

2016 조세의 이해와 쟁점

④ 부가가치세



2016 조세의 이해와 쟁점

④ 부가가치세



2016 조세의 이해와 쟁점

4 부가가치세

총괄 | 박용주 경제분석실장

기획·조정 | 정문종 조세분석심의관
김경신 세제분석과장

집필 | 최천규 경제분석관

지원·편집 | 이하영 행정실무원
이수연 자료분석지원

「2016 조세의 이해와 쟁점」 시리즈는 국가 재정 운용에 대한 국회의원의
의정활동을 지원하는 것을 목적으로 발간되었습니다.

문의: 경제분석실 세제분석과 788-3778 rtsa@assembly.go.kr

이 보고서는 국회예산정책처 홈페이지(www.nabo.go.kr)를 통하여 보실 수 있습니다.

2016 조세의 이해와 쟁점

④ 부가가치세



이 보고서는 「국회법」 제22조의2 및 「국회예산정책처법」 제3조에 따라 국회의원의 의정활동을 지원하기 위하여, 국회예산정책처 보고서발간심의위원회」의 심의(2016. 5. 26)를 거쳐 발간되었습니다.

발 간 사

조세는 국가재정의 주요 수입원이자 개인과 기업의 경제활동과 소득분배 등에도 큰 영향을 미치고 있습니다. 그러나 최근 경제 성장 둔화 및 복지·경제 정책수요의 증가는 조세수입보다 재정지출 확장을 가속하여 각국의 재정 건전성을 위협하고 있습니다. 이에 따라 많은 나라들은 재정건전성 확보를 위해 지출구조개혁 및 세수확충 방안을 마련함과 동시에 조세개편이 효율성과 공평성을 저해하지 않는 방향으로 이루어지도록 노력하고 있습니다.

이와 같은 시점에서 전반적인 조세체계를 이해하고 선진국의 세제개편 동향을 모니터링 하며, 우리나라에서 논의되는 조세개편 방향과 쟁점을 파악할 필요성은 매우 크다고 할 것입니다.

국회예산정책처는 2013년 주요 세목에 대한 이해와 현안 위주로 정리된 「조세의 이해와 쟁점」 시리즈를 출간한 이후, 동 보고서의 활용도를 높이고자 해마다 이루어지는 제도변화와 최근의 현안 등을 시의 적절하게 반영하여 지속적으로 개정해 오고 있습니다.

특히 2016년 개정판은 제20대 국회 개원을 기념하면서, 부의 집중과 소득 불평등이 심화됨에 따라 상속·증여세에 대한 국민적 관심이 증가하고 있는 상황을 반영하여 ‘상속·증여세편’을 신규 발간하였습니다.

지금은 복지·경제 정책 수요에 따른 재원마련이 주요 현안으로 대두되면서 바람직한 조세정책 수립이 그 어느 때보다 절실히 요구되고 있는 시기입니다. 아무쪼록 본 보고서가 세제관련 입법 논의과정에서 국회의원님들의 의정 활동을 지원할 수 있기를 기대합니다. 예산정책처는 앞으로도 우리나라 조세체계 이해를 돕고 주요 쟁점에 대한 분석에 더욱 힘을 기울이도록 하겠습니다.

2016년 6월

국회예산정책처장 김준기

Contents

I. 개요

1. 의 의	3
가. 부가가치세의 개념	4
나. 부가가치의 계산	5
2. 부가가치세의 생성과 도입	6
가. 이론의 생성	6
나. 부가가치세의 도입	8
3. 부가가치세의 과세유형과 과세방법	10
가. 과세유형	10
나. 과세방법	11
4. 부가가치세의 특징과 효과	13
가. 부가가치세의 특징	13
나. 부가가치세의 효과	14
5. 우리나라의 부가가치세 도입 및 주요 개정 현황	16
가. 도입경과	16
나. 도입목적	16
다. 주요 개정 내용	17

II. 과세체계

1. 납세의무자 및 과세기간 등	23
가. 납세의무자	23
나. 과세기간 및 납세지	25
다. 사업자등록	29
2. 과세대상	31
가. 의의	31
나. 재화의 공급	32
다. 용역의 공급	34
라. 재화의 수입	36
마. 부수재화와 용역	36
3. 영세율과 면세	37
가. 영세율제도	37
나. 면세제도	39
다. 영세율과 면세의 비교	43
4. 거래징수와 세금계산서	44
가. 거래징수	44
나. 세금계산서	46
5. 과세표준과 세액의 계산	49
가. 부가가치세의 계산구조	49
나. 과세표준	51
다. 세율	55
라. 납부세액의 계산	58
6. 신고 및 납부	67
가. 신고납부	67
나. 결정·경정·징수와 환급	69
다. 가산세	70

7. 소규모사업자에 대한 배려	72
가. 의의	72
나. 간이과세제도	73
8. 중앙정부와 지방정부 간 세수배분	78
가. 의의	78
나. 현황	81

Ⅲ. 국내외 개편 동향 및 주요 논의 사항

1. 국내외 부가가치세 부담현황	85
가. OECD 국가의 부가가치세 부담현황	85
나. 우리나라의 부가가치세 부담현황	89
2. 외국의 개편 동향	91
가. 세율인상	91
나. OECD 및 EU의 부가가치세 관련 논의	98
3. 우리나라의 부가가치세 개편 관련 주요 논의 사항	102
가. 세율 조정 관련	102
나. 면세범위 관련	104
다. 간이과세제도 관련	109
라. 전자상거래에 대한 부가가치세의 효율적 징수방안 관련	113
마. 매입자납부제도 확대 관련	118

표 목차

[표 1] 부가가치의 계산례	6
[표 2] OECD 국가의 부가가치세 도입연도	9
[표 3] 일반과세사업자의 과세기간	25
[표 4] 총괄납부/사업자단위과세제도 비교	28
[표 5] 부가가치세법상 면세대상	41
[표 6] 영세율과 면세의 비교	43
[표 7] 대가를 받지 아니하는 경우의 과세표준	52
[표 8] OECD 회원국의 부가가치세 세율구조	57
[표 9] 면세재화매입에 대한 의제매입세액의 공제율	61
[표 10] 개인 사업자의 면세농수산물 공제 한도	63
[표 11] 납부(환급)세액 재계산방법	65
[표 12] 신용카드매출전표 등의 발행공제율	66
[표 13] 예정신고기간	67
[표 14] 확정신고기간	68
[표 15] 가산세의 종류	71
[표 16] 주요국의 중소기업자에 대한 배려조치	73
[표 17] 과세유형별 기준금액 변화추이	74
[표 18] 업종별 부가가치율	76
[표 19] 주요국의 지방소비세 운영방식	79
[표 20] 지방자치단체별 지방소비세 배분내역	82
[표 21] OECD국가의 GDP대비 부가가치세 부담비중	85
[표 22] OECD국가의 총조세대비 부가가치세 부담비중	87
[표 23] 최근 5년간 국세 국세징수액 중 부가가치세 비중	89
[표 24] 부가가치세 신고인원 변화 추이	90
[표 25] 부가가치세 신고유형별 납부신고세액 변화 추이	91
[표 26] 최근 OECD 국가들의 부가가치세 표준세율 변화추이	93
[표 27] OECD와 우리나라의 부가가치세 면세대상 비교	106
[표 28] 우리나라·EU 및 OECD 국가의 부가가치세 면세대상 비교	106

[표 29] 주요국의 경감세율 현황	108
[표 30] 전자상거래의 유형	115
[표 31] 전자상거래의 부가가치세 징수방법에 대한 국제비교	116

그림 목차

[그림 1] 현행 부가가치세법상 계산구조	50
[그림 2] 각국의 GDP대비 소비세 증세계획 비교	92
[그림 3] 전자상거래의 범위	114
[그림 4] 부가가치세 거래징수 개념도	118
[그림 5] 부가가치세 금지금거래의 매입자납부제도의 흐름	120

I. 개요

1. 의 의	3
2. 부가가치세의 생성과 도입	6
3. 부가가치세의 과세유형과 과세방법	10
4. 부가가치세의 특징과 효과	13
5. 우리나라의 부가가치세 도입 및 주요 개정 현황 ..	16

I. 개 요

1. 의 의

- 소비세인 부가가치세는 중립적이고 투명한 방식으로 세수를 증대시킬 수 있는 세목으로 1960년대말부터 유럽 국가를 중심으로 도입
 - 1960년대말과 1970년대초 유럽 국가를 중심으로 도입된 이후 빠르게 전 세계로 확산되어 현재 130여개 국가에서 도입 운용되고 있음
- 우리나라는 1977년 소비세제를 개혁하면서 부가가치세를 도입하였고, 현재 내국세 가운데 높은 세수 비중을 차지하고 있는 기간세목으로 성장하였음
 - 부가가치세가 도입되기 이전 일반소비세의 성격을 지닌 영업세와 물품세·석유류세·직물류세 등 개별소비세의 세수구성이 34%대 66%로 개별소비세 중심의 세제였음
 - 우리나라에서 시행되고 있는 부가가치세는 근본적인 체계 면에서 세계 여러 나라에서 시행되는 부가가치세와 큰 차이가 없는 표준화된 부가가치세제도를 시행하고 있음
 - 2015년 현재 부가가치세 세수는 약 54.2조원으로 전체 국세수입 약 217.9조원의 약24.9%를 차지하고 있어 단일 세목으로는 비중이 큼
- 부가가치세는 소비수준에 따른 비례적인 부담을 요구할 수 있는 수평적 공평을 이룩할 수 있는 반면, 소득에 대한 부담비율은 역진적이라 할 수 있음
 - 부가가치세는 소비수준에 따른 비례적인 부담을 요구하기 때문에 수평적 공평(동등한 부담능력을 가진 자에게는 동등한 세부담을 요구)을 도모하는데 우수하다고 말할 수 있음
 - 그러나 소득이 많을수록 소비에 따른 평균적인 비율(평균소비성향)은 낮아지기 때문에 고소득자일수록 부가가치세의 부담비율은 낮아져 역진적이라 할 수 있음



가. 부가가치세의 개념

(1) 경제적 개념

- 부가가치세는 모든 거래단계에서 생성되는 부가가치에 과세하되 그 부담의 전가를 예상하는 다단계 일반소비세이며, 테이트(Tait, Alan A.)는 동 세목의 특징을 다음과 같이 정의하였음¹⁾
 - 사업체 또는 개인 사이에서 거래되는 재화 또는 용역을 대상으로 하여 부과하는 판매세의 일종
 - 모든 재화와 용역을 과세대상으로 하는 조세로 일반세의 일종
 - 단순비례세율 또는 차등비례세율을 적용
 - 소매단계를 포함하여 생산·유통의 모든 단계에 과세하므로 거래세에 해당
 - 각 거래단계에서 생성된 부가가치를 과세물건으로 하여 과세하기 때문에 생산에서 소매단계에까지 이르는 거래단계의 수에 따라 총부담세액이 달라지지 않으며 정확히 소매판매세의 부담세액과 동일
 - 국내에서 생산된 재화와 수입한 재화 간에 차별 없이 공평하게 과세
 - 수출에서는 영세율 적용하여 면세

(2) 우리나라 실정법적 개념

- **현행 우리나라 부가가치세법상 부가가치세의 정의²⁾**
 - 법률상 납세의무자는 사업자로 영리목적의 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자임
 - 담세자(擔稅者)는 소비자(消費者)일 것을 입법상 예상하는 조세
 - 과세물건은 재화 또는 용역의 공급에 의하여 생성된 부가가치로 생산단계 또는 각 거래단계에서 생성한 부가가치에 과세하는 것을 그 본질로 하는 조세임
 - 과세물건의 크기는 화폐단위로 표시되는 금액으로 측정하는 종가세임
 - 세율은 백분비로 표시된 비례세율임

1) Tait, Alan A., Value Added Tax, Maidenhead, Berkshire: McGraw-Hill(UK), 1972, p.1. 재인용, 최명근·나성길, 『부가가치세법론』, 세경사, 2006. pp.3~4.

2) 최명근·나성길, 앞의 책, pp.4~5. 이하 부분도 참조



(3) 조세체계상의 위치

■ 현행 조세체계상 부가가치세의 위치

- 과세주체가 중앙정부이므로 국세이며, 국내거래를 주된 과세대상으로 하는 내국세이지만, 그 세수는 지방정부와 공유하고 있음
- 입법자가 그 부담이 전전(forward shifting)할 것을 예상하여 납세자와 담세자가 불일치한 간접세이고, 소비를 담세력의 표상으로 삼고 있기 때문에 소비세임
- 조세수입의 용도를 제한·특정하고 있지 않기 때문에 보통세임
- 납세의무자의 기초생계비·부양가족수 등 인적사정이 전혀 고려되지 아니하므로 물세이며, 과세물건을 측정하는 가치척도로서 화폐단위를 사용하므로 종가세임

나. 부가가치의 계산

(1) 부가가치의 개념

- 부가가치(Value added)는 생산 또는 거래단계에 있는 사업자가 독자적으로 새로이 창출한 가치의 증분(増分)이라고 정의됨
 - 기업이 재화 또는 용역을 생산·유통하는 단계에서 생산요소의 결합(토지·노동·자본)에 의한 경제활동으로 새로이 창출한 가치증식분(창출된 임금·지대·이자·이윤을 합계한 금액)을 부가가치(value added)라 함
- 부가가치는 부가가치세의 핵심개념으로 부가가치세의 과세물건이 되며, 부가가치의 범위를 어디까지로 볼 것인가에 따라 부가가치세의 유형과 부가가치의 계산방법을 어떻게 할 것인가에 따라 과세형태가 구별됨
 - 부가가치세의 유형에는 GNP형·소득형·소비형이 있음
 - 부가가치의 계산방법에는 산출물의 가액에서 그 산출물을 생산 또는 유통하기 위하여 투입된 투입액을 차감하는 공제법과 부가가치의 구성요소를 합계하여 계산하는 가산법이 있음

(2) 계산의 예시

- 부가가치세의 과세대상인 부가가치는 각 사업자 단계에서 창출하는 부가가치를 대상으로 하고 있으며, 이때 각 기업이 창출한 부가가치의 계산과정을 계산 사례를 통해 설명하면 다음과 같음
 - 사업자가 한 과세기간에 제조한 재화를 매출하여 10,000원의 총수입을 얻었고, 이를 생산하기 위해 원재료 등 4,000원 · 임금 2,000원 · 공장 등의 임차료 500원 · 지급이자 800원 · 기계의 감가상각비 1,200원 · 이윤 1,500원 등 발생
 - 위 자료에 의해 사업자의 부가가치를 공제법과 가산법에 의해 계산하면 아래의 표에 나타난 바와 같음

[표 1] 부가가치의 계산례

(단위: 원)

구분	계산요소	계산요소금액	부가가치금액
공제법	① 매출(output)	10,000	(①-②)
	② 원재료 · 용역(input)	4,000	6,000
가산법	③ 임금(W)	2,000	(③+④+⑤+⑥+⑦)
	④ 지대 · 가임(R)	500	
	⑤ 지급이자(I)	800	
	⑥ 감가상각비(D)	1,200	
	⑦ 이윤(P)	1,500	

2. 부가가치세의 생성과 도입

가. 이론의 생성

- 부가가치세의 개념 및 이론적 생성에 있어서는 제1차 세계대전 이후 유럽의 판매세(sales tax)의 발전단계를 주목할 수 있지만, 그 이론적 근원은 미국의 조세경제학자들의 이론으로 보아야 할 것임³⁾
 - 제1차 세계대전 이후 유럽 여러 국가에서는 재정건전화를 위해 소득세제도의 확립과 함께 일반적인 판매세 도입

3) 水野龍桓, 『消費税の制度と理論』, 弘文堂, 1989. p. 12, 최명근·나성길 앞의 책, pp.41-62 이하 부분도 참조

- 판매세의 형태로 거래세(turnover tax) · 제조사판매세(manufacturer's sales tax) · 생산세(production tax) · 생산자세(producers' tax) 등의 조세로 개발되었음
- 미국의 조세경제학자들은 부가가치세가 시장제도의 유효성과 효율성(the effectiveness and efficiency of the market system)을 감소시키지 않고 충분한 조세수입을 조달할 수 있는 중립적인 조세라는 점에 관심을 가짐⁴⁾
- Thomas S. Adams과 Gerhand Colm의 '전단계공제형판매세' 이론⁵⁾
 - Adams가 주장한 전단계공제형판매세란 구입재화 · 용역에 대해 이미 지급한 세액을 최종생산물의 판매에 대해 지급해야 할 세액에서 공제하는 조세
 - Colm의 부가가치세이론은 생산물 판매에 대해 지급해야 할 세액에서 구입에 관련되는 세액을 공제해야만 종래의 판매세가 가지고 있는 과세의 누적을 배제할 수 있다고 주장
 - Colm의 주장한 부가가치세는 사실 독일 재정학자인 Wilhelm von Siemens가 도입을 제안한 개량거래세와 같은 내용⁶⁾
- Paul Studenski의 기업과세로서의 부가가치세 이론⁷⁾
 - 기업에 대해 독립적으로 과세하는 근거로서 기업이 정부로부터 받는 서비스에 대하여 대가를 지급해야 한다고 전제
 - 기업과세는 기업의 소득과는 관계없이 순생산가치(net value output) 즉 부가가치에 기초를 두어야 하고 이는 정부로부터 받은 서비스의 양은 기업의 생산규모와 상관관계가 있기 때문임

4) Richard W. Lindholm, A New Federal Tax System, Praeger, 1984. pp. 119~120.

5) 동 이론에 대한 논문은 Thomas S. Adams, Fundamental Problems of Federal Income Taxation, Quarterly Journal of Economics (1921) 35(4): 527-556과 Gerhand Colm, The Ideal Tax System, Social Research Vol. 1, No. 3 (AUGUST, 1934), pp. 319-342. 등이 있음

6) 독일은 제1차 세계대전 후인 1921년 판매세법 개정안을 제출하면서 그 제안이유로 Wilhelm von Siemens의 이론을 기술하였음. Colm의 주장한 부가가치세는 사실 독일 재정학자인 Wilhelm von Siemens가 도입을 제안한 개량거래세와 같은 내용임. Siemens는 판매세(거래세)의 누적효과 때문에 기업의 수직적 통합이 야기된다는 폐단을 지적하면서 거래단계수여자가 세부담의 차이를 초래하는 것은 불공평하다는 전제 아래 총거래세 대신 개량거래세로 전환해야 한다는 것임. 즉 종전의 판매세를 비누적으로 거래단계 모두에 과세하기 위하여 재화나 용역의 총매출액에서 원재료 · 생산설비 등의 매입가액을 공제한 차액으로 과세표준을 산정 · 과세하는 개량거래세로 전환을 제안하였음

7) 동 이론은 Paul Studenski, Toward a Theory of Business Taxation, Journal of Political Economy Vol. 48, No. 5, Oct., 1940. 논문에 수록되어 있음

- 따라서 사업 활동의 크기를 나타내는 척도로 부가가치는 다른 어떤 것보다 정확한 것이며, 이를 기준으로 기업체에 과세하는 것은 가장 공정하다고 보아 이상적인 기업의 사업세를 부가가치세로 보아야 함

■ 일본의 Shoup 세제사절단⁸⁾의 부가가치세 권고

- 지방세로서 부가가치세 도입을 권고하였으며, 이는 과세표준을 부가가치로 하며 부가가치는 총매출액에서 사업에 직접 필요한 외부에 지출해야 할 금액을 공제하여 계산하는 구조로 전단계거래공제법의 과세방법을 채택
- 동 권고안에 따라 1950.7.31.에 부가가치세를 지방세로 하는 지방세법을 공포하고 1952.1.1. 시행하기로 하였음
- 그러나 1952년과 1953년 각각 시행을 연기한 후 1954년 지방세법 개정 시에 부가가치세를 폐지하는 바람에 실제로는 시행되지 못함

나. 부가가치세의 도입

■ 현대적인 조세로 부가가치세가 그 모습을 나타낸 것은 1954년 프랑스가 최초로 할 것임

- 1954년 부가가치세 도입은 종전 소비세의 불완전한 거래세 · 판매세를 조합한 것을 대신한 것으로 공업부문만을 대상으로 하는 부분적인 과세제도였음
 - 부가가치세의 납부세액 = 매출금액 × 세율 - (실물공제액 + 금융공제액)
- 이후 1968년에 부가가치세의 과세범위를 도매까지 확장하는 동시에 용역을 부가가치세의 과세대상에 포함시키므로 실질적 의미의 부가가치세가 시행되었다고 볼 수 있음

■ 부가가치세의 도입은 1960년대 후반부터 1970년대 전반의 서유럽국가 중심의 도입 제1세대, 1980년대 후반 일본 · 호주 · 캐나다 등이 중심이 된 도입 제2세대, 1990년대 이후 동유럽 중심의 도입 제3세대로 나눌 수 있음⁹⁾

- 1세대 도입국가는 주로 유럽경제공동체(EEC)의 지역공동시장의 창설에

8) 1949년 5월 미국의 조세학자들이 방일하여 전후 일본의 세제개혁을 권고하였음. 사절단은 콜럼비아대 교수인 Carl S. Shoup을 단장으로 단원으로는 동 대학 교수인 William Vickrey와 William C. Warren, 버어크레이대 교수 Stanley S. Surrey, 뉴욕시립대 교수 Jerome B. Cohen 등이 참여하였음

9) 鎌倉治子, 『諸外国の加価税』(2008年版), 国立国会図書館蔵及立法考査局, 2008.10, p. 3. 이하 부분도 참조



의한 재정적 장벽의 철폐와 기존의 일반소비세(판매세) 개혁의 필요성 인식에 따른 것임

- 제2세대 도입국가는 경제구조개혁과 재정건전화 과정에서 부가가치세를 도입하였음
- 제3세대 도입국가는 탈냉전 시대 구소련연방에서 독립한 동유럽 국가들이며, 시장경제로 이행하는 과정에서 부가가치세를 도입하였음

■ 부가가치세는 현행 OECD 국가 가운데 미국을 제외한 모든 회원국이 도입하여 시행하고 있음

[표 2] OECD 국가의 부가가치세 도입연도

국가명	실시연도	국가명	실시연도
핀란드	1964.1	터키	1985.1
덴마크	1967.7	포르투갈	1986.1
프랑스	1968.1	스페인	1986.1
독일	1968.1	뉴질랜드	1986.5
네덜란드	1969.1	그리스	1987.1
스웨덴	1969.1	헝가리	1988.1
룩셈부르크	1970.1	일본	1989.4
노르웨이	1970.1	아이슬란드	1990.1
벨기에	1971.1	캐나다	1991.1
아일랜드	1972.11	에스토니아	1992.1
오스트리아	1973.1	슬로바키아	1993.1
이탈리아	1973.1	체코	1993.1
영국	1973.4	폴란드	1993.7
칠레	1975.3	스위스	1995.1
이스라엘	1976.7	슬로베니아	1997.1
한국	1977.7	호주	2000.7
멕시코	1980.1		

자료: OECD, Consumption Tax Trends 2012, 2012.



3. 부가가치세의 과세유형과 과세방법

가. 과세유형

- 부가가치란 각 거래단계의 사업자가 독자적으로 창출한 가치의 증분으로 정의되는데, 부가가치의 범위를 어떻게 보느냐에 따라 과세유형이 국민총생산형·소득형·소비형으로 나뉨

(1) 국민총생산형

- 국민총생산형(Gross National Product Type) 부가가치세는 모든 소비재와 자본재를 과세대상으로 하므로 부가가치를 계산함에 있어서 총매출액에서 중간재 구입액만이 공제되고 자본재의 감가상각비는 공제하지 않음
 - 부가가치세의 경제적 과세표준은 각 단계에서의 임금·이자·이윤·지대·감가상각비의 합계액인 국민총생산과 일치함
- 부가가치세의 유형 중 세수를 가장 극대화하는 장점을 가지는 반면, 자본재에 대하여 과세함으로서 투자를 억제하는 단점을 가지고 있음

$$\begin{aligned}
 \text{국민총생산형 부가가치세과세표준} &= \text{총매출액} - \text{중간재 구입액} \\
 &= \text{총투자액(자본재구입액)} + \text{총소비액} \\
 &= \text{임금} + \text{지대} + \text{이자} + \text{이윤} + \text{감가상각비}
 \end{aligned}$$

(2) 소득형

- 소득형(Income Type) 부가가치세는 총투자액에서 감가상각비를 공제한 순투자액을 과세대상으로 함
 - 부가가치세를 계산함에 있어서 총매출액에서 중간재 구입액 및 자본재의 감가상각비가 공제되므로 부가가치세의 과세표준은 임금·이자·이윤·지대의 합계인 국민순생산(Net National Product : NNP)과 일치

- 부가가치 계산시에 감가상각비를 공제하는 점에서 국민총생산형보다 합리적이라 할 수 있으나, 투자액이 부가가치에 포함되어 투자를 억제하고 감가상각비의 적정계산이 곤란한 문제점을 가지고 있음

$$\begin{aligned}
 \text{소득형 부가가치세과세표준} &= \text{총매출액} - \text{중간재 구입액} - \text{감가상각비} \\
 &= \text{순투자액} + \text{총소비액} \\
 &= \text{임금} + \text{지대} + \text{이자} + \text{이윤}
 \end{aligned}$$

(3) 소비형

- 소비형(Consumption Type) 부가가치세는 소비지출을 과세대상으로 하므로 소비재 생산 과정의 각 단계에서 창출된 부가가치가 과세대상이 됨
 - 소비형 부가가치세는 매출액에서 중간재 매입액과 자본재 매입액을 모두 공제한 금액, 즉 총소비액을 과세베이스로 봄
- 소비형은 자본재에 과세하지 않기 때문에 투자를 촉진하고 중간재·자본재 등의 구분이 필요 없으며 감가상각비 계산이 필요 없으므로 세제의 운영이 간편함
 - 소비형의 이러한 특성으로 인해 우리나라를 포함해 부가가치세를 도입하고 있는 대부분의 나라들이 투자촉진효과가 있는 소비형 부가가치세를 채택

$$\begin{aligned}
 \text{소비형 부가가치세과세표준} &= \text{총매출액} - \text{중간재 구입액} - \text{총투자액} \\
 &= \text{국민소득} - \text{투자지출액}
 \end{aligned}$$

나. 과세방법

- 부가가치세의 과세방법에는 가산법과 공제법이 있으며, 공제법은 다시 전단계 거래액공제법과 전단계세액공제법으로 나누어짐
 - 부가가치세의 과세방법은 동 세액을 어떤 방법으로 계산하느냐에 따라 구별되는 입법례의 문제임¹⁰⁾



(1) 가산법(addition method)

- 가산법에 의한 부가가치세액은 일정기간이 종료한 후에만 측정이 가능하며, 생산요소 등을 합산하기 때문에 소비세가 아닌 법인세와 비슷한 기업과세의 성격을 가짐
 - 가산법은 부가가치를 구성하는 임금·이자·이윤·지대를 각각 계산하여 그것을 합계하는 방법임

$$\text{부가가치세} = \text{부가가치의 합계액}(\text{임금} + \text{지대} + \text{이자} + \text{이윤}) \times \text{세율}$$

(2) 공제법(subtraction method)

(가) 전단계거래액공제법(account method)

- 전단계거래액공제법은 일정기간 중 매출액에서 매입액을 공제한 금액을 부가가치로 보아 이를 과세표준으로 하고 여기에 세율을 적용하여 납부세액을 계산하는 방법임
 - 동 방법은 품목별 재화나 용역에 대하여 개별적으로 면세하거나 경감세율을 설정할 수 없고, 수출재화에 대한 부가가치세의 환급이 어려우므로 국경세 조정에 어려운 면이 있음
 - 그리고 세부담의 전가도 불확실하여 소비세로서의 부가가치세에는 불충분하다 할 수 있다. 또한 전단계거래액이 확인되면 세금계산서 수수여부에 불문하고 이를 차감하여야 하므로 세금계산서 기능을 유도하는데 어려움이 있음

$$\text{부가가치세} = (\text{매출액} - \text{매입액}) \times \text{세율}$$

10) 최명근·나성길, 앞의 책, p. 20.



(나) 전단계세액공제법(invoice/credit method)

- 전단계세액공제법은 일정기간 중 매출액 전체에 대하여 세율을 적용하여 계산한 매출세액에서 매입시 거래징수당한 매입세액을 공제한 금액을 납부세액으로 하는 방법임
- 동 방법은 세금계산서제도가 필수 요건이며, 이를 통하여 근거과세제도가 확립되고 소비세의 성격이 뚜렷해짐
 - 동 방법을 적용하려면 거래시에 품목별·용역별로 매입세액을 징수당한 사실을 증명하기 위하여 세금계산서제도가 필수요건이며, 이를 통하여 개별적으로 재화·용역이 부담하는 세액을 정확히 파악할 수 있어 근거과세제도를 확립할 수 있음
 - 이 방법은 세액계산이 간편하고 수출 등에 대하여 완전면세가 가능하며 거래시 세금계산서에 세액이 구분 표시되어 부가가치세 부담의 전가가 명료하여 소비세로서의 성격이 뚜렷하게 됨
- 부가가치세제도를 시행하고 있는 대부분의 국가들이 동 방법을 적용하고 있음

$$\text{부가가치세} = \text{매출세액}(\text{매출액} \times \text{세율}) - \text{매입세액}$$

4. 부가가치세의 특징과 효과

가. 부가가치세의 특징

- 일반소비세
 - 개별소비세·주세 등과 같이 특정한 물품이나 장소 등에 대하여 특정한 거래단계에서 과세하는 개별소비세와는 달리 부가가치세는 모든 재화나 용역의 공급에 대하여 모든 거래단계에서 과세하는 일반소비세에 해당
- 간접세
 - 부가가치세는 납세자가 그 세액을 직접 부담하는 것이 아니라 다른 경제주체에게 부담을 전가할 것으로 예상하고 과세하는 조세로 납세의무자는



사업자이지만 그 부담은 최종소비자가 될 것을 예상하고 과세하는 간접세

■ 물 세

- 부가가치세는 납세자의 개인적 부담능력 등을 감안하여 부과하는 인세와는 달리 납세자의 개인적 사정 등과 관계없이 재화나 용역의 소비사실에 대하여 과세하는 물세에 해당

■ 소비지국 과세원칙

- 소비지국 과세원칙이란 재화의 생산지에서는 과세하지 않고 소비지에서 부가가치세를 과세하는 방법으로 수출하는 모든 재화에는 부가가치세를 과세하지 않으나, 수입하는 모든 재화에는 국내생산재와 동일하게 과세
- 이러한 과세원칙은 재화 생산국과 소비국의 세율이 달라도 수입재화와 국내생산재화의 부가가치세 부담이 동일하다는 장점이 있음

나. 부가가치세의 효과

- 부가가치세의 효과는 그 나라의 사정에 따라 차이가 있을 수 있으나, 일반적으로 그 도입 효과는 다음과 같음

(1) 장점

■ 수출 촉진효과

- 관세및무역에관한일반협정(GATT)에서는 국경세의 조정방법으로 직접세는 원천지국과세원칙, 간접세에 대해서는 소비지국과세원칙을 채택하고 있음
- 따라서 부가가치세는 수출 또는 수출을 지원하는 사업에 대하여 영세율을 적용함으로써 수출과 관련하여 거래징수당한 매입세액을 환급해 주기 때문에 수출을 촉진하는 효과가 발생함

■ 투자 촉진효과

- 소비형 부가가치세제도하에서는 자본재 등의 시설투자에 대하여 매입세액을 공제하므로 투자를 촉진하게 함으로써 자본집약적인 산업구조로 유인하고 시설근대화 촉진 등의 효과를 가지고 있음

■ 경제적 중립성 유지

- 부가가치세는 각 거래단계별로 재화 또는 용역의 공급에 의하여 창출된 부가가치에 대하여 면세로 규정된 것 이외의 모든 재화 또는 용역에 대하여 동일한 세율을 적용함으로써 조세의 경제적 중립성이 유지되고 자원배분에 중립적임

■ 조세행정의 능률화 및 조세수입의 증대

- 전단계세액공제법을 적용하는 경우에는 매입과 관련된 세금계산서를 발급 받아야만 매출세액에서 공제를 받을 수 있으므로 세원 양성화 및 세무행정의 효율성을 기할 수 있음
- 세원의 양성화로 인하여 조세수입을 증대시키는 효과가 있음

(2) 단점

■ 조세부담의 역진성

- 소비형 부가가치세는 소비지출에 대하여 일정한 세율로 과세되므로 저소득층은 고소득층에 비하여 불리함
 - 소득수준이 달라도 부담되는 세율은 동일하므로 상대적으로 저소득층의 부담이 큼

■ 물가상승효과

- 부가가치세는 최종소비자에게 전가될 것을 전제로 과세하는 조세이기 때문에 최종소비자는 전가된 가격에 포함된 누적세액을 부담하므로 재화 또는 용역의 가격이 부가가치세액만큼 상승하게 됨
- 일반적으로 부가가치세의 도입에 따라 조세전가의 정도, 종전 가격의 변화, 납세자의 심리적 요인 등에 의하여 일시적으로 상승할 수 있음

■ 경기조절기능의 미흡

- 소비형 부가가치세는 경기변동에 민감한 투자재에 대한 매입세액을 공제하여 실질적인 세부담을 갖지 않으므로 경기의 자동적 조절기능을 약화시킴



5. 우리나라의 부가가치세 도입 및 주요 개정 현황

가. 도입경과

- 1971년 ‘장기세제의 방향’을 공표하면서 우리나라 정부는 부가가치세 도입에 관하여 검토를 시작했음¹¹⁾
 - 부가가치세 도입전 간접세의 세목은 11개로서 각 세목의 세율도 상이하고, 신고일자 및 신고절차도 복잡하여 납세자에게는 많은 불편이 있었음
- 연구보고의 내용
 - 1972년부터 James C. Duignan, Alan A. Tait 박사 등 부가가치세 전문가들을 초빙하여 우리나라의 부가가치세 도입에 관한 구체적인 자문을 받았음
 - 1975년 12월에 “한국에 적합한 부가가치세에 관한 검토(A Report on the Possible Korean Value Added Tax)”에서 대체할 세목과 세율·면세범위·경과조치 등을 제시
 - 1976년 6월에 제출한 제2차 보고서(A Report on the Proposed Korean Value added Tax, with Special Reference to the Effects on the Retail Price Index and on Household Expenditures)에서는 주로 부가가치세가 물가에 미치는 영향을 분석하였는데, 영업세·물품세 등이 부가가치세로 대체되었을 경우 물가에 영향이 없는 것으로 결론짓고 있음
- 1976년 정부는 그동안의 연구 분석 결과를 토대로 부가가치세 도입을 공식적으로 선언하였고, 1977. 7. 1.부터 법률 제2934호로 공포되어 시행하게 되었음
 - 우리나라는 EC형 부가가치세를 도입한 아시아 최초의 나라였고, 세계에서 23번째였음

나. 도입목적

- 정부는 부가가치세법 재정당시 국회에 제출한 ‘부가가치세법 제안설명’에서 우리나라의 부가가치세를 도입하게 된 목적을 설명하고 있음

11) 이 부분은 서희열, 『소비세제법』, 세학사, 2010, pp. 59~60. 이하 부분도 참조함



■ 간접세제의 간소화 및 중립성 유지

- 조세행정을 현대화하기 위하여 복잡한 간접세제를 주세·전화세·인지세는 존치하나 영업세·물품세 등 8개 세목을 부가가치세와 특별소비세로 간소화
- 종전의 영업세가 단계별 누적과세를 함으로서 가격체계를 왜곡시키고, 기업 간 수직적 결합을 통한 조세회피가 가능한 점 등의 문제가 있었기 때문에 새로이 도입하는 부가가치세는 원칙적으로 모든 재화·용역에 과세하며 단일세율을 적용하므로 자원배분에 중립성을 유지

■ 근거과세의 실현 및 탈세 방지효과

- 종전의 영업세 하에서 정부의 인정과세로 인하여 조세저항이 심하였으나 전단계세액공제방식의 부가가치세 도입으로 인하여 세금계산서 수수를 기반으로 한 근거과세가 실현되며, 탈세방지의 증거자료로서의 효과도 기대

■ 수출 및 투자의 촉진

- 수출하는 재화에 대한 영세율의 적용으로 부가가치세 부담을 면제함으로써 수출재화의 가격경쟁력을 높이며 투자재에 대한 매입세액 공제로 인하여 투자촉진 효과 또한 발생

■ 세수증대 효과

- 부가가치세 도입당시 경제개발계획 추진을 위한 세원마련책으로서 가장 광범위한 과세대상을 가지며 간접세로서 조세저항이 적은 점은 세수증대를 극대화

다. 주요 개정 내용

- 1976년 12월 22일 법률 제2934호로 공포되어 1977년 7월 1일부터 시행되었던 부가가치세법은 이후 세정여건에 대응하기 위해 법령개정이 이루어져 왔음¹²⁾
 - 1977년에서 1979년까지는 사업자와의 마찰을 축소하고 부가가치세제의 수용도를 제고시키기 위한 개정
 - 1980년대에는 복지국가의 건설을 위한 재원확보 목적을 위한 개정
 - 1990년대에는 민주화 과정에서 고조되어 있는 과세형평 목적을 위한 개정

12) 국세청, 『국세청 40년사』, 2006. pp. 862~864.



- 1998년 이후 장기적이고 안정적인 세입기반과 조세의 중립성 및 납세편의 제고 등을 위한 개정
- 부가가치세법은 1976년 제정된 지 37년만인 2013년도에 전면 개정이 이루어졌음
 - 2013년 6월 7일 법률 제11873호로 공포되어 같은 해 7월 1일부터 시행
 - 납세자 입장에서 법령을 쉽게 이해할 수 있도록 법령체계를 개편

(1) 제도 개정

- 부가가치세는 거의 매년 개정이 이루어져왔다고 보아도 과언이 아니며, 따라서 주요 제도의 개정 내용을 살펴보면 다음과 같음
- 사업자등록
 - 1982년 12월 신규사업자에 대한 사업자등록 기준일을 ‘교부일’에서 ‘신청일’ 기준으로 개정
 - 1995년 12월 사업자등록증 검열제도 폐지
- 영세율
 - 수출재화에만 적용하던 영세율을 1988년 12월 舊조세감면규제법을 제정하면서 농·어업용 기자재에 대하여 영세율을 적용하도록 함
 - 2006년 2월 내국신용장에 의하여 공급되는 금지금에 대하여 영세율 적용배제
- 면세
 - 1998년 12월 장기적이고 안정적인 세입기반을 구축하기 위해 담배에 대한 부가가치세를 부과하고, 변호사·공인회계사·세무사 및 관세사 등의 제공하는 전문인적용역에 대하여 과세로 전환
 - 2000년 12월 지상파 방송을 과세로 전환하였으며, 2001년 12월에는 위성방송·종합유선방송·중계유선방송 수신료도 과세로 전환
 - 2003년 12월 여성의 복리후생증진을 위해 여성용 생리처리 위생용품 면세
 - 2007년부터 국가·지방자치단체 등이 영위하는 부동산임대업 등 일정한 수익사업에 대하여 부가가치세를 과세



■ 세금계산서

- 1996년 12월 전자계산조작을 통해 교부하는 전자문서를 세금계산서로 인정하여 세금계산서를 별도로 작성·보관해야 하는 불편 해소
- 2008년 12월 전자세금계산서제도 도입
 - 법인은 2011년 1월1일부터 전자세금계산서 발급이 의무화 되었으며, 개인은 2012년 1월 1일부터 의무화 됨

■ 세율

- 1988년 12월 탄력세율제도 폐지하고 실행세율 10%을 법률에서 규정
 - 종전 세율체계는 기본세율을 13%로 하고 이에 3%를 가감한 범위 내에서 대통령령으로 조정할 수 있었으나, 부가가치세 시행이후 실행세율은 10%로 탄력세율을 적용한적 없음

■ 소규모사업자에 대한 배려

- 1977년 부가가치세 도입 당시 영세한 납세자를 보호하기 위해 과세특례제도를 도입하였고, 1996년 동 과세특례제도를 폐지하기 위한 과도기적 조치로 간이과세제도를 도입
 - 과세특례제도는 납세편의보다 탈세의 목적으로 활용되는 문제점을 가지고 있었음
- 2000년 6월 세금계산서 수수질서의 정상화에 도움을 주기 위하여 과세특례제도 폐지
- 간이과세사업자의 기준금액은 1996년 도입 당시부터 2000년 6월까지 1억 5천만원이었으며, 과세특례제도를 폐지한 2000년 7월부터는 종래 과세특례의 기준금액인 4,800만원으로 인하하여 현재까지 동 금액을 유지하고 있음
- 간이과세자의 납세협력비용 경감을 위해 2013년 1월 1일 이후 개시하는 과세기간부터 1년을 과세기간으로 함

■ 중앙정부와 지방정부 간 세수배분

- 2009년 부동산 경기불황과 종합부동산세의 과세완화로 인한 지방재정 보전 목적으로 2010년 지방소비세 도입
 - 지방소비세는 전체 부가가치세 세수액의 5%
- 2013년 부동산취득세 영구인하로 인한 지방재원 부족분을 보전하기 위해 지방소비세 세율을 전체 부가가치세 세수액의 5%에서 11%로 인상



(2) 2013년 7월 법률의 전면개정

■ 개정이유

- 부가가치세법은 지난 1976년 제정됐지만 지금까지 급속한 경제여건의 변화에 부분적인 개정만 반복함에 따라 여러 가지 문제점을 지니고 있었음
 - 조문체계가 복잡하고 법률이 제때 개정되지 못함으로써 납세자 권익에 관련된 규정들이 시행령 등 하위규정에 지나치게 위임이 되어 법령체계와 내용을 납세자가 이해하기 어려울 뿐만 아니라 조세법률주의의 취지에 부합되지 않은 문제점을 지님
- 따라서 납세자 입장에서 법령을 쉽게 이해할 수 있도록 법령체계를 개편¹³⁾ 하고 하위법령에 규정된 주요사항을 법률에 규정함으로써, 납세자의 이해 편의를 도모함과 동시에 조세법률주의의 취지에 부합하도록 하려는 것임

■ 주요 내용

- 장, 절, 조의 3단 편제 개편 및 주요조문의 세분화
- 목적 조항의 신설(제1조)
- 주요 용어를 정의 규정에 추가(제2조)
- 표의 도입(제5조 제1항 및 제48조 제1항)
- 부가가치세 계산 방법의 개관(제37조)
- 매입세액 공제 관련 규정의 정비(제38조부터 제44조까지)
- 가산세 규정을 위반행위 유형별로 정비(제60조)

13) 2011년부터 국민생활과 밀접한 부가세법, 소득세법, 법인세법 등 3개 세법을 우선적으로 선정해 일반 국민들이 알기 쉽고, 읽기 쉽고, 찾기 쉬운 세법을 만들기 위한 '조세법령 새로 쓰기' 사업을 진행해 왔으며, 내국세 중에서 가장 큰 세입 비중을 차지하는 부가세를 우선 선택하여 전문 개정을 준비하였음

Ⅱ. 과세체계

1. 납세의무자 및 과세기간 등	23
2. 과세대상	31
3. 영세율과 면세	37
4. 거래징수와 세금계산서	44
5. 과세표준과 세액의 계산	49
6. 신고 및 납부	67
7. 소규모사업자에 대한 배려	72
8. 중앙정부와 지방정부 간 세수배분	78

Ⅱ. 과세체계

1. 납세의무자 및 과세기간 등

가. 납세의무자

(1) 의의

- 부가가치세법상 납세의무자는 사업자와 재화를 수입하는 자임
 - 사업자란 사업목적의 영리성과 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자로서 개인·법인과 법인격 없는 사단·재단 또는 그 밖의 단체를 포함(부가가치세법 제2조 및 동법 제3조¹⁴⁾)
- 부가가치세는 최종소비자에게 전가되는 간접세이므로 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자가 조세채무를 부담하는 납세의무자가 되며, 부가가치세를 실제 부담하는 담세자는 최종소비자임
 - 재화의 수입에 있어서는 그 재화를 수입하는 자가 부가가치세 납세의무자가 됨

(2) 사업자

- 부가가치세법상 사업자란 영리목적의 불문하고 사업상 독립적인 지위에서 자신의 계산으로 계속·반복적으로 재화나 용역을 공급하는 자를 말함¹⁵⁾
- 영리목적의 불문
 - 부가가치세는 세부담의 전가가 예정되어 있으므로 사업자를 판정함에 있어 영리성을 필요로 하지 아니함

14) 이하 ‘부가가치세법’은 ‘부법’으로 ‘조항(제1조제1항제1호)’은 ‘§1① i’으로 나타냄

15) 부가가치세법상 실질과세 원칙 : 과세의 대상이 되는 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 경우에는 사실상 귀속되는 자에 대하여 부가가치세법을 적용함(통칙 2-0-2)

- 이러한 이유로 부가가치세법에서는 개인·법인뿐만 아니라 국가·지방자치단체 및 법인격이 없는 사단·재단 또는 그 밖의 단체를 납세의무자로 규정하고 있음(부법 §3)
 - 국가·지방자치단체에 대해서는 대부분 부가가치세 납세의무를 면제하고 있음

■ 사업상 독립성

- 사업상 독립성은 인적독립성과 물적독립성으로 구분됨
 - 인적독립성은 ‘자기계산’ 하에 재화 등을 공급하는 것을 말하며 고용관계에 따른 근로의 제공은 종속성을 띠므로 과세되지 않음
 - 물적 독립성은 둘 이상의 사업을 겸영하는 경우 한 사업이 다른 사업의 단순히 연장에 불과하거나 다른 사업에 부수되는 정도에 그치는 경우에는 독립한 사업으로 보지 않는다는 것을 의미

■ 계속·반복성

- 부가가치를 창출해 낼 수 있는 정도의 사업형태를 갖추고 계속적이고 반복적인 의사로 재화 또는 용역을 공급하는 자만이 부가가치세의 납세의무를 집

■ 재화 또는 용역의 공급

- 부가가치세 과세대상인 재화 또는 용역의 공급자가 납세의무자가 되며, 이 경우 사업자는 사업자 등록 여부 및 공급시 부가가치세의 거래징수 여부에 관계없이 부가가치세 납세의무를 집

(3) 사업자의 분류

(가) 과세사업자

- **현행 부가가치세법상 납세의무자는 사업자의 수입금액에 따라 일반과세자와 간이과세자로 나누고 있음**
 - 법인과 직전연도의 공급대가가 4,800만원 이상인 개인사업자는 일반과세가 적용되며, 직전연도의 공급대가가 4,800만원 미만인 개인사업자로서 일반과세 적용신청을 하지 아니한 자는 간이과세의 적용을 받음
 - 일반과세자는 부가가치세법상의 일반적 규정에 의하여 과세표준과 납부세액을 계산하지만, 간이과세자는 매출액(공급대가)에 부가가치율과 세율을 곱함으로써 납부세액을 계산하는 등 부가가치세의 납세의무상 서로 다르게 취급



(나) 면세사업자

- 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역만을 공급하는 사업자에 대해서는 부가가치세법상의 사업자로 보지 아니하므로 이에 따른 제반의무를 부여하지 않고 있음

(다) 수입자

- 재화의 수입에 있어서는 공급자가 국외의 거주자이므로 재화를 수입하는 자가 납세의무자가 되고 세관장이 수입자로부터 관세징수의 절차에 의하여 부가가치세를 징수함
 - 재화를 수입하는 자는 사업자인지 여부와 용도 및 목적에 관계없이 수입 재화에 대한 부가가치세를 납부할 의무가 있음

나. 과세기간 및 납세지

(1) 과세기간

- 과세기간이란 부가가치세의 과세표준 계산에 기초가 되는 기간을 말함
 - 과세기간은 부가가치세의 납세의무 성립시기, 과세표준 및 납부세액의 계산 기간 및 신고·납부기한을 정하는 기준으로써 그 의미가 있음

(가) 일반과세사업자의 과세기간

- 부가가치세의 과세기간은 역(曆)에 의하여 1년을 2과세기간으로 나누고, 매 6월마다 1과세기간으로 하고 있음(부법 §5①)
 - 조세채권자에게는 조세수입의 안정성을 확보하고 납세의무자에게는 일시 납부에 따른 자금상의 부담을 덜어주기 위하여 각 과세기간의 3월마다 예정 신고기간을 설정하고 있음

[표 3] 일반과세사업자의 과세기간

구 분	과세기간	예정신고와 과세기간최종3월		신고납부기한
제1기	1월 1일 ~ 6월 30일	예정신고	1. 1 ~ 3. 31	4월 25일
		최종3월	4. 1 ~ 6. 30	7월 25일
제2기	7월 1일 ~ 12월 31일	예정신고	7. 1 ~ 9. 30	10월 25일
		최종3월	10. 1 ~ 12. 31	1월 25일



(나) 간이과세사업자의 과세기간

- 2013년 1월 1일부터 간이과세자의 납세협력비용을 경감하기 위하여 간이과세자의 과세기간을 1월 1일부터 12월 31일까지 1년으로 함(부법 §5①)
 - 간이과세자에게는 직전 과세기간에 대한 차감 납부세액 1/2를 7월 25일까지 납부하도록 예정고지를 함

(다) 기타

- 신규사업자의 최초 과세기간
 - 신규로 사업을 시작하는 자에 대한 최초의 과세기간은 사업개시일부터 그 날이 속하는 과세기간의 종료일까지로 하지만 사업개시 전에 등록한 경우에는 그 등록일로부터 그 날이 속하는 과세기간의 종료일까지로 함(부법 §5②)
- 폐업자의 최종 과세기간
 - 사업자가 폐업하는 경우의 과세기간은 폐업일이 속하는 과세기간의 개시일부터 폐업일까지로 하지만 사업개시 전에 등록한 후 사업을 시작하지 않은 경우에는 사실상 그 사업을 시작하지 않은 날까지로 함(부법 §5③)
- 간이과세 포기시의 과세기간
 - 간이과세 포기의 신고일이 속하는 과세기간의 개시일로부터 그 신고일이 속하는 달의 말일까지의 기간과 그 신고일이 속하는 달의 다음달 1일부터 해당일이 속하는 과세기간의 종료일까지의 기간을 각각 1과세기간으로 함(부법 §5④)

(2) 납세지

(가) 사업장 과세원칙

- 납세지란 납세의무자가 부가가치세법에 따른 납세의무 및 협력의무를 이행하고 과세관청이 부과권과 징수권을 행사하는 기준이 되는 장소이며, 부가가치세법상 납세지는 사업장으로 하는 사업장 단위 과세원칙을 두고 있음(부법 §6①)
 - 부가가세가 납세의무자의 인적 사정을 전혀 고려하지 아니하는 물세이므로 납세의무자의 주소지가 어딘가와 관계없이 부가가치의 창출 장소인 사업장을 기준으로 납세지를 판정하도록 하고 있는 것임

- 사업장은 사업자 또는 그 사용인이 상시 주재하여 거래의 전부 또는 일부를 행하는 장소로 함
- 따라서 사업자는 원칙적으로 사업장마다 사업자등록을 하고, 과세표준과 세액을 신고납부하며, 기타 제반 협력의무를 이행하여야 함

(나) 사업장 과세원칙의 예외

■ 주사업장총괄납부제도

- 둘 이상의 사업장이 있는 경우 납세의 편의를 위하여 주된 사업장에서 각 사업장별 납부세액을 총괄하여 납부하는 제도인 주사업장총괄납부제도를 두고 있음
 - 둘 이상의 사업장이 있는 사업자는 각 사업장마다 부가가치세를 납부 또는 환급하는 것은 불편하므로 이를 해소하기 위해 주사업장총괄납부제도를 둠
 - 종전에는 법 소정의 절차에 의하여 승인을 얻은 경우에만 동 제도를 이용할 수 있었으나 2010. 7. 1.부터는 승인제를 폐지하고 신청주의로 변경
- 주된 사업장은 법인의 본점(주사무소 포함) 또는 개인의 주사무소로 하지만, 법인의 경우에는 지점(분사무소 포함)을 주된 사업장으로 할 수 있음(부법 시행령 §92①)

■ 사업자단위과세제도

- 사업자단위과세제도는 2 이상의 사업장이 있는 사업자가 사업자단위로 본점 또는 주사무소(총괄사업장) 관할세무서장에게 등록한 경우 사업자등록, 세금 계산서 교부, 부가가치세 신고·납부, 경정 등의 납세의무를 본점 또는 주사무소에서 이행하는 것을 말함
- 사업자단위 과세제도는 2007년까지는 각 사업장에서 사업자등록과 세금계산서를 발급하고 신고와 납부만 총괄사업장에서 하는 “사업자단위 신고·납부제도”를 시행하다가 2008년부터 사업자의 납세이행비용 축소 및 납세편의를 위하여 시행하게 되었음
 - 2009년까지는 ERP시스템¹⁶⁾을 구비한 경우에 한정하였으나, 2010년부터 적용요건을 폐지하여 일정한 전산시스템설비를 갖추지 않아도 사업자가 선택할 수 있도록 하였음

16) ERP시스템이란 사업장별 관리방식에서 구매·생산·판매·재고·회계부문 등에 대하여 전사적으로 기업자원관리를 할 수 있는 것을 말함



[표 4] 총괄납부/사업자단위과세제도 비교

구분	주사업장 총괄납부	사업자단위과세제도
요건	• 두 개 이상의 사업장이 있는 개인·법인	• 좌동
주사업장	• 주된 사업장 법인: 본점 또는 지점 개인: 주사무소	• 사업자단위과세적용사업장 법인: 본점 개인: 주사무소
승인신청	• 기존사업자: 과세기간 개시일 20일 전까지 신청(다음 과세기간부터 적용) • 신규자: 사업자등록증발급일로부터 20일 이내 신청(신청과세기간부터 적용)	• 좌동
사업자등록	• 각 사업장별로 등록	• 본점 또는 주사무소에서 등록
세금계산서	• 각 사업장별로 등록	• 본점·주사무소에서 발급
사업장간공급	• 공급으로 보지 않음(단, 세금계산서발행하고 신고한 경우에는 과세거래로 봄)	• 공급으로 보지 않음
신고·납부	• 납부만 총괄납부(신고는 별도신고)	• 총괄하여 본점 및 주사업장에서 신고 및 납부 • 사업장별 부가가치세신고내역 제출
효력	• 정기신고(예정·확정, 폐업)시만 총괄납부 적용 • 수정신고·경정청구는 각 사업장별로 납부 및 환급	• 본점, 주사무소에서 세금계산서 일괄 발급(비고란에 실제 각 사업장 소재지, 상호부기) • 본점, 주사무소 소재지 관할 세무서에서 일괄적으로 세무 조사 등 세원관리 • 수시 포기 가능

자료: 김완일·김홍규, 『부가가치세법의 이해와 실무』, (주) 영화조세통람, 2012.



다. 사업자등록

(1) 의의

- 사업자등록이란 납세의무자의 사업에 관한 일체의 사항을 세무관서의 공부에 등재하는 것을 말하며, 이를 통하여 과세관청은 사업자 현황을 파악하여 과세자료의 양성화를 통한 근거과세·공평과세를 실현할 수 있음
 - 사업자등록은 과세행정의 능률화를 위해 설정하는 제도로 과세관청으로 하여금 납세의무자의 파악과 그 동태·사업내용 등의 인지를 용이하게 함
 - 납세번호를 모든 거래관계 서류에 명시하도록 하여 과세자료 양성화를 기함으로써 근거과세·공평과세를 실현
- 사업자등록은 납세의무자의 협력의무에 해당되므로 사업자가 사업자등록을 하지 아니하는 경우에는 매입세액의 불공제, 가산세 부과 등의 불이익이 발생하게 됨
 - 부가가치세의 납세의무가 없는 면세사업자는 부가가치세법상의 사업자등록 의무는 없지만 면세사업자는 소득세법 제168조에 의한 소득세의 납세의무자의 지위에서 사업자등록을 하여야 함

(2) 등록

- 사업자등록은 원칙적으로 각 사업장마다 사업장 관할세무서장에게 등록해야 하지만 둘 이상의 사업장이 있는 사업자는 다음과 같이 사업장단위 등록이나 사업자단위 등록의 예외를 둠
 - 해당 사업자의 본점(주사무소)에 총괄 신고·납부할 수 있는 사업자단위 과세제도를 이용하여 본점(주사무소)의 관할세무서장에게 등록할 수 있음
 - 사업장단위 등록은 사업장마다 사업개시일부터 20일 이내에 사업장 관할 세무서장에게 등록하여야 하지만 신규로 사업을 시작하려는 자는 사업개시일 전이라도 등록할 수 있음(부법 §8①)
 - 사업자단위 등록은 둘 이상의 사업장이 있는 사업자가 사업자 단위로 해당 사업자의 본점 또는 주사무소 관할 세무서장에게 등록할 수 있음(부법 §8③)
 - 사업장단위로 등록한 사업자가 사업자 단위로 등록하려면 사업자단위과세 사업자로 적용받으려는 과세기간 개시 20일 전까지 등록하여야 함



■ 전자적 용역을 공급하는 국외사업자의 용역공급과 사업자 등록 등에 관한 특례 (부법 §53의2)

- 국내 개발자와 해외 개발자 간 과세형평 제고 및 과세기반을 확대하고자 외국법인 등이 국내에 전자적 용역을 공급하고자 하는 경우 간편사업자등록을 하여 예정·확정신고 및 납부를 하여야 함

(3) 휴·폐업신고

■ 사업자가 휴업 또는 폐업하거나 사업개시일 전에 등록한 자가 사실상 사업을 개시하지 아니하게 되는 때에는 지체 없이 휴업(폐업)신고서에 사업자등록증과 폐업신고확인서를 첨부하여 세무서장에게 제출하여야 함

- 법령에 의하여 허가를 받거나 등록 또는 신고를 하여야 하는 사업의 경우에는 허가·등록·신고 등이 필요한 사업의 주무관청에 폐업 등의 신고서를 제출할 수 있으며, 신고서를 제출받은 주무관청은 지체 없이 관할세무서장에게 해당 서류를 송부

■ 사업자가 부가가치세확정신고서에 폐업연월일 및 사유를 적고 사업자등록증과 폐업신고확인서를 첨부하여 제출하는 경우에는 폐업신고서를 제출한 것으로 함 (부법시행령 §13③)

(4) 사업자등록의 말소

■ 사업자가 폐업하거나 신규로 사업을 개시하기 전에 사업자 등록을 한 후 사실상 사업을 시작하지 않은 경우 사업장 관할 세무서장은 지체 없이 그 등록을 말소하여야 함

■ 사실상 사업을 시작하지 않은 경우란 다음의 경우를 말함

- 사업자등록 후 정당한 사유 없이 6개월 이상 사업을 개시하지 않은 경우
- 부도발생, 고액채납 등으로 도산하여 소재불명된 경우
- 인·허가취소 또는 그 밖의 사유로 사업목적수행이 불가능하여 사실상 폐업 상태에 있는 경우

- 정당한 사유 없이 계속하여 2개 과세기간 이상 부가가치세 신고를 하지 않은 자로서 사실상 폐업상태에 있는 경우
- 그 밖의 사유로 사실상 사업을 시작하지 아니하는 경우

2. 과세대상

가. 의의

- 부가가치세의 과세대상은 재화와 용역을 만들어내어 공급하는 과정에서 발생하는 부가가치에 대하여 과세하는 것임
 - 과세대상이란 소득이나 수익·재산·행위·거래 등과 같이 납세의무자에게 납세의무를 부담시킬 수 있는 경제적 능력을 나타낼 수 있는 것으로서 과세 객체라고도 함
- 부가가치세법상 과세대상이 되는 부가가치는 재화 또는 용역의 공급으로 규정하고 있음(부법 §4)
 - 부가가치세법은 부가가치를 계산함에 있어서 직접법에 의하지 않고, 공제법을 적용하여 간접적으로 생산 또는 유통과정의 부가가치를 산출하여 부가가치세 납부세액을 계산하는 전단계세액공제법을 채택하고 있음
 - 부가가치세를 “매출세액(매출액×세율)－매입세액”으로 하여 산출하므로 과세 거래를 재화 또는 용역의 공급으로 하여 이들 공급가액(매출액)에 세율을 적용하여 매출세액을 산출하고, 이에 차감되는 매입세액은 거래상대방의 매출 세액이 됨
- 부가가치세법에는 과세대상인 재화 또는 용역의 공급 이외에도 재화의 수입을 별도로 규정하고 있음
 - 소비지국과세원칙에 따라 수입하는 재화에 대하여도 과세대상으로 규정하여 국내에서 생산된 재화의 공급에 대한 과세와 세부담의 공평성을 유지하기 위하여 수입자가 사업자인지의 여부에 상관없이 모두 과세함
 - 용역의 수입은 행정상 외국에서 국내로 수입되는 것을 파악하기가 어렵고 용역의 생산과 소비지가 국내 또는 국외인지의 구분이 어려우므로 국가가 과세권을 포기하여 과세대상에 열거하지 않고 있음



나. 재화의 공급

(1) 의의

- 부가가치세법에서 재화의 공급은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것으로 규정하고 있음(부법 §9①)
 - 재화라 함은 과세의 대상으로서 재산 가치가 있는 물건 및 권리를 말함(부법 §2①)
 - 과세대상인 재화의 공급에 있어서 계약상의 원인이라 함은 거래당사자간의 의사 합치에 의하여 계약형식에 관계없이 법률행위에 의한 것을 말함
 - 법률상의 원인이라 함은 당사자 간의 의사표시와는 관계없이 법률의 규정에 의하여 재화의 공급의 원인이 되는 수용·경매·공매 등에 의한 것을 말함
 - 인도라 함은 재화의 사실상의 지배인 점유의 이전을 말하는 것으로 민법상 동산에 대한 소유권 이전형식을 말하며, 양도는 동산 이외의 부동산 등의 소유권을 이전하는 것으로 일반적으로 구분하고 있음

(2) 재화공급의 범위

- 매매계약에 의한 공급
 - 현금판매·외상판매·할부판매·장기할부판매·조건부 및 기한부판매·위탁 판매 그 밖의 매매계약에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것은 재화의 공급에 해당
- 가공계약에 의한 공급
 - 자기가 주요자재의 전부 또는 일부를 부담하고 상대방으로부터 인도받은 재화에 공작을 가하여 새로운 재화를 만드는 가공계약에 의하여 재화를 인도하는 것은 재화의 공급에 해당
- 교환계약에 의한 양도
 - 사업자간에 상품·제품·원재료 등의 재화를 차용하여 사용·소비하고 동종 또는 이종의 재화를 반환하는 소비대차의 경우에 당해 재화를 차용하거나 반환하는 것
 - 재화의 인도대가로서 다른 재화를 인도받거나 용역을 제공받는 교환계약에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것은 재화의 공급에 해당
- 기타 계약상·법률상의 원인에 의한 공급

- 사업자가 경매·수용·현물출자 그 밖의 계약상 또는 법률상의 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것은 원칙적으로 재화의 공급에 해당됨
- 다만, 국세징수법 제61조(제62조의 수의계약 포함)의 공매 및 민사집행법의 규정에 따른 강제경매에 따라 재화를 인도 또는 양도하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니함

■ 보세구역창고 임치물의 국내반입

- 사업자가 국내로부터 보세구역에 있는 창고에 임치된 임치물을 국내로 다시 반입하는 것은 재화의 공급에 해당

(3) 재화의 간주공급

■ 본래적 의미의 재화 공급요건을 갖추지 못한 경우라도 과세의 범위를 확장하여 과세하는 재화의 간주공급이 있으며, 이는 과세형평과 조세 중립성을 유지하기 위해서임

- 사업자가 사업과 관련하여 매입한 재화에 대하여 매입세액을 공제받으면서도 그 재화를 최종소비자의 지위에서 자기 자신이 사용·소비하거나 면세사업에 전용하는 등 부가가치세의 부담 없이 과세대상 재화를 사용·소비하는 것에 대하여 재화의 공급으로 간주

■ 재화의 간주공급에는 자가공급, 개인적공급, 사업상증여, 폐업시 잔존재화 등으로 나누어짐

- 자가공급은 사업자가 자기 사업과 관련하여 생산 또는 취득한 재화를 자기의 과세사업에 사용하거나 소비하는 것을 말함
 - 부가가치세가 과세되는 사업에서 생산 또는 취득한 재화를 면제되는 재화나 용역을 공급하는 사업을 위하여 사업에 사용하거나 소비되는 재화(면세 사업전용)와 비영업용 소형승용차와 그 유지를 위한 재화 등에 대하여 과세
- 개인적 공급은 매입세액공제를 받은 재화로서 소비자적 지위에서 사용·소비하는 것을 대상으로 하며 사업자뿐만 아니라 그 사용인 등이 무상 또는 그 대가를 현저히 낮은 가액으로 사용·소비하는 것을 말함
 - 사업자가 매입세액을 공제받은 재화를 사업자나 그의 사용인 등이 그 대가를 무상 또는 현저히 낮은 가액으로 거래되면 그 낮은 가액에 상당하는 부가가치세를 낮추는 결과를 가져오기 때문에 이 제도를 둠

- 사업상증여는 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산하거나 취득한 재화를 자기의 고객이나 불특정다수인에게 증여하는 것을 말함
- 폐업시 잔존재화는 사업자가 사업을 폐업하는 경우 남아 있는 재화에 대하여 사업자 자신에게 공급한 것으로 보아 재화의 간주공급으로 과세
 - 매입세액이 공제되지 아니한 재화는 제외하고, 사업양도에 의하여 사업양수자가 양수한 자산으로서 사업양도자가 세액을 공제받은 재화는 포함

다. 용역의 공급

(1) 의의

- 용역의 공급은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 역무를 제공하거나 재화·시설물 또는 권리를 사용하게 하는 것으로 함(부법 §11①)
 - 부가가치세법상 용역은 재화 외의 재산 가치가 있는 모든 역무와 그 밖의 행위를 말하며, 용역의 공급을 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 역무를 제공하거나 재화·시설물 또는 권리를 사용하게 하는 것을 말함
 - 용역을 공급하는 사업은 건설업과 부동산업 중 특별히 재화의 공급으로 보는 경우를 제외하고는 통계청장이 고시하는 해당 과세기간개시일 현재의 한국표준산업분류를 기준으로 구분

(2) 용역의 공급범위

- 용역은 건설업, 숙박 및 음식점업, 운수업, 통신업 등과 같이 재화가 아닌 재산적 가치가 있는 모든 역무 및 그 밖의 행위를 말하며, 다음에 해당하는 것도 용역의 공급으로 봄
 - 건설업에 있어서는 건설업자가 건설자재의 전부 또는 일부를 부담하는 것
 - 상대방으로부터 인도받은 재화에 주요자재를 전혀 부담하지 아니하고 단순히 가공만 하여 주는 것
 - 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험 또는 숙련에 관한 정보를 제공하는 것
 - 국외사업자가 휴대폰 또는 컴퓨터 등을 통하여 구동되는 게임·음성·동영



상 파일 및 소프트웨어 등 전자적 용역을 공급하는 것

- 용역의 공급을 판단할 때 고용관계에 의하여 근로 내지 노동의 제공은 용역의 공급으로 보지 아니함

- 근로 또는 노동의 제공은 그 자체가 부가가치의 구성요소이고, 사업상 독립적으로 제공하는 것이 아닌 고용관계에 근거하여 제공되기 때문

(3) 용역의 간주공급

- 용역의 간주공급은 본래 의미의 용역의 공급은 아니지만 특정한 경우에 부가가치세법에서 용역의 공급으로 간주하는 것을 말하며, 현재 부가가치세법상 용역의 간주공급은 자가공급만을 규정하고 있음

- 용역의 자가공급은 자기의 사업을 위하여 직접 용역을 공급하는 경우이지만, 다음의 경우 비록 용역의 자가공급에 해당되지만 부가가치세는 과세하지 아니함¹⁷⁾

- 사업자가 자기의 사업과 관련하여 사업장 내에서 그 사용인에게 음식용역을 무상으로 제공하는 경우
 - 사업자가 사용인의 직무상 부상 또는 질병을 무상으로 치료하는 경우
 - 사업장이 각각 다른 수개의 사업을 겸영하는 사업자가 그 중 한 사업장의 재화 또는 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 용역을 자기의 다른 사업장에서 공급하는 경우

- 사업자가 대가를 받지 아니하고 타인에게 용역을 공급하는 경우에는 용역의 공급으로 보지 아니함(부법 §12②)

- 용역이 무형이고 가격의 측정이 어려울 뿐만 아니라 시가도 일반적으로 형성되는 것이 아니고 그 가액을 평가하는 것은 세무행정상 어렵기 때문에 정책적으로 과세대상에서 제외

17) 부통 7-19-1



라. 재화의 수입

(1) 의의

- 부가가치세법상 재화의 수입을 외국으로부터 우리나라에 도착된 물품, 수출 신고가 수리된 물품을 우리나라에 인취하는 것으로 규정
 - 부가가치세법에서는 GATT의 소비지국과세원칙에 따라 재화의 수입에 대하여 부가가치세 과세대상 거래로 규정하여 국내생산 재화의 경우와 동일하게 과세하여 과세형평을 유지하도록 하고 있음
 - 재화의 공급자가 당해 외국의 과세고권이 미치는 외국인이므로 우리나라의 과세고권이 미치지 않음
- 부가가치세는 세관장이 관세징수의 예에 의하여 징수하도록 하고 있음
 - 세관장은 재화를 수입자가 사업자인지 여부에 상관없이 관세 등과 함께 부가가치세를 징수

(2) 재화의 수입

- 재화의 수입은 외국으로부터 우리나라에 들어온 물품과 수출신고가 수리된 물품을 우리나라로 인취하는 것을 말하며, 이 경우 보세구역에 거치는 것은 보세구역에서 반입하는 것을 말함(부법 §13)
 - 외국으로부터 우리나라에 들어온 물품에는 공해에서 채취되거나 잡힌 수산물 등을 포함
 - 수출신고가 수리된 물품을 우리나라에 반입하는 것을 수출신고가 수리된 물품이라 말하지만, 수출신고가 수리된 물품으로서 선적되지 아니한 물품을 보세구역에서 반입하는 경우는 제외
 - 부가가치세법에서는 수출재화의 공급시기를 수출면허일이 아닌 선적일로 봄

마. 부수재화와 용역

- 부가가치세법에서는 주된 거래인 재화의 공급에 필수적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 주된 거래인 재화의 공급에 포함되는 것으로 봄(부법 §14)

- 해당 대가가 주된 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가에 통상적으로 포함되어 공급되는 재화 또는 용역
- 거래의 관행으로 보아 통상적으로 주된 재화 또는 용역의 공급에 부수하여 공급되는 것으로 인정되는 재화 또는 용역
- 주된 사업에 부수되는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 재화 또는 용역의 공급은 별도의 공급으로 보되, 과세 및 면세 여부 등은 주된 사업의 과세 및 면세 여부 등을 따름
 - 주된 사업과 관련하여 우연히 또는 일시적으로 공급되는 재화 또는 용역
 - 주된 사업과 관련하여 주된 재화의 생산 과정이나 용역의 제공 과정에서 필연적으로 생기는 재화

3. 영세율과 면세

가. 영세율제도

(1) 의의

- 영세율제도란 일정한 재화 또는 용역의 공급에 대하여 영(0%)의 세율을 적용하는 제도로 완전면세임
 - 영세율제도는 해당 적용단계에서 창출된 부가가치에 대해 과세하지 않을 뿐 아니라 그 전단계에서 창출된 부가가치에 대해 이미 과세된 것까지도 모두 취소하는 제도라고 할 수 있음
 - 그 결과 해당 재화·용역의 부가가치세 부담이 완전히 제거되고 거래 상대방은 부가가치세를 전혀 부담하지 않게 되기 때문에 이것을 이론상 완전 면세라고 부르고 있음
- 영세율제도는 국제적 이중과세의 방지와 수출촉진을 목적으로 함
 - 일반원칙인 소비지국과세원칙에 따라 재화의 소비지인 수입국에서 과세하도록 함으로써 국제적인 이중과세의 방지를 위하여 수출하는 경우에는 영의 세율을 적용
 - 수출하는 재화 등에 대하여 영의 세율을 적용하면 부가가치세의 매출세액은



발생되지 않고 당해 수출재화의 부가가치를 창출하기 위하여 전단계에서 부담한 매입세액이 환급되므로 수출하는 재화의 대외경쟁력을 높여 수출촉진

- 한편 조세특례제한법은 수출이나 외화획득과 관계없이 정책적으로 국내에 재화 또는 용역을 공급하는 일정한 경우에 대하여 이 제도를 적용하도록 규정하고 있음

(2) 영세를 적용대상

- 부가가치세법상 영세율이 적용되는 대상은 다음과 같음(부법 §21~24)
 - 내국물품(대한민국 선박에 의하여 채집되거나 잡힌 수산물 포함)을 외국으로 반출하는 것
 - 중계무역 방식의 거래 등 대통령령으로 정하는 것으로 국내 사업장에서 계약과 대가 수령 등 거래가 이루어지는 것
 - 기획재정부령으로 정하는 내국신용장 또는 구매확인서에 의하여 재화(金地金)은 제외한다를 공급하는 것 등으로서 대통령령으로 정하는 것
 - 용역의 국외공급, 외국항행 용역의 공급, 외화 획득 재화 또는 용역의 공급 등
- 조세특례제한법 제105조¹⁸⁾에서는 조세정책 목적으로 다음의 재와 및 용역에 대해 영세율을 적용함
 - 방위산업물자, 군납석유류, 도시철도건설용역, 장애인용보장구, 농·축·임·어업용 기자재등과 같은 항목들을 영세율 적용대상으로 규정하고 있음
- 기타 법률에 의한 영세를 적용
 - 남북교류협력에관한법률에 의한 영세율
 - 북한으로 반출되는 물품과 북한에 제공되는 용역 및 선박·항공기의 북한 항행용역에 대하여는 이를 각각 수출품목, 국외제공용역 또는 외국항행 용역으로 보아 부가가치세의 경우에는 영세율을 적용
 - 자유무역지역의지정및운영에관한법률에 의한 부가가치세 영세율 적용
 - 관세자유지역으로의 반입신고를 한 내국물품에 대하여는 수출하는 재화로 보아 부가가치세의 영세율을 적용하고, 관세자유지역 안에서 등록업체간에 공급하거나 제공하는 외국물품 등과 용역에 대하여도 부가가치세의 영세율을 적용

18) 이하 '조세특례제한법'은 '조특법'으로 '조항(제1조제1항제1호)'는 '§1①1'로 나타낸다.



(3) 영세율 적용대상자와 의무

- 영세율은 부가가치세법상 과세사업자인 거주자 또는 내국법인에 대하여 적용함을 원칙으로 하며, 비거주자나 외국법인에 대해서는 상호주의의 입장을 취함(부법 §25)
 - 사업자가 비거주자 또는 외국법인인 경우에는 그 외국에서 대한민국의 거주자 또는 내국법인에 대하여 동일한 면세를 하는 경우에만 영의 세율을 적용
- 영세율 적용사업자는 과세사업자이므로 다음과 같은 제반의무를 부담함
 - 사업자 등록, 장부의 비치·기장의무, 세금계산서 발급의무, 매입·매출처별 세금계산서합계표 제출의무, 과세표준 신고의무 등 부가가치세법상 제반의무를 이행하여야 하며 불이행시 가산세 등의 불이익이 따름
 - 영세율 적용사업자중 국외에서 용역 제공, 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에게 용역을 공급하는 등의 일정한 경우¹⁹⁾에는 세금계산서 발급의무가 면제됨

나. 면세제도

(1) 의의

- 면세란 일정한 재화 또는 용역의 공급에 대하여 부가가치세 납세의무를 면제하는 제도를 말함
 - 면세사업자는 과세관청과는 권리의무관계가 없으므로 원칙적으로 부가가치세법에 따른 협력의무를 지지 않지만, 소득세법과 법인세법은 면세사업자에 대하여 별도의 협력의무를 부여하고 있음
 - 부가가치세의 면세사업자도 소득세법 또는 법인세법의 규정에 따라 사업자 등록, 장부의 비치·기장 계산서의 발급과 제출 등의 의무를 지게 되는 것임
- 면세제도는 해당 적용단계에서 창출된 부가가치에 대해서는 과세하지 않지만 그 전단계에서 창출된 부가가치에 대해 이미 과세한 부가가치세는 취소하지

19) 구체적으로 부법시행령 §57①에 열거된 예로는 국외에서 용역 제공, 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에게 용역을 공급하는 등의 경우임



않는 제도로 현행 부가가치세법에 따른 면세제도는 부분면세임

- 면세사업은 거래의 매출세액이 존재하지 않으며, 이를 생산·취득하기 위하여 부담한 매입세액도 환급되지 않으므로 부가가치세의 부담이 완전히 제거되지 않음

(2) 면세적용의 근거

■ 현행 특정 재화나 용역에 대하여 부가가치세의 면세를 적용하는 일반적인 이유는 다음의 7가지를 들 수 있음²⁰⁾

- 소득배분측면에서 저소득층이 많이 소비하는 재화나 용역을 면세함으로써 저소득층의 세부담을 상대적으로 완화시킬 수 있음
- 몇몇 재화는 사회 문화적인 측면에서 소비가 적극적으로 권장되어야 하기 때문에 부가가치세를 면제함
- 위 두 번째의 경우와는 달리 소비측면이 아니고 공급측면에서 보아 재화나 용역의 공급확대를 권장하는 경우 부가가치세를 면제함
- 부가가치세의 기본이론적인 측면에서 부가가치 창출을 위한 기본적인 생산요소인 토지·노동·자본과 관련된 재화나 용역의 공급은 비과세 되어야 함
- 정책적인 측면에서 부가가치세의 기본이론적인 측면 모두 비추어 보아도 부가가치세를 비과세할 이유는 없으나 실제로 부가가치를 산정하여 세금을 부과하는 데에 많은 어려움이 있어 면세하는 경우가 있음
- 특정 재화나 용역에 대하여 부가가치세 외의 개별소비세 형태로 과세가 이루어지고 있기 때문에 비과세 되는 경우가 있음
- 일정 규모 이하의 영세사업자는 세무행정의 편의를 위하여 면세됨

■ 특정재화나 용역에 대한 면세근거가 상기의 일곱 가지 경우 중에 어느 하나의 요인의 합리적인 이유에 의해서만 아니고 두 가지 이상의 이유가 복합적으로 관련되는 경우도 있음

20) 김유찬, 「우리나라 부가가치세 면세 범위 설정의 문제점과 개선방안」, 한국조세연구원, 1995.



(3) 면세적용 대상

- 부가가치세법상에 열거된 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 부가가치세를 면제 하는데 그 내용을 간략히 정리하면 다음과 같음(부법 §26)

[표 5] 부가가치세법상 면세대상

구분	면세대상
기초생활필수품	◦ 미가공식료품 ◦ 국산 비식용 농·축·수·임산물 ◦ 수도물 ◦ 연탄과 무연탄 ◦ 여성용 생리처리 위생용품 ◦ 대중여객운송용역(일반고속버스 포함) ◦ 주택과 그 부수토지의 임대용역
국민후생	◦ 의료보건용역(치료 이외의 미용·성형 등의 의료용역 제외)과 혈액 ◦ 교육용역
문화	◦ 도서·신문·잡지·방송 등(광고 제외) ◦ 예술창작·예술행사·문화행사·아마추어운동경기 ◦ 도서관·과학관·박물관·동물원·식물원예의 입장
생산요소	◦ 토지 ◦ 금융·보험 용역(보호예수 등 일부 부수용역 제외) ◦ 인적용역
기타	◦ 우표, 인지, 복권 ◦ 일정한 법소정 담배 ◦ 국가·지방자치단체·지방자치단체조합이 공급하는 일정한 재화 또는 용역 ◦ 국가·지방자치단체·지방자치단체조합에 무상으로 공급하는 재화 또는 용역

- 조세특례제한법상 주요 부가가치세 면세대상을 정리하면 다음과 같음(조특법 §106)
 - 국민주택 및 해당 주택의 건설용역
 - 시내버스 운송사업용으로 공급하는 버스로서 천연가스를 연료로 사용하는 것
 - 영유아용 기저귀와 분유
 - 일정한 농·임·어업용 및 연안선박용 석유류



(4) 면세포기

- 면세되는 재화 또는 용역으로서 영세율 적용대상 등 일정한 경우에는 사업자의 의사에 따라 부가가치세의 면제를 받지 아니할 수 있는데 이를 면세포기라 함
 - 면세포기로 인하여 과세사업자로 전환되는 자는 납세의무자로서 제반의무를 이행하여야 하지만 매입세액공제를 받을 수 있다는 이점이 있음

(가) 면세포기의 대상

- 면세제도는 최종소비자의 세부담을 경감시키는데 그 취지가 있으므로 모든 면세 대상 재화 또는 용역에 대하여 면세포기를 인정할 수는 없으므로 면세포기 대상은 제한적임(부법 §28)
 - 영세율 적용의 대상인 재화 또는 용역
 - 공익단체 중 학술연구단체 또는 기술연구단체가 공급하는 재화 또는 용역

(나) 면세포기의 신고 및 효력

- 면세포기가 가능한 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 면세를 받지 아니하고자 하는 경우에 면세포기신고서에 의하여 관할세무서장에게 신고하고 지체없이 사업자등록을 하여야 함(부법시행령 §57)
 - 신규로 사업을 개시하는 사업자인 때에는 사업자등록신청서와 함께 면세포기 신고서를 제출할 수 있으므로 면세포기는 신규개업과 마찬가지로 언제든지 포기 신고를 할 수 있으며 신고시점부터 과세사업자로 전환됨

(다) 면세포기신고시 재적용 배제

- 면세포기신고를 한 사업자는 신고일부터 3년간은 부가가치세 면제를 받지 못하며 3년이 경과한 후 다시 면세적용을 받기 위해서는 면세적용신고서를 사업자등록증과 함께 제출하여야 함

(5) 누적효과와 환수효과

- 일반적으로 부가가치세에서 과세단계 → 면세단계 또는 간이과세단계 → 과세

단계의 흐름이 이루어질 때 중간거래단계에 면세 또는 간이과세가 적용되는 경우 환수효과 및 누적효과가 발생함

- 전단계세액공제법의 부가가치세제하에서는 중간거래단계에 면세사업자나 간이과세자가 있는 경우 후거래단계의 사업자는 면세 또는 간이과세사업자에게서 세금계산서를 수취하지 못하므로 매입세액공제를 받지 못하게 됨

■ 환수효과

- 중간거래단계에서 과세를 포기한 부가가치세가 후거래단계의 매출세액에 포함되어 국고로 환수되는데 이런 현상을 ‘환수효과(catching-up effect)’라고 하며, 결국 면세의 효과가 상실되는 현상을 가리키는 것임²¹⁾

■ 누적효과

- 중간거래단계에 면세가 적용되는 경우 면세사업자로부터 세금계산서를 발급받지 못하기 때문에 매입세액을 공제받을 수 없어 이는 원가에 포함 된 이후 과세가 적용되는 단계에 원가에 포함된 부분까지 중복적으로 부가가치세가 과세되는 현상을 ‘누적효과(cascade effect)’라고 함²²⁾

다. 영세율과 면세의 비교

- 영세율과 면세제도에 있어서는 다음의 표에 나타난 바와 같이 부가가치세법상의 의무 등에 있어 차이가 있음

[표 6] 영세율과 면세의 비교

구분	영세율사업자	면세사업자
납세의무	있음	없음
적용목적	소비지국 과세원칙 구현과 수출촉진	부가가치 구성요소, 세부담의 역진성 완화(기초생활품), 조세정책상의 목적

21) 이러한 환수효과는 다음의 산식으로 표현될 수 있음

$$\text{면세환수효과} = \text{면세단계의 부가가치} \times 10\%$$

22) 이러한 누적효과는 다음의 산식으로 표현될 수 있음

$$\text{면세 누적효과} = \text{면세 전단계의 (부가가치+부가가치세)} \times 10\%$$



구분		영세율사업자	면세사업자
사업자의 협력의무		납세의무자로 부가가치세법상의 협력의무 이행	납세의무자가 아니므로 원칙적으로 부가가치세법상 협력의무가 없음
거래징수	매출	면세: 영의세율로 매입자 거래징수 하지 않음	면세: 과세대상거래가 아님
	매입	과세: 환급받거나 매출세액에서 공제 받음	과세: 필요경비 또는 고정자산의 취득가액에 가산
특징		완전면세	부분면세

4. 거래징수와 세금계산서

가. 거래징수

(1) 의의

- 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에 그 재화나 용역의 공급가액에 부가가치세율을 적용한 부가가치세를 공급받는 자로부터 징수하는 것을 거래징수라고 함(부법 §31)
 - 우리나라의 부가가치세는 전단계세액공제법에 의하여 납부세액을 계산하므로 사업자인 공급하는 자가 과세대상인 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 공급받는 자로부터 부가가치세를 거래징수하여야 함
 - 해당 재화 또는 용역의 부가가치를 창출하기 위하여 전단계에서 재화 또는 용역을 공급받거나 재화를 수입하는 때에 거래징수당한 부가가치세를 뺀 차액에 대하여 납부 또는 환급을 받게 됨
- 현행 부가가치세법에서는 각 거래단계마다 창출된 부가가치에 대하여 최종 소비자에게 전가되도록 하여 부가가치세 전액을 납부하는 부가가치세의 계산 구조에 따라 각 단계마다 거래징수하는 제도를 취하고 있음



(2) 거래징수의 요건

■ 거래징수의무자

- 사업자등록 여부와 관계없이 과세되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 모두 거래징수의무자이며, 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 거래징수의무가 없음

■ 거래징수대상

- 부가가치세의 거래징수대상은 과세대상인 재화 또는 용역의 공급이지만, 세율이 적용되는 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 세율이 영(0)이므로 거래징수하여야 할 부가가치세는 없음

■ 거래징수시기

- 부가가치세의 거래징수시기는 재화 또는 용역의 거래시기(공급시기)임
 - 사업자는 부가가치세 거래징수가 의무이므로 거래징수시기에 실질적으로 부가가치세의 거래징수 여부와 상관없이 그 거래시기가 과세기간의 매출 세액으로 계산하여 납부하여야 할 의무가 있음

(3) 수입재화, 금사업자 및 구리 스크랩 등 사업자의 거래징수

■ 수입재화에 대한 징수

- 수입하는 재화의 경우에는 공급자가 외국에 있어 우리나라의 과세권이 미치지 않으므로 세관장이 수입재화에 대하여 관세징수의 예에 의하여 부가가치세를 거래징수함

■ 금사업자 매입자납부특례

- 금거래시 일부 매출자가 거래징수한 부가가치세를 국가에 납부하지 않고 도주하는 사례를 방지하기 위해 금 공급시 매출자가 매입자로부터 부가가치세를 거래징수하지 않고 매입자가 부가가치세를 국고에 납부하는 제도로써 2008.7.1.부터 시행(조특법 §106의4)
 - 금 공급시 매출자가 매입자로부터 부가가치세를 거래징수하지 않고 금 거래시 매입자가 물품대금과 부가가치세를 매출자의 “금거래 계좌”에 입금하면, 물품대금은 매출자에게, 부가가치세는 국고계좌에 분리 이체되어 납부되는 방식으로 매입자가 부가가치세를 국고에 납부



■ 구리 및 철 스크랩 등 사업자의 매입자납부특례

- 구리 및 철 스크랩 등의 매출자가 부가가치세를 거래징수한 후 이를 납부하지 아니하고 탈세하는 것을 방지할 목적으로 매출자 거래징수제도 대신에 구리 스크랩 등의 거래시 매입자가 부가가치세를 직접 납부하는 매입자납부제도를 시행(조특법 §106의9)
 - 구리 스크랩 등을 공급하거나 공급받으려는 사업자 또는 수입하려는 사업자는 구리 스크랩 등 거래계좌를 개설하고 동 계좌를 사용하여 수입자가 구리 스크랩 등을 별도로 수입신고하고 해당 구리스크랩 등에 대한 부가가치세만 국고에 납부

나. 세금계산서

(1) 의의

- 세금계산서란 사업자가 과세재화·용역을 공급한 사실 및 공급가액과 부가가치세액 등 법정사항을 기재한 계산서를 말함(부법 §32)
 - 세금계산서의 필요적 기재사항(법정사항)
 - 공급하는 사업자의 등록번호와 성명 또는 명칭
 - 공급받는 자의 등록번호
 - 공급가액과 부가가치세액
 - 작성연월일
- 부가가치세가 다단계과세방식으로 과세되는 조세이지만 재화·용역을 공급받은 사업자는 발급받은 세금계산서에 의해 전단계의 매입세액을 공제함으로써 자기가 창출한 부가가치에 대해서만 과세하는 결과를 냄
 - 세금계산서 상에 부가가치세액이 기재되어 있다는 것은 소비형 부가가치세의 이념상 가장 핵심적인 부분이며, 이로써 공급받는 과세사업자는 매입세액을 공제받을 수 있어 부가가치세를 중복과세 없이 최종소비자에게 전가시킴
- 세금계산서 발급에 대해 2011년부터 법인사업자와 2012년부터 개인사업자는 전자적 방법인 “전자세금계산서”를 발급하도록 함(부법 §32②)



(2) 세금계산서의 기능

■ 거래송장

- 사업자가 공급하는 재화 또는 용역에 대하여 그 거래내용을 세금계산서에 기입하여 공급받는 자에게 발급하고 있으므로 거래송장의 기능을 함

■ 대금청구서 또는 영수증

- 세금계산서를 발급하면서 그 재화나 용역의 공급대가에 대한 대금의 청구 또는 영수의 기능을 함

■ 증빙서류 및 장부

- 세금계산서는 사업자의 거래증빙자료 및 기장의 기초 자료가 되며, 간이 과세자의 경우에는 발급받았거나 발급한 세금계산서 또는 영수증을 보관한 때에는 기장의무를 이행한 것으로 보고 있음

■ 세금영수증

- 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에 부가가치세를 거래징수하였음을 증명하는 기능을 함

■ 과세자료

- 거래내용에 대한 과세자료로서의 기능을 하게 되어 과세자료의 양성화 기능을 수행하게 되어 근거과세의 기능을 함

(3) 세금계산서 등의 종류

■ 세금계산서

- 부가가치세법상의 원칙적인 세금계산서를 말함

■ 영수증

- 소매업자·서비스업자 등이 공급받는 자와 부가가치세액을 따로 구분기재하지 않고 발급하는 영수증

■ 수입세금계산서

- 세관장이 재화의 수입자에게 발급하는 수입세금계산서



(4) 세금계산서의 발급

(가) 원칙

- 일반과세자로 등록된 사업자가 과세대상인 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 원칙적으로 세금계산서를 발급해야 하지만 세금계산서를 발급하기 어렵거나 불필요한 경우 등에는 발급의무가 면제
 - 세금계산서는 재화 또는 용역을 공급하는 시기마다 발급하여야 함
- 위탁판매·공동매입 등의 경우에는 간이과세자·면세사업자·고유번호를 부여 받은 사업자라도 일반과세자의 세금계산서발급요령에 따라 세금계산서를 발급할 수 있음
 - 위탁판매의 경우에는 수탁자가 위탁자를 공급자로 하여 세금계산서를 발행하여야 하기 때문에 위탁자는 일반과세자라야 함

(나) 매입자발행세금계산서

- 공급받는 자가 관할세무서장의 확인을 받아 매입자발행세금계산서를 발행할 수 있도록 하는 매입자발행세금계산서제도(Self-Billing)가 있음
 - 세금계산서 발급의무가 있는 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 세금계산서를 발급하지 않은 경우 그것을 공급받은 자는 매입세액공제를 받지 못할 뿐만 아니라 그와 관련된 비용도 공제를 받을 수가 없는 문제가 있음
 - 재화 또는 용역을 공급받은 자가 관할세무서장의 확인을 받아 매입자발행세금계산서를 발행하여 매입세액으로 공제받음

(5) 전자세금계산서제도

- 전자세금계산서제도는 세금계산서의 발급방법과 합계표제출에 관한 특례로 세금계산서 기재사항을 정보통신망 등에 전송하고 이를 전자적 형태로 보관하는 것을 말함

(가) 대상요건

- 법인사업자와 전자세금계산서 의무발급 개인사업자는 전자적 방법으로 세금



계산서(“전자세금계산서”)를 발급함

- 전자세금계산서를 발급하여야 하는 사업자가 아닌 사업자도 전자적 방법으로 전자세금계산서를 발급·전송할 수 있음
- 전자세금계산서 의무발급 개인사업자는 직전 연도의 사업장별 재화 및 용역의 공급가액의 합계액이 3억원 이상인 개인사업자를 말함

(나) 등록 및 발급명세 전송

- 법인 및 복식부기의무자인 개인사업자 및 현금영수증 사업자는 설비 및 시스템에 대하여 국세청에 등록하여야 함
 - 개인사업자는 실거래 사업자를 대신하여 전자세금계산서 발급업무를 대행하는 사업자를 포함함
- 전자세금계산서를 발급하였을 때에는 전자세금계산서 발급일의 다음 날까지 세금계산서 발급명세를 국세청장에게 전송하여야 함

5. 과세표준과 세액의 계산

가. 부가가치세의 계산구조

- 우리나라의 부가가치세의 계산구조는 전단계세액공제법을 채택하고 있으며, 이 방식은 매출세액에서 매입세액을 공제하여 납부세액을 계산하는 구조임

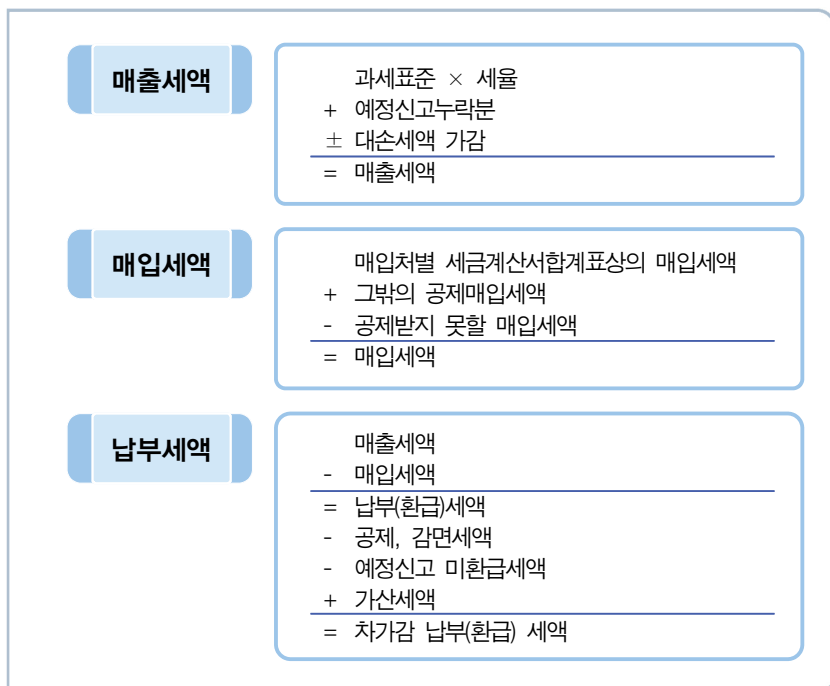
$$\text{납부세액} = \text{매출세액}(\text{매출액} \times \text{세율}) - \text{매입세액}$$

- 부가가치세는 부가가치를 과세대상으로 과세하는 것이 기본 취지이나 실정법에서는 매출액인 공급가액을 과세표준으로 하고 있음
 - 매출세액은 과세표준인 공급가액에 세율을 적용하여 산출하고, 여기에 매입세액을 공제하여 납부세액을 계산하게 됨



- 공급가액의 계산은 금전으로 대가를 받는 경우에는 그 대가를, 자가공급·개인적 공급·사업상 증여 등의 경우에는 시가를 원칙으로 하고, 감가상각 자산의 자가공급 등 특수한 거래에 대하여는 예외규정을 두고 있음
- **매입세액은 사업자가 사업과 관련하여 재화 또는 용역을 공급받으면서 세금 계산서 등에 의하여 거래징수당한 근거를 기준으로 공제를 받게 됨**
 - 사업자가 사업과 관련하여 재화 또는 용역을 공급받은 사실이 비록 명확히 확인되더라도 세금계산서를 발급받지 않으면 매입세액공제를 받지 못함
- **전단계세액공제법에 따라 부가가치세를 산출함에 있어 실제 현행 우리나라 부가가치세법상에서의 계산구조는 아래의 그림과 같이 세분화 할 수 있음**

[그림 1] 현행 부가가치세법상 계산구조





나. 과세표준

- 부가가치세법상 과세표준은 부가가치금액을 의미하지 않고 매출세액의 계산기초가 되는 매출총액을 의미하며 이를 “공급가액”이라함

(1) 과세표준의 범위

- 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 금전으로 대가를 받는 경우에는 그 대가를 과세표준으로 하고, 물물교환 등과 같이 금전 이외의 대가를 받는 경우에는 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가를 과세표준으로 함
- 과세표준에는 거래상대자로부터 받는 대금·요금·수수료 그 밖의 명목 여하에 불구하고 실질적 대가관계에 있는 모든 금전적 가치가 있는 것으로서 다음에 계기하는 것을 포함²³⁾
 - 현물로 받는 경우에는 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가
 - 장기할부판매 또는 할부판매 경우의 이자상당액
 - 대가의 일부로 받는 운송보험료·산재보험료 등
 - 대가의 일부로 받는 운송비·포장비·하역비 등
 - 개별소비세·교통·에너지·환경세 및 주세가 과세되는 재화 또는 용역에 대하여는 당해 개별소비세·교통·에너지·환경세 및 주세와 그 교육세 및 농어촌특별세상당액
- 재화의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 아니하는 경우에는 자기가 공급한 재화의 시가를 용역의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받는 경우에는 자기가 공급한 용역의 시가를 과세표준으로 함
 - 부당하게 낮은 대가는 사업자가 그와 특수관계 있는 자와의 거래에 있어서 재화와 용역의 공급가액에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 시가보다 낮은 대가를 말함(부법시행령 §62)

23) 부통 13-48-2



[표 7] 대가를 받지 아니하는 경우의 과세표준

구분	부당하게 낮은 대가를 받은 경우		대가를 받지 않는 경우	
	특수관계자	특수관계가 없는 자	특수관계자	특수관계가 없는 자
재화	시가	거래금액	시가	시가
용역	시가	거래금액	과세안함	과세안함

■ 수입재화에 대한 부가가치세는 세관장이 징수하며, 수입재화의 과세표준은 관세의 과세가격 및 기타 세액의 합계액으로 함

- 세관장이 부가가치세를 징수하려면 수입재화에 대하여 과세표준을 계산해야 하며, 과세표준은 관세의 과세가격 및 관세·개별소비세·주세·교육세·교통에너지환경세 및 농어촌특별세 등의 합계액으로 함

(2) 과세표준에 포함되지 않는 금액

■ 과세표준 산정에 있어 다음에 해당하는 금액에 대해서는 과세표준에 포함되지 않음(부법 §29⑤)

- 에누리액
- 환입된 재화
- 상대방에 도달되기 전에 파손·훼손·멸실된 재화
- 국고보조금과 공공보조금
- 연체이자
- 할인액

(3) 과세표준에서 공제하지 않는 금액

■ 대손금

- 대손금은 거래상대방이 당해 재화 또는 용역을 이미 사용·소비한 것이므로 과세표준에서 공제하지 않는 것임



■ 장려금

- 금전으로 지급하는 장려금은 과세표준에서 공제하지 아니하며, 재화로 공급하는 것은 사업상증여에 해당하므로 과세함

■ 하자보증금

- 하자보증금은 재화 또는 용역의 공급대가가 아니라 하자 보증기간 동안 예치한 금액으로서 보증기간이 경과되면 회수할 수 있는 금액이므로 과세표준에서 공제하지 않음

(4) 과세표준계산의 특례

■ 겸용재화 공급시 과세표준 안분계산

- 과세사업과 면세사업을 겸영하고 있는 사업자가 공통으로 사용하던 재화를 공급하는 경우에 당해 재화의 대가로서 받은 금액 중 얼마만큼의 금액이 과세 또는 면세사업과 관련된 재화의 공급에 해당되는지 안분계산 됨
- 일반적으로 겸용재화에 대해서는 다음과 같이 계산됨

$\text{과세표준} = \text{해당 재화의 공급가액} \times \frac{\text{재화공급일이 속하는 과세기간의 직전 과세기간의 과세공급가액}}{\text{재화공급일이 속하는 과세기간의 직전 과세기간의 총공급가액}}$
--

■ 토지와 건물 등의 일괄공급시 과세표준 안분계산

- 토지는 면세재화에 해당하고 건물 등은 과세재화에 해당되므로 토지와 건물을 함께 공급하는 경우 과세에 해당하는 건물의 공급가액은 실지거래가액이 원칙임
- 기준시가가 모두 있는 경우에는 공급계약일 현재의 기준시가에 따라 계산한 가액에 비례하여 안분계산하며, 기준시가가 없는 경우 감정평가 가액에 비례하여 안분계산함
- 위의 두 방법을 적용할 수 없는 경우 국세청장이 정하는 바에 따라 안분계산함

■ 감가상각자산의 간주공급시 과세표준 안분계산



- 감가상각자산인 경우에는 사업자가 사업에 사용하던 자산으로서 그 자산의 정상적인 거래가격을 산정하기가 어려우므로 경제적인 측면에서 취득가액을 기준으로 경과된 과세기간에 따라 일정한 감가상각률을 적용하여 계산한 금액을 과세표준으로 하는 특례규정을 둠
- 과세사업에 사용한 감가상각자산으로 간주공급에 해당하는 때에는 다음의 산식에 의하여 계산한 금액을 당해 재화의 시가로 봄

건물 및 구축물	시가 = 당해 재화의 취득가액 $\times (1 - \frac{5}{100} \times \text{경과된 과세기간의 수})$
기타	시가 = 당해 재화의 취득가액 $\times (1 - \frac{25}{100} \times \text{경과된 과세기간의 수})$

■ 부동산임대용역에 대한 과세표준계산특례

- 사업자가 부동산임대용역을 공급하고 전세금 또는 임대보증금을 받는 경우에는 금전 이외의 대가를 받는 것으로 보아 다음 산식에 의하여 계산한 금액을 과세표준으로 하며, 전세금 또는 임대보증금을 월세에 충당한 때에는 그 금액을 제외한 가액을 전세금 또는 임대보증금으로 함

$$\text{과세표준} = \begin{array}{l} \text{당해 기간의 전세금} \\ \text{또는 임대보증금} \end{array} \times \frac{\text{과세대상기간의 일수}}{365(\text{윤년의 경우에는 } 366)} \times \text{계약기간 1년의 정기예금이자율}^*$$

* 정기예금이자율은 과세기간종료일 현재의 국세청장고시이자율(현재 4.3%)

- 임대용역의 대가인 임대료는 원칙적으로 받기로 한 날에 수입할 금액으로 하며, 그 대가를 선불 또는 후불로 받는 경우에는 당해 금액을 계약기간의 월수로 나눈 금액의 각 과세대상기간의 합계액을 그 과세표준으로 함

$$\text{과세표준} = \text{선불 또는 후불로 받은 임대료} \times \text{각 과세기간의 월수} / \text{계약기간의 월수}$$



다. 세율

(1) 의의

- 세율은 과세물건을 경제적 가치척도로 측정한 값이며, 그 구조나 형태에 따라 세액의 크기가 결정되기 때문에 국민의 재산권에 직접적인 영향을 주게 됨
 - 세율은 조세법률주의의 원칙에 따라 법률로만 정하도록 되어 있다.
- 일반적으로 세율구조는 비례세(flat tax rate, proportional tax rate), 누진세(progressive tax rate), 역진세(regressive tax rate)의 구조가 있음
 - 비례세는 과세표준의 증가와 관계없이 과세표준에 대한 세액의 비율이 일정한 세율구조임
 - 누진세는 과세표준의 증가에 따라 적용되는 세율도 점차적으로 높아지는 세율구조임
 - 역진세는 과세표준이 증가함에 따라 그에 적용되는 세율이 낮아지는 세율구조이며, 현재 역진세율이 적용되는 세목은 없음
- 부가가치세는 납세자의 인적사정을 전혀 고려하지 않는 물세이며, 종합과세하지 않는 일반소비세이기 때문에 비례세율 구조를 취하고 있음
 - 부가가치세의 역진부담문제는 바로 이러한 세율구조에 연유하고 있음

(2) 세율구조의 선택

- 부가가치세의 세율구조 선택은 입법정책 내지 조세정책상의 문제임
 - 세율의 높이를 어떻게 설정할 것인가 하는 문제
 - 모든 재화 또는 용역의 공급을 과세범위로 하면서 단순비례세율의 단일세율 구조를 취할 것인지 아니면 재화와 용역을 선별하여 그 적용하는 비례세율에 차등을 두는 복수세율구조를 취할 것인가 하는 문제
- 현재 부가가치세를 채택하고 있는 국가들 가운데에는 단일세율을 채택한 국가와 복수세율을 채택한 국가로 대별됨
 - 단일세율구조는 과세행정이 용이하고 세제가 단순하여 납세의무자의 납세



순응이 쉬우며 조세중립성이 있다는 장점을 지니고 있음

- 복수세율구조는 부가가치율에 상응하는 세율을 적용하고 재화 등의 사치성 기준에 따라 차등세율을 적용할 수 있기 때문에 부가가치세의 역진부담을 완화

■ OECD 국가 중에서 덴마크, 한국, 일본만이 단일 세율을 채택하고 있으며 기타 국가들은 복수세율을 채택하고 있음

- 복수세율에서도 기타 세율과는 상이한 특성을 가진 영세율은 이탈리아, 캐나다, 오스트레일리아, 뉴질랜드 등에서 채택
 - 캐나다에 있어서는 식료품, 처방약, 의료기기 등에 적용하고 오스트레일리아의 경우는 식료품, 수돗물, 의료, 교육, 보육, 장애인용 승용차 등에 적용하며 뉴질랜드의 경우는 사업자층의 금융 등에 대해 영세율을 채택
- 영세율 이외의 경감세율을 채택하고 있는 국가로는 OECD 국가들 중 23개국이 기초생필품 등에 대해 경감세율을 적용하고 있음

[표 8] OECD 회원국의 부가가치세 세율구조

(단위: %)

국가	표준세율/단일세율	경감세율	특정지역의 세율
호주	10,0	0,0	-
오스트리아	20,0	10,0/12,0	19,0
벨기에	21,0	0,0/6,0/12,0	-
캐나다	5,0	0,0	13,0/14,0/15,0
칠레	19,0	-	-
체코	21,0	10,0/15,0	-
덴마크	25,0	0,0	-
에스토니아	20,0	0,0/9,0	-
핀란드	24,0	0,0/10,0/14,0	-
프랑스	20,0	2,1/5,5/10,0	0,9/2,1/10,0/13,0 & 1,05/1,75/2,1/8,5
독일	19,0	7,0	-
그리스	23,0	6,5/13,0	5,0/9,0/16,0
헝가리	27,0	5,0/18,0	-
아이슬란드	24,0	11,0	-
아일랜드	23,0	0,0/4,8/9,0/13,5	-
이스라엘	18,0	0,0	-
이탈리아	22,0	4,0/10,0	-
일본	8,0	-	-
한국	10,0	0,0	-
룩셈부르크	17,0	3,0/8,0/14,0	-
멕시코	16,0	0,0	-
네덜란드	21,0	6,0	-
뉴질랜드	15,0	0,0	-
노르웨이	25,0	0,0/8,0/15,0	-
폴란드	23,0	5,0/8,0	-
포르투갈	23,0	6,0/13,0	5,0/10,0/18,0 & 5,0/12,0/22,0
슬로바키아	20,0	10,0	-
슬로베니아	22,0	9,5	-
스페인	21,0	4,0/10,0	2,0/5,0/9,0/13,0 & 4,0/5,0
스웨덴	25,0	0,0/6,0/12,0	-
스위스	8,0	0,0/2,5/3,8	-
터키	18,0	1,0/8,0	-
영국	20,0	0,0/5,0	-

자료: OECD, Consumption Tax Trends 2014, 2014.



(3) 우리나라의 부가가치세율

■ 일반세율(10%)

- 우리나라 부가가치세의 납세의무자는 일반과세자와 간이과세자로 구성되어 있지만 세율구조는 원칙적으로 10%의 비례세율을 적용하고 있음(부법 §30)
 - 사업자가 일반과세자이거나 간이과세자의 구분과 관계없이, 공급하는 재화 또는 용역의 종류, 즉 사치성·고가성 등과 관계없이 동일하게 단순비례 세율인 10%의 세율을 적용하고 있음
- 부가가치세법을 제정할 당시에는 그 세율에 3%를 가감하는 범위 내에서 시행령으로 조정할 수 있는 탄력세율제도를 두었지만 제정 이후 적용된 적이 없이 1988년 12월 세법개정을 통해 폐지됨

■ 영세율(0%)

- 영세율은 과세표준에 대한 세액이 '0'이 되게 하는 세율로 적용되는 세율이 0%가 됨
- 영세율은 국제적 이중과세의 방지와 수출촉진을 위하여 수출하는 재화, 국외에서 제공하는 용역, 선박 또는 항공기의 외국항행용역, 그밖에 외화를 획득하는 재화 또는 용역에 대하여 적용함
 - 수출 등의 무역거래가 아닌 방위산업물자의 공급, 비료, 농약 등의 공급 등 국내거래에서도 영세율이 적용되는 사례가 있음
- 영세율의 적용은 매입세액공제가 되지 아니하여 부분면세의 효과가 있는 면세보다 그 부담을 경감시켜주는 효과가 있음
 - 영세율제도는 부가가치를 창출하기 위하여 투입된 재화 또는 용역과 관련하여 거래징수당한 매입세액을 환급하므로 완전면세의 효과가 있음

라. 납부세액의 계산

(1) 기본구조

- 부가가치세법상 사업자가 납부하여야 할 부가가치세액은 자기가 공급한 재화 또는 용역에 대한 세액(매출세액)에서 자기사업을 위한 재화 또는 용역의 매입 당시 거래징수 당한 세액(매입세액)을 차감하여 계산함(부법 §37)

- 매출세액을 초과하는 매입세액은 환급받을 세액(환급세액)이 됨
- 매출세액의 계산은 거래징수한 매출세액에 대손세액을 가감하여 계산하고, 매입세액의 계산은 세금계산서 및 신용카드매출전표 등에 의하여 거래징수당한 매입세액으로 계산함

(2) 매출세액

■ 과세분 매출세액

- 매출세액은 원칙적으로 공급받는 자에게 세금계산서를 발급하거나 영수증 등을 발급하면서 거래징수한 세액으로 구성되지만 실제로 거래징수하지 않는 거래인 간주공급에 대하여도 매출세액이 발생됨
- 매출세액에 대하여는 각각의 거래마다 세금계산서를 발급하거나 영수증 등을 발급하면서 거래징수를 하고 있으나, 납부세액을 계산할 때 매출세액은 매출세금계산서합계표상의 금액과 영수증 등을 발급한 금액의 합계액에 대하여 10/110을 적용한 금액이 됨

■ 영세율 매출세액

- 영세율 매출은 세율이 0%이므로 부가가치세는 발생하지 않음

■ 대손세액의 공제와 가산

- 부가가치세를 거래징수하지도 못한 상태에서 대손이 발생되어 부가가치세만 납부하는 불합리한 결과가 발생하는 경우 그 외상매출금 등에 포함된 부가가치세(대손금액 $\times$ 10/110)를 그 대손의 확정된 날이 속하는 과세기간의 매출세액에서 차감할 수 있도록 함
- 사업자가 대손이 확정되어 대손세액공제를 받은 후 대손금액의 전부 또는 일부를 회수한 경우 회수한 날이 속하는 과세기간의 매출세액에 가산하여 납부

(3) 매입세액

(가) 원칙

- 매출세액에서 공제할 수 있는 매입세액은 사업과 관련하여 재화·용역을 공급 받을 때 거래징수당한 것으로서 공급자로부터 발급받은 매입세금계산서를 통해



입증해야 함

- 매입세금계산서의 합계표는 부가가치세 과세표준의 예정신고 또는 확정신고를 하는 때에 부가가치세 신고서와 함께 관할 세무서장에게 제출해야 함
- 정규 세금계산서는 아니지만 신용카드·직불카드 및 현금영수증 등과 같이 공급자의 인적사항과 공급가액 및 세액 등 거래사실을 객관적 자료에 의해 국세청이 확인할 수 있는 경우 매입세액을 공제받을 수 있음

(나) 공제요건

- 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화·용역의 공급에 대한 세액 및 재화의 수입에 대한 세액은 매출세액에서 공제하는 매입세액으로 함
 - 매입세액으로써 매출세액에서 공제하기 위해서는 해당 재화·용역이 자기의 사업을 위한 것이어야 하며, 과세사업자가 사용한 재화·용역에 대한 매입세액이라 하더라도 사업과 관련이 없는 개인적 또는 비사업적 사용·소비를 위한 지출에 대해서는 매입세액으로 공제할 수 없음
 - ‘사용되었거나’는 자기계산에 의한 사업의 부가가치 창출과정에 이미 투입되어 그 사용이 완료된 재화·용역을 의미하고, ‘사용될’은 앞으로 사업에 사용하기 위하여 재고상태로 보유하고 있는 재화를 말함

(다) 매입세액불공제

- 재화·용역을 공급받으면서 부가가치세를 거래징수 당하였음에도 다음의 매입세액은 공제하지 않음(부법 §39)
 - 매입차별세금계산서합계표 미제출·부실기재분
 - 세금계산서 미수취 및 필요적 기재사항의 부실기재분
 - 사업과 직접 관련이 없는 지출에 대한 매입세액
 - 비영업용 승용차의 구입과 유지에 관련된 매입세액
 - 접대비 및 이와 유사한 비용의 지출에 관련된 매입세액
 - 면세사업 및 토지 관련 매입세액
 - 사업자등록 전의 매입세액
 - 금사업자 금거래계좌 부가가치세 미송금시 매입세액불공제



(라) 기타 매입세액공제

① 면세농산물등에 대한 의제매입세액공제

■ 의제매입세액공제란 면세재화를 매입하는 경우 세금계산서 없이도 일정한 금액을 매입세액으로 의제하여 공제하여 주는 것을 말함

- 의제매입세액공제제도는 재화의 최종거래단계의 전단계에 부가가치세를 면세함으로 인하여 발생하는 환수효과와 누적효과를 제거 내지 완화시키는 장치임

■ 면세농산물등 의제매입세액공제

- 사업자가 부가가치세를 면제받아 공급받은 농산물·축산물·수산물 또는 임산물(면세농산물 등)을 원재료로 하여 제조·가공한 재화 또는 창출한 용역의 공급이 과세되는 경우(면세포기신고를 하여 영세율이 적용되는 경우는 제외)에는 일정한 금액을 매입세액으로서 공제할 수 있음(부법 §42)

[표 9] 면세재화매입에 대한 의제매입세액의 공제율

일반과세자의 구분		공제율
일반 업종을 영위하는 사업자		2/102
음식점업을 영위하는 사업자	법인사업자인 경우	6/106
	개인사업자인 경우	8/108
	과세유흥장소, 제조업 (조특법 시행령 제2조) 중소기업 및 개인사업자	4/104



[참고] 면세농산물 등에 대한 의제매입세액공제율의 변화추이

개정연도	의제매입세액공제율
1977년 3월	13/113
1977년 7월	10/110
1977년 9월	10/110 (수출재화 5/105)
1984년 5월	5/105
1988년 7월	- 국내생산 농산물 등: 5/105 - 수입농산물 등: 3/103
1993년 12월	3/103
2000년 3월	- 일반 업종: 3/103 - 음식업: 5/105
2001년 12월	- 일반 업종: 2/102 - 음식업: 3/103
2005년 3월	- 일반 업종: 2/102 - 음식업: 원칙 3/103 특례 2006년 12월말까지 면세농산물 5/105
2007년 4월	- 일반 업종: 2/102 - 음식업: 원칙 3/103 특례 2008년 12월말까지 면세농산물 6/106
2009년 3월	- 일반 업종: 2/102 - 음식업: 원칙 3/103 특례 2010년 12월말까지 면세농산물 법인 6/106, 개인 8/108
2010년 3월	- 일반 업종: 102/2 - 음식업: 원칙 3/103, 과세유통장소 4/104 특례 2010년 12월말까지 면세농산물 법인 6/106, 개인 8/108
2012년 2월	- 일반 업종: 102/2 - 음식업: 법인 6/106, 개인 8/108, 과세유통장소 4/104
2013년 2월	- 일반 업종: 102/2 - 음식업: 법인 6/106, 개인 8/108, 과세유통장소·제조업 중소기업 및 개인 4/104

- 면세 농수산물 매입액의 과도한 공제수준을 적정화하기 위하여 공제한도가 설정되어있으며, 법인 사업자는 매출액의 30%(2016년말까지 35%)에 해당하는 농수산물 매입액까지만 허용되고 개인 사업자는 다음의 표에 나타난 바와 같음(부가령 §84②)

[표 10] 개인 사업자의 면세농수산물 공제 한도

매출액(6개월)	공제한도		
	2016.12.31. 까지		2017.1.1. 이후
1억원 이하	음식점업	기타	50%
	60%	50%	
1억원 초과 ~ 2억원 이하	55%		
2억원 초과	45%	40%	40%

■ 재활용폐자원 등에 대한 의제매입세액공제

- 과세사업자가 과세사업을 영위하지 아니하는 자 및 간이과세 등에게 재활용 폐자원 및 중고품을 취득하여 제조 또는 가공하거나 이를 공급하는 경우 재활용폐자원의 취득가액에 105분의 5(2016년 103분의 3), 중고자동차의 경우에는 109분의 9를 곱하여 계산된 금액을 매출세액에서 매입세액공제 허용(조특법 §108)
- 폐자원수집을 원활하게 하고 환경을 보호하려는 취지에서 2016년 12월 31일 까지 한시적으로 매입세액공제를 할 수 있도록 하고 있음

[참고] 재활용폐자원에 대한 의제매입세액공제율의 변화추이

개정연도	의제매입세액공제율
1998년 12월	10/110
2001년 12월	8/108
2005년 7월	8/108 중고품10/110
2006년 12월	6/106 중고품10/110
2010년 1월	106분의 6 중고자동차: 2010년 1월 1일 ~ 2010년 12월 31일 10/110 2011년 1월 1일 ~ 2013년 12월 31일 9/109
2014년 1월	재활용품: 2014년 1월 1일 ~ 2015년 12월 31일 5/105 2015년 1월 1일 ~ 2016년 12월 31일 3/103 중고자동차: 2014년 1월 1일 ~ 2014년 12월 31일 9/109
2014년 12월	중고자동차 : 2016년 12월 31일까지 9/109



② 과세사업전환 및 과세유형변경에 따른 매입세액공제

■ 감가상각자산 과세사업전환시 매입세액공제

- 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업을 하는 시점에서는 매입세액을 공제받을 수 없었으나 추후 과세사업에 사용되거나 소비되어 부가가치를 창출하는 경우에는 매입세액으로 공제받지 못한 부분까지 부가가치세 납부세액으로 계산되는 문제가 발생됨
- 따라서 면세사업용 감가상각자산이 과세사업에 사용하거나 소비하는 때에 매출세액에서 공제할 수 있음(부법 §43)

■ 재고매입세액공제

- 일반과세자는 매입세액의 전액을 공제받지만 간이과세자는 납부세액 산출방식의 특례규정의 적용으로 매입세액의 일정비율만을 공제받고 나머지는 그 재화의 원가에 산입되기 때문에 일반과세자와 간이과세자의 재고매입세액공제의 차이발생
- 간이과세자가 일반과세자로 변경되는 경우에 그 변경일 현재 보유하고 있던 재고품 등에 대하여 간이과세자 당시에 공제받지 못하였던 매입세액의 일부를 매출세액에서 공제할 수 있도록 하고 있음(부법 §44)
 - 간이과세자는 본인의 선택이나 연도(1월 1일~12월 31일)의 공급대가가 연간 4,800만원을 초과하는 경우에는 일반과세자로 과세유형이 변경됨

(4) 납부(환급)세액의 재계산

(가) 의의

- 과세사업과 면세사업에 공동으로 사용되는 고정자산에 대하여 취득시에 안분 계산한 이후의 과세기간에 면세사업에 관련되는 매입세액을 다시 계산하여 (재계산) 재계산한 과세기간의 납부세액에 가산하거나 환급세액에서 공제하는 제도를 납부세액 또는 환급세액의 재계산이라 함
- 과세사업과 면세사업을 겸영하는 사업자가 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용되는 재화를 취득한 경우에는 실지귀속에 따라 면세사업과 관련된 매입세액은 불공제하고 귀속이 불분명한 경우에는 매입세액을 과세기간 단

위로 안분계산하고 있음

- 그러나 고정자산의 경우에는 취득한 과세기간에만 사용되는 것이 아니라 그 이후의 기간에도 사용되어 면세공급가액(면세사용면적)이 총공급가액(총사용면적)에서 차지하는 비율이 증감되는 때에는 당초의 안분계산을 수정해야 함
- 납부(환급)세액의 재계산 대상은 총공급가액에 대한 면세공급가액의 비율 또는 총사용면적에 대한 면세사용면적의 비율과 해당 감가상각자산의 취득일이 속하는 과세기간에 적용하였던 비율간의 차이가 100분의 5 이상인 경우에 한하여 납부(환급)세액을 재계산 하게 됨
 - 사업자가 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용되는 감가상각자산의 매입세액에 대하여 공통매입세액 안분계산하여 공제한 후 감가상각자산의 취득일이 속하는 과세기간에 적용하였던 비율과의 차이가 발생하면 납부(환급)세액을 다시 계산 하여야함

(나) 재계산 방법

- 납부세액 또는 환급세액의 재계산에 의하여 납부세액에 가산 또는 공제하거나 환급세액에 가산 또는 공제하는 세액은 다음 산식에 의하여 계산한 금액으로 함

[표 11] 납부(환급)세액 재계산방법

구분	계산방법
건축물·구축물	$\text{가산(공제)되는 세액} = \frac{5}{100} \times \text{경과된 과세기간의 수} \times \text{증가(감소)된 면세공급가액(면적)의 비율}$
기타감가상각자산	$\text{가산(공제)되는 세액} = \frac{25}{100} \times \text{경과된 과세기간의 수} \times \text{증가(감소)된 면세공급가액(면적)의 비율}$

(5) 경감·공제세액의 계산

- 신용카드매출사업자·현금영수증사업자 부가가치세액공제

- 사업자(법인사업자 및 일부 개인사업자²⁴⁾)가 과세되는 재화 또는 용역을 공급하고 신용카드매출전표·직불카드영수증·선불카드·현금영수증·전자적 결제수단에 의하여 대금을 결제받는 경우에는 그 발행금액 또는 결제금액의 100분의 1(2016년까지 특례율 적용)에 상당하는 금액(연간 500만원을 한도로 함)을 납부세액에서 공제(부법 §46)

[표 12] 신용카드매출전표 등의 발행공제율

구분		2016년까지	원칙
일반사업자(법인제외)		1.3%	1%
간이과세자	일반	1.3%	1%
	음식·숙박업	2.6%	2%

- 현금영수증사업자(국세청장승인)가 현금영수증발급장치를 설치하여 현금영수증가맹점의 현금영수증 결제건수, 현금영수증발급장치를 통하여 지급조서를 전송하여 제출하는 경우 다음의 금액을 해당 과세기간의 부가가치세 납부세액에서 공제받거나 환급세액에 가산 받을 수 있음(조특법 §126조의3①)
 - 현금영수증 발급장치 설치건수 당 1만 5천원을 기준으로 100분의 30을 가감한 범위
 - 현금영수증 결제건수 당 18원을 기준으로 100분의 30에 해당하는 금액을 가산한 범위

■ 일반택시운송사업자에 대한 경감세액

- 여객자동차운수사업법 및 같은 법 시행령상의 일반택시 운송사업자에 대하여는 부가가치세 납부세액의 100분의 95을 2018.12.31. 이전에 끝나는 과세기간분까지 경감(조특법 §106의7①). 개인택시운송사업은 이에 해당하지 않음(여객자동차운수사업법시행령제2조)
 - 회사택시 운전기사의 처우가 열악하므로 이들의 처우개선을 위하여 한시적으로 부가가치세 납부세액을 경감해 주는 제도이며, 개인택시운송사업은 이에 해당하지 않음

24) 직전 여도의 재화 또는 용역의 공급금액의 합계액이 10억원(사업장 기준)을 초과하는 개인사업자를 말함

6. 신고 및 납부

- 부가가치세는 세법에 의하여 과세의 요건이 충족될 때 납세의무가 성립되고 당해 세법에 정하는 신고 등의 절차에 의하여 납세의무가 확정되며, 부가가치세의 납부 등으로 인하여 납세의무가 소멸됨

가. 신고납부

- 부가가치세의 과세표준과 세액에 대한 신고·납부는 각 과세기간별로 하여야 함

(1) 예정신고·납부

- 부가가치세법상 각 과세기간은 6개월의 기간으로 구성되어 있으며, 각 과세기간 중 3개월에 해당하는 기간을 예정신고기간으로 정하고 있음
 - 예정신고·납부는 납세의무를 이행하는 납세의무자에게 조세의 일시납부에 따른 과중한 자금의 부담을 덜 수 있고, 과세당국의 입장에서 세수입의 조기 확보가 될 수 있음
 - 사업자는 예정신고기간에 대해서 과세표준과 납부(환급)세액을 정부에 신고·납부하도록 하고 있고, 예외적으로 개인사업자(간이과세자)에 대하여는 정부가 납부할 세액을 예정고지하여 납부하도록 하고 있음
- 부가가치세법에서는 중간예납기간 또는 예정신고기간이 종료하는 때에 납세의무가 성립은 되지만 납세의무가 확정되는 효력은 없으므로 부가가치세 예정신고·납부는 각 과세기간의 예납적인 납부 또는 징수만 이루어지게 되는 것임

[표 13] 예정신고기간

구분	예정신고기간		신고기한
	계속사업자	신규사업자	
제1기	1.1. ~ 3.31.	사업시작일 ~ 3.31.	4.25.
제2기	7.1. ~ 9.30.	사업시작일 ~ 9.30.	10.25.



(2) 확정신고 · 납부

- 부가가치세는 자진신고납부제도를 채택하고 있으므로 과세기간이 종료하는 때에 추상적인 납세의무가 성립되고, 납세의무자가 확정신고를 함으로써 납세의무가 확정됨
 - 부가가치세법상의 납세의무자인 사업자가 부가가치세 과세기간이 종료하는 때에 확정신고에 의하여 납세의무가 확정되고, 또한 조세채권의 소멸시효 · 조세포탈법치행위의 기수시기 등의 기준이 됨
- 사업자는 각 과세기간에 대한 과세표준과 납부세액 또는 환급세액을 그 과세기간이 끝난 후 25일 이내에 사업장관할세무서장에게 신고해야 함(부법 §49)
 - 폐업하는 경우에는 폐업일이 속한 달의 다음 달 25일까지 신고하여야 하며, 이 경우에 예정신고 및 영세율 등 조기환급신고에 의하여 이미 신고한 내용은 확정신고대상에서 제외함

[표 14] 확정신고기간

구분	확정신고기간			신고기한
	계속사업자	신규사업자	폐업자	
제1기	1.1. ~ 6.30.	사업개시일 ~ 6.30.	1.1 ~ 폐업일	7.25.
제2기	7.1. ~ 12.31.	사업개시일 ~ 12.31.	7.1. ~ 폐업일	10.25.

(3) 확정신고 및 납부방법

- 부가가치세 확정신고시에는 부가가치세 확정신고서와 함께 납부세액을 납부해야 함
 - 납부세액은 각 사업장관할세무서장(총괄납부의 경우에는 주사업장관할세무서장)에게 납부하거나 국세징수법에 의한 납부서에 부가가치세 확정신고서를 첨부하여 한국은행(국고대리점을 포함) 또는 체신관서에 납부하여야 함



(4) 납부유예

■ 재화의 수입에 대한 부가가치세 납부의 유예(부법 §50의2)

- 중소기업자²⁵⁾가 물품을 제조·가공하기 위한 원재료 등 재화의 수입에 대하여 부가가치세의 납부유예를 미리 신청하는 경우에는 해당 재화를 수입할 때 부가가치세의 납부를 유예할 수 있음
- 납부를 유예받은 중소기업자는 납세지 관할 세무서장에게 예정신고 또는 확정신고 등을 할 때 그 납부가 유예된 세액을 정산하거나 납부해야 함

나. 결정·경정·징수와 환급

(1) 결정 및 경정

- 납세의무자가 신고의무를 이행하지 않거나 신고내용에 오류·탈루가 있는 경우에는 예외적으로 과세관청의 조사결정에 의하여 확정되며, 확정된 과세표준과 납부세액(환급세액)에 대하여 조사하여 그 조사의 내용에 따라 이미 확정된 조세채무를 다시 경정을 하게 됨
- 다음에 해당하는 경우에 한하여 그 과세기간에 대한 부가가치세의 과세표준과 납부세액 또는 환급세액을 조사에 의하여 결정 또는 경정함(부법 §57①)
 - 확정신고를 하지 아니한 경우
 - 확정신고의 내용에 오류 또는 탈루가 있는 경우
 - 확정신고를 할 때 매출처별세금계산서합계표 또는 매입처별세금계산서합계표를 제출하지 아니하거나 제출한 매출처별세금계산서합계표 또는 매입처별세금계산서합계표의 기재사항의 전부 또는 일부가 적히지 아니하거나 사실과 다르게 적혀 있는 경우
 - 기타의 사유²⁶⁾로 인하여 부가가치세를 포탈할 우려가 있는 경우

25) 여기서 말하는 중소기업자란 다음의 요건을 충족한 사업자를 말함(부법령 §91의2①)

1. 직전 사업연도에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액의 합계액 중 수출액이 차지하는 비율이 30% 이상일 것
2. 수출액이 100억원 이상일 것

26) 여기서 기타의 사유라 함은 다음의 경우를 말함

1. 사업장의 이동이 빈번한 때

(2) 징수 및 환급

- 징수는 부가가치세법에 의한 신고에 의하여 확정되거나 정부가 결정고지한 조세채권에 대하여 납세의무자가 납부를 하지 않거나 과소납부한 경우에 정부가 강제적으로 받아들이는 것을 말함
 - 사업자가 신고한 납부세액이 미달하거나, 결정·경정 또는 다시 경정을 한 경우에는 추가로 납부하여야 할 세액에 대해서는 국세징수의 예에 의하고, 재화의 수입에 대한 부가가치세는 세관장이 관세징수의 예에 의하여 징수함
- 부가가치세의 납부세액 계산에 있어서는 매입세액이 매출세액을 초과하여 (-) 납부세액이 발생할 수 있으며, 발생한 (-)납부세액은 납세의무자에게 돌려주게 되는데 이를 환급세액이라 함
 - 환급세액의 발생사유는 재화의 공급보다 공급받은 것이 많아서 재고가 증가하거나 공급받은 가액보다 저렴한 가액으로 공급하는 경우에 발생됨
 - 또한 영세율이 적용되어 매출세액이 발생하지 아니하거나 사업설비의 신설·취득·확장 또는 증축에 따른 재화의 공급을 받는 경우에 발생됨

다. 가산세

(1) 의의

- 가산세는 세법에 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 그 세법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말함(국세기본법 제2조)
 - 가산세는 정부의 과세권 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 세법에 규정하는 의무를 위반하는 납세자에게 부과되는 제재로서 행정벌적인 과태료의 성격을 띠고 있음
 - 가산세는 별도의 절차에 의하여 징수하는 것이 아니라 해당 세법이 정하는

2. 사업장의 이동이 빈번하다고 인정되는 지역에 사업장이 있는 때
3. 휴업 또는 폐업상태에 있는 때
4. 신용카드가맹점 또는 현금영수증가맹점가입대상으로 지정받은 사업자가 정당한 사유 없이 신용카드 가맹점 또는 현금영수증가맹점으로 가입하지 아니한 경우로서 사업규모나 영업상황으로 보아 신고 내용이 불성실하다고 판단되는 때
5. 영세율 등 조기환급신고의 내용에 오류 또는 탈루가 있는 때

국세의 세목으로 징수를 함

- 부가가치세법상의 가산세는 그 의무의 내용, 법인 또는 개인, 일반과세자 또는 간이과세자 등의 분류에 따라 상이하게 적용됨
 - 부가가치세법에서 가산세는 부가가치세법 및 국세기본법상 가산세가 일반적이지만 조세특례제한법상의 의무위반에 대한 가산세도 있음

(2) 가산세의 종류

- 현행 부가가치세의 납세의무자가 세법상의 제반의무를 이행하지 않는 경우 다음과 같은 가산세를 부과 받음

[표 15] 가산세의 종류

구분		적용기준	가산세율
사업자미등록 및 허위등록 가산세		공급가액(공급대가)	일반과세자 : 1% 간이과세자 : 0.5%
매출 세금 계산서 관련	미발급 및 가공 또는 위장 발행	공급가액	2%
	지연발급	공급가액	1%
	전자세금계산서 발급명세 미전송	미전송 공급가액 (지연전송공급가액)	1%(0.5%)
	매출처별세금계산서합계표미제출 및 부실기재	미제출(부실기재) 공급가액	1%
	매출처별세금계산서합계표 지연제출	지연제출금액	0.5%
매입 세금 계산서 관련	가공 또는 위장매입	공급가액	2%
	지연수취	공급시기 이후 수취분 공급가액	1%
	미제출	미제출 공급가액	1%
	부실기재	부실기재 공급가액	1%
	과대기재	과대기재 공급가액	1%
	신용카드매출전표 등의 지연제출	공급가액	1%
무신고 가산세	일반무신고	납부세액	20%
	부당무신고	납부세액	40%



구분		적용기준	가산세율
과신고 가산세	일반과소신고	납부세액	10%
	부당과소신고	납부세액	40%
초과환급 신고 가산세	초과환급	초과환급세액	10%
	부당초과환급	초과환급세액	40%
납부환급불성실 가산세		납부하지 않은 세액	0.03%
부동산임대공급가액명세서 미제출 가산세		미제출 또는 과소제출 수입금액	1%
영세율과세표준 신고불성실가산세		과소신고 · 미제출한 과세 표준	1%
대리납부불이행가산세		미납세액	10%

7. 소규모사업자에 대한 배려

가. 의의

- 우리나라를 비롯하여 부가가치세를 운영하고 있는 주요 국가들은 소규모사업자 (영세사업자)에 대한 배려 차원에서 과세특례제도를 운영하고 있음
 - 소규모사업자는 세법지식 · 계산능력 · 장부의 기장능력 · 신고서의 작성능력 등 납세준응력이 부족하여 부가가치세법상의 각종 협력의무를 지우는 것에 어려움이 있어 과세특례제도를 운영하고 있음
- 우리나라의 경우 기장능력이 없는 영세 중소기업자에 대하여 간편한 과세방식으로 부가가치세를 납부할 수 있도록 간이과세제도를 두고 있음
 - 우리나라의 간이과세제도와 유사한 제도로 영국은 부가가치세 소매제도와 평균세율과세제도, 독일은 과세평균율제도, 일본은 우리나라와 유사한 간이과세제도를 두고 있음



[표 16] 주요국의 중소기업자에 대한 배려조치

국가	내용
영국	• VAT 소매제도: 과세거래에 세금계산서를 발행하는 것이 곤란한 소매업자로서 연간 소매매출액이 1억파운드 이하의 소매업자에 대하여 세율구분시 매입액에서 매출과 관련된 세액을 추계하는 방식이 인정되고 있음 • 평균세율과세제도: 다음해 연간과세매출 예상액(세제외)이 15만파운드 이하 또는 다음해 총사업수입(세포함)이 187,500파운드 이하의 경우에는 총매출액(세포함)에 일정 세율을 곱한 액을 부가가치세납부세액으로 할 수 있음
독일	• 과세평균율제도: 기장의무나 결산서 작성의무가 없는 중소기업자들에게 매출세액에 과세평균율을 곱한 금액을 납부세액으로 할 수 있도록 과세평균율제도를 두고 있음 • 과세평균율제도를 적용받는 사업자는 지난 역년의 매출액이 61,356유로를 초과하지 않는 사업자임
일본	• 간이과세제도: 우리나라와 유사한 제도이며, 과세사업자의 기준기간에 과세매출액 5,000만엔 이하인 경우 간이과세제도를 선택할 수 있음

나. 간이과세제도

(1) 도입취지

- 부가가치세 납세의무자는 매출과 매입에 대한 기장을 해야 하며 거래시에 세금계산서를 발행하고 수령하며 분기마다 신고할 의무가 있음
 - 부가가치세는 전단계세액공제법을 채택하고 있어 거래상대방으로부터 부가가치세를 거래징수하고 세금계산서를 발급하며, 공급받은 사업자는 그 발급 받은 세금계산서에 의하여 자신의 매출세액에서 이를 공제받으므로 세금계산서의 수수 및 기장이 필수적임
- 부가가치세법상의 이러한 납세협력의무는 소규모사업자들에게는 쉽지 않으며, 결국 이는 과중한 납세이행비용을 유발시키게 됨
- 따라서 현행 부가가치세법상에서는 소규모사업자들의 납세편의를 위해 간이과세제도를 두고 있음
 - 일정한 영세 사업자에게는 실제의 매입세액을 공제하는 대신 업종별 부가가치율을 적용하는 보다 간편한 과세방식을 채택한 간이과세제도를 두고 있음



(2) 연혁

- 부가가치세가 도입된 1977년부터 소규모사업자를 위한 특례제도로서 과세특례제도를 두었음
 - 연간 매출액이 1,200만원이하의 사업자에 대하여 매출액의 2%를 부가가치세 특례세율로 과세
- 세법개정으로 1977년에 연간 2,400만원에서 1988년에 3,600만원으로 상향조정
- 1996년에 소규모사업자를 위한 특례제도가 과세특례제도와 간이과세제도로 분리
 - 연간 매출액이 4,800만원 미만인 사업자는 과세특례자로 존속시키고, 4,800만원 초과 15,000만원 미만인 사업자는 간이과세자로 구분
- 2000년부터 기존의 과세특례자를 간이과세자에 포함시키고 기존의 간이과세자를 일반과세자에 포함시켜 과세특례제도를 완전히 폐지하여 현재의 간이과세제도를 유지하고 있음
 - 간이과세사업자의 기준금액은 1996년 도입 당시부터 2000년 6월까지 1억 5천만원이었으며, 과세특례제도를 폐지한 2000년 7월부터는 종래 과세특례의 기준금액인 4,800만원으로 인하여 현재까지 동 금액을 유지하고 있음

[표 17] 과세유형별 기준금액 변화추이

연간매출액	~1200만	~2400만	~3600만	~4800만	~1억5천만	1억5천만~
1977-1978	과특	일반	일반	일반	일반	일반
1979-1987	과특	과특	일반	일반	일반	일반
1988-1995	과특	과특	과특	일반	일반	일반
1996-2000.6	과특	과특	과특	과특	간이	일반
2000.7-	간이	간이	간이	간이	일반	일반

주 1. 과특=과세특례자, 간이=간이과세자, 일반=일반과세자

2. 세율은 모두 10%로 일정. 단, 과세특례자는 2%. 대리·중개·주선·위탁매매 및 도급의 경우 연간 매출액이 각각 300만, 600만, 900만, 1200만원을 기준으로 나누어지며, 세율은 3.5%임



(3) 간이과세 적용대상

■ 적용대상자

- 간이과세자는 직전 연도의 재화와 용역의 공급대가(부가가치세 포함)가 4,800만원에 미달하는 개인사업자를 말하며(부법 §61①), 따라서 법인은 간이과세자가 될 수 없음

■ 적용배제업종

- 간이과세 적용기준 금액에 미달하는 경우라 하더라도 다음에 규정하는 사업을 영위하는 사업자는 간이과세 적용을 배제함(부법 §61①)
 - 간이과세가 적용되지 아니하는 다른 사업장을 보유하고 있는 사업자
 - 업종, 규모, 지역 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 사업자²⁷⁾

(4) 납부세액의 계산구조

(가) 과세표준과 세율

- 간이과세자는 일반과세자와 달리 그 공급가액에 부가가치세액을 포함한 공급대가를 과세표준으로 함
 - 간이과세자의 과세표준 계산에 관하여는 일반과세자의 과세표준계산 규정을 준용
- 간이과세자 역시 세율은 10%의 단일비례세율을 적용하며 영세율 적용 대상자인

27) 간이과세 배제업종에 대한 구체적 범위는 부법시행령 §74②에 규정되어 있는데 그 주요 항목은 다음과 같음

1. 광업
 2. 제조업. 다만, 주로 최종소비자에게 직접 재화를 공급하는 사업으로서 기획재정부령이 정하는 것을 제외함
 3. 도매업(소매업을 겸영하는 경우를 포함하되, 재생용 재료수집 및 판매업을 제외)
 4. 부동산매매업
 5. 부동산임대업으로서 둘 이상의 사업장 임대료 합계액이 일정액 이상인 경우 또는 기획재정부령으로 정하는 것
 7. 변호사업, 변리사업, 법무사업, 공인회계사업, 세무사업, 경영지도사업, 기술지도사업, 감정평가사업, 손해사정인업, 통관업, 기술사업, 건축사업, 도선사업, 측량사업, 공인노무사업, 약사업, 한약사업, 수의사업, 그 밖에 이와 유사한 사업서비스업으로서 기획재정부령으로 정하는 것
- 7의2. 부법시행령 §17②의 규정에 따라 일반과세자로부터 양수한 사업



경우에는 0%의 세율을 적용

(나) 납부세액의 계산

- 간이과세자에 대해서는 그 공급대가를 과세표준으로 하여 해당 업종별 부가가치율에 세율을 곱하여 납부세액을 계산함
 - 일반과세자의 납부세액은 매출세액에서 매입세액을 공제하여 산정하고 있으나 간이과세자의 납부세액은 당해 사업자의 업종별 부가가치율에 세율을 적용하여 계산
 - 2 이상의 업종을 겸영하는 경우에는 각각의 업종별로 계산한 금액의 합계액을 납부세액으로 함(부법 §63②)

납부세액 = 당해 과세기간의 공급대가 × 당해 업종의 부가가치율 × 100분의 10

- 간이과세자에게 적용되는 업종별 부가가치율은 다음에 나타난 바와 같음

[표 18] 업종별 부가가치율

업종	부가가치율
전기·가스·증기·수도	5%
소매업	10%
재생용 재료수집 및 판매업	
음식점업	
제조업	20%
농·임·어업	
숙박업	
운수 및 통신업	
건설업	30%
부동산임대업	
기타 서비스업	



(5) 신고 및 납부

- 간이과세자는 1년(1.1. ~ 12.31.)을 과세기간으로 하여 과세표준과 납부세액을 과세기간의 말일부터 25일 이내에 관할세무서장에게 신고납부해야 함(부법 §67, 부법시행령 §114)
 - 2012년말까지 간이과세자의 과세기간은 일반과세자와 같이 1년에 2기의 과세기간이었으나 간이과세자의 납세협력비용 경감을 위해 2013.1.1. 이후 개시하는 과세기간부터 1년을 과세기간으로 함
- 간이과세자의 당해 과세기간에 대한 공급대가가 2,400만원 미만인 경우에는 납부할 의무가 면제됨
 - 신규로 사업을 개시한 사업자는 그 사업개시일부터 그 과세기간종료일까지의 공급대가의 합계액을 12개월로 환산한 금액을 기준으로 함
 - 휴업자·폐업자 및 과세기간 중 과세유형을 전환한 간이과세자에 대하여는 그 과세기간 개시일부터 휴업일·폐업일 및 과세유형 전환일까지의 공급대가의 합계액을 12개월로 환산한 금액을 기준으로 함

(6) 간이과세 포기

- 납세의 편의를 위하여 적용하는 간이과세제도가 일반과세를 적용하는 것보다 불리한 경우가 초래될 수 있으며, 이런 경우에 납세자의 선택에 의하여 일반과세자로서 납세의무를 이행할 수 있도록 간이과세를 포기할 수 있음
 - 간이과세제도는 사업규모가 영세한 사업자에게 부가가치세법에서 정하는 협력의무의 이행을 기대하기가 어려워 납세편의를 위한 특례제도로 운용하고 있음
 - 간이과세자는 세금계산서를 발급할 수 없도록 하고 있어서 거래상대방이 거래를 기피하는 등의 사례가 발생할 수 있음
 - 또한 간이과세자 자신도 거래징수당한 매입세액의 일부분만 공제를 받거나 영세율을 적용받게 되더라도 일반과세자와 같은 환급을 받을 수 없는 등의 불이익을 받을 수 있음



8. 중앙정부와 지방정부 간 세수배분

가. 의의

(1) 소비세원 배분의 유형

- 일반적으로 중앙정부와 지방정부의 재정을 비교하면 지방재정이 취약하여 이를 보완하기 위해 지방재정조정제도를 운영하지만 이는 임시방편에 불과하기 때문에 지방세를 강화하여 자체재원의 규모를 늘려주는 조치가 필요²⁸⁾
- 지방세를 강화하기 위하여 중앙정부와 지방정부는 소득, 소비, 재산 등의 세원을 중앙정부와 공유할 수 있으며, 특히 지방소비세는 납세자가 그 부담을 직접적으로 인식하지 못하는 비감지적 조세(悲感知的 租稅)이기 때문에 세수확보가 용이하다는 장점이 있음
 - 일본, 독일, 캐나다 등 국가들이 지방소비세를 주요한 세목으로 운용
- 중앙과 지방 간 소비세원의 배분은 크게 세원분리방식과 세원공동이용방식으로 나눌 수 있음²⁹⁾
 - 세원분리방식을 따르는 지방소비세는 독립세 형태를 띠게 되며, 이는 독립형과 공동형으로 구분됨
 - 세원공동이용방식에 해당하는 지방소비세는 독립세, 부가세, 공동과세의 3가지 유형으로 분류
- 주요국에서 시행되고 있거나 그런 적이 있던 지방소비세의 운영방식은 아래에 나타난 표와 같음
 - 미국은 소비세원에 대하여 연방에서 과세하지 않고 주단계에서 판매세(단단계 방식:單段階方式)로 과세
 - 세원을 공동 이용하는 방식에 있어
 - 독립세 형태로 과세하는 브라질은 생산지원칙을 적용하여 재화유통, 주(州)간·시(市)간 교통서비스, 통신서비스에 대한 과세로 나뉘고 있음
 - 부가세 형태로 과세하는 캐나다나 일본의 경우 중앙과 지방의 각각의 소비

28) 유태현·한재명, 『지방소비세의 합리적인 도입방안 연구』, 서울시립대학교 부설 지방세연구소, 2007.9. p.55.

29) 유태현·한재명, 앞의 보고서. pp. 55~59.

세가 결합되어 과세됨. 예를 들면 일본의 경우 국세인 소비세 6.3%와 지방 소비세 1.7%(국세분 소비세액의 17/63)가 결합된 8%로 과세

- 공동과세형태는 연방국가인 독일이 주정부와 세수를 공유하는 방식으로 2012년 기준 부가가치세 전체 세수 가운데 연방은 53.8%, 주는 44.2%, 기초자치단체(Gemeinde)는 2% 분여 받았음
- 다만, 영국이나 프랑스 등 단일국가에서는 부가가치세를 국가의 세원으로 하는 사례가 많아 우리나라나 일본은 예외적 사례로 볼 수 있음³⁰⁾

[표 19] 주요국의 지방소비세 운영방식

세원배분원칙	세원배분유형	시행국가
세원분리 (중복과세금지)	독립세	미국
세원공동이용	독립세	브라질
	부가세	캐나다, 일본
	공동과세 (세수공유)	독일, 오스트리아, 우리나라

(2) 우리나라의 지방소비세 도입배경 및 내용

- 지방자치 부활 이후 재정수요 증대에 효과적으로 대처하기 위해 자체 자원, 특히 지방세의 기여도를 높이기 위해 2010년 지방소비세를 도입³¹⁾
 - 2008년 11월 종합부동산세의 일부 규정이 위헌으로 세수가 대폭 감소하게 되었으며, 이와 더불어 2009년 경기불황에 따라 부동산보유세제를 더욱 낮추는 조치가 추진되어 이를 보전하기 위한 방편으로 지방소비세 도입이 가속화 됨
- 지방소비세 도입방안을 모색하던 논의 초기에는 세원이양 방식과 세액이양 방식이 함께 검토되었으나, 비수도권 세수확충·지역 간 재정불균형 완화, 제도 신설의 간편성 등이 고려되어 세액이양 방식이 최종 방안으로 채택

30) 加藤慶一, “消費税収の使途に関する議論”, 『調査と情報』第753号, 国立国会図書館, 2012.5, p. 12.

31) 유태현, “지방소비세 발전방향”, 『2012 지방세 발전포럼』, 한국지방재정학회, 2012. pp. 10~13. 이하 부분도 참조

- 세원이양 방식은 부가가치세의 과세대상 가운데 지역연계성이 높은 소매업, 음식업, 숙박업과 개별소비세 과세대상 중 해당지역에 사회적 비용을 유발시키는 특정장소 입장행위, 유흥행위의 일부분 등을 이양 받아 도입하는 방안
- 지방소비세는 전체 부가가치세 세수액의 11%이며, 지방소비세 세율 인상 전 당초 5% 부분은 권역별 가중치를 적용한 민간최종소비지출 비중으로 증가분(6%p)은 취득세 등 자원 감소 비중에 따라 시·도에 배분

 - 민간최종소비지출은 매년 통계청이 발표하고 있는 지역 내 총생산에 대한 최종소비지출, 총자본형성, 재화와 서비스의 순지출 등으로 구성되며, 지방소비세의 안분기준인 민간최종소비지출은 일정기간 중의 최종생산물에 대한 민간의 소비를 목적으로 하는 경상적 최종지출액을 의미
 - 지방소비세율 증가분(6%p)을 취득세·지방교육세·지방교부세 및 지방교육재정교부금 등 지방자치단체의 자원 감소 비중 등을 고려하여 지방자치단체 및 시도교육청에 각각 배분
- 지방소비세 도입에 따른 지역별 재정불균형을 완화와 지방교부세제도의 인센티브 제고 장치를 마련하였음

 - 지방소비세의 도입과 더불어 수도권외의 경쟁력 제고를 통하여 얻어지는 개발이익을 지방으로 환원하여 지역 간 협력을 도모할 목적으로 지역상생발전기금을 신설
 - 지방소비세 도입으로 인한 지방교부세의 자원축소와 그에 따른 시·군의 자원 감소를 보전하기 위하여 지방소비세수의 27%를 재정보전금으로 삼아 시·군에 교부하도록 함
 - 지방소비세 도입으로 국제인 부가가치세수가 감소하여 지방교육재정교부금 줄기 때문에 이것을 보전하기 위하여 교육재정교부금을 20%에서 20.27%로 상향조정
- 지방세법상 지방소비세에 대한 과세표준 및 세율, 신고·납부, 특별징수절차 등을 규정하되 납세자의 불편과 징수에 따른 행정비용을 최소화하도록 하기 위하여 부가가치세법령을 준용하도록 하였음
- 납세의무자는 지방소비세를 부가가치세와 함께 신고·납부하고, 서울특별시장을 특별징수의무자로 정함

- 특별징수의무자가 징수한 지방소비세는 납입관리자인 시·도지사가 지역별 소비지수 등을 감안하여 일정한 안분기준 및 방법에 따라 각 시·도지사에게 납입하도록 하는 방식

나. 현황

- 지방소비세는 광역단체 세목으로 그 세수의 시도별 배분은 위에서 언급한 바와 같이 민간최종소비지출을 적용하며, 이 때 시도별 안분기준 및 안분산식은 지방세법시행령 제110조의 규정에 의하여 산출

$$\frac{\text{해당도의 지방소비세액}}{\text{지방소비세액}} = \frac{\text{지방소비세}}{\text{총액}} \times \frac{\text{해당도의 소비지수} \times \text{해당도의 가중치}}{\text{각도별 소비지수와 가중치를 곱한 값의 전국 합계}}$$

- 2014년 기준 수도권(서울, 경기, 인천)에 배분되는 비중이 39.2%이고, 그 이외의 지역은 60.8%를 차지함
 - 2014년 기준 경기도가 1조330억원으로 전체 17.7%로 가장 높은 비중을 차지하고 있는 반면 제주도가 979억원으로 전체 1.7%로 가장 낮은 비중(세종특별자치시 제외)을 차지하고 있음



[표 20] 지방자치단체별 지방소비세 배분내역

(단위: 억원, %)

구 분	2014년 결산기준	
	지방소비세액	비 중
합계	58,357	100
서울특별시	9,776	16.8
부산광역시	4,767	8.2
대구광역시	3,335	5.7
인천광역시	2,766	4.7
광주광역시	1,921	3.3
대전광역시	1,993	3.4
울산광역시	1,630	2.8
세종특별자치시	472	0.8
경기도	10,330	17.7
강원도	2,128	3.6
충청북도	2,168	3.7
충청남도	2,876	4.9
전라북도	2,399	4.1
전라남도	2,273	3.9
경상북도	3,648	6.3
경상남도	4,896	8.4
제주특별자치도	979	1.7

자료: 행정자치부, 『2015 지방세통계연감』, 2015. 12.

Ⅲ. 국내외 개편 동향 및 주요 논의 사항

- 1. 국내외 부가가치세 부담현황 85
- 2. 외국의 개편 동향 91
- 3. 우리나라의 부가가치세 개편 관련 주요 논의 사항 102

Ⅲ. 국내외 개편 동향 및 주요 논의 사항

1. 국내외 부가가치세 부담현황

가. OECD 국가의 부가가치세 부담현황

(1) GDP 대비 부가가치세 부담 현황

- 2013년 기준 OECD 34개국의 GDP대비 부가가치세 부담 평균은 6.6%이며, 가장 높은 비중을 차지하고 있는 국가는 덴마크로 9.6%를 나타내고 있음
 - OECD 국가 가운데 상위 5개국은 덴마크(9.6%), 뉴질랜드(9.4%), 핀란드(9.3%), 헝가리(9.0%), 스웨덴(8.9%)임을 알 수 있음
 - OECD 국가 가운데 하위 5개국은 부가가치세를 도입하지 않은 미국을 제외하고 일본(2.8%), 멕시코(3.5%), 호주(3.5%), 스위스(3.5%), 캐나다(4.0%)임을 알 수 있음
 - 우리나라는 4.1%로 OECD 34개국 가운데 28번째로 상대적으로 낮은 수준에 있음

[표 21] OECD국가의 GDP대비 부가가치세 부담비중

(단위: %)

구분	1990	1995	2000	2010	2011	2012	2013	2014	순위
호주	0.0	0.0	3.4	3.4	3.3	3.3	3.5	—	31
오스트리아	8.2	7.6	7.9	7.7	7.6	7.8	7.7	7.7	12
벨기에	6.8	6.5	7.0	6.9	6.8	6.9	6.9	6.8	19
캐나다	0.0	2.9	3.2	3.7	4.0	4.1	4.0	4.1	29
칠레	6.3	7.5	7.9	7.6	7.9	8.1	8.2	8.2	8
체코	—	5.8	6.0	6.7	6.9	7.1	7.5	7.5	14
덴마크	8.4	9.1	9.2	9.5	9.6	9.7	9.6	9.7	1
에스토니아	—	9.6	8.4	8.5	8.3	8.6	8.3	8.8	7
핀란드	8.3	7.7	8.0	8.3	8.8	9.0	9.3	9.2	3
프랑스	7.6	7.3	7.2	6.8	6.8	6.8	6.8	6.9	21



구분	1990	1995	2000	2010	2011	2012	2013	2014	순위
독일	5.8	6.3	6.7	7.0	7.0	7.1	7.0	7	17
그리스	6.2	6.1	6.9	7.1	7.2	7.1	6.9	-	18
헝가리	-	7.3	8.7	8.6	8.5	9.2	9.0	9.5	4
아이슬랜드	8.6	9.1	10.3	7.6	7.7	8.0	8.0	8.1	10
아일랜드	6.6	6.7	7.1	6.1	5.7	5.9	5.9	6.2	25
이스라엘	-	8.3	7.4	7.5	7.6	7.3	7.8	8.1	11
이탈리아	5.3	5.3	6.2	6.1	6.0	6.0	5.8	6.0	26
일본	1.3	1.4	2.4	2.6	2.7	2.7	2.8	3.7	33
한국	3.5	3.4	3.7	4.1	4.1	4.3	4.1	4.2	28
룩셈부르크	4.7	4.9	5.3	6.5	6.8	7.1	7.4	7.3	15
멕시코	3.2	2.5	3.1	3.8	3.7	3.7	3.5	3.9	32
네덜란드	6.6	6.1	6.4	6.8	6.5	6.5	6.5	-	22
뉴질랜드	8.1	8.1	8.1	9.4	9.6	9.7	9.4	9.7	2
노르웨이	7.6	8.5	8.2	7.8	7.6	7.5	7.7	7.8	13
폴란드	-	6.1	6.9	7.6	7.9	7.2	7.0	-	16
포르투갈	5.2	6.8	7.6	7.5	8.1	8.3	8.1	8.5	9
슬로바키아	-	8.2	6.9	6.2	6.7	6.0	6.4	6.7	24
슬로베니아	-	0.0	8.5	8.1	8.1	8.0	8.4	8.5	6
스페인	5.0	5.0	5.9	5.3	5.1	5.3	5.8	6.0	27
스웨덴	7.4	8.8	8.3	9.2	9.0	8.9	8.9	9.0	5
스위스	0.0	2.2	3.6	3.4	3.5	3.5	3.5	3.5	30
터키	2.7	4.1	5.8	5.7	6.1	5.8	6.4	5.9	23
영국	5.5	6.1	6.3	6.2	6.9	6.9	6.9	6.9	20
미국	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0	0.0	34
평균	5.1	5.7	6.4	6.4	6.5	6.6	6.6	-	

주: 순위는 2013년 기준으로 작성

자료: OECD, Revenue statistics, 2015를 토대로 국회예산정책처 정리

(2) 총조세대비 부가가치세 비중

- 2013년 기준 OECD 34개국의 총조세 대비 부가가치세의 비중 평균은 19.5%이며, 가장 높은 비중을 차지하고 있는 국가는 칠레로 40.8%를 나타내고 있음
 - OECD 국가 가운데 상위 5개국은 칠레(40.8%), 뉴질랜드(30.0%), 에스토니아(26.1%), 이스라엘(25.4%), 헝가리(23.5%)임을 알 수 있음
 - OECD 국가 가운데 하위 5개국은 부가가치세를 도입하지 않은 미국을 제외하고 일본(9.2%), 호주(12.8%), 스위스(13.1%), 캐나다(13.2%), 이탈리아(13.3%)임을 알 수 있음
 - 우리나라는 17.0%로 OECD 34개국 가운데 26번째로 상대적으로 낮은 수준에 있음

[표 22] OECD국가의 총조세대비 부가가치세 부담비중

(단위: %)

	1990	1995	2000	2010	2011	2012	2013	2014	순위
호주	0.0	0.0	11.1	13.4	12.5	12.1	12.8	-	32
오스트리아	20.8	18.6	18.8	18.9	18.6	18.6	18.2	18.0	22
벨기에	16.4	15.3	16.2	16.3	15.9	15.8	15.4	15.3	27
캐나다	0.0	8.4	9.2	12.3	13.3	13.5	13.2	13.1	30
칠레	37.4	40.6	41.8	38.7	37.0	37.7	40.8	41.6	1
체코	-	16.6	18.3	20.5	20.6	20.9	21.8	22.4	11
덴마크	18.9	19.5	19.5	21.0	21.1	20.9	20.2	19.0	17
에스토니아	-	26.5	27.2	25.7	26.0	26.6	26.1	26.7	3
핀란드	19.3	17.4	17.4	20.4	20.9	21.1	21.3	21.1	12
프랑스	18.4	17.4	16.7	16.3	15.9	15.5	15.1	15.4	28
독일	16.6	17.4	18.4	20.0	19.7	19.4	19.2	19.3	19
그리스	24.6	22.0	20.8	22.0	21.6	20.4	20.1	-	18
헝가리	-	17.8	22.4	23.1	23.2	23.9	23.5	24.8	5



	1990	1995	2000	2010	2011	2012	2013	2014	순위
아이슬랜드	28.5	29.9	28.5	22.7	22.4	22.8	22.2	20.9	8
아일랜드	20.4	21.1	22.9	22.2	20.8	21.2	20.4	20.7	16
이스라엘	—	23.5	21.3	24.7	24.6	24.7	25.4	25.9	4
이탈리아	14.7	13.8	15.4	14.5	14.4	13.6	13.3	13.8	29
일본	4.4	5.4	9.1	9.6	9.4	9.2	9.2	—	33
한국	18.7	17.8	17.0	17.5	17.0	17.2	17.0	17.2	26
룩셈부르크	13.8	14.0	14.3	17.2	17.8	18.4	19.2	19.4	19
멕시코	20.8	16.9	18.7	20.5	19.0	19.0	17.6	—	25
네덜란드	16.5	15.6	17.5	18.7	18.0	17.9	17.8	—	23
뉴질랜드	22.4	22.8	24.9	30.7	31.0	30.0	30.0	30.0	2
노르웨이	18.8	21.2	19.7	18.5	18.0	18.1	18.9	19.9	21
폴란드	—	16.1	20.9	24.3	24.7	22.2	22.0	—	9
포르투갈	19.6	23.2	24.3	24.6	24.9	26.0	23.5	24.6	5
슬로바키아	—	20.8	20.4	22.1	23.4	21.1	21.0	21.5	13
슬로베니아	—	0.0	23.3	21.9	22.3	21.8	22.9	23.2	7
스페인	15.7	15.9	17.6	16.7	16.4	16.6	17.8	18.1	23
스웨덴	14.9	19.4	16.9	21.2	21.3	21.0	20.9	21.1	14
스위스	0.0	8.6	13.1	12.8	12.8	13.0	13.1	13.0	31
터키	18.3	24.3	24.2	21.7	21.8	20.8	22.0	20.4	9
영국	16.9	19.0	18.1	18.8	20.5	20.8	20.9	21.2	14
미국	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	34
평균	16.2	17.3	19.0	19.7	19.6	19.5	19.5		

주: 순위는 2013년 기준으로 작성

자료: OECD, Revenue statistics, 2015를 토대로 국회예산정책처 정리



나. 우리나라의 부가가치세 부담현황

(1) 국세징수액 대비 부가가치세 비중

- 최근 5년간 평균 국세징수액은 204.1조억원이며, 이 가운데 부가가치세는 55.1조원으로 약 27.0%의 비중을 차지하고 있음
- 최근 5년간 국세징수액 대비 부가가치세 비중은 계속 증가하다 2015년에 전년 대비 약 5.4% 감소하였음
 - 수입분 부가가치세의 감소로 2015년 부가가치세의 세수가 감소되었음

[표 23] 최근 5년간 국세 국세징수액 중 부가가치세 비중

(조원, %)

	2011	2012	2013	2014	2015	평균
국세합계	192.4	203.0	201.9	205.5	217.9	204.1
	(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)
부가가치세	51.9	55.7	56.6	57.1	54.2	55.1
	(27.0)	(27.4)	(28.0)	(27.8)	(24.9)	(27.0)

주: 괄호()안은 국세 대비 비중(%)임

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 각 연도, 2015년 자료는 기획재정부 2016.2.5. 보도자료 (2015회계연도 세입세출마감결과)

(2) 부가가치세 신고 및 납부현황

- 부가가치세의 전체 신고인원은 2005년 4,121,612명(개)에서 2014년 5,623,792명(개)으로 약 36.4%가 증가하였음
- 일반과세자 가운데 법인은 2005년 400,398개에서 2014년 654,013개로 약 63.3% 증가하였음
- 일반과세자 가운데 개인은 2005년 2,117,551명에서 2014년 3,297,704명으로 약 55.7% 증가하였음
- 간이과세자는 2005년 1,603,663명에서 2013년 1,672,075명으로 약 4.3% 증가



하였음

- 부가가치세 신고인원 비중은 2005년 개인사업자가 51.4%에서 2014년 현재까지 개인사업자가 58.7%로 꾸준히 가장 높은 비중을 차지하고 있음
- 간이과세자 비중은 2005년 38.9%에서 2014년 29.7%로 감소한 반면 상대적으로 일반과세자 비중은 꾸준히 증가하고 있음

[표 24] 부가가치세 신고인원 변화 추이

(단위: 명(개), %)

구 분	합계	일반과세자		간이과세자 (개인사업자)
		법인사업자	개인사업자	
2005	4,121,612 (100.0)	400,398 (9.7)	2,117,551 (51.4)	1,603,663 (38.9)
2010	5,239,103 (100.0)	536,232 (10.2)	2,874,770 (54.8)	1,828,101 (34.8)
2012	5,385,132 (100.0)	591,701 (11.0)	3,112,775 (57.8)	1,680,656 (31.2)
2013	5,609,470 (100.0)	621,260 (11.1)	3,209,199 (57.2)	1,779,011 (31.7)
2014	5,623,792 (100.0)	654,013 (11.6)	3,297,704 (58.7)	1,672,075 (29.7)

주: 괄호()안은 합계 대비 비중(%)임

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 각 연도.

- 2014년 기준 부가가치세의 납부세액 비중은 위의 신고인원과 같이 일반과세자 가운데 개인사업자가 약 94.8%로 가장 높은 비중을 차지하고 있으며, 그 다음으로 간이사업자와 일반 과세자 중 법인사업자가 2.6%로 동일한 비중을 차지하고 있음
- 법인사업자는 2005년 부가가치세 총세수의 77.9%로 높은 비중을 차지하고 있었으나, 그 이후 계속 낮아지다가 2014년 2.6%로 높아졌음
- 이와 같이 법인사업자의 납부신고세액이 낮아지는 이유는 수출확대에 따른 영세율 적용과 매입세액 공제에 따른 환급액 증가의 영향으로 생각됨



[표 25] 부가가치세 신고유형별 납부신고세액 변화 추이

(단위: 조원, %)

구분	합계	일반과세자		간이사업자 (개인사업자)
		법인사업자	개인사업자	
2005	37.4 (100.0)	29.2 (77.9)	6.2 (21.9)	0.09 (0.2)
2010	14.2 (100.0)	-1.4 (-9.4)	14.8 (104.0)	0.8 (5.4)
2012	9.4 (100.0)	-7.9 (-84.8)	16.5 (176.7)	0.8 (8.1)
2013	13.7 (100.0)	-4.1 (-29.5)	17.3 (126.0)	0.5 (3.5)
2014	19.0 (100.0)	0.5 (2.6)	18.0 (94.8)	0.5 (2.6)

주: 괄호()안은 합계 대비 비중(%)임

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 각 연도

2. 외국의 개편 동향

가. 서울인상

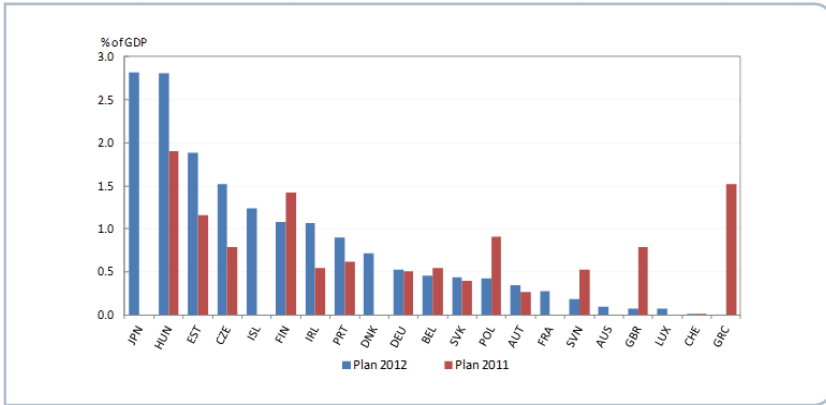
(1) OECD 국가들의 부가가치세 인상추이

- 최근 OECD회원국 가운데 유럽 국가를 중심으로 재정적자 해소를 위해 부가가치세가 인상되는 추세를 보이고 있음
 - 2008년 글로벌 경제위기 이후 각국은 재정건전화 정책을 통해 재정수입 증대방안 (Revenue Enhancement Measures)을 내놓았으며, 이 가운데 회원국의 75%이상이 소비세를 증세대상으로 하였음³²⁾

32) 이 부분은 OECD가 2012년 11월에 발간한 「Restoring Public Finances 2012」의 주요 내용을 OECD 한국대표부가 요약한 자료를 참조함



[그림 2] 각국의 GDP 대비 소비세 증세계획 비교



자료: OECD, Restoring Public Finances 2012, 2012.11

- OECD 국가들의 평균 부가가치세율은 2009년 이후 인상되는 추세를 보여 5년간 1.6%p 인상됨

 - 평균 부가가치세율은 2009년 17.6%에서 2015년 19.2%로 인상
- 부가가치세가 없는 미국을 제외한 총 33개국 중 21개국의 부가가치세 표준세율이 인상되었으며, 12개국은 종전세율을 유지하고 있음

 - 아이슬란드는 2015년 24%로 전년대비 1.5%p 인하
- 부가가치세율을 인상한 21개국들은 2009년부터 2015년까지 평균적으로 2.4%p 인상하였음

 - 2009년 대비 2015년 부가가치세 표준세율의 인상 폭이 최대인 국가는 헝가리로 7%p 인상되었으며 스위스와 프랑스가 0.4%p로 인상 폭이 최소였음
- 우리나라의 부가가치세율은 변동 없이 10%를 유지하고 있음

[표 26] 최근 OECD 국가들의 부가가치세 표준세율 변화추이

(단위: %)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	변동 유무
호주	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	유지
오스트리아	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	유지
벨기에	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	유지
캐나다	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	유지
칠레	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	유지
체코	19,0	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	21,0	인상
덴마크	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	유지
에스토니아	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	인상
핀란드	22,0	22,0	23,0	23,0	24,0	24,0	24,0	인상
프랑스	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20,0	20,0	인상
독일	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	유지
그리스	19,0	19,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	인상
헝가리	20,0	25,0	25,0	27,0	27,0	27,0	27,0	인상
아이슬란드	24,5	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	24,0	인하
아일랜드	21,5	21,0	21,0	23,0	23,0	23,0	23,0	인상
이스라엘	15,5	16,0	16,0	16,0	17,0	17,0	18,0	인상
이탈리아	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	22,0	22,0	인상
일본	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	8,0	인상
한국	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	유지
룩셈부르크	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	17,0	인상
멕시코	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	인상
네덜란드	19,0	19,0	19,0	19,0	21,0	21,0	21,0	인상
뉴질랜드	12,5	12,5	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	인상
노르웨이	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	유지
폴란드	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	인상
포르투갈	20,0	20,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	인상
슬로바키아	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	인상



	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	변동 유무
슬로베니아	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	인상
스페인	16,0	16,0	18,0	18,0	21,0	21,0	21,0	인상
스웨덴	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	유지
스위스	7,6	7,6	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	인상
터키	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	유지
영국	15,0	17,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	인상
미국	-	-	-	-	-	-	-	-
평균	17,6	18,0	18,5	18,7	18,9	19,0	19,2	

자료: OECD, Consumption Tax Trends 2015, 2015를 토대로 국회예산정책처 정리

(2) 일본의 소비세 인상 사례

- 최근 OECD 국가들 가운데 복지재정 확충 및 재정건전화를 목적으로 부가가치세의 세율을 인상한 사례가 있으며, 그 대표적인 국가가 일본이라 할 수 있음
 - 이하에서는 일본의 소비세³³⁾ 인상 경과 및 의의를 살펴해보도록 함

(가) 인상경과

- 일본은 1990년대 이후 저출산·고령화의 급속한 진전에 따라 사회보장관련 비용 중심으로 세율은 크게 증가한 반면, 세수입 감소로 재정적자가 확대되어 소비세 인상을 포함한 세수증대의 필요성 제기
 - 소비세는 기간세목 가운데 세수입이 비교적 안정적이며, 국민전체가 넓게 부담하는 세목으로 사회보장 재원에 적합하다고 인식
- 소비세의 세율인상이 정치계에서 본격적으로 논의가 시작된 것은 2008년 자민당(自民党)의 요사노카오루(与謝野馨)의원과 타니가끼사다카즈(谷垣禎一) 의원을 중심으로 '증세의 필요성'을 언급하면서 부터임
 - 2008년 6월 11일 자민당재정개혁연구회(自民党財政改革研究会)가 '소비세증세와 경감세율을 포함(消費増税と軽減税率を盛り込んだ) 한 제언(提言)'을 공표하였음

33) 일본의 소비세는 법정세목 명칭이며, 구조상 부가가치세와 동일

- 2008년 9월 출범한 아소내각(麻生内閣)은 글로벌 금융위기 이후의 중기 재정 정책을 발표하고 그 정책 가운데 하나로 소비세인상을 포함한 근본적 세제 개혁의 기본방향을 제시
- 그러나 민주당(民主党)의 하토야마(鳩山由紀夫) 대표시절인 2009년 중의원 선거에서 '소비세 증세론을 4년간 억제한다'는 공약을 내세워 대승하면서 소비세 증세론은 일단 잠재워졌음
- 2010년 10월 민주당의 간내각(菅内閣)은 「정부·여당 사회보장개혁검토포본부(政府・与党社会保障改革検討本部)」를 설치하고 사회보장과 세의 일체개혁(社会保障と税の一体改革)을 본격적으로 추진
 - 사회보장개혁검토포본부는 2011년 6월 사회보장과 세제의 기본방침이 되는 「사회보장·세일체개혁안(社会保障・税一体改革案)」을 결정하여 발표
- 2011년 9월 출범한 민주당 정권의 3대 내각인 노다내각(野田内閣)은 간내각(菅内閣)에서 추진하던 사회보장과 세의 일체개혁을 계속해서 추진하였으며, 그 결과 2012년 8월 22일 소비세 인상이 입법화 됨
 - 2012년 2월 17일 「사회보장·세일체개혁안(社会保障・税一体改革案)」을 각의 결정하고, 동 개혁안(법률안)은 같은 해 3월 30일 국회제출 된 후 2012년 6월 15일 민주당, 자유민주당 및 공명당의 3당협의를 거쳐 동년 6월 26일 중의원 에서 8월 10일 참의원에서 각각 가결되어 성립(공포 동년 8월 22일)
 - 동 법안이 3당 협의로 가결된 것은 동일본대지진재해(東日本大震災)에 따른 부흥경비(復興経費)의 재원확보 문제와 결부되었기 때문으로 볼 수 있음
 - 동 법률³⁴⁾에 의해 소비세율은 경제상황을 감안하여 2014년 4월 1일 8%와 2015년 10월 1일 10%로 두 단계에 걸쳐 인상되도록 그 시기가 결정됨
- 2012년 12월에 출범한 자민당의 아베내각(安倍内閣)은 2013년 10월 1일 소비세 인상법에 따라 소비세율을 5%에서 8%로 인상하기로 내각결의 하고 2014년 4월부터 시행하였음
 - 소비세인상법 부칙 제18조에 의하면 소비세율 인상은 당시 정권이 경제상황 등을 종합적으로 검토하여 최종 판단하도록 규정되어 있음

34) 동 법률의 정식명칭은 「사회보장의 안전재원 확보 등을 도모하는 세제의 근본적 개혁을 위한 소비세 일부를 개정하는 등의 법률」(「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」: 이하 '소비세 인상법'이라 함)임



- 아베내각은 사회보장 관련 비용의 확대로 재정이 악화되고 있는 점과 장기적인 디플레이션을 탈각(脱却)하기 위해 소비세율 인상을 결정함
- 그러나 아베내각은 2014년 11월 18일 실질 GDP하락과 개인소비 감소로 디플레이션 탈각(脱却)이 어려울 것으로 판단하여 2015년 10월 예정되어 있던 소비세율 10% 인상을 1년 6개월 연기하기로 결정하였음
 - 정부는 소비세인상법의 경기판단조항에 근거하여 2014년말까지 2015년도 소비세율 10% 인상유무의 결정을 해야 했으며, 아베내각은 소비세율 인상을 1년 6개월 연기하기로 결정
 - 소비세 추가인상의 연기 근거는 7~9월기의 실질GDP가 -1.6%(전기대비율)로 2분기 연속 마이너스성장(4~6월기 -6.7%)에 따라 향후 경제상황이 불투명하다는 판단에 따른 것임
- 아베내각은 2014년말 소비세인상 관련 법안(2015년도 세제개정관련법안 등)을 의회에 제출하였으며, 동 법률안은 2015년 3월 31일 참의원을 통과하여 소비세율 10% 재인상은 2017년 4월로 연기가 확정되었음
 - 동 개정법률에서는 소비세율 재인상 연기 이외에 경기탄력조항(소비세인상법 부칙 제18조)이 삭제되었음

(나) 의의

- 소비세율을 종전 5%에서 2014년 8%(2017년 10%로 인상예정)로 인상하는 것은 1997년(3%에서 5%로 인상) 이후 17년 만에 인상되는 것임
 - 현행 소비세율 5% 가운데 국세분은 4%이며, 지방세분은 1%(국세분 소비세액의 25/100)임
 - 지방소비세로 부과되는 1%에 대해서는 지방자치단체의 일반재원으로 사용되고 있으며, 국세인 소비세 4%는 그 수입 가운데 29.5%가 지방교부세로 지방자치단체에 배분되고 있음
 - 2014년 4월부터 소비세율이 8%로 인상되어 국세분은 6.3%이며, 지방세분은 1.7%(국세분 소비세액의 17/63)가 되었음
 - 2017년 4월부터 소비세율이 10%로 인상되는 경우에는 국세분은 7.8%이며, 지방세분은 2.2%(국세분 소비세액의 22/78)로 인상될 예정임

■ 동 법률의 입법취지는 사회보장의 안정적인 재원확보 및 재정건전화를 동시에 달성하기 위한 것임

- 국제인 소비세의 56.4%는 1999년 이후 각 연도의 예산에서 기초연금, 노인의료 및 복지예산에 충당하고 있으며, ‘소비세의 복지목적화’³⁵⁾로 불리었음(예산 총칙에 명기)
- 소비세법 등의 개정으로 2014년 이후 소비세수(국세)는 법률상 전액 사회보장 4경비(기초연금, 노인의료, 개호 및 저출산대책)에 충당하도록 명확히 규정하여 「사회보장목적세화(社会保障目的税化)」가 이루어짐
 - 소비세법 제1조제2항에서는 동 세수를 제도적으로 확립된 연금, 의료, 개호의 사회보장급부 및 저출산 대책에 필요한 경비에 충당하도록 명확히 규정하였음

■ 소비세율 인상에 의한 세부담율(소비세액/연간소득)의 상승폭이 저소득자 일수록 크기 때문에, 일본 정부는 저소득자에 대한 부담경감책을 검토하고 있음³⁶⁾

- 소비세 인상법 제7조에서는 소비세율 인상을 감안하여 소비세제 측면에서 저소득자 부담을 완화하는 경감세율 도입과 관련된 사항³⁷⁾을 종합적으로 검토하도록 규정하고 있음
- 2015년 2월 9일 「소비세경감세율제도검토위원회(消費税軽減税率制度検討委員会)」³⁸⁾가 처음으로 개최되어 구체적인 경감세율제도에 대한 검토에 들어감
 - 경감세율 대상은 생활필수품을 중심으로 우선 식료품분야를 상정하여 검토

35) 일반적인 목적세(특정경비에 충당할 목적으로 부과되는 조세로 세법에서 결정되어 있는 것)와 달리 국가의 일반회계예산총칙에 규정된 것으로 복지목적화로 불리고 있음

36) 森信茂樹, “消費税にまつわる問題-軽減税率問題を中心として-”, 『RIETI講演』経済産業研究所, 2013.4. p. 4.

37) 경감세율 도입에 따라 구체적으로 논의가 필요한 사항은 경감세율 적용에 따른 사회보장재원 감소 문제, 대상범위, 중소기업자의 사무 및 세부담 등을 말함

38) 2015년 1월 26일 여당세제협의회는 경감세율제도 도입과 관련된 「소비세경감세율제도검토위원회」 설치에 대한 결정을 하였음



나. OECD 및 EU의 부가가치세 관련 논의

(1) OECD의 부가가치세 중립성 지침

- OECD의 재무위원회(the committee on fiscal affairs)는 2011년 7월에 부가가치세의 중립성 지침을 발표함³⁹⁾
 - 동 지침은 거래형태와 관련하여 중립적이고 공정해야 한다는 관점에서 6개의 가이드라인을 제안하였음
- Guideline 1: 부가가치세의 부담은 명시적으로 법률에 규정된 경우를 제외하고 기업에 부과되어서는 안 됨
 - 법률을 좀 더 제한적으로 해석하여 행정부의 요구가 아닌 법률에 의해서만 권리를 제한해야 함
- Guideline 2: 동종의 거래와 상황의 기업들은 동일하게 과세되어야 함
 - 실질적 중립성을 달성하기 위한 것으로 '동일한 과세'에 대해서는 좀 더 깊은 지도가 필요
- Guideline 3: 부가가치세 규정이 기업의 의사결정에 우선되어서는 안 됨
- Guideline 4: 부가가치세 과세와 관련하여 외국기업들이 국내기업과 비교하여 불이익을 받아서는 안 됨
 - 이 부분은 특별한 이익제기 없이 만장일치로 지지되는 부분임
- Guideline 5: 외국기업들이 회복할 수 없는 부가가치세를 부과하지 않기 위해 정부는 여러 접근 방법을 선택할 수 있음
 - 동 접근 방법 과정이 이해되고 투명하게 제공된다면 그 선택 방법은 동의될 수 있음
- Guideline 6: 외국기업에 대한 특별한 관리가 필요하다고 인정되는 경우에도 그 특별한 관리가 기업의 불공평하고 부적절한 부담을 만들지 말아야 함
 - 동 가이드라인은 소비세(물품세)나 소득세의 모든 형태에 조세부과의 원리로 기능해야 함

39) OECD, international VAT/GST guidelines on Neutrality, 2011.7



(2) EU의 부가가치세 경감세율 축소 관련

- EU 집행위원회(European Commission)는 2012년 10월에 부가가치세 경감세율의 전반적인 축소를 제안하는 “경감세율 입법례 검토에 대한 보고서”를 발표함⁴⁰⁾
 - 현행 EU의 부가가치세 지침⁴¹⁾에 의하면 회원국의 부가가치세율은 최소 15%로 단일표준세율이어야 하며, 별도로 Annex III에서 규정한 재화와 용역에 대해서는 경감세율을 적용할 수 있음
- 동 보고서에서는 경감세율의 전반적인 축소를 제안함에 있어 그 구체적인 내용은 ‘VAT 세율구조에 대한 검토를 위한 기본원칙’에 표시되었으며, 그 내용은 다음과 같음
 - 역내 시장 활동을 저해할 수 있는 경감세율을 폐지
 - 해당 재화와 용역의 소비를 위축시키는 다른 EU 정책과 상반되게 경감세율이 적용되는 경우 그 경감세율을 폐지
 - 기술 발전을 고려하여 유사한 재화와 용역에 대해 동일한 부가가치세 세율의 적용
- 원칙 1: 역내 시장 활동을 저해할 수 있는 경감세율을 폐지
 - 부가가치세 지침의 Annex III에 규정된 재화와 용역의 경우 경감세율의 적용이 역내 시장 활동을 저해한다는 증거가 없다는 연구가 많았음
 - 그러나 2010년에 발행된 『VAT의 미래에 관한 녹색(green paper)』에 따르면 개인기업(private company)과 면세거래자(VAT - exempt trader)가 Annex III에 규정된 재화와 용역에 대한 VAT 세율을 달리 적용할 수 있는 경제지역에서는 경쟁의 왜곡 현상이 발생할 수 있음을 지적
- 원칙 2: 해당 재화와 용역의 소비를 위축시키는 다른 EU 정책과 상반되게 경감세율이 적용되는 경우 그 경감세율을 폐지
 - 환경보존정책에 반하여 경감세율이 적용되는 경우 그 정책적 효과성에 영향을 줄 수 있음

40) 이 부분은 원자료인 European Commission, “Consultation paper Review of existing legislation on VAT reduced rates”, 2012. 10.을 요약 정리한 한국조세연구원 세법연구센터, 『주요국의 조세동향』, 2012년 제2호, 2012.12. pp. 55~56. 내용을 인용하였음

41) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, OJ L347, 2006.11.



- 이와 관련한 과세거래는 물과 에너지의 공급, 거리 청소·쓰레기 수집과 관련한 용역의 공급에 대한 경감세율의 적용이 있음
- 원칙 3: 기술 발전을 고려하여 유사한 재화와 용역에 대해 동일한 부가가치세 세율의 적용
 - 통신기술의 발전으로 인해 재화의 공급과 유사한 것을 on-line에서 공급할 수 있으나 이에 대해 다른 세율을 적용하는 문제가 발생할 수 있음
 - 대표적인 예인 도서의 경우 Annex III에 규정된 재화에 해당되어 경감세율이 적용되나 E-Book에 대해서는 배제되는 문제가 있음
 - 이와 유사한 사례로는 인터넷 신문, 인터넷 잡지 등이 있음
 - 또한, 라디오 방송과 텔레비전 방송의 경우 off-line에서는 Annex III에 규정된 용역에 해당되어 경감세율이 적용될 수 있으나 on-line에서는 경감세율의 적용이 배제됨

(3) OECD의 국제거래에 대한 부가가치세 가이드라인⁴²⁾

- 2015년 11월 개최된 OECD Global Forum on VAT에서는 100여개 이상의 국가 대표들이 국제거래에서의 부가가치세 문제에 대한 국제적 기준으로 OECD International VAT/GST Guidelines⁴³⁾를 지지함
 - 동 가이드라인에서는 국제거래에서의 재화와 용역의 공급에 대한 과세원칙과 부가가치세 징수방법에 대한 권고사항을 다루고 있음
 - 동 가이드라인은 부가가치세 과세체계에 대한 근본적인 원칙과 기준을 제시하는 데 목표가 있으며 개별 국가들의 관련 세법 설계에 대한 세부적인 사항은 다루지 않고 있음
- 경제의 글로벌화가 진행됨에 따라 여러 국가의 서로 다른 부가가치세 체계의 상호작용이 급증하면서, 국제거래에 있어 부가세 이중과세 또는 이중비과세 위험이 증가함에 따라 OECD는 1990년대 후반부터 해결방안을 강구함
 - OECD는 1998년 Ottawa Taxation Framework Conditions 채택을 시작으로

42) 한국조세재정연구원 해외조세동향 자료.

43) OECD, International VAT/GST Guidelines, 2015.11. 또한 동 보고서에서 제시하는 과세원칙(가이드라인)에 대해서는 BEPS 보고서의 “전자경제에 대한 부가가치세 도입 검토” 부분에서도 적용하고 있음

“Consumption Tax Guidance Series”을 거쳐 OECD 부가가치세 가이드라인 프로젝트를 착수하게 됨

- OECD 부가가치세 가이드라인은 일관성이 결여된 국제 부가세 과세체제로 인한 이중과세 또는 이중비과세의 위험과 불확실성의 최소화라는 목표하에 가장 일반적 형태의 국제 용역 및 무형자산 거래에 초점을 맞추어 부가가치세 과세원칙을 제시함
- 국제거래에서의 부가세 과세문제와 관련하여 기준이 되는 원칙으로 소비지과세 원칙(destination principle), 중립성, 효율성, 확실성과 단순성, 효과성과 공정성, 그리고 유연성을 제시함
 - 소비지과세 원칙: 소비자의 최종소비를 과세대상 거래로 하는 부가세 측면에서 원산지과세 원칙(origin principle)이 아닌 소비지과세 원칙이 이론과 실무 측면에서 보다 적합함
 - 중립성: 비즈니스 관련 의사결정은 세무상 고려사항보다는 경제적 관점에 기반하여 이루어져야 하며, 이를 위해 비교가능한 상황의 유사한 거래는 유사한 조세를 부담하도록 해야 함
 - 효율성: 기업들의 납세협력비용과 과세당국의 행정비용은 가능한 최소화되어야 함
 - 확실성과 단순성: 부가세규정은 명확하고 단순하여 납세자가 거래에 앞서 부가세가 언제, 어디서, 어떤 방식으로 과세되는지 알 수 있어야 함
 - 효과성과 공정성: 부가세 과세는 적절한 때에 정확한 금액으로 징수되어, 조세포탈이나 회피 가능성을 최소화할 수 있어야 함
 - 유연성: 부가세 과세체계는 유연하여 비즈니스의 기술과 상업적 발전에 보조를 맞출 수 있어야 함



3. 우리나라의 부가가치세 개편 관련 주요 논의 사항

가. 세율 조정 관련

- 최근 서유럽 국가를 중심으로 재정건전성 회복과 복지재원 확충을 위해 부가가치세율을 인상하고 있음
 - 핀란드, 그리스, 폴란드, 포르투갈, 스위스 등 부가가치세율 인상
- 우리나라는 1977년 부가가치세를 도입한 이후 현재까지 10%의 단일세율 체계를 유지하고 있으며, 그 이유는 다음과 같음⁴⁴⁾
 - 우리나라의 재정기조가 비교적 건전하여 부가가치세율의 인상이 필요할 정도로 위기상황에 도달한 적이 없었음
 - 부가가치세 이외의 소득세, 환경세 등의 측면에서 아직 증세의 여력이 있음
 - 부가가치세율 인상시 예상되는 물가 상승압력과 부가가치세 부담의 역진성의 가능성에 대한 막연한 우려, 10%라는 세율의 상징성과 단순성 등의 복합적 작용
- 최근 우리나라 역시 복지재원 마련과 재정건전성 회복을 위해 재원마련이 중요한 이슈로 자리를 잡고 있으며, 이와 관련하여 부가가치세 세율인상에 대한 다음과 같은 의견이 제안되기도 하였음
 - 복지재원을 확충하기 위한 가장 확실한 방안은 부가가치세율을 10%에서 12%로 인상해야 한다는 의견⁴⁵⁾
 - 현재 한국의 부가가치세율은 10%로 OECD의 평균인 18%에 미치지 못하는 수준이며, 부가가치세를 통해 세수를 증가시키면서 근로장려세제와 같은 효율적인 재정지출을 통한 소득분배의 목적을 달성하는 것이 최선이라는 의견⁴⁶⁾

44) 성명재, “부가가치세율 조정의 소득재분배 효과: 복지지출 확대의 연계 가능성”, 『재정포럼』 제196호, 2012. 10. p. 19.

45) 강봉균, “엄청난 복지재원, 돈은 어디서 나오나?”, 국가경영전략연구원 수요정책포럼, 2012. 10.31.

46) OECD, Economic Surveys KOREA 2012, 2012. 4



- 특히 성명재(2012)는 가상적으로 부가가치세의 세율을 상향조정하는 경우에 예상되는 효과를 세부담의 형평성(소득재분배) 관점에서 살펴보고, 향후 부가가치세의 세율인상 가능성 및 타당성을 검증하여 다음과 같은 결론을 도출하였음⁴⁷⁾
 - 복지지출 확충을 위한 재원 및 정부 재정건전화를 위한 재정 확충 시 최근 서구 선진국에서 부가가치세의 세율을 인상하는 것은 소득재분배의 관점에서 긍정적일 경우도 있으며, 최소한 부정적이지는 않음
 - 부가가치세 부담 자체만으로 보면 소득분배 구조에 미치는 영향이 별로 없으나, 추가재원에 의한 지출효과를 함께 고려하면 순효과는 미미하지만 양(+)의 값을 가짐으로써 소득재분배 측면에서 부정적이지 않은 것으로 분석됨
 - 우리나라의 경우 복지재정 증가추세와 인구고령화 급진전에 따른 소득과세의 세원분포가 축소될 가능성 등이 있어 중·장기적으로 부가가치세의 세율 인상 방안을 검토해 볼 필요 있음
 - 단기적으로 부가가치세보다는 소득세의 세원확충 여지가 있고, 외부불경제 억제를 위한 소비세제의 정비 필요성이 시급
 - 장차 인구구조의 고령화가 급진전 될수록 은퇴자 비중이 증가하고 이들 중 상당수가 저소득층에 귀속되는 먼 장래에는 부가가치세 부담 구조가 점차 역진적인 방향으로 전환될 가능성이 있음
 - 부가가치세의 세율을 인상하는 데 있어서는 현실적으로 어려운 점이 있어 충분한 준비와 논의가 필요
 - 부가가치세의 증세가 필요한 시점에 임박하여 세율인상 방안을 제안하면, 국민적 공감대 형성이 미비하고, 부작용(물가상승) 등에 대한 대비가 충분하지 않아 필요성에도 불구하고 세율조정 노력이 좌초할 가능성을 배제할 수 없음
- 또한 김승래(2014)는 현재 산업연관표의 업종별 기준으로 우리나라의 소득계층별 면세범위의 조정 및 VAT 세율 인상의 세부담 규모, 소비지출 대비 비중,

47) 성명재, “부가가치세율 조정의 소득재분배 효과: 복지지출 확대의 연계 가능성”, 『제정포럼』제196호, 2012. 10.



Gini 계수 등에 미치는 파급효과를 분석하여 다음과 같은 결론을 도출하였음⁴⁸⁾

- VAT 기준세율을 10%에서 12%로 2%p 인상할 경우 소득계층별 세부담 증가의 파급효과는 저소득층은 1.37~1.39%(16~28만원), 고소득층은 1.40~1.43%(51~68만원)로 분석함
 - 저소득층 대비 고소득층에게 더 많은 VAT 인상의 부담이 누진적으로 귀착됨을 의미
- VAT 세율 2%p 인상 시 소득불평도를 측정하는 Gini 계수는 면세제도가 없을 경우 0.46% 증가(0.336447 → 0.338028)될 것으로 예상되지만, 현행 면세제도로 인하여 0.16%p 억제되어 1%에도 훨씬 못 미치는 수준인 0.31% 상승(0.336447 → 0.337493)에 그쳐 소득분배의 악화효과는 극히 미미
 - 우리나라는 기초생활필품, 여객운송 등 저소득층이 주로 소비하는 품목은 이미 대부분 VAT가 면세되고 있어 VAT 세율 인상에 따른 효과는 1/3 가량 상쇄
- 소득재분배 향상을 위해 VAT 세율인상 억제보다는 오히려 확보된 세수를 통한 저소득층의 직접적 복지지출 확대가 더욱 효과적일 수 있음을 의미한다고 함

나. 면세범위 관련

(1) 의의

- 부가가치세의 역진성을 완화하기 위해 일정한 재화·용역의 공급에 대해 면세를 적용하고 있음
 - 면세범위는 부가가치세법 제12조 및 조세특례제한법 제106조에서 정하고 있음
- 그러나 소비자의 부가가치세 부담을 완화하기 위해 도입한 면세제도는 다음과 같은 문제를 가지고 있음⁴⁹⁾
 - 면세가 소비자에게 직접 적용되지 아니하고 재화·용역의 거래 중간단계에

48) 김승래, “CGE모형을 이용한 부가가치세율 인상의 귀착효과 분석,” 2014년도 한국경제학회 경제학 공동학술대회, 2014.

49) 이은자, 『전단계세액공제법 측면에서 본 부가가치세제의 문제점과 개선방안에 관한 연구』, 성균관대학교 박사학위 논문, 2011.10.



적용되는 경우에는 환수효과 및 누적효과가 발생하여 소비자의 부가가치세 부담이 오히려 증가하게 됨

- 면세 적용범위가 부가가치세를 시행하고 있는 다른 나라에 비해 넓은 편임
 - 넓은 면세범위는 대체 또는 경쟁관계에 있는 다른 재화·용역의 가격에 영향을 미칠 뿐만 아니라 소비자의 부가가치세 부담을 회피하려는 경향 때문에 자원배분의 효율성에도 부정적 영향을 미침
 - 면세적용 판단여부가 법문의 정확한 해석으로는 불가능하며 기본통칙과 예규 등으로 면세 여부를 결정하는 경우가 많아 조세법률주의의 원칙에 반함
- 이러한 면세제도의 문제와 관련하여 정유석(2012)⁵⁰⁾과 이은자(2011)⁵¹⁾는 다음과 같은 개선방안을 제시하였음

(2) 면세범위의 축소

- 다음에 나타난 표와 같이 우리나라의 면세대상과 EU 및 OECD 국가들에서 운영되는 표준면세와 비교하면 우리나라가 상대적으로 면세범위가 넓음을 알 수 있음
- OECD 국가들이 비영리교육과 국민후생용역의 성격을 가진 의료서비스만 면세하고, 금융서비스 중 중개수수료, 대여 금고운영, 환전용역 등은 과세하고 있음
 - 우리나라는 최근 종전 면세대상이었던 치료 이외의 미용 성형 등의 의료용역 (2013년)과 금융·보험용역 가운데 부수적 용역(2014년) 등에 대해 과세로 전환되어 그 범위는 점차 축소되고 있음

50) 정유석, “국제비교를 통한 현행 부가가치세제의 개선방안 - 면세범위와 세율체계를 중심으로-”, 『국제회계연구』 제46집, 2012.12.

51) 이은자, 『전단계세액공제법 측면에서 본 부가가치세제의 문제점과 개선방안에 관한 연구』, 성균관대학교 박사학위 논문, 2011.10.



[표 27] OECD와 우리나라의 부가가치세 면세대상 비교

구분	면세대상
OECD 표준면세대상	우편서비스, 환자수송, 병원 및 의료, 치과의료, 자선활동, 교육, 비영리 조직의 비상업적 활동, 스포츠, 문화서비스(라디오, TV방송제외), 보험 및 재보험, 동산 임대, 금융서비스, 마권·복권 및 도박, 토지 및 건물공급, 일부 기금모금행사
우리나라 면세대상	미가공식료품, 농·축·수·임산물, 수돗물, 연탄, 무연탄, 여객운송용역, 의료보 건용역, 교육용역, 보험용역, 문화관련 재화 및 용역, 예술창작품, 문화행사, 비직업운동경기, 도서관·박물관·동물원 등의 입장 관련 재화 및 용역, 토지·금융용역, 근로 유사 인적용역, 독립된 자격으로 공급하는 인적용역, 국가·지방자치단체가 제공하는 재화와 용역, 정부업무 대행단체 등이 제공하는 재화 또는 용역, 국민주택, 건설용역, 특수용도 유류, 공장·광산·건설사업장 및 학교 구내식당 음식용역, 수입 문화 관련 재화, 국외로부터의 공익기증재화, 특수용도 면세재화, 면세에 부수되는 재화와 용역의 공급

자료: 정유석, “국제비교를 통한 현행 부가가치세제의 개선방안 - 면세범위와 세율체계를 중심으로-”, 『국제회계연구』 제46집, 2012.12.

[표 28] 우리나라·EU 및 OECD 국가의 부가가치세 면세대상 비교

구 분		OECD	EU	우리나라
기초생활필수품	미가공식료품	과세	저율과세	면세
	가공식료품	과세	저율과세	과세
	수도	과세	저율과세	면세
	연탄 및 무연탄	과세	과세	면세
	여객운송	과세	저율과세	면세 (일부과세)
	주택임대	면세	면세	면세
국민후생 문화관련	건강증진 의료	면세	면세	면세
	미용 목적	과세	과세	과세
	비영리교육	면세	면세	면세
	영리교육	과세	과세	면세
	도서 및 신문	과세	저율과세	면세
	방송	과세	면세	면세
	예술창작품	과세	과세	면세
	도서관	면세	면세	면세

구 분		OECD	EU	우리나라
부가가치 생산요소	토지	면세	면세	면세
	금융 및 보험	면세	면세	면세(일부과세)
	인적용역	과세	과세	면세(일부과세)
기 타	우표	면세	면세	면세
	담배	과세	과세	과세(일부면세)
	공익단체	면세	면세	면세
	정부	과세	과세	면세(일부과세)

자료: 한국조세연구원, 각국 조세제도, 한국조세연구원, 2011. 참조

- **현행 면세적용 대상 가운데 과세로 전환함에 있어 조세수입의 탄력성과 과세의 공평성 측면에서 다음과 같은 항목들이 검토될 수 있을 것임**
 - 조세부담의 역진성 완화와는 아무런 관련이 없는 것
 - 주로 사업자와의 거래로서 누적과세를 유발하는 각종 수수료
- **면세품목의 과세 전환시에는 실질적인 세수증가 효과, 물가 상승에 미치는 효과, 효율성제고 효과와 소득재분배 효과는 어떠한지 살펴보아야 함⁵²⁾**
 - 조세원칙상 부가가치세제 면세범위의 최소화는 사업자의 세부담을 경감하기 위한 것이 아니라 면세품목을 최종적으로 공급받는 대다수 최종소비자의 세부담 완화를 위하여 설정
 - 부가가치세제 거래흐름상 과세기반의 확충과 관련하여 면세범위 설정의 정책기준상 부합 정도는 최종소비자의 생활수준 및 소비패턴의 변화와 생산기술의 구조적 변화, 조세시스템의 개선 등을 고려하여 엄격하게 적용

(3) 경감세율 도입제안

- **우리나라의 부가가치세는 10%의 단일세율을 적용하나, 다른 많은 국가들은 표준세율과 경감세율 등 복수세율 구조를 두고 있음**
 - 복수세율 구조는 부가가치세 부담의 형평성을 유지 할 수 있는 점이 장점인

52) 김승래·박명호·홍범교, 『우리나라 부가가치세제 정책과제의 경제적 분석: 과세베이스 확대를 중심으로』, 한국조세연구원, 2007.12. pp. 84~87.



반면 복잡한 세율구조는 또 다른 조세회피를 야기함

- 경감세율의 도입에 있어서는 세제의 복잡성보다도 부담의 형평성에 우선적 순위를 두고 제안
- 경감세율의 적용범위의 경우 면세매입의 경우와 달리 매입세액공제가 가능하기 때문에 최종소매단계에 있어서 경감세율을 적용하는 것이 합리적으로 보임

[표 29] 주요국의 경감세율 현황

국가별	표준세율	경감세율	초경감세율
벨기에	21%	0.0% / 6% / 12%	
불가리아	20%	9%	
체코	21%	10% / 15%	
독일	19%	7%	
에스토니아	20%	9%	
그리스	23%	6.5% / 13%	5% / 9% / 16%
스페인	21%	4% / 10%	4%
프랑스	20%	2.1% / 5.5% / 10%	0.9% / 2.1% / 10% / 13% & 1.05% / 1.75% / 2.1% / 8.5%
아일랜드	23%	4.8% / 9% / 13.5%	4.8%
이탈리아	22%	4% / 10%	4%
키프러스	19%	5% / 9%	
라트비아	21%	12%	
리투아니아	21%	5% / 9%	
룩셈부르크	17%	3% / 8% / 14%	
헝가리	27%	5% / 18%	
말타	18%	5% / 7%	
네덜란드	21%	6%	
오스트리아	20%	10% / 12%	19%
폴란드	23%	5% / 8%	
포르투갈	23%	6% / 13%	5% / 10% / 18% & 5% / 12% / 22%
루마니아	24%	5% / 9%	
슬로베니아	22%	9.5%	
슬로바키아	20%	10%	
핀란드	24%	0.0% / 10% / 14%	

국가별	표준세율	경감세율	초경감세율
스웨덴	25%	0.0% / 6% / 12%	
영국	20%	0.0% / 5%	
스위스	8%	2.5% / 3.8%	

자료: EU, List of VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2014.

- 경감세율을 도입한다면 면세사업자들이 과세사업자로 전환이 되어 면세제도의 모순점을 상당 부분 해결할 수 있는 장점이 있음
 - 낮은 세율을 적용하는 재화·용역을 공급하는 사업자도 부가가치세법상 사업자에 해당되어 세금계산서의 발급·수취, 부가가치세의 거래징수, 부가가치세의 신고·납부의무를 지게 되므로 매입부가가치세의 부담을 회피하고자 하는 탈세 유인이 없어짐
 - 매입세액공제를 100% 받을 수 있기 때문에 누적과세효과도 발생하지 않게 됨

다. 간이과세제도 관련

(1) 의의

- 간이과세는 부가가치세 과세특례의 일종으로 1996년 도입되어 현재까지 시행되고 있음
 - 간이과세제도는 과세특례제도를 바로 폐지할 경우 영세사업자에게 과중한 부담을 지울 수 있어 과도기적 조치로 도입되었으며, 간이과세제도를 도입한 이후 2000년 6월 과세특례제도가 폐지되었음
- 간이과세자 가운데 과세기간(1년)에 대한 공급대가가 2,400만원 미만인 경우에 한하여 부가가치세 납부의무를 면제하고 있음
 - 부가가치세 면제제도를 도입하고 있는 이유는 소규모 사업자에게 부가가치세 납세의무를 부과하는 것이 납세의무를 면제해주는 것보다 경제적이지 않을 수 있기 때문임
 - 부가가치세를 도입하고 있는 대부분의 나라에서는 소규모 사업자가 납부하는 추가적인 세수와 징세비용 및 납세협력비용을 고려하여 부가가치세 면세점을 설정하고 있음⁵³⁾



- 간이사업자는 부가가치율을 적용하여 매출세액을 계산하게 하는 동시에 부가가치율을 적용한 매입세액 공제를 허용함으로써, 실질세율을 낮추는 효과를 가지고 있음
 - 2009년 일반사업자의 실효세율은 10.2%인데 반해, 간이사업자(납부면제자 제외)의 실효세율은 0.5%에 불과함⁵⁴⁾
- 간이과세제도를 채택하여 10년 이상이 경과한 현시점에서는 간이과세사업자에 대한 정보는 어느 정도 축적이 되었다고 평가할 수 있으며, 부가가치세 체계를 정상화하기 위해 간이과세제도의 계속적 존치여부에 대한 검토가 필요⁵⁵⁾
 - 동 제도는 탈세를 조장⁵⁶⁾할 수 있어 결과적으로 공평과세를 저해 함
- 이와 관련하여 간이과세제도를 현시점에서 폐지하고 소규모 영세사업자를 위해 면세점 인상이 필요하다는 의견⁵⁷⁾과 단계적으로 간이과세제도를 축소한 이후 중장기적으로 폐지하는 것이 합리적이라는 의견⁵⁸⁾이 있음

(2) 간이과세제도 폐지 시 소규모 영세사업자를 위한 면세점 인상 의견

(가) 간이과세제도 폐지의 논거

- 자원배분의 중립성 확보
 - 간이과세제도가 폐지되어 모두 일반과세자로 전환되는 경우 재화와 용역

53) 김승래·박명호·홍범교, 『우리나라 부가가치세제 정책과제의 경제적 분석: 과세베이스 확대를 중심으로』, 한국조세연구원, 2007

Zee, H. H., "Simple Analytics of Setting the Optimal VAT Exemption Threshold," *The Economist*, 153(4), 2005, pp.461~471.

54) 국회예산정책처, "2011~2015년 세원확대 및 세제합리화 방안", 2011.9.

55) 국회예산정책처, "2011~2015년 세원확대 및 세제합리화 방안", 2011.9.

56) 여기서 말하는 탈세의 조장 형태는 다음과 같음

1. 간이과세자 스스로 매출을 축소하거나 면세기준금액이하로 매출을 보고함으로써 납부해야 할 부가가치세를 회피
2. 세금계산서를 교부하지 않는 간이과세자의 특성을 이용하여 일반과세자가 간이과세자에 대한매출을 누락시켜 부가가치세를 회피
3. 이러한 부가가치세의 회피가 소득세 등의 누락으로도 연결
(현진권, "한국의 부가가치세제와 탈세", 『제5회 한중세무학회 발표논문집』, 한국세무학회, 2005.)

57) 국회예산정책처, "2011~2015년 세원확대 및 세제합리화 방안", 2011.9.

58) 서동국·허원, 『부가가치세 간이과세제도의 문제점 및 개선방안』, 국회입법조사처, 2013.2

공급이 동일한 세액으로 과세되기 때문에 상대가격의 왜곡을 초래하지 않아
자원배분의 중립성이 확보됨

■ 과세거래의 정상화

- 간이과세자가 일반과세자로 전환되는 경우에는 세금계산서 발행 및 수취 의무를 지게 되므로 세금계산서 수취를 거부할 수 없으며, 따라서 세금계산서 거래의 단절은 일어나지 않음
- 세금계산서 거래를 통하여 과세거래가 정상화 되면 납세의무자의 매출누락 유인효과가 제거됨
- 과세거래가 정상화 되면 현재 과세거래상 가장 문제가 되고 있는 자료상문 제도 어느 정도 해결될 것임

■ 과세구조의 단순화 및 세무행정의 효율성 강화

- 현행 납세의무자가 간이과세자와 일반과세자로 나뉘어 서로 다른 체계에서 납부세액을 산출하는 이중구조로 되어있지만, 간이과세제도가 폐지되는 경우 일반과세의 단일구조로 개편됨
- 세무행정 측면에서 간이과세자에 대한 별도의 관리 시스템은 불필요하게 되어 부가가치세와 관련된 행정시스템의 효율성을 높일 수 있음

(나) 면세점 인상을 통한 영세사업자지원

■ 영세사업자를 지원하기 위한 면세점은 현행 연간 2,400만원에서 경제상황에 맞는 적정 수준으로 상향조정하는 것을 검토할 수 있음

- 면세점에 대해서는 현행 업종기준과 금액기준을 동시에 충족하는 요건을 개선하여 금액기준만으로 그 요건을 정하여 혜택의 사각지대에 있는 일반 과세자까지 포함시킬 필요가 있음

(다) 과세거래 왜곡 방지 보완대책

■ 현재 납부면제자는 간이과세자와 동일한 납세협력의무를 지게 되지만, 간이과세 제도가 폐지되면 일반납세자와 동일한 납세협력의무를 지게 될 것임

- 납부면제자는 세금계산서 수취가 의무이며, 또한 납부면제자로 인정받기 위해서는 그 근거를 제시하기 위하여 매입 세금계산서와 매출세금계산서(최종 소비자와 거래하는 업종은 신용카드 매출전표)등을 제출해야 할 것임



- 그러나 영세사업자에게 세금계산서 발행과 기장의무 등을 지우는 것은 과중한 부담이 될 것이므로 다음과 같은 방법을 고려할 필요가 있음
 - 세금계산서 발급의무의 경우 이를 면제한다면 과세거래에 왜곡을 가져올 수 있으므로 기장의무에 대해서는 현행과 동일하게 그 의무를 면제하고 전자세금계산서 사용에 대한 요건 완화가 필요
 - 현재 전자세금계산서 역발행제도⁵⁹⁾를 이용하게 함

(3) 간이과세제도의 단계적 폐지 의견

- 현재의 부가가치세의 납세현실을 감안할 때 당분간 이 제도의 유지가 불가피하므로 단계적인 축소와 폐지가 가장 합리적인 개선방안이라는 의견

(가) 단기적 개선방안

- 간이과세제도의 단기적인 개선방안으로 부가가치율 조정을 통한 효율성 제고를 모색할 필요가 있음
 - 우리나라의 경우 간이과세제도의 전체 업종을 겨우 4개의 범주로 구분한 후 현실과 괴리된 업종별 부가가치율을 적용함으로써 간이과세자간 조세부담의 불공평을 야기하고 있음
 - 영국·독일 등의 예와 같이 업종을 세분하고 이에 대한 적절한 부가가치율을 적용할 필요가 있음
- 전자세금계산서제도의 정착을 통한 거래의 투명성 제고를 모색할 필요가 있음
 - 영세납세자에 대한 납세협력비용의 부담 완화 차원에서 전자세금계산서 발행에 대한 세제상의 인센티브와 더불어 계산서를 수취하는 최종사업자(간이과세자)에게도 매입세금계산서 등에 대한 세액공제와 같은 인센티브를 제공함으로써 거래의 투명성 제고를 유인할 수 있음

59) 일반적으로 전자세금계산서는 매출자가 발행을 함. 그러나 매출자가 영세사업자로 전자세금계산서 발행이 어려운 경우 매입자가 전자세금계산서를 발행하고 매출자가 승인하는 형태의 역발행제도를 이용하고 있음



(나) 중·장기적 개선방안

- 중·장기적으로는 간이과세제도의 폐지와 동시에 부가가치세 납부의무 면제금액을 적정 수준으로 상향조정함으로써 과세표준의 양성화 및 영세자영업자의 세부담 경감과 과세기반의 확대 도모
 - 간이과세에 관한 현행 기준금액 유지 시 우리나라의 경제규모 및 성장속도, 과세표준의 양성화 진척 등의 영향을 고려할 때, 간이과세자는 향후 점진적으로 감소가 예상됨
 - 간이과세제도 폐지를 통하여 전 사업자에게 세금계산서 수수 등 제반 의무를 부여함에 따른 과세인프라 구축을 전제로 적정 수준의 납부의무 면제제도 시행을 검토할 수 있음
 - 과세인프라 구축을 전제로 과세표준의 양성화가 진척됨에 비례하여 면세점의 적절한 상향조정 및 확대적용에 대한 적극적 검토가 필요
- 간이과세제도의 폐지로 과세표준이 양성화됨으로써 확보된 세수를 영세자영업자에게 직접 보조하는 방식으로 부담을 완화하는 정책도 고려해 볼 수 있을 것임

라. 전자상거래에 대한 부가가치세의 효율적 징수방안 관련 60)

(1) 전자상거래의 의의

- 전자상거래란 재화 또는 용역을 거래함에 있어 그 전부 또는 일부가 전자문서에 의해 처리되는 방법으로 상행위를 하는 것을 의미함(「전자상거래 등에서의 소비자 보호에 관한 법률」 제2조제1호)
 - 전자문서⁶¹⁾는 정보처리시스템에 따라 전자적인 형태로 작성하여 송·수신 또는 저장된 정보를 말함
- 공정거래위원회는 전자상거래의 범위를 아래의 그림과 같이 설명함
 - 인터넷쇼핑은 전자상거래와 통신판매 모두에 해당하지만, TV홈쇼핑이나 카

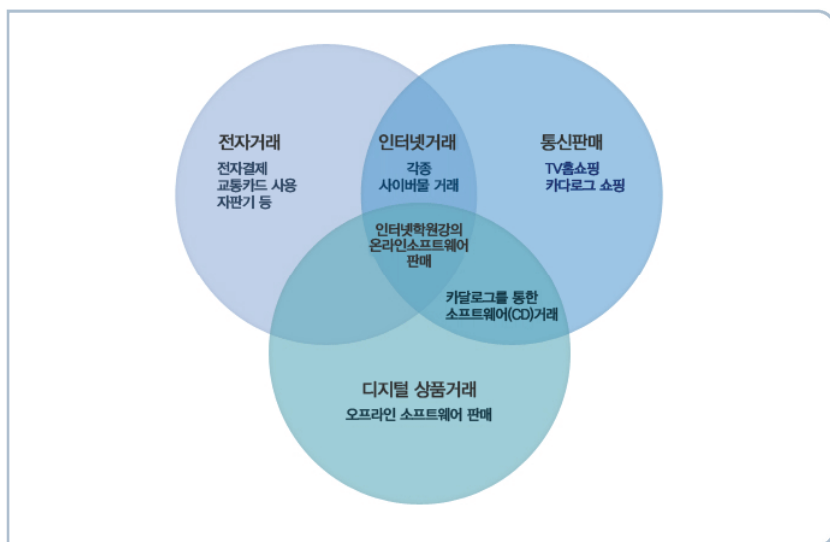
60) 이 부분은 정지선·구자은, 「전자상거래 관련 세제의 동향과 시사점」, 국회예산정책처 용역보고서, 2014.7. 내용을 참조하여 정리함

61) 「전자문서 및 전자거래 기본법」 제2조 제1호, 이 밖에 「정보통신망 이용촉진 및 정보보호 등에 관한 법률」 제2조 제5호에 따라 전자문서는 컴퓨터 등 정보처리능력을 가진 장치에 의하여 전자적인 형태로 작성되어 송수신되거나 저장된 문서형식의 자료로서 표준화된 것을 말하기도 한다.



탈로그 쇼핑 등은 통신판매에는 속하지만 엄격히 따졌을 때 전자상거래는 아닐 수 있다고 소개함

[그림 3] 전자상거래의 범위



자료: 공정거래위원회

■ 전자상거래의 유형은 거래주체, 거래유형 및 기술유형에 따라 분류할 수 있음

- 거래주체에 따른 분류는 기업과 소비자간 전자상거래(B2C), 기업과 기업간 전자상거래(B2B), 기업과 정부간 전자상거래(B2G), 소비자와 소비자간 전자상거래(C2C)로 구분
- 거래유형에 따라서는 인터넷포털 용역업⁶²⁾, 인터넷 콘텐츠 용역업⁶³⁾, 인터넷 전자상거래업⁶⁴⁾, 인터넷 중개업 등으로 분류

62) 인터넷포털 용역업이란 포털용역(인터넷에서 사용할 수 있는 다양한 용역을 한 곳에 모아 사용자들에게 편의를 제공하는 용역) 가운데 쇼핑물 등을 가리키는 것으로 볼 수 있다. 인터넷 콘텐츠 용역업은 텍스트 정보, 비디오, 음악 등 멀티미디어 용역 등의 콘텐츠를 인터넷에서 거래하는 것을 말함

63) 인터넷 콘텐츠 용역업은 텍스트 정보, 비디오, 음악 등 멀티미디어 용역 등의 콘텐츠를 인터넷에서 거래하는 것을 말함

64) 인터넷 전자상거래업은 인터넷을 이용해서 상품, 광고, 용역, 마케팅 등을 거래하는 것을 말함



[표 30] 전자상거래의 유형

거래주체에 따른 분류	기업과 소비자간 전자상거래(B2C, Business to Customer)
	기업과 기업간 전자상거래(B2B, Business to Business)
	기업과 정부간 전자상거래(B2G, Business to Government)
	소비자와 소비자간 전자상거래 (C2C, Customer to Customer)
거래유형에 따른 분류	인터넷 포털 용역업
	인터넷 콘텐츠 용역업
	인터넷 전자상거래업
	인터넷 중개업
기술유형에 따른 분류	전자문서교환방식(EDI)의 전자상거래(폐쇄형 전자상거래)
	인터넷(Internet) 전자상거래(개방형 전자상거래)

자료: 서울특별시 전자상거래 센터

(2) 전자상거래 관련 과세상 쟁점

■ 고정사업장 문제

- 물리적 시설이 없지만 수익을 창출하는 장소를 현재의 고정사업장 규정을 적용하여 고정사업장으로 볼 것인지가 문제가 됨
- 외국법인(비거주자)가 전자상거래를 통해 실물재화를 공급하거나 디지털재화 중 사업소득으로 분류되는 재화를 공급하는 경우, 용역을 공급하는 경우에 법인(소득)세 관련하여 문제가 될 수 있음

■ 디지털재화에 대한 분류 문제

- 법인(소득)세를 과세할 수 있는지의 여부는 먼저 해당 소득을 사업소득으로 볼 것인지, 사용료소득으로 볼 것인지에 대하여 달라짐
- 사용료소득으로 보는 경우 원천지국에서 소득지급시 원천징수의 형태로 과세됨

■ VAT의 효율적 징수방안 문제

- 디지털재화의 수입시, 용역의 수입시 문제가 됨
- 대리납부제도⁶⁵⁾가 적절히 운영되고 있는지 다른 대안은 없는지 검토가 필요함



(3) 전자상거래의 부가가치세 징수방법에 대한 국제비교

- 전자상거래의 부가가치세 징수방법에 대한 주요국의 내용을 살펴보면 다음에 나타난 표와 같음
 - OECD와 EU의 내용은 직접적인 구속력을 갖기 보다는 회원국에 대한 권고사항 내용임

[표 31] 전자상거래의 부가가치세 징수방법에 대한 국제비교

국제기구 및 국가명	VAT징수방법
OECD	* 공급지국 과세를 원칙으로 하고 일부 소비지국 과세 * 유형별로 대리납부
EU	* EU를 하나의 거대시스템으로 보고 징수하고 미리 산정된 공식에 따라서 배분 * 소비지국(서버관계없음). B2C거래는 거주지국
우리나라	* 재화와 용역에 대한 구별없고, B2B거래와 B2C거래에 대한 구분도 없음 * 국내 공급시 공급자 과세를 하지만, 수출하는 경우에는 영세율을 적용하여 소비지국 과세를 적용함
프랑스	* 용역의 경우 B2B거래는 소비지국, B2C거래는 거주지국 과세 * 납세대리인 지정. 안되면 대리납부제도
영국	* 용역의 경우 B2B거래는 소비지국, B2C거래는 거주지국 과세 * 대리납부제도
이탈리아	* 용역의 경우 B2B거래는 소비지국, B2C거래는 거주지국 과세 * 일정액 이상 원격판매되는 재화는 소비지국 과세 * 대리납부제도, VAT 직접등록, 납세관리인 지정을 선택
스웨덴	* 일정액 이상 원격판매되는 재화나 서비스는 소비지국에서 과세과세
스페인	* 서비스의 경우 소비지국에서 과세
일본	* 소비지국 (서버관계없음) * 대리납부제도 없음
호주	* AUD 50,000이상 거래의 공급자 등록

- 65) 대리납부제도란 비거주자나 외국법인이 우리나라에서 용역을 공급하는 경우 공급자를 대신하여 공급받는 자가 부가가치세의 납세의무를 부담하는 것을 말함



(4) 전자상거래에 대한 부가가치세의 효율적 징수방안

- 전자상거래 관련 부가가치세 징수에 대해 문제가 되는 부분은 용역의 수입부분임
 - OECD 조세위원회의 징수방법 검토에 따르면, B2B거래에 있어서는 대리납부 방식, B2C거래에는 등록방식 및 정보처리기술에 기초한 방식이 현실적인 징수방법이라고 판단하고 있음
 - 등록방식이란 거래가 행해지는 각국의 사업자들에게 등록을 실시하도록 하는 방식임
- 우리나라 경우 현행 부가가치세법상 전자상거래의 거래유형 즉 소비자화 기업간 거래(C2B거래), 기업간 거래(B2B거래)와 소비자간 거래(C2C거래), 기업과 소비자간 거래(B2C거래)에 따른 구분 없이 모두 대리납부방법에 의해 징수하고 있음
 - 우리나라의 경우에는 수입되는 거래유형에 따른 구분 없이 대리납부방법에 의해 외국법인 또는 비거주자의 용역에 대한 소비지국 과세원칙을 실현하기 위한 것임
 - 그러나 이는 그동안 B2C거래의 비중이 크지 않았기 때문에 판단되며, 전부 대리납부방식의 테두리에서 과세하였기보다는 이 부분에 대한 과세를 포기하여 왔다고 판단됨
- 대부분의 주요국은 용역거래의 경우 B2B거래인지, B2C거래인지에 따라 과세 방식을 달리하고 있으며, 징수효율성을 위해 대리납부제도와 공급대가 일정액 이상인 경우 VAT등록을 시키는 방법을 취하고 있음
 - 용역거래에 대한 과세방식을 B2B거래와 B2C거래로 나누고 B2B거래에 대해서는 소비지국에서 과세하고 B2C거래에 대해서는 거주지국에서 과세하고 있는 국가는 프랑스, 영국, 이탈리아가 있음
 - 용역거래에 대한 과세방식을 B2B거래와 B2C거래로 구분하지 않고 소비지국에서 과세하는 국가는 스웨덴, 스페인, 일본, 호주가 있음
- 따라서 우리나라의 경우에도 과세가능성을 실현시킬 수 있는 징수방안을 모색할 필요가 있음
 - 우리나라의 대리납부제도의 경우 사업자가 아닌 개인이 대리납부를 하도록

제도를 설계하면서 이 부분은 징수가능성이 낮다고 보임

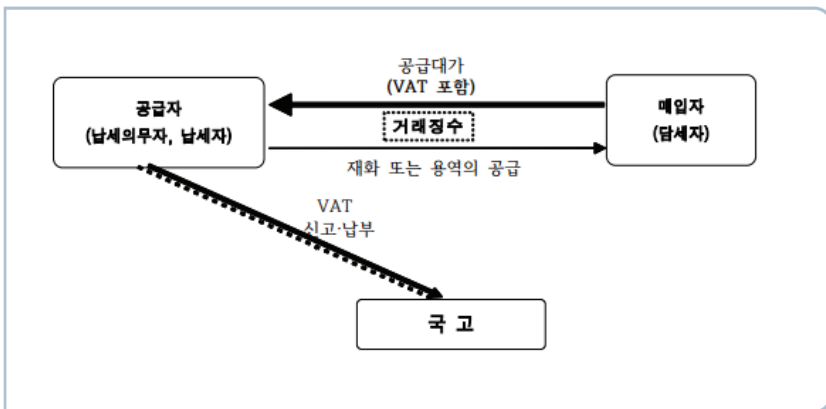
- 그러므로 대리납부제도의 적용대상을 부가가치세 사업자에 한정하고 비거주자나 외국법인의 공급액이 일정액을 초과하는 경우 주요국의 사례와 같이 부가가치세 등록을 하도록 하는 방안이 보완되어야 할 것으로 보임

마. 매입자납부제도 확대 관련

(1) 도입배경 등

- 부가가치세는 재화 및 용역이 공급되는 모든 단계에서 각 사업자가 창출한 부가가치에 대해 과세되는 조세이며, 우리나라의 경우 전단계세액공제법을 채택하여 거래상대방으로부터 징수하여 납부하도록 하고 있음
- 현행 부가가치세제는 실질적 납세자(소비자)가 부담한 부가가치세를 법률상 납세의무자(사업자)가 과세관청에 납부하는 구조로 되어 있으므로, 납세의무자(공급자)는 매입자(공급받은 자)로부터 거래징수한 부가가치세를 신고 납부하고 매입자(공급받은 자)는 세금계산서에 의해 거래징수당한 매입세액을 공제받게 됨

[그림 4] 부가가치세 거래징수 개념도



- 그러나 부가가치세의 거래징수 제도를 악용 한 자료상 · 폭탄업체 등이 부가가치세를 포탈한 사례가 빈번하게 발생하였으며, 특히 금 관련 제품의 경우 매입자로부터 거래징수한 부가가치세를 과세관청에 납부하지 않고 도주하는 방식의 포탈사례가 많았음
 - 금도매업자들이 면세금지금제도를 악용한 부가가치세 탈루에 대한 세무조사를 실시하여 2003~2005년 상반기까지 총 48건을 고발하고 8,422억원을 추징함
 - 최근 유통거래질서에 대한 기획조사를 강화한 결과, 2010년 71명의 무자료 거래로 인한 탈세를 적발하여 1,199억원을 추징함
- 이에 유럽 국가⁶⁶⁾에서 시행하고 있는 매입자납부제도를 2008년 7월 최초로 금지금거래에 대해 도입
 - 금지금거래의 경우 납세의무자(금지금공급자)가 매입자로부터 부가가치세액을 거래징수하는 대신 매입자가 직접 부가가치세를 납부하게 되는 매입자납부방식으로 전환된 것임
- 2008년 7월 금지금거래에 대한 부가가치세 매입자납부제도를 도입한 이후 금

66) EU 국가 가운데에는 특정 재화 또는 용역의 공급에 대해 공급받는 자가 부가가치세를 국내에서 대리납부(Domestic Reverse Charge)하며, 적용대상 품목은 투자금, 건설공사, 담보 · 압류 · 법원결정으로 인한 재화의 이전, 중고자재 · 폐기물 · 고철 · 부동산, 목재, 의류 등의 공급에 대해 매입자납부방식으로 부가가치세를 징수하고 있음

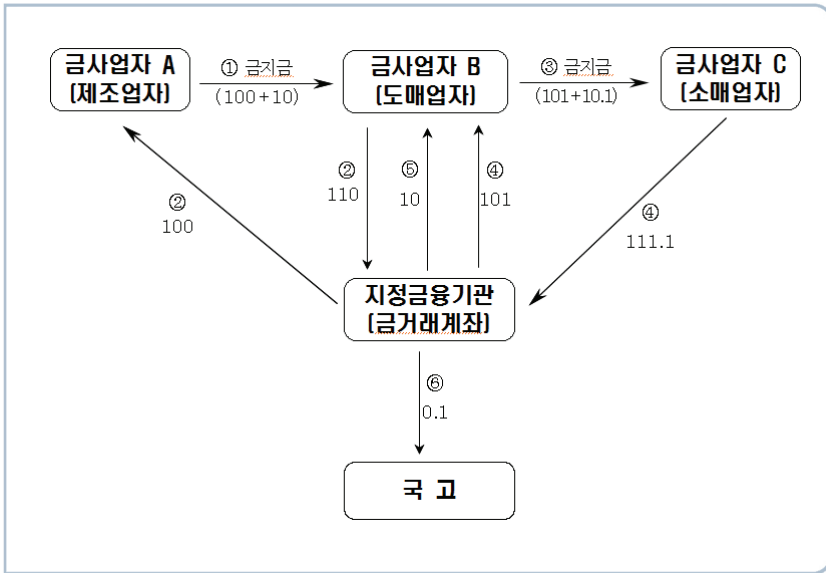
국가	투자금	건설공사	담보 · 압류 · 법원명령	중고자재 · 폐기물 · 고철	부동산	기타
영국						휴대폰 · 컴퓨터칩
독일		○	○		○	
오스트리아		○	○	○		
벨기에	○					
스웨덴	○	○	○			
스페인	○					
루마니아		○	○	○	○	원목
네덜란드	○	○			○	조선, 의류
리투아니아	○					목재
이탈리아				○		
핀란드	○					

특히 재생원료에 대하여 매입자납부제도를 도입한 EU 회원국은 2013년 1월 현재 불가리아, 덴마크, 독일, 에스토니아, 아일랜드, 그리스, 프랑스, 라트비아, 리투아니아, 네덜란드, 오스트리아, 폴란드, 포르투갈, 루마니아, 슬로베니아, 스로바키아 등 16개 국가이다. (김재진, 『부가가치세 매입자납부제도를 통한 거래징수 효율화 방안』, 한국조세연구원, 2010. 11)

관련 모든 거래 및 일부 재활용폐자원거래로 확대되었음

- 고금 : 2009년, 금 스크랩 : 2015년
- 구리 스크랩 : 2014년, 철 스크랩 : 2016년

[그림 5] 부가가치세 금지금거래의 매입자납부제도의 흐름



자료: 국세청 보도자료(200.8.6일자)

(2) 매입자납부제도 확대에 대한 의견

- 세원투명성 확보로 탈루되는 세수를 확보하기 위해 기본적인 부가가치세 징수 시스템의 예외로 매입자납부제도를 도입하였지만 기존 매출자납부제도와는 이질적인 구조로 다음과 같은 의견이 있음
- 세원투명성 확보로 탈루되는 세수를 확보하기 위한 차원에서 매입자납부제도의 도입 및 확대를 해야 한다는 의견⁶⁷⁾

67) 김재진, “부가가치세 매입자납부제도의 도입방안”, 「조세·재정 BRIEF」 2013. 7월호 한국조세재정연구회, 2013.7. p. 25~26.

- 세금탈루 방지를 통한 세수증대를 기대할 수 있음
 - 매입자가 납부의무를 부담하는 경우 현재와 같이 매출자가 거래징수한 부가가치세를 탈루하는 사례는 구조적으로 발생할 수 없어 폭탄업체 등을 통한 세수탈루를 상당부분 방지함으로써 세수증대 효과를 볼 수 있음
- 징세비용 절감할 수 있음
 - 공급자와 수요자 간 역학관계 및 납부의무의 이행가능성을 고려한 매입자 납부제도의 도입을 통하여 부가가치세의 징수와 관련한 비효율성을 개선함으로써 징세비용을 절감할 수 있음
 - 예를 들면 세금계산서 수수와 가공비용 계상 등의 자료상 조사 및 세무조사 등의 비용을 절감할 수 있음
- 부당환급(공제)을 방지할 수 있음
 - 매입자납부제도의 도입은 위장·가공세금계산서 수취, 무신고·무납부자와의 거래 등으로 인한 부당환급(공제)을 사전에 예방할 수 있음

■ 기존 매출자납부제도와는 이질적 구조에 따른 문제점을 제기하며 매입자납부제도의 도입 및 확대에 신중한 의견⁶⁸⁾

- 적용대상 품목의 구분 및 매입자납부제도의 기존제도와의 이질적 구조 등으로 인한 납세순응비용이 증가함
 - 예를 들어 재생원료의 수집상, 중간도매상 및 최종 제련업체 등은 다양한 재생원료를 다 취급할 것이기 때문에 일부는 매입자 납부제도를 적용하고 나머지는 기존매출자 납부제도를 적용해야 하는데, 별도의 시스템을 유지하는데 납세순응비용이 발생할 것으로 예상된다.
- 영세사업자 위주의 시장에서의 매입자납부제도 이행의 부적합성 문제
 - 영세사업자 위주의 시장에서는 납세순응역량이 떨어져 그 이행에 어려움이 있어 부적합함
 - 예를 들어 재생원료의 수집상, 중간단계의 도매상 단계 모두 영세한 상황이어서 납세순응역량이 유럽의 유사기업들에 비해서 더욱 떨어진다는 점에서 더 큰 부담이 발생할 수 있음
- 일부 품목에 제한적 도입으로 인한 시장왜곡 효과의 타 분야로의 이전의 문제(풍선효과의 문제)

68) 이성봉, 「재생원료(銅) 등 부가가치세 매입자납부특별제도의 독일 등 해외사례 조사」, 기획재정부 용역보고서, 2013. 2. pp. 32~33.



- 특정 품목에 대해 매입자 납부제도를 도입하면 탈세 사업자들은 다른 분야 또는 다른 품목으로 이전하여 시장왜곡현상은 지속적으로 나타날 수 있다는 점에서 항구적인 해결방안이 되지 못함



참고문헌



- 국회예산정책처, “2011~2015년 세원확대 및 세제합리화 방안”, 2011.9.
- 김승래, “CGE모형을 이용한 부가가치세율 인상의 귀착효과 분석,” 2014년도 한국경제학회 경제학공동학술대회 발표자료, 2014.
- 김승래 · 박명호 · 홍범교, 『우리나라 부가가치세제 정책과제의 경제적 분석: 과세베이스 확대를 중심으로』, 한국조세연구원, 2007.12.
- 김완일 · 김홍규, 『부가가치세법의 이해와 실무』, (주) 영화조세통람, 2012.
- 김재진, “부가가치세 매입자납부제도 도입방안”, 『제47회 납세자의 날 기념 정책토론회』, 한국조세연구원, 2013.3.
- 서동국 · 허원, 『부가가치세 간이과세제도의 문제점 및 개선방안』, 국회입법조사처, 2013.2.
- 서희열, 『소비세제법』, 세학사, 2010.
- 성명재, “부가가치세율 조정의 소득재분배 효과: 복지지출 확대의 연계 가능성”, 『재정포럼』 제196호, 2012. 10.
- 이은자, 『전단계세액공제법 측면에서 본 부가가치세제의 문제점과 개선방안에 관한 연구』, 성균관대학교 박사학위 논문, 2011.10.
- 이성봉, 「재생원료(銅) 등 부가가치세 매입자납부특례제도의 독일 등해외사례 조사」, 기획재정부 용역보고서, 2013. 2.
- 정유석, “국제비교를 통한 현행 부가가치세제의 개선방안 - 면세범위와 세율체계를 중심으로 -”, 『국제회계연구』 제46집, 2012.12.
- 정지선 · 구자은, 『전자상거래 관련 세제의 동향과 시사점』, 국회예산정책처 용역보고서, 2014.7.
- 최명근 · 나성길, 『부가가치세법론』, 세경사, 2006.
- 현진권, “한국의 부가가치세제와 탈세”, 『제5회 한중세무학회 발표논문집』, 한국세무학회, 2005.



European Commission, “Consultation paper Review of existing legislation on VAT reduced rates”, 2012.10.

EU, List of VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2013.1.

OECD, Consumption Tax Trends 2012, 2012.

OECD, Restoring Public Finances 2012, 2012.11.

OECD, international VAT/GST guidelines on Neutrality, 2011.7.

OECD, Economic Surveys KOREA 2012, 2012.4.

Richard W. Lindholm, A New Federal Tax System, Praeger, 1984.

Zee, H. H., “Simple Analytics of Setting the Optimal VAT Exemption Threshold,” De Economist, 153(4), 2005.

水野忠恒, 『消費税の 制度と 理論』, 弘文堂, 1989.

鎌倉治子, 『諸外国の付加価値税 (2008 年版)』, 国立国会図書館調査及び立法考査局, 2008.10.

森信茂樹, “消費税にまつわる問題軽減税率問題を中心として”, 『RIETI講演』経済産業研究所, 2013.4. p. 4.

2016 조세의 이해 및 쟁점

4 부가가치세

발간일	2016년 6월 3일
발행인	김준기 국회예산정책처장
편 집	경제분석실 세제분석과
발행처	국회예산정책처 서울특별시 영등포구 의사당대로 1 (tel 02 · 2070 · 3114)

인쇄처	(주)한디자인코퍼레이션 (tel 02 · 2269 · 9917)
-----	-------------------------------------

내용에 관한 문의는 국회예산정책처 세제분석과로
연락해주시기 바랍니다. (tel 02 · 788 · 3778)

ISBN 978-89-6073-899-7 93350

© 국회예산정책처, 2016

2016 조세의 이해와 쟁점

④ 부가가치세