

# 주요국의 조세제도

— 독일편 —

2004. 6.

김 유 찬

**Kipf** 한국조세연구원

## 서 언

우리 경제는 짧은 기간 동안 양적으로는 일정 수준에 이르는 성장을 달성한 것이 틀림없지만 질적인 측면에서는 아직 부족한 점이 많다. 경제의 양적인 팽창을 수용할 수 있는 제도의 적절한 개선과 도입이 부족하였던 측면이 있다.

우리의 조세제도도 사정은 이와 비슷하다. 경제성장과 발맞추어 세수는 지속적인 증대를 거듭하고 있음에도 불구하고 조세제도 자체는 그에 합당한 개선이 있었는지 생각해 보아야 한다. 특히 자원의 효율적인 배분과 소득의 재분배라는 조세 본연의 기능의 측면에서는 아직 아쉬운 점이 적지않다. 누실되고 있는 세원과 낮은 과세포착률, 높은 간접세의 비중과 직접세 기능의 취약, 직종별·계층별 상대적 세부담의 불평등, 방만하게 운영되는 조세감면 등을 감안할 때 아직까지 우리 조세제도는 개선의 여지가 많이 남아 있다고 보인다.

이같은 문제들을 해결해 나가는 데 있어 외국의 경험과 사례는 우리에게 매우 중요한 시사점을 제공해 준다. 특히 우리보다 앞서 자유경쟁시장체제를 발전시켜 왔으나 우리와 대등한 경쟁관계를 이루고 있는 국가들의 제도와 경험들은 매우 중요한 역할을 한다. 본 보고서는 바로 이 같은 문제의식에서 우리에게 교훈을 줄 수 있을 만한 주요한 국가들의 조세제도를 깊이 있게 소개하고자 하는 한국조세연구원의 의욕적인 작업의 일환이다. 대상이 되는 주요국으로는 동 보고서가 서술하는 독일뿐만이 아니라 미국, 영국, 프랑스, 일본을 선정하였다. 이 외에도 관심을 끄는 국가들이 많으나 작업이 한정된 시간에 이루어졌고 추후 보완작업을 지속한다는 전제하에서 제외되었음을 밝혀둔다.

본 보고서는 독일의 조세에 대하여 연구 경험이 풍부한 계명대학교 세무학과의 김유찬 교수가 담당하였다. 저자는 그 동안 자료의 정리 및 교정에 수고하여준 출판담당자와 홍유남씨의 노고에 깊은 고마움을 표시하고 또 많은 유익한 조언을 준 익명의 논평자에게 감사를 드리고 있다.

끝으로 본 보고서에 담긴 내용은 저자의 노고의 결과이므로 그에 따른 모든 공과는  
저자에게 돌아가야 할 것임을 밝혀둔다.

2004년 6월

한국조세연구원

원장 최 용 선

# 목 차

제1편 총론 .....	17
I. 독일의 사회 및 경제환경 .....	17
1. 독일의 사회환경 .....	17
2. 독일의 최근의 경제상황 .....	18
II. 조세체계(국세/지방세, 직접/간접세, 일반/목적세 등) .....	20
III. 국가할당률 및 조세부담률 .....	22
IV. 세수구조 및 세수입 .....	25
1. 전체적인 재정수입 구조 .....	25
2. 조세수입 .....	25
제2편 개별 세법 .....	30
I. 독일의 국세기본법(조세절차법: Abgabenordnung) .....	30
1. 서론 .....	30
2. 조세부과의 원칙 .....	30
3. 과세당국과 납세자의 의무와 권리 .....	32
가. 세무당국의 권한 행사에 대한 제한 규정 .....	32
나. 과세과정에서 납세자의 협조 의무 .....	34
4. 조세의 부과 .....	40

가. 조세채무의 발생과 소멸 .....	40
나. 조세의 부과 .....	41
5. 조세의 징수 .....	44
가. 조세납부 의무의 발생과 유예 .....	44
나. 시효 .....	44
다. 체납처분과 결손처분 .....	45
6. 세무조사제도 .....	46
가. 외부조사의 인적 대상 .....	47
나. 외부조사의 물적 대상 .....	48
다. 외부조사 대상의 선정 .....	48
라. 수시점검통보(Kontrollmitteilungen) .....	49
마. 외부조사의 통지 .....	49
바. 외부조사의 실행 .....	51
사. 조사의 종료: 조사종료회의 및 조사보고서 .....	52
아. 간이조사(국세기본법 제203조) .....	53
7. 조세불복제도 .....	54
가. 이의제기의 허용을 위한 전제 .....	54
나. 이의제기의 시한 .....	54
다. 이의제기된 사항에 대한 결정 .....	55
라. 이의제기 신청과 행정행위의 수행 .....	55
마. 이의제기의 철회 .....	56
8. 가산세와 가산금 .....	56
가. 이자부과의 원칙 .....	56
나. 이자계산기간 .....	56
다. 탈세에 관한 조세이자 .....	56
라. 이자계산방법 .....	57
마. 연체가산금 .....	57
9. 조세범처벌법 .....	58

가. 조세범칙행위의 내용 .....	58
나. 탈세 .....	58
다. 직업적 세금포탈 .....	59
라. 탈세행위에 대한 자진신고 .....	60
마. 조세질서 위반 .....	60
10. 기타: 구속확언(verbindliche Zusage)제도 .....	62
11. 우리나라에 주는 정책시사점 .....	63
<부록> 기업에 대한 세무조사 및 회계감사 의무 .....	4
<부록> 2000년도 독일 기업에 대한 세무조사 실시 결과 .....	6
<부록> 독일 국세기본법의 목차 .....	6
II. 독일의 소득세(Einkommensteuer)법 .....	91
1. 서론 .....	91
가. 소득세의 성격 .....	91
나. 소득에 부과되는 다른 세목과의 관계 .....	92
다. 과세원칙 .....	92
2. 총칙규정 .....	93
가. 인적납세의무(거주자와 비거주자) .....	93
나. 사업연도 .....	94
3. 과세소득 .....	95
가. 과세소득 산정의 체계 .....	95
나. 소득의 유형 및 개념 .....	96
다. 소득의 유형별 계산 .....	97
라. 총소득의 계산 .....	122
마. 소득의 계산(소득세법 제2조 4항의 의미의 소득) .....	122
바. 과세소득의 계산(소득세법 제2조 5항의 의미의 과세소득) .....	127
4. 비과세소득 .....	128
가. 비과세의 금액적 한계 .....	129

나. 절반소득에 대한 과세원칙 .....	129
5. 소득세의 세율 및 세액결정방식 .....	130
가. 세율 .....	130
나. 세액결정방식 .....	130
6. 신고납부 및 징수 .....	132
가. 신고납부 .....	132
나. 징수 .....	132
7. 비거주자에 대한 과세 .....	134
가. 제한적 납세의무자 .....	134
나. 국내원천소득금액의 계산 .....	134
다. 이중과세방지제도 .....	135
8. 원천징수제도 .....	136
9. 우리나라에 주는 정책시사점 .....	136
<부록> 독일 소득세법의 목차 .....	137

### III. 독일의 법인세(Koerperschaftsteuer)법 .....

1. 서론 .....	149
가. 법인세의 성격 .....	149
나. 연혁 .....	149
다. 세수 통계 .....	151
2. 총칙규정 .....	151
가. 법인세의 납세의무 .....	151
나. 사업연도 .....	153
다. 납세지 .....	153
3. 과세소득 .....	154
가. 과세소득 산정의 기본원칙 .....	154
나. 과세소득계산과 관련한 법인세법상의 특별 규정 .....	156
다. 은폐이익배당(은닉배당: verdeckte Gewinnausschuettung) .....	157

라. 손금 및 손금불산입 .....	166
4. 비과세소득 .....	167
5. 법인세의 세율, 발생, 신고 및 납부 .....	168
가. 세율 .....	168
나. 법인세의 발생 .....	168
다. 신고 및 납부 .....	168
6. 기업합병과 기업분할에 대한 세제 .....	169
가. 인적회사나 자연인으로서의 자산이전 .....	169
나. 다른 법인으로의 자산이전 .....	171
다. 사업체나 사업부문의 회사지분을 대가로 한 양도 .....	172
라. 사업체나 사업부문의 인적회사로의 양도 .....	172
7. 양도소득에 대한 과세 .....	173
8. 파트너십에 대한 과세 .....	173
9. 청산소득 및 청산소득과 유사하게 과세하는 경우에 대한 과세 .....	174
가. 청산소득에 대한 과세 .....	174
나. 경영 중심지를 외국으로 이전하는 경우에 대한 과세 .....	174
다. 비과세로 전환되는 법인에 대한 조치 .....	175
10. 부당행위계산(transfer pricing) .....	175
11. 연결납세제도 .....	175
가. 연결납세제도의 도입과정 .....	175
나. 기관(Organschaft)과세제도의 기본구조 .....	176
다. 기관(Organschaft)과세제도의 효과 .....	180
12. 이중과세방지제도(법인세의 주주단계의 공제) .....	183
13. 기타 .....	183
가. 이중과세방지제도 .....	183
나. 국내원천소득의 범위 .....	183
다. 외국법인에 대한 과세 .....	183
라. 원천징수제도 .....	184

14. 우리나라에 주는 정책시사점 .....	184
<부록> 독일 법인세법 목차 .....	187
<부록> 주요 조문 번역문 .....	190
IV. 독일의 소비세제도 .....	195
1. 부가가치세(Umsatzsteuer) .....	195
가. 서론 .....	195
나. 총칙규정 .....	197
다. 과세거래 .....	199
라. 비과세거래(영세율 및 면세) .....	204
마. 과세표준의 계산 .....	209
바. 세율 및 세액의 계산 .....	211
사. 신고와 납부 .....	220
아. 세금계산서제도 .....	224
자. 소기업에 대한 과세체계 .....	225
차. 납세대리인제도 .....	226
카. 기타 .....	227
<부록> 독일 부가가치세법 목차 .....	237
<부록> 주요 조문 번역문 .....	241
2. 독일의 기타 소비세제도 .....	256
가. 기타 소비세의 세수규모 .....	256
나. 보험세(Versicherungsteuer) .....	257
다. 경주복권세(Rennwett-und Lotteriesteuer) .....	258
라. 기타 특소세 .....	258
V. 독일의 상속증여세(Erbchaft-und Schenkungsteuer)법 .....	260
1. 서론 .....	260
가. 제도의 개요 .....	260

나. 상속증여세의 세수 비중 .....	260
다. 상속증여세의 형태 .....	260
2. 총칙규정 .....	261
가. 납세의무자 .....	261
나. 상속증여세의 과세대상 .....	261
3. 과세등급 및 세율 .....	263
4. 상속 및 증여재산에 대한 평가규정 .....	264
5. 비과세 및 감면 .....	265
가. 인적공제 .....	265
나. 사업용 자산에 대한 고려 .....	265
다. 상속세 및 증여세의 통합시스템 .....	266
라. 외국납부세액공제 .....	266
6. 신고와 납부 .....	266
7. 기타: 최근 상속증여세법의 개정 동향 .....	267
가. 1996년 12월의 세법 개정 .....	267
나. 1999년 3월의 세법 개정 .....	267
다. 2000년 7월의 개정 .....	267
라. 2000년 12월의 유로 도입과 관련한 개정 .....	267
마. 2001년 12월의 개정 .....	267
8. 우리나라에 주는 정책시사점 .....	268
<부록> 독일 상속증여세법 목차 .....	20
<부록> 주요 조문 번역문 .....	22
VI. 독일의 재산세(Vermögensteuer)제도 .....	283
1. 부동산세(Grundsteuer) .....	283
가. 서론 .....	283
나. 총칙규정 .....	285
다. 세율 및 세액 .....	286

라. 부동산의 평가 .....	287
마. 비과세 .....	288
바. 신고와 납부절차 .....	288
사. 이의신청 .....	289
아. 특별감액처분(Steuererlass) .....	289
자. 구동독지역에 대한 특별규정 .....	289
<부록> 부동산세법의 목차 .....	291
2. 부동산취득세(Gründerwerbsteuer) .....	294
가. 서론 .....	294
나. 총칙규정 .....	295
다. 과세등급 및 세율 .....	296
라. 재산가치 평가 .....	297
마. 비과세 · 감면대상 .....	298
바. 신고와 납부 .....	299
<부록> 부동산취득세법의 목차 .....	300
3. 자동차세(Kraftfahrzeugsteuer) .....	302
가. 서론 .....	302
나. 총칙규정 .....	303
다. 과세등급 및 세율 .....	304
라. 비과세 · 감면대상 .....	305
마. 신고와 납부 .....	306
VII. 독일의 국제조세제도 .....	307
1. 서론: 국제조세의 체계와 법원 .....	307
가. 국제조세의 의의 .....	307
나. 국제조세법의 네 가지 연원 .....	307
2. 외국법인에 대한 과세: 국내세법의 규정 .....	308
3. 국제적 이중과세방지 관련 규범 .....	310

4. 대외조세법(Aussensteuergesetz) .....	316
가. 독립기업간 거래원칙에 대한 조항 (이전가격과세제도: 대외조세법 제1조) .....	317
나. 제한적 납세의무의 확대(대외조세법 제2조에서 5조) .....	317
다. 납세의무자의 해외 이전의 경우 미실현 자본소득에 대한 과세 (대외조세법 제6조) .....	318
라. 경과세국에 대한 투자의 과세조항(대외조세법 제7조에서 14조) .....	319
5. 외국세법 .....	321
6. 독일이 맺은 조세조약의 주요 내용 .....	322
VIII. 기타: 독일의 영업세(Gewerbesteuer)법 .....	328
1. 서론 .....	328
2. 과세대상 기업 .....	329
3. 납세의무자 .....	329
4. 과세소득 .....	329
가. 과세기간 .....	329
나. 영업수익(Gewerbeertrag) .....	330
다. 손실이월 .....	331
라. 영업세 계산금액 .....	331
5. 영업세 계산금액의 분할 .....	332
6. 납세의무의 발생, 납세신고 및 징수 .....	332
가. 납세의무의 발생 .....	332
나. 영업세의 확정 .....	333
다. 사전징수와 정산 .....	333
라. 납세신고 .....	333
참고문헌 .....	334

# 표 목 차

## 제1편

<표 I-1> 독일의 주요 경제지표 .....	9
<표 II-1> 독일의 조세체계 .....	9
<표 III-1> 독일의 재정규모 .....	3
<표 III-2> 국가할당률 및 조세부담률(1990, 1995, 2000년) .....	24
<표 IV-1> 공공부문의 수입원천별 세입구조 .....	3
<표 IV-2> 정부단계별 조세수입 .....	8
<표 IV-3> 세목별 세수입 .....	8
<표 IV-4> 공동세 배분비율 .....	9

## 제2편

<부표 1> 세무조사규정(BpO)에 의한 기업규모별 분류 .....	64
<부표 2> 상법상의 회사규모 분류 .....	6
<부표 3> 상법상의 회계감사 및 공시의무 .....	7
<부표 4> 2000년 독일의 세무조사 결과 .....	8
<표 II-1> 소득세의 세수 및 비중 .....	9
<표 III-1> 조세수입에서 차지하는 법인세의 비중 .....	11
<표 III-2> 이익연동금리 차입금에 대한 주주차입 허용한도 .....	14
<표 III-3> 확정금리 차입금에 대한 주주차입 허용한도 .....	15
<표 III-4> 지주회사의 주주차입 허용한도 .....	15
<표 IV-1> 조세수입에서 차지하는 부가가치세의 비중 .....	16

<표 IV-2> 경감세율 적용 항목 .....	22
<표 IV-3> 조세수입에서 차지하는 개별소비세의 비중 .....	26
<표 V-1> 상속증여세율 .....	28
<표 VI-1> 조세수입에서 차지하는 부동산세의 비중 .....	28
<표 VI-2> 조세수입에서 차지하는 부동산취득세의 비중 .....	29
<표 VI-3> 조세수입에서 차지하는 자동차세의 비중 .....	33
<표 VII-1> 이중과세의 발생 .....	31
<표 VII-2> 계산 예: 세 가지 기본적 방법 .....	31
<표 VII-3> 이중과세 해소의 방안과 국제간 과세원칙 간의 관계 .....	34
<표 VII-4> 독일이 맺은 조세조약의 주요 내용 요약 .....	32

# 제1편 총론

## I. 독일의 사회 및 경제환경

### 1. 독일의 사회환경

독일은 외국인 거주자를 포함하여 8천만명의 인구를 가진 나라로서 유럽에서 세 번째로 인구밀도가 높으며 인구 분포는 매우 편차가 심하다. 독일의 동부에는 통일 후 편입된 5개의 새로운 주가 위치하며 전 국토의 30%에 인구의 15%만이 거주하고 있고 독일의 서부는 동부보다 더 불규칙적인 인구분포를 보이고 있다. 인구의 3분의 1 이상은 85개의 도시에 살고 있는데 그 수는 약 2,600만명 정도이며 나머지 대다수는 작은 도시나 시골에 거주하고 있다. 출생률의 저하로 인해 독일연방의 인구는 1970년대 들어 점차 감소하고 있으나 서부의 경우는 1990년대 들어 약간 증가하는 경향을 보여준다.

독일은 전세계에서 출생률이 낮은 나라 중의 하나이지만 세계대전 이후 인구는 증가하였다. 이것은 주로 이민에 기인한 것으로 1,300만명에 이르는 망명자와 구독일영토로부터의 추방자들이 현 독일영토로 들어왔기 때문이다. 여기에는 1961년 동독의 공산정권에 의해 베를린장벽이 세워지게 될 때까지 동독에서 서독으로 넘어온 사람들도 포함된다. 또 1960년대 초까지 많은 외국 노동자들이 경제발전을 위한 필요성으로 인하여 독일연방공화국으로 들어오게 되었다.

수천년 전 독일은 프랑크족과 색슨족, 스와비안과 바바리안 등과 같은 많은 부족들로 구성되어 있었다. 오랜 세월 동안 그들 본래의 특징은 많이 사라졌으나 전통이나 방언들은 그들 각각의 지역에 여전히 전해 내려오고 있다. 이러한 인종에 의한 지역분할은 현재의 주정부 경계와 일치하지 않고 있는데 이것은 세계2차대전 후 점령국의 동의에 의해 형성된 것이고 대부분의 경계는 옛 전통을 많이 고려하여 정해진 것은 아니다.

더욱이 수많은 망명자들이 세계2차대전 후에 이주해 왔을 뿐 아니라 현대의 산업도시로의 변화가 더욱더 인종 간의 경계가 사라지도록 하는 요인으로 작용하였다.

독일은 인도-게르만 언어계 중의 하나인 독일어를 사용한다. 독일어가 공용어로 쓰이게 된 데에는 마틴 루터의 성경번역서가 큰 역할을 하였다. 독일에는 많은 방언이 있어 사람들의 출생지를 방언으로 알 수 있을 정도인데 이로 인해 의사소통이 어려워질 소지가 있었으며 더욱이 국토가 둘로 갈라지게 되어 각각 다른 정치언어를 사용하게 되기도 했다. 그러나 기본적인 단어나 문법은 동독과 서독 모두 그대로 남아 있어 이 일상통용어는 둘로 갈라진 나라를 하나로 묶는 하나의 끈 역할을 해주기도 했다.

독일어는 또한 오스트리아나 스위스의 대부분, 이탈리아의 북부와 벨기에의 일부, 프랑스의 알사스지방 그리고 독일 접경에 있는 룩셈부르크에서 국어로 사용되고 있고 폴란드의 독일 소수파, 루마니아와 전 소비에트 연방에서도 지역적으로 독일어를 사용하고 있다. 따라서 독일어는 1억 인구의 모국어로 사용되고 있으며 전세계에서 출판되는 책의 10분의 1은 독일어로 출간되는 등 독일어는 영어와 프랑스어 다음으로 많이 번역되는 언어 중의 하나이다.

또 독일은 외국인의 인구비중이 큰 나라 중의 하나인데 8천만명의 인구 중 650만명이 외국에서 온 사람들이다. 이들 외국인 중의 60% 이상은 독일에 거주하게 된 지 10년 이상이 된 사람들이며 3분의 2 이상은 독일에서 출생한 경우이다.

## 2. 독일의 최근의 경제상황

현재의 독일의 경제현황을 살펴보면 경기는 전반적으로 나쁜 상황이다. 국내총생산 증가율과 물가상승률이 매우 낮은 수준이며 투자율도 1990년대 초반 이래 지속적으로 감소하고 있다. 경기회복의 징후가 뚜렷해지기 위해서는 시간이 필요한 상황이다. 고용상황은 2000년에는 1990년대에 비하여 매우 호전된 바 있었으나 그 뒤로는 다시 증가하고 있다.

&lt;표 1-1&gt; 독일의 주요 경제지표

	1991	1995	2000	2001	2002 <sup>1)</sup>
실질국내총생산 증가율(%)	-	1.7	2.9	0.8	0.2
물가상승률(1991=100)(%)	-	3.8	2.6	2.2	1.8
투자율(%) <sup>2)</sup>	23.8	22.4	21.7	20.3	18.6
실업률(%)	5.2	7.7	7.3	7.4	8.1
취업인구(백만명)	38.5	37.4	38.7	38.9	38.7
무역수지(억유로)	-35.4	116.2	75.2	412.4	906.7
자본수지(억유로)	-178.3	-166.0	-78.8	119.5	652.2

주: 1) 잠정치이며, ( )안은 전년대비 증가율임.

2) 시설투자/국내총생산

자료: Bundesfinanzministerium, Monatsbericht, November 2003.

실업인구는 현재 340만명 정도로 높은 수준이나 400만명 정도에 육박하였던 1997년도에 비하면 아직 상대적으로 낮은 수준이다.

독일의 경기를 지탱하여 주는 가장 큰 버팀목은 수출에 있다. 외국으로부터의 수출 주문은 1995년말부터 이미 중간재에 대하여 시작하여 투자재에게로까지 증가추세로 돌아섰다. 거의 매년 무역수지는 큰 폭의 흑자를 기록하며 자본수지도 2001년 이후 큰 폭의 흑자를 보이고 있다.

현재 독일의 경제에서 재정정책은 성장을 저해시키는 역할을 하고 있다. 통일 과정에서 국민경제적 자원의 상당부분을 국가재정부문에서 사용하였고 이와 연계된 세금 과 기타 부과금 그리고 정부부채로 인한 부담 증가는 투자와 노동의욕을 크게 감퇴시켰는바, 이는 노동시장에서의 고용 악화를 야기시켰다.

## II. 조세체계(국세/지방세, 직접/간접세, 일반/목적세 등)

연방에 귀속되는 조세로는 소비세의 일종인 석유세, 설탕세, 염세, 위스키세, 담배세, 커피세 등을 들 수 있다. 반면 재산세, 상속세, 자동차세, 맥주세, 토지거래세 등은 주정부에 귀속되는 조세이다<sup>1)</sup>. 연방 및 각 주에 공동으로 귀속되는 조세는 소득세, 법인세, 부가가치세 등이며 영업세 및 토지세는 기초자치단체에 귀속되는 조세이다.

<표 II-1> 독일의 조세체계

공동세	연 방 세	주 세	자치단체세	EU재정을 위한 세목
소득세 법인세 부가가치세  (수입부가가치세 포함) 영업세 <sup>3)</sup>	관세 일정분 <sup>1)</sup> 맥주세를 제외한 소비세 대부분(담배세, 커피세, 설탕세, 석유세, 연초세, 조명기구세, 염세, 삼페인세 등) 보험세 증권거래세 어음세 연대세 <sup>2)</sup>	재산세 상속·증여세 자동차세 경마세, 복권세 소방세 맥주세 토지취득세	영업세 <sup>3)</sup> 재산세 토지세 유흥세 애견세 수렵세 주점개설세	관세 농업부담금 부가가치세 일정분 <sup>4)</sup>

주: 1) 관세의 10% 정도는 연방에 귀속된다.

2) 연대세는 독일통일과 관련되어 법인세와 소득세에 부가되는 부가세로서 한시적 성격을 가진다.

3) 영업세의 일정분은 연방과 주정부로 이전되기 때문에 공동세라고 볼 수도 있고 영업세의 징수율은 기초자치단체의 자체 결정에 의해서 임의적으로 변화시킬 수 있고 세수의 약 85%가 기초자치단체에 귀속되므로 기초자치단체세라고 볼 수도 있다.

4) EU의 재정을 위하여 이외에도 국민총생산의 일정분을 이전시켜야 한다.

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Finanzbericht 2003*, Bonn, 2002.

- 1) 주정부의 세입수준은 경제력의 격차로 인해 상이하기 때문에 주정부의 재정능력 격차를 조정하기 위한 『지방재정조정제도』가 시행되고 있다. 이에 입각하여 조세수입이 많은 주는 재정능력이 취약한 주에 자체 수입의 일정분을 이양하여 주간 재정능력의 격차를 해소하고 있다.

정부부문의 수입은 40여 가지의 조세 및 28개의 공공요금 수입으로 구성되어 있다. 국가의 조세체도는 하나의 정부단계가 특정 조세의 징수·분배 권한을 전적으로 지니고 있는 「분리체제」와 한 종류의 조세에 여러 종류의 정부단계가 연관된 「통합체제」로 구분된다. 「통합체제」는 공유하고 있는 조세에 관한 규정을 변경할 경우 연방 및 자치단체간의 이해를 조정해야 한다는 단점이 있는 반면, 「분리체제」는 조세행정을 신속하게 처리할 수 있는 장점을 지니고 있다. 조세행정상의 「분리체제」로는 미국의 조세체도를 대표적으로 들 수 있는데, 이 제도는 자치단체가 연방과 마찬가지로 조세징수, 세율 등을 결정하고 새로운 종류의 조세를 도입할 수 있는 등의 장점을 가지고 있으나, 동시에 각 자치단체가 자본유치 경쟁으로 인해 자의적 세율 인상을 할 수 없는 단점이 있다. 독일은 「분리체제」와 「통합체제」가 혼합되어 있는 조세체도를 지니고 있다.

연방정부, 주정부, 기초자치단체는 「기본법」에 입각하여 특정 조세를 징수하여 자체 재원으로 삼고 있고 몇가지 공동세를 일정 비율에 따라 각 단체별로 배분하고 있다. <표 IV-2>에서 독일의 조세수입이 연방정부, 주정부, 기초자치단체, EU로 분할되어 있는 것을 보여주고 있다. 연방정부의 조세수입이 점차 감소하고 있는 반면, 주정부·기초자치단체의 조세수입은 정체되어 있거나 약간 증가하고 있으며, EU 통합으로 인하여 EU의 조세수입이 점차 증가하고 있는 점이 기본 추세로 나타나고 있다.

### Ⅲ. 국가할당률 및 조세부담률

독일의 경제체제는 기본적으로 기업과 가계가 자유로이 경제활동을 수행해 나가되, 국가가 상당히 폭넓은 분야에 걸쳐서 민간경제의 활동에 개입하는 혼합경제체제의 성격을 지닌 사회적 시장경제(Soziale Marktwirtschaft)체제이다. 현대국가의 경제적 기능은 일반적으로 경제행위의 법적 기반을 조성하는 기능, 경제성장을 촉진하고 경제안정을 도모하는 기능, 사회적 불평등을 최소화하는 사회정책적 기능 등으로 대별될 수 있다. 후진국의 경우 경제성장 촉진정책이 재정정책의 기본축인 반면에 독일은 시장경쟁의 폐해를 최소화하기 위한 사회복지정책이 재정정책의 핵심이 되고 있다. 따라서 독일에서는 국가의 재정정책은 의료보험, 실업보험, 연금 등의 사회보장, 사회부조, 주택수당, 사회주택 건설, 근로세 및 소득세의 누진율 적용, 낙후지역 및 자치단체 지원 등의 사회정책적 기능을 통하여 소득재분배 및 사회적 평등을 도모하고 있다.

독일의 사회적 시장경제체제하에서는 국가의 사회복지기능 강화로 말미암아 국민총생산 대비 국가재정지출비율인 국가할당률(Staatsquote)이 높게 나타날 수밖에 없다.

<표 III-1> 독일의 재정규모

(단위: 억마르크, 2001년부터는 억유로, %)

	1962	1972	1982	1992	1997	1998	1999	2000	2001*	2002*
국민총생산	3,605	8,246	15,903	30,170	31,549	33,203	34,596	35,330	20,725	21,125
총재정지출	1,065 (100.0)	2,521 (100.0)	5,616 (100.0)	10,510 (100.0)	10,754 (100.0)	10,934 (100.0)	11,265 (100.0)	11,256 (100.0)	6,031 (100.0)	6,084 (100.0)
연방재정지출	499 (46.9)	1,111 (44.1)	2,446 (43.6)	4,251 (40.4)	4,419 (40.8)	4,569 (40.4)	4,823 (38.9)	4,780 (37.6)	2,431 (40.3)	2,493 (40.9)
총재정수입	1,048 (100.0)	2,392 (100.0)	4,916 (100.0)	9,385 (100.0)	9,812 (100.0)	10,369 (100.0)	10,713 (100.0)	11,585 (100.0)	5,559 (100.0)	5,513 (100.0)
연방재정수입	455 (43.4)	1,017 (42.5)	1,831 (37.2)	3,502 (37.3)	3,784 (36.2)	4,003 (36.1)	4,315 (33.7)	4,313 (32.4)	2,202 (39.6)	2,166 (39.3)

주: 1. 잠정치

2. ( )안은 각각 총재정지출 및 총재정수입 대비 비율임.

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Finanzbericht 2003*, Bonn, 2002.

<표 III-1>에서 볼 수 있는 바와 같이 독일에서는 총재정지출이 국민총생산의 약 32%를 차지한다. 여기에서 공공부문의 총재정지출이란 연방정부·주정부·기초자치단체의 지출과 EU의 지출 중에서 독일이 차지하는 비중 상당치, 그리고 특별기금에서의 지출을 의미한다. 이 개념이 독일에서 사용하는 재정운영의 목표가 되는 재정규모가 되는 것이며 이 부분까지 연방의회 혹은 주 및 자치단체 의회의 심의를 받는다. 이 총재정지출 규모에 사회보장부문의 지출을 합산하여 아래에서 설명하는 국가할당률을 구하는 자료로 사용한다.

<표 III-1>에서 국민총생산대비 국가할당률은 2000년의 경우 미국이 31.7%, 일본은 38.9%, 스웨덴은 58.4%, 독일은 48.6% 등으로서, 독일의 국가할당률은 스웨덴, 프랑스 보다는 낮으나 미국, 영국, 일본 등 주요 산업국들 중에서는 높은 수준을 유지하고 있음을 알 수 있다.

국가부문의 확대 경향은 제2차 세계대전 이후 미국을 비롯한 여타 선진국에서 공히 나타난 현상인데, 미국의 경우 국민총생산 대비 국가지출 비율은 1930년에 단지 11%

에 불과하였다. 선진국의 국가할당률은 과거 사회보장제도가 발달되지 않았을 때에는 높지 않았으나 제2차 세계대전 이후 사회복지국가의 출현으로 급격히 상승하였다. 서유럽국가들의 국가할당률이 미국과 일본보다 높은 것은 정치·사회구조의 특이성으로 인해 사회복지비 지출이 상대적으로 높기 때문이다. 그러나 선진국의 경제여건이 악화된 1970년대 중반 이후 경쟁력 회복정책의 일환으로 사회복지비 삭감정책이 시행되어 국민총생산 대비 국가지출 비율이 감소하는 경향을 보이고 있으나 사회복지비의 급격한 감축은 사회·경제구조의 성격상 결코 쉽지 않다고 할 수 있다.

<표 III-2> 국가할당률 및 조세부담률(1990, 1995, 2000년)

(단위: %)

	국가할당률 <sup>1)</sup>			조세부담률 <sup>2)</sup>		
	1990	1995	2000	1990	1995	2000
미 국	33.6	35.6	38.9	21.9	18.1	18.6
일 본	31.3	35.6	38.9	21.9	18.1	17.6
독 일	45.3	48.8	48.6	22.7	23.1	23.0
영 국	39.4	45.0	37.7	29.8	29.0	31.0
프 랑 스	49.7	54.0	53.7	24.0	25.2	28.9
네 델 란 드	52.8	50.8	45.4	26.8	24.4	25.1
노 르 웨 이	49.7	47.6	41.4	30.8	31.8	30.3
스 웨 덴	58.6	64.6	58.4	39.1	33.7	39.5

주: 1) 국가재정지출/GDP, 사회보장부문 포함

2) 총세수/GDP

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Finanzbericht 2003*, Bonn, 2002.

## IV. 세수구조 및 세수입

### 1. 전체적인 재정수입 구조

전체 공공부문의 세입구조를 수입원천별로 살펴보면 다음과 같다. 총재정수입 중 약 80% 정도를 조세수입이 차지하고 있다.

<표 IV-1> 공공부문의 수입원천별 세입구조

(단위: 억마르크, 2001년부터는 억유로, %)

	1962	1972	1982	1992	2000	2001	2002
총재정지출	1,065	2,521	5,616	10,510	11,256	6,031	6,084
총재정수입	1,048	2,392	4,916	9,385	11,585	5,559	5,513
총조세수입	879	1,970	3,787	7,285	9,122	4,465	4,414
기 타 수 입 <sup>1)</sup>	169	421	1,129	2,100	2,463	1,094	1,099
국·공채발행	17	140	700	1,125	663	471	571

주: 1) 공공요금, 주화발행수입 등

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Finanzbericht 2003*, Bonn, 2002.

### 2. 조세수입

정부단계별 조세수입의 변화추이는 다음 표와 같다.

&lt;표 IV-2&gt; 정부단계별 조세수입

(단위: 억마르크, 1999년부터는 억유로, %)

	연 방	주	자치단체	E U	계
1972	1,017.1 (51.6)	669.5 (34.0)	254.3 (12.9)	15.4 (0.8)	1,970.0 (100.0)
1980	1,761.4 (48.3)	1,268.8 (34.8)	512.8 (14.0)	106.2 (2.9)	3,649.9 (100.0)
1985	2,062.8 (47.2)	1,541.6 (35.3)	615.6 (14.1)	151.9 (3.8)	4,372.0 (100.0)
1986	2,089.2 (46.2)	1,617.7 (35.8)	638.0 (14.1)	179.5 (4.0)	4,524.4 (100.0)
1987	2,170.6 (46.3)	1,682.6 (35.9)	650.1 (13.9)	183.2 (3.9)	4,686.6 (100.0)
1988	2,202.1 (45.1)	1,754.3 (35.9)	687.9 (14.1)	236.7 (4.8)	4,881.0 (100.0)
1989	2,471.1 (46.1)	1,918.9 (35.8)	737.3 (13.8)	228.0 (4.3)	5,355.3 (100.0)
1990	2,762.0 (48.7)	1,942.7 (34.3)	751.8 (13.3)	213.8 (3.8)	5,670.3 (100.0)
1991	3,178.0 (48.0)	2,278.5 (34.4)	847.7 (12.8)	314.9 (4.8)	6,619.2 (100.0)
1992	3,528.9 (48.2)	2,513.2 (34.3)	933.2 (12.8)	342.0 (4.7)	7,317.3 (100.0)
1993	3,559.8 (47.5)	2,604.0 (34.8)	961.0 (12.8)	366.3 (4.9)	7,491.2 (100.0)
1994	3,789.0 (48.2)	2,691.9 (34.2)	973.7 (12.4)	406.9 (5.2)	7,861.6 (100.0)
1995	3,660.7 (45.0)	3,132.6 (38.5)	949.5 (11.7)	400.1 (4.9)	8,142.8 (100.0)
1996	3,429.7 (42.3)	3,316.4 (40.9)	945.4 (11.7)	409.0 (5.0)	8,100.4 (100.0)
1997	3,503.3 (41.9)	3,401.8 (40.7)	1,011.5 (12.1)	438.0 (5.2)	8,354.5 (100.0)
1999	1,924.5 (42.3)	1,840.0 (40.6)	563.3 (12.4)	202.8 (4.5)	4,530.7 (100.0)
2000	1,987.9 (42.5)	1,894.9 (40.5)	571.4 (12.2)	218.3 (4.7)	4,672.5 (100.0)
2001	1,947.3 (43.4)	1,799.0 (40.1)	540.5 (12.0)	202.2 (4.5)	4,488.9 (100.0)
2002	1,968.6 (42.6)	1,888.5 (40.9)	548.3 (11.9)	219.3 (4.7)	4,624.6 (100.0)

주: ( )안은 전체 세수에서 차지하는 비중.

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Finanzbericht 2003*, Bonn, 2002.

세목별로 세수를 살펴보면 2002년의 경우 조세수입 중 소득세가 총조세수입의 35.5%로 가장 큰 비중을 차지하고 있고, 다음으로는 부가가치세 31%, 석유세 9.2%, 영업세 5.5%, 담배세 2.7%, 법인세 2.5% 순으로 되어 있다. 세목별 세수입면에서 2002년 조세징수 구조를 1980년과 비교해보면 소득세의 세수는 큰 변화를 보이고 있지 않으나 부가가치세의 세수규모는 1980년의 25.6%에서 2002년에는 31%로 크게 늘어난 것을 볼 수 있다. 법인세가 세수규모 전체에서 차지하는 비중은 소폭 감소하는 것으로 나타나고 있다.

&lt;표 IV-3&gt; 세목별 세수입

(단위: 억마르크, 2000년부터는 억유로)

세 목	1980	1990	2000	2001	2002
공동세					
소득세(근로소득원천징수분)	1,156.0	1,775.9	1,357.3	1,327.0	1,370.0
소득세(연말정산분)	368.0	365.2	122.2	85.0	96.0
소득세(분리과세분)	41.7	108.3	135.1	209.8	110.0
소득세(이자원천징수분)			73.3	90.8	90.3
법인세	213.2	300.9	235.7	17.0	115.0
부가가치세	528.5	793.5	1071.4	1043.0	1081.0
수입부가가치세	406	695.7	337.3	352.0	352.0
연방세					
연대세	-	-	118.4	111.9	115.5
담배세	112.9	174.0	114.4	120.0	124.0
커피세	14.8	19.3	10.9	10.5	10.5
설탕세	1.4	1.5	-	-	-
코냑세	38.8	42.3	21.5	21.3	20.8
석유세	213.5	346.2	378.3	405.0	425.0
보험세	17.8	44.3	72.4	75.0	76.0
기타연방세	7.8	12.4	39.1	47.0	54.3
주세					
재산세	46.6	63.3	4.3	3.0	2.0
자동차세	65.9	83.1	70.2	84.8	82.8
맥주세	12.6	13.6	8.4	8.3	8.2
토지취득세	10.2	39.0	50.8	48.9	51.2
복권·경마세	12.8	20.4	18.0	19.5	19.7
기타 주세	12.6	34.1	32.7	33.8	34.5
기초자치단체세					
영업세	279.6	388.0	270.3	243.6	254.0
토지세	58.0	87.2	88.5	91.0	92.7
토지취득세	13.3	2.9	1.6	1.7	0.5
기타 자치단체세	4.0	8.3	6.1	6.3	6.3
관세 <sup>1)</sup>	4.6	71.6	33.9	32.8	32.3
계	3,649.9	5,496.7	4,672.5	4,488.9	4,624.6

주: 1) 관세수입은 연방으로부터 EU로 재정이전됨.

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Finanzbericht 2003*, Bonn, 2002.

직접세와 간접세의 비중을 살펴보면 직접세의 비중이 거의 50%에 이르고 있어 비교적 직접세와 간접세가 균형을 이루고 있다. 또한 독일의 조세체계에서 세수비중이 큰 소득세, 법인세, 부가가치세 등이 공동세에 속하는데 이 세목들은 연방·주정부·기초자치단체가 일정비율로 공동분배한다. 공동세는 2002년 기준으로 총조세수입 중 69.5%를 차지하였고, 그 가운데 근로세 및 소득세는 총조세수입의 36% 정도를 점유하였다. 아래 <표 IV-4>이 보여주고 있는 것처럼 소득세의 원천징수분 및 연말정산분 42.5%, 소득세 분리과세분의 44%, 법인세의 50%, 영업세의 7.5%, 부가가치세의 49.6%가 연방에 분할·귀속되는 반면, 주정부에는 부가가치세의 50.4%, 소득세의 원천징수분 및 연말정산분 42.5%, 소득세의 분리과세분에 44%, 법인세의 50%, 영업세의 7.5%가 배분된다. 기초자치단체에게는 소득세의 원천징수분 및 연말정산분 15%, 소득세의 분리과세분 12%, 영업세의 85%가 분할된다. 총조세수입의 약 9%(2002년 기준)를 점하는 석유세 등은 연방에만 귀속되는 조세이다. 주정부 귀속조세 중 가장 큰 세원은 자동차세와 재산세인 반면, 기초자치단체 귀속조세로는 총조세수입의 5.5%를 차지하는 영업세와 토지세를 들 수 있다.

&lt;표 IV-4&gt; 공동세 배분비율

(단위: %)

조세종류	연 방	주	자치단체
부가가치세	49.6 <sup>2)</sup>	50.4 <sup>2)</sup>	-
소득세(원천징수분 및 연말정산분)	42.5	42.5	15.0
소득세(분리과세분)	44.0	44.0	12.0
법 인 세	50.0	50.0	-
영 업 세	약 7.5 <sup>1)</sup>	약 7.5 <sup>1)</sup>	약 85.0 <sup>1)</sup>

주: 1) 영업세(자본할 및 소득할)은 기초자치단체별로 징수율을 달리할 수 있기 때문에 정확한 정부·단체별 세수배분율 설정이 어려우나 평균적으로는 자체세수의 15%가 연방과 주에 이전되고 있음.

2) 연방과 주간의 배분이전에 우선 전체 부가가치세 세수의 연방에게 5.63% 배정함. 나머지에서 또 2.2%를 우선 자치단체에 배정함. 그리고 최종적인 나머지를 이 비율로 연방과 주간에 배분함.

자료: Bundesministerium der Finanzen, *Finanzbericht 2003*, Bonn, 2002.

## 제2편 개별 세법

### I. 독일의 국세기본법(조세절차법: Abgabenordnung)

#### 1. 서론

독일의 세법 중에서 아마도 가장 중요한 법은 국세기본법일 것이다<sup>2)</sup>. 국세기본법은 모든 세법의 적용이나 절차 문제와 관련하여 규정하는 일반법이다. 이를 통하여 개별적인 세법들이 반복적으로 규정하거나 모순되는 규정을 두는 것을 방지하여 부담을 덜어주는 기능을 한다. 현재의 국세기본법은 1977년부터 효력을 발휘하였는데 동법은 1919년부터 존재한 바 있는 제국국세기본법을 대체한 것이다.

독일의 국세기본법은 모든 세목에 대하여 적용되는 것은 아니며 연방법과 유럽공동체법에 의하여 규정되는 세목에 대하여만 적용된다. 기초자치단체의 지방세는 각각의 지방세법에서 주(州)의 법을 통하여 결정을 한 후에 국세기본법의 적용이 가능하다. 독일의 국세기본법에는 재정법원의 조직이나 심리절차에 대하여는 규정하지 않으며 이 내용은 따로 독립된 법률인 재정법원법(Finanzgerichtsordnung)에서 다룬다.

#### 2. 조세부과의 원칙

일반적인 조세징수의 기본원칙은 독일의 국세기본법 제85조에 의하면 과세당국은 과세액을 법률의 규정에 의하여 공평하게 부과하고 징수하도록 되어 있다(조세평등주의). 국세기본법에서 명문화된 조세징수의 기본원칙은 독일에서 이 조세평등주의가 유

---

2) Tipke/Lang, 21쪽

일한 것이다. 동조에서는 특히 과세당국은 세액을 줄이거나 부당하게 징수하거나 환급 등이 부당하게 제공되거나 부당하게 거부되지 않도록 하고 있다.

이 규정은 과세문제와 직/간접적으로 관련되는 독일 헌법의 여러 분야의 규범과 연결된다. 조세평등주의는 헌법 제3조의 평등주의 원칙의 하나의 특별한 적용 분야이다. 평등주의 원칙은 법률 제정권자에게 법률이 어떠한 문제의 가장 공평한 해결책을 제시하기를 요구하기보다는 같은 상황에 처한 납세자에게 다른 과세처분을 하게 하는 요인 제거를 요구하는 것이다. 이 원칙은 또한 과세당국에게는 개별납세자의 능력은 부과 과정에서 뿐만 아니라 징수과정에서도 같은 평등주의 원칙상의 기준으로 과세되어야 하며 무엇보다도 재량권의 사용에 있어서 어떠한 종류의 임의성도 배제되어야 함을 의미한다<sup>3)</sup>.

독일헌법의 제20조 3항에서는 행정행위와 과세의 법률주의가 도출된다. 이에 따르면 조세는 법률에 의하여서만 부과될 수 있으며 그 과정에서 조세는 법률적으로 명시된 특정한 요건이 충족되어야 한다는 것이다. 이러한 의미에서의 법률이란 국세기본법 제4조에 의하면 모든 종류의 범규범을 의미한다<sup>4)</sup>.

국세기본법 제85조 2항은 독일헌법 제108조에서 도출되는 과세당국의 임무에 대하여 구체화하고 있다. 이 조항은 과세당국에게 객관성과 중립성을 유지할 의무를 부여한다. 이러한 조항을 통하여 확인할 수 있는 것은 과세당국의 목표가 가능한 많은 조세수입을 얻는 것에 있는 것이 아니라 최대한으로 과세의 공평성을 이루는 것에 있다는 것이다.

3) 현실적으로 이 평등주의 원칙은 일반적으로 법률에서 요구하는 수준의 평등주의 원칙을 실현하여 특정 납세자그룹이 불리하거나 유리하게 되는 일이 없도록 하는 일이 과세당국의 인력 규모에 비하여 과다한 업무를 야기시킨다는 점에서 문제시된다.

4) 이 조세법률주의의 실현도 과세당국에게 과다업무를 야기시키는 현실적 문제를 가져오는바 그 이유로는 과세당국의 부족한 인력과 늘어나는 범규범의 숫자를 지적할 수 있다.

### 3. 과세당국과 납세자의 의무와 권리

#### 가. 세무당국의 권한 행사에 대한 제한 규정

세무당국의 구속력 있는 행위는 두 가지 요소에 의하여 행사된다. 첫 번째로 그 행위는 공무집행자에 의하여 수행되고 두 번째로 행정행위를 통하여 행사된다.

##### 1) 공무집행자

국세기본법 제7조에서는 공무집행자를 과세과정 동안에 공적인 과제를 수행하는 자로 정의하였다. 독일법에 의하면 공무집행자는

- 공무원이나 판사(직업적인 판사나 명예판사),
- 그 외에 공법적인 직무에 종사하는 자(연방이나 주의 장관, 연방이나 주의회 의원, 정무차관, 공증인(Notare)<sup>5)</sup>,
- 관에서 공무와 관련하여 권한을 위임받은 자이다.

공무집행자의 개념은 특히 비밀보호규정과 공무집행자로서의 배제사유와 관련하여 의미가 있다.

#### 가) 비밀엄수 규정

공무집행자는 공무에 관한 비밀을 지켜야 할 의무가 이미 존재하지만 과세와 관련한 비밀에 대하여는 국세기본법 제30조에서 추가적으로 규율하고 있다. 이는 과세과정에서의 납세자의 정보공개의무가 다른 어떤 행정과정에서 보다 더 많이 요구되기 때문이다. 이 비밀엄수 규정은 납세자에게 세법에서 요구하는 정보공개의무에 대한 반대급부의 의미를 가지며 납세자나 다른 당사자들의 개인 정보보호를 유지하는 역할을 한다.

비밀엄수의 대상은 국세기본법 제30조 2항에 규정되어 있다. 이에 따르면 공무집행

---

5) 변호사 중에서 소정 절차와 경력을 바탕으로 공증업무를 할 수 있도록 허용받은 전문가. 법원의 등기를 필요로 하는 부동산 관련 매매계약 등은 반드시 공증인을 통하도록 되어 있다.

자가 그 업무수행 과정에서 습득한 납세자의 개인적 혹은 업무적 정보를 정상적인 업무수행과 관련없이 공개하거나 이용하는 경우, 그리고 이와 관련하여 전산시스템에 보호된 정보에 정상적인 업무수행과 관련없이 접속하는 경우 비밀엄수 규정에 저촉된다고 보고 있다.

그러나 이렇게 습득된 정보는 다음의 경우 공개가 허용된다(국세기본법 제30조 4항)<sup>6)</sup>.

- 그것이 세무조사나 가산금이나 조세범처벌 과정의 수행에 필요한 경우
- 법에 의하여 명백하게 허용된 경우
- 당사자들이 동의하는 경우
- 그것이 조세문제 이외의 형법적인 절차에 의하여 필요한 경우
- 그것이 공공의 이익을 위하여 꼭 필요하다고 보여지는 경우

이외에 당사자가 국세기본법 제30조 5항에 의한 의도적인 왜곡된 정보를 제공하는 경우 이에 대하여 사법당국에 정보를 공개할 수 있다.

그러나 세무당국은 국세기본법 제31조에 의하여 과세소득과 세액 등의 정보를 공법상의 기관이나 사회보장보험기구 등에 해당 기구의 보험료 등의 산정을 위하여 필요한 경우 제공할 수 있으며 이는 비밀엄수 규정에 저촉되지 않는 것으로 본다. 마찬가지로 국세기본법 제31a조에서는 과세당국은 불법적인 고용을 관할하는 당국에 정보를 제공할 권리를 가진다.

비밀엄수 규정을 어긴 경우에 대하여는 상급자나 피해자의 신고에 따라 형법적으로 처리되며 벌과금이나 징역형에 해당된다. 또 민법 제839조나 헌법 제34조에 의하여 손해배상청구의 대상이 된다.

#### 나) 공무집행자 배제사유

과세당국의 행정적인 절차에서는 국세기본법 제 82조 1항에 규정된 자들(본인·가족·대리인 등)은 과세당국을 대표하여 해당사항을 처리하거나 해당사항을 처리하는

6) 여기에서 정보의 공개란 공개적으로 공표한다는 의미가 아니라 정부부서 간에 정보교환 등을 의미한다.

과정의 결정에 영향을 주는 위치에 있을 수 없다. 공무집행자의 중립성이 국세기본법 제82조 이외의 이유로 의심스러울 경우 해당 공무집행자는 동 행정절차에서 제외될 수 있다(국세기본법 제83조). 이에 대한 결정권은 그러나 전적으로 과세당국의 해당관청의 책임자에게 있다.

## 2) (조세)행정행위

국세기본법 제 118조에 의하면 (조세)행정행위는 관청이 공법상의 분야에서 개별 사안을 규율하고 직접적인 법적 효력을 외부로 발생시키는 모든 결정이나 통지라고 정의되어 있다.

### 나. 과세과정에서 납세자의 협조 의무

#### 1) 납세자(납세의무자의 개념)

납세자는 과세상의 법인격을 가지며 과세상의 법인격은 민법적인 법인격과는 다른 개념이며 일반적으로 이보다 넓은 개념이다. 누가 과세상의 법인격을 가진 납세자인지는 개별세법에서 규정하지만 일반적으로 다음의 조건을 충족시켜야 한다.

- 개별 세법의 규정에 의하여 납세의 의무를 지는 자(국세기본법 제34조)
- 연대납부의무가 있는 자(국세기본법 제66조 이하)
- 다른 제3자가 부담하는 세금을 유보하여 세무관서에 납부하는 자(국세기본법 제 43조 2절)
- 세무신고서를 제출(국세기본법 제149조)해야 하거나
- 담보를 제공(국세기본법 제241조)하거나
- 기장의무(140조 이하)가 있거나
- 세법에 의하여 기타의 의무가 주어진 자

과세상의 법인격은 행위능력(자신의 행위로 법적인 결과를 야기할 수 있는 능력)을

자동적으로 의미하는 것은 아니다. 행위능력에 대하여는 국세기본법 제79조 1항 1~4호에서 자연인, 법인을 운영하는 자연인, 대리인 및 관청의 책임자나 그 대리인/의뢰인으로 열거하였다. 대리인의 개념에 대하여는 국세기본법 제34조에서 규정하고 있다.

## 2) 연대납세의무자

본래의 납세의무자가 납세의무를 이행하는 데 어려움에 봉착하게 되면 과세당국은 연대납세의무(Haftung)가 있는 제3자에게 연대납부고지서를 발송하고 세금을 징수한다. 전제조건은 연대납부 의무가 존재하는 경우이다. 연대납부 의무자는 국세기본법 제33조에서 의미하는 납세의무자이다.

국세기본법과 개별세법에서 규정하는 중요한 연대납세 의무를 정리하면 다음과 같다.

### 가) 국세기본법에서 규정하는 연대납세 의무의 종류

- 대리인의 연대납세 의무 (국세기본법 제69조)
- 피대리인의 연대납세 의무 (국세기본법 제70조)
- 탈세자의 연대납세 의무 (국세기본법 제71조)
- 연결납세자의 연대납세 의무 (국세기본법 제73조)
- 기업인수자의 연대납세 의무 (국세기본법 제75조) 등

### 나) 개별세법에서 규정하는 연대납세 의무의 종류

- 근로소득세의 경우 고용자의 연대납세 의무(소득세법 제42d조)
- 상속세의 경우의 연대납세 의무(상속세법 제20조 3항)
- 부동산세의 연대납세 의무(부동산세 제3조)
- 기부금의 경우의 연대납세 의무(소득세법 제10b조 4항 및 법인세법 제9조 3호 8절 및 9절)

- 부가가치세의 연대납세 의무(부가가치세법 제18조 8항, 동법 시행령 제55조)

### 3) 증빙자료와 증빙책임

일반적으로 조세법의 다수학설에 의하면 조세부담을 증가시키는 방향으로의 증빙책임은 과세당국에, 그리고 조세부담을 경감시키는 방향으로의 증빙책임(예를 들어 경비 인정에 대한 증명)은 납세자에게 있다<sup>7)</sup>.

과세와 관련한 사실확인애 있어서 과세당국과 납세의무자에게는 여러 가지 증빙자료가 있는데 국세기본법 제92조에서는 다음 4가지의 증빙자료를 열거하고 있다.

- 과세과정 참여자나 그 외의 사람으로부터 서류나 구두상의 정보 획득
- 전문가의 서면 감정서
- 증명서와 서류철, 특히 장부, 도면, 영업서류
- 건물이나 토지 등에 대한 관측

국세기본법은 여기에 열거된 내용이 필요한 증빙자료를 총망라한 것으로 보지는 않는다.

### 4) 납세자 파악

납세자의 파악을 위한 협조의무는 납세자뿐만 아니라 행정관청이나 제3자에게도 해당된다. 행정관청은 부동산이나 사업체의 소유자에 대한 정보와 기업의 설립, 법인형태, 소재지, 청산 그리고 납세자의 거주지에 대한 정보를 해당 과세관청에 알려야 한다. 수시점검통보(Kontrollmitteilung)가 납세자 파악과 과세관련 사실의 확인을 위하여 중요한 역할을 수행하는데 이는 한 관청이 획득한 조세와 관련하여 의미가 있는 정보를 다른 관청에 전달하는 역할을 수행한다.

---

7) Koch, K., Abgabenordnung, 1986, Koeln, 주석 14.

## 5) 과세과정 참여자의 정보제공 의무와 정보제공 거부권

과세과정 참여자 - 특히 납세자는 - 과세당국에 과세를 위한 사실관계 확인을 위하여 필요한 정보를 제공하여야 할 의무가 있다(국세기본법 제93조 1항). 정보제공의 가장 중요한 형태는 세무신고서의 제출이다. 과세당국이 세무신고서에 제시된 내용이 불충분하거나 사실과 다르다고 판단하는 경우 과세당국은 납세자나 제3자에게 관련 정보를 요청할 수 있다. 그러나 이러한 추가적인 정보를 요청하는 것은 구체적인 단서가 있어야 한다.

정보요청의 형식적인 규정은 없다. 이는 국세기본법 제93조 2항 2절에서 정보요청서는 정보제공 의무자가 요청하는 경우에 한하여 발부한다고 규정한 것에서 추론된다. 정보제공 요청을 거부할 권리는 기본적으로 과세과정 참여자에게 없지만 다음의 경우 예외가 성립한다.

- 납세자의 가족(국세기본법 제15조), 스스로 해당 과세사안의 납세자가 아닌 경우에 한하여: 국세기본법 제101조
- 직업상 취득한 비밀에 대한 보호를 위하여 특정 직업종사자(성직자, 의회의원, 변호사, 세무사, 회계사, 의료직 종사자, 언론인): 국세기본법 제102조
- 정보제공으로 인하여 자신과 가족이 형사처벌에 대상이 될 수 있는 경우에 제3자: 국세기본법 제103조

과세당국은 금융기관과 고객의 신뢰관계를 고려하여 금융기관에게는 일정한 종류나 일정한 액수의 고객계좌에 대하여 일괄적 정보요청(일회성 혹은 주기적인)을 할 수 없다(국세기본법 제30a조). 개별사안에 대한 금융기관에 대한 정보요청은 가능하다.

독일의 국세기본법에는 광고주에 대한 비밀보호 조항이 없다. 따라서 언론기관은 과세당국에 익명의 광고주에 대한 정보를 제공하여야 한다.

## 6) 과세과정 참여자의 의무 규정

국세기본법 제90조 1항은 과세과정에 관련된 참여자들에게 사실관계의 확인에 필요한 정보를 자신에게 알려진 증빙자료의 제공을 통하여 바르고 완전하게 밝힐 의무를

부여하고 있다. 이러한 일반적인 의무 규정 이외에 국세기본법과 개별 세법은 여러 가지 특수한 의무 규정을 더 가지고 있는데 이 중 국세기본법에 있는 규정은 다음과 같다.

- 정보제출 의무(국세기본법 제93조)
- 납세자 파악을 위한 정보제보 의무(국세기본법 제137~139조)
- 기장 및 장부보관 의무(국세기본법 제140~148조)
- 세무신고서 제출 의무(국세기본법 제149조)
- 세무조사에서 협조 의무(국세기본법 제200조)

#### 가) 정보제출 의무

국세기본법 제93조에는 과세과정 참여자에 대한 정보제공 의무를 규정하고 있다. 국세기본법 제 93조 1항에 따르면 과세과정 참여자는 과세에 대하여 중요한 사실관계 확인을 위하여 필요한 정보를 세무관청에 제공해야 한다. 이 규정은 권리능력이 없는 사단, 펀드, 관청 및 공법단체의 기업체에 대해서도 적용된다. 과세과정 참여자 이외의 자에 대해서는 과세과정 참여자에 의한 사실관계의 해명이 목적을 이루지 못하거나 또는 아무런 효과를 기대할 수 없는 경우에 비로소 정보가 요구되어야 한다. 동법 제93조 2항에서는 정보의뢰에는 어떠한 사실에 대해서 정보가 제공되어야 하는가 그리고 정보가 정보의무자에 과세를 위해서 또는 그 이외의 자의 과세를 위하여 요구되는가의 여부가 표시되어야 한다. 정보의뢰는 정보의무자의 요구가 있는 경우 서면으로 이루어져야 한다.

#### 나) 납세자 파악을 위한 정보제보 의무

국세기본법 제137조에서는 법인 등에 대한 과세상의 상황파악을 위하여 정보제보 의무를 규정하고 있다. 자연인이 아닌 납세의무자는 과세상의 파악에 대하여 중요한 사정, 특히 설립, 권리능력의 취득, 법 형식의 변경, 주된 사무소 또는 본점의 이전 및 해산에 대하여 동법 제20조에서 규정한 소관세무서 및 물세의 징수에 대하여 관할권이 있는 지방자치단체에 이를 신고하도록 하고 있다.

#### 다) 기장 및 장부보관 의무

국세기본법 제140조 이하에서는 기장 및 장부보관 의무를 규정하고 있다. 세법 이외의 법률에 의해 조세에 대하여 중요한 기장 및 기록을 작성해야 하는 자는 타 법률에 의해 부과되어 있는 의무를 이행해야 하며 그 외에도 영업자 및 농림업자로 세무관청의 확인으로 각 사업에 대하여 매출액이 매년 26만유로 이상이거나, 사업이익이 매년 25,000유로 이상인 자는 140조의 규정에 의해 기장의무가 없는 경우에도 그 사업에 관련된 장부의 기장을 하고, 동시에 매년의 재고에 기초하여 결산을 할 의무를 진다(국세기본법 제141조).

국세기본법 제145조에 따르면 기장은 전문지식을 가진 제3자에게 적절한 기간내의 기업의 거래사실 및 재산상태에 관한 개요를 알릴 수 있도록 작성되어 있어야 하며 또 거래사실에 대해서는 그 발생 및 결말에 이르기까지를 기록해야 한다고 규정되어 있다. 동조 2항은 또 기록은 과세목적이 달성되도록 작성해야 한다고 하고 있다. 동법 제146조에서는 기장 및 기타 필요한 기록은 완전하고 올바르게 날짜순으로 동시에 정연해야 하며 현금수입 및 현금지출은 매일 확실하게 관리되어야 한다고 규정하고 있다.

#### 라) 세무신고서 제출 의무

국세기본법 제149조에서는 세무신고서 제출 의무에 대하여 개별 세법에서 규정한다고 정하고 있다. 그 외에 세무관청에서 세무신고서의 제출을 요구받은 자도 제출 의무가 있다. 세무관청이 과세소득을 추계한 경우에도 세무신고서의 제출 의무는 존재하는 것이다. 개별 세법에 특별한 규정이 없는 한 1년 또는 법규에 규정된 시기와 관련된 납세신고는 그 시기 이후 늦어도 5개월 만에 제출해야 한다.

#### 마) 세무조사에서 협조 의무

국세기본법 제200조에서는 세무조사에서 납세의무자의 협조 의무를 규정한다. 동조 1항에서는 납세의무자는 과세를 위한 중요한 사실의 확인에 대하여 협력해야 하며 특

히 정보를 제공하고, 기록·장부·업무상의 서류 및 기타의 문서를 열람 및 조사를 위하여 제출하고, 또한 기록을 이해하기 위하여 필요한 설명을 하도록 되어 있다. 납세의무자 또는 그가 지명하는 자가 정보를 제공할 상황이 아닌 경우, 또는 정보가 사실의 해명에 불충분한 경우, 또는 납세의무자의 정보에 효과를 기대할 수 없는 경우에는 조서관은 다른 종업원에게 정보를 요구할 수 있다. 납세의무자는 위에서 언급된 자료를 그 사무소에서 또는 현장조사의 실시에 적당한 사무소가 없는 때는 그의 거소 또는 관공서에 제시해야 한다. 현장조사의 실시에 적당한 방 또는 작업장 그리고 필요한 보조수단은 무상으로 제공해야 한다(국세기본법 제200조 2항). 현장조사는 통상의 영업시간 또는 작업시간중에 하는 것으로 하되 조서관은 부동산 및 사업장에 출입하고 조사할 권한을 가진다. 일반적으로 사업의 조사의 경우에는 사업주 또는 그의 대리인을 입회시켜야 한다(국세기본법 제200조 3항).

#### 4. 조세의 부과

##### 가. 조세채무의 발생과 소멸

조세채무는 개별 세법<sup>8)</sup>에서 납세의무가 발생한다고 보는 사실행위가 실현되면 발생한 것으로 본다(국세기본법 제38조). 조세의 부과시기 및 납부시한은 조세채무의 발생에 대하여 영향을 미치지 않는다.

국세기본법 제37조에서는 조세채무뿐만 아니라 조세에 부가되는 이자 및 가산금에 대한 채무와 납세자가 과세당국에 대하여 가지는 조세환급금에 대한 권리도 규정하고 있다. 국세기본법 제46조 1항에서는 조세환급금에 대하여 가지는 권리를 납세자가 제3자에게 양도하거나 담보로 제공할수 있는 것으로 규정하고 있다. 이 경우의 양도는 그러나 민법적인 의미의 양도와는 달리 과세당국에서 요구하는 형식적인 요건을 충족시켜야 한다.

국세기본법 제48조에서는 과세당국에 대한 조세채무가 제3장에 의하여 충족시켜질

8) 개별 세법의 해당 조항은 소득세법 제36~38조 및 제44조, 법인세법 제48조, 상속세법 제9조, 그리고 부가가치세법 제13조 등이다.

수 있다고 보고 있다. 제3자는 계약에 통하여 이러한 의무를 인수하겠다는 의사를 밝히고 이를 이행할 수 있다. 그러나 이러한 인수의사를 밝히는 것만으로 본래의 납세의무자의 의무를 면제시켜주는 것은 아니다.

조세채무는 국세기본법 제47조에 의거 과세액의 납부(국세기본법 제 224~225조), 과세액과 환급액의 정산(국세기본법 제226조), 과세액의 사면(국세기본법 제163조와 제227조), 부과제척기간의 경과(국세기본법 제169~171조) 그리고 징수제척기간의 경과(국세기본법 제228~232조)에 의하여 소멸된다<sup>9)</sup>.

#### 나. 조세의 부과

과세와 관련한 사실관계의 확인이 이루어진 뒤 과세당국은 조세채권을 확정한다. 국세기본법 제155조 1항은 일반적인 경우 세액의 확정은 세금고지서의 발부를 통하여 이루어지는 것으로 본다. 몇 가지 세목에서는 예외적으로 과세기반에 대하여 확정고지서를 발부함으로써 확정절차가 시작하는 경우도 있다.

독일에서는 기본적으로 납세자의 신고자료를 검토하여 과세당국에서 세액을 확정하고 세금고지서를 발부하며 이 시점을 기준으로 납세자의 세금납부시한이 결정된다.

과세의 요건, 납세의무자, 연대 및 제2차 납세의무자에 대하여는 개별 세목에서 결정한다.

##### 1) 세금고지서를 통한 조세부과

일반적으로 세액확정은 세금고지서<sup>10)</sup>를 통하여 이루어진다(국세기본법 제155조 1항 1호). 세액은 과세표준과 세율관련 규범으로부터 직접 도출되며 기본적으로 확정적인 성격을 가지며 예외적인 경우에 한하여 변경된다. 세금고지서의 형태와 내용에 대하여는 국세기본법 제157조 1항에서 규정한다. 부가가치세와 개별소비세를 제외한 대

9) 그러나 국세기본법 제47조는 강제집행을 통한 조세채권의 소멸과 제3자의 납세의무 인수 및 실행을 통한 조세채권의 소멸에 대하여 규정하고 있지 않으므로 조세채무의 소멸사유를 모두 열거하고 있는 것으로 보아서는 안된다.

10) 세금고지서는 국세기본법제118조의 의미의 행정행위이다.

부분의 중요한 세목에서 세금고지서는 서면으로 발부되며 여기에는 세액, 세목, 조세 채무자, 구제절차의 시한 및 담당부서, 과세표준, 세금신고서의 내용과 차이가 나는 항목 등에 대한 내용이 담긴다.

세금고지서는 후일의 조사에서 과세관련 사실이 납세자가 신고한 내용과 다른 경우 세금부과를 변경하는 것을 조건으로 유보적 세금고지서를 발부할 수 있다. 이는 과세당국의 신속한 일처리를 가능하게 해준다. 이 유보상태는 세무조사에서 별다른 결과가 나타나지 않으면 무조건 해제되며 부과제척기간이 지나면 마찬가지로 해제되며 이 경우 세액은 변경이 불가능하도록 확정된다. 그러나 이 유보적 상태가 존속하는 기간 동안 세액은 납세자의 신청이나 과세당국에 의하여 변경이 가능하다. 이 유보적 세금고지서는 세금고지서와 동일한 효력을 가진다. 납세자는 세금고지서에 기재된 납부기한에 맞추어 세금을 납부(국세기본법 제218조 1항)하여야 하며 이를 기준으로 강제집행도 진행된다(국세기본법 제249조 1항).

## 2) 부과제척기간

법제도하에서 납세자의 안정성을 위하여 국세기본법 제169조 1항 1절은 조세의 부과나 변경을 일정한 시한이 지나면 허용하지 않고 있다. 이 부과제척기간에 대한 규정은 과세당국의 납세자에 대한 요구와 관련하여서 뿐만 아니라 납세자의 과세당국에 대한 요구(과세환급 등과 관련한)에서도 적용된다. 국세기본법 제47조에 의하면 부과제척기한이 경과하자마자 조세채권 혹은 조세환급에 대한 권리는 소멸한다.

부과제척기간의 시작은 조세채권이 발생한 해가 경과하면서 시작(국세기본법 제170조 1항 1절)하거나 세금신고서가 납세자로부터 제출된 해가 경과하면서 시작한다. 그러나 늦어도 조세채권이 발생한 해를 지나고 3번째 해가 경과하면 제척기간은 시작된다(국세기본법 제170조 2항).

제척기간은 관세와 개별소비세와 관련하여서는 1년, 다른 세목과 관련하여서는 4년이다. 탈세의 경우 이 제척기간은 10년으로 연장되나 부주의로 인한 경우에는 5년이다(국세기본법 제169조 2항).

제척기간은 명백한 잘못, 주권적 결정, 형사사건에 대한 조사의 시작, 세무조사의 시

작, 잠정적 부과고지서 등의 사유가 있으면 진행이 중지된다(국세기본법 제171조).

### 3) 세금고지서의 변경

세금계산서의 변경은 관세와 개별소비세의 경우와 이 두 가지를 제외한 다른 세목으로 구분하고 있는데 과세와 개별소비세의 경우 별 제한없이 세금계산서의 변경이 가능한 것에 비하여 대부분의 다른 세목에서는 세금계산서의 변경이 일정한 전제조건하에서만 가능하다(국세기본법 제172조). 국세기본법 제172조 1항 2a호에서는 세금계산서는 납세자가 동의하는 경우나 납세자가 신청한 사항을 받아들이는 과정에서 논리적으로 귀결되는 내용에 한하여 변경이 가능하다고 정하고 있다. 또 국세기본법 172조 1항 2b호에서는 세금계산서가 관할 관청이 아닌 곳에서 발부된 경우 변경이 가능한 것으로 정하고 있다. 마지막으로 동조 동항 2c호에서는 세금계산서가 기만, 위협이나 뇌물 제공 등의 수단에 의하여 작성된 경우 변경이 가능하다고 본다.

이외에 국세기본법 제 129조에서는 행정행위(세금계산서 등)에 명백한 오류가 발견될 때에는 이를 시한에 관계없이 이를 시정할 수 있다고 하였다.

법적 신뢰성 유지의 관점에서 헌법재판소나 연방 최고법원에서 법이나 규범의 무효를 결정하거나, 시행령 등이 법의 취지와 일치하지 않는 것으로 판결하거나 또 동 재판소의 법적 해석의 변화로 인하여 세금계산서가 변경되어야 하는 경우 납세자에게 불리한 방향으로의 세금계산서 변경은 고려되지 않는다(국세기본법 제176조).

### 4) 추정을 통한 조세부과

세무관청이 과세의 기초가 되는 사항을 조사 또는 계산할 수 없는 한 세무관청은 그를 추계해야 한다. 그때 추계에 있어 의미를 가지는 일체의 사정을 고려해야 한다(국세기본법 제162조). 납세의무자가 그의 신고 내용에 대하여 충분히 납득될 만한 설명을 제공할 수 없거나 정보제공을 거부하는 경우, 그리고 선서에 입각한 보증을 거절하거나 제90조 2항의 규정에 의한 협력의무에 위반한 때는 특히 추계한다(동조 2항). 조세의무자가 세법에 따라 작성해야 하는 장부나 기록을 제출할 수 없고 혹은 기장이나

기록이 제158조의 규정에 따른 것이 아닌 경우에도 또한 추계할 수 있다.

## 5. 조세의 징수

### 가. 조세납부 의무의 발생과 유예

국세기본법 제 37조에 의거한 조세채무관계가 성립하면 이로 인한 청구권의 실행에 대한 기초는 세금고지서, 환급고지서, 책임귀속고지서 및 조세적 성격의 기타 의무를 확정하는 행정행위로 한다(국세기본법 제218조 1항). 연체가산금에 있어서는 법률요건(국세기본법 제240조)의 충족으로 족하다. 납세신고(제168조)는 세금고지서와 동등한 것으로 본다. 그러나 채무관청은 납부기한 내의 징수가 납세의무자에게 현저하게 가혹한 경우 그리고 그로 인하여 청구권이 위태롭지 않다고 인정되는 때는 조세채무관계로 발생한 청구권의 전부 또는 일부에 대하여 유예(Stundung)할 수 있다(국세기본법 제222조). 유예는 원칙적으로 신청에 의해서 그리고 담보의 제공을 받은 경우에 한하여 부여되어야 한다. 관세 및 소비세에 대하여는 납부기한이 도래한 금액의 납부는 조세법에 그 규정이 있는 한 납세의무자의 신청으로 담보를 제공하고 납부를 연기(Zahlungsaufschub)할 수 있다(국세기본법 제223조).

### 나. 시효

조세채무관계에 의하여 발생한 청구권에는 특별한 납부의 시효가 적용되며 이때 납부의 시효는 5년이 된다(국세기본법 제228조). 시효는 청구권의 납부기한이 처음으로 도래한 역년의 경과로부터 개시된다. 다만 그 청구권의 기초가 되는 조세채무관계에 의하여 발생한 청구권의 확정, 또는 확정의 취소 및 변경이 효력을 발생한 역년이 경과하기 전에는 시효는 개시하지 않는다. 조세신고는 조세확정으로 본다(국세기본법 제 229조 1항). 책임귀속고지서(Haftungsbescheide)가 납부독촉을 수반하지 않고 이루어진 때는 시효는 그 고지서가 효력을 발생한 역년의 경과로서 개시한다(국세기본법 제 229조 2항).

시효기간은 중단될 수 있는바 국세기본법 제231조 1항에서는 서면으로 제출된 청구권(schriftliche Geltendmachung des Anspruches), 납부의 연기, 유예, 집행의 정지, 담보의 제공, 강제집행연기, 집행조치, 파산절차의 신고나 개시, 잔여 부채탕감을 위한 심리절차의 개시, 법원의 부채정리계획 및 납부의무자의 주소 또는 거소에 대한 세무관청의 조사 등을 그 사유로 언급하고 있다. 납부연기, 유예, 집행의 정지, 담보의 제공, 집행의 연기, 압류질권, 강제저당권 또는 변제에 대한 기타 우선권이 되는 집행조치, 또는 파산절차에 있어서 신고에 의한 시효의 중단은 납부연기, 유예 집행의 정지 또는 집행의 연기에 대해서는 그 기간 만료까지 담보, 압류질권, 강제저당권 또는 변제에 대한 기타 우선권에 대해서는 이들이 소멸하기까지 또는 파산절차가 종료하기까지 계속한다. 세무관청에 대한 청구권이 행사되는 경우 이에 의한 시효의 중단은 청구권에 관하여 결정이 이루어지고 확정력이 발생하기까지는 발생하지 않는다(국세기본법 제231조 2항). 중단이 종료하는 역년의 경과로서 새로운 시효기간이 개시한다(국세기본법 제231조 3항). 시효는 중단행위에 관련된 금액을 한도로 하여 중단된다(국세기본법 제231조 4항).

시효에 달하면 조세채무관계에 의하여 발생한 청구권 및 그에 관한 이자는 소멸한다(국세기본법 제232조).

#### 다. 체납처분과 결손처분

세무관청은 금전의 급부, 기타의 행위, 목인 또는 부작위를 요구하는 행위를 행정적으로 집행할 수 있다(국세기본법 제249조 1항). 이 규정은 납세신고(제168조)에 대해서도 적용한다. 집행관청은 일반적인 조세의 경우 세무관청의 가장 하위조직인 세무서(Finanzamt)인 것에 비하여 관세 및 수입부가가치세 등에 있어서는 하위부서인 세관의 중간 지휘부서인 지방관세청(Hauptzollamt)이다(국세기본법 제249조 1항 3절). 강제집행의 준비를 위해 세무관청은 집행채무자의 재산관계 및 소득관계를 조사할 수 있다(국세기본법 제249조 2항). 다른 집행관청의 위탁에 의하여 집행조치를 실시하는 경우 집행관청은 그 범위 내에서 다른 집행관청을 대신한다(국세기본법 제250조 1항). 위탁을 받은 집행관청이 관할권이 없거나 또는 위탁받은 행위가 그 집행관청에 허용되

지 않는 경우에는 그러한 곤란을 위탁한 집행관청에 통지한다. 위탁의 시행에 이러한 곤란이 존재하고 위탁받은 집행관청이 실행을 거부하면 감독관청이 위탁집행관청을 결정한다(국세기본법 제250조 2항). 행정행위는 그의 집행이 정지되지 아니하거나 또는 권리구제의 제기에 의하여 집행이 정지되고 있지 않는 범위에서 집행할 수 있다(국세기본법 제251조 1항).

## 6. 세무조사제도<sup>11)</sup>

세무조사제도는 세액의 확정을 위하여 사실관계를 파악하는 특별한 행정행위이다. 독일에서의 세무조사는 외부세무조사(Aussenprüfung: 국세기본법 제193~207조), 세무사찰(Steuerfahndung: 국세기본법 제208조), 세무점검(Steueraufsicht: 국세기본법 제209~217조)의 3가지 분야로 나누어지는데 이 중 가장 중요한 사실관계 파악의 수단은 외부세무조사이다. 현장세무조사에서는 세무관서 외부의 납세자 활동의 현장에서 과세와 관련한 사실관계를 파악하는 것이다.

세무사찰은 조세범처벌에 관련하여 탈세 적발 및 관련 세액 추징뿐만 아니라 알려지지 않은 과세대상을 파악하고 조사하는 역할도 담당한다(국세기본법 제208조 1항 1절). 이러한 광범위한 업무 분야에 따라서 세무사찰요원에게는 검찰의 권한이 일부 부여된다<sup>12)</sup>. 국세기본법에 따른 세무공무원의 권한은 모두 부여되며 세무조사 수행의 효율성을 위하여 일반적인 세무공무원에게 적용되는 일부 권한 행사의 제한적 요소는 세무사찰요원에게는 적용되지 않는다. 납세자에게는 외부세무조사의 경우와 마찬가지로의 협조의무가 존재한다.

세무점검은 국세기본법 제209조에 의하면 관세와 개별소비세의 경우에 적용되며 개별 사안에 대한 조사를 목적으로 하는 것이 아니라 조사대상 기업이나 과세대상인 과정에 대하여 수시로 점검하는 것이다. 세무점검의 대상은 일반적으로 수출입 및 개별소비세 과세대상 재화의 생산이다. 담당공무원은 업무수행시간 내에 해당되는 점검대상 토지, 건물, 배, 차량 등을 조사하고 필요한 자료를 살필 권한이 있으며 점검 대상자

11) 독일의 세무조사 의무 및 실태와 관련하여서는 부록을 참고하기 바란다.

12) 따라서 압수, 수사 등의 형사절차법 규정에 의한 조치들을 취할 수 있다.

는 이에 대하여 협조하여야 한다.

독일에서 일반적으로 세무조사라 하면 이는 외부조사를 의미하며 과거에는 외부조사 그 자체를 세무조사(Betriebsprüfung)라고 지칭한 적이 있다. 조세의 부과절차와 외부조사가 과세당국에게 있어서 명확하게 구분이 되는 두 가지의 업무 분야인지에 대하여는 국세기본법에 언급이 없다. 따라서 독일의 개별 주에서는 외부조사담당부서가 각기 다르게 조직되어 있다.

국세기본법 제195조 3절에 외부조사부서가 조세를 부과(세금고지서의 발부)할 수 있도록 하는 규정을 새로 도입함으로써 이 두 부서의 업무한계는 보다 더 불명확하게 되었다.

### 가. 외부조사의 인적 대상

일반적으로 외부조사는 사업활동 혹은 농축산업을 영위하는 사업장을 유지하는 납세자, 그리고 자유직업인들에게만 시행된다(국세기본법 제193조 1항). 그 외의 납세자 그룹은 그 납세자가 다른 사람의 조세를 원천징수하여 납부하여야 하는 경우 등에 한하여 외부조사의 대상이 된다(국세기본법 제193조 2항 1호). 또 과세와 관련한 사실관계의 파악에서 밝혀지지 않은 것이 많고 과세 확정을 위한 사실관계를 파악하기 위하여 수행하는 작업의 내용과 양이 세무관서 내에서 행하기 부적절할 경우에도 과세당국은 해당 사안을 외부조사의 대상으로 할 수 있다(국세기본법 제193조 2항 2호). 이 경우 자연인이나 영리법인인 납세자뿐만 아니라 공익법인도 그 인정, 인정의 취소 등과 관련하여 외부조사의 대상이 될 수 있다. 자연인인 납세자도 소득세법 제2조 1항 4~7호의 의미의 수입을 가지거나, 기타 독립적 활동을 수행하는 자연인도 마찬가지로 조사대상이 될 수 있다. 일반적으로 수입의 종류가 다양하고 규모가 큰 경우가 해당된다.

국세기본법 제193조 1항에는 외부조사를 위하여 특별한 사유를 제시할 필요가 없는 것으로 되어 있다.

주의해야 할 사안은 제193조 1항에 의거한 외부조사에서 과세당국은 부부합산과세에서 배우자가 기업가가 아닌 이상 배우자의 소득세법 제2조 1항 4~7호의 의미의 수입에 대하여 조사를 할 권리가 없다. 이를 조사하기 위하여는 제193조 2항 2호에 다른

특별한 사유가 존재하여야 한다.

#### 나. 외부조사의 물적 대상

외부조사의 물적 대상은 국세기본법 제194조에 의하여 제한된다. 외부조사는 납세자의 과세관련 사항을 조사하는 데 기여하는 것으로 여러 가지 세목과 여러 과세연도의 내용을 다룰 수 있고 또 특정 사안으로 내용을 제한할 수 있다(국세기본법 제194조 1항 2호). 인적회사(합명회사, 합자회사)의 외부조사에서 무한책임사원과 유한책임사원의 과세관련 사항은 회사의 과세관련 사항의 파악을 위하여 의미가 있고 적절한 경우에만 조사대상으로 한다(국세기본법 제194조 1항 3호 및 2항). 즉 이를 통하여 추정세액의 규모가 적지않을 것으로 예상되거나 회사와 사원의 관할세무관청이 동일하거나 사원의 회사로부터의 수입과 기타수입 사이에 연관관계가 존재하거나 하는 경우가 이에 해당된다. 이렇게 사원으로 외부조사의 대상이 확대되는 경우에 세무조사통지서에 이 개인들에 대하여 언급되어 있어야 한다<sup>13)</sup>.

#### 다. 외부조사 대상의 선정

일반적으로 제193조에 해당하는 모든 사안에 대하여 외부조사가 행하여지는 것은 과세당국의 인력수급 상황에 비추어볼 때 비현실적이다. 따라서 과세당국은 개별 사안별로 본연의 업무 수행에 적합하도록 재량권(nach Pflichtgemaessem Ermessen)을 발휘하여 조사 여부를 결정하여야 한다. 조세평등주의 기본원칙에 비추어 볼 때 모든 동일한 종류의 납세의무에 대하여 완벽하게 담당할 수 없는 외부조사는 문제가 전혀 없는 것은 아니나 실무적으로는 조사의 빈번도의 차이는 조세평등주의 원칙에 위배되는 것으로 보지 않는다.

외부조사의 시행에 대하여 납세자가 법적으로 요구할 권리는 없다. 그러나 납세자가 신청하는 경우 이에 제시한 근거를 과세당국은 재량권에 의하여 세무조사를 결정하는

13) Ax/Grosse/Caemmerer, AO und FGO, 1995, 473쪽.

과정에서 고려대상으로 한다. 이는 특히 납세자가 향후 행하게 되는 경제적인 결정(예: 기업매각 등)이 외부조사의 결과에 따라 영향을 받게 되는 경우나 납세자가 자산이 신청한 외부조사 후에 국세기본법 제 204~207조의 의미의 당국의 구속력 있는 판정을 받기를 원하는 경우에 그러하다<sup>14)</sup>.

#### 라. 수시점검통보(Kontrollmitteilungen)

외부조사에서 제3자의 과세와 관련한 정보를 얻게 되는 경우 과세당국은 이 제3자의 납세의무 이행 여부를 확인하는 점검자료로 사용할 수 있다(국세기본법 제194조 3항).

#### 마. 외부조사의 통지

법률구제의 방안에 대한 안내 내용을 포함하는 외부조사의 서면통지를 통하여 해당 과세당국은 외부조사의 범위를 결정한다(국세기본법 제196조). 이러한 외부조사 절차의 정형화는 납세자보호와 함께 수행되는 조치의 내용과 결과와 관련하여 불확실성을 제거해주는 역할을 한다.

외부조사의 통지는 하나의 행정행위이며 따라서 벌과금이나 다른 강제적 수단으로 실행시킬 수 있다(국세기본법 제196조).

다른 행정행위와 마찬가지로 외부조사의 통지도 내용적으로 충분히 확정적이고 이를 통하여 어느 납세자를 어떤 범위(대상연도, 세목, 내용)에서 조사할 것인지 알 수 있어야 한다. 내용적으로 확정적이지 않으면 조사통지서는 무효(nichtig)이며 효력이 없다(unwirksam)(국세기본법 제124조 1항 및 3항). 서면의 행정행위는 항상 이러한 행위에 대한 적절한 사유를 제시하여야 한다(국세기본법 제121조 1항). 그러나 제191조 1항에 해당하는 외부조사에 있어서는 사유는 조사의 법적인 근거를 제시하는 것으로 족하다. 반면 제193조 2항 2호에 해당하는 조사에 있어서는 과세와 관련하여 사실관계 파악을 위한 추가적인 정보가 필요한 정도와 이것이 과세당국의 관서 내에서 수

14) Ax/Grosse/Caemmerer, 473쪽.

행되기 적절하지 않다는 것이 납득이 가도록 설명되어야 한다. 제194조 2항의 범위로 외부조사가 확대되는 경우, 재조사, 조사기간의 연장이나 일반적인 조사시기를 벗어나는 경우 등에는 더 특별한 사유의 제시가 필요하다. 더 특별한 사유가 제시되지 않는 경우 행정행위는 결함이 있는 것이다(fehlerhaft). 이 경우 결함은 행정구제 절차의 종료 이전까지 사유를 추가함으로써 보완될 수 있다. 결함이 그때까지 제거되지 않는 경우 재정법원은 이 조사통지를 법에 어긋나는 것으로 무효화할 수 있다<sup>15)</sup>.

조사통지에 대하여는 이의 제기가 가능하다(국세기본법 제 347조). 납세자는 그가 외부조사의 대상이 될 수 없다고 보는 경우나 외부조사가 끝난 후 짧은 기간이 경과한 후 다시 조사대상이 되는 것이 조사공무원의 재량권의 남용이라고 보는 경우 조사통지에 대한 이의를 제기할 수 있다(연방재정법원의 판결: 연방조세관보, 1968 II 19). 조사통지서뿐만 아니라 조사과정 동안에 발생하는 다른 행정행위들도 이의 제기의 대상이 된다. 외부조사통지에 대한 이의제기는 원칙적으로 조사를 뒤로 늦추게 하는 효과가 없다. 즉 조사는 이의제기 절차와 상관없이 진행된다(국세기본법 제361조 1항). 조사통지에 대한 발효중지 신청은 가능하다(제361조 2항). 조사통지서의 적법성에 대하여 심각한 우려가 있는 경우, 그리고 정당하지 않고 공공의 입장에서도 바람직하지 않은 심각한 어려움을 관련자에게 야기하는 경우에는 발효중지 신청은 받아들여진다. 조사가 진행된 후 나중에 행정구제절차나 법원의 결정에 의하여 조사통지의 적법성이 부인되는 경우 과세당국은 이 조사를 통하여 확인한 사실관계를 기반으로 세금고지서를 변경할 수 없다. 조사통지는 조사시작 시점, 조사자의 이름 등의 내용을 담아서 조사의 목적이 그로 인하여 방해받지 않는다면 조사시작 전에 적절한 시간 여유를 두고 이루어져야 한다(국세기본법 제197조). 적절한 시간 여유라 함은 개별 사안에 따라 다르나 2~3주 정도가 보통이다<sup>16)</sup>. 이 과정에서 납세자가 조사를 위하여 준비할 일이 무엇인가를 고려하여야 한다. 신청에 의하여 조사시점은 정당한 사유를 제시하는 경우 연기가 가능하다. 정당한 사유라 함은 납세자가 병에 걸리는 경우 혹은 조사시점이 해당 기업에게 계절적으로 가동률이 높은 시기에 해당하는 경우 등이다.

그 외에 조사요원은 국세기본법 제7조에서 의미하는 공무집행자이다. 공무집행자가

15) Ax/Grosse/Caemmerer, 474쪽.

16) Ax/Grosse/Caemmerer, 475쪽.

편파적인 판정을 할 것이라고 여겨지는 사유가 존재하는 경우 제 83조 규정에 의거, 납세자는 해당 조사요원을 거부할 수 있다. 그 외에 외부조사는 제82조의 의미의 행정절차이며 따라서 본인이나 가족 등의 사안과 관련한 조사에 참여할 수 없다(제82조).

#### 바. 외부조사의 실행

조사활동은 통상적인 근무시간에 이루어진다(제200조 3항). 조사요원은 조사장소에 나타나서 즉시 자신의 신분을 알려야 하며 조사의 시작 일자와 시간을 서류철에 기록하여야 한다. 이는 특히 부과제척기간의 산정(제171조 4항)과 탈세 사실에 대한 자진신고(제371조) 시한의 준수와 관련하여 중요하다.

조사요원은 납세의무와 납세액의 계산에 필요한 법적인 그리고 사실적인 관계를 조사한다. 그 결과가 납세자에게 유리하거나 혹은 불리하게 되는 것에 상관없이 조사한다. 조사과정에 밝혀진 사실과 이로 인한 과세적 귀결에 대하여 그로 인하여 조사의 목적과 진행에 문제가 되지 않는다면 납세자에게 조사진행 과정에서 통보한다(제199조). 세무조사규정 제6조에 담겨진 기본원칙에 의하면 외부조사는 중국에 가서 납세액을 줄이고 무시하기 어려운 규모의 이익을 조정하는 사안에 국한하고 기간도 꼭 필요한 정도로 제한하도록 되어 있다.

외부조사의 진행과 관련하여서 납세자에게는 제90조에 규정된 과세과정 참여자의 협조 의무를 넘어서는 특별한 협조 의무가 존재한다(제200조). 조사현장에서는 납세의무자가 과세당국이 원하는 규모의 자료제공이 세무관서에서의 일반적인 부과절차에서 보다 용이하므로 장부와 기타 자료를 조사요원에게 제시하고 이에 대한 설명을 해야 할 의무가 있다. 이러한 정보제공이 불충분하다고 조사요원이 판단하는 경우 사업체의 다른 구성원에게 정보를 요청할 수 있고 이 경우 제93조 2항 2절의 경우와 달리 구두 요구가 가능하다.

조사요원에게는 조사활동을 수행하기 적절한 공간이나 장소를 대가 없이 제공하여야 한다. 조사요원은 조사대상 토지나 건물 공간에 들어갈 수 있고 필요한 자료 등을 볼 수 있다.

### 사. 조사의 종료: 조사종료회의 및 조사보고서

조사의 종료를 위하여 조사종료회의가 열려야 한다(제201조 1항 1절). 이를 통하여 조사보고서 작성 전에 납세자에게 법적으로 충분히 의견을 피력할 기회를 준다. 동시에 오해와 의견 차이를 줄여주는 역할을 한다. 그러나 조사를 통하여 종전의 부과액을 변경시킬 내용이 생기지 않았거나 납세자가 원하지 않는 경우 종료회의를 생략할 수 있다.

종료회의에서는 조사과정에서 확정된 사항(Pruefungsfeststellungen)이 법적으로 어떻게 판단되는지와 세액이 어떻게 변경되는지에 대하여, 그리고 조사과정에서 쟁점이 되었던 사안들이 언급된다(제201조 1항 2절).

일반적으로 이 쟁점 사안들에 대하여는 충분한 시간 전에 납세자에게 내용이 통지되어 종료회의에서 논의되기 전에 납세자나 그 대리인이 이에 대한 준비를 할 수 있어야 하나 개별적인 상황이 반영되어야 한다. 조사기간이 매우 짧은 경우 이러한 시간 여유는 과세당국에서 조사를 효율적으로 진행시켜야 한다는 점에서 어렵다. 조사요원의 법적 적용의 오류는 조사종료회의 이후에도 종료보고서 작성과정에서 시정될 수 있다.

조사에서 확인된 사실에 대한 벌과금이나 형법적인 처리에 대한 사안은 종료회의의 논의 대상이 아니다(제201조 2항).

세무조사규정 제9조 및 제10조에서는 형법적인 혐의에 대한 조사가 진행되는 경우 조사요원이 이러한 혐의에 대하여 납세자에게 알려주어야 한다고 규정하고 있다. 국제기본법 제397조 3항에서는 형법절차가 시작되는 경우 혐의자에게는 늦어도 사실에 대한 설명을 하고 자료를 제시하기를 요청하기 전에 이러한 절차의 시작에 대하여 알려주어야 한다고 규정되어 있다. 언제 형법적인 절차가 시작되는지에 대하여는 제397조에 규정되어 있다. 형법적인 절차가 시작된 후에도 납세자의 조사에 대한 협조의무는 존재한다. 이러한 협조의무는 이로 인하여 납세자가 행한 형사적 위법행위로 인하여 스스로에게 불리하게 되는 경우 강제적 수단에 의하여 추구되어서는 안된다. 이는 납세자에게 형법적인 절차가 시작된 다음에는 계속적으로 적용된다(제397조 1항). 납세자에게는 계기가 있을 때 이러한 권리에 대하여 공지되어야 한다(제393조 1항 4절).

외부조사의 결과에 대하여 서면의 조사보고서가 작성된다. 이 보고서에는 과세와 관

련하여 조사에서 확인된 중요 사항들이 사실적인 그리고 법률적인 관점에서 정리되고 결과로서 과세표준의 변화가 제시된다(제202조 1항). 외부조사가 과세표준의 변화를 가져오지 않는 경우 납세자에 대하여 이 사실을 서면으로 알리는 것만으로 충분하다. 납세자가 원하는 경우 과세당국은 납세자에게 조사보고서가 작성되기 전에 내용을 송부하고 이에 대하여 납세자가 의견을 제시할 적절한 기간을 허용하여야 한다(제202조 2항). 이를 통하여 납세자는 또 한 번 의견을 피력할 법적 절차를 가지며 이로써 사후의 행정구제 절차를 줄여주는 역할을 한다.

조사보고서는 외부조사의 결과로서 납세자가 부담하여야 할 세액의 변화를 언급할 필요가 없고 다만 과세표준의 변화만 언급하면 된다. 조사보고서는 제118조의 의미의 행정행위는 아니며 그 자체로서 당사자들에게 직접적으로 일정 세액의 납세의무를 부여하는 것이 아니다.

#### 아. 간이조사(국세기본법 제203조)

간이조사는 과세당국의 입장에서 볼 때 주어진 상황이 일정한 주기로 외부조사를 정기적으로 수행하는 것이 필요하지 않다고 보는 납세자의 경우에 적용된다. 간이조사에서는 과세표준의 중요한 부분에 대하여만 다룬다(국세기본법 제203조 1항). 이 규정은 소기업이나 사업소득이 없는 납세자에게만 적용된다. 이 경우 조사종료회의와 조사보고서의 송부가 반드시 필요하지 않다. 세액에 영향을 미치는 조사에서 밝혀진 사항에 대하여는 늦어도 세금고지서와 함께 서면으로 통보된다(제203조 2항). 그러나 이와 관련하여 납세자의 법적 권리가 침해되지 않도록 조사종료 전에 구두로 세금신고서 내용과 조사에서 확정된 내용의 차이를 납세자에게 통보하여야 한다(제203조 2항 1절)<sup>17)</sup>.

17) 이 간이조사는 세무관서의 업무절차와 조직의 개선을 위한 중요한 역할을 수행한다. 이는 간이조사가 많은 경우, 흔히 납세자에게 유리하게, 신속한 조사의 종결을 가능하게 하기 때문이다. 간이조사는 언급된 내용과 절차상의 제한에도 불구하고 그 결과적인 효력면에서는 일반적인 외부조사의 법적 효력과 동일하다(예를 들어 164조 2항에서 사후의 외부조사를 조건으로한 세액 확정의 경우 이 조건을 없애는 역할, 171조의 부과제척기간 종료의 장애 등).

## 7. 조세불복제도

과세 절차는 오류 가능성을 안고 있으므로 납세자들이 세무당국의 행위에 대하여 자기 자신을 방어할 수 있는 절차가 필요하다. 조세불복제도에는 조세법원을 통한 구제 절차 이외에도 납세자들이 행정명령에 대하여 이의신청을 하는 행정적 구제절차가 있다. 행정적 구제절차는 국세기본법 제347조에 의거한 이의제기(Einspruch)를 의미하며 과거에 존재하던 행정청원(Beschwerde)제도는 이의제기제도에 통합되었다.

### 가. 이의제기의 허용을 위한 전제

국세기본법 제347조는 이의제기의 허용 전제들을 규정하고 있는데 이들은 모든 조세관련 업무에 허용되어 있고, 국세기본법의 적용을 받는다(국세기본법 제347조 1호). 수수료와 분담금은 조세가 아니기 때문에 해당되지 않으며 또한 영업세와 토지세도 연방법이나 주법에 의해 규정되지 않고 기초지방자치단체에 의해 관리되는 경우에는 국세기본법의 적용을 받지 않는다.

하나의 고지서에 여러 개의 행정행위가 관련될 수 있다. 그러나 이는 이의신청을 위해서는 의미가 없으며 각각의 행정행위에 대하여 그에 해당하는 이의신청이 허용된다. 이 경우 당사자는 개별적이지만 모든 행정행위에 대하여 이의를 제기할 수 있다.

이의제기는 행정행위 또는 이의 부재로 인하여 곤란에 처한 사람만이 할 수 있다. 또 이의제기는 세무당국의 재량권의 행사와 관련하여서도 제기될 수 있는데 재량권이 전혀 행사되지 않거나(재량권 불행사), 재량권을 한계를 벗어나도록 사용하거나(재량권 초과) 또는 재량권이 권한의 취지에 따라 행사되지 않는다면(재량권 남용) 이의제기가 가능하다.

### 나. 이의제기의 시한

이의신청은 국세기본법 제355조에 의거하여 행정행위(Verwaltungsakte) 고시 이후 1개월 이내에서만 가능하다. 이 기간은 무조건 준수되어야 한다. 왜냐하면 위법적 행정

행위라도 1개월이 경과하면 유효한 것으로 간주되기 때문이다. 예외는 단지 국세기본법 제347조 1항 2호에 규정된 강제집행에 대한 이의제기다. 이에 대한 이의제기에는 시한을 두지 않는다(국세기본법 제355조 2항).

#### 다. 이의제기된 사항에 대한 결정

이의가 제기된 사항에 대하여는 과세당국의 행정행위를 한 부서에서 결정한다(국세기본법 제367조 제1항). 이 때 해당부서에서는 문제를 처음부터 다시 검토할 의무가 있다(국세기본법 제367조 2항). 이의 제기된 사항에 대하여 과세당국은 납세의무자에게 불리하게 행정행위를 변경할 수 있다. 다만 이때 이렇게 불리한 결과가 나올 수 있는 개연성에 대하여 납세자에게 주지시켜 준 적이 있어야 하며 납세자에게 이에 대하여 의견을 개진할 기회를 준 적이 있어야 한다(국세기본법 제367조 2항). 이를 통하여 이의제기 신청인에게 그의 이의제기 행위를 취소하고 불리한 상황에서 벗어날 수 있는 가능성이 부여된다. 이 절차규정의 위반은 절차상 오류이며 조세법원은 오류의 구제를 위하여 사건을 과세당국에 되돌려 보내야만 한다.

이의 제기된 내용이 전부 수용된다면, 당사자의 이의제기는 받아들여진 것이다. 이의제기가 전부 받아들여지지 않는다면 이의제기 판정 결과가 공표되어야 한다. 만약 이의 제기된 내용이 전부 수용되지 않아서 이의제기된 내용이 단지 부분적으로만 조정된다면 조정되지 않는 부분에 대해서는 이의제기 판정 결과가 공표되어야 한다.

#### 라. 이의제기 신청과 행정행위의 수행

이의제기 신청에도 불구하고 행정당국은 행정행위를 중단하지 않고 수행할 수 있다(국세기본법 제361조 1항). 국세기본법은 그러나 과세당국에 행정행위를 자발적으로 중단할 수 있는 재량권을 부여하고 있다(국세기본법 제361조 2항). 행정행위의 적법성에 대하여 심각한 우려가 있는 경우에는 그러나 과세당국은 이에 대한 신청이 있는 경우 행정행위의 수행을 중지하여야 한다(국세기본법 제361조 2항). 국세기본법 제361조 제2항은 행정행위수행 중지명령 이외에도 또한 이미 취해진 수행의 취소도 가능케 한다.

#### 마. 이의제기의 철회

한번 제기된 이의신청은 국세기본법 제362조에 의거하여 철회될 수 있다.

### 8. 가산세와 가산금

#### 가. 이자부과의 원칙

조세채무관계로 발생한 청구권(제37조)에는 법률의 규정이 있는 경우에 한하여 이자를 붙이는 것이 원칙이다(국세기본법 제233조 1항). 조세에 부과되는 부수적인 급부(제3조 3항) 및 이에 대응한 환급청구권에는 이자를 붙이지 않는 것이 원칙이다(국세기본법 제233조 2항).

#### 나. 이자계산기간

소득세, 법인세, 부가가치세, 재산세 및 영업세의 확정으로 조세나 조세환급액이 확정되면 다음의 원칙에 따라 이자를 부과한다. 이자기간은 납세의무가 발생한 역년의 경과 후 15개월부터 계산한다. 소득세와 법인세에 대한 이자기간은 최초 세액확정시의 농림업에 의한 소득이 다른 소득을 초과한 경우에는 역년 경과 후 21개월부터 기산한다. 이자 계산기간은 조세부과의 시효의 만기일로 종료한다(국세기본법 제233a조 2항). 이자산정에 대한 기준은 확정된 조세에서 계상될 조세감면액, 계상될 법인세 및 확정된 조세예납(차액)을 감한 것이다. 재산세의 경우는 이자계산에 대한 차액으로서 확정조세에서 확정된 조세예납 또는 현재까지 확정된 세액에 대하여 감한 것을 기준으로 한다. 이자는 빨라도 납부일로부터 개시한다(국세기본법 제233a조 3항).

#### 다. 탈세에 관한 조세이자

탈루된 세액에도 이자를 붙인다(국세기본법 제235조 1항). 이 경우에 이자채무자란

자기의 이익을 위하여 탈세한 자를 말한다. 조세채무자 이외의 자가 원천징수한 조세를 세무관청에 납부할 의무 또는 제3자가 부담할 조세를 납부할 의무를 이행하지 않음으로서 탈세가 이루어진 때는 그자가 이자채무자가 된다. 이자기간은 탈세의 발생 또는 조세상의 이익 획득일에 시작한다(국세기본법 제235조 2항). 이자기간은 탈루된 세액의 납부일로 종료한다(국세기본법 제233조 3항).

#### 라. 이자계산방법

이자율 월 0.05%의 금액으로 한다. 이자는 이자계산의 기산일로부터 월 단위로 계산한다. 시작된 달은 계산 외로 한다(국세기본법 제238조 1항). 이자계산에 대해서는 이자를 붙일 각 세목별 세액이 50유로 이하이면 절삭한다(국세기본법 제238조 2항).

#### 마. 연체가산금

조세가 납부기한의 만료까지 납부되지 않은 때는 연체가 시작한 각 월에 대하여 50유로 이하를 절삭한 미납세액에 대하여 매 시작된 월마다 1%의 연체가산금을 납부해야 한다(국세기본법 제240조 1항). 상환할 조세환급금과 귀속책임에 의한 채무(Haftungsschulden)에 대하여도 동일한 것으로 한다. 이러한 연체는 그러나 조세가 확정되거나 또는 신고되기까지는 발생하지 않는다. 조세 또는 조세상환의 확정이 취소되거나 변경된 경우에 당해 처분시까지 발생한 연체가산금에 대해서는 영향이 없다(국세기본법 제240조 1항 5절). 그러나 연체가산금은 조세에 부수적인 급부에 대해서는 발생하지 않는다(국세기본법 제240조 2항). 연체가산금은 5일 이내의 연체분에 대하여는 징수하지 않는다(국세기본법 제240조 3항). 연대채무의 경우에 연체가산금은 연체한 각 연대채무자에 대하여 발생하지만 다만 그 총액은 1인의 연대채무자의 연체에 관한 경우에 발생한 연체가산금액을 초과하지 않는다(국세기본법 제240조 4항).

## 9. 조세범처벌법

### 가. 조세범처벌행위의 내용

조세범처벌행위(관세범처벌행위)란 조세법률에 의하여 처벌이 가능한 행위, 수입금지에 대한 위반행위, 인지위조 및 그 예비(다만 당해 범죄가 수입인지에 관련된 경우에 한한다) 및 위의 행위에 대한 비호를 말한다(국세기본법 제369조 1항). 그리고 이러한 조세범처벌행위에 대하여는 조세법의 형사규정에 별단의 규정이 없는 한 형법에 관한 일반적인 법률을 적용한다(국세기본법 제369조 2항).

### 나. 탈세

탈세범에 대하여는 다음 각호에 규정된 경우 5년 이하의 자유형 또는 벌금형(국세기본법 제370조 1항)에 처하며 그러한 것에 대한 시도도 형법상 처벌이 가능하다(국세기본법 제370조 2항).

- 재무관청 또는 그 이외의 관청에 대하여 과세상 중요한 사실에 관하여 부정 또는 불완전한 진술을 하는 것
- 재무관청에 대하여 의무에 위반하여 과세상 중요한 사실에 관하여 이를 알리지 않은 것
- 의무에 위반하여 수입인지 또는 수입증지를 사용하지 않은 것. 또한 이들 행위를 통하여 조세를 면하거나 자신 또는 타인이 부당한 조세상의 이익을 얻는 것

특히 악질적인 탈세행위에 대하여는 6월 이상 10년 이하의 징역에 처할 수 있다(국세기본법 제370조 3항). 이때 특히 악질적인 경우란 원칙적으로 다음 각호의 경우로 한다.

1. 본인의 이익을 위하여 현저한 정도로 조세를 탈루하거나 부당한 조세상의 이익을 받은 경우
2. 공무원으로서의 권한 또는 지위를 남용하는 경우
3. 권한 또는 지위를 남용한 공무원의 원조를 이용하는 경우

#### 4. 변조 또는 위조된 서류를 사용하여 조세를 탈루하거나 부당한 조세상 이익을 얻은 경우

조세가 시한 내에 전부 또는 일부 확정되지 않는 경우에 조세는 탈루된 것으로 본다. 이는 조세가 사전에 또는 사후심사의 유보하에 확정되거나 또는 사후심사의 유보하에 납세신고를 조세확정과 동일하게 본 경우에도 적용된다. 부당하게 부여되거나 부당하게 조세상의 이익을 받는 환급도 조세상의 이익으로 본다. 범죄와 관련된 조세가 다른 근거에서 사면을 받거나 또는 다른 근거에서 조세상의 이익을 주장할 수 있는 경우에도 동 요건은 충족된 것으로 본다(국세기본법 제370조 4항).

탈세와 관련된 범행은 수입, 수출, 통과운송을 금지하고 있는 물건에 관해서도 행해질 수 있다(국세기본법 제370조 5항).

국세기본법 제374조에서는 소비세나 관세에 대하여 탈세가 있거나 수출입금지 조항에 해당하는 생산물 또는 물품에 대하여 본인 또는 제3자의 이득을 도모하기 위하여 이를 매입하거나 기타의 방법으로 취득, 또는 제3자에게 취득하게 하거나 매각 또는 매각을 보조하는 자는 탈세와 동일하게 처벌하도록 하였다. 이 규정은 유럽공동체의 타 회원국에 의해 처리되거나 유럽자유무역연합의 타 회원국 또는 동 연합과 특별한 관계를 가진 국가에 귀속하는 수입관련 조세의 포탈이 있는 경우에도 적용한다.

#### 다. 직업적 세금포탈

특별히 직업적으로 수입 및 수출에 대한 조세를 포탈하거나 전매규정에 대한 위반행위를 직업적으로 수행한 자는 3개월 이상 5년 이하의 자유형에 처한다(국세기본법 제373조 1항). 동조 2항에서는 다음에 규정한 자도 동일하게 처벌하도록 하였다.

1. 본인 또는 관계인이 무기를 휴대하고 수입관련 조세의 포탈 또는 수출입금지 사항을 위반한 자
2. 타인의 저항을 폭력 또는 폭력의 위협에 의해 방해하거나 제압하기 위하여 본인 또는 관계인이 무기나 기타 도구 또는 기구를 휴대하고 수입관련 조세의 포탈 또는 수출금지사항을 위반한 자

3. 수입관련 조세의 포탈 또는 수출금지사항을 연속하여 위반하기 위하여 결성한 단체의 일원으로서 다른 일원의 협력을 얻어 당해 범죄를 범한 자

#### 라. 탈세행위에 대한 자진신고

탈세행위를 세무관청에 스스로 신고하고 내용을 정정한 자는 처벌받지 않는다(국세기본법 제371조 1항). 단 다음의 경우에는 처벌을 면할 수 없다(국세기본법 제371조 2항).

1. 정정, 보완 또는 사후신고 전에 다음의 사실이 있었던 경우
  - 1) 세무상의 검사, 조세범 또는 조세질서위반의 조사를 위하여 세무관청의 공무원이 현장에 임했던 경우
  - 2) 범인 또는 그 대리인에 대하여 당해 범행에 관한 형사절차 또는 과료절차 개시에 대한 통지가 있었던 경우
2. 정정, 보완 또는 사후진술시에 당해 범행의 전부 또는 일부가 이미 발각되고 동시에 범인이 그것을 알고 있었거나 또는 당해 사태의 사려 있는 판단에 의하면 그것을 예기하고 있었음이 명확한 경우

#### 마. 조세질서 위반

조세질서 위반(관세질서 위반)이란 조세법에 의하여 과료를 부과할 수 있는 위반행위를 말한다(국세기본법 제377조 1항). 조세질서 위반에 대해서는 조세법의 과료규정에 별단의 규정이 없는 한 질서 위반에 관한 법률의 제1편의 규정을 적용한다(국세기본법 제377조 2항).

납세의무자로서 또는 납세의무자의 사무를 행함에 있어 제370조 1항에 규정한 행위 중 하나를 과실에 의해 범한 자는 질서위반을 범한 것으로 한다(국세기본법 제378조 1항). 이러한 질서위반에 대해서는 5만유로 이하의 과태료를 부과할 수 있다(국세기본법 제378조 2항). 당해 행위를 범하는 자 또는 그 대리인에 대하여 당해 행위에 관하여 형벌절차 또는 과료절차의 개시의 통지가 있기까지 당해 행위를 범한 자가 세무관청에

대하여 부정 또는 불완전한 진술을 정정, 보완하거나 없었던 진술을 후에 행한 경우는 과태료를 부과하지 않는다(국세기본법 제378조 3항).

고의 또는 과실로 다음 각호의 행위를 통하여 조세를 탈루하거나 부당한 조세상의 이익을 획득한 자는 질서 위반을 범한 것이다(국세기본법 제379조 1항).

1. 사실이 아닌 증빙자료를 발행하는 행위
2. 법률상 기장 또는 기록작성 의무가 있는 거래상의 사실 또는 사업상의 사실에 대하여 이를 기재하지 않거나 사실과 다르게 기록을 하거나 이를 시킨 행위

마찬가지로 고의 또는 과실에 의해 다음 각호에 해당하는 자는 질서 위반을 범한 것이다(국세기본법 제379조 2항).

1. 회사 등의 설립신고 의무(국세기본법 제138조 2항)를 이행하지 않거나, 당해 의무를 부분적으로만 이행하거나 또는 법정기간까지 이행하지 않은 자
2. 계좌의 실명 의무(국세기본법 제154조 1항)에 위반한 자

고의 또는 과실로 원천징수세액을 공제하고 이를 납부할 의무를 이행하지 않거나, 당해 의무를 부분적으로만 이행하거나 또는 법정기한까지 이행하지 않은 자는 조세질서 위반을 범한 것이다(국세기본법 제380조 1항). 이 규정의 질서위반에는 5천유로 이하의 과태료를 부과할 수 있다(국세기본법 제380조 2항).

또 다음 각호에 규정한 사항에 관한 소비세법 또는 이에 관련된 법규명령의 규정에 대하여 고의 또는 과실로 위반한 자는 조세질서 위반을 범한 것으로 한다(국세기본법 제381조 1항). 다만 소비세법 또는 이에 관련된 법규명령이 일정한 구성요건에 대하여 본조의 과태료 규정의 적용을 정한 경우에 한한다.

1. 과세의 준비, 확보 또는 사후검사를 위하여 부과된 의무
2. 소비세 과세대상인 생산물 또는 당해 생산물을 포함한 물품의 포장 및 표시, 당해 생산물 또는 물품에 대한 운송제한 또는 사용제한
3. 비과세된 물품을 자유항에서 소비하는 것

동 규정의 조세질서위반에 대해서는 5천유로 이하의 과태료를 부과할 수 있다(국세기본법 제381조 2항).

의무자로서 또는 의무자의 사무를 행함에 있어 다음 각호에 규정한 사항에 적용되는 관세법, 이에 관련된 법규명령 또는 유럽공동체의 이사회 또는 위원회의 명령의 규

정을 고의 또는 과실로 위반하는 자는 조세질서 위반을 범한 것이다(국세기본법 제382조 1항).

1. 유럽공동체 국경을 통과하는 물품운송에 대한 관세당국의 확인
2. 세관절차로의 상품의 인도 및 실행, 그리고 기타 관세법이 규정
3. 관세자유지역, 관세국경지구 또는 국경감시대상지역

동 규정은 관세법 및 이에 관련된 법규명령이 소비세에 준용되는 경우에도 적용된다(국세기본법 제382조 2항). 이러한 조세질서 위반에 대해서는 5천유로 이하의 과태료를 부과할 수 있다(국세기본법 제382조 3항).

조세질서 위반에 대한 소추권의 시효는 5년으로 한다(국세기본법 제384조).

#### 10. 기타: 구속확언(verbindliche Zusage)제도

세무조사중 현장조사에 관련하여 세무관청은 장래의 과세상의 취급을 납세의무자가 알아두는 것이 자기 업무상의 처리에 중요한 경우에는 납세의무자의 신청에 의해 과년도에 조사되고 또한 조사보고서에 기술되어 있는 사실에 대해 장래 세법상 어떻게 취급되는가에 대하여 구속확언을 해야 한다(국세기본법 제204조).

구속확언은 서면에 의해 제공되고 동시에 구속력이 있다는 것이 명시되어야 한다(국세기본법 제205조 1항). 구속확언은 구속확언의 기초가 되는 사실(이 경우 조사보고서에 기술되어 있는 사실을 인용할 수 있다), 신청에 대한 결정 및 당해 결정에 대한 결정적인 이유, 그리고 구속확언이 적용되는 조세의 종류 및 기간에 대한 기재를 포함하여야 한다(국세기본법 제205조 2항).

구속확언은 후에 실현되는 사실이 구속확언의 기초가 되는 사실과 일치할 때는 당해 구속확언은 과세에 대하여 구속력이 있다(국세기본법 제206조 1항). 그러나 이 규정은 구속확언이 현행법에 위배되고 신청자의 불이익이 될 때는 적용하지 않는다(동조 2항). 구속확언은 그 결정의 기초가 된 법규가 개정될 때는 실효한다(국세기본법 제207조 1항). 세무관청은 구속확언을 장래에 대한 효력으로서 취소하거나 변경할 수 있다(국세기본법 제207조 2항).

## 11. 우리나라에 주는 정책시사점

제10절에 기술된 구속확언제도는 납세의무자에게 기본적인 법적 안정성을 보장하는 세무당국의 서비스의 일종으로 우리나라에 주는 정책적 시사점이 크다. 즉 납세자는 과세당국이 구속확언을 주는 경우 이에 기초하여 주요 경제적 행위를 결정하고 실행할 수 있다는 점에서 그로부터 큰 도움을 받을 수 있다.

## <부록> 기업에 대한 세무조사 및 회계감사 의무

### 1. 세법상 세무조사

독일 기업에 대한 세법 및 상법상의 세무조사 및 회계감사 의무는 업종 및 회사의 규모에 따라 다르다.

세무조사대상 납세의무자인 기업은 그 경영규모에 따라 대규모·중규모·소규모 및 영세규모로 분류된다. 납세의무기간에 대한 세무조사일자 및 규모분류 등에 대한 세부 사항에 관해서는 재무성과 협의하여 각 주의 세무청이 확정한다. 세무조사규정 (Betriebsprüfungsordnung, BpO) 제3조에 의거하면 기업규모에 대한 분류기준은 다음과 같다.

<부표 1> 세무조사규정(BpO)에 의한 기업규모별 분류

(단위: 유로)

업종	분류기준	연간규모		
		소규모	중규모	대규모
판매업	매출액	135,492	741,373	6,084,373
	과세소득	25,565	46,528	237,751
제조업	매출액	135,492	426,929	3,476,785
	과세소득	25,565	46,528	212,186
자유업	매출액	135,492	659,567	3,527,914
	과세소득	25,565	105,326	460,163
기타서비스업	매출액	135,492	593,099	4,422,675
	과세소득	25,565	48,061	247,977
금융기관	매출액	8,180,670	26,075,866	103,280,960
	과세소득	32,723	143,162	414,146
보험업	수입보험료	1,406,053	3,681,302	22,496,843
농·임업	생산액	31,700	71,070	144,696
	과세소득	25,565	44,482	83,852

이러한 규모에 의한 분류는 세무조사를 받게 되는 빈도와 관련하여 중요한 의미를 가지는데 독일에서는 일반적으로 기업의 규모가 클수록 세무감사를 받게 되는 빈도수는 더욱 높아지게 된다. 즉, 대규모 기업은 중소기업보다 자주 세무감사를 받게 된다.

정기적으로 몇 년 간격을 두고 세무감사가 이루어져야 한다는 것에 대해 어떤 절대적인 원칙이 있는 것은 아니다. 통계적으로 보면 평균 대규모 기업은 4년에 한 번, 중규모 기업은 12년에 한 번, 소규모 업체는 21년에 한 번, 그리고 영세업체는 53년에 한 번씩 세무조사를 받게 된다. 세무조사에서는 통상 과거 5년 전 자료까지 검토하므로 대규모 기업의 경우 전체기업의 전 회계기간에 대하여 세무조사가 시행된다고 보는 것이 타당하다. 이는 세무조사규정 제4조 2항에서 대규모 기업은 한 회계연도도 누락됨이 없이 이전 세무조사기간 이후부터가 조사대상기간이 된다고 명시하는 것과 일치하는 것이다. 이에 비하여 중소기업 및 영세업체에 대한 세무조사에서는 통상적으로 세무조사 통지서의 통보시점까지 완료된 법인 및 소득세 정산신고를 기준으로 하여 지난 3개 과세연도를 초과하지 않는 범위 내에서 실시되는 것이 일반적이다. 그러나 고의적인 범법 사실이 발견되는 경우는 예외이며 이에 대하여는 조세기본법을 참고하기 바란다.

세무조사와 관련된 독일과세당국의 관행 중 유의해야 할 사항은 다음과 같다. 첫째, 독일 내 기업이 몇 년 동안 계속해서 결손을 기록하더라도 이것이 과세당국이 세무회계감사를 실시하게 되는 원인이 되지는 않는다. 과세당국은 이러한 결손이 이전가격조작의 결과일 수도 있다고 보므로 자주 세무조사 대상이 된다. 둘째, 과세당국은 각 업종 및 규모별 매출과 이익에 대해 자체적으로 산정한 총매출대비 이익기준을 표를 갖고 있다. 신고된 이익률이 과세당국에 의해 산정된 기준이익률 수준에 미치지 못할 경우, 과세당국은 해당 기업에 대해 세무조사를 실시하는 경향이 있다. 셋째, 연방재무성은 매년 세무조사 중점목표(Pruefungsschwerpunkt)를 정하여 기획적 세무조사를 하기도 한다.

일반적인 기업의 세무조사는 법인세, 영업세, 부가가치세를 포괄하는 세무조사지만 부가가치세, 관세, 그리고 소득세 원천징수와 관련하여 국한된 특별조사가 실시될 수 있다.

1) 상법상 회계감사

a. 상법상의 회사 분류

자본회사(주식회사 및 유한회사)가 수행해야 될 회계보고, 공시 및 회계감사의무의 범위에 관해서는 상법 267조 규정에 의거 자본회사의 규모가 결정적인 역할을 한다. 상법 267조의 회사규모에 관한 규정은 과세액과는 아무런 관계가 없으며, 자산규모(Bilanzsumme), 매출액(Umsatzerlöse), 연평균 종업원 수를 고려하여 각각에 대해 세 가지의 기준치를 제시했다. 자본회사가 결산일을 기준으로 지난 2개 사업연도 동안 세 가지 분류기준 중 최소한 두 가지 기준치를 충족시킬 경우 해당 규모의 회사로 분류된다.

<부표 2> 상법상의 회사규모 분류

(단위: 만유로, 명)

분류기준	자본회사의 분류		
	소기업	중기업	대기업
결산총액	344 이하	1,375 이하	1,375 이상
매출액	688 이하	2,750 이하	2,750 이상
종업원	50 이하	250 이하	250 이상

상법 264조 이하의 규정에 의한 자산규모는 268조 3항이 의미하는 자산항목의 합계가 결산일을 기준으로 하여 대변의 합계에 미치지 못할 경우 그 부족액을 자산총액에서 제외한 대차대조표상의 차변의 합계이다. 매출액이라 함은 총매출액에서 결산일 기준으로 매출액을 축소시키는 요인들을 제외한 상법 277조 3항이 의미하는 매출액이 고려대상이다. 따라서 사업의 부수적인 매출액을 고려하지 않고 오직 전형적인 주요 경영활동 분야의 매출 결과만이 고려된다. 종업원 수는 매분기별 마지막 날에 근무하는 국내외의 모든 종업원 수를 평균해서 산출한 값이다.

b. 감사의무

중·대규모의 자본회사는 상법 316조 규정에 의해 연말결산에 대해 감사인의 감사를 받아야 한다. 감사를 받지 않은 연말결산은 확정될 수가 없다. 법적 감사의무와 함께 연말결산은 자유의사에 의해서도 감사를 받을 수 있다. 이는 주로 정관의 규정에 기인하거나, 채권자의 요구에 의해 이루어지는 경우가 많다.

<부표 3> 상법상의 회계감사 및 공시의무

		자본회사의 분류		
		소기업	중기업	대기업
감사의무		X	O	O
연말결산공표		X	X	O
공 시 의 무	대차대조표	R	R	B
	주식	R	R	B
	손익계산서	X	R	B
	경영보고서	X	R	B
	공시기한	12개월 이내		

주: O: 해당됨, X: 해당되지 않음, R: 등기, B: 관보 게재

상법 326조와 327조에서는 중·소자본회사에 대하여 대차대조표를 대기업의 경우보다 간단한 양식으로 작성하는 것을 허락하고 있다. 또 소자본회사는 단지 제한된 공시의무만을 부담한다(상법 267조 1항). 소자본회사는 상법상의 회계감사대상에서 제외되고, 손익계산서를 공시할 필요가 없다. 중자본회사에도 소자본회사와 마찬가지로 완화된 공시의무가 적용된다. 원칙적으로 완전한 연말결산서 및 경영보고서를 상업등기소에 제출하여야 하나 손익계산서는 상법 276조 규정에 의거 요약된 형식을 제출해도 된다. 중·소자본회사의 대표이사는 이러한 완화된 공시의무를 주주들에 대해서까지 주장할 수는 없으며 주주와의 관계에서는 포괄적인 의무가 요구된다. 자본회사의 대표권을 행사하는 책임있는 임원이 공시의무를 이행하지 않았을 경우에는 상법 335조 1항 6호의 규정에 의해 법원은 과태료를 부과할 수 있다.

## <부록> 2000년도 독일 기업에 대한 세무조사 실시 결과

2000년도에 독일에서 실시된 세무조사 결과는 아래와 같이 정리된다.

648만 6,128개의 총 세무조사대상 기업 중 영세규모와 소규모 기업이 대략 85%로 절대 다수를 차지한다. 이는 기업을 숫적으로 파악할 때 독일의 기업 중 절대 다수가 영세규모거나 소규모 기업이라는 것을 나타낸다.

<부표 4> 2000년 독일의 세무조사 결과

(단위: 개, 백만마르크)

세무조사	기업규모			
	영세 규모	소규모	중규모	대규모
대상 기업	4,394,539	1,169,364	755,061	167,000
실사 기업	119,111		67,457	38,115
과세 추정액	1,446	1,318	2,833	21,240

2000년 기준 대규모 기업 중 약 22%가 세무조사를 받았으며, 따라서 대규모 기업에 대한 세무조사 실사간격은 4.3년이 됨을 알 수 있다. 중규모 기업 중 약 9%가 세무감사를 받았으며, 실사간격은 11.1년이다.

세무조사 결과 추정세액은 총 268억 4,900만마르크에 이르고, 이 중 약 80%는 대규모 기업에 대한 세무조사를 통해 추정되었다. 그러나 적은 액수에도 불구하고 과세균형의 원칙과 세무조사의 예방적 효과도 무시할 수 없기 때문에 영세 및 중·소규모의 기업들도 세무조사 실사대상에 포함된다.

세목별로 보면 법인세가 107억 4,900만마르크로 추정세액의 약 40%를 차지하며, 영업세가 62억 9,900만마르크으로 그 다음을 차지한다. 한편 세무조사를 위해서 연인원 1만 1,106명의 세무조사요원이 투입된 것으로 보고된다.

## <부록> 독일 국세기본법의 목차

<국세기본법> (1977년 제정)

### 제1편 총칙

제1장 적용범위

제1조 적용범위

제2조 국제조약의 우위

제2장 조세에 관한 개념규정

제3조 조세, 조세관련 부대급부

제4조 법률

제5조 재량

제6조 세무관청

제7조 공무원

제8조 주소

제9조 거소

제10조 주된 사무소

제11조 법인 등의 주소

제12조 사업소

제13조 상시 대리인

제14조 경제적 사업

제15조 친족

### 제3장 세무관청의 관할

제16조 물적 관할

제17조 지역적 관할

제18조 특별구분확인

제19조 자연인의 소득 및 재산에 대한 조세

제20조 법인, 인적단체, 재단의 소득 및 재산에 대한 조세

제20a조 건설용역으로부터의 소득에 대한 조세

제21조 부가가치세

제22조 물세

제23조 관세 및 소비세

제24조 보충관할

제25조 지역적 관할의 중복

제26조 관할의 변경

제27조 관할의 합의

제28조 관할권의 분쟁

제29조 파산위험

### 제4장 납세자 정보보호

제30조 납세자 정보보호

제30a조 은행고객의 정보보호

제31조 과세기초의 통지

제31a조 불법취업 등에 대한 단속을 위한 통지

### 제5장 공무원 책임의 제한

제32조 공무원 책임의 제한

## 제2편 조세채무법

### 제1장 납세의무자

제33조 납세의무자

제34조 법정대리인 및 재산관리인의 의무

제35조 사용권 소유자의 의무

제36조 대리권의 소멸

### 제2장 조세채무관계

제37조 조세채무관계의 권리

제38조 조세채무관계의 권리의 발생

제39조 귀속

제40조 위법 및 미풍양속에 저촉되는 행위

제41조 효력이 없는 법률행위

제42조 법적인 행위의 남용

제43조 조세채무자, 조세환급채권자

제44조 연대채무자

제45조 포괄적 권리승계

제46조 권리양도, 담보, 압류

제47조 소멸

제48조 제3자에 의한 급부, 제3자의 책임귀속

제49조 실종

제50조 소비세의 소멸 및 무조건화, 조건부 소비세 채무의 이전

### 제3장 조세지원의 목적

제51조 통칙

제52조 공익목적

제53조 자선목적

제54조 종교목적

제55조 무자아성

제56조 배제성

제57조 직접성

제58조 조세적으로 불해한 행동

제59조 조세우대의 요건

제60조 정관의 요건

제61조 정관에 의한 재산구속

제62조 정관에 의한 재산구속의 예외

제63조 사실상 사업집행에 대한 요건

제64조 조세의무 있는 경제적 사업체

제65조 목적사업

제66조 사회복지사업

제67조 병원

제67a조 스포츠 행사

제68조 개개의 목적사업

#### 제4장 귀속책임

제69조 대리인의 귀속책임

제70조 피대리인의 귀속책임

제71조 탈세자와 조세범의 귀속책임

제72조 계좌 진실성의 의무위반에 대한 귀속책임

제73조 연결납세에서의 귀속책임

제74조 재화 소유자의 귀속책임

제75조 사업 인수자의 귀속책임

제76조 사물적 귀속책임

제77조 인내의무

### 제3편 일반절차규정

#### 제1장 절차의 제원칙

##### 제1절 절차에의 관여

##### 제78조 관계인

##### 제79조 행위능력

##### 제80조 대리인 및 보좌인

##### 제81조 공권력에 의한 대리인의 임명

##### 제2절 공무원 및 기타자의 배제 및 기피

##### 제82조 배제자

##### 제83조 편견의 우려

##### 제84조 위원회의 위원의 기피

##### 제3절 과세의 제원칙, 증거자료

##### 제1관 통칙

##### 제85조 과세의 제원칙

##### 제86조 절차의 개시

##### 제87조 관용어

##### 제88조 조사의 원칙

##### 제88a조 보호되는 정보의 모음

##### 제89조 조언, 정보

##### 제90조 관계인의 협력의무

##### 제91조 관계인의 의사청취

##### 제92조 증거자료

##### 제2관 정보 및 감정인의 감정에 의한 입증

##### 제93조 관계인 및 기타의 자의 정보의무

##### 제93a조 일반적 통지 의무

제94조 선서에 입각한 심문

제95조 선서에 입각한 보장

제96조 감정인의 개입

제3관 문서 및 시각적 확인을 통한 입증

제97조 문서의 제출

제98조 시각적 확인

제99조 토지 및 공간에의 출입

제100조 고가물의 제출

제4관 정보 및 제출거부권

제101조 가족의 정보거부권 및 선서거부권

제102조 일정한 직업행위의 보호를 위한 정보거부권

제103조 범죄 또는 질서위반에 대한 소추 우려가 있는 경우의 정보거부권

제104조 감정 및 문서의 제출의 거부

제105조 관공서의 묵비의 의무에 대한 정보 의무 및 제출의무의 관계

제106조 공익 침해의 경우의 정보 의무 및 제출의무의 제한

제5관 정보의무자 및 감정인의 보상

제107조 정보의무자 및 감정인의 보상

제4절 기간, 기한, 원상회복

제108조 기간 및 기한

제109조 기간의 연장

제110조 원상회복

제5절 사법공조 및 행정공조

제111조 행정공조 의무

- 제112조 행정공조 요건 및 한계
- 제113조 관청의 선택
- 제114조 행정공조의 실시
- 제115조 행정공조의 비용
- 제116조 조세범의 고발
- 제117조 조세사안에 있어 국가간의 사법공조 및 행정공조

## 제2장 행정행위

- 제118조 행정행위의 개념
- 제119조 행정행위의 명확성과 형식
- 제120조 행정행위의 부대적 규정
- 제121조 행정행위의 이유
- 제122조 행정행위의 고지
- 제123조 수령대리인의 선임
- 제124조 행정행위의 유효
- 제125조 행정행위의 무효
- 제126조 절차의 하자 및 형식의 하자의 치료
- 제127조 절차의 하자 및 형식의 하자의 효과
- 제128조 하자있는 행정행위의 전환
- 제129조 행정행위시의 명백한 잘못
- 제130조 위법한 행정행위의 취소
- 제131조 적법한 행정행위의 철회
- 제132조 권리구제에 있어서 취소, 철회, 폐지 및 변경
- 제133조 문서 및 물건의 반환

## 제4편 과세의 부과

### 제1장 납세의무자의 파악

제1절 개인 및 사업의 등록

제134조 개인 및 사업의 등록

제135조 개인 및 사업등록에 대한 협력의무

제136조 개인등록에 대한 변경통지

제2절 신고의무

제137조 법인, 인적조합, 재단의 재산상의 파악

제138조 영리 활동에 대한 신고

제139조 특수한 경우에 있어서 사업의 신고

제2장 협력의무

제1절 기장 및 기록의 작성

제140조 타 법률에 의한 기장 및 기록 작성 의무

제141조 일정한 납세의무자의 기장의무

제142조 농림업자에 대한 보완규정

제143조 상품구매의 기록

제144조 상품판매의 기록

제145조 기장 및 기록에 대한 일반적 요구사항

제146조 기장 및 기록에 대한 규정

제147조 자료의 보존에 대한 규정

제148조 경감의 승인

제2절 납세신고

제149조 신고 의무자

제150조 납세신고의 형식 및 내용

제151조 관공서에서의 납세신고 및 작성

제152조 연체가산금

제153조 신고서의 정정

제3절 계좌의 진실성

제154조 계좌의 진실성

제3장 확정절차 및 확인절차

제1절 세액확정

제1관 통칙

제155조 세액확정

제156조 세액확정의 중지, 단수절삭

제157조 세액결정의 형식 및 내용

제158조 기장의 증거력

제159조 신탁관계의 증명

제160조 채권자 및 지급수령자의 명칭

제161조 재고에 대한 수량 부족

제162조 과세기초의 추계

제163조 형평을 이유로 한 조세의 특별 확정

제164조 사후조사를 유보한 세액확정

제165조 잠정적 세액확정, 세액확정의 연기

제166조 세액확정의 제3자에 대한 효력

제167조 세액신고, 수입인지 또는 수입증지의 사용

제168조 세액신고의 효력

제2관 확정의 시효

제169조 확정기간

제170조 확정기간의 개시

제171조 집행의 정지

제3관 확정력

제172조 세액결정의 취소 및 변경

제173조 새로운 사실 또는 새로운 증거방법에 의한 세액결정의 취소 또는 변경

제174조 순환하는 세액확정

제175조 기타의 경우에 세액결정의 취소 또는 변경

제175a조 상호합의의 실행

제176조 세액결정의 취소 및 변경에 대한 법적신뢰성 보호

제177조 법적오류의 정정

#### 제4관 비용

제178조 관세관청의 특별한 행위에 관련한 비용

#### 제2절 과세기초의 분리 확인, 과세산정액의 확정

##### 제1관 분리 확인

제179조 과세기초의 확인

제180조 과세기초의 분리 확인

제181조 분리확인, 확인기간, 신고의무에 관한 절차규정

제182조 분리확인의 효력

제183조 단일적인 확인에 관련한 수령대리인

##### 제2관 과세산정액의 확정

제184조 과세산정액의 확정

#### 제3절 분할 및 배분

제185조 통칙의 적용

제186조 관계인

제187조 서류의 열람

제188조 분할결정

제189조 분할의 변경

제190조 배분절차

제4절 귀속책임

제191조 귀속책임고지서, 인내고지서

제192조 계약에 의한 귀속책임

제3장 세무조사

제1절 통칙

제193조 세무조사의 허용

제194조 세무조사의 물적 범위

제195조 관할

제196조 조사명령

제197조 조사명령의 고지

제198조 증명 의무, 세장조사의 개시

제199조 조사의 원칙

제200조 납세의무자의 협력의무

제201조 종결협의

제202조 조사보고의 내용 및 고지

제203조 단기세무조사

제2절 세무조사에 기초한 구속확인

제204조 구속 확인의 요건

제205조 구속 확인의 형식

제206조 구속력

제207조 구속확인의 실효, 취소 및 변경

제5장 조세사찰(관세 사찰)

제208조 조세사찰(관세 사찰)

제6장 특별한 경우의 조세감독

제209조 조세감독의 대상

제210조 세무관청의 권한

제211조 감독을 받는 자의 의무

제212조 시행규정

제213조 특별감독 조치

제214조 수입자

제215조 감독수단으로서의 확보

제216조 연방예의 소유권의 이전

제217조 조세보조자

## 제5편 징수절차

제1장 조세채무관계에서 발생하는 청구권의 실행, 납부기한 및 소멸

제1절 조세채무관계에서 발생하는 청구권실행 및 납부기한

제218조 조세채무관계로 발생한 청구권의 실행

제219조 귀속책임고지서에 기초한 납부 독촉

제220조 납부기한

제221조 다른 납부기한의 지정

제222조 유예

제223조 연납

제2절 납부, 상계, 사면

제224조 납부의 장소, 납부일

제224a조 납부에 대신한 미술품의 인도

제225조 조세채무 상환의 순서

제226조 상계

제227조 사면

제3절 납부의 시효

제228조 시효의 대상, 시효기간

제229조 시효의 개시

제230조 시효의 정지

제231조 시효의 중단

제232조 시효의 효력

제2장 이자, 지연신고 가산금

제1절 이자

제233조 원칙

제233a조 세액추가 청구 및 조세환급에 관한 이자

제234조 유예이자

제235조 탈세에 관한 조세이자

제236조 환급액에 대한 소송이자

제237조 집행정지의 경우의 이자

제238조 이자액 및 이자계산

제239조 이자의 확정

제2절 지연신고 가산금

제240조 지연신고 가산금

제3장 담보의 제공

제241조 담보의 종류

제242조 지불수단 공탁의 효력

제243조 유가증권에 대한 담보권 설정

제244조 적절한 납세보증

제245조 그 외의 다른 유가물에 의한 담보제공

제246조 접수가격

제247조 담보의 대체

제248조 보충의무

## 제6편 강제집행

### 제1장 총칙

제249조 집행관청

제250조 집행위탁

제251조 집행가능한 행정행위

제252조 집행채권자

제253조 집행채무자

제254조 집행개시요건

제255조 공법인에 대한 집행

제256조 집행에 대한 이의

제257조 집행의 정지 및 제한

제258조 집행의 일시정지 또는 일시 제한

### 제2장 금전채권에 대한 집행

#### 제1절 통칙

제259조 경고

제260조 채무원인의 기재

제261조 중지

제262조 제3자의 권리

제263조 배우자에 대한 집행

제264조 용익권자에 대한 집행

제265조 상속인에 대한 집행

제266조 유한책임의 기타의 경우

제267조 권리능력없는 인적조합에 대한 집행절차

제2절 연대채무의 배분

제268조 원칙

제269조 신청

제270조 배분의 일반 기준

제271조 재산세액에 대한 배분 기준

제272조 예납세액에 대한 배분 기준

제273조 세액의 추가 청구시 배분 기준

제274조 특별배분 기준

제275조 절삭 계산

제276조 미납세액, 집행개시

제277조 집행

제278조 집행의 제한

제279조 배분고지서의 형식 및 내용

제280조 배분고지서의 변경

제3절 동산에 대한 집행

제1관 통칙

제281조 압류

제282조 압류의 효력

제283조 담보청구권의 배제

제284조 선서에 의한 보증

제2관 물건에 대한 집행

제285조 집행관

제286조 물건에 대한 집행

제287조 집행관의 권한

제288조 증인의 입회

제289조 집행시간

제290조 집행관의 요구 및 통지

제291조 기록부

제292조 압류의 회피

제293조 제3자의 질권 및 우선권

제294조 미수확의 과실

제295조 물건의 압류금지

제296조 환가

제297조 환가의 정지

제298조 공매

제299조 가산

제300조 최저경매가액

제301조 공매의 중지

제302조 유가증권

제303조 기명증권

제304조 미수확 과실의 공매

제305조 특별환가

제306조 항공기의 부품의 강제집행

제307조 연결압류

제308조 중복압류시의 환가

제3관 채권 및 기타 재산권에 대한 집행

제309조 금전채권의 압류

제310조 저당권에 의해 담보된 채권의 압류

제311조 선박저당권 또는 항공기 등록 저당권에 의해 담보된 채권의 압류

제312조 배서할 수 있는 증권의 채권압류

제313조 계속적인 수입의 압류

제314조 징수처분

제315조 징수처분의 효력

제316조 제3채무자의 진술의무

제317조 환가의 다른 방법

제318조 물건의 인도 또는 급부의 청구권

제319조 채권의 압류금지

제320조 채권의 중복압류

제321조 기타 재산에 대한 집행

제4절 부동산에 대한 집행

제322조 절차

제323조 권리승계인에 대한 집행

제5절 압류

제324조 물적 압류

제325조 물적 압류의 취소

제326조 인적 압류

제6절 담보의 환가

제327조 담보의 환가

제3장 금전채권 이외의 것에 대한 집행

제1절 행위, 인내 또는 부작위에 대한 집행

제328조 강제수단

제329조 강제금

제330조 대리집행

제331조 직접강제

제332조 강제수단의 경고

제333조 강제수단의 확정

제334조 대체강제책임

제335조 강제절차의 종료

제2절 담보의 강제

제336조 담보의 강제

제4장 비용

제337조 집행비용

제338조 수수료의 종류

제339조 압류 수수료

제340조 압수 수수료

제341조 환가 수수료

제342조 2인 이상의 채무자

제343조 (삭제)

제344조 기타 비용

제345조 여비 및 비용변상

제346조 사안의 잘못된 취급, 확정기간

제7편 행정적 권리구제절차

제1장 권리구제의 허용

제347조 권리구제의 허용

제348조 이의의 배제

제349조 (삭제)

제350조 소원

제351조 타행정행위의 구속력

제352조 단일적 확인 결정에 대한 이의제기권

제353조 권리 승계인의 이의제기권

제354조 이의제기의 포기

제2장 절차규정

- 제355조 이의제기 시한
- 제356조 권리구제에 대한 설명
- 제357조 이의제기의 신청
- 제358조 적법요건의 심사
- 제359조 관계인
- 제360조 절차에의 참가
- 제361조 집행의 정지
- 제362조 이의제기의 취하
- 제363조 절차의 정지
- 제364조 과세기초의 통지
- 제364a조 물적 및 법적 상황의 진술
- 제364b조 시한설정
- 제365조 절차규정의 적용
- 제366조 이의제기에 대한 결정의 형식과 내용
- 제367조 이의제기에 대한 결정
- 제368조 (삭제)

제8편 형사법적 규정 및 과태료규정, 형사절차 및 과태료절차

제1장 형사법적 규정

- 제369조 조세형사범
- 제370조 탈세범
- 제370a조 직업적인 탈세범
- 제371조 탈세범의 자진신고
- 제372조 수입금지의 위반
- 제373조 직업적, 폭력적 및 집단적 밀수
- 제374조 조세범칙범

제375조 부수 효과

제376조 소추시효의 중단

## 제2장 과태료규정

제377조 조세질서 위반

제378조 과실에 의한 조세범

제379조 조세 위해행위

제380조 원천징수 조세 위해행위

제381조 소비세 위해행위

제382조 수입세 위해행위

제383조 조세환급권 및 환급권의 불법취득

제384조 소추권의 시효

## 제3장 형사절차

제1절 통칙

제385조 절차규정의 적용

제386조 조세범에 대한 세무관청의 관할

제387조 물적 관할권을 가지는 세무관청

제388조 영토적 관할권을 가지는 세무관청

제389조 관련형사 사건

제390조 관할권의 중복

제391조 관할 법원

제392조 변호

제393조 형사절차의 과세절차에 대한 관계

제394조 소유권의 이전

제395조 세무관청의 서류열람

제396조 절차의 정지

제2절 조사절차

제1관 통칙

제397조 형사절차의 개시

제398조 경미한 사안에 대한 중지

제2관 조세형사범에 대한 세무 관청의 절차

제399조 세무관청의 권리 및 의무

제400조 형법적 명령에 대한 사면 신청

제401조 독립적 절차에 있어서 부과된 효과의 신청

제3관 검찰청의 절차에 있어서 세무관청의 지위

제402조 세무관청의 일반적 권리 및 의무

제403조 세무관청의 관여

제4관 조세사찰 및 관세사찰

제404조 조세사찰 및 관세사찰

제5관 증인 및 감정인의 보상

제405조 증인 및 감정인의 보상

제3절 재판 절차

제406조 형사법적 절차 및 독립적 절차에 있어서 세무관청의 협조

제407조 기타의 경우에 있어서 세무관청의 관여

제4절 절차비용

제408조 절차비용

제4장 과태료 절차

제409조 관할행정관청

90 제2편 개별 세법

제410조 과태료절차를 위한 보충규정

제411조 변호사, 세무사, 세무대리사, 공인회계사 또는 공인장부검사인에 대한 과태료절차

제412조 송달, 강제집행, 비용

제9편 종결규정

제413조 기본권의 제한

제414조 (폐지)

제415조 효력발생

## II. 독일의 소득세(Einkommensteuer)법

### 1. 서론

#### 가. 소득세의 성격

소득세는 납세자의 경제적 능력을 직접적으로 과세하는 직접세에 해당하며 다른 어떠한 세목보다 경제적 능력에 따른 과세원칙을 잘 반영할 수 있다는 점에서 공평성의 측면에서 가장 적절한 세목이라는 특성을 가진다. 또한 과세표준을 계산하는 과정을 통하여 경제, 사회, 환경정책 등의 목표를 실현하는 데 적합한 세목이다. 소득세의 또 다른 중요성은 재정적 기여도를 들 수 있다. 소득세는 독일에서 각 개별 조세들 중에서 가장 높은 세수를 획득하고 있다.

<표 II-1> 소득세의 세수 및 비중

(단위: 백만유로, %)

		1999	2000	2001	2002
GDP		1,974,200	2,025,500	2,070,500	2,128,300
총 조세수입		453,086	467,252	448,888	462,461
연방의 조세수입		192,447	198,790	194,730	196,856
주의 조세수입		184,003	189,493	179,897	188,853
기초자치단체의 조세수입		56,334	57,136	54,045	54,827
EU		20,284	21,833	20,217	21,925
공동세		321,564	333,253	312,455	321,430
소득세		162,049	168,807	171,256	166,630

자료: Bundesfinanzministerium, Finanzbericht, 2002.

독일에서 소득세는 납세의무자, 조세귀착자, 조세납부자가 모두 동일인이다. 다만 독자적 조세는 아니면서 소득세 징수의 하나의 기술적 형태인 근로소득세와 자본수익세의 경우, 납세의무자의 조세납부가 기업을 통하여 이루어진다.

소득세의 세수는 독일헌법 제106조 제3~5항에 따라 연방, 주, 지방자치단체에 배분되기 때문에 소득세는 공동세에 해당한다. 소득세의 행정권은 연방의 위임을 받은 주 조세청(Oberfinanzdirektion)이 갖고 있다. 입법권은 기본법 제105조 제2항에 따라 연방이 가지고 있다. 소득세 세수의 일부가 주정부로 유입되기 때문에 소득세법의 개정은 연방상원(Bundesrat)의 동의를 필요로 한다.

#### 나. 소득에 부과되는 다른 세목과의 관계

독일에서 소득에 부과되는 세목은 소득세, 법인세, 영업세를 들 수 있다. 근로자 및 개인사업자는 소득세 과세대상이며 법인사업자는 법인세 과세대상이다. 영업세는 개인 및 법인사업자에 부과된다.

법인사업자를 구속하는 법인세법 규정은 법인사업자에게 소득세에서 규정하는 내용과 달리 특별한 규정이 필요한 경우를 위하여 제정된 것이다. 따라서 법인사업자도 소득세의 규정들을 준수해야 한다.

1920년의 조세개혁을 통해 소득과세에서 소득세와 법인세로 양분되었다. 그전에는 자본회사(주식회사 및 유한회사)도 이익에 대해 소득세를 납부하였다.

#### 다. 과세원칙

오늘날의 독일 소득세법은 원천이론과 순자산증가이론을 절충하고 있다. 이것은 소득세법 제2조 1항 1절 7호 소득유형에서 대표적으로 잘 나타나 있다<sup>18)</sup>. 이 소득유형으

18) 재정학에서는 소득개념에 대해 두 가지 이론이 대립하고 있다(원천설과 순자산증가설). 원천설은 특정한 원천으로부터 지속적으로 유입되는, 즉 일회적인 것이 아니며 일상적으로 반복되는 수입형태가 소득에 해당한다는 것이다. 예를 들면 사업소득, 독립적 활동소득, 비독립적 활동소득, 자본소득 등이다. 따라서 일회적 또는 완전히 불규칙적으로 발생하는 비경상적 사업소득, 상속, 복권당첨이득 등은 소득에 해당하지 않는다는 것이다. 이에 대해 순자산증가

로 인해 규칙적으로 유입되는 금액뿐만 아니라, 일회적이거나 우연한 재산증가도 과세 대상이 되고 있다. 기타소득에 해당되는 소득유형은 소득세법 제2조 1항 1절의 소득유형 제1호~제6호에 해당하지 않는 모든 소득이 아니며, 단지 소득세법 제22조에 열거된 소득형태만을 포함한다. 이에 해당하는 소득으로는 예를 들면, 다른 소득유형들에는 해당하지 않지만 정기적으로 유입되는 수입(예: 연금)과 단기성 투기거래소득(예: 부동산의 경우 10년 내 매각할 경우 그 차익 또는 유가증권의 경우 1년 내에 이루어진 매매차익) 등이 있다. 원천이론에 따르면 후자의 예로 제시된 투기거래 이익은 소득에 해당되지 않는다.

경제적 능력에 따른 과세는 납세자가 조세를 납부할 수 있는 능력에 상응하는 범위 내에서 조세를 부담하게 될 때 보장된다. 경제적 능력은 일정한 기간 동안 개인적 부담(가족상황 등)이 고려된 과세소득의 수준에 따라 결정된다. 소득세의 누진세율은 경제적 능력에 따른 과세원칙에 그 근거를 두고 있다.

경제적 능력에 따른 과세원칙에 의해서 국가는 납세의무자에게 인간으로서의 존재를 위한 최저 단계의 생활보장을 제공하기 위해 필요한 소득에 대해서는 세금을 면제한다(기본면세소득액)<sup>19)</sup>.

## 2. 총칙규정

### 가. 인적납세의무(거주자와 비거주자)

납세의무자 및 조세채무자는 자연인이다(소득세법 제1조). 한 자연인의 인적 납세의무는 출생에서 시작하여 사망으로 끝난다. 소득세법에서 납세의무는 무제한적 납세의무와 제한적 납세의무로 구분된다. 주소나 일상적 거소를 국내에 갖고 있는 자연인은 원칙적으로 무제한 납세의무, 즉 모든 소득에 대하여 소득세 납세의무를 지게 된다. 여기서 납세의무 소득이 국내에서 또는 외국에서 획득된 것인가는 중요하지 않다(전

설은 모든 순자산증가는 그 원천이 어떤 것이든, 즉 정기적으로 반복하는 것이든 또는 단지 일회적인 과정에 의한 것이든 상관없이 소득으로 간주된다는 것이다.

19) 현재 독신의 경우 7,235유로, 부부의 경우 12,470유로이다.

세계소득 과세원칙). 독일 국민으로서 주소나 일상적 거소를 국내에 갖지 않는 자도, 공법상의 기관과 고용관계가 있어 급여가 독일의 공공재정에서 지급되는 경우에는, 역시 무제한적 납세의무를 지게 된다. 확장된 무제한적 납세의무의 첫 번째 경우에는 원칙적으로 외교·영사적 지위를 갖는 사람들이 해당되며, 이러한 부류에 속하지 않는 공무원 관련 해외 독일인들은 경우에 따라 둘째 그룹에 속할 수 있다.

자연인으로서 국내에 주소와 일상적 거소를 갖고 있지 않으며, 소득세법 제1조 2~3항에 해당되지 않는 사람은 이중과세방지협정에서 다른 규정이 없는 한, 국내에서 획득하는 소득, 특히 소득세법 제49조에서 열거된 소득에 대해서 이중과세방지협정에서 다른 규정이 없는 한, 제한적 납세의무를 진다(소득세법 제1항 4조).

순전히 과세상의 이유로 스위스 등의 저세율국가로 주소를 이전하는 것을 막기 위하여 대외조세법에 확장된 제한적 납세의무의 법적 근거가 마련되어 있다(대외조세법 제2~5조). 외국으로 이주하기 이전 10년에 걸쳐 최소한 5년 이상 무제한적 납세의무자였으며, 소위 저세율국가로 이주하거나 또는 다른 외국에 주소를 정하지 않은 자로, 중요한 경제적 이해를 여전히 국내에 갖고 있는 이주자에게 확장된 제한적 납세의무가 적용된다. 이런 이주자는 이주 이후 10년의 기간 동안 소득세법 제49조에서 정의된 ‘확장된 의미의 국내소득’에 대해 독일에서 제한적 납세의무를 진다. 이 때 국내소득은 무제한적 소득세 납세의무가 있을 때 나타나는 소득세법 제34c조에 의한 외국소득이외의 모든 소득을 말한다.

#### 나. 사업연도

소득세 과세표준은 납세의무자가 1년 또는 대개 12개월이 되는 1개 사업연도 동안 획득한 소득이다. 따라서 기간과세원칙이 적용된다. 기간과세원칙의 핵심은 해당 과세기간 이외에 나타나는 모든 과정들이 당해 과세기간에는 중요하지 않다는 점이다.

### 3. 과세소득

#### 가. 과세소득 산정의 체계

독일의 과세소득산정체계를 정리하면 다음의 순서와 같다. 우선 소득세법 제2조 1항 1에서 7호에 열거된 각 소득유형들의 소득금액을 합한 뒤 여기서 연령경감금액(소득세법 제24a조) 및 소득세법 제13조 3항의 농림업 종사자에 대한 공제를 하여 소득세법 제2조 3항에서 정의하는 총소득금액을 구한다. 그후 이 금액에서 특별지출(소득세법 제10, 10a, 10b, 10c조), 비경상적 부담(소득세법 제33-33c조)과 자가주택에 대한 차감(소득세법 제10e조) 및 과세연도간 손실공제(소득세법 제10d조)를 하여 소득세법 제2조 4항의 의미의 소득을 산출한다. 마지막 단계로 자녀소득공제(소득세법 제32조 6항)와 가계소득공제(소득세법 제32조 7항), 그리고 소득세법 제46조 3항에 따른 기타 소득공제가 되면 소득세법 제2조 5항의 의미의 과세소득이 구해진다.

소득세법 제2조 1항 1-7호의 각 소득유형들의 소득금액합계

- 연령경감금액(소득세법 제24a조)
- 농림업 종사자에 대한 공제(소득세법 제13조 3항)
- = 총소득금액(소득세법 제2조 3항)
- 특별지출(소득세법 제10, 10a, 10b, 10c조)
- 비경상적 부담(소득세법 제33-33c조)
- 자가주택에 대한 차감(소득세법 제10e조)
- 과세연도간 손실공제(소득세법 제10d조)
- = 소득(소득세법 제2조 4항)
- 자녀소득공제(소득세법 제32조 6항)
- 가계소득공제(소득세법 제32조 7항)
- 소득세법 제46조 3항에 따른 기타 소득공제
- = 과세소득(소득세법 제2조 5항)

## 나. 소득의 유형 및 개념

독일의 소득세법은 과세소득을 정의하기 전에 과세소득 산정의 기반이 되는 소득의 유형을 규정하고 있다. 여기에서는 원천이론과 순자산증가이론의 두 가지 사이에서 실용성을 감안한 중도적인 방안을 선택하고 있는 것으로 보인다. 소득세법 제2조 1항 1절에서 다음 7가지 유형의 과세소득을 규정하고 있다.

- 1) 농업 및 산림업 소득
- 2) 사업소득
- 3) 독립적 활동소득
- 4) 비독립적 활동소득
- 5) 자본수익
- 6) 임대소득
- 7) 기타소득

소득세법 제 2조 1항 2호에서는 위의 (1)~(3)에 해당하는 소득유형에서의 소득금액은 이익(혹은 이득수입: Gewinneinkuenfte)이라고 한다. 위의 (4)~(7)의 다른 소득유형에 대하여는 소득금액을 잉여수입(Ueberschusseinkuenfte)라고 하였다.

소득세에서 소득과 각 소득유형의 개념을 구별하여야 한다. 납세의무자의 소득은 각 소득유형의 금액들을 합쳐서 계산되며 따라서 소득은 각 소득유형을 포괄하는 상위개념이다. 한 납세의무자에게는 한 회계연도에 하나의 소득만 존재한다. 그런데 소득은 여러 소득유형들의 단순 합계액이 아니고 이 합계액에서 납세의무자의 경제적 능력을 감소시키는 항목들을 차감한 금액이다.

또한 소득세법에서 소득 개념을 수입의 개념과도 구분해야 한다. 소득세법 제8조 제1항은 수입을 소득세법 제2조 제1항 제4호~제7호의 소득유형들(비독립적 활동소득, 자본재산소득, 임대소득, 기타소득)에서 납세의무자에게 유입되는 화폐금액 또는 화폐가액을 갖는 모든 재화라고 정의하고 있다.

다른 한편 수익은 소득과 유사하지만 수익은 객체와 관련되고, 소득은 주체와 관련된다는 점에서 이 두 개념도 엄밀한 의미에서 차이가 있다. 한 사업 또는 한 재산은 수익을 획득할 수는 있지만 소득을 창출하는 것은 아니라고 보아야 한다. 사업의 수익은

그것이 경제주체에게 유입되었을 때 비로소 소득이 되며 이것은 수익을 획득하는 노동력에도 똑같이 적용되어서 수익이 근로자에게 유입되었을 때 소득이 된다.

#### 다. 소득의 유형별 계산

##### 1) 소득 계산의 기본원칙

독일의 소득세법에서는 각 유형별 소득금액 계산은 다음의 원칙들을 따르고 있다.

- 기간과세원칙
- 순소득과세원칙
- 명목가치에 따른 소득산정원칙
- 생활과 관련된 비용의 공제배제원칙(사적 혹은 주관적 순소득원칙)

기간과세원칙이란 소득세 과세대상이 되는 소득범위가 하나의 역년 동안에 또는 대개 12개월의 기간인 하나의 사업연도 동안에 납세의무가 획득한 소득으로 제한된다는 것이다. 이 원칙에 의해 각 과세기간(세액결정 대상기간) 밖에서 행해지는 모든 경제적 과정들은 소득계산과 각 소득유형별 소득금액 계산에서 원칙적으로 의미가 없게 된다.

순소득과세원칙은 각 소득유형별로 그 소득을 획득하기 위해 소요된 비용과 지출을 공제하고 남은 순소득 금액만이 과세된다는 원칙이다. 이에 따르면 소득획득을 위하여 지출된 모든 비용은 공제되어야 하며 손실도 제한없이 공제되어야 하는 것이다.

독일 소득세법에서 소득의 산정은 기본적으로 유로(EURO)라는 화폐단위를 기준으로 하는 명목가치를 따른다. 원칙적으로 이러한 명목가치원칙은 경제적 능력에 따른 과세원칙(응능원칙)이 실제가치원칙을 따라야 한다는 점에서 응능원칙과 다소 충돌되는 점은 있다. 생활과 관련된 비용의 공제배제원칙은 적지않은 문제점을 갖고 있다. 왜냐하면 생활과 관련된 비용을 손금이나 필요경비로부터 명확하게 구분하는 것이 쉽지 않기 때문이다.

## 2) 소득세법상의 이익계산방식

## 가) 소득세법의 이익계산방식의 종류

소득세법은 농업·산림업소득, 사업소득, 독립적 활동소득에 대해 이익이란 용어를 사용하고 있다. 따라서 이러한 소득유형들의 소득계산을 이익계산이라고 부른다. 소득세법은 다음의 7가지 이익계산방식들을 구분하고 있다.

과세의 공정성을 위해서는 원칙적으로 아래의 어떤 이익계산방식이 적용되더라도 기업의 과세이익은 동일하게 계산되어야 할 것이나 현실적으로는 이익계산방식별로 한 회계기간의 과세이익은 각각 다르게 나타날 수밖에 없다. 기업재산비교방식과 수입-지출계산방식의 경우에도 소득에 대한 기간귀속의 차이 때문에 분명히 기간이익이 다르게 발생하게 된다. 이 경우 소득세 누진구조에 따라 나타날 수 있는 세율적용의 차이 때문에 전체 과세기간에 걸쳐 총이익이 동일하더라도 총조세부담은 다를 수 있다. 한편 서로 다른 손익귀속시기 때문에 어떤 이익계산방식에서는 다른 방식에서보다 이익이 일찍 또는 어떤 이익계산방식에서는 다른 방식에서보다 이익이 일찍 또는 늦게 인식되고 과세될 수 있어서 기업에 따라 이자 손익이 발생할 수도 있다.

## (1) 소득세법 제4조 1항과 제5조에 따른 기업재산비교를 통한 이익계산

이 방식의 이익계산방식이 적용되는 경우의 납세자를 열거하면 다음과 같다.

- a. 국세기본법 제140조 및 141조에 따라 기장과 결산을 실시할 의무가 있는 사업자나 농림업 종사자
- b. 자발적으로 기장과 결산을 행하는 농림업 종사자
- c. 자발적으로 기장과 결산을 행하는 자유직업가
- d. 기장의무가 없는 영리사업체가 아래의 (2)의 방식으로 이익을 계산하기 위한 필요한 기록 등도 행하지 않은 경우

(2) 소득세법 제4조 3항에 따른 약식 이익계산방식 (수입-지출계산을 통한 이익계산)

이 방식은 소규모 사업체와 자유직업 종사자 그리고 소득세법 제18조에 따른 기타 독립적 활동에 종사하는 자로서, 법규에 의해 기장 및 정기적 결산을 이행할 의무가 없고 이를 자발적으로 수행하지도 않지만, 이 방식적용에 필요한 기록은 하고 있는 경우에 대해 적용된다. 기장의무가 없는 농업·산림업 종사 사업체의 경우도 소득표준율에 의한 이익계산방법 대신에 그 사업체가 수입과 지출을 기록하는 경우는 소득세법 제4조 3항에 따른 수입-지출계산을 적용할 수 있다.

(3) 잉여수입유형의 소득에 대한 이익계산방식

근로자, 자본수익, 임대소득이나 기타소득에 적용되는 이익계산방식으로 기본적으로 수입에서 필요경비를 공제하는 방식으로 이익계산이 이루어진다.

(4) 표준율 적용을 통한 이익계산방식

이는 기장의무가 없으며 자발적으로도 이를 수행하지 않는 사업체로 소득세법 제13a조에 제시된 전제조건들을 충족시키는 농업·산림업 종사 사업체에 적용된다.

(5) 선박에 대한 톤수(Tonnage)에 따른 과세표준 계산방식

상선을 운영하여 국제해운에 종사하는 기업의 경우에는 해당 기업의 운송량에 따라 이익이 결정된다. 순운송량이 25,000톤을 넘어서는 경우 순운송량 100톤마다 0.23유로를 이익으로 한다(소득세법 제 5a조).

(6) 기업이나 지배주주지분의 매각양도차익에 대한 과세표준 계산방식

기업이나 지배주주지분의 매각양도차익에서 수익은 양도과정에서 발생하는 비용을

제한 양도가격에서 양도시점에 계산된 기업재산이나 해당 지분 만큼의 기업재산을 뺀 것이다(소득세법 제14, 16, 17, 23조).

(7) 국세기본법 제162조에 따른 추정에 의한 이익계산

추정방식은 기장이 형식적 또는 실제적 결함을 지니고 있거나, 수입-지출계산 방식의 적용을 위한 충분한 기록이 없는 경우에 적용된다. 개별 경우의 여러 가지 사정들이 고려될 수 있으며, 경우에 따라서는 기준율이 적용될 수도 있다.

나) 소득세법 제5조에 따른 기업재산 비교를 통한 이익(사업소득)계산

(1) 개 관

소득세법 제4조 1항을 따를 때, 사업자의 소득은 당해 사업연도 말 현재의 기업재산과 직전 사업연도 말의 기업재산간의 차액에서 자본감소액만큼 증가시키고, 자본증가액만큼 감소시킨 금액이다. 동 조항에 따른 기업재산은 기업의 총재산 또는 자기자본을 말한다. 소득세법 제5조에 따른 이익계산방법과 관련하여서 기업재산의 확정은 상사대차대조표에서 수정된 세무대차대조표를 통해 이루어진다.

(2) 기준성 원칙 및 역기준성의 원칙 (Prinzipielle und umgekehrte Massgeblichkeit der Handelsbilanz)

소득세법 제5조 1항 1절은 기장의무가 있고 정기적으로 결산을 실시해야 하는 기업은 과세연도의 종료시 적정한 회계처리에 대한 상법상 규정에 따라 계상되는 기업재산을 확정해야만 한다고 규정하고 있다. 이 내용은 세무대차대조표에 대한 상사대차대조표의 기준성원칙이라고 불린다. 기준성 원칙이 엄격하게 적용되면, 회계원리에 대해 조세법상 다른 의무조항이 없는 한, 상법상의 대차대조표 항목으로의 인식원칙들과 평가방법 선택들이 세무대차대조표에도 그대로 적용된다.

역으로 세법상에 허용된 선택권이 상법상의 대차대조표와 일치하는 경우에 한하여 행사할 수 있다고 하는 소득세법 제5조 1항 2절의 규정(이익계산에 있어서 조세법상의 선택권은 상법상의 결산 대차대조표와 일치하여 행사될 수 있다)에 의하여 역기준성의 원칙이 성립한다. 이 역기준성의 원칙은 일반적으로 적용되는 원칙으로서 이 규정에 의해서 나타나는 결과는 조세법적 선택권에 의해 인정된 여러 가지 가능한 이익귀속 방안들이 활용될 수 있으려면 상사대차대조표에 먼저 사용된 경우로 제한한다는 것이다. 즉 사실상 세무대차대조표를 위한 상사대차대조표의 기준성원칙이 역전되는 것이다.

### (3) 정규부기의 원칙 (Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung)

상법은 부기와 결산에 관한 법규범을 확정적으로 종결하지 않았다. 법에 규정된 규범들의 실제적 적용 가능성을 높여주기 위하여 상법 제 238조 1항에 불확정적인 법개념을 사용하는바 이것이 정규부기의 원칙(Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung: 이하 GoB)이며 법의 여러 장소에서 이 규정을 지칭하고 있다. 따라서 기장 및 결산과 관련한 법은 법률이용자들이 불확정적인 법개념을 제원칙들의 도움으로 구체화하는 열려진 구조로 되어 있어서 법이 다양하고 가변적인 경제형태에 적용이 가능하도록 하였다. 이와 같이 GoB는 법의 개별규정으로 구체화되어야 하며 법규정으로서 모든 개별적인 사안을 감당하지 못하므로 이렇게 법규정이 미치지 못하는 구석을 위하여 GoB를 두고 또 특별한 규정이 해석을 필요로 하는 경우에도 항상 GoB가 적용되도록 하고 있는 것이다.

상법에서 GoB를 언급한 것은 단순히 법률이 감당하지 못하는 틈을 메꾸기 위한 것만이 아니라 그보다는 법률제정권자가 법에서 언급되고 부분적으로 구체화된 GoB뿐만 아니라 사업자(Kaufleute: 상인)가 회계과정에서 준수하여야 하는 법률외적인 규범이나 지식에도 주의를 환기시켜 주기 위한 것이라고 볼 수 있다.

1985년의 상법 개정에서 지금까지의 상법상의 계산규정을 별도의 회계보충규정으로 두는데 여기에서 GoB의 원천은 우수한 사업자의 상관습이 되었고 또한 꾸준히 발전하고 있는 적정한 회계실무, 법률 및 판결(상법, 세법, 판결), 당국의 명령, 규칙, 시행세

칙, 민간 전문가 단체의 권고나 의견 그리고 회계문제에 대한 이론이나 학문적 논의가 될 수 있다.

#### (4) 정규부기의 원칙의 제 규정들

GoB의 다음의 개별적 원칙들은 소득세법 제5조 1항 1절과 국세기본법 제141조 1항 1절을 통하여 세법의 구체적인 규정들과 충돌되지 않는다면 세법에서도 준수되어야 한다.

##### (가) 형식적 원칙

###### a. 완전성 및 정확성의 원칙(Prinzipien der Vollstaendigkeit und Richtigkeit)

기장은 해당분야에 속하는 제3자가 짧은 시간내에 사업내용과 기업의 상황의 윤곽을 파악할 수 있을 정도로 이루어져 있어야 한다(상법 제 238조 1항 2절, 국세기본법 제145조 1항). 기장은 따라서 완전하고, 정확하며, 시기적으로 맞고 정리된 형태로 이루어져야 하며(상법 제 239조 2항, 국세기본법 제146조 1항 1절) 모든 기장되는 사업 내용에는 증빙이 첨부되어야 한다(상법 제 257조 1항 4호).

###### b. 명료하고 개괄이 가능한 결산자료

연말결산자료(대차대조표)는 분명하고 개괄이 가능하도록 작성이 되어야 한다(상법 제 243조). 특히 대차대조표와 손익계산서의 순서적인 목차는 기본적으로 유지되어야 한다(상법 제265조). 또 대차대조표, 비용과 수익의 개별항목은 개별적으로 기장되어야 하며 합산되어 기장되어서는 안된다(개별기장의 원칙: Prinzip der Einzelbewertung) (상법 제246조 2항)

##### (나) 구체적 원칙

###### a. 사실성의 원칙(Grundsaezte der Wahrheit und Vollstaendigkeit)

가장은 사실과 부합되고 전체에 대하여 완전하게 이루어져야 한다(상법 제 239조 2항, 국세기본법 제146조 1항 1절)

b. 계속성의 원칙(Bilanzstetigkeit)

계속성의 원칙은 직전 회계연도말의 결산대차대조표의 항목과 당회계연도의 개시대차대조표의 항목과 기재된 액수가 일치하여야 한다는 것(상법 제252조 1항 1호)과 평가방법이 동일하여야 한다는 것이다(상법 제252조 1항 6호).

c. 보수주의 원칙(Vorsichtsprinzip)

상법 제252조 1항 4호의 일반적인 평가규정을 따르면 예측가능한 위험이나 손실에 대하여는 즉시 가장(발생비용가장 원칙: Imparitaetsprinzip)하고 이익은 실현된 경우에 한하여 가장하도록 하고 있다(실현이익가장 원칙: Realisationsprinzip). 독일의 회계법에서 이 보수주의 원칙은 가장 중심적인 위치를 차지하고 있다. 이 원칙은 그러나 국제적으로 널리 인정되고 있는 회계원칙인 ‘Fair presentation’의 개념과 큰 차이를 보인다<sup>20)</sup>.

d. 명목가치 원칙(Nominalwertprinzip)

상사대차대조표와 세무대차대조표는 화폐의 명목가치를 기준으로 한다.

(5) 기업재산의 개념

소득세법이 기업재산의 개념을 정의하고 있지 않기 때문에 기업재산이 무엇이며 어떠한 요소로 구성되어 있는가 하는 점이 기업재산 비교를 통한 이익계산방식의 범위에서 우선적으로 분명해져야 한다. 소득세법 제4조 1항과 제6조 1항을 통하여 다음이 유

20) Fair presentation은 회계정보 이용자들에게 기업의 현재의 재무상태를 정확하게 알리는 것에 중점을 두는 입장이며 보수주의 원칙은 재무제표의 내용이 현실보다 미화되는 것을 현실보다 나쁘게 표현되는 것보다 더 많이 경계하는 입장이라 하겠다. 따라서 양자는 상당히 큰 입장 차이를 보인다.

추될 수 있다. 기업재산은 자산으로 독립적 계상이 가능한 경제재의 금액(자산금액)과 부채금액과의 차이로 나타난다. 따라서 이익계산과 관련해서 기업재산은 기업의 순자산(자기자본)으로 이해될 수 있다. 기업재산의 계산을 위해서 우선적으로 분명히 해야 될 것은 기업의 어떠한 가치들이 독립적 계상이 가능한 자산(적극적, 차변항목의 경제재)에 해당하고, 부채(소극적, 대변항목의 경제재)에 해당하는가이다. 따라서 세무대차대조표의 평가대상은 차변 및 대변항목의 개별적 경제재이다.

소득세법 제5조 1항을 보면 기업재산비교를 통한 이익계산에서 기업재산이 적절한 회계처리의 상법상의 원칙들에 따라 평가될 수 있다는 점을 알 수 있다. 따라서 회계상의 인식의 문제, 즉 언제 한 경제재(예를 들어 재산가치가 있는 특허권 등)가 존재하게 되는가의 문제에 대해서는 상법이 그 해결 기준이 된다.

#### (가) 경제재의 개념

기업재산의 핵심요소인 경제재 개념의 내용과 범위가 과세이익계산에서 매우 중요하기 때문에 이에 대한 연방조세법원의 판례를 참고할 필요가 있다. 연방조세법원에 따르면 경제재는 회계기준일에 있어서 재산가치로 실현이 가능한 민법적인 의미의 객체이거나 재산가치가 있는 유용한 것이라고 정의하며 다음의 세 가지 전제조건이 충족되어야 하는 것으로 본다.

- a. 동 객체나 유용성은 구체적이어야 한다. 기업은 이것을 습득하기 위하여 비용을 지불하였고 이 비용은 추후 여러 해에 걸쳐서 구체적인 효용을 제공하여야 한다 (연방조세법원의 판결, 연방조세관보, 1990, 799쪽)
- b. 이 구체적인 유용성은 전체적인 효용과 기능성의 관계 속에서 독립적인 평가가 가능하여야 한다. 이 유용성이 독립적으로 효용을 제공할 필요는 없다(연방조세법원의 판결, 연방조세관보, 1996, 166쪽).
- c. 이 유용성은 최소한 기업과 함께 양도가 가능하여야 한다. 꼭 독립적으로 양도가 가능하여야 할 필요는 없다(연방조세법원의 판결, 연방조세관보, 1990, 16쪽).

(나) 기업재산과 개인재산의 구분

경제재 개념을 명확히 설정하는 것 이외에도 기업재산과 개인재산 간의 구분도 과세 이익 계산을 위해서 실무적으로 매우 중요하다. 개인재산을 통한 비사업적 활동으로부터 발생한 소득은 정상적 소득만 소득세의 과세대상이 되며, 비정상적인 양도소득은 비과세된다(투기거래 소득이나 지배적 자본참여 지분의 양도소득 등의 과세는 예외). 반면 기업재산으로서의 경제재는 가치감소 및 실현된 가치증가는 이익 또는 손실에 영향을 미친다.

기업재산과 개인재산의 구분과 관련해서 다음의 3가지 개념간의 구분이 필요하다.

- a. 필수적 기업재산(das notwendige Betriebsvermoege): 단지 사업적 목적을 추구하기 위해서만 사용되는 재화
- b. 필수적 개인재산(das notwendige Privatvermoege): 구체적인 기능으로 보아 개인재산으로의 귀속만이 가능한 재화(옷, 보석, 주택 등)
- c. 임의적 기업재산(das gewillkuerte Betriebsvermoege): 필수적 기업재산과 필수적 개인재산에 속하지 않는 재화

경제재가 분명하게 개인재산과 기업재산으로 구분되는 경우도 있지만, 일반적으로 대부분의 경제재들은 개인적 용도뿐만 아니라 사업적 용도로도 사용될 수 있으며 혼합적 사용도 가능하기 때문이다. 따라서 최근의 판례들은 경제재를 우선적으로 해당 경제재의 기능이나 목적을 중점적으로 고려하여 기업재산과 개인재산으로 분류한다. 혼합적으로 사용되는 재화의 경우 50% 이상 사업적 용도로 쓰이면 기업재산으로 분류하며, 10% 이하로만 사업적 용도로 쓰이면 개인재산으로 분류한다. 그러나 10%에서 50% 사이에 사업적 용도로 사용하면 납세자에게 기업재산과 개인재산으로 분류하는 것에 대한 선택적 자유가 주어진다(소득세법 시행규칙 R 13 1항 4~6절) .

(6) 경제재에 대한 평가기준

상사대차대조표와 세무대차대조표에서 각 항목의 평가를 위한 기초가격은 경제재의 취득원가 또는 생산원가이다. 이 최초가액은 가치감소가 발생하는 경우 정상적인 또는

특별한 상각을 통해 선택적으로 수정되거나 경우에 따라서는 반드시 수정되어야만 한다. 소득세법 제6조 1항에 따르면 세무대차대조표상의 평가와 관련하여 다음 평가기준들이 적용된다.

- a. 취득원가
- b. 생산원가
- c. 부분가액

소득세법은 이 취득·생산원가의 개념을 직접 정의하고 있지는 않다. 따라서 상법상의 개념을 이용하여야 한다. 상법 제255조 1항과 2항의 규정에 따르면 취득원가는 하나의 자산을 취득하기 위하여 그리고 그것을 사용이 가능한 상태로 만들기 위하여 소요된 가액이다. 이 취득원가는 개별 자산항목에 귀속될 수 있는 것이어야 하며 부대비용뿐만 아니라 추후발생 취득비용도 포함되고 매입가액할인은 취득원가에서 차감된다.

소득세법 제6조 1항은 반제품, 완제품 및 자가 생산한 시설·생산기계 등에 대해 생산원가로 계상할 것을 규정하고 있다. 생산원가에 대한 상법상의 개념은 생산원가란 자산의 생산이나 확대 또는 그 자산의 원래의 상태를 능가하는 본질적 개선 등을 위해 투입된 용역과 소비된 재화의 가액을 말한다고 보고 있다. 이에 반하여 세무실무에서 많이 사용되는 소득세법 시행규칙상의 개념에 의하면 생산원가란 한 경제재를 생산하기 위해 사용되거나 투입된 모든 재화와 용역의 가액이다.

자산의 평가에서 하한선은 부분가액을 통해 설정된다. 소득세법 제6조 1항 1절 1호 3절은 부분가액을 기업 전체를 매입하려는 자가 계속해서 그 사업을 수행한다는 가정 하에서 지불하려는 총매입가격을 개별 경제재에 적절하게 안배하면서 평가할 때 산출되는 가액으로 정의한다.

세무대차대조표에서 적용되는 주요 평가규정들은 소득세법 제6조와 7조에 규정되어 있으며 평가는 개별 평가원칙에 따라 이루어진다.

소득세법은 상법과 마찬가지로 자산항목 경제재에 대한 평가에서 경제재를 소모성 고정자산 및 유동자산 경제재(소득세법 제6조 1항 1호)와 비소모성 고정자산 및 유동자산 경제재(소득세법 제6조 1항 2호)의 두 부류로 구분하고 있다. 구분기준은 시간경과에 따른 경제적 가치의 소모가 있는지 여부이다.

(가) 소모성 고정자산

소득세법 제6조 1항 1호에 의해 취득·생산원가 또는 대체가격(6조 1항 5호에 따른 출자가격, 공정가격, 제6조 3~6항의 장부가격)은 제7조에 따라 감가상각되고 6b조에 따라 공제된 금액만큼 감소된 가액으로 평가한다. 이 가액은 소모성 고정자산 평가의 상한선을 형성한다. 부분가액이 감가상각후의 취득·생산원가보다 낮을 때에는 소모성 고정자산은 부분가액으로 평가될 수 있다(소득세법 제6조 1항 1호). 따라서 제5조에 따른 이익계산방식을 적용한 경우, 기업은 원칙적으로 기준성 원칙에 근거하여 상사대차대조표에서와 동일한 평가액을 적용할 수 있는 선택권을 가질 뿐이다.

(나) 비소모성 고정자산 및 유동자산

소득세법 제6조 1항 2호에 따라 비소모성 고정자산과 유동자산에도 역시 취득·생산원가 및 대체가격은 평가의 상한선을 형성한다. 부분가액이 취득·생산원가보다 낮게 될 때에는 부분가액으로 평가할 수 있지만, 반드시 그렇게 평가해야만 하는 것은 아니다. 중간가액으로 평가하는 것은 자본회사 외의 회사에게 허용되며, 투자고정자산 항목에 대해서는 자본회사에서도 허용된다.

(다) 부채

부채항목들은 소득세법 제6조 1항 3호에 따라서 비소모성 고정자산과 유동자산 항목에 대한 규정들은 준용하여 평가할 수 있다. 즉 부채의 취득가액 또는 평가증된 가액이 고려된다.

(라) 자본의 회수와 출자

소득세법 제6조 1항 4호에 따라서 자본의 출자와 회수는 원칙적으로 부분가액으로 평가된다. 예외적으로 출자는 최고 취득·생산원가로 평가될 수 있다. 이 경우는 납입

된 경제재가 출자되기 3년 이내에 취득 또는 생산된 것이거나 또는 납세의무자가 다수 지분으로 자본참여를 하는 자본회사의 지분을 가지는 때이다.

#### (7) 이익과 손실의 실현

세무대차대조표의 결산 실적은 수익과 비용을 발생 기간에 적절하게 기장하는 원칙에 따라 달라진다. 소득세법 제4조 3항에 의한 약식 이익계산방식(현금 수입-지출계산방식)에서의 입출금원칙과 달리 상법과 세법상에 이익과 손실을 실현시키는 특별한 체계가 있다. 상법상의 GoB의 세무회계상의 적용에 대한 기준성의 원칙에 따라 기간의 이익은 보수주의 원칙에 따라 기록되고 계산된다. 자산의 가치증가는 이익의 실현 시점까지 기록하지 않고 따라서 여기에서 은폐된 적립금(Stille Reserve)가 만들어진다. 반대로 비용은 발생시점에 벌써 기록된다.

#### (8) 이익수정

납세의무자는 세무서에 이미 제출한 대차대조표에서 세무대차대조표와 관련된 규정에 어긋난 것이 발견되면 이를 수정할 수 있다(소득세법 제4조 2항 1절). 규정이 변경되는 경우에도 대차대조표의 수정이 가능하다.

#### 다) 소득세법 제4조 3항에 따른 약식 소득계산방식

기장 및 결산이 의무가 아닌 기업은 자발적으로 기장(소득세법 제5조 1항)하거나 소득세법 제4조 3항에 따른 약식 소득계산방식을 택할 수 있다. 그렇지 않으면 소득세법 제4조 1항의 기반위에 이익이 추정되어야 한다.

소득세법 제4조 3항에 의하면 현금지출을 초과하는 현금수입을 이익으로 기록하는 것이다. 이를 통하여 이익계산방식을 기장과 기업재산비교를 통한 이익계산방식보다 간편하게 해주는 것이다. 그럼에도 불구하고 소득세법 제4조 1항의 일반적인 이익의 개념은 제4조 3항의 방식의 이익계산에도 적용된다. 따라서 기본적으로 현금의 출입

관점에서 거래를 기록하며 경제재의 출입이 현금의 수입 및 지출로 표현되지 않는 경우에만 채권 및 부채가 고려된다. 이러한 화폐의 출납으로 표현하기 어려운 것에 대하여 자산의 출납으로 표현하도록 하는 보조적 장치 때문에 약식계산이 복잡해진다.

소득세법 제4조 3항 5절에 따르면 상각되지 않는 고정자산의 목록을 작성하도록 되어 있다. 부가가치세신고를 위하여는 수입이 기록되어야 한다. 또 약식기장에서 기업 재산비교방식으로 혹은 역으로 이익계산방식을 변경하는 경우 변경시점을 기준으로 이익을 추가하거나 혹은 이익을 감하는 계산 수정작업이 필요하다.

미실현자본소득(Stille Reserve)의 과세를 이연하는 것은 약식계산방식에서도 허용된다(소득세법 제6c조).

#### 라) 잉여수입유형의 소득금액계산

잉여수입유형들의 소득에 있어서 적용되는 이익계산은 원칙적으로 소득세법 제9조의 의미의 필요경비에 대한 소득세법 제8조의 의미의 수입의 잉여를 계산함으로써 이루어진다.

필요경비에 대한 수입의 잉여는 원칙적으로 1개 역년 단위로 계산된다. 수입은 납세 의무자에게 유입되는 역년 내에 획득된 것이어야 하며 따라서 그 수취시점이 중요하다. 예외적으로 정규적으로 반복되는 수입으로 역년의 시작 전 또는 종료 후의 10일 이내에(연방조세법원, 연방조세관보, 1974, 547쪽) 납세의무자에게 유입되는 경우, 경제적 관련성이 깊은 역년의 수입으로 귀속한다(소득세법 제11조 1항 2호). 여기서 중요한 것은 역년의 시작 이전의 짧은 기간이나 종료 이후의 극히 짧은 기간 내에 수입이 유입된다는 점이다.

현금가액으로 표시되지 않는 수입, 즉 현물수취는 소득세법 제8조 2항 1절에 따라 판매할 때의 최종가격으로 평가된다. 그 가격은 제3자가 동일한 유형의 재화를 취득하기 위하여 일상적 상거래 관행에서 지불하였을 금액으로 평가된다.

각 잉여수입유형에서 필요경비는 그 해당 소득유형과 관련해서 발생하는 것에 대해 공제될 수 있다. 필요경비는 각 잉여수입유형의 소득금액 결정에서 차감요소가 된다. 이익소득유형에서 손금이 차감요소가 되는 것과 같이 필요경비는 잉여수입유형의 차

감요소이다.

필요경비는 소득세법 제9조 1항에 따라 수입의 획득 보장 유지를 위해 필요한 유출액이다. 여기에는 경제적 관련성과 관련하여 당사자의 의도가 중요한 것이지 실제로 필요경비가 목적에 적합한지, 혹은 적정하고 유용한지의 여부는 원칙적으로 고려되지 않는다. 필요경비가 성과와 연결되지 않더라도 공제될 수 있는 것이다. 필요경비는 소득세법 제11조 2항 1절에 따라 기본적으로 지급된 연도에 공제된다. 이와 달리 규칙적으로 반복되는 지출의 공제는 동항에 따라서 반복적인 수입의 처리와 유사하게 이루어진다. 즉 역년의 시작 전 또는 종료 후 10일 이내에 이루어진 필요경비의 지급은 경제적 관련성에 따라 해당연도에 필요경비로 공제된다. 이용기간이 수년에 걸쳐 감가상각되는 경제재의 취득을 위해 지출이 이루어지면, 이에 대한 필요경비는 감가상각의 형태로 각 연도에 할당된다.

사적 생활 유지를 위한 비용은 필요경비와 구분한다. 이 지출은 소득세법 제12조 1호에 따라 원칙적으로 개별 소득유형들에서 뿐만 아니라 소득의 총액계산에서도 공제될 수 없다.

- 3) 기업재산 비교를 통한 이익계산유형과 약식 이익계산유형에서 공통적으로 적용되는 소득 및 비용 계산 규정

기업재산 비교를 통한 이익계산유형과 약식 이익계산유형에서 공통적으로 다음의 비용은 이익을 줄여주지 않으며 따라서 과세소득에 포함된다. 회사가 근로자에게 제공하는 각종 혜택도 일정한 조건이 충족되면 과세소득에 포함된다.

## 가) 접대비

### (1) 접대비의 범위

접대는 그 동기에 의하여 사적인 이유, 사업상의 이유, 경영상의 이유에 의한 접대로 구분이 가능하다. 사적인 동기에 의한 접대는 적정한 생활품위의 유지(Lebensführung)

를 위한 비용으로 취급되어 비용으로 인정되지 않는다.

다음으로 사업목적에 의한 접대와 경영상의 이유에 의한 접대도 과세상 다르게 취급이 되는바 사업 혹은 영업상의 목적으로 접대를 하는 경우 접대비의 80%만 접대비로 인정이 되나 경영목적상의 이유로 자사직원을 접대하는 경우 그 접대비용은 100% 손금산입될 수 있다. 따라서 사업 혹은 영업상의 목적으로 접대하는 경우 접대비의 20%는 과세이익에 가산된다(소득세법 제4조 5항 2호).

일반적으로 근로자의 경우 자영업자에 비하여 접대비 사용에 훨씬 주의가 요청된다. 과세당국에서 근로자의 접대비 사용에는 보다 까다로운 증빙책임을 요구하는 경향이 있다.

영업비용으로 공제되는 접대비라 함은 손님에게 제공한 식사와 담배와 커피 같은 기호품 제공에 들어간 부대비용을 말한다. 접대비가 손금산입되기 위하여는 납세의무자는 해당비용이 사업상의 이유로 인한 것임을 증명해야 하며 또 이 때 해당 비용은 통상적인 거래조건에 비추어 적절한 수준에 있는 것이어야 한다.

접대금액의 적절성 여부는 건별로, 산업부문별로 통상적인 관계를 고려하여 이루어진다. 정상적인 사업자가 의사결정에서 고려할 수 있는 투자비용과의 비교를 통하여 예상되는 이익의 규모, 수주가 예상되는 사업의 종류와 규모, 피접대자의 지위 등도 판단의 보조적인 기준이 된다.

그러나 업무상의 동기로 인한 접대라 하더라도 거래 상대방을 납세의무자의 개인적인 거주 장소로 초대하여 접대하는 경우 회사의 비용으로 인정되지 않는다. 회사의 직영식당에서 접대하는 경우 1인당 16유로 이상의 비용으로 처리할 수 없다. 고객 등에게 선물을 증정하는 경우 1회계연도 내에 1인에게 40유로 이상(부가가치세 제외)의 선물을 증정할 수 없다. 1회계연도 내에 특정 고객 1인에게 그 이상의 액수에 해당하는 선물을 증정하는 경우 그 총액에 대하여 손금인정 및 부가가치세 매입세액공제가 부인된다.

(2) 증빙서류

지출 금액과 목적이 확인될 수 있는 접대비에 대하여만 세무목적상 영업비용공제가

허용되기 때문에 접대내용에 대해 다음의 내용이 담겨 있는 명세서를 제출하여야 한다.

- ① 접대목적
- ② 접대받은 사람(이때 참석한 모든 사람의 이름을 기입해야 하나 기업방문 등의 기회로 많은 인원이 참가했을 경우에는 단체의 이름과 참가자의 수만 기입해도 하면 된다)
- ③ 접대장소
- ④ 접대일시
- ⑤ 접대비용

음식점에서 손님을 접대하는 경우에는 접대비에 대한 증빙으로 다음과 같은 내용이 기록된 영수증(세금계산서)을 제출하여야 한다.

- ① 음식점의 상호 및 주소
- ② 작성일시
- ③ 제공된 개별 음식 및 용역의 종류와 수량(전체적인 수량표시만으로는 부족함)
- ④ 공급가액(봉사료(팁)가 세금계산서에 입력되어 있지 않을 경우, 그 위에 직원이 자필로 봉사료를 기재한 것은 봉사료에 해당하는 금액이 비용으로 인정될 수 있다)
- ⑤ 부가가치세액
- ⑥ 접대인 성명 (100유로를 넘는 경우, 납세의무자의 성명, 즉 회사이름과 접대인 이름으로 발급)

상기 내용 중 누락된 것이 있거나, 시일이 지난 뒤에 증빙이 제출되는 경우 접대비 인정이 부인된다. 독일에서 관련 증빙자료는 6년간 보관되어야 한다.

### (3) 외국에서의 접대

독일 영토 바깥에서 지출된 접대비도 위의 조건이 충족되는 영업비용으로 인정된다. 해외의 접대의 경우 해외소재 식당의 영수증이 등록된 계산기로 발행되지 않고 손으로

작성된 것일지라도 예외적으로 인정된다.

#### (4) 경영목적상의 사내 직원접대

회사경영상의 목적으로 직원들에게 행해진 접대도 원칙적으로 직원들이 추가적인 소득세를 부담하지 않고 제공될 수 있다. 단 이러한 경우 고용주는 일정한 금액의 접대한도를 지켜야 한다. 직원을 위한 야유회, 또는 직원체육대회 등의 행사는 그 중의 한 가지를 1년에 한번, 직원 1인당 100유로를 넘지 않는 한도 내에서 행하여야 하고 만약 1년에 2회 이상 시행되거나, 100유로를 넘는 경우, 그 초과분은 직원에 대한 급여로 간주되며 혜택을 받은 직원들은 그 부분에 대해 소득세와 사회보장세를 부담하여야 한다. 직장 내에서 행해지는 접대의 경우에는 직원 1인당 30유로를 넘어서는 아니되며 크리스마스 파티도 직원 1인당 100유로를 넘지 않는 범위 내에서만 개최될 수 있다.

#### 나) 출장비용

##### (1) 출장비의 개념

출장비는 영업비용(Betriebsausgaben)으로 또는 필요경비(Werbungskosten)로 세무목적상 고려될 수 있다. 출장비에는 교통비, 식사비, 숙박비 및 그에 따르는 부대비용(예: 주차비, 팁, 거래상대방에게 줄 작은 선물 등)이 포함된다. 단 출장시 행한 접대에 대하여는 출장비에 포함되는 것이 아니라 접대비로 분류시킨다.

여행경비가 세무목적상 인정되기 위해서는 여행의 목적이 업무상(betrieblich) 또는 직업상(beruflich) 이유로 인한 것이어야 한다. 또 여행경비는 항목별로 제한된 총액 수준을 넘을 수 없다. 예를 들어 1회 1인의 식사비가 일정액을 넘지 못하도록 하는 것 등이다.

(2) 출장비

출장이라 함은 회사업무적인 이유 혹은 사업적인 이유로 교통편을 이용하여 장소를 옮기는 것을 의미한다. 고객면담, 해당 분야의 박람회 및 전시회 참가 등이 주요 이유에 해당된다. 이때 회사 외부에서의 업무가 일시적인 것이어야 한다. 다시 말하면 출장을 가게 되는 직원은 그의 회사와 집으로 다시 돌아와야만 한다. 출장이 3개월 이상 계속될 경우, 이러한 회사 외부에서의 활동은 새로운 고정사업장을 설치한 것으로 간주되어 출장으로 보지 아니한다.

(3) 해외여행

명백하게 직무상(dienstlich) 또는 사업상(geschaeflich)의 목적으로 하게 되는 해외 출장에서 발생한 지출도 영업비용이나 필요비용으로 인정된다. 해외여행경비에는 교통비, 숙박비, 행사비(Veranstaltungskosten), 접대비 및 기타 부대비용(전화비, 번역 및 통역비, 자동차 임대료, 선물비용) 등이 포함된다.

독일 재무성은 식사비 및 숙박비로 인정되는 일괄비용(Pauschalbeträge)을 정한 외국여행경비 일람표를 작성하여 발표하였다. 이 때 식사비에 대해서는 단지 일괄비용만 고려대상이 되나 숙박비의 경우 개별 영수증에 의해 비용 인정을 받을 방법과 일괄비용으로 인정받는 방법 중에서 선택이 가능하다.

다) 회사차의 사적 이용

(1) 사업용 차량 및 업무용 차량의 구분

회사차의 사적 용도의 사용에 관한 부가가치세법의 내용에 따르면 회사자산인 차량은 그 사용자에 따라 사업용 차량(Geschaeftwagen), 또는 업무용 차량(Dienstwagen)으로 구분할 필요가 있다. 사업용 차량이라 함은 개인사업자나, 합명회사(KG)의 파트너가 사용하는 승용차를 의미한다. 업무용 차량은 주식회사와 유한회

사에 속한 모든 차량을 일컫는다. 1인 유한회사의 대표이사가 사용하는 승용차나 개인 회사나 합명회사의 직원들이 사용하는 차량은 업무용 차량으로 분류된다.

이 같은 분류에 따라서 사업용 차량을 사적인 용도로 사용했을 경우에는 회사의 자산을 사업자의 사적자산화하는 행위로서 회사의 이익을 증가시키는 것으로 대응하며 업무용 차량을 사적인 용도로 사용하면 근로자의 근로소득에 금전적 혜택을 가산하여 과세대상소득을 늘리는 것으로 대응한다.

결과적으로 부가가치세 매입세액의 50%만 공제하도록 제한한 부가가치세법은 단지 사적으로 사용된 사업용 차량에 한해서만 영향을 미치고 따라서 이러한 법규정의 적용 대상은 개인회사의 사업자 또는 그 동업자가 회사차량을 사적으로 이용한 경우로 제한된다. 주식회사나 유한회사는 이를 고려할 필요가 없다.

## (2) 사적인 용도로 사용한 부분에 대한 가치의 평가

회사차량을 사적인 용도로 사용했을 경우, 그 사용분에 대한 가치는 일괄적인 가치 평가법인 1% 원칙, 또는 개별적 가치증명법인 주행일지를 기록하는 방법을 통해 산정해 낼 수 있다.

1% 원칙이란 회사차량을 사용하는 직원 또는 사업자가 사적 용도의 사용분에 대해 동종의 신규차량 최초등록시의 독일 내 시세조건표상의 부가가치세 및 부대장치 부착 비용을 포함한 총가격의 1%를 일괄적으로 사적 사용자의 매월 근로소득세 과세대상 소득에 포함시키는 것을 말한다. 그러나 차량관련 지출비용 중 매입세가 부가되어 있지 않은 부분, 예를 들면 자동차 보험료, 자동차세 등에 대해서는 일괄적으로 20%만 차량사용자의 근로소득세 과세표준에 포함을 시킨다.

주행일지(Fahrtenbuch)작성을 통한 가치평가방법은 사적 용무의 차량운행과 총운행에 대한 경비의 비율을 산정하여 나누는 방법이다. 이 방법은 증빙과 함께 전체주행 거리를 영업관련(betrieblich) 운행 및 직업과 관련된(beruflich) 운행, 그리고 사적 용무 운행과 출퇴근을 위한 운행으로 구분하여 주행일지를 작성하도록 하며, 소득세법 31조 7항 2호에 의해 영업관련 운행으로 인정받기 위해서는 다음과 같은 내용이 반드시

시 기록되어야 한다.

- ① 일시 및 업무주행의 시작 및 종료 시의 주행계기표
- ② 여행목적지 및 여행경로
- ③ 여행목적 및 방문상담자

사적 용무로 운행시에는 주행거리만 기록하면 된다. 출퇴근 운행은 비고란에 출퇴근이라고 표시하면 된다. 주행일지는 과거 첫 12개월 동안만 표본적으로 기록하면 충분했으나, 최근 개정에 의하여 매년 총주행거리에 대해 빠짐없이 기록하도록 되어 있다. 이 주행일지 기록을 통하여 계산된 사적용무 및 업무적 용무의 차량운행비율을 감가상각, 주유비, 보수유지비, 보험 등의 자동차와 관련된 모든 비용에 대하여 나누어 비용인정에 적용한다.

#### 4) 소득유형별 소득의 계산

##### 가) 농림업 소득

농림업 분야의 소득은 다른 유형의 소득에 비하여 소득세법상 유리한 대우를 받고 있으나 그 폭은 최근의 조세개혁으로 줄어들었다. 세법개정 이전에는 농림업소득에 대한 비과세 한도액이 1,023유로(부부합산과세시 2,046유로)였으나 세법개정 후 670유로(부부합산과세시 1,340유로)으로 줄었다(소득세법 제13조 3항).

이외에 농림업 분야의 소득계산에는 다른 유형의 소득에 허용되지 않는 평균율에 의한 소득계산이 허용된다. 소규모 농림업 종사자에게는 소득세법 제13a조 3~6항에 의거 이 평균율에 의한 소득계산 방법을 선택할 수 있다.

##### 나) 사업소득

사업소득의 사업체의 사업 활동의 결과이다. 소득세법 제15조 2항의 정의에 따르면 사업체란 사업 활동, 독립성, 지속성, 경제활동에의 참가, 영리목적성 등의 특징을 가져야 한다고 보고 있다. 이외에 동 조항은 농림업체, 자유직업인은(최소한 세법상으로

는) 사업체에서 제외되는 것으로 정하고 있다. 개인의 사업활동으로 부터의 소득은 소득세와 영업세의 과세대상이다.

사업소득에는 사업체의 양도로 인하여 발생하는 양도소득도 포함된다. 양도소득은 일반적인 사업소득과 구별된다. 일반적인 사업소득은 일반적인 소득세 규정에 따라 과세되는 것에 비하여 개인에 대한 사업체의 양도소득에는 특별공제와 일반적인 세율의 절반의 세율이 적용된다. 특별공제와 절반의 세율의 적용은 그러나 동 개인이 55세 이상이거나 사회보장법에 의하여 지속적인 직업수행이 불가능하다고 인정되는 경우에 한하여 허용된다. 특별공제의 액수는 51,200유로이며 한사람에게는 평생 한번만 허용된다. 이 특별공제액은 또 양도소득이 154,000유로를 넘어서면 넘어서는 액수만큼 줄어든다.

자본회사(주식회사 및 유한회사)의 지분을 개인이 지난 5년 동안 1% 이상 보유하고 있었다면 그 지분의 양도로부터 발생하는 소득은 사업(양도)소득으로 과세된다. 이 경우 1만 300유로의 특별공제가 허용된다. 이 경우에도 과세소득은 절반에 대하여만 (혹은 절반의 세율로) 과세된다.

그러나 동 지분이 매입시점으로부터 12개월 이내에 양도되면 투기행위로 인정되어 기타소득으로 과세된다.

그 외에 사업자가 본인의 사업포기 등에 대하여 배상받는 보상금이나 토지 등을 공공 용도로 사용하도록 제공하고 받는 대가, 수년에 걸쳐 행한 활동에 대하여 일시불로 제공받은 대가 등은 5등분하여 5년에 걸쳐 과세하는 혜택을 부여한다.

#### 다) 독립적 활동소득

소득세법 제18조에서 규정하는 독립적 활동소득은 전문인적용역이나 이와 유사한 활동에 대한 대가를 의미한다. 독립적 활동(인적용역)을 제공하는 개인도 그 업체의 양도와 관련하여 특별공제와 일반적인 세율의 절반의 세율, 그리고 5등분하여 5년에 걸쳐 과세하는 혜택이 적용된다. 위의 경우와 마찬가지로 특별공제와 절반의 세율의 적용은 동 개인이 55세 이상이거나 사회보장법에 의하여 지속적인 직업수행이 불가능하다고 인정되는 경우에 한하여 허용된다.

## 라) 비독립적 활동소득

연소득 400유로 이하의 미니 job<sup>21)</sup>의 근로소득의 경우 비과세되며 이 경우 payroll card의 작성도 면제된다. 근로자의 소득은 비과세되나 대신에 고용주는 고용주가 개인가계인 경우(가사보조) 지불액의 12%, 그리고 다른 경우 25%의 일괄적인 비율로 고용주 분담금을 납부한다.

비독립적 활동(근로)소득에 대하여는 40%(최고한도는 3,072유로)에 대하여 미래에 대한 보장적 성격의 지출로 비용인정을 허용한다(소득세법 제19조 2항). 해고위로금은 8,181유로까지 비과세된다. 교육·공익·종교 분야의 부수적 활동으로부터의 수입에 대하여는 연간 1,848유로까지 비과세된다. 따라서 이 경계를 넘어서는 경우에만 필요경비의 공제가 인정된다. 그 외에 실업수당 등도 비과세되나 소득세누진을 적용과 관련하여서는 이 효력이 유보된다.

연소득 17,900유로 이하(부부합산의 경우 35,800유로)의 근로자에 대하여는 근로자 저축장려금이 지원된다. 이 장려금은 근로자가 주택은행이나 금융기관, 보험회사 등에 장기저축에 가입하는 경우에 저축액의 10%에 대하여 연간 480유로를 기준으로 지원된다.

근로자의 필요경비로는 경비가 없는 경우에도 최소 1,044유로는 인정된다. 독일에서 근로자에게 인정하는 필요경비로서 특별한 것은 근로자의 근무지와 거주지 사이의 거리에 비례하여 출퇴근과 관련하여 발생하는 비용을 인정하는 것이다. 근무지와 거주지 사이에서 어떠한 교통수단을 가지고 이동하는지와 상관없이 일괄적으로 이동 거리의 첫 10km에 대하여는 36센트를 그리고 그 이후에 대하여는 40센트를 인정한다. 이 매일의 이동거리에 제공되는 일괄공제액은 휴가기간과 공휴일을 제외한 연간 실제근무 일수를 산정하여 개인별로 계산되며 연간 5,112유로를 넘지는 못한다.

회사차(개인에게 지급되는 승용차)를 가지고 출퇴근에 이용하는 경우 이러한 혜택에 대하여는 근무지와 거주지 사이의 거리의 매km마다 자동차의 국내가격조건표상의 가격의 0.03%를 책정하여 매달 과세소득에 포함시킨다. 이러한 회사차를 이용하는 근

21) 독일세법에서 이 미니 job은 연소득 400유로 이하의 수입을 가지는 일거리를 지칭하는 개념으로 사용되고 있다.

로자도 연말에 출퇴근거리에 비례한 일괄공제를 받을 수 있다.

근로자에게 회사가 회사차를 전적으로 제공하여 출퇴근뿐만 아니라 다른 사적인 용도로도 사용할 수 있도록 해주는 경우에는 이러한 혜택에 대하여 위의 근무지와 거주지 사이의 거리의 매km마다 자동차의 국내가격조건표상의 가격의 0.03%를 책정하여 매달 과세소득에 포함시키는 것에 추가하여 자동차의 국내가격조건표상의 가격의 0.1%를 매달 과세소득에 추가한다. 기타의 필요경비로서 직접적으로 본인의 직업수행에 필요한 도구나 수단의 확보를 위한 비용이 인정된다. 동 도구나 수단을 사적으로도 이용하는 경우 그 비율이 매우 낮아야만 필요경비로 인정된다. 예를 들어 책, 필기도구, 책상 등이 이에 해당된다. PC를 예를 들면 10% 이하로 사적인 사용이 이루어지는 경우 전체비용이 필요경비로 인정되나 사적 사용비율이 그 이상이면 이용비율에 비례하여 경비가 인정된다. 어떤 직업에 전형적인 직업의상(식당 주방종업원의 복장, 작업복 등)이 존재하는 경우 그 액수가 적절한 경우에 한하여 구입비용이 인정되며 연간 110유로를 한도로 세탁비용의 일괄공제가 가능하다. 구매가격이 410유로 이상이며 사용연도가 1년 이상인 직업도구나 수단은 예상되는 사용연도로 나누어 필요경비로 인정된다.

직업적으로 개인의 주거지 내에 작업실이 필요한 경우 이 작업실 유지를 위한 비용은 매년 1,250유로를 한도로 비용으로 인정된다. 조건은 이 작업실에서 본인의 직업에 필요한 모든 일의 50% 이상이 이루어지고 고용자가 이에 필요한 작업실을 제공하지 않는 경우에 해당된다. 그러나 이 개인주거지 내의 작업실이 본인의 직업에 필요한 모든 일의 중심에 있으며 대부분이 이곳에서 수행된다면 위의 1,250유로의 한계는 적용되지 않고 사실상의 지출경비는 모두 인정된다.

노동조합이나 직능단체에 가입한 근로자는 이들 단체의 회비를 경비로 인정받을 수 있다.

또 직업 혹은 새로운 직업을 찾기 위하여 전화나 우편비용 혹은 교통비를 지출한 경우 이도 비용으로 인정된다.

출장을 가는 경우에는 출장과 관련하여 지출되는 교통비, 호텔비, 전화비 등 모든 비용이 증빙이 제출되는 한 인정된다. 다만 예외로서 개인승용차로 이동하는 경우에는 일괄적으로 이동거리 매km당 30센트가 비용으로 인정되고 동료를 차에 동승시킨 경

우 매km당 32센트가 인정된다. 두 번째 예외는 출장 일반비용으로 일괄적으로 하루당 24유로가 인정되나 하루가 안되는 경우에는 14시간 이상의 경우 12유로, 그리고 8시간 이상의 경우 6유로가 비용으로 인정된다. 외국 여행의 경우 특별한 규정이 존재한다.

직장의 이유로 인하여 두 곳 이상에 주거지를 유지(가족거주지와 직장에 가까운 거주지)하여야 하는 경우 2년을 한도로 이로 인하여 발생하는 비용을 공제받을 수 있다. 비행기를 이용하는 경우 주당 1회의 두 거주지 왕래의 실제비용을, 그리고 승용차를 이용하는 경우 주당 1회 왕복에 대하여 km당 40센트의 비용이 인정된다. 임대료(전기료 등 부대비용 포함)는 증빙이 제출되는 만큼, 그리고 기타 식사비 등은 3개월을 한도로 출장에 준하여 비용이 인정된다. 또 직장으로 인하여 사유 발생 후 2년 안에 행하는 이사에서 발생하는 비용도 필요경비로 인정된다. 급여계좌 유지를 비용은 연간 16유로 만큼 증빙 없이 인정되며 학원비, 세미나비 등 직업적인 교육이나 재교육에 대한 비용도 인정된다.

#### 마) 자본수익

자본소득에 대하여는 계좌운영비, 은행수수료, 은행금고의 임대료, 주총참석과 관련한 비용, 채권자보호단체의 회비, 전문서적 구입비, 지불이자 등이 필요경비로 인정된다. 그러나 증권취득과 관련한 수수료와 중개료는 증권의 부대구매비용으로 처리되어 필요경비가 되지 아니한다. 개인의 경우 51유로, 그리고 부부합산의 경우 102유로의 필요경비가 증빙 없이 일괄공제된다.

저축특별공제는 개인의 경우 1,550유로 그리고 부부합산의 경우 3,100유로까지 특별공제가 허용(소득세법 제20조 4항)되나 본인의 자본수입 이상의 특별공제는 허용되지 아니한다.

기업이나 자본회사의 지분의 매각에 대해서도 일정액의 비과세가 허용되는데 소득세법 제16조 4항에 의하여 55세 이상의 납세자나 직업능력을 상실한 납세자에게 51,130유로의 비과세를 허용한다.

### 바) 임대소득

임대소득은 소득세법 제21조에 따르면 실물자산을 제약된 시간동안 제공하는 대가로 받는 소득을 의미한다. 임대소득은 해당 실물자산의 유지에 필요한 경비의 공제가 인정된다. 예를 들어 부동산세, 보험료, 이자, 수리비용, 중개료, 법률자문비용 등이 이에 해당된다. 그러나 비용인정은 임대수입을 가져오는 임대물건에 한하여 인정된다.

건물의 감가상각도 비용으로 인정된다. 감가상각은 정률법과 정액법이 모두 인정된다. 그러나 감가상각 방법을 변경하는 것은 허용되지 않는다. 토지구매비용은 감가상각 대상이 아니며 건물의 구매나 건설비용만이 상각대상이다. 소득세법 제7조 4항에서는 1924년 이후의 건물에 대하여 2%의 정액법 감가상각을 규정하며 동조 5항에서는 정률법인 경우 1995년 이후부터 첫 8년간 5%, 그 이후의 6년간 2.5%, 그리고 그 이후 36년간 1.25%를 규정하고 있다.

이자도 비용으로 인정되나 채무액의 원금 상환금은 비용으로 인정되지 않는다. 자금 조달비용(평가비용, 용지중개비용, 공증비용 등)도 비용으로 인정된다. 건당 2,100유로(부가가치세 제외) 이하의 부동산 유지를 위한 건축(수선)비용은 즉시 비용으로 인정된다. 이 보다 큰 액수의 건축(수선)비용에 대하여는 2~5년에 분할되어 비용으로 인정된다. 건물의 새로운 건축 후 3년 이내에 건축비용의 15% 이상의 건축수선비용을 지출하지 않은 경우에는 이 비용은 예외적으로 즉시 비용으로 인정된다.

### 사) 기타소득

연금소득은 두 부분으로 구성되는데 한 부분은 근로자가 각출금으로 납부한 부분이 고 다른 한 부분은 이자 등 그 동안에 자산이 증식된 부분이다. 따라서 납부된 부분은 비과세되나 자산의 증식분은 과세된다.

연금소득이나 기타 주기적인 소득에 대하여는 일괄적으로 102유로가 필요경비로 인정된다. 이혼하거나 장기적으로 별거중인 배우자에게 지불하는 생활비는 지불자에게 있어서 연간 13,805유로를 한도로 특별지출로서 과세소득에서 공제되는데 이는 피지불자에게서 기타소득으로 과세되는 결과를 가져온다. 이 경우에도 102유로의 일괄적

필요경비는 인정된다.

동산(피아노, 자동차 등)의 임대소득은 간헐적인 중개행위로부터의 소득도 기타소득으로 과세되나 필요경비를 제하고 256유로에 미달하는 경우 비과세된다. 소득세법 제22조 및 제23조의 의미의 기타소득에 대하여도 비과세규정이 있는데 제22조의 사적인(부동산 등의) 매각사업(private Veräußerungsgeschäfte)을 통한 투기적 소득<sup>22)</sup>이 512유로에 미달하거나 제23조의 기타의 혜택이 256유로에 미달하는 경우 비과세를 허용하고 있다.

#### 라. 총소득의 계산

우선 소득세법 제2조 1항 1에서 7호에 열거된 각 소득유형들의 소득금액을 합한 뒤 여기서 연령경감금액(소득세법 제24a조) 및 소득세법 제13조 3항의 농림업 종사자에 대한 공제를 하여 소득세법 제2조 3항에서 정의하는 총소득금액을 구한다.

소득세법 제24a조에 따른 연령경감금액은 근로소득의 40%이나 1회계연도당 최고한도가 1,908유로이다. 이 연령경감금액은 만 64세가 지난 납세자에게만 허용된다. 소득세법 제13조 3항에 따르면 농림업소득은 670유로를 초과하는 액수에 대해서만 총소득금액 계산에 합산된다. 이 농림업종사자에 대한 공제액수는 부부합산과세의 경우 두 배가 된다.

#### 마. 소득의 계산(소득세법 제2조 4항의 의미의 소득)

총소득금액에서 특별지출(Sonderausgaben: 소득세법 제10~10i조), 비경상적 부담(Aussergewöhnliche Belastung: 소득세법 제33~33c조)과 자가주택에 대한 차감(소득세법 제10e조) 및 과세연도간 손실공제(소득세법 제10d조)를 하여 소득세법 제2조 4항의 의미의 소득을 산출한다.

독일 소득세법에서는 원칙적으로 사적인 생활과 관련된 비용이 과세소득계산에서

22) 부동산의 경우에는 구입 후 10년 이내에, 기타 자산(주식 등)은 구입 후 1년 이내에 매각하는 경우가 이에 해당된다.

공제될 수 없다. 이 비용이 인정되지 않는 사적 지출에는 납세의무자의 경제적·사회적 지위상 필연적으로 따르는 생활관련 비용도 포함된다(소득세법 제12조 1호). 그러나 이 원칙의 예외로서 소득세법 제10~10i조의 의미의 특별지출과 소득세법 제33~33c조의 의미의 비경상적 부담은 과세연도에 손실상계 이후의 총소득금액으로부터 공제하여 준다. 따라서 사적 비용공제배제 원칙은 엄밀한 의미에서 지켜지지 않고 있다.

1) 특별지출에 대한 공제

독일의 소득세법은 제10조에서 제10i조 사이에서 특별지출을 열거하고 있다. 당연히 여기에 열거된 지출은 손금이나 필요경비로서 인정되지 않고 특별지출로서 소득세법 제2조 4항의 의미의 소득금액을 줄여주는 역할을 한다<sup>23)</sup>.

독일 소득세법 제10조에서 제10i조 사이에서 열거된 특별지출은 우선 연금 및 연금과 유사한 형태의 급부에 충당될 금액, 교회세 납부액, 세무자문비용 그리고 국세기본법(Abgabenordnung) 등에 따른 이자 등이 해당되며 이들은 제한없이 공제된다. 다음으로 일정한 범위 내에서만 공제가능한 특별지출로는 보험료, 건축저축(Bausparkasse) 불입금, 직업교육비용, 기부금<sup>24)</sup>, 정당에 대한 기부금, 이혼 혹은 별거중인 배우자에 대한 생활비보조금 및 가정부 등에 대한 지출 등이 있다.

필요경비의 경우와 마찬가지로 특별지출을 차감해 줄 때도 납세의무자가 실제 발생한 지출액 입증하지 않을 경우, 항상 공제될 수 있는 일괄공제액이 있다. 일괄공제액은 소득세법 제10c조 1항에 따라 36유로이며, 공동세액결정의 경우 그 두 배이다.

납세의무자가 근로소득을 획득하는 경우, 생명보험 및 노후보장지출에 대해서는 납세의무자가 보다 높은 실제 지출금액을 입증하지 않는 한, 소득세법 제10c조 2항에 따라 보장성 지출액 일괄공제액이 적용될 수 있으며 이는 급여액의 20%지만 여기에는 최고한도가 존재한다.

23) 특별지출이 필요경비와 다른 점은 특별지출은 해당 유형의 소득을 창출하는 것과 관련이 없고 납세의무자의 사적 생활과 관련된 지출이라는 것이다.

24) 자선적, 교회적, 종교적, 학문적, 국가정책적 그리고 특별히 장려시킬 만한 가치가 있다고 인정되는 목적들을 위한 기부금만이 해당된다(소득세법 제10b조 1항).

## 2) 비경상적 부담에 대한 공제

개인의 생활과 관련해 발생하는 비용 중 사정에 따라 개별 납세의무자에게 불가피하게 발생하는 지출들을 적정하게 고려해 주는 것은 응능원칙에 부합한다. 불가피하게 발생하는 개인적 비용들에 대해 독일 소득세법은 제33~33c조에서 비경상적 부담으로 열거하고 있다. 소득세법 제33조 1항은 한 납세의무자가 본인과 동일한 자산상태, 가족상태, 동일한 소득수준에 있는 다수의 다른 납세의무자들보다 더 많은 지출을 해야 하는 불가피한 경우에 처한 경우 납세자의 신청을 조건으로 과세소득을 경감하여 준다고 규정하고 있다. 다만 과세당국은 먼저 납세의무자가 독자적으로 부담할 수 있는 비경상적 부담의 수준을 계산하여 이 수준을 넘어가는 부분에 대하여만 공제를 허용한다(소득세법 제33조 1항). 이 납세의무자가 독자적으로 부담할 수 있는 비경상적 부담의 한계에 대한 판단은 총소득의 백분율로 이루어진다. 소득세법 제33조 3항에서는 납세의무자의 가족관계(결혼 여부 및 자녀수)와 총소득의 수준에 따라 이 백분율을 1%에서 7%로 규정하고 있다.

어떤 지출이 비경상적 부담으로 인정되느냐에 대하여는 명확한 정의 없이 법적으로, 사실적으로 그리고 윤리적으로 납세의무자가 그 지출을 피하기 어려운 부담을 비경상적 부담이라고 하였다(소득세법 제33조 2항). 또 실제로 발생한 지출이 앞서 설명한 필요경비나 특별지출에 해당되지 않아야 한다<sup>25)</sup>.

## 3) 자가주택 등에 대한 공제

## 가) 자가주택에 대한 세액공제

주거목적의 자가주택에 대한 조세경감을 위해 소득계산에서 일정의 공제금액이 인정되고 있다. 소득세법 제10e조에 따르면 새로 건축된 자가소유주택을 고유의 주거목

25) 비경상적 부담에 해당하는 지출의 예로서는 화재, 도난, 홍수 등의 불가피한 사건을 통해 가정용품 또는 의복 등이 분실된 경우 재취득비용, 질병에 의해 불가피하게 발생한 의료비, 신체장애자의 특별비용 등이 해당될 수 있다. 소득세법 시행규칙 참조.

적으로 사용하는 납세의무자는 건축된 연도와 향후 3년간 매년 주택의 건축가액의 6%에 해당하는 금액으로, 최고 10,124유로까지, 그리고 이어지는 4년 동안 매년 주택의 건축가액의 5%에 해당하는 금액으로, 최고 8,437유로까지 특별지출로서 공제받을 수 있다. 또 새로 건축된 주택이 아니라 기존의 주택을 구입하여 고유의 주거목적으로 사용하는 납세의무자도 동일한 공제액을 주택을 구입한 해를 기준으로 제공받는다. 다만 주택구입시점이 건축된 연도의 두 번째 다음해 연말을 지나는 경우에는 주택을 구입한 해와 향후 3년간 매년 최고 4,602유로까지, 그리고 이어지는 4년 동안 매년 최고 3,835유로까지 특별지출로서 공제받을 수 있다.

공제액 계산의 기초가 되는 건축가액은 해당 주택의 취득 또는 건축비용에 부속 토지 취득가액의 절반을 가산한 것이다(소득세법 제10e조 1항 1절).

동 조항은 그러나 구서독지역에 대하여는 1986년 12월 31일 이후에서 1999년 1월 1일 이전에 건축된 자가주택에만 적용되며 1990년 12월 31일 이후에 건축된 자가주택에 대하여는 구동독 지역에 대하여만 적용된다.

#### 나) 자가주택 구입 및 건축에 대한 보조금 지급

1995년 12월 31일 이후에 시작된 건축물이나 계약이 1995년 12월 31일 이후에 체결된 구입의 경우에 자가주택보조금이 지급되며 이 보조금의 액수는 따라서 개인들의 소득세 납세수준과 무관하게 결정된다.

독신자의 경우 81,807유로, 부부의 경우 163,614유로 이하의 연소득을 가지는 경우에 한하여 이 보조금을 신청할 수 있다. 그러나 자녀가 있는 가정에서는 자녀 1인당 30,678유로씩 이 한계가 높아진다. 2004년부터는 독신자 및 부부의 연소득 한계가 각각 7만유로 및 14만유로로 하향 조정하도록 최근 독일의회에서 결정되었다.

이 보조금은 기본보조금, 생태보조금 그리고 자녀추가보조금의 세 가지 요소로 구성된다.

##### (1) 기본보조금

자가주택을 건축하거나 구입하는 경우 건축비용이나 구입비용의 5%를 구입 혹은

건축연도와 그 이후의 7년간에 대하여 매년 보조금으로 지급한다. 그러나 연간 보조금의 한도액은 2,556유로로 제한된다(자가주택보조법 제9조 2항 1절). 따라서 구입액 혹은 건축비용이 51,120유로를 넘어서는 경우에는 이를 초과하는 액수에 대하여는 보조금의 지급에 조금도 유효하지 않다.

주택을 구입하는 경우 신축주택의 구입에 대한 보조와 기존주택 구입에 대한 보조는 차이가 있다. 기존주택의 구입에 대하여는 신축주택구입에 대한 보조금의 절반만큼, 즉 매년 구입액의 2.5%(최고한도액 1,278유로)만 보조금으로 지급한다(자가주택보조법 제9조 2항 2절). 이때 신축주택이란 구입연도나 그 이전의 2년간에 건축된 주택을 말하며 그 외의 모든 다른 주택은 기존주택이다.

## (2) 생태보조금

자가주택을 태양열주택, 재생에너지주택, 저에너지 주택 등으로 건축하는 경우 기본 보조금에 추가하여 8년 동안 비용의 2%를 매년 256유로를 한도로 보조금을 지급한다.

## (3) 자녀추가보조금

기본보조금에 추가하여 자녀 1명당 767유로를 8년 동안 매년 자녀추가보조금으로 지급한다.

## 4) 손실공제

총소득금액을 계산할 때 정(+)의 소득뿐만 아니라 부(-)의 소득(손실)도 고려해야 한다. 손실의 고려가 7가지 개별 유형의 소득을 합산하여 총소득금액을 계산하는 과정에 이루어지면 이는 손실상계(Verlustausgleich)이며 이는 한 회계연도 내에서 손실이 고려되는 것이다. 다른 한편 손실의 고려가 총소득금액 계산 다음 단계인 소득계산 단계에서도 이루어지는데 이 때는 여러 회계연도의 정(+)과 부(-)의 소득이 고려되는 것이며 이것이 손실공제(Verlustabzug)이다. 손실공제는 소득세법 제10d조에 따라 다

시 손실전기이월(Verlustruecktrag)과 손실차기이월(Verlustvortrag)로 구분된다.

기본적으로 손실에 대한 고려는 제일 먼저 동일 소득유형 내에서 이루어지고 다음으로 다른 소득유형과 연계하에 이루어진다. 2001년부터 새로 도입된 소득세법에 의하여 이 다른 소득유형과의 손실상계는 제한이 된다. 소득세법 제2조 3항에 따라 부(-)의 소득은 51,500유로를 넘어서는 경우 그 절반까지만 다른 유형의 정(+)의 소득과 상계된다<sup>26)</sup>.

손실상계가 이루어진 후에야 손실전기이월(Verlustruecktrag)이 가능한데 이는 다시 직전연도의 이익에 대하여만 가능하며 51,500유로를 한도로 한다. 그후에 손실차기이월에 대하여는 제한이 없다.

이 손실이월 혹은 손실공제는 특별지출이나 비경상적 부담에 우선적으로 공제된다(소득세법 제10d조 1항 1절, 2항 1절). 이것은 소득세법 제24a조에 따른 연령경감금액 등이 총소득금액 계산단계에서 이미 공제되기 때문에 소득세법 제2조 4항의 의미의 소득금액 계산과정에서 공제가능한 손실액을 증가시킬 수 있다는 점에 비하여 특별지출과 비경상적 부담은 그렇게 하지 못한다는 것을 의미한다.

바. 과세소득의 계산(소득세법 제2조 5항의 의미의 과세소득)

소득세법 제2조 4항의 의미의 소득에서 자녀소득공제(소득세법 제32조 6항)와 가계소득공제(소득세법 제32조 7항), 그리고 소득세법 제46조 3항에 따른 기타 소득공제가 되면 소득세법 제2조 5항의 의미의 과세소득이 구해진다.

1) 자녀소득공제

자녀보조금부터 살펴보면 소득세법 제66조 1항에 의하여 첫 번째, 두 번째, 세 번째

---

26) 그 외에 손실공제에 대한 제한의 예는 투기거래에 대한 손실을 들 수 있다. 투기적 거래로부터의 손실은 납세의무자가 동일한 연도에 획득하는 투기거래로부터의 이익의 수준까지만 상계될 수 있도록 소득세법 제23조 4항 3절에서 규정하고 있다. 또 외국에서 발생한 손실도 조세조약에서 이중과세 방지를 위한 소득면제방식이 적용되면 그 손실은 상계되거나 공제될 수 없다(소득세법 제2a조 1항 1절).

자녀에 대하여는 1자녀당 매달 154유로의 자녀보조금이 지급된다. 네 번째 이후의 자녀에 대하여는 매달 1자녀당 179유로의 자녀보조금이 지급된다.

이와 병행하여 소득세법 제32조 6항에서는 자녀소득공제를 허용하고 있는데 이 자녀소득공제와 자녀보조금은 납세의무자가 택일할 수 있는 것이며 동시에 혜택을 받을 수는 없다. 동 조항은 납세의무자에게 고려대상 자녀마다 2,904유로 자녀소득공제를 규정하고 있다. 그리고 이 액수는 부부합산과세의 경우 두 배가 된다.

## 2) 가계소득공제

한 명 이상의 자녀를 가진 홀로 사는 납세의무자에게는 2,340유로의 가계소득공제가 제공된다(소득세법 제32조 7항).

## 4. 비과세소득

소득세법 제3조는 60가지가 넘는 항목의 비과세소득을 규정하고 있다. 이 비과세되는 소득은 소득세법 제3c와 연계하에서만 비과세된다. 비용이 비과세되는 소득과 직접적인 경제적 관계에 있으면 이는 사업비용이나 필요경비로 인정받지 못한다. 기본적으로 비과세소득은 재정정책적 성격의 비과세, 사회정책적 성격의 비과세, 그리고 행정비용 절감을 위한 비과세로 구분할 수 있다. 재정정책적 성격의 비과세는 소득세 과세대상 요건을 국제법적으로 제한하는 것으로 예를 들어 이중과세방지협정에 의한 비과세 혹은 외교관에 대한 비과세 등이 있다(소득세법 제3조 29호). 그 외에 재정정책적 성격의 비과세에는 보험금(소득세법 제3조 1호), 사회보조금(소득세법 제3조 11호), 연금수혜자에 대한 보험료 보조금(소득세법 제3조 14호), 재활보조금(소득세법 제3조 23호), 장학금(소득세법 제3조 44호), 생활보조금(소득세법 제3조 49호), 등이 포함된다.

다음으로 행정비용 절감 성격의 비과세에는 비용보상성격의 소득이 해당되는데 작업복(소득세법 제3조 4a~c호), 비용지급(소득세법 제3조 12호), 출장비(소득세법 제3조 13호), 이사비용(소득세법 제3조 16호)등이 해당된다.

마지막으로 사회정책적 성격의 비과세에는 여러 가지 종류의 미래에 대한 보장적

성격의 지급금에 대한 비과세를 규정하고 있다(소득세법 제3조 6~8, 17~19, 21, 47, 54, 57, 62, 63, 65, 66호). 또 다양한 종류의, 특히 근로자에 대한 비과세 혜택을 규정하고 있는데 예를 들어 퇴직위로금(소득세법 제3조 9호), 통근보조비(소득세법 제3조 34호), 외국근무수당(소득세법 제3조 64호), 출산보조비(소득세법 제3조 15호) 등이 이에 해당된다.

#### 가. 비과세의 금액적 한계

농림업소득에 대하여는 납세의무자의 총소득을 합산하는 과정에 670유로(부부합산의 경우 1,340유로)를 넘어서는 것에 대하여만 고려한다(소득세법 제13조 3항 2절).

비자발적 활동(근로)에 대한 급여에 대하여는 40%(최고한도는 3,072유로)에 대하여 미래에 대한 보장적 성격의 지출로 비용인정을 허용한다(소득세법 제19조 2항). 그 외에 근로소득에 대하여는 소득세법 9a조 1호에 의하여 1,044유로의 근로소득일괄공제가 허용된다.

기업이나 자본회사의 지분의 매각에 대해서도 일정액의 비과세가 허용되는데 소득세법 제16조 4항에 의하여 55세 이상의 납세자나 직업능력을 상실한 납세자에게 51,130유로의 비과세를 허용한다.

자산소득에 대하여는 필요경비를 공제한 후 1,550유로(부부합산과세의 경우 3,100유로)의 저축자공제를 허용한다(소득세법 제20조 4항).

소득세법 제22조 및 제23조의 의미의 기타소득에 대하여도 비과세규정이 있는데 제22조의 사적인 매각사업(private Veräußerungsgeschäfte)을 통한 이익이 512유로에 미달하거나 제23조의 기타의 혜택이 256유로에 미달하는 경우 비과세를 허용하고 있다.

#### 나. 절반소득에 대한 과세원칙

소득세법 제3조 40호는 법인세 납부 후에 주주나 지분소유자에게 분배된 배당에 대하여 50%의 비과세를 규정하고 있다.

## 5. 소득세의 세율 및 세액결정방식

### 가. 세율

소득세법 제2조 및 32a조 1항 1절의 의미의 과세소득에 대하여 세율이 적용된다. 소득세법 32a조 1항 2호는 선형누진구조의 소득세율 체계를 규정하고 있다. 이에 따르면 7,426유로(2005년부터는 7,664유로)의 기본공제구간이 설정되어 있고 7,427유로에서 12,755유로까지는 경과구간(2005년부터는 7,665유로에서 12,739유로), 그리고 그 이상의 12,756유로에서 52,292유로까지는 선형누진세율구간(2005년부터는 12,740유로부터 52,151유로), 마지막으로 52,293유로부터는 47%의 최고세율구간(2005년부터는 52,152유로부터 42%의 최고세율 적용)을 규정하고 있다.

소득세법 제32b조는 누진유보조항을 규정하고 있다. 이에 따르면 특정 소득이 과세소득에서 제외되어 비과세되는 경우 이 세액의 경감은 해당 소득의 비과세에만 영향을 주는 것이 아니라 누진세율 구조하에서 소득에 비하여 낮은 세율이 적용되도록 하는 의도하지 않았던 결과를 가지게 된다. 따라서 이러한 결과가 나타나지 않도록 비과세소득도 과세소득에 대하여 적용하여야 하는 세율을 결정하는 과정에는 포함시키고 여기에서 결정된 세율을 비과세소득이 제외된 과세소득에 적용하도록 하는 것이다.

### 나. 세액결정방식

기본적으로 세액결정방식은 소득의 종류별로 각각 발생한 손실을 공제하고 남은 각 소득금액을 합한 총액에서 연령경감금액, 소득세법 제 34c조 제2항~제3항에 따른 공제세액과 특별지출 및 비경상적 부담을 공제한 금액이 과세소득이 되며 이것에 세율을 적용하도록 되어 있다.

세액결정은 크게 개인세액결정과 부부세액결정으로 구분된다. 부부과세가 적용되지 않는 모든 납세의무자들은 개인세액결정을 적용받게 된다. 개인세액결정의 대상으로는 a. 독신자 b. 지속적으로 별거 생활하는 부부 c. 부부 중 한 사람만 무제한적 납세의무를 지는 경우 d. 일반적으로 미망인과 이혼자가 해당되며 개인세액결정에서는 일반

적으로 소득세 기본세율이 적용된다.

부부세액결정방법은 다시 소득세법 제26a조에 따라 공동세액결정과 분리세액결정 또는 결혼한 연도에 적용되는 특별세액결정 등 세 가지 방식들 중 하나를 선택할 수 있다. 과거에 존재하였던 부부합산과세가 연방헌법재판소에 의하여 1957년 1월 17일 위헌판결을 받았고 1958년의 세법개정으로 분리과세에 근거한 부부의 공동세액결정방식이 도입된 것이다. 이 방식하에서는 부부의 합산소득을 기초로 누진세율이 결정되지 않고, 합산소득을 둘로 나눈 소득에 대하여 소득세율 및 소득세를 산출한 다음 이 세액을 두 배로 하여 부부의 최종 세액을 결정한다.

예 : 남편에게 5만유로의 과세소득이 있고, 부인에게 3만유로의 과세소득이 있다. 두 사람의 합산납세의무소득은 8만유로가 될 것이다. 분할원칙에 근거한 공동세액결정방식의 경우, 합산소득금액을 둘로 나누어 소득의 절반(4만유로)에 대해서 기본세율이 적용되며, 그 세액은 다시 2배가 된다. 현재 적용되는 세율표에 따르면 20,316유로가 된다. 분리세액결정이 실시된다면 남편은 5만유로의 소득에 대하여 14,440유로의 세액을, 아내는 3만유로의 소득에 대해 6,418유로의 세액을 납부해야만 할 것이다. 두 세액의 합계는 20,858유로이며, 합산분할세액결정보다 542유로 높은 것이다.

위의 소득세법 제26b조에 따른 분리세액결정은 부부가 이 방식을 명시적으로 청구한 때에 적용된다. 각 소득유형별 소득금액은 여기서도 부부별로 따로 계산된다. 결정세액은 부부 배우자에 대해 각각 분리되어 기본세율표에 따라 계산된다.

부부관계가 새로이 성립되는 과세연도에 부부는 소득세법 제26c조에 따른 소위 특별세액결정을 선택할 수 있다. 이 경우에는 부부가 결혼하지 않은 상태인 것으로 보고 과세한다. 과세대상소득이 각 배우자에 대해 구분되어 계산되고 분리되어 기본세율표가 적용되는 것이다.

## 6. 신고납부 및 징수

### 가. 신고납부

독일에서는 신고 및 납부관련 사항을 일반적으로 개별세목에서 정하지 않고 국세기본법에서 일괄적으로 규정한다.

### 나. 징수

#### 1) 소득세의 일반적 징수절차

세액결정, 즉 조세채무의 확정은 소득신고에 근거하여 세무당국이 결정한다. 세액은 서면의 고지서에 의하여 확정된다(소득세법 제25조). 조사절차는 국세기본법 제78조 이하, 제134조 이하, 제140조 이하에 의하여 규정된다. 부과는 과세기간이 종료한 후 시작한다. 납세자는 원칙적으로 분기별로 사전납부를 행하여야 하는데 그 액수는 과거 연도에 비추어 결정된다(소득세법 제37조).

근로소득(소득세법 제38조 이하)과 자본소득(소득세법 제43조 이하)에 대하여는 원천징수가 행하여진다.

#### 2) 근로소득세

근로소득세는 현행 조세체계에서 소득세와 다른 하나의 독자적 조세가 아니며, 소득세의 특별한 징수형태이다.

근로소득은 원칙적으로 근로소득세에 의해 과세되는데 고용주가 피고용자의 임금에서 원천징수하여 과세당국에 납부한다. 따라서 납세자는 사용자이며 조세채무자는 소득세법 제38조 2항 1절에 따라 근로자가 된다. 근로소득세의 대상이 되는 사람들은 근로자들로 공적, 사적 직업에 종사 내지 고용된 사람들로 이 고용관계로부터 근로보수를 얻는 사람들이다. 근로보수에 속하는 수입으로는 월급·임금뿐 아니라 상여금, 특

별상여금, 기타 직업 종사로부터 보장받는 보수 및 혜택들을 포함하는 것이다.

근로소득세의 원천징수시 근로자의 개인적 사정이 고려된다. 납부해야 할 근로소득세의 계산을 위해 기업은 연방재무부가 공시한 근로소득세표를 적용한다(소득세법 제 38c조). 누진적 세율구조로 인하여 근로소득세 공제시 어려움이 발생하는데, 이것은 월급이 1년에 걸쳐 동일한 수준이 아니라면 해당연도의 총근로소득에 대한 사후적 과세에서 생겼을 세액과 일치하지 않을 것이다. 원천징수를 통하여 더 많이 납부한 세금 은 근로소득세 연말정산을 통해 환급된다.

근로소득세 계산을 위한 근거로서 근로소득세카드가 있다. 근로자가 매년 또는 고용 관계가 시작되는 시점에 근로소득카드를 사용자에게 제출해야 한다. 이것은 지방자치 단체에 의해 발행되고 납세의무자의 인적 사항들(가족상황, 자녀수, 종교단체소속 등) 을 포함한다(소득세법 제39조 3항). 근로소득세 카드에는 근로소득세등급이 기재되어 있어서 이에 따라 근로자가 구분되어 원천징수된다. 등급 구분은 동일한 특성을 갖는 근로자들을 각각 유형별로 나누어서 각 부류에 대해 하나의 세율을 적용하고, 이를 통해 그들의 개별적 사정을 고려하지는 것에 그 목적이 있다(소득세법 제38b조).

### 3) 자본수익세

소득의 한 부분인 소득세법 제20조의 의미의 소득은 자본수익세에 의하여 원천징수 방식으로 과세된다. 자본수익세는 근로소득세와 함께 독자적인 세목이 아니며 단지 소득세 체계의 일부분이다. 자본수익세는 우선 비례세율로 원천징수되며 납세의무자가 소득세 세액결정을 받게되면 원천 징수된 자본수익세는 최종적인 납세액에서 공제된다. 하지만 총소득(자본수익을 포함한)에 대해서는 누진세율이 적용되기 때문에 자본 수익도 총소득 수준과 납세의무자의 개인적 사정에 따라, 비례세율인 자본수익세율보다 낮거나 높은 개별적 소득세율의 적용을 받는다.

자본수익세의 과세대상은 소득세법 제43조 1항 1호에서 8호 사이에 망라되어 있다. 우선 주식회사의 이익이나 기타 수익과 유한회사 등으로부터의 이익 배분 등의 수익이다. 둘째, 익명사원(Stiller Gesellschafter)으로서 받는 수익이며, 셋째로 일정한 요건을 충족하는 유가증권으로부터의 이자 등이 중요한 자본수익세의 과세대상이며 여기에는

또한 어음의 할인액수입(Diskontobetrag von Wechseln)도 포함된다.

세율은 2003년 현재 자본수익의 종류별로 여러 가지 다양한 세율이 적용되고 있다. 우선 주식회사의 이익이나 기타 수익과 유한회사 등으로부터의 이익 배분 등의 배당적 성격의 자본수익에는 20%의 세율이 적용된다. 두 번째로 이자나 익명사원(Stiller Gesellschafter)으로서의 받는 수익 등에 대하여는 25%의 세율이 적용된다. 그 외에 몇 가지 특별한 형태의 자본수익에는 30%의 세율이 적용되기도 한다. 이 세율은 그러나 채무자가 자본수익세를 부담하는 경우는 채권자에게 실제적으로 지불한 금액의 25%, 33.33% 또는 42.85%의 세율이 각각 적용된다(소득세법 제43조 1항 1~2호).

자본수익은 기본적으로 수입금액(총액)기준으로 원천 징수되며 필요경비나 특별지출 등은 공제될 수 없다. 연말에 개인별 총소득을 고려한 소득세액결정이 이루어지지 않으면 원천징수로 조세채무관계는 종결된다.

## 7. 비거주자에 대한 과세

### 가. 제한적 납세의무자

소득세법 제1조 4항에 의거 국내에 거주지도 없고 일상적으로 거주하지도 않는 자연인은 독일 소득세법상 제한적 납세의무만을 가진다. 단 공무원은 비거주자이라도 무제한적 납세의무(소득세법 제1조 2항)가 있으며 비거주자 중 소득세법 제49조의 의미의 국내원천소득을 가지며 독일소득세 납세의무가 있는 소득의 비중이 90% 이상이거나 독일소득세 납세의무가 없는 소득이 6,136유로 이하인 자연인이 무제한적 납세의무를 신청하는 경우에는 무제한적 납세의무자가 된다(소득세법 제1조 3항 1절).

### 나. 국내원천소득금액의 계산

소득세법 제1조 4항의 의미의 국내원천소득은 다음과 같다(소득세법 제49조).

1) 농업 및 산림업 소득

- 국내에서 영위되는 농림업체로부터의 소득(소득세법 제49조 1항 1호)

2) 사업소득

- 국내에 고정사업장이 존재하거나 상시대리인이 존재하는 경우(소득세법 제49조 1항 2a호) 등

3) 독립적 활동소득

- 국내에서 수행하는 독립적 활동으로부터의 소득(소득세법 제49조 1항 3호)

4) 비독립적 활동소득

- 국내에서 수행되는 비독립적 활동으로부터의 급여(소득세법 제49조 1항 4호) 등

5) 자본수익

- 채무자가 주소나 경영의 중심을 국내에 두고 있는 경우의 제20조 1항 1, 2, 4, 6호의 의미의 자본소득 등

6) 임대소득

- 국내에 소재하는 부동산 등의 임차로부터의 수입(소득세법 제49조 1항 6호) 등

7) 기타소득

- 국내의 부동산이나 국내에 등록된 권리에 대한 사적 매각 이익 등

다. 이중과세방지제도

무제한 납세의무자는 소득세법 제34c조 1항에 의거 34d조의 의미의 외국소득에 대하여 세액공제를 받을 수 있다. 외국에 납부한 세액의 세목은 독일의 소득세에 해당하는 것이어야 한다. 세액공제의 대상에 해당하는 것은 해당 과세연도의 외국소득에 대하여

부과된 외국의 납세액이며 이 외국소득 부분에 부과될 독일의 소득세액을 한도로 한다. 따라서 독일의 소득세율보다 높은 외국의 세부담은 그대로 남게 된다. 외국의 세액이 과세소득의 산정과정에서 공제되는 경우에는 이중과세부담은 더 이상 제거되지 못한다 (소득세법 제34c조 2항 및 3항).

## 8. 원천징수제도

- 제6장 및 제7장 참조

## 9. 우리나라에 주는 정책시사점

독일의 소득세법은 다양한 이익계산방식을 두고 있다. 우선 소득세법은 소득세법 제4조 1항과 제5조에 따른 기업재산비교를 통한 이익계산 방식을 규정하고 있는데 이는 통상 일반적인 사업자를 대상으로 한다. 다음으로 소득세법 제4조 3항에 따른 약식 이익계산방식 (수입-지출계산을 통한 이익계산)은 소규모 사업체와 자유직업 종사자 그리고 소득세법 제18조에 따른 기타 독립적 활동에 종사하는 자로서, 법규에 의해 가장 및 정기적 결산을 이행할 의무가 없고 이를 자발적으로 수행하지도 않지만, 이 방식적용에 필요한 기록은 하고 있는 경우에 대해 적용된다.

또 잉여수입유형의 소득에 대한 이익계산방식은 근로자, 자본수익, 임대소득이나 기타소득에 적용되는 이익계산방식으로 기본적으로 수입에서 필요경비를 공제하는 방식으로 이익계산이 이루어진다. 다음으로 표준을 적용을 통한 이익계산방식은 가장의무가 없으며 자발적으로도 이를 수행하지 않는 사업체로 소득세법 제13a조에 제시된 전제조건들을 충족시키는 농업·산림업 종사 사업체에 적용된다.

특수한 경우에 적용되는 이익계산방식으로서 선박의 톤수(Tonnage)에 따른 과세표준 계산방식과 기업이나 지배주주지분의 매각양도차익에 대한 과세표준 계산방식, 그리고 마지막으로 국세기본법 제162조에 따른 추정에 의한 이익계산이 있다.

이러한 다양한 소득계산방식이 어떠한 납세자들에게 허용이 되고 또 각각 어떠한 방식으로 세부담을 결정하는지에 대한 연구는 우리에게 많은 유익한 시사점을 제공할 것으로 보인다.

## <부록> 독일 소득세법의 목차

### I. 납세의무

제1조: 납세의무

제1a조: 유럽공동체 내의 가족구성원에 대한 간주 무제한 납세의무

### II. 소득

#### 1. 과세의 물적 요건

제2조: 과세범위, 개념

제2a조: 외국관련 음의 소득

제2b조: 손실이전회사의 지분참여로 부터의 음의 소득

#### 2. 비과세 수입

제3조: 비과세 수입

제3a조: (삭제)

제3b조: 휴일 및 야간근무 할증수당 대한 비과세

제3c조: 부분적 공제

#### 3. 이윤

제4조: 일반적 이윤 개념

제4a조: 이윤산정기간, 회계연도

제4b조: 직접보험

제4c조: 연금공단에의 지출

제4d조: 후원공단에의 지출

제4e조: 연기금 납입료

제5조: 사업자의 이윤

제5a조: 국제해운사의 이윤

제6조: 평가

제6a조: 연금적립금

제6b조: 특정 설비투자재의 양도에서 미실현이익의 이전

제6c조: 4조 3항의 의미의 이익산정에서 특정 설비투자재의 양도에서 미실현이익의  
이전

제6d조: 유로전환준비금

제7조: 감가상각

제7a조: 특별상각에 대한 공동 규정

제7b조: 주택에 대한 증액상각

제7c조: 임대주택건설관련 증액상각

제7d조: 환경관련 특정재화에 대한 증액상각

제7e조: (삭제)

제7f조: 개인병원의 설비자산의 감가상각에서 평가규정

제7g조: 중소기업에 대한 특별상각

제7h조: 도시정비를 위한 특별상각

제7i조: 기념적 건물에 대한 특별상각

제7k조: 공익건물의 특별상각

#### 4. 필요경비 초과수입

제8조: 수입

제9조: 필요경비

제9a조: 일괄적 필요경비

4a. 부가가치세 전단계세액공제

제9b조: 부가가치세 전단계세액공제

## 5. 특별경비

제10조: 특별경비

제10a조: 추가적 노후대책비용

제10b조: 조세지원 목적

제10c조: 일괄적 특별경비

제10d조: 손실공제

제10e조: 자가이용 주택에 대한 조세지원

제10f조: 자가이용 기념적 주택에 대한 조세지원

제10g조: 문화재에 대한 조세지원

제10h조: 무상으로 제공하는 주거공간에 대한 조세지원

제10i조: 자가주택보조금으로 지원되는 주택에 대한 사전비용공제

## 6. 수입과 지출

제11조: 수입과 지출

제11a조: 도시정비구역의 건물유지에 대한 특별조세취급

제11b조: 기념비적 건물의 특별조세취급

## 7. 손금부인지출

제12조: 손금부인지출

## 8. 소득의 종류

### a) 농림업소득

제13조: 농림업소득

제13a조: 농림업소득에 대한 평균율에 의한 이익 산정

제14조: 업체의 매각

제14a조: 특정 농림업체의 매각시의 조세지원

### b) 사업소득

제15조: 사업소득

제15a조: 유한책임의 손실

제16조: 업체의 매각

제17조: 자본회사의 지분매각

### c) 독립적 용역

제18조: 독립적 용역

### d) 근로소득

제19조: 근로소득

제19a조: 근로자의 지분참여

e) 금융자산

제20조: 금융자산

f) 임대소득

제21조: 임대소득

제21a조: (삭제)

g) 기타소득

제22조: 기타소득의 종류

제23조: 사적 양도

h) 공동 규정

제24조: 공동 규정

제24a조: 노년 특별규정

### III. 부과

제25조: 과세연도, 신고의무

제26조: 부부에 대한 부과

제26a조: 부부의 별도과세

제26b조: 부부의 합산과세

제26c조: 결혼년도의 과세

제27조: (삭제)

제28조: 자산공유제에 대한 과세

제29조: (삭제)

제30조: (삭제)

## IV. 세율

제31조: 가족부담조정

제32조: 자녀공제, 가족공제

제32a조: 소득세율

제32b조: 누진율유보

제32c조: (삭제)

제33조: 예외적 부담

제33a조: 특별한 예외적 부담

제33b조: 장애인, 미망인, 피간병인에 대한 일괄공제

제33c조: 자녀양육비

제34조: 특별이익

제34a조: (삭제)

제34b조: 임업의 특별이익

## V. 공제

### 1. 외국소득에 대한 공제

제34c조: 외국소득에 대한 공제

제34d조: 외국소득

### 2. 농림업소득에 대한 공제

제34e조: 농림업소득에 대한 공제

2a. 자녀를 둔 납세자 등에 대한 공제

제34f조: 자녀를 둔 납세자 등에 대한 공제

2b. 기부금 등에 대한 공제

제34g조: 기부금 등에 대한 공제

3. 사업소득에 대한 공제

제35조: 사업소득에 대한 공제

## VI. 징수

### 1. 소득세의 징수

제36조: 소득세의 발생과 소멸

제36a조: 법인세 공제의 제외

제36b조: 법인세 환급

제36c조: 집단신청에 의한 법인세 환급

제36d조: 특별한 경우의 법인세 환급

제36e조: 제한적 납세의무자에 있어서 법인세 할증환급

제37조: 소득세 예납

제37a조: 제3자에 의한 일괄소득세

### 2. 근로소득세 원천징수

제38조: 근로소득세의 징수

- 제38a조: 근로소득세의 수준
- 제38b조: 근로소득세 등급
- 제38c조: (삭제)
- 제39조: 근로소득세카드
- 제39a조: 근로소득공제
- 제39b조: 무제한 납세의무자의 근로소득세원천징수의 실행
- 제39c조: 근로소득세카드가 없는 경우의 근로소득세 징수
- 제39d조: 제한적 납세의무자의 근로소득세 징수
- 제40조: 특별한 경우의 근로소득세 일괄징수
- 제40a조: 시간제근로자의 근로소득세 일괄징수
- 제40b조: 특정한 미래보장성 급부에 대한 근로소득세 일괄공제
- 제41조: 근로소득세 징수에 있어서 명시의무
- 제41a조: 근로소득세의 신고와 징수
- 제41b조: 근로소득세 징수의 종결
- 제41c조: 근로소득세 징수의 변경
- 제42조: (삭제)
- 제42a조: (삭제)
- 제42b조: 고용주에 의한 근로소득세 정산
- 제42c조: (삭제)
- 제42d조: 고용주의 책임
- 제42e조: 정보제공
- 제42f조: 근로소득세 세무조사

### 3. 자본소득세의 원천징수

- 제43조: 자본소득세 원천징수
- 제43a조: 자본소득세의 측정
- 제43b조: 특정 자본회사의 자본소득세 측정

- 제44조: 자본소득세의 부과
- 제44a조: 원천징수의 예외
- 제44b조: 자본소득세의 환급
- 제44c조: 특정법인 등에 대한 자본소득세의 환급
- 제44d조: 특정 자본회사에서 자본소득세의 측정
- 제45조: 자본소득세 환급의 제외
- 제45a조: 자본소득세의 신고 및 증빙
- 제45b조: 집단신청에 의한 자본소득세의 환급
- 제45c조: 자본소득세 환급의 특별한 경우
- 제45d조: 연방재무청의 서한

#### 4. 원천징수의무자에 대한 과세

- 제46조: 근로소득의 부과
- 제47조: (삭제)

### VII. 건축용역에 대한 원천징수

- 제48조: 원천징수
- 제48a조: 절차
- 제48b조: 비과세증빙
- 제48c조: 세액공제
- 제48d조: 조세조약의 경우의 특별성

### VIII. 제한적 납세의무자에 대한 과세

- 제49조: 제한적 납세의무 소득
- 제50조: 제한적 납세의무자에 대한 특별규정

제50a조: 제한적 납세의무자에 대한 원천징수

## IX. 기타 규정, 벌과금, 종료규정

제50b조: 검토권한

제50c조: 배당을 통한 지분의 가치 감소

제50d조: 조세조약의 경우의 특별성

제50e조: 벌과금규정

제51조: 권한부여

제51a조: 가산세의 확정 및 징수

제52조: 적용 규정

제53조: 1983-1995의 자녀의 최저생계비에 대한 비과세 특별규정

제54조: (삭제)

제55조: 종료 규정

제56조: 통일조약 3조 지역의 납세자에 대한 특별 규정

제57조: 통일관련 특별 적용 규정

제58조: 기타 통일관련 법규의 적용 규정

제59조-제61조: (삭제)

## X. 자녀보조금

제62조: 신청권자

제63조: 자녀

제64조: 신청권의 충돌

제65조: 자녀를 위한 다른 권리

제66조: 자녀보조금의 수준

제67조: 신청서

제68조: 특별한 협조의무

- 제69조: 신고자료 조사를 통한 신청요건 존속의 검토
- 제70조: 자녀보조금의 확정 및 지급
- 제71조: 지급기간
- 제72조: 공공부문종사자에 대한 자녀보조금의 확정 및 지급
- 제73조: (삭제)
- 제74조: 자녀보조금 지급의 특별한 경우
- 제75조: 환산
- 제76조: 담보
- 제77조: 비용정산
- 제78조: 경과 규정

## XI. 노후보장저축에 대한 보조금

- 제79조: 보조금 신청권자
- 제80조: 제공자
- 제81조: 중앙관리처
- 제82조: 노후보장저축금
- 제83조: 노후보장저축에 대한 보조금
- 제84조: 기본보조금
- 제85조: 자녀보조금
- 제86조: 최소자부담저축
- 제87조: 다수 계약의 경우
- 제88조: 보조금 청구권의 발생
- 제89조: 신청
- 제90조: 절차
- 제90a조: 신청절차
- 제91조: 자료검토
- 제92조: 증빙

제92a조: 자가주택 적용의 경우

제92a조: 자가주택 적용의 경우의 절차

제93조: 해로운 적용

제94조: 해로운 적용의 경우의 절차

제95조: 보조금 신청자의 무제한 납세의무의 종료

제96조: 국세기본법의 적용

제97조: 양도

제98조: 법적구제

제99조: 권한 부여

### III. 독일의 법인세(Koerperschaftsteuer)

#### 1. 서론

##### 가. 법인세의 성격

법인세는 법인의 시장에서의 성과에 대하여 부과되는 조세이다. 법인은 경제적으로 그리고 법적으로 시장의 경쟁에 독자적으로 참여하는 조직이므로 법인의 소유자인 개인에게 직접적으로 귀속 혹은 파악되지 않는 법인의 소득과 관련하여서는 이중과세에 대한 우려에도 불구하고 법인세 과세의 당위성이 존재한다. 그런 의미에서 법인세는 소득세를 보충하는 의미가 있다<sup>27)</sup>.

독일에서 법인세의 형태는 2001년부터 법인단계의 세부담을 개인소득세단계에서 전혀 고려하지 않으나 그 대신 배당소득의 절반 만큼만 개인소득세 과세대상으로 하는 부분과세면제제도를 시행하고 있다. 이러한 형태의 법인세 제도는 벨기에, 덴마크, 네덜란드, 오스트리아, 스웨덴 등 독일의 가까운 이웃나라들에서 시행하고 있다.

독일에서 법인소득에 부과되는 법인세 이외의 세목에는 영업세와 법인세 과세액에 부과되는 부가세(surtax)로서 연대세가 있다.

##### 나. 연혁

독일에서 법인세는 1920년에 도입되었으며 그 때까지는 법인의 소득도 자연인과 마찬가지로 소득세의 과세대상이었다. 따라서 자본회사(Kapitalgesellschaft)의 이익에 대한 이중과세 부담은 법인을 위해 별개의 조세를 설정하기 이전에 이미 존재했었다고

---

27) Tipke/Lang, Steuerrecht, 440쪽, 17판, 2002.

볼 수 있다.

1920년에 법인세가 도입된 이후로 1953년까지 자본회사의 이익은 배당되든지 유보되든지 관계없이 단일세율로 과세되었다. 1920년에 도입된 초기의 법인세법에 의하면 세율은 소득의 10%였다. 그러나 이 기본세율에 추가적으로 자본금과 이익배당의 비율에 따라 2~10%의 누진적인 일시적 부가세가 징수되었기 때문에 실제적인 최고세율은 20%였다. 이 부가세는 1925년 법인세법에서 삭제되었고 이 때부터 1935년까지 법인세율은 20%였다. 이와는 대조적으로 1920년부터 1953년까지의 전체 기간 동안 소득세의 최고세율은 40%였다.

1954년에 일어난 중요한 개혁은 배당과 유보이익에 대한 법인세율의 분리였으며 이는 1977년의 세계개혁까지 오랜 기간 동안 유지되었다. 분리세율은 1958년부터 배당에 대하여는 15%, 그리고 유보이익에 대하여는 51%를 적용하다가 이후에도 많은 세율의 변화를 경험한 후 2000년의 조세개혁이 있기 직전에는 각각 40%와 30%의 세율이었다. 배당에 대해 낮은 세율을 적용하고, 유보이익에 대해 높은 세율을 적용하는 세율분리 정책은 결과적으로 기업의 자금조달에서 유보를 통한 자기자본의 비율은 감소하고, 이익배분은 증가하게 되는 결과를 야기하였다.

자본회사에 의해 획득되고 배당되는 이익이 법인세와 소득세를 통해 이중과세되는 것에 대하여는 1977년부터 최근의 2000년의 조세개혁 이전까지의 독일의 법인세법에서 배당세액공제제도를 통하여 완전히 조정되었다. 1976년의 법인세개혁을 통해 자본회사의 이익이 주주(주식회사)나 지분소유자(유한회사)에게 배당되는 경우 해당 지분만큼의 법인세의 부담이 소득세 확정과정에서 세액공제받을 수 있게 되었다. 그러나 이 제도는 2000년의 독일의 세계개혁에서 폐지되고 유보이득과 배당은 법인단계에서 동일하게 25%로 과세된 다음 배당소득은 주주단계에서 그 절반만 개인의 종합소득에 포함되어 소득세율에 의하여 과세되게 되었다.

이러한 방향으로의 법인세체제의 변화에 대한 논리로는 기존세액공제제도의 복잡성, 남용 가능성, 유럽체제에의 순응성의 3가지 요인이 작용하였다<sup>28)</sup>.

28) Tipke/Lang, Steuerrecht, 444쪽, 17판, 2002.

다. 세수 통계

<표 III-1> 조세수입에서 차지하는 법인세의 비중

(단위: 백만유로, %)

	1999	2000	2001	2002
BIP	1,974,200	2,025,500	2,070,500	2,128,300
총 조세수입(a)	453,086	467,252	448,888	462,461
연방의 조세수입(b)	192,447	198,790	194,730	196,856
주의 조세수입	184,003	189,493	179,897	188,853
기초자치단체의 조세수입	56,334	57,136	54,045	54,827
EU	20,284	21,833	20,217	21,925
공동세(c)	321,564	333,253	312,455	321,430
법인세(d)	22,359	23,575	1,700	11,500
d/a	4.93	5.05	0.38	2.49
d/b	11.62	11.86	0.87	5.84
d/c	6.95	7.07	0.54	3.58

자료: Bundesfinanzministerium, Finanzbericht, 2003.

2. 총칙규정

가. 법인세의 납세의무

독일에서 법인세의 무제한 납세의무자는 다음과 같이 열거된다(법인세법 제1조 1항):

- 1) 자본회사(Kapitalgesellschaft)의 법적 형태를 갖는 기업. 여기에는 주식회사(Aktiengesellschaft), 주식형 합자회사(Kommanditgesellschaft auf Aktien), 유한회사(Gesellschaft mit beschränkter Haftung)이 해당된다.

- 2) 산업공제조합(Erwerbs- and Wirtschaftsgenossenschaften)
- 3) 상호보험연합체(Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit)
- 4) 기타 사법상의 법인
- 5) 법인격이 없는 사단(Vereine), 재단(Stiftungen), 기관(Anstalten) 기타 사법상의 목적자산(Zweckvermoegen)
- 6) 공공법인이 운영하는 영리사업체

이들 단체는 그 관리장소 내지 주소를 국내에 두고 있으면 그 전세계 소득에 대해 무제한적 법인세 납세의무가 있다(법인세법 제1조 2항). 그러나 법인의 관리장소 및 주소가 국내에 있지 않을 경우에는 국내에서 발생한 소득에 대해서만 제한적 법인세 납세의무가 있다. 법인세법 제2조에서는 제한적 법인세 납세의무자로서 국내에 관리장소나 주소를 갖고 있지 않은 법인·사단·재단으로 국내소득이 있는 경우와 이외에 무제한적 납세의무가 없는 기타 법인·사단·재단으로 국내소득에 대해 조세원천징수를 받을 수 있는 경우를 들고 있다.

법인세법의 납세의무는 법적형태와 연관된다. 따라서 위에서 열거된 무제한 납세의무자 중 1)에서 4) 항목의 법인은 반드시 법인세 납세의무자가 된다. 그러나 5)의 항목의 경우에는 그 단체의 소득이 다른 납세의무자에게로 직접 귀속이 되어 법인세법이나 소득세법에 의하여 과세되지 않는 경우에 한하여 법인세 납세의무가 있다<sup>29)</sup>.

이외에 위의 항목 6)에 대하여는 법인세법 제4조에서 다시 한번 상세하게 규정하고 있다. 공공법인의 영리사업체란 농림업분야 이외의 분야에서 수입을 목적으로 지속적으로 경제활동을 수행하며 법인의 전체 활동에 비추어 경제적 행위가 큰 비중을 차지하는 공공적인 기관을 의미(법인세법 제4조 1항)하며 그 스스로 독립된 공공법인인 경우에도 법인세 납세의무자에 해당된다(법인세법 제4조 2항). 국민에게 상하수도나 전기서비스, 공공교통 서비스를 제공하기 위한 공공법인이 이에 해당된다(법인세법 제4조 3항). 그러나 공공법인의 주 기능이 공권력의 행사에 있는 경우 이러한 공공법인은 법인세 납세의무자에 해당되지 않는다(법인세법 제4조 5항).

법인세법 제5조 1항 1호에서 22호까지에서는 법인세 납세의무가 면제되는 단체가

---

29) Tipke/Lang, 448쪽.

열거되어 있다. 이에 해당하는 특별 법인들로는 연방철도회계, 연방전매청, 국가운영 복권회사, 석유비축협회, 연방은행, 재건은행 등 국책은행, 연방 및 주정부 은행, 통일 관련업무를 담당하는 연방특별기관, 공적 보험기관, 직접적으로 종교적 또는 자선사업의 목적을 위한 법인, 연금 및 공제기금 그리고 직종연합회 등이 있다. 이러한 조세면제는 그러나 동조 2항에 의거 원천징수가 이루어지는 국내소득에 대해서는 적용되지 않는다. 따라서 이러한 법인세 과세가 면제되는 특별법인들에 있어서는 조세채무관계가 자본수익세 등의 원천징수를 통하여 최종적으로 소멸되는 것이다.

위에서 열거한 법인들 중 자본회사가 경제적으로 가장 중요한 의미를 가지며 법인세 수입의 대부분이 자본회사에 대한 것이다.

#### 나. 사업연도

법인세의 과세대상 소득은 기업이 한 역년 또는 사업연도에 획득한 것에 대하여 계산된다. 법인세법 제7조 3항에 따라 조세의 확정을 위한 과세표준이 매연도마다 계산된다. 상법상 기장의무가 있는 납세의무자들에게는 역년과 다른 사업연도도 인정되며 이 경우에 한 사업연도의 이익은 그 사업연도가 종료되는 역년에 획득된 것으로 본다. 즉 법인세법 제7조 4항의 규정은 상법의 규정에 따라 기장의무가 있는 납세의무자의 경우 정기적으로 결산서를 작성하는 사업연도를 기준으로 이익을 계산한다고 규정하며 정기적으로 결산서를 작성하는 사업연도와 역년이 차이가 나는 경우 사업연도가 종료하는 역년에 사업소득을 획득한 것으로 볼 수 있으나 역년과 차이가 나는 사업연도는 과세당국의 승인이 있는 경우에만 과세상 인정될 수 있다고 단서를 달고 있다.

#### 다. 납세지

법인세의 납세지는 국세기본법 제18조 1항 2호에 의하여 법인의 경영이 이루어지는 장소(Geschaeftsleitung)가 속한 지역의 관할 세무서에서 이루어진다. 국세기본법 제10조에서는 경영이 이루어지는 장소를 법인의 최고경영자가 주로 활동하는 장소, 즉 최고경영자의 집무실이 소재하는 곳이다.

### 3. 과세소득

법인세법 제8조 1항은 (법인의) 소득의 개념과 소득의 결정에 관하여서는 소득세법과 본법(법인세법)의 규정에 따른다고 규정하고 있다. 소득세법에 규정되어 있는 이익 계산, 평가, 감가상각 등에 대한 규정들은 개인의 과세소득 및 세액산정 과정에서 뿐만 아니라 법인의 과세소득 및 세액산정 과정에서도 공통적으로 적용되는 것이다. 법인세법은 이 소득세법상의 규정에 추가하여 자본회사에게만 적용되어지는 특별한 규정들을 담고 있다. 자본회사의 과세는 개인기업 및 인적회사에서의 과세와는 법인의 법률적 특성으로 인하여 내용면에서 다른 요소를 포함하며 따라서 법인세법에서는 소득세법상 규정들을 법인에 맞게 보완해 주는 특별 규정들이 필요한 것이다.

법인세 과세대상은 법인의 소득이며 과세표준은 납세의무자의 해당 역년의 주주나 지분소유자에게 배당하기 전의 과세대상소득이다(법인세법 제7조 3항, 8조 3항). 법인세법 제7조 2항에서는 과세소득의 정의를 법인세법 제8조 1항의 소득에서 동법 제24조 및 제25조의 공제액을 차감하여 계산된다고 규정하고 있다.

법인세법 제8조 2항에서는 상법의 규정에 따라 기장의무가 있는 납세의무자의 경우 모든 소득은 사업소득으로 취급한다고 규정한다. 따라서 다른 조항의 규정에서 특별히 언급하지 않는 한 소득의 종류에 상관없이 납세의무자가 취득하는 모든 소득은 사업소득이며 일반적으로 과세된다. 동조 3항에서는 소득이 배분되었는지 여부는 소득의 결정에서 중요하지 않다고 하여 배당의 손금을 불인정하고 있다.

#### 가. 과세소득 산정의 기본원칙

소득세법 제5조 1항에 의거하여 재무회계의 세무회계에 대한 기준성의 원칙은 자본회사의 이익계산 과정에도 적용된다. 정규부기의 원칙은 모든 형태의 기업에 법적으로 의무화되었다(상법 제238조 이하). 추가적으로 상법은 자본회사에만 적용되는 보충규정을 가진다(상법 264조 이하). 상법 제266조는 자본회사에 대하여 다음과 같은 특정한 대차대조표를 규정하고 있다.

대차대조표

차변

- A. 고정자산
  - I. 무형자산
  - II. 유형고정자산
  - III. 금융자산
- B. 유동자산
  - I. 재고
  - II. 채권
  - III. 증권
  - IV. 현금 및 예금

대변

- A. 자기자본
  - I. 법정자본금
  - II. 자본적립금
  - III. 이익적립금
  - IV. 이익 및 손실이월
  - V. 당기순손실/이익
- B. 총당금
- C. 부채

자본회사의 자기자본은 법정자본금 이외에 적립금, 이익이월금, 당기순이익을 포함한다. 적립금은 자본적립금과 이익적립금이 있다. 자본적립금은 법정자본금이 아닌 주주의 모든 출자를 의미한다(상법 제272조 2항). 이익적립금은 기별 이익의 집적에서 만들어진다(상법 제272조 3항). 이익적립금은 법정이이익적립금, 회사계약이나 정관에 의한 적립금, 그리고 기타 적립금이 있다. 법정이이익적립금과 자본적립금은 특정 용도

를 위해서만 사용이 가능하다. 회사계약이나 정관에 의한 적립금과 기타 적립금은 회사의 유보이익을 의미하게 된다.

당기순이익/순손실은 해당 회계연도의 사업실적으로서 손익계산서를 통하여 산출된다. 상법 제275조에서는 손익계산서의 손익계산을 매출비용법(Umsatzkostenverfahren)이나 총비용법(Gesamtkostenverfahren)을 통하여 수행하도록 규정하고 있다.

#### 나. 과세소득계산과 관련한 법인세법상의 특별 규정

법인세법 제8조 1항에 의한 소득계산에 있어서 출발점은 당기순이익이다. 이 당기순이익은 법인세법 제10조에서 규정하는 손비부인 지출이 비용으로서 고려된 것이다. 예를 들어 비용불인정 조세부담은 고지서를 받은 경우 부채로, 고지서를 받지 않았으나 납세의무가 발생한 경우 충당금을 설정하도록 되어 있다. 과세소득의 계산을 위하여는 따라서 이 손비 부인되는 지출액을 가산해주어야 한다.

주주관계로 인하여 법인이 지출하는 비용(배당)은 소득을 분배하는 것(법인세법 제8조 3항 1절)이며 이러한 지출은 소득을 줄이지 못한다(법인세법 제8조 3항 2절). 뿐만 아니라 은폐된 이익배당도 소득을 줄이지 못한다(법인세법 제8조 3항 2절).

법인세법 제8조 4항에서는 손실의 이월공제를 허용하는 경우에 대한 조건을 제시하고 있다. 이월공제를 허용받는 법인은 손실을 경험한 법인과 법적으로 뿐만 아니라 경제적으로도 동일해야 한다. 경제적 동일성은 회사 지분의 반 이상이 양도되고 이 회사가 새로운 자산으로 운영을 시작하는 경우 존재하지 않는 것으로 본다. 새로운 자산의 도입은 그러나 손실을 야기시킨 사업분야의 구조조정을 위해서만 사용하고 동 분야를 크게 축소시키지 않으며 5년 이상 존속시키는 경우 경제적 동일성의 문제를 야기시키지 않는 것으로 본다.

독일의 법인세법 제8조 1항 2절에서는 국내공영방송의 광고 사업분야의 소득에 대한 산정기준을 별도로 특별히 정하고 있다. 국내공영방송의 광고 사업분야의 소득은 방송전송에 대한 대가로 받는 수입액의 16%(부가가치세법 제10조 1항과 관련하여)로 정하고 있다.

#### 다. 은폐이익배당(은닉배당: verdeckte Gewinnausschüttung)

##### 1) 은폐이익배당 발생의 전제조건

자본회사와 주주 사이의 거래도 원칙적으로 과세소득의 산정에 고려된다. 그러나 회사와 주주의 특수한 관계로 인하여 쌍방간의 합의가 회사법적인 실제관계를 은폐하고 과세소득을 줄이는 데 이용되는지에 대하여 법인세법은 세밀한 검토를 요구하고 있다(법인세법 제8조 3항 2절). 인적회사의 경우와는 달리 자본회사의 소득계산에서는 회사의 소득과 주주의 소득 사이에 분명한 구분이 있어야 하는 것이다. 예를 들어 대표주주에게 지급된 급여 또는 주주에게 지급된 이자 등은 손금으로 자본회사의 소득을 감소시키고, 또한 주주의 소득이 되기 때문에, 자본회사는 손금을 고의적으로 높게 하여 일정기간의 과세대상소득을 낮게 계상할 가능성이 있다. 만약 대표주주에 대한 급여가 적절하지 않게 높게 책정되었다면, 이 급여액의 일정부분만이 경영활동에 대한 급여 성격의 보상이며, 나머지 부분은 소위 은폐이익배당이 되는 것이다. 기업경영 측면에서 볼 때 대표자의 성과에 해당하는 금액부분만이 일정기간의 손금이며, 나머지 부분은 우회적인 이익배당이다.

연방조세법원의 판결에 의하면 은폐이익배당은 자본회사의 자산이 주주와의 특수관계로 인하여 감소되는 것(혹은 자산의 증가가 방해되는 것)으로서 법인의 소득에 영향을 미치고 공개되는 배당과 아무런 연관관계가 없는 것으로 정의된다(연방조세관보, 1989, 632쪽; 연방조세관보, 1997, 577쪽). 보통의 경우 자본회사의 자산의 감소는 자본회사가 그 주주나 주주의 특수관계인에게 정상적이고 조심스러운 경영책임자라면 주주가 아닌 사람에게 제공하지 않았을 재산상의 이익을 제공하는 경우 자본회사와 주주와의 특수관계로 인하여 이루어진 것으로 본다(연방조세관보, 1993, 311쪽). 혜택을 제공받은 주주가 지배주주라면 특수관계로 인한 재산상의 이익제공의 조건은 사전에 명확하게 합의되지 않은 것에 대하여 주주에게 대가를 지불하는 경우 충족된 것으로 본다(연방조세관보, 1984, 673쪽; 연방조세관보, 1997, 577쪽).

## 2) 은폐이익배당의 주요 사례

위에서 설명된 주주가 제공받는 대가 혹은 재산상의 이익이 어떠한 형식을 취하는지는 은폐이익배당에서 중요하지 않다. 은폐이익배당은 적절한 수준이라고 보여지는 대가 수준을 넘어서는 부분이 해당된다. 법인세법 시행령 31조 3항에서 일반적인 거래에서 가장 자주 나타나는 은폐이익배당의 형태들을 자세히 열거하고 있다.

- 주주가 대표자이며, 부적절하게 높은 급료를 받는 경우
- 회사가 주주에게 적절한 급료 외에 특별한 판매성과 보수를 지급하는 경우. 연방 조세법원은 회사수익에 연동된 주주에 대한 보너스는 주주의 회사로부터 받는 전체 수입의 25%를 넘거나 회사의 당기순이익의 50%를 넘는 경우 부적절한 것으로 본다(연방조세관보, 2000, 547쪽). 경영책임자인 주주에 대한 초과근무수당도 부적절한 것으로 본다(연방조세관보, 1997, 577쪽).
- 주주가 회사에 자금을 제공하면서 부적절하게 높은 이자수입을 받는 경우
- 회사가 주주에게 무이자 또는 비정상적으로 낮은 이자로 자금을 제공하는 경우
- 회사가 주주에게 자금을 제공하는 시점에 이미 상황이 불가능하리라는 것을 인지 하면서 자금을 제공하는 경우
- 주주가 회사에 상품을 제공하면서 지나치게 높은 가격을 설정하거나 회사가 주주에게 상품을 인도하면서 지나친 가격할인 또는 리베이트를 제공하는 경우
- 회사와 주주의 거래에서 주식을 시장가격(Kurswert)보다 낮거나 높은 가격으로 거래하여 주주에게 재산상의 이익을 제공하는 경우
- 회사가 주주에게 지나치게 낮은 가격으로 주택을 임대하거나 기타 자산을 지나치게 낮은 가격 또는 무료로 사용하도록 하는 경우
- 회사가 주주의 채무나 기타의 의무를 책임지는 경우
- 회사가 주주에게 특정한 권리를 포기하는 경우
- 피고용자가 회사뿐만 아니라 주주에게 개인적으로 근로를 제공하며 관련 비용이 기업의 손금으로 계상되는 경우(정원사, 난방기술자, 운전사, 기술자 등이 회사 업무외에 개인적으로 대표주주를 위해 서비스를 제공하는 경우)
- 주주가 회사와 자문계약을 체결하고 지나치게 높은 사례금을 받거나 회사가 주주에게 자문을 해주면서 전혀 사례금을 요구하지 않거나 매우 낮은 사례금을 받는

## 경우

그러나 완료된 특수관계자 간의 거래를 세무당국이 인정하거나 또는 부당하다는 것이 밝혀지지 않는 경우, 자본회사의 법인세 납세의무소득을 감소시킬 뿐만 아니라 혜택을 받는 사원의 소득세 납세의무소득도 경우에 따라서는 감소시킬 수 있다.

## 3) 국제 간의 은폐이익배당 1: 이전가격과세의 문제

은닉배당은 국제 간의 거래에서도 자주 발생하는 것으로 과세당국은 주시하고 있으며 이 경우를 이전가격조작이라 부른다. 어떤 기업이 국외의 특수관계자와의 거래에 있어 정상가격보다 높거나(구입의 경우), 낮은(판매의 경우) 가격을 적용함으로써 과세소득이 감소되는 경우에 은닉배당이 발생한다는 것이다. 이때 과세당국은 과세소득 감소분만큼 특수관계자가 이익을 보았다고 간주하고 은닉배당이 이루어진 것으로 여긴다. 이러한 이전가격거래에 대하여 정상가격을 산출하고, 이를 근거로 과세소득금액을 재계산하여 기업에게 세액을 추징하는 것이다.

법인세제도를 국제적으로 비교해보면 국가 간에 법인세율의 격차가 존재한다. 이러한 법인세율의 격차는 다국적기업들로 하여금 저세율국가에 거주하는 특수관계자에게 이익을 발생시켜 그곳에서 과세되도록 하려는 유인을 가져온다. 세법은 이러한 종류의 이익이전도 은닉배당이라고 분류하며 국제세법(Aussensteuergesetz) 제1조의 소득조정이라는 조항을 통하여 대응하고 있다.

## 가) 판단기준

은닉배당은 이전가격이 정상가격인지의 여부를 독립기업간 비교(제3자간 비교)를 통해 판단한다(dealing-at-arm's-length-Prinzip). 한국 거주 모회사와 독일 판매법인 자회사와 같은 특수관계자 간에 합의된 거래조건이 특수관계가 없는 제3자가 결코 받아들일 수 없는 것이라면, 이러한 조건 아래서 이루어진 거래는 한국 거주 모회사에게 일정한 특혜를 주어 은닉배당이 이루어진 것으로 간주된다. 은닉배당이 이루어진 것으

로 간주되면 독일 자본회사의 과세소득이 그만큼 증가하게 된다. 즉 자회사의 이익이 증가되었고, 이 증가한 이익이 한국 거주 모회사로 흘러 들어간 것으로 보는 것이다.

#### 나) 독립기업간가격을 이전가격과세문제에 적용하면서 고려되는 요소들

고세율 국가(미국/독일 등)에 설립된 저세율 국가의 자회사들이 설립 후 수년 동안 이익을 내지 못하거나 또는 결손만을 기록하는 현상이 잦다면 이러한 결손에 의해 자본잠식이 이루어지는 것을 막기 위해 주주는 보조금 지급이나 채권포기 등의 조치를 취할 수 있다. 이 경우 독일 과세당국은 일반적으로 다음과 같은 고려를 한다. 만약 독립적인 판매회사라면 그러한 손실을 계속 감수하면서 사업을 지속했을까? 지금보다 더 싼값으로 상품을 구매하여 이익을 남길 수 있는 상황이 되지 않는다면 사업을 포기하는 것이 정상적인 행동이 아닐까? 그러나 지속되는 손실과 자본잠식에도 불구하고 사업을 지속한다면 이는 이를 통하여 모회사와 자회사 전체에 이익이 되는 무언가가 있기 때문이 아닌가? 이 경우 과세당국의 최종 판단은 자회사가 모회사가 어떤 기능과 역할을 수행하고 있는지에 달려 있다. 이전가격은 자회사가 모회사를 위해 수행하는 역할의 크기에 따라 다르게 결정되며 은닉배당의 의혹을 제거하기 위해서는 자회사가 보다 더 많은 모회사의 기능과 역할을 대행하면 할수록 총이익 중 자회사가 차지하는 이익이 커지는 것이 바람직하다.

시장개척과 관련된 과제를 어느 회사가 부담할 것인가 하는 점이 이전가격·은닉배당 문제와 관련하여 일차적으로 제기되는 문제이다. 원칙적으로 판매시장의 개척과 유지에 특정브랜드 제품의 경우 제조회사에게 유용한 행위이기 때문에 시장침투비용을 제조회사가 떠맡는 것이 일반적이다. 그러나 제조회사와 판매회사의 역할과 기능은 이 일반적인 경우와는 다르게 설정할 수도 있다. 판매자회사가 더 많은 기능과 역할을 수행하면 할수록 보다 더 높은 이익률을 보장해줘야 한다는 기본원칙이 여기에도 적용된다.

자회사의 기능에는 그 외에 고객유치, 재고관리, 애프터서비스, 채권회수, 시장조사, 상품광고 등이 있다. 자회사가 이러한 기능을 수행하다 보면 재고, 보증, 채권, 환위험 등의 각종 위험을 부담해야 되며 더 나아가 영업전략이 실패할 위험도 안고 있다. 자회

사의 기능과 그가 부담하는 위험의 종류와 정도에 따라 (생산)모회사와 판매자회사간 이익분배가 이루어져야 한다. 따라서 만약 세무당국의 이전가격 판정에 대해 이의를 제기할 때에는 무엇보다 특수관계기업간에 합의된 가격이 자회사가 수행중인 역할과 기능, 그리고 그때 발생하는 위험부담에 부응한 가격이라는 것을 제시하는 것이 설득력이 있다.

#### <판매자회사의 장기적 결손에 대한 독일의 판례>

외국기업의 독일 내 판매자회사의 결손에 대한 판결로서 헤센 주재정법원의 1988년 판례와 동 사안에 관한 연방재정법원(BFH, 1993. 02. 17)의 판례가 있다. 이들 판례로부터는 판매회사의 합리적인(ordentlich und gewissenhaft) 대표이사는 최소한 향후 3년째부터 이익을 올릴 수 있다는 확실한 전망하에서만 제시된 구매가격으로 동 제품을 구입할 것이라는 보는 경향을 볼 수 있다. 또한 연방재정법원은 동 판결에서 독일의 비거주자인 특수관계가 없는 구매자에 대한 수출가격을 이전가격을 산출하는 기준으로 삼는 헤센 주재정법원의 견해를 각각의 시장조건들은 다를 수밖에 없다는 이유로 기각시켰다. 또 헤센 주재정법원은 생산공급자의 제조원가보다 낮은 가격으로 자회사에게 제품을 공급하였다더라도 이보다 더 낮은 판매가격으로 인하여 자회사에 큰 결손을 나타냈을 경우에는 은닉배당이 있는 것으로 간주하고 소득조정 대상이 된다는 견해를 보였다. 이러한 판례에 의해 결국 기업들이 이익전망 및 결손이유를 기록하지 않을 수 없도록 만들었다. 즉, 결손기업은 세무조사에 대비하여 경영진의 과오, 경기침체, 뚜렷한 환율변동, 소비자취향의 변화 등 결손에 대한 이유를 명확하게 기록해 놓아야 한다. 이 기록은 후일의 기업에 대한 세무조사에서 조사요원의 이전가격판정을 막을 수 있는 논리적인 근거로 사용될 수 있다.

#### 다) 상계거래(Vorteilsausgleich)

모회사의 요구에 의해 자회사가 불리한 영업활동을 수행할 수밖에 없었다면, 이러한 불리한 영업활동에 대한 보상은 제3자간 비교를 통해 세무목적상 인정을 받을 수

있다. 즉, 제3자적 위치에 있는 어떤 합리적인 경영인이 다른 측면의 재산상 이익을 달성하기 위해서라면 충분히 받아들일 수 있는 정도의 재산손실이라면 가능하다. 세무목적상 인정될 수 있는 상계거래로는 기본적으로 다음과 같은 전제조건을 충족시킬 수 있어야 한다.

- 상계거래와 동일한 거래가 서로 독립적인 기업 간에도 성립될 수 있어야 한다.
- 상계거래는 서로 밀접한 내적 관련성이 존재해야 한다. 또 동일 회계연도에 발생해야 한다.
- 특수관계거래의 장단점이 계량화될 수 있어야 한다.

상계거래에 대한 타당성 검증은 자회사가 모회사의 특정거래에서 받은 모든 이익과 불이익을 서로 상쇄시키고 남은 결과를 살펴보는 전체적인 분석방법이 적용된다. 만약 자회사에게 불리한 거래에 대해서 본사가 받은 특혜를 자회사에게 보상하여 자회사가입은 장단점이 상계된다면 전체적 입장에서 보면 세무당국에 의해 간주된 은닉배당규모는 최소한 줄어들거나 또는 은닉배당이 없는 상태로 만들 수 있다.

#### 라) 이전가격산출 방법

이전가격을 산출함에 있어 획일적인 산출방법을 적용하는 것이 아니라, 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 이익분할법, 거래순이익률방법 중 거래여건에 맞는 가장 합리적인 방법을 찾아 적용하면 된다.

#### 4) 국제 간의 은폐이익배당 2: 법인세법 제8a조에 의한 은폐이익배당(과소자본세제)

위의 유형과 다른 특수한 경우에 대하여도 은폐이익배당이 적용된다. 일반적으로 과소자본세제라고 알려진 제도로서 자본회사의 주주가 자본금을 필요규모 이하로 줄이고 사업수행을 위해 추가적으로 필요한 자본을 주주차입금을 통해 조달한다면 회사는 과세소득을 줄일 수 있다. 회사가 지불하는 차입이자 는 기업의 비용으로 회사의 소득으로부터 차감될 수 있기 때문에 배당에 비하여 유리한 것이다. 그러나 이 경우 경제적 의미로 보면 차입금은 자기자본이며, 이자는 이익배당으로서 간주될 수 있는 것으로

볼 수 있기 때문에 주주차입금을 은닉자본금이라 하며 이 경우에 지급이자는 법인세 납세의무소득에서 공제될 수 없는 은폐이익배당이 되는 것이다.

#### 가) 기본원칙

독일 세무당국은 독일 거주 자본회사가 외국 거주 주주로부터 과다하게 제공된 차입금에 대한 지급이자를 은닉배당으로 간주하고 이를 독일 내에서 자회사에 과세한다. 이 때까지 독일 내 제한 납세의무자인 주주는 해외 주주차입이란 방법을 이용하여 독일 내 현지 법인이 상기 주주에게 배당한 이익에 대해 반드시 한 번은 과세되어야 한다는 원칙을 피해서 법인세 산정시 해당 지급이자에 대한 손금산입의 혜택을 누려왔다. 이러한 원칙위배는 모회사가 출자를 통하여 자본을 제공하는 것이 아니라, 마치 제3자가 행하듯 대부를 통한 타인자본의 유입을 통해 나타난다. 주주에게 지급한 이자는 경상비용으로 취급되어 법인의 이익을 감소시키고, 법인의 과세대상으로 포착되지 않았다.

#### 나) 적용범위

법인세법 8a조 조항은 다음과 같은 제한적인 경우에만 적용된다. 첫째, 법적 형태가 자본회사이어야 한다. 둘째, 타인금융 중 해외 거주 주주로부터의 차입금이어야 한다.

#### 다) 법인세법 8a조의 유럽법적 적합성

법인세법 8a조 규정의 유럽법적 적합성에 대해 많은 논란이 있기 때문에, 이 법조문이 개정되지 않고 계속 효력을 발휘할 수 있을지에 대해서는 매우 회의적이다. 유럽법적 관점에서 다음과 같은 점 때문에 이 조항을 차별적 과세로 본다. 법인세법 제8a조는 주로 세법상의 외국인을 겨냥하고 있다는 점과, 동일한 대상인 독일내국인을 비교기준으로 살펴보면 외국인 차별이 존재한다는 점을 알 수 있다. 만약 유럽법원이 이 규정을 유럽법 위반이라고 확정을 할 경우, 입법기관은 독일거주, 외국거주를 불문하고 모든 주주에 대해서 차입금 허용한도를 넘는 부분에 대한 지급이자는 은닉배당된 것으로 간

주할 수 있도록 하여야 할 것이다.

#### 라) 이익연동금리 차입금

이익연동금리 차입금이란 금리가 독일 현지 법인의 영업실적 또는 당기순이익의 크기에 따라 변동되는 차입금을 일컫는다. 구규정에 의하면 독일 현지법인이 해외 거주 주주로부터의 차입금은 해당 주주가 출자한 자기자본금의 절반을 넘을 수 없다. 이 차입금허용한도를 초과하는 차입금에 대한 지급이자는 독일 현지법인의 은닉배당으로 간주되고 배당에 대해 과세된다. 신규정에서는 차입금허용한도 규정이 삭제되었다. 따라서 이익연동금리 차입금에 대한 지급이자는 당연히 은닉배당 판정을 피할 수가 없다. 연동금리 차입금에 대한 지급이자가 경상비용으로 인정되어 타당한 범위내에서 손금산입이 아직 허용되고 있는 독일 국내의 사례에 비추어 볼 때, 이러한 법적 엄격성은 차별 혐의가 짙다.

<표 III-2> 이익연동금리 차입금에 대한 주주차입 허용한도

	safe haven		은닉배당	제3자비교
	자본금	차입금		
구규정	1	2	비율초과분	가능
신규정	은닉배당			

#### 마) 확정금리 차입금

영업실적과는 상관없이 관례의 고정이자율이 보장된 일반적인 차입의 경우, 차입금 허용한도가 종전의 3 : 1 에서 1.5 : 1 로 낮아졌다. 주주차입금이 자기자본의 1.5배를 넘는 경우의 대부이자율 약정에 대해서도, 만약 제3자가 똑같은 조건하에서 이러한 대부를 제공한다면 새 규정에 의해 낮아진 차입금 허용한도에 구속되지 않는다. 예를 들

자면 이미 약정된 대부조건에 대해 다른 금융기관으로부터 추인받을 수 있는 경우에는 제3자 비교가 입증된다. 따라서 똑같은 상황 아래서 자본회사가 제3자로부터 이러한 타인금융을 조달할 수 있는지의 여부에 대해 납세의무자와 세무당국간에 이견(異見)이 있을 수 있다는 것은 이미 예상할 수 있다.

<표 III-3> 확정금리 차입금에 대한 주주차입 허용한도

	safe haven		은닉배당	3자비교
	자본금	차입금		
구규정	1	3	비율초과분	가능
신규정	1	1.5		

바) 지주회사 (Holdinggesellschaften)

특히 지분을 보유하거나, 관계회사에 출자하거나, 또는 자산이 주로 지분으로 구성된 지주회사의 경우, 확정금리차입에 대해 확장된 차입금 허용한도가 적용되지만, 신규정에서는 주주의 자기자본에 대한 지분과 차입금 중 그의 지분의 비율이 종전의 1 : 9에서 1 : 3으로 축소되었다. 지주회사에게 적용되는 허용한도가 크므로, 지주회사는 대규모의 주주차입금을 조달하여 독일 국내의 계열사가 탄력있는 자금운용을 할 수 있도록 해준다.

<표 III-4> 지주회사의 주주차입 허용한도

	safe haven		은닉배당	제3자비교
	자본금	차입금		
구규정	1	2	비율초과분	가능
신규정	은닉배당			

## 5) 은폐이익배당의 법적 귀결

법인세법 제8조 3항과 법인세법 시행령 제31조에 따라 은폐이익배당은 법인세 납세의무소득을 감소시킬 수 없다. 즉 과세소득이 이 규정에 반하여 낮게 계상되었다면 은폐이익배당금액은 과세소득에 가산된다.

동시에 은폐이익배당은 주주에게는 소득세법 제20조 1항 1호 2절의 자본소득을 의미하게 되며 이는 납세자에게 지불되는 즉시 과세되게 된다(소득세법 제11조)

## 라. 손금 및 손금불산입

법인의 사업소득에 대한 과세표준은 소득세법 제4조 1항 및 제5조 1항의 기업자산비교방식에 의거하여 산정된다(소득세법 참조). 법인세법은 여기에 추가하여 법인의 특성상 비용이나 손금으로 인정하거나 부인하여야 할 특별한 사항을 규정하고 있다. 기본적으로 개인사업자의 경우 자신의 회사로부터 받는 보수(대표자 급여), 자금제공에 대한 보상(이자) 및 경제재의 임대료에 대한 보상(임대료) 등은 사업소득으로 소득세의 과세대상이 되나 이와 달리 자본회사의 경우 그 법률적 특성상 대표주주에 대한 급여와 주주의 자금공여로부터의 이자 등은 손금으로 공제될 수 있다. 법인은 독자적인 법인격을 보유하기에 경제적 결과를 갖는 사법상의 계약을 주주와 체결할 수 있으며, 이 계약은 원칙적으로 세법상 인정된다.

자본회사의 과세대상소득은 일반적으로 그 회사의 재무제표상의 이익과 일치하지 않는다. 그 이유는 우선 세법상 이익을 감소시킬 수 없는 비용들과, 다른 한편으로 세법에 따라 인정되는 면세수입이 있기 때문이다. 따라서 공제될 수 없는 비용은 재무제표상의 이익에 다시 가산되어야 하며 비과세되는 수입은 다시 차감되어야 한다.

독일의 법인세법은 제9조에서 공제가 가능한 비용을 그리고 제10조에서 공제가 불가능한 비용을 규정한다. 제9조 1항 2호에서는 비용인정이 가능한 기부금에 대하여 규정하고 있다. 동 규정은 자선, 교회, 종교 및 학문 목적의 지원을 위하여 또는 특별히 지원할 필요가 있다고 인정되는 공공의 목적을 위한 지출로 총소득의 총 5%까지 또는 총매출액과 해당 사업연도에서 지출된 임금 및 급여를 합한 금액의 0.2%까지의 금액

을 기부금으로 비용인정이 가능한 한도로 정하고 있다. 또 학문, 자산 및 특별히 지원할 필요가 있다고 인정되는 문화적 목적과 관련된 비용의 경우 5%의 한도는 추가적으로 20,450유로 더 확대될 수 있다고 하였다. 이때 학문, 자산 및 특별히 지원할 필요가 있다고 인정되는 문화적 목적과 관련된 개별적 기부금이 25,565유로를 초과하면, 기부한 연도의 최고공제율 범위 내에서 그리고 차후 7개 사업연도에 걸쳐서 나누어 공제될 수 있다. 다만 기부금 손금인정과 관련하여서는 다소 특별한 절차를 활용하는데 일단 모든 기부금은 공제될 수 없는 것으로 보고 익금으로 다시 가산시킨 다음 법인세법 제 9조 3호 따른 공제상환금액의 한도 내에서 기부금 손금을 인정한다.

독일의 법인세법 제10조 2호에서는 어떤 비용들이 자본회사의 과세소득을 감소시킬 수 없는지를 규정하고 있다. 이와 관련해서 일반적 의미의 중요성을 갖는 첫째 규정으로 소득에 대한 조세의 공제금지가 있다. 이러한 조세에는 법인세, 자본수익세, 그리고 기타의 인세가 포함되며, 특히 자본세도 여기에 해당한다. 동 조항에서는 또 자가소비에 대한 부가가치세의 손금공제도 인정하지 않고 있다. 또한 동조 3호는 형사처벌성격의 벌금도 공제될 수 없다고 규정하고 있다.

이어서 제10조 4호에서는 감사회와 기타 유사형태 회사기관의 구성원 및 기타 경영 감사를 위촉받은 자에게 보장되는 모든 유형의 보수금액에 대해 그 절반은 손금으로 공제할 수 없도록 규정하고 있다.

#### 4. 비과세소득

법인세법에서 규정하는 비과세소득으로는 일반적인 법인에 대하여 적용되는 것으로서 법인의 수입 중 협회비(법인세법 제8조 5항)와 자회사인 다른 법인으로부터의 배당금 수입(법인세법 제8b조 1항), 그리고 다른 기업의 지분을 매각하고 얻은 양도차익(법인세법 제8b조 2항)이 비과세되는 규정이 있다.

특별한 형태의 법인에 대하여 적용되는 비과세규정으로는 법인세법 제25조에 규정된 농림업 및 산업공제조합에 대한 특별공제액 규정으로서 15,339유로의, 그러나 소득 규모 그 자체를 한계로 소득공제를 제공한다.

법인세법에 규정되어 있지 않아도 소득세법상 또는 다른 규정에 의한 비과세수입은

또한 법인세에서도 과세대상이 아니다. 여기에 해당하는 것으로 예를 들면 소득세법 제3a조에 따른 비과세 이자, 비과세 외국소득, 비과세 투자프리미엄, 소득세법 제3조 66호에 따른 청산이익 등이다.

## 5. 법인세의 세율, 발생, 신고 및 납부

### 가. 세율

법인세의 세율은 법인세법 제23조 1항에 의하여 25%이다. 이 법인세에 대하여 연대세가 부과된다.

### 나. 법인세의 발생

법인세법 제30조에서는 다음의 경우에 법인세가 발생한다고 본다. 우선 원천징수의 경우에는 납세의무자에게 소득에 유입되는 시점에 법인세가 발생한다. 예납을 하는 경우에는 예납이 이루어지는 분기 개시시점, 그리고 납세의무가 역년의 진행중에 성립하는 경우 납세의무의 성립과 함께 법인세가 발생한다. 이 두 가지 경우에 따라 사전에 법인세가 발생하지 않는 경우에는 세액사정 기간의 경과와 함께 법인세가 발생한다.

### 다. 신고 및 납부

법인세의 신고 및 납부와 관련하여서는 소득세의 규정을 원용한다. 법인세법 제 49조에서는 법인세와 법인세를 근거로 계산되는 조세(부가세)의 세액공제, 징수, 환급, 확정 등을 포함한 과세의 시행에 대해서는 동법에서 다른 것을 정하고 있지 않는 한 소득세법 규정이 적용된다고 하였다. 단 사업연도가 역년과 차이가 나는 경우 세액사정기간이 종료하는 사업연도의 기간동안에 법인세 예납이 이루어지는 방식으로 소득세법 제37조 제 1항이 적용된다고 하였다.

## 6. 기업합병과 기업분할에 대한 세제

독일의 법체계에서 합병이나 분할 등의 기업의 전환과 관련된 사항은 기업전환법(Umwandlungsgesetz)에 그리고 기업전환과 관련된 조세문제는 기업전환세법(Umwandlungssteuergesetz)에서 다루어진다.

### 가. 인적회사나 자연인으로서의 자산이전

기업전환세법 제3~10조는 법인이 인적회사나 개인에게 합병되는 경우에 대하여 다루며 자본회사가 인적회사로 회사의 형태를 변경하는 경우와 분할을 통하여 자본회사의 자산이 인적회사로 옮겨지는 경우에도 적용된다.

양도법인의 자산이 양수하는 인적회사나 양수인의 기업자산이 되는 경우 자산은 종료대차대조표에 장부가액(Buchwert)이나 장부가액보다 높은 액수로, 단 부분가액(Teilwert)를 한계로, 책정될 수 있다. 영업대차대조표에서 출자된 자산이 상법 규정상 장부가액보다 높은 가액으로 책정되어야 하는 경우에도 장부가액으로 책정하는 것이 가능하다(기업전환세법 제3조).

양수인적회사는 양수할 자산을 양도법인의 종료대차대조표에 적힌 가액으로 양수해야한다(기업전환세법 제4조 1항).

양수인적회사는 감가상각, 상각의 증가, 특별 감가상각액, 평가면제나 평가절하의 요구, 조세상의 이익을 줄여주는 준비금 및 소득세법 제6조 제1항 제2호 제2절<sup>30)</sup>과 제3절<sup>31)</sup>의 적용문제 등에 관련해서는 양도법인의 법적지위를 갖는다. 이것은 소득세법 제10d조 제3항 2절<sup>32)</sup>에 따른 소위 잔류손실공제에 대해서는 적용되지 않는다. 한 자

30) 소득세법 제6조 제1항 제2호 제2절 취득원가나 생산원가 대신 더 낮은 부분가액이 책정될 수 있다 (제1호 제3절 : 부분가액이란 회사전체의 취득자가 총구매가 범위에서 개별 자산을 위해 책정할 만한 금액을 말한다. 이 때 취득자가 회사를 계속 운영한다는 것을 전제로 한다).

31) 전 영업연도 종결시 이미 기업재산에 속해 있던 자산에 있어서는 납세의무자는 그 다음 사업연도에 부분가액이 최종 결산책정액보다 높은 경우라도 부분가액을 책정해도 된다. 그러나 최대한 취득원가나 생산원가 등을 초과할 수는 없다.

32) 소득세법 제10d조 제3항 제2절 잔류 손실공제는 총소득금액을 계산할 때 상계되지 않은 손실이다. 이 손실은 제1항에 따라 공제된 금액과 제2항에 따라 공제가 가능한 금액만큼 줄어들고

산이 기업자산에 속한 기간이 과세에 중요한 의미를 갖는다면, 그것이 양도법인의 기업자산에 속한 기간은 양수하는 인적회사의 계산에 넣는다(기업전환세법 제4조 2항).

양도되어진 자산이 양도법인의 종료대차대조표에서 장부가액 이상으로 책정되어졌다면, 양수인적회사의 감가상각은 소득세법 제7조 제4항 제1절<sup>33)</sup>과 제5항에 해당되는 경우에는 이제까지의 과세표준에 따라, 그 이외의 모든 다른 경우에는 장부가액에 따라, 각각 개별 자산의 장부가액과 법인이 종료대차대조표에서 계산된 경제재의 가액간의 차액만큼 늘려서 과세된다(기업전환세법 제4조 3항).

자산양도의 결과, 양도되어진 자산의 양수가액과 양도법인 내 지분의 장부가액 간 차액만큼 양수이익 또는 양수손실이 발생한다. 양수이익이나 양수손실을 계산할 때 양도된 자산가액은 그것이 세무상 분할기준일에 양수인적회사의 기업자산에 속하지 않는 양도법인 내 지분에 해당되는 경우 계산에 포함되지 않는다(기업전환세법 제4조 4항).

양수인적회사가 세무상 분할기준일 이후 양도법인 내 지분을 취득했거나 주주를 보상하는 경우, 그 이익은 회사가 그 지분을 분할기준일에 취득한 것처럼하여 계산해야 한다(기업전환세법 제5조 1항).

자산양도로 인해 양도법인과 인적회사간의 채권채무관계가 소멸되거나 준비금이 해체됨으로써 양수인적회사의 이익이 증가한다면 양수인적회사는 그만큼 세제상 혜택을 감소시키는 준비금을 설정해도 된다(기업전환세법 제6조 1항). 준비금은 설정 후 3사업년도에 매년 최소 삼분의 일만큼씩 이익을 증가시키면서 해체시킬 수 있다(기업전환세법 제6조 2항).

---

바로 전 세액결정기일 종결일에 확정된 잔류 손실공제만큼 늘어난다.

33) 소득세법 제7조 제4항 제1절 건물의 경우 제1항과는 달리 감가상각액으로

1. 기업자산에 속하며 거주를 목적으로 하지 않고 1985년 3월 31일 이후 건축신청을 한 건물들의 경우는 매년 취득원가 또는 생산원가의 4%를
2. 제1호에 언급된 조건들에 해당되지 않고
  - a) 1924년 12월 31일 이후 세워진 건물들의 경우는 매년 취득원가 또는 생산원가의 2%를
  - b) 1925년 1월 1일 이전에 세워진 건물들의 경우는 매년 취득원가 또는 생산원가의 2.5%를 완전상각이 이루어질 때까지 상각하도록 한다.

#### 나. 다른 법인으로의 자산이전

법인이 다른 법인에게 합병되거나 자산을 전부 혹은 부분적으로 다른 법인에게 양도하는 경우, 그리고 분할을 통하여 자본회사의 자산이 다른 자본회사로 옮겨지는 경우에 다음의 규정이 적용된다.

양도법인의 최종 사업연도 종료대차대조표에서 양도된 자산은 1) 양도된 자산에 포함되어 있는 은닉된 설립비용에 대해 후일 양수법인에 법인세가 부과된다는 것이 확실하고 2) 급부가 보장되어 있지 않거나, 회사법에 있는 경우에는 전체적으로 이익계산에 관한 세법상의 규정들에 따라 계산된 가액으로 책정될 수 있다. 가액을 더 높이 책정해도 된다. 그러나 개별 자산의 부분가치보다 많아서는 안된다. 이 두 가지 조건이 전제되지 않는 경우, 양도된 자산은 양도시 보장된 급부의 가액으로 책정된다. 급부가 보장되어 있지 않으면, 자산은 부분가치로 책정된다(기업전환세법 제11조).

납세의무가 없는 법인에서 납세의무가 있는 법인으로 재산이 양도되는 경우 양도된 자산은 부분가치로 책정된다. 양수법인의 이익계산시 지분의 장부가액과 양도된 자산을 양수하는 데 적용되었던 가액 사이의 차액만큼 생기는 이익이나 손실은 계산에서 제외한다. 실제취득원가가 양도법인 내 지분의 장부가액보다 높은 경우, 차액은 양수법인의 이익으로 가산된다(기업전환세법 제12조).

양수법인은 감가상각, 상각의 확대, 특별감가상각액, 평가면제 또는 평가절하의 요구, 세제상의 혜택을 줄이는 준비금과 소득세법 제6조 제1항 제2호 제2절과 제3절에 나온 규정의 적용 그리고 기업내부자금으로부터 액면자본의 증자시 세제상의 조치에 관한 법 제5장 제2항에서 말하는 기한에 관련하여 양도법인의 법적지위를 갖는다(기업전환세법 제12조 3항).

기업자산에 속하는 양도법인 내 지분은 장부가액으로 매각된 것으로 그리고 그 대신 생긴 지분은 이 가액으로 취득된 것으로 간주한다. 양도법인 내 지분이 기업재산에 속하지 않고, 소득세법 제17조나 제23조의 전제조건이 채워진다면 취득원가가 장부가액을 대신한다(기업전환세법 제13조 1항 및 2항).

#### 다. 사업체나 사업부문의 회사지분을 대가로 한 양도

사업 또는 사업부문 또는 공동사업자 지분이 무제한으로 법인세 납세의무가 있는 자 본회사에 출자되고 출자자가 그 대가로 새로 회사지분을 받으면 출자되어진 기업재산의 평가와 새 회사지분의 평가에 대해서 다음의 규정이 적용된다.

자본회사는 출자된 기업자산을 장부가액이나 더 높은 가액으로 책정해도 된다. 출자된 기업자산이 대차대조표에서 상법상의 규정에 따라 보다 높은 가액으로 책정되어야 한다면 장부가액으로 책정하는 것도 허용된다. 장부가액이란 출자자가 출자된 기업자산을 현물투자시점에 이익계산에 관한 세법상의 규정에 따라 책정하는 가액이다. 출자된 기업재산의 대변항목이 차변항목보다 많으면 자본회사는 출자된 기업자산을 최소한 차변항목과 대변항목이 서로 계상하도록 책정한다. 출자자가 회사지분 외에도 그 공정가액이 출자된 기업자산의 장부가액보다 높은 다른 자산을 취득하면 자본회사는 출자된 기업자산을 최소한 다른 자산의 공정가액으로 책정해야 한다. 출자된 기업자산을 책정할 때 개별 경제재의 부분가치보다 높지 않아야 한다(기업전환세법 제20조 1항 및 2항).

자본회사가 출자된 기업자산에 대해 책정한 가액은 출자자에게는 매각가와 회사지분의 취득원가로 간주된다. 회사지분 외에 다른 자산도 보장되어 있는 한, 그 자산의 공정가치는 회사지분의 취득원가 평가시 계산된 가액에서 공제시킨다(기업전환세법 제13조 4항).

매각자 또는 지분의 무상취득시 법적 전임자가 현물투자를 통해 부분가치 이하로 취득한 자본회사지분이 매각되면 매각원가 공제 후 증가하는 만큼의 취득원가는 소득세법 제16조 의미의 매각이익으로 본다. 매각자가 자연인이면 소득세법 제34조 제1절의 규정이 적용된다(기업전환세법 제21조).

#### 라. 사업체나 사업부문의 인적회사로의 양도

사업이나 사업부문 또는 공동사업자지분이 인적회사에 출자되고 출자자가 회사의 공동사업자가 되면 출자된 기업재산의 평가에 대해 다음의 규정이 적용된다.

인적회사는 대차대조표에서 출자된 기업자산을 장부가치나 더 높은 가액으로 책정한다. 장부가치란 출자자가 출자된 기업자산을 출자시점에 수익계산에 관한 세법상의 규정에 따라 책정하는 가액이다. 출자된 기업자산 책정시 개별 자산의 부분가치가 상한선이 된다. 출자된 기업자산이 인적회사의 대차대조표에서 책정되어지는 가액은 출자자에게는 매각가로 간주된다(기업전환세법 제24조 2항 및 3항).

## 7. 양도소득에 대한 과세

위에서 설명한 바와 같이 법인의 수입 중 자회사인 다른 법인으로부터의 배당금 수입(법인세법 제8b조 1항)과 다른 기업의 지분을 매각하고 얻은 양도차익(법인세법 제 8b조 2항)은 비과세된다. 이렇게 비과세되는 자본소득 중 배당금은 배당금 지급과정에서 지급법인이 자본소득세를 원천징수하므로 이것으로 납세의무의 이행이 종결되는 것이며 원천징수의무가 없는 타법인 주식 및 지분으로부터의 양도차익도 그것으로 과세가 종결된다.

그에 비하여 이자는 원천징수 후에 수취법인에서 과세대상이므로 과세소득 산정에 포함되며 이때 원천징수액은 세액공제되며 이는 법인세법의 규정 없이 소득세법을 원용하는 것이다.

## 8. 파트너십에 대한 과세

파트너십(partnership)에 해당하는 독일의 회사의 법적 형태는 합자회사이며 합자회사는 독일에서 법인세 과세대상이 아니라 소득세 과세대상이다. 합자회사의 소득은 합자회사의 주주(혹은 무한사원)에게 귀속시켜 소득세를 부과한다.

## 9. 청산소득 및 청산소득과 유사하게 과세하는 경우에 대한 과세

### 가. 청산소득에 대한 과세

특정한 무제한 납세의무자(자본회사, 산업공제조합, 상호보험연합체)가 재산의 분배를 목적으로 청산되면 법인세법 제11조에 의하여 이전에 과세된 적이 없는 미실현 소득에 대하여 과세하게 된다. 청산소득에 대한 과세소득 계산기간은 청산 절차가 개시된 해의 직전연도 기말에서 청산절차의 종료까지로서 3년 이상 지속되어서는 안된다(법인세법 제11조 1항 2절). 청산소득은 재산비교방식을 통하여 산출되며 청산종료 시점의 자산에서 청산개시 시점의 자산과 청산과정의 기간 동안 수입된 비과세소득을 제하여 얻는다(법인세법 제11조 3항). 이를 통하여 청산소득은 미실현 자본소득을 포괄하게 된다.

### 나. 경영 중심지를 외국으로 이전하는 경우에 대한 과세

법인이 경영의 중심지를 외국으로 이전함으로써 무제한 납세의무자에서 제한적 납세의무자로 전환되는 경우 법인세법 제12조에 의거 그때까지 과세된 적이 없는 미실현 소득은 과세된다. 이 규정은 제11조의 규정을 청산종료 시점의 자산에 현재 자산의 공정가치를 적용하여 과세대상소득을 계산하도록 하고 있다(법인세법 제12조 1항 1/2 절).

법인세법 제12조 2항은 제한적 납세의무자의 국내고정사업장이 청산되거나, 외국으로 이전하거나, 혹은 자산을 양도하는 경우에 대하여도 동일한 방법으로 미실현소득을 과세하도록 하고 있다. 그러나 자산의 양도의 경우에 그 자산이 외국에서 합병과 유사한 과정을 통하여 외국에서 장부가격으로 기록되고 독일의 과세권이 보장되는 상황으로 머무는 경우 그 시점에 미실현소득에 대하여 과세하지 않는다.

#### 다. 비과세로 전환되는 법인에 대한 조치

과세의무가 있는 법인이 비과세로 전환되는 경우 동 법인은 종료대차대조표를 작성하여야 하며 여기에는 모든 자산이 부분가치(Teilwert)로 표시되어야 한다(법인세법 제13조 1항 및 3항 1절). 이 방법을 통하여 미실현자본소득이 과세된다.

역으로 비과세법인이 과세법인으로 전환하게 되면 법인세법 제13조 2항 및 3항은 비과세기간 동안 쌓여진 미실현자본소득이 과세되지 않도록 보장한다.

#### 10. 부당행위계산(transfer pricing)

독일의 세법에서는 부당행위부인규정이 세법마다 달리 존재하지 않고 국세기본법에서 일괄적으로 규정하고 있다.

#### 11. 연결납세제도

##### 가. 연결납세제도의 도입과정

독일에서는 1969년부터 한 개의 기업을 다른 기업에서 일체화하여 단일 기관(Organschaft)으로 과세하는 제도가 법제화되었다. 특정한 기업이 자본적·조직적·그리고 경제적으로 다른 기업을 완전히 지배하고, 그 결과 지배되는 기업이 결정권을 갖지 못하고 사실상 그 지배하는 기업의 한 사업부문에 불과한 경우 법률적인 독립성 여부에 상관없이 피지배기업의 손익을 지배기업에게 귀속되는 것으로 하는 계약을 2개의 기업간에 체결할 수 있도록 하고 있다.

기관제도는 독일의 독자적인 기업집단세제이며, 법인세 이외에 부가가치세 및 지방영업세에도 설계되어 있다. 법인세에 대해서는 기관주체(이하 모회사라고 함)와 기관회사(이하 자회사라고 함)간에 체결된 이익각출계약에 근거하여 자회사 이익의 전액을 모회사에 각출하는 경우에는 자회사의 소득 전부를 모회사에 귀속시키는 제도이다(법인세법 제14조).

동 법인세법상의 기관제도는 기업의 입장에서 세부담 측면에서 보다 유리한 방법을 선택할 수 있는 여지가 존재한다는 점에서 기업에게 도움을 주는 제도이다. 이에 비하여 부가가치세법상의 기관제도는 세부담 경감 측면에서는 별 의미가 없으나 기업집단의 세무신고와 관련한 일 부담을 가볍게 해준다는 점에서 기업에게 도움이 되는 제도이다.

2000년에 이루어지고 2001년부터 시행된 독일의 세제개혁에서 독일의 기관과세제도의 변경이 있었다. 법인세법상의 기관과세제도의 요건이 지금까지의 자본적 요건, 경제적 요건, 조직적 요건 그리고 이익각출계약의 4가지에서 가장 주된 요건이었던 자본적 요건과 이익각출계약의 두가지로 단순화되면서 상대적으로 완화되었다.

#### 나. 기관(Organschaft)과세제도의 기본구조

##### 1) 적용법인

###### 가) 모회사(Organtraeger)

법인세법 제14조 3호 1절에 의하면 기관제도의 모회사는 무제한 납세의무가 있는 자연인이나 법인세가 면제되지 않는 법인, 개인연합체와 자산연합체, 혹은 인적회사가 될 수 있으며 실제적인 사업 활동의 중심과 법적소재지를 국내에 두고 있어야 한다. 자연인의 경우 국내에 법적 거주지가 있고 통상적으로 국내에 체류하면 이 조건이 충족되는 것이다. 따라서 모회사의 법적인 형태는 별 문제가 되지 않는다. 공법상에 설립근거를 둔 공기업 등과 같이 법인세 과세가 되지 않는 법인은 기관제도의 모회사가 될 수 없다. 외국기업의 국내등기지점과의 관계에서 자회사가 기관제도 성립의 요건을 충족하는 경우 국내등기지점의 외국본사가 국내에 실제적인 사업 활동의 중심과 법적소재지를 두고 있지 않아도 기관제도의 모회사가 될 수 있다(법인세법 제18조).

###### 나) 자회사

기관제도의 자회사는 국내에 실제적인 사업 활동의 중심과 법적소재지를 둔 법인

즉, 주식회사, 주식형 합자회사 또는 유한회사에 국한된다(법인세법 제14조). 기관제도의 모회사는 설립단계에 있는 법인도 가능한 것에 비하여 이러한 법인이 기관제도의 자회사가 되는 것은 불가능하다(법인세법 제14-17조). 1970년 1월 21일의 연방재정법원의 판결에 의하면 기관제도의 자회사는 실제로 사업활동을 하고 있는 경우에 국한되는 것은 아니며 단순히 자산관리 및 지분관리만을 하는 경우에도 해당된다.

#### 다) 기관제도의 성립요건(구법)

자회사와 모회사 간에 기관제도가 성립되기 위하여는 다음의 세 가지의 요건을 충족하고 민법적으로 유효한 이익각출계약이 존재하여야 한다(법인세법 제14조).

##### (1) 자본적 요건

모회사가 의결권의 50%를 초과하는 지분비율을 직접적으로 소유하는 경우가 기관제도 성립의 첫 번째이며 가장 중요한 요건이 된다(법인세법 제14조 1호 1절). 법인세법 제14조 1호 2절에서는 간접적인 지분소유의 경우에도 간접적인 지분소유의 모든 단계에 의결권의 50%를 초과하는 지분보유가 이루어지는 경우 동 요건이 성립되는 것으로 규정하고 있다. 그러나 간접소유의 경우 그 중간단계에 자연인이 개입되어 있는 경우는 동 요건이 성립되지 않는 것으로 보인다. 이 중간단계에 외국기업이 개재되어 있는 경우는 동 요건이 성립되는 것으로 보인다<sup>34)</sup>.

##### (2) 경제적 요건

자회사가 전체적인 사실관계의 측면에서 볼 때에 모회사의 기업 활동에 포함되는 한 부분으로 기능하는 경우 법인세법 제14조 2호에 의거 경제적 요건이 충족된다. 법에서는 경제적 요건에 대하여 그 이상 상세히 규정하고 있지는 않고 법인세법 시행규칙 제

34) Hermann/Heuer/Raupach, 법인세법 주석서, 제14조에 대한 주석 122호.

50조 1~2항에서는 자회사가 비독립부문으로서 모회사의 경영조직에 편입되거나 그 기능 중에서 모회사의 사업활동을 촉진 또는 보완하는 경우를 위의 요건을 충족시키는 경우로 보았다.

그러나 사업활동을 보완하거나 촉진한다고 하여 모회사와 자회사가 같은 산업분야에 속하여야 하는 것은 아니다. 1976년 1월 21일 연방재정법원의 판결에서는 모회사가 자회사와 사업내용에서 관련이 없는 분야에 활동한다 하더라도 모회사가 모회사와 자회사의 사업 활동에 있어서 통일적인 지도력을 행사하는 경우에는 동 경제적 요건이 성립되는 것으로 판단하였다.

### (3) 조직적 요건

자회사가 전체적인 사실관계의 측면에서 볼 때에 조직구조상 모회사에 소속되는 것으로 판단되면 조직적 요건이 충족된다. 법에서는 조직적 요건에 대하여도 그 이상 상세히 규정하고 있지는 않다. 그러나 법인세법 제14조 2호 2절은 자회사가 지배계약에 의하여 그 자산의 경영을 모회사의 위임하거나 자회사가 주식회사법 제 319~327조의 의미의 모회사의 편입회사인 경우 조직적 요건이 충족되는 것으로 보고 있다. 법인세법 시행령 51조는 조직적 요건의 충족 여부에 대한 기준을 모회사의 의도가 자회사 단계에서도 인식되고 실제로 실행되는지에 두고 있다.

#### 라) 기관제도의 성립요건(신법)

2000년의 세제개혁으로 인하여 위의 세 가지 요건 중 경제적 요건 및 조직적 요건은 삭제되었다. 또 자본적 조건의 내용도 다소 수정되었다. 과거 구법에서는 자본적 요건의 성립이 직접적 지분소유와 간접적 지분소유에서 모두 가능하되 각각의 방법에 의하여 따로 따로 요건이 성립되어야 하며 직접적인 지분소유와 간접적인 지분소유를 합하여서만 자회사의 50% 이상의 의결권을 가지는 경우를 요건이 충족된 것으로 보지 아니하였다. 그러나 신법에서는 이를 인정하기로 하였다.

위의 두 가지 요건의 삭제를 통하여 기관과세제도의 요건이 완화된 것이며 이는 조

세제도의 단순화에도 기여하였다. 일반적으로 자본적 요건의 충족 여부에 대한 사실판단보다 조직적 요건 및 경제적 요건에 대한 훨씬 실무적으로 어려운 작업으로 평가된 바 있다. 또 이 두 가지 요건이 삭제됨으로써 순수지주회사도 기관과세제도의 모회사로서 기능할 수 있게 되었다.

## 2) 이익각출계약

이익각출계약은 회사법적인 법적 성격을 가지는 계약이다. 따라서 기본적으로 민법적인 효력을 가진다. 그렇기 때문에 계약이 형식적 요건의 결여로 인하여 효력이 없는 것으로 판단되면 법인세법 제14~19조의 적용은 불가능하다. 이와 같이 기관제도의 특징은 주식회사법(또는 유한회사법)에서 규정하는 이익각출계약이라는 사법상의 계약에 기초하여 자회사가 취득한 성과가 모회사 소득의 직접적인 구성요소로 되는 법률관계를 전제로 하여 세법상에서도 이를 인정하고 있다는 점이다. 이와 같은 특징의 의미에 있어서 세법의 규정은, 세법상의 부담조정조치를 창설적으로 정하였다는 점보다는 사법상의 계약관계에서의 손익귀속에 따라 과세하는 것을 정한 선언규정이라는 해석이 가능하다.

기관제도의 자회사의 이익은 자회사와 모회사 간에 전체이익의 이전에 대한 이익각출계약이 성립되는 경우에 한하여 모회사에게로 이전이 가능하다. 또한 이익각출계약이 효력을 발휘하는 모든 기간에 대하여 이익은 실제로 이전되어야 한다. 이익의 실제 이전은 그러나 꼭 현금의 이동을 의미하지는 않는다. 양쪽에서 채권/부채로서 기장하면 그것으로 이익의 이전이 이행된 것으로 본다.

이익각출계약은 자회사의 이익이 처음으로 모회사에게 이전되는 회계연도의 말까지 최소한 향후 5년의 기간에 대하여 체결되어야 한다. 민법적으로는 이러한 최소/최대 기간이 규정이 의무가 없지만 세법적으로는 이러한 최소기간이 요구된다. 이 최소기간은 역년이나 회계연도 기준(역년이나 회계연도에는 꼭차지 않은 연도도 포함될 수 있음)이 아니라 12개월이 꼭찬 5년, 즉 60개월을 의미한다. 그러나 이 최소기간 동안 이익각출계약이 시행이 되면 그 다음에 연결되는 계약의 존속기간에 대하여는 제한이 없다.

이익각출계약이 유효한 경우 자회사인 주식회사 또는 주식형 합자회사가 자신의 총 이익을 모회사에 각출하는 의무만 존재하는 것이 아니라 주식회사법 제 302조에 의거 모회사는 자회사에서 발생한 모든 결손 중에서 그 자회사의 이익준비금으로 보전되지 않는 금액에 대하여 보전할 의무를 가진다.

유한회사법에는 이러한 주식회사법 제302조에 해당하는 규정이 없다. 그러나 연방재정법원의 1980년 12월 17일 판결은 유한회사가 자회사인 경우에도 이익각출계약에는 손실보전에 대한 규정이 필수적으로 들어가야 하는 것으로 판단하고 있다. 계약문에는 이와 관련하여 단순히 주식회사법 제302조를 지적하기만 하여도 충분하다고 하였다.

계약체결은 쌍방 회사의 주주총회의 4분의 3 이상의 동의를 요한다(주식회사법 291, 293(1), 302; 유한회사에 대하여는 연방재정법원의 1988년 10월 24일의 판결).

이익각출계약에는 소수 주주를 위하여 주식액면가액에 상응하여 반복적인 금전급부에 의한 보전을 하는 것, 즉 배당보증조항을 정할 것을 요건으로 하고 있다(주식회사법 제 304조).

### 3) 시간적인 제약

시간적으로는 자본적 요건은 법인세법 제14조 1호에 의하면 해당되는 과세연도의 시작부터 중단되지 않고 성립되어야 하는 것으로 규정되어 있다.

이익각출계약도 법인세법 제14조 3호에 의하면 그 자회사의 이익(손실)이 모회사의 이익과 처음 합쳐지게 되는 연도의 말까지는 체결되어야 하는 것으로 규정되어 있다.

## 다. 기관(Organschaft)과세제도의 효과

### 1) 모회사로의 손익귀속

당해연도 자회사의 총소득금액(이익 및 손실)은 원칙적으로 그 전액이 모회사에 귀속된다(법인세법 제14조). 이와 같은 손익이전은 과세상으로만이 아니라, 자회사의 순손익에 대응하는 순자산 증감만큼 모회사 지분이 증감하게 되는 사법관계를 수반하게

된다.

이와 같은 손익전액대체의 예외가 되는 것은 아래의 2가지 항목이다.

가) 합리적인 수준의 적립금

자회사는 일반적으로 상행위를 영위하는 사람의 합리적 판단이라고 판정될수 있는 (경영상의 이유가 있는) 금액을 한도로 하여 당해 연도의 이익잉여금에서 적립금을 설정하는 것이 가능하다(법인세법 제14-15조). 따라서 이와 같은 유보이익 부분에 대해서는 자회사의 소득으로서 과세된다. 이와 같은 적립금의 유보는 일반적인 이익유보를 폭넓게 인정하는 것은 아니며, 사업이전 설비갱신 등의 정당하고도 구체적인 이유가 존재하는 금액에 한한다(법인세법 시행령 제55조 5항).

나) 소수주주 배당

소수주주에 대하여 지불하는 보상금(보증배당) 및 이에 대한 법인세 부담(30%)의 납부액은 모회사가 아니라 자회사의 총소득금액으로서 과세된다. 즉 보상금액의 4/3을 자회사의 소득으로 과세하는 것이다(법인세법 제16조). 이 금액이 모회사에서 지불된 경우라고 하더라도 과세는 자회사에 대하여 이루어진다(법인세법 제16조). 즉 이 보상금과 법인세는 자회사의 소득에서 지불된 것으로 취급하는 것이다. 다만 자회사에서 과세결손이 발생한 경우에 모회사 또는 자회사가 지불한 배당보상금은 모회사 손실의 증가가 된다(법인세법 시행령 제63조).

2) 자회사의 결손

이익각출계약 기간중의 각 사업연도에 있어서 자회사에서 발생한 결손은 계약기간 중에 유보된 자회사의 임의적립금의 소진으로 보전되는 금액을 제외한 모든 금액을 당해 연도에 있어서 모회사가 보상하는 것으로 한다(주식회사법 제302조). 이 보상액은 모회사의 손금으로 처리되기 때문에 자회사에서는 결손의 이월·소급환급을 적용받을

수는 없다(법인세법 제15조 1항).

이에 반하여 이익각출계약 전에 발생한 자회사의 결손에 대하여 모회사가 보전 의무를 인수한 경우에는, 그 보전인수액은 자회사에 대하여 추가 출자한 것으로 취급한다(법인세법 시행령 제61조). 또한 자회사가 정상적으로 결손을 발생시키게 된 경우라고 하더라도 그 것에 의하여 이익각출계약이 위법으로 취급되는 것은 아니다(법인세법 시행령 제55조).

### 3) 외국자회사 배당의 면세

외국자회사에 대한 출자(1/4 이상의 지분 소유를 기준으로 함)에 기초한 이익분배는 독일이 맺은 대부분의 조세조약에서 독일 내의 과세가 면제된다. 이 경우 기관제도의 규정은 모회사가 동 규정에 의하여 우대를 받는 납세자인 경우에 한하여 적용된다(법인세법 제15조 2호)

### 4) 자회사의 청산 중의 소득

자회사가 해산하는 경우에 그 청산중에 발생한 이익(법인세법 제11조)에 대해서는 이익각출계약에 의한 이익각출의무가 미치지 않기 때문에 자회사 차원에서 과세된다(법인세법 시행령 제56조).

### 5) 이익각출계약의 단기해제

이익각출계약은 법인세법의 적용상으로는 5년 이상의 기간에 대하여 체결되어야 하고 또한 그 이익이 발생한 연도에 이행될 것을 요건으로 한다. 그러나 정당하고 중요한 해약의 사유가 있는 경우에는 해약통지에 의하여 5년 이내에 계약을 종료하는 것이 가능하다(법인세법 제14조 4호 3절). 여기에서 말하는 중요한 사유란 특히 모회사에 의한 자회사 지분의 양도 또는 출자, 모회사 또는 자회사의 변경, 합병 또는 청산의 경우 등에 인정된다. 이와 같은 중요한 사유가 없이 5년 이내에 해약한 경우에는 이익각출

계약이 세법상으로는 처음부터 존재하지 않았던 것으로 간주한다(법인세법 시행령 제 55조 7항).

#### 6) 기부금 인정 기준

세법상 손금으로 인정되는 기부금은 모회사와 자회사에서 독립적으로 계산한다. 모회사로 이전된 자회사의 이익금은 모회사의 손금인정 기부금 계산에서 인정되지 않는다.

### 12. 이중과세방지제도(법인세의 주주단계의 공제)

독일에서 법인세의 형태는 2001년부터 법인단계의 세부담을 개인소득세단계에서 전혀 고려하지 않으나 법인세 과세된 배당소득의 절반만큼만 개인소득세 과세대상으로 하는 부분과세면제제도를 시행하고 있다.

### 13. 기타

#### 가. 이중과세방지제도

소득세법의 규정을 준용한다.

#### 나. 국내원천소득의 범위

소득세법의 규정을 준용한다.

#### 다. 외국법인에 대한 과세

외국자본으로 설립된 법인의 경영 중심지가 독일 내에 소재하는 경우 독일 법인과 동일하게 무제한 납세의무자로서 과세된다. 외국에 경영의 중심을 둔 법인이 독일국내

에 고정사업장(Betriebsstaette)을 두는 경우 제한적 납세의무자에 해당된다(소득세법 제49조 1항 2호 a).

#### 라. 원천징수제도

원천징수제도는 소득세법 규정과 동일하다.

### 14. 우리나라에 주는 정책시사점

독일은 한 기업을 다른 기업에서 일체화하여 단일기관(Organschaft)으로 과세하는 제도가 법제화되어 있다. 특정한 기업이 자본적으로, 조직적으로 그리고 경제적으로 다른 기업을 완전히 지배하고, 그 결과 지배되는 기업이 결정권을 갖지 못하고 사실상 그 지배하는 기업의 한 사업부문에 불과한 경우 법률적인 독립성 여부에 상관없이 피 지배기업의 손익을 지배기업에게 귀속되는 것으로 하는 계약을 2개의 기업 간에 체결할 수 있도록 하고 있다.

기관제도는 독일의 독자적인 기업집단세제이며, 법인세 이외에 부가가치세 및 지방영업세에도 설계되어 있다. 법인세에 대해서는 기관주체(이하 모회사라고 함)와 기관회사(이하 자회사라고 함) 간에 체결된 이익각출계약에 근거하여 자회사 이익의 전액을 모회사에 각출하는 경우에는 자회사의 소득 전부를 모회사에 귀속시키는 제도이다(법인세법 제14조).

동 법인세법상의 기관제도는 기업의 입장에서 세부담 측면에서 보다 유리한 방법을 선택할 수 있는 여지가 존재한다는 점에서 기업에게 도움을 주는 제도이다. 이에 비하여 부가가치세법상의 기관제도는 세부담 경감 측면에서는 별 의미가 없으나 기업집단의 세무신고와 관련한 일 부담을 가볍게 해준다는 점에서 기업에게 도움이 되는 제도이다.

우리나라에 연결납세제도를 도입할 경우 개별세제와의 정합성, 간명성, 조세회피행위의 배제 측면에서 고려하여 신중하게 선택하여야 할 것이다.

자회사의 범위와 관련해서는 두 가지 문제를 검토해 보아야 할 것이다. 첫째, 연결납

세를 할 자회사를 모든 해당 자회사로 강제적용할 것인가, 임의적용을 인정할 것인가 하는 문제이다. 독일의 경우 지분비율과 관련한 요건이 성립되더라도 모회사간 이익 각출계약을 체결하여야만 연결그룹이 성립되도록 하고 있다. 이는 임의적용을 인정하는 것이다. 임의적용을 인정하게 되면 연결납세제도하에서는 개별법인의 결손금이 다른 법인의 이익과 상쇄되고 상쇄후의 이익이 연결이익으로서 과세대상이 되기 때문에 연결납세제도가 조세회피를 목적으로 사용될 수 있는 여지가 있다.

둘째, 외국자회사를 연결납세의 대상으로 할 것인가 하는 문제이다. 연결재무제표는 외국자회사도 연결대상회사에 포함하는 것이 원칙이다. 그러나 연결납세제도는 그룹멤버에 속하는 각 법인의 조세부담액에 영향을 미치는 것이고, 모회사 소재지주권국의 과세권이 영향을 미치지 않는 외국자회사에 대해서까지 모회사 소재국의 세제를 적용하는 것은 세제를 극히 복잡하게 만들므로 외국자회사에 대해서는 연결납세를 하지 않는 것이 통례이며 독일의 경우도 국내자회사에 대하여만 연결납세제도를 허용하고 있다.

기업집단세제가 대상으로 하는 자회사의 범위에 대해서는 각국 모두 의결권주의 지주비율을 기준으로 하고 있다. 연결납세제도는 멤버 회사의 주주의 이익분배액까지 변동을 미치는 것이므로 경제적 일체성의 의미를 경영지배력만이 아니라 법적인 지분청구권까지 포함하여 고려한다면 100% 지주비율을 기준으로 하는 것이 가장 합리적일 것이다. 그러나 독일은 연결재무제표원리와 같이 경영지배라는 관점에서는 50% 초과 지배를 기준으로 하고 있다.

연결납세를 하는 그룹에 대해서 연결납세를 계속 의무화할 것인가 하는 문제가 있다. 연결납세를 계속 의무화하지 않는 경우 그룹은 각 계열사의 경영실적에 따라 조세회피를 목적으로 연결납세를 중단했다가 필요시 다시 시작할 수도 있을 것이다. 따라서 연결납세의 계속 적용을 의무화하고 만일 연결납세의 계속 적용을 하지 않는 경우에는 제재수단을 설정하는 것이 바람직할 것이다. 독일에서는 5년의 계약요건을 규정하고 있다. 5년이 지난 후에는 매년 5년 단위로 계약을 갱신할 필요는 없으며 다만 한번 계약의 최소기간이 5년이라는 의미이다. 우리나라도 5년 정도의 최소계약기간을 두는 것은 제도의 남용방지를 위하여 꼭 필요할 것으로 보인다.

독일의 경우 이익각출계약 기간중의 각 사업연도에 있어서 자회사에서 발생한 결손

은 계약기간중에 유보된 자회사의 임의적립금의 소진으로 보전되는 금액을 제외한 모든 금액을 당해연도에 있어서 모회사가 보상하게 되어 있다. 이 보상액은 모회사의 손금으로 처리되기 때문에 자회사에서는 결손의 이월·소급환급을 적용받을 수는 없다. 이에 반하여 이익각출계약 전에 발생한 자회사의 결손에 대하여 모회사가 보전 의무를 인수한 경우에는, 그 보전인수액은 자회사에 대하여 추가 출자한 것으로 취급한다. 이와 같이 연결납세제도 시행전에 발생한 결손에 대하여는 공제에서 제외하는 것이다.

모·자회사를 연결하여 세액이 결정될 때 모회사를 납세의무자로 할 것인지 또는 세액을 안분하여 개별법인을 납세의무자로 할 것인지를 정하여야 할 것이다. 독일의 경우 자회사의 소득은 모회사로 이전되고 손실은 모회사에 의하여 보전되는 것이 기본적인 구도이므로 자회사는 납세의무가 없고 모회사만이 납세의무자가 된다.

## <부록> 독일 법인세법 목차

### 제1장: 납세의무

- 제1조: 무제한 납세의무
- 제2조: 제한적 납세의무
- 제3조: 법인격 없는 인적단체 등에서의 납세의무 제한
- 제4조: 공법상의 법인의 영리사업체
- 제5조: 비과세
- 제6조: 보험단체의 비과세 제한

### 제2장: 소득

- 제1절: 일반규정
- 제7조: 과세의 기초
- 제8조: 소득의 계산
- 제8a조: 주주차입금
- 제8b조: 다른 법인의 지분
- 제9조: 공제가능 비용
- 제10조: 공제 불가한 비용
- 제11조: 청산
- 제12조: 경영 중심지의 외국이전
- 제13조: 과세면제의 시작과 종료

- 제2절: 연결납세제도

제14조: 연결자회사로서의 주식회사와 주식형 합자회사

제15조: 연결납세제도에서 소득의 계산

제16조: 보상액 지불

제17조: 연결자회사로서의 다른 자본회사

제18조: 외국 연결모회사

제19조: 연결모회사에서의 세액공제

제3절: 보험회사, 연금펀드, 건설저축조합 등에 대한 특별규정

제20조: 배상적립금 등

제21조: 보험료의 환급

제21a조: 충당금

제21b조: 주택저축조합의 적립금

제4절: 조합에 대한 특별규정

제22조: 조합에 대한 환급

### 제3장: 세율 및 외국소득

제23조: 세율

제24조: 특정법인에 대한 공제

제25조: 산업공제조합, 사단법인, 농림업법인에 대한 특별공제

제26조: 외국소득에 대한 과세

### 제4장: 명목자본금이 아닌 자본출자와 세액의 발생 및 사정

제27조: 명목자본금이 아닌 자본출자

제28조: 적립금의 자본전환 및 자본감축

제29조: 기업형태전환에서 자본변화

제30조: 법인세액의 발생

제31조: 납세의무, 사정 및 징수

제32조: 자본소득에 대한 세금공제의 특별규정

## 제5장: 위임 및 종료규정

제33조: 위임

제34조: 종료규정

제35조: 구동독지역의 법인, 인적연합 및 자산펀드에 대한 특별규정

## 제6장: 세액공제방식에서 절반소득과세제도로 이행하는 과정에 대한 특별규정

제36조: 최종액

제37조: 법인세 환급액 및 법인세감면

제38조: 법인세 증가

제39조: 법인지분 소유자의 출자 및 특별증빙

제40조: 법인형태 전환 및 청산

## <부록> 주요 조문 번역문

### 제1조 (무제한적 납세의무)

(1) 국내에 관리장소 또는 주소를 두고 있는 다음의 법인, 사단, 재단은 무제한적 법인세 납세의무가 있다.

1. 자본회사(주식회사, 주식형 합자회사, 유한회사, 광업조합)
2. 산업공제조합
3. 상호보험연합체
4. 사법상 기타법인
5. 권리능력 없는 사단, 협회, 재단 및 사법상 기타 특별목적의 재단
6. 공공법인의 영리사업분야 사업체

(2) 무제한적 법인세 납세의무는 총소득에 대해 적용된다.

(3) 이 법률상 국내에는 독일연방공화국에 부속되는 대륙붕이 포함되는데, 이 때 해저와 하층토의 자연자원이 연구되거나 채굴되는 경우이다.

### 제2조 (제한적 납세의무)

제한적 법인세 납세의무자는 다음과 같다.

1. 국내에 관리장소나 주소를 갖고 있지 않은 법인, 사단, 재단으로 국내소득이 있는 경우
2. 무제한적 납세의무가 없는 기타 법인, 사단, 재단으로 국내소득에 대해 조세원천징수를 받을 수 있는 경우

### 제7조 (과세표준)

(1) 법인세는 과세대상소득에 대해 계산되며, 제 23조 6항의 경우에는 광고방송에 대한 대가(부가가치세법 제 10조 1항)에 대해 계산된다.

- (2) 과세대상소득은 제 8조 1항의 소득에서 제 24조 및 제 25조의 공제액을 차감하여 계산된다.
- (3) 법인세는 연차조세이다. 세액사정을 위한 과세표준은 매 역년마다 결정된다. 무제한적 및 제한적 납세의무가 한 역년의 전체에 걸쳐서 성립하지 않는 경우 역년을 대신해서 해당 납세의무의 기간이 적용된다.
- (4) 상법의 규정에 따라 기장의무가 있는 납세의무자의 경우 정기적으로 결산서를 작성하는 사업연도를 기준으로 이익을 계산한다. 정기적으로 결산서를 작성하는 사업연도와 역년이 차이가 나는 경우 사업연도가 종료하는 역년에 사업소득을 획득한 것으로 본다. 역년과 차이가 나는 사업연도는 과세당국의 승인이 있는 경우에만 과세상 인정될 수 있다.
- (5) (폐지)

#### 제8조 (소득의 결정)

- (1) 소득의 개념과 소득의 결정에 관하여서는 소득세법과 본법의 규정에 따른다.
- (2) 상법의 규정에 따라 기장의무가 있는 납세의무자의 경우 모든 소득은 사업소득으로 취급한다.
- (3) 소득이 배분되었는지 여부는 소득의 결정에서 중요하지 않다. 자본회사의 이익 및 청산소득 분배권과 결합된 모든 유형의 향유권에 따른 배당과 은폐이익배당은 소득을 감소시키지 못한다.
- (4) 법인의 경우 소득세법 제 10d조에 따른 손실공제의 조건은 해당 법인이 손실을 입은 법인과 법률적으로 뿐만 아니라 경제적으로 단일체이어야 한다. 지분의 3/4 이상이 한 자본회사에 이전되고 그 회사가 이에 따라 대부분 새로운 기업재산으로 자신의 사업체를 다시 시작하는 경우에 경제적 단일체는 성립할 수 없다. 이것은 사업연도 개시부터 지분의 양도시점까지의 손실상계에도 그대로 적용된다.
- (5) 공공법인의 조세면제를 받지 못하는 영업성격의 사업체에 대한 지분으로부터 발생한 이익은 소득의 결정에서 제외된다. 간접적 지분은 직접적 지분과 동일하게 취급된다.

- (6) 사단의 경우 정관에 근거해서 회원이기 때문에 회원으로부터 징수하는 금액은 소득의 결정에서 제외된다.
- (7) 원천징수가 이루어지는 소득유형에서만 소득이 발생하는 경우 손금 또는 필요경비의 공제는 허용되지 않는다.

제9조 (공제가능한 비용)

(1) 다음은 공제가능한 비용이다.

- 1. 주식합자회사에서 이익의 일부로 인적으로 책임이 있는 사원에게 회사 자본금에 대한 납입에 근거하지 않고 배분되거나 또는 사업대표에 대한 보상으로 배분되는 것.
- 2. 제 8조 3항의 내용을 유보조건으로 자선, 교회, 종교 및 학문 목적의 지원을 위하여 또는 특별히 지원할 필요가 있다고 인정되는 공공의 목적을 위한 지출로 소득의 총 5%까지 또는 총 매출액과 해당 사업연도에서 지출된 임금 및 급여를 합한 금액의 0.2%까지의 금액. 학문, 자산 및 특별히 지원할 필요가 있다고 인정되는 문화적 목적과 관련된 비용의 경우 5%의 한도는 추가적으로 5%까지 확대될 수 있다. 학문, 자산 및 특별히 지원할 필요가 있다고 인정되는 문화적 목적과 관련된 개별적 기부금이 최소 5,000DM을 초과하면, 기부한 연도의 최고공제율 범위 내에서 그리고 차후 7개 사업연도에 걸쳐서 공제될 수 있다. 소득세법 제 10b조 2항 2문과 2항도 상응하여 적용된다.

(2) 이 규정에서 의미하는 소득은 1항 2호 및 소득세법 제 10b조에서 언급된 지출을 차감하기 전 소득을 말한다. 이 규정에서 의미하는 지출은 서비스의 이용을 제외한 경제재의 지급을 말한다. 지출의 가액은 소득세법 제 6조 1항 4호 1문 및 4문에 따라 결정된다. 과세상 공제가능한 지급으로 인정받을 권한이 있는 법인을 위한 비용은 회사계약 및 정관을 통해 비용의 환급에 대한 청구권이 있고 그 청구권이 환급을 통해서 소멸한 경우에만 공제가능하다. 그 청구권은 소멸을 전제로 설정될 수는 없다.

(3) 납세의무자는 기부금 및 회원기여금 등에 대한 증명과 관련해서 그 증명이 분명하지 않을 수단을 통해서 거짓된 자료를 통해서 이루어지거나 그 증명의 허위를

납세의무자가 알고 있거나 또는 주의태만으로 인지하지 못한 경우가 아니고서는 그 증명의 진실을 인정받을 수 있다. 고의로 또는 주의태만으로 허위의 증명을 발급하거나, 지급이 증명에서 제시된 조세감면 목적으로 사용되지 않도록 행동한 자는 탈루된 조세에 대해 책임이 있다. 그 금액은 지급된 가액의 40%이다.

제10조 (공제될 수 없는 비용)다음은 공제될 수 없다.

1. 기금거래, 정관 또는 기타 회사규약을 통해 규정된 납세의무자의 목적을 이행시키기 위한 비용. 제 9조 1항 2호는 이 규정에 영향받지 않는다.
2. 소득에 대한 조세와 기타 인쇄 및 자가소비에 대한 부가가치세; 이것은 국세기본법 제 223a, 233 및 제 237조에 따른 조세채권에 대한 이지는 제외하고, 이들 조세에 부가해서 납부해야 하는 부가액에 대해서도 적용된다.
3. 형사소송상 확정된 벌금, 재산법과 관련된 기타 법률결과로 벌금성격을 갖고 있는 것, 부과 또는 지시조치의 이행을 위한 납부로, 이 때 그 부과 및 지시조치는 행위로 유발된 손해를 원상회복하는 것에만 기여하는 것이 아니어야 한다.
4. 감독이사회, 관리이사회, 광산이사회 또는 다른 유형의 경영 감시를 위임받은 자에게 지급되는 모든 형태의 보수금액의 절반

제30조 (법인세의 발생)

다음의 경우 법인세가 발생한다.

- a) 납세의무자에게 소득이 유입되는 시점에 원천징수금액
- b) 예납이 이루어진 1/4분기 개시시점에서의 예납금액 또는 납세의무가 역년의 경과와 함께 성립하는 경우 납세의무의 성립과 함께 이루어진 예납금액
- c) 사전에 제세목에 따라 조세가 발생하지 않은 경우 세액사정 기간의 경과와 함께 세액사정된 조세

제31조 (법인세의 신고의무, 세액사정 및 징수)

- (1) 세액공제, 징수, 환급, 확정 및 세액사정된 법인세를 근거로 계산되는 조세(부가세)의 확정과 징수 등을 포함한 과세의 시행에 대해서는 동법에서 다른 것을 정

하고 있지 않는 한 소득세법 규정이 적용된다.

- (2) 수취자에게서 소득세법 제 20조 제 1항 1호 또는 제 2호에서 의미하는 수입이 되는 지급을 하는 무제한 납세의무가 있는 법인과 사단은 사업연도의 종료일에 제 47조에 따른 과세기초의 구분확정을 위한 신고를 제출해야 한다. 신고는 국세기본법 제 34조에서 제시된 자에 의해서 자필로 서명되어야 한다.
- (3) 사업연도가 역년과 차이나는 경우 세액사정기간이 종료하는 사업연도의 기간동안에 법인세 예납이 이루어지는 방식으로 소득세법 제 37조 제 1항이 적용된다.

## IV. 독일의 소비세제도

### 1. 부가가치세(Umsatzsteuer)

#### 가. 서론

##### 1) 개념

독일의 부가가치세는 Umsatzsteuer로서 직역하면 매상세에 해당하나 일반적인 소비에 부과되는 다단계 매상세로서 전단계까지의 세액이 공제되므로 내용으로 보면 부가가치세이다. 독일에서 부가가치세는 공동세에 해당된다. 즉 공동세는 그 세수가 연방에 귀속되는 것이 아니라 연방, 주, 기초자치단체가 정해진 비율에 따라 나누어 가지도록 되어 있다.

부가가치세 이외의 소비세로서는 보험세, 경주복권세 및 기타 특소세(음료세, 오락세, 견세, 생맥주세, 사냥냥시세, 제2주거지세, 맥주세, 담배세, 코냑세, 샴페인세, 중간재세, 유류세, 커피세 등 매우 다양하나 세수 규모로서는 큰 의미가 없다.

위에서 언급된 세목 중 연방세는 보험세, 맥주세, 담배세, 코냑세, 샴페인세, 중간재세, 유류세, 커피세가 해당되며 경주복권세와 맥주세는 주(州)세이다. 이외에 음료세, 오락세, 견세, 생맥주세, 사냥냥시세, 제2주거지세는 기초자치단체세에 해당된다.

##### 2) 부가가치세의 연혁

현행 독일부가가치세법은 1993년에 제정된 법과 시행령을 기본으로 하고 있다. 그 뒤 법과 시행령은 수회에 걸쳐 개정되어 지금에 이르고 있다. 그 외에도 유럽연합 제6차 지침과 1996년 부가가치세 기본통칙이 독일의 부가가치세의 주요 연원이다. 독일의

부가가치세법은 1999년 4월 1일부터 시행에 들어간 1999/2000/2002년 조세부담경감법 (Steuerentlastungsgesetz)에 의하여 상당한 변화가 있었다. 동법의 개정내용 중 부가가치세에 관한 것으로는 자가소비와 출자자 등에 대한 공급규정을 삭제하는 대신 이를 포함한 무상공급에 대하여 새로운 개념을 도입한 점이다. 이는 유럽연합의 제6차 지침과 유럽법원 및 연방조세법원의 해석을 입법으로 수용한 것이다.

### 3) 부가가치세의 세수규모

<표 IV-1> 조세수입에서 차지하는 부가가치세의 비중

(단위: 백만유로, %)

		1999	2000	2001	2002
BIP	(A)	1,974,200	2,025,500	2,070,500	2,128,300
총 조세수입	(B)	453,086	467,252	448,888	462,461
연방의 조세수입		192,447	198,790	194,730	196,856
주의 조세수입		184,003	189,493	179,897	188,853
기초자치단체의 조세수입		56,334	57,136	54,045	54,827
EU		20,284	21,833	20,217	21,925
공동세	(C)	321,564	333,253	312,455	321,430
부가가치세	(D)	137,156	140,871	139,500	143,300
D/A		7	7	7	7
D/B		30	30	31	31
D/C		43	42	4	45

자료: BMF, Finanzbericht, 2003.

## 나. 총칙규정

### 1) 과세대상 거래

독일의 부가가치세법에서는 제1조 1항에서 과세대상인 거래를 세 가지로 구분하여 정의하고 있다. 우선 사업자가 자신의 사업의 범위 내에서 국내에서 대가를 받고 행하는 공급과 기타의 용역의 제공이 첫 번째이며 두 번째가 EU역외로부터의 국내수입, 그리고 마지막으로 국내에서 행해지는 EU역내의 취득이다. 1999년 4월 1일부터 적용되는 부가가치세법에 의하여 과세대상이 되는 거래라 함은 다음과 같다.

1. 유상의 재화와 용역의 공급
2. 무상의 재화와 용역의 공급
3. 제3국(유럽공동체 외부의 지역)으로부터의 수입
4. 유럽공동체 내부로부터의 구매

따라서 거래가 국내에서 발생한 경우 사업자가 독일국적을 가진 자인지의 여부, 사업자의 국내 거주 여부, 국내에 고정사업장을 유지하고 있는지의 여부와 청구서를 교부하거나 지급한 대가를 수령하였는지의 여부를 불문하고 과세대상으로 한다(부가가치세법 제1조 2항).

중요한 점은 국내와 EU역내를 구별하여 국내거래는 재화의 공급 및 용역의 제공을 기준으로 하는 것에 비하여 EU 역내의 거래에 대하여는 취득을 기준으로 과세대상으로 한다는 것이다.

제1조 1a항에서는 사업 전체를 양도하는 거래에 대하여는 부가가치세를 부과하지 아니하는 것으로 밝히고 있다.

부가가치세법상의 용역은 경제거래의 대상이 될 수 있는 타인에 대한 모든 행위를 지칭한다.

용역에 대한 과세는 판매계약의 체결 등과 같은 법률행위(Verpflichtungsgeschaeft)에 대해서가 아니라, 이행된 거래(Erfuellungsgeschaeft)에 대해서만 구속력을 가진다. 부가가치세법상의 공급이란 어떤 대상에 대해 처분권(Verfuegungsmacht)을 부여하는 것을 의미한다. 이러한 처분권의 부여는 원칙적으로 합의나 양도에 의해 소유권이 이전

되었을 때 이루어진다. 이러한 특징들을 충족시키지 못한 거래는 비과세(nicht steuerbar) 대상이 된다. 과세대상 거래는 납세의무(steuerverpflichtig)를 부담하거나, 그렇지 않으면 면세(steuerfrei)될 수 있다. 과세대상 거래가 면세를 받았다면 부가가치세 부담이 존재하지 않으며, 면세처분을 받지 않았다면 동 거래에 대하여 납세의무가 발생한다<sup>35)</sup>.

## 2) 납세의무자

부가가치세의 납세의무자는 기본적으로 사업자이다(부가가치세법 제1조 1항 1호 이하 및 제15조). 사업자에 대한 정의는 부가가치세법 제2조에서 볼 수 있는바, 제2조 1항에 따르면 사업자는 영업이나 직업을 독자적으로 수행하는 자이다.

사업은 사업자가 하는 모든 영업 또는 직업적 행위를 포함하며 영업 또는 직업적이라 함은 수입을 목적으로 지속적으로 하는 행위를 말하며, 이에 는 이윤을 획득하고자 하는 의도가 없거나 또는 인적 결합체가 당해 결합체의 구성원을 대상으로 하는 행위도 포함한다. 그러나 수인의 자연인이 개별 또는 연대하여 특정 사업에 참가하여 당해 사업자의 지시에 따를 의무를 지는 경우나, 법인이 사실관계의 전체 취지에서 보아 자금, 경제 및 조직적 측면에서 모회사의 사업에 편입된 것으로 볼 수 있는 경우(이를 ‘연결납세관계’라고 한다)는 영업 또는 직업적 행위를 독립적으로 행한 것으로 보지 아니한다(부가가치세법 제2조 2항). 이때 연결납세관계의 효력은 국내에 소재하는 사업 부분간의 내부공급으로 제한된다. 연결납세관계의 모회사가 해외에서 지배력을 행사하는 경우 경제적으로 가장 중요한 국내 사업부분을 사업자로 본다. 공법상의 법인은 영리적 활동 및 농림업 활동의 범위 내에 한하여 영업 및 직업적 행위를 할 수 있다(부가가치세법 제2조 3항).

부가가치세의 납세의무자가 기본적으로 사업자이지만 거래의 형태에 따라 몇 가지 예외는 있다. 부가가치세법 제13a 조 1항 및 2항에 따르면 일반적인 경우에는 재화를

35) 감사 및 기장업무와 관련하여 비과세 대상거래와 면세거래의 분리는 중요한 의미를 갖는다. 두 가지 모두 부가가치세를 부담하지 않는다는 점에서는 공통점이 있지만, 대차대조표상에는 반드시 서로 다른 별도의 계정에 분리하여 기장하여야 한다.

공급하거나 용역을 제공하는 사업자가 납세의무자이나 부가가치세법 제1조 제1항 제5호에서 규정하는 국내에서 행하여지는 EU역내의 취득의 경우 취득자가, 부가가치세법 제6a조 제4항에서 규정하는 EU역내의 공급에 대하여는 공급받은 자가, 그리고 부가가치세법 제25b조 제2항에서 규정하는 삼각거래의 경우에는 최종 공급받은 자가 납세의무자가 된다. 또한 수입부가가치세의 경우에는 제21조 제2항 규정을 적용하여 관세의 규정이 준용되며 따라서 개인도 사업자와 함께 납세의무자가 될 수 있다.

### 3) 과세기간

기본적으로 부가가치세의 과세기간은 역년에 의한다(부가가치세법 제16조 1항). 역년을 기준으로 한 과세기간에 납세의무가 발생한 매출액을 기초로 세액을 계산한다. 사업자가 영업 또는 직업활동을 해당 역년의 일부에 한하여 수행한 경우에는 당해 역년의 일부를 역년으로 본다(부가가치세법 제16조 2항). 이러한 규정에도 불구하고 과세당국은 납세가 제대로 이루어지지 않을 우려가 있다고 인정되거나 사업자가 동의하는 경우 역년보다 짧은 과세기간을 규정할 수 있다(부가가치세법 제16조 4항).

### 4) 납세지

납세지는 부가가치세법에서 규정하지 않고 국세기본법에서 규정하고 있는데 국세기본법 제18조는 납세의무자나 법인의 소재지의 관할세무서를 납세지로 지정하고 있다.

## 다. 과세거래

### 1) 재화의 공급 및 용역의 제공

재화의 공급이나 용역의 제공에 대하여 포괄적 개념으로 민법 제 241조의 개념인 급부(Leistung)를 사용한다. 급부를 제공받는 자 중 재화를 공급받는 자를 수령자(Abnehmer)라고 하며 용역을 제공받는 자를 법은 계약자(Auftraggeber)라고 한다.

## 가) 재화의 공급

부가가치세법 제3조 1항에서는 공급은 사업자 또는 사업자의 위탁을 받은 제3자가 이를 통하여 수령자나 또는 수령자의 위탁을 받은 제3자에 대하여 해당 재화를 자기의 명의로 처분할 수 있는 권한을 부여하는 것을 말한다. 부가가치세법 제3조 1항의 대상은 모든 유형재화와 유형재화처럼 거래가 가능한 기타 경제재(전기, 가스, 물 등)가 된다. 그러나 예를 들어 특허권의 양도와 같은 권리 등은 재화의 공급에 해당되지 않고 기타 용역의 제공에 해당된다<sup>36)</sup>.

상법 제383조에서 규정하는 위탁매매(Kommissionsgeschäft)의 경우에는 위탁자와 수탁자 간에 공급이 있는 것으로 본다. 매도위탁의 경우에는 수탁자 그리고 매수위탁의 경우에는 위탁자를 수령인으로 본다(부가가치세법 제3조 3항). 사업자가 과세대상 재화의 가공을 맡아서 수행하고 자신이 제조·조달한 원자재를 사용하는 경우 이에 사용된 원자재가 단순한 부속물이거나 기타 부자재로만 인정되지 않는 때에는 당해 급부는 공급으로 본다

## 나) 기타 용역의 제공

기타 용역이라 함은 공급에 해당하지 아니하는 용역을 말한다(부가가치세법 제3조 9항). 용역은 무작위 또는 행동이나 상태의 유지의 경우에도 성립한다. 관리회사나 저작자의 저작권에 관한 활동은 기타 용역을 수행한 것으로 본다. 식음료를 소비현장에 공급하는 것은 기타의 용역으로 본다. 사업자가 자기의 이름으로 수행하는 사업에서 타인 이름으로 발행된 계산서로 급부를 제공하는 경우 이에 대하여는 기타 용역에 적용하는 규정을 준용한다(부가가치세법 제3조 11항).

---

36) Tipke/Lang, 580쪽

## 2) 재화의 공급 및 용역의 제공 장소

기본적으로 국내에서 제공되는 급부만이 과세되며 외국에서 제공되는 것은 과세되지 않으므로 어떤 재화나 용역이 국내에서 공급되는지의 여부가 중요하다. 어떤 재화나 용역이 국내에서 공급되는지의 여부는 어디에서 이것이 수행되는지에 달려 있다. 즉 어디로가 아니라 어디에서라는 것이 중요한 것이다. 제공자의 국적이나 거주지는 상관이 없으며 단지 독일 내에서 수행된 급부만이 과세대상이다. 장소적으로 국내와 국외의 구분뿐 아니라 EU국가들의 부가가치세에서는 EU역내라는 영토적 개념의 의미가 있다. 국내를 제외한 다른 EU국가들의 영토를 기타 EU역내라고 정의한다. 이 EU역내 국가의 영토 바깥을 제3국가 영토로 부르며 따라서 국외란 EU역내와 제3국가 영토로 구분되는 것이다.

## 가) 재화의 공급장소

재화의 공급장소는 기본적으로 공급대상 재화가 (운송 또는 탁송되는 경우를 제외하고) 해당 재화의 처분권이 마련되는 시점에 존재하는 장소에서 공급된 것으로 본다 (부가가치세법 제3조 7항 1절). 이 규정은 부동산 등 이동이 어려운 재화나 영업권 등의 거래에 있어서 의미가 있는 규정이다.

이동성이 있는 재화의 운송 또는 탁송공급에 대하여는 부가가치세법 제3조 6항에서 규정하고 있는데 공급자, 수령인 또는 공급자나 수령인에 의하여 위임받은 제3자가 공급대상 재화를 탁송하거나 운송하는 경우 당해 공급은 수령인에게 운송/탁송이 시작되거나 또는 이들의 위탁에 의하여 제3자에게 운송/탁송이 시작된 곳을 공급이 수행된 곳으로 본다. 여기에서 운송이라 함은 물건의 이동을 의미하며 탁송이라 함은 독립된 운송업자를 통하여 운송이 행하여지도록 하는 것을 말한다. 탁송은 운송업자에게 재화를 인도하는 시점에서 시작된다.

그러나 동조 제6항 제5절에서 규정하는 연속거래(Reihengeschaeft)의 경우에 운송이나 탁송공급을 선행하는 공급은 대상 물건의 운송이나 탁송이 개시된 장소를 공급장소로 보고 또 운송이나 탁송공급을 뒤따르는 공급은 대상 물건의 운송이나 탁송이 종

료하는 장소를 공급장소로 본다(부가가치세법 제3조 7항 2절).

이외에 역외지역에서 국내로 운송 또는 탁송하는 경우 공급자나 위임을 받은 자가 수입부가가치세의 납세의무자인 때에는 이들 대상물건의 공급장소는 국내에 있는 것으로 본다(부가가치세법 제3조 8항).

#### 나) 기타 용역의 제공장소

재화의 공급은 일반적으로 한 시점에 한 장소에서 수행되는 것에 비하여 용역의 제공은 사실상 여러 장소에 걸쳐 시간적으로 길게 분산되어 제공될 수 있다. 이러한 문제점에 대하여 법적인 안정성을 제공하기 위하여 부가가치세법 제3a조는 기본원칙과 함께 상세한 규정을 제공하고 있다. 부가가치세법 제3a조 1항에서 규정하는 기본원칙은, 기타 용역은 사업자가 자신의 사업을 영위하는 장소에서 제공한 것으로 보며 기타 용역이 사업장에서 이행된 경우에는 당해 사업장을 기타 용역의 제공장소로 본다.

기본원칙과 함께 특별한 유형의 용역에 대하여는 동조 2항에서 기타 용역의 제공장소를 규정하는데 우선 토지와 관련된 기타의 용역은 토지의 소재지에서, 예술·문화·학술·교육·체육·오락 기타 이에 준하는 용역 및 이의 주최자가 제공하는 용역과 이의 연습과 관련된 활동, 그리고 동산인 유형재화에 대한 용역과 이에 대한 평가감정용역은 사업자의 활동이 전적으로 또는 이의 중요 부분이 이루어지는 장소에서, 마지막으로 알선 및 중개용역은 관련 매출이 발생한 장소에서 이루어진 것으로 본다.

부가가치세법 제3조 3항 및 4항에서는 기타 용역을 제공받은 자가 사업자인 경우에 대하여 특별한 규정을 두고 있다. 특허권·저작권·상표권 및 이와 유사한 권리의 양도, 사용허락 및 사용, 광고 또는 홍보활동에 기여하는 용역·변호사·변리사·세무사·회계사·감정사·기술사·통역사 및 번역사가 제공하는 용역 기타 법률, 경제 및 기술적 자문용역, 데이터 처리용역, 정보 기타 영업상 노하우의 제공, 금융기관 및 신용보증기관의 관리용역, 금·은·백금의 거래에 따른 용역, 인원의 배치, 위의 모든 용역의 알선 또는 중개, 동산인 유형재화의 임대차, 전신·전화부문과 관련된 용역의 경우에는 기본원칙과 다르게 동 용역을 제공받은 자가 사업을 영위하는 장소에서 용역이 제공된 것으로 본다. 동 기타 용역이 사업자의 한 사업장에서 제공된 경우에는 사업장

의 소재지를 기준으로 한다.

다) 운송 및 운송관련 용역의 제공장소

운송 및 운송관련 용역은 그 운송이 종료되는 장소에서 제공된 것으로 본다(부가가치세법 제3b조 1항). 운송 재화의 선적·하적 및 환적과 이와 관련된 용역은 사업자가 당해 용역을 전적으로 또는 이의 본질적인 부분을 제공하는 장소에서 이행한 것으로 본다(부가가치세법 제3b조 2항). 그러나 위의 규정에도 불구하고 두 개의 서로 다른 역내국가에서 개시하여 종료되는 재화의 운송은 그 재화의 운송이 개시되는 지점에서 이행된 것으로 본다(부가가치세법 제3b조 3항). 대상 재화의 역내 운송의 중개는 당해 재화의 운송이 개시된 지점에서 이행된 것으로 본다(부가가치세법 제3b조 5항). 또 역내에서의 운송과 관련이 있는 용역 제공의 중개는 당해 용역이 제공된 장소에서 이행된 것으로 본다(부가가치세법 제3b조 6항).

라) EU역내 취득의 경우 취득장소

EU역내에서의 취득은 대상물건의 운송이나 발송이 종료된 장소가 속하는 역내국가의 영역에서 이행된 것으로 본다. 취득자가 공급자에 대하여 다른 역내국가에 의하여 부여받은 과세번호를 사용하는 경우 취득자가 당해 취득이 위에서 말하는 국가에서 과세하였을 때에는, 당해 취득이 당해 역내국가의 영역 내에서 이행된 것으로 본다(부가가치세법 제3d조).

마) 선박, 비행기 또는 기차를 통하여 운송되는 경우의 공급장소

선박, 비행기 또는 기차에 있는 대상 재화가 EU역내에서의 운송 도중에 공급이 되는 경우에는 EU역내의 운송수단의 출발장소가 공급장소가 된다(부가가치세법 제3e조). 여기서 규정하는 EU역내의 운송은 EU역외 지역에서 일시 정박 또는 정차함이 없이 역내에 운송수단의 출발 및 도착장소가 속하고 역내에서 운송의 전부 또는 일부

가 실행되는 운송을 말한다. 또 여기서 규정하는 출발장소는 여객이 당해 운송수단에 승차할 수 있는 역내의 최초 장소를 말한다. 마찬가지로 도착장소는 운송수단으로부터 하차할 수 있는 역내의 최종 장소를 말한다. 왕복운송은 서로 분리되는 별개의 운송의 실행으로 본다.

#### 바) 무상으로 하는 재화의 공급

무상으로 하는 재화의 공급은 사업자가 자신의 사업을 영위하는 장소에서 이행된 것으로 본다. 당해 공급이 사업장에서 이행되는 경우에는 당해 사업장을 공급의 이행장소로 본다(부가가치세법 제3f조 6항).

#### 라. 비과세거래 (영세율 및 면세)

독일 부가가치세법에서는 제4조에서 비과세거래(영세율 및 면세대상 분야)의 종류를 나열하고 있다.

##### 1) 수출 등에 대한 영세율

우선 제1호에서는 수출공급과 수출물건의 임가공, 그리고 EU역내 공급에 대한 비과세를 규정하고 있는바, 이는 영세율에 해당되는 분야이다.

부가가치세법 제6a조에서는 역내 공급을 정의하고 있는데 역내공급은 공급시에 사업자 또는 공급받는 자가 공급목적물을 다른 역내지역으로 운송 또는 발송하며 당해 사업자가 당해 목적물을 자신의 사업을 위하여 취득하고 이 취득은 다른 역내국가에 소재하는 공급받는 자에 대하여 당해 국가의 부가가치세 과세규정이 적용되는 경우가 해당된다.

수출재화의 임가공은 부가가치세법 제7조에 따르면 재화의 가공을 위하여 위탁자가 당해 재화를 가공의 목적으로 역내지역에 수입하거나 역내지역에서 취득하고 동시에 아래의 조건이 충족되는 경우에 해당된다. 사업자가 가공한 재화를 역외지역으로 운송

또는 탁송한 경우, 가공된 재화의 위탁자가 공급재화를 역외지역으로 운송 또는 탁송하고 당해 위탁자가 외국 위탁자인 경우, 혹은 가공된 재화의 사업자가 당해 공급재화를 역외지역으로 운송 또는 탁송하고 당해 위탁자가 외국 위탁자이거나 사업자가 국내에 정주하고, 당해 가공된 재화를 자신의 사업목적에 사용한 것인 경우가 해당된다.

## 2) 해상운송 및 항공운송

부가가치세법 제4조 2호에서는 해상운송 및 항공운송에 대한 비과세를 규정하고 있다. 부가가치세법 제8조에서는 1항에서 비과세되는 해상운송의 매출을, 그리고 제2항에서 비과세되는 항공운송의 매출을 정의한다. 여기서 정의되는 해상운송의 매출은 해상운송사업 또는 난파선구조에 제공되는 해상운송수단의 공급·개조·수리·정비·용선 및 사용대차, 해상운송수단을 위한 재화의 공급, 수리, 정비 및 사용대차, 보급을 위한 재화의 공급, 외국 및 관세법에서 규정하는 연안 지역 외의 항구 또는 정박지에 기항예정인 항해중인 군함의 보급을 위한 재화의 공급 등을 말한다.

동조 2항에서 정의되는 항공운송의 매출 유상항공운송에서 주로 다른 나라와의 운송 또는 전적으로 해외노선에 취항하는 사업자가 사용하는 항공운송수단의 공급, 개조, 수리, 정비, 용선 및 사용대차, 이러한 항공운송수단을 위한 재화의 공급, 수리, 정비 및 사용대차, 이에 대한 보급을 위한 재화의 공급 등을 말한다.

## 3) 기타 주요분야에 대한 면세

독일 부가가치세법 제4호에서는 위의 항목 이외에 기타 비과세되는 항목을 다음과 같이 차례로 열거하고 있다.

- 1) 중앙은행에 대한 금의 공급(부가가치세법 제4조 4호)
- 2) 여객기 또는 여객선에 의한 국외 운송의 주선, 역외에서 전적으로 이루어지는 거래의 중개 등(부가가치세법 제4조 5호)
- 3) 연방철도의 공급 또는 기타의 용역 등(부가가치세법 제4조 6호 a)

- 4) 제3국가에 거주자인 소비자에 대한 수입 물건의 공급(부가가치세법 제4조 6호 c)
- 5) 국내의 항구와 헬고란트 간의 경로가 포함된 내륙항행용 선박에 의한 여객 및 차량의 운송(부가가치세법 제4조 6호 d)
- 6) 국내 및 국외 항구 간 또는 국외항구 간의 해상운송을 위하여 여객선으로 하는 운송에서 특정 장소에서 유상으로 하는 식음료의 공급(부가가치세법 제4조 6호e)
- 7) 북대서양 조약기구의 다른 당사국이나 다른 동맹국의 영역에 주둔하는 조약국의 군대, 그리고 다른 회원국에 상주하고 있는 외교관 및 직업영사와 이들의 동반자 및 다른 회원국내에 소재하는 국제기구와 이들의 동반자에 대한 공급(부가가치세법 제4조 7호)
- 8) 신용의 공여(대출)와 각종 금융상품의 증개 등((부가가치세법 제4조 8호)
- 9) 토지취득세법의 부과대상에 해당하는 거래의 수입, 경매 및 복권법이 적용되는 수입과 공인도박장의 영업수입(부가가치세법 제4조 9호)
- 10) 보험세법에서 규정하는 보험계약관계에서 발생하는 급여와 기타 대인보험의 계약관계에서 발생하는 급여(부가가치세법 제4조 10호)
- 11) 건축저축조합대리인, 보험대리인, 보험중개인의 거래(부가가치세법 제4조 11호)
- 12) 독일우편주식회사의 우정사업 수입(부가가치세법 제4조 11호 b)
- 13) 토지, 민법상의 토지에 관한 규정이 적용되는 권리, 토지의 이용에 관한 국가주의 임대차, 소유권의 이전을 목적으로 하는 계약에 의하여 이루어지는 사용을 위한 토지 및 토지 일부의 양도, 그리고 토지에 대한 물권의 설정 및 양도. 이때 사업자가 타인에게 단기간으로 숙박용으로 제공하는 거주숙박용 객실의 대여, 차량의 주차장의 대여, 캠핑장소의 단기대여, 영업시설에 속하는 기계 기타 각종 시설의 임대차 및 사용대차는 이들이 본질적으로 토지의 본질적 구성부분이라도 면세에서 제외된다(부가가치세법 제4조 12호)
- 14) 주택소유자 조합이 주택소유자와 부분소유자에게 제공하는 공급(부가가치세법 제4조 13호)
- 15) 의사, 치과 의사, 재활치료사, 건강체조사(병원체육사), 조산원 기타 소득세법 제 18조 1항 1호에서 규정하는 의료활동과 약제사의 직업활동으로부터 발생하는

- 수입, 수의사의 행위에서 발생하는 수입과 수의사 단체와 이의 구성원의 수입, 의치와 턱부분의 치료와 관련된 정형외과기구의 공급 또는 수리(부가가치세법 제4조 14호)
- 16) 사회보험의 법정기구, 특정지역 또는 광역 사회부조담당기관과 보훈행정기관 및 보훈기구 기타 보훈시설의 수입으로 이들 상호간의 거래로 인한 것이며 피보험자, 사회부조의 수급자와 보훈대상자에 대한 것(부가가치세법 제4조 15호)
- 17) 법률에 의한 건강보험의 의료서비스급여와 상급단체 상호간의 의료서비스급여, 사회보험의 법정기구와 이들 단체의 의료서비스 급여(부가가치세법 제4조 15호 a)
- 18) 병원, 진료소 기타 의학상 치료·진단 또는 검사를 행하는 시설의 경영과 양로원, 노령자거주타운, 간병시설과 간병대상자의 일시적 수용시설 및 환자·간병대상자의 통원을 위한 시설의 경영과 밀접한 관련이 있고 공법인이 이들 시설을 경영하는 등의 요건을 충족하거나 사회보험 또는 사회부조의 법정기구가 직전 역년에 간병건수의 40퍼센트 이상에 대하여 간병비용의 전부 또는 거의 대부분을 부담한 때 등의 요건을 충족하는 경우의 동 시설의 수입(부가가치세법 제4조 16호)
- 19) 인간의 장기, 혈액 및 모유의 공급, 환자 및 부상자를 특별한 시설을 보유한 차량에 의한 운송하는 것(부가가치세법 제4조 17호)
- 20) 공인받은 무상복지사업단체의 급여, 복지단체에 구성원으로 참여하고 있는 무상복지사업을 영위하는 법인, 사단 및 재단의 급여로 이들 사업자가 전적으로 그리고 직접적으로 공익목적, 자선목적 또는 교회목적에 기여하는 사업을 하는 경우 등의 요건을 충족하는 경우(부가가치세법 제4조 18호)
- 21) 정당의 독자적 하부조직간의 공급과 규약에 따라 경비의 보상으로 행하는 공급(부가가치세법 제4조 18a 호)
- 22) 2인 이내의 근로자를 고용하고 있는 시각장애자의 공급과 공인시각장애자공장의 보유자와 시각장애자공장의 공인연합체가 행하는 시각장애용 상품과 이에 부수되는 재화의 공급, 그리고 용역의 제공시 전적으로 시각장애자가 협력한 기타의 용역. 이때 시각장애자의 배우자, 미성년비속, 부모 및 견습생은 근로자로 보지 아니한다(부가가치세법 제4조 19호)

- 23) 연방, 주, 시읍면 또는 시읍면단체가 운영하는 극단, 교향악단, 실내앙상블, 합창단, 박물관, 식물원, 동물원, 동물공원, 기록문서보존관, 도서관과 건축기념관 및 조경예술기념관 등의 공급, 그리고 다른 사업자를 통한 극단의 공연과 콘서트가 위에서 열거된 극단, 교향악단, 실내앙상블, 합창단에 의하여 공연되는 경우(부가가치세법 제4조 20호)
- 24) 교육 및 교습목적으로 제공하는 사립학교와 기타 일반교육 및 직업교육시설로 국가의 인가를 받거나 관련 주법에 의하여 허가를 받은 경우, 대학교와 공립일반교육학교 및 공립직업교육학교, 위의 요건에 해당하는 사립학교, 일반 및 직업교육을 담당하는 시설 등에서 고용관계 없는 교원이 직접 교육 및 교습목적으로 제공하는 수업(부가가치세법 제4조 21호)
- 25) 국립 고등교육기관의 연구활동으로 얻는 용역의 대가(부가가치세법 제4조 21 a 호)
- 26) 공법인, 행정아카데미 및 경제아카데미, 일반인을 대상으로 하는 대학교육기관 또는 공익목적이나 직업단체의 목적을 위하여 제공된 시설이 행하는 강의, 강습, 기타 학술 및 교육상의 강좌, 그리고 여기서 열거하는 사업자가 주최하는 기타 예술 및 체육강좌로 그 대가가 참가비로 이루어진 경우(부가가치세법 제4조 22호)
- 27) 훈육목적, 훈련목적 및 연수목적 또는 유아보육목적을 위하여 주로 청소년을 수용하는 인적 및 물적 시설에 의하여 숙박, 식사 및 통상의 현물급여의 제공(부가가치세법 제4조 23호)
- 28) 독일 유스호스텔협회, 청소년여행 및 유스호스텔중앙협의회와 이들 단체가 가입한 하부단체·시설 및 유스 호스텔이 제공하는 재화의 공급(부가가치세법 제4조 24호)
- 29) 공법상 청소년 부조담당기관과 장려할 가치가 있는 무료청소년부조기관이 제공하는 교육과정, 레크리에이션, 캠프와 여행 및 사교 기회의 제공과 스포츠 및 레저목적의 행사제공 및 이러한 제공과 관련하여, 청소년 및 청소년 부조 협력자에 대하여 또는 용역의 보수에 갈음하여 당해 제공에 종사하는 자에 대하여 공여한 숙박, 식사 또는 통상 인정되는 현물급여, 그리고 청소년부조의 범위 내에서 제공된 예술 및 스포츠행사의 실시(부가가치세법 제4조 25호)

- 30) 공법인을 위한 명예직 활동의 대가가 비용변상 또는 상실한 시간에 대한 적절한 보상으로 구성되어 있는 경우(부가가치세법 제4조 26호)
- 31) 종교단체의 구성원 또는 수녀원의 소속원이 복지·자선·교회 또는 교육목적으로 하는 봉사과 사법 및 공법에 근거하여 설립되고 3인 이내의 전업직원을 가진 농업업 법인 소속의 직원이 질병·사고·임신 또는 사망으로 인하여 경영자가 유고되거나 당해 사업에 전업으로 종사하는 가족구성원인 근로자가 근로를 제공하지 못하여 생기는 인력의 부족을 보전하기 위하여 지원하는 노동의 제공과 사회보험 법정 담당기관에 대한 운영과 내부관리를 위한 봉사의 제공(부가가치세법 제4조 27호)
- 32) 전단계세액공제에서 제외되거나 위에 열거된 면세활동에 전적으로 사용되는 공급(부가가치세법 제4조 28호)

4) 특정법인에 대한 세액의 환급

부가가치세법 제4a조에서는 특정법인에 대하여는 면세를 규정하는 데 그치지 않고 공급받은 재화에 대하여 부담한 부가가치세 세액을 환급하도록 하고 있다. 이에 따르면 전적으로 그리고 직접으로 공익목적, 자선목적 또는 종교목적 수행하는 법인과 공법상의 법인은 일정 요건을 충족하는 경우 신청에 의하여 당해 법인에 대한 재화의 공급 또는 수입이나 EU역내로부터의 공급에 부과된 세액의 환급이 인정된다. 이 경우 신청은 공적으로 정하여진 양식에 의하여야 하고, 이 경우 신청인은 환급받아야 할 세액을 스스로 계산하여야 한다.

마. 과세표준의 계산

1) 공급 및 용역의 제공에 대한 과세표준

독일의 부가가치세법에서는 부가가치세의 과세표준을 거래의 대가를 기준으로 계산한다. 거래의 대가는 공급 또는 기타용역을 제공하는 때와 역내에서의 취득하는 당시

의 대가에 의하여 산정하며 이때 대가라 함은 공급을 받는 자가 이를 받기 위하여 지출하는 일체의 모든 것을 의미한다고 보지만 단 부가가치세는 제외된다(부가가치세법 제10조 1항). 대가에는 공급을 받는 자가 공급의 대가로 사업자에게 부여하는 것도 포함되는 것이 원칙이다. 역내에서의 취득의 경우 공급받는 자가 납부하여야 하는 각종 소비세는 과세표준에 포함된다.

사업자가 타인의 이름과 계산으로 수입하거나 지출하는(경과항목: Durchlaufende Posten)은 대가에 포함되지 아니한다(부가가치세법 제10조 1항).

대가 없이 제공하는 공급이나 용역의 제공에 대하여는 거래 대가를 매입가격에 부대비용을 더하거나 또는 매입가격이 없는 경우에는 거래가 발생할 때의 원가, 혹은 기타의 용역의 경우에는 이의 거래시에 발생하는 비용으로 계산한다(부가가치세법 제10조 4항). 특수관계인이나 고용자와 피고용자 사이에서 공급이나 제공하는 용역의 가치에 미달하는 대가를 지불함으로써 부가가치세의 과세를 회피하려는 시도에 대하여는 위의 원가 및 비용개념을 적용하여 최소한의 과세는 이루어지도록 하는 규정이 있다(부가가치세법 제10조 5항).

## 2) 수입에 대한 과세표준

수입품의 경우 대가는 수입 당시의 관세가격산정규정에 의하여 평가한 당해 수입 재화의 가격에 의하여 산정된다(부가가치세법 제11조 1항). 역외지역에서 수출자의 이름으로 가공된 과세대상을 수출하거나 당해 과세물건을 당해 수출자를 위하여 재수입하는 경우 과세대상 매출은 수입된 시점에 당해 임가공에 대하여 지급할 대가 또는 당해 대가가 실제로 지급되지 아니한 때에는 당해 임가공으로 증가된 가격에 의하여 산정한다(부가가치세법 제11조 2항). 또 위의 두 경우에 모두 수입부과금, 수입부가세를 제외한 소비세, 재화의 공급을 위한 운송비용과 역내의 제1차 목적지까지의 기타 용역의 비용 등은 포함시킨다(부가가치세법 제11조 3항). 그러나 수입부가세 납세의무의 발생시점에 확정된 할인된 가격부분과 에누리액은 과세표준에 포함하지 아니한다(부가가치세법 제11조 4항).

### 3) 과세표준의 변경

납세의무의 대상인 매출에 대한 과세표준이 변경된 경우 사업자는 이에 대응하여 과세표준 정정신고를 하여야 한다. 이 때 정정신고는 과세표준산정의 기초가 변경된 과세기간에 대하여 하여야 한다(부가가치세법 제17조 1항). 또 납세의무의 대상인 공급, 기타 용역제공 또는 역내취득에 대하여 약정한 대가를 받지 못한 경우, 재화공급 또는 기타 용역의 제공에 대하여 약정한 대가를 지급받았으나, 당해 공급과 용역의 제공이 아직 이행되지 아니한 경우, 납세의무 대상인 공급, 기타 용역제공 또는 역내취득이 취소된 경우 등에도 위의 규정이 준용된다(부가가치세법 제17조 2항).

## 바. 세율 및 세액의 계산

### 1) 기본세율구조

독일에서는 모든 과세대상 매출에 대하여 기본적으로 16퍼센트의 세율을 적용하고 있다(부가가치세법 제12조 1항). 그러나 아래에서 열거하고 있는 재화의 공급 및 수입에 대하여는 6%의 경감세율을 적용한다(부가가치세법 제12조 2항).

부가가치세법 부록에서는 일련번호 1에서 54호까지의 번호를 통하여 경감세율이 적용되는 항목에 대하여 다음과 같이 규정하고 있다.

<표 IV-2> 경감세율 적용 항목

1. 살아있는 가축	28. 고기, 어류의 중간조리품
2. 고기와 이용가능한 도살장 생산품	29. 설탕류
3. 어류	30. 카카오가루 등
4. 유제품	31. 곡식류, 분말류의 중간가공품
5. 가축에서 유래된 물품	32. 야채, 과일류의 중간가공품
6. 구근류	33. 기타 식품류의 중간가공품
7. 살아있는 식물류	34. 물(식용수 등은 제외)
8. 화훼류	35. 유류혼합음료수
9. 식물엽	36. 식초
10. 야채류	37. 식료품업계의 초과품
11. 과일류	38. (삭제)
12. 커피, 차류	39. 식용소금
13. 곡식류	40. 이산화암모니아와 이산화나트륨
14. 방앗간 생산품	41. D-글루시톨
15. 곡류의 분말	42. 식초산
16. 과일류의 분말	43. 사카린
17. 감자분말	44. (삭제)
18. 식물기름의 원료	45. 동식물성 기름
19. 씨앗류	46. 방향제의 혼합물
20. (삭제)	47. 젤라틴
21. 약초류	48. 목재
22. 사탕무우 등	49. 도서류
23. 곡식류의 줄기제품	50. (삭제)
24. 펙틴물질	51. 장애인용 휠체어 등
25. (삭제)	52. 의족 등의 신체대체물
26. 향유 가능한 동식물의 지방	53. 예술품
27. (삭제)	54. 박물관이나 동물원 등의 소장품

2) 과세표준을

독일 부가가치세법에서는 연방재무성에게 연방상원의 승인을 얻어 과세표준을

(Duechschnittssatze)을 정할 권리를 부여하고 있다(부가가치세법 제23조 1항). 연방 재무성은 과세의 기초가 서로 유사한 관계에 있고, 기장의무나 매년도 영업실적에 기초한 결산서 작성의무가 부과되어 있지 아니한 사업자들에 대하여 과세절차를 간소화하기 위하여 매입세액과 납부세액 혹은 이의 계산을 위한 과세표준을 계산하기 위한 과세표준율을 확정할 수 있다. 그러나 부가가치세법의 동조 2항에서 과세표준율에 의하여 산정한 세액은 이의 도움없이 법률에 따라 계산한 세액과 상당한 차이가 있어서는 아니 된다는 단서를 두고 있다(부가가치세법 제23조 2항). 과세표준율을 적용받을 수 있는 사업자는 세무서에 과세표준율에 의하여 과세하여 줄 것을 신청할 수 있다. 신청은 철회할 수 있으나 항상 한 과세연도의 개시일부터 소급 적용된다(부가가치세법 제23조 3항).

부가가치세법 제23a조에서는 법인세법에서 특별히 규정하는 법인, 사단 및 재단(법인세법 제5조 제1항 제9호)의 표준매입세액공제율을 규정하고 있는데 공제가능한 매입세액의 계산과 관련하여 동 기장 및 결산의무가 없는 법인, 사단 및 재단에 대해서는 납세의무가 있는 매출에 7%의 표준매입세액공제율을 적용하도록 규정하며 추가적인 매입세액공제는 인정되지 않도록 하고 있다. 그러나 여기에서 수입 및 EU역내 취득에 대한 것은 제외하고 있다(부가가치세법 제23a조 1항). 표준매입세액공제율 적용의 제한은 수입 및 EU역내 취득을 제외한 납세의무가 있는 매출이 직전사업연도 기준 30,678유로를 초과하지 않는 사업자로 하고 있다(부가가치세법 제23a조 2항). 이 표준매입세액공제율 적용의 조건을 충족하는 사업자는 늦어도 최초 예정신고기한 종료일 이후 10일까지 세무서에 신고하여야 한다. 신고는 최단 5개 사업연도 동안 유효하나 동 신고는 사업연도의 개시와 함께는 철회할 수 있다(부가가치세법 제23a조 3항).

연방재무성이 정한 부가가치세법 시행령 제69조 3항에서는 지난 역년의 매출액이 61,356유로를 초과하지 않는 사업자에게 과세표준율의 적용을 허용하고 있으며 동 시행령의 부록표 A파트에서는 업종별 과세표준율을 52업종으로 세분하여 규정하고 있고 동 시행령의 부록표 B파트에서는 표준매입세액공제율을 6업종으로 세분하여 규정하고 있다.

<별표 A> 전단계세액을 일괄 계산하는 경우에 적용하는 일반표준율(제70조 제1항)

## I. 수공업

1. 제빵업 : 매출액의 5.4%
2. 목공업과 가구업 : 매출액의 9.0%
3. 장식, 예술 및 수선용 철공업 : 매출액의 7.5%
4. 제본업 : 매출액의 5.2%
5. 인쇄업 : 매출액의 6.2%
6. 전기설비 : 매출액의 9.1%
7. 타일, 마루타일업과 기타바닥 및 이의 접착업 : 매출액의 8.6%
8. 이미용업 : 매출액의 4.5%
9. 원예업 : 매출액의 5.8%
10. 유리관련업 : 매출액의 9.2%
11. 건축 및 토목 : 매출액의 6.3%
12. 건축관련철공업, 가스설비업 및 수도설비업 : 매출액의 8.4%
13. 도색업 및 도배업 : 매출액의 3.7%
14. 실내 장식업 : 매출액의 9.5%
15. 여성용 모자제조업 : 매출액의 12.2%
16. 운송수단 수리업 : 매출액의 9.5%
17. 철물제조·수리업과 용접업 : 매출액의 7.9%
18. 재단 및 재봉업 : 매출액의 6.0%
19. 제화업 : 매출액의 6.5%
20. 석상조각업과 석공업 : 매출액의 8.4%
21. 모르타르 및 석회칠업 : 매출액의 4.4%
22. 소면사업 및 소모사업 : 매출액의 2.0%
23. 목수업 : 매출액의 8.1%

## II. 소매업

1. 화훼 및 식물 : 매출액의 5.7%
2. 연료 : 매출액의 12.5%
3. 약방 : 매출액의 10.9%
4. 전기기구, 조명기기, 라디오, 텔레비전 수상기 및 축음기 : 매출액의 11.7%
5. 자전거 및 모터 부착자전거 : 매출액의 12.2%
6. 생선 및 생선가공품 : 매출액의 6.6%
7. 감자, 야채, 과일 및 열대과일: 매출액의 6.4%
8. 라커, 물감 및 기타 도료 : 매출액의 11.2%
9. 우유, 유제품, 유지방제품과 계란 : 매출액의 6.4%
10. 식료품과 기호품 : 매출액의 8.3%
11. 겉옷 : 매출액의 12.3%
12. 체질개선식품 : 매출액의 8.5%
13. 구두제도·판매 : 매출액의 11.8%
14. 과자류 : 매출액의 6.6%
15. 각종 섬유제품 : 매출액의 12.3%
16. 동물과 동물용품 :매출액의 8.8%
17. 오락용 잡지 및 신문 : 매출액의 6.2%
18. 야생동물·조류 및 가금육 : 매출액의 6.4%

## III. 기타 영업

1. 아이스크림 가게 : 매출액의 5.8%
2. 민박업소(팬션포함) : 매출액의 6.7%
3. 여관 및 음식점 : 매출액의 8.7%
4. 건물 및 창문청소 : 매출액의 1.6%
5. 승용차로 행하는 여객운송 : 매출액의 6.0%
6. 세탁소 : 매출액의 6.5%

#### IV. 자유직업소득자

1. a) 조각가·조소가 : 매출액의 7.0%  
b) 그래픽전문가(상업그래픽전문가 제외) : 매출액의 5.2%  
c) 화가 : 매출액의 5.2%
2. 연극, 영화, 라디오방송, 텔레비전방송과 영상 및 음반제작에 필요한 역무를 독립적인 지위에서 협력·공급하는 자연인 : 매출액의 3.6%
3. 대학교원 : 매출액의 2.9%
4. 저널리스트 : 매출액의 4.8%
5. 작가 : 매출액의 2.6%

<별표 B> 전단계세액을 건별로 계산하는 경우에 적용하는 일반표준율(제70조 제2항)

1. 건축기사 : 매출액의 1.9%
2. 수제 노끈제조 : 매출액의 3.2%
3. 변리사 : 매출액의 1.7%
4. 변호사 및 공증인 : 매출액의 1.5%
5. 굴뚝청소부 : 매출액의 1.6%
6. 회계업무전문종사자 : 매출액의 1.7%

농업 및 임업에 대하여는 또 다른 표준율이 적용될 수 있다. 부가가치세법 제24조 1항에서는 농업 및 임업으로부터 발생한 매출에 대하여 제재소의 생산물을 제외한 임업생산물의 공급의 경우 과세표준의 5%, 창고에서 출고되지 아니한 제재소의 생산물, 음료와 알콜음료 및 기타의 용역의 경우 과세표준의 16%, 그리고 이외의 매출에는 과세표준의 9%를 적용하여 부가가치세액을 확정하도록 하고 있다. 사업자는 당해연도 개시 10일 이내에 직전연도 초부터의 매출에 대하여 동 표준율에 의하여 과세하는 대신 부가가치세의 일반적인 규정에 의하여 과세하여 줄 것을 세무서에 신청할 수 있다. 당해 신청은 5년 이상 해당 사업자를 구속한다. 신청한 사업자는 신청을 철회할 수 있으며, 이 경우 철회의 효력도 사업연도의 개시로 소급된다(부가가치세법 제24조 4항).

## 3) 매입세액공제

사업자는 다른 사업자가 자신의 사업을 위하여 이행한 공급 또는 기타 용역의 제공에 대하여 부과되고 세금계산서에 구분 표시된 부가가치세 세액, 자신의 사업을 위하여 국내로 수입된 재화에 부과되는 수입 부가가치세 세액 및 자신의 사업을 위한 역내 취득에 대한 부가가치세 세액을 납부세액에서 공제받을 수 있다(부가가치세법 제15조 1항). 이 때 사업자가 공급, 수입 또는 역내 취득한 과세대상을 본인의 사업에 10% 이하 사용하는 경우에는 당해 공급 등이 본인의 사업을 위하여 이행된 것으로 보지 아니한다.

부가가치세법은 또 매입세액공제를 허용하지 않는 비용을 몇 가지 명시적으로 규정하고 있는데 소득세법에서 규정하는 공제금지가 적용되는 비용, 사업자와 소속직원의 여행경비 및 이사를 위한 이사비용이 이에 해당된다(부가가치세법 제15조 1a 항). 또 사업자의 개인적 수요 및 기타 기업과 무관한 목적에도 같이 이용되는 차량의 구입, 수입, 역내취득 등과 관련하여서는 매입세액의 50%를 한도로 공제하도록 하고 있다(부가가치세법 제15조 1b 항). 그리고 매출이 면세되는 경우, 수행은 국내에서 이루어지나 국외의 매출인 경우, 그리고 유상으로 이행되었다면 면세대상이었을 재화 및 용역의 무상 제공 등에 사용하기 위한 재화의 공급, 수입 또는 역내에서 취득한 재화 또는 기타 용역에 대한 세액은 매입세액공제에서 제외된다(부가가치세법 제15조 2항).

사업자의 개인적 수요(Eigenverbrauch)에 대하여는 1999년 법개정 이전까지는 어떤 재화를 회사의 자산으로 구입할 경우에는, 그것이 전적으로 사업상의 용도로 사용되는지, 또는 어느 정도 사적으로 사용되거나 비사업상의 용도로 이용되는지에 상관없이 우선 매입세액 전액을 공제받았고 그 후에 그 재화에 대해 어느 정도 사적 및 비사업상의 용도로 이용되었는지를 계산하여 그 사용부분 만큼의 부가가치세를 환산하여 재납부하였다. 이에 비하여 제6차 EU 부가가치세 지침에서는 회사의 재산을 사적으로 이용하거나, 비사업적 용도로 사용한 부분에 대해서, 유상으로 제공된 재화 및 용역과 동등하게 취급하기 위하여, 사용된 부분 만큼에 대해 전액 또는 부분적인 매입세액 공제가 정당하게 이루어져야 한다고 규정하고 있다. 이에 따라서 모든 개인적 용도로 사용된 부분에 대해서 개정 이전까지 통용되던 개인적 용도의 사용에 대해 따로 부과되

던 부가가치세 과세는 부가가치세법 제3조 1b항과 제3조 9a항의 새로운 규정에 의거하여 최초의 매입세액 공제 시에 고려하게 되어 유상의 재화 및 용역의 공급과 동등하게 취급하게 되었다.

자동차 유지 및 출장비용에 대한 매입세액 공제의 제한은 식사와 숙박은 우선적으로 개인적인 용구를 충족시키는 데 사용된다는 인식에서 출발하며 이러한 이유로 대부분의 유럽연합의 국가들은 식사비와 숙박비에서 매입세액을 공제하는 것을 허락하지 않는다. 독일도 1999년 4월 1일부터 이를 따르고 있다.

마찬가지로 1999년 4월 1일부터 사적인 용도로도 사용되면서 회사 재산에 속하는 승용차에 대해서는 사적인 사용의 비중에 관계없이 단지 매입세액의 50%만을 공제받을 수 있을 뿐이다. EU의 제6차 부가가치세 지침서에 의거하면 승용차의 사업상의 용도 외의 사용을 이미 전제하고, 구입시 단지 50%만의 매입세액을 공제받기 때문에 이에 대한 증빙을 제출할 필요가 없다. 이것은 다시 말하자면 승용차에 관해서는 1999년 4월 1일부터 당시까지의 개인적 용도로 이용 및 비사업상 용도로의 사용(집에서 회사까지의 출퇴근시 사용)에 대해 부과되던 부가가치세가 더 이상 부과되지 않는다.

사적으로 사용하지 않고, 비사업상의 용도로도 사용하지 않은 승용차에 대해서는 개정된 세법에서도 매입세액 전액을 공제받을 수 있다. 사업자가 이를 어떻게 증명하느냐 하는 것은 계속 문제로 남는다.

접대비에 대한 매입세액공제도 1999년 4월 1일부터 제한적으로만 가능하게 되었다. 과거 거래상대방에 대한 적정한(angemessen) 수준의 접대비는 소득세법상으로는 총 접대비용의 80%까지만 손금산입되었지만 부가가치세법에 의해서는 전액 매입세액 공제가 가능했었다. 그러나 개정된 부가가치세법 제15조 1a에 근거하여서는 접대비는 총 매입세액의 80%까지만 공제가 가능하다.

1999년의 부가가치세 개정에는 어떤 재화가 회사자산으로 분류되기 위한 10% 규정을 두었다. 이는 어떤 재화가 회사의 자산으로 인정받기 위해서는 최소한 10%는 회사 용도로 사용되어야 한다고 규정하고 있는 것이다(부가가치세법 제15조). 이 규정은 회사 자산을 개인적인 용도로 남용하여 부적절한 혜택을 받는 것을 방지하기 위해 추가된 것이다. 승용차 구입 및 유지비용에서 매입세액을 50%만 공제하여 사적 소비나 혜택을 받은 것에 대한 기록을 할 필요가 없어져 납세자들이 이 규정을 남용할 가능성이

높아졌기 때문이다.

수입부가세를 매입세액으로 공제 받은 후 당해 수입부가세가 감액, 면제 또는 환급된 경우 사업자는 이에 상응하여 매입세액공제액을 정정하여야 한다(부가가치세법 제 17조 3항).

독일 내에 본사나 지사를 설치하지 않았고 독일 내에서 과세대상이 되는 매출을 가지지 않는 사업자는 1999년 1월 1일부터 처음으로 외국인사업자 부가가치세환급제도(Vorsteuervergütungsverfahren)의 범위 내에서 매입세액의 환급을 요구할 수 있다. 여기에 필요한 신청서류는 연방재무청(Bundesamt für Finanzen)에서 얻을 수 있다.

신청자는 사업자(Unternehmer)이어야 하며, 독일이나 부가가치세법 제1조 3항에 표시된 지역에 주소, 회사 소재지, 본사 또는 법원에 등기된 지사를 갖고 있지 않아야 한다.

외국인사업자는 그의 회사가 부가가치세를 부과하지 않는 국가에 위치하거나 혹은 부가가치세와 비슷한 종류의 세금을 부과하고 있을 경우 독일과 외국사업자의 부가가치세 환급절차에 관한 상호조약을 체결한 국가에 소재하고 있을 경우에만 부가가치세를 환급받을 수 있다<sup>37)</sup>

부가가치세를 환급받기 위해서는 해당 세무서에 환급권이 발생한 연도의 이듬해의 6월 31일까지 신청하여야 한다. 신청의무기간에는 예외가 없다(Ausschlussfrist). 신청서에 회사 소재국 세무당국이 발행하는 납세지증명서(Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger)를 첨부하여야 한다. 이 증명서는 유럽연합 소속국가의 공식 언어 중 하나로 발급된 것이어야 한다. 또 신청서에는 영수증과 수입증명서(독일로 수입되는 경우)를 첨부해야 한다.

외국사업자의 부가가치세 환급과 관련하여서는 환급최저한도가 적용된다. 외국사업자는 환급액이 최소한 500유로가 되어야 환급신청서를 제출할 수 있다.

37) 한국은 독일과 상호조약을 체결하여 외국사업자의 부가가치세 환급이 1999년 1월 1일부터 가능해졌다.

## 사. 신고와 납부

### 1) 납세의무의 발생

납세의무의 성립시기는 공급과 기타 용역의 제공에서 계약한 대가로 과세하는 경우 대가 관계있는 급부가 이행된 시점이 속하는 예정신고기간이 종료하는 때가 된다. 당해 급부의 대가 또는 급부의 일부에 대한 대가에 대하여 당해 급부의 전부 또는 일부가 이행되기 전에 약정한 경우 당해 약정한 날이 속하는 예정신고기간이 종료하는 때를 적용한다(부가가치세법 제13조 1항). 그러나 수령한 대가로 과세하는 경우에는 대가를 수령한 시점이 속하는 예정신고기간이 종료하는 때가 기준이 된다.

수입부가가치세의 경우에는 관세의 규정을 준용한다(부가가치세법 제13조 2항).

### 2) 예정신고(Voranmeldung) 및 예납

#### 가) 예정신고 대상기간

기본적으로 사업자의 부가가치세 예정신고 대상기간(Voranmeldungszeitraum)은 역년의 매분기로 하고 있다(부가가치세법 제18조 2항). 그러나 직전 역년의 세액이 6,136유로를 초과하는 경우에는 예정신고 대상기간을 매역월로 한다. 동법은 또 세무서에게 직전 역년의 세액이 512유로를 초과하지 아니하는 경우 사업자에 대하여 예정신고서의 제출 또는 예납세액을 납부할 의무를 면제할 수 있도록 하는 권한을 부여하고 있다. 사업자가 사업활동 또는 직업활동을 개시한 첫해 및 다음해에는 역월이 예정신고 대상기간이 된다. 또 사업자는 직전 역년의 환급받은 초과세액이 6,136유로를 초과하는 경우에는 예정신고 대상기간으로 매분기 대신 매월을 선택할 수 있으며 이 경우 사업자는 해당 과세연도의 2월 10일까지 1월에 대한 예정신고를 하여야 한다(부가가치세법 제18조 2a항).

사업자는 당해 과세연도 또는 역년보다 단기로 과세기간을 정한 경우에는 당해 기간에 대하여 납부하여야 할 세액 또는 환급 받아야 할 초과세액을 스스로 계산하여 소정

양식의 납세신고서를 제출하여야 한다(부가가치세법 제18조 3항).

#### 나) 예정신고

사업자는 예정신고 대상기간의 종료 후 10일 이내에 당해 예정신고 대상기간에 대한 세액(예납세액: Vorauszahlung)을 스스로 산출하여 예정신고서를 소정의 서식에 따라 제출하여야 한다(부가가치세법 제18조 1항). 예납세액의 납기는 예정신고 대상기간이 종료한 날부터 10일이다. 연방재무성은 가혹한 과세를 피하기 위하여 연방상원의 동의를 얻은 법규명령으로 예정신고서의 납부기간 및 예납세액의 납부기간을 한달 연장하는 것에 대한 세부적 절차를 정할 수 있다(부가가치세법 제18조 6항).

#### 3) 확정신고 및 세액의 정산

사업자가 역년에 대한 부가가치세 정산신고서(Steueranmeldung)에 납부하여야 할 세액 또는 초과세액을 예납세액의 총액과 다르게 산출하여 신고하는 경우 세무서에 대한 부족세액은 정산신고서의 제출 후 1월 이내에 납부하여야 한다. 세무서가 사업자가 납부할 세액 또는 초과세액을 당해 역년에 대한 정산신고서와 다르게 확정된 경우에는 사업자는 세무서에 대하여 부족세액을 과세확정통지서(Steuerbescheid)가 송달된 때로부터 1월 이내에 납부하여야 한다(부가가치세법 제18조 4항).

연방재무성은 과세절차의 간소화를 위하여 연방상원의 동의를 얻어 금, 은 및 백금의 공급과 기타 증권거래소에서 이들 귀금속 거래에의 참가 허가를 받은 사업자 간에 국내에서 이루어지는 거래에 따른 공급 등에 관련한 매출에 대하여 세액의 징수 면제요건을 정할 수 있다(부가가치세법 제18조 7항). 또 연방재무성은 과세절차의 간소화를 위하여 연방상원의 동의를 얻어 외국에 주소를 둔 사업자에 대한 매입세액의 환급에 관하여 특별한 절차를 정할 수 있고 또 그 외에도 세액의 환급을 청구할 수 있는 최저금액의 한도를 정할 수 있다. 환급은 당해 환급청구권이 발생한 날이 속하는 역년이 종료한 후 6월 이내에 신청하여야 한다. 이때 사업자는 환급세액을 스스로 계산하여야 하며, 매입세액은 세금계산서 또는 수입허가서 원본으로 증명하여야 한다(부가가

치세법 제18조 9항).

#### 4) EU역내 공급에 대한 종합신고 및 별도의 신고

##### 가) 종합신고

사업자는 역내에서 재화를 공급한 날이 속하는 분기가 경과한 때로부터 10일 이내에 연방조세청(Bundesamt fuer Finanzen)에 소정의 서식에 종합신고(zusammenfassende Meldung)를 하여야 한다(부가가치세법 제18a조 1항). 주(州)조세청은 위의 종합신고를 할 의무가 있는 사업자를 정하기 위하여 필요한 자료를 연방조세청에 제출하여야 한다. 제출된 자료는 종합신고의 제출 여부를 확정하기 위한 목적으로만 사용될 수 있다.

종합신고에는 포함되어야 할 사항은 다음과 같다(부가가치세법 제18a조 4항).

- 다른 공동체회원국에 의하여 부여되고 공동체 내에서의 재화공급이 이루어진 취득자의 거래과세번호나 과세대상물을 공급한 회원국에서 부여한 사업자의 과세번호
- 취득자에게 이루어진 공동체 내에서의 재화공급의 과세표준의 합계액이나 당해 공급으로 인하여 당해 사업자에게 귀속된 과세표준의 합계액

세무서가 사업자에게 예정신고 제출의무와 예납세액(Vorauszahlungen) 납부의무를 면제한 경우 사업자의 직전연도 공급 기타 용역의 합계액이 20만유로를 초과하지 아니하며, 당해연도에도 이 금액을 초과하지 아니할 것으로 예상되는 경우 혹은 사업자의 직전연도 재화의 역내 공급의 합계액이 15,000유로를 초과하지 아니하며, 당해연도에도 이 금액을 초과하지 아니할 것으로 예상되는 경우 등에는 역내에서 재화를 공급한 과세연도의 종료 후 10일 이내에 종합신고를 할 수 있다고 규정되어 있다(부가가치세법 제18a조 6항).

연방재무성은 종합신고의 작성 및 제출의 간소화를 위하여 연방상원의 동의를 얻어 기계적인 데이터 처리장치 또는 데이터전송을 통한 종합신고의 제출에 관한 규정 등을 둘 수 있다. 이 명령에서는 또 그 외에도 당해 절차의 적용 대상을 정하는 요건, 제출대상 데이터의 형태·내용·작성 및 보존에 관한 세부사항, 데이터 제출의 유형과 방법, 제출하는 데이터의 수령관할권, 당해 절차상 요구되는 필수적인 사업자의 신고의무의

범위와 형태 등에 대한 규정을 둘 수 있다(부가가치세법 제18a조 9항).

#### 나) 별도신고

사업자는 예정신고기간과 과세기간 내에 이행된 EU역내에서의 공급에 대한 과세표준을 소정의 서식에 의하여 별도로 신고하여야 한다(부가가치세법 제18b조 1항). 이 때 신고는 EU역내 공급에 대하여 계산서가 발행된 날이 속하는 예정신고 대상기간 내에 이행하여야 한다.

#### 5) 기장의무

사업자는 세액의 확정 및 세액계산에 필요한 과세표준의 확인을 위하여 기장의 의무(Aufzeichnungspflichten)가 있다(부가가치세법 제22조 1항). 농업 및 임업이 사업형태로 영위되는 경우에는 이를 영위하는 사업자도 기장의무를 진다. 이 때 기장된 내용을 통하여 다음의 사항들에 판단이 가능해야 한다.

- 사업자가 행한 재화의 공급 또는 기타 용역의 제공에 대하여 약정한 대가
  - 대가를 적용세율에 따라 구분한 납세의무의 대상인 매출과 비과세인 매출에 따라 안분한 방법
  - 이행되지 아니한 재화의 공급 및 기타 용역의 제공에 대하여 받은 대가의 전부 또는 일부
  - 특정한 재화의 공급과 기타 용역의 공급에 대하여는 과세표준
  - 정당하지 아니한 과세증명자료의 제출로 인하여 부과된 가산세액
  - 사업자가 사업을 위하여 공급 또는 제공한 과세대상인 재화 기타 용역의 대가와 당해 매출의 이행 전에 지급한 대가의 전부 또는 일부
  - 사업자가 사업을 위하여 수입하는 과세대상(제11조)의 수입에 대한 과세표준과 이에 대하여 납부한 수입부가세 또는 납부하여야 할 수입부가가치세
  - 과세대상의 역내취득에 대한 과세표준과 이에 대하여 부과한 세액
- 매입세액공제가 배제되는 경우에는 기장의무가 면제된다(부가가치세법 제22조 3

항). 사업자에게 매출의 일부에 한하여 매입세액공제를 인정하는 때에는 당해 공제대상인 매출액에 상당하는 매입세액을 기재된 내용을 통하여 명백하게 판단할 수 있어야 한다. 영업소를 두지 않는 사업자, 방문판매사업자 또는 영업소 외의 노상 기타의 공공 장소에서 활동하는 사업자는 관에 의하여 서식이 정해진 조세기록장을 작성하여야 한다(부가가치세법 제22조 5항).

## 아. 세금계산서제도

### 1) 세금계산서제도의 기본 골격

사업자가 과세대상인 공급이나 기타 용역을 제공하는 경우 부가가치세를 구분하여 표시한 계산서를 교부하여야 한다(부가가치세법 제14조 1항). 다만 사업자가 다른 사업자의 사업을 위하여 거래를 하는 경우에는 다른 사업자의 요구에 의하여 당해 계산서를 교부할 의무를 진다. 계산서에는 기본적으로 당해 급부의 과세표준과 그에 상당하는 세액을 기재하여야 하며 급부를 제공한 사업자의 성명과 서명, 급부를 제공받는 자의 성명과 서명, 공급 목적물의 수량과 상거래관습상의 표시 또는 기타 용역의 유형 및 범위, 공급 및 기타용역의 제공시기, 공급 및 기타 용역의 제공 대가, 그리고 당해 매출에 부과되는 세액 및 면세의 경우 이에 대한 표시 등이 기재되어야 한다. 또 공급하는 사업자는 세무서에서 부여받은 납세번호를 계산서에 기입하여야 한다(부가가치세법 제14조 1a 항).

사업자는 공급 또는 기타용역의 제공에 대하여 계산서에 당해 매출에 대하여 법률에 의하여 부담하여야 할 세액보다 많은 세액을 구분하여 표시하고 당해 사업자가 공급을 받는 자에 대하여 세액을 정정하지 않은 경우에는 초과세액에 대하여도 납부의무를 진다(부가가치세법 제14조 2항). 마찬가지로 세금계산서에 세액을 구분하여 표시한 자는 비록 당해 세액을 구분표시할 권한이 없이 이를 한 경우에도 당해 구분표시한 세액을 납부할 의무를 진다(부가가치세법 제14조 3항).

사업자 또는 당해 사업자의 위탁을 받은 제3자가 공급 또는 기타 용역의 제공에 관하여 급부를 공급받은 자에 대한 결제와 관련된 문서는 당해 문서가 상거래에서 인정

되는지의 여부를 묻지 아니하고 계산서로 본다(부가가치세법 제14조 4항). 서명법에 의한 매도인이 인증한 전자서명이 포함된 전자세금계산서는 계산서로서의 효력이 있는 것으로 본다.

연방재무성은 연방상원의 동의를 얻어 과세절차 간소화를 위하여 계산서로 볼 수 있는 계산서 이외의 문서와 이를 위한 요건, 계산서의 교부 당시 개별 기재사항의 생략이 가능한 경우와 생략이 가능한 기재사항 및 사업자의 세액을 구분하여 표시한 세금계산서의 교부의무가 면제되는 경우에 대하여 시행 규정을 확정하여야 한다(부가가치세법 제14조 6항).

## 2) 세금계산서교부의 특칙

사업자가 면세용역을 제공한 경우에는 면세사실을 입증하는 계산서를 교부할 의무를 진다(부가가치세법 제14a조 1항). 사업자는 모든 세금계산서의 사본을 10년간 보관하여야 한다(부가가치세법 제14a조 6항). 세금계산서 보관기간은 당해 계산서가 교부된 역년의 종료와 동시에 개시한다.

## 자. 소기업에 대한 과세체계

### 1) 소액부징수제도

독일 부가가치세법 제19조에서는 소규모사업자에 대한 부가가치세 과세문제를 다루고 있는데 사업자가 매출이 매출에 대한 세액을 포함하여 직전 역년에 16,620유로를 초과하지 아니하거나 현재 역년에 5만유로를 초과하지 아니할 것으로 예상되는 경우에는 부가가치세를 부과하지 아니하는 소액부징수제도를 담고 있다(부가가치세법 제19조 1항). 여기에서 매출은 총매출에서 고정자산인 경제재의 매출을 차감한 금액으로 정하고 있다. 또 소액부징수제도에 해당하면 역내공급에 대한 면세규정, 면세의 불적용, 계산서에 부가가치세사업자번호의 기재 및 매입세액공제의 규정도 적용하지 아니한다. 사업자는 소액부징수제도 적용에 대한 포기의사를 세무서에 신고할 수 있다(부

가가치세법 제19조 2항). 이 의사표시는 5년간 당해 사업자를 구속한다.

## 2) 받은 대가에 의한 세액의 계산

부가가치세법은 일정 요건이 충족되는 경우 사업자의 신청이 있으면 세무서가 세액을 약정한 대가에 의하지 아니하고 받은 대가에 의하여 산정하는 것을 승인할 수 있도록 규정하고 있다(부가가치세법 제20조 1항). 이때 직전 역년의 총매출액이 12만 5천 유로를 초과하지 아니하는 경우, 기장의무와 결산의무가 면제된 사업자의 경우, 그리고 소득세법이 규정하는 자유직업종사자의 활동에 의하여 얻은 매출의 경우에 대하여는 위 조건이 충족하는 것으로 본다.

## 3) 과세표준을 등에 의한 과세

독일 부가가치세법에서는 연방재무성에게 연방상원의 승인을 얻어 과세표준율을 정할 권리를 부여하고 있고 연방재무성은 과세의 기초가 서로 유사한 관계에 있고, 기장의무나 매년도 영업실적에 기초한 결산서 작성의무가 부과되어 있지 아니한 사업자에 대하여 과세절차를 간소화하기 위하여 매입세액과 납부세액 혹은 이의 계산을 위한 과세표준을 계산하기 위한 과세표준율을 확정할 수 있다. 연방재무성은 이에 따라 부가가치세법 시행령에서 지난 역년의 매출액이 61,356유로를 초과하지 않는 사업자에게 과세표준율의 적용을 통하여 납부세액 및 매입세액을 확정하는 방법을 정하고 있다(근거법령 및 업종별 과세표준율은 제8절 참조).

## 차. 납세대리인제도

국내에 주소, 거소, 사무소 또는 지점을 두고 있지 아니하고 국내에서 비과세 재화만을 수출하며 매입세액을 공제할 수 없는 사업자는 국내에서 납세대리인(Fiskalvertreter)을 통하여 자신을 대리하게 할 수 있다(부가가치세법 제22a조 1항). 납세대리인은 외국에 거주하고 있는 사업자로부터 필수적으로 대리권한의 위임을 받

아야 한다(부가가치세법 제22a조 3항). 기본적으로 납세대리인은 외국에 거주하는 사업자의 의무를 자신의 의무처럼 이행하여야 하며 납세대리인은 본인과 동일한 권리를 가진다(부가가치세법 제22b조 1항). 이 과정에서 납세대리인은 자신이 대리하는 사업자를 위하여 별도의 기록을 하여야 하며 여기에는 자신이 대리하는 사업자의 성명과 주소가 포함되어야 한다(부가가치세법 제22b조 3항). 또 납세대리인은 자신의 활동을 위하여 별도의 납세번호와 별도의 부가가치세 과세번호를 부여받아야 하며, 이 번호에 의하여 자신이 대리하는 모든 외국에 거주하는 사업자를 위하여 활동한다(부가가치세법 제22d조 1항). 납세대리인이 자신에게 부과된 의무를 상습적으로 위반하거나 규칙을 위반하는 행위를 하는 경우 관할세무서(Finanzbehörde)는 납세대리를 금지할 수 있다(부가가치세법 제22e조 1항).

## 카. 기타

### 1) 외화 환산

외국통화에 의하여 가액을 산정한 경우 납부세액 및 공제하여야 하는 매입세액은 급부가 이행되거나 또는 급부를 이행하기 전에 대가의 전부 또는 대가의 일부를 받은 당해 월에 대하여 연방재무부가 공표한 평균환율에 따라 유로로 환산하여야 한다(부가가치세법 제16조 6항). 납세의무자가 대가에 의하여 세액을 산정하는 경우에는 대가를 받은 달의 평균환율에 따라 환산한다. 그러나 세무서는 은행이나 기타 환율표 등의 자료에 의하여 증명되는 해당 일의 환율시세에 의하여 환산된 경우 이를 인정하여야 한다.

### 2) 수입부가가치세에 대한 특별 규정

수입부가가치세에는 관세법의 규정이 준용된다(부가가치세법 제21조 2항). 그러나 이때 관세환급 절차에서 규정하는 능동적 가공무역에 관한 규정과 수동적 가공무역에 관한 규정은 제외된다. 납부할 세액이 전부 매입세액으로부터 공제될 수 있는 경우에는 관세법의 규정에도 불구하고 납세담보의 제공없이 수입부가가치세의 납부를 유예

할 수 있다(부가가치세법 제21조 3항).

수입할 과세대상 재화나 용역에 대하여 수입부가가치세가 발생한 후 관세 또는 소비세가 발생한 경우 등에는 이와 동시에 추가의 수입부사치가세가 발생한다(부가가치세법 제21조 4항).

### 3) 여행주선업에 대한 과세

여행주선업자의 용역은 기타 용역으로 보며 여행알선용역은 여행알선업자가 여행알선용역의 제공을 위하여 필요로 하는 여행의 기초요소(호텔숙박, 버스나 기차 이용 등)들이 EU역외에서 사용되는 경우 비과세되나 이에 대한 증빙책임은 사업자 측에 있다(부가가치세법 제25조 1항 및 2항). 여행알선용역은 용역의 수혜자가 지불하는 액수와 여행알선업자가 여행알선용역의 제공을 위하여 여행의 기초요소들에 대하여 지출한 액수와의 차액에 의하여 과세표준이 정해진다(부가가치세법 제25조 3항).

### 4) 투자용 금의 판매에 대한 과세

증서형태나 단체로 혹은 개별적으로 보관된 투자용 금과 금계정을 통해 거래된 금에 대한 증서형태의 투자용 금, 특히 투자용 금에 대한 소유권 또는 채권법상 투자용 금에 대한 권리를 부여하는 금의 대여나 금의 스왑, 그리고 투자용 금에 대한 소유권 및 투자용 금에 대한 채권법상 권리의 이전을 수반하는 선물계약과 일반유통과정에서 체결된 투자용 금과 관련된 선물체결 등을 포함한 투자용 금에 대한 공급, 수입 및 역내취득, 공급에 대한 중개는 면세된다(부가가치세법 제25c조 1항). 투자용 금을 제조하거나 금을 투자용 금으로 변형시키는 사업자는 동 공급이 다른 사업자의 사업을 위해서 이루어지는 경우, 과세대상 공급으로 취급될 수 있다(부가가치세법 제25c조 3항). 마찬가지로 통상적으로 금을 영업목적상 공급하는 사업자는 동 공급이 다른 사업자의 사업을 위해서 이루어지는 경우, 과세대상 공급으로 취급될 수 있다. 이러한 공급이 과세대상 공급으로 취급될 경우, 동 판매를 중개한 사업자도 거래수수료에 대해서 과세대상으로 취급될 수 있다.

위의 조항에 따라 면세판매를 하는 사업자에 대해서 자신에게 이루어진 공급을 과세 대상으로 취급하는 사업자에 의해서 이루어지는 투자용 금의 공급, 동 사업자와 관련해서 또는 동 사업자를 위해서 투자용 금 형태로 변형되는 금의 공급, 수입 및 역내취득, 그리고 투자용 금을 포함한 금의 형태, 중량 또는 순도함량 등의 변경과 관련된 기타 급부에 대한 세액에 대해서는 매입세액공제가 배제되지 않는다(부가가치세법 제25c조 4항). 마찬가지로 투자용 금을 제조하거나 투자용 금 형태로 변형하여 공급하는 사업자의 경우, 제조 또는 금의 변형과 직접적으로 관련해서 자신에게 수행된 공급에 대한 세액은 매입세액공제가 배제되지 않는다(부가가치세법 제25c조 5항).

투자용 금 판매에서는 기장의무에 추가하여 자금세탁방지법상 거래자확인, 기장 및 보관의무가 적용된다(부가가치세법 제25조 6항).

#### 5) 납세의무에 대한 책임과 벌과금

세금계산서의 발행자가 세금계산서에 의하여 확인되는 세액을 징수하지 아니하거나 이의 징수를 고의로 불가능하게 한 사실을 사업자가 해당되는 매입거래에 대하여 계약을 체결할 당시까지 이 사실을 알고 있었던 경우, 사업자는 당해 거래에서 발생한 세액에 대하여 책임이 있다(부가가치세법 제25d조 1항). 이에 관여한 사업자가 여러 사람인 경우 연대하여 책임을 진다. 관할 세무서는 사업자의 책임 존재여부의 요건에 대하여 조사하여야 한다(부가가치세법 제25d조 3항).

계산서 사본을 보관하지 아니한 행위, 종합신고를 제출하지 아니하거나 부정확·불완전 또는 기한을 초과하여 제출한 경우 혹은 법에서 규정한 필요 서류를 제출하지 아니하거나, 불완전 또는 기한을 초과하여 제출하는 경우는 고의 또는 과실이 있는 위법 행위이며 이에 대하여는 5천유로 이하의 벌금에 처할 수 있다(부가가치세법 제26a조 1항 및 2항).

세금계산서에서 확인된 부가가치세를 기한 내에 부과하지 아니하거나 불완전하게 부과하는 것은 위법이며 이에 대하여는 5만유로 이하의 벌금에 처할 수 있다(부가가치세법 제26b조 1항 및 2항).

이러한 행위를 직업적으로 혹은 범죄집단처럼 수행하거나 또는 이들 행위의 계속적

수행을 위하여 조직된 집단의 회원으로 활동한 자에 대해서는 5년 이하의 징역형 또는 벌금형에 처할 수 있다(부가가치세법 제26c조).

#### 6) 부가가치세 등록번호

연방조세청은 사업자에게 신청에 의해 부가가치세 등록번호를 부여한다(부가가치세법 제27a조 1항). 매입세액공제가 배제되는 판매만을 수행하는 사업자에 대해서도 부가가치세 등록번호가 역내 공급 또는 역내취득을 위해서 필요한 경우에는 신청에 의해 부가가치세 등록번호를 부여한다. 연결납세그룹의 경우에도 신청에 의해 각 개별 법인에게 고유의 부가가치세 등록번호가 부여된다. 부가가치세 등록번호의 교부신청은 서면으로 하며 신청서에는 이름, 주소, 신청자가 부가가치세와 관련하여 사용할 납세번호가 기재되어야 한다. 주(州)조세청은 부가가치세 등록번호의 교부를 위해 필요한, 자기 주에서 부가가치세 목적상 거래하는 개인, 법인 및 사단에 관한 자료를 연방조세청에 제공한다(부가가치세법 제27a조 2항). 이 자료는 부가가치세 등록번호의 교부, EU의 부가가치세 부문의 행정공조, 부가가치세 관련 국가의 관할 관청간 상호합의 절차의 목적 등을 위하며만 활용될 수 있다. 연방조세청은 교부된 부가가치세 등록번호와 부가가치세 통제를 위해 필요한 자료를 주(州)조세청에 제공한다.

2002년 7월 1일부터 재화와 용역을 공급하는 기업은 부가가치세법 제14조1a항에 의거 자신이 발급하는 영수증에 과세당국으로부터 부여받은 부가가치세 확인등록번호(Umsatzsteueridentifikationsnummer)를 반드시 표시하여야 한다. 과세당국은 세무조사, 또는 새로 규정된 부가가치세법 제27b조의 사전 예고 없이 실행되는 부가가치세 납부확인검사(Umsatzsteuernachschaufen)를 할 때, 탈세를 조기에 발견할 수 있도록 등록번호 표시를 의무화시킨 것이다. 영수증에 표시하는 방법이나 위치 등에 관해서는 기업이 자유로이 선택하여 결정할 수 있다. 지금까지 확인등록번호를 발급받지 않았고, 또 유럽공동체내 재화거래를 행할 의도가 없으며, 온라인 거래, 공동체 내의 중개업, 재화운송 또는 가공업무를 하지 않는다면 영수증에 과세당국이 발급한 납세자번호(Steuernummer)를 표시하여야 한다. 지사 등은 본사의 납세자번호를 표시하여야 한다.

## 7) 연쇄무역(Reihengeschäfte) 혹은 삼각무역(Dreiecksgeschäfte)에 대한 과세

독일 부가가치세법에서는 국제 무역거래에서 나타나는 현실적인 주요한 형태인 연쇄무역 혹은 삼각무역에 대하여 특별한 규정을 두고 있었으나 1997년의 부가가치세법 개정으로 이 개념 규정을 삭제하여 연쇄무역의 개념은 부가가치세법상 더 이상 존재하지 않는다. 실무에서는 연쇄무역이란 여러 사업자가 한 재화의 공급을 통해 서로 연결되어 있으나 동 재화의 공급은 첫 번째 공급자에게서 마지막 구매자에게 직접 이루어지는 경우를 의미한다.

이 연쇄무역에는 많은 종류의 공급이 수행되는데, 재화이동(Beförderung)과 재화운송(Versendung)도 그 중의 하나에 속한다. 많은 공급 중 재화이동공급(Beförderungslieferung), 또는 재화운송공급(Versendungslieferung)은 각각 한 번씩 밖에 존재하지 않는다. 이 밖의 연쇄 고리상의 다른 모든 공급들에서는 재화이동, 또는 재화운송이 발생하지 않기 때문에, 재화의 이동이 없는 공급(ruhende Lieferung)이라고 한다.

연쇄무역에서는 부가가치세 부과대상인지의 여부를 결정하기 위해서는 우선 어디에서 재화의 움직임을 수반한 공급이 발생했는지를 판단하여야 한다. 재화의 움직임을 수반한 공급장소는 부가가치세법 제3조 6항에 의거, 공급이 시작된 곳이다. 재화의 움직임을 수반한 공급보다 앞서 발생한 재화의 이동이 없는 공급의 경우에는 제3조 7항에 의거 재화이동, 또는 재화운송이 시작된 곳이 재화의 공급장소가 된다. 재화의 움직임을 수반한 공급이 발생한 후의 재화의 이동이 없는 공급의 경우에는 제3조 7항에 의거 재화이동과 재화운송의 최종목적지를 재화의 공급장소로 간주한다.

유럽공동체 회원국 간의 연쇄무역 혹은 삼각무역에서는 부가가치세법 제25b조 규정에 의거 재화의 이동, 또는 운송이 시작되는 연결고리상 첫 번째 사업자의 공급은 원칙적으로 유럽공동체 내부 취득을 유발한 것이 되어, 공급된 물품의 목적지 국가에서 과세된다. 두 번째 사업자의 공급은 과세대상이 되고, 납세의무가 있는 국내 공급이다. 이러한 유럽공동체 내 취득은 부가가치세법 제25b조 3항에 규정된 조건을 충족시킬 경우 과세된 것으로 간주된다. 즉, 이 경우 중간 사업자는 자신이 발급한 영수증에 부가가치세액을 별도로 분리 표시해서는 아니되며 그는 자신의 영수증에 유럽공동체 내

부의 삼각무역이라는 사실과 납세의무는 물품의 최종인수자가 진다는 것을 반드시 표시하여야 한다. 마지막 사업자(최종 인수자)는 부가가치세 납부의무를 지게 되며, 두 번째 공급에 대한 매입세액을 공제받을 수 있다. 부가가치세법 제25b조는 부가가치세 납부의무를 최종 인수자에게 전가시킨다. 따라서 최종 인수자는 자신의 거주지국에 해당되는 신고를 할 수 있으며, 외국의 공급자는 목적지국에서 납세관리인을 통해 부가가치세 납부를 위해 사업자등록을 할 필요가 없다.

유럽공동체 외부지역인 제3국에서 시작되는 연쇄무역에 대한 과세는 연쇄무역의 일반원칙에 대한 예외를 규정한 부가가치세법 제3조 8항의 특별규정에 의한다. 부가가치세법 제3조 6항 1절에 의거한 재화이동공급(Beforderungslieferung), 또는 재화운송공급(Versendungslieferung)의 경우 공급물품이 제3국에서 독일로 반입되고, 공급장소가 제3국의 영토가 되면, 국경통과시의 수취인이 물품의 처분권을 갖게 되고 수입부가가치세를 매입세액으로 공제받을 수 있게 된다. 공급자가 수입부가가치세 납부의무자일 경우에는 공급의 장소가 이전(Verlagerung)될 수 있다. 공급자는 독일 내에서 과세 대상이며 과세의무가 존재하는 공급을 행한 것이다. 따라서 국경통과시의 공급자가 물품에 대한 처분권을 갖고 있으며, 수입부가가치세를 매입세액으로 공제받을 수 있게 되는 것이다.

예: 독일 프랑크푸르트의 회사 F는 함부르크의 회사 H에 기계를 주문하였다. H는 관세 및 과세납부라는 공급조건으로 한국의 회사 K에 이 기계를 F회사에게 직접 보내는 계약을 체결하였다. K는 F에게 이 기계를 운송하도록 하기 위해 독일 소재 화물운송업자 B에게 넘겨주었다. B는 자신의 이름과 K의 간접 대리인으로서 독일의 관세당국에 수입신고를 하였다. 이때 이 기계에 대하여는 K는 H와 그리고 H는 F하고 부가가치세 과세거래(Umsatzgeschaefte)관계를 맺고, 각각은 과세거래조건을 충족시키면서 K는 H에게, 그리고 H는 F에게 각각 재화를 공급하였다. K로부터 F에게로의 재화의 운송(Versendung)은 공급자인 K를 통해 직접 이루어졌다. 따라서 K가 H에게 제공한 공급은 재화운송공급에 해당한다. K의 재화공급장소는 그 자체로서는 부가가치세법 제3조 6항 1절에 의거, 한국이 된다. 그러나 K가 기계를 한국(제3국 영토)에서 독일로 운송시켰고, K의 대리인

B는 수입부가가치세 납부의무자가 되기 때문에 K가 H에게 행한 공급에 대한 재화공급의 장소는 독일이 된다. 따라서 K는 H에게 부가가치세액 포함 청구서의 발행이 가능하며 납세의무가 존재하는 재화의 공급을 행한 것이다. K가 H에게 독일 내에서 공급을 하였기 때문에 K는 국경 통과시 기계에 대한 처분권을 소유하고 있고 수입부가가치세를 매입세액으로서 공제받을 수 있다. H의 공급은 K의 재화운송공급이 발생한 후에 이루어졌고, 독일이 재화이동(Beförderung)의 최종종착지가 되기 때문에 제3조 7항 2절 2호에 의거 H의 재화공급의 장소는 독일이 된다. 결과적으로 K가 행한 공급은 시간적 및 공간적으로 K가 H에게 제공한 공급에 뒤따라 발생한 것이다. K의 공급과 마찬가지로 H의 공급도 과세대상거래이며 납세의무가 존재한다. H는 K가 제공한 공급에 대해 매입세액을 공제받을 수 있다.

#### 8) 증빙작성 의무(Dokumentationspflicht)

부가가치세는 정확한 증빙을 요구하는 엄격한 형식 규정을 따르므로 관련되는 증빙작성 의무(Dokumentationspflicht)의 이행 여부가 매우 중요하며 이것이 중요한 세무조사 대상이 된다는 것에 유의해야 한다.

비과세 매출(nichtsteuerbare Umsätze)과 특정한 면세규정에 의거한 면세공급(steuerfreie Lieferungen)은 반드시 분리하여 대차대조표에 기입하여야 한다. 이외에 규칙적으로 다음과 같은 사항을 기록해 놓아야 한다.

1. 수출거래품목의 일반적 명칭과 수량
2. 공급회사명 및 주소
3. 수취회사명 및 주소
4. 제3국내에서의 용도
5. 품목의 수출날짜
6. 판매가격 및 제공품목에 대한 납세액, 또는 품목의 수입, 유럽공동체 내부 구매에 대한 납세액

물품을 수입할 경우, 수입부가가치세 납부액 또는 향후 부과될 수입부가가치세액

(부가가치세법 제16조 2항 4절 규정에 해당하는 경우)이 표시되어 있고, 이에 대한 관세당국이 발행한 증명서를 첨부하면 따로 증빙을 작성하지 않아도 된다.

물품이 유럽공동체 외부로 반출되는 경우 공동체회원국의 관세당국 또는 화물발송처의 해외반출확인서(Ausfuhrbestaetigung) 및 화물발송확인서(Abfertigungsbestaetigung) 등은 필요내용이 기재된 통상적인 거래증명서와 함께 거래증빙으로 인정받는다. 이러한 거래증명서로 다음과 같은 것들이 있다.

수출증명을 하기 위해 관세당국이나 화물발송처의 확인서를 받을 수 없거나, 이러한 확인서를 받는 것이 불가능한 경우 사업자는 다른 증명서를 통해서 해외반출에 대한 증명을 할 수 있다. 물품이 공급된 도착지국가에 주재하는 독일의 대사관이나 총영사관의 증명서(Bescheinigung), 또는 유럽공동체 외부의 관세당국의 통관증명서 등이 대체증빙서류로 인정받을 수 있다. 그러나 차량에 대해서는 제3국에 소재하는 독일의 공공기관에서는 해외반출확인서를 발급해주지 않는다.

유럽공동체 내부 삼각무역에 관하여는 증빙과 관련하여 특별규정이 존재하는바 동 삼각무역의 첫 번째 수취인은 자신이 발급한 영수증에 다음과 같은 사항을 반드시 기록하여야 한다.

1. 유럽공동체 내부 삼각무역이다.
2. 납세의무는 최종수취인이 부담한다.
3. 최종수취인의 소재국가의 부가가치세 확인등록번호(Umsatzsteueridentifikationsnummer)

독일 내 부가가치세 확인등록번호를 사용하는 첫 번째 수취인은 최종수취인에게 공급하는 물품에 대한 계약상의 대가와 최종수취인 이름과 주소를 반드시 기록하여야 할 의무가 있다. 최종수취인은 자신에게 공급된 물품에 대한 과세표준액과 이에 해당되는 납세액 및 첫 번째 수취인의 이름과 주소를 반드시 기록하여야 한다.

## 9) 확인조사

각급 세무서의 담당공무원은 부가가치세의 공정한 세액결정 및 징수에 필요한 과세상 중요한 사실관계를 확인하기 위하여 사전고지 없이 그리고 외부세무조사와 별도로 사업자의 토지 및 공간을 근무시간 내에 출입할 수 있다(부가가치세법 제27b조 1항).

주거공간은 공공의 안녕 및 질서에 대한 긴급한 위협의 방지를 위하여 필요한 경우에 한하여 소유자의 의사에 반하여 출입할 수 있다. 부가가치세 확인조사를 받는 자는 과세상 중요한 사실관계의 확인을 위하여 필요하다고 판단하여 담당공무원이 요구하는 경우 담당공무원에게 기록, 장부, 사업서류 및 기타 부가가치세 확인조사와 관련된 사실관계 관련 서류 및 정보를 제공하여야 한다(부가가치세법 제27b조 2항). 부가가치세 확인조사와 관련 이에 대한 확정이 필요한 경우, 사전 명령없이 세무감사로 이행할 수 있으며 이 경우 세무감사로의 이행사실은 서면으로 통지하여야 한다(부가가치세법 제 27b조 3항).

#### 타. 우리에게 주는 정책시사점

독일 부가가치세법에서 우리에게 주는 정책시사점 중의 하나는 소규모사업자에 대한 과세제도이다. 독일부가가치세법 제19조에서는 소규모사업자에 대한 부가가치세 과세문제를 다루고 있는데 사업자가 매출이 매출에 대한 세액을 포함하여 직전 역년에 16,620유로를 초과하지 아니하거나 현재 역년에 5만유로를 초과하지 아니할 것으로 예상되는 경우에는 부가가치세를 부과하지 아니하는 소액부징수제도를 담고 있다. 이외에 부가가치세법은 일정 요건이 충족되는 경우 사업자의 신청이 있으면 세무서가 세액을 약정한 대가에 의하지 아니하고 받은 대가에 의하여 산정하는 것을 승인할 수 있도록 규정하고 있다. 이때 직전 역년의 총매출액이 12만 5천유로를 초과하지 아니하는 경우, 기장의무와 결산의무가 면제된 사업자의 경우, 그리고 소득세법이 규정하는 자유직업종사자의 활동에 의하여 얻은 매출의 경우에 대하여는 위 조건이 충족하는 것으로 본다. 다음으로 독일 부가가치세법에서는 연방재무성에게 연방상원의 승인을 얻어 과세표준율을 정할 권리를 부여하고 있고 연방재무성은 과세의 기초가 서로 유사한 관계에 있고, 기장의무나 매년도 영업실적에 기초한 결산서 작성의무가 부과되어 있지 아니한 사업자들에 대하여 과세절차를 간소화하기 위하여 매입세액과 납부세액 혹은 이의 계산을 위한 과세표준을 계산하기 위한 과세표준율을 확정할 수 있다. 연방재무성은 이에 따라 부가가치세법 시행령에서 지난 역년의 매출액이 61,356유로를 초과하지 않는 사업자에게 과세표준율의 적용을 통하여 납부세액 및 매입세액을 확정하는 방

법을 정하고 있다. 이와 같이 독일은 납세자 비용을 덜어주고 간편하게 해주는 과세표준을 적용대상 소규모 사업자의 범위를 우리나라에 비하여 매출액 기준으로 볼 때 매우 낮게 보고 있다.

## <부록> 독일 부가가치세법 목차

### 제1장 과세대상과 적용범위

제1조 (과세대상인 거래)

제1a조 (유럽연합의 유럽연합역내 취득)

제1b조 (신품 운송수단의 유럽연합역내 취득)

제1c조 (외교관, 국제기구 및 북대서양방위조약당사국의 군대에 의한 유럽연합역내 취득)

제2조 (사업자 및 사업)

제2a조 (운송수단의 공급자)

제3조 (재화의 공급 및 용역의 공급)

제3a조 (용역의 공급장소)

제3b조 (운송 및 운송관련 용역의 공급장소)

제3c조 (특별한 경우의 급부장소)

제3d조 (유럽연합역내 취득의 경우 취득장소)

제3e조 (선박, 비행기 또는 기차를 통하여 운송되는 경우의 공급장소)

제3f조 (무상으로 하는 재화의 공급과 기타 급부의 공급장소)

### 제2장 면세

제4조 (공급 용역에 대한 면세)

제4a조 (세액의 환급)

제4b조 (과세대상을 유럽연합역내 취득하는 경우의 면세)

제5조 (수입에 대한 면세)

제6조 (수출)

제6a조 (유럽연합역내 공급)

제7조 (수출재화의 임가공)

제8조 (해상운송과 항공운송의 거래금액)

제9조 (면세의 포기)

제3장 과세표준

제10조 (공급·용역의 공급 및 유럽연합역내 취득에 대한 과세표준)

제11조 (수입의 경우 과세표준)

제4장 과세 및 전단계세액공제

제12조 (세율)

제13조 (납세의무의 성립)

제13a조 (납세의무자)

제13b조 (공급받는 자를 납세의무자로 보는 경우)

제14조 (세금계산서의 교부)

제14a조 (특수한 경우의 세금계산서 교부)

제15조 (전단계세액공제)

제15a조 (전단계세액의 수정)

제5장 과세

제16조 (세액의 계산, 과세기간, 건별과세)

제17조 (과세표준의 변경)

제18조 (과세절차)

제18a조 (종합신고)

- 제18b조 (과세절차에 있어서 유럽연합역내 공급에 대한 별도의 신고)
- 제18c조 (신품 운송수단의 공급에 있어서의 신고의무)
- 제18d조 (문서의 제출)
- 제18e조 (확인절차)
- 제18f조 (담보공급: Sicherheitsleistung)
- 제19조 (수규모사업자에 대한 과세)
- 제20조 (약정한 대가에 의한 세액의 계산)
- 제21조 (수입부가가치세의 경우 특칙)
- 제22조 (기장의무)
- 제22a조 (납세대리)
- 제22b조 (납세대리인의 권리와 의무)
- 제22c조 (납세대리의 경우 세금계산서의 교부)
- 제22d조 (납세번호와 관할세무서)
- 제22e조 (납세대리의 금지)

## 제6장 특별규정

- 제23조 (일반표준율)
- 제23a조 (법인세법 제5조 제1항 제9호의 법인, 사단 및 재단에 대한 표준율)
- 제24조 (농업 및 임업에 대한 일반표준율)
- 제25조 (여행용역에 대한 과세)
- 제25a조 (차액과세)
- 제25b조 (유럽연합역내 3자개입거래)
- 제25c조 (투자용 금의 판매에 대한 과세)
- 제25d조 (납부할 세액의 미납부에 대한 책임)
- 제26조 (시행규정)
- 제26a조 (벌금조항)
- 제26b조 (부가가치세 세수의 손상)

제26c조 (부가가치세 세수의 영업상 또는 집단적 손상)

제27조 (일반적 경과규정)

제27a조 (부가가치세 등록번호)

제27b조 (부가가치세 확인조사)

제28조 (개별 법규정의 한시적 적용범위)

제29조 (장기계약에 대한 적용세율의 변경)

## <부록> 주요 조문 번역문

### 제1조(과세대상인 거래)

(1) 부가가치세는 다음의 거래를 과세대상으로 한다.

1. 사업자가 자신의 사업의 범위 내에서 국내에서 대가를 받고 행하는 공급과 기타의 용역. 당해 거래가 법률 또는 행정 명령에 의한 것이거나 법률의 규정에 의한 경우에도 또한 납세의무를 진다.

(1a) 자신의 사업을 다른 사업자에게 양도하는 거래에 대하여는 부가가치세를 부과하지 아니한다. 사업양도라 함은 특정 기업 또는 특정 기업의 일부로 분리 경영되는 사업의 전부를 유상이나 무상으로 취득하거나 다른 법인으로 편입하는 것을 말한다. 이를 취득한 사업자는 사업의 처분권을 취득한다.

### 제2조(사업자 및 사업)

(1) 사업자는 스스로 영업 또는 직업적 행위를 하는 자를 말한다. 사업은 사업자가 하는 모든 영업 또는 직업적 행위를 포함한다. 사업 또는 직업적이라 함은 수입을 목적으로 지속적으로 하는 행위를 말하며, 이에선 이윤을 획득하고자 하는 의도가 없거나 또는 인적 결합체가 당해 결합체의 구성원을 대상으로 하는 행위도 포함한다.

(2) 다음 각 호의 경우에는 영업 또는 직업적 행위를 독립적으로 행한 것으로 보지 아니한다.

1. 수인의 자연인이 개별 또는 연대하여 특정 사업에 참가하여, 당해 사업자의 지시

에 따른 의무를 지는 경우

2. 법인이 사실관계의 전체 취지에서 보아 자금, 경제 및 조직적 측면에서 모회사의 사업에 편입된 것으로 볼 수 있는 경우(이를 '동일체 관계'라고 한다). 동일체 관계의 효력은 국내에 소재하는 사업부분간의 내부공급으로 제한된다. 이 경우 사업부분은 단일한 사업으로 본다. 모회사가 해외에서 지배력을 행사하는 경우 경제적으로 가장 중요한 국내 사업부분을 사업자로 본다.

#### 제4조(공급 기타 용역에 대한 면세)

동법 제1조 제1항 제1호에 해당하는 거래 중 다음의 거래는 면세로 한다.

1. a) 수출공급(제6조)과 수출물건의 임가공(제7조)  
b) 역내 공급(제6a조)
2. 해상운송 및 항공운송(제8조)
3. 다음에 해당하는 기타의 용역. 이 호는 제8호, 제10호 및 11호에서 열거하는 거래와 제3조 제10항의 제작물공급용역과 관련된 물건의 가공 또는 세공에는 적용하지 아니한다. 이 경우 면세의 요건은 사업자가 입증하여야 한다. 재무부는 연방상원의 동의를 얻어 시행령으로 사업자의 입증절차와 방법을 정하여야 한다.
  - a) 다음의 요건에 해당하는 국제간 화물운송거래, 국제철도화물운송거래 및 기타의 국제적 용역
    - aa) 수출물건과 직접관련이 있거나 수입된 물건과 관련이 있고, 역외지역에서 외부적 탁송절차에서 요구되는 용역
    - bb) 유럽연합의 회원국의 역내에서 수입된 물건과 관련이 있고, 당해 수입의 과세표준에 가격이 포함된 용역. 제1조 제3항 제4호a에서 열거된 물건으로 국내의 자유항으로부터 탁송된 물건은 면세대상에서 제외된다.
  - b) 자치지역인 아조렌과 마데이라섬으로부터 또는 이들 섬으로 향하는 물건의 탁송

- c) 공급자가 해외의 위탁받은 자(제7조 제2항)인 경우 이 법제1조 제1항 제4호에서 열거하는 지역에서 일시적으로 관세의 양허가 허용되는 수입물건과 직접관련이 있는 기타의 용역. 다만 탁송수단, 파레트와 컨테이너와 관련된 기타의 용역에는 이를 적용하지 아니한다.

#### 4. 중앙은행에 대한 금의 공급

- 5. 다음의 증개 또는 주선, 여행사를 통한 여행거래의 주선은 면세되지 아니한다. 이 경우 면세의 요건은 사업자가 입증하여야 한다. 재무부는 연방상원의 동의를 얻어 시행령으로 사업자의 입증절차와 방법을 정하여야 한다.

- a) 제1호a, 제2호 내지 제4호, 제6호 및 제7호에 해당하는 거래의 증개
- b) 여객기 또는 여객선에 의한 국외 운송의 주선
- c) 역외에서 전적으로 이루어지는 거래의 증개
- d) 제3조 제8항에서 국내에서 수출된 것으로 의제하는 공급

- 6. a) 해외에 사무소를 두고 있는 유럽연합역, 교환중계역, 국경관리연결철도 및 연계철도에 대한 철도관리를 위한 연방철도의 공급 또는 기타의 용역

- b) (삭제)

- c) 역외지역, 제1조 제3항에서 열거하는 비관세지역과 거주자인 소비자에 대한 수입물건의 공급. 이 법 제1조 제1항 제4호에서 열거하는 지역에 잠정적으로 관세의 양허가 인정되는 경우에 한한다. 다만 운송수단, 파레트와 컨테이너의 공급에는 이를 적용하지 아니한다.

- d) 노선 중 국내의 항구와 헬고란트 간의 경로가 포함된 내륙항행용 선박에 의한 여객 및 차량의 운송

- e) 국내 및 국외 항구 간 또는 국외항구 간의 해상운송을 위하여 여객선으로 하는 운송에서 특정 장소에서 유상으로 하는 식음료의 공급. 이 경우 국내항구에는 자유항과 헬고란트섬 항구를 포함한다.

7. 제1조 제2항 및 제3항의 새로 출고된 차량의 공급을 제외한 공급과 기타의 용역으로 다음의 것.

- a) 북대서양 조약기구의 다른 당사국에 대한 것으로 제26조 제5항에서 열거하는 면세에 해당하지 아니하는 것. 다만 당해 거래가 이들 당사국 군대 또는 동반 민간인이 사용 또는 소비하기 위한 것이거나 이들의 카지노나 구내식당용으로 지정되고 이들 군대를 위하여 제공되는 것에 한한다.
- b) 다른 동맹국의 영역에 주둔하는 조약국의 군대에 대한 것. 다만 이들 공급 등이 이들 동맹국의 군대에 수출된 것이 아니어야 한다.
- c) 다른 회원국에 상주하고 있는 외교관 및 직업영사와 이들의 동반자에 대한 것
- d) 다른 회원국내에 소재하는 국제기구와 이들의 동반자에 대한 것

이 호 b) 내지 d)의 경우 공급되는 물건은 다른 회원국의 영역으로 운송 또는 우송되어야 한다. 이 호 b) 내지 d)에 의한 면세의 경우 당해 역내 국가에서 요구하는 면세요건을 동시에 충족하여야 한다. 면세요건은 사업자가 입증하여야 한다. 이 호 b) 내지 d)에 의하여 면세하는 경우 사업자는 다른 나라에서 요구하는 면세요건을 소비자가 다른 나라의 소관 관청에 의하거나 또는 관련 부처가 사전에 정한 양식에 따라 스스로 증명하여야 한다. 연방 재무부는 연방상원의 동의를 얻어 시행령으로 사업자의 기타요건의 입증절차와 방법을 정하여야 한다.

8. a) 신용공여와 중개

- b) 법정 지급수단의 거래 및 이의 중개. 다만 금속함량 또는 수집가격을 기준으로 환가되는 지급수단은 그러하지 아니하다.
- c) 채권, 수표 기타 상업증권의 거래와 이의 중개거래. 다만 채권회수는 제외한다.
- d) 여신거래, 상호계산거래, 지급거래 및 이체거래와 이들 거래의 중개 그리고 상업증권의 대금추심
- e) 유가증권거래와 이의 중개. 다만 유가증권의 예수와 관리는 제외한다.
- f) 법인 기타 단체의 주식 또는 지분의 거래와 이의 중개
- g) 채무, 담보 기타 이와 유사한 보증의 인수와 이들 거래의 중개

- h) 투자신탁회사법상의 특별재산의 관리와 보험감독법상의 급여시설의 관리
  - I) 국내에서 표시된 액면가격으로 통용되는 관제우표 및 인지류의 거래
  - j) 익명조합원의 출자
  - k) 금지금, 법정지급수단으로 통용되는 금화 및 제공된 금의 거래와 이들의 중개
9. a) 토지취득세법에 해당하는 거래의 수입
- b) 경매 및 복권법이 적용되는 수입과 공인도박장의 영업수입. 다만 경매 및 복권세가 면세되거나 일반적으로 이들 조세가 징수되지 아니하는 경매 및 복권법이 적용되는 수입에는 부가가치세를 면세하지 아니한다.
10. a) 보험세법에서 규정하는 보험계약관계에서 발생하는 급여. 보험세가 부과되지 아니하는 보험대가의 지급에도 또한 이를 적용한다.
- b) 기타 인보험 보호를 내용으로 하는 급여
11. 건축저축조합대리인, 보험대리인, 보험중개인의 거래
- 11a. 연방체신부 TELECOM과 독일전신전화주식회사가 1993년 1월 1일부터 1995년 12월 31일까지 행하는 다음의 거래
- a) 전화회선 및 서비스통합 디지털 장거리전화망의 가설시설의 양도와 이들 가설시설로부터 출발하는 이들 망 내부의 연결 및 무선전화설비에의 연결
  - b) 연방이 독점하는 가설망내의 중계선로의 양도
  - c) 방송신호의 송신 및 중계 및 이에 필수적으로 수반되는 송신장비 기타 시설과 광역분배망내의 방송신호의 수신과 분배 및 케이블방송의 양도
- 11b. 독일우편주식회사의 우정사업과 직접 관련된 수입
12. 다음의 경우에는 면세하며, 사업자가 타인에게 단기간으로 숙박용으로 제공하는 거주숙박용 객실의 대여, 차량의 주차장의 대여, 캠핑장소의 단기대여, 영업시설

에 속하는 기계 기타 각종 시설의 임대차 및 사용대차는 이들이 본질적으로 토지의 본질적 구성부분이더라도 면세한다.

- a) 토지, 민법의 토지에 관한 규정이 적용되는 권리, 토지의 이용에 관한 국가고권의 대차
- b) 소유권의 이전을 목적으로 하는 본계약 및 가계약에 의하여 이루어지는 사용수익을 위한 토지 및 토지 일부의 양도
- c) 토지의 용익물권의 설정 및 양도

13. 연방법률관보 제3집, 목차번호 403-1에 의하여 공포된 주택소유권법률에서 규정하는 주택소유자 조합이 동법의 적용을 받는 주택소유자와 구분소유자에게 제공하는 공급. 다만 당해 공급은 조합 소유권의 이용 제공, 이의 유지, 수선 기타 관리와 난방 기타 이와 유사한 용역을 포함한다.

14. 의사, 치과의사, 재활치료사, 건강체조사(병원체육사), 조산원 기타 소득세법 제 18조 제1항 제1호에서 규정하는 이에 준하는 의료활동과 약제사의 직업활동으로부터 발생하는 수입. 진단에서 열거하는 직업의 단체 및 소속 구성원의 기타 용역은 개별 구성원과는 별개로 면세된다. 다만 제1문에서 면세로 하는 행위를 직접 수행하기 위한 공급에 한한다. 병원의 경영에서 발생하는 의사의 수입은 의료행위를 제외하고는 제16호 b에서 열거하는 요건에 해당하는 경우에 한하여 면세로 한다. 제1문과 제2문은 다음의 경우에는 적용하지 아니한다.

- a) 수의사의 행위에서 발생하는 수입과 수의사 단체와 이의 구성원의 수입
- b) 의치(관세정률표상 관세번호 9021.21 및 9021.29)와 악부정형외과기구(관세정률표상 관세번호 9021.19)의 공급 또는 수리. 다만, 이를 사업자가 사업소에서 제작 또는 수리하는 범위내의 것에 한한다.

15. 사회보험의 법정담당기관, 특정지역 또는 광역 사회부조담당기관과 보훈행정기관 및 보훈기구 기타 보훈시설의 수입으로 다음에 해당하는 것.

- a) 이들 상호간의 거래로 인한 것

b) 피보험자, 사회부조의 수급자와 보훈대상자에 대한 것. 다만, 안경 및 안경부속의 급여와 사회보험 법정담당기관이 독립적 급여제공시설을 통하여 하는 관련 수선 용역은 제외한다.

15a. 법률에 의한 건강보험의 의료서비스급여(사회보장보험법 제278조)와 보험단체의 상급조직 상호간의 의료서비스급여(사회보장보험법 제282조)와 사회보험의 법정담당기관과 이들 단체를 위한 의료서비스 급여

16. 병원, 진료소 기타 의학상 치료·진단 또는 검사를 행하는 시설의 경영과 양로원·노령자거주타운·개호시설과 개호대상자의 일시적 수용시설 및 환자·개호대상자의 통원개호를 위한 시설의 경영과 밀접한 관련이 있는 수입. 다만 다음에 해당하는 경우에 한한다.

- a) 공법인이 이들 시설을 경영하는 경우
- b) 병원의 경우 직전 역년에 국세기본법 제67조 제1항 또는 제2항에서 규정하는 요건에 해당하는 때
- c) 진료소 기타 의학상 치료·진단 또는 검사를 행하는 시설의 경우에는 당해 의료급여가 의사의 감독을 받아 이루어지거나 직전 역년에 당해 급여의 40% 이상이 제15호 b에서 규정하고 있는 자에 대하여 행하여진 때
- d) 양로원·노령자거주타운·개호시설의 경우에는 직전 역년에 당해 급여의 3분의 2 이상이 연방사회부조법 제68조 제1항의 규정 또는 국세기본법 제53조 제2호에서 규정하는 자에 대하여 행하여지는 때
- e) 개호대상자의 일시적 수용시설 및 환자·개호대상자의 통원개호를 위한 시설의 경우에는 사회보험 또는 사회부조의 법정담당기관이 직전 역년에 개호건수의 40% 이상에 대하여 개호비용의 전부 또는 거의 대부분을 부담한 때

17. a) 인간 장기, 혈액 및 모유의 공급

b) 환자 및 부상자를 특별한 시설을 보유한 차량에 의한 운송

18. 공인받은 무상복지사업단체의 급여, 복지단체에 구성원으로 참여하고 있는 무상 복지사업을 영위하는 법인, 사단 및 재단의 급여로 다음 각 호의 요건에 해당하는 것. 이들 사업자가 전단의 급여에 종사하는 자에 대하여 용역을 제공한 보수로서 지급하는 숙박, 식사 및 통상 인정되는 수준의 현물급여에 대하여도 이를 면세한다.

- a) 이들 사업자가 전적으로 그리고 직접적으로 공익목적, 자선목적 또는 교회목적에 기여하는 사업을 하는 경우
- b) 당해 급여가 정관, 재단 또는 기타 단체의 규약에서 배려를 받을 자로 정하고 있는 자에 대하여 직접 행하여진 경우
- c) 당해 급여에 대한 대가가 영리법인의 동종급여에 관한 공급의 평균대가보다 저렴한 경우

18a. 정당의 독자적 하부조직 간의 공급과 규약에 따라 경비의 보상으로 행하는 공급

19. a) 2인 이내의 근로자를 고용하고 있는 시각장애자의 공급대가. 시각장애자의 배우자, 미성년비속, 부모 및 견습생은 전단에서 규정하는 근로자로 보지 아니한다. 시각장애 여부는 소득의 과세기준으로 정하고 있는 규정에 따라 입증하여야 한다. 광유와 브랜드의 공급에 대하여는 시각장애자가 이들 제품에 관하여 유통세 및 코낙세를 납부하지 아니한 경우에는 이를 비과세하지 아니한다.

b) 1965년 4월 9일 시각장애자상품판매법(연방법률관보 제1부 311쪽) 제5조 제1항에서 규정하는 공인시각장애자공장의 a)에 해당하지 아니하는 보유자와 동조 동향의 시각장애자공장의 공인연합체가 행하는 다음의 공급가액

aa) 시각장애자상품판매법에서 규정하는 시각장애용 상품과 이에 부수되는 재화의 공급

bb) 용역의 제공시 전적으로 시각장애자가 협력한 기타의 용역

20. a) 다음에 해당하는 연방, 주, 시읍면 또는 시읍면단체의 시설에서 발생하는 공급대가. 극단, 교향악단, 실내양상블, 합창단, 박물관, 식물원, 동물원, 동물공원,

기록문서보존관, 도서관과 건축기념관 및 조경예술기념관. 다른 사업자의 이와 유사한 시설의 공급대가는 주의 소관행정관서가 제1문에서 열거한 시설과 동등한 문화적 기능을 수행하고 있다고 입증한 경우에 한하여 제1문을 적용한다. 이 경우 박물관은 학문적 가치가 있는 수집품과 예술적 가치를 지닌 소장품을 가진 것에 한한다.

b) 다른 사업자를 통한 극단의 공연과 콘서트의 흥행은 당해 공연과 콘서트가 a)에서 열거하는 극단, 교향악단, 실내앙상블, 합창단에 의하여 상연되는 것에 한한다.

21. a) 직접 교육 및 교습목적으로 제공하는 사립학교와 기타 일반교육 및 직업교육 시설로 다음의 1에 해당하는 것.

aa) 당해 학교 또는 시설이 기본법 제7조제4항에 의하여 대안 학교로 국가의 인가를 받거나 관련 주법에 의하여 허가를 받은 경우

bb) 주의 소관관서가 당해 학교 및 시설이 직업 또는 공법인에 의한 시험의 준비를 위하여 규정에 따라 제공되는 것임을 공인한 경우

b) 다음의 1에 해당하는 학교에서 고용관계 없는 교원이 직접 교육 및 교습목적으로 제공하는 수업

aa) 대학교육법 제1조 및 제70조에서 규정하는 대학교와 공립일반교육학교 및 공립 직업교육학교

bb) a)의 요건에 해당하는 사립학교, 일반 및 직업교육을 담당하는 시설

21a. 국립 고등교육기관의 연구활동으로 얻는 용역의 대가. 다만 연구의 내용이 기존의 지식을 응용하는 활동과 연구결과가 없는 활동은 이 경우 연구활동으로 보지 아니한다.

22. a) 공법인, 행정아카데미 및 경제아카데미, 일반인을 대상으로 하는 대학교육기관 또는 공익목적이나 직업단체의 목적을 위하여 제공된 시설이 행하는 강의, 강습 기타 학술 및 교육상의 강좌. 다만 그로 인한 수입이 주로 경비의 보전을 위하여 사용되는 경우인 것이 한한다.

b) a)에서 열거하는 사업자가 주최하는 기타 예술 및 체육강좌로 그 대가가 참가비로 이루어진 경우

23. 훈육목적, 훈련목적 및 연수목적 또는 유아보육목적을 위하여 주로 청소년을 수용하는 인적 및 물적 시설에 의하여 숙박, 식사 및 통상의 현물급여의 제공. 다만 이의 제공이 청소년에 대하여 제공하는 것 또는 훈육·훈련·연수 및 보육에 종사하는 자가 제공하는 것에 한한다. 이 호에서 규정하는 청소년이라 함은 만 27세 미만의 모든 자를 말한다. 이들 기업자가 제1문의 규정에 의하여 이의 제공에 종사하는 자에 대하여 제공하는 용역의 보수에 같음하여 제공하는 숙박, 식사 및 통상 허용되는 현물급여는 비과세로 한다.

24. 독일 유스호스텔협회, 청소년여행 및 유스호스텔중앙협의회와 이들 단체가 가입한 하부단체·시설 및 유스 호스텔이 제공하는 재화의 공급. 다만 이들 공급이 정관의 목적에 직접 기여하는 것이거나 당해 공급이 이의 제공에 종사하는 자의 노무의 보수로 제공하는 숙박, 식사 및 통상 허용되는 현물급여인 것에 한한다. 이와 동일한 조건으로 동종의 사업을 영위하는 단체가 제공하는 공급에도 전단의 규정을 적용한다.

25. 공법상 청소년 부조담당기관과 장려할 가치가 있는 무료청소년부조기관이 제공하는 다음의 공급. 이 경우 장려할 가치가 있는 기관이라 함은 비공인 청소년부조담당기관으로 법률이나 소관 청소년 행정부서로부터 대상기관으로 해당여부를 인정받은 경우 또는 공법상 청소년부조담당기관을 통한 지원촉진요건에 해당하는 경우의 기관을 말한다. 이 경우 청소년이라 함은 만 27세 미만의 모든 자를 말한다.

a) 교육과정, 레크리에이션, 캠프와 여행 및 사교 기회의 제공과 스포츠 및 레저목적의 행사제공. 다만 이들의 제공이 직접 청소년 또는 청소년부조 협력자에게 제공되는 경우에 한한다.

b) a)에서 규정하는 제공과 관련하여, 청소년 및 청소년 부조 협력자에 대하여 또는

용역의 보수에 같음하여 당해 제공에 종사하는 자에 대하여 공여한 숙박, 식사 또는 통상 인정되는 현물급여

- c) 청소년부조의 범위 내에서 제공된 예술 및 스포츠행사의 실시. 다만 당해 행사가 청소년들이 스스로 주관하거나 또는 그로부터 얻은 수입이 주로 행사의 경비에 보전 사용된 경우에 한한다.

26. 명예직 활동으로 다음의 1에 해당하는 경우.

- a) 당해 활동이 공법인을 위하여 하는 경우
- b) 이들 활동의 대가가 비용변상 또는 상실한 시간에 대한 적절한 보상으로 구성되어 있는 경우

27. a) 종교단체의 구성원 또는 수녀원의 소속원이 복지·자선·교회 또는 교육목적으로 하는 봉사

- b) 사법 및 공법에 근거하여 설립되고 3인 이내의 전업직원을 가진 농업법인(제 24조 제2항)소속의 직원이 질병·사고·임신 또는 사망으로 인하여 경영자가 유고되거나 당해 사업에 전업으로 종사하는 가족구성원인 근로자가 근로를 제공하지 못하여 생기는 인력의 부족을 보전하기 위하여 지원하는 노동의 제공과 사회보험 법정 담당기관에 대한 운영과 내부관리를 위한 봉사의 제공

28. 제15조 제1a항 제1호에 의하여 전단계세액공제되거나 사업자가 공급된 과세대상을 제8호 내지 제27호에 의하여 면세된 활동에 사용한 과세대상의 공급

#### 제9조(면세의 포기)

- (1) 사업자는 제4조 제8호 a) 내지 g) 및 k), 제9호 a), 제12호, 제13호 또는 제19호에서 면세로 하는 거래의 대가에 대하여 당해 대가가 다른 사업을 위하여 다른 사업자에 대한 매출의 경우에는 과세대상으로 할 수 있다.

제10조(공급·기타 용역의 제공 및 역내 취득에 대한 과세표준)

- (1) 거래의 대가는 공급 또는 기타용역을 제공(제1조 제1항 제1호 제1문)하는 때와 역내에서의 취득(제1조 제1항 제5호)하는 당시의 대가에 의하여 산정한다. 대가라 함은 공급을 받는 자가 이를 받기 위하여 지출하는 일체의 모든 것을 의미하나 부가가치세는 제외된다. 대가에는 공급을 받는 자가 공급의 대가로 사업자에게 부여하는 것도 포함된다. 역내에서의 취득의 경우 공급받는 자가 납부하여야 하는 각종 소비세는 과세표준에 포함된다. 사업자가 타인의 이름과 계산으로 수입하거나 지출하는 금액은 대가에 포함되지 아니한다.
- (2) 저당증권의 점유와 결합되어 있는 권리가 양도된 경우 저당권의 피담보액을 가산한 저당증권의 가격을 약정한 대가로 본다. 교환(제3조 제12항 제1문), 교환 유사거래(제3조 제12호 제2문) 및 대물변제의 경우에는 다른 거래의 대가를 각 거래의 대가로 본다. 부가가치세는 대가에 포함되지 아니한다.

제11조(수입의 경우 과세표준)

- (1) 수입의 경우(제1조 제1항 제4호) 대가는 수입 당시의 관세가격산정규정에 의하여 평가한 당해 수입 재화의 가격에 의하여 산정한다.
- (2) 역외지역에서 수출자의 계산으로 가공된 과세대상을 수출하거나 당해 과세물건을 또는 당해 수출자를 위하여 재수입하는 경우 과세대상 매출은 제1항과는 별도로 수입된 시점에 당해 임가공에 대하여 지급할 대가 또는 당해 대가가 실제로 지급되지 아니한 때에는 당해 임가공으로 증가된 가격에 의하여 산정한다. 이 규정은 임가공이 수선과정에서 이루어지고 수선된 과세대상에 갈음하여 다른 과세대상을 수입하고 수량과 성상이 서로 일치함이 입증된 경우에도 적용한다. 수입한 과세대상이 수입 전에 공급되고 당해 공급이 부가가치세의 과세대상이 아닌 경우에는 제1항을 적용한다.

제12조(세율)

(1) 모든 과세대상 매출에 대하여는 과세표준의 16%의 세율을 적용한다(제10조, 제11조, 제25조제3항, 제25a조제3항 및 제4항).

(2) 다음의 매출에 대하여는 6%의 경감세율을 적용한다.

1. 별표에서 열거하고 있는 재화의 공급, 수입 및 역내취득

2. 별표에서 열거하고 있는 재화의 임대차

3. 가축의 사육 및 보유, 식물의 재배 및 동물의 생산력 실험에의 참여

4. 종축의 보존 및 사육의 촉진, 가축의 인공번식 또는 가축사육 및 낙유업의 능력 및 품질검사에 직접 제공하는 용역의 제공

5.(삭제)

6. 치기공사로서의 활동에서 발생하는 용역의 제공과 제4조 제14호 제4문 b)에서 열거하는 치과의사의 용역의 제공

7. a) 극단, 교향악단, 실내악단, 합창단, 박물관의 용역의 제공과 다른 사업자를 통한 극단의 공연 및 콘서트의 개최

b) 평가 또는 공연을 위한 필름의 양도와 필름의 상영. 다만 후자의 경우 당해 필름이 청소년보호법 제6조 제3항 제1호 내지 제5호에 의하여 공연승인을 받은 경우 또는 1970년 1월 1일전에 최초로 상영된 경우에 한한다.

c) 저작권법에 의하여 부여된 권리의 사용허가, 양도 및 이용

d) 서커스공연, 흥행사로서의 활동으로 인한 용역과 동물원이 영업과 직접 연관된

## 수입

8. a) 공익, 자선 또는 종교상의 목적에 기여하는 법인, 사단 및 재단이 제공하는 용역(국세기본법 제51조 내지 제68조). 이 호는 당해 용역이 이들 법인 등의 영리활동의 범위 내에 해당하는 경우에는 적용하지 아니한다.  
b) a)의 전단에서 열거하는 법인 등의 법인격 없는 사단 및 조합의 용역 제공. 다만 이 경우 법인이 용역의 일부에 대하여 스스로 제공하는 경우에는 당해 용역의 전체에 대하여 a)에서 규정하는 경감세율이 적용된다.
9. 수영장이 영업과 직접 관련하여 얻은 수입과 온천욕의 제공. 휴양세(Kurtaxe)를 이용대가로 징수하는 휴양시설의 경우도 또한 같다.
10. 궤도차량(다만 등산열차 제외), 트롤리 버스, 허가받은 육상노선운송 및 선박에 의한 허가받은 노선에 의한 운송으로 다음의 1에 해당하는 여객 운송
  - a) 시읍면 내를 운행하는 경우
  - b) 운송노선이 50km 이내인 경우

## 제13조(납세의무의 성립)

(1) 납세의무의 성립시기는 다음 각 호에서 정하는 바와 같다.

### 1. 공급과 기타 용역의 제공의 경우

- a) 계약한 대가로 과세하는 경우(제16조 제1항 1호)에는 대가관계 있는 급부가 이행된 시점이 속하는 예정신고기간이 종료하는 때. 부분적으로 급부가 이행된 경우에도 이를 적용한다. 경제적으로 구분 가능한 급부의 특정부분에 대하여는 당해 대가를 특약으로 정할 수 있다. 당해 급부의 대가 또는 급부의 일부에 대한 대가에 대하여 당해 급부의 전부 또는 일부가 이행되기 전에 약정한 경우 당해 약정한 날이 속하는 예정신고기간이 종료하는 때
- b) 수령한 대가로 과세하는 경우(제20조) 대가를 수령한 시점이 속하는 예정신고기

간이 종료하는 때

- c) 제16조 제5항에 의한 개별운송에 대하여 과세하는 경우 국내에 승합버스가 도착하는 때
- 2. 제3조 제1b항 및 제9a항에서 규정하는 공급의 경우 당해 공급의 이행시기가 속하는 예정납부기간이 경과한 시기
- 3. 제14조 제2항의 경우 공급 기타 용역의 제공에 대하여 제1호 a) 또는 b) 제1문의 규정에 의하여 과세가 성립한 시기
- 4. 제14조 제3항의 경우 계산서를 발행한 시기
- 5. 제17조 제1항 제2문의 경우 과세표준이 변경된 시기가 속하는 예정납부기간이 경과한 시기
- 6. 제1a조에서 규정하는 역내취득의 경우 계산서의 작성시기로 하되, 취득한 날이 속하는 월의 다음 역월이 경과하는 시기보다는 앞선 시기
- 7. 제1b조에서 규정하는 새로 출고된 차량의 역내취득의 경우 취득한 날
- 8. 제6a조 제4항 제2호의 경우 공급이 제공된 시기

(2) 수입부가가치세의 경우에는 제21조 제2항을 적용한다.

제13a조(납세의무자)

(1) 납세의무자는 다음 각 호에서 정하는 바와 같다.

- 1. 제1조 제1항 제1호 및 제14조 제2항의 경우 사업자
- 2. 제1조 제1항 제5호의 경우 취득자
- 3. 제6a조 제4항의 경우 공급받은 자
- 4. 제14조 제3항의 경우 계산서 발행자
- 5. 제25b조 제2항의 경우 최종 공급받은 자

(2) 수입부가가치세의 경우에는 제21조 제2항을 적용한다.

## 2. 독일의 기타 소비세제도

## 가. 기타 소비세의 세수규모

&lt;표 IV-3&gt; 조세수입에서 차지하는 개별소비세의 비중

(단위: 백만유로, %)

		1999	2000	2001	2002
BIP	(A)	1,974,200	2,025,500	2,070,500	2,128,300
총 조세수입	(B)	453,086	467,252	448,888	462,461
연방의 조세수입		192,447	198,790	194,730	196,856
주의 조세수입		184,003	189,493	179,897	188,853
기초자치단체의 조세수입		56,334	57,136	54,045	54,827
EU		20,284	21,833	20,217	21,925
연방세	(C)	72,235	75,504	79,069	82,614
유류세		36,443	37,826	40,500	42,500
담배세		11,654	11,442	12,000	12,400
브랜드세		2,232	2,150	2,125	2,075
보험세		7,115	7,243	7,500	7,600
커피세		1,106	1,086	1,050	1,050
샴페인세		545	477	450	450
중간생산물세		34	34	33	33
일괄적 진입세		6	4	5	5
주세		19,564	18,443	19,831	19,842
맥주세		846	843	825	820
경주복권세		1,722	1,801	1,945	1,973
기초자치단체세		36,520	36,658	34,258	35,350
기타 기초자치단체세		824	784	795	681
총 개별소비세	(D)	62,527	63,690	67,228	69,587
D/A		3	3	3	3
D/B		14	14	15	15
D/C		87	84	85	84

자료: BMF, Finanzbericht, 2003.

## 나. 보험세(Versicherungsteuer)

### 1) 개관

보험세는 피보험자의 보험비용(보험료)에 대하여 과세하는 것이다. 보험세는 사고/책임보험의 경우 소득세의 제10조에 의하여 특별비용으로 인정되는 성격의 비용에 대하여 과세하는 것이며 지불되는 보험료뿐만이 아니라 소득세 과세실무에서는 보험세도 특별비용으로 인정되기도 한다. 부가가치세와의 경합은 부가가치세법 제4조 10항에 의거한 비과세로 해결된다.

### 2) 과세대상

모든 종류의 피보험자가 보험관계로 인하여 보험회사에 납입하는 대가가 보험세의 과세대상이다(보험세법 제1조). 보험으로 보장되는 것에 대한 대가로 지불되는 모든 것이 과세대상이다.

### 3) 비과세

비과세되는 것은 재보험에 대한 대가, 생명보험, 실업의료보험, 연금보험, 보험금 4,000 유로 이하의 액수에 대한 가족보험, 외국운행에 대한 수송보험 등이다(보험세법 제4조).

### 4) 납세의무자

보험세법 제7조에 의하여 세부담은 피보험자이나 납부는 보험회사가 한다.

### 5) 과세기준

보험세법 제5조에 의하여 보험납입료이다.

## 6) 세율

기본세율은 16%(보험세법 제6조 1항)이며 화재보험에 대하여는 11%, 건물 및 가사 보험에 대하여는 14.75%, 그리고 해상운송보험에 대하여는 2%가 적용된다.

### 다. 경주복권세(Rennwett- und Lotteriesteuer)

#### 1) 과세대상

경주복권세는 우연에 의한 재산의 취득에 대하여 과세하는 것이다. 경주복권세의 과세대상은 공개적인 경마에서의 내기행위 및 국내의 공공적인 복권판매이다(경주복권세법 제10, 11, 17조). 오락장에서의 오락기계를 통한 내기행위는 대부분의 주(州)에서 오락세에 의하여 과세된다.

#### 2) 납세의무자

납세의무자는 경주복권사업의 행사를 주관하는 기업이다(경주복권세법 제13, 19조).

#### 3) 과세기반 및 세율

경주복권세의 세율은 내기행위의 납입금의 16과2/3 %이다(경주복권세법 10조 1항, 11조 1항).

### 라. 기타 특소세

#### 1) 과세대상

모든 특소세에서 과세는 소비자를 대상으로 하는 것이 아니라 생산자나 수입업자를

기준으로 한다. 납세의무는 일반적으로 다음의 경우에 발생한다.

- 1) 과세대상 재화가 생산기업으로부터 거래되기 위하여 반출될 때
- 2) 과세대상 재화가 기업에서 소비될 때
- 3) 과세대상 재화가 수입될 때

다음의 소비세가 과세된다.

- 1) 담배세(Tabaksteuer): 담배와 유사상품(담배세법 제3조)
- 2) 맥주세(Biersteuer): 알코올 없는 맥주 제외
- 3) 코냑세(Branntweinsteuer)
- 4) 샴페인세(Schaumweinsteuer)
- 5) 유류세(Mineraloelsteuer)
- 6) 커피세(Kaffesteuer)

## 2) 비과세

수출되는 재화와 가공을 위하여 다른 기업에 제공되는 재화는 비과세된다.

## 3) 납세의무

납세의무자는 국내의 생산자나 수입업자이다.

## 4) 과세기반

과세기반은 과세대상 재화의 양이나 가치가 된다.

## 5) 과세절차

생산기업은 기장의무가 있으며 기장된 반출규모에 따라 일반적으로 매월 세관당국에 납부한다.

## V. 독일의 상속증여세(Erbchaft- und Schenkungsteuer)법

### 1. 서론

#### 가. 제도의 개요

독일의 상속증여세는 연방세이며 상속에 의한 재산취득과 증여에 의한 재산 취득을 동일한 세율로 과세한다.

#### 나. 상속증여세의 세수 비중

독일의 총세수입에서 상속증여세의 세수액의 규모와 그 비중은 다음과 같다.

- 1999년: 약 30억 5,600만유로(세수비중: 약 3.45%)
- 2000년: 약 29억 8,200만유로(세수비중: 약 3.26%)
- 2001년: 약 30억 6,900만유로(세수비중: 약 3.44%)

독일에서는 매년 90만건 정도의 상속사건이 발생하나 그 중 실제로 납세의무가 발생하는 상속은 약 27만건 정도인 것으로 알려져 있다. 이는 그러나 향후에는 약 16만건 정도로 낮아질 것으로 추정되고 있다<sup>38)</sup>.

#### 다. 상속증여세의 형태

한국에서는 상속인이 남긴 상속재산을 기준으로 과세되는 유산세 형태의 상속증여

---

38) J.P.Meincke, ErbStG, 2002, Muenchen

세제도가 운영되는 것에 비하여 독일에서는 취득과세 형태의 상속증여세제도가 시행되고 있다. 즉 독일의 상속증여세제도 제10조 제1항에서는 수증자에게 발생한, 면세대상인 아닌 부의 증가는 과세대상인 재산의 취득으로 본다고 규정하고 있어서 상속 또는 증여에 의해 취득한 재산에 대하여 상속인 또는 수증자를 납세의무자로 하여 과세하는 것이다. 다만 증여세액은 수증자와 증여자가 상호연대하여 납부할 책임을 진다.

## 2. 총칙규정

### 가. 납세의무자

기본적으로 상속세는 피상속인이나 또는 상속인이 사망시점에 독일 내에 주소를 두고 있는 거주자이면 전세계에 소재하는 피상속인의 유산에 대하여 과세한다(무제한 납세의무). 증여세는 증여자 또는 수증자가 증여시점에 독일 내에 주소를 가지고 있는 거주자이면 재산의 소재지를 불문하고 과세대상이 된다. 독일국민은 그들이 5년 이상 비거주자가 될 때까지 거주자로 간주된다.

### 나. 상속증여세의 과세대상

비거주자에 대하여는 독일 국내에 소재하는 다음의 재산에 대하여만 과세한다(제한적 납세의무).

- 농림업 재산
- 부동산
- 국내 항구시설의 사업용 재산
- 내국법인의 주식
- 국내에 등록된 선박이나 국내소재 부동산에 의하여 보장된 저당권, 채권, 기타의 권리
- 위의 재산에 대한 이용권

일반적으로 상속증여세의 과세대상 재산에 대하여는 공정가격으로 평가한 금액을

기준으로 과세하며 피상속인의 채무와 장례비용, 기타 행정비용은 과세대상 상속재산 가액에서 공제된다.

우리나라의 상속증여세법에서는 과세대상을 재산의 관점에서 정의하고 있는 데 비하여 독일의 상속증여세법에서는 과세대상을 납세의무가 발생하는 사안, 즉 상속행위나 상속사건의 관점에서 정의하고 있다. 독일 상속증여세법 제1조 1항 제도에서는 “상속증여세 과세대상 사안은 사망으로 인한 재산의 취득, 생존자간의 증여 .....” 로 규정하며 제3조 1항에서 사망으로 인한 재산의 취득을, 그리고 제7조 1항에서 생존자 간의 증여를 설명하고 있다. 재산의 관점에서는 제10조에서 언급하고 있는바, 제10조 1항 1절에서 과세대상이 되는 재산의 취득에 대하여 정의하고 있다.

독일 상속증여세법 제3조 1항에서는 사망으로 인한 재산의 취득을 1~4호 나누어 “상속발생에 의한 재산의 취득, 상속대체청구권에 기인한 재산의 취득, 유언에 의한 재산의 취득 또는 유효하게 된 유류분권에 기인한 재산의 취득, 사인증여에 의한 재산의 취득, 유언에 관한 민법규정이 적용되는 그 밖의 재산의 취득, 피상속인이 체결한 계약을 기초로 피상속인의 사망시 제3자로부터 직접 취득한 재산상의 이득”으로 열거하고 있다. 이에 대하여 주석서<sup>39)</sup>에서는 제3조 1항 1~4호의 내용이 모든 과세대상이 되는 사망으로 인한 재산의 취득에 해당하는 사안을 망라한 것으로 보고 있다.

독일 상속증여세법 제7조 1항에서 생존자간의 증여 1~10호로 나누어 생존자 간에 자발적으로 행하여지는 재산의 증여, 증여자가 요구한 조건을 이행하여 재산을 취득하거나 증여자가 법률행위에 첨부 요구한 조건이 성취됨으로 인해 그에 상응하는 반대급부없이 취득한 재산, 수증자가 승낙함으로써 제3자에 대해 급부가 지정되거나 수증자의 승낙을 얻기 위해 급부를 자발적으로 말음으로써 누군가가 취득한 재산, 부부 중의 일방이 재산공유제의 합의에 의해 얻게 되는 부의 증가, 상속의 포기에 대한 대가로서 취득하는 재산, 사전에 상속자산 조정을 통해 취득하는 재산 등으로 열거하여 설명하고 있다. 이에 대하여도 주석서<sup>40)</sup>에서는 제7조 1항 1~10호의 내용도 과세대상이 되는 생존자 간의 증여에 해당하는 사안을 모두 망라한 것으로 보고 있다.

반면에 독일상속증여세법 제10조에서는 과세대상이 되는 재산의 취득을 “수증자에

39) J. P. Meincke, ErbStG, 2002, Muenchen

40) J. P. Meincke, ErbStG, 2002, Muenchen

게 발생한 부의 증가”로 포괄적으로 규정하고 있다. 독일의 상속증여세법에서는 수증자에게 발생한 부의 내용에 대하여는 전혀 언급하지 않고 있고 다만 이와 관련하여 발생한 비용이나 관련 부채는 과세대상 산정에서 제외된다고 하였다. 또한 상속증여세 시행령에서도 수증자에게 발생한 부의 증가에 대하여 전혀 언급하지 않고 있음으로써 이에 대한 판단을 판례에 일임한 것이다.

결론적으로 볼 때 독일의 상속증여세법상의 과세대상에 대한 정의는 열거주의적인 체제로 구성되어 있으나 내용적으로는 포괄주의적 개념을 수용한 것으로 판단된다.

### 3. 과세등급 및 세율

한국과 달리 독일은 상속인과 피상속인의 개인적인 관계(친인척도)에 따라 과세등급을 달리하여 세율도 차등화하고 있다. 독일 상속증여세법 제15조 1항에서는 과세등급을 다음의 3단계로 구분하고 있다.

제1등급에는 배우자, 자녀 및 입양자녀, 자녀 및 입양자녀의 후손, 사망으로 인한 취득의 경우에는 부모와 그 선대를 포함시키며 제2등급에는 제1등급에 속하지 않는 경우의 부모와 그 선대, 형제자매, 형제자매의 1대 후손, 양부모, 사위 및 며느리, 배우자의 부모 그리고 이혼한 배우자를 나열하고 있다. 마지막으로 제3등급에는 모든 다른 재산의 취득자 및 특정목적과 연계된 증여의 경우를 들고 있다.

독일의 상속증여세율은 친인척도에 따른 과세등급(3단계)과 과세대상 취득재산의 가치(7단계)에 따라 7~50%의 세율이 적용된다. 등급별로 보면 제1등급에는 7~30%의 세율이, 제2등급에는 12~40%의 세율, 그리고 마지막으로 제3등급에는 17~50%의 세율이 적용된다.

&lt;표 V-1&gt; 상속증여세율

(단위: %)

과세대상 취득재산의 가치(유로)	세율		
	I	II	III
52,000까지	7	12	17
256,000까지	11	17	23
512,000까지	15	22	29
5,113,000까지	19	27	35
12,783,000까지	23	32	41
25,565,000까지	27	37	47
25,565,000 이상	30	40	50

#### 4. 상속 및 증여재산에 대한 평가규정

상속재산의 평가에 있어서 기준일은 상속증여세법 제9조에 의한 납세의무의 발생시점이 된다.

기본적으로 평가는 평가법의 제1조부터 제16조까지의 일반적 평가규정에 의한다. 자본회사(주식회사 및 유한회사)의 지분에 대한 평가가 평가법 제11조 2항 2절에 의한 공정가격으로 추계되는 경우 자산은 납세의무 발생시점에 그 가치로 기록한다. 토지에 대해서는 평가법 제19조에 의하여 납세의무 발생시점의 토지소유가치를 기준으로 한다. 사업용 자산이 아닌 지하자원에 대하여는 자산가치 하락에 대한 감가상각이 허용되는 경우 소득세적인 관점에서 평가된다. 토지를 제외한 사업용 자산의 평가에 대하여는 납세의무 발생시점이 기준이 된다. 사업용 자산에 속하는 증권이나 기업의 지분은 평가법 제11조와 12조에 의하여 산정된 가치로 기록된다. 외국소재 부동산이나 외국의 사업용 자산에 대하여는 평가법 제31조의 규정이 적용된다.

## 5. 비과세 및 감면

### 가. 인적공제

독일 상속증여세 제16조 1항 1호에서는 배우자에 대하여 상속재산취득 중 307,000유로를 공제하고 다시 제17조 1항 1절에서는 배우자에 대한 특별생계비공제 256,000유로를 규정하고 있다. 이는 도합 7억원 정도에 해당하는 규모이다.

자녀(입양자녀 포함)와 자녀가 사망한 경우의 그 자녀에 대하여는 205,000유로의 인적 공제와 나이별로 다음의 특별생계비 공제를 제공하고 있다.

- 5살까지: 52,000유로
- 5~10살의 경우: 41,000유로
- 10~15살의 경우: 30,700유로
- 15~20살의 경우: 20,500유로
- 20~27살의 경우: 10,300유로

그 외의 친척 및 기타 피상속인에 대하여는 다음의 액수만큼의 인적공제를 제공하고 있다.

- 과세1등급의 다른 자: 51,200유로
- 과세2등급의 자: 10,300유로
- 과세3등급의 자: 5,200유로

### 나. 사업용 자산에 대한 고려

한국에서는 가업상속과 영농상속에 대한 특별공제가 있으나 이는 독일의 사업용 자산에 대한 공제보다 내용이 매우 부족한 것으로 보인다. 독일에서는 상속증여세과세로 인해 사업체의 지속적인 운영에 어려움을 주지 않도록 하기 위하여 기업을 상속하는 경우에 대하여 3중으로 과세부담을 줄여주고 있다. 독일의 상속증여세제도에서는 사업 자산, 농림업 사업체, 자본회사(주식회사 및 유한회사)의 지분의 가치평가에 대하여 특별공제를 제공하는데 독일 상속증여세법 제13a조 1항에서는 기업 전체를 상속하는

경우에 국내소재 사업자산, 농림업 사업체, 자본회사의 지분(전체의 1/4 이상의 지분을 소유하는 경우)의 가치평가에서는 우선 25만 6천유로를 공제한다. 이어서 제13a조 2항에서는 위의 특별공제 이후에 자산의 평가에서 남은 가액의 60%로 평가하는 것으로 규정하고 있다. 그러나 이 두 가지 조세지원은 동 자산을 취득 후 5년 이내에 매각하는 경우 철회되는 것으로 하고 있다. 마지막으로 독일의 상속증여세법 제28조에서는 사업용자산 등(기업의 지분에 대하여는 제외)에 대한 상속증여세 납부의무는 동 사업을 계속 영위하는 한 납세자의 신청에 따라 10년간 납부이연을 허용하고 있으며 사망으로 인한 취득의 경우에 대하여는 납부이연을 무이자로 허용하고 있다.

#### 다. 상속세 및 증여세의 통합시스템

상속과 증여에 적용되는 세율은 생전 증여재산과 상속재산에 대하여 세부담의 중립성이 보장되도록 그 수준과 누진구조가 동일하게 설정되어 있다.

이 세율과 인적공제를 적용하는 데 있어서 상속개시일로부터 소급하여 10년간에 피상속인으로부터 증여를 받은 것이 있는 경우 또는 당해 증여일로부터 소급하여 10년간에 그 동일한 증여자로부터 받은 증여가 있는 경우에는 그 증여가액은 과세유산금액 또는 증여가액에 합산하여 세액을 산정하고 기납부 증여세액을 공제해 준다.

#### 라. 외국납부세액공제

피상속인이나 증여자가 독일의 거주자인 경우 국외소재 재산에 대하여 외국의 정부에 대하여 납부한 상속증여세액은 독일 내에서 세액공제된다. 그러나 초과세액공제는 가능하지 않으며 또 국외에서 과세된 후 5년 이내로 국내의 세액공제는 제한된다.

### 6. 신고와 납부

납세의무자는 재산을 무상취득한 것을 안 날로부터 3개월 이내에 이를 신고하여야 한다.

## 7. 기타: 최근 상속증여세법의 개정 동향

### 가. 1996년 12월의 세법 개정

1995년 6월 22일 헌법재판소는 부동산자산과 금융자산의 불공평한 평가로 인한 상속증여세 부담에 대하여 위헌판결을 내리고 당시의 상속증여세법의 효력을 1996년 12월 31일까지로 제한하였다. 이 기간을 통하여 세법개정이 이루어지고 1996년 12월에 의회를 통과하였으며 평가규정의 변경으로 세수는 60% 정도 증가하였다.

### 나. 1999년 3월의 세법 개정

외국에의 신탁을 이용한 조세회피 사례에 대한 대비 규정을 도입하는 의미가 있는 세법개정으로서 다른 한편 회사법적인 차원의 재산의 취득과 관련한 과세대상 사안에 대한 규정을 명확하게 하였다.

### 다. 2000년 7월의 개정

재단으로의 증여에 대한 조세감면을 소폭 확대하였다.

### 라. 2000년 12월의 유로 도입과 관련한 개정

유로화 도입과 관련하여 DM으로 표시된 액수를 유로(EURO)로 조정하였다.

### 마. 2001년 12월의 개정

생존자간에 거래에서 사업용 자산에 대한 공제를 제한하는 규정을 삭제하였다.

## 8. 우리나라에 주는 정책적 시사점

독일에서는 상속증여세 과세로 인해 사업체의 지속적인 운영에 어려움을 주지 않도록 하기 위하여 기업상속에 대하여는 3중(특별공제, 특별공제 이후 자산의 평가에서 60%로 평가, 납부이연)으로 과세부담을 줄여주고 있다. 현재 우리나라에서 제공하는 세액공제는 가업상속에 대하여만 적용이 되는 것으로 기업을 먼 친척이나 제3자에게 상속하여 지속적으로 살려나가고자 하는 경우에는 해당되지 않는 것이다. 또 우리나라의 세액공제 1억원은 그 액수에 비추어 중소기업 중에서도 소규모의 중소기업의 가업상속에 대하여만 의미가 있는 것으로 대부분의 기업에게는 그 규모가 너무 미약하다.

우리나라의 경우 상속증여세법 제22조 및 동법 시행령 제19조에서 금융기관이 취급하는 주식에 대해서만 2억원을 한도로 20%를 공제하며 최대주주가 보유하는 것에 대해서는 그 적용이 배제되고 있다. 그러나 이 제도는 부동산과 주식자산을 비교할 때의 가치 평가의 형평성을 고려한 것이며 본질적으로 기업상속 측면에서 기업활동의 계속성을 보장해 주기 위한 것은 아니다.

상속자산이 상속인에게 상속되어 부의 증가를 가져올 때 그 부의 증가는 상속인에게 발생하는 것이며 동일한 상속자산이라 하더라도 여러 사람의 상속인에게 나뉘어지는 경우 개별 상속인의 부의 증가는 한 사람에게 상속되어지는 경우보다 적다. 따라서 응능과세원칙에 부합되는 과세는 기본적으로 상속인에게 발생하는 부의 증가를 기준으로 하는 취득과세형태의 상속증여세이며 독일이 이와 같은 취득과세 형태의 상속증여세를 채택하고 있다. 우리나라로 향후 응능과세원칙에 적합하도록 취득과세 형태로의 제도 개편이 이루어져야 할 것이다. 한걸음 더 나아가서 한 사람의 수증자/상속인이 여러 피상속인/증여자에게 상속 및 증여를 받는 경우도 있으므로 이럴 경우에는 수증자/상속인을 기준으로 하여 모든 피상속인/증여자로부터 받은 상속/증여자산을 합산하여 과세하는 것이 더 응능과세원칙에 적합한 과세라고 보여진다.

우리나라에서는 배우자나 자녀 등 피상속인과 가까운 혈연에 대한 배려가 공제제도를 통하여 이루어지며 세율체계에서는 반영되지 않는다. 상속증여세 체계가 취득과세 형이 아니라 유산세형이니 어쩔 수 없는 일이라는 하다.

그러나 향후 유산세형의 상속증여세가 취득과세 형태로 바뀌면 독일의 경우와 마찬가지로

가지로 상속증여세세율에서 친인척도에 따른 세율수준의 차등화가 필요한 것으로 보인다. 앞에서 설명한 바와 같이 독일에서는 독일의 상속증여세율은 친인척도에 따른 과세등급(3단계)에 따라 7~50%의 세율이 적용된다. 등급별로 보면 제1등급에는 7~30%의 세율이, 제2등급에는 12~40%의 세율, 그리고 마지막으로 제3등급에는 17~50%의 세율이 적용된다. 이러한 친인척도에 따른 세율등급의 차등화는 가족의 부를 가족의 구성원이 승계하는 것을 하나의 자연권으로 보는 것이다. 이렇게 개인의 재산권에 추가하여 가족의 재산권을 부분적으로 인정하는 것은 국민의 법 감정에 비추어 자연스러운 일이며 우리도 추구하여야 할 방향이라고 보여진다.

세율수준을 단순비교하면 한국이 10~50%, 그리고 독일이 7~50%로 큰 차이를 보이지 않으나 상속인의 대부분을 차지하는 독일의 과세1등급과 비교하면 독일은 세율이 7~30% 수준으로 한국보다 낮은 수준이다. 게다가 최고세율이 적용되는 구간이 한국에서는 30억원에서 시작하나 독일에서는 약 300억원 정도에서 시작하기 때문에 실질적인 세율수준은 현격한 차이를 보여준다. 따라서 친인척도가 가까운 상속인에 대한 세율은 하향조정이 필요할 것으로 보인다.

## <부록> 독일 상속증여세법 목차

### I. 상속 및 증여세 납세의무

- 제1조 상속 및 증여세 납세의무가 발생하는 사안
- 제2조 상속 및 증여세 납세의무자
- 제3조 사망으로 인한 재산의 취득
- 제4조 부부 간의 재산의 공동관리제를 연장하는 경우
- 제5조 부부 간의 증식재산 공동관리의 경우
- 제6조 1차 상속 및 2차 상속
- 제7조 생존자 간의 증여
- 제8조 특정목적에 위한 재산의 출연
- 제9조 상속 및 증여세 납세의무 발생시점

### II. 상속 및 증여재산의 가치측정

- 10조 과세대상 취득
- 11조 가치평가 기준일
- 12조 가치 평가
- 13조 감면
- 13a조 사업용 자산, 농림업 분야의 사업체, 자본회사의 지분에 대한 평가

### III. 세액의 계산

- 14조 이전의 취득자산에 대한 고려
- 15조 과세등급
- 16조 공제액
- 17조 특별공제액

18조 회비에 대한 공제

19조 세율

19a조 사업용 자산, 농림업 분야의 사업체, 자본회사의 지분에 대한 세율 제한

#### IV. 세액의 확정 및 징수

20조 납세의무자

21조 외국상속세의 세액공제

22조 소액한계

23조 연금, 이용권, 용역의 제공에 대한 과세

24조 제1조 1항 4절의 의미의 납세의무에 대한 연금화

25조 이용권 부담 및 연금 부담에 대한 과세

26조 가족재단이나 사단법인 해산 경우의 세액감면

27조 동일재산에 대한 다중 취득

28조 과세이연

29조 특별한 경우의 납세의무의 소멸

30조 취득신고

31조 납세신고

32조 세금고지서의 대리인에 대한 공표

33조 자산운용가, 자산관리자, 보험회사의 신고의무

34조 법원, 행정부서, 공무원, 공증인의 신고의무

35조 지역적 관할

#### V. 권한 위임 및 종료 규정

36조 권한 위임

37조 법의 적용범위

37a조 독일 통일로 인한 특별 규정

38조 (베를린 규정)

39조 (시행)

## <부록> 주요 조문 번역문

### I. 상속 및 증여세 납세의무

#### 제1조 상속 및 증여세 납세의무가 발생하는 사안

##### 1조 1항:

1. 사망으로 인한 재산의 취득;
2. 생존자간의 증여;
3. 특정 목적과 연계된 재산의 증여;
4. 본질적으로 한 가족이나 몇몇 특정 가문의 이익을 위해 세워진 재단법인이나 본질적으로 한 가족이나 몇몇 특정가문의 이익을 위해 재산을 연계할 목적으로 세워진 사단법인의 재산에 대하여는 제9조 1항 4호에 명시된 시점으로부터 매30년마다 상속세 혹은 증여세를 부과한다.

##### 1조 2항:

다른 규정이 없는 한 사망으로 인한 재산의 취득에 관한 법규정은 증여 및 특정목적과 연계된 재산의 증여에도 적용되며, 증여에 관한 규정은 생존자간의 특정목적과 연계된 재산의 증여에도 적용된다.

#### 제2조 상속 및 증여세 납세의무자

##### 2조 1항 1호:

제1조 1항 1호에서 3호의 경우 피상속인은 사망시, 증여지는 증여 이행시 상속 또는 증여로 재산을 취득한 자는 세금의 발생시 내국인이면 그 모든 상속 및 증여재산에

대하여 상속 및 증여세를 부과한다.

2조 1항 1호 2문 a: 국내에 주소를 두고 있거나 일상적인 주거지가 국내에 있는 자연인은 내국인으로 본다,

2조 1항 1호 2문 b: 국내에 주소를 두지 않아도 외국에 지속적으로 5년 이상 체류하지 않은 독일 국적 소지자는 내국인으로 본다,

2조 1항 1호 2문 c: b의 5년 기한에 관계없이

aa 국내에 주소도 두지 않고 국내에 일상적으로 체류하지도 않으면서

bb 국내의 공법상의 법인이 고용되어 그 보수를 국내의 공공예산에서 받는 독일 국적 소유자와 독일국적을 소유하고 있는 그의 동거가족은 내국인으로 본다. 이 규정은 유산이나 취득한 재산에 대해 주소를 두고 있거나 일상적으로 체류하고 있는 나라에서 제3호의 규정에 따른 납세의무와 유사한 범위에서만 유산세 또는 상속세가 부과되는 자에게만 해당된다.

2조 1항 1호 2문 d: 본점이나 소재지가 국내에 있는 법인, 단체 및 펀드는 내국인으로 본다.

2조 1항 2호:

제1조 1항 4호의 경우 재단이나 사단의 본부 또는 소재지가 국내에 있으면 그 모든 상속 및 증여재산에 대하여 상속 및 증여세를 부과한다.

2조 1항 3호:

다른 모든 경우 평가법 제121조에 해당하는 국내재산에서 발생한 상속 및 증여재산에 대하여 상속 및 증여세를 부과한다. 피상속인이 사망시 혹은 증여자가 증여 이행시, 규정에 따라 국내 자본회사(주식회사 및 유한회사)의 법정자본금에 참여하고 있는 상태면 평가법 제121조 4호에 해당하는 국내재산으로서의 조건을 충족시켜 여기서 발생하는 상속 및 증여재산에 대하여 상속 및 증여세를 부과한다. 참여지분 가운데 일부만이 증여를 통해 출연되고 이후 취득하게 된 참여지분은 제14

조의 조건이 충족되는 경우 취득시점에 피상속인 혹은 증여자의 지분이 회사의 법정자본금의 10의 1보다 적은 경우에도 국내재산에서 발생한 재산의 취득으로 간주한다.

2조 2항:

해저 및 해저지하의 자원이 조사 이용되고 있는 경우 독일연방공화국에 연결된 대륙붕도 이 법에서 의미하는 국내에 속한다.

제3조 사망으로 인한 재산의 취득

3조 1항:

1. 상속발생(민법 제1922조)에 의한 재산의 취득, 상속대체청구권(민법 1934조 a 이하)에 기인한 재산의 취득, 유언(민법 2147조 이하)에 의한 재산의 취득 또는 유효하게된 유류분권 (민법 2303조 이하)에 기인한 재산의 취득;
2. 사인증여에 의한 재산의 취득(민법 2301조).회사정관에 기인하여 조합원이나 주주의 지분 또는 지분의 일부를 이 조합원이나 주주의 사망으로 다른 조합원이나 주주 또는 다른 회사에 이전하는 것 역시 조합원이나 주주의 사망시 그의 지분에 대한 가치가 제3자의 퇴직보상청구권보다 많은 경우 사망으로 인한 재산의 취득으로 본다. 유한회사의 정관 규정을 근거로 한 주주의 지분이 이 주주의 사망으로 회수되고 제12조에 따라 발생하는 그의 지분에 대한 가치가 이 주주의 사망시 제 3자의 퇴직보상청구권보다 많은 경우 이로 인해 잔존주주들의 지분가치 상승이 발생하는 것을 유증으로 본다;
3. 유언에 관한 민법규정이 적용되는 그 밖의 재산의 취득
4. 피상속인이 체결한 계약을 기초로 피상속인의 사망시 제3자로부터 직접 취득한 재산상의 이득은 사망으로 인한 재산의 취득으로 본다.

3조 2항:

1. 피상속인이 지정한 재단으로의 재산 이전, 피상속인의 요구에 따라 재산의 구속을

- 목적으로 외국법의 적용을 받는 재단을 구성 또는 설치하는 것도 유증으로 본다.
2. 피상속인이 요구한 부담을 이행하여 재산을 취득하거나 피상속인이 정한 조건이 성취됨으로 인해 재산을 취득하는 것. 일괄적으로 특정목적에 의한 증여인 경우는 예외로 한다.
  3. 피상속자로 부터의 증여를 승낙함에 있어 다른 사람에게 급부가 지정되거나 증여의 승낙을 얻기 위해 급부를 자발적으로 맡음으로써 재산을 취득하는 것.
  4. 발생한 유류분권의 포기대가로 또는 상속거절, 상속대체청구권의 거절 또는 유산 수취거절의 보상으로 주어지는 재산
  5. 거절기한이 지나버린 유예 조건부, 시기부 또는 종기부 유언에 대해 조건의 성취 또는 기한 이전에 그 보상으로 주어지는 재산
  6. 차기 상속권 이전에 대한 보상으로 주어지는 재산
  7. 계약상의 상속인이 피상속인이 한 증여가 상속인에게 피해를 줄 의도로 한 증여임을 이유로 (민법 2287조) 부당이득에 관한 규정에 따라 수증자로부터 받은 재산은 피상속인이 증여(유증)한 것으로 본다.

#### 제4조 (부부 간의) 재산의 공동관리의 경우

##### 제1항:

부부 간의 재산의 공동관리가 한 배우자의 사망시 계속 유지되고 있었다면(민법 1483조 이하, 민법시행령 200조) 총 재산에서 사망한 배우자가 가지는 지분은 그 지분의 효력이 오로지 지분을 가질 권리가 있는 자녀에게만 발생한 경우처럼 다루어진다.

##### 제2항 제1문:

지분을 가질 권리가 있는 자녀의 사망시 전 재산에서 차지하는 그의 지분은 상속 재산에 들어간다.

##### 제2항 제2문:

민법 제1490조 제1문과 제2문에 따라 지분을 받게 되는 자를 지분의 취득자로 본다.

### 제5조 (부부 간의) 증식재산 공동관리의 경우

#### 제5조 제1항 제1문:

(부부 간의) 증식재산 공동관리(민법1363조)한 배우자의 사망으로 재산분배규정 계약이 끝나고 증식재산이 민법 제1371조 제 2항에 따라 정산되지 않은 상태에서는 남은 배우자가 민법 제1371조 제2항의 규정에 따라 정산청구로 요구할 수 있는 금액은 제3조에 해당하는 재산의 취득으로 보지 않는다.

#### 제5조 제1항 제2문:

이 금액의 산정시 민법 제1373조 에서 제1383조 및 제1390조의 규정에 해당하지 않는 재산법상의 합의는 고려하지 않는다.

#### 제5조 제1항 제3문:

민법 제1377조 제3항의 추정은 적용되지 않는다.

#### 제5조 제1항 제4문:

증식재산 공동관리제의 재산분배규정이 혼인계약에 의해 합의되어진 경우에는 혼인 계약 체결을 재산분배규정의 효력 발효시점(민법 제1374조 제1항)으로 본다.

#### 제5조 제1항 제5문:

피상속인의 유산이 비과세 대상인 청산청구액 산정시 유산의 가치가 과세 평가기준에 따른 기준가보다 더 높고 잡혀 있는 한 최대한 유산의 과세가에 상응하는 액수는 제3조에 해당하는 재산의 취득으로 보지 않는다.

#### 제5조 제2항:

증식재산 공동관리제의 재산분배규정이 배우자의 사망이 아닌 다른 이유로 끝나거나 증식재산이 민법 제1371조 제2항에 따라 청산되어지는 경우 청산청구로 얻은 재산은 (민법 제1378조) 제3조 이하 및 제7조 에 해당하는 재산의 취득으로 보지 않

는다.

## 제6조 1차 상속 및 2차 상속

제6조 제1항:

1차 상속의 상속인을 상속인으로 본다.

제6조 제2항 제1문:

2차 상속이 발생하는 경우 2차 상속인이 상속시 재산의 이전으로 취득한 상속재산은 1차 상속인으로부터 상속한 재산으로 상속세를 부과한다.

제6조 제2항 제2문:

신청에 의하여 과세는 제2차 상속인과 피상속인의 관계를 기준으로 할 수 있다.

제6조 제2항 제3문:

이 때 1차 상속인 자신의 재산도 2차 상속인에게 이전되는 경우 이 두 가지 재산의 발생은 과세등급을 고려하여 개별적으로 다루도록 한다.

제6조 제2항 제4문:

1차 상속인 자신의 재산에 대한 과세공제액은 2차 상속으로 이전되는 재산에 대한 과세공제액이 소진되지 않은 경우에만 허용된다.

제6조 제2항 제5문:

모든 개별 재산의 취득은 별도로 전 취득재산에 적용되는 세율에 따라 납세의무가 발생한다.

제6조 제3항 제1문:

2차 상속이 1차 상속인의 사망으로 인하여 일어나지 않은 경우 1차 상속인 상속은

폐지된 것을 조건으로 하고 2차 상속은 연기된 것을 조건으로 하는 발생으로 본다.

제6조 제3항 제2문:

이 경우 1차 상속인에게 생긴 실제 재산의 증가에 해당하는 세액을 차감한 1차 상속인의 납부과세액을 2차 상속인의 과세액에서 공제한다.

제6조 제4항:

차후 유증과 상속세 납세의무자의 사망으로 생긴 유산은 2차 상속에 속한다.

제7조 생존자 간의 증여

7조 1항:

1. 생존자 간에 자발적으로 행하여지는 재산의 증여(수증자가 재산의 이전을 통해 증여자의 부담으로 부의 증식을 얻게 되는 한)
2. 증여자가 요구한 조건을 이행하여 재산을 취득하거나 증여자가 법률행위에 첨부 요구한 조건이 성취됨으로 인해 그에 상응하는 반대급부 없이 취득한 재산. 일괄적으로 특정목적에 의한 증여인 경우는 예외로 한다.
3. 수증자가 승낙함으로써 제3자에 대해 급부가 지정되거나 수증자의 승낙을 얻기 위해 급부를 자발적으로 말음으로써 누군가가 취득한 재산
4. 부부 중의 일방이 재산공유제(독일민법 1415조)의 합의에 의해 얻게 되는 부의 증가
5. 상속의 포기에 대한 대가로서 취득하는 재산 (민법 2346조 및 2352조)
6. 사전에 상속자산조정을 통해 취득하는 재산 (민법 1934조 d)
7. 1차 상속인이 2차 상속인에게 2차 상속의 위치를 배려하여 상속개시 전에 지급하는 재산
8. 생존자 간의 재단사업에 기인한 재산의 이전. 재산의 연계를 목적으로 하는, 외국법에 준거한 펀드의 설립 혹은 펀드에 대한 증여도 동일하게 취급한다.
9. 재산의 연계를 목적으로 하는 재단법인 또는 사단법인의 청산에 의해 얻는 재산.

재산의 연계를 목적으로 하는, 외국법에 준거한 펀드의 청산으로 얻는 재산이나 펀드의 존속기간중에 얻은 재산도 동일하게 취급한다.

10. 유예된 조건부, 시기부 또는 종기부로 주어진 청구권에 관한 조건이나 사건의 성립 이전 시점에 그 대가로서 주어지는 이득(제3조 2항 5호의 경우가 아닌 한)은 생존자 간의 증여로 본다.

7조 2항:

제1항 제7호의 경우에 신청에 의한 과세는 피상속인에 대한 2차 상속인의 관계를 기초로 한다. 제6조 제2항 3절 내지 5절도 이를 준용한다.

7조 3항:

금전으로 평가될 수 없는 반대급부는 부의 증가의 존부를 결정할 때에 고려되지 않는다.

7조 4항:

증여가 보수로 되어 있거나 조건부로 되어 있거나 또는 부담을 주는 계약의 형태로 되어 있어도 증여에 대한 납세의무가 배제되지 않는다.

7조 5항:

증여의 대상이 회사의 조합계약에 의해 새로운 조합원은 조합의 해산 또는 사전 탈퇴의 경우 자신의 자본지분의 장부가치만을 인정받는다고 결정되어 있는 인적회사에의 참여인 경우, 이러한 규정은 부의 증가의 확정시에 고려되지 않는다. 부의 증가가 자본지분의 장부가치를 초과하는 한 부의 증가는 청산조건부로 취득된 것으로 간주한다.

7조 6항:

인적 회사에의 참여가 특히 조합을 위한 출자금, 조합원의 근로제공 또는 그 외의 급부에 상응하지 않게 과도하거나, 또는 통상적으로 제3자에게 인정되지 않을 이윤

분배를 받도록 되어 있을 경우, 과도한 이윤분배는 독자적인 증여로 간주되며 자본 가치로 계산된다.

7조 7항:

인적회사 혹은 자본회사의 조합원이 탈퇴한 경우 그 조합원의 지분 또는 그 지분의 일부를 다른 조합원 또는 조합에 이전하는 것도 자신의 지분에 대해 탈퇴시점에 제 12조에 따른 가치가 보상청구권을 초과하는 경우에는 역시 증여로 간주한다. 퇴직하는 사원의 지분이 유한회사의 정관 규정에 의해 폐지되고 제12조에 따른 그의 지분 가치가 퇴직 시점에 보상청구권을 초과하는 경우 이로 인하여 발생한 다른 사원들의 지분가치의 상승도 퇴직사원의 증여로 본다.

제8조 특정목적의 재산의 증여

특정목적의 재산의 증여란 특정목적에 유용하게 사용할 것을 조건으로 하고 있거나 또는 특정목적에 사용하는 것을 조건으로 하면서 이로 인해 수증자의 재산 증가가 줄어드는 사인유증 또는 생존자간에 무상으로 이전되는 재산의 증여를 말한다.

제9조 상속 및 증여세 납세의무의 발생

제9조 1항 1호:

사망으로 인한 재산취득의 경우 피상속인의 사망하면 이 취득한 재산에 대한 납세의무가 발생한다. 그러나

- a. 유예조건부, 시기부 또는 중기부로 정해진 재산의 취득에 대해서 및 재산취득에 속하는 유예조건부, 시기부 또는 중기부 청구권에 대해서는 조건의 성취시점 또는 기한시 납세의무가 발생한다.
- b. 유효해진 유류분 요구분의 취득 또는 상속대치 요구분의 취득에 대해서는 유효시점과 함께 납세의무가 발생한다.
- c. 제3조 제2항 제1호 제1문의 경우 재단수증자의 승낙시점 (1999년 3월5일부터) 및

제3조 제2항 제1호 제2문의 경우는 펀드의 설립 혹은 설치시점에 납세의무가 발생한다.

- d. 제3조 제2항 제2호의 경우는 의무의 완성 및 조건의 충족시점에 납세의무가 발생한다.
- e. 제3조 제2항제3호의 경우는 수증자의 승낙시점에 납세의무가 발생한다.
- f. 제3조 제2항 제4호의 경우는 포기 또는 거절시점에 납세의무가 발생한다.
- g. 제3조 제2항 제5호의 경우는 보상합의시점에 납세의무가 발생한다.
- h. 2차 상속인 상속한 재산에 대해서는 2차 상속시점에 납세의무가 발생한다.
- i. 제3조 제2항 제6호의 경우는 계승권의 이전시점에 납세의무가 발생한다.
- j. 제3조 제2항 제7호의 경우는 청구권이 유효하게 되는 시점에 납세의무가 발생한다.

제9조 제1항 제2호:

생존자 간의 증여의 경우는 출연시점이 납세의무가 발생한다;

제9조 제1항 제3호:

특정목적을 위한 재산의 출연의 경우는 의무수행자의 책임시작 시점에 납세의무가 발생한다.

제9조 제1항 제4호:

제1조 제1항 제4호의 경우는 재단이나 단체로 재산이 처음으로 이전된 시점 이래 각 30년마다의 시점에 납세의무가 발생한다. 재단이나 단체에서 재산이 처음으로 이전된 시점이 1954년 1월 1일이거나 또는 그 이전이면 1984년 1월 1일이 제1차 과세일이 된다. 1984년 1월 1일이 제 1차 과세일인 재단과 단체에서는 30년 시차는 이 시점을 기준으로 삼는다.

제9조 제2항:

제25조 제1항a에 따라 세금의 납부를 중지한 경우 부담을 주는 재산의 취득에 대한 세금은 부담의 해소시점과 함께 시작되는 것으로 간주한다.

## II. 상속증여재산의 가치 측정

### 제10조 과세대상인 재산의 취득

#### 제10조 제1항:

수증자에게 발생한 면세가 아닌 부의 증가는 과세대상인 재산의 취득으로 본다(제5조, 13조, 13조a, 제16조, 제17조 및 제18조).

### 제12조 평가

#### 제12조 1항:

평가는 아래의 2항~6항에서 달리 규정하지 않는 한 평가법 제1부의 규정(일반적 평가 규정)을 적용한다.

## VI. 독일의 재산세(Vermögensteuer)제도

독일의 재산관련 조세제도의 범위에는 부동산세, 부동산취득세, 자동차세를 들 수 있다.

### 1. 부동산세(Grundsteuer)

#### 가. 서론

##### 1) 배경

부동산세는 가장 오래된 세목 중의 하나로 기원 2000년 전까지로 거슬러 올라간다. 중세에는 부동산세가 가장 중요한 세목이었고 대부분의 독일지역에서는 19세기까지 그러하였다. 당시에만 하여도 농림업으로 이용되는 토지소유가 납세자의 경제적 능력의 표현이었다. 도시화가 진전되면서 부동산세는 농림업 용지에서 도시의 건축물에도 적용되게 되었다.

##### 2) 부동산세의 성격

아직까지 적용되는 이러한 기본 개념에 의하여 부동산세는 재산보유에 대하여 부과되는 소득추정세 의미의 조세이다. 이 조세는 해당지역의 부동산 자산에 생기는 수익에 대하여 과세하는 것으로 부동산소유자의 개인적인 경제사정을 고려하지 않는다. 마찬가지로 부동산세에는 개인공제가 없다. 부동산세는 가족관계나 부동산 소유와 관련된 채무관계도 고려하지 않는다. 이러한 부동산세는 인세가 아니며 물세이다.

## 3) 과세근거

소득추정세 의미의 부동산세의 존재는 상대적으로 낮은 수준의 국가의 재정수요가 더 정밀한 소득과세의 수단을 가지지 않던 시기에 가능하였다. 소득세가 가장 중요한 세목으로서 부동산세의 위치를 밀어내고 개인들의 경제적 능력이 정확한 기준에 의하여 측정이 가능해지면서도 변화 없이 유효하던 부동산세는 동일한 소득에 대한 이중과세 문제를 야기하게 되었다. 이로 인하여 부동산세의 논리적 근거는 영업세에서처럼 응익원칙으로 옮겨가게 되었다. 기초자치단체의 도로나 공원 등의 사회 하부구조의 건설비용은 부동산 소유로부터의 효용증가에 의하여 충당되어야 하는 것이다. 이러한 사고는 부동산세가 일반적으로 임차인에게 전가되는 현실을 대변한다.

## 4) 세수통계

&lt;표 VI-1&gt; 조세수입에서 차지하는 부동산세의 비중

(단위: 백만유로, %)

	1999	2000	2001	2002
BIP	1,974,200	2,025,500	2,070,500	2,128,300
총 조세수입(a)	453,086	467,252	448,888	462,461
기초자치단체의 세수입(b)	56,334	57,136	54,045	54,827
기초자치단체세(c)	36,520	36,658	34,258	35,350
부동산세 A	328	333	338	339
부동산세 B	8,308	8,516	8,765	8,930
부동산세 계(d)	8,636	8,849	9,103	9,269
d/a	0.019	0.019	0.020	0.020
d/b	0.153	0.155	0.168	0.169
d/c	0.236	0.241	0.266	0.262

## 나. 총칙규정

### 1) 납세의무자

납세의무자는 과세대상이 그 단일가치(Einheitswert)의 확정시점에 귀속되는 사람이다(부동산세 제10조 1항). 귀속 여부는 경제적 소유권의 관점에서 결정되는 것이다(국세기본법 제39조). 과세대상이 여러 사람에게 귀속되는 경우 그들은 연대납세의무자가 된다(부동산세 제10조 3항). 이 과정에서 개인이 동 부동산의 몇 분의 일씩 소유하던지 혹은 전체 부동산을 공동으로 소유하던지 상관이 되지 않는다(국세기본법 제39조 2호 2항). 개인기업과 합자회사가 회사의 이름으로 부동산을 취득하고 등기부에 소유자로서 등록되는 경우 그들은 독립적인 부동산세 납세의무자이다. 지분소유자는 그러나 동 회사의 부동산세 채무에 대하여 책임을 진다.

### 2) 과세대상

부동산세는 헌법 제6조 6항에 의하여 기초자치단체의 재정수입이므로 과세대상은 해당 기초자치단체의 영역 내에 존재하는 부동산 소유이다. 여기에 부동산세 제2조 2호 1절의 부동산 자산인 건축물이 추가된다. 부동산 소유에는 이외에 농림업기업(부동산세 제2조 1호 1절)과 농림업 기업용 건축물(부동산세 제2조 1~2호 2절)이 포함된다.

### 3) 과세표준

부동산세 제13조 1항 2절에 의하면 부동산세의 과세표준은 해당지역의 세무서(국세기본법 제18조 1항 1호)가 확정하는 부동산의 단일가치(Einheitswert)이다. 이에 대하여 과세측정기준지수와 징수율이 곱하여져서 납부하여야 할 부동산세액이 결정된다.

#### 다. 세율 및 세액

##### 1) 과세측정기준지수(Steuermesszahl)

해당 지역의 세무서는 국세기본법 제184조 1항 1절에 일치하는 의미에서 부동산세 제13조 1항 1절에 의하여 부동산세 과세측정기준액(Grundsteuermessbetrag)을 확정한다. 이것은 부과시점을 기준으로 과세대상에 적용되는 단일가치에 과세측정기준지수를 곱하여 계산한다(부동산세 제13조 1항 2절). 단일가치에 곱하여지는 과세측정기준지수는 다음과 같다(부동산세 제14~15조).

- 농림업분야의 기업: 6%
- 건축된 토지: 3.5%
- 일가족주택
  - a) 단일가치의 첫 38,346.89유로: 2.6%
  - b) 단일가치의 나머지: 3.5%
- 이가족주택: 3.1%
- 건축되지 않은 토지: 3.5%

##### 2) 개별 기초자치단체의 징수율(Hebesaetze)

헌법 제106조 6항 2절에 의하여 기초자치단체에 부동산세의 징수율을 결정할 권리를 부여하도록 법이 정하도록 되어 있으며 이것이 부동산세 제25조에 구현되어 있다. 이에 따르면 기초자치단체는 징수율을 조례(Satzung)를 통하여 매년 혹은 수년간에 대하여 결정한다. 농림업 기업에 대한 징수율(부동산세 A: 부동산세 제2조 1호)는 대체로 다른 종류의 부동산에 대한 징수율(부동산세 B: 부동산세법 제2조 2호)에 비하여 낮다. 관할구역 세무서가 확정한 과세측정기준액에 이 징수율을 적용하여 기초자치단체는 부동산세액을 확정한다(부동산세 제27조 1항 1절).

2000년 기준 부동산세 A의 징수율: 150~500%

2000년 기준 부동산세 B의 징수율: 280~600%

### 3) 세액의 확정

매년의 납세액 = 과세측정기준액(Steuermessbetrag) × 징수율

과세측정기준액 = 단일가치 × 과세측정기준지수

#### 라. 부동산의 평가

부동산세 제13조 1항에 의하여 단일가치가 부동산세의 과세표준을 이루며 이는 부동산세 A(부동산세 제14조)와 부동산세 B(부동산세 제15조)에 공히 적용된다. 부동산의 단일가치는 평가법 제21조에 의거 매6년마다 측정되어야 한다(정규측정: Hauptfeststellung). 그러나 1965년의 평가법변경법의 제2조 1항 3호에 의하여 이 때 6년마다의 측정은 포기되었으며 앞으로도 이러한 정기적인 측정은 행정비용 측면에서 더 이상 가능하지 않을 것으로 보인다. 따라서 단일가치는 1964년의 가치비율에 따라 이루어지는 문제점이 있으며 더욱이 구동독지역의 주에서는 1935년의 가치비율에 따라 가치측정이 이루어진다. 새로운 부동산 자산이 생겨나게 되면 1964년이나 1935년의 가치비율의 기반 위에 다음 회계연도의 시작에 추가적으로 가치가 확정(Nachfeststellung)된다.

#### 1) 농림업 기업의 단일가치

농림업 기업에 대하여는 수익가치(Ertragswert)를 기준으로 가치가 평가된다(평가법 제36조). 수익가치는 기업의 순수익의 18배를 의미하는 것으로 본다(평가법 제36조 2항 1호). 이는 자산가치의 매년의 수익률을 5.5% 정도로 보는 것이다.

## 2) 비업무용 부동산의 단일가치

건축되지 않은 부동산(평가법 제72조)의 경우는 공정가격(gemeiner Wert)으로 평가된다(평가법 제9조). 건축된 부동산의 경우에는 수익가치(평가법 제76조 1항)나 공정가격(평가법 제76조 2항/3항)으로 평가된다.

### 마. 비과세

부동산세는 공공기관이 소유하는 토지, 직접적으로 공익목적이나 자선목적에 이용되는 토지, 종교단체가 소유하는 토지, 성직자의 성직수행용 토지, 학문 및 교육용 토지, 병원 용지에 대하여 비과세된다(부동산세 제3조 1항 1절 1~6호). 이 비과세 규정은 그러나 해당 토지가 비과세 사유에 사실상 직접적으로 이용되는 경우에 제한된다(부동산세 제7조 1절). 토지의 일부분만 해당 목적을 위하여 이용되는 경우 비과세도 그 부분에 제한된다(부동산세 제8조 1항). 토지 이용사유가 혼합된 경우, 그리고 그 구별이 불가능한 경우 해당 토지는 비과세 사유를 위한 토지이용이 우세한 경우에 한하여 비과세된다(부동산세 제8조 2항).

### 바. 신고와 납부절차

부동산세는 일정한 주기로 부과하는 조세이다. 부동산세는 매역년 초의 소유관계를 기준(과세시점: 부동산세 제16~18조)으로 기초자치단체에 의하여 확정된다(부동산세 제9조 2항). 납세의무는 역년이 시작하면 발생하고 기본적으로 매년 부과(부동산세 제27조 1항)되며 분기별로 나누어서 납부한다(부동산세 제28조). 부동산세의 부과고지서가 늦게 나오는 경우 납세의무자는 지나간 해의 확정세액을 기준으로 사전납부하여야 한다(부동산세 제 29조).

## 사. 이의신청

일반적인 국세기본법에 규정된 이의신청 절차에 따른다.

### 아. 특별감액처분(Steuererlass)

소득추정세로서의 부동산세의 성격에 비추어 부동산세는 건축된 토지와 농림업 기업의 경우에 납세의무자에게 귀속되는 사유에 의하지 않고 총수입이 정상적인 시기에 비하여 20% 이상 줄어든 경우에는 특별감액이 허용된다(부동산세 제33조 1항). 이 경우에 부동산세는 총수입이 줄어든 비율의 4/5만큼 감액된다. 그러나 다시 부동산세 제33조 1항 2호는 이러한 특별감액이 제공되는 경우를 토지세의 부과가 개별 기업의 경제적 상황에 비추어 큰 어려움을 야기하는 경우(unbillig)로 제한하고 있다.

이러한 특별감액처분은 부동산세 제34조 2항에 의거 납세의무자의 신청에 의하여만 검토되며 신청기간은 사면대상 과세년의 다음해 3월 31일까지이다. 부동산세의 특별감액은 징수과정에서의 결정사항이며 따라서 이에 대한 결정은 기초자치단체가 하도록 되어 있다. 기초자치단체의 특별감액 신청과 관련한 기각결정에 대한 불복절차는 조세법적인 절차가 아니라 기본적으로 행정법적인 절차를 취한다<sup>41)</sup>.

### 자. 구동독지역에 대한 특별규정

통일과 더불어 독일연방에 편입된 구동독지역의 5개주에 대하여는 부동산세의 제6절에 특별규정이 있는데 이는 1990년 8월 31일의 동서독 간의 통일조약에 의거하여 부동산세에 삼입된 것이다.

이 특별규정에는 제40조에 농림업자산에 대한 특별규정, 제41조에 부동산에 대한 1935년의 단일가치에 따른 부동산세 계산 규정, 제42조에 임대주택과 일가구주택에

41) Tipke/Lang, Steuerrecht, 17판, 551쪽.

대한 대체과세표준에 의한 부동산세 계산, 제43조에 신축주택에 대한 부동산세 면제, 제44조에 신고 규정, 제45조의 소액부징수 규정, 제46조의 관할세무서 규정 등이 포함된다.

## <부록> 부동산세법의 목차

### 제1절 납세의무

제1조 징수율

제2조 과세대상

제3조 특별한 법인격에 대한 과세면제

제4조 기타의 과세면제

제5조 주거 목적을 위한 부동산보유

제6조 농림업 목적의 부동산보유

제7조 조세감면대상이 되는 직접적인 자산 이용

제8조 조세감면대상이 되는 목적을 위한 부분 이용

제9조 부동산세 확정을 위한 기준일

제10조 납세의무자

제11조 인적 책임

제12조 물적 책임

### 제2절 부동산세의 측정

제13조 과세측정기준지수와 과세측정기준액

제14조 농림업기업을 위한 과세측정기준지수

제15조 토지를 위한 과세측정기준지수

제16조 정기적 부과

제17조 신규 부과

제18조 추가적 부과

제19조 신고의무

제20조 과세측정기준액의 취소

제21조 과세측정기준통지서의 변경

제22조 과세측정기준액의 분할

제23조 분할기준일

제24조 세액조정을 통한 분할의 대체

### 제3절 부동산세의 확정 및 부과

제25조 징수율의 확정

제26조 최고한도 징수율 규정

제27조 부동산세의 확정

제28조 납기

제29조 사전납부

제30조 사전납부액의 정산

제31조 조세의 추가부과

### 제4절 부동산세의 사면

제32조 문화재와 녹지에 대한 사면

제33조 현저한 수익감소에 대한 사면

제34조 절차

### 제5절 경과규정

제35조 (삭제)

제36조 전쟁피해자에 대한 조세감면

제37조 1974년의 정규측정에 대한 특별규정

제38조 법의 적용

제39조 (삭제)

제6절 1991년 이후 통일조약에 의하여 편입된 구동독지역에 대한 규정

제40조 농림업 자산

제41조 토지에 대한 부동산세의 단일가치에 의한 측정

제42조 주거용 부동산에 대한 부동산세의 대체과세표준에 따른 부동산세 측정

제43조 새로 건축된 부동산에 대한 감면

제44조 납세신고

제45조 소액부징수

제46조 과세관할권

## 2. 부동산취득세(Gründerwerbsteuer)

### 가. 서론

#### 1) 배경

부동산의 소유권 이전과 관련하여 처음으로 독일어권에서 과세된 것은 1909년 제국 인지세법에 의한 것이었다. 독일제국에 이러한 형태의 과세가 전체적으로 실시된 것은 1919년의 (제국)부동산취득세법에 의한 것이다. 현재의 부동산취득세의 기본적인 골격은 1940년의 부동산취득세법에서 유래된다. 부동산취득세법은 2차세계대전 말에서 1983년까지 주(州)법이었다.

1970년부터 부동산취득세에 대한 입법권을 연방과 주가 경쟁적으로 행사하게 되었으며 1982년의 연방의 부동산취득세법 1983의 입법화로 주법에 의한 복잡한 부동산취득세 체계를 연방의 통일적인 체계로 변화시켰고 이를 통하여 주법상의 감면조항이 많이 삭제되었다. 이러한 감면조항의 삭제로 세율은 7%에서 2%로 하향조정할 수 있게 되었으며 그럼에도 불구하고 세수는 증가하고 징세비용은 줄어들게 되었다.

1997년의 세법개정으로 세율은 3.5%로 다시 올라가고 여러 가지 다른 입법을 통하여 감면규정이 도입되었다.

#### 2) 부동산취득세의 형태

부동산취득세는 부동산거래액에 대하여 과세하는 것이다. 따라서 거래세의 한 특별한 형태라고 볼 수 있다. 논리적으로 부동산취득세를 부가가치세에 통합시키자는 주장도 있다. EU의 부가가치세 제6차 지침도 이러한 입장을 취하고 있다. 그러나 이러한 통합은 부동산취득세의 세수가 헌법 제 106조 4호에 의하여 주의 재정수입으로 귀속되는 것으로 규정되어 있는 까닭에 현실적으로 공동세의 세목인 부가가치세로 통합되는 것이 매우 어려운 일이다.

3) 세수통계

<표 VI-2> 조세수입에서 차지하는 부동산취득세의 비중

(단위: 백만유로, %)

	1999	2000	2001	2002
BIP	1,974,200	2,025,500	2,070,500	2,128,300
총 조세수입(a)	453,086	467,252	448,888	462,461
주의 조세수입(b)	184,003	189,493	179,897	188,853
주세(c)	19,564	18,443	19,831	19,842
부동산취득세(d)	6,057	5,081	4,890	5,120
d/a	0.013	0.011	0.011	0.011
d/b	0.033	0.027	0.027	0.027
d/c	0.310	0.275	0.247	0.258

나. 총칙규정

1) 납세의무자

납세의무자는 일반적으로 부동산의 거래에 참여한 부동산 양도인과 부동산 양수인 쌍방이다. 즉 부동산취득세는 부동산의 취득자와 양도자가 연대하여 납세의무를 지는 것을 원칙적으로 한다. 그런데 실제의 관례에 있어서는 부동산의 취득에 있어서 취득자가 부동산취득세를 부담하는 것으로 공증계약서를 작성하는 사례가 일반적이다(취득세 제13조 1호).

2) 과세대상

부동산취득세의 과세대상은 부동산취득세 제1조 2항에서 규정하고 있다. 부동산취

득세를 통하여 부동산에 대한 경제적 처분권의 취득이 과세되는 것으로 구체적인 부동산취득세의 과세대상은 다음과 같은 부동산의 취득행위이다.

- ① 국내에 소재하는 부동산을 취득하기 위한 매매계약 또는 기타의 법률행위
  - ② 법인의 합병·법인의 조직변경·단독경영사업의 공동사업의 공동사업으로의 전환 등에 따른 부동산 소유권의 취득
  - ③ 부동산을 소유하는 법인의 사원지위의 승계
- 위에서의 과세대상이 되는 부동산의 범위는 민법에서의 규정에 따른다.

### 3) 과세표준

부동산취득세의 과세표준은 부동산의 거래가액(부동산취득세법 제8조 1항)인데, 거래가액이란 당해 부동산을 취득하기 위하여 양도자에게 지급한 모든 대가를 말한다. 그러나 반대급부가 없는 무상취득의 경우 또는 대가를 결정할 수 없는 경우에는 평가법에 의한 부동산소유가격(Grundbesitwert)을 그 과세표준으로 한다(부동산취득세법 제8조 2항 1호).

부동산소유가격이란 거래가격과는 달리 유형화된 가격으로서 현실적 가격의 의미로 쓰이고 있다. 따라서 거래가격과는 반드시 일치하지 않는다. 다만, 납세의무자가 실제의 거래가격이 부동산소유가격보다 낮은 것을 입증하는 때에는 당해 거래가격을 부동산소유가격으로 보도록 하고 있다.

#### 다. 과세등급 및 세율

부동산취득세의 세율은 3.5%이다. 종전의 세율은 2%이었으나, 순자산세가 헌법재판소의 위헌판결에 의해 폐지됨에 따라 1996년 5월 22일에 세수보전을 위하여 현행과 같이 3.5%로 인상하게 된 것이다. 2000년 1월 1일부터 자본회사의 지분이 95% 이상 양도되는 경우 동 자본회사의 부동산에 대하여도 부동산취득세의 납세의무가 발생하게 되었다.

라. 재산가치 평가

독일 헌법재판소의 1993년의 판결에 의하여 단일가치는 1996년부터 상속증여세와 부동산취득세에 더 이상 적용되지 않게 되었으며 평가는 과세를 위하여 꼭 필요한 경우에만 하도록 되었다. 평가를 위하여 한편으로는 과세시점의 사실적인 관계와 다른 한편으로는 1996년의 가치비율이 고려된다(평가법 제138조 4항). 기초자치단체(Gemeinde)의 평가위원회에서는 1996년 1월 1일 기준으로 전국의 토지에 대하여 기준시가를 평가법 제145조 2항 2호에 의거, 조사하여 해당 세무서에 통지하도록 되었다. 이와 함께 이 기준시가는 애초에 향후 5년에 시가에 대하여만 효력이 있도록 할 예정이었으나 법률제정권자는 이를 2001년의 법에 의하여 2006년까지 효력이 있도록 연장하였다.

1) 건축되지 않은 토지

건축되지 않은 토지에 대하여는 1996년의 기준시가의 기준 위에 간접적인 가격비교 방식을 통하여 평가된다(평가법 제145조). 기준시가는 동일한 기능과 위치를 가지는 지역의 평균적인 부동산가치를 의미하며 이는 법원의 등기부의 토지가격집에서 얻는다. 평가법 제145조 3항 1호에 의거 하면 부동산소유가격은 다음식으로 얻는다.

$$\text{부동산소유가격} = \text{기준시가} \times \text{제공미터} - 20\% \text{ 할인액}$$

(500유로 이하는 버림)

2) 임대용 건축물(평가법 제146조)

임대용 건축물에 대하여는 단순화된 수익가치법을 적용하여 평가한다. 평가법 제146조를 따르면 부동산소유가격은 다음 식으로 얻는다.

$$\text{부동산소유가격} = \text{연간 순임대수입} \times 12.5 \times \text{건축물의 수명에 따른 할인(완공일}$$

부터의 기간에 대하여 매년 0.5%; 최대한도는 25%) + 1 혹은 2가구주택에 대한 할증액 20%

(500유로 이하는 버림)

3) 비임대용 건축물(평가법 제147조)

비임대용건축물에 대하여는 일반적으로 임대수입이 없으므로 이 경우는 단순화된 공정가격법을 상요한다. 평가법 제147조에서는 이러한 경우에 다음의 식을 통하여 가치를 평가하도록 하고 있다.

$$\begin{aligned} \text{부동산소유가격} &= \text{토지가치} (= \text{기준시가} \times \text{제곱미터} - 30\% \text{ 가치할인액}) \\ &+ \text{건물가치} (= \text{기업자산: 세무회계 연말결산서상의 건물가치} \\ &\quad \text{개인자산: 구매가/생산가 기준} - \text{감가상각}) \end{aligned}$$

(500유로 이하는 버림)

마. 비과세 · 감면대상

1) 일반적 감면 규정(부동산취득세 제3조)

- 부동산의 취득가치가 2,500유로를 넘지 않는 경우
- 상속 및 증여로 취득되는 부동산
- 유산분배로 공동상속하는 부동산
- 매도인의 배우자의 취득
- 이혼으로 인한 재산분할 과정에서 발생하는 부동산 매도에서 매도인의 전 배우자의 취득
- 매도인의 직계자손의 취득
- 재산공동소유제 참여자의 공동재산 분할 과정에서의 취득
- 신탁관계의 청산에서 재취득

2) 특별 감면 규정(부동산취득세 제4조)

- 공법상의 법인에 의한 부동산취득
- 대사관이나 문화관을 위한 외국정부의 부동산취득

바. 신고와 납부

부동산취득세는 부동산의 소유나 처분권에 변동을 일으키는 거래시에 부과하는 주세이다. 부동산취득세의 과세대상이 되는 부동산 거래에 대하여는 세무서에 자진신고하여 세무서가 결정한 세액을 납부한 후에 세무서가 발급하여 준 완납증명서를 부동산 소유권 등기이전신청서와 함께 등기소에 제출함으로써 그 소유권을 이전받을 수 있게 된다.

## <부록> 부동산취득세법의 목차

### 제1절 과세대상

제1조 취득과정

제2조 토지

### 제2절 과세감면

제3조 일반적 과세감면

제4조 특별한 과세감면

제5조 자산통합관리로의 이전

제6조 자산통합관리로 부터의 이전

제7조 토지자산의 공동소유로부터의 전환

### 제3절 과세표준

제8조 기본원칙

제9조 대가

제10조 (삭제)

### 제4절 세액계산

제11조 세율, 반내림

제12조 일괄과세

제5절 납세의무

제13조 납세의무자

제14조 특별한 경우의 납세의무의 발생

제15조 납기

제6절 세액의 비확정, 확정세액의 취소 및 변경

제16조 세액의 비확정, 확정세액의 취소 및 변경

제7절 지역적 관할권, 과세표준의 확정, 신고의무, 증명서

제17조 지역적 관할권, 과세표준의 확정

제18조 법원, 관청, 공증인의 신고의무

제19조 거래 참여자의 신고의무

제20조 신고내용

제21조 서류의 공시

제22조 증명서

제8절 경과규정

제23조 적용범위

제24~27조 (삭제)

제28조 (적용시기)

### 3. 자동차세(Kraftfahrzeugsteuer)

#### 가. 서론

##### 1) 배경

독일에서 자동차세는 특별소비세로서 1906년에 도입되었다. 따라서 소비세로 분류된다. 1922년부터는 일반업무용차량에 대하여도 과세대상에 포함시키기로 하였다. 당시의 이러한 변화의 주된 동기는 응익과세원칙에 있었다. 과세부담은 공공의 사회간접자본구조의 사용에 대한 대가라는 것이다. 최근의 추세는 자동차세를 통하여 환경보전 목적을 추구하는 것이다. 즉 유해물질 배출이 적게 되도록 고안된 자동차에 대한 과세감면은 이러한 추세를 대변하는 것이다.

##### 2) 과세근거

자동차세는 자동차세법에 의하여 과세된다. 자동차세의 세수는 헌법 제106조 2항 3호에 의거, 주에게 귀속된다. 이에 반하여 유류세는 헌법 제106조 1항 2호에 의하여 연방에 귀속된다.

##### 3) 자동차세의 형태

자동차세법 제1조 2항에 따르면 자동차세는 국세기본법의 소유 및 유통세 관련 규정을 따르도록 되어 있다. 판례 자동차세를 유통세의 한 종류로 보고 있다.

4) 세수통계

<표 VI-3> 조세수입에서 차지하는 자동차세의 비중

(단위: 백만유로, %)

	1999	2000	2001	2002
BIP	1,974,200	2,025,500	2,070,500	2,128,300
총 조세수입(a)	453,086	467,252	448,888	462,461
주의 조세수입(b)	184,003	189,493	179,897	188,853
주세(c)	19,564	18,443	19,831	19,842
자동차세(d)	7,039	7,015	8,475	8,280
d/a	0.016	0.015	0.019	0.018
d/b	0.038	0.037	0.047	0.044
d/c	0.360	0.380	0.427	0.417

나. 총칙규정

1) 납세의무자(자동차세법 제7조)

자동차세의 납세의무자는 자동차에 대한 허가를 얻은 자이다. 시운전이나 양도운전 용 번호판을 받는 경우에는 번호판을 부여받는 사람이다. 허가없이 자동차를 이용하거나 외국에서 운행허가를 받은 자동차의 경우는 자동차의 이용자가 납세의무자이다.

2) 자동차세의 과세대상

자동차세의 과세대상은 공공도로에서 이용할 목적으로 자동차나 자동차의 트레일러(trailer)를 소유하는 것이다. 이 경우 소유하는 자동차 등을 실제로 이용하고 있는지의 여부는 중요하지 않다(자동차세법 제1조 1항 1~2호). 외국승용차의 경우는 이것이 국

내에 있는 경우에만 과세된다(자동차세법 제2조 4항). 예외는 EU의 다른 회원국에서 허가된 화물차량이다.

자동차세법 제1조 1항 3호에서는 자동차나 자동차 트레일러를 공공도로 위에서 허가 없이 운행하는 것도 과세대상이라고 규정하고 있다. 또한 Oldtimer 번호판을 발급 받는 것도 과세대상이다(자동차세법 제1조 1항 4호).

자동차의 소유 여부는 교통법규상 공공도로에서 자동차를 이용할 수 있는 권리를 의미하며 이는 허가를 요하는 자동차의 경우 허가 여부에 달려 있다. 자동차에 대한 소유권 자체는 과세대상과는 상관이 없다.

### 3) 과세표준

과세표준은 승용차와 모터사이클의 경우 배기량이며 1997년부터 여기에 유해물질 및 이산화탄소 배출기준치가 추가되었다(자동차세법 제8조 1호). 기타 자동차의 경우 자동차의 최대허용 무게이며 이 최대허용 무게가 3.5톤을 넘어서는 경우는 추가적으로 유해물질과 소음허용 기준치가 같이 고려된다(자동차세법 제8조 2호).

### 다. 과세등급 및 세율

세율(자동차세법 제9조)

- motorcycle: 25ccm당 1.84유로
- 자동차: 100ccm당
  - 유로3급, 유로4급, 3리터급 자동차: 6.75유로 (경유자동차는 15.44유로) (2004년부터)
  - 유로2급 자동차: 7.36유로 (경유자동차는 16.05유로) (2004년부터)
  - 유로1급 및 유사 자동차: 15.13유로 (경유자동차는 27.35유로) (2005년부터)
  - 저공해 자동차가 아닌 것(오존경보시 운행가능): 21.07유로 (경유자동차는 33.29유로) (2005년부터)
  - 저공해 자동차 (오존경보시 운행이 허가되지 않음): 25.36유로(경유자동차는

37.58유로) (2005년부터)

- 기타 자동차: 25.36유로 (경유자동차는 37.58유로) (2001년부터)

## 라. 비과세·감면대상

### 1) 특별저공해자동차에 대한 과세감면(자동차세법 3b조)

- 2005년 12월 말까지 과세를 면제함. 단 자동차 등급별로 다음의 과세감면한계액이 존재.
  - 유로3급: 127.82유로 (경유자동차는 255.65유로)
  - 유로4급: 306.78유로 (경유자동차는 613.55유로)
  - 5리터급: 255.65유로
  - 3리터급: 511.29유로

### 2) 전기자동차에 대한 과세면제(자동차세법 3d조)

- 등록일로부터 5년간 과세면제

### 3) 중장애자에 대한 과세감면

- 1급 장애자에 대하여는 과세면제
- 2급 장애자에 대하여는 무상으로 공공교통기관 이용권을 제공하거나 자동차세 50% 감면 중 택일하도록 함
- 과세면제나 감면은 장애인당 1자동차에 한함

### 4) Oldtimer 에 대한 과세감면(자동차세법 제1조 1항 4호)

- 특별한 번호를 가진 oldtimer는 motorcycle 은 연 46.62유로 그리고 자동차는 연

191.73유로로 일괄 과세함

마. 신고와 납부

자동차세는 일정한 주기로 부과하는 조세이다. 저동차세는 보통 1년 앞서서 부과(자동차세법 제11조)되며 반기별 혹은 분기별 부과시에는 3% 혹은 6%의 추가적인 가산금이 계상된다. 이렇게 반기별 혹은 분기별 과세가 허용되는 경우는 해당연도에 대한 과세액이 500유로 혹은 1000유로가 넘는 경우이다.

## VII. 독일의 국제조세제도

### 1. 서론: 국제조세의 체계와 법원

#### 가. 국제조세의 의의

모든 국가들은 일반적인 국제법의 일반적인 규범을 고려하는 범위 내에서 개별 국가의 조세법질서를 결정할 주권이 있다. 이러한 사실은 경제적으로 별로 교류가 없는 국가들 사이에는 특별한 문제가 없을 것이다. 이 경우 개별국가의 조세법질서의 차이는 다만 개별국가의 국민들의 납세의식의 차이나 다른 환경을 대변할 뿐이며 서로 조화되거나 협조의 필요성은 존재하지 않는다.

재화의 교류가 빈번하고 이동 가능한 생산요소가 집중적으로 교환되는 국제경제에서는 과세를 통하여 이를 넘어서는 어려움이 발생한다. 우선 국내경제에서 어려움이 정의되던 개념이 국제적으로는 더 이상 명료하지가 않다. 결국 국제조세제도는 개방된 국제경제하에서 효력을 발휘할 과세원칙을 마련하여야 하며 이것의 궁극적 목적은 효율적이고 공정한 개인들 간의 과세에 있으며 여기에 관련된 국가들 간의 과세수입의 적정한 분배가 추가될 것이다.

#### 나. 국제조세법의 네 가지 연원

국제조세법이란 실질적으로 직/간접적으로 외국과 관계를 가지는 모든 조세규범을 의미한다. 외국과 관계를 가진다는 것은 납세의무자나 과세물건이 여러 나라의 주권하에 있거나 여러나라의 주권기관이 동일한 납세의무자나 과세물건에 대하여 과세권을 발동하는 경우를 말한다. 이러한 국제조세법의 연원으로는 다음의 네 가지가 꼽힌다.

- 본원적 국내세법: 이는 외국과 직접적 관계가 없는 국내세법규범으로서 기본적으로 외국의 존재에 대한 고려 없이 국내적인 조세권을 규정한다.
- 이중과세방지규범: 이중과세방지규범으로는 국내세법을 통한 일방적인 이중과세 방지조치와 두 국가 사이에서 조세권을 상호 제한하는 내용의 두 국가 간의 이중과세방지조약을 들 수 있다.
- 대외조세법(Aussensteuergesetz): 대외조세법은 국내적인 조세권을 확장하는 역할을 수행하며 이는 재정적인 동기나 혹은 국내세법규정의 남용방지 목적을 위한 것이다.
- 외국세법: 이중과세방지규범의 분야에서는 외국세법이 간접적으로 국내세법에 영향을 준다. 예를 들어 외국의 과세가 강하면 국내세수가 줄게 된다.

## 2. 외국법인에 대한 과세: 국내세법의 규정

소득세법 제1조에 의하면 국내에 주소를 두거나 평상적으로 거주하는 자연인은 무제한 납세의무를 가진다고 하였다. 이 경우 납세의무자는 그의 전 세계소득(소득세법 제2조)에 대하여 독일과세당국에 납세의무를 지는 것이다. 독일에 주소도 없으며 통상적으로 거주하지도 않는 자연인은 제한적 납세의무자이며 이에 따라 특정한 국내소득(소득세법 제49조)에 대하여만 독일과세당국에 납세의무를 가진다. 독일법에 의하면 결국 내국인의 소득이나 내국의 소득에 대하여 과세한다는 것이다.

상속세법의 경우에도 유사하여 상속증여세법 제2조에 의하면 피상속인이나 상속인이 내국인이거나 상속자산이 국내에 위치한 경우 납세의무가 부여된다. 그리고 자동차세법은 제1조에서 국내에서 운행되거나 국내에서 출고가 허가되고 외국에서 운행되는 자동차를 과세대상으로 하고 있다. 그 외에 토지세나 다른 간접세들은 이에 비하여 단지 국내과세 물건에 대해서만으로 제한되며 납세의무자의 인적인 특성에 대하여는 고려하지 않는다.

위에서 예를 든 세 가지 세목들은 본원적인 국내세법이 과세권을 상당히 넓게 정의하고 있음을 보여준다. 즉 납세의무자나 과세대상 중 하나만 독일 내에 위치하면 과세되는 것이다. 특정한 경우에는 독일 국적만 보유하여도 족하다(소득세법 제1조 2항).

국제법의 기본규범에서 볼 때 모든 국가는 인적이거나 물적인 연결관계가 존재하는 경우 납세의무를 규정할 수 있다. 또 이중과세의 발생과 관련하여서도 국제법은 금지규정을 두고 있지 않다. 따라서 위에서 언급된 독일 세법규범은 국제법과 일치하는 것이며 국제적으로 일반적인 것이다.

인적인 납세의무와 관련하여 기본적으로 세 가지 과세원칙이 고려된다.

- 거주지국 원칙: 어떤 국가에 주소를 두거나 평상적으로 거주하는 자연인은 그 국가에서 납세의무를 진다. 이 원칙은 법인에게도 적용되며 대체로 법인의 소재지를 기준으로 한다.
- 국적지국 원칙: 이 원칙에서는 자연인은 국적을 보유하는 나라에서 납세의무를 가진다.
- 원천지국 원칙: 이 원칙에서는 자연인은 소득이 발생하는 나라에 대하여 납세의무를 가지며 이는 법인에게도 동일하게 적용된다.

대부분의 국가들은 거주지국 원칙과 원천지국 원칙을 다같이 적용한다. 몇몇 국가는 단지 원천지국 원칙에 입각하여서만 과세하기도 한다. 국적지국 원칙은 외교관이나 영사들에 대하여만 적용된다. 외교관 및 영사에 대한 빈협약에 따라 외교관이나 영사가 그 활동에 대하여 주재국에서 수령하는 대가는 그곳에서 비과세된다. 대신 이들은 국적지국에서 확장된 무제한 납세의무를 가진다. 미국 등의 몇몇 국가는 이러한 경우 이외에도 국적지국 원칙에 입각하여 과세한다.

물적인 과세의무와 관련하여서는 국제적으로 두 가지 원칙이 사용된다.

- 전 세계소득 원칙: 인적인 납세의무가 존재하는 한 납세의무자는 그의 전 세계소득에 대하여 과세된다. 다른 직접세목에 대하여도 유추하여 전 세계자산 원칙 혹은 전 세계상속자산 원칙이 적용될 수 있다.
- 귀속소득 원칙: 인적인 납세의무가 존재하는 한 납세의무자는 해당되는 나라의 귀속 영토 내에서 발생하는 소득에 대하여만 과세된다. 다른 직접세목에 대하여도 유추 적용된다.

역사적으로는 귀속소득 원칙이 훨씬 오래된 것이다. 전 세계소득 원칙은 20세기에 실행되기 시작한 것이며 현재에도 일반적이라고 할 수는 없다.

독일에서만뿐만 아니라 국제적으로 위의 원칙들은 병행하여 사용됨으로써 충동을 야

기시킨다. 이 경우 대부분의 국가들은 국내세법에서 과세권을 넓게 정의하기 때문에 국제 간의 경제교류에 대하여는 시초부터 이중과세적 요소가 잠재하는 것이다. 만일 모든 나라들이 인적인 납세의무와 관련하여 위의 3가지 원칙 중 하나를 택하여 일률적으로 적용한다면 충돌을 피할 수 있을 것이다. 이 경우에는 이중과세는 주소지가 여러 곳이거나 다중국적자의 경우 등 예외적인 경우에만 발생할 것이다. 토지세, 토지취득세나 다른 특별한 재화에 대한 과세는 이러한 방식이 가능하며 실제로 적용되나 직접세분야에서는 대부분의 국가들은 이러한 방식을 택하지 않고 이중과세방지규범을 통하여 해결하려 한다.

### 3. 국제적 이중과세방지 관련 규범

동일한 납세자나 동일한 과세물건에 대하여 동시에 여러 주권국가의 동일하거나 유사한 세목에 의하여 부과되는 경우 이중과세가 발생한다. 여기에서 말하는 납세자나 과세물건이란 법적인 개념이 아니라 경제적인 개념으로 이해되어야 한다. 이 때문에 한번 발생한 소득에 대하여 회사와 회사의 지분소유자가 동시에 과세되는 경우에도 이중과세라고 하는 것이다. 이중과세는 국내적으로도 존재할 수 있으나 여기에서는 국제 조세 분야의 이중과세에 대하여만 언급하기로 한다.

국제법적으로 이중과세가 금지된 것은 아니므로 이중과세의 방지는 그 자체로서 절대적인 목표가 아니라 효율적이고 공정한 과세라는 궁극적인 목표를 위한 중간목표가 된다.

다음 표에서 보는 바와 같이 거주지국과 원천지국의 행위에 따라 이중과세나 무과세가 발생하기도 한다. 그러나 국가 간에 과세권을 어느 하나의 나라가 가지는 것으로 합의가 이루어지거나 한 나라가 일방적인 과세면제나 세액공제를 규정하거나 하면 거주지국 과세원칙이나 원천지국 과세원칙이 실현된다.

<표 VII-1> 이중과세의 발생

	거주지국 과세	거주지국 비과세
원천지국 과세	이중과세	원천지국 과세원칙
원천지국 비과세	거주지국 과세원칙	무과세

따라서 이중과세방지규범은 이중과세나 무과세가 발생하지 않고 기본적으로 한번만 과세되도록 하는 원칙을 실현시키는 역할을 수행하여야 한다. 이의 실현을 위하여 투입되는 실제적인 방법은 다음의 것들을 들 수 있다.

- 외국세액공제제도: 외국에서 납부한 세액을 국내 확정세액에서 공제하여 국내납부세액을 결정한다.
- 외국소득면세제도: 외국소득을 과세대상에서 제외한다. 원천지국이 국내소득을 과세대상에서 제외하는 경우도 이에 해당될 수 있다.
- 외국세액면세제도: 외국에서 납부한 세액을 국내의 과세대상에서 제외한다.
- 일괄과세제도: 외국소득에 대하여 일괄적으로 과세한다.
- 조세사면: 외국소득면세는 아니나 추후 사면한다. 경제적 효과면에서는 외국소득 면세와 동일하다.

<표 VII-2> 계산 예: 세 가지 기본적 방법

국가	비교대상의 경우		외국세액공제		외국소득면세		외국세액면세	
	거주지국	원천지국	거주지국	원천지국	거주지국	원천지국	거주지국	원천지국
소득	200	-	100	100	100	100	100	100
납세의무	200	-	200	100	100	100	100	170
세액	100	-	70	30	30	30	75	30
총세액	100		100		60		105	

가정: 거주지국과 원천지국은 동일한 누진세율구조를 가지며 세율은 100단위 소득의 경우 30%, 170단위의 소득에서는 44%, 그리고 200단위의 소득에서는 50%이다. 납세자는 양 국가에서 100단위씩의 소득을 가지며 인적공제는 없다.

위의 표에서 볼 수 있는 바와 같이 비교대상의 경우(납세의무자가 거주지국에서만 200단위의 소득을 가짐)와 똑같은 총세액을 부담하는 경우는 외국세액공제제도의 경우만이다. 외국소득면세제도에서는 이보다 낮은 총세액을 그리고 외국세액면세제도에서는 이보다 높은 총세액을 부담한다.

외국세액공제제도는 거주지국에서 적용되며 전 세계소득의 기반에서 과세된다. 이는 영미권국가에서 선호하는 것으로 1918년 미국과 영국에서 소득세법의 틀 속에 일반적인 조치로서 도입되었다. 이 제도에서는 거주지국은 원천지국에서 납세자가 납부한 세액을 전부 공제해주거나 공제를 국내소득에 해당되는 세액만큼에 대하여 제한적으로 공제할 수 있다. 이 두 번째의 경우 상황에 따라서는 외국에서 납부한 세액이 공제가 안되는 부분이 있을 수 있다.

완전공제의 경우 외국소득에 대한 세부담은 국내의 수준으로 낮아지거나 높아지고 부분공제의 경우에는 양 국가 중에서 높은 국가의 수준으로 정하여진다. 부분공제는 여러 외국의 소득을 나라별로 따로 구분하여 부분공제의 국별 한계를 정하거나 외국 전체를 하나로 보고 부분공제를 제공하거나 할 수 있다.

예: 어느 납세의무자의 전 세계소득은 100,000이며 그로 인해 국내에 납부하여야 할 세액은 28,000이다. 전 세계소득 중 갑국으로부터의 소득은 10,000이고 을국으로부터의 소득은 40,000이며 이에 대하여 각각 1,000과 25,000의 원천지국과세가 이루어진 바 있다. 이 경우 세액공제에 대한 제한의 형태에 따라 거주지국에 다음과 같은 납세의무가 발생한다.

- 완전공제: 총부과세액 28,000에서 외국납부세액 26,000이 공제되어 2,000의 국내 납부세액이 계산된다
- 외국납부세액에 대한 일괄적 한계: 외국의 소득이 전 세계소득의 절반이므로 총부과세액의 절반을 한도로 세액공제된다. 따라서 14,000까지 세액공제 되며 국내 납부의무는 14,000이 되고 12,000만큼 세액공제 미달액이 발생한다.

- 국별한계의 경우: 국별로 세액공제한도가 정해지므로 갑국의 세액공제한도는 2,800, 을국의 한계는 11,200이 된다. 결과적으로 국내 납부의무액은 15,800이 되고 세액공제 미달액은 13,800이 된다.

그러나 거주지국이 비교적 고율과세 국가면 완전공제나 부분공제는 별로 차이가 없다. 거주지국의 부분공제로 인하여 원천지국의 과세부담이 완전히 세액공제되지 못하는 경우 이를 이중과세가 완전히 해소되지 않은 것으로 표현하는 문헌도 있으나 이는 적절한 표현은 아니다. 기본적으로 외국투자가 그 외국의 세부담만 가지는 것이며 국내에서는 비과세되므로 엄밀한 의미에서 이중과세는 발생하지 않는다.

세액공제제도에는 또 다른 두 가지 특별한 형태가 있다. 간접외국세액공제제도와 간주외국세액공제제도가 그것이다. 간접외국세액공제제이란 모회사가 외국의 자회사가 외국에서 납부한 세액에 대하여도 세액공제를 받는 것을 의미한다. 이에 비하여 간주외국세액공제제도에서는 외국에서 납부되지 않은 원천징수액에 대하여도 국내세액에서 공제된다. 이 방법은 개발도상국의 투자에 대한 지원책의 유효성을 고려한 것이다.

외국소득면세제도는 유럽대륙식 방법이라고도 불린다. 이는 1869년 4월 16일에 프로이센과 작센 사이에 체결된 세계 최초의 이중과세방지조약에서 사용되었던 방법이다. 거주지국에서만 적용될 수 있는 세액공제제도와 달리 외국소득면세제도는 거주지국과 원천지국에서 모두 적용이 가능하다. 보통 거주지국에서 외국소득에 대한 면세를 실시하는 것은 원천지국에서 동 소득에 대한 과세가 이루어지는 경우로 제한된다.

외국소득에 대한 면세는 완전면세와 누진율유보면세가 있다. 누진율유보면세란 외국소득이 면세되기는 하나 평균세율의 계산을 위하여 외국소득을 포함하여 계산하는 방법이다.  $Y$ 를 과세대상 소득,  $nY$ 를 누진율유보면세대상 외국소득,  $T(Y)$ 를 국내소득 세율체계에 의하여 계산된 세액이라고 하면 누진율유보면세제도하에서 세액은 다음과 같다.

$$T = (T(Y + nY) / (Y + nY)) * Y$$

따라서 누진세율구조와 외국소득이 존재하는 경우 누진율유보면세제도하에서의 세

액은 누진율유보가 없는 경우보다 높다. 이는 평균세율이 소득이 증가함에 따라 올라가기 때문이다. 외국에서 발생한 손실이 평균세율의 산정에 반영된다면 부정적인 누진율유보면세제도가 된다.

<표 VII-3> 이중과세 해소의 방안과 국제간 과세원칙 간의 관계

	인적 납세의무	물적 납세의무
외국세액공제	(거주지국 과세원칙)	(전 세계소득 과세원칙)
거주지국에서의 외국소득면세	원천지국 과세원칙	귀속소득 과세원칙
원천지국에서의 외국소득면세	거주지국 과세원칙	전 세계소득 과세원칙

위의 표는 이중과세를 해소하는 방안들과 국제간 과세원칙들 간의 관계를 설명하고 있다. 외국세액공제제도는 완전공제의 경우에만 거주지국 과세원칙을 실현할 수 있다는 것을 의미한다. 조세수입의 국가 간 배분과 관련하여서도 원천지국의 외국소득면세와 비교하여서도 차이가 존재하는데 외국세액공제제도하에서는 원천지국에 조세수입의 전부나 일부가 배분된다.

지금까지 위에서 설명된 이중과세방지 방법은 국가간의 합의의 형식이나 한 국가의 일방적인 조치로 실행될 수 있다. 독일소득세법은 일방적인 외국소득에 대한 면세는 규정하고 있지 않으나 소득세법 제34c 조에서는 외국세액공제제도를 규정함으로써 이중과세방지조약의 유무에 상관없이 일방적으로 외국세액공제를 실행한다. 이에 따르면 무제한 납세의무자의 경우 외국에서 확정되고 납부되었으며 더 이상 감면혜택의 요구 대상이 아닌 세액은 독일의 소득세에서 세액공제되거나 혹은 선택적으로 외국세액면세제도를 적용받을 수 있다. 또 독일은 외국세액공제제도의 적용에서 국별 한도를 설정하는 부분공제제도를 규정하고 있다. 따라서 세액공제의 최고한도액이 독일의 소득세에 외국소득이 전 세계소득에서 차지하는 비중을 곱한 것이 된다. 외국세액공제나 외국세액면세는 외국세액이 독일의 소득세에 상응하여야 한다는 것이다. 소득세법 시행령 제212a 조의 부록 8에는 이에 해당하는 외국의 세목을 열거하고 있으나 이는 전체 세목을 망라한 것은 아니라고 하고 있다. 비슷한 방법으로 법인의 이중과세에 대하

여는 법인세법 제26조가 규정하고 있다. 법인세법은 그 외에 간접외국세액공제제도(법인세법 제26조 2항)와 간주외국세액공제제도(법인세법 제26조 3항)의 내용을 포함하고 있다.

지금 언급된 이러한 규정들은 그러나 모두 독일과 이중과세방지조약을 체결하지 않은 국가들과의 관계에서만 보조적으로 적용되는 것이다. 독일이 현재 체결한 이중과세방지조약 중 소득세 분야의 것만 하더라도 70여개 국과의 사이에 체결된 것이 있다. 여기에 상속증여세와 관련하여 체결한 몇 개의 이중과세방지조약이 추가된다. 이러한 이중과세방지조약은 두 국가 사이에서 체결되는 것이며 자동차세 분야의 국제 간의 협약은 다자간에 체결하는 것으로서 국제교통에서 사적인 용도로 사용되는 자동차에 대한 과세에 대한 협정이라는 이름을 가진다. 이중과세방지조약은 본질적으로 국제법적인 것이다. 국제법적인 조약은 연방대통령에 의하여 체결되며 연방헌법 제59조 1항에 의하여 연방대통령만이 단독적인 권한을 가지며 연방하원의 동의를 필요로 한다. 연방헌법 제56조 2항에 의하여 연방상원의 동의를 필요로 하는 경우도 가끔 있다.

국제법적인 조약은 연방법률과 동등한 위치를 가지는 것에 비하여 국제법의 일반적인 원칙은 연방법률체계의 한 부분으로 인정되며 연방법률보다 우선된다(연방헌법 제25조).

이중과세방지조약의 내용이 연방의 일반적인 법률의 규정과 일치하지 않는 부분이 있다면 어느 규정이 적용되는가? 조세절차법 제2조는 다른 국가들과의 조약은 세법에 우선하여 적용된다고 정하고 있다. 이 규정은 그러나 어떤 경우에는 단지 선언적인 의미를 담고 있을 뿐이며 선언적인 의미를 가지지 않는 분야에서는 잘못된 내용을 담고 있는 규정이다. 일반적인 원칙에 따르면 특별법이 일반법에 우선한다. 이중과세방지조약이 소득세법에 따라 납세의무가 있는 특정한 소득에 대하여 비과세를 규정하고 있다면 이중과세방지협정이 특별법이므로 이것이 우선한다. 이는 조세절차법 제2조가 없어도 적용되는 것이다. 그러나 연방법률 제정권자가 이중과세방지조약의 발효 시점 이후에 이중과세방지조약 규정의 적용을 명시적으로 금지하는 연방법률을 제정한다면 이는 다른 상황이 된다. 예를 들어 대외조세법 제20조 1항에 해당하는 이 경우에는 법률이 이중과세방지조약에 대하여 특별법으로서 그리고 제정시점이 뒤에 있는 후법으로서 적용에 우선 순위를 가진다. 조세절차법 제2조는 이러한 사실을 변경할 수 없는 바

이는 조세절차법 자체가 보통 순위의 연방법이며 따라서 후법에 의하여 언제라도 효력이 상실될 수 있기 때문이다. 국제적인 ‘트리티 오버라이딩’이라고 불리는 이중과세방지조약의 내용의 단절은 물론 외국과의 관계에서 조약법에 대한 빈 협정을 위반하는 것이나 일반적인 납세의무자는 그렇다고 하여 이를 근거로 이의를 제기할 수는 없으며 그에게는 국내법적인 규정만이 적용될 뿐이다.

이중과세방지조약이 외국세액공제나 외국소득면세를 규정하는 경우 이중과세방지조약은 국내법의 도움이 없이 자력 집행이 가능하다. 그러나 이중과세방지조약이 다른 체약국에 대하여 과세권을 규정하는 경우 조약의 세밀한 문구가 어떻게 구성되어 있는가에 달려 있다. 이중과세방지조약이 다른 체약국에 대하여 과세권을 행사할 수 있다고 하면 그때는 이를 위하여 구체적인 법령이 뒷받침되는 경우에 비로소 규정이 집행된다. 반면에 조약의 규정이 다른 체약국이 어떤 사안에 대하여 과세한다고 되어 있으면 납세자는 이 체약국에게 납세의무가 발생하며 국내법의 도움 없이 자력 집행이 가능하다.

세계가  $n$ 개의 국가로 구성되어 있다면 이중과세를 양자간의 조약의 형태로 완전히 없애버리기 위하여 한 세목마다 전 세계의 국가간에  $(n * n - n) / 2$ 개의 이중과세방지조약이 필요하다. 현실에서 이중과세방지조약의 수는 이에 훨씬 미치지 못하나 최소한 소득세 분야에 있어서는 특히 선진국들 사이에는 상당히 많은 이중과세방지조약이 있다. 이들 이중과세방지조약은 대체로 OECD 모델조약을 기반으로 하고 있다. 이 OECD모델조약은 OECD의 재정위원회의 권고의 내용을 가지며 법적으로 구속력은 없으나 협상의 기초가 된다.

#### 4. 대외조세법(Aussensteuergesetz)

대외조세법은 이중과세방지규범이 재정적이나 기타 다른 이유로 제한하고 있는 조처들을 포함한다. 한편으로는 이중과세방지규범의 남용에 대하여 대처하는 목적을 가지며 다른 한편으로는 조세피난처로의 투자에 대하여 대처하는 역할을 수행한다. 대외조세법은 국내적 조세범이거나 이중과세방지조약의 일부로서 수용도 가능하다. 따라

서 이중과세방지규범과 대외조세법의 내용상의 경계가 확실하게 구분되는 것은 아니다. 독일의 대외조세법 규범체계의 가장 중요한 연원은 대외조세법이다. 대외조세법의 첫 네 장은 독일의 조세관할권을 다음과 같이 확대한다.

가. 독립기업간 거래원칙에 대한 조항(이전가격과세제도: 대외조세법 제1조)<sup>42)</sup>

이 개념은 제3자간 비교라고 불리기도 한다. 내국인과 그와 특수관계인 외국인이 독립적인 제3자라면 합의하지 않았을 조건으로 거래관계를 가진다면 이로 인하여 야기되는 국내소득의 감소는 과세액의 결정과정에서 고려되지 않는다. 국내과세소득은 제3자 간에 합의되었을 조건하에서 발생할 수 있는 소득액만큼으로 조정된다. 마찬가지로 OECD 모델협약 제9조에 규정된 독립기업간 거래 규정도 관련기업간 이익조정 내용을 담고 있다. 이 조항이 없다면 국내회사는 외국의 자회사나 외국에 위치한 자산의 고정사업장으로부터 상품을 높은 가격으로 구매함으로써 이익을 상대적으로 세율이 낮은 국가로 이전시킬 수 있는 것이다. 이러한 이전가격의 문제는 외국에서 발생한 소득이 국내세법으로는 과세 면제되기 때문에 중요성이 더한 것이다.

나. 제한적 납세의무의 확대(대외조세법 제2조에서 5조)

제한적 납세의무자를 확대하는 조항은 최근 10년중 5년 이상의 기간을 독일의 무제한 납세의무자였던 자연인이 거주지를 저세율 국가로 바꾸면서도 동시에 독일국내와 상당한 경제적인 관계를 유지하는 경우에 적용되는 것이다. 따라서 이는 거주지 이전을 통하여 국내과세로부터 도피하는 것에 대한 방어조처라고 할 수 있다. 제한적 납세주의자 즉 외국인과는 달리 이 조항에 해당하는 납세의무자들은 국내소득(소득세법 제49조)에만 독일국내의 납세의무가 존재하는 것이 아니라 그를 넘어서서 소득세법 제34c조와 제34d조의 외국소득이 아닌 모든 종류의 소득에 대한 독일에서 납세의무가 존재한다. 여기에 속하는 것이 예를 들어 국내와 외국의 고정사업장에 귀속되지 않는

42) 법인세법의 은닉배당부분 참조

사업소득이나 국내저당권 설정이 되어 있지 않은 대부로부터의 이자소득 등이다. 일반적인 제한적 납세의무자와 확대된 제한적 납세의무자의 또 다른 차이는 일반적인 제한적 납세의무는 흔히 원천징수로 종결되는 것(소득세법 제50조 5항)에 비하여 확대된 제한적 납세의무는 누진세율에 의하여 과세되며 최소한 대외조세법 제2조 5항에서 규정하는 액수만큼 과세된다. 현실에서 확대된 제한적 납세의무는 대체로 스포츠인과 예술가들을 대상으로 한다.

#### 다. 납세의무자의 해외 이전의 경우 미실현 자본소득에 대한 과세(대외조세법 제6조)

이 조항은 납세자가 국내의 조세주권 영역을 떠나갈 때 적용되는 것이다. 이 내용은 인적 납세의무와 물적 납세의무의 경우에 모두 적용이 가능한데 예를 들어 납세자가 외국으로 이전하거나, 두 번째 주거지를 외국에 마련하거나 사업자산에 속하는 자산을 외국으로 이전하는 경우에 해당된다. 첫 번째 경우는 무제한 납세의무가 더 이상 유지되지 않고 두 번째 경우는 국내의 조세주권이 이중과세방지조약상의 거주지 규정에 의하여 제한될 가능성이 있으며 마지막으로 세 번째의 경우에는 해당 자산이 더 이상 국내의 사업용 자산이 아니게 된다. 위의 모든 경우에 국내의 납세의무가 존재하는 기간 동안에 형성된 미실현자본소득의 과세포착에 관한 문제가 발생하는 것이다.

실현주의원칙에 따르면 농림업 사업체의 매각으로부터의 이익(소득세법 제14조), 사업체의 매각 이익(소득세법 제16조), 그리고 자본회사의 상당한 지분의 매각이익(소득세법 제17조)은 이익이 실현되는 시점에 과세된다. 마찬가지로 독립적인 인적용역 제공자가 사업체를 매각하는 경우에도 동일하게 적용된다(소득세법 제18조 3항). 연방재정법원의 결정에 따르면 국내의 인적 납세의무가 종결되는 것은 사업매각(Betriebsaufgabe), 그리고 국내의 물적 납세의무가 종결되는 것은 반출(Entnahme)로 보며 두 경우 모두 독일의 조세주권의 영역을 떠나는 시점을 기준으로 하여 이익이 실현된 것으로 간주하며 이에 상당하는 과세를 하게 된다.

이 규정은 그러나 제한된 조건하에서만 적용된다. 대외조세법 제6조는 국내 자본회사에 대한 상당한 지분으로부터의 이익은 지분이 매각되지 않은 경우에 대하여도 소

특세법 제17조를 적용하도록 하고 있다. 단 이때 매각이익 대신에 지분의 공정가격이 투입된다. 적용의 제한 조건은 지분보유자가 최소한 최근 10년 동안 무제한 납세의무자였으며 주소지나 통상적 거주지를 포기하고 무제한 납세의무로부터 빠져나가는 것이다.

#### 라. 경과세국에 대한 투자의 과세조항(대외조세법 제7조에서 14조)

국제세법은 원칙적으로 자본회사들이 경제적으로 그리고 법적으로 서로 밀접하게 연관이 되어 있다하더라도 독립적인 납세주체로 보며 특정한 조건이 성립되는 경우(그룹연결회계, 연결납세)에만 이 원칙에서 예외로 한다. 이러한 방법으로 자본회사는 자신의 지분소유자들의 방패 역할을 수행한다. 거주지국의 입장에서 볼 때에 이러한 방패 역할은 원천지국이 유보이익을 상대적으로 낮게 과세하고 원천지국에 소재하는 자본회사가 거주지국의 지분소유자에게 배당을 하지 않는 경우 특히 더 바람직하지 않게 여겨질 것이다. 거주지국의 과세의무는 이러한 상황에서는 외국의 자본회사가 청산할 때까지 과세이연(tax deferral)이 발생하며 이로써 납세자는 이자효과를 통하여 상당히 유리한 과세감면효과를 누리게 된다.

따라서 대외조세법의 해당 조항은 납세의무 국내과세소득의 목록에 저세율국가에 위치하는 회사(중간회사, 도관회사)에의 수동적 지분참여를 통하여 그 곳에서 축적되는 소득을 추가하고 있다. 이러한 중간소득은 배당된 것으로 간주되며 납세자의 명목 자본의 지분에 해당되는 만큼 회사의 이익이 국내에서 과세소득으로 인정된다. 이러한 과세의 전제조건은 원칙적으로 외국의 회사가 저세율국가에 소재하여야 하며 소득은 수동적 참여(즉 회사 경영에 참여하지 않음)로부터 기인한 것이어야 한다. 만약 고세율국가에 회사가 소재하거나 지분소유자가 회사의 경영에 참여하여 능동적인 소득을 얻는 경우라면 이 규정은 적용되지 않는다. 저세율국가의 개념을 대외조세법은 소득세 분야의 세부담이 합산하여 25% 이하인 지역으로 정의하고 있다.

그 외에 추가적인 국내 세법적인 방어조치로는 조세절차법의 제42조를 들 수 있다. 조세절차법 제42조는 세법의 남용을 방지하기 위한 일반적인 규정이다. 동 조항은 어떠한 민법적인 행위가 경제적으로 부적절하고 단지 납세의무를 유발하는 행위를 피해

가려는 동기에 의하여서만 선택되는 경우 세법이 남용되었다고 본다. 대외조세법에서는 특히 이러한 세법의 남용이 기반회사(base company)를 통하여 저세율국가로 이익이 이전되는 행위가 발생하는 경우 해당된다고 본다. 기반회사란 저세율국가에 위치하며 실제적인 사업활동이 미미한, 독일인에 의하여 소유되는 회사를 의미한다. 이러한 기반회사는 과세목적상 존재하지 않는 것으로 본다. 따라서 기반회사는 위에서 언급된 중간회사와는 구별되어야 한다. 중간회사의 경우 이익을 유보하는 경우에 대하여만 과세소득의 조정이 가능하며 남용방지와 관련하여 특별한 조건이 성립되어야 한다. 이에 비하여 조세절차법 제42조는 매우 광범위하게 적용이 가능하다. 반면 이 경우 세법의 남용에 대한 입증책임은 과세당국에 있다.

또 국내의 조세수입은 납세의무자의 행위를 통해서 뿐만 아니라 외국 정부의 행위에 의하여 줄어드는 피해를 보기도 한다. 잘 알려진 예로서 아일랜드 정부의 조치에 의한 Dublin Dock을 들 수 있다. 이 지역은 아일랜드의 법에 의하여 엄청난 조세특혜를 누리는 지역이다. 독일 같은 나라가 외국의 고정사업장의 이익에 대하여 과세면제를 제공하므로 아일랜드는 조세특혜를 제공함으로써 자본을 유치하기가 매우 쉽다.

독일의 새로운 조세조약정책은 이러한 경우에 대하여 두 가지 대항조치가 있다. 하나는 이미 언급된 subject to tax clause로서 원천지국에서 과세를 하는 경우에만 거주지국인 독일에서 과세면제를 제공한다. 두 번째 대항조치가 switch-over clause로서 이에 따르면 원천지국에서 과세되지 않는 경우 거주지국인 독일 내의 과세는 과세면제에서 외국세액공제를 제공하는 것으로 변화된다. 매우 낮은 수준인 외국의 원천징수에 대한 외국세액공제를 통하여 해당 경제활동에 대한 전체적인 세부담은 독일의 조세부담 수준으로 증가하게 된다.

대외조세분야에 대한 여러 가지 입법활동에도 불구하고 국제조세법에는 아직 많은 허점이 있다. 여기에는 rule shopping과 treaty shopping을 들 수 있다. 전자는 소득의 종류를 조세부담을 줄이거나 원천지국이나 거주지국 혹은 양국 모두에서 과세면제를 받으려는 목적으로 다른 종류의 소득으로 변환시키는 것을 의미한다. 후자는 조세조약상의 혜택을 누릴 수 없는 법적 주체가 조세조약상의 혜택을 누릴 수 있는 법적 주체를 중간 개입시켜서 혜택을 향유하려는 것이다. 일반적으로 조세조약상의 혜택을 누릴 수 없는 법적 주체란 경과세국(조세피난처)에 소재하는 법적 주체로서 경과세국들과

는 조세조약을 체결하지 않은 경우가 많다.

예: 거주지국 W는 귀속소득원칙에 따라 과세한다. 원천지국 Q는 이자에 대하여 30%의 원천징수를 행하나 D국과 체결한 조세조약에서는 이자소득의 수취인이 D국에 거주하는 경우 원천징수를 면제한다. D 스스로는 금융회사의 이자 소득에 대하여 10%로 과세한다. W국에 거주하는 투자자는 D국에 금융회사를 설립함으로써 이자소득에 대한 세부담을 30%에서 10%로 줄일 수 있다.

## 5. 외국세법

외국의 세법도 또한 다양한 방법으로 국내의 과세기반과 조세수입에 영향을 준다. 거주지국이 외국세액공제제도를 시행하는 이상 원천지국에서 세율을 낮추면 거주지국의 세수입은 증가한다. 국내와 외국의 세법의 상이성은 많은 문제를 야기한다. 이에 대한 중요한 보기가 바로 과세소득의 종류에 대한 분류기준의 차이이다. 이 문제는 두 국가가 특정한 소득을 서로 다른 종류의 소득으로 파악하는 경우, 즉 한 나라는 특정소득을 이자로, 그리고 다른 나라는 배당으로 볼 때 발생한다. 국내적인 맥락에서 보다 국제적인 맥락에서 이 차이는 훨씬 큰 과세상의 왜곡을 가져온다. 모든 국제적인 경제활동을 수행하는 납세자들의 꿈이라고 볼 수 있는 것이 특정한 소득이 이러한 과세소득 분류기준상의 차이로 양쪽 국가에서 모두 비과세되는 것이다. 반대로 분류기준의 차이로 이중과세방지규정도 불구하고 양 국가에서 모두 과세되는 경우도 있을 수 있다. 이 경우 이중과세방지규범의 의도는 실현되지 못하는 것이다. 또 국제적인 과세행정의 차이로 발생하는 문제도 있다. 한 나라에서는 납세자의 특정행위를 법규범 내에서 허용이 되는 행위로 보는 반면에 다른 나라에서는 법의 남용으로 판단할 수 있다.

## 6. 독일이 맺은 조세조약의 주요 내용

&lt;표 VII-4&gt; 독일이 맺은 조세조약의 주요 내용 요약

(단위: %)

국가	고정사업장 판정기준 (건설공사)	배당	사용료 소득	이자	재산세에 적용여부	다수 지분 보유에 대한 특혜
이집트	6개월 이상	15	25/15	15	yes	yes
아르헨티나	6개월 이상	15(X)	15(X)	10(X)/15 free(X)	yes	yes
아르메니아	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)					
아제르바이잔	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)					
오스트레일리아	6개월 이상	15	10	10	yes (X)	yes
방글라데시	183일	15	10	10 금융기관 free	no	yes
벨기에	9개월 이상	15	거주지국 과세원칙	15	yes (X)	yes
볼리비아	6개월 이상	10 15	15	15(X)	yes	yes(25)
보스니아	(구유고의 조세조약이 그대로 적용됨)					
브라질	12개월 이상	15(x)	25 15(X)	10 15	yes	yes
불가리아	12개월 이상	15	5	거주지국과세 원칙	yes	yes
칠레						
중국/홍콩	6개월 이상	10	10	10	yes	yes
코테드아브르	6개월 이상	15	10	15	yes	yes
덴마크	12개월 이상	15/10	거주지국 과세원칙	거주지국과세 원칙	yes (X)	yes
에쿠아도르	12개월 이상	15		10/ 15(X)	yes	yes

<표 VII-4>의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (건설공사장)	배당	사용료 소득	이자	재산세에 적용여부	다수 지분 보유에 대한 특혜
상아해안						
에스트란드	9개월 이상	5/15	5/10	10 free	yes X	yes (25)
핀란드	12개월 이상	10/15	5	거주지국과세 원칙	yes	yes
프랑스	12개월 이상	0/5/15	거주지국과 세원칙	거주지국과세 원칙	yes X	yes
게오르기아						
그리스	12개월 이상	25	거주지국과 세원칙	10(X)	yes X	no
영국	12개월 이상	15	거주지국과 세원칙	거주지국과세 원칙	yes X	no
인디아	6개월 이상	25/15/10	20 10	10/15	yes X	yes
인도네시아	6개월 이상	10 15	15/10/7.5	10	yes	yes
이란	6개월 이상	15 20(X)	10(X)	15	yes	yes
에이레	12개월 이상	15	거주지국과 세원칙	거주지국과세 원칙	yes	yes
아이슬란드	12개월 이상	5 15	거주지국과 세원칙	거주지국과세 원칙	yes	yes
이스라엘	12개월 이상	25(X)	5	15(X)	yes	yes
이탈리아	12개월 이상	15/10	5/free	10	yes X	yes
자마이카	6개월 이상	10 15(X)	10(X)	12,5(X)	yes	no
일본	12개월 이상	15 10	10	10	yes X	yes
유고슬라비아	12개월 이상	15	10	거주지국과세 원칙	yes	no

&lt;표 VII-4&gt;의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (건설공사장)	배당	사용료 소득	이자	재산세에 적용여부	다수 지분 보유에 대한 특혜
캐나다	12개월 이상	15	10	15	yes	yes
카자흐스탄	12개월 이상	5/15	10	10 free	yes	yes
케냐	6개월 이상	15	15(X)	15	yes	yes
한국	6개월 이상	10/15 10/15 (X)	10/15 (X)	10(은행) 15	yes	yes
크로아티아	(구유고의 조세조약이 그대로 적용됨)					
쿠웨이트	9개월 이상	15	10	거주지국과세 원칙	yes	yes
레트란드	9개월 이상	5/15	5/10	10	yes	yes (25)
레비논						
리베리아	6개월 이상	10 15	20 10	10(은행) 20(X)	yes (X)	yes
리타	9개월 이상	5/15	5/10	10	yes	yes(25)
룩셈부르크	6개월 이상	15 10	거주지국 과세원칙 5	거주지국과세 원칙	yes	yes
말레이시아	6개월 이상	5/15	10, 0(X)	15	yes	yes
말타	12개월 이상	15 10	거주지국 과세원칙 10	10	yes	yes
모로코	6개월 이상	5/10	10	10(X)	yes X	yes
마우리티우스	6개월 이상	5 10	15	제한없음	yes	yes (5)
마케도니아	(구유고의 조세조약이 그대로 적용됨)					
멕시코	6개월 이상	5 10	10	10 15	yes	yes
몰다우	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)					
몽고	6개월 이상	5 10	10	10/free	yes (X)	yes
남미비아	6개월 이상	10/15	10	거주지국과세 원칙	yes	yes
뉴질랜드	12개월 이상	15	10	10 free	yes	yes

<표 VII-4>의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (공사장 등에 있어서 ...)	배당	사용자 소득	이자	재산세에 적용여부	다수지분 보유에 대한 특혜
네덜란드	12개월 이상	15 10	거주지국 과세원칙	거주지국과 세원칙	yes X	yes
나이지리아						
노르웨이	12개월 이상	15 15 free	거주지국 과세원칙	거주지국과 세원칙	yes yes	yes yes
오스트리아	12개월 이상	5 15	거주지국 과세원칙	거주지국과 세원칙	yes	no yes
파키스탄	6개월 이상	10 15	10	10	no X	yes
파푸아뉴기니아						
필리핀	6개월 이상	10 15(X)	15 10(X)	10(X) 15(X)	yes	yes
폴란드	12개월 이상	5 15	거주지국 과세원칙	거주지국과 세원칙	yes X	yes
포르투갈	6개월 이상	15	10	10 15	yes	yes
루마니아	12개월 이상	10 15	10	10	yes X	yes
러시아	12개월 이상	5 15	거주지국 과세원칙	거주지국과 세원칙	yes	yes
잠비아	9개월 이상	5 15	10	10 free	yes	yes
스웨덴	12개월 이상	15 5/0	거주지국 과세원칙	거주지국과 세원칙	yes	yes
스위스	12개월 이상	30/15/5	거주지국 과세원칙	거주지국과 세원칙	yes	yes
짐바브웨	6개월 이상	10 20	7.5(X)	10	yes	yes
싱가포르	6개월 이상	10 15	거주지국 과세원칙	10(X)	yes X	yes
슬로바키아	12개월 이상	5/15	5	거주지국과 세원칙	yes	yes

&lt;표 VII-4&gt;의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (공사장 등에 있어서 ...)	배당	사용자 소득	이자	재산세에 적용여부	다수지분 보유에 대한 특혜
슬로베니아	(구유고의 조세조약이 그대로 적용됨)					
스페인	12개월 이상	10 15	5	10X	yes	yes
스리랑카	183일 이상	15	10(X)	10	yes	yes
남아프리카 공화국	12개월 이상	7.5 15	거주지국과 세원칙	10	yes X	yes
한국						
타키스탄	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)					
타일랜드	6개월 이상	20/15 25	5/15	25/10	yes	yes
트리니다드앤 토바고	6개월 이상	10 20(X)	10(X)	10(은행) 15(X)	yes	yes
체코	12개월 이상	5 15	5	거주지국과 세원칙	yes	yes
터키	6개월 이상	15/20	10	15	yes X	yes
튀니지	6개월 이상	10 15	10 15	10	yes	no
투르크메니스탄	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)					
러시아	12개월 이상	15	거주지국과 세원칙	5	yes	no
우크라이나	12개월 이상	5 10	5	2	yes X	yes
헝가리	12개월 이상	5 10	거주지국과 세원칙	거주지국과 세원칙	yes	yes
우루과이	12개월 이상	15	15 10	15(X)	yes	yes

&lt;표 VII-4&gt;의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (공사장 등에 있어서 ...)	배당	사용자 소득	이자	재산세에 적용여부	다수지분 보유에 대한 특혜
미국	12개월 이상	5 15	거주지국과 세원칙	거주지국과 세원칙	yes	yes
우즈베키스탄	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)					
베네수엘라	12개월 이상	5 15	5	5 free	yes X	yes
아랍토후국	9개월 이상	5 15	거주지국과 세원칙	거주지국과 세원칙	yes X	yes
베트남	6개월 이상	5/10/15	10 7.5	10	yes X	yes
백러시아	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)					
사이프러스	6개월 이상	10/15	거주지국과 세원칙	10	yes	yes

X: 간주외국세액공제제도의 적용이 가능함

자료: H. Debatin, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar.

## VIII. 기타: 독일의 영업세(Gewerbesteuer)제도

### 1. 서론

독일의 영업세는 기업의 활동결과(수익)에 대하여 부과되는 조세로서 그 중요성은 법인세와 버금간다. 그러나 영업세는 법인세와 달리 법인뿐만 아니라 과세소득규모가 일정한계를 넘는 개인사업자에게도 부과된다. 이 밖에 영업세는 기초지방자치단체가 세수입을 가지는 지방세로서 독일에서 유일하게 지방자치단체가 징수율을 결정할 수 있는 세목이다.

영업세법에서는 영업세계산금액을 산정하는 과정까지만 규정되어 있고 이 금액만이 과세당국으로부터 법인세 확정고지서와 함께 기업에게 전달된다. 그후에 지방자치단체는 이 금액에 지방자치단체별로 고유한 징수율을 적용하여 계산한 영업세 확정액을 기업에게 통지한다.

영업세는 역사적으로 기업이 해당 자치단체에 야기한 직간접적인 부담에 대한 보상으로서 응익원칙에 입각한 조세로서 당위성을 인정받는 세목이다. 당초의 과세대상 설정의 기본구조는 기업의 이익, 자본, 그리고 지불임금합계(Lohnsumme)를 각각 반영하는 것으로서 과세의 형평성을 위하여 기업의 수익능력만을 생각하지 않고 영업세 세수가 경기에 대하여 지나치게 증속되지 않도록 하기 위한 것이었다. 그러나 이러한 기본구조는 현재 크게 변화하였다. 변화의 주된 내용은 다음과 같다.

- 영업세의 세수에 연방과 주가 부분적으로 참여하게 되었다. 이를 통하여 응익원칙은 상대적으로 그 의미를 잃어가게 되었다.
- 지불임금합계가 과세대상에서 빠지게 되었다.
- 마지막으로 1998년부터 영업세 자본할(Gewerbekapitalsteuer)도 삭제되었으며 그 대가로 기초자치단체가 공동세인 부가가치세의 배분에 참여할 수 있게 되었다. 영업세는 소득세법 제35조에 의하여 소득세에서 공제된다.

## 2. 과세대상 기업

영업세 납세의무 대상 기업은 국내에 사업장을 가지는 사업자이며 자유직업가(freie Berufstaetigkeit: 인적용역 제공자)나 자산관리행위(Vermögensverwaltung)는 납세의무를 구성하지 않는다(영업세법 제2조 1항 1절).

## 3. 납세의무자

납세의무자는 자신의 책임하에 기업을 운영하는 기업가이다(영업세법 제5조 1항 1, 2절). 영업세의 과세주체별 감면은 법인세 제5조에 따른 과세감면을 준용한다(영업세 제3조).

## 4. 과세소득

영업세의 과세대상 소득은 영업세법 제14조에 따른 영업세계산금액(Gewerbesteuermessbetrag)이다. 이것은 영업수익(Gewerbeertrag)에서 공제액을 제하고 절삭한 액수에 영업세 계산숫자(Steuermesszahl)를 적용하여 얻는다.

### 가. 과세기간

영업세도 기간과세원칙에 따라 회계(과세)연도별로 과세되나 소득세와 법인세처럼 손실이월이 허용된다(영업세법 제 10a조). 회계연도는 기본적으로 역년을 기준(영업세법 제10조 1항 14절)으로 하나 상법에 따라 기장의 의무가 있고 역년과 다른 회계연도를 채택하는 기업에게는 동 회계연도의 영업수익을 회계연도가 종료되는 역년의 영업수익으로 본다(영업세법 제10조 2항).

## 나. 영업수익(Gewerbeertrag)

영업수익 산정의 출발점은 소득세법과 법인세법의 규정에 의하여 산정된 기업의 이윤이다(영업세법 제7조 1절). 여기에서 영업세법 제8조에서 규정된 가산액(Hinzurechnung)과 제9조에 규정된 감산액(Kuerzung)이 고려된 후 영업수익이 확정된다.

### 1) 가산액

영업세법 제8조 규정에 의하여 다음의 금액 등이 영업세의 영업수익에 가산된다.

- 장기채무에 대한 이자의 절반(영업세법 제8조 1호)
- 기업연금이나 장기적인 부담이 회사의 설립, 회사나 회사지분의 취득과 관련되어 발생한 경우에 이 연금이나 부담액(영업세법 제8조 2호). 회사의 확장에 의하여 추가적으로 발생한 것도 포함된다. 이 영업세법 제8조 2호는 영업세법 제8조 1호의 특별한 형태이다<sup>43)</sup>.
- 비공개주주(Stiller Gesellschafter)의 이윤에 대한 지분(영업세법 제8조 3호)
- 주식형 합자회사의 무한책임사원의 이윤지분 및 경영활동에 대한 대가(영업세법 제8조 4호)
- 토지 이외의 고정자산에 대한 사용료 지급액의 절반(영업세법 제8조 7호)
- 국내외의 동업기업(Mitunternehmerschaft)의 손실에 대한 지분(영업세법 제8조 8호)

### 2) 감산액

영업세법 제9조 규정에 의하여 다음의 금액 등이 영업세의 영업수익에서 감해진다.

---

43) Tipke/Lang, 488쪽.

- 기업자산에 속하는 부동산의 단일가치의 1.2%(영업세법 제9조 1호 1절). 이는 자기소유 부동산을 가진 기업과 타인소유 부동산을 가진 기업 사이에서 형평성을 위하여 타인소유 부동산에 대하여 지불하는 임대료 혹은 사용료에 대하여 고려하는 것이다.
- 법인세법 제8a조(과소자본에 대한 과세제도)에 의한 은닉배당처분(영업세법 제9조 10호). 이것은 법인세에서만 적용되는 것이며 영업세의 경우에는 다시 영업수익에서 감해진다.

#### 다. 손실이월

소득세나 법인세와는 달리 영업세에서는 손실의 소급공제(Verlustruecktrag)는 허용되지 않으며 이월공제(Verlustvortrag)만 허용된다(영업세법 제10a조). 판례에 의하면 손실의 이월공제의 전제조건으로서 손실발생시점과 손실로 인한 이월공제시점 사이에 기업의 동일성이 보장되어야 한다. 기업의 동일성은 기업의 법적 동일성뿐만 아니라 기업의 소유자(주주)의 동일성도 요구된다. 기업의 지분 중 절반 이상이 양도되고 사업이 대체로 새로운 기업자산에 의하여 운영된다면 기업의 동일성은 존재하지 않는다고 판례는 보고 있다<sup>44)</sup>.

#### 라. 영업세 계산금액

##### 1) 감면액

자연인이나 인적회사의 경우 영업수익은 24,500유로만큼 공제된다(영업세법 제11조 1항 3절 1호). 자본회사는 이리 의미에서 불리한 대우를 받는 것이다. 또 기업은 한개 기업당 공제액이 정하여져 있기 때문에 기업분할을 통하여 유리하게 대우받을 수 있다.

---

44) Tipke/Lang, 492쪽.

## 2) 영업세계산숫자

공제액을 제하고 소수점 이하를 절삭한 후 영업세 계산숫자를 적용한다. 영업세 계산숫자는 세율의 의미로 해석될 수 있다. 그러나 이를 통하여 최종적인 세액이 확정되는 것은 아니며 다만 영업세 계산세액이 확정되며 이것이 납세자에게 통보된다. 영업세 계산숫자는 기본적으로 5%이다. 그러나 자연인과 인적회사에 대하여는 영업수익은 48,000유로까지 12,000유로당 1%에서 4%까지 점차적으로 증가한다.

## 3) 절차

영업세 계산금액은 관할세무서가 발행하는 영업세 계산통지서에 의하여 확정된다(국세기본법 제184조). 영업세 계산통지서는 소득세 통지서가 변경되고 그 변경이 영업수익의 변경을 초래하는 경우 과세당국이 이를 수정하여야 한다(영업세법 제35b조 1항).

## 5. 영업세 계산금액의 분할

기업이 몇 개의 사업장을 여러 자치단체에 가지고 있거나 한 사업장이 여러 자치단체에 걸치는 경우 해당 기업의 영업세 계산금액은 관련되는 자치단체에 분할되어야 한다(영업세법 제28조, 국세기본법 제185조 이하).

## 6. 납세의무의 발생, 납세신고 및 징수

### 가. 납세의무의 발생

영업세 납세의무는 영업세법 제18조에 의하여 기본적으로 과세연도의 종료와 함께 발생한다. 영업세 사전납부의무는 그에 대하여 사전징수를 행하는 분기의 시작과 함께 이미 발생한다(영업세법 제21조).

#### 나. 영업세의 확정

납세의무자가 최종적으로 납부하여야 할 영업세액은 기초지방자치단체(Gemeinde)에 의하여 확정된다. 이 과정에서 자치단체는 영업세 계산금액을 자치단체의 의회에서 의결한 징수율(Hebesatz)에 곱하여 최종징수세액을 확정한다. 이 징수율은 개별 자치단체가 스스로의 재정수요에 따라 독자적으로 결정한다.

영업세는 기초자치단체가 발행하는 영업세 통지서에 의하여 확정되는데 이 과정에서도 국세기본법의 절차규정(국세기본법 제1조 2절 1-4호)은 준수되어야 한다.

#### 다. 사전징수와 정산

영업세는 기본적으로 매 분기별로 사전납부되어야 한다(영업세법 제19조 1항). 사전납부는 사전납부통지서에 의하여 확정된다(국세기본법 제155조 1항 및 2항 4호 이하).

#### 라. 납세신고

납세의무자는 영업세 계산금액의 확정을 위한 신고서와 영업세 계산금액의 분할(영업세법 제28조)이 필요한 경우에는 분할신고서를 제출하여야 한다(영업세법 제14a조, 25조). 기본적으로 납세의무자는 영업세신고서 제출의무가 있다(영업세법 제5조).

## 참고문헌

K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 17te Aufl., 2002, Koeln.

K. Koch, Abgabenordnung, 1986, Koeln.

Ax/Grosse/Caemmerer, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Frankfurt,  
1995,

J.P. Meincke, Erbschaftsteuerrecht, Muenchen, 2002.

H. Debatin, Doppelbesteuerungsabkommen, Koeln, 1996.

## Contact Address

### <독일연방재무성>

Mrs. Distelrat  
Wilhelmstr. 97, 10117 Berlin, Germany  
tel: --82-1888-6820  
Buergerreferat@bmf.bund.de

### <Hessen州 세무청>

Mrs. Corinna Kaup  
Abdickesallee 32, 60322 Frankfurt, Germany  
tel: --82-69-1560 737  
kaupc@oberfinanzdirektion-frankfurt.de

### <Hessen州 재무성>

Mrs. S. Rothenhoefer  
tel: --82-611-322 457  
rothenhoefers@hmdf.hessen.de

<著者略歷>

김 유 찬

서울대학교 졸업  
독일 Hamburg大 경제학박사  
한국조세연구원 연구위원  
KPMG 프랑크푸르트 근무  
現, 계명대학교 경영대학 세무학과 교수

주요국의 조세제도

- 독일편 -

---

2004年 6月 25日 印刷  
2004年 6月 30日 發行

著 者 김유찬  
發行人 최용선  
發行處 韓國租稅研究院  
138-774 서울特別市 松坡區 可樂洞 79-6  
電話 : 2186-2114(代), 팩시밀리 : 2186-2179

登 錄 1993年 7月 15日 第21-466號

組版및 印 刷 상 일 인 쇄

© 韓國租稅研究院 2004

ISBN 89-8191-270-X

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 13,000원