

발간등록번호

11-1210000-000083-14



2020

# 비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설



국세청  
National Tax Service

## 머리말

세계경제의 글로벌화로 각국은 외국자본의 투자를 유치하는데 역량을 집중하는 한편, 자국에서 발생하는 소득에 대한 납세문제에 대해서도 활발히 대응하고 있는 추세입니다.

이러한 환경 속에서 외국자본 유치에 적극적인 우리나라도 예외일 수는 없으며, 국내에서도 비거주자·외국법인의 국내원천소득 납세에 대한 관심과 중요성은 갈수록 커지고 있습니다.

또한 국제거래에 대한 납세문제는 국내세법과 조세조약을 함께 검토해야 하지만 국제거래에 대한 조세법규는 내용이 광범위하고 조세조약의 내용도 체결국마다 차이가 있어 납세자가 쉽게 이해하는데 많은 어려움이 있습니다.

이에 따라 국세청에서는 그동안 「비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설」 책자를 발간하여 납세편의 제고에 노력해 왔으며 이번에도 최근 신설·개정된 세법내용과 주요 과세쟁점에 대한 예규·판례 등을 정리하여 개정판을 출간하게 되었습니다.

아무쪼록, 본 책자가 납세자는 물론 관련분야에 종사하시는 분들에게 많은 도움이 되기를 기대합니다.

2020년 12월

국세청 국제조세관리관

김흥일

# 일러두기

※ 본서의 내용 중에 약어로 표시된 관계 법조항의 내용은 다음과 같습니다.

 소법	➔	「소득세법」
 소령	➔	「소득세법 시행령」
 소규칙	➔	「소득세법 시행규칙」
 소통칙	➔	「소득세법 기본통칙」
 법법	➔	「법인세법」
 법령	➔	「법인세법 시행령」
 법규칙	➔	「법인세법 시행규칙」
 법통칙	➔	「법인세법 기본통칙」
 국기법	➔	「국세기본법」
 조특법	➔	「조세특례제한법」
 조특령	➔	「조세특례제한법 시행령」
 국조법	➔	「국제조세조정에 관한 법률」
 국기준	➔	국제조세 집행기준
 MTC	➔	OECD 모델조세조약
 예시  소법§1	➔	「소득세법」 제1조
 소법§1②	➔	「소득세법」 제1조제2항
 소법§1②3호	➔	「소득세법」 제1조제2항제3호
 소법§1의3②	➔	「소득세법」 제1조의3제2항
 소법§119.7호	➔	「소득세법」 제119조제7호
 MTC§1②	➔	OECD 모델조세조약§1②
 MTC§10 주식서 12.1	➔	OECD 모델조세조약 제10조에 대한 주식서 12.1 문단

# 서식목차

- 환매조건부채권매매거래 확인서 ..... 110
- 환매조건부채권매매거래 원천세액환급신청서 ..... 111
- 대차거래채권 확인서 ..... 113
- 대차거래채권매매거래 원천세액환급신청서 ..... 114
- 비거주자 등의 보세구역 물류시설의 재고자산 판매이익 원천징수면제신청서 ..... 146
- 국내사업장이 없는 외국법인의 인적용역소득 신고서 ..... 168
- 근로소득 원천징수영수증 / 지급명세서 ..... 177
- 파견근로자 근로계약 명세서 ..... 182
- 파견외국법인에 대한 원천징수세액 환급신청서 ..... 183
- 퇴직소득원천징수영수증/지급명세서 ..... 227
- 연금소득 원천징수영수증 / 지급명세서(연말정산용) ..... 229
- 비거주자의 양도소득세 신고납부 / 비과세 / 과세미달 확인(신청서) ..... 238
- 비거주자 유가증권양도소득 정산신고서 ..... 290
- 비거주자 유가증권양도소득 신고서 ..... 292
- 국외특수관계인간 주식양도가액검토서 ..... 300
- 국내원천소득 제한세율 적용신청서(외국법인용) ..... 338
- 국내원천소득 제한세율 적용신청서(비거주자용) ..... 340
- 국외투자기구 신고서 ..... 342
- 실질귀속자 명세( 소득) ..... 344
- 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 ..... 346
- 제한세율 적용을 위한 경정청구서 ..... 348
- 이자 / 배당 / 사용료 / 기타소득에 대하여 조세조약에 따른 (소득세 / 법인세) 비과세·면제 신청서 ..... 356
- 유가증권 양도소득에 대하여 조세조약에 따른 법인세 / 소득세 비과세·면제 신청서 ..... 358
- 근로소득에 대하여 조세조약에 따른 소득세 비과세·면제 신청서 ..... 360
- 부동산양도소득에 대하여 조세조약에 따른 소득세 / 법인세 비과세·면제신청서 ..... 362
- 연금소득에 대하여 조세조약에 따른 소득세 비과세·면제 신청서 ..... 364
- 조세조약 상 비과세·면제 적용을 위한 경정청구서 ..... 366
- 원천징수특례사전승인신청서 ..... 375
- 보정요구서 ..... 376
- 원천징수특례적용을 위한 경정청구서 ..... 377
- 비거주연예인 등의 용역제공소득 지급명세서 ..... 382
- 비과세외국연예 등 법인에 대한 원천징수세액 환급신청서 ..... 383
- 원천징수이행상황신고서 / 원천징수세액환급신청서 ..... 394
- 원천징수이행상황신고서 부표 ..... 397
- 이자 배당소득 원천징수영수증 / 지급명세서(소득자 보관용, 발행자 보관용 / 보고용) ..... 404
- 비거주자의 사업·선박등 임대·사용료·인적용역·기타소득 지급명세서(발행자보고용) ..... 408
- 비거주자의 사업·선박등 임대·사용료·인적용역·기타소득 지급명세서(발행자보고용) 부표 ..... 409
- 비거주자의 사업·선박등 임대·사용료·인적용역·기타소득 원천징수영수증 / 지급명세서 ..... 410
- 유가증권양도소득 원천징수영수증/유가증권양도소득 지급명세서 ..... 411
- 양도소득 원천징수영수증 / 양도소득지급명세서(양도자 보관용 / 양수자 보관용 / 제출용) ..... 412
- 근로소득간이지급명세서(비거주자의 사업·선박등임대·사용료·인적용역소득) ..... 413

# Contents

차례

## 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 과세근거 및 법규

제1장 국내세법 .....	3
제2장 조세조약 .....	4
1. 조세조약의 개념 .....	4
2. 조세조약 체결 현황 .....	5
3. 조세조약의 적용대상 .....	5
4. 조세조약의 규정내용 .....	6
제3장 조세조약과 국내세법 .....	8
1. 조세조약과 국내세법의 관계 .....	8
2. 국제거래에 관한 실질과세원칙 .....	9

# II

## 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 과세제도 개요

제1장 비거주자·외국법인의 의의 .....	15
1. 비거주자 .....	15
2. 외국법인 .....	21
3. 이중거주자의 거주지국 결정 .....	23
제2장 비거주자·외국법인의 납세의무 범위 .....	27
1. 비거주자 .....	27
2. 외국법인 .....	28
제3장 과세대상소득 .....	31

# Contents

<b>제4장 과세방법</b> .....	<b>33</b>
1. 비거주자 .....	34
2. 외국법인 .....	37
3. 조세조약에 의한 과세권의 제한(면세 등의 혜택) .....	40
4. 조세조약에 의한 면세 등의 혜택 제한(Limitation on Benefits) .....	41
5. 가산세 .....	41
<b>제5장 고정사업장</b> .....	<b>45</b>
1. 고정사업장의 의의 .....	45
2. 일반 고정사업장 .....	46
3. 간주 고정사업장 .....	53
4. 고정시설 .....	57

## III

### 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 원천징수

<b>제1장 원천징수 대상소득</b> .....	<b>67</b>
1. 비거주자 .....	67
2. 외국법인 .....	67
<b>제2장 원천징수의무자</b> .....	<b>68</b>
1. 외국차관자금으로 지급하는 경우 .....	68
2. 국제운송업 국내대리점 .....	68
3. 유가증권 양도소득의 경우 .....	69
4. 건축, 건설, 기계장치 등 건설관련 용역대가 및 인적용역소득을 지급하는 경우 .....	69
5. 국내원천소득이 국외에서 지급되는 경우 .....	69
6. 자본거래로 국외특수관계자의 주식 등의 가치가 증가하는 경우 .....	70
7. 비거주자 등의 국내자산을 경매·공매하는 경우 .....	70
8. 원천징수의무의 대리 .....	70
<b>제3장 납세지</b> .....	<b>72</b>
1. 원천징수의무자가 개인인 경우 .....	72

2. 원천징수의무자가 법인인 경우 .....	72
3. 원천징수의무자가 국내에 그 소재지를 가지지 아니하는 경우 .....	72
<b>제4장 원천징수 시기 .....</b>	<b>73</b>
<b>제5장 과세표준 .....</b>	<b>76</b>
1. 지급자가 세금을 부담하는 경우 .....	76
2. 유가증권 양도시 거래가격이 정상가격보다 낮은 경우 .....	77
3. 과세표준의 원화 환산 .....	78
4. 원천징수세액 계산시 상계거래 불인정 .....	79
<b>제6장 적용세율 .....</b>	<b>80</b>
1. 적용세율 .....	80
2. 제한세율 .....	81
<b>제7장 원천징수세액 계산사례(지급자가 세금을 부담하는 경우) .....</b>	<b>86</b>
<b>제8장 원천징수세액 신고·납부 .....</b>	<b>88</b>
<b>제9장 원천징수의무자 및 대상자의 경정 등의 청구 .....</b>	<b>89</b>
1. 경정 등의 청구 개요 .....	89
2. 후발적 사유에 의한 경정 등의 청구 .....	90
3. 경정 등의 청구에 대한 처리 .....	91

## IV 소득종류별 과세대상소득

<b>제1장 국내원천 이자소득 .....</b>	<b>95</b>
<b>제1절 국내세법 .....</b>	<b>95</b>
1. 국내원천 이자소득 .....	95
2. 감면소득 .....	100
3. 비거주자 등의 국고채 등 이자·양도소득 탄력세율 적용 .....	104
4. 비거주자 등의 원천징수대상채권 이자소득 과세제도 .....	106

# Contents

제2절 조세조약	116
1. 이자소득의 범위	116
2. 과세원칙	116
3. 비과세소득	118
<b>제2장 국내원천 배당소득</b>	<b>123</b>
제1절 국내세법	123
1. 국내원천 배당소득	123
제2절 조세조약	126
1. 배당소득의 범위	126
2. 과세원칙	126
<b>제3장 국내원천 부동산소득</b>	<b>130</b>
제1절 국내세법	130
제2절 조세조약	130
1. 부동산소득의 범위	130
2. 과세원칙 및 방법	131
<b>제4장 국내원천 선박등임대소득</b>	<b>132</b>
제1절 국내세법	132
1. 선박, 항공기, 등록된 자동차 또는 건설기계의 임대소득	132
2. 산업상·상업상·과학상 장비의 임대소득	132
제2절 조세조약	133
1. 선원부 용선료	133
2. 나용선 계약에 의한 용선료	133
3. 산업상·상업상·과학상 장비의 임대소득	134
제3절 과세방법	135
<b>제5장 국내원천 사업소득</b>	<b>138</b>
제1절 국내세법	138
1. 국내원천 사업소득	138
2. 면제소득	144
제2절 조세조약	147
1. 사업소득의 범위	147



2. 과세원칙 .....	148
<b>제3절 국제운수소득 .....</b>	<b>153</b>
1. 국내세법상 국제운수소득 .....	153
2. 조세조약상 국제운수소득 .....	155
3. 국제운수소득의 면세 .....	156
<b>제6장 국내원천 인적용역소득 및 국내원천 근로소득 .....</b>	<b>164</b>
<b>제1절 국내세법 .....</b>	<b>164</b>
1. 국내원천 인적용역소득 .....	164
2. 국내원천 근로소득 .....	170
3. 비과세 근로소득 .....	172
4. 비거주자의 근로소득 과세 체계 .....	174
5. 외국법인 소속 파견근로자 원천징수 .....	179
<b>제2절 조세조약 .....</b>	<b>184</b>
1. 독립적 인적용역소득 .....	184
2. 연예인·체육인 용역소득 .....	191
3. 종속적 인적용역소득 .....	200
4. 이사(임원)의 보수 .....	207
5. 학생·훈련생의 소득 .....	208
6. 교수·교직자의 보수 .....	210
7. 정부직원의 보수 .....	217
<b>제7장 국내원천 퇴직소득 및 국내원천 연금소득 .....</b>	<b>220</b>
<b>제1절 국내세법 .....</b>	<b>220</b>
1. 국내원천 퇴직소득과 국내원천 연금소득 .....	220
2. 과세방법 .....	221
<b>제2절 조세조약 .....</b>	<b>222</b>
1. 퇴직소득 및 연금소득의 범위 .....	222
2. 과세원칙 .....	222
<b>제8장 국내원천 부동산등양도소득 .....</b>	<b>232</b>
<b>제1절 국내세법 .....</b>	<b>232</b>
1. 국내원천 부동산등양도소득 .....	232
2. 법인 양수자에 대한 원천징수제도 .....	236
3. 비거주자의 자산 경매·공매시 원천징수 관련 특례 .....	237

# Contents

4. 비거주자의 부동산등양도소득에 대한 원천징수 면제	237
<b>제2절 조세조약</b>	<b>240</b>
1. 양도소득의 범위	240
2. 과세원칙	240
<b>제3절 신고·납부 등</b>	<b>244</b>
1. 외국법인의 부동산등양도소득의 신고·납부	244
2. 신고기한 연장(외국법인)	244
3. 국내사업장이 없는 외국법인의 토지 등 양도소득금액 계산	245
4. 1세대1주택 비과세 및 장기보유특별공제 적용배제(비거주자)	246
5. 양도자의 신고·납부 이후 원천징수 시기 도래시 원천징수 절차	247
<b>제9장 국내원천 사용료소득</b>	<b>248</b>
<b>제1절 국내세법</b>	<b>248</b>
1. 국내원천 사용료소득	248
<b>제2절 조세조약</b>	<b>251</b>
1. 사용료소득의 범위	251
2. 과세원칙	255
<b>제3절 사용료소득과 독립적 인적용역소득의 구분</b>	<b>257</b>
1. 구분의 필요성	257
2. 기술제공 방법	257
3. Know-how의 개념	258
4. 사용료소득(Know-how대가)과 인적용역소득의 구분기준	259
<b>제4절 소프트웨어의 도입대가에 대한 과세문제</b>	<b>269</b>
1. 소프트웨어의 의의	269
2. 소프트웨어 도입대가의 소득구분	269
3. 조세조약상 규정	270
4. 「법인세법 기본통칙」	270
<b>제10장 국내원천 유가증권양도소득</b>	<b>276</b>
<b>제1절 국내세법</b>	<b>276</b>
1. 국내원천 유가증권양도소득	276
2. 면제소득	285
3. 비거주자 등의 유가증권 양도소득에 대한 신고·납부 등의 특례	287
<b>제2절 조세조약</b>	<b>293</b>
1. 소득구분	293

2. 과세원칙 .....	293
<b>제3절 과세방법 .....</b>	<b>298</b>
1. 과세방법 .....	298
2. 원천징수세액 .....	298
3. 취득가액 .....	302
4. 원천징수의무자 .....	307
5. 납세지 .....	307
<b>제4절 기타 유가증권양도 관련 과세문제 .....</b>	<b>308</b>
1. 증권거래세 .....	308
2. 증여의 경우 .....	309
<b>제11장 국내원천 기타소득 .....</b>	<b>310</b>
<b>제1절 국내세법 .....</b>	<b>310</b>
1. 국내원천 기타소득 .....	310
2. 비거주자의 기타소득 과세최저한 .....	314
3. 필요경비 공제 .....	315
4. 외국법인의 수증이익 신고의무 .....	315
<b>제2절 조세조약 .....</b>	<b>318</b>
1. 기타소득의 범위 .....	318
2. 과세원칙 .....	318
<b>제3절 과세방법 .....</b>	<b>319</b>

# V

## 조세조약 적용절차

<b>제1장 조세조약상 제한세율 적용절차 .....</b>	<b>331</b>
1. 제도의 개요 .....	331
2. 제한세율 적용신청서 제출 .....	331
3. 국외투자기구를 통하여 소득이 지급되는 경우 .....	332
4. 국외공모집합투자기구를 통하여 소득이 지급되는 경우 .....	334
5. 국외투자기구에 대한 실질귀속자 특례 .....	334
6. 실질귀속자 불분명시 제한세율 적용배제 .....	335

# Contents

7. 서류 보관 및 제출의무 .....	336
8. 경정청구 절차 .....	336

## 제2장 조세조약상 비과세·면제 적용절차 ..... 350

1. 제도의 개요 .....	350
2. 비과세·면제 신청서 제출 .....	350
3. 거주자 증명서 첨부 .....	352
4. 비과세·면제 신청서 제출 면제 .....	352
5. 실질귀속자가 국외투자기구를 통해 간접투자하는 경우 .....	352
6. 실질귀속자 불분명시 조세조약상 비과세·면제 적용배제 .....	353
7. 그 밖에 사항 .....	354

## 제3장 특정지역 외국법인(비거주자)에 대한 원천징수절차 특례 ... 368

1. 제도의 개요 .....	368
2. 조세조약상 비과세·면제 또는 제한세율 적용을 위한 사전승인 절차 · 369	
3. 조세조약상 비과세·면제 또는 제한세율 적용을 위한 경정청구 절차 · 372	
4. 비거주자인 경우에도 유사하게 적용 .....	372

## 제4장 비거주연예인등의 용역제공에 대한 원천징수절차 특례 ..... 378

1. 제도의 개요 .....	378
2. 연예인 또는 운동가의 범위 .....	379
3. 원천징수이행신고 및 환급신청서 제출할 서류 .....	379
4. 환급 및 환급가산금 결정 .....	380
5. 원천징수 불이행시 가산세 부과 .....	381

# VI

## 비거주자 등인 동업자에 대한 원천징수

1. 동업기업의 원천징수 .....	387
2. 수동적 동업자의 소득구분 및 과세방법 .....	388
3. 능동적 동업자의 과세방법 .....	389
4. 원천징수납부불성실가산세 .....	390

## VII 원천징수이행상황 신고 및 지급명세서 제출

제1장 원천징수이행상황 신고서 작성 ..... 393

제2장 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 지급명세서 제출 ..... 400

### 부록

1. 조세조약 체결 현황(2020. 11월 현재) ..... 417

2. 조세조약 체결국별 적용 대상조세 및 제한세율 ..... 419



# I

## 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 과세근거 및 법규







# I

## 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 과세근거 및 법규

비거주자 또는 외국법인(이하 “비거주자 등”이라 함)의 국내원천소득에 대한 과세에 관하여 규정하고 있는 법규에는 국내세법과 조세조약이 있습니다. 비거주자 등의 국내원천소득을 과세하는 경우 「소득세법」, 「법인세법」 등 국내세법의 규정이 적용되는 것이나 우리나라와 조세조약이 체결된 국가의 거주자(법인 포함)에 대한 과세는 국내세법과 조세조약이 함께 적용됩니다. 따라서 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세를 과세할 때에 국내세법의 규정과 조세조약의 규정이 다른 경우가 있으며, 이 경우 적용해야 할 법규를 결정하는 것은 매우 중요합니다.

### 제1장 국내세법

비거주자 등의 국내원천소득에 대한 과세에 관하여 규정하고 있는 국내세법 중에는 「국제조세조정에 관한 법률」, 「소득세법」, 「법인세법」, 「조세특례제한법」 등이 있습니다. 이 중 「소득세법」과 「법인세법」은 비거주자 또는 외국법인의 정의, 과세대상소득, 과세방법, 과세절차 등에 관한 기본적인 사항을 규정하고 있으며, 「조세특례제한법」은 비거주자 등의 국내원천소득(이자, 배당, 사용료, 근로소득 등)에 대한 소득세 또는 법인세의 감면에 관하여 규정하고 있습니다. 그리고 「국제조세조정에 관한 법률」은 국외특수관계인과의 거래에 대한 과세조정, 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정, 특정외국법인의 유보소득 합산과세, 국외증여에 대한 증여세 과세특례, 국가 간 조세협력, 상호합의절차 및 해외금융계좌의 신고에 관한 사항이 규정되어 있습니다.

비거주자 또는 외국법인의 과세에 관한 「소득세법」, 「법인세법」의 주요 규정을 보면 아래 표와 같습니다.

▣ 비거주자 등의 과세에 관한 「소득세법」·「법인세법」 규정 ▣

구 분	소 득 세 법	법 인 세 법
비거주자·외국법인 정의	제1조의2 제1항 제2호	제2조 제3호
과세소득의 범위	제3조	제4조
과세대상소득(국내원천소득)	제119조	제93조
과세방법	제121조~제126조의 2	제92조, 제95조~제97조
원천징수	제156조, 제156조의3~6	제98조, 제98조의2·3·5·6
국내사업장	제120조	제94조
납세지	제6조~제11조	제9조~제12조
원천징수세액의 납세지	제7조, 영 제5조	제9조 제4항, 영 제7조

**제2장 조세조약**

**1. 조세조약의 개념**

「국제조세조정에 관한 법률」에서는 조세조약을 “소득·자본·재산에 대한 조세 또는 조세행정의 협력에 관하여 우리나라가 다른 나라와 체결한 조약·협약·협정·각서 등 국제법에 따라 규율되는 모든 유형의 국제적 합의를 말한다”라고 정의하고 있습니다 (국조법§2①2호).

우리가 흔히 말하는 조세조약은 통상 “소득 및 자본에 대한 국제적·법률적 이중과세를 방지하기 위하여 국가간에 문서에 의하여 체결된 명시적 합의”를 의미하며 이 책에서도 특별한 언급이 없는 한 ‘이중과세방지협약’을 말합니다. 이러한 이중과세방지협약은 공식적으로 「소득 및 자본에 관한 조세의 이중과세회피 및 탈세방지를 위한 협약」(Convention for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital)이라는 명칭이 많이 사용되고 있으나 실무상으로는 조세조약 또는 조세협약 등으로 약칭하여 사용되고

있습니다. 다만, 우리나라는 자본(capital)에 관한 조세를 가지고 있지 않으므로 대부분의 조세조약상 조약명칭 및 내용에 자본을 제외하고 있습니다.

조세조약은 2개의 국가간에 체결되며(양국간 조약, bilateral treaty), 서면 형식으로 되어 있습니다.

조세조약은 일반적으로 조세조약의 명칭(title), 전문(preamble), 본문, 의정서(protocol)로 구성되어 있으며, 의정서는 본문에 대한 보충적인 성격을 지니는 것으로서 본문의 규정 내용을 명확히 하기 위한 세부적이고 보완적인 사항을 포함하는 것이 일반적이며 본문과 동일한 효력을 가집니다. 의정서의 내용은 흔히 간과하기 쉬우나 유의하여야 할 내용이 있으므로 반드시 그 내용을 확인할 필요가 있습니다.

## 2. 조세조약 체결 현황

2020. 11월 현재 우리나라가 체결한 조세조약은 시행국이 93개국, 제정 서명국이 3개국, 개정 서명국이 1개국입니다.

## 3. 조세조약의 적용대상

### 가. 인적 범위

조세조약은 양쪽 체약국의 거주자(resident)에 대하여 적용됩니다. 즉, 조세조약은 국적에 관계없이 한쪽 체약국의 거주자 또는 양쪽 체약국의 거주자에게 적용됩니다. 여기서 거주자는 개인과 법인을 포함하는 개념으로서 각 체약국의 과세목적상 거주자 또는 내국법인으로 취급되는 자를 말합니다. 따라서 조세조약은 양국간 조약이기 때문에 제3국의 거주자에게는 적용되지 않습니다. 예를 들면 영국법인의 일본지점이 한국법인으로부터 받는 배당소득에 대하여는 한·일 조세조약이 적용되지 아니하고 한·영 조세조약이 적용됩니다. 영국법인의 일본지점은 한·일 조세조약상 제3국(영국)의 거주자이므로 한·일 조세조약이 적용되지 아니하는 것입니다.

## 나. 적용대상 조세

조세조약은 「소득에 관한 조세」의 이중과세회피를 위한 것이므로 조세조약의 적용대상 조세는 법인세, 소득세, 지방소득세(소득할 주민세가 지방소득세로 개편됨) 등 소득에 대한 조세이며, 부가가치세, 개별소비세 등의 간접세는 그 대상조세가 아닙니다. 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 소득세, 법인세, 지방소득세를 그 적용대상 조세로 하고 있으나, 미국, 필리핀, 남아프리카공화국, 콜롬비아 4개국 조세조약에서는 지방세인 주민세(지방소득세)가 적용대상 조세에서 제외되어 있으므로 원천징수시 지방소득세를 제한세율과는 별도로 추가 징수하여야 합니다.

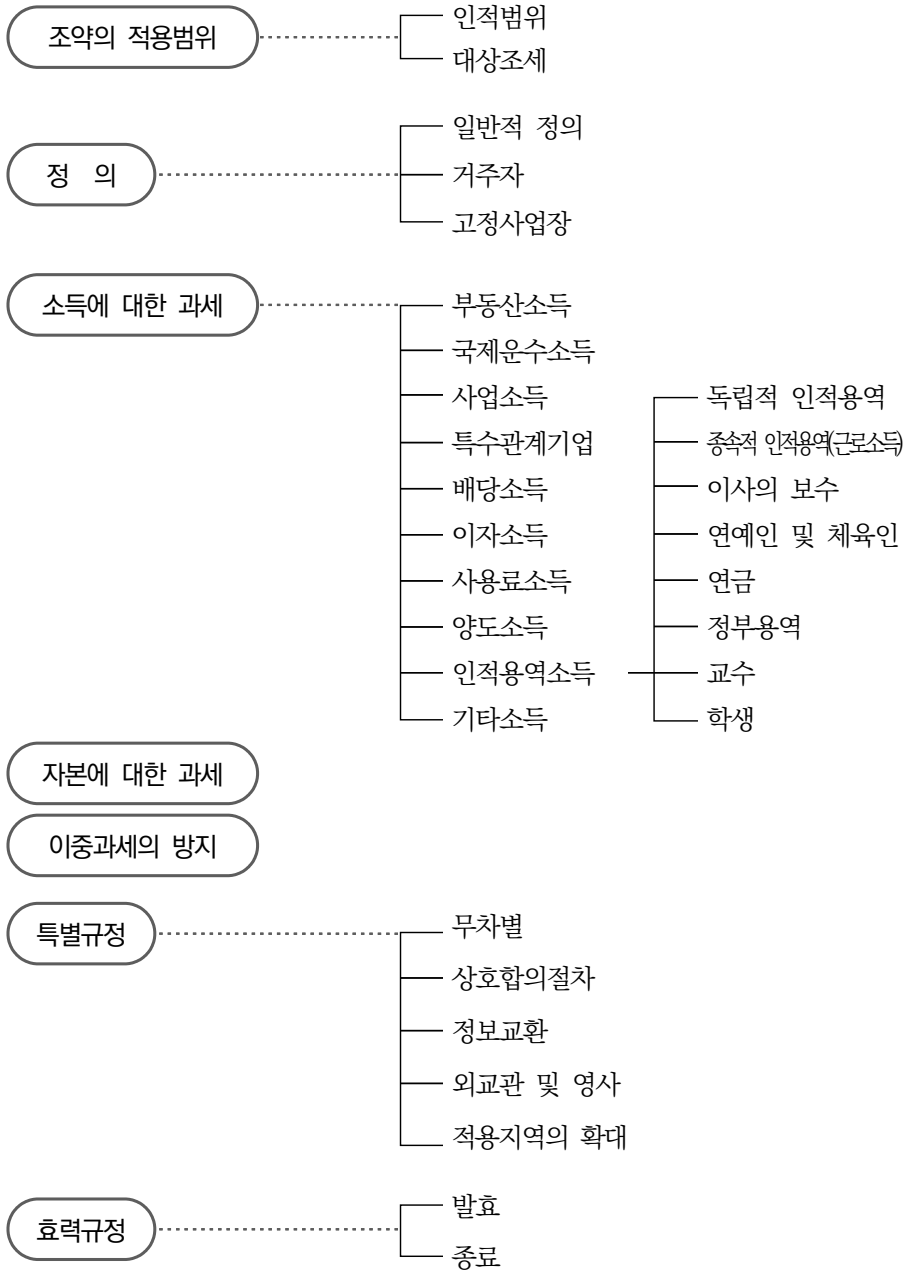
## 4. 조세조약의 규정내용

조세조약은 소득에 관한 조세의 국제적 이중과세의 방지를 위하여 비거주자의 국내 원천소득에 대하여 소득원천지국에 과세권을 부여하지 않거나 또는 소득원천지국의 과세권을 일정범위로 제한함으로써 거주지국과 소득원천지국간에 과세권을 배분하고(원천지국 측면), 원천지국에서 과세된 소득에 대하여 거주지국에서 세액공제 등을 통하여 국제적 이중과세를 방지하는 내용(거주지국 측면)을 담고 있습니다.

이외에도 조세회피와 탈세, 조약의 부당한 이용에 대한 대처 등을 규정하고 있으나, 구체적인 과세방법, 과세절차 등에 관하여는 규정하고 있지 않습니다. 따라서 과세방법, 절차 등에 대하여는 각 국의 국내세법이 적용됩니다.

조세조약에 규정된 내용은 국가에 따라 다소 차이는 있으나 일반적으로 다음 표와 같습니다.

## 조세조약(본문)의 체계



## 제3장 조세조약과 국내세법

### 1. 조세조약과 국내세법의 관계

헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가지므로(헌법§6①) 조세조약은 국내세법과 동일한 효력을 가집니다.

그러나 조세조약은 국내세법에 대하여 특별법의 위치에 있으므로 조세조약이 체결된 국가의 거주자에 대하여는 특별법 우선의 원칙에 의거 조세조약이 국내세법에 우선 적용됩니다.

다만, 조세조약은 일반적으로 소득의 종류별로 소득 원천지국과 거주지국간에 과세권을 배분하는 것을 주된 내용으로 하고 구체적인 과세방법·과세절차 등에 관하여는 규정하지 않기 때문에 과세대상소득 해당여부의 결정, 제한세율의 적용 등에 있어서는 조세조약이 우선 적용되는 것이나, 과세방법·과세절차 등은 일반적으로 국내세법에 의하는 것입니다. 조세조약에서 용어 및 문구에 대하여 정의하지 아니한 경우에는 국내 세법에서 정의하거나 사용하는 의미에 따라 조세조약을 해석·적용합니다.

또한, 「소득세법」 제156조의4(특정지역 비거주자에 대한 원천징수 절차특례) 제1항 또는 「법인세법」 제98조의5(특정지역 외국법인에 대한 원천징수 절차특례) 제1항의 규정에 해당되는 경우에는 조세조약에서의 비과세·면제 또는 제한세율 규정에 불구하고 「소득세법」 제156조제1항이나 「법인세법」 제98조제1항에서 규정하는 세율을 우선 적용하여 원천징수합니다. 이 경우 「소득세법」 제156조의4제3항 또는 「법인세법」 제98조의5제3항의 규정에 따라 과세표준과 세액을 경정하는 때에는 조세조약상의 제한세율과 「소득세법」이나 「법인세법」에서 규정하는 세율 중 낮은 세율을 적용합니다.

「소득세법」 제156조의5(비거주연예인등의 용역제공과 관련된 원천징수절차 특례) 제1항의 규정에 해당하는 경우에도 조세조약에서의 비과세·면제에 불구하고 동조 동항에서 규정하는 세율을 우선 적용하여 원천징수하여야 합니다.

## 2. 국제거래에 관한 실질과세원칙

국제조세조정에 관한 법률 제2조의2에서는 국제거래에 관한 실질과세에 관해 아래와 같이 규정하고 있습니다.

- ① 국제거래에서 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속에 관하여 사실상 귀속되는 자가 명의자와 다른 경우에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세조약을 적용합니다.
- ② 국제거래에서 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식과 관계없이 그 실질 내용에 따라 조세조약을 적용합니다.
- ③ 국제거래에서 조세조약 및 이 법의 혜택을 부당하게 받기 위하여 제3자를 통한 간접적인 방법으로 거래하거나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거친 것(우회거래)으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 조세조약과 국조법을 적용합니다.
- ④ 우회거래를 통하여 우리나라에 납부할 조세부담이 50% 이상 감소하는 경우 납세의무자가 해당 우회거래에 정당한 사업목적이 있다는 사실 등 조세를 회피할 의도가 없음을 입증하지 아니하면 조세조약 및 국조법의 혜택을 부당하게 받기 위해 거래한 것으로 추정하여 제③항을 적용합니다.<sup>1)</sup>

※ (계산방식) 거래의 실질에 따른 국내 조세부담 대비 우회거래에 따른 국내 조세부담 감소액 비교

다만, 우회거래 금액이 10억원 이하이고, 우회거래를 통한 조세부담 감소액이 1억원 이하인 경우에는 위 ④항을 적용하지 않습니다.

### 조세조약과 국내 세법의 관계

(서울고등법원 2009누8009, 2010. 08. 19)

헌법 제6조 제1항은 ‘헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 갖는다’고 규정하고 있으므로, 국회의 동의를 얻어 체결된 조세조약은 법률에 준하는 효력을 가지고, 나아가 조세조약에서 규율하고 있는 법률관계에 있어서는 당해 조약이 국내법의 특별법적인 지위에 있으므로 국내법보다 우선하여 적용된다.

한편, 조세조약은 체결국 사이의 과세권이 문제될 때 이를 조정함으로써 이중과세와 조세

1) 국제적 조세회피 의심거래에 대한 입증책임 분배기준을 명확히 하여 과세실효성을 제고하기 위해 2019년말 신설되어 2020.1.1.이후 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용됨

회피를 방지함을 목적으로 체결되는 것이므로, 원칙적으로 조세조약은 독자적인 과세권을 창설하는 것이 아니라 체약국의 국내 세법에 의하여 이미 창설된 과세권을 배분하거나 제약하는 기능을 하는바, 조세조약의 적용이 문제되는 경우에 있어서는, 먼저 일정한 사실 관계를 확정하고, 다음으로 일방체약국의 국내 세법을 적용하여 과세권의 발생 여부에 대하여 판정한 다음, 일방체약국의 국내 세법상 과세권이 인정되는 경우에는 조세조약을 적용하여 조세조약이 일방체약국의 국내 세법과 달리 정하는 사항에 대하여 타방체약국 사이의 최종적인 과세권의 소재 및 비과세 여부를 판정한 후, 과세권이 일방체약국이나 타방체약국 또는 체약국 쌍방에 있다고 인정되는 경우에는 조세조약상 제약규정을 참작하여 해당체약국의 국내 세법이 정하는 방법과 절차에 따라 과세하는 논리적 과정을 거치게 된다. 또한, 조세조약을 적용함에 있어서는 조세조약에서 달리 정의하지 않은 용어는 조세조약의 문맥상 달리 해석하여야 하는 경우가 아닌 한 원칙적으로 그 국가의 과세권의 근거가 되는 국내 세법의 규정에 내포된 의미에 따라 해석하여야 할 것이다.

### OECD 모델협약과 국내 세법의 관계

(서울고등법원 2009누8009, 2010. 08. 19)

OECD 모델협약의 주석은 헌법 제6조 제1항에 의해 체결·공포된 조약이 아니고 일반적으로 승인된 국제법규라고 볼 수 없으므로, 법적인 구속력이 인정될 수는 없는 것이지만, 이는 우리나라와 벨기에 등을 비롯한 OECD 회원 국가 간에 체결된 조세조약의 올바른 해석을 위한 국제적으로 권위를 인정받는 기준으로서 국내법상의 실질과세원칙 등과 관련한 OECD 회원 국가 간 조약 해석에 있어서 하나의 참고자료가 될 수 있다.

### 홍콩법인에게 「한·중 조세조약」이 적용되는지 여부

(서면2팀-1688, 2007. 09. 14)

「한·중 조세조약」은 홍콩에는 적용되지 아니하는 것이며 우리나라와 홍콩과는 조세조약이 체결되어 있지 아니하므로 홍콩법인에게 국내원천소득이 발생하는 경우에는 「법인세법」을 적용하여야 하는 것임.

\* 참고 : 2016. 9. 27 「한·홍콩 조세조약」 발효

### 조세조약상 수익적 소유자란?

(재국조46017-37, 1996. 02. 23)

수익적 소유자(beneficial owner)라 함은 어떤 소득의 실질적인 수취인을 가리키며, 동 개념에 의한 과세원칙은 개별 조세조약에 있어서 체약국의 거주자인 특정 소득의 수취인이 법적·형식적으로 당해 소득의 수익자일 뿐만 아니라 경제적·실질적으로 동 소득의 수익자이어야 조세조약상 혜택이 주어짐을 뜻함.



## 조세조약상 수익적 소유자란?

(MTC§10 주석서 12.1)

수익적 소유자(beneficial owner)의 개념은 좁은 기술적 의미로 쓰이지 않는다. 그보다는 이중과세 및 조세회피를 방지(the prevention of fiscal evasion and avoidance)하려는 조세 조약의 목적에 비추어 문맥속에서 해석되어야 할 것이다.

## 조세회피 목적 불문 수익적소유자 판단 가능 여부

(기획재정부 국제조세협력과-200, 2016. 04. 26)

『한국·스웨덴 조세조약』 제10조의 수익적 소유자를 적용 있어 거래의 실질내용, 조세회피 의도 등을 종합적으로 고려하여 수익적 소유자 여부를 판정하여야 할 사실판단 사항입니다.

## 과세권 행사시 조세조약에 별도의 규정이 없는 경우

(대법원97누3903, 2000. 02. 22)

자국의 과세권의 행사는 자국의 법령에 기초하여 이루어지므로 외국법인의 국내원천소득 금액을 산출함에 있어서도 그 준거할 법령 등에 관하여 조약이나 국내법에 별도의 규정이 없는 한 국내의 법령과 회계기준에 따르는 것이 원칙이라 할 것임.

## 수익적 소유자 관련 판례

(대법원2017두33008, 2018. 11. 15)

우리 법인세법상 국내원천소득에 해당하는 사용료 소득일지라도 헝가리의 수익적 소유자인 거주자에게 지급되는 경우에는 국내에서 과세될 수 없다. 위 조약 규정의 도입 연혁과 그 문맥 등을 종합할 때, 수익적 소유자는 당해 사용료 소득을 지급 받은 자가 타인에게 이를 다시 이전할 법적 또는 계약상의 의무 등이 없는 사용·수익권을 갖는 경우를 뜻한다. 이러한 수익적 소유자에 해당하는지는 해당 소득에 관련된 사업활동의 내용과 현황, 그 소득의 실제 사용과 운용 내역 등 제반 사정을 종합하여 판단하여야 한다.



# II

## 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 과세제도 개요





## II

# 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 과세제도 개요

## 제1장 비거주자·외국법인의 의의

### 1. 비거주자

국내에 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 개인을 거주자라고 하며 거주자가 아닌 자를 비거주자라고 합니다(소법§1의2①). 따라서 거주자와 비거주자의 구분은 「주민등록법」에 의한 주민등록·주소 등의 공부상으로 판정하는 것이 아니며<sup>2)</sup>, 거주자·비거주자의 개념은 국적을 기준으로 하여 구분하는 내국인·외국인의 개념과는 다른 것입니다.

#### 가. 주소와 거소의 개념

세법상 주소는 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 생활의 근거지가 되는 곳을 말합니다. 또한 거소는 주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 생활관계가 형성되지 아니한 장소를 말합니다(소령§2①, ②)

#### 나. 국내에 주소를 가진 것으로 보는 경우

국내에 거주하는 개인이 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 국내에 주소를 가진 것으로 봅니다(소령§2③).

- ① 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
- ② 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때

2) 서면2팀-2572, 2006.12.13

○○○ **추구감독의 거주자 해당여부**

(법규과-5334, 2006. 12. 11)

국내에 거주하는 개인이 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때에는 「소득세법 시행령」 제2조제3항 규정에 의하여 국내에 주소를 가진 것으로 보는 것으로 동 개인은 「소득세법」 제1조제1항제1호 규정의 거주자에 해당하는 것임

**다. 거주기간의 계산(소령§4)**

- ① 국내에 거소를 둔 기간은 입국하는 날의 다음날부터 출국하는 날까지로 합니다.
- ② 국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국 후 다시 입국한 경우에 생계를 같이하는 가족의 거주지나 자산소재지등에 비추어 그 출국목적이 관광, 질병의 치료 등으로서 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 봅니다.
- ③ 국내에 거소를 둔 기간이 1과세기간 동안 183일 이상인 경우에는 국내에 183일 이상 거소를 둔 것으로 봅니다.
- ④ 「재외동포의 출입국과 법적 지위에 관한 법률」 제2조에 따른 재외동포가 입국한 경우 생계를 같이 하는 가족의 거주지나 자산소재지등에 비추어 그 입국목적이 관광, 질병의 치료 등 다음 사유에 해당하여 그 입국한 기간이 명백하게 일시적인 것으로 기획재정부령으로 정하는 방법에 따라 인정되는 때에는 해당 기간은 국내에 거소를 둔 기간으로 보지 않습니다.<sup>3)</sup>

**Ⅱ 재외동포에 대한 거주자 판정시 일시적 입국 입증방법(소규칙§2①, ②) Ⅱ**

입국 사유	입증 방법
단기 관광	• 관광시설 이용에 따른 입장권, 영수증 등 관광목적으로 입국한 것을 입증할 수 있는 서류
질병 치료	• 「의료법」§17 상 진단서, 증명서, 처방전 등
병역 이행	• 병역사항이 기록된 주민등록표 초본 또는 「병역법 시행규칙」 §8상 병적 증명서 등
기 타	• 친족 경조사 등 비사업·비업무 목적으로 입국한 것을 객관적으로 증명할 수 있는 서류

3) 「소득세법 시행령」 부칙(제26982호, 2016.2.17) §2① : 2016.2.17. 이후 신고하는 분부터 적용

## 라. 국내에 주소가 없는 것으로 보는 경우

국외에 거주 또는 근무하는 자가 외국국적을 가졌거나 외국법령에 의하여 그 외국의 영주권을 얻은 자로서 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고 그 직업 및 자산상태에 비추어 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 아니하는 때에는 국내에 주소가 없는 것으로 봅니다(소령§2④).

## 마. 외항선박·항공기 승무원의 주소의 판정

외국을 항행하는 선박 또는 항공기의 승무원과 생계를 같이하는 가족이 거주하는 장소 또는 그 승무원이 근무 이외의 기간 중 통상 체재하는 장소가 국내에 있는 때에는 당해 승무원의 주소는 국내에 있는 것으로 보고, 그 장소가 국외에 있는 때에는 당해 승무원의 주소는 국외에 있는 것으로 봅니다(소령§2⑤).

## 바. 해외현지법인등의 임직원 등에 대한 거주자 판정

거주자나 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인(내국법인이 발행주식총수 또는 출자지분의 100분의 100을 직접 또는 간접 출자한 경우에 한정) 등에 파견된 임원 또는 직원이나 국외에서 근무하는 공무원은 거주자로 봅니다(소령§3).



### 국외사업장 등에 파견된 임원 또는 직원의 거주자·비거주자 판정

(소통칙 1-3...1)

- ① 거주자 또는 내국법인의 국외사업장 또는 해외현지법인(100% 출자법인)에 파견된 임원 또는 직원이 생계를 같이 하는 가족이나 자산상태로 보아 파견기간의 종료 후 재입국할 것으로 인정되는 때에는 파견기간이나 외국의 국적 또는 영주권의 취득과는 관계없이 거주자로 본다.
- ② 제1항의 규정에 준하여 국내에 생활의 근거가 있는 자가 국외에서 거주자 또는 내국법인의 임원 또는 직원이 되는 경우에는 국내에서 파견된 것으로 본다.

### 해외현지법인 파견근로자의 거주자 해당여부

(서면2팀-1121, 2008. 06. 04)

내국법인에 고용되어 그 고용관계를 유지하면서 해외현지법인에 파견된 직원의 거주자 여부는 기존 질의사례(서면2팀-2067, 2004. 10. 11)를 참고하시기 바람.

#### ◆ 서면2팀-2067, 2004. 10. 11

한국 모회사가 중국 자회사에 파견한 직원은 「소득세법 시행령」 제3조 규정에 따라 한국 거주자에 해당하는 것이고, 동 파견 직원이 과세목적상 양제약국의 거주자에 해당하는 경우에는 「한·중 조세협약」 제4조제2항의 규정에 따라 일방 체약국의 거주자로 결정함.

### 비거주자가 재외국민국내거소신고증 등을 소유한 경우

(소득46011-21351, 2000. 11. 21.)

거주자와 비거주자의 구분은 거주기간·직업·국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내소재 자산유무 등을 생활관계의 객관적 사실에 따라 판단하는 것으로서 국내에 거주하는 비거주자가 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때와 국내에 생계를 같이하는 가족이 있고 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때에는 거주자로 보는 것으로, 질의의 재외국민국내거소신고증 또는 외국국적동포국내거소신고증 소지자가 여기에 해당하는 지는 사실판단할 사항입니다.

## 사. 외교관 등 신분에 의한 비거주자

다음에 해당하는 자는 국내에 주소가 있는지 여부 및 국내 거주기간에 불구하고 그 신분에 따라 비거주자로 봅니다(소통칙 1-0...3).

- ① 주한외교관과 그 외교관의 세대에 속하는 가족. 다만, 대한민국 국민 예외
- ② 한·미행정협정(SOFA) 제1조에 규정한 합중국군대의 구성원·군무원 및 그들의 가족. 다만, 합중국의 소득세를 회피할 목적으로 국내에 주소가 있다고 신고한 경우 예외

## 아. 거주자 또는 비거주자가 되는 시기(소령§2의2)

- ① 비거주자가 거주자로 되는 시기는 다음의 시기로 합니다.

1. 국내에 주소를 둔 날



2. 영 제2조제3항 및 제5항에 따라 의하여 국내에 주소를 가지거나 국내에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날
3. 국내에 거소를 둔 기간이 183일이 되는 날

② 거주자가 비거주자로 되는 시기는 다음의 시기로 합니다.

1. 거주자가 주소 또는 거소의 국외이전을 위하여 출국하는 날의 다음날
2. 영 제2조제4항 및 제5항에 따라 국내에 주소가 없거나 국외에 주소가 있는 것으로 보는 사유가 발생한 날의 다음날

### 자. 거주자 또는 비거주자로 보는 단체의 구분 및 납세의무(소법§2)

「국세기본법」 제13조제1항에 따른 법인 아닌 단체 중 같은 조 제4항에 따른 법인으로 보는 단체(이하 "법인으로 보는 단체"라 한다) 외의 법인 아닌 단체는 국내에 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 경우에는 1거주자로, 그 밖의 경우에는 1비거주자로 보아 「소득세법」을 적용합니다.

다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 소득 구분에 따라 해당 단체의 각 구성원별로 「소득세법」 또는 「법인세법」에 따라 소득세 또는 법인세를 납부하여야 합니다(소법§2③).

- ① 구성원 간 이익의 분배비율이 정하여져 있고 해당 구성원별로 이익의 분배비율이 확인되는 경우
- ② 구성원 간 이익의 분배비율이 정하여져 있지 아니하나 사실상 구성원별로 이익이 분배되는 것으로 확인되는 경우

소법§2③에도 불구하고 해당 단체의 전체 구성원 중 일부 구성원의 분배비율만 확인되거나 일부 구성원에게만 이익이 분배되는 것으로 확인되는 경우에는 다음의 구분에 따라 소득세 또는 법인세를 납부하여야 합니다(소법§2④).

- ① 확인되는 부분: 해당 구성원별로 소득세 또는 법인세에 대한 납세의무 부담
- ② 확인되지 아니하는 부분: 해당 단체를 1거주자 또는 1비거주자로 보아 소득세에 대한 납세의무 부담

법인으로 보는 단체 외의 법인 아닌 단체에 해당하는 국외투자기구(투자권유를 하여 모은 금전 등을 가지고 재산적 가치가 있는 투자대상 자산을 취득, 처분하거나 그 밖의 방법으로 운용하고 그 결과를 투자자에게 배분하여 귀속시키는 투자행위를 하는 기구로서 국외에서 설립된 기구)를 「소득세법」 제119조의2제1항제2호에 따라 국내원천소득의 실질귀속자로 보는 경우 그 국외투자기구는 1비거주자로서 소득세를 납부하여야 합니다(소법§2⑤).

### 홍콩 이민자가 국내 재이주 시 거주목적으로 주택을 취득한 경우 거주자 여부

(국일46017-235, 1997. 04. 03)

한국의 국적을 가지고 홍콩에 가족과 함께 이민하여 홍콩에서 사업체를 경영하던 자가 한국내에 별도의 법인을 설립하고 그 명의상 대표이사로 재직하면서 건물을 구입·보유하고 있었다면, 동인이 한국으로 다시 이주하기 전까지의 기간 동안에 거주자·비거주자의 구분은 동인에 대한 외국에서의 생활을 고려할 필요없이 국내에서의 생활관계의 객관적 사실에 따라 판단하여야 하는 것으로서, 동인이 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고, 국내 체재 기간이 「소득세법 시행령」 제4조제2항 및 제3항에 해당하지 않는 단기이며, 국내에서의 자산취득이 홍콩 이민 이후에 이루어진 것으로서 한국으로 재이주 시의 거주 목적으로 취득한 것이라면, 국내로 재이주하기 전까지의 기간 동안에 동인은 「소득세법」 제1조제1항 및 동법 시행령 제2조제4항 규정에 의하여 한국의 세무상 비거주자에 해당하는 것임.

### 이중거주자라는 사실의 입증책임

(대법원2006두3964, 2008. 12. 11)

어느 개인이 「소득세법」상의 국내 거주자인 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 그 외국법상 소득세 등의 납세의무자에 해당하는 경우에는 하나의 소득에 대하여 이중으로 과세될 수도 있게 되는 것이므로, 이를 방지하기 위하여 각국 간 조세조약의 체결을 통해 별도의 규정을 두고 있으며, 납세의무자가 이와 같은 이중거주자에 해당하는 사실이 인정된다면 그 중복되는 국가와 사이에 체결된 조세조약이 정하는 바에 따라 어느 국가의 거주자로 간주될 것인지를 결정하여야 하고 그 조세조약에 따른 거주지국 및 그 세율의 결정은 과세요건에 해당한다고 할 것이나, 국내 거주자인 납세의무자가 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 조세조약이 적용되어야 한다는 점에 대하여는 이를 주장하는 납세의무자에게 그 증명책임이 있다고 할 것임.



### 해외이민 후 자녀가 여전히 국내에 거주하는 경우 거주자 여부

(대법원95누14039, 1996. 10. 25)

원고는 이 사건 아파트를 분양받아 대금을 납입해 오던 도중인 1983. 9. 5. 그 가족 중 본인과 처가 미국으로 이민하였으나 아들 2명은 여전히 국내에서 거주하였으며 1984. 6. 29. 대금을 청산하고 이 사건 아파트를 취득한 후로는 아들들이 그 곳에서 거주하여 오다가 1985. 6월 및 12월에 각 미국으로 이민하였다는 것이므로, 특별한 사정이 없는 한 아들들이 미국으로 이민한 1985. 12.까지는 원고는 가족 및 자산 등이 있는 국내에 생활의 근거를 두고 있었다 할 것이어서 여전히 거주자라 할 것이고, 따라서 이 사건 아파트의 취득은 거주자의 상태에서의 취득이라 할 수 있을 것임.



### 해외이민 외국 영주권자가 주로 국내에 거주하는 경우 거주자 여부

(대법원91누4799, 1991. 09. 10)

원심은 또한 원고가 미합중국으로 이민하여 그 나라의 영주권을 가지고 있기는 하나 연중 201일에서 330일까지 국내에 거주하면서 부동산 거래를 하는 등의 행적으로 볼 때 방위세 과세대상에서 제외되는 비거주자라고 할 수 없다 하여 피고의 방위세 과세처분을 적법하다고 인정하고 있는바 기록과 대조하여 살펴보면 원심의 위 판단은 옳고 거기에 사실오인이나 법리오해 등의 위법이 있다 할 수 없음.



### 거주자가 비거주자로 되는 시기

(법규과-1600, 2010. 10. 26)

거주자가 비거주자로 되는 시기는 국외이전을 위해 실질적으로 출국하는 날의 다음 날이 되는 것으로, 국외이전과 관련한 사전준비를 위하여 출국한 후 다시 입국하여 직장퇴직, 자녀 전학 등의 이주 뒷마무리를 마치고 국내에서 생계를 같이하는 가족과 함께 재출국하는 경우에는 그 재출국하는 날의 다음 날부터 비거주자가 되는 것임

## 2. 외국법인

국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인을 내국법인이라고 하고 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 단체(국내에 사업의 실질적 관리장소가 소재하지 아니하는 경우에 한한다)로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 단체를 외국법인이라고 합니다(법법§2. 1호, 3호, 법령§2②).

- ① 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체
- ② 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체
- ③ 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내의 단체가 「상법」 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체

상기 판정기준에 해당하지 않는 경우 기타 외국단체로 분류하며, 외국법인 기준의 적용은 조세조약 적용대상의 판정에 영향을 미치지 않습니다(법령§1④).

그러나 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인이라 하더라도 국내에서 실제로 사업 수행에 필요한 중요한 기능이 수행되는 경우에는 내국법인으로 봅니다.

여기에서 본점이란 영리법인의 영업상 본거지를 말하며, 주사무소란 비영리법인의 사업상 본거지를 말합니다.

외국법인은 내국법인과 마찬가지로 영리외국법인과 비영리외국법인으로 구분할 수 있으며, 비영리외국법인이란 외국의 정부, 지방자치단체 및 법인으로 보는 단체와 영리를 목적으로 하지 아니하는 외국법인을 말하며 그 외의 외국법인은 영리외국법인입니다(법법§1.3·4호).

### 미국 LLC의 부동산 양도소득에 대한 국내투자자의 소득구분

(기획재정부 국제조세제도과-86, 2020. 02. 07)

거주자가 출자한 미국의 유한책임회사(Limited Liability Company, 이하 'LLC')가 미국 세법상 구성원 과세를 선택하고 동 LLC가 미국 내 부동산에 투자하여 소득이 발생하는 경우, 동 LLC를 「법인세법 시행령」 제2조 제2항 제2호에 따른 외국법인으로 보아 해당 소득이 거주자에게 배당 또는 분배금으로 지급되는 경우에 동 배당 또는 분배금은 「소득세법」 제17조 제1항에 따른 배당소득에 해당되는 것입니다.

### 외국법인 해당 여부

(기획재정부 국제조세제도과-586, 2019. 12. 31)

1. 귀 질의에서 제시된 영국령 케이만군도의 법률(The Exempted Limited Partnership Law)에 따라 설립된 유한파트너십(Limited Partnership)은 「법인세법 시행령」(2019. 2. 12., 대통령령 제29529호로 개정되기 전의 것) 제1조 제2항에서 정한 4개의 외국법인 판정기준 중 어느 하나에 해당하지 아니하는 단체이므로 원칙적으로 외국법인으로 보지 아니하는 것입니다.

2. 다만, 해당 유한파트너십 계약 및 이와 관련된 실제 법률행위의 양상 등을 고려할 때 위 케이민근도의 법률 규정에 부합하지 않는 사실관계가 있는 경우에는 위와 달리 판단할 수 있는 것입니다.
3. 한편, 귀 질의 중에서 국내원천소득의 실질귀속자 판단 시안에 관해서는 우리부의 기존 예규(국제조세제도과-12, 2016. 1. 11.)를 참고하시기 바랍니다.



### 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체에 해당하는지 여부

(기획재정부 국제조세제도과-508, 2020. 12. 04)

법인세법 시행령 제2조 제2항 제2호에서 규정하는 “구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체”는 상법 제279조, 제287조의7 및 제553조에 따라 출자가액을 한도로 회사의 채무를 부담하는 구성원만으로 이루어진 단체를 의미하는 것으로서, 질의자가 이에 해당하는지 여부는 질의자의 구성원이 갖는 회사의 채무에 대한 책임범위에 따라 결정될 문제입니다. 따라서, 이 문제는 파트너십과 구성원 간의 계약관계 등을 보아 과세관청이 사실판단할 사항입니다. 다만, 그 계약관계에 따라 구성원의 출자가액을 넘어 회사의 채무를 부담하는 구성원이 있는 경우 그 구성원은 유한책임사원으로 볼 수 없고, 해당 단체는 “구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체”로 볼 수 없습니다. 또한, 구성원의 불법행위 등으로 인한 개인적 채무발생은 “구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체” 해당여부에 영향을 미치지 않는 것입니다.

## 3. 이중거주자의 거주지국 결정

### 가. 거주자 개념의 중요성

일반적으로 세계 각국은 자국의 거주자에 대하여는 전 세계 소득에 대하여 과세권을 가지며, 비거주자에 대하여는 자국 내에서 발생한 소득에 대해서만 과세권을 행사하는 과세제도를 가지고 있습니다. 이와 같이 거주자는 무제한납세의무를 지고, 비거주자는 제한납세의무만을 부담하게 되므로 어떤 인이 특정국가의 거주자에 해당하는지 여부를 판정하는 문제는 매우 중요합니다.

다음과 같은 목적을 위하여 조세조약에서 거주지국을 결정하여야 할 필요성이 있습니다.

- ① 조세조약의 적용대상 인적범위의 결정
- ② 이중거주자로 인해 발생하는 이중과세 문제(전 세계 소득)의 해결
- ③ 거주지국과 원천지국의 동시과세로 인하여 발생하는 이중과세 문제(한 계약국 내 발생소득)의 해결

## 나. 이중거주자 발생 이유

하나의 인이 양쪽 계약국의 거주자가 되는 경우가 발생할 수 있는 것은 거주자 정의에 관한 각국의 국내법 규정이 서로 다르기 때문입니다.

개인의 경우에는 한 사람이 양쪽 계약국의 거주자로 되는 경우가 흔히 있을 수 있으나, 법인의 경우에는 하나의 법인이 양쪽 계약국의 거주자에 해당하는 경우는 현실적으로 거의 발생하지 아니합니다. 그러나 양쪽 계약국이 서로 다른 내·외국법인 구분기준을 채택하고 있는 경우에는 하나의 법인이 이중거주자가 될 수 있습니다.

### ● 이중거주자인 법인

내·외국법인 판단시 본점소재지주의를 채택하는 A국과 실질관리지주의를 채택하는 B국이 있는 경우, 공부상 본점은 A국에 있으나 실질관리를 B국에 두고 있는 법인

내·외국법인을 구분하는 기준에는 일반적으로 본점소재지주의와 실질관리지주의가 있습니다. 우리나라 「법인세법」은 내·외국법인을 구분하는 기준으로 본점소재지주의와 실질관리지주의를 함께 채택하고 있습니다. 또한 영국 등은 본점소재지나 등기 등과 같은 형식적인 기준에 의하여 내·외국법인을 구분하지 않고 법인의 사업이 실제로 관리·지배되고 있는 장소(place of effective management)를 기준으로 하여 내·외국법인을 구분하는 실질관리지주의를 채택하고 있습니다. 여기서 실질관리는 전반적으로 법인의 사업수행에 필요한 중요한 관리와 상업적 결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미하므로 실질관리는 통상적으로 법인의 본점소재지와 일치하나 항상 일치하는 것은 아니기 때문에 이중거주자 문제가 발생하는 것입니다. 조약목적상 법인의 거주를 판단하기 위한 판정요소(MTC§4 주석서 24.1)로는

- ① 이사회나 이와 동일한 조직의 모임이 통상적으로 개최되는 장소,
- ② 최고경영자 및 기타 임원이 통상적으로 활동을 수행하는 장소,
- ③ 법인 고위직의 일상적 경영활동(day to day management)이 수행되는 장소,
- ④ 법인본사가 소재하는 장소, 법인의 법적자격을 규율하는 국가, 회계기록이 보관되는 장소,
- ⑤ 조약목적상 법인이 한 계약국 거주자이고 상대방 계약국 거주자가 아닌 것으로

결정되는 경우 조약규정의 부적절한 이용(an improper use)을 초래할 위험이 있는지 여부 등이 있습니다.

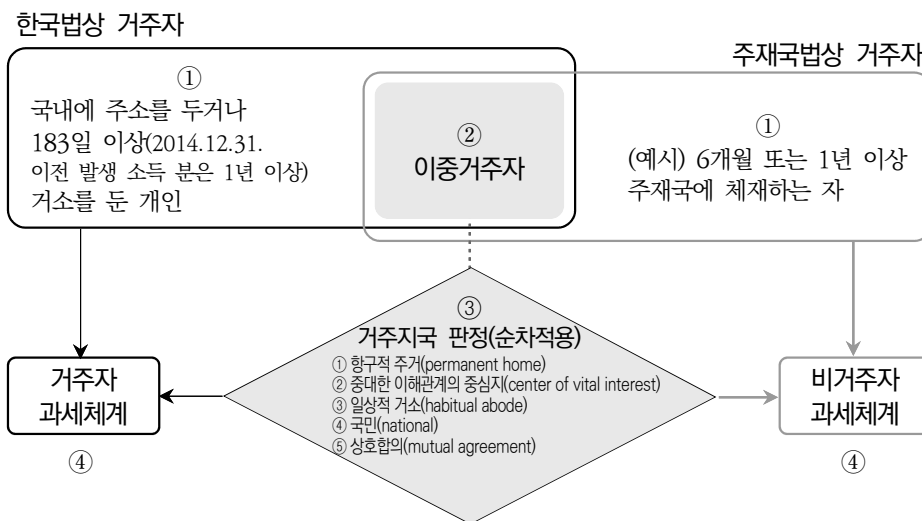
#### 다. 이중거주자의 거주지국 결정기준

조세조약은 거주자의 개념을 1차적으로 각국의 국내법의 규정에 따르도록 하되, 하나의 인이 양쪽 체약국의 거주자에 해당되는 경우에는 아래의 기준을 순차적으로 적용하여 그의 거주지국을 결정하도록 규정하고 있습니다(Tie Breaker Rule).

##### (1) 이중거주자인 개인(MTC§4②)

- ① 항구적 주거(permanent home)
- ② 중대한 이해관계의 중심지(center of vital interests)
- ③ 일상적 거소(habitual abode)
- ④ 국민(national)
- ⑤ 상호합의(mutual agreement)

#### Ⅱ 이중거주자의 거주지국 판정에 따른 과세방법 결정 Ⅱ



## 이중거주자의 거주지국 판정

(대법원 2018두 60847, 2019. 3. 14)

항구적 주거란 개인이 여행 또는 출장 등과 같은 단기체류를 위하여 마련한 것이 아니라 그 이외의 목적으로 계속 머물기 위한 주거 장소로서 언제든지 계속 사용할 수 있는 모든 형태의 주거를 의미하는 것이므로, 그 개인이 주거를 소유하거나 임차하는 등의 사정은 항구적 주거를 판단하는 데 고려할 사항이 아니다. 이러한 항구적 주거가 양 체약국에 모두 존재할 경우에는 한·○ 조세조약상 이중거주자의 거주지국에 대한 다음 판단기준인 중대한 이해관계의 중심지, 즉 양 체약국 중 그 개인과 인적 및 경제적으로 더욱 밀접하게 관련된 체약국이 어디인지를 살펴보아야 하고, 이는 가족관계, 사회관계, 직업, 정치·문화 활동, 사업장소, 재산의 관리장소 등을 종합적으로 고려할 때 양 체약국 중 그 개인의 관련성의 정도가 더 깊은 체약국을 의미한다.

### (2) 이중거주자인 법인

#### ① 실질관리장소(place of effective management, MTC§4 주석서 24)

실질적 관리장소는 전반적으로 단체의 사업수행에 필요한 중요한 관리와 상업적 결정(key management and commercial decisions)이 실질적으로 이루어지는 장소이다. 실질적인 관리장소를 결정하기 위하여 모든 관련 사실과 상황이 검토되어야 한다.

#### ② 상호합의(mutual agreement)

## 미국법인의 한국지점이 내국법인에 해당하는지 여부

(서면2팀-1695, 2007. 09. 14)

「법인세법」 제1조제1호의 ‘사업의 실질적 관리장소’는 법인이 사업을 수행함에 있어 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미하는 것이므로 귀 질의와 같이 미국에서 설립한 선급협회가 국내에 두고 있는 한국지점이 단순히 국내에서 선급검사 용역을 수행한다는 사실만으로는 내국법인에 해당하지 아니하는 것임.



## 제2장 비거주자·외국법인의 납세의무 범위

### 1. 비거주자

거주자는 「소득세법」이 규정하는 모든 소득(국내외에서 발생한 소득세가 과세되는 모든 소득, 소통칙 3-0-0-1)에 대하여 소득세 납세의무가 있습니다. 다만, 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자는 과세대상 소득 중 국외에서 발생한 소득의 경우 2009.1.1 이후 최초로 발생하는 소득분부터 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 납세의무가 있습니다(소법§3①). 여기서 ‘외국인’의 범위에 대한민국 국적을 보유하고 있는 자로서 외국에 영주하는 자는 포함되지 않습니다<sup>4)</sup>.

비거주자는 「소득세법」 제119조에 따른 국내원천소득에 대해서만 소득세 납세의무가 있습니다(소법§3②). 예컨대 비거주자의 근로소득은 국내에서 제공되는 경우에만 국내 원천소득에 해당하므로(소법§119.7호) 비거주자가 거주자 또는 내국법인의 국외사업장 등에 근무함으로써 발생한 소득은 납세의무가 없습니다(소통칙3-0-0-4).

구 분	내용	과세소득
거주자	• 국내에 주소가 있거나 183일 이상 거소를 둔 개인	• 소득 전부 - 국내·외 원천소득
	• 외국인 거주자로서 - 과세기간 종료일로부터 소급하여 10년이내 국내 주소가 있었던 기간 합계가 5년 이하인 개인	• 국내 원천소득 • 국외 원천소득으로서 국내에서 지불 또는 국내로 송금된 소득
비거주자	• 거주자와의 개인	• 국내원천소득

#### 가. 납세의무의 변경에 따른 과세소득의 범위

국내에 처음으로 주소를 두거나 또는 비거주자가 183일 이상 국내에 거소를 둬으로써

4) 국제세원-588, 2009.11.30

거주자로 되는 경우에는 거주자로 된 전날까지는 「소득세법」 제119조에 따른 국내원천소득에 대하여만 소득세를 과세하고 거주자가 된 날부터는 같은 법에서 규정하는 모든 소득에 대하여 소득세를 과세하며, 거주자가 주소 또는 거소를 국외에 이전하여 비거주자 되는 경우에는 출국한 날까지는 같은 법에서 규정한 모든 소득에 대하여 소득세를 과세하며 출국한 날의 다음날 이후에는 같은 법 제119조에 따른 국내원천소득에 대하여만 과세합니다(소통칙 3-0...2).

## 나. 납세의무자의 구분이 변경된 경우의 과세방법

비거주자가 거주자로 된 때에는 당해 과세기간 개시일부터 과세기간 종료일까지의 비거주자인 기간의 「소득세법」 제121조의 규정에 의하여 종합과세하는 국내원천소득과 거주자인 기간의 법에 규정하는 모든 소득을 합산하여 과세하고, 거주자가 출국 등으로 비거주자가 되었으나 같은 법 제121조 제2항의 규정에 따라 출국한 날의 다음날 이후에 발생한 소득에 종합과세하는 국내원천소득이 있는 경우에는 거주자인 기간의 같은 법에 규정하는 모든 소득과 비거주자인 기간의 종합과세하는 국내원천소득을 합산하여 과세합니다. 이 경우에는 거주자로서 납부한 소득세는 기납부세액으로 공제합니다(소통칙 3-0...3).

예금가입당시에는 거주자였으나 예금가입기간 중 외국으로 이민을 가게 되어 비거주자가 된 예금가입자에게 국내 금융기관이 이자를 지급하는 경우, 비거주자가 된 이후부터 지급하는 이자소득에 대하여는 비거주자에 대한 원천징수세율을 적용합니다(국기준 119-0...1).

## 2. 외국법인

내국법인은 각 사업연도소득 및 청산소득, 토지 등 양도소득에 대한 법인세의 납세의무가 있는 반면, 외국법인은 각 사업연도소득에 대한 법인세와 토지 등 양도소득에 대한 법인세의 납세의무는 있으나 청산소득에 대한 납세의무는 없습니다(법법§3, §4).

각 사업연도소득에 대한 법인세에 있어 내국법인은 그 내국법인에게 귀속되는 모든 소득에 대하여 법인세 납세의무가 있으나, 외국법인은 「법인세법」 제93조의 규정에 의한 국내원천에서 발생한 소득, 즉 국내원천소득에 대하여만 법인세 납세의무가

있습니다(법법§4④).

또한, 비영리외국법인은 국내원천소득 중에서도 「법인세법」 제4조제3항에 규정된 수익사업 또는 수입에서 생기는 소득에 대하여만 납세의무가 있습니다(법법§4⑤단서).

내국법인과 외국법인의 납세의무를 비교하면 아래와 같습니다.

■ 내국법인과 외국법인의 납세의무 비교 ■

법 인 유 형		각 사업연도소득에 대한 법인세	토지 등 양도소득에 대한 법인세	청산소득에 대한 법인세
내국 법인	영리법인	국내·외의 모든 소득에 과세	과 세 함	과 세 함
	비영리법인	국내·외의 수익사업에서 생긴 소득에 과세		과세하지 아니함
외국 법인	영리법인	국내원천소득에만 과세		과세하지 아니함
	비영리법인	국내원천소득중 수익사업에서 생긴 소득에만 과세		과세하지 아니함

비영리외국법인은 국내원천소득 중 수익사업에서 생기는 소득(해당사업에서 생긴 주된 수입금액 및 이와 직접 관련하여 생긴 부수수익의 합계액에서 해당 사업수익에 대응하는 손비를 공제한 소득)에 대하여만 법인세 납세의무가 있는 바, 그 수익사업의 범위는 다음과 같습니다(법법§4③,④,⑤ 단서, 법령§2).

- ① 제조업, 건설업, 도매업·소매업, 소비자용품수리업, 부동산·임대 및 사업서비스업 등의 사업으로서 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따른 각 사업 중 수입이 발생하는 사업
- ② 「소득세법」 제16조제1항에 따른 이자소득
- ③ 「소득세법」 제17조제1항에 따른 배당소득
- ④ 주식·신주인수권 또는 출자지분의 양도로 인하여 생기는 수입
- ⑤ 유형자산 및 무형자산(처분일 현재 3년 이상 계속하여 고유목적사업에 직접 사용한 유형자산 및 무형자산 제외)의 처분으로 인한 수입
- ⑥ 「소득세법」 제94조제1항제2호 및 제4호에 따른 자산의 양도로 생기는 수입

- ⑦ 위 ①~⑥외에 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 「소득세법」 제46조제1항에 따른 채권 등(그 이자소득에 대하여 법인세가 비과세되는 것은 제외)을 매도함에 따른 매매익(채권 등의 매각익에서 채권 등의 매각손을 차감한 금액). 다만, 「법인세법 시행령」 제3조제1항제8호에 따른 금융 및 보험 관련 서비스업에 귀속되는 채권 등의 매매익은 제외



### 외국대학과 공동으로 통번역 석사과정 운영시 외국대학 지급금 과세여부

(국제세원-518, 2009. 10. 12)

국내대학이 「고등교육법」 제21조제1항에 따른 교육과정을 같은법 시행령 제13조제1항에 따라 외국대학과 공동으로 운영하는 경우 동 교육과정 운영으로 인한 외국대학의 수익은 「법인세법」 제3조제3항 및 같은법 시행령 제2조에 따른 수익사업에 해당하지 않는 것이나, 귀 질의상 교육과정이 이에 해당하는지는 사실판단할 사항임.



### 비영리 미국법인이 국내 거주자로부터 받는 후원금이 수익사업소득에 해당하는지 여부

(국제세원-381, 2009. 07. 20)

미국법인이 영리를 목적으로 하지 않는 법인에 해당하고 국내 거주자들로부터 지급받은 후원금이 그 고유목적사업을 위하여 용역제공 등에 대한 대가관계 없이 무상으로 지원받은 금액이라면 그 후원금은 수익사업에서 생기는 소득에 해당하지 아니함.



### 외국대학과 공동교육과정을 운영하는 경우 과세문제

(국제세원-1450, 2008. 08. 11)

「고등교육법」 제21조에 의해 국내대학이 개설한 공동교육과정에 참여한 외국(미국)대학이 입학허가, 등록, 강의, 학위수여 등 사실상 국내대학(원)과 동일한 교육용역을 제공한 경우, 당해 외국대학은 「법인세법」 제1조제4호의 “비영리외국법인”에 해당되는 것이며, 동 외국대학이 국내대학으로부터 수취한 소득이 사실상 「법인세법 시행령」 제2조제1항 제3호의 교육서비스 제공의 대가인 경우, 당해 소득은 「법인세법」 제3조제2항 및 같은법 시행령 제2조의 수익사업에 해당하지 아니하는 것임.

## 제3장 과세대상소득

국내세법은 비거주자 등의 과세대상소득인 국내원천소득에 대하여 다음 표와 같이 소득의 종류를 열거·규정하고 있으며, 세법에 열거·규정된 국내원천소득이 갖는 의미는 다음과 같습니다.

첫째, 국내세법은 국내원천소득의 범위에 대해 열거주의를 채택하고 있기 때문에 법에서 명시적으로 열거하지 않은 소득은 국내에서 발생한 소득이라 하더라도 우리나라에서 과세되지 아니합니다.

둘째, 국내세법상 국내원천소득이 아닌 경우에는 조세조약상 우리나라에 과세권이 있다 하더라도 당해 소득에 대하여 과세할 수가 없습니다. 다만, 「소득세법」 제119조 제5호 및 「법인세법」 제93조제5호에서는 사업소득의 범위에 조세조약에 따라 국내원천사업소득으로 과세할 수 있는 소득을 포함하도록 하여 과세할 수 있는 소득의 범위를 확대하였습니다.

### ■ 국내세법과 조세조약의 과세범위 차이에 따른 국내 과세여부(국기준2-0-2) ■

국내세법	조세조약	국내 과세여부
과세대상	과세대상 아님	과세안함
과세대상 아님	과세대상	과세안함
과세대상	과세대상	과세함

셋째, 국내세법이 비거주자의 국내원천소득을 소득종류별로 구분·열거하고 있는 이유는 세율이나 과세방법 등에서 그 취급을 달리하기 때문입니다.

■ 국내원천소득의 종류 ■

국내원천소득의 종류	「소득세법」 제119조	「법인세법」 제93조
국내원천 이자소득	1호	1호
국내원천 배당소득	2호	2호
국내원천 부동산소득	3호	3호
국내원천 선박등임대소득	4호	4호
국내원천 사업소득	5호	5호
국내원천 인적용역소득	6호	6호
국내원천 근로소득	7호	-
국내원천 퇴직소득	8호	-
국내원천 연금소득	8호의2	-
국내원천 부동산등양도소득	9호	7호
국내원천 사용료소득	10호	8호
국내원천 유가증권양도소득	11호	9호
국내원천 기타소득	12호	10호

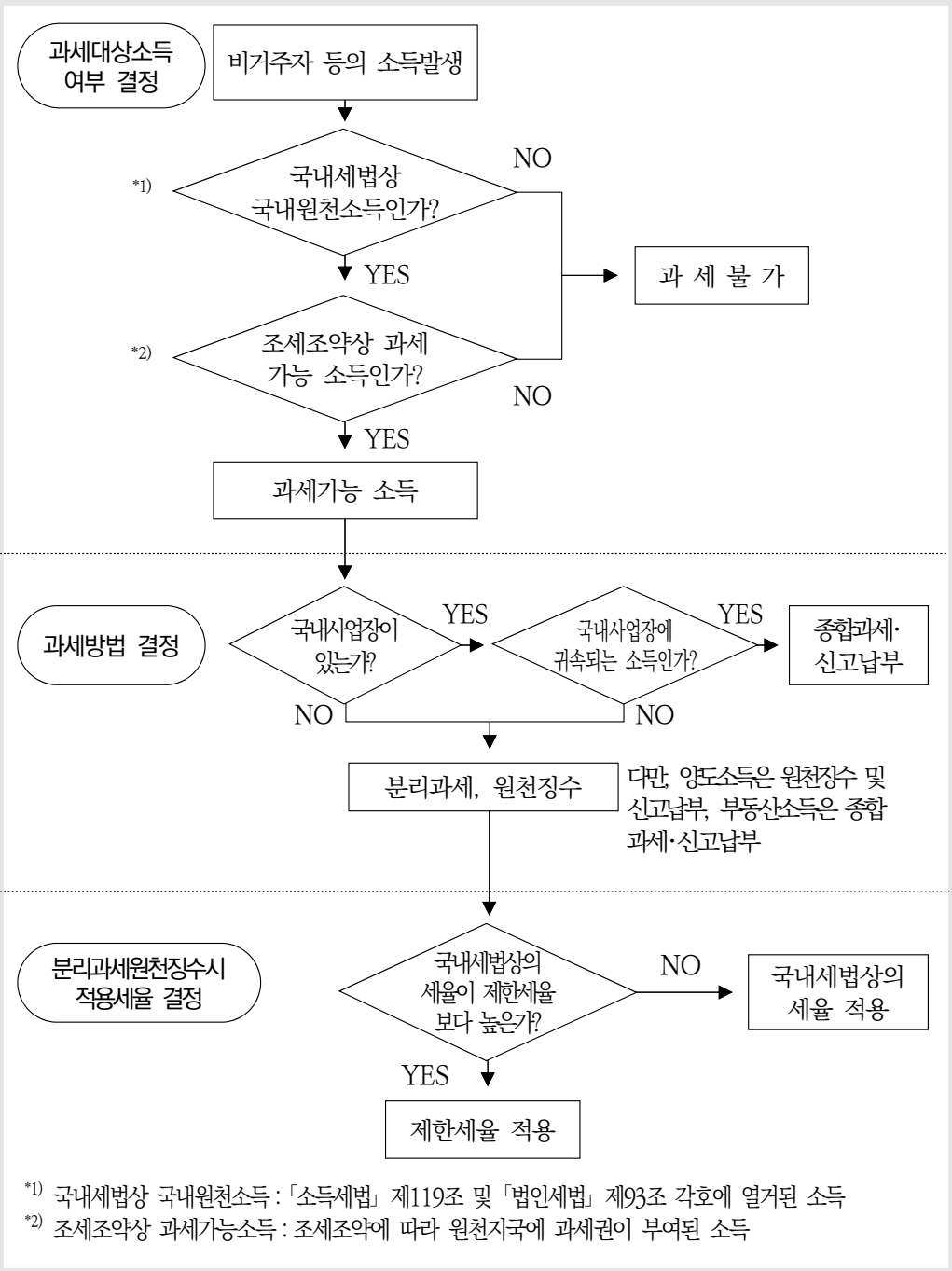
※ 외국법인의 경우에는 소득 귀속자의 성격상 근로소득과 퇴직소득 및 연금소득이 없음

 **국내원천소득의 의미**

(대법원 95누8904, 1996. 11. 15)

외국법인의 국내원천소득이라 함은 구 「법인세법」(1988. 12. 26. 법률 제4020호로 개정되기 전의 것) 제55조 제1항에 열거된 소득으로서 그 소득의 발생원천지가 국내인 것을 말하는 것이며, 소득의 '발생지'가 국내인 이상 그 소득의 실현이 국내지점에서 이루어졌거나 국내지점을 거치지 아니하고 곧바로 외국의 본점 또는 지점을 통하여 이루어졌거나 이를 구별할 것이 아님

## 제4장 과세방법



## 1. 비거주자

비거주자의 국내원천소득에 대하여 부과하는 소득세는 해당 국내원천소득을 종합하여 과세하는 경우와 분류하여 과세하는 경우 및 그 국내원천소득을 분리하여 과세하는 경우가 있습니다(소법§121①).

### 가. 국내사업장이 있는 경우

비거주자가 국내에서 지급받는 이자소득, 배당소득, 대통령령으로 정하는 사업소득(「부가가치세법」 제26조제1항제5호 및 제15호에 따른 용역의 공급에서 발생하는 소득), 근로소득, 연금소득, 기타소득, 퇴직소득은 거주자와 마찬가지로 지급하는 자가 원천징수합니다(소법§127①).

국내사업장이 있는 비거주자 또는 국내원천 부동산소득이 있는 비거주자는 거주자의 경우와 동일하게 퇴직소득·부동산등 양도소득은 소득별로 분류과세하고 그 이외의 모든 국내원천소득은 종합하여 과세합니다(소법§121②).

그러나 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니하는 소득으로서 원천징수된 소득에 대하여는 합산신고하지 않습니다(소법§121④, 소법§156①).

비거주자의 국내원천소득을 종합하여 과세하는 경우 과세표준과 세액의 계산, 신고·납부, 과세표준과 세액의 결정과 징수는 거주자에 관한 규정을 준용합니다. 다만, 「소득세법」 제51조 제3항에 따른 인적공제 중 비거주자 본인 외의 자에 대한 공제와 같은 법 제52조에 따른 특별소득공제, 제59조의2에 따른 자녀세액공제 및 제59조의4에 따른 특별세액공제를 적용하지 아니하고 비거주자의 과세표준에 원천징수된 소득의 금액이 포함되어 있는 경우에는 그 원천징수세액은 「소득세법」 제76조 제3항 제4호에 따라 공제되는 세액으로 취급합니다(소법§122, §124, §125).

국내사업장이 있음에도 불구하고 사업자등록을 하지 않은 경우에는 「소득세법」 제119조제6호에 따른 인적용역소득 등 일정요건에 해당하는 국내원천소득을 지급하는 자는 원천징수를 하여야 합니다(소법§156⑦).

국내사업장이 있는 비거주자가 공동으로 사업을 경영하고 그 손익을 분배하는 공동사업의 경우 원천징수된 세액의 배분 등에 관하여는 「소득세법」 제87조【공동사업장에 대한 특례】를 준용합니다(소법§121⑥).



## 나. 국내사업장이 없는 경우

국내사업장이 없거나 부동산소득이 없는 비거주자에 대해서는 국내원천소득별로 분리(퇴직소득, 토지·건물등의 양도소득 제외)하여 과세합니다(소법§121③).

원칙적으로 근로소득, 퇴직소득, 연금소득, 양도소득의 경우에는 거주자에 대한 과세방법과 동일하며(다만, 양도소득을 지급하는 법인에게에는 별도로 예납적 원천징수 의무가 있음), 그 외의 소득의 경우에는 국내원천소득금액을 지급하는 자가 소득을 지급하는 때에 그 국내원천소득에 대한 세액을 원천징수하여 납부함으로써 납세의무가 종결됩니다.

비거주자의 국내원천소득에 대한 과세방법을 요약하면 다음 표와 같습니다.

▣ 비거주자의 국내원천소득에 대한 과세방법 ▣

국내원천소득 소득세법 제119조		국내사업장이 있는 비거주자	국내사업장이 없는 비거주자	분리과세 원천징수 세율(소득세법상)
1호	이 자 소 득	종합과세, 종합소득세 신고·납부 (특정소득은 국내사업장 미등록시 원천징수)	분리과세, 완납적 원천징수	20%(채권이자:14%)
2호	배 당 소 득			20%
4호	선박등임대소득			2%
5호	사 업 소 득			2%
10호	사 용 료 소 득			20%
11호	유 가 증 권 양 도 소 득			Min(양도가액×10%, 양도차익×20%)
12호	기 타 소 득			20%(15%)
7호	근 로 소 득			거주자와 동일
8호의2	연 금 소 득			거주자와 동일
6호	인 적 용 역 소 득	분리과세(종합소득 확정신고 가능)	20%(3%)	
3호	부 동 산 소 득	종합소득세 신고·납부	-	
9호	부 동 산 등 양 도 소 득	거주자와 동일 (분류과세)	거주자와 동일 (다만, 양수자가 법인인 경우 예납적 원천징수)	Min(양도가액×10%, 양도차익×20%)
8호	퇴 직 소 득	거주자와 동일(분류과세)		거주자와 동일

※ 1. 국내사업장이 있는 비거주자에는 부동산소득이 있는 비거주자 포함

## 비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

2. 국내사업장이 있는 비거주자의 국내원천소득으로서 제156조 제1항 및 제156조의 3부터 제156조의 6까지의 규정에 의하여 원천징수되는 소득에 대하여는 제119조 각 호(제8호 및 9호는 제외)의 소득별로 분리하여 과세(소법§121 ④)
3. 국내사업장 또는 부동산소득이 있는 비거주자의 경우에도 일용근로자 급여, 분리과세이자소득, 분리과세배당소득, 분리과세기타소득 등에 대하여는 거주자의 경우와 동일하게 분리과세·원천징수함
4. 「소득세법」상의 원천징수세율이 조세조약상의 제한세율보다 높은 경우에는 조세조약상의 제한세율을 적용하여야 함(예외 : 「소득세법」 제156조의4·5(원천징수절차특례)의 규정에 따라 원천징수하는 경우)
5. 건축·건설, 기계장치 등의 설치·조립 기타의 작업이나 그 작업의 지휘·감독 등에 관한 용역의 제공 또는 「소득세법」 제119조제6호에 따른 인적용역의 제공 대가는(조세조약상 사업소득으로 구분하는 경우 포함) 국내사업장을 구성하더라도 사업자등록을 하지 않은 경우에는 원천징수하여야 함
6. 양수자가 법인인 경우 부동산등 양도소득은 양수자가 양도가액의 10% 또는 양도차익의 20% 중 적은 금액을 예납적으로 원천징수·납부한 후에, 양도자는 별도의 절차에 의하여 양도소득을 신고납부하는 것임 양수자가 개인인 경우 원천징수의무 면제(2007.1.1 이후 최초 양도분부터)
7. 인적용역소득이 있는 비거주자는 본인이 선택하는 때에는 분리과세·완전적 원천징수 대신 종합소득 확정신고(「소득세법」 제119조 제1호~제7호, 제10호~제12호 합산) 가능(소법§121⑤)



### 비거주자가 내국법인에 출자하여 배당소득과 근로소득을 지급받는 경우의 과세방법

(소통칙121-0...1)

외국에서 영주권을 가지고 있는 국내사업장이 없는 재외교포가 국내에 주소 또는 183일 이상의 거소가 없이 국내법인에 출자하여 배당소득이 있고 또한 동 법인의 비상근임원으로서 급여를 받는 경우에는 비거주자의 배당소득과 근로소득에 해당되므로 법 제121조제3항의 규정에 의하여 당해 소득별로 분리하여 과세한다.



### 국내사업장에 실질적으로 관련 되는 소득에 대한 과세

(서이46017-10750, 2003. 04. 10)

비거주자의 국내원천금융소득이 국내사업장과 관련되거나 국내사업장에 귀속되고 그 금액이 4천만원이 초과되는 경우에는 「소득세법」 제122조 【비거주자 종합과세시 과세 표준과 세액의 계산】 규정에 따라 거주자의 종합소득 과세표준 산정 방법을 준용하여 국내사업장에 귀속되는 다른 소득과 합산하여 과세표준을 계산하는 것이고 「소득세법」 제62조 【이자소득 등에 대한 종합과세시 세액계산의 특례】 규정에 따라 거주자와 동일한 방법으로 세율도 적용하는 것임.

비거주자의 투자소득(배당, 이자, 사용료)인 국내원천금융소득이 국내 사업장과 실질적으로 관련되는지 여부를 판단할 때에는 ① 투자소득을 발생시키는 자산 또는 권리가 국내 고정 사업장을 통하여 사업활동에 사용하고 있는지 여부 또는 사업활동에의 사용을 위하여 보유하고 있는지의 여부 및 ② 동 국내사업장을 통하여 수행된 활동이 그 자산 또는 권리로 부터 발생하는 소득을 실현함에 있어서 실질적인 요소가 되었는지 여부를 종합적으로 검토하여 사실 판단할 사항임.



## 주식양도시 비거주자인 원천납세의무자에게 소득세를 부과할 수 없음

(대법원2015두52050, 2016. 01. 28.)

체류기간, 생계를 같이 하는 가족 등 생활관계의 객관적 사실에 비추어 주식 양도 당시 비거주자에 해당하고 비거주자와 과세관청 사이에서는 원칙적으로 조세법률관계가 존재하지 아니하므로, 과세관청으로서는 원천징수의무자가 그 소득세를 원천징수하지 아니하였다고 하더라도 원천납세의무자에게 이를 부과할 수는 없음

## 2. 외국법인

외국법인의 국내원천소득에 대한 과세방법은 그 외국법인이 국내에 사업장을 가지고 있는지 여부에 따라 달라집니다.

### 가. 국내사업장이 있는 경우

국내사업장을 가지고 있거나 국내원천 부동산소득이 있는 외국법인(이하 “국내사업장이 있는 외국법인”이라고 함)은 그 국내원천소득금액을 모두 합산하여 신고·납부하여야 합니다. 그러나 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니하는 소득의 금액(국내사업장이 없는 외국법인에 지급하는 금액을 포함)으로서 원천징수된 소득에 대하여는 합산신고하지 않습니다(법법§91, §97, §98①).

국내사업장이 있는 외국법인의 국내사업장에 귀속되는 국내원천소득 중 이자소득, 집합투자기구조로부터의 이익은 내국법인의 경우와 마찬가지로 원천징수 대상소득이며 그 소득에 대하여 원천징수된 세액은 신고·납부세액에서 공제됩니다(예납적 원천징수, 법법§73, §97①).

외국법인의 국내사업장이 사업자등록이 되어 있지 않으면 그 외국법인의 건축, 건설, 기계장치 등의 설치 및 조립 그 밖의 작업이나 그 작업의 지휘·감독 등에 관한 용역을 제공함으로써 발생하는 소득 또는 「법인세법」 제93조제6호에 따른 인적용역소득(조세조약에서 사업소득으로 구분하는 경우를 포함)이 그 외국법인의 국내사업장에 귀속되는 경우에도 원천징수대상소득이며, 그 소득에 대한 원천징수세액은 「법인세법」 제64조제1항제4호의 규정에 의하여 신고·납부할 세액에서 공제됩니다(예납적 원천징수, 법법§97① 단서, §98⑧).

조세조약상 투자소득(배당, 이자, 사용료) 등을 수취하는 외국법인이 국내 고정사업장을 가지고 있고 그 투자소득 등을 발생시키는 자산 또는 권리가 그 국내 고정사업장과 실질적으로 관계된 경우에는 당해 조세조약 규정에 의하여 그 투자소득에 대한 과세를 함에 있어서 투자소득 관련 조항의 제한세율을 적용하지 아니하고 사업소득으로 보아 사업소득의 조항을 적용하여 과세합니다. 투자소득을 발생시키는 자산 또는 권리가 국내 고정사업장과 실질적으로 관련되어 있는지의 여부를 결정하기 위하여는 다음 사항을 고려하여야 합니다.<sup>5)</sup>

- ① 그 자산 또는 권리가 국내 고정사업장을 통하여 사업활동에 사용하고 있는지의 여부 또는 사업활동에의 사용을 위하여 보유하고 있는지의 여부
- ② 동 국내사업장을 통하여 수행된 활동이 그 자산 또는 권리로부터 발생하는 소득을 실현함에 있어서 실질적인 요소가 되었는지 여부



#### 국내사업장과 실질적으로 관련된 국내원천 이자소득의 원천징수방법

(서면-2014-국제세원-21897, 2015. 03. 19.)

국내 증권회사가 국내원천 이자소득을 외국법인의 국내사업장에 지급시 동 소득이 외국 법인의 국내사업장과 실질적으로 관련이 있는 경우라면, 「법인세법」 제97조 제1항에 따라 같은 법 제73조 제1항을 준용하여 원천징수하는 것임



#### 국내사업장에 실질적으로 관련된 소득금액의 원천징수세액

(재국조46017-78, 2002. 05. 27)

국내금융기관이 이자소득 지급시 외국법인의 국내사업장과 실질적으로 관련이 없는 것으로 판단하여 「법인세법」 제98조 제1항의 규정에 의하여 원천징수하였으나, 원천징수한 이자소득이 외국법인의 국내사업장과 실질적으로 관련되어 동 국내사업장의 각 사업연도 소득금액에 포함하여 신고·납부하는 경우 「법인세법」 제97조의 규정에 의하여 당해 원천징수세액은 기납부세액으로 공제되는 것임.

## 나. 국내사업장이 없는 경우

국내사업장이 없는 외국법인의 국내원천소득과 외국법인의 국내사업장에 귀속되지

5) 법통칙93-132...18 (투자소득등의 국내원천소득금액 계산기준)

아니하는 소득(부동산소득은 제외)은 각 소득의 종류별로 과세됩니다(법법§91②).

양도소득이 있는 외국법인은 그 양도차익에 대하여 신고·납부하여야 하나 양도소득을 제외한 이자, 배당, 사용료 등에 대하여는 그 소득을 지급하는 자가 원천징수·납부함으로써 납세의무가 종료됩니다(법법§97①, §98).

외국법인의 국내원천소득에 대한 법인세 과세방법을 요약하면 다음 표와 같습니다.

▣ 외국법인의 국내원천소득에 대한 과세방법 ▣

국내원천소득 법인세법 제93조		국내사업장에 귀속되는 소득	국내사업장에 귀속되지 않는 소득	분리과세 원천징수세율 (법인세법상)
1호	이 자 소 득	법 인 세 신고·납부 (특정소득은 예납적 원천징수)	분리과세, 완 납 적 원천징수	20%(채권이자:14%)
2호	배 당 소 득			20%
4호	선 박 등 임 대 소 득			2%
5호	사 업 소 득			2%
8호	사 용 료 소 득			20%
9호	유 가 증 권 양 도 소 득			Min(양도가액×10%, 양도차익×20%)
10호	기 타 소 득		20%(15%)	
6호	인 적 용 역 소 득		분리과세 (신고·납부 가능)	20%(3%)
7호	부 동 산 등 양 도 소 득		법인세 신고·납부 (다만, 양수자가 법인인 경우 예납적 원천징수)	Min(양도가액×10%, 양도차익×20%)
3호	부 동 산 소 득		법인세 신고·납부	-

- ※ 1. 국내사업장이 있는 외국법인에는 부동산소득이 있는 외국법인 포함
- 2. 국내사업장에 귀속되는 소득이라 하더라도 다음의 경우에는 원천징수하여야 함(예납적 원천징수)
  - 이자소득, 집합투자기구로부터의 이익 중 투자신탁의 이익
  - 건축, 건설, 기계장치 등의 설치·조립 그 밖의 작업이나 그 작업의 지휘·감독 등에 관한 용역의 제공으로 인하여 발생하는 국내원천소득 또는 제93조제6호에 따른 인적용역소득(다만, 당해 외국법인의 국내사업장이 사업자등록이 되어 있는 경우에는 제외)
- 3. 「법인세법」상의 원천징수세율이 조세조약상의 제한세율보다 높은 경우 조세조약상의 제한세율을 적용하여야 함(예외 : 「법인세법」 제98조의5(원천징수절차 특례)의 규정에 따라 원천징수하는 경우)
- 4. 양수자가 법인인 경우 부동산등 양도소득은 양수자가 양도가액의 10% 또는 양도차익의 20% 중 적은 금액을 예납적으로 원천징수·납부한 후에, 양도자는 별도의 절차에 따라 양도소득을 신고납부하는 것임. 다만, 원천징수대상이 되는 양도소득은 토지 등을 양도하는 외국법인의 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 국내사업장에 귀속되지 않는 소득에 한함  
양수자가 개인인 경우 원천징수의무 면제(2007.1.1 이후 최초 양도분부터)
- 5. 인적용역 소득이 있는 외국법인은 신고납부도 가능함

### 3. 조세조약에 의한 과세권의 제한(면세 등의 혜택)

조세조약은 비거주자 등의 국내원천소득에 대하여 소득원천지국인 우리나라에 과세권을 부여하지 않거나 우리나라의 과세권을 일정한도로 제한하고 있는 경우가 있습니다. 그러한 경우는 아래와 같습니다.

#### 가. 국내세법과 다르게 규정하는 경우

국내세법상 국내원천소득에 해당하는 소득이 조세조약에서는 우리나라에 과세권이 없는 소득인 경우가 있습니다. 예를 들면, 사용료의 경우 국내세법에서는 사용료의 대상인 자산·권리 등을 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 국내 원천소득에 해당하게 되나 대부분의 조세조약상으로는 그 사용료를 국내 거주자가 지급하는 경우에만 우리나라에서 과세할 수 있는 소득에 해당합니다.

#### 나. 과세권을 원천지국에 부여하지 않는 경우

국내세법상 비거주자 등의 국내원천소득에 해당하는 소득에 대하여도 조세조약이 그 소득에 대한 과세권을 거주지국에만 부여하거나 또는 일정한 요건을 충족하는 경우에만 원천지국에서 과세할 수 있도록 규정하는 경우가 있습니다.

예를 들면, 대부분의 조세조약은 유가증권양도소득, 기타소득에 대하여는 거주지국에만 과세권을 부여하고 있으며, 사업소득, 인적용역소득 등에 대하여는 일정한 요건을 충족하는 경우에 한하여 원천지국에 과세권을 부여하고 있습니다.

#### 다. 원천지국의 과세권을 일정한도로 제한하는 경우

조세조약은 일정소득에 대하여 원천지국의 과세권을 일정한도로 제한하는 경우도 있습니다. 즉, 대부분의 조세조약은 이자소득, 배당소득, 사용료소득에 대하여 원천지국에서 일정세율(보통 5~15%)을 초과하여 과세하지 못하도록 규정하고 있는 바, 그것을 제한세율 또는 경감세율이라고 합니다(국조법§2①12호).

국내세법의 세율이 조세조약의 제한세율보다 낮은 때에는 국내세법상의 세율을 그대로 적용하면 되지만, 국내세법의 세율이 제한세율보다 높은 때에는 그 제한세율까지만 과세할 수 있습니다(국조법§29).

우리나라가 체결한 조세조약상 조약체약국별 제한세율은 부록 “조세조약 체약국별 적용 대상조세 및 제한세율”을 참고하시기 바랍니다.

#### 4. 조세조약에 의한 면세 등의 혜택 제한(Limitation on Benefits)

일부 국가와 체결한 조세조약의 경우 조세조약상의 원천지국 면세 또는 제한세율의 혜택을 받을 자격이 있는 거주자를 구체적으로 정하고 있으므로 이에 해당하지 아니하는 자는 동 면세 등의 혜택을 받지 못합니다.

#### 5. 가산세

##### 가. 원천징수납부 등 불성실가산세

원천징수의무자가 징수하였거나 징수하여야 할 세액을 법정 납부기한까지 납부하지 아니하거나 과소 납부한 경우에는 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부 세액의 100분의 50(다음 ①항의 금액과 ②항 중 법정납부기한의 다음날부터 납세고지일까지의 기간에 해당하는 금액을 합한 금액은 100분의 10)에 상당하는 금액을 한도로 다음 각항의 금액을 합한 금액을 가산세로 가산한 금액을 납부하여야 합니다(국기법§47의5①).

- ① 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부분 세액  $\times 3/100$
- ② 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부분 세액  $\times$  법정납부기한의 다음 날부터 납부일까지의 기간(고지일부터 고지에 따른 납부기한까지의 기간은 제외)  $\times 25/100,000$

다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 가산세를 부과하지 않습니다(국기법§47의5③).

- ① 「소득세법」에 따라 소득세를 원천징수하여야 할 자가 우리나라에 주둔하는 미군인 경우
- ② 「소득세법」에 따라 소득세를 원천징수하여야 할 자가 같은 법 제20조의3 제1항 제1호(공적연금 관련법에 따라 받는 각종 연금) 또는 같은 법 제22조 제1항 제1호(공적연금 관련법에 따라 받는 일시금)의 소득을 지급하는 경우

- ③ 「소득세법」 또는 「법인세법」에 따라 소득세 또는 법인세를 원천징수하여야 할 자가 국가, 지방자치단체 또는 지방자치단체조합인 경우(「소득세법」 제128조의 2에 해당하는 경우는 제외)

## 나. 지급명세서 미제출·불분명가산세

비거주자 등에게 국내원천소득을 지급한 원천징수의무자가 지급명세서 제출을 불성실하게 하는 경우 5천만원(중소기업이 아닌 기업은 1억원)을 한도로 가산세를 납부하여야 합니다. 다만, 고의적으로 지급명세서 제출을 불성실하게 한 경우에는 가산세 한도(1억원 또는 5천만원)가 적용되지 않습니다(국기법§49①).

### 1) 원천징수의무자가 개인인 경우

지급명세서 또는 「소득세법」 제164조의3에 따른 근로소득간이지급명세서를 제출하여야 할 자가 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 다음의 구분에 따른 금액을 가산세로 해당 과세기간의 종합소득 결정세액에 더하여 납부하여야 합니다. 이 경우 산출세액이 없는 경우에도 적용합니다(소법§81의11)

- ① 지급명세서 또는 근로소득간이지급명세서를 기한까지 제출하지 아니한 경우
- 가. 지급명세서의 경우: 제출하지 아니한 분의 지급금액의 100분의 1(제출기한이 지난 후 3개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 1천분의 5)
  - 나. 근로소득간이지급명세서의 경우: 제출하지 아니한 분의 지급금액의 1천분의 5(제출기한이 지난 후 3개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 1만분의 25). 다만, 2019년 1월 1일이 속하는 과세기간에 발생한 소득분에 대해서는 본문에 따라 계산한 금액의 100분의 50으로 한다.
- ② 제출된 지급명세서 또는 근로소득간이지급명세서가 불분명한 경우에 해당하거나 제출된 지급명세서 또는 근로소득간이지급명세서에 기재된 지급금액이 사실과 다른 경우
- 가. 지급명세서의 경우: 불분명하거나 사실과 다른 분의 지급금액의 100분의 1
  - 나. 근로소득간이지급명세서의 경우: 불분명하거나 사실과 다른 분의 지급금액의 1천분의 5. 다만, 2019년 1월 1일이 속하는 과세기간에 발생한 소득분에 대해서는 본문에 따라 계산한 금액의 100분의 50으로 한다.



다음의 어느 하나에 해당하는 경우가 '불분명한 경우'에 해당합니다(소령§147의7①).

- ① 지급명세서의 경우: 다음의 어느 하나에 해당하는 경우
- 가. 제출된 지급명세서에 지급자 또는 소득자의 주소·성명·납세번호(주민등록번호로 갈음하는 경우에는 주민등록번호), 사업자등록번호, 소득의 종류, 소득의 귀속연도 또는 지급액을 적지 않았거나 잘못 적어 지급사실을 확인할 수 없는 경우
  - 나. 제출된 지급명세서 및 이자·배당소득 지급명세서에 유가증권표준코드를 적지 않았거나 잘못 적어 유가증권의 발행자를 확인할 수 없는 경우
  - 다. 제출된 지급명세서에 「소득세법 시행령」 제202조의2제1항에 따른 이연퇴직소득세를 적지 않았거나 잘못 적은 경우
- ② 근로소득간이지급명세서의 경우: 제출된 근로소득간이지급명세서에 지급자 또는 소득자의 주소·성명·납세번호(주민등록번호로 갈음하는 경우에는 주민등록번호), 사업자등록번호, 소득의 종류, 소득의 귀속연도·귀속반기 또는 지급액을 적지 않았거나 잘못 적어 지급사실을 확인할 수 없는 경우

그러나 다음의 경우에는 '불분명한 금액'에 포함되지 않습니다(소령§147의7②).

- ① 지급일 현재 납세번호를 부여받은 자 또는 사업자등록증의 교부를 받은 자에게 지급한 금액
- ② 상기 ①외의 지급금액으로서 지급후에 그 지급받은 자의 소재 불명이 확인된 금액

## 2) 원천징수의무자가 법인인 경우

지급명세서 또는 「소득세법」 제164조의3에 따른 근로소득간이지급명세서를 제출하여야 할 내국법인이 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 다음의 구분에 따른 금액을 가산세로 해당 사업연도의 법인세액에 더하여 납부하여야 합니다. 이 경우 산출세액이 없는 경우에도 적용합니다.(법법§75의7)

- ① 지급명세서 또는 근로소득간이지급명세서를 기한까지 제출하지 아니한 경우
  - 가. 지급명세서의 경우: 제출하지 아니한 분의 지급금액의 100분의 1(제출기한이 지난 후 3개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 1천분의 5)
  - 나. 근로소득간이지급명세서의 경우: 제출하지 아니한 분의 지급금액의 1천분의 5(제출기한이 지난 후 3개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 1만분의 25).

다만, 2019년 1월 1일부터 2019년 12월 31일까지 발생한 소득분에 대해서는 본문에 따라 계산한 금액의 100분의 50으로 한다.

- ② 제출된 지급명세서 또는 근로소득간이지급명세서가 불분명한 경우에 해당하거나 제출된 지급명세서 또는 근로소득간이지급명세서에 기재된 지급금액이 사실과 다른 경우

가. 지급명세서의 경우: 불분명하거나 사실과 다른 분의 지급금액의 100분의 1  
 나. 근로소득간이지급명세서의 경우: 불분명하거나 사실과 다른 분의 지급금액의 1천분의 5. 다만, 2019년 1월 1일부터 2019년 12월 31일까지 발생한 소득분에 대해서는 본문에 따라 계산한 금액의 100분의 50으로 한다.

다음의 어느 하나에 해당하는 경우가 '불분명한 경우'에 해당합니다(법령§120⑨).

- ① 지급명세서의 경우: 다음의 어느 하나에 해당하는 경우
- 가. 제출된 지급명세서에 지급자 또는 소득자의 주소, 성명, 고유번호(주민등록번호로 같음하는 경우에는 주민등록번호)나 사업자등록번호, 소득의 종류, 소득귀속연도 또는 지급액을 적지 않았거나 잘못 적어 지급사실을 확인할 수 없는 경우
  - 나. 제출된 지급명세서 및 이자·배당소득 지급명세서에 유가증권표준코드를 적지 않았거나 잘못 적어 유가증권의 발행자를 확인할 수 없는 경우
  - 다. 내국법인인 금융회사 등으로부터 제출된 이자·배당소득 지급명세서에 해당 금융회사 등이 과세구분을 적지 않았거나 잘못 적은 경우
  - 라. 「소득세법 시행령」 제202조의2제1항에 따른 이연퇴직소득세를 적지 않았거나 잘못 적은 경우
- ② 근로소득간이지급명세서의 경우: 제출된 근로소득간이지급명세서에 지급자 또는 소득자의 주소·성명·납세번호(주민등록번호로 같음하는 경우에는 주민등록번호)나 사업자등록번호, 소득의 종류, 소득의 귀속연도·귀속반기 또는 지급액을 적지 않았거나 잘못 적어 지급사실을 확인할 수 없는 경우

그러나 다음의 경우는 '불분명한 경우'에 해당하지 않습니다(법령§120⑩).

- ① 지급일 현재 사업자등록증의 발급을 받은 자 또는 고유번호를 부여받은 자에게 지급한 경우
- ② 상기①외의 지급으로서 지급 후에 그 지급받은 자가 소재불명으로 확인된 경우

## 제5장 고정사업장

### 1. 고정사업장의 의미

#### 가. 고정사업장의 개념

국내고정사업장이라 함은 비거주자 또는 외국기업이 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 국내의 고정된 사업장소를 말합니다. 고정사업장은 조세조약상의 permanent establishment를 번역한 말로서 일반적으로 조세조약에서는 고정사업장 또는 항구적 시설이라고 하고 국내세법에서는 국내사업장이라고 합니다(법법§94, 소법§120).

#### 나. 고정사업장의 중요성

비거주자 또는 외국기업이 국내에 고정사업장을 가지고 있는지 여부에 따라 그 고정사업장에 대한 과세문제는 아래와 같은 차이가 있으므로 고정사업장에 해당되는지 여부의 판정은 매우 중요합니다.

##### 1) 사업소득에 대한 과세권 유무

우리나라가 체결한 조세조약은 예외없이 “한쪽계약국의 기업이 다른쪽 계약국 내에 고정사업장을 가지고 있지 않는 한 다른쪽 계약국에서 발생한 그 기업의 사업소득에 대하여 그 다른쪽 계약국은 과세할 수 없다”고 규정하고 있습니다. 따라서 조세조약 체결국의 거주자인 비거주자·외국기업이 국내에 고정사업장을 가지고 있지 않은 경우에는 조세조약에 의하여 그 비거주자·외국기업의 사업소득에 대하여 국내에서 과세할 수 없습니다.

##### 2) 제한세율 적용여부

외국법인의 경우 조세조약상 이자, 배당, 사용료 등 투자소득에 대하여는 일정한 세율(제한세율)을 초과하여 과세할 수 없습니다. 그러나 그러한 소득이 고정사업장과 실질적으로 관련된 경우에는 당해 조세조약 규정에 의하여 그 투자소득에 대한 과세를 함에 있어서 제한세율이 적용되지 아니하며 사업소득으로 보아 사업소득의 조항을 적용하여 과세됩니다(법통칙 93-132…18).

### 3) 국내원천소득에 대한 과세방법 결정

비거주자·외국기업이 국내에 고정사업장을 가지고 있는지 여부에 따라 과세방법에 차이가 있습니다. 즉, 고정사업장을 가지고 있는 비거주자·외국기업은 그 고정사업장에 귀속되는 국내원천소득에 대한 소득세·법인세를 신고·납부하여야 하나, 그 고정사업장에 귀속되지 아니하는 소득 및 고정사업장이 없는 비거주자·외국기업의 국내원천소득(부동산소득은 제외)에 대하여는 그 소득을 지급하는 자(양도소득은 개인 양수자의 경우 원천징수의무 면제)가 소득세·법인세를 원천징수 납부하여야 합니다.

#### 다. 고정사업장의 유형

고정사업장은 아래와 같이 일반 고정사업장과 간주 고정사업장으로 구분할 수 있습니다.

##### 1) 일반 고정사업장

비거주자·외국기업이 국내에서 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 말하며, 이에는 지점, 사무소, 판매장소 등과 같은 형태의 고정사업장과 건설공사현장인 고정사업장(조세조약상 일정기간 이상 존속하는 경우에 한하여 고정사업장이 됨)이 있습니다(법법§94①, 소법§120①).

##### 2) 간주 고정사업장

비거주자·외국기업이 국내에 자기를 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 있는 자 기타 이에 준하는 자를 통하여 국내에서 사업을 경영하는 경우에는 그 비거주자·외국기업은 국내에 고정사업장을 가지고 있는 것으로 간주됩니다(법법§94③, 법령§133, 소법§120③, 소령§180).

## 2. 일반 고정사업장

#### 가. 고정사업장의 요건

고정사업장은 “기업이 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 사업장소”라고 정의됩니다. 따라서 고정사업장이 성립되기 위하여는 비거주자·외국기업의 국내지점,

연락사무소 등이 다음과 같은 세가지 요건을 충족시키는 경우에 그 명칭 여하에 관계 없이 고정사업장이 되며 세가지 요건 중 어느 하나라도 충족시키지 못하면 고정사업장이 될 수 없습니다(MTC§5 주석서 6).

**1) 사업장소가 존재할 것(The existence of a place of business, 장소적 개념)**

사업장소라 함은 배타적으로 사업목적을 위해 사용되는 것과 상관없이 기업의 사업 활동을 수행하기 위하여 사용되는 건물, 시설 또는 장치 등을 말합니다.

사업장소는 사업수행을 위한 건물이 없거나 사업수행에 건물을 필요로 하지 아니하는 경우에도 존재(숙소, 호텔 등)할 수 있습니다. 기업이 일정한 공간을 임의로 사용하면 사업장소는 존재하는 것입니다. 기업이 그 건물 등을 임의로 사용하는 한 그 건물 등이 당해기업의 소유인지, 임차한 것인지는 불문합니다.

**2) 사업장소가 고정되어 있을 것(The place of business must be fixed, 기간적 개념)**

사업장소의 고정이란 사업장소가 어느 정도의 기간동안 계속적으로 특정위치에 존재하는 것을 말합니다. 또한 사업성격상 옮겨 다니며 활동하는 장소 중 특정장소가 사업에 비추어 상업적·지리적으로 전체적 관련성(a coherent whole commercially and geographically with respect to that business)을 가진 것으로 인식되는 경우 단일 사업장(a single place of business)을 존재하는 것으로 볼 수 있습니다.

**3) 그 고정된 사업장소를 통하여 사업이 수행될 것(The carrying on of the business of the enterprise through the fixed place of business, 기능적 개념)**

고정된 사업장소가 고정사업장이 되기 위하여는 그 고정된 사업장소를 통하여 사업의 전부 또는 일부를 수행하여야 하며, 사업활동이 중단됨이 없이 계속적으로 수행되어야 하는 것은 아닙니다.

사업활동이 반드시 생산적 성격을 가져야 하는 것은 아니나 그 사업활동이 그 기업의 사업상 예비적·보조적인 활동이 아니어야 합니다. 그 활동이 사업상 예비적·보조적인

활동인 경우에는 그 사업장소는 고정사업장이 될 수 없으며 기업활동 전반적으로 볼 때 핵심적이고 중요한 활동부분(an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole)이 아닌 경우입니다.

## 나. 고정사업장이 되는 장소의 예시

「법인세법」 및 조세조약은 이러한 고정사업장으로서 다음과 같은 장소를 예시하고 있습니다(법법§94②, 소법§120②, 조세조약의 고정사업장 조항).

- ① 지점, 사무소 또는 영업소
- ② 상점, 그 밖의 고정된 판매장소
- ③ 작업장, 공장 또는 창고
- ④ 6개월을 초과하여 존속하는 건축 장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독 활동을 수행하는 장소
- ⑤ 고용인을 통하여 용역을 제공하는 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당되는 장소
  - 가. 용역의 제공이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되는 장소
  - 나. 용역의 제공이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 장소
- ⑥ 광산·채석장 또는 해저천연자원이나 그 밖의 천연자원의 탐사 및 채취 장소 [국제법에 따라 우리나라가 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저지역의 해상(海床)과 하층토(下層土)에 있는 것을 포함한다]

조세조약상 건설공사, 설치공사 또는 조립공사의 현장과 그 공사의 지휘, 감독 또는 기술의 용역을 제공하는 장소는 일정한 기간(6월, 9월 또는 12월)을 초과하여 존속하는 경우에 한하여 고정사업장이 됩니다.

천연자원의 탐사장소의 경우에 있어서도 일정한 기간을 초과하여 존속하는 경우에 한하여 고정사업장이 되는 것으로 규정하고 있는 조세조약이 있습니다.

## 📢 건설공사현장 등의 존속기간 계산

(법규치§67)

『법인세법』 제94조제2항에 따른 국내사업장 해당여부를 판정할 때에 외국법인이 국내에서 건축, 건설, 조립 또는 설치공사나 이들 공사와 관련한 감리, 감독, 기술용역의 활동(이하 “건설공사 등”이라 함)을 수행하는 경우 그 건설공사 등의 존속기간은 다음의 방법으로 계산한다.

1. 건설공사 현장의 존속기간은 당해 외국법인이 국내에서 건설공사의 작업에 착수한 날부터 해당 작업을 완료하거나 영구적으로 포기한 날까지의 기간으로 한다. 이 경우 건설공사의 작업에 착수한 날은 해당 공사를 위한 설계사무소를 설치하는 등 준비 작업을 한 날로 한다.
2. 날씨가 고르지 못한 등 계절적 요인이나 자재 또는 노동력 부족 등으로 공사의 진행이 일시적으로 중단되는 경우의 건설공사의 존속기간은 그 일시적으로 중단된 기간을 합하여 계산한다.
3. 건설공사 등의 도급을 받은 외국법인이 그 공사의 전부 또는 일부를 다른 법인에게 하도급한 경우 도급을 받은 외국법인의 건설공사 현장의 존속기간은 해당 외국법인이 수행한 작업기간과 외국법인으로부터 하도급 받은 다른 법인이 수행한 작업기간을 합하여 계산한다.

## 📢 세무상 투명한 파트너십(Fiscally Transparent Partnership)의 존속기간 계산

(MTC§5 주식서 56)

세무상 투명한 파트너십의 경우 12개월 테스트는 파트너십 자체의 활동과 관련하여 파트너십단계에서 적용되어야 함. 만약 파트너와 파트너십의 근로자가 현장에서 보낸 기간이 12개월을 초과한다면, 이에 따라 파트너십이 수행한 사업은 국내사업장을 가지는 것으로 볼 수 있음. 각 파트너는 파트너 자신이 현장에서 보낸 시간과 관계없이, 파트너십이 창출한 사업이익에서 파트너 몫의 과세 목적상 고정사업장을 가진 것으로 볼 수 있음.

## 📢 미국 등에서 설립된 LLP가 국내에 설치하는 외국법자문법률소

(기획재정부 국제조세제도과-37, 2013. 01. 29)

미국 및 영국에서 설립된 LLP(Limited Liability Partnership)가 외국법사무를 수행하기 위하여 『외국법자문사법』에 따라 국내에 설치하는 외국법자문법률사무소는 『법인세법』 제94조에 따른 외국법인의 국내사업장에 해당하는 것임

## 고정사업장 성립 요건

(대법원 2014두3051, 2017. 10. 12)

국내에 외국법인의 고정사업장이 존재한다고 보기 위해서는 외국법인이 처분 또는 사용 권한을 갖는 국내의 건물, 시설 또는 장치 등의 사업상 고정된 장소를 통하여 외국법인의 직원이나 그 지시를 받는 사람이 예비적이거나 보조적인 사업활동이 아닌 본질적이고 중요한 사업활동을 수행하는 경우여야 하고, 이 때 본질적이고 중요한 사업활동에 해당하는지 여부는 그 사업활동의 성격과 규모, 전체 사업활동에서 차지하는 비중과 역할 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다.

### 다. 고정사업장이 되지 아니하는 장소의 예시

외국기업이 국내의 고정된 사업장소를 통하여 사업활동을 수행하는 경우에도 그 사업활동이 당해 외국기업의 사업상 예비적·보조적 활동에 해당하는 경우에는 그 고정된 사업장소는 고정사업장에 해당하지 아니합니다.

다음의 어느 하나에 해당하는 장소(이하 “특정 활동 장소”)가 외국법인의 사업 수행상 예비적 또는 보조적인 성격을 가진 활동을 하기 위하여 사용되는 경우에는 국내사업장에 포함되지 않습니다(법법§94④, 소법§120④).

- ① 비거주자·외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소
- ② 비거주자·외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소
- ③ 비거주자·외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사, 그 밖에 이와 유사한 활동만을 위하여 사용하는 일정한 장소
- ④ 비거주자·외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소

### 라. 외국법인의 국내사업장에 포함되는 특정 활동 장소

「법인세법」 제94조 제4항에도 불구하고 특정 활동 장소가 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 외국법인의 국내사업장에 포함됩니다(법법§94⑤).

- ① 외국법인 또는 대통령령으로 정하는 특수관계\*가 있는 외국법인(비거주자를 포함, 이하 “특수관계가 있는 자”)이 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에서



사업을 수행하고 다음 각 목의 요건을 모두 충족하는 경우

- 가. 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에 해당 외국법인 또는 특수관계가 있는 자의 국내사업장이 존재할 것
- 나. 특정 활동 장소에서 수행하는 활동과 가목의 국내사업장에서 수행하는 활동이 상호 보완적일 것

\* 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계(법령§131②)

1. 일방이 타방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계
2. 제3자가 일방 또는 타방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 일방과 타방간의 관계

- ② 외국법인 또는 특수관계가 있는 자가 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에서 상호 보완적인 활동을 수행하고 각각의 활동을 결합한 전체적인 활동이 외국법인 또는 특수관계가 있는 자의 사업 활동에 비추어 예비적 또는 보조적인 성격을 가진 활동에 해당하지 아니하는 경우

#### 마. 비거주자의 국내사업장에 포함되는 특정 활동 장소

「소득세법」 제120조 제4항에도 불구하고 특정 활동 장소가 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 비거주자의 국내사업장에 포함됩니다(소법§120⑤).

- ① 비거주자 또는 대통령령으로 정하는 특수관계인\*(이하 "특수관계인")이 특정 활동장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에서 사업을 수행하고 다음 각 목의 요건을 모두 충족하는 경우
  - 가. 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에 해당 비거주자 또는 특수관계인의 국내사업장이 존재할 것
  - 나. 특정 활동 장소에서 수행하는 활동과 가목의 국내사업장에서 수행하는 활동이 상호 보완적일 것

\* 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자(소령§183의2②)

1. 비거주자와 그의 배우자·직계혈족 및 형제자매인 관계
2. 비거주자가 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계

- ② 비거주자 또는 특수관계인이 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에서 상호 보완적인 활동을 수행하고 각각의 활동을 결합한 전체적인 활동이 비거주자 또는 특수관계인의 사업 활동에 비추어 예비적 또는 보조적인 성격을 가진 활동에 해당하지 아니하는 경우

**외국법인의 기술자가 국내에서 하천측량 등을 하는 경우의 국내사업장**

(법통칙 94-0...1)

외국법인의 기술자가 국내에서 하천 또는 취수지점 측량 등을 하고 이에 대한 설계보고서를 작성하는 등의 업무를 수행하는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 본다. 다만, 단순한 자료의 수집과 기술협조만을 하는 때에는 국내사업장이 없는 것으로 본다.

**종업원 파견에 따른 국내사업장 해당여부**

(법통칙94-0...6)

외국법인이 내국법인과 종업원파견에 관한 계약을 체결하고, 동 계약에 의거 내국법인에 파견되어 고용된 종업원이 오로지 내국법인만을 위하여 근로를 제공하고 외국법인이 영위하는 사업의 전부 또는 일부를 일체 수행하지 아니함에 따라 외국법인이 종업원의 파견과 관련하여 내국법인으로부터 일체의 대가(급여대지급에 따른 정산대가는 제외)를 지급받지 않는 경우 그 종업원이 근로를 제공하는 장소는 그 종업원이 외국법인과 고용 계약을 유지하는지의 여부에 관계없이 법 제94조의 규정에 의한 외국법인의 국내사업장에 해당되지 아니한다.

**예비적·보조적 활동을 위한 장소와 국내사업장의 구분**

(법통칙 94-0...2)

- ① 외국법인의 국내사무소가 당해 법인의 영업활동을 보조하기 위하여 국내에서 자산의 단순구입, 업무연락, 광고·선전, 정보의 수집·제공, 시장조사 기타 사업의 예비적·보조적 활동만을 수행하는 경우에는 그 국내사무소는 당해 법인의 국내사업장으로 보지 아니한다. 다만, 이와 같은 활동이 당해 법인을 위한 것이 아니고 타인(영 제87조의 특수관계 있는 자를 포함한다)을 위하여 행해지는 경우에는 그 국내사무소를 당해 법인의 국내사업장으로 본다.
- ② 외국법인의 국내사무소가 수행하는 활동이 사업의 예비적·보조적 활동인지의 여부를 판단함에 있어서는 그 국내사무소가 수행하는 활동이 당해 외국법인의 전체 사업활동 중 본질적이고 중요한 부분을 구성하고 있는지 여부에 의하여 판단하여야 한다. 예컨대 외국법인 국내사무소의 일반적인 활동목적이 당해 외국법인의 전반적

사업목적과 동일한 경우에는 그 외국법인의 국내사무소가 수행하는 활동은 사업의 예비적·보조적 활동에 해당하지 아니한다.

- ③ 외국법인의 국내사무소가 당해 외국법인이 국내 고객에게 판매한 자산과 관련하여 부품을 공급하거나 그 판매한 자산을 유지·보수하는 등 애프터서비스 활동을 수행하는 경우에는 그 사무소는, 그 애프터서비스에 대한 대가를 받는지 여부에 관계없이, 그 외국법인의 국내사업장에 해당한다.



### 외국법인의 기술도입에 관련된 용역제공과 국내사업장

(법통치 94-0...3)

기술도입계약에 의한 용역을 국내에서 제공하는 경우에는 외국인투자촉진법의 규정에 불구하고 다음 각 호의 예에 의한다.

1. 도입하는 기술이 법 제93조제9호에 해당하는 “노하우(know-how)”의 사용 그 자체인 때에는 국내사업장이 없는 것으로 본다.
2. 도입하는 기술이 “노하우”의 사용이 아니고 법 제93조제5호 및 제6호에 해당하는 때에는 기술제공자의 국내사업장은 법 제94조의 규정에 따라 판단한다.

## 3. 간주 고정사업장

### 가. 종속대리인

#### 1) 종속대리인의 의의

비거주자·외국법인이 국내에 일반 고정사업장을 가지고 있지 아니한 경우에도 다음의 어느 하나에 해당하는 자 등을 두고 사업을 경영하는 경우에는 그 비거주자·외국법인은 국내에 고정사업장을 가지고 있는 것으로 간주됩니다(법법§94③, 소법§120③)

- 국내에서 그 비거주자·외국법인을 위하여 다음의 어느 하나에 해당하는 계약 (비거주자·외국법인 명의 계약등)을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자
  - 가. 비거주자·외국법인 명의의 계약
  - 나. 비거주자·외국법인이 소유하는 자산의 소유권 이전 또는 소유권이나 사용권을 갖는 자산의 사용권 허락을 위한 계약
  - 다. 비거주자·외국법인의 용역제공을 위한 계약

- 국내에서 그 비거주자·외국법인을 위하여 비거주자·외국법인 명의 계약등을 체결할 권한을 가지고 있지 아니하더라도 계약을 체결하는 과정에서 중요한 역할(비거주자·외국법인이 계약의 중요사항을 변경하지 아니하고 계약을 체결하는 경우로 한정)을 반복적으로 수행하는 자

이는 국내에 정상적으로 지점을 개설하여 사업을 영위하고 원천지국에 제세를 신고하는 경우와는 달리 지점 대신 종속대리인을 두고 사실상 지점을 둔 경우와 동일한 경제적 효과를 거두면서 원천지국에서의 납세의무를 회피하는 경우와의 형평을 유지하기 위한 제도입니다.

## 2) 종속대리인의 유형(소령§180, 법령§133①)

- 비거주자·외국법인의 자산을 상시 보관하고 관례적으로 이를 배달 또는 인도하는 자(재고보유대리인)
- 중개인·일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 비거주자·외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자(이들이 자기사업의 정상적인 과정에서 활동하는 경우를 포함한다)(계약체결대리인)
- 보험사업(재보험사업을 제외한다)을 영위하는 비거주자·외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 국내소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 자

위 외국법인에는 해당 외국법인의 과점주주, 해당 외국법인이 과점주주인 다른 법인 기타 해당 외국법인의 특수관계인을 포함합니다(법령§133②).

## 3) 종속대리인의 요건

종속대리인의 요건은 국내세법과 조세조약간에 다소 차이가 있는데, 계약체결대리인의 요건을 보면 다음과 같습니다(법통칙 94-133…2).

- 가) 대리인이 외국법인을 위하여 사업에 관한 계약을 체결할 수 있는 권한을 가지고 있을 것

“계약”이라 함은 외국법인의 고유사업과 관련하여 체결하는 계약을 말하며 당해 외국법인의 사무실의 임차 또는 종업원의 고용등 기업의 내부적인 경영·관리활동과 관련하여 체결하는 계약은 포함되지 아니합니다.

또한 “계약을 체결할 수 있는 권한”이라 함은 당해 대리인이 당해 외국법인을 구속할 수 있는 계약의 중요하고 세부적인 사항에 관하여 상담 협의할 수 있는 권한을 말하며 당해 대리인이 그 계약체결권을 가지고 있는 경우에는 비록 그 외국법인이나 그 외국법인이 있는 국가의 제3자가 그 계약서에 서명 또는 날인할지라도 그 대리인이 한국에서 그 권한을 행사한 것으로 봅니다.

#### 나) 대리인이 그 권한을 반복적으로 행사할 것

“반복적 행사”라 함은 장기의 대리계약에 의하여 계약체결권을 계속적·반복적으로 행사하는 경우뿐만 아니라 2개 이상의 단기 대리계약에 의하여 계약체결권을 계속적·반복적으로 행사하는 경우도 포함됩니다.

#### 다) 독립대리인이 아닐 것

조세조약상 외국기업이 대리인을 통하여 국내에서 사업활동을 하는 경우에도 그 대리인이 독립대리인에 해당하면 고정사업장이 있는 것으로 간주되지 아니합니다. 또한 국내세법상 “외국기업의 사업과 동일 또는 유사한 사업을 하며 그 사업의 성질상 불가피한 필요에 따라 그 외국기업을 위하여 계약체결에 관한 업무를 행하는 자”를 통하여 국내에서 사업활동을 하는 경우에도 고정사업장이 있는 것으로 간주되지 아니합니다.

### 4) 종속대리인의 예시

기계를 제조·판매하는 외국법인이 한국내의 구매자들에게 기계를 판매함에 있어, 국내의 종속대리인이 구매자들을 상대로 판매촉진(Sales promotion), 가격협의 및 조정, 기타 계약성사를 위한 실무적인 활동을 수행하면서 거래에 관련된 제반서류나 거래외관은 외국법인의 명의로 하는 경우, 이는 종속대리인의 국내활동이 당해 외국법인의 간주고정사업장을 구성하는 전형적인 사례입니다.

이때 외국법인은 국내에 기계를 판매하는 판매업지점을 두고 있는 것과 같으므로 (종속대리인의 활동인 판매촉진서비스업 지점이 아님에 유의) 「법인세법 시행령」 제132조제2항에 규정하는 바와 같이 국외에서 제조 등을 행한 기계를 타인으로부터 통상의 거래조건에 따라 당해 기계를 취득하였다고 가정할 때에 이를 국내에서 판매하여 발생하는 소득에 해당하는 부분을 국내원천소득으로 하여 그 판매소득에 대한 법인세를

신고납부하여야 합니다.

즉 당해 외국법인은 국내에 판매업지점을 두고 사업을 영위한 다른 법인과 동일한 세 부담을 원천지국에서 지게 되는 것이며, 이 경우 국내의 종속대리인은 외국법인의 간주고정사업장에 대한 납세의무와는 무관한 것이며 다만 외국법인으로부터 수령한 수수료는 대리인 자신의 수입금액이므로 이에 대하여만 납세의무가 있는 것입니다.

## 나. 독립대리인

### 1) 독립대리인의 의의

조세조약상 외국기업이 대리인을 통하여 국내에서 사업활동을 하는 경우에도 그 대리인이 중개인, 위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인이고, 또한 그 대리인이 자기 사업의 통상적 과정에서 그러한 활동을 하는 경우 그 외국기업은 국내에 고정사업장을 가진 것으로 보지 아니합니다. 이러한 대리인을 독립대리인이라 합니다.

### 2) 독립대리인의 요건

대리인이 독립대리인이 되기 위하여는 다음의 두 가지 요건을 모두 충족시켜야 합니다 (법통칙 94-133...3).

#### 가) 대리인이 외국기업으로부터 독립된 지위에 있을 것

대리인이 법적으로 또한 경제적으로 당해 외국기업으로부터 독립된 지위에 있어야 합니다. 독립적인지 여부는 대리인이 당해 외국기업에 대하여 부담하고 있는 의무의 정도, 사업상의 위험을 부담하는 자가 누구인지 여부, 그리고 대리하는 외국기업의 수 등에 의하여 판단합니다.

#### 나) 대리인이 자기 사업의 통상적 과정에서 외국기업을 위한 활동을 할 것

대리인이 경제적인 관점에서 보아 자신의 사업활동 영역에 속한다기보다 외국기업의 영역에 속하는 활동을 그 외국기업을 대신하여 수행하는 경우 그 대리인은 자기 사업의 통상적인 과정에서 활동한 것이라고 할 수 있습니다.

따라서 대리인이 본인인 외국법인으로부터 독립된 지위에 있는지의 여부를 결정함에 있어서는 다음의 사항을 고려하여 결정하여야 합니다.

### ① 업무감독의 정도

그 대리인이 외국법인을 위한 활동을 함에 있어 당해 외국법인으로부터 세부적인 지시나 통제를 받는 경우에는 그 대리인은 당해 외국법인에 대하여 독립적이라고 할 수 없습니다.

### ② 사업상의 위험 부담

그 대리인의 외국법인을 위한 사업활동으로 인하여 발생하는 사업상의 위험을 당해 외국법인이 부담하는 경우에는 그 대리인은 당해 외국법인에 대하여 독립적이라고 할 수 없습니다.

### ③ 전속대리인인지의 여부

대리인이 외관상으로는 독립적 지위의 대리인이라고 하더라도 그 대리인이 전적으로 또는 거의 전적으로 특정 외국법인을 위하여 활동하는 경우에는 그 대리인은 독립적 지위의 대리인으로 볼 수 없습니다.

## 4. 고정시설

일반적으로 조세조약상 사업소득의 과세권을 결정함에 있어서는 고정사업장(permanent establishment)의 유무가 그 기준이 되나, 독립적 인적용역 소득에 대한 과세권을 결정함에 있어서는 고정시설(fixed base)의 유무가 그 기준이 됩니다. 의사의 진료실, 변호사·회계사·건축사 등의 사무실 등이 고정시설에 해당합니다. 그러나 국내 세법상으로는 고정사업장과 고정시설을 구분하지 아니하므로 조세조약상의 고정시설도 국내세법상으로는 국내사업장에 포함됩니다.



### 홍콩소재 증권사가 여러개의 프로젝트별로 용역을 수행하는 경우

(법규과-1180, 2007. 03. 14)

외국법인이 고용인을 통하여 국내에서 용역을 제공하는 경우로서 용역의 제공이 계속되는 12월의 기간중 6월을 초과하지 않으면서 유사한 종류의 용역이 2년이상 계속적·반복적으로 수행되는 장소는 「법인세법」 제94조 규정에 의한 국내사업장에 해당하는 것임.

### 6개월 초과하는 설치용역 장소의 국내사업장 해당여부

(국제세원-537, 2009. 10. 27)

스위스 법인이 기술자를 파견하여 6개월을 초과하는 기간동안 국내에서 기계·설비의 설계·설치용역을 수행하는 경우에는 동 용역의 수행장소는 한·스위스 조세조약 제5조에 의하여 스위스 법인의 국내사업장에 해당되므로, 『법인세법』 제6조에 따라 국내사업장 설치신고 또는 사업자등록과 함께 납세지 관할세무서장에게 이를 신고하여야 함.

### 보세구역내 제3자 물류창고의 국내사업장 해당 여부

(국제세원-444, 2009. 08. 28)

독일법인이 계약체결, 대금결제 등 중요한 사업활동은 국외에서 수행하고 국내에서는 단지 내국법인 등에게 공급하는 제품의 유지·보수용 부품의 저장·배송만을 목적으로 보세구역 내 제3자 물류창고를 이용하는 경우, 당해 보세창고는 『법인세법』 제94조제4항 및 『한·독 조세조약』 제5조제4항에 따라 국내 고정사업장에 해당되지 아니하는 것이나, 귀질의가 이에 해당하는지 여부는 사실판단하시기 바람.

### 설비 구매를 위한 쿠웨이트 직원 근무장소의 고정사업장 해당여부

(국제세원-543, 2009. 03. 13)

쿠웨이트법인이 쿠웨이트에서 내국법인이 건설할 자신의 설비를 구매하기 위하여 국내에 직원을 체류시키고, 동 직원으로 하여금 발주처 입장에서 동 건설관련 설계협의 및 자재검수 등 자문업무를 수행하게 하는 경우, 동 업무수행장소는 『법인세법』 제94조 및 『한·쿠웨이트 조세조약』 제5조에 따른 국내(고정)사업장에 해당하지 않는 것임.

### 내국법인 창고의 국내사업장 해당여부

(국제조세제도과-107, 2008. 06. 20)

국내에서 창고업을 영위하고 있는 내국법인이 홍콩 소재의 물류업자(이하 “홍콩법인”)와의 계약에 의하여 동 홍콩법인이 소유하는 물품 등을 보관·인도하는 경우 『법인세법 시행령』 제133조제1항제1호의 규정에 따라 동 내국법인의 창고를 홍콩법인의 국내사업장으로 볼 수 있으나, 국내에서는 내국법인이 홍콩법인을 위하여 단순히 보관·인도(부가가치를 수반하지 않는 단순한 클리닝·포장·라벨 부착을 포함)만을 수행하고 있고, 홍콩법인을 위한 광고·관측 등 일체의 영업활동은 국외에서 수행된다면 내국법인의 창고는 『법인세법 시행령』 제133조제1항제1호의 규정에 의한 홍콩법인의 국내사업장에 해당하지 않는 것임.





## 재화 등을 구입하는 장소가 네덜란드 법인의 국내사업장에 해당하는지 여부

(서면2팀-1318, 2008. 06. 26)

네덜란드 법인에 고용된 거주자가 국내의 일정한 장소에서 동 법인을 위하여 재화 또는 상품의 구입과 납품업체 선정, 구입상품의 검수 등 예비적 또는 보조적 성격을 가지는 활동을 수행하는 경우, 동 장소는 「한·네덜란드 조세조약」 제5조제3항의 규정에 따라 네덜란드 법인의 고정사업장에 해당하지 않음.



## 국내 포털 웹사이트를 통한 게임 판매소득의 국내지점 귀속 여부

(서면2팀-462, 2008. 03. 14)

귀 질의의 경우 기존 질의회신(서면상답2팀-1953, 2005. 11. 30.)을 참고하시기 바람.

### ◆ 서면상답2팀-1953, 2005. 11. 30

상품판매의 중요하고도 본질적인 기능인 고객과의 계약체결, 대금의 회수, 상품의 전달 등의 일체의 기능이 인터넷서비스제공자(Internet Service Provider)의 서버(Sever)에 위치하여 이를 통하여 계속적이고 반복적으로 수행되는 경우에는 동 서버(Sever)가 위치하는 장소는 「법인세법」 제94조의 규정에 의하여 외국법인의 국내 고정사업장에 해당되며, 동 국내사업장에 귀속되는 소득은 「법인세법」 제93조 및 「한·미 조세조약」 제8조의 규정에 의한 국내원천사업소득에 해당하는 것임.



## 간주고정사업장에 해당 여부

(국제조세과-42, 2008. 01. 28)

귀 질의와 같이 창고업을 영위하는 내국법인이 싱가포르 물류법인(이하 “외국법인”)과의 계약에 따라 동 외국법인의 고객물품을 국내에서 보관하는 경우 국내에서는 내국법인이 외국법인을 위하여 단순히 보관업무만을 수행하고 있고, 외국법인을 위한 광고·관측·주문취득 등 영업활동은 국외에서 수행된다면 「한·싱가포르 조세조약」 제5조제5항 나목에서 규정하는 간주고정사업장에 해당하지 않는 것임.



## 외국은행이 국내은행과 협력사업 영위시 국내사업장 해당 여부

(서면2팀-53, 2008. 01. 09)

외국은행이 국내은행과 협력사업계약을 체결하고 국내에 직원을 파견하여 수년 동안 동 직원을 통하여 국내은행에 금융상품개발 및 영업 등 용역을 제공함으로써 사업의 중요하고 본질적인 역할을 수행하는 경우 동 사업수행 장소는 「법인세법」 제94조에서 규정하는 국내 사업장에 해당하고, 국내은행이 당해 용역제공의 대가로 외국은행에 지급하는 소득은 동 국내사업장에 귀속되는 것이며, 당해 소득의 종류는 「법인세법」 제93조 규정과 외국법인 소재 국가와의 조세조약 유무 및 그 내용에 따라 결정하는 것임.

### 국내 임가공업자의 고정사업장 해당여부

(서면2팀-508, 2007. 03. 26)

국내 임가공업자가 저장·전시 또는 인도만을 목적으로 일본기업 소유의 재화 또는 상품의 재고를 보유한 경우에는 「한·일 조세조약」 제5조제4항 및 제5항 규정에 의하여 고정사업장에 해당하지 아니하는 것이나, 이에 해당하는지 여부는 사실판단할 사항임.

### 국내 온라인쇼핑몰을 통하여 상품판매를 하는 경우

(법규국조2013-163, 2013. 05. 28)

미국법인이 다수의 국내 인터넷 종합쇼핑몰에 상품판매자로 등록된 후 해당 쇼핑몰을 통하여 국내소비자로부터 주문받은 상품을 미국에서 직배송하는 방법으로 상품을 판매함에 있어, 국내에서 인터넷 종합쇼핑몰을 운영하는 내국법인이 해당 외국법인의 국내 상품판매를 위하여 대금정산, 반품처리, 고객센터, 광고, 기타 판매와 관련된 부수용역을 수행하는 경우,

동 용역수행장소는 「법인세법」 제94조 및 「한·미 조세조약」 제9조에 따른 국내사업장에 해당하는 것임

### 인터넷 블로그를 통해 상품판매를 하는 경우 국내사업장 해당여부

(서면법규과-1105, 2014. 10. 22.)

비거주자가 국내에 서버를 둔 인터넷 포털사이트(블로그)를 통하여 국내 소비자로부터 주문을 받아 국외에서 직배송하는 방식으로 상품을 판매함에 있어, 해당 사이트를 통한 고객과의 계약체결, 국내계좌를 이용한 대금결제 등 사업의 중요하고도 본질적인 행위가 국내에서 계속적·반복적으로 이루어지는 경우, 「전자상거래 등에서의 소비자보호에 관한 법률」 제12조에 의하여 통신판매업으로 신고된 주소지는 「소득세법」 제120조 및 「한·네덜란드 조세조약」 제5조에 의한 비거주자의 국내 고정사업장에 해당됨

### 외국법인의 국내 임가공업체의 제품 공급장소 국내사업장 해당여부

(서면2팀-1007, 2005. 07. 05)

영국법인(공급자)이 국내에서 내국법인(갑, 공급받는 자)과는 제품공급계약을, 국내의 다른 내국법인(을, 테이프제작업체)과는 임가공계약을 각각 체결한 후, 다른 내국법인(을)이 완성한 테이프를 당해 영국법인명으로 내국법인(갑)에 계속적·반복적으로 공급하는 경우, 동 제품의 공급장소는 「법인세법」 제94조제1항 및 「한·영조세협약」 제5조의 규정에 의하여 영국법인의 국내사업장에 해당하는 것임.



### 외국법인이 고용인을 통하여 6월을 초과하여 용역을 제공하는 경우

(서면2팀-1222, 2004. 06. 14)

1. 일본에 본점을 두고 있는 외국법인이 고용인을 통하여 인적용역을 제공함에 있어, 2001년에서 2002년에 걸쳐 계속되는 12월 기간중 합계 6월을 초과하는 기간동안 용역이 수행되는 경우에는 「법인세법」 제94조제2항제5호에 따라 동 용역의 수행 장소는 국내사업장에 해당하는 것임.  
 이때 동 외국법인이 사업자등록을 하지 아니하였다면 「법인세법」 제98조제7항에 의거 용역대가를 지급하는 자는 원천징수를 하여야 하며, 2001사업연도에 공급받은 용역에 대하여 지급하는 용역대가에 대하여도 원천징수의무가 있는 것임.
2. 위의 경우 용역을 제공받는 자가 계약내용 등에 의하여 계속되는 12월기간 중 합계 6월을 초과하는 기간동안 용역이 수행될 것이라는 사실을 알았거나 알 수 있었을 경우에는, 6월이 초과하기 전 용역제공에 대한 대가지급에 대하여 원천징수의무를 불이행하였다면 「법인세법」 제76조제2항 및 제7항의 규정이 적용되는 것임.
3. 또한, 동 고용인이 용역제공기간 동안에 휴일 등을 활용하여 관광을 하거나 여가활동을 하는 경우, 이러한 관광 및 여가활동 기간은 한일조세협약 제14조의 183일 기간을 계산하기 위한 체류하는 날에 합산되는 것임.



### 수개의 건설공사 등의 용역수행 기간계산

(제도46017-10304, 2001. 03. 28)

일본법인이 건설·설치공사 또는 이와 관련된 감독활동(이하 “건설공사 등”이라 한다)을 국내에서 6개월을 초과하여 수행하는 경우에 수행하는 건설공사 등의 장소는 「법인세법」 제94조제2항 및 한·일조세협약 제5조제3항의 규정에 따라 일본법인의 국내사업장에 해당하는 것임.

이때, 기간계산은 각 공사현장별로 하는 것이나, 수 개의 건설공사 등이 상호 관련성, 상업적 연관성, 지리적 인접성 등이 있는 경우에 관련된 수 개의 건설공사 등을 하나의 공사현장으로 보고 계산하는 것임.



### 미국법인이 무상 A/S의 제공을 위하여 부품장고 국내설치시 고정사업장 해당여부

(국총46017-259, 1999. 04. 20)

내국기업에게 통신장비를 수출하는 미국법인이 국내에 A/S용 부품보관창고를 설치하고 당해 창고내에 일정량의 부품을 상시 보관하면서 고장난 부품을 무상으로 교체해 주는 경우, 당해 부품보관창고는 한·미조세조약 제9조 및 「법인세법」 제94조에서 규정하는 국내 고정사업장에 해당되므로 「법인세법」 제111조 및 부가가치세법 제5조에서 규정하는 바에 따라 사업자등록을 하여야 하며, 관련 법인세 및 부가가치세를 신고·납부하여야 함.

**샘플개발, 디자인개발, 상표도안 등의 업무를 수행하는 장소**

(국일46017-374, 1998. 06. 17)

외국법인 국내사무소가 국외의 본점을 위하여 샘플개발, 디자인개발, 상표도안의 업무를 수행하는 것은 예비적, 보조적인 활동을 벗어나 중요한 사업의 일부를 수행하는 것이므로 당해 사무소는 「법인세법」 제94조 규정에서 국내사업장에 해당됨.

**국내연락사무소가 본사 물품판매와 관련한 등록업무를 수행한 경우**

(국일46017-583, 1995. 09. 19)

외국기업 국내연락사무소가 약사법 시행규칙 제23조의 규정에 의하여 외국기업 본사의 의료기 제품을 국내에 수입하기 전에 동 의료기 제품의 “안전성과 유효성의 심사와 보건사회부장관이 지정하는 시험기관이 인정한 기준 및 시험방법”에 관한 등록업무를 수행하여 수입업체에게 무상으로 이전하여 수입을 진행하는 경우, 동 업무는 연락사무소의 예비적·보조적인 활동이 아니라 외국법인 본사의 물품판매와 관련한 본질적이고 중요한 활동으로 국내사업장에 해당됨.

**국내자산운용회사가 계약체결권한을 반복 행사하는 경우**

(국제세원관리담당관실-383, 2011. 08. 08)

국내 자산운용회사가 외국고객(파트너쉽, 펀드 등)을 대리하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하여 그 외국고객의 고유사업의 중요한 부분의 행위를 하는 경우, 동 자산운용회사는 「법인세법」 제94조 제3항 및 같은 법 시행령 제133조에 따라 그 외국고객의 국내사업장에 해당하는 것입니다.

**외국법인의 파견직원이 내국법인만을 위하여 근로를 제공하는 경우 외국법인의 국내사업장 해당여부**

(서면인터넷방문상담2팀-985, 2005. 07. 04)

호주에 있는 관계회사로부터 파견되어 내국법인에 근무하는 비거주자인 근로자의 급여를 동 호주법인이 직접 지급하고 동 지급액을 내국법인이 보상해 주는 경우, 동 급여 소득은 감종근로소득에 해당하며 「소득세법」 제119조제7호 및 「한·호주 조세협약」 제15조의 규정에 의하여 국내에서 과세됩니다.

그리고 당해 파견직원이 내국법인의 업무를 담당하면서 지급 받는 급여 및 부대비용으로써 사회통념상 적절하다고 인정되는 범위 내의 금액은 당해 내국법인의 각 사업 연도의 소득금액 계산상 손금에 산입할 수 있습니다.

외국법인이 내국법인과 종업원 파견에 관한 계약을 체결하고 동 계약에 의거 내국법인에

파견되어 고용된 종업원이 오로지 내국법인만을 위하여 근로를 제공하고 외국법인이 영위하는 사업의 전부 또는 일부를 일체 수행하지 아니함에 따라 외국법인이 종업원의 파견과 관련하여 내국법인으로부터 일체의 대가(급여 대지급에 따른 정산대가는 제외)를 지급 받지 않는 경우,

그 종업원이 근로를 제공하는 장소는 그 종업원이 외국법인과 고용계약을 유지하는지의 여부에 관계없이 「법인세법」 제94조의 규정에 의한 외국법인의 국내사업장에 해당되지 않는 것입니다.



### 간주고정사업장 관련 판례

(대법원 2014두 8896, 2016. 01. 14)

싱가포르법인이 종속대리인을 통해 국내에 고정 사업장을 가지고 있다고 하기 위해서는, 그 대리인이 상시로 계약체결권을 행사하여야 하고 그 권한도 예비적이거나 보조적인 것을 넘어 사업활동에 본질적이고 중요한 것이어야 한다. 여기서 ‘본질적이고 중요한 사업 활동’인지 여부는 그 사업활동의 성격과 규모, 전체 사업활동에서 차지하는 비중과 역할 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다. 따라서 싱가포르법인이 국내의 고정된 장소나 대리인을 통하여 국내에서 수행하는 사업활동이 본질적이고 중요한 것이 아니라 예비적이거나 보조적인 것에 불과하다면, 싱가포르법인은 국내에 고정사업장이나 종속대리인을 통하여 간주고정사업장을 둔 것으로 볼 수 없다.



# III

## 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 원천징수







# III

## 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 원천징수

### 제1장 원천징수 대상소득

#### 1. 비거주자

국내원천 이자소득, 배당소득, 선박등 임대소득, 사업소득, 인적용역소득, 부동산등양도소득, 사용료소득, 유가증권양도소득, 기타소득으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니한 소득의 금액(국내사업장이 없는 비거주자에게 지급하는 금액 포함)을 비거주자에게 지급하는 자(부동산등양도소득을 지급하는 개인은 제외)는 「소득세법」 제127조에도 불구하고 그 국내원천소득에 대한 세액을 원천징수·납부하여야 합니다(소법§156①).

#### 2. 외국법인

외국법인에 대하여 국내원천 이자소득, 배당소득, 선박등 임대소득, 사업소득, 인적용역소득, 부동산등양도소득, 사용료소득, 유가증권양도소득, 기타소득으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니하는 소득의 금액(국내사업장이 없는 외국법인에 지급하는 금액을 포함)을 지급하는 자(부동산등양도소득의 금액을 지급하는 개인은 제외)는 「법인세법」 제97조에도 불구하고 그 국내원천소득에 대한 세액을 원천징수·납부하여야 합니다(법법§98①).

## 제2장 원천징수의무자

원천징수의무자는 비거주자 등에게 원천징수대상 국내원천소득을 지급하는 자 또는 세법에서 원천징수의무자로 지정된 자입니다(법법§98, 소법§156).

원천징수의무자가 국내에 주소, 거소, 본점, 주사무소, 사업의 실질적 관리장소 또는 국내사업장(「법인세법」 제94조 및 「소득세법」 제120조의 규정에 의한 국내사업장을 포함)이 없는 경우에는 「국세기본법」 제82조의 규정에 의한 납세관리인을 정하여 관할 세무서장에게 신고하여야 합니다(법령§137⑤, 소령§207①).

관할 세무서장은 납세자가 납세관리인 신고를 하지 아니 할 때에는 납세자의 재산이나 사업의 관리인을 납세관리인으로 정할 수 있으며, 납세관리인으로 정한 경우에는 해당 납세자와 납세관리인에게 지체 없이 그 사실을 통지하여야 합니다(국기법§82④, 국기령§64③).

### 1. 외국차관자금으로 지급하는 경우

국내사업장을 가지고 있지 아니한 비거주자 등에게 외국차관자금으로 이자소득·사업소득·인적용역소득·사용료소득을 지급하는 자는 해당 계약조건에 따라 당해 소득을 자기가 직접 지급하지 아니하는 경우에도 그 계약상의 지급조건에 따라 그 소득이 지급될 때마다 원천징수를 하여야 합니다(법법§98⑤, 소법§156④).

### 2. 국제운송업 국내대리점

국제운송업을 운영하는 비거주자·외국법인의 국내대리점으로서 그 비거주자·외국법인의 국내사업장에 해당하지 아니하는 자가 그 비거주자·외국법인에게 외국을 항행하는 선박이나 항공기의 운항에서 생긴 소득을 지급할 때에는 그 국내대리점이 그 비거주자 등의 국내원천소득금액에 대하여 원천징수하여야 합니다(법법§98⑥, 소법§156⑤).

### 3. 유가증권 양도소득의 경우

비거주자 등이 유가증권을 투자매매업자 또는 투자중개업자를 통하지 아니하고 양수자에게 직접 양도하는 경우에는 주식양도소득금액을 지급하는 자(유가증권을 양수하는 자)가 원천징수하여야 합니다.

유가증권을 투자매매업자 또는 투자중개업자를 통하여 양도하는 경우에는 당해 투자매매업자 또는 투자중개업자가 원천징수하여야 합니다. 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 주식을 상장하는 경우로서 이미 발행된 주식을 양도하는 경우에는 당해 주식을 발행한 법인이 원천징수하여야 합니다(법법§98①·⑦, 소법§156①·⑥).

### 4. 건축, 건설, 기계장치 등 건설관련 용역대가 및 인적용역소득을 지급하는 경우

건축, 건설, 기계장치 등의 설치·조립 그 밖의 작업이나 그 작업의 지휘·감독 등에 관한 용역의 제공으로 발생하는 국내원천소득 또는 「소득세법」 제119조제6호 및 「법인세법」 제93조제6호에 따라 인적용역을 제공함에 따른 국내원천소득(조세조약에서 사업소득으로 구분하는 경우를 포함)을 비거주자 또는 외국법인에게 지급하는 자는 당해 소득이 국내사업장에 귀속되는 경우에도 원천징수하여야 합니다. 다만, 그 국내사업장이 사업자등록을 한 경우에는 제외됩니다(법법§98⑧, 소법§158⑦).

### 5. 국내원천소득이 국외에서 지급되는 경우

국내원천소득이 국외에서 지급되는 경우에 그 지급자가 국내에 주소, 거소, 본점, 주사무소 또는 국내사업장을 둔 경우에는 그 지급자가 당해 국내원천소득을 국내에서 지급하는 것으로 보아 원천징수하여야 합니다(법법§98⑨, 소법§156③).

## 6. 자본거래로 국외특수관계자의 주식 등의 가치가 증가하는 경우

국외특수관계자가 보유하고 있는 내국법인의 주식 등이 「법인세법 시행령」 제88조 제1항제8호 및 제8호의2에 해당하는 자본거래로 인하여 주주 등인 비거주자 또는 외국법인이 특수관계에 있는 다른 주주 등으로부터 이익을 분여받아 발생한 소득은 주식 등을 발행한 내국법인이 국외특수관계자로부터 원천징수하여야 합니다(소법§156<sup>⑬</sup>, 법법§98<sup>⑭</sup>).

## 7. 비거주자 등의 국내자산을 경매·공매하는 경우

비거주자 등이 국내에 있는 자산을 「민사집행법」에 따른 경매 또는 「국세징수법」에 따른 공매로 인하여 「소득세법」 제119조 및 「법인세법」 제93조에 따른 국내원천소득을 지급받는 경우에는 해당 경매대금을 배당하거나 공매대금을 배분하는 자(경매의 경우 법원, 공매의 경우에는 세무서장(한국자산관리공사에 위탁가능))가 해당 비거주자 등에 실제로 지급하는 금액의 범위에서 원천징수를 하여야 합니다(소법§156<sup>⑨</sup>, 법법§98<sup>⑩</sup>).

## 8. 원천징수의무의 대리

원천징수의무자를 대리하거나 그 위임을 받은 자의 행위는 수권 또는 위임의 범위에서 본인 또는 위임인의 행위로 보아 원천징수 규정을 적용합니다. 또한 금융회사 등이 내국인이 발행한 어음이나 채무증서를 인수·매매·증개 또는 대리하는 경우에는 그 금융회사 등과 해당 내국인 간에 대리 또는 위임의 관계가 있는 것으로 보아 원천징수 합니다(법법§98<sup>⑪·⑫</sup>, 소법§156<sup>⑩·⑪</sup>).



### 사업자가 아닌 개인이 미국 거주자가 국내에서 완성하는 조형물을 구입하고 미화 5천불을 국내에서 지급한 경우 원천징수의무

(국제세원-542, 2010. 12. 3)

국내 사업장이 없는 미국 거주자인 개인에게 「한·미 조세조약」 제18조제2항 및 「소득세법」 제119조제6호에 해당하는 인적용역소득을 지급하는 자(사업자가 아닌 개인 포함)는 「소득세법」 제156조제1항에 따라 원천징수하여야 합니다.



### 내국법인이 외국인투자자로부터 투자중개업자인 금융회사를 통하여 채권을 양수하는 경우 원천징수의무

(2015-법령해석-1926, 2016. 1. 29)

내국법인이 외국인투자자로부터 자본시장과 「금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자중개업자인 금융회사를 통하여 「법인세법」 제93조 제9호 및 「소득세법」 제119조 제11호에 따른 유가증권에 해당하는 채권을 양수하는 경우 동 채권의 양도소득 및 법인세법 제98조의3 제1항, 「소득세법」 제156조의3에 따른 채권 보유기간이자에 대하여 투자중개업자인 금융회사가 원천징수하여야 하는 것이고, 이 경우 금융회사의 원천징수의무는 내국법인에게 재위임될 수 없는 것입니다.



### 호주법인의 미등록 국내사업장 소득에 대한 원천징수

(서면-2017-국제세원-0706, 2017. 07. 31)

귀 질의의 경우, 사실관계가 불분명하여 내국법인이 호주법인에 지급하는 대가가 「법인세법」 제93조 제5호에 따른 사업소득에 해당하는지 같은 조 제6호에 따른 인적용역소득에 해당하는지 판단하기 어려우나,

호주법인이 국내에서 같은 법 시행령 제132조 제6항에 따른 인적용역을 제공하고 지급받는 대가는 한·호주 조세조약 상 사업소득으로 분류되는 것이고,

당해 호주법인이 국내사업장은 있으나 사업자등록을 하지 아니한 경우, 2014. 1. 1 이후 지급하는 소득분부터 법인세법 제98조 제8항에 따라 내국법인이 대가를 지급할 때, 그 지급대가 총액에 대하여 20%(지방소득세 별도)의 세율을 적용하여 원천징수하여야 하는 것입니다.



### 계약금이 위약금 또는 배상금으로 물취된 경우 원천징수의무

(대법원 2017두38645, 2019. 7. 4.)

구 법인세법 제98조 제1항에 규정된 ‘지급’에는 외국법인에 대한 위약금 또는 배상금의 현실 제공뿐만 아니라 국내에서 지급한 계약금이 위약금 또는 배상금으로 물취된 경우 등도 포함된다고 봄이 타당하다

## 제3장 납세지

### 1. 원천징수의무자가 개인인 경우

원천징수의무자가 거주자(비거주자)인 경우에는 그 거주자(비거주자)의 주된 사업장(국내사업장)의 소재지를 납세지로 합니다. 다만, 주된 사업장(국내사업장) 외의 사업장에서 원천징수하는 경우에는 그 사업장(국내사업장)의 소재지, 사업장(국내사업장)이 없는 경우에는 그 거주자(비거주자)의 주소지(거류지) 또는 거소지(체류지)로 합니다(소법§7①, 법법§9④).

### 2. 원천징수의무자가 법인인 경우

원천징수의무자가 법인인 경우에는 당해 법인의 본점·주사무소의 소재지 또는 국내에 본점이나 주사무소가 없는 경우에는 사업의 실질적 관리장소의 소재지(법인으로 보는 단체에 있어서는 당해 단체의 사업장소재지, 외국법인의 경우에는 당해 법인의 주된 국내사업장의 소재지)를 납세지로 합니다.

다만, 법인의 지점·영업소 기타 사업장이 독립채산제에 의하여 독자적으로 회계사무를 처리하는 경우에는 그 사업장의 소재지(그 사업장의 소재지가 국외에 있는 경우를 제외)로 합니다.

또한 법인이 지점·영업소 기타 사업장에서 지급하는 소득에 대한 원천징수세액을 본점 등에서 전자계산조직 등에 의하여 일괄계산하는 경우로서 본점 등의 관할세무서장에게 신고하거나 부가가치세법에 따라 사업자단위로 관할세무서장에게 등록한 경우에는 당해 법인의 본점 등의 소재지로 합니다(법법§9④, 법령§7⑥).

### 3. 원천징수의무자가 국내에 그 소재지를 가지지 아니하는 경우

원천징수의무자가 국내에 그 소재지를 가지지 아니하는 경우로서 「소득세법」 제119조제9호나목에 해당하는 주식 등의 양도소득 및 「소득세법」 시행령 제179조 제11항 각호의 어느 하나에 해당하는 유가증권 양도소득(또는 「법인세법」 제93조 제7호

나목에 해당하는 주식 등의 양도소득 및 「법인세법 시행령」 제132조제8항 각호의 어느 하나에 해당하는 유가증권 양도소득)이 있는 경우에는 해당 유가증권을 발행한 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장의 소재지, 기타의 경우에는 국세청장이 지정하는 장소를 납세지로 합니다(소법§7①5호, 소령§5④, 법법§9④, 법령§7⑦).

## 제4장 원천징수 시기

원천징수 시기는 비거주자 등에게 국내원천소득을 현실적으로 지급을 하는 때입니다(법법§98①, 소법§156①). 다만, 채권의 증도매매 등의 경우 특례를 두고 있습니다(법법§98의3, 소법§156의3).

또한 「법인세법」 및 「소득세법」에는 원천징수시기에 대한 특례(지급시기 의제)를 규정하고 있으며 그 내용은 다음과 같습니다(소령§190~§191, 법령§137).

### Ⅱ 원천징수시기 Ⅱ

구	분	원천징수시기	비고
〈이자소득〉			
외국법인·비거주자의 국내사업장 손금·필요경비에 산입되는 것	소득금액계산시	과세표준 신고기한 종료일 (신고연장기한 종료일)	개인 법인
조세특례제한법 제100조의18【동업기업 계산 및 배분】제1항에 따라 배분받는 소득	소득금액의	빠른날(실제지급일, 과세기간 종료 후 3개월이 되는날)	개인 법인
〈배당소득〉			
이익 또는 잉여금 처분		빠른날(실제지급일, 처분결정한 날부터 3월이 되는날*)	개인
		실제지급일	법인
「법인세법」 제51조의 2(유동화전문회사 등에 대한 소득공제) 제1항 각 호에 해당하는 내국법인의 이익 또는 잉여금 처분		빠른날(실제지급일, 처분결정한 날부터 3월이 되는날)	개인 법인
의제배당	주식소각·자본감소, 퇴사·탈퇴·출자감소	주식소각·자본감소 결정일, 퇴사·탈퇴일	개인 법인

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

구 분		원천징수시기	비고
	자본·출자 전입, 자기주식·자기출자지분 보유상태에서 전입	전입 결정일	
	해산	잔여재산가액 확정일	
	합병	합병등기일	
	분할, 분할합병	분할등기일, 분할합병등기일	
「법인세법」에 의하여 처분된 배당	정부 결정·경정시	통지서를 받은 날	개인 법인
	법인세 신고시	신고일 또는 수정신고일	
조세특례제한법 제100조의18【동업기업 소득금액의 계산 및 배분】제1항에 따라 배분받는 소득		빠른날(실제지급일, 과세기간 종료 후 3개월이 되는 날)	개인 법인
〈기타소득〉			
불공정·불균등 자본거래로 국외특수관계자의 주식·출자지분 가치증가		합병등기일, 분할(합병)등기일, 증자·감자 결정일	개인 법인
「법인세법」에 의하여 처분된 기타소득	정부 결정·경정시	통지서를 받은 날	개인 법인
	법인세 신고시	신고일 또는 수정신고일	

\* 다만, 11월 1일부터 12월 31일까지의 사이에 결정된 처분에 따라 다음 연도 2월 말일까지 배당소득을 지급하지 아니한 경우에는 그 처분을 결정한 날이 속하는 과세기간의 다음 연도 2월 말일에 그 배당소득을 지급한 것으로 봄(소법§131①)

**외국법인의 배당소득에 대한 원천징수 시기**

(법통칙98-137...1)

내국법인이 국내에 사업장 및 부동산소득이 없는 외국법인에게 배당금을 지급하는 때의 그 원천징수 시기는 「소득세법」 제131조 제1항(이자소득 또는 배당소득 원천징수시기에 대한 특례)의 규정에 불구하고 그 배당소득을 실제 지급하는 때로 한다.

**원천징수의 시기**

(소통칙127-0...5)

- ① 법 제127조의 규정에 의하여 소득세를 원천징수할 시기는 원천징수대상이 되는 소득금액 또는 수입금액을 실제로 지급하는 때 또는 지급의제시기이다.
- ② 다음 각호에 규정하는 날을 제1항의 규정에 의한 실제로 지급하는 때로 한다.
  1. 계약의 위약 또는 해약으로 인하여 이미 지급한 계약금 또는 계약보증금이 기타 소득으로 되는 경우에는 그 계약의 위약 또는 해약이 확정된 날
  2. 원천징수대상이 되는 소득금액을 어음으로 지급한 때에는 당해 어음이 결제된 날



3. 원천징수대상이 되는 소득금액으로 지급할 금액을 채권과 상계하거나 면제받은 때에는 상계한 날 또는 면제받은 날
4. 원천징수대상이 되는 소득금액을 대물로 변제하는 경우에는 그 변제하는 날
5. 원천징수대상이 되는 소득금액을 당사자간의 합의에 의하여 소비대차로 전환한 때에는 그 전환한 날
6. 원천징수대상이 되는 소득금액을 법원의 전부명령에 의하여 귀속자가 아닌 제3자에게 지급하는 경우는 그 제3자에게 지급하는 날



### 공연권 사용료에 대한 원천징수

(법통칙 98-0...4)

외국법인에게 지급하는 공연권사용료에 대한 원천징수는 대금결제 방법에 불구하고 이를 지급하는 때에 원천징수하여야 한다.



### 대가를 나누어 지급하는 경우 원천징수 시기

(국일46017-365, 1998. 06. 12 )

국내사업장이 없는 외국법인으로부터 영화를 수입하는 내국법인이 영화필름에 대한 사용권의 대가인 사용료를 선금금, 중도금, 잔금으로 나누어 지급하는 경우, 당해 내국법인은 「법인세법」 제59조 제1항의 규정에 의하여 각 대가를 실제 지급하는 때마다 원천징수 한다.



### 자산유동화회사가 배당결의후 미지급시 지급시기의제 적용여부

(법규과-4613, 2008. 11. 04)

국내사업장 없는 외국법인이 국내에서 설립한 자산유동화전문유한회사가 2007. 2. 28. 이후 이익 또는 잉여금 처분에 의한 배당소득을 그 처분을 결정한 날부터 3개월이 되는 날까지 동 외국법인에게 지급하지 아니한 때에는 「법인세법 시행령」 제137조제2항 규정(2007. 2. 28. 대통령령 제19891호로 개정된 것)에 따라 그 3개월이 되는 날 지급한 것으로 보아 원천징수하는 것임.



### 유동화전문회사가 배당재원이 없음에도 배당결의를 하는 경우

(서면2팀-1787, 2007. 10. 05)

「자산유동화에 관한 법률」에 의한 유동화전문회사가 배당재원이 없음에도 같은법 제30조 제3항의 규정에 의하여 배당결의를 하고 「법인세법」 제51조의2 규정을 적용받는 경우, 당해 유동화전문회사의 사원인 국내사업장이 없는 외국법인에 대하여 같은법 시행령 제137조 제2항의 규정을 적용하는 것임.

「법인세법 시행령」 제137조제2항의 규정에 따라 지급시기가 의제되어 원천징수된 세액은 배당소득을 지급받을 외국법인이 배당금지급청구권을 포기한 경우에도 환급되지 아니하는 것임.



**송금허가를 받지 못하는 경우 외국투자자에 대한 배당소득 지급시기**

(소통칙 131-0...1)

「외국인투자촉진법」에 의한 외국인투자기업이 동법의 규정에 의하여 외국투자자에 대한 배당금의 송금허가를 받지 못하는 경우에도 주주총회에서 결정한 배당결의는 동 결의에 대한 수정결의가 이루어지지 전까지는 유효한 것으로 보고 법 제131조의 배당소득의 원천징수시기특례 규정을 적용한다.

**제5장 과세표준**

비거주자 등의 국내원천소득에 대한 원천징수 과세표준은 일반적으로 비거주자 등에게 지급하는 국내원천소득의 총액입니다.

**1. 지급자가 세금을 부담하는 경우**

지급자가 비거주자 등의 세금을 부담하기로 약정한 경우 과세표준은 다음과 같이 역산하여 산출합니다(법통칙 98-0...2). 계약서상 조세부담에 관한 언급이 없이 순액으로 지급하기로 약정한 경우에도 지급자 세금부담조건과 동일합니다.

$$\text{과세표준} = \text{지급금액} \times \frac{1}{1 - \text{원천징수세율}}$$

☞ 위 산식에 있어 원천징수세율에는 소득세 또는 법인세의 원천징수세율 뿐만 아니라 지방소득세의 원천징수세율도 포함되어야 합니다.



**외국법인의 국내원천소득의 과세표준 계산**

(법통칙 98-0...1)

법 제93조제8호에 규정하는 국내원천소득을 지급하는 경우에는 그 지급금액(부가가치세를 포함한 수입금액 또는 판매금액을 기초로 하여 계산한 금액을 기술사용 대가로 지급하기로 약정한 경우에는 부가가치세를 포함한 금액)을 원천징수 과세표준으로 한다.



### 비거주자 등에게 지급한 사용료 등 대가의 범위

(법통칙 19-19...27)

국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인(이하 “비거주자 등”이라 한다)에게 지급하는 사용료 등 대가에 대하여 원천징수할 세액상당액을 내국법인이 부담하는 조건으로 계약을 체결한 경우에는, 당해 계약에 따라 내국법인이 부담한 원천징수세액 상당액을 지급대가의 일부로 보아 손금에 산입한다.



### 판매촉진비, 업무대행 수수료 등의 금액을 차감하고 송금시 과세표준 계산

(국업46017-495, 2000. 10. 24)

내국법인이 국내사업장이 없는 외국법인과 캐릭터 사용에 대한 독점적 계약체결 위임 계약을 맺고 동 계약에 의거 외국법인을 대신하여 다른 내국법인과 캐릭터 사용계약을 체결한 후 다른 내국법인으로부터 수취한 캐릭터 사용료 중 일부를 한국 내 판매촉진비 지원금, 업무대행 수수료 등의 명목으로 차감하고 송금하는 것은 캐릭터 사용료 전액이 외국법인에게 송금되었다가 그 중 일부가 다시 판매촉진비, 업무대행수수료 등의 명목으로 국내로 재송금되는 과정이 생략된 것으로 내국법인은 각종 비용을 차감하기 전 캐릭터 사용료 총액을 과세표준으로 하여 원천징수하여야 함.

## 2. 유가증권 양도시 거래가격이 정상가격보다 낮은 경우

유가증권 양도소득의 경우에는 지급금액(양도가액)의 10%와 양도차익의 20% 중 적은 금액이 원천징수할 세액이므로 경우에 따라서는 양도차익이 과세표준이 될 수도 있습니다(법법§98①7호, 법법§92②1호 및 소법§156①7호, 소법§126①1호).

다만, 국내사업장이 없는 비거주자(외국법인)으로서 유가증권 양도소득이 다음 두 가지 요건을 모두 갖춘 경우에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제5조 및 같은 법 시행령 제4조의 규정에 의한 방법을 준용하여 계산한 정상가격을 당해 수입금액으로 합니다(소법§126⑥, 소령§183의2①, 법법§92②2호, 법령§131①).

- ① 국내사업장이 없는 비거주자(외국법인)와 특수관계가 있는 비거주자(외국법인을 포함한다)간의 거래
- ② ①의 거래에 의한 정상가격과 거래가격의 차액이 3억원 이상이거나 정상가격의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우

'11.12.31. 이전 양도	'12.1.1. 이후 최초로 양도
정상가격 > 거래가격	(정상가격 - 거래가격) ≥ [3억원 or 정상가격×5%]

## 가. 특수관계의 범위

### 1) 소득자가 외국법인 경우 다음 각 호의 어느 하나의 관계(법령§131②)

- ① 일방이 타방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계
- ② 제3자가 일방 또는 타방의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 일방과 타방간의 관계

### 2) 소득자가 비거주자인 경우 다음의 어느 하나의 관계(소령§183의2②)

- ① 비거주자와 그의 배우자·직계혈족 및 형제자매인 관계
- ② 비거주자가 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계

### 3) 주식의 간접소유비율의 계산에 관하여는 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제2항의 규정을 준용(소령§183의2④, 법령§131④)

## 나. 정상가격을 산출할 수 없는 경우

정상가격을 산출할 수 없는 경우에 한하여 「소득세법」 제99조제1항제3호부터 제6호(비거주자는 제5호)까지의 규정과 「상속세 및 증여세법」 제63조제3항을 준용하여 평가한 가액을 정상가격으로 합니다(소령§183의2③, 법령§131③).

## 3. 과세표준의 원화 환산

내국법인이 외국법인에게 사용료소득을 지급하는 경우 거래상대방으로부터 수취할 채권과 상계함이 없이 계약에 따라 지급하여야 할 대가 총액을 과세표준으로 하여야 하고, 대가를 원화가 아닌 외화로 지급하는 경우 외화금액을 조달하는데 실제 소요된 원화환율을 적용하는 것이 원칙이며, 실제 적용된 환율이 없는 경우(보유중인 외화로 지급하는 경우 등)에는 실제 송금 또는 대가가 지급된 날의 외국환거래법상의 재정환율 또는 기준환율을 적용하여야 합니다.<sup>6)</sup>

## 4. 원천징수세액 계산시 상계거래 불인정

국제거래에서 그 거래가격이 정상가격과 다른 경우에도 같은 국외특수관계인과의 같은 과세연도 내의 다른 국제거래를 통하여 그 차액을 상계(相計)하기로 사전에 합의하고 거주자가 그 거래 내용과 사실이 증명되는 상계거래에서 그 어느 하나의 거래가 「법인세법」 제98조, 제98조의2, 제98조의3 및 「소득세법」 제156조, 제156조의2에 따라 원천징수의 대상이 될 때에는 상계거래가 없는 것으로 보아 해당 원천징수 규정을 적용합니다(국조법§8).



### 소프트웨어 도입대가를 채권과 상계하는 경우 과세표준 계산

(국업46017-27, 2001. 01. 17)

1. 내국법인이 국내사업장이 없는 말레이시아 법인으로부터 디지털 콘텐츠인 데이터베이스 자료와 소프트웨어를 제공받고 지급하는 대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 한·말레이시아 조세조약 제12조에서 규정하는 사용자소득에 해당함.
2. 한편, 내국법인이 상기 대가를 말레이시아 법인으로부터 수취할 채권과 상계하여 국내에서 대가를 지급하지 않더라도 이는 상호간에 지급하여야 할 각각의 채권, 채무에 대한 변제과정이 생략된 것이므로 내국법인은 채권과 상계하기 전에 지급하여야 할 사용자 총액을 과세표준으로 하여 원천징수하여야 함.



### 로열티를 대여금 등과 상계처리하는 경우 원천징수 시기

(국제세원-422, 2009. 08. 17)

내국법인이 국내사업장이 없는 외국법인에게 신기술 개발비를 대여하고 그 개발비와 이자를 내국법인이 동 외국법인에게 미래에 지급할 로열티(Royalty)와 상계하기로 사전에 약정한 경우에는 당해 로열티의 원천징수 시기는 로열티의 지급의무가 확정되어 실제 상계된 날로 함.

6) 국업46017-64(2001.02.06), 국일46017-533(1998.08.26)

## 제6장 적용세율

### 1. 적용세율

비거주자 등의 국내원천소득에 대한 세액을 계산하는 경우 일반적으로 국내세법에 규정된 원천징수세율을 적용합니다.

■ 비거주자 및 외국법인에 대한 국내세법상 원천징수 세율(소법§156①, 법법§98①) ■

소득의 종류	원천징수 세율
이자, 배당, 사용료	20%(채권이자 14%)
인적용역	20%(3%)
유가증권양도, 부동산등 양도	Min { 양도가액 × 10% 양도차익 × 20%
사업, 선박등임대	2%
기타	20%(15%)

그러나 국내세법상의 세율이 조세조약상 규정된 제한세율보다 높은 경우에는 조세조약상의 제한세율을 초과하여 과세할 수 없으므로 조세조약상의 제한세율을 적용하여야 합니다.

제한세율을 적용하는 경우 조세조약의 대상이 되는 조세에 주민세(지방소득세)가 포함되는지 여부에 따라 적용세율이 달라집니다. 조세조약 대상조세에 주민세(지방소득세)가 포함되어 있지 않는 경우에는 과세표준에 제한세율을 곱하여 소득세 등을 계산하고, 소득세 등에 지방소득세(세율)를 곱하여 지방소득세를 추가로 계산합니다.

그러나 조세조약 대상조세에 주민세(지방소득세)가 포함되어 있는 경우에는 소득세 또는 법인세 등 국세의 세율과 지방소득세의 세율을 합하여 그 제한세율을 초과할 수

7) 「지방세법」 제103조의18제1항의 원천징수하는 소득세의 100분의 10 또는 같은 법 제103조의52제1항의 원천징수하는 법인세의 100분의 10

없으므로, 그 제한세율을 소득세 또는 법인세 등 국세의 세율과 그에 대한 지방소득세의 세율로 배분하여 소득세 등의 세율을 산출하여야 합니다. 소득세 등 국세의 세율은 다음 방식에 의하여 산출합니다.

$$\text{소득세 등의 세율} = \text{제한세율} \times \frac{1}{1 + 10\%}$$

우리나라가 체결한 대부분의 조세조약의 경우 지방세인 지방소득세가 조세조약 적용 대상 조세에 포함되나, 미국·필리핀·남아프리카공화국·콜롬비아 4개국과 체결한 조세조약의 경우에는 주민세(지방소득세)가 조세조약 적용대상이 아닙니다.

따라서 제한세율을 적용함에 있어 지방소득세는 제한세율에 포함되지 않으므로 본세 등에 대한 제한세율 적용 외에 지방소득세를 별도로 추가 계산하여 원천징수하여야 합니다.

### 「한-인도 조세조약」 관련 질의에 대한 회신

(기획재정부 조세정책과-141, 2020. 02. 05)

개정된 「한-인도 조세조약」(‘16. 9. 12. 발효) 제2조의 대상조세에는 「지방세법」에 따른 지방소득세가 포함되는 것입니다.

## 2. 제한세율

조세조약의 규정상 비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득 중 이자, 배당 또는 지식재산권 등의 사용대가(조세조약에서 「소득세법」 제119조제4호 및 「법인세법」 제93조제4호에 따른 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 지식재산권 등의 사용대가로 구분하는 경우 그 사용대가를 포함한다)에 대해서는 조세조약상의 제한세율과 다음 어느 하나에 규정된 세율 중 낮은 세율을 적용합니다(국조법§29①).

- ① 조세조약의 대상 조세에 지방소득세(주민세)가 포함되지 않은 경우에는 20%
- ② 조세조약의 대상 조세에 지방소득세(주민세)가 포함된 경우에는 22%

사례

외국법인에게 저작권 사용료 100,000원을 지급하는 경우 원천징수할 세액은?  
(조세조약상 저작권 사용료에 대한 제한세율은 10%로 가정)

- ① 적용대상 조세에 지방소득세가 포함되지 않은 경우
  - 원천징수할 세액
    - 법인세 : 10,000원( $100,000 \times 10\%$ )
    - 지방소득세 : 1,000원( $10,000 \times 10\%$ )
  - 실제 송금할 금액 : 89,000원 = 100,000원 - 11,000원
- ② 적용대상 조세에 지방소득세가 포함된 경우
  - 원천징수할 세액
    - 법인세 : 9,090원( $100,000 \times 10\% \times 100/110$ )
    - 지방소득세 : 910원( $10,000 - 9,090$ )
  - 실제 송금할 금액 : 90,000원 = 100,000 - 10,000원

### 가. 제한세율의 의미

조세조약은 비거주자의 이자·배당·사용료 소득 등에 대하여는 그 소득의 원천지국에서 일정한도의 세율을 초과하여 과세할 수 없도록 규정하고 있는 바, 조세조약에 따라 체약상대국의 거주자 또는 법인에 대하여 과세할 수 있는 최고세율을 제한세율 또는 경감세율이라고 합니다(국조법§2①12호).

### 나. 제한세율의 특징

그 제한세율은 다음과 같은 특징을 갖습니다.

- ① 제한세율은 총액(gross amount)에 대하여 적용되는 것입니다. 제한세율이 적용되는 과세표준은 순소득(net income)이 아닌 수입금액(지급총액)입니다.
- ② 제한세율은 당해 조세조약 체결국의 거주자에 대하여만 적용되는 것이며 제3국의 거주자에게는 적용되지 않습니다.
- ③ 제한세율은 원천지국에서 과세할 수 있는 최고한도의 세율입니다. 조세조약상 제한세율이 갖는 의미는 원천지국에게 제한세율로 과세할 수 있는 권한을 부여한 것이



아니라 원천지국이 자국의 국내세법상의 과세방법에 따라 과세를 하되 당해 제한세율을 초과할 수 없다는 의미입니다. 따라서 원천지국의 국내세법상 세율이 조약상 제한세율보다 낮은 경우에는 제한세율은 별다른 의미를 갖지 못합니다.

- ④ 제한세율을 적용하는 경우에는 조약의 적용 대상조세를 모두 고려하여야 합니다. 예를 들면, 한·일 조세조약의 적용대상 조세에는 지방소득세가 포함되므로 한·일 조세조약상의 제한세율 10%는 소득세나 법인세뿐만 아니라 지방소득세의 세율까지를 고려한 세율이 10%를 초과하여서는 안 되는 것입니다.

#### 다. 제한세율 적용의 배제

일반적으로 다음과 같은 경우에는 제한세율의 적용이 배제됩니다.

##### 1) 수취인이 수익적소유자가 아닌 경우

제한세율은 이자·배당·사용료인 수취인이 그 이자·배당 사용료의 수익적 소유자인 경우에 한하여 적용되는 것이며, 그 수취인이 그 소득에 대한 수익적 소유자가 아닌 경우에는 제한세율이 적용될 수 없습니다.

##### 2) 고정사업장에 귀속되는 경우

투자소득에 대한 원천지국에서의 제한세율은 그 소득의 취득자인 비거주자 등이 원천지국에 지점 등의 고정사업장(PE)을 가지고 있지 않은 경우 또는 가지고 있어도 그 소득이 당해 고정사업장과 실질적으로 관련이 없는 경우에만 적용됩니다. 따라서 이자소득 등이 상대국 거주자가 국내에 가지고 있는 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우에는 제한세율의 적용을 배제하고 그 고정사업장의 사업소득으로 과세합니다.

#### 투자소득 등의 국내원천소득금액 계산기준

(법통칙 93-132...18)

- ① 조세협약상 투자소득(배당, 이자, 사용료) 등을 수취하는 외국법인이 국내 고정사업장을 가지고 있고 그 투자소득 등을 발생시키는 자산 또는 권리가 그 국내 고정사업장과 실질적으로 관계된 경우에는 당해 조세협약 규정에 의하여 그 투자소득에 대한 과세를 함에 있어서 투자소득 관련 조항의 제한세율을 적용하지 아니하고 사업소득으로 보아 사업소득의 조항을 적용하여 과세한다.

② 제1항에서 규정한 자산 또는 권리가 국내 고정사업장과 실질적으로 관련되어 있는지의 여부를 결정하기 위하여는 다음 사항을 고려하여야 한다.

1. 그 자산 또는 권리가 국내 고정사업장을 통하여 사업활동에 사용하고 있는지의 여부 또는 사업활동에의 사용을 위하여 보유하고 있는지의 여부
2. 동 국내사업장을 통하여 수행된 활동이 그 자산 또는 권리로부터 발생하는 소득을 실천함에 있어서 실질적인 요소가 되었는지 여부

### 3) 조세조약상 특별규정이 있는 경우

조세조약상 제한세율의 적용을 배제하는 규정이 있는 경우에는 제한세율이 적용되지 아니합니다.

예를 들어 한·미 조세조약 제17조는 다음 두 가지 요건을 모두 충족하는 경우에는 조세조약상 “이자·배당·사용료에 대한 제한세율 규정”과 “소득원천지국에서의 유가증권 양도소득의 비과세 규정”의 적용을 배제하고 있습니다.

#### ● 특별조치요건

미국법인이 한국으로부터 지급받는 배당·이자·사용료 또는 양도소득에 대하여 미국이 부과하는 조세가 특별조치에 의한 이유로 미국이 법인소득에 대하여 일반적으로 부과하는 조세보다 실질적으로 적은 경우

#### ● 소유요건(지주회사 또는 투자회사에 해당되는 경우)

동 미국법인 자본의 25% 이상이 미국의 개인 거주자가 아닌 1인 이상의 인에 의하여 직접적으로 또는 간접적으로 소유되는 것으로 등록되어 있는 경우

동 규정의 목적은 제3국 거주자가 한미조세조약에서 규정하고 있는 배당·이자·사용료 및 양도 소득에 대한 특혜를 적용받을 목적으로 동 소득에 대하여 과세상 특혜를 부여하고 있는 어느 체약국(한국 또는 미국)에 있는 지주회사나 투자회사를 통한 조세 회피를 방지하기 위한 것입니다.



### 한·미 조세조약 제17조(a)의 특별조치에 해당하는지 여부

(기획재정부 국제조세협력과-600, 2011. 12. 15)

미국 세법 제852조에 따라 미국 투자회사 Regulated Investment Company (RIC)에게 허용하는 지급배당 공제제도는 한·미 조세조약 제17조(a)에 의한 “특별조치”에 해당됩니다.



### 한·미 조세조약 제17조(b) 소유요건의 해석

(국조46017-122, 1993. 11. 17)

- (가) (1) 한·미조세협약 제17조(b)의 해석과 관련하여 “동 법인의 자본금의 25 이상이 미국의 개인거주자가 아닌 인에 의해 소유된 경우”라 함은 미국거주자인 법인과 한국 및 제3국 거주자에 의해서 실질적으로 소유된 것을 합하여 이의 해당 여부를 확인하여야 하는 것임.
- (2) 다만, 미국법률에 의하여 증권투자를 목적으로 설립된 코리아펀드와 같은 투자회사는 그 회사의 주식 자체가 증권거래소에 상장되어 일반투자자의 투자대상으로 거래되는 상품으로서 펀드가 투자한 국내유가증권의 양도시점마다 당해 펀드의 실질적인 소유상황을 확인하기가 곤란하므로 주식발행인인 펀드와 인수인간에 주식발행계약 및 자본금의 공모를 위하여 미국 증권관리위원회에 제출된 최종 사업설명서에 기재된 바와 같이 인수인에 의해서 인수되는 주식은 당해 국가의 개인투자자에 의해서 인수되는 주식은 당해 국가의 개인투자자에 의해서 소유된 것으로 볼 수 있는 것임. 따라서 펀드 거주지국 이외의 인수인들의 실제로 인수한 주식수가 전체모집된 주식 총수의 25%이상인 경우에는 동협약 제17조(b)에 해당된다 할 것임.
- (나) 그리고 코리아펀드 거주지국 이외의 인수인들에 의해 인수된 주식수가 전체 모집된 주식총수의 25% 이상이 되지 아니 하는한 한·미조세협약 제17조(b)에 해당되지 않아 코리아펀드에 대한 현재의 한·미조세협약상의 지위가 계속 인정된다고 할 것임.

**제7장 원천징수세액 계산사례(지급자가 세금을 부담하는 경우)**

**사례1**

● 조세조약이 체결되지 않은 국가의 경우

내국법인이 대만법인으로부터 100,000원에 영화필름을 도입하고 그에 대한 세액은 내국법인이 부담하기로 약정한 경우, 원천징수할 세액은?

- 과세표준 :  $100,000 \times \frac{1}{1 - \text{원천징수세율}^*}$

$$= 100,000 \times \frac{1}{(1 - 22\%)} = \frac{100,000}{0.78} = 128,205$$

\* 원천징수세율 : 소득(법인)세율 + 지방소득세율  
= 20% + (20% × 10%) = 22%

- 원천징수세액 :	법인세	128,205 × 20% =	25,641
	지방소득세	25,641 × 10% =	2,564
	<hr/>		
	합 계		28,205

**사례2**

● 조세조약이 체결된 국가의 경우(적용대상 조세에 지방소득세가 포함되지 않은 경우)

내국법인이 미국법인에게 저작권 사용료 100,000원을 지급하고 그에 대한 세액을 부담하는 경우 원천징수할 세액은? (한·미 조세조약상 저작권 사용료에 대한 제한세율은 10%)

- 과세표준 :  $100,000 \times \frac{1}{1 - \text{원천징수세율}^*}$

$$= 100,000 \times \frac{1}{(1 - 11\%)} = \frac{100,000}{0.89} = 112,359$$

\* 원천징수세율 = 제한세율(10%) + 지방소득세율(10% × 10%) = 11%

- 원천징수세액 :	법인세	112,359 × 10% =	11,235
	지방소득세	11,235 × 10% =	1,123
	<hr/>		
	합 계		12,358

**사례3**

● **조세조약이 체결된 국가의 경우(적용대상 조세에 지방소득세가 포함된 경우)**

내국법인이 영국법인에게 기술사용료 100,000원을 지급하고 그에 대한 세액을 부담하는 경우 원천징수할 세액은? (한·영 조세조약상 저작권 사용료에 대한 제한세율은 10%)

$$\begin{aligned}
 \text{- 과세표준} &: 100,000 \times \frac{1}{1 - \text{원천징수세율}^*} \\
 &= 100,000 \times \frac{1}{(1 - 10\%)} = \frac{100,000}{0.9} = 111,111
 \end{aligned}$$

\* 원천징수세율 : 제한세율 = 10%(지방소득세포함)

$$\text{- 법인세 원천징수 세율} \frac{10\%}{(1 + 10\%)} \approx 0.09091$$

- 원천징수세액 :	법인세	111,111 × 0.09091	=	10,101	
	지방소득세	10,101 × 10%	=	1,010	
	합 계			11,111	

**별법**

• 제한세율을 적용하여 법인세와 지방소득세로 안분계산함

- 제한세율에 의한 원천징수 세액

$$111,111 \times 10\% = 11,111$$

$$\text{- 원천징수세액 : 법인세} \quad 11,111 \times \frac{100}{110} = 10,101$$

$$\text{지방소득세} \quad 11,111 \times \frac{10}{110} = 1,010$$

	합 계			11,111	
--	-----	--	--	--------	--

## 제8장 원천징수세액 신고·납부

비거주자 또는 외국법인에게 국내원천소득을 지급한 원천징수의무자는 원천징수한 소득세(법인세)를 그 징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수 관할세무서, 한국은행 또는 체신관서에 납부하고 원천징수이행상황신고서를 원천징수관할세무서장에게 제출(국세정보통신망에 의한 제출을 포함)하여야 합니다(소법§128①, 소령§185, 법법§98).

원천징수한 세액은 상기와 같이 매월 신고·납부하는 것이 원칙입니다. 다만, 사업자의 원천징수 신고·납부 편의를 위해 금융 및 보험업을 제외한 상시 고용인원 20명 이하 사업자는 신청 또는 지정에 의해 반기별로 원천세 신고·납부(원천세 반기별 납부제도)가 가능합니다(소법§128②). 반기별 납부의 승인을 얻고자 하는 원천징수의무자는 반기별로 납부하고자 하는 반기의 직전월의 1일부터 말일까지 원천징수 관할세무서장에게 「원천징수세액 반기별납부 승인신청서」를 제출하여야 합니다(소령§186③).

반기별납부 승인신청을 받은 원천징수 관할세무서장은 해당 원천징수의무자의 원천징수 신고·납부의 성실도 등을 고려하여 승인 여부를 결정한 후 신청일이 속하는 반기의 다음 달 말일까지 승인여부를 통지하여야 하며, 이 경우 원천징수의무자가 기한 내에 승인 여부를 통지받지 못한 경우에는 승인받은 것으로 봅니다(소령§186④).

그러나 다음의 월별 납부대상 원천징수세액은 반기납부 대상에서 제외되므로 반기별 납부 승인을 받았다하더라도 징수일이 속하는 월의 다음 달 10일까지 신고·납부하여야 합니다(월별 납부, 소법§128②).

- ① 「법인세법」 제67조에 따라 상여·배당·기타소득으로 처분된 금액에 대한 원천징수세액
- ② 「국제조세조정에 관한 법률」 제9조(이전가격세제) 및 제14조(과소자본세제)에 따라 배당으로 처분된 금액에 대한 원천징수세액
- ③ 「소득세법」 제156의5【비거주 연예인 등의 용역 제공과 관련된 원천징수 절차 특례】 제1항 및 제2항에 따른 원천징수세액

## 제9장 원천징수의무자 및 대상자의 경정 등의 청구

### 1. 경정 등의 청구 개요

원천징수의무자가 「소득세법」 제119조제1호·제2호, 제4호부터 제8호까지, 제8호의2 및 제10호부터 제12호까지의 규정에 해당하는 소득이 있는 자 또는 「법인세법」 제93조제1호·제2호, 제4호부터 제6호까지 및 제8호부터 제10호까지의 규정에 해당하는 국내 원천소득이 있는 자(이하 “원천징수대상자”)로부터 연말정산 또는 원천징수하여 소득세·법인세를 납부하고 「소득세법」 제164조, 제164조의2 및 「법인세법」 제120조, 제120조의2에 따라 지급명세서를 제출기한까지 제출한 경우, 원천징수의무자 또는 원천징수대상자(원천징수의무자의 폐업 등으로 원천징수의무자가 경정을 청구하기 어렵다고 인정하는 경우 외에는 비거주자 및 외국법인은 제외)는

\* 비거주자·외국법인의 경정청구권을 소득세법(§156의2, §156의4, §156의6) 및 법인세법(§98의4, §98의5, §98의6)으로 일원화(2020.1.1.이후 지급하는 소득분부터)

- ① 원천징수영수증에 기재된 과세표준 및 세액(각 세법에 따라 결정 또는 경정이 있는 경우에는 해당 결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액을 말한다)이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때나
- ② 원천징수영수증에 기재된 환급세액(각 세법에 따라 결정 또는 경정이 있는 경우에는 해당 결정 또는 경정 후의 결손금액 또는 환급세액을 말한다)이 세법에 따라 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액에 미치지 못할 때에는

최초신고 및 수정신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한이 지난 후 5년 이내에 관할 세무서장에게 청구할 수 있습니다. 다만, 결정 또는 경정으로 인하여 증가된 과세표준 및 세액에 대하여는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내(연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한이 지난 후 5년 이내에 한한다)에 경정을 청구할 수 있습니다(국기법§45의2①, ④).

## 2. 후발적 사유에 의한 경정 등의 청구

과세표준신고서를 법정기한까지 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 다음의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는 「국세기본법」 제45조의2 제1항에서 규정하는 기간에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있습니다(국기법§45의2②).

- ① 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때
- ② 소득이나 그 밖의 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때
- ③ 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어졌을 때
- ④ 결정 또는 경정으로 인하여 그 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때
- ⑤ 상기 ①부터 ④까지와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유<sup>8)</sup>가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때

### 8) 「국세기본법 시행령」 제25조의2 【후발적 사유】

법 제45조의2제2항제5호에서 "대통령령으로 정하는 사유"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

1. 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 관청의 허가나 그 밖의 처분이 취소된 경우
2. 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우
3. 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 장부 및 증거서류의 압수, 그 밖의 부득이한 사유로 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 해당 사유가 소멸한 경우
4. 제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유에 해당하는 경우



### 3. 경정 등의 청구에 대한 처리

결정 또는 경정의 청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2개월 이내에 과세 표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 합니다. 다만, 청구를 한 자가 2개월 이내에 아무런 통지를 받지 못한 경우에는 통지를 받기 전이라도 그 2개월이 되는 날의 다음 날부터 이의신청, 심사청구, 심판청구 또는 「감사원법」에 따른 심사청구를 할 수 있습니다 (국기법§45의2③)



# IV

## 소득종류별 과세대상소득





# IV

## 소득종류별 과세대상소득

### 제1장 국내원천 이자소득

#### 제1절 국내세법

##### 1. 국내원천 이자소득

국내세법상 비거주자 등의 국내원천 이자소득은 다음에서 규정하는 소득으로서 「소득세법」 제16조제1항에 따른 이자소득(국외에서 받는 예금의 이자는 제외)과 그 밖의 대금의 이자 및 신탁의 이익을 말합니다. 다만, 거주자 또는 내국법인의 국외사업장을 위하여 그 국외사업장이 직접 차용한 차입금의 이자는 제외합니다<sup>9)</sup>(법법§93.1호, 소법§119.1호, 소법§16①).

- ① 국가, 지방자치단체, 거주자, 내국법인, 외국법인의 국내사업장 또는 비거주자의 국내사업장으로부터 지급받는 소득
- ② 외국법인 또는 비거주자로부터 지급받는 소득으로서, 그 소득을 지급하는 외국법인 또는 비거주자의 국내사업장과 실질적으로 관련하여 그 국내사업장의 소득금액을 계산할 때 필요경비 또는 손금에 산입되는 것

구체적인 국내원천 이자소득의 내용은 아래와 같습니다.

- ① 국가 또는 지방자치단체가 발행한 채권 또는 증권의 이자와 할인액

9) 이 단서규정에 해당하기 위하여는 자금의 차입주체와 사용주체가 모두 국외사업장이어야 함(국조 22601-847, 1990.9.1).

- ② 내국법인이 발행한 채권 또는 증권의 이자와 할인액
- ③ 국내에서 받는 예금(적금·부금·예탁금과 우편대체를 포함)의 이자와 할인액
- ④ 「상호저축은행법」에 의한 신용계 또는 신용부금으로 인한 이익
- ⑤ 외국법인의 국내지점 또는 국내영업소에서 발행한 채권 또는 증권의 이자와 할인액
- ⑥ 외국법인이 발행한 채권 또는 증권의 이자와 할인액
- ⑦ 채권 또는 증권의 환매조건부매매차익(소령§24)
- ⑧ 저축성보험의 보험차익(소령§25)
- ⑨ 직장공제회 초과반환금(소령§26①②)
- ⑩ 비영업대금의 이익
- ⑪ 위 소득과 유사한 소득으로서 금전의 사용에 따른 대가의 성격이 있는 것<sup>10)</sup> : 유형별 포괄과세제도에 의한 이자소득
- ⑫ 위 규정 중 어느 하나에 해당하는 소득을 발생시키는 거래 또는 행위와 파생상품<sup>11)</sup>이 일정 요건<sup>12)</sup>을 모두 갖추어 실질상 하나의 상품과 같이 운용되는 경우 해당 파생상품의 거래 또는 행위로부터의 이익 : 이자소득과 결합된 파생상품의 이익

### 가. 원천지국 결정기준

이자소득의 원천지국을 정하는 경우 당해 이자를 지급하는 자의 거주지국을 기준으로 하는 지급지 기준과 당해 이자의 발생원인이 되는 자본이 사용되는 국가를 소득 원천지국으로 하는 사용지 기준이 있으며, 우리나라 세법은 거주자, 내국법인 또는 외국법인 및 비거주자의 국내사업장이 지급하는 이자를 국내원천 이자소득으로 규정함으로써 원칙적으로 지급지 기준을 채택하고 사용지 기준(거주자 또는 내국법인의 국외사업장을 위하여 그 국외사업장이 직접 차용한 차입금의 이자는 국내원천소득에서 제외)에 의하여 이를 보완하고 있습니다.

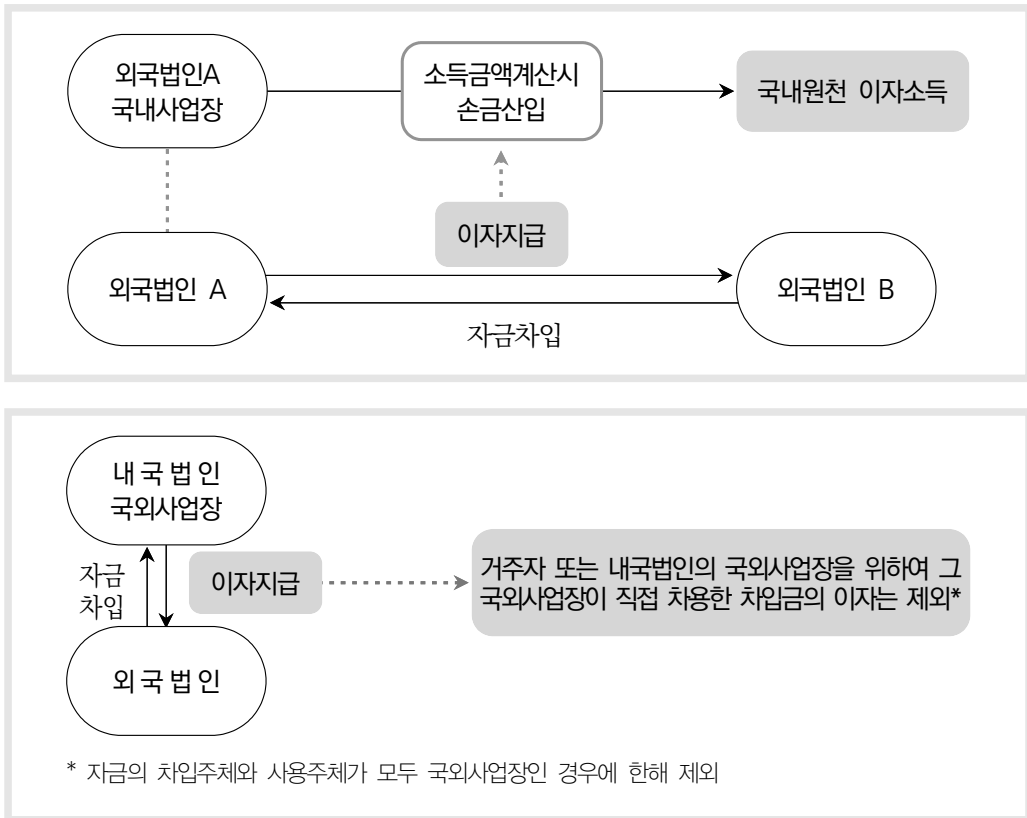
10) 「법인세법 시행령」 제26조 【이자소득의 범위】

④ 거주자가 일정기간 후에 같은 종류로서 같은 양의 채권을 반환받는 조건으로 채권을 대여하고 해당 채권의 차입자로부터 지급받는 해당 채권에서 발생하는 이자에 상당하는 금액은 법 제16조제1항제12호에 따른 이자소득에 포함된다.

11) 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제5조에 따른 파생상품

12) 「소득세법 시행령」 제26조 【이자소득의 범위】 제5항

【 사용지 기준에 따른 원천지 판단 】



**해외 자회사의 이자 대위변제시 국내원천소득 여부**

(대법원2013두10267, 2016. 1. 14.)

내국법인인 보증인이 외국법인인 주채무자를 위해 비거주자나 외국법인인 채권자에게 지급하는 이자소득의 경우에는 구 「법인세법」 제93조 제1호 (가)목에서 정한 국내원천 소득에 해당하여 내국법인인 보증인은 구 「법인세법」 제98조 제1항에 따라 법인세를 원천징수할 의무가 있고, 주채무자가 보증인의 해외 자회사라고 하여 이와 달리 볼 것은 아니다.

**외국법인으로부터 지급받은 해상운임 선수금에 대한 지급이자**

(법통칙 93-132...1)

외국법인인 용선자로부터 받은 해상운임 선수금에 대하여 지급하는 이자는 이를 당해 외국법인의 국내원천소득으로 본다.

### **외국보험회사에 지급하는 예수금에 대한 지급이자**

(법통칙 93-132...2)

국내보험회사가 외국보험회사와의 재보험계약에 의하여 그 외국보험회사에 지급하는 보험료 중 국내에 유보하게 되는 일정률의 보험료에 대하여 지급하는 이자는 당해 외국법인의 국내원천소득으로 본다.

### **해외부동산 취득 및 임대를 위한 차입금 이자 지급시 원천징수 여부**

(법규국조 2009-174, 2009.05.28)

내국법인이 홍콩에 소재한 부동산을 취득 및 임대하기 위하여 홍콩 금융기관으로부터 자금을 차입하고 이자를 지급하는 경우, 동 이자소득은 「법인세법」 제93조제1호에 따른 국내원천소득에 해당하여 원천징수 대상인 것임

### **부동산임대소득과 이자소득(임대소득과 관련 없음) 합산여부**

(법규과-1075, 2005.11.11)

대한민국과 조세조약이 체결된 국가의 거주자로서 우리나라 「소득세법」상의 비거주자에 해당되는 자가 국내에서 부동산을 임대함으로써 발생하는 소득은 「소득세법」 제119조 제3호의 국내원천소득에 해당되는 것이고, 동 소득의 발생장소는 「소득세법」 제120조의 규정에 의하여 비거주자의 국내사업장에 해당되는 것임.

이 경우, 비거주자가 임대소득 이외에 같은법 제119조제1호의 이자소득이 동 임대소득과 실질적으로 관련(또는 귀속)되어 발생하지 아니하는 경우 당해 이자소득에 대하여는 임대소득과 종합하여 과세되지 아니하고 조세조약에서 정하는 제한세율로 분리과세되는 것임.

### **국내모회사가 해외자회사의 채권자(외국법인)에게 지급한 보증채무 대위변제액이 원천징수 이자소득에 해당하는지 여부**

(조삼2011서1493, 2011.12.16)

「법인세법」 제98조 제1항에서 규정하고 있는 소득금액을 지급하는 자라함은 계약 등에 의하여 자신의 채무이행으로서 이자소득의 금액을 실제 지급하는 자를 의미한다고 봄이 타당함(같은 뜻 대법원 2006두4601, '09.3.12)

### **사용료의 지연지급에 따른 연체가산금의 소득구분**

(국업46017-69, 2001.02.07)

내국법인이 국내사업장이 없는 미국법인으로부터 제빵기술과 물류배송에 관한 자료와 정보를 제공받고 지급하는 대가가 원천징수대상 소득에 해당하는지 여부판단 및 내국법인의 자금부족 등의 이유로 동 대가를 계약서상의 지급약정일 이후에 지연지급함에 따라 당초 지급하여야 할 확정대가에 적정금리(Libor등)를 적용하여 계산된 연체가산금은 「법인세법」 제93조 제1호 및 한-미 조세조약 제13조에서 규정하는 이자소득에 해당한다.





## 교환사채에 대하여 조기상환청구권을 행사하고 추가로 지급받는 금액

(법령해석과-1204, 2016. 04. 11)

국내사업장이 없는 케이만군도 소재 외국법인이 내국법인이 발행한 교환사채를 매입한 후 만기 전에 교환사채 발행조건에 따른 조기상환청구권을 행사함으로써 사채의 원금을 초과하여 사전약정된 위약수익률(Penalty Yield, 발행일로부터 상환일까지 연복리 8%)로 산정한 이익 상당액을 지급받는 경우, 동 금액은 금전사용에 따른 대가로서의 성격이 있는 것으로 「법인세법」 제93조 제1호에 따른 국내원천 이자소득에 해당하고 같은 법 제98조 제1항 제3호에 따라 원천징수하는 것입니다.

### 나. 현재가치할인차금 상각액 및 연지급수입에 의한 지급이자

자산을 장기할부조건(「법인세법 시행령」 제68조제4항) 등으로 취득하는 경우 발생한 채무를 기업회계기준이 정하는 바에 따라 현재가치로 평가하여 계상한 현재가치할인차금의 상각액과 다음에 해당하는 연지급수입에 있어서 취득가액과 구분하여 계상한 지급이자에 대하여는 「법인세법」 제98조(외국법인에 대한 원천징수 또는 징수의 특례) 및 같은 법 제120조(지급명세서의 제출의무), 제120조의2(외국법인의 국내원천소득 등에 대한 지급명세서 제출의무의 특례)를 적용하지 아니합니다(법령§72④,⑥ 법규칙§37③).

- ① 은행이 신용을 공여하는 기한부 신용장방식 또는 공급자가 신용을 공여하는 수출자 신용방식에 의한 수입방법에 의하여 그 선적서류나 물품의 영수일부터 일정기간이 경과한 후에 당해 물품의 수입대금 전액을 지급하는 방법에 의한 수입
- ② 수출자가 발행한 기한부 환어음을 수입자가 인수하면 선적서류나 물품이 수입자에게 인도되도록 하고 그 선적서류나 물품의 인도일부터 일정기간이 지난 후에 수입자가 해당 물품의 수입대금 전액을 지급하는 방법에 의한 수입
- ③ 정유회사, 원유·액화천연가스 또는 액화석유가스 수입업자가 원유·액화천연가스 또는 액화석유가스의 일람불방식·수출자신용방식 또는 사후송금방식에 의한 수입대금결제를 위하여 「외국환거래법」에 의한 연지급수입기간 이내에 단기외화자금을 차입하는 방법에 의한 수입
- ④ 그 밖에 위 ① 내지 ③과 유사한 연지급수입



### 해외에서 차입한 원유수입대금 결제용 단기외화자금에 대한 지급이자 원천징수 여부

(국제세원-566, 2011. 12. 15)

액화천연가스를 수입하는 법인이 사후송금방식 수입대금 결제를 위하여 「외국환거래법」에 의거 상환기간이 1년 이내의 기간을 만기로 하는 Euro CP를 외국에서 발행하여 단기외화자금을 조달하는 경우에는 「법인세법 시행규칙」 제37조 4호의 연지급수입에 해당하는 것으로서 동 CP에 대한 이자를 수입물품의 취득가액과 구분하여 지급이자로 계상하는 경우에 「법인세법 시행령」 제72조 제6항의 규정을 적용하는 것입니다.



### 원유수입시의 지급이자에 대한 원천징수 의무 여부

(서면2팀-1831, 2005. 11. 15)

정유회사가 「외국환거래법」에 의하지 아니하고 해외 소재의 외국은행을 개설은행으로 하는 일람불신용장에 의해 원유 등을 수입함에 있어, 당해 정유회사가 별도의 「외화자금차입계약」에 따라 외국은행에 지급하는 이자는 「법인세법」 제41조 및 같은법 시행령 제72조 제3항에서 규정하는 연지급수입 등에 따른 지급이자에 해당되지 아니하므로 동 지급이자에 대하여는 같은법 시행령 제72조제5항에 의한 외국법인의 이자소득 원천징수의 배제 규정을 적용받을 수 없는 것임.

## 2. 감면소득

비거주자 등의 이자소득 중 일정소득은 조세특례제한법에 의하여 감면되며, 그 내용은 아래와 같습니다.

### 가. 공공차관도입에 따른 과세특례

「공공차관의 도입 및 관리에 관한 법률」 제2조제6호의 규정에 의한 공공차관의 도입과 직접 관련하여 외국의 대주(貸主)가 부담하여야 할 조세는 당해 공공차관협약이 정하는 내용에 따라 감면됩니다(조특법§20①). 다만 대주의 신청에 의하여 감면하지 아니할 수 있습니다(조특법§20③).

### 나. 국제금융거래에 따른 이자소득에 대한 법인세 등의 면제

비거주자와 외국법인(외국법인의 국내사업장 제외)이 수취하는 다음의 소득에 대해서는 소득세 또는 법인세를 면제합니다(조특법§21①, 조특령§18).

종전에는 내국법인의 국외사업장이 수취하는 다음의 소득에 대하여도 법인세를 면제하였으나 2006.2.8.이전 발행 외화표시채권 등이라 하더라도 내국법인의 국외사업장이 2006.2.9. 이후 최초로 지급받는 소득분부터는 법인세를 과세합니다.

또한 외국법인의 국내사업장도 2012.1.1. 이후 발행·차입·매각하는 외화표시채권, 외화채무, 외화표시어음 또는 외화예금증서로부터 발생하는 소득분부터는 법인세를 과세합니다.

- ① 국가·지방자치단체 또는 내국법인이 국외에서 발행하는 외화표시채권의 이자 및 수수료(조특법§21①1호)

**■ 비거주자 등의 외화표시채권 등 이자소득 면세제도개선<sup>13)</sup> ■**

구 분	외화표시채권	외화표시어음 등
국내 발행	<b>면세→과세</b>	과세유지
국외 발행	면세유지	면세유지
외국법인의 국내사업장	<b>면세→과세</b>	<b>면세→과세</b>

- ② 「외국환거래법」에 따른 외국환업무취급기관이 같은 법에 따른 외국환업무를 하기 위하여 외국금융기관으로부터 차입하여 외화로 상환하여야 할 외화채무에 대하여 지급하는 이자 및 수수료<sup>14)</sup>(조특법§21①2호)
- ③ 다음의 금융회사 등이 「외국환거래법」에서 정하는 바에 따라 국외에서 발행하거나 매각하는 외화표시어음과 외화예금증서의 이자 및 수수료(조특법§21①3호)
  1. 「은행법」에 의하여 은행업의 인가를 받은 은행
  2. 「한국산업은행법」에 의하여 설립된 한국산업은행
  3. 「한국수출입은행법」에 의하여 설립된 한국수출입은행
  4. 「중소기업은행법」에 의하여 설립된 중소기업은행
  5. 「농업협동조합법」에 따른 농협은행

13) 2012.1.1.이후 최초로 발행하는 분부터 원화표시채권과의 과세형평을 제고하기 위해 국내발행 외화표시채권에 대해 과세전환하고 국내은행 등과의 과세형평을 제고하기 위해 외국계은행 국내지점 등이 인수하는 외화표시채권 등의 이자에 대해 과세전환(2011 간추린 개정세법)

14) 외국환업무취급기관이 외국환업무 취급범위내에서 차입한 경우에 한하여 법인세를 면제(2014 간추린 개정세법)

6. 「수산업협동조합법」에 의하여 설립된 수산업협동조합중앙회(신용사업에 한한다)
7. 「자본시장 및 금융투자업에 관한 법률」에 따른 종합금융회사

## 다. 비거주자등의 정기외화예금에 대한 이자소득세 비과세

비거주자 또는 외국법인(비거주자 또는 외국법인의 국내사업장은 제외)이 계약기간 1년 이상인 대통령령으로 정하는 정기외화예금에 2015년 12월 31일까지 가입하는 경우 해당 예금에서 계약기간 내에 발생하는 이자에 대해서는 소득세 또는 법인세를 부과하지 아니합니다(조특법§21의2).

상기에 따른 예금의 가입자가 계약기간 내에 계약을 해지하거나 예금의 전부 또는 일부를 인출하는 경우 해당 예금을 취급하는 제21조제1항제2호에 따른 외국환업무취급기관은 대통령령으로 정하는 바에 따라 부과되지 아니한 소득세 또는 법인세에 상당하는 세액을 추징하여 해지 또는 인출한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수 관할 세무서장에게 납부하여야 합니다. 이 경우 그 기한까지 납부하지 아니하거나 납부하여야 할 세액에 미달하게 납부한 경우에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 미달하게 납부한 세액의 100분의 10에 해당하는 금액을 추가로 납부하여야 합니다.

### 내국법인이 외화표시채권을 발행하고 이자를 외국법인에게 지급하는 경우에는 법인세가 면제됨

(국총46017-113, 1999. 02. 20)

내국법인이 상법, 외국환관리법 및 동 규정에서 정하는 절차에 따라 외화표시채권을 발행하고 이자를 지급하는 경우에 이자율, 이자지급시기, 원금상환조건 등 채권발행내용이 실질적으로 채권으로서의 요건을 충족하고 동 이자의 수익적 소유자가 외국법인인 경우에는 조세특례제한법 제21조 제1항 제1호의 규정에 의하여 당해 이자에 대한 법인세가 면제된다.

### 채권대차시 현금담보에 상응하는 이자지급액에 대한 법인세 면제여부

(법규국조 2009-175, 2009. 08. 03)

국내사업장이 없는 일본법인이 「외국환거래법」에 의한 외국환업무취급기관인 내국법인과 국고채를 대상으로 채권대차거래 약정을 체결하여 내국법인으로부터 국고채를

대차하고, 채권상환을 담보하기 위하여 내국법인에게 채권시가에 상응하는 현금담보를 제공한 경우로서, 내국법인이 현금담보를 직접 수령하고 당해 담보금에 대한 대가를 일본법인에게 지급하는 경우 당해 대가는 외화채무의 이자로서 「조세특례제한법」 제21조 제1항제2호에 따라 법인세가 면제됨.



### 외국은행의 환매조건부채권매매차익에 대한 법인세 면제 여부

(국제조세제도과-346, 2009. 7. 30)

국내사업장이 없는 외국은행이 「외국환거래법」에 의한 외국환업무취급기관인 금융업을 영위하는 내국법인으로부터 환매조건부로 채권을 매수하면서 동 매수자금 및 환매자금에 관해 미국 달러화로 계약을 체결하였으나, 「외국환거래규정」에 따라 외국으로부터 미국 달러화로 송금해 온 채권매수대금을 원화로 환전하여 내국법인에게 지급하고, 이후 환매 시에도 내국법인으로부터 원화로 채권환매대금을 지급받은 후 외화로 환전하여 국외로 송금하는 절차를 거치는 경우, 채권환매시 환매수자인 내국법인이 외국은행에 지급하는 환매조건부채권매매차익은 외화채무의 이자로서 「조세특례제한법」 제21조제1항제2호에 따라 법인세가 면제됨.



### 외국금융기관 해당 여부

(국제세원-2286, 2008. 11. 21)

네덜란드 금융감독기관의 감독을 받지 아니하며 네덜란드 금융감독기관의 라이선스 없이 금융업을 영위하는 네덜란드 법인이 「조세특례제한법」 제21조제1항제2호의 '외국금융기관'에 해당하는지 여부는 네덜란드 법률상 금융기관에 해당되는지 여부에 따라 사실 판단하는 것임.



### 외화로 발행하는 기업어음(CP)이 외화표시채권에 해당하는지 여부

(서면2팀-753, 2007. 04. 26)

내국법인이 미국 달러화로 표시하여 발행하는 기업어음(CP)은 「조세특례제한법」 제21조 제1항제1호에서 규정하는 외화표시채권에 해당하지 아니하는 것임.



### 원화연계 외화표시채권 이자 면세 여부

(서이46017-11744, 2003. 10. 08)

내국법인이 상법 등에서 정하는 절차에 따라 외국환거래법령 및 외국환거래규정에 의한 원화연계 외화표시채권을 발행하고 동 채권을 인수한 외국법인에게 이자를 지급하는 경우, 동 채권의 이자소득에 대한 법인세는 조세특례제한법 제21조제1항제1호의 규정에 따라 면제되는 것임.

### ④ “국외에서 발행”에 해당하는지 여부

(법령해석과-591, 2019. 03. 11)

「조세특례제한법」 제21조제1항제1호 국외에서 발행하는 외화표시채권의 ‘국외에서 발행’이라 함은 동 채권의 투자자가 비거주자 또는 외국법인(국내사업장은 제외한다)인 경우로서 투자에 대한 신고, 신고수리, 지급절차, 채권의 투자권유, 모집, 사모, 매출, 인수, 청약의 권유, 계약의 체결 등 외화표시채권의 발행과 관련된 일련의 행위가 국외에서 발생하는 것을 말하는 것입니다.

### ④ 외화표시채권에 해당여부

(대법원2006두7904, 2009. 03. 12)

신탁재산으로서의 투자금을 조달하기 위하여 PPL의 명의로 「상법」과 구 「외국환관리법」, 상의 규정 및 절차와 무관하게 말레이시아 법령에 따라 발행한 이 사건 채권증서는 내국 법인이 발행한 외화표시채권에 해당하지 않는다고 봄이 타당하다고 판단한 것은 정당한 것임

### ④ 비거주자 등의 정기외화예금에 대한 이자소득세 비과세 적용 범위 등

(서면법규과-55, 2014. 01. 21)

비거주자 등이 계약기간이 3년인 정기외화예금에 가입한 후 계약일로부터 6개월 경과시점에 일부를 인출하고 2년 6개월 경과시점에 다시 일부를 인출하는 경우 해당 인출한 예금으로부터 발생한 이자에 대해 부과되지 아니한 소득세 등 전액을 추징하는 것임

## 3. 비거주자 등의 국고채 등 이자·양도소득 탄력세율 적용

### 가. 비거주자 등의 국고채권 및 통화안정증권 이자·양도소득 비과세(폐지)

국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 「국채법」 제3조제1항에 따라 발행하는 국고채권 및 「한국은행통화안정증권법」에 따른 통화안정증권에 투자함으로써 발생하는 이자소득과 양도차익에 대하여는 2009.5.21 이후 최초로 지급 또는 양도하는 분부터 소득세 또는 법인세를 과세하지 아니합니다(삭제 소법§119의2, 삭제 법법§93의2).

비거주자 또는 외국법인이 국제청장이 승인한 외국금융회사등(이하 “적격외국금융회사등”이라 함)을 통하여 취득·보유·양도하는 국고채권 및 통화안정증권에 대하여도 비과세됩니다.

「외국환거래법」에 따라 발행하는 외국환평형기금채권 또는 「주택법」에 따라 발행하는 국민주택채권에 투자함으로써 발생하는 소득에 대해서는 비과세되지 아니합니다. 또한 비거주자 또는 외국법인의 국내사업장이 국고채권 및 통화안정증권에 투자하는 경우에도 비과세되지 아니합니다.

거주자 또는 내국법인이 투자한 경우에는 비과세 되지 아니합니다. 외국의 공모집합 투자기구의 투자자 중에 거주자 또는 내국법인이 포함되어 있는 경우에는 해당 투자자의 소득에 대하여는 해당투자자가 원천징수의무자를 대리하여 원천징수하고 이를 납부하여야 합니다.

#### 나. 탄력세율적용(2011. 1. 1. 이후 최초 소득발생분)

외국인의 국내 투자자금의 변동성이 확대되어 외환부문의 건전성을 해치는 등 금융 시장에 불안이 초래되고 통화정책 수행을 어렵게 하거나 어렵게 할 우려가 있어 긴급히 필요하다고 인정될 때에는 비거주자 등의 소득 중 다음의 소득에 대하여는 「법인세법」 제98조(「소득세법」 제156조) 제1항의 세율을 대통령령으로 정하는 바에 따라 인하하거나 영의 세율로 할 수 있습니다. 이 경우 기획재정부장관은 인하할 세율과 그 필요성에 관한 내용을 국회 소관 상임위원회에 사전에 보고하여야 합니다(소법§156②, 법법§98②).

- ① 법인세법 제93조제1호(소득세법 제119조제1호)에 따른 국내원천 이자소득 중 「국채법」 제5조제1항에 따라 발행하는 국채 및 대통령령으로 정하는 채권(이하 "국채등"이라 한다)에서 발생하는 소득
- ② 법인세법 제93조제9호(소득세법 제119조제11호)에 따른 국내원천 유가증권 양도소득 중 국채 등의 양도로 인하여 발생하는 소득  
2010.11.12. 이전에 취득한 국채 등에서 발생하는 소득에 관하여는 제93조의2 및 제98조 제2항의 개정규정에 불구하고 종전에 규정에 따릅니다(2010.12.30, 법률 개정 부칙§20).

## 4. 비거주자 등의 원천징수대상채권 이자소득 과세제도

### 가. 요지

비거주자에게 채권등의 이자등을 지급하는 자 또는 비거주자로부터 채권등을 매수(증여·변제 및 출자 등으로 채권등의 소유권 또는 이자소득의 수급권의 변동이 있는 경우와 매도를 위탁받거나 중개·알선하는 경우를 포함하되, 환매조건부채권매매거래 등 제외)하는 자는 그 비거주자의 보유기간을 고려하여 원천징수를 하여야 합니다(소법§156의3).

외국법인에게 원천징수대상채권등의 이자등을 지급하는 자 또는 원천징수대상채권등의 이자등을 지급받기 전에 외국법인으로부터 원천징수대상채권등을 매수(중개·알선, 그 밖에 대통령령으로 정하는 경우를 포함하되, 환매조건부 채권매매 거래 등은 제외)하는 자는 그 외국법인의 보유기간을 고려하여 원천징수하여야 합니다(법법§98의3).

### 나. 환매조건부채권매매거래 등

‘환매조건부채권매매거래 등’이란 다음의 어느 하나에 해당하는 거래나 각 거래가 혼합되는 거래를 말하며, 동 ‘환매조건부채권매매거래 등’에 대해서는 매도·환매시마다 보유기간 이자에 대하여 원천징수하지 않고 이자 지급시 일괄하여 원천징수합니다. 이 경우 채권등을 매도 또는 대여한 날부터 환매수 또는 반환받은 날까지의 기간 동안 그 채권등으로부터 발생하는 이자소득 또는 배당소득에 상당하는 금액은 매도자 또는 대여자(해당 거래가 연속되는 경우 또는 제2항 각 호의 거래가 혼합되는 경우에는 최초 매도자 또는 대여자를 말한다)에게 귀속되는 것으로 봅니다(소령§207의3③·④, 법령§138의3②·③).

- ① 비거주자 외국법인이 외국법인이 일정기간 후에 일정가격으로 환매수 또는 환매도 할 것을 조건으로 하여 채권등을 매도 또는 매수하는 거래(해당 거래가 연속되는 경우를 포함한다)로서 그 거래에 해당하는 사실이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제294조에 따른 한국예탁결제원의 계좌를 통하여 확인되는 거래
- ② 비거주자 외국법인이 외국법인이 일정기간 후에 같은 종류로서 같은 양의 채권을 반환받는 조건으로 채권을 대여하는 거래(해당 거래가 연속되는 경우를 포함



한다)로서 그 거래에 해당하는 사실이 채권대차거래중개기관(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 한국예탁결제원, 증권금융회사, 투자매매업자 또는 투자중개업자를 말한다)이 작성한 거래 원장(전자적 형태의 원장을 포함한다)을 통하여 확인되는 거래

## 다. 원천징수대상채권 등

원천징수대상채권 등은 「소득세법」 제46조 1항에 따른 채권 등으로 다음에 해당하는 것을 포함하며, ⑤의 증권이 신탁재산 등에 편입된 경우를 포함합니다(소령§102 ①,②).

- ① 국가나 지방자치단체가 발행한 채권 또는 증권
- ② 내국법인이 발행한 채권 또는 증권
- ③ 외국법인의 국내지점 또는 국내영업소에서 발행한 채권이나 증권
- ④ 외국법인이 발행한 채권 또는 증권
- ⑤ 타인에게 양도가 가능한 증권으로서 이자, 할인액을 발생시키는 증권(다음의 증권을 포함하되, 법률에 따라 소득세가 면제된 채권등은 제외).
  - 금융회사등이 발행한 예금증서 및 이와 유사한 증서.  
(다만, 금융회사등이 당해 증서의 발행일부터 만기까지 계속하여 보유하는 예금증서는 포함하지 아니하나 양도성예금증서는 포함됨)
  - 어음(금융회사등이 발행·매출 또는 중개하는 어음을 포함하며, 상업어음은 제외)

## 라. 세율 적용

이자 등의 지급금액에 대하여 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액을 원천징수하여야 합니다(소령§207의3①, 법령§138의3①).

- ① 지급금액 중 해당 비거주자 등의 보유기간이자등상당액 : 해당 비거주자 등에 대한 적용세율
- ② 지급금액 중 위 ①의 보유기간이자등상당액을 차감한 금액 : 「소득세법」 제129조 제1항제1호15)(「법인세법」 제73조제1항 각호 외의 부분16)에 따른 세율

15) 가. 분리과세를 신청한 장기채권의 3년 경과 후 발생분 이자와 할인액 : 30%

이 경우 위 ①의 세율이 ②의 세율보다 높은 경우로서 해당 비거주자 등이 원천징수 대상채권 등의 보유기간을 입증하지 못하는 경우에는 지급금액 전액을 해당 비거주자 등의 보유기간이자등상당액으로 봅니다.

위 ①의 세율이 ②의 세율보다 낮은 경우로서 당해 비거주자 등이 원천징수대상채권 등의 보유기간을 입증하지 못하는 경우에는 당해 비거주자 등의 보유기간이자등상당액은 없는 것으로 봅니다.

즉, 당해 비거주자 등이 원천징수대상채권 등의 보유기간을 입증하지 못하는 경우에는 지급금액 전액에 대하여 위 ①의 세율(예 : 제한세율 10%)과 ②의 세율(예 : 14%)을 비교하여 높은 세율(예 : 14%)을 적용합니다.

## 마. 지급시기 등

비거주자의 채권 등의 이자 등에 대한 지급시기에 관하여는 「소득세법 시행령」 제190조의 규정을 준용하고, 채권 등의 보유기간계산, 보유기간이자상당액의 계산방법 및 보유기간입증방법에 관하여는 같은령 제102조 및 제193조의2의 규정을 준용하며, 원천징수세액납부에 관하여는 같은령 제207조제1항의 규정을 준용합니다(소령§207의3②).

외국법인의 채권 등의 이자 등에 대한 지급시기에 관하여는 「법인세법 시행령」 제111조 제6항의 규정을 준용하고, 채권 등의 보유기간계산, 보유기간이자상당액의 계산방법 및 보유기간입증방법에 관하여는 같은령 제113조의 규정을 준용하며, 원천징수세액 납부에 관하여는 같은령 제137조제2항의 규정을 준용합니다(법령§138의3⑥).

## 바. 환매조건부채권매매거래 등에서 제3자에게 매도 또는 대여되는 경우 원천징수 등

「소득세법 시행령」 제207조의3제3항과 「법인세법 시행령」 제138조의3제2항에 따른 거래(이자지급시 일괄하여 원천징수하는 환매조건부채권매매거래 등)를 통하여 매수자 또는 차입자(이하 "매수자등")가 매입 또는 차입한 채권등이 제3자에게 매도 또는 대여되는

- 
- 나. 비영업대금의 이익 : 25%
  - 다. 직장공제회 초과반환금 : 기본세율
  - 라. 그 밖의 이자소득 : 14%
- 16) 이자소득금액 14% (비영업대금의 이익 25%)

경우에는 매수자등(「법인세법 시행령」 제111조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 법인은 제외)에게 보유기간이자상당액에 대한 세액을 「법인세법」 제73조의2 및 제98조의3, 「소득세법」 제133조의2 및 제156조의3에 따라 원천징수하여야 하며, 매수자등은 원천징수당한 세액을 환급받을 수 있습니다(법령§138의3④).

원천징수된 세액을 환급받으려는 매수자등은 제3자에게 매도 또는 대여한 채권등이 환매조건부 채권매매 거래 등을 통하여 매입 또는 차입한 것임을 입증할 수 있는 환매조건부채권매매거래확인서(법규칙 별지§68호의4) 및 대차거래채권 확인서(법규칙 별지 §68호의5)를 첨부하여 원천징수된 세액의 납부일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 매수자등의 납세지 관할세무서장에게 환급신청서를 제출하여야 하며, 환급신청을 받은 관할세무서장은 거래사실 및 환급신청내용을 확인한 후 즉시 환급하여야 합니다(법령 §138의3⑤).

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제68호의4서식] <개정 2014.3.14>

## 환매조건부채권매매거래 확인서

1. 인적사항								
매수자	법인명				대표자 성명			
	사업자등록번호							
	소재지	(  )  )						
매도자	법인명				대표자 성명			
	사업자등록번호							
	소재지	(  )  )						
2. 환매조건부채권 거래명세								
종목명	종목 코드	거래 금액	거래 약정기간	거래채권 발행 정보				상환일
				채권 발행일	이자산정방법		이자율	
					지급방법	계산기간		
			. . . ~ . . .					

「법인세법 시행령」 제114조의2 및 제138조의3에 따른 환매조건부채권매매거래임을 확인합니다.

년      월      일

한국예탁결제원                              (서명 또는 인)

### 작성방법

1. 이 확인서는 환매조건부채권매매거래로서 매수자가 제3자에게 매도한 경우에 원래 매수자가 매입한 채권이 환매조건부채권매매거래인 경우에 한국예탁결제원이 작성합니다.
2. "종목명"과 "종목코드"란에는 한국예탁결제원 또는 한국거래소에서 부여하는 증권 등 관련 상품 표준코드와 종목명칭을 적습니다.
3. "이자산정방법"란에는 지급방법(이표채, 복리채, 단리채, 할인채 등), 계산기간(1개월, 3개월, 6개월, 12개월)을 적습니다.

환매조건부채권매매거래 원천세액환급신청서								
※관리번호 <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> - <input style="width: 20px;" type="text"/> 사업자등록번호 <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> - <input style="width: 20px;" type="text"/> - <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/>								
※ 표시란은 적지 마십시오.								
법인명(상호)			법인소재지(주소)					
대표자성명 (주민등록번호)			전화번호					
환급신청내역								
① 종목명 (액면가액)	② 종목코드	③ 취득일	④ 매도일	⑤ 보유기간	⑥ 이자율	⑦=①×⑤×⑥ 보유기간이자상당액	⑧ 세율	⑨ 법인세
( )								
( )								
( )								
( )								
( )								
( )								
( )								
환급신청세액								
「법인세법 시행령」 제114조의2제4항 및 제138조의3제5항에 따라 환매조건부채권매매 거래 원천세액환급신청서를 제출합니다. <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-top: 10px;"> <span>년      월      일</span> <span>신청인</span> <span>(서명 또는 인)</span> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-top: 10px;"> <span>세무서장    귀하</span> </div>								

210mm×297mm(신문용지 54g/㎡((재활용품)))

(뒤쪽)

## 작성방법

1. “환매조건부채권매매거래”란 「법인세법 시행령」 제114조의2 및 제138조의3에 따른 “환매조건부채권매매거래”를 말합니다.
2. ①종목명란의 ( )에는 액면가액을 적습니다.
3. ③취득일란에는 환매조건부채권매매거래 개시일 또는 직전일자 지급일을 적습니다.
4. ④매도일란에는 환매조건부채권매매거래로 취득한 채권의 매도일을 적습니다.
5. ⑤이자율란은 「법인세법 시행령」 제113조제2항제2호의 규정에 따른 적용이자율을 적습니다.
6. 환매조건부채권매매거래법인(매수법인)은 채권의 원천징수된 세액의 납부일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 매수자의 납세지관할 세무서장에게 원천납부세액명세서(을)(별지 제10호서식(을))과 환매조건부채권매매거래 확인서(별지 제68호의4서식)를 구비하여 환급신청을 할 수 있습니다.

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제68호의5서식] <개정 2014.3.14>

## 대차거래채권 확인서

### 1. 인적사항

차입자	법인명		대표자 성명	
	사업자등록번호			
	소재지	( )		
대여자	법인명		대표자 성명	
	사업자등록번호			
	소재지	( )		

### 2. 대차거래 명세

(단위: 원, %)

① 종목명	② 종목 코드	③ 거래 금액	④ 거래 약정기간	거래채권 발행 정보				
				⑤채권 발행일	⑥ 이자산정방법 지급방법	계산기간	⑦ 이자율	⑧ 상환일
			. . . ~ . . .					

「법인세법 시행령」 제114조의2 및 제138조의3에 따른 채권대차거래에 의한 채권임을 확인합니다.

년      월      일

(서명 또는 인)

### 작성방법

1. 이 확인서는 채권의 차입자가 원래 차입한 채권을 제3자에게 매도한 경우로서 그 채권이 대차거래채권인 경우 채권대차거래중개기관이 작성합니다.
2. ① 종목명란과 ② 종목코드란에는 한국예탁결제원이나 한국거래소에서 부여하는 증권 등 관련 상품 표준코드와 종목명칭을 적습니다.
3. ⑥ 이자산정방법란에는 지급방법(이표채·복리채·단리채 또는 할인채 등)과 계산기간(1개월·3개월·또는 12개월)을 각각 적습니다.

210mm×297mm[백색지 80g/m<sup>2</sup> 또는 중질지 80g/m<sup>2</sup>]



■ 법인세법 시행규칙 [별지 제68호의6서식] <개정 2014.3.14>

## 대차거래채권매매거래 원천세액환급신청서

(앞쪽)

인 적 사 항	법인명	
	소재지	
	대표자 성명	
	사업자등록번호	

### 환급신청명세

① 종목명 (액면가액)	② 종목 코드	③ 취득일	④ 매도일	⑤ 보유 기간	⑥ 이자율	⑦ 보유기간이자 상당액 (①×⑤×⑥)	⑧ 세율	⑨ 법인세
( )								
( )								
( )								
( )								
( )								
( )								
환급신청세액								

「법인세법 시행령」 제114조의2 및 제138조의3에 따라 대차거래채권매매거래 원천세액 환급신청서를 제출합니다.

년    월    일

신 청 인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]



### 작성방법

1. 이 서식은 「법인세법 시행령」 제114조의2 및 제138조의3에 따른 채권대차거래에 의한 채권의 매매거래에 대한 원천세액환급을 신청하는 경우에 작성합니다.
2. ① 종목명란과 ② 종목코드란에는 한국예탁결제원이나 한국거래소에서 부여하는 증권등 관련 상품 표준코드와 종목명칭을 적습니다.
3. ③ 취득일란에는 대차거래채권의 매매거래 개시일 또는 직전 이자지급일을 적습니다.
4. ④ 매도일란에는 대차거래채권의 매매거래로 취득한 채권의 매도일을 적습니다.
5. ⑥ 이자율란은 「법인세법 시행령」 제113조제2항제2호에 따른 적용이자율을 적습니다.
6. 채권대차거래의 차입자(대차거래채권 매매거래법인)는 채권의 원천징수된 세액의 납부일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 차입자의 납세지 관할 세무서장에게 원천 납부세액명세서(을) 「별지 제10호서식(을)」과 대차거래채권 확인서(별지 제68호의5 서식)를 첨부하여 환급신청을 할 수 있습니다.

## 제2절 조세조약

### 1. 이자소득의 범위

우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 이자소득을 “모든 종류의 채권으로부터 발생하는 소득” 및 “이자소득이 발생한 국가의 세법에서 이자소득으로 규정하고 있는 소득” 등과 같이 매우 넓게 규정하고 있습니다. 따라서 조세조약상의 이자소득은 국내 세법의 이자소득과 크게 다른 내용은 없습니다.

#### 가. 원천지국 결정기준

이자소득의 원천지국을 정함에 있어 우리나라가 체결한 모든 조세조약은 이자지급자의 거주지국에 그 원천이 있는 것으로 규정하고 있습니다. 또한 비거주자 등의 국내 고정사업장이 자금을 차입하고 그 고정사업장이 그 차입금에 대한 이자를 부담하는 경우에는, 그 고정사업장을 가지고 있는 자의 거주지국과는 관계없이, 그 고정사업장이 소재하는 계약국에서 발생한 소득으로 보도록 규정하고 있습니다.

#### 나. 연불판매 이자 등

우리나라가 필리핀, 프랑스, 오스트리아, 방글라데시, 벨라루스, 남아프리카공화국, 독일, 몰타, 모로코, 슬로바키아와 체결한 조세조약에서는 산업적·상업적 또는 과학적 장비의 신용판매 및 상품의 신용판매와 관련하여 지급하는 연불판매이자를 이자소득으로 규정하고 있습니다(국내세법상은 사업소득). 또한 한·이집트조세조약은 부동산담보채권 이자를 부동산소득으로 규정하고 있습니다(국내세법상은 이자소득).

## 2. 과세원칙

### 가. 제한세율 과세

조세조약상 비거주자의 이자소득에 대하여는 그 이자소득이 발생한 국가(원천지국)

에서 국내세법에 따라 과세할 수 있습니다. 그러나 그 이자의 수취인이 동 이자의 수익적 소유자인 경우에는 일정한 세율(제한세율)을 초과하여 과세할 수 없습니다. 그 제한 세율은 통상 5~15%입니다. 다만, 헝가리, 아일랜드, 러시아와 체결한 조세조약에서는 이자소득에 대하여 거주지국에서만 과세할 수 있습니다.

일부 조세조약 체결국의 경우 조세조약상 최혜국 조항에 따라 제한세율이 수시로 변경되는 경우가 있습니다.

**■ 한·칠레 조세조약 최혜국 조항 발효에 따른 이자의 제한세율 변경 ■**

(기획재정부 국제조세제도과-626, 2017.12.18)

2016.12.31 이전	2017.1.1. 이후
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 은행 및 보험회사 대부, 공인된 증권 시장에서 정상적·실제 거래되는 채권 또는 증권, 수익적소유자인 판매상에게 기계류 및 장비의 구매자에 의하여 지불 되는 신용판매액 : 5%</li> <li>• 기타 : 15%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 수익적 소유자가 다음 중 하나에 해당 : 4%                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 은행 및 보험회사</li> <li>- 장비신용판매 기업</li> <li>- 총소득의 상당 부분이 특수관계없는 人*과의 대출·금융업(신용장 발행, 보증 제공, 신용카드서비스 포함)을 능동적·정기적으로 수행하여 발생하는 기업으로서 이자 지급자와 특수관계없는 경우</li> <li>- 직전 3개년도에 금융시장 채권 발행 또는 예금 수신이 부채의 50%를 초과, 특수관계없는 人*에 대한 채권이 자산의 50%를 초과하는 기업</li> </ul> </li> <li>* 한·칠레 조약 제9조 상 정의된 특수관계를 갖지 않는 인</li> <li>• 거래소 상장 채권 이자 : 5%</li> <li>• 기타 : 15%(19.1.1일 이후부터는 10%)</li> <li>• 이자 수취인이, 직접 이자 수취시 4% 혜택을 받지 못했을 제3자에 해당 이자를 전달시, 4% 적용 부인 (단, 최대 10% 적용가능)</li> </ul>

**■ 한·페루 조세조약 최혜국 조항 발효에 따른 이자의 제한세율 변경 ■**

(기획재정부 국제조세협력-491, 2016.11.8)

발효 후 시행 전	시행 후(2015.1.1. 이후)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이자 : 15%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 장비신용판매 및 은행대출에 대한 이자 : 10%</li> <li>• 기타 : 15%</li> </ul>

## 나. 제한세율 적용배제

이자의 지급원인이 되는 채권이 비거주자 등의 국내 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우에는 당해 조세조약 규정에 의하여 그 이자에 대한 과세를 함에 있어서 그 이자에 대하여는 제한세율이 적용되지 아니하며 사업소득으로 보아 사업소득의 조항을 적용하여 과세됩니다(소법§121②·§122, 법법§97①, MTC§11④).

또한 그 이자의 수취인이 동 이자의 수익적소유자가 아닌 경우에는 제한세율이 적용되지 아니합니다.

## 다. 특수관계자간 거래에 대한 과세조정

이자 지급자와 수익적 소유자가 특수한 관계로 인하여 그 이자액이 그 지급자와 수익적 소유자가 독립적이었다면 합의되었을 금액을 초과하는 경우에 제한세율 등 당해 조약상 이자 조문의 혜택은 정상이자율에 의하여 계산한 이자에 대하여만 적용하고 그 이자의 초과부분은 국내법에 따라 과세됩니다.

## 3. 비과세소득

우리나라가 체결한 조세조약 중에는 다음과 같은 특정이자에 대하여는 원천지국에서 과세할 수 없도록 규정하고 있는 조약이 있습니다. 그 범위는 조세조약에 따라 다르므로 각 조세조약을 참고하여야 합니다.

- ① 정부·중앙은행이 수취하는 이자
- ② 정부·중앙은행의 출자기관이 수취하는 이자
- ③ 수출입은행의 보증 및 공여차관이자
- ④ 연불판매이자

### 미국정부가 지급받은 이자에 대한 과세 여부

(법규과-644, 2008. 02. 14)

미국정부가 외국은행 국내지점으로부터 지급받은 이자에 대해서는 「한·미조세협약」 제13조의 규정에 따라 국내에서 과세되지 아니하는 것이나, 귀 자문의 경우 ○○은행가 미국 정부 기관인지 여부는 사실관계를 조사하여 판단할 사항임.



### 부실채권 인수 후 변제받은 이자의 국내원천소득 구분

(법규과-2895, 2008. 06. 25)

외국(네덜란드)법인이 국내 금융기관의 내국법인에 대한 대출채권을 원금이하 금액으로 취득하여 보유하던 중, 내국법인의 자금사정 호조로 원금과 이자를 모두 변제 받은 경우, 외국법인이 수취한 이자(전 소유자 미수이자 포함)는 「법인세법」 제93조제1호 및 「한·네덜란드 조세조약」 제11조의 이자소득에 해당되는 것임.



### 동일한 상대자와 주식환매수도 계약을 체결한 경우

(서면2팀-1785, 2007. 10. 05)

귀 질의의 경우 기질의회신문(재국조46017-203, 1997. 11. 04)을 참고하시기 바람.

#### ◆ 재국조46017-203, 1997. 11. 04

거주자와 외국투자자가 외면적으로는 통상의 주식거래를 하면서 이면계약을 통하여 미래의 일정시점에 당초의 주식매입가격에 일정한 이자상당액을 가산한 가격으로 다시 동일 거주자가 매입하거나 동일 외국투자자가 매도할 수 있는 환매조건부 계약을 체결한 경우, 이자소득과 실질적으로 동일시되는 소득에 대하여는 「법인세법」 제3조, 제55조 및 「소득세법」 제16조 제1항제12호의 규정에 의하여 이자소득으로 과세됨



### 독일은행에 지급하는 이자소득의 법인세 면제여부

(서면2팀-19, 2007. 01. 04)

귀 질의의 xxbank가 독일의 주 및 지방공공단체를 포함한 독일의 정부가 전적으로 소유하고 「한·독 조세협약」 제11조제3항의 규정에 의하여 한국의 법인세로부터 면제되는 것임.



### 독일법인에게 지급하는 이자소득의 원천징수여부

(서면2팀-2111, 2006. 10. 19)

내국법인이 국내사업장이 없는 독일법인으로부터 자금을 차입하고 지급하는 이자에 대하여는 「한·독 조세협약」 제11조제4항의 규정이 적용되지 아니하는 것임.



### 스웨덴법인에게 지급하는 이자소득의 원천징수세율

(서면2팀-2129, 2006. 10. 24)

「한·스웨덴 조세조약」 제11조제2항(a)의 규정은 국내에서 발생하는 이자소득의 수익적 소유자에 해당하는 수취인이 은행에 해당하는 경우에 적용하는 것임.



### 경영참가권이 없는 후순위 채권을 소유한 외국법인에게 이자외 이익지급시 소득구분

(재국조46017-113, 2001. 07. 05)

내국법인이 경영참가권이 없는 후순위채권을 발행하고 국내사업장 없는 외국법인인 후순위채권자에게 일정이자율에 의한 이자외에 내국법인의 이익중 주주에게 지급하는 배당을 제외한 잔여이익을 이자명목으로 지급하는 경우 당해 약정에 따라 추가로 지급하는 대가는 「법인세법」 제93조제1호의 규정에 의한 이자소득에 해당하는 것임. 다만, 조세조약상 소득구분이 배당소득으로 규정된 경우에는 조세조약에 따라 배당소득에 해당하는 것임.



### 차입금 조기 상환수수료의 소득구분

(국업46017-5, 2001. 01. 05)

내국법인이 프랑스은행으로부터 자금을 차입하면서 수회로 분할하여 상환하기로 약정하였다가 1차분 상환 후 잔액을 일시에 상환하면서 원금과 이자 외에 추가 지급하는 조기상환수수료(Prepayment Premium)는 「법인세법」 제93조제1호 및 한·프랑스 조세조약 제11조제4항에서 규정하는 이자소득에 해당함.



### 과소자본세제에 따라 배당으로 처분된 금액의 한·아일랜드 조세조약상 소득구분

(서면인터넷방문상담2팀-1454, 2005. 09. 12)

외국법인의 국내사업장이 한·아일랜드 조세조약 제4조의 규정에 의해 아일랜드 거주자로 판정된 국외지배주주에게 지급한 이자 중 “국제조세조정에 관한 법률” 제14조의 규정에 따라 동 국내사업장의 손급에 산입하지 아니한 금액은 같은 조의 배당처분 규정에 불구하고 한·아일랜드 조세조약 제10조 및 제11조의 규정에 의하여 이자소득에 해당되는 것입니다.



### 리스료의 소득구분

(국일46017-182, 1998. 04. 16)

1. 아일랜드법인이 국내리스회사와 국내리스이용자간에 체결한 시설대여계약에 의하여 리스한 자산에 대한 모든 권리를 국내리스회사로부터 당초 시설대여계약 조건대로 양수하고 국내리스이용자로부터 리스료를 지급받는 경우
  - 가. 아일랜드법인이 동 리스계약에 따라 소유권이전조건부로 자산을 리스하고 지급받는 대가는 「법인세법」 제55조제1항제5호에 규정하는 사업소득에 해당되므로 동 아일랜드법인이 「법인세법」 제56조에서 규정한 국내사업장이 없는 경우에는 한·아조세조약 제7조제1항의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 아니하며,
  - 나. 동 리스거래가 실질적으로 아일랜드법인이 리스채권 및 리스자산을 담보로 내국법인에게 자금을 대여한 경우라면 아일랜드법인이 내국법인으로부터 지급받는

리스료 중 이자상당액을 「법인세법」 제55조제1항제1호에 규정하는 이자소득에 해당되는 것이나, 아일랜드법인이 수익적 소유자로서 지급받는 이자소득은 한·아 조세조약 제11조제1항의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 아니하는 것임.



### 저축 가입당시 거주자였던 자가 해외이주로 비거주자가 된 경우 세율적용방법

(국일46017-349, 1997. 05. 20)

1. 저축가입당시 거주자였던 자가 미국으로 이민가게 되어 비거주자가 된 경우에 금융기관은 비거주자로부터 거주자증명서 등 비거주자임을 증명할 수 있는 관련서류를 제출 받아 비거주자임을 확인하여야 하며, 비거주자가 되는 시기 이후에 원천징수시기가 도래하는 이자소득에 대하여는 당해 비거주자의 거주지국과 체결된 조세조약에 규정한 제한 세율을 적용하여 원천징수 하여야 하므로 거주자로 보고 과다하게 기원천징수한 세액이 있는 경우에는 국세기본법 제51조제4항 및 「소득세법 시행규칙」 제93조제3항의 규정에 의하여 다음 달 이후 원천징수 하여 납부할 소득세에서 조정하여 납부할 수 있으며 과다하게 원천징수한 세액은 당해 비거주자에게 환급함.



### 외국법인이 내국법인에게 수수료를 선지급하면서 이자상당액을 차감하는 경우

(국일46017-145, 1996. 04. 15)

독일회사가 수수료를 선지급하면서 이자상당액을 내부기준에 의거 차감한 후 지급시 동 금액은 「법인세법」 제55조제1항제1호의 외국법인이 내국법인으로부터 지급받는 대금의 이자에 해당하므로 독일법인이 국내에 사업장이 없을 때에는 한·독 조세조약 제11조에 의거 15%의 세율을 적용하여 원천징수 하여야 함.



### 외국정부기관(주한 외국대사관이나 영사관 등)에 지급하는 이자소득 면세여부

(국조22601-621, 1991. 05. 13)

외국환은행이 국내 외국정부기관에 외화예금 이자소득을 지급하는 당해 국가와 조세조약상 면세 규정이 없는 한 원천징수대상이 됨.



### 스웨덴 설립 펀드의 「한·스웨덴 조세협약」상 이자소득세 면제 기관 해당여부

(서면인터넷방문상담2팀-1546, 2005. 09. 27)

우리나라에서 발생하고 스웨덴 정부가 직접 수취하는 이자소득에 대하여는 「한·스웨덴 조세협약」 제11조 제3항의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 아니하는 것으로, 스웨덴 법률에 의하여 별도로 설립된 펀드는 동 조세협약상 '정부'에 포함되지 아니하는 것입니다.

### 이스라엘은행이 국고채권등에 투자하여 발생하는 이자소득에 대한 과세 여부

(서면-2017-법령해석국조-0892, 2017. 06. 23)

1. 이스라엘은행이 우리나라 정부가 발행한 국고채권, 재정증권에 투자하여 발생하는 이자소득은 「한·이스라엘 조세조약」 제11조제3항에 따라 우리나라에서 과세되지 않는 것이나, 통화안정증권에서 발생하는 이자소득 및 이스라엘은행의 국내 원화계좌에서 발생하는 이자소득에 대하여는 같은 조 제2항에 따라 원천징수하는 것입니다.
2. 이스라엘은행이 국고채권, 재정증권, 통화안정증권을 양도하여 발생하는 소득은 「한·이스라엘 조세조약」 제13조제6항에 따라 우리나라에서 과세되지 않는 것입니다.

### 필리핀 거주자가 우리나라 국채를 보유하는 동안 발생한 이자에 대한 과세 여부

(서면-2017-법령해석국조-2514, 2018. 06. 29)

필리핀거주자가 우리나라 정부가 발행한 채권에 투자하여 발생하는 이자소득은 「한·필리핀 조세조약」 제11조제4항가목에 따라 우리나라에서 과세되지 않는 것입니다.

### 외국은행의 국내지점이 국외 본점에 지급하는 차입금 이자가 국내원천소득에 해당하는지 여부

(기준-2019-법령해석국조-0567, 2020. 01. 20)

인도네시아 은행의 국내지점이 국외 본점과 체결한 자금차입거래에 따라 차입금에 대한 이자비용을 지급하고 손금으로 계상한 경우, 해당 이자비용은 인도네시아 은행(본점)의 「법인세법」 제93조제1호에 따른 국내원천 이자소득에 해당하는 것입니다.

### 과소자본세제 한도 초과이자 소득 구분

(대법원-2015-두-2710, 2018. 02. 28)

외국법인의 국내사업장을 포함한 내국법인이 국외지배주주로부터 금전을 차입한 경우 차입금 중 일정 한도 초과분에 대한 지급이자는 이 사건 조항에서 배당으로 보아 국외지배주주의 국내원천소득으로 규정하고 있으므로 원칙적으로 배당소득에 해당하나, 해당 초과분에 대한 지급이자가 조세조약상 배당소득으로서 원천지국의 과세권이 인정되는지는 우리나라가 그 국외지배주주인 외국법인이 거주자로 되어 있는 나라와 체결한 조세조약에 따라 판단하여야 하고, 이때 만일 그 조세조약상 배당소득이 아닌 이자소득 등 다른 소득에 해당한다면 그에 따라 원천지국의 과세권 유무나 적용되는 제한세율 등이 결정된다고 할 것이다.



**국외특수관계자에 지급한 이자 중 정상가격 또는 과소자본세제를 적용하여 배당으로 처분 또는 간주된 부분에 대한 소득구분 및 적용세율**



(기획재정부 조세정책과-523, 2019. 03. 21.)

「국제조세조정에 관한 법률」 제9조에 따라 배당 처분된 이자소득과 같은 법 제14조에 따라 배당 간주된 이자소득은 「한·미 조세조약」 제13조 제6항에 따른 이자소득이고, 이에 대한 원천징수는 국내세법에 따라 결정하는 것입니다. 본 예규는 회신일 이후 납세의무 성립분부터 적용하는 것입니다.

**제2장 국내원천 배당소득**

**제1절 국내세법**

**1. 국내원천 배당소득**

국내세법상 비거주자 등의 국내원천 배당소득은 비거주자 등이 내국법인 또는 법인으로 보는 단체, 기타 국내로부터 지급받는 다음의 소득을 말합니다(법법§93.2호, 소법§119.2호, 소법§17).

- ① 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금
- ② 법인으로 보는 단체로부터 받는 배당금 또는 분배금
- ③ 의제배당

구 분	과 세 표 준
자본의 감소 등	감자 등으로 받은 대가 - 당해 주식 등의 취득가액
잉여금 자본전입에 의한 무상주	교부받은 무상주식 수 × 액면가액
해 산	해산으로 받은 대가 - 당해 주식 등의 취득가액
합 병	합병으로 받은 대가 - 당해 주식 등의 취득가액
분 할	분할로 받은 대가 - 분할법인 주식 등의 취득가액
자본준비금, 재평가적립금의 자본 전입시 자기주식에 대한 주식을 주주 등에게 배정한 경우	교부받은 주식 수 × 액면가액

- ④ 「법인세법」에 따라 배당으로 처분된 금액
- ⑤ 국내 또는 국외에서 받는 「소득세법 시행령」 제26조의2으로 정하는 집합투자 기구로부터의 이익
- ⑥ 국내 또는 국외에서 받는 「소득세법 시행령」 제26조의3으로 정하는 파생결합증권 또는 파생결합사채로부터의 이익
- ⑦ 「국제조세조정에 관한 법률」 제17조에 따라 배당받은 것으로 간주된 금액
- ⑧ 「소득세법」 제43조의 규정에 따른 공동사업에서 발생한 소득금액 중 같은 조 제1항에 따른 출자공동사업자에 대한 손익분배비율에 해당하는 금액
- ⑨ 「국제조세조정에 관한 법률」 제9조 및 제14조에 따라 배당으로 처분된 금액
- ⑩ 위 소득과 유사한 소득으로서 소득으로서 수익분배의 성격이 있는 것(소령 §26의 3①) : 유형별 포괄과세제도에 의한 배당소득
- ⑪ 위 규정 중 어느 하나에 해당하는 소득을 발생시키는 거래 또는 행위와 파생상품이 일정 요건<sup>17)</sup>을 모두 갖추어 실질상 하나의 상품과 같이 운용되는 경우 해당 파생상품의 거래 또는 행위로부터의 이익 : 배당소득과 결합된 파생상품의 이익(소법 §17①10호)

한편, 국내사업장이 없는 비거주자 등이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 국내사업장이 없는 비거주자·외국법인과 유가증권(채권 등은 제외) 대차거래를 하여 유가증권 차입자로부터 지급받는 배당 등의 보상금상당액은 국내원천소득으로 보지 않습니다(소령§179<sup>17)</sup>, 법령 §132<sup>15)</sup>). 유가증권 대차거래란 유가증권을 유상으로 빌려주고 대차기간 만료시 동종·동량의 유가 증권으로 상환받는 증권소비대차거래를 말합니다.

비거주자 등이 받는 배당소득이 국내원천소득이 되기 위해서는 배당소득의 지급 주체가 내국법인(법인으로 보는 단체 포함)이어야 하므로 비거주자가 외국법인으로부터 받는 배당 등은 비거주자 등의 국내원천소득에 해당되지 않습니다.

17) 「소득세법 시행령」 제26조의3 【배당소득의 범위】 제5항



### 신용연계증권(Credit-linked Notes) 지급금의 소득구분

(서면2답-584, 2007. 04. 03)

「증권거래법 시행령」 제2조의3제1항제7호 및 제8호의 규정에 따른 증권 또는 증서로부터 발생한 수익의 분배금은 「소득세법」 제17조제1항제7호의 규정에 따른 배당소득에 포함되는 것이나, 귀 질의가 이에 해당하는지는 사실판단 할 사항임.



### 외국법인 주주의 의제배당소득금액 계산시 단기소각주식의 취득가액 산정방법

(재국조-718, 2004. 12. 31)

내국법인이 주식발행초과금을 자본전입하여 무상증자 후 2년이내 다시 유상감자를 실시하여 국내사업장이 없는 외국법인주주가 의제배당소득을 수취하는 경우 등 의제배당소득금액의 계산시 유상감자로 인하여 소멸하는 주식의 취득가액은 「법인세법」 제16조 및 동법 시행령 제14조의 규정에 따라 계산하는 것임.



### 미지급배당금의 지급을 면제받은 경우 원천징수 여부

(서면2답-801, 2004. 04. 16)

내국법인이 주주총회에 의하여 국내사업장이 없는 외국법인주주에게 배당결의 후 미지급 배당소득을 당해 외국법인주주로부터 지급을 면제받은 경우에는 배당소득으로 원천징수 하지 않는 것임.



### 외국법인이 주식발행초과금 감액에 따른 배당을 받는 경우 국내원천 배당소득 해당여부

(서면법규과-1028, 2013. 09. 23)

내국법인이 「상법」 제461조의2에 따라 주식발행초과금을 감액하여 외국법인인 주주에게 금전배당을 실시함에 있어, 외국법인 주주가 받는 배당은 「법인세법」 제93조제2호에 따른 국내원천 배당소득에 해당되지 않는 것임.



### 원고의 유상감자대가의 수익적 소유자를 미국분사로 본 과세처분은 적법함

(수원지방법원-2015-구합-60441, 2016. 02. 02)

이 사건 거래는 미국 분사가 이 사건 유상감자로 인하여 얻게 되는 국내원천소득인 의제 배당소득에 대한 법인세를 회피하기 위하여 형식적으로 2BV에 이 사건 주식을 양도하는 형태의 외관을 창출한 것에 불과하다고 봄이 타당하므로, 이 사건 유상감자의 대가는 실질적으로 2BV가 아닌 미국 분사에 귀속되어 그에 따른 의제배당소득이 발생하였다고 보아야 한다.

## 제2절 조세조약

### 1. 배당소득의 범위

우리나라가 체결한 조세조약상 배당소득은 “주식 기타 이윤의 분배를 받을 권리 (채권은 제외)로부터 생기는 소득” 및 “분배를 하는 법인의 거주지국의 세법상 주식 으로부터 생기는 소득과 동일한 취급을 받는 소득”을 말합니다. 따라서 우리나라가 체결한 조세조약상 배당소득도 국내세법상의 내용과 유사합니다.

### 2. 과세원칙

#### 가. 제한세율 과세

비거주자 등이 내국법인으로부터 배당소득을 지급받는 경우 그 배당소득에 대하여는 그 배당소득이 발생한 국가(원천지국), 즉 우리나라에서 과세할 수 있습니다. 그러나 그 배당의 수취인이 동 배당의 수익적소유자인 경우에는 일정한 세율(제한세율)을 초과하여 과세할 수 없습니다. 그 제한세율은 조세조약에 따라 다르나 대부분의 경우 5~15% 정도입니다. 또한 배당수취인이 법인인 경우와 개인인 경우에 각각 다른 제한 세율이 적용되는 경우가 많습니다.

일부 조세조약 체결국의 경우 조세조약상 최혜국 조항에 따라 제한세율이 수시로 변경되는 경우가 있습니다.

#### ■ 한·브라질 조세조약 최혜국 조항 발효에 따른 배당의 제한세율 변경 ■

(구)재정경제부 국제조세-490, 2007.8.8)

1997.12.31 이전	1998.1.1. 이후
15%	10%

## ■ 한·네팔 조세조약 의정서의 최혜국 조항 발효에 따른 배당의 제한세율 변경 ■

(기획재정부 국제조세협력과-410, 2012.7.31)

구 분	2010.1.1. 이전	2010.1.1. 이후
수익적 소유자가 배당지급법인의 지분 25%이상 소유	5%	5%(유지)
수익적 소유자가 배당지급법인의 지분 10%이상~25%미만 소유	10%	10%(유지)
그 밖의 경우	15%	10%

### 나. 제한세율 적용배제

배당의 지급원인이 되는 주식·출자지분이 비거주자 등 국내사업장에 실질적으로 관련되는 경우에는 당해 조세조약 규정에 의하여 그 배당에 대한 과세를 함에 있어서는 위 제한세율이 적용되지 아니하며 사업소득으로 보아 사업소득의 조항을 적용하여 과세됩니다(소법§121②·§122, 법법§97①, MTC§10④).

또한 그 배당의 수취인이 동 배당의 수익적소유자가 아닌 경우에는 제한세율이 적용되지 아니합니다.

### 다. 제한세율 적용시 주의할 점

조세조약의 배당소득에 관한 제한세율을 살펴보면, 일반적으로 배당을 지급받는 수익적 소유자의 유형(개인, 파트너십, 법인 등), 그의 소유지분(25%, 10% 등) 또는 소유형태(직접, 간접) 등에 따라 제한세율이 다르므로 이를 주의하여야 합니다. 예를 들면, 법인이 직접 25% 이상 소유하는 경우에는 낮은세율(5%)이 적용되고 개인이 소유하거나 법인이 간접적으로 소유하는 경우에는 높은세율(15%)이 적용됩니다.



#### 한·미 조세조약의 소유의 의미

(기획재정부 국제조세협력과-12, 2016. 01. 08)

한·미 조세조약 제12조제2항(b) 호(i) 목에서 규정하는 ‘소유(owned by)’란 배당 수취 법인이 배당의 실질 귀속자가 아닌 중간 단계 법인을 통해 소유하는 경우를 포함합니다.

\* 참고: 기획재정부 국제조세협력과-147, 2016. 3. 24



### 국내 ELS에 투자하여 지급받는 이익에 대한 낮은 제한세율 적용 여부

(법령해석과-1094, 2016. 04. 04)

국내사업장이 없는 싱가포르법인이 국내 증권회사가 발행한 주가연계증권(Equity Linked Securities : ELS)으로부터 발생한 수익분배금을 지급받는 경우, 동 수익분배금에 대하여는 해당 ELS에 대한 투자금액 지분율과 관계없이 - 「한·싱가포르 조세조약」 제10조 제2항 나목을 적용하는 것입니다.



### 외국법인가간 합병에 의한 내국법인 주식취득 후 법인 해산에 따른 의제배당과세시 주식취득가액 등

(국제세원-496, 2009. 09. 21)

특수관계 있는 외국법인가간 합병에 따라 합병외국법인이 취득한 내국법인 주식에 대하여 동 내국법인의 해산에 따른 의제배당소득 계산시 당해 주식의 취득가액은 당해 주식 취득 당시의 '정상가격'인 것임.

「한·미 조세조약」 제12조제2항의 '직전과세연도'의 의미는 기 질의회신사례(국업46017-137, 2001. 03. 14.)를 참조하시기 바라며, 이 경우 사업연도란 의제사업연도를 포함하는 것임.

#### ◆ 국업46017-137, 2001. 3. 14.

내국법인의 해산으로 인하여 내국법인의 주주인 미국법인에게 「법인세법」 제93조제2호에서 규정하는 배당소득이 발생하는 경우, 한·미조세조약 제12조제2항 Ⅱ (ii) 호에서 규정한 "직전 과세연도 [prior taxable year]"는 해산하는 내국법인의 잔여재산가액 확정일이 속하는 사업연도의 직전사업연도를 의미함.



### 의제배당 계산시 자산실사비용 및 법률자문수수료의 취득가액 포함여부

(서면2팀-1131, 2008. 06. 05)

「법인세법」 제93조제2호 규정상 국내원천 배당소득에 해당하는 의제배당액 계산시, 「소득세법」 제17조제2항제1호에서 규정하는 "당해 주식 또는 출자를 취득하기 위하여 소요된 금액"에는 주식발행회사에 대한 자산실사비용 및 법률자문수수료가 포함되지 않는 것임.



### 익명조합원인 홍콩법인에게 분배되는 금액의 소득구분

(서면2팀-221, 2008. 02. 01)

「상법」 제78조에서 규정하는 익명조합이 그 영업으로 인하여 발생한 이익을 익명조합원에게 분배하는 경우 동 분배금은 「소득세법」 제17조제1항제6의3호 및 「소득세법」 제43조의 규정에 따라 배당소득에 해당하는 것임.

익명조합원인 홍콩법인丙이 분배받는 금액은 「법인세법」 제93조제2호에서 규정하는 배당소득에 해당하는 것으로, 「법인세법」 제98조제1항제3호의 규정에 따라 25% (주민세 2.5% 별도)의 원천징수세율로 원천징수 되어야 하는 것임.



### 한·미 조세조약 제12조(배당)의 해석(총소득, 직전과세연도의 의미)

(재국조46017-145, 2002. 10. 19)

1. “대한민국과 미합중국간 소득에 관한 조세의 이중과세회피와 탈세 방지 및 국제 무역과 투자의 증진을 위한 협약(이하 “한·미조세조약”이라 한다)” 제12조제2항 (b) 호(ii) 목의 총소득(the gross income)은 배당을 지급하는 법인의 세무상 총익금에서 동 법인이 판매한 상품 또는 제품에 대한 세무상 매출원가와 동 법인이 양도한 자산의 양도당시의 장부 가액 및 비과세대상인 익금을 차감하여 계산하는 것임.
2. 한·미조세조약 제12조제2항(b) 호(ii) 목에서 직전 과세연도(prior taxable year)라 함은 배당의 지급일이 속하는 과세연도의 직전 과세연도를 의미하는 것임.



### 수익적 소유자의 의결권 주식소유비율 계산 시 자기주식 포함 여부

(기획재정부 조세정책과-1541, 2019. 12. 26)

「한·일 조세조약」 제10조 제2항 가목의 규정을 적용함에 있어서 법인인 수익적 소유자가 보유한 의결권 주식의 소유 비율을 계산할 때, 주식발행회사가 보유한 자기주식은 의결권 주식에서 제외하여 계산하는 것입니다.



### 내국법인의 유상감자에 따라 주주인 분할신설법인에 발생하는 의제배당소득을 계산할 때 해당 내국법인 주식의 취득가액 산정방법

(기획재정부 국제조세제도과-77, 2019. 2. 25)

국내사업장이 없는 네덜란드 법인이 인적분할되면서 기 보유한 내국법인의 주식이 국내 사업장이 없는 네덜란드 분할신설법인에 장부가액으로 이전된 경우에는 「대한민국 정부와 네덜란드 정부간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약」 제10조, 「법인세법」 제93조 제2호 및 「소득세법」 제17조 제2항 제1호에 따라 분할 이후 내국법인의 유상감자에 따라 주주인 분할신설법인에 발생하는 의제배당소득을 계산할 때 해당 내국법인 주식의 취득가액은 그 장부가액으로 하는 것입니다.

## 제3장 국내원천 부동산소득

### 제1절 국내세법

비거주자 또는 외국법인(이하 “비거주자 등”이라 함)의 국내원천 부동산소득은 다음 자산의 양도·임대, 그 밖에 운영으로 인하여 발생하는 소득을 말합니다(법법§93.3호, 소법§119.3호).

- ① 국내에 소재하는 부동산 또는 부동산상의 권리
- ② 국내에서 취득한 광업권, 조광권, 지하수의 개발·이용권, 어업권(비거주자), 흙·모래·돌의 채취에 관한 권리의 양도·임대, 그 밖에 운영으로 인하여 발생하는 소득

비거주자 등의 부동산소득이 국내원천소득이 되기 위하여는 당해 부동산이 국내에 소재하여야 합니다. 즉 부동산소득의 원천지국은 당해 부동산의 소재지국입니다.

국내세법상 비거주자 등의 부동산소득에는 위 부동산 등의 임대소득뿐만 아니라 양도소득도 포함되나, 토지·건물·부동산에 관한 권리 등의 양도소득과 선박·항공기 등의 임대소득은 제외됩니다.

위와 같이 국내에 부동산소득이 있는 비거주자 등은 다른 국내원천소득과 합산하여 거주자 및 내국법인과 마찬가지로 종합소득세 또는 법인세를 신고·납부하여야 합니다(소득세법 제121조, 법인세법 제97조).

### 제2절 조세조약

#### 1. 부동산소득의 범위

조세조약상 부동산소득은 부동산의 직접 사용, 임대 기타 부동산의 사용으로부터 발생하는 소득을 말하며 농업 및 임업소득도 포함합니다. 조세조약에서는 부동산의 정의를 원칙적으로 부동산이 소재한 국가의 국내법상 규정을 따르도록 하고 있으나 선박 및 항공기는 부동산에서 제외하고 있습니다.



기업의 부동산으로부터 발생하는 소득과 독립적인적용역의 수행을 위하여 사용되는 부동산으로부터 발생하는 소득도 부동산소득에 포함됩니다. 부동산의 양도소득에 대하여는 부동산소득 조항이 적용되지 아니하고 양도소득 조항이 적용됩니다.

## 2. 과세원칙 및 방법

조세조약상 부동산소득에 대하여는 그 부동산이 소재하는 국가(소재지국)에서 과세할 수 있습니다.

### 미국시민권자의 국내 부동산 임대소득에 대한 납세의무

(서면2팀-551, 2008. 03. 26)

『소득세법』상 비거주자의 국내 부동산 임대소득에 대하여는 『소득세법』 제122조에 따라 거주자에 대한 소득세 과세표준과 세액의 규정을 준용하여 종합소득세 신고기간에 소득세를 신고·납부하는 것임.

다만, 제51조의2제3항의 규정에 의한 인적공제 중 비거주자 본인외의 자에 대한 공제와 제52조의 규정에 의한 특별공제를 하지 않는 것임.

### 미국 거주자의 토사석채취 권리의 양도와 관련한 납세

(서면2팀-2394, 2006. 11. 22)

미국 거주자가 국내에서 취득한 토사석 채취에 관한 권리를 양도함으로써 발생하는 소득은 『소득세법』 제119조제3호 및 『한·미 조세조약』 제15조에 규정하는 소득에 해당하는 것으로, 동 소득에 대하여는 『소득세법』 제121조제2항, 제122조 및 제124조에 따라 신고·납부하는 것임.

## 제4장 국내원천 선박등임대소득

### 제1절 국내세법

#### 1. 선박, 항공기, 등록된 자동차 또는 건설기계의 임대소득

비거주자 또는 외국법인(이하 “비거주자 등”이라 함)이 거주자, 내국법인 또는 비거주자·외국법인의 국내사업장에 선박·항공기, 등록된 자동차나 건설기계(이하 “선박 등”이라 함)를 임대함으로 인하여 발생하는 소득은 국내원천소득에 해당합니다(법법§93.4호, 소법§119.4호). 예를 들어, 해운업을 영위하고 있는 내국법인이 국내사업장이 없는 외국법인으로부터 나용선계약에 의하여 용선한 선박을 직접 외국법인에게 제3국간 국제운항조건으로 임대한 경우에도 선주에게 지급하는 용선료는 「법인세법」 제93조제4호의 규정에 해당되는 국내원천소득으로 봅니다.<sup>18)</sup>

선박 등의 임대소득의 원천이 국내에 있는지 여부를 판정하는 기준은 동 자산의 운용장소가 아니라 임차인이 누구인지 하는 것입니다. 즉 비거주자 등이 거주자, 내국법인 또는 비거주자·외국법인의 국내사업장에 임대한 경우에는 그 운용장소가 외국이라 하더라도 그 임대로 인하여 발생하는 소득은 국내원천소득에 해당합니다.

따라서 국내에 사업장이 없는 외국법인이 내국법인의 해외지점에 선박·항공기·자동차 또는 건설기계를 임대하고 임대료를 받는 경우 동 임대료는 국내원천소득에 해당됩니다. 다만, 자동차·건설기계의 경우에는 한국에 등록된 자산이 임대되는 경우에만 국내원천소득이 됩니다.

#### 2. 산업상·상업상·과학상 장비의 임대소득

비거주자 또는 외국법인이 거주자, 내국법인 또는 비거주자·외국법인의 국내사업장에 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치·운반구·공구·기구 및 비품을 임대함으로 인하여 발생하는 소득은 국내원천소득에 해당합니다(법법§93.4호, 법령§132①, 소법§119.4호, 소령§179①).

18) 외국법인에게 지급하는 선박사용료(법통칙 93-132...16)



## 소유권이전조건부 나용선계약에 따라 지급하는 용선료의 국내원천소득 해당여부

(기획재정부 국제조세제도과-86, 2013.02.28)

선박운항회사가 「선박투자회사법」에 따라 선박투자회사가 국외에 설립한 자회사와 체결한 소유권이전조건부 나용선계약에 따라 지급하는 용선료는 「법인세법」 제98조제1항에 따른 원천징수의 대상이 되지 아니하는 것임

## 제2절 조세조약

선박·항공기 등의 임대소득이나 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치·운반구·공구·기구 및 비품의 임대소득은 해당 국가와의 조세조약에 따라 어느 소득에 해당 하는지 결정하여야 합니다.

### 1. 선원부 용선료

조세조약상 일반적으로 장비·인원을 갖춘 국제운수용 선박·항공기의 임대에 대한 용선료는 국제운수소득에 해당합니다. 국제운수소득에 대해서는 “제5장 제3절 국제 운수소득(p153 이하)” 부분을 참고하시기 바랍니다.

### 2. 나용선 계약에 의한 용선료

조세조약상 산업상·상업상·과학상 장비의 사용대가를 사용료로 규정하고 있는 경우에는 당해 조세조약에 특별한 규정이 없는 한 나용선 계약에 의해 임차하여 사용하는 선박 또는 항공기에 대한 용선료는 산업상·상업상 또는 과학상 장비의 사용에 대한 대가로서 사용료에 해당합니다. 특히 우리나라가 덴마크, 미국, 벨기에, 일본과 체결한 조세조약에서는 나용선 계약에 의하여 임차한 선박 또는 항공기의 이용대가를 사용료 소득으로 명시하고 있습니다.

미국과 체결한 조세조약에서는 선박·항공기의 임대인이 국제운수상의 운행에 종사 하지 아니하는 자인 경우에 한하여 사용료에 해당됩니다.

그러나, 네덜란드와의 조세조약에서는 나용선(bare boat charter) 계약에 의한

선박 또는 항공기의 대여에 대한 대가로서 수취되는 지급금은 산업적, 상업적 또는 과학적 장비의 사용 또는 사용할 권리에 대한 지급금으로 간주되지 않습니다.<sup>19)</sup>

조세조약에 산업상·상업상 또는 과학상 장비의 사용대가가 사용료로 규정되어 있지 않은 조세조약의 경우에는 선박, 항공기, 자동차 또는 건설기계의 임대소득은 조세조약에 따라 사업소득 또는 기타소득 등으로 분류됩니다.

### 3. 산업상·상업상·과학상 장비의 임대소득

우리나라와 체결한 대부분의 조세조약에는 산업상·상업상·과학상 장비의 임대소득이 사용료소득으로 규정되어 있으나 남아프리카공화국, 미국 등 일부 국가와의 조세조약에서는 사용료에서 제외하고 있습니다. 사용료에서 제외되는 경우 대부분 사업소득에 해당됩니다.

#### 【 조세조약상 산업상·상업상·과학상 장비 사용료 포함 여부 】

유 형	해 당 조 약
사용료에 포함 (68개국)	그리스, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드 <sup>1)</sup> , 덴마크, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 말레이시아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 베네수엘라, 베트남, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 브라질, 사우디아라비아 <sup>2)</sup> , 세르비아, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 오스트리아, 요르단, 우즈베키스탄, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 체코, 칠레, 카자흐스탄, 캐나다, 키르기즈, 태국, 터키, 투르크메니스탄, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 폴란드, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 호주
사용료에서 제외 (25개국)	가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 미국, 바레인, 방글라데시, 브루나이, 스위스, 슬로베니아, 싱가포르(개정후), 아랍에미리트, 알바니아, 에티오피아, 우루과이, 우크라이나, 이집트, 조지아, 카타르, 케냐, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 타지키스탄, 페루, 홍콩

1) 뉴질랜드 : 산업적·상업적 또한 과학적 장치의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금은 동 장비의 이용에 관련되는 생산·판매·작업·시행·성과 및 기타 유사한 기준에 의존하는 범위의 지급금을 제외하고는 사업소득에 해당(의정서 제5조)

2) 사우디아라비아 : 국제운수상 선박 또는 항공기의 나용선형태의 간헐적 임차로부터 발생하는 이윤은 국제운수 소득에 해당

19) 「한-네덜란드 조세조약 의정서」(1981.04.17, 제5조)



### 선박, 항공기, 등록된 자동차 등의 임대소득에 대한 제한세율

(기획재정부 국제조세제도과-528, 2017. 11. 13)

「국제조세조정에 관한 법률」 제29조제1항 본문 괄호에서 ‘「법인세법」 제93조제4호에 따른 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 등의 임대소득’은 「법인세법」 제93조제4호의 임대소득 중 산업상·상업상·과학상의 기계·설비·장치 및 법인세법 시행령 제132조제1항에 따른 운반구·공구·비품의 임대소득을 말하는 것으로, 조세조약에서 선박·항공기 등의 사용대가가 사용료 소득으로 구분되더라도 「법인세법」 제98조제1항제1호의 규정에 의하여 2%의 세율로 법인세를 원천징수하는 것입니다.



### 싱가폴법인에게 지급하는 국제통신회선망 지급대가의 소득구분

(기획재정부 국제조세제도과-120, 2016. 03. 08)

국내사업장이 없는 싱가포르 법인이 국외에서 자신의 국제통신회선망(해저케이블, 통신망, 통신위성 등)을 가지고 다수의 고객들에게 데이터 및 음성을 송수신하는 업무를 수행하면서 통신사업 또는 그 서비스의 일부를 국내에서 통신사업을 영위하는 내국법인에게 제공하는 경우 이에 따라 지급받는 대가는 「대한민국 정부와 싱가포르공화국 정부간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약」 제7조 및 「법인세법」 제93조 제5호에 따른 사업 소득에 해당하는 것입니다.

## 제3절 과세방법

2012년까지는 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인의 선박·항공기, 장비 등의 임대소득에 대해서 조세조약에 따라 국내에 과세권이 있는 경우에는 선박·항공기, 장비 등의 임대소득에 대한 원천징수세율 2%(지방소득세 별도)를 적용하여 원천징수하여야 합니다. 그 이유는 대부분의 조세조약에서 정하는 사용료의 제한세율이 2%보다 높기 때문입니다. 지방소득세를 포함한 사용료의 제한세율이 2%인 경우에는 당해 제한세율 2%(지방소득세 포함)를 적용하여 원천징수하여야 합니다. 선박·항공기, 장비 등의 임대소득이 조세조약에 따라 사업소득에 해당하여 국내 고정사업장이 없어 국내에 과세권이 없는 경우에는 원천징수할 수 없습니다.

2013.1.1. 이후 지급하는 소득 분부터는<sup>20)</sup> 조세조약에서 「소득세법」 제119조 제4호

20) ‘장비의 사용대가’에 대한 과세방법 개선

및 「법인세법」 제93조 제4호에 따른 산업상·상업상·과학상의 장비 등을 임대함으로써 발생하는 소득을 사용료소득으로 구분하는 경우에는 조세조약상의 제한세율과 다음 각 호의 어느 하나에 규정된 세율 중 낮은 세율을 적용합니다(국조법§29).

- ① 조세조약의 대상 조세에 지방소득세가 포함되지 않은 경우에는 20%
- ② 조세조약의 대상 조세에 지방소득세가 포함된 경우에는 22%

다만, 선박·항공기 등의 임대소득은 조세조약에서 사용료 소득으로 구분되더라도 소득세법 제156조제1항제3호 및 법인세법 제98조제1항제3호의 규정에 의하여 2%의 원천징수세율(지방소득세 별도)을 적용하여 원천징수하여야 합니다.

조세조약이 체결되지 아니한 국가 또는 지역에 거주하는 자에 대해서는 선박·항공기, 장비 등의 임대소득에 대하여 선박·항공기 등의 임대소득에 대한 원천징수세율 2%(지방소득세 별도)를 적용하여 원천징수하여야 합니다.

구 분	원천징수 세율	
	2012.12.31 까지	2013.1.1 이후
선박·항공기 등 임대소득	2%	2%
산업상·상업상·과학상 장비 등 임대소득	2%	조세조약 상 사용료소득으로 구분되는 경우 MIN[20(22%), 제한세율]

**해상운송용 컨테이너 임대업을 영위하는 프랑스법인의 컨테이너 임대소득에 대한 원천징수(2013.1.1.이후 제한세율 적용)**

(서면법규과-1030, 2013. 09. 23)

컨테이너 임대업을 영위하는 국내사업장이 없는 프랑스법인이 내국법인에 컨테이너를 임대하고 받는 대가는 「한·프랑스 조세조약」 제12조에 따른 사용료소득에 해당하는 것이며, 「국제조세조정에 관한 법률」(2013. 1. 1. 법률 제11606호로 개정된 것) 제29조 및 관련 부칙 제6조에 따라 2013. 1. 1. 이후 지급되는 컨테이너 임대소득에 대하여 「한·프랑스 조세조약」 제12조에 따른 세율(10%, 지방소득세 포함)이 적용되는 것임.

장비의 사용대가를 사용료소득으로 분류하여 과세하는 체약상대국에 대하여는 동일하게 과세하기 위해 조세조약에서 사용료소득으로 분류된 경우 사용료에 대한 제한세율(0~15%)을 적용(2012 간추린 개정세법)



### 독일법인으로부터 임차한 컨테이너 대가

(국일46017-381, 1998. 06. 18)

내국법인이 국제간의 화물운송에 사용하기 위하여 액체화물수송용 컨테이너를 국내사업장이 없는 독일법인으로부터 임차하고 그 대가를 지급하는 경우에 있어서,

- 가. 동 독일법인이 한·독조세조약 제8조에 규정하는 '선박을 이용하여 국제운수업을 영위하는 기업으로서 컨테이너 임대가 당해 독일기업의 국제운수에 부수적이고 일시적인 용역에 해당되는 경우에는 동 컨테이너 임대소득 수입은 국제운수소득으로서 한·독조세조약 제8조에 의하여 우리나라에서 면제되는 것임.
- 나. 그러나 동 독일법인이 국제운수업을 수행하지 않는 기업으로서 컨테이너를 임대하는 경우이거나 국제운수용역을 수행하는 기업이지만 컨테이너 임대가 당해 독일법인의 국제운송에 부수적이고 일시적용역에 해당하지 않는 경우에는 한·독조세조약 제14조 및 「법인세법」 제55조제1항제9호에 규정하는 사용료소득에 해당하는 것임.



### 선박·항공기 등 임대소득 국내원천 판단기준

(재국조1260. 1-1084, 1981. 09. 05)

1. 「법인세법」 제55조제1항제4호에 규정하는 선박, 항공기 또는 등록된 자동차나 중기를 임대함으로 인하여 발생하는 소득은 동 자산이 한국의 거주자(해외사업장 포함), 내국법인(해외지점 등 포함), 외국법인의 국내사업장 또는 비거주자의 국내사업장에 임대된 경우, 동 자산의 운용장소가 국내인지 국외인지의 장소적 제한없이 국내 원천소득이 되는 것이며, 이 경우 자동차, 중기의 경우에는 관계 법령에 의하여 한국에 등록된 것이 임대된 경우임을 전제로 함.
2. 따라서 한국내 사업장이 없는 외국법인이 내국법인의 해외지점에 선박, 항공기, 자동차 또는 중기를 임대하고 임대료를 받는 경우 동 임대료는 선박, 항공기의 경우 제55조제1항제4호에 규정하는 국내 원천소득에 해당되나, 자동차, 중기의 경우에는 한국에 등록된 동 자산이 임대되는 경우에만 동 국내원천소득이 됨.



### 홍콩법인에게 지급하는 나용선 및 컨테이너 임차료의 소득구분

(국제세원관리담당관실-575, 2017. 05. 24)

국내사업장이 없는 홍콩법인이 내국법인에게 나용선 및 컨테이너를 임대하고 대가를 일 단위로 계산하여 매월 지급받는 경우, 당해 소득은 「한·홍콩 조세조약」 7조에 의거 우리나라에서 과세되지 아니하는 것임

## 제5장 국내원천 사업소득

### 제1절 국내세법

#### 1. 국내원천 사업소득

##### 가. 국내원천 사업소득의 범위

사업소득이란 일반적으로 기업의 사업활동에 의하여 발생하는 모든 소득을 말하는 바, 국내세법상 비거주자 등의 국내원천 사업소득은 국내에서 영위하는 아래의 사업에서 발생하는 소득과 조세조약에 따라 국내원천사업소득으로 과세할 수 있는 소득을 포함하되, 인적용역소득은 제외합니다(법법§93. 5호, 법령§132②~⑤, 소법§119. 5호, 소령§179②~⑤, 소법§19).

##### 국내원천 사업소득의 범위

(소법 §19)

- ① 농업(작물재배업 중 곡물 및 기타 식량작물 재배업은 제외한다. 이하 같다.)·임업 및 어업에서 발생하는 소득
- ② 광업에서 발생하는 소득
- ③ 제조업에서 발생하는 소득
- ④ 전기, 가스, 증기 및 공기조절공급업에서 발생하는 소득
- ⑤ 수도, 하수 및 폐기물처리, 원료재생업에서 발생하는 소득
- ⑥ 건설업에서 발생하는 소득
- ⑦ 도매 및 소매업에서 발생하는 소득
- ⑧ 운수 및 창고업에서 발생하는 소득
- ⑨ 숙박 및 음식점업에서 발생하는 소득
- ⑩ 정보통신업에서 발생하는 소득
- ⑪ 금융 및 보험업에서 발생하는 소득
- ⑫ 부동산업에서 발생하는 소득. 다만, 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제4조에 따른 공익사업과 관련하여 지역권·지상권(지하 또는 공중에 설정된 권리를 포함한다)을 설정하거나 대여함으로써 발생하는 소득은 제외한다.
- ⑬ 전문, 과학 및 기술서비스업(대통령령으로 정하는 연구개발업은 제외한다. 이하 같다)에서 발생하는 소득



- ⑭ 사업시설관리, 사업 지원 및 임대 서비스업에서 발생하는 소득
- ⑮ 교육서비스업 (대통령령으로 정하는 교육기관은 제외한다)에서 발생하는 소득
- ⑯ 보건업 및 사회복지서비스업 (대통령령으로 정하는 사회복지사업은 제외한다)에서 발생하는 소득
- ⑰ 예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업에서 발생하는 소득
- ⑱ 협회 및 단체 (대통령령으로 정하는 협회 및 단체는 제외한다), 수리 및 기타 개인 서비스업에서 발생하는 소득
- ⑲ 가구내 고용활동에서 발생하는 소득
- ⑳ 「소득세법」 제160조제3항에 따른 복식부기의무자가 차량 및 운반구 등 대통령령으로 정하는 사업용 유형자산을 양도함으로써 발생하는 소득. 다만, 「소득세법」 제94조제1항 제1호에 따른 양도소득에 해당하는 경우는 제외한다.
- ㉑ 제1호부터 제20호까지의 규정에 따른 소득과 유사한 소득으로서 영리를 목적으로 자기의 계산과 책임 하에 계속적·반복적으로 행하는 활동을 통하여 얻는 소득

즉 국내세법상 국내원천 사업소득은 아래와 같습니다.

$$\begin{array}{c} \text{국내원천} \\ \text{사업소득} \end{array} = \begin{array}{c} \text{「소득세법」} \\ \text{제19조의} \\ \text{사업소득} \end{array} + \begin{array}{c} \text{조세조약상} \\ \text{국내원천} \\ \text{사업소득} \end{array} + \begin{array}{c} \text{국외발생소득중} \\ \text{국내사업장} \\ \text{귀속소득} \end{array} - \begin{array}{c} \text{인적용역소득} \\ \text{(법법§93. 6호,} \\ \text{소법§119. 6호)} \end{array}$$

## 나. 국내외에서 영위되는 사업의 국내원천소득 기준

비거주자 등이 국내에서 영위하는 사업을 위해 국외에서 광고, 선전, 정보의 수집과 제공, 시장조사, 그 밖에 그 사업수행상 예비적 또는 보조적인 성격을 가진 행위를 하는 경우 또는 국외에서 영위하는 사업을 위하여 국내에서 이들 행위를 하는 경우에는 해당 행위에서는 소득이 발생하지 않는 것으로 간주합니다(법령§132④, 소령§179④).

그러나, 비거주자 등이 국내에서 영위하는 사업에서 발생하는 다음의 소득은 국내원천 사업소득으로 봅니다(법령§132②, 소령§179②).

### 1) 재고자산의 판매

비거주자 등이 국외에서 양도받은 재고자산을 국외에서 제조·가공·육성 기타 가치를 증대시키기 위한 행위(이하 “제조 등”이라 함)를 하지 아니하고 이를 국내에서 양도하는

경우(당해 재고자산에 대하여 국내에서 제조 등을 한 후 양도하는 경우 포함)에는 그 국내에서의 양도에 의하여 발생하는 모든 소득을 국내원천소득으로 봅니다(법령§132②1호, 소령§179②1호).

비거주자 등이 국외에서 제조 등을 행한 재고자산을 국내에서 양도하는 경우(당해 재고자산에 대하여 국내에서 제조 등을 한 후 양도하는 경우 포함)에는 그 양도에 의하여 발생하는 소득 중 국외에서 제조 등을 행한 타인으로부터 통상의 거래조건에 따라 당해 자산을 취득하였다고 가정할 때에 이를 양도하는 경우(국내에서 행한 제조 등을 한 후 양도하는 경우 포함) 그 양도에 의하여 발생하는 소득을 국내원천소득으로 합니다(법령§132②2호, 소령§179②2호).

비거주자 등이 국내에서 제조 등을 행한 재고자산을 국외에서 양도하는 경우(당해 재고자산에 대하여 국외에서 제조 등을 한 후 양도하는 경우를 포함)에는 그 양도에 의하여 발생하는 소득 중 국내에서 제조한 당해 재고자산을 국외의 타인에게 통상의 거래조건에 따라 양도하였다고 가정할 때에 그 국내에서 행한 제조 등에 의하여 발생하는 소득을 국내원천소득으로 봅니다(법령§132②3호, 소령§179②3호).

### 통상거래 조건의 의미

(법규칙§65 ①)

“통상의 거래조건”이라 함은 해당 법인이 재고자산 등을 「국제조세조정에 관한 법률」 제5조 및 같은 법 시행령 제4조에 따른 방법을 준용하여 계산한 시기에 의하여 거래하는 것을 말한다.

### 국내양도의 범위

(법령§132⑤, 소령§179⑤)

위 ‘1) 재고자산의 판매’의 경우에, 다음 중 하나에 해당하면 「국내에서 당해 재고자산의 양도가 이루어지는 것」으로 보아서 위 규정을 적용하는 것임

- ① 당해 재고자산이 양수자에게 인도되기 직전에 국내에 있거나 또는 양도자인 당해 외국 법인의 국내사업장에서 행하는 사업을 통하여 관리되고 있는 경우
- ② 당해 재고자산의 양도에 관한 계약이 국내에서 체결된 경우
- ③ 당해 재고자산의 양도에 관한 계약을 체결하기 위하여 주문을 받거나 협의 등을 하는 행위 중 중요한 부분이 국내에서 이루어지는 경우

## 2) 건설업

비거주자 등이 국외에서 건설·설치·조립 기타 작업에 관하여 계약을 체결하거나 필요한 인원이나 자재를 조달하여 국내에서 작업을 시행하는 경우에는 당해 작업에 의하여 발생하는 모든 소득을 국내원천소득으로 합니다.

건설업의 경우 계약의 체결이나 인원·자재조달 등은 예비적인 사업활동으로 보아 국내원천소득이 발생하지 않는 것으로 간주하고, 용역이 수행된 장소에서 모든 소득을 과세할 수 있도록 한 것입니다(법령§132②4호, 소령§179②4호).



### 플랜트 건설·판매 외국기업에 대한 실질과세원칙의 적용

(법통치 94-0...4)

플랜트 건설·판매업을 영위하는 외국기업이 플랜트 건설·판매계약을 체결함에 있어 플랜트 건설·판매업무를 국내와 국외에 걸쳐서 수행되는 부분과 국내에서 수행되는 부분으로 분리하여, 국내와 국외에 걸친 업무는 당해 외국법인이 수행하고 국내업무는 당해 외국기업의 자회사의 국내지점이 수행하는 것처럼 계약을 분리하여 각각 체결하였으나, 실제로는 당해 외국기업이 동 플랜트 건설·판매와 관련한 국내업무와 국내와 국외에 걸친 업무의 전부를 자기 책임하에 일괄수행하는 경우에는, 「국세기본법」 제14조 및 「법인세법」 제4조에 규정한 실질과세의 원칙에 따라, 당해 외국기업의 자회사의 국내지점은 당해 외국법인의 국내사업장으로 보며 동 플랜트 건설·판매에서 발생하는 모든 익금과 손금은 당해 외국기업에 귀속된다.

## 3) 보험업

비거주자 등이 국내 및 국외에 걸쳐 손해보험 또는 생명보험사업을 영위하는 경우에는 당해 사업에 의하여 발생하는 소득 중 국내에 있는 당해 사업에 관한 영업소 또는 보험계약의 체결을 대리하는 자를 통하여 체결한 보험 계약에 의하여 발생하는 소득을 국내원천소득으로 합니다(법령§132②5호, 소령§179②5호).

## 4) 출판·방송사업의 광고수입

출판사업 또는 방송사업을 영위하는 비거주자 등이 국내 및 국외에 걸쳐 타인을 위하여 광고에 관한 사업을 행하는 경우에는 당해 광고에 관한 사업에 의하여 발생하는 소득 중 국내에서 행하는 광고에 의하여 발생한 소득을 국내원천소득으로 합니다(법령 §132②6호, 소령§179②6호). 즉, 출판·방송사업을 수행하는 비거주자 등의 광고수입이

국내원천소득이 되기 위하여는 당해 광고가 국내에서 행해져야 합니다. 따라서 출판·방송업을 영위하는 비거주자 등이 국내·외에 걸쳐 부수적으로 타인을 위하여 광고행위를 하는 경우에는 국내에서 수행되는 광고용역에 해당하는 소득만을 국내원천소득으로 봅니다.

### 5) 선박·항공기에 의한 국제운수소득

비거주자 등이 국내 및 국외에 걸쳐 선박 또는 항공기에 의한 국제운송업을 영위하는 경우의 선박·항공기에 의한 국제운수소득은 “제3절 국제운수소득(p153 이하)”편을 참조하시기 바랍니다(법령§132②7호·8호, 소령§179②7호·8호).

### 6) 기타사업

비거주자 등이 위에서 열거하지 아니한 사업을 국내 및 국외에 걸쳐 영위하는 경우에는 당해 사업에서 발생하는 소득 중 당해 사업에 관련된 업무를 국내업무와 국외업무로 구분하여 그 국내업무와 관련하여 발생하는 소득을 국내원천소득으로 합니다. 이 경우 국내업무와 관련하여 발생된 소득이라 함은 이들 국내·외업무를 각각 다른 독립사업자가 행하고 또한 이들 독립사업자간에 통상의 거래조건에 의한 거래가격에 따라 거래가 이루어졌다고 가정할 경우 그 국내업무와 관련하여 발생하는 소득 또는 그 국내업무에 관한 수입금액과 경비, 소득 등을 측정하는 데 합리적이라고 판단되는 요인을 고려하여 판정한 그 국내업무와 관련하여 발생하는 소득을 말합니다(법령§132②9호, 소령§179②9호).

### 7) 외국법인이 발행한 주식 등에 투자 등을 함으로써 발생하는 소득

외국법인이 발행한 주식 또는 출자증권으로서 유가증권시장 등에 상장 또는 등록된 것에 투자하거나 기타 이와 유사한 행위를 함으로써 발생하는 소득을 국내원천소득으로 합니다(법령§132②10호, 소령§179②10호).

### 8) 산업상·영업상 또는 과학상의 기계·설비 등을 양도함으로써 발생하는 소득

외국법인 등이 산업상·영업상 또는 과학상의 기계·설비·장치·운반구·공구·기구 및 비품을 양도함으로써 인하여 발생하는 소득은 당초 사용료소득에 해당하였으나 세법개정(2003. 12. 30)으로 사업소득으로 전환되었습니다(법령§132②11호, 소령§179②11호).

따라서 2004.1.1. 이후 최초로 양도하는 분부터는 국내원천 사업소득에 해당합니다.

그리고 국내사업장이 없는 외국법인으로부터 기계설비 등 고정자산을 도입함에 따라 필수적으로 부수되어 동 외국법인으로부터 도입 제공되는 설치·조립 등의 용역 및 이의 감리·감독용역과 애프터 서비스(after service) 등의 용역대가로서 동 대가가 당해 도입물품 가격에 포함되는 것은 인적용역소득이나 사용료소득에 해당하지 아니하며 사업소득에 해당됩니다.<sup>21)</sup>

## 다. 국외에서 발생한 소득으로서 국내사업장에 귀속되는 것

비거주자 등이 영위하는 사업에서 발생하는 소득(조세조약에 따라 국내원천사업 소득으로 과세할 수 있는 소득 포함)은 국내원천소득에 해당됩니다. 특히 국외에서 발생하는 소득으로서 국내사업장에 귀속되는 때에는 국내원천 사업소득에 포함됩니다 (법령§132③, 소령§179③).

### 외국금융기관에 지급하는 지급보증수수료의 소득구분

(법통치93-132...19)

할부금융업을 영위하는 내국법인이 전세계적으로 자금의 대부 및 공급 뿐만 아니라 지급 보증 등의 관계부대업무를 수행하는 외국금융기관의 지급보증을 통하여 국내은행으로부터 자금을 차입함에 따라, 당해 내국법인이 외국 금융기관에 지급하는 지급보증수수료는 법 제93조제5호 규정에 의한 사업소득에 해당한다.<sup>22)</sup>

### 외국 생명보험회사가 국내에서 행하는 보험의 모집·신청·접수 등의 행위로 인한 소득

(법통치 93-132...4)

외국보험회사가 국내법에 의하여 국내보험사업면허를 받아 국내에 대표자와 직원을 두고 보험의 모집과 신청 등, 보험업과 관련된 중요한 영업행위를 하고 있는 경우에는 비록 당해 외국법인의 본사가 보험증권의 교부, 보험료의 납입, 보험금의 지급 등을 행하는 경우에도 그 영업행위에서 발생한 소득은 국내원천소득으로 본다.

21) 기계설비도입에 부수되는 설치·조립용역 등의 대가(법통치 93-132...9)

22) 비교 : 재국조46017-184, 2001.11.06.

내국법인이 제조업을 영위하는 국내사업장이 없는 독일법인의 지급보증을 받아 국내에 소재하는 은행으로부터 자금을 차입하고 동 독일법인에게 지급하는 지급보증수수료는 「법인세법」 제93조제11호의 기타소득에 해당됨



### 외국법인 국내사업장이 내국법인의 주식을 본점으로 이전시 과세여부

(기획재정부 국제조세제도과-197, 2011. 05. 14)

증권업을 영위하는 외국법인 국내지점이 취득·보유하던 비상장 내국법인 주식을 국외 본점으로 이전한 후 폐쇄된 경우, 당해주식과 관련하여 「법인세법」 제93조의 규정에 의한 국내원천소득이 발생한 것으로 보는 것입니다.



### 통화스왑거래 계약에서 발생하는 소득의 구분

(국제조세과-620, 2007. 10. 31)

금융업을 영위하고 있는 외국법인이 내국법인과 통화스왑거래 계약에서 발생하는 소득의 구분은 당해 통화스왑거래 업무가 당해 외국법인이 영위하는 금융업의 범위에 포함되는 경우에는 사업소득에 해당하는 것임.



### 홍콩법인에게 지급하는 공항라운지서비스 대가의 국내원천소득 여부

(서면2팀-45, 2007. 01. 08)

국내사업장이 없는 홍콩법인이 국내에서 공항라운지이용서비스를 제공하고 수취하는 이용 대가는 「법인세법」 제93조제5호 규정에 의한 국내원천소득에 해당하는 것이며, 귀 질의에서 당해 홍콩법인에 지급하는 금액 중 「법인세법 시행령」 제132조제2항제9호 규정에 의하여 국내업무와 관련하여 발생하는 소득이 이에 해당하는 것임.



### 일본법인 전자상거래 업체의 인터넷 웹사이트 이용대가

(재국조46017-5, 2003. 01. 16)

내국법인이 일본국법인인 전자상거래 업체의 인터넷 웹사이트 홈페이지에 내국법인의 상품을 게재하여 일본국 고객을 상대로 상품을 판매하고 당해 사이트를 통하여 판매된 매출액에 비례하여 지급하는 대가는 동 인터넷 웹사이트를 호스팅하는 서버가 국내에 없는 한 「법인세법」 제93조에서 규정하는 국내원천소득에 해당되지 않음.

## 2. 면제소득

### 가. 외국항행소득

비거주자 등이 선박 또는 항공기의 외국항행으로 인하여 일정한 조건을 충족하는 소득을 취득하는 경우 그 소득에 대하여는 소득세 또는 법인세가 면제됩니다. 다만, 그 면제는 그 비거주자 등의 거주지국에서 우리나라의 기업이 운용하는 선박 또는 항공기에 대하여 동일한 면제를 하는 경우(상호면세협정 등)에 한합니다(법법§91①3호·④, 소법 §59의5①2호).

이와 관련한 자세한 내용은 “제3절 국제운수소득(p153 이하)” 편을 참조하시기 바랍니다.

#### 나. 보세구역·물류시설의 재고자산 판매이익

국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 국외에서 제조하거나 양도받은 재고자산을 보세구역 또는 자유무역지역에 소재하는 물류시설에 보관 후 양도함에 따라 발생하는 사업소득에 대하여 소득세(법인세)를 면제합니다. 면제 적용을 받으려는 비거주자 또는 외국법인(물류업자 포함)은 「비거주자 등의 보세구역 물류시설의 재고자산 판매이익 원천징수면제신청서」에 재고자산 입·출고내역을 첨부하여 매분기 종료일의 다음달 말일까지 보세구역 또는 물류시설을 운영하는 자의 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 합니다(조특법§141의2, 조특령§134의2).

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

[별지 제84호의2서식] <개정 2010.4.20>

비거주자 등의 보세구역 물류시설의 재고자산 판매이익 원천징수면제신청서				처리기간
				즉시
판 매 자	① 법 인 명(상호)		② 거 주 지 국	코드
	③ 대 표 자		④ 납세관리번호	
	⑤ 업 종		⑥ 연락처(전화)	
	⑦ 소재지(주소)			
물 류 시 설 업 자	⑪ 법 인 명 (상호)		⑫ 사업자등록번호	
	⑬ 대 표 자		⑭ 전 화 번 호	
	⑮ 소 재 지			
	보 관 장 소	<input type="checkbox"/> 「관세법」 제154조의 보세구역 <input type="checkbox"/> 「자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률」 제2조제1호의 자유무역지역에 있는 「물류정책기본법」 제2조제1항제4호에 따른 물류시설		
재고자산 현황 (단위 : 원)				
자산종류	입고금액(⑯)	출고금액(⑰)	재고금액(⑱)	
<p>국내사업장이 없는 비거주자·외국법인이 국외에서 제조하거나 양도받은 재고자산을 보세구역 등 물류시설에 보관 후 양도함에 따라 발생하는 국내원천소득에 대하여 원천징수를 면제받기 위하여 조세특례제한법 제141조의2 및 같은 법 시행령 제134조의2에 따라 위와 같이 신청서를 제출합니다.</p> <p style="text-align: right;">년 월 일</p> <p style="text-align: right;">신 청 인 : (서명 또는 인) (전화 : )</p> <p style="text-align: center;">세 무 서 장 귀 하</p>				
<p>* 구비서류: 1. 보세구역 등 내의 물류시설 이용계약서 및 재고자산 매매계약서            2. 물류시설 내 재고자산 종류별 입고·출고 명세서</p>				
<b>작 성 요 령</b>				
<p>1. 이 서식은 원천징수를 면제받으려는 비거주자 및 외국인(물류업자를 포함합니다)이 매 분기별로 작성하여 매 분기의 다음 달 말일까지 보세구역 등 물류시설 운영업자의 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다.</p> <p>2. 거주지국과 거주지국 코드는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다.</p> <p>3. ④ 납세관리번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.</p>				
	구 분	번 호		
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호		
(2)	(1)의 번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적음		
(3)	(1), (2)의 번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적음		
<p>4. 자산종류는 주된 자산의 명세(예: 반도체 제조장비, 전자기기 제조장비 등)을, ⑯란의 입고금액은 매입원가를, ⑰란의 출고금액은 매출액을, ⑱란의 재고금액은 재고수량에 매입원가를 곱한 금액을 적습니다.            (금액은 분기별로 기준환율 또는 재정환율을 적용하여 원화로 환산한 금액을 적습니다)</p>				

210mm×297mm[일반용지 60g/㎡(재활용품)]



## 제2절 조세조약

### 1. 사업소득의 범위

조세조약에서는 국내세법에서와 같이 사업소득의 범위를 구체적으로 규정하지 아니하고 기업의 이윤(profits of an enterprise) 또는 기업의 산업상·상업상 이윤(industrial or commercial profits) 등과 같이 포괄적으로 정의하고 있습니다.

그러나 조세조약은 사업소득을 포괄적으로 정의하면서도 한 계약국의 기업이 상대방 계약국에 국내사업장이 존재하지 않는 경우, 사업소득 조항 이외의 조항(articles)에서 별도로 취급되고 있는 소득에 대하여는 비록 그것이 기업의 사업활동에서 발생한 소득이라 하더라도 그 별도의 조항이 사업소득 조항에 우선하여 적용되도록 규정함으로써 사업소득의 범위를 제한하고 있습니다(MTC§7④ 주석서 74).

따라서 이자, 배당, 사용료, 부동산소득, 양도소득, 인적용역소득, 국제운수소득 등은 조세조약상 사업소득과는 별도의 조항에 규정되어 있으므로 그것이 기업의 사업활동에 의하여 발생한 경우에도 사업소득으로 취급되지 않습니다. 그러나 이자, 배당, 사용료 소득 등이 국내사업장과 실질적으로 관련이 있는 경우에는 사업소득에 해당되므로 제한 세율이 적용되지 않음을 유의하여야 합니다.

즉 조세조약상 사업소득은 다음과 같습니다.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{조 세} \\ \text{조 약 상} \\ \text{사업소득} \\ \hline \end{array}
 =
 \begin{array}{|c|} \hline \text{기업의 사업활동} \\ \text{에서 발생하는} \\ \text{모든 소득} \\ \hline \end{array}
 -
 \begin{array}{|c|} \hline \text{조세조약상 별도의 조항에서 취급되고 있는} \\ \text{소득(다만, 고정사업장에 귀속되는 소득은} \\ \text{제외함)} \\ \hline \end{array}$$

## 2. 과세원칙

### 조세조약상 사업소득의 과세원칙(요약)

번호	과 세 원 칩	해 당 조 약
가	고정사업장이 없으면 비과세	• 우리나라의 모든 조세조약
나	귀속주의(과세소득의 범위)	• 인도네시아와 멕시코*를 제외한 우리나라의 모든 조세조약
다	독립기업의 원칙	• 우리나라의 모든 조세조약
라	관련경비배부의 원칙	• 우리나라의 모든 조세조약
마	단순구입 비과세의 원칙	• 우리나라의 모든 조세조약

\* 한·멕시코 조세조약 의정서 제2항

#### 가. 고정사업장이 없으면 비과세

국내세법상으로는 비거주자 등의 국내사업장이 없더라도 국내원천 사업소득에 대하여 과세할 수 있으나, 조세조약상으로는 그 비거주자 등이 국내에 고정사업장을 가지고 있는 경우에 한하여 사업소득에 대하여 과세할 수 있으며 국내에 고정사업장이 없으면 과세할 수 없습니다.

#### 나. 과세범위(귀속주의와 총괄주의)

비거주자 등이 국내에 고정사업장을 가지고 있는 경우, 그 비거주자 등의 사업소득에 대하여 과세할 수 있는 범위를 정하는 기준에는 귀속주의와 총괄주의가 있습니다.

귀속주의는 비거주자 등의 고정사업장에 실질적으로 귀속되는 소득에 대하여만 고정사업장 소재지국에서 과세할 수 있는 입장을 의미하며, 총괄주의는 그 고정사업장 소재지국에서 발생한 모든 국내원천 사업소득에 대하여 그 소득이 고정사업장에 귀속되는지 여부를 불문하고 과세할 수 있는 것을 말합니다.

우리나라가 체결한 조세조약 중 인도네시아, 멕시코와 체결한 조세조약(절충주의)을 제외하고는 국내 고정사업장(permanent establishment)에 귀속되는 소득에 대하여만 과세할 수 있도록 규정하고 있습니다(귀속주의).

## 다. 독립기업의 원칙

이 원칙은 고정사업장에 귀속될 이윤을 결정하면서 본점과 지점을 각각 독립된 기업으로 전제하여야 한다는 원칙입니다.

법적으로나 경제적으로 볼 때 고정사업장은 기업의 일부분이므로 본점과 지점의 거래는 내부거래이며, 따라서 양자간에는 독립성이 결여되어 있으므로 자의적인 조작을 통하여 조세회피를 도모할 수가 있으므로 독립기업원칙(arm's length principle)은 이러한 자의적인 조작을 배제함으로써 고정사업장에 귀속될 합리적 이윤을 결정하려는 것입니다.

따라서 동 원칙에 의한 「고정사업장 귀속 이윤」은 고정사업장 및 기업의 다른 부문을 통해 수행하는 기능(the functions performed), 사용되는 자산(assets used) 및 부담하는 위험(risks assumed)을 고려하여 동일하거나 유사한 조건하에 동일하거나 유사한 활동에 종사하는 개별적이고 독립된 기업이라면 고정사업장이 인식할 것으로 예상되는 이윤을 말합니다(MTC§7②).

이러한 독립기업의 원칙은 우리나라가 체결한 모든 조세조약에서 채택하고 있으며, 「국제조세조정에 관한 법률」에서 규정하고 있는 정상가격에 의한 과세조정(이전가격 과세제도)은 독립기업의 원칙과 맥을 같이 하는 것입니다.

## 라. 관련경비 배부의 원칙

### 1) 의의

이 원칙은 고정사업장의 과세소득을 계산함에 있어서는 그 비용의 발생장소, 즉 그 비용이 본점에서 발생되었든 당해 고정사업장이 소재하는 국가에서 발생되었든 상관없이 그것이 고정사업장의 목적상 발생된 경우에는 비용으로서 공제하여야 한다는 내용으로 우리나라는 외국과 체결한 모든 조세조약에서 이 원칙을 채택하고 있습니다.

본점의 비용 중 직접경비는 당해 지점을 위하여 직접 발생된 경비이므로 당연히 지점의 과세소득금액 계산상 손금으로 용인됩니다. 본점 등에서 발생한 경비비 및 일반관리비(executive and general administrative expenses)와 같은 간접경비는 우리나라에 있는 고정사업장뿐만 아니라 그 기업의 다른 고정사업장이나 다른 부서를 위하여 공통적으로 발생된 경비이므로 우리나라에 있는 고정사업장에 귀속될 경비액을 안분계산하여야 합니다.

## 2) 공통경비 배부방법

외국기업의 과세소득 계산상 본점 등에서 발생한 본·지점 공통경비는 국내지점의 국내원천소득의 발생과 합리적으로 관련된 것은 국내지점에 배분하여 손금에 산입하여야 하며, 그 배부방법에는 국세청고시 제2018-38호(2018.09.01)를 적용합니다.

터키와 체결한 조세조약에서는 경비배부방법에 대하여 별도의 규정을 두고 있으므로 본 고시에 우선하여 당해 조약상의 규정들이 적용됩니다.

### 한-터키 조세조약 의정서 2항

이 협약 제7조제3항에 관하여, 고정사업장의 이윤을 결정함에 있어서 기업의 경영 및 일반 관리비의 합리적인 금액을 공제하는 것으로 양해한다. 그러한 비용의 합리적인 금액은 다음의 방법중 납세자에게 가장 유리한 방법에 따라서 계산된다. 그러나 그러한 비용은 반대되는 타당하고 충분한 이유가 없는 한 매년 동일한 방법으로 결정되어야 한다.

- 가. 기업과 고정사업장간의 총 수입금액 비율(수입금액방법)
- 나. 기업과 고정사업장간의 총 이윤비율(총 이윤방법)
- 다. 기업과 고정사업장간의 총 운용자금 비율(운용자본방법)
- 라. 계약국의 권한있는 당국에 의해 합의되는 기타의 만족스런 방법

## 마. 단순구입 비과세의 원칙

고정사업장이 자기기업을 위하여 구입활동만을 하는 경우 등 고정사업장에게는 어떠한 이윤도 배분되지 않는다는 것을 의미합니다.

예를 들면, 일본법인의 한국지점이 그의 해외지점(한국 이외의 국가에 소재)을 위하여 한국에서 재화나 상품을 단순히 구입하는 경우에도 한·일 조세조약 제7조제5항의 규정이 적용되며, 따라서 그 구입행위만으로 어떠한 소득도 한국내에서 발생한 것으로 간주되지 아니합니다.

재화나 상품의 구매목적만을 위하여 설립된 구매사업소(purchasing office)는 사업의 예비적이고 보조적인 활동만 수행하여 고정사업장이 될 수 없는 것이므로, 단순구입(mere purchase)에 관한 이 원칙은 타사업을 수행하면서 본사를 위하여 구매활동을 하는 고정사업장의 경우에 적용되는 것입니다.

단순구입 비과세 원칙은 그동안 OECD 모델조세조약에 반영된 원칙(구 MTC§7⑤)이었으나, 2010년 모델조세조약 개정시 동 조항이 삭제되었습니다. 이는 단순구입활동만

있는 경우 고정사업장을 구성하지 않지만, 독립기업의 원칙상 이미 고정사업장을 구성한 경우에는 단순구입활동도 고정사업장의 귀속이유으로 과세되어야 한다는 것입니다. 다만, 현행 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약에는 단순구입비과세원칙이 규정되어 있습니다.

### **주식대차거래시 외국은행이 지급받는 대여수수료의 원천징수 여부**

(법규과-909, 2009. 07. 06)

주식대여업을 영위하는 국내사업장 없는 호주국 은행이 한국에택결제원의 중개를 통하여 내국법인과 주식대차거래를 행하면서 주식대여수수료를 수취하는 경우, 동 수수료는 「법인세법」 제93조제5호 및 「한·호주 조세조약」 제7조에 따른 “사업소득”에 해당하여 국내에서 과세되지 않는 것임.

### **외국법인간 주식대차거래시 대차수수료의 소득구분**

(법규과-1956, 2006. 05. 22)

국내사업장이 없는 외국법인(甲, 대여자)과 국내사업장이 없는 외국법인(乙, 차입자)이 「증권거래법」의 규정에 따라 유가증권대차거래를 함에 있어 그 대여의 대가로 “甲”이 “乙”로부터 수령하는 수수료는 甲이 주식대여사업을 영위하는 경우에는 「법인세법」 제93조제5호의 규정에 따른 소득에 해당하고, 그 외의 경우에는 같은 법 같은 조 제11호차목의 규정에 따른 “국내에 있는 자산과 관련하여 제공받는 경제적 이익”에 해당하는 것임 (재정경제부 국제조세과-209, 2006. 4. 10. 참조)

### **미국법인이 국내에서 용역을 제공하고 지급받는 소득의 소득구분**

(서면2팀-752, 2007. 04. 26)

미국법인이 소속 직원을 통하여 국내에서 「한·미 조세협약」 제18조에 해당되는 용역인 해저케이블시스템 유지보수용역을 제공하고 수취하는 소득은 「한·미 조세협약」 제8조의 규정에 의한 사업소득에 해당하는 것이므로 동 미국법인이 국내에 고정사업장을 두고 있지 아니한 경우에는 우리나라의 조세로부터 면제되는 것임.

### **국제은행간 정보통신망(SWIFT) 운영대가**

(재국조-161, 2004. 03. 17)

국내금융기관이 국제은행간 정보통신망 운영사업자로부터 국제금융업무서비스를 제공받고 지급하는 대가는 한·벨지움간 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약 제7조 및 「법인세법」 제93조제5호의 규정에 의한 사업소득에 해당하며 국내에 설치된 접속 장비(SAP)는 고정사업장에 해당하지 않음.

### 파생금융상품거래에서 발생한 이익

(서이46017-11743, 2003. 10. 08)

증권업을 영위하는 내국법인과 국내에 고정사업장이 없는 금융업을 영위하는 외국법인이 특정주식을 기초자산으로 하여 당해 주식의 특정 미래시점에서의 가격상승과 가격하락에 대한 각자의 전망에 따라 거래 개시시점의 기준가격과 계약 종료시점의 결정가격의 차액을 정산하는 파생금융상품거래의 일종인 Equity Swap 계약을 체결하고 동 거래에서 발생한 이익을 외국 법인이 지급받는 경우, 동 소득은 「법인세법」 제93조제5호의 사업소득에 해당하는 것임.

### ISO-9001 인증수수료

(국일46017-270, 1996. 05. 08)

국내사업장이 없는 미국의 비영리 공인 안정검사기관인 U.L.로부터 ISO-9001 인증서를 획득하고 지급하는 인증수수료는 한·미 조세협약 제8조의 사업소득으로 국내에 고정 사업장이 없으면 과세되지 아니하는 것임.

### 외국은행에 지급한 지급보증 수수료

(국일46017-434, 1995. 07. 11)

외국은행이 내국법인에게 국내은행으로부터의 자금차입을 위해 지급보증을 해주고 수취하는 지급보증 이용대가는 은행의 여신행위로 인한 소득으로서 외국은행의 사업소득인 것이며 외국은행의 국내사업장이 당해 지급보증을 실질적으로 관련이 없는 경우에는 국내에서 과세할 수 없음.

### 캐나다 법인에게 지급한 영화제작 대가

(국일46017-26, 1995. 01. 14)

해외에서 영화제작 사업을 영위하는 캐나다국 법인이 아이맥스(IMAX) 영화를 제작하려는 내국법인과 영화제작 용역계약을 체결하고 동 계약내용에 따라 기술상으로 보편화된 촬영 및 제작기술을 활용하여 영화를 제작, 내국법인에게 제공하고 내국법인은 동 영화에 대한 원시적 저작권을 취득하는 조건으로 대가를 지급하는 경우, 동 대가를 지급받는 캐나다국 법인의 국내사업장이 없고 동 용역이 전적으로 해외에서 수행되었으므로 동 대가는 한·캐나다 조세협약 제7조에서 규정하는 사업소득에 해당되어 국내에서 과세되지 아니하는 것이며, 동 영화의 형질변경 등을 방지하기 위하여 계약 당사자간 옵션에 의거 외국법인에게 허여한 1%의 저작권에 대하여는 동 권리의 소유와 관련하여 지급되거나 발생하는 대가가 없는 한 「법인세법」 제55조제1항에서 규정하는 국내원천소득이 발생하는 것은 아님.

## 제3절 국제운수소득

국내세법상 비거주자 등의 국제운수소득은 사업소득에 해당하나(상호주의에 의하여 면세), 조세조약상으로는 선박 및 항공기의 국제운수소득이 사업소득과는 별도의 조항에서 규정되어 있습니다. 따라서 조세조약상 국제운수소득에 대하여는 사업소득 조항이 적용되지 아니합니다.

### 1. 국내세법상 국제운수소득

#### 가. 선박에 의한 국제운수업

비거주자 및 외국법인(이하 “비거주자 등”)등이 국내 및 국외에 걸쳐 선박에 의한 국제운송업을 영위하는 경우에는, 당해 비거주자 등의 국내원천소득금액은 국내에서 승선한 여객이나 선적한 화물에 관련하여 발생하는 수입금액을 기준으로 하여 판정한 그 비거주자 등의 국내업무에서 생기는 소득으로 합니다.

즉, 선박에 의한 국제운송업의 경우 국내원천소득의 판정요건은 여객이나 화물이 국내에서 승선 또는 선적되었는지 여부입니다(법령§132②7호, 소령§179②7호).

#### 나. 항공기에 의한 국제운송업

비거주자 등이 국내 및 국외에 걸쳐 항공기에 의한 국제운송업을 영위하는 경우에는 당해 비거주자 등의 각 사업연도의 국내원천소득은 국내에서 탑승한 여객이나 적재한 화물과 관련하여 발생하는 수입금액과 경비, 국내업무용 유형·무형자산의 가액이나 그 밖에 그 국내업무가 당해 운송업에 대한 소득의 발생에 기여한 정도 등을 고려하여 정하는 방법에 의하여 계산한 그 비거주자 등의 국내업무에서 발생하는 소득을 말합니다. 그 계산방법은 「법인세법 시행규칙」 제66조에 규정되어 있습니다(법령§132②8호, 소령§179②8호).

**항공기에 의한 국제운송업의 국내원천소득의 계산**

(법규칙 §66)

해당 법인의 국내 원천소득의 금액	=	해당 법인의 국제 노선에서 생기는 이익	× { [	국내 총수입 금액	+	국내 유형자산 및 무형자산의 장부가액	+	(	취항하는 항공기의 장부가액	×	$\frac{\text{국내에서의출항회수}}{\text{국제노선출항회수}}$	)	+	국내의 급여액	+	(	취항하는 항공기 승무원의 급여액	×	$\frac{\text{국제노선출항회수}}{\text{국내에서의출항회수}}$	)	×	1
				국제노선 총수입 금액	국제노선에 관련한 총 유형자산 및 무형자산의 장부가액	국제노선에 관련한 총 급여액	3															

**국제운수소득에 대한 원천징수**

(법통칙 98-0...3)

국내사업장으로 보지 아니하는 외국선박회사 대리점을 통하여 운송계약을 체결한 경우의 그 운임은 당해 외국법인의 국내원천소득으로 보는 것이므로 이를 지급하는 자는 법 제98조제6항의 규정에 의하여 원천징수하여야 한다.

**외국항행소득의 범위**

(소통칙 59의5-119의2...1)

법에 특별히 규정한 것을 제외하고 다음 각호에 규정하는 수익은 외국항행소득으로 본다.

1. 외국을 항행하는 선박 또는 항공기(「선박법」 제8조 또는 「항공법」 제3조의 규정에 의하여 등록된 선박 또는 항공기를 말한다)가 조난으로 인하여 소멸(침몰을 포함한다) 또는 손괴됨에 따라 발생한 보험차익
2. 외국항행을 주업으로 하는 자가 자기가 운용하는 선박 또는 항공기의 탑승을 위하여 매표한 탑승권으로 승객이 타인의 선박 또는 항공기에 탑승함으로써 상대방으로부터 받는 매표수수료에 상당하는 금액
3. 외국항행만을 목적으로 하는 자가 외국항행사업에 따른 채무를 면제받은 경우 채무 면제익 및 수증익



## 2. 조세조약상 국제운수소득

### 가. 국제운수소득의 범위

국제운수소득은 선박·항공기의 직접적 운행으로부터 발생하는 소득뿐만 아니라 동 운행과 밀접하게 관련된 추가적이거나 부수적인 활동으로부터 발생하는 소득도 포함합니다(MTC§8 주석서 4). 따라서 국제운수소득에는 일반적으로 다음의 소득이 포함되지만 개별 조세조약에 따라서는 국제운수소득의 범위가 동일하지 않을 수 있습니다.

- ① 국제운수에 종사하는 기업(이하 ‘국제운수기업’이라 함)이 여객 및 화물운송으로부터 얻는 소득
- ② 국제운수기업이 장비·인원 및 설비를 완전히 갖춘 선박 및 항공기의 임대로부터 얻는 용선료소득(다만, 나용선료는 제외<sup>23)</sup>)
- ③ 한쪽계약국의 국제운수기업이 국제운수와 관련하여 다른쪽계약국에 있는 하수인에게 직접 물품 배달을 하는 경우에 동 내륙운송과 관련된 소득
- ④ 선박 및 항공기의 국제적 운행을 주목적으로 하는 국제운수기업이 부수적으로 컨테이너를 임대함에 따라 얻는 소득
- ⑤ 국제운수기업이 통과여객(transit passengers)의 숙박만을 위하여 운영하는 호텔업
- ⑥ 국제운수에 종사하는 선박·항공기의 탑승권의 판매, 공항과 시내를 연결하는 버스의 운행, 항구 또는 공항을 연결하는 트럭에 의한 물품의 운송 등으로부터 발생하는 소득

또한, 국제운수소득범위에는 공동계산, 합작경영, 국제공동경영체에 참여함으로써 발생하는 이익(profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency)도 포함합니다(MTC§8②).

23) 독일, 싱가포르(개정후), 아랍에미리트(개정후), 아일랜드, 아제르바이잔, 영국, 에콰도르, 인도(개정 후), 체코(개정후), 칠레, 캐나다, 키르기즈와 체결한 조세조약 : 선박 또는 항공기의 임대 이윤이 국제운수상 이윤에 부수적인 경우에는 선박 또는 항공기의 나용선 임대로부터 발생하는 이윤은 국제운수소득에 해당

## 나. 과세원칙

우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 조약대상국의 기업이 국제운수에 선박 또는 항공기를 운행함으로써 발생하는 소득에 대하여 그 기업의 거주지국에서 과세하도록 규정하고 있습니다.

그러나 일부 조세조약에서는 국제운수소득, 특히 선박에 의한 국제운수소득에 대한 과세권의 일부를 원천지국에 부여하고 있는 바, 이는 국제운수업이 발달하지 않은 국가에서는 양국간 선박·항공기의 운항이 주로 상대국의 기업에 의해서 일방적으로 이루어지기 때문에 자국에서 전액 면제하지 않으려 함에 기인한 것입니다.

## 3. 국제운수소득의 면세

국제운수소득은 조세조약이나 정부간 상호면세협정 또는 「법인세법」 제91조제1항제3호, 제4항 및 「소득세법」 제59조의5제1항제2호의 상호면세 규정에 의하여 대부분 법인세 또는 소득세가 '상호면세' 되고 있습니다.

### 가. 조세조약상 국제운수소득의 면세

우리나라가 체결한 조세조약 중 국제운수소득에 대하여 원천지국에서 비과세하도록 체결한 조세조약과 한쪽체약국 기업의 국제운수소득에 대하여 다른쪽체약국에서도 과세할 수 있도록 규정한 조세조약의 내용은 다음과 같습니다.

### 원천지국에서 비과세하도록 체결한 조세조약

원천지국 비과세소득	해 당 조 약
선박·항공기의 국제운수소득	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 말레이시아, 멕시코, 모로코 <sup>1)</sup> , 몰타 (육상운송수단포함), 몽골, 미국, 바레인, 베네수엘라 <sup>1)</sup> , 베트남, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 브라질, 브루나이, 사우디아라비아, 세르비아, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아·싱가포르, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 에티오피아, 영국, 오만, 오스트리아, 우루과이, 요르단, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도 <sup>2)</sup> , 인도네시아, 일본, 조지아, 중국, 체코, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아 <sup>1)</sup> , 키르기스, 타지키스탄, 터키, 투르크메니스탄, 튀니지 <sup>1)</sup> , 파나마, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 폴란드, 프랑스, 피지, 핀란드, 케냐, 헝가리, 호주, 홍콩
항공기의 국제운수소득	미얀마, 방글라데시, 스리랑카, 태국, 파키스탄

- 1) 루마니아, 모로코, 베네수엘라, 크로아티아, 튀니지의 경우 실질적관리장소 소재지국에서 과세  
 2) '17.1.1.이후 지급분부터 또는 개시하는 사업연도분부터 적용(전문개정 '16.9.12. 발효)

### 원천지국에서 일부 과세하도록 체결한 조세조약

조세조약	원천지국에서의 과세내용
태 국	• 선박의 국제운수소득에 대하여 세액의 50% 경감
방 글 라 데 시	• 선박의 국제운수소득에 대하여 세액의 50% 경감
필 리 핀	• 선박 또는 항공기의 국제운수업에서 발생된 총수입금액의 1.5%를 한도로 과세. 다만, 필리핀이 제3국 거주자의 국제운수소득에 대하여 더낮게 과세 또는 면세하는 경우에는 이에 따름
스 리 랑 카	• 선박의 국제운수소득에 대하여 세액의 50% 경감. 다만, 한·스리랑카 조세조약 발효 후에 스리랑카가 다른 조세조약에서 이보다 더 조세를 경감하는 경우에는 이에 따름
파 키 스 탄	• 선박의 국제운수소득에 대하여 세액의 50% 경감
미 안 마	• 선박의 국제운수소득에 대하여 세액의 50% 경감
캐나다, 에콰도르	• 국내장소간 여객 또는 재산수송을 주된 목적으로 선박 또는 항공기를 운항하여 발생시킨 이윤은 국내에서 과세됨



**필리핀 항공사와 대리점 계약을 체결한 내국법인의 국제운수소득에 대한 과세방법**

(서면2팀-135, 2005. 01. 19)

**【질의】**

당사는 외국항공사의 한국총대리점(이하 “대리점”)으로서 필리핀 국적인 필리핀의 민영항공사(이하 “항공사”)와 한국 총대리점 계약을 체결하게 됨.

대리점과 항공사가 계약을 체결하고 항공사는 항공사의 항공권을 대리점에게 주고, 대리점은 한국에서 여행사 및 일반 손님에게 항공권을 판매하고, 판매 후 항공사와 대리점이 계약한 수수료를 수입원으로 하고 차액을 항공사에 송금하게 됨.

현재 항공사는 필리핀의 국내선과 인천까지의 국제선을 준비하고 있으며 이 과정에서 한·필리핀조세조약 제8조의 규정과 관련하여 문의함.

(질의1) 현재 항공사는 한국내에 지점이나 고정사업장이 없는 경우에 대리점이 항공사의 국제 운수소득에 대해서 외국법인의 국내원천소득으로 보아 원천징수의무가 있는지?

(질의2) 대리점이 원천징수의무가 있는 경우 과세표준은 어느 기준으로 해야 하는지?

(질의3) 대리점이 원천징수의무가 있는 경우 적용세율은 사업소득의 일부로 보아 주민세 포함해서 2.2%를 적용하는지 필리핀과 조세협약 제8조제3항에 따라 1.65% 혹은 제한세율을 적용하여 1.5%를 적용하는지?

(질의4) 항공사가 국내에 지점이 없고 고정사업장이 없는 경우 원천징수한 세액이 「법인세법 시행령」 제132조제1항제8호와 동법시행규칙 제66조에 의해서 계산한 국내원천소득금액에 법인세율을 적용한 것보다 크다면 환급신청은 어떠한 방법으로 하게 되는지?

(질의5) 한국에서 출발하지 않는 항공사의 국내선 항공권(필리핀 내의 항공권)을 판매하는 경우도 원천징수의무가 있는지?

(질의6) 대리점이 항공사와 특별한 시기(예: 성수기)에 항공사와 차터계약을 체결하여 매 비행기 운항편수마다 가격을 결정하여 비행기 편수대로 가격을 지급하고 여행사 또는 일반손님에게 판매 할 경우, 대리점이 원천징수시 과세대상 금액 및 적용 세율은?

**【회신】**

1. 필리핀 국적인 필리핀 항공사가 국내 지점이나 고정사업장을 두고 있지 아니한 경우에도 국내에서 발생한 국제운수소득(항공료 수입)은 국내원천소득에 해당되므로 이를 지급하는 자에게 원천징수의무가 있는 것임.
2. 귀 질의의 경우 필리핀 항공사의 국내원천소득은 실제로 고객에게 항공권을 판매한 금액으로 국내 대리점이 항공사에 지급한 금액에 대리점 수수료를 더한 금액임.
3. 이 때 적용하는 원천징수세율은 「법인세법」 제98조제1항제2호의 규정을 따르되, 한·필리핀조세조약 제8조제3항의 규정에 따라 총수입 금액의 1.5%를 초과할 수 없으며 주민세는 별도로 과세되는 것임.
4. 만약, 원천징수한 세액이 「법인세법 시행규칙」 제66조의 규정 및 한·필리핀조세조약 제8조제3항의 규정을 적용하여 산출한 세액을 초과하는 경우에는 국제기본법 제51조 제4항에 의거 조정환급 또는 환급신청할 수 있는 것임
5. 한편, 우리나라에서 출발하지 않는 항공사의 필리핀내의 항공권을 우리나라에서

판매하는 경우 그 수입금액은 국내원천소득에 해당하지 아니함.

- 아울러, 장비·인원 및 설비를 완전히 갖춘 항공기의 임대로부터 얻는 소득은 국제운수 소득에 해당하며 귀 질의의 경우 대리점이 항공사에 지급하는 편당 지급 금액이 과세 대상 총수입금액이 되는 것임.



### 조세조약상 해운 및 항공운수소득의 적용대상

(국제세원관리담당관실-362, 2014. 10. 01)

『한·사우디아라비아 조세조약』과 『한·인도네시아 조세조약』의 각 제8조는 상대 체약국에 실질적 관리장소를 가진 기업이 선박이나 항공기를 운행하여 발생한 국제운수소득에 적용되는 것이며,

『한·인도 조세조약』 의정서(1986. 08. 31) 제2항 제2조는 상대 체약국에 실질적 관리장소를 가진 기업이 선박이나 항공기를 운항할 때 그 기업이 적용되는 것임

## 나. 정부간 협정에 의한 상호면세

선박 또는 항공기의 국제운수소득에 대하여는 조세조약이 아닌 정부간 협정으로 상호면세를 부여하는 경우가 있습니다.

우리나라가 체결한 국제운수소득에 대한 정부간 상호면세협정 내용은 아래와 같습니다.  
[협정 상세내용 : 외교부 홈페이지(www.mofa.go.kr) 조약정보 검색]

### ■ 국제운수수입 또는 소득에 대한 상호면세협정 ■

번호	체결국	대상 국제운송	면세대상 조세	면세내용	발효 및 적용일		비고
					발효일	적용일	
1	일본	선박· 항공기	한국 : 소득세 · 법인세 · 영업세 일본 : 소득세 · 법인세 · 사업세 · 지방주민세	관계법령의 규정에 따라 상대국에 등록된 선박·항공기의 국제운수에 대하여 상호면세(등록지주의)	1969. 4. 1	1969.4.1이후 개시되는 과세연도의 수입이나 소득	한·일 조세조약에 흡수됨

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

번호	체결국	대상 국제운송	면세대상 조세	면세내용	발효 및 적용일		비고
					발효일	적용일	
2	노르웨이	선박·항공기	소득 및 수입에 관한 모든 조세	상대국에 등록된 선박·항공기에 대하여 상호면세(등록지주의)	1973. 2. 2	1972. 1. 1 이후 개시되는 과세연도의 수입이나 소득	
3	캐나다	선박·항공기	한국: 이윤에 대한 소득세·영업세·기타조세 캐나다: 이윤에 대한 소득세와 기타 조세	상대국 기업의 국제운수에서 발생된 이윤에 대하여 상호면세(거주지주의) <sup>주1)</sup>	1974.11.15	1974. 1. 1 이후 개시되는 과세연도	해당 조세조약에 흡수되지 않은 부분에 한하여 발효중
4	벨기에	선박·항공기	소득 및 수입에 관한 모든 조세	상대국 기업의 국제운수 수입 또는 소득에 대하여 상호면세(거주지주의)	1975. 1. 28	1974. 1. 1 이후 개시되는 과세연도의 수입이나 소득	
5	덴마크	선박·항공기	소득 및 수입에 관한 모든 조세	상대국 기업의 국제운수 수입 또는 소득에 대하여 상호면세(거주지주의)	1975. 9. 8	1968. 1. 1 이후 발생된 수입이나 소득	
6	뉴질랜드	선박	소득에 대한 조세	상대국 거주 선박회사의 소득에 대하여 상호면세(거주지주의)	1978.12.29	한국: 1979. 1. 1 뉴질랜드: 1979. 4. 1	
7	태국	선박·항공기	한국: 부가가치세 태국: 영업세	상대국 기업의 국제운수에 대하여 상호면세(영세율, 거주지주의)	1981. 1. 5	1977. 11. 1 이후 수취 또는 실현되는 금액	
8	쿠웨이트	항공기	지정 항공사와 그 활동에 대한 모든 조세 및 관세	상대국의 지정 항공사와 그 활동에 대해 상호면세(거주지주의)	1985. 12. 1	-	발효 중
9	사우디아라비아	항공기	한국: 소득세·법인세·주민세·방위세 사우디아라비아: 소득세·기타 조세	상대국 지정 기업의 국제항공운수소득	1991. 7. 18	각 항공사의 취항일에 소급하여 적용	발효 중
10	홍콩	항공기	소득·수입·수익 이윤에 부과되는 모든 조세, 부가가치세	체약 당사국의 항공사에 의하여 운항되는 항공기에 의한 운송	1996. 7. 9	96. 1. 1 이후 개시되는 과세연도	발효 중

주1) 거주지주의라 함은 국제운수기업의 거주지국에서만 과세한다는 것을 의미하는 것으로서 기업소재지주의라고도 함

## 다. 상호주의에 의한 상호면세

외국법인이 다음에 해당하는 선박 또는 항공기의 외국항행으로 인하여 발생하는 소득은 그 외국법인의 본점 또는 주사무소가 있는 외국이 우리나라의 법인이 운용하는 선박 또는 항공기에 대하여 동일한 면제를 하는 경우에 한하여 과세표준에서 제외됩니다(법법§91①3호,④, 법규칙§62).

- ① 외국항행을 목적으로 하는 정상적인 업무에서 발생하는 소득
- ② 자기소유 선박을 외국항행을 조건으로 정기용선계약(나용선인 경우를 제외함)을 체결하고 동 계약에 의하여 자기소유 선박이 외국항행을 함으로써 지급받는 용선료 수입

거주자 중 대한민국의 국적을 가지지 아니한 자와 비거주자(이하 이 문단에서 “비거주자 등”이라 함)가 다음에 해당하는 선박과 항공기의 외국항행사업으로부터 얻는 소득에 대하여는 그 비거주자 등의 국적지국에서 대한민국국민이 운용하는 선박과 항공기에 대하여 동일한 면제를 하는 경우에 한하여 세액을 감면합니다(소법§59의5①2호, 소령§119의2).

- ① 외국항행만을 목적으로 하는 정상적인 업무에서 발생하는 소득
- ② 사업자가 소유하는 선박 또는 항공기가 정기용선계약 또는 정기용기계약(나용선 계약 또는 나용기계약을 제외함)에 의하여 외국을 항행함으로써 발생하는 소득

나용선(나용기)의 용선(용기)료 수입은 「법인세법」 제93조제4호에 규정하는 선박·항공기·자동차·건설기계 등의 임대소득에 해당하는 것으로 면세되지 아니합니다(「소득세법」의 경우 소법§119.4호).

### 외국법인의 외국항행소득

(법통칙 91-0...1)

외국법인의 국제운수소득은 국제운수소득에 대한 상호 면세협정이 체결된 경우와 상대국이 법적으로 상호 면세를 보장하는 경우에도 면세한다.

### 마셜아일랜드법인의 선박으로 인한 국제운수소득의 면세 여부

(국제세원-2100, 2008. 11. 05)

한국법인이 마셜아일랜드공화국에서 얻은 선박으로 인한 국제운수소득이 마셜아일랜드공화국에서 「마셜아일랜드공화국 소득세법 1989」 제122조제3항(Bill No : 147, 2007. 09. 25. 신설)의 규정에 따라 과세를 면제받는 경우, 마셜아일랜드공화국 법인이 한국에서 얻은 선박으로 인한 국제운수소득에 대하여도 「법인세법」 제91조제1항제3호의 규정에 따라 동일하게 한국에서 과세를 면제하는 것임.

다만, 선박의 나용선 임대소득에 대하여는 상호면세규정이 적용되지 않는 것임.

### 승무원을 포함한 국제항행 항공기를 임차하고 지급하는 대가의 과세여부

(서면2팀-2005, 2007. 11. 06)

내국법인이 인도네시아 소재 항공사로부터 승무원, 설비, 보급품을 완전히 갖춘 항공기를 임차하고 외국항행에 사용하면서 당해 외국항공사에게 지급하는 대가는 「한·인도네시아 조세조약」 제8조의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 않는 것임.

캄보디아 소재 항공사의 경우 국제운수소득에 대한 상호면세협정이 체결되어 있지 않고 캄보디아 과세당국이 우리나라 기업의 국제운수소득에 대하여 과세한다면 「법인세법」 제93조제5호 및 같은법 제98조제1항제1호 규정에 의하여 원천징수되는 것임.

### 국제여객공항이용료 징수 대행수수료

(서면2팀-488, 2004. 03. 18)

미국항공사 국내지점이 국제여객공항이용료의 징수업무를 대행하고 ○○국제공항공사로부터 지급받는 징수대행수수료는 항공기의 운행과 관련된 추가적이거나 부수적인 활동으로부터 발생하는 소득으로 「법인세법」 제91조 및 한·미조세협약 제10조에 규정하는 국제운수소득에 해당되어 법인세가 면제되는 것임.





### 미국 국제항공운수업 법인의 국내지점이 운영자금 예치로 받는 이자

(국업46522-306, 2000. 06. 30)

국제항공운수업을 영위하는 미국법인 국내지점이 운영자금을 금융기관에 예치함으로써 발생하는 이자수입은 영업외수익으로 한·미 조세협약 제10조 및 「법인세법」 제91조제1항 제3호에 규정한 외국항행소득에 포함되지 않는 것임.

다만, 외국항행에서 발생한 수입금액을 본사로 송금하기 위하여 동 금액을 일시적으로 금융기관에 예치함에 따라 발생하는 이자수입은 외국항행소득에 부수하여 발생하는 소득으로 보는 것임.



### 홍콩과의 국제운수소득은 상호면세 규정여부

(재국조46017-42, 1999. 04. 14)

홍콩의 경우, 국제해운소득에 대한 상호면세 규정이 1998. 4. 1부터 시행되고 있음이 확인되며, 우리나라의 경우에는 「법인세법」 제91조제1항제3호의 규정에 의하여 국제운수소득에 대한 상호면세 규정을 두고 있으므로, 한국과 홍콩과의 국제운수소득에 대하여는 상호면세 규정이 적용될 수 있음.

## 제6장  **국내원천 인적용역소득 및 국내원천 근로소득**

### 제1절  **국내세법**

#### 1.  **국내원천 인적용역소득**

국내세법상 비거주자 등의 국내원천 인적용역소득이란 비거주자 등이 본인 또는 그의 피고용인 등을 통하여 국내에서 다음의 전문직업적 용역을 제공함으로써 인하여 발생하는 소득을 말합니다. 이는 독립된 자격으로 제공하는 전문직업적 용역 또는 기타 독립적 성격의 활동에 대한 대가를 의미하는 것으로서 타인의 피고용인으로서 용역을 제공하는데 대한 대가, 즉 근로소득에 대응되는 개념입니다(법법§93.6호, 법령§132⑥, 소법§119.6호, 소령§179⑥).

- ① 변호사·공인회계사·세무사·건축사·측량사·변리사 기타 이와 유사한 전문직업인이 제공하는 용역
- ② 과학기술·경영관리 기타 이와 유사한 분야에 관한 전문적 지식 또는 특별한 기능을 가진 자가 당해 지식 또는 기능을 활용하여 제공하는 용역
- ③ 직업운동가가 제공하는 용역
- ④ 영화·연극의 배우·음악가 기타 공중 연예인이 제공하는 용역

과거에는 위에서 언급한 인적용역의 결과가 국내에서 이용되는 경우에도 국내원천 소득에 해당(이용지국 과세원칙)하였으나, 2003. 12. 30 세법개정으로 2004. 1. 1 이후 제공하는 용역분부터는 용역수행지국 과세원칙으로 일원화됨에 따라 국외에서 용역 수행 후 그 용역 결과물을 국내에서 이용한 대가 지급액은 국내원천소득에 해당하지 않습니다.

다만, 위 ②의 용역은 국외에서 제공하더라도 조세조약에 따라 국내에서 발생하는 것으로 간주되는 경우에는 국내원천소득에 해당합니다.

## 가. 항공회사 등에 직접 지급한 항공료 등에 대한 과세 제외

인적용역을 제공받는 자가 인적용역의 제공과 관련하여 항공회사·숙박업자 또는 음식업자에게 실제로 지급(인적용역을 제공하는 자를 통해 지급하는 경우를 포함)한 사실이 확인되는 항공료·숙박비 또는 식사대는 과세대상금액에서 제외됩니다(소령 §179⑦, 법령§132⑦).

## 나. 신고(납부) 특례

국내사업장이 없고 인적용역소득이 있는 비거주자(개인)는 본인이 원하는 경우 「소득세법」 제70조의 규정을 준용하여 종합소득세과세표준 확정신고를 할 수 있으며 이 경우 「소득세법」 제119조에 규정된 국내원천소득(퇴직 및 부동산등양도소득은 제외)에 대하여 종합하여 과세합니다(소법§121⑤).

국내사업장이 없고 인적용역소득이 있는 외국법인은 국내용역 제공기간(용역제공기간이 불분명할 때에는 입국일부터 출국일까지의 기간)에 발생한 소득에서 그 소득과 관련되는 것으로 입증된 비용을 뺀 금액(과세표준)을 용역 제공기간 종료일로부터 3개월 이내에 「국내사업장이 없는 외국법인의 인적용역소득 신고서」에 그 소득과 관련된 비용을 입증하는 서류를 첨부하여 원천징수의무자의 납세지 관할세무서장에게 신고·납부할 수 있습니다. 이 경우 과세표준에 원천징수된 소득이 포함되어 있으면 원천징수세액은 이미 납부한 세액으로 공제하며, 세액의 계산방법·세율·신고·납부·결정·경정 및 징수방법에 관하여는 「법인세법」 제95조 및 제97조를 준용합니다(법법§99, 법령§139).



### 외국법인의 인적용역소득에 대한 신고·납부 특례 적용방법

(서면-2015-법령해석국조-0079, 2015. 06. 26)

(질의1) 소득과 관련되는 비용에 승무원의 인건비가 포함되는지 여부

「법인세법」 제93조제6호에 따른 인적용역소득이 있는 외국법인이 같은 법 제99조의 **【외국법인의 인적용역소득에 대한 신고·납부 특례】**에 따라 신고하는 경우 인적용역소득에서 차감하는 ‘그 소득과 관련되는 것으로 입증된 비용’이란 같은 법 제93조제6호에서 인적용역소득에서 제외되는 비용으로 규정하고 있는 인적용역을 제공받는 자가 항공회사·숙박업자·음식업자에게 직접 지급한 항공료·숙박비·식사대 등의 체제비에 한정되는 것으로 동 비용에는 승무원의 인건비는 포함되지 않는 것입니다.

- (질의2) 국내용역 제공기간이 1년을 초과하는 경우 신고대상 기간  
「법인세법」 제99조를 적용하여 신고·납부하는 경우 세액의 계산방법·징수방법 등에 관하여는 「같은 조」 제3항에 의하여 「같은 법」 제97조를 준용하는 것으로 “외국법인의 각 사업연도”의 ‘사업연도’는 「같은 법」 제6조의 규정에 따르는 것입니다(사업연도는 1년을 초과하지 못함).
- (질의3) 「법인세법」 제99조에 따라 신고·납부하지 않은 외국법인이 경정청구로 신고·납부방법을 적용할 수 있는지 여부  
외국법인이 「법인세법」 제93조제6호의 인적용역소득에 대하여 같은 법」 제99조에 따른 신고·납부를 하지 않은 경우 「국세기본법」 제45조의2의 경정청구에 의하여 「법인세법」 제99조의 외국법인의 인적용역소득에 대한 신고·납부 특례를 적용받을 수는 없는 것입니다.

### 카지노 정킷(Junket) 용역을 제공하고 지급받는 대가

(법규국조2014-406, 2014. 10. 02)

카지노 정킷(Junket) 사업을 영위하는 국내사업장이 없는 마카오법인이 내국법인과의 정킷 계약에 따라 국내 및 국외에 걸쳐 고객 모집 알선 등의 용역을 제공하고 대가를 지급 받는 경우, 동 대가에 대해 「법인세법」 제93조제5호에 따라 과세되는 것임

### 외국의 알선업자에게 지급하는 알선수수료의 국내원천소득 해당 여부

(법규과-1852, 2006. 05. 12)

국내사업장이 없는 외국의 알선업자가 내국법인과 외국선사간의 선박 건조에 관한 계약을 성사시키기 위한 역할을 전적으로 국외에서 수행하고 내국법인으로부터 지급받는 수수료 (commission)는 「소득세법」 제119조 및 「법인세법」 제93조의 규정에 의한 국내원천소득에 해당되지 아니하는 것임.

\* 비교 : 기획재정부 국제조세제도과-181, 2016. 04. 19

### 필리핀 알선업체가 지급받는 모집대가의 국내원천소득 해당 여부

(서면2탐-2237, 2007. 12. 26)

필리핀 알선업체가 국외에서 여행객을 모집·인솔하여 국내로 입국한 후 국내 여행업체에게 인계하는 외의 다른 사업활동을 하지 않는 경우, 국내 여행업체가 필리핀 알선업체에게 지급하는 모집·알선대가는 국내원천소득에 해당하지 않는 것이며,

상기 알선업체가 단순히 수익의 정산만을 위하여 국내에 직원을 파견하여 업무를 수행하게 하는 장소는 국내사업장에 해당하지 않는 것임.

## 중국 거주자 여행 안내원에게 지급하는 수수료의 소득구분

(서면-2014-국제세원-21646, 2015. 02. 27)

중국 정부로부터 여행 안내원 전문 자격을 부여받은 중국 거주자가 내국법인의 국내 판매점에 외국인 관광객을 인도하고 내국법인으로부터 지급받는 수수료는 한·중국 조세조약 제14조, 「소득세법」 제119조 제6호 및 같은 법 시행령 제179조 제6항에 따른 독립적 인적용역 소득에 해당합니다.

동 소득이 한·중국 조세조약 제14조 및 「소득세법」 제156조에 따라 국내에서 과세되지 않는 경우 「소득세법」 제156조의2 제1항에 따라 조세조약상 비과세·면제 신청서 제출하지 아니하며, 소득을 지급하는 자도 「소득세법 시행령」 제216조의2 제1항에 따라 지급명세서 제출의무가 면제됩니다.

## 인도법인으로부터 국외에서 제공받은 기술자문 용역의 국내원천소득 해당 여부

(서면-2017-법령해석국조-1666, 2017. 09. 25)

내국법인이 국내사업장이 없는 인도법인으로부터 국내에서의 기계설치 프로젝트 실행과 관련하여 국외에서 자문용역 등을 제공받고 지급하는 대가가 노하우 및 기술자(engineers) 등이 제공하는 전문직업적 용역(professional services)에 대한 대가에 해당하지 않는 경우, 동 대가는 「한·인도 조세조약」 제12조 및 「법인세법」 제93조제6호에 따라 인도법인의 국내원천소득에 해당하므로 같은 법 제98조제1항에 의하여 지급대가의 3% (지방소득세 별도)를 원천징수하여야 하는 것입니다.

## 국외 고정사업장을 통하여 인도법인으로부터 제공받는 기술용역에 대한 수수료의 국내원천소득 여부

(서면-2017-법령해석국조-1317, 2017. 07. 27)

내국법인이 인도법인과 기술용역계약을 체결하고 제3국에 보유한 고정사업장을 통하여 인도법인으로부터 기술용역을 제공받는 경우 인도법인이 지급받는 동 기술용역에 대한 수수료는 「한·인도 조세조약」 제12조 및 「법인세법」 제93조제6호(2016. 12. 20. 법률 14386호로 개정된 것)에 따른 국내원천소득에 해당하는 것입니다.

## 「한·인도 조세조약」 제12조에서 기술의 범위

(법령해석과-1078, 2020. 04. 07)

내국법인이 국내사업장이 없는 인도법인으로부터 국외에서 의료분야 등의 전문번역, 전사(轉寫, transcription), 교정, 출판지원 등의 용역을 제공받는 경우로서, 해당 용역이 관련 분야의 용역수행자가 통상적으로 보유하고 있는 전문적 지식 또는 기능을 활용하여 수행된 용역에 해당하는 경우, 내국법인이 국내에서 해당 용역의 수수료로 지급한 대가는 「한·인도 조세조약」 제12조와 「법인세법」 제93조 제6호에 따른 국내원천인적용역에 해당하는 것입니다.

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제80호서식] (개정 2015.3.13.)

### 국내사업장이 없는 외국법인의 인적용역소득 신고서

※ 뒤쪽의 작성방법을 읽고 작성하시기 바랍니다.

(앞 쪽)

용역 제공자	① 납세관리번호	② 거주지국	코드
	법인명	연락처(전화번호)	
	대표자성명	인적용역제공기간 . . . . . ~ . . . . .	
	소재지		
용역을 제공 받는자	상호(성명)	사업자등록번호	
	소재지		

구 분 (단위 : 원)	금 액	④ 관련비용 명세(③의 상세내용)	
수입금액		항목구분	금액
③ 관련비용		항공료	
과세표준		숙박비	
⑤산출세액		체재비	
⑥가산세		국 세 환 금 계 좌 신 고	
⑦총부담세액(⑤+⑥)		금융기관명	은행 (본)지점
⑧기납부(원천징수)세액		예금종류	예금
차감납부세액(⑦ - ⑧)		계좌번호	

신고인은 「법인세법」 제99조 및 「국세기본법」 제45조의3에 따라 위의 내용을 신고하며, 위 내용을 충분히 검토하였고 신고인이 알고 있는 사실 그대로를 정확하게 적었음을 확인합니다.

신고인(대표자)

(서명 또는 인)

세무대리인은 조세전문자격자로서 위 신고서를 성실하고 공정하게 작성하였음을 확인합니다.

세무대리인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

첨부서류	뒤쪽 참조	수수료 없음
------	-------	-----------

210mm× 297mm[백상지 80g/m<sup>2</sup> 또는 종질지 80g/m<sup>2</sup>]

(뒤쪽)

신고인 제출서류	1. 용역제공계약서 2. 수입금액 및 관련비용 증빙서류 3. 원천징수영수증(원천징수세액이 있는 경우)	수수료 없음
-------------	--	-----------

**신 고 안 내**

지방소득세도 용역제공 종료일로부터 4개월 이내에 해당 시·군·구청에 신고납부 하여야합니다.

**작 성 방 법**

1. ①납세관리번호란 : 아래의 표를 참조하여 기재합니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적음

2. ②거주지국과 거주지국코드는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다.
3. ③관련비용은 인적용역을 제공받는 자가 인적용역의 제공과 관련하여 항공회사 등에게 직접 지급한 항공료 등에 한정합니다. 다만, 인적용역소득에 대한 원천징수 시 원천징수의무자가 부담한 항공료 등을 제외한 금액으로 원천징수한 경우에는 이 신고를 하지 않아도 됩니다.
4. ④관련비용 명세는 ③관련비용 금액을 구성하는 상세 지출항목을 적습니다.

## 2. 국내원천 근로소득

근로소득이란 고용관계에 의하여 근로를 제공하고 그 대가로서 지급받는 급여·수당·상여 기타 이와 유사한 성질의 수입금액을 말합니다. 비거주자의 국내원천 근로소득은 다음과 같습니다(소법§119.7호, 소령§179⑧).

- ① 국내에서 제공하는 근로의 대가로서 받는 급여  
 참고로, 내국법인이 해외에 연락사무소를 설치하고 오로지 현지에서만 활동하는 비거주자인 현지인(외국국적의 비거주자, 임원제외)을 고용하여 급여를 지급하는 경우 동 급여에 대하여 해당 내국법인은 원천징수의무를 부담하지 않습니다.<sup>24)</sup>
- ② 거주자 또는 내국법인이 운영하는 외국항행선박·원양어업선박 및 항공기의 승무원이 받는 급여
- ③ 내국법인의 임원의 자격으로서 받는 급여  
 원칙적으로 근로소득은 국내에서 근로를 제공하고 받는 대가가 국내원천소득이 되나, 내국인이 운영하는 외국항행선박·원양어업선박 및 항공기의 승무원과 내국법인의 임원에 대하여는 예외를 두고 있습니다.
- ④ 「법인세법」에 따라 상여로 처분된 금액
- ⑤ 퇴직 후 주식매수선택권 행사이익(국기준 119-0-4)  
 내국법인의 임원으로 국내에 근무하고 있는 외국인이 내국법인으로부터 주식매수선택권을 부여받아 퇴직 후 출국하여 비거주자인 상태에서 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익은 국내원천 근로소득에 해당합니다. 이때 주식매수선택권을 행사함으로써 얻는 이익은 당해 주식매수선택권을 행사하는 날이 속하는 과세기간에 귀속됩니다. 다만, 국외에서만 근로를 제공한 비거주자가 근로의 대가로 부여받은 주식매수선택권을 퇴사 후 행사함으로써 인하여 발생하는 이익(행사당시의 시가와 실제 매수가액과의 차액)은 국내에서 과세되지 않습니다.

24) 제도46017-12367, 2001.07.25





## 주로 국외에서 근로를 제공하는 외국인 근로자 급여의 국내원천소득 여부

(국제세원관리담당관실-321, 2014. 08. 28)

내국법인이 국외에서만 용역을 수행하는 외국국적의 비거주자(내국법인의 임원은 제외)를 고용하여 급여를 지급하는 경우에 동 급여는 「소득세법」 제119조제7호의 국내원천소득에 해당하지 아니하므로 국내에서 과세되지 않습니다.

다만 일부는 국내에서 용역을 수행하고 일부는 국외에서 용역을 수행하는 경우, 국내 용역수행에 따른 대가는 「소득세법」 제119조제7호에 따른 국내원천소득에 해당합니다.



## 비거주자가 국내사업장에서 업무를 수행하고 대가는 국외에서 지급받는 경우 국내원천소득의 범위

(소통칙 119-0...1)

비거주자가 법 제120조의 규정에 의한 국내사업장 등에 일시체류하면서 기술지도를 행하고 국내체류기간에 제공한 근로의 대가로 지급받는 급여는 이를 국외에서 지급받는 경우에도 당해 국가와의 조세조약 등에서 별도로 규정한 경우를 제외하고는 법 제119조에서 규정하는 국내원천소득으로 과세된다.



## 외국법인의 국내사업장에 근무하는 외국인의 급여의 국내원천소득 판정

(소통칙 119-0...2)

외국인이 외국법인의 국내사업장에 파견되어 근로를 제공하고 수령하는 급여는 이를 본사에서 지급하거나 또는 국내사업장의 손금으로 계산하는가의 여부에 관계없이 당해 국가와의 조세조약 등에서 별도로 규정하는 것을 제외하고는 법 제119조제7호의 규정에 의하여 국내원천소득으로 본다.



## 비거주자에 처분된 인정상여에 대한 원천징수세액의 납세의무자

(소통칙 127-0...3)

인정상여의 지급일로 보는 소득금액 변동통지일 또는 법인세과세표준신고일 현재에는 그 상여처분을 받는 대표자가 퇴직하여 비거주자가 된 경우에도 납세의무가 있다



## 국내사업장의 손금에 산입한 기술자 급여는 갑종근로소득으로서 원천징수 대상임

(법규과-3374, 2008. 07. 30)

독일법인에 고용되어 국내에서 용역을 수행하는 비거주자인 기술자의 급여가 동 법인의 국내사업장에 대한 국내원천 소득금액을 계산함에 있어 손금에 산입되는 경우, 당해 급여는 「소득세법」 제20조제1항제1호, 같은법 제119조제7호 및 「한·독조세조약」 제15조 규정에 의한 국내원천 갑종근로소득에 해당하며 원천징수의무자는 「소득세법」 제127조 및 같은법 제134조 규정에 따라 원천징수하는 것임.



### 비거주자가 된 이후에 미국 모회사로부터 수령한 주식매수선택권의 행사이익은 국내원천 근로소득에 해당함

(법규과-1600, 2010. 10. 26)

거주자가 외국 모회사가 출자한 내국법인에 근무하면서 외국 모회사로부터 주식매수선택권을 부여받아 주식매수선택권의 부여조건성립시까지 국내에서 내국법인에게 근로를 제공하고 내국법인을 퇴사하여 비거주자가 된 이후에 주식매수선택권을 행사함에 따라 얻은 행사이익은 「소득세법」 제119조제7호 및 「한·캐나다 조세조약」 제14조 【인적용역】 (2006. 12. 18. 발효되기 전의 것)에 따라 국내원천소득에 해당하는 것임



### 일정기간 경과 후 정해진 조건에 따라 주식을 수령할 권리를 부여받은 경우

(서면2팀-341, 2005. 02. 24)

국내자회사의 임직원이 외국모회사로부터 일정기간 경과 후 정해진 조건에 따라 주식을 지급받을 수 있는 주식수령권을 부여받은 경우의 근로소득 수입시기는 조건이 성취되어 주식을 지급 받은 날의 근로소득이 되는 것이며, 이때 근로소득은 조건이 성취되어 주식을 부여받은 날의 주식의 시가로 하는 것임.

## 3. 비과세 근로소득

「소득세법」 제12조제3호에 따른 비거주자의 근로소득은 비과세됩니다. 그 중 일부를 예시하면 다음과 같습니다.

외국정부(외국의 지방자치단체와 연방국가인 외국의 지방정부를 포함) 또는 국제연합과 그 소속기구의 기관에 근무하는 자로서 대한민국 국민이 아닌 사람이 그 직무수행의 대가로 받는 급여는 그 외국정부가 그 나라에서 근무하는 우리나라 공무원이 받는 급여에 대하여 소득세를 과세하지 아니하는 경우에 한하여 비과세됩니다(소법 §12.3호차목, 소령§14).

위의 “직무수행의 대가로 받는 급여”에는 외국정부 및 국제기관(국제연합과 그 소속기구의 기관)이 일반적으로 기업이 경영하는 수익사업을 직접 경영하는 경우에 있어서 이에 종사하고 받는 급여는 포함되지 아니하는 것이므로 그 급여는 비과세되지 아니합니다(소통칙 12-14...1).

국외 또는 「남북교류협력에 관한 법률」에 따른 북한지역(이하 "국외등")에서 근로를 제공(원양어업 선박 또는 국외등을 항행하는 선박이나 항공기에서 근로를 제공하는 것을

포함한다)하고 받는 보수 중 월 100만원(원양어업 선박, 국외등을 항행하는 선박 또는 국외등의 건설현장 등에서 근로(설계 및 감리업무를 포함한다)를 제공하고 받는 보수의 경우에는 월 300만원 이내의 금액이 비과세 됩니다(소법§12. 3호거목, 소령§16① 1호).

또한 공무원, 대한무역투자진흥공사, 한국관광공사, 한국국제협력단 및 한국국제보건 의료재단의 종사자가 국외등에서 근무하고 받는 수당 중 해당 근로자가 국내에서 근무할 경우에 지급받을 금액상당액을 초과하여 받는 금액 중 실비변상적 성격의 급여로서 외교부장관이 기획재정부장관과 협의하여 고시하는 금액이 비과세됩니다(소령§16① 2호).

### 해외연수중에 받는 급여의 국외근로소득 해당 여부

(소통칙12-16...1)

영 제16조제1항제1호에 규정하는 “국외 또는 「남북교류협력에 관한 법률」에 의한 북한지역에서 근로를 제공하고 받는 보수”는 해외 또는 북한지역에 주재하면서 근로를 제공하고 받는 급여를 말하며 출장, 연수 등을 목적으로 출국한 기간 동안의 급여상당액은 국외근로소득으로 보지 아니한다.

### 외국항행 선박의 승무원이 받는 급여의 국외근로소득 포함 범위

(소통칙12-16...3)

- ① 국외에서 근로를 제공할 것을 조건으로 고용된 자의 국내근로소득(대기기간 급여 등)은 영 제16조제1항제1호에 규정하는 국외근로소득에 포함하지 아니한다.
- ② 원양어업 선박 또는 외국항행 선박이 수리 및 정비 등의 사유로 국내에 체재하는 기간중 동선박의 승무원으로 고용된 거주자의 국내체재기간에 해당되는 급여는 국외근로소득에 포함한다.

### 비거주자에 대한 국외 항행선박 근로소득 비과세 적용여부

(국제조세제도과-53, 2010. 02. 05)

구 「소득세법」(2009. 12. 31 개정 전) 제12조제4호과목 및 같은법 시행령 제16조제1항제1호에 따른 국외에서 근로를 제공하고 받는 보수에 관한 비과세제도 중 근무환경이 열악한 국외 항행 선박 근로자 지원 및 해운산업 국제경쟁력 제고를 목적으로 하는 국외 등을 항행하는 선박이나 항공기에서 근로를 제공하고 받는 보수에 관한 비과세는 비거주자에 대해서도 적용됨.



### 외국인 근로자의 부임 소요경비(항공료, 이사비용 등) 근로소득 비과세 여부

(국일46017-206, 1996. 04. 15)

외국인 근로자가 앞으로의 근로계약이행을 위하여 부임하는데 소요되는 경비(본인 및 가족 항공료와 이사비용)는 「소득세법 시행령」 제12조제3호의 실비변상적인 성질의 급여로 볼 수 없으므로 원천징수대상이 되는 근로소득인 것이나, 이미 고용하고 있는 자의 부임여비는 사규 또는 고용계약서 내용, 회사의 사업수행목적, 일반적인 고용관행 등을 종합적으로 판단하여 합리적인 금액의 범위 내에서 실비변상적인 성질의 급여로 봄.

## 4. 비거주자의 근로소득 과세 체계

비거주자의 근로소득에 대한 소득세의 원천징수 및 과세표준 계산과 세액의 계산·신고·납부 등은 원칙적으로 거주자와 동일하나, 과세표준 및 세액의 계산에 있어서 인적공제(기본공제, 추가공제) 중 비거주자 본인 이외의 자에 대한 공제와 특별소득공제, 자녀세액공제, 특별세액공제를 하지 아니합니다. 그러나 근로소득공제 및 근로소득세액공제 등은 거주자와 동일하게 공제합니다(소법§126조⑤).

또한, 비과세외국연예등법인에 고용된 비거주자 연예인 또는 운동가가 「소득세법」 제156조의5에 따른 원천징수에 의하여 소득세를 납부하였다면 「소득세법」 제73조제1항을 준용하여 과세표준확정신고를 하지 아니할 수 있습니다(소법§126조⑤).

### 가. 근로소득이 있는 비거주자

근로소득 있는 비거주자에 대한 과세는 거주자의 경우와 동일합니다. 매월분 근로소득을 지급하는 자는 간이세액표에 따라 소득세를 원천징수하여야 하며, 연말에 총 근로소득을 종합하여 근로소득공제와 소득공제 등을 하여 근로소득 과세표준을 계산하고, 여기에 종합소득세율을 적용하여 연말정산을 하여야 합니다(소법§127①4호, 소법§134①,②).

### 나. 외국기관 등으로부터 받는 근로소득이 있는 비거주자

다음의 근로소득이 있는 비거주자에 대해서는 납세조합에 가입여부에 따라 납세의무 이행절차가 다르며, 납세조합을 통하여 납세의무를 이행하는 경우에는 세액의 5%에 상당하는 금액을 공제받을 수 있습니다.

- **외국기관 또는 우리나라에 주둔하는 국제연합군(미군은 제외한다)으로부터 받는 근로소득**
- **국외에 있는 비거주자 또는 외국법인(국내지점 또는 국내영업소는 제외한다)으로부터 받는 근로소득. 다만 다음의 어느 하나에 해당하는 소득은 제외함**
  - 1) 비거주자의 국내사업장과 외국법인의 국내사업장의 국내원천소득금액을 계산할 때 필요경비 또는 손금으로 계상되는 소득
  - 2) 국외에 있는 외국법인(국내지점 또는 국내영업소는 제외)으로부터 받는 근로소득 중 「소득세법」 제156조의7에 따라 소득세가 원천징수되는 파견근로자의 소득

**① 납세조합에 가입한 비거주자**

위의 근로소득이 있는 비거주자는 납세조합을 조직·가입하여 납세의무를 이행할 수 있습니다(소법§149.1호). 납세조합은 조합원의 소득에 대하여 매월 소득세를 원천징수하여야 하는데, 그 세액의 5%에 상당하는 금액을 공제하며 다음 달 10일까지 납세조합 관할 세무서 등에 납부하여야 합니다(소법§151). 납세조합은 연말에 그 조합원의 근로소득에 대하여 연말정산을 하여야 합니다.

**② 납세조합에 가입하지 않은 비거주자**

위의 근로소득이 있는 비거주자가 납세조합에 가입하지 않은 경우에는 당해 근로소득이 발생한 연도의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지 소득세 확정신고를 하여야 합니다.

**다. 외국기관 등으로부터 받는 근로소득과 다른 근로소득이 함께 있는 비거주자**

외국기관 등으로부터 받는 근로소득과 다른 근로소득이 함께 있는 비거주자는 주된 근무지의 원천징수의무자가 이를 모두 합한 금액에 대하여 연말정산을 할 수 있습니다(소법§137의2③).

주된 근무지의 원천징수의무자가 이를 모두 합한 금액에 대하여 연말정산을 하지 아니한 경우에는 해당 비거주자가 당해 근로소득을 합하여 다음 연도 5월에 종합소득세 확정신고를 하여야 합니다.

**국내 파견 종료 출국후 당초의 근로제공에 대한 상여를 추가로 받는 경우**

(서면2팀-942, 2005. 06. 28)

『소득세법』상 외국인거주자가 국내에서 외국법인의 국내지점 또는 외국인투자법인과 근로 계약을 체결하고 근로를 제공한 후, 당해 외국인거주자가 『소득세법』 제137조의 규정에 의한 근로소득세액의 연말정산을 종료하고 파견기간이 종료되어 출국함에 따라 비거주자인 상태에서 외국법인의 국내지점 또는 외국인투자법인으로부터 당초의 근로 제공에 대한 상여(인센티브)를 추가로 수령하는 경우, 원천징수의무자인 외국법인의 국내지점 또는 외국인 투자법인은 과세기간의 상여(인센티브)를 추가로 지급하는 때에 당초의 근로소득세액의 연말정산을 다시 하여야 하는 것임.

**외국법인의 국내지점 파견근로자의 원천징수 시기**

(서이46017-10667, 2002. 03. 28)

1. 외국법인에서 파견되어 국내지점에 근무하는 근로자의 급여의 일부를 동 외국법인에서 당해 근로자에게 직접 지급하고 본·지점간의 사전약정된 보상규정에 의거 추후 국내지점이 이를 보상해 주는 경우, 동 급여소득은 『소득세법』 제20조제1항의 규정에 의한 갑종근로 소득에 해당하며,
2. 이 경우, 국내지점은 별도의 절차 없이 지급의무가 확정되므로 외국법인 본점이 당해 근로자에게 급여를 지급하는 시점에 미지급부채 등으로 계상하고 『소득세법』 제134조의 규정에 의거 원천징수하여야 함.

**국내 파견된 비거주자가 과세기간 중에 거주자가 된 경우**

(서면2팀-941, 2005. 06. 28)

국내에 출장·파견된 비거주자인 외국법인의 직원이 『소득세법』 제5조의 과세기간 중에 『소득세법』 상 거주자가 된 경우, 당초 같은법 제120조에 규정하는 국내사업장이 없는 비거주자 기간에 같은법 제121조제3항의 규정에 의하여 분리과세된 같은법 제119조제7호의 소득과 거주자가 된 이후에 발생한 근로소득은 이를 합산하여 과세되지 아니하는 것이나, 당해 직원이 국내에 같은법 제120조에 규정하는 국내사업장 또는 같은법 제119조제3호의 부동산소득이 있는 경우에는 같은법 제121조제2항의 규정에 의하여 종합과세된 같은법 제119조제7호의 소득과 당해 직원이 거주자가 된 이후 거주자기간의 근로소득은 합산하여 과세되는 것임.

**납세조합원의 연말정산에 의한 환급**

(소통직 152-0...1)

법 제127조 제1항 제4호 각 목에 따른 근로소득이 있는 자가 조직한 납세조합이 당해 조합원에 대한 소득세를 징수하여 납부한 후 연말정산으로 인하여 환급금이 발생한 때에는 영 제201조 제1항을 준용하여 당해 조합이 징수·납부할 소득세에서 조정하여 환급할 수 있다.

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제24호서식(1)] <개정 2020. 3. 13.>

(8쪽 중 제1쪽)

관리 번호	<b>[ ]근로소득 원천징수영수증</b> <b>[ ]근로소득 지급 명세서</b> ([ ]소득자 보관용 [ ]발행자 보관용 [ ]발행자 보고용)		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>거주구분</td> <td>거주자1/비거주자2</td> </tr> <tr> <td>거주지역</td> <td>거주지역코드</td> </tr> <tr> <td>내·외국인</td> <td>내국인1 /외국인9</td> </tr> <tr> <td>외국인단일세율적용</td> <td>여 1 / 부 2</td> </tr> <tr> <td>외국법인소속 파견근로자 여부</td> <td>여 1 / 부 2</td> </tr> <tr> <td>국적</td> <td>국적코드</td> </tr> <tr> <td>세대주 여부</td> <td>세대주1, 세대원2</td> </tr> <tr> <td>연말정산 구분</td> <td>계속근로1, 중도퇴사2</td> </tr> </table>		거주구분	거주자1/비거주자2	거주지역	거주지역코드	내·외국인	내국인1 /외국인9	외국인단일세율적용	여 1 / 부 2	외국법인소속 파견근로자 여부	여 1 / 부 2	국적	국적코드	세대주 여부	세대주1, 세대원2	연말정산 구분	계속근로1, 중도퇴사2
거주구분	거주자1/비거주자2																			
거주지역	거주지역코드																			
내·외국인	내국인1 /외국인9																			
외국인단일세율적용	여 1 / 부 2																			
외국법인소속 파견근로자 여부	여 1 / 부 2																			
국적	국적코드																			
세대주 여부	세대주1, 세대원2																			
연말정산 구분	계속근로1, 중도퇴사2																			
징수 의무자	① 법인명(상 호) ③ 사업자등록번호 ③-1 사업자단위과세자 여부    여1 / 부2 ⑤ 소재 지(주소)		② 대표 자(성 명) ④ 주민 등 록 번 호 ③-2 종사업장 일련번호																	
소득자	⑥ 성 명 ⑧ 주 소		⑦ 주민 등 록 번 호(외국인등록번호)																	
I 근 처 별 소 득 명 세	구 분	주(현)	중(전)	중(전)	⑩-1 납세조합	합 계														
	⑨ 근 무 처 명																			
	⑩ 사업자등록번호																			
	⑪ 근무기간	~	~	~	~	~														
	⑫ 감면기간	~	~	~	~	~														
	⑬ 급 여																			
	⑭ 상 여																			
	⑮ 인 정 상 여																			
	⑮-1 주식매수선택권 행사이익																			
	⑮-2 우리사주조합인출금																			
	⑮-3 임원 퇴직소득금액 한도초과액																			
⑮-4 직무별명보상금																				
⑯ 계																				
II 비 과 세 및 감 면 소 득 명 세	⑱ 국외근로	MOX																		
	⑱-1 야간근로수당	OOX																		
	⑱-2 출산·보육수당	QOX																		
	⑱-4 연구보조비	HOX																		
	⑱-5																			
	⑱-6																			
	~																			
	⑱-31																			
	⑲ 수련보조수당	Y22																		
	⑳ 비과세소득 계																			
	㉑-1 감면소득 계																			
III 세 액 명 세	구 분	㉓ 소 득 세		㉔ 지방소득세	㉕ 농어촌특별세															
	결 정 세 액																			
	기 납 부 세 액	㉗ 중(전)근무지 (결정세액란의 세액을 적습니다)	사업자 등록 번호																	
		㉘ 주(현)근무지																		
	㉙ 납부특례세액																			
	㉚ 차 감 징 수 세 액 (㉗-㉘-㉙)																			
위의 원천징수액(근로소득)을 정히 영수(지급)합니다.																				
징수(보고)의무자  <b>세 무 서 장</b> 귀하					년    월    일 (서명 또는 인)															

210mm×297mm[백상지 80g/㎡((재활용품))]

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

(8쪽 중 제2쪽)

㉑ 총급여(16. 다만 외국인단일세를 적용 시에는 연간 근로소득) ㉒ 근로소득공제 ㉓ 근로소득금액	48 종합소득 과세표준	
	49 산출세액	
기본공제 24 본인 25 배우자 26 부양가족(명) 추가공제 27 경로우대(명) 28 장애인(명) 29 부녀자 30 한부모가족	세액감면	50 「소득세법」 51 「조세특례제한법」(52 제외) 52 「조세특례제한법」 제30조 53 조세조약
		54 세액감면계
연가공제 31 국민연금보험료 32 국민연금공제 33 저소득층 34 저소득층 35 저소득층 36 저소득층	연가공제	55 근로소득 56 자녀 공제대상자녀 (명) 출산·입양자 (명)
		57 과학기술인공제 58 「근로기준법」에 따른 퇴직연금 59 연금저축 60 보험료 보장성 장애인전용보장성 61 의료비 62 교육비 63 기부금 2 정지 10만원 이하 10만원 초과 4 법정기부금 5 우리사주조합 6 지정기부금 (종교단체외) 7 지정기부금 (종교단체) 8 계 9 표준세액공제
특별소득공제 37 차감소득금액 38 개인연금저축 39 소기업·소상공인 공제부금 40 주택 41 주택 42 주택 43 주택 44 주택 45 주택 46 주택	세액공제	64 계 65 표준세액공제 66 납세조합공제 67 주택차입금 68 외국납부 69 월세액 공제대상금액 세액공제액
		70 세액공제계 71 결정세액(49-54-70) 81 실효세율(%) (71/21)



## 5. 외국법인 소속 파견근로자 원천징수

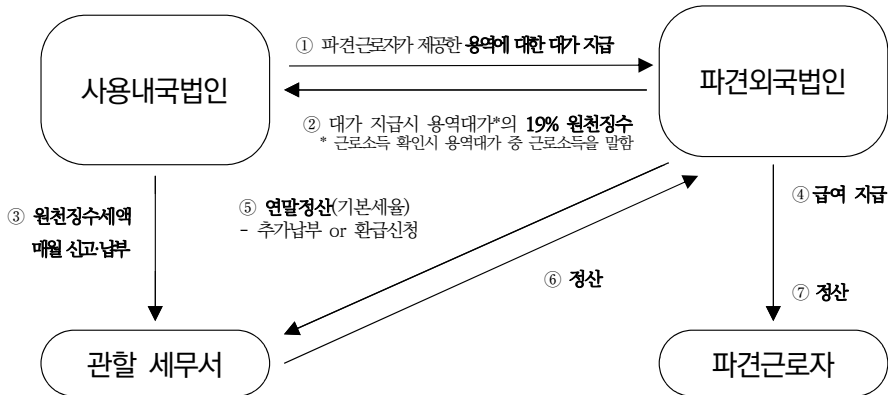
### 가. 개요

국내에 파견된 근로자로서 국외에 있는 외국법인으로부터 소득을 지급받는 자는 파견근로자가 스스로 또는 납세조합을 통해 근로소득세를 신고·납부하여야 합니다.

다만, 2016년 7월 1일부터 고소득 파견근로자의 조세회피를 방지하기 위해 동 파견근로자를 사용하는 사용내국법인이 파견외국법인에게 용역사용 대가 지급시 제한적으로 원천징수하고 연말정산합니다(소법§156의7).

- ① 원천징수: 사용내국법인은 파견외국법인에게 용역대가 지급시 용역대가(근로대가가 확인되는 경우에는 확인된 근로대가)의 19% 원천징수
- ② 연말정산: 파견외국법인은 연말정산시 추가납부 또는 환급신청

#### ■ 파견근로자에 대한 원천징수제도 개요 ■



### 나. 원천징수의무자(사용내국법인)

내국법인과 체결한 근로자파견계약에 따라 근로자를 파견하는 국외에 있는 외국법인(국내지점 또는 국내영업소는 제외하며, 이하 "파견외국법인")의 소속 근로자(이하 "파견근로자")를 사용하는 내국법인(이하 "사용내국법인")은 다음 요건을 모두 갖춘 내국법인입니다(소령§207의10①).

- ① 파견외국법인에게 지급하는 근로대가의 합계액이 연간 20억원을 초과할 것(다수 외국법인의 경우 합산하여 20억원 기준 적용)
- ② 직전 사업연도 매출액이 1,500억원 이상이거나 직전 사업연도 말 현재 자산총액이 5,000억원 이상일 것
- ③ 한국표준산업분류에 따른 항공운송업, 건설업, 전문·과학 및 기술서비스업, 선박 및 수상 부유구조물 건조업, 금융업을 영위할 것

#### 다. 파견근로자의 범위

파견외국법인에 소속된 근로자로서 사용내국법인에 파견되어 해당 사용내국법인에 근로를 제공하는 자(소령§207의10②)

#### 라. 원천징수의무

사용내국법인은 파견근로자가 국내에서 제공한 근로의 대가를 파견외국법인에 지급하는 때에 그 지급하는 금액의 19%를 원천징수하여 다음 달 10일까지 납부하여야 합니다(소법§156의7①).

다만 파견근로자가 파견외국법인으로부터 지급받는 금액을 사용내국법인이 확인한 경우에는 그 확인된 금액의 19%를 원천징수하고 아래의 서류를 원천징수 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다(소령§207의10③).

- ① 원천징수이행상황신고서
- ② 파견근로자 근로계약 명세서(「소득세법 시행규칙」 별지 제101호 서식)
- ③ 사용내국법인과 파견외국법인 사이에 체결된 용역제공 관련 계약서  
영문으로 작성된 서류는 한글번역본과 함께 제출하여야 합니다.

#### 마. 연말정산(추가납부 또는 환급신청)

파견외국법인(사용내국법인이 파견외국법인을 대리할 수 있으며 이 경우에는 사용내국법인)은 파견근로자의 근로소득세액에 대한 연말정산을 하여 사용내국법인의 원천징수 관할 세무서장에게 다음 각 호의 서류를 제출하여야 합니다(소령§207의10④).

- ① 근로소득 지급명세서
- ② 원천징수세액 환급신청서(「소득세법 시행규칙」 별지 제102호 서식)
- ③ 파견외국법인과 파견근로자 사이에 체결된 용역제공 관련 계약서
- ④ 파견외국법인이 파견근로자에게 지급한 보수 또는 대가에 대한 증거서류

영문으로 작성된 서류는 한글번역본과 함께 제출하여야 합니다(소령§207의10⑤).

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제101호서식] <신설 2016.3.16.>

파견근로자 근로계약 명세서

접수번호		접수일자					
1 신고인	① 성명(대표자)	한글	② 주민등록번호				
		영문					
	③ 상호(법인명)	④ 사업자등록번호					
	⑤ 주소(사업장)	⑥ 전화번호					
2 귀속 연월(7)							
3 파견근로자 근로계약 명세							(단위 : 원)
8 일련번호	9 소속 외국법인의 법인명(상호)	10 국내 근로 제공 기간	11 성명	12 외국인 등록번호	13 국적	14 담당 직무	15 해당 기간 중 제공한 근로의 대가 (지급액 또는 확인금액)
16 계							

「소득세법 시행령」 제207조의10 제3항에 따라 파견근로자 근로계약 명세서를 제출합니다.

년 월 일

제 출 인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

세무대리인	상호(성명)	사업자등록번호	전화번호
-------	--------	---------	------

첨부서류	1. 사용내국법인과 파견외국법인 사이에 체결된 용역제공 관련 계약서
------	---------------------------------------

작성방법

- ⑤해당 기간 중 제공한 근로의 대가는 원화 환산이 필요한 경우 사용내국법인이 파견외국법인에게 용역대가를 지급한 때의 외국환거래법에 의한 기준환율 또는 재정환율을 적용하여 계산합니다.

210mm × 297mm[백상지(80g/㎡) 또는 중질지(80g/㎡)]

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제102호서식] <신설 2016.3.16.>

## 파견외국법인에 대한 원천징수세액 환급신청서

접수번호	접수일자			
<b>1</b> 원천징수 의무자	① 상호(법인명)		② 사업자등록번호 (납세관리번호)	
	③ 주소(사업장)		④ 전화번호	
<b>2</b> 파견외국법인	⑤ 상호(법인명)		⑥ 납세관리번호	
	⑦ 주소(사업장)		⑧ 소재지국	(코드: )
<b>3</b> 사용내국법인	⑨ 상호(법인명)		⑩ 사업자등록번호	
	⑪ 주소(사업장)		⑫ 전화번호	
<b>4</b> 환급신청 내역		(단위 : 원)		
당초 원천징수 내역			⑬ 파견근로자에게 지급한 근로대가 총액	⑭ 파견근로자의 근로대가에 대한 결정세액 총합계
⑬ 대가지급액	⑭ 원천징수세액	⑮ 근로기간	⑯ 환급신청 세액 (⑬-⑭)	
<b>5</b> 국세환급금 계좌 신고				
⑰ 예입처		⑱ 예금 종류		⑲ 계좌번호
은행	본·지점	예금		

신청인은 「소득세법 시행령」 제207조의10 제4항에 따라 파견외국법인(「소득세법」 제156조의7 제3항에 따라 사용내국법인이 파견외국법인을 대리하여 원천징수하는 경우에는 사용내국법인이 해당됩니다)에 대한 원천징수세액 환급신청서를 제출하며, 위 내용을 충분히 검토하였고 신청인이 알고 있는 사실 그대로를 정확하게 적었음을 확인합니다.

년    월    일  
(서명 또는 인)

신 청 인

세무서장    귀하

세무대리인	상호(성명)	사업자등록번호	전화번호	
첨부서류	1. 파견외국법인과 파견근로자 사이에 체결된 용역제공 관련 계약서(계약서를 제출할 수 없는 경우 파견근로자별 인적사항, 계약기간, 지급 대가 등이 확인 가능한 서류로 대체하여 제출 가능) 2. 파견외국법인이 파견근로자에게 지급한 보수 또는 대가에 대한 증거서류			

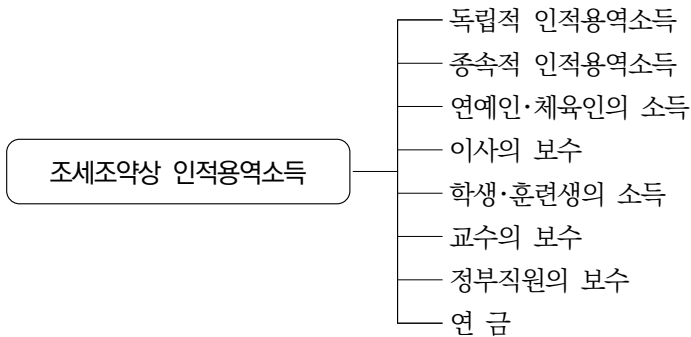
### 작성방법

1. ②사업자등록번호(납세관리번호)란: 사업자등록번호, 납세관리번호, 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number) 등을 적습니다.
2. ⑧소재지국과 코드는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다.
3. ④ 환급신청 내역의 기재사항 중에서 원화 환산이 필요한 경우 사용내국법인이 파견외국법인에게 용역대가를 각각 지급한 때의 외국환거래법,에 의한 기준환율 또는 재정환율을 적용하여 계산합니다.
3. ⑬파견근로자에게 지급한 근로대가 총액: 파견외국법인이 사용내국법인으로부터 지급받은 용역대가 중 파견외국법인의 소속 파견근로자에게 실제 지급한 금액을 적습니다.
4. ⑭파견근로자의 근로대가에 대한 결정세액 총합계: 파견외국법인(또는 사용내국법인)이 제출한 파견근로자에 대한 근로소득 지급명세서상의 결정세액을 모두 더하여 적습니다.

210mm× 297mm[백상지(80g/m<sup>2</sup>) 또는 중질지(80g/m<sup>2</sup>)]

## 제2절 조세조약

인적용역은 일반적으로 독립된 자격으로 제공하는 독립적 인적용역과 피고용인으로서 제공하는 종속적 인적용역(퇴직소득 포함)으로 대별될 수 있습니다. 그러나 조세조약에서는 다음과 같이 인적용역소득을 8개의 유형으로 세분하여 규정하고 있습니다.



### 1. 독립적 인적용역소득

#### 가. 독립적 인적용역소득의 범위

조세조약상 독립적 인적용역소득이라 함은 전문직업적 용역 또는 기타 독립적 성격의 활동으로 인하여 취득하는 소득을 의미하는 것으로서 타인의 피고용인으로서 용역을 제공하고 대가를 지급받는 종속적 인적용역소득에 대응되는 개념입니다.

전문직업적 용역이라 함은 의사·변호사·기사·건축가·회계사 등의 독립적 활동 및 예술·문학·미술·교육 또는 교수 등에 관한 독립적 활동을 의미합니다. 위에 열거된 활동유형은 전문직업적 용역의 전형적인 것을 예시한 것에 불과하며, 모든 독립적 인적용역을 망라한 것이 아닙니다.

내국세법상 인적용역소득은 그 용역이 국내에서 수행되는 경우 원천징수 대상이나, 조세조약에서는 국내에서 수행된 용역이더라도 용역수행지국의 과세요건을 각 조약체 결국별로 달리 규정하고 있으므로 구체적인 과세요건은 각 국가별 조세조약을 참고하여야 합니다.

### ① 연예인·체육인의 소득

국내세법상 연예인 및 체육인의 독립적 활동은 독립적 인적용역의 범위에 포함되나, 대부분의 조세조약은 독립적 인적용역 조항과 별도로 연예인 및 체육인에 대한 조항을 두고 있습니다. 그 경우에는 그 연예인·체육인 조항이 우선하여 적용됩니다.

연예인·체육인 소득에 대한 구체적인 과세방법은 “2.연예인·체육인 용역소득 (p191 이하)”을 참고하시기 바랍니다.

### ② 법인의 독립적 인적용역소득

우리나라가 체결한 조세조약 중에는 독립적 인적용역 조항이 개인(Individual)에게만 적용되고 법인에게에는 적용되지 않는 조약들이 있습니다. 이 경우 법인이 제공하는 인적용역에 대한 대가는 사업소득에 해당합니다. 따라서 이들 국가의 법인이 그 직원을 통하여 국내에서 인적용역을 제공하는 경우 그 대가는 우리나라에 고정사업장이 없으면 국내에서 과세되지 않습니다.

#### ■ 조세조약상 독립적 인적용역 적용 대상 ■

적 용 대 상	해 당 조 약
개인 <sup>1)</sup> (36개국)	남아프리카공화국, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 리투아니아, 멕시코, 미국, 미얀마, 방글라데시, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 세르비아, 스리랑카, 스위스 <sup>2)</sup> , 슬로베니아, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 에스토니아, 오만, 오스트리아, 요르단, 이집트 <sup>3)</sup> , 인도, 인도네시아, 칠레, 캐나다, 케냐, 태국, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 호주
거주자 (개인, 법인, 단체) (45개국)	그리스, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 루마니아, 룩셈부르크, 말레이시아, 모로코, 몰타, 몽골, 베트남, 벨기에, 불가리아, 브라질 <sup>4)</sup> , 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 아일랜드, 알제리, 에콰도르, 에티오피아, 영국, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 터키, 투르크메니스탄, 튀니지, 포르투갈, 폴란드, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리
조항 없음 <sup>5)</sup> (12개국)	가봉, 바레인, 브루나이, 싱가포르(개정후), 아랍에미리트(개정후), 우루과이, 조지아, 체코(개정후), 카타르, 콜롬비아, 파나마, 홍콩

1) 개인 이외의 법인 또는 단체가 그 직원을 통하여 국내에서 인적용역을 제공하는 경우 사업소득 조항이 적용  
 2) 법인의 인적용역은 사업소득 조항 적용(개정개정서§8, 2012.7.25.)  
 3) 법인의 인적용역은 사업소득 조항 적용(의정서§4)  
 4) 활동이 "용역회사"(Sociedade Civil)에 의하여 수행되는 경우에도 적용됨(의정서§5)  
 5) 독립적 인적용역 조항이 없으므로 개인, 법인, 단체 등이 국내에서 인적용역을 제공하는 경우 사업소득 조항이 적용됨

## 나. 과세원칙

### ① 용역수행지국 과세요건

조세조약상 비거주자 등의 독립적 인적용역소득에 대하여는 조세조약에 따라 다소 상이하나 일반적으로 다음 세 가지 요건 중 어느 하나에 해당되면 용역수행지국인 국내에서 과세할 수 있습니다.

- 비거주자 등이 국내에 고정시설을 가지고 있는 경우
- 비거주자 등이 당해 회계연도(fiscal year) 중에 총 183일을 초과하여 국내에 체재하는 경우
- 비거주자 등이 국내에서 제공한 독립적 인적용역에 대한 대가가 국내의 거주자에 의하여 지불되거나 국내에 소재하는 고정사업장 또는 고정시설에 의하여 부담되고 당해 회계연도 중에 그 대가가 일정한 금액을 초과한 경우

### ② 우리나라 조세조약상 과세요건

우리나라가 체결한 조세조약별로 인적용역소득에 대한 과세요건을 보면 다음과 같습니다.

#### ■ 조세조약상 독립적 인적용역 소득의 과세요건 ■

용역수행지국 과세요건 (하나라도 충족하면 과세)	해 당 조 약
① 고정시설 보유 (31개국)	그리스, 노르웨이, 뉴질랜드, 라오스, 루마니아, 모로코, 몽골, 베트남, 벨라루스, 불가리아, 세르비아, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아일랜드, 에티오피아, 영국, 오만, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 튀니지, 폴란드, 핀란드, 헝가리, 호주
① 고정시설 보유 ② 연간 183일 이상(초과) 체재 (34개국)	남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 독일, 라트비아, 러시아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 몰타, 방글라데시(120일), 베네수엘라, 사우디아라비아, 스위스, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 오스트리아, 요르단, 우즈베키스탄, 이집트, 이탈리아, 인도(개정전 ①요건), 인도네시아(90일), 일본, 중국, 칠레, 캐나다, 케냐, 투르크메니스탄, 페루, 포르투갈, 프랑스, 필리핀(120일)



용역수행지국 과세요건 (하나라도 충족하면 과세)	해 당 조 약
① 고정시설 보유(183일 이상 유지) ② 연간 183일 이상(초과) 체재 ③ 대가가 연간 일정금액 초과 (2개국)	미국(과세연도중 미화 3천불, 183일이상 고정시설유지) 파푸아뉴기니(365일중 미화 1만불, 365일 중 6개월 초과)
① 고정시설 보유 ② 연간 183일 이상(초과) 체재 ③ 대가를 수행지국 거주자가 지급 ④ 대가를 수행지국 고정사업장이 부담 * ③·④의 대가가 일정금액 초과 (4개국)	미얀마(회계연도중 미화 12,000불) 태국(회계연도중 미화 12,000불) 파키스탄(과세연도중 미화 10,000불) 피지(연간 피지화 10,000불)
① 연간 183일 이상(초과) 체재 (1개국)	스리랑카
① 연간 183일 이상(초과) 체재 ② 대가를 수행지국 거주자가 지급 ③ 대가를 수행지국 고정사업장이 부담 (3개국)	덴마크, 벨기에, 터키
① 연간 183일 이상(초과) 체재 ② 대가를 수행지국 거주자가 지급 ③ 대가를 수행지국 고정사업장이 부담 * ②·③의 대가가 일정금액 초과	말레이시아(역년중 미화 3,000불)
① 대가를 수행지국 법인이 부담 ② 대가를 수행지국 고정사업장이 부담	브라질

※ 183일과 관련하여 조세조약에 따라 183일이 포함되는 경우도 있으므로 실제 적용시 조세조약을 확인해야 함



### 말레이시아 법인의 미화 3,000달러 초과 인적용역 대가 과세여부

(국제세원-470, 2009. 09. 08)

국내사업장이 없는 말레이시아 법인이 국내에서 한·말레이시아 조세조약 제14조 및 「법인세법」 제93조제6호에 의한 인적용역을 제공하고 역년 중 미화 3,000달러를 초과하는 대가를 내국법인으로부터 지급받는 경우에는 동 말레이시아 법인 소속 직원이 당해 역년 중 총 183일 미만의 기간 동안 국내에 체재하더라도 그 대가는 국내에서 과세됨.



### 주한미국외교관의 배우자가 공예품을 판매하고 받는 대가의 과세 여부 등

(서면2팀-997, 2008. 05. 21)

1. 「소득세법 기본통칙」 1-3 [외교관 등 신분에 의한 비거주자]의 규정에 따라 주한의 교관의 세대를 구성하는 가족으로 대한민국 국민이 아닌 자는 비거주자에 해당하는 것임.

2. 국내사업장이 없으며 비거주자인 주한 미국외교관의 배우자가 공예전문가로서 자신이 제작한 공예품 등을 판매하고 지급받는 대가는 「소득세법」 제119조제6호 및 「한·미 조세조약」 제18조의 규정에 따라 인적용역소득에 해당하는 것임.  
인적용역소득에 해당하는 동 판매대가 중 국외에서 제작한 공예품에 대한 부분은 비거주자의 국외원천소득에 해당하는 것으로 우리나라에서 과세되지 아니하는 것이나, 국내에서 제작한 공예품에 대한 부분은 국내원천소득에 해당하는 것으로 동 조세조약 제18조제2항에서 규정하는 3가지 경우 중 하나라도 해당한다면 우리나라에서 과세되는 것이며 이 때 「소득세법」 제156조제1항제2호의 규정에 따라 지급금액의 20% (주민세 2%별도)가 원천징수 되는 것임.
3. 위의 주한 미국외교관의 배우자가 자신이 제작한 공예품 등을 국내 전시장에 전시하고 받는 대가는 「소득세법」 제119조제11호 및 「한·미 조세조약」 제14조에서 규정하는 사용료소득에 해당하는 것으로 그 대가를 지급하는 자는 동 조세조약 제14조제2항의 규정에 따라 지급금액의 10% (주민세 1% 별도)를 원천징수 하여야 하는 것임.



#### 연구결과물에 대해 상업적 이용의 독점적 권리를 취득하고 지급하는 연구용역비

(국제조세과-2, 2008. 01. 10)

내국법인이 국내사업장이 없는 캐나다 비영리외국법인에게 연구용역비용을 지급하고 사후에 연구결과물로부터 파생되거나 개발되는 제품에 대하여 상업적으로 이용할 수 있는 독점적 권리를 동 내국법인이 갖기로 하는 연구용역 및 전용실시권 계약을 체결한 경우, 연구결과물이 산출되기 전에 동 비영리외국법인에게 지급하는 연구비용은 「법인세법」 제93조제6호 및 「한·캐나다 조세협약」 제14조에서 규정하는 인적용역소득에 해당하는 것임.



#### 외국법인에 지급하는 연구개발비의 소득구분

(국제조세제도과-230, 2011. 5. 24.)

내국법인이 이스라엘법인에게 메모리 제어기의 개발을 의뢰하고 개발 결과물을 동 내국법인 이외의 제3자에게 사용·판매할 수 없도록 하며 개발 실패에 대한 위험을 내국법인이 부담하는 연구개발 용역 계약을 체결한 경우 내국법인이 연구결과물이 산출되기 전에 이스라엘법인에게 연구개발 용역을 위하여 지급하는 대금은 「한·이스라엘 조세조약」 제14조 및 「법인세법」 제93조 제6호에서 규정하는 인적용역을 제공함으로써 발생하는 소득에 해당하는 것입니다.



#### 일본법인이 중개용역을 제공하고 지급받는 대가의 소득구분

(서면2팀-2401, 2007. 12. 31)

내국법인이 국내사업장이 없는 일본법인으로부터 호텔매매와 관련한 중개용역을 국내에서 제공받고 대가를 지급하는 경우, 동 지급대가는 「법인세법」 제93조 및 「한·일 조세조약」

제14조에서 규정하는 소득에 해당하는 것으로 일본법인이 국내에 정기적으로 이용가능한 고정시설을 가지고 있지 않으며, 당해 역년 중 183일 미만으로 국내에 체류하는 경우에는 동 조세조약 제14조제1항의 규정에 의하여 우리나라에서 과세되지 아니하는 것임.

### 중국법인이 온라인으로 교육용역을 제공하고 지급받는 대가

(서면2팀-1321, 2007. 07. 12)

국내사업장이 없는 중국법인이 인터넷 등 온라인(On-Line)을 통하여 교육서비스용역을 제공하고 지급받는 대가는 인적용역소득에 해당하는 것으로 동 용역이 중국에서만 수행되며, 국내에 중국법인의 고정시설이 없는 경우, 「한·중 조세조약」 제14조의 규정에 따라 국내에서 과세되지 아니하는 것임.

### 실질적인 단일계약하의 국내외수행 인적용역소득의 국내원천 해당여부

(서면2팀-521, 2005. 04. 11)

하나의 건설공사와 관련된 설계용역계약과 공사감리 용역 계약은 일괄하여 체결되는 것이 일반적인 것이지만, 이들 설계용역 계약과 공사감리 용역계약을 각각 구분하여 체결할 경우에도 동 설계용역과 공사감리용역은 하나의 단일 건설공사와 관련된 것일 뿐만 아니라 전체적으로 서로 연관되어 성립된 것이므로 당해 설계용역과 공사감리용역을 하나의 공사 단위로 보아야 하며,

당해 공사를 수행하는 과정에서 설계용역 등 일부 용역이 국외에서 수행되는 경우, 국외에서 수행되는 용역이 국내에서 행하는 사업의 일부분으로서 필수적으로 부수되는 것이 라면 당해 국외용역대가는 국내사업과 관련하여 발생하는 국내원천소득에 해당됩니다.

### 비거주자에게 지급하는 강연대가의 원천징수 여부

(서면2팀-2073, 2006. 10. 17)

내국법인이 고용관계에 있지 아니하며 일본에 거주하는 일본인을 국내에서 개최되는 워크샵에 초청하여 동 워크샵의 개막행사시에 행한 강연에 대한 대가를 지급하는 경우 동 지급대가는 한·일 조세협약 제14조에 규정하는 독립적 인적용역소득에 해당하는 것으로 강연료를 수령한 일본인이 국내에 자신의 활동을 수행할 목적으로 정기적으로 이용 가능한 고정시설을 가지고 있지 않으며 당해 역년 중 총 183일 미만의 단일기간 또는 통산한 기간 동안 국내에 체류하는 경우 당해 독립적 인적용역소득은 우리나라에서 과세되지 아니하는 것임.

### 미국 법률자문조합이 제공한 인적용역에 대한 과세 방법

(재국조46017-178, 2002. 12. 16)

미국에서 설립된 법률자문조합이 미국세법상 법인으로 과세받는 것을 선택한 경우에는 한·미조세협약 제18조를 적용할 수 없으며 미국에서 설립된 법률자문조합이 미국세법상

법인으로 과세받는 것을 선택하지 아니하고 파트너쉽 과세를 선택한 경우에는 동 법률 자문조합이 우리나라 거주자에게 인적용역을 제공하고 지급받는 국내원천소득은 동 법률 자문조합 파트너의 거주지국인 국가와의 조세조약을 적용하는 것이므로 동 법률자문조합의 파트너가 미국 거주자인 개인에 해당하는 경우에는 한·미조세협약 제18조가 적용되는 것임.

### 호주 거주자의 국내 음악공연에 대한 감독용역 대가

(서면2탐-2338, 2006. 11. 15)

내국법인이 호주국 거주자로부터 국내에서 열리는 음악공연에 대한 감독용역을 제공받고 그 대가를 지급하는 경우, 동 지급대가는 「소득세법」 제119조제6호 및 「한·호주 조세협약」 제14조에서 규정하는 인적용역소득에 해당하는 것으로서 당해 호주국 거주자가 국내에 정기적으로 이용가능한 고정시설을 가지고 있는 경우에 한하여 국내에서 과세되는 것임.

### 스위스 법인이 종업원을 통하여 인적용역을 제공하는 경우

(재국조46017-89, 1998. 08. 04)

국내사업장이 없는 스위스법인이 종업원을 통하여 내국법인에게 노우하우에 해당하지 아니하는 기술지원용역(건설공사와는 관계없음)을 제공하고 동 내국법인으로부터 그 대가로 받는 소득은 한·스위스 조세협약 제14조 및 「법인세법」 제55조제1항제6호의 규정에 의하여 한국에서 과세되는 것임.

### 국내 도예 비엔날레 행사에 출품된 외국화가의 미술작품(공예) 대가

(국일46017-694, 1997. 11. 04)

서울특별시가 서울국제도예 비엔날레 행사에 출품된 외국화가의 미술작품(공예)이 예술성이 뛰어나 영구소장할 목적으로 구입하는 경우 외국화가가 서울특별시로 부터 지급 받는 미술작품대가는 「소득세법」 제119조제6호에 규정한 인적용역소득에 해당되는 것이나 귀 질의서에 기재된 국가(13개국)는 우리나라와 조세조약이 체결되어 있는 국가로서 그 거주자가 한국내에서 인적용역을 제공하지 않은 경우에는 당해 조세조약의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 아니함.

### 비거주자의 다단계판매 후원수당

(국일46017-592, 1997. 09. 05)

당해 후원수당을 지급 받는 자가 「소득세법」상 비거주자인 경우에는 당해 후원수당이 상품 판매 등에 관련된 하위조직의 관리 및 교육 훈련을 수행하고 이에 대한 대가로 지급 받는 경우에는 「소득세법」 제119조제6호에 규정하는 인적용역소득에 해당되므로 지급금액의

20%를 원천징수하여야 하나, 당해 후원수당이 하위조직의 관리 및 교육훈련 등의 용역 제공과는 관계없이 단순히 하위 판매원의 구매금액에 따라 일정율의 후원수당을 지급하는 경우에는 「소득세법」 제119조제1항제13호에 규정하는 기타소득에 해당되므로 지급금액의 25%를 원천징수하여야 하는 것임.

## 2. 연예인·체육인 용역소득

### 가. 비거주 연예인·체육인 용역의 범위

#### 1) 연예인·체육인의 범위

##### ① 연예인

“연예인”이라 함은 공중 앞에서 음악, 무용, 연극, 모델, 쇼, 만담 등의 연예활동에 종사하는 자로서, 개인이 독립적 자격으로 활동하는 경우 뿐만 아니라 보컬그룹, 교향악단, 연극단체 등과 같은 단체나 법인도 포함됩니다.

##### ② 체육인

“체육인”이라 함은 축구, 농구, 골프, 체조 등 각종 운동경기, 체육 등의 활동을 하는 자로서, 개인이 독립적 자격으로 활동하는 경우 뿐만 아니라 축구클럽, 농구팀과 같은 단체나 법인도 포함됩니다.

#### 축제 감독이 예능인에 포함되는지 여부

(국제세원-2322, 2008. 11. 24)

축제에 관한 기획 및 컨셉을 정하고 행사를 총괄하는 예술감독은 한·호주 조세조약 제17조에서 규정하는 “예능인”에 해당하지 아니함.

#### 2) 비거주 연예인·체육인이 제공하는 용역

“비거주 연예인, 체육인이 제공하는 용역”이라 함은 국내에 거주하지 아니하는 연예인·체육인이 국내에서 연예 및 체육활동을 수행하고 대가를 받는 용역으로서, 「소득세법」상 비거주자나 「법인세법」상 외국법인에 소속된 자가 국내사업장을 통하지 않고 제공하는 용역을 말합니다.



### 비거주자인 체육인이 프로운동경기에 참가하고 지급받는 대가의 과세여부

(서면2팀-404, 2008.03.06)

국내사업장이 없으며 비거주자에 해당하는 체육인이 국외에서 개최되는 프로운동경기에 참가하고 지급받는 대가는 「소득세법」 제3조의 규정에 따라 우리나라에서 과세되지 아니하는 것임.

국내사업장이 없으며 비거주자에 해당하는 체육인이 국내에서 개최되는 프로운동경기에 참가하고 지급받는 대가는 「소득세법」 제119조제6호에서 규정하는 인적용역소득에 해당하는 것으로 그 대가를 지급하는 자는 「소득세법」 제156조제1항제2호의 규정에 따라 지급하는 금액의 20% (주민세 2%별도)를 원천징수하여야 하는 것임.

## 나. 과세방법

### 1) 조세조약이 있는 국가의 비거주 연예인 등

#### ① 과세원칙

국내세법과 조세조약상 규정이 상이한 때는 조세조약을 우선 적용하는 것입니다.

따라서 조세조약이 체결된 국가의 거주자인 연예인·체육인의 소득은 공연 또는 경기가 국내에서 수행되는 경우에 한하여 과세되는 것이며, 이들의 용역이 국외에서 제공되고 텔레비전 프로그램 등과 같이 그 결과물을 국내에서 이용되는 것만으로는 과세할 수 없습니다.

한편, 조세조약상 ‘제3자에게 귀속되는 소득’이란 연예인·체육인의 활동에 따라 발생하는 소득이 연예인 등에게 직접 귀속되지 않고 연예회사 등과 같은 단체나 법인에게 귀속되는 경우를 말합니다. 따라서 국내사업장이 없는 외국법인이더라도 고용인을 통하여 국내에서 연예·체육 용역을 제공하면 이 규정에 따라 국내에서 과세합니다.



### 연예인·체육인(MTC§17)

- 연극·영화·라디오·텔레비전의 배우·음악가와 같은 연예인 또는 체육인이 인적활동을 수행하고 받는 소득은 용역수행지 국가에서 과세
- 또한 연예인 또는 체육인의 인적활동에 대한 소득이 그 연예인이나 체육인 자신에게 귀속되지 않고 단체 등 제3자에게 귀속되는 경우에도 용역수행지 국가에서 과세

## ② 국가별 과세요건

대부분의 조세조약에는 연예인 및 체육인 조항이 별도로 있으며 그 조항의 주요내용은 연예인·체육인의 인적활동 소득에 대하여는 용역수행지국에서 과세할 수 있고, 그 소득이 제3자에게 귀속될 때에도 용역수행지국에서 과세할 수 있으므로 국내에서 인적활동이 수행되는 경우에는 무조건 국내에서 과세됩니다.

단, 미국의 경우 연예인·체육인 조항이 없으므로 인적용역 조항(제18조·제19조)을 적용하여 과세요건을 판단하며, 일본의 경우 개인 귀속 소득에 대하여는 그 소득이 어느 역년동안 미화 1만불 상당 금액 이하이면 용역수행지국에서 면세됩니다.

### 【 조세조약상 연예인·체육인의 과세요건 】

유 형	해 당 조 약
용역수행지국 과세 (제3자 귀속 소득 포함) (92개국)	가봉·그리스·남아프리카공화국·네덜란드·네팔·노르웨이·뉴질랜드·덴마크·독일·라오스·라트비아·러시아·루마니아·룩셈부르크·리투아니아·말레이시아·멕시코·모로코·몰타·몽골·미얀마·바레인·방글라데시·베네수엘라·베트남·벨기에·벨라루스·불가리아·브라질·브루나이·사우디아라비아·세르비아·스리랑카·스웨덴·스위스·스페인·슬로바키아·슬로베니아·싱가포르·아랍에미리트·아이슬란드·아일랜드·아제르바이잔·알바니아·알제리·에스토니아·에콰도르·에티오피아·영국·오만·오스트리아·요르단·우루과이·우즈베키스탄·우크라이나·이스라엘·이집트·이탈리아·인도·인도네시아·일본 <sup>1)</sup> ·조지아·중국·체코·칠레·카자흐스탄·카타르·캐나다·케냐·쿠웨이트·콜롬비아·크로아티아·키르기스·태국 <sup>2)</sup> ·타지키스탄·터키·투르크메니스탄·튀니지·파키스탄·파푸아뉴기니·파나마·페루·포르투갈·폴란드·프랑스·피지·핀란드·필리핀·헝가리·호주·홍콩
연예인·체육인 조항이 없는 조약(1개국)	미국 <sup>3)</sup>

1) 일본 : 타방채약국에서 수행된 인적활동으로부터 일방채약국의 거주자인 개인이 취득하는 소득은, 그러한 소득이 어느 역년동안 미화 1만불 또는 그에 상당하는 대한민국 원화 또는 일본 엔화 금액을 초과하지 아니한다면, 타방채약국에서 면세(의정서 제2항)

\* 미화 1만불 상당 금액을 초과하는 경우 전체금액에 대하여 과세되고, 제3자 귀속소득은 금액에 상관없이 무조건 과세됨

2) 태국 : 개인이 취득하는 소득이 체재 1일당 미화 50불(또는 한화 또는 태국 바트로그에 상당하는 금액)을 초과하거나, 또는 합계액이 미화 1,500불(또는 한화 또는 태국 바트로그에 상당하는 금액)을 초과하는 경우 용역수행지국에서 과세(조약개정 이전)

\* 개정조약이 적용되는 2008.1.1. 이후 부터는 금액 조건에 관계없이 무조건 과세됨

3) 미국 : '연예인·체육인' 조항이 없으므로 사안에 따라 독립적 인적용역(제18조), 근로소득(제19조) 또는 사업소득(제8조) 조항에 의하여 과세여부 판단  
(개인)

- 국내에서 미국 거주자가 독립된 자격으로 수행하는 용역 소득은 다음 중 한 가지에 해당되면 국내에서 과세됨

## 비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

- 과세연도 중 총 183일 이상 국내에서 체재하는 경우
- 당해 용역소득이 과세연도 중 미화 \$3,000을 초과하는 경우
- 과세연도 중 총 183일 이상 국내에 고정시설이 있는 경우
- 국내에서 미국 거주자가 법인의 직원으로서 수행하는 용역 소득은 다음 중 한가지에 해당되면 국내에서 과세됨
  - 과세연도 중 총 183일 이상 국내에서 체재하는 경우
  - 미국 거주자 또는 미국내 고정사업장의 피고용인이 아닌 경우
  - 국내 고정사업장이 보수를 부담하는 경우
  - 근로소득이 미화 3,000불을 초과하는 경우

〈법인〉

- 국내에 고정사업장이 있는 경우 그 고정사업장의 사업소득으로 신고·납부
- 국내에 고정사업장이 없는 경우 원천징수절차특례 규정에 따라 원천징수[V. 제4장(p378 이하) 참조]

### ③ 과세방법

- 인적용역소득으로 과세

모든 비거주 연예인 등이 제공하는 용역은 조세조약 및 국내세법상 비거주자의 인적용역소득에 해당되므로, 원천징수절차 및 세율 등 과세방법은 인적용역 소득의 과세방법과 동일합니다.

- 사업소득 등으로 과세(미국 법인)

미국 법인이 제공하는 용역은 조세조약상 사업소득으로 분류되므로 국내에 고정사업장이 있는 경우에는 그 고정사업장의 사업소득으로 신고·납부하여야 합니다. 국내에 고정사업장이 없는 경우에는 ‘비거주연예인등의 용역제공에 대한 원천징수절차 특례’ 규정(소법§156의5①)에 따라 원천징수하여 납부하여야 합니다.

## 2) 조세조약이 없는 국가의 비거주 연예인 등

### ① 과세원칙

우리나라와 조세조약이 체결되지 않은 국가에 거주하는 연예인 등의 용역은 국내 세법에 의하여 과세됩니다.

### ② 과세요건

비거주 연예인·체육인이 제공하는 용역은 국내세법상 ‘인적용역소득’에 해당되므로 연예인 등이 직접 또는 법인을 통하여 국내에서 용역을 제공하는 경우에는 국내에서 과세됩니다.



## 일본 예능인의 국내 광고모델료

(국제세원-151, 2010. 03. 22)

내국법인이 국내사업장이 없는 일본법인(A)과 계약에 의하여 일본법인(B)의 소속 예능인(방송출연, 모델 및 홍보물 출연 등)을 국내 화장품 회사의 광고모델 또는 관광공사의 제주 홍보물 제작에 출연하게 하고 일본법인(A)에게 지급하는 소득은 「법인세법」 제93조제6호(인적용역) 및 「한·일 조세조약」 제17조(예능인 또는 체육인)에 따른 국내원천소득에 해당하는 것이므로 그 소득을 지급하는 때에 지급액에 20%를 곱한 금액(주민세 별도)을 원천징수하여 납부하여야 함.

## 국내에서 개최되는 비보이대회에 참가하여 지급받는 금액에 대한 원천징수

(서면2팀-937, 2007. 05. 15)

- 프랑스·중국·핀란드·독일·캐나다·스페인·스위스·브라질·영국·일본 거주자가 국내에서 개최되는 비보이대회에 참가하여 지급받는 인건비 및 우승상금(이하 '참가비 등' 이라 함)은 「소득세법」 제119조제6호 및 해당 국가와의 조세협약상 【연예인 및 체육인】 조항에 해당하는 것으로 「소득세법」 제156조에 따라 지급금액의 20% (주민세 별도)를 소득세로 원천징수하는 것이나, 다만 일본 거주자에 대하여는 「한·일 조세협약 의정서」 제2항의 요건에 해당하는 경우 국내에서 원천징수함.  
 태국 거주자가 지급받는 상기의 '참가비 등'에 대하여는 「한·태국 조세협약」 제15조제5항의 요건에 해당하는 경우 지급금액의 20% (주민세 별도)를 소득세로 원천징수함.  
 미국 거주자가 지급받는 상기의 '참가비 등'에 대하여는 「한·미 조세협약」 제18조제2항 각 호의 하나에 해당하는 경우 지급금액의 20% (주민세 별도)를 소득세로 원천징수함.  
 다만 거주자에게 지급하는 '참가비 등'에 대하여는 「소득세법」 제119조제6호 및 같은법 제156조에 따라 지급금액의 20% (주민세 별도)를 소득세로 원천징수함.
- 독일·스위스·미국 거주자가 동 대회와 관련하여 심사용역을 제공하고 지급받는 대가는 해당 국가와의 조세협약상 인적용역소득에 해당하는 것으로 각 협약에 규정한 요건을 충족하는 경우 국내에서 지급금액의 20% (주민세 별도)를 소득세로 원천징수함.

## 국제축구대회 우승상금을 네덜란드 축구선수단이 지급받는 경우

(서면2팀-1061, 2005. 07. 12)

내국법인이 국내에서 개최하는 국제축구대회에 참가한 네덜란드 축구선수단에게 지급하는 우승상금은 「법인세법」 제93조제6호 및 「한·네덜란드조세협약」 제18조 【연예인 및 운동가】의 인적용역소득으로서 당해 내국법인이 동 상금을 지급하는 때에 그 지급액의 100분의 20 (주민세 별도)을 법인세로 원천징수하여야 하는 것임.

### 외국인 선수 이적료에 대한 조세조약 적용대상 국가

(국일46017-468, 1996. 08. 21)

외국인 선수 영입에 따라 지급한 이적료에 대한 조세조약의 적용은 계약대행사의 거주지국이 아닌 이적료의 실질귀속자인 축구선수 소속 클럽의 거주지국과의 조세조약을 적용하여야 함.

### 외국 프로축구단에 지급하는 선수 이적료

(재국조22601-11, 1992. 01. 17)

외국프로축구단이 내국법인(국내프로축구단)으로부터 선수 이적료 명목으로 일정금액을 수취함에 있어 당해 선수에 대한 모든 권리, 의무를 포괄적으로 동 내국법인에게 양도하는 경우는 「법인세법」 제55조제1항제11호가 적용되나 동 권리의무를 포괄적으로 양도하지 않는 경우는 「법인세법」 제55조제1항제6호가 적용되는 것임.

## 다. 비거주 연예인·체육인 용역의 면세

### 1) 조세조약상 면세 규정

연예인 등을 파견하는 국가의 정부나 지방공공단체가 보유하고 있는 공공기금으로 경비를 지원하는 경우, 비영리단체가 제공하는 용역, 정부간에 합의된 문화교류 프로그램에 따라 이루어지는 경우 등 대부분의 조세조약에서는 면세범위, 요건을 규정하고 있는 바, 그 내용은 각 국가마다 다르므로 구체적인 면세요건은 각 국가별 조세조약을 확인하여야 합니다.

#### ▣ 조세조약상 연예인·체육인의 면세 등 규정 ▣

면 세 유 형	해 당 국 가
공공기금 지원, 비영리단체, 문화교류프로그램 등 조약요건 충족시 용역수행지국에서 면세 (71개국)	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몽골, 미얀마, 바레인, 베네수엘라, 베트남, 벨기에, 벨라루스, 브루나이, 사우디아라비아, 세르비아, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 싱가포르(개정후), 아랍에미리트, 아이슬란드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 에티오피아, 영국, 오만, 요르단, 우루과이 <sup>1)</sup> , 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아 <sup>2)</sup> , 인도(개정후), 인도네시아, 일본, 조지아, 중국, 체코, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 케냐, 콜롬비아, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 타지키스탄, 터키, 투르크메니스탄, 파나마, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 호주, 홍콩

면세유형	해당국가
조약요건 충족시 연예인·체육인 조항 적용배제 <sup>3)</sup> (18개국)	네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크 <sup>2)</sup> , 말레이시아, 몰타, 방글라데시, 불가리아, 브라질, 스위스, 슬로베니아, 아일랜드, 아제르바이잔, 쿠웨이트, 튀니지, 파키스탄, 폴란드, 피지
면세요건 규정 없음(3개국)	오스트리아, 칠레, 페루

- 1) 조약조건 충족시 연예인·체육인 조항을 적용하지 않으나, 거주지국 과세
- 2) 이탈리아·덴마크 : 제3자(법인 등) 귀속소득은 연예인·체육인 조항에 의하여 용역수행지국에서 과세
- 3) 사안에 따라 인적용역(독립적·종속적) 또는 사업소득 조항에 의하여 과세여부 판단

## 2) 면세규정의 적용요건

### ① 공공기금으로 지원되는 경우

연예인·체육인을 파견한 정부조직이나 지방공공단체 등의 공공기금으로부터 실질적으로 지원하는 경우란 연예인 등의 한국방문에 실질적으로 소요되는 직접 경비를 공공기금으로부터 지원받는 것을 의미하는 것으로 단순히 용역의 제공주체가 국립단체 또는 공공단체라는 이유만으로 면세되는 것은 아닙니다.

따라서 당해 면세규정은 자국의 문화예술의 홍보 등을 위하여 대부분의 비용을 파견국에서 부담하여 제공하는 문화예술공연 등에 제한적으로 적용되어야 할 것입니다.

#### 사례

네덜란드 국립오케스트라 내한공연을 유치하는 국내 초청자가 출연료, 항공료, 체재비 등 공연에 소요되는 일체의 비용을 부담한다면 당해 공연은 네덜란드 정부의 공공기금으로 지원되는 것으로 볼 수 없습니다.

### ② 제3자 귀속 연예인 등의 소득이 면세되는 경우

연예인 등의 소득이 제3자에게 귀속되는 경우란 연예인·체육인의 활동으로부터 발생하는 소득이 그 용역을 직접적으로 수행한 연예인 등의 자신에게 귀속되지 않고 타인에게 귀속되는 것을 의미합니다.

일부 국가의 연예인 등의 소득은 그 소득이 제3자에게 귀속되는 경우, 그 제3자가 정부, 지방공공단체 등으로부터 공공기금을 지원받거나 또는 비영리단체에 해당된다면, 연예인 등의 활동으로부터 발생하는 소득에 대하여 면세하도록 규정하고 있습니다.

**사례**

프랑스의 음악가가 종교단체의 기금을 마련하기 위하여 국내에서 공연을 하고 공연수익금 전액을 종교단체에 귀속시키는 경우, 제3자인 종교단체가 비영리단체에 해당되므로 당해 공연수익금은 국내에서 면세됩니다.

**③ 비영리단체**

영리 아닌 사업을 목적으로 설립된 단체로 국립 또는 시립 오케스트라, 국립 발레단, 국가대표 축구팀 등이 이에 해당됩니다.

**라. 대행회사를 통한 용역제공시 과세방법**

**1) 현황**

국내에 제공되는 비거주 연예인·체육인의 용역 중 일부는 대행회사(Management Co. 또는 Agent)를 통하여 제공되고 있습니다.

특히, 미국법인이 제공하는 용역은 국내에 고정사업장이 없는 경우 과세되지 않으므로 세계 각국의 연예인·체육인들이 미국의 대행법인을 통하여 국내에서 공연 등의 용역을 제공하는 사례가 늘어나고 있습니다.

이와 같이 대행회사를 통하여 비거주 연예인 등의 용역이 국내에 제공될 때에는 용역의 실질 제공자를 파악하여 원천징수하여야 하나, 이를 대행회사가 제공하는 용역으로 잘못 판단하여 원천징수하지 않는 사례가 있습니다.

**2) 사실판단 방법**

**① 실질과세의 원칙**

국내세법이나 조세조약에서는 실질의 내용에 따라 조세를 부과한다는 ‘실질과세의 원칙’이 있습니다.

따라서 실질 내용에 의하여 비거주자의 국가나 법인격 유무를 결정하여 과세하여야 합니다.

계약서의 작성자가 용역을 실질적으로 제공하는 자와 다른 경우에는 계약서의 명의자 여부에 불문하고 용역을 실질적으로 제공하는 자의 거주지국 조세조약을 적용합니다.

따라서 연예인 등의 용역이 대행회사를 통하여 국내에 제공되는 경우, 그 대행 회사가 연예인 등의 용역제공을 용이하게 하기 위하여 계약체결, 공연일정의 조정 등 보조적인 역할을 할 뿐이라면 그 용역은 대행회사가 제공하는 것으로 볼 수 없는 것입니다.

## ② 사실판단 요령

### • 용역제공 주체의 확인

계약상의 명의자가 해당용역을 제공하는지 여부를 확인하여야 하며 용역의 제공자가 따로 있는 경우에는 반드시 그 용역을 실질적으로 제공하는 자가 거주하는 국가의 조세조약을 적용하여 원천징수하여야 합니다.

### • 용역대가의 최종적인 귀속자의 확인

용역의 대가는 최종적으로 해당 용역을 실질적으로 제공하는 자의 몫이므로 계약상의 명의자가 수수료만을 받을 뿐이고, 지급대가가 최종적으로 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 그 귀속자가 용역의 실질적인 제공자가 됩니다.

### • 법인실체 확인

통상 상호에 Co., Corp., Inc., Ltd. 등의 명칭이 사용되었다고 법인으로 단정할 수 없으며 연방정부 또는 주정부가 발행하는 법인증명서(Certificate of Incorporation)를 제출받아 그 실체가 법인인지 여부를 확인하여야 합니다. 특히 미국에 소재하는 법인이 제공하는 용역은 그 제공자가 법인인지 여부에 따라 과세방법이 달라지므로 반드시 법인실체를 확인하여야 합니다.

### • 고용여부 확인

법인이 제공하는 용역은 그 법인의 고용인을 통하여 제공하는 것이므로 고용 계약서 등을 제시받아 해당 용역을 제공하는 자가 용역을 제공하는 법인에 실질적으로 고용된 것인지 여부를 확인하여야 합니다.

## 사례

러시아의 오케스트라단이 국내에서 공연하는 경우, 국내 초청자가 동 오케스트라단의 계약 대행사인 미국법인과 공연계약을 체결하고 공연대가를 미국법인에게 지급하더라도 당해 공연의 실질적인 제공주체 및 용역대가의 최종적인 귀속자가 러시아 오케스트라단이라면 한국과 러시아 간에 체결된 조세조약을 적용하여 원천징수하여야 합니다.

### 국내 프로골프대회 참가비용을 미국법인에게 지급하는 경우

(국일46017-119, 1996. 03. 11)

국내 고정사업장이 없는 미국법인 A가 국내에서 개최되는 프로골프대회와 관련하여 국내 고정사업장이 없는 미국법인 B에게 B법인과 고용관계가 없는 외국 프로골프선수의 참가비용을 지급하는 금액은 미국법인 B의 법인의 인적용역대가가 아닌 외국 프로골프선수 개개인에게 귀속되는 소득으로서 「소득세법」 제119조제6호 및 한-미 조세조약 제18조의 독립적 인적용역소득에 해당하여 동법 제156조제1항제2호의 규정에 따라 지급금액의 20%를 원천징수하여야 함.

### 외국 대행회사를 통해 비거주 연예인이 국내에 용역을 제공하는 경우

(국제세원관리담당관실-124, 2014. 04. 01)

국내에 고정사업장이 없는 홍콩법인이 계약상의 명의자일 뿐 당해 공연의 실질적인 제공주체 및 용역대가의 최종적인 귀속자가 비거주자 연예인이자라면 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2에 따라 한국과 비거주자 연예인의 거주지국 간에 체결된 조세조약을 적용해야 할 것이고, 소득세법 제156조 제1항에 따라 당해 용역 대가를 지급할 때에 원천징수하여야 합니다.

### 외국법인에게 국내 공연대가와 함께 지급한 무대장치 임차대가 및 저작권 이용대가의 소득구분

(기획재정부 국제조세제도과-710, 2018. 07. 23)

내국법인이 해외공연사인 외국법인에게 지급하는 내한 뮤지컬 공연대가와 관련하여 합리적인 기준에 따라 배우 등에게 지급하는 공연대가, 장비임차대가, 저작권 사용대가 등으로 구분하여 계약을 체결한 경우에는 해당 소득구분에 따라 「법인세법」 제98조 및 조세조약을 적용하는 것이며, 해당 뮤지컬 공연대가가 합리적 기준에 따라 공연대가, 장비임차대가, 저작권 사용대가 등으로 각각 구분되었는지 여부는 사실판단할 사항입니다.

## 3. 종속적 인적용역소득

### 가. 종속적 인적용역소득의 범위

종속적 인적용역소득은 고용관계하에서 제공되는 용역에 대한 대가로서, 우리나라의 「소득세법」상 근로소득에 해당됩니다.

대부분의 조세조약은 이사의 보수, 연예인 및 체육인의 소득, 정부직원의 보수,

학생·훈련생의 소득, 교수의 급여소득 등에 대하여는 별도의 조항을 두고 있으므로, 그러한 소득들이 종속적 인적용역소득에 해당하는 경우에도, 그러한 소득에 대하여는 그 별도의 조항이 적용되고 별도의 조항이 없는 경우에만 종속적 인적용역 조항이 적용됩니다.

종속적 인적용역소득	=	고용소득	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이사의 보수</li> <li>• 연예인 및 체육인의 보수</li> <li>• 정부용역대가</li> <li>• 학생·훈련생의 소득</li> <li>• 교수의 보수</li> </ul>
------------	---	------	---	---

## 나. 과세원칙

### ① 용역수행지국 과세

조세조약상 비거주자의 종속적 인적용역소득에 대하여는 그 용역이 수행된 국가에서 과세할 수 있습니다. 따라서 그 용역이 국내에서 수행되는 경우에는 그 보수가 국내에서 지급되는지 또는 국외에서 지급되는지에 관계없이 과세대상이 됩니다.

### ② 단기체재자의 면세

조세조약에 따라 다소 차이는 있으나 이중과세를 방지하고 국제간의 인적교류를 원활하게 하기 위하여 일반적으로 아래의 요건을 모두 갖춘 경우에는 비거주자의 종속적 인적용역 소득에 대하여 용역수행지국에서 비과세하도록 하고 있습니다.

- 비거주자가 당해 역년 또는 어느 12개월 중 183일 미만 국내에 체재할 것
- 당해 소득이 우리나라 거주자가 아닌 자에 의하여 지급될 것
- 당해 소득이 고용주가 우리나라에 가지고 있는 고정사업장에 의하여 부담되지 않을 것

### ③ 우리나라 조세조약상 단기체재자 면세요건

우리나라가 체결한 조세조약별로 단기체재자의 면세요건은 다음과 같습니다. 구체적인 면세요건은 각 국가별 조세조약을 참고하시기 바랍니다.

■ 조세조약상 종속적 인적용역소득의 면세요건 ■

용역수행지국 면세요건 (다음 요건을 모두 충족하면 면세되나 하나라도 충족하지 않으면 과세됨)	해 당 조 약
① 과세연도 중 183일 미만 체재 ② 미국 거주자 또는 미국내 고정사업 장의 피고용인 ③ 고용주의 국내사업장이 보수를 부담 하지 아니함 ④ 근로소득이 미화 3,000불 초과하지 아니함	미국
① 과세연도중 <sup>1)</sup> 183일 이하 체재 ② 수행지국(한국)의 거주자가 아닌 자 (고용주, 대리인)가 보수를 지급 ③ 고용주의 수행지국(한국)내 고정사업장이 보수를 부담하지 아니함 (37개국)	네덜란드·노르웨이·뉴질랜드·덴마크·러시아·루마니아· 말레이시아·몰타·몽골·미얀마·방글라데시·벨기에· 불가리아·브라질·스웨덴·스위스·싱가포르·아일랜드· 오스트리아·이란·이스라엘·이집트·이탈리아·인도· 인도네시아·일본·쿠웨이트·터키·튀니지·파키스탄· 폴란드·프랑스·피지·핀란드·필리핀·헝가리·호주
① 어느 12개월중 <sup>1)</sup> 183일 이하 체재 ② 수행지국(한국)의 거주자가 아닌 자 (고용주, 대리인)가 보수를 지급 ③ 고용주의 수행지국(한국)내 고정사업장이 보수를 부담하지 아니함 (55개국)	가봉·그리스·남아프리카공화국·네팔·독일 <sup>2)</sup> ·라오스· 라트비아·룩셈부르크·리투아니아·멕시코·모로코· 바레인·베네수엘라·베트남·벨라루스·브루나이·사우디 아라비아·세르비아·스리랑카·스페인·슬로바키아· 슬로베니아·아랍에미리트·아이슬란드·아제르바이잔· 알바니아·알제리·에스토니아·에콰도르·에티오피아· 영국·오만·요르단·우루과이·우즈베키스탄·우크라이나· 조지아·중국·체코·칠레·카자흐스탄·카타르·캐나다· 케냐·콜롬비아·크로아티아·키르기스·타지키스탄· 태국·투르크메니스탄·파나마·파푸아뉴기니·포르투갈· 페루·홍콩

1) 조세조약 체결국에 따라 '어느 12개월', '회계연도', '과세연도', '역년' 등 그 기준이 다르므로 실제 적용시 조세조약 원문을 확인하여야 함  
 2) 독일 : 노동외에 전문적 고용구조의 고용에 대한 보수에 대하여는 면세조항이 적용되지 아니하므로 용역수행 지국에서 과세됨

비거주자의 국내원천 근로소득에 대한 과세여부 판정시 각 국가와 체결한 조세조약상 체재일수별 면세 요건을 예시하면 다음과 같습니다.

- 수취인이 당해 과세연도(the taxable year) 12개월의 기간 중 총 183일을 초과하지 아니하는 단일기간 또는 통산한 기간 동안 다른 쪽 계약국에 체류  
 (예: 「한·네덜란드 조세조약」 §16② 가.)



체 재 일 수		과 세 여 부	
입 국 연 도	익 년 도	입 국 연 도	익 년 도
160일	150일	비 과 세	비 과 세
190일	200일	과 세	과 세
190일	90일	과 세	비 과 세
90일	200일	비 과 세	과 세

- 수취인이 해당 역년에 개시되거나 종료하는 12월(any twelve-month period commencing or ending in the calendar year) 중 총 183일을 초과하지 아니하는 단일 기간 또는 통산한 기간동안 다른 쪽 계약국에 체류(예. 「한·캐나다 조세조약」 §15② 가.)

체 재 일 수		과 세 여 부	
입 국 연 도	익 년 도	입 국 연 도	익 년 도
60일	50일	비 과 세	비 과 세
100일	100일	과 세	과 세
190일	200일	과 세	과 세

### 외국법인 본점소속 직원의 국내지점 거래처에 용역제공 후 지급받는 급여 국내원천소득 여부

(국제세원-384, 2009. 07. 24)

본점 등의 소속 연구원이 국내에 출장하여 한국지점의 국내 거래처에 용역을 제공함에 따라 본점 등으로부터 지급받는 급여는 비거주자의 국내원천소득으로서, 동 국내원천소득이 한·미 조세협약 제19조제2항에서 별도로 규정한 경우에 해당되는 경우를 제외하고는 「소득세법」 제119조제7호의 규정에 의하여 과세되는 것임.

### 미국 거주자가 내국법인으로부터 지급받는 급여의 소득세 과세여부

(서면2답-1063, 2008. 05. 30)

미국 거주자가 내국법인을 위하여 전적으로 미국 내에서 근로를 제공하고 지급받는 대가(임원의 경우 제외)는 「소득세법」 제3조 및 같은법 제119조제7호에 따라 국내에서 소득세가 과세되지 않는 것이나, 미국 거주자가 국내에서 근로를 제공하고 지급받는 대가는 「소득세법」 제119조제7호 및 「한·미 조세조약」 제19조제1항에 따라 국내원천소득에 해당하는 것으로, 같은 조약 제19조제2항 각호의 요건을 모두 만족하는 경우 국내에서 소득세가 과세되지 않는 것임.

### 일본거주자의 국내 근로소득 과세여부

(서면2팀-2187, 2007. 11. 30)

일본국의 거주자로서 일본법인에 소속된 직원이 국내의 자회사에 파견되어 국내에서 근로를 수행하고 국내사업장이 없는 일본법인으로부터 지급받는 대가는 「소득세법」 제20조제1항 제2호에서 규정하는 을종근로소득으로서 「소득세법」 제119조제7호의 국내원천소득에 해당하는 것이므로 「한·일 조세조약」 제15조의 규정에 따라 국내체류일수가 183일을 초과하는 경우에는 우리나라에서 과세할 수 있는 것임.

비거주자의 을종근로소득은 「소득세법」 제122조의 규정에 따라 거주자에 대한 소득세의 과세표준과 세액의 계산에 관한 규정을 준용하는 것이므로, 근로자 본인이 을종근로납세조합에 가입한 경우에는 을종근로납세조합에서 「소득세법」 제152조제2항의 규정에 따라 갑종근로소득에 대한 원천징수의 예에 의하여 징수하는 것이고, 을종근로납세조합에 가입하지 아니한 경우에는 다음 연도 5월의 종합소득과세표준확정신고기간에 본인이 신고납부를 하여야 하는 것임.

### 한·인도조세조약 제16조 제2항 가호의 “전년도 또는 과세연도”판단기준

(국제세원관리담당관실-324, 2011. 07. 05)

한·인도조세조약 제16조 제2항 가호의 “전년도 또는 과세연도(in the previous year or taxation year)”에 총 183일을 초과하여 체재하는지 여부는 “해당 과세연도”에 총 183일을 초과하여 체재하는지 여부로 판단하는 것으로, 인도 거주자의 국내원천근로소득이 한·인도 조세조약 제16조 제2항 나호 및 다호의 요건을 충족하는 경우로서 당해 인도거주자의 국내 체재기간이 2010년도에는 183일 이하이고 2011년도에는 183일을 초과하는 경우에는 2011년 귀속 국내원천근로소득에 대하여 국내에서 소득세 납세의무가 있는 것입니다.

### 외국인 실습생 등에게 지급하는 산학협동 현장실습비의 과세여부

(서면2팀-1715, 2007. 09. 19)

내국법인이 비거주자인 외국인으로부터 국내에서 근로를 제공받고 지급하는 대가는 「소득세법」 제119조제7호의 국내원천소득에 해당하는 것으로 「소득세법」 제122조의 규정에 따라 거주자에 대한 근로소득세의 과세표준과 세액의 계산에 관한 규정을 준용하는 것이며, 「조세특례제한법」 제18조의2 규정에 따라 외국인근로자에 대한 과세특례를 적용받을 수 있는 것임.

그러나 동 외국인이 근로를 제공하는 것이 아니라 「소득세법」 제119조제13호차목에서 규정하는 인적 용역을 국내에서 제공하는 것이라면 그 대가를 지급하는 내국법인은 「소득세법」 제156조제1항제3호의 규정에 따라 지급금액의 25% (주민세 2.5%별도)를 원천징수하여야 하는 것임.

다만, 동 외국인의 거주지국과 우리나라 사이에 「조세조약」이 체결되어 있는 경우에는 「조세조약」의 내용에 따라 과세여부가 결정되는 것이며, 동 외국인이 근로를 제공한 것인지

여부를 판단함에 있어서는 근로를 제공하게 된 계약의 형식이 민법상의 고용계약인지 또는 도급계약인지에 관계없이 그 실질에 있어 외국인이 사업 또는 사업장에 임금을 목적으로 종속적인 관계에서 사용자에게 근로를 제공하였는지 여부에 따라 판단하여야 하는 것으로, 종속적인 관계가 있는지 여부를 판단함에 있어서는 업무의 내용이 사용자에게 의하여 정하여 지고 취업규칙 또는 복무(인사) 규정 등의 적용을 받으며 업무수행과정에 있어서도 사용자로부터 구체적, 개별적인 지휘·감독을 받는지 여부, 사용자에게 의하여 근무시간과 근무장소가 지정되고 이에 구속을 받는지 여부, 근로자가 스스로 제3자를 고용하여 업무를 대행하게 하는 등 업무의 대체성 유무 등을 종합적으로 고려하여야 하는 것임.

또한 동 외국인이 거주자인지 비거주자인지의 여부는 「소득세법 시행령」 제2조 내지 제4조의 규정에 따라 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정하는 것임.



### 외국회사에서 직접 고용하여 한국으로 파견된 외국인이 받는 급여의 과세 여부

(서이46017-10536, 2003. 03. 18)

「소득세법」 제1조에 의한 거주자에 해당하지 않는 미국거주자가 외국모회사와 고용계약을 체결한 후 국내에 파견되어 근로를 제공함에 따라 외국모회사로부터 지급받는 급여는 한·미조세협약 제19조제2항에서 별도로 규정한 경우를 제외하고는 「소득세법」 제119조제7호의 규정에 의하여 국내원천소득으로 과세되는 것임.



### 외국법인 국내 연락사무소 근무 외국인 근로자

(국총46017-61, 1998. 01. 25)

국내에서 사업활동을 수행하지 않는 러시아 법인의 국내연락사무소에 근무하는 외국인근로자가 당해 과세기간(회계연도) 중 총 183일을 초과하여 국내에 체재하고 동 러시아 본점법인에서 연락사무소로 송금된 운영경비에서 급여를 지급받는 경우에는 한·러 조세조약 제15조 및 「소득세법」 제20조제1항의 규정에 의하여 감종근로소득으로 국내에서 과세됨.

## 다. 국제운수 선박·항공기 승무원의 근로소득


「소득세법」상 비거주자가 우리나라 거주자에 의하여 운용되는 외국항행선박·원양어업선박 및 항공기의 승무원으로서 근무하고 지급받는 급여는 국내원천 근로 소득으로서 국내에서 과세됩니다.

■ 조약체결국별 국제운수 선박·항공기 승무원의 근로소득 과세유형 ■

과세유형	체약국
국제운수기업의 거주지국에서만 과세	가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 덴마크, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 모로코, 몽골, 미국(정규승무원), 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 베트남, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 브루나이, 사우디아라비아, 세르비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에콰도르, 에스토니아, 에티오피아, 오만, 오스트리아, 요르단, 우루과이, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 인도(개정후), 인도네시아, 조지아, 중국, 체코, 카자흐스탄, 카타르, 케냐, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 튀니지, 투르크메니스탄, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 폴란드, 페루, 피지, 헝가리, 홍콩
승무원의 거주지국에서만 과세	네덜란드, 노르웨이(항공기승무원), 뉴질랜드, 룩셈부르크, 스웨덴(항공기승무원), 스위스, 이집트, 칠레, 터키, 필리핀(정규승무원), 프랑스
기업거주지국과 승무원거주지국에서 각각 과세 가능	그리스, 노르웨이(선박승무원), 독일, 말레이시아, 멕시코, 몰타, 브라질, 스리랑카, 스웨덴(선박승무원), 스페인, 싱가포르(개정후), 영국, 우즈베키스탄, 일본, 캐나다, 핀란드, 호주

※ 베네수엘라, 알제리, 크로아티아 : 기업의 실질적 관리장소 소재지국에서 과세

그러나 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약에서는 이러한 승무원의 보수에 관하여 국내세법과 다르게 규정하고 있는 바, 조세조약상으로는 국제운수기업의 거주지국에서만 과세할 수 있는 경우, 승무원의 거주지국에서만 과세할 수 있는 경우 및 양국에서 각각 과세할 수 있는 경우가 있습니다.

 **거주자가 중국항공사에 인적용역을 제공하고 받은 국외근로소득이 국내에서 과세되는지 여부**

(기준-2018-법령해석국조-0288, 2019. 05. 24)

우리나라의 거주자가 중국에 본점 또는 실질관리장소를 둔 중국 항공사에 의하여 국제 운수에 운행되는 항공기에 탑승하여 수행하는 고용에 관한 보수는 「한·중 조세조약」 제15조 제3항에 따라 중국에서만 과세되는 것입니다.

## 4. 이사(임원)의 보수

### 가. 법인 거주지국 과세

국내세법상 이사(임원)의 보수는 근로소득에 해당하나 대부분의 조세조약에서는 이에 대하여 종속적 인적용역 조항과는 별도의 조항을 두어 규정하고 있습니다. 이사 보수에 관한 조항은 비거주자가 법인 이사회(이사회의 구성원)의 자격으로서 취득하는 보수에 대하여 그 법인의 거주지국에서 1차적으로 과세할 수 있도록 규정하고 있습니다. 동 조항은 이사회(이사회의 구성원) 자격으로서 취득하는 소득에 대하여만 적용되며 이사가 다른 기능, 즉 피고용인, 고문, 자문역 등으로서 용역을 제공하고 받는 보수에 대하여는 종속적 인적용역에 관한 조항이 적용됩니다.

\* 이사에는 감사 및 감사위원회의 이사도 포함됩니다.

### 나. 미국과의 조세조약

미국과의 조세조약에서는 이사의 보수에 관한 규정이 없으므로 이사의 보수는 종속적 인적용역소득으로서 과세됩니다.

#### ▣ 조세조약상 이사(임원)의 보수 과세권 ▣

유 형	해 당 조 약
법인(회사) 거주지국 과세가능 (92개국)	가봉·그리스·남아프리카공화국·네덜란드·네팔·노르웨이·뉴질랜드·덴마크·독일·라오스·라트비아·러시아·루마니아·룩셈부르크·리투아니아·말레이시아·멕시코·모로코·몰타·몽골·미얀마·바레인·방글라데시·베네수엘라·베트남·벨기에 <sup>1)</sup> ·벨라루스·불가리아·브라질·브루나이·사우디아라비아·세르비아·스리랑카·스웨덴·스위스·스페인·슬로바키아·슬로베니아·싱가포르·아랍에미리트·아이슬란드·아일랜드·아제르바이잔·알바니아·알제리·에스토니아·에콰도르·에티오피아·영국·오만·오스트리아·요르단 <sup>2)</sup> ·우루과이·우즈베키스탄·우크라이나·이스라엘·이집트·이탈리아·인도·인도네시아·일본·조지아·중국·체코·칠레·카자흐스탄·카타르 <sup>2)</sup> ·캐나다·케냐·콜롬비아·쿠웨이트·크로아티아·키르기스·타지키스탄·태국·터키·투르크메니스탄·튀니지·파키스탄·파나마·파푸아뉴기니·포르투갈 <sup>3)</sup> ·폴란드·프랑스·페루·피지·핀란드·필리핀 <sup>4)</sup> ·헝가리·호주·홍콩
조항 없음	미국

- 1) 벨기에 : 경영 또는 기술적 성질의 상근업무 수행에 따라 법인으로부터 취득하는 보수와 일방체약국의 거주자가 주식회사가 아닌 타방체약국의 거주자인 법인의 동업자로서의 개인적 활동에 따라 수취하는 소득에 대하여는 용역수행지국에서 과세가능
- 2) 요르단·카타르 : 법인(기업)의 최고경영자의 자격으로 취득하는 급여, 임금 및 그 밖의 유사한 보수에 대하여는 그 법인(기업) 거주지국에서 과세가능
- 3) 포르투갈 : 상근활동에 대한 대가로서 회사가 그 기구의 구성원에게 지급하는 보수는 종속적 인적용역 조항에 따라 과세가능
- 4) 필리핀 : 경영적 또는 기술적 성격의 일상적 임무의 수행에 대하여 법인으로부터 취득하는 보수는 종속적 인적용역 조항에 따라 과세가능

## 5. 학생·훈련생의 소득

### 가. 용역수행지국 면세

조세조약은, 국가간의 인적교류를 촉진하기 위하여, 학생 또는 훈련생(사업견습생 : business apprentice)이 생계유지·교육·연구 또는 훈련의 목적으로 해외로부터 수취하는 금액에 대하여 용역수행지국에서 과세할 수 없도록 규정하고 있습니다.

### 나. 면세요건

조세조약상 학생·훈련생의 소득에 대하여 용역수행지국(한쪽체약국)에서 면세하기 위한 요건은 일반적으로 다음과 같습니다.

- ① 학생 또는 훈련생이 다른 쪽 체약국의 거주자이거나 체재국을 방문하기 직전에 다른 쪽 체약국의 거주자일 것
- ② 교육이나 훈련목적만을 위하여 한쪽체약국에 체재할 것
- ③ 당해 금액이 생계유지, 교육 또는 훈련을 위하여 해외로부터 지급받는 것일 것

### 다. 우리나라의 조세조약상 면세요건

우리나라가 체결한 조세조약에 있어서는 조세조약에 따라 학생·훈련생의 면세요건, 면세소득 등에 상당한 차이가 있는 바, 중국, 필리핀, 인도네시아, 방글라데시 등과 체결한 조세조약상의 면세요건을 보면 다음과 같으며 그 외의 국가의 경우에도 국가마다 조건을 달리하므로 구체적인 적용의 경우 개별조약을 참조하여 적용하여야 합니다. 조세조약상 면세요건에 해당되지 않는 경우에는 종속적 인적용역 조항을 적용하여 과세합니다.

■ 조세조약상 학생 또는 훈련생에 대한 면세 ■

조약체결국	체재목적 등 면세요건	면 세 소 득	비고
중 국 (제20조)	중국의 거주자이거나 한국방문 직전 중국의 거주자이었던 자로서 오직 교육 또는 훈련의 목적만으로 국내에 체재하는 학생, 사업 견습생, 훈련생	생계·교육 또는 훈련 목적으로 받는 아래의 지급금 또는 소득 - 자신의 생계·교육·학습·연구 또는 훈련목적으로 국외원천으로부터 받는 지급금 - 정부 또는 과학·교육·문화·기타 면세기관이 제공하는 교부금, 장학금 또는 장려금 - 국내에서 수행되는 교육 또는 훈련과 관련된 인적용역으로부터 얻는 소득	
필 리 핀 (제20조)	필리핀의 거주자이거나 한국 방문직전 필리핀 거주자이었던 자로서 · 인가된 교육기관의 학생으로 5년 이하의 기간동안 국내에 체재하는 자 · 기술적, 전문적 또는 사업적 경험을 습득하기 위한 훈련생으로만 체재하는 자	- 생계유지, 교육 또는 훈련의 목적을 위한 해외로부터의 모든 송금액 및 - 그러한 목적을 위한 재원을 조달하기 위하여 국내에서 수행된 인적용역에 대한 보수 - 생계유지 또는 훈련의 목적을 위한 해외로부터의 모든 송금액 및 - 첫 도착일로부터 총 3년을 초과하지 아니하는 기간동안 그의 훈련에 관련되거나 또는 그러한 활동에 부수되는 인적용역에 대한 보수	
	· 과학·교육·종교 또는 자선기관으로부터 또는 한국정부의 기술 지원계획에 의하여 지급받는 보조금·수당 또는 장려금의 수취인으로서 연구·조사 또는 훈련의 목적만으로 국내에 체재하는 자	첫 도착일로부터 3년을 초과하지 아니하는 기간동안 지급받는 아래의 금액 또는 소득 - 보조금·수당 또는 장려금 - 생계유지·교육 또는 훈련목적을 위한 해외로부터의 모든 송금액 - 일방채약국에서 그의 연구·조사·훈련에 관련되거나 그러한 활동에 부수되는 인적용역에 대한 보수	

조약체결국	채재목적 등 면세요건	면 세 소 득	비고
인도네시아 (제21조)	인도네시아의 거주자이거나 한국을 방문하기 직전에 인도네시아의 거주자이었던 자로서 교육 또는 훈련의 목적만으로 국내에 체재하는 학생, 견습생 또는 사업훈련생	생계·교육 또는 훈련만의 목적을 위하여 국외로부터 지급받는 금액	
방글라데시 (제20조)	· 방글라데시의 거주자이거나 한국 방문 직전 방글라데시의 거주자이었던 개인이, 대학교·대학 등 인가된 교육기관의 학생 또는 사업·기술 훈련생으로서 5년이하의 기간동안 한국에 체재하는 경우	- 생계유지·교육 또는 훈련의 목적을 위하여 해외로부터 지급되는 모든 지급금 - 그러한 목적을 위한 그의 재원을 보충하기 위하여 지급되는 국내에서 제공된 용역에 대한 대가	
	· 한국을 방문하기 직전에 방글라데시의 거주자이었던 자로서, 학술·교육·종교 또는 자선기관으로부터 또는 방글라데시의 기술 지원계획에 의하여 지급되는 교부금·수당·장려금의 수취인이 연구·조사 또는 훈련만의 목적으로 한국에 체재하는 경우	- 그러한 교부금·수당·장려금 - 생계유지·교육 또는 훈련의 목적을 위하여 해외로부터 지급되는 모든 지급금	

## 6. 교수·교직자의 보수

### 가. 용역수행지국 면세

조세조약은, 국가간의 문화·학술교류를 촉진하기 위하여 대학 등 인가된 교육기관에 초청되어 2년(또는 3년)을 초과하지 않는 기간동안 강의나 연구활동 등 인적용역을 제공하고 받는 보수에 대하여 면세하도록 규정하고 있습니다.

### 나. 면세 배제

대학 또는 인가된 교육기관 등에서의 강의 또는 연구활동이 공공의 이익을 위한 것이 아니고 특정인들의 개인적인 이익을 위한 것일 경우에는 면세를 배제합니다. 조세조약상의 면세요건이 충족되지 않은 경우 또는 조세조약에 교수의 보수에 관한 별도의



규정이 없는 경우에는 인적용역 조항이 적용되는 바, 독립적인 자격으로 교수의 용역을 수행하는 경우에는 독립적 인적용역에 관한 조항이 적용되며, 피고용인으로서 수행하는 경우는 종속적 인적용역에 관한 조항을 적용하여 과세합니다.

## 다. 우리나라의 조세조약상 면세내용

우리나라가 체결한 조세조약별로 교수(교직자)의 보수에 관한 면세 내용을 요약하면 다음과 같습니다. 구체적인 면세요건은 조세조약 체결국마다 다르므로 실제 조세조약을 적용할 때에는 그 면세요건을 조약 원문을 통하여 확인하여야 합니다. 교수(교직자)의 면세조항은 일반적으로 해당 조약 제19조부터 22조 사이에 있습니다.

### ■ 조세조약상 교수·교직자에 대한 면세 ■

유 형	해 당 조 약
면세조항 없음 (16개국)	노르웨이, 스웨덴, 스위스, 싱가포르(개정후), 아랍에미리트(개정후), 아제르바이잔, 오스트리아, 우즈베키스탄, 우크라이나, 체코(개정후), 칠레, 캐나다, 튀니지, 핀란드, 페루, 홍콩
2년간 면세 (71개국)	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 덴마크, 독일 <sup>1)</sup> , 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 말레이시아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 베트남, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 브라질, 브루나이, 사우디아라비아, 세르비아, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아일랜드, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 에티오피아, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 이란 <sup>1)</sup> , 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 카자흐스탄, 케냐, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 터기 <sup>1)</sup> , 투르크메니스탄, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 폴란드, 프랑스, 피지, 필리핀, 호주
3년간 면세 (4개국)	조지아, 중국, 카타르, 타지키스탄
면세기간 제한 없음 (2개국)	알바니아 <sup>1)</sup> , 헝가리

1) 독일·이란·터키·알바니아 : 보수가 용역수행지국(한국)에서 취득(발생)되면 면세되지 않음

### 당초 계약기간 연장하여 2년을 초과하는 경우

(국제세원-53, 2010. 01. 28)

『한·미 조세조약』 제20조 적용시에는 강의계약별로 과세 면제 여부를 판단하는 것으로서, 동일한 교수와의 매년 강의계약이 별도의 독립된 계약에 해당하지 않고 단순히 당초 계약기간 연장에 해당하는 경우 우리나라에 도착한 일자로부터 2년을 초과하는 기간의 강의대가는 우리나라에서 과세됨.

### 고용여부에 따라 한·미 조세조약상 교직자조항 적용을 달리하는지 여부

(국제세원-393, 2009. 07. 23)

『한·미 조세조약』 제20조에 따른 소득세 면제요건을 충족하는 미국 거주자에 대하여는 우리나라에 도착한 일자로부터 2년을 초과하지 아니하는 기간동안 소득세를 과세하지 않는 것임.

### 불연속 체류조건 「한·미 조세조약」 교직자 과세·면제 요건 충족 여부

(국제세원-296, 2009. 06. 08)

『한·미 조세조약』 제20조에 따른 교직자 면세규정을 적용함에 있어 2년을 초과하지 아니할 예정의 기간 동안 동 타방 체약국으로 초청되었는지 여부는 일방 체약국 거주자의 타방체약국 체류 및 근무기간과 관련 없이 당사자 간의 고용계약기간에 따라 판단하는 것임.

### 2년을 초과하여 계약을 체결한 일본인 교수의 소득세 면제여부

(국제세원-146, 2009. 03. 24)

일본의 거주자인 개인이 2년을 초과하지 아니하는 기간 동안 우리나라 대학에서 강의 등을 할 목적으로 계약을 체결하고 강의용역을 제공하는 경우, 그러한 강의 등에 대한 보수는 『한·일 조세협약』 제21조 규정에 의거 우리나라에서 과세가 면제되는 것이나, 2년을 초과하는 기간으로 계약을 체결한 경우에는 면제될 수 없는 것임.

### 교육과학기술부의 대통령 영어봉사장학생 활동비 등의 과세여부

(국제세원-1160, 2008. 07. 04)

귀 부의 “대통령 영어봉사 장학생 프로그램”에 따라 국내 입국후 각 교육청에 배정되어 국·공립학교에서 영어보조교사 등으로 활동하는 대학생에게 우리나라 정부가 지급하는 숙박비·체재비(항공업자에게 지급하는 항공료 포함)를 제외한 활동비는 『소득세법』 제119조제7호 규정에 의한 국내원천 근로소득에 해당하는 것으로, 당해 소득에 대한 국내 과세여부는 『한·미 조세조약』 제20조, 『한·영 조세조약』 제20조, 『한·뉴질랜드 조세조약』 제21조, 『한·호주 조세조약』 제20조, 『한·캐나다 조세조약』 제15조 규정에 따라 결정되는 것임.



### 호주국 원어민교사에게 지급하는 보수에 대한 소득세 면제

(서면2팁-634, 2008. 04. 07)

호주국의 거주자가 우리나라 대학교, 대학, 학교 또는 기타 인가된 교육기관의 초청에 따라 동 교육기관에서의 교수나 연구 또는 양자의 목적만으로 2년을 초과하지 아니하는 기간 동안 우리나라를 방문하는 경우, 그와 같은 교수나 연구에 대한 보수에 대하여는 「한·호주 조세조약」 제20조에 따라 우리나라에서 소득세가 과세되지 않는 것임.



### 캐나다 원어민 보조교사에게 지급하는 보수의 과세여부

(서면2팁-655, 2007. 04. 13)

캐나다의 거주자이며 국내에 고정사업장이 없는 비거주자가 「초·중등교육법」에 의한 교육기관의 초청에 의하여 국내에 입국하여 해당 교육기관에 채용된 후 동 교육기관에 종속되어 강의 등의 용역을 제공하고 지급받는 대가는 「한·캐나다 조세협약」 제15조 및 「소득세법」 제119조제7호에서 규정하는 종속적 인적용역소득에 해당하는 것으로 동 조세협약 제15조제2항에서 규정하는 3가지 요건 중 하나라도 충족하지 못하는 경우 동 지급 대가는 우리나라에서 과세할 수 있는 것임.

따라서 국내사업장이 없는 비거주자의 「소득세법」 제119조제7호에 규정하는 소득에 대하여 「한·캐나다 조세협약」에 따라 우리나라에서 과세할 수 있는 경우 당해 소득에 대한 소득세의 과세표준과 세액의 계산에 관하여는 「소득세법」 제122조에 따라 거주자에 대한 소득세의 과세표준과 세액의 계산에 관한 규정을 준용하는 것이므로 그 소득을 지급하는 자는 「소득세법」 제134조에 따라 매월분의 근로소득을 지급하는 때에 근로소득에 대한 소득세를 원천징수하여야 하며, 「소득세법」 제137조에 따라 연말정산도 하여야 하는 것임.

다만, 「소득세법」 제51조의2제3항의 규정에 의한 인적공제 중 비거주자 본인 외의 자에 대한 공제와 「소득세법」 제52조의 규정에 의한 특별공제는 적용하지 아니하는 것임.



### 미국거주 교수가 개인자격으로 행하는 특별강의 대가

(서면2팁-1034, 2006. 06. 08)

미국 거주자인 미국대학교의 교수가 일시 귀국하여 개인자격으로 국내대학교에서 본인의 학문분야에 관한 전문적 지식을 활용하여 특별강의를 하고 지급받는 대가는 대한민국과 미합중국간의 조세협약 제18조 및 「소득세법」 제119조제6호의 규정에 의한 독립적 인적용역소득에 해당하는 것으로 동 조세협약 제18조제2항의 3가지 요건 모두에 해당하지 아니하는 경우 동 인적용역소득은 대한민국에서 과세하지 않는 것이며 이 경우 별도의 비과세 또는 면제신청을 필요로 하지 않음.

### **국내 대학교에서 강의를 하는 미국 거주자가 교원신분이 아닌 일반인인 경우**

(국일46017-244, 1996. 04. 29)

국내 대학교에서 미국 거주자를 강의 목적으로 1년간 초청하여 강의를 담당하게 하고 보수를 지급하는 경우, 당해 미국 거주자가 미국에서 교원 신분이 아닌 일반인인 경우에도 동 미국거주자의 한국에서의 교수활동이 한미조세조약 제20조의 면제요건에 해당되는 한국 내에서 과세되지 아니함.

### **교수 면세 조건 중 ‘기타 인가된 교육기관’의 의미**

(서면2팁-1775, 2005. 11. 04)

조세조약에서 “기타 인가된 교육기관”이라 함은 교육법에서 규정한 각종학교를 말하는 것으로 ‘한국의국인학교’가 「초·중등교육법」 제4조의 규정에 근거하여 인가·설립된 같은 법 제2조 제7호의 “ 각종학교”의 범위에 속하는 경우 「한·미조세조약」 제20조의 규정에 의한 “인가받은 기타 교육기관”에 해당하는 것.

### **임상학 교수에 지급하는 환자 진료수당**

(국일46017-341, 1995. 05. 25)

인가된 교육기관인 국내대학에서 미국의 교수를 2년내 기간동안 초청한 임상학 교수에게 급여지급과는 별도로 동 대학부속병원에서 환자를 진료하는 대가로 지급하는 진료수당은 한·미 조세조약 제20조의 규정에 의한 강의나 연구목적의 대가로서 2년내 기간동안 과세 되지 아니함.

### **조세조약상 교수의 면세소득 근로소득 포함여부**

(서면2팁-691, 2004. 04. 02)

국가간 조세조약에 따라 일방체약국의 거주자인 교직자가 타방체약국의 대학 또는 인가된 교육기관에서 2년을 초과하지 아니하는 기간동안 강의나 연구용역을 제공하여 보수를 지급받고 타방체약국의 과세로부터 면제되는 경우, 동 과세면제 소득은 「소득세법」 제20조에 규정된 근로소득의 범위에 포함되는 것임.

### **교육기관 계약 종료후 컨설팅법인에 1년 고용되었다가 교육기관에 재임용된 경우**

(서이46017-10798, 2002. 04. 17)

미국거주자가 국내의 인가된 교육기관의 초청으로 강의 또는 연구의 목적으로 입국하여 6월의 계약기간이 종료된 후 국내에 소재한 외국컨설팅법인에 1년의 기간 동안 고용되어

근로를 제공하고 그 이후에 한국거주자로서 당해 교육기관에 재임용받은 경우, 재임용 기간에 당해 교육기관에서의 강의 또는 연구에 대한 용역의 제공대가로 받는 등 거주자의 소득에 대하여는 한·미조세협약 제20조의 규정에 따른 교직자의 면세 규정을 적용받을 수 없는 것임.



### 한·미 조세조약 제20조 교직자 면세 해당여부

(의인1264.37-3854, 1981.11.06)

#### 【질의내용】

1. 당초 2년을 초과하는 계약기간으로 강의를 수행하던 중 2년을 초과하지 않는 기간내에 계약을 중도해약시, 그동안 발생한 소득에 대한 면세여부
2. 인가된 교육기관과 2년을 초과하지 않는 기간동안 이종으로 계약을 체결하고 받는 소득에 대한 면세여부
3. 타목적으로 이미 한국에 체류 중인 자가 인가된 교육기관과 2년 이내 강의목적으로 계약을 체결하고 받는 소득에 대한 면세여부
4. 인가된 교육기관에 면세용역을 제공하는 교직자가 인가의 교육기관에서 인적용역을 제공하고 받는 소득에 대한 세액계산방법
5. 면세혜택을 받기 위한 면세신청의무 및 원천징수의무자의 지급조서 제출의무 여부

#### 【회신내용】

1. 면세불가함(과세).
2. 면세가능함.
3. 면세불가함(과세).
4. 가) 교직자가 대한민국 거주자인 경우

$$\text{납부할 세액} = (\text{종합소득금액} - \text{소득공제액}) \times \text{기본세율} \times \left(1 - \frac{\text{면세소득}}{\text{종합소득}}\right)$$

나) 교직자가 대한민국 비거주자인 경우 「소득세법」 제136조의 규정에 의하여 계산함.

5. 가) 협약상의 규정이 없으므로 「소득세법」 제106조의 규정을 준용하여야 함.  
(면세신청의무 있음).
- 나) 거주자인 경우 「소득세법」 제139조의 규정에 의한 지급조서제출의무 있음.



### 미국인 교직자에 대한 소득세 감면

(재국조1264-1243, 1981.10.28)

#### 【질의내용】

- 1) 외국인교직자의 일반적 면세요건
- 2) 당초 계약기간이 2년 경과 후에 재계약하여 강의를 계속하는 경우 면세기간

- 3) 2년간의 계약기간 종료 후 일단 출국하였다가 일정기간 경과 후 재입국하여 2년 미만 동안 강의를 하는 경우 면세 여부
- 4) 2년을 초과하는 기간으로 계약을 체결하였으나 2년 기간내에 동 계약을 해지한 경우 면세가능 여부
- 5) 정부에서 인가받은 교육기관에 이종으로 계약되어 있는 경우 면세 여부
- 6) 강의·연구 이외의 다른 목적으로 이미 한국에 체류 중인 자와 계약을 체결한 경우 면세 여부
- 7) 면제신청 여부
- 8) 한·미조세협약 적용시점인 1979. 12. 1 이전에 이미 계약을 체결한 경우 면세기간
- 9) 1979. 12 기납부세액의 환급가능 여부

**【회신내용】**

- 1) 일반적 면세요건
  - 가. 정부·지방공공단체 또는 대학, 인가된 교육기관에서 교직자를 초청할 것
  - 나. 교육기관 등에서 강의, 연구 또는 강의와 연구를 목적으로 초청할 것
  - 다. 2년을 초과하지 않는 기간 동안 체류할 것
- 2) 재계약의 경우에는 당해 교직자가 한국에 최초로 도착한 날로부터 2년간만 면세하는 것임.
- 3) 한국의 거주자 신분을 취득한 당해 교직자가 최초 계약기간 종료 후 출국하여 상당 기간이 경과함으로써 한국 거주자의 신분을 상실한 후 미국의 거주자 신분으로 재입국 하는 경우에도 다른 면세요건이 충족되는 한 면세되는 것임.
- 4) 2년 초과기간으로 계약을 체결한 경우에는 면제할 수 없는 것임.
- 5) 이종으로 계약되어 있는 경우에도 면세되는 것임.
- 6) 타목적으로 기입국한 외국인인 면세되지 않는 것임.
- 7) 「소득세법」 제106조 규정에 따라 면제신청하는 것임.
- 8) 1979. 12. 1 이전에 이미 계약을 체결하여 강의 또는 연구를 계속하는 경우에는 한·미조세협약 발효일 이후 잔여기간 동안 면세하는 것임.
- 9) 환급가능함.



**당초 초청한 교육기관 외 다른 인가된 교육기관에서 재직하는 경우**

(국제세원-576 2010. 12. 27)

미국 거주자가 인가된 국내의 교육기관(甲)에서 2년 이내의 강의를 목적으로 초청되어 강의 또는 연구에 대한 용역을 제공하던 중 다른 인가된 교육기관(乙)과 계약하고 재직하는 경우, 다른 인가된 교육기관(乙)의 강의로부터 발생하는 소득도 국내에 도착한 일자로부터 2년을 초과하지 아니하는 경우에는 교직자의 면제소득에 해당합니다.

## 7. 정부직원의 보수

### 가. 정부직원의 보수에 관한 과세

#### ① 파견국 과세

조세조약상 한쪽계약국의 국가(그 정치적 하부조직, 지방공공단체 포함)에게 제공하는 용역과 관련하여 그 한쪽계약국이 지급하는 보수에 대하여는 당해 용역이 다른쪽 계약국(체재국)에서 이루어진 경우에도 원칙적으로 당해 직원이 속해 있는 한쪽계약국(파견국)에서만 과세합니다.

#### ② 체재국의 국민 또는 거주자인 경우

체재국에서 용역을 수행하는 파견국 정부기관의 직원이 체재국의 거주자이거나 국민인 경우에는 조세조약에 따라 용역수행지국(체재국)에서만 과세할 수 있는 경우(네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 덴마크, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 말레이시아, 베네수엘라, 벨기에, 사우디아라비아, 싱가포르, 스웨덴, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 영국, 오만, 요르단, 이란, 일본, 카타르, 캐나다, 파나마, 크로아티아, 태국, 핀란드, 호주 등과의 조세조약)와 용역수행지국에서도 과세하고 자국(파견국)에서도 과세할 수 있는 경우(미국, 스위스와의 조세조약)가 있습니다.

### 나. 정부직원의 연금에 대한 과세

조세조약상 정부직원이 받는 연금은 정부직원의 보수와 마찬가지로 원칙적으로 연금을 지급하는 국가에서만 과세할 수 있는 경우가 대부분이나, 지급받는 자의 거주지국에서 과세할 수 있는 경우도 있습니다.

▣ 조세조약상 정부직원의 연금에 대한 과세 ▣

연금에 대한 과세	조 세 조 약
연금을 지급하는 국가에서만 과세 (9개국)	룩셈부르크, 바레인, 브루나이, 콜롬비아, 터키, 파나마, 페루, 프랑스, 홍콩
자국국민에게 지급하는 경우, 지급지국에서만 과세(기타의 경우 양국 과세) (2개국)	미국, 스위스
원칙 : 지급지국에서만 과세 예외 : 자국국민이며 거주자인 경우, 거주지국에서만 과세 (82개국)	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 말레이시아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 방글라데시, 베네수엘라, 베트남, 벨라루스, 벨기에, 불가리아, 브라질, 사우디아라비아, 세르비아, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르(개정후), 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 에티오피아, 영국, 오만, 오스트리아, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 조지아, 중국, 체코, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 케냐, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 투르크메니스탄, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 폴란드, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 호주

다. 정부수행 사업과 관련된 용역의 대가

제15조(종속적 인적용역), 제16조(이사의 보수) 및 제18조(연금 및 보험연금)의 규정은 일방체약국 또는 동 일방체약국의 정치적 하부조직이나 지방당국에 의하여 영위되는 사업과 관련하여 제공된 용역에 관한 보수 및 연금에 적용된다.  
(한·호주 조세조약 제19조 제3항)

조세조약은 한쪽체약국의 정부 등이 수행하는 사업(business)과 관련하여 제공된 인적용역에 대한 보수 및 연금에 대하여는 종속적 인적용역, 이사의 보수 또는 연금에 관한 조항이 적용되도록 규정하고 있습니다. 따라서 인적용역이 국가 등을 위하여 수행되는 경우에도 사업과 관련하여 수행되는 경우에는, 근로의 대가로 지급되는 금액에 대하여는 종속적 인적용역 조항이, 이사회 구성원으로서 취득하는 금액 및 이와 유사한 금액에



대하여는 이사의 보수 조항이, 연금에 대하여는 연금조항이 각각 적용됩니다. 이 경우 정부 또는 지방공공단체에 고용된 연예인·체육인에 대하여는 특별한 규정을 두고 있지 않으므로 정부 또는 지방공공단체에 고용된 연예인·체육인의 활동은 정부용역으로 인정하여야 합니다. 우리나라는 미국 등과의 조세조약을 제외하고는 대체로 이러한 규정을 두고 있습니다.

## 라. 정부직원의 범위 확대

우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 정부용역의 범위를 공무원에 한정하지 않고 확대규정하고 있습니다. 즉 준정부적 성격의 기능을 수행하는 기관에 종사하는 직원이 받는 보수나 연금에 대하여도 해외에서 면세받을 수 있도록 조세조약을 체결하고 있습니다. 이에 따라 우리나라의 경우, 조세조약에 따라 다소 차이가 있으나, 한국은행, 한국수출입은행, 대한무역진흥공사 등 기타 정부기능을 수행하는 정부소유기관에 근무하는 직원이 받는 소득에 대하여는 정부직원이 받는 소득으로 간주하여 정부직원과 동일한 면세혜택을 받을 수 있습니다.

### 미 해군과 계약하에 미국 방산업체 직원이 제공하는 용역의 조약상 정부기능 해당 여부

(국제세원-1614, 2008. 09. 02)

미국 방산업체 직원이 지급받는 봉급 및 수당은 「한·미 조세조약」 제22조 규정에 따라 국내에서 과세되지 않는 것임

### 일본의 지방자치체로부터 실무연수생들을 받아 연수를 시키는 경우 과세여부

(서이46017-11799, 2002. 09. 30)

일본정부 경제산업성 산하의 특수법인기관인 일본무역진흥회(JETRO) 서울사무소가 일본의 지방자치체로부터 실무연수생들을 받아 국내에서 연수를 시키는 경우(이에 대한 비용을 일본자치단체에서 부담), 동 행위는 「법인세법 시행령」 제2조의 수익사업에 해당하지 않는 것으로 법인세가 과세되지 아니하며, 일본 거주자인 동 사무소 주재원 및 연수생들에 대한 급여·임금에 대하여는 한·일조세조약 제19조 및 제20조의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 아니하는 것임.

## 제7장 국내원천 퇴직소득 및 국내원천 연금소득

### 제1절 국내세법

#### 1. 국내원천 퇴직소득과 국내원천 연금소득

舊 「소득세법 시행령」(2013.2.15.-제24638호로 개정 전) 제179조 제9항에서는 비거주자가 국내에서 제공한 근로에 대응하는 연금과 퇴직급여를 비거주자의 퇴직소득으로 분류하였습니다.

그러나, 2013년 세법개정으로 거주자의 연금소득세 과세체계가 연금소득의 지급근거 및 소득원천에 따라 유형별 재분류하는 방식으로 정비됨에 따라 비거주자도 연금형태로 지급받는 소득에 대해 거주자와 동일하게 연금소득으로 과세하기 위해 비거주자의 연금소득 조항이 신설되었습니다.

이에 따라 현행 「소득세법」에는 비거주자가 국내에서 제공하는 근로의 대가로 받는 퇴직소득(소법§119.8호)과 국내에서 지급받는 연금소득(소법§119.8의2호)이 각각 규정되어 있으며, 연금소득 구분에 대해서는 거주자의 분류방식을 준용(소법 §20의3①<sup>25)</sup>)하고 있습니다.

25) 1. 공적연금 관련법에 따라 받는 각종 연금  
 2. 다음 각 목에 해당하는 금액을 그 소득의 성격에도 불구하고 연금계좌에서 대통령령으로 정하는 연금형태 등으로 인출하는 경우의 그 연금  
 가. 소법§146②에 따라 원천징수되지 아니한 퇴직소득  
 나. 소법§59의3①에 따라 세액공제를 받은 연금계좌 납입액  
 다. 연금계좌의 운용실적에 따라 증가된 금액  
 라. 그 밖에 연금계좌에 이체 또는 입금되어 해당금액에 대한 소득세가 이연된 소득으로서 대통령령으로 정하는 소득  
 3. 제2호에 따른 소득과 유사하고 연금 형태로 받는 것으로서 대통령령으로 정하는 소득

## Ⅱ 연금 관련 지급액의 소득구분

소득원천 및 지급근거	거주자	비거주자
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 공적연금 관련법에 따른 각종 연금</li> <li>• 연금저축계좌 및 퇴직연금계좌에서 연금수령하는 금액</li> </ul>	연금소득 (소법§20의3①)	연금소득 (소법§119.8의2호)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 연금저축계좌 등을 중도해지하거나 만기 후 일시금으로 수령하는 등 연금의 수령하는 일정금액</li> </ul>	기타소득 (소법§21①.21호)	기타소득 (소법§119.12호차목)

## 2. 과세방법

### 가. 국내원천 퇴직소득

퇴직소득이 있는 비거주자는 국내사업장 및 부동산소득(소법§119③) 유무와 관계없이 「소득세법」 제121조 제2항에 따라 거주자와 같은 방법으로 분류하여 과세합니다.

### 나. 국내원천 연금소득

국내에서 비거주자에 연금소득을 지급하는 자는 「소득세법」 제127조제1항 제5호에 따라 소득세를 원천징수하여야 합니다.

국내사업장이 없는 비거주자의 연금소득은 「소득세법」 제126조제5항에 따라 분리과세(원납적 원천징수)하며 소득세의 과세표준과 세액의 계산 등은 거주자와 동일합니다. 다만, 그 계산에 있어서 인적공제(기본공제, 추가공제) 중 비거주자 본인 이외의 자에 대한 공제와 특별소득공제, 자녀세액공제, 특별세액공제를 하지 아니합니다.

국내사업장이 있는 비거주자와 부동산소득이 있는 비거주자의 연금소득은 「소득세법」 제121조제2항에 따라 같은 법 제119조제1호부터 제7호까지, 제10호부터 제12호까지의 소득을 종합하여 과세합니다.

## 외국기업 국내지점의 대표자가 고용계약에 따라 받는 퇴직급여의 퇴직소득 해당여부

(국제세원-138, 2009. 03. 19)

외국기업에 고용된 외국기업 국내지점의 대표자가 외국의 본사와 고용계약을 하면서 고용 계약서에 퇴직금 지급에 관한 사항을 약정하고 그 퇴직하는 때에 당해 계약내용에 따라 퇴직급여(당해 대표자가 「법인세법 시행령」 제20조제1항제4호의 임원에 해당하는 경우에는 같은법 시행령 제44조제4항제2호에 해당하는 금액)를 수령하는 경우, 당해 퇴직급여는 「소득세법」 제22조에 의한 퇴직소득에 해당하는 것임.

## 외국인 거주자의 퇴직소득 과세범위

(법규국조2010-0253, 2010. 08. 31)

「소득세법」 제1조의2제1항제1호 및 「한·일 조세조약」 제4조에 따른 우리나라 거주자(해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 일본 국적자)가 과거 일본 및 한국에서의 근무 대가로 일본에서 지급받아 국내로 송금되지 않는 퇴직금 중 국내근무기간에 상당하는 금액은 같은 법 제3조제1항 및 같은 조약 제18조에 따라 우리나라에서 퇴직소득세로 과세되며, 해당 퇴직소득에 대하여는 원천징수하지 않고 같은 법 제71조에 따른 퇴직소득 과세표준확정신고를 하는 것임. 이 경우 같은 법 제57조에 따른 외국납부세액공제는 적용되지 않는 것임.

## 제2절 조세조약

### 1. 퇴직소득 및 연금소득의 범위

우리나라가 체결한 모든 조세조약은 퇴직연금에 관한 규정을 별도로 두고 있습니다. 퇴직연금(pensions)은 과거의 근무와 관련하여 지급되는 연금 및 기타 이와 유사한 보수를 말하며 정부에 제공된 용역과 관련하여 지급되는 연금은 조세조약상 정부용역 조항이 우선 적용됩니다.

### 2. 과세원칙

퇴직연금을 포함한 연금에 대하여는 그 연금을 지급받는 자의 거주지국에서 과세할 것인지 또는 그 연금을 지급하는 국가(원천지국)에서 과세하여야 할 것인지가 문제입니다.

## 가. 퇴직연금(pensions)에 대한 과세

퇴직연금이란 과거의 고용관계하에서 제공된 용역에 대한 대가로서 퇴직 또는 사망하는 경우에 지급되는 정기지급금 또는 상해보상으로 지급되는 정기적 지급금을 말하며, 조세조약상 ①거주지국에서만 과세할 수 있는 경우, ②원천지국과 거주지국이 모두 자국법에 따라 과세할 수 있는 경우 및 ③원천지국에서만 과세할 수 있는 경우가 있습니다.

## 나. 보험연금(annuities)에 대한 과세

보험연금이란 적정하고 충분한 대가에 상응하여 지급할 의무에 따라 생존기간 또는 특정연수 기간 동안 일정한 시기에 정기적으로 지급되는 금액을 말합니다.

퇴직연금과 보험연금의 본질적인 차이는 퇴직연금이 과거의 근로용역 제공에 대한 대가로서 지급되는 것이라면, 보험연금은 과거에 일정기간 동안 납입한 금전적 대가에 상응하여 지급된다는 점입니다.

보험연금은 조세조약상 ① 취득자의 거주지국에서만 과세할 수 있는 경우 및 ② 거주지국과 원천지국에서 모두 과세할 수 있는 경우가 있습니다.

## 다. 사회보장연금에 대한 과세

사회보장연금이란 사회보장제도의 규정에 따라 지급받는 연금을 말하며, 조세조약상 취득자의 ① 거주지국과 원천지국에서 모두 과세할 수 있는 경우 및 ② 원천지국에서만 과세할 수 있는 경우가 있습니다.

Ⅱ 조세조약상 연금에 대한 과세 Ⅱ

연금의 종류	거주지국에서만 과세	거주지국 및 원천지국 과세	원천지국에서만 과세
퇴직연금	그리스, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 말레이시아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 방글라데시, 베네수엘라, 베트남, 벨라루스, 불가리아, 브라질, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 영국, 오만, 오스트리아, 요르단, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 일본, 중국, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 터키, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 폴란드, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 호주	남아프리카공화국, 덴마크, 벨기에, 아랍에미리트(개정후), 우루과이(10%), 인도네시아, 카타르, 캐나다, 태국, 에콰도르, 세르비아, 에티오피아, 조지아(15%), 케냐	가봉, 룩셈부르크, 바레인, 브루나이, 싱가포르(개정후), 체코(개정후), 칠레, 콜롬비아, 타지키스탄, 투르크메니스탄, 파나마, 페루, 홍콩
보험연금	그리스, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 독일, 말레이시아, 모로코, 미국, 미얀마, 브라질, 스리랑카, 영국, 요르단, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 키르기즈, 호주, 홍콩	남아프리카공화국, 아랍에미리트(개정후), 카타르, 캐나다, 에티오피아, 조지아(15%)	가봉, 룩셈부르크, 바레인, 브루나이, 콜롬비아, 파나마, 페루
사회보장제도 하에서 지급되는 연금		네덜란드, 노르웨이, 몰타, 벨기에, 스웨덴, 슬로베니아, 이란, 프랑스, 세르비아	네팔, 덴마크, 독일, 미국, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 아랍에미리트(개정후), 오만, 우즈베키스탄(개정후), 중국, 캐나다, 핀란드, 필리핀, 에콰도르, 홍콩, 케냐, 에티오피아

※ 브라질 : 퇴직연금, 보험연금 중 연간 총 수령액이 US\$3,000 초과분은 양국에서 과세가 가능함

※ 캐나다 : 원천지국에서 과세하는 경우 과세제한규정이 있음.

- 퇴직연금 : Min(15%, 연금수취자가 발생국의 거주자인 경우 납부하여야 하는 세율)

- 보험연금 : 10%

※ 미국 : 별거수당(이혼명령 등에 따른 정기적 지급금)은 수취인 거주지국에서 과세가 가능함

※ 룩셈부르크 : 개정의정서 발효일(13.9.4.)이후 원천지국 과세

※ 홍콩 : 보험연금(annuities)은 기타소득에 포함



### 퇴직후 캐나다에 거주하면서 지급받는 퇴직연금

(서면2팀-2433, 2004. 11. 24)

우리나라에서 발생하여 캐나다의 거주자에게 지급되는 과거의 고용에 대한 연금에 대하여는 한·캐나다 조세조약 제17조제1항의 규정에 따라 우리나라는 동 연금의 발생 원천지국으로서 과세할 수 있으며, 캐나다도 동 연금소득자의 거주지국으로서 과세할 수 있는 것임.

캐나다에서 과세할 경우 우리나라에서 동 연금에 대하여 이미 납부한 세액은 한·캐나다 조세조약 제20조제1항의 규정에 따라 납부해야 할 캐나다의 세액에서 공제됨.

한편, 귀 질의의 경우와 같이 2002. 1. 1. 이전 퇴직자로서 공무원연금법에 의하여 2002. 1. 1. 이전에 기여금 불입을 완료한 때에는 우리나라 「소득세법」 제20조의3 및 동법 시행령 제40조의3제2항제2호에 의거 2002. 1. 1. 이후 지급받는 연금소득에 대하여는 소득세가 이미 과세된 것으로 보는 것임.



### 군인연금법에 따른 연금이 사회보장연금에 해당되는지 여부

(기획재정부 국제조세협력과-146, 2016. 03. 24.)

캐나다 거주자인 비거주자가 「군인연금법」상 군인연금을 수령하는 경우, 이는 「한·캐나다 조세조약」 제18조 제4항에 따른 '사회보장 법률에 따라 발생하는 급부'에 해당하는 것입니다.



### 미국 거주자의 교직자·퇴직연금 조항 관련 해석

(국제조세협력과-558, 2009. 08. 26)

가. 한미 조세조약 제20조(교직자)의 요건을 충족한 미국 거주자가 퇴직으로 인해 지급받는 소득은 동 조약 제20조의 면제되는 소득에 해당합니다.

나. 인가된 교육기관에서 2년 이내에 강의를 목적으로 초청되어, 초청된 후 2년 이내의 기간 동안 강의를 목적으로 다른 인가된 교육기관과 이종으로 계약한 경우, 후자의 강의로부터 발생하는 소득도 입국후 2년 이내인 경우 교직자의 면제소득에 해당하는 것입니다.



### 연금저축 가입자가 비거주자가 된 경우 조세특례적용 여부

(소득세제과-172, 2008. 12. 24)

#### 【질의】

〈질의1〉 연금저축 가입자가 저축불입계약기간 중 저축의 중도해지를 하지 아니하고 해외이주를 하여 비거주자가 된 경우, 당해 비거주자에 대해 연금저축에 대한 조세특례\*의 계속적 적용이 가능한지?

\* 조세특례 : 이자소득 비과세, 연금 지급시 연금소득으로 과세

(갑설) 조세특례 적용이 가능함

(을설) 비거주자의 연금저축에 대하여는 조세특례를 적용할 수 없음

〈질의2〉 연금저축 가입자가 저축불입계약기간 중 비거주가 된 경우에 비거주자가 된 시점에 저축이 해지된 것으로 볼 수 있는지?

(갑설) 저축의 해지에 해당함

(을설) 저축자의 해지요청이 없는 경우에는 저축의 해지로 볼 수 없음

**【회신】**

〈질의1〉의 경우에는 <갑설>, 〈질의2〉의 경우에는 <을설>이 타당함을 알려드립니다.



**「한·캐나다 조세조약」상 사학연금의 사회보장연금 해당 여부**

(서면-2018-법령해석국조-2143, 2018. 09. 07)

캐나다 거주자인 비거주자가 「사립학교교직원연금법」상 연금을 수령하는 경우 이는 「한·캐나다 조세조약」 제18조 제4항에 따른 ‘사회보장법률에 따라 발생하는 급부’에 해당하는 것입니다.



■ 소득세법 시행규칙[별지 제24호서식(2)] (개정 2020. 3. 13.)

(2쪽 중 제1쪽)

관리 번호	<b>퇴직소득원천징수영수증/지급명세서</b> ( [ ]소득자 보관용 [ ]발행자 보관용 [ ]발행자 보고용)		거주구분	거주자1 / 비거주자2
			내·외국인	내국인1 / 외국인9
			종교관련종사자 여부	여 1 / 부 2
			거주지국	거주지국코드
			징수 의무자 구분	사업장1/공적연금사업자3

징수 의무자	① 사업자등록번호	② 법인명(상호)	③ 대표자(성명)
	④ 법인(주민)등록번호	⑤ 소재지(주소)	
소득자	⑥ 성 명	⑦ 주민등록번호	
	⑧ 주 소		⑨ 임원 여부 [ ]여 [ ]부
	⑩ 확정급여형 퇴직연금제 도 가입일		⑪ 2011.12.31.퇴직금

귀속연도	부터 까지	⑫ 퇴직사유	[ ]정년퇴직 [ ]정리해고 [ ]자발적 퇴직 [ ]임원퇴직 [ ]중간정산 [ ]기 타
------	----------	--------	---

퇴직 급여 현황	구분	중간지급 등	최종	정산
	⑬ 근무처명			
	⑭ 사업자등록번호			
	⑮ 퇴직급여			
	⑯ 비과세 퇴직급여			
	⑰ 과세대상 퇴직급여(⑮-⑯)			

근속 연수	구분	⑬ 입사일	⑱ 기산일	⑳ 퇴사일	㉑ 지급일	㉒ 근속월수	㉓ 제외월수	㉔ 가산월수	㉕ 중복월수	㉖ 근속연수
	중간지급 근속연수									
	최종 근속연수									
	정산 근속연수									

과세표준 계산	계산 내용		금액
	⑳ 퇴직소득(⑰)		
	㉑ 근속연수공제		
	㉒ 환산급여 [(㉑-㉓) × 12배/정산근속연수]		
	㉓ 환산급여별공제		
㉔ 퇴직소득과세표준(㉑-㉓)			

퇴직소득 세액계산	계산 내용		금액
	㉕ 환산산출세액(㉑ × 세율)		
	㉖ 퇴직소득 산출세액(㉑ × 정산근속연수/12배)		
	㉗ 세액공제		
	㉘ 기납부(또는 기과세이연) 세액		
	㉙ 신고대상세액(㉕-㉗-㉘)		

이연 퇴직 소득 세액 계산	㉚ 신고대상세액(㉙)	연금계좌 입금명세				㉛ 퇴직급여 (17)	㉜ 이연 퇴직소득세 (㉚ × ㉛/㉝)
		연금계좌취급자	사업자등록번호	계좌번호	입금일		
		㉝ 계좌입금금액					
		㉞ 합 계					

납부 명세	구분	소득세	지방소득세	농어촌특별세	계
	㉟ 신고대상세액(㉙)				
	㊱ 이연퇴직소득세(㉜)				
	㊲ 차감원천징수세액(㉟-㊱)				

위의 원천징수세액(퇴직소득)을 정히 영수(지급)합니다.

년 월 일  
(서명 또는 인)

징수(보고)의무자

세무서장

귀하

210mm×297mm[백상지80g/㎡ 또는 중질지80g/㎡]

**작성 방법**

1. 퇴직소득자가 「소득세법」 제12조제5호아목에 따른 "종교관련종사자"에 해당하며, 원천징수의무자가 「소득세법」 제22조 제1항 제3호 및 동법 시행령 제42조의2 제4항 제4호의 퇴직소득을 원천징수하는 경우에만 "종교관련종사자 여부"란에 여 1을 선택합니다.
2. 거주자국과 거주지국코드는 비거주자에 해당하는 경우에만 적으며, 국가표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다.
3. 원천징수의무자가 근로를 제공받은 사업장의 지위로서 원천징수하는 경우에는 '사업장1'을, 공적연금 관련법에 따른 연금사업자의 경우에는 '공적연금사업자3'를 체크합니다. 연금계좌 취급자가 지급하는 퇴직소득은 연금계좌 원천징수영수증을 제출해야 합니다.
4. 원천징수의무자는 퇴직소득 해당 과세기간의 다음 연도 3월 10일까지(휴업 또는 폐업한 경우에는 휴업일 또는 폐업일이 속하는 달의 다음 다음 달 말일을 말합니다)까지 이 서식을 제출합니다.
5. 징수의무자란의 ④ 법인(주민)등록번호는 소득자 보관용에는 적지 않습니다.
6. 소득자란의 임원 여부 ⑥에서 임원은 「법인세법 시행령」 제40조제1항 각 호의 어느 하나의 직무에 종사하는 사람을 말합니다. ⑥에서 임원으로 표시하는 경우 ⑩ 2011.12.31.퇴직급 관에 해당 임원이 "2011년 12월 31일에 퇴직하였다"고 기재할 때 지급받을 퇴직소득금액을 적습니다.
7. ⑩ 확정급여형 퇴직연금제도 가입일란: 해당 퇴직자가 확정급여형 퇴직연금제도의 가입자인 경우만 적습니다.
8. 퇴직급여현황(⑬~⑰)의 작성방법은 다음과 같습니다.
  - 가. ⑬ 근무처명 및 ⑭ 사업자등록번호란: 해당 퇴직자의 근무처를 적습니다. 중간지급 등란에는 현 근무처의 퇴직 전 중간지급, 퇴직금의 분할지급 또는 퇴직으로 해당 연도에 이미 발생한 퇴직금이 있는 경우 그 퇴직금이 발생한 근무처 및 사업자등록번호를 적습니다.
  - 나. ⑮ 퇴직급여, ⑯ 비과세퇴직급여, ⑰ 과세대상 퇴직급여란: 사용자에게 퇴직으로 지급받은 퇴직소득(임원의 경우 임원퇴직소득 한도초과금액은 제외합니다)과 퇴직소득 중 비과세퇴직소득을 적습니다.
9. 근속연수(⑱~㉔)의 작성방법은 다음과 같습니다.
  - 가. ⑱ 입사일란: 해당 근무처에서 근로를 제공하기 시작한 날을 적습니다.
  - 나. ⑲ 가산일란: 해당 근무처에서 근로를 제공하기 시작한 날을 적습니다. 다만, 중간지급을 받은 경우 중간지급 받은 날의 다음 날을 적습니다.
  - 다. ⑲ 퇴사일란: 퇴직한 날(「소득세법 시행령」 제43조제2항에 따라 퇴직한 날로 보는 경우를 포함합니다)을 적습니다.
  - 라. ㉑ 제외월수란: 퇴직금 산정 시 근속연수에서 제외된 기간의 월수를 적습니다.
  - 마. ㉒ 가산월수란: 「소득세법 시행령」 제105조제2항에 따른 근속연수가 입사일·퇴사일로 계산한 근속연수와 다른 경우 가산해야 하는 월수를 적습니다.
10. 퇴직소득세액 계산방법(㉕~㉗)의 작성방법은 다음과 같습니다.
  - 가. ㉕ 퇴직소득란: ⑰ 과세대상 퇴직급여를 적습니다.
  - 나. ㉖ 환산급여별공제란: 환산급여에 따라 아래의 공제액을 적습니다.
 

구분 \ 환산급여	8백만원 이하	8백만원 초과 7천만원 이하	7천만원 초과 1억원 이하	1억원 초과 3억원 이하	3억원 초과
환산급여공제	환산급여의 100%	8백만원+ (8백만원 초과분의 60%)	4천520만원+ (7천만원 초과분의 55%)	6천170만원+ (1억원 초과분의 45%)	1억5천170만원+ (3억원 초과분의 35%)
  - 다. ㉗ 환산산출세액란: ㉕ 퇴직소득과과세표준에 세율을 적용하여 산출한 값을 적습니다.
  - 라. ㉘ 세액공제란: 「소득세법」 제57조에 따라 거주자의 퇴직소득금액에 국외원천소득이 합산되어 있는 경우로서 그 국외원천소득에 대하여 외국에서 외국소득 세액을 납부하였거나 납부할 것이 있을 때에는 해당 금액을 기재합니다.
11. 이연퇴직소득세액 계산(㉙~㉛)은 「소득세법」 제146조제2항에 따라 퇴직급여액을 연금계좌에 입금(이체)하여 퇴직소득세 징수를 하지 않은 경우에 작성합니다. (거주자인 경우만 작성합니다)
  - 가. ㉙ 계좌입금금액란: 과세이연계좌에 입금(이체)한 금액을 적습니다. 다만, 징수 후 환급하는 경우 해당 거주자가 과세이연계좌신고서에 입금금액으로 표기한 금액을 적습니다.
  - 나. ㉚ 퇴직급여란: ⑰ 퇴직급여를 적습니다. 다만, 징수 후 환급하는 경우 퇴직급여액에서 처음 원천징수한 소득세 등을 차감한 금액을 적습니다.
  - 다. ㉛ 이연퇴직소득세란: ㉙ 신고대상세액에 연금계좌 입금비용(㉜ 계좌입금금액 / ㉚ 퇴직급여)을 곱하여 산정합니다.
12. 납부명세(㉜~㉞)의 작성방법은 다음과 같습니다.
  - 가. ㉜ 신고대상세액란: 퇴직소득세액계산에서 산출된 ㉖ 신고대상세액을 적습니다.
  - 나. ㉝ 이연퇴직소득세란: 이연퇴직소득세로 계산된 세액(㉛)을 적습니다.
  - 다. ㉞ 차감원천징수세액란: ㉜ 신고대상세액에서 ㉝ 이연퇴직소득세를 차감한 값을 적습니다.

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제24호서식(5)] <개정 2019.3.20.>

관리 번호	[ ]연금소득 원천징수영수증(연말정산용) [ ]연금소득 지급 명 세 서(연말정산용) ( [ ]소득자 보관용 [ ]발행자 보관용 [ ]발행자 보고용)			거주구분	거주자1 / 비거주자2	
				내·외국인	내국인1/ 외국인9	
				거주지국	거주지국코드	
징수 의무자	① 법인명			② 대표자		
	③ 사업자등록번호			④ 법인등록번호		
	⑤ 소재지(주소)					
소득자	⑥ 성명			⑦ 주민등록번호		
	⑧ 주소					
⑨ 귀속연도		부터	까지	⑩ 감면기간	부터	까지
연금지급내역		⑪ 총연금수령액	⑫ 연금제외소득 (2001.12.31.이전분)	⑬ 장애연금등 비과세연금	⑭ 총연금액(⑪-⑫-⑬)	
<b>정 산 명 세</b>						
⑮ 총연금액(=⑭)			⑯ 종합소득 과세표준(⑰-⑳)			
⑰ 연금소득공제			㉑ 산출세액			
			세액 감면			
			㉒ 「소득세법」			
			㉓ 「조세특례제한법」			
⑱ 연금소득금액(⑮-⑰)			㉔ 감면세액계			
종합 소득 공제	기본 공제	⑲ 본인		세액 공제	㉕ 자녀 공제대상자녀 (명)	
		⑳ 배우자			출생·입양자 (명)	
		㉑ 부양가족(명)			㉖ 표준세액공제	
	추가 공제	㉒ 경로우대(명)			㉗ 외국납부	
		㉓ 장애인(명)			㉘ 세액공제계	
		㉔ 부녀자				
	㉕ 한부모					
	㉖ 소득공제계					
세 액 명 세	구 분	소득세	지방소득세	농어촌특별세	계	
	㉙ 결정세액					
	㉚ 기납부세액					
	㉛ 차감징수세액					
㉜ 부양가족공제자 명세(해당 소득자의 기본공제 또는 추가공제를 받는 자를 적으며, 본인은 적지 아니합니다)						
관계	성명	주민등록번호	관계	성명	주민등록번호	관계
※ 관계코드: 소득자의 직계존속=1, 배우자의 직계존속=2, 배우자=3, 직계비속(자녀·입양자)=4, 직계비속(직계비속과 그 배우자가 장애인인 경우 그 배우자 포함)외 코드 4 제외 = 5, 형제자매=6, 수급자=7(코드1~6제외), 위탁아동=8 * 4-6은 소득자와 배우자의 각각의 관계를 포함합니다.						
위의 원천징수세액(수입금액)을 정히 영수(지급)합니다.						
징수(보고)의무자				년	월	일
세무서장 귀하				(서명 또는 인)		

**작성방법**

1. 이 서식은「소득세법」 제143조의4에 따라 연금소득세액을 연말정산하는 경우에 사용하는 서식입니다.
2. 거주지국과 거주지국코드는 비거주자에 해당하는 경우에만 적으며, 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다.
3. 소득자 보관용에는 징수의무자란의 ④ 법인등록번호는 적지 않습니다.
4. 원천징수의무자는 지급일이 속하는 과세기간의 다음 연도 2월 말일까지 지급명세서를 관할세무서장에게 제출해야 합니다.
5. ㉛ 차감징수세액이 소액 부징수(1천원 미만을 말합니다)에 해당하는 경우 "0"으로 적습니다.

210mm×297mm(백상지 80g/㎡(재활용품))

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙(별지 제24호서식(6)) <개정 2020. 3. 13.>

(앞쪽)

관리번호

**연금계좌원천징수영수증/지급명세서**  
 ([ ]소득자 보관용 [ ]발행자 보관용 [ ]발행자 보고용)

거주구분	거주자1 / 비거주자2
내·외국인	내국인1 / 외국인9
거주지국	거주지국코드
배우자 승계 여부	[ ]여 [ ]부
의료비연금계좌	[ ]여 [ ]부

징수 의무자	① 사업자등록번호	② 법인명(상호)	③ 대표자(성명)
	④ 법인(주민)등록번호	⑤ 소재지(주소)	
소득자	⑥ 성 명	⑦ 주민등록번호	
	⑧ 주 소		
계좌 명세	⑨ 계좌번호	⑩ 연금수령개시신청일	⑪ 연금계좌평가액
	⑫ 연금수령 기산연도	⑬ 연금계좌 가입시기	⑭ 연금 수령연차
		2013.3.1. 전[ ] 이후[ ]	⑮ 연금수령한도 ((⑩)/(11-⑭))×120%

소득 명세	⑰ 귀속연월		⑱ 퇴직분				
	인출분	연금수령	과세제외금액	이연퇴직소득		세액공제분 및 운용수익	㉓ 부득이한 사유 [ ] 사망 [ ] 해외이주 [ ] 요양 [ ] 개인회생·파산 [ ] 금융회사 영업정지 등
			⑲ 일반연금	세액이연분	전환분		
			⑳ 의료비인출				
			㉑ 부득이한 사유				
㉒ 연금외수령			㉔ 연금외수령 사유	[ ] 계좌해지 [ ] 일부인출 [ ] 한도초과			

세액명세	구분			지급액	세액
	소득	원천	세율		
㉕ 과세제외금액					
연금소득	연금소득	㉖ 이연퇴직소득	세액이연분 전환분		
		㉗ 세액공제분 및 운용수익		3%	
					4% 5%
퇴직소득	퇴직소득	㉘ 이연퇴직소득	세액이연분 전환분		
		㉙ 퇴직분			
기타소득	㉚ 연금외수령		15%		

납부 명세	구분		지급액	소득세	지방소득세	세액계
	연금소득	종합과세 무조건분리과세				
	㉛ 연금소득					
	㉜ 퇴직소득					
㉝ 기타소득						

위의 원천징수세액(수입금액)을 정히 영수(지급)합니다.

년 월 일

징수(보고)의무자

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

부표 작성 여부 ※ 해당란에 '○' 표시를 합니다.	
㉞ 퇴직	㉟ 세액이연 퇴직소득

(뒤쪽)

## 작성 방법

1. 거주지국과 거주지국코드는 비거주자에 해당하는 경우에만 적으며, 국가표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다.
2. 배우자 승계 여부란은 승계를 했으면 '여', 승계하지 않았으면 '부'에 "√"표를 하고, 의료비연금계좌란은 의료비연금계좌로 지정되었으면 '여', 지정되지 않았으면 '부'에 "√"표를 합니다.
3. 장수의무자란의 ④ 법인(주인)등록번호는 소득자 보관용에는 적지 않습니다.
4. 계좌명세란의 작성방법은 다음과 같습니다.
  - 가. ⑩ 연금수령개시신청일란: 연금수령을 개시하기로 사전약정하였고 별도로 연금수령개시를 신청하지 않은 경우에는 그 사전약정한 날을 적습니다.
  - 나. ⑪ 연금계좌평가액란: 해당 과세기간에 연금수령개시신청한 연금계좌의 경우 ⑩ 연금수령개시신청일 현재 평가액을 적으며, 그렇지 않은 경우 해당 연금계좌의 과세기간개시일 현재 평가액을 적습니다.
  - 다. ⑫ 연금수령기산연도란: 「소득세법 시행령」 제40조의2제3항 제1호 및 제2호를 충족한 날이 속하는 과세연도를 적습니다.
  - 라. ⑬ 연금계좌 가입시기간: 「소득세법 시행령」 제40조의2제4항제1호에 따른 연금계좌 또는 확정급여형퇴직연금제도의 가입시기가 2013년 1월 1일 전인 경우 2013.1.1. [전 ]란에, 2013년 1월 1일 이후이고 2013년 3월 1일 전인 경우 2013. 3. 1. [전 ]란에, 2013년 3월 1일 이후인 경우 이후 [ ]란에 "√"표를 합니다.
  - 마. ⑭ 연금 수령연차란: 해당 과세연도에서 연금수령기산연도를 차감한 연차에 1(다만, 2013년 3월 1일 전에 가입한 연금계좌 및 확정급여형 퇴직연금제도 가입자의 경우 6)을 더하여 산출합니다.
  - 바. ⑮ 연금수령한도란: ⑪ 연금계좌평가액/(11-⑭ 연금수령연차)×120% 을 적습니다.(⑭ 연금수령연차가 11 이상인 경우에는 "0"으로 기재 합니다.)
  - 사. ⑯ 연금 실제 수령연차란 : ⑭ 연금 수령연차와 관계없이 「소득세법」 제129조제1항제5호의3 및 같은 법 시행령 제187조의3제1항에 따른 연금 실제 수령연차를 적습니다.
5. 소득명세 중 ⑬ 퇴직분은 「소득세법 시행령」 제40조의2제1항제2호의 퇴직연금계좌에서 지급되는 「소득세법」 제22조제1항의 퇴직소득을 기재합니다.
6. 소득명세 중 인출분의 작성방법은 수령 형태, 소득 원천에 따라 아래의 방법으로 구분하여 해당되는 란에 기재합니다.
  - 가. 수령 형태의 구분 : 「소득세법 시행령」 제20조의2제1항 제1호에 따른 인출액은 ㉑ 부득이한사유 란에 적고, 같은 항 제2호에 따른 인출액은 ㉒ 의료비인출 란에 적으며, 부득이한 사유의 인출과 의료비인출 외에 「소득세법 시행령」 제40조의2제3항 각 호의 요건을 모두 충족하는 인출액은 ㉓ 일반연금금원에 적으며, 그 외의 인출액은 ㉔ 연금외수령란에 적습니다.
  - 나. 소득원천의 구분: 과세제외금액, 이연퇴직소득, 세액공제분 및 운용수익의 소득원천에 따라 해당 란에 기재하며, 이연퇴직소득 중 전환분은 「소득세법」 제146조의2에 따라 소득이연 퇴직소득이 세액이연 퇴직소득으로 전환된 금액을 적습니다.
7. 세액명세의 세율 및 지급액을 아래와 같이 작성하고 각 세액란은 각 세율과 해당하는 지급액을 곱한 금액을 적습니다.
  - 가. ㉕ 과세제외금액란: 소득명세의 연금수령 및 연금외수령한 과세제외금액의 합계액을 적습니다.
  - 나. 연금소득의 ㉖ 이연퇴직소득의 세액이연분(전환분)란: 세율 란은 부표㉙의 ⑤이연퇴직소득 연금외수령 세율에 70%(연금 실제 수령 연차가 10년을 초과하는 경우 60%)를 곱한 수를 % 단위로 적고 지급액 란에 소득명세의 이연퇴직소득의 세액이연분(전환분) 중 연금수령 금액의 합계액을 적습니다. 다만, 퇴직소득 세액이연분의 입금으로 인해 세율이 변동되는 경우에는 지급시 적용된 각 세율을 지급된 금액 비중으로 가중평균하여 적습니다.
  - 다. 연금소득의 ㉗ 세액공제분 및 운용수익란: 가입자의 나이에 따른 세율에 해당하는 지급액 란은 소득명세의 세액공제분 및 운용수익의 연금수령에 해당하는 금액의 합계액을 적습니다.
  - 라. 퇴직소득의 ㉘ 이연퇴직소득의 세액이연분(전환분)란: 세율 란은 부표㉙의 ⑤이연퇴직소득 연금외수령 세율을 % 단위로 적고 지급액 란에 소득명세의 이연퇴직소득의 세액이연분(전환분)의 연금외수령 금액을 적습니다. 다만, 퇴직소득 세액이연분의 입금으로 인해 세율이 변동되는 경우에는 지급시 적용된 각 세율을 지급된 금액 비중으로 가중평균하여 적습니다.
  - 마. 퇴직소득의 ㉚ 퇴직분란 : 지급액 란은 소득명세의 ⑬ 퇴직분의 금액을 적고 세액 란은 부표㉙의 ㉚차감원천장주세액 란의 세액을 적습니다.
  - 바. 기타소득: 지급액 란은 소득명세의 세액공제분 및 운용수익의 연금외수령 금액을 적습니다.
8. 납부 명세는 아래와 같이 작성합니다.
  - 가. 지급액 란: ㉛ 연금소득의 종합과세는 소득명세의 연금수령의 일반연금이면서 세액공제분 및 운용수익에 해당하는 금액을 적고, 연금소득의 무조건 분리과세 란은 세액명세의 연금소득 지급액 합계에서 종합과세 금액을 차감한 금액을 적으며, ㉜ 퇴직소득, ㉝ 기타소득은 세액명세의 소득별 지급액 합계를 각각 적습니다.
  - 나. 소득세 란은 세액 명세의 소득별 세액의 합계를 각각 적고, 지방세 란은 해당하는 소득세에 10%를 곱한 금액을 적으며, 세액계 란은 소득세와 해당하는 지방소득세의 합계를 적습니다.
9. 부표 ㉙, ㉚은 필요한 경우에만 작성합니다.

210mm×297mm[백상지80g/㎡ 또는 중질지80g/㎡]

## 제8장 ▶ 국내원천 부동산등양도소득

비거주자가 국내 부동산 등을 양도하는 경우 양수자가 대가 지급시 양도소득세를 원천징수하여 납부하여야 합니다. 또한 양수자가 원천징수한 경우에도 비거주자(양도자)는 거주자와 동일하게 양도소득세 예정(확정)신고를 하여야 하며, 이 경우 원천징수된 세액은 기납부세액으로 공제받습니다.

외국법인이 국내 부동산 등을 양도하는 경우에도 양수자가 대가 지급시 양도소득에 대한 법인세를 원천징수하여 납부하여야 합니다. 또한 양수자가 원천징수한 경우에도 외국법인(양도자)은 양도소득에 대한 법인세를 신고하여야 하며, 이 경우 원천징수된 세액은 기납부세액으로 공제받습니다.

국내원천 부동산등양도소득에 대한 원천징수의무는 2003.12.30. 신설되어 2004.1.1.이후 양도하는부터 적용하고 있습니다. 그 이후 2006.12.30. 법률이 개정되면서 2007.1.1.이후 양도하는 분부터는 양도소득금액을 지급하는 자가 개인(거주자 및 비거주자)인 경우에는 과도한 납세협력의무를 부과하는 측면이 있어 원천징수의무를 폐지하였습니다.

따라서 법인(내국법인 및 외국법인)이 비거주자 또는 외국법인으로부터 국내 부동산 등을 양수하고 그 대가를 지급하는 경우에는 양도소득에 대한 세액을 원천징수하여야 하고, 국내 부동산 등을 양도한 비거주자 또는 외국법인은 종전과 동일하게 양도소득세 또는 법인세를 신고하여야 합니다.

### 제1절 국내세법

#### 1. 국내원천 부동산등양도소득

비거주자 등이 국내에 소재하는 다음 자산의 양도로 인하여 취득하는 소득은 국내원천 소득으로서 국내에서 납세의무가 있습니다(법법§93. 7호, 소법§119. 9호).

비거주자 등의 양도소득이 국내원천소득이 되기 위하여는 당해 양도소득을 발생시키는 자산이 국내에 있어야 합니다. 따라서 비거주자 등이 외국에 소재하는 자산을

내국법인에게 양도하고 국내에서 지급받는 양도소득은 국내원천소득에 해당되지 아니합니다.

## 가. 토지 또는 건물

토지라 함은 지적법에 의하여 지적공부에 등록하여야 할 지목에 해당하는 것을 말하며, 건물에는 건물에 부속된 시설물과 구축물이 포함됩니다.

## 나. 부동산에 관한 권리

부동산에 관한 지상권, 전세권과 등기된 부동산 임차권 및 부동산을 취득할 수 있는 권리(건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 부수되는 토지를 취득할 수 있는 권리를 포함함)를 말합니다.

부동산을 취득할 수 있는 권리에는 「소득세법」 제98조에서 규정하는 취득시기가 도래하기 전에 당해 부동산을 취득할 수 있는 권리를 말하는 것으로서 예시하면 다음과 같습니다(소통칙 94-0...1).

- ① 건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 부수되는 토지를 취득할 수 있는 권리 (아파트당첨권 등)
- ② 지방자치단체·한국토지주택공사가 발행하는 토지상환채권 및 주택상환사채
- ③ 부동산매매계약을 체결한 자가 계약금만 지급한 상태에서 양도하는 권리

## 다. 사업에 사용하는 자산과 함께 양도하는 영업권

사업에 사용하는 자산(토지, 건물, 부동산에 관한 권리)과 함께 양도하는 영업권을 말하며, 영업권을 별도로 평가하지 아니하였으나 사회통념상 영업권이 포함되어 양도된 것으로 인정되는 것과 행정관청으로부터 인가·허가·면허 등을 받음으로써 얻는 경제적 이익을 포함합니다.

## 라. 시설물이용권

이용권·회원권 등 명칭에 관계없이 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자에 비하여 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원이 된 자에게 부여되는 시설물이용권을 말하며, 법인의 주식등을 소유하는 것만으로 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자에 비하여 유리한 조건으로 시설물이용권을 부여받게 되는 경우 당해 주식등을 포함합니다.



### 기타자산에 해당하는 영업권의 범위

(소통치 94-0...2)

「소득세법」 제94조제1항제4호 가목에서 규정하는 영업권에 포함되는 “행정관청으로부터 인가·허가·면허를 받음으로써 얻은 경제적 이익”인 영업권을 양도함으로써 발생하는 소득에는 해당 인가·허가·면허가 법규상 이전의 금지여부와는 관계없이 사실상 이전됨으로써 발생하는 소득을 포함한다.

## 마. 부동산주식 등

### ■ 부동산주식 등 판정 ■

$$\frac{1) \text{ 해당 법인 부동산 가액} + 2) \text{ 해당 법인이 보유한 다른 부동산 과다보유 법인의 주식가액 중 그 다른 법인의 부동산 보유비율 상당액}}{\text{해당 법인의 총 자산가액}} \geq 50\%$$

내국법인의 주식등(주식등을 기초로 하여 발행한 예탁증서 및 신주인수권을 포함) 중 양도일이 속하는 사업연도 개시일 현재의 그 법인의 자산총액 중 다음의 가액의 합계액이 100분의 50 이상인 법인의 주식등(이하 "부동산주식등")으로서 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 증권시장에 상장되지 아니한 주식등을 말합니다. 이 경우 조세조약의 해석·적용과 관련하여 그 조세조약 상대국과 상호합의에 따라 우리나라에 과세권한이 있는 것으로 인정되는 부동산주식등도 위의 부동산주식등에 포함됩니다 (한·미 양국은 '99년 상호합의를 통해 조약상 '부동산주식'의 양도소득 원천지를 부동산 소재지국으로 합의).



- 1) 「소득세법」 제94조제1항제1호 및 제2호의 자산가액  
 (부동산 가액 : 토지, 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액)
- 2) 내국법인이 보유한 다른 부동산 과다보유 법인의 주식가액에 그 다른 법인의 부동산 보유비율을 곱하여 산출한 가액.

$$\text{해당 법인이 보유한 다른 부동산 과다보유 법인의 주식가액} \times \text{그 다른 법인의 부동산 보유비율}$$

이 경우 다른 법인의 부동산 과다보유 법인의 판정은 다음의 계산식에 따라 계산한 다른 법인의 부동산 보유비율이 100분의 50 이상에 해당하는지 여부에 따릅니다.

**▣ 다른 법인의 부동산 과다보유 법인 판정 ▣**

$$\text{다른 법인의 부동산 보유비율} = \frac{\text{다른 법인이 보유하고 있는 토지, 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액}}{\text{다른 법인의 총 자산가액}} \geq 50\%$$

증권시장에 주권이 상장된 경우에는 유가증권양도소득으로 분류되어 국내원천 부동산 등의 양도소득에 포함되지 아니합니다.

**▣ 비거주자 등의 부동산 과다보유 법인 주식 판정기준 개정 ▣**

2015.12.31 이전 양도	2016.1.1. 이후 양도
• 해당 법인의 자산총액 중 토지, 건물 및 부동산에 관한 권리의 자산가액 합계액이 차지하는 비율이 50% 이상인 경우	• 토지 등 자산가액 외에도 해당 법인이 소유한 다른 부동산 과다보유법인의 주식 가액(부동산 보유비율 상당액)을 합산하여 부동산 보유 비율 판정

자산총액 및 자산가액은 당해 법인의 장부가액(토지 및 건물의 경우에는 기준시가가 장부가액보다 큰 경우에는 기준시가)에 의하여 계산하며, 다음의 금액은 자산총액에 포함하지 아니합니다(법령§132<sup>⑫</sup>, 소령§179<sup>⑭</sup>, 소령§158 ④~⑤)

- ⑫ 무형고정자산의 금액 중 개발비 및 사용수익기부자산가액
- ⑭ 양도일이 속하는 사업연도 개시일부터 소급하여 1년이 되는 날부터 양도일이

속하는 사업연도 개시일까지의 기간 중에 차입금 또는 증자 등에 의하여 증가한 현금·금융재산<sup>26)</sup> 및 대여금의 합계액

**외국법인이 국내 부동산과다보유법인의 주식 양도시 주식소유비율 및 양도비율에 관계없이 자산비율(50%이상) 요건만 충족하면 과세대상임**

(대법원2011두3951, 2012. 04. 26)

구 「법인세법」 제93조 제7호의 위임에 의한 구 「법인세법 시행령」 제132조 제10항 제2호가 그 후문에서 ‘구 「소득세법 시행령」 제158조 제1항의 규정에 불구하고’라고 하면서 구 「소득세법 시행령」 제158조 제1항 제1호와 달리 ‘양도일이 속하는 사업연도 개시일을 기준으로 한 자산비율요건’만을 규정한 것은 구 「소득세법 시행령」 제158조 제1항 제1호에서 정한 자산비율요건과 주식소유비율요건 및 주식양도비율요건을 모두 배제한 채 기준시점을 달리하는 자산비율요건만을 규정한 것으로 보아야 하고, 이로써 그 적용범위가 구 「소득세법 시행령」 제158조 제1항 제1호의 적용범위보다 다소 넓어졌다고 해서 모법인 구 「법인세법」 제93조 제7호의 위임범위를 벗어났다고 할 수 없다.

## 2. 법인 양수자에 대한 원천징수제도

비거주자 또는 외국법인으로부터 부동산 등을 양수하는 법인은 양수대금을 지급하면서 지급액의 10%(다만, 취득가액 및 양도비용이 확인되는 경우에는 지급액의 10%와 양도차익의 20% 중 적은 금액)를 원천징수하여 납부하여야 합니다(소법§156 ①5호, 법법§98 ①5호).

**비거주자의 부동산 양도소득 관련 원천징수납부 불성실가산세 적용여부**

(법규과-288, 2007. 01. 17)

국내사업장이 없는 비거주자로부터 국내부동산을 양수한 자가 「소득세법」 제156조의 규정에 의한 원천징수를 하지 아니한 경우로서 같은법 제85조제3항 각호의 1에 해당하는 때에는 같은법 제158조제1항의 규정에 의한 가산세액만을 징수하는 것이나,

「소득세법」 제121조 및 제92조 내지 제93조의 규정에 따라 계산한 양도소득산출세액이 없는 경우에는 원천징수의무자에게 원천징수납부 불성실가산세액을 징수하지 아니하는 것임.

26) 금융재산 : 「금융실거래 및 비밀보장에 관한 법률」 제2조제1호에 규정된 금융기관이 취급하는 예금·적금·부금·계금·출자금·신탁재산(금전신탁재산에 한한다)·보험금·공제금·주식·채권·수익증권·출자지분·어음등의 금전 및 유가증권, 한국거래소에 상장되지 아니한 주식 및 출자지분으로서 금융기관이 취급하지 아니하는 것, 발행회사가 금융기관을 통하지 아니하고 직접 모집하거나 매출하는 방법으로 발행한 회사채를 말합니다(상증령 §19 ①, 상증칙§8).

### 3. 비거주자의 자산 경매·공매시 원천징수 관련 특례

외국법인(비거주자)이 「민사집행법」에 따른 경매 또는 「국세징수법」에 따른 공매로 인하여 「법인세법」 제93조(「소득세법」 제119조)에 따른 국내원천소득을 지급받은 경우에는 해당 경매대금을 배당하거나 공매대금을 배분하는 자가 해당 외국법인(비거주자)에 실제로 지급하는 금액의 범위에서 「법인세법」 제98조(「소득세법」 제156조) 제1항에 따라 원천징수를 하여야 합니다(법법§98⑩, 소법§156⑨).

### 4. 비거주자의 부동산등양도소득에 대한 원천징수 면제

부동산등양도소득이 있는 비거주자가 당해 소득에 대한 소득세를 미리 납부하였거나 당해 소득이 비과세 또는 과세미달되는 것임을 입증하는 경우에는 원천징수하지 아니합니다(소법§156⑮).

위에서 “당해 소득에 대한 소득세를 미리 납부하였거나 당해 소득이 비과세 또는 과세미달되는 것임을 입증하는 경우”라 함은 비거주자가 당해 원천징수의무자의 납세지 관할세무서장에게 「양도소득세 신고납부(비과세 또는 과세미달)확인(신청서)」(「소득세법 시행규칙」 별지 제29호의3 서식)에 당해 부동산에 대한 등기부등본·매매계약서를 첨부하여 신청하고, 그 확인을 받아 이를 원천징수의무자에게 제출하는 경우를 말합니다(소령§207⑥).



#### 양도시기 이전에 양도소득세 신고납부 확인서 등을 제출하는 경우

(재국조-74, 2004. 02. 10)

국내사업장이 없는 비거주자로부터 「소득세법」 제94조제1항제1호·제2호 및 제4호의 부동산·부동산에 관한 권리 및 주식 또는 출자자본 등을 양수받은 자가 동 비거주자로부터 동법 제98조에 의한 양도시기 이전에 동법 제105조의 규정에 의한 양도소득과세표준예정신고·납부를 하였다든 관할세무서장의 확인서를 제출받거나, 관할세무서장이 발행한 과세미달·비과세 등의 확인서를 제출받는 경우에는 동법 제156조제1항에 의한 원천징수의무가 면제됨.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의3서식] <개정 2019. 3. 20.>

비거주자의 양도소득세 [ ] 신고납부  
[ ] 비과세 확인(신청서)  
[ ] 과세미달

※ 해당되는 [ ]에 √ 표를 합니다.

(양쪽)

접수번호		접수일	처리기간 3일						
양도자	① 성명	② 주민등록번호							
	③ 전화번호	④ 거주지국							
	⑤ 주소 또는 거소								
양수자	⑥ 성명(법인명)		⑦ 주민등록번호						
	⑧ 전화번호		⑨ 사업자등록번호						
	⑩ 주소 또는 소재지								
양도 내용	⑪ 계약일자	⑫ 잔금일자	⑬ 양도대금	⑭ 종류	⑮ 물건(부동산)소재지		⑯ 면적(m <sup>2</sup> )		
양도 소득세 신고(납부) 내역	⑰ 신고 일자	⑱ 양도가액	⑲ 필요경비	⑳ 양도 차익	㉑ 산출 세액	㉒ 자진 납부할세액	㉓ 납부세액	㉔ 납부 일자	㉕ 구분

「소득세법 시행령」 제207조 제6항에 따라 비거주자의 양도소득세에 대한 양도소득세 ([ ] 신고납부, [ ] 비과세, [ ] 과세 미달) 내용이 위와 같음을 확인하여 주시기 바랍니다.

년 월 일  
신청인 (서명 또는 인)

**세무서장** 귀하

제출서류	1. 양도소득과세표준 신고서 및 자진납부계산서와 그 첨부서류 사본 1부 2. 양도소득세 납부영수증 사본 1부: 양도소득세 신고납부 확인신청의 경우만 해당합니다. 3. 비과세 시 근거서류 사본 1부: 양도소득세 비과세 확인신청의 경우만 해당합니다.	수수료 없음
------	---	-----------

위 사실을 확인합니다.

년 월 일  
세무서장 (서명 또는 인)

※ 위 확인서에 따라 양수인의 원천징수의무는 면제됩니다.

210mm×297mm[백상지 80g/m<sup>2</sup> 또는 중질지 80g/m<sup>2</sup>]

(뒤 쪽)

### 작성 방법

1. 이 서식은 비거주자의 부동산등 양도소득(유가증권양도소득을 제외합니다)에 대하여 양도자가 해당 소득세를 미리 신고납부(비과세·과세미달 신고를 포함합니다)한 경우, 그 내용을 확인받아 양수자에게 제시함으로써 양수자가 원천징수의무를 면제받을 수 있도록 하기 위한 것이며, 양도소득과세표준신고서 등 첨부서류와 함께 양도자의 납세지 관할세무서장에게 2부를 제출하여야 합니다.  
 ※ 납부할 세액이 있는 경우에는 세액을 납부한 경우에만 이 확인서를 발급받을 수 있으며, 양도소득세 신고(납부) 내용이 사실과 다른 경우에는 이 확인서를 발급받을 수 없습니다.
2. 처리기간은 3일을 원칙으로 하며, 실지조사가 필요한 경우에는 연장될 수 있습니다.
3. 서식제목 중 □에는 확인받고자 하는 항목에 “√”표시를 하며, 납부할 세액이 없는 경우에는 과세미달 항목에 표시합니다.
4. ㉓주민(사업자)등록번호, ㉔주민등록번호 및 ㉕사업자등록번호란 : 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여 받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

5. ㉖양도대금란은 계약금, 중도금등을 포함한 양도대금 총액을 적습니다.
6. ㉗종류란은 토지·건물 및 부동산에 관한 권리 등 양도자산의 종류를 적습니다.
7. ㉘양도가액 및 ㉙필요경비는 양도자가 양도소득세 과세표준 신고 시 기준시가 또는 실지거래가액으로 신고한 해당 금액을 적습니다.
8. ㉚구분란에는 비과세·신고납부·과세미달 중 해당하는 내용을 적습니다.

## 원천징수시 양도자가 신고납부한 세액이 있는 경우

(서면2탐-1979, 2007. 11. 01)

국내사업장이 없는 외국법인에 대하여 「법인세법」 제93조제7호 규정에 따른 국내원천소득을 지급하는 법인은 같은법 제97조 규정에 불구하고 당해 소득을 지급하는 때에 원천징수하되, 당해 외국법인이 신고·납부한 세액은 원천징수대상 세액에서 차감하는 것임.

## 제2절 조세조약

### 1. 양도소득의 범위

조세조약상의 양도소득 조항은 부동산양도소득에 대해서만 규정하는 것이 아니라 모든 자산의 양도소득에 대해서 규정하고 있습니다.

## 재산양도(alienation of property)의 정의

(MTC§13 주식서 5)

“재산의 양도”란 용어는 특히 재산의 매매나 교환(the sale or exchange of property), 부분 양도(a partial alienation), 수용(the expropriation), 회사에 대한 현물출자(the transfer to a company in exchange for stock), 권리매각(the sale of a right), 증여(the gift) 및 상속(the passing of property on death)을 포함한다.

### 2. 과세원칙

조세조약상 양도소득에 대해서는 양도자산의 종류에 따라서 그에 대한 과세권이 각기 다르게 배분되어 있습니다.

#### 가. 부동산 양도소득

조세조약에서는 일반적으로 부동산의 양도소득에 대하여 당해 자산이 소재하는 국가에서 과세할 수 있도록 규정하고 있습니다.

## 나. 고정사업장에 속하는 자산의 양도소득

고정사업장의 사업용자산의 일부를 구성하는 동산의 양도소득(고정사업장의 양도소득 포함)에 대하여는 그 고정사업장 소재지국에서 과세할 수 있습니다.

## 다. 국제운수용 선박·항공기의 양도소득

국제운수에 운행되는 선박·항공기 및 이들 선박·항공기의 운행에 부수되는 동산의 양도로부터 발생하는 소득에 대하여는 동 선박 또는 항공기를 운영하는 기업의 거주지국에서만 과세합니다.

## 라. 주식양도소득

주식양도소득에 대하여는 “제10장 국내원천 유가증권양도소득(p276 이하)” 부분을 참고하시기 바랍니다.

## 마. 기타 자산의 양도소득

기타 자산의 양도소득에 대하여는 양도자의 거주지에서만 과세할 수 있는 경우와 거주지국과 원천지국에서 각각 자국법에 따라 과세할 수 있는 경우가 있습니다.

### ■ 조세조약상 양도소득 과세 ■

소 득	대 상	과 세 원 칩
부동산 양도소득	토지, 건물, 부동산에 관한 권리 등의 양도소득	부동산 소재지국에서 과세가능 (1차적 과세권)
사업용 동산의 양도소득	고정사업장의 사업용 자산의 일부를 구성하는 동산 및 당해 고정사업장의 양도소득(영업권 및 무체재산 양도소득 포함)	고정사업장 소재지국에서 과세 (사업소득 과세원칙)
국제운수용 선박 및 항공기의 양도소득	국제운수에 운행되는 선박, 항공기 및 이에 부수되는 동산의 양도소득	당해선박 및 항공기를 운영하고 있는 기업의 거주지국
주식양도소득	주식	주식양도소득 부분 참조

소 득	대 상	과 세 원 칙
기타 자산의 양도소득	위에 속하지 않는 자산	대부분 양도자의 거주지국에서만 과세, 명문규정이 없는 경우 기타 소득으로서 원천지국에서 과세 가능한 경우가 있음



### 비거주자의 부동산 양도소득에 대한 원천징수 불이행시 징수방법 등

(국제조세과-224, 2006. 04. 14)

- 비거주자(양도자)가 국내 소재 부동산을 양도함에 따라 발생하는 국내원천소득에 대하여는 동 소득의 지급자(양수자)가 「소득세법」 제156조에 따라 원천징수를 하는 것이나, 양수자가 원천징수를 하지 아니한 경우에는 「소득세법」 제85조제3항에 따라 납세지관할 세무서장이 원천징수의무자인 양수자로부터 원천징수해야 할 세액과 가산세액을 징수하여야 하는 것임.

그러나, 원천징수의무자도 비거주자이거나 그 행방을 알 수 없는 경우 등 원천징수를 통해 그 조세채권을 확보하기 곤란한 경우에는 양도자 납세지관할세무서장이 「소득세법」 제114조에 의거 원천징수대상 양도소득금액에 대하여 납세의무자인 양도자에게 직접 양도소득세를 부과·징수할 수 있는 것이며 그 경우에는 원천징수의무자인 양수자로부터는 가산세액만을 징수하는 것임.

- 위의 상황에서 세무서장이 원천징수의무자인 양수자에게 원천징수세액을 징수하였으나 그 후 양도자가 「소득세법」 제121조 및 제110조에 따라 양도소득 과세표준의 확정신고를 하지 아니하여 같은법 제114조에 따라 납세지관할 세무서장 또는 지방국세청장이 양도소득과세표준과세액을 결정하는 경우 기 징수한 세액이 확정된 세액보다 커 환급세액이 발생하는 때에는 같은법 제117조에 따라 납세의무자인 양도자에게 그 세액을 환급하는 것임.

(참고 : 국기준 119-0-7①, 국기준119-0-7②, 국기준119-0-7③)



### 비거주자의 국내원천 부동산양도소득에 대한 납세의무

(서면2팀-2272, 2007. 12. 14)

비거주자인 개인이 국내에 소재하는 아파트를 거주자인 개인에게 2007. 1. 1. 이후 최초로 양도하고 대가를 지급받는 경우, 동 대가는 「소득세법」 제119조제9호의 소득에 해당하는 것이므로 동 소득이 있는 비거주자 개인은 「소득세법」 제121조제2항의 규정에 따라 거주자와 동일한 방법으로 양도소득과세표준의 예정·확정신고 등을 하여야 하는 것이나, 그 소득을 지급하는 거주자 개인은 「소득세법」 제156조제1항의 규정에 따라 원천징수의무가 없는 것임.





### 비거주자의 토지 수용에 따른 보상금을 공탁하는 경우

(서면2탐-992, 2004. 05. 10)

○○○○공사가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상」에 관한 법률에 의하여 비거주자의 토지를 수용하고 토지수용위원회가 재결한 보상금을 공탁하는 경우에도 「소득세법」 제156조제1항 규정에 의하여 양도소득세를 원천징수하는 것임.



### 일본법인이 내국법인이 발행한 골프회원권을 양도하는 경우

(서이46017-11393, 2002. 07. 19)

국내사업장이 없는 일본법인이 내국법인이 발행한 골프회원권을 양도하고 지급받는 대가는 「법인세법」 제93조제7호의 국내원천소득에 해당하는 것이나, 동 소득에 대하여는 한-일 조세조약 제13조제6항의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 아니하는 것임.



### 미국거주자가 자산이 주로 부동산인 내국법인의 주식을 양도하는 경우

(재국조46017-89, 2001. 05. 23)

미국의 거주자가 국내에서 취득하는 「소득세법」 제119조제9호 및 동법 시행령 제179조 제8항 또는 「법인세법」 제93조제7호 및 동법시행령 제132조제10항의 규정에 의한 기타 자산의 양도소득에 대하여는 '대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약' 제15조제1항의 규정에 의하여 국내에서 과세할 수 있는 것임.



### 네델란드 법인이 국내에 등록된 상표권을 양도하는 경우

(국이22601-579, 1992. 12. 24)

국내 사업장이 없는 네델란드 법인이 한국의 국내법에 의거 한국내에서 등록된 상표권을 한국내에서 양도하고 받은 대가는 한·네델란드 조세협약 제14조제4항에서 규정하는 양도 자산의 범위에 해당되어 동 네델란드 법인의 거주지국에서만 과세되는 것임.



### 주한터키대사관이 부동산을 양도하여 양도소득이 발생하는 경우 국내 과세여부

(서면법규과-203, 2014. 03. 07)

비영리외국법인인 주한터키대사관이 대사관 건물 및 부속 토지를 양도하여 「법인세법」 제93조제7호 및 「한·터키 조세조약」 제13조에 따른 국내원천 양도소득이 발생하는 경우, 동 소득에 대해서는 「외교관계에 관한 비엔나협약」 제23조에 따라 국내에서 과세가 면제 되는 것임.

## 제3절 신고·납부 등

### 1. 외국법인의 부동산등양도소득의 신고·납부

「법인세법」 제91조 제2항 및 제3항에 해당하는 외국법인으로서 「법인세법」 제93조 제7호에 따른 국내원천 부동산등양도소득이 있는 외국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 신고·납부·결정·경정 및 징수에 대하여는 별도로 규정하는 것을 제외하고는 다음 규정을 준용합니다(법법§97①).

- ① 세액공제와 세액감면의 경우: 제57조제1항·제2항, 제58조, 제58조의3 및 제59조
- ② 신고와 납부의 경우: 제60조(같은 조 제2항제1호에 따른 이익잉여금처분계산서 또는 결손금처리계산서는 제외한다), 제62조 및 제64조
- ③ 중간예납의 경우: 제63조 및 제63조의2
- ④ 과세표준의 결정과 경정의 경우: 제66조부터 제70조까지
- ⑤ 세액의 징수와 환급의 경우: 제71조
- ⑥ 원천징수의 경우: 제73조, 제73조의2 및 제74조
- ⑦ 가산세의 경우: 제75조 및 제75조의2부터 제75조의9까지

따라서, 양수자 등이 부동산 등을 양도한 외국법인 양도소득을 지급하면서 예납적으로 원천징수를 하였다 하더라도 내국법인과 마찬가지로 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 「법인세법」 제60조 등에 따라 신고·납부하여야 합니다.

### 2. 신고기한 연장(외국법인)

각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하여야 할 외국법인으로서 본점등의 결산이 확정되지 아니하거나 기타 부득이한 사유로 인하여 「법인세법」 제60조에 따른 신고서를 제출할 수 없는 외국법인은 해당 사업연도종료일부터 60일 이내에 사유서를 갖추어 납세지 관할세무서장에게 신고기한연장 승인신청을 할 수 있습니다(법법§97②, 법령§136①). 납세지 관할세무서장은 7일 이내에 그 승인여부를 결정하여야 하고, 승인여부를 결정한 때에는 지체없이 당해 외국법인에게 이를 통지하여야 합니다(법령§136②~③).

이때 신고기한의 연장승인을 받은 외국법인이 신고세액을 납부할 때에는 기한 연장일수<sup>27)</sup>에 연 1천분의 18의 율을 적용하여 계산한 금액을 가산하여 납부하여야 합니다.

또한 외국법인이 일정한 사유로 인하여 법정기한 내에 법인세 과세표준 및 세액을 신고·납부할 수 없을 때는 「국세기본법 시행령」 제3조 및 제4조의 규정에 의하여 승인을 받아서 그 신고 및 납부기한을 연장할 수 있습니다(국기법§6).

### 3. 국내사업장이 없는 외국법인의 토지 등 양도소득금액 계산

양 도 가 액	• 실지거래가액
(-) 취득가액	• 실지거래가액 (「소득세법 시행령」 §163① 및 ③을 준용하여 계산)
(-) 직접 지출한 비용	• 「소득세법 시행령」 §163⑤을 준용하여 계산
토지 등 양도소득금액	

외국법인의 각 사업연도의 국내원천소득의 금액 중 제93조제7호에 따른 양도소득 금액은 같은 조 제7호의 소득을 발생하는 자산(이하 "토지등")의 양도가액에서 다음 금액을 공제한 금액으로 합니다(법법§92③).

- ① 취득가액<sup>28)</sup>
- ② 토지등을 양도하기 위하여 직접 지출한 비용

이때 취득가액과 양도가액은 실지 거래가액으로 하되, 실지 거래가액이 불분명한 경우에는 「소득세법」 제99조·제100조 및 제114조제7항을 준용하여 계산한 가액으로 합니다. 그리고 해당 자산의 양도시기 및 취득시기에 관하여는 「소득세법」 제98조를 준용합니다(법법§92④⑤)

국내원천 부동산등양도소득의 부당행위계산에 관하여는 「소득세법」 제101조를

27) 가산할 금액을 계산할 때의 기한 연장일수는 제60조에 따른 신고기한의 다음 날부터 연장승인을 받은 날까지의 일수로 한다. 다만, 연장승인 기한에 신고 및 납부가 이루어진 경우에는 그 날까지의 일수로 한다(법법§97④).  
 28) 다만, 「상속세 및 증여세법」에 따라 상속세 과세가액 또는 증여세 과세가액에 산입되지 아니한 재산을 출연 받은 외국법인이 대통령령으로 정하는 토지등을 양도하는 경우에는 그 토지등을 출연한 출연자의 취득가액을 그 외국법인의 취득가액으로 한다.

준용하고, 이 경우 “특수관계인”은 “「법인세법」 제2조제12호에 따른 특수관계인”으로 봅니다(법법§92⑥).

국내사업장이 없는 외국법인이 각 사업연도에 국내에 있는 자산·권리(법§93 7호)를 2회 이상 양도한 경우에 있어서 양도소득금액의 계산은 해당 사업연도에 양도한 자산별로 계산한 소득금액을 합산한 금액으로 합니다. 이 경우 취득가액과 양도비용의 합계액이 해당 자산의 양도가액을 초과하는 자산이 있는 때에는 그 초과하는 금액을 차감(양도차익과 양도차손을 통산)하여 양도소득금액을 계산합니다(법령§129의2⑥).

**사례**

① 2회 모두 양도차익이 발생한 경우

구 분	2018.7.1.	2018.10.1.	합 계
양도가액	100	200	300
취득가액 및 양도비용	50	130	180
소득금액	50	70	120

② 2회중 1회는 양도차익이, 나머지 1회는 양도차손이 발생한 경우

구 분	2018.7.1.	2018.10.1.	합 계
양도가액	100	200	300
취득가액 및 양도비용	150	130	280
소득금액	△50	70	20

**4. 1세대1주택 비과세 및 장기보유특별공제 적용배제(비거주자)**

국내원천 부동산양도소득(「소득세법」 제119조제9호)이 있는 비거주자에 대해서는 거주자와 같은 방법으로 분류하여 과세합니다. 다만 대통령령으로 정하는 비거주자\*에게 과세할 경우에 「소득세법」 제89조제1항3호·4호(1세대1주택 비과세)는 적용되지 않습니다(소법§121②).

\* 「소득세법」 제1조의2제1항제2호의 비거주자를 말합니다. 다만, 「소득세법」 제89조제1항제3호를 적용할 때에는 아래의 요건을 충족하는 비거주자는 제외합니다(소령§180의2①).

- 「해외이주법」에 따른 해외이주로 세대전원이 출국하는 경우. 다만, 출국일 현재 1주택을 보유하고 있는 경우로서 출국일부터 2년 이내에 양도하는 경우에 한한다.
- 1년 이상 계속하여 국외거주를 필요로 하는 취학 또는 근무상의 형편으로 세대전원이 출국하는 경우. 다만, 출국일 현재 1주택을 보유하고 있는 경우로서 출국일부터 2년 이내에 양도하는 경우에 한한다.

또한 장기보유특별공제(「소득세법」 제95조제2항)의 경우 모든 비거주자에 대하여 최대 80%의 장기보유특별공제는 적용되지 아니하며 최대 30%의 일반 장기보유특별공제만 적용됩니다(소법§121②).



**비거주자에게 최대 80%의 장기보유특별공제가 적용되지 여부**

(재재산-962, 2008. 12. 10)

「소득세법」 제95조제2항의 규정에 의한 장기보유특별공제액을 계산함에 있어서 비거주자는 같은항 단서 규정이 적용되지 아니하는 것임.

## 5. 양도자의 신고·납부 이후 원천징수 시기 도래시 원천징수 절차

국내원천 부동산등양도소득에 대하여 원천징수하는 금액을 계산할 때 양도자가 소득세(법인세)를 신고·납부한 후 양수자가 원천징수하는 경우에는 해당 양도자가 신고·납부한 세액을 뺀 금액을 원천징수하여야 합니다(소령§207③, 법령§137⑨).



**부동산주식 양도소득만 있는 경우 사업연도 종료전에 법인세 신고가 가능한지 여부**

(법규국조 2011-221, 2011. 07. 14)

사전답변 신청의 사실관계와 같이 국내사업장이 없는 외국법인인 신청인이 내국법인의 주식 100% (「법인세법」 제93조제7호나목의 부동산주식 등)를 보유하다가 2011년 중에 다른 외국법인에게 전량을 양도하고 해당 소득이 최초로 발생한 날로부터 1개월 이내에 납세지 관할세무서장에게 신고하지 않고 다른 소득이 없는 경우

사업연도는 최초의 해당 소득 발생일로부터 12월31일까지이며 사업연도가 종료하기 전에는 법인세 신고·납부를 할 수 없는 것이나

해당 부동산주식 등의 양도소득이 발생하지 아니하게 되어 「법인세법」 제8조제6항에 따라 이를 납세지 관할세무서장에게 신고한 경우에는 사업연도 개시일부터 그 신고일까지의 기간을 1사업연도로 보아 같은 법 제97조에 따라 신고·납부할 수 있는 것입니다.

## 제9장 국내원천 사용료소득

### 제1절 국내세법

#### 1. 국내원천 사용료소득

국내세법상 비거주자 등의 국내원천 사용료소득이란 다음의 어느 하나에 해당하는 권리·자산 또는 정보를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우 그 대가 및 그 권리 등을 양도함으로써 발생하는 소득을 말합니다. 그 자산·권리 등이 공부에 등록되었는지 여부와 관계가 없으며, 또한 등록되어야 할 것을 요건으로 하지 아니합니다(법법§93. 8호, 소법§119. 10호). OECD모델 조세조약에서도 사용료는 공인등록기관 등록여부에 상관없이 권리를 사용·사용할 권리에 대한 지급금을 의미합니다(MTC§12 주석서 8). 국내세법은 국내원천의 기준으로 사용지주의와 지급지주의 두 가지를 모두 포괄하고 있습니다.

- ① 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름 포함)의 저작권·특허권·상표권·디자인·모형·도면이나 비밀의 공식 또는 공정·라디오나 텔레비전방송용 필름 및 테이프·기타 이와 유사한 자산이나 권리로서 다음의 대가가 포함됨.
  - 저작물의 복제, 상연, 연주, 방송, 전시, 상영, 번역, 편곡, 각색, 영화와 기타 저작물의 이용 또는 출판권의 설정에 의해 지불되는 모든 대가 및 양도대가 등이 포함되며 또한 이들 권리의 실시, 사용, 채용, 제공, 전수 또는 사용권의 설정 및 그 양도에 대해 지불되는 모든 형태의 대가
  - 고정기술료, 경상기술료, 선불금, 착수금과 그 자산·권리 등의 제공 또는 전수에 필연적으로 부수되는 비용에 충당하기 위하여 지불되는 대가
  - 특허권 등에 관한 등록을 받을 권리(출원권)의 대가
  - 자산·권리 등을 침해하거나 불법으로 복제한 데 대하여 지급하는 보상적 성질의 대가
- ② 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우로서 다음의 대가가 포함됨.

- 제품의 제조, 처리, 가공, 사용, 보존방식 등에 관한 지식, 경험 등에 관한 정보의 대가
- 제조, 경영, 판매 등에 관한 비밀정보(know-how, trade secret) 등의 제공에 대한 대가

③ 사용자를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리(특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말함)

### 가. 원천지국 결정기준

비거주자 등의 사용료소득이 국내세법상 국내원천소득이 되기 위하여는 당해 소득을 발생시키는 자산·정보 및 권리가 국내에서 사용되거나 그 대가가 국내에서 지급되어야 합니다.



#### 국내 미등록된 미국법인 특허권 사용료의 국내원천소득 해당 여부

(조심 2011중369, 2011. 05. 24)

2008. 12. 26. 개정된 「법인세법」 제93조 제9호와 한·미조세협약 제14조 제4항 및 동 협약 제6조 제3항의 규정을 종합하면, 비거주자가 보유하고 있는 특허권을 국내에서 사용하고 지급하는 대가는 2009. 1. 1. 이후 발생한 분부터는 그 특허권이 국내에 등록되어 있지 아니하더라도 국내에 원천이 있는 사용료 소득으로 보아야 할 것인 바, 쟁점사용료는 2009. 2. 1. ~2010. 4. 18. 기간 중 0000가 미합중국에 등록된 청구법인의 특허권을 사용하여 미합중국에 수출한 반도체 제품과 관련하여 발생하는 On-going Royalty이므로 쟁점사용료는 국내원천소득으로 보아야 할 것이며, 국내에 등록되지 아니한 특허권을 사용함에 따른 쟁점 사용료는 국내원천소득으로 볼 수 없다는 청구주장은 개정 전 「법인세법」 및 그에 대한 대법원 판례에 의한 것으로서 2009. 1. 1. 이후에는 받아들일 수 없다고 할 것이다.



#### 미국법인에게 지급하는 신물질 제조기술의 독점적 사용권 대가의 소득구분

(서면2탐-2244, 2007. 12. 11)

내국법인이 미국법인으로부터 신물질의 제조기술을 독점적으로 사용할 수 있는 권리를 취득하고 지급하는 대가의 경우, 「법인세법」 제93조제9호 단서와 「한·미 조세조약」 제6조 제4항 및 「한·미 조세조약」 제14조의 규정에 따라 당해 기술을 국내에서 사용하는 경우에 한하여 국내원천소득이 되는 것이므로, 동 기술을 국내에서 사용하여 신물질을 제조함에 따라 지급하는 대가의 경우에는 그 신물질의 소비지가 국내의 여부에 불문하고 국내원천

사용료소득에 해당하는 것이나, 해외에 소재하는 다른 법인에게 해외에서 동 기술을 사용하게 함에 따라 미국법인에게 지급하는 대가는 국내원천 사용료소득에 해당하지 아니하는 것임.

### 미국법인으로부터 도입하는 기술대가 사용자

(국일46017-77, 1997. 01. 31)

내국법인이 국내사업장이 없는 미국법인으로부터 정보산업관련 기술사용허여를 받고 총 기술도입대가를 예상하여 선급로열티로 지급한 후, 매 반기별로 동 기술을 투입하여 생산한 제품에 대한 순매출액의 일정비율을 반기별 로열티로 산정하여 이를 선급로열티에서 차감하는 방법으로 동 선급로열티가 모두 소진될 때까지 당해 기술을 사용하는 경우, 미국으로부터 도입하는 기술에 대한 사용료는 한·미 조세조약 제14조의 규정에 의거, 당해 기술을 국내에서 사용하는 경우에 한하여 국내원천소득이 되는 것이므로, 미국법인으로부터 도입하는 기술을 국내에 소재 하는 제조장에서 사용하는 것이라면, 당해 기술에 대한 로열티는 그 생산제품의 소비지가 국내외 여부에 불문하고 국내원천소득이 됨.

당해 기술을 도입하는 내국법인이 투자하고 있는 해외 현지법인의 제조장에서 동 기술을 사용하여 제품을 생산한다면, 당해 기술의 최종적인 사용지가 국외이므로, 동 생산제품이 국내로 수입되어 소비된다고 하더라도 당해 기술에 대한 로열티는 국내원천소득에 해당되지 않음.

### 프랑스법인의 국내지점이 본사에게 지급하는 기술사용료가 국내원천소득에 해당하는지 여부

(기준-2018-법령해석국조-0057, 2018. 04. 25)

프랑스법인의 국내지점이 본사와 체결한 『기술 및 노하우 라이선스 계약』에 따라 본사가 보유한 기술 및 노하우를 사용하고 국내지점 매출액의 일정비율로 본사에게 기술사용료를 지급한 경우 동 지급액은 프랑스법인의 「한·프랑스 조세조약」 제12조 및 「법인세법」 제93조제8호에 따른 국내원천 사용료소득으로서 원천징수대상에 해당하는 것입니다.

### 무형자산 양도함에 있어 양도차익 발생여부와 상관없이 원천징수의무 있음

(서울행정법원 2017구합60581, 2018. 5. 31)

법인세법 제93조 제8호에서 정한 권리 등의 사용대가 및 그 양도소득에 대해서는 사용대가와 양도소득을 구분하지 아니하고 “그 지급액의 20%”를 원천징수하도록 규정하고 있는 점을 더하여 보면, 원고는 홍콩법인이 법인세법 제93조 제8호에 해당하는 이 사건 무형자산을 원고에게 양도함에 있어 홍콩법인에 그 양도차익이 발생하였는지 여부와 상관없이 이 사건 무형자산의 양도로 홍콩법인에게 발생한 소득으로서 총 지급액의 20%를 원천징수하여 납부할 의무가 있다.



## 나. 내국법인의 해외지점 또는 건설공사현장에서 사용되는 기술도입대가

내국법인이 국내사업장이 없는 외국법인으로부터 사용료를 발생시키는 자산, 권리, 정보 등을 도입하여 제3국에 소재하는 동 내국법인의 해외지점 또는 건설공사현장에서 사용하고 동 법인이 지급하는 대가는 국내원천 사용료소득에 해당합니다(법통칙 93-132...15).

## 다. 체재비 등에 대한 과세문제

외국기업이 국내기업과의 기술제공계약에 따라 국내기업에 기술을 제공하기 위하여 파견하는 기술자에 대한 항공료, 숙박비 등 체재비, 일당 등을 국내기업이 부담하는 경우 그 항공료, 체재비, 일당 등은 모두 그 기술제공에 대한 대가로서 사용료에 해당합니다(국일46017-28, 1995.01.13).

## 라. 관세 부과와 사용료 과세

기술정보 또는 소프트웨어가 설계도면, 테이프, 디스켓 등에 수록되어 물품의 수입 방식으로 도입되어 그 도입대가에 대하여 관세가 부과되는 경우에도, 그 기술정보 또는 소프트웨어의 대가가 사용료에 해당되는 경우에는 그 대가는 그 관세부과 사실에 불구하고 사용료에 해당합니다(국이22601-82, 1991.02.18, 국이22601-80, 1990.02.20.).

# 제2절 조세조약

## 1. 사용료소득의 범위

조세조약은 조약체결국에 따라 다소 상이하나, 다음과 같은 모든 형태의 지급금을 사용료소득으로 정의하고 있습니다.

- ① 과학, 예술 또는 학술작품의 저작권(copyright), 특허권(patent), 상표권(trademark), 의장(design), 모형(model), 도면(plan), 비밀공식 또는 공정(secret formula or process)의 사용 또는 사용할 권리의 대가

- 멕시코, 미국, 일본, 콜롬비아와 맺은 조세조약에서는 이러한 재산의 양도로부터 발생하는 소득까지도 사용료소득으로 봅니다.
- ② 산업상·상업상 또는 학술상 장비의 사용 또는 사용할 권리의 대가
- 가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 미국, 바레인, 방글라데시, 브루나이, 스위스(개정후), 슬로베니아, 싱가포르(개정후), 아랍에미리트, 알바니아, 에티오피아, 우루과이, 우크라이나, 이집트, 조지아, 카타르, 케냐, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 타지키스탄, 페루, 홍콩과 맺은 조세조약에서는 사용료에 해당되지 않습니다.
  - 멕시코와 체결한 조세조약에서는 이들 장비의 양도소득에 대하여도 사용료에 관한 조항이 적용됩니다.
- ③ 산업상·상업상·학술상 경험에 관한 정보의 대가
- 이는 이른바 “know-how”에 해당되는 것으로 이의 본질은 특허권·실용신안권 등 처럼 등록을 함으로써 법에서 보장하는 독점권이 아니라, 기술상의 지식 또는 경험을 외부에 대하여 비밀을 유지함으로써 사실상의 독점적 우위를 확보할 수 있는 초과수익력의 원천으로서 영업권과 유사한 수익성 있는 무형자산이라 할 수 있습니다.
  - 이집트, 쿠웨이트와 체결한 조세조약에서는 산업상·상업상·학술상 경험에 관한 정보의 대가가 사용료 소득으로 규정되어 있지 않습니다.
  - 네덜란드와 체결한 조세조약에서는 과학적·지질학적 또는 기술적 성격의 연구나 조사에 대한 대가로서 수취되는 지급금은 산업상·상업상 또는 과학상 경험에 관한 정보에 대한 지급금으로 간주되지 않습니다.
  - 프랑스와 체결한 조세조약에서는 과학적, 지질학적 또는 기술적 성격을 가진 특정의 연구나 조사, 특정공학적 용역 또는 자문이나 감독용역에 대한 대가로서 수취되는 지급금은 산업적·상업적 또는 과학적 경험에 관한 정보에 대한 지급금으로 간주되지 않습니다.
- ④ 기술용역에 대한 대가
- 불가리아, 브라질, 튀니지, 콜롬비아, 파키스탄, 페루, 포르투갈과의 조세조약에서는 기술, 경영 또는 자문의 용역에 대한 대가를 사용료에 포함하고 있습니다.

- 인도와의 조세조약에서는 ‘기술용역에 대한 수수료’를 사용료와 별도로 정의하고 있으며 동 수수료에 대해서도 제한세율이 적용됩니다.

### 가. 원천지국 결정기준

사용료의 원천지국을 정함에 있어서도 이자소득의 경우와 같이 지급지 기준과 사용지 기준이 있는 바, 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 사용료의 지급자가 거주하는 국가에 원천이 있는 것으로 규정하고 있으나(지급지 기준), 한·미조세조약에서는 사용료를 발생시키는 자산 등이 사용되는 국가에 원천이 있는 것으로 규정하고 있습니다(사용지 기준).

지급지 기준을 채택하고 있는 조세조약에 있어서도, 그 사용료의 지급의무가 비거주자 등의 국내 고정사업장과 관련하여 발생되고 그 사용료가 그 고정사업장에 의하여 부담되는 경우에는, 그 사용료는 그 지급인의 거주지국과 관계없이 동 고정사업장이 소재하는 국가에 원천이 있는 것으로 보도록 규정하고 있습니다.

### 나. 특허권 등의 양도소득

또한 국내세법에서는 상기 자산·권리의 임대소득뿐만 아니라 양도소득까지도 사용료의 범주에 포함하고 있으나, 조세조약에서는 상기 자산·권리의 양도대가를 사용료에서 제외하고 있는 경우가 많습니다. 조세조약에서 이러한 자산·권리의 양도대가를 사용료에서 제외하고 있는 경우, 당해 양도대가는 사업소득(고정사업장의 소득인 경우), 양도소득 또는 기타소득 중 어느 하나에 해당될 수 있습니다.

한편 일본, 미국, 멕시코, 콜롬비아와 체결한 조세조약에서는 상기 자산·권리의 양도대가까지 사용료로 보고 있습니다.

우리나라가 체결한 조세조약상 사용료의 범위를 요약하면 다음과 같습니다.

▣ 조세조약상 사용료의 범위 ▣

유 형	특 별 규 정	해 당 조 약
저작권·특허권·상표권·의장·모형·도면·비밀공식 또는 공정 등의 사용 또는 사용권에 대한 대가	권리 또는 재산의 양도(처분) 사용료에 포함	멕시코, 미국, 일본, 콜롬비아
	문학·예술작품(필름·테이프 포함) 저작권 제한세율 적용배제	스위스(개정전) * 2012.12.31.0전까지 국내세법 세율 적용
산업상·상업상·학술상 장비의 사용 또는 사용권에 대한 대가	장비(설비)양도 사용료에 포함	멕시코
	나용선계약에 의한 선박 또는 항공기의 대여료 사용료에서 제외	네덜란드
	사용료에서 제외	가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 미국, 바레인, 방글라데시, 브루나이, 스위스, 슬로베니아, 싱가포르(개정후), 아랍에미리트, 알바니아, 에티오피아, 우루과이, 우크라이나, 이집트, 조지아, 카타르, 케냐, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 타지키스탄, 페루, 홍콩
산업상·상업상·학술상 경협에 관한 정보의 대가	과학(학술)적, 지질학적 또는 기술적 성격의 연구나 조사 또는 감독 용역 등의 대가 사용료에서 제외	네덜란드, 프랑스
	사용료에서 제외	이집트, 쿠웨이트
기술용역 제공대가	사용료에 포함	불가리아, 브라질, 튀니지, 콜롬비아 <sup>1)</sup> , 파키스탄 <sup>2)</sup> , 페루, 포르투갈
기술용역 수수료	사용료와 구분하여 정의 제한세율 적용	인도 <sup>3)</sup>
중개 수수료 <sup>4)</sup>	사용료와 구분하여 정의 제한세율 적용	루마니아
소프트웨어의 사용 또는 사용권의 과세기준	다음의 어느 하나에 해당하면 사용료에 해당 ① 원시코드 이전 ② 사용자의 요구에 의해 개발·개작 ③ 대가가 생산성·사용을 참조하여 결정	독일, 캐나다, 파나마
사용지주의		미국

1) 콜롬비아 : 자문 용역의 대가도 사용료에 포함됨

2) 파키스탄 : 경영 또는 자문용역에 대한 대가도 사용료에 포함됨. 다만, 지급자의 피고용인 또는 개인의 독립적 인적용역에 대한 대가는 사용료에서 제외됨

3) 인도 : 지급자의 피고용인 또는 개인의 독립적 인적용역에 대한 대가는 기술용역수수료에서 제외됨

4) 수수료 : 중개인 또는 위탁 매매인 등에게 지급되는 금액



### 인도법인이 지적재산권 등을 양도하고 지급받는 대가의 소득구분

(서면-2016-국제세원-4018, 2016. 07. 11)

국내사업장이 없는 인도법인이 화학제품 제조기술 관련 지적재산권 및 기술적 노하우(Know-how) 등의 모든 권리를 내국법인에 “양도”하고 지급받는 대가는 「한-인도 조세조약」 제14조 제4항에 따라 국내에서 과세되지 않습니다. 여기서 “양도”는 인도 법률에 따른 “양도”를 의미합니다.



### 스페인법인이 상표권을 양도하고 받는 대가의 원천징수

(국제세원관리담당관실-285, 2012. 06. 15)

국내사업장이 없는 스페인법인이 국내에 등록된 상표권 및 이와 관련한 모든 권리를 내국법인에 실질적으로 양도하고 받는 대가는 「한-스페인 조세조약」 제13조 제6항에 따라 국내에서 과세되지 않습니다.

### 국내사업장이 없는 룩셈부르크법인이 내국법인에게 상표권을 양도함으로써 발생하는 소득에 대한 과세대상소득금액 및 과세방법

(서면-2018-법령해석국조-2760, 2019. 10. 24)

국내사업장이 없는 룩셈부르크법인이 내국법인에게 「법인세법」 제93조 제8호 가목에 따른 상표권을 양도하는 경우, 내국법인은 같은 법 제98조 제1항, 「한·룩셈부르크 조세조약」 제21조 및 같은 조약 의정서(1986. 12. 26.)에 따라 그 지급을 할 때에 지급금액의 100분의 20을 원천징수하는 것입니다.

## 2. 과세원칙

### 가. 제한세율 과세

비거주자 등의 사용료소득에 대하여는 그 원천지국에서 자국의 세법에 따라 과세할 수 있습니다. 그러나 그 사용료의 수취인이 동 사용료의 수익적 소유자인 경우에는 일정한 세율(제한세율)을 초과하여 과세할 수 없습니다. 그 제한세율은 조세조약에 따라 다르나 5~15% 정도입니다. 다만, 몰타, 아일랜드, 크로아티아 및 헝가리와 체결한 조세조약에서는 사용료에 대하여 거주지국에서만 과세할 수 있고 원천지국에서는 과세할 수 없습니다.

일부 조세조약 체결국의 경우 조세조약상 최혜국 조항에 따라 제한세율이 수시로 변경되는 경우가 있습니다.

■ 한·칠레 조세조약 최혜국 조항 발효에 따른 사용료의 제한세율 변경 ■

(기획재정부 국제조세제도과-626, 2017.12.18)

2016.12.31 이전	2017.1.1. 이후
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 산업적·상업적 또는 과학적 장비의 사용이나 사용권에 대한 대가 : 5%</li> <li>• 기타 : 10%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 산업적·상업적 또는 과학적 장비의 사용이나 사용권에 대한 대가 : 2%</li> <li>• 기타 : 10%</li> </ul>

■ 한·카자흐스탄 조세조약 최혜국 조항 발효에 따른 사용료의 제한세율 변경 ■

((구)재정경제부 국제조세-491, 2007.8.8)

2002.12.31 이전	2003.1.1. 이후
10%	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상업적·산업적·학술적 장비의 사용 및 사용권 : 2%</li> <li>• 기타 : 10%</li> </ul>

■ 한·브라질 조세조약 최혜국 조항 발효에 따른 사용료의 제한세율 변경 ■

((구)재정경제부 국제조세-490, 2007.8.8)

1997.12.31 이전	1998.1.1. 이후	2006.1.1.이후
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상표의 사용 또는 사용권 : 25%</li> <li>• 기타 : 15%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상표의 사용 또는 사용권 : 25%</li> <li>• 저작권 : 10%</li> <li>• 기타 : 15%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 상표의 사용 또는 사용권 : 25%</li> <li>• 저작권 : 10%</li> <li>• 기타 : 10%</li> </ul>

나. 제한세율의 적용배제

사용료의 지급원인이 되는 권리 또는 자산이 그 사용료를 지급받는 비거주자의 국내 사업장에 실질적으로 관련되는 경우에는 당해 조세조약 규정에 의하여 그 사용료에 대한 과세를 함에 있어서 위 제한세율이 적용되지 아니하며 사업소득으로 보아 사업소득의 조항을 적용하여 과세됩니다(소법§121②, §122, 법법§97①, MTC§12③).

또한 사용료의 수취인이 동 사용료의 수익적 소유자가 아닌 경우에는 그 사용료에 대하여는 제한세율이 적용되지 않습니다.

### 제3절 사용료소득과 독립적 인적용역소득의 구분

#### 1. 구분의 필요성

사용료와 인적용역소득은 아래와 같이 그 원천지국 결정기준, 세율 등에 차이가 있으므로 구분할 필요가 있습니다.

#### ▣ 인적용역소득과 사용료소득의 구분 필요성 ▣

차 이 점	인적용역소득	사용료소득
원천징수세율	20%	20%(제한세율 적용)
원 천 지 국	용역수행장소	사용장소 또는 지급장소
조 세 조 약	일정요건 충족시 원천지국 과세	대부분 면제규정 없음

#### 가. 원천지국 결정기준

사용료의 원천지국은 그 사용료를 발생시키는 자산·정보(기술) 등이 사용되는 국가 또는 그 사용료를 지급하는 자의 거주지국이나, 인적용역소득의 경우에는 그 용역이 수행되는 국가가 원천지국입니다.

#### 나. 세율

사용료의 경우에는 조세조약상 제한세율이 적용되나(국내세법상 원천징수세율 20%), 인적용역소득의 경우에는 조세조약상 제한세율이 없습니다(국내세법상 원천징수세율 20%).

#### 2. 기술제공 방법

모든 기술의 제공은 그것이 고도의 기술이든 아니든 아래와 같이 인적 접촉이나 또는 물적 전달매체를 통하여 이루어집니다.

## 가. 인적 접촉에 의한 방법

know-how를 제공하는 자가 제공받는 자에게 기술자를 파견 또는 기술을 제공받는 자의 기술자를 초청하여 시범, 교육·훈련 등을 함으로써 기술을 제공하는 방법

## 나. 물적 전달매체에 의한 방법

기술제공자가 기술을 설계도면, 책자, 디스켓 등과 같은 전달매체에 수록하여 그 전달매체를 제공함으로써 기술을 제공하는 방법

## 다. 혼합적 방법

위 두 가지 방법을 모두 이용하여 기술을 제공하는 방법

## 3. Know-how의 개념

위와 같이 기술이 기술자 또는 설계도면 등을 통하여 이전되기 때문에 기술용역계약 대가로 지급하는 금액이 기술, 즉 know-how에 대한 대가로서 사용료소득에 해당 하는지 또는 인적용역소득에 해당하는지의 문제가 발생합니다. 따라서 그 대가가 사용료소득에 해당하는지 인적용역소득에 해당하는지를 판단하기 위하여 먼저 know-how의 개념을 파악하여야 합니다.

know-how라 함은 “특허를 받을 수 있는지 여부에 관계없이 직접적으로 그리고 동일한 조건하에서 제품의 산업적 재생산 또는 공정에 필요한 모든 공개되지 아니한 기술의 지식을 말합니다. know-how는 그것이 경험에서 얻어지는 것이므로 제품의 단순한 분석·검사 및 기술 향상에 대한 단순한 지식만으로는 알 수 없는 것”(MTC§12 주석서 11)을 말합니다.

따라서 know-how의 개념 징표로서는 비공개성과 고도의 기술성을 들 수 있습니다. 즉, 어떤 기술이 know-how에 해당하기 위하여는 그 기술이 공개되지 않아야 하고 통상적인 기술수준을 초과하는 기술이어야 합니다.

know-how계약에 있어 계약당사자의 한쪽은 다른쪽이 독자적으로 사용할 수 있도록 그의 공개되지 아니한 특별한 지식과 경험을 다른쪽에게 제공할 것을 약정하며,



그 제공자는 제공받는 자에게 제공된 formula를 적용함에 있어 아무 역할을 할 필요가 없고, 또 그 결과를 보증하지 않는 것으로 인식되고 있습니다.

이에 대하여 인적용역계약에 있어서는 계약당사자의 한쪽이 다른쪽을 위하여 그의 직업상 통상적인 기술을 사용하여 스스로(직접) 업무를 수행할 것을 약정합니다. 인적용역제공에 있어서는 고도의 기술을 요하는 것이 아니고 통상적인 수준의 기술이 사용된다는 점에서 know-how 제공과 다릅니다.

#### 4. 사용료소득(Know-how대가)과 인적용역소득의 구분기준

기술자 또는 전달매체를 통하여 제공되는 기술이 know-how, 즉 비공개된 고도의 기술에 속하는 경우에는 그 대가는 know-how에 대한 대가이므로 사용료소득에 해당합니다. 그러나 그 기술이 그 직업상 통상적인 수준의 기술에 불과한 경우 그 대가는 인적용역소득에 해당합니다. 사용료소득 해당여부는 용역제공 과정에서 권리의 이용 및 노하우의 이전(transfer) 여부로 판단합니다.

know-how는 특허권의 대상이 될 수 있는지 여부에 관계없이 발명·기술·제조방법·판매방법·경영방법 등에 관한 비공개 기술정보(undivulged technical information)로서 상대방에게 노하우가 제공된 이후에는 상대방이 독자적으로 활용할 수 있으며 노하우 제공자는 상대방에 대하여 그 적용에 있어서 어떤 특별한 역할을 할 의무가 없으며 그 결과에 대한 보증의무가 없습니다(재국조 46017-5, 2003. 1. 16).

반면에 계약의 목적 및 내용이 외국법인이 보유한 특허권 등의 이용 및 노하우의 이전에 있지 않고 동종의 용역수행자가 통상적으로 보유하는 지식을 활용하고, 계약상 의무이행을 위한 많은 활동에 따른 비용들이 발생하며, 용역의 수행결과 획득된 새로운 결과물을 제공하고 그에 대한 보증(warranty)을 하고 있는 것은 인적용역 제공의 특징입니다(법규국조2010-0166, 2010.06.29.).

구체적인 판단기준은 아래의 「법인세법 기본통칙」 93-132...7(노하우와 독립적인적용역의 구분)를 참조하시기 바랍니다.

■ 사용료소득과 인적용역소득의 구분기준(예시) ■

구 분	사 용 료 소 득	인적용역소득
①개 념	• 무형의 가치	• 신체에 부수되어 제공되는 노무, 기능 및 기술
②원 천 지 기 준	• 사용지국 또는 지급지국	• 수행지국
③소 득 성 격	• 창출된 가치에 대한 대가	• 서비스에 대한 대가
④제 공 자 의 책	• 결과에 대한 보증의무 없음	• 일정기간동안 용역 결과에 대해 보증의무 있음
⑤대 가 지 급 방 법	• 당해대가가 제공된 기술이나 공업소유권을 사용한 회수, 기간, 생산 또는 사용에 의한 이익에 대응해서 산정됨. • 창출된 가치를 위하여 지출된 비용에 통상이윤을 가산한 금액을 훨씬 초과하여 지급됨	• 당해 용역에 대한 대가가 당해 용역 제공을 위하여 지출된 비용에 통상이윤을 가산한 실체가액인 경우
⑥설 계 용 역 대 가 의 경 우	• 불특정인을 위하여 작성된 설계도면을 사용하고 지급하는 반복 사용 또는 복제권리의 대가	• 설계사가 제공하는 용역과 같이 용역 수행자가 통상적으로 보유하는 전문적인 지식 또는 특별한 기능을 활용하여 용역을 제공함)
	• 공개되지 않은 기술적 정보 즉 know-how가 포함된 도면	• 설계사가 전문직업인으로서 지식을 활용하여 제작한 도면
	• 설계용역이 공개되지 않은 기술적 정보를 전수하는 경우와 같이 know-how를 제공하는 것일 경우에는, 설계도면의 납품을 통해서 이루어지더라도 사용료에 해당됨 • 용역의 상대적 가치가 큰 경우에는 사용료 소득에 해당됨	• 개발에 소요되는 직·간접적 비용을 실제 부담한 경우  • 개발의 성공여부에 따른 위험과 책임을 도입자가 부담하는 경우
⑦기 타 기 술 용 역	• 특허권 등이나 know-how제공에 필연적으로 부수되는 용역대가	• 용역제공에 따른 인적·물적 비용으로 실제로 소요된 비용
⑧인적용역대가와 사 용 료 가 혼 합 된 경 우	• 인적용역 부분이 보조적이며 그 금액이 크지 않은 경우에는 전체를 사용료로 봄	• 인적용역 부분이 합리적으로 구분 가능하고 그 인적용역 부분이 사용료의 보조적이 아니며 금액이 큼
⑨기 계 장 치 의 도 입 에 따 른 설 치, 제 작, 조립운전을 위한 부수적인도면		• 기계장치에 부수되는 단순한 설계도면은 인적용역임(단, 계약서상 기계 대가에 설치 및 조립, 도면, 시운전을 위한 비용이 포함된 경우에는 기계가액으로 봄)

## 외국법인에게 지급하는 무체재산 등의 사용 대가

(법통칙 93-132...6)

- ① 법 제93조제8호 본문의 “자산이나 권리 또는 정보를 국내에서 사용하는데 대한 대가”에는 이와 같은 자산이나 권리 또는 정보를 사용할 권리에 대한 대가도 포함한다.
- ② 법 제93조제8호 가목의 “자산이나 권리” 및 동호 나목의 “지식·경험에 관한 정보(이하 “정보 등”이라 한다)”는 그 자산이나 권리 및 정보 등이 공부에 등록되었는지 여부에 관계가 없으며 또한 등록되어야 할 것을 요건으로 하지 아니한다.
- ③ 법 제93조제8호 가목의 자산이나 권리 및 나목의 정보 등을 국내에서 사용하는데 대한 또는 이들을 국내에서 사용할 권리에 대한 대가 및 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 당해 대가와 이들을 양도함으로써 발생하는 소득에는 이들의 사용을 허여하는 실시권 계약에 의하여 지급하는 착수금, 선불금과 이들을 제공하거나 전수하는데 소요되는 모든 형태의 지급금이 포함되며, 또한 이들을 불법으로 복제하거나 침해함으로써 지급하는 보상적 성질의 대가도 포함된다.
- ④ 법 제93조제8호 가목 중 “학술 또는 예술상의 저작물”에는 문학상 또는 과학상의 저작물도 포함된다.

## 외국법인의 저작권 사용료 및 양도소득

(법통칙 93-132...10)

국내에 사업장이 없는 외국법인으로부터 저작권을 양수 또는 임차하지 아니하고 단순히 서적 등을 수입하는 경우에는 저작권으로부터 국내원천소득이 발생되지 아니한다.

## 국제자동차경주대회 방송중계권료

(국제세원-98, 2010. 02. 23)

내국법인이 국내사업장 없는 영국법인에게 지급하는 국제자동차경주대회 방송중계권료는 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·영 조세조약」 제12조에 따른 국내원천 사용료 소득에 해당함.

## 디젤엔진 연료계통 개발용역 대가의 사용료 소득 여부

(법규국조 2009-366, 2009. 12. 28)

국내사업장 없는 오스트리아 법인이 오스트리아에서 내국법인에게 디젤엔진 연료계통 개발 용역을 제공하기로 계약한 후 당해 내국법인에게 특허권 등 무형자산의 사용 허여 및 노하우에 해당하는 기술정보의 제공을 하지 않으면서, 동 계약이행을 위한 연구·설계 등 활동 수행으로 상당한 비용이 발생하고 동 활동비용에 통상이윤을 가산한 정도의 개발 대가를 수취하며 개발용역제공의 결과를 보증하는 경우, 당해 개발대가는 「한·오스트리아 조세조약」 제7조에 따라 국내에서 과세되지 않는 것임.

### 공동기술개발비용 부담액의 사용료해당 여부 등

(법규국조 2009-45, 2009. 09. 18)

기술개발 결과물과 관련된 모든 권리(지적재산권, 특허권, 노하우 등)를 기술개발 완료 후 기술개발업체인 C국 법인이 소유하기로 하고, 공동 기술개발의뢰 및 개발비용분담 업체인 내국법인과 A국 법인 및 B국 법인은 그 결과물에 대한 비독점적·전세계적 사용 실시권(LICENCE) 및 재실시권(SUBLICENCE) 부여 권한 등을 공동으로 하여 받는 각 계약 당사자간 일련의 계약에 따라, 내국법인이 C국 법인에 지급하는 대가는 「법인세법」 제93조 제9호 및 「한·C국 조세조약」 제12조의 소득(사용료)에 해당하는 것이며, 내국법인 등 개발비용분담 업체들이 C국법인에 기술개발분담액을 지급하는 과정에서 비용분담당사자 간에 사전에 약정된 금액을 선지급·사후정산 등 단순전달 목적으로 상호 수수하는 대금은 그 거래의 실질에 따라, 당초 C국 법인에 동 대가가 지급된 시점에 계약에 따른 당해 부담액 지급의무자가 직접 지급한 것으로 보아 「한·C국 조세조약」을 적용하는 것임.

### 온라인 전자저널 이용대가의 소득구분

(법규과-3762, 2008. 09. 03)

국내대학이 외국(네덜란드) 서지정보제공법인의 서버에 접속하여 동 외국법인이 라이선스를 가진 콘텐츠(Licensed Product)에 대하여 저작권 및 노하우 등 어떠한 지적재산권의 이전 없이 단순히 일정기간 온라인을 통해 정보검색, 열람, 출력, 다운로드 등을 할 수 있는 조건으로 동 외국법인과 계약을 체결하고 그 대가를 지불하는 경우 동 지급 대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·네덜란드 조세조약」 제12조의 소득(사용료)에 해당되지 아니하는 것임.

### 국제음악영화제에서 상영목적으로 영화필름 대여시 실비정도의 지급금이 사용료인지 여부

(법규과-3373, 2008. 07. 30)

비영리법인인 (사)00국제음악영화제가 국내사업장 없는 프랑스 법인으로부터 문학상, 예술상 또는 학술상의 저작물에 속하는 영화필름을 대여받아 동 영화제에서 영화를 상영하고 저작권 사용에 대한 대가로서 지급하는 금원은 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·프랑스 조세조약」 제12조 규정에 의한 국내원천 사용료 소득에 해당하는 것이나, 동 프랑스 법인이 영화필름에 대한 저작권 사용에 대한 대가는 무료로 하고 동 영화제에 상영할 영화필름의 복사비용 및 국내까지의 운송비용 등 저작권 대가와와는 무관한 실비 정도의 금액을 수령하는 경우 동 금액은 사용료 소득에 해당하지 않는 것임.



### 비디오게임 제작·판매·배포할 수 있는 권리를 허여받고 지급하는 대가의 소득구분 등

(서면2팀-818, 2008. 04. 30)

내국법인 을이 비디오게임의 라이선스권자인 미국법인 갑으로부터 국내에서 비디오게임을 제작·판매·배포할 수 있는 권리를 허여받고 지급하는 대가는 「법인세법」 제93조 및 「한·미 조세조약」 제14조에 따라 미국법인 갑의 사용료소득에 해당하는 것이며, 동 사용료에 대하여는 「한·미 조세조약」 제14조제2항에서 규정하는 세율이 적용되는 것임.



### 미국법인에 지급하는 저작권 사용대가

(서면2팀-536, 2008. 03. 25)

국내 뮤지컬 제작사가 미국법인에게 지급하는 뮤지컬 작품에 대한 저작권 사용대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·미 조세조약」 제14조에 규정하는 사용료소득에 해당하는 것으로 지급금액의 10% (주민세 별도)를 법인세로 원천징수하는 것임.



### 일본법인에 지급하는 독점판매권 대가의 소득구분

(국제조세과-720, 2007. 12. 07)

내국법인이 국내사업장이 없는 일본법인에게 당해 일본법인의 제품을 국내에서 판매할 수 있는 권리를 부여하는 것을 내용으로 하는 국내총대리점 계약을 체결하고 지급하는 대가로서, 당해 일본법인에게 수입하는 제품 매입가액과 별도로 지급하는 금액은 내국법인이 당해 일본법인으로부터 독자적으로 개발한 판매망 등 산업적·상업적 또는 과학적 경험에 관한 정보를 제공받는 등의 경우 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·일 조세조약」 제12조 규정에 의한 사용료소득에 해당되는 것임.



### 미국법인에 지급하는 스폰서십 대가의 소득 구분

(법규과-1392, 2006. 04. 14)

미국여자프로골프협회(Ladies Professional Golf Association, 이하 'LPGA'라 한다)가 주관하고 (주)○○○골프채널 등이 후원하는 '○○○ Open Golf' 대회와 관련하여 (주)○○○골프채널이 미국현지법인(○○○-USA)에 지급하는 스폰서십(Sponsorships) 대가가 당해 미국 현지법인(○○○-USA)으로부터 '주관사(LPGA)의 미국내 방송의무' '국내 케이블위성 방송권' '미국내 한국어 방송권' 및 '국내외 방송시 LPGA 회장(로고) 사용권' 등을 취득함에 따라 지급하는 대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·미조세협약」 제14조에서 규정하는 미국법인의 사용료소득에 해당되는 것임.

**호텔 매출증대프로그램 이용대가의 소득 구분**

(법규과-1477, 2005. 12. 12)

국내 고정사업장이 없는 미국 법인이 호텔업을 영위하는 내국법인에게 「종합정보마케팅 프로그램」을 이용하게 하고 동 프로그램을 이용하여 투숙한 회원 고객에 대한 매출액의 일정 비율을 당해 내국법인으로부터 그 대가로 지급받음에 있어, 동 대가가 호텔 경영과 관련하여 축적된 경험에 관한 정보 등 무형의 가치를 제공하고 매출액에 비례하여 수취하는 금액에 해당되는 경우, 동 지급대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·미 조세협약」 제14조의 규정에 의한 사용료소득에 해당되는 것이며, 위 미국 법인이 내국법인을 위하여 상기 무형의 가치 등의 제공 없이 국외에서 이용자 고객관리, 광고 및 홍보활동 등의 용역을 제공하고 이와 관련하여 발생된 비용에 상당하는 금액을 비용 보상적 성격으로 수취하는 대가는 「법인세법」 제93조에 열거된 국내원천소득에 해당되지 않는 것임.

따라서 동 지급대가가 사용료소득이나 사업소득에 해당되는지 또는 국내원천소득에 해당되지 않는지 여부는 그 지출금의 과다 여부 등의 형식적 요건보다는 실질적으로 동 프로그램 이용을 통하여 미국 법인의 호텔 경영과 관련된 축적된 지식·현존하는 정보 또는 노하우 등이 당해 내국법인에 제공·이전되는지, 단순한 비용 보상적 성격인지를 종합적으로 검토하여 사실판단할 사항임.

**사용료를 미국법인이 홍콩은행에 개설한 계좌로 송금하는 경우**

(서면2팀-1169, 2007. 06. 15)

내국법인이 미국법인으로부터 영화제목 등에 대한 라이선스를 허여받고 지급하는 사용료를 미국법인이 홍콩은행에 개설한 홍콩계좌로 송금하는 경우 「한·미 조세조약」 상의 제한세율이 적용되는 것임.

**미국법인에게 지급하는 라이선스로, 로고사용대가로 지급하는 회원가입비**

(서면2팀-47, 2007. 01. 08)

내국법인이 국내 고정사업장이 없는 미국법인으로부터 특정제품의 생산 또는 판매에 대한 라이선스를 허여받고 지급하는 대가는 「한·미 조세협약」 제14조 및 「법인세법」 제93조제9호의 규정에 의한 사용료에 해당되는 것이며, 동 사용료에는 「한·미 조세협약」 제14조(4) (a)에 따라 “사용 또는 사용권에 대한 대가로서 받는 모든 종류의 지급금”이 포함되는 것임.

또한 내국법인이 국내 고정사업장이 없는 비영리미국법인에 회원으로 가입하고 지급하는 회원가입비는 비영리외국법인의 비수익사업소득으로 우리나라에서 과세되지 아니하는 것이나, 동 회원가입비가 동 비영리미국법인의 LOGO를 사용할 수 있는 권리에 대한 대가에 해당하는 경우에는 「한·미 조세협약」 제14조 및 「법인세법」 제93조제9호의 규정에 의한 사용료 소득에 해당하는 것임.

### 북한 거주자에게 지급하는 저작권 사용료 원천징수

(서면2팀-2437, 2006. 11. 28)

내국법인이 북한 거주자에게 국내에서 저작권 사용대가로서 지급하는 금액은 「소득세법」 제119조제11호 및 「납북사이의 소득에 대한 이중과세방지 합의서」 제12조에 규정하는 사용료소득으로, 동 대가를 지급하는 자는 지급금액의 10% (주민세 포함)를 소득세로 원천징수하는 것임.

### 부품공동개발협약에 따라 내국법인이 부담하는 개발비용의 소득구분

(서면2팀-554, 2006. 03. 31)

내국법인이 국내기술부족으로 국내사업장 없는 독일법인과 내국법인의 직원은 참여하지 않으면서 부품의 개발에 소요되는 비용을 공동부담하고, 부품개발완료시 독일법인은 내국법인에게 비독점 부품사용권을 제공하는 부품공동개발협약을 체결하는 경우 내국법인이 부담하는 개발비용은 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·독 조세조약」 제12조의 사용료 소득에 해당하는 것임.

### 파생상품사업 관련 전산화된 트레이딩시스템 사용대가의 소득구분

(서면2팀-305, 2006. 02. 06)

내국은행이 파생상품사업 부문(특히 파생상품사업과 관련한 전산화된 트레이딩시스템 운용)에 전문적 경험과 노하우를 축적하고 있는 호주은행과 업무제휴계약을 체결하고 파생상품사업과 관련하여 호주 은행이 자체 개발한 전산화된 트레이딩시스템, 위험관리 규정 및 기법에 대한 사용권과 영업상 노하우 및 기술 지원서비스를 제공받으며, 그 대가의 산정이 파생상품사업에서 발생한 수익에 비례하여 지급되는 경우라면, 그 지급대가는 당해 호주은행이 보유하고 있는 산업상·상업상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우를 사용하고 지급하는 대가로서 「법인세법」 제93조제9호 및 「한·호주조세협약」 제12조의 규정에 의한 사용료소득에 해당하는 것이며,

당해 호주은행이 국내에서 제공하는 기술이 「법인세법」 제93조제9호에 해당하는 “노하우(know how)”의 사용 그 자체인 때에는 국내사업장이 없는 것으로 보는 것임.

### 외국대학이 개발한 교재 및 교과과정 등 일정기간 독점 사용대가

(서면2팀-64, 2005. 01. 10)

지방자치단체가 국내사업장이 없는 미국대학 부설교육원과 공동으로 평생교육법에 의한 교육시설을 운영하면서 동 미국대학 부설교육원이 개발한 교재, 교과과정 등을 일정기간 동안 독점 사용하고 교과과정개발비, 학사운영관리비 명목으로 지급하는 대가는 「법인세법」

제93조제9호 및 한·미조세조약 제14조제2항에 의하여 사용료소득으로 과세하는 것임.

다만, 동 미국대학 부설교육원이 수행하는 당해 사업이 「법인세법」 제3조제3항에 따른 비영리외국법인의 수익사업에 해당하는지 여부는 실질내용에 따라 사실판단할 사항임.

### 미국법인 보유 마케팅 브랜드 사용대가

(서면2팀-21, 2005. 01. 04)

내국법인이 국내사업장이 없는 미국법인이 보유하고 있는 마케팅 브랜드를 사용하여 국내에서 제품을 생산하고 지급하는 브랜드 사용대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 한·미조세조약 제14조의 규정에 따라 사용료소득에 해당하며, 국내에서 생산된 제품을 모두 미국에서만 판매하는 경우라 하더라도, 당해 브랜드가 내국법인의 국내제조지에서 부착·사용되므로 한·미조세조약 제6조제3항의 규정에 따라 국내원천소득에 해당됨.

### 전문서적 지급대가에 저작권 사용대가 등이 혼합되어 있는 경우

(서이46017-11849, 2003. 10. 23)

내국법인이 국내 고정사업장이 없는 미국(영국)법인과 국내판매계약을 체결하여 당해 미국(영국)법인으로부터 전문서적을 수입하여 국내서점을 통하여 재판매하는 사업을 영위하고 국내에서 판매되는 서적의 소비자가격에 일정율을 개발비 등의 명목으로 지급하는 경우, 지급금이 저작권의 사용대가와 마케팅, 디자인, 광고용역대가 등 인적용역대가 혼합되어 있으나 인적용역 부분이 합리적인 기준에 의하여 구분되어 있고 저작권사용료가 보조적이며 부수적인 것이 아닌 경우, 마케팅 등 인적용역대가는 「법인세법」 제93조제6호 및 한·미(영)조세협약의 규정에 의하여 용역이 전적으로 미국(영국)에서 수행된 경우 국내에서 과세되지 않는 것이나, 저작권의 사용대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 한·미(영)조세협약의 규정에 의한 사용료소득에 해당하여 이에 따른 제한세율을 적용하여 법인세로 원천징수하여야 하는 것임.

### 외국 프로구단에게 지급하는 축구경기 중계권료

(서이46017-11569, 2003. 09. 01)

국내방송사가 네덜란드에 소재하는 프로구단에 지급하는 축구경기 중계권료는 「법인세법」 제93조제9호가목 및 한·네덜란드조세조약 제12조제3항가목에서 규정하는 사용료소득으로 사용료총액의 15%를 원천징수하는 것이며, 네덜란드에 소재하는 또 다른 법인에게 지급하는 위성사용료는 「법인세법」 제93조제9호다목 및 한·네덜란드조세조약 제12조제3항나목에서 규정하는 사용료소득으로 사용료총액의 10%를 원천징수하는 것임.





## 국제 공인자격 시험 응시료

(서이46017-10981, 2003. 05. 15)

내국법인이 국제공인자격시험의 실시를 위하여 호주법인으로부터 시험문제·시험실시 프로그램·비밀운영매뉴얼 등을 사용할 권리를 허여받아 자기계산과 책임하에 독립적으로 시험을 실시하고 받은 응시료 수입 중 일부를 호주법인에게 송금하는 경우, 호주법인이 받는 소득은 「법인세법」 제93조제9호 및 한·호 조세협약 제12조의 사용료소득에 해당됨.



## 미국 거주자의 지적재산권 양도대가

(재국조46017-91, 2002. 06. 08)

1. 미국의 개인들이 보유하고 있는 노하우, 상표권 및 일반에 공개되지 아니한 개발중인 소프트웨어(이하 “지적재산권”이라 한다)를 내국법인에게 양도함에 있어서 그 양도대가 중 지적재산권의 미래의 현금흐름을 고려하여 산출되는 금액은 「대한민국과 미합중국 간의 소득에 관한 조세의 이중과세회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 진흥을 위한 협약(이하 “한·미조세조약”이라 한다)」 제14조제4항 (b) 호의 규정에 의한 사용료에 해당되는 것임.



## 아시아올림픽평의회(OCA)에 지급하는 휘장사용권에 대한 대가

(서이46017-10774, 2002. 04. 11)

거주자 및 내국법인이 아시아경기대회 휘장사용권에 대한 대가로 지급하는 금액은 「법인세법」 제93조제9호의 규정에 의한 사용료소득에 해당하는 것이며, 동 휘장사용권에 대한 모든 권리가 아시아올림픽평의회(OCA)가 소유하고 있으며 이에 대한 권리의 양도가 없는 경우, 동 사용대가는 아시아올림픽평의회(OCA)에 귀속되는 것으로서 한·쿠웨이트 조세조약 제12조에 따라 총 지급액을 과세표준으로 하여 원천징수하는 것임.



## 영어학습 웹사이트를 통한 영어학습 판매

(서이46017-10193, 2002. 02. 01)

내국법인이 국내소비자에게 영어학습서비스를 제공하기 위해 인터넷상의 영어학습 웹사이트(Website)를 개설하여 국내고정사업장이 없는 미국법인과 「서비스판매계약」을 체결하고 동 계약에 의거 당해 미국법인으로부터 국내의 배포권, 상표권 등의 사용 또는 사용할 권리를 허여받아 영어학습판매활동을 수행하고 이에 따라 내국법인이 판매금액의 일정액을 지급하는 경우, 내국법인이 당해 미국법인에게 지급하는 대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 한미조세협약 제14조의 사용료소득에 해당하는 것임.

### 미국법인에게 지급하는 광고필름 사용대가

(국업46017-11, 2001.01.08)

미국법인이 제작·소유하는 광고용 필름을 내국법인이 국내에서 광고에 사용하기 위하여 수입하면서 필름의 사용 또는 사용권에 대하여 지급하는 대가는 한·미 조세협약 제14조 제4항 및 「법인세법」 제93조제9호 가목에 규정하는 사용료에 해당하므로 사용료 총액의 10%를 원천징수하여야 함.

### 국내 건축물 설계용역 대가

(국일46017-525, 1996.09.17)

국내사업장이 없는 영국법인이 수도권 신국제공항내에 여객터미널을 지원하는 복합교통 센터의 건축물에 대한 설계용역을 제공하는 경우, 당해 법인이 공항시설물 건축분야에 축적된 지식 및 경험을 가지고 있어 이를 활용하여 동 설계용역을 수행하고, 그 결과물에 이른바 Know-How가 내포되어 있어 동 지식 및 경험이 국내에 전수되는 효과가 있다면, 영국법인에게 지급하는 설계도면의 대가는 한·영조세조약 제12조에서 규정하는 사용료 소득에 해당되는 것임.

### 독일미술관에 지급하는 미술작품 전시대가

(국일46017-260, 1996.05.03)

국내사업장이 없는 독일법인인 미술관(이하 '독일법인'이라 한다)과 공동으로 독일작가의 미술작품 전시회를 국내에서 개최하고 ○○미술관이 독일법인에게 지급하는 전시료는 「법인세법」 제55조제1항제9호(가) 및 한·독 조세조약 제12조에 규정하는 저작권 사용료에 해당함.

### 국내사업장이 없는 미국법인의 클라우드컴퓨팅서비스 제공대가의 소득구분

(기획재정부 국제조세제도과-179, 2019.05.02)

국내사업장이 없는 미국 법인이 「클라우드컴퓨팅 발전 및 이용자 보호에 관한 법률」 제2항 제3호에 따른 클라우드컴퓨팅서비스를 국내에서 재판매하는 내국법인을 통해 국내 고객들에게 제공하면서 해당 내국법인으로부터 지급받는 대가는 「대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약」 제8조 제6항 (a)에 따른 산업상 또는 상업상의 활동으로 얻는 소득 및 「법인세법」 제93조 제5호에 따른 국내원천 사업소득에 해당하므로 같은 협약의 같은 조 제1항에 따라 국내에서 과세되지 아니하는 것이나, 귀 질의가 이에 해당하는지 여부는 실제 계약 관계, 용역의 제공 방식, 클라우드컴퓨팅서비스의 제공과 구별되는 정보 또는 노하우에 해당하는 요소 등 미국 법인의 국내 사업활동의 실질 내용을 종합적으로 고려하여 사실판단할 사항입니다.

## 제4절 소프트웨어의 도입대가에 대한 과세문제

### 1. 소프트웨어의 의의

최근 정보산업의 급속한 발달과 더불어 소프트웨어의 도입이 급속히 증가함에 따라 이에 대한 과세문제가 중요한 문제로서 대두되었습니다.

소프트웨어라 함은 “특정의 결과를 얻기 위하여 컴퓨터 등 정보처리 능력을 가진 기계장치 내에 직접 또는 간접적으로 사용되는 일련의 지시 또는 명령”을 의미합니다.

이러한 소프트웨어의 이동은 문서·마그네틱 테이프·디스켓 등 다양한 형태로 이루어지며, 광범위하게 이용될 수 있도록 표준화되어 있는 것도 있고 특정 이용자만을 위하여 주문 형식으로 고안된 것도 있습니다. 또한 소프트웨어의 도입대가는 그 디스켓 등 전달매체(유형재화)에 대한 대가로 볼 수는 없으며 그 디스켓 등에 수록된 소프트웨어 그 자체에 대한 대가로 파악하여야 합니다.

### 2. 소프트웨어 도입대가의 소득구분

소프트웨어의 도입대가는 아래와 같이 저작권의 사용대가로서 해당하는 경우 또는 know-how의 사용대가에 해당하는 경우가 있습니다.

#### 가. 저작권 사용료

다음의 대가는 「법인세법」 제93조제8호가목, 「소득세법」 제119조제10호가목 및 각국과 체결한 조세조약상의 사용료 조항에 규정한 “저작권”의 사용료에 해당됩니다.

- ① 컴퓨터 소프트웨어의 국내도입자가 외국의 소프트웨어의 저작권자로부터 당해 소프트웨어의 저작권을 양수하고 지급하는 대가
- ② 국내도입자가 저작권자인 외국공급자와 체결한 소프트웨어의 사용허여계약 (license agreement)에 의하여 당해 소프트웨어의 저작권을 사용하고 지급하는 대가

## 나. Know-how 사용료

소프트웨어의 도입대가가 위 저작권 사용료에 해당하지 않는 경우 그 컴퓨터 소프트웨어에 know-how가 포함되어 있는 때에는 그 컴퓨터 소프트웨어의 도입대가는 일시불 지급조건 또는 경상 지급조건인지 여부에 관계없이 「법인세법」 제93조제8호나목, 「소득세법」 제119조제10호나목 및 각 국과 체결한 조세조약상 사용료 조항에 규정하는 “산업상·영업상 또는 과학상의 지식, 경험 또는 숙련에 관한 정보(know-how)”의 사용대가 또는 사용할 권리의 대가에 해당됩니다.

## 3. 조세조약상 규정

우리나라가 체결한 대부분의 조세조약에는 소프트웨어의 도입대가에 대한 소득구분 및 과세기준이 구체적으로 명시되어 있지 않습니다. 다만, 독일, 캐나다, 파나마와 체결한 조세조약(의정서)에서는 소프트웨어의 사용 또는 사용권의 대가가 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 사용료로 취급된다고 규정하고 있습니다.

- ① 원시코드가 소프트웨어에 부가되어 사용자에게 이전되는 경우
- ② 소프트웨어가 특정 최종사용자의 특수한 요구에 대응하여 개발되었거나 개작된 경우
- ③ 소프트웨어의 취득에 대한 지급금이 그러한 소프트웨어의 생산성이나 사용을 참조하여 결정되는 경우

## 4. 「법인세법 기본통칙」

소프트웨어의 도입대가에 관한 보다 구체적인 내용에 대하여는 「법인세법 기본통칙」 93-132…8(외국법인에게 지급하는 소프트웨어의 도입대가)를 참조하시기 바랍니다.

### 외국법인에게 지급하는 소프트웨어의 도입대가

(법통칙 93-132…8)

- ① 소프트웨어라 함은 특정의 결과를 얻기 위하여 컴퓨터 등 정보처리 능력을 가진 기계 장치내에 직접 또는 간접적으로 사용되는 일련의 지시 또는 명령(이하 “프로그램”이라 한다) 및 동 프로그램과 관련되어 사용되는 설명서, 기술서 및 기타 보고서 등을 말한다.

- ② 소프트웨어의 국내도입자가 외국법인에게 지급하는 대가는 당해 거래의 성격에 따라 다음 각 호와 같이 구분한다.
1. 소프트웨어 저작권자로부터 당해 소프트웨어의 저작권을 양수하고 지급하는 대가 및 소프트웨어의 복제권, 배포권, 개작권 등의 사용 또는 사용할 권리의 대가는 법 제93조제8호가목에 규정하는 사용료에 해당한다.
  2. 위 1호 이외의 방식으로 도입되는 것으로, 다음 각목에서 열거하는 경우에 지급되는 소프트웨어의 대가는 법 제93조제8호나목에 규정하는 사용료에 해당한다.
    - 가. 해당 소프트웨어의 비공개 원시코드(source code)가 제공되는 경우
    - 나. 원시코드가 제공되지 않는 경우에는 국내도입자의 개별적인 주문에 의해 제작, 개작된 소프트웨어가 제공된 경우
    - 다. 소프트웨어의 지급대가가 당해 소프트웨어의 사용형태 또는 재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된 일정기준에 기초하여 결정되는 경우
- ③ 원천징수대상이 되는 소프트웨어의 대가의 범위는 다음 각호에 의한다.
1. 하드웨어와 함께 도입되는 소프트웨어로서 당해 소프트웨어의 가격이 하드웨어의 가격과 분리 가능한 경우는 소프트웨어 대가 부분만 원천징수한다.
  2. 소프트웨어를 담고 있는 매체나 용기의 가격비중이 전체 도입대가에 비하여 미미한 경우는 그 매체나 용기의 가액을 포함한 전체 도입대가에 대하여 원천징수한다.
- ④ 소프트웨어의 국내도입자가 외국의 소프트웨어 개발업자에게 도입자의 비용과 책임으로 자기가 원하는 소프트웨어를 개발하여 제작해 줄 것을 의뢰하고 도입한 것으로서 자기가 그 도입한 소프트웨어에 대한 포괄적인 권리(저작권을 포함한다)를 원시적으로 취득하고 지급하는 대가는 제2항제2호의 사용료소득에 해당되지 아니한다.



### 미국법인에게 지급하는 소프트웨어 도입대가의 소득구분

(서면2팀-1320, 2007. 07. 12)

내국법인이 국내사업장이 없는 미국법인과 소프트웨어 디스트리뷰터 계약을 맺고 미국 법인으로부터 컴퓨터(개인용, 서버용)의 Data를 안전한 전산환경에 Backup하여 보관할 수 있게 지원해주는 소프트웨어를 도입하여 판매하는 경우, 동 소프트웨어가 이미 개발되어 상품화된 것으로서 불특정다수인에게 판매할 목적으로 밀봉된 포장상태의 완제품 형태로 도입되는 것이며, 내국법인의 요구에 의해 주문 제작된 소프트웨어도 아니며, 최종수요자의 요구에 따라 추가로 개작이 되지 않으며, 소프트웨어 구입자가 소프트웨어 사용에 따른 추가적인 비용부담 없이 영구사용권을 가지는 것이라면 당해 소프트웨어의 도입대가는 상품의 구입대가에 해당하는 것으로 「한·미 조세조약」 제8조에서 규정하는 사업소득으로 구분되는 것이어서 국내에서 과세되지 아니하는 것임.



### 미국법인에게 지급하는 소프트웨어 사용료 원천징수 세율

(서면-2017-법령해석국조-0530, 2017. 06. 26)

미국법인이 국내사업장이 없는 미국법인에게 지급하는 소프트웨어 도입대가가 저작권자로부터의 저작권 양수대がい거나 소프트웨어의 복제권, 배포권, 개작권 등의 사용 또는 사용할

권리의 대가인 경우에는 「한·미 조세조약」 제14조제2항에 따른 10% (지방소득세 별도) 세율이 적용되는 것이고

동 대가가 저작권에 대한 대가에 해당되지 않는 경우로서 미국법인으로부터 소프트웨어의 비공개원시코드(source code), 논리, 연산방식 등과 같은 원리 및 지식·기술을 제공받거나 소프트웨어가 국내도입자의 개별적인 주문에 의해 제작·개작된 경우 또는 당해 대가가 소프트웨어의 사용과 관련된 일정기준에 의하여 결정되는 경우에는 동 소프트웨어 지급 대가에 대하여 「한·미 조세조약」 제14조제1항에 따른 15% (지방소득세 별도)의 세율이 적용되는 것입니다.

### 재판매계약에 따른 소프트웨어 도입대가의 소득구분

(법령해석과-2055, 2016. 06. 23)

내국법인이 국내사업장이 없는 미국법인과 소프트웨어에 대한 재판매계약(Reseller Agreement)을 체결하고 국내에서 소프트웨어를 판매함에 있어 당해 소프트웨어의 대가가 소프트웨어 사용과 관련된 일정기준에 기초하여 결정되거나 내국법인이 국내 실수요자로부터 지급받는 대가의 일정 비율에 상당하는 금액을 미국법인에게 지급하는 경우 내국법인이 미국법인에게 지급하는 대가는 「법인세법」 제93조 제8호 및 「한·미 조세조약」 제14조의 사용료 소득에 해당하는 것입니다.

### 노트북에 사용되는 운영소프트웨어 도입대가의 소득구분

(서면2팀-342, 2007. 02. 26)

국내기업이 국내고정사업장이 없는 일본법인으로부터 노트북에 사용되는 소프트웨어의 마스터 CD를 인수받아 국내에서 마스터 CD를 복사한 수량에 따라 일본법인에게 지급하는 대가는 「한·일 조세협약」 제12조 및 「법인세법」 제93조에서 규정하는 사용료소득에 해당하는 것이므로 「한·일 조세협약」 제12조 및 「법인세법」 제98조에 따라 원천징수하여야 하는 것이나, 이미 상품화되어 불특정 다수인에게 판매가 가능하고 최종수요자의 요구에 따라 추가로 개작·변형되지 않으며 소프트웨어 구입자가 소프트웨어 사용에 따른 추가적인 비용 부담없이 영구사용권을 가지는 소프트웨어의 도입대가는 「한·일 조세협약」 제12조 및 「법인세법」 제93조제9호에서 규정하는 사용료소득에 해당하지 아니하는 것임.

다만, 국내기업이 단순히 상품화된 소프트웨어를 사용할 목적이 아니고 실질적으로 특정 노하우나 정보를 도입할 목적으로 당해 소프트웨어를 수입하는 경우로서 소프트웨어가 단지 특정한 노하우나 정보의 도입을 위한 하나의 수단으로 이용되어 상품화된 소프트웨어의 시가와 비교하여 그 대가를 훨씬 초과하여 지급하는 것이라면 이는 소프트웨어의 도입이 아니고 실질적인 노하우의 도입에 대한 대가를 지급한 것이므로 동 지급대가는 「한·일 조세협약」 제12조 및 「법인세법」 제93조제9호에서 규정하는 사용료소득에 해당 하는 것임.

## 범용소프트웨어 구입대가

(재국조-480, 2004. 09. 09)

내국법인이 국내사업장이 없는 싱가포르 법인으로부터 이미 개발이 완료되어 불특정 다수인에게 판매되는 범용화된 소프트웨어를 도입·판매하고 이를 구매한 최종사용자는 내부사용 목적으로 복제·설치하고 다른 용도로의 복제는 허여받지 않으면서 설치된 서버·사용자수에 따라 그 대가를 지급하는 경우 내국법인이 싱가포르 법인에게 지급하는 소프트웨어 수입·판매대가는 「대한민국과 싱가포르간의 소득에 관한 이중과세방지협약」 제12조 및 「법인세법」 제93조제9호의 국내원천 사용료소득에 해당하지 않음.

## 기한부 사용권이 부여된 소프트웨어 구입대가

(재국조-124, 2003. 12. 19)

국내고정사업장이 없는 싱가포르 법인이 내국법인에게 비공개원시코드나 마스터 콤팩트 디스크(Compact Disk) 및 복제 또는 배포할 권리가 부여되지 아니한 소프트웨어를 콤팩트 디스크 팩(Compact Disk Pack) 형태로 판매함에 있어 내국법인이 기한부 사용권이 부여된 동 소프트웨어를 구입하면서 싱가포르 법인에게 지급하는 대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 한·싱가포르 조세조약 제12조의 사용료소득에 해당하지 아니함.

## 소프트웨어 복제·판매에 대한 대가

(서이46017-11457, 2003. 08. 04)

내국법인이 국내에 고정사업장이 없는 미국법인으로부터 소프트웨어 사용허여계약을 체결하고 License key를 소프트웨어 저작권자로부터 제공받아 소프트웨어를 복제·판매하고 판매된 수량에 따라 대가를 지급하는 경우, 동 대가는 「법인세법」 제93조제9호 및 한·미 조세협약 제14조(2)항의 저작권에 대한 사용료 소득에 해당되므로 당해 대가를 지급하는 내국법인은 10%의 세율로 법인세(주민세 별도)를 원천징수하여야 하며,

내국법인이 국내에 고정사업장이 없는 스위스법인에게 소프트웨어 복제·판매권에 대한 사용료소득을 지급하는 경우에는 한·스위스조세협약 제12조 규정에 의하여 지급대가 총액의 10%를 법인세(주민세 포함)로 원천징수하여야 함.

## 개작된 소프트웨어 해당 여부

(재국조46017-107, 2002. 07. 16)

정보처리 및 컴퓨터운영 관련업을 영위하는 내국법인이 고객에게 필요한 패키지 소프트웨어를 외국 소프트웨어 공급업체로부터 수입하여 납품하는 경우, 동 내국법인이 수입한 소프트웨어와 관련하여 외국의 소프트웨어 공급업체로부터 원시코드(Source Code)를 제공받지 않고 또한 동 소프트웨어를 변형함이 없이 단순히 여러 개의 기능을 가진 서로

다른 소프트웨어를 하나의 일관된 기능을 수행하게 하는 시스템화 구축과정을 통한 소프트웨어는 「법인세법 기본통칙」 93-132-8 제2항제2호 나목에서 규정하는 주문에 의하여 개작된 소프트웨어의 범주에 포함되지 아니함.

### 소프트웨어 유지·보수비

(국업46017-92, 2001. 02. 20)

보험업을 영위하는 내국법인(Licensee)이 100% 출자한 독일 모법인(Licensor)으로부터 각종 경영자원에 대한 전사적 자원관리(Enterprise Resource Planning) 소프트웨어의 일종인 SAP-R/3(System, Application and Products in data processing, Real time 3 tier) 프로그램의 사용권을 허여받고 대가를 지급하는 경우, 계약서상 당해 대가의 명칭(‘구매금액’ 및 ‘유지·보수비’)에 관계없이 실질적인 소유권(당해 소프트웨어의 제3자 양도 및 사용 허여권)의 이전 없이 일정기간동안 사용권을 허여받고 지급하는 대가와 당해 소프트웨어의 장애발생 여부와 관계없이 분기별로 지급하여야 하는 유지·보수비는 「법인세법」 제93조 제9호 및 한·독조세조약 제12조에서 규정하는 사용료에 해당하며, 동 대가는 같은 조약 같은조제2항나목에서 규정하는 산업적 투자 이외의 사용료소득으로서 15% 세율(주민세 포함)로 원천징수하여야 함.

### 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우의 의미

(대법원97누11065, 2000. 01. 21)

「법인세법」 제55조제1항제9호(나)목에서 ‘산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험 또는 숙련에 관한 정보’라고 규정하고 있는데, 위 (나)목 소정의 사용료라 함은 통상 ‘노하우’라고 일컫는 발명, 기술, 제조방법, 경영방법 등에 관한 비공개 기술정보를 사용하는 대가를 말하므로, 내국법인이 외국법인으로부터 도입한 소프트웨어의 기능과 도입가격, 특약내용 기타 제반 사정에 비추어 그 소프트웨어의 도입이 단순히 상품을 수입한 것이 아니라 노하우 또는 그 기술을 도입한 것이라면, 그 도입대가는 그 외국법인의 국내원천소득인 사용료소득에 해당하여 법 제59조에 정한 원천징수의무자인 내국법인에 대하여 법인세를 징수할 수 있다 할 것임(대법원 1995. 4. 11. 선고 94누15653 판결, 1997. 12. 12. 선고 97누4005 판결 등 참조).

### 해외 게임개발사에 지급하는 게임컨텐츠 대가가 사용료소득에 해당하는지 여부

(사전-2018-법령해석국조-0483, 2018. 10. 12)

국내사업장이 없는 외국법인이 내국법인의 온라인 판매 사이트를 통하여 게임컨텐츠를 제공하고 대가를 받음에 있어, 해당 게임컨텐츠가 불특정다수인인 사용자(User)에게 오락을 목적으로 사용권을 부여한 것에 불과한 범용 소프트웨어로서 게임컨텐츠에 대한 복제, 양도, 배포, 개작 등을 할 수 있는 권리가 부여되지 아니하였다면, 동 대가는 「법인세법」 제93조제8호에 따른 사용료소득에 해당하지 아니하는 것임.





### 미국법인으로부터 도입한 소프트웨어를 통합하여 국내에서 제품을 개발한 경우 국내에서 해당 소프트웨어를 사용한 것으로 볼 수 있는지 여부

(서면-2018-법령해석국조-0921, 2019. 08. 19)

내국법인이 국내 고정사업장이 없는 미국법인으로부터 셋톱박스 제작에 필요한 소프트웨어를 공급받고 국내에서 해당 소프트웨어를 셋톱박스에 통합하여 신제품을 연구·개발한 후 국외에서 위탁생산하여 판매하는 경우, 해당 내국법인이 미국법인에게 소프트웨어 사용 대가로 지급하는 금액은 「법인세법」 제93조 제8호에 따라 국내원천소득에 해당하는 것임.



### 외국법인에게 지급한 소프트웨어 라이선스 비용에 대해 원천징수의무가 있는지

(수원지방법원 2017구합64409, 2018. 02. 22)

원고는, 소프트웨어의 사용은 이 사건 세 가지 사용방법으로 사용한 경우에 한하여 노하우의 도입으로 볼 수 있다는 것이 대법원 1997. 12. 12. 선고 97누4005 판결로써 확립된 법리인데, 이 사건 소프트웨어의 사용은 위 세 가지 사용방법의 어디에도 해당하지 않는다고 주장한다. 그러나 위 대법원 판결은 “그 밖에 해당 소프트웨어의 비공개 원시코드가 제공되는 경우, 원시코드가 제공되지 않더라도 국내 도입자의 개별적인 주문에 의해 제작·개발된 소프트웨어가 제공된 경우 및 소프트웨어의 지급대가가 당해 소프트웨어의 사용형태 또는 재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된 일정기준에 기초하여 결정되는 경우 등에는 노하우 또는 기술을 도입하는 것으로 볼 수 있다”고 판시하여(밑줄 부분 추가), 노하우의 도입을 위 세 가지 사용방법에 한정하지 않고 있다. 따라서 원고의 위 주장도 이유 없다.

## 제10장 국내원천 유가증권양도소득

국내사업장이 없는 외국법인이나 비거주자가 보유중인 내국법인의 주식 또는 출자증권 등을 양도하는 경우 양수자(원천징수의무자)는 대금을 지급하는 때에 원천징수하여야 하며, 원천징수시 고려해야 할 주요사항은 다음과 같습니다.

첫째, 양도자가 우리나라와 조세조약을 체결한 국가의 거주자인 경우에는 해당국가와의 조세조약상의 과세권에 따라 원천징수 여부를 판단하여야 합니다. 우리나라가 체결한 조세조약에서 거주지국 과세에 따라 국내에 과세권이 없는 때에는 원천징수의무가 없으며 이 경우 비과세·면제신청서를 제출하여야 그 혜택을 받을 수 있습니다.

둘째, 조세조약상의 과세권이 국내에 있는 경우 또는 양도자가 조세조약 미체결국가의 거주자인 경우에는 국내세법의 과세요건을 검토하여야 합니다. 상장주식 25%이상 소유 장내거래, 상장주식 장외거래, 비상장주식 거래 등은 국내 세법상 과세대상이므로 원천징수의무가 있습니다.

셋째, 양수자는 양도자의 양도소득에 대한 실질적 귀속자 해당여부, 주식 양도가액 평가의 적정성여부(정상가격 해당여부), 양도차익의 적정여부 등을 함께 검토하여야 합니다.

### 제1절 국내세법

#### 1. 국내원천 유가증권양도소득

비거주자 등이 내국법인이 발행한 주식 또는 출자지분과 그 밖의 유가증권 및 외국법인이 발행한 주식 또는 출자지분(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 의한 증권 시장에 상장된 것으로 한정함)과 외국법인의 국내사업장이 발행한 그 밖의 유가증권을 양도함으로써 인하여 발생하는 소득은 국내원천 유가증권 양도소득에 해당됩니다(법법 §93. 9호). 주식·출자지분에는 주식·출자지분을 기초로 하여 발행한 예탁증서 및 신주인주권을 포함합니다(법법§93. 7호). 다만, 양도소득 과세대상인 부동산주식 등(소법 §119.9호나목)에 속하는 경우는 제외하되, 당해 부동산주식 등이 증권시장에 상장된 경우에는 이를 포함합니다(법법§93. 9호, 법령§132⑧, 소법§119. 11호, 소령§179조①).

$$\text{유가증권 양도소득} = \text{전체의 유가증권 양도소득} - \text{「소득세법」 제119조제9호나목의 부동산주식등 (증권시장에 상장된 경우는 제외)의 양도소득}$$

여기서 “그 밖의 유가증권”이란 재산적 이익을 얻을 수 있는 모든 종류의 유가증권을 말하며(법통칙92-0...3 ①, 소통칙 119-0...3 ①), 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 장내파생상품 및 위험회피 목적의 장외파생상품 거래를 통하여 취득한 소득은 국내원천소득으로 보지 않습니다(소령§179⑫, 법령§132⑨).

### 내국법인의 주식을 주식예탁증서로 전환시 과세여부

(국제조세과-770, 2007. 12. 26)

국내사업장이 없는 외국법인이 보유중인 내국법인의 주식을 증권예탁원을 통해 유통주식 예탁증서 (depository Receipt : DR) 로 전환하여 계속 보유하는 것은 「법인세법」 제93조 제10호에서 규정하는 유가증권 양도에 해당하지 아니하는 것임.

### 외국법인간 흡수합병으로 내국법인의 주주가 변동되는 경우

(법규과-1124, 2006. 03. 27 ; 서면2팀-462, 2006. 03. 06 ; 법규과-812, 2006. 03. 03)

1. 국내에 고정사업장이 없는 외국법인(이하 “외국법인A”라 함)이 「법인세법 시행령」 제131조제2항의 특수관계에 있는 다른 외국법인(이하 “외국법인B”라 함)과 「(흡수분할) 합병계약」을 체결하고 내국법인(갑) 주식을 보유하던 외국법인A가 동 주식을 외국법인 B에게 양도함에 따라 내국법인(갑)의 주주가 변동된 경우, 동 주식(「소득세법」 제94조 제1항제4호에 속하는 기타자산의 양도에 속하는 주식 제외)의 양도는 같은법 제93조 제10호의 유가증권 양도에 해당하는 것임.
2. 이 경우 유가증권 양도소득에 대한 수입금액을 계산함에 있어, 외국법인A가 같은법 시행령 제131조제2항의 특수관계에 있는 외국법인B에게 내국법인(갑) 주식을 장부가액에 의해 양도하거나 또는 다른 외국법인의 자산등과 함께 일괄 양도함에 따라 내국법인(갑) 주식의 평가차익이 합병대가에 반영되었는지의 여부가 명확하지 않은 경우에는 같은법 제92조제2항제3호의 규정에 의한 정상가격을 양도한 당해 주식의 수입금액으로 하여 외국법인B는 같은법 제98조제1항의 규정에 의거 외국법인A로부터 유가증권양도 소득에 대한 법인세 등을 원천징수 하여야 하는 것임.

※ 관련 판례 등 : 대법원2010두7208, 2013. 10. 30, 재국조46017-149, 1997. 08. 28



### 특수관계 없는 외국법인간 합병으로 내국법인 주식이 양도된 경우 양도가액 계산방법

(법규국조2013-445, 2013. 12. 06)

특수관계 없는 외국법인간 합병으로 피합병법인 소유의 내국법인 주식이 합병법인에 양도되어 「법인세법」 제93조제9호에 따른 외국법인의 국내원천 유가증권 양도소득을 계산함에 있어, 내국법인 주식의 양도가액을 확인할 수 없는 경우에는 「법인세법 시행령」 제89조에서 규정하는 시가에 의하여 양도가액을 계산하는 것입니다.



### 외국법인 분할로 내국법인 주식이 장부가액으로 분할신설법인에게 이전되는 경우

(서면2팀-2007, 2005. 12. 07.)

비상장 내국법인(갑)의 주식을 보유하고 있는 일본법인(A)이 그 일본법인(A)의 주식 전액을 보유하고 있는 일본모법인(C)의 「인적분할계획」에 따라 분할법인(당초 일본법인A)과 분할신설법인(다른 일본법인 B)로 분할되면서 내국법인(갑)의 주식을 장부가액으로 분할신설법인(다른 일본법인 B)에 전액 양도하는 경우, 분할신설법인(B)는 「법인세법」 제92조제2항제3호의 규정에 의한 정상가격을 당해 양도주식의 수입금액으로 하여 같은법 제98조제1항의 규정에 따라 분할법인(A)으로부터 법인세를 원천징수하여 그 원천징수한 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 납세지 관할세무서 등에 납부하여야 하는 것임.



### 외국법인의 청산시 내국법인 발행주식을 분배하는 경우

(재국조46017-195, 2001. 11. 22)

국내사업장 없는 외국법인이 당해 법인의 자국법에 따라 청산하는 과정에서 그 주주에게 내국법인의 발행주식을 잔여재산으로 분배하는 것은 「법인세법」 제93조제10호의 규정에 의한 유가증권의 양도에 해당되어 국내원천소득으로 과세되는 것임.



### 독일법인이 보유한 비상장주식을 다른 독일법인에게 현물출자하는 경우

(국일46017-546, 1998. 08. 31)

국내사업장이 없는 독일법인이 보유하고 있는 비상장내국법인이 발행한 주식을 국내사업장이 없는 다른 비상장 독일법인에게 현물출자함으로써 인하여 발생하는 소득은 「법인세법」 제55조제1항제10호에 규정하는 국내원천소득에 해당되는 것이며, 이때 동법 제59조제1항제4호 규정에 따른 주식양도소득금액 계산을 위한 주식양도가액은 「법인세법 시행규칙」 제16조의2의 규정에 의하여 교부받은 비상장 주식을 상속세 및 증여세법 제63의 규정을 준용하여 평가한 금액에 의하는 것임.

이때 독일법인으로부터 교부받은 비상장주식 평가를 위한 순자산가액은 내국법인과 동일한 방법으로 평가한 금액을 기준으로 하는 것이나 독일법인의 자산가액 평가가 현실적으로 불가능한 경우에는 동 독일법인의 장부가액을 기준으로 순자산가액을 계산할 수 있는 것임.



## 외국법인의 국내원천소득 구분

(기획재정부 국제조세제도과-11, 2018. 10. 08)

내국법인이 국내사업장이 없고 증권시장에 상장되지 아니한 덴마크 법인의 주식을 양수 하면서 계약금 외에 주식의 명의개서 이후에 추가로 해당 주식의 양도인에게 조건부 지급금을 지급하기로 약정한 경우 그 조건부 지급금은 「대한민국 정부와 덴마크왕국 정부간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피를 위한 협약」 제13조에 따라 국내에서 과세 되지 아니함

국내세법상 비거주자 등의 국내원천 유가증권양도소득은 비거주자 등이 국내에 사업장이 있는지 여부와 양도대상 유가증권의 종류와 거래방식 또는 양수자가 거주자에 해당하는지 등의 요건에 따라 다음과 같이 과세여부가 달라집니다.

### 가. 국내사업장이 있는 외국법인

- ① 주식 또는 출자증권의 양도소득 : 과세
- ② 주식 또는 출자증권 외의 기타 유가증권(채권 등)의 양도소득 : 과세(단, 「법인세법」 제93조제1호의 규정에 의하여 과세되는 소득은 제외)

### 나. 국내사업장이 있는 비거주자

- ① 주식 또는 출자지분(상장된 부동산주식등을 포함)의 양도소득
  - 증권시장(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제78조에 따른 중개에 따라 주식을 양도하는 경우를 포함)을 통한 양도소득 : 비과세  
 (단, 비거주자 및 그와 특수관계인\*이 해당 주식 또는 출자지분의 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간 중 해당 주식 또는 출자증권을 발행한 법인의 발행주식총액 또는 출자총액(외국법인이 발행한 주식 또는 출자지분의 경우에는 증권시장에 상장 또는 등록된 주식 또는 출자지분의 총액)의 25% 이상을 소유한 적이 있는 경우에는 과세)



### 특수관계인의 범위

(소령§98 ①, 국기령§1조의2 ①, ②, ③ 1호)

- ① 친족관계
    1. 6촌 이내의 혈족
    2. 4촌 이내의 인척
    3. 배우자(사실상의 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
    4. 친생자로서 다른 사람에게 친양자 입양된 자 및 그 배우자·직계비속
  - ② 경제적 연관관계
    1. 임원과 그 밖의 사용인
    2. 본인의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 자
    3. 제1호 및 제2호의 자와 생계를 함께하는 친족
  - ③ 경영지배관계
    1. 본인이 개인인 경우
      - 가. 본인이 직접 또는 그와 친족관계 또는 경제적 연관관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인
      - 나. 본인이 직접 또는 그와 친족관계, 경제적 연관관계 또는 가목의 관계에 있는 자를 통하여 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인
- 증권시장을 통하지 않은 양도소득 : 과세  
상장된 주식 또는 출자증권도 증권시장을 통하지 않고 양도하는 경우에는 과세됨
- ② 주식 또는 출자지분 외의 기타 유가증권(채권 등)의 양도소득 : 과세  
(단, 「소득세법」 제119조제1호의 규정에 의하여 과세되는 소득은 제외)

## 다. 국내사업장이 없는 비거주자

- ① 주식 또는 출자지분(상장된 부동산주식등을 포함)의 양도소득
  - 증권시장(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제78조에 따른 증개에 따라 주식을 양도하는 경우를 포함)을 통한 양도소득 : 비과세  
(단, 비거주자 및 그와 특수관계인이 해당 주식 또는 출자지분의 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간 중 해당 주식 또는 출자증권을 발행한 법인의 발행주식 총액 또는 출자총액(외국법인이 발행한 주식 또는 출자지분의 경우에는 증권시장에 상장 또는 등록된 주식 또는 출자지분의 총액)의 25% 이상을 소유한 적이 있는 경우에는 과세)

- 증권시장을 통하지 않은 양도소득 : 과세  
상장된 주식 또는 출자증권도 증권시장을 통하지 않고 양도하는 경우에는 과세됨

② 주식 또는 출자증권 외의 기타 유가증권(채권 등)의 양도소득

- 양수자가 내국법인, 거주자, 비거주자 또는 외국법인의 국내사업장인 경우 : 과세  
(단, 「법인세법」 제93조제1호 및 「소득세법」 제119조제1호에 규정에 의하여 과세되는 소득은 제외)
- 양수자가 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인인 경우 : 비과세

**라. 국내사업장이 없는 외국법인**

① 주식 또는 출자지분(상장된 부동산주식등을 포함)의 양도소득

- 증권시장(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제78조에 따른 중개에 따라 주식을 양도하는 경우를 포함)을 통한 양도소득 : 비과세  
(단, 양도법인 및 그 특수관계인이 해당 주식 또는 출자증권의 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간 중 그 주식 또는 출자증권을 발행한 법인의 발행 주식총수 또는 출자총액(외국법인이 발행한 주식 또는 출자증권의 경우에는 증권시장에 상장된 주식총수 또는 출자총액)의 25% 이상을 소유한 적이 있는 경우에는 과세)
- 증권시장을 통하지 않은 양도소득 : 과세  
상장된 주식 또는 출자증권도 증권시장을 통하지 않고 양도하는 경우에는 과세됨

② 주식 또는 출자증권 외의 기타 유가증권(채권 등)의 양도소득

- 양수자가 내국법인, 거주자, 비거주자 또는 외국법인의 국내사업장인 경우 : 과세(단, 「법인세법」 제93조제1호 및 「소득세법」 제119조제1호에 규정에 의하여 과세되는 소득은 제외)
- 양수자가 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인인 경우 : 비과세  
국내세법상 비거주자·외국법인의 유가증권 양도소득의 과세기준을 요약하면 아래 표와 같습니다(법령132§⑧, 소령179§⑪).

구 분	양 도 자	과 세 여 부
주식 또는 출자증권	국내사업장 있는 외국법인	과 세 (증권시장을 통한 주식양도 포함)
	국내사업장 있는 비거주자	과 세 (증권시장을 통하여 양도하는 경우로서 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간 동안 계속 하여 25% 미만 소유한 경우 제외)
	국내사업장 없는 외국법인, 비거주자	
기 타 유가증권 (채권 등)	국내사업장 있는 외국법인, 비거주자	과 세 (「법인세법」 제93조제1호 및 「소득세법」 제119조 제1호의 규정에 의하여 과세되는 소득 제외)
	국내사업장 없는 외국법인, 비거주자	내국법인, 거주자 또는 비거주자·외국법인의 국내 사업장에 양도하는 경우 과세(「법인세법」 제93조 제1호 및 「소득세법」 제119조제1호의 규정에 의하여 과세되는 소득 제외)

\* 25% 소유비율 계산(법령§132⑩, 소령§179⑱)

「법인세법 시행령」 제132조 제8항제2호 단서를 적용하는 경우 외국법인이 투자기구(법인의 거주지  
국에서 조세목적상 주식 또는 출자지분의 양도로 발생하는 소득에 대하여 법인이 아닌 그 주주 또는  
출자자가 직접 납세의무를 부담하는 경우를 말한다. 이하 같다)를 통하여 내국법인 또는 외국법인(증권  
시장에 상장된 외국법인만 해당한다)의 주식(이하 이 항에서 "주식"이라 한다)을 취득하거나 출자(이하  
"투자"라 한다)한 경우 그 주식 소유비율 또는 출자비율(이하 "투자비율"이라 한다)은 다음 각 호에 따라  
계산한다.

1. 외국법인이 투자기구를 통한 투자(이하 "간접투자"라 한다)만 한 경우: 투자기구의 투자비율. 이  
경우 2 이상의 투자기구를 통하여 투자한 경우 그 투자기구들의 투자비율을 각각 합하여 산출한다.
2. 외국법인이 간접투자와 투자기구를 통하지 않는 직접 투자(이하 이 호에서 "직접투자"라 한다)를 동시에  
한 경우: 다음 각 목에 따라 계산한 비율 중 큰 비율
  - 가. 외국법인의 직접투자와 간접투자에 의한 투자비율을 각각 합한 비율. 이 경우 외국법인이 간접투자한  
비율은 해당 외국법인이 투자기구에 투자한 비율과 투자기구의 투자비율을 곱하여 산출한다.
  - 나. 투자기구의 투자비율. 이 경우 2 이상의 투자기구를 통하여 투자한 경우 그 투자기구들의 투자  
비율을 각각 합하여 산출한다.



### 투자기구를 통한 외국주주의 주식보유비율 산정방법

(국제세원-146, 2010. 03. 19)

「국제기본법」 제14조제1항 및 「법인세법」 제4조제1항에 따라 케이만아일랜드(Cayman Island) 소재 파트너십 A, B(「법인세법 시행령」 제132조제16항제1호에 따른 '투자기구' 해당)의 투자자가 내국법인 주식양도소득의 실질 귀속자에 해당시 투자기구 A와 B에 동시 투자하지 않은 투자자의 내국법인 주식보유비율은 외국법인 갑에 대한 A, B 각각의 출자 비율과 갑이 내국법인에 출자한 비율을 곱하여 산출하고, A와 B에 동시 투자한 투자자의 내국법인 주식소유비율은 A와 B의 내국법인 주식소유비율을 합하여 산출하는 것임.



### **중소기업창업투자조합의 조합원인 UAE법인의 주식보유 비율 산정방법**

(국제세원-567, 2009. 11. 16)

국내사업장 없는 아랍에미리트(UAE) 법인이 「중소기업창업 지원법」에 따른 중소기업창업 투자조합에 총출자액의 30%를 출자하고 동 조합이 비상장 내국법인 주식(「법인세법」 제93조제7호나목에 해당하지 않음) 20%를 보유하다가 전부 양도하는 경우, 당해 UAE 법인의 주식양도소득은 「한·아랍에미리트 조세조약」 제13조제5항에 해당하지 않아 국내에서 과세되지 않는 것임.

### **비거주자의 국내상장 외국법인발행 주식양도소득 과세 여부**

(국제세원-414, 2009. 08. 11)

비거주자 및 그와 「소득세법 시행령」 제98조제1항의 특수관계에 있는 자가 「소득세법」 제119조제12호 '나' 목의 주식(증권시장에 상장된 외국법인 발행주식)을 증권시장을 통하여 양도하는 경우, 같은법 시행령 제179조제11항제1호에 따라 당해 주식의 양도인들이 주식의 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간 중 상장된 외국법인 발행주식의 100분의 25 이상을 소유한 사실이 없는 경우에는 동 양도로 인하여 발생하는 소득은 국내에서 과세 되지 아니하는 것임.

### **외국법인이 투자신탁 수익증권을 양도하는 경우 소득구분**

(국제조세과-145, 2008. 07. 16)

국내사업장이 없는 외국법인이 「소득세법」 제17조제1항제5호에서 규정하는 투자신탁의 수익증권을 양도하는 경우에는 「법인세법」 제93조제10호 및 동법 시행령 제132조제8항 제4호의 규정에 의한 “기타의 유가증권”에 해당하는 것임.

### **유가증권양도소득 과세여부 판정시 발행주식 총수**

(국제조세과-771, 2007. 12. 26)

국내사업장이 없는 외국법인의 유가증권양도소득에 대한 국내원천소득의 범위를 정하고 있는 「법인세법 시행령」 제132조제8항제2호의 단서규정을 적용함에 있어 “법인의 발행 주식 총수”는 의결권 없는 주식을 포함한 법인의 발행주식 총수를 의미하는 것임.

**코스닥시장 시간외 대량매매에 의한 양도가 증권시장을 통한 양도인지 여부**

(서면2팀-1228, 2007. 06. 26)

국내사업장이 없는 외국법인이 「증권거래법」 제94조 규정에 의한 「코스닥시장업무규정」 제21조에서 정하는 시간외대량매매에 의한 방법으로 「법인세법」 제93조제10호 각목 규정에 의한 주식 등을 양도하는 경우, 당해 양도는 「법인세법 시행령」 제132조제8항제2호 단서 규정에 의한 유가증권시장 등을 통한 양도에 해당하는 것임.

**증권시장 시간외 대량매매에 의한 양도가 증권시장을 통한 양도인지 여부**

(서면2팀-509, 2007. 03. 26)

국내사업장이 없는 외국법인이 「증권거래법」 제94조 규정에 의한 「유가증권시장업무규정」 제35조에서 정하는 시간외대량매매 방식에 의하여 「법인세법」 제93조제10호 각목 규정에 의한 주식 등을 양도하는 경우, 당해 양도는 「법인세법 시행령」 제132조제8항제2호 단서 규정에 의한 유가증권시장 등을 통한 양도에 해당하는 것임.

**외국법인이 보유한 국내 비상장주식을 현물배당하는 경우 국내원천소득 해당여부**

(서면-2018-법령해석국조-1925, 2019. 05. 09)

「상호저축은행법」에 따라 설립된 국내 비상장법인(갑법인)의 주식을 100% 소유하고 있는 국내에 사업장이 없는 일본법인(B)이 그를 100% 소유하고 있는 국내 사업장이 없는 다른 일본법인(A)에게 갑법인의 주식을 현물배당하는 경우 해당 내국법인 발행주식의 현물배당은 「법인세법」 제93조 제9호에 따른 유가증권 양도소득에 해당하는 것이며, 국내원천소득 금액은 그 수입금액(배당금액)에서 「법인세법 시행령」 제129조 제3항이 정하는 바에 따라 확인된 해당 유가증권의 취득가액 및 양도비용을 공제하여 계산한 금액으로 할 수 있는 것이나, 그 국내원천소득이 「법인세법」 제92조제2항제2호 각 목의 요건을 모두 갖춘 경우에는 같은 법 시행령 제131조에서 정하는 정상가격을 해당 수입금액으로 하는 것입니다.

**비상장주식이 상장 된 후 양도 시 “양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간” 산정방법**

(법령해석과-3417, 2020. 10. 26.)

국내사업장이 없는 외국법인(이하 “A법인”)이 비상장내국법인(이하 “갑법인”)의 발행주식총수의 25% 이상을 보유(17년도)하던 중 갑법인이 코스닥시장에 상장(19년도)된 경우로서 A법인이 갑법인 주식을 증권시장을 통하여 양도(20년도)하는 경우, 「법인세법 시행령」 제132조 제8항 제2호 단서의 “양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간”은 갑법인의 상장 전 기간을 포함하는 것입니다.

## 2. 면제소득

국가·지방자치단체 또는 내국법인이 발행한 아래의 유가증권을 비거주자 또는 외국법인이 국외에서 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 소득세 또는 법인세가 면제됩니다(조특법§21③, 조특령§18④).

- ① 국외에서 발행한 유가증권 중 외국통화로 표시된 것 또는 외국에서 지급받을 수 있는 것으로서 외국환거래에 관하여 기획재정부장관이 정하는 기준에 따라 발행된 외화증권. 다만, 주식·출자증권 또는 그 밖의 유가증권을 기초로 발행된 예탁증서를 양도하는 경우로서 예탁증서를 발행하기 전 그 주식 등의 소유자가 예탁증서를 발행한 후에도 계속하여 해당 예탁증서를 양도하기 전까지 소유한 경우는 제외<sup>29)</sup>
- ② 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 유가증권시장 또는 코스닥시장과 기능이 유사한 외국의 유가증권시장에 상장 또는 등록된 내국법인의 주식 또는 출자지분으로서 해당 유가증권시장에서 양도되는 것. 다만, 해당 외국의 유가증권시장에서 취득하지 아니한 과세대상 주식 등으로서 해당 외국의 유가증권시장에서 최초로 양도하는 경우는 제외하되, 외국의 유가증권시장의 상장규정상 주식분산요건을 충족하기 위해 모집·매출되는 과세대상 주식 등을 취득하여 양도하는 경우에는 그러하지 아니하다.<sup>30)</sup>

위 면제대상이 되는 유가증권은 보통채권(회사채·금융채·공채 등 모든 형태의 채권), 전환사채(CB), 신주인수권부 사채(BW), 주식예탁증서(외국에서 국내주식 또는 지분 대신 유통되는 증권), 회전발행이 보장되는 약정에 따라 발행되는 중·단기 채무증서 등을 의미합니다.

29) 단서규정 신설이유 : 비거주자가 국내에서 기구입한 주식·출자지분의 양도차익까지 면세하겠다는 취지는 아니므로 비거주자가 보유주식을 DR로 전환후 양도하는 법인으로 주식·양도차익 과세를 회피하는 사례를 방지하려는 것으로 2008년 2월 22일 이후 최초로 양도하는 분부터 적용

30) 2013.2.15 이후 양도하는 분부터 비거주자등이 외국유가증권시장 상장규정상 주식분산요건 충족을 위해 모집·매출되는 주식등 취득·양도시 외국유가증권시장에서 취득·양도한 것으로 간주(2012 간추린 개정세법).

\* 종전예규 : 기획재정부 국제조세제도과-366, 2012.07.16 참고

### 외화표시 전환사채를 국외에서 양도시 면제여부

(서이46017-10669, 2002. 03. 29)

내국법인이 미국달러표시 전환사채를 재정경제부장관이 정하는 기준에 따라 국외에서 발행한 후 동 전환사채 중 일부를 국내 사업장이 없는 외국법인(사채권자)으로부터 일부를 매입하는 경우, 동 외국법인이 전환사채를 내국법인에게 양도함으로써 발생하는 소득은 「법인세법」 제93조 제10호 및 같은법 시행령 제132조 제7항 제4호의 국내원천소득에 해당되며, 양도계약, 대금지급, 유가증권의 인도 등 유가증권 양도절차 중 중요한 부분이 국외에서 이루어졌다면 동 소득은 조세특례제한법 제21조 제3항의 규정에 의하여 법인세가 면제되는 것임.

### 홍콩증권거래소가 외국의 유가증권시장에 해당하는지 여부

(서면-2015-국제세원-0233, 2015. 04. 19)

「조세특례제한법」 제21조 제3항 및 같은 법 시행령 제18조 제4항 제2호에서 규정하고 있는 “기획재정부령이 정하는 외국의 유가증권시장”이란 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 유가증권시장 또는 코스닥시장과 기능이 유사한 외국의 유가증권시장을 말하는 것으로 홍콩증권거래소는 이에 포함되는 것임

### 거주자에서 비거주자로 변경된 경우 주식예탁증서 관련 원천징수

(서면법규과-1322, 2014. 12. 16)

3. 거주자 신분으로 국내 투자중개매매업자(증권회사)를 통하여 내국법인이 미국 유가증권 시장에 상장한 주식예탁증서(ADR)를 취득하여 보유하던 자가 국내사업장이 없는 비거주자로 변경된 후, 해당 ADR로부터 배당소득이 발생하는 경우, 해당 소득은 「소득세법」 제119조제2호 및 한·싱가포르 조세조약」 제10조에 따른 국내원천 배당소득에 해당하는 것이며, 원주보관기관인 한국예탁결제원이 소득세를 원천징수하는 것임. 해당 ADR을 미국 증권시장을 통해 양도하여 발생하는소득은 「소득세법」 제119조제11호 및 한·싱가포르조세조약」 제13조에 따른 국내원천 양도소득에 해당하는 것이며 증권회사는 소득세를 원천징수할 의무가 있는 것임

### 3. 비거주자 등의 유가증권 양도소득에 대한 신고·납부 등의 특례

#### 가. 2회 이상 양도함으로써 조세조약에서 정한 과세기준을 충족하는 경우

국내사업장이 없거나 국내사업장이 있는 비거주자 또는 외국법인이 그 국내사업장과 실질적인 관련없거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니하는 동일한 내국법인의 주식 또는 출자증권을 동일한 사업연도(당해 주식 또는 출자증권을 발행한 내국법인의 사업연도)에 2회 이상 양도함으로써 조세조약에서 정한 과세기준을 충족하게 된 때에는 양도당시 원천징수되지 아니한 소득에 대한 원천징수세액 상당액을 양도일이 속하는 사업연도의 종료일부터 3개월 이내에 당해 유가증권을 발행한 내국법인의 소재지 관할세무서장에게 신고·납부하여야 합니다(법법§98의2①,②, 소법§126의2①,②, 법령§138의2①, 소령 §183의4①).

예컨대, 우리나라와 일본, 독일과 체결한 조세조약에 의하면 비거주자 등이 내국 법인이 발행한 주식 또는 출자증권의 양도로 얻는 이득이 보유비율(25%)과 양도비율(5%) 등 일정한 요건을 충족하는 경우 국내에서 과세됩니다.

상기 규정에 의하여 주식 또는 출자증권의 양도소득 중 원천징수되지 아니한 소득의 원천징수세액상당액을 신고·납부하고자 하는 비거주자 등은 동일한 사업연도에 양도한 당해 법인의 양도주식총액과 원천징수되지 아니한 양도주식총액을 구분하여 비거주자 유가증권양도소득정산신고서(외국법인유가증권양도소득정산신고서)를 제출하여야 합니다(법령§138의2②, 소령§183의4②).



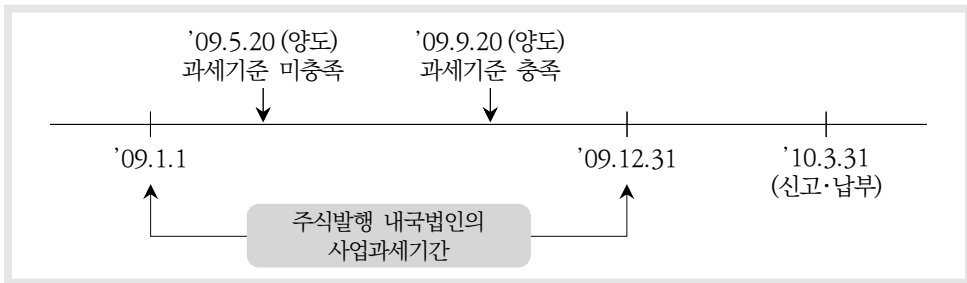
**비거주자가 2회 이상 양도하는 경우 유가증권 양도소득에 대한 소득세 신고·납부사례**

(국기준 126의2-0-2)

(1차 양도시에는 과세대상에 해당하지 않으나 2차 양도시 「소득세법」 및 조세조약에 따라 과세대상에 해당하며, 양수자가 이에 대해 원천징수하지 않은 것으로 가정)

• 주식 취득·양도 현황

날 짜	주 식 취 득	주 식 양 도
2009. 2. 20.	100주 @60	
3. 20.	50주 @80	
4. 20.	150주 @70	
5. 20.		200주@60
6. 20.	250주 @70	
7. 20.	60주 @60	
8. 20.	40주 @80	
9. 20.		100주@100



• 취득가액이 위와 같이 확인되는 경우 비거주자가 신고·납부할 세액

- 유가증권 양도소득금액 :  $(@100 - @69^*) \times 100 = 3,100$
- 신고·납부할 세액 : 620 [Min (① 10,000 × 10%, ② 3,100 × 20%)]

\* '09. 9. 20. 양도한 주식의 1주당 취득가액

$$\frac{(100 \times 68) + (250 \times 70) + (60 \times 60) + (40 \times 80)}{100 + 250 + 60 + 40} \approx 69$$

## 나. 국내사업장이 없는 비거주자(외국법인) 간 특정유가증권을 거래하는 경우

2008.1.1 이후 최초로 양도하는 분부터 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국 법인은 주식·출자증권 또는 그 밖의 유가증권을 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에게 양도하는 경우로서 다음에 해당하는 유가증권의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여는 원천징수세율(법법§98①7호 및 소법§156①7호)을 곱하여 산출한 금액을 지급받은 날이 속하는 달의 다음 다음 달10일까지 유가증권을 발행한 내국 법인의 소재지 관할세무서장에게 신고·납부하여야 합니다.

다만, 주식·출자증권 또는 그 밖의 유가증권 양도에 따른 소득의 금액을 지급하는 자가 원천징수하여 납부한 경우에는 신고·납부하지 아니합니다(법법§98의2③, 소법 §126의2③).

- ① 「조세특례제한법 시행령」 제18조제4항<sup>31)</sup>제1호 및 제2호에 따라 과세되는 주식 등 유가증권
- ② 외국에서 거래되는 원화표시 유가증권(외국유가증권시장외에서 거래되는 것을 말함)

납세지 관할세무서장은 비거주자 등이 위와 같이 신고·납부를 하지 아니하거나 신고하여야 할 과세표준에 미달하게 신고한 경우 또는 납부하여야 할 세액에 미달하게 납부한 경우에는 「법인세법」 제66조(「소득세법」 제80조)의 규정을 준용하여 징수합니다(법법§98의2⑤, 소법§126의2④).

### 31) 「조세특례제한법 시행령」 제18조제4항

1. 국외에서 발행한 유가증권 중 외국통화로 표시된 것 또는 외국에서 지급받을 수 있는 것으로서 기획재정부령이 정하는 것 다만, 주식·출자증권 또는 그 밖의 유가증권(이하 이 항에서 “과세대상 주식 등”이라 한다)을 기초로 발행된 여탁증서를 양도하는 경우로서 여탁증서를 발행하기 전 과세대상 주식 등의 소유자가 여탁증서를 발행한 후에도 계속하여 해당 여탁증서를 양도하기 전까지 소유한 경우는 제외한다.
2. 기획재정부령이 정하는 외국의 유가증권시장에 상장 또는 등록된 내국법인의 주식 또는 출자지분으로서 해당 유가증권 시장에서 양도되는 것 다만, 해당 외국의 유가증권시장에서 취득하지 아니한 과세대상 주식 등으로서 해당 외국의 유가증권시장에서 최초로 양도하는 경우는 제외하되, 외국의 유가증권시장의 상장규정상 주식 분산요건을 충족하기 위해 모집·매출되는 과세대상 주식 등을 취득하여 양도하는 경우에는 그러하지 아니하다.

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제20호의3서식] (개정 2014.3.14)

## 비거주자 유가증권양도소득 정산신고서

(양쪽)

접수번호	접수일자	처리기간
1. 신고인 인적사항	① 상 호 (성명)	(납세관리번호 : _____)
	② 소재지 (주소)	(전화번호 : _____)

2. 양도한 주식 또는 출자지분의 내용

내국법인	③ 법 인 명				④ 사업자등록번호							
	⑤ 소 재 지				⑥ 사 업 연 도							
⑦ 양도일등	내국법인 주식 현황				신고인 등의 주식 소유·양도 현황				비율(%)		⑳ 원천 징수 여부	
					소유		양도					
	⑧ 기초	⑨ 증자	⑩ 감자	⑪ 계	⑫ 신고인	⑬ 특수 관계자	⑭ 계	⑮ 신고인	⑯ 특수 관계자	⑰ 계		⑱ 소유
계												

3. 원천징수되지 않은 유가증권의 양도소득금액 및 세액계산 (단위: 원)

㉑ 양도 일	주식 또는 출자지분 양도 내용			소득세액 계산			비고
	㉒ 양도 주식 수	㉓ 양도금액	㉔ 양도금액	㉕ 양도차익 (또는 양도차손)	㉖ 세율	㉗ 세액	
계							

4. 지방소득세의 세액계산 (단위: 원)

지방소득세 자진납부세액 (㉗ × 10%)		
------------------------	--	--

「소득세법 시행령」 제183조의4제2항에 따라 신고합니다.

년 월 일

신고인(대리인): (서명 또는 인)

세무서장 귀하

구비서류	1. 유가증권양도계약서사본(공증필) 1부	수수료
	2. 유가증권양도차익에 의한 납부세액을 계산하는 경우에는 취득 또는 양도에 사용된 금액을 증명할 수 있는 자료	없 음

210mm×297mm[백상지 80g/m<sup>2</sup>((재활용품))]



(뒤쪽)

## 작성 방법

1. 이 신고서는 양도한 주식 또는 출자지분의 내국법인별로 구분하여 작성합니다.
2. 납세관리번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1), (2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주자국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

3. 양도한 주식 또는 출자지분의 내용란:
  - 가. 양도일별로 내국법인의 주식 또는 출자지분의 변동현황 및 해당 내국법인의 주식 또는 출자지분을 보유한 비거주자의 소유지분 및 양도현황을 적습니다.
  - 나. 양도일 당시 조세조약상 규정된 주식보유비율을 충족하지 못하였으나, 해당 과세연도 중 동 비율을 충족하게 되는 경우 처음으로 충족하게 된 날을 기준으로 "⑪계"란 또는 "⑰계"란 상단에 그 현황을 적습니다.
4. 원천징수되지 않은 유가증권의 양도소득금액 및 세액계산란:
  - 가. 양도한 내국법인의 주식 또는 출자지분 중 과세대상소득으로서 원천징수되지 않은 소득을 양도거래건별로 구분하여 세액을 계산하며, 양도차익과 양도차손을 통산하지 않습니다.
  - 나. "㉒ 양도주식수"란에는 양도자 및 양도자와 특수관계있는 자의 주식을 더하여 적습니다.
5. 지방소득세의 세액계산란:
 

「지방세법」 제103조의12제4항 및 같은 법 시행령 제100조의4제1항의 규정에 따라 소득세액(㉓)의 10%를 적습니다.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제20호의4서식] (개정 2013.2.23)

비거주자 유가증권양도소득 신고서

※ 해당되는 [ ]에 √ 표를 합니다.

접수번호		접수일자					
소득(양도)자	① 성명(법인명) (국문) (영문)	② 납세관리번호					
	③ 주 소						
	④ 거 주 지 국	⑤ 거주지국 코드					
지급(양수)자	⑥ 성명(법인명) (국문) (영문)	⑦ 납세관리번호					
	⑧ 주 소						
	⑨ 거 주 지 국	⑩ 거주지국 코드					
유가증권 발행법인	⑪ 법 인 명				⑫ 사업자등록번호		
	⑬ 소 재 지						
⑭ 소득유형		[ ]상장주식 [ ]비상장주식 [ ]채권 [ ]기타					
⑮ 양도일자	⑯ 양도수량	⑰ 양도가액	⑱ 취득가액	⑲ 양도차익 (⑰-⑱)	⑳ [⑰양도가액 × 10%]	㉑ [⑲양도차익 × 20%]	㉒ 자진납부세액 [㉑과 ㉒ 중 적은 금액]

※ 지방소득세 자진납부세액 계산서

㉓ 지방소득세 과세표준(㉒)	㉔ 세율(10%)	㉕ 지방소득세 자진납부세액 (㉓ × ㉔)

「소득세법 시행령」 제183조의4제4항에 따라 유가증권양도소득신고서를 제출합니다.

년 월 일

신고인

(서명 또는 인)

세 무 서 장 귀하

첨부서류	1. 유가증권매매계약서, 주식매각신고서 또는 신고확인통지서 사본 2. 취득가액을 확인할 수 있는 서류		
대리인	대리인유형 [ ]납세관리인 [ ]그 외 대리인	성명 또는 법인명	사업자(주인)등록번호
	주소 또는 소재지		
	납세지 관할세무서		

작성 방법

- 거주지국(④,⑨)과 거주지국코드(⑤,⑩)는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다. 거주지가 말레이시아 라부안인 경우에는 라부안 코드(사전승인을 받은 경우에는 LM, 사전승인을 받지 아니한 경우에는 LN)를 적습니다.
- 납세관리번호(②,⑦)란 : 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

## 제2절 조세조약

### 1. 소득구분

유가증권 양도소득에 대하여는 조세조약상 별도의 조항을 두지 아니하고 양도소득 조항에서 규정하고 있습니다. 또한 조세조약은 주식양도소득에 대하여는 다른 양도소득과 구분하여 규정하고 있는 경우가 많으나 기타 유가증권(채권 등)의 양도소득에 대하여는 따로 규정하고 있지 않습니다. 그 경우 주식 이외의 유가증권의 양도소득은 기타자산의 양도소득에 해당합니다.

### 2. 과세원칙

조세조약상 일반 주식 양도소득에 대하여는 거주지국에서만 과세할 수 있는 경우가 대부분이며 원천지국에서 과세할 수 있는 경우는 별로 없습니다.

다만, 주식 양도소득에 대하여 거주지국에서만 과세할 수 있는 조세조약의 경우에 일정요건을 갖춘 주식의 양도소득에 대하여는 원천지국에서 과세할 수 있는 경우가 있습니다.

조세조약상 주식 양도소득에 대한 과세권이 소득원천지국에 배분되어 있거나 또는 주식 양도소득에 관한 규정이 없는 경우에는 소득원천지국은 자국의 세법에 따라 과세할 수 있습니다.

우리나라의 조세조약상 주식 양도소득에 대한 과세권 배분내용은 다음 표와 같습니다.

■ 조세조약상 주식 양도소득에 대한 과세권 배분 내용 ■

구 분		국 가	
원천지국 과세가능 (66개국)	부동산 주식 <sup>1)</sup> (39개국)	부동산 50% 이상	네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 방글라데시, 베트남, 스웨덴, 아일랜드, 아제르바이잔 <sup>3)</sup> , 알바니아, 영국 <sup>4)</sup> , 에스토니아, 요르단, 우크라이나, 이란, 중국, 카타르, 핀란드, 필리핀 <sup>5)</sup>
		부동산 50% 초과	가봉, 바레인, 브루나이, 세르비아, 슬로베니아, 스위스 <sup>13)</sup> , 에티오피아, 에콰도르, 우루과이, 조지아 <sup>3)</sup> , 체코(개정후), 케냐, 키르기즈, 폴란드, 투르크메니스탄
	부동산 주식 과점주주 주식 <sup>2)</sup> (20개국)	부동산 50% 이상	독일, 멕시코 <sup>6)</sup> , 미얀마(35%), 베네수엘라(20%), 사우디아라비아(15%), 스페인 <sup>7)</sup> , 오스트리아 <sup>8)</sup> , 이스라엘 <sup>9)</sup> , 일본, 칠레(20%), 콜롬비아, 파키스탄 <sup>8)</sup> , 프랑스
		부동산 50% 초과	싱가포르(개정후) <sup>15)</sup> , 아랍에미리트(개정후) <sup>16)</sup> , 인도(5%) <sup>14)</sup> , 캐나다 <sup>10)</sup> , 태국 <sup>11)</sup> , 파나마, 페루(20%)
	부동산주식(75%) 비상장주식 (1개국)	카자흐스탄	
	과점주주주식 (1개국)	이탈리아	
	1년이하 보유 주식(1개국)	터키	
	모든주식(4개국)	룩셈부르크(기타소득), 브라질, 호주(기타소득), 홍콩	
거주지국 과세 (27개국)	그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 덴마크, 라오스, 러시아, 루마니아, 말레이시아 <sup>12)</sup> , 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 스리랑카, 슬로바키아, 아이슬란드, 알제리, 오만, 우즈베키스탄, 이집트, 인도네시아, 쿠웨이트, 크로아티아, 타지키스탄, 튀니지, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리		
양도전 최근 5년중 거주자였던 개인에 대한 원천지국 과세	네덜란드, 노르웨이, 아이슬란드, 영국		

1) 부동산 주식 : 통상 부동산이 자산총액의 50%이상인 법인의 주식  
 2) 과점주주 주식 : 통상 25%이상 지분 소유자의 주식  
 3) 조지아, 아제르바이잔 : 양도소득의 지급원인이 되는 권리의 창설 또는 할당에 연관된 인의 주요 목적 또는 주요 목적 중 하나가 그러한 창설 또는 할당에 의해 이 조항을 이용하는 것이었다면 적용되지 아니한다 (13조 6항).

- 4) 영국 : 그 자산이 주로 타방채약국 소재 부동산 및 부동산 주식으로 구성된 조합 또는 신탁의 지분(13조 2항 나호)의 양도 포함
- 5) 필리핀 : 자산이 주로 부동산으로 되어 있는 일방 채약국에 소재하는 조합 또는 신탁에 있어서의 이권의 양도로부터 발생하는 이득은 동 일방국에서 과세(13조 4항)
- 6) 멕시코 : 산업상, 상업상 또는 농업상 활동이나 전문직업적 영역의 수행에 사용되는 부동산은 부동산으로 취급되지 아니함
- 7) 스페인 : 수취인이 양도이전 12월 기간동안 그 회사 또는 법인체의 자본에 최소한 25% 직·간접으로 참여 하였을 경우 양도시 부과되는 조세는 이득의 10퍼센트를 초과하지 아니함(13조 3항)
- 8) 오스트리아, 파키스탄: 거주자가 지난 2년 동안 어느때라도 동 법인의 자본을 25% 이상 소유하고 있거나 소유 하였던 경우 양도시 부과되는 조세는 그 소득의 10%를 초과할 수 없다(오스트리아:13조 4항파키스탄: 13조 5항)
- 9) 이스라엘 : 양도가 있기전의 12개월 동안 어느 때라도 최소한 25%이상 참여한 경우 양도시 부과되는 조세는 소득의 10%를 초과해서는 아니된다(13조 5항).
- 10) 캐나다 : 해당가치의 50%를 초과하는 부분이 부동산으로부터 직접 또는 간접적으로 발생되는 조합 또는 신탁 에의 권리의 양도로부터 얻게 되는 이득 포함(13조 4항 나호)
- 11) 태국 : 이 항에 포함된 어떤 것도 회사, 파트너쉽, 신탁이나 재산이 사업 활동에서 사용하는 부동산과 주요 하게 직·간접적으로 구성된 부동산과 재산의 관리사업과 관련된 회사, 파트너쉽, 신탁이나 재산에 적용할 수 없음(13조 4항 가호)
- 12) 말레이시아 : 거주자가 말레이시아 라부안인 경우 원천징수절차 특례에 따라 과세[V, 제3장(p368 이하) 참조]
- 13) 스위스 : 상장주식, 기업구조조정 과정의 주식양도는 원천지국 면세
- 14) 인도(개정후) : '17.1.1. 이후 지급 분부터는 양도하기 전 12개월의 기간 중 어느 시점에 그 회사 자본의 최소 5%를 직접 또는 간접적으로 보유한 경우에는 원천지국 과세(전문개정 '16.9.12.발효)
- 15) 싱가포르(개정후) : 공인증권거래소에서 거래되는 주식은 제외
- 16) 아랍에미리트(개정후) : 부동산주식의 경우 공인된 증권거래소에 등록된 주식은 제외, 과점주주 주식 원천지국 과세시 소득 총액의 10%를 초과할 수 없음, 개인인 경우 국내 과세(제26조 혜택의 자격)

※ 미국 거주자의 주식 양도소득은 원칙적으로 한국에서 비과세되나 다음 두가지 요건이 모두 충족되는 경우에는 예외적으로 과세대상이 됨(한·미조세조약 제17조). 또한, 미국의 개인거주자가 과세연도 중 총 183일 이상의 기간동안 한국에 체재하는 경우 그 개인의 주식 양도소득은 한국에서 과세됨[Ⅲ, 제6장2.다. 3) (p84 이하)참조].

- ① 특별조치에 의한 이유로 미국이 주식 양도소득에 대하여 부과하는 조세가 법인소득에 대하여 일반적으로 부과하는 조세보다 실질적으로 적고
- ② 그 주식을 양도하는 미국법인의 자본의 25% 이상이 미국의 개인 거주자가 아닌 1인 이상의 인에 의하여 직접적 또는 간접적으로 소유되는 경우

※ 미국거주자가 자산이 주로 부동산으로 구성된 내국법인의 주식을 양도하는 경우 그 양도소득은 한국에서 과세됨

\* 한·미 과세당국은 부동산주식 양도소득을 소득원천지국에서 과세할 수 있도록 상호합의하였고(한·미 과세 당국간의 상호합의인 Announcement 2001-34, 미합중국과 대한민국간합의(IRB 2001-16, '01.4.16)), 이에 따라 (구)재정경제부는 자산이 주로 부동산으로 구성된 법인의 주식양도소득도 소득원천지국인 한국에서 과세될 수 있는 것으로 유권해석 함(재국조 46017-89, 2001.5.23.)

미국의 거주자가 국내에서 취득하는 「소득세법」 제119조제9호 및 동법시행령 제179조제8항(현행 제10항) 또는 「법인세법」 제93조제7호 및 동법시행령 제132조제10항(현행 제11항)의 규정에 의한 기타자산의 양도 소득에 대하여는 “대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약” 제15조제1항의 규정에 의하여 국내에서 과세할 수 있는 것임.

### 중국법인의 국내 비상장법인 주식 양도소득 국내 과세여부

(서면-2015-국제세원-22608, 2015. 04. 23)

국내사업장이 없는 중국법인이 국내 비상장법인의 주식(「법인세법」 제93조제7호 나목에 따른 부동산주식등은 제외)을 국내 거주자에게 양도함으로써 발생하는 소득은 「법인세법」 제93조제9호에 따른 국내원천소득(유가증권 양도소득)에 해당되는 것이나, 동 소득은 한·중 조세조약 제13조에 따라 동 조세조약 제13조제4항에서 규정하는 경우에 해당되지 아니하는 한 국내에서 과세되지 아니합니다.

유가증권 양도소득에 대하여 조세조약에 따라 비과세 또는 면제를 받으려는 외국법인은 「법인세법」 제98조의4에 따라 비과세 또는 면제에 관한 신청을 하여야 하며, 그 신청 내용이 사실과 다른 경우에는 국내에서 과세될 수 있습니다.

### 벨기에 법인의 내국법인 발행 주식양도에 따른 과세여부

(국제세원-467, 2009. 09. 08)

벨기에 법인이 국내 비상장법인의 주식(「법인세법」 제93조제7호나목 주식 제외)을 내국법인에게 양도함으로써 인하여 발생하는 소득은 「법인세법」 제93조제10호의 국내 원천소득(유가증권양도소득)에 해당되는 것이나, 동 벨기에 법인이 국내에 고정사업장이 없다면 당해 소득은 한·벨기에 조세조약 제13조에 의하여 국내에서 과세되지 아니함.

이 경우 벨기에 법인은 「법인세법」 제98조의4에 따라 당해 유가증권양도소득의 수익적 소유자(Beneficial Owner)임을 확인하는 서류를 첨부하여 비과세 또는 면제에 관한 신청을 하여야 하며, 그 신청 내용이 사실과 다른 경우에는 국내에서 과세될 수 있음.

### 국제금융공사(IFC)의 주식양도차익 과세여부

(국제세원-2718, 2008. 12. 31)

국제금융공사(IFC)의 주식양도차익에 대하여는 국제금융공사협정 제6조제9절에 의거 우리나라에서 과세하지 아니함.

### 미국거주자 개인이 내국법인의 주식을 양도하고 지급받는 대가의 과세여부

(서면2담-1509, 2007. 08. 10)

국내사업장이 없으며 미국거주자인 개인이 비상장내국법인이 발행한 주식(「소득세법」 제94조제1항제4호의 규정에 의한 기타자산 제외)을 양도함으로써 발생하는 소득은 「소득세법」 제119조제12호의 국내원천소득에 해당되는 것이나, 동 소득은 「한·미 조세조약」 제16조의 규정에 따라 동 조세조약 제16조제1항에서 규정하는 경우에 해당되지 아니하는 한 국내에서 과세되지 아니하는 것임.



### 주식매수선택권의 행사로 취득한 내국법인의 주식을 양도하는 경우 과세 여부

(서면2팀-544, 2007. 03. 30)

거주자가 내국법인으로부터 신주교부방식의 주식매수선택권을 부여받고 이를 행사하여 내국법인의 주식을 취득한 후 비거주자가 된 상태에서 내국법인의 주식을 양도하고 지급받는 대가는 「소득세법」 제119조제9호 또는 제12호의 소득에 해당하는 것이며, 국내사업장이 없는 비거주자에 대하여 「소득세법」 제119조제9호 또는 제12호의 규정에 따른 소득의 금액을 지급하는 자는 「소득세법」 제156조의 규정에 따라 그 지급하는 때에 원천징수하여야 하는 것임.

다만, 당해 비거주자의 거주지국과 우리나라사이에 조세협약이 체결되어 있으며 동 조세협약에서 유가증권양도소득에 대하여 거주지국에서만 과세할 수 있는 규정을 두고 있는 경우 조세협약에 따라 당해 유가증권양도소득은 우리나라에서 과세할 수 없는 것임.



### 주식매매 계약 후 수정계약에 의한 이자상당액의 소득구분

(서이46017-12313, 2002. 12. 24)

내국법인이 미국법인으로부터 다른 내국법인의 주식을 양수하는 매매계약을 체결하고 매매대금을 지급함에 있어 계약조건 미성취를 이유로 잔금의 지급을 연기하다가 수정 계약을 통하여 당초 지급하기로 한 잔금에 이자상당액을 가산한 약속어음을 발행하여 잔금을 지급하는 경우, 동 수정계약이 실질적으로 새로운 계약으로서 매매가액이 동 이자상당액을 포함한 가액으로 다시 확정되는 경우에는 동 이자상당액은 매매가액의 일부로서 유가증권 양도소득에 해당하는 것임.



### 영국법인의 부동산주식 양도소득 판단시 사용수익기부자산이 포함되는지 여부

(기획재정부 국제조세제도과-513, 2017. 11. 09)

국내사업장이 없는 영국법인이 자산의 대부분이 사용수익기부자산인 비상장 내국법인의 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 「한·영 조세조약」 제13조제2항가호에 따른 주식의 양도로 발생하는 소득에 해당하는 것입니다.



### 외국법인이 증여받은 국내 주식을 양도한 경우 취득가액 산정 방법

(대법원-2016-두-39290, 2016. 09. 08)

수증법인이 양도하는 내국법인 발행 주식의 취득가액을 수증 당시의 시가로 정하면서 조세조약을 이용한 조세회피 등을 방지하기 위하여 그 적용범위를 수증소득이 과세된 경우로 한정하고 있음을 알 수 있으므로, 수증소득이 실제 과세된 바가 없다면 한·록 조세조약에 따라 비과세되더라도 이 사건 단서 조항(법인세법 시행령 제129조 제3항 제2호 단서)의 이 적용될 수 없다고 보아야 한다.

## 제3절 과세방법

### 1. 과세방법

비거주자 등의 유가증권 양도소득 중 아래의 소득에 대하여는 그 소득을 다른 국내 원천소득과 합산하여 신고 납부하여야 하며 그 이외의 경우에는 분리과세 원천징수 합니다.

- 외국법인 : 국내사업장이 있고 동 사업장에 귀속되는 유가증권 양도소득
- 비거주자 : 국내사업장이 있거나 부동산소득이 있는 경우 동 사업장 또는 부동산에 귀속되는 유가증권 양도소득

국내사업장이 없는 외국법인 및 비거주자가 주식 또는 출자증권을 특수관계에 있는 다른 외국법인(법령§131②) 또는 비거주자(소령§183의2②)와 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 의한 증권시장을 통하지 아니하고 양도한 경우에는 당해 유가증권의 양도로 인하여 발생하는 소득의 지급자(양수자)가 기획재정부령이 정하는 「국외특수 관계인간주식양도가액검토서」를 「법인세법」 제98조제1항(「소득세법」 제156조제1항)의 규정에 의한 원천징수세액 납부기한까지 제출하여야 합니다(법령§131의2, 소령§183의3).

### 2. 원천징수세액

#### 가. 원천징수세액

원천징수 분리과세의 경우 그 세액은 ①유가증권 양수에 따른 지급액 즉 양도가액의 10% 상당액과 ②양도차익(양도가액 - 취득가액 및 양도비용)의 20% 상당액 중 적은 금액입니다. 다만, 그 취득가액과 양도비용이 확인되지 않는 경우는 ①의 방법에 의합니다(법법§98①7호, 소법§156①7호).

비거주자 등이 특수관계가 있는 비거주자 등에게 유가증권을 거래하면서 거래가격이 정상가격에 미달하는 경우 정상가격을 양도가액(수입금액)으로 하여 원천징수세액을 계산합니다(법법§92②2호, 소법§126⑥, III. 제5장 과세표준(p76 이하) 참조).





### 특수관계 없는 외국법인간 내국법인 주식양도시 시가 적용여부

(법통칙93-132...20)

특수관계없는 외국법인간에 내국법인의 주식을 양도함에 있어 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우에는 영 제89조에서 규정하는 시가에 의하여 양도가액을 계산하여야 하는 것이나, 추후 납세자의 소명 등으로 실지거래가액이 확인되는 경우에는 동 실지거래가액을 양도가액으로 계산하여 결정한다(2009. 2. 2. 신설).

\* 국제조세과-772(2007. 12. 26) 반영



### 외국법인이 비특수관계인인 내국법인에게 국내비상장주식을 고가 양도시 대가

(법규과-1242, 2012. 10. 26)

국내사업장이 없는 외국법인이 특수관계에 해당되지 아니하는 내국법인에 국내 비상장 주식을 고가로 양도하고 받는 대가는 「법인세법」 제93조 제9호와 「한·말레이시아 조세조약」 제13조에 따른 유가증권 양도소득에 해당하는 것입니다.



### 외국법인간 합병으로 내국법인 주식이 양도된 경우 취득가액 계산방법

(법령해석과-1552, 2019. 06. 19.)

귀 과세자문의 사실관계와 같이, 국내사업장이 없는 외국법인 A가 보유한 내국법인의 주식(이하 “갑주식”이라고 함)이 분할을 통해 특수관계에 있는 다른 외국법인 B에게 승계된 경우로서 해당 거래가액이 「법인세법」 제92조제2항제2호나목에 해당하는 경우에는 같은 법 시행령 제131조 제1항에 따른 정상가격을 갑주식의 거래가액(양도가액)으로 하여 유가증권 양도소득을 계산하는 것입니다.

또한 외국법인 B가 다른 외국법인 C에게 흡수합병됨으로써 갑주식이 합병법인(C)에게 승계되는 경우에는 당초 분할 시 외국법인 A의 양도가액(정상가격)을 외국법인 B의 취득가액으로 하여 유가증권 양도소득금액을 계산하는 것입니다.



### 비거주자의 비상장주식 양도시 최대주주 등에 대한 할증평가 적용 여부

(국제조세제도과-378, 2011. 08. 23)

비상장 내국법인의 최대주주인 국내사업장이 없는 비거주자가 동 내국법인의 주식을 「소득세법 시행령」 제183조의2 제2항에 해당하는 비거주자(외국법인 포함)에게 양도하면서 「소득세법」 제99조 제1항 제4호를 준용하여 평가한 가액으로 정상가격을 산출하는 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제63조 제3항의 규정을 적용하여 할증평가하는 것입니다.

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제20호의2서식] <개정 2012.2.28>

국외특수관계인간 주식양도가액검토서

(앞 쪽)

1. 국외특수관계 현황				
구 분	① 성 명 (법인명)	② 소 재 지	③ 특수관계 현 황	④ 직·간접 소유비율
양도자			[ ] A관계 [ ] B관계 ※ 작성방법 참조	·직접 %
양수자				·간접 % (계 %)
2. 주식발행법인 현황				
⑤ 법 인 명	⑥ 소 재 지	⑦ 사업자등록번호	⑧ 구 분	
			(주권상장법인, 기타)	
3. 정상가격의 계산 (단위 : 원)				
가. 「국제조세조정에 관한 법률」 제5조에 따른 정상가격				
⑨ 산출방법명	⑩ 정상가격 산출내역	⑪ 정상가격		
나. 「소득세법」 제99조제1항에 따라 평가한 금액				
(1) 주권상장법인의 주식				
⑫ 양도일 이전 1개월간 증가 합계	⑬ 일수	⑭ 1주당 가액(⑫÷⑬)	⑮ 주식수	⑯ 평가금액 (⑭×⑮)
(2) 비상장법인의 주식 등				
순손익액 계산	⑰ 1주당 순손익액	⑱ 순손익가치환율을	⑲ 1주당 가액(⑰÷⑱)	
순자산액 계산	⑳ 순자산가액	㉑ 총발행주식수	㉒ 1주당 가액(㉑÷㉒)	
평가금액 계산	㉓ 양도주식수	㉔ 1주당 평가금액	㉕ 평가금액(㉓×㉔)	
4. 거래가액의 적정여부 판정 (단위 : 원,%)				
㉖ 정상가격(⑪ 또는 ⑯, ㉕)	㉗ 거래가격	㉘ 차액(㉖ - ㉗)	㉙ 비율(㉘÷㉖)	
㉚ 적정여부 판정 : ㉘차액이 3억원 이상이거나 ㉙비율이 5%이상인지? [ ]예 [ ]아니오				
5. 원천징수세액의 계산 (단위 : 원)				
㉛ 양도가액	㉜ 양도차익	㉝ 원천징수세액		

210mm×297mm(백상지 80g/㎡)

(뒤 쪽)

작성방법

1. ③특수관계현황란을 작성할 때에는 아래의 특수관계 유형을 참고하여 해당 관계에 √ 표시하시기 바랍니다.  
 A관계: 비거주자와 그의 배우자·직계혈족 및 형제자매인 관계(「소득세법 시행령」 제183조의2제2항제1호)  
 B관계: 비거주자가 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계(「소득세법 시행령」 제183조의2제2항제2호)
2. ④직·간접 소유비율 란에는 양도자 및 양수자간 B관계에 해당하는 경우 직접·간접 소유비율을 각각 적습니다.
3. 「국제조세조정에 관한 법률」 제5조에 따라 정상가격을 계산하는 경우 해당 정상가격산출시 적용한 산출방법명을 ⑨란에 적고, 그 방법에 의한 산출내역을 ⑩란에 표시합니다.  
 (필요시 산출내역을 별지에 작성하시기 바랍니다.)
4. 「소득세법」에 따른 평가는 「국제조세조정에 관한 법률」에 따른 정상가격을 산출할 수 없는 경우에만 적용하여 계산합니다.
5. 나. 「소득세법」 제99조제1항에 따라 평가한 금액은 양도한 주식의 유형에 따라 아래와 같이 평가합니다.  
 (1) 주권상장법인의 주식(②)에 해당하는 코스닥시장상장법인의 주식 제외)  
 - 「상속세 및 증여세법」 제63조제1항제1호가목 또는 나목을 준용하여 평가한 가액. 이 경우 같은 목 중 “평가기준일 이전·이후 각 2개월”은 각각 “양도일 이전 1개월”로 봅니다.  
 (2) 비상장법인의 주식 등(양도일 이전 1월 이내에 한국금융투자협회가 정하는 기준에 따라 매매거래가 정지되거나 투자자의 종목 또는 관리종목으로 지정·고시(기획재정부령으로 정하는 경우를 제외)된 코스닥시장상장법인의 주식포함)  
 - 「상속세 및 증여세법」 제63조제1항제1호다목을 준용하여 평가한 가액.
6. ⑮순손익치환원율란은 「상속세 및 증여세법 시행령」 제54조제1항에 따라 금융기관이 보충한 3년만기회사채의 유통수익률을 감안하여 ‘기획재정부장관이 정하여 고시하는 이자율’을 적습니다
7. ⑳ 1주당 평가금액란은 ‘순손익가치’와 ‘순자산가치’를 3과 2의 비율로 가중평균한 가액 $\{[(\text{㉑} \times 3) + (\text{㉒} \times 2)] \div 5\}$ 을 적습니다. 다만, 부동산 등의 비율이 50% 이상(「소득세법 시행령」 제158조제1항제1호가목에 해당)인 법인의 경우에는 순손익가치와 순자산가치의 비율을 각각 2와 3으로 하여 계산한 가액 $\{[(\text{㉑} \times 2) + (\text{㉒} \times 3)] \div 5\}$ 을 적습니다.
8. ㉔ 정상가격 란은 해당 주식의 정상가격을 「국제조세조정에 관한 법률」에 따라 산출한 경우에는 ㉑의 금액을 적고, 「소득세법」에 따라 평가한 경우에는 ⑮ 또는 ㉕의 금액에 「상속세 및 증여세법」 제63조제3항 및 같은 법 시행령제53조제3항에 따른 할증평가를 반영하여 적습니다.
9. ㉖ 적정여부 판정란에 예[√]로 표시되는 경우(정상가격과 거래가격의 차액이 3억원 이상이거나 정상가격의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에는 ‘㉑양도가액’에 ‘㉔정상가격’을 적고, 아니오[√]로 표시되는 경우에는 ‘㉑양도가액’에 ‘㉗거래가격’을 적습니다.
10. ㉚ 양도차익란은 「소득세법」 제156조제1항제4호 단서를 적용받는 경우에 ‘㉑양도가액’에서 「소득세법 시행령」 제183조제1항 및 제2항에 따라 확인된 해당 주식의 취득가액 및 양도비용을 공제하여 계산한 금액을 적습니다. 이 경우 양도차익의 구체적인 내용은 별지에 작성합니다.
11. ㉛ 원천징수세액란은 ㉑양도가액 × 10%를 적되, 양도한 주식의 취득가액 및 양도비용이 확인되는 경우에는 ㉑양도가액 × 10%와 ㉚ 양도차익 × 20%중 적은 금액을 적습니다.

210mm × 297mm(백상지 80g/㎡)

## 나. 양도차익과 양도차손의 통산 배제

국내사업장이 없는 외국법인의 유가증권 양도소득금액은 유가증권의 종목별 및 매매거래 건별로 구분하여 계산하며, 이때 종목간 및 매매거래건간 양도차익과 양도차손은 상호 통산하지 아니합니다. 다만, 증권회사에 개설된 수개의 계좌를 통하여 한국증권거래소에 상장된 유가증권에 투자하면서 취득한 주식을 각각 다른 증권회사에 보관시키고 있는 경우에는 각 증권사에 개설한 계좌별로 위의 규정을 적용할 수 있습니다(법통칙 92-0...2, 소통칙156-0...1).

## 다. 양도·취득가액의 원화환산

외국인투자촉진법 등에 의하여 외화금액을 기준으로 내국법인이 발행한 유가증권을 취득하거나 양도하는 경우라 하더라도 유가증권 양도소득은 양도가액 또는 취득가액을 원화로 환산한 금액으로 계산합니다(법통칙 92-0...3②, 소통칙 119-0...3②).

## 3. 취득가액

### 가. 취득가액의 계산

유가증권의 양도차익을 계산함에 있어 취득가액은 유가증권의 양도자 또는 그 대리인이 원천징수의무자에게 원천징수를 하는 날까지 제출하는 출자금 또는 주금납입 영수증·양도증서·대금지급영수증, 그 밖에 출자 또는 취득 및 양도에 소요된 금액을 증명하는 자료에 의하여 그 유가증권의 취득가액 및 양도비용이 확인된 다음의 금액을 말합니다(법령§129③, 소령§183①).

- ① 당해 유가증권의 취득 또는 양도에 실제로 직접 소요된 금액(그 취득 또는 양도에 따라 직접 소요된 조세·공과금 또는 중개수수료를 포함한다).

다만, 당해 유가증권이 출자증권 또는 주식으로서 그 출자증권 또는 주식에 법인의 잉여금의 전부 또는 일부를 출자 또는 자본의 금액에 전입함으로써 취득한 것이 포함되어 있는 경우에는 아래와 같이 계산(법령§14②)합니다.

$$1\text{주당 장부가액} = \frac{\text{구 주식 1주당 장부가액}}{1 + \text{구 주식 1주당 신주배정수}}$$

- ② 수증자, 그 밖에 이에 준하는 자가 양도한 유가증권의 취득가액은 해당 양도자산이 당초의 증여자, 그 밖에 이에 준하는 자를 해당 유가증권의 양도자로 보고 제1호에 따라 계산한 금액. 다만, 해당 유가증권이 「법인세법」 제93조제10호다목 또는 상속세 및 증여세법」에 따라 과세된 경우에는 해당 유가증권의 수증당시의 시가<sup>32)</sup>
- ③ 자본거래로 인하여 그 가치가 증가함으로써 발생한 소득 관련 유가증권의 취득가액은 실제로 직접 소요된 금액에 「법인세법 시행령」 제88조제1항제8호 각 목의 어느 하나 또는 같은 항 제8호의2에 해당하는 거래로 인하여 주주 등인 비거주자가 국외특수관계에 있는 다른 주주 등으로부터 이익을 분여받아 발생한 소득을 더하여 계산합니다(법령§129③3, 소령§183①3)

증권회사를 통하여 유가증권을 양도하는 경우는 증권회사가 당해 유가증권의 취득 자료를 보관하고 있으므로 별도의 취득가액 관련자료 제출은 불필요합니다.

다만, 어느 한 증권회사를 통하여 유가증권을 매입하고 현물주식을 인출한 후 다른 증권회사를 통해 이를 양도하는 경우 유가증권 양도차익의 계산에 필요한 취득가액의 확인은 증권회사 간에 통수보하는 유가증권 취득가액확인서에 의합니다.

### 나. 취득시가가 다른 동일 종목 유가증권 양도시 원천징수세액 계산사례

취득가액이 서로 다른 동일 종목의 유가증권을 비거주자 등이 양도한 경우 양도가액에서 공제할 취득가액은 이동평균법에 의하여 계산합니다(법령§138, 소령§183②).

32) 수증주식의 경우에는 당해 유가증권을 수증당시의 시가로 평가하여 증여세를 과세하거나 기타소득으로 과세되므로 당초 증여자의 취득가액을 수증자의 취득가액으로 하여 양도차익을 계산시에는 이중과세가 발생하는 문제점을 해소함  
 다만, 조세조약을 이용한 조세회피등을 방지하기 하기 위하여 이 경우에도 증여세 또는 기타소득으로 과세된 경우에만 동 과세금액을 취득가액으로 인정하도록 함(2000년 간추린 개정세법)

**사례**

- **주식 취득·양도 현황(「소득세법」 및 조세조약에 따라 과세대상에 해당하는 것으로 가정)**

날 짜	주 식 취 득	주 식 양 도
2019. 2. 20.	100주 @60	
3. 20.	50주 @80	
4. 20.	150주 @70	
5. 20.		200주@60
6. 20.	250주 @70	
7. 20.	60주 @60	
8. 20.	40주 @80	
9. 20.		100주 @100

(2019.5.20.) 유가증권 양도소득금액 및 원천징수세액

1. 취득가액 및 양도비용이 확인되지 않는 것으로 가정하는 경우

- 유가증권 양도소득금액 :  $200 \times @60 = 12,000$
- 원천징수세액 :  $12,000 \times 10\% = 1,200$

2. 취득가액이 상기 자료와 같이 확인되는 경우

- 유가증권 양도소득금액 :  $(@60 - @68^*) \times 200 = \Delta 1,600$
- 원천징수세액 : 0 [Min (①  $12,000 \times 10\%$ , ② 0)]

\* 2019.5.20. 양도한 주식의 1주당 취득가액(이동평균법)

$$\frac{(100 \times 60) + (50 \times 80) + (150 \times 70)}{100 + 50 + 150} \approx 68$$

(2019.9.20.) 유가증권 양도소득금액 및 원천징수세액

1. 취득가액 및 양도비용이 확인되지 않는 것으로 가정하는 경우

- 유가증권 양도소득금액 :  $100 \times @100 = 10,000$
- 원천징수세액 :  $10,000 \times 10\% = 1,000$

2. 취득가액이 상기 자료와 같이 확인되는 경우

- 유가증권 양도소득금액 :  $(@100 - @69^*) \times 100 = 3,100$
- 원천징수세액 : 620 [Min (①  $10,000 \times 10\%$ , ②  $3,100 \times 20\%$ )]

\* 2019.9.20. 양도한 주식의 1주당 취득가액(이동평균법)

$$\frac{(100 \times 68) + (250 \times 70) + (60 \times 60) + (40 \times 80)}{100 + 250 + 60 + 40} \approx 69$$

## 다. 전환사채(CB) 또는 신주인수권부사채(BW)의 취득가액

전환권 또는 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하는 경우 그 주식의 취득가액은 CB 또는 BW의 실제 매입가격을 기준으로 계산하여야 합니다.

이 경우 CB의 주식전환청구시 CB소유자 또는 CB의 주식전환업무를 대행하는 증권회사는 CB의 취득가액을 입증할 수 있는 서류를 금융감독원에 제출하여야 하며, 동 주식 매각시 원천징수의무자인 증권회사는 동 자료에 의거 취득가액을 계산하여야 합니다.

전환권 등을 행사하여 주식을 취득하는 경우 그 취득가액결정에 관하여는 아래 기본통칙을 참고하시기 바랍니다.

### 해외증권 관련 주식의 취득가액

(법통칙 92-129...4, 소통칙126-0...1)

- ① 국내사업장이 없는 비거주자(외국법인)가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.
  1. 전환사채의 전환권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 당해 전환사채의 취득에 실제로 직접 소요된 금액을 전환권을 행사하여 취득한 주식수로 나눈 금액으로 한다.
  2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다. 다만, 신주인수권부사채 구입시 신주인수권을 따로 분리하지 않고 취득한 경우에 1주당 신주인수권의 취득가액은 당해 신주인수권부사채의 취득에 실제로 직접 소요된 금액에서 동 사채만의 가치를 차감한 금액(이하 “신주인수권의취득가액”이라 한다)을 신주인수권을 행사하여 취득한 주식수로 나눈 금액으로 하되, 이때 신주인수권의 취득가액은 신주인수권부사채의 발행주간사가 동신주인수권부사채의 발행조건 확정시 고시하는 가격의 범위안에서 투자자의 장부가액으로 할 수 있다. 한편, 신주인수권만을 분리하여 취득한 경우에 1주당 신주인수권의 취득가액은 신주인수권 구입에 직접 소요된 금액을 동 권리행사로 취득한 주식수로 나눈 금액으로 한다.
- ② 제1항에서 해외증권 관련주식이라 함은 금융위원회가 정한 규정에 따라 외국에서 발행되는 전환사채 또는 신주인수권부사채의 전환권 또는 신주인수권을 행사하여 취득한 국내주식을 말한다.



**외국주주의 유상감자 손실액 등을 잔여주식의 취득가액에 산입할 수 있는지 여부**

(국제조세제도과-334, 2009. 07. 21)

국내사업장이 없는 외국법인이 내국법인의 주식을 취득함으로써 과점주주가 됨에 따라 납부하는 지방세법에 의한 취득세는 「법인세법 시행령」 제129조제3항제1호의 당해 유가증권의 취득에 직접 소요된 금액에 해당하는 것이며, 동 외국법인이 동 내국법인의 주식 감자로 인해 받은 대가가 당해 주식 취득을 위해 지출한 금액 중 감자액에 상당하는 금액에 미달하는 경우 그 차액은 잔존주식의 취득가액에 포함하는 것임.



**투자자문용역, 법률자문용역, 세무자문용역 등의 대가 취득가액 해당여부**

(서면2팀-2244, 2004. 11. 04)

국내사업장이 없는 외국법인이 국내에서 직접투자를 통하여 내국법인의 지분을 취득하거나 양도하는 경우, 동 유가증권의 취득 및 양도와 관련하여 발생한 투자자문용역, 법률자문용역, 세무자문용역 등의 대가는 「법인세법」 제92조제2항 및 동법 시행령 제129조제3항에서 규정하는 유가증권의 취득가액 및 양도비용에 해당하지 않는 것임.



**주식병합에 따라 무상감자된 주식의 취득가액**

(서면2팀-993, 2004. 05. 11)

국내사업장이 없는 독일법인이 증권거래소에 상장된 내국법인의 주식을 취득·보유하고 있던 중 당해 주식을 발행한 법인이 이월결손금 보전을 위하여 주식병합의 방법에 의하여 무상감자함에 따라 취득한 주식의 1주당 취득가액은 당해 주식의 취득을 위하여 직접 소요된 금액인 총취득가액을 주식병합후 주식수로 나눈 금액으로 계산하는 것임.



**특수관계자간 양도에 대하여 정상가격으로 과세된 경우 취득가액 산정방법**

(서이46017-10257, 2003. 02. 05)

국내사업장이 없는 일본법인 A가 특수관계에 있는 다른 일본법인 B에게 내국법인의 주식을 양도함에 있어 「법인세법」 제92조제2항제3호의 규정에 의하여 정상가격을 양도가액으로 하여 과세된 경우, 일본법인 B가 동 주식을 양도함에 따른 양도소득금액 계산시 취득가액은 기 과세된 정상가액으로 하여 계산하는 것임.



**취득가액이 서로 다른 동일 종목의 유가증권의 취득가액**

(대법원96누8161, 1997. 07. 22)

취득가액이 서로 다른 동일 종목의 유가증권의 양도시에 원천징수할 세액을 계산함에 있어 유가증권의 취득가액이 확인되는 경우란, 그 양도 직전까지 취득한 주시가액의 총액을 취득주식수로 나누어 산출하는 취득가액이, 유가증권의 양도자 등이 제출하는 증명자료 등에 의하여 확인되는 경우를 의미한다 할 것임.



#### 4. 원천징수의무자

국내원천 유가증권양도소득에 대한 세액을 원천징수하여야 할 원천징수의무자의 구분은 아래와 같습니다(법법§98①·⑦, 소법§156①·⑥).

구 분	원 천 징 수 의 무 자
증권회사 등을 통하지 아니하고 양수자에게 직접 양도하는 경우	주식양도소득금액을 지급하는 자(즉, 주식을 양수한 거주자, 비거주자, 내국법인 또는 외국법인)
증권회사를 통하여 양도하는 경우	당해 증권회사 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 의하여 주식을 상장하는 경우로서 이미 발행된 주식을 양도하는 경우에는 당해 주식을 발행한 법인

#### 5. 납세지

비거주자 등의 국내원천 유가증권양도소득에 대한 소득세 또는 법인세의 원천징수 세액의 납세지는 원천징수의무자의 소재지가 되며, 동 소재지가 국내에 없는 경우(양수자가 국내지점, 영업소, 출장소, 거류지 또는 체류지 등이 없는 비거주자 등의 경우)의 납세지는 해당 주식을 발행한 내국법인의 소재지가 됩니다(법법§9, 법령§7, 소법§7, 소령§5).

## 제4절 기타 유가증권양도 관련 과세문제

### 1. 증권거래세

비거주자 등의 경우에도 거주자의 경우와 마찬가지로 주식의 양도시 증권거래세를 납부하여야 합니다. 그 납세의무자는 ①증권시장에서 양도되는 주권과 증권시장의 밖에서 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행령」 제178조제1항에 따른 기준에 따라 양도되는 주권의 경우에는 당해 주권을 계좌 간 대체로 매매결제하는 한국예탁결제원이며 ②금융투자업자를 통하여 주권등을 양도하는 경우에는 해당 금융투자업자이며 ③위 외의 주권 등의 양도는 당해 주권 등의 양도자입니다. 다만, 그 양도자가 국내사업장이 없는 비거주자 등으로서 그 주권 등을 금융투자업자를 통하지 아니하고 양도하는 경우에는 당해 주권 등의 양수인이 납세의무자가 됩니다(증권거래세법§3).

증권거래세의 세율은 기본세율과 ‘자본시장 육성을 위하여 긴급히 필요하다고 인정될 때’에 증권시장에서 거래되는 주권에 한정하여 탄력세율 및 ‘0’의 세율로 구분하여 적용합니다(증권거래세법§8).

(1) 기본세율

10,000분의 45(0.45%)

(2) 탄력세율

거래시장 구분	증권거래세 세율	농어촌특별세 세율	거래되는 주권
유가증권시장	1,000분의1(0.1%)	10,000분의15(0.15%)	상장주식
코스닥시장	1,000분의2.5(0.25%)	-	상장주식
코넥스시장	1,000분의1(0.1%)	-	
K-O-T-C 시장	1,000분의2.5(0.25%)	-	비상장주식
장외거래	1,000분의4.5*(0.45%)	-	상장,비상장주식

\* '20.3.31. 이전 양도분 0.5%

증권거래세의 납세지는 납세의무자가 비거주자 또는 외국법인으로서 국내사업장을 가지고 있는 경우에는 그 국내사업장의 소재지이며, 납세의무자가 비거주자 또는 외국

법인으로서 국내사업장을 가지고 있지 아니한 경우에는 증권거래세의 과세대상이 되는  
주식을 발행한 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지입니다(증권거래세법§4).

## 2. 증여의 경우

비거주자 등이 주식을 증여하는 경우 그 수증자의 성격에 따라 법인세 또는 증여세가  
과세되는 바, 이에 관한 세법규정은 다음과 같이 요약됩니다.

### ■ 주식의 증여와 관련한 세법규정 ■

수 증 자	세법상 관련 규정요지	근 거 규 정
• 거 주 자	수증자에게 증여세 과세	• 「상속증여세법」 §4의2①1호
• 비 거 주 자	수증자에게 증여세 과세	• 「상속증여세법」 §4의2①2호
• 영 리 내 국 법 인	수증법인에게 각 사업연도 소득(무상으로 받은 자산의 가액)에 대한 법인세 과세	• 「법인세법」 §15 • 「법인세법 시행령」 §11.5호
• 비 영 리 내 국 법 인	수증법인에게 증여세 과세	• 「상속증여세법」 §4의2①1호
• 영 리 외 국 법 인	수증법인에게 국내원천소득(국내에 있는 자산을 증여받아 생기는 소득)에 대한 법인세 과세	• 「법인세법」 §93.10호
• 비 영 리 외 국 법 인	수증법인에게 증여세 과세	• 「상속증여세법」 §4의2①2호

## 제11장 국내원천 기타소득

### 제1절 국내세법

#### 1. 국내원천 기타소득

국내세법상 비거주자 등의 기타소득에 해당되는 국내원천소득은 다음과 같습니다. 다만, 다른 국내원천소득에 해당하는 소득은 여기에서 제외됩니다.

- ① 국내에 있는 부동산 및 그 밖의 자산이나 국내에서 경영하는 사업과 관련하여 받은 보험금·보상금 또는 손해배상금(법법§93. 10호 가목, 소법§119. 12호 가목)
- ② 국내에서 지급하는 위약금이나 배상금으로서 재산권에 관한 계약의 위약 또는 해약으로 인하여 지급받는 손해배상으로서 그 명목여하에 불구하고 본래의 계약 내용이 되는 지급자체에 대한 손해를 넘어 배상받는 금전 또는 기타의 물품의 가액(법법§93. 10호 나목, 법령§132 ⑩, 소법§119. 12호 나목, 소령§179⑬)
- ③ 국내에 있는 자산을 증여받아 생기는 소득<sup>33)</sup>(법법§93. 10호 다목, 비거주자 개인의 경우 증여세의 납세의무는 있으나 소득세 납세의무는 없음)
- ④ 국내에서 지급하는 상금·현상금·포상금, 그 밖에 이에 준하는 소득(법법§93. 10호 라목). 다만, 비거주자 개인의 경우 「상훈법」에 의한 훈장과 관련하여 받는 부상과 「소득세법 시행령」 제18조제1항에서 규정하는 상금과 부상은 제외(소법§119. 12호 다목)
- ⑤ 국내에서 발견된 매장물로 인한 소득(법법§93. 10호 마목, 소법§119. 12호 라목)
- ⑥ 국내법에 따른 면허·허가, 그 밖에 유사한 처분에 의하여 설정된 권리와 부동산 외의 국내자산을 양도함으로써 생기는 소득(법법§93. 10호 바목, 소법§119. 12호 마목)
- ⑦ 국내에서 발행된 복권·경품권 기타 추첨권에 의하여 받는 당첨금품과 승마투표권·

33) 취득당시(증여일)의 시가를 말하며(법령§137⑩), 2013.1.1.이후 지급하는 소득분부터 적용(법법 부칙 (제11603호, 2013.1.1.))

승자투표권·소싸움경기투표권·체육진흥투표권의 구매자가 받는 환급금(법법 §93. 10호 사목, 소법§119. 12호 바목), 비거주자 개인의 경우 슬롯머신 등을 이용하는 행위에 참가하여 받는 당첨금품도 포함됨(소법§119. 12호 사목)

- ⑧ 「법인세법」 제67조에 따라 기타소득으로 처분된 금액(법법§93. 10호 아목, 소법 §119. 12호 아목)
- ⑨ 거주자·내국법인과 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제1항의 규정에 따른 특수관계 또는 비거주자·외국법인과 「법인세법 시행령」 제131조제2항제1호 또는 제2호(「소득세법 시행령」 제26조의2제8항제1호가목 또는 나목)에 따른 특수관계에 있는 자가 보유하고 있는 내국법인의 주식 등이 「법인세법 시행령」 제88조제1항제8호 각목의 어느 하나 또는 같은항제8호의2에 해당하는 거래로 인하여 주주 등인 비거주자(외국법인)이 「소득세법 시행령」 제179조제15항 각호 (「법인세법 시행령」 제132조제13항 각호)에 따른 특수관계에 있는 다른 주주 등으로부터 이익을 분여받아 발생한 소득(법법§93. 10호 자목, 소법§119. 12호 자목)
- ⑩ 국내의 연금계좌에서 연금외수령하는 금액으로서 「소득세법」 제21조제1항제21호의 소득(소법§119. 12호 차목)
- ⑪ 사용지 기준 조세조약 상대국의 거주자가 소유한 특허권등으로서 국내에서 등록 되지 아니하고 국외에서 등록된 특허권등을 침해하여 발생하는 손해에 대하여 국내에서 지급하는 손해배상금·보상금·화해금·일실이익 또는 그 밖에 이와 유사한 소득. 이 경우 해당 특허권등에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것과 관련되어 지급 하는 소득으로 한정한다(법법§93. 10호 차목·소법§119. 12호 카목, 15% 원천징수 세율 적용).
- ⑫ 위 ①부터 ⑪까지의 소득 외에 국내에서 하는 사업이나 국내에서 제공하는 인적 용역 또는 국내에 있는 자산과 관련하여 제공받은 경제적 이익으로 생긴 소득(국가 또는 특별법에 따라 설립된 금융회사 등이 발행한 외화표시채권을 상환함으로써 받은 금액이 그 외화표시채권의 발행가액을 초과하는 경우에 그 차액을 포함하지 아니한다) 또는 이와 유사한 소득으로서 대통령령으로 정하는 소득(법법§93. 10호 카목, 소법§119. 12호 타목)

**지연손해금은 '위약금 또는 배상금'에 해당할 뿐이므로 이자에 해당하지 않음**

(대법원2014두39784, 2016. 06. 10)

채무의 이행 지체로 인한 지연손해금은 본래의 계약의 내용이 되는 지급 지체에 대한 손해가 아니고 그 채무가 금전채무라고 하여 달리 볼 것이 아니므로 구 「법인세법」 제93조의 제1호의 '이자소득'이 아니라 제11호 (나) 목의 '위약금 또는 배상금'에 해당됨

**국조법상 특수관계 유무에 따른 국내원천 기타소득에 해당 여부**

(국제조세과-5, 2005. 01. 06)

1. 내국법인의 증자시 주주인 내국인이 증자에 참여하지 않아 내국인과 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제8호 상의 특수관계자에 해당하는 주주인 국내사업장이 없는 외국법인이 불균등증자로 인하여 분여받은 이익은 「법인세법」 제93조 제11호 자목에 의하여 국내원천 기타소득에 해당함.
2. 내국법인의 증자시 주주인 내국인이 증자에 참여하지 않아 내국인과 국제조세조정에 관한 법률 제2조 제8호 상의 특수관계자에 해당하지 않는 주주인 국내사업장이 없는 외국법인이 불균등증자로 인하여 분여받은 이익은 「법인세법」 제93조 제11호에 의한 국내원천 기타소득에 해당하지 않음.

**「법인세법」에 따른 특수관계에 있는 다른 주주인 외국법인에게 이익분여**

(법령해석과-678, 2016. 03. 10.)

국내법인간의 합병에 따라 주주인 내국법인이 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제2조 제1항의 특수관계에는 해당되지 않으나 「법인세법 시행령」 제87조의 특수관계에 있는 다른 주주인 외국법인에게 「법인세법 시행령」 제88조 제1항 제8호 각 목의 어느 하나 및 같은 항 제8호의 2의 규정에 의한 방법으로 이익을 분여하여 국제조세조정에 관한 법률 제3조 및 같은 법 시행령 제3조의2, 「법인세법」 제52조 및 제67조에 따라 외국법인에게 기타소득으로 처분된 금액은 「법인세법」 제93조 제10호 아목에 의한 국내원천소득에 해당하는 것입니다.

**무역거래로 인한 지체상금 등**

(법통칙 93-132...17)

법 제93조제10호 가목에 규정하는 국내원천소득의 범위에는 국내사업장이 없는 외국법인이 무역거래(수출)로 인하여 지급받은 다음 각 호의 지체상금 또는 손해배상금이 포함된다.

1. 물품의 납품계약에 의한 납품지정기한의 위반으로 인하여 동 계약내용에 따라 지급 받는 지체상금
2. 상행위에서 발생한 크레임(Claim)에 대한 배상으로서 현실적으로 발생한 손해의 배상 또는 원상회복을 초과하는 배상금



### 미국법인에게 전환사채 조기상환시 상환일 이후부터 만기까지 이자를 추가지급하는 경우 소득구분

(기준-2017-법령해석국조-0275 (17. 12. 01))

내국법인이 유동성 위기에 따라 출자를 받는 대신 전환사채를 발행한 후, 동 유동성 위기가 해결되어 경영권 방어 목적으로 전환사채를 조기상환하면서 채권 보유자인 국내사업장이 없는 미국법인에게 사전약정 없이 상환일 이후부터 만기일까지의 이자를 추가로 지급하는 경우 동 금액은 「법인세법」 제93조 제1호에 따른 이자소득이 아니라 제10호에 따른 기타 소득에 해당하는 것입니다.



### 외국법인이 내국법인으로부터 차등주식배당을 받는 경우 국내원천소득금액

(사전-2018-법령해석국조-0700, 2019. 05. 20.)

내국법인(갑법인)의 대주주인 외국법인(A)과 소액주주인 다른 외국법인(B)이 「법인세법 시행령」 제132조 제13항에 따른 특수관계에 있는 경우로서, 갑법인이 주식배당을 함에 있어 A가 배당을 포기함에 따라 B에게 해당 주식배당분이 전부 배당되어 이익을 분여받은 경우, 그 이익 분여로 발생한 소득은 「법인세법」 제93조 제10호 자목에 따른 국내원천 소득에 해당하는 것이며, 이 경우 B가 홍콩법인이라면 상기 소득은 한·홍 조세조약 제20조 제4항에 따라 국내에서 과세되는 것입니다.



### 「한-홍콩 조세조약」 제20조 제4항 적용대상여부

(기획재정부 조세정책과-1460, 2019. 12. 10)

내국법인의 배당시 대주주인 외국법인이 지급받을 배당을 포기하여 그 외국법인과 특수관계에 있는 소액주주인 다른 외국법인(홍콩 거주자)이 본인이 보유한 주식에 비해 높은 금액의 배당을 받은 경우 그에 따라 소액주주의 주식 보유비율을 초과한 배당으로 발생한 소득은 「한-홍콩 조세조약」 제20조에 따른 기타소득에 해당하는 것이며, 같은 조세조약 제20조 제4항의 적용대상이 되는 것입니다.



### ‘국내에서 하는 사업’의 주체, ‘국내에 있는 자산’의 의미

(부산고등법원 2018누23947, 2019. 5. 17.)

이 사건 조항에서 규정하는 ‘국내에서 하는 사업’의 주체 및 ‘국내에 있는 자산’의 의미를 원고의 주장과 같이 해석한다면, 내국법인의 사업이나 자산과 관련하여 외국법인에게 지급되는 금원이나 기타 경제적 이익은 국내에서 발생된 것이기만 하면 전부 외국법인의 국내원천 소득에 해당하게 되어, 법인세 과세대상이 되는 외국법인의 국내원천소득을 제한적으로 열

거하고 있는 구 법인세법 제93조의 규정 취지에 반하는 결과가 되는 점 등을 종합해 보면, 이 사건 조항에서 규정하는 ‘국내에서 하는 사업’의 주체는 외국법인만을 의미하고, ‘국내에 있는 자산’은 외국법인 소유의 자산에 한정된다고 할 것이다.

**위약금 또는 배상금 명목이라도 현실적인 손해에 대한 전보 범위내라면 지급자체에 대한 손해를 넘어 배상받는 금전에 해당하지 않음**

(대법원 2018두35131, 2019. 04. 25.)

재산권에 관한 계약의 위약 또는 해약으로 인하여 국내에서 지급받는 외국법인의 위약금과 배상금이 계약상대방의 채무불이행 등으로 인하여 발생한 재산의 실제 감소액에 대한 배상으로서 순자산의 증가가 없는 경우에는 ‘본래의 계약내용이 되는 지급자체에 대한 손해’에 해당하여 이를 기타소득으로 볼 수 없지만, 이를 초과하여 위약금과 배상금을 지급받았다면 이는 손해의 전보를 넘어 새로운 수입이나 소득을 발생시키기 때문에 외국법인의 국내원천소득인 기타소득에 해당하므로 과세대상이 된다는 것이다.

위와 같은 규정 내용 및 취지에 비추어 보면, 외국법인이 계약의 위약 또는 해약으로 인하여 국내에서 위약금 또는 배상금 명목의 돈을 지급받았다고 하더라도, 그것이 계약과 관련하여 순자산의 감소를 일으키는 현실적인 손해에 대한 전보 범위 내라면, 이는 이 사건 조항에서 말하는 ‘본래의 계약내용이 되는 지급자체에 대한 손해를 넘어 배상받는 금전’에 해당하지 않는다.

## 2. 비거주자의 기타소득 과세최저한

비거주자 개인에게 발생하는 아래의 환급금 및 당첨금품 등에 대하여는 소득세를 과세하지 아니합니다(소법 §156⑧, 소법 §84).

- ① 승마투표권·승자투표권·소싸움경기투표권·체육진흥투표권의 구매자가 받는 환급금으로서 건별로 권면에 표시된 금액의 합계액이 10만원 이하이고 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우
  - ㉠ 적중한 개별투표당 환급금이 10만원 이하인 경우
  - ㉡ 단위투표금액당 환급금이 단위투표금액의 100배 이하이면서 적중한 개별 투표당 환급금이 200만원 이하인 경우
- ② 슬롯머신(비디오게임 포함) 및 투전기 그 밖에 이와 유사한 기구를 이용하는 행위에 참가하여 받는 당첨금품·배당금품 또는 이에 준하는 금품이 건별로 200만원<sup>34)</sup> 이하인 경우



### 3. 필요경비 공제

비거주자 개인에게 발생하는 「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」의 적용을 받는 공익법인이 주무관청의 승인을 받아 시상하는 상금 및 부상과 다수가 순위 경쟁하는 대회에서 입상자가 받는 상금 및 부상에 대하여는 그 수입금액에서 80%에 상당하는 금액을 필요경비로 공제합니다. 실제 소요된 필요경비가 80%에 상당하는 금액을 초과하는 경우 그 초과금액도 공제합니다(소법§126①, 소령§183④). 그 밖의 기타소득에 대해서는 필요경비를 공제하지 아니합니다.

### 4. 외국법인의 수증이익 신고의무

국내사업장이 없는 외국법인이 국내에 있는 자산을 국내사업장이 없는 비거주자나 외국법인으로부터 증여받아 「법인세법」 제93조제10호다목에 따른 소득이 발생하는 경우에는 같은 법 제98조제1항제8호에 따른 금액(취득당시의 시가)을 증여받는 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 해당 자산의 소재지(유가증권인 경우에는 유가증권을 발행한 내국법인의 소재지)를 관할하는 납세지 관할 세무서장에게 외국법인 증여소득신고서를 작성하여 신고·납부하여야 합니다. 다만, 국내에 있는 자산을 증여하는 자가 「법인세법」 제98조에 따라 국내원천소득에 대한 법인세를 원천징수하여 납부한 경우에는 그러하지 아니합니다(법법§98의2④, 법령§138의2⑤)

납세지 관할 세무서장은 외국법인이 신고·납부를 하지 아니하거나 신고하여야 할 과세표준보다 낮게 신고한 경우 또는 납부하여야 할 세액보다 적게 납부한 경우에는 「법인세법」 제66조를 준용하여 징수합니다(법법§98의2⑤).

34) 당첨금품을 받을 수 있는 원인이 2015.12.31 이전까지 발생한 경우 500만원

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제72호서식] <개정 2020.3.13.>

## 외국법인증여소득신고서

(앞 쪽)

### 1. 증여 받은 외국법인(신고인) 인적사항

① 납세관리번호		② 거주지국		코드	
③ 법인명		④ 대표자성명			
⑤ 소재지					
⑥ 전화번호		⑦ 전자우편주소			

### 2. 증여한 자 인적사항

⑧ 납세관리번호		⑨ 거주지국		코드	
⑩ 상호		⑪ 성명			
⑫ 소재(주소)지					

### 3. 증여받은 자산

⑬ 증여일	⑭ 종류	⑮ 소재지	⑯ 수량(면적)	⑰ 증여가액	⑱ 채무액
합계					

### 4. 납부할 세액

⑲ 소득금액(⑰-⑱)	⑳ 세율	㉑ 산출세액(⑲×⑳)	㉒ 가산세	㉓ 납부할 세액(㉑+㉒)

「법인세법」 제98조의2제4항 및 「법인세법 시행령」 제138조의2제5항에 따라 외국법인이 증여받아 생기는 소득에 대한 법인세 신고서를 제출합니다.

년 월 일

신고인(대표자)

(서명 또는 인)

세무대리인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

첨부서류	1. 증여받은 자산에 대한 평가액을 계산한 내역 2. 채무액을 증명할 수 있는 서류	수수료 없음
------	---	-----------

※ 신고안내 : 지방소득세도 증여받는 날이 속하는 달의 말일부터 4개월 이내에 해당 시·군·구에 신고납부하여야 합니다.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

(뒤 쪽)

### 작성 방법

1. 이 신고서는 국내사업장이 없는 외국법인이 국내에 있는 자산을 국내사업장이 없는 비거주자나 외국법인으로부터 증여받아 「법인세법」 제93조제10호다목에 따른 소득(기타소득)이 발생한 경우 원천징수세액 상당액을 증여받는 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 신고하기 위해 제출하는 것입니다.
2. 내국법인 또는 거주자가 국내사업장이 없는 외국법인에게 자산을 증여하는 경우에는 이 신고서를 제출하지 않고 내국법인 또는 거주자가 원천징수하여 납부하여야 합니다.
3. 외국법인에게 국내에 있는 자산을 증여하는 비거주자 또는 외국법인이 「법인세법」 제98조에 따라 국내 원천소득에 대한 법인세를 적법하게 원천징수하여 납부한 경우에는 이 신고서를 제출하지 않습니다.
4. 국내에 있는 자산을 증여받는 외국법인의 거주지국과 우리나라가 체결한 조세조약에 따라 비과세·면제 되는 경우에는 이 신고서를 제출하지 않고 「소득세법 시행규칙」 별지 제29호의2 서식(1)으로 비과세·면제 신청을 하여야 합니다.
5. ① ㉔ 납세관리번호란 : 아래의 표를 참고하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적음

6. ② ㉑ 거주지국과 거주지국코드는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다.
7. ③ 법인명에는 자산을 증여 받는 외국법인의 상호를 ④ 대표자 성명에는 대표자의 성명을 영문으로 적되 원래의 정식 명칭 전부를 적습니다.
8. 증여하는 자가 법인인 경우 ⑩ 상호에는 법인명을 ⑪ 성명에는 대표자 성명을, 개인인 경우에는 ⑪성명에만 성명을 영문으로 적되 원래의 정식 명칭 전부를 적습니다.
9. ⑮ 채무액란은 증여 받은 자산에 담보된 채무액 중 증여받은 외국법인이 인수한 채무액을 적습니다.
10. ⑲ 소득금액 = ⑰ 증여가액 - ⑮ 채무액
11. ⑳ 세율은 「법인세법」 제98조제1항제8호에 따른 세율(지방소득세 불포함)을 적습니다.
12. ㉑ 산출세액 = ⑲ 소득금액 × ㉑ 세율

## 제2절 조세조약

### 1. 기타소득의 범위

조세조약상 기타소득(other income 또는 income not expressly mentioned)이라 함은 당해 조세조약의 각 조항에서 취급되지 않은 소득을 총칭하는 개념입니다. 따라서 조세조약상의 기타소득의 범위는 조세조약에 따라 다를 수 있습니다.

또한 조세조약상 기타소득은 당해 조세조약에서 명시적으로 다루지 아니한 종류의 소득뿐만 아니라 명시적으로 다루지 아니한 원천의 소득까지도 포함하는 것으로 인정되고 있습니다. 따라서 기타소득에 관한 조세조약의 조항은 양쪽 계약국에서 발생된 소득에 한정되지 않고 제3국에서 발생한 소득에 대하여도 적용됩니다(whenever arising).

그러므로 조세조약에서 기타소득의 개념은 우리나라 국내법상 기타소득과는 그 범위가 다릅니다. 즉, 조세조약상의 기타소득은 당해 조세조약에서 명시적으로 규정되지 아니한 모든 소득을 의미하는데 비하여 국내세법상의 기타소득은 기타소득으로서 열거된 소득에 한정되는 것입니다.

### 2. 과세원칙

기타소득의 과세에 대하여 우리나라가 체결한 조세조약의 내용을 보면 다음과 같이 규정되어 있습니다.

- 거주지국에서만 과세하는 경우(원천지국 과세불가)
- 거주지국과 원천지국에서 과세하는 경우(원천지국 과세가능)
- 기타소득에 관한 규정이 없는 경우(원천지국 과세가능)

다만, 기타소득과 관련된 권리 또는 재산이 비거주자 등의 국내 고정사업장 또는 고정시설과 실질적으로 관련이 있는 때에는 그 기타소득은 사업소득 또는 독립적인 적용역소득으로 과세됩니다(MTC§21②).

### 제3절 과세방법

비거주자 등의 기타소득에 대한 원천징수는 거주자의 원천징수와는 그 방법을 달리 하고 있습니다.

일반적으로 거주자의 기타소득에 대하여는 필요경비가 인정되고 있으나 비거주자의 기타소득에 대하여는 통상 필요경비가 인정되지 않습니다. 따라서 당해 지급금액에 「소득세법」 제156조 또는 「법인세법」 제98조의 규정에 의한 20%(지방소득세 별도)를 원천징수하여야 합니다.

#### ▣ 조세조약상 기타소득에 대한 과세권 배분 ▣

유 형	해 당 조 약
거주지국에서만 과세 (원천지국 과세불가) (71개국)	가봉, 그리스·남아프리카공화국·네팔·노르웨이·독일 <sup>1)</sup> ·라오스·라트비아·러시아·루마니아·룩셈부르크 <sup>2)</sup> ·리투아니아·모로코·몰타·몽골·미얀마·바레인·베트남·벨라루스·불가리아·브루나이·사우디아라비아·세르비아·스리랑카·스웨덴·스위스·스페인·슬로바키아·슬로베니아·아랍에미리트 <sup>3)</sup> ·아이슬란드·아일랜드·알바니아·에스토니아·에콰도르 <sup>1)</sup> ·영국 <sup>1)</sup> ·오만·오스트리아·우루과이·우즈베키스탄·우크라이나·이란·이스라엘·이탈리아·인도·인도네시아·일본 <sup>1)</sup> ·조지아 <sup>1),5)</sup> ·중국·체코·카자흐스탄·카타르·케냐·콜롬비아·쿠웨이트·크로아티아·키르기스·타지키스탄·터키·투르크메니스탄·튀니지·파나마 <sup>1)</sup> ·파푸아뉴기니·포르투갈·폴란드·프랑스·피지·핀란드·필리핀·헝가리·홍콩 <sup>1),7)</sup>
거주지국과 원천지국 과세 (원천지국 과세가능) (19개국)	뉴질랜드·말레이시아·멕시코 <sup>4)</sup> ·방글라데시·베네수엘라·벨기에·브라질·싱가포르(개정후)·아제르바이잔 <sup>5)</sup> ·알제리·에티오피아·요르단·이집트·칠레·캐나다·태국·파키스탄·호주·페루 <sup>6)</sup>
기타소득 조항 없음 (원천지국 과세가능) (3개국)	네덜란드·덴마크·미국

- 1) 독일, 스위스, 영국, 일본, 에콰도르, 조지아, 파나마, 페루, 홍콩 : 특수관계자의 경우 정상적 기타소득 초과분은 원천지국에서 과세가능
- 2) 룩셈부르크 : 재산양도소득은 양도소득 조항이 없어 한·룩셈부르크 조세조약상 기타소득에 해당하나 원천지국에서 과세가능(의정서 제3조)
- 3) 아랍에미리트 : 개인인 경우 국내 과세(제26조 혜택의 자격)
- 4) 멕시코 : 소득총액의 15%를 초과하지 못함(제한세율 15% 적용)
- 5) 조지아, 아제르바이잔 : 도박 및 복권 상금에 대해서만 원천지국에서 과세가능
- 6) 페루 : 소득총액의 10%를 초과하지 못함(제한세율 10% 적용)
- 7) 홍콩 : 보험연금(annuities)은 원천지국에서만 과세

### 부동산을 불법 점유로 인하여 지급받는 손해배상금

(법규구조2014-14, 2014. 02. 07)

국내 소재 부동산의 소유자인 캐나다 거주자가 법원의 조정결정에 따라 부동산을 정당한 권원 없이 불법으로 점유하여 사용한 자로부터 손해배상금을 지급받는 경우, 동 손해배상금은 「소득세법」 제119조제12호가목 및 「한·캐나다조세조약」 제21조에따른국내원천 기타소득에 해당하는 것이며, 해당 소득을 지급하는자는 「소득세법」 제156조제1항제3호에 따라 지급 금액의 20% (지방소득세 별도)를 소득세로 원천징수하는 것임

### 대손처리한 미국법인에 대한 채권금액의 국내원천소득 해당 여부

(법령해석과-1781, 2015. 07. 22)

내국법인이 보유하고 있는 미국현지법인에 대한 매출채권의 금액을 대손처리함으로써 발생한 미국현지법인의 채무면제이익은 국내에서 행하는 사업이나 국내에서 제공하는 인적용역 또는 국내에 있는 자산과 관련하여 제공받는 경제적이익에 해당되지 아니한 경우 「법인세법」 제93조의 국내원천소득으로 보지 아니하는 것이나,

내국법인이 미국현지법인에 대한 매출채권을 포기한 경우에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제3조제2항 단서 및 같은 법 시행령 제3조의 2제1호에 따라 「법인세법」 제52조의 부당행위 계산부인 규정을 적용하는 것이고, 또한 동 금액에 대한 소득처분은 같은 법 제67조 및 같은 법 시행령 제106조제1항제1호(라)목에 따라 기타소득으로 처분하는 것이며, 동 처분된 금액은 「법인세법」 제93조제10호(아)목에 따른 국내원천소득에 해당하는 것입니다.

다만, 귀 질의의 경우가 이에 해당하는 지는 관련 입증서류 등의 실질내용 및 거래행위의 경제적 합리성 여부 등 거래의 제반사정을 구체적으로 고려하여 사실판단할 사항입니다.

### 중국거주자에게 지급하는 경품의 국내원천소득 해당 여부 등

(법령해석과-1716, 2015. 07. 16.)

1. 내국법인이 경품을 지급함으로써 중국거주자(법인 포함)에게 발생하는 소득은 「소득세법」 제119조제12호 및 「법인세법」 제93조제10호의 국내원천 기타소득에 해당하는 것이나, 동 소득에 대한 소득세 및 법인세는 「한·중국 조세조약」 제22조에 의하여 국내에서 과세 되지 아니합니다. 이 경우 「소득세법」 제156조의2 및 「법인세법」 제98조의 4의 규정에 따라 비과세 또는 면제에 관한 신청을 하여야 하며, 신청을 하지 아니하거나 그 신청 내용이 사실과 다른 경우에는 국내 세법에 따라 과세되는 것입니다.
2. 국내에서 과세되는 경우 국내사업장이 없는 중국거주자의 경품 수령으로 인한 국내원천 기타소득은 「소득세법」 제156조 및 「법인세법」 제98조에 따라 해당 소득을 지급하는 자가 관련 소득세 및 법인세를 원천징수하여 그 원천징수한 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 납세지 관할세무서장에게 납부하여야 하는 것입니다.

## 미국법인에게 지급하는 알선수수료의 소득구분

(기획재정부 국제조세제도과-181, 2016. 04. 19)

국내사업장이 없이 의류 제조업을 주로 영위하는 미국 법인이 국내의 납품업체에게 제품 품질검사기관으로 다른 업체를 지정해 주고 그에 대한 대가로서 지급받는 알선수수료 「법인세법」 제93조 제10호에 따른 기타소득에 해당하는 것입니다.

\* 비교 : 법규과-1852, 2006. 05. 12

## 주식매수대금 지급지체에 따라 지급하는 지연손해금

(국제세원-155, 2010. 03. 24)

1. 국내사업장 없는 말레이시아 법인에게 국내에 있는 자산에 해당하는 내국법인 주식 매매대금의 이행지체책임에 따라 지급하는 손해배상금은 「법인세법」 제93조제11호가목 및 「한·말레이시아 조세조약」 제22조에 따른 국내원천 기타소득에 해당하는 것임.
2. 위 소득을 「민법」 제487조에 따라 변제공탁하는 경우 공탁자는 공탁하는 때에 「법인세법」 제98조에 따라 원천징수하는 것임.

## 스위스법인이 내국법인 주식 수증시 과세여부

(법규국조 2009-131, 2009. 04. 09)

국내사업장 없는 스위스 법인이 룩셈부르크 법인으로부터 내국법인 주식을 증여받아 발생하는 소득은 「법인세법」 제93조제11호가목에 따른 기타소득에 해당하나, 「한·스위스 조세조약」 제21조에 따라 우리나라에서 과세되지 않음. 다만, 증여 후 당해 주식으로부터 발생하는 배당 소득 및 동 주식의 양도로 인한 소득 등의 과세시에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조의2에 따라 거래의 실질내용을 바탕으로 소득의 실질귀속자에 대하여 조세조약을 적용하는 것으로서, 제3자를 통한 간접적인 방법이나 2이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의하여 조세조약 및 세법상 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 조세조약 및 세법을 적용하는 것임.

## 「법인세법」 제93조 제10호 다목의 소득에 대한 「한·영 조세조약」 제22조 제3항의 적용 여부

(기획재정부 조세정책과-1167, 2018. 10. 18)

「법인세법」 제93조 제10호 다목\*의 소득에 대하여는 「한·영 조세조약」 제22조 제3항이 적용되지 않는 것입니다.

\* 국내에 있는 자산을 증여받아 생기는 소득



**외국법인의 상환전환우선주 투자금 원금회수시 환율상승에 따른 원화 환산차액**

(국제세원-639, 2009. 12. 24)

아랍에미리트 법인이 내국법인에게 상환전환우선주 형태로 700만 달러를 투자하고 그 이후 동 아랍에미리트 법인이 보통주로 전환권을 행사하지 아니하여 내국법인으로부터 투자원금 700만 달러를 상환받는 경우 환율상승에 따른 내국법인의 원화 환산차액은 동 아랍에미리트 법인의 국내원천소득에 해당되지 아니함.



**해외 자회사에 대한 지급보증으로 인한 구상채권 대손처리시 원천징수의무**

(국제세원-442, 2009. 08. 28)

내국법인의 각사업연도 소득금액 계산상 「법인세법」 제19조의2제2항제1호에 따라 내국법인이 해외 자회사에 대한 구상채권을 대손 처리한후 손금불산입한 금액의 소득처분과 관련하여, 「소득세법 시행령」 제192조제3항에 따른 “법인세 과세표준 및 세액의 신고기일” 이전에 이미 그 처분소득의 귀속자인 해외 자회사의 청산이 사실상 완료되어 당해 소득처분에 대한 납세의무가 완전히 소멸된 경우에는 원천징수의무자인 당해 내국법인은 당해 소득 처분금액에 대한 법인세의 원천징수의무가 없음.



**내국법인의 주식(예탁증서) 정상가격 미달 양도시 양수자의 기타소득 해당여부**

(국제세원-439, 2009. 08. 27)

국내사업장이 없는 미국법인이 「법인세법 시행령」 제131조제2항에 의한 특수관계가 있는 국내사업장이 없는 다른 미국법인에게 내국법인의 주식·출자지분을 기초로 하여 발행한 예탁 증서를 정상가격에 미달하게 양도하는 경우에는 「법인세법」 제92조제2항제3호에 따라 정상가격을 당해 수입금액으로 하여 국내원천소득금액을 계산하며, 정상가격 미달금액과 정상가격과의 차액을 양수법인에게 「법인세법」 제93조제11호의 기타소득으로 과세하는 것은 아님.



**인도네시아 및 필리핀 영리법인에게 국내 부동산 증여시 국내원천소득 해당여부**

(국제세원-2331, 2008. 11. 25)

내국법인이 국내에 있는 부동산을 국내사업장이 없는 인도네시아 및 필리핀 거주자인 영리법인에게 증여함으로써 인하여 당해 인도네시아 및 필리핀 영리법인에게 발생하는 소득은 「법인세법」 제93조제11호의 국내원천소득에 해당하는 것이나, 동 소득에 대한 법인세는 한·인도네시아 조세조약 제22조 및 한·필리핀 조세조약 제22조에 의하여 국내에서 과세되지 아니함.

이 경우 「법인세법」 제98조의 4의 규정에 따라 비과세 또는 면제에 관한 신청을 하여야 하며, 그 신청 내용이 사실과 다른 경우에는 국내에서 과세됨.





### 외국법인이 특수관계자인 거주자로부터 국내 비상장주식을 저가 현물출자받는 경우 국내 원천소득 해당여부

(국제세원-593 2011. 12. 30)

외국법인이 특수관계자인 거주자로부터 국내 비상장주식을 현물출자 받고 신주를 발행함에 있어 현물출자 받은 비상장주식의 시가와 교부하는 신주의 발행가액과의 차이는 「법인세법」 제93조제10호에서 규정하는 국내원천소득에 해당하는 것입니다.



### 해외현지법인의 기타소득으로 처분된 금액에 대한 과세여부

(국제세원-1796, 2008. 09. 30)

「법인세법」 제67조의 규정에 따라 기타소득으로 처분된 금액은 같은법 제93조제11호아목의 규정에 의하여 국내원천소득에 해당하며, 동 소득처분금액 중 국내사업장이 없는 방글라데시 법인의 기타소득으로 처분된 금액은 한·방글라데시 조세조약 제22조의 규정에 따라 국내에서 과세됨.

그러나 국내사업장이 없는 인도네시아 및 미얀마 법인의 기타소득으로 처분된 금액은 각각 한·인도네시아 조세조약 제22조 및 한·미얀마 조세조약 제22조의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 아니함.



### 지방자치단체가 비거주자에게 지급하는 상금의 국내 과세여부

(서면2탐-775, 2008. 04. 25)

지방자치단체가 디자인공모전을 개최하고 비거주자에게 지급하는 상금은 「소득세법」 제119조제13호 규정에 의한 국내원천 기타소득에 해당하고, 지급시에 같은법 제156조제1항 제3호 규정에 따라 지급금액의 100분의 25에 상당하는 금액을 원천징수하는 것임.

다만, 지급받는 자의 거주지국과 조세조약이 체결되어 있는 경우에는 당해 조약에 따라 과세여부를 결정하는 것임.



### 독일법인이 수입한 물품의 클레임으로 인하여 지급받는 손해배상금

(서면2탐-736, 2007. 04. 25)

국내사업장이 없는 독일법인이 무역거래에서 발생한 클레임에 대한 배상으로서 본래의 계약내용이 되는 지급 자체에 대한 손해를 넘어 배상받는 금전 또는 기타 물품의 가액은 「법인세법」 제93조제11호나목 및 같은법 시행령 제132조제10항에 의하여 국내원천 기타 소득에 해당하는 것이나 「한·독 조세협약」 제21조에 의하여 우리나라에서 과세되지 아니하는 것으로 원천징수대상에도 해당하지 아니하는 것임.

### 계약이행 지체에 따른 지체상금

(서면2팀-1775, 2006. 09. 13)

태국에 해외지점이 있는 내국법인이 태국법인과 체결한 철도신호개량사업계약의 이행을 지체함에 따라 부담한 지체상금은 「법인세법」 제93조제11호의 규정에 의하여 국내원천 소득에 해당되는 것임.

### 특수관계에 있는 영국법인이 부담할 비용을 내국법인이 부담한 경우

(기획재정부 조세정책과-1007, 2020. 12. 01)

[질의] 내국법인과 특수관계에 있는 영국법인이 부담하여야 할 비용을 내국법인이 부담함으로써 영국법인에게 기타소득으로 처분된 영국법인의 국내원천 기타소득에 대하여 한·영 조세조약 제22조 제3항을 적용하여 국내에서 과세할 수 있는지 여부

[제1안] 제22조 제3항이 적용되므로 국내에서 과세 가능

[제2안] 제22조 제3항이 적용되지 아니하므로 국내에서 과세 불가능

[회신] 귀 질의의 경우 제2안이 타당합니다.

### 내국법인 합병에 따라 특수관계에 있는 일본 주주가 이익을 부여받은 경우

(재국조-61, 2006. 01. 19)

1. 내국법인 “갑”과 “을”의 합병에 따라 외국법인 A(“갑”의 주주)가 「국제조세조정에 관한 법률」 제1조제1항제8호의 특수관계에 있는 외국법인 B(“을”의 주주)에게 「법인세법 시행령」 제88조제1항제8호 각목의 규정에 의한 방법으로 이익을 부여한 경우 외국법인 B가 부여받은 소득은 「법인세법」 제93조제11호자목의 규정에 의한 국내원천소득에 해당하는 것임.
2. 이 경우 외국법인 B가 일본법인이라면 상기 소득은 한·일 조세조약 제22조제3항의 규정에 따라 국내에서 과세되는 것임.

### 매매계약 면책조항에 의하여 매도자가 매수자에게 지급하는 면책금

(서면2팀-1132, 2005. 07. 19)

외국법인(매수법인)이 내국법인(매도법인)으로부터 당해 내국법인이 보유하는 다른 내국법인의 주식을 취득하기 위해 주식매매계약을 체결함에 있어, 주식을 발행한 법인이 주식매매계약 후 계약종결일 이전 종료하는 사업연도분에 대해 과세관청의 결정에 의한 조세추징 등의 사유로 주식가치가 하락하는 경우를 예상하여 당해 외국법인(매수법인)을 손실로부터 면책하도록 사전 약정된 조세면책의무(Tax Indemnification)조항에 의거 매수법인이 매도법인으로부터 면책금을 받는 경우, 당해 면책금은 당초의 주식매입가액을 감액하는 것임.



### 미국법인이 계약변경에 따른 권리 포기 대가를 지급받는 경우

(서면2팀-1997, 2004. 09. 23)

국내사업장이 없는 미국법인이 내국법인으로부터 계약의 변경에 따른 권리포기 대가를 지급받는 경우 동 대가는 「법인세법」 제93조제11호나목의 규정에 의한 국내원천 기타 소득에 해당하는 것임.



### 실권주 재배정에 따라 외국법인에게 발생한 이익

(서이46017-11232, 2003. 06. 30)

내국법인의 유상증자시 내국법인주주의 증자불참에 따라 발생한 실권주를 이사회 결의의 통하여 외국법인주주가 상속세 및 증여세법에 의한 평가액보다 낮은 액면가액으로 배정 받음으로써 발생한 소득(「상속세및증여세법」에 의한 평가액과 액면가액의 차액)은 「법인세법」 제93조제11호에 규정된 국내에 있는 자산과 관련하여 제공받은 경제적 이익으로 인한 소득에 해당되는 것임.



### 위약 또는 해약을 원인으로 법원판결에 따라 지급받는 법정이자(지연이자)

(서이46017-11127, 2003. 06. 11)

내국법인이 판결에 의하여 국내 고정사업장이 없는 일본법인에게 특허권의 침해 등에 따른 위약금을 지불하는 경우, 동 위약금이 일본법인의 기술사용에 따른 대가인 경우에는 사용료 소득에 해당하는 것으로서 「조세특례제한법」 제121조의6의 규정에 의한 조세면제대상에 해당하지 아니하는 한 지급하는 사용료 총액에 10%를 법인세로 원천징수하는 것이며, 일본법인에게 위약 또는 해약을 원인으로 법원의 판결에 의하여 지급하는 법정이자(지연이자)는 「법인세법」 제93조제11호의 기타소득에 해당하는 것으로서, 한·일조세조약 제22조의 규정에 의하여 국내에서 과세되지 않는 것임.



### 특수관계자에게 내국법인의 주식 증여시 정상가격 적용여부

(서이46017-11559, 2002. 08. 23)

국내사업장이 없는 일본법인이 내국법인의 주식(「소득세법」 제94조제1항제4호의 규정에 의한 기타자산을 제외)을 특수관계가 있고 국내사업장이 없는 다른 일본영리법인에게 동 주식을 증여함으로 인하여 발생하는 소득은 「법인세법」 제93조제11호의 국내원천 기타 소득에 해당하는 것이며, 동 주식을 무상증여하는 법인에 대하여는 「법인세법」 제92조제2항 제3호의 정상가격에 의한 유가증권양도소득 조항은 적용하지 아니하는 것임.

### 제조업을 영위하는 독일법인에게 지급하는 지급보증 수수료

(재국조46017-184, 2001. 11. 06)

내국법인이 제조업을 영위하는 국내사업장이 없는 독일법인의 지급보증을 받아 국내에 소재하는 은행으로부터 자금을 차입하고 동 독일법인에게 지급하는 지급보증수수료는 「법인세법」 제93조제11호의 기타소득에 해당됨.

### 내국법인 발행 전환사채 증여시 과세표준

(국업46017-259, 2001. 06. 19)

1. 국내사업장이 없는 외국법인이 내국법인이 발행한 부도채권(전환사채)을 특수관계가 없고 국내사업장이 없는 다른 외국법인에게 증여함으로써 인하여 다른 외국법인에게 발생하는 소득은 「법인세법」 제93조제11호 다목에서 규정하는 기타소득에 해당함.
2. 상기 기타소득에 대하여 국내에서 과세되는지 여부는 우리나라와 수증법인의 거주지국간에 체결된 조세조약에 의하여 결정되며 국내에서 과세되는 경우 기증법인이 기증자산의 기증당시의 시가를 과세표준으로 하여 25%의 세율을 적용하여 원천징수하여야 함.

### 불균등 감자로 다른 특수관계자인 외국법인의 주식 가치가 증가하는 경우

(재국조46017-116, 2000. 09. 18)

비상장내국법인이 주주인 홍콩법인이 보유하고 있는 그 내국법인의 주식을 시가보다 낮은 가격으로 매입하여 소각함에 따라 동 불균등감자로 인해 다른 주주인 네덜란드법인이 보유하고 있는 그 내국법인의 주식의 가치가 증가하는 경우 당해 주식이치의 증가액 상당액은 「법인세법」 제93조제11호 및 동법시행령 제132조제9항제9호에 규정된 국내에 있는 자산과 관련하여 제공받은 경제적 이익으로 인한 소득에 해당되는 것임. 이 경우 「법인세법」 제98조제1항의 규정에 의하여 당해 주식을 발행한 법인인 비상장내국법인이 자본의 감소를 결정한 날에 네덜란드법인을 대상으로 당해 주식이치의 증가액 상당액에 동조 동항제3호의 세율을 적용한 세액을 원천징수하여야 하는 것임.

### 고용을 전제로 한 외국인 기술자의 스카웃비용

(국일46017-53, 1996. 02. 03)

조세감면규제법시행령 제13조제1항제3호에 해당하는 외국인 기술자의 근로소득은 동법 제15조 규정에 의해 소득세 면제가능하나, 고용을 전제로 지급하는 스카웃비는 기타소득이므로 그 대가 지급시 「소득세법」 제156조제1항제3호 규정에 의거 25%(주민세 10% 별도)의 소득세를 원천징수 하여야 함.

## 해외선주에게 지급하는 커미션 국내원천소득 여부

(서면2팀-2801, 2004. 12. 31)

외국법인인 해외선주가 국내조선소에 선박을 발주하면서 내국법인이 생산한 제품을 납품할 수 있도록 알선하고 동 내국법인으로부터 지급받는 대가는 「법인세법」 제93조 제11호에서 규정하는 기타소득에 해당하는 것이며,

외국법인인 해외선주가 국외조선소에 선박을 발주하면서 내국법인이 생산한 제품을 동 국외조선소에 수출할 수 있도록 알선하고 동 내국법인으로부터 지급받는 대가는 해외선주의 알선행위가 전적으로 국외에서 이루어진 경우에는 국내원천소득에 해당하지 않는 것임.

## 국내 상장주식의 가상주식을 기초자산으로 한 파생금융상품계약 손익의 소득구분

(국제세원-400, 2011. 08. 23)

내국법인이 국내에 고정사업장이 없는 비금융업을 영위하는 외국법인과 차액정산형 파생상품계약(Settlement Option)을 체결하면서 그 외국법인이 소유한 국내 상장주식의 가상주식을 기초자산으로 하고, 계약조건에서 일정 시점의 기준가격에 따라 계약만기일에 하락액(정산손실)에 정산수수료를 가산하여 외국법인에게 지급하기로 하는 경우 외국법인이 수령하는 대가는 「법인세법」 제93조 제10호에 따른 국내원천 기타소득에 해당하는 것입니다.

## 미국에 설립된 조합지분 출자금 송금 지연이자

(국일46017-102, 1995. 02. 21)

미국내에 설립된 조합지분의 출자금 송금지연에 따른 지연이자는 「법인세법」 제55조제1항 제11호 및 동법시행령 제122조제7항제1호의 국내원천소득인 기타소득에 해당하므로 동법 제59조제1항에 따라 25%를 원천징수하여야 함.

## 외국정부에 지급한 징벌적 손해배상금의 국내 과세 여부

(기획재정부 국제조세제도과-114, 2019. 3. 20.)

내국법인이 국내에서 발생한 가격 담합행위로 인해 미국의 관련 법률 [독점금지법(Sherman & Clayton Act), 부당이득 환수법(False Claims Act)]을 위반하여 미국 법원의 판결에 따라 미국 법무부에 납부하는 손해배상금이 「법인세법」 제21조의2에 따른 징벌적 목적의 손해배상금에 해당하는 경우, 그 손해배상금은 같은 법 제93조 제10호 아목에 따른 국내원천 기타소득에 해당하나, 같은 법 제3조 제4항(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것)에 따른 비영리외국법인의 수익사업에서 생기는 소득이 아니므로 국내에서 과세되지 아니하는 것입니다.



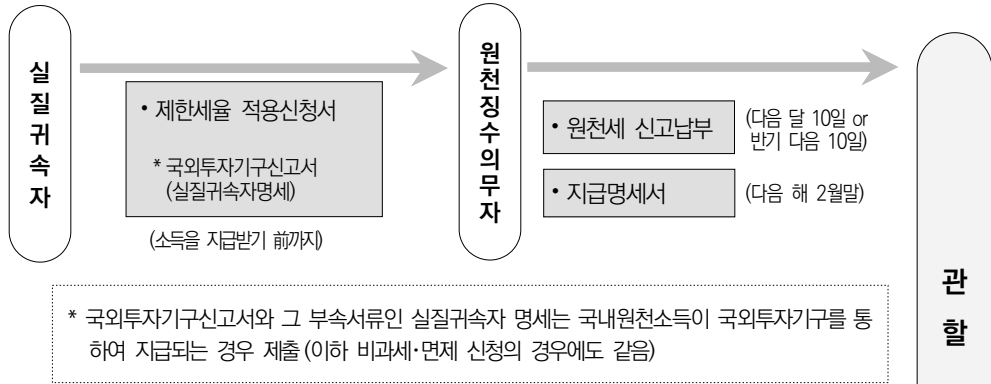
# V

## 조세조약 적용절차

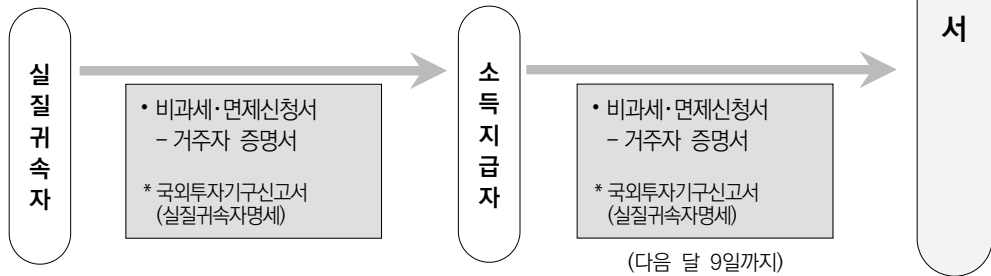


### 비거주자 등의 원천징수 관련 특례 제도

#### • 조세조약상 제한세율 적용절차



#### • 조세조약상 비과세·면제 적용절차



#### ■ 제한세율 적용신청 VS 비과세·면제신청 비교 ■

구분	제한세율 적용신청	비과세·면제 신청
적용대상	조세조약에 따른 제한세율 (이자, 배당, 사용료)	조세조약에 따른 비과세·면제 (거주지국에서만 과세하는 경우)
제출방법	실질귀속자 → 원천징수의무자	실질귀속자 → 소득지급자 → 세무서
제출시기	실질귀속자가 소득을 지급받기 전까지	소득지급자가 다음 달 9일까지
신고방법	원천세를 신고납부하고 지급명세서를 제출	신청서를 세무서에 제출

#### • 그 밖에 특례 제도

- 말레이시아 라부안에 소재하는 기업에 대한 원천징수절차
- 비거주연예인 등의 용역제공에 대한 원천징수절차



# V

## 조세조약 적용절차

### 제1장 조세조약상 제한세율 적용절차

#### 1. 제도의 개요

국내원천소득을 실질적으로 귀속받는 외국법인 또는 비거주자는 국내원천소득을 지급받기 전까지 제한세율 적용신청서를 원천징수의무자에게 제출하여야 합니다.

국내원천소득이 국외투자기구를 통하여 지급되는 경우에는 그 국외투자기구는 실질귀속자로부터 제한세율 적용신청서를 제출받아 그 명세가 포함된 국외투자기구 신고서를 원천징수의무자에게 제출하고 원천징수의무자는 실질귀속자를 파악할 수 없는 경우 우선 국내세법상 원천징수세율을 적용하고, 실질귀속자 또는 원천징수의무자가 관할세무서에 경정청구하는 방법으로 제한세율을 적용받을 수 있습니다.

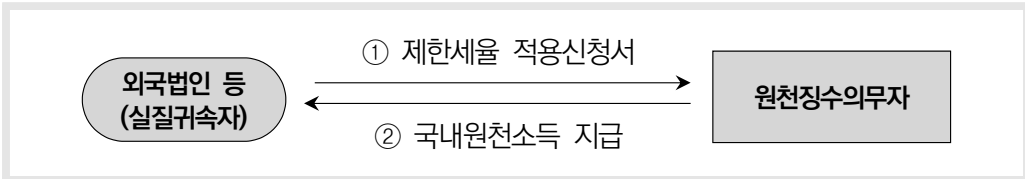
#### 2. 제한세율 적용신청서 제출

「법인세법」 제93조·「소득세법」 제119조에 따른 국내원천소득의 실질귀속자인 외국법인 또는 비거주자가 조세조약에 따른 제한세율을 적용받으려는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 제한세율 적용신청서를 「법인세법」 제98조제1항·「소득세법」 제156조제1항에 따른 원천징수의무자에게 제출하여야 합니다(법법§98의6①, 소법§156의6①). 이 경우 「법인세법」 제93조의2제1항제1호에 해당하여 국외투자기구를 국내원천소득의 실질귀속자로 보는 경우에는 그 국외투자기구에 투자한 투자자의 국가별 현황 등이 포함된 국외투자기구 신고서를 함께 제출하여야 합니다(법법§98의6①).

다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제296조제5호에 따른 외국예탁결제기관이 같은 법 제294조에 따른 한국예탁결제원에 개설한 계좌를 통하여 지급받는 국내원천

소득의 경우에는 제한세율 적용신청서를 제출하지 아니할 수 있습니다(법령§138의7 ①, 소령§207의8①).

원천징수의무자는 조세조약상 비과세·면제 적용 신청과 달리 제한세율 적용신청서등을 관할세무서에 제출하지 않습니다.



조세조약에 따른 제한세율을 적용할 때 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 이를 실질귀속자로 봅니다(법령§138의7⑤, 소령§207의8 ⑤).

- ① 「국민연금법」, 「공무원연금법」, 「군인연금법」, 「사립학교교직원 연금법」 및 「근로자퇴직급여 보장법」 등에 준하는 계약상대국의 법률에 따라 외국에서 설립된 연금
- ② 계약상대국의 법률에 따라 외국에서 설립된 비영리단체로서 수익을 구성원에게 분배하지 아니하는 기금

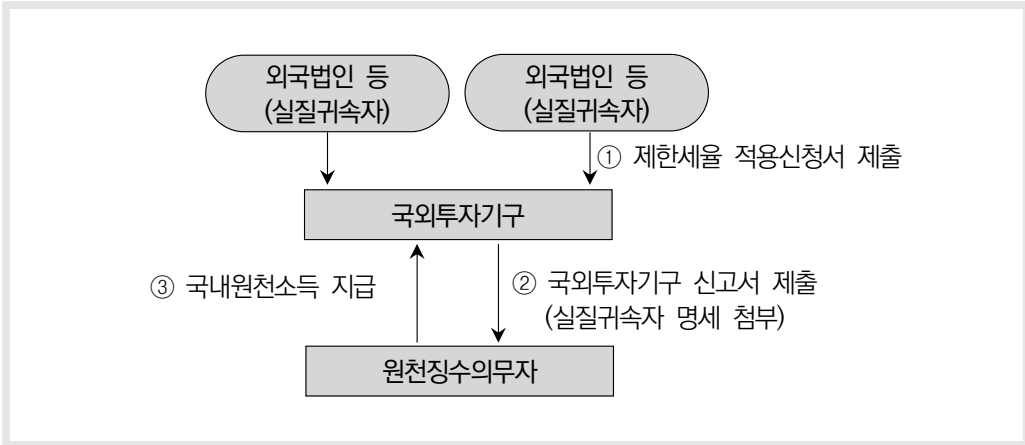
### 3. 국외투자기구를 통하여 소득이 지급되는 경우

국내원천소득이 국외투자기구를 통하여 지급되는 경우, 해당 국외투자기구는 실질 귀속자로부터 제한세율 적용신청서를 제출받아 국외투자기구 신고서에 실질귀속자 명세를 첨부하여 국내원천소득을 지급받기 전까지 원천징수의무자에게 제출하여야 합니다(법법§98의6②, 법령§138의7③, 소법§156의6②, 소령§207의8③). 국외투자 기구란 투자권유를 하여 모은 금전 등 재산적 가치가 있는 투자대상자산을 취득, 처분 또는 그 밖의 방법으로 운용하고 그 결과를 투자자에게 배분하여 귀속시키는 투자행위를 하는 기구로서 국외에서 설립된 것을 말합니다(법법§93의2①).

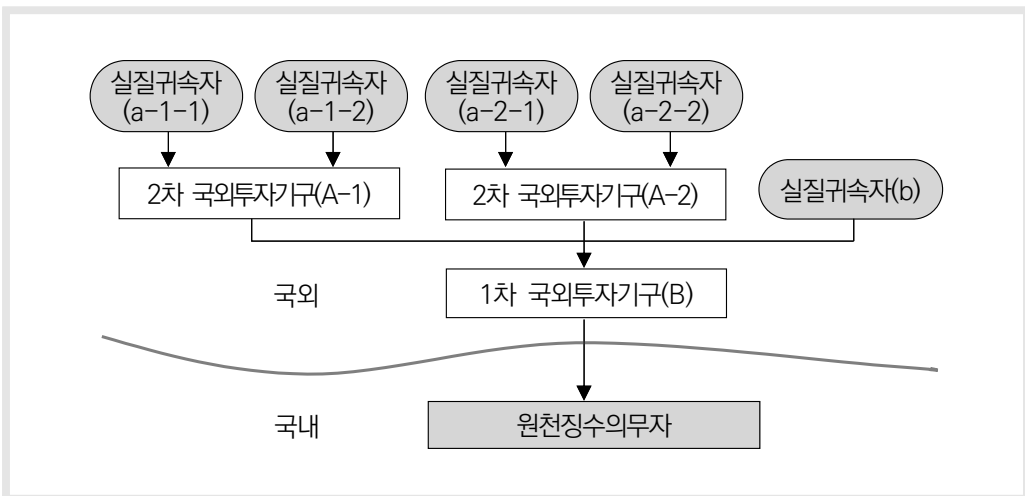
제출된 제한세율 적용신청서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 또는 국외투자기구 신고서는 제출된 날부터 3년 이내에는 다시 제출하지 아니할 수 있습니다. 다만, 그 내용에 변동이 있는 경우에는 변동사유가 발생한 날 이후 최초로 국내원천소득을 지급받기 전까지

그 변동 내용을 반영하여 제출하여야 합니다(법령§138의7⑥, 소령§207의8⑥).

○ 실질귀속자 명세 작성 방법(법령§138의7④, 소령§207의8④)



- 국외투자기구(1차 국외투자기구)에 투자하고 있는 투자자들로부터 제한세율 적용신청서를 제출받아 실질귀속자 명세를 작성



- 투자자 중 다른 국외투자기구(2차 국외투자기구)가 포함되어 있는 경우 2차 국외투자기구는 투자자들로부터 제한세율 적용신청서를 제출받아 작성한 실질귀속자 명세를 국외투자기구 신고서에 첨부하여 1차 국외투자기구에 제출

#### 4. 국외공모집합투자기구를 통하여 소득이 지급되는 경우

다음 요건을 모두 갖춘 국외투자기구(이하 "국외공모집합투자기구"라 한다)는 국외투자기구신고서에 공모집합투자기구임을 확인할 수 있는 서류와 해당 국외투자기구의 국가별 실질귀속자의 수 및 총투자금액 명세를 국외투자기구 신고서에 첨부하여 원천징수의무자 또는 다른 국외투자기구에게 제출합니다(법령§138의7③, 소령§207의8③).

- ① 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 집합투자기구와 유사한 국외투자기구로서, 계약상대국의 법률에 따라 등록하거나 승인을 받은 국외투자기구
- ② 증권을 사모로 발행하지 아니하고 직전 회계기간 종료일(신규로 설립된 국외투자기구인 경우에는 국외투자기구 신고서 제출일을 말한다) 현재 투자자가 100명(투자자가 다른 국외투자기구인 경우에는 그 국외투자기구를 1명으로 본다) 이상일 것
- ③ 조세조약에서 조약상 혜택의 적용을 배제하도록 규정된 국외투자기구에 해당되지 아니할 것

국외공모집합투자기구는 투자자들로부터 제한세율 적용신청서를 제출받지 않을 수 있으며, 그에 따라 국외투자기구 신고서에 실질귀속자 명세를 첨부하지 않을 수 있습니다. 다만 상기③ 조세조약에서 조약상 혜택의 적용을 배제하도록 규정된 국외공모집합투자기구의 경우에는 실질귀속자 명세를 첨부하여야 합니다.

#### 5. 국외투자기구에 대한 실질귀속자 특례

비거주자 또는 외국법인이 국외투자기구를 통하여 국내원천소득을 지급받는 경우에는 그 비거주자 또는 외국법인을 국내원천소득의 실질귀속자로 봅니다. 실질귀속자란 그 국내원천소득과 관련하여 법적 또는 경제적 위험을 부담하고 그 소득을 처분할 권리를 가지는 등 해당 소득에 대한 소유권을 실질적으로 보유하고 있는 자를 말합니다.

다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 국외투자기구를 실질귀속자로 봅니다(법법§93의2①, 소법§119의2①).

- ① 다음 요건을 모두 충족하는 경우
  - 가. 국외투자기구의 거주지국에서 그 국외투자기구가 납세의무를 부담할 것

나. 국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세를 부당하게 감소시킬 목적으로 설립한 것이 아닐 것

- ② 그 국외투자기구가 조세조약에서 실질귀속자로 인정되는 것으로 규정된 경우
- ③ 위 ①, ②에 해당하지 않는 국외투자기구가 그 국외투자기구에 투자한 투자자를 입증하지 못하는 경우(투자자가 둘 이상인 경우로서 투자자 중 일부만 입증하는 경우에는 입증하지 못하는 부분으로 한정)

「소득세법」 제2조제3항에 따른 법인으로 보는 단체 외의 법인 아닌 단체인 국외투자기구는 위 ② 및 ③에 해당하는 경우로 한정하며, 위 ③에 해당하여 국외투자기구를 실질귀속자로 보는 경우에는 그 국외투자기구에 대하여 조세조약에 따른 비과세면제 및 제한세율의 규정을 적용하지 아니합니다.

## 6. 실질귀속자 불분명시 제한세율 적용배제

원천징수의무자는 실질귀속자 또는 국외투자기구로부터 제한세율 적용신청서 또는 국외투자기구 신고서를 제출받지 못하거나 제출된 서류를 통해서는 실질귀속자를 파악할 수 없는 등 다음의 사유에 해당하는 경우에는 제한세율을 적용하지 아니하고 「법인세법」 제98조제1항 및 「소득세법」 제156조 제1항 각 호의 금액을 원천징수하여야 합니다(법법§98의6③, 소법§156의6③).

이 경우 아래 ② 또는 ③은 그 사유가 발생한 부분으로 한정하고, 국외공모집합투자기구에 대해서는 ③의 사유를 제외합니다(법령§138의7⑦, 소령§207의8⑦).

- ① 제한세율 적용신청서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 또는 국외투자기구 신고서를 제출받지 못한 경우
- ② 제출된 제한세율 적용신청서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 또는 국외투자기구 신고서에 기재된 내용의 보완 요구에 따르지 않는 경우
- ③ 제출된 제한세율 적용신청서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 또는 국외투자기구 신고서를 통해서는 실질귀속자를 파악할 수 없는 경우

## 7. 서류 보관 및 제출의무

원천징수의무자 및 국외투자기구는 제한세율 적용신청서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서, 국외투자기구 신고서 등 관련 자료를 법인세법 제98조제1항에 및 소득세법 제156조제1항에 따른 원천징수세액의 납부기한 다음날부터 5년간 보관하여야 하고, 원천징수의무자의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출하여야 합니다(법령§138의7⑧, 소령§207의8⑧).

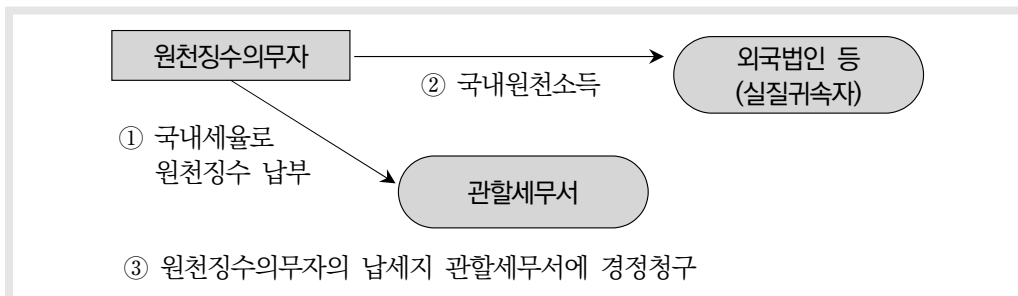
## 8. 경정청구 절차

적용받은 제한세율에 오류가 있거나 제한세율을 적용받지 못한 실질귀속자가 제한세율을 적용받으려는 경우에는 실질귀속자 또는 원천징수의무자가 세액이 원천징수된 날이 속하는 달의 말일부터 5년 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 원천징수의무자의 납세지 관할 세무서장에게 경정을 청구할 수 있습니다.

다만, 국세기본법 제45조의2제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 후발적 경정청구 사유가 발생하였을 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 3개월 이내에 경정을 청구할 수 있습니다(법법§98의6④, 소법§156의6④).

경정을 청구하려는 자는 원천징수의무자의 납세지 관할세무서장에게 기획재정부령으로 정하는 제한세율 적용을 위한 경정청구서에 국내원천소득의 실질귀속자임을 입증할 수 있는 다음 각 호의 서류를 첨부하여 경정을 청구하여야 합니다. 이 경우 증명서류는 한글번역본과 함께 제출하여야 하되, 국세청장이 인정하는 경우에는 영문으로 작성된 서류만을 제출할 수 있습니다(법령§138의8①, 소령§207의9①).

- ① 「법인세법 시행령」 제138조의7제1항 및 「소득세법 시행령」 제207조의8 제1항에 따른 제한세율 적용신청서
- ② 해당 실질귀속자 거주지국의 권한 있는 당국이 발급하는 거주자증명서
- ③ 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 또는 국외투자기구 신고서



경정청구 절차에 관하여는 외국법인은 「법인세법 시행령」 제138조의6제2항부터 제4항까지의 규정을 준용하며(법령§138의8②) 비거주자는 「소득세법 시행령」 제207조의5제2항부터 제4항까지의 규정을 준용합니다(소령§207의9②), 경정을 청구받은 세무서장은 청구를 받은 날부터 6개월 이내에 과세표준과 세액을 경정하거나 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 청구인에게 알려야 합니다(법법§98의6⑤, 소법§156의6⑤).

### 케이만군도 소재 국외투자기구를 통하여 내국법인에게 지급되는 소득

(법령해석과-2016, 2016. 06. 21)

귀 사전답변신청의 사실관계와 같이 내국법인이 케이만군도에 설립된 「법인세법」 제1조 제3호 및 같은 법 시행령 제138조의7 제2항에 따른 국외투자기구를 통하여 소득을 지급 받는 경우 동 내국법인에 대하여는 「법인세법」 제73조를 적용할 수 없는 것입니다.

### 영국에서 설립된 기업연금

(국제세원관리담당관실-340, 2014. 09. 17)

영국 법률에 따라 승인되어 설립된 기업연금이 「근로자퇴직급여 보장법」 등에 준하는 영국의 법률에 따라 외국에서 설립된 연금에 해당하는 경우, 「법인세법 시행령」 제138조의7 제5항에 따른 실질 귀속자로 보는 것임

### 영국 법률에 따라 운용되는 광산근로자 연금

(서면법규과-1303, 2013. 11. 29)

영국 법률에 따라 운용되는 광산근로자 연금(British Coal Staff Superannuation Scheme 및 Mineworkers' Pension Scheme)이 「근로자퇴직급여 보장법」 등에 준하는 영국의 법률에 따라 외국에서 설립된 연금에 해당하는 경우, 「법인세법 시행령」 제138조의7제5항에 따른 실질귀속자로 보는 것임

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제72호의2서식] <개정 2020. 3. 13.>

국내원천소득 제한세율 적용신청서(외국법인용)

※ 해당되는 [ ]에 √ 표를 합니다.

(앞 쪽)

접수번호	접수일자
------	------

1. 신청인의 인적사항

① 유형	<input type="checkbox"/> 법인, <input type="checkbox"/> 연금, <input type="checkbox"/> 기금, <input type="checkbox"/> 조세조약상 실질귀속자로 인정되는 국외투자기구(조세조약 관련 규정: ) <input type="checkbox"/> 거주지국에서 납세의무를 부담하고, 국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세를 부담하게 감소시킬 목적으로 설립한 것이 아닌 국외투자기구 <input type="checkbox"/> 기타( )		
② 법인명		⑥ 주소	
③ 대표자 성명		⑦ 거주지국	
④ 납세자번호		⑧ 국가코드	
⑤ 설립연월일		⑨ 전화번호	

2. 신청인이 적용받고자 하는 규정

- ⑩ 대한민국과 \_\_\_\_\_ 간의 조세조약 제\_\_조 제\_\_항 제\_\_호 \_\_\_\_\_ 소득 세율 \_\_%  
 제\_\_조 제\_\_항 제\_\_호 \_\_\_\_\_ 소득 세율 \_\_%  
 제\_\_조 제\_\_항 제\_\_호 \_\_\_\_\_ 소득 세율 \_\_%

3. 실질귀속자 판정기준

- ⑪ 대한민국의 국민연금법, 공무원연금법, 군인연금법, 사립학교 교직원연금법, 및 근로자 퇴직급여 보장법, 등에 준하는 계약상대국의 법률에 따라 설립된 연금: 예 [ ], 아니오 [ ]
- ⑫ 계약상대국의 법률에 따라 설립된 비영리단체로서 수익을 구성원에게 분배하지 아니하는 기금: 예 [ ], 아니오 [ ]
- ⑬ 설립지국과 한국 간에 체결된 조세조약에서 실질귀속자로 인정되는 것으로 규정된 국외투자기구: 예 [ ], 아니오 [ ]
- ⑭ 국외투자기구의 거주지국에서 그 국외투자기구가 납세의무를 부담하고 국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세를 부담하게 감소시킬 목적으로 설립한 것이 아닌 국외투자기구: 예 [ ], 아니오 [ ]
- ⑮ 지급받는 국내원천소득의 실질귀속자인지: 예 [ ], 아니오 [ ]
- ⑯ 본인 또는 지급받는 소득이 대한민국과 거주지국 간의 조세조약상 혜택을 배제(제한)시키는 규정의 적용을 받습니까?  
 예 [ ], 아니오 [ ]

본인은 「법인세법」 제98조의6 및 「법인세법 시행령」 제138조의7에 따라 국내원천소득 제한세율 적용신청서를 제출함에 있어 아래 사항을 명확히 인지하고 있을 뿐 아니라 기재내용에 오류가 없으며 이 신청과 관련된 모든 국내원천소득의 실질귀속자(또는 실질귀속자를 대리하여 서명을 하도록 위임을 받은 자)에 해당함을 확인합니다.

- 신청인은 위 신청서 내용이 사실과 다른 경우에는 원천징수세액이 관련 법률에 따라 원천징수되어야 할 세액에 미달할 수 있음을 인지하고 있습니다.
- 신청인은 위 ⑪ ~ ⑭ 중 하나의 요건에 해당하여 예로 표시한 경우 원천징수무의자가 해당 연금 등이 설립된 국가와 대한민국 간에 체결된 조세조약상 제한세율을 적용하게 됨을 인지하고 있습니다. 특히, 신청인이 ⑪ ~ ⑬의 연금, 기금 등에 해당하는 경우 그 연금, 기금 등에 투자한 투자자를 입증할 필요없이 조세조약상 제한세율을 적용하게 됨을 인지하고 있습니다.
- 신청인은 위 ⑮에 아니오로 표시한 경우 또는 위 ⑯에 예로 표시한 경우에는 신청인의 거주지국과 대한민국 간에 체결된 조세조약상 제한세율이 적용되지 아니함을 인지하고 있습니다.

년      월      일  
(서명 또는 인)

신 청 인(대표자)

귀하

첨부서류	⑪, ⑫, ⑬ 중 어느 하나에 해당하는 경우 해당 사실을 입증할 수 있는 서류	수수료 없음
------	---	-----------

대인인	⑰ 대리인유형 [ ] 납세관리인 [ ] 그 외 대리인	⑱ 성명 또는 법인명	⑲ 사업자(주민)등록번호
	⑳ 주소 또는 소재지		

210mm × 297mm [백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]



## 작성 방법

※ 접수번호 및 접수일자는 원천징수의무자가 실질귀속자로부터 이 신청서를 제출받아 접수한 일자 및 일련번호를 적습니다.

1. 이 신청서는 외국법인이 지급받는 국내원천소득에 대하여 조세조약에 따른 제한세율을 적용받으려는 경우에 제출하며, 조세조약에 따라 국내에서 원천징수가 면제되는 경우에는 이를 제출하지 않습니다.  
이 신청서를 제출하여 해당 국내원천소득에 대하여 조세조약에 따른 제한세율을 적용받은 이후에 다시 국내원천소득을 지급받는 경우로서 신청인의 법인명, 대표자 성명, 납세자번호, 주소, 거주지국, 전화번호 등에 변동이 있는 경우 또는 이 신청서를 제출한 날부터 3년이 경과한 경우에는 이 신청서를 다시 작성하여 제출합니다.
2. ①유형 란에는 소득을 지급받는 신청인의 해당 유형에 '√' 표시를 하여 구분합니다. 신청인의 유형이 「법인세법 시행령」 제138조의7제5항 각 호의 어느 하나에 해당하는 연금, 기금인 경우에는 연금, 기금 란에 '√' 표시를 하고, 조세조약상 실질귀속자로 인정되는 국외투자기구인 경우에는 해당되는 란에 '√' 표시를 하며 ( )안에 해당 조세조약상 관련규정을 적습니다. 거주지국에서 납세의무를 부담하고, 국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세를 부담하게 감소시킬 목적으로 설립한 것이 아닌 국외투자기구인 경우에는 해당되는 란에 '√' 표시를 하고, 정부, 지방자치단체, 중앙은행 등 기타의 유형에 해당하는 경우에는 기타 란에 '√' 표시를 하며 ( )안에 그 유형을 적습니다.
3. ②법인명 란에는 소득을 지급받는 신청인의 상호 등 명칭을 영문으로 기재하되, 머리글자(Initial)를 적지 않고 정식 명칭 전부를 적습니다.
4. ③대표자 성명 란에 외국인인 성명을 영문으로 적되, 여권에 있는 영문성명 전부를 적습니다.
5. ④납세자번호 란에는 투자등록증상의 투자등록번호를 적고 그 번호가 없는 경우에는 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number) (사업자등록번호를 부여받은 경우에는 사업자등록번호)를 적습니다.
6. ⑤설립 연월일에는 신청인의 설립 연월일을 연, 월, 일(YYYY-MM-DD) 순으로 적습니다.
7. ⑥주소 란에는 영문주소를 번지(number), 거리(Street), 시(City), 도(State), 우편번호(Postal code), 국가(Country) 순으로 적습니다. 우편서서함을 적지 않습니다.
8. ⑦거주지국 및 ⑧국가코드란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
9. ⑨전화번호 란에는 연락가능한 전화번호를 국가번호와 지역번호를 포함하여 적습니다.
10. ⑩란에는 적용받고자 하는 조세조약과 해당 조문, 해당 국내원천소득 그리고 제한세율을 적습니다. 다만, 해당 조세조약의 대상조세에 지방소득세 소득분이 포함되지 않는 경우에는 「지방세법」 제89조제1항의 세율을 반영한 세율을 적습니다.
11. ⑪~⑬의 어느 하나에 해당하여 예로 표시한 경우에는 해당 연금, 기금 또는 국외투자기구가 설립된 체약상대국과 대한민국간에 체결된 조세조약상 제한세율이 적용됩니다.
12. ⑭란에서 예에 √ 표시한 경우에는 '실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서'를 제출해야 합니다.
13. ⑮의 질문에서 아니오에 √ 표시한 경우 조세조약상 제한세율이 적용되지 않습니다.
14. ⑯의 질문은 신청인 및 신청인의 소득에 대하여 대한민국과 신청인의 거주지국 간에 체결한 조세조약에 조약상 혜택의 적용이 배제 또는 제한되는 경우에 해당하는지 여부를 확인하여 표시합니다. 만약 예에 √ 표시한 경우에는 조세조약상 제한세율이 적용되지 않습니다.
15. ⑰~⑲ 란은 신청서를 본인 외에 대리인에 의하여 제출하는 경우에 적는 것으로서, 「국세기본법」 제82조에 따른 납세관리인 외의 기타 대리인에 의해서 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문번역문과 함께 제출하여 주시기 바랍니다.
16. 이 신청서(붙임 서류가 있는 경우 이를 포함함)를 제출받은 원천징수의무자 또는 국외투자기구는 이를 「법인세법」 제98조제1항에 따른 원천징수 세액의 납부기한 다음날부터 5년 간 보관해야 하며, 원천징수 의무자의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다.

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의12서식] <개정 2018.3.21.>

## 국내원천소득 제한세율 적용신청서 (비거주자용)

※ 해당되는 [ ]에 √표를 합니다.

(앞쪽)

접수번호	접수일자
------	------

1. 신청인의 인적사항

① 성명 (Last Name) <span style="margin-left: 150px;">(First Name)</span> <span style="margin-left: 150px;">(Middle Name)</span>			
② 주소 (거주지국 주소)		(국내 거소)	
③ 납세자번호	④ 생년월일	⑤ 거주지국	⑥ 거주지국코드
⑦ 전화번호 (거주지 전화)		(국내 전화)	
⑧ 국내체재일 [ ]없음 <span style="margin-left: 100px;">(최근 1년간) _____ 일</span> <span style="margin-left: 100px;">(최근 2년간) _____ 일</span>			

2. 신청인이 적용받고자 하는 규정

⑨ 대한민국과 _____ 간의 조세조약	제 _____ 조 제 _____ 항 제 _____ 호	_____ 소득 세율 _____ %
	제 _____ 조 제 _____ 항 제 _____ 호	_____ 소득 세율 _____ %
	제 _____ 조 제 _____ 항 제 _____ 호	_____ 소득 세율 _____ %

3. 비거주자 판정기준

항 목	예	아니오
㉠ 국내에 주소를 두고 있습니까?	-	-
㉡ 국내에 계속하여 183일 이상 거주하고 있습니까?	-	-
㉢ 최근 1년 동안 국내에 체재한 날이 183일 이상입니까?	-	-
㉣ 생계를 같이하는 가족(배우자와 자녀 등)이 국내에 계속하여 183일 이상 거주하고 있습니까?	-	-
㉤ 국내에 계속하여 183일 이상 거주할 것을 필요로 하는 직업이 있습니까?	-	-
㉥ 대한민국의 공무원입니까?	-	-
㉦ 대한민국 국민으로서 국내법인의 해외지점, 영업소 또는 해외현지법인에 파견된 직원입니까?	-	-
㉧ 외국의 국적이나 영주권을 가지고 있는 경우 그 국가명을 기입하십시오.		

본인은 「소득세법」 제156조의6제1항 및 같은 법 시행령 제207조의8제1항에 따라 국내원천소득 제한세율 적용신청서를 제출함에 있어 아래 사항을 명확히 인지하고 있을 뿐 아니라 기재내용에 오류가 없으며 이 신청과 관련된 모든 국내원천소득의 실질귀속자(또는 실질귀속자를 대리하여 서명을 하도록 위임을 받은 자)에 해당함을 확인합니다.

- 1) 신청인은 위 신청서 내용이 사실과 다른 경우에는 원천징수세액에 관련 법률에 따라 원천징수되어야 할 세액에 미달할 수 있음을 인지하고 있습니다.
- 2) 본인이 비거주자에서 거주자로 변경되는 경우 즉시 그 사실을 귀하에게 통지하겠습니다.

년      월      일  
(서명 또는 인)

신 청 인  
귀하

첨부서류	출입국에 관한 사실증명(국내체재일이 있는 경우)	수수료 없음
------	----------------------------	-----------

대리인	⑩ 대리인유형 [ ] 납세관리인 [ ] 그 외 대리인	⑪ 성명 또는 법인명	⑫ 사업자(주민)등록번호
	⑬ 주소 또는 소재지		

※ 귀 금융기관이 본인의 법무부 출입국정보를 조회하는 것에 대하여 동의합니다.

고 객 명 (서명 또는 인)

210mm×297mm(백상지 80g/㎡)

(뒤쪽)

작성방법

※ 접수번호 및 접수일자(원천징수의무자가 실질귀속자로부터 이 신청서를 제출받아 접수한 일자 및 일련번호)를 적습니다.

1. 이 신청서는 비거주자가 지급받는 국내원천소득에 대하여 조세조약에 따른 제한세율을 적용받으려는 경우에 제출하며, 조세조약에 따라 국내에서 원천징수가 면제되는 경우에는 이를 제출하지 않습니다.  
이 신청서를 제출하여 해당 국내원천소득에 대하여 조세조약에 따른 제한세율을 적용받은 이후에 다시 국내원천소득을 지급받는 경우로서 신청인의 거주지국, 주소, 국내거소, 전화번호 등에 변동이 있는 경우 또는 이 신청서를 제출한 날부터 3년이 경과한 경우에는 이 신청서를 다시 작성하여 제출합니다.
2. ①성명란에 외국인인 성명을 영문으로 적되, 여권에 있는 영문성명 전부를 적습니다.
3. ②주소란의 (거주지국 주소)는 영문주소를 번지(number), 거리(Street), 시(City), 도(State), 우편번호(Postal code), 국가(Country) 순으로 적습니다. 우편사서함을 적지 않습니다. (국내 거소)는 한글로 적습니다.
4. ③납세자번호란에는 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인 등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호
(3)	(1), (2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)

5. ⑤거주지국 및 ⑥거주지국코드란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
6. ⑦전화번호란에는 연락가능한 전화번호를 국가번호와 지역번호를 포함하여 적습니다.
7. ⑧국내체재일란에는 국내에 거소를 둔 기간을 적되, 입국하는 날의 다음 날부터 출국하는 날까지의 기간을 합산하여 적습니다. 국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국 후 다시 입국한 경우에 생계를 같이하는 가족의 거주지나 자산소재지 등에 비추어 그 출국목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소를 둔 기간으로 봅니다. 국내에 입국한 사실이 없는 비거주자의 경우에는 '없음' 란에 √로 표기하고 출입국에 관한 사실증명을 제출하지 않습니다.
8. ⑨란에는 적용받으려는 조세조약과 해당 조문, 해당 국내원천소득 및 제한세율을 적습니다. 다만, 해당 조세조약의 대상조세에 지방소득세 소득분이 포함되지 않는 경우에는 지방세법 제89조제1항의 세율을 반영한 세율을 적습니다.
9. '3. 비거주자 판정기준'의 작성 결과 ㉑ ~ ㉔번 항목 중 한가지 항목이라도 "예(YES)"로 표시되면 특별한 사정이 없는 한 거주자로 판정됩니다. 거주자·비거주자에 대한 판정은 외국 국적이나, 영주권 등의 보유 여부를 불문합니다. 다만, 주한외교관과 주한외교관의 세대에 속하는 가족(대한민국 국민 제외) 및 한미 행정협정(SOFA) 제1조에서 규정하는 미합중국 군대의 구성원, 군무원과 그들의 가족은 판정표의 작성내용에 불문하고 비거주자로 판정합니다.
10. 국내체류기간 계산에 참고하기 위하여 받는 '출입국에 관한 사실증명'은 제출일부터 소급하여 2년 이상의 기간을 증명하는 자료를 제출합니다.
11. ⑩ ~ ⑬란은 신청서를 본인 외에 대리인에 의하여 제출하는 경우에 적는 것으로서, 국세기본법 제82조에 따른 납세관리인 외의 그 밖의 대리인에 의해서 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문번역문과 함께 제출하여야 합니다.
12. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 이를 포함합니다)를 제출받은 원천징수의무자 또는 국외투자기구는 이를 「소득세법」 제156조제1항에 따른 원천징수세액의 납부기한 다음날부터 5년 간 보관하여야 하며, 원천징수의무자의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출하여야 합니다.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의13서식] <개정 2020. 3. 13.>

국외투자기구 신고서

※ 해당되는 [ ]에 √ 표를 합니다.

(앞쪽)

접수번호	접수일
------	-----

1. 국외공모집합투자기구의 경우

※ 아래 세 가지 요건 중 어느 하나라도 충족시키지 못하는 경우에는 '2. 국외공모집합투자기구에 해당하지 않는 경우'의 해당란에 적습니다.

- [ ] 자본시장과 금융투자업에 관한 법률,에 따른 집합투자기구나 유사한 국외투자기구로서 계약상대국의 법률에 따라 등록하거나 승인을 받은 국외투자기구
- [ ] 증권을 사모로 발행하지 않고 직전 회계기간 종료일(신규로 설립된 국외투자기구의 경우 국외투자기구 신고서 제출일) 현재 투자자가 100명(투자자가 다른 국외투자기구의 경우에는 그 국외투자기구를 1명으로 봄) 이상에 해당
- [ ] 조세조약에서 조약상 혜택의 적용을 배제하도록 규정된 국외투자기구에 해당하지 아니함

1-1. 국외공모집합투자기구 일반 현황

① 명칭	② 대표자 성명	③ 설립연월일	④ 투자등록증 번호 등
⑤ 전화번호	⑥ 주소		
⑦ 등록·승인된 국가	⑧ 국가코드	⑨ 등록·승인의 근거법령	⑩ 등록·승인한 금융감독기관
⑪ 유형 [ ]법인 [ ]신탁 [ ]파트너십 [ ]기타( )			

1-2. 국가별 총투자금액 등 현황

[기준일: ]년 월 일

⑫ 국가 등	총투자 금액·비율		⑬ 실질귀속자 수	⑭ 적용세율(%)		
	⑬ 금액(단위: )	⑭ 비율(%)		__소득	__소득	__소득
⑰ 합계		100%				

본인은 「소득세법 시행령」 제207조의2제9항 단서 또는 제207조의3제3항 각 호 및 「법인세법 시행령」 제138조의4제9항 단서 또는 제138조의7제3항 각 호의 요건을 모두 갖춘 국외공모집합투자기구에 해당하고 위 신고내용이 틀림없음을 확인하며, 신고서 내용이 사실과 다른 경우에는 관련 법률에 따라 원천징수세액이 원천징수되어야 할 세액에 미달할 수 있거나 부과·면제가 적용되지 않을 수 있음을 인지하고 있습니다.

년 월 일

신고인

(서명 또는 인)

귀하

첨부서류	1. 금융감독기관에 집합투자기구에 등록 또는 승인된 사실을 확인할 수 있는 서류, 투자설명서 2. 다른 국외투자기구에 제출받은 국외투자기구 신고서
------	--

2. 국외공모집합투자기구에 해당하지 않는 경우

⑱ 명칭	⑲ 대표자 성명	⑳ 설립연월일	㉑ 투자등록증 번호 등
㉒ 전화번호	㉓ 주소		
㉔ 설립지국	㉕ 국가코드		
㉖ 유형 [ ]법인 [ ]신탁 [ ]파트너십 [ ]기타( )			

본인은 「소득세법」 제156조의2·제156조의6 및 같은 법 시행령 제207조의2·제207조의8, 「법인세법」 제98조의4·제98조의6 및 같은 법 시행령 제138조의4·제138조의7에 따라 실질귀속자 또는 다른 국외투자기구에 국내원천소득 제한세율 적용신청서, 국내원천소득에 대하여 조세조약에 따른 부과·면제신청서 또는 국외투자기구 신고서를 수령하여 이를 근거로 이 국외투자기구 신고서 및 실질귀속자 명세서를 작성하였고 위 신고내용이 틀림없음을 확인하며, 신고서 내용이 사실과 다른 경우에는 원천징수세액에 관련 법률에 따라 원천징수되어야 할 세액에 미달할 수 있거나 부과·면제가 적용되지 않을 수 있음을 인지하고 있습니다.

년 월 일

신고인

(서명 또는 인)

귀하

첨부서류	실질귀속자 명세, 다른 국외투자기구에 제출받은 국외투자기구 신고서
------	--------------------------------------

대리인	㉗ 대리인유형 [ ]납세관리인 [ ]그 외 대리인	㉘ 성명 또는 법인명	㉙ 사업자(주인)등록번호
	㉚ 주소 또는 소재지		

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

(뒤쪽)

작성방법

※ 접수번호 및 접수일은 원천징수위무자(소득지급자 또는 국외투자자)가 국외투자자기로부터 이 신고서를 제출받아 접수한 일자 및 일련번호를 적습니다.

1. 이 신고서는 국내원천소득이 국외투자자기구를 통하여 지급되는 경우 해당 국외투자자기가 작성하여 제출합니다. 이 경우 해당 실질귀속자들의 구성이 비거주자와 외국법인이 함께 있는 경우에는 신고서를 각각 작성하지 않고 함께 적습니다.  
 다만, 「법인세법」 제93조의2제1항제호 각 목에 따른 요건(국외투자자기의 거주지국에서 그 국외투자자기가 납세의무를 부담할 것, 국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세를 부담하게 감소시킬 목적으로 그 국외투자자기를 설립한 것이 아닐 것)을 모두 충족하여 실질귀속자 특례 규정을 적용받는 국외투자자기의 경우 이 서식을 작성하지 않고 '실질귀속자 특례 국외투자자기 신고서'를 작성하여 제출합니다.  
 국외투자자기 신고서를 제출한 이후에 다시 국내원천소득을 지급받는 경우로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 이 신고서를 다시 작성하여 제출합니다.  
 가. 국외투자자기의 명칭, 주소, 거주지국, 유형, 전화번호, 적용세율 등이 변경된 경우  
 나. 원래 국외공모집합투자자기로부터 신고했던 국외투자자기가 투자자 수 등 해당 요건을 충족하지 못함으로써 국외공모집합투자자기에 해당하지 않게 되는 경우  
 다. 이 신청서를 제출한 이후 3년이 지난 경우
2. ㉠ 명칭란에는 국외투자자기의 상호 등 명칭을 영문으로 적되, 머리글자(Initial)를 적지 않고 정식 명칭 전부를 적습니다. 일반적으로 머리글자를 사용하는 경우에는 머리글자 뒤에 괄호로 정식 명칭 전부를 적습니다.
3. ㉡ 대표자 성명란에 외국인인 성명을 영문으로 적되, 여권에 있는 영문성명 전부를 적습니다.
4. ㉢, ㉣ 설립연월일란에는 국외투자자기의 설립연월일을 연, 월, 일(YYYY-MM-DD) 순으로 적습니다.
5. ㉤, ㉥ 투자등록증 번호란에는 국외투자자기가 금융감독원으로부터 부여받은 외국인 투자등록증 번호(IRC No.)를 적되, 그 번호가 없는 경우에는 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)(사업자등록번호를 부여받은 경우에는 사업자등록번호)를 적습니다.
6. ㉦, ㉧ 전화번호란에는 연락이 가능한 전화번호를 국가번호와 지역번호를 포함하여 적습니다.
7. ㉨, ㉩ 주소란에는 영문주소를 번지(number), 거리(Street), 시(City), 도(State), 우편번호(Postal code), 국가(Country) 순으로 적습니다. 우편번호는 적지 않습니다.
8. ㉪ 등록·승인된 국가명과 ㉫ 설립지국란의 국가명 또는 ㉬, ㉭ 국가코드란의 국가코드는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
9. ㉮ 등록·승인의 근거법령란에는 해당상대국의 법률에 따라 금융감독기관에 공모집합투자자기로부터 등록 또는 승인을 받도록 규정하고 있는 근거 법령을 영문으로 적습니다.
10. ㉯ 등록·승인한 금융감독기관란에는 해당상대국의 법률에 따라 해당 공모집합투자자기의 등록 또는 승인을 관할하는 금융감독기관의 명칭을 영문으로 적습니다.
11. ㉰, ㉱ 유형란에는 국외투자자기의 해당 유형에 '√' 표시를 하여 구분합니다. 법인인 경우라도 거주지국에서 주주 또는 출자자가 직접 납세의무를 부담하는 파트너십 과세를 적용받는 경우에는 파트너십에 '√' 표시를 합니다. 기타의 유형에 해당하는 경우에는 기타 란에 '√' 표시를 하고 ( )안에 해당 유형을 적습니다.
12. '1-2. 국가별 총투자금액 등 현황' 란에는 실질귀속자들을 거주지 국가별로 분류하여 적습니다. 다만, 신고서 제출 당시 국가별 분류가 현저히 곤란한 경우에는 신고서 제출일이 속하는 반기의 전반기 말일 또는 신고서 제출일부터 소급하여 6개월 이내의 국가별 분류가 가능한 시점을 기준으로 제출할 수 있습니다.
13. ㉲ 국가 등란에는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어)을 적고 실질귀속자의 거주지국을 확인할 수 없는 경우에는 'ZZ'를 적습니다. 투자자 중 다른 국외투자자기가 있는 경우에는 그 다른 국외투자자기를 통하여 소득을 지급받는 실질귀속자들은 거주지 국가별로 분류하지 않고 그 다른 국외투자자기로부터 제출받은 국외투자자기 신고서에 적힌 국외투자자기 명칭을 적고 실질귀속자 수는 1로 적습니다.  
 실질귀속자의 거주지 국가의 수가 서식을 초과하는 경우 같은 형식으로 별지에 작성할 수 있습니다.
14. ㉳ 적용세율란에는 실질귀속자들의 거주지국과 우리나라가 체결한 조세조약에 따라 적용 가능한 제한세율(비과세 또는 면제되는 경우 '0(면제)')을 적되, 해당 조세 조약의 대상 조세에 지방소득세가 포함되지 않는 경우에는 「지방세법」 제92조제1항 및 제103조의2제1항의 세율을 반영한 세율을 적습니다. 다만, 실질귀속자의 거주지국이 우리나라와 조세조약을 체결하지 않은 국가인 경우 또는 거주지국을 확인할 수 없는 경우에 적용세율은 「소득세법」 제156조제1항 또는 「법인세법」 제98조제1항에 따른 세율에 「지방세법」 제92조제1항 및 제103조의2제1항의 세율을 반영한 세율을 적습니다. 투자자 중 다른 국외투자자기가 있는 경우에는 그 다른 국외투자자기로부터 제출받은 투자자기 신고서에 첨부된 실질귀속자 명세의 ㉴ 정수세율의 합계(국외공모집합투자자기의 경우에는 투자자기 신고서의 ㉵ 적용세율란에 적힌 소득별 적용세율의 합계를 말합니다)를 적습니다.
15. ㉶ 합계란에는 ㉳ 총투자금액, ㉷ 실질귀속자 수를 각각 합산하여 적되, ㉵ 적용세율의 합계는 소득의 종류별로 각 국가별 총투자비율에 국가별 적용세율(비과세 또는 면제되는 경우 영(0))을 곱한 비율(투자자 중 다른 국외투자자기가 있는 경우 해당 투자비율에 적용세율을 곱한 비율을 포함합니다)을 모두 합산하여 적습니다. ㉸ 총투자비율의 합계는 항상 100%이어야 합니다.
16. ㉹ 국가별 총투자비율 또는 ㉵ 적용세율의 합계가 소수점 이하로 떨어지지 않는 무한소수인 경우에는 소수점 이하 일곱째자리에서 반올림한 비율 또는 세율을 백분율로 적습니다.(예: XX.XXXX%)
17. ㉺~㉼란에는 신청서를 본인 외에 대리인에 의하여 제출하는 경우에 적는 것으로서, 「국세기본법」 제82조에 따른 납세관리인 외의 그 밖의 대리인에 의해서 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문번역문과 함께 제출해야 합니다.
18. 이 신고서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 원천징수위무자(소득지급자) 또는 국외투자자기는 이를 「소득세법」 제156조제1항 및 「법인세법」 제98조제1항에 따른 원천징수세액의 납부기한(「소득세법 시행령」 제207조의2제1항 및 「법인세법 시행령」 제138조의4제1항에 따른 기한) 다음 날부터 5년 간 보관해야 하며, 원천징수위무자(소득지급자)의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다. 한편, 소득지급자의 경우는 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항 및 「법인세법 시행령」 제138조의4제1항에 따라 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 이를 제출하여야 합니다.



(뒤쪽)

작성방법

1. 이 서식은 국내원천소득이 국외투자기구를 통하여 지급되는 경우 해당 국외투자기구가 작성하는 것으로서, 국내원천소득의 종류별로 작성하여 국외투자기구 신고서에 첨부하여 제출합니다. 이 경우 해당 실질귀속자들의 구성이 비거주자와 외국법인이 함께 있는 경우에는 실질귀속자 명세를 각각 작성하지 않고 함께 적으며, 해당 국외투자기구의 실질귀속자 수가 서식을 초과하는 경우에는 같은 형식으로 별지에 작성할 수 있습니다.
2. ① 구분란에는 국외투자기구인 경우 'V'로 표기하고, 실질귀속자인 경우 'B'로 표기합니다. 해당 국외투자기구의 투자자 중에 국외투자기구와 실질귀속자가 섞여 있는 경우에는 실질귀속자를 먼저 적고, 국외투자기구를 나중에 적습니다.
3. ② 번호란에는 국외투자기구와 실질귀속자를 구분하여 일련번호를 적습니다.
4. ③ 성명 또는 명칭란에는 투자자의 성명 또는 국외투자기구의 명칭을 영문으로 적되, 국외투자기구의 상호를 적을 때 머리글자(Initial)를 적지 않고 정식 명칭 전부를 적습니다. 일반적으로 머리글자를 사용하는 경우에는 머리글자 뒤에 괄호로 정식 명칭 전부를 적습니다.
5. ④ 납세자번호란에는 투자자의 납세자번호를 적되, 투자자가 개인인 경우 아래의 표를 참조하여 적고 법인인 경우 투자등록증상의 투자등록번호를 적으며, 그 번호가 없는 경우에는 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)(사업자등록번호를 부여받은 경우에는 사업자등록번호)를 적습니다.

	구분	기재번호
(1)	원칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호
(3)	(1), (2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)

6. ⑤ 주소란에는 영문주소를 번지(number), 거리(Street), 시(City), 도(State), 우편번호(Postal code), 국가(Country) 순으로 적습니다. 우편사서함은 적지 않습니다.
7. ⑥ 거주지국란에는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어)을 적고 실질귀속자의 거주지국을 확인할 수 없는 경우에는 국가명에 'ZZ'를 적습니다.
8. ⑦ 생년월일란에는 실질귀속자가 비거주자(개인)에 해당할 경우에 반드시 작성합니다.(예: 생년월일이 2006년 1월 1일인 경우는 "20060101"을 적습니다.)
9. ⑧ 적용세율란에는 해당 실질귀속자의 거주지국과 우리나라가 체결한 조세조약에 따라 적용가능한 제한세율(비과세 또는 면제되는 경우 '0(면제)')을 적되, 해당 조세조약의 대상 조세에 지방소득세가 포함되지 않은 경우에는 지방세법, 제92조제1항 및 제103조의20제1항의 세율을 반영한 세율을 적습니다. 실질귀속자의 거주지국이 우리나라와 조세조약을 체결하지 않은 국가인 경우 또는 거주지국을 확인할 수 없는 경우 적용세율은 「소득세법」 제156조제1항 또는 「법인세법」 제98조제1항에 따른 세율에 지방세법, 제92조제1항 및 제103조의20제1항의 세율을 반영한 세율을 적용합니다. 해당 국외투자기구에 다른 국외투자기구가 투자하고 있는 경우에는 그 다른 국외투자기구의 국외투자기구 신고서에 첨부된 실질귀속자 명세 중 ⑩ 징수세율의 합계란에 적힌 세율을 옮겨 적습니다. 다만, 그 다른 국외투자기구가 국외공모집합투자기구인 경우에는 해당 국외공모집합투자기구가 제출한 국외투자기구 신고서의 ⑩ 적용세율란에 적힌 소득별 적용세율의 합계를 적습니다.
10. ⑨ 지분율란에는 해당 국외투자기구에 대해 투자하고 있는 각각의 실질귀속자 또는 다른 국외투자기구의 투자 지분율을 적습니다. 지분율의 합계는 항상 100%이어야 합니다.
11. ⑩ 징수세율란에는 해당 실질귀속자 또는 국외투자구별로 ⑧ 적용세율(비과세 또는 면제되는 경우 영(0))에 ⑨ 지분율을 곱하여 계산한 세율을 적습니다.
12. ⑪ 합계란에는 실질귀속자 및 국외투자구별로 적힌 징수세율을 합산하여 적습니다.
  - ⑨ 지분율, ⑩ 징수세율, 또는 ⑪ 징수세율의 합계 등이 소수점 이하로 떨어지지 않는 무한소수인 경우 소수점 이하 일곱째자리에서 반올림한 비율 또는 세율을 퍼센트로 적습니다.(예: XX.XXXX%)
13. 이 명세를 제출받은 원천징수 의무자(소득지급자) 또는 국외투자기구는 이를 「소득세법」 제156조제1항 및 「법인세법」 제98조제1항에 따른 원천징수 세액의 납부기한(「소득세법 시행령」 제207조의2제1항 및 「법인세법 시행령」 제138조의4제1항에 따른 기한) 다음 날 부터 5년 간 보관해야 하며, 원천징수 의무자(소득지급자)의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다. 한편, 소득지급자의 경우는 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항 및 「법인세법 시행령」 제138조의4제1항에 따라 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득 지급자의 납세지 관할 세무서장에게 이를 제출하여야 합니다.

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제72호의5서식] (개정 2020. 3. 13.)

## 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서

※ 뒷면의 작성방법을 읽고 작성하시기 바라며, [ ]에는 해당되는 곳에 √표를 합니다. (앞쪽)

접수번호	접수일시
------	------

※ 「법인세법」 제93조의2제1항제1호에 따른 아래 두 가지 요건을 모두 충족하는 경우 해당란에 적습니다.

- [ ] 국외투자기구의 거주지국에서 그 국외투자기구가 납세의무를 부담할 것  
 [ ] 국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세를 부당하게 감소시킬 목적으로 그 국외투자기구를 설립한 것이 아닐 것

### 1. 국외투자기구 일반 현황

① 명칭	② 대표자 성명	③ 설립 연월일	④ 투자등록증 번호 등
⑤ 전화번호	⑥ 주소		
⑦ 설립지국		⑧ 국가코드	
⑨ 유형			
[ ] 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체 [ ] 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체			
[ ] 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내의 단체가 「상법」 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체			

### 2. 국외투자기구에 투자한 투자자의 국가별 총투자금액 등 현황 [기준일:    년    월    일]

⑩ 국가 등	총투자 금액·비율		⑬ 일반 투자자 수	⑭ 국외투자기구 수
	⑪ 금액(단위:            )	⑫ 비율(%)		
⑮ 합계		100%		

본인은 「법인세법」 제93조의2제1항제1호에 따라 국외투자기구를 국내원천소득의 실질귀속자로 보는 경우에 해당하여 같은 법 제98조의4·제98조의6 및 같은 법 시행령 제138조의4·제138조의7에 따라 제출하는 위 신고내용이 틀림없음을 확인하며, 신고서 내용이 사실과 다른 경우에는 원천징수세액이 관련 법률에 따라 원천징수 되어야 할 세액에 미달할 수 있거나 비과세·면제가 적용되지 않을 수 있음을 인지하고 있습니다.

년    월    일  
(서명 또는 인)

신고인

귀하

붙임 서류	1. 국외투자기구의 거주지국에서 그 국외투자기구가 납세의무를 부담하는 사실을 확인할 수 있는 서류 (거주자증명서 또는 이에 준하는 서류 등) 2. 국외투자기구의 설립·운영 및 투자 현황 등을 확인할 수 있는 자료 등 (금융감독기관에 집합투자기구로 등록 또는 승인된 사실을 확인할 수 있는 서류, 투자설명서 등)		
대리인	⑯ 대리인유형 [ ] 납세관리인 [ ] 그 외 대리인	⑰ 성명 또는 법인명	⑱ 사업자(주인)등록번호
	⑲ 주소 또는 소재지		

210mm×297mm[백상지(80g/㎡)]



(뒤쪽)

## 작성방법

※ 이 신고서는 「법인세법」 제93조의2제1항제1호에 따라 국외투자기구를 국내원천소득의 실질귀속자로 보는 경우에 작성하는 서식이며, 접수번호 및 접수일시는 원천징수의무자(소득지급자)가 국외투자기구로부터 이 신고서를 제출받아 접수한 일자 및 일련번호를 적습니다.

1. 이 서식을 제출한 이후에 다시 국내원천소득을 지급받는 경우로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 이 신고서를 다시 작성하여 제출합니다.
  - 가. '1. 국외투자기구 일반 현황'에 적는 국외투자기구의 명칭, 주소, 설립지국, 유형, 전화번호 등이 변경된 경우
  - 나. 이 신고서를 제출한 이후 3년이 지난 경우
2. ① 명칭란에는 국외투자기구의 상호 등 명칭을 영문으로 적되, 머리글자(Initial)를 적지 않고 정식 명칭 전부를 적습니다. 일반적으로 머리글자를 사용하는 경우에는 머리글자 뒤에 괄호로 정식 명칭 전부를 적습니다.
3. ② 대표자 성명란에 외국인인 성명을 영문으로 적되, 여권에 있는 영문성명 전부를 적습니다.
4. ③ 설립 연월일란에는 국외투자기구의 설립 연월일을 연, 월, 일(YYYY-MM-DD) 순으로 적습니다.
5. ④ 투자등록증 번호 등란에는 국외투자기구가 금융감독원으로부터 부여받은 외국인 투자등록증 번호(IRC No.)를 적되, 그 번호가 없는 경우에는 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)(사업자등록번호를 부여받은 경우에는 사업자등록번호)를 적습니다.
6. ⑤ 전화번호란에는 연락이 가능한 전화번호를 국가번호와 지역번호를 포함하여 적습니다.
7. ⑥ 주소란에는 영문주소를 번지(number), 거리(Street), 시(City), 도(State), 우편번호(Postal code), 국가(Country) 순으로 적습니다. 우편사서함은 적지 않습니다.
8. ⑦ 설립지국란과 ⑧ 국가코드란에는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
9. ⑨ 유형란에는 「법인세법 시행령」 제2조제3항에 따라 외국법인에 해당하는 국외투자기구가 해당하는 유형에 모두 '√' 표시를 합니다.
10. ⑩ 국가 등란에는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어)을 적고, 거주지국을 확인할 수 없는 경우에는 'ZZ'를 적습니다.
11. ⑬ 일반 투자자 수란에는 투자자 중 다른 국외투자기구에 해당하지 아니하는 개인 또는 법인의 수를 적습니다.
12. ⑭ 국외투자기구 수란에는 투자자 중 다른 국외투자기구가 있는 경우에 해당 국외투자기구를 하나의 투자자로 계산하여 적습니다.
13. ⑯~⑲란에는 신청서를 본인 외에 대리인에 의하여 제출하는 경우에 적는 것으로서, 「국세기본법」 제82조에 따른 납세관리인 외의 그 밖의 대리인에 의해서 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문본역문과 함께 제출해야 합니다.
14. 이 신고서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 원천징수의무자(소득지급자)는 이를 「법인세법」 제98조제1항에 따른 원천징수세액의 납부기한(「법인세법 시행령」 제138조의4제1항에 따른 기한) 다음 날부터 5년 간 보관해야 하며, 원천징수의무자(소득지급자)의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다. 한편, 소득지급자의 경우는 「법인세법 시행령」 제138조의4제1항에 따라 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 이를 제출하여야 합니다.

210mm×297mm[백상지(80g/㎡)]

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의14서식] <개정 2019. 3. 20.>

### 제한세율 적용을 위한 경정청구서

※ 해당되는 [ ]에 √ 표를 합니다.

(앞쪽)

접수번호	접수일	처리기간	6개월
청구인	① 명 칭(성 명)	② 납세자번호	
	③ 소재지(주소)		
	④ 전화번호	⑤ 청구인 유형 [ ]실질귀속자 [ ]원천징수의무자	
대리인	⑥ 법인명(성명)	⑦ 전화번호	
	⑧ 주소		
실질 귀속자	⑨ 성 명	⑩ 납세자번호	
	⑪ 생년월일	⑫ 국내 전화번호	
	⑬ 거주지국	⑭ 거주지국코드	
	⑮ 주소		
원천징수 의무자	⑯ 법인명(성명)	⑰ 납세자번호	
	⑱ 관할 세무서	⑲ 전화번호	
	⑳ 소재지		
청구내용	㉑ 청구세액(원)	㉒ 소득종류	
	㉓ 청구사유		

「소득세법」 제156조의6제4항에 따라 위와 같이 제한세율 적용을 위한 경정청구서를 제출합니다.

년 월 일

청 구 인

(서명 또는 인)

대 리 인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

제출 서류	1. 「소득세법 시행령」 제207조의8제1항에 따른 제한세율 적용신청서 2. 실질귀속자 거주지국의 권한 있는 당국이 발급하는 거주자증명서 3. 거주자증명서를 권한 있는 당국으로부터 발급받는 것이 불가능한 경우 가. 여권 사본 또는 그 밖에 성명, 주소가 확인되는 신분증 또는 첨부기관 발급 서류 나. 「소득세법 시행령」 제207조의8제5항 각 호의 어느 하나에 해당하는 연금 또는 기금 : 해당 사실을 입증할 수 있는 서류 다. 정부기관 및 그 밖의 경우: 투자자의 실체를 확인할 수 있는 정부기관 발급서류 또는 이에 준하는 서류 4. 「소득세법」 제164조의2에 따른 지급명세서	수수료 없음
-------	--	-----------

210mm × 297mm[백상지 80g/㎡((재활용품))]



## 제2장 조세조약상 비과세·면제 적용절차

### 1. 제도의 개요

국내원천소득(사업소득 및 인적용역소득 제외)을 실질적으로 귀속받는 외국법인 또는 비거주자가 조세조약상 비과세·면제를 적용받으려는 경우 비과세·면제 신청서를 소득지급자에게 제출하고 해당 소득지급자는 그 신청서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 합니다.

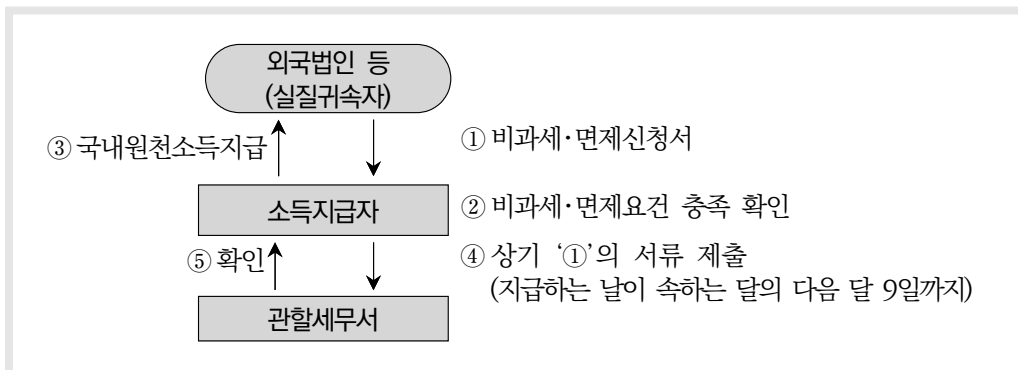
국내원천소득이 국외투자기구를 통하여 지급되는 경우 그 국외투자기구는 실질귀속자로부터 비과세·면제신청서를 제출받아 그 명세가 포함된 국외투자기구 신고서와 제출받은 비과세·면제신청서를 소득지급자에게 제출하고 해당 소득지급자는 그 신고서와 신청서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 합니다.

소득지급자는 실질귀속자를 파악할 수 없는 경우 조세조약상 비과세 또는 면제를 적용하지 아니하고 국내세법상 원천징수 규정을 적용하고, 실질귀속자 또는 소득지급자가 관할세무서에 5년 이내에 경정청구하는 방법으로 조세조약상 비과세·면제를 적용받을 수 있습니다.

### 2. 비과세·면제 신청서 제출

「법인세법」 제93조·「소득세법」 제119조에 따른 국내원천소득의 실질귀속자인 외국법인 또는 비거주자가 조세조약에 따라 비과세 또는 면제를 적용받으려는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 비과세·면제신청서를 국내원천소득을 지급하는 자(소득지급자)에게 제출하고, 해당 소득지급자는 그 신청서를 소득을 최초로 지급하는 날이 속하는 달의 다음달 9일까지 소득지급자의 납세지관할세무서장에게 제출하여야 합니다(소법§156의2①, 소령§207의2①, 법법§98의4①, 법령§138의4①).

이 경우 「법인세법」 제93조의2제1항제1호에 해당하여 국외투자기구를 국내원천소득의 실질귀속자로 보는 경우에는 그 국외투자기구에 투자한 투자자의 국가별 현황 등이 포함된 국외투자기구 신고서를 함께 제출하여야 합니다(법법§98의4①).



다만, 「소득세법 시행령」 제207조의2 제4항, 제5항 및 「법인세법 시행령」 제138조의4 제4항, 제5항<sup>35)</sup>이 적용되지 않는 경우로서 소득지급자가 국내에 주소·거소·본점·주사무소 또는 국내사업장(「법인세법」 제94조·「소득세법」 제120조에 규정된 국내사업장 포함)이 없는 경우에는 소득지급자에게 제출하지 아니하고 실질귀속자가 납세지 관할세무서장에게 직접 비과세·면제신청서를 제출할 수 있습니다(법령§138의4⑥, 소령 §207의2⑥).

또한, 비거주자 등은 그 대리인(「국세기본법」 제82조의 규정에 의한 납세관리인을 포함) 등으로 하여금 비과세 또는 면제신청을 하게 할 수 있습니다(법령§138의4③, 소령§207의2③).

금융회사 등이 비거주자 등의 채권 등을 인수·매매·중개 또는 대리하는 경우와 유가증권 양도에 관하여 투자매매업자나 투자중개업자 또는 주식발행법인이 원천징수하는 경우에는 당해 금융회사 등 및 투자매매업자나 투자중개업자 또는 주식발행법인과 비거주자 등간에 대리 또는 위임의 관계가 있는 것으로 봅니다(법령§138의4④ ⑤, 소령§207의2④ ⑤).

35) 「법인세법 시행령」 제138조의4

④ 법 제98조의3의 규정에 의하여 금융회사 등이 외국법인의 채권등을 인수·매매·중개 또는 대리하는 경우에는 당해 금융회사 등과 외국법인간에 대리 또는 위임의 관계가 있는 것으로 보아 제1항의 규정을 적용한다.  
 ⑤ 법 제98조제7항에 따라 유가증권 양도에 관하여 투자매매업자, 투자중개업자 또는 주식발행법인이 원천징수하는 경우에는 해당 투자매매업자, 투자중개업자 또는 주식발행법인과 외국법인간에 대리 또는 위임의 관계가 있는 것으로 보아 제1항의 규정을 적용한다.

### 3. 거주자 증명서 첨부

비과세·면제신청서에는 해당 실질귀속자의 거주지국의 권한 있는 당국이 발급하는 거주자증명서를 첨부하여야 합니다(법령§138의4②, 소령§207의2②). 다만, 「소득세법」 제119조제12호바목 및 사목36)에 따른 소득에 대해서는 여권 사본과 「출입국관리법」 제88조에 따른 출입국에 관한 사실증명서(입국일부터 최근 1년간의 출입국 사실을 증명하는 것으로 한정한다)로 거주자증명서의 제출을 생략할 수 있습니다(소령§207의2②).

### 4. 비과세·면제 신청서 제출 면제

국내원천소득으로서 다음에 해당하는 소득에 대하여는 비과세·면제신청서를 제출하지 아니할 수 있습니다(소령§207의2⑦, 법령§138의4⑦).

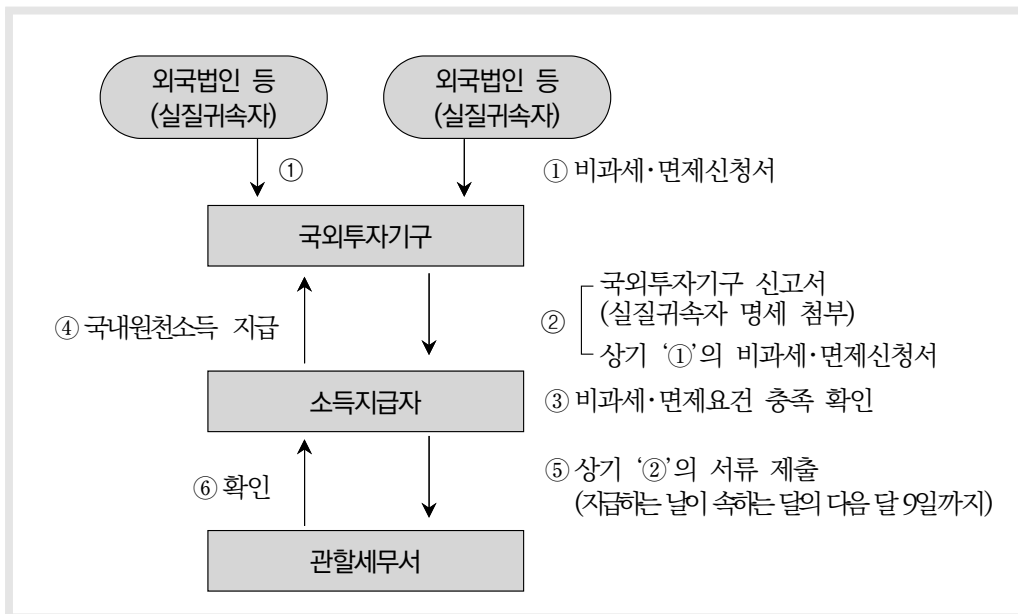
- 「소득세법」, 「법인세법」 및 「조세특례제한법」에 따라 소득세(법인세)가 과세되지 아니하거나 면제되는 국내원천소득
- 그 밖에 기획재정부령이 정하는 국내원천소득

### 5. 실질귀속자가 국외투자기구를 통해 간접투자하는 경우

국내원천소득이 국외투자기구를 통하여 지급되는 경우에는 해당 국외투자기구가 실질귀속자로부터 비과세·면제신청서를 제출받아 실질귀속자 명세를 포함하여 작성한 국외투자기구 신고서와 제출받은 비과세·면제신청서를 소득지급자에게 제출하고 해당 소득지급자는 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 제출해야 합니다(법령§138의4⑨, 소령§207의2⑨).

36) 「소득세법」 제119조 12호

바. 국내에서 발행된 복권, 경품권 또는 그 밖의 추첨권에 당첨되어 받는 당첨금품과 승마투표권, 승자투표권, 소씨움경기투표권, 체육진흥투표권의 구매자가 받는 환급금  
 사. 슬롯머신등을 이용하는 행위에 참가하여 받는 당첨금품등



## 6. 실질귀속자 불분명시 조세조약상 비과세·면제 적용배제

소득지급자는 실질귀속자 또는 국외투자기구로부터 비과세·면제신청서 또는 국외투자기구 신고서를 제출받지 못하거나 제출된 서류를 통해서는 실질귀속자를 파악할 수 없는 등 다음의 사유에 해당하는 경우에는 비과세 또는 면제를 적용하지 아니하고 「법인세법」 제98조제1항 및 「소득세법」 제156조제1항 각 호의 금액을 원천징수하여야 합니다(법법§98의4③, 소법§156의2③).

이 경우 아래 ② 또는 ③은 그 사유가 발생한 부분으로 한정하고, 국외공모집합투자기구에 대해서는 ③의 사유를 제외합니다(법령§138의4⑬, 소령§207의2⑬).

- ① 비과세·면제신청서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 또는 국외투자기구 신고서를 제출받지 못한 경우
- ② 제출된 비과세·면제신청서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 또는 국외투자기구 신고서에 적힌 내용의 보완 요구에 따르지 않는 경우
- ③ 제출된 비과세·면제신청서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서 또는 국외투자기구 신고서를 통해서는 실질귀속자를 파악할 수 없는 경우

## 7. 그 밖에 사항

국외공모집합투자기구, 국외투자기구 신고서, 실질귀속자 특례 국외투자기구 신고서, 서류의 보관, 경정청구 등에 관한 사항은 “제1장 조세조약상 제한세율 적용절차”와 유사합니다.

### 국외투자기구에 해당하는지 여부 및 투자자에 대해 조세조약을 적용할 수 있는지 여부

(기획재정부 국제조세제도과-12, 2016. 01. 11)

1. 투자자들로부터 투자자금을 모집하여 그 자금으로 주식을 인수한 후 일정 기간 후에 주식을 양도하는 방법으로 투자자금을 운영하여 수익을 얻고 그 수익을 분배하기 위한 목적으로 케이만에 설립된 유한파트너쉽(Limited Partnership)으로서 「법인세법」 제1조 제3호에 따른 외국법인에 해당하는 펀드가 「법인세법」 제98조의4 및 제98조의6에서 규정한 국외투자기구에 해당하는지 여부는 사실관계를 종합하여 판단할 사항입니다.
2. 상기 펀드가 「법인세법」 제98조의4 및 제98조의6에서 규정한 국외투자기구에 해당하는 경우 그 투자자에 대해 조세조약에 따른 비과세·면제 및 제한세율을 적용할 수 있는지 여부입니다.

이 경우 조세조약이 체결되지 않은 국가에 설립된 동 펀드가 「법인세법 시행령」 제138조의7에 따른 국외투자기구에 해당하는 경우로서 「법인세법 시행령」 제1조 제2항에 따른 외국법인에 해당하더라도 동 펀드가 소득의 실질귀속자가 아니고 그 투자자가 소득의 실질귀속자인 경우에는 「법인세법」 제98조의4 제2항 및 「법인세법」 제98조의6 제2항에 따라 그 투자자에게 조세조약을 적용하는 것입니다.

### 조세조약 체결국의 거주자임이 확인되지 않는 경우 비과세 적용여부

(법규과-2045, 2007. 04. 26)

외국법인이 우리나라와 조세조약을 체결한 국가의 거주자임이 확인되지 아니한 경우 「법인세법」 제93조의 규정에 의한 당해 외국법인의 국내원천 소득에 대하여 조세조약에 따른 비과세를 적용할 수 없는 것임.

### 비과세·면제 신청시 거주자증명서를 제출하지 아니한 경우 가산세 적용 등

(서면2탐-977, 2006. 05. 30)

「법인세법」 제93조제10호의 국내원천소득에 대하여 조세조약에 따라 비과세 또는 면제를 받고자 하는 외국법인은 같은법 시행령 제138조의4제1항 및 제2항의 규정에 의한 ‘거주자증명서’ 등을 첨부하여 「유가증권양도소득」에 대하여 조세조약에 따른



법인세 비과세·면제 신청서 【『소득세법 시행규칙』 제100조 별지 제29호의2 서식(2)】를 소득지급자에게 제출하고 해당 소득지급자는 소득을 최초로 지급하는 날의 다음날 9일까지 소득지급자의 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 하는 것임.

이 경우 소득지급자가 ‘거주자증명서’를 첨부 제출하지 아니한 상태에서 외국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세로서 원천징수하여야 할 금액을 원천징수하지 아니한 경우, 『법인세법』 제98조제3항의 규정에 따라 국세징수의 예에 의하여 원천징수의무자로부터 그 징수하는 금액에 같은법 제76조제2항에 규정하는 금액을 가산한 금액을 법인세로 징수하여야 하는 것임.

다만, 추후 거주자증명서 등이 납세지 관할 세무서장에게 제출되어 비과세 또는 면제가 확인되는 경우 기(既) 원천징수된 법인세 등(같은법 제76조제2항에 규정하는 금액 포함)은 당초 원천징수의무자에게 환급되는 것임.



### 비거주자의 유가증권 양도소득 과세 여부

(국세세원관리담당관실-439, 2014. 12. 30.)

국내사업장이 없는 미국거주자인 개인이 외국법인이 발행한 주식 또는 출자지분(증권시장에 상장된 것만 해당)을 양도함으로써 발생하는 소득(『소득세법 시행령』 제179조 제11항 제1호 단서에 해당하는 소득 제외)은 『소득세법』 제119조 제11호에 따른 국내원천소득에 해당되는 것이나, 동 소득은 『한·미 조세조약』 제16조에 따라 같은 조세조약 제16조 제1항 각호의 경우에 해당되지 아니하는 한 국내에서 과세되지 아니하는 것이며, 『소득세법』 제119조 제11호의 국내원천소득을 실질적으로 귀속받는 비거주자가 조세조약에 따라 비과세 또는 면제를 적용받으려는 경우에는 『소득세법 시행령』 제207조의2 제1항 및 제2항에 따라 ‘거주자증명서’등을 첨부하여 유가증권양도소득에 대하여 조세조약에 따른 소득세 비과세·면제 신청서 【『소득세법 시행규칙』 제100조 별지 제29호의2서식(2)】를 소득지급자에게 제출하고 해당 소득지급자는 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 합니다.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의2서식(1)] <개정 2015.3.13.>

( [ ] 이자 [ ] 배당 [ ] 사용료 [ ] 기타) 소득에 대하여  
조세조약에 따른( [ ] 소득세 [ ] 법인세) 비교세·면제 신청서

※ [ ]에는 해당되는 곳에 √ 표를 합니다.

(앞쪽)

접수번호	접수일	처리기간	즉시
------	-----	------	----

소득자	① 성명(법인명)		
	② 사업자(주인, 외국인)등록번호		
	③ 주 소		
	④ 생년월일	⑤ 거 주 지 국	⑥ 거주지국 코드
소득 지급자	⑦ 법 인 명(상 호)		(국문) (영문)
	⑧ 대 표 자(성 명)		
	⑨ 사업자(주인, 외국인)등록번호		
	⑩ 소재지 또는 주소		
소득유형	⑪ 이 자	[ ] 공사채 [ ] 공사채투자신탁 [ ] 예금과 적금 [ ] 대부금 [ ] 기타	
	⑫ 배 당	[ ] 증권투자신탁 [ ] 의제배당 [ ] 법인간 배당 [ ] 기타	
	⑬ 사용료	[ ] 특허권, 상표권 [ ] 저작권 [ ] 장비 임차 [ ] 기타	
	⑭ 기 타		

이자·배당소득

⑮ 계좌번호	⑯ 실명 구분
--------	---------

(단위: 원)

⑰ 지급일	⑱ 지급액	⑲ 세율	⑳ 원천징수할 세액	㉑ 비교세·면제세액

㉒ 비교세 또는 면제근거 대한민국과 간의 조세조약 제 조 제 항 제 호

㉓ 비교세 또는 면제기간 년 월 일 ~ 년 월 일

「소득세법」(「법인세법」) 제156조의2(제98조의4) 및 「소득세법 시행령」(「법인세법 시행령」) 제207조의2(제138조의4)에 따라 ( ) 소득에 대한 소득세(법인세)의 비교세·면제신청서를 제출합니다.

년 월 일

신청인 소득자  
(경유) 소득지급자

(서명 또는 인)  
(서명 또는 인)

세무서장 귀하

대 리 인	㉔ 대리인 유형	[ ] 납세관리인 [ ] 기타 대리인
	㉕ 성명 또는 법인명	
	㉖ 사업자(주인, 외국인)등록번호	
	㉗ 주소 또는 소재지	
	㉘ 납세지 관할 세무서	

첨부서류	1. 소득자의 거주지국의 권한있는 당국자가 발급하는 거주자증명서 2. 계약서등 비교세 또는 면제 근거서류 사본
------	--

위 사실을 확인합니다.

년 월 일



\* 세무서장은 이 확인서에 불구하고 위 신청서 내용이 사실과 다른 경우에는 관련 법률에 따라 경정 또는 결정할 수 있습니다.

210mm × 297mm(백상지 80g/㎡(재활용품))

(뒤쪽)

작성방법

※ 접수번호 및 접수일은 신청인 또는 소득지급자가 작성하지 않습니다.

1. 이 신청서는 비거주자 또는 외국법인이 국내세법에 따른 국내원천소득 중 이자소득, 배당소득, 사용료소득, 기타소득에 대하여 우리나라와 체결한 조세조약의 규정에 따라 비과세 또는 면제를 받으려는 경우 또는 위 소득이 국외공모집합투자기구를 통하여 지급되어 그 국외공모집합투자 기구가 「소득세법 시행령」 제207조의2제9항 단서(「법인세법 시행령」 제138조의4제9항 단서)에 따라 국외공모집합투자기구의 명의로 비과세 또는 면제를 신청하는 경우 제출합니다.
2. 이 신청서는 3부를 작성하고 소득자의 거주지국에서 발급하는 거주자증명서를 첨부(「소득세법」 제119조제12호바목 및 사목에 따른 소득은 여권 사본 또는 입국일부터 최근 1년간의 출입국 사실을 증명하는 출입국에 관한 사실증명서로 대체할 수 있습니다)하여 해당 소득의 지급 자에게 제출하며 해당 소득의 지급자는 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 그 지급자의 납세지 관할 세무서장에게 2부 를 제출합니다. 이 신청서는 제출 후 기재사항에 변동이 생긴 경우 및 이 신청서를 제출한 날부터 3년이 지난 경우에는 이 신청서를 다시 작성하여 제출합니다. 3. 이 신청서는 소득자가 거주자증명서를 첨부(「소득세법」 제119조제12호바목 및 사목에 따른 소득은 여권 사본 또는 입국일부터 최근 1년간의 출입국 사실을 증명하는 출입국에 관한 사실증명서로 대체할 수 있습니다)하지 못하거나 소득자란에 대리인을 적는 경우에는 이 신청서의 제출 효력이 없습니다.
4. 해당자료명 [ ]란에 "V"를 표시합니다.
5. ① 성명란은 소득을 지급받는 자의 성명을 적고, 소득을 지급받는 자가 법인인 경우에는 법인명을 적습니다. 다만, 외국인은 성명을 영문으로 적고, 여권에 기록된 영문성명 전부를 적어야 합니다.
6. ②, ⑨, ⑫ 사업자(주인, 외국인)등록번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1), (2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세 번호(Tax payer Identification Number)를 적습니다.

7. ③ 주소란은 번지(number), 거리(street), 시(city), 도(state), 우편번호(postal zone), 국가(Country) 순으로 적습니다.
8. ④ 생년월일란은 소득자가 비거주자(개인)에 해당할 경우에 반드시 작성합니다.(예: 생년월일이 2006년 1월 1일인 경우는 "20060101"을 적습니다.)
9. ⑤ 거주지국란과 ⑥ 거주지국 코드란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
10. ⑦ 법인명(상호)란은 지급자가 법인인 경우에는 법인명을, 개인인 경우에는 상호를 한글과 영문으로 병기하며 ⑧ 대표자(성명)란은 대표자 및 사업자의 성명을 적습니다.
11. ⑩ 소재지 또는 주소란은 지급자의 본점(사업장) 소재지를 적고, 사업장이 없는 경우에는 주소지를 적습니다.
12. ⑪~⑭ 소득유형란은 해당 유형을 찾아 [ ]에 "V"를 표시합니다.
13. ⑯ 실명구분란은 실명확인 또는 실명전환된 실명계좌는 "실명"으로, 그 이외의 계좌는 "비실명"으로 적습니다. 기발행된 채권·증권 등을 실물로 직접 보유한 자가 이자·배당소득을 지급받은 경우에 실질명의를 확인한 경우에는 "실명"으로, 그 이외의 경우는 "비실명"으로 적습니다.
14. ⑰ 지급액란은 신청 시의 환율에 의한 원화금액을 적습니다. 다만, 추후 확정되는 비과세·면제세액은 소득 지급시점의 환율에 의한 원화 금액으로 계산함에 유의해야 합니다.
15. ⑳~㉔란은 신청서를 본인 이외에 대리인에 의해서 제출하는 경우에 적는 것으로서, 국제기본법」 제82조에 따른 납세관리인 외의 대리인에 의해서 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문번역문과 함께 제출하여 주시기 바랍니다.
16. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항(「법인세법 시행령」 제138조의4제1항)에 따라 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다.
17. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자 또는 국외투자기구는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항(「법인세법 시행령」 제138조의4제1항)에 따른 기한의 다음 날부터 5년 간 보관해야 하며, 소득지급자의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의2서식(2)] <개정 2018.3.21.>

유가증권 양도소득에 대하여  
조세조약에 따른([ ]소득세 [ ]법인세) 비과세·면제 신청서

※ [ ]에는 해당되는 곳에 √ 표를 합니다.

(앞쪽)

접수번호	접수일	처리기간	즉시
------	-----	------	----

소득자	① 성명(법인명)		
	② 사업자(주민, 외국인)등록번호		
	③ 주 소		
	④ 생년월일	⑤ 거 주 지 국	⑥ 거주지국 코드
소득 지급자	⑦ 법 인 명(상 호)		⑧ 대 표 자(성 명)
	(국문)		(영문)
	⑨ 사업자(주민, 외국인)등록번호		
	⑩ 소재지 또는 주소		
유가증권발행 법인	⑪ 법인명		
	⑫ 사업자등록번호		
	⑬ 소재지		

⑭ 소득유형 [ ]상장주식 [ ]비상장주식 [ ]채권 [ ]기타

⑮계좌번호

⑯ 실명 구분

⑰ 양도일	⑱ 양도수량	⑲ 양도가액	⑳ 취득가액	㉑ 양도차익
㉒ 양도가액×10%	㉓ 양도차익×20%	㉔ 원천징수할 세액	㉕ 비과세·면제세액	
㉖ 비과세 또는 면제근거		대한민국과 간의 조세조약 제 조제 항제 호		
㉗ 비과세 또는 면제기간		년 월 일 ~ 년 월 일		

「소득세법」(「법인세법」 제156조의2(제98조의4) 및 「소득세법 시행령」(「법인세법 시행령」 제207조의2(제138조의4)에 따라 유가증권 양도소득에 대한 소득세(법인세)의 비과세·면제신청서를 제출합니다.

신청인 소득자 (서명 또는 인)  
(경유) 소득지급자 (서명 또는 인)

세무서장 귀하

대리인	㉘ 대리인유형 [ ]납세관리인 [ ]기타 대리인	
	㉙ 성명 또는 법인명	
	㉚ 사업자(주민, 외국인)등록번호	
	㉛ 주소 또는 소재지	
	㉜ 납세지 관할 세무서	

첨부서류	1. 소득자의 거주지국의 권한있는 당국자가 발급하는 거주자증명서 2. 유가증권매매계약서, 주식매각신고서 또는 신고확인통지서 사본 3. 취득가액을 확인할 수 있는 서류 4. 비과세 또는 면제 근거서류 사본
------	--

위 사실을 확인합니다.

년 월 일



\* 세무서장은 이 확인서에 불구하고 위 신청서 내용이 사실과 다른 경우에는 관련 법률에 따라 경정 또는 결정할 수 있습니다.

210mm× 297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

(뒤쪽)

작성방법

※ 접수번호 및 접수일은 신청인 또는 소득지급자가 작성하지 않습니다.

1. 이 신청서는 비거주자 또는 외국법인이 국내세법에 따른 국내원천소득 중 유가증권 양도소득에 대하여 우리나라와 체결한 조세조약의 규정에 따라 비과세 또는 면제를 받으려는 경우 또는 위 소득이 국외공모집합투자기구를 통하여 지급되어 그 국외공모집합투자기구가 「소득세법 시행령」 제207조의2제9항 단서(「법인세법 시행령」 제138조의4제9항 단서)에 따라 국외공모집합투자기구의 명의로 비과세 또는 면제를 신청하는 경우 제출합니다.
2. 이 신청서는 계좌별로 3부를 작성하고 소득자의 거주지국에서 발급하는 거주자증명서를 첨부하여 해당 소득의 지급자(또는 지급자의 대리인)에게 제출하며 해당 소득의 지급자(또는 지급자의 대리인)는 양도대가를 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 그 지급자(또는 지급자의 대리인)의 납세지 관할 세무서장에게 2부를 제출합니다. 이 신청서는 제출 후 기재사항에 변동이 생긴 경우 및 이 신청서를 제출한 날부터 3년이 지난 경우에는 이 신청서를 다시 작성하여 제출합니다.
3. 이 신청서는 소득자가 거주자증명서를 첨부하지 못하거나 소득자란에 대리인을 적는 경우에는 이 신청서의 제출 효력이 없습니다.
4. 해당 자료명 [ ]란에 "v"를 표시하여 구분합니다.
5. ① 성명란은 소득을 지급받는 자의 성명을 적고, 소득을 지급받는 자가 법인인 경우에는 법인명을 적습니다. 다만, 외국인은 성명을 영문으로 적고, 여권에 기록된 영문성명 전부를 적어야 합니다.
6. ②, ⑨, ⑩ 사업자(주인, 외국인)등록번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1), (2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

7. ③ 주소란은 번지(number), 거리(street), 시(city), 도(state), 우편번호(postal zone), 국가(Country) 순으로 적습니다.
8. ④ 생년월일란은 소득자가 비거주자(개인)에 해당할 경우에 반드시 작성합니다.(예: 생년월일이 2006년 1월 1일인 경우는 "20060101"을 적습니다.)
9. ⑤ 거주지국란과 ⑥ 거주지국코드란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
10. ⑦, ⑧ 법인명(상호)란은 지급자가 법인인 경우에는 법인명을, 개인인 경우에는 상호를 한글과 영문으로 병기하며 ⑨ 대표자(성명)란은 대표자 및 사업자의 성명을 적습니다.
11. ⑩, ⑬ 소재지 또는 주소란에는 지급자의 본점(사업장) 소재지를 적고, 사업장이 없는 경우에는 주소지를 적습니다.
12. ⑭ 소득유형란은 해당유형을 찾아 [ ]에 "v"를 표시합니다.
13. ⑮ 실명구분란은 실명확인 또는 실명전환된 실명계좌는 "실명"으로, 그 외의 계좌는 "비실명"으로 적습니다. 기발행된 채권·증권 등을 실물로 직접 보유한 자가 이자·배당소득을 지급받는 경우에 실질명의를 확인한 경우에는 "실명"으로, 그 이외의 경우는 "비실명"으로 적습니다.
14. ⑯, ⑰ 및 ⑱란은 신청 시의 환율에 의한 원화금액을 적습니다. 다만, 추후 확정되는 비과세·면제세액은 지급시점의 환율에 의한 원화금액으로 계산함에 유의해야 합니다.
15. ㉘~㉚란은 신청서를 본인 이외에 대리인에 의해서 제출하는 경우에 적는 것으로서, 국제기본법 제82조에 따른 납세관리인 외의 대리인에 의해서 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문번역문과 함께 제출하여 주시기 바랍니다.
16. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항(「법인세법 시행령」 제138조의4제1항)에 따라 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다.
17. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자 또는 국외투자기구는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항(「법인세법 시행령」 제138조의4제1항)에 따른 기한의 다음 날부터 5년 간 보관해야 하며, 소득지급자의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의2서식(3)] <개정 2014.3.14>

근로소득에 대하여 조세조약에 따른  
소득세 비과세·면제 신청서

※ [ ]에는 해당되는 곳에 √표를 합니다.

(앞쪽)

접수번호	접수일	처리기간	즉시		
소득자	① 성명				
	② 주민(외국인)등록번호				
	③ 주 소				
	④ 거 주 지 국	⑤ 거주지국 코드			
소득 지급자	⑥ 법 인 명(상 호)		⑦ 대 표 자(성 명)		
	(국문)		(영문)		
	⑧ 사업자(주민, 외국인)등록번호				
	⑨ 소재지 또는 주소				
⑩ 소득유형	[ ]이사의 보수 [ ]연예인·체육인 [ ]정부용역 [ ]학생 [ ]훈련생 [ ]교수 [ ]기타				
⑪ 구 분	⑫ 입국목적	⑬ 입국년월일	⑭ 출국일	⑮ 계약기간	⑯ 계약금액
이번 입국					
중전 입국					
(단위: 원)					
⑰ 지급일	⑱ 지급액	⑲ 세율	⑳ 원천징수할 세액	㉑ 비과세·면제세액	
㉒ 비과세 또는 면제근거		대한민국과 [ ]간의 조세조약 제 [ ]조 제 [ ]항 제 [ ]호			
㉓ 비과세 또는 면제기간		년 월 일 ~ 년 월 일			

「소득세법」 제156조의2 및 같은 법 시행령 제207조의2에 따라 근로소득에 대한 소득세의 비과세·면제신청서를 제출합니다.

년 월 일

신청인 소득자 (서명 또는 인)  
(경유) 소득지급자 (서명 또는 인)

세무서장 귀하

대 리 인	㉔ 대리인 유형	[ ]납세관리인 [ ]기타대리인
	㉕ 성명 또는 법인명	
	㉖ 사업자(주민, 외국인)등록번호	
	㉗ 주소 또는 소재지	
	㉘ 납세지 관할 세무서	

첨부서류	1. 소득자의 거주지국의 권한 있는 당국자가 발급하는 거주자증명서 2. 고용계약서 사본, 학생: 재학증명서, 교부금 수령자: 수령 증명서 3. 비과세 또는 면제 근거서류 사본
------	---

위 사실을 확인합니다.

년 월 일



\* 세무서장은 이 확인서에 불구하고 위 신청서 내용이 사실과 다른 경우에는 관련 법률에 따라 경정 또는 결정할 수 있습니다.

210mm × 297mm [백상지 80g/㎡(재활용품)]

작성방법

※ 접수번호 및 접수일은 신청인 또는 소득지급자가 작성하지 않습니다.

1. 이 신청서는 비거주자가 국내세법에 따른 국내원천소득 중 근로소득에 대하여 우리나라와 체결한 조세조약의 규정에 따라 비과세 또는 면제를 받으려는 경우에 제출하는 것입니다.
2. 이 신청서는 3부를 작성하고 거주지국에서 발급하는 거주자증명서를 첨부하여 해당 소득의 지급자에게 제출하며 해당 소득의 지급자는 근로 대가를 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 그 지급자의 납세지 관할 세무서장에게 2부를 제출합니다. 이 신청서는 제출 후 기재사항에 변동이 생긴 경우 및 이 신청서를 제출한 날부터 3년이 지난 경우에는 이 신청서를 다시 작성하여 제출합니다.
3. 이 신청서는 소득자가 거주자증명서를 첨부하지 못하거나 소득지란에 대리인을 적는 경우에는 이 신청서의 제출 효력이 없습니다.
4. 해당 자료명 [ ]란에 "v"를 표시하여 구분합니다.
5. ① 성명란은 소득을 지급받는 자의 성명을 적습니다. 다만, 외국인은 성명을 영문으로 적고, 여권에 기록된 영문성명 전부를 적어야 합니다.
6. ②, ③, ④ 사업자(주민, 외국인)등록번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인 등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호 (Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

7. ③ 주소란은 번지(number), 거리(street), 시(city), 도(state), 우편번호(postal zone), 국가(Country) 순으로 적습니다.
8. ④ 거주지국란과 ⑤ 거주지국 코드란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
9. ⑥ 법인명(상호)란은 소득지급자가 법인인 경우에는 법인명을, 개인인 경우에는 상호를 한글과 영문으로 병기하며, ⑦ 대표자(성명)란은 대표자 및 사업자의 성명을 적습니다.
10. ⑨ 소재지 또는 주소란은 지급자의 본점(사업장) 소재지를 적고, 사업장이 없는 경우에는 주소지를 적습니다.
11. ⑩ 소득유형란은 해당 유형을 찾아 [ ]에 "v"를 표시합니다.
12. ⑫란은 출입국관리법에 따른 외국인의 체류자격(예: 산업연수 D-3)을 적고, ⑬, ⑭란은 출입국관리법에 의한 입·출국년월일을 적습니다.
13. ⑮, ⑯란은 고용계약사상의 계약기간 및 계약금액을 적습니다.
14. ⑰, ⑱ 및 ⑳란에는 신청 시의 환율에 의한 원화금액을 적습니다. 다만, 추후 확정되는 비과세 면제세액은 지급시점의 환율에 의한 원화금액으로 계산함에 유의해야 합니다.
15. ㉒~㉔란은 신청서를 본인 외의 대리인에 의해서 제출하는 경우에 적는 것으로서, 국세기본법 제82조에 따른 납세관리인 외의 대리인에 의해서 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문번역문과 함께 제출하여 주시기 바랍니다.
16. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항에 따라 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다.
17. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항에 따른 기한의 다음 날부터 5년 간 보관해야 하며 소득지급자의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의2서식(4)] <개정 2014.3.14>

부동산양도소득에 대하여 조세조약에 따른  
([ ]소득세 [ ]법인세) 비과세·면제 신청서

※ [ ]에는 해당되는 곳에 √표를 합니다.

(앞쪽)

접수번호	접수일	처리기간	즉시
양도자	① 성 명(법인명)		
	② 사업자(주민, 외국인)등록번호		
	③ 주 소		
	④ 생년월일	⑤ 거주지국	⑥ 거주지국코드
양수자	⑦ 법인명(상 호)		(국문) (영문)
	⑧ 대표자(성 명)		
	⑨ 사업자등록번호		
	⑩ 소재지 또는 주소		
⑪ 소득유형	[ ] 토지 [ ] 건물 [ ] 주식 [ ] 기타		
⑫ 자산 소재지			
⑬ 계좌 번호			
⑭ 양도일	⑮ 양도가액	⑯ 취득가액 및 필요경비	⑰ 양도차익
⑱ 양도가액 × 10%	⑲ 양도차익 × 20%	⑳ 원천징수할 세액	㉑ 비과세·면제세액
㉒ 비과세 또는 면제근거	대한민국과 간의 조세조약 제 조제 항제 호		
㉓ 비과세 또는 면제기간	년 월 일 ~ 년 월 일		

「소득세법」(「법인세법」) 제156조의2(제98조의4) 및 「소득세법 시행령」(「법인세법 시행령」) 제207조의2(제138조의4)에 따라 부동산 양도 소득에 대한 소득세(법인세)의 비과세·면제신청서를 제출합니다.

년 월 일

신청인 양도자 (서명 또는 인)  
(경유) 양수자 (서명 또는 인)

세무서장 귀하

대리인	㉔ 대리인유형			[ ] 납세관리인 [ ] 기타 대리인
	㉕ 성명 또는 법인명			
	㉖ 사업자(주민, 외국인)등록번호			
	㉗ 주소 또는 소재지			
	㉘ 납세지 관할 세무서			

첨부서류	1. 소득자의 거주지국의 권한 있는 당국자가 발급하는 거주자증명서 2. 부동산매매계약서, 주식매각신고서(양도자산이 부동산 주식인 경우) 사본 3. 취득가액 및 필요경비를 확인할 수 있는 서류 4. 비과세 또는 면제 근거서류 사본
------	--

위 사실을 확인합니다.

년 월 일



\* 세무서장은 이 확인서에 불구하고 위 신청서 내용이 사실과 다른 경우에는 관련 법률에 따라 경정 또는 결정할 수 있습니다.

210mm × 297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]



작성방법

※ 접수번호 및 접수일은 신청인 또는 소득지급자가 작성하지 않습니다.

1. 이 신청서는 비거주자 또는 외국법인이 국내세법에 따른 국내원천소득 중 부동산 양도소득에 대하여 우리나라와 체결한 조세조약의 규정에 따라 비교세 또는 면제를 받으려는 경우 또는 위 소득이 국외공모집합투자기구를 통하여 지급되어 그 국외공모집합투자기구가 「소득세법 시행령」 제207조의2제9항 단서(「법인세법 시행령」 제138조의4제9항 단서)에 따라 국외공모집합투자기구의 명의로 비교세 또는 면제를 신청하는 경우 제출합니다.
2. 이 신청서는 계좌별로 3부를 작성하고 소득자의 거주지국에서 발급하는 거주자증명서를 첨부하여 해당 소득의 지급자(또는 지급자의 대리인)에게 제출하며, 해당 소득의 지급자(또는 지급자의 대리인)는 양도대가를 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 그 지급자(또는 지급자의 대리인)의 납세지 관할 세무서장에게 2부를 제출합니다. 이 신청서는 제출 후 기재사항에 변동이 생긴 경우 및 이 신청서를 제출한 날부터 3년이 지난 경우에는 이 신청서를 다시 작성하여 제출합니다.
3. 이 신청서는 소득자가 거주자증명서를 첨부하지 못하거나 소득자란에 대리인을 적는 경우에는 이 신청서의 제출 효력이 없습니다.
4. 해당 자료명 [ ]란에 "V"를 표시하여 구분합니다.
5. ① 성명란은 소득을 지급받는 자의 성명을 적고, 소득을 지급받는 자가 법인인 경우에는 법인명을 적습니다. 다만, 외국인은 성명을 영문으로 적고, 여권에 기록된 영문성명 전부를 적어야 합니다.
6. ②, ⑨, ⑫ 사업자(주인, 외국인)등록번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

7. ③ 주소란은 번지(number), 거리(street), 시 (city), 도(state), 우편번호(postal zone), 국가(Country) 순으로 적습니다.
8. ④ 생년월일란은 소득자가 비거주자(개인)에 해당할 경우에 반드시 작성합니다.(예: 생년월일이 2006년 1월 1일인 경우는 "20060101"을 적습니다.)
9. ⑤ 거주지국란과 ⑥ 거주지국코드란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
10. ⑦ 법인명(상호)란은 지급자가 법인인 경우에는 법인명을, 개인인 경우에는 상호를 한글과 영문으로 병기하며, ⑧ 대표자(성명)란은 대표자 및 사업자의 성명을 적습니다.
11. ⑩ 소재지 또는 주소란은 지급자의 본점(사업장) 소재지를 적고, 사업장이 없는 경우에는 주소지를 적습니다.
12. ⑪ 소득유형란은 해당 유형을 찾아 [ ]란에 "V"를 표시합니다.
13. ⑫ 자산 소재지에는 부동산 및 부동산에 관한 권리인 경우 소재지를 적고, 주식등인 경우 주식등을 발행한 법인명과 사업자등록번호를 적습니다.
14. ⑮, ⑯ 및 ⑰란은 신청 시의 환율에 따른 원화금액을 적습니다. 다만, 추후 확정되는 비교세·면제세액은 지급시점의 환율에 의한 원화금액으로 계산하는 것에 유의해야 합니다.
15. ⑳~㉔란은 신청서를 본인 외에 대리인이 제출하는 경우에 적는 것으로서, 국제기본법 제82조에 따른 납세관리인 외의 대리인이 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문번역문과 함께 제출하여 주시기 바랍니다.
16. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항(「법인세법 시행령」 제138조의4제1항)에 따라 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다.
17. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자 또는 국외투자기구는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항(「법인세법 시행령」 제138조의4제1항)에 따른 기한의 다음 날부터 5년 간 보관해야 하며 소득지급자의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의2서식(5)] <신설 2020. 3. 13.>

연금소득에 대하여 조세조약에 따른  
소득세 비교세·면제 신청서

※ [ ]에는 해당되는 곳에 √ 표를 합니다.

접수번호	접수일	처리기간	즉시	
소득자	① 성명			
	② 주민(외국인)등록번호			
	③ 주 소			
	④ 거 주 지 국	⑤ 거주지국 코드		
소득 지급자	⑥ 법 인 명(상 호) (국문)		(영문)	
	⑦ 대 표 자(성 명)			
	⑧ 사업자(주민, 외국인)등록번호			
	⑨ 소재지 또는 주소			
⑩ 소득유형	[ ] 퇴직연금 [ ] 보험연금 [ ] 사회보장연금 [ ] 기타			
(단위: 원)				
⑪ 지급일	⑫ 지급액	⑬ 세율	⑭ 원천징수할 세액	⑮ 비교세·면제세액
⑯ 비교세 또는 면제근거		대한민국과 간의 조세조약 제 조 제 항 제 호		
⑰ 비교세 또는 면제기간		년 월 일 ~ 년 월 일		

「소득세법」 제156조의2 및 같은 법 시행령 제207조의2에 따라 ( ) 소득에 대한 소득세의 비교세·면제신청서를 제출합니다.  
년 월 일

신청인 소득자 (서명 또는 인)  
(경유) 소득지급자 (서명 또는 인)

세무서장 귀하

대 리 인	⑱ 대리인 유형	[ ] 납세관리인 [ ] 기타대리인
	⑲ 성명 또는 법인명	
	⑳ 사업자(주민, 외국인)등록번호	
	㉑ 주소 또는 소재지	
	㉒ 납세지 관할 세무서	
첨부서류	1. 소득자의 거주지국의 권한 있는 당국자가 발급하는 거주자증명서 2. 비교세 또는 면제 근거서류 사본	

위 사실을 확인합니다.

년 월 일



\* 세무서장은 이 확인서에 불구하고 위 신청서 내용이 사실과 다른 경우에는 관련 법률에 따라 경정 또는 결정할 수 있습니다.

210mm×297mm[백상지80g/㎡ 또는 중질지80g/㎡]

(뒤쪽)

### 작성방법

※ 접수번호 및 접수일은 신청인 또는 소득지급자가 작성하지 않습니다.

1. 이 신청서는 비거주자가 국내세법에 따른 국내원천소득 중 연금소득에 대하여 우리나라와 체결한 조세조약의 규정에 따라 비과세 또는 면제를 받으려는 경우에 제출하는 것입니다.
2. 이 신청서는 3부를 작성하고 거주지국에서 발급하는 거주자증명서를 첨부하여 해당 소득의 지급자에게 제출하며 해당 소득의 지급자는 연금소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 그 지급자의 납세지 관할 세무서장에게 2부를 제출합니다. 이 신청서는 제출 후 기재사항에 변동이 생긴 경우 및 이 신청서를 제출한 날부터 3년이 지난 경우에는 이 신청서를 다시 작성하여 제출합니다.
3. 이 신청서는 소득자가 거주자증명서를 첨부하지 못하거나 소득자란에 대리인을 적는 경우에는 이 신청서의 제출 효력이 없습니다.
4. 해당 자료명 [ ]란에 "V"를 표시하여 구분합니다.
5. ① 성명란은 소득을 지급받는 자의 성명을 적습니다. 다만, 외국인은 성명을 영문으로 적고, 여권에 기록된 영문성명 전부를 적어야 합니다.
6. ②, ③, ⑩ 사업자(주민, 외국인)등록번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인 등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

7. ③ 주소란은 번지(number), 거리(street), 시(city), 도(state), 우편번호(postal zone), 국가(Country) 순으로 적습니다.
8. ④ 거주지국란과 ⑤ 거주지국 코드란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.
9. ⑥ 법인명(상호)란은 소득지급자가 법인인 경우에는 법인명을, 개인인 경우에는 상호를 한글과 영문으로 병기하며, ⑦ 대표자(성명)란은 대표자 및 사업자의 성명을 적습니다.
10. ⑨ 소재지 또는 주소란은 지급자의 본점(사업장) 소재지를 적고, 사업장이 없는 경우에는 주소지를 적습니다.
11. ⑩ 소득유형란은 해당 유형을 찾아 [ ]에 "V"를 표시합니다.
12. ⑫, ⑬ 및 ⑭란에는 신청 시의 환율에 의한 원화금액을 적습니다. 다만, 추후 확정되는 비과세 면제세액은 지급시점의 환율에 의한 원화금액으로 계산함에 유의해야 합니다.
13. ⑮~⑳란은 신청서를 본인 외의 대리인에 의해서 제출하는 경우에 적는 것으로서, 「국세기본법」 제82조에 따른 납세관리인 외의 대리인에 의해서 제출하는 경우에는 그 위임관계를 증명하는 위임장을 그 국문번역문과 함께 제출하여 주시기 바랍니다.
14. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항에 따라 소득을 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 9일까지 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다.
15. 이 신청서(첨부서류가 있는 경우 그 서류를 포함합니다)를 제출받은 소득지급자는 이를 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항에 따른 기한의 다음 날부터 5년 간 보관해야 하며 소득지급자의 납세지 관할 세무서장이 그 제출을 요구하는 경우에는 이를 제출해야 합니다.

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제29호의15서식] <개정 2019.3.20>

**조세조약 상 비과세·면제 적용을 위한 경정청구서**

※ 해당되는 [ ]에 √ 표를 합니다.

(앞쪽)

접수번호	접수일	처리기간
		6개월
청구인	① 명 칭(성 명)	② 납세자번호
	③ 소재지(주소)	
	④ 전화번호	⑤ 청구인 유형 [ ] 실질귀속자 [ ] 소득지급자
대리인	⑥ 법인명(성명)	⑦ 전화번호
	⑧ 주소	
실질 귀속자	⑨ 성 명	⑩ 납세자번호
	⑪ 생년월일	⑫ 국내 전화번호
	⑬ 거주지국	⑭ 거주지국코드
	⑮ 주소	
소득 지급자	⑯ 법인명(성명)	⑰ 납세자번호
	⑱ 관할 세무서	⑲ 전화번호
	⑳ 소재지	
청구내용	㉑ 청구세액(원)	㉒ 소득종류
	㉓ 청구사유	

「소득세법」 제156조의2제4항에 따라 위와 같이 비과세·면제 적용을 위한 경정청구서를 제출합니다.

년 월 일

청 구 인 (서명 또는 인)

대 리 인 (서명 또는 인)

세무서장 귀하

제출 서류	1. 「소득세법 시행령」 제207조의2제1항에 따른 비과세·면제 신청서 2. 실질귀속자 거주지국의 권한 있는 당국이 발급하는 거주자증명서 3. 거주자증명서를 권한 있는 당국으로부터 발급받는 것이 불가능한 경우 가. 여권 사본 또는 그 밖에 성명, 주소가 확인되는 신분증 또는 첨부기관 발급 서류 나. 「소득세법 시행령」 제207조의8제5항 각 호의 어느 하나에 해당하는 연금 또는 기금: 해당 사실을 입증할 수 있는 서류 다. 정부기관 및 그 밖의 경우: 투자자의 실체를 확인할 수 있는 정부기관 발급서류 또는 이에 준하는 서류 4. 「소득세법」 제164조의2에 따른 지급명세서	수수료 없음
-------	---	-----------

210mm× 297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

(뒤쪽)

**작성방법**

1. 이 경정청구서는 조세조약에 따른 비교세 또는 면제를 적용받지 못한 실질귀속자가 비교세 또는 면제를 적용받고자 하는 경우 실질 귀속자 또는 소득지급자가 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 제출합니다.
2. ① 명칭(성명)란과 ⑨성명란에 외국인은 성명을 영문으로 적되, 여권에 있는 영문성명 전부를 적습니다.
3. ②, ⑩, ⑰ 납세자번호란에는 아래의 표를 참고하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

4. ③ 소재지(주소)란과 ⑮ 주소란에는 영문주소를 번지(number), 거리(Street), 시(City), 도(State), 우편번호(Postal code), 국가(Country) 순으로 적습니다. 우편사서함은 적지 않습니다.
5. ④, ⑫ 전화번호란은 연락이 가능한 전화번호를 국가번호와 지역번호를 포함하여 적습니다.
6. ⑪ 생년월일란은 비거주자가 주민등록번호, 국내거소신고번호 또는 외국인등록번호가 없어 여권번호 등을 적은 경우에 생년월일을 적어야 합니다(예: 2006년 1월 1일인 경우는 "20060101"로 적습니다).
7. ⑬ 거주지국란과 ⑭ 거주지국코드란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명(약어) 및 국가코드를 적습니다.

## 제3장 특정지역 외국법인(비거주자)에 대한 원천징수절차 특례

### 1. 제도의 개요

「법인세법」 제98조, 제98조의2부터 제98조의4까지 및 98조의 6에 따른 원천징수 의무자는 기획재정부장관이 고시하는 국가나 지역(말레이시아 라부안)에 소재하는 외국법인의 국내원천소득 중 「법인세법」 제93조제1호(이자)·제2호(배당)·제7호 나목(부동산주식)·제8호(사용료) 또는 제9호(유가증권양도)의 규정에 의한 소득에 대하여 각 사업연도의 소득에 대한 법인세로서 원천징수하는 경우에는 「법인세법」 제98조의 4 및 조세조약에 따른 비과세·면제 또는 제한세율 규정에 불구하고 「법인세법」 제98조 제1항 각 호에서 규정하는 세율을 우선 적용하여 원천징수하여야 합니다. 다만, 대통령령으로 정하는 바에 따라 조세조약에 따른 비과세·면제 또는 제한세율을 적용받을 수 있음을 국세청장이 미리 승인한 경우에는 그러하지 아니합니다(법법§98의5①).

#### 비거주자·외국법인에 대한 원천징수절차특례 적용지역 지정고시

(구. 재정경제부고시 제2006-21호, 2006. 06. 30)

「소득세법」 제156조의4 및 「법인세법」 제98조의5의 규정에 따라 원천징수절차특례가 적용되는 지역을 다음과 같이 고시합니다.

1. 원천징수절차특례 적용지역
  - 말레이시아(Malaysia)의 라부안(Labuan)
2. 부칙
  - 이 고시는 2006년 7월 1일부터 시행한다.

「법인세법」 제98조의5제1항에 따른 국내원천소득을 실질적으로 귀속받는 법인(그 대리인 또는 「국세기본법」 제82조에 따른 납세관리인을 포함한다)이 그 소득에 대하여 조세조약에 따른 비과세·면제 또는 제한세율의 적용을 받으려는 경우에는 「법인세법」 제98조의5제1항에 따라 세액이 원천징수된 날이 속하는 달의 말일부터 5년 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 원천징수의무자의 납세지 관할세무서장에게 경정을 청구할 수 있습니다.

다만, 「국세기본법」 제45조의2제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 후발적 경정청구

사유가 발생하였을 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내에 경정을 청구할 수 있습니다(법법§98의5②).

「법인세법」 제98조의5제2항에 따라 경정을 청구받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 6개월 이내에 과세표준과 세액을 경정하거나 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 알려야 합니다(법법§98의5③).

## 2. 조세조약상 비과세·면제 또는 제한세율 적용을 위한 사전승인 절차

「법인세법」 제98조의5제1항 단서의 규정에 따른 사전승인을 얻고자 하는 자는 국세청장에게 기획재정부령이 정하는 원천징수특례사전승인신청서에 다음 각 호의 서류를 첨부하여 신청하여야 합니다. 사전승인을 받은 후 계약내용 등의 변경으로 당초 신고한 내용과 달라진 경우에는 사전승인 신청을 다시 하여야 합니다(법령§138의5①).

- ① 조세조약의 상대방국가(“계약상대국”)에서 발급하는 거주자증명서
- ② 법인 또는 단체의 설립신고서 및 정관 사본
- ③ 이사회 구성원의 성명 및 주소
- ④ 주주 등의 인적사항 및 지분현황
- ⑤ 법인 또는 단체의 종업원 수 및 각 종업원별 업무분장
- ⑥ 해당 국내원천소득을 얻기 위한 투자와 관련된 경제적 또는 영업상 동기에 대한 설명서
- ⑦ 해당 국내원천소득을 얻기 위한 투자자금 조달방법
- ⑧ 해당 국내원천소득 수령 후의 처분명세서 또는 그 계획서
- ⑨ 최근 3년(설립 후 3년이 경과하지 아니한 법인의 경우에는 설립일부부터 신청일까지의 기간) 동안 계약상대국의 세무당국에 제출한 세무신고서·감사보고서·재무제표 및 부속서류
- ⑩ 「법인세법 시행령」 제138조의5제2항제3호에 해당하는 경우 계약상대국 유가증권시장에의 상장등록 사항 및 그 시장에서 정규적인 거래가 이루어지고 있음을 확인할 수 있는 서류
- ⑪ 「법인세법 시행령」 제138조의5제2항제5호에 해당하는 경우 연금·기금의 수혜대상자를 확인할 수 있는 서류

- ⑫ 「법인세법 시행령」 제138조의5제2항제7호에 해당하는 경우 체약상대국의 금융 당국이 규율하고 있음을 확인할 수 있는 서류와 동호의 규정에 따른 투자회사등의 투자자의 그 주식 또는 지분보유 현황을 확인할 수 있는 서류

「법인세법 시행령」 제138조의5제1항의 규정에 의하여 사전승인의 신청을 받은 국세청장은 「법인세법」 제93조제1호·제2호·제8호 또는 제9호의 규정에 따른 소득을 직접 또는 간접적으로 수취할 법인(이하 이 조에서 “소득수취법인”이라 한다)이 해당 국내원천소득과 관련하여 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우 사전승인할 수 있습니다(법령§138의5②).

- ① 소득수취법인이 해당 국내원천소득의 실질귀속자에 해당하고 해당 체약상대국의 법인인 경우
- ② 소득수취법인이 조세조약 체약상대국의 정부, 지방자치단체, 공공기관(학교, 지방공사·공단, 정부산하기관)에 해당하는 경우
- ③ 소득수취법인의 발행주식이 체약상대국의 법령에 의하여 인정되는 유가증권시장에 상장된 법인의 주식으로서 정규적인 거래\*가 이루어지는 경우

\* 다음 각 호의 모든 요건을 충족하는 거래를 말한다

- 1. 사업연도 중 해당법인의 주식거래가 이루어진 일수가 60일 이상일 것
- 2. 제1호의 사업연도 중 거래가 이루어진 주식의 총수가 해당법인의 발행주식총수의 100분의 100이상일 것

- ④ 소득수취법인의 발행주식총수(지분을 포함한다)의 100분의 50이상이 체약상대국의 개인·정부기관등 또는 상장법인에 의하여 직접 또는 간접으로 소유되는 법인인 경우(주식의 간접소유비율의 계산에 관하여 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제2항의 규정을 준용)
- ⑤ 소득수취법인이 체약상대국의 연금·기금 또는 그와 유사한 단체인 경우에는 동 연금·기금 또는 단체로부터 수혜를 받는 자의 100분의 50 이상이 체약상대국의 거주자인 경우
- ⑥ 소득수취법인의 최근 3년 동안의 수입금액(3년 이내에 설립된 법인은 설립이후 현재까지의 수입금액) 중 주식·채권의 보유나 양도 또는 무형자산의 사용이나 양도로부터 발생하는 최근 3년 동안의 수입금액(3년 이내에 설립한 법인은 설립이후 현재까지 수입금액)의 비율이 100분의 10 이하인 법인인 경우
- ⑦ 소득수취법인이 다음의 요건을 갖춘 경우



- ㉠ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 집합투자기구와 유사한 국외투자기구로서, 계약상대국의 법률에 따라 등록하거나 승인을 받은 국외투자기구
- ㉡ 증권을 사모로 발행하지 아니하고 직전 회계기간 종료일(신규로 설립된 국외투자기구인 경우에는 국외투자기구 신고서 제출일을 말한다) 현재 투자자가 100명(투자자가 다른 국외투자기구인 경우에는 그 국외투자기구를 1명으로 본다) 이상일 것
- ㉢ 소득수취법인이 당해 소득에 대하여 부담할 세액이 「법인세법」 제98조의 규정에 따른 세율을 적용하여 계산한 세액과 해당국과의 조세조약에 따라 과세될 세액과의 차익의 100분의 50이상이 되는 경우

「법인세법 시행령」 제138조의5제1항의 규정에 따라 사전승인의 신청을 받은 국세청장은 사전승인신청의 내용에 대하여 보정할 필요가 있다고 인정되는 때에는 30일 이내의 기간을 정하여 보정할 것을 요구할 수 있습니다. 이 경우 보정기간은 제5항의 규정에 따른 기간에 산입하지 아니합니다(법령§138의5③).

「법인세법 시행령」 제138조의5제3항의 규정에 따른 보정요구는 다음 각 호의 사항을 기재한 문서로 하여야 한다(법령§138의5④).

- ① 보정할 사항
- ② 보정을 요구하는 이유
- ③ 보정할 기간
- ④ 그 밖에 필요한 사항

국세청장은 「법인세법 시행령」 제138조의5제1항의 규정에 따라 신청을 받은 날부터 3월 이내에 승인여부를 통보하여야 합니다(법령§138의5⑤).

또한 국세청장은 제출된 서류가 허위로 기재된 것이 확인되는 경우 사전승인을 취소하여야 합니다(법령§138의5⑥).

원천징수특례사전승인신청서에 첨부하는 서류는 한글번역본과 함께 제출하여야 하며 국세청장이 인정하는 경우에는 영문으로 작성된 서류만을 제출할 수 있습니다(법령§138의5⑧).

### 3. 조세조약상 비과세·면제 또는 제한세율 적용을 위한 경정청구 절차

「법인세법」 제98조의5제2항의 규정에 따라 경정을 청구하고자 하는 자는 원천징수 의무자의 납세지 관할 세무서장에게 기획재정부령이 정하는 원천징수특례적용을 위한 경정청구서에 「법인세법 시행령」 제138조의5제1항제1호부터 제9호까지의 서류를 첨부하여 경정을 청구하여야 합니다. 이 경우 증명서류는 한글번역본과 함께 제출하여야 하며 국세청장이 인정하는 경우에는 영문으로 작성된 서류만을 제출할 수 있습니다(법령§138의6①).

「법인세법 시행령」 제138조의6제1항의 규정에 의하여 경정의 청구를 받은 세무서장은 법인세법 제93조제1호·2호·8호 또는 제9호에 따른 소득을 수취한 자가 해당 국내원천 소득의 실질귀속자에 해당하는 경우에는 경정을 하여야 합니다(법령§138의6②).

「법인세법 시행령」 제138조의6제1항의 경정청구를 받은 세무서장은 경정청구의 내용에 대하여 보정할 필요가 있다고 인정되는 때에는 30일 이내의 기간을 정하여 보정할 것을 요구할 수 있습니다. 이 경우 보정기간은 「법인세법」 제98조의5제3항의 규정에 따른 기간에 산입하지 아니합니다(법령§138의6③).

「법인세법 시행령」 제138조의6제3항의 규정에 따른 보정요구는 다음 각 호의 사항을 기재한 문서로 하여야 합니다(법령§138의6④).

- ① 보정할 사항
- ② 보정을 요구하는 이유
- ③ 보정할 기간
- ④ 그 밖에 필요한 사항

### 4. 비거주자인 경우에도 유사하게 적용

「소득세법」 제156조의4 및 같은 법 시행령 제207조의 4에 따라 원천징수의무자는 기획재정부장관이 고시하는 국가 또는 지역(말레이시아 라부안)에 소재하는 비거주자의 국내원천소득 중 「소득세법」 제119조제1호(이자)·제2호(배당)·제9호 나목(부동산주식), 제10호(사용료) 또는 제11호(유가증권양도)에 따른 소득에 대하여 상기에서 설명한 원천징수절차특례와 유사하게 적용합니다.



### 원천징수절차특례 적용시 사전승인신청자가 라부안법인이어야 하는지 여부

(법규과-3376, 2008. 07. 30)

「법인세법」 제98조의5 및 같은 법시행령 제138조의5 규정에 따라 사전승인을 신청할 수 있는 법인은 같은법 제98조의5제1항에서 규정한 국내원천소득을 실질적으로 귀속받는 법인으로서 당해 소득을 직접 또는 간접적으로 수취하는 법인을 의미하는 것임.



### 원천징수절차 특례 적용시 경정청구 당사자가 라부안법인이어야 하는지 여부

(법규과-2039, 2008. 05. 09)

「법인세법」 제98조의5제2항 규정에 의한 경정을 청구할 수 있는 법인은 같은법 제98조의5 제1항에서 규정한 국내원천소득을 실질적으로 귀속받는 법인으로서 당해 소득을 직접 또는 간접적으로 수취하는 법인을 의미하는 것임.



### 외국법인에 대한 원천징수절차 특례 적용시기

(법규과-426, 2008. 01. 28)

2005. 12. 31. 법률 제7838호로 개정된 「법인세법」 제98조의5의 개정규정(이하 “개정규정”이라 함)은 같은법 부칙 제19조의 규정에 따라 2006. 07. 01. 이후 최초로 원천징수하는 분부터 적용하는 것으로, 귀 자문의 경우 주식매매계약에 따라 2006. 07. 01. 전에 주식양수대금 지급시 원천징수를 하는 분(당해 지급액에 대하여 2006. 07. 01. 이후 원천징수 부족액을 징수하는 분 포함)에 대해서는 개정규정이 적용되지 아니하는 것이며, 당해 주식매매계약상 주식양수대금 추가지급사유가 발생하여 2006. 07. 01. 이후 추가로 주식양수대금을 지급하고 그에 대한 원천징수를 하는 분에 대해서는 개정규정이 적용되는 것임.

다만, 추가로 지급하는 대금이 주식매매계약상 국내에서 지급하는 위약금으로 「법인세법」 93조제11호 및 「한·말레이시아 조세조약」 제22조의 규정에 해당하는 경우, 「법인세법」 제98조의 규정에 따라 원천징수하는 것임.



### 내국법인들로 구성된 조합원들이 라부안에 투자조합(파트너십)을 설립한 경우

(국제세원-1355, 2008. 07. 29)

귀 질의에서 소득이 파트너십(Patneship)에 귀속되지 아니하고 실질상 당해 파트너십의 각 파트너(Patner)인 내국법인에게 귀속되는 경우에는 동 내국법인을 소득자로 보아 「법인세법」 제73조 규정에 따라 원천징수하는 것임.



### 경정청구에 따른 국세환급금 수령권자

(서면인터넷방문상담1팀-1390, 2007. 10. 11)

귀 질의의 경우 내국법인 甲으로부터 배당금을 지급받는 말레이시아 라부안 소재 외국법인 A의 주주인 B법인이 「법인세법」 제98조의 5 제2항에 따른 경정청구를 내국법인 甲의 관할 세무서장에게 할 경우 이에 대한 국세환급금은 「국세기본법」 제51조 제4항을 적용하여 원천징수의무자인 내국법인 甲에게 지급하는 것입니다.



### 원천징수에 대한 OECD 입장

(MTC§1 주식서 109)

조세조약은 절차상의 문제를 해결하지 않으며, 각국은 조세조약이 정하는 과세제한을 적용하기 위해 국내법에서 정하는 절차를 자유롭게 사용할 수 있음.

The Convention does not settle procedural questions and each State is free to use the procedure provided in its domestic law in order to apply the limits provided by the Convention.



[별지 제29호의5서식] <신설 2006.4.10>

## 기관명

문서번호 :		시행일자	
수신 : 신청인		발신 : 국세청장 (인)	
<b>제목 : 보정요구서</b>			
<p>귀하(법인) 가(이)    년    월    일 제출한 원천징수특례사전승인신청(경정청구)에 대하여 아래와 같이 보정할 사항이 있으므로 「소득세법 시행령」 제207조의4 및 제207조의5에 따라 보정을 요구하오니 보정기간 내에 보정하여 주시기 바랍니다.</p>			
청구인	① 법인명(상호)		
	② 대표자(성명)	③ 등록번호	
	④ 소재지(주소)		
대리인등	⑤ 법인명(상호)		
	⑥ 소재지(주소)		
⑦ 보정기간		.    .    .부터	.    .    .까지 (    일간)
⑧ 보정할 사항			
⑨ 보정을 요하는 이유			
⑩ 기타 필요한 사항			

기안자(직위/직급)	서명	검토자(직위/직급)	서명	결재권자(직위/직급)	서명
협조자(직위/직급)	서명				
시행	처리과명-일련번호(시행일자)	접수	처리과명-일련번호(접수일자)		
우	주소		/ 홈페이지 주소		
전화 ( )	전송 ( )		/ 공무원의 공식 전자우편주소 / 공개부분		

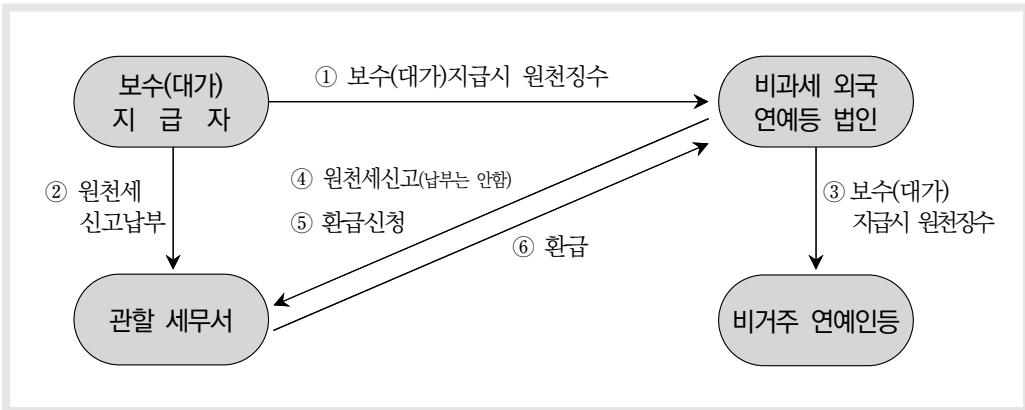
210mm×297mm(신문용지 54g/m<sup>2</sup>(재활용품))



## 제4장 비거주연예인들의 용역제공에 대한 원천징수절차 특례

### 1. 제도의 개요

비거주자인 연예인 또는 운동가 등 대통령령으로 정하는 자(이하 이 장에서 “비거주 연예인등”이라 함)이 국내에서 제공한 용역(인적용역소득, 근로소득 및 기타소득을 포함)과 관련하여 보수 또는 대가를 지급받음에 있어 조세조약에 따라 국내사업장이 없거나 국내사업장에 귀속되지 아니하는 등의 이유로 과세되지 아니하는 외국법인(이하 이 장에서 “비과세외국연예등법인”이라 함)에게 비거주연예인등이 국내에서 제공한 용역과 관련하여 보수 또는 대가를 지급하는 자는 조세조약에도 불구하고 그 지급하는 금액의 100분의 20의 금액을 원천징수하여 그 원천징수한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수 관할세무서, 한국은행 또는 체신관서에 납부하여야 합니다(소법§156의5①). 비거주 연예인 등의 국내원천소득에 대한 원천징수세액은 반기별 납부를 승인받은 원천징수의무자라 하더라도 징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 납부하여야 합니다(소법§128②).



- ① 비과세외국연예등법인이 비거주연예인등의 용역제공과 관련하여 보수 또는 대가를 지급하는 때 그 지급금액의 100분의 20의 금액을 지급받는 자의 국내 원천소득에 대한 소득세로서 원천징수합니다.



- ② 그 원천징수한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 원천징수 관할 세무서, 한국은행 또는 체신관서에 납부합니다.
- ③ 국내에서 제공한 용역(인적용역·근로·기타소득 포함)과 관련하여 소속 비거주연예인 등에게 보수를 지급하는 비과세 외국법인등은 지급시 지급액의 20%를 원천징수합니다. 이 경우 비과세외국연예등법인에게 비거주연예인들의 국내에서 제공한 용역과 관련하여 대가를 지급하는 자가 위 특례규정에 따라 원천징수하여 납부한 경우에는 그 납부한 금액의 범위에서 그 소득세를 납부한 것으로 봅니다(소법§156의5②).
- ④ 비과세 외국연예등법인은 원천징수한 금액을 원천징수일의 다음달 10일까지 관할세무서에 신고하여야 합니다(납부는 안함).
- ⑤ 비과세외국연예등법인에게 비거주연예인들의 국내에서 제공한 용역과 관련하여 대가를 지급하는 자가 원천징수하여 납부한 금액이 비과세외국연예등법인이 비거주연예인들의 용역제공과 관련하여 보수 또는 대가를 지급하는 때에 원천징수하여 납부한 금액보다 큰 경우 그 차액에 대하여 비과세외국연예등법인은 관할세무서장에게 환급을 신청할 수 있습니다(소법§156의5③).
- ⑥ 관할세무서장은 신청내용을 확인하여 환급할 세액이 있는 경우에는 국세환급가산금을 가산하여 비과세 외국연예등법인에 지급합니다.

## 2. 연예인 또는 운동가의 범위

「소득세법」 제156조의5 규정을 적용함에 있어 “비거주자인 연예인 또는 운동가 등 대통령령으로 정하는 자”란 비과세외국연예등법인의 국내 용역을 제공하는 해당 연예인·운동가 뿐만 아니라 그 연예인·운동가의 국내 용역 제공을 보조하는 감독, 코치, 조명·촬영·음향 기사 및 이와 비슷한 용역을 제공하는 자를 포함합니다(소령§207의7①).

## 3. 원천징수이행신고 및 환급신청시 제출할 서류

비과세외국연예등법인에게 보수 또는 대가를 지급하는 자가 「소득세법」 제156조의5 제1항에 따라 징수한 원천징수세액을 납부하는 경우에는 다음의 서류를 원천징수 관할

세무서장에게 제출하여야 합니다(소령§207의7②).

- 원천징수이행상황신고서
- 소득지급자와 비과세외국연예등법인 사이에 체결된 용역제공 관련 계약서

비거주연예인등에게 보수 또는 대가를 지급하는 비과세외국연예등법인이 「소득세법」 제156조의5제2항에 따라 징수한 원천징수세액을 납부하는 경우에는 비과세외국연예등법인에게 보수 또는 대가를 지급하는 자의 원천징수 관할세무서장에게 다음의 서류를 제출하여야 합니다(소령§207의7③).

- 원천징수이행상황신고서
- 비거주연예인등의 용역제공소득 지급명세서

비과세외국연예등법인이 「소득세법」 제156조의5제3항에 따라 환급을 받으려면 비과세외국연예등법인에게 보수 또는 대가를 지급하는 자의 원천징수 관할세무서장에게 다음의 서류를 제출하여야 합니다(소령§207의7④).

- 비과세외국연예등법인에 대한 원천징수세액 환급신청서
- 비과세외국연예등법인과 비거주연예인등 사이에 체결된 용역제공 관련 계약서
- 비거주연예인등에게 지급한 보수 또는 대가에 대한 증거서류

위 서류를 제출하는 경우 영문으로 작성된 서류는 한글번역본과 함께 제출하여야 합니다. 다만, 관할세무서장이 인정하는 경우에는 영문으로 작성된 서류만을 제출할 수 있습니다(소령§207의7⑥).

#### 4. 환급 및 환급가산금 결정

「소득세법 시행령」 제207조의7제4항에 따라 환급신청을 받은 세무서장은 환급 여부를 결정하여야 하며 환급세액이 있으면 「소득세법」 제156조의5제1항에 따라 원천징수하여 납부한 날의 다음 날부터 환급결정을 하는 날까지의 기간과 「국세기본법 시행령」 제43조의3제2항에 따른 이자율에 따라 계산한 금액을 국세환급금에 가산하여 지급합니다(소령§207의7⑤).

## 5. 원천징수 불이행시 가산세 부과

### II. 제4장, 5. 가산세(p41 이하) 참조



#### 비과세연예등법인이 비거주연예인등에 지급하는 대가의 원천징수시 원화환산시기 및 적용환율

(법규과-1782, 2008. 04. 23)

「소득세법」 제156조의5제2항 규정을 적용함에 있어 국내 공연대가 등을 외화로 수취한 비과세외국연예등법인이 비거주연예인에게 보수 등 대가를 외화로 지급시 원천징수하는 경우 원천징수 대상금액은 당해 지급일의 「외국환거래법」상 재정환율 또는 기준환율을 적용하여 산정하는 것임



#### 미국 오케스트라 공연 관련 항공료 원천징수 대상 여부

(국제세원-468, 2009. 09. 08)

내국법인이 미국법인의 오케스트라 국내공연과 관련하여 동 미국법인의 아시아 공연투어 전세기를 운항하는 다른 미국법인(항공회사 또는 여행회사)에게 항공료를 직접 지급하는 경우 동 항공료는 「소득세법」 제156조의5제1항에 따른 원천징수대상에서 제외됩니다.

[별지 제29호의10서식] <개정 2010.4.30>

비거주연예인 등의 용역제공소득 지급명세서										
비과세외국연예등법인				법인명 (영문법인명)		거주지국				
				소재지						
번호	성명 (상호)		주소		제공한 용역내용	지급일자	지급액(원)	원천징수세액		
	납세관리번호	생년월일	거주지국	거주지국 코드				소득세(원)	지방소득세(원)	
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
계										

**※ 작성방법**

1. 거주지국과 거주지국코드는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다.
2. 납세관리번호란 : 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구분	기재번호
(1)	원칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

210mm×297mm(신문용지 54g/m<sup>2</sup>(재활용품))





# VI

## 비거주자 등인 동업자에 대한 원천징수







# VI

## 비거주자 등인 동업자에 대한 원천징수

### 1. 동업기업의 원천징수

동업기업(Partnership)은 2인 이상이 재산, 노무 등을 출자하여 공동사업을 경영하기 위해 설립한 인적회사 성격의 단체로 동업기업 과세특례(Partnership Taxation)는 동업기업을 도관으로 보아 발생한 소득에 대해 동업기업 단계에서는 과세하지 않고, 동업자에게 귀속시켜 동업자 단계에서만 과세하는 제도입니다.

동업기업은 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인인 동업자에게 배분된 소득에 대하여 소득세(법인세)를 원천징수하여 납세지 관할세무서장에게 납부하여야 하며 원천징수세율은 다음과 같습니다.

구 분	원천징수세율
수동적 동업자 <sup>37)</sup>	20% (소법§156①2호 및 법법§98①2호 세율) 단, 수동적 동업자가 소득을 직접 받지 아니하고 동업기업을 통하여 배분 받음으로써 소득세 또는 법인세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우 : 각호 소득별 원천징수세율(소법§156① 및 법법§98①) ※ 조세조약 체결국인 경우 제한세율 적용
능동적 동업자	비거주자 : 42%(「소득세법」§55 최고세율) 외국법인 : 25%(「법인세법」§55 최고세율)

납부기한은 동업기업의 소득의 계산 및 배분명세 신고기한일(각 과세연도의 종료일)

37) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의18①

1. 다음 각 목의 요건을 모두 갖춘 동업자

가. 동업기업에 성명 또는 상호를 사용하지 아니할 것

나. 동업기업의 사업에서 발생한 채무에 대하여 무한책임을 부담하기로 약정하지 아니할 것

다. 「법인세법 시행령」 제40조제1항 각 호에 따른 임원 또는 이에 준하는 자가 아닐 것

2. 해당 동업기업이 경영참여형 사모집합투자기구인 경우에는 그 유한책임사원

속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날이 속하는 달의 15일)로 하며, 동업기업의 소득의 계산 및 배분명세를 신고하지 아니한 금액을 분배하는 경우에는 해당 분배일이 속하는 달의 다음 달 10일과 위 신고기한 중 빠른 날로 합니다(조특법§100의24①).

동업기업은 위와 같이 원천징수를 하는 경우 「소득세법」 제164조의2 및 「법인세법」 제120조의2에 따라 지급명세서를 제출하여야 합니다. 이 경우 해당 소득은 동업기업이 소득의 계산 및 배분명세 신고를 할 때(소득의 계산 및 배분명세를 신고하지 아니한 금액이 분배되는 경우에는 분배할 때)에 비거주자 또는 외국법인인 동업자에게 지급된 것으로 봅니다(조특법§100의24②).

## 2. 수동적 동업자의 소득구분 및 과세방법

수동적 동업자에게 배분되는 소득의 구분은 배당소득으로 보며(조특법§100의18 ③ 단서) 동업기업이 원천징수를 함으로써 납세의무가 종결되므로 수동적 동업자는 신고·납부하지 아니합니다.

다만, 외국 연·기금 등이 국내 경영참여형 사모집합투자기구에 투자할 때와 국외 경영참여형 사모집합투자기구에 투자할 때의 과세 불균형을 해소하여 국내 경영참여형 사모집합투자기구의 활성화를 목적으로, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제19항 제1호에 따른 경영참여형 사모집합투자기구의 수동적 동업자<sup>38)</sup>는 소득원천에 따라 과세합니다(조특법§100의18③, §100의24⑦, 조특령§100의18⑥).

38) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의18⑨ 법 제100조의18제3항 단서에서 "대통령령으로 정하는 수동적동업자"란 다음 각 호에 모두 해당하는 수동적동업자를 말한다.

1. 우리나라와 조세조약이 체결된 국가에서 설립된 것일 것
2. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 기관 또는 연금·기금일 것
  - 가. 정부, 지방자치단체, 중앙은행 또는 우리나라의 한국투자공사법에 준하는 법률에 의해 설립된 투자기관으로서 해당 정부, 지방자치단체, 중앙은행, 공공기관 등의 자산을 위탁받아 관리·운영하는 투자기관
  - 나. 우리나라의 「국민연금법」, 「공무원연금법」, 「군인연금법」, 「사립학교교직원 연금법」 및 「근로자퇴직급여 보장법」 등에 준하는 법률에 따라 설립된 연금
  - 다. 법률에 따라 설립된 비영리단체로서 수익을 구성원에게 분배하지 아니하는 기금
3. 경영참여형 사모집합투자기구로부터 분배받은 소득에 대해 해당 국가에서 비과세·면제 등으로 실질적인 조세부담이 없을 것

구 분	과세방법 (원천징수)
이자·배당소득	$\min \left\{ \begin{array}{l} \text{소법}\S 156\text{① 1,2호 또는 법법}\S 98\text{① 1,2호의 세율} \\ \text{조세조약상 제한세율} \end{array} \right.$ ※ 국조법§29를 준용
주식양도소득	① 양도가액의 10% 상당액과 ② 양도차익의 20% 상당액 중 적은 금액 ※ 조세조약상 거주지국 과세인 경우 비과세

또한 수동적 동업자가 소득을 직접 받지 아니하고 동업기업을 통하여 배분받으므로 인하여 소득세 또는 법인세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 동업기업이 받는 소득을 기준으로 국내원천소득의 종류에 따라 소득을 구분합니다(조특법§100의24③). 구분된 소득이 부동산소득(소법§119,3호 및 법법§93,3호 소득)인 경우에는 동업기업이 원천징수하지 아니하고 동업자가 신고·납부하여야 하고, 구분된 소득이 양도소득(소법§119,9호 및 법법§93,7호 소득)인 경우에는 동업기업이 원천징수(예납적)하고 동업자는 신고·납부하여야 하며, 그 이외의 소득인 경우에는 동업기업이 원천징수함으로써 납세의무는 종결됩니다(조특법§100의24⑤).

동업기업에서 발생한 소득에 대하여 「법인세법」 제73조에 따라 원천징수된 세액으로서 수동적 동업자에게 배분된 세액은 동업기업의 소득배분시 원천징수할 세액에서 공제합니다. 배분받은 원천징수세액의 공제로 원천징수할 세액이 음수(-)인 경우에는 그 금액은 없는 것으로 합니다(조특령§100의19②).

원천징수 적용방법에 관하여는 「소득세법」 제156조의2부터 제156조의5까지, 「법인세법」 제98조의3부터 제98조의5까지 및 「국제조세조정에 관한 법률」 제29조(이자·배당 및 사용료에 대한 세율의 적용특례)를 준용합니다(조특법§100의24⑦).

비거주자 또는 외국법인인 동업자가 국내사업장(동업기업이 사업을 영위하는 장소는 제외)이 있고 동업자에게 배분된 소득이 그 국내사업장에 귀속되는 소득인 경우에는 동업기업이 원천징수하지 않고 동업자는 배분받은 소득을 국내사업장의 과세표준에 합산하여 신고·납부하여야 합니다(조특법§100의24⑧).

### 3. 능동적 동업자의 과세방법

능동적 동업자에게 배분되는 소득은 동업기업이 원천징수를 하여야 하고 동업자가

원하는 경우에는 종합소득세 과세표준확정신고 또는 법인세 과세표준신고를 할 수 있습니다(조특법§100의24④). 이 경우 동업기업이 국내에서 사업을 하는 장소는 동업자의 국내사업장으로 봅니다(조특법§100의24⑥).

동업자가 국내사업장(동업기업이 사업을 영위하는 장소는 제외)이 있고 동업자에게 배분된 소득이 그 국내사업장에 귀속되는 소득인 경우에는 동업기업이 원천징수하지 않고 동업자는 배분받은 소득을 국내사업장의 과세표준에 합산하여 신고·납부하여야 합니다(조특법§100의24⑧).

#### 4. 원천징수납부불성실가산세

관할세무서장은 동업기업이 원천징수하였거나 원천징수하여야 할 세액을 납부기한에 납부하지 아니하거나 적게 납부하는 경우에는 납부하지 아니하거나 적게 납부한 세액의 100분의 10을 한도로 하여 다음의 금액을 합한 금액을 가산세로 징수합니다(조특법 §100의25②).

1. 납부하지 아니하거나 적게 납부한 세액 × 납부기한의 다음 날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간 × 1일 10만분의 25
2. 납부하지 아니하거나 적게 납부한 세액의 100분의 3



#### 외국법인 동업자의 주식 양도차익 과세방법

(국제조세제도과-483, 2009. 12. 11)

1. 사모투자전문회사가 「조세특례제한법」 제10절의3에 따른 동업기업과세특례제도를 적용받는 경우로서 수동적 동업자인 국내사업장이 없는 외국법인이 사모투자전문회사로부터 주식양도로 발생한 소득금액을 배분받는 경우, 당해 소득금액 계산시 「법인세법 시행령」 제132조제8항제2호 단서의 규정이 적용되고, 그 경우 주식 소유비용 또는 출자비용은 같은법 시행령 제132조제16항과 같은 방법으로 산출함.
2. 사모투자전문회사가 「조세특례제한법」 제10절의3에 따른 동업기업과세특례제도를 적용받는 경우로서 수동적 동업자인 국내사업장이 없는 외국법인이 사모투자전문회사로부터 주식양도로 발생한 소득금액을 배분받는 경우, 주식양도에 따른 종목간 매매 거래 건간 양도차익과 양도차손은 상호 통산하지 않음.

# VII

## 원천징수이행상황 신고 및 지급명세서 제출





# VII

## 원천징수이행상황 신고 및 지급명세서 제출

### 제1장 원천징수이행상황 신고서 작성

비거주자 또는 외국법인에게 국내원천소득을 지급한 경우에는 다음의 방법에 따라 원천징수이행상황 신고서를 작성하여야 하며, 이 경우 반드시 원천징수이행상황 신고서 부표를 작성하여야 합니다. 그 밖의 기타 사항은 당해 신고서에 기재되어 있는 작성방법 또는 국세청에서 발간한 「원천징수이행상황신고서 작성요령」 책자(www.nts.go.kr > 국세정보 > 국세청발간책자 > 분야별해설책자)의 내용을 참고하시기 바랍니다.

#### ● 국내원천소득을 비거주자(개인)에게 지급하는 경우

- 이자소득 지급시 : 신고서 부표 C61란에 기재하고 본표 A50란에 기재
- 배당소득 지급시 : 신고서 부표 C62란에 기재하고 본표 A60란에 기재
- 선박 등 임대·사업소득 지급시 : 신고서 부표 C63란에 기재하고 본표 A25란에 기재
- 인적용역소득 지급시 : 신고서 부표 C64란에 기재하고 본표 A25란에 기재
- 사용료소득 지급시 : 신고서 부표 C65란에 기재하고 본표 A25란에 기재
- 유가증권양도소득 지급시 : 신고서 부표 C66란에 기재하고 본표 A70란에 기재
- 부동산등양도소득 지급시 : 신고서 부표 C67란에 기재하고 본표 A70란에 기재
- 기타소득 지급시 : 신고서 부표 C68란에 기재하고 본표 A41, A42란에 기재
- 파견근로자에 대한 대가 : 신고서 부표 C59(거주자) 또는 C69(비거주자)란에 기재하고 본표 A01란에 기재

#### ● 국내원천소득을 외국법인에게 지급하는 경우

- 이자소득 지급시 : 신고서 부표 C81란에 기재하고 본표 A80란에 기재
- 배당소득 지급시 : 신고서 부표 C82란에 기재하고 본표 A80란에 기재
- 선박 등 임대·사업소득 지급시 : 신고서 부표 C83란에 기재하고 본표 A80란에 기재
- 인적용역소득 지급시 : 신고서 부표 C84란에 기재하고 본표 A80란에 기재
- 사용료소득 지급시 : 신고서 부표 C85란에 기재하고 본표 A80란에 기재
- 유가증권양도소득 지급시 : 신고서 부표 C86란에 기재하고 본표 A80란에 기재
- 부동산등양도소득 지급시 : 신고서 부표 C87란에 기재하고 본표 A80란에 기재
- 기타소득 지급시 : 신고서 부표 C88란에 기재하고 본표 A80란에 기재

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙[별지 제21호서식] <개정 2020. 3. 13.>

(10쪽 중 제1쪽)

① 신고구분						[ ]원천징수이행상황신고서 [ ]원천징수세액환급신청서	② 귀속연월	년 월
매월	반기	수정	연말	소득 차분	환급 신청		③ 지급연월	년 월
원천징수 의무자	법인명(상호)		대표자(성명)			일괄납부 여부	여, 부	
	사업자(주인) 등록번호		사업장 소재지			사업자단위과세 여부	여, 부	
						전화번호		
					전자우편주소		@	

① 원천징수 명세 및 납부세액

(단위: 원)

소득자 소득구분	코드	원천징수명세						⑨ 당월 조정 환급세액	납부세액		
		소득지급 (과세 미입 일부 비과세 포함)		징수세액					⑩ 소득세 등 (가감세 포함)	⑪ 농어촌 특별세	
		④ 인원	⑤ 총지급액	⑥ 소득세 등	⑦ 농어촌 특별세	⑧ 가감세					
근로 소득	간이세액	A01									
	중도퇴사	A02									
	일용근로	A03									
	연말 정산	합계	A04								
		분납신청	A05								
		납부금액	A06								
퇴직 소득	가감계	A10									
	연금계좌	A21									
	그 외	A22									
사업 소득	가감계	A20									
	매월징수	A25									
	연말정산	A26									
기타 소득	가감계	A30									
	연금계좌	A41									
	종교인 소득	매월징수	A43								
연말정산		A44									
영입 소득	그 외	A42									
	가감계	A40									
	연금계좌	A48									
	공적연금(매월)	A45									
	연말정산	A46									
	가감계	A47									
이자소득	A50										
배당소득	A60										
저축 등 해지 추정세액 등	A69										
비거주자 양도소득	A70										
법인	내·외국법인원천	A80									
수정신고(세액)	A90										
총 합 계	A99										

② 환급세액 조정

(단위: 원)

전월 미환급 세액의 계산			당월 발생 환급세액			⑱ 조정대상 환급세액 (⑭+⑮+⑯+ ⑰)	⑲ 당월조정 환급세액계	⑳ 차월이월 환 급세액 (⑱ -⑲)	㉑ 환급 신청액
⑫ 전월 미환급세액	⑬ 기환급 신청세액	⑭ 차감액 (⑫-⑬)	⑮ 일반 환급	⑯ 신탁재산 (금융 회사 등)	⑰ 그 밖의 환급세 액 금융 회사 등 합병 등				

원천징수의무자는 「소득세법 시행령」 제185조제1항에 따라 위의 내용을 제출하며, 위 내용을 충분히 검토하였고 원천징수의무자가 알고 있는 사실 그대로를 정확하게 적었음을 확인합니다.		신고서 부표 등 작성 여부 ※ 해당란에 "○" 표시를 합니다.	
년 월 일		부표(4~5쪽)	
신고인		환급(7쪽~9쪽)	
(서명 또는 인)		승계명세(10쪽)	
세무대리인은 조세전문자격자로서 위 신고서를 성실하고 공정하게 작성하였음을 확인합니다.		세무대리인	
세무대리인		성명	
(서명 또는 인)		사업자등록번호	
세무서장 귀하		전화번호	
		국세환급금 계좌신고 ※ 환급금액 2천만원 미만인 경우에만 적용됩니다.	
		예입처	
		예금종류	
		계좌번호	

210mm×297mm[백상지 80g/㎡((재활용품))]



작성방법 (1)

※ 참고사항

- 신고서(부표 등) 작성 여부란에는 원천징수이행상황신고서(부표) 작성 여부를 해당란의 ( )안에 "○"표시를 합니다. 다만, 근로소득(A01, A02, A03, A04, A10) 중 파견근로에 대한 대가, 이자소득(A50), 배당소득(A60), 법인원천(A80)에 해당하는 소득을 지급하거나 저축 등 해지추징세액 등(A69) 및 연금저축해지가산세를 징수한 원천징수의무자 및 비거주자 또는 외국법인에게 국내원천소득을 지급한 원천징수의무자는 반드시 원천징수이행상황신고서(부표)를 작성하여 신고해야 합니다.
- 원천징수 세액을 환급신청하는 경우 원천징수세액환급신청서 부표, 기납부세액 명세서, 전월미환급세액 조정명세서, 환급 신청대상 소득 지급명세서 등을 제출해야 하며, 국세환급금 계좌신고란은 환급금액이 2천만원 미만인 경우에 적으며, 2천만원 이상인 경우 별도 "계좌개설신고서"를 제출해야 합니다.
- 「소득세법」 제21조제1항제26호에 따른 종교인소득에 관하여는 2018년 1월 1일 이후에 발생하는 종교인소득에 대하여 원천징수하는 경우부터 적용됩니다.

1. 원천징수대상소득을 지급하는 원천징수의무자(대리인, 위임받은 자 또는 「소득세법」 제164조 및 「법인세법」 제120조에 따라 지급명세서를 작성하여 제출해야 하는 자를 포함합니다)는 납부(환급)세액의 유무와 관계없이 이 서식을 작성하여 제출해야 하며, 귀속연월이 다른 소득을 당월분과 함께 원천징수하는 경우에는 이 서식을 귀속월별로 각각 별지로 작성하여 제출합니다.
  - 「부가치세법」 제5조제2항 및 제3항에 따라 사업자단위로 등록된 경우 법인의 본점 또는 주사무소에서는 사업자단위과세사업자로 전환되는 월 이후 지급하거나, 연말정산하는 소득에 대해 원천징수이행상황신고서를 작성하여 제출합니다.
2. 기본사항 및 소득구분
  - 가. ① 신고구분란은 매월분 신고서는 "매월"에, 반기별 신고서는 "반기"에, 수정신고서는 "수정"에, 소득처분에 따른 신고 시에는 "소득처분"에 "○"표시(지점법인·국가기관 및 개인은 제외합니다)를 하며, 매월분 신고서에 계속근무자의 연말정산분이 포함된 경우에는 "매월" 및 "연말"란 두 곳에 모두 "○"표시를 합니다. 원천징수세액을 환급신청하려는 경우 "환급신청"란에도 "○"표시를 합니다.
  - 나. ② 귀속연월란은 소득발생 연월(반기별납부자는 반기 개시월(예: 상반기는 ××년 1월)을 말합니다)을 적습니다.
  - 다. ③ 지급연월란은 지급한 월(또는 지급시기 의제월)(반기별납부자는 반기 종료월(예: 상반기는 ××년 6월)을 말합니다)을 적습니다.
  - 라. ⑤ 총지급액란은 비과세 및 과세미달을 포함한 총지급액을 적습니다. 다만, 비과세 근로소득의 경우 「소득세법 시행령」 제214조제1항제2호의2 및 제2호의3에 해당하는 금액은 제외하며, 비과세 종교인소득의 경우 「소득세법」 제12조제5호아목에 해당하는 금액(「소득세법 시행령」 제19조제3항제3호에 따른 금액을 제외한 금액을 말합니다)은 제외합니다.
  - 마. [A26]연말정산란은 보험모집인 등 사업소득자(중도해약자를 포함합니다) 연말정산분을 함께 적습니다.
  - 바. 가산세(⑧·⑩)란에는 소득세·법인세 또는 농어촌특별세의 가산세가 있는 경우 이를 포함하여 적습니다.
  - 사. 비거주자 국내원천소득 중 02개인분은 아래의 예와 같이 소득종류별로 거주지분과 합산하여 해당 소득란에 적고, 비거주자 중 법인분은 법인원천[A80]란에 합산하여 적습니다.
    - 예) 임대·인적용역·사용료소득 등은 사업소득[A25, A26, A30]란 유가증권양도소득 등은 비거주자 양도소득[A70]란에 합산합니다.
3. 원천징수 명세 및 납부세액(①)과 환급세액 조정(②)
  - 가. 소득지급(④·⑤)란에는 과세미달분과 비과세를 포함한 총지급액과 총인원을 적고, 퇴직·기타·연금소득의 연금계좌란은 연금계좌에서 지급된 금액을 적습니다(그 외는 연금계좌 외로 지급되는 금액을 적음). 다만, 총지급액은 근로소득(A02, A04) 퇴직소득(A20), 사업소득(A26), 기타소득(A44)의 경우에는 주(현), 종(전) 근무지 등으로부터 지급받은 소득을 합산하여 원천징수하는 경우에는 총지급액의 합계액을 적습니다.
  - 나. 징수세액(⑥ ~ ⑧)란에는 각 소득별로 발생한 납부 또는 환급할 세액을 적되, 납부할 세액의 합계는 총합계 (A99)의 ⑥ ~ ⑧)에 적고, 환급할 세액은 해당란에 "△"표시하여 적은 후 그 합계액은 ⑮ 일반환급란에 적습니다["△"표시된 세액은 어떠한 경우에도 총합계를 (A99)의 ⑥ ~ ⑪)란에는 적지 않습니다].
  - 다. 근로소득 연말정산 분납신청(A05)은 분납할 인원(④), 징수세액(⑥ ~ ⑧)만 기재, 징수세액란은 A04 = A05 + A06이 되도록 기재합니다.
    - 1) 인원(④), 총지급액(⑤)의 기금액(A10) = (A01 + A02 + A03 + A04), 징수세액(⑥ ~ ⑧)의 기금액(A10) = (A01 + A02 + A03 + A06)
    - ※ 3월 신고분 분납신청(A05) = 4월 신고분 납부금액(A06) + 5월 신고분 납부금액(A06)

작성방법 (2)

라. 근로소득·사업소득·기타소득 및 연금소득의 경우 납부할 세액 또는 환급할 세액의 계산은 코드별 가감 계[A10, A30, A40 또는 A47]의 금액을 기준으로 합니다.

- 1) 정수세액(⑥ ~ ⑧)란에 납부할 세액만 있는 경우에는 소득별로 납부세액(⑩·⑪)란에 옮겨 적습니다.
  - 2) 정수세액(⑥ ~ ⑧)란에 환급할 세액만 있는 경우에는 그 합계를 ⑮ 일반환급란에 적습니다.
  - 3) 정수세액(⑥ ~ ⑧)란에 각 소득종류별로 납부할 세액과 환급할 세액이 각각 있는 경우는 다음과 같이 적습니다.
    - 가) 납부할 세액의 합계가 조정대상 환급세액보다 큰 경우에는 ⑬ 조정대상환급세액란의 금액을 ⑨ 당월조정환급세액란에 코드[A10, A20, ...]순서대로 적어 조정환급하고, 잔액은 납부세액(⑩·⑪)란에 적습니다.
    - 나) 납부할 세액의 합계가 환급할 세액인 ⑮ 조정대상환급세액보다 작은 경우에는 위와 같은 방법으로 조정하여 환급하고, 그 나머지는 납부세액(⑩·⑪)란에 적지 아니하며, ⑳ 차월이월 환급세액란에 적습니다.
  - ※ 위의 가) 및 나)에 따른 세목(소득세·법인세 및 농어촌특별세)간 조정환급은 그 조정환급 명세를 원천징수이행상황신고서에 적은 경우에만 가능하며, 원천징수이행상황신고서에 적지 않고 임의 조정하여 총당한 경우에는 무납부로 처리됩니다.
  - 다) ⑨ 당월조정환급세액란의 합계액[A99코드의 ⑨]은 ⑰ 당월조정환급세액계란에 옮겨 적습니다.
  - 4) 금융회사 등 신탁재산의 경우 당월발생 환급세액(⑮ ~ ⑰)란의 ⑯ 신탁재산의 금액은 신탁재산이 원천징수된 세액에서 신탁재산분등법인원천세액환급(총당)계산서(「법인세법 시행규칙」 별지 제69호서식) ⑦ 법인세란의 계 금액을 뺀 금액을 적어 먼저 법인세부터 ⑨ 당월조정환급세액란에서 조정환급하고, 나머지는 위 3)의 방법과 같이 조정합니다.
  - 5) ⑰ 그 밖의 환급세액은 금융회사 등이 「소득세법 시행령」 제102조에 따라 환매조건부채권의 매매거래에 따른 원천징수세액을 환급하는 금액 및 「법인세법 시행령」 제114조의2에 따라 환매조건부채권 등의 매매거래에 따른 원천징수세액을 환급하는 금액을 "금융회사 등"란에 적어 먼저 법인세부터 ⑨ 당월조정환급세액란에서 조정환급하고, 나머지는 위 3)의 방법과 같이 조정합니다. 또한 합병법인이 피합병법인의 최종 차월 이월 환급세액을 승계하거나, 사업지단위과세로 지정 등의 최종 차월이월 환급세액을 승계하는 경우 그 승계금액을 "합병 등"란에 적을 수 있습니다. "합병 등"란에 피합병법인 및 지정 등의 최종 차월이월 환급세액을 적은 경우에는 합병 및 사업지단위과세 전환 등에 따른 차월이월 환급세액 승계 명세서(제8쪽)를 제출해야 합니다.
  - 6) 4)번 및 5)번 모두 조정환급하려는 경우에는 4)번부터 조정하여 환급합니다.
  - 7) ⑳ 차월이월 환급세액 중 환급받으려는 금액을 ㉑ 환급신청액에 적고 원천징수세액환급신청서 부표를 작성합니다.
- 마. 저축 등 해지 추정세액 등(A69)란은 이 서식 부표의 [C41, C42, C43, C44, C45]의 합계를 적습니다.
- 바. 납부세액의 납부서는 신고서·소득종류별(근로소득세, 퇴직소득세 등)로 별지에 작성하여 납부합니다.

4. 반기별 신고·납부자의 신고서 작성방법

가. 인원

- 1) 간이세액(A01): 반기(6개월)의 마지막 달의 인원을 적습니다.
- 2) 중도퇴사(A02): 반기(6개월) 중 중도퇴사자의 총인원을 적습니다.
- 3) 일용근로(A03): 월별 순인원의 6개월 합계 인원을 적습니다.
- 4) 사업(A25)·기타소득(A40): 지급명세서 제출대상인원(순인원)을 적습니다.
- 5) 퇴직(A20)·이자(A50)·배당(A60)·법인원천(A80): 지급명세서 제출대상 인원을 적습니다.

나. 지급액: 신고·납부 대상 6개월 합계액을 적습니다.

다. 귀속월, 지급월, 제출일은 다음과 같이 적습니다.

- 1) 1월 신고·납부: 귀속월 201X년 7월, 지급월 201X년 12월, 제출일 201X년 1월
- 2) 7월 신고·납부: 귀속월 201X년 1월, 지급월 201X년 6월, 제출일 201X년 7월

라. 반기납 포기를 하는 경우 반기납 개시월부터 포기월까지의 신고서를 한 장으로 작성합니다.

(예) 2010년 4월 반기납 포기: 귀속연월에는 반기납 개시월(2010년 1월)을, 지급연월에는 반기납 포기월(2010년 4월)을 적습니다.

※ 수정원천징수이행상황신고서 작성방법(㉑ 신고구분란에 수정으로 표시된 경우를 말합니다)

1. 처음 신고분 자체의 오류정정만 수정신고대상에 해당합니다(따라서 추가지급 등에 의한 신고는 귀속연월을 정확히 적어 정상 신고해야 합니다).
2. 수정신고서는 별지로 작성·제출하며, 귀속연월과 지급연월은 반드시 수정 전 신고서와 동일하게 적습니다.
3. 수정 전의 모든 숫자는 상단에 빨간색으로, 수정 후 모든 숫자는 하단에 검정색으로 적습니다.
4. 수정신고로 발생한 납부 또는 환급할 세액은 수정 신고서의 [A90]란에 적지 않으며, 그 세액은 수정신고하는 월에 제출하는 당월분 신고서의 수정신고 [A90]란에 옮겨 적어 납부·환급세액을 조정해야 합니다.



비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

(10쪽 중 제5쪽)

소득자	소득구분	코드	소득지급		징수세액			조정환 급세액	납부세액		
			인원	총지급액	소득세 등	농어촌 특별세	가산세		소득세 등 (가산세)	농어촌 특별세	
비거주자 (개인)	이자	제한, 20%	C61								
	배당	제한, 20%	C62								
	사업	선박 등 임대, 사업	2%	C63							
		인적용역	20%, 3%	C64							
		사용료	제한, 20%	C65							
	양도	유가증권 양도	10%, 20%	C66							
		부동산 양도	10%, 20%	C67							
	기타	20%	C68								
	근로	파견근로에 대한 대가	19%	C69							
	비거주자 계			C70							
법인원천 천	내국 법인	이자	14%	C71							
		투자신탁의 이익	14%	C72							
		신탁재산 분배	14%	C73							
		신탁업자 징수분	14%	C74							
		비영업대금의 이익(25%)			C75						
		비과세 소득 등			C76						
	외국 법인 (국내 원천 소득)	이자	제한, 20%	C81							
		배당	제한, 20%	C82							
		선박 등 임대, 사업	2%	C83							
		인적용역	20%, 3%	C84							
		사용료	제한, 20%	C85							
		유가증권양도	10%, 20%	C86							
		부동산 양도	10%, 20%	C87							
		기타	20%	C88							
법인세 계			C90								

원천징수이행상황신고서 부표 작성방법

- ◇ 이 서식은 원천징수이행상황신고서 제1쪽의 근로소득(A01,A02,A03,A04,A10) 중 파견근로에 대한 대가, 이자소득(A50), 배당소득(A60), 비거주자양도소득(A70), 법인원천(A80) 원천징수명세(④ ~ ⑧) 및 납부세액(⑩·⑪), 저축해지추징세액(A69), 사업소득(A25, A26, A30), 기타소득(A40) 중 비거주자에 대한 원천징수명세 및 납부세액 대하여 아래의 작성방법에 따라 적어야 합니다.
- ◇ 이 서식의 신고내용이 변경되는 경우에는 원천징수이행상황신고서 제1쪽의 내용도 수정하여 작성해야 합니다.

1. [C01~C10, C20, C23, C27, C31, C40, C60] : 「조세특례제한법」의 장기주택마련저축, 비교세종합저축, 개인연금저축, 조합 등 예탁금, 조합 등 출자금, 농어거목돈마련저축, 우리사주 배당소득, 농업회사법인 배당소득, 영농(영어)조합법인 배당소득, 재형저축, 개인종합자산관리계좌, 청년우대형 주택청약종합저축, 장애인일준비저금 등 비교세 이자·배당소득과 「소득세법」의 저축성보통차익에 해당하지 않은 비교세 보험차익으로 소득세가 부과되는 해당 저축상품의 소득지급란의 인원, 총지급액을 적으며 이자소득 또는 배당소득의 합계액을 적습니다.
2. [C19, C29]는 「조세특례제한법」 및 「소득세법」에 따라 부과되는 저축상품( [C01~C10, C20, C23, C28, C40] 란 작성대상 저축상품 제외)에 해당되는 소득에 대하여 소득지급란의 인원, 총지급액을 적으며 이자 또는 배당소득의 해당란에 각각 적습니다.
3. [C11, C54, C55, C56, C57, C93, C94]은 장기채권(30%), 「조세특례제한법」의 영농(영어)조합법인 배당소득 등 특례세율이 적용되는 이자 또는 배당소득의 소득지급란의 인원, 총지급액을 적으며 이자 또는 배당소득의 해당란에 각각 적습니다.
4. [C12, C22]는 「조세특례제한법」의 세금우대종합저축의 소득지급란의 인원, 총지급액을 적으며 이자 또는 배당소득의 해당란에 각각 적습니다.
5. [C13, C18, C39, C58]은 「조세특례제한법」 또는 「소득세법」에 따라 일반세율이 적용되면서 분리과세되는 소득과 직장공제회초과반환금(기본세율)으로 분리과세 해당되는 소득의 소득지급란의 인원, 총지급액을 적으며 이자 또는 배당소득의 해당란에 각각 적습니다.
6. [C14, C24]는 일반세율(2%,20%,15%,14% 등)이 적용되고, 거주자에 지급하는 소득지급란의 인원, 총지급액을 적으며 이자 또는 배당소득의 해당란에 적습니다.
7. [C15, C25]는 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」에 따라 90% 세율이 적용되는 비실명 거래분과 「소득세법」에 따라 비실명 소득에 대한 원천징수명세를 이자소득 또는 배당소득의 해당란에 적습니다.
8. [C16]은 비영업대금의 이자소득에 대한 원천징수명세를 적습니다.
9. [C26]은 「소득세법」 제17조제1항제8호에 따라 출자공동사업자의 배당소득에 대한 원천징수명세를 적습니다.
10. [C30]은 이자·배당소득의 원천징수합계액을 적으며 C30, C61, C62의 합계액과 A50, A60의 합계액과 일치해야 합니다.
11. [C59],[C69] 란은 원천징수이행상황신고서 근로소득(A01,A02,A03,A04,A10) 중 사용내국법인이 파견외국법인에게 지급한 파견근로에 대한 대가의 원천징수 명세를 적습니다.
12. [C41](벤처기업투자신탁)란: 벤처기업투자신탁의 수익증권에 투자하여 소득공제를 받은 거주자가 투자일부터 3년이 지나기 전에 벤처기업 투자신탁의 수익증권을 양도하거나 환매하는 경우 해당 벤처기업투자신탁을 취급하는 금융기관이 추정하는 해지 추정세액을 적고, 해당 금융회사 등이 추정하는 배당소득은 [C24](일반과세)란에 적습니다.
13. [C42](장기주택마련저축추징세액)란은 장기주택마련저축에 가입하고 주택자금공제를 받은 자가 계약일부터 5년 이내에 중도해지 하는 경우에는 해당 저축기관이 추정하는 해지 추정세액(근로소득)을 적고, 해당 금융회사 등이 추정하는 이자소득은 [C14](일반과세)란에, 배당소득은 [C24](일반과세)란에 적습니다.
14. [C43](연금저축해지가산세)란은 연금저축을 계약일부터 5년 이내에 중도해지하는 경우에는 해당 저축취급 금융회사 등이 추정하는 해지가산세(세목: 근로소득)를 적으며, 저축납입계약만료 전에 해지하거나 연금 외의 형태로 지급받아 기타소득으로 과세되는 경우에는 (제1쪽) [A40](기타소득)란에만 적습니다. 연금소득은 (제1쪽) [A45](연금소득 매월징수)란에만 적습니다.
15. [C44](소기업·소상공인공제부금 해지가산세)란은 소기업·소상공인공제계약이 가입일부터 5년 이내에 중도해지하는 경우에는 중소기업 중앙회가 추정하는 해지가산세(세목: 근로소득)를 적으며, 공제계약해지로 인한 기타소득은 (제1쪽)[A40](기타소득)란에만 적습니다.
16. [C45](주택청약종합저축추징세액)란은 주택청약종합저축에 가입하고 주택자금공제를 받은 자가 계약일부터 5년 이내에 중도해지하거나 국민주택규모 초과 주택에 당첨된 경우에는 해당 저축기관이 추정하는 해지 추정세액(근로소득)을 적고, 해당 금융회사 등이 추정하는 이자소득은 [C14](일반과세)란에 적습니다.
17. [C46](장기집합투자증권저축추징세액)란은 장기집합투자증권저축에 가입하고 장기집합투자증권저축 소득공제를 받은 자가 계약일부터 5년 이내에 중도해지하는 경우에는 해당 저축기관이 추정하는 해지 추정세액(근로소득)을 적고, 해당 금융회사 등이 추정하는 이자소득은 [C14](일반과세)란에 적습니다.
18. [C50]란은 저축 등 해지 추정세액의 합계액을 적으며 추정세액은 근로소득세로 납부합니다.
19. [C61~C70](비거주자)란은 「소득세법」상 비거주자에게 지급하는 이자소득·배당소득·사업소득·양도소득·기타소득 및 근로소득에 대한 원천징수명세를 적으며, 신고서 제1쪽의 해당 소득 [A25],[A40],[A50],[A60],[A69],[A70]란에 각각 적습니다.
20. [C71](이자)란은 내국법인에 지급하는 일반세율의 이자소득의 원천징수세액을 적습니다. [C72](투자신탁의 이익)란은 「소득세법」 제17조 제1항제5호에 따른 집합투자기구조로부터의 이익 중 투자신탁의 이익에 대한 원천징수세액을 적습니다.
21. [C73](신탁재산 분배)란은 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자가 신탁이익을 분배하면서 원천징수한 명세를 적습니다.
22. [C74](신탁업자 징수분)란은 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자가 집합투자업자의 신탁재산에 원천징수한 명세를 적고, 신탁업자가 신탁재산 귀속소득에 대하여 원천징수한 명세는 [C72]투자신탁의 이익란에 적습니다.
23. [C75](비영업대금의 이익)란은 내국법인에 지급한 비영업대금의 이익에 대한 원천징수명세를 적습니다.
24. [C76](비과세법인소득)란은 내국법인에 지급한 비과세 소득금액을 적습니다.
25. [C81~C88]란은 외국법인의 국내원천소득에 대한 원천징수명세를 적습니다.
26. [C90](법인세계)란은 법인(외국법인 포함)에 지급한 소득에 대한 원천징수 합계액을 적습니다[법인원천(A80)=법인세 계(C90)]

- ◇ 채권 등의 중도매매 관련 원천징수이행상황신고 시에는 아래와 같은 방법으로 원천징수이행상황신고서를 작성하기 바랍니다.
  - 「소득세법」 제46조가 적용되는 채권의 중도매매의 경우 채권 등을 거주자 등으로부터 매수한 법인은 개인보유기간의 이자상당액에 대하여 원천징수해야 하며, 거주자에게 원천징수영수증을 발급하고 지급명세서를 제출합니다.
  - 채권과세 특례의 경우 비거주자는 [C61]소득지급란의 인원 및 총지급액에 개인보유기간의 이자상당액을 포함하여 작성하며, 「소득세법 시행령」 제102조에 따른 환매조건부채권의 매매거래 시 원천징수한 세액을 포함하여 적고, 현금세액을 조정환급세액란에 적습니다.

## 제2장 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 지급명세서 제출

「소득세법」 제119조 및 「법인세법」 제93조에 따른 국내원천소득을 비거주자 또는 외국법인에게 지급하는 자는 지급명세서를 납세지 관할세무서장에게 그 지급일이 속하는 연도의 다음 연도 2월말일(비거주자의 근로소득 또는 퇴직소득의 경우에는 다음 연도 3월 10일, 휴업하거나 폐업한 경우에는 휴업일 또는 폐업일이 속하는 달의 다음 다음달 말일)까지 이를 제출하여야 합니다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 소득을 지급하는 경우에는 제출하지 아니합니다(소법§164의2, 소령§216의2, 법법§120의2, 법령§162의2).

- ① 「소득세법」, 「법인세법」 및 「조세특례제한법」에 의하여 소득세·법인세가 과세되지 아니하거나 면제되는 국내원천소득

● **조특법상 소득세·법인세가 면제됨에도 지급명세서를 제출해야 하는 경우**

- 가. 「조세특례제한법」 제21조제1항에 따른 국내원천소득
- 나. 「조세특례제한법」 제21조의2제1항에 따른 국내원천소득
- 다. 「조세특례제한법」(법률 제12173호 조세특례제한법 일부개정법률로 개정되기 전의 것을 말한다) 제121조의2제3항에 따른 국내원천소득

- ② 국내원천 이자, 배당, 선박등임대, 사용료, 유가증권양도, 기타소득(당첨금품등 제외)으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되거나 그 국내사업장에 귀속되는 소득(소법§46, 법법§73, 법법73의2, 법법§98의3에 따라 원천징수되는 소득은 지급명세서 제출대상임)
- ③ 국내원천 부동산소득(소법§119.3호, 법법§93.3호)
- ④ 국내원천 사업 및 인적용역소득(소법§156 및 법법§98의 규정에 의하여 원천징수 되는 소득은 지급명세서 제출대상임)
- ⑤ 국내원천 기타소득 중 국내에서 발행된 복권·경품권 그 밖의 추첨권에 당첨되어 받는 당첨금품, 승마투표권·승자투표권·소싸움경기투표권·체육진흥투표권의 구매자가 받는 환급금(소법§119.12호.바목, 법법§93.10호.사목) 및 슬롯머신등을 이용하는 행위에 참가하여 받는 당첨금품등(소법§119.12호.사목)

- ⑥ 「소득세법」 제156조의2 및 「법인세법」 제98조의4의 규정에 의하여 비과세 또는 면제신청을 한 국내원천소득
- ⑦ 원천징수세액이 1천원 미만인 소득(부동산등 양도소득 및 유가증권 양도소득은 지급명세서 제출대상임)
- ⑧ 그 밖에 지급명세서를 제출할 실효성이 없다고 인정되는 소득으로서 다음에 해당하는 소득
  - 예금 등의 잔액이 30만원 미만으로서 1년간 거래가 없는 계좌에서 발생하는 이자소득 또는 배당소득
  - 계좌별로 1년간 발생한 이자소득 또는 배당소득이 3만원 미만인 경우
  - 「소득세법」 제119조제7호의 근로소득으로서 일용근로자의 소득

또한 「소득세법」 제2조에 따라 소득세 납세의무가 있는 개인에게 다음의 어느 하나에 해당하는 소득을 국내에서 지급하는 자(법인, 「소득세법」 제127조제5항에 따라 소득의 지급을 대리하거나 그 지급 권한을 위임 또는 위탁받은 자 및 「소득세법」 제150조에 따른 납세조합, 「소득세법」 제7조 또는 「법인세법」 제9조에 따라 원천징수세액의 납세지를 본점 또는 주사무소의 소재지로 하는 자와 「부가가치세법」 제8조제3항 후단에 따른 사업자 단위 과세 사업자를 포함하고, 휴업, 폐업 또는 해산을 이유로 근로소득 간이지급명세서 제출기한까지 지급명세서를 제출한 자로서 대통령령으로 정하는 자는 제외)는 대통령령으로 정하는 바에 따라 근로소득간이지급명세서를 그 지급일(「소득세법」 제135조 또는 제144조의5를 적용받는 소득에 대해서는 해당 소득에 대한 과세기간 종료일)이 속하는 반기의 마지막 달의 다음 달 말일(휴업, 폐업 또는 해산한 경우에는 휴업일, 폐업일 또는 해산일이 속하는 반기의 마지막 달의 다음 달 말일)까지 원천징수 관할 세무서장 등에게 제출하여야 합니다(소법§164의3).

- ① 일용근로자가 아닌 근로자에게 지급하는 근로소득
- ② 원천징수대상 사업소득

비거주자 등의 이자·배당·유가증권 양도소득에 대하여는 기획재정부령이 정하는 지급명세서(소규칙§100.32의2에 규정된 별지 제30호서식(1) 및 별지 제30호서식(2))를 제출할 수 있습니다(소령§216의2④, 법령§162의2④).

【 지급명세서 제출 서식 】

소득	서 식 명	소득세법 시행규칙 별지
이자·배당	이자·배당소득 원천징수영수증(지급명세서)	제23호서식(1)
	이자·배당소득 지급명세서	제30호서식(1)
사업 선박등 임대 인적용역 사용료 기타소득	비거주자의 사업·선박등 임대·사용료·인적 용역·기타소득 지급명세서(원천징수영수증)	제23호서식(5)
부동산등양도	양도소득 원천징수영수증(지급명세서)	제24호서식(8)
유가증권양도	유가증권양도소득 원천징수영수증(지급명세서)	제24호서식(7)
	유가증권양도소득 지급명세서	제30호서식(2)
근로소득	근로소득 원천징수영수증(지급명세서)	제24호서식(1)
일용근로	일용근로소득지급명세서(원천징수영수증)	제24호서식(3)
퇴직소득	퇴직소득원천징수영수증(지급명세서)	제24호서식(2)
연금소득	연금소득 원천징수영수증(지급명세서)	제24호서식(5)
연금소득 퇴직소득 기타소득	연금계좌 원천징수영수증(지급명세서)	제24호서식(6)
근로소득	근로소득간이지급명세서(근로소득)	제24호의4서식(1)
사업 선박등임대 사용료 인적용역소득	근로소득간이지급명세서(비거주자의 사업· 선박등임대·사용료·인적용역소득)	제24호의4서식(4)



**지급조서에 소득자의 고유번호 등을 기재하지 아니한 경우 불명가산세 면제여부**

(국제조세과-229, 2007. 04. 20)

「법인세법」 제120조의2에 의하여 제출된 지급조서에 동법 시행령 제120조제6항에서 규정하는 기재사항을 기재하지 아니하여 지급사실을 확인할 수 없는 경우 동법 제76조에서 규정하는 지급조서불명가산세를 부과하여야 하나 남북관계의 특수성으로 인하여 원천징수 의무자가 북측 소득자의 인적사항을 파악할 수 없어 지급조서에 당해 소득자의 고유번호 등을 기재할 수 없는 경우에는 지급조서불명가산세가 면제되는 것임.





### 비과세 면제 신청을 하지 않은 경우 지급명세서 미제출 가산세(내국법인)

(법규과-1339, 2010. 8. 23)

『법인세법』 제93조제10호에 따른 국내원천 양도소득이 있는 외국법인이 같은 법 제98조의4에 따라 조세조약상 비과세·면제를 받기 위한 신청을 하지 않고 그 외국법인에게 해당 소득을 지급하는 내국법인도 같은 법 제120조의2제1항에 따른 지급명세서를 그 제출기한 내에 제출하지 않은 경우로서, 해당 제출기한 경과후에 그 소득에 대하여 조세조약에 따른 국내 비과세·면제 대상임이 확인되는 경우에도 지급명세서를 미제출한 내국법인에게는 같은 법 제76조제7항에 따른 가산세를 징수하는 것입니다

※ 참고로 2013. 1. 1. 이후 지급명세서 제출기한이 도래하는 분부터 거주자·비거주자가 내국법인·외국법인에 국내원천소득을 지급하고 지급명세서를 미제출하는 등의 경우 가산세 부과(이전에는 가산세 미규정)



### 양도차손이 발생한 경우에도 지급명세서 제출의무가 있음

(대법원2018두44746, 2018. 8. 30)

구 법인세법 제120조의2 제1항 본문은 외국법인이 국내주식 등을 양도함으로써 양도차익이 발생한 경우뿐만 아니라 양도차손이 발생한 경우에도 그 주식양도대금을 지급한 자에게 지급명세서 제출의무가 있음을 규정한 것으로 해석된다.



작성방법

1. 서식제목: 해당 자료(이자·배당소득 원천징수영수증 또는 이자·배당소득 지급명세서)명 [ ]안에 "√"표시를 하며, 관리번호란에는 적지 않습니다.
2. ① 법인명(상호)란: 징수의무자가 법인인 경우에는 법인명을 적고, 개인사업자인 경우에는 상호를 적습니다.
3. ①-1 영문법인명(상호)란: 지급받는 자가 비거주자(외국법인을 포함합니다)인 경우에 한정하여 징수의무자의 법인명(상호)을 영문으로 적습니다.
4. ② 대표자(성명)란: 대표자 및 사업자의 성명을 적습니다.
5. ③ 사업자등록번호란: 사업자등록번호를 적습니다.
6. ④ 주민(법인)등록번호란: 징수의무자가 법인인 경우에는 부동산등기용 법인등록번호를 적고, 개인인 경우에는 사업자의 주민등록번호를 적습니다. 다만, 소득정보관용에는 적지 않습니다.
7. ⑤ 소재지 또는 주소란: 징수의무자인 본점(사업장)소재지를 적고, 사업장이 없는 경우에는 주소지를 적습니다.
8. ⑥ 성명(상호)란: 소득을 지급받는 자의 성명을 적고, 소득을 지급받는 자가 법인인 경우에는 법인명을 적습니다. 다만, 외국인은 성명을 영문으로 적되, 여권에 기록된 영문성명 전부를 적어야 합니다. 외국법인인 경우에는 상호 등 명칭을 영문으로 적되, 머리글자(Initial)를 적지 않고 정식 명칭 전부를 적습니다. 일반적으로 머리글자를 사용하는 경우에는 머리글자 뒤에 괄호로 정식 명칭 전부를 적습니다.
9. ⑦ 주민(사업자)등록번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.

구분	기재번호
(1) 원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2) (1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인 등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3) (1),(2)의 기재번호를 부여 받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지역의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

10. ⑦-1의 생년월일란: 주민등록번호, 국내거소신고번호 또는 외국인등록번호가 없어 여권번호 등을 적은 경우에는 반드시 생년월일을 적어야 합니다. (예: 생년월일이 2006년 1월 1일인 경우는 "20060101"을 적습니다.)
11. ⑧ 소득자구분코드란: 이자·배당소득을 지급받는 자의 유형을 구분하기 위한 것으로서 아래의 표를 참조하여 적습니다.

실시명의구분		명의	번호	코드	
개인	내국인	주민등록번호 부여자	성명	주민등록번호	111
		주민등록번호 미부여자	성명	의료보험증관리번호	112
	재외국민 및 외국인 등	재외국민등록증 소유자	성명	재외국민등록번호	122
		외국인등록증 소유자	성명	외국인등록번호	131
		주민등록증(재외국민) 소유자	성명	주민등록번호	123
		국내거소신고증 소유자	성명	국내거소신고번호	141
기타	성명	여권번호, 거주지역의 납세번호	121		
법인	국내 사업자등록번호(법인으로 보는 단체의 경우 고유번호)가 부여된 내·외국 법인	법인명	사업자등록번호(고유번호)	211	
	사업자등록번호가 미부여된 외국 법인	법인명	거주지역의 납세번호	222	
단체	개인단체	개인단체 고유번호 부여자	단체명	고유번호	311
	외국단체		단체명	외국단체등록번호 또는 거주지역의 납세번호	321
	기타임의단체	개인으로 보는 단체	대표자성명(단체명)	대표자 주민등록번호	331
기타	비거주 외국인(단체)인 증권거래자	성명, 단체명	투자등록증 고유번호	411	
	투자기업설립을 위한 외국인(단체)	성명, 단체명	관련문서번호	413	
	명의 또는 번호 등이 공란 또는 비실명인 경우		공란	999	

12. ⑨ 주소란: 주소가 외국인 경우 번지(Number), 거리(Street), 시(City), 도(State), 우편번호(Postal Zone), 국가(Country)순으로 영문으로 적습니다. 우편사서함을 적지 않습니다.
13. ⑩ 거주구분란: □안에 "√"표시를 하여 거주자와 비거주자를 구분합니다.
14. ⑪ 거주지역과 ①-1 거주지역코드란: 소득자가 비거주자(외국법인을 포함합니다)에 해당하는 경우에만 적으며, 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다. 다만, 소득자의 거주지가 말레이시아 라부안인 경우에는 라부안 코드(사전승인을 받은 경우에는 LM, 사전승인을 받지 않은 경우에는 LN)를 적습니다.
15. ⑫ 계좌번호(발행번호)란: 숫자만 적고, 저축과 같이 반복적인 금융거래를 위하여 금융회사별로 부여된 고유관리번호(계좌번호)에 의하여 소득자의 거래명세를 확인할 수 있는 기능을 갖고 있는 번호를 적습니다(배당소득 및 비영업대금의 이익을 소득자의 금융계좌에 입금시키는 경우에도 소득자의 금융계좌번호를 적습니다). 이자·배당소득자가 채권·주권 등을 실물로 보유하는 경우 해당 채권등의 발행번호를 수록하며, 채권등의 종류, 발행일, 이자지급일이 동일하고 보유수량이 다량인 경우에는 대표발행번호를 적습니다.
16. ⑬ 신탁이유 여부란: □안에 "√"표시를 하여 「소득세법」 제4조제2항에 따른 집합투자기구 외의 신탁의 이익에 해당하는지 여부를 구분합니다.



비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

(4쪽 중 제3쪽)

작성방법

- 17. ⑭ 지급일란: 이자·배당소득을 지급하는 날짜를 적으며, 「소득세법」 제131조가 적용되는 경우에는 해당 일자를 적습니다.
- 18. ⑮ 귀속연월란: 이자·배당소득을 지급받은 자의 「소득세법 시행령」 제45조 및 제46조에 따른 이자·배당소득의 수입시기를 적습니다.
- 19. ⑯ 과세구분, ⑰ 소득의 종류, ⑱ 조세특례 등란: 지급하는 이자·배당소득의 과세유형 및 소득의 종류, 적용되는 조세특례 등을 구분하기 위한 것으로 아래의 표를 참조하여 적습니다.

비과세, 면제		⑯ 과세구분										과세제외 (「소득세법」상 미열거 소득 /과세 납세유 없는 법인 소득)		
		개인					법인							
		분리과세					종합과세							
E	L	H	R	O	B	T	D	G	C	X	F	I	W	N

⑰ 소득의 종류		원천징수 대상소득 (소득 부징수 포함)	원천징수대상 외의 소득
이자소득(11~49)		배당소득(51~99)	
국가·지방자치단체가 발행한 채권·증권의 이자와 할인액(소득세법16①1)	11	내국법인 배당·분배금, 건설이자의 배당(소득세법17①1)	51
내국법인이 발행한 채권·증권의 이자와 할인액(소득세법16①2)	12	법인으로 보는 단체로부터 받은 배당·분배금(소득세법17①2)	52
국내에서 받는 예금(적금·부금·예탁금 등 포함)의 이자(소득세법16①3)	13	외제배당(소득세법17①3, 법인세법16)	53
신용계·신용부금으로 인한 이익(소득세법16①4)	14	「법인세법」에 따라 배당으로 처분된 금액(소득세법17①4)	54
외국법인 국내지점 등의 회계상의 이자와 할인액(소득세법16①5)	15	집합투자기금으로부터의 이익(소득세법17①5)	55
외국법인이 발행한 채권·증권의 이자와 할인액(소득세법16①6)	16	외국법인 배당·분배금, 건설이자의 배당, 0원 이상의 손익의 배당(소득세법17①6)	56
국외에서 받는 예금의 이자(소득세법16①7)	17	「국제조세조정에 관한 법률」 제17조에 따라 배당받은 것으로 간주된 금액(소득세법17①7)	57
환매조건부 매매차익(소득세법16①8)	18	「국제조세조정에 관한 법률」 제9조 및 제14조에 따라 배당으로 처분된 금액(소득세법119 2호, 법인세법93 2호)	58
저축성보험의 보험차익(10년 미만 등)(소득세법16①9)	19		
저축성보험의 보험차익(계약기간 10년 이상)(소득세법164①8)	20		
직장공제회 초과반환금(소득세법16①10)	21	출자공동사업자의 손익분배비율에 해당하는 금액(소득세법17①8)	59
비영업대금의 이익(소득세법16①11)	22	주가연계증권(소득세법 시행령26②3①, ELS)	60
채권대차거래에 따른 이자상당액(소득세법 시행령26 4)	23	기타 파생결합증권(소득세법 시행령26②3②, DLS)	61
환매조건부채권매매거래에 따른 이자상당액(법인세법 시행령1149②2)	24	주식대차거래에 따른 배당상당액(소득세법 시행령26②3②)	62
그 밖에 금전사용에 따른 대가로서의 성격이 있는 것(소득세법16①12)	25	그 밖에 수익분배의 성격이 있는 것(소득세법17①9)	63
이자소득을 발생시키는 상품과 결합된 파생상품의 이익(소득세법16①13)	26	배당소득을 발생시키는 상품과 결합된 파생상품의 이익(소득세법17①10)	64
외국법인의 이자소득으로 상기 이외에 대금의 이자 및 손익의 이익(법인세법93 1호)	27	상장지수증권(소득세법 시행령26②3③, ETN)	65

⑱ 조세특례 등		원천징수 대상소득 (소득 부징수 포함)	원천징수대상 외의 소득
조세특례 등을 적용받지 않고 원천징수한 경우	NN	중소기업창업투자조합등에 지급하는 배당소득(소득법14 4)	PA
개인연금저축(소득법86)	SA	중소기업창업투자조합등이 조합원에 지급하는 배당소득(소득법14 4)	PB
소기업·소상공인 공제부금(소득법86 93)	SB	공공차관 도입에 따른 조세특례(소득법20 1)	PC
장기주택저축(소득법87)	SC	외국인투자자에 대한 법인세 등의 감면(소득법121 2 3)	PD
주택청약종합저축(소득법87 7)	SD	외화비치연금의 이자(소득법21 1)	PE
농어·목돈마련저축(소득법87 9 2)	SE	외국환입무취급기관의 외화채부에 대한 이자(소득법21 1 2)	PF
선박투자회사 배당(소득법87 9 5)	SF	금융기관 국외발행(매각) 외화회사어음과 예금증서의 이자(소득법21 1 3)	PG
부동산집합투자기구·부동산투자회사 배당(소득법87 9 6)	SG	비거주자의 정기외국예금에 대한 이자소득세 비과세(소득법21 9 2 1)	PU
비과세종합저축(소득법88 9 2)	SH	사하기 면시설채권 이자(소득법29)	PH
우리사주조합 배당(소득법88 9 4 3)	SI	영농조합법인 배당(소득법86 2 3)	PI
농협 근로자의 자사지분 배당(소득법88 9 4 3 ①)	SJ	영농조합법인 배당(소득법86 2 3)	PJ
조합 등 출자금(소득법88 9 5)	SK	농업회사 배당(소득법86 4)	PK
세금우대종합저축(소득법88 9)	SL	동업기업에 지급하는 소득 중 법인세 납세의무가 있는 동업자에 귀속되는 소득	PL
조합 등 예탁금(소득법89 9 3)	SM	동업기업에 지급하는 소득 중 법인세 납세의무가 없는 동업자에 귀속되는 소득	PM
사회기부시설투자회사 배당(소득법89 9 4)	SN	「신탁법」 제65조에 따른 공익신탁의 이익(소득법12 1)	PN
해외외환기발투자회사 배당(소득법89 9 6)	SO	발행일-상환일(10년 이상)으로 분리과세 산정한 장·채권(소득법129 ①1가, 조약채권 제외)	PO
고수익고위험투자신탁(소득법89 9 7)	SP	법원에 납부한 보증금 및 경락대금 이자소득(소득법129 ②1)	PP
공익(부)집합투자기구(소득법89 9 8)	SQ	실지명익이 확인되지 않는 소득(소득법129 ②2분문)	PQ
장기주식형저축(소득법89 9 9)	SR	금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에 따른 비실명 소득(소득법129 ②2 단서)	PR
장기회생형저축(소득법89 9 10)	SS	외국소득금액을 뺀 금액을 원천징수한 경우(소득법129 ②3)	PS
미분양주택투자신탁(소득법89 9 11)	ST	외국법인의 국제등 이자소득에 대한 법인세 비과세(법인세법93 9 2)	PV
재외동포전문 투자신탁(소득법89 9 12)	SU	해외채권으로 "PO"와 "PS"가 동시에 적용되는 경우	PW
녹색저축 등(소득법89 9 1 3)	SV	금융소득종합과세 시행(2000.12.31.)이전에 발생한 이자소득(소득세법 부칙2, 법률 제6051호)	PX
재형저축(소득법89 9 1 4)	SW	비거주자·외국법인에 대하여 조세조약에 따라 제한세율을 적용한 경우	PT
고위험고수익투자신탁(소득법89 9 1 5)	SX	비거주자·외국법인에 대하여 조세조약에 따라 비과세·면제된 경우	PY
개인종합자산관리계좌(소득법89 9 1 8)	SZ	거주자·내국법인에 대하여 조세조약에 따라 국내에서 과세되지 않는 경우	PZ
고배당기업 배당(소득법104 9 2 7)	SY	기타	ZZ
장년우대형 주택청약종합저축(소득법87)	TA		
장병·배출준비저금(소득법89 9 1 9)	TB		
공모부동산집합투자기구 집합투자증권 배당 (소득법87 9 7)	TC		

210mm×297mm(백상지80g/㎡ 또는 중질지80g/㎡)

**작성방법**

20. ㉑ 금융상품코드란: 국세청에서 정한 금융상품코드표를 참조하여 적습니다.
21. ㉒ 유가증권표준코드란: 「소득세법」 제46조(외국법인의 경우에는 「법인세법」 제98조의3제1항)에 따른 채권등의 이자 또는 「소득세법」 제17조제1항에 따른 배당소득의 원천징수에만 한국거래소, 한국예탁결제원 및 한국금융투자협회에서 부여한 증권 등 관련 상품코드를 적으며, 유가증권표준코드를 부여받지 않은 경우에는 유가증권발행사업자의 사업자등록 번호를 적습니다(외국법인 발행 유가증권으로 유가증권표준코드가 없는 경우 해당 국가코드(2자리)와 관리번호(현지 부여 번호 등, 10자리)를 적음). 다만, 「공직자윤리법」 제14조의4에 따라 백지신탁증권 주식은 유가증권표준코드가 아닌 백지신탁코드(BLINDTRUST)를 기입하고, 백지신탁계약이 해지된 이후에 해당 유가증권표준코드를 기재하여 수정 제출합니다.
22. ㉓ 채권이자구분란: 「소득세법」 제46조(외국법인의 경우에는 「법인세법」 제98조의3)에 따른 채권등의 이자의 원천징수인 경우에만 아래와 같이 구분하여 적습니다.

보유기간원천징수 적용 채권등	00	채권등의 이자지급기간 중 매입·매도 시 또는 채권등의 이자지급 시 원천징수한 보유기간 이자상당액
의제원천징수 적용 채권등 ('95.12.31.이전 또는 '01.7.1. ~ '05.6.30. 사이에 취득한 채권의 이자소득을 '05.7.1. 이후 최초로 지급받거나, 매도하는 경우 등)	55	구 「소득세법」(법을 제7319호로 개정되기 전의 것) 제46조제7항에 따른 낮은 세율이 적용되는 채권등으로 금융회사 등이 환급세액을 대신 지급하는 경우
	66	채권등의 이자등을 지급받는 경우 이자등 지급총액(구 「소득세법 시행령」(대통령령 제18705호로 개정되기 전의 것) 제102조제11항제2호)
	77	구 「소득세법」(법을 제7319호로 개정되기 전의 것) 제46조제2항에 따라 채권등의 중도매도 시 원천징수한 것으로 보는 보유기간이자상당액(구 「소득세법 시행령」(대통령령 제18705호로 개정되기 전의 것) 제102조제11항제1호)
	88	구 「소득세법」(법을 제7319호로 개정되기 전의 것) 제46조제3항(외국법인의 경우 「법인세법」 제98조의3제1항)에 따른 높은 세율 적용 시 원천징수한 보유기간이자상당액(구 「소득세법 시행령」(대통령령 제18705호로 개정되기 전의 것) 제102조제11항제1호)
	99	채권등의 이자등을 지급받는 경우에는 해당 채권등의 보유자의 보유기간이자상당액(구 「소득세법 시행령」(대통령령 제18705호로 개정되기 전의 것) 제102조제11항제2호)

※ 채권이자구분란에 "66"을 적는 경우에는 해당 보유자의 채권등의 보유기간 이자상당액을 "99"로 반드시 적어야 합니다.

23. ㉔ 지급대상기간란: 이자·배당소득 계산 시 사용된 이자·배당소득의 지급대상이 되는 기간을 적습니다. 다만, 집합투자 기구로부터의 이익 및 「소득세법 시행령」 제26조의3(파생결합증권)에 따른 배당소득 외의 배당소득의 경우에는 적지 않습니다.
24. ㉕ 이자율 등란: 「소득세법」 제127조제1항제1호 및 제2호에 따른 이자소득 및 배당소득(같은 법 제17조제1항제5호에 따른 집합투자기구로부터의 이익만 해당함) 계산 시 사용된 이자율(할인율, 만기보장수익률 등) 및 「소득세법 시행규칙」 제13조에 따른 좌(주)당 배당소득금액(투자신탁의 경우 1,000좌당 배당소득금액)을 적습니다(㉔지급대상기간에 원금, 이자율 등의 변동이 있는 경우 지급하는 이자소득을 해당 소득 지급 당시의 최종 원금으로 나는 비율에 100을 곱한 숫자를 연환산하여 소수점 5자리까지 적습니다).
25. ㉖ 세율란: 실제 세액계산 시 적용된 원천징수세율을 적습니다(소액 부정수로 세액이 "0"인 경우에도 0%가 아닌 적용된 세율 등).
26. ㉗ 소득세·㉘ 법인세·㉙ 지방소득세 및 ㉚ 농어촌특별세란은 원단위 이하는 적지 않고, 소액 부정수(거주자인 경우 배당소득 1천원 미만, 내국법인인 경우 이자·배당소득 1천원 미만을 말합니다)에 해당하는 경우에는 세액을 "0"으로 적습니다.

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제23호서식(5)] <개정 2014.3.14>

(3쪽 중 제1쪽)

구속 연도	년	<b>비거주자의 사업·선박등 임대·사용료·인적용역·기타소득 지급 명세서(발행자보고용)</b>						관리 번호				
(비거주자의 사업소득 원천징수영수증 발행자 보관용 소득자별 연간집계표)												
<b>① 원천징수무자 인적사항 및 지급내용 합계사항</b>												
① 법인명 (상 호) ※영문으로 적습니다.	② 주민(사업자) 등록번호	③ 소 재 지 (주 소)	④ 연간 소득 인원	⑤ 연간 총지급 건수	⑥ 연간 지급총액 계	⑦ 연간 소득금액 계	⑧ 세 액 집 계 현 황					
							⑨ 소득세	⑩ 지방소득세	⑪ 지방소득세			
							⑩ 법인세	⑫ 농어촌 특별세	⑬ 계			
<b>② 소득자 인적사항 및 연간 소득내용</b>												
입력 번호	⑭ 소득 구분 코드	영 문 표 기		⑮ 내· 외국인	⑯ 지급 년도	⑰ 지급 일	⑱ 지급 총액	⑳ 필요 경비	㉑ 세율	㉒ 소득세	㉓ 지방 소득세	㉔ 계
		⑮ 소득자 성명(상호)	⑰ 주민(사업자) 등록번호									
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												

작성 방법

- 이 서식은 비거주자(외국법인을 포함)에게 사업·선박 등 임대·인적용역·사용료 및 기타소득을 지급하여 관할 세무서에 제출하는 경우에만 작성합니다.
- 거주지국과 거주지국코드는 소득자가 비거주자(외국법인을 포함)에 해당하는 경우에만 적으며, 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다. 다만, 소득자의 거주지가 말레이시아 라부안인 경우에는 라부안 코드(사전 승인을 받은 경우에는 LM, 사전승인을 받지 않은 경우에는 LN)를 적습니다.
- ②, ⑰ 주민(사업자)등록번호란: 아래의 표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고증상의 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록표상의 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호를 적습니다.
(3)	(1), (2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세 번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.

- ⑭ 소득구분코드란은 아래와 같이 구분하여 해당코드를 적습니다.

소득 구분코드	사업소득	선박 등 임대소득	인적용역소득	사용료소득	기타소득
	40	41	42	61	62

- ⑮ 내·외국인란은 내국인의 경우 "1"을, 외국인의 경우 "9"를 각각 적습니다.
- ㉒ 소득금액란은 ㉑ 지급총액에서 ㉓ 필요경비(인적용역소득에 한함)를 뺀 금액을 적습니다.

210mm× 297mm(백상지 80g/㎡(재활용품))

(제2쪽)

귀속 연도	년	비거주자의 사업·선박등 임대·사용료·인적용역·기타소득 지급명세서(발행자보고용) 부표 (비거주자의 사업소득 원천징수영수증 발행자 보관용 소득자별 연간집계표 부표)	관리 번호
----------	---	---	----------

㉒ 소득자 인적사항 및 연간 소득내용 (원천징수의무자 사업자(주민)등록번호 : )												
일련 번호	⑭ 소득 구분 코드	영 문 표 기		⑲ 내· 외국인	⑳ 지급 년도	㉑ 지급 일	㉒ 지급 총액	㉓ 필요 경비  ㉔소득 금액	㉕ 세율	㉖ 소득세  ㉗ 법인세	㉘ 지방 소득세  ㉙ 농어촌 특별세	㉚ 계
		⑮ 소득자 성명(상호)	⑰ 등록번호 (인식번호)									
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15												
16												
17												
18												
19												
20												

210mm×297mm[백상지 80g/m<sup>2</sup>((재활용품))]





관리번호		거주구분	거주자1 / 비거주자2
귀속연도	년	내·외국인	내국인1/ 외국인19
		거주지국	거주지국코드

**[ ] 유기증권양도소득 원천징수영수증**  
**[ ] 유기증권양도소득 지급명세서**  
 ( [ ] 소득자 보관용 [ ] 발행자 보관용 [ ] 발행자 보고용 )

징수 의무자	① 사업자 등록번호	② 법인명 또는 상호	③ 성명
	④ 주민(사업자)등록번호	⑤ 소재지 또는 주소	
소득자	⑥ 성명 (법인명)	⑦ 주민(사업자)등록번호	
	⑧ 주소		
구분	⑩ 소득자구분코드		⑪ 계약번호
	1. 상장주식 2. 비상장주식 3. 채권 4. 기타		⑫ 실명구분
유기증권 발행법인	⑬ 사업자 등록번호		
	⑭ 법인명		
연월일	⑮ 양도일	⑯ 양도수량	원천징수세액
	⑰ 양도기액	⑱ 취득기액	⑲ 양도차익
	⑳ 소득세	㉑ 세율	㉒ 지방소득세
	㉓ 법인세	㉔ 법인세	㉕ 동년특별세
			㉖ 계
⑳ 세액감면 및 제한세율 근거			
위의 원천징수세액(수입금액)을 정히 영수(지급)합니다.			
귀하 징수(보고)의무자 (서명 또는 인)			

※ 1. 이 서식은 비거주자가 유기증권양도소득 및 부동산주식등 양도소득이 발생한 경우에 작성하며 거주지국과 거주지국코드는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명어 및 국가코드를 적습니다. 다만, 소득자의 거주자가 말레이시아 라부안인 경우에는 라부안 코드(사전승인을 받은 경우에는 LN), 사전승인을 받지 않은 경우에는 LN)를 적습니다.

2. 소득자 보관용에는 징수의무자란의 ④ 주민(법인)등록번호는 적지 않습니다.

3. 원천징수의무자는 지급일이 속하는 과세기간의 다음 연도 2월 말일(휴업 또는 폐업한 경우에는 휴업일 또는 폐업일)까지 지급조서를 제출해야 하고, 발지 제30호서식 (2)의 작성방법을 참조하여 작성하시기 바랍니다.

4. 세액이 소액 부정수에 해당하는 경우에는 세액을 "0"으로 적습니다.

297mm x 210mm [백상지 80g/㎡(재활용품)]









# 부 록





## 1. 조세조약 체결 현황(2020. 11월 현재)

		시행국(93)								
가	봉	(15. 12. 02)	그	리	스	(98. 07. 10)	남아프리카공화국	(96. 01. 07)		
네	덜	란	드	(81. 04. 17)	네	팔	(03. 05. 29)	노르웨이	(84. 03. 01)	
		<b>(99. 04. 02)</b>								
뉴	질	랜드	(83. 04. 22)	덴	마	크	(79. 01. 07)	독일	(78. 05. 04)	
		<b>(97. 10. 10)</b>						<b>(02. 10. 31)</b>		
라	오	스	(06. 02. 09)	라	트	비	아	(09. 12. 26)	러시아	(95. 08. 24)
루	마	니아	(94. 10. 06)	룩	셈	부	르크	(86. 12. 26)	리투아니아	(07. 07. 14)
						<b>(13. 09. 04)</b>				
말	레	이	시아	(83. 01. 02)	멕	시	코	(95. 02. 11)	모로코	(00. 06. 16)
몰	몰	타	(98. 03. 21)	몽	골	(93. 06. 06)	미	국	(79. 10. 20)	
미	얀	마	(03. 08. 04)	바	레	인	(13. 04. 26)	방글라데시	(84. 08. 22)	
베	네	수	엘라	(07. 01. 15)	베	트	남	(94. 09. 09)	벨기에	(79. 09. 19)
									<b>(15. 12. 01)</b>	
벨	라	루	스	(03. 06. 17)	불	가	리아	(95. 06. 22)	브라질	(91. 11. 21)
									<b>(18. 01. 10)</b>	
		(16. 10. 14)	사우디아라비아	(08. 12. 01)					(16. 11. 17)	
		(86. 06. 20)	스웨덴	(82. 09. 09)	스	위	스	(81. 04. 22)	<b>(20. 10. 28)</b>	
		(94. 11. 21)		(03. 07. 08)					(06. 03. 02)	
가		(81. 02. 11)		(05. 03. 09)					(08. 10. 23)	
		<b>(19. 12. 31)</b>		<b>(20. 02. 29)</b>						
		(91. 12. 27)		(08. 11. 25)					(07. 01. 13)	
		(06. 08. 31)		(10. 05. 25)					(13. 10. 16)	
에	티	오피	아	(17. 10. 31)					(06. 02. 13)	
									<b>(96. 12. 30)</b>	
		(87. 12. 01)		(05. 03. 28)					(13. 01. 22)	
		<b>(02. 03. 30)</b>								
		(98. 12. 25)		(02. 03. 19)					(09. 12. 08)	
		<b>(20. 10. 18)</b>								
		(97. 12. 13)		(94. 02. 05)					(92. 07. 14)	
									<b>(15. 01. 23)</b>	
		(86. 08. 31)		(89. 05. 03)					(70. 10. 29)	
		<b>(16. 09. 12)</b>							<b>(99. 11. 22)</b>	
		(16. 11. 17)		(94. 09. 28)					(95. 03. 03)	
				<b>(06. 07. 04)</b>					<b>(19. 12. 20)</b>	
		(03. 07. 25)		(99. 04. 09)					(09. 04. 15)	
		(80. 12. 19)		(17. 04. 03)					(14. 07. 03)	
		<b>(06. 12. 18)</b>								
		(00. 06. 13)		(06. 09. 15)					(13. 11. 22)	
		<b>(10. 12. 27)</b>								
		(16. 09. 28)		(77. 10. 12)					(86. 03. 27)	
				<b>(07. 06. 29)</b>						
		(16. 11. 26)		(89. 11. 25)					(12. 04. 01)	
		<b>(20. 02. 06)</b>								
		(87. 10. 20)		(98. 04. 21)					(14. 03. 03)	
		(97. 12. 21)		(92. 02. 21)					(81. 02. 01)	
				<b>(16. 10. 15)</b>					<b>(92. 03. 01)</b>	
		(95. 02. 17)		(81. 12. 23)					(86. 11. 09)	
가		(90. 04. 01)		(84. 01. 01)					(16. 09. 27)	

\* 볼드(Bold) 표시는 개정 발효일자





## 2. 조세조약 체결국별 적용 대상조세 및 제한세율

(가나다 순)

(2020. 11. 현재)

조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한세율 (원천징수)			적용기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부동산소득, 사업소득)	
가봉	15.12.2	소득세 법인세 농특세 지방 소득세	· 회사세 및 단일세율 최소세 · 자연인의 소득에 대한 조세 · 급료에 대한 보완세 · 임대료에 대한 특별 부동산세, 그리고 · 유동자본으로부터 발생하는 소득에 대한 조세 · 상기 조세들과 관련된 원천세, 선납 또는 예납세	10%	· 25%이상 직접 소유 회사(동업기업 제외): 5% · 그 밖의 모든 경우 : 15%	10%	16.1.1 이후 지급분	16.1.1.이후 개시하는 과세연도	
그리스	98.7.10	소득세 법인세 주민세	· 개인소득세 · 법인소득세	8%	· 25%이상 법인(조합 제외): 5% · 기타: 15%	10%	99.1.1 이후 지급분	99.1.1.이후 개시하는 과세연도	
남아프 리카 공화국	96. 1. 7	소득세 법인세 농특세	· 보통세 · 비거주자 주주세 · 제2차기업세	10% (신용한도자 면제)	· 25%이상 법인: 5% · 기타: 15%	10%	97.1.1 이후 지급분	97.1.1.이후 개시하는 과세연도	
네덜란드 (개정 99. 4. 2)	81. 4.17	소득세 법인세 주민세	· 소득세 · 임금세 · 법인세 · 배당세	· 7년초과 차관 : 10% · 기타: 15%	· 25%이상 법인: 10% · 기타: 15%	· 기 타: 10% · 저작권: 15%	81.1.1 이후 지급분	82.1.1.이후 개시 사업연도	의정서
네 팔	03. 5.29	소득세 법인세 주민세 농특세	· 「소득세법」에 의하여 부과되는 소득세 · 지방자치단체에 의하여 부과되는 기타조세	10%	· 25%이상 법인: 5% · 10%이상 법인: 10% · 기타: 10% (10.01.01.부터), 15% (09.12.31.이전)	15%	04.1.1 이후 지급분	04.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
노르웨이	84. 3. 1	소득세 법인세 주민세	· 소득세(중앙정부, 군, 지방) · 국가기여금(조세평형기금) · 중앙정부세 (석유관련) · 비거주예술가 소득세 · 선원세	15%	15%	· 기 타: 10% · 저작권: 15%	82.1.1.이후 지급분	82.1.1.이후 개시하는 과세연도	의정서
뉴질랜드	83. 4.22	소득세 법인세 주민세	· 소득세 · 초과유보세	10%	15%	10%	한국: 81.1.1 이후 지급분 뉴질랜드: 81.4.1.이후 개시하는 소득 연도에 부과되는 조세	한국: 81.1.1 이후 개시하는 과세연도 뉴질랜드: 81.4.1.이후 개시하는 소득연도에 부과되는 조세	의정서

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한세율 (원천징수)			적용 기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부동산소득, 사업소득)	
덴마크	79. 1.17	소득세 법인세 주민세	· 중앙행정부 소득세 · 시(군)소득세 · 노년연금기여금 · 선원세·특별소비세 · 배당세 · 질병기금기여금	15%	15%	· 산업적 투자 : 10% · 기타 : 15%	77.1.1 이후 지급분	77.1.1 이후	의정서
독일 (개정 02. 10. 31)	78. 5. 4	소득세 법인세 주민세	· 소득세·법인세 · 자본세 · 영업세	· 7년이상 차관 (은행) : 10% · 기타 : 15%	· 25%이상 법인 (조합제외) : 10% · 기타 : 15%	· 산업적투자 : 10% · 기타 : 15%	76.1.1 이후 지급분	76.1.1 이후 개시사업연도	의정서
	02.10.31	소득세 법인세 주민세 농특세	· 소득세 · 법인세 · 자본세 · 영업세	10%	· 25%이상 법인 (조합제외) : 5% · 기타 : 15%	· 장비사용 : 2% · 기타 : 10%	03.1.1 이후 지급분	03.1.1 이후 개시사업연도	의정서
라오스	06. 2. 9	소득세 법인세 주민세 농특세	· 개인소득세 · 기업 및 단체의 이윤에 대한 소득세 · 최저세	10%	· 10%이상 법인 (조합제외) : 5% · 기타 : 10%	5%	07.1.1 이후 지급분	07.1.1 이후 개시되는 과세 연도	
라트비아	09.12.26	소득세 법인세 주민세 농특세	· 법인소득세 · 개인소득세	10%	· 25%이상 법인 (조합제외) : 5% · 기타 : 10%	· 산업상·사업상·과학적 장비 : 5% · 기타 : 10%	10.1.1 이후 지급분	10.1.1 이후 개시되는 과세 연도	의정서
러시아	95. 8. 24	소득세 법인세 주민세	· 기업 및 유사조직체의 이윤에 대한 조세 · 은행소득에 대한 조세 · 보험활동으로 인한 소득에 대한 조세 · 개인소득에 대한 조세	거주지국 과세	· 직접 30%이상 소유 회사 (조합제외) & 10만달러 이상 투자 : 5% · 기타 : 10%	5%	96.1.1 이후 지급분	96.1.1 이후 개시하는 과세 연도	
루마니아	94.10. 6	소득세 법인세 주민세	· 개인소득세 · 법인 및 단체의 이윤에 대한 조세 · 급여·임금 및 기타 유사 보수에 대한 조세 · 농업활동으로부터 실현되는 소득에 대한 조세 · 배당세	10% (산업적·과학적 장비의 신용판매 이자 면제)	· 25%이상 법인(조합제외) : 7% · 기타 : 10%	· 특허권 등 산업적 투자 : 7% · 기타 : 10%	95.1.1 이후 지급분	95.1.1 이후 개시사업연도	
룩셈부르크 (개정 13. 9. 4)	86.12.26	소득세 법인세 주민세	· 개인소득세 · 법인세 · 법인이사보수세 · 자본세	10%	· 25%이상 법인 (조합제외) : 10% · 기타 : 15%	· 산업상·사업상·학술상 정보 : 10% · 기타 : 15%	84.1.1 이후 지급분	84.1.1 이후 개시 사업연도	의정서
	13. 9. 4	소득세 법인세 농특세 지방소득세	· 개인소득세 · 법인세 · 공동거과세 · 자본세	· 은행 : 5% · 기타 : 10%	· 10%이상 법인 (등업기업제외) : 10% · 기타 : 15%	· 산업상·사업상·학술상 장비 또는 정보 : 5% · 기타 : 10%	의정서 발효일 이후 부과되는 조세분	의정서 발효일 이후 부과되는 조세분	개정 의정서
리투아니아	07. 7.14	소득세 법인세 주민세	· 법인소득세 · 개인소득세	10%	· 25%이상 법인 (조합제외) : 5% · 기타 : 10%	· 산업상·사업상·과학적 장비 사용 : 5% · 기타 : 10%	08.1.1 이후 지급분	84.1.1 이후 개시 사업연도	의정서

조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한세율 (원천징수)			적용 기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부동산소득, 사업소득)	
말레이시아	83. 1. 2	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·초과이윤세 ·주식이윤세·개발세·산림이윤세 등의 추가소득세, ·석유소득세	15%	·25%이상 법인 : 10% ·기타 : 15%	·기타 : 10% ·저작권(문학예술) : 15% ·저작권(학술) : 10%	82.1.1 이후 지급분	82.1.1 이후 개시과세연도 (소득연도)	의정서
멕시코	95. 2.11	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·사업단일세율세 (08.1.1 부터) 자산세 (07.12.31 까지)	·은행 : 5% (효력을 가지는 날로부터 5년 동안은 10%) ·기타 : 15%	·10%이상 법인 : 0% ·기타 : 15%	10%	96.1.1 이후 지급분	96.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
모로코	00. 6.16	소득세 법인세 주민세 농특세	·일반소득세 ·법인세 ·주식 또는 사회적자본 및 유사수익에 대한 소득세 ·부동산소득세 ·국가통합세 ·고정수익투자상품세 ·주식과 사회적자본의 소득세	10%	·25%이상 직접보유 법인(조합제외) : 5% ·기타 : 10%	·저작권 등 : 5% ·기타 : 10%	01.1. 1 이후 지급분	01.1.1 이후 개시 사업연도	
몰타	98. 3. 21	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세	10% (신용판매이자 면제)	·25%이상 법인 (조합제외) : 5% ·기타 : 15%	0%	99.1.1 이후 지급분	99.1.1 이후 개시 사업연도	의정서
몽골	93. 6. 6	소득세 법인세 주민세	·개인소득세 ·회사 및 협동조합세	5% (지연벌과금 제외)	5%	10%	92.1.1 이후 지급분	92.1.1 이후 개시하는 과세연도	
미국	79.10.20	소득세 법인세	·연방소득세	12%	·10%이상소유법인 & 지급법인의 이자 또는 배당 소득이 25%이하 : 10% ·기타 : 15%	·저작권·필름 : 10% ·기타 : 15%	79.12.1 이후 지급분	80.1.1 이후 개시되는 사업연도	
미얀마	03. 8. 4	소득세 법인세 주민세(소) 농특세(소)	·소득세 ·이익세	10%	10%	·산업적·상업적·과학적 장비 대가 : 10% ·기타 : 15%	04. 1. 1 이후 발생분	04. 1. 1 이후 개시하는 과세연도	
바레인	13. 4.26	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·1979년 국왕칙령 제22호에 따른 소득세	5%	·25%이상 회사 (동업기업제외) : 5% ·기타 : 10%	10%	14. 1. 1 이후 지급분	14. 1. 1 이후 개시하는 과세연도	
방글라데시	84. 8. 22	소득세 법인세 주민세	·소득세	10% (신용판매이자 면제)	·10%이상 법인 : 10% ·기타 : 15%	10%	83.1.1 이후 지급분	83.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
베네수엘라	07.1.15	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·소득세	·은행 5% ·일반 10% ·정부등 면제	·10%이상 법인 : 5% ·기타 : 10%	·산업적·상업적·학술적 장비 : 5% ·기타 : 10%	08.1.1 이후 지급분	08.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
베트남	94. 9. 9	소득세 법인세 주민세	·개인소득세, ·이윤세 및 이윤송금세	10%	10%	·특허권 등 산업적 투자 : 5% ·기타 : 15%	95.1.1 이후 지급분	95.1.1 이후 개시 사업연도	의정서

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한세율(원천징수)			적용 기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부등산소득, 사업소득)	
벨기에 (개정 96.12.31)	79. 9.19	소득세 법인세 주민세	·개인소득세 ·법인세 ·비영리단체세 ·비거주자소득세 ·개인소득세에 부과되는 특별부과금	10%	15%	10%	97.1.1이후 지급분	97.1.1이후 개시사업연도	
벨라루스	03. 6.17	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득 및 이익에 관한 조세 ·개인소득세 ·부동산에 관한 조세	10%	·25%이상 법인: 5% ·기타: 15%	5%	04. 1. 1 이후 발생분	04. 1. 1 이후 개시하는 과세연도	의정서
불가리아	95. 6.22	소득세 법인세 주민세	·총소득에 대한 조세 ·이윤에 대한 조세	10% (신용판매이자 면제)	·15%이상 법인(조합 제외): 5% ·기타: 10%	5%	95.1.1이후 지급분	96.1.1이후 개시하는 과세연도	의정서
브라질	91.11.21	소득세 법인세 주민세	연방소득세 (단, 보충소득세 및 비주요활동에 대한 조세 제외)	·7년이상 차관 (은행): 10% ·기타: 15%	·상표권: 25% ·저작권: 10% (98.1.1. 이후), 15% (97.12.31이전) ·기타: 10% (06.1.1. 이후), 15% (05.12.31이전)	10%	92.1.1이후 지급분	92.1.1이후 개시 사업연도	의정서
브루나이	16.10.14	소득세 법인세 농특세 차익소득세	·소득세 ·석유소득세	10%	·25%이상 회사 (파트너십 제외): 5% ·기타: 10%	10%	·한국: 17.1.1 이후 지급분 ·브루나이: 17.1.1 이후 개시되는 부과연도 과세분	·한국: 17.1.1 이후 개시하는 과세연도 ·브루나이: 17.1.1 이후 개시되는 부과연도 과세분	의정서
사우디아라비아	08.12. 1	소득세 법인세 주민세 농특세	·종교세 ·연연가스트주자를 포함한 소득세	5%	·25%이상법인 (동업관계제외): 5% ·기타: 10%	·산업·상업·학술장비: 5% ·기타: 10%	09.1.1이후 지급분	09.1.1이후 개시 과세연도	의정서
세르비아	16.11.17	소득세 법인세 농특세 차익소득세	·개인소득세 ·법인소득세	10%	·25%이상법인 (파트너십제외): 5% ·기타: 10%	·저작권: 5% ·기타: 10%	17.1.1이후 지급분	17.1.1이후 개시 과세연도	의정서
스리랑카	86. 6.20	소득세 법인세 주민세	·소득세	10%	·25%이상법인 (조합제외): 10% ·기타: 15%	10%	80.1.1 이후 지급분	80.1.1 이후 개시 과세연도	의정서
스웨덴	82. 9. 9	소득세 법인세 주민세	·중앙정부소득세(선원세 및 당첨세 포함) ·법인우보이음과 감자 또는 청신에 따른 분배금에 대한 조세 ·지방소득세 ·연예인에 대한 조세	·7년초과 차관 (은행): 10% ·기타: 15%	·25%이상법인(조합 제외): 10% ·기타: 15%	·기타: 10% ·저작권: 15%	81.1.1 이후 지급분	81.1.1이후 개시사업연도	의정서

조약 체결국	발효 일자	대상 조 세		제 한 세 율 (원천징수)			적 용 기 간		비 고
		한 국	대 상 국	이 자 소 득	배 당 소 득	사용료소득	원천징수	기타(부동산소득, 사업소득)	
스위스 (개정 12.07.25)	81. 4.22	소득세 법인세 주민세	·소득에 대한 연방세 ·주세 ·자치단체세	10%	·25%이상 법인 (조합제외): 10% ·기타: 15%	10% (문학예술작품 (필름포함)의 저작권 제외)	79.1.1이후 지급분	79.1.1이후 개시사업연도	의정서
	12. 7.25	소득세 법인세 지방소득세 농특세	·소득에 대한 연방세 ·주세 ·자치단체세	·수취인(은행): 5% ·기타: 10%	·10%이상 법인 (동업기업제외): 5% ·기타: 15%	5% (문학예술작품 (필름포함)의 저작권 포함)	13.1.1이후 지급분	13.1.1이후 개시사업연도	의정서
스페인	94.11.21	소득세 법인세 주민세	·개인소득세·법인세 ·도시지가상승에 관련된 지방세	10% (신용판매이자 면세)	·25%이상 회사 (조합제외): 10% ·기타: 15%	10%	95.1.1 이후 지급분	95.1.1.이후 개시하는 과세연도	의정서
슬로바키아	03. 7. 8	소득세 법인세 주민세 농특세	·개인소득세 ·법인소득세 ·부동산세	10%	·25%이상 법인: 5% ·기타: 10%	·10% 다만, 학술작품의 저작 권은 면세	03. 7. 8 이후 지급분	03. 1. 1 이후 개시하는 과세연도	
슬로 베니아	06. 3. 2	소득세 법인세 농특세 주민세	·법인소득세 ·개인소득세	5%	·25%이상 법인: 5% ·기타: 15%	5%	07. .1.1 이후 지급분	07.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
싱가포르 (개정 13.06.28) (개정 19.12.31)	81. 2.11 13. 6.28 (개정)	소득세 법인세 주민세	·소득세	10%	·25% 이상 법인: 10% ·기타: 15%	15%	79.1.1이후 지급분	79.1.1 이후 개시사업연도	의정서, 개정 의정서
	19.12.31.	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·소득세	10%	·25% 이상 회사 (파트너십 제외): 10% ·기타: 15%	5%	20.1.1이후 지급분	20.1.1 이후 개시사업연도	의정서
아랍 에미리트 연합국 (U.A.E.) (개정 20.2.29)	05. 3. 2	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세 ·법인세	10%	·10%이상 법인: 5% ·기타: 10%	0%	03.1.1이후 지급분	03.1.1.이후 개시하는 과세연도	의정서
	20.2.29	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·소득세 ·법인세	10%	·10% 이상 회사 (파트너십 제외): 5% ·기타: 10%	10%	21.1.1이후 지급분	21.1.1.이후 개시하는 과세연도	의정서
아이슬란드	08.10.23	소득세 법인세 농특세 주민세	·국가에 대한 소득세 ·국가에 대한 부유세 ·지방정부에 대한 소득세	10%	·25%이상법인 (조합제외): 5% ·기타: 15%	10%	09.1.1이후 납세분	09.1.1이후 개시 과세연도	의정서
아일랜드	91.12.27	소득세 법인세 주민세	·소득세, Income Levy ·법인세 ·양도소득세	0%	·10%이상 법인 10% ·기타: 15%	0%	92.1.1이후 지급분	92.1.1.이후 개시 사업연도	의정서
아제르 바이잔	08.11.25	소득세 법인세 농특세 주민세	·개인소득세 ·법인이윤세 ·재산세 ·토지세	10%	7%	·특허·의상·산업 ·상업·과학적 ·경험정보: 5% ·기타: 10%	09.1.1이후 발생분	09.1.1.이후 개시 과세연도	의정서

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한세율(원천징수)			적용 기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부등산소득, 사업소득)	
알바니아	07.1.13	소득세 법인세 농특세 주민세	·법인소득세 ·개인소득세 ·중소기업세	10%	·25%이상 법인(조합제외): 5% ·기타: 10%	10%	08.1.1이후 부리의 과세분	08.1.1부터 개시하는 과세연도	
알제리	06.8.31	소득세 법인세 주민세 농특세	·종합소득세 ·기업이윤세 ·전문활동세 ·총액세 ·세습상속세 ·기타 알제리의 조세	10%	·25%이상 법인(조합제외): 5% ·기타: 15%	·장비사용대가: 2% ·기타: 10%	07.1.1 이후 지급분	07.1.1 이후 개시하는 과세연도	
에스토니아	10.5.25	소득세 법인세 지방소득세	소득세	10%	·25%이상 법인(조합제외): 5% ·기타: 10%	·산업적·상업적·과학적·과학적 장비: 5% ·기타: 10%	11.1.1이후 지급분	11.1.1 이후 개시하는 과세연도	
에콰도르	13.10.16	소득세 법인세 농특세 지방소득세	내국세제도법(Ley de Régimen Tributario Interno)에 따라 정부가 부과하는 소득세	12%	·10% 이상 회사(동업기업제외): 5% ·기타: 10%	·산업적·상업적·과학적·과학적 장비: 5% ·기타: 12%	14.1.1이후 지급분	14.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
에티오피아	17.10.31	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·소득세법에 따라 부과되는 소득 및 이윤에 대한 조세 ·개별법에 따라 부과되는 광업, 석유 및 농업활동 소득에 대한 조세	7.5%	·25%이상 법인(파트너십제외): 5% ·기타: 8%	5%	17.1.1이후 지급분	17.1.1 이후 개시 과세연도	의정서
영국(개정 96. 12. 29)	78. 5. 13	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세 ·법인세 ·양도소득세	10%	·25%이상 법인(조합제외): 5% ·기타: 15%	·장비사용: 2% ·기타: 10%	97.1.1이후 지급분	97.1.1 이후 개시사업연도	교환 각서
오만	06. 2.13	소득세 법인세 농특세 주민세	·기업소득세 ·이윤세	5% (지세 가산금 제외)	·10%이상 소유 법인(조합제외): 5% ·기타: 10%	8%	07.1.1이후 부리의 과세액	07.1.1이후 부터 개시되는 사업연도	의정서
오스트리아(개정 02. 3. 30)	87.12. 1	소득세 법인세 주민세	·소득세·법인세 ·이자에 대한 조세 ·이사(Director)에 대한 조세 ·자본세 ·상속세가 부과되지 아니하는 재산에 대한 조세 ·총 수입에 부과되는 조세를 포함한 상업적·산업적 기업에 대한 조세 ·토지세 ·농림기업에 대한 조세 ·농림기업의가계부담형평 기금에 대한 기여금 ·공한지의 가치에 대한조세	10% (신용판매이자 면제)	·10%이상 법인(조합제외): 10% ·기타: 15%	10%	88.1.1이후 지급분	88.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
	02. 3. 30	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세·법인세 ·토지세 ·농림기업에 대한 조세 ·공한지의 가치에 대한 조세	10% (신용판매이자 면제)	·25%이상 법인(조합제외): 5% ·기타: 15%	·장비사용: 2% ·기타: 10%	03.1.1 이후 지급분	03.1.1.이후 개시하는 과세연도	의정서
요르단	05. 3. 28	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세 ·사회서비스세 ·분배세	10%	10%	10%	한국: 06. 1. 1 이후 납세분 요르단: 06. 1. 1 이후 발생분	06.1.1이후 개시하는 과세연도	

조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한세율 (원천징수)			적용 기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부동산소득, 사업소득)	
우루과이	13.01.22	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·사업소득세 ·개인소득세 ·비거주자소득세 ·사회보장지원세 ·자본세	10%	·20%이상 회사(동업기업 제외): 5% ·기타: 15%	10%	14.1.1 이후 지급분	14.1.1 이후 개시하는 과세연도	
우즈베키스탄	98.12.25	소득세 법인세 주민세 농특세	·기업·조합 및 협회의 소득에 대한 조세 ·개인소득세 ·재산세	5%	·25%이상 법인 (조합제외): 5% ·기타: 15%	·장비사용 대가: 2% ·기타: 5%	99.1.1 이후 지급분	99.1.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
우크라이나	02. 3.19	소득세 법인세 주민세 농특세	·기업이윤세 ·개인소득세	5%	·20%이상 법인: 5% ·기타: 15%	5%	한국: 03. 1. 1 이후 지급분 우크라이나: 배당·이자·사용료의 조세 및 개인소득세는 협약의 발효일로부터 60일째되는 날 이후 지급분	한국: 03. 1. 1 이후 개시 과세연도 우크라이나: 기업소득세 03. 1. 1 이후 개시 과세연도	의정서
이란	09.12.8	소득세 법인세 지방소득세	·소득세 ·재산세	10%	10%	10%	10.1.1 이후부터 과세분	10.1.1 이후 개시하는 과세연도분	
이스라엘	97.12.13	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세(법인, 양도 포함) ·토지평가세법에 따른 실물자산의 양도소득세 ·재산세(방상 실물자산에 부과되는 조세)	·금융기관 수취: 7.5% ·기타: 10% ·채권, 사채, 국공채이자: 면세	·10%이상 법인 (조합제외): 5% ·예외사항에 해당 하는 경우: 10% ·기타: 15%	·장비사용 : 2% ·기타: 5%	98.1.1 이후 지급분	98.1.1 이후 개시하는 사업연도	의정서
이집트	94. 2. 5	소득세 법인세 주민세	·부동산소득에 대한 조세 ·동산소득에 대한 조세 ·상업적 및 산업적 이윤에 대한 조세 ·임금·급료·배상금 및 연금에 대한 조세 ·자유직업 기타 모든 비상업적 직업으로부터 생기는 이윤에 대한 조세 ·일반소득세·법인이윤세 ·상기 또는 다른 곳에서 언급된 조세의 일정비율로 중앙정부가 부과하는 추가조세	·3년초과 차관 : 10% ·기타: 15%	·25%이상 법인 (조합제외): 10% ·기타: 15%	15%	92.1.1 이후 지급분	92.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
이탈리아	92. 7.14	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·법인세 ·지방소득세	10%	·25%이상 법인 (조합제외): 10% ·기타: 15%	10%	93.1.1 이후 지급분	93.1.1 이후 개시 사업연도	의정서
인도 (개정 16. 9. 12)	86. 8.31	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·법인(소득)부가세	·은행: 10% ·기타: 15%	·20%이상 법인: 15% ·기타: 20%	15%	·한국: 86.1.1 이후 ·인도: 86.4.1 이후 지급분	·한국: 86.1.1 이후 개시하는 과세연도 ·인도: 86.4.1 이후 개시하는 소득연도	의정서
	16. 9.12	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·소득세 (이에 대한 모든 부가세 포함)	10%	15%	10%	·한국: 17.1.1 이후 지급분 ·인도: 17.4.1 이후 지급분	·한국: 17.1.1 이후 개시하는 과세연도 ·인도: 17.4.1 이후 개시하는 소득연도	의정서
인도네시아	89. 5. 3	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·소득세에 규정된 범위까지의 법인세 ·이자·배당·사용료에 대한 조세	10%	·25%이상 법인 (조합제외): 10% ·기타: 15%	15%	90.1.1 이후 지급분	90.1.1 이후 개시 사업연도	의정서

비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한세율(원천징수)			적용기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부등산소득, 사업소득)	
일본 (개정 99.11.22)	70.10.29	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세 ·법인세 ·주민세 ·지방법인세(14.10.01이후 개시하는 과세연도부터)	10%	·직전 6개월 25%이상 법인 5% (‘03년까지 10%) ·기타: 15%	10%	00. 1.1. 이후 지급분	00.1.1. 이후 개시사업연도	의정서
조지아	16.11.17	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·이윤세 및 소득세	10%	·10%이상 법인 (파트너십제외): 5% ·기타: 15%	10%	17. 1.1. 이후 지급분	17.1.1. 이후 개시 과세연도	의정서
중국 (홍콩, 대만, 마카오 적용제외)	94. 9.28	소득세 법인세 주민세	·개인소득세 ·외국인투자기업 및 외국 기업에 대한 소득세 및 지방소득세	10%	·25%이상 법인 (조합제외): 5% ·기타: 10%	10%	95.1.1이후 개시 지급분	95.1.1이후 개시 사업연도	의정서
(개정 06. 7. 4)	06. 7. 4	소득세 법인세 주민세 농특세	·개인소득세 ·외국인투자기업 및 외국 기업에 대한 소득세 및 지방소득세	10%	·25%이상 법인 (조합제외): 5% ·기타: 10%	10%	07.1.1 개시 지급분	07.1.1 개시 사업연도	제2 의정서
체코	95. 3. 3	소득세 법인세 주민세	·이윤에 대한 조세, ·임금세 ·분할 및 예외종소세에 대한 조세 ·농업세, 주민소득에 대한 조세 ·주택세	10% (신용판매이자 면제)	·25%이상 법인 (조합제외): 5% ·기타: 10%	10% (저작권사용료 면제)	95.3.3이후 지급분	96.1.1.이후 개시하는 과세연도	
(개정 19.12.20)	19.12.20	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·개인소득세 ·법인소득세	5% (신용판매이자 면제)	5%	10% (문학작, 예술적 또는 과학적 작품에 관한 모 든 저작권: 0%)	20.1.1이후 지급분	20.1.1.이후 개시하는 과세연도	
칠레	03. 7.25	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세법에 따라 부과되는 조세	·은행 및 보험회 사: 4%(17.1.1 이후), 5%(16.1 2.31 이전) ·거래소상장채권 이자: 5% ·기타: 15%	·25%이상 법인: 5% ·기타: 10%	·사업적·상업적 과학적 장비: 2% (17..1.1 이후), 5% (16.12.31 이전) ·기타: 10%	04. 1. 1 이후 발생분	04. 1. 1 이후 개시하는 과세연도	의정서
카자흐스 탄	99. 4. 9	소득세 법인세 주민세 농특세	·법인 및 개인의 소득에 대한 조세	10%	·10%이상법인 (조합제외): 5% ·기타: 15%	·사업적·산업적·학술적 장비: 2%(03.1.1 이후), 10%(02.12.31 이전) ·기타: 10%	00. 1. 1 이후	00. 1. 1 이후 개시 하는 사업연도	의정서
카타르	09.4.15	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·소득세	10%	10%	5%	10. 1. 1이후 원천징수	10. 1. 1이후 개시되는 과세연도	의정서
캐나다 (개정 06. 12. 18)	80.12.19	소득세 법인세	·소득세	15%	15%	15%	80. 1. 1이후 지급분	80. 1. 1 이후 개시하는 과세연도	의정서
	06.12.18	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세	10%	·25%이상 법인 (조합제외): 5% ·기타: 15%	10%	07.1.1 이후 지급분	07.1.1이후 개시 하는 과세연도	의정서
케냐	17.04.03	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·소득세법 제470장 규정에 따라 부과되는 소득세	12%	·25%이상 회사 (파트너십제외): 8% ·기타: 10%	10%	18.1.1 이후 지급분	18.1.1 이후 개시 과세연도	



조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한 세율 (원천징수)			적용 기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부동산소득, 사업소득)	
콜롬비아	14. 7. 3	소득세 법인세 농특세	·소득세 및 보완세	10%	·20%이상 법인 (동업기업제외): 5% ·기타: 10%	10%  ·그 사용료의 생산성, 사용 또는 처분을 조건으로 하는 제3항에 언급된 모든 권리 또는 재산의 양도로부터 발생 소득 포함	15.1.1. 이후 지급분	15.1.1. 이후 개시 과세연도	의정서
쿠웨이트	00. 6.13	소득세 법인세 주민세 농특세	·법인소득세 ·과화진흥재단에 납부할 지주회사 손이윤의 5% ·자카트세	10%	10%	15%	98.1.1이후 지급분	98.1.1이후 개시 사업연도	의정서
	10.12.27	소득세 법인세 주민세 농특세	·법인소득세 ·과화진흥재단에 납부할 지주회사 손이윤의 5% ·자카트세	5%	5%	15%	11.1.1이후 지급분	11.1.1이후 개시 사업연도	의정서
크로아티아	06.9.15	소득세 법인세 농특세 주민세	·이익세 ·소득세 ·지방소득세 ·관련 과징금	5%	·25%이상 법인 (조합제외): 5% ·기타: 10%	0%	07.1.1 이후 지급분	07.1.1 이후 개시하는 과세연도	의정서
키르기즈	13.11.22	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·법인의 이윤과 그 밖의 수입에 대한 조세 ·개인소득세 ·부동산세	10% (신용판매이자 면세)	·25%이상 법인 (동업기업제외): 5% ·기타: 10%	·산업적·상업적 과학적 장비: 5% ·기타: 10%	14.1.1 이후 지급분	14.1.1 이후 개시 과세연도	의정서
타지키스탄	16. 9.28	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·개인소득세 ·법인의 이윤에 대한 조세	8% (신용판매이자 면세)	·25%이상 법인 (동업기업제외): 5% ·기타: 10%	10%	17.1.1 이후 지급분	17.1.1 이후 개시 사업연도	의정서
태국 (개정 07.6.29)	77.10.12	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·적유소득세	금융기관(보험 회사포함): 10%	·산업적 업종 또는 25% 이상 법인: 20% ·산업적 업종 & 10%이상 법인: 15%	15%		77.1.1이후 개시하는 사업연도	각서
	07. 6.29	소득세 법인세 주민세 농특세	·소득세 ·적유소득세	·금융기관(보험 회사포함): 10% ·장비, 재화나 용역의 신용판매의 결과로 얻는 부채본 이자: 10% ·기타: 15%	10%	·소프트웨어, 방송관련 타이프 등, 과학적품 사용권 등: 5% ·특허권 및 상표권 등: 10% ·산업상 상업상 과학적 장비의 사용 및 경영에 관한 정보: 15%	08.1.1 이후 지급분	08.1.1이후 개시하는 사업연도	의정서
터키	86. 3. 27	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·법인세	·2년 초과: 10% ·기타: 15%	·25% 이상 법인(조합제외): 15% ·기타: 20%	10%	87.1.1이후 지급분	87.1.1이후 개시하는 과세연도	의정서
투르크메니스탄	16.11.26	소득세 법인세 농특세 지방소득세	·개인소득세 ·법인의 이윤에 대한 조세	10%	10%	10%	17.1.1 이후 지급분	17.1.1 이후 개시 과세연도	

### 비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설

조약 체결국	발효 일자	대상 조세		제한세율 (원천징수)			적용 기간		비고
		한국	대상국	이자소득	배당소득	사용료소득	원천징수	기타(부동산소득, 사업소득)	
튀니지	89.11.25	소득세 법인세 주민세	·사업소득세·법인세 ·비상업적 직업소득세 ·급여소득세, 농업세 ·부동산자본평가세 ·신용·저축·보통 및 당좌 계정으로부러의 수입에 대한 조세 ·연대특별부과금 ·양도성증권소득세 ·국가개인부과금	12% (7년 이상 은행 채무 면제)	15%	15%	90.1.1이후 지급분	90.1.1이후 개시하는 사업연도	의정서
파나마	12.4.1	소득세 법인세 농특세 주민세	세법 제4권 1장 및 그와 관련된 법령과 규칙에 규정된 소득세	5%	·법인자본의 25%이상 직접 소유 : 5% ·기타 : 15%	·산업적, 상업적, 과학 적 장비의 사용 또는 사 용권에 대한 사용료 : 3% ·기타 : 10%	13.1.1이후 지급분	13.1.1이후 개시 사업연도	의정서
파키스탄	87.10.20	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·초과세 ·부가세	12.5%	·배당지급 법인이 산업적 기업 & 수익자가 20% 이상 소유한 법인 (조합제외) : 10% ·기타 : 12.5%	10%	87.1.1이후 지급분	87.1.1이후 개시 사업연도	의정서
파푸아 뉴기니	98.3.21	소득세 법인세 주민세 농특세	·개정된 파푸아뉴기니 「소득세법」에 의하여 부과되는 조세 ·국민의 이익을 위하여 경제개발을 지원하거나 조정할 목적으로 파푸아뉴기니에 의하여 부과되는 조세 또는 허용되는 조세유인책	10%	15%	10%	99.1.1 이후 지급분	99.1.1.이후 개시하는 과세연도	의정서
페루	14.3.3	소득세 법인세 농특세 지방소득세	「소득세법」(Ley del Impuesto a la Renta)에 따라 정부가 부과하는 소득세	·신용판매이자, 은행대출이자 : 10% ·기타 : 15%	10%	·기술적 지원 제공 : 10% ·기타 : 15%	15.1.1 이후 지급분	15.1.1. 이후 개시 과세연도	의정서
포르투갈	97.12.21	소득세 법인세 주민세 농특세	·개인소득세 ·법인소득세 ·법인소득세에 부과되는 지방세	15%	·2년 이상 25%이상 회사 : 10% ·기타 : 15%	10%	98.1.1 이후 지급분	98.1.1.이후 개시하는 사업연도	
폴란드	92.2.21	소득세 법인세 지방소득세	·개인소득세 ·임금 및 급여에 대한 조세 ·공동회세·법인소득세 ·농업세	10% (신용판매이자 면제)	·10%이상 법인 (조합제외) : 5% ·기타 : 10%	5% (17.1.1이후)	91.1.1 이후 지급분	92.1.1 이후 개시 사업연도	의정서
프랑스 (개정 92.3.1)	81.2.1	소득세 법인세 주민세	·소득세 ·법인세	10% (신용판매이자 면제)	·10%이상 법인 : 10% ·기타 : 15%	10%	92.3.1 이후 지급분	개인: 92.31 이후 발 생소득 법인: 92.31 이후 개 시 사업연도	의정서
피지	95.2.17	소득세 법인세 주민세	·소득세(정상적인 소득세 및 비거주자의 배당·이자·사용료에 대한 원천세, 배당세를 포함) ·토지판매세	10%	·25%이상 법인 (조합제외) : 10% ·기타 : 15%	10%	96.1.1 이후 지급분	96.1.1 이후 개시하는 과세연도	



## 적용시 유의사항

- 본 제한세율표는 각국과 체결한 조세조약의 내용을 단순 요약·정리한 것입니다.
- 그러므로 실제 조세조약별로 제한세율에 대한 구체적인 적용범위(면세대상 포함), 적용 방법 등이 각각 달라 본 표에서 이를 일일이 열거하지 아니하였으므로 실제 사례를 적용하는 경우에는 조세조약 원문(의정서 포함) 내용을 반드시 확인한 후 적용하여 주시기 바랍니다.
- 대부분의 조세조약에서는 중앙행정기관(중앙은행 포함)이 받는 이자에 대하여는 면제하고 있으며, 일부 국가와의 의정서에서는 조세조약 원문 내용을 제한하는 경우(예 : 일본, 스위스 등)가 있으므로 주의하여야 합니다.
- 대상조세의 ‘주민세’는 2010.1.1부터 지방소득세 소득분을 의미합니다.
- 조세조약(국문 및 영문)관련 인터넷 웹사이트
  - 국세청 법령정보시스템([txsi.hometax.go.kr](http://txsi.hometax.go.kr)) 「법령」 조세조약」란
  - 외교부 인터넷 홈페이지([www.mofa.go.kr](http://www.mofa.go.kr))의 「외교정책」조약정보」란
  - 법제처 국가법령정보센터([www.law.go.kr](http://www.law.go.kr))

---

본 책자는 2020.11월 말을 기준으로 하여 비거주자 또는 외국법인에게 지급하는 국내원천 소득의 과세와 관련된 국내세법과 조세조약 및 질의회신 내용 등을 개괄적으로 설명하고 있습니다. 그러므로 구체적인 개별사례의 경우에는 반드시 국내세법 및 조세조약의 관련 조문을 확인한 후에 적용하시기 바랍니다.

아울러 본 책자의 내용 중 오류나 개선의견을 044)204-2882~4로 알려주시면 다음 기회에 적극 반영하겠습니다.

---

발행일자 : 2020년 12월

발행처 : 국세청 국제조세관리관실

집필·편집 : 국제세원관리담당관 최인순

행정사무관 김주연

국세조사관 한현섭

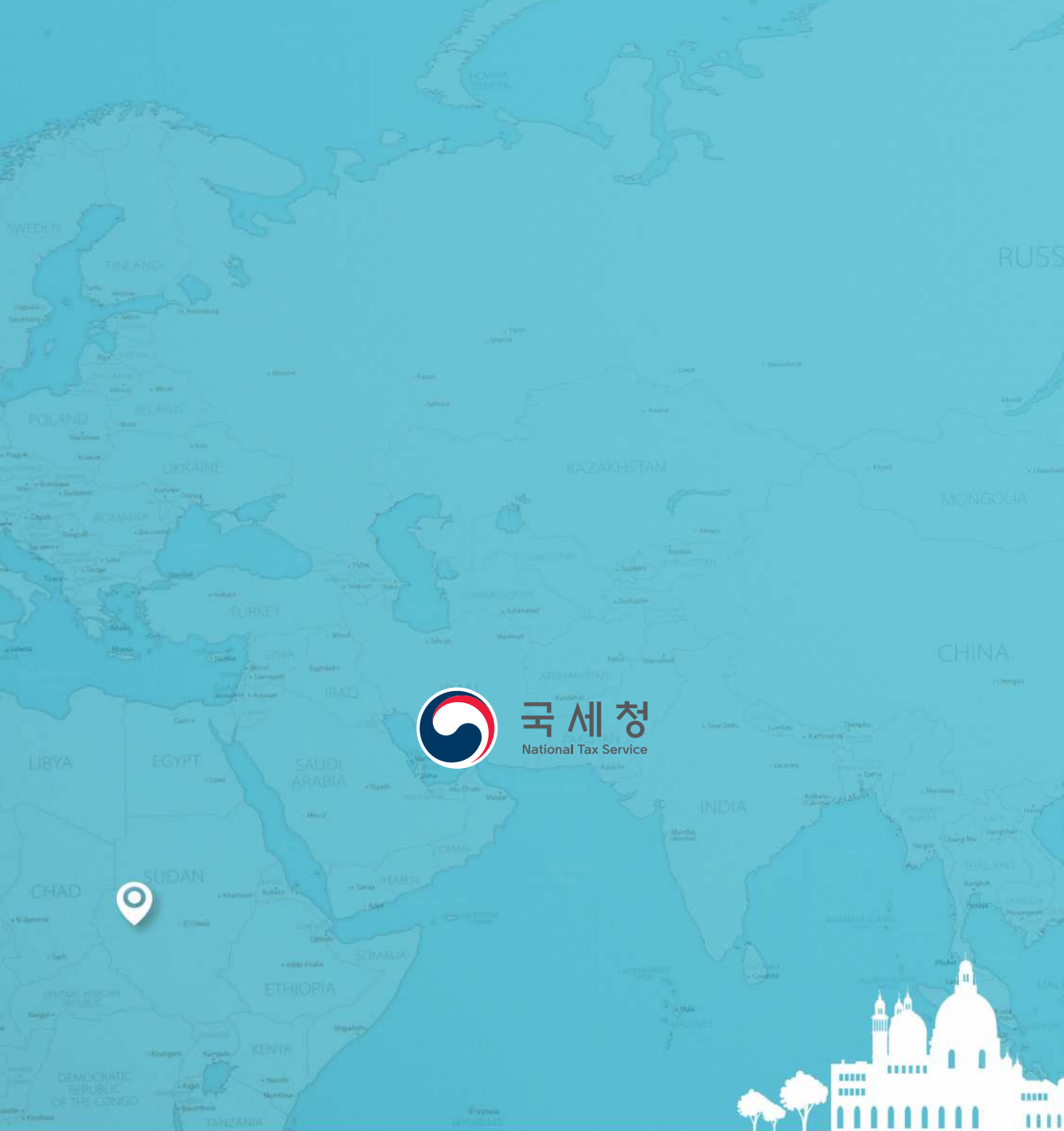
국세조사관 김택근

국세조사관 류명지

---

\* 본 책자를 복사 출판하고자 하는 경우에는 국세청 국제조세관리관실 국제세원 관리담당관실(☎044-204-2882~4)로 사전에 협의하시기 바랍니다.

---



국세청  
National Tax Service



함께 만들어민  
대한민국세미래

대한민국 세미래(稅美來)는  
'납세자의 성실납세'와 '국세청의 공정세정'으로 밝고 아름다운  
대한민국의 미래를 함께 만들어 나가기 위한 범국민 캠페인입니다.

국세청 126 세미래 콜센터

국세관련 모든 상담은 국번없이 126  
전국 어디서나 편리하게 상담받으세요.