

공동의제 : 비거주자의 납세의무

## 1) 비거주자의 정의

### 1. 국내법상 정의 및 취급

#### (1) 비거주자 정의

소득세법에서 「거주자」란 국내에 「주소」를 두거나 또는 현재 까지 계속하여 1년 이상 「거소」를 둔 개인을 말한다. 「거주자」이외의 개인을 「비거주자」로 규정하고 있다. (所得稅法第2条)

#### (2) 주소판정기준

「주소」란 「개인의 생활 본거지」를 말한다. 「생활본거지」인지의 여부는 객관적 사실에 따라 판단한다. 즉 어떤 사람의 체재지가 2개 국가이상 걸쳐 있는 경우에 그 주소가 어디지를 판정하기 위하여는, 예를 들면 거주, 직업, 자산소재, 친족 거주상황, 국적 등 객관적 사실에 따라 판단한다.

#### (3) 거소 정의

「거소」란 「그 사람의 생활본거지는 아니지만 현실적으로 거주하고 있는 장소」다.

(주) 체재일수만 따져서 판단하는 것이 아니기 때문에 외국에 1년의 절반 이상(183일)을 체재하였더라도 우리나라의 거주자가 되는 경우가 있다. 1년간에 거주지를 여러 나라에 걸쳐 전전하며 이동하는 이른바 「영원한 여행객 (Perpetual Traveler, Permanent Traveler)」의 경우에도 생활본거지가 우리나라에 있으면 우리나라의 거주자로 된다.

(참고)

민법

(주소)

제 22조 각 개인의 생활본거지를 그 사람의 주소로 한다.

(거소)

제 23조 주소를 알지 못하는 때에는 거소를 주소로 본다

2 일본에 주소를 두지 아니한 자는 그가 일본인 또는 외국인 인지를

불문하고 일본에서의 거소를 그자의 주소로 본다. 단 준거법에 정한 법률에 따라 그자의 주소지법에 따르는 때에는 그러하지 아니하다.

(가주소)

제 24 조 어떤 행위에 대하여 가주소를 선정한 때에는 그 행위에 관하여는 가주소를 주소로 본다.

## 2. 조세조약상 취급

조세조약에서는 우리나라와 다른 규정을 두고 있는 국가와의 이중과세를 방지하기 위하여 개인, 법인을 포함하여 거주자의 판정방식을 정하고 있다.

구체적으로는 각각의 조세조약에 따르지만 개인의 경우 일반적으로는 「항구적 거주」 「이해관계의 중심적 장소」 「상용 거주」 그리고 「국적」 순서로 거주자인지의 여부를 판정한다.

그리고 일한조세조약에서도 같은 순서로 판정하고 있다.)

(참고: 관련법령 조문)

### 소득세법

(정의)

제 2 조 이 법률에서 다음 각호에 계기 된 용어의 정의는 해당 각호에 정해진 바에 따른다.

- 1 국내 이 법률의 시행지를 말한다
- 2 국외 이 법률의 시행지외의 지역을 말한다
- 3 거주자 국내에 주소를 두거나 또는 현재까지 계속하여 1 년 이상 거소를 둔 개인을 말한다.
- 4 비영주자 거주자 중 일본국적을 가지고 있지 아니하나 과거 10 년 이내에 국내에 주소 또는 거소를 둔 기간의 합계가 5 년 이상인 개인을 말한다.
- 5 비거주자 거주자 이외의 개인을 말한다.

(거주자 및 비거주자의 구분)

제 3 조 국가공무원 또는 지방공무원(이들 중 일본국적을 가지고 있지 아니한 자, 기타 타 시행령에서 정한 자를 제외 한다)은 국내에 주소를 두지 아니한 기간에 대하여도 국내에 주소를 둔 것으로 보며 이 법률(제 10 조(장해자 등의 소액예금 이자소득 등의 비과세), 제 15 조(납세지) 및 제 16 조(납세지 특례)를 제외 한다)의 규정을 적용 한다.

2 전항에 정하여진 것 이외 거주자 및 비거주자의 구분과 관련하여 국내에 주소를 두고 있는지의 판정에 대하여 필요한 사항은 시행령에서 정한다.

### 소득세법 시행령

(국내에 주소를 둔 자로 추정하는 경우)

제 14 조 국내에 거주하게 된 개인이 다음 각호에 해당하는 때에는 국내에 주소를 둔 것으로 추정한다.

- 1) 국내에서 계속하여 1년 이상 거주가 필요한 직업을 가진 때
- 2) 일본국적을 가지고 있으면서 국내에서 생계를 같이하는 배우자, 기타 친족이 있을 것, 기타 국내에서의 직업 및 자산의 유무 등의 상황에 비추어 국내에서 계속하여 1년 이상 거주할 것이라고 추정되는 경우

2 전항의 규정에 따라 국내에 주소를 둔 자로 추정되는 개인과 생계를 함께하는 배우자, 기타 그 자를 부양하는 친족이 국내에 거주하는 경우에는 이들도 국내에 주소를 둔 자로 추정한다.

(국내에 주소를 두지 아니한 자로 추정하는 경우)

제 15조 국외에 이주한 개인이 다음 각호의 하나에 해당되는 경우에 국내에 주소를 두지 아니한 것으로 추정한다.

- 1) 국외에서 계속하여 1년 이상 거주가 필요한 직업을 가진 때
- 2) 외국의 국적을 취득하거나 외국의 법령에 따라 외국에서 영주허가를 받고 국내에서 생계를 함께하는 배우자, 기타 친족이 없을 것 기타 국내에서의 직업 및 자산유무의 상황 등을 비추어 다시 국내로 돌아와 주로 거주하리라고 추측되지 아니하는 경우

2 전항의 규정에 따라 국내에 주소를 두지 아니한 자로 추정되는 개인과 생계를 함께하는 배우자, 기타 그를 부양하는 친족이 국외에 거주하는 때에는 이들도 국내에 주소를 두지 아니한 것으로 추정한다.

### 일한조세조약(발취)

(전략) 쌍방 체결국의 거주자에 해당하는 개인에 대하여 다음과 같은 지위를 부여한다.

- (a) 당해 개인은 항구적으로 거주하는 소재지 체결국의 거주자로 본다. 항구적으로 거주하는 소재지가 쌍방의 체결국내에 있는 경우의 당해 개인은 그 인적 및 경제적 관계에 따라 밀접한 체결국(중요한 이해 관

- 계의 중심이 되는 나라)의 거주자로 본다.
- (b) 중요한 이해관계의 중심이 되는 체결국을 결정할 수 없는 때 또는 항구적으로 거주하는 체결국이 없는 때의 당해 개인은 그가 상시 거주하는 소재지 체결국의 거주자로 본다.
  - (c) 항시 거주하는 주거지가 쌍방의 체결국내에 있는 때 또는 어느 쪽의 체결국내에도 있지 아니하는 때의 당해 개인은 본인이 국민인 체결국의 거주자로 본다.
  - (d) 당해 개인이 쌍방의 체결국의 국민인 때 또는 어느 쪽 체결국의 국민이 아닌 때에는 양 체결국의 권한 있는 당국은 합의에 의해 이를 해결 한다.

## 2) 국내원천소득의 유형

### 1. 국내원천소득이란

비거주자의 과세대상소득은 소득세법 제 161 조에 규정된 국내원천소득에 한하여 과세되며, 그 유형은 아래 1 호부터 12 호까지이다.

#### 국내원천소득의 구분 및 개요

구 분	내 용
1 호 사업 소득 등 (所法 161 一)	국내에서 영위하는 사업에서 발생하는 소득 또는 국내소재 자산의 운용, 보유 혹은 양도로 인한 소득 기타 그 원천이 국내에 있는 소득으로서 시행령에서 정하는 것
1 호 2 조합계약의 분배금 (所法 161 一의 2)	국내 민법 667 조 제 1 항에 규정에 의거 조합계약에 따라 행하는 사업에서 발생하는 이익으로 당해 조합계약에 의한 분배금 중 시행령에서 정한 것
1 호의 3 토지, 건물 등 양도대가 (所法 161 一의 3)	국내소재 토지 혹은 토지에 존재하는 권리 또는 건물 및 그 부속설비 혹은 구축물의 양도에 따른 대가

2 호 인적용역 제공사업대가 (所法 161-2)	국내에서 인적 용역제공이 주업으로서 시행령에 정하여져 있는 사업을 영위하는 자가 받는 인적 용역제공에 따른 대가.
3 호 부동산 등의 임대 대가 (所法 161-3)	국내소재 부동산, 국내소재 부동산에 존재하는 권리 혹은 채석법의규정에 따른 채석권의 대부(지상권 또는 채석권의 설정 기타 타인에게 부동산, 부동산상의 권리 또는 채석권을 사용하게 하는 일체의 행위를 포함한다), 광업법의 규정에 따른 광업권의 설정 또는 거주자 혹은 국내법인에게 선박 또는 항공기의 대부에 따른 대가
4 호 채권, 예저금 등의 이자 (所法 161-4)	소득세법 제 23 조 제 1 항에 규정된 이자 등 중에서 다음의 것 가)일본국 국채 혹은 지방채 또는 내국법인이 발행한 채권의 이자 나)외국법인이 발행한 채권이자 중 당해 외국법인이 국내에서 영위하는 사업에 귀속 되는 것, 기타 시행령에서 정하여진 것 다)국내의 영업소, 사무소 기타 이에 준하는 곳에 예입된 예저금의 이자 라)국내의 영업소에 신탁된 합동운용신탁, 공사채 투자신탁 또는 공모 공사채 등 운용투자신탁수익의 분배금

5 호 배당소득(所法 161-5)	소득세법 제 24 조 제 1 항의 배당소득 중에서 다음의 것 가) 내국법인으로부터 받은 제 24 조 제 1 항의 잉여금의 배당, 이익의 배당, 잉여금의 분배 또는 기금이자 나) 국내의 영업소에 신탁된 투자신탁(공사채 투자신탁 및 공모 공사채 등 운용투자신탁을 제외한다) 또는 특정수익증권 발행신탁의 수익 분배
6 호 대부금이자(所 法 161-6)	국내에서 업무를 영위하는 자에 대한 대부금(이에 준하는 것을 포함한다)으로서 당해 업무와 관련된 대부금의 이자
7 호 공업소유권 등의 사용료 (所法 161-7)	국내에서 업무를 영위하는 자로부터 받는 다음의 사용료 또는 대가로서 업무에 관련되는 것 가) 공업소유권, 기타 기술관련권리, 특별한 기술에 의한 생산방식 혹은 이에 준하는 사용료 또는 그 양도에 따른 대가 나) 저작권(출판권 및 저적인접권 기타 이에 준하는 것을 포함한다)사용료 또는 그 양도대가 다) 기계, 장치 기타 시행령에서 정한 용구의 사용료

<p>8 호 급여 등 인적용역 제공대가 (所法 161-8)</p>	<p>급여, 보수 또는 연금으로서 다음의 것 가) 봉급, 급여, 임금, 세비, 상여 또는 이에 준하는 급여 기타 인적용역제공에 대한 보수 중 국내에서 제공하는 근로 기타 인적용역의 제공(내국법인의 임원으로서 국외에서 제공하는 근로 기타 시행령에서 정한 인적용역을 포함한다)에 따른 대가 나) 소득세법 제 35 조 3 항에 규정된 공적연금 등 다) 소득세법 제 30 조 1 항에 규정된 퇴직수당 중 지급 받은 자가 거주자였던 기간 동안 제공한 근로 기타 인적용역제공(내국법인의 임원으로서 비거주자였던 기간 동안 제공한 근로 기타 시행령에서 정한 인적용역 제공을 포함한다)에 따른 대가</p>
<p>9 호 광고용 상금 (所法 161-9)</p>	<p>국내에서 영위하는 사업의 광고선전용 상금으로서 시행령에서 정하는 것</p>
<p>10 호 보험 계약따른 연금(所法 161-10)</p>	<p>국내 소재 영업소 또는 국내에서 계약체결을 대리하는 자로부터 계약된 생명보험계약, 손해보험계약, 기타 연금관련 계약으로 시행령에서 정한 바에 따라 받는 연금으로서 8 호 나)에 해당되지 아니하는 것</p>

<p>11 호 정기적금의 급부보전금 등 (所 161-11)</p>	<p>급부보전금, 이자, 이익 또는 차익으로서 다음의 것 가) 소득세법 제 174 조 3 호의 급부보전금 중 국내소재 영업소가 받는 정기적금과 관련된 급부보전금 나) 소득세법 제 174 조 4 호의 급부보전금 중 국내소재 영업소가 받는 동 호에 규정된 부금과 관련된 급부보전금 다) 소득세법 제 174 조 5 호의 이자 중 국내소재 영업소를 통하여 체결된 동 호에 규정된 계약과 관련된 이자 라) 소득세법 제 174 조 6 호의 이익 중 국내소재 영업소를 통하여 체결된 동 호에 규정된 계약과 관련된 이익 마) 소득세법 제 174 조 7 호의 차익 중 국내소재 영업소가 받은 예저금과 관련된 보전금 바) 소득세법 제 174 조 8 호의 차익 중 국내소재 영업소 또는 국내에서 계약체결을 대리하는 자를 통하여 계약된 동 호에 규정된 계약관련 보전금</p>
<p>12 호 익명조합 등 의 분배금( 所法 161-12)</p>	<p>국내에서 사업을 영위하는 자에 대한 출자와 관련하여 익명조합 계약에 따라 받는 이익의 분배</p>

## 2. 국내원천소득에 관한 포괄규정(1 호 소득)

### (1) 1 호소득의 구분

국내에서 영위하는 사업에서 발생하는 소득

소득세법 및 법인세법에서 분류된 사업의 범위는 다음과 같다(7 종)

1	재고자산의 구입 판매
2	재고자산의 제조 판매
3	건설작업 등
4	국제운수
5	보험업
6	출판·방송업
7	기타 사업(위 6 종류에 해당되지 아니하는 사업에 대하여 독립기업간 원칙과 이익분할법과의 관계를 감안하여 국내원천소득을 판단한다)

또한 비거주자가 국외에서 양도받은 재고자산을 국내에서 양도하는 경우 국내에서 양도함으로서 발생하는 소득 전부가 국내원천소득이 된다

국내소재 자산의 운용, 보유 혹은 양도에 따라 발생하는 소득

국내소재 자산의 운용 또는 보유로 발생하는 소득은 다음과 같다.

1	공사채 중 일본국 국채 또는 지방채 혹은 내국법인이 발행하는 채권 또는 약속어음
2	거주자의 대부금관련 채권으로서 당해 거주자가 영위하는 업무와 관계 없는 것
3	국내소재 영업소, 사무소, 기타 이에 준하는 장소 또는 국내에서 계약체결을 대리하는 자를 통하여 체결한 보험계약, 기타 이와 유사한 계약에 의거 보험금을 지불하거나 또는 잉여금의 분배를 받을 권리
4	국내에서 공사채를 대부한 경우의 대부료
5	국채, 지방채, 채권 혹은 자금조달을 위하여 발행하는 약속어음과 관련한 상환차익 또는 발행차익
6	채권이자 및 상환 또는 대부금과 관련된 채권을 그 채권금액을 충족하는 가액으로 취득한 경우에 충족된 부분
7	국내의 공탁금에서 발생하는 공탁금이자
8	개인으로부터 받는 동산의 사용료 (개인이 국내에서 생활하는데 필요한 동산에 한한다)

국내소재 자산의 양도에 따라 발생하는 소득은 다음과 같다

1	일본국의 법령에 따른 면허, 허가, 기타 이들 종류의 처분에 따라 설정된 권리
2	금융상품거래법에 규정된 유가증권 또는 유가증권에 준하는 것의 권리로서 다음의 것 가) 거래소 금융상품시장에서 양도 되는 것 나) 국내소재 영업소를 통하여 양도 되는 것 다) 계약, 기타사유로 인도의무가 발생하기 직전의 증권 혹은 증서 또는 당해 권리를 증명하는 서면이 국내에 소재하는 것
3	사채, 주식 등의 이체에 관한 법률에 규정된 이체구좌 장부에 기재되어 있는 사채 등, 국채에 관한 법률의 규정에 따라 등록되어 있는 국채 또는 내국법인에 관련된 지분
4	법인세법 시행령 제 187 조 1 항 3 호(항구적 시설을 두지 아니한 외국법인의 과세소득)에 규정된 주식 등의 양도소득이 동 호 가)또는 나)에 해당되는 것
5	법인세법 시행령 제 187 조 1 항 4 호에 규정된 주식으로서 그 주식의 양도소득이 동 호에 해당되는 것
6	국내소재 골프장의 소유 또는 경영에 관련된 법인의 주식 또는 출자로 인하여 골프장을 일반내장객에 비하여 유리한 조건으로 계속 이용할 권리를 가지는 경우의 그 주식 또는 출자
7	국내소재 영업소가 받은 예저금, 정기적금 혹은 부금에 관한 권리 또는 국내소재 영업소에 신탁된 합동운용신탁(대부신탁을 제외 한다)에 관한 권리
8	국내에서 대부업무를 영위하는 대부금 또는 거주자에게 대부금관련 채권으로서 거주자가 영위하는 업무에 관련 없는 것
9	국내영업소를 통하여 체결한 연금을 받을 권리 또는 국내영업소를 통하여 체결된 생명보험에 관한 권리
10	국내사업소를 통하여 체결된 저당증권의 계약과 관련된 채권
11	국내에서 사업을 영위하는 자에게 익명조합계약에 의거 출자하고 받는 이익의 분배를 받을 권리
12	국내에서 영위하는 사업과 관련된 영업권
13	국내에서 골프장, 기타시설의 이용권
14	위 자산 이외 양도계약, 기타계약에 근거하여 인도의무가 발생하기 직전 국내에 소재하는 자산(재고자산인 동산을 제외한다)



### 3.2 호부터 12 호까지의 국내원천소득

#### (1) 인적용역제공이 주된 사업소득(2 호 소득)

국내에서 인적용역제공이 주된 사업으로 다음에 계기하는 자의 용역제공 관련대가로 한다

- ① 영화, 연극배우, 음악가, 기타 예능인 또는 직업운동가가 제공하는 용역
- ② 변호사, 공인회계사, 건축사, 기타 자유직업자가 제공하는 용역
- ③ 과학기술, 경영관리, 기타분야에 관한 전문적지식 또는 특별한 기능을 가진 자가 그 지식 또는 기능을 활용하여 제공하는 용역. 단 다음의 것을 제외 한다.  
(가) 기계설비판매, 기타 사업을 하는 자가 업무에 부수하여 행하는 용역  
(나) 건설, 설치, 조립 기타 작업의 지휘 및 감독을 주로 하는 용역

#### (2) 국내소재 부동산 등 임대소득 (3 호 소득)

국내소재 부동산 등 임대소득은 다음의 것으로 한다

- ① 국내소재 부동산의 임대
- ② 국내소재 부동산에 존재하는 권리의 임대
- ③ 채석권의 임대
- ④ 조광권의 설정
- ⑤ 거주자 또는 내국법인에게 선박 또는 항공기의 임대

#### (3) 이자소득(4 호 소득)

이자소득이란 소득세법 제 23 조 1 항의 이자 등 중에서 다음의 것으로 한다

- ① 공사채 중 일본국의 국채 또는 지방채 혹은 내국법인이 발행한 채권의 이자
- ② 국내소재 영업소에 예금된 예저금의 이자
- ③ 국내소재 영업소에 신탁된 합동운용신탁, 공사채투자신탁 또는 공모공사채 등 운용투자신탁수익의 분배금

#### (4) 배당소득(5 호 소득)

배당소득이란 내국법인으로부터 받은 소득세법 제 24 조 1 항에 규정된 다

음의 배당관련 소득으로 한다

- ① 내국법인으로부터 받은 잉여금의 배당, 이익배당, 잉여금의 분배 또는 이자
- ② 국내소재 영업소에 신탁된 투자신탁(공사채투자신탁 및 공모공사채 등 운용투자신탁을 제외한다) 또는 특정목적신탁수익의 분배금

(5)대부금이자(6 호 소득)

일본국내에서 영위하는 대부사업의 대부금으로서 그 용도가 국내업무에 관련되는 경우 그 대부금의 이자는 6 호 소득에 해당된다. 이 기준은 자금의 사용지 에 따라 소득의 원천지가 결정되므로 일반적으로 「사용지주의」라고 불리어진다.

- ① 국내업무에 관련된 대부금이자(법인세법 기본통칙 20-1-18)
  - (가) 거주자 또는 내국법인의 국내사업소 등에 대부된 대부금의 이자
  - (나) 국내에서 사업을 영위하는 비거주자 또는 외국법인에게 대부된 대부금의 이자로서 다음의 어느 하나에 해당되는 것
    - 국내소재 사업소 등을 통하여 대부된 대부금의 이자
    - 비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득금액을 계산할 때 필요경비 또는 손금에 산입된 금액
- ② 대부금에 준하는 것
  - (가) 예금 중 법인세법 제 138 조 4 호 3(예저금이자 등의 소득)에 규정된 예저금 이외의 것
  - (나) 보증금, 집세보증금, 기타 이와 유사한 채권
  - (다) 전도금, 기타 이와 유사한 채권
  - (라) 타인을 위하여 대신 지급한 경우의 입체금
  - (마) 거래와 관련하여 연체된 채권
  - (바) 보증채무를 변제함에 따라 취득하게 된 구상권
  - (사) 손해배상금과 관련하여 연체된 채권
  - (아) 당좌대월채권

단, 금융기관이 국내에서 업무를 행하는 자에 대한 채권. 자산의 양도 또는 용역제공대가의 채권으로서 그 발생일로부터 채무이행일까지의 기간이 6 월을 초과하지 않는 이자는 국내원천소득으로부터 제외되나(법령 제 180 조 1) 국내에서 영위하는 사업소득에는 포함 된다. (법령 제 180 조 2)

(6)공업소유권 등의 사용료 또는 그 양도대가(7 호 소득)

국내에서 업무를 영위하는 자의 업무관련 사용료 또는 양도대가는 국내원천소득이 되며 그 범위는 다음과 같다. 다만, 사용료나 대부금이자도 같이 「사용지주의」 기준에 따르나 그 대상이 되는 상대방 외국과 조세조약이 체결되어 있는 경우에는 「채권자주의」 기준이 적용된다.

① 공업소유권 등의 사용료 또는 그 양도대가의 범위

(가)공업소유권, 기타 기술관련권리, 특별한 기술에 의한 생산방식 또는 이에 준하는 것의 사용료 또는 그 양도대가

(나)저작권(출판권 및 저작인접권, 기타 이에 준하는 것을 포함한다)

사용료 또는 그 양도대가

(다)기계, 장치, 기타 시행령에서 정한 용구의 사용료

기본적으로 국내업무에 관련된 사용료가 해당된다. (法基通 20-1-20)

(가) 거주자 또는 내국법인의 국내소재 사업소 등에게 제공된 위①(가)

부터 ①(다)까지 자산의 사용료 또는 대가

(나) 국내에서 사업을 영위하는 비거주자 또는 외국법인에게 제공된 당해 자산의 사용료 또는 대가로서 다음의 하나에 해당되는 것

a. 국내소재 사업소 등을 통하여 제공된 자산의 사용료 또는 대가

b. 그 비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득금액 계산상 필요경비 또는 손금에 산입된 금액

③공업소유권의 의의 (法基通 20-1-21)

공업소유권이란 특허권, 실용신안권, 의장권, 상표권의 공업소유권 및 기타 실시권 등 외에 이들 권리의 목적은 아니지만 생산 기타 업무상 반복적으로 사용되기까지 형성된 창작 즉, 특별한 원료, 처방, 기계, 기구, 공정 등 독자적인 고안 또는 방법을 이용한 생산방식, 이에 준하는 비밀 비법 기타 특별한 기술적 가치를 가진 지식 및 의장 등을 말한다.

따라서 노하우는 물론 기계, 설비 등의 설계 및 도면 등에 노하우를 반영 시킨 생산방식, 디자인도 이에 포함되나 해외의 기술동향, 제품의 판로, 성능조사, 검사 등은 포함되지 않는다.

④사용료의 의의(法基通 20-1-22)

공업소유권 등의 사용료란 공업소유권 등의 실시, 사용, 적용, 제공 또는 전수 혹은 공업소유권 등에 관련된 실시권 또는 사용권의 설정 허락 혹은 그 양도로 인하여 받은 일체의 대가를 포함한다. 또한 저작권사용료란 저작물의 복제, 상연, 연주, 방송, 전시, 상영, 번역, 편곡, 각색, 영화화, 기타 저작물의 이용 또는 출판권의 설정과 관련 하여 받는 일체의 대가를 포함한다.따라서 이들 사용료에는 계약체결시의

계약금 권리금 외에 이를 제공하거나 또는 전수를 위해 소용되는 비용을 받는 것도 포함됨에 유의하여야 한다.

(7) 급여, 기타 인적용역제공 보수 등(8 호 소득)

다음의 보수 등은 국내원천소득에 해당된다.

①봉급, 급여, 임금, 세비, 상여 또는 이와 유사한 급여, 기타 개인적으로 제공하는 용역대가 중 국내에서의 근로제공 기타 인적용역 제공에 따른 대가

②공적연금 등(외국의 공적연금 제도에 따라 받는 연금은 제외한다.)

③퇴직수당 등을 받은 자가 거주자였던 기간 제공한 근로 기타 인적 제공의 대가

(8)광고선전시의 상금(9 호소득)

국내에서 영위하는 사업에서 광고선전상금으로 지급된 금품 기타 경제적 이익은 국내원천소득에 해당된다 ( 法令 182 条 )

(9)생명보험계약, 기타 연금계약에 의한 연금(10 호소득)

국내소재 영업소 또는 국내에서 계약체결을 대리하는 자를 통하여 체결된 생명보험계약, 손해보험계약, 기타 연금관련계약에 의한 연금으로서 공적연금 등 이외의 것이 해당된다. 또한 연금지급개시일 이후에 연금계약과 관련하여 분배 받는 잉여금 또는 일부 되돌려주는 금액 및 그 계약에 의거 연금에 대신하여 지급된 일시금을 포함한다.

(10)정기보험금의 급부보전금 등(11 호소득)

정기예금 또는 상호부금의 급부보전금, 근저당권에 관련된 이자, 금 저축 등에 관한 이익, 외화예금차익 및 일시불 양로보험의 차익 중 국내소재 영업소를 통하여 체결된 계약 분에 대한 소득이 해당 된다.

(11)익명조합계약에 의한 이익분배금(12 호소득)

국내에서 사업을 영위하는 자에 대한 출자금 중 익명조합계약에 의하여 받을 이익금은 국내원천소득에 해당한다.

또한 익명조합계약이란 당사자 일방이 상대방의 사업을 위하여 출자하며 상대방은 계약에 따라 그 사업에서 발생하는 이익을 분배하도록 규정되어 있다.(商法 535 조 法令 184 조)

(참고문헌)

望月文夫 「도해 국제세무 (2010 年版)」 財団法人大蔵財務協會

三好 毅 「해외근무자의 세무환경 (2011 年版)」 財団法人大蔵財務協會

牧野好孝 「사례로서 알게 되는 국제원천과세」 稅務研究会出版社

3) 비거주자의 소득세 과세방법

비거주자는 일본국내의 소득(국내원천소득)에 대하여 일본에서 과세된다.  
( 所法 5 、 所法 161 )

이는 일본국내의 소득(국내원천소득)은, 일본국내에 거주하고 있는 사람이나 거주하지 아니하고 있는 사람도 동일한 소득의 범위내에서는 일본에서 과세함으로써 과세관계가 평등하게 되기 때문이다. 거주자가 일본에서 얻은 소득에 대하여 과세되기 때문에 비거주자가 일본에서 거주자와 동일한 소득을 얻은 때에 국내원천소득에 대하여 과세되지 않는 것은 일본국내에서의 과세관계가 불평등하게 되기 때문이다.

다만 과세하는 방법은 다르다. 거주자의 경우 1 년간의 소득에 대하여 다음년도 3 월 15 일까지 세무서에 「확정신고서」를 제출 하도록 하고 있다. 비거주자의 경우에는 일본에 거주하지 아니하고 있으므로 1 년간 소득을 다음 년도에 세무서에 신고하려고 해도 신고 시에 이미 일본에 거주하지 않는 경우를 생각할 수 있다.

그래서 일본에서의 과세누수 현상을 방지하기 위하여 대부분의 경우 원천징수제도( 所法 213 )를 도입하고 있다. 그 방법으로 원천징수제도에하에서는 일단 세금을 먼저 징수하기 때문에 세금의 누수가 적어진다고 생각된다. 이 방식은 국제조세에 공통으로 적용되는 것으로서 제 외국에서도 이와 같은 방식을 채택하고 있다.

과세소득의 범위나 과세방법은 비거주자가 항구적 시설이 있는지 또는 그 시설의 종류에 따라 다르다. (항구적시설 : permanent establishment: PE 라 부른다) 비거주자의 과세소득의 범위는 항구적시설(PE)의 유무에 따라 다르지만 구체적으로 다음과 같다. ( 所法 164 )

① 지점이 있는 비거주자 ( 1 호 P E )

국내원천소득 전부

② 건설작업소득이 있는 비거주자 ( 2 호 P E )

→ 가) 所法第161条1호부터3호까지의 국내원천소득 등

나) 所法第161条4号부터12호까지의 국내원천소득 중 PE의 국내사업에 귀속되는 것

대리인 등이 있는 비거주자 ( 3 호 P E )

와 같음

위 이외의 비거주자

가) 所法161条1호 및 1호의3에 제기된 국내원천소득 중 국내 소재 자산의 운용 혹은 보유 또는 국내소재 부동산의 양도소득 기타 시행령에서 정한 소득

나) 所法161条2호 및 3호에 제기한 국내원천소득

소득세법 기본통칙 161-4 에 의하면 비거주자의 과세관계 개요는 다음과 같으나 조세조약에서는 이와 다르게 정하여져 있음에 유의하여야 한다.

	국내에 항구적 시설을 두고 있는 자			과세 원천징수 있는 자
	지적, 기타 시설을 행하는 일정한 장소에 가진 자	1년 이상 건설자본 등을 행하거나 일종요건을 갖춘 다른 행 등을 두고 있는 자	항구적 시설을 두고 있는 자	
차입소득	중합과세			과세 있음
자산소득	중합과세			과세 있음
기타 국내원천소득	중합과세			과세 있음
조항과 약항과 조항과	과세			20%
투자 등의 양과가	원천징수 후 중합과세			원천징수 10%
이적용업제 등 차과가	원천징수 후 중합과세			20%
특수업의 임대료 등	과세			20%
이자 등	원천징수 후 중합과세	원천징수 후 중합과세 / 과세 / 과세	원천징수 과세 / 과세 / 과세	15%
배당 등				20%
배당금 이차				20%
사용료 등				20%
급여, 프스, 공적연금, 프스스금 등				20%
차입금 광고선전을 위한 상금				20%
상환금 환과 약의 연금 등				20%
장기 이금과 급여프잔금 등				15%
인당 조항과 약 등의 이 과				20%

#### 4) 양도소득과 퇴직소득의 과세방법

##### 1. 양도소득의 과세방법

자산양도소득에 대한 과세는 국내소재자산에 한하여 국내원천소득으로 과세된다.

###### (1) 부동산 양도

부동산 양도는 국내소재 토지 혹은 토지상의 권리 또는 건물 및 그 부속 설비 혹은 구축물의 양도대가가 국내원천소득에 해당된다.(소득세법 제 161 조 1 의 3)

토지 등의 양도대가는 비거주자의 구분에 따른 차이는 없으며 10% 원천징수한 뒤 종합과세된다.(소득세법 제 212 조 1 항, 제 213 조 1 항 2 호)

즉 비거주자로부터 국내소재 토지 등을 취득한 뒤 대금을 지불하는 자는 기본적으로 대금지급 시에 10% 원천징수 하게 된다. 이때에 원천징수된 소득세는 확정신고 때 정산하게 된다.

다만 토지 등의 양도대가가 1 억엔 이하고 토지 등을 본인 또는 친족의 거주용에 사용하기 위하여 취득한 것은 국내원천소득에 해당되지 아니한다.(소득세법 시행령 제 281 조의 3)

###### (사례)

한국에 거주하는 개인 A(소득세법 제 164 조 제 1 항 제 4 호에 해당하는 비거주자)가 일본국내에 보유하고 있는 토지(취득비 9 천만 엔, 보유기간 5 년 초과)를 1 억 엔에 매각하였다. 이 경우 소득세를 검토해 본다(단 부동산양도 이외의 소득, 양도소득을 계산하기 위한 비용·특별공제 및 기초공제 이외의 소득공제에 대하여는 고려하지 않는다.)

비거주자가 일본국내에 보유하고 있는 부동산을 양도함으로써 발생하는 소득은 국내원천소득에 해당되어 종합과세 방식에 따라 과세된다.

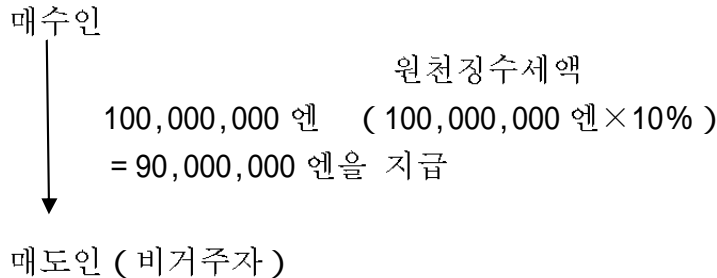
또한 일한 조세조약 제 13 조(양도수익)에서도 부동산 등의 양도로 인하여 발생하는 소득은 그 부동산이 소재하는 국가에서 과세한다고 규정하고 있다

( 소득세법 제 212 조 제 1 항, 소득세법 제 213 조 제 1 항 제 2 호)

비거주자로부터 국내에 있는 토지 등을 양수 받고 그 대가를 지급하는자

는 대가를 지급할 때에 원칙적으로 소득세(대가의 10% 세율)를 원천징수 하도록 하고 있다

【대가를 수수할 때】



【양도한 익년 2월 16일 ~ 3월 15일까지】

부동산양도소득을 확정신고 한다.

비거주자에 대한 세액계산방법은 통상의 소득세 계산방법과 거의 같으며 다른 점은 소득세가 원천징수 되는 것과 소득공제가 잡손공제 · 기부금공제 · 기초공제에 한정되어 있는 점이다.

원천징수 된 소득세는 확정신고 시에 정산되므로 최종적으로는 해외에 거주하는 외국인도 일본국내에 거주하는 외국인과 소득세부담이 같아 진다.

소득금액	10,000,000 엔	
	(양도금액 100,000,000 엔 - 취득비 90,000,000 엔)	
소득공제	<u>380,000 엔</u>	(기초공제)
과세소득금액	9,620,000 엔	
소득세액	1,443,000 엔	장기보유 양도소득의 경우 15% (단기보유 양도소득의 경우 30%)
원천징수세액	<u>10,000,000 엔</u>	
차감환급세액	8,557,000 엔	

(2)주식 등의 양도

조치법 제 37 조의 10 의 규정에 의거 국내에 항구적 시설을 가진 자가 양도하는 주식에 대하여는 15%의 세율로 신고분리과세 된다.

그리고, 2009 년 세법 개정전의 구 조치법 제 37 조의 11 의 규정에 의거 2004 년부터 2009 년 12 월 31 일까지 양도된 상장주식에 대하여는 7%의 경감세율이 적용되며, 또한 2009년 1월 1일부터 2011년 12월 31일까지 양도 하는 상장주식에 대하여는 2008 년 개정된 소득세법 부칙 제 43 조의 규정에 따라 7%의 경감세율이 적용된다



국내에 항구적 시설을 두지 아니한 비거주자가 주식 등을 양도 시에 아래  
- 에 해당되면 국내원천소득으로 과세된다.

①내국법인의 주권 등을 취득하고 이를 내국법인 등에게 양도함으로써 발생  
하는 소득

②내국법인과 특수관계주주인 비거주자가 그 내국법인의 주식 등을  
양도함으로써 발생하는 소득

③세계적격 스톡옵션의 권리를 행사함으로써 취득한 특정주식 등의 양도에  
따른 소득

④특정한 부동산관련 법인의 주식을 양도함으로써 발생하는 소득

⑤일본에 체재하는 동안 내국법인의 주식 등을 양도함으로써 발생하는 소득

⑥국내골프장의 주식형태의 골프회원권을 양도함으로써 발생하는 소득

위 ~ 에 해당되는 때에는 15%의 세율로 신고분리과세 되며 의  
경우에는 종합과세 대상이 되며 확정신고대상이 된다.

단 이때에도 조세조약에 따라 일본에서 과세되지 아니하는 경우도 있다.

## 2. 퇴직소득의 과세방법

비거주자의 퇴직소득 중에서 거주자이었던 기간에 제공된 근로 기타 인적  
용역제공(내국법인의 임원으로서 비거주자이었던 기간 제공된 근로 기타 시  
행령에서 정한 인적용역을 포함한다)에 대하여는 국내원천소득에 해당 됨으  
로 20% 원천징수한다.(소득세법 제 212조, 제 213조) 이 퇴직소득은 분리과  
세 됨으로 과세관계는 원천징수로서 종결된다.(소득세법 제 161조 8호㉔, 제  
164조 2항 2, 제 170조)

소득세법 제 30조에 의거 거주자가 퇴직수당 등을 받은 때에는 퇴직 후의  
수입감소나 노후생활로 담세력이 약한 것을 감안하여 근로연수에 따른 퇴직  
소득공제를 적용하며 그 공제 후 금액의 1/2 을 퇴직소득금액으로 함으로서  
세부담을 경감해주고 있다.

여기서 비거주자에 대하여도 국내에 근무함으로써 받은 퇴직소득이 있는  
경우 그 담세력을 고려하여 거주자 기간중의 근로에 대응하는 부분(국내 원  
천소득)의 20% 상당액의 과세에 대신하여, 그 지불의 원인이 된 퇴직(그  
연도 중에 받은 퇴직수당 등이 2 이상인 때에는 각각 퇴직수당 등의 지급  
원인이 되었던 퇴직)을 사유로 그 연도 중에 지급 받은 퇴직수당 등의  
총액을 거주자로서 받은 것으로 간주하여 거주자에게 적용되는 퇴직소득  
과세방법을 선택할 수 있다.(소득세법 제 171조)

이 경우 근속년수는 어디까지나 거주자에게 적용하는 퇴직소득금액 계산과 같은 방식으로 되어있으므로 근속년수의 계산은 비거주자였던 기간도 포함하여 계산한다.

그리고 이 퇴직소득의 선택과세 적용을 받기 위하여는 퇴직수당 등을 지급 받은 년도의 다음연도 1월 1일(동일 전에 퇴직수당 등의 총액이 확정된 때에는 그 확정된 날)이후에 관할세무서장에게 소정의 사항을 기입한 신고서를 제출하도록 하고 있다(소득세법 제 173조 1항)

(참고문헌)

「21 세기를 대처한 세제논리 제 4 권 국제과세의 이론과 과제 (개정 2판)」

水野忠恒편저 (세무경리협회)

「도해 국제세무」 望月文夫 (대장세무협회)

「세무력UP 시리즈 소득세」 木谷昇 / 橋本清治 (청문사)

「소득세 실무문답집」 재단법인 납세협회연합회 (청문사)

## I. 비거주자의 납세의무(한국)

### 1. 비거주자의 정의

#### (1)정의

‘거주자’란 국내에 주소를 두거나 1년 이상 거소를 둔 개인을 말하는데, 이러한 거주자가 아닌 개인을 ‘비거주자’라 한다.

구 분	세 목	납세의무의 범위
비거주자	소득세	국내원천소득에 대하여만 납세의무를 진다

\*외국인 단기 거주자에 대한 과세특례 : 해당 과세기간 종료일 10년 전부터 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이하인 외국인 거주자에게는 과세대상 소득 중 국외원천소득의 경우 국내에서 지급되거나 국내로 송금된 소득에 대해서만 과세한다

#### (2)주소의 판정기준

주소는 국내에서 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정한다

##### 1)국내에 주소를 가진 것으로 보는 경우

- ①1년 이상 계속 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
- ②국내에 생계를 같이하는 가족이 있고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 1년 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때

##### 2)국내에 주소가 없는 것으로 보는 경우

- ①1년 이상 계속 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때
- ②외국국적을 가졌거나 외국법령에 따라 그 외국의 영주권을 얻은 자로서 국내에 생계를 같이하는 가족이 없고, 그 직업 및 자산상태에 비추어 다시 입국하여 주로 국내에 거주하리라고 인정되지 않은 때

#### (3)거소의 개념과 거주기간의 계산

거소는 주소지 외의 장소 중 상당 기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 않는 장소를 말한다.

그리고 국내에 거소를 둔 기간은 입국한 날의 다음날부터 출국한 날 까지로 한다. 다만, 국내에 거소를 두고 있던 개인이 출국 후 다시 입국한 경우 생계를 같이하는 가족의 거주지나 자산소재지 등에 비추어 그 출국목적이 명백하게 일시적인 것으로 인정되는 때에는 그 출국한 기간도 국내에 거소

를 둔 기간으로 본다. 한편 국내에 거소를 둔 기간이 2과세기간에 걸쳐 1년 이상인 때에도 국내에 1년 이상 거소를 둔 것으로 본다.

#### (4) 조세조약에 따른 과세특례

비거주자가 얻은 소득에 대한 과세문제는 조세조약의 대상이 된다. 조세조약은 체결국 간의 소득에 관한 과세권의 배분(이중과세방지) 및 탈세방지를 목적으로 하며, 거주자의 정의, 고정사업장의 범위, 과세대상소득의 범위, 소득원천지국의 판정문제, 적용세율의 최고한도(제한세율) 등의 내용을 포함한다.

원칙적으로 비거주자의 국내원천소득을 과세하는 경우 소득세법 등 국내세법의 규정이 적용되는 것이나, 우리나라와 조세조약이 체결된 국가의 거주자에 대한 과세는 국내세법과 조세조약이 함께 적용된다. 따라서 비거주자 등의 국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세를 과세할 때에 국내세법의 규정과 조세조약의 규정이 상충되는 경우 특별법 우선의 원칙에 따라 조세조약을 우선 적용한다. 그리하여 비거주자는 조세조약 또는 국제법규에 의해 변경 또는 제한이 가해지게 된다.

## 2. 국내원천소득

### (1) 국내원천소득의 요건

국내원천소득은 이론상 다음과 같은 두 가지 조건을 충족하고 있는 것에 국한된다.

- ① 소득을 발생시키는 결정적 요인이 국내에 있어야 한다. 즉 소득발생의 원천이 되는 행위 등이 국내에서 이루어져야 한다는 것이다.
- ② 국내에서 소득을 지급 받아야 한다. 즉 국가, 지방자치단체, 거주자, 내국법인, 비거주자 또는 외국법인의 국내사업장으로부터 받는 것에 국한되며, 비거주자 또는 외국법인으로부터 받는 것이나 내국법인의 국외사업장으로부터 받는 것은 제외되는 것이다.

### (2) 국내원천소득의 범위

국내세법은 비거주자의 과세대상소득인 국내원천소득에 대하여 열거규정하고 있으며, 명시적으로 열거하지 않은 소득은 과세되지 아니한다.

#### 1) 이자소득

다음에 규정하는 이자소득

- ① 국가, 지방자치단체, 거주자, 내국법인, 비거주자, 외국법인의 국내사업장으로부터 받는 소득

②비거주자로부터 받는 소득으로서 그 소득을 지급하는 비거주자의 국내 사업장과 실질적으로 관련하여 그 국내사업장의 소득금액을 계산할 때 손금·필요경비에 산입되는것

\* 이자소득의 범위에서 제외되는 것

①외국법인이 발행한 채권,증권의 이자와 할인액

②국외에서 받는 예금의 이자와 신탁의 이익

③거주자 또는 내국법인의 국외사업장을 위하여 그 국외사업장이 직접 차용된 차입금의 이자

## 2) 배당소득

내국법인(또는 법인으로 보는 단체)이나 그 밖의 국내로부터 받는 배당 소득\*[국제조세조정에 관한 법률]에 따른 이전가격세제 및 과세자본세제의 적용으로 인하여 배당으로 처분된 금액을 포함한다.

## 3) 부동산소득

국내에 있는 부동산 또는 부동산상의 권리와 국내에서 취득한 광업권,조광권,사석채취에 관한 권리, 지하수의 개발,이용권의 양도,임대,그 밖의 운영으로 인하여 발생하는 소득

\*(9)의 양도소득에 해당하는 것은 제외

\*소득세법에는 위의것 외에도 어업권의 양도,임대 기타 운영으로 인하여 발생하는 소득이 열거되어있다.

## 4) 선박,항공기등의 임대소득

거주자,내국법인,비거주자,외국법인의 국내사업장에 선박,항공기,등록된 자동차,건설기계 또는 산업상,상업상,과학상의 기계,설비,장치,운반구,공구,기구 및 비품을 임대함으로써 발생하는 소득

## 5) 사업소득

비거주자가 국내에서 경영하는 사업에서 발생하는 소득

\*(6)의 인적용역 소득은 제외

\*조세조약에 따라 국내원천사업소득으로 과세할 수 있는 소득 포함

\*국외에서 발생하는 유가증권투자소득중 일정한 소득으로서 국내사업장에 귀속되는 것은 포함

6) 인적용역소득

국내에서 일정한 인적용역을 제공함으로써 발생하는 소득

\*인적용역을 제공받은자가 자가 인적용역 제공과 관련하여 항공회사, 숙박업자 또는 음식점자에게 직접 지급한 항공료, 숙박비 또는 음식비를 부담하는 경우에 그 비용을 제외한 금액을 말한다.

7) 근로소득

국내에서 제공하는 근로의 대가로 받는 급여

8) 퇴직소득

국내에서 제공하는 근로에 대응하는 연금과 퇴직급여

9) 양도소득

양도소득세 과세대상자산인 다음 중 어느 하나에 해당하는 자산, 권리의 양도소득, 다만 그 소득을 발생하게 하는 자산, 권리가 국내에 있는 경우에만 해당한다.

①토지, 건물 및 부동산에 관한 권리

②기타자산 중 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권과 특정시설물 이용권

③내국법인의 주식 또는 출자지분(이를 기초로 하여 발생한 예탁증서 및 신주인수권 포함) 중 양도일이 속하는 사업연도 개시일 현재 그 법인의 자산 총액 중 토지, 건물 및 부동산의 관한 권리의 자산가액의 합계액이 50% 이상인법인의 주식 또는 출자지분(이하 '부동산주식등'이라한다)으로서 증권시장에 상장되지 않는 주식 또는 출자지분

10) 사용료소득

①일정한자산, 정보 또는 권리를 국내에서 사용 하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 그 대가

②일정한자산, 정보 또는 권리의 양도로 발생하는 소득

\*다만, 소득에 관한 이중과세방지협약에서 사용지를 기준으로 그 소득의 국내원천소득 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 자산, 정보 또는 권리에 대한 대가는 국내에서 지급되더라도 국내원천소득으로 보지 않는다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리를 행사하려면 등록이 필요한 권리는 해당 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조, 판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다

### 11) 유가증권 양도소득

다음 중 하나에 해당하는 주식, 출자지분(우리나라에 증권시장에 상장된 부동산주식 등을 포함한다.) 또는 그 밖의 유가증권의 양도로 인한 소득.

- ① 내국법인이 발행한 주식 또는 출자지분과 유가증권
- ② 외국법인이 발행한 주식 또는 출자지분(증권시장에 상장된 것만 해당한다.) 및 외국법인의 국내사업장이 발행한 그 밖의 유가증권

\*유가증권 양도소득의 범위에서 제외되는 것

다음의 요건을 모두 충족한 비거주자 또는 국내사업장 없는 외국법인의 주식(또는 출자지분) 양도소득은 과세 대상에서 제외한다.

- ① 우리나라 증권시장(유가증권시장 또는 코스닥시장)을 통하여 주식(또는 출자지분)을 양도함으로써 발생하는 소득일 것
- ② 해당 양도자 및 그 특수관계자가 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간중 계속하여 해당 주식(또는 출자지분)을 발행한 법인의 발행주식 총액(또는 출자지분)의 25% 미만을 소유할 것

### 12) 기타소득

기타 국내에서 하는 사업, 국내에서 제공하는 인적용역 또는 국내자산과 관련하여 받은 경제적 이익으로 인한 소득 또는 이와 유사한 소득으로서 열거된 것

\*법인세법에 따라 기타소득으로 처분된 금액 포함

\*국외특수관계자가 보유하고 있는 내국인의 주식 및 출자지분이 불공정자본거래로 인하여 그 가치가 증가함으로써 발생하는 소득 포함

### (3) 국내원천소득으로 보지 않는 소득

- ① 국내 사업장이 없는 비거주자가 장내파생상품을 통하여 취득한 소득은 국내원천소득으로 보지 않는다.
- ② 국내사업장이 없는 비거주자가 증권거래법의 규정에 따라 국내사업장이 없는 비거주자, 외국법인과 유가증권(채권 등은 제외한다.) 대차거래를 하여 유가증권 차입자로부터 지급받는 이자, 배당 등의 보상금상당액

## 3. 국내사업장

### (1) 국내사업장의 개념과 범위

#### 1) 국내사업장의 개념

‘국내사업장’이란 국내의 존재하는 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소(fixed place of business)를 말한다. 흔히 국내 사업장은 ‘항구

적 시설(permanent establishment ; PE)’ 로서, 종종 ‘고정사업장’ 이라고도 불리운다. 이러한 국내사업장이 존재하는가 또는 국내원천소득이 그 국내사업장에 귀속되는가 하는 것은 종합과세의 여부를 판정하는 기준으로서 매우 중요하다.

2) 국내사업장에 해당하는 장소

- ①지점,사무소 또는 영업소
- ②상점이나 그 밖의 판매장소
- ③작업장,공장 또는 판매장소
- ④6개월을 초과하여 존속하는 건설장소,건설,조립,설치공사의 현장 또는 이와 관련된 감독을 하는 장소
- ⑤고용인을 통하여 용역을 제공하는 장소로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 장소
  - i)용역이 계속 제공되는 12개월 중 합계 6개월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되는 장소
  - ii)용역이 계속 제공되는 12개월 중 합계 6개월을 초과하지 않는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적 ,반복적으로 수행되는 장소
- ⑥광산, 채석장 또는 해저천연자원이나 그 밖의 천연자원의 탐사장소 및 채취장소

3)국내사업장에 해당하지 않는 장소

- ①자산의 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소
- ②판매를 목적으로 하지 않고 자산의 저장,보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소
- ③광고,선전,정보의 수집과 제공,시장 조사를 하거나 그 밖에 사업수행상 예비적,보조적 사업 활동을 행하기 위하여 사용되는 일정한 장소
- ④자기의 자산을 타인으로 하여금 가공만 하기 위하여 사용하는 일정장소

(2)의제국내사업장

비거주자가 국내사업장을 가지고 있지 않은 경우에 국내에 자기를 위하여 계약을 체결한 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자 또는 이에 준하는 자를 두고 사업을 경영하는 경우에는 그 자의 사업장 소재지 ( 사업장이 없는 경우에는 주소지,주소지가 없는 경우에는 거소지)에 국내사업장을 둔 것으로 본다.

이러한 자들은 이른바 ‘종속대리인(dependent agent)’으로서 국내사업장과 같은 역할을 수행하기 때문에 이를 국내사업장으로 의제하는 것이다.



#### 4. 과세방법

##### (1) 기본구조 : 종합과세와 분리과세

비거주자의 과세방법은 종합과세와 분리과세로 나뉘어진다. ‘종합과세’란 국내원천소득을 합산하여 과세하는 것을 말하며, ‘분리과세’란 국내원천소득을 소득별로 각각 별도로 과세하는 것을 말한다.

구분	종합과세	분리과세
비거주자	(1) 국내사업장이 있는 경우의 그 국내사업장에 귀속되는 소득(그 국내사업장과 실질적으로 관련되는 소득에 한함) (2) 부동산 소득	그 밖의 모든 소득

\* 퇴직소득 및 양도소득은 제외한다

##### (2) 비거주자의 과세방법

국내사업장이 있는 비거주자와 부동산소득이 있는 비거주자에 대해서는 국내원천소득(퇴직, 양도소득은 제외)을 종합하여 과세하되, 국내사업장과 실질적으로 관련되지 않거나 그 국내사업장에 귀속되지 않는 소득(부동산, 근로, 퇴직, 양도소득은 제외)에 대해서는 소득별로 분리하여 과세한다. 국내사업장이 없는 비거주자에는 국내원천소득을 소득별로 분리과세한다.

##### 1) 종합과세

비거주자에 대하여 종합과세하는 경우에 과세표준과 세액의 계산과 신고, 납부(중간에납포함) 및 결정, 징수는 거주자에 대한 소득세의 경우를 준용한다. 다만, 종합소득공제의 경우 인적공제(기본공제, 추가공제 및 다자녀추가공제) 중 비거주자 본인 외의 자에 대한 공제와 특별공제는 하지 않는다.

##### 2) 분리과세(원천징수의 특례)

비거주자의 국내원천소득(부동산, 근로, 퇴직소득은 제외)으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 않거나 그 국내사업장에 귀속되지 않는 소득금액(국내사업장이 없는 비거주자에게 지급하는 금액을 포함하며, 사업소득중 조세조약에 따라 국내원천사업소득으로 과세할 수 있는 소득은 제외한다)에 대해서는 원천징수로서 과세를 종결한다.(다만, 양도소득은 예납적 원천징수대상에 해당한다) 이 경우 국내원천소득을 지급하는자(양도소득을 지급하는 거주자 및 비거주자는 제외)는 국내원천소득을 지급할 때 원천징수하여 다음 달 10일까지 납부하여야 한다.

그 원천징수세액은 다음과 같이 계산한다.

구분	원천징수세액
(1)이자소득,배당소득,사용료소득,기타소득(*주1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지급금액 * 20%</li> <li>• 국가,지방자치단체 및 내국법인이 발행하는 채권에서 발생하는 이자소득: 지급금액 * 14%</li> </ul>
(2)사업소득,선박,항공기 등의 임대소득	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지급금액 * 2%</li> </ul>
(3)인적용역소득	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 지급금액 * 20%</li> </ul>
(4)근로소득	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 거주자의 경우를 준용</li> </ul>
(5)양도소득(예납적 원천징수)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MIN [ 지급금액 * 10%, (지급금액-취득가액·양도비용) * 20% ]</li> </ul>
(6)유가증권 양도소득(*주2)	

(\*주1) 비거주자의 기타소득 중 상금과 부상에 해당하는 기타 소득은 수입금액에서 지급받은 금액의 80% 상당액(실제 소요된 금액이 80% 상당액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액을 포함한다)을 필요경비로 공제할 수 있다.

(\*주2) 국내사업장이 없는 비거주자로서 유가증권 양도소득이 다음의 요건을 갖춘 경우에는 정상가격을 그 지급금액으로 한다.

- ① 국내사업장이 없는 비거주자와 특수관계자가 있는 비거주자(외국법인 포함)간의 거래
- ② 위①의 거래의 의한 거래 가격이 정상 가격에 미달하는 경우

### 3) 인적용역 소득에 대한 종합과세 선택

인적용역소득이 있는 비거주자가 분리과세규정에 불구하고 종합과세표준 확정신고를 하는 경우에는 국내원천소득 (원천징수되는 소득은 제외)에 대하여 종합하여 과세할 수 있다.

### 4) 비거주자의 유가증권 양도소득에 대한 신고,납부 등의 특례

① 국내사업장이 없는 비거주자가 동일한 내국법인의 주식(또는 출자지분)을 같은 사업연도(해당 주식을 발행한 내국법인의 사업 연도를 말한다)에 2 회 이상 양도함으로써 조세조약에서 정한 과세 기준을 충족하게 된 경우에는 양도 당시 원천징수 되지 않은 소득에 대한 원천징수세액 상당액을 양도일이 속하는 사업 종료일로부터 3 개월 이내에 납세지 관할세무서장에게 신고, 납부 하여야 한다. 국내사업장이 있는 비거주자의 소득으로서 그 국내사업장과

실질적으로 관련되지 않거나 그 국내사업장에 귀속되지 않은 소득에 대해서도 또한 같다.

② 납세지 관할세무서장은 비거주자가 이러한 신고,납부를 하지 않거나 신고하여야 할 과세표준에 미달하게 신고한 경우 또는 납부하여야 할 세액에 미달하게 납부하는 경우 거주자 또는 내국법인의 경우를 준용하여 징수한다.

#### 5) 조세피난처에 소재하는 비거주자에 대한 원천징수절차 특례

원천징수의무자는 기획재정부 장관이 고시하는 국가 또는 지역(조세피난처)에 소재하는 비거주자 및 외국법인의 국내원천소득중 이자소득, 배당소득, 사용료소득 또는 유가증권 양도소득에 대하여 소득세 및 법인세로서 원천징수 하는 경우에는 조세조약에 따른 비과세, 면제 또는 제한세율에 관한 규정에 불구하고 소득세법 및 법인세법에 따른 원천징수세율을 우선 적용하여 원천징수 하여야 한다. 다만, 조세 조약에 따른 비과세, 면제 또는 제한 세율에 관한 세율 규정을 적용 받을 수 있음을 국세청장이 사전 승인한 경우에는 그렇지 않다.

### 5. 비거주자의 양도소득 및 퇴직소득 과세방법

#### (1) 양도소득 과세방법

##### 1) 비거주자의 부동산 등 양도소득에 대한 원천징수

비거주자에게 양도대가를 지급하는 자이면 모두 원천징수의무자이며, 지급자인 양수자가 거주자, 내국법인, 비거주자, 외국법인의 어떤 지위에 있더라도 지급하는 자이면 원천징수 의무자에 해당한다. 그러므로 비거주자 상호간의 거래 즉 양수인과 양도인 모두가 비거주자이더라도 지급하는 자는 원천징수의무자이다. 이때 지급 방법과는 상관없으므로 공탁의 경우에도 지급에 해당한다.

##### 2) 원천징수대상인 양도소득의 범위

비거주자의 양도소득에 대한 원천징수대상 자산은 소득세법 제94조 양도소득의 범위에서 규정하는 아래 자산의 양도로 인한 소득이다.

- ① 토지와 건물
- ② 부동산에 관한 권리
- ③ 기타자산(법인의 자산총액 중 부동산 등의 가액이 50%이상인 비상장주식 등에 한함)

### 3) 국내사업장 귀속여부에 관한 원천징수 대상 여부

비거주자에 대한 원천징수 대상은 원칙적으로 국내사업장에 귀속되지 않은 소득에 국한하지만, 양도소득은 별도의 소득과 분류하여 과세하는 현행 소득세 과세 체계화에서는 양도소득은 다른 소득과 합산신고 대상이 아니고 양도소득만을 별도로 신고하여야 하므로 양도자가 개인인 비거주자인 경우에는 국내사업장 귀속여부에 상관없이 원천징수 대상이 되는 것이다.

### 4) 원천징수시기 및 세율

① 원천징수시기 : 대금을 나누어 지급하는 경우에도 최종 잔금을 청산하는 때에 일괄하여 원천징수한다.

#### ② 원천징수세율

i) 원칙 : 양도대가 즉 지급금액의 10%

ii) 예외 : 취득가액 및 양도비용이 확인되는 경우에는 양도가액의 10%와 양도차익의 25% 중 적은 금액

\* 원천징수의무자는 원천징수세액의 10%를 주민세로 징수하여야 한다.

### 5) 원천징수의무의 면제

① 양도자가 양도시기의 도래 전 예정신고 납부한 경우 : 양도자가 양도소득세신고납부확인서를 교부받아 제출하는 경우를 말한다.

② 부동산 등의 양도소득이 비과세 또는 과세 미달 대상인 경우 : 양도자가 관할세무서장의 비과세, 과세미달확인서를 제출하는 경우를 말한다.

### 6) 비거주자의 양도소득세 신고 및 환급

양수자의 원천징수와는 별도로 양도자는 거주자와 동일하게 양도소득세 예정 및 확정신고를 하여야 하며, 이때 원천징수세액을 “비거주자 원천징수영수증(별지서식)을 첨부하여 기납부세액으로 공제받을 수 있다. 또한 양수자가 원천징수를 한 이상 납부여부에 불구하고 기납부세액으로 공제 가능하며, 원천징수세액이 양도자가 납부할 세액보다 큰 경우에는 초과액을 환급 신청한다.

### 7) 비과세 확인서 발급업무

비거주자가 양도소득세를 이미 신고 납부하였거나 비과세 또는 과세미달에 해당하는 경우 양수자의 원천징수의무를 면제하여 납세편의를 도모하기 위해 양도물건 소재지 관할 세무서장이 발급한다

### 8) 비거주자의 1세대 1주택 비과세 규정

양도소득이 있는 비거주자에 대해서는 1세대 1주택에 대한 비과세 및 1세대 1주택에 대한 장기보유특별공제는 적용하지 않는다. 여기서 비거주자는 거주자가 아닌 개인을 말하며, 1세대 1주택에 대한 비과세의 적용에 관해서는 보유기간 및 거주기간의 제한을 받지 않고 비과세되는 경우에 해당하는 비거주자를 제외한다.

### (2) 퇴직소득 과세방법

#### 1) 개요

비거주자가 국내에서 제공하는 근로에 대응하는 연금과 퇴직급여와 관련한 퇴직소득에 대해서는 거주자와 같은 방법으로 과세한다. 국내에서 비거주자에게 퇴직소득을 지급하는 자는 그 비거주자에 대한 퇴직소득 결정세액을 원천징수하여 그 징수일이 속하는 달의 다음달 10일까지 정부에 납부하여야 한다. 퇴직소득은 다른 소득과 합산하지 않고 별도로 분류과세되며 원천징수로 과세가 종결된다.

#### 2) 현실적인 퇴직 및 퇴직소득 수입시기

퇴직소득은 비거주자가 현실적으로 퇴직함으로써 받는 퇴직소득만 해당한다. 여기서 현실적인 퇴직이란 고용관계 내지 근로관계가 종료됨으로써 퇴직하는 것을 의미한다. 한편 일반적인 퇴직소득 수입시기는 퇴직한 날이며, 잉여금처분에 따른 퇴직소득은 해당 법인의 잉여금 처분결의일이 된다.

#### 3) 퇴직소득세 계산

- ① 퇴직소득금액 = 퇴직급여액 - 비과세 퇴직소득
- ② 퇴직소득과세표준 = ① - 퇴직소득공제(소득비례공제 + 근속연수공제)
- ③ 퇴직소득산출세액 = ② \* 1/근속연수 \* 기본세율 \* 근속연수
- ④ 퇴직소득결정세액 = ③ - 외국납부세액공제