

유럽연합(EU)의 부가가치세법제에 관한 연구

2002. 11.

연구자 : 박 종 수 (부연구위원)

한국법제연구원

발 간 사

조세법은 개인이나 법인의 경제생활관계와 밀접하게 관련합니다. 그 중에서도 부가가치세는 일반 국민이 가장 쉽게 접할 수 있는 세목으로서 가히 경제생활의 또 다른 단면이라고 해도 과언이 아닐 것입니다. 주지하는 바와 같이 우리 나라의 부가가치세법제는 1977년 1월 1일부터 시행되고 있는데, 우리 나라 간접세체계의 기간세목으로서 자리잡고 있습니다. 그러나 올해로 시행 25주년을 맞는 우리 부가가치세법은 이제 한 번쯤 그 걸어온 길을 되돌아 볼 때가 되었다고 봅니다. 그간 거의 매년 부분개정을 통해 공평과세의 제고와 제도의 효율성을 담보하기 위한 장치들이 마련되고 또 개편된 것이 사실이지만, 많은 실무적 제도운영상의 문제점과 OECD국가들과의 비교법적 고찰 등을 통해 개편의 목소리들이 높아지고 있는 것도 또한 사실입니다.

이에 본원에서는 우리 나라가 빠르게 변화해가고 있는 국제추세에 적응해 나가며, 더 나아가 선진경제국가로 도약해 나가기 위한 발판을 마련한다는 의미에서, 우리 부가가치세법제를 국제적 수준으로 진일보시키기 위한 연구과제를 발굴하여 추진하였습니다. 특히 우리 부가가치세 입법의 모델이 된 것이 유럽형 부가가치세라는 점에서 유럽연합의 부가가치세법제를 연구의 테마로 삼는 것이 우리 법제의 해석과 그 발전방향을 모색하는데 가장 적합하다는 판단하에 “유럽연합(EU)의 부가가치세법제에 관한 연구”라는 연구보고서를 발간하게 된 것입니다. 본 보고서는 유럽연합의 부가가치세법제를 ①유럽연합을 구성하는 각 조약들(제1차적 법원)과 ②유럽연합의 각 기관들이 제정한 법적 행위로서의 제2차적 법원 및 ③각 회원국의 국내법으로서의 부가가치세법이라는 3층구조적 체계하에서 그 법제적 특성을 파악·비교하고 있습니다. 특히 서술을 함에 있어서는 유럽법원의 판례를 다수 인용함으로써 법제도로서의 의미와 실정법의 해석론으로서의 의미가 상호 균형을 유지하도록 노력하였습니다. 본 보고서에서는 또한 단순히 유럽연합의 부가가치세법제를 소개하는데 그치지 아니하고, 이로부터 현행 우리 나라의 부가가치세법을 개선하기

위한 주요한 시사점을 도출함으로써 구체적인 법개정논의에 실질적으로 도움이 될 수 있는 중요한 방향을 제시하려고 시도하였습니다.

부가가치세제에 대해서는 이미 선행연구가 없었던 것은 아니나, 우리 입법의 원류를 찾아 법제적 시각에서의 비교검토를 실증적으로 진행한 연구는 아직 없었던 것 같습니다. 더욱이 정부에서는 시행 25주년을 맞는 우리 부가가치세법을 전면적으로 손질하기 위한 가시적 작업을 이미 진행하고 있는 것으로 압니다. 아무쪼록 이 연구보고서가 적절한 시기에 출간이 되고, 조금이나마 정부시책의 추진과 실현에 보탬이 되었으면 하는 마음 간절합니다.

연구를 충실히 수행한 연구자 외 여러 가지로 연구진행에 도움을 주신 분들에게 이 자리를 빌어 심심한 감사를 드립니다.

2002년 11월

한 국 법 제 연구 원
원 장 서 승 완

목 차

제 1 장 연구의 개요	7
제 1 절 연구의 목적	7
제 2 절 연구의 내용과 범위	8
제 2 장 부가가치세의 의의와 유럽형 부가가치세의 도입	11
제 1 절 부가가치세의 개념	11
I. 일반소비세로서의 부가가치세	11
II. 부가가치세의 기능과 효과	12
III. 부가가치세의 과세목적	25
IV. 소 결	29
제 2 절 우리 나라의 부가가치세 도입과 유럽형 부가가치세	30
I. 간접세 체계의 혁신과 부가가치세의 법제화	30
II. 부가가치세법의 내적·외적 체계와 소비과세의 원칙	32
III. 부가가치세법의 개정연혁	40
제 3 절 이른바 “유럽형 부가가치세”	42
제 3 장 유럽조세법 일반론	45
제 1 절 공동체법 일반론	45
I. 유럽법과 공동체법	45
II. 유럽연합과 유럽공동체의 발전	47
III. 공동체의 기관	49
IV. 법공동체로서의 유럽공동체	54
V. 공동체법의 효력	57
제 2 절 유럽조세법	59
I. 조세관련규정과 그 제한된 기능영역	59

II. 공동체법과 조세법	61
III. 역내시장과 조세조화의 문제	73
제 4 장 제6차 부가가치세지침의 내용	83
제 1 절 일반론	83
I. 연 혁	83
II. 제6차 지침의 해석	86
III. 각 회원국 부가가치세규정들과의 관계	88
IV. 이른바 적용우위와 지침합치적 해석	88
V. 제6차 지침의 일반원칙	92
제 2 절 제6차 지침의 개별적 내용	96
I. 제6차 지침을 적용하기 위한 전제요건	96
II. 납세의무자와 과세거래	100
III. 과세거래의 장소	113
IV. 납세의무의 성립 · 과세표준 · 세율	117
V. 면 세	122
VI. 전단계세액공제	126
VII. 조세채무자와 그의 의무	136
제 5 장 각 회원국의 부가가치세법제 개요와 그 시사점	141
제 1 절 각국의 부가가치세법제	141
I. 벨기에	141
II. 덴마크	146
III. 독 일	148
IV. 그리스	151
V. 스페인	155
VI. 프랑스	158
VII. 아일랜드	161

VIII. 이탈리아	162
IX. 룩셈부르크	165
X. 네덜란드	167
XI. 오스트리아	170
XII. 포르투갈	172
VIII. 핀란드	175
XVI. 스웨덴	177
XV. 영국	180
제 2 절 총괄 및 시사점	182
I. 세 율	183
II. 광범한 과세베이스	186
III. 소규모사업자에 대한 과세	187
IV. EU에 대한 OECD의 평가	188
제 6 장 요약 및 시사점	191
제 1 절 공평과 중립성의 이중주	191
제 2 절 한국의 부가가치세법제를 위한 시사점과 개선방향	193
I. 면세제도의 개선방향	193
II. 세율제도의 개선방향	196
III. 간이과세제도의 개선방향	197
IV. 조세절차의 적정성 확보 문제	198
V. 세계화시대·디지털시대에 걸맞는 부가가치세제의 확립	200
제 3 절 결 어	203
[참고문헌]	205

제 1 장 연구의 개요

제 1 절 연구의 목적

이 연구보고서는 올해로 우리 나라에 도입·시행된지 25주년을 맞는 부가가치세법을 되돌아보고, 그 법제적 발전방향을 모색하기 위하여 특별히 기획되었다. 주지하는 바와 같이 일반소비세인 부가가치세는 최근 30여년간 가장 빠른 속도로 각국에 전파되고 발전하고 있는 비교적 젊은 세목이다. 각국 어느 나라를 보더라도 세수입의 가장 큰 비중을 차지하는 주요 기간세목으로서의 위치를 점하고 있는 현실을 볼 수 있다. 따라서 부가가치세제의 성패는 그 나라의 조세체계 전반을 좌지우지할 수 있는 중요한 문제라 할 수 있다. 우리 나라의 부가가치세제에 관심을 두고 그 발전적 개선방안을 강구하게 될 이유와 실익도 거기에 있다.

연구자는 이러한 모티브 아래 특별히 EU의 부가가치세에 관한 법제를 연구의 중심에 올려놓았다. 그 이유는 우리 나라 부가가치세법의 입법연혁에서 바로 찾을 수 있다. 주지하는 바와 같이 우리 나라는 부가가치세를 도입함에 있어서 많은 논의과정을 거쳤고 제기되는 의견들을 수렴하여 제정하였는바, 특히 EU, 즉 당시 유럽공동체(EG)의 부가가치세 모형을 기반으로 하여 제정한 것으로 알려지고 있다. 당시 EG는 이미 1967년이래 역내 회원국들의 소비세제를 조화시키기 위하여 부가가치세 형으로의 통일을 목표로 지침을 제정하여 각 회원국이 이에 따르도록 하고 있었다.¹⁾ 따라서 우리 부가가치세법의 기원이자 모태는 EU의 부가가치세법이 될 것이고 그 실체는 각 회원국들이 가지고 있는 부가가치세법을 일일이 검토하는 것도 되겠지만, 무엇보다도 각 회원국들의 실정법을 지배하고 있는 유럽 부가가치세지침의 내용을 파악하는 것이 중요하다.

한편 이러한 법제연혁적 이유를 떠나서도 EU의 부가가치세법제를 연구하는 것은 오늘날의 세계경제 흐름을 감안할 때 중요하고 가치 있는 작업이 아닐 수 없다. 유럽통합이 달성된 이후 세계경제의 판도는 새로

1) 류지태/김연태/김중권, 稅法, 1998, 568면 참조.

운 거대 경제질서의 생성으로 인해 많은 변화를 경험하였지만, 아직 많은 그들만의 제도들은 아시아에 속한 나라들에게 낯설고 생소한 대상이 되고 있다. 이러한 현상은 법제도만의 문제를 떠나서 실제 무역거래의 현황을 보더라도 나타난다. 세계무역기구(WTO)의 통계에 따르면 2000년 EU무역의 67.8%가 역내무역이다. EU시장은 한국 제품의 EU 수입 시장점유율이 0.99%에 불과할 정도로 진입하기 어려운 시장이다.²⁾ 중국에 진출하기 위해서는 중국을 알아야 하듯이, EU를 우리의 새로운 교역 상대이자 시장으로 하고자 한다면, 그 법제도적 측면을 파악해야 하는 것이다. 그 중에서도 경제거래 및 교역을 위해서는 부가가치세의 문제가 그 무엇보다도 중요한 관건이라 하겠다. 유럽경영대학원(INSEAD) 가브리엘 하와위니(Gabriel Hawawini) 학장에 따르면 EU의 확대는 내부에 더 많은 소비자들을 창출할 것이고, 그에 따라 유럽의 경쟁력을 한층 더 강화시킬 것이어서, 장래 유럽의 성장잠재력은 미국을 능가할 것이라고 전망하고 있다.³⁾ 하지만 아직 우리 나라에는 EU의 법제도에 관한 충분한 연구가 쌓여있지 못하고, 특히나 경제활동과 밀접한 관계를 가지는 부가가치세법제에 대하여 상세히 소개하거나 연구한 글들이 잘 눈에 띄지 않는 실정이다. 이에 본 연구보고서는 우리 부가가치세법제의 모태인 EU의 부가가치세법제를 이론적·법제도적으로 연구하고 우리 법제의 발전을 위하여 중요한 시사점을 도출하는 것을 목표로 삼고자 한다.

제 2 절 연구의 내용과 범위

부가가치세의 탄생은 과거 단단계 또는 다단계 총매상세(거래세)가 유럽경제공동체의 주도하에 단단계 순매상세, 즉 부가가치세로 변화하는 과정에서 시작되었다. 부가가치세를 이해하기 위해서는 그 독자적인 탄생배경을 둘러싼 이론을 제대로 파악해야지만 가능할 것이다. 따라서 본 연구보고서는 제2장에서 부가가치세의 의의와 그 이론적 배경을 살펴보고, 우리 나라 부가가치세법의 법제적 연혁과 개정과정을 검토하여 본

2) 중앙일보 2002년 6월 24일자 41면 참조.

3) 조선일보 2002년 10월 1일자 B7면 참조.

연구의 기본배경으로 삼고, 제3장에서는 유럽조세법 일반론에 대하여 서술하도록 할애하였다. 왜냐하면 EU의 부가가치세법은 결국 크게는 유럽조세법의 일부분일 수밖에 없기 때문이다. EU도 조세체계를 가지고 있다. 부가가치세가 그 일부라면 먼저 유럽조세법의 체계와 그 원리를 파악해야 유럽부가가치세법을 합리적으로 이해할 수 있을 것이다. 이에 본 연구보고서에서는 유럽법 일반론에 기초하여 유럽조세법 일반론을 도출하고 이로부터 유럽부가가치세법을 이해하는 큰 테두리 속에서 서술해나가는 방법을 따르기로 한다. 제4장은 본 연구의 핵심부분을 점한다고 할 수 있는 EU의 제6차 부가가치세지침의 주요내용을 해설하는 부분이다. 제6차 부가가치세지침의 내용이 갖는 중요성은 아무리 강조해도 지나침이 없을 것이다. 제6차 지침의 조문배열 순서에 따라 그 내용을 소개하고 있다. 그 내용은 회원국들의 부가가치세입법에 반영되도록 되어 있기 때문에 유럽부가가치세법의 가장 핵심적 내용이 거기에 들어있다 해도 과언이 아니다. 제3장과 제4장을 서술함에 있어서는 특히 유럽법원의 판례에 의한 해석을 따라 내용을 서술할 것이다. 왜냐하면 아래에서도 나오겠지만 유럽법의 해석에 있어서 유럽법원의 판결내용은 거의 法源이라 할만큼 중요한 의미를 가지기 때문이다. 제5장에서는 구체적으로 제6차 지침이 각 회원국의 입법에 어떻게 반영되었는지를 알아보는 것도 유럽부가가치세법을 파악하는 빼놓을 수 없는 내용이 되겠기에 각 회원국의 실정 부가가치세법을 개관하고 그 내용을 서술하려 구성하였다. 제6장에서는 각 장의 내용을 요약·정리하고 연구내용의 결과를 적시하며 특히 거기에 머무르지 아니하고 우리 부가가치세법이 가지고 있는 문제점으로 지적되는 사항들과 연계하여 우리 나라의 부가가치세법제를 보다 발전적으로 개선해 나갈 수 있는 방향을 모색하고 제시하려고 노력하였다. 아무쪼록 이 연구보고서가 유럽조세법에 대한 그간의 갈증을 조금이나마 해소할 수 있는 계기가 될 것을 기원해본다.⁴⁾

4) 이하의 이 연구보고서의 서술내용 중 인용된 공동체법 일반과 부가가치세에 관한 유럽법원의 판례는 *Lohse/Peltner*, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, 2. Aufl., 1999; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 3. Aufl., 2001에서 재인용한 것임을 모두에 밝혀두기로 한다.

제 1 장 연구의 개요

제 2 장 부가가치세의 의의와 유럽형 부가가치세의 도입

제 1 절 부가가치세의 개념

I. 일반소비세로서의 부가가치세

부가가치세(Mehrwertsteuer)는 재화 또는 용역의 공급에 의하여 생성되는 부가가치, 즉 각 거래단계에서 생성된 부가가치에 과세하는 다단계 일반소비세이다. 주지하는 바와 같이 부가가치세는 연혁적으로 소비세인 매상세(Umsatzsteuer)를 수정·발전시킨 것이기 때문에, 부가가치세에 대한 올바른 이해와 인식을 위해서는 종래의 매상세에 대한 파악이 먼저 전제되어야 한다.

국민경제는 재화의 생산과 소비의 흐름을 반복하는 순환적 성격을 지니고 있는 바,⁵⁾ 소비세(Verbrauchssteuer)는⁶⁾ 가계의 재화 또는 용역에 대한 구매 또는 기업의 재화 또는 용역에 대한 판매에 부과되는 세금이다. 즉 소비세는 재화 또는 용역의 소비를 위한 지출을 과세대상으로 하는 세목이다. 소비세는 크게 가계가 납세의무자인지, 아니면 조세전가를 통하여 법적 납세의무와 조세의 실질적 부담이 달리 귀속되는지에 따라 직접소비세(지출세)와 간접소비세로 나눌 수 있고, 조세전가를 특징으로 하는 간접소비세는 다시 국제거래만을 과세물건으로 하는지, 국내거래를 주된 과세대상으로 하는지에 따라 관세와 내국소비세로 나뉘며, 내국소비세는 과세대상의 포괄성·개별성 여부에 따라 개별소비세(주세, 담배세, 특별소비세 등)와 일반소비세로 구분된다. 이 중 일반소비세는 다시 소매, 도매, 제조의 단계 중 어느 특정단계에만 과세하는 단단계세와 이들 모든 단계마다 과세하는 다단계세(거래세)로 구분될 수 있는데, 일반소비세에서 특히 재화 또는 용역이 생산 또는 거래될 때 그 판매금

5) 기업은 생산물시장에서 재화와 용역을 판매하여 얻는 수입으로 재화와 용역의 생산에 사용된 생산요소에 대가를 지불하며, 가계는 생산요소시장에서 얻은 소득을 가지고 생산물시장에서 기업이 생산한 재화 및 용역을 구매하는 순환적 관계가 계속된다.

6) 이하의 구분방식은 최광·이우택, 附加價値稅의 政策課題와 改善方向, 연구보고서 제4집, 1988. 3, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 21면의 도식에 따른다.

액을 과세표준으로 하여 부과되는 조세를 매상세라 한다. 매상세는 이처럼 모든 생산 및 거래단계마다 과세할 수도 있고(다단계매상세), 그 중 어느 한 단계에서만 과세할 수도 있는 것이다(단단계매상세). 연혁적으로는 거래세, 제조매상세, 도매매상세, 소매매상세⁷⁾의 순서로 발전되어 왔다고 하는데,⁸⁾ 오늘날 일반소비세의 주류를 이루고 있는 부가가치세는 거래세, 즉 다단계매상세의 중대한 단점인 누적과세효과(cascade effect)를 제거하기 위하여 고안·발전된 일반소비세이다. 누적과세효과란 어느 단계의 거래액이 중복하여 다음 단계의 과세표준에 산입되면서 과세표준을 전단계세액을 포함한 가격으로 산정하기 때문에, 단계가 지날수록 세액의 누적액에 과세함으로써 최종소비자의 구입가격을 상승시키고, 결과적으로 경제효율의 왜곡을 가져오는 효과를 말한다. 부가가치세는 매 거래단계의 거래액마다 세금을 부과하는 것이 아니라 각 거래단계에서 생성되는 부가가치에 과세하되 그 부담을 최종적으로 소비자에게 전가하는 다단계 일반소비세인 것이다.⁹⁾ 종래의 매상세를 총매상세(Bruttoumsatzsteuer)라 한다면 부가가치세는 순매상세(Nettoumsatzsteuer)라 할 수 있다.¹⁰⁾

II. 부가가치세의 기능과 효과

부가가치세의 정당성과 목적 및 효과는 조세의 정당성과 목적 및 효과론으로부터 도출해 낼 수 있다. 이하에서는 조세법학적 및 재정학적 시

7) 단단계세인 소매매상세와 다단계세인 부가가치세는 본질적으로 같은 것이라고 한다. 즉, 소매매상세와 부가가치세의 차이는 전자가 소매단계에 조세부담이 한꺼번에 집중되는 데 반하여 후자는 소매매상액 상당이 제조단계로부터 소매단계에 이르는 전 거래단계에 분산배분되어 과세되는 점에 있다. 양자가 세부담과 가격체계에 미치는 영향 및 국고에 수납되는 세수 등에서는 차이가 없음을 알 수 있다. 이에 대해서는 최명근, 附加價値稅法論, 2001, 11면; 최광·이우택, 附加價値稅의 政策課題와 改善方向, 연구보고서 제4집, 1988. 3, 한국조세연구소, 25면.

8) 최광·이우택, 附加價値稅의 政策課題와 改善方向, 연구보고서 제4집, 1988. 3, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 24면.

9) 류지태/김연태/김중권, 稅法, 1998, 567면; 최명근, 附加價値稅法論, 2001, 3면; 유시권, 附加價値稅 稅制와 行政의 改善方案, 연구보고서 96-11, 1996. 12, 한국조세연구원, 9면.

10) Schaub, Der umsatzsteuerrechtliche Unternehmerbegriff, 1989, S. 106 f.

각에서 조세에 관한 일반론을 추론하고, 이로부터 부가가치세의 정당성·목적·효과 등을 파악하려고 한다.

1. 조세정당성론

(1) 현대국가의 기본전제로서의 조세

오늘날의 조세법학에 있어서 조세정당성론은 과거에 비해 그리 비중있게 논해지고 있지는 않은 것 같다.

그 이유는 첫째 현대국가가 그 사회조직·경제조직·문화조직으로서 존립할 수 있기 위해서는 이미 조세의 징수가 전제됨이 일반적으로 받아들여지고 있기 때문이다.¹¹⁾ 공익의 실현과 공동목적에 기여하여야 하는 현대국가는 그의 국가임무를 수행하기 위하여 충분한 재정적 수단의 조달을 필요로 한다. 조세법학에서는 조세를 국가작용을 위한 재정적 요건으로 고찰하기 때문에 조세의 정당성 역시 국가목적과 그 정당성으로부터 설명한다. 오늘날의 국가에 있어서 조세의 정당성은 국가의 필요성에 대한 인식에 근거하고 있다. 국가작용과 국가발전에 대한 이익에 대한 인식은 곧 국가목적과 조세목적의 동가치성을 추론하게 하는 것이다. 즉, 조세정당성론은 국가정당성론과 본질적인 면과 방법론적인 면에서 상호교환관계에 서게되고 전자는 다시 후자 속으로 귀속되는 면이 있다. 다양한 임무영역들로 설정된 국가목적은 조세정당화논의의 틀을 제공해준다. 그 결과 조세정당화론은 정당한 국가의 목적은 무엇인가에 관한 이론에 정향하게 되고 다시 이로부터 도출할 수 있는 관계에 서는 것이다. 결국 일반적 조세목적은 국가목적과 동의어임을 알 수 있다.¹²⁾

두 번째로 조세정당화이론을 찾는 논의가 의미를 상실한 이유는 현대의 의회민주주의적 조세국가는 납세자들의 대등한 이익수호자로 통하기 때문이다. 국가의 예산지출계획에 대한 의회적 통제제도는 지출목적과

11) *Papier*, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Art. 14 GG, Rdnr. 158 f.; *Friauf*, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, 480.

12) 이에 대해서는 *Wachenhausen*, Staatsausgabe und öffentliches Interesse in den Steuerrechtferigungslehren des naturrechtlichen Rationalismus, S. 40; *Schaub*, Der umsatzsteuerrechtliche Unternehmerbegriff, 1989, S. 83에서 재인용.

이를 위해 필요한 조세재원의 징수에 대한 별도의 정당화를 불필요하게 만들고 있다. 국가형식으로서의 의회주의가 자리잡기 이전에는, 조세의 정당성을 추구하는 전통적인 조세정당화이론은 그때 그때의 주된 국가지출의 목적에 기준을 두고 있었는데, 이는 다시 최종적으로 추구된 국가임무의 목적에 기여하였었다. 과거에 과세를 설명하고 정당화하기 위하여 지출목적과 나아가 (국가)과업의 목적에 정향하였던 시각은 오늘날, 조세를 단순히 특정 과업을 수행하기 위한 목적세로서만 보려는 고찰방법은 조세의 의미에 부합하지 않으며, 오히려 국가목적은 개별 과업에 정향함이 없이 일반적인 조세목적과 재정목적을 필요로 한다는 인식에 의해 더 이상 발붙일 곳이 없게 되었다. 즉, 현대의 조세정당성은 재정목적에 더 이상 특정한 사용목적에 따라 판단하지 않는다. 오히려 일반적인 재정목적은 국가목적과 동일한 것으로 파악한다. 조세국가는 그 구체적인 헌법적 모습에 있어서 실질적 법치국가와 자유민주주의적 기본질서의 조건이자 결과로서 고찰되며, 우리 헌법이 파악하는 대한민국은 그 본질에 있어서 필연적으로 조세국가로 보게되는 것이다.

최근 조세의 정당성에 대한 문제는 더 이상 국가의 정당성 문제에만 제한되지 않으며, 오히려 국가로부터 구속받지 아니하고 사적 자치를 누리는 사경제의 역할과 의미가 고찰의 대상이 되고 있다. 왜냐하면 국가와 그에게 납세하는 일반국민의 관계는 더 이상 과거와 같이 양극적이지만은 않기 때문이다. 국가와 국민간의 양극적 관계 대신에 오늘날엔 3극적 관계가 나타났다. 즉 국가는 국민에 대해서뿐만 아니라 사경제에 대해서도 대립하게 되었다. 개인은 이제 국민으로서 국가라는 체계에 속하기도 하지만, 생산자로서 경제라는 체계에도 속한다. 개인들간의 경제적 관계는 더 이상 법적인 평등의 베이스 위에서 움직이지 않는다. 이제는 법적으로 독립하고, 생산과 분배의 대부분을 스스로 조달하는 거대기업이 탄생했으며, 경제영역에 있어서 개인과 마주치는 것은 더 이상 다른 개인이 아니라 점점 더 크고 차별화된 조직체이다. 조세의 정당화에 대한 문제는 따라서 이러한 국가-경제-사회의 삼각관계를 어떻게 정당화할지의 문제로 귀결되는 것이다.¹³⁾

13) Vogel, Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage, Der Staat 25 (1986), S. 481 (504 ff.).

이미 서구사회에 원칙적으로 정착된 국가와 경제의 이분법에 따르면 양 영역은 각각 그 독자적인 규칙에 따라 행위한다. 이 경우 이익획득은 성공적인 경제적 행위의 척도가 되고 있다. 장기적으로 이익을 획득하지 못하거나 최소한 자기의 비용을 보전받지 못하는 기업은 파산하고 만다. 이러한 메카니즘은 이익에 정향한 경제 시스템이, 그 자체 올바른 행위에 대한 비교할만한 척도를 가지지 못하는 국가보다 훨씬 더 효율적임을 알게 해준다. 사적 경제활동의 모티브로서의 주관적·자기유익(eigennützig)적 행위는 따라서 객관적으로 타인유익적(fremdnützig)으로 나타난다. 자율적 경제시스템의 단점과 잘못된 발전이 국가에 의한 수정을 통해 해소된다면, 자유주의적 헌법질서가 분명 우월한 것임이 증명된다.

현대의 서구 민주주의는 조세를 그 밑바탕으로 하고 있으며 ‘조세국가’로 불려진다. 왜냐하면 중앙행정경제와는 달리 스스로 생산할 수 없기 때문이다. 조세국가는 생산으로부터의 수익에 직접 참여할 수 없다. 때문에 조세를 통해서 재정수요를 충족할 필요성이 있다. 조세국가원리는, 개인은 더 이상 국가 속에 포함된 공동체의 뒷받침 없이는 아무런 경제적 수익도 획득할 수 없다는 사실에 근거한다. 조세를 통하여 개인은 자기가 획득한 경제적 가치의 단지 일부만을 공동체에 되돌려 준다. 나아가 오늘날엔 강성해진 경제에 대하여 일반이익을 수호해주고 경제적 자기조종, 즉 경제력의 집중과 분배의 불공정성 및 불충분한 사회적 배려 등을 수정하여 주는 것도 국가의 임무이다. 이러한 국가의 과업은 동시에 이러한 과업의 실현을 위한 지출에 충당할 조세를 정당화한다.

(2) 기본권확보의 보장으로서의 조세

조세정당성의 또 다른 중요한 관점은 기본권의 보장이다. 왜냐하면 국가에게 공공복리를 위하여 부과되고 그 실현을 위해 재정적 수단을 필요로 하는 과업에는 특히 국민을 위한 기본권의 보장도 포함되기 때문이다. 이러한 점에서 P. Kirchhof는 특별히 재산권보장에 대한 과세의 의미를 지적하고 사유재산권과 과세의 상호 제한적 관계를 강조한다.¹⁴⁾ 그에 따르면 사유재산에 대한 조세적 개입은 기본법 제14조 소정의 재산권

14) P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 279 f.; ders., Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 24 ff.

보장에 대한 전제가 된다고 한다. 왜냐하면 법치국가는 조세를 통해서만 사유재산을 보호할 수 있고 또 보장할 수 있기 때문이라고 한다. 게다가 조세는 재산권의 사회적 구속성을 완화한다고 한다. 왜냐하면 재산권의 사회적 구속성은 국가의 사회정책에 의해 제한될 수 있고, 수용적 조치에 대한 손실보상을 가능케 하기 때문이라고 한다.

(3) 재정학적 조세정당성론

재정학에서는 과거 다양한 조세정당화이론들이 제시되었는바, 납세의무를 조세의 반대급부로서의 성격으로 정당화하였었다. 과세는 이 경우 지분적 조세급부에 대한 조세금전의 교환의 일종으로 이해되었다. 특별히 언급할 수 있는 것은 등가이론(Äquivalenztheorie), 효용 또는 이익이론(Genuß- oder Interessentheorie) 및 보험이론(Versicherungstheorie)이다. 등가이론은 조세를 국가가 그 구성원에게 보장하는 유익 또는 보호의 대가로 파악하였다. 등가이론은 포괄적 조세목적에 대하여 도전장을 던졌는바, 조세급부와 지출목적간의 긴밀한 목적설정을 중요시했다. 이러한 조세정당화이론은 방어적 국가목적만을 수인하는 자유주의적 국가보호이론(Staatsschutztheorie)과 국가를 계약으로부터 나오는 것이라고 보는 계약이론(Vertragstheorie)에서 그 비슷한 것을 엿볼 수 있다. 오늘날 등가이론은 독일의 경우에도 매우 부차적인 역할에 그치고 있어서 자동차세나 영업세에 대하여 의미를 가질 뿐이다. 한편 효용 또는 이익이론은 조세의 크기를 국가급부가 제공해주는 유익의 정도에 따라 측정하려 하였고, 보험이론은 국가에 의하여 보호되고 지켜지는 재산의 크기에 따라 조세의 크기를 파악하려 하였다.

재정학에 있어서의 새로운 조세정당화이론은 국가의 급부와 현대국가에 대한 국민의 조세급부 사이의 직접적 관계를 부인하고 있다. 과세의 권리와 조세급부의 의무는 그 정당성을 오히려 국가의 절대적 존립권한과 납세의무자의 국가에 대한 귀속성에서 찾을 것이기 때문이다. 지배적인 견해에 의하면 조세는 납세의무자에게 부과된 경제적 희생(희생이론)이자 국가시민의 의무(의무이론)를 의미하는 바, 이러한 의무가 이행됨으로써 국가는 그에게 주어진 공공복리의 증진을 위한 다양한 과업들을

수행할 수 있다고 본다. 그러나 한편 재정학에서도 과세를 위한 특별한 정당화를 요하지 않는다고 강조되기도 한다. 왜냐하면 현대국가에 있어서 조세의 정당성은 이러한 국가의 필요성에 대한 인식, 즉 우리의 경제 및 사회조직을 구성하는 국가적 질서에 관한 원칙적 필요성에 근거하기 때문이라고 한다.

2. 조세의 목적과 기능 일반론

오늘날의 견해에 따르면 과세는 다른 수단에 의해서는 재정조달을 할 수 없는 지출을 해소하기 위해서 뿐 아니라, 경제·사회적 및 인구정책적·보건정책적 목적들도 추구한다. 조세의 비재정적 목적은 사회적 및 경제적 생활의 질서와 인간적 생존 및 인간적 행동과 더불어 사는 삶의 욕구가 다양한 만큼이나 다양하게 존재한다고 한다. 그러나 과세는 본질적으로 다음과 같은 3가지 주된 기능을 수행한다고 한다.

- (1) 먼저 과세는 전통적인 목적, 즉 국가에 재정수입을 창출하는 기능을 수행한다.
- (2) 그밖에 과세의 비재정적 기능으로서 본질적인 것은 조세의 총목과 크기 결정에 의하여 가능해지는 분배정책이다.
- (3) 세 번째 주된 기능은 경제정책의 뒷받침에 있다.

독일의 연방헌법재판소(BVerfG)는 판결을 통하여, 세법은 재정수입의 획득 외에도 '정당한 조종수단'으로서 사회정책 및 경제정책에도 기여할 수 있고, 그렇다고 해서 조세상의 형식남용이 되는 것은 아니라고 하였다.¹⁵⁾ 독일의 실정법률 스스로도 과세의 비재정적 목적에 대한 명문의 규정을 가지고 있다. 즉, 독일 조세기본법(AO) 제3조제1항은 재정수입의 획득은 부수적 목적일 수 있다고 명문화하고 있다.

3. 부가가치세의 기능, 목적과 효과

이상 조세의 정당성과 목적 및 기능에 관한 일반론으로부터 본 연구보고서의 대상이 되는 부가가치세의 목적과 효과에 대하여 생각해볼 수 있다.

15) BVerfGE 3, 407 (435 f.); 16, 147 (161).

(1) 재정수입획득

부가가치세도 다른 모든 조세와 마찬가지로 먼저 국가재정수입의 획득에 기여한다. 특히 이점에 있어서 부가가치세는 소득세에 대하여 부담경감의 기능을 한다. 왜냐하면 소득세는 특히 그 누진효과(Progressionswirkung)에 의하여 경제활동을 동결시키는 효과가 있기 때문이다. 이로써 부가가치세는 그 조세수입을 통하여 직접세에 과부하가 걸리는 것을 막아주는 역할을 한다. 이러한 부가가치세의 소득세에 대한 부담경감 효과는 각 연도별 조세수입에서 각각 차지하는 비중을 서로 비교해 볼 때 매우 현저함을 알 수 있다.¹⁶⁾ 부가가치세가 가지는 이러한 긍정적인 효과가 큰 것은 그것이 사회생산(Sozialprodukt)에 미칠 수 있는 영향 범위에 근거하기 때문이다. 왜냐하면 부가가치세는 소비에 대한 과세로서 간접적으로, 모든 경제활동이 종국에 가서 기여하게 될 과정, 즉 필요의 충족에 연계하기 때문이다.

소득세 이외에 부가가치세의 존재를 정당화하는 또 다른 논거는 흔히 그 불감지성(Unmerklichkeit)을 든다. 상품의 구매에 있어서 (특히 생필품의 경우) 구매인들은 계산서에 부가가치세가 특별히 나타나있지 않은 채 통일된 가격을 지불한다. 이로써 조세부담의 ‘은폐된’ 전가가 이루어지고, 비자의적 조세저항은 감소된다. 과거의 학설들은 이러한 부가가치세의 불감지성을 과세심리상의 이유에서 하나의 장점으로 파악하였다. 그러나 부가가치세의 이러한 소위 ‘장점’은 오늘날의 개방된 민주주의적 조세실무의 시각에서 볼 때 항상 통하는 것은 아니다. 왜냐하면 납세의무자는 국가로부터의 급부를 자신의 고유한 기여의 시각에서 평가할

16) 1991년부터 2000년까지의 우리 나라의 각 연도별 조세수입 중 직접세와 간접세에서 각각 가장 큰 비중을 차지하고 있는 소득세와 부가가치세가 점하는 구성비를 표로 나타내보면 다음과 같다(자료: 국세통계연보 2001, 국세청).

구 분	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
소득세	22.9%	24.9%	26.4%	26.2%	27.0%	25.9%	24.4%	29.2%	24.4%	22.7%
부가세	29.3%	31.3%	32.6%	30.6%	29.0%	29.4%	32.0%	26.7%	31.3%	31.5%

수 있어야 하기 때문이다. 조세의 경제정책적 기능 역시도 경제주체의 결정에 대하여 그 의도되고 조세에 의하여 주어지는 방향으로 영향을 미칠 수 있기 위하여 세부담의 가시성을 요구한다.

(2) 분배정책적 목적과 기능

다른 간접세에서와 마찬가지로 부가가치세의 주요한 단점으로 일반적으로 인정되고 있는 것은 이른바 ‘역진효과(Regressionswirkung)’로서, 부가가치세는 저소득층이나 중소득층을 고소득층에 비하여 더 강하게 조세부담을 지워서 분배정책적으로 바람직스럽지 않은 결과를 가져온다는 점이다. 왜냐하면 사회적으로 미약한 소득계층은 그들의 재력 중 상대적으로 더 큰 부분을 직접적 필요충족에 지출하여야 하는 반면, 경제적으로 여유가 있는 소득계층에서는 저축률이 더 높기 때문에 직접적 필요충족에 지출하여야 하는 부담이 상대적으로 적게 나타나기 때문이다. 그러나 여기에 반론을 제기할 수 있는 것은 부가가치세만이 소비자에게 전가되는 것은 아니라는 점이다. 기업은 법인세와 같은 이익관련 조세도 소비재나 용역의 가격에 포함시킬 수 있기 때문이다. 또 생필품적 소비재에 대한 부가가치세의 세율을 적정하게 조절하면(예컨대 면세 또는 저세율) 적극적으로 사회적으로 소득이 미약한 계층에 대한 부가가치세부담을 감쇠시킬 수도 있다.

(3) 경제정책적 효과와 기능

이하에서는 부가가치세의 주요한 경제정책적 효과에 대해서 그 자원배분효과, 경기효과 및 성장효과로 나누어 살펴보고자 한다. 이로부터 부가가치세의 경제정책적 효과에 대한 중요한 결론을 도출해낼 수 있고 또 부가가치세법의 해석과 적용에 직접적으로 기여할 수 있는 인식과 기준을 얻을 수 있기 때문이다.

1) 자원배분효과

자원배분(Allokation)과 관련하여서는 일반적으로 가능한 한 높은 사회생산을 획득하기 위하여 노동·자본 및 토지와 같은 생산요소가 어떻

게 경제전체적으로 가장 효율적으로 투입되고 결합될 수 있는지의 문제를 다루게 된다. 만약 경제전체적으로 가장 최적인 생산요소결합이 덜 효율적인 생산요소결합보다 조세상 중하게 과세된다면, 조세정책은 이 경우 자원배분문제와 관련하여 장애적 효과를 발생시키고 있다고 평가할 수 있다. 독일의 경우 1968년 1월 1일부터 효력을 발한 순매상세(부가가치세)는 이전의 다단계총매상세와 비교하여 자원배분적으로 중립적이라고 평가받고 있다. 왜냐하면 총매상세(Bruttoumsatzsteuer)에 있어서 조세부담은 다른 사업자에 의해 공급된 재화에서 제거될 수 없었고, 이는 다시 최적의 요소분배에 일치하는가와 상관없이 수직적 결합을 이룬 기업에게 혜택을 주는 결과를 초래했기 때문이다.

그러나 순매상세(Nettoumsatzsteuer)도 자원배분적 효과를 발할 수 있다. 즉, 한편으로 비례세율로부터 경제활동을 제약하는 효과가 발생하지도 않으며, 다른 한편 납세의무자는 적은 소비와 늘어난 저축급부에 힘입어 조세부담으로부터 벗어날 수 있기 때문에, 소득세와 비교하여 근로의 제공이 혜택을 누리게 된다. 또한 소비재뿐만 아니라 투자재도 과세되는 총매상세에서와 비교하면, 자본집약적인 완제품절차가 혜택을 누리게 되는데, 이는 완전한 전단계세액공제 때문에 투자의 부담이 감소되기 때문이다.

2) 경기효과

경기정책적으로는 소득세와 비교할 때 부가가치세는 단지 부차적인 의미를 부여받을 뿐이다. 소득세는 누진세율제도 때문에 특별히 쉽게 경기변동에 반응한다. 만약 소득이 최고경기시에 급속히 증가하면, 가중비례적으로 높은 율의 소득이 국가재정으로 흘러 들어가야 하고 이는 다시 수요를 위축시킨다. 역으로 경기후퇴기에는 가계의 가처분소득이 총소득만큼 신속히 후퇴하지 않는다. 왜냐하면 더 낮은 (한계)세율에서는 조세부담이 가중비례적으로 감소하기 때문이다. 반면에 부가가치세의 조세수입은 직접세의 그것보다 일반경제상황에 훨씬 적게 의존한다. 왜냐하면 경기후퇴기에도 소비자는 그의 기본수요를 여전히 충족하여야 하고, 그 결과 생활필수품에 대한 수요는 매우 적게 감소하기 때문이다. 그밖에

경기후퇴의 단계에 불거진 가격하락은 판매증가를 가져올 수 있고, 이로써 부가가치세수입의 증가를 가져올 수 있다. 경기급강하시에는 개인소득에 대한 소비의 관계(C/Y)가 증가한다. 왜냐하면 소득이 소비보다 훨씬 크게 감소하기 때문이다. 반면에 경기급상승시에는 반대로 개인소득에 대한 소비의 관계가 감소한다. 그에 따라서 경기후퇴단계에 있어서의 부가가치세에 의한 부담은 최고경기단계에서 보다 더 커진다. 오늘날 부가가치세에 대해서는 경기반응성이 흠결된 것이 그 단점으로 지적되고 있다. 왜냐하면 경기후퇴기단계에 있어서 과세가 증가하였다고 하여 가계의 구매력이 소진되어야 하는 것은 아닐 것이기 때문이다. 반면 Popitz는 세입불변성의 관점에서 부가가치세의 이러한 성질을 장점으로 파악하였다. 이러한 상이한 평가에서도 부가가치세의 비재정적 효과의 문제가 점점 그 의미를 더해 가는 것을 알 수 있다.

3) 성장효과

(가) 경제성장의 개념

경제적 성장은 예로부터 경제정책적 고찰의 중심에 서있다. 왜냐하면 사회생산 또는 국민소득 증대의 원인과 가능성에 대한 연구는 전체 국민의 복지수준을 증대시킬 수 있고 이로써 자유, 정의 및 안전과 같은 헌법적 기본가치를 보장할 수 있기 때문이다. 성공적인 사회정책은 계속적으로 성장하는 국민경제 위에서만 가능하다.

(나) 성장정책의 출발점

부가가치세가 경제성장에 미치는 영향을 판단할 수 있기 위해서는 우선 과연 성장정책이란 무엇인지가 설명되어야 한다. 경제성장은 일정기간동안에 획득된 사회생산의 증가로 정의된다. 사회(총)생산은 국민경제 내에서 일정기간동안 생산된 모든 재화의 총합으로 구성된다. 사회(총)생산의 크기는 투입되는 노동(A), 토지(B), 현물자본(K) 및 기술발전수준 등의 생산요소에 의존한다. 경제가 성장하려면 사회생산이 증가해야 한다. 사회생산의 증가를 위하여 가장 적절한 수단이 되는 것은 이 중 현물자본스톡의 양적 증가를 위한 조치들이다. 왜냐하면 자연적 경계가

그러하여야만 하는 토지나, 더 좋은 교육을 통해 양적이 아니라 질적으로 증가될 수 있을 뿐인 노동과 같은 생산요소와 비교하여, 자본투입은 훨씬 더 잘 영향을 받을 수 있기 때문이다. 현물자본에는 생산되어서 아직 가계의 영역으로 넘어가지 아니한 모든 재화가 속한다. 여기에는 생산과정에 투입된 생산수단과 생산된 재화에 대한 모든 재고스톡이 포함된다. 현물자본을 증가시키기 위해서는 투자가 이루어져야 한다. 투자는 제1의 경제성장의 추진력이다. 투자 없이는 어떠한 성장도 달성될 수 없다.

(다) 성장에 대한 저축의 의미

어느 국민경제에 속한 사람들이 장래에 더 많이 소비하기를 원한다면 그들은 더 많이 생산하여야만 한다. 결국 모든 경제활동의 중심에는 소비가 서있다. 왜냐하면 소비재만이 직접적 필요충족에 기여할 수 있기 때문이다. “모든 생산의 궁극적 목적은 소비이다”는 말은 이미 아담 스미스가 확인하였다. 그러나 더 많은 생산은 경제성장이 이루어질 때에만 가능하고, 경제성장은 다시 현물자본의 증대에 의해서 가장 잘 증진될 수 있다. 그러나 이러한 방법에 의한 경제성장추진에는 그 대가가 있어야 한다. 즉 경제성장은 현재의 소비를 희생하여 미래를 위해 투자하는 데이 있기 때문이다. 내일 더 많이 소비하고 이로써 더 높은 생활수준을 누릴 수 있는 것은 늘 소비를 포기함으로써만 가능하다. 즉, 저축이 증가하여야 한다. 모든 성장정책의 최고목적은 따라서 투자활동을 자극하는 것이다. 바로 여기에서 국민경제적으로 가장 큰 의미는 저축에 두어짐을 알 수 있다. 저축(소비의 포기) 없이 투자는 불가능하다.

이 점은 또한 국민소득의 파악을 분명히 해준다. 국민소득을 계산하기 위해서는 국민경제에 속한 모든 기업활동의 전체 가치창출이 합산된다. 기업활동들 상호간의 구매와 판매는 서로 상응하기 때문에 양자는 상쇄되고 가계에 대한 판매와 순투자만이 국민소득 계산에 포함된다. 가계에 대한 판매는 그 소비와 상응한다. 만약 국민소득을 Y, 가계에 대한 모든 판매의 합계를 C(소비) 및 모든 순투자의 합계를 I로 나타내면 다음과 같은 항등식이 성립한다.

$$Y = C + I$$

국민소득을 계산하는 다른 방법은 역으로 국민소득이 어떻게 분할될 수 있는지를 검토함으로써 가능하다. 국민소득의 일부는 가계로부터 소비로 지출된다. 남아있는 소비되지 않은 부분을 우리는 저축으로 나타낼 수 있다. 이를 나타내면 다음과 같다.

$$Y = C + S$$

이 두 가지 항등식으로부터 결국 다음과 같은 결론을 얻을 수 있다.

$$S = I$$

즉, 가계는 정확히 (순)투자의 가치만큼 소비를 포기했으며 이는 곧 저축을 형성하였다는 것이다. 투자와 저축 사이에는 따라서 투자의 증진을 위한 모든 조치들에 있어서 고려되어야 하는 일정한 관계가 성립한다.

그러나 $S = I$ 라는 관계는 단지 사후의 시점에서 바라본 결과이다. 즉, 일정기간의 말에는 저축과 순투자가 일치한다는 말이다. 따라서 저축의 크기를 계획한다고 해서 직접적으로 생산규모에 영향을 미칠 수는 없다는 것이다. 왜냐하면 기업자적 투자에는 의식적으로 규모를 확장하는 것 뿐 아니라 자유의사에 의하지 아니한 소비재 재고의 축적도 포함되기 때문이다. 일정기간에 가계의 저축이 증가하면 소비재에 대한 수요가 감소할 것이고, 기업에 있어서는 재고스톡이 증가하고 투자성향도 촉진되지 못할 것이다. 또한 역으로 성장촉진정책을 위하여 투자활동만을 증가시키는 것으로는 충분하지 않다. 때로는 저축은 투자활동을 위해 필요한 범위 내에서 스스로 형성될 것이라고 생각할 수도 있을 것이다. 왜냐하면 사후적으로 보면 저축은 순투자와 같기 때문이다. 그러나 이러한 자동적·사후적 저축형성은 자유의사에 의한 저축이 투자의 재원조달을 위해 필요한 것보다 작을 때에는 가격상승을 동반할 것이다. 등가성의 이유에서 소비는 가격상승에 의해 저축에 유리하도록 감소하게 된다. 이때 저축은 기업저축의 형식으로 가격상승으로부터 촉발될 것이다. 이러한 인플레이적 성장은 투자규모에 대하여 저축결손이 존재할 때 생각할 수 있는 바, 투자에 대한 강한 화폐팽창적 조달에 의해 생겨나며, 자유의사에 의한 저축의 공백은 가격상승에 제약받는 “강제저축”에 의해 보충된다.

저축과 투자 사이에는 중요한 관계가 존재하며 성장촉진정책에 있어서는 투자의사와 저축결정은 나란히 상승해야 함을 알 수 있다. 비록 규모

확장적 투자가 장래에 향하여 저축에 영향을 미치지 아니하고도 조종될 수 있다하더라도 저축은 투자를 위한 중요한 자원이 된다. 인플레이 없는 성장에 있어서 투자의 규모는 전적으로 저축에 의하여 결정된다.

(4) 목적 · 효과간의 충돌

그러나 투자와 저축에 대한 조세우대조치에 의한 성장정책은 문제가 없는 것은 아니다. 왜냐하면 이는 과세의 분배정책적 목적과 충돌관계에 설 수 있기 때문이다. 경제적 급부능력의 원칙에 정향한 조세정책은 소비되지 않은 소득부분을 과세표준에 포함시킬 것을 요구한다고 한다. 그러나 이러한 목적충돌은 생각만큼 심하지 않다. 왜냐하면 경제적 성장은 국민소득을 증가시키고 분배할 수 있는 잠재력을 증대시키기 때문이다. 역으로 국민경제에 있어서의 저축율의 저하와 그에 따른 성장저하는 소득수준에 마이너스 효과를 가져온다. 저축율의 감소를 가져오는 모든 분배정책적으로 동기부여된 조치는 장기에 걸쳐 그 소기의 효과를 상실할 수 있다. 반면 재정정책적 수단에 의해 실시된 국가의 성장정책은 저축율의 증가에도 불구하고 소비 또한 증가시킬 수 있다. 이는 성공적인 사회정책은 결국은 성장하는 국민경제의 바탕 위에서만 가능하다는 점을 잘 보여준다.

(5) 소 결

따라서 조세의 성장촉진적 효과는 긍정적으로 평가할 수 있다. 이는 특히 조세가 경제적 급부능력의 원칙에 정향할 때에 더 그러하다. 전체 조세체계 내에서 부가가치세는 성장촉진적 임무를 수행할 수 있다. 부가가치세는 한편으로 소비를 억제하며, 다른 한편 투자 및 저축을 우대한다. 소비세는 저축이 아니라 소비를 부담지우는 세목이기 때문에 거기에는 성장촉진적 효과가 내재해 있다. 독일의 1918년 매상세법의 입법자도 비록 재정수입의 확보가 주된 관심사였지만 저축과 국민경제의 “자본화” 사이의 관계를 강조한 바 있다.¹⁷⁾

17) RT-Drucks. 1914/1918 Nr. 1461, S. 23.

Ⅲ. 부가가치세의 과세목적

1. 서 설

현행 부가가치세법이 추구하는 과세목적(Belastungsziel)이 무엇인지, 어떤 관념이 거기에 깔려있는지를 알아내기 위해서는 우선 부가가치세의 다양한 유형을 나열하여 보고 비교해야 할 것이다. 왜냐하면 그 나타나는 다양성 속에서 의도된 과세목적이 무엇이었는지를 추론하는 것이 가능하기 때문이다. 과세는 예컨대 소득의 획득과 같이 과세할만하고 조세를 부담할 능력이 있다고 보여지는 경제적 과정이나 상태에 연계한다. 이 경우 소득의 획득은 입법자가 본래 추구한, 즉 과세할만하다고 여긴 경제적 크기이자, 당해 조세가 과약하려고 하는 과세물건(Steuergut)을 의미한다. 따라서 조세가 추구하는 과세목적은 곧 과세물건으로 통한다. 과세물건에 대한 구체적 과약은 입법자가 형성해 놓은 과세요건들을 통하여 가능해진다. (경제적) 과세물건은 이를 통해 (법적) 조세객체(Steuerobjekt) 또는 과세대상(Steuergegenstand)이 된다.

2. 부가가치세의 유형비교

경영적 가치창출, 즉 이른바 부가가치는 단지 부가가치세의 조세경제적 과세표준이다. 일반소비세의 발전과정에서의 순매상세는 흔히 “부가가치세”라고도 하는데, 부가가치세란 현행 부가가치세법이 규율하는 조세를 뜻할 뿐 아니라 조세가 징수되는 특정한 형식을 의미할 때도 있다. 왜냐하면 어느 경제단계에서 획득된 부가가치로부터 계산되는 모든 조세는 다 부가가치세라고 나타내지기 때문이다. 이 경우 부가가치는 일반소비세의 유형에 관계없이 기본적으로 크게 다음과 같은 두 가지 방법에 의해 계산될 수 있다.

먼저 부가가치는 직접적으로 가산법(additive Methode)에 의해 계산될 수 있다. 이때에는 이윤, 임금, 이자 등 기업적 활동을 통하여 창출된 소득을 합산하고, 경우에 따라서는 감가상각액도 포함되지만, 자본참

가수의 등은 차감하여 부가가치가 계산된다. 두 번째 방법은 간접적으로 공제법(substraktive Methode)에 의해 부가가치가 계산되는데, 여기에는 다시 두 가지 방법이 있다. 하나는 사업자의 판매액과 그 전단계사업자에 의해 실현되고 그에 의해 과세에 공여된 판매액의 차액에 의해 부가가치를 계산하는 방법이고(Vorumsatzmethode),¹⁸⁾ 다른 하나는 전단계거래에서의 세액(매입세액)을 현단계의 조세채무로부터 공제하는 방법이다(Vorsteuer methode).¹⁹⁾

흔히 부가가치세는 2개의 큰 유형으로 나눌 수 있다. 하나는 소비형이고 다른 하나는 소득형이다.²⁰⁾ 후자는 다시 순국민소득이 과세되는지 아니면 총국민소득이 과세되는지에 따라 나눌 수 있을 것이다. 결국 부가가치세의 유형은 다음과 같이 나누어볼 수 있다.

(1) 소비형 부가가치세

이 유형에서 투자재는 완전히 과세에서 제외된다. 따라서 과세표준에는 소비를 위한 비용만이 포함된다. 경제전체적인 부담의 크기는 따라서 생산가치로부터 투자를 공제한 것, 즉 소비와 일치한다.

(2) 순소득형 부가가치세

이 유형에서 투자재에 대한 비용은 즉시로 완전하게 공제될 수는 없다. 단지 비율에 따라 이용기간이 종료할 때까지 공제될 수 있을 뿐이다.²¹⁾ 이 유형은 기간적 가치창출(소비재 + 투자재의 이용되지 아니한 부분)에 대한 과세라고도 일컬어지며, 따라서 (순)가치창출세라고도 말한다. 과세된 크기를 경제전체적으로 모두 합하면 순사회생산 또는 국민소득이 된다(소비 + 투자 - 감가상각 = 소비 + 순투자).

18) 이를 전단계거래액공제법이라 번역할 수 있다.

19) 이는 전단계세액공제방법이라 번역할 수 있다.

20) Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 97.

21) 감가상각비의 공제를 통해 자본재에 대한 부가가치세를 환급하므로 회수기간이 길어지는 특징이 있다.

(3) 총소득형 부가가치세

이 유형에서 있어서 투자재에 대한 비용은 전혀 공제될 수 없다. 감가상각과 관련해서도 마찬가지이다. 여기서는 총가치창출이 과세된다. 과세된 크기를 경제전체적으로 모두 합하면 총사회생산이 된다(소비 + 투자).

(4) 유형비교

이상 세 가지의 부가가치세 유형에 비추어 보면 우리 나라의 부가가치세는 EU의 회원국들이 채택하고 있는 소비형 부가가치세라는 점, 특히 그 부가가치 계산방법은 간접법의 하나인 전단계세액공제방법을 채택하고 있으며, 과세베이스가 비교적 넓은 일반소비세라는 특징을 가지고 있다. 다만 대다수의 EU국가들이 채택한 복수세율제도는 채택하지 않았으며 우리 나라의 특수성을 살린 제도상의 차이점도 가지고 있다.

참고로 EU 회원국 중 우리 나라의 구 영업세와 같은 다단계매상세를 가지고 있다가 부가가치세로 전환한 독일의 입법례가 우리 나라의 부가가치세 입법에 큰 영향을 끼쳤다고 볼 수 있는데, 독일의 경우도 순매상세로 전환한 이래 원칙적으로 소비형 부가가치세를 실현하였다고 말할 수 있다. 왜냐하면 사업자는 원칙적으로 전단계의 거래에 근거한 세액(매입세액 또는 전단계세액)의 공제를 주장할 수 있고(독일 부가가치세법 제15조), 그 결과 투자재는 과세되지 않고 남아있을 수 있기 때문이다. 1967년 12월 31일 까지 적용되었던 총매상세는 위 유형구분에 비추어 볼 때 총소득형에 해당하였다. 왜냐하면 다른 사업자로부터 넘어온 전단계의 급부(투자)가 과세되었기 때문이다.

독일의 경우는 물론 우리 나라의 부가가치세를 위 유형구분과 비교해보면, 우리 나라와 독일 부가가치세의 과세목적은 다른 아닌 ‘소비’임을 알 수 있다.

3. 소비의 개념

그렇다면 부가가치세의 과세목적인 소비란 무엇인가? 소비가 무엇인가에 대해서는 견해가 엇갈리고 있다.

독일의 일설에서는 부가가치세를 모든 종류의 소득사용에 대한 포괄적 과세라고 이해한다. 따라서 조세상 경제적 급부능력의 징표는 소득뿐 아니라, 소득의 사용도 포함된다고 해석한다. 즉, 소득의 사용은 빠짐없이 모두 포함되어야 한다고 한다. 이에 따르면 소비뿐만 아니라 사적 사용재의 구매(사적 투자) 및 사적 용역을 제공받는 것도 과세할 가치가 있다고 보며, 저축이나 유가증권을 소지하거나 회사에 지분을 가지고 참여하는 것도 과세할 가치가 있다고 본다. 그러나 독일의 경우 물적 회사에 참여하는 것은 자본거래세에 의해 과세되고, 토지를 취득하는 것은 토지취득세에 의해 과세되고 있다. 독일 부가가치세법 제4조에서 유가증권과 회사에 대한 지분 및 토지거래를 과세에서 제외하고 있는 것은 결국 특별 거래세와 부가가치세는 같은 종류의 것이며 상호 경합관계에 있다고 보는 것이다.

그러나 입법자가 순매상세(소비형 부가가치세)를 결정하였다는 것은 소비를 포괄적 소득사용으로, 즉 최광의의 소비개념으로 파악한 것이 아니라는 것을 알게 해준다. 왜냐하면 투자를 조세부담에서 제외하는 것은 저축을 과세에서 제외함으로써 뒷받침될 수 있고 완성될 수 있기 때문이다. 저축목적의 소득사용은 소비개념에 해당하지 않는다. 오히려 소비는 투자와 저축과는 반대로서 이해할 수 있다. 소비는 투자가 이루어지지 않거나 저축에 의한 재산형성이 이루어지지 않을 때 존재한다. 저축계좌를 가지고 있거나 재산을 확정이자부 유가증권에 투자하는 것 등은 조세 부담에서 제외될 수 있다. 왜냐하면 순매상세는 소비목적의 소득사용을 조세상 부담지우려 하는 것이지, 소비자의 저축이나 기업적 투자활동을 과세하려하는 것은 아니기 때문이다.²²⁾

이러한 의미에서 협의의 소비개념을 생각할 수 있다. 이러한 좁은 의미의 소비개념은 순매상세의 과세관념으로부터 도출되는 것이며 동시에 경제전체적 소비개념과도 일치한다. 소비란 따라서 희소한 재화의 급부를 최종소비자의 필요를 충족하기 위한 목적으로 소모하는 것을 의미한다. 중요한 것은 재화를 생산하거나 저축하는 것이 아니라 소모시킨다는 것이다. (광의의)소비재에는 소모성 상품(협의의 소비재), 사용재(사적 투자) 및 용역급부 등이 속한다. 독일 부가가치세의 아버지인 Popitz가 소

22) *Söhn*, *StuW* 1975, 164 (166).

목적 소비와 생산적 소비(투자)를 구분했던 것은 투자도 과세하였던 당시의 총매상세에 연계한 것이었다. 오늘날엔 당연히 진부한 것이 되었다.

이러한 소비를 조세상 정확히 파악하는 것은 다음 두 가지 관점에서 문제이다. 첫째 최종소비자의 필요충족이라는 것은 개인적·주관적 느낌에 의존하고 거의 객관적으로 측정할 수 없는 심리적 크기이다. 어떤 소비재의 시장가격은 전체 소비자에 의해 측정되는 소비가치를 반영한다고 할 수 있다. 둘째 일정기간동안의 소비지출은 사실상의 소비와 일치하지 않는다. 오히려 양자는 일반적으로 서로 상이하게 나타나기도 한다. 이는 특히 자동차, 가구 및 주거와 같은 이른바 '내구 사용재'에서 그러한데, 식료품과 같은 소모성 상품은 즉시로 소비되는 반면, 이러한 내구적 사용재의 이용은 여러 기간에 걸쳐기 때문이다. 따라서 내구적 사용재에 있어 소비는 당해 기간의 그때 그때의 이용가치에만 일치함을 알 수 있다.

IV. 소 결

만약 부가가치세가 투자나 저축이 아니라 소비만을 과세하는 것이라면, 부가가치세로부터는 경제성장을 촉진하는 유인이 나올 수 있다. 따라서 경제전체적 관점에서 부가가치세는 선호되고 있으며, 저축과 투자를 과세에서 제외하고 최종소비만을 과세하는 유형이 오늘날 각국의 부가가치세의 대부분을 차지하고 있는 것이다.

다양한 가능한 부가가치세의 유형을 비교해본 결과 현행 우리 나라의 부가가치세는 소비를 과세하고자 하는 것이지, 전체 소득사용을 과세하고자 하는 것이 아니다. 부가가치세는 유익한 경제정책적 효과를 발한다. 그 중에서는 무엇보다도 인플레이 없는 성장촉진을 들 수 있다.

제 2 절 우리 나라의 부가가치세 도입과 유럽형 부가가치세

I. 간접세 체계의 혁신과 부가가치세의 법제화

부가가치세 도입 이전 우리 나라의 소비과세 체계는 일반소비세로서 영업세가 있었고, 개별소비세로서 유흥음식세·통행세·물품세·직물류

세 · 석유류세 · 전기가스세 · 입장세 · 주세 · 전화세 · 인지세 등 매우 복잡한 양상을 띠고 있었다. 이러한 간접세체계는 신고납부와 세무조사의 중복을 가져와 세무행정을 복잡하고 어렵게 만들어 납세자에게도 불필요한 부담을 초래했다. 이에 정부는 1968년 유럽경제공동체 회원국들의 부가가치세 도입움직임에 영향받아 우리 나라의 간접세제도 매상세 또는 부가가치세제로 발전시켜야 할 필요성을 인식하고 1971년부터 그 준비작업에 착수하였다.²³⁾ 마침내 1976년 9월 14일에 부가가치세법안은 정기국회에 제출되었고, 같은 해 12월 22일 국회통과를 이룸으로써 부가가치세법은 법률 제2934호로 확정 · 공포되게 되었다.²⁴⁾ 아울러 부가가치세의 도입확정과 동시에 영업세 · 물품세 · 직물류세 · 석유류세 · 전기가스세 · 통행세 · 입장세 · 유흥음식세의 8가지 세목을 폐지하고, 부가가치세의 역진부담을 완화한다는 취지로 고가품 · 사치품에 과세하는 특별소비세를 창설함으로써, 간접세제를 부가가치세와 특별소비세의 2개 세목으로 간소화하였다.²⁵⁾

한국의 부가가치세법은 소비형 부가가치세로서, 과세방법을 간접법의 하나인 전단계세액공제방법(Vorsteuer methode)을 채택하고 있으며, 소매단계와 서비스를 포함하는 광범한 과세베이스의 일반소비세로서의 특징을 보이고 있다. 과세대상은 재화 또는 용역의 공급과 재화의 수입

23) 1972년에는 국제통화기금의 자문단 구성원이었던 James Duignan을 초청하여 부가가치세의 실시가능성 연구를 의뢰했고, 1974년에는 콜롬비아대학의 Carl S. Shoup교수가 초청되어 부가가치세 도입에 따른 물가효과와 기타 부가가치세 도입이 가져오는 긍정적 효과에 대해 자문을 구했으며, 1975년과 1976년에는 IMF의 조세 전문가인 Alan A. Tait에게 의뢰하여 부가가치세의 도입가능성과 부가가치세도입이 소매물가에 미치는 효과에 대해서 분석하도록 의뢰했다. 찬반양론이 갈리는 가운데, 이러한 연구보고들이 우리나라의 실정에 맞는 부가가치세의 도입을 건의하고, 부가가치세가 영업세 등을 대체하더라도 물가 등 경제질서에는 영향이 없다는 결론을 제시하자 정부는 1976년 1월 19일 부가가치세도입을 공식적으로 선언하기에 이르렀다. 이에 대해서는 최명근, 부가가치세법론, 2001, 63면 이하 참조.

24) 이미 이에 앞서 1974년 부가가치세 도입을 위한 사전준비로서 영업세법이 대폭 개정된 바 있다. 1976년 말에 확정된 부가가치세법은 6개월의 준비기간을 두고 1977년 7월 1일부터 시행에 들어갔다.

25) 부가가치세의 도입은 간접세의 완전환급에 의한 수출 및 투자의 촉진 · 누적효과의 배제에 의한 물가의 누적적 상승요인을 제거하고 기업의 수직적 통합이익을 배제함으로써 기업계열화의 촉진을 기하며 세금계산서 수수에 의한 탈세의 원천적 예방으로 근거과세를 구현하는 것을 목적으로 하였다.

으로 한다. 재화의 공급이란 계약 또는 법률상 모든 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것, 즉 유체물 처분권의 이전을 말하며, 용역의 공급이란 과세재화의 공급과 관련된 용역에 국한하지 아니하고 특별히 면제되지 않는 한 모든 용역의 제공을 포함한다. 또 재화의 수입이란 외국으로부터 우리 나라에 도착된 물품, 수출면허를 받은 물품을 우리 나라에 인취하는 것을 의미한다.

부가가치세의 납세의무자는 이러한 재화나 용역을 영리의 목적 유무에 불구하고 사실상 독립적으로 제공하는 사업자로 한다. 따라서 자연인인 개인과 국가·지방자치단체를 포함한 모든 법인과 기타 법인격 없는 사단·재단, 기타 단체가 모두 포함된다.

납세의무가 발생하는 거래시기는 물품의 판매에 있어서는 물품이 인도되는 때, 물품의 이동이 필요하지 아니한 때에는 물품을 이용가능하게 되는 때이다. 용역의 제공에 있어서는 역무가 제공되거나 물품·시설물 또는 권리가 사용되는 때를 거래시기로 한다.

제정당시 세율은 13%의 단일세율을 기본세율로 하되, 정부가 경기변동에 따라 국회의 승인 없이 대통령령으로 기본세율을 상하 3% 조정할 수 있도록 한 탄력세율을 채택하였다. 따라서 도입 당시의 세율은 기본세율보다 3%가 낮은 10%로 하였다.

납부세액의 계산은 공급가액에 세율을 곱한 매출세액에서 전단계의 거래상대방으로부터 교부받은 세금계산서에 기재된 매입세액을 공제하여 산출한다. 즉, 매입세액이란 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화 또는 용역에 대한 세액 및 재화의 수입에 대한 세액으로서 매입세액 공제를 받기 위해서는 매입세금계산서를 제출하여야 한다.

특히 면세에는 완전면세와 일반면세의 2종류를 두어, 수출 기타 외화 획득재화 및 용역의 공급에 대하여는 완전면세인 영세율을 적용하도록 하고, 기초생활필수품이나 용역 등에 대하여는 일반면세를 적용하도록 하였다. 영세율제도는 사업자가 매출세를 계산할 때 세율을 0으로 적용하고 여기서 매입세액을 공제하면 납부세액이 마이너스가 되어 환급세액이 발생하는 것을 말한다. 일반면세인 면세는 물품의 판매 또는 용역의

제공에 대하여 부가가치세의 납세의무가 면제되지만 완전면세의 경우처럼 매입시에 거래징수당한 매입세액은 공제받을 수 없으므로 매입세액상당액을 소비자에게 전가시키지 못한다면 면세사업자는 오직 자기의 부가가치에 대한 세금을 납부할 의무가 면제되는 것으로 만족하여야 한다. 즉 부가가치세의 면세는 완전한 조세면제를 의미하는 것이 아니라 자기의 제품을 판매할 때에 상대방으로부터 부가가치세를 별도 표시하여 징수할 수 없다는 의미여서, 면세사업자가 매입을 할 때에는 부가가치세를 거래징수당하지만 매출세액에서 공제받을 수 없으므로 매입세액의 담세자가 되는 부분면세이다.

납세의무자는 모든 거래시 세금계산서를 수수하고 이것을 기초로 장부를 기장할 의무가 있다. 세금계산서는 전단계세액공제제도상에서 가장 핵심적 역할을 하는 서류이다.

II. 부가가치세법의 내적·외적 체계와 소비과세의 원칙

현행 우리 나라의 부가가치세법은 생산 및 유통의 각 단계에서 사업자가 독자적으로 새로이 창출한 가치의 증분인 부가가치에 대하여 부과되는 조세로서, 최종소비에 세부담을 과하는 일반소비세이다. 이는 부가가치세법의 외적·내적 체계에서도 확인할 수 있다.

1. 부가가치세법의 외적 체계에서 본 소비과세의 원칙

법률이 갖는 체계성은 법적용자 또는 해석자로 하여금 법률의 외양적 체계로부터 법률의 목적, 지배적인 근본원리, 법률의 내적 체계 등을 파악할 수 있게 한다. 조문들의 관련성, 법률의 목차, 규범의 체계상의 위치, 아울러 전체 법질서 내에서 당해 법률이 갖는 지위 등으로부터 당해 법률이 추구하는 목적을 추론할 수 있다. 입법자가 의도한 부가가치세의 추구목적도 부가가치세법상의 개별제도들을 통해 볼 수 있는 부가가치세법의 외적 체계에서 잘 나타난다.

(1) 전단계세액공제와 소비과세의 원칙

오늘날의 세계 각국의 부가가치세제도는 그 발전과정에 있어서 거래세인 다단계 총매상세(Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer)로부터 다단계 순매상세(Allphasen-Netto-Umsatzsteuer), 즉 부가가치세로 전이하여 왔고,²⁶⁾ 그 주요한 징표는 전단계세액공제제도(매입세액공제제도)의 도입이라고 할 수 있다. 거래의 전단계에서의 매입세액을 공제한다고 함은 바로 사업자에게 있어서는 투자의 즉시회수를 의미한다. 사업자는 공급받은 재화나 용역에 대하여 매입세액을 공제함으로써 즉시로 세부담으로부터 벗어난다. 그러나 재화 또는 용역을 재차 다른 사업자에게 공급하게 되면 당해 사업자는 새로이 부가가치세를 부담하여야 한다. 그러나 사업자는 그 부가가치세를 스스로 떠맡지 않는다. 조세부담은 궁극적으로 매입세액의 공제가 차단되는 최종소비자에게 전가되기 때문이다. 사업자가 세부담을 벗는 것은 이처럼 최종소비자로서의 조세전가가 성공할 것을 전제로 한다. 그러나 사업자를 조세부담에서 해방한다는 입법자의 본래 목적은 개별적인 경우 조세전가가 사실상 실패한다고 하여 영향받는 것은 아니다. 중요한 것은 법률에 의하여 조세전가가 예정되어 있다는 점이다. 납세의무자로 등록한 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 소정의 법률상 필요사항을 기재한 세금계산서를 공급을 받은 자에게 교부하도록 의무지우는 부가가치세법 제16조 제1항은 이와 같이 예정된 조세의 전가 및 이를 통한 사업자의 세부담 제거를 용이하게 하는 기능을 한다. 한편 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업(법 제12조)에 관련된 매입세액은 매출세액에서 공제하지 못하는 데(법 제17조 제2항 제4호), 부가가치세법시행령 제47조에 따라 면세를 포기한 자는 부가가치세의 과세사업자가 되어 매입세액공제를 주장할 수 있게 된다.

아무튼 전단계세액공제(매입세액공제)는 부가가치세의 전체 체계를 지배하는 원칙으로서, 입법자가 의도한 바와 같이 사업자가 아닌 일반 소

26) *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 6. Aufl., S. 7 ff.; *Cissée*, in: *Bunjes/Geist*, § 15 UStG, 6. Aufl., Rn. 3; *Wenzel*, in: *Rau/Dürwächter/Flick/Geist*, § 15 UStG, Anm. 1.

비자에게 종국적으로 세부담을 공평하게 지우고, 납세의무자인 사업자를 세부담에서 해방시키려는 부가가치세법의 내재적 지배원리로서 평가할 수 있다. 부가가치세법 제17조 제1항이 명백히 보여주듯이 부가가치세의 종국적 부담자는 결국 소비자다. 소비자는 매입세액공제를 주장할 수도 없을뿐더러 전가된 조세를 재차 전가할 수도 없다.

(2) 공급의제와 소비과세의 원칙

부가가치세법 제6조 제2·3·4항과 제7조 제2항에 따르면 일정한 사항에 대해서는 비록 부가가치세 과세대상으로서의 재화공급 또는 용역공급의 해당 요건을 갖추고 있지 아니하더라도 부가가치세법이 이를 과세거재인 공급에 해당하는 것으로 보아 과세범위를 확장하는 경우가 있다. 현행법상 이와 같은 공급의 의제는 재화와 관련하여는 자가공급, 개인적 공급, 사업상 증여 및 폐업시의 잔존재화 등에 대하여 인정되고 있다. 自家供給이란 과세사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산 또는 취득한 재화를 자기의 사업을 위하여 직접 사용·소비하는 것을 말하는데(제6조 제2항), 현행법상 과세사업자가 자기의 사업을 위하여 직접 사용·소비하는 모든 경우를 그 대상으로 하지 않고, 다만 ①부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업을 위하여 사용·소비되는 재화와 ② 비영업용 소형승용차와 그 유지를 위한 재화 등 이른바 과세재화의 면세사업 轉用에 대하여만 인정된다(부가가치세법시행령 제15조 제1항).²⁷⁾ 개인적 공급이란 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산하거나 취득한 재화를 자기의 개인적 목적 또는 그 사업자의 사용인의 개인적 목적, 기타의 목적으로 사용·소비하는 것으로서(법 제6조 제3항 전단), 구체적으로는 과세사업과 직접 관계없이 개인적인 목적 또는 기타의 목적을 위하여 사업자가 당해 재화를 사용·소비하거나 그의 사용인 또는 기타의 자로 하여금 그 대가를 받지 아니하거나 현저히 낮은 대가를 받고 재화를 사용·소비하게 하는 경우를 말한다(시행령 제16조 제1항). 또한 사

27) 과세사업자가 자기사업과 관련하여 생산·취득한 재화를 자기의 과세사업을 위하여 사용·소비하는 것은 이미 그 자체가 부가가치의 창출행위이며, 그 창출된 부가가치는 당해 재화 등의 공급가액에 포함되어 매출세액을 계산하는 기초가 되기 때문이다. 최명근, 부가가치세법론, 2001, 142 참조.

업상 증여는 과세사업자가 자기사업과 관련하여 생산하거나 취득한 재화를 자기고객이나 불특정다수인에게 증여하는 것으로서(법 제6조 제3항 후단), 증여되는 재화의 대가가 주된 거래인 재화공급의 대가에 포함되지 아니한 것을 의미한다(시행령 제16조 제2항). 나아가 과세사업자가 사업을 폐지하더라도 그 잔존하는 재화는 사업자 자신에게 공급하는 것으로 보아(법 제6조 제4항) 과세거래에 포함시킨다.²⁸⁾

이와 같은 공급의제제도의 취지는 부가가치세법이 지향하는 일반적·포괄적 소비과세 원칙의 실현에서 찾을 수 있다. 공급의제를 논하기 위해서는 그 전제조건으로서 사업자가 당해 과세재화에 대하여 전단계세액공제를 주장할 수 있을 것을 요한다.²⁹⁾ 또 부가가치세법상 재화의 공급은 유상의 대가거래를 전제로 하는데,³⁰⁾ 만약 사업자가 자기의 사업과 관련하여 매입한 재화에 대하여 당해 매입세액을 공제 받으면서(법 제17조 제1항) 그 재화를 면세사업에 전용하거나 자기 스스로 사용·소비한다면 부가가치세를 부담함이 없이 과세물건인 재화를 소비하는 것이 되어, 개인적 수요를 충족하기 위해서는 언제나 타인으로부터의 공급에 의존해야 하는 일반소비자에 비해 정당한 이유 없이 유리한 지위에 놓이는 결과가 된다.³¹⁾ 또 사업자가 사업과 관련하여 취득한 재화에 대하여 매입세액의 공제를 받고 그 재화를 자기의 사용인으로 하여금 사업 이외의

28) 부가가치세법은 이상과 같이 재화의 공급에 대하여는 시행령의 해당규정들과 더불어 供給擬制규정을 완비하고 있으나, 용역의 공급에 대하여는, 「사업자가 자기의 사업을 위하여 직접 용역을 공급하는 경우에는 자기에게 공급한 것으로 본다」(법 제7조 제2항), 「자가공급으로 과세되는 용역은 당해 용역이 무상으로 자가공급되어 다른 동업자와의 과세형평이 침해되는 경우의 재정경제부령이 정하는 용역에 한한다」(시행령 제19조 제1항)고 하여 원칙은 설정하였으나 시행규칙이 이를 아직 구체화하고 있지 않은 형편이다.

29) 참고로 독일의 개정 부가가치세법(UStG 1999) 제3조 제1b항 제2문은 무상의 과세거래에 대하여 유상의 경우와 동일하게 과세할 수 있는 요건은 「당해 재화 또는 그 구성부분에 대하여 전부 또는 일부의 전단계세액공제를 할 수 있을 것」이라고 하여 이를 명시적으로 규정하고 있다. 이러한 법개정(Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002) 이전에는 명문의 규정이 없었고, 판례와 조세행정의 실무는 전통적으로 自家供給 또는 個人的 供給은 사업자에게 전단계의 매입거래에 대하여 매입세액공제가 인정되는지의 여부와는 상관없는 것으로 보고 있었다. 이에 대한 상세는 Zeuner, in: Bunjes/Geist, § 1 UStG, 6. Aufl., Rz. 98 참조.

30) 반대견해로는 대표적으로 임승순, 租稅法, 2000, 792면.

31) Husmann, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, § 1 UStG Anm. 690.

목적은 위해서 대가 없이 또는 터무니 없이 낮은 가격으로 소비하도록 하거나 불특정의 다수인에게 무상으로 증여한다면 거래의 상대방은 부가가치세를 부담하지 않은 재화를 소비하게 되어, 과세되지 않는 사적 소비·사용을 저지하고 부가가치세를 소비과세로서 완성하려는 입법자의 의도는 유명무실해질 수밖에 없을 것이다. 공급의제제도의 궁극목적은 따라서 자기 사업으로부터 사용·소비하는 사업자를 일반소비자에 비해 우대하는 결과를 저지하는데 있으므로, 자가공급 또는 개인적 공급에 대한 과세는 일반적 소비조세로서의 부가가치세의 본질에 상응한 것이 되어 결국 세법의 지배원리 중의 하나인 조세평등주의에도 부합하게 된다.³²⁾

또 한 가지 중요한 관점은 공급의제에 해당하는 행위들 중에는 특히 재화를 사업자 자신이 사용·소비하는 경우나 사업자가 자기의 사용인에게 소비시키는 경우에서 그러하듯이 애당초 부가가치세의 과세거래로서 예정하는 유상의 거래행위에 해당할 수 없는 행위들이 있다는 사실이다. 이러한 행위들은 그 성질상 법적 행위가 아닌 사실행위로서의 특징을 갖는다. 만약 부가가치세의 본질을 거래세에서 찾는다면 이러한 공급의제에 해당하는 행위들의 경우에 법적 거래행위에 해당하지 않는 행위임에도 불구하고 법적 거래와 동일시하여 과세하는 이유를 설명할 길이 없을 것이다. 개정 전 독일 부가가치세법상의 자기소비(Eigenverbrauch)에 관한 규정들은, 회원국간 부가가치세의 조화를 위한 EU의 제6차 부가가치세 지침(6. USt-RL)과 상이하게, 과세거래를 규정하는 제1조에서 중립적 표현으로 우리 법제상 자가공급 및 개인적 공급에 해당하는 사항들이 단순히 부가가치세의 과세거래임을 규정하였는데(제1항), 제국재정법원(RFH)은 물론 연방재정법원(BFH)의 전통적 견해는 이러한 자기소비 행위를 사업자의 사적 영역으로 의제되어진 공급행위로 보는 이른바 의제설(Fiktionstheorie)의 입장을 취하고 있었다.³³⁾ 그러나 1983년이래 연

32) *Reiß*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 17. Aufl. 2002, § 14 Rn. 82; *Husmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, § 1 UStG Anm. 690, 691 참조.

33) RFH, Urt. v. 11. 1. 1927, V A 746/26, RFHE 20, 147; v. 11. 10. 1929, V A 263/29, RFHE 26, 28; v. 27. 3. 1931, V A 186/31, RFHE 28, 293; BFH, Urt. v. 9. 2. 1961, V 66/58 U, BStBl. III 1961, 173.

방재정법원은 이러한 의제설적 입장을 명시적으로 포기하였고 종래의 자기 소비행위를 단순한 사실행위로 파악하는 사실행위설(Realakttheorie)을 취하기 시작했다.³⁴⁾ 이러한 의제설로부터의 결별로 인해 분명해진 것은 사업자의 자기소비행위에 있어서 부가가치세의 과세대상은 법적 행위도, 법적 행위로 의제된 거래행위도 아닌, 단순한 사실적 행위라는 점이고, 이러한 사실적 작용도 과세대상으로 삼는 것은 일반적·포괄적 소비과세를 지향하는 입법자의 강한 의지라고 해석하였다. 입법자는 자기소비에 해당하는 사례들에 있어서 종래 과세거래에 직접적으로 연계하는 법기술적 입법원칙을 포기하고 오히려 소비과세의 의사를 명백히 한 것으로 평가되었다.³⁵⁾ 아무튼 우리 법제와 관련하여 볼 때는 법문이 “...로 본다”의 형식으로 명백히 간주규정의 형식을 취하고 있는 점에서 위 독일에서와 같은 의제설과 사실행위설의 구분은 논의의 실익이 없다고 할 것이다. 다만 중요한 것은, 위에서 확인한 바와 같이, 공급의제의 기본취지는 일반적 소비과세라는 부가가치세의 본질을 실현하는데 있다는 점이다.

(3) 재화의 수입과 소비과세의 원칙

재화의 수입, 즉 재화를 우리 나라에(보세구역을 경유하는 것은 보세 구역으로부터) 인취하는 것은 부가가치세의 과세대상이 된다(법 제1조 제1항 제2호; 제8조 1문). 재화의 수입과 관련하여서는 사업자뿐 아니라 사업자가 아닌 사인도 납세의무가 있다. 사업자는 수입부가가치세에 대하여 이를 매입세액으로서 공제할 수 있지만(법 제17조 제1항 제2호), 사업자 아닌 사인은 최종소비자로서 수입부가가치세를 최종적으로 부담하여야 한다. 이는 소비지국과세원칙을 취하는 결과로서, 수입되는

34) BFH, Urt. v. 3. 11. 1983, V R 4, 5/73, BStBl. II 1984, 169.

35) 참고로 개정 독일 부가가치세법(UStG 1999)은 종래 제1조의 과세거래를 규정하면서 단순히 과세거래의 하나로 열거되었던 자기소비에 해당하는 행위들을 동법 제3조의 재화의 공급 또는 용역의 공급을 규정하는 곳에 의제적 규정형식으로 새로이 옮겨 규정하였다. 그 목적은 회원국간 부가가치세의 조화를 위한 제6차 EU부가가치세 지침에 좀더 부합하기 위한 입법노력으로 평가된다. 이에 대한 상세는 *Husmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, § 1 UStG, Anm. 741; *Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, § 3 UStG, Anm. A1 ff.; *Zeuner*, in: *Bunjes/Geist*, § 1 UStG, 6. Aufl., Rn. 100; *von Wallis*, in: *Bunjes/Geist*, § 3 UStG, 6. Aufl., Rn. 36 ff., 96 ff. 참조.

재화는 이에 따라 과세되지 않은 채로는 사적 소비에 도달되어지는 길이 차단되고, 또 수입국의 과세수준에도 부합되어질 수 있게 된다. 소비지국 과세의 원칙이란 국가간에 거래되는 재화에 대하여는 소비지국의 일반소비세가 부과되어야지 원산지국의 그것이 부과되어서는 안된다는 원칙이다. 이에 따를 때 조세부담은 원산지국 또는 수출국이 수출시에 당해 재화에 대하여 과세를 면제하여 주고, 소비지국 또는 수입국은 당해 재화를 수입부가가치세로 과세함으로써 결과적으로 소비지국의 과세수준으로 조화되어진다.

수입부가가치세는 재화의 공급이나 용역의 공급과 같이 법적 거래행위에 매개함이 없이 부가가치세법의 지배원리인 포괄적 소비과세를 보장하는 기능을 가진다. 왜냐하면 수입 그 자체는 재화 또는 용역의 공급을 전제로 하는 것도 아니고 거래의 쌍방당사자의 협력을 요하지도 않는 사실적 과정이기 때문이다. 재화의 수입에 대한 수입부가가치세의 부과는 공평하고 포괄적인 소비과세의 실현과 이를 통한 조세의 경쟁평등에 기여한다. 소비지국과세의 원칙에 따라 우리 나라는 수출재화에 대하여는 영세율을 적용하여 매입세액을 환급하고(법 제11조 제1항 제1호) 수입재화에 대하여는 내국산재화와 부가가치세 부담이 균형을 이루도록 부가가치세를 부과하고 있는 것이다. 소비는 원산지국이 아닌 소비지국에 일어나기 때문에 수출재화에 대하여는 납세의무를 면제하여 주는 것이다. 이로부터 부가가치세는 사업자(제조자)를 과세하려 하는 것이 아니라 소비자를 과세한다는 원칙을 다시 확인 할 수 있다.

(4) 부가가치세의 과세표준과 소비과세의 원칙

법 제13조 제1항에 따르면 부가가치세의 과세표준은 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가에 의해서 계산된다. 즉, 재화 또는 용역을 공급하고 상대방으로부터 금전으로 대가를 받은 경우에는 그 가액이 공급가액으로서 과세표준이 된다(제1호). 대가에는 재화 또는 용역의 수취인이 거래 상대방으로부터 금부를 받기 위하여 지불해야 하는 모든 것이 해당한다. 즉 소비자가 금전이든 아니든 그때 그때의 소비재화에 대하여 사실상 지불하는 것이 과세표준이 되는 것이다. 이처럼 과세표준의 계산을 위하여

법 제13조는 기본적으로 소비자가 대가로서 지불한 가액에 연계하고 있으며, 이미 그 문언에서 알 수 있듯이 여기에서도 소비과세의 실현이라는 부가가치세의 기본원칙을 읽을 수 있다.

2. 부가가치세법의 내적 체계

위에서 부가가치세법의 외적 체계를 구성하는 주요 제도들을 살펴본 결과, 부가가치세는 본질적으로 소비에 대한 조세임을 볼 수 있었다. 부가가치세법상의 개별 제도들은 항상 일반적·포괄적인 소비과세 이념과 이를 뒷받침하는 공평과세의 이념에 의해 구체화되고 보충되어 왔다. 소비는 그러나 직접적으로 소비자에게서 파악되지 않고 간접적으로 거래행위에 연계하고 있다. 부가가치세의 과세대상이 되는 거래행위는 법률행위(재와 또는 용역의 공급)일 수도 있고 사실행위(자기소비, 재화의 수입)일 수도 있다. 그러나 이러한 거래행위는 단지 과세대상, 즉 부가가치세를 부과하기 위한 연결점으로서 기술적 수단에 불과하며, 간접적 소비과세라는 기본이념에 기여할 뿐이다. 특히 매입세액공제제도는 사업자로 하여금 조세부담에서 배제되어지고 이를 소비자에게 전가하는 것을 가능하게 한다.

실정 부가가치세법 자체는 그 체계 전체를 지배하는 목적규정이나 근본가치에 대한 명확한 설명을 가지고 있지 않다. 다만 이상과 같은 부가가치세법의 외적 체계에 대한 고찰로부터 알 수 있는 부가가치세법의 체계 내적 지배원칙은 ①최종소비자의 소비행위에 대한 과세와 ②사업자의 조세부담으로부터의 해방(투자의 즉시회수)으로 요약할 수 있다. 이러한 부가가치세법의 외적·내적 체계는 부가가치세의 각 과세요건, 특히 사업자 개념의 해석과 적용을 위한 척도로서 작용하여야 한다.

Ⅲ. 부가가치세법의 개정연혁

부가가치세법은 그 도입·시행된지 25년이 지나면서 거의 매년 개정되어 왔다. 개정 내용 중에서 중요한 사항을 정리하면 다음과 같다.

1977년 12월 19일 일부개정에서는 면세대상과 과세특례범위를 확대하고 과세특례자의 세율을 인상조정하는 한편 과세상의 미비점을 보완하였는 바, 일반과세자의 경정기준을 세금계산서의 제출비율기준에서 세금계산서의 전부 또는 일부제출이 있는 때로 하고, 과세특례자의 소액부징수한도액을 7,500원에서 10,000원으로 하였다. 과세특례자의 범위는 시행령에 위임하였다.

1978년 12월 5일 일부개정에서는 연4회 예정신고납부하게 되어 있는 것을 연2회로 줄이고 과세특례자의 경우 예정신고제도를 폐지하여 신고의무의 번잡성을 덜어주었다. 또 영세율적용대상과세표준의 신고해태의 경우는 1%에 상당하는 금액을 납부세액에 가산하거나 환급세액에서 공제하도록 하였다.

1980년 12월 13일 일부개정에서는 영세사업자에 대한 제재규정을 완화하는 한편, 불합리하게 허용되어 온 매입세액공제 및 면세범위를 조정하였다.

1988년 12월 26일 일부개정에서는 종래 기본세율을 13%로 하고 이에 3%를 가감한 범위안에서 시행령으로 조정할 수 있도록 하였던 탄력세율체계를 폐지하고 실행세율과 같은 수준의 세율을 법률에서 규정하며, 영세사업자 보호를 위하여 소액부징수금액을 1만원에서 2만원으로 인상하였다.

1993년 12월 31일 일부개정에서는 금융실명제의 실시에 따른 과세자료의 양성화로 영세사업자의 납부세액이 급격하게 증가하는 것을 완화하고, 의제매입세액공제대상을 확대하여 업종간 과세형평을 도모함은 물론, 외상매출채권의 대손시 거래징수하지 못한 부가가치세를 매출세액에서 차감할 수 있도록 하여 기업의 자금부담을 완화하는 한편, 부가가치세의 신고·납부제도를 개선하여 납세절차를 간소화하였다. 1과세기간 중 과세특례자의 소액부징수한도액은 다시 6만원으로 상향조정되었다.

1994년 12월 22일 일부개정에서는 소규모영세사업자의 납세부담을 덜어주고 과세특례제도를 개선하기 위하여 소액부징수금액을 12만원으로 상향조정하고, 세금계산서 수수질서를 정상화하기 위하여 세금계산서를 교부받은 사업자는 매입세금계산서 대신 매입처별세금계산서합계표를 제

출하도록 하며, 미검열가산세와 착오로 기재된 세금계산서합계표에 대한 가산세를 하향조정하여 납세부담을 덜어준 것은 물론, 한계세액공제제도가 적용되는 부동산임대업과 건설기계대여업의 범위를 축소하여 업종간 과세형평을 도모하였다.

1995년 12월 29일 일부개정에서는 소규모사업자에 대한 납세부담을 덜어주기 위하여 과세특례제도 등 소규모사업자에 대한 부가가치세과세제도를 개편하였다. 한계세액공제제도는 연매출액이 1억5천만원 미만인 소규모 개인사업자의 조세부담을 덜어주기 위해 도입되었지만, 제도가 복잡하여 운영상 어려움이 있고 간이과세제도를 도입함으로써 그 취지를 살릴 수 있기 때문에 이를 폐지하며, 종전 과세특례자 중 1과세기간 납부세액이 12만원 미만인 사업자에 대하여 납부의무를 면제하고 있던 것을 납부세액 24만원 미만인 사업자까지로 확대하였다.

1998년 12월 28일 일부개정에서는 성실신고 및 납부를 유도하기 위하여 간이과세자·과세특례자 등 소규모사업자가 세금계산서를 받는 경우 세금계산서에 표시된 세액의 100분의 10 또는 100분의 20을 납부세액에서 공제하던 것을 세금계산서에 표시된 세액의 100분의 20 또는 100분의 30을 공제하도록 하여 소규모사업자가 세금계산서를 받도록 유도하고, 사업자의 과세표준양성화를 유도하기 위하여 국세청장이 음식·숙박업·사업서비스업 등 주로 최종소비자와 거래하는 사업자에 대하여 그 사업규모 등을 감안하여 신용카드가맹점에 가입하도록 행정지도할 수 있도록 하였다. 또 납세자의 성실신고납부를 유도하기 위하여 신고불성실가산세와 납부불성실가산세가 중복적용되는 경우 그 중 큰 금액을 적용하도록 하던 것을 이를 각각 적용하도록 하고, 납부불성실가산세율을 일률적으로 미납세액의 100분의 10으로 하던 것을 납부시기에 따라 차등적용하도록 하였다.

1999년 12월 28일 일부개정에서는 자영업자에 대한 특별과세제도를 개편하여 2000년 7월 1일부터 연간매출액이 4천8백만원 이상 동 금액의 100분의 130에 해당하는 금액이하의 범위내에서 시행령이 정하는 금액 미만인 개인사업자에 대하여 업종별 부가가치율(20%·30% 및 40%의 3단계)에 의한 간이과세방법을 적용하고, 연간매출액이 간이과세

방법을 초과하는 금액 이상 1억5천만원 미만인 개인사업자는 일반과세자로 흡수하도록 하였다. 또 신용카드에 의한 매출분에 대한 세액공제율을 매출액의 1%에서 2%로 확대하고, 공제한도를 연간 300만원에서 500만원으로 상향조정하며, 공제대상자를 직전연도 매출액이 5억원 미만인 개인사업자에서 모든 개인사업자로 확대하였다.

2001년 12월 29일 일부개정에서는 전자상거래 활성화를 지원하기 위하여 개인자영업사업자가 제품 등을 판매하고 전자화폐로 결제받는 경우 그 매출액의 2%를 납부할 부가가치세에서 경감하도록 하였다.

제 3 절 이른바 “유럽형 부가가치세”

이상 살펴본 우리 나라의 부가가치세법제는 이른바 ‘유럽형 부가가치세’를 법제화한 것이라는 점에서 그 의의가 크다. 본 연구의 기본 모티브도 바로 여기에서 출발한다. 우리 나라는 부가가치세를 1977년 7월 1일부터 시행함으로써 유럽형 부가가치세를 시행한 최초의 아시아 국가가 되었는데,³⁶⁾ 유럽형 부가가치세의 이해는 오늘날 볼 수 있는 국제적 기간세목으로서의 부가가치세의 탄생과도 깊은 관련이 있기 때문에, EU의 부가가치세법제를 검토하기 전에 이를 개관해볼 필요가 있다.

일반소비세의 연혁적 발전과정상 최종단계에 해당하는 부가가치세는 1차세계대전 직후인 1918년 독일의 W. von Siemens에 의해 처음으로 거래세인 다단계매상세의 개선을 위한 대안으로 제안된 바 있지만, 오늘날 주류를 이루고 있는 유럽형 부가가치세의 기원은 1954년 프랑스 부가가치세에서 찾는 것이 일반적이다. 프랑스의 부가가치세는 종래의 제조매상세를 대체한 것으로 소비형 부가가치세였으나 제조 및 도매단계에 과세를 한정하였으며 서비스도 과세대상에서 제외하고 있었다. 이러한 프랑스의 부가가치세가 유럽제국에 널리 도입되고 세계 각 국의 기간세목으로서 발전하게 된 것은 유럽공동체가 1957년 로마조약에 따라 유럽공동시장을 창설할 것을 목적으로 유럽경제공동체를 결성하고 이를 위한 세제통합의 일환으로 부가가치세를 공통의 일반소비세로 채택하기로 결

36) 세계에서는 23번째였다.

정한데서 비롯된다. 유럽경제공동체 회원국 6개국 중 프랑스를 제외한 5개국에서는 당시 거래세인 다단계매상세를 실시하고 있었는데, 이러한 누적적 거래세제는 회원국 상호간의 경쟁조건을 왜곡시키는 중대한 문제를 야기했다. 그 이유는 다단계누적과세방식하에서 회원국들은 수입품에 내국소비세를 부과하고 수출품에 대해서는 내국소비세를 환급하고자 하였는데 전단계에서 과세된 세금이 포함된 판매금액을 그 후의 단계에서 다시 과세표준으로 하여 과세하게 되므로 얼마만큼 세금을 부과하고 얼마만큼 세금을 환급해야 하는지를 정확히 파악할 수 없었던 것이다. 이에 누적적 매상세액의 수출환급을 위해서 평균세율제도³⁷⁾를 사용하였지만, 수출과 수입 모두에 과다 또는 과소 환급 및 부과가 나타나기 마련이었고 이로 인해 회원국간 자유로운 재화·자본·노동의 이동이 저해되고 국가간에 무역분쟁을 야기하기도 하였다. 이러한 거래세의 폐단을 제거하고 국경세조정을 둘러싸고 야기되는 무역마찰을 해결하기 위해 조세조화의 일환으로 유럽경제공동체 회원국들에 도입된 것이 부가가치세인 것이다. 1960년 4월에는 독일의 재정학자 Fritz Neumark를 위원장으로 하는 재정재무위원회에서 공동시장의 형성에 저해가 되는 회원국의 조세제도를 분석한 결과 기업의 수직적 통합촉진 효과와 국경세조정의 어려움을 누적적 거래세의 결함으로 지적하였다. 이에 유럽경제공동체 이사회는 1967년 2월, 각 회원국들로 하여금 1970년 1월 1일까지 종래의 다단계 매상세를 부가가치세로 전환할 것을 지시함으로써 부가가치세가 유럽경제공동체의 공통의 일반소비세로 채택되었다. 이에 따라 덴마크가 처음으로 1967년 부가가치세를 도입한 이후, 프랑스의 부가가치세는 1968년 1월 1일부터 소매단계에 까지 확대되고 서비스도 과세대상에 포함하게 되었고, 독일도 1968년 1월 1일부터 종래 다단계 매상세를 부가가치세로 전환하였다.³⁸⁾ 네덜란드는 1969년 1월 1일부터 부가가치세를 도입하였고, 룩셈부르크는 1970년 1월 1일부터 부가가치세를 도입하

37) 이는 유럽경제공동체 설립에 관한 로마조약 제97조의 규정에 근거를 두고 다단계 매상세를 채택하고 있는 가맹국이 수입재화과세와 수출재화세액환급에 적용하기 위하여 정하는 간접세부담율을 말한다.

38) 그러나 부가가치세로서의 성격에도 불구하고 매상세(Umsatzsteuer)라는 실정법의 명칭은 현재까지 그대로 유지하고 있다.

였다. 부가가치세의 도입과정은 1973년 영국과 이탈리아가 부가가치세를 도입함으로써 완료되었다.

우리 나라의 부가가치세법은 소비형 부가가치세에 해당하고, 과세방법상 간접법의 하나인 전단계세액공제방식을 채택하고 있으며, 과세베이스가 넓어 소매단계와 서비스를 포함한다는 점에서 일반소비세에 해당한다는 점에서 유럽형 부가가치세에 따르고 있다. 따라서 우리 나라 부가가치세법의 해석·적용은 물론 문제점과 그 개선방안을 검토함에 있어서는 유럽제국의 부가가치세를 검토하는 것이 중요한 출발점과 방향을 제시해 줄 수 있음을 알 수 있다. 특히 EU 각 국의 부가가치세법제는 EU의 부가가치세지침을 그 기본정신으로 하기 때문에 이러한 유럽지침의 내용을 파악하는 것이 무엇보다도 중요한 첫걸음이 됨도 쉽게 알 수 있다. 이러한 전제하에 이하에서는 EU의 부가가치세지침의 내용을 상세히 살펴보고 이것이 반영된 EU 각 회원국의 부가가치세법제를 개관함으로써 우리 법제를 위해 필요한 중요한 시사점을 도출할 수 있는 기초를 마련하고자 한다.

제 3 장 유럽조세법 일반론

유럽의 부가가치과세법제는 유럽조세법의 일부분을 형성하며, 유럽조세법은 다시 공동체법의 큰 테두리 속에서 파악할 수 있다. 따라서 이하에서는 EU의 부가가치세에 관하여 살펴보기 전에 공동체법과 유럽조세법의 기본적 내용에 대해서 개관해보기로 한다.

제 1 절 공동체법 일반론

I. 유럽법과 공동체법

유럽법은 모든 유럽기구와 제도에 관한 법을 포괄한다. 즉 유럽법은 EU의 법은 물론 예컨대 인권보호에 관한 법과 유럽경제영역(EWR)의 법 및 유럽이사회(Europarat)의 법을 포괄한다. 그러나 인권협약(MRK)의 규정들은 공동체법의 구성부분이 아니다.³⁹⁾ 공동체법은 이러한 유럽법의 일부분이다. 공동체법은 다시 EU의 법(연합법)과 유럽공동체의 법(협회의 공동체법)을 포함한다. (유럽)연합법(Unionsrecht)은 유럽연합조약(EUV 1992/1997)상 공동규정(제1조 내지 제7조), 공통의 대외 및 안전정책(제11조 내지 제28조) 및 사법·내무영역에 있어서의 공동협력(제29조 내지 제42조)에 관한 규정에 의해 계속적으로 발전해온 전통적인 국제법적 공동체법을 의미한다. 협회의 공동체법은 유럽통합의 과정 속에서 중요한 역할을 했던 세 개의 하부공동체, 즉 유럽석탄철강공동체(EGKS), 유럽원자력공동체(Euratom) 및 유럽공동체(EG, 1993년까지는 유럽경제공동체)를 일컫는 말이다. EU의 기초는 바로 이러한 유럽공동체들이다(유럽연합조약 제1조제3항). 각각의 유럽공동체에 관한 조약들은 오늘날 일반조약인 유럽연합조약(EUV)에서 수정되어 계속 발전되고 있다(유럽연합조약 제8조). 결국 현재의 유럽통합의 발전수준에 따

39) EuGH, Urt. v. 20. 2. 2001, Rs. T-112/98, DB 2001, 699. 그러나 공동체법의 일반법원칙에 따르면 기본권은 공동체법의 구성부분이 된다고 한다.

를 때, EU는 세 개의 법적으로 독립한, 그러나 공통된 기관을 통해⁴⁰⁾ 상호 밀접하게 연관되어 오늘날 EU의 근간을 형성하고 있는 공동체들⁴¹⁾과, 두 개의 공동정책분야⁴²⁾들로 구성되어 있다고 말할 수 있다. 유럽의 전체 공동체에 적용되는 법질서로서의 공동체법은 공동체에 소속된 회원국의 영토에서 그 효력을 갖는다. 공동체법은 그 기초가 되었던 국제법상의 조약들로부터 널리 탈피하고 회원국들의 법질서로부터도 독립한 하나의 독자적이고 초국가적인⁴³⁾ 법질서를 형성한다.⁴⁴⁾

40) EU의 근간이 되는 세 개의 공동체, 즉 유럽석탄철강공동체(EGKS), 유럽경제공동체(EWG) 및 유럽원자력공동체(EAG)는 본래 각각의 설립조약에 따라 각료회의, 이사회, 의회기구 및 법원 등 독자적인 기관들을 가지고 있었다(예컨대 Art. 7 Satz 1 EGKSV a.F.; Art. 7 Abs. 1 Satz 1 EGV; Art. 3 Abs. 1 Satz 1 EAGV). 그러나 이들 각각의 기관들은 공동체의 공통의 기관설립에 관한 1957년 3월 25일과 1965년 4월 8일의 합의에 따라 현재와 같은 EU이사회(Rat), 유럽위원회(Kommission), 유럽의회(Europäische Parlament, EP), 유럽법원(Europäischer Gerichtshof, EuGH) 및 유럽감사원(Europäischer Rechnungshof) 등과 경제사회위원회와 지역위원회 등의 부차적 기관들의 체제로 통합되었다. 이에 대한 상세는 *Streinz, Europarecht*, 4. Aufl., 1999, § 4 Rdnr. 226 f. 참조.

41) 위 ‘공동체들’ 중 유럽경제공동체(EWG)는 유럽경제공동체조약(EWGV)이 1986년의 단일유럽의정서(Einheitliche Europäischen Akte, EEA)와 경제영역을 넘어선 규율체계에 관한 1992년 2월 7일의 연합조약(Unionsvertrag)에 근거하여, 유럽연합조약 제8조 제1항에 의해 “유럽공동체조약(EGV)”으로 그 명칭이 변경됨에 따라, 이제는 유럽공동체(Europäische Gemeinschaft, EG)라는 명칭을 갖게 되었다. 따라서 EGKS, EG, EAG를 아우르는 말로서의 “유럽공동체(die Europäischen Gemeinschaften)”와 유럽경제공동체의 후신인 “유럽공동체(die Europäische Gemeinschaft)”는 구분되어 사용하여야 한다.

42) 이는 ①대외 및 안전정책(Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik (GASP); 유럽연합조약 제11조-제28조), ②형사사건상의 경찰공조를 내용으로 하는 사법 및 내무정책(Polizeiliche Zusammenarbeit in Strafsachen(ZBJI), 유럽연합조약 제29조-제42조)을 말한다.

43) 이러한 의미에서 공동체법은 ‘international’이 아니라 ‘supranational’이라고 표현한다.

44) 이에 대해서는 *Streinz, Europarecht*, 4. Aufl., 1999, § 1 Rdnr. 3 ff.; *Takacs, Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 1998, S. 35 f.; *Pieper*, in: Dieter Birk (Hrsg.), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, § 1 Rdnr. 15 f. 참조.

II. 유럽연합과 유럽공동체의 발전

유럽석탄철강공동체(EGKS),⁴⁵⁾ 유럽(경제)공동체(EWG),⁴⁶⁾ 유럽원자력공동체(EAG) 등 국제법상의 조약에 의해 기초되었던 세 개의 통합공동체들은 1958년 1월 1일부터 유럽공동체를 형성하였다.⁴⁷⁾ 그 중 일반적 공동체법질서에 대해서는 유럽경제공동체조약(EWGV)이 그 중요내용을 포함하고 있다. 유럽경제공동체는 본래 관세경제동맹의 창설에 정향해 있었다. 12년간의 경과기간이 지난 후에(유럽경제공동체조약 제8조) 유럽경제동맹은 1969년 헤이그 정상회담에서 새로운 목표를 정립하였는바, 이제는 새로운 재정조직(예컨대 관세, 농업보조금, 회원국들의 부가가치세수입으로부터의 지분 등)을 통하여 독자적인 재정수입을 갖게 된 것이다. 이후 경제동맹은 통화동맹(EWS)과 유럽정치협력(EPZ)에 의해 보충되었고, 일년에 두 번 열리는 유럽이사회(1974년부터)와 직접선거에 의해 의원을 선출하는 유럽의회(1979년부터)에 의해 가시화되었다.

그 이후의 통합절차는 공동체조약들의 개정과 회원국들간의 공고한 내적결합을 전제로 하였다. 이에 세 개의 유럽공동체 창설조약은 1986년 2월 17일과 28일의 단일유럽의정서(EEA)⁴⁸⁾를 통하여 전체 유럽국가들간의 관계를 세 개의 유럽공동체의 토대 위에 하나의 EU로 전환한다는 목표⁴⁹⁾에 의해 수정되었다.⁵⁰⁾ 내용적으로도 각 회원국들은 1992년 12월 31일이 될 때까지 단계적으로 통화정책, 사회정책, 연구·기술발전 및 환경보호영역 등에 있어서 상호협력할 수 있는 하나의 역내시장(Binnenmarkt)을 창설할 의무를 부담하게 되었다.⁵¹⁾ 대외정책적 협력은 유럽정치협력(EPZ)에 의해 법적으로 확고히 되었다.

45) 1952년 설립됨.

46) 1957년 3월 25일 이른바 '로마조약'에 의해 설립되었고, 1993년 이후 유럽공동체(EG)로 개칭됨.

47) 유럽공동체에서 EU로의 발전에 대해서는 *Badura, Staatsrecht, 2. Aufl., 1996, S. 350 ff.* 참조.

48) 1987년 7월 1일자로 발효.

49) 유럽경제공동체조약 제236조 참조.

50) *Schweitzer/Hummer, Europarecht, 5. Aufl., 1996, Rz. 47 ff.* 참조.

51) 단일유럽의정서 제13조 내지 제15조 참조.

단일유럽의정서 서문에 표현된 하나의 EU를 창설한다는 목표는 마침내 유럽연합조약(EUV)에 의해 달성되었다.⁵²⁾ 유럽연합조약은 1992년 2월 7일에 Maastricht에서 서명되었고 1993년 11월 1일 발효하였다. 유럽연합조약이 발효하기 위해서는 국민투표를 통해 받아들여져야 했고, 회원국들의 의회에서 비준되어야 했다. 유럽연합조약은 기존의 세 개의 유럽공동체조약(EGKS, EG 및 EAG)과 저촉되지 아니한다. EU는 국제법이나 민사법에 의해 권리능력을 부여받는 것이 아니다. EU는 그 자체 국가도 아니고, 국제기구도 아니다. 단지 국가적으로 조직된 유럽의 각 민족들의 연합을 실현하기 위한 국가결합체이다. 공동체기관의 법적 행위는 EU에 귀속되는 것이 아니라, 개개의 공동체(예컨대 EG)에 귀속된다. EU는 위에서 설명한 바와 같이 공통의 대외 및 안전정책과 내무 및 사법정책에 있어서의 협력을 표방하는 세 개의 공동의 지주(EGKS, EG, EAG) 위에 근거하고 있다.

유럽연합조약은 또한 하나의 일반조약이다. 그 속에는 새로워진 공동체법적 토대위에 서게 된 세 개의 공동체에 공통된 규정들과, 국제법적 기초 위에 실현된 공통의 대외 및 안전정책에 관한 규정 및 사법·내무 영역에 있어서의 공동협력에 관한 규정들이 들어있다. 유럽연합조약은 또한 유럽경제공동체조약을 유럽공동체조약으로 수정하였다. 연합과 공동체는 하나의 역내시장과 단일의 통화를 사용하는 통화 및 경제연합(WWU)을 창설할 것을 목표로 정하고 있다(유럽공동체조약 제2조). 1993년 1월 1일부터 실현된 역내시장⁵³⁾은 조약상의 규정에 따른 상품·인력·서비스 및 자본의 자유로운 거래가 보장되는 국경없는 공간을 포괄하는 개념이다. 역내시장은 통화 및 경제동맹에 의해 보충된다(유럽공동체조약 제102a조 내지 109m조).⁵⁴⁾

52) *Beutler/Bieber/Pipkorn*, Die Europäische Union, 4. Aufl., S. 73 f.; *Bleckmann*, DVBl. 1992, 335; *Ress*, JuS 1992, 905 참조.

53) 단일유럽의정서 제13조; 유럽경제공동체조약 제8a조 내지 제8c조; 유럽공동체조약 제7a조제1항 및 제2항 참조.

54) 유럽공동체조약 제99조에서 이사회는, 아래에서 보는 바와 같이, 역내시장의 창설과 기능을 위해 부가가치세규정의 조화가 필요하다고 인정하는 경우 부가가치세에 관한 법규정을 제정할 의무가 있다.

유럽연합조약과 유럽공동체조약은 1997년 10월 2일의 Amsterdam조약에 의해 형식적 및 실질적으로 변화하였다.⁵⁵⁾ 실질적으로 Amsterdam조약은 공동체의 제도적 체계를 강화하고, 사법 및 내무정책에 있어서의 협력과 Schengen협정의 기본사항을 유럽공동체조약으로 끌어들이고, 각 나라들의 관심정책들을 상호조정하고, 다른 회원국이 특별히 참여하려 하지 않는 이상, EU와 유럽공동체의 법적 테두리 내에서 개개의 회원국간 협력을 더 수월하게 하였다(이른바 탄력성). 유럽연합조약이 성립함에 따라 유럽공동체조약은 전면개정되어 새로운 조문번호가 매겨졌다. 그에 총 조문수도 종래 248개조에서 314개조로 늘어났다. 최근에 2001년 2월 26일의 Nizza조약의 결과 EU는 새로운 회원국의 가입을 준비하고 있다. 또한 사법관할에 관한 규정들(신유럽공동체법 제220조)도 그사이 강화된 요건에 맞춰 손질되었다. 유럽경제공동체(EWG)는 본래 6개 국가에 의해 창설되었다. 2001년 6월 현재 유럽공동체(EG)에는 15개 국가가 속하고 있다. 새로이 회원국으로 가입하는 나라는 기존의 공동체법을 수용하여야 한다. 이를 위하여 회원국으로 가입하는 나라에 대해서는 일정한 경과기간이 부여된다.

III. 공동체의 기관

공동체에 부여된 임무는 구체적으로 공동체의 기관에 의해 수행된다(유럽공동체조약 제7조 제1항). 유럽공동체에는 다음과 같은 기관들이 있다.

1. 유럽의회(Europäische Parlament, EP)

유럽의회는 Straßburg에 위치하며 2001년 6월 현재 제4차 임기 중에 있으며, 유럽공동체조약 제190조에 따라 5년의 임기로 회원국 시민들로부터 보통·직접선거에 의해 선출된 626명의 의원들로 구성되어 있다. 유럽의회는 공동체의 법정립(입법)과 예산안수립과정(유럽공동체조

55) *Vöneky/Rau, Völkerrechtliche Praxis der Bundesrepublik Deutschland im Jahre 1999*, in: *ZaöRV* 61/4 (2001), S. 877 (1012).

약 제272조제4항)에 참여하며, 질의제도와 조사위원회를 통해 위원회와 이사회에 대한 통제권한을 행사한다.

2. 이사회(Rat)

이사회는 조약의 목적을 실현하기 위하여 조약이 정하는 바에 따라 입법권한과 결정권한 및 행정권한을 행사한다(유럽공동체조약 제202조). 이사회는 또한 역외 제3국가나 국제기구와의 협정을 체결한다(유럽공동체조약 제228조). 이사회는 조약의 목적을 달성하기 위하여 명령이나 지침과 같은 2차적 공동체법을 의결하며, 이사회가 승인한 법적 행위에 있어서 당해 규정의 집행권한을 위원회에 위임할 수도 있다(유럽공동체조약 제202조). 이사회는 유럽의회와 더불어 유럽공동체의 예산에 대하여 결정하며(유럽공동체조약 제272조제3항), 중요한 인사결정을 의결한다.

3. 위원회(Kommission)

유럽공동체의 위원회는 공동체조약의 동력원이자 감시자요 진정한 매개체이자 수호자이다.⁵⁶⁾ 위원회의 임무로는 통제기능(1차공동체법과 2차공동체법의 회원국과 자연인 및 법인에 대한 적용을 감시함), 주도기능(이사회 결정에의 제청권을 독점함), 집행기능(이사회 명령의 실행 및 관철시킴), 권고·조언기능(권고와 견해표명 등), 대표기능(회원국에 대하여 유럽공동체를 대표함) 등을 들 수 있다(유럽공동체조약 제211조). 위원회는 이사회에 대하여 명령이나 지침과 같은 법적 행위의 제정을 제청하고, 권고와 견해표명을 낼 수 있다(유럽공동체조약 제249조). 위원회는 조약의 적용에 대하여 통제권·조사권·질문권과 회원국의 조약침해절차에의 소환 등을 통하여 주의를 기울여야 한다(유럽공동체조약 제211조). 이를 통하여 위원회는 공동체법이 통일적이고 올바르게 해석되고 적용되는지를 감시한다. 위원회는 그밖에도 자유로운 재화거래(유럽공동체조약 제23조 이하, 제28조 이하)나 법적 조화와 조세조화(유럽공동체조약 제99조 이하)의 영역 등에서 많은 개별권한들을 가진다. 위원

56) Hallstein, Die Europäische Gemeinschaft, 5. Aufl., S. 82, 83.

회는 20명의 위원들로 구성되어 있는바, 의장과 각 회원국들로부터 최소한 1명 이상의 위원들을 받아 구성한다. 위원들은 공동체의 공공복리를 위하여 완전하게 독립적으로 활동한다(유럽공동체조약 제213조제1항, 제2항). 의장은 만장일치에 의해 결정되며, 그 밖의 위원회구성원은 각 회원국의 정부에 의해 지명되고 유럽의회의 동의에 따라 각 회원국 정부들로 구성된 합의기구의 구성원으로 임명되며 임기는 5년이다(유럽공동체조약 214조). 위원회의 임무는 각 전문영역에 따라 각 위원회구성원에게 귀속된다. 위원회에서의 결정은 다수결에 의해 내려진다(유럽공동체조약 제219조).

4. 유럽법원(EuGH)

유럽공동체의 법원은 공동체조약들의 해석과 적용에 있어서 1차적 공동체법과 2차적 공동체법 및 이로부터 파생된 일반법원칙과 관련 국제법 등의 법을 수호하는 역할을 한다(유럽공동체조약 제220조).

유럽법원은 유럽공동체의 최고법원이다. 유럽법원은 열거된 권한에 근거하여 공동체기관이나 회원국들이 다룰 때에는 헌법법원으로서, 개인이 공동체기관의 결정을 다투고자 할 때에는 행정법원으로서 당해 사안을 결정한다(유럽공동체조약 제230조). 또한 유럽법원은 상소법원이다.⁵⁷⁾ 유럽법원은 공동체법문제만을 판단한다. 국내법에 대해서는 결정하지 아니한다. 위원회, 이사회 및 회원국들은 객관적 조약침해의 경우 특별한 권리보호이익 없이도 원고적격을 가진다(유럽공동체조약 제226조 및 제227조). 반면 자연인과 법인은 그들의 인적 이익이 직접적·개별적으로 관련된 경우에만 적법하게 소를 제기할 수 있다(유럽공동체조약 제230조). 유럽법원은 Luxemburg에 위치하며 1958년 이래 기존의 세 개의 유럽공동체들의 공통의 법원이었다(유럽경제공동체조약 제164조 이하). 2001년 6월 현재 유럽법원에는 각 회원국으로부터 임명된 15명의 판사가 있다. 유럽법원은 기본적으로 공개구두변론을 원칙으로 하며 전원합

57) EU에서의 권리보호체계에 대해서는 *Rengeling/Middeke/Gellermann, Rechtsschutz in der Europäischen Union*, 1994 참조.

의체와 3명 내지 5명으로 구성된 합의부로 구성되어 있다.

유럽법원의 부담을 경감시키기 위해 1989년에는 Luxemburg에 제1심법원(EuG)이 병설되었다(유럽공동체조약 제225조). 15인으로 구성된 제1심법원은 공무원소송, 경쟁사건 및 손해배상소송 등 일단의 소송에 대하여 결정하며, 특히 자연인과 법인에 대해서는 특정한 전문영역에 제한함이 없이 모든 다툼에 대해 결정한다. 유럽법원은 상소심절차에서 권한, 절차 및 공동체법의 준수여부 등을 심사한다(유럽공동체조약 제225조제1항).

유럽법원은 또한 제1의 통합요소로 나타내지기도 한다. 공동체내에서의 법적용에 대하여 결정적으로 중요한 판결을 내렸던 사례로는 1차적 공동체법의 직접적 적용가능성에 관한 판결⁵⁸⁾, 국내법에 대한 공동체법의 적용우위에 관한 판결⁵⁹⁾, 불문의 공동체법원칙에 관한 판결⁶⁰⁾ 등이다.

5. 공동체의 법적 행위

유럽공동체조약 제249조는 유럽공동체의 기관이 정립할 수 있는 법적 행위에 대해서 (예시적으로) 열거하고, 그 효력에 대해서 설명하고 있다. 주어진 임무를 수행하기 위해 유럽공동체조약이 정하는 바에 따라 유럽의회와 이사회는 공동으로 법을 제정할 수 있고, 이사회와 위원회는 특별한 조약영역에 있어서 법을 제정할 수 있다. 이러한 법제정 행위는 그러나 일정한 허용된 형식에 의해서만 가능한데, 그러한 형식으로는 명령, 지침, 결정 및 권고와 견해표명 등이 있다.

(1) 공동체의 명령(Verordnung)은 유럽의 법률이라고 할 수 있다. 명령은 유럽공동체조약 제249조에 따라 이사회에 의해 - 통상적으로 위원회의 제청에 따라 - 또는 집행명령으로서 위원회에 의해 제정된다. 명령은 일반적 적용력을 가진다. 즉 모든 영역에 있어서 구속력을 가지며 각 회원국에서의 전환과정을 필요로 하지 않고 모든 회원국에서 직접적으로 적용된다. 명령은 이에 관련된 회원국과 그 나라의 행정기관·법원

58) EuGH, Urt. v. 5. 2. 1963, Rs. 26/62, EuGHE 1963, 3.

59) EuGH, Urt. v. 15. 7. 1964, Rs. 6/64, EuGHE 1964, 1251.

60) EuGH, Urt. v. 12. 11. 1969, Rs. 29/69, EuGHE 1969, 419.

및 법인들에 대하여 권리와 의무를 근거지우며 그와 상반되는 국내법을 배척한다. 명령이 개별적인 경우에 더 구체적인 설명을 요하는 규정을 포함하고 있는 한에서만 이 부분에 대해 국내법을 주장할 수 있다.⁶¹⁾

(2) 반면 유럽공동체의 지침(Richtlinie)은 그 대상으로 하는 모든 회원국에 대하여 단지 그 지침이 달성하려고 하는 목표와 관련해서만 구속력을 발휘한다. 명령과는 달리 지침은 모든 회원국내에서 모든 법인들에 대해 직접적으로 적용되는 것이 아니라, 지침의 내용상 법인, 행정기관이나 법원 등이 관련된다하더라도 단지 당해 회원국에만 정향할 따름이다. 지침은 그 추구하는 목표와 관련하여 지침의 내용이 회원국의 국내법에 적기에 그리고 올바르게 완전하게 전환될 것을 의무지울뿐, 이를 위하여 회원국이 어떤 형식과 방법을 선택하는지에 대해서는 이를 회원국에 일임한다.⁶²⁾ 유럽공동체조약 제249조에서는 지침과 관련하여 2단계의 입법절차를 전제하고 있다. 먼저 1단계로서 당해 회원국을 의무지우는 지침이 제정된다. 2단계로 회원국은 이러한 지침에 합치하는 국내법규(법률, 법규명령 등)를 창설하여 자국민에 대한 지침내용의 구속성이 근거지워지도록 한다. 유럽공동체조약 제10조제1항 및 제2항과 제189조제3항의 이른바 ‘공동체충성의 원칙’은 회원국들로 하여금 지침의 내용을 적기에, 올바르게 그리고 완전하게 국내법에 반영·전환할 것을 의무지운다.

(3) 결정(Entscheidung)은 구속력 있는 개별 사안에 대한 규율로서 특정 회원국이나 개별화할 수 있는 자연인이나 법인에 대해 대외적 효력을 갖는 규율행위를 말한다. 즉 공동체의 기관에 대한 규율이 아니다. 결정은 법적 상태를 형성하는 행정조치로서 이를 통해 권리나 의무가 확정·창설·변경되거나 근거지워진다. 결정에 대해서는 유럽법원에서 이를 다룰 수 있다.

(4) 회원국 또는 일반사인이나 기업에 대한 권고(Empfehlungen)와 견해표명(Stellungnahmen)은 유럽의회와 이사회가 공동으로 할 수도

61) EuGH, Urt. v. 31. 1. 1978, Rs. 94/77, EuGHE 1978, 99 (115).

62) 이는 마치 당해 규율내용의 대강을 정하는 일반법·기본법(Rahmengesetz)과 유사하다고 볼 수 있다.

있고, 이사회나 위원회가 각각 개별적으로 할 수도 있는데 구속력은 없다(유럽공동체조약 제249조). 단지 사실적·정치적·심리적 효과를 가질 뿐이다. 일정한 경우에는 공동체법상의 법효과가 발생하기 위한 요건이 되는 경우도 있다(유럽공동체조약 제102조 및 제115조제1항).

IV. 법공동체로서의 유럽공동체

1. 유럽공동체의 법적 성격

유럽공동체(EG)는 고유한 법질서를 가지는 국가 위의(‘überstaatlich’)⁶³⁾ 법공동체이다. 공동체법은 공동체로 연결된 회원국들의 영토에 적용된다. 이때 창설조약들은 공동체법에 의한 법정립(유럽공동체조약 제5조)에 있어 그 토대이자 테두리이며 한계이다.⁶⁴⁾ 회원국들이 창설조약에 대해 동의함으로써 그러한 법정립작용들은 고유한 공동체법으로서의 법적 내용을 포함하게 되며, 직접적으로 회원국들에 적용된다. 공동체는 유럽공동체조약에서 부여된 권한과 목적(유럽공동체조약 제5조)의 테두리 내에서만 법정립작용을 통해서 활동할 수 있고, 조약목적의 달성을 위해 필요한 정도를 넘어서 활동할 수 없고 배타적 권한이 아닌 경우 단지 보충적으로만 활동할 수 있다. 공동체는 역내시장을 점진적으로 실현하기 위하여(유럽공동체조약 제14조제1항 및 제2항) 상품·인력·서비스 및 자본의 자유로운 거래에 대한 장애물을 제거하기 위한 지침을 제정할 수 있다.⁶⁵⁾ 공동체법은 독자적인 법이며, 국제법이나 국내법이 아니다.⁶⁶⁾ 공동체법은 회원국의 법질서와는 별개로 존재한다. 공동체법이

63) EuGH, Urt. v. 14. 12. 1992, Rs. 1/91, EuGHE 1991, I-6079; v. 23. 4. 1986, Rs. 294/83, EuGHE 1986, 1339; v. 15. 7. 1964, Rs. 6/64, EuGHE 1964, 1253; *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, § 9; *Hailbronner*, JuS 1990, 263; *Groß*, JuS 1991, 522 (523); *Stern*, Staatsrecht I, 2. Aufl., § 15 II 6, S. 527. 또는 ‘supranational’이라고 표현하기도 한다. 이에 대해서는 *Pieper*, in: Dieter Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 1 Rdnr. 44 참조.

64) EuGH, Urt. v. 5. 10. 1978, Rs. 26/78, EuGHE 1978, 1771(1780).

65) EuGH, Urt. v. 13. 5. 1997, Rs. C-233/94, EuGHE 1987, I-2405.

66) BVerfGE 37, 271; 31, 145.

회원국의 국내법질서에 영향을 미칠 수 있는 것은 유럽공동체에의 가입과 연관된 조약상의 법이전에 근거한 것이다.

2. 1차적 공동체법과 2차적 공동체법

공동체법의 법원은 위에서 간단히 언급하면서 지나간 것처럼 크게 1차적 법원과 2차적 법원으로 나누어 고찰할 수 있다.

(1) 1차적 법원

1차적 공동체법이란 유럽석탄철강공동체, 유럽(경제)공동체 및 유럽원자력공동체 등 유럽공동체들의 설립조약과 그 부속서, 의정서 및 조약의 개정·보충문서⁶⁷⁾들을 총괄하여 일컫는 말이다. 가장 중요한 조약의 개정·보충은 1986년의 단일유럽의정서(EEA)와 1992년 2월 7일의 연합조약(일명 Maastricht조약)⁶⁸⁾이었다. 이러한 1차적 공동체법은 회원국간의 국제법상 조약에 의해 성립되며, 모든 회원국에 직접적으로 적용된다.⁶⁹⁾

67) 이러한 EGKS, EWG(EG), EAG 등 설립조약의 개정·보충문서로서 중요한 것으로는 “유럽공동체에 공통기관에 관한 협약”(로마조약과 동시에 체결되고 발효됨), “통합조약”(1965년 4월 8일 서명, 1967년 7월 1일 발표), “제1차 예산조약”(1970년 4월 22일 서명, 1971년 1월 1일 발효), “제1차 가입조약(영국, 아일랜드, 덴마크 가입)”(1972년 1월 22일 서명, 1973년 1월 1일 발효), “제2차 예산조약”(1975년 7월 22일 서명, 1977년 6월 1일 발효), “제2차 가입조약(그리스 가입)”(1979년 5월 28일 서명, 1981년 1월 1일 발효), “유럽공동체설립조약을 그린란드에 관하여 개정하는 조약(그린란드 탈퇴)”(1984년 3월 13일 서명, 1985년 2월 1일 발효), “제3차 가입조약(스페인, 포르투갈 가입)”(1985년 6월 12일 서명, 1986년 1월 1일 발효), “단일유럽의정서”(1986년 2월 17일, 28일 서명, 1987년 7월 1일 발효), “유럽연합조약”(1992년 2월 7일 서명, 1993년 11월 1일 발효), “유럽경제지역협정”(1992년 5월 2일 서명, 1994년 1월 1일 발효), “제4차 가입조약(스웨덴, 핀란드, 오스트리아 가입)”(1994년 6월 24일 서명, 1995년 1월 1일 발효), “Amsterdam조약”(1997년 6월 16일, 17일 서명) 등을 들 수 있다.

68) 이 조약은 기존의 세 가지 공동체조약(EGKS, EWG(EG), EAG)을 변경하거나 그 일부를 공통조항에 의해 대체하였을 뿐 아니라, 이 조약을 통하여 공동의 대외 및 안전정책(GASP)과 사법 및 내무부문(ZBJI)의 정부간 공조와 상호협력을 추구하는 위 세 가지 공동체의 연결체로서의 유럽연합(Europäische Union)이 창설되었다(유럽연합조약 제1조 제3항 1문).

69) *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 21 Rz. 14.

(2) 2차적 법원

반면에 2차적 공동체법은 유럽공동체(EG)의 기관이 설립조약들에 근거해 제정한 법을 말한다. 공동체 기관의 법정립권한은 1차적 공동체법으로부터 나온다.⁷⁰⁾ 유럽공동체조약(EGV) 제249조는 2차적 공동체법의 법원으로서 명령(Verordnungen), 지침(Richtlinien), 결정(Entscheidungen), 권고(Empfehlungen), 견해표명(Stellungnahmen)을 구분하고 있다. 유럽원자력공동체조약 제161조 제1항은 유럽이사회와 유럽위원회가 명령, 지침 및 결정을 제정·발령하거나 권고와 견해표명을 발할 수 있도록 하고 있으며, 유럽공동체조약 제249조 제1항은 이에 더하여 유럽의회가 유럽이사회와 공동으로 명령, 지침, 결정, 권고, 견해표명 등을 발할 수 있도록 규정하고 있다.⁷¹⁾ 명령과 같이 직접적으로 효력을 발하는 경우가 아닌 한, 2차적 공동체법은 회원국들로 하여금 공동체법을 국내법질서로 반영·전환하도록 의무지운다. 이러한 의무의 불이행에 대해서는 이른바 ‘조약침해소송(Vertragsverletzungsklage)’에 의해 다룰 수 있지만, 그 결과를 관철시킬 수는 없고, 일정한 제재조치에 의해 그 이행을 확보할 따름이다. 또한 국내법질서 중 유럽법원에 의해 승인된 일반적 법원칙(예컨대 비례성의 원칙, 신뢰보호의 원칙)은 헌법적 지위를 갖는 강행적 공동체법으로서 각 회원국들은 이를 준수하여야 한다.

3. 공동체법과 회원국 국내법의 충돌

공동체법의 수범자는 우선 각 회원국이지만, 그밖에도 공동체권역에 거주하고 활동하는 사람과 사람의 집단도 포함된다. 따라서 공동체법과 국내법을 원칙적으로 별개의 법질서로 규정한다면 동일한 영토 위에 두 개의 독자적인 법질서가 존재하게 되어 양자간에는 항시 충돌할 위험이

70) EuGH, Urt. v. 5. 10. 1978, Rs. 26/78, EuGHE 1978, 1771.

71) 유럽석탄철강공동체조약 제14조에서는 명령, 지침, 결정 등 내용상 동일한 법적 행위에 대하여 다른 용어를 사용하고 있다. 이하 본 보고서에서는 통례에 따라 유럽공동체조약과 유럽원자력공동체조약에서 사용되는 용어례에 따라 서술하기로 한다.

내재하고 있다. 충돌의 예방이나 충돌의 해결이 문제시되는 것은 바로 공동체법이 회원국에 전혀, 또는 적기에 또는 완전히 전환되지 않거나 부적절하게 전환·반영된 경우이다. 여기서 공동체법과 국내법의 관계에 관한 문제가 제기된다.

V. 공동체법의 효력

공동체법은 회원국의 국내법에 영향을 미친다. 이러한 공동체법의 효력은 조약상의 수권에 근거한다. 회원국들이 조약내용을 이행할 의무를 지는 것도 바로 여기에 연계하는 것이다. 공동체법은 그 소속기관들로 하여금 일방적으로 회원국들의 법을 폐지하도록 권한을 부여하는 것이 아니라, 회원국들로 하여금 공동체법을 회원국의 국내법에 반영하도록 의무지울 뿐이다.

그러나 공동체규정의 적용대상영역에 이미 기존의 국내법규정이 존재하고 있는 한, 공동체법과 국내법이 상호 충돌할 수 있는 위험은 상존하며, 이러한 문제를 어떻게 해결해야 할 것인가에 관한 문제가 항상 제기되는 것이다.⁷²⁾ 이러한 문제에 대하여 유럽공동체조약(EG-Vertrag)은 회원국들의 조약이행의무와 협력의무의 범위 내에서 규정할 뿐이다. 유럽공동체조약 제10조에 투영되어 있는 상호간 공동체충실의 원칙은 동 조 제1항 제1문에서 회원국의 모든 공권력주체로 하여금 유럽공동체조약으로부터의 의무를 이행하기 위해 적합한 일반적이거나 특별한 조치들을 취할 것을 의무지우며, 동 조 제1항 제2문에서는 공동체의 기관들이 그의 임무를 이행함에 있어 수월하도록 할 것을 규정하고 있으며, 아울러 그에 반하는 행위를 중지할 것도 규정하고 있다(제10조 제2항).

이러한 충돌해결의 문제는 결국 유럽법원의 판단에까지 이르렀는 바, 그간 유럽법원의 확고하게 굳은 판례입장에 따르면,⁷³⁾ 규율내용이 동일

72) *Birkenfeld*, *StuW* 1998, 55 (56).

73) EuGH, *Urt.* v. 15. 7. 1964, Rs. 4/64, *EuGHE* 1964, 1251; v. 12. 7. 1964, Rs. 6/64, *EuGHE* 1964, 1251 (1270); v. 13. 2. 1969, Rs. 14/68, *EuGHE* 1969, 1; v. 9. 3. 1978, Rs. 106/77, *EuGHE* 1978, 629 (644 f.); v. 10. 7. 1980, Rs. 826/79, *EuGHE* 1980, 2559; v. 4. 2. 1988, Rs.

한 이상 공동체법의 1차적 및 2차적 법원은 회원국의 국내법에 대하여 효력상 및 적용상의 우위를 가진다고 한다.⁷⁴⁾ 이러한 공동체법보다 나중에 제정된 것은 물론 이전에 제정된 회원국 실정법에 대한 공동체법의 우위는 1차적 공동체법의 불문규범에 근거하고 있다.⁷⁵⁾ 그러나 여기서 공동체법의 적용우위란 곧 이에 반하는 회원국 국내규범의 무효를 의미하는 것은 아니다. 공동체법에 모순되는 국내법은 단지 공동체법에 의해 규율되는 법률관계에 대하여 적용되지 않을 뿐이다. 공동체법의 우위란 따라서 양 규범의 충돌사태에 있어서 국내규정의 적용배제라는 효과를 가져올 뿐이다. 그 외에 공동체법에 모순되지 않는 국내법 자체는 계속적으로 적용가능하다.

그와 같은 공동체법의 적용우위는 회원국의 법률 뿐 아니라 헌법에 대해서도 마찬가지이다.⁷⁶⁾ 이러한 효과는 독일의 경우 기본법 제23조 제1항에 따라 헌법적 근본구조와 헌법의 기본틀이 영향받지 않는 한에서 인정된다고 한다.⁷⁷⁾ 유럽법원이 공동체의 일반적 법원칙의 구성부분인 기본권보호를 인정한 이래, 독일의 연방헌법재판소는 더 이상 공동체법상의 조치들을 기본권에 대한 실제적 위반에 관하여 심사하지 않고 있다. 연방헌법재판소는 단지 무조건적으로 준수되어야 할 기본권보장이 유럽법원에의 제소를 통해서 실현될 수 없거나⁷⁸⁾ 공동체법의 국내법으로의 전환(Umsetzung)에 있어 직접관계인의 헌법적으로 보호되는 법적 지위가 침해된 경우에만 보충적으로 심사할 수 있다고 한다.⁷⁹⁾

157/86, EuGHE 1988, 673; v. 20. 9. 1988, Rs. 190/87, EuGHE 1988, 4689 (4722).

74) 이러한 입장은 또한 독일의 연방헌법재판소의 견해이기도 하다. 이에 대해서는 BVerfGE 37, 271 (280); 73, 339 (367); BVerfG, UR 1987, 355; UR 1988, 25 참조.

75) BVerfG, UR 1987, 355; *Birkenfeld/Forst*, Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, S. 38; *Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems, S. 95.

76) BVerfGE 22, 287; 37, 271; 73, 339.

77) BVerfGE 58, 1; 89, 155.

78) BVerfGE 73, 339 (372, 387).

79) BVerfG, JuS 1993, 596. 이러한 입장은 최근 연방헌법재판소의 결정을 통해서 다시 확인된 바 있다(EuZW 2000, 720 ff.). 사안에서는 유럽공동체의 바나나시장

제 2 절 유럽조세법

공동체법은 특별히 조세법규정의 제정에 관한 직접적인 수권규정을 포함하고 있다(유럽공동체조약 제95조 이하). 이들 규정은 특히 부가가치세, 소비세 및 그 밖의 간접세에 대한 수권을 내용으로 하고 있다. 그러나 유럽조세법을 파악하기 위해서는 그밖에도 개별 국가들의 조세법의 적용에 영향을 미치는 공동체법의 일반규정이나 조세외의 개별 법영역에 관한 규정들도 중요한 의미를 가진다.

I. 조세관련규정과 그 제한된 기능영역

유럽조세법의 기초는 다름 아닌 유럽공동체조약(EG-Vertrag)이다.⁸⁰⁾ 공통의 역내시장을 창출하기 위해서 유럽공동체는 필연적으로 여러 가지 관점에서 회원국들의 국내 조세질서와 관련하지 않으면 안 된다. 왜냐하면 회원국간의 상이한 조세질서는 공통의 시장이 기능하는 데에 매우 본질적인 영향을 미칠 것이기 때문이다.⁸¹⁾ “역내의 국경 없는 공간(유럽공동체조약 제14조 제2항)”에는 조세국경의 철폐도 해당한다. 조세의 조화(Steuerharmonisierung)는 따라서 유럽공통시장의 가장 중요한 목적에 속한다.⁸²⁾

규제에 관한 명령(EWG Nr. 404/93)에 따른 수입규제규정의 적요에 의해 독일의 기본법상의 기본권이 침해되었는지가 문제되었다. 행정법원은 결정을 통해서 1996년 10월 24일 연방헌법재판소에 당해 바나나시장규제에 관한 유럽공동체 명령의 적용이 독일의 헌법과 부합하는지에 관한 몇 가지 문제에 대하여 제청하였다. 이러한 제청에 대하여 연방헌법재판소 제2부는 2000년 6월 7일 결정을 통해 부적법하다고 선언하였고, 이를 2차적 공동체법에 의해 국내 헌법상의 기본권이 침해되었다고 주장하는 국내법원의 위헌제청이나 헌법소원에 있어서의 이른바 “특별한 허용성요건”을 들어서 근거지웠다. 이에 따르면 공동체법에 의한 기본권침해를 주장하는 위헌제청이나 헌법소원은 절대적으로 요청되는 기본권보호가 일반적으로 보장되지 못함으로써 회원국과 공동체 영역에 있어서의 기본권보호의 대립이 연방헌법재판소가 1986년 10월 22일 판결(BVerfGE 73, 339)에서 제시한 바와 같은 정도로 인정됨을 근거지울 수 있어야 한다고 판시하였다.

80) 유럽석탄철강공동체조약(EGKS)과 유럽원자력공동체조약(EAGV)은 그 자체 조세관련규정을 포함하고 있지 아니하다. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 2 Rdnr. 47.

81) Oppermann, Europarecht, 2. Aufl., Rdnr. 1151.

82) Takacs, Das Steuerrecht der Europäischen Union, S. 121.

그러나 유럽공통의 시장창출과 관련하여 유럽공동체조약이 조세영역과 관련하는 것은 매우 한정적임을 부인할 수 없다. 어떻게 보면 유럽공동체조약상 조세의 문제는 필요불가결한 부분에만 국한하고 있다는 인상을 지울 수 없다. 왜냐하면 조세권력(Steuer Gewalt)은 재정고권의 가장 중요한 구성부분으로서 회원국의 주권의 핵심영역에 속하는 사항이기 때문이다.⁸³⁾ 그러한 점에서 유럽공동체조약 제2조와 제3조에서도 조세차별화의 제거와 조세조화는 공동체의 독립한 목적과 임무로서 열거되고 있지 못한 것이다. 유럽공동체조약상의 원칙규정들과 관련 조세규정들(유럽공동체조약 제90조 이하)이 조세정책적 조치들을 공동체의 활동영역 속으로 관련시키는 것은, 이것이 조약이 추구하는 기본적 자유에 대한 장애의 제거와 자유로운 경쟁체계의 유지를 위한 수단으로서의 의미를 가지는 한에서 그러하다.⁸⁴⁾

다른 한편 제한적 수권의 원칙(유럽공동체조약 제5조 제1항)⁸⁵⁾은 바로 조세영역에도 그 효력을 미친다. 즉, 동 원칙에 따르면 유럽공동체는 유럽공동체조약에서 부여받은 권한과 설정된 목적 내에서만 행위할 수 있지, 필요한 목적을 넘어서 활동할 수는 없다. 배타적 권한을 부여받은 경우가 아닌 이상 단지 보충적으로 활동할 수 있을 뿐이다.⁸⁶⁾ 조세조화를 위한 조치도 역내시장의 기능을 위해 실제로 필요한 경우에만 발해질 수 있다. 그러나 이러한 원칙은 나아가 유럽공동체조약 제308조에 따른 조약흡결의 치유에 관한 수권에 의하여 현저히 완화되고 있다.⁸⁷⁾ 이에 따르면 역내시장 내에서 공동체의 목적을 실현하기 위하여 공동체

83) *Oppermann, Europarecht, 2. Aufl., Rdnr. 1153.*

84) 유럽공동체조약 제14조 제2항에 따르면 역내시장은 재화와 사람, 용역 및 자본의 자유로운 거래가 조약이 규정하는 바에 따라 보장되는 “국경 없는 내부영역”으로서 정의되고 있다. 유럽공동체조약 제3조는 여기에 회원국들간의 관세철폐(a.), 공동의 무역정책의 도입(b.), 재화·용역 및 자본의 자유로운 거래(c.), 공동의 시장 내에서의 경쟁을 그 왜곡으로부터 보호할 수 있는 체계의 정립(g.) 등 어떤 행위들이 역내시장의 설립에 있어 중요하게 관련되는지를 분명히 하고 있다.

85) 이에 대해서는 *Streinz, Europarecht, 4. Aufl., Rdnr. 436, 437* 참조.

86) 이러한 원칙은 이미 유럽공동체조약 제249조 제1항에서 분명히 드러난다. 즉, 이에 따르면 법정립기구로서의 이사회, 위원회, 유럽의회 등은 “이 조약이 정하는 바에 따라” 조약이 규정한 법적 행위를 발령할 수 있다.

87) *Streinz, Europarecht, 4. Aufl., Rdnr. 437.*

의 행동이 필요하지만 유럽공동체조약에는 이를 위해 필요한 권한이 규정되어 있지 않은 경우 이사회(Rat)는 만장일치로 적절한 규정을 제정할 수 있다. 따라서 개별적인 경우 조약목적의 실현을 위해 조세법적 관련성을 갖는 문제의 해결이 사물논리적으로 전제되는 때에는 유럽공동체조약 제308조로 돌아가는 것을 충분히 고려할 수 있는 것이다.

이처럼 유럽공동체에 있어서 조세정책적 조치들에 대하여는, 자유로운 재화거래의 원칙과 같은 다른 조약정책의 실현의 관점에서 볼 때, 무엇보다도 보조적·보충적 기능이 부여되고 있음을 알 수 있다.⁸⁸⁾ 그러나 이러한 유럽공동체조약의 제한된 목표설정에도 불구하고 공동체 역내거래에 대한 공동체법상의 조세조항들(공동체조약 제90조 이하)의 현실적 의미는 과소평가할 수 없다. 이점은 무엇보다도 유럽법원(EuGH)이 그 간 광범위한 수많은 판결들을 통해서 일반적인 조세문제와 공과금상의 차별금지에 관한 개별문제들과 관련하여 유럽공동체조약의 조세관련규정에 현실적 규범력을 부여한 데서도 여실히 증명된다.⁸⁹⁾

II. 공동체법과 조세법

1. 유럽조세법의 법원

유럽조세법의 법적 토대는 위에서 살펴본 공동체법 일반론에 근거해서 살펴볼 수 있다. 크게 보아서 유럽조세법의 체계는 최상위에 유럽공동체의 창설조약인 유럽공동체조약이 있고, 유럽공동체의 개별 기관의 법적 행위로서의 명령·지침이 그 하위법원으로서의 위치를 점하고 있다. 이러한 유럽조세법이 존재하는 이유는 다름 아닌 조세조화(Steuerharmonisierung)에 있다. 유럽조세법에 있어서 조세조화의 문제는 가장 핵심적인 테마가 되고 있다. 유럽공동체조약상의 조세관련규정은 공동의 시장을 창설하기 위해 유럽공동체를 구성함에 있어 필요한 중요한 방향설정과 목표를 선

88) *Oppermann*, Europarecht, 2. Aufl., Rdnr. 1153; *Mick*, in: Dieter Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rdnr. 4.

89) *Oppermann*, Europarecht, 2. Aufl., Rdnr. 1156.

언하는 규정이라고 본다면, 진정한 유럽조세법의 법원은 유럽공동체 이사회의 명령과 지침이라고 할 수 있다. 즉 유럽조세법에 있어서 중요한 것은 유럽의회가 제정 또는 발령하는 법원이 아니라, 이사회가 제정한 명령 또는 지침인 것이다. 다시 말하면 유럽공동체의 가장 중요한 의결 기구는 바로 유럽공동체 이사회(Rat)이다.

유럽공동체조약은 제90조 내지 제93조에 조세법규정의 제정을 직접적으로 수권하는 특별한 구성요건을 가지고 있다. 이러한 조세관련규정의 핵심은 상품관련공과금에 정향한 차별금지(제90조)와 부가가치세에 관한 법규정에 관련한 부가가치세조화의 명령(제93조)이다. 바로 여기서도 나타나듯이 유럽조세법의 가장 핵심적 중점은 회원국간의 조세조화에 두어지게 된다.⁹⁰⁾ 유럽공동체내의 조세조화의 문제는 이를 직접세와 간접세로 나누어 고찰할 수 있다.⁹¹⁾ 그러나 유럽공동체조약 제93조는 명시적으로 간접세, 특히 부가가치세의 조화에 대하여만 규정하고 있다. 직접세에 관한 규정은 유럽공동체조약상 흠결되어 있다. 그 이유는 직접세는 각 국가의 법질서 및 사회질서의 독자성과 밀접하게 결합되어 있어서 직접세는 원칙적으로 공동체가 아닌 회원국 수준의 대상영역에 해당하기 때문이다.⁹²⁾ 유럽조세법에 대한 고찰에 있어서는 따라서 간접세, 그 중

90) *Mick*, in: Dieter Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rdnr. 1; *Takacs*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, S. 124; *Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, S. 156.

91) 이에 대해서는 *Oppermann*, Europarecht, 2. Aufl., Rdnr. 1176 ff.; *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 2 Rz. 51, 53; *Förster*, in: Dieter Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 28 Rdnr. 2.

92) *Takacs*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, S. 125. 물론 직접세는 각 회원국들의 권한에 속한다. 그러나 회원국들은 직접세에 관한 그들의 권한을 공동체법을 준수하는 한에서 행사할 수 있다(EuGH, DStRE 2001, 20). 국경을 넘나드는 경제사실관계에 있어서 관련 공동체시민은 자신의 국적 때문에 어느 회원국의 수익조세법(Ertragsteuerrecht)에 의해 차별대우를 받았거나 공동체에 있어서의 기본적 자유인 이동의 자유성과 자유로운 재화나 용역의 거래가 침해되었다고 주장할 수 있다. 다만 논란이 있는 것은 과연 그리고 어느 정도나 2차적 공동체법, 세법상 과세소득의 계산을 위해 중요한 이상, 상법상의 정규부기의 원칙에 관한 회사법의 조화에 관한 규정에 근거하여 수익조세법에도 영향을 미칠 수 있는가의 문제이다. 공동체법은 또한 협상법(Abkommensrecht)에도 영향을 미친다. 공동체법은

에서도 부가가치세에 관심을 집중하게 되는 것도 이러한 이유에서이다. 본 연구의 중심테마가 되는 부가가치세지침과 부가가치세의 조화의 문제에 대해서는 장을 달리하여 상세히 살펴보기로 하고, 여기서는 유럽조세법과 관련하여 기본적 이해의 바탕이 될 수 있는 조세의 개념에 관한 논의와 공동체조약상 직접세와 간접세의 구분문제에 관하여만 개괄적으로 살펴보고자 한다.

(1) 공동체법상의 공과금·조세의 개념

공동체법은 그 밖의 다른 회원국들과 마찬가지로 공과금 개념에 관한 명시적 정의규정을 가지고 있지 않다. 또한 이에 대한 체계적인 연구도 아직 없어 보인다. 따라서 공동체법상에 전제된 공과금 개념을 파악하기 위해서는 유럽공동체조약 제9조 및 제12조 이하와 제95조 이하의 제 규정으로부터 공통된 개념요소를 추출해내는 방법을 택할 수밖에 없다. 물론 이러한 방법이 자동적으로 공동체법에 따른 모든 규범상의 공과금개념을 대표한다고 말할 수는 없겠지만, 위 조항들은 유럽공동체조약상 공

협상법에 우선하며, 그보다 앞서 차별대우로부터 보호해준다. 유럽공동체조약 제293조에 따르면 회원국들은 이중과세의 방지를 위한 조약을 체결할 권리뿐 아니라 의무를 진다.

유럽공동체조약 제95조는 직접세에 대해서뿐만 아니라 조세절차법에 대해서도 아무런 언급이 없다. 이는 곧 조세절차법은 원칙적으로 각 회원국들이 정할 사항이라고 해석된다. 공동체법상의 조세절차법은 유럽공동체조약 제93조 및 제94조에 근거해서 - 또는 관세절차법에서처럼 - 역내시장의 실현을 위해 제정될 수 있다. 나아가 유럽법원은 공동체 전역에 미치는 법원칙들로부터 각 회원국의 국내법을 적용함에 있어 고려되어야 하는 기본사항을 마련하고 있다. 등가치성(Gleichwertigkeit)의 원칙에 따르면 공동체법에 관련된 권리구제에 있어서 국내절차법상의 요건은 국내법에만 관련하는 권리구제에서보다 불리해서는 아니된다(EuGH, NJW 2000, 741). 회원국의 입법자가 국내에서의 권리구제에 대하여 공동체법에서보다 더 장기의 기간을 규정하면, 회원국의 법원은 마찬가지로의 동등한 취급을 보장하여야 한다(EuGH, *Urt. v. 22. 2. 2001, Rs. 52, 53/99, noch nicht veröffentlicht*). 또한 효율성(Effektivität)의 원칙 때문에 국내 절차법은 공동체법의 실현을 현실적으로 불가능하게 하거나 과도하게 어렵게 하여서는 아니된다(EuGH, FR 2000, 904). 공동체법은 또한 사용료결정이 존속력을 갖게 된 이상 위법하게 징수된 사용료를 반환하지 않는 것을 금지하지 않는다(EuGH, NJW 1977, 495). 소제기기간의 경과로 어떤 행정결정이 존속력을 갖게 되는 것(EuGHE 1997, I-585)과 배제효가 인정되는 권리구제기간(EuGHE 1997, I-4025)은 법적 안정성에 기여한다는 점은 이미 공동체법적으로 승인되어 있다.

과금제도에 관한 핵심적 규정임을 감안할 때, 공과금 개념에 관하여 의심스러운 때에는 이들 조항으로부터 출발하는 것이 타당성을 근거지울 수 있는 방법이 될 것이다.

일반적으로 받아들여지는 바에 따르면 - 비록 상세한 개념정의를 찾을 수는 없지만 - 공과금(Abgabe)이라는 표현은 - 독일법상 그러하듯이 - 조세(유럽공동체조약 제97조 내지 제99조), 관세(유럽공동체조약 제9조 및 제12조 이하), 사용료, 부담금 또는 특별부담(유럽석탄철강공동체조약 제4조) 등 공법상의 금전급부의무에 관한 개별제도의 최상위개념으로 파악된다. 관세 및 관세유사의 공과금·내국 공과금의 금지는 그 상호작용에 있어서 자유로운 재화의 거래에 대한 일체의 재정적 장애를 제거해야 하기 때문에, 조세 등 공과금들은 상호 밀접하게 관련되어 있으며 상호보완적인 관계에 있다. 다른 한편 이러한 공과금들을 동일한 사실관계에 대하여 적용하는 것은 배제되어 있다. 따라서 관세 및 관세유사의 공과금 등에 관한 규율체계에 있어서 널리 일치하는 공과금개념을 상정할 수 있는 것이다. 또 용어상으로는 물론 조약의 전체체계에서 보더라도 유럽공동체조약 제95조가 아니라 관세유사의 공과금 금지원칙에 따라 판단해야 할 공과금이 존재한다는 것은 모순일 것이다. 그렇게 되면 조약상의 보호체계에 흠결이 발생하게 될 것이다. 오히려 양 규범체계는 상호 관련성을 갖기 때문에, 모든 상품관련 공과금은 유럽공동체조약 제95조에 따른 내국 공과금으로 볼 수도 있고 유럽공동체조약 제9조 및 제12조 이하에 따른 관세유사의 공과금으로 볼 수 있는 것이다. 결국 이들 규정에는 동일한 공과금 개념이 기초되어져 있다는 결론을 여기서 얻게 된다. 유럽법원은 관세유사의 공과금 개념과 관련하여 일관된 판결을 통하여 ‘일방적으로 부과되는 재정적 부담’이라는 공식을 사용하고 있다.⁹³⁾ 유럽법원은 여기서 당해 공과금이 어떤 목적을 추구하는지 또는 당해 공과금 수입이 국가에 혹은 다른 공법인에게 귀속되는지 등을 기준으로 하지 않았다. 유럽법원은 유럽공동체조약 제95조에 있어서도 공과금은 고권적으로 거두어진다는 점을 전제로 하였다.⁹⁴⁾ 이 경우에도 당해 공과금

93) EuGHE 1969, 193 (201); 1969, 211 (222); 1976, 129.

94) EuGHE 1976, 181 (197); 1981, 2835 (2850).

이 어떤 목적을 실현하는지, 당해 공과금의 수입주체가 누구인지는 중요하지 않다고 한다.⁹⁵⁾ 이러한 관례의 입장을 종합해 보면 공과금이란 관련인에게 고권적 명령에 의해 부과되는 재정적 부담이라고 이해할 수 있다. 그러한 한에서 공동체법상의 공과금 개념은 독일법에서 보다 더 넓다고 볼 수 있다. 왜냐하면 공동체법에는 경제주체에 미치는 효과의 측면이 전면에 나타나기 때문이다.⁹⁶⁾

공과금 개념을 좀 더 좁혀서 조세개념을 생각할 수 있는데, 공동체법상의 조세개념에 대해서도 아직 이렇다할 연구가 진행된 것은 없다. 즉 공동체법상의 조세개념이 회원국 국내법상의 조세개념과 동일한지 아닌지에 대해서는 아직 이렇다할 정리된 바가 없다. 그럼에도 불구하고 조세개념은 공동체조약 여러 군데에서 사용되고 있음을 어렵지 않게 찾아볼 수 있다. 그러나 조세개념은 항상 통일적으로 사용되는 것은 아니다. 예컨대 유럽공동체조약 제100a조 제2항에 사용된 조세개념이 유도적 특별공과금이나 사용료 및 부담금도 포괄하는 것인지는 아직까지 밝혀지지 않았다. 유럽공동체조약 제99조도 마찬가지이다. ‘소비세 및 기타 간접세’라 표현하는 제99조의 문언 역시 그리 명쾌하지는 않기 때문이다. 유럽법원도 이러한 복잡한 개념문제들에 대해 명쾌한 입장을 표명할 기회를 아직까지는 갖지 못하였다. 특히 유럽공동체조약 제95조 이하에 대하여 붙어있는 장제목인 ‘조세관련규정(Steuerliche Vorschriften)’의 해석이 문제되었다. 왜냐하면 그 해석여하에 따라 그 이하 제95조의 적용범위가 결정되기 때문이었다. 장제목에서는 ‘조세’라 하였지만 이 장의 첫 조문인 제95조에서는 ‘공과금은 그 종류에 불구하고...’라고 하여, 장제목에서의 ‘조세’가 넓은 의미의 공과금을 의미하는지 아니면 공과금의 한 종류로서의 (좁은 의미의) 조세를 의미하는지가 의문시되었다. 여기에는 독일어로 ‘steuerlich’라는 형용사는 명사형인 ‘Besteuerung’과 더불어 좁은 의미의 조세에 대하여만 사용되는 것은 아닌 이유도 있다. 프랑스어로 번역된 유럽공동체조약에서는 따라서 매우 일반적인 표현으로 ‘dispositions fiscales’라고 번역하고 있는 것도 이러한 개념상의

95) EuGHE 1977, 557.

96) 예컨대 EuGHE 1975, 699 (710).

난맥을 대조적으로 보여주고 있다. 반면 영어로 번역된 유럽공동체조약을 보면 ‘tax provisions’라고 표현하여 독일어 표현에서와 비슷한 문제를 야기하고 있다. 특히 공동체법에 있어서도 광의의 공과금 중 조세와 조세가 아닌 공과금의 구분이 낯선 것이 아니라는 점을 감안하면, 공동체법상 ‘조세’와 ‘공과금’이라는 표현이 동시에 사용되는 경우 각각 특별한 구별의 의미로 사용된 것은 아닌지 신중히 검토해야 할 필요성이 제기된다. 물론 유럽공동체의 회원국들 중에는 그들의 법질서상 조세와 조세가 아닌 공과금의 구분이 독일에서와 같이 그리 명확하지 아니한 나라도 있음은 인정하여야 한다.

그러한 점에서 유럽공동체 위원회가 정기적으로 발간해 내는 ‘조세개요(Inventar der Steuern)’라는 책자는 이 문제에 관한 좋은 자료가 되고 있다. 이를 통해서 보면 많은 회원국들에는 독일법적 시각에서 볼 때 기술적 의미에서의 조세라고 볼 수 없는 수많은 공과금들이 존재하고 있음을 알 수 있다. 예컨대 네덜란드에서 폐수를 지표수로 흘려보내는데 대하여 거두는 공과금이나 지하수를 끌어내는데 대한 공과금이 그러하고, 프랑스에서 징수되는 쓰레기부담금이 또한 그러하다. 독일법에 따르면 이러한 것들은 조세라 아닌 비조세 공과금에 해당할 뿐이다. 바로 여기서 조세개념에 대하여 각 회원국간에 시각의 차가 있음을 명백히 알 수 있다. 결국 유럽공동체에 있어서의 조세개념은 모든 회원국들에 대하여 독일에서처럼 좁은 의미의 조세개념만을 강요할 수는 없다. 예컨대 프랑스에서는 ‘impôt’, ‘imposition’, ‘taxe’, 및 ‘droit’가 가변적으로 사용되고 있다. 여기에는 엄격한 기술적인 구분이 강요되지 아니한다.

(2) 직접세와 간접세의 구분

이미 설명한 바와 같이 유럽공동체의 조세조화의 문제에 있어서는 일반적으로 직접세와 간접세를 구분하여 논의한다. 직접세에 있어서는 ‘직접적으로’ 법인 또는 자연인의 소득이나 재산으로부터 징수되는 세금이 문제된다. 즉, 직접세에 있어서는 담세자와 조세채무자가 동일하다. 직접세를 간접세로부터 구분하는 것은 다음과 같은 두 가지 이유에서 찾아볼 수 있다. 첫째 조세를 직접세와 간접세로 나누는 것은 전통적인 조세법

체계의 특성을 이루는 부분이다. 그러나 공동체법상 양자를 구분하는 결정적인 이유는 무엇보다도 양 조세형식이 역내시장에서 가지는 의미가 상이하다는 데에 있을 것이다. 그러한 상이한 의미는 이미 위에서도 본 바와 같이 이미 유럽경제공동체조약 제95조 내지 제99조에서 간접세에 대해서만 언급하고 직접세에 대해서는 언급하지 아니한 데서도 잘 알 수 있다.⁹⁷⁾

직접세와 간접세의 구분은 주지하다시피 본래 재정학에서 기원한다. 여기서 중요한 기준이 되는 것은 조세전가의 가능성이었다. 지금까지의 공동체법 실무에 의하면 간접세에는 대표적으로 부가가치세, 소비세 및 일정한 회사세(Gesellschaftssteuern)가 속한다. 직접세의 전형적인 것으로는 소득세, 법인세 및 재산세가 있다. 이점에 대해서는 이론의 여지가 없다. 그러나 좀 더 상세히 고찰해보면 유럽조세법상 직접세와 간접세의 구분에 전혀 문제가 없는 것은 아니다. 예컨대 회원국들의 자동차세는 대부분 간접세로 분류되지만, 이에 대한 논란이 없는 것은 아니기 때문이다. 또한 영업세, 건물세 및 토지세에 대해서도 분류의 문제가 제기될 수 있다. 그러나 무엇보다도 독일법상 이른바 특별부과금에 해당하는 배출부과금과 기타의 상품 및 장소관련 환경세를 공동체법상으로는 어떻게 분류할것인지의 문제가 제기된다. 이러한 공과금들은 조세유사의 성격을 가지기 때문에 공동체법상의 넓은 조세개념에 의하면 유럽공동체조약 제88조 내지 제99조의 규정에 그대로 해당할 수 있다. 재정학의 오랜 전통에 해당하는 직접세와 간접세의 구분은 공동체법 문헌들에서는 지금까지 문제시되지 않았지만, 최근 들어 몇몇 회원국들과 재정학에서는 양자가 서로 상이하게 다루어지는 것이 두드러지며 이에 대하여 원칙적인 문제를 제기하는 사례가 생기고 있다.

널리 받아들여지는 바에 따르면 간접세의 본질적인 특징은 조세가 징수되는 자가 최종적으로 경제적 부담을 지는 자와 달라서 조세의 전가가 일어난다는 점에 있다. 따라서 간접세란 조세채무자와 담세자가 서로 분리되는 세목을 말하게 된다. 그러나 바로 여기에 어려움이 있다. 즉, 단

97) 이에 대한 상세는 *Herzig* (Hrsg.), *Harmonisierung der körperschaftsteuersysteme in den Eu-Staaten*, 1994 참조.

지 일정한 세목만이 상품가격에 전가될 수 있다는 기본전제는 오늘날의 재정학·경제학에서의 이해에 따르면 더 이상 유지할 수 없다. 시장상황이 유지된다고 할 때 현실적으로 모든 조세 또는 공과금은 전가될 수 있기 때문이다.⁹⁸⁾ 역으로 시장관계에 따라서는 어떤 기업이 전통적으로 간접세에 해당하는 조세라 하더라도 상품가격에 전가하는 것이 저지될 수 있다. 따라서 기껏해야 어떤 조세는 쉽게 전가될 수 있는지 아니면 전가되기가 어려운 것인지 만이 말해질 수 있을 뿐이다. 곧 조세가 갖는 사실상의 경제적 효과는 충분한 기준이 되지 못한다는 말이다. 또한 조세의 부담적 효과와 그 전가가능성은 매우 측정하기가 어려운 대상이다. 왜냐하면 여기에는 수많은 임의의 사실적 시장상황들이 관여하기 때문이다.

그래서 학자에 따라서는 그때 그때의 입법자의 의사를 기준으로 삼기도 한다. 그에 따르면 간접세에서는 조세채무자와 조세귀착자(Steuerdestinatar)가 서로 분리되며, 이때 조세귀착자는 입법자에 의해 예정된 담세자라고 본다.⁹⁹⁾ 그러나 이러한 제안은 재정학적으로는 물론 공동체법적으로도 만족스러울 수 없다. 왜냐하면 이러한 방법은 조세를 객관적 징표에 따라 분류하는 것이 아니라 거의 자의적이라 할 수 있는 회원국 국내 입법자의 정치적 결정에 따라 그룹지우려는 시도이기 때문이다. 또한 징수방법, 예컨대 별도의 확정절차가 있는지 아니면 없는지¹⁰⁰⁾에 기준을 두려는 견해도 공동체법에 대해서는 그리 획기적이지는 못하다. 왜냐하면 이에 따를 경우 회원국간 서로 내용적으로 유사한 세목들이 국내법에 따른 징수절차가 다르다는 이유로 공동체법상 서로 다르게 다루어져야 한다는 결론에 도달할 것이기 때문이다. 한편으로는 공동체법상 여하한 개념정의의 단초가 존재하지 않는다는 점에서 직접세와 간접세의 구분을 공동체법상 포기하자고 제안하기도 한다.¹⁰¹⁾ 그러나 조세학과 재정학에서는 점차 조세를 소득과 재산에 관한 조세와 그 사용, 즉 소비에 관한 조세로 체계화하는 것을 선호하고 있다.¹⁰²⁾ 이미 유럽공

98) 이에 대해서는 *U. Döring, Kostensteuern*, 1984, S. 7 f. 참조.

99) *Andel, Finanzwissenschaft*, S. 106.

100) 우리 나라에서 논하는 이른바 자동확정방식의 조세가 여기에 해당할 것이다.

101) *Takacs, Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 1998, S. 126.

102) *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 17. Aufl. 2002, § 4 Rz. 95 ff.;

동체 위원회의 위탁을 받아 Neumark보고서는 그와 같은 방향에 서있다. 또한 국가간의 이중과세방지협정들에서도 이와 같은 분류가 자리잡아가고 있기도 하다.

(3) 유럽공동체조약 제98조 이하의 해석

이상의 고찰내용을 얼마만큼 유럽공동체조약 제98조 이하에 가져다 적용할 수 있는지의 문제를 명확히 하기 위해서는 먼저 이 규정들이 위치해 있는 경제적·사상적 배경을 조명해보아야 한다. 재화와 용역의 국제적 교환에 있어서는 회원국간 매우 다양하게 나타나는 세율 등 조세구조는 제품 가격에 전가되는 공과금인 경우 경쟁왜곡이나 무역흐름의 이동을 초래하거나 조세의 국경조정문제를 가져오기 마련이다. 모든 상품은 그 수출국의 조세를 부과하여야 한다는 이른바 생산지국주의(Ursprungslandsprinzip)를 적용함에 있어서는 경쟁왜곡이 특히 클 수 있다. 반면 상품은 생산국의 수출에서는 면세되고 수입단계에서 소비지국의 조세를 부과하여야 한다는 소비지국주의(Bestimmungslandsprinzip)에 있어서는 비록 국경세조정이 국경 그 자체에서 이루어지지는 않는다 하더라도 최소한 '실질적 조세국경'이 생겨날 것이다.

본래 로마조약에는 유럽석탄철강공동체(Montanunion)에 있어서의 조세분쟁의 경험에 기초해, 간접세는 상품가격을 통해 소비자에게 전가되지만, 직접세는 그렇지 않다는 인식이 기초되어 있었다. 이러한 이유에서 조세조화의 임무와 이에 대한 특별한 법적 근거는 간접세에 대해서만 마련될 수 있었고, 직접세에 대해서는 제외되게 된 것이다. 이로써 간접세의 조세조화문제는 유럽공동시장의 실현을 위해 당면한 시급한 문제로 되었고, 이는 또한 GATT협정 제3조에서도 큰 역할을 하였다고 한다. 그러나 이러한 인식은 실사 틀리지는 않았다 하더라도 앞서 직접세와 간접세의 구분에 관하여 정리한 바에 비추어 고찰하면 매우 단편적인 인식에 불과함을 지적할 수 있을 것이다. 왜냐하면 앞서 본 바와 같이 거의 모든 조세는 소비자에게 전가될 수 있고 경쟁에 영향을 미치는 효과를

Andel, Finanzwissenschaft, S. 31; *Debatin*, DB. 1966.

가질 수 있기 때문이다. 더욱이 이제는 기업의 국제경쟁력에 대한 직접세의 의미 또한 알려져 있는 바이고, 이러한 인식은 유럽공동체조약 제 100조에 의하여 조세조화의 노력에 끌어들여지고 있는 것이다. 그러나 그렇다고 하여 이 점이 양 권한규범, 즉 제96조와 제98조의 구분을 필요불가결하게 만드는 것은 아니다. 왜냐하면 양자는 서로 다른 실체적 요건을 가지고 있기 때문이다. 문제의 해결책은 오히려 사실상의 상황에도 적합하고 공동체조약의 관념에도 적합한 해결이어야 한다. 법실무는 인접학문에서의 발전정도를 무시할 수는 없다. 그러나 유럽공동체조약의 문언 또한 무시할 수 없는 것도 사실이다. 유럽법원은 지금까지 간접세의 개념정의에 대하여 의견을 표명해야 할 경우는 없었다. 종래의 전통적인 분류의 불합리성에 대해서는 유럽공동체 위원회도 공감하여서, Neumark보고서 등에서도 더 이상 과거의 분류법에 소급하지 않고 있으며, 이제는 다른 여러 기준들을 종합하는 실용적 관점을 채용하는 모습을 보여주고 있다. 그리하여 직접세와 간접세에 대하여는 다음과 같이 설명하고 있다.

“직접세는 관련 자연인이나 기업에 관한 세액이 직접적으로 확정·결정되고, 국고로 유입되는 조세를 말한다 ... 간접세란 재화나 용역의 가격에 포함되어 결국 최종소비자가 부담하게 되지만, 당해 세금은 판매하는 기업으로부터 국고에 유입되는 조세를 말한다. 따라서 납세의무자는 여기서 조세부담을 지게되는 자와 동일하지 아니하다.”

직접세와 간접세의 상이한 효과에 대해서 위원회는, 직접세는 “직접적이고도 명백히” 회원국들간의 거래에 영향을 미치지만, 간접세는 “아마도 덜 명백하게” 작용한다는 정도의 이해로 만족하고 있다. 이러한 이해는 점차 증가하는 환경공과금(Umweltabgaben)의 의미에 비추어 보면 불만족스러운 것일 수 있다. 한편으로는 상품관련성을 가지지만, 다른 한편으로 담세자와 조세채무자가 대부분 일치하는 자동차세에 대해서는 물론이고, 기타 제품관련·제조소관련 환경공과금에 대해서도 위와 같은 사고방식은 직접세와 간접세의 명확한 구분을 가능하게 하는 것은 아니다.

여기서 이 문제를 풀기 위한 해결책으로서 한편으로는 간접세는 그 개념의 내용적 측면을 소득의 사용, 즉 소비에 관련한다는 점에 의해 보충하고, 직접세는 반면에 소득이나 재산 그 자체에 관련한다는 점을 착안할 수 있다. 다른 한편으로는 위에서 정의한 바 있는 광의의 제품관련적 조세를 간접세와 동일시하는 방법도 생각할 수 있다. 그러나 조약 제98조와 관련하여 보면 두 번째 가능성만이 조문의 의미와 체계적 위치에 부합한 해석이 될 것으로 보인다. 왜냐하면 동 규정은 제품관련 공과금에 관한 조약 제96조와 논리적으로 짝을 이루는 규정이기 때문이다. 조약 제99조에 따른 조세조화의 주된 관심사는 각 국의 경제국경을 허물어 하나의 전체를 만들어 조세국경을 제거하는 것이고, 제품관련조세와 간접세를 동일시하는 것은 조약 제99조의 의의와 목적에도 부합할 수 있을 것이다. 그러나 다른 한편 유럽공동체 이사회는 지침 69/335/EWG를 통하여 명시적으로 상품관련조세가 아닌 조세도 조약 제99조에서 말하는 간접세로 분류될 수 있음을 인정하였다. 여기에 일관되게 나타나 있고 지금까지도 의문시되지 않는 이사회의 조약 제99조에 대한 이해는 해석에 있어서 고려되지 않을 수 없으며, 특히 재정학적 개념정의에도 생산관련조세와 간접세를 동일시하는 것보다는 더 잘 부합한다. 조약 제96조와의 밀접한 체계적 관계는 제99조에 와서 현저히 완화된다. 따라서 조약 제99조 소정의 간접세 개념은 소득이나 재산의 사용이라는 의미에서 정의되는 것이 타당하다. 이러한 해석은 재정학분야에 있어서의 구도변화와 관련하여 조약 제99조의 문언에도 합치할 수 있는 장점을 갖는다.

이로써 종래의 분류기준에 의할 때 불명확하게 남아 있었던 수많은 조세들은 마침내 조약 제99조 소정의 간접세(예컨대 자동차세, 자본거래세 등)로 또는 직접세(예컨대 토지세, 영업세 등)로 명확히 구분지워질 수 있다. 이에 따라 폐수부과금이나 대기오염부과금과 같은 제조소관련 환경공과금도, 공동체법상의 광의의 조세개념에 해당하는 것으로 볼 수 있는 한, 간접세로 보게 된다. 물론 그러한 환경공과금들은 고전적 의미에서의 소비를 과세하는 것은 아니지만, (환경)재화사용에 연계하고 있으며 소득과 재산의 사용에 대하여 부담을 가하는 것이지, 소득과 재산 그 자체에 부담을 가하는 것은 아니라는 특성을 인정할 수 있다. '소득과 재

산의 사용'이라는 기준은 간접세에 있어서 조세상의 경제적 급부능력을 파악할 수 있는 척도가 된다.

2. 간접세, 특히 부가가치세·소비세 및 관세

유럽공동체조약 제93조에 따라 이사회는 위원회의 제안과 유럽의회와 경제사회위원회의 청문을 거쳐 만장일치로 부가가치세나 소비세 등 간접세에 관한 법규정의 조화를 위한 규정을 제정할 수 있다. 이러한 '규정'으로서 유럽공동체조약 제249조에 열거된 모든 법적 행위가 고려될 수 있다. 그런데 관세율 등 공동체의 모든 관세정책은 이사회에의 명령(Verordnung)에 의해 실현되는 반면, 그 밖의 회원국간 조세질서를 조화시키기 위한 임무들은 이사회에의 지침(Richtlinie)에 의해 실현되는 특징을 보이고 있다(유럽공동체조약 제94·95조).

(1) 회원국의 부가가치세법의 공동체법에 대한 관계는 따라서 그 중요한 부분에 있어서 유럽공동체의 지침에 의해 결정되게 된다.¹⁰³⁾ 즉, 유럽공동체조약 제93조제1문에 의해 이사회는, 역내시장의 창설과 그 기능성 발휘를 위해 필요한 이상(유럽공동체조약 제94조), 위원회의 제안과 유럽의회에의 청문을 거쳐 만장일치로 부가가치세·소비세 및 기타 간접세에 관한 법규정의 조화를 위한 지침을 제정할 권한을 갖는다. 조세조화에 의해 추구하는 구체적인 목표는 자유이동성의 증진, 자유로운 상품거래 및 이중과세의 방지 등이다.¹⁰⁴⁾ 그러나 그로써 달성하고자 하는 것은 평등한 경쟁조건이지 EU시민의 공평한 부담이 아니었기 때문에, 지금까지는 세율과 과세물건(소비세의 경우)의 상호 간격을 좁히는데 주안점이 있었다. 이를 위하여 유럽공동체(EG)는 1967년부터 지침을 통하여 회원국들에 구속력을 가지며 회원국의 부가가치세법에 전환·반영됨으로써 실현되는 공동체의 부가가치세법을 창출하였다.¹⁰⁵⁾ 그 중 제6차 부가가치세지침은 공동체의 부가가치세법전이라 말할 수 있다. 제6차 부가가치

103) J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 2 Rz. 48, 49.

104) EuGH, Urt. v. 29. 5. 1997, Rs. C-389/95, EuGHE 1997, I-2719.

105) 이에 대한 개관에 대해서는 *Birkenfeld/Forst*, Das Umsatzsteuerrecht in der Europäischen Gemeinschaft, 3. Aufl., S. 97 ff. 참조.

세지침은 그 제정이후 계속적으로 역내시장의 실현을 통해 추구하려는 목표에 적응해오고 있다. 부가가치세에 관한 공동체법상의 입법독점권은 제6차지침 제33조제1항에 의해 회원국에 의한 공동화행위(Aushöhlung)로부터 보호되고 있다. 즉, 회원국들은 부가가치세의 성격을 갖는 사용료 등 공과금을 유지할 수도 없고 새로이 도입할 수도 없다. 이러한 관점하에서 그간 다수의 국가들의 조세법률들이 유럽법원의 심판대위에 오르기도 하였다.¹⁰⁶⁾

(2) 석유·담배·주류 및 알콜함유음료 등에 대한 소비세들은 두 개의 지침에 의해 그 구조는 물론 세율에 있어서 상호접근되었는바, 그 결과 1993년 1월 1일부터 공동체의 소비세한계는 제거될 수 있었다.

(3) 관세법은 부가가치세나 소비세와는 달리 유럽공동체 명령에 의해 규율된다. 따라서 국내법으로의 전환이나 반영없이 직접적으로 모든 회원국들에 적용되는 공동체법이다. 공동체는 모든 관세를 철폐하고 공동의 관세율을 창설하거나 자유로운 재화거래에 대한 장애를 제거하여 관세동맹(유럽공동체조약 제23조 및 제25조)이 실현되도록 할 권한을 부여받고 있다(유럽경제공동체조약 제3조; 유럽공동체조약 제3조제1항). 관세동맹은 다수의 관세영역을 하나의 관세영역으로 대체한다. 공동체법에 의해 회원국간의 모든 관세와 이에 유사한 효력을 갖는 공과금들은 금지되었다(유럽공동체조약 제25조). 역외 제3국으로부터의 재화의 수입에 대해서는 공통의 관세율이 적용된다. 공동체법상 관세법은 하나의 독자적인 법영역을 형성하고 있다.

III. 역내시장과 조세조화의 문제

이상 살펴본 바와 같이 유럽조세법의 존재의의는 공동시장의 설립과 공동체의 존립목적을 실현하기 위하여 회원국간 조세질서의 조화와 통일을 기하는데 있으며, 이는 특히 간접세부분에 집중되고 있음을 알 수 있었다. 또한 이러한 조세조화의 직접적 수단은 공동체의 지침에 의하기

106) 예컨대 독일의 토지취득세, EuGH, Urt. v. 8. 7. 1986, Rs. 73/85, EuGHE 1986, 2226.

때문에 유럽조세법의 내용으로서 유럽부가가치세를 고찰하기 위해서는 공동체의 부가가치세지침을 상세히 고찰하는 것이 중요한 연구의 내용이 되어야 할 것이다. 이에 대해서는 장을 바꾸어 상세히 살펴보기로 하고 여기서는 유럽조세법의 중심테마인 조세조화에 대해서 간단히 정리하고자 한다.

1. 조세조화의 의의

유럽조세법에 있어서의 논의의 중심적 의미는 조세조화에 두어지며, 구체적으로는 유럽 역내시장에 있어서 다양한 조세체계와 세법적 상황여건을 서로 근접시켜 시장참여자가 조세상 공평하게 다루어질 수 있도록 할 것을 추구한다. 이를 위해서는 개별 회원국들간에 각각의 국내 조세법을 조율하여 서로 상이한 국적을 가진 납세의무자들간에 불평등이 제거되도록 하기 위한 조율이 필요하기 마련이다. 그러나 공동의 시장은 바로 공동의 조세법체계를 암시할 수 있음에도 불구하고 단일조세체계로의 통일을 추구하는 것이 아니라 상이한 조세체계의 조율(조화)을 꾀하는 것이다. 특히 조세조화란 실체적 및 절차적 조세규범의 조율을 의미함이 강조되고 있다. 즉, 조세수입의 행정적 분배문제는 유럽 조세조화정책의 대상이 되지 않는다.

조세조화는 기본적으로 두 가지의 커다란 문제의 해결을 전제로 한다. 그 하나는 순수 조세법적 문제로서 어떤 조세체계와 세목이 조화되어야 하는지를 확정하는 문제이다. 이 문제는 조세조화의 임무설정에 따라 판단되어 진다. 두 번째는 순수 재정정책적 문제로서 조세조화를 통하여 회원국들은 자신의 고유한 조세상의 형성의 자유는 상실함에도 불구하고 본래 수행해오던 자국에서의 임무들은 계속해서 수행되어야 하고 재정적으로 뒷받침되어야 한다는 점이다. 조세조화에 따라 규범정립권한이 공동체로 이양되면 될수록, 회원국 고유의 사무의 집행을 위한 재정적 수단에 대한 회원국 고유의 형성의 자유는 줄어든다. 더 어렵게 하는 것은, 조화의 필요성이 존재하는 다른 영역에서와는 달리, 조세체계는 각 나라의 개별 경제·사회·문화구조에 정향해 있다는 점이다. 회원국들의 국

내 조세체계는 서유럽 전체의 생활관계만큼이나 매우 다양하다.¹⁰⁷⁾ 그것은 개별 정치적·이데올로기적 기본이해의 발로이며 조세규율은 다른 규범보다도 더욱 국가주권의 표현이 된다. 국내 조세고권에의 영향은 따라서 동시에 국가의 자기책임성과 고유한 국가권력의 박탈을 가져온다. 역내시장을 창설하기 위해서는 따라서 회원국간에 광범위한 정치적 공감대가 필요한 것도 여기서 알 수 있다.

2. 조세조화의 목적

유럽공동체는 처음부터 경제공동체를 형성하였다. 유럽공동체의 임무는 공동의 시장 내지 역내시장의 창설과 회원국들의 경제정책을 점진적으로 근접시키는 데에 있었다(유럽공동체조약 제2조). 이 두 가지 과정은 모두 국내 조세체계의 조율과 조화를 포괄함에도 불구하고 조세조화에 관한 규정인 유럽공동체조약 제99조와 제100조는 조세조화의 과제를 한 쪽으로 국한시켰던 바, 조세조화는 역내시장의 창설과 그 기능성을 위해서 필요한 것으로 보았지, 개별 경제정책을 근접시키기 위한 수단으로서 보지는 않았던 것이다.

역내시장은 유럽공동체조약 제7a조 제2항에서 ‘자유로운 재화, 인력·용역 및 자본의 거래가 공동체조약상의 규정에 따라 보장되는 국경 없는 영역’으로 정의된다. 유럽공동체조약 제3조는 여기에 어떠한 활동들이 역내시장의 창설과 관련이 있는 지를 명백히 하고 있는바, 그러한 활동으로는 관세의 철폐, 공동무역정책의 도입, 재화·용역·자본의 자유로운 거래 및 공동시장에서의 경쟁왜곡을 보호할 체계의 정립 등을 규정하고 있다. 이로써 역내시장과 관련한 조세조화의 문제는 두 가지 의미를 부여받게 된다. 즉 조세조화는 한편으로 ‘경쟁에서의 평등’에 기여할 뿐 아니라, 경제적 자유(재화·인력·용역 및 자본거래)의 보장에도 기여한다. 조세조화는 따라서 그 스스로가 자기목적이 아니라, 상기의 목적들을 달성하기 위한 수단으로서의 의미를 갖는다.

¹⁰⁷⁾ *Schmörömbges*, DB 1989, 2558 (2560).

(1) 경쟁상의 평등

경쟁에서의 평등은 모든 국가적 조치들이 국가 상호간에 경쟁중립적일 것을 전제로 한다. 이는 다시 조세영역에서는 조세평등주의의 실현을 의미한다. 조세오아시스나 특별부담은 역내시장의 성립 및 기능에 유해하다. 따라서 위에 열거한 공동체가 추구하는 목적과도 부합할 수 없다. 조세상 평등취급의 실현은 특히 한편으로 공동체의 국경을 넘는 무역과 관련한다. 이러한 공동체 외적 재화거래에 대하여 조세부담은 수입자나 수출자가 어떤 회원국에 위치하고 있는지에 따라 영향받아서 아니 된다. 다른 한편 공동체 내적 경제거래에 있어서는 다른 회원국으로부터의 경제주체와 경쟁관계에 서는 누구나 조세부담에 있어서는 자신의 경쟁상의 상황이 경쟁관계에 있는 다른 외국인보다 낮거나 못하지 않다는 인식을 할 수 있도록 보장되어야 한다.

조세는 본질적으로 그 가격효과 때문에 경쟁관련적이기 마련이다. 조세의 가격효과는 일차적으로 어느 정도나 조세가 소비자를 궁극적으로 부담지우는가에 따라 측정된다. 왜냐하면 어떤 상품에 대하여 모든 조세가 동일한 방법으로 과세하는 것은 아니기 때문이다. 따라서 조세에 있어서 그 경쟁관련성은 각기 상이하기 마련이다. 전통적인 분류법인 직접세와 간접세의 구분에 따르면 통상적으로 조세가 상품가격에 완전 전가되는 것은 간접세에서만 인정할 수 있고, 직접세는 상품을 직접적으로 과세할 수 없다고 한다. 만약 이러한 입장에서는 한, 조세조화의 대상이 되는 조세는 직접적으로 가격에 영향을 미치는 간접세가 될 것이다. 왜냐하면 간접세만이 경쟁왜곡적으로 작용할 수 있기 때문이다. 그러나 그와 같은 고찰은 직접세와 간접세의 구분에 관한 기준만큼이나 피상적이라고 평가할 수 있을 것이다. 위에서 본 바와 같이 직접세와 간접세의 명확한 구분은 오늘날 관철될 수 없다. 왜냐하면 직접세가 언제나 조세전가에서 배제된다는 명백한 증거가 아직은 없기 때문이며, 그 반대도 마찬가지이다. 즉, 간접세라고 항상 소비자에게 전가되는 것도 아니다.¹⁰⁸⁾

108) Birk, Steuerrecht I, 1994, § 6 Rdnr. 3.

어느 경우든 직접세가 높으면 높을수록 기업의 이윤은 감소할 것이고 따라서 자기재정조달을 위해 남아있어야 할 자본을 잠식할 것이다. 필요한 투자를 위한 재정조달의 여지가 크면 클수록 기업의 경쟁상황에는 유리하다. 아무튼 이로써 직접세라도 기업의 경쟁상황에 영향을 미칠 수 있는 것이다.

(2) 경제적 자유의 보장

조세조화는 또 다른 의미는 기본적 자유(인력, 용역, 자본 및 지불거래의 자유)의 보장과 관련한 유럽공동체조약의 기본임무와 관련한다. 그러나 여기서 이러한 기본적 자유의 실현도 모든 조세조화를 정당화하는 것은 아니라는 점을 고려하여야 한다. 간접세에 있어서는 경제적 자유의 측면이 특별히 자유로운 상품거래의 보장의 관점에서 독자적인 의미를 부여받는다. 이에 따라 국경을 오가는 거래는 특히 조세적 장애(조세국경)나 공동체 내적 국경 없이 일어날 수 있어야 한다.

기본적 자유의 보장은 또한 직접세, 특히 기업조세의 조화를 위해서는 중요한 의미를 부여받는다. 이 경우 특히 거주자의 자유(유럽공동체조약 제52조 및 제58조)와 같은 기본적 자유의 제약은 회원국 국내조세규정이 국경을 넘어 행해지는 기업활동을 국내영역에서 이루어지는 비슷한 다른 활동보다 높게 과세하는 경우에 상정해볼 수 있다. 그렇게 되면 기업으로서는 자국의 국경을 넘어서 경제적으로 활동하는 것을 제약받게 된다. 이 경우에 발생하는 조세적 제약은 특히 구체적으로 국경을 넘나드는 활동이 국내적 활동보다 높게 과세되거나 이중과세되는 경우에 발생한다. 이와 관련하여 특별한 의미를 부여받는 것은 국경을 넘어 행해지는 기업결합이나 자회사·모회사관계에 대한 과세의 경우이다.

법인뿐 아니라, 국경에 근접한 주거를 가진 탓에 빈번히 국경을 넘나드는 행위를 해야만 하는 자연인의 경우에도, 이것이 이중과세방지협약에 의해 배제되지 아니하는 한, 원칙적으로 이중과세의 위험은 존재한다. 이러한 이중과세에 의하여 근로자는 조약 제48조 이하 소정의 자유로운 이동의 자유를 침해받게 된다.

반면 근로자의 자유이동의 보장이 미치는 범위는 그리 넓은 것이 아니어서, 모든 EU시민은 회원국들에서 동일한 방식으로 과세되어질 것을 기대할 수 있다. 오히려 유럽공동체조약 제48조제2항은 회원국들로 하여금 유럽조세체계의 통일이 아니라 근로자에 대한 상이한 취급의 철폐만을 의무지우고 있다. 반면에 근로자가 예컨대 회원국들에서 상이한 소득세율을 적용받고 있는지의 문제는 기본적 자유 중의 하나인 인적 거래의 자유에 관련하는 것이 아니며 따라서 공동체의 적법한 기능성을 위해서도 필요한 것도 아니다(유럽공동체조약 제100조). 왜냐하면 근로자가 어디에 거주하느냐의 문제는 조세문제에 달려있다고보다 인적·가족적 조건에 의존하는 문제이기 때문이다. 마찬가지로 임대소득에 대한 과세도 본질적으로 역내시장의 기능성을 위해 결정적인 문제는 아니다.

이로써 조세조화라는 임무는, 이것이 기본적 자유의 실현에 관련하는 한, 특히 직접세의 영역에서 큰 의미를 가짐을 분명히 알 수 있다. 반면 경쟁상의 평등의 관점은 직접세에 있어서는 부차적인 의미를 가질 수밖에 없다.

(3) 환경정책의 수단

이상 살펴본 공동의 시장 창설을 위한 조세조화의 이중적 의미 외에, 제3의 영역을 논하여야 한다. 이 제3의 영역은 특히 최근의 조세조화논의에서 등장하는 신개념이다. 1992년에 유럽공동체 위원회는 이산화탄소배출세 및 에너지세의 도입을 위한 지침¹⁰⁹⁾을 제안한 바 있다. 이로써 유럽에서 처음으로 조세가 환경정책적 수단으로서 발탁되게 되었다. 위원회에 따르면 이미 몇몇 회원국들에서는 이산화탄소배출과 에너지에 대한 조세가 도입되거나 고려되고 있기 때문에 이 분야에서도 조세조화의 필요성이 제기된다는 것이다. 따라서 ‘역내시장의 기능성’을 보장하기 위하여는 조세조화의 과정이 요청된다고 한다.¹¹⁰⁾ 물론 이러한 지침제안의 이유는 앞서 살펴본 두 가지 조세조화의 목적 이외에 ‘공동의 환경정책의 실현’이라는 조세조화의 또 다른 중요한 목표를 인식하게 해주었다는 인

109) ABl. Nr. C 196 (1992), S. 1.

110) ABl. Nr. C 196 (1992), S. 1.

상을 강하게 준다. 그와 같은 해석은 그러나 지침문언의 해석으로부터 나오는 것도 아니고, 유럽공동체조약으로부터 나오는 것도 아니다. 조세조화는 공동의 환경정책의 수립에 기여하는 것이 아니라, 환경공과금을 통해 부가적인 재정적 부담이 조절된다는 점에서 오히려 경쟁중립성의 목적에 기여한다. 그 결과 환경공과금을 도입하거나 도입하려고 하는 회원국들의 각 시장참여자들은 하등의 경쟁상의 불이익을 당하지 않아도 되는 것이다. 환경정책을 독자적인 별도의 조세조화의 목적으로 파악하려는 견해는 유럽공동체조약의 현재의 문언에도 일치하지 않는다. 유럽공동체조약에는 이에 대한 명확한 수권근거가 있는 것도 아니고 순수 경제적 방향설정도 존재하지 않기 때문이다.

3. 조세조화의 개념과 방법론

조세조화의 개념은 유럽공동체조약상 정의되어 있지 않다. 조약 제99조는 다만 '부가가치세·소비세 및 그밖의 간접세에 관한 법규정의 조화'만을 언급하고 있을 뿐이다.

Andel¹¹¹⁾의 정의에 따르면 (협회의) 조세조화란, 내국거래에 대한 일반적 조세규정상의 차이를 축소시키는 것으로서, 개별 회원국들의 조세규정과 조세실무를 유럽공동체조약의 목표와 부합하도록 형성하는 것으로 정의된다. 이러한 정의는 비록 불특정적이고 광의로 구성된 면은 없지 않지만 위에 살펴본 경쟁평등과 경제적 자유의 보장이라는 조세조화의 두 가지 기본 목표와 부합하는 내용이다.

그러나 조세조화의 방법론에 대해서는 별개의 논의를 요한다. 왜냐하면 '조세차이의 축소'는 구체적으로 다양한 방법으로 가능할 수 있기 때문이다. 가장 신속하고 기술적으로도 조세차이를 감소시키는 것은 의심할 여지없이 유럽내의 모든 조세체계를 하나로 통일하거나 특정 조세를 전 유럽에서 제거하는 방법이 될 것이다. 또한 조세법규범을 제한적으로 조율하는 방법도 있을 수 있고, 특별한 조정메카니즘을 개발하는 방법도 가능할 것이다.

111) *Ders.*, in: Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann, EWGV, Vorbm. zu den Art. 95-99, Rdnr. 6.

그러나 무엇보다도 유럽공동체조약 제99조 및 제100조의 체계 및 유럽역내시장을 위한 조세조화의 의미로부터 조세조화의 방법론을 추론해 낼 수 있다. 이에 따르면 조세조화는 조세차이를 조정조치를 통해 중화시키는 절차로는 이해할 수 없다. 이는 이미 조정공과금을 규정하는 조약 제95조 내지 제98조로부터 알 수 있다. 따라서 만약 조세조화가 기존의 조세차이에 대한 조정절차라면, 조약 제95조 이하는 조세가 아닌 공과금에 대해서만 독자적 의미를 부여받았을 것이다. 더 나아가 조약문언은 조세조화의 개념에 관한 또 다른 추론을 가능하게 한다. Lochner가 입증한 바와 같이,¹¹²⁾ 유럽공동체조약에는 ‘조화’라는 단어 외에도 다른 비슷한 개념이 사용되고 있다. 즉, 비슷한 의미로 ‘Harmonisierung’, ‘Rechtsangleichung’, ‘Koordinierung’ 등의 단어가 동의어로 사용되고 있다. Lochner는 그의 연구에서 다양한 언어로 된 유럽공동체조약의 번역판에 근거하고 있다. 이러한 개념적 비교를 통하여 볼 때, 조세조화에 있어서의 ‘조화’란 회원국 국내의 조세법규범들이 서로 적용하기는 하지만 완전히 같아지는 것은 아닌 절차를 의미한다. 조세조화는 따라서 회원국간 조세체계의 완전한 통일을 의미하는 것은 아니다.

모든 조세조화는 원칙적으로 조정되어야 할 규율대상을 명시적으로 언급하는 규범목록의 제정을 통해서 이루어진다. 조세조화는 적극적 조화와 소극적 조화로 나누어 고찰할 수 있는데, 적극적 조화는 지침의 조화 프로그램으로부터 도출할 수 있음에 반하여, 소극적 조화는 단지 지침의 해석을 통해서만 얻을 수 있다. 어느 경우이든 조화에는 일종의 봉쇄효과가 인정되는 바, 관련 회원국들에는 지침에 위반되는 분야에서 더 이상 행위해서는 안 되는 부작용의무가 발생한다.

새로운 조세의 도입은, 그에 대하여 회원국들이 징수여부에 관하여 아무런 결정권한도 가지지 않는 이상, 서로 다른 조세 및 조세체계를 조율한다는 조세조화의 기본이념과는 부합할 수 없다. 왜냐하면 이것을 인정할 경우 조세조화라는 우회로를 통하여 EU에는 독자적인 조세입법권한이 창설될 것이기 때문이다. 그러나 그러한 권한이란 사실상 존재하지

112) Ders., ZStaatsw 1962, S. 35.

않는다. 이러한 관점에서 이산화탄소배출에 관한 조세의 도입을 위한 지침제안은 매우 논란이 되었다. 왜냐하면 동 지침안의 제1조제1항은 회원국들에 특별한 에너지세의 ‘조화된 도입’을 규정하였는바, 특정 화석연료에 대하여 징수하는 것을 내용으로 하는 것이었다. 지침초안 제1조제2항은 회원국들에게 이러한 조세를 징수하기 위하여 필요한 조치를 취할 의무를 부과하였다. 그러나 환경공과금을 위한 공동체의 고유한 조세고권에 관한 수권규범을 찾기 힘들 듯이, 이러한 지침내용에 관한 조약상의 수권규범도 찾기가 힘들다. 왜냐하면 유럽공동체조약 제130s조에 따르면 공동체는 환경공과금에 관한 조세권한을 스스로 주장할 수도 없고, 환경공과금의 조화된 도입에 관한 수권도 포함하고 있지 않기 때문이다.

결국 공동체법상 조세조화란 회원국들의 기존의 조세체계를 경쟁평등이나 경제적 자유의 보장을 위하여 상호 접근시키고 조율하며 조정하는 절차로 정의될 수 있다. 조세조화는 기존의 조세체계를 통일화하려는 수단도 아니고, 새로운 조세의 창설을 의미하지도 않는다.¹¹³⁾

113) 이상의 설명은 *Mick*, in: D. Birk (Hrsg.), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, 1995, § 24 참조.

제 3 장 유럽조세법 일반론

제 4 장 제6차 부가가치세지침의 내용

제3장의 내용을 통해서 EU의 부가가치세법을 이해하기 위한 기본적 틀을 마련할 수 있었다. 유럽조세법의 존재의의는 공통의 역내시장을 창설하고 그 원활한 기능성을 확보하기 위하여 회원국간의 조세체계를 조화시키는데 있으며, 그 중에서도 유럽공동체조약은 간접세인 부가가치세의 조화를 강조하고 있다. 이에 따라 유럽공동체 이사회는 회원국 공통의 지침을 만들어 각 회원국에 하달하였는바, 그 중 제6차 지침의 내용은 오늘날 EU의 부가가치세 단일법전이라고 할 수 있을 만큼 부가가치세에 관한 전반적인 사항을 담고 있다.¹¹⁴⁾ 본 장에서는 이러한 제6차 지침의 의의와 그 본질적 내용에 대하여 살펴보는 것을 목적으로 한다. 이를 위하여 먼저 제6차 지침의 해석·적용을 위한 기본적 사항을 정리해 보고, 그 다음 제6차 지침의 개별적 내용을 조문순서에 따라 사항별로 정리하기로 한다.

제 1 절 일반론

I. 연 혁

이미 살펴본 바와 같이 유럽 이사회는 역내시장의 창설과 기능을 위하여 필요한 이상, 위원회의 제안과 유럽의회와 청문을 거쳐 만장일치로 부가가치세에 관한 법규정들의 조화를 위한 규정을 제정할 수 있는 권한을 부여받고 있는바(유럽공동체조약 제93조, 제94조), 이사회는 이러한 권한을 1967년 4월 11일 제1차 및 제2차 부가가치세지침을 제정함으로써 행사하였다.

114) 물론 제6차 지침 외에도 부가가치세지침은 그 이후 제12차, 제13차 등 계속적으로 하달되고 있으나, 그 대부분의 내용은 부가가치세 운영과 관련한 개별적·특수적 사항을 그때그때 조정하기 위해 발령되고 있을 뿐이며, 오늘날에 이르기까지 유럽부가가치세법의 근본틀이 되는 기본법전은 제6차 지침이 되고 있다. 제6차 지침은 그 첫 발령 이래 계속 개정되면서 오늘날까지 그 현행성을 유지하고 있다.

1. 제1차 및 제2차 부가가치세지침

1967년 4월 11일 부가가치세에 관한 회원국의 법규정들의 조화를 위한 이사회의 첫 번째 지침(67/227/EWG)¹¹⁵⁾은 회원국으로 하여금 늦어도 1972년 1월 1일까지 그들의 그때까지의 매상세 체계를 공동의 부가가치세체계(제2조)에 의하여 대체할 것을 의무지웠다(제1조제1항). 이러한 새로운 시스템은, 재화와 용역에 대해서는 과세의 전단계인 생산 및 판매단계에서 이루어지는 거래의 회수에 상관없이 재화와 용역의 가격에 정확히 비례하는 일반적 소비세가 적용될 수 있어야 한다는 원칙(제2조제1항)에 기초하고 있다.¹¹⁶⁾ 이는 곧 동일한 상품은 공동체 역내에서 생산 및 판매과정의 길이에 상관없이 조세상 평등하게 다루어져야 한다는 경쟁평등의 사상을 의미한다.¹¹⁷⁾ 이에 의하면 조세채무는 재화와 용역에 따라 적용할 세율에 의해 재화와 용역의 가격에 계산되는 부가가치세에서 다양한 비용요소들을 직접 부담지운 부가가치세액을 공제한 액으로서 결정된다.¹¹⁸⁾

이사회의 제2차 지침(67/228/EWG)¹¹⁹⁾은 제1차 지침과 같은 일시에 동시에 의결되었는데, 공동의 부가가치세의 적용을 위한 구조와 그 배경에 대하여 21개의 조문과 두 개의 부록(부록 A, B)에서 확정하고 있다. 제2차 지침은 제6차 지침의 적용과 더불어 효력을 상실하게 되었지만, 그 내용은 예컨대 독일의 경우 1967년과 1973년 법개정을 통하여 국내법으로 반영되었다. 따라서 제2차 지침의 내용은 회원국 국내법의 해석과 그 이후의 법발전을 이해하기 위하여 여전히 의미를 가지고 있다.¹²⁰⁾

115) ABl. 1967 Nr. L71, S. 1301.

116) 이러한 시스템이 갖는 장점으로는 과세의 간소성과 중립성을 들 수 있다. 이점을 지적하는 판례로는 EuGH, Urt. v. 12. 6. 1979, Rs. 126/78, EuGHE 1979, 2041 참조.

117) 이에 대해서는 제1차 부가가치세지침의 이유서 참조.

118) Wachweger, UR 1967, 123.

119) ABl. 1967 Nr. L71, S. 1303.

120) BFH, Urt. v. 29. 6. 1987, BStBl. II 1987, 744 (746).

2. 제6차 부가가치세지침

1977년 5월 17일 부가가치세에 관한 회원국법규정의 조화를 위한 이 사회의 제6차 지침(77/388/EWG)¹²¹⁾은 오늘날까지 적용되고 있는 공동체의 부가가치세법을 포함하고 있다. 각 회원국들은 늦어도 1978년 1월 1일까지 국내법으로의 전환규정을 발표시키도록 하고 있었다. 그러나 예컨대 독일은 제6차 지침의 내용을 그 시한(1978년 1월 1일)까지 국내법으로 전환해야 할 의무를 준수할 수 없었다. 1979년 1월 1일까지 유예받은 1년의 기간도 충분치 않았다. 제6차 지침이 독일의 국내법규범에 전환된 것은 1979년 11월 26일 부가가치세법 개정(UStG 1980)에 와서의 일이다. 이 개정 부가가치세법은 1980년 1월 1일자로 발효되었다.

제6차 지침은 그 제정 이후 40여 차례의 개정을 거쳐 현재 EU회원국들의 부가가치세의 기초가 되고 있다. 가장 중요한 변화를 가져왔던 개정은 1991년 12월 16일의 91/680/EWG(이른바 ‘역내시장지침’)와 1992년 12월 14일의 92/111/EWG였다(이른바 ‘간소화지침’).

3. 기타의 부가가치세지침

제6차 지침 외에도 제8차 지침과 제13차 지침도 그 독자적인 의미를 가지며 현실적으로도 중요한 의미를 갖는다.

1979년 12월 6일 이사회 제8차 지침(79/1072/EWG)¹²²⁾은 회원국 국내에 거주하지 않는 납세의무자에 대한 부가가치세의 환급절차에 관한 것으로서 회원국으로 하여금 이중과세의 회피를 위하여 특정 회원국 국내에는 거주하지 않지만 다른 회원국에 거주하는 납세의무자에게 부가가치세를 전단계세(Vorsteuer)로서 특별한 절차(제3조, 제4조)를 통하여 환급하도록 의무지웠다(제2조).

1986년 11월 17일 이사회 제13차 지침(86/560/EWG)¹²³⁾은 공동체 역내에 거주하지 아니하는 납세의무자에 대한 부가가치세 환급에 관

121) ABl. Nr. L145, S. 1.

122) ABl. 1979 Nr. L331, S. 11.

123) ABl. 1986 Nr. L326, S. 40.

한 절차에 대한 것으로서 조화로운 무역관계를 위하여 공동체 역외의 제 3국사업자에 대한 부가가치세 환급절차에 관하여 제8차 지침 제8조의 규정을 개정하는 내용을 포함하고 있다.

II. 제6차 지침의 해석

유럽법원(EuGH)은 공동체법의 해석에 관한 독점권을 가지며, 따라서 제6차 지침의 규정에 대한 해석에 대해서도 독점권을 가진다.¹²⁴⁾ 유럽법원은 회원국 법원이 회원국법과 유럽법의 관계에 관하여 해석을 제청한 사실관계에 근거하여 공동체법조항의 효력과 그 해석을 공표할 권한을 갖는다.¹²⁵⁾ 유럽법원은 당해 공동체법조항이 어떤 의미와 어떤 범위에서 이해되고 적용되어야 하는지 또는 적용되었어야 하는지를 분명히 한다.¹²⁶⁾ 이로써 유럽법원은 회원국 법원에게 공동체법의 해석을 위해 필요한 모든 기준들을 제시해주며, 비록 당해 공동체법규정이 유럽법원의 제청결정에 언급되어 있지 않다 하더라도 회원국 법원이 당해 규정의 효력을 판단할 수 있도록 도움을 줄 수 있다.¹²⁷⁾

구체적 사실관계를 확정하고 법적으로 판단한 회원국 법원은 유럽법원의 해석결과를 전환된 자국 부가가치세법을 적용함에 있어 고려하여야 할 의무를 진다.¹²⁸⁾ 만약 유럽법원이 해석한 바에 의할 때 회원국의 부가가치세법이 공동체법에 모순된다면, 국내법의 지침합치적 해석(richtlinienkonformen Auslegung)의 방법을 통하여 국내법과 유럽법이 일치할 수 있도록 노력하여야 한다. 그러나 이러한 방법이 지침해석적 해석의 내재적 한계에 접하여 불가능한 때에는 공동체법이 우선하여 적용되어야 한다. 이때 국내법으로 제대로 전환되지 않아 국내법과 유럽법

124) 제6차지침에 대한 유럽법원의 해석은 모든 회원국에 대하여 동일한 구속력을 미친다. EuGH, Urt. v. 14. 7. 1998, Rs. C-172/96, UR 1998, 456.

125) EuGH, Urt. v. 20. 3. 1997, Rs. 352/95, EuGHE 1997, I 1729, 1740.

126) EuGH, Urt. v. 2. 12. 1997, Rs. C-188/95, IStR 1998, 77.

127) EuGH, Urt. v. 14. 7. 1998, Rs. C-385/96, EuZW 1998, 636; v. 11. 12. 1997, Rs. C-42/97, EuGHE 1997, I-7106.

128) 유럽법원과 회원국법원간의 역할 배분에 관하여는 EuGH, Urt. v. 16. 7. 1998, Rs. C-235/95, EuZW 1998, 598.

이 부합하지 아니한 부담이 존재하는 경우에는 당해 국내법이 유럽지침에 조화될 때까지 계속 적용된다.¹²⁹⁾ 부가가치세지침에서 해석되어질 구성요건표지들에는 공동체법의 개념들이 기초되어져 있는바, 이러한 개념들은 회원국 자국에서의 이해에 따라 해석될 것이 아니라 전체 공동체에 있어서 통일적으로 해석되고 적용되어져야 한다.¹³⁰⁾ 이는 공동체법이 회원국법에 전환되었더라도 마찬가지이다.

유럽법원은 통상적인 법해석방법을 사용한다. 어떤 해석방법에 대하여 특별한 우위를 인정하지 않는다. 공동체법의 해석은 가능한 문언으로부터 출발하지만(문법적 해석), 성립의 연혁과 지침제정자의 역사적 의사(역사적 해석)도 고려하며 당해 규정이 위치하는 관계도 검토한다(체계적 해석). 또 가능한 이상 유럽법원은 해석을 위하여 공동체법의 목적을 끌어들이기도 하며(목적론적 해석), 당해 규정의 실제적 유효성을 견지하기에 적합한 해석에 우위를 인정하기도 한다. 유럽법원은 또한 비교법적 고찰을 통해 해답을 얻을 수 있는지도 검토한다.¹³¹⁾ 지침규정의 목적은 또한 지침제정의 이유에서도 도출해낼 수 있다.¹³²⁾

공동체법은 여러 가지 언어로 번역·작성될 수 있는데, 공동체법을 해석함에 있어서는 어느 특정 언어형식에 우위가 두어질 수 없다. 즉, 회원국의 언어로 된 규정의 문언은 동일한 구속력을 발휘한다. 해석함에 있어서 의문이 가는 부분에 대해서는 다른 언어로 된 규정을 참조할 수도 있다. 만약 상이한 언어로 된 규정들을 해석한 결과 상이한 점이 발견되면, 당해 규정은 문언적으로만 해석되어서는 아니 된다. 그 해석은 당해 규정의 체계, 관계, 목적 등에 비추어 도출되어야 한다.¹³³⁾

지침규정을 해석하고 적용함에 있어서는 일차적 공동체법으로부터 도출되는 일반적 법원칙도 고려되어야 한다.¹³⁴⁾ 이에 속하는 것으로는 비례성의 원칙, 평등원칙, 차별금지원칙, 협동의 원칙, 신뢰보호의 원칙 및

129) EuGH, Urt. v. 1. 2. 1972, Rs. 50/71, EuGHE 1972, 53 (65).

130) EuGH, Urt. v. 11. 8. 1995, Rs. 453/93, UR 1995, 476.

131) EuGH, Urt. v. 15. 9. 1998, Rs. C-231/96, NJW 1999, 129.

132) EuGH, Urt. v. 26. 9. 1996, Rs. C-327/94, UR 1997, 58.

133) EuGH, Urt. v. 9. 3. 2000, Rs. C-437/97, UR 2000, 242 (246).

134) EuGH, Urt. v. 11. 6. 1998, Rs. C-361/96, UR 1998, 309.

법적 안정성의 원칙 등을 들 수 있다.¹³⁵⁾ 이들은 강행적 공동체법이자 공동체의 법적 행위에 대한 유효성 척도가 된다.

III. 각 회원국 부가가치세규정들과의 관계

제6차 지침에 있는 규정들은 회원국의 부가가치세규정보다 우위에 존재한다. 회원국들은 자국의 부가가치세규정들을 제6차 지침의 규정내용에 부합하도록 반영하여야 한다(제1조제1항).

만약 제6차 지침의 내용이 회원국의 부가가치세규정들에 전환되지 않거나 전환되더라도 완전하게 전환되지 않거나, 틀리게 전환되거나 전환이 지체된 때에는, 제6차 지침의 규정내용이 납세의무자에게 회원국의 부가가치세규정보다 유리한 이상, 지침상의 규정이 적용의 우위를 가진다. 그밖에는 개별 회원국의 부가가치세규정들은 지침합치적으로 해석되어야 한다.

적용우위와 지침합치적 해석의 문제는 유럽지침의 해석·적용과 관련하여 가장 중요한 문제가 되고 있다. 이에 대해서는 아래에서 별도로 살펴보고자 한다.

IV. 이른바 적용우위와 지침합치적 해석

1. 적용우위

공동체법은 이에 반하는 회원국법에 대하여 우위를 가진다. 유럽법원은 이러한 공동체법의 우위를 적용우위로 풀이하는 바, 공동체법에 위배되는 개별 회원국법은 적용상 배제되어 효력이 정지된다. 공동체법의 법적 행위는 이와 부합하지 아니하는 회원국의 국내법에 대하여 적용우위를 가지는 바, 이는 1차적 공동체법의 불문규범으로부터 도출되는 원칙이다.

어떤 회원국이 유럽지침을 전혀 또는 부적절하게 전환·반영한 이상, 유럽지침상의 규정은 회원국에 대하여 전환의 여지를 남기지 아니하고

135) EuGH, Urt. v. 29. 2. 1996, Rs. C-110/94, EuGHE 1996, I-857, 860.

내용적으로 충분히 명확한 이상 - 전환기간이 도과한 후에 - 직접 적용되는, 따라서 우선적으로 적용되는 법으로 작용한다.¹³⁶⁾ 회원국의 법이 국내법적으로 위헌이지만 공동체법(제6차 지침)과는 합치하는 때에 과연 회원국의 법원은 자국의 헌법을 존중하여야 하는지, 아니면 공동체법 우위의 원칙을 적용하여야 하는지의 문제에 대하여 유럽법원은 아직 답을 하고 있지 않다. 유럽법원은 이 대답을 다음과 같이 하여 회피하고 있는 바, 유럽법원은 유럽지침의 목적을 달성하기 위한 형식과 수단의 선택을 회원국에게 일임하고 있으며, 지침은 물론 자국 헌법과도 부합하는 전환 가능성을 모색하도록 한다고 한다. 예컨대 어느 회원국의 부가가치세법이 유럽지침과 달리 과세가능성을 제한하는 구성요건을 규정하고 있지 못하다고 가정하자. 당해 회원국의 납세의무자는 이를 과세관청에 주장할 수 있음을 물론 법원에서도 이를 주장할 수 있다. 법원은 이 경우 직권으로도 공동체법의 적용우위를 고려할 수 있다. 그렇게 되면 당해 납세의무자는 이제 공동체법에 따라 판단을 받게 된다. 실제로 독일에서는 유럽지침 제5조제6항 소정의 과세제한가능성을 반영하지 못한 독일 부가가치세법 제1조제1항의 규정을 공동체법과 합치하지 않는다고 주장하였고, 소송에서 승소하였다. 판결에서 독일 연방재정법원(BFH)은 판시하기를, “국내 규정의 문언에 따라 가능한 자기소비과세는 제6차 지침 제5조제6항의 적용우위에 위배되는바, 동 조항에 따르면 자기소비의 과세문제는 재화나 그 구성부분의 생산에 대한 전단계세액공제의 가능성에 달려있다”라고 하였다.¹³⁷⁾

지침상의 규정들은 개개 납세의무자들에게 회원국의 법에 비하여 더 유리한 법적 지위를 부여해야 한다. 유럽법원에 의하면 유럽지침의 적용우위는 일종의 예외로서 회원국이 유럽공동체조약 제10조제1항을 위반한 데 대한 제재조치이며, 유럽지침전환의 의무를 관철시키기 위한 최소한도의 보장수단으로 이해된다. 법현실에 있어서 유럽지침은 매우 정교한 규율들로 이루어져 있는바, 회원국들이 그 내용을 회원국 국내법에

136) EuGH, Urt. v. 29. 5. 1997, Rs. C-389/95, IStR 1997, 403.

137) BFH, Urt. v. 29. 8. 1991, V B 113/91, BStBl. II 1992, 267.

전환시킴에 있어서의 자유로운 여지란 거의 없거나 매우 적다. 그럼에도 불구하고 발생하는 갈등은 공동체법의 적용우위에 의해 해결되며, 회원국이 유책하게 공동체법을 위반함으로써 인해 개개 납세의무자에게 손해가 발생한 경우에는 당해 회원국의 손해배상책임으로 해결된다.

유럽지침상 규정된 의무조항은, 여기에 아무런 조건이 연계되어 있지 않고, 그 집행이나 유효성을 위해 공동체기관이나 회원국의 다른 조치를 요하지도 않으며 별도의 시행행위 없이 적용가능할 때 강행성을 띠게 된다.¹³⁸⁾ 회원국에는 어떠한 내용으로 공동체규정을 자국에 전환할 것인지에 대한 재량이 부여되어서는 아니된다.¹³⁹⁾ 공동체규정은 그 스스로 효력을 발하는 自動性(self-executing)을 가지며, 충분히 명확하여 일의적인 문언으로 당해 의무를 확정한다.¹⁴⁰⁾ 유럽법원은 통상적으로 제6차 지침상의 규정으로부터 매우 분명하고 일의적인 내용을 도출하여 왔고, 이로써 납세의무자와 지침상의 규율에 유리한 판결들을 내려왔다. 유럽법원은 기본적으로 공동체규정의 전환의무와 관련하여 회원국은 자유로운 여지를 전혀 갖지 않거나 갖더라도 매우 제한된 영역에 국한된다고 보았기 때문이다.

회원국의 법원은 명시적인 주장이 없더라도 계속적으로 발전·축적되어 온 유럽법원의 판례에 따라 공동체법(특히 조세지침¹⁴¹⁾)을 납세의무자에게 유리하도록 적용할 수 있다. 각 회원국의 법원은 결정을 위하여 필요하다고 인정할 때에는 유럽법원에 대하여 사전결정절차(Vorabentscheidungsverfahren)를 통하여 직권으로 또는 당사자의 신청에 의하여 관련 공동체법의 해석과 효력에 대한 문제를 제청하여야 한다. 이때 공동체법 문제를 직권으로 제청하기 위하여는 회원국 법원이 판단하기에 당해 사안에 국내법이 적용되지 않고 공동체법이 적용될 수 있다고 판단되거나, 국내법이 공동체법과 조화롭게 해석될 수 있다고 판단될 수 있을 것을 전제로 한다.

138) EuGH, Urt. v. 26. 2. 1986, Rs. 152/84, EuGHE 1986, 723.

139) EuGH, Urt. v. 4. 12. 1974, Rs. 41/74, EuGHE 1974, 1337 (1355).

140) EuGH, Urt. v. 26. 2. 1986, Rs. 152/84, EuGHE 1986, 723.

141) EuGH, Urt. v. 19. 1. 1982, Rs. 8/81, EuGHE 1982, 53.

그러나 적용우위는 EU시민에 대해서만 제한되는 것은 아니다.¹⁴²⁾ 공동체법규정의 회원국법에 대한 적용우위는 모든 납세의무자에게 국적·주소지 또는 거소에 상관없이 적용된다. 납세의무자에게 유리한 법적 판단이 적절하다면, 그에게 불리한 국내법규정은 적용될 수 없다. 그 대신 공동체법규정이 당해 사안에 적용된다.

사전결정절차에서 내린 유럽법원의 결정은 당해 사안에 있어서 회원국 법원을 구속한다.¹⁴³⁾ 이러한 유럽법원의 결정은 유럽법원이 갖는 해석독점권에 근거하여 공동체법의 해석에 관한 다른 절차에서도 모든 회원국의 과세관청과 법원에 대하여 구속력을 미치며, 유럽법원의 다른 결정에 의하여 변경될 때까지는 당해 공동체법의 해석에 관한 모든 판단의 기준으로 작용한다(유럽공동체조약 제10조).

유럽지침상의 규정의 개인에 대한 부담적 효력은, 당해 지침상의 의무규정이 회원국 국내법에 이전되어야 비로소 발생하게 된다. 유럽공동체 지침은, 헌법상의 기본권과 견줄 수 있는 기본적 자유와는 달리, 개개 EU시민들 사이에 제3자효를 발생하지도 않는다.

2. 회원국법의 지침합치적 해석

공동체법으로부터 파생된 국내법을 해석함에 있어서 회원국의 행정청이나 법원은 자국법을 지침합치적으로 해석하여야 할 의무가 있다. 즉, 여러 가지 해석가능성이 있다면 그 중 공동체법에 가장 잘 부합하는 해석에 우위를 부여해야 하는 것이다. 이러한 지침합치적 해석은 경우에 따라서는 문법적 해석, 체계적 해석 또는 목적론적 해석의 결과를 대체할 수도 있다.¹⁴⁴⁾

지침합치적 해석을 하여야 할 의무는 바로 유럽공동체조약 제10조제1항으로부터 나온다. 이에 따르면 각 회원국의 공권력주체는 공동체의 목적을 실현하는 데에 적합한 모든 조치를 취하여야 한다. 각 회원국의 법

142) EuGH, Urt. v. 17. 4. 1997, Rs. C-87-89/90, EuGHE 1997, I-2133(2144).

143) EuGH, Urt. v. 3. 2. 1977, Rs. 52/76, EuGHE 1977, 163.

144) 지침합치적 해석에 관한 상세는 Schön, Die Auslegung des europäischen Steuerrechts, 1993, S. 35 ff. 참조.

원은 공동체지침을 시행하기 위해 제정된 자국 조세법률을 지침합치적으로, 즉 유럽공동체조약 제249조에 규정한 목적들을 실현할 수 있도록 지침의 문언과 목적에 비추어 적용하여야 한다. 즉, 회원국의 법원은 유럽공동체지침의 시행을 위해 제정된 자국 법률을, 부여받은 판단여지를 충분히 사용하여 공동체법의 요구사항에 부합하도록 해석하고 적용하여야 한다.¹⁴⁵⁾ 해석상 의문이 제기되는 경우에는 당해 법률은 유럽공동체 지침을 반영하도록 전환된 것이라는 점에서 출발하여야 하며, 이 경우 유럽법원이 그의 판결을 통하여 당해 지침상의 규정내용을 어떻게 이해하느냐가 중요한 기준점이 된다. 이때 공동체법규정의 문언·의미·체계 및 성립의 연원 등이 중요하게 고려되어야 한다.¹⁴⁶⁾

회원국의 법원뿐 아니라 과세관청도 유럽법원에 의한 공동체법의 해석에 구속된다. 그러나 다른 회원국의 행정청이 공동체법을 해석하고 적용한 것에 구속되는 것은 아니다.¹⁴⁷⁾ 독일의 경우 공동체법의 적용우위가 과연 있는지, 있다면 어느 범위에서 있는지에 대한 문제와, 국내법을 구체적으로 어떻게 지침합치적으로 해석할 것인가의 문제는 연방재무부(BMF)가 각 주의 최고 재무관청의 의견을 들어 결정한다.¹⁴⁸⁾ 이와 관련한 연방재무부의 지시(Anweisungen)는 개별 과세관청들을 구속한다.¹⁴⁹⁾

회원국 국내법으로 전환되지 않았거나 불충분하게 전환된 경우에 있어서의 공동체법 적용우위의 경우와는 달리, 지침합치적 해석은 납세의무자에게 불이익한 경우도 가능하다.¹⁵⁰⁾

V. 제6차 지침의 일반원칙

이에는 다시 제6차 지침 전체에서 도출되는 일반원리와 제6차 지침의 체계성으로부터 파생되는 세부원칙들로 나누어 고찰할 수 있다.

145) EuGH, Urt. v. 10. 4. 1984, Rs. 14/83, EuGHE 1984, 1891.

146) EuGH, Urt. v. 14. 7. 1994, Rs. C-91/92, EuGHE 1994, I-3325.

147) EuGH, Urt. v. 24. 1. 1991, Rs. C-384/89, EuGHE 1991, I-127.

148) 예컨대 BMF v. 7. 8. 1992, BStBl. I 1992, 471.

149) BMF v. 28. 9. 1993, BStBl. I 1993, 912.

150) BFH, Urt. v. 2. 4. 1998, V R 34/97, BStBl. II 1998, 695 (697).

1. 일반원리

제6차 부가가치세지침은 부가가치세의 과세대상이 되는 급부와 과세표준에 관한 통일적 요건을 마련하고 있다.¹⁵¹⁾ 통일적 기반을 갖는 공동의 부가가치세체계를 실현시킨다는 목표는 대부분 달성되었다고 평가할 수 있다. 그럼에도 불구하고 아직 해결을 요하는 중요한 과제가 있기도 하다. 즉, 아직까지 세율은 통일시키지 못하였으며, 국경을 넘는 매입세액 공제가 가능해야 할 것이고 통제시스템도 개선되어야 한다.¹⁵²⁾

부가가치세의 성격과 목적 및 그 특징적 징표에 대해서 유럽법원¹⁵³⁾이 기술하는 바에 따르면 다음과 같다. 부가가치세는 매우 일반적으로 모든 재화와 용역에 관련한 거래에 대하여 적용된다. 부가가치세는 이러한 재화와 용역의 가격에 비례하여 부과되며, 생산과 판매의 모든 단계에서 징수되고, 거래를 통해 창출된 재화나 용역의 부가가치를 포착한다. 구체적으로 어떤 거래와 관련하여 납부의 이행기가 도래하는 부가가치세는 전단계거래에서 징수된 세액을 공제함으로써 계산된다. 이렇게 계산된 세부담은 궁극적으로는 최종 소비자에게 돌아간다. 아울러 각 회원국들은 부가가치세의 성격을 갖는 새로운 공과금을 도입할 권한을 갖지 못한다(제6차 지침 제33조).

부가가치세와 관련한 조세절차적 문제에 대해서는 조세조화가 거의 전무하다. 이 부분에 대해서는 공동체법규정이 흠결되어 있기 때문에 조세절차적 문제는 회원국 국내법의 문제로 돌리는 것이 통례이다.¹⁵⁴⁾ 따라서 어느 회원국이 공동체법규정에 위반하여 징수한 부가가치세의 환급은 회원국 국내법에 따른 실체법적·절차법적 요건에 따라 판단하게 된다.

151) EuGH, Urt. v. 8. 2. 1990, Rs. C-320/88, EuGHE 1990, I-285.

152) 공동의 부가가치세체계의 조화의 현수준에 대해서는 *Borgsmidt*, UR 1998, 1 ff.; *Widmann*, UR 1998, 217; *Zizelsberger*, *Der Weg zum echten Umsatzsteuer-Binnenmarkt*, UVR 1998, 249.

153) EuGH, Urt. v. 13. 7. 1989, Rs. 93, 94/88, EuGHE 1989, 2671; v. 19. 3. 1991, Rs. C-109/90, EuGHE 1991, I-1385.

154) 이에 대한 유럽법원의 판례로는 EuGH, Urt. v. 19. 11. 1998, Rs. C-85/97, DStRE 1998, 924 참조.

다만 이때 이러한 절차법적 요건들은 회원국 국내법에만 관련된 소송의 경우보다 납세자에게 불리해서는 아니되며(대등성의 원칙), 공동체법에 의해 부여된 권리의 행사를 사실상 불가능하게 하는 것이어도 안된다(효율성의 원칙).¹⁵⁵⁾ 국내법상 인정되는 제척기간이나 소멸시효 및 조세나 공과금에 관한 특별한 소송요건들은 원칙적으로 허용된다.¹⁵⁶⁾

2. 제6차 지침의 체계원리

유럽법원은 해석을 통하여 제6차 지침의 체계로부터 일련의 원칙들을 도출하였다. 그 내용은 다음과 같이 세 가지 원칙으로 축약할 수 있다.

(1) 조세중립성

먼저 공동의 부가가치세 시스템은 공동체 내부 및 회원국 내부의 거래에 있어서 재화와 용역의 공급에 관한 경쟁조건에 중립적이어야 한다. 완전한 (가치)중립성은 과세대상이 되는 모든 경제적 활동을 그 목적과 결과에 상관없이, 허용되는지 허용되지 않는지에 불구하고, 생산에서 판매에 이르기까지의 모든 거래단계에서 공평하게 부담지워야 한다. 부가가치세는 거래단계의 수효에 상관없이 재화와 용역의 가격에 정확히 비례하여 존재하여야 한다. 재화나 용역의 공급에 대한 각 단계에서의 부가가치세부담은 최종공급자가 최종소비자에게 재화나 용역을 제공할 때 산정되는 부가가치세에 있어서와 항상 같아야 한다.¹⁵⁷⁾

부가가치세에 있어서 조세중립성이 달성될 수 있는 것은 공급되는 재화나 용역의 실제 가격에 법정 세율이 적용되어 세액이 산정되고, 사업자는 당해 매출세액으로부터 공급받은 재화나 용역에 대하여 전단계에서 산정되었던 세액(전단계세액)을 공제받을 수 있기 때문이다.¹⁵⁸⁾ 유럽법원은 중립성의 이유에서 부가가치세의 토대를 형성하는 납세의무자, 경

155) EuGH, Urt. v. 14. 12. 1995, Rs. C-312/93, EuGHE 1995, I-4599.

156) EuGH, Urt. v. 19. 11. 1998, Rs. C-85/97, DStRE 1998, 924; v. 15. 9. 1998, Rs. C-231/96, NJW 1999, 129.

157) 이에 대해서는 *Farmer*, Umsatzstueerkongreß-Bericht 1995/96, S. 97

(101) 참조.

158) EuGH, Urt. v. 6. 7. 1995, Rs. C-45/95, EuGHE 1997, I-3618.

제적 활동¹⁵⁹⁾·공급·반대급부¹⁶⁰⁾ 등의 개념들을 넓게 해석하는 경향을 보이고 있다. 반면 유럽법원은 같은 이유에서 조세경감요건¹⁶¹⁾과 과세베이스에의 불산입 사항¹⁶²⁾들을 좁게 파악하며,¹⁶³⁾ 과세베이스와 관련하여도 급부의 객관적 가치가 아닌 급부수령자의 사실상의 지출을 과세베이스로서 이해하고, 매입세액공제청구권의 제한은 법률상 명시적으로 규정된 경우에 한하여 인정한다.¹⁶⁴⁾

한편 개별 회원국의 입법자가 조세감면을 포기할 수 있는 사업자의 선택권을 도입하거나 있던 선택권을 폐지하더라도 조세중립성의 원칙에 위배되는 것은 아니라고 하였다.¹⁶⁵⁾

(2) 이중과세의 회피

부가가치세 시스템에 따를 때, 하나의 거래는 그 공급장소에 관한 규정 에 따라 과세권이 귀속되는 회원국에 의해 단 1회 과세될 것을 목적으로 한다.¹⁶⁶⁾ 예컨대 과세거래 등에 대하여 통일적으로 정의함으로써 유상으로 계속적으로 제공된 급부는 납세의무자의 범형식에 상관없이 과세하고, 이를 통해 이중과세와 과세탈루를 방지하여야 한다고 한다.¹⁶⁷⁾ 특정 거래에 대한 납세지는 경제적 현실을 감안하여 결정되어야 한다.¹⁶⁸⁾ 과세베이스는 기껏해야 사업자가 사실상 획득한 반대급부를 넘을 수 없다.¹⁶⁹⁾

이중과세를 회피하기 위해서는 연속되는 대가적 급부관계의 쇠사슬로 연결되는 사업자들간에 있어서는 부가가치세부담이 그대로 남아 있어서는 안된다.

159) EuGH, Urt. v. 20. 6. 1996, Rs. C-155/94, EuGHE 1995, I-3013 (3030).

160) EuGH, Urt. v. 6. 2. 1997, Rs. C-80/95, EuGHE 1997, I-745 (768).

161) EuGH, Urt. v. 12. 2. 1998, Rs. C-346/95, EuGHE 1998, I-491.

162) EuGH, Urt. v. 29. 5. 1997, Rs. C-63/96, EuGHE 1997, I-2827.

163) EuGH, Urt. v. 5. 6. 1997, Rs. C-2/95, EuGHE 1997, I-3017.

164) EuGH, Urt. v. 21. 9. 1988, Rs. C-50/87, EuGHE 1988, 4797.

165) EuGH, Urt. v. 2. 12. 1998, Rs. C-381/97, IStR 1999, 16.

166) EuGH, Urt. v. 27. 6. 1989, Rs. C-50/88, EuGHE 1989, 1925.

167) EuGH, Urt. v. 4. 12. 1990, Rs. C-186/89, EuGHE 1990, I-4363.

168) EuGH, Urt. v. 20. 2. 1997, Rs. C-260/95, EuGHE 1997, I-1005 (1022).

169) EuGH, Urt. v. 3. 7. 1997, Rs. C-330/95, EuGHE 1997, I-3801.

(3) 전단계세액의 공제

전단계세액공제권은 공동의 부가가치세 시스템의 중요한 근본원리를 형성한다.¹⁷⁰⁾ 원칙적으로 납세의무자는 매출세액에 기초되어져 있는 거래와 관련하는 이상으로 전단계세(Vorsteuer)를 공제할 수 없다. 공제할 수 있는 세액은 이미 납부했거나 성립·확정되어 납부하여야 할 세액이다. 만약 납세의무자가 비사업적으로 이용할 수 있는 재화(예컨대 자동차)를 자신의 사업에 귀속시키고 그 전체로서 전단계세액공제를 받았다면, 이 경우 사적 필요를 충족시키기 위한 그러한 재화의 사용이 부가가치세 납세의무를 부담하게 된 이유는 최종소비자와 납세의무자의 동등대우를 보장하기 위한 데서 찾을 수 있을 것이다.¹⁷¹⁾

적법하게 행위하는 납세의무자를 즉시로 그가 전단계에서 공급받은 급부에 관하여 산정된 부가가치세 부담으로부터 해방하는 것은 부가가치세 시스템의 의미에 부합한다.¹⁷²⁾ 이와 같은 권리는 회원국에 의해서 원칙적으로 제한될 수 없다. 이에 대한 예외는 단지 제6차 지침에서 개별적으로 인정된 경우에만 허용될 수 있다.¹⁷³⁾

제 2 절 제6차 지침의 개별적 내용

이하에서는 EU의 제6차 부가가치세지침의 주요 내용에 대하여 조문 나열순서에 의거 해설을 가하였다. 자세한 경과규정이나 부속의정서 등은 생략한다.

I. 제6차 지침을 적용하기 위한 전제요건

지침¹⁷⁴⁾ 제1조는 회원국으로 하여금 자국의 부가가치세법을 늦어도 1978년 1월 1일까지 제6차 지침에 부합하도록 조화시킬 의무를 부여한

170) EuGH, Urt. v. 18. 12. 1997, Rs. C-286/94, EuGHE 1997, I-7281.

171) EuGH, Urt. v. 26. 9. 1996, Rs. C-230/94, EuGHE 1996, I-4517.

172) EuGH, Urt. v. 11. 7. 1991, Rs. C-97/90, EuGHE 1991, I-3795.

173) EuGH, Urt. v. 6. 7. 1995, Rs. C-62/93, EuGHE 1995, I-1883 (1907).

174) 이하에서는 “지침”을 생략하고 조문번호만 사용하기로 한다. 따라서 이하의 서술 중 별다른 말이 없이 조문번호가 사용된 것은 제6차 지침의 해당 조문을 의미함을 미리 밝혀 두기로 한다.

다. 이 기한은 제9차 지침에 의하여 1979년 1월 1일까지 연장되었다.¹⁷⁵⁾

1. 적용영역(제2조)

부가가치세의 적용영역은 매우 넓게 책정되어 있다(제2조 및 제4조제1항). 부가가치세의 과세대상에는 재화와 용역의 공급 및 납세의무자가 그 스스로 내국영토에서 유상으로 제공하는 재화(내적 부가가치세), 즉 공동체내적 재화의 획득(제28a조제1항)과 재화의 수입(외적 부가가치세, 제2조제2호) 등이 속한다. 제2조와 제6차 지침상의 다른 규정에 의해서 그어진 한계를 유월하는 것은 조약침해(Vertragsverletzung)를 의미한다.¹⁷⁶⁾

다른 사업에의 참여를 단순히 유지하는 것과 그 종류나 성질 또는 특별한 징표에 근거하여 거래가 완전히 금지되는 재화(예컨대 환각물질이나 위조화폐)의 공급과 수입은 제6차 지침의 적용영역에 포함되지 않는다. 다만 통상의 상품을 허용되지 않는 방법으로 거래했다는 정도로는 위 적용영역과 관련이 없다. 왜냐하면 가치중립성은 허용되는 거래와 허용되지 않는 거래를 일반적으로 차별화 하는 것을 금지하기 때문이다.

(1) 납세의무자로서의 행위

제6차 지침상 납세의무자가 ‘그 스스로’¹⁷⁷⁾ 행위한다 함은 재화나 용역의 공급에 있어서 납세의무자가 경제적 활동이 아닌 사적 활동을 수행함을 의미한다.¹⁷⁸⁾ 즉, 경제적 활동을 수행할 때에만 그는 납세의무자로서 사업자적으로 행위한다 말할 수 있다. 납세의무자는 과연 그리고 어느 범위에서 사업적 목적은 물론 사적 목적으로도 사용할 수 있는 급부(공급된 재화나 용역)를 자신의 사업에 귀속시킬 것인지를 선택할 수 있

175) 조세조화의 명령은 공동체지침의 회원국 국내법으로의 적시의 완전한, 그리고 올바른 전환에 정향해 있다. 회원국은 이를 현실적 의무로서, 즉 실제적 작위의무로서 이행하여야 하며 유럽공동체조약의 목적을 위협할 수 있는 모든 행위를 중지하여야 한다.

176) EuGH, Urt. v. 3. 7. 1997, Rs. C-60/96, UR 1997, 443.

177) 독일어 표현으로는 ‘als solcher’, 영어 표현으로는 ‘as such’라 한다.

178) EuGH, Urt. v. 4. 10. 1995, Rs. C-291/92, EuGHE 1995, I-2775.

다.¹⁷⁹⁾ 사업적 목적과 사적 목적으로 혼합적으로 이용할 수 있는 재화를 공급함에 있어서 당해 납세의무자는 사적 이용으로 유보된 부분에 대하여는 납세의무자로서 다루어지지 않는다.

(2) 급부수령자에 대한 급부

납세의무자는 당해 과세가능한 급부를 통하여 특정한 수령자에게 소비 가능한 이득을 귀속시켜야 하며, 단순히 일반적 이익을 증진시키는데 그쳐서는 아니 된다.¹⁸⁰⁾ 재화나 용역의 공급이라는 거래의 본질을 판단하고 과세대상이 될 수 있는 법적으로 독립한 하나 또는 다수의 급부가 존재하는지를 판단하기 위해서는 평균적 소비자의 관점이 중요하다.

이때 부수적 급부는 주된 급부의 운명에 따르는 것이 원칙이다. 부수적 급부는 급부수령자에 대한 관계에 있어서 독자적인 목적을 수행하는 것이 아니라, 단지 급부제공자의 주된 급부를 최적의 조건하에서 실현토록 하기 위한 수단을 의미한다.¹⁸¹⁾

(3) 급부의 교환

과세의 대상이 되는 급부는 특정할 수 있는 소비자에게 제공되거나 경제생활관계의 다른 참여자에게 유익을 제공할 수 있어야 하는 바, 이러한 경제상의 유익은 당해 행위에 있어서의 비용요소로서의 의미를 갖는다.¹⁸²⁾ 이때 제공된 급부와 그에 대한 반대가치 사이에는 직접적 관계가 존재하여야 한다.¹⁸³⁾ 그러한 관계는 통상적으로 법률관계를 통해서 생성된다. 공통의 이익만이 추구될 뿐이고 일정비용이 그 지불하는 자의 이익과는 상관없이 거두어지거나 이익배당이 경제활동에 대한 대가가 아니라 단순히 참여했다는 사실 때문에 이루어진다면 급부와 반대급부간의 직접적 관계란 존재한다고 할 수 없다.

179) EuGH, Urt. v. 11. 7. 1991, Rs. C-97-90, EuGHE 1991, I-3795.

180) EuGH, Urt. v. 29. 2. 1996, Rs. C-215/94, EuGHE 1996, I-959.

181) EuGH, Urt. v. 25. 2. 1999, Rs. C-349/96, EuGHE 1999, I-973.

182) EuGH, Urt. v. 18. 12. 1997, Rs. C-384/95, EuGHE 1997, I-7387.

183) EuGH, Urt. v. 16. 10. 1997, Rs. C-258/95, EuGHE 1997, I-5577.

(4) 대가성

사업자에게 오로지 무상으로 급부를 제공하는 경제활동참여자는 납세의무자라고 판단할 수 없다. 어떤 급부가 대가적으로 제공되었다고 판단할 수 있는 경우란, 급부를 제공하는 납세의무자와 급부수령자 사이에 일정한 법률관계가 성립하여야 하는 바, 상호간에는 대가적 급부가 교환될 것을 요한다. 급부를 제공하는 납세의무자가 받는 대금은 제공된 급부에 대한 사실상의 대가가치를 형성한다. 제공된 급부와 납세의무자가 받은 반대급부 사이에는 직접적인 관련성이 존재해야 한다. 또 이 대가가치는 금전적으로 환산가능해야 한다.¹⁸⁴⁾ 이러한 관련성은 통상적으로 법률관계에 의해 형성된다.¹⁸⁵⁾

예컨대 공과금과 결부되어 있고 경제활동참여자의 행위에 영향을 미치는 가산금은 일종의 행위자에 대한 제재이기 때문에 급부에 대한 반대급부로 볼 수 없다. 또한 근로자에게 재화나 용역을 구체적인 근로제공이나 임금에 연계함이 없이 공여하는 사용자는 이 경우 대가적으로 행위하는 것이 아니다. 그럼에도 불구하고 이러한 무상의 급부는 유상의 재화나 용역의 급부나 기타의 급부와 동일하게 다루어진다(제5조제6항; 제6조제2항).

2. 제6차 지침의 효력범위(제3조)

제6차 지침의 규정들은 회원국들의 전체 고권영역에 대하여 구속력을 발휘한다. 그의 지역적 효력에 대해서는 속지주의가 적용된다(제2조; 제3조).¹⁸⁶⁾ 회원국들이 국가경계를 넘어서까지 자국의 부가가치세법을 확정할 수 있는 것은 다른 나라들의 권한영역을 침해하지 않는 범위 내에서만 가능하다.¹⁸⁷⁾

184) EuGH, Urt. v. 2. 6. 1994, Rs. C-33/93, EuGHE 1994, 1.

185) EuGH, Urt. v. 5. 6. 1997, Rs. C-2/95, EuGHE 1997, I-3017 (3031).

186) EuGH, Urt. v. 23. 1. 1986, Rs. 283/84, EuGHE 1986, 231.

187) EuGH, Urt. v. 23. 1. 1986, Rs. 283/84, EuGHE 1986, 231.

(1) 다양한 영역구분

제3조제1항은 ‘내국영토’, ‘공동체’ 및 ‘제3국가’ 등의 개념을 설명하고 있다. 제3조제2항은 내국영토에 관한 적극적 규정을 담고 있으며, 제3조제3항은 내국영토 개념의 소극적 제한에 대하여 규정하고 있다. 반면 제3조제4항은 간소화지침 제1조제1호와 관련하여 제6차 지침의 규정은 부가가치세법적으로 프랑스령에 속하는 Monaco와 부가가치세법적으로 영국령에 속하는 섬나라인 Man에서도 적용됨을 규정하고 있다.

공동의 부가가치세 시스템이 적용되는 영역은 개개 회원국들의 고권영역을 포함한다. 유럽경제공동체조약 제227조에서 모든 회원국에 대하여 정의된 영역은 - 제3조제3항에 규정된 지역을 예외로 한다 - 제2조제1호에 규정한 회원국 내국영토가 된다. 특히 제3조제3항에는 내국영토에 포함되지 않는 일정한 지역들을 열거하고 있다.¹⁸⁸⁾

(2) 공동체영역과 제3국영역

지침에서 전체 회원국들의 내국영토(제3조제2항, 제3항)로 표시된 영역(공동체영역)에서는 조세국경이 배제된다. Monaco와 Man 지역을 포함한 이 영역에서 이루어지는 거래는 공동체 내의 거래로 간주된다.

회원국의 내국영토가 아닌 영역은 이른바 제3국영역(Drittlandsgebiet) 또는 제3국(Drittland)으로 구분된다(제3조제1항). 이러한 지역들은 비록 공동체의 관세영역에 속한다 할지라도, 그곳으로부터는 재화의 수입이 이루어지는 거래로 본다. 어느 회원국의 부가가치세법의 효력범위가 국가경계를 벗어나는 경우에도, 다른 나라의 조세고권이 침해되어서는 아니 된다.

188) 여기에는 Helgoland, Ceuta, Melilla, Livigno 등이 포함된다.

II. 납세의무자와 과세거래

1. 납세의무자(제4조)

우리 나라 부가가치세법 제2조의 표제와 마찬가지로 제6차 지침 제4조는 부가가치세의 납세의무자에 대하여 규정하고 있다.¹⁸⁹⁾ 이에 따르면 부가가치세의 납세의무자는 제4조제1항 내지 제3항에 규정된 경제적 활동을 수행하는 자로서 그 행위가 어떤 목적을 추구하는지, 어떤 결과를 가져 오는가와는 상관없다. 제2조, 제4조 및 제17조에 사용된 납세의무자 개념은 모두 동일한 내용으로 이해된다. 제4조제4항은 근로자를 납세의무자 개념에서 제외하고 있으며, 회원국으로 하여금 내국영토에 거주하는 연결된 사람들을 하나의 납세의무자로 다룰 수 있는 권한을 부여하고 있다. 특히 공법상의 시설에 대하여 납세의무자로 다룰 수 있는 조건에 대해서는 제4조제5항에 규정하고 있다.

2. 납세의무자의 경제활동

제4조제1항에 따르면 제4조제2항제1문에 열거된 경제적 활동을 독립하여 그 장소에 관계없이 행사하는 자를 납세의무자로 규정하고 있다. 여기서 경제적 활동이란 제4조제2항에 따르면 원료생산자, 농부, 자유직업자와 이와 동일시할 수 있는 직업들을 포함한 생산자, 판매자, 용역제공자의 모든 활동을 의미한다. 임대¹⁹⁰⁾와 같이 유체적 또는 무체적 대상의 이용을 포괄하는 급부도 수익의 계속적 획득을 위하여 행해지는 이상 여기서 말하는 경제적 활동에 포함된다(제4조제2항제2문). 당해 활동은 객관적으로 그리고 ‘그 자체로서’, 즉 그 추구하는 목적과 낳은 결과와는 상관없이 고찰된다. 이로써 경제활동의 개념은 - 비록 법률상 규정된다 하더라도 - 대가를 지불하는 도로이용과 같은 매우 광범위한 범위에까지 미친다.

189) 주지하는 바와 같이 회원국들 중에는 독일 부가가치세법 제2조제1항제1문과 같이 납세의무자라는 표현 대신 사업자라는 표현을 사용하는 경우도 있다.

190) EuGH, Urt. v. 4. 12. 1990, Rs. C-186/89, EuGHE I 1990, 4363.

납세의무자의 경제적 활동은 그의 사업(Unternehmen)을 포괄하는 개념이다. 제4조는 경제적 활동 개념을 추상적으로 기술하지 않고, 오히려 납세의무자의 일정 유형의 행위들과 비교할 것을 요구한다(제4조제2항제1문). 제4조제2항제1문에서의 경제활동 개념은 따라서 매우 넓은 적용범위를 특징으로 하며, 제조·판매 및 모든 종류의 용역제공 등의 전체 단계들을 모두 포괄한다. 그러나 다른 회사에의 단순히 참여하는 것은 제외된다.¹⁹¹⁾ 또한 비교되는 납세의무자들은 계속적으로 활동할 것을 요한다. 그러나 급부의 대가를 계속적으로 획득해야 하는 것은 아니다. 납세의무자의 행위는 유상의 공급 또는 기타의 급부가 이루어질 때(제2조제1호)에 비로소 법적으로 중요해지는 것은 아니다. 준비적 행위나 납세의무자가 사업의 목적으로 행한 첫 투지지출도 이미 경제적 행위로 볼 수 있다. 과세관청은 당해 과세되는 거래로 된 경제적 활동을 행하려고 한 객관적 증거를 요구할 수 있다. 비록 당해 의도된 거래가 이루어지지 않거나 또는 본래 의도된 것과 같이 이루어지지 않는다 하더라도, 납세의무자는 당해 의도된 경제적 활동을 행하려고 한 신고를 선의로 제출한 이상, 그와 같은 자격을 중국적으로 획득한다. 경제적 활동을 행하려 한 의사를 사기 또는 남용에 의해 표시한 경우에만, 과세관청은 조세확정을 소급적으로 변경하여 앞서 공제된 전단계세액을 수정할 수 있다. 왜냐하면 그 전단계세액은 잘못된 신고에 근거해 부여되었기 때문이다.¹⁹²⁾

법형식과 상관없이 유체물 또는 무체물의 이용을 포괄하는 급부는, 그것이 수입의 계속적 획득으로 행해진다면 경제적 활동으로 본다(제4조제2항제2문). 이 규정이 의미하는 바는 계속적 대가획득으로부터 계속적 이용전가(Nutzungsüberlassung)가 추론될 수 있다는 것이다. 어떤 임대행위가 수입의 계속적 획득을 가져오는지는 대상의 종류, 임대기간, 임대인의 수, 수입의 크기 등 정상적인 경제활동과 비교하여 당해 주어진 개별사안을 총체적으로 감안하여 판단되어야 한다. 사원이 회사에 재화(토지)를 임대하는 것도 경제적 활동으로서 충분하다.¹⁹³⁾ (재화의) 이

191) EuGH, Urt. v. 20. 6. 1991, Rs. C-60/90, UR 1993, 119.

192) EuGH, Urt. v. 21. 3. 2000, Rs. C-110-147/98, UR 2000, 208 (212).

193) EuGH, Urt. v. 27. 1. 2000, Rs. C-23/98, UR 2000, 121 (122).

용을 위하여 필요한 재원을 획득하는 것도 이미 납세의무자의 경제적 활동으로 귀속시킬 수 있다.¹⁹⁴⁾

고권적 권한을 부여받은 공무수탁사인도 기본적으로 사법의 규율을 받으며 그 경우 대가를 받고 행위한다면 사업자로서 부가가치세의 납세의무자가 될 수 있다.¹⁹⁵⁾

소유자가 소유권을 단순히 획득하고 행사하는 것, 회사지분을 단순히 획득하거나 단순히 가지고 있는 것은 이것이 이른바 ‘재산관리(Vermögensverwaltung)’의 테두리 내에서 행해지거나 이자나 배당이 단지 재산관리만을 위하여 수입된 경우에는 아직 재화의 이용으로 판단할 수 없다. 계속적이지 않고 종종 이루어지는 행위도 회원국들은 제4조제3항에 따라 납세의무자의 행위로 판단할 수 있다.

3. 독립성

납세의무자는 근로자와 같이 남에게 종속적 지위에 있어서는 아니 된다. 즉 독립적이어야 한다. ‘독립적’이란 자기의 이름과 자기의 계산 및 자기의 위험으로 행위하는 것을 말한다. 사원이 회사에 대하여 급부를 제공하느냐의 문제는 중요하지 않다.¹⁹⁶⁾

4. 결합관계

제4조제4항제2문에 따르면 회원국들은 자국의 내국영토에 거주하는 인격들 중 비록 비독립적이지만 상호 재정적·경제적 및 조직적 관계를 통해 밀접하게 연결된 인격들을 묶어서 하나의 납세의무자로 다룰 수 있다.

유럽법원의 판례에 따르면, 주식의 소유를 통하여 다른 회사에 참여하는 것을 유일한 목적으로 하는 지주회사(Holdinggesellschaft)는 제6차 지침 제4조 소정의 납세의무자 요건을 충족하지 못한다고 한다. 따라서 지주회사는 전단계세액공제를 주장할 수도 없다. 반면 지주회사라도

194) EuGH, Urt. v. 11. 7. 1991, Rs. C-97/90, UR 1991, 291.

195) EuGH, Urt. v. 25. 7. 1991, Rs. C-202/90, EuGHE I 1991, 4247.

196) EuGH, Urt. v. 27. 1. 2000, Rs. C-23/98, UR 2000, 121 (122).

관리서비스·기장·정보처리 등을 제공함으로써 직접 또는 간접으로 그 참여한 회사의 경영에 영향을 미친 경우에는 납세의무자가 될 수 있다고 한다.¹⁹⁷⁾

5. 납세의무자로서의 공법인

국가·州·지방자치단체 및 그 밖의 공법상의 시설(Einrichtungen)은 비록 그 활동의 대가를 징수하고 있다하더라도 다음과 같은 두 가지 요건이 모두 존재하는 때에는 납세의무자가 아니다.¹⁹⁸⁾ 첫째, 이들 공법인은 공적 시설을 통하여 당해 활동을 행사하여야 한다. 둘째, 이들 공법인의 활동은 공권력 행사의 테두리 내에 있어야 한다(제4조제5항제1문).¹⁹⁹⁾ 그 자체 공권력에 유보된 과업을 사인이 수행하더라도 제4조제5항에 따라 과세에서 제외되는 것은 아니다. 따라서 제4조제5항은 공무수탁사인 납세의무자의 유상의 고권적 행위에 대해서는 적용되지 않는다. 제4조제5항을 적용함에 있어서 당해 활동의 대가가 관세·사용료·수수료·부담금 또는 기타 공과금의 형식으로 징수된다는 사실은 중요하지 않다. 왜냐하면 제6조제1항에 따르면 법률에 근거해 행해진 행위라도 명시적으로 부가가치세규정의 규율대상이 되고 있기 때문이다.

공법상의 시설이 당해 급부를 공권력의 테두리 내에서 제공한다면 그 공법상의 시설이 그에게 고유한 공법적 규율에 따라 행위함을 뜻한다.²⁰⁰⁾ 물론 이것을 판단하는 것은 각 회원국 법원의 할 일이다. 공적 시설의 과세제외 범위는 결국 개개의 행위를 행사하는 그때 그때의 상황 요건에 따라 판단될 수 있다.²⁰¹⁾ 이 경우 공권력 개념은 광의에서부터 협의까지 폭넓게 생각할 수 있겠지만, 반드시 협의의 공권력개념을 행사하여야 할 필요는 없다. 따라서 어떤 공법상 시설은 예컨대 자동차를 세

197) EuGH, Urt. v. 14. 11. 2000, Rs. C-142/99, UR 2000, 530.

198) EuGH, Urt. v. 12. 9. 2000, Rs. C-359/97, UR 2000, 518.

199) 이때의 공권력행사 개념의 해석에 대해서는 EuGH, Urt. v. 15. 5. 1990, Rs. C-4/89, EuGHE 1990, I-1869 참조.

200) EuGH, Urt. v. 15. 5. 1990, Rs. C-4/89, EuGHE 1990, I-1869.

201) EuGH, Urt. v. 17. 10. 1989, Rs. 231/87 und 129/88, EuGHE 1989, 3233.

위놓을 수 있도록 장소를 임대해주는 행위도 공법상의 특별규정에 근거하여 행위 한 이상 공권력 행사에 해당할 수 있다. 이 경우 구체적으로 공권력이 행사되는 모습은 당해 이용을 허가 또는 제한하거나 이용기간 초과시 이용자에 대해 금전벌을 부과하는 등에서 찾아볼 수 있다. 그러나 공적 시설이 동일한 (사)법적 조건하에서 사경제주체와 동일하게 행위하는 때에는, 그러한 한에서 공권력의 테두리 내에서 행위한 것으로 인정할 수 없다.²⁰²⁾

그러나 만약 공적 시설을 납세의무자가 아닌 것으로 다루는 것이 더 큰 경쟁왜곡을 초래할 경우에는 당해 공법상 시설은 그의 공권력의 테두리 내에 속하는 행위나 급부에 대해서도 납세의무자로서 다루어진다(제4조제5항제2문). 회원국들은 공법상의 시설을 납세의무자가 아닌 것으로 다루는 것이 더 큰 경쟁왜곡을 초래할 경우에는 당해 시설을 납세의무자가 되도록 하여야 할 의무가 있다. 그러나 회원국들은 이러한 기준을 명문으로 자국의 법에 받아들일 필요는 없으며, 납세의무자가 아닌 것으로 다루는 데 대한 양적인 한계를 확정해야 할 필요도 없다.²⁰³⁾

한편 공법상의 시설은 부록D에 수록된 행위들에 있어서는 - 이러한 행위들의 범위가 개별적인 경우 의미없는 것이 아닌 이상 - 언제나 납세의무자로 다루어진다. 만약 부록D에 열거된 행위들의 범위가 의미없는 경우에는 각 회원국들은 부록D에 수록된 행위들을 과세에서 제외할 권한을 갖는다.²⁰⁴⁾ 이것은 의무는 아니다. 회원국은 어떤 사실관계하에서 공법상의 시설이 행한 활동이 더 큰 경쟁왜곡을 초래할 것인지 또는 그 범위상 의미가 없는 것이 아닌지의 문제와 구체적인 경우 이러한 기준들의 적용을 행정기관에 맡길 것인지 등에 대하여 - 자국 법원이 심사 및 통제할 수 있는 한 - 이를 자유로이 결정할 수 있다.

회원국들은 공법상의 시설의 행위들 중 제13조 또는 제28조에 따라 과세에서 면제되는 행위들을 공권력 행사의 테두리 내에 있는 행위로 다룰 수 있다(제4조제5항제4문). 이 제4조제5항제4문은 제1문에서의 납세의무를 면제하는 것을 제한하려는 것이 아니라, 회원국들로 하여금 제4

202) EuGH, Urt. v. 12. 9. 2000, Rs. C-276/97, IStR 2000, 620.

203) EuGH, Urt. v. 17. 10. 1989, Rs. C-4/89, EuGHE 1990, I-1869.

204) EuGH, Urt. v. 17. 10. 1989, Rs. C-4/89, EuGHE 1990, I-1869.

조제5항제4문에 따른 과세제외를 당해 공법상 시설이 공권력의 테두리 내에서 하지 아니한 행위이지만 제4문에 따라 공권력에 의한 행위로 다루어질 수 있는 일정한 행위들에도 미치게 할 수 있도록 하려는 것이다.²⁰⁵⁾ 따라서 그러한 행위들이 당해 공법적 시설의 공권력 행사의 범위에 드는 행위들과 함께 다루어질 때에는, 당해 시설은 제2문의 요건을 충족하는 한, 제4조제5항제1문에 따라서만 납세의무자가 아닌 것으로 다루어질 수 있다. 제13조에 따라 비과세되는 것이 아닌 행위는 제4문에 따라서도 공권력행사의 범주에 속하는 행위로 다루어질 수 없다. 그러나 그러한 행위들이 이미 제1문이나 제2문에 따라 과세할 수 없는 것으로 행해질 때에는, 더 이상 제4문의 요건은 중요하지 않다.

어느 회원국의 공법인의 행위가 영업적 사업(Betrieb gewerblicher Art)의 범주에 포함되지 아니하고, 토지재산의 관리에 해당하기 때문에 과세할 수 없는 것으로 다루어진다고 하더라도, 당해 행위가 사인과의 경제관계에서 행해지거나 비과세자로 취급하는 것이 더 큰 경쟁왜곡을 가져온다면 회원국은 당해 공법적 시설에 대하여 납세의무를 지워야 한다.

6. 재화의 공급(제5조)

제5조는 제1항에서 공급의 요건과 공급대상에 대하여 규정하며(제1항, 제2항), 공급으로 의제되는 경우(제4항)와 유상의 공급과 동일시되는 경우(제6항)에 대하여 규정하고 있다. 회원국들은 (부동산에 관한) 특정 권리를 유체물의 공급으로서 다룰 수 있으며(제3항), 일정한 내국거래를 공급과 동일시하거나(제5항, 제7항), 재산의 전체나 일부의 이전을 과세에서 제외시킬 수도 있다(제8항).

(1) 유체물의 공급(제5조제2항 내지 제5항)

유체물의 공급은 제5조제1항에 따라 소유자가 자신의 유체물에 대하여 가지는 것과 같은 능력을 이전하는 것을 말한다.²⁰⁶⁾ 이때의 ‘능력’이란

205) EuGH, Urt. v. 6. 2. 1997, Rs. C-247/95, EuGHE 1997, I-779, UR 1997, 261.

206) EuGH, Urt. v. 4. 12. 1990, Rs. C-186/89, EuGHE I 1990, 4363, UR 1992, 141.

경제적인 것과 법적인 것으로 양 측면에서 고찰할 수 있는데, 경제적으로 판단되는 능력은 당해 유체물에 대한 법적 소유권이 이전하지 않았어도 존재할 수 있다.²⁰⁷⁾ 개별적인 경우에 그와 같은 능력이 존재하는지의 판단은 각 회원국 법원이 결정한다. 이때에는 각 회원국의 민사법에 따라 규율되는 소유상태가 중요한 것은 아니다.²⁰⁸⁾

전기·가스·물·열기(Wärme)·냉기(Kälte) 및 이에 유사한 물건과 같은 무체물도 공급가능한 대상으로 본다(제5조제2항). 제5조제3항 및 제4항에 따르면 행정청의 명령에 의하여 유상으로 소유권이 이전되는 것이나, 재화를 임대부 또는 분할부판매에 근거하여 이전하는 것 또는 구매 또는 판매위원회를 통한 계약에 근거해 재화를 이전하는 것 등을 공급으로 보도록 하고 있다.

회원국들은 건축급부(Bauleistung)의 제공도 공급으로 볼 수 있다(제5조제5항). 이 규정은 1996년 이전에는 도급계약에 근거해 수급자가 도급자로부터 도급의 목적을 위하여 넘겨받은 재료나 유체물을 이용하여 제조된 새로운 동산의 인도에 대해서도 적용되었다(제5조제5항 a호). 이때 주된 재료의 대부분이 도급자에 의해 공급되었다는 사실은 전혀 해가 되는 것은 아니라고 하였다.²⁰⁹⁾ 제5조제5항은 유럽공동체지침 95/7EG 제1조제1호에 의해 개정되었는데, 이에 따라 동산인 유체물의 가공행위는 이제 용역의 제공으로 판단된다. 재화의 공급에 있어서 인도하는 대상을 획득할시 전단계세액공제가 불가능했다 하더라도 당해 공급으로 인하여 부가가치세는 성립한다.²¹⁰⁾

제6차 지침은 토지의 인도에 있어서는 ①미건축·미개발토지, ②미건축·개발토지, ③건축된 토지 등으로 구분하고 있다. 먼저 미건축·미개발토지의 인도는 비록 회원국들이 납세의무자들에게 건축할 것을 선택할 권리를 부여한다고 하더라도 부가가치세에서 면제된다. 두 번째, 미건

207) EuGH, Urt. v. 8. 2. 1990, Rs. C-320/88, EuGHE 1990, I-285, UR 1991, 289.

208) EuGH, Urt. v. 4. 10. 1995, Rs. C-291/92, EuGHE 1995, I-2775, Ur 1995, 485.

209) EuGH, Urt. v. 14. 5. 1985, Rs. 139/84, EuGHE 1985, 1405 (1412).

210) EuGH, Urt. v. 5. 12. 1989, Rs. C-165/88, UR 1990, 274.

축·개발토지의 인도는 부가가치세의 납세의무가 있다. 회원국들은 이러한 토지의 인도에 대하여 경과기간 동안에는 과세를 면제할 수 있다. 또는 납세를 선택할 권리를 부여할 수도 있다. 마지막으로 건축된 토지의 인도에 대하여 제6차 지침은 첫 인도와 사후의 인도를 구분한다. 건물이나 건물부분 및 이에 속하는 토지나 대지의 첫 취득(Erstbezug) 전의 인도는 부가가치세의 납세의무가 있다. 회원국들은 이러한 인도를 경과기간동안(제6차 지침에 포괄적인 새로운 규율이 마련될 때까지) 납세의무에서 제외시킬 수 있고, 납세를 선택할 선택권을 부여할 수 있다. 건물과 건물부분 및 그에 속하는 토지와 대지의 사후인도는, 비록 이 경우에도 회원국들은 그들의 납세의무자들에게 납세를 선택할 선택권을 부여할 수 있다 하더라도, 과세에서 제외된다. 건축이 행해진 토지는 그 대지와 불가분적으로 결합하기 때문에 건축된 토지의 인도는 건물은 물론 그에 속하는 토지나 대지도 포함한다.

(2) 유상의 공급과 동일시되는 거래(제5조제6항)

제5조제6항제1문에 의하면 납세의무자가 그의 사적 필요나 그의 사용인의 필요를 위하여, 또는 무상의 공여나 일반적으로 사업과 무관한 목적을 위하여 재화를 자신의 사업으로부터 분리해내는 것은 유상의 공급과 동일시된다.

제5조제6항제1문의 취지는 자신의 사업으로부터 재화를 분리해내는 납세의무자를 비슷한 종류의 재화를 구매하는 정상적인 소비자와 동일하게 다루려는 것이다.²¹¹⁾ 단 전제조건은 당해 재화나 그 구성부분이 완전한 부가가치세 또는 일부의 부가가치세를 공제할 수 있었어야 한다는 점이다. 사업의 대상인 재화의 분리행위를 과세하는 것은 납세의무자를 비납세의무자와 동일하게 취급하는 관점 때문에, 납세의무자가 그의 사업에 귀속된 재화를 매입함에 있어서 전단계세액공제를 주장할 수 있는 자격이 있었을 때에만 정당화된다.²¹²⁾ 제5조제6항은 당해 재화가 부가가치세의 전부 또는 일부의 공제를 주장할 수 없었을 경우에 대하여 과세금

211) EuGH, Urt. v. 6. 5. 1992, EuGHE 1992, I-2847.

212) EuGH, Urt. v. 6. 5. 1992, C-20/91, EuGHE 1992, I-2847.

지를 규정하고 있다. 전단계세액공제의 자격 없이 획득된 재화를 사업에서 분리하는 것은 과세할 수 없다. 재화를 사업에서 분리해냄에 있어 전단계세액을 부분적으로 공제할 수 있었을 때에는 과세가 가능한 바, 이는 전단계세와 더불어 획득된 재화는 납세의무자의 사업에 부분적으로 귀속되거나 전단계세액공제를 가능케 하는 거래를 위하여 사용되기 때문이다.

제5조제6항의 문언에 따르면 과세요건상 납세의무자가 재화로부터 분리해낸 구성부분은 그 종류와 원인에 불구하고 일정한 (최소)범위에 제한됨이 없이 전단계세액공제와 더불어 분리된 재화에 귀속될 수 있는 것으로 족하다. 재화의 구성부분은 단지 재화이지, 재화와 연결됨으로써 독립성을 상실하고, 분리됨으로써 재화의 가치를 상승시키는 용역도 아니다. 참고로 독일의 연방재정법원(BFH)은 재화를 획득하거나 사용하는데 든 비용은 재화의 구성부분으로 보지 않는다.²¹³⁾ 재화의 구성부분은 사업상의 재화 위에 생산원가나 취득원가가 지출되었을 때 생겨난다. 이러한 조건하에 분리행위는 - 제5조제6항의 문언에 따를 때 - 재화의 구성부분을 포함한 전체 재화에 미친다. 이로써 생겨나는 체계부정합(전단계세액공제가 이루어지지 않는 경우 이중과세가 되기 때문에)을 제5조제6항은 명시적으로 감수하고 있다. 체계적으로는 조세요건을 분리된 구성부분에만 국한하고 전체 재화에 확대하지 않는 것이 더 명확한 것일 것이다.

재화를 사용인에게 공여하는 것은 그로써 사적 필요가 해소되고 사적 필요를 뛰어 넘는 강행적인 사업적 이유가 중요한 것이 아닌 때에만 과세된다.

전단계세액공제권한과 더불어 획득된 재화가 수령인에게 무상으로 사업의 목적을 위하여 제공되는 경우, 예컨대 원유회사가 재화를 자기 사업으로부터 상품권만 받고 제공한 경우는 부가가치세가 과세된다.²¹⁴⁾

단지 경미한 가치의 선물이나 사업목적을 위한 상품카탈록을 위해 재화를 분리해내는 것은 유상의 공급과 동일시되지 않는다(제5조제6항제2문).

213) BFH, Urt. v. 30. 3. 1995, V R 65/93, UR 1995, 340.

214) EuGH, Urt. v. 27. 4. 1999, Rs. C-48/97, UR 1999, 278 (279).

7. 용역제공(제6조)

용역이란(제6조제1항) 제5조 소정의 재화의 공급이 아닌 모든 급부를 의미한다. 어떤 거래가 재화의 공급인지 아니면 용역제공인지의 판단은 평균적인 소비자의 관점에서 거래과정 전체를 고찰하여 결정된다. 예컨대 음식과 음료를 즉시로 섭취할 수 있도록 제공하는 거래의 본질은 일련의 용역제공²¹⁵⁾의 결과이다. 따라서 재화의 공급으로 판단될 수 없다.

용역제공에는 권리의 양도나 행정청의 명령이나 법률에 근거하여 용역을 수인·부작위 또는 수행하는 것도 속한다(제6조제1항). 자기의 이름으로 용역을 제공하지만 제3자의 계산으로 수행하는 납세의무자는 제6조제4항에 따라 당해 용역제공을 스스로 받거나 스스로에게 제공하는 것으로 다루어진다. 재산의 전체나 일부를 이전함에 있어서의 용역은 각 회원국이 이를 부과되는 거래로 간주할 수 있다(제6조제5항).

그밖에 제6조제2항에서는 유상의 용역제공과 동일시되는 거래에 대해서 규정하고 있다. 유상의 경제적 활동과 사업에 귀속된 재화의 무상사용과 소비 및 납세의무자의 사적 필요나 사용인의 필요 또는 일반적으로 사업이외의 목적을 위한 무상의 용역제공의 동가치성은 제5조제6항과 제6조제2항에서 도출된다. 그와 같은 경제과정들은 재화나 그 구성부분이 전단계세액의 전부 또는 일부의 공제자격을 가졌던 이상, 유상의 재화공급이나 용역제공과 동일시된다. 납세의무자와 최종소비자는 동일하게 다루어져야 한다. 이는 사적 목적에 사용된 사업용 재화와 납세의무자에 의해 사적 목적에 무상으로 제공된 용역이 과세되지 않는 것을 막기 위함이다. 전단계세액공제와의 연결이 존재하지 않는 것은 단지 납세의무자의 사적 필요나 사용인의 필요 또는 일반적으로 사업과 무관한 목적을 위해 무상으로 제공된 용역을 동일시할 때이다. 이러한 법률적 체계로부터 전단계세부담이 제거되지 아니한 급부는 - 이와 다른 것이 명시적으로 규정되지 아니하는 이상 - 원칙적으로 과세되면 아니 된다는 체계

215) EuGH, Urt. v. 2. 5. 1996, Rs. C-231/94, EuGHE 1996, I-2395, UR 1996, 220.

적·일반적 금지의 원칙이 도출될 수 있다. 그러한 한에서 현행 독일 부가가치세법은 자기소비와 전단계세액공제 사이의 이와 같은 관계를 고려하지 않는다는 점에서 유럽지침에 합치되지 않는다고 평가할 수 있다.²¹⁶⁾ 이 점은 우리 나라 부가가치세법에 대해서는 많은 시사점이 될 것이라고 생각된다.

(1) 재화의 사용

제6조제2항제1문a호는 사업에 귀속된 재화가 전단계세액의 전부 또는 일부의 공제자격을 가졌던 이상, 이 재화를 납세의무자의 사적 필요를 위해 사용하거나 일반적으로 사업과 무관한 목적을 위해 사용하는 것을 유상의 용역제공에 동일시하는 조항을 두고 있다. 이에 따라서 어떤 재화를 획득한 납세의무자는 그 일부를 그의 사적 목적에 사용하는 경우 유상의 용역을 제공하는 자로 볼 수 있고,²¹⁷⁾ 이는 용역제공을 위한 지출의 금액에 근거해 과세된다.

그러나 이와 같은 결과는 전단계세액공제가 당해 재화의 획득시 가능했을 경우에만 그러하다. 제6조제2항제1문a호는 당해 재화가 비납세의무자로부터 획득된 관계로 전단계세액의 공제자격이 없었을 경우에, 사업용 재화의 감가상각을 사적 이용으로써 과세하는 것을 배제한다.²¹⁸⁾

제6조제2항a호 소정의 “재화의 사용”개념은 좁게 해석되어야 한다. 왜냐하면 어떤 재화의 사적 사용은 단지 예외적으로만 납세의무를 부담할 수 있기 때문이다. 재화의 사용에는 사업에 귀속된 재화의 유상의 사용만이 포함된다. 부수적 급부는 거기에 포함되지 않는다. 사업에 귀속된 재화의 사용과 관련한 부수적 급부로서 제6조제2항의 용역제공에 포함되지 아니하는 것으로는 제3자의 급부를 들 수 있는 바, 이는 납세의무자가 전단계세액공제의 가능성 없이 획득하거나 사용하기 위해 요구한 경우를 말한다.

216) BFH, Urt. v. 18. 4. 1991, UR 1991, 253.

217) EuGH, Urt. v. 11. 7. 1991, Rs. C-97/90, EuGHE 1991, I-3795, UR 1991, 291 (294).

218) EuGH, Urt. v. 27. 6. 1989, Rs. 50/88, EuGHE 1989, 1925, UR 1989, 373.

이미 살펴본 바와 같이 유럽지침의 규정은 유럽법원에 의한 해석에 있어서 이에 반하는 회원국 국내법에 대하여 적용상의 우위를 가지며 회원국의 법원과 과세관청을 구속한다. 납세의무자는 제6조제2항제1문a호가 전단계세액공제의 전부 또는 일부의 자격이 없는 재화의 사적 이용을 배제하는 한, 이 조항을 내국 법원과 과세관청에 대하여 주장할 수 있다. 이에 따라 예컨대 독일의 과세행정에서는 전단계세액공제 없이 획득된 재화의 비사업자적 사용에 있어서 당해 재화가 비사업자로부터 또는 영세사업자나 면세사업자로부터 획득된 경우에는 비율에 따른 감가상각을 포함시키지 아니하고 있다.

(2) 사적 필요를 위하여 무상으로 용역을 제공하는 것

제6조제2항b호는 납세의무자가 자기의 사적 필요나 사업과 무관한 목적을 위하여 용역을 무상으로 제공하는 경우에는 이를 유상의 용역제공과 동일시한다. 이때 그 이전의 전단계세액공제 여부는 과세요건 충족을 위한 요건이 되지 아니한다.

(3) 사용인에 대한 무상의 용역제공

납세의무자(고용주)가 그의 사용인에게 무상의 재화공급이나 용역제공을 한 거래는, 이것이 사용인의 필요를 위해 행해진 이상, 제5조제6항, 제6조제2항에 따라 유상의 재화공급 또는 용역제공과 동일하게 다루어진다. 이러한 경우는 납세의무자가 그의 사용인에게 (재화공급이나 용역제공을 통해) 근로관계에 기하여 임의의사에 의한 공여를 할 때 상정할 수 있다. 이때 사용인의 사적 필요에 기여하는 재화공급이나 용역제공은 비록 이것이 간접적으로 근로제공의 필요적 요건이 된다 하더라도 고용주가 공여하지 않았다면 사용인이 스스로 실현했어야 하는 재화나 용역의 공급을 의미한다. 이를 위하여 투입된 재화는 사업이외의 목적에 기여하며, 이를 위해 요청된 용역제공은 당해 사업에 관련되는 것도 아니다. 사업에 따라 특별히 요청되는 상황에 따라서는 이때의 재화공급이나 용역제공은 사업과 무관한 목적을 위해 행해질 수 없다. 회원국들은 제6조제

2항에서 벗어나는 것이 경쟁왜곡을 초래하지 아니하는 한, 이 조항과 달리 규정할 수 있다.

8. 수입(제7조)

공동체법적으로 재화의 수입이란 비공동체상품(유럽공동체조약 제9조, 제10조)이나 자유거래가 되지 않는 (제3국영역이나 공동체의 관세영역에 속하는 영역으로 부터의) 석탄·철강제품이 공동체로 인취되거나(제7조제1항a호) 기타 위 요건을 충족하지 아니하는 제3국영역을 원산지로 하는 재화가 공동체로 인취되는 것을 말한다(제7조제1항b호).

재화의 수입은 당해 재화가 공동체에 인취되었을 당시(첫 수입의 장소) 이 재화가 위치한 고권영역이 귀속하는 회원국에서 있는 것으로 한다(제7조제2항). 제1항제a호의 규정에 의한 재화로서 공동체에 유입되는 시점에 제16조제1항 B 제a호, 제b호, 제c호 및 제d호의 규정 및 수입세가 전부 면제되거나 외부 수출절차와 관련한 임시수입의 규정 등의 하나에 해당하는 때에는 재화의 수입은 제2항의 규정에 불구하고 당해 재화가 더 이상 이러한 규정들에 해당하지 아니하는 회원국의 고권영역에서 성립한 것으로 한다. 또한 제1항제b호의 규정에 의한 재화로서 공동체에 유입되는 시점에 제33a조제1항제b호 또는 제c호의 규정에 해당하는 때에는 재화의 수입은 당해 재화가 더 이상 이러한 규정들에 해당하지 아니하는 회원국의 고권영역에서 성립한 것으로 한다.

III. 과세거래의 장소

1. 재화공급의 장소(제8조제1항, 제2항)

재화가 공급자·취득자 또는 제3자로부터 발송 또는 운송되는 경우에는 당해 재화가 취득자로서의 발송 또는 운송의 시작시점에 위치한 장소가 재화공급의 장소로 된다. 단, 당해 재화가 공급자에 의해 또는 그의 계산으로 시험가동의 여부와 상관없이 설치되거나 조립되는 경우에는, 그 설치나 조립이 이루어지는 장소가 재화공급의 장소로 된다(제8조제1

항제a호). 재화를 공동체 내에서 조립하는 국가로 이동시키는 것은 부가가치세가 과세되지 아니한다(제28a조제5항제b호). 만약 당해 재화가 공급자의 국가가 아닌 다른 회원국에서 설치 또는 조립되는 경우에는, 설치 또는 조립이 이루어지는 회원국은 자국에서의 이중과세를 회피하기 위하여 필요한 조치를 취하여야 한다.

재화가 발송 또는 운송되지 않는 경우에는 원칙적으로 당해 재화가 공급되는 시점에 위치한 장소를 재화공급의 장소로 한다(제8조제1항제b호).

재화의 공급이 열차·항공기·선박의 위에서 및 공동체 권역내에 해당하는 운송부분²¹⁹⁾에서 이루어지는 경우에는, 당해 여객운송수단의 출발당시 재화가 위치한 장소를 재화공급의 장소로 한다(제8조제1항제c호).²²⁰⁾

왕복여행의 경우 복귀여행은 특별운송으로 한다. 위원회는 이사회에 늦어도 1993년 6월 30일까지 (경우에 따라서 적절한 제안과 함께) 열차·항공기·선박 위에서 소비될 수 있도록 정해진 재화의 공급 및 여행자에게 열차·항공기·선박 위에서 제공되는 집객행위를 포함한 용역에 대한 과세장소에 관하여 보고서를 제출하여야 한다. 유럽이사회는 유럽의회의 청문을 거쳐 1993년 12월 31일 이전에 유럽위원회의 제안에 대하여 만장일치로 결정하여야 한다. 회원국들은 1993년 12월 31일까지 열차·항공기·선박 위에서 소비될 수 있도록 정해지고 그 과세장소가 위 규정에 따라 확정되는 재화의 공급을 전단계세액공제권과 더불어 과세에서 면제하거나 계속해서 면제할 수 있다.

재화가 발송 또는 운송되기 시작하는 장소가 제3국가영역에 존재하는 경우에는 제1항 제a호의 규정에 불구하고 제21조 제4항의 규정에 의한 수입자에 의한 공급의 장소 및 기타 후속공급의 장소는 당해 재화가 수입된 회원국에 위치한 것으로 본다(제8조제2항).

219) “공동체 권역 내에 해당하는 운송부분”이란 공동체 권역 외부에서의 중간체류 없는 여객운송수단의 출발지와 도착지 사이의 이동의 일부분을 의미한다.

220) “여객운송수단의 출발지”란 여행자가 당해 운송수단으로 탑승할 수 있는 공동체 권역 내의 첫 번째 장소로서 경우에 따라서는 공동체 권역 외부에서의 중간체류 후에 탑승하는 경우를 포함한다.

2. 용역제공의 장소(제9조)

제9조는 용역제공이 여러 나라의 법질서에 관여할 수 있는 경우에 회원국간의 권한충돌을 해소함을 목적으로 한다.²²¹⁾ 이로써 하나의 급부에 대한 이중과세를 회피하고 경우에 따라서 전혀 과세에서 배제되는 것을 방지한다.²²²⁾

용역공급의 장소는 제9조제1항의 일반원칙에 따르면 원칙적으로 용역제공자가 그의 경제적 활동의 사무소 또는 용역이 제공되기 위한 고정된 시설을 가진 장소로 하며, 그와 같은 사무소나 고정된 시설이 없는 경우에는 용역제공자의 주소나 거소를 용역공급의 장소로 한다.

그러나 다음 각 호의 용역공급의 장소는 제9조제1항의 규정에 불구하고 다음 각 호에 규정하는 장소로 한다.

- (1) 부동산중개인과 부동산전문가의 역무를 포함한 토지에 관련한 역무와 건축사나 건축감독사무소 등 건설급부의 준비와 상호조정을 위한 역무에 대해서는, 당해 토지가 위치한 장소.
- (2) 운송급부에 대해서는, 이미 뒤로 한 운송거리의 비율에 따라 당해 운송이 발생한 장소.
- (3) 다음에 열거하는 역무에 대해서는 이들 역무가 사실상 행해지는 장소를 용역공급의 장소로 한다.
 - 문화·예술·스포츠·학문·수업·오락 또는 이에 유사한 활동. 이에는 그러한 역무의 주최자의 활동도 포함하며, 경우에 따라서는 그에 관련된 활동들도 포함한다.
 - 하역·포장 및 이에 유사한 활동 등과 같은 운송회사의 부수업무.
 - 동산인 유체물의 검사.
 - 동산인 유체물의 가공.
- (4) 다음에 열거하는 역무로서 공동체권역 밖에 거주하는 수취인에게 또는 공동체권역 내이더라도 역무제공자의 국가의 외부에 거주하는

221) EuGH, Urt. v. 6. 11. 1997, Rs. C-116/96, IStR 1997, 687.

222) EuGH, Urt. v. 6. 3. 1997, Rs. C-167/95, EuGHE 1997, I-1195.

납세의무자에게 제공되는 역무에 대해서는, 수취인이 그의 경제적 활동의 사무소나 역무의 제공을 위한 고정된 시설을 가지는 장소를 공급의 장소로 하며, 그와 같은 사무소나 고정된 시설이 없는 경우에는 그의 주소나 거소를 공급의 장소로 한다.

- 저작권·특허권·라이선스권·상표 및 이에 유사한 권리의 이전과 부여
- 상업광고 역무
- 컨설턴트, 엔지니어, 상담, 변호사, 회계사와 이에 유사한 역무 및 자료처리와 정보의 이전
- 직업적 활동을 전부 또는 일부 행사하지 말아야 할 의무
- 은행거래·신용거래·재보험을 포함한 보험거래(단, 보관함의 임대는 제외한다)
- 인력의 조달
- 제3자의 이름과 계산으로 일하는 중개인의 역무
- 동산인 유체물의 이동(단, 운송수단을 제외한다).
- 통신서비스. 통신서비스란 신호·문자·화상 및 음성이나 여하한 종류의 정보를 유선·무선·광선 기타 전자기적 매체에 의하여 전송·발신·수신할 수 있게 하는 역무로서 그와 관련한 전송·발신·수신 시설의 이용권의 이전과 부여를 포함한 역무로 한다. 제9조의 규정에 의한 통신서비스에는 전세계적 정보망에의 진입을 가능케 하는 역무도 포함된다(제9조제2항).

이중과세, 비과세 또는 경쟁왜곡을 회피하기 위하여 회원국들은 제9조 제2항의 규정에 의한 역무와 운송수단의 임대에 있어서 용역공급의 장소에 관하여는 다음 각 호에 정하는 바와 같이 다를 수 있다.

- (1) 제9조에 따라 내국영토에 위치한 용역공급의 장소는, 사실상의 이용이나 향유가 공동체 권역 외부에서 이루어지는 때에는, 공동체 권역 외부에 위치한 것으로 다를 수 있다.
- (2) 제9조에 따라 공동체 권역 외부에 위치한 용역공급의 장소는, 사실상의 이용이나 향유가 내국영토에서 이루어지는 때에는, 당해 내국영토에 위치한 것으로 다를 수 있다.

제9조제2항에 규정된 통신서비스로서 공동채권역 외부에 거주하는 납세의무자가 공동채권역 내에 거주하는 납세의무자가 아닌 자에게 제공하는 경우에 대하여 회원국은 제9조제3항을 적용한다.

IV. 납세의무의 성립 · 과세표준 · 세율

1. 과세요건과 조세채권(제10조)

제10조의 규정에 의하면 부가가치세 조세채무의 성립시점을 결정할 수 있다. 제10조제1항에서는 먼저 과세요건과 조세채권의 개념을 정의하고 있는데, 과세요건이란 조세채권을 위한 법률상의 전제조건이 충족되기 위한 요건을 말하고, 조세채권이란 지불유예의 가능성에 불구하고 과세권자가 법률에 따라 조세채무자에게 일정한 시점부터 조세의 납부를 주장할 수 있는 청구권을 의미한다.

(1) 재화 또는 용역의 공급

이러한 과세요건과 조세채권은 원칙적으로 재화나 용역의 공급이 이루어지는 시점에 성립한다(제10조제2항). 제5조제4항제b호를 제외한 재화와 용역의 공급으로서 연속적인 청산이나 지불의 원인이 된 거래의 경우는 당해 청산이나 지불이 관련하는 때 기간이 경과함으로써 공급이 이루어진 것으로 본다. 회원국들은 일정한 경우에는 특정 기간에 걸치는 계속적인 재화와 용역을 최소한 해마다 공급이 이루어지는 것으로 규정할 수 있다. 그러나 재화나 용역의 공급이 이루어지기 전에 대금이 지급되는 경우에는 조세채권은 그 수취시점에 수취된 금액에 따라 성립한다.

이상의 규정에 불구하고 회원국들은 특정 거래나 납세의무자의 그룹에 대한 조세채권이 다음 시점에 성립하는 것으로 규정할 수 있다.

- 늦어도 세금계산서나 이에 갈음한 문서를 교부하는 때
- 또는 늦어도 대금을 수취하는 때
- 또는 세금계산서를 교부하지 아니하거나 세금계산서 또는 그에 갈음한 문서를 지체하여 교부한 경우에는 일정한 기간 내에 조세요건의 성립시점 이후.

(2) 재화의 수입

조세요건과 조세채권은 또한 재화가 수입되는 시점에 성립한다(제10조 제3항). 만약 재화가 공동체에 반입된 시점에 제7조제3항의 규정들 중 하나에 해당하는 때에는 조세요건과 조세채권은 당해 재화가 이 규정들에 더 이상 해당하지 않게 되는 시점에 비로소 성립한다. 수입된 재화가 관세, 농업유보금 또는 공동의 정책에 따라 도입된 동일한 효과의 기타 공과금의 대상이 되는 경우에는 조세요건과 조세채권은 당해 공과금의 요건과 청구권이 성립하는 때에 성립한다. 수입된 재화가 위 공동체 공과금 중 어느 것의 대상도 아닌 경우에는 회원국들은 조세요건과 조세채권에 관하여 관세에 적용되는 규정을 적용한다.

2. 과세표준(제11조)

(1) 재화·용역의 공급의 경우

재화의 공급이나 용역의 제공에 있어서의 과세표준은 사실상 그에 대하여 획득한 반대급부이다. 즉 과세표준에는 공급자가 당해 거래에 대하여 상대방이나 제3자로부터 얻거나 얻어야 할 반대급부의 가치를 형성하는 모든 것이 포함된다. 반대급부는 재화나 용역의 공급과 직접적인 관계가 있어야 하고,²²³⁾ 화폐로 표시될 수 있어야 하며,²²⁴⁾ 주관적으로 가치있는 것이어야 한다.²²⁵⁾ 과세표준은 객관적 척도에 따라 평가된 가치가 아니라, 급부수령인에 의해 결정되는 주관적 가치이다.²²⁶⁾ 다만 거래의 당사자들이 계약을 체결할 당시에 이미 반대급부의 정확한 금액을 알고 있어야 할 필요는 없다.²²⁷⁾

과세관청은 납세의무자에게 지불된 금액보다 많은 금액을 부가가치세로 징수할 수 없다.²²⁸⁾ 제5조제6·7항에 열거된 거래에 있어서는 당해

223) EuGH, Urt. v. 3. 7. 1997, Rs. C-330/95, UR 1997, 397.

224) EuGH, Urt. v. 3. 7. 1997, Rs. C-330/95, UR 1997, 397.

225) EuGH, Urt. v. 23. 11. 1988, Rs. 230/87, EuGHE 1988, 6365.

226) EuGH, Urt. v. 16. 10. 1997, Rs. C-258/95, UVR 1997, 430.

227) EuGH, Urt. v. 14. 7. 1998, Rs. C-172/96, EuGHE 1998, I-4387.

228) EuGH, Urt. v. 3. 7. 1997, Rs. C-330/95, UR 1997, 397.

재화나 같은 종류의 재화의 구입가격 또는 구입가격이 없는 경우에는 자기비용가격, 즉 당해 거래의 시점에 확정되는 그때 그때의 가격에 의한다. 그러나 제6조제2항에 열거된 거래에 있어서는 용역의 공급을 위한 납세의무자의 지출액을 과세표준으로 한다. 단, 제6조제3항에 열거된 거래에 있어서는 당해 거래의 정상가치(Normalwert)에 의한다. 여기서 용역의 “정상가치”란 당해 급부의 수취인이 거래가 이루어지는 단계에서 국내의 독립한 급부제공자에게 거래가 이루어지는 시점에 자유로운 경쟁의 조건하에 동일한 용역을 얻기 위하여 지불해야 할 모든 것을 의미한다.

과세표준에는 다음 각 호의 정하는 것을 산입한다(제11조제2항).

- ① 부가가치세 자체를 제외한 조세, 관세, 유보금 기타 공과금
- ② 수수료비용·포장비용·운송비용·보험비용 등 급부제공자가 거래 상대방으로부터 요구하는 부대비용(회원국들은 특별한 약정의 대상이 되는 비용을 여기서의 부대비용으로 간주할 수 있다).

다음 각 호에 정하는 것은 과세표준에 산입하지 아니한다(제11조제3항).

- ① 선불금의 할인(Skonto)에 의한 예누리(Preisnachlässe)
- ② 재화나 용역의 공급을 받는 자가 가격에 대하여 당해 거래가 이루어지는 시점에 부여받는 할인액(Rabatte)과 상환액(Rückvergütungen)
- ③ 납세의무자가 그의 재화나 용역의 공급을 받는 자로부터 납세의무자의 이름과 계산으로 입체한 금액에 대하여 받는 금액으로서, 장부상 경상항목으로 다루어지는 것.

(2) 재화의 수입의 경우

과세표준은 제7조제1항제b호 소정의 재화의 수입에 있어서도 현행 공동체규정에 의하여 관세로서 결정되는 가치이다. 이러한 과세표준에는 이미 포함되어 있지 않는 한 - 다음 각 호의 것이 포함된다.

- ① 수입회원국의 외부에서 수입에 근거하여 부과되는 조세, 관세, 유보금(Abschöpfungen) 및 그 밖의 공과금. 단, 징수되어야 할 부가가치세는 제외한다.
- ② 수입회원국에 있는 첫 번째 재화의 목적지에 도달할 때까지 발생하는 수수료비용, 포장비용, 운송비용 및 보험비용 등과 같은 부대비용.

여기서 ‘첫 번째 목적지’란 운송장(선하증권)이나 기타 당해 재화가 수입회원국으로 제공될 때 첨부된 부대서류에 적혀 있는 장소를 말한다. 그와 같은 장소가 적혀 있지 않다면, 수입회원국에서 처음으로 옮겨 신는 장소를 첫 번째 목적지로 본다.

전술한 부대비용은 공동체에 있는 다른 목적지 이후의 운송으로부터 발생하더라도 과세요건이 충족되는 시점에 이를 알 수 있는 것은 과세표준에 포함한다.

위의 재화나 용역의 공급과 관련하여 과세표준에 포함시키지 아니하는 항목들은 마찬가지로 과세표준에 포함하지 아니한다. 또한 잠정적으로 공동체로부터 수출되었다가 다시 공동체로 수입된 것으로서 공동체 밖에서 수리하거나 변환 또는 가공된 재화에 대하여, 회원국들은 완제품에 대한 부가가치세와 관련한 조세상의 취급이 당해 재화가 회원국 국내에서 수리·변환 또는 가공되었을 경우 적용되었을 경우와 동일하도록 보장하기 위한 조치를 취한다.

(3) 기 타

거래가 이루어진 후에 생긴 취소·무효·대금의 전부 또는 일부의 미지불 또는 가격할인 등의 경우에는 과세표준은 각 회원국들이 확정된 조건하에서 적절히 축소된다. 그러나 회원국들은 대금의 전부 또는 일부의 미지불의 경우에 이와 달리 정할 수 있다.

수입의 경우 과세표준을 계산하는데 기여하는 요소들이 당해 가치계산이 행해지는 회원국의 화폐와 다른 화폐로 나타내지는 경우, 환율은 관세의 계산에 관한 공동체법규정에 따라 확정된다. 재화의 수입이 아닌 다른 거래의 과세표준 계산을 위해 사용되는 요소들이 가치계산이 행해지는 회원국의 화폐와 다른 화폐로 나타내지는 경우, 환율은 조세채권이 성립하는 시점에 해당 회원국의 가장 대표적인 외국환시장에서의 최근 매도환율이나, 그러한 외국환시장과 관련하여 확정된 환율로서 당해 회원국에 의해 확정된 개별사항에 상응한 것을 적용한다. 그러나 특정 거래나 특정 납세의무자 집단에 대해서 회원국들이 관세가치를 계산함에 적용되는 공동체법규정에 따라 확정된 환율을 적용하는 것은 자유이다.

반환되어야 할 상품량의 비용과 관련하여 회원국들은 다음과 같은 절차를 밟을 수 있다.

- 회원국들은 위 비용을 과세표준에 있어 고려되지 않게 할 수 있다. 그러나 동시에 당해 상품량이 반환되지 않을 경우에 과세표준이 경정될 수 있도록 필요한 예방수단을 강구하여야 한다.
- 회원국들은 위 비용을 고려할 수 있다. 그러나 동시에 당해 상품량이 사실상 반환되는 경우에 과세표준이 경정될 수 있도록 필요한 예방수단을 강구하여야 한다.

3. 세 율(제12조)

납세의무 있는 거래에 대해서는 과세요건 발생시점의 세율이 적용되어야 한다. 그러나 다음 각 호의 경우는 그러하지 아니하다.

- (1) 제10조제2항제2문과 제3문에 열거된 경우들에 대해서는 조세채권이 존재하는 시점에 적용되는 세율을 적용한다.
- (2) 제10조제3항제2문과 제3문에 열거된 경우들에 대해서는 조세채권이 존재하는 시점에 적용되는 세율을 적용한다.

세율변경의 경우도 마찬가지이다. 회원국들은 세율변경의 경우 제10조제2항제2문과 제3문의 경우 재화나 용역의 공급시점에 적용되어질 세율을 고려하기 위하여 규제조치와 적절한 모든 경과조치를 강구할 수 있다.

부가가치세의 통상세율(Normalsatz)은 각 회원국에 의하여 과세표준의 백분율로 확정되는 바, 재화의 공급과 용역의 공급에 대하여 동일하게 적용된다, 이러한 세율은 1999년 1월 1일부터 2000년 12월 31일까지 15%보다 작지 않게 정해져야 한다. 위원회의 제안에 의하여 유럽의 회와 경제사회위원회의 의견표명에 따라 이사회는 만장일치에 의하여 2000년 12월 31일 이후에 적용될 통상세율의 크기에 대하여 결정한다. 회원국들은 그밖에 하나 또는 두 개의 경감세율을 적용할 수 있다. 이러한 경감세율은 과세표준의 백분율에 의해 확정되는 바, 5%보다 작아서는 아니되며, 부록 H에 열거된 범주의 재화와 용역의 공급에 대해서만 적용할 수 있다.

회원국들은 경쟁왜곡의 위험이 발생하지 않는 한, 천연가스와 전기의 공급에 대하여 경감세율을 적용할 수 있다. 그와 같은 세율을 적용하려는 회원국은 그에 앞서 위원회에 보고하여야 한다. 위원회는 경쟁왜곡의 위험이 존재하는지 여부에 대하여 결정한다. 위원회가 3개월 이내에 위 보고에 대하여 아무런 결정도 하지 않는 경우에는 경쟁왜곡의 위험이 존재하지 않는 것으로 다루어진다.

회원국들은 위 경감세율을 적용함에 있어서 제26a조 A 제a호 내지 제c호의 규정에 의한 예술품·수집품·골동품의 수입에 적용함을 규정할 수 있다. 회원국들이 이러한 가능성을 사용하는 경우에는 당해 경감세율을 제26a조 A 제a호의 규정에 의한 다음 예술품에도 적용할 수 있다.

- 그 저작권자나 승계인에 의해 제공된 예술품
- 납세의무있는 재판매자(Wiederverkäufer)가 아닌 납세의무자에 의해 비계속적 공급으로서 제공된 예술품(다만 당해 예술품이 이 납세의무자 스스로에 의해 수입되거나 그 저작자나 승계인에 의해 공급되거나 부가가치세의 전액공제권을 부여되는 경우일 것).

모든 경감세율은 이 세율을 적용할 때 계산되는 부가가치세액에서 제 17조에 따라 공제되는 부가가치세를 공제하여 확정한다. 이사회는 위원회의 보고에 기초하여 1994년에 처음으로, 그리고 매2년마다 경감세율의 적용영역을 검토한다. 이사회는 부록 H에 규정된 재화와 용역의 목록을 만장일치로 위원회의 제청에 의해 변경할 수 있다.

V. 면 세

제6차 지침은 - 독일 부가가치세에서도 그러하듯이 - 면세를 전단계세액공제를 허용하는 경우(제15조, 제16조)와 전단계세액공제를 배제하는 경우(제13조)로 구분하여 규정하고 있다.

1. 전단계세액공제가 없는 면세

제13조는 공공복리에 기여하는 일정한 행위들을 과세에서 제외하고 있으며, 기타의 면세는 물론 회원국으로 하여금 일정한 거래와 관련하여

과세를 선택할 수 있는 권리를 부여하고 있다.

(1) 공공복리에 기여하는 면세거래

공공복리에 기여하는 면세에 속하는 거래로는 예컨대 병원치료, 운동이나 육체단련에 관련한 용역 등을 들 수 있다. 이에 대한 예외는 일부는 용역과 관련하여, 일부는 용역 및 재화공급과 관련하여 규정되고 있다. 의료적 치료행위에 의한 급부는 인간의 건강과 관련하며, 치료행위를 위해 필요한 이상, 의약품과 기타 보조수단의 공급을 포함한다.²²⁹⁾ 만약 면세되는 거래가 “시설”에 의해 제공될 수 있는 경우에는, 당해 시설은 그 범형식에 상관없이 단지 한계지워진 단일체로서 족하다.²³⁰⁾

(2) 기타의 면세

1) 보험거래

보험중개인과 대리인에 의한 용역제공을 포함한 보험 및 재보험거래는 면세된다. 납세의무자는 보험거래를 통하여 직접보험지침 73/239EWG²³¹⁾의 부록에 규정된 급부의 범위 내에서 보장보호(Versicherungsschutz)를 창출한다. 보험자가 아닌 사업자라도 자기의 고객에 대하여 단체보장을 통해 보장보호를 창출하는 자는 보험거래를 제공하는 것으로 본다.²³²⁾

2) 토지의 임대

토지의 임대(Vermietung und Verpachtung)는 제13조 B 제b호에 의거 면세될 수 있다. 이는 주거임대에 대해서도 마찬가지이다.²³³⁾

휴양시설이나 캠핑장소로 개척된 토지의 임대를 포함하여, 호텔영업이나 그에 유사한 부문에서 숙박을 제공하는 것은 면세에서 제외된다. 그 밖에 차고를 포함한 기타 자동차의 주차를 위한 장소를 임대하는 것도 면세에서 제외된다. 단 차고는 주거와 함께 임대되는 것에 한한다. 또한 계속적으로 불박이 된 장치나 기계의 임대와 락커(보관함)의 임대도 납

229) EuGH, Urt. v. 23. 2. 1988, Rs. 353/85, EuGHE 1988, 817.

230) EuGH, Urt. v. 7. 9. 1999, Rs. C-216/97, UR 1999, 419.

231) Richtlinie 73/239/EWG vom 24. 7. 1973, ABl. EG 1973 Nr. L 228, 3

232) EuGH, Urt. v. 25. 2. 1999, Rs. C-349/96, EuGHE 1999, I-973.

233) EuGH, Urt. v. 3. 2. 2000, Rs. C-12/98, UR 2000, 123.

세의무가 있다.

호텔유사의 투숙은 최소한 6개월의 기간동안 계약되었음이 인정될 수 있을 때 납세의무가 있다.²³⁴⁾ 토지임대에 대한 면세는 동산(이동식가옥 등)의 임대예까지 확장되어서는 안된다.²³⁵⁾

3) 면세되는 행위를 위해서만 사용된 재화

면세되는 행위를 위해서만 사용되거나 전단계세액공제권이 배제된 재화의 공급은 이중과세를 회피하기 위하여 면세된다.²³⁶⁾

4) 화폐 및 신용거래

화폐 및 신용거래는 면세된다. 주식이나 회사지분에 관련하는 거래 중 면세되는 경제활동은 다음과 같은 두 가지 경우에 생각할 수 있다. 그 하나는 제13조 B 제d호에 해당하는 거래로서 영업적인 유가증권거래나 회사행정에의 직접 또는 간접적 개입으로 볼 수 있는 경우이고, 다른 하나는 과세가능한 행위의 직접적·계속적이며 필요한 확장을 의미하는 경우이다.²³⁷⁾ 채권으로부터의 이자는 경제활동에 의해 획득되는 것이 아니라, 단순한 재산관리행위에 의해 획득되는 것이다.²³⁸⁾ 독일의 경우 유가증권의 위탁과 관리는 1991년 1월 1일부터 더 이상 면세되지 아니한다.

제13조 B 제d호에 따라 면세되는 거래는 제공된 용역의 종류에 의해 결정되는 것이지, 공급자나 수령인의 급부에 의해 결정되는 것이 아니다. 따라서 그러한 면세거래는 금융기관에 의해서만 이루어지는 것이 아니며 은행의 고객으로부터 수취되어야 한다. 당해 조세상 우대되는 급부가 어떻게 제공되는지는(전기적·자동적이든, 수동이든) 면세와 관련하여 중요한 것이 아니다.²³⁹⁾ 외국환거래는 따라서 용역제공이다. 여기서는 그 총수익이 과세표준이 된다.²⁴⁰⁾

234) EuGH, Urt. v. 12. 2. 1998, Rs. C-346/95, UR 1998, 189.

235) EuGH, Urt. v. 3. 7. 1997, Rs. C-60/96, UR 1997, 443.

236) EuGH, Urt. v. 25. 6. 1997, Rs. C-45/95, UR 1997, 441.

237) EuGH, Urt. v. 6. 2. 1997, Rs. C-80/95, EuGHE 1997, I-745.

238) EuGH, Urt. v. 6. 2. 1997, Rs. C-80/95, EuGHE 1997, I-745 (768).

239) EuGH, Urt. v. 5. 6. 1977, Rs. C-2/95, EuGHE 1997, I-3017.

240) EuGH, Urt. v. 14. 7. 1998, Rs. C-172/96, EuGHE 1998, I-4387.

송금 및 지불거래의 실행과 주식이나 회사지분(증권상당과 증권거래)에 관련한 거래는 독립적이고 면세된 거래에 대하여 특수하고 본질적인 경우에 면세될 수 있다.²⁴¹⁾

제13조 B 제d호에 열거된 급부를 가능하게 하는 단순한 기술적 급부는 면세되지 아니한다.

5) 토지획득과 관련한 거래

제13조 B 제g호, 제h호는 오래된 건물이 있는 토지와 건물이 들어선지 아니한 토지로서 건물대지가 아닌 토지의 공급만을 면세하고 있다. 그러나 이에 따라 납세의무가 있는 건물대지의 공급과 신축건물이 들어선 토지의 공급은 제6차 지침의 경과기간동안 계속하여 면세된다(제28조제3항제b호).

2. 선택권

회원국들은 자국의 면세대상 납세의무자들에게 이를 포기하고 과세를 선택할 권리를 부여할 수 있다. 이러한 선택권이 인정될 수 있는 거래는 토지의 임대, 신용거래 및 토지의 공급 등이다. 회원국들은 선택권의 범위를 이보다 제한할 수도 있으며, 그 행사요건도 결정할 수 있다.

회원국들은 선택권제도를 도입하거나 폐지함에 있어 넓은 재량을 가진다. 선택권제도를 소급하여 폐지하는 것은 신뢰보호의 원칙이나 법적 안정성의 원칙에 반할 수 있다. 반면 선택권요건을 강화할 경우에는 납세의무자들에게는, 과세된 거래를 위하여 사용할 의사로 획득한 이상, 전단계에 관련한 급부에 대하여 전단계세액의 즉시공제권이 주어질 수 있다.²⁴²⁾ 그러나 사후심사의 유보가 붙는다고 하여 이러한 결과가 달라지는 것은 아니다.

241) EuGH, Urt. v. 5. 6. 1977, Rs. C-2/95, EuGHE 1997, I-3017 (3031).

242) EuGH, Urt. v. 8. 6. 2000, Rs. C-396/98, UR 2000, 336 (340).

3. 전단계세액공제가 허용되는 면세(제15조)

(1) 재화의 수출

재화의 수출은 납세의무자가 공급의 대상을 송달·우송하거나(제15조제1호) 외국구매자가 당해 공급의 대상을 받아서 외국으로 우송 또는 송달할 때(제15조 제2호)에 면세된다. 1993년 1월 1일부터는 재화의 수출에 대한 면세는 제3국가, 즉 공동체 영역 밖으로의 수출에 제한되고 있다.

(2) 외국 위탁자를 위한 위탁가공

동산인 유체물에 대한 근로에 의한 용역제공은 당해 재화가 근로의 수행을 위해 국내에서 획득되거나 수입되었을 때 및 납세의무자나 그의 외국위탁자(또는 수탁자)가 당해 재화를 외국으로 우송하거나 송달했을 때 면세될 수 있다(제15조제3호). 그러나 1993년 1월 1일부터 면세는 당해 재화가 공동체영역으로 반입되고 여기서 획득되었는지 그리고 가공근로가 끝난 후에 납세의무자(가공업자)나 제3국에 거주하는 급부수령인에 의해 공동체 밖으로 우송 또는 송달되었는지에 달려있게 되었다.

(3) 수입·수출·통관과 관련한 용역제공

수입·수출·통관과 관련한 용역급부는 1993년 1월 1일부터 제3국거래와 관련하여 면세된다. 반면 그러한 급부로서 공동체 내부적 상품이동과 관련한 급부는 납세의무를 진다(제15조제13호).

VI. 전단계세액공제

1. 전단계세액공제의 요건(제17조 내지 제20조)

(1) 체 계

제17조 내지 제20조에 따른 전단계세액공제는 체계상 예컨대 독일 부가가치세법상의 전단계세액공제와 상이하게 되어있다. 지침은 전단계세

액공제권의 성립(제17조), 행사와 입증(제18조), 계산(제19조) 및 수정(제20조) 등을 구분하여 규정하고 있다.

원칙적으로 제2조 및 제4조의 규정에 의한 부가가치세의 납세의무자는 그의 경제활동과 관련한 급부에 대하여 전단계세로서 납부된 부가가치세를 공제받음으로써 완전하게 세부담을 면하게 된다.²⁴³⁾

(2) 전단계세액공제권의 성립(제17조제1항)

전단계세액공제권의 성립에 대해서는 제17조제1항이 규율한다. 이에 따르면 전단계세액공제권은 공제대상세금에 대한 조세채권이 성립할 때 성립한다. 또 그 공제대상세금은 재화나 용역의 공급이 (전단계세액공제를 주장할) 납세의무자에게 도달할 때(제10조제2항)에 성립한다. 전단계세액공제권은 따라서 납세의무자가 비록 아직 거래행위를 이행하지 아니하고 의도한 경제적 활동을 목적으로 한 첫 투자지출을 시도한 때에 즉시 그리고 종국적으로 성립한다. 납세의무자로서의 자격의 획득과 납부하여야 할 또는 납부한 부가가치세를 전단계세로서 즉시공제하는 것은 자신의 사업을 사실상 운영하는 것에 달려있지도 않고, 과세관청으로부터 그러한 권리를 승인받는데 달려있지도 않다.

납세의무자인 자격(제4조제1항)과 전단계세액공제권(제17조제1항)은 납세의무자가 당해 수령한 재화나 용역의 공급을 과세될 거래를 초래하는 경제적 활동의 목적으로 투입한다는 것을 선언함으로써 종국적으로 획득한다. 이처럼 선언되고 객관적 연결점에 의해 뒷받침되는 납세의무자의 의사, 즉 당해 거래를 실행시킬 의사는 비록 사후에 당해 거래가 실현되지 않거나 의도되지 아니한 거래가 된 경우에도 전단계세액공제권을 종국적으로 성립시킨다.²⁴⁴⁾ 한번 성립한 전단계세액공제권은 의도된 경제적 활동이 과세된 거래로 초래되지 않았거나 납세의무자가 전단계세의 공제를 주장하게 한 재화나 용역의 공급을 그의 의사와 상관 없는 상황에 근거하여 납세의무 있는 거래의 범위내에서 사용하지 못한 경우에도 계속 남아 있다. 왜냐하면 법치국가원리 중의 하나인 법적 안정성

243) EuGH, Urt. v. 8. 6. 2000, Rs. C-396/98, UR 2000, 336 (339).

244) EuGH, Urt. v. 8. 6. 2000, Rs. C-396/98, UR 2000, 336 (339).

의 원칙은 과세관청에 의해 확인된 납세의무자의 권리와 의무를 사후에 나타날 수 있는 사실이나 정황 또는 현상에 의존할 수 있게 하는 것을 금지하기 때문이다. 그러한 사항들은 경우에 따라서 제20조제3항에 따라 전단계세의 수정을 초래할 수 있다. 아무튼 의사표시가 선의로 행해진 이상 일단 성립한 전단계세액공제권은 계속 남아있게 된다.

다만 납세의무자가 그의 의사를 속이거나 전단계세액공제를 남용하려고 한 때에는 전단계세액공제권의 성립을 위한 요건은 존재하지 않은 것으로 된다. 이미 전단계세가 제거된 상태에서 된 조세확정은 소급적으로 경정될 수 있다.²⁴⁵⁾ 만약 납세의무자가 급부금액을 그의 의사와는 상관 없는 사후에 발생한 정황에 기해 과세된 거래의 범주 내에서 사용할 수 없는 때에는 그러한 사기나 남용의 위험은 없는 것으로 본다.²⁴⁶⁾

이러한 점은 모든 급부금액을 수령함에 있어서 검토되어야 한다. 과세관청은 납세의무자에 의해 표시된 의사에 대하여, 당해 재화나 용역의 공급으로써 과세될 거래를 초래하는 경제적 활동을 행할 의사가 있었음을 객관적으로 입증할 것을 요구할 수 있다.²⁴⁷⁾ 전단계세액공제권의 성립에 대한 입증책임은 납세의무자가 진다.

2. 성립한 전단계세액공제권의 범위(제17조제2항)

제17조제2항은 성립한 전단계세액공제의 범위와 그 이후에 발생할 수 있는 수정의 범위에 대하여 규정하고 있다. 여기서 중요한 것은 재화나 용역을 당해 전단계세액공제를 허용하거나 배제할 수 있는 거래를 위해 사용했다는 점이다.

전단계세는 즉시로 공제되기 때문에 관련된 급부는 즉시로 경제적 활동을 위하여 투입될 필요는 없다. 사업을 준비하는 동안의 전단계세액공제의 범위나 재화나 용역이 현실적으로 사용되지 않거나 계획되었던 바와 다르게 사용된 경우에 대하여는 재화나 용역의 본래 의도되었던 사용이 무엇이었는지가 중요하다.²⁴⁸⁾

245) EuGH, Urt. v. 14. 2. 1985, Rs. 268/83, EuGHE 1985, 655.

246) EuGH, Urt. v. 8. 6. 2000, Rs. C-396/98, UR 2000, 336 (340).

247) EuGH, Urt. v. 8. 6. 2000, Rs. C-396/98, UR 2000, 336 (340).

248) EuGH, Urt. v. 8. 6. 2000, Rs. C-396/98, UR 2000, 336 (339).

위에서 성립과 관련하여 본 바와 같이 수령한 재화나 용역제공을 전단계세액공제를 근거지우는 경제적 활동을 위한 목적으로 사용하려 하였다 는, 객관적 연결점에 의해 뒷받침되는 납세의무자의 표시된 의사가 중요하다. 그에 따라 결정되는 전단계세액공제의 범위는 또한 사후에 거래가 발생하지 않거나 본래 의도된 거래가 실현되지 아니한 경우에도 중요하다. 만약 의사표시가 선의로 제출된 이상 전단계세액공제권의 범위는 소멸되지 않고 계속 그대로 남아있을 수 있다. 그러나 전단계세액공제는 제20조의 요건하에 수정될 수 있다.²⁴⁹⁾

만약 사기나 남용이 개입된 경우에는 표시된 의사가 아니라 현실적 의사가 고려되어야 하며 전단계세액공제의 범위는 그에 따라 소급적으로 조세확정을 경정함으로써 수정되어야 한다. 이를 위하여는 다시금 개개의 급부금액을 수령할 때의 사실관계가 검토되어야 한다.

그에 따라 전단계세액공제권은 급부금액이 얼마나 과세가능한 또는 공제에 유해하지 아니한 거래를 위하여 사용되는지에 따른 범위에서 성립한다. 물론 이 경우 전단계세액공제권은 성립한다. 그러나 납세의무자가 무상으로 또는 공제에 유해한 면세되는 행위를 위하여 사용할 재화를 획득하는 때에는 그 전단계세액공제권은 아무런 범위도 인정되지 않는다.

(1) 요 건

전단계세액공제는 납세의무자가 그 스스로 당해 재화나 용역을 과세되는 거래를 위하여 사용하는 한에서만 행사할 수 있다(제17조제2항제1문).

(2) 납세의무자가 자신의 사업을 위하여 급부를 수령할 것

전단계세액공제는 납세의무자만이 행사할 수 있지, 최종소비자는 권한이 없다(제17조제2항제1문). 외국인 납세의무자라도 내국영역에서 성립한 전단계세가 그의 외국에서의 경제적 활동과 관련을 맺을 때에는 전단계세액공제권을 가질 수 있다(제17조제3항제a호). 단 그러한 경제적 활동이 전단계세액공제를 배제하지 않아야 한다. 외국인 납세의무자에 대한 전단계세의 환급에 대해서는 회원국들이 규율한다(제17조제4항).

249) EuGH, Urt. v. 8. 6. 2000, Rs. C-396/98, UR 2000, 336 (340).

재화나 용역은 납세의무자에 의해 “그 스스로”, 즉 자신의 경제적 활동(제4조제1항)을 위하여 획득되었어야 한다.²⁵⁰⁾ 이러한 요건은 당해 급부가 사적 필요만을 위한 것인 경우 또는 단순한 재산관리를 위하여 요구되는 경우 등에는 인정되지 아니한다.²⁵¹⁾ 그러한 경제적 활동에는 경제적 활동을 실현한다는 표시된 의사에 의한 준비적 행위도 속한다. 수령된 재화나 용역을 사업을 위해 사용한다는 점에서 전단계세액공제와 그 수정의 범위가 정해지는 것이다.

납세의무자는 과연 그리고 어느 범위에서 사업적은 물론 사적 목적에도 사용할 수 있는(혼합적으로 사용할 수 있는) 급부를 그의 사업에 귀속시킬 것인가를 선택할 수 있다.²⁵²⁾ 납세의무자는 이러한 선택권을 전단계세액공제를 시행하거나 부작위함으로써 행사한다. 선택권은 경제적 활동을 위한 사용의 최저한에 의존하지 않는다. 여하튼 그와 같은 급부의 사용이 고려의 대상이 되는 한, 납세의무자는 완전히 귀속시키거나 공급된 재화를 획득함에 있어 납부한 전단계세를 즉시 그리고 완전히 공제하거나의 선택권을 갖는다. 사적 사용의 범위 내에서는 제6조제2항제a호 및 제11조 A 제1항의 규정에 의한 과세된 용역제공을 인정할 수 있다. 납세의무자가 공급된 혼합적으로 이용된 재화를 그의 경제적 활동에 귀속시키지 않는 한, 납세의무자는 전단계세액공제권을 갖지 못하며 그의 사적 이용에 유보된 부분과 관련하여서는 비납세의무자로서 행위하게 된다.

과연 납세의무자가 급부를 자신의 경제적 활동을 위해 획득하는지, 즉 그의 사업에 귀속시키는지는 그가 당해 급부를 즉시로 사용하지 않는 이상, 사실문제에 불과하다.²⁵³⁾ 납세의무자는 공급받은 급부를 즉시 거래를 위해 사용해야 할 필요는 없다. 이는 당해 급부를 그의 사업을 위해 귀속시켰는지의 문제는 모든 관련 상황을 종합적으로 평가하여 판단되어야 함을 의미한다. 이 경우 관련된 재화의 종류와 획득과 경제적 활동을 위한 사용간의 시간적 간격이 판단되어야 한다.

250) EuGH, Urt. v. 20. 6. 1991, Rs. C-60/90, EuGHE 1991, 3111.

251) EuGH, Urt. v. 20. 6. 1996, Rs. C-155/94, UR 1996, 423.

252) EuGH, Urt. v. 11. 7. 1991, Rs. C-97/90, UR 1991, 291.

253) EuGH, Urt. v. 11. 7. 1991, Rs. C-97/90, EuGHE I 1991, 3795.

납세의무자는 급부수령인이어야 한다. 왜냐하면 재화나 용역은 납세의무자에게 공급되어야 하기 때문이다.²⁵⁴⁾

(3) 다른 사업자로부터 과세된 급부를 수령할 것

납세의무자는 다른 납세의무자로부터 재화공급이나 용역제공을 받았거나 받아야 하며, 그에 대하여 부가가치세를 납부해야 하거나 납부했을 것을 요한다(제17조제2항제a호). 급부하는 납세의무자가 거주자인지는 중요하지 않다.²⁵⁵⁾

전단계세액공제청구권은 따라서 공급받은 급부가 부가가치세로 과세된, 즉 납세의무 있는 거래와 관련성을 가질 것을 전제로 한다. 전단계세액공제청구권은 세금계산서에 입증되었다는 이유만으로 납부되는 조세에 까지 확대되지는 않는다. 독일의 법실무는 1999년 이전까지는 이를 따르지 아니하였고, 면세거래에 관해 조세입증을 하는 세금계산서로부터 주장되는 전단계세액공제도 허용하였었다. 그러나 이러한 법실무는 현재 폐지되었다.

(4) 1회불입금 또는 선불금에 대한 전단계세액공제청구권

전단계세액공제권은, 납세의무자가 이미 다른 사업자로부터의 급부에 대하여 부가가치세를 포함한 1회불입금 또는 선불금을 납부했다면, 이러한 1회불입금 또는 선불금 단계에서 성립한다. 1회불입금 또는 선불금의 경우에 전단계세액공제권은 1회불입금 또는 선불금을 수입함으로써 성립한다.

3. 전단계세액공제의 배제와 그에 대한 예외

제17조제2항에 열거된 요건이 충족되지 아니할 때, 특히 납세의무자가 다른 납세의무자로부터 수령한 재화와 용역을 면세사업을 위하여 사용한 때에는, 전단계세액공제가 제17조제3항에 규정된 경우들에 있어서 명시적으로 허용되지 않는 이상, 전단계세액공제가 배제된다. 수령된 급부는

254) EuGH, Urt. v. 8. 3. 1988, Rs. 165/86, UR 1989, 190.

255) EuGH, Urt. v. 19. 11. 1998, Rs. C-85/97, EuGHE 1998, I-7447.

이로써 전단계세액공제권을 성립시키고, 과세된 거래에 대한 직접적 관련성을 나타내야 한다. 이때 납세의무자에 의해 추구된 목적 여하는 중요하지 않다. 왜냐하면 객관적인 관련성이 존재해야 하기 때문이다. 만약 수령된 급부에 대한 비용이 사업상의 일반적 비용에 속하는 경우에는 당해 급부의 사용에 대해서는 과연 그것이 납세의무자에 의하여 과세된 거래를 위하여 사용되는 제품의 비용요소에 속하는지 여부를 검토해보아야 한다.

전단계세액공제의 배제는 실정법규정의 반대해석을 통해 명확히 할 수 있다. 즉, 다음 사항에 대해서는 전단계세액공제가 배제된다.

- 비납세의무자
- 납세의무자가 자신의 경제적 활동을 위해 수령하지 아니한 급부
- 비납세의무자로부터의 급부수령
- 비과세 및 면세되는 급부수령

국내에서 사용했다라면 전단계세액공제권이 성립했을 급부수령을 납세의무자가 이를 외국에서의 거래를 위해 사용하는 경우에는 전단계세배제가 인정되지 않는다. 예컨대 납세의무자가 기계를 하나 구입하고, 이를 이용해서 외국에서 자동차를 제조하고 거기에서 공급하는 경우, 전단계세액공제는 계속 유지된다. 또 만약 납세의무자가 (면세로) 외국에 공급한 제품을 수령하는 경우, 전단계세액공제는 계속 유지된다. 그러나 납세의무자가 외국에서 주거임대를 위해 사용한 가구를 수령한 경우, 전단계세액공제는 배제된다.

과연 그리고 어느 범위내에서 납세의무자가 전단계세액공제의 권한을 가지는가를 결정할 수 있기 위해서는 수령된 급부가 과세된 거래에 대하여 직접적인 객관적 관련성을 가져야 한다. 매입거래의 급부를 수령함에 있어서 지출된 비용은 재화나 용역이 사용되는 매출거래의 일부분이어야 한다. 납세의무자가 추구했던 목적 여하는 따라서 원칙적으로 중요하지 않다.

매입거래에 대한 지출이 매출거래를 위한 비용의 일부가 되어야 한다 면, 비용요소는 통상적으로 과세된 매출거래의 시행전에 발생해 있어야 한다. 납세의무자가 매출거래를 완료하고서 또는 그와 같은 거래의 결과로서 사용하는 용역은 통상적으로 그러한 매출거래의 비용요소에 속하지 않는다. 이러한 용역의 비용은 납세의무자의 전체비용의 일부이다. 전체

비용은 사업자의 모든 생산품의 가격요소에 속한다. 전체비용은 직접·간접으로 납세의무자의 전체 행위와 관련한다. 전단계세액공제는 납세의무자가 전단계세액공제를 가능케 하는 거래를 시행하는 범위내에서만 허용된다(제17조제5항).

매출거래에 대한 직접적 관련성이 인정될 수 있는 것은 납세의무자가 객관적 정황에 근거하여 매입거래에 대한 비용지출이 그러한 거래의 비용요소에 속함을 입증하는 때에 한한다.

전단계세액공제권은 예외적으로 일정한 매입거래와 전단계세액공제를 가능케 하는 하나 또는 다수의 매출거래 사이의 직접적 관련성이, 납세의무자가 그의 의사와 상관없는 정황에 근거하여 납세의무 있는 거래의 범위내에서 사용할 수 없었기 때문에, 존재하지 않는 경우에도 허용된다. 여기서 중요한 것은 어떤 의도된 경제적 활동을 위하여 당해 매입거래가 획득되었는가의 문제이다.

4. 혼합적 사용에 있어서의 전단계세액공제

전단계세액공제를 허용하는 거래와 전단계세액공제를 허용하지 않는 거래를 동시에 수행하는 납세의무자는, 매입거래에서의 급부가 전단계세액공제를 가능케 하는 매출거래와 직접적으로 관련되는 한, 수령한 재화나 용역에 부과되는 부가가치세를 공제할 수 있다. 이 경우 제17조제2항, 제3항 및 제5항은 적용될 여지가 없다. 그에 따라 우선 매입거래와 매출거래의 직접적 관련성의 문제가 검토되어야 한다. 부가가치세에 대한 직접적으로 귀속될 수 없는 나머지만이 제17조제5항에 따라 제19조의 규정에 의한 비례율에 따라 분할될 수 있다.

수령한 급부의 혼합적 사용에 있어서의 허용되는 전단계세액공제의 범위는 제17조제5항에 따라 결정된다. 공제할 수 있는 전단계세액은 제19조에 따라 계산된다. 혼합적 사용에 있어서의 전단계세액은 제19조에 따른 비례율규정에 따라 분할해 볼 수 있다.

5. 전단계세액공제권의 행사

제18조는 전단계세액공제권의 행사를 일정한 문서의 소지나 일정양식의 작성에 의존하도록 하고 있으며(제1항), 전단계세액공제절차의 개별 사항에 대하여 규정하고 있다. 전단계세액공제와 관련하여 공동체법상 아무런 제한사항이 없는 이상, 전단계세액공제권은 즉시로 선행하는 거래단계의 전체 조세부담에 대하여 행사될 수 있다.²⁵⁶⁾ 회원국의 과세관청이 전단계세잉여를 유보시킬 수 있는 것은 다른 부가가치세채권 때문에 비례성과 필요성이 허용하는 한에서만 가능하다.²⁵⁷⁾

납세의무자는 전단계세액공제권을 행사할 수 있기 위해서는 전단계세에 대하여 제22조제3항에 따라 발부된 세금계산서를 소지하고 있어야 한다(제18조제1항제a호). 전단계세액공제권의 행사는 통상적으로 원본 세금계산서의 소지여부에 연계된다. 그러나 회원국들은 세금계산서 대신에 자국에서 정한 기준을 충족하는 다른 문서를 인정할 수도 있다. 전단계세액공제권을 입증하기 위해서 회원국들은 원본 세금계산서의 제출을 요구할 수 있고, 납세의무자가 이를 더 이상 소지하고 있지 못한 경우에는 전단계세액공제가 신청되는 거래가 사실상 있었다는 것을 증명하는 다른 입증수단을 허용할 수도 있다.²⁵⁸⁾ 세금계산서에 나타난 액수보다 더 큰 금액을 전단계세로서 공제할 수는 없다.²⁵⁹⁾ 세금계산서에 특별히 기재되어 있다는 이유만으로(제21조제1항제c호) 납부해야 할 전단계세는 공제할 수 없다.

6. 전단계세액공제의 안분비례율

납세의무자가 재화와 용역을 혼합적으로, 즉 전단계세액공제를 가능케 하는 거래를 위해서는 물론 전단계세액공제가 불가능한 거래를 위해서도

256) EuGH, Urt. v. 21. 9. 1988, Rs. 50/87, EuGHE 1988, 4797.

257) EuGH, Urt. v. 18. 12. 1997, Rs. C-286/95, C-340/95, C-401/95, C-47/96, UR 1998, 470 (474).

258) EuGH, Urt. v. 5. 12. 1996, Rs. C-85/95, UR 1997, 144.

259) EuGH, Urt. v. 13. 12. 1989, Rs. C-342/87, EuGHE 1989, 4227.

사용한 이상, 전단계세액공제는 제17조제5항에 따라 과세된 거래에 해당하는 부가가치세부분에 대하여만 허용된다. 이러한 전단계세액공제의 안분비례율은 다음과 같이 분수로 나타낼 수 있는바, 분자에는 전단계세액공제가 허용되는 전체 거래금액이 오고 분모에는 분자에 오는 금액 및 전단계세액공제가 허용되지 않는 전체 거래금액이 온다. 특히 제19조제3항에 열거된 일정한 거래는 고려되지 아니한다.

7. 전단계세의 수정

투자재에 대한 전단계세액공제는 제20조제2항 내지 제5항에 따라 수정된다. 독일 부가가치세법에서는 과세표준의 경정(독일 부가가치세법 제17조)과 투자재의 사용변경(독일 부가가치세법 제15a조)이 구분되어 있으나, 유럽지침에 있어서의 전단계세액공제의 수정은 양자를 포괄하는 개념이다. 제20조는 전단계세액공제를 수정함에 있어 다음과 같은 두 가지 경우를 구분하고 있다. 첫째는 사실상의 전단계세액공제가 납세의무자가 주장할 수 있는 한도보다 높거나 낮은 경우이다(제20조제1항제a호). 세금계산서로부터 주장되는 전단계세액공제는 세금계산서상 계산된 급부에 대한 부가가치세가 전혀 또는 계산된 액수만큼 납부되지 않는다 하더라도 제20조제1항제a호에 따라 수정되어야 한다. 둘째는 전단계세액공제액을 확정함에 있어서 고려되었던 요소들이 신고후에, 예컨대 거래가 취소되었다는 등의 이유로 변경된 경우이다. 사후적으로 법률이 개정되거나 납세의무자의 의사와 상관없이 사용변경이 이루어지는 경우 등도 그러한 경우에 속한다.

그러나 매출거래가 전혀 또는 완전하게 지불되지 않거나 사업을 위해 공급된 재화가 파손되거나 분실·도난된 경우 및 경미한 양을 선물하기 위해 사용하는 경우 등에는 수정할 수 없다. 회원국들은 전혀 또는 완전하게 지불되지 않는 거래 및 도난의 경우 등에는 전단계세액공제를 요구할 수 있다. 전단계세의 수정을 실행하기 위한 요건은 회원국들이 정할 수 있다(제20조제4항).

VII. 조세채무자와 그의 의무

1. 조세채무자

지침은 내국거래에 대한 조세채무(제21조제1호)와 수입에 대한 조세채무(제21조제2호)를 구분한다. 납세의무 있는 재화공급이나 용역제공에 대한 조세채무자는 원칙적으로 이러한 거래를 수행한 납세의무자이다.²⁶⁰⁾ 회원국들은 납세의무자가 국내에 거주하지 않는 경우에는 다른 사람을 조세채무자로 결정할 수 있다. 그러한 사람으로는 납세의무자의 대리인이나 재화나 용역의 수령인을 들 수 있다.

제9조제2항제e호에 열거된 광고용역이나 제28b조 C, D, E에 열거된 용역(공동체역내 재화운송과 그에 대한 독립적 부수급부 및 중개급부)의 수령인은 납세의무자가 외국에 거주하는 때에는 조세채무자가 된다. 회원국은 납세의무자와 급부수령인의 관계가 연대채무자인지에 대하여 규정할 수 있다.

또한 제21조제1호제c호에 따라 세금계산서나 기타 이에 유사한 문서에 부가가치세를 표시하여 발행하는 자도, 비록 법률에 의해 표시된 금액만큼의 조세채무를 지지는 않더라도, 조세채무자가 된다.

공동체 역내에서의 획득에 대한 조세채무자는 공동체 역내에서의 획득을 야기한 자이다. 만약 그자가 외국에 거주하는 자라면, 회원국은 조세대리자와 같은 다른 사람이 혼자 또는 획득자와 연대채무자로서 조세채무를 부담하도록 결정할 수 있다.

2. 조세채무자의 의무

(1) 개 관

국내에서 재화나 용역을 공급하는 납세의무자의 의무는 제22조가 규율하고, 제23조는 수입에 있어서의 납세의무자의 의무를 규정하고 있다.

260) EuGH, Urt. v. 13. 12. 1989, Rs. C-342/87, EuGHE 1989, 4227.

제22조에 따르면 외국에 거주하는 납세의무자의 대리인인 납세의무자나 공동체 역내의 재화획득에 대하여 납세의무 없는 법인은 신고의무(제22조제1호), 기장의무(제22조제2호), 공제의무(제22조제3항), 납세신고의무(제22조제4항, 제6항), 조세납부의무(제22조제5항) 및 보고의무(제22조제6항제b호)가 있다. 부가가치세와 관련한 행위의 변경·종료 등을 신고할 의무를 이행하지 않더라도 전단계세액공제가 제한되어서는 아니 된다.²⁶¹⁾

제22조제4항은 납세신고서의 제출, 특히 제출시점과 그 내용에 대하여 규율한다. 제22조제5항에 따르면 납세의무자는 다른 납부기한이 확정되거나 잠정적 세액이 징수되지 아니하는 이상, 산출한 부가가치세액을 납세신고서 제출시에 (자진)납부하여야 한다. 부가가치세나 전단계세의 소멸시효에 대한 규정은 없다. 납세의무자와 과세관청의 청구권의 소멸시효기간은 각각 달리 기산될 수 있다.²⁶²⁾

(2) 납세의무자등록번호

모든 납세의무자는 국내에서 전단계세액공제가 허용되는 재화나 용역을 공급하는 때에는 회원국으로부터 부가가치세등록번호를 부여받는다. 회원국들은 부가가치세의 정확한 징수를 보장하고 조세회피를 방지하기 위하여 여타의 의무를 규정할 수 있다. 이 경우 회원국들은 회원국간의 거래에 대해 적용되는 간소화사항들을 내국거래의 형식성 요건에 받아들여야 할 필요는 없다.

(3) 세금계산서

1) 세금계산서의 발부

전단계세액공제권을 행사할 수 있기 위해서는 납세의무자는 세금계산서를 소지하고 있어야 한다(제18조제1항제a호). 제22조제3항은 세금계산서의 발부에 관한 요청을 구속적으로 규정하고 있다. 세금계산서에는 稅前 가격과 세액이 나타나야 한다(제22조제3항제b호).

261) EuGH, Urt. v. 21. 3. 2000, Rs. C-110-147/98, UR 2000, 208 (213).

262) EuGH, Urt. v. 19. 11. 1998, Rs. C-85/97, EuGHE 1998, I-7447.

납세의무자에 의해 행사된 전단계세액공제권의 입증은 통상적으로 원본 세금계산서나 다른 승인된 문서에 연계되는 것이 보통이다. 이때의 다른 문서는 회원국에 의해 확정된 기준에 상응하여야 한다.²⁶³⁾ 납세의무자가 원본세금계산서를 더 이상 소지하지 않는다면, 전단계세액공제의 청구권이 관련하는 거래가 사실상 발생했었다는 사실을 입증하는 다른 입증수단이 허용될 수도 있다.²⁶⁴⁾

회원국들은 급부수령인에 의해 발부된 확인증(Gutschrift)이라도 제 22조제3항제a호에 규정된 기재사항들을 포함하고 있고 공급하는 납세의무자의 동의하에 발부된 때에는 이를 세금계산서나 그에 유사한 문서로 볼 수 있다.²⁶⁵⁾

2) 세금계산서의 수정

제6차 지침은 세금계산서의 발부자에 의해 잘못 계산된 부가가치세의 수정에 관한 규정을 포함하고 있지 않다. 때문에 회원국들은 세금계산서에 잘못 기재된 부가가치세를 수정하기 위한 요건을 정할 수 있다.²⁶⁶⁾ 회원국은 자국의 내국법에서 세금계산서에 잘못 기재된 모든 부가가치세는, 세금계산서의 발부자가 조세수입의 위협을 적기에 그리고 완전하게 제거하는 때에는, 수정될 수 있음을 보장하여야 한다.²⁶⁷⁾ 그러나 그러한 수정이 세금계산서 발부자가 선의였다는 사실에 의존하는 것은 아니다.²⁶⁸⁾ 회원국은 부가가치세가 잘못 기재된 의제세금계산서의 발부를, 비록 수정이 허용되어야 한다하더라도, 조세회피를 시도한 것으로 보아 제재할 수 있다.

조세수입의 위협이 제거되었다는 점에 대한 위협과 확인부담은 세금계산서의 발부자가 부담한다. 즉, 조세중립성을 담보하기 위해서 세금계산서를 받은 이에게 부여된 전단계세액공제의 취소가 더 이상 가능하지 않

263) EuGH, Urt. v. 17. 9. 1997, Rs. C-141/96, UR 1997, 471.

264) EuGH, Urt. v. 5. 12. 1996, Rs. C-85/95, UR 1997, 144.

265) EuGH, Urt. v. 17. 9. 1997, Rs. C-141/96, UR 1997, 471.

266) EuGH, Urt. v. 19. 9. 2000, Rs. C-454/98, UR 2000, 470 (472).

267) EuGH, Urt. v. 13. 12. 1989, Rs. C-342/87, EuGHE 1989, 4227.

268) EuGH, Urt. v. 19. 9. 2000, Rs. C-454/98, UR 2000, 470 (472).

다는 사실이 인정되는 때에는 세금계산서 발부자에게 부족액에 대한 책임(Ausfallhaftung)을 지우도록 하는 방안이 고려될 수 있다.²⁶⁹⁾

조세수입에 대한 위협이 완전히 제거되지 아니한 때에는, 회원국은 세금계산서의 수정을 세금계산서의 발부자가 그의 선의를 입증하는지 여부에 의존시킬 수 있다.

회원국들은 세금계산서의 수정을 조세확정절차나 그에 후속하는 절차에서 실시하도록 할 수 있다. 후속하는 절차에서 과세관청은 과연 조세수입에 대한 모든 위협이 배제되었는지를 심사할 수 있다. 만약 이것이 확인되면 잘못 계산된 부가가치세의 수정은 더 이상 과세관청의 재량에 놓이지 아니한다. 회원국이 부가가치세의 정확한 징수를 보장하고 조세회피를 방지하기 위하여 제22조제8항에 따라 취하는 조치들은 그러한 목적의 달성을 위하여 필요한 한도를 넘을 수 없다(과잉금지의 원칙).

269) EuGH, Urt. v. 19. 9. 2000, Rs. C-454/98, UR 2000, 470 (472).

제 4 장 제6차 부가가치세지침의 내용

제 5 장 각 회원국의 부가가치세법제 개요와 그 시사점

앞장에서 본 바와 같이 Neumark위원회의 권고에 따라 유럽경제공동체 이사회는 1967년 2월에 각 회원국으로 하여금 1970년 1월 1일까지 기존의 다단계거래세를 부가가치세로 개편할 것을 명하였는 바, 이에 따라 덴마크가 1967년에 처음으로 부가가치세를 도입하였고, 1973년에는 영국과 이탈리아가 부가가치세를 도입함으로써 유럽경제공동체 모두가 부가가치세의 도입을 완료하였다. EU의 부가가치세를 전체적으로 스크린하기 위해서는 그 정신이 되는 제6차 부가가치세지침의 내용을 고찰하는 것 못지 않게 이러한 공동체지침이 반영되어 나타난 각 회원국의 부가가치세법제를 구체적으로 살펴보는 것 또한 매우 중요하다 할 것이므로, 이하에서는 각 회원국의 현행 부가가치세법제를 구체적으로 개관해보기로 한다.²⁷⁰⁾

제 1 절 각국의 부가가치세법제

I. 벨기에

벨기에의 부가가치세법²⁷¹⁾은 1969년 7월 3일자로 처음 제정·공포되었으며, 그 후 많은 개정을 거쳐 오늘에 이르고 있다. 부가가치세의 조세수입은 국가로 귀속된다.

1. 납세의무

부가가치세의 납세의무자란 주업 또는 부업으로서 영리의사에 불구하고 계속적으로 독립하여 부가가치세법에 열거된 재화의 공급이나 용역의

270) 이하의 내용은 EU 위원회가 2000년에 펴 낸 ‘조세개요(Inventar der Steuern)’ 제17편의 내용 중 부가가치세에 관한 부분만을 발췌하여 각 국별로 정리한 것임을 모두에 밝혀둔다.

271) Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Belasting over de toegevoegde waarde (BTW).

제공에 기여하는 경제적 활동을 행사하는 모든 사람을 뜻한다. 경제적 활동이 행사되는 장소에는 상관없다.

납세의무는 자동적으로 성립하며 관련인의 국적이나 주소·거소와는 상관없다.

2. 과세대상

부가가치세의 과세대상이 되는 거래는 다음과 같이 네 가지로 나누어 살펴볼 수 있다. 첫째는 납세의무자가 그 스스로 벨기에에서 유상으로 재화를 공급하거나 용역을 제공하는 것이다. 둘째, 누구든지 재화를 벨기에로 수입하는 것은 부가가치세의 과세대상이 된다. 셋째는 재화에 대한 공동체 내적 획득으로서, 유상으로 벨기에에서 발생하는 거래이다. 그 밖에 법률상 재화의 공급이나 용역의 제공 및 유상의 공동체 내적 재화획득과 동일시되는 일정한 거래도 마찬가지로 부가가치세의 납세의무가 있다.

3. 과세표준

부가가치세는 원칙적으로 재화의 공급자나 용역제공자가 당해 재화나 용역을 공급받는 자나 제3자로부터 받거나 받아야 할 전체 반대급부(직접적으로 그러한 급부와 관련된 보조금을 포함한다)에 대하여 징수된다.

공동체 내적 재화공급에 있어서 과세기반은 내국에서의 동일한 재화에 대한 경우와 동일한 구성부분으로부터 성립한다. 부가가치세의 과세기반에는 무엇보다도 공동체내에서 납세의무 있는 생산물을 획득한 자가 납부하거나 납부하여야 할 소비세가 포함된다.

재화의 수입에 있어서는 외국에 납부하여야 할 조세, 관세, 수수료와 그 밖의 공과금 및 벨기에에서 수입과 관련하여 납부하여야 할 공과금과 벨기에에서 첫 번째 소비지에서 발생하는 부대비용과 수수료·포장·우송 및 보험에 대한 비용 등이 과세기반에 포함되어야 한다.

재화공급이나 재화의 공동체 내적 획득과 동일시되는 거래에 있어서의 과세기반은 당해 재화나 유사재화의 판매가격에 일치하여야 한다(판매가격을 알 수 없는 경우에는 생산원가에 일치하여야 한다). 반면 용역

의 제공에 동일시되는 거래에 있어서의 과세기반은 용역제공의 정상가치나 납세의무자의 지출비용에 상응하여야 한다.

양도시 과세되는 건물의 공급이나 건물의 건축과 관련한 건축용역에 대해서는 최저과세기반이 설정되어야 한다.

4. 전단계세액공제

모든 납세의무자는 재화의 공급이나 용역의 제공에 따른 자신의 조세 채무로부터, 그가 자기에게 공급된 재화나 제공된 용역 또는 그에 의해 수입된 재화나 그에 의해 야기된 공동체 내적 획득에 대하여 납부한 조세를 공제할 수 있다. 다만 그러한 재화나 용역은 다음 각 호에 대하여 특정된 것이어야 한다.

- ① 과세거래
- ② 수출, 공동체 내적 재화공급이나 획득 또는 국경을 넘나드는 운송 등으로서 면세된 거래
- ③ 외국에서 행해진 거래로서 국내에서 행해졌더라면 전단계세액공제가 가능했을 거래
- ④ 보험 및 재보험거래, 면세되는 은행 및 재정거래, 환거래, 유가증권에의 투자(단, 계약당사자는 공동체밖에 거주하거나, 위 열거된 거래가 내무장관이나 그 대리인이 결정할 조건에 따라 공동체 밖의 국가로의 수출이 결정되어 있는 재화에 대하여 직접적인 관계에 있을 것)
- ⑤ 제4호에 열거된 거래와 관련하여 중개인 또는 대리인의 급부

한편 자동차의 공급, 수입 및 공동체 내적 획득 또는 이러한 자동차와 관련한 재화와 용역에 있어서 전단계세액공제는 기납부된 부가가치세의 50%를 넘을 수 없다. 또한 다음 각 호에 대한 부가가치세는 이를 공제할 수 없다.

- ① 담배의 공급과 공동체 내적 획득
- ② 알콜음료의 공급과 공동체내적 획득
- ③ 숙박·음식·음료에 대한 비용
- ④ 접대비용

그 밖에 자신의 경제활동의 일부에 대해서만 부가가치세를 부담하는 사람에게 있어서의 전단계세액공제와 관련하여서는 특별한 규정이 적용된다.

5. 면 세

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 인정되지 않는다.

- ① 공증인, 변호사, 법원집행리
- ② 의사와 일정한 의료보조인력
- ③ 병·의원 및 사회복지시설로 인정된 양로원
- ④ 학교와 대학, 직업교육과 권한 있는 행정청에 의해 허가된 시설에 의한 재교육
- ⑤ 박물관 및 이에 유사한 시설
- ⑥ 체육교육장소나 스포츠시설의 운영자가 당해 시설에서 신체단련이나 체육활동을 하는 사람에게 제공하는 용역(단 당해 시설은 영리획득의 목적이 없을 것)
- ⑦ 투자기금의 관리

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 인정된다. 다만 계약당사자가 공동채박에 거주하거나 당해 거래가 직접적으로 공동체 밖의 나라로의 수출을 위해 결정된 것인 경우에 한한다.

- ① 보험 및 재보험업무(이와 관련하여 제공된 중개인이나 대리인의 급부를 포함한다)
- ② 신용업무, 보증 및 보안안전급부 및 그에 관한 행정
- ③ 예금업무, 당좌계정업무, 신용업무, 수표업무 및 환업무(이와 관련한 거래를 포함한다)
- ④ 지불 및 대금추심업무와 이와 관련한 거래(그러나 급부제공자는 이러한 거래의 과세를 선택(결정)할 수 있다)
- ⑤ 외국환거래, 유가증권에의 투자, 주식이나 회사지분의 거래(이와 관련한 거래를 포함한다)

다음 각 호의 면세에 대해서도 전단계세액공제가 인정된다.

- ① 수출과 일정한 공동체 내적 재화공급과 획득

- ② 국경을 넘는 운송과 그 부수적 급부
- ③ 선박과 수상운송수단 및 항공기와 이러한 운송수단과 관련된 일정한 재화공급과 용역제공
- ④ 대사관, 영사관 및 국제기구를 위한 일정한 재화공급과 용역제공

6. 징 수

부가가치세는 통상적으로 월마다 또는 분기마다 납세신고에 의하여 납부하여야 한다. 납세의무자는 정규적인 납세신고에 적시한 부가가치세를 직접납부, 송금 또는 은행을 통하여 과세관청의 우편지기로 납부할 수 있다.

월별의 납세신고서를 제출해야할 의무가 있는 납세의무자는 당해연도의 12월 1일부터 12월 20일까지의 자신의 과세거래에 대하여 납부해야 할 부가가치세를 12월에 예정납부 하여야 한다. 반면 분기별 납세신고서를 제출해야 할 의무가 있는 납세의무자는 과세연도 매 분기 둘째 및 셋째 달에 전 분기에 대한 납세신고로부터 나오는 부가가치세액의 1/3에 해당하는 금액을 예정납부 하여야 한다.

나아가 위와 같은 정규적인 납세신고를 제출하지 않는 부가가치세 납세의무자와 벨기에에서 과세대상인 공동체 내적 재화획득을 하는 납세의무 없는 법인은 (몇몇 예외를 제외하고) 분기동안 행해진 과세거래에 관한 납세신고를 제출하고 납부하여야 할 부가가치세를 납부하여야 한다.

7. 세 율

세율은 통상세율과 경감세율의 복수세율체계를 가지고 있다. 통상적인 부가가치세의 세율은 21%이다. 여기에 각 재화나 용역의 종류에 따라 다음과 같은 몇 가지 경감세율이 규정되고 있다.

먼저 투자수단으로서의 금에 대해서는 최고로 경감된 세율인 1%가 적용된다.

그 다음 일정한 생선·갑각류와 조개류·우유를 제외한 음료수 등의 생활필수품, 수도공급, 의약품, 복사물, 예술품·수집품·골동품의 수입,

정형외과기기와 의수·의족, 영농용역, 여객운송, 15년 이상 거주한 주택에 대한 일정한 건축용역, 장애자용 주거에 대한 일정한 건축용역, 문화·스포츠·여가시설의 이용, 저작권의 부여와 이전, 가구가 갖추어진 주거와 캠핑장소의 제공, 정형외과기기와 의수·의족의 임대, 장례회사의 용역급부 등에 대해서는 6%의 세율이 적용된다. 그러나 일정한 명시적으로 열거된 재화와 용역에 대해서는 이러한 경감된 세율이 적용되지 않을 수도 있다. 몇몇 사례들에서는 이러한 경감된 세율이 적용되기 위하여 몇 가지 조건을 부여하기도 한다.

마지막으로 일정한 에너지공급, 일정한 식물약학제품, 마아가린, Pay-TV, 사회적 약자를 위한 주거(1996년 1월 1일부터 1998년까지는 6%) 등에 대해서는 12%의 세율이 적용된다.

8. 기 타

부가가치세를 제한 연간 매출이 20,000,000 BEF를 넘지 아니하는 영세사업에 있어서는 포괄적 과세표준이 적용된다. 부가가치세를 제외한 연간 매출이 225,000 BEF를 넘지 아니하는 영세사업은 과세에서 면제된다. 특히 농업에 대해서는 특별한 포괄적 규정이 적용된다. 중고품, 예술품, 수집품 및 골동품에 대해서는 그 이윤폭이 과세된다. 여행사에 대해서는 이윤폭의 과세를 위한 포괄적 규정이 적용된다. 일반적 정보를 담는 일간지·주간지의 공급에 대해서는 특별한 규정이 있다.

II. 덴마크

덴마크의 부가가치세²⁷²⁾에 대해서는 1997년 7월 23일 제정된 부가가치세법을 참조하여야 한다. 부가가치세의 과세권자는 국가이다.

1. 과세대상

면세대상이 아닌 이상 부가가치세는 모든 재화공급과 용역제공을 파악한다.

272) Merværdiafgift.

2. 납세의무자

재화를 판매하거나 납세의무 있는 용역을 제공하는 사업은 부가가치세의 납세의무를 진다. 이러한 사업은 또한 등록되어야 한다. 그러나 연간 매출이 최대 20,000 DKK인 사업은 납세의무가 없고 따라서 등록할 필요도 없다.

3. 과세표준

부가가치세를 제외한 세금계산서액이 과세표준이 된다.

4. 면 세

다음 각 호의 재화 또는 용역에 대해서는 부가가치세가 면제된다.

- ① 병원치료행위, 의료 및 치과 의사의 용역
- ② 공적 배려급부, 유치원 등
- ③ 학교수업 및 대학수업 등
- ④ 전시행위 등을 제외한 문화적 행위
- ⑤ 프로스포츠를 제외한 일정한 스포츠활동
- ⑥ 버스에 의한 영업적 여객운송을 제외한 여객운송
- ⑦ 우편용역
- ⑧ 호텔객실을 제외한 토지의 임대·임차
- ⑨ 일정한 은행 및 재정업무
- ⑩ 복권 등
- ⑪ 여행사의 용역
- ⑫ 장례사업의 용역

5. 징 수

등록된 사업은 과세기간이 도과한 후 늦어도 1달과 10일 이내에 납부하여야 할 세금과 전단계세를 신고하여야 한다.

등록된 사업은 매 과세기간에 대하여 납부하여야 할 세액(과세기간동안의 납세의무 있는 거래에 대한 세액)과 전단계세액(사업의 자기필요를 위하여 수령한 제품과 납세의무 있는 용역에 대한 세액)의 차액을 국가에 납부하여야 한다.

과세기간은 1분기에 상응한다. 부가가치세는 늦어도 그 분기가 도과한 후 1달과 10일 이내에 납부하여야 한다. 만약 연간 매출이 10,000,000 DKK를 넘는 때에는 과세기간은 1개월에 상응한다.

6. 세 율

부가가치세의 세율은 25%의 단일세율을 유지하고 있으며, 수출과 신문에 대해서는 영세율(0%)이 적용된다.

7. 수 입

EU에 속하지 아니하는 나라로부터의 수입은 부가가치세 납세의무가 있다. 1개월 동안에 수입된 제품들은 늦어도 다음 달 16일 이내에 납부되어야 한다.

III. 독 일

독일은 이미 1967년 EU의 지침을 수용하여 이전의 다단계총매상세를 다단계순매상세, 즉 전단계세액공제(Vorsteuerabzug)를 특징으로 하는 부가가치세로 전환하였다. 그러나 그 명칭은 아직도 매상세, 즉 'Umsatzsteuer'를 유지하고 있다. 이하에서는 부가가치세라는 명칭으로 통일적으로 사용하기로 한다.

현행 독일의 부가가치세법은 1999년 6월 9일 공포된 것(UStG 1999)으로서²⁷³⁾ 최근 1999년 12월 22일 조세개혁법²⁷⁴⁾에 의해 개정된 바 있다. 부가가치세법시행령(UStGDV 1999)은 1999년 7월 9일 공포되었

273) BGBl. I, S. 1270.

274) BGBl. I, S. 2601.

고²⁷⁵⁾ 1999년 12월 22일 조세개혁법에 의해 개정된 바 있다.²⁷⁶⁾ 독일에
서의 부가가치세는 이른바 공동세(Gemeinschaftsteuer)로서 그 세수
입이 귀속되는 상황은 다음 도표와 같다.

연 방	주	지방자치단체
52.2%	45.7%	2.1%

1. 납세의무자

납세의무자는 사업자이다. 법 제2조제1항에 따르면 사업자인 영업적
또는 직업적 활동을 독립하여 행사하는 자를 말한다. 여기서 사업이란
사업자가 하는 전체 영업적·직업적 활동을 포괄하는 개념으로서, 영업
적·직업적 활동이란 영리의 의사에 불구하고 여하한 수입을 획득하기
위한 계속적 활동을 의미한다.

2. 과세대상

부가가치세의 과세대상에는 다음과 같은 세 가지가 포함된다. 첫째는
사업자가 국내에서 유상으로 그의 사업의 범위내에서 시행한 재화공급이
나 기타의 급부이고, 둘째는 국내에서 유상으로 한 공동체 내적 획득이
며, 셋째는 재화를 국내 또는 오스트리아의 Jungholz나 Mittelberg지
역으로부터 수입하는 것이다.

3. 과세표준

부가가치세의 과세표준은 과세대상별로 다음 각 호와 같다.

- ① 유상의 재화공급이나 기타의 급부 및 공동체 내적 획득에 있어서는
그 대가(부가가치세는 제외)
- ② 수입에 있어서는 관세와 반입공과금(수입부가가치세는 제외) 및 중
개수수료와 첫 국내 소비지까지의 운송비용

275) BGBl. I, S. 1308.

276) BGBl. I, S. 2601.

- ③ 유상의 재화공급에 동일시되는 무상의 가치감소에 있어서는 부대비 용을 포함한 구입가격
- ④ ‘기타의 급부’에 동일시되는 무상의 가치감소로서 재화를 사용할 때 발생하는 것에 대해서는, 전단계세의 전부 또는 일부를 공제할 수 있는 한, 그 비용
- ⑤ 그 밖의 ‘기타의 급부’에 동일시되는 무상의 가치감소에 있어서는 그 비용

4. 면 세

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 배제된다.

- ① 일정한 문화적 및 사회적 급부(예컨대 학교, 극장, 사회보험자, 의사, 의료시설 및 복지단체)
- ② 기타의 면세(우편, 은행, 보험 등)

그밖에 수출공급, 수출재화의 위탁가공과 일정한 수출유사의 거래 및 공동체 내적 공급 등의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용된다.

5. 징 수

월별 또는 분기별 예정신고와 예정납부가 인정되지만, 세액산정은 기본적으로 기간과세의 원칙상 1년을 단위로 한다.

6. 세 율

독일 부가가치세도 다른 EU 회원국의 법제와 마찬가지로 독자적인 복수세율체계를 가지고 있다. 통상적인 부가가치세 세율은 16%이다. 이에 대하여 일정한 과세대상에 대해서는 7%의 경감세율이 적용된다.

7%의 세율이 적용되는 경우로는 생활필수품, 복사물 및 다른 문화적 급부가 해당하고 나아가 공익목적의 급부와 국민건강관련 급부와 공적 여객운송에 있어서의 일정한 급부 등에도 경감세율이 적용된다.

7. 기 타

전연도 매출 32,500 DEM까지의 영세상인에 대해서는 조세징수가 포기되고 있다. 농업 및 임업에 대해서는 평균세율이 적용된다.

IV. 그리스

그리스의 현행 부가가치세법²⁷⁷⁾은 법률 제1642/1986호로 제정·공포되었고,²⁷⁸⁾ 최근 법률 제2682/99호로 개정된 바 있다.²⁷⁹⁾ 부가가치세는 국세로서 조세수입은 국가에 귀속한다.

1. 납세의무자

여하한 목적과 결과로서 경제적 활동을 행사하는 모든 내국 및 외국의 자연인 또는 법인이나 단체는 부가가치세의 납세의무자가 된다.

부가가치세법 제1642/1986호 부칙I에 열거된 예외를 제외하면, 국가는 그의 재화나 용역의 급부에 대하여 부가가치세 납세의무가 없는 것으로 본다.

2. 과세대상

부가가치세의 과세대상이 되는 거래에는 재화의 공급, 용역의 제공, 공동체내의 획득 및 상품의 수입 등이 속한다.

그리스에서 적용되는 격지간 원거리판매(Fernverkäufe)의 한계는 8,200,000 GRD이다. 단, 이러한 한계치는 소비세납세의무 있는 제품(석유제품, 담배, 알콜함유음료 등)이나 신종 운송수단에 대해서는 적용되지 아니한다.

277) Φορος προτιθεμενης αξιας.

278) GBl. 125/86.

279) GBl. I, 16/99.

3. 과세표준

재화의 공급이나 용역의 제공에 대해서는 공급자나 용역제공자가 받은 대가가 부가가치세의 과세표준이 된다. 과세표준에는 구매자에 대하여 공급자가 계산하는 이자와 부대비용들, 즉 예컨대 수수료, 중개료, 포장 및 운송비용 및 국가나 제3자에게 지불할 조세(부가가치세를 제외한다), 공과금, 사용·수수료 등이 포함된다.

재화의 수입에 있어서의 과세표준은 수입된 재화의 관세가격(Zollwert)이며, 여기에는 관세수수료(Zollgebühren)와 그 밖의 국가에 납부하는 조세, 사용·수수료 등 공과금과 수입과 관련한 부대비용들이 포함된다.

과세표준을 계산하는데 기여하는 요소들이 다른 나라의 통화로 표시되어 있는 경우에는, 가격산출을 위하여 당해 통화를 Drachme단위로 환산하여 계산한다.

4. 공 제

납세의무자는 그에게 공급 또는 제공된 재화와 용역에 대한 부가가치세에 대하여, 당해 재화나 용역을 부가가치세납세의무가 있는 또는 면세되거나 전단계세액공제가 가능한 경제적 활동을 위하여 사용하는 한, 이를 공제할 권리를 가진다. 그러나 다음 각 호의 지출에 대해서는 전단계세액공제권이 생기지 아니한다.

- ① 담배 등 흡연품의 구입 또는 수입
- ② 알콜함유음료의 구입 또는 수입
- ③ 접대, 오락 및 숙박 등에 대한 지출 일반
- ④ 숙식제공, 음식과 음료, 여행 및 회사의 직원이나 대표자에 대한 휴식제공 등에 대한 지출
- ⑤ 사적 사용을 위한 최고 9인승 자동차나 오토바이·스쿠터, 스포츠와 오락목적의 선박·항공기의 구입 또는 수입(이상과 같은 교통수단을 위한 연료의 구입과 유지를 위한 비용도 포함한다)
- ⑥ 반환보증금과 연계하여 공급되는 포장제품의 구입 또는 수입

5. 면 세

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용된다.

- ① 우편(EL.TA)·라디오·텔레비전(ERT)의 용역
- ② 병원의 급부와 의사 및 의사에 유사한 직업군이 제공하는 급부
- ③ 국가와 공적 조직에 의한 사회복지나 공보험 및 어린이와 청소년보호와 관련하는 제품의 공급이나 용역의 제공
- ④ 일반교육 및 직업교육시설 및 박물관과 이에 유사한 시설에 의한 급부
- ⑤ 변호사, 공증인 및 무상으로 일하는 저당재산수탁자와 법원집행리의 급부
- ⑥ 보험 및 재보험업무
- ⑦ 대부분의 은행업무(신용대부, 현금추심업무와 지급 및 외환업무 등)
- ⑧ 대부분의 재정거래(물품증권을 제외한 주식이나 회사지분, 사채 및 기타의 유가증권의 중개를 포함하며 그 보관이나 관리는 제외한다. 자본기금의 관리도 제외한다)
- ⑨ 부동산의 임대
- ⑩ 복권 등(Pro-Po, Lotto, Pro-Po Card)의 당첨금과 그리이스 경마협회의 경주마권카드의 배당금의 지급
- ⑪ 유효한 우표와 스탬프표시를 액면가격으로 제공하는 것(수입의 목적에 의한 우표는 제외한다)
- ⑫ 사업용재화를 완전히 면세되는 회사나 특별규정의 적용을 받는 농업종사자에 의하여 사업의 전체, 부문 또는 일부로서, 혹은 기존의 법인이나 새로 설립된 법인에의 귀속 등의 형식으로 유상 또는 무상으로 제공하는 것(단, 당해 재화는 부가가치세를 납부하고 획득한 것이어야 하고 전단계세액공제권이 허용되지 않았거나 행사되지 아니한 경우에 한한다)
- ⑬ 부동산의 공급
- ⑭ 용역의 제공(단, 그 가치가 재화를 수입함에 있어서 과세표준에 포함된 경우)

반면 다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액의 공제가 허용되지 아니한다.

- ① 재화의 수출 또는 직접적으로 재화의 수출과 관련되는 급부의 제공
- ② 국경을 넘는 운송 및 그와 관련한 급부
- ③ 납세의무 있는 활동을 위해 사용되거나 해체되는 선박의 공급과 수입
- ④ 국경을 넘는 거래를 위한, 또는 해체를 위한 항공기의 공급과 수입
- ⑤ 제3호와 제4호에 열거된 선박과 항공기를 위한 공급과 급부
- ⑥ 대사관, 영사관, 국제기구 및 NATO를 위한 상품의 공급과 수입 및 급부의 제공
- ⑦ NATO회원국의 병력들이 사용할 수 있도록 다른 공동체회원국에 상품을 공급하는 것
- ⑧ 면세점을 통한 상품의 공급
- ⑨ 용역의 제공(단, 그 가치가 재화를 수입함에 있어서 과세표준에 포함된 경우)

6. 징 수

부가가치세는 월별, 격월별 또는 분기별 납세신고에 근거하여 당해연도 매출에 따라 사업자가 작성한 장부에 근거하여 국가에 납부하여야 한다. 사업연도의 말에 납세의무자는 확정신고를 제출하여야 한다. 확정신고는 사업연도동안의 제출된 기간별 신고내용을 포함하며 사업연도동안의 조정사항을 고려하여야 한다.

7. 세 율

부가가치세율은 다른 EU회원국들과 마찬가지로 복수세율을 채택하고 있다. 통상적 세율은 18%이다. 여기에 경감세율은 몇 단계의 경감세율이 있는데, 신문·책·잡지 및 연극물에 대해서는 최고할인세율인 4%가 적용되며, 식료품, 수도공급, 농업생산물, 여객운송, 영세민주거, 사회적 서비스, 전기 및 가스등에 대해서는 8%의 세율이 적용된다.

그러나 특별히 도서지역인 Lebos, Khios, Samos, Dodekanes, Kykladen지역과 에게해에 속하는 도서지역인 Thasos, Samothraki 와 Sporaden, Skiros지역에 대해서는 30%에서 3%, 6% 또는 13%의 경감세율이 적용된다. 위 세율들은 이러한 섬로의 수입, 공동체내적 획득, 상품공급, 용역제공과 그리이스의 다른 지역으로부터 이들 섬지역에 거주하는 납세의무자에게 공급하는 경우 등에 적용된다. 그러나 이러한 경감세율들은 담배나 자동차에 대해서는 적용되지 아니한다.

V. 스페인

스페인에서의 현행 부가가치세²⁸⁰⁾에 관한 법적 근거는 부가가치세에 관한 1992년 12월 28일의 법률 제37호와 부가가치세의 시행을 위한 규정에 관한 1992년 12월 29일의 국왕령 제1624호이다. 이 국왕령은 그 후 여러 차례 개정된 바 있다. 부가가치세의 조세수입은 국가와 특정 자치구(Baskenland와 Navarra)에 귀속된다. 이들 자치구는 국가의 양해하에 자치적으로 조세를 징수한다.

1. 납세의무자

사업자나 자영업자로 행위하는 자로서 납세의무 있는 재화를 공급하거나 납세의무 있는 용역을 제공하는 자연인과 법인은 부가가치세의 납세의무자가 된다. 납세의무 있는 거래를 이행받는 사업자나 자영업자도 당해 거래가 스페인에 거주하지 아니하는 자연인이나 법인으로 부터 이행되는 경우에 부가가치세의 납세의무자가 된다. 또한 수입은 사업자나 자영업자에 의해 행해지지 않더라도 부가가치세의 납세의무가 있다. 아울러 상속인 없는 상속재산, 재산공동체 및 그 밖의 법인격 없는 경제단일체도 이들이 납세의무 있는 거래를 이행하는 이상 부가가치세의 납세의무가 있다.

280) Impuesto sobre el valor añadido.

2. 과세대상

사업자나 자영업자가 정규적·비정규적으로 사업상의 영업행위의 행사로서 행하는 유상의 재화공급과 용역제공 및 공동체 내적 획득은 부가가치세의 납세의무가 있다.

먼저 사업자나 자영업자가 사업상의 영업행위의 행사로서 행하는 재화의 공급이나 용역의 제공은 스페인 본토와 도서지역인 Balaren 지역에서 행해진 것을 말한다.

재화의 수입 또한 부가가치세의 납세의무가 있다. 다만 수입된 재화의 소비목적이나 수입자의 관심사가 무엇인지(사업자로서 활동하는지 아니면 독립적으로 행위하는지)는 중요하지 않다.

공동체 내적 획득, 즉 재화의 공급과 이에 동일시되는 거래로서 공동체의 부가가치세 경과규정에 따라 EU의 둘 이상의 회원국간에 행해지는 거래도 부가가치세의 납세의무가 있다.

3. 면 세

부가가치세에서 면제되는 거래는 다음과 같은 몇 가지 그룹으로 나누어 볼 수 있다.

첫째는 스페인 국내에서의 거래로서 건강, 사회보험, 교육, 공익법인, 사회배려급부, 보험 및 재보험, 재정서비스, 건축불가능한 토지의 공급, 일정한 부동산임대, 우편, 사행성 경기, 공권력주체에 의한 공공시설의 급부, 일정한 스포츠활동, 지적재산권과 관련한 거래 등은 면세된다.

둘째는 수출 및 이와 동일시되는 거래로서 여기에 속하는 것으로는 무엇보다도 종국적 체류의 목적으로 카나리아 군도, Ceuta, Melilla 또는 외국으로 공급되는 재화, 또는 위 열거된 거래와 직접적 관계에 있는 용역의 제공(운송급부를 포함한다)을 들 수 있다. 수출로서 다루어지는 재화공급은 EU 영역으로부터 배출되는 재화만을 의미한다. 다른 회원국으로의 재화공급은 당해 획득자가 다른 회원국에서 사업자이거나 부가가치세등록번호를 부여받은 사람일 때 또는 다른 회원국에 등록된 법인인 경우에 부가가치세가 면제된다.

셋째, 특별한 관세절차와 부징수절차와 관련있는 거래도 부가가치세가 면제된다.

넷째, 스페인에서 효력을 발하는 국제조약(예컨대 카톨릭 교회, NATO 및 비엔나 협약 등)에 따른 일정한 거래도 부가가치세가 면제된다.

4. 과세표준

부가가치세의 과세표준은 용기·포장·운임·보험·수수료·조세(부가가치세를 제외한다) 및 지불유예이자 등을 포함한 납세의무 있는 거래에 있어서의 반대급부의 총금액이다. 수입에 있어서의 과세표준은 관세가격에 따라 확정되는바, 여기에는 다음 각 호의 내용이 포함된다.

- ① 관세 및 수입과 관련한 조세(부가가치세를 제외한다)
- ② 스페인 내륙이나 도서지역인 Balearen에의 도착과 이들 영역에 포함되는 첫 소비목적지 사이에서 발생하는 부대비용(운임, 보험 등)

5. 공 제

일반적으로 납세의무자의 사업적 또는 독립적 활동과 직접적으로 관련되는 재화나 용역의 획득에 대하여 징수된 조세는 현 단계의 사업적 활동의 조세채무로부터 공제된다.

6. 징 수

납세신고는 월별 또는 분기별로 제출되어야 한다. 어느 경우든 부가가치세는 자진납부되어야 한다. 대규모사업과 수출업자는 매월 납세신고서를 제출하여야 한다.

7. 세 율

스페인의 부가가치세율 역시 다른 회원국과 마찬가지로 복수세율제를 채택하고 있다. 즉, 통상세율은 16%이고 이에 대하여 몇 가지 경감세율이 존재한다.

먼저 빵, 우유, 과일 및 채소, 의약품과 영세민주거 등과 같은 일정한 재화와 용역에 대해서는 사회적 고려에 의하여 최고경감세율인 4%가 적용된다. 그 다음 인간의 먹거리와 동물사료 및 화훼 및 작물과 물, 의료장비, 주거, 스페인 내륙과 도서지역간의 육상 및 해상을 통한 여객 및 화물운송, 호텔영업에 의한 용역과 지적재산과 관련한 용역 등과 같이 사회적 의미를 갖는 일정한 재화와 용역에 대해서는 7%의 경감세율이 적용된다.

8. 기 타

제6차 지침 제24조 내지 제26조의 규정에 의하여 중소기업, 중고품의 공급, 여행사, 도매상 및 농업 등에 대해서는 특별규정이 적용되고 있다.

VI. 프랑스

프랑스의 부가가치세법²⁸¹⁾의 법적 근거는 일반세법전(Code général des impots) 제256조 이하에서 찾을 수 있다. 부가가치세의 조세수입은 국가에 귀속한다. 모든 부가가치세율은 농업부문에 있어서의 사회급부를 위한 부가예산을 마련하기 위한 목적으로 0.70%의 부담율이 포함되어 있다.

1. 납세의무자

독립한 자로서 정규적으로 또는 비정규적으로 경제활동의 테두리내에서 재화를 공급하거나 용역을 제공하는 자는 부가가치세의 납세의무자가 된다. 납세의무자가 되는 자의 법적 지위, 다른 조세와 관련한 신분 및 그의 행위의 형식이나 종류 등은 중요하지 않다. 부가가치세의 납세의무자에 해당하는 자로서는 예컨대 제조자, 도매상, 소매상, 위탁가공업자, 수공업자, 건축업자, 중간판매상, 가옥의 임대인, 건축사, 회계사 및 방송프로의 연출자나 그 밖의 용역제공자 등을 들 수 있다.

281) Taxe sur la valeur ajoutée.

2. 과세대상

부가가치세의 대상이 되는 거래는 일반적으로 납세의무자의 경제적 활동을 통한 유체물인 동산의 공급이나 용역의 제공 및 이와 동일시되는 활동들이 포함된다.

그밖에 다른 EU 회원국에 거주하는 납세의무자의 유체물인 동산을 납세의무자나 납세의무자가 아닌 법인이 획득하는 것 및 이와 동일시되는 거래(사용)도 부가가치세의 과세대상에 포함된다.

물론 재화의 수입도 다른 회원국에서와 마찬가지로 부가가치세의 과세대상에 포함된다.

조합이나 단체의 거래행위, 부동산의 완성과 자기에 대한 재화나 용역의 공급, 비납세의무자의 일정한 재화를 획득하는 등과 같은 법률에 명시적으로 열거된 거래도 부가가치세의 과세대상에 해당한다.

그러나 지방자치단체의 일정한 용역제공과 같이 부가가치세의 적용범위에 해당하지 않는 거래나 부가가치세가 면제되는 거래라도 당사자가 원에 의하여 부가가치세가 과세될 수도 있다.

3. 과세표준

부가가치세의 과세표준은 모든 비용과 공과금(부가가치세 자체는 제외한다)를 포함한 가격과 거래의 대가에 근거한다.

4. 면 세

다음 각 호의 거래는 부가가치세에서 면제된다.

- ① 수출과 이와 동일시되는 거래
- ② 일정한 은행 및 재정거래
- ③ 스포츠행사개최 등 지방유흥세에 해당하는 행위
- ④ 영리획득의 목적이 없는 완전 공익적 사업을 수행하는 시설의 일정한 거래
- ⑤ 국가나 공공단체의 시설에 의해 제공되는 일정한 급부

- ⑥ 일정한 부동산거래
- ⑦ 의학 및 약학분야의 행위
- ⑧ 일정한 수입
- ⑨ 교육분야에서의 활동

5. 공 제

몇몇 예외적인 경우를 제외하고, 필요충족을 위해 획득된 재화나 용역에 대한 전단계세는 당해 거래에 대하여 납부하여야 할 세액으로부터 공제할 수 있다.

납세의무자는 과오납된 세액에 대하여 분기마다 또는 해마다 환급받을 수 있다.

6. 징 수

부가가치세는 납세의무자의 신고에 근거하여 월별 또는 분기별로 납부되어야 한다. 중소기업은 부가가치세를 그보다 간소화된 절차에 의하여 납부할 수 있다. 즉, 중소기업에 대해서는 간이납세신고, 분할납부 등이 인정된다. 소기업은 부가가치세를 중소기업에 대한 절차에 따라 납부할 수도 있고 그 밖의 과세관청이 정한 일괄액에 의하여 납부할 수도 있다. 후자의 경우에 납부하여야 할 세액은 분기마다 납세신고 없이 납부할 수도 있다. 거래액이 일정한 기준치 이상을 넘지 못하는 소기업은 납부할 세액에서 일정한 기본공제의 혜택을 얻는다.

영농사업을 소유한 납세의무자는 1과세연도에 한 번 납세신고서를 제출한다.

7. 세 율

프랑스의 부가가치세 역시 복수세율제를 채택하고 있다. 통상적인 세율은 20.6%이다. 이에 대하여 식료품에 해당하는 농업생산품과 서적 및 연극이나 영화상품에 대해서는 5.5%의 경감세율이 적용되고, 의약품이나 신문·잡지 등의 언론매체에 대해서는 최고경감율인 2.1%가 적용된다.

VII. 아일랜드

아일랜드의 부가가치세법은 1972년에 제정·공포되었고, 최근 1998년에 개정된 바 있다. 부가가치세²⁸²⁾는 국세로서 그 조세수입은 국가에 귀속된다.

1. 납세의무자

국내에서 사업적 활동의 테두리 내에서 또는 사업적 활동을 뒷받침하기 위하여 재화를 공급하거나 용역을 제공하는 자는 부가가치세의 납세의무자가 된다. 그 밖에 다음 각 호의 자는 부가가치세의 납세의무를 진다.

- ① 재화를 수입하는 자
- ② 자유의사로 부가가치세 납세의무를 부담하는 자(농부, 일정 한도를 넘지 않는 거래를 하는 상인, 토지나 기타 소유권을 임대하는 자)
- ③ 공동체 내적 획득을 하는 자 및 제4범주(“Fourth Schedule”)의 용역을 수취하는 자

2. 과세대상

부가가치세의 과세대상은 다음 각 호와 같다.

- ① 재화의 공급 및 용역의 제공
- ② 재화의 수입
- ③ 재화의 자기소비
- ④ 자기사용

3. 과세표준

재화의 공급과 용역의 제공에 있어서는 그 거래의 稅前 대가를 과세표준으로 한다. 재화의 수입에 있어서는 지불가능한 관세나 소비세를 포함한 관세가격을 과세표준으로 한다. 또한 자기소비에 있어서는 당해 재화

282) Value-added tax.

에 대한 생산원가나 구입원가를 과세표준으로 한다. 자기사용의 경우에는 당해 용역의 비용을 과세표준으로 하며, 공동체 내적 획득에 있어서는 모든 조세, 수수료, 비용 및 사용료 등을 포함한 총대가를 과세표준으로 한다.

4. 면 세

주식과 유가증권, 국영라디오(광고를 제외한다), 여객운송, 장례업, 교육시설, 의료서비스, 보험업 및 은행업, 스포츠행사개최에의 입장과 진흥, 복권, 부동산의 임대 등은 부가가치세가 면제된다.

5. 징 수

통상적으로 부가가치세는 매 2개월마다 징수된다.

6. 세 율

아일랜드의 부가가치세 역시 복수세율제를 채택하고 있다. 통상적인 부가가치세율은 21%이며, 여기에 몇 가지 경감세율이 있다. 먼저 도서, 식료품, 음료수, 의복, 11세 이하의 어린이용 신발 등에 대해서는 영세율이 적용되며, 가축·그레이하운드 및 말에 대해서는 3.6%의 최고경감세율이 적용된다. 한편 농업투입물, 저소득층을 위한 주거건축, 체육시설 등에 대해서는 12.5%의 경감세율이 적용된다. 또한 잠정적으로 12.5%의 세율은 난방과 조명을 위한 전기, 동산의 수리 및 대기비용, 청소 및 폐기물처리와 여행객운송에 관한 용역 등에 대해서도 적용된다. 그 밖의 대부분의 재화공급이나 기타의 용역제공에 대해서는 통상세율인 21%가 적용된다.

VIII. 이탈리아

이탈리아의 부가가치세²⁸³⁾에 관한 법적 근거는 1972년 10월 26일의 대통령령 제633호와 1997년 9월 2일과 1997년 12월 4일의 내각령 제

283) Imposta sul valore aggiunto.

313호와 제460호이다. 이탈리아의 부가가치세 역시 국세로서 그 수입인 국가에 귀속한다.

1. 납세의무자

영업적·상업적 및 수공업적 활동을 영위하는 개별 사업자 및 회사는 부가가치세의 납세의무자가 된다. 여기에는 예술가와 자유직업인이 포함되며, 모든 종류의 조합과 단체도 그의 유일한 또는 주된 사업대상이 상업적·농업적 활동인 이상 부가가치세의 납세의무자가 된다. 수입업무에 종사하는 자도 부가가치세의 납세의무가 있다.

결국 부가가치세는 재화를 양도하거나 과세대상 용역을 제공하는 자를 조세채무자로 하며, 납세의무자는 그에 의해 행해진 모든 사업활동에 대하여 허용되는 전단계세의 공제를 거친 후 과세관청에 납부하여야 한다.

2. 과세대상

부가가치세는 공동체 영역에 있어서의 재화의 양도와 용역의 제공, 재화의 수입 및 공동체 내적 획득을 과세대상으로 한다. 수출이나 수입은 제3국가와의 거래만을 포함한다.

3. 과세표준

재화의 양도나 용역의 제공에 있어서 부가가치세의 과세표준은 양도자 또는 용역제공자에게 계약조건에 따라 지급되어야 하는 총금액으로 한다. 여기에는 그와 관련하여 발생하는 비용과 제3자에 대한 채무나 지출도 포함된다. 수입에 있어서는 당해 관세가격이 과세표준이 되며, 공동체 내적 거래에 있어서는 내국거래에서와 같은 거래대가의 총금액이 과세표준이 된다. 외국의 통화에 의한 거래에 있어서는 거래가 발생한 날의 확정환율에 기초하여 과세표준을 계산한다.

4. 면 세

일반적으로 신용·재정·보험·외국환거래, 주식 및 채권거래, 부동산 임대수입과 그에 부대한 용역제공, 금의 양도와 공법인이나 공법상의 단체에 대한 이전, 여객운송용역, 구급차운송, 우편서비스, 병원이나 의료 시설에서의 치료나 요양급부, 교육관련 용역급부, 도서관·디스코텍·박물관의 서비스제공, 사전배려적 서비스나 근로자를 위한 용역제공, 건강요양시설에서의 사회급부 등에 대해서는 부가가치세가 면제된다.

5. 공 제

납세의무자는 조세전가에 의하여 사업적·수공업적·자유직업적 활동을 행사함에 있어 획득된 재화와 용역과 관련해 납부하였거나 그의 부담으로 귀착된 세액(전단계세)의 공제를 주장할 수 있다.

나아가 부가가치세는 각 경제부문의 변수들을 고려하여 일괄적으로 확정될 수 있음이 규정되고 있기도 하다.

6. 납세신고와 징수

통상적인 납세신고 외에 부가가치세법은 부가가치세 등록부에의 등록제도를 규정하고 있다. 부가가치세의 납세신고는 1년에 1회 실시되며, 매년 1월 1일과 3월 5일 사이에 제출되어야 하고, 부가가치세는 3월 5일까지 자진납부되어야 한다.

7. 세 율

부가가치세율은 다른 EU 회원국과 마찬가지로 복수세율체계를 가지고 있다. 통상적인 세율은 20%이다. 최고경감세율은 4%로서 일용생활품과 일정한 식료품과 같은 대량소비재와 의약품 등에 대해 적용된다. 한편 일정한 용역과 식료품과 같은 일정한 제품, 물·가스·전기, 문화시설에의 입장료, 스포츠시설의 이용 등에 대해서는 10%의 경감세율이 적용된다.

IX. 룩셈부르크

룩셈부르크의 부가가치세²⁸⁴⁾에 관한 법적 근거는 1979년 2월 12일 제정·공포된 부가가치세법²⁸⁵⁾이다. 이 법은 최근 1997년 6월 29일 개정²⁸⁶⁾된 바 있고, 그밖에 다양한 시행령과 행정규칙들이 있다. 부가가치세는 국세로서 조세수입은 국가에 귀속된다.

1. 납세의무자

경제활동의 범위 내에서 독립적·정규적으로 급부를 제공하는 모든 자연인과 법인은 부가가치세의 납세의무자가 된다.

비정규적으로 새로운 교통·운송수단을 공급하는 모든 자도 부가가치세의 납세의무자가 된다.

2. 과세대상

부가가치세는 먼저 국내에서 납세의무자에 의하여 그의 사업적 활동의 테두리 내에서 재화나 용역을 유상으로 공급하는 것을 과세대상으로 한다. 국내에서 납세의무자에 의하여 그의 사업적 활동의 테두리 내에서 공급되거나 비납세의무자인 법인이 유상으로 제공하는 재화의 공동체 내적 획득도 부가가치세의 과세대상이 된다. 아울러 국내에서 납세의무자에 의하여 그의 사업적 활동의 테두리 내에서 공급되거나, 비납세의무자인 법인이나 모든 다른 납세의무 없는 자에 의하여 유상으로 공급된 새로운 운송수단의 공동체내적 획득도 부가가치세의 과세대상이 된다. 그밖에 사업이외의 목적을 위하여 재화를 소비하거나 사업에 속한 재화를 사업 이외의 목적을 위해 사용하는 것도 부가가치세의 과세대상이 된다. 제3국가나 제3국가영역으로부터의 재화의 수입도 부가가치세의 과세대상에 포함된다.

284) Taxe sur la valeur ajoutée.

285) Mémorial A, 1979, S. 451.

286) Mémorial A, 1997, S. 1543.

3. 과세표준

재화와 용역의 공급에 있어서는 그 대가(부가가치세를 제외한다)를 과세표준으로 한다. 사업이외의 목적을 위하여 재화를 소비하는 경우에는 그 정상가격(부가가치세를 제외한다)을 부가가치세의 과세표준으로 한다. 또한 재화의 공동체 내적 획득에 있어서는 그 대가(부가가치세를 제외한다)를 부가가치세의 과세표준으로 하며, 용역의 사적 사용이나 납세의 무자 스스로에 대한 용역제공의 경우에는 용역제공에 지출된 금액을 부가가치세의 과세표준으로 한다. 마지막으로 재화의 수입의 경우에는 모든 관세, 조세(부가가치세를 제외한다), 사용·수수료 및 첫 내국 소비지까지의 부대비용을 포함한 관세가격을 부가가치세의 과세표준으로 한다.

4. 공 제

사업의 목적을 위하여 사용된 재화나 용역에 대한 부가가치세는 납세의무자에 의하여 그가 자기의 부가가치세 납세의무 있는 거래에 대하여 납부하여야 할 세액으로부터 공제될 수 있다.

다만 면세되거나 부가가치세의 적용영역에 속하지 아니하는 재화나 용역의 공급을 위하여 사용된 재화나 용역에 대한 부가가치세는 공제될 수 없다. 또한 사치나 유흥에 관한 지출과 같이 완전히 직업 및 경제활동관련성을 갖지 아니하는 지출에 대한 부가가치세도 공제될 수 없다.

5. 면 세

다음 각 호의 거래에 관한 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용된다.

- ① 수출과 이와 동일시되는 거래
- ② 재화의 공동체 내적 공급
- ③ 국경을 넘는 여객운송
- ④ 제3국가나 제3국가영역으로의 재화운송
- ⑤ 재화의 공동체 내적 획득과 관련한 일정한 거래

다음 각 호의 거래에 관한 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용되지 아니한다.

- ① 우편·통신서비스에 종사하는 사업에서의 거래(통신서비스 자체를 제외한다)
- ② 재정 및 은행업무(제3국으로의 수출을 위하여 정해진 재화와 직접적으로 관련 있는 거래나 급부수령인이 제3국에 거주하는 경우의 거래는 제외한다)
- ③ 토지의 공급과 임대(납세의무자가 과세를 선택하는 경우는 제외한다)
- ④ 보험 및 재보험업무(제3국으로의 수출을 위하여 정해진 재화와 직접적으로 관련 있는 거래나 급부수령인이 제3국에 거주하는 경우의 거래는 제외한다)
- ⑤ 사회급부영역에 있어서의 일정한 거래
- ⑥ 건강·교육 및 문화영역에서의 거래

6. 징 수

납세신고와 세액납부는 월별, 분기별 또는 연별로 행해진다.

7. 세 율

세율체계는 복수세율제를 유지하고 있다. 최고경감세율은 3%이며, 그 밖에 과세대상에 따라 6%, 12% 및 15%의 다양한 세율구조를 가지고 있다.

X. 네덜란드

네덜란드의 부가가치세²⁸⁷⁾에 관한 법적 근거로는 1968년 제정·공포된 부가가치세법²⁸⁸⁾이 있으며, 최근 1998년 6월 17일 개정된 바 있다.²⁸⁹⁾ 부가가치세의 조세수입은 국가에 귀속된다.

287) Omzetbelasting - Belasting over de toegevoegde waarde.

288) Stb. 329.

289) Stb. 350.

1. 납세의무자

먼저 재화를 공급하거나 용역을 제공하는 자는 부가가치세의 납세의무자가 된다. 사업자나 사업자가 아닌 법인으로서 공동체 내적 거래를 통하여 재화를 획득하는 법인도 부가가치세의 납세의무자가 된다. EU에 속하지 아니하는 국가로부터 재화를 네덜란드로 수입하는 모든 자도 부가가치세의 납세의무자가 된다.

2. 과세대상

부가가치세의 과세대상에는 먼저 네덜란드에서 사업자에 의하여 그의 사업활동의 테두리 내에서 행해진 재화의 공급과 용역의 제공이 속한다. EU국가로부터의 재화의 획득도 당해 재화가 사업자나 사업자가 아닌 법인의 사업적 활동의 범위 내에서 이행된 공급인 이상 부가가치세의 과세대상에 포함된다. 또한 EU에 속하지 아니하는 나라로부터의 재화의 수입이나 EU국가로부터 새로운 운송수단을 획득하는 것도 부가가치세의 과세대상이 된다.

3. 과세표준

위 과세대상에 대하여 지불된 반대급부(부가가치세를 제외한다)의 총액은 부가가치세의 과세표준이 된다. 지불된 금액이 세금계산서에 나타난 금액을 초과하는 때에는 전자를 세액산정의 기초로 삼는다.

EU에 속하지 아니하는 국가로부터의 수입에 있어서는 EU과 GATT의 규정에 의한 관세가격을 부가가치세의 과세표준으로 한다(부가가치세를 제외한 모든 조세를 포함한다).

4. 공 제

공제대상이 되는 거래는 다음 각 호와 같다.

- ① 국내에서 이루어진 거래 및 영세율로 과세되는 수출에 귀속되는 비용과 투자에 대한 부가가치세

- ② 재화의 획득에 대한 부가가치세
- ③ 재화의 수입에 대한 부가가치세

면세되는 재화나 용역의 공급에 귀속될 수 있는 부가가치세 예납금은 공제할 수 없다.

5. 면 세

다음 각 호의 거래에 대해서는 부가가치세가 면제된다.

- ① 부동산의 이전(첫 이용 이후 2년 이내에 행하는 건축물의 이전, 판매자와 구매자가 과세에 대하여 결정한 경우와 완전한 전단계세의 공제를 가능케 하는 목적으로 부동산을 사용하는 경우의 부동산 이전 등을 제외한다)
- ② 부동산(사적 주거공간을 제외한다)의 임대(단, 판매자와 구매자가 과세에 대하여 결정한 경우와 완전한 전단계세의 공제를 가능케 하는 목적으로 부동산을 임대하는 경우에 한한다)
- ③ 은행, 보험, 우편 및 보건과 관련한 일정한 서비스
- ④ 청소년조직, 스포츠단체, 영리의 목적을 가지지 않는 사회·문화시설, (대부분의) 교육시설, 작곡가, 작가의 활동

6. 징 수

납세신고는 월별, 분기별, 연별의 경우가 있다. 납세신고서를 제출할 시에는 원칙적으로 부가가치세를 자진납부하여야 한다(납세신고기간이 경과한 후 1개월 이내에 납세신고에 근거하여 납부하여야 한다).

EU에 속하지 않는 나라로부터 재화를 수입하는 경우에는 수입세로서 징수하거나, 사업자가 관련 허가를 득하고 있는 경우에는 위의 통상적인 경우와 동일하게 징수한다.

7. 세 율

부가가치세의 세율은 역시 복수세율의 체계를 가지고 있다. 통상적인 세율은 17.5%이다. 일반적으로 생활필수품에 해당하는 재화와 용역에

대해서는 6%의 경감세율이 적용된다. EU에 속하지 않는 나라의 사업자가 하는 재화의 수출에 대해서는 영세율이 적용된다.

XI. 오스트리아

오스트리아의 부가가치세에 관한 법적 근거는 1994년 제정·공포된 부가가치세법이며, 최근 1999년에 개정된 바 있다. 부가가치세의 조세수입은 연방과 주 및 지방자치단체에 다음과 같이 배분된다.

연 방	주	지방자치단체
69.050%	18.577%	12.373%

1. 납세의무자

오스트리아의 부가가치세법제는 독일의 경우와 대동소이하다. 과세대상인 급부를 행하는 사업자는 부가가치세의 납세의무자가 된다. 재화의 수출에 있어서는 관세채무자가 납세의무자이다.

2. 과세대상

사업자가 부가가치세의 징수영역에서 유상으로 그의 사업의 범위내에서 제공하는 재화와 기타의 급부는 부가가치세의 과세대상이 된다. 부가가치세의 과세대상에는 그밖에도 자기소비, 국내로의 재화의 수입(Jungholz지역과 Mittelberg지역은 제외한다) 및 공동체 내적 획득이 포함된다.

3. 과세표준

유상의 재화공급이나 기타의 급부에 있어서는 그 대가(부가가치세를 제외한다)를 부가가치세의 과세표준으로 한다. 자기소비에 있어서는 통상적으로 부대비용과 기타의 비용지출을 포함한 구입비용을 부가가치세

의 과세표준으로 한다. 수입에 있어서는 반입공과금(수입부가가치세를 제외한다)과 일정한 다른 부가세를 포함한 관세가격을 과세표준으로 한다. 아울러 공동체 내적 획득에 있어서는 그 대가를 과세표준으로 한다.

4. 면 세

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용되지 아니한다.

- ① 일정한 문화적·사회적 급부(예컨대 학교, 극장)
- ② 그 밖의 면세(은행, 보험, 토지거래, 소기업 등)

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용된다.

- ① 수출급부, 수출재화에 대한 위탁가공거래와 일정한 수출에 유사한 거래
- ② 공동체 내적 재화공급

5. 공 제

납세의무자는 그의 사업과 관련한 매출세액에서 전단계세액의 공제를 주장할 수 있다.

6. 징 수

월별 또는 분기별 예정납부제도가 규정되고 있으며, 세액의 산정은 기간과세의 원칙에 따라 1년 단위로 행해진다.

7. 세 율

다른 EU 회원국과 마찬가지로 복수세율체계를 가지고 있다. 통상의 부가가치세율은 20%이다(Jungholz지역과 Mittelberg지역의 통상세율은 16%이다). 이에 대하여 경감세율은 10%와 12%의 두 가지가 있다. 농업 및 임업과 관련하여서는 평균세율(Durchschnittssätze)이 적용된다.

XII. 포르투갈

포르투갈의 부가가치세²⁹⁰⁾에 관한 중요한 법적 근거는 1984년 12월 26일²⁹¹⁾과 1992년 12월 28일²⁹²⁾의 명령이다. 이 두 가지 근거규정들은 그 이후 많은 개정을 겪었고, 최근 1996년 12월 27일 법률 제 52-C/96호, 1997년 8월 9일 법률 제127-B97호 및 1998년 12월 31일 법률 제87-B98호에 의해 개정된 바 있다. 부가가치세의 수입은 국가에 귀속한다.

1. 납세의무자

독립하여 제조자, 상인 또는 용역의 제공자로서 행위하는 자연인과 법인은 부가가치세의 납세의무자가 된다. 여기에는 광산에서의 활동, 농업 활동 및 자유직업활동이 포함된다. 만약 자연인 또는 법인이 유일한 납세의무 있는 사업을 행할 경우에는 이러한 사업이 위 활동들과 관련되어 있거나 소득세납세의무(IRS)나 법인세납세의무(IRC)를 위하여 필요한 요건을 충족한 때에는 부가가치세의 납세의무가 있다. 관세법에 따라 재화를 수입하는 자연인과 법인도 부가가치세의 납세의무를 진다. 또한 이상 언급한 자연인 또는 법인 및 납세의무 없는 법인으로서 국내에서 유상으로 공동체 내적 재화공급을 이행하는 자도 부가가치세의 납세의무가 있다. 아울러 비정규적으로 (법률이 정하는 바에 의하여) 새로운 운송수단을 공급하는 자도 납세의무자로 간주한다.

2. 과세대상

납세의무자에 의한 재화나 용역의 공급과 재화의 수입은 누가 이러한 거래를 행하는가에 관계없이 부가가치세의 과세대상이 된다. 나아가 납세의무 없는 법인, 자연인에 의한 새로운 운송수단의 공동체 내적 획득

290) Imposto sobre o valor acrescentado.

291) Nr. 394-B/84.

292) Nr. 290/92.

과 다른 회원국의 납세의무자에 의하여 그의 거주지국으로부터의 원거리 거래를 납세의무 없는 사람이나 사인에게 공급하는 경우도 부가가치세의 과세대상이 된다(단 그 공급의 가치는 내국 통화로 35,000 ECU/6,300,000 PTE에 상응하는 경우일 것).

면세받는 사람이나 납세의무 없는 법인에 의해 국내에서 유상으로 공급된 재화의 공동체 내적 획득도 부가가치세의 과세대상이 된다. 단, 이러한 획득에 대한 대가의 총액이 부가가치세를 포함하여 직전과세연도에 내국통화로 10,000 ECU (1,800,000 PTE)를 넘었거나 현 과세연도에 넘는 경우에 한한다.

3. 과세표준

내국거래에 있어서 과세금액은 원칙적으로 획득자·수령인 또는 제3자에 의해 획득될 반대급부의 금액에 의한다. 여기에는 부가가치세 자체를 제외한 조세, 관세와 공과금 및 고객에게 지불하여야 할 수수료, 포장, 운송 및 보험 등에 대한 부대비용이 포함된다. 단, 이러한 부대비용은 가격에 포함되지 아니한 경우이어야 한다.

공동체 내적 획득에 있어서의 과세금액은 내국거래에 있어서와 마찬가지로 결정된다. 그러나 가격에 포함되지 아니한 운송비용은 별도로 과세된다.

재화의 수입에 있어서의 과세금액은 관세규정에 상응하여 결정되어진다. 즉, 이때의 과세금액은 수입관세와 수입시 발생하는 다른 모든 조세(부가가치세를 제외한다)와 기타 공과금 및 재화의 첫 국내 소비지에 도달하기까지 발생하는 수수료·포장·운송·보험의 부대비용을 포함한다.

몇몇 사례들에 있어서는 내국거래, 공동체 내적 획득 및 수입에 대한 과세표준의 결정에 관하여 특별한 규정을 두고 있는 경우도 있다.

4. 면 세

다음 각 호의 면세에 대하여는 전단계세액공제권이 없다.

- ① 의사가 제공한 서비스
- ② 은행 및 재정서비스

- ③ 보험 및 재보험서비스
- ④ 경주 및 복권
- ⑤ 일정한 조직에 의해 영리획득의 목적 없이 제공되는 건강·문화·스포츠행사
- ⑥ 부동산의 소유변경과 임대

5. 공 제

주어진 과세기간에 대하여 납부하여야 할 부가가치세액은 과세거래에 대한 세액으로부터 동일한 과세기간에 행해진 매입에 의해 계산되는 전단계세액을 공제함으로써 결정된다.

전단계세액공제권의 행사는 일련의 특별규정의 규율하에 놓여 있으며, 특히 승용차, 휘발유, 유홍비나 사치품에 대한 지출에 있어서는 당해 매입과 관련하여 지불된 세액을 공제할 수 없다.

6. 세 율

포르투갈의 부가가치세제도 복수세율체계를 가지고 있다. 특정한 경감세율이나 면세가 적용되지 않는 재화 또는 용역의 공급이나 재화의 수입에 대해서는 통상의 세율인 17%가 적용된다. 한편 치즈·요구르트·유지방류·육류·생선·과일·마늘·커피·생수 및 음식과 음료에 대해서는 12%의 세율이 적용되며, 기본적 식료품·호텔에서의 숙박·여행객운송·물과 전기의 공급, 농업생산품 등에 대해서는 5%의 경감세율이 적용된다.

7. 징 수

부가가치세는 월별 또는 분기별로 징수된다. 월별 납세신고는 우편을 통해서 과세관청에 우송할 수 있으며, 늦어도 매 과세기간의 익월 10일까지는 우송되어야 한다.

납세의무자의 전년도 거래액이 40,000,000 PTE 미만인 경우에는 분기별 신고를 할 수 있다. 이때의 납세신고는 늦어도 매 과세기간 후 2개월의 15일째 날이 끝날 때까지 제출되어야 한다.

XIII 핀란드

핀란드의 부가가치세²⁹³⁾에 관한 법적 근거는 1993년 제정·공포된 부가가치세법(1501/1993)이다. 부가가치세는 국세로서 그 수입은 국가에 귀속된다.

1. 납세의무자

사업적 활동의 테두리 내에서 재화나 용역을 판매하는 모든 자연인과 법인은 부가가치세의 납세의무자가 된다. 그러나 만약 사업의 연간 매출액이 50,000 FIM을 넘지 아니하고 판매자가 과세를 선택하지 아니하는 경우에는 부가가치세가 징수되지 아니한다. 또한 판매자에 있어서 핀란드 내에 계속적 사업소를 가지지 아니하고 과세를 선택하지도 아니한 외국사업이 문제되는 경우에는 구매자가 핀란드에서 판매된 재화와 용역에 대하여 부가가치세를 납부하여야 한다. 공동체 내적 획득의 경우와 재화의 수입자도 부가가치세의 납세의무를 진다.

2. 과세대상

사업활동의 테두리 내에서 재화나 용역을 판매하는 것은 부가가치세의 과세대상이 된다. 재화의 수입과 공동체 내적 획득 역시 부가가치세가 부과되는 대상이 된다. 아울러 공급받거나 스스로에게 공급한 재화나 용역의 자기소비도 과세대상에 포함된다.

3. 과세표준

재화나 용역의 판매와 공동체 내적 획득의 경우에는 부가가치세 자체를 제외한 전체 반대급부를 과세표준으로 한다. 이때의 반대급부란 모든 부가비용을 포함하여 판매자와 구매자가 합의한 가격을 의미한다.

재화의 수입에 있어서는 통상적으로 관세가격을 과세표준으로 본다.

293) Arvonlisävero/Mervärdesskatt.

수령한 재화나 용역의 자기소비에 있어서는 구매가격 또는 (구매가격이 낮을 경우에는) 시장가격을 과세표준으로 한다. 자기가 제조한 재화나 용역의 경우에는 생산비용의 전액을 과세표준으로 한다.

4. 세 율

핀란드 역시 복수세율제를 채택하고 있다. 통상적인 세율은 22%이다. 이에 대하여 의약품, 서적, 내국여객운송 및 문화·여가·스포츠행사에의 입장 등은 8%의 경감세율이 적용되며, 식료품과 동물사료에 대해서는 17%의 경감세율이 적용된다.

5. 면 세

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용되지 아니한다.

- ① 병원치료 및 의료서비스, 사회급부, 교육서비스, 재정 및 보험급부
- ② 예술가나 스포츠인에 대한 급여, 저작권의 이전, 예술가에 의한 일정한 예술작품의 판매 및 그와 같은 예술작품의 중개
- ③ 부동산의 양도·임대수입
- ④ 그 밖의 복권 및 공동묘지서비스 등

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용된다.

- ① 정기구독하는 신문, 공법인을 위한 회원소식지 인쇄
- ② 선박의 판매·임대·수선 및 재수선(여가에 사용되는 것을 주목적으로 하는 선박은 제외한다)
- ③ 중앙은행에 대한 금의 공급
- ④ EU 밖의 나라로 우송되는 재화의 판매, 재화의 공동체 내적 공급, 국제무역과 관련한 일정한 용역, 항공기의 판매·임대 및 사업자에 의하여 유상으로 국제항로에 사용되는 항공기에 대한 용역 등 국제무역과 관련한 거래
- ⑤ 재화의 수입과 공동체 내적 획득은 일정한 경우, 즉 국내 판매가 면세되는 경우에 부가가치세가 면제된다. 공제권한이 없는 사업 또는 납세의무 없는 법인에 의한 공동체 내적 획득은 같은 해 또는 전

연도에 50000 FIM의 가치를 넘는 재화를 획득하지 아니한 때에는 부가가치세가 면제된다.

6. 공 제

다음 각 호의 부가가치세는 이를 공제할 수 있다.

- ① 다른 납세의무 있는 자에 의해 획득된 재화나 용역의 가격에 포함된 부가가치세
- ② 외국회사의 재화나 용역의 구매에 대한 부가가치세
- ③ 수입된 재화에 대한 부가가치세
- ④ 재화의 공동체 내적 획득에 대한 부가가치세

다음 각 호의 재화에 대해서는 공제가 제한된다.

- ① 사용자에 의해 제공된 주거공간과 관련한 재화
- ② 여가활용과 관련한 시설
- ③ 근로장소로 가기 위한 근로자의 교통비
- ④ 접대 및 숙박비용

또한 일정한 교통수단은 그것이 재차 판매되거나 임대 또는 사업적 여객수송이나 운전교습을 위해 사용될 때에만 공제가 가능하다. 승용차는 공제의 목적을 위해 획득되었을 때에는 항상 공제할 수 있다.

7. 징 수

과세기간은 통상적으로 1개월이다. 반면 원제조자(Urrezeuger)에 대한 과세기간은 1년이나, 통상의 과세기간을 선택할 수도 있다. 납부하여야 할 부가가치세는 공급에 대하여 징수된 부가가치세와 개별 과세기간에 귀속되는 공제와의 차액이다. 납세의무자가 납부하여야 할 부가가치세는 월별로 납부하여야 하며, 늦어도 과세기간이 끝난 후 2개월의 15일째 되는 날까지 납부하여야 한다.

XIV. 스웨덴

스웨덴의 부가가치세²⁹⁴⁾에 관한 법적 근거는 1994년 7월 1일 제정·공포된 부가가치세법이며, 이 법은 최근 1999년 1월 1일자로 SFS 1998:1675에 의해 개정된 바 있다. 부가가치세의 조세수입은 국가에 귀속된다.

1. 납세의무자

다음 각 호의 자는 부가가치세의 납세의무자가 된다.

- ① 영업적 활동 및 이에 유사한 활동을 행사하는 자
- ② 새로운 운송수단의 공동체 내적 획득과 관련하여 납세의무를 지는 자
- ③ EU에 속하지 아니하는 나라로부터의 수입에 대하여 관세를 납부하여야 하는 자

2. 과세대상

부가가치세의 과세대상이 되는 거래는 다음 각 호와 같다.

- ① 재화의 공급과 용역의 제공
- ② 공동체 내적 획득
- ③ 관세영역으로의 재화의 수입
- ④ 납세의무자가 사업 이외의 목적으로 하는 재화와 용역의 무상공급

3. 과세표준

과세대상별 부가가치세의 과세표준은 다음 각 호에 의한다.

- ① 재화와 용역의 공급, 공동체 내적 획득의 경우에는 그 (稅前) 반대급부
- ② 재화의 수입에 있어서는 수입관세와 선적 및 그 밖의 이에 유사한 비용을 포함한 관세가격

294) Mervärdesskatt.

- ③ 사업 이외의 목적을 위한 무상의 재화나 용역의 공급에 대해서는 구입원가 또는 자기비용가격(Selbstkostenpreis)

4. 면 세

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용되지 아니한다.

- ① 문화 및 교육영역에 있어서의 서비스
- ② 보건 및 사회급부
- ③ 재정급부와 보험거래
- ④ 부동산의 공급 및 임대(과세를 선택할 수 있다)
- ⑤ 국가나 지방자치단체 또는 공익단체에 의해 개최되는 스포츠행사에 의 입장
- ⑥ 인간의 장구나 혈액 및 모유의 제공

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용된다.

- ① 처방전에 의한 의약조제품
- ② 일정한 영업적으로 이용되는 선박과 항공기(이와 관련한 일정한 서비스도 포함한다)
- ③ 스웨덴 해양구조대에 제공되어 인명구조를 위해 사용되는 선박(이러한 선박의 대체구성부분, 장구류 및 연료 등을 포함한다)
- ④ 외교대표부나 다른 EU국가에 있는 국제조직에의 공급
- ⑤ 항공기를 위한 연료의 제공
- ⑥ 스웨덴 중앙은행에의 금 제공

5. 공 제

납세의무 있는 공급을 위해 사용된 재화나 용역에 대한 전단계세는 공제 받을 수 있다. 다만 승용차와 주거에 대해 납부된 전단계세는 제외된다.

6. 징수와 납세신고

부가가치세는 해마다 소득세납세신고와 더불어 신고한다. 연간매출액이 40,000,000 SEK를 초과하는 경우에는 늦어도 과세기간이 경과한 후 2

개월의 12일까지 납세신고를 하여야 하며, 연간매출액이 40,000,000 SEK 미만인 경우에는 늦어도 과세기간이 경과한 후 2개월의 26일까지 납세신고를 하여야 한다.

7. 세 율

스웨덴의 부가가치세법도 복수세율제를 실시하고 있다. 통상의 부가가치세율은 25%이다. 이에 대하여 신문·영화·콘서트·연극상연·사설 박물관·사설 도서관·일정한 저작권·회사가 운영하는 스포츠시설에의 입장 등에 대해서는 6%의 경감세율이 적용되고, 여객운송·호텔에의 투숙·식료품·예술인이 제공한 예술작품 등에 대해서는 12%의 경감세율이 적용된다.

XV. 영 국

영국의 부가가치세²⁹⁵⁾의 법적 근거는 1994년 제정된 부가가치세법이며, 이 법은 이후 오늘날까지 계속 개정되어 오고 있다. 부가가치세의 조세수입은 국가에 귀속한다.

1. 납세의무자

다음 각 호의 자는 부가가치세의 납세의무자가 된다.

- ① 영업적 활동을 영위하고 그의 납세의무 있는 연간매출액(영세율이 적용되는 재화와 용역을 포함한다)이 50,000 GBP를 넘는 자
- ② 재화를 수입하는 자

2. 과세대상

부가가치세의 과세대상은 다음 각 호와 같다.

- ① 경제적 활동의 범위 내에서의 재화나 용역의 공급
- ② 수입된 재화와 외국회사로부터 영국으로 제공된 일정한 용역

295) Value-added tax.

3. 과세표준

재화나 용역의 공급의 경우는 그 대가를 과세표준으로 한다(부가가치세 자체는 제외한다). 재화의 수입에 있어서는 관세와 특별한 공과금이나 조세를 포함한 관세가격을 과세표준으로 한다. 또한 외국회사의 용역에 있어서는 당해 용역제공에 대한 대가를 과세표준으로 한다.

4. 면 세

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용되지 아니한다.

- ① 토지소유의 이전. 여기에는 임대(단 상업적 사용을 위한 새로운 건물의 판매는 면세에서 제외된다), 호텔과 이에 유사한 숙박시설, 주차시설과 정박시설, 어업·수렵권 등이 포함된다.
- ② 모든 종류의 보험
- ③ 우편급부
- ④ 내기 등 사행성 오락(오락기계는 제외한다)
- ⑤ 경주도박
- ⑥ 문화행사개최
- ⑦ 일정한 예술품의 판매
- ⑧ 신용 및 재정거래
- ⑨ 교육 및 보건영역의 일정한 급부
- ⑩ 노동조합이나 학술 등의 공익목적단체나 이익단체의 회원으로서 행하는 급부
- ⑪ 자선단체의 급부
- ⑫ 1회적 금전모금을 위해 실시되는 복지단체와 다른 단체들의 행하는 급부

5. 징 수

납세의무자는 매 과세기간(3개월)의 말에 납부하여야 할 부가가치세에 대하여 중앙과세관청에 신고하여야 한다. 만약 가장 큰 거래가 영세율을

적용받는 등의 이유로 전단계세가 조세채무를 상회할 것으로 예상되면, 납세의무자는 월별 납세신고를 제출할 수 있다.

6. 세 율

영국의 부가가치세법도 복수세율제를 채택하고 있다. 통상의 부가가치세율은 17.5%이다. 이에 대하여 전기·난방연료 및 비상업적·자선적 목적의 에너지절약조치들에 대해서는 5%의 경감세율이 적용된다.

한편 다음 각 호의 거래에 대해서는 영세율이 적용된다.

- ① 식료품(단, 외식, 집으로 포장해 가져가는 음식과 음료, 사탕류, 초콜렛, 아이스크림, 무알콜음료 및 이에 유사한 음료와 가축사료는 제외한다)
- ② 어린이를 위한 옷과 신발제품
- ③ 서적, 신문, 잡지
- ④ 비영업적 고객을 위한 물공급
- ⑤ 주거건축, 일정한 지방자치단체의 주거건축과 복지단체의 건물 및 문화재로서 보호되는 건물의 허가된 개축 등
- ⑥ 여객운송(택시는 제외한다)
- ⑦ 주거용 자동차와 선박
- ⑧ 대부분이 영국 밖에서 거래되고 이행되는 일정한 용역의 제공
- ⑨ 금의 공급
- ⑩ 의약품과 장애인을 위한 일정한 보조수단
- ⑪ 수입신고의 교부 전에 공급되는 수입재화
- ⑫ 수출
- ⑬ 상업적으로 사용되는 선박이나 항공기에 선적중인 재화
- ⑭ 일정한 공익시설이 기부받은 재화의 양도 또는 일정한 치료기기와 과학기기의 증여

제 2 절 총괄 및 시사점

이상 EU를 구성하는 각 회원국의 부가가치세법제의 핵심적 내용을 개관하여 보았다. 부가가치세는 유럽공동체가 이를 공통의 일반소비세로서

채택하여 덴마크가 처음으로 이를 도입하기 시작한 이래, 오늘날 EU회원국들의 조세수입 중 약 20%이상을 차지하는 기간세목으로 자리잡고 있다. 이는 각종 통계자료를 통해서도 여실히 나타나고 있는바, OECD의 보고에 따르면 부가가치세가 각 회원국의 GDP에서 차지하는 비중은 부가가치세 논의가 시작된 1965년의 3.8%에서, 1980년대에는 5.2%에서 5.8%를 차지하였고, 1998년에는 7.3%를 차지하는 등, 1990년대 이후로는 줄곧 7.0%대를 유지하고 있음을 볼 수 있다.²⁹⁶⁾ 1965년이래 EU국가들의 조세수입이 비약적으로 증가할 수 있었던 것은 일반소비세인 부가가치세수의 증가에 힘입은 바가 크다.

각 회원국의 부가가치세법이 공통적으로 보이는 특징은 첫째, 재화와 서비스를 포함하여 과세베이스가 매우 광범위하다는 점과, 둘째, 과거의 누적적 다단계매상세와는 달리 전단계세액공제방식을 취함으로써 전단계의 세금 위에 다시 다음단계의 세금이 누적적으로 과세되는 것을 피하고 있으며, 셋째, 소규모사업자에 대해서는 사업자등록 면제·납세액의 경감 및 조세절차의 간소화 등 우대조치를 취하며, 넷째, 면세나 영세율 외에도 표준세율과 2~3개의 경감세율을 두는 복수세율체계를 운영하고 있는 점등으로 정리할 수 있다. 그 중에서도 부가가치세제의 운영과 관련하여 좋은 시사점을 주는 점에 대하여 정리하면 아래와 같다.

I. 세 율

우리 나라는 부가가치세가 도입된 이래 단일세율을 유지하고 있는 반면, 위에서 살펴볼 수 있었던 바와 같이 부가가치세의 본고장인 EU에서

296) 부가가치세가 GDP에서 차지하는 비중을 연도별로 표시해보면 다음과 같다.

구 분	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1996	1997	1998
OECD 전체	3.3%	4.1%	4.4%	4.7%	5.3%	6.1%	6.3%	6.5%	6.6%	6.6%
OECD 유럽	3.7%	4.6%	5.1%	5.6%	6.3%	6.9%	7.1%	7.3%	7.4%	7.4%
유럽 연합	3.8%	4.8%	5.2%	5.8%	6.5%	7.1%	7.0%	7.2%	7.2%	7.3%

<출처> OECD, Consumption Tax Trends 2001, 12면.

는 덴마크(25%의 단일세율)를 제외하면 대부분 복수세율제를 채택하고 있다. 물론 경제이론적으로 보더라도 단일세율이 반드시 가장 효율적이라는 가정이 성립하는 것은 아니며, 오히려 복수세율을 채택하는 경우에는 행정 및 조세순응(Tax Compliance)비용을 증가시키고 유사한 재화에 대하여 서로 다른 세율을 적용하게 될 불합리도 초래할 수 있는 단점이 지적되기도 한다.²⁹⁷⁾

그러나 EU에 있어서 소비에 대한 실효세율은 평균적으로 다른 OECD 국가들에서 보다 훨씬 높으며, 이것은 EU에 있어서 GDP에 대한 부가가치세의 비율이 매우 높게 나타나는 것과 전체 조세체계가 일반소비과세인 부가가치세에 의존하는 바가 매우 큼을 보여주는 것이라고 한다.²⁹⁸⁾ 사실 1998년만 보더라도 EU의 전체 조세수입에서 소비관련세목이 차지하는 비중이 30%를 넘었는바, 이는 일본이나 미국이 각각 19%와 16%를 보인 것과 비교하면 상당히 큰 비중임을 바로 알 수 있다. 이 중 부가가치세는 지배적인 역할을 담당하고 있어서 EU에 있어서의 재화와 용역에 대한 총조세수입의 60%를 점하고 있는 것으로 나타나고 있다. 이와 같은 부가가치세에의 과중한 의존현상은 이를 야기하는 몇몇 행정적 이슈에도 불구하고 다음과 같은 몇 가지 장점을 찾을 수 있기 때문이다. 첫째, 일반소비세는 저축과 투자결정에 대하여 비교적 중립적이다. 둘째, 일반소비세는 수입과 국내생산재화를 차별하지 아니하며, 소비지주의를 채택하는 이상 대외경쟁력에 영향을 미치지도 않는다. 셋째, 일반소비세는 노동, 이전, 및 자본소득을 대칭적으로 취급하게 하며, 따라서 소득세에서보다 근로의욕의 저하가 덜하고 수평적 공평을 위한 기준에 더욱 잘 부합한다.²⁹⁹⁾

EU의 복수세율체계는 그러나 그 발전과정에 있어서 일정한 추세를 확인할 수 있다. 과거에는 표준세율 외에도 할증세율과 경감세율이 있어서

297) 유시권, 부가가치세 세제와 행정의 개선방안, 연구보고서 96-11, 한국조세연구원, 77면.

298) I. Jourard, Tax Systems in European Union Countries, in: OECD Papers, Volume 1, No. 7, ECO/WKP(2001), S. 17.

299) I. Jourard, Tax Systems in European Union Countries, in: OECD Papers, Volume 1, No. 7, ECO/WKP(2001), S. 17.

매우 복잡한 세율구조를 가지고 있었다. 예컨대 1980년대의 프랑스에는 7개의 세율이 존재하였으며, 이탈리아에서는 짧은 기간이었지만 8개의 세율이 존재하였다. 그러나 단일한 역내시장의 창출을 추구하는 유럽공동체는 부가가치세 행정의 간소화를 위하여 할증세율은 이를 점진적으로 폐지할 것을 합의하였고, 이에 따라 주로 수입되는 사치품에 대하여 적용되었던 할증세율은 1992년 벨기에, 프랑스, 그리스, 이탈리아, 스페인 등이 이를 폐지하게 되면서 실정법상 급격하게 사라지게 되었다. 현재의 EU 각 회원국들은 단일세율을 취하거나 표준세율 외에 많아야 2개 정도의 경감세율제를 시행하고 있는 것이 보통이다.³⁰⁰⁾

300) EU 각 회원국의 현행 부가가치세율을 종합정리하면 다음과 같다.

구 분	경감세율(%)	표 준 세 율(%)			
		2000	1998	1996	1994
오스트리아	10/12	20	20	20	20
벨 기 에	0/6/12	21	21	21	20.5
덴 마 크	·	25	25	25	25
핀 란 드	8/17	22	22	22	22
프 랑 스	2.1/5.5	20.6	20.6	20.6	18.6
독 일	7	16	16	15	15
그 리 이스	4/8	18	18	18	18
아 일 랜 드	0/3.3/10 /12.5	21	21	21	21
이탈리아	4/10	20	20	19	19
룩셈부르크	3/6/12	15	15	15	15
네덜란드	6	17.5	17.5	17.5	17.5
포르투갈	5/12	17	17	17	16
스 페 인	4/7	16	16	16	15
스 웨 덴	0/6/12	25	25	25	25
영 국	0/5	17.5	17.5	17.5	17.5

<출처> OECD, Consumption Tax Trends 2001, S. 16.

EU에 있어서 1965년 이후 부가가치세가 그 대중을 이루는 일반소비세의 조세수입이 급격하게 증가할 수 있었던 원인은 부가가치세의 표준세율이 인상된 데 기인한 것이었다. 1960년대 중반과 1970년대에 부가가치세가 도입되기 시작하던 초창기에는 12.5%에 미치던 평균세율이 현재는 대략 19.4%에 육박하고 있는 것이다. 10%의 단일세율구조를 고수하고 있는 우리 나라에게는 매우 시사하는 바가 크다 할 것이다.

II. 광범한 과세베이스

오늘날의 유럽형 부가가치세의 기본골격은 1954년 처음 도입·실시된 프랑스의 부가가치세에 의해 형성되었지만, 이는 종래의 제조단계 매상세를 대체한 것이었으면서도 부가가치세의 과세를 제조와 도매단계에 국한한 것이었고, 용역의 공급도 부가가치세 과세대상에서 제외하고 있는 등 오늘날의 부가가치세와는 과세범위에 있어서 비교할 수 없을 만큼 좁은 수준에 머물러 있었다. 이러한 초기단계의 부가가치세제는 공동체의 제1차 및 제2차 부가가치세지침에 의하여 재화에 대하여는 소매단계에까지 과세범위를 확대하고 용역의 공급도 과세범위에 포함시킴으로써 오늘날과 같은 광범한 과세베이스를 특징으로 하는 유럽형 부가가치세의 모습이 확립되게 된 것이다. 그러나 현실적으로 EU의 각 회원국들은 일정한 재화나 용역에 대하여는 표준세율로 과세하지 아니하거나 면세·영세율제도를 사용하고 있다. 이러한 경우는 대부분 부가가치세를 과세하기가 현실적으로 어려운 예외적인 사항들에 해당한다.

부가가치세가 광범한 과세베이스를 특징으로 한다는 것은 곧 조세중립성의 제고에 기여한다는 장점에 연결된다. 이는 면세범위가 넓고 간이과세제도 등 과세특례제도로 인해 부가가치세의 과세베이스가 잠식되고 있는 우리 나라의 과세제도에 많은 시사점을 준다고 판단된다.

1. 재화의 공급에 대한 과세

부가가치세가 부과되는 재화의 공급이 미치는 범위는 EU 각 회원국에 공통적으로 일정한 범위에 달하고 있다. 부가가치세가 면제되거나 감경

세율이 적용되는 재화에는 주로 생필품에 해당하는 음식물이나 음료 등과 주민의 생존배려에 관련하는 공적 급부 등이 속한다. 수출하는 재화에 대해서는 대부분의 경우 영세율이 적용되며, 많은 나라들이 의약품에 대해서는 감경세율을 적용하고 있다. 신문·잡지 등의 언론매체에 대해서는 영세율 또는 감경세율을 적용하는 경우가 많다.

2. 용역의 공급에 대한 과세

용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세현황은 회원국에 따라 매우 다양하게 나타나고 있다. 이는 용역의 제공이라는 것이 통상적으로 투입가액이 낮은 액수에 그치고, 그 대부분이 영세한 기업에 의해 제공되는 경우가 많기 때문이다. 규모가 큰 용역의 제공이라 하더라도 그 용역사업 자체가 공공성을 띠는 경우에도 부가가치세의 과세는 곤란한 경우가 많다. 회원국들의 상황을 일괄해보면 대부분의 경우 의료서비스와 문화·교육서비스에 대해서 부가가치세를 면제하고 있고, 거의 모든 회원국들에서는 금융 및 보험서비스에 대하여도 부가가치세를 면제하거나 별도세율에 의해 과세하고 있는 모습을 볼 수 있다. 아울러 보건·교육·통신·우편서비스 등도 부가가치세가 면제되는 대표적인 용역제공에 해당한다.

Ⅲ. 소규모사업자에 대한 과세

EU의 거의 모든 회원국들은 소규모사업자에 대한 특별취급에 대하여 규정하고 있다. 예컨대 프랑스의 경우 소규모사업자를 연간매출액에 따라 중기업과 소기업으로 나누어, 중기업에 대해서는 간이납세신고와 분할납부를 인정하는 등 부가가치세 납부절차를 통상적 절차보다 간소화해 주고 있고, 소기업에 대해서는 중기업에 대한 납세절차에 따라 납부하거나 과세관청이 정한 일괄액에 의하여 납부할 수 있는 선택권을 부여하고 있는 것이 그 대표적이다. 이는 중기업이나 소기업이 다른 사업자에 비하여 상대적으로 높은 조세순응(Tax compliance)비용을 부담해야 하는 불리한 점을 보전해주기 위한 조치로 해석할 수 있다. 이러한 특별대

우의 내용으로는 사업자등록을 면제하거나 선택하게 하는 것, 조세행정상의 협력의무를 면해주는 것, 세액산출의 부담을 덜기 위해 일괄액에 의한 납부를 인정해주는 것 등을 들 수 있다. 그러나 소규모사업자에 대한 과세특례를 남용하게 되면 부가가치세의 핵심적 가치라고 할 수 있는 조세의 경쟁중립성이 훼손될 수 있기 때문에 단일세율과 넓은 과세베이스를 특징으로 하는 단순한 부가가치세제를 시행하고 있는 나라에서는 과세특례제도와 같은 예외제도를 되도록 제한적으로 운영하는 것이 바람직하다.

IV. EU에 대한 OECD의 평가

EU회원국들의 조세체계에 관한 Isabelle Joumard의 보고서에 의하면³⁰¹⁾ EU의 일반소비세 실효세율은 평균적으로 다른 대부분의 OECD 회원국에 비하여 높게 나타나는데, 이는 일반소비세가 GDP에 대하여 차지하는 비율이 높은 것뿐만 아니라, 조세수입이 소비세에 의존하는 비중이 매우 큰 것을 반영하는 것이라고 한다. 따라서 EU 전체의 조세체계에 있어서 일반소비세인 부가가치가 차지하는 역할은 미국이나 일본 또는 OECD전체에 비해서도 매우 큰 것을 알 수 있다.

그러나 위 보고서는 EU의 부가가치세제에 대하여 세율차별화와 광범한 면세제도가 부가가치세의 효율성을 저하시키고 결국은 부가가치세의 최고가치인 조세중립성을 침해하는 단점을 지적하였다.

먼저 많은 EU회원국들은 그 동안 많은 부분에 있어서 경감세율이나 면세제도를 유지해오고 있었는데, 이는 비교적 높은 세율수준에도 불구하고 조세수입의 광범한 잠식을 가져오는 요인으로 작용하였다는 것이다. 물론 대부분의 경우 이러한 조세경감조치들은 지역적인 특징으로서 고찰된다. 그러나 그러한 부가가치세율의 차별화 폭이 넓게 사용되는 곳에서는 조세체계상 경감세율이 주는 유익보다 더 큰 손실을 가져왔고, 이는 고소득층에서도 마찬가지로 나타났다고 한다. 직접세 손실에 더하

301) Dies., Tax systems in european union countries, Economic department working papers, No. 301, ECO/WKP(2001)27, S. 17 ff.

여 부가가치세의 세율차별화는 부가가치세의 효율성도 떨어뜨리고, 간접적으로 부가가치세의 체계를 복잡하게 하여, 조세순응도를 파악하기 어렵게 하는 요소로 작용한다고 한다. 소규모기업에 대한 조세순응비용을 낮추기 위하여 부가가치세등록을 면제하는 제도가 도입되기는 하였지만, 이는 되려 조세순응도 측정의 어려움을 증가시키고, 기업의 분할시 조세 회피를 조장하는 유인이 되었다고 한다. 그러한 이유에서 1998년의 경우 벨기에, 이탈리아, 스페인 및 스웨덴에서는 총실효세율이 표준세율에 훨씬 못 미치는 결과를 가져왔다는 것이다.

다른 한편 세율차별화와 면세는 EU국가들에 있어서 경쟁을 왜곡하고 소비패턴을 변경시켰다고 한다. 예컨대 대부분의 EU국가들에서 경감세율의 적용을 받는 주문음식업은 레스토랑업에 비해 조세상 우대조치를 누려서 장기간의 경쟁왜곡현상을 초래하였다고 한다. 또한 이러한 현상은 우편이나 통신서비스, 라디오, TV 및 전기·가스·수도와 같이 전통적으로 공공부문에 의해 통제되어왔던 부문들에 민영화 등 경쟁이 도입되면서 자주 일어나고 있다고 한다. 현재의 부가가치세 시스템하에서 공공부문은 특별하고 다소 복잡한 부가가치세법상의 취급을 받는데, 이는 잠재적으로 경쟁왜곡을 충분히 가져올 수 있다고 한다. 대표적인 공공부문에 대한 면세사례는 우편서비스에 대한 면세인데, 이 분야는 전통적으로 독점적 지위를 갖는 공행정청에 의해 운영되어 왔지만, 점차 시장원리에 의한 경쟁체제로 전환되고 있다. 이러한 상황에서 이들 부문들에 대한 부가가치세상의 특별대우는 - 이미 몇몇 회원국들에서 그러하듯이 - 경쟁왜곡을 가져올 수 있다고 판단된다. 이러한 현상은 사경제부문으로부터의 불만이 토로되는 현상을 보면 바로 입증된다.

나아가 세율차별화와 면세는 국가간 경쟁에도 왜곡을 초래할 수 있다고 한다. 국가간의 부가가치세율의 차이는 소비선택에 크게 영향을 미치는 것으로 보이지는 않는다. 그러나 국가간의 부가가치세율이 다르면 국경을 오가는 상품구매나 몇몇 재화나 용역에 있어서는 중대한 영향을 미칠 수 있다. 가격경쟁이 중요한 의미를 갖는 관광산업의 경우가 대표적으로 그러한데, 관광산업에 대한 부가가치세율은 EU 회원국들을 통틀어 볼 때 3%에서 25%에 이르기까지 다양하게 나타나고 있다. 특별소비세

의 경우는 이보다 훨씬 더 심해서 몇몇 재화에 대해서는 국경을 넘는 구매가 빈번하고 심지어 밀수도 성행하고 있다. 아무튼 몇몇 EU국가들은 낮은 간접세율을 유지함으로써 이웃국가로부터 소비자들을 유혹할 수 있겠지만, 이는 이웃 국가의 비용으로 자국의 조세수입의 증대는 꺾이는 것에 다름 아니고, 결국에는 전체 EU 조세수입의 침식을 가져올 것이다.

제 6 장 요약 및 시사점

지금까지 연구자는 이 연구보고서가 추구하는 목적에 따라 EU의 부가가치세제에 대하여 그 성립의 연원에서부터 각국별 구체적인 제도내용 및 제기되는 문제점 등에 이르기까지 공동체법의 테두리내에서 전반적인 사항을 검토하였다. 이로부터 다음과 같은 법제적 의의와 우리 제도를 위한 시사점을 도출할 수 있었다.

제 1 절 공평과 중립성의 이중주

EU의 일반소비세로 자리잡고 있는 부가가치세는 기본적으로 재정수입의 획득은 물론 분배정책적 목적에 기여하고, 자원배분효과와 경기효과 및 성장효과 등 국민경제 전체에 다른 세목에서 찾아볼 수 없는 매우 긍정적인 효과를 미치는 것으로 파악된다.

부가가치세는 부가가치의 계산방법(가산법, 공제법)과 과세목적(소득형, 소비형)에 따라 그 유형을 나누어 볼 수 있는데, EU의 부가가치세는 대부분 부가가치를 간접적으로 계산하는 공제법 중 전단계세액공제방식을 취하고 있으며, 투자에 대한 과세를 완전히 배제하는 소비형 부가가치세를 지향하고 있다.

유럽조세법은 EU를 떠받치고 있는 기본조약들(1차적 법원)과 공동체의 기관들이 제정하는 지침·명령 등의 법적 행위(2차적 법원)들로 구성되어 있는데, EU는 이미 1960년대부터 부가가치세지침을 제정하여 각 회원국의 부가가치세제를 공통의 공동체목적에 위하여 조화시키고 있다. 이러한 조세조화의 관점은 EU의 부가가치세제 전반을 지배하는 중요한 기본방향이 되고 있는데, 특히 간접세인 부가가치세와 관련하여서만 조세조화의 노력이 강조되는 것은, 직접세는 각 회원국의 법질서 및 사회질서의 독자성과 밀접하게 결합되어 있어서 본질적으로 공동체 자체가 아닌 회원국 수준의 대상영역에 관련하는 성격이 강하기 때문이다. 아울러 EU가 추구하는 공통의 역내시장의 창설이라는 목표는 자유로운 상품거래를 그 기반으로 하는데, 이는 간접세에 의해 영향받는 비중이 매우 큰 것을 특징으로 하는 점도 중요한 이유이다.

이러한 조세조화를 통하여 추구하려는 목적은 유럽조세법, 특히 부가가치세법에 있어서 조세의 경쟁중립성에서 찾을 수 있다. 경쟁에서의 평등은 모든 국가적 조치들이 경제주체 상호간의 경쟁에 대하여 중립적일 것을 전제로 한다. 이것이 조세영역에 있어서 실현된 것이 경쟁중립적 과세의 원칙이며, 조세영역에 있어서 경쟁상의 공평과세주의 실현을 의미하기도 한다. 부가가치세의 경쟁중립성은 이미 제1차, 제2차 부가가치세지침에서 천명된 바 있고, 현재 EU부가가치세법의 근간을 이루고 있다고 말할 수 있는 제6차 지침의 기본사상이 되고 있기도 하다. 이러한 경쟁중립성의 원칙은 소비과세원칙과 더불어 부가가치세법의 내적·외적 체계를 아우르는 근본원리에 해당한다.

EU의 일반소비세인 부가가치세를 제6차 지침과 이를 구체화한 각 회원국의 부가가치세법을 통하여 일괄해보면, 광범위한 과세베이스, 복수세율의 체계, 수출재화에 대한 조세부담의 배제, 소규모사업자에 대한 과세우대, 전단계세액공제제도 등의 특징들을 도출할 수 있다. 이러한 특징들은 오늘날 소득세제를 압도할 만큼 조세체계상 부가가치세의 위상을 드높였다고 평가할 수 있다.

이러한 유럽형 부가가치세의 특징은 한마디로 공평과 중립성에 있다. 즉, 부가가치세는 국가의 재정수요를 충족시키는 1차적 목표 외에도 공평과세의 실현을 통하여 납세자의 조세순응도를 높이고 궁극적으로는 소득재분배에 기여하는 것을 목표로 하고 있으며, 그 과정에서도 개별 경제주체간의 경쟁에 대하여 중립적 위치를 견지하는 특성을 지닌다.

그러나 유럽형 부가가치세의 이러한 장점과 특징은 EU에 대한 OECD의 최근 평가에 따르면 많이 퇴색한 점도 인정된다. 즉, OECD는 각 회원국들마다 차별적으로 도입되어 있는 차등세율제와 점점 늘어나는 면세 사항들은 부가가치세의 과세기반을 잠식해 들어가고 있으며, 부가가치세의 생명이라 할 수 있는 경쟁중립성을 위협받을 만큼 경쟁왜곡적 현상들이 늘어나고 있음을 지적하고 있다. 직접가산법(장부방식)에 의한 소비세를 유지하던 일본마저 1998년 4월부터 전단계세액공제방식으로 전환하고, 부가가치세를 갖지 않던 호주가 유럽형 부가가치세를 내용으로 하

는 GST를 도입하는 등 오늘날 전단계세액공제방식의 유럽형 부가가치세가 전세계적인 주류를 형성하고 있지만, 구체적인 운영에 있어서는 각국마다의 특성에 따라 다양한 차이와 문제점을 보이고 있다.³⁰²⁾

제 2 절 한국의 부가가치세법제를 위한 시사점과 개선방향

이러한 EU의 부가가치세제에 대한 평가와 제기된 문제점들에 대한 성찰은 마지막으로 유럽형 부가가치세제를 표방하는 우리 나라의 부가가치세법의 해석·적용 및 제도적 개선방안을 검토하는 데 있어 중요한 시사점을 제공해준다.

우리 나라의 부가가치세법은 주지하는 바와 같이 1977년 7월 1일부터 발효된 이래 올해로 시행 25년째를 맞고 있다. 아직 전면개정은 없었지만 일부개정은 거의 매년 있어왔다. 그 과정에서 몇몇 불합리한 제도는 폐지되기도 하고 개선된 점은 있지만, 경제주체간의 경쟁관계에 개입하지 아니하고, 그 체계 또한 단순하고 효율적이라는 유럽형 부가가치세 본래의 모습에서는 많이 벗어나 있는 것이 현주소라 평가할 수 있다. 즉, 부가가치세제는 도구화되어 특정 경제정책과 조세정책을 실현하기 위한 수단으로 전락하였고, 감면범위가 지나치게 확대되어 과세베이스가 현저히 축소되는 등 문제점을 야기하고 있는 것이다. 이를 위해서는 부가가치세의 핵심적 두 축이라 할 수 있는 공평과세의 원칙과 조세의 경쟁중립성 원칙의 양 측면에서 법제도적 개선의 요청이 제기된다할 것이다. 우리 나라의 현행 부가가치세법에 대하여 제기되는 문제점들을 정리해보고 그 개선방향을 제시하면 다음과 같다.

I. 면세제도의 개선방향

먼저 면세제도에 대해서 다음과 같은 두 가지 관점을 지적할 수 있다.

302) 제5장 각 회원국의 부가가치세법제 개요와 그 시사점 참조.

1. 면세범위의 축소

부가가치세의 면세는 그 기본취지가 당해 면세대상인 재화 또는 용역의 최종소비자가 궁극적으로 부가가치세를 부담하지 않도록 하고, 부가가치의 창출요소인 자본·노동 등에 대하여 이중과세가 되지 않도록 하는데 있다. 그러나 실정법에서는 정책적 필요나 과세기술적 어려움 등으로 인해 부가가치세의 면세범위를 넓혀놓고 있는 것이 특징이다. 이는 제5장에서 EU 각 회원국의 부가가치세제 개요에서 각국의 상황들과 비교해보면 바로 알 수 있다. 대부분의 EU국가들은 대체로 10가지 내외의 면세사항을 규정하고 있으며, OECD보고서에서도 표준면세사항으로서 12가지³⁰³⁾를 분류하고 있는 것에 비교하면 우리 나라의 부가가치세 면세범위는 매우 광범위함을 알 수 있다.³⁰⁴⁾ 이는 결과적으로 사업자들이 하여금 면세의 취지를 본래의 목적과는 달리 일종의 세제혜택으로 여기게 하고 있으며, 더욱이 면세에 관한 규정이 부가가치세법 제12조와 조세특례제한법 제106조 및 제106조의2로 이원화되어 있어 집행상의 혼란은 물론 세무행정의 번잡을 초래하고, 나아가서는 경제주체간의 경쟁 왜곡과 과세불평등을 초래하는 것으로 평가되고 있다. 이는 부가가치세의 핵심원리인 경쟁중립성과 공평과세의 원칙에 정면으로 위배되는 현상이다. 이를 시정하기 위해서는 현행 부가가치세 면세범위의 축소 및 과세전환과 면세규정체계의 일원화를 실현하여야 할 것이다. 과세전환이 검토되는 대표적으로 경우에는 인적 용역, 금융·보험용역, 국가·지방자치단체와 조

303) 여기에는 우편서비스, 의료서비스, 금융서비스, 보험, 교육, 문화사업, 자선사업, 부동산임대, 복권, 토지와 건물의 공급, 비영리단체의 비상업적 활동 및 자선사업 등이 포함된다.

304) 면세의 적용대상을 일괄해보면, 부가가치세법상 ①서민관련 기초생활필수품 및 용역(미가공식품과 농·수·임산물, 수돗물, 연탄, 국민주택 등), ②국민후생용역(의료보건용역, 교육용역, 보험용역, 국민주택건설용역 등), ③문화관련 재화 및 용역(도서, 신문, 예술창작품, 도서관 입장료 등), ④생산요소 용역(토지, 금융, 보험용역 등), ⑤국가·지방자치단체 및 공공기업(정부업무대행단체)이 제공하는 재화와 용역, ⑥농어업용 석유류, ⑦기타 공중전화, 복권, 우표 등, ⑧재화의 수입에 대한 면세(미가공식품, 기타 관세가 면제되거나 경감되는 물품 등이 규정되고 있으며, 조세특례제한법상에도 다수의 면세규정이 존재한다.

합이나 정부업무대행단체가 제공하는 재화나 용역³⁰⁵⁾ 등이다.³⁰⁶⁾

면세에서와 같은 이유에서 영세율제도의 방만한 확대현상도 부가가치세의 핵심원리에 반하는 것으로서, 유의하여야 할 검토사항이라고 판단된다.

2. 면세사업자에 대한 매입세액공제의 인정문제

제5장의 EU 각 회원국의 부가가치세제를 일괄해본 결과 각국의 부가가치세제는 면세사업자가 전단계세액공제권을 행사할 수 있는 경우를 규정하고 있는 것을 볼 수 있다. 우리 나라는 어떠한가?

우리 나라의 현행법상 면세사업자는 자기가 공급하는 재화나 용역의 공급가액에는 부가가치세액을 부과징수하지 아니하고, 그의 매입세액에 대하여는 공제를 인정하지 않고 있다. 즉, 부가가치세법 제15조와 제17조에서 거래징수와 매입세액의 공제는 부가가치세의 납세의무가 있는 사업자에 대해서만 인정된다. 다시 말하면 매입세액공제권은 부가가치세의 납세의무자인 지위와 견련관계에 있다고 말할 수 있다. 그 결과 면세사업자는 현행제도상 자기가 부담하게 되는 매입세액 상당액을 자신의 비용으로 인식하여 이를 재화나 용역의 공급대가에 전가하게 될 것이고 따라서 그 매입세액 상당액만큼은 당해 면세재화의 소비자에게 고스란히 전가되게 된다. 즉, 현행 제도하에서는 이처럼 최종공급대가가 증가함으로써 인해 최종소비자의 조세부담을 소멸시킨다는 본래의 면세취지가 사라지게 된다. 따라서 면세제도의 본래 취지가 충분히 구현될 수 있도록 하기 위해서는 면세사업자의 매입세액공제권을 (제한적으로) 인정하여야 할 필요성이 제기된다. 벨기에·핀란드·스웨덴·그리스 등의 EU회원국들은 수출이외의 일정한 재화나 용역의 공급에 대하여도 전단계세액공

305) 이에 대해서는 박중수, 公法人 課稅에 관한 現行法制의 改善方案 研究, 연구보고 2001-06, 한국법제연구원, 41면 및 각주46 참조.

306) 이에 대해서는 김준석, 附加價值稅制上의 公平課稅와 去來陽性化 方案, 조세법연구 VI, 2000, 333면 이하; 김유찬, 우리 나라의 附加價值稅 免稅範圍設定의 問題點과 改編方向, 정책보고서 95-03, 한국조세연구원, 83면 이하; 유시권, 附加價值稅 稅制와 行政의 改善方案, 연구보고서 96-11, 한국조세연구원, 45면; 이태로, 現行 附加價值稅法의 比較法的 管見, 조세법연구 1998, 11면 이하 참조.

제를 인정하고 있는 것은 바로 이러한 취지라고 해석할 수 있다. 이러한 점에서 우리 나라의 경우도 면세제도의 기본취지를 살리기 위하여 면세사업자에 대한 (제한적) 매입세액공제권의 인정문제를 충분히 검토할 수 있다고 사료된다. 다만, 면세사업 전체에 대하여 매입세액공제권을 인정하는 것에 대하여는 반대한다. 면세사업자에게 매입세액공제권을 인정하는 것은 납세의무자로서의 지위를 유지하는 사업자만이 매입세액공제권을 행사할 수 있도록 하는 법의 기본취지와 면세제도의 근본취지를 살려야 한다는 목적의 경제선상에서 일정한 재화나 용역에 특정하여 허용하는 것이 타당하다고 판단된다.³⁰⁷⁾

II. 세율제도의 개선방향

현행 우리 나라의 부가가치세제는 그 제정당시부터 지금에 이르기까지 단일세율을 유지하고 있다. 현재 10%의 단일세율을 유지하고 있는데, 그 자체가 EU나 OECD국가들에 비하여 저렴하다는 점에 대해서는,³⁰⁸⁾ 세율이 각 나라마다의 조세체계와 과세상황을 반영하는 것이라는 점을 감안하면, 무조건 다른 선진국 수준으로 세율을 높이자고 주장하는 것은 사물의 본질을 무시한 무리한 주장이라 말할 수 있을 것이다. 오히려 세율과 관련하여 EU의 부가가치세법으로부터 시사받을 수 있는 유익한 점은 복수세율제의 도입문제라고 할 수 있다. 즉, 표준세율인 10% 이외에 재화나 용역에 따라 한 두 가지의 경감세율을 두는 방안이다. 흔히 부가가치세에 대해서는 그 역진성에 대해 지적하는 목소리가 많은데, 부가가치세법 제12조의 면세조항만에 의해서는 이러한 부가가치세의 역진성을 모두 상쇄시키기에 역부족이라고 판단된다. 더욱이 위에서 본 바와 같이 면세사업자가 자기가 부담하게 되는 매입세액상당액을 공급가액에 포함시켜 최종소비자에게 전가시킴으로써 면세제도의 기본취지가 몰각되는

307) 매입세액을 불공제하는 경우의 최종소비자에게 전가되는 부담의 크기에 관한 실증적 계산에 대해서는 김준석, 附加價值稅制上の 公平課稅와 去來陽性化 方案, 조세법연구 VI, 2000, 334면 참조.

308) 정재호, 우리나라와 OECD국가의 부가가치세제 비교, 재정포럼 2002년 9월호, 8면 이하.

현실을 감안하면, 면세제도와는 별도로 경감세율제를 도입 운영하는 것이 부가가치세의 역진성을 실효적으로 감쇄시킬 수 있는 방안이 된다고 판단된다.

다만 경감세율의 무분별한 도입은 EU에 대하여 OECD보고서가 지적하는 바와 같이³⁰⁹⁾ 부가가치세의 효율성을 저하시키고 결국은 부가가치세의 최고가치인 조세중립성을 침해할 수 있다는 점에서 바람직스럽지 않다. 경감세율은 하나 내지 두 개로 족하며, 그 적용범위도 면세사항과 중복되지 않는 범위내에서 법령이 제한적으로 열거하는 것이 타당하다고 사료된다.

Ⅲ. 간이과세제도의 개선방향

EU의 부가가치세제가 그러하듯이³¹⁰⁾ 우리 나라의 부가가치세법에도 소규모사업자에 대한 지원대책을 강구하고 있다. 과거에는 간이과세제도와 과세특례자제도가 있었지만 1999년 12월 법개정을 통해 종래의 간이과세제도를 폐지하고 종래의 과세특례자를 간이과세자로 전환한 것이다. 이에 따르면 개정세법에 의하여 2000년 7월 1일부터 직전 1년간의 공급대가가 48,000,000원에 미달하는 사업자는 간이과세제도를 적용받을 수 있는바, 이는 사업자의 매출액에 업종별 평균부가가치율을 곱하여 부가가치액을 산정하고, 이렇게 산정된 부가가치액에 일반과세자에게 적용되는 동일한 세율을 적용하여 세액을 산정한 다음, 다시 이 금액에서 제한된 범위의 매입세액을 다시 차감하여 차감납부세액을 계산하도록 하는 제도이다.

309) *Isabelle Jourard*, Tax systems in european union countries, Economic department working papers, No. 301, ECO/WKP(2001)27, S. 17 ff.

310) 대표적으로 독일은 직전연도 매출액 61,356 Euro이하인 사업자에 대하여 업종별 평균율에 의해 납부세액을 계산하는 반면(매출세액-간주매입세액(매출액×평균율)), 영국은 소매상에 대해 마진율에 의한 매출세액{구입가격×(1+마진율)×17.5/117.5}을 계산하는 구조를 가지고 있다. 한편 프랑스는 재화와 용역의 경우를 나누어 재화는 직전연도 매출액 350만 프랑 이하, 용역은 100만 프랑 이하인 사업자에 대하여 직전연도의 실효세율에 의하여 납부세액을 계산하는 방식을 취한다(매출액×(1-간주매입율)×4%).

그러나 이러한 현행 간이과세제도에 대해서는 먼저 매출액에 곱해지는 업종별 부가가치율 결정의 객관성을 어떻게 보장할 수 있는지가 문제된다. 그 결정 여하에 따라 부가가치세액의 크기는 크게 좌지우지될 수 있기 때문이다. 업종별 평균부가가치율 결정의 객관성을 담보하기 위해서는 적절한 절차규정을 마련하여 현행 부가가치세법 제25조와 제26조를 보완할 수 있도록 하여야 할 것이다.³¹¹⁾ 아울러 과세자료양성화율이 매우 낮은 업종의 경우에는 부과 또는 신고내용상으로는 공급대가기준 48,000,000원을 미달하지만 실질적으로는 이를 초과하는 사업자가 많은 것이 사실이므로 자료양성화율이 낮고 최종소비자를 상대하는 사업자의 경우에는 위 공급대가기준을 업종별로 차등을 두는 방안도 공평과세의 실현을 위하여 검토할 수 있을 것이다.³¹²⁾

그러나 무엇보다도 부가가치세제는 장기적으로 일반과세 위주로 나아가고 간이과세제도는 이를 폐지하는 것이 올바른 방향이라는 점이 중요하다. 1999년 12월에 종래의 과세특례제도를 폐지하고 2000년 이후로 간이과세방식으로 전환한 것은 장차 모든 과세대상자를 일반과세자로 전환하기 위한 중간단계로 볼 수 있다. 현재의 간이과세제도는 갑작스러운 세법의 개정과 그로 인한 소규모사업자들의 조세저항과 혼란을 고려한 것일 뿐이므로, 앞으로는 간이과세제도 폐지하여 부가가치세법 제29조 소정의 소액부징수³¹³⁾에 해당하는 경우를 제외하고는 모든 부가가치세 과세대상자를 일반과세자로 과세하는 것이 조세간소화와 공평과세의 실현 및 적정한 소득과익의 관점에서 타당하다고 판단된다.

IV. 조세절차의 적정성 확보 문제

부가가치세법도 다른 개별세법과 마찬가지로 그 내용상 조세실체법적 내용과 조세절차법적 내용으로 구별해볼 수 있다. 부가가치세제의 개선

311) 최명근, 부가가치세법론, 2001, 458면.

312) 김준석, 附加價值稅制上の 公平課稅와 去來陽性化 方案, 조세법연구 VI, 2000, 337면.

313) 간이과세자의 당해 과세기간에 대한 공급대가가 1,200만원 미만인 경우에는 부가가치세의 납부의무를 면제한다. 참고로 부가가치세법 제29조는 소액부징수라는 표현은 사용하지 있지 않다. 기타 개별세법에서 소액부징수제도를 규정하는 예로는 법인세법 제75조, 소득세법 제86조, 지방세법 제179조 등을 들 수 있다.

과 발전은 따라서 조세실체법적 문제뿐만 아니라 조세절차법적 측면의 개선과 발전이 전제될 때에만 실효적으로 확보될 수 있다. 그러한 점에서 부가가치세에 특유한 조세행정절차의 적정한 집행을 어떻게 담보할 수 있는가의 문제도 부가가치세제의 개선·발전을 위해 매우 중요한 문제로 대두하는 것이다. 물론 현행법상 조세절차는 세무조사절차를 중심으로 일반세법인 국세기본법과 국세징수법을 중심으로 규율되고 있고, 부가가치세법과 같은 개별세법에서도 질문·검사권에 관한 규정 등의 관련규정들을 두고 있어서 이를 통합하여 단일법으로서의 조세절차법을 제정하거나, 현행 국세기본법 체제를 유지하면서 조세절차규정을 대폭 보완하자는 논의가 없는 것은 아니나, 여기서 언급하고자 하는 조세절차는 부가가치세 운용의 성패를 좌우할 수 있는 부가가치세 특유의 조세절차에 국한하는 개념이다. 그러한 내용으로서는³¹⁴⁾ ①사업자등록관리제도의 적정화, ②세금계산서의 발급·비치 및 이에 기초한 장부의 기장·신고와 납부, ③무신고·무납부자에 대한 신속한 가산세 적용과 납부강제 등이 열거되고는 한다. 그러나 무엇보다도 유럽형 부가가치세의 핵심적 특징은 전단계세액공제방식에 있기 때문에, 이를 위하여 가장 중추적 역할을 하는 세금계산서제도의 원활한 운영은 부가가치세제의 성공적 운용을 위한 중요한 전제조건이 된다. 그러나 위에서 살펴본 간이과세자³¹⁵⁾는 세금계산서의 수수를 꺼리는 것이 보통이어서 전체적으로 부가가치세 과표양성화를 저해하고 있다. EU의 대부분의 회원국들은 소규모사업자에 대한 부가가치세 징수절차를 일반과세자와는 달리하는 경우가 많은 것을 제5장의 세제상의 비교검토를 통해 볼 수 있었는데, 소규모사업자에 대한 납세순응비용의 보전의 문제와 부가가치세의 핵심적 제도인 세금계산서제도가 상호 역기능적으로 작용하는 체계는 지양되어야 할 것이다. 경제전체적으로 세금계산서의 원활한 수수문화를 정착시킬 수 있는 조세행정적·제도적 지원이 부가가치세절차의 측면에서도 검토되어야 할 것이다.

314) 이에 대해서는 유시권, 附加價值稅 稅制와 行政의 改善方案, 연구보고서 96-11, 한국조세연구원, 138면 이하 참조.

315) 전체 사업자 중 간이과세자가 차지하는 비중은 약 49%인데 비해, 전체 세수비중은 1%에 그치고 있다.

참고로 최근 호주와 일본이 대규모 기업집단의 법인세과세문제와 관련하여 OECD 20여개 회원국은 물론 EU의 주요국들이 도입하고 있는 연결납세제도를 도입했고, 우리 정부도 연결납세제도를 도입하는 것으로 정책방향을 잡고 구체화작업을 진행시키고 있다고 한다.³¹⁶⁾ 연결납세제도가 도입될 경우 단지 법인세의 문제에만 그치지 아니하고 부가가치세제에도 얼마만큼의 영향을 줄 것으로 기대된다.

예컨대 독일의 경우 법인세법상(법 제14조 내지 제19조) 이른바 ‘기관제도(Organschaft)라는 연결납세제도를 가지고 있는데, 부가가치세의 납세의무자를 규정하는 독일 부가가치세법 제2조제2항에서는 ‘법인이 전체 사실적 관계에 따라 판단할 때 재정적·경제적 및 조직적으로 연결모기업에 포함되어 연결관계에 있는 때에는 당해 법인의 영업적·직업적 활동은 독립하여 행사되지 않은 것으로 한다’는 규정을 두고 있다. 또한 연결관계의 효과는 국내에 영업소를 둔 회사부분들간의 국내적 거래에 제한되며, 만약 연결모기업이 그의 주사무소를 외국에 둔 경우에는 국내에서 경제적으로 가장 우월적 지위에 있는 회사를 부가가치세법상의 사업자로 본다.

연결납세제도라는 조세절차를 도입할 때에는 소득과세뿐 아니라 이러한 간접세부분을 포함한 전체 우리 나라의 조세체계와의 조화문제도 함께 검토되어야 할 것이다.

V. 세계화시대·디지털시대에 걸맞는 부가가치세제의 확립

제4장과 제5장의 EU부가가치세제의 검토에서는 상세한 설명을 할 수 없었지만, 최근 EU조세정책의 중요부분을 차지하고 있는 부분은 바로 전자상거래 등 On-line거래에 대한 부가가치세과세의 문제이다. EU에서도 자본과 재정급부의 자유로운 거래는 정보기술분야의 눈부신 발전과 더불어 EU경제의 경쟁력에 영향을 미쳤고, 이는 회원국 차원의 조세정

316) 주영섭, 한국세법연구회 사단법인창립기념 2002년도 학술대회, 기업집단의 과세 문제, 발표집 및 토론자료 참고.

책의 수립과 집행을 어렵게 하고 있다. 각 회원국은 더 이상 과거와 같이 회원국간의 양자협정을 통하여 조세정책을 상호 응집시킬 수 없다. 이제는 오로지 공동체 차원에서 조정되고 조화된 조세정책만이 그 실효성을 담보할 수 있게 되었다. 한편으로 자유로운 자본의 거래가 보장되어야 하지만, 다른 한편 이러한 자유가 조세회피를 위하여 남용되어서도 아니된다. 전자적 거래수단의 발달은 기존의 조세체계에 대한 중대한 도전의 기회가 아닐 수 없다. 한편으로는 가능한 모든 경쟁왜곡을 회피하여야 하기 때문에 On-line거래에 대해서도 전통적인 Off-line거래에서와 마찬가지로의 조세규정들이 적용되어야 하지만, 다른 한편 인터넷거래의 발전이 조세규정들에 의해 저지되어서는 아니된다.³¹⁷⁾ 이러한 문제들은 현재 WTO나 OECD와 같은 국제기구를 중심으로 활발히 논의되고 있다. EU위원회의 한 자료³¹⁸⁾를 통해 전자적 거래에 대한 조세상의 취급과 관련하여 확립된 원칙에 따르면, 첫째, 조세중립성이 견지될 것, 즉 On-line거래가 기존의 Off-line거래에 대하여 조세상 차별되지 말아야 할 것, 둘째, 소비지국의 규정에 따라 부가가치세를 적용할 것, 셋째, 전자적 거래는 용역으로서 과세할 것 등으로 요약할 수 있다. EU위원회는 회원국들 및 경제주체들과 함께 지속적으로 이 문제에 대하여 검토하고 있으며, 합목적적인 해결을 위해 노력하고 있다. 경우에 따라서는 관련 법규정의 개정도 필요할 것이다.³¹⁹⁾ 그 대표적인 예로 EU는 2002년 5월 7일 지침 2002/38/EG를 통하여 제6차 지침(77/388EWG) 제93조를 수정하였는바, 라디오나 텔레비전 방송서비스와 일정한 전자적으로 공급되는 서비스에 대하여 부가가치세를 부과하게 되었다. 이를 통해 대표적으로 인터넷을 통해 다운로드 받는데 대해 부가가치세가 부과되게 되었는데,³²⁰⁾ 그간 EU는 역내 상품과 용역거래에 대하여 부가가치세를

317) Europäische Kommission, Steuerpolitik in der Europäischen Union, 2000, S. 34.

318) COM(1998)374.

319) Europäische Kommission, Steuerpolitik in der Europäischen Union, 2000, S. 35.

320) 내년 7월부터 발효된다고 한다.

부과하였는데 반해 미국의 인터넷기업들은 On-line 다운로드시 과세되지 않음으로써 EU기업들에 비해 유리한 고지를 점령해 온 것이 사실이며, 위 지침이 발효됨으로써 이러한 불균형이 시정될 것을 기대하고 있다. 이는 바로 부가가치세의 핵심원리인 경쟁중립성의 원칙을 반영한 결과로 볼 수 있다.³²¹⁾

우리 나라의 부가가치세제도 이러한 인터넷과 전자거래의 발전에 따른 세계적 추세와 움직임에 둔감한 채로 남아있을 수는 없다. OECD가 최근 조사·발표한 바에 따르면 인구 100명당 인터넷 가입자 수(2000년 1월 기준)의 국가별 순위에서 한국은 스웨덴, 덴마크, 캐나다, 미국, 네덜란드, 아일랜드, 노르웨이 등 상위권 국가들을 제치고 1위에 랭크되었다.³²²⁾ 이제 디지털 경제에서는 정보와 지식이 가치창출을 통해 새로운 경쟁우위의 원천이 되고, 디지털 기술과 인터넷의 확산으로 전개되는 새로운 경제 패러다임에 적응해야 하는 과제를 던져주고 있다.³²³⁾ 바로 이러한 점에서 적극적으로 우리 부가가치세제는 국제기준에 맞도록 전자상거래에 대한 공급시기·공급장소·거래징수 등의 관련규정을 보완해나가는 노력을 경주하여야 한다. 참고로 최근 2002년 7월 1일부터는 우리나라에도 전자상거래의 활성화를 지원하기 위하여 개인자영업자가 제품 등을 판매하고 전자화폐로 결제받는 경우에 그 매출액의 2%를 납부할 부가가치세에서 경감하도록 하는 제도가 시행되고 있으며, 2002년도 정기국회제출 세법개정안에서도 정부가 디지털시대·세계화시대에 알맞은 부가가치세제의 정립을 위하여 국제기준에 맞는 전자상거래관련 부가가치세제의 개편할 것을 천명한 것은 매우 반가운 일이라 하겠다.

321) EU위원회는 이러한 인터넷 다운로드 과세가 B2B거래에는 예외를 인정하기 때문에 EU 역외 인터넷업체 다운로드 서비스의 10%가 채 못되는 부분만 과세대상이 될 뿐이라고 설명한다. 그러나 EU는 나아가 On-line을 이용한 음악의 다운로드를 포함해 페이퍼뷰(PPV) 등에 대해서도 과세할 것을 검토하고 있다고 한다. 미국은 이에 대해서 역외 기업에 대한 차별조치라고 하면서 세계적 합의가 도출될 때까지 과세를 유보해줄 것을 EU측에 요청했다.

322) 한국전산원, 2002 한국인터넷백서, 41면.

323) 한국전산원, 2002 국가정보화백서, 161면; 정보통신부, 2002년도 전기통신에 관한 연차보고서, 2002. 9, 211면.

제3절 결 어

이상 EU의 부가가치세제에 비추어 우리 나라의 부가가치세제의 문제점과 그 개선방향에 대하여 몇 가지 한정된 사항을 살펴보았다. 이외에도 그 동안 우리 나라의 부가가치세에 대하여 지적되어 온 사항으로는 세금계산서의 문제점, 부가가치세 행정의 문제점 등 많은 문제들이 있다. 그러나 이에 대해서는 선행연구³²⁴⁾에서 심도 있게 다루고 있기 때문에 이 연구보고서에서는 생략하고, 이 연구보고서에서는 EU의 제6차 지침과 각 회원국의 실정 부가가치세제에서 얻을 수 있었던 시사점을 중심으로 문제점과 개선책을 검토하여 보았다.

이제 25세의 청년으로 성장한 우리 부가가치세법은 그 사이 많은 변화를 겪어 온 것이 사실이다. 특히 전문직 서비스가 과세범위에 포함되고, 간이과세제도의 도입은 일반과세자의 비중이 증가하는 계기가 되기도 하였다. 그러나 우리 나라의 부가가치세제에 대한 OECD의 평가에 따르면³²⁵⁾ 우리 나라는 여전히 특례과세제도를 적용받는 소규모사업자의 비중이 다른 OECD국가들과 비교해 높고, 수출상품과 농산물 등 영세율의 적용범위가 넓어 부가가치세의 과세기반이 현저히 좁다고 평가되고 있다. 이는 곧 부가가치세의 핵심원리인 경제주체간의 경쟁중립성을 해하는 결과를 초래하고 있다고 한다. 이제 우리 나라의 부가가치세법이 청년의 모습을 벗어 던지고 장년을 향하여 더더욱 성장하기 위해서는 이러한 난제들을 하나하나 제거하는 노력들이 계속적으로 경주되어야 하리라고 본다.

이러한 관점에서 정부가 『2002년 정기국회 제출 세법개정안』³²⁶⁾을 통하여 그간 각종 정책목적에 위해 설치된 영세율·면세 등의 특례규정

324) 대표적으로 류시권, 附加價値稅 稅制와 行政의 改善方案, 연구보고서 96-11, 한국조세연구원; 최광/이우택, 附加價値稅의 政策課題와 改善方向, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 연구보고서 제4집(1988. 3).

325) 현진권, 우리나라의 조세정책에 대한 OECD의 평가, in: OECD국가의 최근 조세개혁 논의 동향, 2002. 1, 한국조세연구원, 89면.

326) 2002년 정기국회 제출 세법개정(안), 2002. 8, 63면 참조.

으로 거래질서·가격체계의 왜곡과 세제의 복잡성을 가져왔음을 인정하고, 영세율·면세범위의 축소를 통한 과세형평강화와 세제단순화, 조세법률주의의 충실화 등 합리적인 보완대책을 마련하고 있는 모습은 매우 반가운 일이라 아니할 수 없다. 여기에 그치지 않고 부가가치세와 관련한 계속적인 변화와 개선이 검토되고 마련될 것을 기대해본다. 아울러 1977년 시행 이래 우리 부가가치세법은 부분개정만을 계속해왔지만 정부는 올해 말까지 그간 제기되어 온 주요 개편방향에 따라 과거에 비해 전면적이라 볼만한 법개정안을 준비하고, 2003년 상반기 공청회 등을 거쳐 정기국회에 제출한다는 추진계획을 가지고 있는 것으로 보인다.

이러한 시기에 아무쪼록 이 연구보고서가 유럽연합의 부가가치세법에 대한 국내의 관심과 이해를 더욱 불러일으키고, 우리 부가가치세법제의 발전에 조금이나마 기여할 수 있는 작은 계기가 될 것을 기원해 본다.

[참고 문헌]

- 국세청, 국세통계연보, 2001.
- 류지태/김연태/김중권, 세법, 법문사, 1998.
- 류지태, 행정법신론, 제6판, 신영사, 2002.
- 최명근, 부가가치세법론, 조세통람사, 2001.
- 이태로/안경봉, 조세법강의, 박영사, 2001.
- 임승순, 조세법, 박영사, 2001.
- 국세청, 공평과세 실현을 위한 종합대책-제8차 국세행정개혁 및 평가위원회 회의자료-, 2001. 3.
- 김유찬, 우리 나라의 부가가치세 면세범위 설정의 문제점과 개편방향, 정책보고서 95-03, 한국조세연구원, 1995. 6.
- 김유찬, VAT의 면세 및 영세율 적용범위에 대한 평가와 조정의 기본방향, 한국조세연구원, 1998. 12.
- 김유찬, 부가가치세 면세범위 조정방안, 재정포럼, 1998년 5월호, 한국조세연구원, 6면 이하.
- 김유찬, 한국과 독일의 최근 세제개편에 대한 평가, OECD 연구시리즈 01-03, 대외경제정책연구원, 2001. 12.
- 김준석, 부가가치세제상의 공평과세와 거래양성화 방안, 조세법연구, 2000, 332면 이하.
- 박종수, 부가가치세법상 사업자의 개념, 토지공법연구, 제12집, 2001. 5., 565면 이하.
- 박종수, 공법인 과세에 관한 현행법제의 개선방안 연구, 연구보고 2001-06, 한국법제연구원, 2001. 11.

[참고 문 헌]

- 손원익, 주요국의 기업과세제도, 한국조세연구원, 1999. 12.
- 송동섭, 부가가치세법령의 변천사에 관한 연구, 경영사학, 제15집 제2호, 한국경영사학회, 2000. 6. 30., 177면 이하.
- 유시권, 부가가치세 세제와 행정의 개선방안, 연구보고서 96-11, 한국조세연구원, 1996. 12.
- 이성봉, EU의 기업과세와 한국기업의 직접투자전략, 자료논문 97-05, 대외경제정책연구원, 1997. 12. 30.
- 이태로, 현행 부가가치세법의 비교법적 관견, 조세법연구, 1998, 7면 이하.
- 재정경제부, 조세개요, 2002. 5.
- 재정경제부, 2002년 정기국회 제출 세법개정(안), 2002. 8.
- 자영자소득과약위원회, 자영자소득과약을 위한 정책건의안 - 자영자소득과약위원회 보고회의 제1차보고 자료-, 1999. 8. 2.
- 정재호, 우리나라와 OECD국가의 부가가치세제 비교, 재정포럼, 2002년 9월호, 6면 이하.
- 최 광/이우택, 부가가치세의 정책과제와 개선방안, 연구보고서 제4집, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 1988. 3.
- 최명근, 부가가치세법론, 2001.
- 한상국, 2002년도 세제개편안의 주요내용과 평가, 재정포럼, 2002년 9월호, 66면.
- 한국조세연구원, OECD국가의 최근 조세개혁 논의 동향, 2002. 1.
- 한국조세연구원, 주요국의 조세제도, 1996. 11.
- 현진권, 부가가치세 과세특례제도 과연 필요한가?, 재정포럼, 1998년 4월호, 한국조세연구원, 6면 이하.

- Birk*, Steuerrecht, 3. Aufl., 2000, Rdnr. 1260 f.
- Birk (Hrsg.)*, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995.
- Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 3. Aufl., 2002.
- Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2001.
- Birkenfeld*, Umsatzbesteuerung in Österreich, der Schweiz und in Deutschland, 1996.
- BMF, Unsere Steuern von A-Z, Ausgabe 1998.
- Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 6. Aufl., 2000.
- Dann*, Die Beeinflussung des deutschen Umsatzsteuerrechts durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH), in: Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Festschrift für Hans Flick, 1997, S. 401 f.
- Europäische Kommission, Inventar der Steuern, 17. Aufl., 2000.
- European Commission, Tax policy in the European Union, 2000.
- Flockermann*, 30 Jahre Mehrwertsteuer, in: Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Festschrift für Hans Flick, 1997, S. 417 f.
- Groels*, Umsatzsteuer, 2001.
- Herzig (Hrsg.)*, Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Staaten, 1994.

[참고 문 헌]

- Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997.
- J. Lang*, Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung, in: Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Festschrift für Hans Flick, 1997, S. 873 f.
- Lehner (Hrsg.)*, Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG, Bd. 19, 1996.
- Lippross*, Umsatzsteuer, 20. Aufl., 2000.
- Lohse*, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 1999.
- Lohse/Peltner*, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, 2. Aufl., 1999.
- OECD, Consumption Tax Trends, 2001.
- Oppermann*, Europarecht, 2. Aufl., 1999.
- Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 7. Aufl., 2001.
- Rose*, Umsatzsteuer, 14. Aufl., 2000.
- Sender/Weilbach/Weilbach*, Praktiker-Handbuch zur EU-Umsatzsteuer, 1998.
- Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989.
- Streinz*, Europarecht, 4. Aufl., 1999.
- Takacs*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1998.
- Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002.
- H. Zitzelsberger*, Zukunftsperspektiven für die Mehrwertsteuer, in: Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Festschrift für Hans Flick, 1997, S. 137 f.