

附加價值稅 稅制와 行政의 改善方案

序 言

1997년 7월이면 附加價值稅가 도입된 지 어느덧 20년이 된다. 附加價值稅는 도입 이래 國稅와 地方稅의 모든 稅目中 稅收面에서 가장 생산적인 세목이 되었다. 附加價值稅는 1995年度 徵收實績으로 볼 때 內國稅의 약 35%, 國稅의 약 30%를 차지하고 있다.

附加價值稅는 이른바 一般消費稅의 일종으로 최근 30여년간에 가장 빠른 속도로 各國에 전파되고 있는 세목이다. 附加價值稅가 급속도로 各國의 중심적인 간접세로 전파된 이유는 EU의 전신인 EEC가 域內的 間接稅를 統合하기 위하여 附加價值稅를 채택한 데 있다. EEC 諸國을 위시한 많은 국가에서 附加價值稅를 시행하게 된 동기는 累積的 賣出稅 등의 기존 間接稅에 대한 不滿과 輸出에 대한 間接稅 免稅를 정확히 할 수 있고 비교적 낮은 稅率로 많은 稅收을 確保할 수 있다는 점에 있었다. 우리나라도 1977년 附加價值稅 施行 當時, 附加價值稅 導入 理由로 첫째, 間接稅體系의 簡素化 둘째, 根據課稅의 구현 셋째, 輸出 投資의 촉진 넷째, 間接稅의 中立性 유지 그리고 다섯째, 脫稅의 防止 등을 들고 있다.

一般消費稅의 일종인 附加價值稅의 장점은 광범위한 과세대상을 단일세율로 과세함으로써 과세의 중립성을 유지하여 세금으로 인한 超過負擔을 最小化하는 데 있다. 또한 일반소비세는 거의 모든 재화와 서비스를 과세대상으로 하고 있기 때문에 비교적 낮은 세율로도 많은 세수를 징수할 수 있다는 장점이 있다. 그러나 우리나라의 현행 附加價值稅가 一般消費稅로서의 기능을 수행하기에는 여러 가지 제도와 行政上의 問題點을 안고 있는 것으로 지적되고 있다.

現行 附加價值稅制度和 行政의 問題點으로는 一般消費稅의 諸原則에 充實한 稅制를 시행하고 있는 EU 會員國을 비롯한 OECD 諸國의 附加價值稅와 比較하여 다음과 같은 점을 지적할 수 있다. 廣範圍한 免稅範圍와 零稅率 적용의 一貫性 缺如, 小企業에 대한 例外措置인 課稅特例制度의 存續 및 擴大 實施와 簡易課稅制度의 신설, 다른 나라에서는 시행하고 있지 않은 稅金計算書 合計表의 政府提出制度, 義務違反者를 신속하게 査출하여 處罰하는 조사행정과 加算稅制度의 未備를 들 수 있다.

本 報告書는 現行 附加價值稅制度和 行政의 問題點을 理論的인 面과 外國의 行政事例와 比較하여 把握하고 이를 시정하기 위한 다섯 가지 改善方案을 제시하고 있다. 첫째, 零稅率의 適用 및 免稅範圍의 絕對的인 最小化 둘째, 課稅特例制度 또는 簡易課稅制度의 廢止 셋째, 稅金計算書 書式에 대한 規制 緩和와 稅金計算書 合計表 提出制度의 廢止 넷째, 登錄·申告書式의 簡素化와 郵便·電算申告 制度의 擴充 그리고 마지막으로 納稅者 支援의 增大와 不順應者의 根絶을 위한 效率的인 加算稅 適用 및 附加價值稅 調査管理의 擴充을 들고 있다.

本 報告書는 本 研究院의 柳時權 博士가 執筆하였다. 筆者는 本 報告書에 대한 여러 가지 유익한 의견을 제시해 준 세 명의 평가자에게 感謝하고 있으며 원고교정 및 정리에 수고한 李恩貞, 康嫄婷 研究員과 崔祉香 研究助員에게도 謝意를 표하고 있다.

끝으로 本 報告書의 內容은 著者 個人的 意見이며 本 研究院의 공식적 見解와는 무관함을 밝혀둔다

1996年 12月

韓國租稅研究院

院長 崔 洸

目 次

序 言	3
I. 序 論	9
1. 附加價值稅의 概念	9
2. 附加價值稅(VAT) 導入의 背景	10
3. 導入의 目的	10
4. 附加價值稅 構造	13
II. 韓國의 附加價值稅 稅制와 行政의 問題點	32
1. 廣範圍한 免稅範圍와 零稅率適用의 一貫性 缺如	32
2. 附加價值稅 課稅特例制度의 問題點	46
3. 附加價值稅 簡易課稅制度의 導入	53
4. 稅金計算書制度의 問題點	54
5. 稅制發展審議委員會가 指摘한 附加價值稅制의 懸案問題 ...	65
III. OECD 諸國의 一般消費稅	68
1. 一般消費稅의 增加	68
2. 一般消費稅의 選擇	71
3. 附加價值稅 稅率의 選擇	76
4. 附加價值稅 베이스	79
5. 附加價值稅制下에서의 小企業 課稅	82
6. 附加價值稅 登錄의 免除	83
7. 附加價值稅 行政上 義務의 緩和	86

8. 加算稅와 調査行政	91
IV. 效果的인 附加價値稅 行政을 위한 指針	96
1. 背景	96
2. 納稅者 登錄과 納稅者의 確認	98
3. 稅金計算書와 帳簿에 관한 要件	103
4. 附加價値稅의 申告	111
5. 徵收	114
6. 電算資料處理	119
7. 加算稅	122
8. 附加價値稅의 調査	123
V. 우리나라의 附加價値稅 行政의 節次	138
1. 稅籍管理業務	140
2. 申告管理	144
3. 稅金計算書合計表의 蒐集 및 提出	154
4. 調査管理	162
VI. 改善方案	166
1. 零稅率 適用 및 免稅範圍의 絶對的 最小化	166
2. 課稅特例制度 또는 簡易課稅制度의 廢止	168
3. 稅金計算書 書式에 대한 規制緩和와 稅金計算書 合計表提出制度의 廢止	171
4. 登錄·申告書式의 簡素化와 郵便·電算申告書의 擴充	172
5. 納稅者支援의 增大와 不順應者의 根絶을 위한 效率的인 加算稅 適用 및 調査管理	179
VII. 要約 및 結論	188

表 目 次

〈表 I - 1〉 所得稅 및 附加價値稅의 比重	28
〈表 II - 1〉 OECD 國家의 VAT 標準免稅 以外의 免稅	35
〈表 II - 2〉 免稅對象 分類	38
〈表 II - 3〉 OECD의 零稅率을 包含한 稅率의 適用範圍 ...	40
〈表 II - 4〉 課稅特例者 推移	47
〈表 II - 5〉 業種別 附加價値率	50
〈表 II - 6〉 附加價値率의 差異에 따른 一般事業者와 課稅特例者의 稅負擔의 不平衡	51
〈表 II - 7〉 附加價値稅 事業者 現況	55
〈表 III - 1〉 一般消費稅收의 對GDP 比率	69
〈表 III - 2〉 一般消費稅收의 對總租稅收入 比率	70
〈表 III - 3〉 附加價値稅 導入 以前의 OECD 諸國의 一般消費稅(1967年 1月 1日)	72
〈表 III - 4〉 一般消費稅 現況	73
〈表 III - 5〉 OECD 諸國의 附加價値稅率 現況	78
〈表 III - 6〉 附加價値稅 導入 後 標準稅率의 變化	80
〈表 III - 7〉 登錄免除 基準	84
〈表 III - 8〉 小企業에 대한 稅額輕減	87
〈表 III - 9〉 小規模事業者에 대한 申告期間	88
〈表 III - 10〉 支給基準 會計	90
〈表 III - 11〉 純納稅額의 簡易計算	92
〈表 III - 12〉 附加價値稅 滯納에 대한 加算稅(罰科金)	93
〈表 III - 13〉 附加價値稅 行政과 所得稅 行政과 連繫	95
〈表 IV - 1〉 유럽 特定國 附加價値稅 徵收의 集中現況 (1986年)	132

<表 V-1> 申告書 作成方法別 申告現況(1994年 2期)	147
<表 V-2> 税金計算書 授受実績 推移	155
<表 V-3> 電算出力資料	161
<表 VI-1> 附加價值稅法上의 加算稅制度	182
<表 VI-2> 附加價值稅 更正実績 推移	186

圖 目 次

[圖 II-1] 別紙 第11號 書式	62
[圖 II-2] 別紙 第33號 書式	63
[圖 II-3] 別紙 第36號 書式	64
[圖 IV-1] 附加價值稅 税金計算書, 會計帳簿 및 申告書의 相互關係	104
[圖 IV-2] 買入帳 記帳의 例	108
[圖 IV-3] 賣出帳 記帳의 例	110
[圖 IV-4] 月別 税金申告書의 例	112
[圖 VI-1] 뉴질랜드의 附加價值稅 申告書	174
[圖 VI-2] 韓國의 附加價值稅 申告書	175
[圖 VI-3] 뉴질랜드의 附加價值稅 登錄申請書	176
[圖 VI-4] 韓國의 事業者登錄申請書	178

I. 序 論

1. 附加價値稅의 概念

부가가치세는 간접세의 한 종류인 일반소비세로서 모든 재화와 용역에 과세하는 것을 원칙으로 하고 있으며 납세자가 부가가치세를 구매자에게 전가하는 것을 예정하고 있는 세제이다. 일반적으로 소득세, 물품세 등의 세금 명칭은 과세표준이 되는 소득 또는 물품에 대한 세금인 데 대하여 부가가치세는 부가가치 자체가 과세표준이 되기는 하지만 그 자체에 대한 세금이 아니라 부가가치에 비례하여 구매자에게 전가할 수 있는 점이 특징이다. 따라서 부가가치세를 처음 도입할 때에는 그 명칭 자체에서 이해하기 어려운 점이 있었다. 뉴질랜드는 1986년에 이른바 EC형 부가가치세를 도입하면서 그 명칭을 부가가치세라고 하지 않고 「재화·서비스세(Goods and Services Tax : GST)」라고 명명하였다. 이와 같이 부가가치세는 재화와 서비스의 공급(판매)시에 과세하는 소비세이다¹⁾.

부가가치세 설명서에서 부가가치세의 개념을 “부가가치세는 부가가치를 과세표준으로 하여 기업에 과세하는 세금이며, 부가가치는 일정기간 내에 생산에 의하여 새로 부과하는 가치부분을 말한다”라고 정의하고 있으나 이는 부가가치를 창출하는 납세자가 자기의 부가가치에 대하여 납세하는 것만을 서술한 것으로 전가 여부가 명확히 나타나 있지 않다.

1) 부가가치세의 개념은 崔明根, 『附加價値稅法論』, pp. 3~5 참조.

2. 附加價值稅(VAT) 導入의 背景

우리나라는 부가가치세를 1977년 7월 1일부터 시행함으로써 EC형 附加價值稅를 시행한 最初의 아세아 국가가 되었고 세계에서는 23번째였다. 附加價值稅制의 도입은 政府樹立 이후의 稅制史에서 가장 중요한 개혁이었으며 영업세를 중심으로 복잡했던 간접세체계를 간소화하고 현대화하기 위한 획기적 조치였다. 부가가치세의 도입은 舊間接稅였던 營業稅, 入場稅, 通行稅, 電氣가스稅, 遊興飲食稅 등의 8個 세목을 부가가치세로 통합하여 稅制와 稅政을 간소화하고 間接稅의 完全還給에 의한 輸出 및 投資의 촉진·累積效果의 배제에 의한 物價의 누적적 상승요인을 제거하고 企業 系列化의 촉진을 기하며 稅金計算書 授受에 의한 根據課稅를 구현하는 데 목적이 있었다.

3. 導入의 目的

가. 間接稅制의 簡素化

附加價值稅 도입 직전의 간접세체계는 국세인 營業稅, 物品稅, 酒稅, 織物類稅, 石油類稅, 電氣가스稅, 通行稅, 入場稅, 電話稅, 印紙稅 등 10개 세목이 있었으며, 지방세로는 馬券稅와 遊興飲食稅 등 2개 세목이 산재하여 있는 복잡한 형태를 이루고 있었다. 이는 申告納付와 稅務調査의 重複으로 세무행정도 자연히 복잡하고 어렵게 하여 납세자에게 불필요한 부담을 안겨주게 되었다. 이와 같이 복잡했던 간접세체계를 영업세, 물품세 등 8個 稅目을 附加價值稅와 特別消費稅 2個 稅目으로 간소화하였다.

나. 根據課稅의 구현

營業稅制度下에서는 정부의 認定課稅로 인한 納稅者와 마찰이 심

했으며 때로는 租稅抵抗을 유발하는 일도 있어 정치적으로 논란이 많았었다. 그래서 인정과세의 폐단을 시정하고 根據課稅의 정착을 위한 記帳制度, 販賣 및 支給報告書 제출, 去來에 대한 源泉徵收制度 등이 있었으나 인정과세를 축소하지는 못했다. 附加價值稅制는 세금계산서의 수수에 의한 相互對查機能이 있어 脫稅를 보다 어렵게 하므로 근거과세를 할 수 있는 기반을 조성하게 되었다.

다. 輸出 및 投資의 促進

營業稅와 物品稅制에서도 輸出品에 대하여 免稅하는 제도가 있었으나 절차면에서 수출상품의 直接 原資材에 대한 물품세 등의 면세는 申請, 承認 및 事後管理 등 복잡한 절차에 의하여 비로소 가능해졌으며, 대부분의 물품세가 製造段階에서 과세되었으므로 원자재를 2次 都賣商으로부터 매입하였을 때는 生産者가 부담한 물품세는 면제받을 수 없었다. 또한 附資材에 대한 간접세는 면제되지 않고 있었다. 따라서 수출품에 대한 間接稅의 完全免稅가 불가능하였으므로 수출품의 國際競爭力이 저하되었다.

물품세의 과세대상이 아닌 물품은 多段階 營業稅의 과세구조로 말미암아 累積效果로 인한 價格上昇分이 내포되어 있어 세수증대를 위한 영업세의 세율을 인상할 때에는 누적효과로 인한 價格上昇을 경시할 수 없는 단계에 이를 것으로 예견되었다.

투자재에 대한 간접세 과세는 機械類에 대하여는 저율(0.5%)이기는 하나 영업세가 과세되었으며 그 밖의 투자재로서 建築資材에는 영업세 이외에 물품세가 저율과세되고 있었다. 예컨대 합판 10~20%, 판유리 10%, 시멘트 5% 등이다. 이러한 것들이 特別消費稅 性格인 물품세의 과세대상이 되는 것은 당시에 재정형편상 세입을 목적으로 한 것으로 投資費의 상승을 초래하고 있었다. 이러한 투자재에 대한 과세도 附加價值稅의 도입과 더불어 免稅할 수 있어 投資를 促進하는 효과를 갖게 되었다.

라. 間接稅의 中立性 維持

營業稅는 모든 거래단계에 걸쳐 그 賣出額에 대하여 0.5~3.5% 세율로 과세되었는데 거래단계를 生産, 都賣, 小賣 등의 3단계로 가 정할 때 약 5%의 세부담이 있게 되었다. 따라서 大企業은 기업의 垂直的 統合을 통하여 세부담을 줄일 수 있는 이점을 갖게 되고 전 문화된 중소기업일수록 경쟁조건이 불리한 경우가 많게 되었다. 이 러한 영업세의 累積效果를 附加價值稅를 도입하여 없앴으로써 間接 稅의 中立性을 확보하게 되었다.

마. 脫稅의 防止

附加價值稅制下에서는 稅金計算書에 의하여 賣出額에 대한 稅額 에서 매입시의 세금을 控除하는 제도이므로 공제를 받기 위하여는 세금계산서가 꼭 필요하게 되어 있다. 그러므로 상품의 매입자는 공제를 받기 위하여 세금계산서를 비치하게 된다. 이러한 기능에 따라 매출자와 매입자의 申告內容을 相互對查하게 되어 있다. 세금 계산서는 根據課稅의 증표가 된다. 영업세제하에서는 小賣業段階 등에서 세원의 일실을 방지하기 위하여 製造業, 都賣業, 官公署, 公 共機關 등에 輸入品에 대한 거래시 세금을 원천적으로 징수하는 去 來源泉徵收制度라는 것이 있었으나 附加價值稅制에서와 같이 상호 대사할 수 있는 제도적 장치는 없었다.

附加價值稅 도입 당시 정부의 提案說明에는 열거되지 않았으나 부가가치세 도입의 가장 큰 이유 중의 하나는 稅收增大에 있었다. 이는 第4次 經濟開發5個年計劃 중에 조세부담률을 높여 증대하는 재정수요를 충족시키는 것이 매우 중요한 과제로 대두되었기 때문 이다. 舊間接稅 體系下에서는 세수증대에 한계가 있었으므로 稅制 近代化 作業의 일환으로 附加價值稅를 도입하고 제도가 정착된 후 에 稅率의 引上으로 조세부담을 높일 가능성을 갖게 한 것이다.

4. 附加價值稅 構造

가. 附加價值稅 理論

附加價值稅의 沿革은 1차대전 직후의 獨逸의 지멘스(W. Von Siemens)까지 거슬러 올라가나 EC型 附加價值稅의 기초는 1954년 프랑스 附加價值稅(Taxe sur la Valeur Ajoutee)에서 그 기원을 찾을 수 있다. 프랑스의 이 세제는 그 후 EEC가 부가가치세를 공통의 一般消費稅로 채택하는 데 많은 영향을 미쳤다. 부가가치세가 유럽 제국에 널리 도입되고 세계적으로 확산된 것은 1967년 EC이사회가 회원국 공통의 일반소비세로서 부가가치세를 도입하도록 결정하고 부가가치세 지령(Directives)을 시달하면서부터였다.

당시 EC會員國의 消費稅制는 4가지 유형으로 되어 있었다. 附加價值稅方式(프랑스), 多段階去來稅方式(西獨, 네덜란드, 룩셈부르크), 多段階課稅方式(英國), 그리고 多段階課稅方式과 多段階去來稅方式의 混合方式(이탈리아, 벨기에)이 그것이다. 이와 같이 EC회원국이 서로 다른 간접세제를 시행하고 있다는 점이 EC共同市場을 형성하는 데 있어서 커다란 장애가 되었는데 특히 다단계거래세방식은 상호간의 경쟁조건을 왜곡시킨다는 점이 중요한 문제점으로 제기되었다. 그 이유는 多段階累積課稅方式下에서는 전 단계에서 과세된 세금이 포함된 販賣金額을 그 후의 단계에서 다시 課稅標準으로 하여 과세하게 되므로 상품을 수출할 때 GATT規程에 의한 輸出物品에 포함된 間接稅를 정확하게 파악하여 환급하기 어렵기 때문이다. 따라서 다단계누적과세방식을 채택하고 있던 국가에서는 個算還給制度를 채택하고 있었는데 과대환급인 경우에는 수출보조금적 성격을 갖게 되고 반면에 과소환급인 경우에는 자국상품이 상대적으로 불리한 입장에 처하게 되었다. 따라서 회원국의 상품에 포함된 간접세를 정확하게 환급하도록 하기 위하여 EC공통소비세

로서 부가가치세를 도입하도록 결정하게 되었다.

EC위원회 산하의 財政租稅委員會(the Fiscal and Financial Committee; Neumark 위원회)는 1962년 공동시장 형성에 저해되는 會員國의 조세제도를 연구·보고하면서 累積的 賣出稅가 지니고 있는 企業의 垂直的 統合促進效果와 國境稅調整의 어려움을 결함으로 지적하고 누적적 매출세를 폐지하는 대신 附加價值稅를 채택하는 것을 건의하였다.

附加價值稅는 한 기업이 다른 기업으로부터 매입한 財貨나 用役에 참가하는 附加價值에 대하여 과세하는 것이지만 EC型 附加價值稅는 납세의무자인 企業의 부가가치세를 直接計算하여 여기에 세율을 곱하여 납세액을 계산하는 것이 아니라 매출액의 세율을 곱하여 계산한 매출세에서 買入時에 상대방에게 낸 附加價值稅額을 控除하는 형식의 전단계 세 控除制度에 의하여 납부할 세액을 계산하는 형식을 취하고 있다. 이 점이 附加價值稅를 이해하는 데 어려움을 주고 있는 것이다.

附加價值稅는 投資材를 어떻게 다루느냐에 따라서 國民總生產型(GNP Type), 所得型(Income Type), 消費型(Consumption Type)으로 대별할 수 있다. 국민총생산형은 투자재도 과세대상으로 포함시키는 형태를 말하고 소득형은 투자재에 대한 감가상각분을 제외한 나머지를 과세표준으로 하는 것이며 소비형은 투자재를 과세대상에서 제외하는 것이다.

附加價值稅의 課稅方法을 이해하기 위하여 먼저 부가가치세이론에서 자주 사용하는 용어(terminologies)의 의미를 설명할 필요가 있다. 直接法(direct method)과 間接法(indirect method)은 우리가 부가가치세의 납부세액을 계산하기 위하여 부가가치를 직접 계산하느냐 그렇지 않으면 간접적으로 계산하느냐에 따른 분류이다. 加算法(addition method)과 控除法(subtraction method)은 용어 자체가 설명하듯이 하나는 부가가치의 요소인 임금, 이자, 이윤 등을 덧셈

에 의하여 부가가치를 계산하는 것을 말하고 공제법은 매출에서 매입을 뺀으로써 부가가치를 계산하는 것을 말한다.

따라서 부가가치세의 계산방법은 위에 네 가지 방법을 어떻게 결합하느냐에 따라서 加算直接法(additive-direct method), 加算間接法(additive-indirect method), 控除直接法(subtractive-direct method), 控除間接法(subtractive-indirect method)의 네 종류로 분류할 수 있다. 부가가치세를 VAT, 세율을 T, 임금을 W, 이윤을 P, 매출을 O, 매입을 I라 하고 위의 네 가지 방법을 식으로 표시하면 다음과 같다.

(1) $VAT = T(W + P)$: 가산직접법 또는 계정방법(account method)

(2) $VAT = T(W) + T(P)$: 가산간접법

(3) $VAT = T(O - I)$: 공제직접법

(4) $VAT = T(O) - T(I)$: 공제간접법 또는 세액공제법(tax credit method) 또는 세금계산서방법(invoice method)

그러나 일반적으로 附加價值稅 課稅方法을 논의할 때에는 위의 분류 중에서 직접법인가 간접법인가는 표시하지 아니하고 (1)의 가산직접법을 가산법으로, (3)의 공제직접법을 공제법으로, (4)의 공제간접법을 (전단계)세액공제법 또는 세금계산서법이라고 부른다.

이론적으로는 전술한 바와 같이 부가가치세를 國民總生產型, 所得型, 消費型으로 분류하고 그 납세액을 계산하는 방법도 네 가지로 분류할 수 있으나, 실정법상 사용되고 있는 부가가치세 형태는 消費型에 국한되어 있고 계산방법은 대부분의 국가가 EC의 예를 따라서 稅額控除制度를 사용하고 있으며 최근에 日本이 加算法에 의한 소비세를 도입하였다.

부가가치세의 과세방법은 加算法과 控除法으로 나눌 수 있다. 가산법은 부가가치를 구성하는 利子, 賃金, 賃貨料, 利潤 등을 합산하

여 부가가치를 계산하는 방법을 말하고 소득형 부가가치세는 이 방법에 의해서만 과세가 가능하다. 控除法에는 前段階去來控除方法과 稅額控除方法이 있다. 전단계거래공제방법은 매출액에서 매입액을 공제함으로써 부가가치를 계산하는 방법이며 세액공제제도는 매출세액에서 매입세액을 공제함으로써 납부세액을 계산하는 방법을 말한다. 이와 같이 附加價値稅의 形態와 課稅方法을 분류할 수 있으나 EC국가를 중심으로 하여 우리나라가 채택하고 있는 부가가치세는 消費型 附加價値稅이며 과세방법은 前段階稅額控除制度(Tax credit method)를 채택하고 있다.

나. EC型 附加價値稅

부가가치세는 1919년에 독일의 지멘스(W. von Siemens)에 의하여 최초로 제안된 바 있으나 현재 부가가치세의 기본 골격은 1954년에 프랑스가 최초로 채용함으로써 형성되었다. 프랑스의 부가가치세(Taxe sur la valeur ajoutée)는 종래의 제조단계 매출세를 대체한 것으로 소비형 부가가치세였으나 과세를 제조 및 도매단계에 한정하고 있었고 서비스도 과세대상에서 제외하고 있었다.

EEC(현재의 EU의 전신)의 부가가치세는 로마조약에 의하여 EEC 가맹국이 공통적 부가가치세로 채택하게 된 것이다. EC형 부가가치세의 골격을 형성한 것은 EC의 제1차 지령과 제2차 지령에 의하여 형성된 것이다. 그 중에서 제2차 지령의 주요내용을 보면 다음과 같다.

- (1) 부가가치세는 국내의 재화의 공급과 서비스의 제공 및 수입품에 대하여 과세한다.
- (2) 서비스에 대한 과세는 서비스가 재화의 가격에 영향을 미치는 경우에 한하여 행하고 서비스의 종류는 부록에 명시되어 있다. 그 이외의 서비스, 예컨대 의사나 미용사의 서비스, 은행서비스 등에 대하여 과세할 것인가 하지 않을 것인가의 여

부는 회원국의 자유의사에 맡긴다.

- (3) 부가가치세는 소비재에만 적용되며 투자자의 구입에 대한 세액은 공제한다.
- (4) 부가가치과세 베이스는 부가가치세 이외의 비용 및 세금 전부를 포함하는 것이다. 수입품에 대하여는 관세가 포함된다.
- (5) 조세국경의 폐지가 실현될 때까지 각 회원국은 지령이 정하는 제한된 범위 안에서 독자적으로 세율이나 면세범위를 결정할 수 있다. 가능한 한 많은 재화에 대하여 표준세율을 적용하는 것이 바람직하지만 경우에 따라서 할증세율이나 경감세율을 설정할 수 있다. 수입품은 그것과 동일한 국내생산물에 적용하는 세율로써 과세하여야 한다. 따라서 조세국경의 폐지가 실현된 후에는 회원국은 공통의 세율과 면세범위를 유지해야 한다.
- (6) 부가가치세는 소비지주의에 의하여 과세한다. 즉 국외에 대한 재화의 공급이나 이와 관련된 서비스의 제공 및 이송중의 재화에 대하여는 과세가 면제된다.
- (7) 회원국은 통상의 부가가치세제를 적용하기 곤란한 소규모 사업자에 대하여 각국의 필요나 가능성에 맞추어 특례를 설정하는 선택을 할 수 있다. 이러한 선택은 농업에 관하여도 인정된다. 다만 농업에 관하여는 부가가치세의 공통적인 적용방법이 위원회에 의하여 제한되어 이사회에서 승인될 때까지라는 조건이 부여되어 있다.

이상의 제1차 및 제2차 지령에 의하여 프랑스의 부가가치세는 1968년 1월 1일부터 소매단계까지 확대되고 서비스도 과세대상에 포함하게 되었다. 그와 동시에 종래의 서비스공여세와 지방소매매출세는 폐지되었다. 구서독도 프랑스와 마찬가지로 1968년 1월 1일부터 부가가치세를 도입하였다. 네덜란드는 두 나라보다 1년 늦은 1969년 1월 1일부터, 룩셈부르크는 1970년 1월 1일부터 부가가

치세를 도입하였다. 그러나 벨기에와 이탈리아에서는 제1차 지령의 기한내에 부가가치세를 도입하지 못하였다.

1962년 노이마르크(Fritz Neumark)를 위원장으로 하는 財政·租稅委員會(Fiscal and Financial Committee: Neumark Committee)는 2년여에 걸친 연구보고서를 EEC(1967년 8월부터 EC로 변경)理事會에 제출하게 되었다. 이 보고서는 당시 5개 회원국에서 시행하고 있었던 累積的 賣出稅가 지니고 있는 결점인 ‘企業의 垂直的 統合의 촉진효과’와 ‘國境稅 調整의 어려움’ 때문에 누적적 매출세를 폐지하고 共通附加價値稅의 채용을 권고하였다. 또한 EEC는 회원국의 조세전문가로 구성된 小委員會(ABC소위원회)로 하여금 매출세 조정의 각종 가능성을 검토하게 했는데 이 보고서는 노이마르크 보고서보다 6개월 먼저 제출되었다.

이렇게 하여 EEC 각료이사회는 1967년 4월에 위원회의 권고에 따라서 각 회원국이 1970년 1월 1일까지 누적적 매출세를 부가가치세로 개편할 것을 명함과 동시에 지켜야 할 지령(Directives)을 하달하게 되었다.

EC型 附加價値稅의 기본골격은 EEC의 1, 2차 지령에 포함되어 있었는데 그 중요한 內容을 요약하면 다음과 같다.

- (1) 부가가치세의 적용범위는 광범위하여야 하고 小賣段階까지 포함하여야 한다.
- (2) 과세표준으로서의 賣出은 普遍的인 것이 아니면 안되며 국내 납세의무자가 취급하는 재화·서비스 외에 輸入도 포함된다. 서비스는 가격에 영향을 미치는 것에 한한다.
- (3) 납세의무자도 광범위하여야 한다. 자연인과 법인을 포함하여야 한다.
- (4) 공제법은 前段 階稅額控除法에 의하지만, 납세자가 개인적 필요에 의하여 구입한 경우 또는 전단계 세액이 그 시기에 계산된 세액을 초과하는 경우 등에는 租稅回避의 방지와 國

庫收入 유지의 관점에서 필요한 制限을 가하여야 한다.

- (5) 投資材의 세액공제는 조세기술적 관점과 투자활동 촉진의 견지에서 一括即時控除의 형태를 취하도록 한다.
- (6) 재화의 제공과 서비스는 같은 세율로 과세하여야 하며 免稅範圍는 문화·학술적 시설, 우편, 전신, 전화, 은행, 보험, 국제운송 등 최소한에 그쳐야 하고 면세보다는 輕減稅率이 더 바람직하다.
- (7) 農業의 매출은 원칙적으로 부가가치세에 포함되어 輕減稅率로 과세되도록 한다.
- (8) 小企業에 대한 特別規程은 각국의 판단에 위임되지만 위원회와 사전에 협의하여야 한다.

EEC의 이와 같은 부가가치세 도입의 결정이 있는 후 1967년에 덴마크가 최초로 종래의 都賣賣出稅를 부가가치세로 개편하였으며 그 다음 해에 프랑스와 독일이 부가가치세를 도입하였고 1973년 영국과 이탈리아가 도입함으로써 EEC 최초 회원국에 부가가치세가 모두 도입되었다. 이와 같이 EC제국의 부가가치세는 공통부가가치세의 지령에 따라서 형성된 것이지만 裁量權이 허용된 범위 내에서 세율은 물론 납부시기, 면세의 범위, 기타 특별규정 등 여러 가지 면에서 다른 점이 있다.

다. 韓國의 附加價值稅

우리나라의 附加價值稅制는 EC형 부가가치세를 모델로 하여 제정되었으며 가장 많은 영향을 끼친 것은 英國과 獨逸의 부가가치세였다. 우리나라의 부가가치세 도입에 큰 영향을 미친 IMF의 부가가치세의 전문가 Duignan과 Taitr가 영국의 부가가치세에 조예가 깊었던 점과 EC의 최초 회원국이었던 6개국 중에서는 이탈리아와 함께 가장 늦게 부가가치세를 도입하였다는 점, 비교적 자료가 풍부하였다는 이유에 기인한 것이었다. 또한 독일의 부가가치세는 독

일이 우리나라의 영업세와 같은 多段階賣出稅를 부가가치세로 대체하였기 때문에 참고할 점이 많았기 때문이었다.

우리나라의 부가가치세는 EC형 부가가치세와 消費型 附加價值稅라는 점, 과세방법이 間接法(Indirect Method)의 하나인 前段階稅額控除制度(Invoice Method: Tax Credit Method)를 채택하고 있다는 점, 소매 단계와 서비스를 포함하는 과세 베이스가 넓은 一般消費稅라는 점에서 유사하다. 그러나 대다수의 EC국가가 채용한 複數稅率制度는 채택하지 않았으며 우리나라의 경제·사회의 특수성을 감안한 제도상의 차이점도 있었다.

1) 課稅範圍

부가가치세는 財貨와 서비스의 供給과 재화의 收入을 과세대상으로 한다. 재화의 공급이라 함은 계약 또는 법률상 모든 원인에 의하여 재화를 引導 또는 讓渡하는 것, 즉 有體物 處分權의 이전을 말한다.

용역의 공급은 과세재화의 공급과 관련된 용역에 국한하지 아니하고 특별히 면제되지 않는 한 모든 용역의 제공을 과세대상으로 하고 있다.

재화의 수입은 外國으로부터 우리나라에 도착된 물품, 수출면허를 받은 물품을 우리나라에 인취하는 것을 말한다.

부가가치세의 納稅義務者인 事業者는 영리목적의 유무에 불구하고 사실상 독립적으로 물품을 판매하거나 용역을 제공하는 자이다. 따라서 自然人인 個人과 國家, 地方自治團體를 포함한 모든 法人과 기타 법인격없는 社團·財團, 기타 단체가 포함된다.

부가가치세에 있어서 이론적인 課稅標準은 부가가치이지만 전술한 바와 같이 납부세액을 계산함에 있어서 前段階稅額控除方法을 채택하고 있기 때문에 財貨와 用役의 供給價額이 된다. 금전으로 대가를 받을 때에는 금전의 합계액이 결정되지만 現物로 대가를 받

을 경우와 부당하게 낮은 대가를 받거나, 대가를 받지 아니하는 경우에는 자기가 판매하거나 제공한 물품 또는 용역의 市價가 과세표준이 된다.

재화의 수입에 대한 과세표준은 關稅의 과세가격인 正常到着價格과 關稅, 特別消費稅 또는 酒稅의 합계액이다.

納付할 稅額의 계산은 賣出稅額에서 買入稅額을 공제하여 산출한다. 그러나 매입세 공제를 받기 위하여는 매입세금계산서를 제출하여야 한다. 공제받을 수 있는 매입세액은 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화 또는 용역에 대한 세액 및 재화의 수입에 대한 세액이다. 공제를 받을 수 없는 경우는 사업과 직접관련이 없는 지출에 대한 매입세액, 자가용 소형승용차의 구입과 유지에 관련된 매입세액, 면세된 물품 또는 용역에 관련된 매입세액, 登錄을 하기 전의 매입세액 등이다.

納稅義務가 발생하는 去來時期는 물품의 판매에 있어서는 물품이 引導되는 때, 물품의 이동이 필요하지 아니한 경우에는 물품을 이용가능하게 되는 때이다. 또한 용역의 제공에 있어서는 役務가 제공되거나 物品·施設物 또는 權利가 사용되는 때이다. 그러나 이러한 거래시기가 되기 전에 세금계산서 또는 간이세금계산서를 교부한 때를 당해물품 또는 용역의 거래시기로 본다.

2) 稅率

세율을 어느 정도로 할 것인가는 부가가치세 시행에 있어서 豫想 稅收, 行政的 便宜 등을 고려하여 신중하게 결정하여야 할 문제이다. 우리나라는 부가가치세 도입 당시 세율을 基本稅率 13%의 單一稅率을 채택하였다. 그러나 정부가 景氣變動에 따라서 국회의 승인 없이 기본세율을 상하 30% 조정할 수 있도록 한 彈力稅率을 채택하였기 때문에 도입 당시의 세율은 기본세율보다 3%가 낮은 10%로 하였다. 이는 舊稅와 동일한 세수를 올리는 것을 전제로 하

고 또한 계산이 간편하다는 행정적 고려도 있었다.

연간 매출액이 1,200만원에 미달하는 소기업에 대하여는 課稅上 特例를 두어 과거의 영업세와 같이 買入稅控除 없이 매출액의 2%를 적용하여 납부세액을 산출하도록 하였다(代理·仲介·周旋·委託販賣 및 都給의 경우에는 매출액이 300만원). 10%의 세율은 도입 당시 EC제국의 세율에 비하여 낮은 것이었다. 대부분의 EC國家에서는 標準稅率(standard rate), 割增稅率(increased rate), 輕減稅率(reduced rate)로 되어 있는 3段階 稅率構造를 취하고 있다. 사치품에 대하여는 할증세율을, 생필품에 대하여는 경감세율을 적용함으로써 일반소비세인 부가가치세의 결점인 負擔의 逆進性을 보완하기 위한 것이다.

그러나 우리나라에서는 많은 물품에 대하여 特別消費稅를 과세하고 있으므로 부가가치세의 단일세율만을 부각시키는 것은 문제가 있다고 하겠다. 특별소비세의 목적은 고소득자의 소비에 대해 무겁게 과세함으로써 부가가치세의 부담의 역진성을 완화하고 세수가 감소할 것을 우려한 데 따른 것이었다. 특별소비세의 課稅品目은 과거 구소비세법인 물품세법, 직물류세법, 석유류세법, 입장세법에 과세하던 奢侈性物品, 高級耐久消費財, 娛樂施設에의 入場 등이다. 부가가치세 도입과 함께 과세품목을 축소하고 세율을 인하하는 동시에 세율구조도 단순화하였다.

3) 零稅率과 免稅

우리나라가 시행하고 있는 前段階稅額控除 附加價値稅制에 있어서의 免稅制度는 完全免稅인 零稅率 적용과 一般免稅로 되어 있다. 零稅率制度는 사업자가 매출세를 계산할 때 세율을 零(0)으로 적용하고 여기서 買入稅를 공제하면 납부세액이 마이너스 즉 還給稅額이 발생하게 된다.

零稅率의 適用對象은 輸出, 國外에서 제공하는 用役, 船舶 또는

外國港行 用役, 일정한 外貨獲得事業이다.

一般免稅制度인 면세는 物品의 販賣 또는 用役의 提供에 대하여 附加價値稅의 납세의무가 면제되지만 零稅率 적용의 경우와는 달리 매입시에 징수당한 買入稅는 공제받을 수 없으므로 매입세상당액을 消費者에게 轉嫁시키지 못하는 경우에는 附加價値稅 免稅者는 오직 자기의 부가가치에 대한 세금을 납부할 의무가 면제되는 데 그친다. 따라서 부가가치세의 면제는 다른 세금에서의 면세와는 달리 완전한 조세감면 혜택을 말하는 것이 아니라 자기의 제품을 판매할 때에 상대방으로부터 부가가치세를 별도 표시하여 징수할 수 없다는 뜻이다. 면세자가 매입을 할 때에는 부가가치세를 징수당하고 이를 매출세에서 공제받을 수 없으므로 買入稅의 擔稅者가 되고마는 部分免稅를 말한다.

우리나라의 부가가치세는 비교적 넓은 範圍의 면세를 하고 있다. 면세를 하는 이유는 크게 세 가지로 분류할 수 있다. 첫째는 附加價値稅의 逆進性을 보완하여 低所得層의 稅負擔을 완화하기 위해서이다. 未加工食品, 수돗물, 無煙炭에 대한 면세 등이 여기에 해당한다. 둘째, 社會·文化的인 목적에서 消費를 권장하여야 할 物品 또는 서비스에 대해 면세하는데 여기에 해당하는 것이 教育用役, 新聞·雜誌·藝術創作品에 대한 면세이다. 셋째, 課稅技術上 과세하기가 곤란하여 면세하는 경우이다. 여기에 해당하는 것으로는 銀行 및 保險會社에 대한 면세를 들 수 있으며 辯護士, 會計士 등에 대한 면세도 여기에 해당된다고 볼 수 있다. 이밖에 특정 재화나 용역이 아닌 國家나 地方自治團體와 政府業務를 대행하는 단체가 생산하는 재화와 용역을 면세하고 있다.

우리나라의 免稅範圍는 구영업세법상의 비과세·면세 범위보다 광범위하고 EC제국의 면세범위와 비교하여도 매우 넓다는 특징이 있다.

4) 小企業에 대한 特例措置

EC型 附加價値稅를 모델로 한 우리나라의 부가가치세제하에서 納稅義務者는 모든 거래시에 稅金計算書를 수수하고 이것을 기초로 한 帳簿를 기장할 의무가 있는데 이러한 의무를 이행하기 어려운 일정규모 이하의 小規模企業體에 대하여는 特例를 인정하고 있다. EEC의 指令도 각국의 특수사정을 고려하여 소규모기업에 대한 특례조치를 할 수 있도록 하였는데 방법은 상이할지라도 일정한 특례조치를 취하고 있다. 부가가치세 도입 당시의 課稅特例者가 될 수 있는 年間去來金額은 代理·中斷·周旋·委託賣買 및 都給의 경우 이외에는 연간 1,200만원, 대리·중계·주선·위탁매매 및 도급의 경우에는 그 供給對價 合計額이 300만원에 미달하는 기업으로 하였다. 이 한도는 1977年度의 稅法改正에서 각각 두 배에 해당하는 2,400만원과 600만원으로 인상되었으며, 그 후 19년 동안에 현행 3,600만원과 900만원으로 인상 조정되었다.

5) 稅金計算書制度

稅金計算書는 前段階稅額控除 附加價値稅制下에서 핵심적 역할을 하는 서류이다. 납세의무자의 記帳과 納付稅額 計算은 이 세금계산서를 기초로 하여야 하며 부가가치세의 장점으로 자주 지적되고 있는 상호대사의 기능과 이에 따른 課標陽性化에 의한 脫稅의 防止도 세금계산서의 정확한 수수를 전제로 한 것이다.

우리나라는 附加價値稅 納稅義務者인 財貨 또는 用役을 供給하는 자가 4매를 작성하여 공급자와 공급을 받은 자(재화나 용역의 매입자)가 각각 1매는 稅務署에 제출하고 1매는 保管하도록 되어 있었다. 이러한 제도는 부가가치세 시행국가에서 유례를 찾아볼 수 없는 독특한 제도로 우리 부가가치세가 舊營業稅의 테두리를 벗어나지 못한 좋은 예가 되었으며 부가가치세가 定着하지 못하는 원인으로 남게 되었다.

6) 附加價值稅法의 改正

附加價值稅가 도입된 이래 同 稅法은 1994년 改正을 포함하여 8 次에 걸쳐 改正하였으며 施行令과 施行規則은 매년 1, 2회 改正하여 通산 32회에 걸쳐 改正하였다. 改正 內容 中에서 重要한 것을 省略하면, 1977年 改正에서 彈力稅率을 10%로 하여 시행한 것과 課稅特例者의 範圍를 법에서 定하던 것을 시행령에서 實情에 맞도록 調整할 수 있도록 하였다. 1978年에는 당초 매 2개월마다 年 6회(예정신고 4회, 확정신고 2회)에 걸쳐 신고하도록 되었던 것을 年 4회(예정신고 2회, 확정신고 2회)로 줄였다. 1979年에는 시행령을 改正하여 課稅特例者의 範圍를 1,200만원(대리·중개 등은 300만원)에서 2,400만원(대리·중개 등은 600만원)으로 인상하였다. 1980年 改正에서는 면세범위를 축소하여 주택 이외의 부동산임대는 모두 과세하도록 轉換하였다. 1988年 稅法改正에서는 부가가치세 도입 당시 기본세율을 13%로 하고 탄력세율을 기본세율의 상하 3%의 範圍로 調整할 수 있도록 할 수 있도록 하였던 것을 폐지하고 稅率을 10%로 改正하였다. 또한 시행령을 改正하여 課稅特例者의 範圍를 年 3,600만원(대리·중개 등은 900만원)으로 尙尙 調整하였다.

1993年 稅法改正에서는 1과세기간의 공급가액이 7,500만원 미만인 個人一般課稅事業者(대리·중개 등의 경우에는 1,875만원)에 대하여 納付稅額을 경감하는 制度를 新設하여 일반과세자 납부세액과 課稅特例者 납부세액과의 차액의 일정률 상당액을 일반과세자 납부세액에서 公제받을 수 있도록 함으로써 金融實名制 實시에 따른 課稅資料의 양성화로 因하여 납부세액이 급격하게 증가하는 일이 없도록 하고 課稅特例者의 일반과세자로의 轉換을 촉진하게 되었다. 개인일반과세자에 대한 豫定告知納付制度를 新設하였는데 종전에 일반과세사업자는 1과세기간 6개월 中 1회 거래실적에 따라 예정신고납부하던 것을 직전과세기간의 공급가액이 7,500만원(대리·중

개 등의 경우 1,875만원)에 미달하는 개인일반과세사업자에 대하여는 예정신고납부 대신 直前課稅期間 納付稅額의 2분의 1을 納稅告知에 의하여 납부하도록 하고 특정한 경우에 사업실적에 의하여 申告納付도록 하였다. 또한 政府業務 대행단체의 免稅範圍를 축소하기 위하여 모든 정부업무 대행단체의 부동산매매업, 부동산임대업, 공무원연금매점, 농·수·축·임업 협동조합의 시지역 이상 수퍼·연쇄점사업을 과세로 전환하였다.

1994년 세법개정에서는 少額不徵收制度를 6만원(연간매출액 기준 600만원) 미만인 사업자에게는 납부의무를 免除하던 것을 12만원(연간매출액 기준 1,200만원)으로 上向調整하였다. 또한 세금계산서 발행 및 제출제도를 개선하였는데 종전의 세금계산서 발행은 3매 발행(공급자 보관용, 공급받는자 보관용, 제출용) 2매 교부를, 2매 발행(공급자 보관용, 공급받는자 보관용) 1매 교부로 하였다. 그리고 세금계산서 제출의무도 賣出에 있어서는 賣出處分稅金計算書 合計表, 買入에 있어서는 교부받은 세금계산서를 제출토록 되어 있던 것을 賣出·買入處別 稅金計算書 合計表를 제출하도록 하였다. 다만 課稅特例者는 세금계산서와 매입처별 세금계산서 합계표 중 선택제출할 수 있도록 하였다.

1995년말 세법개정에서는 과세특례자에 대한 부가가치세 소액부징수금액을 납부세액 12만원에서 24만원으로 상향조정하고, 과세특례기준금액을 3,600만원에서 4,800만원(대리·중개·주선·위탁매매 및 도급은 1,200만원)으로 상향조정하였다. 1995년 세법 개정에서는 연매출액이 1억 5천만원 미만인 개인사업자에 대하여는 업종별부가가치율에 의하여 납부세액을 계산하는 간이과세제도를 도입하였다. 간이과세제도는 전단계세액공제제도에 대한 예외적인 조치로서 부가가치세의 기본적인 골격을 무너뜨리는 개정이었다. 전단계세액공제제도는 재화를 판매할 때 부가가치세를 상대방으로부터 징수하는 것을 원칙으로 하고 있으나 간이과세제도와는 부가가치세

는 법률이 증가유무를 확실히 하지 아니한 것으로 사업자의 경제적 힘에 따라서는 증가시키지 못하는 경우도 발생하여 납세자와 담세자가 분리되는 간접세가 아니라 간이과세자가 직접 부담하는 경우가 발생할 수 있다. 따라서 과세특례제도와 간이과세제도는 일반소비세로서의 부가가치세에 성격을 변형시키는 조치로서 바람직한 개정이었다고 보기는 매우 어렵다.

7) 附加價值稅 導入의 效果와 現行 制度의 問題點

附加價值稅를 도입하면서 政府가 공표한 도입목적은 첫째, 間接稅體系의 簡素化 둘째, 根據課稅의 구현 셋째, 輸出 投資의 촉진 넷째, 間接稅의 中立性 유지 다섯째, 脫稅의 방지였다. 그러나 실제로는公表된 도입목적에는 빠져 있었으나 '稅收 增大'가 가장 중요한 목적이었다. 이는 비록 政府의 공식적인 발표는 없었지만 도입 당시의 여건과 도입 후 附加價值稅 稅收의 증가추이를 同稅가 대체한 間接稅 稅收의 추이와 비교해 보면 알 수 있다.

戰後 EC 諸國을 위시한 많은 국가에서 附加價值稅를 시행하게 된 動機는 다음 네 가지로 요약할 수 있다. 첫째, 既存 賣出稅에 대한 불만 둘째, 關稅同盟이 차별적인 國境稅에 대한 폐지 요청 셋째, 다른 稅目的 稅收入 경감 넷째, 稅制의 발전이 經濟의 開發과 보조를 맞추지 못하기 때문이었다. 미국이 부가가치세를 도입하지 않는 중요한 이유 중의 하나가 稅收入의 增加로 인한 보다 많은 정부지출에 대한 우려라는 견해가 있다²⁾.

附加價值稅는 國稅와 地方稅의 모든 세목 중 세수면에서 가장 生産的인 稅目이 되었다. 부가가치세는 도입 다음해인 1978년에 內國稅 總額의 37%, 間接稅收의 60%를 차지하며 같은 해의 所得稅收가 內國稅의 21%였던 것과 비교하면 부가가치세의 세수증대효과를

2) Alan A Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems*, Washington, D.C.: IMF, 1988, p. 38.

이해할 수 있을 것이다. 그 후 1980년대는 부가가치세가 내국세의 35~41%를 점하였고, 1991년에 35.5%, 92년에 33.5%, 93년과 94년에 34.2%와 34% 그리고 95년에 33%로서 1990년대는 다소 그 점유율이 하락하였으나 아직도 세수면에서 가장 生産的인 稅目임에는 변함이 없다(<表 I-1> 참조).

<表 I-1> 所得稅 및 附加價値稅의 比重

(單位: 億圓, %)

	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
G N P	1,097,265	1,313,713	1,479,416	1,782,621	2,142,399	2,387,046	2,655,179	3,037,726	3,482,843 ^P
국 세	154,394	185,371	212,326	268,474	303,198	352,184	392,606	472,617	567,745
내 국 세	100,120	125,402	152,084	191,302	240,892	300,801	341,746	384,490	443,820
직 접 세	39,245	53,545	68,974	83,405	116,273	145,733	164,135	196,452	234,273
(구 성 비) ¹⁾	39.2	42.7	45.4	43.6	48.3	48.4	48.0	51.1	52.8
소 득 세	21,589	29,641	35,569	47,231	64,594	80,084	94,629	112,078	136,182
소 득 세 / GNP	1.97	2.26	2.40	2.65	3.02	3.35	3.59	3.69	3.91
소 득 세 / 국 세	13.98	15.99	16.75	17.59	21.3	22.7	24.1	23.7	24.0
소 득 세 / 내 국 세	21.56	23.64	23.39	24.69	26.8	26.6	27.7	29.1	30.7
소 득 세 / 직 접 세	55.0	55.4	51.6	56.6	55.6	55.0	57.7	57.1	58.1
간 접 세	57,357	68,523	80,632	103,842	120,852	150,002	173,686	181,921	201,242
(구 성 비) ¹⁾	57.3	54.6	53.0	54.4	50.2	49.9	50.8	47.3	45.3
부 가 가 치 세	36,505	42,052	52,802	69,644	85,526	100,763	116,875	130,580	146,369
부가가치세 / GNP	3.33	3.20	3.56	3.91	3.99	4.22	4.40	4.30	4.20
부가가치세 / 국 세	23.64	22.69	24.77	25.94	28.2	28.7	29.8	27.6	25.8
부가가치세 / 내 국 세	36.46	33.53	34.59	36.41	35.5	33.5	34.2	34.0	33.0
부가가치세 / 간접세	63.65	61.37	65.24	67.07	70.8	67.2	67.3	71.8	72.7

註: 1) 內國稅에서의 比重임.

2) 暫定值임.

資料: 統計廳, 『主要經濟指標』, 各 年度.

國稅廳, 『國稅統計年報』, 各 年度.

다음으로 우리 附加價値稅는 一般消費稅의 特性으로 볼 때 OECD 제국, 특히 가장 理想的인 附加價値稅를 시행하고 있는 뉴질

랜드의 附加價値稅(Goods and Services Tax)에 비하여 여러 가지 問題點을 안고 있는 것으로 분석되고 있다. 현행 附加價値稅制과 行政의 問題點으로는 광범위한 免稅範圍, 課稅特例者制度, 稅金計算書 提出制度, 申告書式的 複雜性, 실효성 있는 加算稅制度和 調查行政의 未備 등을 들 수 있다.

附加價値稅制度下에서의 零稅率(完全免稅)은 國境稅 調整의 方法으로 最終消費地 課稅原則에 따라 輸出하는 財貨와 用役 및 이와 관련되는 去來에 國한하는 것이 일반적이다. OECD 諸國 중에서 食料品과 醫藥品 등 國內거래에 대하여 零稅率을 적용하고 있는 나라는 영국, 아일랜드, 그리고 멕시코 등인데 EC의 公式的인 立場은 零稅率을 制限的으로 적용할 것을 권장하고 있다. 우리나라도 附加價値稅 도입 당시에는 零稅率 적용범위를 輸出 등 外國과 관련된 거래에 國한하였으나 그 후의 稅法改正에서 農業·畜産業 및 林業用 機資材 등의 國內供給에도 零稅率을 적용하게 되어 다른 분야로부터 확대적용의 壓力에 직면하고 있다.

附加價値稅 免稅制度는 이른바 一部免稅로서 자기가 창출한 附加價値에 대해서만 면세되는 데 그치고 前段階에서 去來徵收된 買入稅는 공제받지 못하는 제도로서 附加價値稅의 中立性을 유지하기 위하여 最小限에 그치는 것이 바람직하다. 현행 免稅制度의 목적은 附加價値稅의 逆進性을 완화, 特定財貨의 供給과 需要를 增大하고 課稅技術上 課稅하기 곤란한 財貨와 用役을 과세대상에서 除外하는 것이다. 그러나 우리나라의 免稅制度는 다른 OECD 諸國에 비하여 지나치게 광범위하여 附加價値稅의 本質을 훼손하고 있다는 지적을 받고 있다.

課稅特例制度는 부가가치세 도입 당시에 年間 賣出額이 일정규모 이하인 납세사업자는 記帳能力이 없고 稅務代理人의 조력을 받기 어렵기 때문에 舊營業稅와 같이 外形金額에 稅率을 곱하여 納付稅額을 계산하도록 한 附加價値稅의 例外措置였다. 同 制度의 취지는

零細納稅者의 納稅節次를 簡素化하여 納稅順應費用을 줄이고 과세 당국으로서는 徵稅費用을 절감하는 한편 여기서 절약한 行政力을 一般課稅者의 管理에 치중하기 위한 데 있었다.

課稅特例者의 범위는 1977년 부가가치세 시행 당시 年間 供給對價가 1,200만원(대리 중개 등은 300만원)이었던 것을 여러 차례의 稅法改正을 통하여 계속 인상되었으며 1995년 말 세법개정에서는 범위를 연간공급대가가 4,800만원(대리·중개·주선·위탁매매 및 도급의 경우에는 1,200만원)에 미달하는 사업자로 하고 광업과 제조업 등 일부업종은 특례적용을 배제하도록 하였다. 더욱이 1995년 말 세법개정에서는 課稅特例制度 외에 簡易課稅制度를 도입함으로써 부가가치세 본래의 과세베이스는 크게 침식되었다.

또한 우리나라는 稅金計算書의 電算處理에 너무 큰 기대를 한 결과, 申告添附書類로 稅金計算書(최근에는 買入·賣出處別 合計表)를 제출하도록 한 점도 다른 나라에 유례가 없는 특이한 제도이다. 1977년 附加價値稅 도입 당시에 稅金計算書는 공급자가 4매를 발행하여 2매를 공급받는 자에게 교부하도록 하고 공급자와 공급받는 자는 각각 세금계산서 1매를 稅務署에 제출하도록 하였으나 그 후 연차적으로 高額資料만을 제출받아 전산처리해 오다가 최근에 合計表 제출로 전환하게 되었다.

附加價値稅 行政은 ‘現場行政’이어야 한다는 표현이 있다. 이는 新稅를 도입하면서 納稅者에 대한 敎育, 弘報, 指導, 案内는 물론, 科學的이고 合理的인 稅務調查計劃을 수립하여 現場調查 比率을 다른 세목보다 월등하게 높여야 함을 의미하는 것이다. 그러나 우리 행정의 實狀을 보면 申告書를 提出할 때에 세금계산서(현재는 매출·매입처별 합계표)를 添附하여 제출케 하고 이를 電算處理 및 통·수보하는 데 가뜩이나 不足한 人力을 浪費하고 있다. 광범한 免稅範圍, 복잡한 申告書式, 稅金計算書 合計表의 첨부제출, 稅務公務員의 과다한 業務量, 낮은 現場調查 比率 등이 상호 연관되어 상

승작용을 함으로써 申告納付水準이 담보상태에 머무는 非效率인 行政을 초래하게 되었다. 우리나라 附加價値稅의 문제점에 대하여는 다음 章에서 상세하게 살펴보고자 한다.

本 報告書는 우리나라의 附加價値稅制와 行政이 어떠한 問題를 안고 있으며 이를 改善하기 위하여는 어떠한 方案이 있는가를 提示하는 데 목적이 있다.

본 보고서는 第1章의 序論에 이어 第II章에서 附加價値稅 稅制와 行政의 問題點을 검토하였다. 현행 부가가치세 세제와 행정의 問題點으로는 廣範圍한 免稅의 範圍, 課稅特例制度와 簡易課稅制度, 申告書式과 節次의 複雜性 및 특이한 稅金計算書提出制度를 들 수 있다. 第III章에서는 OECD 諸國의 附加價値稅 現況을 검토하였다. 第IV章에서는 附加價値稅를 시행하고 있는 여러 나라의 行政先例를 분석한 IMF의 效果인 부가가치세 行政을 위한 指針을 요약하여 설명하였다. 第V章에서는 우리나라의 부가가치세 行政의 節次를 稅籍管理業務, 申告管理業務, 稅金計算書 合計表의 收集과 提出에 관련된 업무 및 調査管理業務로 분류하여 검토하였다. 第VI章에서는 自進申告納付制度의 定着을 위한 우리나라의 부가가치세 세제와 행정의 改善方案을 제시하고 있다. 마지막으로 第VII章에서는 本 報告書를 要約하고 結論을 맺는다.

II. 韓國의 附加價値稅 稅制와 行政의 問題點

1. 廣範圍한 免稅範圍와 零稅率適用의 一貫性 缺如

EU 諸國을 위시하여 세계 각국이 시행하고 있는 附加價値稅는 消費型 附加價値稅로서 그 과세 방법으로는 前段階稅額控除制度(tax credit method or invoice method)를 채택하고 있다¹⁾. 이 제도를 채택하고 있는 附加價値稅에서 稅負擔을 면제해 주는 방법에는 免稅와 零稅率을 適用하는 것이 있다.

免稅는 특정한 재화·서비스의 공급으로 인한 賣出에 대해 附加價値稅 納稅義務를 면제하는 것을 말한다. 따라서 면제되는 재화·서비스만을 공급하는 事業者는 事業者登錄·稅金計算書 發行·申告 納付 등 附加價値稅法上的 義務가 免除된다. 前段階稅額控除制度를 채택하고 있는 現行法下에서 免稅事業者는 자기의 買入에 대하여는 附加價値稅를 징수당하게 되는데 이 買入稅는 控除받지 못하게 된다. 附加價値稅制의 免稅를 一般免稅 또는 不完全免稅라고 표현하는 이유가 여기에 있다.

零稅率의 適用은 前段階稅額控除制度下에서 原料 등을 買入할 때

1) 이론상으로 附加價値稅는 投資財의 課稅方法에 따라서 國民總生產型(GNP Type), 所得型(Income Type), 消費型(Consumption Type)으로 구분하는데 세계 각국은 그 가운데 소비형 부가가치세를 채택하고 있다. 前段階稅額控除制度는 控除間接法(subtractive-indirect method)이라고도 한다. 日本의 消費稅는 控除直接法(subtractive-direct method)을 채택하고 있다. 이 방법은 과세기간중의 매출액 총액에서 매입액 총액을 공제하여 부가가치를 계산하고 거기에 세율을 적용하여 납부세액을 계산하는데 이를 帳簿方式(accounts method) 또는 計定方式이라고 한다.

부담한 買入稅額까지 還給해 준다. 賣出額에 대하여 稅率 ‘零(0)’을 적용하므로 賣出에 대한 附加價值稅는 ‘零(0)’이 되고 여기서 買入稅를 공제하게 되면 이것이 바로 還給稅額이 되는 것이다. 이 제도는 특정한 재화·서비스에 대하여 세부담을 完全히 免除해 주고자 할 때 사용하는 제도로서 最終消費地課稅原則(destination principle)下에서 輸出에 대하여 널리 적용되고 있다.

우리나라의 附加價值稅制는 一般消費稅로서, 이러한 특성으로 볼 때 課稅標準을 보다 넓게 하고 免稅와 零稅率 適用範圍를 最小化하는 것이 이상적임에도 불구하고 면세범위는 EC 會員國을 위시한 OECD 제국에 비하여 廣範圍하다. 또한 零稅率의 적용범위도 부가가치세의 導入 當時에는 輸出과 이에 관련되는 거래에만 적용하던 것을 점차 農業·畜產業 및 林業用 機資材의 공급 등 다른 분야에 까지 확대하여 정책의 일관성을 상실하게 되었다.

附加價值稅의 영세율은 國境稅 조정의 방법으로 消費地課稅原則(destination principle)을 적용하여 수출재화에 이미 부과된 매입세를 완전히 還給하는 것이다. 따라서 OECD 諸國 中에서 零稅率을 광범위하게 적용하고 있는 영국과 아일랜드를 제외한 대부분의 국가에서는 수출과 그에 관련된 재화와 서비스에만 국한하고 있다.

免稅와 零稅率 適用은 다음과 같은 세 가지 이유가 있을 때 정당화되며 그 범위는 一般消費稅의 특성으로 볼 때 最小限에 그치는 것이 바람직하다. 첫째, 부가가치세는 모든 財貨와 서비스를 동일한 세율로 과세하는 일반소비세이기 때문에 불가피하게 일어나는 同稅의 逆進性을 완화하기 위하여 둘째, 國家的·社會的인 견지에서 特定한 財貨 또는 서비스의 供給과 消費를 증가시킬 목적으로 그 가격을 보다 저렴하게 하기 위하여 셋째, 前段階稅額控除制度를 채택하고 있는 附加價值稅制下에서 課稅技術上의 困難性 때문에 부득이 면세하는 것 등으로 분류할 수 있다.

가. 免稅의 範圍

附加價值稅法에서 免稅의 효과를 검토해 보면, 우선 면세가 最終消費者에게 판매하는 小賣段階에서 이루어지는 경우 前段階(도매·제조단계)에서 부담한 매입세는 공제받지 못하기 때문에 면세업자는 買入稅를 가격에 포함하여 소비자에게 轉嫁하게 될 것이다. 小賣段階의 附加價值에 대한 세금은 면제되므로 免稅財貨의 소매가격은 그만큼 저렴해질 수 있다. 이 경우 免稅事業者는 課稅事業者에 비하여 가격경쟁상 유리한 입장에 서게 된다. 다음으로 최종소비자에게 판매하는 소매단계가 아닌 中間段階에서 면세되는 경우에는 그 이전단계에서 납부한 買入稅는 공제되지 아니하고 면세제화를 매입하는 原價에 포함될 것이므로 세금 위에 세금을 부과하는 누적효과가 발생한다. 그 결과 最終消費者가 負擔하는 稅額은 면세조치가 없었던 경우보다 더 많아지게 된다. 또한 免稅物品의 거래 상대방의 입장에서 보면 課稅事業者로부터 구입하는 것보다 免稅事業者로부터 구입하는 것이 가격이 더 높게 되어 免稅事業者를 기피할 것이다. 이와 같이 면세는 재화·서비스의 가격을 왜곡하고 附加價值稅의 中立性和 效率性を 저하시키게 된다.

理論的·實際的 견지에서 볼때 免稅는 최종소비자에게 판매하는 경우에 한하여 그 범위를 최소화하는 것이 바람직하다. EC의 공식 입장도 면세범위는 최소화해야 된다는 점을 강조하고 있으며 EC 第6次指令(The Sixth Council Directives)은 醫療, 教育, 金融·保險서비스, 郵便서비스, 不動產貸貸, 社會福祉事業, 文化서비스를 면세범위에 포함시키고 있다. 그러나 OECD 諸國에서는 각국의 歷史的, 政治的, 社會的 이유로 標準免稅 이외의 분야에 대하여 면세조치하는 경우와 표준면세에 해당하는 분야에 대하여 과세하는 경우가 있다(<表 II-1> 참조).

우리나라 附加價值稅의 免稅는 國內에서 供給하는 재화 및 서비

<表 II-1> OECD 國家의 VAT 標準免稅 以外的 免稅

	標準免稅 ¹⁾ 以外的 免稅	標準免稅 課稅(경감세율)
오스트리아	전신	문화, 대여, 병원
벨기에	법률용역	
캐나다	육아, 법률원조, 페리(ferry)	복권과 도박, 상업적 토지와 건물의 임대 및 판매
덴마크	여객운송, 운동경기, 매장, 신축건물의 판매, 예술가 ²⁾ , 여행사	라디오와 TV방송, 연극과 영화
핀란드	수돗물과 음식점서비스를 제외한 모든 서비스, 전신, 재화와 관련된 서비스	-
프랑스	없음(법률서비스도 1991년부터 과세)	건물대지의 판매, 신축건물, 정지된 대지의 임대
독일	전신	-
그리스	-	문화(저울)
아이슬란드	운동경기, 여객운송, 작가, 작곡가, 매장	-
아일랜드	운송, 방송, 공공기관에 의한 수돗물의 공급	상업적 부동산의 장기임대
이탈리아	도시여객운송, 매장	상업적 토지와 건물의 공급 ³⁾ (표준세율), 건물기업, 부동산임대 ⁴⁾ (표준세율)
일본	사회복지서비스	상업적 건물임대, 우편, 비영리단체의 비상업적 활동
룩셈부르크	-	-
멕시코	국내 및 국제통화의 판매, 금, 운송, 관리, 개인납세자가 개발한 농업 또는 수산업 활동 ⁵⁾	우편서비스와 보험 ⁶⁾ , 부동산의 임대 ⁷⁾
네덜란드	전신, 매장, 화장, 공공방송, 운동경기	-
뉴질랜드	-	-

<表 II-1>의 계속

	標準免稅 ¹⁾ 以外の 免稅	標準免稅 課稅(경감세율)
노르웨이	운동경기, 여객운송, 법률, TV, 호텔투숙, 중개업자에 의한 일정한 서비스, 컨설턴트와 고문에 의한 서비스	-
포르투갈	농업	-
스페인	-	일정한 문화서비스로서 소비자가 대가를 지불하는 것
스웨덴	TV	-
스위스	재사용이 가능한 컨테이너, 특정우편서비스, 우표, 사회적 서비스, 특정인력의 조달, 특정한 중고품	단기간 주차, 특정한 은행서비스, 의치
터키	선박의 인도와 수리, 영업활동을 위하여 사용되는 항공기 또는 철도운송, 사회적 서비스, 농업에 사용되는 물	교육과 문화서비스, 신문, 책, 잡지(저울), 우편서비스, 상업적 건물판매, 임대, 라디오와 TV방송, 병원, 복권과 도박

註 : 1) 표준면세(standard exemption)란 우편서비스, 의료행위, 치의료행위, 자선사업, 교육, 비영리기관의 비영리활동, 문화서비스, 보험과 재보험, 부동산임대, 금융서비스, 복권과 도박, 토지와 건물의 공급에 대한 면세를 말함.

2) 1995년 1월 1일 폐지.

3) 혼합적 사용에는 저세율.

4) 주거용 주택에는 저세율.

5) 전년도에 77최저임금까지의 소득이 있거나 15최저임금에 상응하는 자산을 가진 자로서 관리, 농업, 어업에 종사하는 개인에 대하여는 VAT면세를 적용함.

6) 생명 및 농업위험보험과 재보험이 면세보험의 종류임.

7) 주택의 임대만 면제함.

資料 : OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995, pp. 21~22.

스의 경우와 財貨輸入의 경우로 구분된다. 국내에서 공급하는 재화와 서비스의 경우 부가가치세의 累進度를 조금이라도 높이기 위하여(逆進性을 緩和하기 위하여) 免稅하는 범주에 속하는 것으로 基礎生必品인 未加工食料品, 수돗물, 煉炭과 無煙炭 등을 들 수 있으며, 消費할 價値가 있기 때문에 그 소비를 권장하는 의미에서 면세하는 재화 또는 서비스로는 醫療·保健서비스, 教育서비스, 新聞, 雜誌, 藝術創作品 등이 있다. 課稅技術上의 어려움 때문에 면세하는 것으로는 金融·保險서비스에 대한 면세가 그 대표적인 것이다.

우리나라는 부가가치세를 시행하고 있는 다른 나라에 비하여 附加價値稅 도입 당시에 과거 營業稅制下에서의 免稅 등을 고려한 廣範圍한 免稅制度를 규정하였다. 附加價値稅法上의 免稅對象을 그 選定基準別로 分類하면 <表 II-2>에서 보는 바와 같다.

나. 零稅率의 適用

附加價値稅의 零稅率은 그 적용대상이 되는 단계의 과세거래에 대하여 賣出稅額을 免除할 뿐만 아니라 그 前段階의 과세거래에서 부담한 附加價値稅를 還給하여 주는 제도이다. 免稅를 部分免稅라고 하는 데 대하여 零稅率의 適用은 完全免稅라고 한다.

EC는 零稅率의 適用에 대하여 다음 다섯 가지 논의를 제기하고 있다.

첫째, 零稅率은 第6次指令 第28(2)條에 의하여 正當化되는 것으로 零稅率은 ‘最終消費者의 惠澤을 위하여’ 사용되어야 한다. 다시 말하면 零稅率이 中間段階에서 적용되어서는 안된다는 점이다. 이 점에서 아일랜드와 포르투갈의 肥料, 飼料, 種子 등에 대한 零稅率 適用에 대하여 疑問을 제기하고 있다.

둘째, 最終消費者에게 직접적인 혜택이 돌아간다고 하더라도 공동체는 한 會員國에서의 零稅率 適用은 다른 會員國에서도 같은 惠澤을 주장하게 되어 共同體의 課稅標準이 浸蝕된다는 점이다.

<表 II-2> 免稅對象 分類

-
- ① 基礎生活必需品 및 用役으로서 면세되는 用役
- 未加工食品
 - 수돗물
 - 煉炭과 無煙炭
 - 대중교통수단에 의한 旅客運送用役
- ② 國民厚生用役
- 의료보건과 혈액
 - 교육
 - 보험
- ③ 文化關聯 財貨 및 用役
- 도서, 신문, 잡지, 관보, 통신과 방송(廣告는 제외)
 - 예술창작품, 순수예술행사, 문화행사와 非職業 운동경기
 - 도서관, 과학관, 박물관, 미술관, 동물원, 식물원에의 입장
- ④ 勤勞類似用役
- 변호사, 공인회계사, 세무사, 관세사 등의 人的用役
- ⑤ 附加價值 生産要素 用役
- 金融業: 일반과세자의 부수된 金融·保險用役과 동일 또는 유사한 용역을 포함한다.
- ⑥ 政府 및 政府代行機關
- ⑦ 其他
- 食用に 속하지 아니하는 농산물·축산물·수산물 및 임산물
 - 우표, 印紙, 證紙, 福券, 공중전화
 - 專賣品 및 製造담배
 - 土地
 - 宗教團體 등이 實費로 제공하는 財貨
 - 國家 등에 無償으로 공급하는 財貨
- ⑧ 租稅減免規制法上的 免稅
- 國民住宅과 국민주택의 建設用役
 - 農業用 또는 漁業用 石油類로서 施行令이 정하는 것
 - 연안여객선에 공급되는 석유류
 - 島嶼地域 自家發電用으로 공급하는 석유류
 - 事業場 등의 構內食堂의 飲食用役
 - 농업경영 및 농작업의 대행용역
-

셋째, 零稅率의 適用範圍가 확대됨에 따라 經濟的 歪曲을 증가시키며 같은 稅收를 올리기 위하여 보다 높은 稅率을 적용해야 된다는 점이다.

넷째, 零稅率 適用으로 納稅者에 대한 還給業務는 높은 행정비용을 초래하게 되고 稅金의 納付와 還給에 의한 돈의 회전은 낭비적이고 바람직하지 못하다는 점이다.

다섯째, 零稅率 適用이 사회적으로 정당화되는 경우에도 직접적 보조금에 의하여 그 目的이 더 확실하게 달성될 수 있다는 점 등이다.

이러한 理由 때문에 EC는 零稅率을 過渡期的인 것으로 일정기간 동안만 허용하고 일단 課稅한 財貨·서비스는 零稅率을 適用하지 못하도록 하고 있다. 또한 EC의 委員會는 매 5년마다 會員國의 零稅率 適用에 대하여 검토하고 종국적으로 이를 폐지할 것을 권고하고 있다.

EC 諸國은 EC의 第6次指令에 따라서 輸出 및 이와 類似한 去來에 대하여 零稅率을 적용하고 있다. 第6次指令 原案에는 零稅率은 輸出 및 이와 類似한 去來에 한정하는 것으로 되어 있었으나 英國의 의견을 반영하여 그 이외의 분야에도 零稅率을 적용하는 것을 인정하게 되었다. 그 이후 1991년 6월 EC閣僚理事會의 결정에 따라 1993년 1월 1일 이후에도 당분간 零稅率을 존속하는 것을 인정하게 되었다. 그러나 최근에 이르기까지 輸出 및 이와 類似한 去來 이외의 분야에 대하여 비교적 광범위하게 영세율을 적용하고 있는 국가는 영국과 아일랜드뿐이다. 영국에서는 食料品, 醫藥品, 書籍, 新聞, 上·下水道, 燃料, 電力, 旅客運送, 新築한 建物, 銀行수표, 신체장애자의 기구, 아동복 등에 대하여 零稅率을 적용하고 있어 1988년 家計消費支出 중에 零稅率適用 품목이 차지하는 比重은 약 35%였다. 아일랜드에서도 食料品, 醫藥品, 書籍, 種子, 肥料, 동물용 飼料, 신체장애자용 시설과 기구, 아동복 등에 대하여 零稅率을

<表 II-3> OECD의 零稅率을 포함한 稅率의 適用範圍

	零稅率 ¹⁾	低稅率	高稅率
오스트리아	-	농업, 서적, 식료품, 산림, 병원	-
벨기에	장애인의 자동차, 신문, 특정한 주간지	농업, 본연의 예술, 의류, 식료품, 콜라, 금	-
캐나다	의약품, 기초식품, 수출, 특정한 금융(비거주자), 특정한 농·어업제품, 의료기기, 국제여행과 운송서비스, 농업, 귀금속	-	-
덴마크	신문	-	-
핀란드	항공기, 산림, 신문, 선박	-	-
프랑스	-	의약품, 장애인자기구, 서적, 호텔, 유흥, 저작권, 박물관, 운송, 여행객, 여객, 숙박, 농업, 책, 음식배달, 식료품, 신문, 물	-
독일	-	서적, 식료품, 신문, 운송 ²⁾	-
그리스	-	서적, 문화, 식료품, 의약품, 신문	-
아이슬란드	국제운송, 저장식량, 국제선에 취항하는 선박 및 항공기, 연료 및 기구, 조선	식료품, 신문, 서적, 호텔, 주택, 난방과 수영장공급용 온수, 전기 및 연료	-
아일랜드	서적, 아동복과 신발, 식용 약품, 식료품, 종자, 특정한 알콜성분 미합유음료, 비료	신문, 연료, 전기, 예술작품, 수의서비스, 농업서비스, 자동차 및 선박대여, 운전기구, 사진, 콘크리트, 휴일숙박, 음식점, 호텔음식, 건축서비스, 부동산, 수선서비스	-

<表 II - 3>의 계속

	零稅率	低稅率	高稅率
이탈리아	서적, 신문, 숙박 ³⁾ , 철설 (scrap iron), 재생 종이	식료품, 의약품, 보석, 전신, 출판과 대여 ⁴⁾	-
룩셈부르크	-	농업, 서적, 식료품, 연료, 의약품, 신문	-
맥시코	가축, 비가공품, 야채, 육류, 우유와 유제품, 계란, 밀가루, 제과, 또띠다(멕시코빵), 커피, 소금, 설탕, 얼음, 자연수, 야생상추, 농업용 자본재, 비료, 살충제, 농·수산업과 직결되는 서비스 공금, 또띠다용 가공 육수	어(영세할 미적용 사치품으로 간주) ⁵⁾	-
네덜란드	수가루, 소맥 및 우유가공서비스, 재화 및 서비스 수출	숙박, 농업, 서적, 음식공금업, 식료품, 장애인, 의약품, 신문, 여객운송, 물	-
뉴질랜드	-	장기간의 상업적 주택, 채류, 주거점유와 관련된 투정서비스 ⁶⁾	-
노르웨이	서적, 신문, 투정항공기 및 선박, 웨리 (ferry)에 의한 운송서비스, 중고차 ⁷⁾	-	-
포르투갈	-	서적, 식료품, 장애인, 의약품, 유흥, 신문, 연료, 운송, 전기, 주거	항공기, 모피, 보석, 향수 ⁸⁾

〈表 II -3〉의 계속

	零稅率	低稅率	高稅率
스 페 인	—	서적 ⁹⁾ , 사회적 주거 ⁹⁾ , 음식배달, 문화, 식품 ⁹⁾ , 호텔, 음식점, 장애인, 의약품 ⁹⁾ , 운송 ¹⁰⁾ , 신문 ⁹⁾	—
스 웨 덴	영업용 항공기와 선박, 신문, 항공기연료, 의사가 처방하는 의약품	숙박, 식품, 여객운송, 스키리프트, 우편서비스 ¹⁰⁾ , 음식점서비스 ¹¹⁾	—
스 위 스	—	물, 식품, 의약품, 서적, 신문, 비상업적 TV	—
터 키	—	농산물, 대어, 중고차, 신문, 서적, 잡지, 기초식품, 천연가스, 영화, 극장, 오페라, 무용과 교육	상어알, 모피, 다리아몬드, TV, 세탁기, 자동차, 여객 및 여행을 위한 선박, 총포, 카지노에서의 서비스, 바(bar), 나이트클럽 등, 자동차 대여, 요트, 절단기, 헬리콥터, 항공기, 케이블TV 서비스

<表 II-3>의 계속

零稅率 ¹⁾		低稅率	高稅率
영	국	아동복, 식료품, 여객운송, 서적, 신문, 국내 하수도 및 수도, 의사가 처방한 약품, 의약품, 장애인에 대한 특정한 기구	-

- 註: 1) 수출 및 수출 관련 거래에 대하여 각국이 영세율을 적용하고 있음.
 2) 선박에 의한 여객운송과 지방공공여객운송에만 적용함.
 3) 건축기업을 제외한 모든 자의 대여주택에는 영세율을 적용하고 건축기업에 대하여는 저세율을 적용함.
 4) 건축기업이 대여한 주택의 대여.
 5) 멕시코의 부가가치세법은 열거한 품목에 대하여 6% 세율을 고려하고 있으나 1994년에는 임시로 영세율을 적용하고 있음.
 6) 서비스는 청소와 보수유지, 전기, 가스, 난방, 전화, TV 등을 포함함.
 7) 중고차의 재등록에 대하여는 특별소비세(excise duty)가 과세됨.
 8) 1995년 1월 1일부터 할증세율은 폐지하였음.
 9) 서적, 신문, 의약품, 기초식료품 및 사회적 주택은 최저세율 3%로 과세함. 여타 재화는 저세율 6%로 과세함.
 10) 항공기에 의한 운송은 표준세율로 과세함.
 11) 1995년 1월 1일부터 정상세율로 과세함.

資料: OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995, pp. 23~25.

적용하고 있어 家計消費支出에서 零稅率 適用 財貨서비스가 차지하는 比重은 약 33%에 이르렀다. 또한 덴마크와 이탈리아에서는 新聞, 스웨덴은 新聞, 船舶, 航空機 등에 대하여 零稅率을 適用하고 있다(<表 II-3> 참조).

우리나라는 1977년 附加價値稅 導入 當時에 輸出과 이와 類似한 去來에 대하여 零稅率을 적용하도록 하였다. 그러나 1988년 12월에 租稅減免規制法을 개정하여 農漁民(個人)에게 직접 공급하는 農·漁業用 기자재에 대하여 零稅率을 適用하도록 하였으며, 1990년에는 영농조합법인이나 위탁영농회사가 직접 農·漁業用 기자재를 구입하는 경우에도 零稅率을 適用하도록 범위를 확대하고, 이어서 1994년에는 畜產業 機資材도 零稅率을 適用하도록 하였다.

다. 免稅 및 零稅率의 適用範圍에 대한 既存研究結果

면세 및 영세율 적용범위에 대한 연구로는 崔 洸·李愚澤(1988)의 『附加價値稅의 政策課題와 改善方案』, 稅制發展審議委員會 消費課稅制度研究分科委員會(1990)의 『稅制發展研究報告書』와 金裕燦(1995)의 『우리나라의 附加價値稅 免稅範圍 設定의 問題點과 改編方向』 등이 있다.

崔 洸·李愚澤(1988)은 현행 부가가치세 면세제도의 문제점을 다음과 같이 지적하고 있다.

“현행 부가가치세 면세제도의 문제점은 크게 과세주체의 특성에 따른 면세와 中間財免稅의 二重構造로 인해 課稅不平等과 稅務行政의 번잡성을 야기시키는 점과 면세가 부가가치세법과 조세감면규제법에서 二元的으로 규정되어 있다는 점이다. 따라서 부가가치세의 면세는 同 稅制의 기초를 유지하면서 세무행정상의 문제점과 經濟活動의 왜곡을 적게 하기 위해 필요한 최소한도에 머무르는 것이 좋다.”

또한 稅制發展審議委員會의 消費課稅制度研究分科委員會(1990)

는 零稅率 및 免稅에 대한 의견을 다음과 같이 서술하고 있다.

“零稅率이나 免稅는 原則적으로 附價稅의 골격을 왜곡하므로 바람직하지 않다. 零稅率과 免稅는 그만큼 附價稅 課標를 침식하기 때문이다. 특히 어떤 特定部門에 대해 免稅나 零稅率을 적용하면 關聯 業種과의 不公平性이 발생하게 된다. 그 결과 關聯 產業部門으로부터의 零稅率 또는 免稅措置가 강력하게 요청될 것이다. 그렇기 때문에 免稅나 零稅率 적용의 본래의 취지는 그것이 業者에게 稅金輕減惠澤을 주기 위한 것은 아니며 消費者에게 보다 싼값으로 供給함으로써 대중소비자의 厚生을 도모한다는 데 있는 것이다. 대부분 附價稅의 역진성을 완화한다는 근거에서 零稅率을 적용하고 있다. 그러나 그러한 規定은 때로는 高所得層 消費者에게 유리한 결과를 가져올 수도 있으며, 그렇게 될 때 零稅率이나 免稅의 취지는 어긋나게 될 것임을 유념해야 할 것이다³⁾.”

金裕燦(1995)은 附加價值稅의 問題點과 그 改善方案을 다음과 같이 서술하고 있다.

“그러나 우리나라는 정책적 필요나 기술적 어려움 때문에 상당히 폭넓은 附加價值稅 免稅 및 零稅率 適用을 허용해 왔다. 그리고 이러한 免稅範圍 設定은 그 政策基準에 符合되지 않는 분야에도 계속되고 있다는 것이 가장 큰 문제점으로 등장하고 있으며 課稅主體의 特性에 따른 免稅와 中間財 免稅로 인해 과세불평등을 초래함은 물론 세무행정적 번잡요인이 되고 있다는 점, 그리고 면세를 附加價值稅法과 租稅減免規制法에서 二元的으로 規定하고 있어 집행상 혼란을 야기시키고 있다는 점에서도 문제가 된다고 할 수 있다⁴⁾.” 이어서 金裕燦은 現行 附加價值稅制度下的 免稅가 일반원칙에 부합되

2) 崔 洸·李愚澤, 『附加價值稅의 政策課題와 改善方案』, 1988, p. 231.

3) 稅制發展審議委員會의 消費課稅制度研究分科委員會, 『稅制發展研究報告書』, 1990, p. 64.

4) 金裕燦, 『우리나라의 附加價值稅 免稅範圍 設定의 問題點과 改編方向』, 1995, p. 83.

지 않는 분야로서 人的用役, 教育用役 中 營利目的의 私設教育用役, 金融·保險用役 그리고 國家·地方自治團體와 組合이나 政府業務 代行團體가 提供하는 財貨 또는 用役을 들 수 있다고 지적하고 있으며 不動產貸貸用役의 非課稅 轉換과 非食用 農·林·畜·水産物의 課稅轉換에 대한 연구도 시급한 과제라고 지적하고 있다.

2. 附加價値稅 課稅特例制度의 問題點

가. 課稅特例制度의 現況

附加價値稅法上의 課稅特例制度는 본래 小規模 零細事業者에게 附加價値稅 課稅標準의 計算, 稅金計算書의 作成·交付, 帳簿의 記帳·備置 등 각종 納稅協力義務를 완화하여 납세자의 납세순응비용을 경감하는 동시에 세무행정당국의 徵稅費用을 줄이기 위하여 설정한 것이다. 우리나라의 부가가치세 과세특례제도는 시행 당시 年間 去來金額이 1,200만원 이하(代理·仲介·周旋·委託賣買 및 都給의 경우는 연간 300만원에 미달하는 기업)의 納稅者에 대하여 附加價値稅稅率을 적용하는 대신에 2%(대리·중개·주선, 위탁매매 및 도급의 경우는 3.5%)를 賣出額에 課稅하는 형태를 취하였다. 이 限度는 1977년 稅法改正에서 2,400만원(대리·중개·주선·위탁매매 및 도급은 600만원)으로 增加되었으며 1988년에 3,600만원(대리·중개·주선·위탁매매 및 도급은 900만원), 이어서 1995년 세법개정에서 4,800만원(대리·중개·주선·위탁매매 및 도급은 1,200만원)으로 개정하였다. 연도별 課稅特例者의 推移는 <表 II-4>에서 보는 바와 같다.

一般課稅者의 경우는 각 豫定申告期間 및 確定申告期間마다 課稅標準과 納付稅額을 自進申告納付하여야 한다(단, 直前期 賣出課標가 7,500만원 이상인 사업자에 한함). 그러나 課稅特例者의 경우에는 일반과세자의 確定申告期間에만 과세표준과 납부세액을 자진

<表 II-4> 課稅特例者 推移

(單位：千名, %)

	1977	1981	1985	1988	1990	1991	1992	1993	1994	1995
計	824	1,105	1,269	1,509	1,834	1,834	2,102	2,253	2,388	2,526
法人	19	31	44	60	81	81	107	117	134	150
個人	一般	138	210	311	410	551	551	673	779	933
	特例	667	864	914	1,039	1,202	1,322	1,357	1,321	1,273
特例 占有比	80.9	78.2	72.0	68.9	65.5	65.5	62.9	60.2	55.3	50.4

註：1978~1995년까지 인원은 2기 기준임(少額不徵收者 포함).
 資料：國稅廳, 『國稅廳三十年史』, p. 528.

신고납부하도록 하고 豫定申告期間에는 직전기 납부세액이 20만원 이상인 자에 한하여 政府가 고지·결정한 稅額(直前期 納付稅額의 2분의 1에 해당하는 금액)을 납부하면 된다.

一般課稅者는 자기의 納付稅額이나 還給稅額과 관계되는 모든 去來事實을 記錄하고 매거래마다 稅金計算書를 作成·交付하거나 受取하여야 한다. 그러나 課稅特例者의 경우에는 이러한 장부의 기장과 세금계산서의 작성·교부에 관련한 義務를 緩和하고 있다. 즉, 課稅特例者의 경우에는 買入·賣出의 供給價額 및 附加價値稅額을 구분하여 기록하기가 곤란하므로 附加價値稅額을 포함한 供給對價를 기록하면 되고 授受한 稅金計算書 또는 簡易稅金計算書를 보관한 때에는 記帳義務를 이행한 것으로 看做하며, 또한 기장의무의 이행을 확보하기 위한 加算稅 規定도 적용하지 아니한다. 그리고 세금계산서 작성·교부에 대하여도 과세특례자는 供給받는 자와 부가가치세액을 따로 기재하지 아니한 簡易稅金計算書를 작성·교부하면 되고 이를 불이행한 경우에도 가산세의 적용을 받지 아니한다.

나. 課稅特例制度의 問題點

우리나라의 課稅特例制度는 小規模 零細事業者의 각종 納稅協力義務을 완화하고자 구상된 제도이며 영세사업자의 稅負擔을 완화하기 위한 제도가 아니었다. 그러나 同 制度의 特例稅率 2%(일부 업종의 경우는 3.5%)에 의한 外形課稅方式을 채택함으로써 결과적으로 소규모 零細事業者에게 稅負擔 緩和의 혜택을 주게 되었다. 다시 말하면, 2%의 特例稅率은 一般課稅者와 課稅特例者의 負擔이 同一하게 되는 附加價值率 20%를 전제로 한 것이었다. 실제로 우리나라의 課稅特例者의 附加價值率이 평균적으로 30% 이상임을 감안할 때 과세특례자의 부담이 일반과세자에 비하여 현저히 낮아진 것이다. 이와 같이 課稅特例制度가 소규모 사업자에게 실질적으로 세부담의 경감이란 혜택이 부여되도록 설계되었던바, 그 運營過程에서 다음과 같은 여러 가지 問題가 發生되었다고 볼 수 있다.

1) 經濟的 歪曲

正常的인 附加價值稅 課稅가 資源配分에 中立的임을 전제로 하는 경우, 現行 課稅特例制度는 課稅特例者가 공급하는 재화와 용역을 一般課稅者가 공급하는 재화와 용역에 비하여 價格을 상대적으로 低廉하게 함으로써 資源配分의 歪曲을 초래하게 되었다. 이와 같이 과세특례제도의 존재가 附加價值稅가 갖는 장점인 資源配分의 中立性を 阻害하는 근본적인 理由는 現행 과세특례제도가 2%의 特例稅率에 의한 外形課稅方式을 채택함으로써 一般課稅者와 課稅特例者의 稅負擔의 不均衡을 초래하였기 때문이다. 즉, 과세특례자의 경우에는 일반과세자보다 附加價值基準 實效稅率이 낮아 그들이 공급하는 재화와 용역을 보다 싸게 공급할 수 있기 때문에, 결과적으로 가격체계와 자원배분의 왜곡을 초래하게 되는 것이다. 그러나 이러한 주장을 실증적으로 檢證하는 데는 많은 어려움이 있다.

2) 稅負擔의 不均衡

모든 業種의 平均 附加價值率이 20%라고 가정하면 課稅特例者에 대한 2%의 特例稅率의 적용은 일반과세자와 과세특례자간 납부세액의 不均衡을 초래하지 않는다. 그러나 최근 10년간 과세특례가 적용되는 전 業種의 平均 부가가치율은 약 30% 이상이었으므로 전체적으로 一般課稅者의 稅負擔이 과세특례자보다 1.5배 정도 높은 결과가 되었다(<表 II-5> 참조).

3) 課稅特例者 相互間 稅負擔의 不均衡

과세특례자에 대한 2%의 特例稅率은 다양한 業種의 附加價值率을 반영하고 있지 못하기 때문에 상이한 부가가치율을 가진 課稅特例者間에도 稅負擔의 不均衡을 초래하게 된다. 현실적으로 최근 10년간 平均實效稅率을 계산해 보면 부가가치율이 가장 낮은 小賣業의 경우에는 약 15%의 실효세율을 부담하고 있으나 부가가치율이 가장 높은 不動產賃貸業의 경우는 실효세율이 3.3%에 지나지 않고 있다. 따라서 외형이 같은 과세특례자인 경우에도 業種에 따라 최고 5배의 세부담에 대한 불균형이 발생할 수 있다(<表 II-6> 參照).

4) 一般課稅者로의 轉換 忌避

現行 課稅特例制度下에서 一般課稅者는 稅金計算書 授受義務를 免除받고 資料露出로 인한 所得稅負擔을 회피하기 위하여 과세특례자로 되고자 課稅特例者 範圍擴大를 요구하고 있을 뿐 아니라 기존의 課稅特例者들은 계속해서 과세특례자로 안주하기 위하여 一般課稅者로 轉換하는 것을 적극적으로 忌避하게 되어 여러 가지 문제를 일으키고 있다.

課稅特例者가 一般課稅者로의 轉換을 忌避하는 가장 큰 理由는 일반과세자로 전환함에 따른 稅負擔의 급격한 增加를 우려하기 때문이다. 일반과세자와 과세특례자의 稅負擔의 不均衡은 限界課稅特

<表 II-5> 業種別 附加價值率

(單位: %)

	과세특례자 세율 2%인 적용업종								대리, 중개, 도급, 기타 ³⁾
	평균 ¹⁾	제조	소매	건설	음식	숙박	운송 등 ²⁾	부동산 임대	
1983	43.0	27.3	9.2	73.0	57.5	49.6	61.9	22.2	50.7
1984	41.2	20.1	13.3	65.4	57.0	51.6	61.4	19.4	51.1
1985	42.8	20.9	15.3	64.0	54.4	46.4	62.4	36.5	49.6
1986	38.9	22.1	16.2	56.1	53.3	32.7	60.3	31.6	49.7
1987	37.3	18.4	16.1	49.4	50.6	26.3	63.7	36.6	50.0
1988	34.0	19.7	15.1	43.3	49.3	14.4	64.5	32.6	48.3
1989	37.5	19.2	15.1	39.4	49.1	45.4	61.7	32.7	45.5
1990	16.5	14.4	41.7	49.5	49.5	44.8	57.9	20.2	42.8
1991	33.8	18.5	13.5	33.7	45.0	52.8	60.3	12.7	40.4
1992	36.4	21.6	9.6	36.9	48.9	56.8	59.7	21.0	36.6
최근 10년 평균	37.9	20.4	13.8	49.7	51.5	42.1	61.3	26.6	46.5
최근 5년 평균	35.2	19.5	13.5	37.9	48.4	42.8	61.5	23.8	42.7
최근 3년 평균	34.9	19.6	12.5	35.5	47.8	51.5	59.3	18.0	39.9

註: 1) 업종별 부가가치율을 단순평균함.

2) 運送 等は 운수, 창고, 통신업을 의미함.

3) 代理·仲介·周旋·委託 및 都給業種은 특례세율이 3.5%이므로 따로 구분함.

4) 업종별 부가가치율은 일반사업자를 포함한 업종별 평균 부가가치율임.

5) 과세특례자에 해당하지 않는 종목과 부동산매매업 및 기타 사회적 서비스 업종은 제외함.

資料: 國稅廳, 『國稅統計年報』, 1984.(徐大源, 『附加價值稅法上 課稅特例制度的效果分析과 一般課稅로의 轉換方案에 關한 研究』, 國稅廳開廳 30周年 懸賞公募論文, 1995에서 再引用)

例者가 一般課稅者로 전환하는 경우에 보다 심각하게 된다. 따라서 이러한 급격한 세부담의 증가를 회피하기 위하여 기존의 과세특례 자들은 일반과세자로의 전환을 적극적으로 기피하게 되는 것이다. 이러한 세부담의 급격한 증가를 방지하기 위하여 1993년에 도입한 限界稅額控除制度는 그 집행상 여러 가지 문제를 내포하고 있다.

<表 II -6> 附加價值率의 差異에 따른 一般事業者와 課稅特例者의 稅負擔의 不平衡

(單位：萬圓，%)

		부 가 가 치 율				
		5	10	20	30	50
매출액	일반	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000
	특례	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
부가가치	일반	250	500	1,000	1,500	2,500
	특례	50	100	200	300	500
부가가치세액	일반	25	50	100	150	250
	특례	20	20	20	20	20
매출액기준 실효세율	일반	0.5	1	2	3	5
	특례	2	2	2	2	2
부가가치기준 실효세율	일반	10	10	10	10	10
	특례	40	20	10	6.67	4

註：1. 일반과세자와 과세특례자의 매출액은 각각 5,000萬圓, 1,000萬圓으로 가정함.

2. 특례세율 3.5% 적용하는 업종은 제외함.

資料：徐大源, 『附加價值稅法上 課稅特例制度의 效果分析과 一般課稅로의 轉換 方案에 관한 研究』, 國稅廳開廳 30周年 懸賞公募論文, 1995.

5) 稅金計算書 受取 忌避

1977년 附加價值稅 導入 이후 1992년까지 附加價值稅 納稅者의 稅金計算書 受取實態를 보면 一般課稅者의 경우 매출액 대비 75% 이상을 유지하고 있으나 과세특례자의 경우에는 부가가치세 도입초기에 30%를 유지한 데 대하여 1980년대 초반 이후는 25%, 최근에는 20% 수준에 머무르고 있다.

이와 같이 課稅特例者의 稅金計算書 受取比率이 매우 낮은 理由는 과세특례자가 세금계산서를 수취함으로써 거래가 露出되어 附加價值稅는 물론 所得稅負擔이 급격하게 높아지고 납세절차도 훨씬 번잡해지기 때문이다.

課稅特例者の 稅金計算書 受取忌避는 과세특례자 자신의 問題일 뿐만 아니라 一般課稅者の 去來에도 영향을 미치게 된다. 즉, 일반 과세자가 과세특례자에게 財貨를 供給하는 경우 일반과세자가 발행하는 稅金계산서를 과세특례자가 수취하기를 거부함으로써 稅金계산서의 흐름이 斷折된다. 이로써 과세특례자의 稅金계산서 수취거부는 稅金計算書 未交付로 연결되고 稅金계산서의 교부의무가 있는 一般課稅者는 그 교부하지 못한 稅金계산서를 재화의 공급과는 관계가 없는 第3者에게 虛僞로 교부하게 되고 그것을 교부받은 자는 허위로 買入稅額을 控除받는 등의 惡循環이 계속되게 된다.

6) 賣出漏落

附加價値稅 納稅義務者는 附加價値稅 稅負擔을 낮추고자 할 뿐만 아니라 所得稅 또는 法人稅의 稅負擔을 줄이기 위하여 附加價値稅 課稅標準을 실제보다 縮小하여 申告하는 경향이 있다. 이는 본래 부가가치세가 소득세 또는 법인세의 先行稅로서의 성격을 갖고 있어 附加價値稅의 課稅標準에 따라 所得稅 또는 法人稅의 負擔이 결정되기 때문이다. 특히 課稅特例者の 경우에는 正規帳簿나 記帳, 稅金計算書의 작성·교부 등의 義務가 실질적으로 免除되고 있으며 標準申告率 이상으로 신고하기만 하면 원칙적으로 更正 등의 稅務干涉을 받지 않도록 되어 있다. 따라서 과세특례자의 신고내용을 검토할 증빙자료가 없으므로 課稅特例者の 賣出漏落은 보다 용이하다고 하겠다. 그 결과 과세특례자의 매출누락은 일반적인 현상으로 인식되고 있는데 흔히 과세특례제도의 문제점으로 지적되고 있는 脫稅의 溫床 또는 租稅回避의 雨傘이라는 표현은 이러한 현상을 말하는 것이다.

우리나라 課稅特例制度下에서 課稅特例 適用基準金額은 연간매출액 3,600만원(일부 업종은 900만원) 미만으로 되어 있다. 현실적으로 여러 가지 여건을 고려할 때 서울 시내의 사업자 중에서 월평균

매출액이 300만원 미만인 사업자가 얼마나 될 것인가는 신중히 고려해 봐야 할 문제이다. 그럼에도 불구하고 우리나라 課稅特例者들의 1992년도 1人當 課稅標準이 약 1,058만원 정도에 그치고 있다는 사실은 과세특례자의 賣出漏落이 어느 정도인가를 잘 나타내는 것이라 하겠다. 사실상 대부분의 課稅特例者들이 實際賣出과는 별개로 附加價値稅 課稅標準을 신고하는 것이 우리나라의 현실이다.

3. 附加價値稅 簡易課稅制度의 導入

課稅特例制度和 관련된 문제해결의 대안으로서 1995년말 세법개정으로 零細個人事業者에 대한 附加價値稅 簡易課稅制度를 도입하였다. 간이과세제도의 도입취지는 사업규모가 零細한 個人事業者에게 業種別 附加價値率에 따라 간편하게 納付稅額을 계산하는 간이과세제도를 도입하여 영세사업자의 租稅負擔을 덜어 주는 동시에 納稅便宜를 도모하는 데 있었다. 간이과세제도의 適用對象事業者는 直前 1년 동안 매출액이 1억 5천만원 미만의 個人事業者로서 課稅特例者가 아닌 者이다. 다만, 鑛業, 製造業(주로 最終消費者에게 직접 재화를 공급하는 사업으로서 總理令이 정하는 것은 除外), 都賣業(소매업 겸업시 소매포함), 不動產賣買業은 簡易課稅制度의 적용이 배제된다. 納付稅額은 매출액에 정부가 미리 정한 업종별 부가가치율을 곱하여 附加價値를 먼저 계산하고 그 부가가치액에 附加價値稅率 10%를 곱하여 계산하게 된다. 業種別 附加價値率의 예를 보면 農業, 狩獵業, 林業 및 漁業은 43%, 電氣, 가스 및 水道業은 21%, 小賣業 13%, 서비스업 40% 등으로 되어 있다. 둘 이상의 업종에 공통으로 사용하는 財貨를 공급하여 業種別 實地 歸屬을 적용할 수 없는 경우에는 일정한 算式에 의하여 按分計算하게 된다⁵⁾.

5) 國稅廳, 『1996 改正稅法解説』, 1996, p. 195 참조.

簡易課稅 適用對象者에게도 課稅特例者의 경우에 있어서와 마찬가지로 稅金計算書 受取稅額控除制度를 두고 있다. 이는 買入稅額을 追加的으로 控除해 줌으로써 사업자의 納稅負擔을 경감하고 稅金計算書의 受取를 유인하기 위한 것이다. 控除率은 부가가치율이 20% 이하인 경우에는 10%, 부가가치율이 20%를 초과하는 경우는 20%이다. 簡易課稅者가 일반과세를 적용받고자 하는 경우에는 그 적용을 받고자 하는 달의 전달 20일까지 簡易課稅拋棄申告를 하여야 한다.

法人과 個人을 합한 總事業者數가 1996년 2기분을 기준으로 할 때 263만 5천명이다. 이 중 개인 일반사업자 121만 2천명 가운데 簡易課稅該當者가 26만 5천명으로 일반과세자는 94만 7천명만 남게 된다(<表 II-7> 참조). 이와 같은 일반과세자수는 총사업자의 약 36%, 법인수를 포함하더라도 전체의 약 42%에 불과하다. 따라서 우리나라의 附加價值稅는 42%만이 前段階稅額控除에 의한 부가가치세를, 나머지 58%는 과거의 營業稅와 같은 外形課稅와 새로 도입된 計定方式에 의한 課稅로 轉換되어 名目만 附加價值稅일 뿐 이른바 ‘混合型(hybrid)’이라는 표현이 결코 과한 것이 아니라는 데 問題가 있다⁶⁾.

4. 稅金計算書制度의 問題點

가. 稅金計算書의 意義

稅金計算書는 부가가치세 행정에서 결정적 역할을 하는 統制書類(control document)로서 부가가치세 과세대상인 재화 또는 용역을 供給하는 者가 납부하여야 할 세액을 계산하는 기초자료가 된다. 한편, 공급을 받는자(매입자)에게는 매입시에 공급자에게 징

6) 財務部, 『韓國의 附加價值稅 導入에 관한 報告書』, 1986, p. 509 參照.

<表 II-7> 附加價值稅 事業者 現況

(單位: 千名)

	現 行 ¹⁾ (1996년 1기분)	1995年 稅法改正後 (1996년 2기분) ²⁾	增 減
總 事 業 者	2,551	2,635	84
法 人	157	165	8
個 人 一 般	1,153	1,212	59
一 般 課 稅	1,153	947	-206
簡 易 課 稅	-	265	265
課 稅 特 例	1,240	1,258	18

註: 1) 1996年 1期分 實績値임.

2) 1996年 12月 1日 現在 자료로 1997년 1월 25일 신고마감 推計値임.

資料: 國稅廳, 附加價值稅課.

수당한 附加價值稅(매입세)를 공제받을 수 있게 하는 영수증의 역할을 하는 문서이다. 세금계산서는 정확하게 모든 기재사항을 기재하여 기록으로 일정기간 보관하여야 한다. 각국의 附加價值稅法과 規則은 稅金計算書에 대한 樣式, 發行時限, 稅金計算書의 變更, 할인전표(credit notes)의 사용 등에 대하여 규정하는 것이 일반적이다. 우리나라의 경우와 같이 稅法(施行規則)에서 그 樣式을 규정하고 있는 국가는 하나도 없다.

EC 諸國은 稅金計算書의 必要的 記載事項을 다음과 같이 法으로 規定하고 있을 뿐이다.

- 稅金計算書를 發行하는 事業者의 住所와 姓名
- VAT 登錄番號
- 稅金計算書의 一連番號
- 發行日字
- 財貨 또는 서비스의 供給時期(稅金計算書와 다른 경우)
- 財貨 또는 서비스에 대한 說明

- 附加價值稅 除外 價格
- 稅率(零稅率 포함)과 各 附加價值稅額
- 買入者(고객)의 住所와 姓名

買入稅 控除의 근거가 되는 稅金計算書의 暗市場이 생기는 것을 防止하기 위하여 販賣者와 購買者의 住所, 姓名과 법에서 정한 기재사항은 엄격하게 기록되어야 한다. EC의 대부분 국가에서는 稅金計算書에 附加價值稅 登錄番號는 필수적 기재사항으로 하고 있지 않다. 그 이유는 다른 기재사항이 허위라면 등록번호가 정확하리라는 것을 기대할 수 없기 때문이라는 것이다. 만약 매입자가 附加價值稅 納稅義務者가 아니라면 附加價值稅를 포함한 대가를 표시한 세금계산서를 발행하는 것이 보다 바람직하게 보인다. 한편 立法을 하는 사람의 입장에서는 그러한 방법은 일반인들이 세금을 숨기는 결과가 되기 때문에 小賣業을 포함하여 附加價值稅額을 따로 表示할 것을 의무화하는 것을 선호한다. 그러나 EC에서는 小賣인 경우에는 附加價值稅 包含價格을 사용하고 있다. 小賣의 경우 領收證은 훨씬 약식의 형태를 띠며 최종소비자에게 판매하는 경우에는 세금계산서를 발행할 수 없다. 일반영수증은 교부할 수 있으나 이는 부가가치세의 일부가 아니다. 우리나라는 부가가치세 도입 당시 소위 簡易稅金計算書制度를 도입하여 意慾으로 출발하였으나 오히려 이들이 行政力을 浪費하는 결과를 가져 왔으며 부가가치세가 제대로 定着하지 못하는 원인이 되었다.

稅金計算書는 필요적 기재사항이 포함되어 있는 한 사업자가 원하는 어떤 形態라도 무방하다. 유럽의 어느 국가도 公的인 稅金計算書의 사용을 義務化하고 있는 나라는 없다. 사실 모든 국가는 商慣行上 사용되고 있는 어떤 형태의 書類일지라도 附加價值稅 稅金計算書가 具備하여야 할 適正한 情報를 포함하고 있는 한 稅金控除의 유효한 서류로 받아들임으로써 納稅者의 便宜를 도모하고 있다.

이러한 점은 우리나라에 示唆하는 바가 많으며, 앞으로 稅金計算書 사용에 대한 규제를 완화하는 것이 올바른 방향이라고 하겠다. 이러한 방향으로 전환하게 되면 신용카드와 금전등록기에 의한 영수증도 법정사항이 전부 기재되어 있으면 正當한 稅金計算書로 인정되고 별도규정을 필요로 하지 않게 될 것이다.

우리나라 附加價值稅法에서 稅金計算書라 함은 附加價值稅 納稅義務者인 事業者가 財貨 또는 用役을 다른 납세의무자에게 供給할 때에 法 第15條에 의하여 부가가치세를 徵收하고 이를 證明하기 위하여 교부하는 稅金領收證을 의미한다. 稅金計算書는 供給者 입장에서 賣出額의 證憑이 되며 納付할 稅額을 計算하는 기초자료이다. 買入者의 입장에서의 세금계산서는 買入稅額控除의 根據書類가 된다. 따라서 附加價值稅의 계산방법으로 前段階稅額控除方式을 채택하고 있는 現行 附加價值稅制下에서 稅金計算書는 가장 중추적 역할을 하게 된다.

나. 現行 稅金計算書制度의 問題點

기존의 연구에서 지적되고 있는 現行 稅金計算書制度의 問題點을 요약하면 첫째, 賣出稅金計算書에 있어서 稅金計算書 작성 및 교부 시기의 硬直性 둘째, 信用卡賣出表에 대한 세금계산서 인정의 制限性을 들 수 있으며 셋째, 買入稅金計算書에 있어서는 공급시기 이후에 교부받은 세금계산서의 買入稅額 不控除 마지막으로 課稅特例者가 받은 稅金計算書의 낮은 控除比率을 들 수 있다⁷⁾.

1) 稅金計算書의 作成 및 交付時期의 硬直性

附加價值稅法은 납세의무자로 登錄된 事業者가 財貨 또는 用役을 공급할 때 거래시기에 법정사항을 기재한 稅金計算書를 공급받는

7) 金鳳根, 「附加價值稅制上の 稅金計算書制度改善에 關한 研究」, 建國大學 校 行政大學院 碩士學位論文, 1992, pp. 63~73.

자에게 교부하는 것이 원칙이다.

부가가치세법은 稅金計算書의 交付時期를 財貨 供給의 경우는 移動이 필요한 재화는 그 재화가 引導되는 때, 이동이 필요하지 아니한 재화는 그 재화가 利用可能한 때, 이들을 적용할 수 없을 때는 그 재화의 供給이 確定되는 때로 하고 있다. 그리고 用役 공급의 경우는 役務가 제공되거나 財貨, 施設物 또는 權利가 使用되는 때로 硬直的으로 규정하고 있다(법 제9조 1, 2항). 그러나 事業者가 다음에 해당하는 경우에는 財貨 또는 用役의 供給日이 속하는 다음달 10일까지 세금계산서를 교부할 수 있다.

- ① 去來處別로 1개월의 供給價額을 合計하여 당해 月의 末日字를 발행일자로 하여 稅金計算書를 교부하는 경우
- ② 거래처별로 1개월 이내에서 去來慣行上 정하여진 기간의 供給價額을 合計하여 그 기간의 終了日字를 발행일자로 하여 세금계산서를 교부하는 경우
- ③ 關係證憑書類 등에 의하여 實際去來事實이 확인되는 경우로서 當該 去來日字를 발행일자로 하여 세금계산서를 교부하는 경우

그러나 現實的으로는 商慣行上 세금계산서의 교부를 위에서 언급한 法定時期에 교부할 수 없는 경우가 많이 있다. 예를 들면, 재화를 遠距離에 위치하는 사업자에게 공급함에 있어 他人의 運送手段을 이용하는 경우는 실지로 원거리 사업자에게 재화를 引導하는 時點에 세금계산서를 교부하는 것은 곤란하고 또한 用役을 提供하는 경우에 있어서도 역무제공을 完了하는 時點에 역무를 제공하는 자가 자기책임하에 세금계산서를 교부한다는 것은 현실적으로 곤란하다.

2) 信用卡卡賣出表에 대한 稅金計算書 認定の 制限性

現行法에서는 사업자가 飲食·宿泊用役이나 個人서비스를 供給하고 받는 信用卡卡賣出表에 공급받는 자의 登錄番號 및 附加價値稅

額을 따로 기재하고, 加盟事業者 또는 그 使用人이 署名捺印한 경우와 金錢登錄機를 설치한 사업자가 신용카드매출표를 교부한 때에는 그 신용카드매출표는 稅金計算書 또는 金錢登錄機計算書로 보도록 규정하고 있다(규칙 제16조 제3항, 제17조 2 제2항). 또한 금전등록기를 설치한 사업자가 신용카드매출표를 교부한 때에는 교부한 신용카드매출표상 매출액의 1,000분의 5에 상당하는 금액을 納付稅額에서 控除하거나 還給稅額에 加算하도록 규정하고 있으나(법 제32조 제1항), 이는 세금계산서 교부대상을 전체적으로 볼 때 극히 제한적인 一部 事業者에게만 적용되는 규정으로, 상기 이외의 사업자에 대하여는 신용카드매출표가 사실상 稅金計算書의 機能을 모두 갖추고 있음에도 불구하고 세금계산서로 보지 아니하고 있다.

오늘날 신용카드 使用이 급격히 증가하고 있고 法人稅法과 所得稅法에서도 接待費 支出을 신용카드에 의하여 지출할 것을 誘導하고 있다. 信用卡賣出表는 그것이 財貨나 用役의 공급과 관련된 것일 경우에 갖는 그 자체로서의 稅金計算書의 기능 즉, 買入稅額 控除 證憑으로서의 기능과 課稅資料로서의 기능, 會計處理 證憑으로서의 기능을 모두 갖추고 있다. 이러한 신용카드의 기능에도 불구하고 신용카드매출표를 稅金計算書로 보는 업종을 飲食宿泊業, 서비스業, 金錢登錄機를 설치한 小賣業으로 제한함으로써 이러한 업종 이외의 사업을 영위하는 사업자에게 信用卡賣出表를 발행하는 동시에 세금계산서도 발행해야 되는 不便을 주고 있다.

3) 買入稅金計算書 關聯問題點

現行法은 事業者가 자기의 사업과 관련하여 재화나 용역을 공급받고 교부받은 稅金計算書에 必須的 記載事項의 전부 또는 일부가 기재되지 아니하였거나 그 內容이 事實과 다른 경우에는 買入稅額을 不控除(착오로 기재된 경우로서 거래사실이 확인된 경우에는 예외)하도록 규정하고 있다(법 제17조 제2항 제1호). 예를 들어 租稅

回避의 목적이 없는 사업자가 商慣行上의 原因 등으로 인하여 불가피하게 稅金計算書를 공급시기보다 늦게 교부받게 되는 경우에도 法的 硬直性으로 인하여 매입세액을 공제받지 못하는 경우가 많다.

商慣行上 稅金計算書를 供給時期보다 늦게 發行한 책임은 供給者에게 있지만, 이에 대한 제재는 공급자에게는 稅金計算書 不誠實加算稅만 적용하고 공급받는 자는 買入稅 不控除라는 더 큰 불이익을 받게 되는 問題가 있다.

4) 課稅特例者 買入稅額 控除率의 非現實性

附加價值稅法은 課稅特例者가 다른 事業者로부터 稅金計算書를 교부받아 정부에 제출한 경우에는 그 세금계산서에 기재된 매입세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 納付稅額에서 控除하는 제도를 두고 있다. 그러나 課稅特例者에 대한 과세표준이 申告에 의하여 결정되는 것이 아니고 정부가 정한 業種別 標準申告率에 의하여 결정되고 있기 때문에 과세특례자가 事業實績의 露出을 우려하여 세금계산서 수취를 기피함으로써 최근에 매출과표에 대한 세금계산서 수취비율이 20%를 하회하고 있는 실정이다.

課稅特例者가 稅金計算書 受取를 기피하는 가장 근본적인 이유는 과세특례자가 稅金計算書를 받아도 稅額控除의 惠澤이 크지 않는 반면에 去來가 陽性化되어 과세특례자로서의 혜택을 잃게 될 우려가 있기 때문이다. 이러한 과세특례자의 세금계산서 수취 기피현상은 세금계산서 흐름을 크게 歪曲시키는 주요 원인의 하나가 되고 있다.

다. 稅金計算書合計表의 提出과 電算處理

1) 稅金計算書의 政府提出制度

1977년 도입 당시 우리나라의 附加價值稅法은 納稅義務者가 발행한 賣出稅金計算書와 수취한 買入稅金計算書를 신고시에 정부에

提出하도록 하였다. 이는 納付稅額 또는 控除(還給)稅額의 根據資料로서의 의미와 이를 電算處理하여 모든 부가가치세 납세자의 買入額과 賣出額을 相互對査하겠다는 착상에 의한 것이었다. 이러한 세금계산서의 제출과 전산처리로 모든 납세자의 매입과 매출을 검증한다는 생각은 우리 附加價值稅가 이전의 舊營業稅에서 물려받은 것으로 비용과 효과에 대한 검증이 전혀 되어 있지 아니한 무모한 착상의 典型的인 例라고 하겠으며 附加價值稅를 도입한 어느 나라도 시행하지 않는 것이다⁸⁾.

電算對査制度의 시행초기에는 稅金計算書의 金額制限없이 사업자가 제출하는 모든 세금계산서를 전산처리하였으나 資料의 量이 과다하여 適期에 迅速한 出力이 곤란하였다. 따라서 1980년 2期 確定申告분부터는 건당 10만원 이상의 세금계산서만 入力處理하게 되었고 이어서 1981년부터는 건당기준을 30만원 이상으로 上向調整하였다. 1988년 2기 신고분부터는 買入稅金計算書는 전산입력에서 除外하고, 건당 30만원 이상의 賣出稅金計算書만을 입력하도록 하였다. 동시에 종전의 '稅金計算書 提出一覽表' 대신에 '稅金計算書 授受狀況分析表'를 출력하여 稅務署에 송부하여 調査에 사용토록 하고 있다.

1994년 말 稅法改正에서 종전의 세금계산서 발행매수 3매(공급자 보관용 1매, 공급 받는자 보관용 1매, 제출용 1매)를 2매로 줄이는 동시에 政府에 提出하는 것은 買入·賣出處別合計表로 대체하여 電算入力の 業務量을 줄이도록 하였다. 現行 稅金計算書樣式과 賣出處別稅金計算書合計表와 買入處別稅金計算書合計表의 양식은 각각 [圖 II-1]의 別紙 제11호 서식, [圖 II-2]의 別지 제33호

8) 稅金計算書 電算處理와 相互對査는 부가가치세 시행국가 중에 우리나라가 최초였으며, 臺灣이 1986년에 附加價值稅制를 도입하면서 우리 제도를 모방하여 시행하였으나 不附合資料 발생이 20%에 달하는 등 문제점이 많아 제대로 운영되지 못하고 있다.

[圖 Ⅱ - 1] 別紙 第11號 書式

[별지 제11호서식]

(적색)

세 금 계 산 서(공급자보관용)												책 번호 <input style="width: 40px;" type="text"/> 권 <input style="width: 40px;" type="text"/> 호									
												일련번호 <input style="width: 40px;" type="text"/> - <input style="width: 40px;" type="text"/>									
공급자	등록번호 <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> - <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/>				공급받는자	등록번호 <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> - <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/>															
	상호(법인명) <input style="width: 100px;" type="text"/> 성명 <input style="width: 40px;" type="text"/>					상호(법인명) <input style="width: 100px;" type="text"/> 성명 <input style="width: 40px;" type="text"/>															
	사업장주소 <input style="width: 100px;" type="text"/>					사업장주소 <input style="width: 100px;" type="text"/>															
업태 <input style="width: 40px;" type="text"/>				종목 <input style="width: 40px;" type="text"/>				업태 <input style="width: 40px;" type="text"/>				종목 <input style="width: 40px;" type="text"/>									
작성		공 급 가 액						세 액		비 고											
년	월	일	십	억	천	백	십	만	천	백	십	일	억	천	백	십	만	천	백	십	일
월	일	품 목		규 격	수 량	단 가	공급가액		세 액		비 고										
합계금액		현 금		수 표		어 음		외상미수금		이 금액을 영수합 청구											

22226-28131일
'95. 1. 25 승인

182mm × 128mm
인쇄용지(특급) 34g/m²

(청색)

세 금 계 산 서(공급받는자보관용)												책 번호 <input style="width: 40px;" type="text"/> 권 <input style="width: 40px;" type="text"/> 호									
												일련번호 <input style="width: 40px;" type="text"/> - <input style="width: 40px;" type="text"/>									
공급자	등록번호 <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> - <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/>				공급받는자	등록번호 <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> - <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/>															
	상호(법인명) <input style="width: 100px;" type="text"/> 성명 <input style="width: 40px;" type="text"/>					상호(법인명) <input style="width: 100px;" type="text"/> 성명 <input style="width: 40px;" type="text"/>															
	사업장주소 <input style="width: 100px;" type="text"/>					사업장주소 <input style="width: 100px;" type="text"/>															
업태 <input style="width: 40px;" type="text"/>				종목 <input style="width: 40px;" type="text"/>				업태 <input style="width: 40px;" type="text"/>				종목 <input style="width: 40px;" type="text"/>									
작성		공 급 가 액						세 액		비 고											
년	월	일	십	억	천	백	십	만	천	백	십	일	억	천	백	십	만	천	백	십	일
월	일	품 목		규 격	수 량	단 가	공급가액		세 액		비 고										
합계금액		현 금		수 표		어 음		외상미수금		이 금액을 영수합 청구											

22226-28131일
'95. 1. 25 승인

182mm × 128mm
인쇄용지(특급) 34g/m²

[圖 II-2] 別紙 第33號 書式

[별지 제33호서식]

매출처별세금계산서합계표(갑)					
※ 관리번호	—		(년 기)		
① 사업자등록번호			② 상호(법인명)		
③ 성명(대표자)			④ 사업장소재지		
⑤ 업 태			⑥ 종 목		
⑦ 거래기간	년	월	일~	년	월
			⑧ 작성일자		

구 분	⑨매출 처수	⑩매수	⑪공 급 가 액 조 십 억 백 만 천 일			⑪세 액 조 십 억 백 만 천 일			비 고
합 계									
사업자등록 번호발행분									
주 민 등 록 번호발행분									

⑬ 일련 번호	⑭ 사업자등록번호		⑮ 상 호(법 인 명)			⑯ 업 태			⑰ 종 목			비 고
	⑬ 매수	⑬ 공란수	⑳ 공급가액 조 십 억 백 만 천 일			㉑ 세 액 조 십 억 백 만 천 일						
	-	-										
	-	-										
	-	-										
	-	-										

서식, [圖 II-3]의 별지 제36호 서식에서 보는 바와 같다.

5. 稅制發展審議委員會가 指摘한 附加價值稅制의 懸案問題

稅制發展審議委員會는 한 報告書에서 “우리나라의 附加價值稅制는 10%의 單一稅率 적용으로 課稅의 中立性和 稅制簡便化의 이점을 지니고 있으며 食料品, 生必品 등에 免稅하고, 특히 農民의 일부 投入物에 대하여 零稅率을 적용하고 있어 效率性和 公平性에서 의견상으로 비교적 무난하고 合理的인 稅目으로 평가할 수 있다. 특히 부가가치세의 稅收寄與度面에서는 높ی 평가된다”고 지적하고 있다. 그러나 同 委員會는 現行 附加價值稅制의 稅負擔의 逆進性, 免稅 및 零稅率의 광범한 適用範圍, 서비스業의 稅源脫漏, 課稅特例者 問題 등 네 가지 문제점을 지적하며 그 改善方案을 제시하고 있다. 동 위원회가 지적한 問題點과 改善方案에 대하여 略述하고자 한다.

가. 逆進性

附加價值稅는 一般消費稅로서 10%의 單一稅率로 廣範圍한 課稅 베이스를 가지고 있기 때문에 稅負擔의 逆進性이 불가피하다. 일부 野黨에서는 역진성 완화를 위하여 現行稅率 10%를 8%로 인하하여야 한다고 주장하고 있다.

同 報告書는 부가가치세의 逆進性 緩和手段을 모색하면서 다음과 같이 結論을 내리고 있다.

첫째, 부가가치세는 單一稅率로 광범위한 재화와 용역에 부과되는 일반소비세이며, 특히 세부담이 消費者에게 100% 轉嫁되는 것을 전제로 하기 때문에 所得對比로 逆進性이 나타나는 것이 불가피하다. 따라서 이를 완화하기 위하여 生必品에 대하여 免稅 또는 零稅率을 적용할 수 있다. 우리나라 附加價值稅法에서는 基礎生必品

(農·畜·水産物, 수돗물, 煉炭과 無煉炭 등)에 대하여 면세하고 있으며, 1990년부터 農·漁民이 부담했던 肥料, 農藥, 農機具, 漁具, 漁網 등에 대해서도 零稅率을 적용하고 있다. 지금 이러한 면세 및 영세율 규정하에서 所得對比 負擔率이 다소 逆進的으로 나타나고 있으나 이를 是正하기 위하여 면세범위를 확장하는 것은 불합리하다. 왜냐하면 부가가치세제상의 免稅는 다음 단계에서 稅負擔의 累積效果를 주어 課稅의 中立性을 저해하기 때문이다.

둘째, 간장, 된장, 고추장, 연탄 등을 零稅率로 轉換하여야 한다는 주장이 있으나 영세율로 전환하더라도 稅負擔의 輕減惠澤이 低所得層에게만 돌아가지 않으며 高所得層에게도 환원됨으로써 逆進性 緩和에 크게 도움이 될 수 있을지 의문시된다.

셋째, 零稅率이나 免稅의 범위를 擴大 施行한다면 他産業 分野에서도 모두 이를 요구할 우려가 있을 뿐 아니라 稅收에 차질이 발생하게 된다.

넷째, 부가가치세의 역진성 문제는 全體 稅負擔分布를 고려하여 검토하여야 하며, 나아가 政府支出의 所得階層別 便益分布도 감안하여야 할 것이다. 單一稅率로 一般課稅되는 附加價值稅가 逆進性을 띠는 것은 세제특성상의 불가피한 귀결이라고 보아야 할 것이다. 따라서 그 시정방법으로는 所得稅의 累進度를 강화하는 것이 보다 합리적일 것이다.

한편, 現行稅率 10%를 8%로 引下하여야 한다는 改編要求도 提起되고 있다. 우리나라의 부가가치세율 10%는 附加價值稅 導入國 43개국의 平均稅率(1988년 1월 기준) 14.7%보다 낮으며 대만, 필리핀, 인도네시아의 東南亞 3개국의 평균세율 8.33%보다는 높다. 1%의 稅率引下로 1989년 기준으로 약 5,200억원의 세수가 감소하며, 만일 세율을 8%로 인하조정하는 경우 세수감소는 1兆원을 넘게 되어 國庫 當局은 歲入調達에 어려움을 겪게 될 것이다⁹⁾. 세율 인하의 혜택은 저소득층뿐 아니라 고소득층에게도 돌아가므로 逆進

性 克服에는 크게 도움이 되지 않는다고 생각한다. 결론적으로 附加價值稅의 逆進性 問題는 補助金, 稅率引下, 零稅率 擴大 등의 수단보다는 후생효과 및 재분배효과면에서 福祉의 支出政策의 확대 강화가 보다 더 合理的이라고 판단된다.

나. 最終 서비스業의 稅源脫漏

附加價值稅는 稅額算出에 있어 買入稅控除制度를 적용함으로써 거래자간에 自動檢證裝置가 있어 根據課稅의 장점이 있으나, 去來者間에 資料消滅을 합의한다면 그것은 完全脫稅裝置로 둔갑되어 脫稅를 助長할 수 있다. 부가가치세에서 稅源이 脫漏되면 그것이 個人所得稅의 脫稅로 이어진다는 것을 고려할 때 부가가치세의 根據課稅는 公評課稅의 실현에 있어 매우 중요하다.

다. 課稅特例者의 稅政摩擦

課稅特例者의 대부분은 最終消費者에게 판매하는 事業者들로 구성되어 있다. 특히 이들은 外形에 2%(일부 업종에는 3.5%)라는 低率課稅 적용으로 일반과세보다 納稅順應費用面에서나 稅負擔面에서 이점이 있다. 따라서 現行 3,600만원을 課稅特例者 範圍로 시행하고 있으나 그 중에서 상당수가 賣出額이 3,600만원을 훨씬 상회하는 '課稅特例者'며 이들은 계속하여 特례범위 내에 안주하려고 노력하고 있다. 따라서 이들의 一般課稅者로의 轉換을 위한 段階的인 制度改善이 요구된다.

9) 1%의 세율인하는 1996년 기준으로는 약 1조 7천억원의 세수감소가 예상된다.

Ⅲ. OECD 諸國의 一般消費稅

1. 一般消費稅의 增加

OECD의 租稅分類方法에 의하면 一般消費稅는 財貨 또는 用役의 生産, 貸與, 移轉, 引渡, 그리고 販賣에 부과되는 세금을 말한다. 일반소비세는 국내에서 생산·공급되는 재화나 용역의 수입에 대하여 과세한다. 生産 또는 分配의 어느 단계에서 과세되었는가에 따라서 그 명칭을 달리하고 있다. 따라서 一般消費稅는 附加價値稅, 小賣稅, 多段階累積稅를 포괄하는 것이다.

최근 OECD 諸國의 一般消費稅는 附加價値稅가 대중을 이루고 있으며, 평균적으로 租稅收入의 약 20%를 점하고 있다. 일반소비세가 GDP에서 차지하는 比重은 1965년의 3.4%에서 최근에는 7.0%에 이르고 있다. 1965년 이래 OECD 제국의 租稅收入 增加의 약 절반은 一般消費稅의 증가에 기인하고 있다. 일반소비세의 증가는 대부분의 OECD 국가에서 조세수입을 증대하기 위해 자주 사용되는 방법이다. 최근 몇몇 나라에서는 明示的 또는 默示的으로 所得稅로부터 消費稅로의 이행을 시도하고 있다.

一般消費稅의 중요성은 國家에 따라 <表 Ⅲ-1>과 <表 Ⅲ-2>에서 보는 바와 같이 상당한 차이가 있다. 北유럽 諸國에서는 消費稅가 GDP의 약 10%대로 증가하고 있고 아이슬란드에서는 소비세가 조세수입 전체의 약 3분의 2를 점하고 있다. 이는 OECD 諸國에서 가장 높은 소비세 비중이다. 그 반면, 오스트레일리아, 일본, 스위스 그리고 미국 등의 국가에서 일반소비세는 GDP의 약 3%, 總租稅收入의 10% 이하를 점하고 있다.

<表 Ⅲ-1> 一般消費稅收의 對GDP 比率

(單位: %)

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993
오스트레일리아	1.7	1.8	1.8	1.5	2.4	2.5	2.4	2.3	2.4
오스트리아	6.5	6.6	7.7	8.3	9.0	8.6	8.5	8.5	8.3
벨기에	6.6	7.5	6.6	7.5	7.4	7.2	7.2	7.0	7.0
캐나다	4.6	4.5	4.0	3.6	4.4	5.2	5.0	5.1	5.3
덴마크	2.7	7.6	7.0	10.1	9.8	10.1	10.0	9.9	9.8
핀란드	5.6	6.3	6.3	6.9	8.0	9.3	9.2	8.8	8.6
프랑스	8.0	8.9	8.6	8.8	8.9	8.2	7.8	7.7	7.5
독일	5.2	5.6	5.3	6.3	6.0	6.1	6.3	6.4	6.8
그리스	2.3	4.3	4.7	3.9	6.0	9.8	9.9	10.2	9.5
아이슬란드	4.4	5.9	8.5	8.5	9.4	10.2	9.8	10.0	9.9
아일랜드	1.4	3.9	4.4	4.8	7.4	7.3	7.1	7.3	7.0
이탈리아	3.3	3.4	3.8	4.7	5.0	5.7	5.7	5.6	5.6
일본	—	—	—	—	—	1.3	1.4	1.4	1.5
룩셈부르크	3.8	3.2	5.1	4.9	5.9	5.8	6.1	6.4	6.7
네덜란드	4.0	5.4	6.2	7.1	7.1	7.3	7.4	7.2	7.0
뉴질랜드	1.9	2.2	2.8	3.4	3.4	8.4	8.6	8.6	8.2
노르웨이	7.2	9.3	9.2	8.5	8.7	8.5	8.2	8.6	9.1
포르투갈	—	1.9	2.8	4.6	4.0	6.1	6.0	6.9	6.2
스페인	3.3	3.4	3.0	2.5	4.2	5.5	5.5	5.9	5.1
스웨덴	3.6	4.1	5.2	6.5	7.0	8.3	8.8	7.9	8.5
스위스	2.0	1.9	2.3	2.8	3.0	3.1	3.0	2.9	2.7
터키	—	—	—	—	3.6	4.0	4.7	5.1	5.7
영국	1.8	2.4	3.1	5.1	5.8	6.1	6.4	6.9	6.6
미국	1.2	1.6	1.9	1.9	2.1	2.2	2.2	2.2	3.3
OECD 합계	3.4	4.2	4.6	5.1	5.8	6.5	6.5	6.6	6.6
OECD 유럽	3.8	4.8	5.2	5.9	6.6	7.2	7.2	7.3	7.2
EC	3.5	4.8	5.0	5.9	6.5	7.1	7.1	7.3	7.1

資料: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1995

<表 Ⅲ-2> 一般消費稅收의 對總租稅收入 比率

(單位: %)

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993
오스트레일리아	7.4	7.4	6.7	5.3	7.9	8.0	8.1	8.0	8.5
오스트리아	18.7	18.5	19.8	20.1	21.0	20.8	20.3	19.5	19.1
벨기에	21.1	21.0	15.9	16.8	15.4	16.0	15.9	15.6	15.3
캐나다	17.8	14.4	12.5	11.5	13.2	14.4	13.6	14.2	14.9
덴마크	9.1	18.8	16.9	22.2	20.0	20.7	20.4	20.0	19.7
핀란드	18.5	19.3	16.8	18.7	19.6	20.6	19.6	18.9	18.8
프랑스	23.3	25.5	23.4	21.1	20.0	18.8	17.8	17.6	17.1
독일	16.5	17.1	14.6	16.6	15.8	16.6	16.5	16.5	17.5
그리스	10.3	16.8	18.3	13.2	17.2	26.2	25.4	25.0	23.2
아이슬란드	16.7	22.0	28.6	28.9	33.0	32.4	31.3	31.2	31.5
아일랜드	5.7	13.1	14.7	14.8	20.6	20.6	19.9	20.1	19.3
이탈리아	12.9	13.2	14.3	15.6	14.5	14.7	14.3	13.3	11.7
일본	—	—	—	—	—	4.3	4.4	4.8	5.1
룩셈부르크	12.4	10.3	12.0	10.8	12.5	13.6	14.6	15.3	14.9
네덜란드	12.4	14.6	14.4	15.8	16.2	16.5	15.6	15.3	14.5
뉴질랜드	7.7	8.0	9.0	10.2	10.4	22.5	23.8	23.7	23.0
노르웨이	21.5	23.8	20.5	18.1	18.2	18.3	17.5	18.4	19.8
포르투갈	—	8.4	11.2	16.2	12.6	19.6	18.9	20.5	19.7
스페인	22.2	20.3	15.3	10.2	14.7	16.0	15.9	16.4	14.6
스웨덴	10.4	10.3	12.0	13.4	14.0	14.9	16.7	15.9	17.0
스위스	9.4	7.8	7.7	9.1	9.3	10.0	9.7	9.1	8.2
터키	—	—	—	—	23.3	20.1	22.2	22.7	24.2
영국	5.9	6.5	8.8	14.4	15.2	16.6	17.9	19.5	19.5
미국	4.6	5.6	6.7	6.6	7.4	7.6	7.6	7.6	7.6
OECD 합계	11.8	13.4	13.3	13.7	15.5	17.1	17.0	17.1	16.9
OECD 유럽	13.0	15.1	15.0	15.6	17.5	18.6	18.4	18.5	18.2
EC	12.6	15.5	15.0	15.6	16.2	18.0	17.8	17.9	17.3

資料: OECD, *Revenue Statistics of OECD Member Countries*, 1995.

<表 III-1>과 <表 III-2>에서 보는 바와 같이 거의 모든 국가에서 GDP 대비 一般消費稅의 비중이 증가하고 있다. 반면 최근 일반소비세가 GDP에서 점하는 비율이 낮아진 국가는 프랑스 한 나라에 지나지 않는다. 그리고 벨기에, 캐나다, 프랑스, 노르웨이, 스페인 그리고 스위스 등의 국가에서만 總租稅收入 全體稅收에서 차지하는 일반소비세의 비중이 1965년에 비하여 1992년에 감소하였다. 一般消費稅의 중요성은 EC 國家에 국한된 것은 아니며 附加價値稅를 시행하고 있는 국가에서만 일어나는 사실도 아니다(예를 들면 호주와 미국같이 부가가치세를 시행하지 않는 국가에서도 일반소비세가 GDP와 전체세수에서 점유하는 비율이 증가하였다).

여기서 특기할 사실은 일반소비세의 중요도가 증가한 반면에 1965년 이래 個別消費稅의 비중은 상대적으로 減少하였다는 것이다. 그러나 1980년대 후반 이후 많은 국가에서는 個別消費稅를 環境目的으로 사용하고 있다. 환경목적에 사용하는 개별소비세가 일반적 감소추세를 역전시키는 데까지는 이르지 못하고 있다. 예를 들면, 덴마크에서는 環境關係負擔金이 GDP의 약 2%에 달하고 있다.

2. 一般消費稅의 選擇

OECD 국가 중에서 오스트레일리아와 美國만이 附加價値稅를 시행하고 있지 않다. <表 III-3>에서 보는 바와 같이 1960년대 중반까지 현행 부가가치세제를 시행하고 있는 나라는 하나도 없었다(프랑스와 핀란드만이 一種의 附加價値稅 形態의 세금을 부과하고 있었음). 1967년에는 OECD 회원국 중에 一般消費稅의 형태는 單段階稅(소매 단계, 도매 단계) 또는 累積賣出稅였다. 單段階稅는 생산과 분배과정 중의 한 단계에 과세하는 세금을 말한다. 일반적으로 單段階稅는 都賣段階 또는 小賣段階에 과세하고 있었다. 이에 반

<表 III-3> 附加價值稅 導入 以前の OECD 諸國의 一般消費稅
(1967年 1月 1日)

單段階稅			多段階稅	
生産	都 賣	小 賣	累積稅	VAT
캐나다(연방)	오스트레일리아	캐나다(지방)	오스트리아	핀란드(1964)
그리스	덴마크	아이슬란드	벨기에	프랑스(1954)
	아일랜드	아일랜드	프랑스(지방정부)	
	뉴질랜드	노르웨이	독일	
	포르투갈	스웨덴	그리스	
	영국	미국(주와 지방 정부만)	이탈리아	
	스위스			룩셈부르크
				네덜란드
				스페인

資料 : OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

하여 累積賣出稅는 거래단계마다 과세하고 전단계세액을 공제하지 않는 累積課稅를 말한다. 따라서 前段階의 세금 위에 다음 단계의 세금이 누적적으로 과세된다. 1967년에 이러한 누적매출세를 시행한 국가는 9개국에 이르고 있었다.

<表 III-4>에서 一般消費稅의 최근 동향을 볼 수 있다. 附加價值稅의 導入은 크게 두 가지 흐름으로 볼 수 있다. 첫째는 주로 EC 會員國과 북유럽 제국에서 부가가치세를 도입한 것이었다. 1973년 까지 13개 OECD 會員國이 부가가치세를 도입하였다. 둘째는 1986년 이후의 稅法改正으로서 부가가치세가 유럽 이외의 OECD 제국으로 전파된 것이다. 뉴질랜드, 캐나다, 日本이 附加價值稅를 導入하게 되었고 EC의 새로운 회원국이 된 그리스, 포르투갈, 스페인과 스위스가 부가가치세제도를 施行하였다. 또한 이전의 社會主義 國家의 대부분(러시아, 폴란드, 헝가리, 에스토니아, 불가리아, 체코와 슬로바키아공화국 등)도 부가가치세를 도입하였다.

<表 III-4> 一般消費稅 現況

單段階稅			多段階稅	
生産者	都賣稅	小賣稅	累積課稅	VAT
-	오스트레일리아	미국(주와 지방정부) 캐나다(지방)	-	오스트리아(1973) 벨기에(1971) 캐나다(1991)(연방) 덴마크(1967) 프랑스(완전도입, 1968) 핀란드(1964) 독일(1968) 그리스(1987) 아이슬란드(1989) 아일랜드(1972) 이탈리아(1973) 일본(1989) 룩셈부르크(1970) 멕시코(1960) 네덜란드(1969) 뉴질랜드(1986) 노르웨이(1970) 포르투갈(1986) 스페인(1986) 스웨덴(1969) 스위스(1995) 터키(1985) 영국(1973)

資料 : OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

사실상 25개 OECD 會員國 中 23개국이 이렇게 짧은 기간 내에 附加價値稅를 도입한 데는 다음과 같이 서로 연관된 理由가 있었고 다른 한편으로는 壓力도 있었다.

첫째, 많은 국가에서는 부가가치세가 都賣稅나 생산의 수직적 통

합을 촉진시키는 累積賣出稅를 代替하게 되었다. 부가가치세는 생산과 분배의 각 단계에서 창출하는 附加價値에 비례하여 消費稅를 과세하게 되므로 다른 소비세에 비하여 脫稅誘引이 적고, 供給者에 대한 조사를 통하여 稅金連脫을 더 어렵게 만드는 장점을 가지고 있다. 이러한 형태의 附加價値稅는 다른 형태의 一般消費稅에 비하여 높은 稅率의 적용(많은 세수입)이 가능하다.

둘째, 前段階稅額控除制度를 사용함으로써 특정한 상품에 대하여 정확하게 얼마의 부가가치세가 課稅되었는지를 알 수 있게 된다. 이는 國境稅 조정을 정확하고 쉽게 하도록 하며 輸出에 있어서도 稅金을 완전히 免除받을 수 있게 한다.

셋째, 附加價値稅의 시행은 EC에 가입하고자 하는 모든 國家의 義務로 되어 있다.

위에서 열거한 대부분의 이유는 정확히 말하면 累積賣出稅나 都賣段階의 消費稅로부터 附加價値稅로 이행해야 되는 측면을 설명한 것이다. 小賣段階賣出稅도 부가가치세가 가지고 있는 다른 형태의 소비세보다 유리한 장점을 가지고 있다. 美國은 부가가치세제 도입에 대한 압력을 약화시키기 위해 충분한 小賣段階賣出稅制를 성공적으로 운영하고 있다. 소매단계매출세는 본질적으로 猶豫制度에 속한다. 다시 말하면, 最初의 生産者와 都賣者 및 小賣者는 登錄을 하여야 하며 등록되지 아니한 사람에게 물건을 판매할 때에는 과세하여야 되지만 등록된 납세자들간에는 과세를 하지 않고 판매할 수 있는 제도이다. 등록되지 않은 자나 最終消費者에게 판매할 때에만 과세하는 것이다. 이에 대하여 前段階稅額控除制度에 의한 附加價値稅는 과세상품을 매입하는 모든 企業은 일단 매입시에 稅金을 내고 販賣할 때 이미 지급한 세금을 控除하는 제도이다.

附加價値稅와 小賣稅는 그 稅率과 課稅標準이 같다면 재화의 가격에 미치는 영향도 동일하다. 이 두 가지 세금사이에는 기본적으로 경제적 효과에 차이가 없다. 그러나 <表 III-4>에서 보는 바

와 같이 각국의 消費稅制의 改編은 小賣稅制가 아니라 附加價値稅로 이행하고 있음을 볼 수 있다. 부가가치세에 대한 선호는 徵收의 우수성에 기인한다고 볼 수 있다.

소매세에 대한 부가가치세의 行政的 長點은 生産者에 대한 稅金控除가 용이하다는 것과 稅金計算書에 의하기 때문에 脫稅를 防止하는 데 있어서 소매세보다 유리하다는 점이다. 附加價値稅는 재화나 서비스가 最終消費者에 과세되는 것과 중간단계의 기업에 판매되는 것을 용이하게 포함시킬 수 있다. 小賣稅制下에서는 最終消費者의 확인이 供給者에게 달려 있으며 최종소비여부를 확인하기도 매우 힘들다. 부가가치세제하에서는 그러한 확인이 購買者에게 있게 된다.

附加價値稅制下에서는 最終消費를 확인할 필요가 없기 때문에 건축자재나 연료, 보험 등에 대하여 前段階에 부과된 稅金을 控除하기가 용이하다. 그러나 소매세제하에서는 특정재화가 個人의 私用에 쓰여지는지 또는 企業目的에 쓰여지는지를 공급자가 확인할 필요가 있다. 부가가치세제하에서는 그 재화나 서비스가 어디에 사용되는지와 상관없이 일단 세금을 지불한 후 구매자가 稅務當局에 대하여 還給 신청을 할 때 환급받을 수 있음을 증명하여야 한다.

서비스에 대하여 과세하고자 할 때는 부가가치세제의 이점이 더 부각된다. 서비스의 제공은 私用, 中間財로서의 사용, 輸出로 나눌 수 있다. 小賣稅制도 광범위한 서비스를 과세대상에서 포함할 수 있으나 부가가치세제보다는 容易하지 못하다.

附加價値稅制下에서는 小賣稅制에 비하여 다음과 같은 이유로 脫稅가 쉽지 않다.

첫째, 부가가치세제하에서는 買入稅控除를 받기 위하여 稅金計算書를 備置하여야 하므로 세금계산서의 相互對査를 통하여 공급자의 매출을 확인할 수 있다.

둘째, 부가가치세제하에서는 買入者와 販賣者가 價格을 허위로

조작할 가능성이 감소하게 된다. 왜냐하면 販賣者는 자기의 납세액을 줄이기 위하여 판매가격을 적게 하려고 하는 반면에 구매자는 稅金計算書上의 가격을 높여 이에 따른 買入稅控除를 많게 만들기 때문이다.

셋째, 부가가치세제하에서는 買入稅控除에 대한 舉證責任이 購買者에게 있는 데 대하여 小賣稅의 過少納付에 대한 거증책임은 稅務當局에 있다.

그러나 附加價值稅制를 채택하고 있는 여러 나라의 예에서 보는 바와 같이 많은 서비스를 非課稅對象으로 하고 있기 때문에 生産者는 세금을 공제받을 수 없고 세무행정기관은 脫稅의 가능성을 줄일 수 없으므로 위에서 언급한 부가가치세제의 장점은 확실한 것이라고는 할 수 없다. 그리고 附加價值稅制의 다른 缺點을 든다면 때로는 많은 종류의 免稅와 複數稅率을 적용함으로써 부가가치세의 中立性과 單純性을 저해하고 세무당국의 徵稅費用을 증가시킨다는 것이다. 이와 같은 부가가치세제의 결점에도 불구하고 附加價值稅의 徵稅費用은 所得稅에 비하여 현저히 낮다는 것이 立證되고 있다¹⁾. 그 반면에 最終消費 이전의 부가가치세의 納付와 還給 등으로 납세자의 納稅順應費用은 매우 높다고 한다. 日本의 소비세는 부가가치세의 납부와 매입세의 환급을 위한 稅金計算書制度를 채택하고 있지 않기 때문에 徵稅費用과 순응비용이 낮음은 의심할 여지가 없다.

3. 附加價值稅 稅率의 選擇

經濟理論的으로 본다면 單一稅率이 반드시 가장 효율적이라는 가

1) Sijbren Cossen, "Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries," *Staff Papers*, Vol. 39 No. 2, International Monetary Fund, June 1992, p. 249.

정은 성립되지 않지만 附加價値稅의 稅率에 대하여는 複數稅率을 채택하는 경우에 行政 및 順應費用을 증가시키고 유사한 재화에 대하여 서로 다른 세율을 적용하게 되는 不合理的을 초래하게 된다는 데는 이견이 없다. 따라서 부가가치세를 채택하고 있는 많은 나라에서는 稅率을 最小化하고자 노력하고 있다. <表 III-5>에서 보는 바와 같이 4개국은 단일세율을 채택하고 있으며, 8개국은 2개의 세율, 6개국은 3개의 세율, 그리고 5개국은 4개 또는 그 이상의 附加價値稅 稅率을 채택하고 있다. 各國의 稅率構造에 대한 그동안의 趨勢를 보면 대부분이 稅率을 單純化하는 방향으로 나아가고 있다고 하겠다. 예를 들면, 1986년과 1989년 사이에 프랑스에는 7개의 세율이 있었으며 1980년대 일부기간에는 이탈리아에는 무려 8개의 세율이 있었다. 最近의 부가가치세를 채택한 대부분의 국가에서는 單一稅率이거나 많아야 2개 세율을 채택하고 있다는 사실은 特記할 만 하다(캐나다, 아이슬란드, 일본, 뉴질랜드, 스위스).

OECD 국가 중에서 附加價値稅의 기본세율 위에 割增稅率을 사용하고 있는 국가는 팔목할 정도로 감소하였다. 벨기에, 프랑스, 그리스, 이탈리아, 스페인은 모두 1992년에 할증세율을 폐지하였다. 이는 유럽 單一市場에서 附加價値稅 行政을 單純化하기 위하여 할증세율을 점진적으로 폐지할 것을 합의한 데 기인하는 것이다. 이러한 割增稅率은 일반적으로 奢侈品(모피, 보석, 자동차)에 적용되고 있었으며 그 중에 많은 부분은 輸入되는 것이었다.

그 반면에 輕減稅率은 계속해서 시행되고 있다. 캐나다, 아일랜드, 멕시코, 영국에서는 零稅率을 광범위하게 적용하고 있고 其他 國家의 경감세율은 4%에서 8%를 적용하고 있으며, 輕減稅率이 하나 이상인 경우에는 12% 전후인 것이 일반적이다. 스웨덴의 경감세율이 21%(다른 하나는 12%)에 이르고 있는데 이는 대부분 국가의 標準稅率보다도 높은 것이다.

<表 Ⅲ-5> OECD 諸國의 附加價值稅率 現況

(單位: %)

	輕減稅率	標準稅率	割增稅率
오스트리아	10	20 ¹⁾	—
벨기에	0/1/6/12	20.5	—
캐나다	0	7	—
덴마크	—	25	—
핀란드	—	22	—
프랑스	2.1/5.5	18.6	—
독일	7	15	—
그리스 ²⁾	4/8	18	—
아이슬란드	14	24.5	—
아일랜드	0/2.5/10/12.5	21	—
이탈리아	4/9/13	19	—
일본	—	5 ³⁾	—
룩셈부르크	3/6/12	15	—
멕시코	0/6 ⁴⁾	10	—
네덜란드	6	17.5	—
뉴질랜드	— ⁵⁾	12.5	—
노르웨이	0	22	—
포르투갈	5	16	30 ⁶⁾
스페인 ⁷⁾	3/6	15	—
스웨덴	12/21	25	—
스위스	2	6.5	—
터키	1/8	15	23
영국	0/8 ⁸⁾	17.5	—

註: 1) Mittelberg와 Jungholz에서도 16%가 적용됨.

2) 일부 遠距離地域에서는 세율이 30%까지 감소됨.

3) 1997년 3월 31일까지는 3%.

4) 일부 항목은 6%를 고려하고 있으나 1994년에 임시로 零稅率이 적용됨.

5) 임대주택에서 장기간 거주하는 경우 7.5%의 輕減稅率을 적용함.

6) 1995년 정부예산과 관련하여 1995년 1월 1일부터 割增稅率이 폐지됨.

7) 1995년 1월 1일부터 모든 세율이 1% 포인트 인상됨.

8) 수입시에 면세되고 있는 특정 미술품, 골동품, 수집품의 수입에 대하여 1995년 5월부터 경감된 2.5%의 有效稅率이 도입될 것임.

資料: OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

앞에서 이미 지적한 바와 같이 一般消費稅 稅收(대부분 附加價値稅 稅收)이 1960년대 중반 이후에 대폭 증가되었다. 이 증가는 <表 III-6>에서 보는 바와 같이 附加價値稅의 標準稅率이 인상된 데 기인한 것이었다. 부가가치세제가 처음 導入될 당시에 平均稅率은 12.5%인 데 비하여 現在의 標準稅率은 17%에 이르고 있다.

OECD 국가의 附加價値稅率 변동추이를 요약하면 높은 세율의 廢止, 輕減稅率의 單純化, 標準稅率의 引上이었다.

4. 附加價値稅 베이스

가. 財貨에 대한 課稅

附加價値稅의 또 다른 중요한 問題는 課稅範圍이다. 일정한 종류의 재화는 標準稅率로 과세하지 아니하고 있다. 特定한 物品에 대한 課稅 또는 免稅는 여러 가지 요인을 고려한 것이다. 일반적으로 부가가치세를 免稅하는 財貨는 부가가치세를 과세하는 데 여러 가지 어려움이 있는 경우이다. 거의 모든 國家에서 金融 및 保險서비스에 대한 부가가치세를 면세하는 것은 그 좋은 예이다(많은 국가에서 금융과 보험서비스를 別途稅率에 의하여 과세하고 있음). 準公共部門에 대하여도 통상적으로 附加價値稅를 免除하고 있다. 保健, 教育, 通信, 郵便서비스 등을 면세하는 것이 여기에 해당된다. 文化서비스도 일반적으로 면세하고 있다. 캐나다, 아일랜드 그리고 英國에서는 零稅率을, 다른 나라에서는 輕減稅率을 여러 가지 재화에 적용하고 있다.

輕減稅率을 적용하는 범위는 각국에 공통적으로 一定한 範圍에 달하고 있다. 거의 모든 국가에서 新聞에 대하여는 영세율 또는 경감세율을 적용하고 있다(그 예외는 캐나다, 日本, 뉴질랜드, 터키임). OECD 25個國에서 18개국이 飲食物에 대하여는 輕減稅率을 적용하고 있다(그 예외는 덴마크, 핀란드, 일본, 뉴질랜드, 노르웨이

<表 Ⅲ-6> 附加價値稅 導入 後 標準稅率의 變化

(單位: %)

	最初 標準稅率	現行 標準稅率
오스트리아	16	20
벨기에	18	20.5
캐나다	7	7
덴마크	10	25
핀란드	11.1	22
프랑스	20	18.6
독일	10	15
그리스	16	18
아이슬란드	22	24.5
아일랜드	16.4	21
이탈리아	12	19
일본	3	3
룩셈부르크	8	15
멕시코 ¹⁾	10	10
네덜란드	12	17.5
뉴질랜드	10	12.5
노르웨이	20	22
포르투갈	16	16 ²⁾
스페인	12	15
스웨덴	11.1	25
스위스	6.5	6.5
터키	10	15
영국	10	17.5
平均 ³⁾ (非加重平均)	12.6	17.1

註: 1) 附加價値稅 도입 이후 稅率이 많이 변동하여 한때 15% 까지 이르렀음.

2) 1995년 1월 1일부터 17%.

3) 멕시코 제외.

資料: OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

임). 醫藥品에 대하여는 11개국에서 低率課稅하고 있으며 自國產에
너지와 公共運送에 대하여는 10개국, 農業에 대하여는 7개국, 住宅

에 대하여는 6개국, 飲食物供給에 대하여는 5개국, 兒童服에 대하여는 2개국에서 免稅하고 있다. 이러한 輕減稅率을 적용하는 근본적인 이유는 이들 재화가 準公共財(국가가 이들 재화의 소비를 권장함)에 해당되거나 所得分配에 기여하기 때문이다(의약품, 음식물, 국산연료, 주택, 아동복 등).

나. 서비스에 대한 課稅

運送, 遊興·娛樂, 호텔, 飲食店, 人的 서비스 등에 대한 부가가치세 과세는 매우 多樣하다. 廣告, 電話 그리고 自由職業에 대하여는 標準稅率로 과세하는 것이 일반적이지만 핀란드와 노르웨이의 경우 자유직업에 대해서 免稅하고 있다. 스웨덴에서는 文化 및 教育서비스, 醫療서비스에 대하여 면세하고 있으며, 그 외의 전문직업서비스, 예컨대 辯護士는 1991년부터 과세하고 있다. 保險料, 福券, 賭博은 대부분의 국가에서 면세하고 있으나 거의 別途稅率로 과세하고 있다. 일반적으로 부가가치세가 免稅되는 서비스로는 金融서비스, 文化·教育·醫療서비스, 賃貸料, 郵便서비스 등이 있다. 住宅에 대한 附加價值稅法上的 取扱은 나라에 따라서 매우 다양하다.

전통적으로 小賣稅制下에서는 서비스에 대해 과세하는 것이 매우 困難하였다. 서비스는 생산과 분배과정에서 대부분 最終段階에 提供되는 것이 일반적이며 投入價額이 낮은 액수로서 대부분의 附加價值는 勞動서비스로 구성되어 있다. 또한 서비스는 매우 零細한 企業에 의하여 提供되고 있는 것이 일반적이다. 서비스에 대한 課稅를 어렵게 만드는 다른 한 측면은 서비스가 中間財로서 사용됨과 同時에 最終消費된다는 점이다. 반면에 附加價值稅制下에서는 最終的 消費인가, 中間財로서의 使用인가에 대한 구별의 어려움을 등록 된 부가가치세 납세의무자가 중간재를 구입할 때에 附加價值稅를 판매자에게 납부하고 나중에 환급받는 形式에 의하여 解決된다. 그러한 서비스를 최종소비자에게 판매하는 경우 脫稅가 용이하고 기

업의 수가 많아 탈세가 발견될 확률은 매우 낮으며 高附加價値로 인하여 탈세하고자 하는 誘引은 매우 높다는 데 문제가 있다.

5. 附加價値稅制下에서의 小企業 課稅

각국에서는 小規模 企業에 대해서는 別途取扱하고 있다. 이 별도 취급은 登錄을 선택하게 한다든가, 행정적 의무를 덜어준다든가, 納稅額을 산출하기 위하여 標準化된 公式을 사용하도록 하는 것이다. 여러 나라에서는 이러한 小企業에 대하여 納稅義務를 免除해주고 있다.

이러한 小企業에 대한 特別한 대우는 규모가 작은 기업이 다른 기업에 비하여 상대적으로 높은 順應費用을 부담해야 되는 것에 대한 배려로서 이러한 小企業의 登錄을 免除해 줌으로써 稅務當局의 行政費用을 節減하기 위한 것이다.

小企業을 등록에서 제외함으로써 소기업이 생산하는 재화와 서비스를 효과적으로 免稅할 수 있다. 그러나 면세는 相對價格에 영향을 미치게 되며 最終消費者에게 공급하는 小企業의 競爭狀態에 영향을 미치게 된다. 小企業의 納稅順應費用에 대한 인식도 국가에 따라 상이하다. 따라서 비교적 單純한 附加價値稅制(單一稅率과 넓은 베이스)를 施行하고 있는 나라에서는 例外措置가 보다 制限的으로 운영되고 있으며 複數稅率을 갖고 있고 넓은 免稅範圍 또는 零稅率 適用範圍를 가지고 있는 나라에서는 예외조치도 넓게 시행하고 있다. 적어도 면세는 虛僞 買入稅控除의 危險은 방지할 수 있으나 企業의 賣出額을 결정할 수 있는 객관적이고 독립적인 증거가 존재하지 않으므로 小企業의 基準은 濫用되기 쉽다.

OECD 國家들의 附加價値稅制下에서 小規模 企業과 小賣商에 대한 特別取扱은 첫째, 登錄의 免除 둘째, 納稅額의 輕減 셋째, 간단한 行政節次를 통한 自進申告納稅의 緩和 등 세 가지로 구분할 수

있다. 대부분의 OECD 국가는 이 세 가지 種類의 특별대우 중에 2 個에 해당되는 것을 적용하고 있다.

6. 附加價値稅 登錄의 免除

附加價値稅 登錄의 免除는 申告書를 提出할 의무, 賣出과 買入의 證憑을 비치하고 記錄할 의무 등의 免除를 포함한다. 이러한 特別待遇의 기준은 年間賣出額을 사용하고 있으며 사업자가 등록할 것인가의 여부를 選擇하게 된다. 등록을 하지 아니한 사업자는 買入費用이 상승하는 것(매입세공제를 할 수 없음)을 의미하며 自己의 賣出에 대하여도 세금을 부과할 수 없음(稅金計算書를 발행할 수 없음)을 의미한다. 이러한 特別待遇는 平衡稅의 형태를 취할 수 있는데, 이때에는 未登錄者에 대하여 보다 높은 稅率을 적용하여 판매자가 附加價値稅를 徵收하는 대신에 申告書를 提出하고 세금에 대한 記錄을 하여야 하는 義務가 免除된다.

附加價値稅를 시행하고 있는 모든 OECD 國家에서는 사업을 하는 모든 個人이나 法人은 登錄할 義務가 있다. 未登錄事業者가 공급한 재화나 서비스에 대하여는 賣出稅가 免稅되는 대신에 買入稅는 공제받을 수 없게 된다. 未登錄事業者는 帳簿를 備置·記帳할 義務도 면제된다.

年間賣出額이 一定規模 以上인 경우에 대하여는 選擇的으로 등록할 수 있도록 하는 것이 일반적인 조치이다. <表 III-7>은 OECD 회원국에서 登錄에 대한 特例를 인정하는 基準을 요약한 것이다.

未登錄事業者는 수출 이외의 소매에 종사하는 경우에 등록된 사업자에 비하여 有利한 立場에 놓이게 된다. 경쟁에서 유리한 立場은 未登錄事業者의 供給價額에서 차지하는 附加價値의 비율에 직접적으로 관련되어 있다. 最大의 利得은 個人的 서비스를 最終消費者

〈表 Ⅲ-7〉 登錄免除 基準

	基礎許可		資格基準 ¹⁾		選擇的 登錄	最 小 登錄期間
	사업자 규모	사업자 유형	자국화폐	US달러 ²⁾		
오스트리아	있음	없음	Sch40,000까지	\$ 3,270	가능	5년
캐나다	있음	없음	C \$ 30,000까지	\$ 22,760	가능	1년
덴마크	있음	없음	DKr20,000까지 ³⁾	\$ 2,960	가능	2년
핀란드	있음	있음	FM75,000까지	\$ 3,170	가능	없음
프랑스	있음	없음	FF70,000까지 (VAT 제외)	\$ 1,820	가능	2년
독일	있음 ⁴⁾	없음	DM25,000까지	\$ 4,340	가능	5년
그리스	있음	있음	Dr1백만까지 ⁵⁾	\$ 4,000	가능	없음
아이슬란드	있음	없음	IKr140,000까지	\$ 1,920	가능	없음
아일랜드	있음	없음	IR £40,000까지 ⁶⁾	\$ 57,140	가능	없음
이탈리아 ⁷⁾	있음	있음	L1천만까지	-	가능	1년
일본	있음	없음	¥3천만까지	\$ 269,060	가능	2년
룩셈부르크	있음	없음	LF400,000까지	\$ 11,040	가능	5년
멕시코	없음	없음	-	-	불가	1개월
네덜란드	있음	없음	순납세가능액 Gld4,150까지 ⁸⁾	\$ 2,130	가능	없음
뉴질랜드	있음	없음	NZ \$ 30,000까지	\$ 6,880	가능	없음
노르웨이	있음	있음	NKkr30,000까지 ⁹⁾	\$ 3,990	불가	2년
포르투갈	있음	있음	Esc1,500,000까지 ¹⁰⁾	\$ 8,520	가능	5년
스페인	없음	있음	개인소매업자	-	불가	변경불가
스웨덴	있음	없음	SKr200,000까지	\$ 24,615	불가	없음
스위스	있음	없음	SF75,000까지 ¹¹⁾	\$ 50,990	가능	없음
터키	있음	있음	영업유형에 따라 다 양	-	불가	없음
영국	있음	없음	£45,000까지 ¹²⁾	\$ 67,260	가능	없음

註 : 1) 年間賣出額(稅包含)을 나타냄.

2) 1994년 1월의 換率 基準임.

3) 1994년 7월 1일부터.

4) 1993년 초부터 獨逸內 거주사업자만 해당됨.

5) 用役供給者에 대하여 年間賣出額 Dr250,000까지.

6) 1994년 7월 1일부터 용역공급자에 대하여 IR £20,000까지(이전에는 재화공급자에 대하여 IR £32,000, 그리고 용역공급자에 대하여

IR £15,000)

- 7) 登錄免除하는 農業에만 適用됨.
- 8) 年間純納稅義務額이 Gld0 ~ Gld2,173인 사업자는 납세의무가 없음. 순납세의무액이 Gld2,173 ~ Gld4,150이면 감면액을 체감함. Gld4,150 이상의 순납세의무액은 전부 납부하여야 함. 이 規則은 非法人企業에만 적용됨.
- 9) 慈善機關과 조직에 대하여 NKr70,000까지.
- 10) 신고액이 Esc1,500,000 또는 그 이하로 수출 또는 수입을 하지 않는 비법인기업이나 신고액이 Esc1,700,000 또는 그 이하인 비법인소매업자.
- 11) SF40,000까지 등록불가능, 재무적 이익이 SF4,000 이하이면 SF250,000까지.
- 12) 1994년 11월 30일부터 £46,000.

資料 : OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

에게 공급하는 事業者에게 발생하게 되는데, 이는 供給對價에서 차지하는 附加價值率이 높기 때문이다.

登錄의 選擇은 공급대가에서 차지하는 부가가치 비율이 적은 사업자로서 등록된 사업장에 공급하거나 수출 또는 零稅率適用 事業者에게 공급하는 경우가 보다 현명하다. 공급자는 등록함으로써 登錄된 顧客(세금계산서에 의하여 납부한 부가가치세를 공제받을 수 있는 자)의 費用을 增加시키지 않고 附加價值稅를 轉嫁할 수 있다. 零稅率을 적용받는 財貨에 대하여는 등록을 함으로써 매입시 지급한 稅金을 還給받을 수 있다.

미등록자와의 상대적 경쟁에 있어서 왜곡을 줄이기 위하여 스페인에서는 미등록사업에 보다 높은 稅率(平衡稅)을 適用하고 있다. 그리스와 아일랜드에서는 같은 이유로 서비스를 공급하는 사업자에 대하여 登錄을 위한 外形基準을 매우 낮게 설정하고 있다. 이에 비하여 英國에서는 매우 높은 외형기준을 아무런 조치없이 사용하고 있다.

다수의 會員國에서는 買入과 이와 關聯된 賣出에 있어서의 時間造作을 하지 못하게 하기 위하여 등록자가 등록상태를 계속하여야 하는 最小의 期間을 설정하고 있다. 이 기간은 일반적으로 1~5년

에 이르고 있다. 또한 모든 회원국에서는 등록을 하지 아니할 목적 하에 인위적으로 企業을 分割하는 것을 인정하지 않고 있다. 대부분의 會員國에서는 登錄을 選擇할 수 있는 기준으로서 賣出額을 사용하고 있으나 매출액 이외의 기준으로 從業員數 또는 豫想納稅額 등을 사용하는 경우도 있다.

OECD의 수개국(오스트리아, 핀란드, 日本(1997년 3월까지), 룩셈부르크, 네덜란드)에서는 특정한 납세자에게 납부하여야 할 稅額의 일부 또는 전부를 免除하고 있다. 이러한 特例는 납세자의 納付稅額을 基準으로 하는 것과 납세자의 外形을 기준으로 하는 것의 두 가지 形態를 취하고 있다. 完全한 免除를 하는 일정수준이 설정되어 있으며 그것을 초과하는 경우에는 면제를 遞減시키고 있다.

OECD 각국에서 적용하고 있는 基準을 <表 III-8>에 요약하였다. 이러한 조치의 주된 목적은 상대적으로 높아진다고 생각되는 納稅順應費用을 간접적으로 보상하자는 데 있다.

7. 附加價値稅 行政上 義務의 緩和

이는 직접적 또는 간접적으로 등록된 납세자가 취하여야 할 행동을 간소화하거나 줄이는 모든 특례(양허)를 포함하는 넓은 개념이다. 이러한 특례는 신고기간을 보다 장기로 한다든가 現金基準會計를 인정한다든가 하는 것을 포함한다. 또한 納付稅額의 算出을 簡素화된 方法 또는 推計에 의하여 할 수 있는 것을 포함한다. 이러한 조치는 적용대상이 되는 納稅者와 稅務當局의 이득이 된다.

가. 申告와 納付期限

일반적으로 각국에서는 申告書를 제출하는 때에 純納稅額을 납부하도록 하고 있다. 아이슬란드와 노르웨이를 제외한 모든 국가에서는 小規模 企業 또는 年間 少額納稅者는 적어도 分期마다 신고하도

<表 III-8> 小企業에 대한 稅額輕減

(單位: %)

	適用基準	最高輕減	最高輕減 上限金額		輕減適用 上限金額		輕減基準
			자국화폐	US달러 ¹⁾	자국화폐	US달러 ¹⁾	
오스트리아	외형	100	Sch40,000	\$ 3,270	-	-	20%
핀란드	외형	100	FM75,000	\$ 13,170	FM150,000	\$ 26,340	FM750마다 경감률 1% 감소
프랑스	세금	100	Ff1,350 (세금) ²⁾	\$ 230	Ff5,400 (세금) ^{2), 3)}	\$ 910	비례경감
룩셈부르크	외형	100	LF400,000	\$ 11,040	LF1백만 (외형)	\$ 27,610	LF100만과 외형의 차 이마다 1%
네덜란드	세금	100	Gld2,173 ⁴⁾	\$ 1,100	Gld4,150 (세금)	\$ 2,130	비례경감

註: 1) 1994년 1월의 換率 基準임.

2) 특정 기술공에 대하여는 Ff 20,000.

3) 法人稅 納付 會社는 적용하지 않음

4) 年納稅義務額이 Gld0~2,173인 기업은 不徵收, 납부세액이 Gld2,173~4,150이면 점진적 납부, 납부세액이 Gld4,150 이상은 전액 납부. 이 규칙은 비법인기업에 적용됨.

資料: OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

록 하고 있다. 노르웨이에서는 漁業, 農業, 林業에 종사하는 기업의 경우 年間申告書를 제출하도록 하고 있다. 그러나 특별한 경우에는 보다 짧은 기간에 신고를 할 수 있다. 12개국(오스트리아, 벨기에, 캐나다, 독일, 그리스, 이탈리아, 룩셈부르크, 네덜란드, 뉴질랜드, 스웨덴, 터키, 영국)은 특별한 경우에 小企業으로 하여금 보다 장기간을 기준으로 신고할 수 있도록 하고 있다(<表 III-9> 참조).

나. 支給 또는 受取基準 稅金의 會計

대부분의 OECD 국가들은 小賣業者와 小規模事業者에게 현금기

<表 III-9> 小規模事業者에 대한 申告期間

	모든 事業者에 대한 申告期間	小規模事業者에 대한 申告期間		資 格 基 準	
	개월	개월	채 용 선택성	자국화폐	US달러 ¹⁾
오스트리아	1과 12 ²⁾	3과 12 ²⁾ 또는 12	없음 있음	Sch300,000 (세금) Sch8,000 ³⁾	\$ 24,490 (세금) \$ 650
벨기에	1	3	있음	BF2천만 BF3백만	\$ 552,180 \$ 82,830
캐나다	1	3 또는 12	있음	C \$ 6,000,000 C \$ 500,000	\$ 4,552,350 \$ 379,360
덴마크	3 또는 6 ⁴⁾	—	—	—	—
프랑스	1	3 또는 12 ^{2), 5)}	—	(세금) FF12,000 또는 350만까지	(세금) \$ 2,030 \$ 591,220까지
독일	1과 12 ²⁾	3과 12 ²⁾ 또는 12 ⁶⁾	있음	(세금) DM1,000 (세금) DM6,000	(세금) \$ 570 (세금) \$ 3,440
그리스	1과 12 ²⁾ 또는 2와 12 ²⁾	3과 12 ²⁾	있음	Dr600만	\$ 23,990
아이슬란드	2와 6 ⁷⁾	—	있음	—	—
아일랜드	2	12	있음 ⁸⁾	—	—
이탈리아	1과 12 ²⁾	3과 12 ²⁾	있음	L3억6천만 L10억	\$ 211,640 \$ 587,890
일본	3 또는 6과12 ⁹⁾	—	—	—	—
룩셈부르크	1과 12 ^{2), 10)}	3과 12 ^{2), 10)}	있음	LF2,500만	\$ 690,230
멕시코	1 또는 3과 12	3 ¹¹⁾	없음	Pesos200만	\$ 643,850
네덜란드	1	3과 12	—	Gld1,000/ Gld36,000 ¹¹⁾	\$ 510/ \$ 18,450
뉴질랜드 ¹³⁾	1 또는 2	6	있음	NZ \$ 250,000	\$ 140,690
노르웨이	2 ¹⁴⁾	¹⁴⁾	—	—	—
포르투갈	1	3 ¹⁵⁾	있음	Esc4천만	\$ 227,140
스페인 ¹⁶⁾	1 또는 3과 12 ²⁾	—	—	—	—
스웨덴	1 또는 2	12	있음	SKr200,000	\$ 24,620
스위스	3	3	없음	—	—
터키	1	12	있음	영업유형에 따라 다양	—
영국	1 또는 3	12	있음	£ 300,000	\$ 448,430

註: 1) 1994년 1월 1일의 換率 基準임.

- 2) 豫定申告와 確定申告.
- 3) 國內 貸貸所得事業者에게만 적용함.
- 4) 신고기간 6개월은 農業部門에 적용함.
- 5) FF500,000(용역에 대하여 FF150,000)까지: 연간신고, 3개월마다의 납세.
FF500,000~FF3,500,000(또는 용역에 대하여 FF150,000~FF1,000,000): 연간조정과 함께 3개월마다의 예정신고, 3개월마다의 납세.
- 6) 1년 1회의 신고는 DM1,000 또는 전년도보다 낮은 납부세액을 가진 자에 적용함. 3개월마다 신고하는 것은 DM6,000의 세부담을 가진 자에 유효함.
- 7) 農業部門은 6개월을 선택할 수 있음. 小規模 企業(총매출액 IKr1,150,000)의 신고기간을 연장하는 법률이 입안되었으나 아직 시행되지 않음.
- 8) 1년의 신고기간 선택은 年間純附加價値稅負擔(부가가치세 납세 및 환급총액)이 IR £5,000 이하인 사업자에 게 인정됨.
- 9) 과세매출 $\left\{ \begin{array}{l} \text{LF4,500,000} \sim 2,500,000 : \text{분기별 신고 및 납부} \\ \text{LF4,500,001 이하} : \text{연도별 신고 및 납부} \end{array} \right.$
- 10) 납세자가 다른 활동으로부터의 所得이 있을 때는 연간신고를 추가로 제출.
- 11) 附加價値稅가 Gld1,000 이하이면 12개월, Gld36,000 이하이면 3개월임. 신고의무를 이행하지 않는다면 매월신고를 하여야 함.
- 12) GST신고기간임.
- 13) 漁業, 農業, 林業은 연간신고를 하여야 함. 단, 특별한 경우에는 보다 단기간의 신고를 할 수 있음.
- 14) 非法人인 小賣業者로서 ESc2,000,000~7,500,000인 者는 簡易課稅, 연간신고에 납부는 분기별로 함.
- 15) 납기는 일반적으로 曆分期임. 단, 납세자는 月申告를 선택할 수 있음. 전년도의 거래액이 10억pesetas를 초과하는 경우는 1과세기간이 1曆月임.

資料: OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

준, 소위 ‘支給基準’으로 신고서를 작성할 수 있도록 하고 있다. <表 III-10>은 지급기준을 사용하고 있는 국가와 지급기준을 사용할 수 있는 기준을 나타내고 있다.

다. 納稅額의 簡易計算方法과 簡易記錄

특정한 기업에 대한 간소화 형태는 기본적으로 다음 세 가지 形態로 분류할 수 있다. 첫째, 납세자의 純納稅義務額을 산출하는 데

<表 III-10> 支給基準 會計

	支給基準	選擇性 與否	資 格 要 件
오스트리아	있음	있음	Sch150만까지의 신고액과 自由專門職業人
벨기에	있음	있음	小賣業者
캐나다	없음	없음	—
덴마크	없음	—	—
핀란드	있음	있음	자유전문직업인
프랑스	없음	—	—
독일	있음	있음	DM25만까지의 신고액과 자유전문직업인 ¹⁾
그리스	있음	있음	Dr600만까지의 신고액
아이슬란드	없음	—	—
아일랜드	있음	있음	소매업자 ²⁾
이탈리아	있음	있음	소매업자
일본	있음	있음	特定 個人納稅者 ³⁾
룩셈부르크	있음	있음	LF600만까지의 신고액
멕시코	있음	있음 ⁴⁾	60만pesos까지의 소득·이자를 버는 납세자
네덜란드	있음	있음	주공급부문이 私的 部門인 소매업자
뉴질랜드	있음	있음 ⁵⁾	NZ\$ 100만까지의 신고액
노르웨이	없음	—	—
포르투갈	없음	—	—
스페인	없음	—	—
스웨덴	있음	있음	SKr48만 2천까지의 신고액
스위스	있음	없음	—
터키	없음	—	—
영국	있음	있음	소매업자. £35만까지의 회계조직 ⁶⁾

註: 1) 여타 모든 사업자는 모든 供給을 會計處理하여야 함. 공급전에 대금을 지급받은 것을 포함함.

2) 지급기준 회계처리는 總賣出額의 90%가 부가가치세 비등록자인 개인에 대한 공급에서 비롯될 때 또는 과세공급으로 인한 연간 총매출액이 £1R25만을 넘지 않을 때 유효함(1994년 7월 1일부터).

3) 青色申告書を 제출하고 전전년도 납세기간 동안 不動產 및 營業所得에서 300만엔 이상의 소득이 없는 자.

4) 運送業과 農業, 畜産業, 林業, 水産業에 대해서는 소득에 일반적으로

적용되는 예외임.

- 5) 몇몇 政策當局, 地方自治團體, 非營利團體는 지급기준방식을 활용할 자격 또는 권리가 있음. 이러한 자격을 박탈하는 法律이 입안되었고 1995년 3월 말부터 시행될 것임. 또한 의원들은 특정한 경우에 총매출액이 NZ\$ 100만을 넘는 경우 지급기준방식의 사용을 허가할 수 있음.

- 6) 자격인정여부는 승락기준(compliance criteria)에 따름.

資料 : OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

있어서 現在年度의 賣出額에 당해 기업의 실적에 의하여 계산된 비율 또는 동일업종의 분석에 의하여 산출된 비율을 곱하여 산출하는 것 둘째, 賣出에 대한 稅金(產出稅)을 계산함에 있어서 그 사업자의 買入을 분석하여 얻은 비율을 사용하는 경우 셋째, 買入時에 支給한 세금(投入稅)을 계산함에 있어서 그 사업자의 賣出額에 標準率을 적용하여 산출하는 것이다. <表 III-11>은 현재 各國에서 사용하고 있는 方法을 요약한 것이다.

일반적으로 簡素化된 記錄은 위에서 언급한 모든 특례에 수반되는 것이다. 支給基準會計를 채택하게 한다든지 納稅額의 算出을 簡素化된 方法에 의하게 하는 등의 特例를 인정하는 경우에 예외없이 帳簿記錄도 간소화하고 있다.

8. 加算稅와 調查行政

모든 國家에서 附加價値稅를 納期 內에 납부하지 아니할 때에는 加算稅를 부과하고 있다. 그 목적은 납기 내 납부를 위한 誘引을 주는 한편 규정 違反에 대한 處罰을 하는 데에 있다. <表 III-12>에서 보는 바와 같이 加算稅는 납부하지 아니한 세액의 몇 %라는 형식의 단순한 罰金으로 구성되어 있는 경우도 있고 전체 미납부액에 대하여 每月 累積加算하는 형태 또는 兩者를 동시에 적용하는 경우가 있다.

〈表 III-11〉 純納稅額의 簡易計算

	資格基準(年間申告額)		對比比率 基準	比率計算對象	調整 與否
	자국통화	US달러 ¹⁾			
벨기에	BF2천만 ²⁾	\$ 552,180	부문별 平均總利潤	판매제하의 購入 價格	있음
캐나다	C\$ 200,000	\$ 151,750	재화매매업: 최초 \$ 30,000의 1.5%, 나머 지 매출액의 2.5% 서비스業: 최초 \$ 30,000의 4%, 나머지 매출액의 5% ³⁾	납세대 상대출액 (영세율 제외)	없음
프랑스	FF3,500,000 ⁴⁾	\$ 591,220	전년도 세부담액과 총신 고액간 관계(비과세사업 포함)	당해연도 신고액	있음
일본	¥2억 ⁵⁾	\$ 1,793,720	부문평균	납세대 상대출액 순계	없음
스페인 ⁶⁾	Ptas5천만	\$ 349,650	부문평균	납세대 상대출액 순계	없음
스위스	SF500,000	\$ 339,905	부문별 직전계산비율	당해연도 신고액	없음

註: 1) 1994년 1월의 換率 基準임.

2) 非法人 小賣業者만 해당함.

3) 금융·법조계 종사자는 이 방법을 이용할 수 없음.

4) 서비스에 대하여는 FF100만(\$ 168,920)까지임. 신고액이 FF500,000(서비스는 FF150,000)을 초과하지 않으면 附加價値稅額은 별과금제도를 실시하는 세무당국에 의하여 결정됨.

5) 납세표준액 순계. 1997년 3월 31일까지 과세표준매출액의 상한은 ¥ 4억임.

6) 총매출액 이외의 기준도 보완적으로 적용할 수 있음.

資料: OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

〈表 III-12〉는 12개월 동안 세금을 납부하지 않은 경우의 加算稅總額을 나타내고 있는데 나라에 따라 크게 차이가 있음을 보여주고 있다. 未納狀態가 일정기간 계속되는 경우에는 加算稅가 高額이 되는데 이는 企業이 外部로부터 借入하는 경우에 지급하여야 하

<表 III-12> 附加價值稅 滯納에 대한 加算稅(罰科金)

(單位: %)

	直接加算稅 (미납세액의 %)	月加算稅	最高加算稅	12個月 동안 未納稅額에 대한 總加算稅
오스트리아	—	2	—	24
벨기에	0.8	0.8 ¹⁾	—	10.4 ²⁾
캐나다	N.A.	N.A.	N.A.	10.9 ³⁾
덴마크	—	1.3	—	15.6
핀란드	30까지	1	—	42
프랑스	5	0.75	—	14
독일	—	1	—	12
그리스	100까지	5	—	60
아이슬란드	—	이자율 ⁴⁾	—	—
아일랜드	—	1.25	—	15
이탈리아	5	20	60	40
일본	15까지	0.6~1.22 ⁵⁾	—	30까지
룩셈부르크	10까지	—	10	10
멕시코	—	2.86 ⁶⁾	—	12.75
네덜란드	10까지	0.4 ⁷⁾	10	14.9 ⁸⁾
뉴질랜드	10	2	—	34
노르웨이	—	1.75	—	21
포르투갈	—	2	—	24
스페인 ⁹⁾	—	1.09	—	13.125
스웨덴	2	1~2	—	15
스위스	—	—	—	6
터키	—	12	—	144
영국	2	—	15	15

註: 1) 체납세에 대한 利子

2) 0.8%의 가산세와 9.6%의 체납세 이자

3) 1994년 10월의 利子率 5.95%와 가산세 6%, 이 두 가지는 매일 합산되고 이자율은 매 4분기마다 조정된다.

4) 납부세액은 최대 20%까지 매일 2%씩 증가한다. 그 이후에는 아이슬란드銀行의 이자율이 적용됨.

5) 첫 달은 0.6%, 두번째달 이후로는 1.22%

6) 월가산세는 이자율에 따라 다르며 매달 議會에 의하여 결정됨. 그러한 이자율은 납세자가 부분적으로 선택납세할 수 있는 경우의 세 부담에 적용할 수 있음. 滯納에 대하여 이자율은 50%로 증가함. 부담액은 물가상승률이 반영됨. 위의 비율수치는 1994년 6월치임.

7) 利子率, 현재 매월 약 0.4%. → 현재 이자율을 포함하여 월 약 0.4%

8) 이자율 포함, 현재 매년 4.9%. → 현재 이자율을 포함하여 년 4.9%

9) 약 25,000ptas인 '輕犯'에 대한 가산세도 있음.

資料: OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

는 利子의 성격으로 볼 수 있다. 期間內 納付를 유인하기 위하여는 加算稅率이 市場에서의 資金調達費用보다 높아야 한다.

<表 III-13>은 附加價値稅 徵收를 담당하고 있는 機關이 所得稅 徵收를 담당하고 있는 기관과 行政的으로 어떻게 連結되어 있는가를 나타내고 있다. 국가에 따라 용어의 차이가 있으나 여기서 機關이라 함은 內國稅廳 그리고 關稅消費稅廳 組織과 같이 비록 양기관이 같은 장관에 報告하더라도 相互 獨立的인 構造를 가지고 있는 경우에는 別個 行政機關으로 보는 것을 말한다.

서로 關係가 있는 稅金에 대한 情報는 한 納稅義務者에 대한 전체적 윤곽을 파악하는 것을 용이하게 함으로써 稅務調查者가 특정한 세금을 관리하는 데 도움을 준다. 모든 國家에서 이러한 利點을 인정하고 있기 때문에 한 세목을 관리하는 조사자가 다른 세목을 관리하고 있는 조사자와 업무상 얻은 情報를 共有하는 절차를 가지고 있다. 다만 그 정보를 交換하는 방법이 조직에 따라 상이할 뿐이다.

대다수의 국가에서는 附加價値稅를 담당하고 있는 調查者가 所得稅와 주된 資本利得稅를 一括하여 擔當하고 있다. 비록 各 稅目別로 별도의 申告書를 제출할지라도 그 기관이 관장하고 있는 管理와 調査는 統合하여 시행하고 있다. 한 납세자가 제출한 서로 다른 稅金申告書는 一貫性과 信賴性을 위하여 조직적으로 對査하고 있다.

한편 一部 國家에서는 부가가치세와 소득세는 서로 相異한 機關에서 관장하고 있다. 한 기관이 관장하고 있는 稅金申告書에 대한 다른 기관의 接近은 制限된다. 各 機關은 고유한 세목에 대한 관리와 조사업무를 수행하게 된다. 이 경우 情報를 相互交換하고 合同 調査를 할 수는 있으나 같은 기관에서 兩 稅目을 관장하고 있는 경우와 같이 緊密하지는 못한 것이 일반적이다.

<表 Ⅲ-13> 附加價值稅 行政과 所得稅 行政의 連繫

	共通部署	같은 稅務調査員	共同調査 可能性	情報交換 可能性
오스트리아	있음	있음	있음	—
벨기에	없음 ¹⁾	없음 ¹⁾	있음	—
캐나다	있음 ²⁾	없음 ³⁾	있음	있음
덴마크	있음	있음	있음	자연발생, 필요시 존재
핀란드	있음	없음	제한적	자연발생, 필요시 존재
프랑스	있음	있음	있음 ⁴⁾	—
독일	있음	있음	있음	—
그리스	있음	있음	있음	자연발생, 필요시 존재
아이슬란드	있음	있음	있음	자연발생, 필요시 존재
아일랜드	있음	없음	있음	자연발생, 필요시 존재
이탈리아	있음	없음	없음	자연발생, 필요시 존재
일본	있음	있음	있음	—
룩셈부르크	없음	없음	없음	필요시 존재
멕시코	있음	있음	있음	없음
네덜란드	있음	있음	있음	자연발생, 필요시 존재
뉴질랜드	있음	일부 있음	있음	자연발생, 필요시 존재
노르웨이	있음	있음	있음	—
포르투갈	있음	있음	있음	—
스페인	있음	있음	있음	—
스웨덴	있음	있음	있음	—
스위스	없음	없음	없음	자연발생, 필요시 존재
터키	있음	있음	있음	—
영국	없음	없음	제한적	자연발생, 필요시 존재 ⁵⁾

註: 1) 改革이 진행중임.

2) 1994년 5월에 部署統合이 이루어짐.

3) 小規模 事業에 대한 세무조사원 몇 명의 활용을 위해 파일럿 프로젝트(Pilot project)가 진행중임.

4) 自營業者가 해당됨.

5) 兩 部署間 긴밀한 作業을 위한 계획이 구상중임. 그 계획은 1995년 4월 1일부터 불복을 조사하기 위해 같은 심판관을 배치함.

資料: OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.

Ⅳ. 效果的인 附加價値稅 行政을 위한 指針

本章에서는 附加價値稅 行政의 主要問題에 대한 指針, 納稅者番號, 申告書의 接受 및 處理, 無申告者의 관리, 滯納者의 관리, 무신고자에 대한 處罰 등에 대한 대책을 다루고자 한다.

제안된 指針의 상세한 내용을 토의하기 전에 부가가치세 행정에 대한 일반적인 接近方法을 서술하는 것이 적당할 것이다.

1. 背景

가. 附加價値稅 行政의 目標

조세행정의 목표는 自進申告納付를 증진시키는 데 있다. 이는 無申告者는 색출되고 적정한 처벌을 받는다는 합리적인 확률을 높임으로써 달성될 수 있다.

무신고자를 감소시키는 데 대한 효과(effectiveness)와 세무행정의 효율(efficiency)을 혼동해서는 안된다. 낮은 徵稅費用으로 세무행정은 매우 효율적이 되지만 동시에 무신고자를 줄이는 데는 非效果的일 수 있다.

부가가치세 행정의 모든 측면은 自發的인 申告納付를 증진시키는 것을 목표로 설계되어야 한다. 무신고자의 조속한 索出과 광범위한 調査範圍, 그리고 적정한 加算稅의 부과는 매우 중요하다. 물론 이러한 활동은 부가가치세를 자발적으로 준수하도록 하기 위하여 납세자를 돕는 계획과 병행되어야 한다.

나. 賣出稅의 經驗

부가가치세를 도입할 때에는 기존 賣出稅 行政을 분석하고 기존의 행정절차 위에 부가가치세 행정을 도입할 수 있는지를 검토하는 것이 일반적이다. 종종 開發途上國에서는 종전의 賣出稅의 經驗이 새로이 도입될 부가가치세의 적정한 기초가 된다고 주장하고 있다. 그러나 이들 국가에서의 組織과 節次의 일정한 缺點으로 인하여 실재는 그렇지 못하다. 일반적으로 발견되는 중요한 결점은 다음과 같다.

첫째, 납세의무자는 申告와 納稅에 있어서 필요 이상의 불편을 겪고 있다. 둘째, 無申告者를 색출하는 절차가 부적합하다. 이러한 무신고자를 색출하더라도 신고기간이 경과한 후 수개월 뒤에 발견된다. 셋째, 무신고자에 대한 追跡은 그 속도가 매우 느리고 영성하다. 무신고자와의 신속한 대화절차가 결여되어 있다. 넷째, 滯納者의 색출과 滯納稅額을 징수하는 절차가 매우 빈약하다. 다섯째, 調査對象 申告書를 선별하는 적정한 절차가 없다. 여섯째, 調査者에 대한 감독이 철저하지 못하다. 일반적으로 追加課稅를 검토하는 매우 복잡하고 장기적인 조직을 가지고 있으나 이들 조사자가 무엇을 하고 있는지를 효과적으로 감독하는 것이 결여되어 있다. 일곱째, 賣出稅의 조사자는 所得稅 調査에 사용되는 方法으로부터 탈피하지 못하고 있다. 賣出稅 조사는 일정한 달에 있었던 購買와 稅金計算書의 발행 등에 치중한다는 개념이 정립되어 있지 않다. 이는 조사 받은 賣出稅의 의무자수가 매우 적다는 것을 의미하며 추가로 부가되는 매상세는 當該期間이 경과한 지 수년 후에 확정된다.

이상의 모든 현상이 일어나고 있는 세무행정에서 성공적인 부가가치세 행정을 위해서 이러한 賣出稅의 제도와 절차로부터 완전히 결별하는 것이 현명하다.

실제로 많은 개발도상국은 稅收增大를 위하여 附加價値稅를 채택

한다. 그러나 부가가치세를 집행하기 위한 徵稅行政機構의 조직과 절차를 완전히 개편할 시간을 갖지 못하는 것이 일반적이다. 그러므로 부가가치세 행정을 위한 새로운 조직은 여타 세금을 징수하는 결점이 많은 제도와 별개로 하는 것이 최선의 방법이다. 일단 부가가치세가 일정기간 동안 성공적으로 운용되고 나면 부가가치세 행정에 사용된 制度를 다른 세목에도 적용하는 것이 가능하다. 한 예로 포르투갈이나 우루과이에서는 부가가치세의 도입이 세무행정 전체의 개선을 위한 시험적 계획이 되었다.

다. 成功的인 附加價值稅 行政의 必要條件

附加價值稅의 성공적인 행정을 위한 기본적인 필요조건은 다음과 같다.

적정한 納稅者番號制度, 즉시 처리할 수 없는 정보를 요청하지 않는 간단한 附加價值稅 申告書式, 효과적인 納稅者支援計劃, 정확하고 시기적절하게 정보를 제공하며 신빙성이 있는 電算處理制度(EDP), 過少申告를 색출하기 위하여 부가가치세 신고서상의 정보와 다른 원천으로부터의 정보를 相互對査할 수 있는 제도, 서로 다른 종류의 無申告에 대하여 적용할 수 있는 전략, 그리고 효과적이고 적정한 加算金制度가 그것이다.

2. 納稅者 登錄과 納稅者의 確認

성공적인 부가가치세의 집행을 위해서는 모든 納稅義務者가 효율적으로 그리고 신속히 登錄하는 것이 필요불가결하다. 이와 함께 납세의무자의 등록요건에 대한 질문을 처리할 수 있는 稅務公務員의 敎育도 매우 중요하다.

가. 登錄對象者

등록을 해야 하는 납세자와 관련된 法 條文은 다음 사항을 포함하여야 한다.

첫째, 현재의 財貨와 用役의 販賣額이 연간 일정액을 초과하는 자 또는 분기에 일정액을 超過하는 자는 미리 정해진 신고양식에 의하여 등록하여야 한다. 납세자는 우선 등록을 하여야 하고 필요한 記錄과 稅金計算書를 부가가치세의 발효일 이전에 준비하여야 한다.

둘째, 연간매출액이 위에서 언급한 한도를 넘지 않더라도 本人이 희망하는 경우에는 세금계산서를 발행하거나 輸出한 경우에 還給받기 위하여 등록할 수 있다.

셋째, 어떤 특정시점에 그 납세자의 매출액에 부과하고 등록된 납세자는 納稅申告, 稅金の 納付, 記帳의 保管 등에 대하여 납세등록 취소 때까지 법 규정을 준수하여야 한다.

넷째, 등록을 하지 않은 납세자라 할지라도 登錄義務가 발생한 때로부터 모든 課稅賣出에 대하여는 부가가치세를 납부할 의무가 있다.

다섯째, 登錄한 納稅者만이 稅金計算書를 발행할 수 있고 그들의 매입에서 징수된 買入稅를 公開할 수 있다. 모든 등록된 납세자는 자기의 主된 事業場에 登錄證을 비치하고 있어야 하며 모든 다른 사업장에는 그 寫本을 비치하여야 한다.

여섯째, 등록된 납세의무자는 등록증 또는 등록신청서에 기재된 사항이 變更된 경우에는 일정기한 내에 稅務署長에게 申告하여야 한다.

나. 登錄促進 措置

일정한 책자, 고시, 신문이나 TV의 광고를 통하여 널리 弘報하는

것이 필요하다. 이럴 경우에는 登録申請書를 구할 수 있는 방법과 關聯情報을 얻을 수 있는 방법을 알리는 것이 중요하다. 일단 納稅義務者が 登録을 하고 나면 세무공무원은 새로 등록한 납세의무자를 위한 教育的 訪問을 하는 것이 중요하다. 이때 다른 형태의 매출세를 납부한 경험이 없는 납세자를 중심으로 訪問順位를 정하는 것이 좋다.

교육적 방문은 여러 가지 목적을 가지고 있다. 첫째, 등록자가 法에 의하여 登録義務가 있다는 것을 確認하도록 하는 것 둘째, 登録者の 姓名・住所・電話番號가 정확한지를 확인하도록 하는 것 셋째, 스스로 선택한 經濟活動코드가 맞다는 것을 확인하고 납세자의 會計制度가 적절하며 다른 부가가치세 납세자에게 판매할 때는 附加價值稅法上的 稅金計算書를 발행해야 하고 最終消費者에게는 발행할 수 없다는 것을 알도록 하는 것, 마지막으로 납세자가 賣出稅와 買入稅를 計理하여 정해진 시간 내에 정확한 稅金申告書를 제출하도록 하는 것이다.

다. 納稅者確認番號

附加價值稅 納稅義務者を 確認하기 위하여 사용되는 番號를 결정하여야 한다. 부가가치세를 포함한 모든 稅目을 하나의 번호로 만드는 것이 최선이다. 그러나 이것은 현실적으로 단기간에 해결될 문제가 아니므로 부가가치세 납세의무자에 대해서는 別途의 附加價值稅番號를 부여하여야 한다. 이 경우 부가가치세번호는 중기적으로 모든 세목에 대한 納稅者確認番號(Taxpayer Identification Number: TIN)로 사용되어야 한다.

納稅者確認番號(TIN)는 말 그대로 납세자를 확인하는 번호이다. 모든 납세자는 유일한 TIN을 가져야 한다. TIN은 두 가지 目的을 가지고 있다. 첫째는 신고를 하지 않는 납세자와 滯納者를 색출하는 데 컴퓨터를 사용하기 편리하게 하고 둘째, 납세자의 신고에 대

한 情報을 相互對査하는 것을 돕기 위한 것이다. 예컨대, 선별된 부가가치세 납세의무자의 賣出과 買入을 相互對査하는 것이 편리하도록 하기 위한 것이다.

일반적으로 세 가지 종류의 납세자확인번호가 있다.

첫째는 一連番號式인데 이는 납세의무자가 등록할 때에 그 순서에 따라서 번호를 부여하는 것이다. 둘째는 納稅者特性式, 즉 납세자의 변화하지 않는 특성에 따라서 번호를 부여하는 것으로 예컨대, 出生年月日과 場所에 의하는 것이 있다. 셋째는 複合的 方式으로 번호 중 몇 개는 납세자의 특성을 나타내는 것이고 그 뒤의 몇 개는 일련번호를 나타내는 것이다.

그러나 이러한 納稅者確認番號(TIN)를 사용하는 데 있어 다음과 같은 점들은 주의해야 한다.

첫째, 납세자확인번호는 시간이 지남에 따라 變化하는 納稅者의 特性을 포함해서는 안된다. 예를 들어 납세자의 經濟活動, 納稅者의 人格(自然人 또는 法人), 납세자의 住所가 그것이다. 이러한 것이 포함된 경우는 특성이 변화함에 따라 TIN도 변화해야 된다. 위에서 말한 납세자특성식 납세번호도 시간의 경과에 관계없이 변하지 않는 요소만을 가지고 있어야 한다. 따라서 TIN은 일단 납세자에게 부여된 후에는 변경해서는 안된다.

둘째, 납세자확인번호는 重復되어서는 안된다. TIN의 중복을 피하기 위해서는 어떤 TIN도 한 납세자에게만 부여됨을 확인할 수 있는 統制手段이 있어야 한다. 社會保障番號나 住民登錄證番號 등과 같은 기존 번호제도의 사용은 엄격한 통제가 없다면 문제를 야기할 수 있다.

셋째, 한 企業에는 오직 한 個의 납세자번호가 부여되어야 한다. 때로는 기업의 支店에도 TIN을 지정하는 경우가 있으나 이는 바람직하지 않다. 財閥企業에 대하여는 각 법인에게 별도의 TIN을 부여한다.

넷째, 어떤 국가에서는 각 稅目마다 상이한 번호제도를 가지고 있는데 이는 해결되어야 할 문제점이다. 각각의 납세자에게는 그야무리 여러 가지 종류의 세금을 납부할지라도 한 TIN을 부여하여야 한다.

다섯째, 납세자확인번호는 납세자를 확인하는 데 필요한 정도의 자리수만을 필요로 한다. 全體 人口를 확인하는 데는 11자리수의 TIN으로 충분하다.

여섯째, 알파벳과 숫자가 섞인 납세자확인번호의 문자는 종종 문제를 일으킨다. 왜냐하면 알파벳의 'l'과 'o'은 숫자의 '1', '0'과 混同되고 어떤 컴퓨터는 알파벳과 숫자가 섞인 번호를 처리하지 못하는 경우가 있다. 알파벳과 숫자가 섞인 번호를 입력하기에는 시간이 많이 걸리며 誤謬가 발생할 가능성이 커진다.

라. 經濟活動코드

稅制의 成果를 분석하고 보다 효과적인 稅務調査에 필요한 統計資料를 생산하기 위하여 각 납세자는 납세의무자별 稅臺帳에 기록될 經濟活動코드를 가지는 것이 좋다. 납세자에게는 登錄時에 세무 행정의 經濟活動코드表에 의하여 코드를 부여하는 것이 바람직하다. 大納稅者의 코드는 가능한 한 첫번째의 교육적 방문 때에 코드가 제대로 부여되었는지를 확인하는 것이 좋다. 왜냐하면 대납세자가 맞지 않는 코드를 사용하는 경우에는 통계적으로 중대한 왜곡이 생길 수 있기 때문이다. 부가가치세 등록서식은 사업내용을 기술하고 숫자로 된 코드를 기재할 것이 요청된다.

컴퓨터는 姓名, 經濟活動코드 그리고 事業活動의 기술이 포함된 納稅者表를 생산하여야 한다. 경제활동코드는 國際標準產業分類(International Standard Industrial Classification: ISIC)코드에 따르는 것이 바람직하다. 그렇게 함으로써 租稅統計와 國民計定統計를 國際統計와 비교하는 것이 용이하게 된다. ISIC는 아라비아 숫자만

을 사용하고 있다.

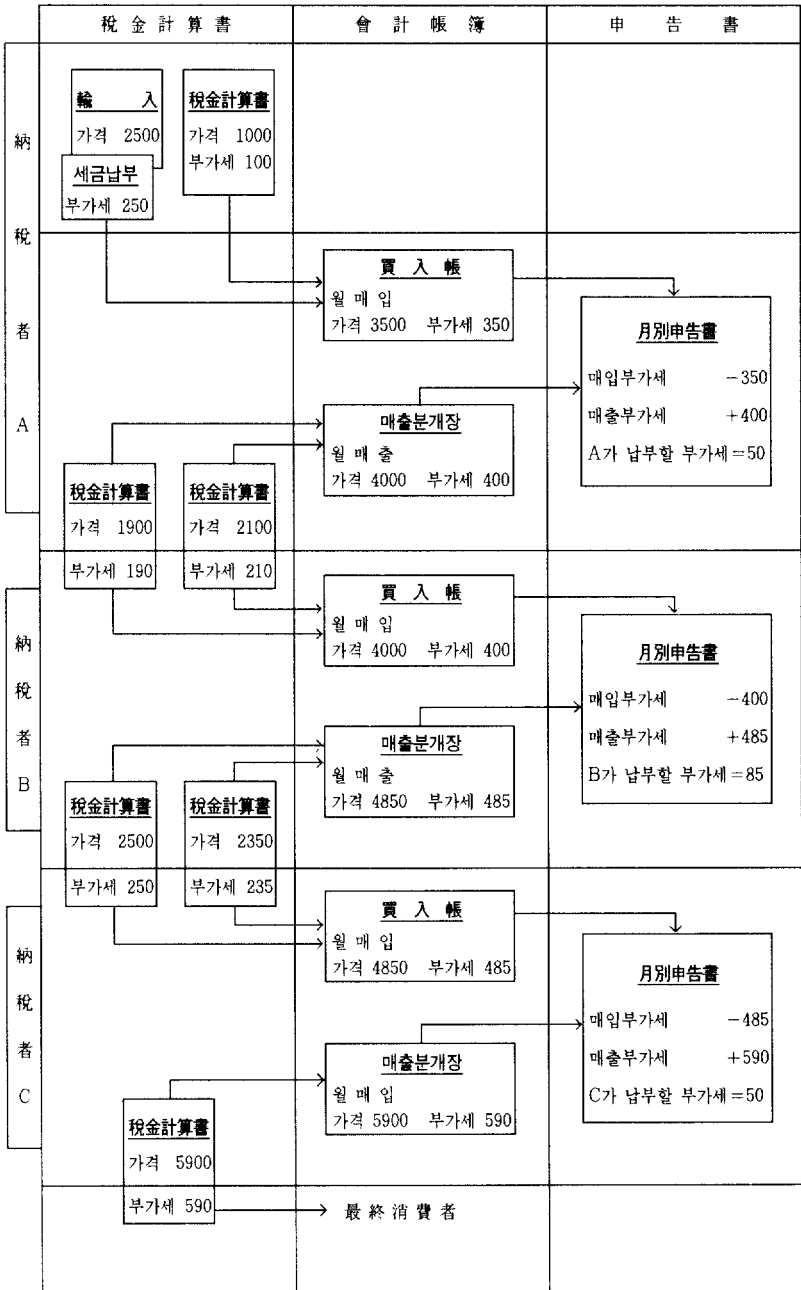
3. 稅金計算書와 帳簿에 관한 要件

附加價値稅制가 원만하게 기능하기 위해서는 납세자의 주의깊고 완전한 記錄이 있어야 한다. 그러나 상세한 기록은 納稅者의 順應費用을 증가시킨다. 그러므로 징세당국의 行政改善과 납세자에 대한 負擔 사이에는 對替的인 關係(trade-off)가 성립된다. 따라서 세무 당국은 附加價値稅의 書類에 대하여 簡略하고 明確한 規則을 만들어야 한다. 이러한 규칙은 다음과 같은 사항, 첫째, 稅金計算書와 會計帳簿 및 稅金申告書 樣式의 相互關係 둘째, 회계장부의 구성방법 셋째, 이러한 형태의 記錄의 必要性을 명확히 설명하여야 한다. 기본적으로 납세자는 세금계산서로부터 일정한 정보를 취하여 회계장부에 조직적으로 기록하여야 한다. 일단 이러한 정보가 회계장부에 기록된 후에는 그것이 쉽게 합산되고 附加價値稅 申告書에 옮겨져 기록될 수 있어야 된다. 그리하여 납세자로 하여금 그들의 신고서를 신속하고 정확하게 준비할 수 있도록 하여야 한다. 이러한 회계장부는 稅務調査를 할 때 조사가 원만히 진행되도록 하기 위하여 제출되어야 하는 것이다.

本節에서는 납세의무자가 규칙적으로 갖추어야 할 附加價値稅의 必要書類에 대하여 상세하게 설명하고자 한다.

[圖 IV-1]에서는 부가가치세가 납세자가 작성한 세 가지 서류 사이에서 어떻게 관련되어 있는가를 설명한다. 다시 말하면 買入과 賣出 稅金計算書와 이들이 기록된 會計帳簿, 그리고 세무서에 제출하게 되는 申告書 사이에 부가가치세가 어떻게 연관되어 있는가를 설명하는 것이다. 또한 [圖 IV-1]는 去來의 흐름이 納稅者 A, 납세자 B, 납세자 C를 거쳐서 어떻게 最終消費者에 이르는가를 설명하고 있다.

[圖 IV - 1] 附加價值稅 稅金計算書, 會計帳簿 및 申告書의 相互關係



일반적으로 부가가치세법은 最小限度의 記帳을 할 것을 요청하고 있다. 이들 기장장부계정은 最近의 情報을 기록하여야 하며 일정기간 후 稅務調査時에 提供될 수 있어야 한다.

가. 稅金計算書의 必要要件

廣義의 稅金計算書는 登錄된 부가가치세 納稅義務者의 賣出과 買入을 기록하는 稅金計算書와 登錄되지 않은 最終消費者에의 販賣를 기록하는 最終消費者領收證으로 구분할 수 있다.

稅金計算書는 부가가치세 관리에 매우 중요한 역할을 한다. 세금계산서는 供給者의 租稅債務와 登錄된 購買者의 稅額控除額을 확정한다. 세금계산서는 부가가치세 납세의무자에 의하여 발행되어야 하며 세금계산서를 발행하는 附加價值稅 登錄者의 住所와 姓名, 稅金計算書 發行日, 稅金計算書의 一連番號, 販賣財貨 또는 用役의 수량과 종류 및 단가, 附加價值稅를 除外한 合計額, 附加價值稅額, 購買者의 附加價值稅登錄番號, 住所, 姓名에 관한 정보를 포함하여야 한다.

세무당국이 稅務調査를 위하여 稅金計算書를 선별적으로 相互對査함을 전제로 하면 세금계산서는 3매를 발행하는 것이 필요하다. 그 중 原本은 구매한 納稅者가 그의 會計記錄과 買入稅控除를 위하여 보관하고, 寫本 1매는 구매자가 그의 稅務調査時에 조사공무원이 요청할 경우 제출하기 위하여 보관하며, 또 다른 寫本 1매는 販賣者가 그의 회계기록을 보관하는 것이다.

세금계산서는 컴퓨터에 의하여 작성될 수 있다. 원본만이 보관자로 하여금 부가가치세를 공제할 수 있게 한다. 二重的 控除를 방지하기 위하여 두 매의 사본은 부가가치세 공제를 할 수 없다는 문구를 명백히 인쇄하여야 한다.

다음으로 最終消費者領收證은 부가가치세법하에서 최종소비자로 간주되는 登錄되지 않는 사람에 대한 판매를 위하여 簡素化된 稅金

計算書이다. 따라서 세금계산서라는 표현보다는 領收證이라는 표현이 더 적합할 것이다. 물품의 가격은 부가가치세를 포함한 가격으로 표시되고 구매자의 住所와 姓名은 省略할 수 있다. 단지 한 매만이 필요할 뿐이다. 金錢登錄機에 의한 證憑은 그 판매를 일정한 시간 내에 부가가치세 계정에 기록하는 장치가 필요하다.

나. 帳簿備置 義務

모든 부가가치세 등록자는 세금계산서의 날짜와 일련번호, 매출액, 부가가치세를 포함하여 발행하였거나 받은 稅金計算書를 記錄하여야 한다. 이 기록은 稅務公務員이 附加價値稅 申告書의 正確性을 검증할 수 있도록 보관되어야 한다. 모든 기록은 최근의 거래를 반영하여야 하며 대략 5年 동안 보관하여야 한다.

세무당국은 재화와 용역에 대한 과세와 부가가치세액을 확인할 수 있는 한 金錢登錄機를 세금계산서의 발행에 대신하여 사용하도록 허락할 수 있다. 금전등록기의 영수증용지(till roll)는 課稅되는 재화 및 용역과 부가가치세가 免稅되는 去來의 總額을 매일 계산하여 나타낼 수 있어야 한다. 이 총액은 매일 장부에 記帳하여야 하며 매과세기간에 납부하여야 할 부가가치세를 결정하는 데 사용되어야 한다.

다. 賣出割引領收證

과세되는 재화와 용역을 판매하고 稅金計算書를 發行한 以後에 賣出割引領收證(Credit Notes)을 발행하는 때에는 이 매출할인영수증도 세금계산서와 같은 정보를 포함하고 있어야 한다. 또한 당초의 세금계산서 날짜와 일련번호, 割引 理由를 기술하여야 한다.

라. 買入帳과 賣出帳

부가가치세의 모든 거래는 會計帳簿에 기록해야 하는바, 납세의

무자는 부가가치세의 신고납부를 쉽게 할 수 있도록 특별히 고안한 買入帳과 賣出帳을 비치하여야 한다. 전반적인 부가가치세 행정과 관련하여 이들 장부의 형태를 정하는 규정은 매우 중요하다. 그 규정은 거래를 記錄하는 方法을 설명하여야 하며 매입세와 매출세를 정확하게 기록하여야만 납부할 세액을 계산하게 되는 점을 설명하는 것이어야만 한다. 이 규정이 대부분의 세금신고서 작성을 매우 간단한 작업으로 만들 것이다. 즉, 買入帳과 賣出帳의 合計額을 申告書上의 해당란에 移記하면 되는 것이다. 간소화를 목적으로 하여 위에서 설명한대로의 장부형태를 추천한다. 이들 장부의 형태와 신고서 서식은 부가가치세의 일관된 문서를 구성하게 된다.

부가가치세 납세의무자가 의무적으로 비치하여야 되는 買入帳은 課稅되는 매입과 免稅되는 매입을 別途記帳하기 위한 장부이다. [圖 IV-2]는 買入帳의 模型이다. 과세되는 매입에 있어서 여러 가지 구별을 할 수 있도록 되어 있다. 설명을 하기 위한 목적으로 附加價値稅率은 5%와 18%의 複數稅率構造를 하고 있다고 가정한다. 각각의 세율마다 납세의무자는 課稅베이스(실지비용)와 이에 대응하는 부가가치세를 기록한다. 세무서가 세관의 자료와 상호대사할 것을 전제로 하여 납세자는 輸入한 재화 및 용역과 內國財貨와 用役을 區分하여 기록하도록 되어 있다(만약 이 구별이 모든 납세자의 심각한 부담으로 생각되어지는 경우에 징세당국은 세관과의 상호대사를 위하여 大納稅者 또는 수입이 전체구매의 일정한 비율 이상인 납세자에게만 적용할 수 있다). 매입장은 最近의 課稅 및 免稅購買의 사실을 기장해야 하고 완벽하여야 한다. [圖 IV-2]에서 보는 바와 같이 세금계산서에 의하여 공급자와의 거래를 확인할 수 있어야 한다.

어떤 欄에는 공급자의 納稅者確認番號(TIN)가 空欄으로 되어 있는데 이것은 輸入財貨를 구매하였기 때문이다. 또한 [圖 IV-2]는 合計를 하는 公式과 轉記, 附加價値稅 申告書 資料의 도출과정을

설명하고 있다. 이 양식의 각 列의 의미를 설명하면 다음과 같다.

[圖 IV-2] 買入帳 記帳의 例

납세자 번호 _____				매입기간 _____ 년 월 일								
稅金 計算 書				買入 總額	非 控 除	附 加 價 值 稅 控 除						
日	세금계 산서 번호	판매자 T.I.N.	輸 入 ¹⁾				國 內 供 給 ²⁾					
			5%			18%		5%		18%		
			과표	VAT	과표	VAT	과표	VAT	과표	VAT		
1	4372	납세자 A 1234-5	\$13,780					\$12,000	\$600	\$1,000	\$180	
3	128	납세자 B	\$11,800			\$10,000	\$1,800					
12	213415	납세자 C 18276-4	\$4,000	\$4,000								
25	7318	납세자 A 12345-4	\$7,906							\$6,700	\$1,206	
28	56700	납세자 D	\$9,197		\$8,759	\$438						
합 計			\$46,683	\$4,000	\$8,759	\$438	\$10,000	\$1,800	\$12,000	\$600	\$7,700	\$1,386
參考番號			P30	P31	P32	P33	P34	P35	P36	P37	P38	P39

- 註: 1. P30³⁾ = P31+.....+39
- 2. P31⁴⁾ = 면세구매총액
 P33 = 수입에 대해 지급한 VAT(5%)
 P35 = 수입에 대해 지급한 VAT(18%)
 P37 = 국내공급에 대하여 지급한 VAT(5%)
 P39 = 국내공급에 대하여 지급한 VAT(18%)
- 3. 月別買入

가 려	차 변	대 변
가 격	P31 - P32 + P34 - P36 + P38	
부가가치세	P33 + P35 + P37 + P39	
공 급 자		P30

P30 = 買入總額: 면세를 포함한 모든 매입 또는 부가가치세를 포함하여 판매자에게 지급하였거나 지급할 금액.

P31 = 免稅되었거나 買入稅를 공제하지 못하는 買入: 면세된 재화 및 용역을 구입하기 위하여 지급하였거나 지급될

총액, 또는 세금계산서는 비치되어 있으나 매입세공제를 위한 요건은 갖추지 않은 매입. 이 열은 附加價値稅控除를 按分計算해야 되는 금액을 기록하는 데 사용됨. 그 이유는 납세자가 課稅와 免稅去來를 같이 하고 있는 경우, 이를 구분하기 위한 것임.

輸入	┌	P32 = 課稅標準, P33 = 附加價値稅(5%)
		P34 = 課稅標準, P35 = 附加價値稅(18%)
國內供給	┌	P36 = 課稅標準, P37 = 附加價値稅(5%)
		P38 = 課稅標準, P39 = 附加價値稅(18%)

다음으로 賣出帳은 과세되거나 면세되는 모든 賣出額을 기록한다. [圖 IV-3]은 賣出帳의 모형이다. 이것은 합계를 내는 공식과 전기, 월별 부가가치세 신고서를 위한 자료를 도출해 내는 것이다. 여기서도 매입장의 경우와 마찬가지로 여러 가지 구분을 하고 있다. 賣出은 免稅, 零稅率 適用, 登錄된 納稅者(판매자로부터 세금계산서를 받아서 그들의 구매에 대한 부가가치세를 공제받을 수 있는 자)에의 賣出, 最終消費者(최종소비자에 대한 영수증을 받고 부가가치세의 공제는 할 수 없는 자) 등으로 구분되어 있다. 마지막 두건의 매출에 대하여는 附加價値稅 課稅標準과 그에 상응한 附加價値稅를 별도(5~18%)로 기장하여야 한다. TIN은 매출이 과세되고 구매자가 등록된 부가가치세 납세자인 경우에만 기록한다. 그리고 零稅率의 적용대상은 輸出에만 해당되는 것으로 가정하였다. 각 열의 의미는 다음과 같이 설명할 수 있다.

S50 = 賣出總額 : 과세되거나 면세된 모든 매출을 말함. 부가가치세를 포함한 매입자가 지급하거나 지급할 총액을 표시함.

S51 = 免稅販賣 : 재화 및 용역이 면세되거나 부가가치세가 비과세되는 재화 및 용역의 매출액

S52 = 輸出 : 과세기간중에 수출한 금액. 수출업자는 투입(input)에 대한 附加價値稅의 還給을 받을 수 있으므로 수출은

영세율을 적용함.

[圖 IV-3] 賣出帳 記帳의 例

稅 金 計 算 書				登錄納稅者에 대한 賣出								最終消費者에 대한 賣出			
日	稅 金 號 數	買 方 名 稱	T.I.N.	賣 出 總 額	非 控 除	香 稅 率 適 用 金 額	5%		18%		5%		18%		
							과 표	VAT	과 표	VAT	과 표	VAT	과 표	VAT	
4	23476	구매자 P		\$10,000	\$10,000	\$10,000									
7	23477	구매자 Q		\$5,900									\$5,000	\$900	
18	23478	구매자 R		\$6,000											
22	23479	구매자 S	72345-4	\$8,350	\$1,000	\$1,000	\$7,000	\$350							
29		기 타		\$11,440	\$2,000	\$2,000							\$8,000	\$1,440	
합 計				\$35,690	\$13,000	\$13,000	\$7,000	\$350	\$0	\$0	\$0	\$0	\$13,000	\$2,340	
參考番號				S50	S51	S52	S53	S54	S55	S56	S57	S58	S59	S60	

註: 1. S50 = S31 + + S39

2. S51 = 면세매출총액

S52 = 총수출매출액

S54 = 타납세자에 대하여 지급한 VAT(5%)

S56 = 타납세자에 대하여 지급한 VAT(18%)

S58 = 최종소비자에 대하여 지급한 VAT(5%)

S60 = 최종소비자에 대하여 지급한 VAT(18%)

3. 月別賣出

거 래	차 변	대 변
고 객	S50	
매 출		S51 + S52 + S53 + S55 - S57 + S59
부가가치세		S54 + S56 + S58 - S60

附加價値稅 登錄을 한 納稅者

S53 = 課稅標準

S54 = 附加價値稅(5%)

S55 = 課稅標準

S56 = 附加價値稅(18%)

이 네 열은 다른 부가가치세 납세자에게 세금계산서를 발행하고 징수한 것을 기록하기 위한 것이다. 이것들의 합계액은 賣出總額欄에 기록된다.

最終消費者	┌	S57 = 課稅標準, S58 = 附加價値稅(5%)
		S59 = 課稅標準, S60 = 附加價値稅(18%)

이 열들은 최종소비자(부가가치세 등록을 하지 않은 자)에게 판매를 기록한다. 이때에 가격이 상품과 세금을 별도표시하지 않았을지라도 과세표준과 부가가치세를 별도로 표시하여야 한다.

4. 附加價値稅의 申告

매달 하도록 되어 있는 附加價値稅 申告는 세무행정의 가장 핵심적인 요소이다. 이는 모든 賣出과 買入에 관련된 거래에 대한 상세한 정보를 제공하는 한편, 세금을 納付하는 樣式의 역할을 한다. 납세자는 매기간마다 이 신고서를 제출하도록 되어 있기 때문에 납부세액이 없거나 거래가 없었던 경우에도 그 달의 經濟活動에 대한 資料를 제공한다. 또한 특정한 기간의 세금신고서는 前期 또는 後期 申告書와 연관되어 있으며 특히 稅金控除를 移越하는 경우에는 정보의 연속에 단절이 있어서는 안된다. 세금의 납부는 매달 있을 수 있기 때문에 세무행정 당국은 이러한 申告書를 處理하는 효율적인 시스템을 개발하여야 한다. 이러한 과정이 순조롭게 진행되기 위해서는 컴퓨터시스템이 매우 중요하다. 성공적인 부가가치세의 집행은 컴퓨터시스템의 용량이 매달 제출된 신고서를 얼마나 신속하게 처리하느냐에 달려 있다. 이러한 이유로 稅金申告書의 樣式은 반드시 簡略하여야 하며 원활한 행정을 위하여 必要不可缺한 情報만을 포함하고 있어야 한다.

[圖 IV-4]는 月別稅金申告書의 모형이다. 이는 앞에서 설명한 매입장과 매출장의 모형과 일관성을 갖고 있다.

申告書 書式을 설명하면 다음과 같다.

- 書式 # : 서식의 양식으로 자료처리에 직접적으로 관련됨.
- 一連番號[00] : 각 서식과 그 사본을 인쇄할 때 주어짐.
- 課稅期間[01] : 세금신고의 기간
- 納稅者 또는 企業의 確認番號 [02], [03], [04], [05], [06], [07], [08], [09] : 세무당국이 부착한 라벨(label)이 정확하지 않은 경우에만 사용함.
- 納稅者確認番號(TIN)[04] : 등록번호는 자료처리시스템을 위하여 매우 중요함. 오류의 가능성을 줄이기 위하여 TIN은 세무당국이 준비한 라벨이 제공되어야 함.
- 課稅期間中の 去來가 없는 경우[11] : 과세기간중에 거래를 하지 아니한 납세자는 이 난에 'X'라 표시하여야 함.
- 前課稅期間으로부터의 附加價値稅 控除[12] : 전과세기간의 세금부과에 따라서 납세자가 공제할 수 있는 부가가치세 공제액(전기양식의 [14]란).
- 控除要請額[13] : 수출에만 영세율을 적용한다는 가정하에 수출업자에게만 적용함. 다른 양식에 의하여 요청한 환급액을 기록할 수 있음(여기에서는 볼 수 없음).
- 免稅買入[31] : 과세기간중의 면세 및 공제불가능한 매입액을 기록함(매입장의 P31).
- 輸入 [33]과 [35] : 수입당시에 5% 또는 18%로 납부한 부가가치세를 기록함(매입장의 P33과 P35).
- 國內供給者 [37]과 [38] : 다른 납세자로부터의 구매시에 지급한 부가가치세를 기록함.
- 免稅販賣[51] : 과세기간중 면세판매총액을 기록함(매출장의 S51).
- 輸出[52] : 과세기간중의 국내통화로 표시된 수출총액(f.o.b 외화가치 × 선적일의 환율)을 기록함(매출장의 S52).

- 다른 附加價値稅 納稅者에의 販賣 [54]와 [56] : 다른 부가가치세 납세자에게 세율 5%와 18%로 징수한 부가가치세를 기록함(매출장의 S54와 S56).
- 最終消費者에 대한 販賣 [58]과 [60] : 부가가치세 공제를 할 수 없는 최종소비자에 대한 판매를 부가가치세 포함가격으로 기록함(매출장의 S58과 S60).
- 合計('P'와 'S') : 매입과 매출총액은 국세청컴퓨터에는 입력할 필요가 없음. 왜냐하면 컴퓨터 프로그램이 신고서에 기재된 다른 정보에 의하여 계산될 수 있기 때문임.
- 附加價値稅控除額으로서 다음 과세기간에 移越되는 금액[14] : 부가가치세공제액이 납부하여야 할 부가가치세액을 초과하는 경우에 기록함. 이 금액은 다음 과세기간 신고서의 [12]항에 기록됨.
- 期間 內에 納付할 稅額[15] : 납부하여야 할 부가가치세액이 환급할 세액을 초과하는 경우에 그 차액을 기록함.
- 加算金 [16]과 [17] : 납세자가 신고서를 늦게 제출하거나 기간 내에 세금을 납부하지 않은 경우에 가산금이 적용됨. 세무당국은 신고서를 처리할 때 이 계산을 확인하여야 함.
- 실제 納付한 稅金總額[18] : 납세자가 실제로 납부한 금액은 은행에 의하여 국고계정에 이체됨.

5. 徵收

가. 徵收의 目的

徵收는 등록된 납세자가 申告하지 않거나 신고는 하였으나 稅金을 納付하지 않은 자에 관한 것이다. 세무서에 신고를 하지 않거나 체납한 납세자에 대한 대책은 강력하여야 하며 납세자에게 매우 큰 對價를 지불하게 됨을 설득하여 그들로 하여금 期間 內에 납부하도록

록 해야 한다. 일반적으로 납세자가 自進申告納稅를 이행하지 않는 경우에는 追加費用을 지불해야만 한다. 그러므로 납세자의 自發的 遵守(順應)는 稅務行政 當局이 법을 지키지 않는 것을 즉시 索出하여 罰課金을 부과하는 것에 달려 있다.

無申告者와 滯納者를 確認하는 가장 간단한 방법이면서 신속하고 집중적인 조치는 컴퓨터에 의존하는 것이다. 다량의 세금신고서를 처리하고 체납자와 무신고자를 색출할 수 있는 수동적 제도가 없으므로 징수는 컴퓨터에 크게 의존하지 않을 수 없다. 대부분의 유럽 국가들은 부가가치세 징수를 컴퓨터에 크게 의존하고 있다.

컴퓨터로 처리한 無申告者와 滯納者 명부는 매일 작성되어야 한다. 납세자의 자발적인 준수를 유도하는 조치로서 신고납부하지 않은 사실을 일깨워 주는 通報書信도 컴퓨터에 의하여 인쇄되어야 한다. 만약 郵便制度가 불충분한 경우 徵稅公務員이 그것을 전달할 수 있다. 일정기간 후에 두번째 서신을 보내고 계속 세금을 납부하지 않는 경우에는 法律에 의한 處罰이 있다는 것을 警告하여야 한다. 컴퓨터에 의한 出力物은 요약하여 管理層에 報告되어야 하며 관리층은 집행공무원의 조치를 검토하여 만약 시기가 늦은 때에는 적절한 지시를 하여야 한다.

附加價値稅 申告書가 늦게 제출된 경우에도 같은 절차를 따라야 한다. 세금의 납부가 신고의 전제요건이 되어서는 안되지만 稅金과 세금에 대한 利子, 加算金 등은 지체없이 모든 법률적 수단을 동원하여 징수되어야 한다. 부가가치세 신고서에는 납세의무자가 가산세를 냈다는 사실을 알 수 있도록 하여야 하며 컴퓨터에 의하여 이것을 검증하고 차질이 있는 경우에는 보고해야 한다.

나. 稅金申告書 樣式

세무서는 납세의무자에게 자료를 요청하기 위하여 稅金申告書 樣式을 사용하게 된다. 만약 징세 당국이 그 자료를 즉시 사용하지 못

하는 경우에는 그 요청이 징세절차를 지연시키게 되나 단지 정보를 제공하도록 요청한다는 사실로 납세의무자를 위협할 수는 없다. 效果的인 執行만이 自發的인 遵守를 증진할 수 있는 유일한 수단이다. 부가가치세의 경우에는 행정당국이 주어진 자료를 使用可能한 情報로 즉시 전환시키는 것이 중요하므로 일정기간 이후에는 수집된 정보가 아무 소용이 없게 된다. 따라서 납세자로 하여금 매출과 매입에 대한 상세한 자료를 요구하는 것은 일정한 시간 내에 그 정보를 정확하게 처리하기 불가능하다면 그 의미가 없다.

附加價值稅 申告書는 申告書式과 納付書式을 합친 形態가 바람직하다. 따라서 별도의 영수증을 발행하지 않고 신고서가 제출된 경우에는 그 사본에 날인하여 납세자에게 영수증으로 교부되어야 한다.

申告書에는 添附書類를 붙일 필요가 없으며 신고내용을 뒷받침하는 서류는 事業場에 備置하여 세무공무원이 요청하는 경우에 제공될 수 있도록 하여야 한다.

本店과 支店이 있는 경우에는 양쪽의 매출과 매입을 합하여 한 신고서로 납부하도록 하는 것이 바람직하다. 본점과 지점은 하나의 課稅主體로 취급되어야 한다.

다. 申告書의 提出 및 稅金의 納付

경험에 의하면 부가가치세는 銀行으로 하여금 받도록 하는 것이 좋다. 은행을 통하여 징세하는 것은 稅金徵收에 대한 民營化의 일종이라고 할 수 있다.

銀行에 지불되는 徵稅에 대한 手數料는 세계 각국에서 다음 네 가지 방법에 의하고 있다. 첫째, 세금징수액과 관계없이 각 세금신고서나 수령한 회수에 따라서 固定金額을 지급한다. 둘째, 신고서의 數에 관계없이 徵稅한 額數의 一定比率을 지급한다. 셋째, 은행이 징수한 세금을 一定期間 保管한 후에 국고에 납입한다. 마지막은

이상 세 가지 방법을 混合한 것이다.

銀行을 통한 附加價値稅 申告書 提出과 附加價値稅의 납부에 대하여 설명하면 다음과 같다.

부가가치세 납세의무자는 자기가 등록한 지역의 지정된 은행에 부가가치세 신고서를 제출하여야 한다. 지정된 은행은 附加價値稅를 收納할 뿐만 아니라 세금납부를 수반하지 않는 申告書도 接收하여야 한다(환급세액이 있는 경우도 포함). 부가가치세 신고서는 원본과 한 개의 사본으로 구성되어 있다. 稅務署가 原本을 보관하고 納稅者가 寫本을 보관하게 된다. 은행은 이 원본과 사본에 날짜와 함께 날인하여야 한다.

電算處理의 誤謬를 방지하기 위하여 은행은 稅務當局의 電算機가 미리 인쇄한 신고서와 納稅者確認表가 부착된 신고서만을 받아야 한다. 그 외의 신고서는 은행이 받기 전에 세무서에 의하여 확인되어야 할 것이다. 신고서는 은행에 의하여 50명을 한 단위로 하여 처리한다.

申告書, 納付稅額, 收納者의 連結體制를 마련하여 사기를 방지하여야 한다. 매일 은행 지점은 신고서를 本店에 送付하고 3, 4일 후에 은행 본점은 수령한 신고서를 징세당국의 처리를 위하여 송부한다. 신고서의 각 一括單位(batch)는 一括單位統制表(Batch Control Sheet: BCS)를 부착해야 한다. 각 BCS는 지점에서 연속적으로 番號를 부여하여야 한다. 이 BCS는 은행지점명, BCS의 숫자, 날짜, 수납한 세금액, 그 단위 내의 초과공제액, 신고서의 수 등을 표시하여야 한다.

라. 會計

基本會計單位는 ‘一括單位’(batch)여야 한다. 신고납부된 금액은 각 신고서와 일치되어야 하고 일괄단위는 현금, 수표 또는 조세채무를 지급하기 위한 증명과 일치해야 한다.

은행에서 징수한 세금의 총액은 세무서에서 수납한 일괄단위에 나타난 것과 마찬가지로 징수 후 中央銀行 또는 國庫에 報告하고 컴퓨터에 의하여 검산되어야 한다. 국고나 중앙은행의 예치는 일정기간 내에 이루어져야 한다.

마. 還給

부가가치세의 還給行政은 開發途上國에서 특별한 문제가 된다. 대부분 국가에서는 환급해 주는 것을 꺼리고 있어 납세자는 세금을 환급받기 위해 매우 어려운 과정을 거쳐야 된다.

실제로 모든 개발도상국에서 輸出業者에 대하여 부가가치세를 환급하고 있다. 그러나 많은 국가에서 부가가치세 납세자가 그들의 환급받아야 할 세금을 무한정으로 이체하거나 연말까지 연기하는 것이 상례로 되어 있다. 예를 들면, 필리핀, 대만 등에서 還給은 零稅率 適用을 받거나 資本財를 구입하여 발생하는 환급액만을 대상으로 하고 다른 過納金은 移越시키고 있다.

수출업자에 대한 환급은 개발도상국도 선진국에서 일어나는 것과 똑같은 문제를 가지고 있다. 詐欺나 濫用의 증거는 도처에서 발견된다. 징세당국이 환급을 하기 전에 수출업자에 대해서 철저히 검증하는 것은 輸出業者의 競爭力을 弱化시키는 결과가 될 것이다. 한편 수출로 인한 환급을 전혀 검증하지 않는다면 환급제도의 남용을 묵과하는 것과 같다. 최선의 해결방법은 일관되고 規則的인 수출업자에게는 즉시 還給을 하고 극히 예외적이고 불규칙적인 수출업자에 대해서는 환급청구를 확인할 때까지 연장하는 것이 현명할 것이다. 그러나 새로운 기업에 의한 수출은 주의깊게 점검하는 것이 필요할 것이다.

바. 稅關에 의한 徵收

稅關은 輸入物品에 대해 부가가치세를 징수한다. 대부분의 개발

도상국에서는 세관에서 징수한 부가가치세액이 전체 부가가치세수의 40~60%에 달하고 있다.

관련 稅關書式은 附加價值稅의 計算을 위한 새로운 난을 설치해야 하며 수입업자에 대한 附加價值稅登錄番號 기재란이 만들어져야 할 것이다. 부가가치세의 납세확인번호는 관세를 포함한 모든 세금의 유일한 확인번호가 되어야 할 것이다.

부가가치세의 課稅標準은 관세에 의한 평가액에 관세부가액을 합한 것이 되어야 할 것이다.

6. 電算資料處理

가. 背景

부가가치세 행정에 있어서 電算資料處理(Electronic Data Processing: EDP)가 매우 중요한 역할을 함은 부인할 수 없다. 효과적인 EDP는 稅金의 徵收뿐만 아니라 調查對象 納稅者의 選定과 調查支援機能을 위하여 필수적이다.

전산자료처리는 우선 附加價值稅 申告書上에 포함된 모든 데이터로부터 시작되어야 한다. 이러한 과정을 거친 후에 주된 稅臺帳을 작성하여야 한다.

주된 稅臺帳을 작성하려면 엄격한 確認制度가 무엇보다도 중요하며 모든 情報는 信賴性和 正確性을 가져야 한다. 접수된 신고서는 동봉된 一括單位統制表(BCS)와 일괄단위 신고서의 수, 수납한 세금액 및 환급액 등이 일치되어야 한다. 최초의 확인제도는 컴퓨터에 기록된 정보가 신고서상의 것과 일치함을 확인하여야 한다. 이는 어떤 정보가 불합리할지라도 신고서상의 정보와 일치되어야 함을 말한다. 예컨대, 납세자는 $2 + 2 = 3$ 이라 기록하여야 한다. 誤謬訂正過程은 컴퓨터에 入力할 때의 오류를 정정하는 데 그쳐야 한다. 일단 컴퓨터에 입력된 후에는 신고서는 변경되어선 안된다. 신

고서상의 오류는 그 이후 납세자에게 보내져서 고쳐진다. 최초의 확인절차의 목적은 컴퓨터와 신고서가 같은 자료를 가지고 있음을 확인하기 위한 것이다.

또한 申告書의 確認과 處理를 完了하는 時限을 정해야 한다. 이 시한은 신고일로부터 1주일 또는 2주일 이상을 넘어서는 안된다. 부가가치세 행정은 時宜適切한 情報가 결정적 역할을 한다. 더 효율적인 장비에 대한 투자는 자료를 정확하게 입력하고 시간 내에 입력하지 않으면 아무런 의미가 없다.

나. 情報시스템(Information Systems)의 開發

다음과 같은 시스템에 우선순위를 두어야 한다.

- 附加價値稅 登錄 : 부가가치세 등록은 確認稅臺帳으로서 附加價値稅 登錄番號를 부여하고 納稅證明書를 발행하며 부가가치세 등록을 最近記錄으로 유지, 登錄을 撤回한 납세자의 名單을 작성하는 것이다. 그리고 納稅者를 經濟活動의 種類와 賣出額의 수준에 따라 選別하는 기능을 갖고 있다.
- 申告書式 또는 納稅者別 郵送用스티커의 印刷 : 이 시스템은 납세자의 성명, 주소, 부가가치세번호, 경제활동코드를 담은 신고서식 또는 납세자 우송용스티커를 인쇄한다.
- 會計 : 이 시스템은 일괄단위통제표(BCS)와 은행으로부터 받은 세금신고서를 확인하고 은행에서 현금 또는 수표로 徵收한 稅金額을 기록한다.
- 稅金申告書 화일 : 이 시스템은 수취한 세금신고서와 일괄단위(batch)의 위치를 알려주는 역할을 한다.
- 은행으로부터 國庫 또는 中央銀行의 納付를 統制하는 시스템 : 이 시스템은 은행이 징수한 부가가치세를 국고(또는 중앙은행)에 기한 내에 납부하였는가를 검증하는 것이다.
- 申告停止者(stopfilers)의 관리 : 이 시스템은 신고정지자를 확

- 인하고 경고서안을 인쇄하며 세무서가 취한 행동을 확인한다.
- 附加價値稅 納稅者의 總計定 原帳 : 이 시스템은 부가가치세 신고서를 등록하고 모든 부가가치세에 차변과 대변을 計理한다.
 - 過剩還給의 統制 : 이 시스템은 납세자에 의한 부정확한 공제액을 색출한다.
 - 加算金の 管理 : 이 시스템은 부정확하게 납부된 세금을 찾아내고 警告書信을 인쇄하며 세무서에서 취한 조치를 확인한다.
 - 還給管理 : 이 시스템은 모든 환급을 기록하고 통제하며 過剩還給을 통제하는 시스템과 연관되어 있다. 그리고 확인을 위한 대상을 선정한다.
 - 調査對象 納稅者의 選定 : 이 시스템은 일정한 기준에 의하여 세무조사를 위한 납세자를 선별한다. 이러한 기준은 동일한 그룹의 납세자에게 적용된다. 예를 들면, 동일한 매출액 수준, 경제활동, 위치 등에 적용된다.
 - 調査의 支援 : 이 시스템은 납세자가 제출한 신고서에 포함된 자료를 재생한다. 신고서상 숫자의 誤記, 還給額의 移越 등 外部情報制度에 의하여 납세자의 경제적 거래, 예를 들어 수출, 수입, 정부기관에 대한 판매, 대기업에 대한 판매 등을 처리한다. 세무서의 요청에 의하여 이들 시스템은 조사목적에 위한 확인과 조사대상의 선정을 지원하게 된다.
 - 異議申請의 檢討 : 이 시스템은 심사청구의 절차와 세무서 및 조사자의 부과 對 심사청구의 비율 등 상대적 직무성적을 평가한다.

다. 電算資料處理의 中央集中 또는 地方分散

資料處理業務는 중앙집중 또는 지방분산에 의하여 처리할 수 있다. 어느 정도가 적당한 중앙집중인가 또는 지방분산인가를 정의하

는 일반적 기준은 없지만 어느 한쪽에 치우치지 않는 것이 바람직하다. 일반적으로 많은 개발도상국에서는 중앙집중의 정도가 外部事情에 의하여 결정된다. 예를 들면, 열악한 郵便 또는 電信 등은 세무서가 더 많은 자료처리를 하게 되므로 현재 중앙의 전산기에 여력이 있다면 중앙처리가 더 경제적이다.

새로운 절차를 도입하는 때는 中央集中이 더 바람직하며 예견할 수 없는 상황을 추적하거나 관리하는 것이 가능하다. 일단 새로운 절차가 충분히 시험된 경우는 지방분산으로 이행하는 것이 좋다. 地方分散은 과세가 실제로 발생하는 곳에 자료처리를 접근시키므로 資料의 收集과 誤謬의 訂正에 迅速을 기할 수 있으며 정보체계를 보다 원활하게 운영단위에 연계할 수 있다.

執行業務는 운영단위 稅務公務員의 義務로 시스템은 그들의 작업을 지원하는 것이 목적이다. 즉, 이들 세무공무원이 직접 정보시스템에 설계와 운영에 참가하지 않는다면 이루어지기 어렵다.

7. 加算稅

다른 세금과 마찬가지로 부가가치세의 신고납부도 納稅者를 얼마나 잘 教育하는가와 無申告納付에 대하여 얼마나 적극적으로 대처하는가에 달려 있다. 加算稅를 부가가치세법에 설치하는 것에 그치지 않고 實際로 適用하여야 한다.

가산세는 脫稅를 防止하기에 충분하도록 부과해야 한다. 조세제도는 가산세를 존치시키고 正規的으로 執行될 때에 순조롭게 운영되며 豫想稅收를 確保하게 된다. 많은 국가에서는 매우 엄격한 가산세를 규정하고 있으나 실제로 적용되는 예는 드물다. 비교적 엄격하지 않은 가산제도 때로는 租稅赦免에 의하여 효과가 없는 경우가 허다하다. 부가가치세가 도입된 국가의 경험을 기초로 하여 부가가치세의 본질을 훼손하는 違反事項에 대하여는 많은 罰金을 부

과하는 것이 매우 중요하다. 예를 들어 登錄을 하지 않는 경우, 稅金計算書를 發行하지 않는 경우, 申告書를 提出하지 않는 경우, 納付하지 않는 경우 등은 많은 벌과금을 부과하여야 한다.

세금을 납부하지 않는 경우에 대한 가산세는 자동적으로 부과되어야 하며 어떠한 경우에도 면제되어서는 안된다.

벌금 외에도 無申告納稅者에 대하여 매우 엄격한 財政的 負擔을 과할 수 있다. 예를 들면 볼리비아, 칠레, 필리핀, 그리고 대만에서는 부가가치세 납세자가 특정한 범죄를 행한 경우 事業場을 일시적으로 閉鎖하는 처벌을 가하고 있다. 이와 같은 처벌은 自進申告納付를 도모할 수 있으며 稅金計算書를 反復하여 發行하지 않음을 방지할 수 있다. 또한 이런 형벌은 신고할 것을 여러 번 경고했음에도 불구하고 계속 신고를 하지 않는 납세자에게도 적용할 수 있을 것이다.

登錄을 하지 않는 事業者에게도 상당한 재정적 부담을 지우는 가산세를 부과할 수 있다. 납세자가 등록을 하지 아니하고 과세거래를 했음이 확인될 경우에는 그러한 매출에 대하여 세금을 부과하고 그 구매에 대한 買入稅를 控除하지 못하도록 하여야 한다.

납세자에게 재정적 부담을 주는 처벌은 刑事節次에 의한 拘束없이 적용될 수 있으나 最終的인 抑制手段으로 구속도 포함되어야 한다. 국세청장에게는 벌금과 다른 형태의 재정적 처벌을 할 수 있도록 권한이 부여되어야 한다.

8. 附加價値稅의 調査

附加價値稅의 調査가 效果的이지 않으면 부가가치세 행정의 효과적일 수 없다. 조세행정은 하나의 사슬과 같이 연속적으로 연결된 것으로 생각할 수 있다. 가장 약한 연결고리의 힘이 전체사슬의 힘을 결정한다. 만약 세무조사가 약할 때에는 세무행정 자체가 약하

게 된다. 無申告者와 滯納者의 管理가 효과적일 때에도 세무조사가 약할 때에는 租稅의 不順應은 脫稅의 형태로 나타나게 된다.

납세자에 의하여 신고된 세금과 법에 의해 납부하여야 할 세금 간의 차이를 최소화하기 위해서는 적정한 稅務調査計劃을 수립하여 집행하여야 한다. 이 조사계획은 광범위한 납세자를 대상으로 하여야 하며 상이한 경제활동과 외형의 규모에 따라 분류한 여러 階層의 納稅者를 포함하여야 한다. 또한 조사계획은 불순응의 형태에 따라 적정한 방법으로 대응하는 여러 가지 節次를 포함하여야 한다. 또한 事後的 調査뿐만 아니라 불순응을 事前에 豫防하는 계획을 포함하여야 한다.

가. 典型的 租稅法 不順應(不遵守)의 類型

租稅의 不順應에 대하여 명백한 指針을 樹立하여야 하며 여러 가지 형태의 불순응을 타개하기 위하여 특정한 자원을 배분하여야 한다. 가장 전형적인 조세불순응은 다음과 같다.

1) 脫稅

脫稅라 함은 詐欺나 기타 不正行爲 즉, 文書僞造나 變造에 의하여 탈세하는 것을 말한다. 그리하여 탈세자들의 행위는 단순한 세법의 위반을 넘어 犯罪의 영역에 속한다. 탈세는 세입의 손실이 없다 할지라도 반드시 處罰되어야 한다. 탈세에 대응하기 위하여 소수의 事件을 調査하는 特別計劃을 수립·집행하여야 한다. 조사를 받는 납세자는 사전조사에 의하여 脫稅의 可能性이 있다고 인정되는 납세자여야 한다. 탈세자에게는 구속을 포함한 엄격한 처벌을 해야 하며 처벌 내용은 공개하여야 한다. 왜냐하면, 처벌은 다른 위반자에 대한 본보기가 되기 때문이다.

2) 過少申告

사기, 기타 부정행위는 없을지라도 過少申告를 하는 납세자에게

는 다른 전략을 수립하여 집행하여야 한다. 그 목적은 위반자로 하여금 다시는 그러한 행위를 반복하지 않도록 說得하는 데 있다.

납세자의 稅金逋脫의 정도는 세금포탈이 적발되는 확률과 벌과금의 엄정성에 달려 있다. 부가가치세 포탈자를 적발하는 확률을 높히는 방법은 廣範圍하고 迅速한 調査에 기초한 戰略을 개발하는 것이다. 법률을 자주 위반하는 납세자는 불순응의 일정한 형태에 따라서 조사를 하여야 한다. 따라서 부가가치세의 조사범위는 자연히 넓어질 수밖에 없으며 포탈의 위험도 높은 것이다.

조사의 범위를 넓히는 데에 우선순위를 두어야 하며 조세포탈자를 효과적으로 처벌하는 확률을 높히는 데 주력하여야 한다. 여기서 효과적이라 함은 납세자가 실제로 벌과금을 납부하는 것을 말한다.

만약 벌과금이 과중할지라도 탈세사실이 적발될 확률이 매우 낮다면 납세자는 그 危險을 무릅쓰고라도 탈세를 하게 될 것이다.

3) 稅金回避

稅金の 回避는 납세자가 법의 미비점을 이용하여 과소신고를 하는 것을 말한다. 조세회피사실을 색출하기 위하여는 특별한 調査計劃을 집행하여야 한다. 특정한 형태의 조세회피사실을 발견한 후 이 문제는 法の 改正 또는 法律의 새로운 解釋으로 대처하여야 한다.

나. 不順應에 대한 豫防措置

세법의 불순응을 없애기 위하여 자원을 배분하는 것과 병행하여 불순응을 예방하는 계획을 집행하여야 한다. 이러한 목적을 위하여 稅務當局은 납세자의 탈세시 효과적으로 그들을 處罰할 수 있는 能力과 情報를 가지고 있음을 보여줄 수 있어야 한다.

예방적인 조사계획은 세무당국이 가지고 있는 정보, 예를 들어, 輸入, 買入, 賣出에 대한 정보로 탈세에 효과적으로 대처할 수 있다

는 것을 납세자에게 보여주는 것이어야 한다. 이 경우에 調査者의 訪問 또는 우편에 의한 通知의 목적은 세무당국이 자료를 보유하고 있으며 이들 자료와 제출된 신고서를 비교하여 일치되지 않는 점을 찾아낼 수 있다는 것을 명백히 하기 위한 것이다. 납세자에게 세무당국이 모든 정보의 상세한 내용을 알릴 필요는 없다. 무엇보다도 중요한 것은 세무당국이 기업 거래에 대한 자료를 보유하고 있어 이 정보가 脫稅의 素出에 사용되리라는 것을 납세자에게 알리는 것이다.

다. 附加價值稅 調査의 類型

세무행정 용어는 여러 가지 의미로 사용되기 때문에 부가가치세의 조사라고 할 때는 무엇을 의미하는 것인지 명백히 해 둘 필요가 있다. 納稅順應을 진작하기 위하여 부가가치세 행정 당국은 여러 가지 경우에 납세자와 접촉하게 된다.

1) 勸告訪問

勸告訪問은 納稅者 教育의 일환으로 볼 수 있다. 부가가치세를 도입할 때에는 이 방문은 납세자가 登錄한 直後에 일어나야 하며 가능하다면 부가가치세제의 시행 이전에 방문하는 것이 바람직하다. 부가가치세제가 완전하게 시행되고 있는 때에는 이 방문은 새로운 납세자가 영업을 시작하자마자 하는 것이 바람직하다. 이 첫 번째 방문은 두 가지 목적을 위한 것이다. 첫째, 納稅者義務에 대한 教育과 납세자의 적정한 記錄與否를 確認하는 것이며 둘째, 미래에 납세자를 관리하기 위한 基礎情報을 收集하는 것이다. 이 방문은 부가가치세 조사의 일종은 아니다.

2) 事務室調査

卓上調査 또는 事務室調査로 일컬어지는 이 조사는 申告書의 算術的인 正確度와 각 신고서상의 자료로부터 여러 가지 比率을 計算

하고 신고서가 완전한가 여부를 검증하는 것을 말한다. 이 활동은 본질적으로 서류에 의하여 이루어지는 것이므로 가능한 한 自動化해야 할 分野이다. 신고서를 처리하는 과정에서 숫자를 검증하고 다른 신고서와 相互比較하는 절차를 수행할 수 있을 것이다.

3) 附加價値稅 調査

부가가치세 조사는 確認調査, 管理調査, 一般調査로 구분할 수 있다. 이 조사는 소득세 조사에 비하여 그 복잡성이 덜하고 그 범위가 좁고 일반적으로 납세자의 기록을 選別的으로 조사하는 것이다. 또한 통제를 위한 빈번한 정검과 신속한 탈세의 색출로 처벌을 통해 탈세를 최소화하려는 데 그 목적이 있다.

4) 脫稅調査

탈세조사는 위에서 언급한 부가가치세 조사에서 詐欺, 기타 不正行爲의 蓋然性이 확인된 후에 深度있는 調査를 하는 것을 말한다. 이는 所得稅 脫稅調査와 매우 유사하고 그 두 가지 조사를 동시에 해야 하는데, 이는 한 세금을 탈세하는 납세자는 다른 세금도 탈세할 확률이 매우 높기 때문이다.

라. 附加價値稅 調査의 特性

성공적인 附加價値稅 調査體系의 主要 特性은 다음과 같이 요약할 수 있다. 첫째, 調査對象 納稅者의 選定은 稅金을 脫稅할 確率에 의하여야 한다. 둘째, 부가가치세 조사의 頻度は 소득세 조사에 비하여 훨씬 높아야 하는 것이 일반적이다. 셋째, 부가가치세의 조사는 所得稅 調査와 그 범위가 다르다. 부가가치세 조사는 주로 짧은 기간 내에 탈세사실을 발견하기 위한 것이다. 부가가치세 조사는 소득세 조사와 같이 완전한 재정적 조사를 목적으로 하는 것은 아니다. 넷째, 탈세조사는 특별히 訓練된 調査公務員에 의하여 수행된다.

1) 稅金計算書試算表, 銀行關係記錄 등 財政的 記錄

발행한 稅金計算書의 總額과 附加價値稅 試算表상의 賣出額의 기간별 총계 및 銀行關係資料 그리고 申告書상의 賣出稅額關係資料 사이에는 매우 밀접한 관계가 있다. 검열은 세금계산서가 비치되지 않았는가의 여부와 매출이 課稅, 免稅, 零稅率로 적정하게 분류되었는가를 확인하는 것이어야 한다. 만약 이들 사이에 실질적인 差異가 발생한 경우 納稅者와의 對話와 企業의 기록에 대한 再確認, 필요한 경우 그 기업에 대한 공급자 또는 고객과의 面談에 의하여 그 이유를 밝혀야 한다. 위에서 예시한 기록사이에서 설명할 수 없는 차액은 단순한 실수이거나 탈세의 결과일 것이다.

이와 유사한 資料의 對查를 投入稅額控除에 대하여도 실시하여야 한다. 이를 위하여는 특정기간에 보유하고 있는 세금계산서와 시산표의 합계, 발행한 수표, 현금비용에 대한 기록, 그리고 신고서상의 공제액 등에 대한 비교검토가 있어야 한다.

2) 稅關關係書類 및 顧客과 供給者의 保有書類 등의 外部情報

稅關으로부터 수집한 情報는 납세자의 신고서상 자료를 확인하는데 큰 도움을 줄 수 있다. 輸入書類는 過度한 買入稅控除나 공개되지 않은 영업활동을 확인하는 데 도움이 된다.

3) 生産單位, 在庫, 原料使用을 包含한 物質的 記錄

企業의 物質的 側面을 검토하는 것은 다음과 같은 두 가지 이유 때문이다. 첫째, 現場과 機械의 성능 등을 신속하게 점검하면 買入과 賣出의 形態를 파악할 수 있으며 企業規模 파악의 근거를 얻을 수 있다. 만약 재정적 자료가 없거나 명백하게 차이를 설명하여야 할 경우 매출과 매입을 推計하기 위한 보다 상세한 계산을 하여야 한다. 기업형태에 따라서 어떤 형태의 비교를 하여야 하는가는 다를 수 있지만 賣出과 買入의 推計, 기계의 生産能力에 기초한 附加價値, 原料와 電氣의 使用量, 輸送關係書類, 從業員數, 지불한 俸給

額, 지급한 利子, 工場敷地面積, 다른 정부기관으로부터의 許可 또는 生産量申告 등을 비교하여야 한다.

4) 顧客과 供給者로부터의 稅金計算書 標本收集

納稅者로부터 발행된 稅金計算書는 그 顧客의 買入稅控除를 확인할 수 있다. 그리고 납세자가 받은 세금계산서는 그 供給者의 賣出을 計算하는 데 사용될 수 있다. 그러나 이러한 세금계산서의 표본 추출은 조사의 한 부분에 지나지 않으며 예방적인 활동에 기여하는 것으로 볼 수 있을 것이다.

5) 納稅者가 提出하는 修正申告書

修正申告書는 납세자 자신이 제출한 것으로 비용과 시간이 많이 드는 再審節次를 거치지 않게 된다. 납세자가 세무당국이 주장하는 세액 전체를 인정하지 않더라도 일정한 경우 修正申告를 받는 것이 행정기관이 주장하는 脫漏稅額의 全額을 부과하는 것보다 더 적절한 경우가 있다. 정부에 의한 부과처분은 심사청구의 경우가 많기 때문에 이러한 법적 절차를 피하기 위하여 合議하는 것이 더 바람직하다. 세무행정의 주된 목적은 세금을 徵收하는 데 있지 法律爭訟을 하는 데 있는 것은 아니다. 그러나 납세의무자에게 과세관청은 언제나 타협한다는 인상을 주어서 안된다.

附加價値稅 調査와 所得稅 調査의 기본적인 차이는 時間의 長短에 있다. 소득세 조사는 수개월 동안 계속되는 경우가 있는 반면에 전형적인 부가가치세 조사는 하루 또는 이틀에 완료되어야 한다.

부가가치세 조사는 납세자의 영업장에서 행해지는 現場活動이지 사무실에서만 이루어질 수는 없는 것이다.

마. 調査方法

부가가치세 조사에서 무엇을 점검하느냐는 부가가치세법에 따라 다를 수 있으나 기본적인 절차는 대동소이하며 그 類型은 다음에

열거하는 예와 같다.

- 납세자의 명의로 사무실에 보유하고 있는 第三者로부터 받은 자료와 그의 會計帳簿와의 對査 : 이는 다른 조사로부터 발취한 정보, 소득세 또는 원천징수관계자료, 수입자료, 고객으로부터 수집된 정보 등을 포함한다. 또한 이 자료는 다른 납세자를 조사할 때에 확보한 부가가치세 세금계산서 사본을 포함한다.
- 特定한 申告期間에 대한 會計記錄을 검토하고 그것의 적정여부와 더 상세한 조사를 요하는 취약부분을 확인한다. 내부통제절차에 대하여 특별히 주의할 필요가 있다.

賣出稅와 買入稅의 계산에 있어 숫자의 正確性을 확인하고 회계장부와 시산표를 통하여 신고의 正確性을 검증한다. 매출과 매입세의 계산의 기초가 되는 서류, 예를 들면 銀行殘高證明, 稅金計算書, 預金, 金錢登錄機 領收證 등에 대해 선별적으로 검증한다.

- 企業主에 의한 현금과 물품의 사용여부 : 現金販賣를 포함했는지의 여부
- 회계장부와 신고서의 外部資料의 比較
- 자가공급세금계산서를 위한 준비 또는 中古品에 대한 控除 등의 검토
- 私的인 購買를 위하여 매입세공제를 했는지에 대한 검증
- 免稅와 零稅率 適用財貨를 정확히 기록했는지의 확인
- 產業의 標準値로부터 괴리된 이유를 밝히기 위해 표준치와의 차이에 대한 점검
- 在庫品에 대한 매입세금계산서의 점검
- 생산기록의 검토를 통한 原料使用量에 대한 공제와 매출세액의 평가
- 計算 不一致의 확인과 脫稅嫌疑 유무 여부의 상사에 대한 보고

바. 附加價値稅 調査對象 選定基準

조사의 효과를 극대화하기 위하여 選定制度를 개발하는 데 있어 다음 사항을 고려하여야 한다.

첫째, 大納稅者의 調査에만 치우쳐서는 안된다. 많은 국가에서는 대납세자의 조사에 資源을 過剩配分한다. 왜냐하면, 이들에게서 납부한 세액과 납부할 세액의 가장 큰 차를 발견할 수 있기 때문이다. 더욱이 大納稅者의 경우 調査의 生産性(推徵稅額 규모)이 높기 때문이다. 그러나 全體納稅者로부터의 세입총계는 中小納稅者에 대한 조사를 소홀히 하는 경우에 더 낮을 수 있다. 대납세자가 세금계산서를 발행하지 않고 판매를 하거나 그들의 재고상품가치를 허위 작성하는 등의 경우는 드물 것이다. 따라서 세무조사가 중소납세자에게 집중되는 경우에 전체세입은 증가한다. 이는 납세자 일반의 自發的 順應水準에 대한 긍정적 효과 때문이다.

어떤 나라에서는 조사공무원을 거의 대납세자의 조사에 투입하고 있다. 그 이유는 經濟活動이 集中되어 있는 곳에 조사에 대한 노력도 집중되어야 한다는 것이다. 예를 들어 5%의 납세자가 70%의 세금을 납부한다면 세무조사는 이 5%의 납세자에 집중되어야 한다고 보고 있다. <表 IV-1>은 유럽 몇 개 國家의 附加價値稅 徵收의 集中現象을 보여주고 있다. 그러한 政策은 세금의 징수를 극히 小數의 納稅者에게 집중하는 바람직하지 않은 결과를 초래할 수 있다. 극단적인 경우에 國稅廳이 나머지 95%의 중소납세자에게 관심이 없다면 5%의 납세자가 100%의 세금을 납부하는 경우가 생길 수 있다.

附加價値稅의 全體稅收는 조사계획을 중소납세자를 대상으로 변경한 경우에 상당히 증가하였다. 이들 국가에서는 경제활동이 매우 집중되었으나 追加稅額은 주로 중소납세자로부터 징수되었다. 예를 들면, 칠레에서는 조사전략의 변경으로 1972년에서 1982년 사이에

<表 IV-1> 유럽 特定國 附加價值稅 徵收의 集中現況(1986年)

(單位:名,%)

大納稅者 純納稅者數	累 計	大納稅者의 對 全納稅者 比率	累 計	大納稅者 徵收額의 對 VAT 徵收 總額 比率	累 計
100	100	0.04	0.04	29.35	29.35
100	200	0.04	0.07	5.38	34.73
100	300	0.04	0.11	3.62	38.35
100	400	0.04	0.15	2.75	41.10
100	500	0.04	0.18	2.27	43.37
500	1,000	0.18	0.37	7.63	51.00
500	1,500	0.18	0.55	4.72	55.72
500	2,000	0.18	0.74	3.45	59.17
500	2,500	0.18	0.92	2.73	61.90
500	3,000	0.18	1.11	2.25	64.15
500	3,500	0.18	1.29	1.93	66.08
500	4,000	0.18	1.48	1.68	67.76
1,000	5,000	0.37	1.85	2.83	70.59
1,000	6,000	0.37	2.22	1.31	72.90
1,000	7,000	0.37	2.59	1.93	74.83
1,000	8,000	0.37	2.96	1.67	76.50
1,000	9,000	0.37	3.33	1.45	77.95
1,000	10,000	0.37	3.69	1.29	79.24
10,000	20,000	3.69	7.39	7.90	87.14
10,000	30,000	3.69	11.08	3.94	91.08
10,000	40,000	3.69	14.78	2.40	93.48
10,000	50,000	3.69	18.47	1.61	95.11
50,000	100,000	18.47	36.95	3.69	98.80
50,000	150,000	18.47	55.42	1.03	99.83
50,000	200,000	18.47	73.90	0.17	100.00
70,642	270,642	26.10	100.00	-	100.00

資料: IMF, *Value-Added Tax: Administration and Policy Issues*,
Washington D.C., 1991.

부가가치세 징수실적이 55.5% 증가하였다. 이 증가는 대납세자로부터의 증가가 16.5%였으며 86.9%는 중간납세자, 그리고 185.6%는 소납세자로부터였다.

또한 여기서 특기할 사실은 大納稅者에 대한 조사는 전형적인 부가가치세 조사공무원의 능력 밖의 일이라는 것이다. 大企業의 조사는 조사에 대한 광범위한 경험을 가진 會計士가 수행하여야 한다. 그러한 공무원의 희소성과 그 조사가 대기업의 소득세 조사와 유사한 점 때문에, 그리고 노력의 중복을 피하기 위하여 所得稅 調査와 附加價値稅 調査는 同一한 調査者에 의하여 동시에 수행할 필요가 있다. 따라서 大企業, 中企業, 小納稅者에 대한 조사는 均衡을 이루어야 한다. 다음에 설명하는 기준은 이러한 균형을 이루는 데 도움이 될 것이다.

둘째, 納稅者 調査를 위하여 判別式시스템(Discriminant Function System)을 이용함으로써 조사효과를 극대화할 수 있다. DIF는 經濟活動, 賣出規模, 보고된 年間 價格引上額, 그리고 情報시스템을 상호대사함으로써 나온 計算의 不一致 등을 고려하여야 한다.

셋째, 일정기간 동안 조사를 받지 아니한 기업을 선정하는 技法이 있어야 이상적이다. 그렇지 않으면 어떤 기업은 調査對象에 선정되는 것을 피할 수 있게 된다. 조사와 조사의 최대한의 간격은 企業의 特性이나 規模에 따라서 다를 수 있다. 대규모 기업에 대한 최장기간은 1년, 중간규모의 기업은 4년, 그리고 소기업에 대하여는 7년이 적정하다.

사. 調査에 利用되는 附加價値稅 記錄의 要約

附加價値稅에 대한 記錄의 要約은 반드시 電算에 의하여 작성하여야 하고 납세자가 그의 申告書에 제공한 資料를 포함하여야 한다. 세무조사자는 이러한 기록상의 정보를 사용하여 조사하여야 한다. 조사자의 일을 돕기 위하여 전산기는 기록의 요약에 수치의 誤

記와 같은 오류가 있음을 지적하여야 한다. 또한 기록은 賣出 對 買入의 比率이라든가 비슷한 납세자의 最頻數를 포함하고 있어야 한다(예를 들면, 같은 경제활동에 종사하는 납세자로서 外形이 비슷한 납세자). 기본적으로 記錄은 다음 세 가지 種類의 資料를 포함하고 있어야 한다.

첫째, 각 과세기간중에 납세자가 보고한 자료로, 예를 들면 買入과 賣出의 增加率, 超過控除稅額의 移越, 그리고 신청한 還給額 등을 말한다. 숫자를 잘못 기재한 것도 이곳에 나타내어야 한다. 둘째, 調査對象 納稅者와 유사한 납세자가 보고한 原價에 대한 價格引上額의 최빈수 등의 統計的 情報 셋째, 납세자의 거래에 대한 外部出處로부터 수집한 정보, 예컨대, 去來金額의 상세한 내용, 일차, 활동의 종류, 수입, 고객에게 공급한 금액, 거래처로부터 매입한 금액 등이다.

1) 政府에 의한 購買

규모가 큰 公共法人이나 政府機關의 買入額은 供給者인 납세자가 보고하였는지의 여부를 결정하기 위해 검토하여야 한다. 이러한 형태의 脫稅가 여러 나라에서 일반적으로 행해지고 있다. 심지어 國稅廳에 納品된 것도 공급자가 보고하지 아니한 경우도 있었다.

2) 企業에 의한 購買와 販賣

위에서 이미 지적한 바와 같은 이유로 供給者에 의한 脫稅를 索出하기 위하여 中間 및 大規模 企業의 購買를 검증하여야 한다. 다른 한편으로는 중간 및 대규모 기업의 판매자료도 처리하는 것이 중요하다. 이는 오랫동안 賣出總額을 이들 기업으로부터 매입한 금액보다 적게 신고한 구매자를 색출하기 위한 목적이다.

買入과 賣出에 대한 정보의 相互對查는 세무조사에서 수집한 작은 표본의 稅金計算書를 상호대사하는 형태로 선별적으로 하는 데 그쳐야 한다. 중간규모와 대규모기업으로부터의 정보만을 처리하여

야 한다. 또한 거래는 最小去來 規模나 財貨 및 用役의 種類 등을 基準으로 하여 선택하여야 한다. 각 납세자의 매출세금계산서의 매입자 장부상 세금계산서와의 합치 여부를 대사하는 노력은 이론적으로는 사업자의 記帳水準을 높이지만 虛僞買入稅控除 申請을 피할 수 없다. 이를 위해 대량의 전산자원과 인력이 소요될 것이다. 실제로 오류, 불완전신고, 단지 그 작업의 규모 자체가 이 작업을 효과적으로 할 수 없게 하고 있다. 여하튼 相互對査는 탈세의 주된 원천으로 간주되는 기록하지 아니한 소매업의 매출을 색출해 내는 데 별 도움이 되지 않는다.

3) 輸入

輸入者에 의하여 보고되지 아니한 매출을 색출하기 위하여 수입 자료를 처리하여야 한다. 實地輸入額과 납세자가 보고한 매출액을 비교해 봄으로서 부가가치세 신고서에 賣出漏落이 있었는지의 여부를 색출할 수 있다.

4) 企業의 支給

用役에 대해 과세하는 경우 기업이 제공된 서비스의 대가로 타인에게 지급한 자료를 처리하는 것이 바람직하다. 위에서 언급한 기업의 매출·매입과 수입 그리고 이 경우의 資料處理 우선순위는 기업이 稅務當局에 磁氣테이프나 디스켓으로 提出한 資料에 두어야 한다. 이렇게 함으로써 방대한 규모의 정보를 매우 낮은 비용으로 수집할 수 있다.

原價에 대한 加算額 比率을 附加價值稅 調査對象者 選定에 사용하는 것이 매우 효과적이다. 원가에 대한 가산액 비율은 각 납세자마다 일정기간 동안 신고한 總賣出額, 總買入額으로 나누어서 계산할 수 있다. 조사의 우선순위는 같은 종류의 경제활동을 하는 납세자가 보고한 최빈수치 이하로 신고한 경우에 두어야 한다.

아. 調査의 頻度

調査의 頻度라 함은 다음 세 가지, 첫째 납세자 課稅베이스의 크기, 둘째 調査公務員의 수, 셋째 조사완료에 所要되는 平均調査週期를 말한다.

소득세 조사 또는 사찰은 그 복잡성으로 인하여 상당한 시간이 걸린다. 따라서 조사비율은 납세자의 1~2%로 매우 낮은 것이 일반적이며 그 비율이 10%를 넘는 경우는 매우 드물다. 이에 비하여 附加價値稅 行政은 자진신고납세를 증진하기 위하여 보다 더 正規的, 短期的, 그리고 目標指向的인 조사가 필요하다. 그 이유는 행정상 결함의 발견이 보다 신속하여야 하고 부가가치세는 소득세에 비하여 매우 간단한 제도이기 때문이다. 부가가치세 조사 빈도는 각 국가마다 소득세 조사 빈도에 비하여 높은 것이 일반적이며 최근 영국에서는 4년에 1회, 뉴질랜드에서는 5년에 2회씩 하고 있다.

자. 調査의 管理

조사관리에 있어서 本廳의 역할은 다음과 같다.

- 全國的 調査 목표의 설정
- 調査豫算의 廳別·稅務署別 割當
- 本廳, 지방청 및 세무서의 調査實績의 예산 목표대비 평가
- 조사대상을 선정할 수 있는 調査計劃과일의 준비 및 배분
- 조사의 進行狀況 및 結果의 記錄과 특정 조사대상을 선정할 수 있는 電算組織의 운용
- 地方廳과 稅務署에 대한 訓練資料, 法令解釋, 調査書의 양식 및 其他 資源의 지원

다음으로 稅務署의 調査管理에 대한 역할은 다음과 같다. 세무서의 조사 관리는 직원에 대하여 그들의 經驗과 技術에 따라 조사대상을 할당하는 것이다.

- 보다 복잡한 조사에 있어서 調査者의 援助
- 어려운 面談의 원조
- 個人別 調査의 進도과악
- 조사의 質疑評價
- 調査報告書의 評價

차. 調査擔當 公務員

附加價値稅의 調査擔當者는 자격을 갖춘 會計士일 필요는 없다. 그러나 그들은 會計學에 대한 기초지식과 附加價値稅法에 대한 정확한 해석 능력, 그리고 납세자를 잘 관리할 수 있는 능력이 있어야 한다. 부가가치세 업무 종사직원의 약 40%는 附加價値稅 調査에 投入하여야 한다는 것이 부가가치세 행정을 담당하는 전문가들의 의견이다. 부가가치세 조사공무원은 여러 계층이 있으며 가장 간단한 조사로부터 매우 복잡한 조사, 그리고 전국적으로 시행하는 사기, 기타 부정행위에 의한 탈세조사를 담당하는 공무원으로 구성된다.

카. 調査의 評價

조사의 효과는 직접적인 추정세액으로 평가해서는 안되며 그 조사가 얼마나 自進申告納稅를 增進하는 데 기여하였는가에 의하여 評價되어야 한다. 조사의 효과를 추정세액으로 판단하는 것은 마치 교통행정당국이 운전자로부터 벌과금을 어느 정도 징수하였는가로 평가하는 것과 같다. 조세행정의 기본적 목적은 自進申告納稅를 최대화하는 것과 동시에 法律違反者를 최소화하는 데에 있다. 이러한 관점에서 볼 때 납세자가 稅務調査를 받는다는 것을 널리 인식시킴으로써 자진신고납세를 증진시킬 수 있다.

V. 우리나라의 附加價値稅 行政의 節次

附加價値稅 行政을 效果的(effectively)이고 效率的(efficiently)으로 집행하기 위해서는 附加價値稅制度 자체 요건 외에도 합리적 行政機構, 稅務公務員의 水準, 電算處理의 水準, 그리고 附加價値稅 특유의 행정절차를 어떻게 집행하느냐 하는 등의 多樣한 要素가 갖추어져야 한다. 制度和 行政의 구별은 생각보다는 明確한 것이 아니며 租稅法律主義下에서는 登錄書·申告書 등의 書式과 그 처리절차의 대부분을 法律(위임을 받아서 施行令 또는 施行規則에서 정하는 것이 일반적임)에 규정한다는 의미에서는 制度的 問題이지만 登錄·申告業務의 집행은 행정쪽에 가깝다고 보는 것이 타당하다고 하겠다. 특히 開發途上國의 경우 행정의 영향력이 크기 때문에 ‘附加價値稅의 經驗은 稅務行政이 곧 租稅政策임을 보여주고 있다’라는 표현을 사용하기도 한다¹⁾. 따라서 여기서는 制度和 行政의 엄격한 구별보다는 행정을 위한 申告書 등의 樣式이나 處理節次 등은 행정의 일부로 서술하고자 한다.

效果的인 附加價値稅 行政을 위하여는 ① 納稅者의 登錄管理 業務 즉, 모든 新規登錄者를 등록하게 하고 無登錄者를 효과적으로 색출하여 등록을 촉진하는 조치가 있어야 하며 ② 稅金計算書의 發行과 備置 및 이에 기초한 帳簿의 記錄을 이행하게 하고, 帳簿에 근거한 申告와 納付를 하게 하고 ③ 無申告·無納付者에 대하여는 신속한 加算稅 適用으로 申告와 納付를 강제하는 조치가 따라야 하며

1) Alan A. Tait(ed.), "Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues," IMF, 1991, p. 233 참조.

④ 公正한 調查對象者의 選定과 效率的인 調查管理計劃을 수립하여 法律이 부과한 의무를 이행하지 않는 납세자에게는 不利益이 따른다는 認識이 擴散되도록 하는 것이 自進申告納付의 定着을 위하여 매우 重要하다. 이와 같은 效果的인 行정을 위하여는 一般 消費稅로서의 附加價値稅制度의 免稅와 零稅率의 적용범위를 最小化하고, 單一稅率, 登錄·申告書式의 簡素化, 그리고 適正한 加算稅制度和 調查管理制度를 갖추고 이를 嚴正하게 執行하는 것이 매우 緊要하다.

本章에서는 우리나라 附加價値稅 行政의 節次를 國稅廳訓令(제 1229호, 1996. 2. 7) '附加價値稅事務處理規程'을 중심으로 하여 제 IV장의 效果적인 부가가치세 行정을 위한 지침과 대조하면서 우리나라 부가가치세 行政의 問題點과 그 改善方案을 도출하고자 한다.

그리고 附加價値稅 行政의 節次 즉, 納稅者 登錄을 시작으로 하는 稅務署의 稅籍管理業務, 納稅者의 원활한 自進申告納付를 권장하기 위한 제반행정과 申告書의 管理와 無申告者의 索出, 申告中斷者에 대한 統制 등으로 구성되는 申告管理業務, 그리고 申告水準을 향상시키기 위하여 적정한 調查計劃을 수립하고 調查對象을 選定하여 각종 조사사무를 집행하는 調查管理業務에 대하여 설명하고자 한다. 설명하는 순서는 納稅義務者가 해야 하는 일련의 節次를 기술하고 稅務署 內部的 業務의 흐름을 서술하기로 한다.

부가가치세과의 업무를 稅籍管理業務, 申告管理業務, 調查管理業務, 資料管理業務, 其他業務 등 5개 업무로 대분류하고 이에 대하여 한 세무서의 1993년도중에 투입한 시간을 측정하여 추계한 것이다. 5개 업무 중 가장 많은 시간이 투입된 분야는 申告管理業務(37.6%)였으며, 源泉稅業務와 滯納整理業務로 구성되어 있는 其他業務가 32.2%로 두번째로 많은 시간이 투입된 분야였다. 그 다음은 위에서 언급한 稅籍管理業務(17.2%), 資料管理業務(6.7%) 순으로 되어 있었다.

다음은 세적관리업무 중에서 중요한 절차를 약술하고자 한다.

1. 稅籍管理業務

稅籍管理業務는 事業者登錄管理, 登錄事後管理, 事業者移動管理로 대별할 수 있다. 세적관리업무가 세무서의 부가가치세 업무 중에 차지하는 비중은 관할구역의 납세자 수, 납세자의 구성 등 다양한 요인에 의하여 결정되는 것이지만 서울시내의 特定 稅務署의 1993년도 업무를 기준으로 할 때 附加價值稅課 業務量의 약 17%를 점하고 있었다.

가. 附加價值稅 納稅義務者의 事業者登錄

附加價值稅의 納稅義務者는 事業者, 즉 營利目的의 유무와 관계없이 사업상 독립적으로 財貨 또는 用役을 供給하는 者를 말한다. 납세의무자는 自然人인 個人, 法人과 法人格 없는 社團, 財團, 其他 團體일 수 있다(법 제2조).

新規로 사업을 개시하는 자는 事業場마다 事業開始日로부터 20일 내에 사업장 관할세무서장에게 다음 사항을 기재한 事業者登錄申請書를 제출하여야 한다(법 제5조).

- ① 事業者의 人的事項
- ② 사업자 登錄申請 事由
- ③ 事業開始 年月日 또는 事業場 設置着手 年月日
- ④ 기타 참고사항

事業者登錄申請書에는 個人的 경우에는 住民登錄謄本, 法人의 경우에는 法人登記簿謄本과 법령에 의하여 허가를 받아야 하는 사업의 경우에는 事業許可證 寫本을 첨부하여야 한다.

나. 稅務署의 登錄管理事務

1) 事業者登錄證의 交付

事業者登錄의 신청을 받은 稅務署長은 등록번호가 부여된 事業者登錄證을 그 등록을 한 사업자에게 교부하여야 한다(법 제5조 제2항). 이 경우 事業者登錄을 하지 아니한 사업자에 대하여도 소관세무서장이 조사하여 등록시킬 수 있다(시행령 제7조 제4항).

附加價値稅 納稅義務者는 사업자, 즉 영리목적의 유무와 관계없이 사업상 독립적으로 財貨 또는 用役을 공급하는 者를 말한다. 따라서 자연인인 개인 및 법인(국가, 지방자치단체와 지방자치단체조합)과 법인격이 없는 사단, 재단, 기타 단체는 모두 이에 포함된다. 事業上이란 사업설비 또는 조직을 갖추고 繼續的·反復的으로 財貨나 用役을 공급하는 것을 의미하므로 一回 또는 一時的으로 재화를 공급하는 者는 納稅義務者라고 보지 않는다. 또한 事業者의 營利性有無에 관계없이 모든 사업자는 부가가치세법상 납세의무자로 규정하고 있다.

納稅義務가 있는 사업자는 附加價値稅法이 정하는 바에 따라서 稅務署에 登錄하여야 한다. 新規로 事業을 開始하는 자는 事業場마다 사업개시일부터 20일 이내에 事業場 管轄 稅務署長에게 登錄하여야 한다. 사업자등록이란 納稅義務者에 해당하는 사업자를 稅務官署의 臺帳에 登載하는 것을 말한다. 이러한 登錄制度는 課稅官廳으로서의 납세의무자의 상호, 주소, 주민등록번호 등의 人的事項과 事業의 種類, 事業場所在地, 事業開始日, 其他 課稅資料의 파악을 용이하게 하며 또한 사업자는 거래시 이를 활용하여 거래를 명확히 하고 稅金計算書를 통한 과세자료의 양성화로 根據課稅 및 公平課稅에 기여할 수 있게 되는 것이다. 事業者登錄證의 교부는 법률상 일반적인 금지사항을 특정한 경우에 이를 해제하여 적법한 사업을 할 수 있게 하는 許可 또는 免許와는 다른 것으로 등록한 사업자

즉, 稅籍을 가진 事業者라는 사실을 공적으로 증명하는 準法律行爲로서 公證行爲와 비슷하다.

2) 事業者登錄番號의 賦與

事業者登錄番號의 부여는 國稅廳長(資料管理官)이 정한 전자계산 조직에 의하여 稅務署長이 부여한다. 事業者登錄番號는 열자리로 구성되고 번호 부여시에는 다음 각호의 사항을 유의하여야 한다.

1. 廳·署 코드(3위)

첫째 자리는 地方廳 區分코드이며 둘째, 셋째 자리는 稅務署코드로서 全國稅務署·洞別코드를 참조하여 부여한다.

2. 個人, 法人 其他 區分코드(2위) : 個人課稅業者는 洞別로 구분한 코드(전국세무서 동별코드표 참조)이며 法人은 性格別로 다음과 같이 구분하여 부여한다.

- 營利法人의 本社 …… 81, 86
- 非營利法人의 本社 및 支店 …… 82
- 國家, 地方自治團體, 地方自治團體組合 …… 83
- 外國法人의 本社, 支店 및 연락사무소 …… 84
- 營利法人의 支店 …… 85

3. 法 第12條의 各 項의 規定에 依하여 附加價値稅가 免除되는 個人免稅事業者는 다음과 같이 固有番號를 구분하여 부여한다.

- 不動產業 …… 91
- 山林業 …… 92
- 畜產業 …… 93
- 辯護士, 公認會計士, 稅務士, 關稅士 등의 人的用役業 …… 94
- 教育用役業 …… 95
- 醫療業 …… 96
- 水產業 …… 97

• 其他 免稅事業 …… 90, 98, 99

4. 國稅基本法 第13條에 의하여 法人으로 보는 團體 이외의 자로서 所得稅法 제1조 제2항 제1호에 의한, 源泉徵收한 所得稅를 納付할 義務만이 있는 자(아파트자치관리사무소 등)에 대하여는 코드 80을 부여한다.

5. 所得稅法 제1조 제3항에 해당하는 자로서 法人이 아닌 宗教團體에 대하여 코드89를 부여한다.

6. 一連番號(4위)

부가가치세 납세의무가 있는 個人은 一般課稅者와 課稅特例者로 구분하여 다음과 같이 事業者登錄番號를 부여한다.

• 일반과세자 …… 6000~9999

• 과세특례자 …… 0001~5999

法人 및 個人免稅事業者는 登錄 또는 指定日字順으로 0001~9999로 부여한다. 다만, 法人稅2課 管轄法人事業者에 대하여는 3000부터 차례로 부여한다.

7. 檢證番號(1위)는 電子計算組織에 의하여 事業者登錄番號의 오류 여부를 검증하기 위하여 부여된 특정 숫자이다.

3) 事業者登錄 事後管理

附加價値稅課長은 민원봉사실에서 사업자등록 신청서류를 인계받은 때에는 즉시 書面檢討 및 電算照會한 결과, 다음에 제기하는 不誠實 事業者로 인정되는 경우에는 ‘事業者登錄 事後管理臺帳’에 등재하고 사후관리하여야 한다.

• 資料商 및 資料商 嫌疑者

• 결손, 賦課撤回者 및 高額·常習 滯納者

• 不動產投機者 및 酒類免許 不許者

• 單獨世帶主

• 事業管理카드, 세대장상 閉業處理되지 아니한 사업장의

新規事業者

- 事業開始前 사업자등록신청자
 - 特殊關係者 폐업장소의 課稅特例 申請者
 - 限界事業者 폐업장소의 과세특례 신청자
 - 一般課稅者 폐업장소의 과세특례 신청자
 - 製造・都賣業者로서 事務室事業者
 - 사업장이 住宅인 製造・都賣業者
 - 共同事業者
 - 기타 事後管理할 필요가 있다고 認定되는 者
- 위의 사후관리는 다음과 같은 事後管理 要領에 의한다.

① 現地確認 실시

- 交付日로부터 1개월 이내 1회
- 최초 申告期間 및 次回 申告期間 경과 후 1개월 이내 각 1회

② 現地確認結果 措置

- 正當交付者 : ‘사업자등록 사후관리대장’에 그 사유를 명기하고 사후관리를 종결한다.
- 不當交付者 : 사업등록사항의 정정·말소 및 등록증 회수 등 필요한 조치를 취한다.

2. 申告管理

申告管理業務는 납세자에 대한 案内指導 相談 및 申告接受와 檢討에 관한 일정별 세부계획을 수립하는 것을 시작으로 신고안내 지도, 신고서의 접수, 稅金計算書의 送報, 申告書의 電算入力 등으로 구성된다. 서울시내의 한 세무서의 업무량 측정결과에 의하면 申告納付의 業務量은 전체업무량의 약 38%를 점하고 있어 가장 많은 시간이 투입되는 업무였다.

國稅廳은 附加價值稅制 시행 초기에 제도의 정착을 위해 정부주도의 申告指導를 하였으나 점차 稅務干涉을 축소하는 방향으로 개선하였다. 1985년 이후에는 一括申告接受制를 도입하는 등 自律申告納付制度를 정착시키는 방향으로 신고지도업무를 추진하였다. 1993년 文民政府 출범 이후 신고지도업무는 稅政刷新에 역점을 두어 추진하였고 국민의 민주화 요구에 부응하기 위하여 納稅便宜를 최대한 도모하고 성실납세자와 生産的 中小企業에 대하여는 세정면에서 최대한 지원을 하게 되었다.

이러한 지도확인 등 申告指導가 申告實績 제고에는 어느 정도 기여하였으나 사전 세무간섭이라는 여론이 적지 않아 1995년 1월부터는 申告指導를 완전히 폐지했을 뿐만 아니라 前期對比 일정률에 대한 신고권장도 일체할 수 없도록 하고 종사직원에 의한 신고서作成代행을 원칙적으로 배제하였으며, 신고서 접수도 「民願奉仕室」에 접수하는 것을 원칙으로 하는 완전한 사업자 자율신고체제로 전환하였다.

申告指導의 變遷 內容은 ① 制度의 受容·整備段階(1977~1985) ② 制度의 發展·定着段階(1986~1992) ③ 制度의 變化·改革段階(1993~1995)에 따라 구분된다.

制度의 受容·整備段階에는 國稅廳이 申告指針을 시달하고 간담회 등 각종 홍보와 함께 舉廳的 신고지도를 실시하였으며 신고실적 제고를 위해 「業種別 申告勸獎 基準率」을 제정하여 영업세 과세표준에 대비하여 일정률 이상 신고하도록 권장하였다. 이로 인하여 증액신고 강요와 접수거부 등 다소 물의가 있어 1978년에는 일정률에 의한 신고권장의 불합리점을 시정하기 위하여 업체별로 적정과표를 산정하는 「事後審理 調整課標制度」를 실시하여 신고권장과 사후 성실신고여부를 판정하는 기준으로 활용하였다.

1980년에는 사업자의 신고편의를 위하여 郵便申告制度를 채택하였으며, 1981년에는 地域擔當制를 폐지하고 담당직원에 의한 業所

訪問 申告指導를 일체 금지하는 대신 「알리는 方式」의 個別相談制를 실시하여 管理者 中心의 그룹별 면담방식으로 신고지도 방법을 개선하였다.

1984년 9월에는 自律申告制 管理要領을 제정하여 실질적인 자율 신고제를 실시하게 되었고, 事業者 選別區分 管理方法을 채택하여 사업자를 申告案内, 集團指導 그리고 個別指導 대상자로 구분하여 지도함으로써 신고업무의 능률을 제고하였다.

1985년에는 一括申告接受制를 도입하여 사업자의 유형 분류내용에 따라 신고서 접수방법을 구분하였고, 신고접수 창구도 별도로 설치·운영하였다. 이는 신고서 접수에 따른 세적관리 책임자의 個別干涉를 가급적 축소하여 납세자에게 자유로운 신고분위기를 조성해 주는 동시에 신고업무의 자동화를 기하기 위함이었다.

이후 일괄신고 대상자를 점차 확대하고, 타사업자와 구분하기 위하여 申告案内文도 靑色으로 인쇄하여 일괄신고 대상자임을 안내함으로써 점차 自律申告制로의 전환을 위한 발판을 마련하였다.

制度의 發展·定着段階(1986~1992年)에는 1986년부터 自律申告制를 실시하고 一括接受制를 도입하여 自進申告納付制度가 정착될 수 있는 기초를 마련하고 同 制度의 發展·定着을 위한 방향으로 申告指導業務를 전환하여 추진하였다. 1987년 제2기부터는 과세 특례자에 대한 郵便申告制度를 도입하여 단계적으로 대상자를 확대하여 실시함으로써 零細事業者의 納稅便宜를 도모하게 되었다. 1992년 제1기부터는 「稅務署一線機能 活性化方案」을 수립하고, 본청의 획일적인 업무지시를 지양함으로써 세무서 중심의 常時 稅源管理 체제를 구축할 수 있도록 申告指導 方法을 본청에는 전국적이고 기본적인 사항만 시달하고 세무서는 官署特性에 맞는 자체관리 계획에 의거 脆弱地域이나 稅源을 중심관리하도록 하여 一線機能을 최대한 활용하였다.

制度의 變化·改革段階(1993~1995年)에서는 원칙적으로 신고서

를 民願奉仕室에 접수하도록 하고 신고 막바지에는 신고편의를 위하여 부가가치세과(법인세과)에 신고서 접수창구를 설치·운영함으로써 申告過程에서의 일체의 稅務干涉을 배제하도록 하였다. 1995년에는 「稅政改革措置」에 따라 1994년 제2기 부가가치세 확정신고부터 申告指導나 指導確認調査 등 일체의 세무간섭을 배제하고 신고서 작성도 세무공무원이 代行하는 것을 원칙적으로 배제하여 사업자 스스로 또는 세무대리인의 협조를 받아 작성·제출하도록 하였다. <表 V-1>에서 1994년 제2기의 申告書 作成方法別 申告現況을 보면 자율신고와 우편신고 수준은 매우 낮다.

<表 V-1> 申告書 作成方法別 申告現況(1994年 第2期)

(單位: 名, %)

	合計		法人		個人一般		課稅特例		
	合計	構成比	合計	構成比	合計	構成比	合計	構成比	
合計	2,388,044	100	133,911	100	933,335	100	1,320,798	100	
自律申告	小計	1,387,196	58.1	133,789	99.9	812,150	87.0	1,096,446	83.0
	本人作成	656,956	27.5	76,953	57.5	325,235	34.8	909,957	68.9
	稅務代理	449,621	18.8	56,783	42.3	365,418	39.2	27,420	2.1
	協力團體	280,619	11.8	53	0.1	121,497	13.0	159,069	12.0
	作成代行	345,659	14.5	122	0.1	121,185	13.0	224,352	17.0
郵便申告	655,189	27.4	4,249	3.2	50,708	5.4	600,232	45.4	

資料: 國稅廳, 『國稅廳三十年史』, 1996, p. 546.

가. 豫定申告와 納付

附加價値稅 課稅期間은 6개월로 되어 있으며 1월 1일부터 6월 30일까지를 第1期, 7월 1일부터 7월 31일까지를 第2期로 하고 있다. 그러나 附加價値稅의 申告와 納付는 매과세기간의 中間에 豫定

申告를 하도록 하여 附加價値稅 納稅義務者는 1년 동안 豫定申告 2회와 確定申告 2회, 이렇게 연간 4회에 걸쳐 申告納付하도록 되어 있다. 제1기의 豫定申告 期間은 1월 1일부터 3월 31일까지(3개월)이며 豫定申告納付 期限은 4월 25일(외국법인인 경우 5월 20일까지)까지로 되어 있다. 제2기의 예정신고기간은 7월 1일부터 9월 30일까지이며 예정신고납부는 10월 1일부터 10월 25일까지(외국법인의 경우는 11월 19일까지)이다.

豫定申告 및 納付를 하여야 할 事業者는 課稅事業者 가운데 一般課稅者인 사업자를 말하는 것으로 零稅率 적용이 되는 財貨 또는 用役을 供給하는 사업자 및 免稅拋棄를 한 사업자는 포함되지만 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 免稅事業者는 豫定申告와 납부의 義務가 없다.

부가가치세의 豫定申告에 있어서는 다음 각호의 사항을 기재한 ‘附加價値稅 豫定申告書(規則別紙 第12號 書式)’를 각 事業場 管轄 稅務署長에게 제출하여야 한다.

1. 사업자의 人的事項
2. 納付稅額 및 計算根據
3. 控除稅額 및 그 計算근거(確定申告의 경우에는 加算稅額을 포함)
4. 稅金計算書 제출내용
5. 기타 참고사항

위의 경우 한 사업장에서 두 가지 이상의 사업허가를 받아 사업을 영위하는 경우에는 그 사업에 대한 課稅標準과 納付稅額 또는 還給稅額을 合計한 금액으로 하여야 하며, 법에 의하여 主事業場 總括納付의 승인을 얻은 사업자가 주된 사업장에서 총괄납부를 하는 경우에는 附加價値稅 豫定申告書에 事業場別 附加價値稅 課稅標準 및 ‘納付稅額(還給稅額) 申告明細書(규칙별지 제25호 서식)’를 첨부하여야 한다.

이러한 예정신고서를 함에 있어서 부가가치세 예정신고서와 이에 관련된 서류를 郵便으로 제출한 경우에는 우편법에 의한 통신 일부인이 찍힌 날에 신고된 것으로 보며, 사업자가 예정신고기한 내에 한국은행 또는 체신관서에 부가가치세를 납부함과 동시에 부가가치세 예정신고서를 제출하고 同 收納機關에서 이를 受理한 경우에는 이를 관할 세무서장에게 별도로 하지 않더라도 그 사업자는 適法한 부가가치세의 申告를 한 것으로 본다.

나. 豫定申告 添附書類

附加價値稅 豫定申告書에 첨부하여 제출하여야 할書類로서는 다음과 같은 것들이 있다.

- 擬制買入稅額을 控除받고자 하는 경우의 所得稅法 제189조 또는 法人稅法 제66조의 규정에 의하여 교부받은 計算書 또는 領收證(농·어민으로부터 직접 공급받은 경우에는 擬制買入稅額 控除申告書)
- 零稅率 課稅標準이 있는 경우의 영세율 적용 첨부서류
- 주된 사업장에 總括納付하는 경우의 事業場別 附加價値稅 課稅標準 및 納付稅額(還給稅額) 申告明細書
- 교부하였거나 교부받은 稅金計算書(법 제20조), 稅金計算一覽表, 電算計算組織에 의하여 처리된 테이프 또는 디스켓, 買入·賣出處別 去來明細表를 세금계산서 대신 제출할 수 있다.
- 早期還給을 받고자 하는 경우의 事業設備 投資實績明細書(令 제73조 제2항, 규칙별지 제15호 서식)
- 在庫買入稅額을 공제받고자 하는 경우의 일반과세자 전환시 在庫品 및 減價償却資産申告書(규칙 제19조의 5, 별지 제27호 서식)(확정신고의 경우에 한함)
- 信用卡매출표에 의한 매입세액을 공제받고자 하는 경우의 신용카드매출표 수취명세서(규칙 제16조 제3항, 사무규정 제98

조 제4항, 사무규정 서식코드 0303-002민)

- 金錢登錄機計算書에 의한 매입세액을 공제받고자 하는 경우의 금전등록기 계산명세서(법 제32조 제2항, 사무규정 제98조 제3항, 사무규정서식코드 0303-006일)
- 租稅減免規制法 제100조 제1항 제1호 내지 제4호의 규정에 의하여 재화 또는 용역의 공급에 대하여 附加價値稅가 免除되는 경우의 免稅供給證明書(租減令 제95조 제5항 II, 조감규칙별지 제38호 서식). 이 경우 면세공급증명서를 제출하지 아니한 경우에도 당해 공급가액이 면세대상임이 확인되는 때에는 부가가치세가 면제된다.
- 租稅減免規制法 施行令 제96조 제5항 제4호의 규정에 의하여 부가가치세가 면제되는 농업기계와 내수면어업용 선박에 사용할 목적으로 공급하는 石油類 경우의 免稅供給確認書
- 일반과세자가 簡易課稅者 또는 課稅特例者로 轉換되는 경우의 간이과세 또는 과세특례전환시 재고품 및 감가상각자산신고서(규칙별지 제28호 서식)(과세특례자로 변경되는 직전과세기간의 확정신고의 경우에 한함)

다. 確定申告와 納付

確定申告와 納付는 附加價値稅의 納稅義務者가 課稅期間이 終了함으로써 발생된 납세의무를 확정하여 그 과세기간에 대한 課稅標準과 納付稅額 또는 還給稅額을 정부에 신고함과 아울러 그 납부세액을 납부하는 것을 말한다. 부가가치세는 국세기본법 제22조 제1항의 규정에 의하여 당해 국세의 과세표준과 세액을 정부에 申告하는 때에 그 납세의무가 확정되는 것으로 하는 自進申告納付制度에 의하고 있다.

따라서 이러한 확정신고와 납부는 부가가치세 납세의무자와 정부 사이에 租稅債務와 債權을 확정하는 법률적 효력을 지니고 있으며

租稅逋脫 犯則行爲의 기소 시기 역시 租稅犯處罰法 제9조의 3 제2호의 규정에 의하여 確定申告와 納付期限이 경과한 때로 된다.

事業者는 각 課稅期間에 대한 課稅標準과 納付稅額 또는 還給稅額을 그 과세기간 終了 後 25일(外國法人의 경우에는 50일) 내에 소정의 방법에 따라 政府에 申告하고 納付稅額을 납부하여야 한다(법 제19조). 여기서 각 과세기간이라 함은 法 第3條의 규정에 의한 과세기간을 말하는 것으로 1월 1일부터 6월 30일까지와 7월 1일부터 12월 31일까지로 하되, 新規로 사업을 開始하거나 법 제5조 제1항 단서의 규정에 의하여 事業開始日 前에 登錄을 한 경우에는 그 사업개시일 또는 등록일로부터 그 날이 속하는 과세기간의 종료일까지를 최초의 과세기간으로 하며, 閉業하거나 사업개시일 전에 사업자등록을 한 후 사업을 개시하지 않게 되는 경우에는 그 폐업일 또는 事實上 사업을 개시하지 않게 되는 날까지를 최종의 과세기간으로 한다.

確定申告와 納付는 2個 以上の 事業場이 있는 사업자가 그 중 한 사업장을 폐지하고 당해 사업장의 재고 재화를 다른 사업장으로 이동시키는 경우, 또는 總括納付事業者가 從된 事業場을 폐업하는 경우, 사업의 讓渡의 경우 등을 제외하고는 예정신고와 납부에 관한 조항이 準用된다.

1) 稅務署의 申告管理

稅務署長은 豫定申告 및 確定申告業務를 집행함에 있어서 각 세무서의 실정에 맞는 일정별 세부계획을 수립하여 신고관리하여야 한다. 세무서장은 각 과세기간마다 전산출력하여 시달되는 ‘一般課稅者 申告對象者 名簿’, ‘課稅特例者 稅額計算管理簿’ 및 稅籍管理臺帳에 의하여 既存事業者, 類型轉換者, 未登錄新規者, 稅籍變動者, 休·閉業者 등 사업자 이동상황을 정확히 파악하여 申告對象 人員을 確定하여야 한다.

稅務署長은 타행정기관의 인가, 허가, 신고 및 등록을 요하는 사업자의 該當機關에서 통보된 行政機關資料를 과세자료로 活用하거나 필요시 해당기관에 출장하여 과세자료를 蒐集하여야 한다.

2) 申告案内

세무서장은 每申告期間 開始日로부터 10일 이내에 事業者에게 申告書(課稅特例者の 경우 전산출력한 郵便申告書), 납부서, 안내문 등 申告管理書式을 개별우송할 수 있다. 세무서장은 사업자의 申告便宜를 위해 附加價値稅課에 별도로 接受窓口를 설치할 수 있으며, 遠距離 事業者의 신고편의를 위하여 現地에 접수창구를 설치할 수 있다. 세무서장은 매신고기간별로 업종별·규모별로 신고상황을 분석하여 公平課稅協議會, 納稅者協議會 및 誠實申告會員組合 등에 신고시 참고자료로 활용하도록 제시할 수 있다.

3) 申告書 接受 및 內容檢討

申告書는 접수직원이 신고서와 賣出·買入處別 稅金計算書合計表의 기재내용을 확인하여 접수하고 접수 후 稅籍管理責任者에게 인계하여 이를 집계 및 관리하도록 한다. 접수된 신고서는 그 기재사항과 필요한 증빙서류가 첨부되었는지의 여부와 기재내용을 검토하고 매출·매입처별 세금계산서합계표의 記載金額을 對査하여야 한다. 의제매입세액은 ‘擬制買入稅額 控除檢討書’, 영세율신고자는 ‘零稅率 添附書類 檢討調書’에 의하여 각각 그 내용을 검토하여야 한다.

신고시 제출받은 신고서와 매출·매입처별 세금계산서합계표는 電算處理를 위하여 세금계산서합계표의 電算活用規程에 따라 送報한다.

4) 申告書의 電算入力

가) 電算入力資料

사업자가 제출하는 다음 각호에 제기하는 資料는 이를 전산처리 하도록 송보하여야 한다. 다만, 申告書 分散入力이 가능한 電子計算 組織을 보유하고 있는 세무서장은 전산계산조직에 의하여 처리된 申告書 入力電算테이프를 해당자료에 갈음하여 地方國稅廳長에게 송보하여야 한다.

1. 一般事業者가 제출하는 零稅率 등 早期還給申告書, 豫定申告書, 確定申告書
2. 課稅特例者가 제출하는 確定申告書

5) 申告書의 檢討 및 記載

稅務署長은 사업자가 제출한 신고서가 전산처리상 電算不能이나 誤謬가 되지 않도록 기재내용을 事前點檢하여야 한다.

신고서 기재사항의 검토가 끝난 후 事業者가 記載하지 아니한 부분에 대하여는 다음의 요령으로 기재한다.

- 管理番號(7위) : 擔當者番號 또는 種目別 全擔管理팀番號(4위) 와 해당권의 페이지(3위)를 기재한다. 담당자번호 또는 종목별 전담관리팀번호의 처음 두 자리는 課·係코드를, 다음 두 자리는 차석부터 순서대로 일련번호를 부여하고, 이어서 係別로 종목별 전담관리팀 순서대로 일련번호를 부여한다.
- 總括納付番號 : 총괄납부번호를 기재하며 얇은색 부분에 주사업장은 ‘主’, 종사업장은 ‘從’이라 기재한다.
- 業種코드(6위) : 사업자란에는 사업자의 主된 業種에 대한 標準所得率表上의 業態種目코드를 기입하고 수입금액란에는 取扱業種코드를 세분하여 기재한다.
- 還給區分코드(1위) : 환급세액 발생자에 대하여 一般還給(코드1), 영세율 등 早期還給(코드2), 施設投資還給(코드3)의 코드

를 기재한다.

- 낮은 差等率코드(1위) : 표준소득률표상의 낮은 차등을 유형에 해당할 경우의 사업

3. 稅金計算書合計表의 蒐集 및 提出

우리나라는 1977년 附加價值稅 시행과 동시에 납세의무자가 발행하는 賣出稅金計算書와 수취한 買入稅金計算書 사본을 정부에 제출토록 하여 이를 전산처리함으로써 납세자의 매출을 對査하는 제도를 채택하였다. 그러나 이미 지적한 대로 이러한 제도는 부가가치세 행정에서 다른 나라에서는 채택하고 있지 않은 영업세 행정의 유산이었다. 이 電算對査制度는 부가가치세 시행 초기에는 세금계산서의 금액제한 없이 사업자가 제출하는 모든 세금계산서를 전산처리하였으나 자료의 양이 과다하여 적기에 출력이 곤란하였으므로 1980년 제2기 확정신고분부터 건당 10만원 이상의 세금계산서만 입력 처리하다가, 1981년부터는 건당 기준을 30만원 이상으로 상향조정하였으며, 1988년 제2기부터는 매입세금계산서는 전산입력에서 제외하고 건당 30만원 이상의 매출세금계산서만 입력 처리하도록 하였다.

1994년 말 稅法改正에서 종전의 세금계산서 발행매수 3매를 2매로 줄이고 政府에 제출하는 것을 買入·賣出處別合計表로 대체하여 전산입력업무량을 줄이도록 하였다. 새로 개편된 전산처리방향은 고액·소액 구분없이 합계금액을 대사함으로써 종전의 소액위장분 산행위를 봉쇄하겠다는 목적이었으나 이러한 상호대사로 소기의 목적을 달성하는 것은 불가능하다고 보아야 할 것이다.

國稅廳이 집계한 세금계산서 수수실적은 一般課稅者의 경우 부가가치세 시행 당시 74%에서 1993년도에 92%로 추계하고 있으나 어느 정도의 신뢰성이 있는지는 현장조사 없이는 확인할 수 없다.

稅金計算書 收取率도 부가가치세 시행 이후 일반과세자의 경우에는 75%를 상회하고 있으나 과세특례자의 경우에는 1977년에 33%에서 1993년에는 불과 13%로 낮아지고 있다(<表 V-2> 참조).

<表 V-2> 稅金計算書 授受實績 推移

(單位: 億圓, %)

		營業稅標準計算書	附加價値稅 稅金計算書						
		1977.1	1977.2	1983	1989	1990	1992	1993	
賣出課標 (A)	計	109,447	169,320	1,434,211	2,964,661	3,624,915	5,048,362	5,778,181	
	一般 特例		154,925 14,395	1,368,782 65,429	2,887,829 76,832	3,544,464 80,451	4,940,491 107,871	5,657,933 120,248	
交付金額 (B)	一般	78,014	125,721	1,170,319	2,534,285	3,116,337	4,411,858	5,183,304	
收取金額 (C)	計		125,321	1,103,740	2,205,617	2,747,354	3,758,036	4,151,006	
	一般 特例		120,594 4,727	1,068,954 16,786	2,186,464 19,153	2,725,496 21,858	3,741,448 16,588	4,135,325 15,681	
比率 (%)	交付 (B/A)	一般	71.3	74.2	85.5	87.7	87.9	89.3	91.6
	收取 (C/A)	計		74.0	77.0	74.4	75.8	74.4	71.8
		一般 特例		77.8 32.8	79.4 25.7	75.7 24.9	76.9 27.1	75.7 15.4	73.1 13.0

註: 1994년 交付 및 收取比率은 전산자료 未出力으로 비율 未算定.

사업장 管轄 稅務署長은 豫定申告 또는 確定申告期限(修正申告期限 포함) 內에 법 제20조의 규정에 의하여 賣出·買入處別 稅金計算書合計表(이하 '稅金計算書合計表'라 한다)를 수집하여야 한다.

세무서장은 令 第66條의 규정에 따라 전자계산조직에 의하여 처리된 테이프와 디스켓에 대하여도 수집하여야 한다. 다만, 國稅廳長 또는 地方國稅廳長이 세금계산서합계표의 적기처리를 위하여 필요

하다고 인정되는 경우에는 이를 제출의무자로부터 직접 수집할 수 있다.

令 第58條의 규정에 의한 委託販賣 또는 委託買入의 경우에는 다음 각호에 따라 세금계산서합계표를 수집하여야 한다.

1. 委託販賣 : 수탁자(대리인)가 교부한 세금계산서(매출분)는 판매를 위탁한 자의 관할 세무서가 수집.
2. 委託買入 : 수탁자(대리인 포함)가 공급자로부터 교부받은 세금계산서(매입분)는 매입을 위탁한 자의 관할 세무서가 수집.

세무서장은 세금계산서합계표 제출의무자가 법정기한 내에 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 때에는 그 제출을 독려하거나 직접 수집하여야 한다.

가. 稅金計算書合計表의 提出要領 指導

稅務署長은 稅金計算書合計表 제출의무가 있는 자로부터 세금계산서합계표를 각각 100매 기준 1권으로 편철하여 豫定, 確定 또는 零稅率 등 早期還給申告와 함께 제출하도록 지도하여야 한다. 다만, 부가가치세 신고의무는 없으나 법 제20조 제3항의 규정에 의하여 買入處別 稅金計算書合計表를 제출하여야 하는 國家, 地方自治團體, 非營利法人, 免稅法人 등에 대하여는 確定申告期間에만 제출하도록 지도하여야 한다.

세무서장은 酒類·製造·都賣·仲介業者가 주류판매 세금계산서에 대한 매출처별세금계산서합계표를 작성하는 때에는 一般賣出處別 稅金計算書合計表와 별지로 구분작성하고 비교란에 주세사무처리규정에 의한 거래쌍방의 유형코드를 기재하도록 지도하여야 한다.

나. 稅金計算書合計表의 電算媒體 提出

事業者는 令 제66조의 규정에 의하여 稅金計算書合計表의 기재사

항을 전자계산조직에 의하여 처리된 테이프 또는 디스켓으로 제출할 수 있다.

전항에 따른 제출절차, 전산수록요령 등은 國稅廳長(자료관리관)이 별도로 정하는 ‘稅金計算書合計表 電算媒體 提出 收錄要領’에 의한다.

稅務署長은 사업자가 제1항의 규정에 의하여 작성·제출하는 경우에 前面에 電算테이프(디스켓) 라벨양식을 부착하고 ‘電算테이프(디스켓) 提出集計表’를 작성하여 예정, 확정 또는 영세율 등 조기 환급신고서와 함께 제출하도록 지도하여야 한다.

세무서장은 전산테이프(디스켓)제출의 신청 및 변경사항을 ‘電算테이프(디스켓) 提出申請 및 管理臺帳’에 기록하고 관리하여야 한다.

다. 稅金計算書合計表의 電算處理 및 活用

1) 稅金計算書合計表의 電算室 送報

세무서장은 법 제20조의 규정에 의하여 제출받은 세금계산서합계표(전산테이프 또는 디스켓 포함)를 국세청장(자료관리관)이 지정하는 기일까지 전산실에 송보하여야 한다. 다만, 다음 각호의 1에 해당되는 세금계산서합계표는 送報對象에서 除外한다.

1. 課稅特例者 또는 附加價值稅가 免除되는 사업만을 영위하는 個人事業者가 제출한 買入處別 稅金計算書合計表
2. 작성연월일이 속하는 과세기간에 대한 확정신고기간이 경과한 후의 修正申告 또는 更正請求時에 제출한 세금계산서합계표(예정신고분을 확정신고기간까지 수정신고한 경우에는 전산송보)

國稅廳長은 세금계산서 수수질서 확립과 전산시설 용량 등을 감안하여 필요한 경우에는 제1항의 電算送報對象을 사업자별·종목별 또는 금액별로 調整할 수 있다.

2) 電算送報 除外對象의 處理

課稅特例者가 제출한 세금계산서합계표는 ‘課稅特例者 買入資料一覽表’와 對查 活用한다.

법 제124조 제1항 제2호의 규정에 의한 세금계산서합계표는 제140조의 규정에 의한 수동통보절차에 따라 처리한다.

가) 送報要領

事業者가 제출한 세금계산서합계표는 다음 각호에 의하여 偏綴하여야 한다.

1. 편철순서 및 편철매수 : 賣出處別 稅金計算書合計表와 買入處別 稅金計算書合計表로 구분하여 1권당 100매를 기준으로 편철한다.
2. 資料綴 表紙 附着 : 편철된 매권마다 ‘전산자료철 표지(賣出은 赤色, 買入은 靑色)’를 부착한다.
3. 管理番號 記入 : 세금계산서합계표 좌측상단의 ‘관리번호’란 기재요령은 다음과 같다.

‘관리번호 부여요령’

□□□□ - □□□

(담당자번호) (페이지번호)

이때에 매권별로 편철한 전산자료철 표지의 枚數欄에는 마지막 페이지번호를, 件數欄에는 페이지별 일련번호의 합계를 기재한다.

제1항에 의하여 편철된 세금계산서합계표는 매출·매입처별로 각각 별지로 매권별 편철순에 의하여 ‘稅金計算書合計表 送報集計表’ 1부를 작성(전산테이프 및 디스켓에 대한 송보집계표는 제출자별 합계건수, 금액만을 기재)하여 해당과에 보관하고 전산송보대상자료철은 稅金計算書 總括擔當課長에게 인계한다.

제1항 및 제2항의 규정에 편철 및 작성된 電算送報 對象資料綴을 인수받은 세금계산서 총괄담당과장은 서 전체자료를 총괄하여 다음

과 같이 서별 일련의 권번호를 기입하여 送報除外資料 및 送報集計表는 稅務署에 보관하고 電算送報 對象資料綴은 예정 또는 확정신고기한이 속하는 달의 翌月 20日까지(외국법인이 제출한 세금계산서와 期限延長承認分 稅金計算書는 法定申告期限日로부터 5일 이내에 송보하고 영세율 등 早期還給申告分은 예정 또는 확정신고분과 함께 송보) 地方國稅廳長(전산처리과장)에게 송보하여야 한다.

- 매출처별 세금계산서합계표 : 5001부터 부여.
- 매입처별 세금계산서합계표 : 6001부터 부여.

나) 電算테이프 또는 디스켓의 送報

稅務署長은 제출받은 전산테이프, 디스켓을 당해 신고기간 종료일로부터 2일 이내에 地方國稅廳長(전산처리과장)에게 송보하여야 한다.

사업장관할 세무서장으로부터 전산테이프, 디스켓을 제출받은 지방국세청장은 그 내용을 전산출력하여 각 신고기한이 속하는 달에 다음달 25일까지 사업장관할 세무서장에게 하달하여야 한다.

전항의 자료를 하달받은 세무서장은 이를 附加價値稅 還給 또는 買入稅額 控除事項 調査 등에 활용하여야 한다.

전산테이프, 디스켓에는 다음 각호에 의하여 서별 일련의 卷番號를 기입하여 지방국세청장(전산처리과장)에게 송보하여야 한다.

1. 電算테이프

- 매출처별 세금계산서합계표 : 7001부터 부여.
- 매입처별 세금계산서합계표 : 8001부터 부여.

2. 電算디스켓

- 매출처별 세금계산서합계표 : 9001부터 부여.
- 매입처별 세금계산서합계표 : 9501부터 부여.

라. 稅金計算書合計表의 電算入力

제126조 및 제127조의 규정에 의하여 자료철을 인수받은 地方國稅廳長(전산처리과장)은 국세청장이 따로 정한 稅金計算書合計表 電算入力 要領에 따라 전산처리한 테이프를 당해 자료인수일로부터 90日 以內에 國稅廳長(자료관리관)에게 送報하여야 한다.

국세청장(자료관리관)은 전산대사자료의 적기출력을 위하여 필요한 경우에 제1항의 자료송보시기를 앞당길 수 있다.

마. 電算對查資料의 出力

1) 電算對查資料의 種類

국세청장(자료관리관)이 제128조의 규정에 의하여 지방국세청장(전산처리과장)으로부터 송보받은 세금계산서합계표 등을 전산처리한 테이프를 전자계산조직에 입력시켜 課稅期間別, 事業者別로 출력할 資料의 종류, 출력물, 부수, 출력시기는 다음 <表 V-3>과 같다.

제1항의 자료 중 個人事業者와 法人用으로 출력되는 稅金計算書 不附合資料 및 申告金額 不附合資料와 관련되는 電算出力物의 서식과 출력내용은 별도의 '세금계산서 전산대사자료 처리지침'이 정하는 바에 따른다.

제1항의 자료 중 과세특례자용으로 출력되는 과세특례자 매입자료와 관련되는 전산출력물의 서식과 출력내용은 별도의 '과세특례자 매입자료 처리지침'이 정하는 바에 따른다.

2) 電算對查資料의 出力基準과 下達

제129조의 자료 중 出力하여 示達하는 資料의 종류와 금액의 기준은 매과세기간별로 國稅廳長이 따로 정한다.

國稅廳長은 전산출력물을 지정된 하달기한까지 전산작성하여 地方國稅廳長을 경유하여 事業場管轄 稅務署長에게 하달한다.

<表 V-3> 電算出力資料

資料의 種類	電算出力物	부 수	下達期限	
			第 1 期	第 2 期
세금계산서 불부합자료(매출·매입처별 불부합자료, 위장·가공혐의 거래자료)	세금계산서 불부합거래 일람표	2	12. 31	익년 6. 30
	세금계산서 불부합자료 처리관리부	2		
	세금계산서 불부합자료 소명안내문	1		
	세금계산서 불부합자료 소명서	1		
	신고금액 불부합자료	2		
신고금액 불부합자료	세금계산서 불부합자료 처리관리부	2	12. 31	익년 6. 30
	신고금액 불부합자료 소명안내문	1		
	과세특례자 매입자료	2		
과세특례자 매입자료	과세특례자 매입자료 일람표	2	12. 31	익년 6. 30
	과세특례자 매입자료 일람표처리관리부	2		
	과세특례자 매입자료 소명안내문	1		
	과세특례자 매입자료	1		

바. 電算對查資料의 處理 및 點檢

1) 電算對查資料의 處理

제131조의 규정에 의하여 전산자료를 하달받은 세무서장(부가가치세 담당과장)은 '稅金計算書 電算對查資料 處理指針'과 '課稅特例者 買入資料 處理指針'이 정하는 바에 따라 자료를 배부하여 처리하여야 한다.

2) 指導 및 點檢

地方國稅廳長(間稅局長)은 관할 세무서별로 다음 사항을 지도·

점검하여야 한다. 다만, 필요한 경우에는 國稅廳長(간세국장)이 직접 지도·점검을 실시할 수 있다.

- ① 資料處理 및 活用要領 教育
- ② 자료의 移送·引繼·配付의 적정여부
- ③ 直前期 出力資料의 처리 및 활용의 적정여부
- ④ 當該 既出力資料의 처리, 활용 및 추진상황
- ⑤ 기타 手動資料 및 不明資料의 처리상황
- ⑥ 제반 과세자료의 不實處理 및 遲延處理 여부와 처리결과 보고 계수의 적정여부

국세청장 또는 지방국세청장은 제1항의 규정에 의한 점검결과, 자료처리가 부진하거나 업무처리의 소홀로 인하여 오류가 과다하게 발생한 官署의 관리자와 담당자에 대하여는 필요한 조치를 취할 수 있다.

4. 調查管理

調查管理業務는 調查對象의 選定, 調查計劃의 수립, 現地調查 등으로 구성되며 부가가치세의 申告納付制度가 정착되는 데 納稅者의 協力을 증진하는 것과 함께 매우 중요한 분야이다. 전술한 시내 세무서의 업무량 측정결과에 의하면 조사관리업무는 전업무량의 6.3%에 불과하였다.

가. 調查의 區分

附加價値稅 業務關聯調查는 指導確認調查, 當然更正調查, 選別更正調查로 구분하고, 선별경정조사는 一般更正調查, 稅金計算書 追跡調查, 犯則調查로 구분한다. 다만, 法人統合調查의 경우에는 법인종합관리규정이 정하는 바에 의한다.

1) 指導確認調査

지도확인조사는 他機關으로부터 協助要求가 있거나 내부적 行政管理上 필요한 다음의 경우에 한한다.

- ① 法令, 規程에 의하거나 또는 신청·진정 등 民願의 처리를 위하여 그 事實 등을 確認할 필요가 있는 경우
- ② 他行政機關 등으로부터 사실확인 등의 협조요구가 있어 조사가 필요한 경우
- ③ 領收證交付狀況 등이 기타 법령 또는 행정명령상의 義務履行事項의 확인과 지도를 위하여 필요한 경우
- ④ 사업자의 기본사항 등을 기타 행정관리의 목적을 위하여 확인할 필요가 있는 경우

2) 當然更正調査

稅務署長은 다음 各號에 제기하는 사업자에 대하여 당해 사업자가 신고하여야 할 課稅標準과 納付稅額 또는 還給稅額을 조사하여 결정하여야 한다.

- ① 豫定 確定申告 無申告者(零稅率 適用事業者로서 첨부서류 미 제출자를 포함한다)
- ② 閉業確定申告 무신고자
- ③ 未登錄事業者
- ④ 法 第21條 第1項 第4號 규정에 해당되는 자
- ⑤ 전산자료 또는 기타 변동자료 등 課稅資料 處理를 위하여 조사가 필요한 사업자

3) 一般更正調査

가) 調査對象

일반경정조사의 대상은 다음 各號에 제기하는 자 중에서 調査指針 등에서 정한 조사대상 선정기준에 의하여 선정한다.

- ① 國稅廳長이 신고서 및 세금계산서합계표, 기타 과세자료를 전

산분석하여 不誠實者로 시달하는 자

- ② 稅務署長이 신고서, 세금계산서합계표, 기타 정보 또는 과세자료 분석한 결과 申告不誠實 또는 不實去來 嫌疑가 있는 자
- ③ 국세청장 또는 지방청장이 특별히 조사하도록 조사지침 등으로 지시한 종목 또는 사업자

4) 稅金計算書 追跡調査

稅金計算書 追跡調査對象은 다음 各號에 계기하는 사업자 중에서 선정함을 원칙으로 한다.

- ① 국세청장 또는 지방국세청장이 특별히 조사하도록 시달한 종목 또는 사업자
- ② 전산 또는 수동분석결과 僞裝·架空 또는 無資料去來 등 不實去來 嫌疑가 큰 사업자

5) 犯則調査

가) 適用範圍

附加價値稅 犯則業務는 이 규정에 따르고 이 규정에 정하지 아니한 사항은 조세범칙사무 처리규정에 따른다.

나) 犯則業務의 區分

附加價値稅 범칙업무는 情報의 處理와 犯則調査의 집행으로 구분한다.

전항의 업무는 租稅犯處罰法 제11조의 2와 제12조의 3 및 제13조 중 부가가치세의 범칙사건과 당해 直接稅의 滯脫·基數時期가 도래하지 아니한 부가가치세 포탈범칙사건에 한한다.

다) 調査處理의 管理 및 調整

부가가치세 범칙조사 중 直接國稅 滯脫犯則이 동시에 성립한 범칙업무는 직접국세 범칙조사를 관장하는 부서 또는 관서에서 담당한다.

附加價値稅의 犯則에 대하여는 顛末書를 작성하여 關聯證憑物件

등과 함께 직접국세관할청으로 인계하여 직접국세 범칙조사를 관장하는 부서 또는 관서에서 조사처리하도록 한다.

附加價値稅 事業場을 관할하는 稅務署長 또는 地方國稅廳長은 이송할 직접국세포탈에 관련된 범칙증빙물건의 寫本을 보관하여야 한다.

VI. 改善方案

우리나라의 附加價値稅는 도입 당시 밝힌 부가가치세법 導入 目的 중에서 간접세제의 간소화, 수출·투자의 촉진과, 당시 도입목적에는 공표되지 아니하였지만 사실상의 목적이었던 稅收 增大에는 성공적이었다. 그러나 누적과세의 배제에 의한 간접세의 中立性을 유지하고 세금계산서 수수에 의한 脫稅의 豫防과 根據課稅를 구현하는 데는 실패하였다고 하겠다.

실패의 원인을 규명하기 위하여 附加價値稅의 理論과 原則에 충실한 외국의 부가가치세제와 행정을 기준으로 우리나라의 부가가치세를 평가하고 일반소비세다운 理想的인 附加價値稅의 定着을 위한 부가가치세 세제와 행정의 改善方案을 제시하면 다음 다섯 가지로 요약할 수 있다.

- ① 零稅率 적용 및 免稅範圍의 절대적 最小化
- ② 課稅特例制度 또는 簡易課稅制度의 廢止
- ③ 稅金計算書 書式에 대한 規制緩和와 稅金計算書 提出制度의 廢止
- ④ 申告書式의 簡素화와 郵便·電子申告制度의 확충
- ⑤ 納稅者援助의 增大와 不順應者의 근절을 위한 효율적인 加算稅 적용 및 調查管理

1. 零稅率 適用 및 免稅範圍의 絕對的 最小化¹⁾

附加價値稅의 零稅率 적용 및 免稅範圍의 最小化는 일반소비세의 본질상 당연히 요청되는 것이다. EC는 第6次 指令에서 영세율의

적용범위를 과도기적인 것으로 보고 최소화할 것을 권고하고 있으며, 영세율제도를 광범위하게 적용하고 있는 英國, 아일랜드, 포르투갈 등에 대하여 상당히 비판적인 시각을 갖고 있다. 현재 시행되고 있는 여러 나라의 부가가치세 중에서 模範的이라고 評價되는 뉴질랜드의 부가가치세(goods and services tax: GST)는 영세율 적용대상을 輸出과 이에 부수되는 財貨와 用役, 事業의 讓渡, 신규로 정제한 貴金屬에 국한하고 있다. EC指令이 제시하고 있는 이른바 標準免稅와 實際免稅를 비교하여 보더라도 各國의 특수한 배경으로 인하여 어떤 국가에서는 표준면세 이외의 면세대상을 갖고 있는가 하면 표준면세대상 재화 또는 서비스를 과세하고 있는 경우도 있음을 볼 수 있다. 그러나 뉴질랜드의 경우는 표준면세에 대한 例外가 없으며 표준면세대상을 課稅하는 예도 없다. 뉴질랜드는 그 정도로 一般消費稅로서의 부가가치세의 기본골격을 유지하는 데 원칙을 고수하고 있다는 점에서 다른 나라의 모델이 되고 있는 것이다.

우리나라의 부가가치세 零稅率 및 免稅範圍와 그 개선방안에 관한 연구로는 崔 洸·李愚澤(1988), 稅制發展審議委員會(1990), 金裕燦(1995) 등이 있다. 위의 세 가지 報告書는 그 구체적인 내용에 있어서는 다소의 차이가 있으나 우리 附加價値稅의 零稅率 및 면세 범위가 外國의 제도에 비하여 넓다는 데 의견을 같이 하고 있으며 이를 축소하는 것이 바람직하다고 지적하고 있다.

광범위한 영세율 또는 면세범위는 첫째, 부가가치세의 課稅베이스를 침식하고 財貨와 서비스의 價格體系를 歪曲하여 同稅의 中立性を 감소시키며 둘째, 면세범위가 넓은 경우에는 稅金計算書 收受範圍를 상대적으로 좁게 하여 세금계산서 수수에 의한 脫稅의 防止

1) "Absolute Minimum of Exemptions and Zero Ratings"라는 표현은 John F. Due가 뉴질랜드의 부가가치세에 사용하였음. John F. Due, "The New Zealand Goods and Services (Value-Added) Tax - A Model for Other Countries," *Canadian Tax Journal*, Vol. 36, No. 1, January/February 1988, p. 128.

와 根據課稅 확립을 저해하고 셋째, 특정재화에 대한 영세율의 적용 또는 면세는 다른 재화도 동일하게 취급을 하라는 압력을 강화하기 때문에 최초로 세운 원칙은 절대 허물지 않는 자세가 요청된다.

零稅率의 適用과 免稅가 正當化되는 경우는 ① 부가가치세의 累進性を 개선(역진성을 완화)하거나 ② 消費할 價値가 있는 재화 또는 용역의 價格을 低廉하게 하고 ③ 課稅技術上 과세하기가 어려운 재화와 용역을 제외하려는 목적을 가질 때이다. 특정 면세재화는 위의 세 항목 중 어느 하나에 해당하거나 세 항목에 모두 해당될 수도 있다.

附加價値稅의 영세율 적용 및 면세는 우선 그 범위를 '최소화'한다는 대원칙을 세우고, 逆進性 緩和을 위한 부가가치세 免稅는 오히려 대부분의 OECD국가의 경우와 같이 低稅率을 적용하는 쪽으로 방향을 전환하여야 할 것이다. 조세체계의 누진도는 어느 특정 세목을 가지고 논할 문제는 아니며 租稅體系 全體, 나아가서 政府支出까지를 포함하여 포괄적으로 대처하는 것이 合理的이다.

또한 우리나라의 附加價値稅 稅制가 면세하고 있는 분야 중에서 課稅로 轉換하여야 할 분야로는 政府代行團體가 제공하는 재화와 용역, 人的用役, 金融用役 中에서 과세에 어려움이 없는 手數料用役, 영리목적의 私設教育用役을 들 수 있다²⁾.

2. 課稅特例制度 또는 簡易課稅制度의 廢止

附加價値稅法의 課稅特例制度는 본래 年間賣出額이 일정규모 이하인 小企業에 대하여 舊營業稅에서와 마찬가지로 外形에 一定稅率로 과세하는 예외조치로서 납세자의 편의를 도모하고 행정력을 절

2) 金裕燦, 『우리나라의 附加價値稅 免稅範圍 設定의 問題點과 改編方向』, 韓國租稅研究院, 1995, p. 36.

감하려는 의도하에 過渡期的으로 채택한 制度였다. 부가가치세 시행 당시 연간거래금액이 1,200만원 미만(대리·중개·주선·위탁매매·도급의 경우는 300만원)의 소기업에 대하여는 정상적인 과세 대신에 외형금액에 대하여 2%(특정 업종에 대하여는 3.5%)를 적용하여 納付稅額을 계산하도록 하고 稅金計算書의 發行·受取義務와 帳簿記帳義務 등을 완화하였다. 課稅特例者 基準은 그 동안 세차레의 상승을 거쳐 1995년 말 세법개정시에는 연간 4,800만원(대리·중개 등은 1,200만원)으로 인상조정되었다. 과세특례자한도 이상의 事業者로서 직전 1年 供給對價가 1억 5천만원 미만의 個人事業者에 대하여는 정상과세 대신에 매출액에 政府가 정한 附加價值率을 곱하여 附加價值額을 먼저 계산하고 거기에 10%를 곱하여 납부세액을 산출하는 이른바 簡易課稅制度를 도입하였다.

간이과세제도의 도입취지는 사업규모가 零細한 個人事業者에게 업종별 부가가치율에 따라 간편하게 納付稅額을 計算하게 하여 조세부담을 덜어줌과 동시에 納稅便宜를 도모하는 데 있다. 그러나 簡易課稅制度는 課稅特例制度 위의 屋上屋이며 一般消費稅로서의 附加價值稅의 기본방향에 맞지 않는다는 비판이 제기되고 있다. 정부가 前段階稅額控除制度를 채택하고 있는 부가가치세의 본질을 훼손하지 아니하고 모든 매출을 10%로 과세하여 매출세액을 계산하고 買入稅金計算書를 비치한 買入稅額만을 공제가능하도록 하고 있다. 한편 納稅者援助를 補強하면서 稅金計算書에 의하여 뒷받침된 모든 거래를 기록하도록 하는 帳簿記帳義務를 부과함과 동시에 不履行者에 대한 엄격한 加算稅의 적용과 現場調査 중심의 調査管理를 확충하고자 하며 이는 부가가치세의 정착을 위한 올바른 방향이다. 그러므로 현 시점에서 簡易課稅制度를 도입한 것은 方向錯誤임에 두말할 여지가 없는 것이다.

과거 30년간 零細事業者는 ‘記帳能力이 없다’는 이유로 각종 特例를 설정하는 것이 慣例처럼 되어 왔으나 부가가치세의 기장은 所得

稅의 경우와는 달리 長期的인 努力이 있었다면 우리 국민의 교육수준으로 볼 때 그리 힘든 일이 아니었다. 오늘날 영세사업자의 기장능력이 踏步狀態에 머무르고 있는 것은 그 동안 정부의 우유부단한 정책이 낳은 필연적인 결과였음을 감안할 때 課稅特例制度和 簡易課稅制度는 어느 한쪽을 폐지하여 一元化하고 중기적 목표(예컨대 3개년 목표)를 설정하여 전체를 一般課稅로 전환하는 과감한 改革이 절실하게 요청된다. 課稅特例制度의 한도인상과 簡易課稅制度의 신설은 정치권에서 강력히 주장된 소기업에 대한 배려임을 부인할 수는 없으나 이와 같은 國民을 誤導하는 措置가 계속 반복된다면 우리나라에 先進稅制는 정착할 수 없을 것이다.

課稅特例制度和 簡易課稅制度의 弊害로는 稅金計算書 受取 忌避와 외형노출을 의식한 여러 가지 隱蔽手段의 동원 등을 들 수 있다. 또한 國稅廳은 납세자의 課稅特例者 또는 簡易課稅者에의 해당 여부를 판별하는 데 行政力을 浪費하게 될 것이다.

政府가 새로 도입한 簡易課稅制度를 도입하자마자 廢止하기는 정부의 신임도에 문제가 있으므로 대안으로 課稅特例制度를 廢止하고 零細企業免稅制度를 시행하여 영세기업에 대해서는 일체의 행정적 의무를 면제해 주고 간이과세자에 대해서는 현행과 같은 매출액에 附加價値率을 곱하여 附加價値를 산출하는 제도에서 買入稅金計算書 備置義務를 부과하고 買入稅額의 一定比率(부가가치율을 감안)을 납부하는 制度로 전환함으로써 부가가치세의 기본골격을 유지하는 방향으로 개선하는 것이 시급하다. 다시 말하면 簡易課稅者에게도 매입세금계산서의 비치와 이에 의거한 記帳義務를 부과하고 한편으로 기장지도와 안내를 확충하는 동시에 買入稅金計算書 미비치 및 법정장부의 미비치·미기장에 대하여 엄격하고도 부담스러운 加算稅를 부과함으로써 부가가치세를 早期定着시킬 수 있을 것이다³⁾.

3) Tait가 소기업과세의 보다 나은 해결방안으로 제시한 부가가치세제하에

現行 制度와 같이 업종별로 각각 10%, 20%를 부과하는 매입세액 공제제도는 實效性도 없거니와 行政의 複雜性만 더할 뿐이다.

3. 稅金計算書 書式에 대한 規制緩和와 稅金計算書 合計表提出制度의 廢止

稅金計算書는 附加價值稅에 있어 결정적으로 중요한 統制書類이다. 세금계산서는 供給者의 納稅義務를 확정하고 買入者에게 부과된 부가가치세를 공제할 수 있는 근거서류의 역할을 한다. 유럽의 어떤 국가에서도 法定 稅金計算書 樣式은 없다. 사실 모든 유럽국가는 사업자의 편의를 위하여 어떤 형태의 서류일지라도 사업활동에 있어 현재 사용되는 것으로서 附加價值稅 稅金計算書가 갖추어야 할 모든 情報를 포함하고 있으면 유효한 문서로 인정하고 있다. 또한 세금계산서는 부가가치세를 시행하고 있는 모든 선진국에서 주의깊게 작성하여 記錄으로 보관하고 있을 뿐이고 申告書의 添附書類로 제출하고 있지는 않다. 세금계산서의 제출제도는 舊營業稅의 遺産이며 우리나라의 부가가치세제가 정착하지 못하는 중요한 원인이다. 1995년 제1기부터 세금계산서는 2매 발행하여 1매를 교부하도록 하고 제출하는 것은 매출·매입처별합계표로 하도록 하였다. 그러나 합계표 제출도 실효성 면에서 세금계산서제출제도와 같은 문제점을 내포하고 있으므로 이 제도를 폐지하여 신고서의 분석과 현장조사를 확대하는 방향으로 개선되어야 한다.

우리나라는 세금계산서의 양식을 附加價值稅 施行規則에서 劃一化하고 있는데 이는 세금계산서를 政府에 提出하게 하여 전산처리하기 위한 것이었다. 부가가치세 先進國(EC諸國과 뉴질랜드)에서는 세금계산서의 필요적 기재사항을 법에서 정하고 있을 뿐이고 그

서는 등록된 납세의무자간의 세금계산서 수수의무가 있다는 사실과 부합되는 합리적 방안이라고 생각된다. Tait(1988), pp. 132~135 참조.

具體的 樣式은 납세자에게 일임하고 있다. 세금계산서가 갖추어야 할 정보는 뉴질랜드의 경우를 예로 들면 다음과 같다.

- ① ‘税金計算書’라는 문구
- ② 세금계산서 發行者의 주소와 성명
- ③ 附加價值稅 登錄番號
- ④ 一連番號
- ⑤ 發行日字
- ⑥ 財貨 및 用役의 供給日字(세금계산서 발행일자와 다른 경우)
- ⑦ 재화 및 용역에 대한 說明
- ⑧ 供給對價(부가가치세 제외)
- ⑨ 稅率(零稅率 포함)과 각 세율별 附加價值稅額
- ⑩ 買入者의 주소와 성명

여기서 지적해 둘 사항은 買入者의 附加價值稅番號(납세자번호)는 必要的 記載事項에서 빠져 있다는 점이다. 따라서 위의 정보를 포함하고 있으면 文書가 어떤 形態를 취하느냐에 개의치 않고 세금계산서로 인정한다.

4. 登錄·申告書式의 簡素化와 郵便·電算申告書의 擴充

우리나라의 附加價值稅 등록과 申告書의 양식은 부가가치세를 성공적으로 시행하고 있는 선진국의 등록·신고서에 비하여 매우 複雜하다. 등록·신고서 양식이 복잡하게 된 이유는 稅法의 복잡성을 반영한 측면도 없지 않으나 다른 측면에서는 必要 以上の 情報을 요청하고 있기 때문이다. 등록·신고서상의 정보는 즉시 電算處理하여 등록·신고의 誠實度를 검증하는 데 사용할 수 있는 것이어야 한다. 즉시 이용하지 못하는 정보는 요청할 필요가 없는 것이다. 우리나라의 등록서와 신고서가 어느 정도 복잡한 것인지는 [圖 VI-1]과 [圖 VI-2] 그리고 [圖 VI-3]과 [圖 VI-4]에서 보는 바와

같이 우리나라와 뉴질랜드의 등록서와 신고서를 각각 비교해 보면 알 수 있다. 우리나라의 등록·신고서식도 뉴질랜드의 등록·신고서를 참고로 하여 필요불가결한 정보만을 기재하는 방향으로 간소화하는 것이 바람직하다.

우리나라는 1980년 제2기부터 사업자의 신고편의와 부가가치세 제 본래의 기능인 申告納付制의 정착을 위하여 우편신고제를 실시하였다. 당초에는 법인 및 個人複式記帳 의무자와 성실신고 조합원 등 신고서 작성능력이 있는 사업자만을 대상으로 하였으나 1981년 제1기부터는 遠距離事業者에 대하여도 우편신고를 적극 권장하였다. 1985년 제1기 예정신고서에는 도서·벽지 등 교통이 극히 불편한 곳의 사업자에 대한 신고납부 안내시 세무서별로 설치된 우편사서함을 이용할 수 있도록 하였으며 1987년 제2기부터는 과세특례자에 대한 우편신고제를 도입하여 1989년도에 전체과세특례자로 적용대상을 확대하였다. 그러나 우편신고실적은 극히 저조하여 1994년 우편신고실적을 보면 법인의 경우는 3.2%, 개인 일반과세자의 경우 5.4%, 과세특례자의 경우 45.4%에 불과하다.

納稅者が 登録과 申告를 稅務代理人的 조력 없이도 쉽게 할 수 있게 하기 위하여는 이들의 서식을 대폭 簡素化하는 것이 선행되어야 한다. 申告書에는 납세의무를 확정하기 위하여 필요한 최소한의 정보만을 기재하도록 하여야 한다.

郵便申告는 미리 납세자의 주소와 성명을 전산라벨로 부착한 신고서식을 납세자에게 우송하고 납세자가 電算센터로 제출하도록 하는 것이 바람직하다. 제출된 신고서에 대해서는 開封, 入力, 分析, 評價 등을 自動化하고 調査對象者를 선별하여 늦어도 다음 납기 이전에 稅務署에 통보하여 응분의 조치를 취할 수 있도록 하여야 한다.

[圖 VI-1] 뉴질랜드의 附加價値稅 申告書

부가가치세 신고서
부가가치세 안내서를 사용하십시오.

국세청 1986년 부가가치세법

등록번호 [1] ▶

과세기간 [2] ▶ 년 월 일 ~ 년 월 일

제출일 년 월 일

등록에 관한 정보 위에 귀하의 부가가치세의 우편주소가 없으면 여기에 [3] ▶ 기재하십시오.

귀하의 낫시간 사용가능한 전화 번호가 여기 적혀 있지 않다면 여기에 쓰십시오 ▶

매출과 소득의 총액 판매와 소득의 총액 (부가가치세 포함) [5] ▶ \$

[5]에 포함된 영세율적용 공급가액 [6] ▶ \$

[5]에서 [6]을 차감하십시오. [7] \$

[7]을 9로 나누어 주십시오. [8] \$

주변이득을 조정하십시오. [9] ▶ \$

계산서에 의한 조정 [10] ▶ \$

[8],[9],[10]을 더하십시오. 이것은 귀하가 정수한 부가가치세입니다. [11] \$

매입 및 매출에 대한 부가가치세 총매입과 경비(부가세 포함)로서 세금계산서를 비치하고 있는 금액(수입액 제외) [12] ▶ \$

[12]를 9로 나누어 주십시오. [13] \$

계산서에 의한 조정 [14] ▶ \$

[13]과 [14]를 더하여 여기에 기록하십시오. 이것이 귀하의 매입과 비용에 대한 부가가치세 공제액입니다. [15] \$

[11]과 [15]의 차액을 쓰십시오. 만약 [15]가 [11]보다 크면 그 차이는 환급금, 그 반대이면 그 차이는 납부할 부가가치액입니다. [16] ▶ \$

신 고 이 신고서상의 정보는 모두 사실이며 정확함을 선언합니다. 날 짜

등록번호

신고기간 만료일 년 월 일

금 액 [17] ▶ \$

이 신고서를 국세청에 우편으로 보내주십시오. [16]의 금액을 복사하고 이번 분기의 기간후납부에 대한 가산세를 포함시키십시오.

[圖 VI-2] 韓國의 附加價値稅 申告書

[별지 제12호서식]

부가가치세 (예 정 · 화 정) 신고서 (영 세 율 등 조 기 환급)										처리기간	
관리번호 -										신고년 년 기 (월 일 ~ 월 일)	즉 서
① 상호 (법인명)	주 통 록 번 호			-	-	-	-	-	-	③ 총납부승인번호	
② 신청명 (대표자명)	주주인(법인)등록번호			-	-	-	-	-	-	④ 세대주의 관계	
주소	특별시(광역시도)	구·시·군	동·읍·면	가·리	번지	호	아파트·연립·상가	동	호	통	번
업종	업종코드			업종코드			업종코드			⑤ 사업장 소유구분	1 2 3 자 가 타 가
영업태	업종코드			업종코드			업종코드			⑥ 사업장구분	1 2 3 복식·간이·일기
유	업종코드			업종코드			업종코드			⑦ (제업사유)	()
업	업종코드			업종코드			업종코드			제업연월일	()
태	업종코드			업종코드			업종코드			제업연월일	()

● 신고내용					
구 분	매수	금 액	세 율	세 액	
과세표준액	신용카드결제상서	16		10/100	
	신용카드결제	17		10/100	
	가맹점결제상서	18		0/100	
	가맹점결제	19		0/100	
	매입세금계산서	20		10/100	
	매입세금계산서	21		10/100	
	세금계산서	22		0/100	
	세금계산서	23		0/100	
	대손세액가감	24			
	합	계	25		유
매입세액	공공요금	26			
	공공요금	27			
	공공요금	28			
	외제대입세액	29			
	개발용역차용대입세액	30			
	채고대입세액	31			
	변제대손세액	32			
	합	계	33		
	공통매입연서사업분	34			
	공제받지못한대입세액	35			
대손차분발문세액	36				
차감액(33-34-35-36)	37			차	
납부(환급)세액(예출세액-매입세액)	38			차	
가산세	사업지 이동료·미정액	38		이연할조	
	세금계산서미고부기재불성실	39		1/2/100	
	세금계산서일체표미제출등	40		이연할조	
	신고납부불성실	41		10/100	
	영세율과세표준불성실	42		1/100	
	합	계	43		유
	한계세액공제	44			
	합	계	45		
공제세액	금전등기및신용카드공제	45		5/1,000	
	예정신고기간과저지액	46			
	예정신고기간미환급세액	47			
	합	계	48		유
처리관 업무할 세액(환급할 세액)(유·유·유)	49				

● 수입금액내역					
구분	업 태	종 목	코드번호	금 액	차 통 률
업종별수입금액			50		
			51		
			52		
			53		
수입고정자산매각			54		
			55		
과세면감공금			56		
			57		
기타		한계세액공제액	58		
		금전등기·신용카드공제액	59		
		관세환급금	60		
		장려금·보조금등	61		
		계	62		
		계	63		
면세			64		
			65		
			66		

국세환급금계좌신고			
예입처	은행	계좌번호	예금
세무대리인			
성 명	전화번호	관리번호	
구 비 서 류			
1. 매출(매입)처별 세금계산서합계표			수납인
2. 매입세액불공제분 계산서			
3. 주사업장 총납부유를 하는 경우 사업장별 부가가치세 과세표준 및 납부세액(환급세액) 신고명세서			수수료
4. 영세율 첨부서류			
5. 한계세액공제계산서			없 음
6. 대손세액공제신고서			
7. 계산서, 영수증, 외제대입세액공제신고서			
부가가치세법 제18조 또는 제19조 의 규정에 의하여 시행령 제73조			
예정·확정(영세율등조기환급) 신고서를 제출합니다.			
신 고 인 (서명 또는 인)			
세무서장 귀하			

[圖 VI-4] 韓國의 事業者登錄申請書

[별지제3호서식(1)]

(앞면)

관리번호		사업자등록신청서(개인사업자용)										처리기간		
-												7일		
사업자	①상 호											②등록번호	- -	
	③성 명											④주민등록번호	- -	
	⑤사업장소재지	특별(광역시·도)	구·시·군	동·읍·면	가·리	번지	호	아파트·연립·상가	동	호	통	번	전화번호	
	⑥주 소													

② 신 청 내 용													
사업장명세	사업의종류			⑩주유취급	⑪개시	⑫종업원수	소유구분		규모				
	⑦입태	⑧종목	⑨업종코드	여	부	연월일	원수	⑬자가	⑭타가	⑮구조	⑯건물면적(㎡)	⑰대지면적(㎡)	
	임대표지급명세			소유자명세									
	⑱전세금(보증금)	⑲월 세	⑳성 명	㉑주민(법인)등록번호				㉒주 소					
사업자금	자본금(전세보증금 포함)명세					자 산 명 세							
	㉓자기자본		㉔타인자본		㉕계	㉖고정자산		㉗유동자산		㉘계			
거명래세	취급품목			주요매입처			주요대출처			㉙거래은행명칭			
	㉚주요품명	㉛취급품목수		㉜성명	㉝주소	㉞성명	㉞주소						
과세특례신고	㉟연간 공급대가 예상액					㊱기타 참고사항							
세대주	㉞성 명		㉞주민등록번호			㉞사업자와의 관계			㉞직 업				

부가가치세법 (제 5조 제1항) 및 동법시행령 (제 7조 제1항) 의 규정에 의하여 위와 같이 (제 25조 제3항) (제 74조 제4항) 합니다.

사업자등록을 신청
 과세특례의 적용을 받고자 신고

년 월 일

신청인 (서명 또는 인)

구비서류: 1. 주민등록표 등본 2부

수수료

2. 사업허가증 사본(법령에 의한 허가사업자인 경우) 1부

없음

기재요령: 1. 사업장 및 주소지의 약도를 뒷면에 기재하여야 합니다.

2. 과세특례적용신고란에는 과세특례의 적용을 받고자 하는 사업자인 기재합니다.

5. 納稅者支援의 增大와 不順應者의 根絶을 위한 效率的인 加算稅 適用 및 調査管理

附加價值稅는 自進申告納付制度를 채택하고 있다. 자진신고 납부 제도를 정착시키기 위하여는 한편으로 納稅者를 教育·指導·案内하는 納稅者支援(taxpayer assistance)을 擴充하는 同時에 다른 한편으로는 義務를 違反한 者를 색출하는 실효성 있는 調査와 엄정한 加算稅를 적용할 수 있어야 한다. 案内冊子는 적어도 다음과 같은 세 가지 사항에 대한 알기 쉽고 명확한 說明이 있어야 한다. 첫째, 登錄義務가 있는 納稅者는 누구이며 특정된 書式에 의하여 언제까지 登錄을 하여야 하는가에 대한 설명이 있어야 한다. 둘째, 登錄을 한 納稅者는 課稅되는 去來를 하는 경우에는 稅金計算書를 발행하여야 하고 買入時에 받은 買入稅金計算書와 함께 보관하고 이들 稅金計算書를 근거로 帳簿에 기록하여야 하는 의무가 부과되어 있다는 것 셋째, 課稅期間마다 일정한 申告樣式에 의하여 장부에 기록되어 있는 매출액·매입액과 이에 대한 부가가치세액 및 면세거래 금액 등을 기재한 申告書를 기한 내에 제출하고 納付할 稅金額이 있는 경우에는 申告와 동시에 納付하게 해야 된다는 사실이다. 이상의 세 가지 사항에 대하여는 納稅者가 잘 이해하고 의무를 이행할 수 있도록 納稅者를 教育·指導·案内하는 한편 납세자의 사업장을 勸告訪問(advisory visit)하여 納稅者가 法律에 의하여 부과된 義務를 잘 理解하고 있으며 이를 誠實하게 履行하고 있는지의 여부를 확인하는 것이 필요하다. 이 勸告訪問은 廣義의 調査(audit)에는 포함되는 것이지만 엄격한 의미의 調査에는 속하지 않는다.

附加價值稅 도입 初期에는 勸告訪問을 광범위하게 하는 것이 附加價值稅 施行國의 관례가 되었다. 그러나 附加價值稅를 일단 시행한 이후에는 이 勸告訪問은 신규사업자에 대하여 하게 된다.

自進申告納付를 증진하기 위하여는 附加價值稅 稅制에 대한 납세

자 教育·案内·指導 및 弘報를 현재의 수준보다 현저히 강화하여 納稅者 스스로가 자기의 납부세액을 계산하여 납부할 수 있도록 도와 주는 納稅者支援를 대폭 증대하여야 한다. 이는 단시간 내에 큰 성과를 올릴 수 있는 것은 아니므로 長期的인 計劃을 수립하여 꾸준히 노력하는 것이 무엇보다도 중요하다.

안내책자의 발간, 교육, 지도 등을 통한 納稅者支援을 증대하는 한편 稅法을 몰라서 이행하지 않는 것이 아니라 알면서도 순응하지 않는 자에 대하여는 加算稅制度를 실효성 있게 운영하여 고의적인 不順應者는 반드시 經濟的인 制裁를 받는다는 인식을 확산시키고 장부를 비치하고 기장하는 관행을 키워 나가야 한다. 뉴질랜드를 포함한 각국의 부가가치세법은 稅金計算書 發行義務 외에 장부를 비치·기장할 의무를 부과하고 있으며 그 위반에 대하여는 엄격한 加算稅를 적용하고 있다.

뉴질랜드의 加算稅制度를 예로 들면, 먼저 附加價値稅의 申告書를 제출하지 아니한 경우 처음 1회에는 NZ\$ 500(약 28만원), 2회째는 NZ\$ 750(약 42만원), 3회째는 NZ\$ 1,000(약 56만원)의 가산세를 부과하고 있다. 또한 附加價値稅를 납기 내에 납부하지 아니한 경우에는 未納稅額의 10% 相當額을 加算하고 每月 2%를 복리로 부가하고 있다. 또한 뉴질랜드의 附加價値稅法은 과세활동에 관한 정확한 帳簿의 備置와 記帳義務를 부과하고 있는데 最初의 違反에 대하여는 NZ\$ 2,000(약 112만원), 두번째 違反에 대하여는 NZ\$ 4,000(약 224만원), 세번째 위반 또는 그 이상에 대하여는 위반시마다 NZ\$ 6,000(약 336만원) 이하의 加算稅를 부과하고 있다. 또한 등록의무를 이행하지 아니한 경우, 허위신고를 하거나, 허위세금계산서를 발행한 경우, 탈세 사실을 알면서 재화 서비스를 수취한 경우 등에 대하여는 1회에 최고 NZ\$ 1,500(약 84만원), 2회 이후에는 NZ\$ 2,500(약 140만원)의 加算稅를 부과하고 있다.

앞으로 우리나라의 附加價値稅 加算稅制度를 개편하는 데 있어서

뉴질랜드의 加算稅制度가 시사하는 점은 附加價値稅 납세의무자에 대하여 엄격한 장부비치·기록의무를 부과하고 납세자가 법을 준수하지 않는 경우 횡수에 따라서 할증하여 가산세를 부과하고 있다는 것이다.

우리나라 가산세를 보면 未登錄加算稅, 稅金計算書不誠實加算稅, 申告納付不誠實加算稅, 零稅率 課稅標準 申告不誠實 加算稅와 稅金計算書合計表 제출에 관련된 加算稅(매출처별 세금계산서합계표 제출불성실 가산세, 매입처별 세금계산서합계표 제출불성실 가산세) 등이 있다. 우리나라의 加算稅制度가 위에서 설명한 뉴질랜드의 加算稅制度에 비하여 다른 점은 첫째, 帳簿의 備置와 記帳義務不履行 加算稅가 없고 둘째, 未申告加算稅 등은 횡수가 반복됨에 따라서 할증하는 규정이 없으며 셋째, 稅金計算書合計表 提出 不誠實 加算稅는 뉴질랜드의 경우 제출 자체가 없으므로 加算稅도 없는 데 반하여 우리나라 제도는 加算稅를 부과하는 것이다. 우리나라의 加算稅制度를 요약하면 <表 VI-1>과 같다.

申告納付가 법에서 정한 대로 잘 이행되고 있는지의 여부를 검증하는 방법으로는 납세의무자의 사업장을 방문하여 세금계산서 등의 원시증빙서류와 帳簿 기록의 정확성 등을 조사하는 것이 가장 효과적이다. 부가가치세조사의 유형에는 위에서 언급한 바 있는 勸告訪問 외에 事務室調査(office audit or desk audit), 現場調査(field audit or value-added tax audit), 脫稅調査(investigation) 등이 있다. 事務室調査는 신고서의 수치의 확인이나 매입세공제의 적정 여부 등을 사무실에서 확인하는 조사를 말하고 현장조사는 確認調査(verification audit) 또는 管理調査(control audit)라고도 표현되는 조사로서 납세자의 세금계산서와 장부가 비치되어 있는 사업장에서 납세자의 기록을 선별적으로 조사하는 것을 의미한다. 脫稅調査는 사기나 기타부정행위에 대한 개연성이 확인되는 경우에 하는 심도 있는 조사를 말한다.

<表 VI-1> 附加價値稅法上的 加算稅 制度

명칭	개념	가산세율	참고
미등록가산세	사업자가 법정기한 내에 사업자등록을 아니한 때 과세	가산세가 적용되는 기간의 공급가액에 대하여 개인의 경우는 1%, 법인의 경우는 2%	간이과세자 또는 과세특례자의 경우는 가산세율이 5/1000
세금계산서 불성실가산세	세금계산서를 미교부하거나 세금계산서의 필요적 기재사항을 부실 기재한 경우 공급자에게 과세	공급가액에 대하여 개인의 경우는 1%, 법인의 경우는 2%	미등록가산세 또는 매출처별 세금계산서합계표 제출 불성실가산세가 적용되는 부분에 대해서는 적용되지 않음 면세사업자나 과세특례자에게는 적용되지 않음 세금계산서 교부 후 공급가액이 추가 또는 차감되는 경우 수정세금계산서를 교부하지 않은 경우에도 부과
매출처별 세금계산서 합계표제출 불성실가산세	예정신고 또는 확정신고 시에 매출처별 세금계산서합계표를 제출하지 않은 경우	제출하지 않은 분의 공급가액에 개인은 1%, 법인은 2% 기재사항의 전부·일부가 기재되지 않거나 사실과 다르게 기재된 분의 공급가액에 대해 개인은 1%, 법인은 2% 예정신고시에 제출하지 못하고 확정신고 기간에 지연제출한 경우의 공급가액에 대해 개인은 0.5%, 법인은 1%	사업자미등록가산세가 적용되는 부분에 대해서는 이 가산세를 적용하지 않고 이 가산세가 적용되는 부분에는 세금계산서불성실가산세가 적용되지 않음

<表 VI-1>의 계속

명 칭	개 념	가 산 세 율	참 고
매입처별 세금계산서 합계표제출 불성실가산세	예정신고 또는 확정신고 시에 매입처별 세금계산 서합계표를 제출하지 않 은 경우	매입처별 세금계산서합계표에 의 하지 않고 세금계산서에 의해 매 입세액을 공제받은 경우 그 매입 세액에 해당하는 공급가액에 대 하여 개인의 경우는 1%, 법인의 경우는 2%	
신고납부 불성실가산세	예정신고나 확정신고를 하지 않은 경우와 납부 세액을 미달하게 신고한 경우 - 무신고·과소신 고 납부세액을 납부하지 않 거나 미달하여 납부한 경우 - 무납부·과소납 부	무신고·과소신고한 납부세액 또 는 무납부·과소납부한 세액의 10%(공급가액 기준이 아니고 세 액기준)	
영세율과세 표준신고 불성실가산세	영세율이 적용되는 과세 표준을 예정신고 또는 확 정신고에서 불성실하게 신고한 경우	영세율적용대상 과세표준의 1%	신고납부불성실가산세는 영세율이 적용되는 과세표준의 불성실신고에 대하여 제재를 가 할 수 없으므로 이를 보완하기 위한 것

資料：崔明根, 『附加價値稅法論』, 1996, pp. 421~433.

附加價値稅調查는 所得稅보다 비교적 간단하고 그 범위도 좁다. 그래서 조사의 빈도는 所得稅에 비하여 훨씬 높다. 부가가치세조사는 소득세조사와 같이 완전한 재무적 조사(a complete financial audit)는 아니므로 짧은 기간 내에 탈세사실을 발견하기 위한 것이다. 附加價値稅의 과세기간은 所得稅에 비하여 훨씬 짧은 것이 일반적이기 때문이다. 附加價値稅의 조사업무는 소득세조사와 같은 정도의 회계학지식이 요청되는 것은 아니므로 비교적 경력이 짧은 직원이 담당할 수 있다.

附加價値稅調查의 빈도는 納稅者數, 調查擔當公務員의 數, 調査完了에 소요되는 平均時間 등에 의하여 달라질 수 있다. 所得稅調查는 그 복잡성으로 인하여 상당한 시간이 소요되므로 각국의 예를 보면 조사대상인원이 전납세자의 1% 내지 2% 정도로 매우 낮은 것이 일반적이며 10%를 넘는 경우는 매우 드문 일이다. 이에 비하여 부가가치세조사는 자진신고납부를 증진시키기 위하여 보다 정규적, 단기적, 그리고 목표지향적이어야 한다. 그 이유는 부가가치세는 과세기간이 짧아 행정상 결함의 발견도 보다 신속하여야 하고 所得稅에 비하여 簡單한 制度이기 때문이다. 따라서 附加價値稅調查의 頻度는 소득세에 비하여 훨씬 높아야 된다. 영국의 경우 부가가치세조사는 평균 4년에 한 번, 뉴질랜드의 경우는 5년에 한 번 실시된다. 다시 말하면 영국은 매년 부가가치세 납세자의 25%, 뉴질랜드의 경우에는 20%를 조사하고 있다.

다음으로 조사업무에서 고려해야 될 사항은 얼마나 많은 인원을 조사담당 공무원으로 하여야 하는가 하는 문제이다. 우선 세무서의 기구가 그 기능에 따라서 納稅者서비스課(taxpayer service division), 調査課(audit division), 滯納管理課(debt control), 電算處理課(processing division), 그리고 行政課(administration division)의 5개과로 구성되어 있다고 가정하는 경우에 직원 전체의 48% 이상을 조사과에 배치하는 것이 바람직하다고 보고 있다⁴⁾. 그 다음으로

납세자서비스에 24%, 전산처리에 12%, 행정과 체납관리에 각각 9.6%와 6% 배치하는 것을 예시하고 있다. 물론 이와 같은 과별인원 비율이 절대적인 것은 아니며 납세자의 수준이나 세무공무원의 자질, 전산화의 정도 등의 변수에 따라서 달라져야 한다는 점을 감안하더라도 각 업무 중 어느 곳에 상대적인 역점을 두어야 하는지에 대해서는 참고가 될 것이다.

우리나라의 附加價値稅 行政을 담당하고 있는 稅務署의 조직은 法人納稅者의 경우 부가가치세 도입 다음연도인 1978년부터 法人稅課에서 법인세와 부가가치세를 일괄관장하고 있으나 개인사업자의 경우는 부가가치세과에서 소득세와는 분리하여 사무를 관장하고 있다. 우리나라의 세무서 조직은 세목별 조직으로 IMF가 제시한 인력의 과별배치와의 직접적인 비교는 곤란하지만 부가가치세 조사업무의 비중이 매우 낮다는 사실은 쉽게 확인할 수 있다. 1993년을 기준으로 하여 당 연구원이 서울시내의 부가가치세과 업무에 대해 그 투입시간을 조사해 본 결과 조사업무에는 가장 적은 시간이 투입되었음을 확인할 수 있었다. 우선 세무서 부가가치세과의 업무를 세적관리, 신고관리, 조사관리, 자료관리, 그리고 주로 체납정리로 구성되어 있는 기타업무의 다섯 가지로 분류하고 그 상대적인 비중을 조사해 본 결과 가장 많은 시간이 申告管理에 소요되었으며(전체의 약 38%) 그 다음이 기타업무(32%)였고 조사관리업무에는 불과 6%가 투입된 데 지나지 않았다. 조사업무에 역점을 두지 않았다는 사실은 서울시내 특정세무서의 1995년도 조사건수가 총납세자 1만 3천명 중에 불과 60건에 지나지 않았다는 사실에서도 확인되었다. 부가가치세 시행 이후 조사건수인 更正實績推移를 보면 시행초기인 1977년도와 1978년도에는 각각 14.5%와 18.9%에 달했으나 그후 점점 감소하여 1994년도에는 0.6%에 불과한 실정이다

4) IMF, *Occasional Paper*(1988), p. 56 참조.

(〈表 VI-2〉 참조).

〈表 VI-2〉 附加價值稅 更正實績 推移

(單位: 名, 百萬元, %)

	總事業者	調查人員				調查人員比率	追徵稅額				業體當稅額	
		計	法人	個人	特例		計	法人	個人	特例	法人	個人
77.2	824,192	119,616	29,904	82,535	7,177	14.5	17,725	9,749	7,799	177	0.33	0.09
78	878,429	166,316	41,579	114,758	9,979	18.9	9,307	5,119	4,095	93	0.12	0.04
81	1,104,922	27,090	6,855	18,860	1,375	2.5	39,879	21,933	17,546	400	3.2	0.9
85	1,269,342	12,587	2,833	9,589	165	1.0	44,364	24,693	19,531	140	8.7	2.1
88	1,508,565	5,687	1,528	3,833	326	0.4	62,804	37,401	25,171	232	24.5	6.7
90	1,834,240	4,577	940	2,309	1,328	0.3	73,332	32,400	39,887	1,045	34.5	17.3
91	1,988,821	6,056	1,016	2,961	2,079	0.3	91,906	41,013	48,433	2,460	40.4	16.4
92	2,102,213	7,256	1,156	3,792	2,308	0.3	103,880	46,431	54,422	3,027	40.2	14.4
93	2,253,105	16,424	2,327	8,170	5,927	0.7	244,608	118,300	101,383	4,925	50.8	12.4
94	2,388,044	14,736	3,079	10,801	856	0.6	306,033	153,463	151,333	1,237	49.8	14.0

註: 1. 總事業者數는 소액부징수자를 포함한 個人, 法人 合計值임.

2. 稅額은 附加價值稅만임.

3. 業體當 稅額欄의 個人은 課稅特例者를 除外한 業體當 稅額임.

資料: 國稅廳, 『國稅廳三十年史』, 1996, p. 568.

이와 같이 우리나라의 附加價值稅 行政에 있어서 調查比率이 매우 낮은 이유는 이른바 서정쇄신의 차원에서 稅務公務員과 納稅者의 接觸을 最小化하는 데 역점을 두었기 때문이며 다른 한편으로는 稅金計算書提出制度에 의하여 現場調查 없이 납세자의 신고수준을 향상시키려는 시도 때문이었다. 그러나 위에서 여러 번 지적한 바와 같이 부가가치세는 현장조사 중심행정이어야만 納稅者의 順應度를 향상시킬 수 있으며 납세자와 세무공무원의 긴밀한 접촉을 통한 현장지도 권고 및 조사 등을 통하여 납세자의 기장 신고 수준을 향상시킬 수 있다. 附加價值稅는 所得稅에 비하여 매우 간단한 세제이며 여기서 납세자의 기장능력을 키워 나가지 아니하면 소득세 행

정이 제대로 될 수 없다는 점을 고려할 때 부가가치세 행정을 調査中心行政으로 전환하는 것은 稅務行政의 發展을 위하여 매우 時急한 課題라고 하겠다.

VII. 要約 및 結論

우리나라가 1977년 7월 1일부터 附加價值稅制을 시행한 이래 19년이 지났다. 당시 韓國은 소위 EC型 附加價值稅를 도입한 최초의 아시아 국가였고 世界에서는 23번째였다. EC회원국과 같이 附加價值稅의 도입이 강제된 입장이 아닌 韓國이 이를 과감하게 도입한 것은 세계개혁사에서 하나의 획기적인 일이었으며 우리나라보다 오랫동안 도입준비를 해왔던 당시 自由中國을 놀라게 했다. 附加價值稅는 도입 다음해인 1978년에 內國稅의 37%, 전간접세의 60%를 차지하였고 최근에 이르기까지 내국세의 33%를 상회하는, 稅收面에서 매우 생산적인 세목이다. 그러나 일반소비세인 부가가치세 도입의 다른 중요한 목적이었던 ① 根據課稅의 구현, ② 間接稅의 中立性 유지, ③ 脫稅의 防止, ④ 自進申告納付의 增進에 성공하였다고 보기는 어렵다.

부가가치세가 성공적으로 정착하지 못한 원인이 된 우리나라 附加價值稅制과 行政의 問題點은 다음 네 가지로 요약된다. 첫째, 廣範圍한 면세와 零稅率適用의 일관성 결여 둘째, 課稅特例制度和 簡易課稅制度에 따른 문제점 셋째, 稅金計算書合計表提出制度, 넷째, 실효성 있는 加算稅制度和 現場中心 調查行政의 결여이다.

우리나라의 附加價值稅制은 일반소비세라는 측면에서 볼 때 과세 베이스를 보다 넓게 하고 免稅와 零稅率 適用範圍를 最小化하는 것이 이상적임에도 불구하고 免稅範圍가 EC會員國을 위시한 OECD 諸國의 附加價值稅에 비하여 廣範圍하다. 또한 零稅率의 적용범위도 부가가치세의 도입당시에는 輸出과 이에 관련되는 거래에만 국한하던 것을 점차 農業, 畜產業 및 林業用 기자재의 공급 등 다른

분야에까지 확대하여 정책의 일관성을 상실하게 되었다.

附加價値稅는 일정규모 이하의 소기업에 대하여 특례를 인정하고 있다. 課稅特例制度는 소규모 영세사업자에게 附加價値稅의 課稅標準의 計算, 稅金計算書의 發行 交付, 帳簿의 備置 記錄 등의 각종 納稅協力義務를 완화하여 납세자의 納稅協力費用을 輕減해 주는 동시에 稅務行政當局의 徵稅費用을 줄이기 위한 것이다. 韓國은 附加價値稅 도입당시 課稅特例者가 될 수 있는 年間去來金額을 1,200만원(대리·중개 등의 업종은 연 300만원) 이하로 하였으나 수차에 걸쳐 한도를 인상하여 1995년에는 4,800만원(대리·중개 등의 업종은 1,200만원)에 이르고 있다. 課稅特例制度에 부가하여 1995년 말 세법개정에서 연간 외형 1억 5천만원 이하인 개인사업자에 대한 簡易課稅制度를 도입하여 부가가치세는 납세자의 60% 이상을 외형 과세하는 결과를 가져오게 되었다.

우리나라는 附加價値稅 도입당시 납세의무자로 하여금 매출·매입계산서 사본 1매씩(현재는 매출·매입처별합계표)을 신고서에 첨부하여 제출하게 하여 전산처리하고 납세자의 매출액을 상호대사하고 있으나 이는 부가가치세를 시행하고 있는 어느 국가에서도 시도한 예가 없는 착상으로 舊營業稅行政에서 물려받은 무모한 시도이다.

附加價値稅 行政은 現場調查中心行政이어야 그 實效性を 높일 수 있다. 부가가치세가 성공적으로 정착한 나라의 경우 초기에는 납세자의 40%를 조사한 예가 있다. 우리 부가가치세행정에서는 調查業務가 상대적으로 경시되었다. 최근의 更正比率는 불과 0.6%에 불과한데 이러한 調查比率로 자진신고납부제도의 정착을 기대하기는 어렵다. 附加價値稅가 一般消費稅의 特性을 살려 課稅 中立性의 유지, 脫稅의 防止, 根據課稅의 實現, 나아가서 自進申告納付制度에 정착에 기여하게 하기 위하여 다음과 같은 다섯 가지 改善方案을 제안한다.

첫째, 零稅率 適用 및 免稅範圍의 절대적인 最小化가 필요하다. 영세율의 적용은 수출에 국한한다는 대원칙을 지키는 것이 요청된다. 附加價值稅를 역내의 공통적인 소비세로서 오랫동안 연구하여 회원국에 시달한 EC의 第6次指令도 零稅率 적용은 수출품목 등 최소한으로 하고 과도기적 조치로 할 것을 기본방향으로 하고 있다. 零稅率을 食料品 등에 대해 광범위하게 적용하는 예는 영국, 아일랜드 등의 소수국가에 찾아볼 수 있으나 이는 어디까지나 歷史的인 이유에 기인한 것으로 附加價值稅 理論과 行政으로 볼 때 바람직한 것은 아니다. 이 점에서 우리나라가 附加價值稅 도입당시에 輸出과 이에 관련된 거래에 局限하였던 零稅率을 租稅減免規程法을 통하여 농업용 기자재 등에 확대한 것은 분명한 試行錯誤였다. 면세범위의 확대는 과세 베이스를 축소하여 세금계산서 수수영역을 줄이고 還收效果(catching-up effect)와 累積效果(cascading effect)에 의하여 재화의 상대가격을 왜곡하고 經濟의 效率性을 감소시킨다. 또한 零稅率의 적용 또는 免稅範圍를 한번 확대하기 시작하면 새로운 분야에도 확대하여야 한다는 압력을 받게 되어 이를 방어하기가 점점 곤란하게 된다. 따라서 우리나라도 EC와 마찬가지로 零稅率과 免稅는 축소하는 방향으로만 개정할 수 있다는 大原則을 세우고 이를 절대적으로 고수해야 한다.

둘째, 課稅特例制度와 簡易課稅制度 둘 중에 하나는 폐지하여야 한다. 영세사업자에 대한 면세, 과세특례제도, 그리고 1996년 7월부터 시행하게 된 간이과세제도는 예외조치인 외형과세가 납세자의 절대다수에게 적용되는 결과를 초래하여 附加價值稅의 本質을 훼손하게 되었다. 간이과세제도를 도입할 것이 아니라 과세특례자에서 일반과세자로 전환하는 데 따른 한계세액공제제도를 실시하여 독일이 시행했던 것과 같은 간편한 방법으로 한계납세자의 세부담을 덜어 주는 방향을 채택했어야 했다¹⁾. 簡易課稅制度의 도입은 政治圈의 압력의 산물이라고 이해되고 있는데 이는 소기업에 대한 특별대

우만을 능사로 아는 우리 政治의 後進性을 여실히 나타내는 한 단면에 지나지 않는다고 보아야 할 것이다. 뉴질랜드가 1986년 세계에서 가장 模範이 되는 免稅範圍를 절대적으로 최소화하고 農民에게까지 과세하는 附加價値稅(goods and services tax)를 도입하면서 總選을 승리로 이끈 전례를 타산지석으로 삼아야 할 것이다²⁾. 앞으로 우리나라의 정치권과 조세정책당국은 진정한 附加價値稅를 정착시키는 것이 장기적으로 유익하며 부담의 역진성은 소득세를 통해 조정하여 조세체계 전체의 공평성을 높이는 것이 합리적이라는 것을 영세사업자에게 설득시키는 데 주력하여야 할 것이다.

셋째, 稅金計算書 서식에 대한 규제를 완화하고 세금계산서합계표제출제도를 폐지해야 한다. 우리나라는 稅金計算書 양식을 법령으로 획일화하고 있으며 附加價値稅 도입당시 모든 買入·賣出稅金計算書를, 그후 일정금액 이상에 대해, 그리고 최근에는 買入·賣出計算書合計表를 稅務署에 제출하도록 하고 있다. 모든 세금계산서의 전산처리는 무모한 착상으로 구영업세제하에서 지급보고, 영수보고를 제출케 하고 이를 처리하던 것의 연장에 불과하고 부가가치세 행정의 일부는 아니었다. 附加價値稅 行政을 잘하고 있는 先進國 중 어느 나라도 이 제도를 시행하고 있지 않다. 이 제도가 효과가 없다는 것은 우리나라의 附加價値稅 行政史가 여실히 보여주고 있으며 合計表提出制度도 효과를 기대할 수 없기는 마찬가지이다. 하루라도 빨리 이 제도를 폐지함으로써 여기서 남는 인력을 附加價値稅 調査業務에 투입하는 용단이 절실히 요청된다. 稅金計算書에 대하여 法律은 稅金計算書로 인정받기 위하여 기재하여야 할 정보를 규정하는 데 그치고 그 구체적 양식은 自由化하여야 한다. 이것이 EC국가를 위시한 附加價値稅 先進國에서 실시하고 있는 정책이다.

1) 黃義瑞(1987) 참조.

2) John F. Due(1988), p. 128 참조.

넷째, 登錄·申告書式을 簡素化하고 郵便·電算申告制度를 확충하여야 한다. 우리나라의 登錄·申告書는 外國의 登錄·申告書에 비하여 매우 複雜하다. 납세자가 稅務代理人의 조력 없이 안내책자를 보고 스스로 登錄과 申告를 할 수 있도록 하기 위하여는 현행 등록 신고서를 대폭 간소화하여야 한다. 登錄·申告書 樣式이 복잡하게 된 주된 원인은 당장 필요한 정보 이외의 정보를 요구하기 때문이다. 登錄·申告書上의 정보는 즉시 전산처리하여 등록·신고의 성실도를 파악하고 납세자의 사업장을 방문하여 확인할 기초자료를 요구하는 수준이어야 한다. 즉시 이용하지 않는 정보는 등록 또는 신고서의 양식에서 삭제하여 대폭적으로 간소화하는 것이 自進申告納付制度 定着에 도움이 될 것이다. 우리나라의 郵便申告와 電算申告는 아직 초보단계에 지나지 않으므로, 우선 申告書式을 簡素化하고 미리 納稅者의 住所와 姓名을 電算라벨로 부착한 申告書를 세무서에서 납세자에게 우송하는 것부터 시행하여야 하며 또한 電算申告의 소프트웨어를 개발하여 電算申告를 확충하는 것이 納稅者의 便宜와 行政效率 증대를 위하여 필요하다.

다섯째, 納稅者支援의 증대와 法을 준수하지 않는 자에 대한 加算稅의 효율적인 적용과 附加價值稅調査의 확충이 필요하다. 附加價值稅의 免稅範圍 축소, 小企業에 대한 特例制度의 정비, 登錄·申告書의 簡素化 등의 개선과 병행하여 각종의 案内書를 보다 상세하게 작성하여 배포하고 教育的인 訪問(권고방문)의 횟수를 대폭 증대시켜 납세자 스스로 법률에 규정되어 있는 의무를 이행할 수 있도록 납세자를 지도·교육하는 과정이 있어야 한다. 이러한 教育을 위해서는 稅務會計의 전문적인 知識이 없는 신규임용자를 단기교육 후에 활용하는 방안이 좋을 것이다. 이와 같이 납세자의 法遵守 능력을 배양하는 한편, 알면서 법을 준수하지 않는 法律違反行爲에 대해서는 각종의 加算稅制度를 적용하여 법을 준수하지 않을 때에는 반드시 불이익을 받는다는 인식이 확산되도록 하여야 한다. 최

근 우리나라의 附加價値稅 納稅者의 조사비율은 0.6%에 불과하여 法律上의 義務를 위반한 자를 색출하여 應分의 처벌을 하는 기능을 하지 못하고 있다. 附加價値稅를 成功的으로 정착시킨 先進國의 例에서 보는 바와 같이 적어도 納稅者의 20% 정도는 매년 조사하여 法律을 위반하는 자는 조사대상이 되고 고의적인 脫稅에는 嚴正한 處罰이 따른다는 인식을 확산시켜야 한다.

本 論文은 시행 20년을 맞은 우리나라의 附加價値稅가 一般消費稅로서의 본래의 機能을 발휘하고 同 稅가 가지고 있는 장점을 충분히 살려 零細納稅者의 自進申告納付를 定着시키는 방안을 모색하는 데 논의의 力點을 두었다. 제도와 행정개선을 위한 새로운 방법을 제시하기보다는 附加價値稅를 成功的으로 定着시킨 OECD 제국의 行政에 對比하여 우리나라의 부가가치세제도가 어떤 問題點을 안고 있는지 분석하고 그 개선방안을 제시하였다. 우리 제도와 행정의 개선방안을 한마디로 표현한다면 ‘基本原則으로 돌아갈 것 (back to basic)’이라고 하겠다. 우리나라의 附加價値稅 導入을 위한 최초의 妥當性調査를 하고 그후 도입직전에 우리 附加價値稅制度와 行政에 대해 자문을 한 아일랜드의 前國稅廳長 James C. Duignan은 우리나라 附加價値稅制에 原則을 벗어난 많은 예외조항이 있는 점을 지적하면서 “韓國의 附加價値稅는 混合型 附加價値稅 (a hybrid type of VAT)”라고 表現한 바 있으며 “形態는 있으나 實質을 결하고 있어 그 전체적 결과는 失望的일 것”이라고 豫見한 사실을 꼼꼼이 되새겨 볼 時點이라고 생각된다³⁾.

3) 재무부, 「한국의 부가가치세 도입에 관한 보고서」, 1986, p. 509 참조.

參考文獻

- 國稅廳, 『國稅廳 二十年史』, 1986.
- _____, 『國稅廳 三十年史』, 1996.
- 金鳳根, 「附加價值稅制上的 稅金計算書制度 改善에 관한 研究」, 建國大學校 行政大學院 稅務行政學 碩士學位論文, 1992.
- 金裕燦, 『우리나라의 附加價值稅 免稅範圍 設定의 問題點과 改編方向』, 韓國租稅研究院, 1995.
- 金正鈺, 「附加價值稅制의 根據課稅 具現을 위한 研究」, 延世大學校 經營大學院 會計學 碩士學位論文, 1988.
- 羅午淵, 「韓國의 附加價值稅에 관한 研究」, 建國大學校 大學院 博士學位論文, 1984.
- 稅制發展審議委員會, 『租稅發展 研究報告書』, 消費稅 課稅制度 研究分科委員會, 1990.
- 安洪徹, 「附加價值稅制上 課稅特例制度에 관한 研究」, 서울大學校 行政大學院 行政學 碩士學位論文, 1984.
- 吳政均, 「附加價值稅制 施行上の 問題點에 대한 研究」, 延世大學校 經營大學院 會計學 碩士學位論文, 1991.
- 李成植, 『附加價值稅法解說』, 第4版, 大韓稅務協會, 1992.
- 財務部, 『附加價值稅法解說』, 1977.
- _____, 『韓國의 附加價值稅 導入에 관한 報告書』, 1986.
- _____, 『韓國附加價值稅制史』, 1990.
- 崔 洸 · 李愚澤, 『附加價值稅의 政策課題와 改善方向』, 研究報告書 第4輯, 韓國租稅研究所, 1988. 3.
- 崔明根, 『附加價值稅法論』, '96改訂, 租稅通覽社, 1996.
- 崔震培, 『韓國의 附加價值稅』, 圖書出版 三文, 1984.
- 韓國產業銀行 調查部, 『附加價值稅 施行에 따른 所得階層別 間接稅

- 負擔分析에 관한 研究』, 1978. 12.
- 洪誠昱, 「附加價值稅에 관한 研究」, 延世大學校 行政大學院 司法行政 碩士學位論文, 1976.
- 黃義瑞, 「西獨 附加價值稅制의 課稅特例制度」, 『財政論集』, 創刊號, 韓國財政學會, 1987. 3.
- 石弘光, 『稅制改革をどう進めるか』, 日本經濟新聞社, 1988.
- 小松芳明, 『租稅條約の研究』, 有斐閣, 1973.
- 佐藤 進, 『附加價值稅論』, 稅務經理協會, 1973.
- 鶴田廣巳・藤岡純一(編), 『稅制改革への視點』, 中央經濟社, 1988.
- Aaron, Henry J., "The Differential Price Effects of a Value-Added Tax," *National Tax Journal*, Vol. 21, June 1968.
- Bird, Richard M. and Milka Casanegra de Jantscher(eds.), *Improving Tax Administration in Developing Countries*, IMF, 1992.
- CCH New Zealand Limited, *New Zealand Goods and Services Tax Legislation*, Auckland: CCH New Zealand Limited, 1996.
- Crossen, S., "The Technical Superiority of VAT over RST," *Australian Tax Forum*, Vol. 4, November 1987.
- _____, "The Value-Added Tax: Questions and Answers," *Tax Notes*, January 9, 1989.
- Dresch, S., A. Lin and D. Stout, *Substituting Value-Added Tax for the Corporate Income Tax*, NBER Fiscal Study No. 15, Cambridge, Mass.: Ballinger Publishing Co., 1970.
- Due, John F., *Indirect Taxation in Developing Economies; The Role and Structure of Customs Du-*

ties, Excises, and Sales Taxes, Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1970.

Due, John F., "The New Zealand Goods and Services(Value-Added) Tax - A Model for Other Countries," *Canadian Tax Journal*, Vol. 36, No. 1, January/February 1988.

Friedlaender, Ann F., "Indirect Taxes and Relative Prices," *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 81, February 1967.

_____, "Incidence and Price Effects of Value-Added Taxes," Proceedings of the 64th Annual Conference on Taxation Sponsored by the National Tax Association, 1971.

Inter-American Center of Tax Administrators, *Modern Trends in Taxation and the Tax Administration* (Technical Papers of the 27th CIAT General Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators, Santiago, Chile, April 19~23, 1993), August 1993.

Leyden, Dennis R., *The Differential Effects of Changing to a Value-Added Tax in an Open Economy*, New York & London: Garland Pub. Inc., 1982.

McKenzie, Alastair, *GST-A Practical Guide*, Auckland: CCH New Zealand Limited, 1993.

Musgrave, R., *The Theory of Public Finance*, New York: McGraw-Hill, 1959.

_____, *Fiscal System*, New Haven & London: Yale University Press, 1969.

Musgrave, R. and P. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Second Edition, New York: McGraw-Hill, 1976.

- McLure, C., "The Tax on Value Added: Pros. and Cons.," *Value-Added Tax: Two Views*, Washington D.C.: American Enterprise Institute for Public Policy Research, 1972.
- _____, *The Value-Added Tax: Key to Deficit Reduction?*, Washington D.C.: American Enterprise Institute for Public Policy Research, 1987.
- New Zealand IRD, *Annual Report*, 1995.
- _____, *GST-Do You Need to Resister?*, 1996.
- _____, *GST Guide*, 1994.
- _____, *Record Keeping*, 1996.
- Oakland, W. H., "The Theory of the Value-Added Tax: I," *National Tax Journal*, Vol. 20, June 1967.
- OECD, *Consumption Tax Trends*, 1995.
- _____, *Revenue Statistics of OECD Member Countries*, 1994.
- Purohit, Mahesh C., *Principles and Practices of Value-Added Tax Lessons for Developing Countries*, Gayatri Publications, July 1987.
- _____, *Structure and Administration of Sales Taxation in India*, Second Edition, Gayatri Publications, 1995.
- Purohit, Mahesh C. and Vishnu Kanta Purohit(eds.), *Commodity Taxes in India(Directions for Reforms)*, Gayatri Publications, 1995.
- Sanson, J. R., "Incidence of the Substitution of a Value-Added Tax for a Turnover Tax: The Case of Brazil," Unpublished Ph. D. Dissertation, Vanderbilt University, 1980.
- Shoup, Carl S., *Public Finance*, Chicago: Aldine Publishing

Co., 1969.

_____, "Theory and Background of the Value-Added Tax," Proceedings, Forty-Eighth Annual Conference of Taxation, 7~19, Sacramento, California: National Tax Association, 1956.

Sullivan, C. K., *The Tax on Value-Added*, New York: Columbia University Press, 1965.

Tait, Alan A., *Value-Added Tax*, London: McGraw-Hill, 1972.

_____, *Value Added Tax: International Practice and Problems*, Washington D.C.: IMF, 1988.

The Netherlands, *The Tax and Customs Administration*, Annual Report, 1994.

Ture, N., "Economics of the Value Added Tax," *Value-Added Tax: Two Views*, Washington D.C.: American Enterprise Institute, 1972.

United States Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*, Washington D.C.: U.S. Government Printing Office, 1984.

<附錄 I> 뉴질랜드의 附加價値稅

1. 附加價値稅 稅制의 概要

뉴질랜드는 1986년 10월 1일, 세계에서 가장 包括的인 附加價値稅인 소위 財貨·用役稅(goods and services tax: GST)를 시행하게 되었다. 시행 1년 후 GST는 순조롭게 정착하였다. 정부는 GST를 도입한 후에 조세문제가 중요한 쟁점이었던 總選에서 승리하였다.

GST는 1933년에 도입되었던 매우 불만족스러운 都賣段階賣出稅를 대체한 것이다. 수년에 걸쳐 여러 정부는 도매단계매출세에 多段階稅率을 도입하고 免稅範圍를 擴大하여 이를 점차 복잡한 세제로 변모시켰다. 따라서 同稅는 歲入面에서 그 중요성이 漸減되었다. 또다른 도매단계매출세의 缺點은 특정한 分配過程을 선호하였다는 점이다. 製造者가 小賣者에게 직접 판매함으로써 稅金을 回避하는 사례가 증가함에 따라 도매단계매출세에 대한 불평이 증가하게 되었다. McCaw委員會의 보고서에 따라 세수를 間接稅에 더욱 더 의존하여야 한다는 데에 의견이 일치하였으므로 그러한 과정은 도매단계매출세의 전면적인 개혁 없이는 불가능한 것이었으므로 GST를 導入하게 되었다.

뉴질랜드 政府는 免稅와 零稅率의 절대적 最小化와 單一稅率의 채택으로 세계적으로 가장 널리 과세되는 附加價値稅를 施行하게 되었다. GST는 消費型, 前段階稅額控除型으로서 賣出稅額에서 買入稅額을 控除하는 방법을 채택하였다. GST는 과세에서 제외된 特種재화와 용역 외에는 모두 과세하게 되었다. 정부도 그 세출

(value added)에 대하여 부가가치세를 과세하고 정부가 매입시에 납부한 세금을 공제받도록 하였다. 또한 地方政府도 재산소유자에게 과세하는 財産稅에 대하여 부가가치세를 납부하도록 하였다.

零稅率 적용은 輸出과 수출관련활동, 企業의 讓渡 등에 국한하고, 免稅對象은 金融機關, 非營利機關의 기증된 물품이나 용역의 공급, 住宅에 국한하였다. 建築契約, 建物과 土地의 讓渡 등은 完全課稅하였으며 農民 및 農產品과 食料品도 면세대상에서 제외하였다.

GST의 行政은 國稅廳(Inland Revenue Department: IRD)이 담당하도록 하였다. 年間賣出額이 2만 4천달러 이상인 사업자에 대해서는 登錄할 義務를 부과하였고 2만 4천달러 이하인 경우에는 사업자의 희망에 따라 등록할 수 있게 하였다. 登錄事業者數는 6만명의 농민을 포함하여 29만명에 이르렀다. 기본적인 과세기간은 2개월로 하고 연간매출액이 25만달러 이하인 사업자는 과세기간을 6개월로 할 수 있게 하였다. 20달러 이상의 去來에는 '稅金計算書'라고 표시된 送帳을 반드시 발행하도록 의무화하였다. 20달러 초과 200달러 이하인 거래에 대해서는 稅金計算書 樣式을 간소화하였다. 사업자는 세금계산서에 稅金除外價格과 稅金을 별도로 표시할 수 있으며, 세금포함가격으로 표시할 수도 있게 하였다. 두 가지 경우에 모두 세금포함가격을 표시하도록 하였다. 신고서에는 세금포함가격으로 표시하고 세금을 별도로 계산하는 형태를 취하였다. 세금은 세금제외가격에 세율을 적용하여 계산하였다.

本 報告書와 관련이 있는 뉴질랜드 附加價值稅制와 行政의 概要를 설명하면 다음과 같다.

2. GST制度的 基本原則

GST는 뉴질랜드 내에서 供給되는 재화와 용역에 대하여 광범위하게 과세된다. 과세활동으로 재화와 용역을 공급할 때마다 納稅義

務가 발생하게 된다. GST는 輸入에 대해서도 과세된다. 輸出에 대해서는 零稅率을 적용하여 전단계에서 납부한 GST를 완전히 還給받게 된다. 所得과 貯蓄에 대해서는 과세하지 아니하므로 뉴질랜드 내에서의 消費支出에 대해서만 과세하게 된다. GST는 생산과 분배의 모든 단계에서 과세되는 형태를 취하지만 종국적으로는 最終消費者에게 전가되는 것이다.

등록된 납세자가 買入時에 받은 세금계산서상의 稅額은 그 납세자의 매출세액에서 공제하여 純納稅義務額을 계산한다. GST는 재화와 용역의 공급이 있을 때마다 장부에 記帳하도록 의무화되어 있다. 金融機關이 제공하는 서비스와 中古品에 대해서는 前段階稅額控除方法을 적용하기 곤란하므로 金融서비스는 免稅하고 중고품의 거래에는 별도의 規定을 두고 있다.

稅率은 GST의 도입 당시 행정편의 등을 고려하여 10%의 單一稅率로 하였으나 1989년 7월 1일부터 12.5%로 인상하게 되었다.

뉴질랜드는 다른 부가가치세 시행국에서 널리 채택하고 있는 소규모사업자에 대한 特例措置나 簡易課稅制度를 두고 있지 않다. 연간매출액이 3만달러 이상인 사업자와 신규사업자로서 앞으로 12개월 동안의 매출액이 3만달러 이상일 것으로 추정되는 사업자는 모두 등록할 의무가 있다.

등록된 사업자는 IRD가 필요한 경우에 검사하기 용이하도록 완전한 帳簿를 記錄하여 비치할 의무가 있다. 이러한 장부를 기장하는 기초가 되는 登錄事業者의 의무를 요약하면, ① 모든 課稅去來에 대하여 GST를 徵收하고 이를 會計處理할 것 ② 과세기간 경과 후에 申告書를 제출하고 GST를 納期內에 납부할 것 ③ 등록된 다른 사업자에 대해서는 재화 용역을 공급할 때마다 稅金計算書를 發行할 것 ④ 支給基準을 변경하고자 할 때에는 즉시 IRD에 通報할 것 등이다. 이러한 의무를 위반하였을 때에는 상당히 엄격한 加算稅(罰料金)를 납부하게 된다.

뉴질랜드의 GST는 가산세가 매우 엄격하게 적용되고 있다. 가산세가 적용되는 違反事項으로는 ① 登錄義務의 위반 ② 無申告 및 無納付 ③ 장부와 세금계산서의 비치위반 ④ 情報提供의 위반 ⑤ 公務執行 妨害 ⑥ 다른 납세자로 하여금 GST法을 위반하도록 방조하는 행위 등이 있다. 특히 장부를 비치 기장하여야 할 의무를 위반하거나 세금계산서를 미발행한 경우, 최초에는 2천~6천달러의 벌과금을 부과하고 위반횟수가 반복됨에 따라서 벌과금의 액수를 체증시키는 형태를 취하고 있다. 고질적인 위반자에 대하여는 2만 5천달러의 벌과금을 부과할 수 있다. 탈세 또는 부정환급에 대해서는 관련된 세액의 3배까지 벌과금을 부과할 수 있다.

課稅期間은 1개월, 2개월, 6개월의 세 가지 유형이 있는데, 연간 외형 2,400만달러 이상은 과세기간을 1개월로 하여야 하지만 과세기간이 1개월이 아닌 자로서 희망에 따라서 2개월을 선택할 수 있으며 연간 외형이 25만달러 이하인 사업자는 과세기간을 6개월로 할 수 있다.

3. 附加價値稅의 行政

가. 國稅行政機構의 概觀

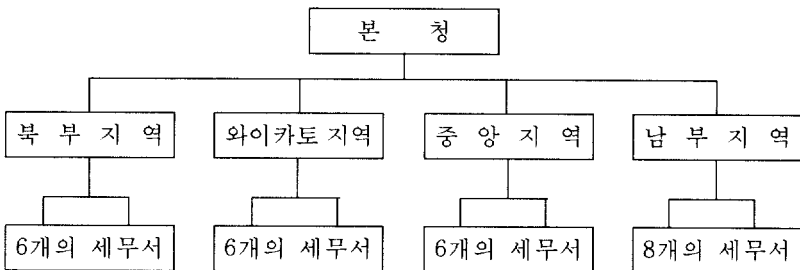
뉴질랜드의 GST는 國稅廳에서 담당하고 있다. 현행 IRD의 組織은 4개 地方廳, 3개의 電算센터, 1개의 電算出力센터, 26개의 稅務署로 구성되어 있다. 본청, 지방청, 세무서의 조직은 [附圖 I-1], [附圖 I-2], [附圖 I-3] 및 [附圖 I-4]에서 보는 바와 같다. 그러나 1996년 7월 1일을 기하여 대폭적인 機構改革을 단행할 예정이다. 기구개혁의 구체적인 내용은 아직 확정되지 아니하였으나 국세청의 수직적 구조를 수평적 구조로 개편하는 것이 기본방향이며 현재의 4개 지방청과 26개 세무서를 폐지하고 3개 전산센터와 3개 서비스센터의 형태로 개편하는 계획이 진행중에 있다.

IRD公務員의 總員은 1995년 현재 5,891명(정규직 5,074명, 임시직 817명)으로서 전체의 12%에 해당하는 707명이 본청에 근무하고 있으며 4개 地方廳과 26개 稅務署에 근무하는 직원은 전체의 66%에 해당하는 3,888명이다. 電算센터와 電算出力센터에 근무하는 인원은 전체의 17%인 1,001명이다.

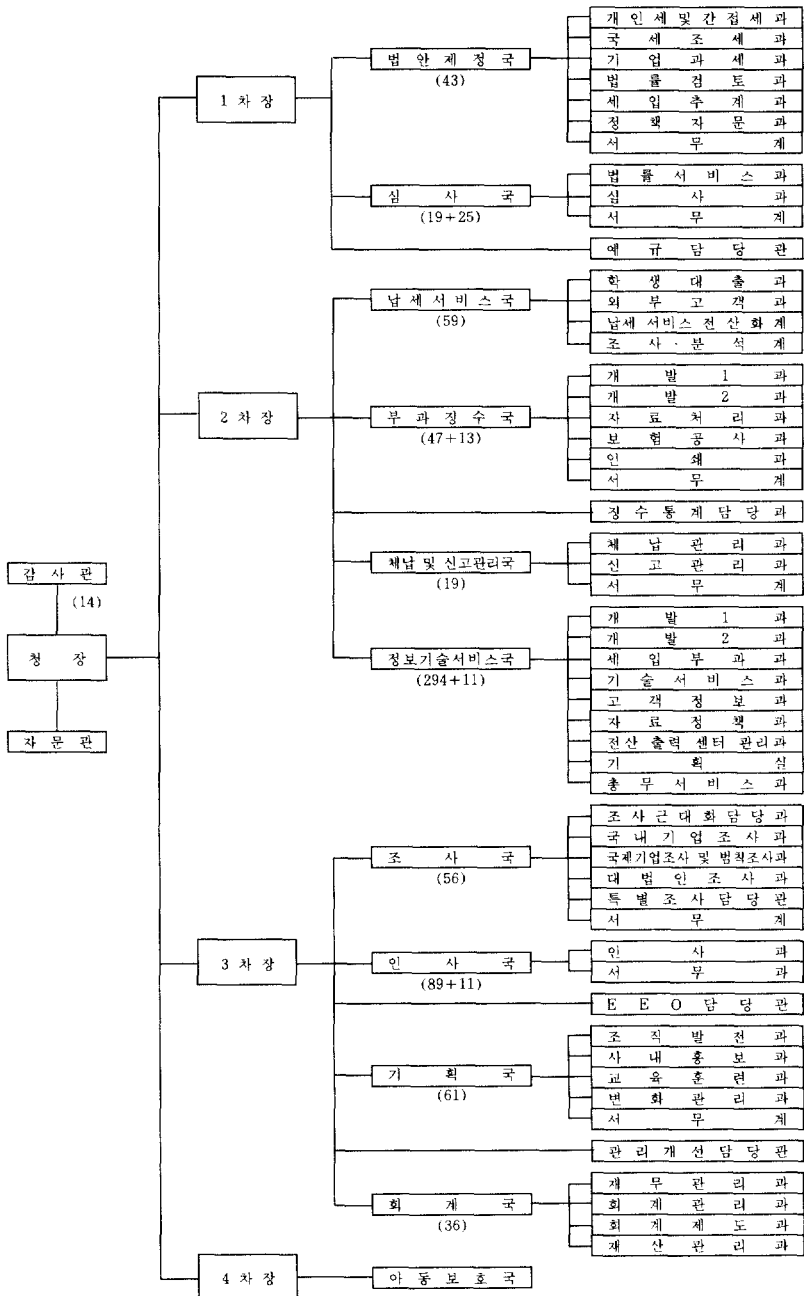
1995년 歲入總額은 243억달러로서 그 중 81.5%에 해당하는 198억달러가 소득세(법인세 포함)이며 GST는 19.3%에 해당하는 47억달러이다.

모든 GST의 申告書는 전산센터에서 직접 納稅者에게 郵送되며 납세자는 전산센터에 신고서와 함께 개인수표에 의하여 납부하는 것이 관행으로 되어 있다. 전산센터에 접수된 신고서는 봉투의 색에 의하여 所得稅, GST 등으로 구분되고, 봉투의 開封, 入力, 申告書에 대한 問議, 賦課 등의 일련의 절차는 전산센터에서 처리하고 있으며, 調查對象者의 選定도 일차적으로 전산센터에서 하고 있다. 전산처리센터에서는 尖端情報技術을 효율적으로 사용하여 일상적·반복적 업무의 대부분을 처리함으로써 일선세무서의 업무부담을 덜어 주고 있다. 전산처리센터의 규모는 매우 크며 센터당 약 400명 내외의 인원이 근무하고 있다. 전산처리센터는 申告書의 正確性 檢證, 書信의 처리, 신고서 및 서신의 入力, 수납세금의 정확성 검증 및 銀行預置를 담당하고 있다. 전산처리센터와 전산센터에서 처리

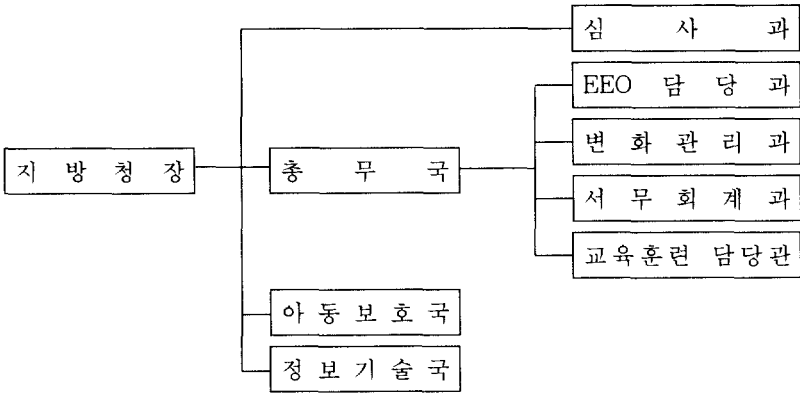
[附圖 I - 1] 뉴질랜드 IRD의 組織



[附圖 I -2] 뉴질랜드 IRD 本廳 組織圖



[附圖 I -3] 뉴질랜드 IRD 地方廳 組織圖

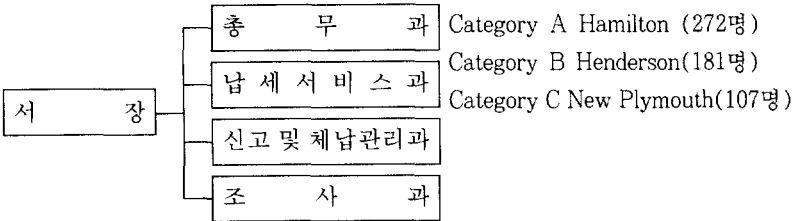


※ 지방청 인원

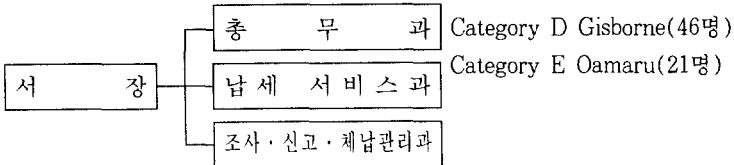
- 중앙 지역 : 근무인원 29명, 7개 세무서 관리.
- 북부 지역 : 근무인원 40명, 6개 세무서 관리.
- 남부 지역 : 근무인원 56명, 8개 세무서 관리.
- 와이카토 지역 : 근무인원 30명, 6개 세무서 관리.

[附圖 I -4] 뉴질랜드 稅務署 組織圖

Category A, B and C



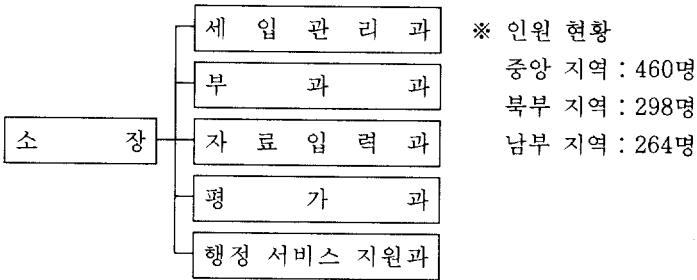
Category D and E



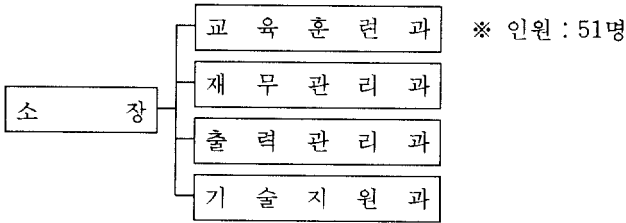
된 내용을 印刷하는 기능을 담당하고 있는 電算출력센터의 조직은 [附圖 I-5]에서 보는 바와 같다.

[附圖 I-5] 뉴질랜드 電算處理센터 및 電算출력센터의 組織圖

(전산처리센터)



(전산출력센터)



나. 國稅行政 近代化計劃

뉴질랜드의 國稅行政 近代化計劃은 '미래의 국세청 조직 및 기술 (Future Inland Revenue System and Technology: FIRST)'로 명명되어 1988년부터 실질적으로 10個年計劃으로 추진되고 있다. FIRST는 국세행정의 모든 절차가 中央電算處理센터를 중심으로 이루어지는 전산처리체계를 완전히 개편하고 이에 따른 국세행정조직을 개편하는 장기계획이다.

현재 FIRST는 국세청이 관장하는 모든 稅目에 대한 申告書의 處

理, 賦課徵收業務를 담당하고 있으며 세금 이외에 IRD가 관장하고 있는 學生에 대한 貸出金の 회수와 兒童支援制度(탁아소제도)에 대한 업무를 처리하고 있다.

FIRST는 31개의 시스템으로 구성되어 있으며 이를 업무의 공통점에 의하여 분류하면 <附表 I-1>에서 보는 바와 같이 6가지 분야로 구분된다.

<附表 I-1> FIRST 시스템

<p>① 核心的 處理시스템</p> <ul style="list-style-type: none"> 납세자 등록 신고서의 제작 신고서 및 납세액의 처리 고객·세금의 회계처리 통신 서류의 보관 <p>② 自進申告·納付시스템</p> <ul style="list-style-type: none"> 소득의 확인 신고서의 관리 징수와 체납세액의 회수 납세자 조사대상자의 선정 및 관리 납세자 처벌 및 이의신청의 관리 <p>③ 納稅者 支援시스템</p> <ul style="list-style-type: none"> 세금의 계좌에서의 직접공제 전산신고(E-file) 원천징수(PAYE)의 전산신고 납세대리인의 관리 및 지원 납세자서비스의 자동지원 	<p>④ 行政시스템</p> <ul style="list-style-type: none"> 자동현장지원 기술적 참고자료 지원 일괄정보시스템 납세자 약력 <p>⑤ 管理·決定支援시스템</p> <ul style="list-style-type: none"> 세수추계모델 납세자모델 관리자 정보 자원계획 <p>⑥ 非租稅시스템(non-tax system)</p> <ul style="list-style-type: none"> 아동지원청(Child Support Agency) 업무 학생대출제도(student loan scheme) 업무
---	--

FIRST計劃이 시행되기 이전에 세금에 대한 전산처리는 각 稅務署에서 分散處理하는 형태를 취하고 있었는데, 1993년에 電算處理 센터를 전국에 3개로 확대시켜 모든 신고서와 부수된 업무를 집중

적으로 처리하도록 하고, 세무서는 調査業務에 치중하도록 개편하였다.

FIRST계획 시행 후에 실증된 이 계획의 장점은 ① 統合된 조세제도 ② 납세자서비스와 자진신고납부를 돕기 위한 稅務公務員의 배치 ③ 공무원의 生産性 향상 ④ 稅收增大 ⑤ IRD의 公共이미지 개선 ⑥ 稅法改正에 대한 신속한 행정대응 등을 들 수 있다.

FIRST계획은 1996년에 거의 완료단계에 있으며 금년 7월 1일을 기하여 IRD조직의 대폭적인 개편을 시행할 예정이다.

<附錄 II> 네덜란드의 附加價値稅

1. 附加價値稅 稅制의 概要

네덜란드는 1969년 1월 1일부터 부가가치세제도를 시행하였고 EC의 租稅統合으로 1979년 1월 1일 이후 동 법을 개정하였다.

세율은 생필품에 적용하는 輕減稅率 6%와 그 이외의 財貨와 用役에 적용하는 18.5%의 2個 세율로 되어 있다. 6% 세율이 적용되는 재화 또는 서비스는 基本生必品(식료품 등), 醫療品(의약품 등), 文化的 財貨(책, 그림 등), 農業部門에 사용되는 재화 또는 용역과 여객운송 및 호텔투숙 등이다.

부가가치세의 면세는 EC의 지령을 따라서 ① 不動產의 공급과 대여 ② 醫療·社會·文化領域에 속하는 특정한 재화와 용역의 공급 ③ 保險, 金融서비스, 特定投資基金의 관리 ④ 라디오, TV방송 기관의 非商業的 活動(TV광고는 과세) ⑤ 公共郵便, 電話, 전신 서비스 ⑥ 특정 교육서비스 ⑦ 免稅活動을 위하여 사용되는 물품의 供給 또는 買入稅控除가 허용되지 않는 것 등에 대해 인정하고 있다.

稅金計算書制度는 一般的인 境遇 세금계산서를 2매 복사하여 쌍방이 1매씩 보관하도록 하고 있고 정부제출제도는 없다. 세금계산서는 이른바 必要的 記載事項만 갖추고 있으면 유효하고 정부가 일방적으로 법에 의해 통일적으로 규정하고 있는 것은 아니다. 유효한 세금계산서가 갖추고 있어야 할 정보는 ① 재화 또는 서비스를 供給한 날짜 ② 재화 또는 서비스를 공급하는 자의 주소와 성명 ③ 재화 또는 서비스를 공급받는 자의 주소와 성명 ④ 재화와 서비스

에 대한 명쾌한 說明 ⑤ 공급되는 수량 ⑥ 供給對價 ⑦ 附加價值稅額이다.

稅金計算書 發行을 免除하는 경우로는 ① 철도, 전차, 공공운송버스, 택시와 운전자가 있는 자동차에 의한 여객운송 ② 호텔, 식당, 카페, 하숙, 이와 유사한 시설이 제공하는 飲食物의 공급 등이 있다.

네덜란드 내에 事業場을 가지고 있고 부가가치세법에서 정한 사업자의 정의에 해당되는 모든 사업자는 부가가치세 납세의무가 발생하는 즉시 사업장을 관할하는 稅務署에 등록하여야 한다. 등록하여야 할 금액의 하한선은 없다.

事業者는 재화 또는 서비스를 供給하거나 공급을 받는 경우에 帳簿에 記錄하여야 한다. 사업자가 기장하여야 할 사항은 EC의 다른 국가에서와 마찬가지로 법에 상세하게 규정하고 있는데, 이를 열거하면 다음과 같다. ① 발행·수취한 稅金計算書(일련번호순으로 편철하여야 함) ② 재화와 용역의 공급 및 공급받은 데 대한 기록 ③ 재화의 輸入에 대한 기록 ④ 輸出한 財貨에 대한 기록(통관 또는 보세구역에 이송한 기록). 農民, 小企業者, 免稅事業者 등은 부가가치세법상 위에서 열거한 특별한 帳簿備置義務는 없으나 다른 법률에 의한 장부비치의무를 적용받게 된다.

소기업(개인 또는 조합)에 대하여 特別稅額減免制度를 두고 있다. 이 규정은 株式會社, 財團, 農民(사업자로 취급받을 수 있는 선택권이 있음) 또는 不動產賃貸業者(과세로 전환할 수 있음)에게는 적용하지 아니한다. 또한 이들 소기업에 대하여는 행정적 規制도 緩和되는데 특별취급은 申請을 전제로 한다. 소기업에 대한 附加價值稅 納付稅額은 다음과 같은 방법으로 경감한다. 예를 들면 정상적인 부가가치세 납부세액(재화와 서비스의 공급에 대한 附加價值稅와 수입에 대한 부가가치세 합계액에서 買入稅額을 控除하여 계산한 납부세액)이 4,150Dfl을 초과하지 아니하는 경우에는 4,150Dfl과 정상적인 납부세액의 차액의 1.1배 상당액을 경감한다.

2. 附加價値稅의 行政

가. 國稅行政機構의 概觀

네덜란드의 附加價値稅 行政은 네덜란드 내국세 관세청(Dutch Tax and Customs Administration: DTCA)이 담당하고 있다. DTCA는 내국세와 관세를 함께 관장하고 있다는 데 그 특색이 있다.

1970년대 중반 이래 DTCA의 運用方法의 현실과의 乖離는 행정 절차의 계속적인 調整을 필요로 하게 되었다. 처음에는 조정이 필요한 영역이 DTCA의 기본적인 절차, 관리방법, 그리고 단체의 문화에 국한된 것으로 생각되었다. 그러나 그후 점진적으로 以前의 세목별 접근방법을 대체하는 納稅者의 目標集團 接近方法(target-group approach to taxpayers)에 의한 새로운 운용은 DTCA의 전면적인 機構改編에 의해서만 실현될 수 있다는 것이 확실하게 되었다.

DTCA의 기구개편은 1992년 6월 1일 공식적으로 종료되었다. 1993년은 DTCA의 기구개편에 따른 응용의 첫해로서 전년도의 변혁의 효과가 나타나기 시작하는 해였다.

社會는 쉬지 않고 움직인다. 사회의 변화에 뒤지지 않기 위해서는 機構가 伸縮의이어야 하며 適應能力을 갖추고 있어야 한다. 따라서 DTCA는 미래에도 계속하여 적응능력을 배양하여야 한다는 인식이 일반화되었다.

네덜란드의 재무부장관은 豫算, 金融, 그리고 租稅政策에 대한 책임을 지고 있다. 이러한 업무는 다음과 같은 4個局에서 관장하고 있다.

- ① 財務局長(Treasury)은 금융정책을 관장한다.
- ② 豫算局長(Directorate-General of Budget)은 예산정책을 관장한다.
- ③ 內國稅·關稅政策 및 立法局長(Directorate-General for the Tax and Customs Policy and Legislation)은 租稅政策의 입

법적 측면을 관장한다.

- ④ 內國稅·關稅廳長(Directorate-General for the Tax and Customs Administration)은 내국세 및 관세행정을 책임지고 있다.

내국세·관세정책 및 입법국장은 우리나라 財政經濟院의 稅制室長에 해당하는 직책으로서 조세정책 전반에 관하여 財務長官의 諮問에 응하고 있다. 새로운 法案과 기존 법률에 대한 改正案을 입안하는 것이 그 주된 업무이다. 이러한 자문 및 입법에 관한 업무는 세목별로 분류된 여러 개의 課에서 분산하여 담당하고 있다. 國際的인 측면에서의 局長의 역할은 租稅條約의 입안, 國際租稅規定에 대한 자문, 國際規約의 내국조세정책으로의 변환 등이다.

내국세·관세청장은 내국세법, 관세법, 그리고 同廳에 위임된 非稅制法에 대한 집행업무를 관장하고 있다. DTCA廳長 산하에는 동청의 집행사무에 대하여 청장의 자문에 응하기 위하여 7개의 局(directorates)을 두고 있다. 각 국은 각각 다른 稅目을 담당하고 있다.

DTCA는 산하에 2만 8천명의 公務員을 두고 있다. 최근 수년에 걸쳐 공무원의 수는 1987년도에 최고 3만 2천명에 달한 이후 대폭 감소되었다. 인원감소의 주된 원인은 동청의 主要業務 감축에 있었다. 예를 들면, EU 내부의 국경에서의 세관통제와 감시업무가 1993년 이후에 폐지되었다.

DTCA의 주된 업무는 租稅와 社會保障負擔金의 賦課와 徵收, 關稅서비스를 통한 수입, 수출 그리고 화물 통과 감독 업무 등이다. 이 중 화물의 수입 통과업무는 세입적 측면 외에 경제적, 위생·안전 그리고 농업적 측면을 포함하고 있다.

나. 內國稅 關稅廳의 機構改革

1970년대 중반 네덜란드에서는 脫稅가 매우 중요한 사회문제로 대두하였다. 納稅에 대한 일반대중의 태도에 팔목할 만한 변화가

있었다. 富의 급격한 증가와 이의 분배로 인하여 納稅人員이 급격하게 증가하였는데, 이는 DTCA 業務量의 급격한 증가와 새로운 업무 발생을 초래했다. DTCA는 사회의 변화에 적절하게 대응하지 못하였으며 이는 결과적으로 세금의 부과, 조사, 징수업무를 비효율적으로 만들었다는 사실을 인식하게 되었다. 특히 대중전체에 대하여 적절한 주의와 서비스를 제공할 수 없었다.

사회 발전에 대한 DTCA의 行政力의 限界는 정책의 조정을 필요로 하게 되었다. 정책조정 결과 또한 네덜란드의 탈세의 규모와 성질에 대한 여러 가지 부정적인 연구의 발견들에 더욱 박차를 가하게 하였다.

이와 같은 조정과정은 이중적인 절차를 거치게 되었다. 우선 조정과정은 여러 정책집단의 연구결과에 기초하여 DTCA의 基本的인 節次를 조정하는 것으로부터 시작되었다. 이 조정의 출발점은 기본적인 절차(稅金의 賦課, 調査, 徵收)에 대하여 差別的인 接近方法을 채택하여야 한다는 것이다. 이전에 DTCA는 모든 賦課는 동일하게 取扱되어야 한다는 견해를 취하고 있었으나 현재는 이러한 견해를 포기하였으며 稅金申告書의 평가도 危險分析(risk analysis)으로 대체되었다.

또한 脫稅에 대하여 統制를 강화하거나 보다 무거운 處罰을 하는 것, 그리고 DTCA에 보다 많은 권한을 부여하는 것뿐만 아니라 大衆에 중점을 둔 接近方法을 채택하여야 한다는 안이 제시되었다. 이 점에 있어서 성공의 결정적 요소는 DTCA가 個別的인 케이스를 處理하는 속도이다. 세금의 부과, 이의신청, 기타의 요구사항에 대한 최장처리기간이 설정되었다. 단기간의 처리시간은 납세자에게 그들의 세금에 대한 입장의 확실성을 제공하게 되고 그들의 케이스가 적절한 관심과 주의를 받고 있다는 확신을 준다.

정책조정은 DTCA가 기본적인 절차를 처리하는 방법뿐만 아니라 DTCA의 管理方法, 및 DTCA 機關文化에 내재하는 가정과 기초에

도 변화를 가져왔다. 결과적으로 그때까지의 中央集中的인 문화는 완벽한 관리, 企劃과 統制, 契約管理, 地方分散 등에 그 자리를 양보하게 되었다. 처음에는 이러한 일련의 변화가 DTCA의 기구개편 없이도 가능한 것으로 생각되었다. 그러나 조세를 둘러싼 환경의 복잡성 심화, 다시 말하면 國際化的 진전과 세계화, 그리고 納稅者의 대폭적 증가는 DTCA의 개편이 불가피하다는 인식의 확대를 가져왔다.

舊네덜란드 내국세·관세청 조직은 우리나라의 國稅廳 組織과 같이 稅目別 區分에 의한 조직이었다. 賦課業務를 처리하기 위하여 세목별로 다른 절차가 259개 稅務署에서 이행되고 있었다. 세금부과를 위한 조사업무와 徵稅를 담당하는 세무서, 稅務調査를 위한 國家 會計서비스 事務所, 이러한 업무를 조정하는 7개의 地方廳에 기능이 복잡하게 분산되어 있었다. 그뿐만 아니라 특수한 기능, 즉 財務情報와 脫稅調査서비스, 國稅의 電算處理所, 訓練所 등이 병존하고 있었다. 이러한 복잡한 조직으로 인해 납세자는 수시로 1개 이상의 세무서를 상대하여야 되는 경우가 허다하였고 서로 상이한 절차와 접근방법에 직면하게 되었다. 또한 脫稅根絶對策도 여러 기관에 분산되어 있었다. 이러한 상황을 악용하는 납세자가 DTCA의 일부기관으로 하여금 다른 기관에 상충되는 의견을 제시하도록 이용하는 사례도 빈번하게 되었다. 왜냐하면 DTCA의 어느 기관도 全體的인 見地를 갖고 있지 못하였기 때문이다. 더욱이 한 세무서는 절차의 일부분에 대해서만 책임을 지고 있었다. 이러한 결점을 제거하기 위하여 전체구조를 변경하는 결정을 내리게 되었으며 각각 다른 세목과 서로 다른 절차를 통합하게 되었다. 그리하여 DTCA의 새로운 구조의 창출은 일반대중을 겨냥한 것이었으며 그 내부행정에 대해서는 중점을 두지 않게 되었다. 賦課의 對象이 되는 目標集團으로 그 구조의 중점이 이전되었다. 간단히 표현하면, 종래의 機能中心 接近方法(function-oriented approach)을 市場中

心 接近方法(market-oriented approach)으로 대체하게 된 것이다.

세목별 구분으로부터 목표집단으로의 전환은 DTCA 개편의 핵심이었다. 새로운 조직에서 DTCA는 목표집단을 ‘個人納稅者部門’, ‘企業納稅者部門’, ‘大法人納稅者部門’ 그리고 ‘關稅部門’, 이렇게 네 개의 목표집단으로 분류하였다. 이에 따라서 中間管理層은 기업납세자부문을 ‘南部’과 ‘北部’로 구분한 다음 다섯 개의 목표집단부문으로 분류하고 있으며 그 산하에 80개의 稅務署를 두고 있다([附圖 I-5] 참조).

새로운 조직의 또 다른 하나의 特性은 각각 다른 세목과 절차(조세의 부과, 징수, 조사 등)를 한 사무실에 통합함으로써 납세자는 그들의 세금문제에 대하여 동일한 세무서 하나만 접촉하면 된다는 점이다.

다. 附加價值稅 納稅者 登錄·申告 등의 行政節次

附加價值稅의 申告는 電算센터에서 납세자의 주소, 성명 등을 미리 인쇄한 申告書와 移替(지로)카드로 된 납부서를 납세자에게 우송하는 것으로 시작된다. 납세자는 우송받은 신고서를 기입한 후에 기한내에 稅務署로 우송하게 된다. 세무서는 이를 전산센터에 송보하여 納稅者計定에 신고금액을 기입한다. 한편, 납세자는 부가가치세 신고와 함께 신고한 납세액을 납부하게 되는데 그 납부방법은 세 가지로 나눌 수 있으며 첫째, 移替카드로 이체납부하는 방법 둘째, 銀行이 보증하는 手票에 의하여 세무서에 납부하는 방법 셋째, 現金을 地方郵便局을 통하여 납부하는 방법이 있다. 신고금액과 납부액은 각각 中央電算센터에서 對査함으로써 無納付者를 색출하여 세무서에 통보하게 된다.