

주요국의 조세제도

- 독일편 -

2009. 10.

김유찬 · 이유향

서 언

대부분의 나라들은 매년 오랜 시간을 들여 세법개정안을 준비하고 의회에서의 최종 결정을 거쳐서 조세제도를 개정한다. 이렇게 지속적으로 개정되는 조세제도는 그 사회의 사회경제적 상황을 반영하는 것이며 그 사회에서 그 시점에 선택할 수 있는 최선의 결정을 하는 것이다. 우리보다 경제나 사회발전 정도가 앞선 나라들의 조세제도는 그래서 우리에게 많은 시사점을 내포하고 있다.

2004년에 발간된 한국조세연구원의 『주요국의 조세제도』는 미국, 영국, 프랑스, 독일과 일본의 5개국 조세제도를 별도의 보고서로 출판한 것이며 연구자들의 수요가 많아서 2004년 초판 발행 후 추가 인쇄를 하였다. 이것은 아마도 우리의 조세제도에 대하여 여러 분야에서 개선이 필요하고 외국의 조세제도에서 배울 점이 많다는 사회적 의견이 표현된 것으로 보인다.

본 보고서는 2004년에 출판된 자료를 현재 시점을 기준으로 새롭게 보완하여 출판하는 것이다. 2004년 이후 독일의 조세제도 중에서 개정된 부분을 수정하는 작업뿐 아니라 2004년 당시의 목차나 서술 내용 중 제도적인 변화가 없었던 부분도 독자들이 쉽게 이해할 수 있도록 내용을 많이 수정하였다.

이번에 발간되는 『주요국의 조세제도』 시리즈에서는 기존의 미국, 영국, 프랑스, 독일과 일본의 5개국에 중국의 조세제도에 대한 보고서를 추가하였다.

본 보고서는 독일의 조세에 대하여 연구 경험이 풍부하고 2004년 초판의 저자인 홍익대학교 경영대학/세무대학원의 김유찬 교수와 새롭게 참여한 현대자동차 유럽총괄 법인의 Tax Manager인 이유향씨가 담당하였다. 특히 이유향씨는 독일 현지에서 기업의 세무실무를 수행하면서 습득한 지식과 자료를 바탕으로 동 보고서의 매우 구체적인 세무규정들을 저술함으로써 동 보고서의 질적 수준을 한결 높여주었다.

보고서의 저자들은 동 보고서를 읽고 유익한 조언을 해주신 서울시립대학교의 김완석 교수와 한국조세연구원의 세법센터장인 김진수 박사, 그리고 동 세법센터의 공인

회계사 분들에게 깊은 감사의 뜻을 전하고 있다. 아울러 그 동안 자료의 정리 및 교정에 수고하여준 한국조세연구원 연구출판팀 직원들과 그리고 세법연구센터의 정경화 연구원, 이남희 연구행정원에게도 감사를 드리고 있다.

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

2009년 10월

한국조세연구원

원장 원 윤 희

목 차

제1편 총론	25
I. 독일의 경제 및 사회 환경	25
1. 독일의 지리, 정치, 사회적 환경	25
2. 최근의 독일 경제	27
3. 최근의 독일 재정	28
II. 조세체계	32
1. 세법령의 법적지위	32
2. 조세관련 권한의 배분	34
가. 조세입법권(Steuergesetzgebungshoheit)	34
나. 조세수입귀속권(Steuerertragshoheit)	35
다. 조세징수권(Steuererhebungshoheit)	35
3. 세무행정체계	36
4. 조세체계	37
III. 세수입 규모 및 구성	39
1. 전체적인 재정수입 구조	39
2. 조세수입	39
IV. 최근의 조세개혁동향 및 향후 전망	44

제2편 소득에 대한 과세	46
I. 소득세(Einkommensteuer)	46
1. 서론	46
가. 소득세의 발전과정	46
나. 2007년 이후의 소득세 분야의 세법개정 내용	47
다. 소득세의 특징	53
라. 소득세에 부과되는 다른 세목과의 관계	54
마. 과세원칙	55
2. 납세의무자	56
3. 비과세소득	57
가. 비과세소득	57
나. 비과세소득의 한도 금액	58
다. 양도, 배당소득의 일정 비율에 대한 비과세	59
4. 소득의 유형 및 과세소득계산 체계	60
가. 소득의 유형 및 개념	60
나. 과세소득 산정의 체계	61
다. 소득계산의 기본원칙	62
라. 소득세법의 소득계산방식의 종류	63
마. 소득세법 제4조 1항 및 제5조에 따른 기업자산비교를 통한 소득계산	66
바. 소득세법 제4조 3항에 따른 약식 소득계산방식	74
사. 잉여수입유형의 소득금액계산	75
아. 기업재산비교를 통한 소득계산 유형과 약식 소득계산 유형에서 공통 적용되는 소득/비용 계산 규정	76
5. 과세소득의 계산과 소득 및 세액의 공제	86
가. 소득유형별 소득의 계산	86
나. 총소득의 계산	94

다. 소득의 계산(소득세법 제2조 4항의 의미의 소득)	95
라. 과세소득의 계산(소득세법 제2조 5항의 의미의 과세소득)	99
마. 손실	100
6. 소득세의 세율 및 세액결정방식	101
가. 세율	101
나. 세액결정방식	102
7. 소득세 행정(신고, 납부 및 징수의 절차)	103
가. 과세기간	103
나. 신고 및 납부, 납세지	104
다. 징수	104
라. 분납 및 물납규정	107
8. 국제소득과세	107
가. 거주자가 외국에서 획득한 소득에 대한 과세	107
나. 비거주자가 국내에서 획득한 소득에 대한 과세	107
다. 이중과세방지제도	109
9. 원천징수제도	109
10. 기타	109
11. 소득세법 정책시사점	109
〈부록〉 독일 소득세법의 목차	110

II. 법인세(Koerperschaftsteuer)	123
1. 서론	123
가. 법인세의 성격	123
나. 법인세의 연혁	124
다. 최근 법인세 분야의 세법개정 사항	125
라. 세수 통계	130
2. 납세의무자	130
3. 과세소득	132

가. 과세소득에 관한 일반 규정	132
나. 과세표준의 계산(세무조정)	134
4. 자본수익	146
5. 결손	146
6. 세율	147
7. 조세특례	147
8. 법인세 행정	148
가. 법인세의 발생	148
나. 신고 및 납부	148
다. 사업연도	149
라. 납세지	149
9. 국제소득과세	149
10. 독일 법인세의 기타 주요 제도	150
가. 기업합병과 분할에 대한 세제	150
나. 청산소득	154
다. 부당행위계산부인	155
라. 이중과세방지제도(법인세의 주주단계의 공제 및 법인 간 배당)	155
<부록> 법인세법 목차	157
<부록> 주요 조문 번역문	160
Ⅲ. 국제조세제도	165
1. 독일의 국제조세 법원의 체계	165
가. 서론	165
나. 국제조세법의 네 가지 연원	165
다. 국제조세 규범의 체계	166
2. 국내세법상 외국법인과 외국거주자의 독일 내 소득에 대한 과세	167
가. 제한적 납세의무자의 국내에서 과세되는 소득 (소득세법 제49-50a조)	168

나. 은닉배당	169
다. 과소자본세제(구 법인세법 제8a조)	170
라. 은닉배당의 법적 귀결	174
3. 국내세법상 국내거주자 및 국내법인의 외국획득소득에 대한 과세	175
4. 국제적 이중과세방지 관련 규범	177
5. 대외조세법(Aussensteuergesetz)	183
가. 이전가격과세제도에서 독립기업간 거래(제3자 비교) 원칙에 대한 조항 (대외조세법 제1조)	183
나. 제한적 납세의무의 확대(대외조세법 제2조에서 5조)	195
다. 납세의무자의 해외 이전의 경우 미실현자본소득에 대한 과세 (대외조세법 제6조)	195
라. 경과세국에 대한 투자의 과세조항(대외조세법 제7조에서 14조)	196
6. 외국세법	199
7. 독일이 맺은 조세조약의 주요 내용	200
〈부록〉 독일의 대외조세법 목차	206
IV. 파트너십에 대한 과세제도	208
1. 파트너십 회사의 형태	208
2. 파트너십 과세제도의 기본 구조	209
가. 소득세법과 법인세법상의 인적회사에 대한 과세	209
나. 영업세법상의 인적회사에 대한 과세	213
3. 파트너와 회사 간의 거래에 대한 과세	214
가. 자산의 이전	214
나. 파트너십 가입	216
다. 파트너의 회사탈퇴	219
라. 파트너의 교환	222
4. 독일의 파트너십 과세제도에 대한 평가	223

V. 연결납세제도(기관과세제도)	224
1. 연결납세제도(기관과세제도)의 도입과정	224
2. 기관(Organschaft)과세제도의 기본구조	225
가. 적용법인	225
나. 이익각출계약	228
다. 시간적인 제약	229
3. 기관(Organschaft)과세제도의 효과	229
가. 모회사로의 손익귀속	229
나. 자회사의 결손	230
다. 외국자회사 배당의 면세	231
라. 자회사의 청산 중의 소득	231
마. 이익각출계약의 단기해제	231
바. 기부금 인정 기준	232
4. 독일 연결납세제도(기관과세제도)의 정책적 시사점	232
VI. 영업세(Gewerbesteuer)	234
1. 서론	234
가. 영업세의 성격	234
나. 연혁	234
다. 2008년 이후 영업세 분야의 세법개정	235
라. 세수규모	236
2. 과세대상 기업	236
3. 납세의무자	237
4. 영업세 과세대상 소득	237
가. 과세기간	237
나. 과세대상 소득(Gewerbeertrag)의 계산	237
다. 이월결손금의 공제	239
라. 영업세 과세표준의 계산	240

5. 영업세 과세표준의 분할	241
6. 납세의무의 발생, 납세신고 및 징수	242
가. 납세의무의 발생	242
나. 영업세의 확정	242
다. 예납세액의 확정, 징수 및 정산	242
라. 납세신고	243
〈부록〉 영업세법 목차	244

제3편 소비에 대한 과세

247

I. 부가가치세(Umsatzsteuer)

247

1. 서론	247
가. 개념	247
나. 부가가치세의 연혁	248
다. 부가가치세의 세수규모	249
2. 납세의무자	249
3. 과세거래	251
가. 재화의 공급 및 용역의 제공	252
나. EU 역내의 구매	254
4. 과세표준	254
가. 공급 및 용역의 제공에 대한 과세표준	254
나. 수입에 대한 과세표준	255
다. 과세표준의 변경	255
5. 세율 및 세액의 계산	256
가. 기본세율구조	256
나. 매입세액공제	257
다. 표준율	260
6. 영세율 및 면세	264

가. 수출 등에 대한 영세율	264
나. 해상운송 및 항공운송	265
다. 기타 중요 분야에 대한 면세	266
라. 특정법인에 대한 세액의 환급	270
7. 공급장소와 공급시기	270
가. 재화의 공급장소	270
나. 기타 용역의 제공장소	271
다. 운송 및 운송관련 용역의 제공장소	272
라. EU역내 취득의 경우 취득장소	272
마. 선박, 비행기 또는 기차를 통하여 운송되는 경우의 공급장소	273
바. 무상으로 하는 재화의 공급	273
사. 공급시기	273
8. 부가가치세 행정	274
가. 과세기간, 납세의무의 성립시기, 납세지	274
나. 계산서	275
다. 신고 및 납부	277
라. 과세절차의 간소화를 위한 위임 규정	279
마. EU역내 공급에 대한 종합신고 및 별도의 신고	279
바. 기장의무	281
사. 납세의무에 대한 책임과 벌과금	282
아. 부가가치세사업자확인번호	282
자. 증빙작성의무(Dokumentationspflicht)	283
차. 확인조사	285
카. 사업자 등록	285
9. 기타	285
가. 대가 수령에 의한 세액의 계산	285
나. 외화 환산	286
다. 수입부가가치세에 대한 특별 규정	286

라. 여행주선업에 대한 과세	287
마. 투자용 금의 판매에 대한 과세	287
바. 삼각거래(Dreiecksgeschaeft)에 대한 과세	288
10. 비거주자에 대한 과세(납세대리인제도)	289
11. 우리에게 주는 정책 시사점	290
〈부록〉 부가가치세법 목차	292
〈부록〉 독일 부가가치세법의 주요 조문 번역문	296

II. 개별소비세	312
1. 주류에 대한 과세	313
가. 과세대상	314
나. 납세의무자	315
다. 과세표준과 세율	315
라. 비과세/감면	316
마. 과세절차	316
2. 담배세(Tabaksteuer)	317
가. 과세대상	317
나. 과세표준	318
다. 세율	318
라. 과세절차	318
3. 에너지세(Energiesteuer) 및 전기세(Stromsteuer)	319
가. 과세대상	319
나. 납세의무자	319
다. 세율	320
라. 과세절차	321
마. 비과세/감면	321
4. 보험세(Versicherungsteuer)	322
가. 개관	322

나. 과세대상	322
다. 비과세	322
라. 납세의무자	322
마. 과세표준	323
바. 세율	323
5. 경주복권세(Rennwett - und Lotteriesteuer)	323
가. 과세대상	323
나. 납세의무자	323
다. 과세표준 및 세율	324
라. 과세절차	324
6. 기타 소비세	324
가. 커피세(Kaffeesteuer)	324
나. 소방세(Feuerschutzsteuer)	324
다. 음료수세(Alkopopsteuer)	325
라. 유흥세(Vergnuegungssteuer)	325
마. 견세(Hundesteuer)	326
바. 주점허용세(Schankerlaubnissteuer)	327
사. 수렵어업세(Jagd - und Fischereisteuer)	327
아. 제2주택세(Zweitwohnungssteuer)	327

제4편 재산 및 상속에 대한 과세 329

I. 재산제세 329

〈부동산세(Grundsteuer)〉 329

1. 서론	329
가. 배경	329
나. 부동산세의 성격	329

다. 과세근거	330
라. 세수통계	331
2. 과세대상/비과세	331
가. 과세대상	331
나. 비과세	332
3. 납세의무자	332
4. 과세표준 및 세율	332
가. 과세표준	332
나. 과세산출승수(기본세율 - Steuermesszahl)	333
다. 개별 기초자치단체의 징수율(Hebesaetze)	333
5. 부동산의 평가	334
가. 농지 및 임야의 단위가치	334
나. 비업무용 부동산의 단위가치	334
6. 감면/세액공제 면세와 감세	335
가. 특별감세처분(Steuererlass)	335
나. 구동독지역에 대한 특별규정	335
7. 신고와 납부절차	336
〈부록〉 부동산세법의 목차	337
〈부동산취득세(Gründerwerbsteuer)〉	340
1. 서론	340
가. 배경	340
나. 부동산취득세의 형태	340
다. 세수통계	341
2. 과세대상 및 비과세	341
가. 과세대상	341
나. 비과세	342
3. 납세의무자	343

4. 과세표준	343
5. 재산가치 평가	343
가. 건축되지 않은 토지	344
나. 임대용 건축물(평가법 제146조)	344
다. 비임대용 건축물(평가법 제147조)	345
6. 과세등급 및 세율	345
7. 신고와 납부	345
〈부록〉 부동산취득세법의 목차	346
〈자동차세(Kraftfahrzeugsteuer)〉	348
1. 서론	348
가. 배경	348
나. 과세근거	348
다. 자동차세의 형태	348
라. 세수통계	349
마. 최근의 세법 개정 - 2009년 7월 발효 자동차세 개혁	349
2. 과세대상 및 비과세	350
가. 과세대상	350
나. 비과세	350
3. 납세의무자(자동차세법 제7조)	351
4. 과세표준	352
5. 과세등급 및 세율	352
가. 모터사이클	352
나. 자동차	352
6. 신고와 납부	354
〈부록〉 자동차세법의 목차	355

II. 상속세 및 증여세(Erbchaft - und Schenkungsteuer)	357
1. 서론	357
가. 제도의 개요	357
나. 상속증여세의 세수비중	358
다. 최근의 세법개정	358
2. 상속증여의 정의 및 과세대상	361
가. 상속증여의 정의	361
나. 과세대상	361
3. 납세의무자	365
가. 납세의무자(자연인)	365
나. 납세의무자(회사)	366
다. 거주자와 비거주자의 구분	366
4. 상속(증여)재산의 평가 및 물적공제(비과세)	367
가. 상속(증여)재산의 평가	367
나. 물적 공제(비과세)	368
5. 과세표준, 공제 및 세율	371
가. 과세등급	371
나. 인적공제	371
다. 특별인적공제	372
라. 과세표준	373
마. 세율	373
6. 이중과세조정	375
가. 상속세 및 증여세의 통합시스템	375
나. 외국납부세액공제	375
7. 상속증여세 행정	376
가. 납부지	376
나. 신고와 납부	376
8. 기타	376

가. 상속 및 증여재산에 대한 평가규정	376
나. 세대생략에 대한 과세 취급	377
다. 신탁관련	377
라. 국제적 이중과세조정	377
9. 상속증여세의 정책적 시사점	378
<부록> 상속증여세법 목차	380
<부록> 주요 조문 번역문	383

제5편 조세기본법(Abgabenordnung: AO)

392

I. 서론

392

II. 조세의 부과

393

1. 조세부과의 원칙	393
2. 조세채무의 발생과 소멸	395
3. 세액의 결정	396
가. 납세고지서를 통한 조세부과	396
나. 부과제척기간	397
다. 납세고지서의 변경	398
라. 추정을 통한 조세부과	399

III. 조세의 징수

400

1. 납부의무 및 기한	400
2. 징수유예	400
3. 징수권의 소멸	401
4. 지급시효	401
5. 체납처분과 결손처분	402

IV. 세무조사제도	403
1. 외부조사의 인적 대상	404
2. 외부조사의 물적 대상	405
3. 외부조사 대상의 선정	405
4. 수시점검 통보(Kontrollmitteilungen)	406
5. 외부조사의 통지	406
6. 외부조사의 실행	408
7. 조사의 종료: 조사종료회의 및 조사보고서	409
8. 간이세무조사(조세기본법 제203조)	410
V. 과세관청 및 납세의무자의 의무와 권리	412
1. 과세관청의 권한 행사	412
가. 공무집행자	412
나. (조세)행정행위	414
2. 과세과정에서 납세의무자의 협조 의무	414
가. 납세의무자의 개념	414
나. 연대납세의무자	415
다. 증빙자료와 증빙책임	416
라. 납세자 파악	416
마. 과세과정 참여자의 정보제공 의무와 정보제공 거부권	417
바. 과세과정 참여자의 의무 규정	418
VI. 조세불복제도	421
1. 이의신청의 허용을 위한 전제	421
2. 이의신청의 시한	422
3. 이의가 제기된 사항에 대한 결정	422
4. 이의신청과 행정행위의 수행	422
5. 이의신청의 철회	423
VII. 가산세와 가산금	424
1. 신고지연가산세(Verspaetungszuschlag)	424

2. 납부연체가산금(Saeumniszuschlag)	424
3. 이자	425
가. 이자계산기간	425
나. 납부유예(Stundung), 강제집행의 연기(Aussetzung der Vollziehung)와 탈세에 관한 조세이자	426
다. 이자계산방법	426
4. 환급가산이자	427
VIII. 조세범처벌법	428
1. 조세범처벌행위의 내용	428
2. 탈세	428
3. 직업적 세금포탈	429
4. 탈세행위에 대한 자진신고	430
5. 조세질서위반	430
IX. 기타: 구속적 확인(verbindliche Zusage)제도	433
<부록> 독일에서 기업에 대한 세무조사 및 회계감사 의무	434
<부록> 독일 기업에 대한 세무조사 및 탈세조사 실시 결과	439
<부록> 독일의 조세기본법의 목차	441
참고문헌	463

표목차

제1편

〈표 I-1〉 독일의 주요 경제지표	27
〈표 I-2〉 독일의 재정규모	29
〈표 I-3〉 국가부담률 및 조세부담률(1990, 1995, 2000, 2005년)	31
〈표 II-4〉 독일의 조세체계	37
〈표 III-1〉 독일공공부문의 수입원천별 세입구조	39
〈표 III-2〉 정부단계별 조세수입	40
〈표 III-3〉 세목별 세수입	41
〈표 III-4〉 공동세 배분비율	42

제2편

〈표 I-1〉 소득세의 세수 및 세수 비중	53
〈표 II-1〉 법인세의 세수 및 세수 비중	130
〈표 III-1〉 이익연동금리 차입금에 대한 주주차입 허용한도	172
〈표 III-2〉 확정금리 차입금에 대한 주주차입 허용한도	173
〈표 III-3〉 지주회사의 주주차입 허용한도	173
〈표 III-4〉 이중과세의 발생	177
〈표 III-5〉 계산 예: 세 가지 기본적 방법	178
〈표 III-6〉 이중과세해소의 방안들과 국제간의 과세원칙들 간의 관계	180

〈표 Ⅲ-7〉 독일이 맺은 조세조약의 주요 내용 요약 200

〈표 Ⅵ-1〉 영업세의 세수 및 세수 비중 236

제3편

〈표 I-1〉 부가가치세의 세수 및 세수 비중 249

〈표 I-2〉 경감세율 257

〈표 Ⅱ-1〉 개별소비세의 세수 및 세수 비중 313

제4편

〈표 I-1〉 부동산세의 세수 및 세수 비중 331

〈표 I-2〉 부동산취득세의 세수 및 세수 비중 341

〈표 I-3〉 자동차세의 세수 및 세수 비중 349

〈표 I-4〉 상속증여세의 세수 및 세수 비중 358

〈표 Ⅱ-1〉 개정 전 독일의 상속증여세율 374

〈표 Ⅱ-2〉 개정 후 독일의 상속증여세율 374

〈부표 1〉 세무조사규정(BPO)에 의한 기업규모별 분류 436

〈부표 2〉 상법상의 회사규모 분류 438

〈부표 3〉 상법상의 회계감사 및 공시의무 439

〈부표 4〉 2004년 독일의 세무조사 결과 440

〈부표 5〉 독일의 탈세조사 결과 441

그림목차

[그림 I -1] 65,000유로까지의 과세소득에 대한 한계세율과 평균세율	102
---	-----

제1편 총론

I. 독일의 경제 및 사회 환경

1. 독일의 지리, 정치, 사회적 환경

독일은 외국인 거주자를 포함하여 8,200만명의 인구를 가진 나라로서 유럽에서 가장 인구가 많은 나라이다. 인구밀도는 유럽에서 세 번째로 높으며 그 분포는 편차가 매우 심한 편이다. 독일의 서부는 전 국토의 30%에 인구의 15%만이 거주하고 있는 구 동독지역인 동부의 5개 주보다 더 불규칙적인 인구분포를 보인다. 인구의 3분의 1 이상은 85개의 도시에 살고 있는데 그 수는 약 2,600만명 정도이며 나머지 대다수는 작은 도시나 시골에 거주하고 있다. 인구를 기준으로 독일에서 가장 큰 도시는 베를린이며 그 다음으로 함부르크, 뮌헨, 쾰른, 프랑크푸르트, 슈투트가르트가 인구 60만명이 넘는 큰 도시들에 속한다.

출생률의 저하로 인해 독일연방의 인구는 1970년대 이후 지속적으로 감소해 오다가 서부의 경우는 1990년대 들어 약간 증가하는 경향을 보여준다¹⁾. 독일은 전 세계에서 출생률이 낮은 나라들 중의 하나이지만 세계대전 이후 인구는 증가하였다. 이것은 주로 이민에 기인한 것으로 1,300만명에 이르는 망명자와 구 독일영토로부터 추방된 사람들이 현 독일영토로 들어왔기 때문이다. 여기에는 1961년 동독의 공산정권에 의해 베를린장벽이 세워지게 될 때까지 동독으로부터 서독으로 넘어온 사람들도 포함된다. 또 1960년대 초까지 많은 수의 외국 노동자들이 경제발전에 의한 필요로 독일연방공화국으로 들어오게 되었다. 현재 독일에는 700만명의 외국인이 등록되어 있으며 전

1) 2007년 들어서 출산율이 다시 소폭 증가하는 모습을 보이고 있으나 이것이 장기적인 대세 전환으로 이어질지는 두고 보아야 한다.

인구의 19%가 부·모 양쪽 또는 한 쪽이 외국계이다. 이 비율은 젊은층으로 가면 더 높아져서 15세 이하의 인구 중에는 30%가 부·모 양쪽 또는 한 쪽이 외국계이다. 외국인 중에 가장 많은 비중을 차지하는 인종은 터키인으로 약 270만명에 달한다. 그 다음으로는 이탈리아인, 세르비아인, 그리스인, 폴란드인 순이다. 이들 외국인 중의 60% 이상은 독일에 거주한 지 10년 이상 된 사람들이며 외국인들의 3분의 2 이상은 자녀가 독일에서 출생한 경우이다.

수천년 전 독일은 프랑크족과 색슨족, 스와비안과 바바리안 등과 같은 많은 수의 부족들로 구성되어 있었다. 오랜 세월 동안 그들 본래의 특징은 많이 사라졌으나 전통이나 방언들은 그들 각각의 지역에 여전히 전해 내려오고 있다. 이러한 인종에 의한 지역 분할은 현재의 주정부 경계와 일치하지 않으며 이는 다만 제2차 세계대전 점령국의 동의에 의해 형성된 것이고 대부분의 경계는 옛 전통을 많이 고려하여 정해진 것은 아니다. 더욱이 수많은 망명자들이 전후에 이주해 왔으며 또 독일의 도시들이 현대의 산업도시로 변화되면서 인종간의 경계를 사라지도록 하는 요인으로 작용하였다.

독일은 인도-게르만어계 중의 하나인 나라로 독일어를 사용한다. 독일어가 공용어로 쓰이게 된 데에는 마르틴 루터의 성경 번역서가 큰 공헌을 하였다. 독일은 많은 수의 방언이 있어 사용하는 언어로 사람들의 출생지를 알 수 있다. 그러나 이로 인해 의사소통이 어려워질 소지가 있었으며 더욱이 국토가 둘로 갈라지게 되어 각각 다른 정치언어를 사용하게 되기도 했지만 기본적인 단어나 문법은 구 동독과 서독에 모두 그대로 남아 있어 이 일상 통용어가 둘로 갈라진 나라를 하나로 묶는 하나의 끈 역할을 해주기도 했다.

독일어는 또한 오스트리아나 스위스의 대부분, 이탈리아의 북부와 벨기에의 일부, 프랑스의 알사스 지방 그리고 독일 접경에 있는 룩셈부르크에서 국어로 사용되고 있고 폴란드의 독일 소수파, 루마니아와 전 소비에트 연방에서도 부분적으로 독일어를 사용하고 있다. 따라서 독일어는 1억 인구의 모국어로 사용되고 있으며 전 세계에서 출판되는 도서의 10분의 1은 독일어로 출간되어져 독일어는 영어와 프랑스어 다음으로 많이 번역되는 언어 중의 하나이다. 특히 세법분야에서 독일어로 발간되는 전문서적이나 발표되는 논문의 수는 전 세계에서 영어로 발간되는 것보다 더 많다고 한다.

종교적으로 볼 때 독일 인구의 32% 정도가 가톨릭 신자이며 마찬가지로 32% 정도

가 개신교 신자이다. 숫적으로는 기독교의 신·구교가 고르게 균형을 이루고 있지만 지역적으로는 뚜렷이 치중된 분포를 보여 동부와 북부에는 개신교도들이 더 많고 남부와 서부에는 가톨릭 신도들이 상대적으로 더 많이 거주하고 있다. 독일에서 세 번째로 신도들이 많은 종교는 이슬람교로서 전 인구의 4%가 이에 해당한다.

2. 최근의 독일 경제

독일은 유럽에서 경제 규모가 가장 큰 나라이다. 전 세계적으로도 명목 GDP 기준 3위이며 구매력을 감안한 GDP 기준으로는 5위이다. 수출은 2006년에 1조 5,067억유로로서 전 세계 1위를 차지하였고 무역수지는 1,698억유로 흑자를 기록하였다. 수출상품은 주로 자동차, 기계, 화학제품으로 구성되어 있다. 현재의 독일의 경제현황을 살펴보면 2007년까지 지속적인 상승세를 보이다가 2008년 하반기부터 전반적으로 나쁜 상황에 있다. 2007년까지 투자율은 20%에 조금 못 미치고 실업률도 8% 초반대에서 안정적인 모습을 보여주었으나 2008년 하반기부터 국제경기의 영향으로 급속도로 악화되고 있다.

〈표 1-1〉 독일의 주요 경제지표

(단위: %, 백만명, 억유로)

	2000	2002	2004	2006	2007
실질국내총생산 증가율	3.2	0.0	1.1	2.9	2.5
투자율 ¹⁾	21.5	18.3	17.5	18.0	18.5
실업률	7.4	8.3	9.7	9.8	8.3
취업인구	39.1	39.1	38.9	39.1	39.8
무역수지	72.5	977.2	1,110.3	1,263.8	1,698.4
자본수지	-267.0	458.9	985.1	1,218.0	1,676.6

주: 1. 전년 대비 증가율임.

1) 총시설투자/국내총생산(명목가치 기준).

자료: 연방재무성, 월간보고 2003년 11월호 (Bundesfinanzministerium, Monatsbericht, Nov. 2003);

연방재무성, 월간보고 2008년 8월호 (Bundesfinanzministerium, Monatsbericht, Aug. 2008).

실업인구는 2008년 상반기에는 300만명 정도로 거의 400만명에 육박하던 1990년대 말에 비하면 많이 양호한 모습이지만 향후 전개되는 상황이 매우 불투명하다.

독일의 경기를 지탱하여 주는 가장 큰 요인은 수출이다. 외국으로부터의 수출 주문은 1995년 말부터 중간재에서 시작하여 이후 투자재로까지 증가추세로 돌아섰다. 거의 매년 무역수지는 큰 폭의 흑자를 기록하며 자본수지도 2001년 이후 큰 폭의 흑자를 보이고 있다. 그러나 국제경기의 영향으로 2008년부터 독일의 수출이 매우 어려워져 가고 있다.

3. 최근의 독일 재정

2000년대 초반까지 독일의 경제에서 재정정책은 성장을 저해하는 역할을 한다는 비난을 들어야 했다. 1989년에 이루어진 동서독의 통일 과정에서 통일비용으로 국민경제적 자원의 상당 부분을 국가재정에서 사용하였고 이와 연계된 세금과 기타 부과금 그리고 정부부채로 인한 부담 증가는 민간부문의 투자와 노동의욕을 크게 감퇴시켰으며 이는 노동시장에서의 고용 악화로 이어졌다. 그러나 2005년에 이르자 독일은 이러한 어려움에서 어느 정도 회복되는 모습을 보이기 시작했다. 재정지출을 힘들게 줄여나가고 EU의 마스트리히트 조약의 재정건전성 기준을 충족할 수 있게 되면서 재정이 점차 건실화 되어가는 과정이었다. 그러나 최근 전 세계적인 경제위기를 극복하기 위하여 다른 주요 국가들과 마찬가지로 독일정부도 큰 폭의 재정지출 확대를 발표하였고 향후 이로 인하여 재정여건은 크게 악화될 것으로 보인다.

독일의 경제체제는 기본적으로 기업과 가계가 자유로이 경제활동을 수행해 나아가고, 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. 개발도상국의 경우 경제성장 촉진정책이 재정정책의 기본축인 반면에 독일은 시장경쟁의 폐해를 최소화하기 위한 사회복지정책이 재정정책의 핵심이 되어 있다. 따라서 독일의 재정정책은 의료보험, 실업보험, 연금 등의 사회보장, 사

회부조, 주택수당, 사회주택 건설, 근로세 및 소득세의 누진율 적용, 낙후지역 및 자치단체 지원 등의 사회정책적 기능 수행을 통하여 소득 재분배 및 사회적 평등을 도모하고 있다.

독일의 사회적 시장경제체제하에서는 국가의 사회복지기능 강화로 말미암아 국민총생산 대비 국가재정지출 비율인 국가부담률(Staatsquote)이 높게 나타날 수밖에 없다.

〈표 1-2〉 독일의 재정규모

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
국내총생산	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총재정지출	5,991 (100.0)	6,130 (100.0)	6,157 (100.0)	6,369 (100.0)	6,468 (100.0)
연방재정지출	2,444 (40.8)	2,493 (40.7)	2,516 (40.9)	2,610 (41.0)	2,705 (41.8)
총재정수입	5,651 (100.0)	5,563 (100.0)	5,503 (100.0)	5,970 (100.0)	6,473 (100.0)
연방재정수입	2,205 (39.0)	2,166 (38.9)	2,118 (38.5)	2,328 (39.0)	2,557 (39.5)

주: () 안은 각각 총재정지출 및 총재정수입 대비 비율임.

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

〈표 1-2〉에서 볼 수 있는 바와 같이 2007년 기준 총재정지출이 국민총생산의 약 4분의 1을 약간 상회하는 수준을 보여주고 있다. 이는 2000년에 비하여 다소 낮아진 것이다. 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 다음에서 설명하는 국가부담률을 구하는

자료로 사용한다.

〈표 I-3〉에서 국민총생산 대비 국가부담률은 2005년의 경우 미국이 27.3%, 일본은 27.4%, 프랑스 44.1%, 스웨덴은 50.7%, 독일은 34.8% 등으로서, 독일의 국가부담률이 스웨덴, 프랑스보다는 낮으나 미국과 일본보다는 높은 수준을 유지하고 있음을 알 수 있다. 2000년에 비하여 2005년에는 주요 국가들의 국가부담률은 다소 낮아졌으며 독일 또한 이러한 추세에 있음을 알 수 있다.

최근 국가부담률이 소폭 감소하기 이전에 오랜 기간 동안 국가부담률은 지속적으로 증가하여 왔다. 이 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 국가부담률은 과거 사회보장제도가 발달되어 있지 못하였을 때에는 높지 않았으나 제2차 세계대전 이후 사회복지국가의 출현으로 급격히 상승하였다. 서유럽국가들의 국가부담률이 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 1-3〉 국가부담률 및 조세부담률(1990, 1995, 2000, 2005년)

(단위: %)

	국가부담률 ¹⁾				조세부담률 ²⁾			
	1990	1995	2000	2005	1990	1995	2000	2005
미 국	27.3	27.9	29.9	27.3	19.8	20.7	22.8	20.6
일 본	29.1	26.8	27.0	27.4	21.9	18.1	17.6	17.3
독 일	34.8	37.2	37.2	34.8	22.7	23.1	23.0	20.9
영 국	36.3	34.7	37.3	36.5	29.8	29.0	31.0	29.6
프 랑 스	42.0	42.9	44.4	44.1	24.0	25.2	28.9	27.8
네 덜 란 드	42.9	41.5	39.7	39.1	26.8	24.4	25.1	25.8
노 르 웨 이	41.0	40.9	42.6	43.7	30.8	31.8	30.3	34.8
스 웨 덴	52.7	48.1	52.6	50.7	39.1	33.7	39.5	37.2

주: 1) 총세수와 사회보장기여금/GDP.

2) 총세수/GDP.

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

II. 조세체계

1. 세법령의 법적지위

조세의 부과는 조세법률주의에 의하여 세법에 따라서 이루어져야 한다. 이때 세법은 법치국가를 구성하는 기본구조로서 법의 일부분이며 특히 조세정의의 실천을 과제로 하는 법이다.

독일세법은 여러 가지 법으로 구성되어 있는데 이 가운데 조세기본법(Abgabenordnung: AO)이 모든 세법에 공통되는 사항을 담고 있기 때문에 가장 중요한 법이라고 할 수 있다. 그러나 절차나 개념 등 모든 세법에 공통적으로 적용되는 사항을 담고 있다고 하더라도 조세부과나 징수의 기본 원칙 등과 같은 내용은 없기 때문에 조세분야의 헌법적 지위에 있다고 보지는 않는다²⁾.

세법령은 일반적인 법체계와 마찬가지로 여러 서열의 규범체계로 되어 있다. 성문법적인 규범체계는 기본적으로 네 가지 단계의 규범구조로 구분할 수 있는데 헌법(Verfassung), 일반법(Foermliche Gesetze), 시행령(Rechtsverordnungen), 그리고 정관(Satzung)이다. 여기에서 헌법이란 당연히 최고 단계의 기본적인 규범(Grundnorm)으로서 지도적인 상부구조(geistiger Ueberbau)를 이룬다³⁾. 다음 순위로 일반법이 있고 그 다음이 시행령이다. 시행령은 입법부가 아니라 행정부처(연방정부나 연방정부의 각 부서, 즉 세법 분야에서는 연방재무성)가 제정하는 것으로서 일반법인 세법의 내용을 보완한다⁴⁾. 세법 분야의 시행령 제정은 연방상원의 동의를 전제로 하는 것이 대부분이다. 정관은 국가기관에 속하는 공법상의 법인이 그에게 허용된 자율성의 범위 내에서 규정할 수 있는 법규범이다. 세법 분야에서 해당되는 정관이란

2) Tipke/Lang, p. 137.

3) Tipke/Lang, p. 137.

4) 우리나라의 시행령과 시행규칙이 모두 해당된다.

기초지방자치단체(Gemeinde)의 정관이다⁵⁾.

일반법인 세법은 법적 효력으로 볼 때, 연방법과 주(州)법 사이에서는 연방법이 주법을 우선하고 신법이 구법을 우선한다. 또 일반법과 특별법 사이에서는 특별법이 일반법을 우선하고 일반적인 신법과 특별한 구법 사이에서는 일반적인 신법이 우선한다⁶⁾.

이 법규범의 네 가지 단계에서 벗어나 있으면서도 법규범에 속하는 것이 세 가지가 있는데 관습법(Gewohnheitsrecht), 국제법(Voelkerrecht), 그리고 EU법이다. 관습법과 국제법 분야의 규범은 세법 분야에서도 다른 법 분야에서처럼 인정을 받는다.

EU법 분야의 규범, 특히 세법 분야에서 EU의 지침(Richtlinie, 예를 들어 부가가치세와 관련한 EU의 제6차 지침)은 회원국들에게 중요한 법규범의 역할을 수행한다. 다만 개별 회원국들에 이 규범의 시행과 관하여 형식과 수단을 선택할 선택권을 준다. 개별 회원국이 자국 내에 관련 EU법을 적용하려면 EU법의 국내법적인 수용절차가 필요하다. 그러나 개별 국가가 이러한 국내적 수용절차를 시기적으로 그리고 내용상 적절하게 이행하지 못하는 경우 개별 EU 시민들은 직접 EU 지침의 적용을 요구할 수 있으며 독일 헌법재판소도 판결을 통해 이를 인정하였다. 결국 EU법은 국내법에 우선하는 것이다.

법규범에 속하지 않는 행정규칙(Verwaltungsvorschriften)은 단지 행정부서에만 구속적 기능을 가진다. 행정규칙은 개별 사안에 대한 규정이기도 하고 다수의 사안에 대한 규정일 수도 있다. 그러나 다수의 사안에 대한 규정이라고 하더라도 법규범은 아니다.

행정규칙은 상부행정기관이 그 업무 통솔권을 기반으로 발령하는 것이며 하부행정기관과 그 종사자에게만 구속력을 가지며 법적으로 납세의무자와 법원에는 영향력을 미칠 수 없다. 행정규칙은 우선 연방정부가 발령하는데 그 중 연방상원의 동의를 얻어

5) 지방자치단체가 정관을 통하여 세법 분야의 규범을 창설할 능력은 매우 제한적이다. 우선 헌법 제22조 2항에서 이를 매우 제한적으로 규정하고 있으며 사전에 법에 의하여 구체적으로 지자체에 충분히 위임(Ermaechtigung)되어 있어야 하며, 그 위임도 매우 제한적으로 허용된다(헌법 제105조와 106조 6항). 결국 기초지자체의 결정권은 징수율(Hebesatz)을 스스로 결정할 수 있는 정도로 제한된다.

6) Tipke/Lang, p. 137.

야 하는 경우도 있다. 이는 연방세법의 행정사항이 주와 기초자치단체와 연관되는 일이 많기 때문이다⁷⁾.

통상적으로 행정규칙은 그 규칙의 발령 부서에 따라 지침(Richtlinie), 규정(Erlass), 서한(Schreiben), 지시(Verfuegung)라고 불리는데 지침은 연방정부에서, 규정과 서한은 연방부처(세법분야에서는 연방재무성)에서 그리고 지시는 주(州)세무청(Oberfinanzdirektion: OFD)에서 발령한다.

연방재무성과 주세무청은 매년 2,000여개의 행정규칙을 발령하며 현재 약 40,000여개의 행정규칙이 존재한다⁸⁾.

2. 조세관련 권한의 배분

가. 조세입법권(Steuergesetzgebungshoheit)

독일헌법은 연방의 독점적 조세입법권과 경쟁적 조세입법권을 구분하고 있다. 경쟁적 조세입법권 분야에서 주(州)는 연방이 조세입법권을 행사하지 않는 경우에 한하여 조세입법권을 발동할 수 있다.

기본적으로 헌법 제105조 1항에 의하여 연방은 관세와 재정독점(Finanzmonopole) 사항에 대하여 독점적 조세입법권을 가진다⁹⁾. 연방은 또 헌법 제105조 2항에 의하여 세수입이 연방에 전체적 또는 부분적으로 귀속되는 모든 다른 종류의 세목에 대하여 경쟁적 조세입법권을 가진다¹⁰⁾.

세수가 주와 기초자치단체에 전체적 또는 부분적으로 귀속되는 조세에 대한 연방의 조세입법권의 행사는 연방상원의 동의를 필요로 한다(헌법 제105조 3항). 연방상원이 어떤 특정한 법안에 동의하지 않는 경우 연방하원과 연방상원, 그리고 연방정부가 같

7) 독일의 연방상원은 주정부들의 대표들로 구성되어 있다.

8) Tipke/Lang, p. 143.

9) 그러나 동 조항은 관세법에 대한 사항이 EU의 관할이 되면서 실제적인 의미를 잃게 되었고 코냑의 독점(Weinbranntmonopol)과 관련한 사항에서만 의미를 유지한다.

10) 이외에도 연방은 헌법 제72조 2항에 의하여 연방지역 내의 균등한 수준의 생활여건의 조성, 법적인 통일성의 유지, 경제적 통일성의 유지를 위하여 필요한 경우에는 조세입법권을 행사할 수 있다.

이 참석하는 조정위원회가 열리게 된다.

주(州)는 연방이 조세입법권을 법을 통하여 행사하지 않는 경우에 한하여 경쟁적 조세입법권을 발동할 수 있다. 연방은 어떤 법을 폐지함으로써 주(州)에 입법권을 사용하도록 기회를 제공할 수 있다. 세수입의 성격이 연방지역 내의 균등 생활여건 조성, 법적·경제적 동일성 유지에 직접 관련이 있어 헌법 제72조 2항이 적용되는 경우가 아니고, 또한 세수입이 연방에 일부분이라도 귀속되지 않는 종류의 세목에 대해서는 주(州)가 독점적 입법권을 가진다. 기초자치단체(Gemeinde)는 독일에서 스스로의 조세입법권을 가지지 못하며 단지 영업세와 부동산세에서 징수율(Hebesatz)을 결정할 수 있을 뿐이다.

나. 조세수입 귀속권(Steuerertragshoheit)

헌법 제106조에 따라 세목별 세수는 각 단계별 정부에 귀속되는데 우선 연방정부에 귀속되는 조세로는 재정독점적 수입, 관세, 소비세의 일부(맥주세와 헌법 제106조 2항의 지역소비세를 제외한 소비세), 보험세, 연대세가 해당된다. 반면 재산세, 상속세, 자동차세, 소방세, 경주복권세, 맥주세, 부동산취득세는 주정부에 귀속되는 조세이다. 연방 및 각 주에 공동으로 귀속되는 조세는 소득세, 법인세, 부가가치세 등이며 영업세 및 토지세는 기초자치단체에 귀속되는 조세이다. 이와 같이 1차적으로 정부의 단계별로 세수가 귀속된 후 수직적 및 수평적 재정조정제도와 역교부세를 통하여 세수입은 각 단계별 정부간 2차적으로 배분된다.

다. 조세징수권(Steuererhebungshoheit)

조세의 징수와 관련한 행정에 있어서 우선 연방에 귀속되는 조세의 징수는 연방과세당국(Bundesfinanzbehoerde)에서 수행한다. 연방 및 주에 공동으로 귀속되는 공동세의 징수의 경우 연방의 위임으로 주(州)과세당국(Landesfinanzbehoerde)에서 수행하며 주가 세수입의 고유권한을 가지는 세목에 대하여는 주과세당국이 징수에 관한 업무를 수행한다.

3. 세무행정체계

연방과세당국은 네 단계의 행정구조로 되어 있다. 최종적인 징수에 대한 통솔권은 연방재무성(Bundesfinanzministerium)이 수행한다. 그 외에 연방 차원에서 일관성 있게 수행되어야 할 국제조세나 외국인에 대한 조세환급, 부가가치세 사업자확인번호의 발부, 세무조사에서의 협조 등의 특별한 업무를 조율하고 조정하는 역할을 수행하는 연방조세청(Bundeszentralamt fuer Steuern)이 있으며 다음으로는 한 지역의 연방관할의 조세징수를 지휘하는 지역별 연방세무청(Bundesfinanzdirektion)이 있다. 그 하부기관으로서는 세관(Hauptzollamt)이 있는데 이 세관은 관세뿐만 아니라 수입 부가가치세와 연방법에 의하여 징수되는 소비세(맥주세, 삼페인세, 커피세, 코냑세, 유류세, 담배세)의 징수도 관장한다.

주과세당국도 또한 네 단계의 행정구조로 되어 있다. 우선 최고의 통솔권은 주재무성(Landesfinanzministerium)이 가지며 특별한 업무를 수행하는 상급관청(Oberbehoerde)이 있고 다음으로 지역별 조세징수를 지휘하는 주세무청(Oberfinanzdirektion)이 있다. 마지막으로 그 산하에는 세무서(Finanzamt)가 있어서 여기에서 위에서 세관이 관할하는 세목 이외의 대부분의 세목의 징수를 수행한다.

주세무청은 규모가 큰 주에서는 지역을 셋 정도로 나누어 관장하고 규모가 중간 수준인 주에서는 주 전체를 하나의 주세무청이 관장한다. 그리고 주의 규모가 작으면 여러 주를 하나의 주세무청이 관장한다¹¹⁾. 주세무청은 과거에는 지역적 연방세무청의 역할도 수행하였으나 최근 주과세당국과 연방과세당국이 완전하게 분리되면서 주정부만의 지휘를 받는다. 그러나 주과세당국이 공동세의 징수를 담당하고 있는바, 독일에서는 공동세의 세수 비중이 매우 크기 때문에 조세의 징수와 관련하여서는 독일에서는 주과세당국과 그 산하의 주세무청과 세무서의 역할이 지배적이다. 따라서 크게 보아 조세의 징수와 관련하여서는 독일은 연방정부보다 주정부에 주도적 역할을 부여한 것이다. 그리고 마지막으로 기초자치단체도 독자적인 세무서(Steueramt)를 가지면서

11) 예를 들어 인구가 600만명 정도인 헤센주는 프랑크푸르트에 소재한 하나의 주세무청이 관할하고 있으나 인구가 1,800만명 정도인 노르드라인베스트팔렌주의 경우 3개의 주세무청이 존재한다.

주정부가 위임한 지역적 소비세(건공세, 수렵어업세 등)의 징수와 지자체의 고유 세목인 영업세와 부동산세의 징수를 담당한다.

4. 조세체계

연방정부에 귀속되는 조세로는 소비세의 일종인 석유세, 설탕세, 염세, 위스키세, 담배세, 커피세 등을 들 수 있다. 반면 재산세, 상속세, 자동차세, 맥주세, 토지거래세 등은 주정부에 귀속되는 조세이다¹²⁾. 연방 및 각 주에 공동으로 귀속되는 조세는 소득세, 법인세, 부가가치세 등이며 영업세 및 토지세는 기초자치단체에 귀속되는 조세이다.

〈표 II-4〉 독일의 조세체계

공동세	연 방 세	주 세	자치단체세	EU 재정을 위한 세목
소득세 법인세 부가가치세 (수입부가가치세 포함) 영업세 ³⁾	관세일정분 ¹⁾ 맥주세를 제외한 소비세 대부분(담배세, 커피세, 에너지세, 샴페인세, 보험세 등) 연대세 ²⁾	재산세 상속·증여세 자동차세 경주복권세 소방세 맥주세 부동산취득세	영업세 ³⁾ 재산세 부동산세 음료수세 유흥세 건세 수렵어업세 주점허용세 제2주택세	관세 부가가치세 일정분 ⁴⁾

주: 1) 관세의 10% 정도는 연방에 귀속된다.

2) 연대세는 독일통일과 관련되어 법인세와 소득세에 부가되는 부가세로서 한시적 성격을 가지지만 지금까지 계속되고 있다.

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: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

12) 주정부의 세입 수준은 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 조세제도는 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 이해관계를 조정해야 한다는 단점을 갖고 있는 반면, 「분리체제」는 조세행정을 신속하게 처리할 수 있는 장점을 지니고 있다. 조세행정상의 「분리체제」로는 미국의 조세제도를 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 자의적으로 세율 인상을 할 수 없는 단점도 있다. 독일은 「분리체제」와 「통합체제」가 혼합되어 있는 조세제도를 지니고 있다.

연방정부, 주정부, 기초자치단체는 「기본법」에 입각하여 특정 조세를 징수하여 자체 재원으로 삼고 있고 몇 가지 공동세를 일정 비율에 따라 각 단체별로 배분하고 있다. 다음 장의 <표 Ⅲ-2>에서는 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. 세수입 규모 및 구성

1. 전체적인 재정수입 구조

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

〈표 Ⅲ-1〉 공공부문의 수입원천별 세입구조

(단위: 억유로)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP	19,685	21,450	22,157	23,215	24,229
총재정지출	5,991	6,130	6,157	6,369	6,468
총재정수입	5,651	5,563	5,503	5,970	6,473
총조세수입	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
기타 수입	978	1,109	1,072	1,085	1,091
국·공채발행	340	571	655	392	15

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

독일 연방은행, 월보 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht, Dec. 2001, Frankfurt.

독일 연방은행, 월보 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht, Dec. 2005, Frankfurt.

독일 연방은행, 월보 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht, Feb. 2009, Frankfurt.

2. 조세수입

독일에서 정부단계별 조세수입의 변화추이는 다음 표와 같다.

〈표 III-2〉 정부단계별 조세수입

(단위: 억유로, %)

	연 방	주	자치단체	EU	계
2000	1,988 (42.5)	1,895 (40.5)	571 (12.2)	218 (4.7)	4,672 (100.0)
2002	1,921 (43.5)	1,786 (40.4)	525 (11.9)	186 (4.2)	4,418 (100.0)
2004	1,870 (44.3)	1,633 (38.8)	513 (12.3)	196 (4.6)	4,212 (100.0)
2006	2,039 (43.5)	1,798 (38.5)	610 (13.0)	235 (5.0)	4,682 (100.0)
2007	2,300 (42.7)	1,979 (36.8)	662 (12.3)	441 (8.2)	5,382 (100.0)

주: () 안은 전체 세수에서 차지하는 비중.

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

〈표 III-3〉 세목별 세수입

(단위: 억유로)

세 목	2000	2002	2004	2006	2007
공동세					
소득세(근로소득원천징수분)	1,357.3	1,321.9	1,239.0	1226.1	1,317.7
소득세(연말정산분)	122.2	75.4	53.9	175.7	250.3
소득세(분리과세분)	135.1	140.2	99.2	119.0	137.9
소득세(이자원천징수분)	73.3	84.8	67.7	76.3	111.8
법인세	235.7	28.6	131.2	229.0	229.3
부가가치세	1071.4	1054.6	1,047.2	1,113.2	1275.2
수입부가가치세	337.3	327.3	326.5	353.7	421.1
연방세					
연대세	118.4	104.0	101.1	112.8	123.5
담배세	114.4	137.8	136.3	143.9	142.5
커피세	10.9	10.9	10.3	9.7	10.9
코냑세	21.5	21.5	21.9	21.6	19.6
에너지세	378.3	421.9	417.8	399.2	389.6
보험세	72.4	83.3	87.5	87.8	103.3
알코올함유음료수세	-	-	-	0.1	0
삼페인세	4.8	4.2	4.4	4.2	3.7
중간생산물세	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
전기세	33.6	51.0	66.0	62.7	63.6
기타연방세	4	0.2	0.1	0	0
주세					
재산세	4.3	2.4	0.8	0.3	0.1
자동차세	70.2	75.9	77.4	89.4	89.0
맥주세	8.4	8.1	7.9	7.8	7.6
부동산취득세	50.8	47.6	46.5	61.3	69.5
경주복권세	18.0	18.4	18.9	17.8	17.0
상속증여세	29.8	30.2	42.8	37.6	42.0
소방세	2.9	3.1	3.5	3.2	3.2
기초자치단체세					
영업세	270.3	234.9	283.7	383.7	401.2
부동산세	88.5	92.6	99.5	104.0	107.1
부동산취득세	1.6	0.8	0.2	0	0
기타 자치단체세	6.1	6.2	6.5	5.5	5.7
관세 ¹⁾	33.9	29.0	30.6	38.8	39.8
계	4,672.5	4,417.1	4428.4	4884.4	5382.4

주: 1) 관세수입은 연방으로부터 EU로 재정이전됨.

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

〈표 Ⅲ-4〉 공동세 배분비율

(단위: %)

세목	연방	주	자치단체	EU
부가가치세 ¹⁾	43.1	43.4	2.0	11.5
소득세(근소세 원천징수분 및 연말정산분)	42.5	42.5	15.0	
소득세(이자에 대한 원천징수분)	44.0	44.0	12.0	
법인세	50.0	50.0	-	
영업세 (역교부분) ²⁾	23.1	76.9	-	

주: 1) 공동세 배분비율은 기본적으로 헌법에 의하여 결정되어 있으나 이 중 부가가치세의 배분비율은 연도별 경제상황에 맞는 미세조정을 위하여 헌법에서 정하지 않고 연도별로 재정조정법(Finanzausgleichgesetz)에 의하도록 함.

2) 영업세는 기초자치단체별로 징수율을 달리할 수 있기 때문에 정확한 정부단체별 세수배분을 설정이 어려우나 평균적으로는 자체 세수의 15%가 연방과 주에 이전되고 있음.

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

세목별 세수를 살펴보면 2007년의 경우 소득세가 총조세수입의 34% 정도로 가장 큰 비중을 차지하고 있고, 다음으로는 부가가치세 32%, 영업세 7.7%, 에너지세 7.5%의 순으로 되어 있다. 2007년 조세징수 구조를 2000년과 비교해보면 소득세의 세수는 큰 변화를 보이고 있지 않으나 부가가치세의 세수규모는 늘어나고 법인세의 세수규모가 전체에서 차지하는 비중이 소폭 감소한 것으로 나타나고 있다.

직접세와 간접세의 비중을 살펴보면 직접세의 비중이 거의 50%에 이르고 있어 비교적 직접세와 간접세가 균형을 이루고 있다.

독일의 조세체계에서 세수 비중이 큰 소득세, 법인세, 부가가치세 등이 공동세에 속하는데 이 세목들은 연방, 주정부, 기초자치단체가 일정비율로 공동분배한다. 공동세는 2007년 기준 총조세수입 중 70% 정도를 차지하고 있다. 위의 〈표 Ⅲ-4〉에서 볼 수 있듯이 소득세의 원천징수분 및 연말정산분 42.5%, 이자에 대한 소득세 분리과세분의 44%, 법인세의 50%, 부가가치세의 43.1%가 연방에 분할·귀속되는 반면, 주정부에는 부가가치세의 43.44%, 소득세의 원천징수분 및 연말정산분 42.5%, 이자에 대

한 소득세의 분리과세분에 44%, 법인세의 50%가 배분된다. 기초자치단체에게는 소득세의 원천징수분 및 연말정산분 15%, 이자에 대한 소득세의 분리과세분 12%, 그리고 영업세의 85%가 분할된다. 총조세수입의 약 7.5%(2007년 기준)를 차지하는 에너지세 등은 연방에만 귀속되는 조세이다. 주정부 귀속조세 중 가장 큰 세원은 자동차세와 재산세인 반면, 기초자치단체 귀속조세로는 총조세수입의 7.7%를 차지하는 영업세와 토지세를 들 수 있다.

IV. 최근의 조세개혁 동향 및 향후 전망

독일에서는 근래의 세법개정으로 2007년 12월 기업세제개혁법이 통과되어 2008년 1월 1일부터 적용되는 큰 폭의 기업세제개혁이 있었고 2009년부터 적용되는 주요 세법이 2008년에 개정되었다. 독일은 이 기업세제개혁법을 통해 동유럽국가와의 비교에서도 경쟁력이 있는 기업 친화적 환경 조성과 독일경제의 중추 역할을 하는 중소기업의 지원에 획기적인 제도적 기틀을 마련하였다. 동시에 이를 보완하는 측면에서 기업이 남용할 우려가 많은 손실의 이월공제나 이자비용공제 등의 규정에서 다소 제한적인 입장에서 제도를 수정하였다.

그리고 금융소득에 대한 과세를 중심으로 소득세의 기본구조에도 상당한 변화가 있었다. 특히 상속증여세법에서는 가업상속에 대하여 큰 혜택을 부여함으로써 높은 상속세의 부담으로 인하여 중소기업이 가업으로 상속되어 지역경제에 기여하는 대신 해외 투자자에 매각됨에 따라 물질적·지적재산이 해외로 유출되는 문제를 없애는 데 초점이 맞추어졌다. 부유층의 재산 해외이전 방지라는 정책 목적도 동시에 추구하고 있고 중·저소득층의 세금감면에 대하여도 논의가 있었으나 적절한 방법을 찾기가 쉽지는 않았으며 세법개정에는 거의 반영되지 않았다.

물론 이 세법개정은 금융위기가 발생하기 이전 세계경제의 글로벌화 배경하에서 이루어진 개혁이다. 그러나 이 내용들은 금융위기가 발생한 후 뒤늦게 법인세 인하 등의 대규모 세제개혁을 통한 긴급한 경기부양책이 필요하지 않을 만큼 미리 세제상의 토대를 준비해 놓은 효과를 보이고 있다. 현재 EU 주요 국가들 간에 세금 인하 등 즉각적이며 적극적인 대규모 경기부양책이 필요하다는 인식이 주류를 이루고 있는 상황에서, 독일 정부가 적극적이며 즉각적인 경기부양책의 제시에 여유를 갖는 한 요인이기도 하다. 아무튼 1931년 이후 최대의 경제위기가 될 것이라는 앞으로 몇 년 동안 EU의 각 국가에서는 나름대로의 경제 및 조세정책을 통한 실험이 실시될 것이다. 이 가운데 독일은 미국식의 자유시장 원칙과 조금 다른 경제윤리관을 경제정책의 기초로 삼는 나라

로서, 또 프랑스와 영국 등 주요 EU 국가들의 즉각적이고 적극적 경기부양책과는 달리 간접적·소극적 경기부양책으로 현 위기를 타파하려는 입장을 취하는 국가로서 앞으로 어떤 조세정책이 나올 것인지 주목이 된다. 최근에 이루어진 세계개혁의 상세한 내용은 개별 세목별로 해당 항목에서 다루기로 한다.

제2편 소득에 대한 과세

I. 소득세(Einkommensteuer)

1. 서론

가. 소득세의 발전과정

소득세가 맨 처음 등장한 것은 영국이 나폴레옹과 싸우는 과정에서였다. 1799년에 윌리엄 피트(William Pitt)의 제안으로 총소득에 대하여 부과하게 된 조세의 명칭은 전쟁세였다¹³⁾. 마찬가지로 독일어권에서도 소득세는 전쟁으로 인한 재정적 어려움에 기인하여 등장하였다. 독일이 통일되기 전 유력한 영주 중의 한명이었던 Karl Freiherr vom Stein은 1806년 전쟁세의 징수를 주장하면서 총소득에 대한 신고납세 형태의 누진적 과세를 주장하였다. 이 영향으로 1808년에 프로이센 등에서 소득세가 처음으로 도입되었고 이어서 독일어권의 다른 왕국과 공국들도 소득세를 도입하기 시작했다. 그러나 프로이센에서는 1814년 나폴레옹 전쟁에서 승리 후 격렬한 조세저항과 부정직한 신고납세의 만연으로 인하여 소득세는 폐지되었다¹⁴⁾. 1820년에 프로이센에서는 신분세라는 이름으로 소득세가 다시 도입되었는데 이 조세는 다섯 가지 부와 직업상의 구분으로 분류된 계층에게 0.5~48달러에 이르는 세액으로 일괄과세하는 소득세였으며 이를 통하여 신고납세절차를 생략할 수 있게 되었다. 1851년부터는 세부담은 공적으로 평가된 소득을 기준으로 산정하게 되었다.

현대적인 의미의 소득세는 1878년에 색슨에서 그리고 1891년에 프로이센에서 시행

13) 스위스에서는 1982년까지도 소득세의 이름이 방위세(Wehrsteuer)였다.

14) Tipke/Lang, p. 233.

되었다. 1891년의 프로이센의 소득세법은 당시의 재무성장관 Johannes von Miquel의 주도하에 조세 공평성에 기반을 둔 누진적 구조의 소득세를 주창한 것이다. 이 Miquel의 조세개혁은 총소득에 대하여 누진세율로 과세하고 경제적 능력에 따른 과세(응능과세)를 조세질서에 확고하게 실현시키는 것이었는데 다만 누진적 세율은 다소 완만한 정도로 0.67%에서 4%에 이르는 정도였다¹⁵⁾.

이 소득세의 성격은 1920년에 다시 완전히 새로운 변화를 겪게 되었다. 제1차 세계대전에서의 패배는 독일로 하여금 세수입을 다섯 배가량 늘리지 않을 수 없게 만들었다. 이를 위하여 1891년에 도입된 프로이센의 소득세의 소득원천설(Quellentheorie)의 입장을 떠나서 순자산증가설(Reinvermoegenszugangstheorie)의 입장에서 세율을 확장하고 세율을 10~60%로 대폭 인상하였다. 1925년의 세법과 함께 소득원천설과 순자산증가설의 입장을 아우르는 소득의 분류가 이루어지고 1934년에 비로소 현재의 소득세법의 법적인 구조가 완성되었다¹⁶⁾.

나. 2007년 이후의 소득세 분야의 세법개정 내용

2008년 1월 1일을 기하여 독일은 법인세의 법정세율을 25%에서 15%로 인하하였다. 법인에 대한 세부담 인하에 상응하여 소득세가 과세되는 개인기업에게도 선택권을 부여하였다. 개인기업은 그들의 소득 유보분에 대하여는 선택권을 행사할 수 있는데 개인에 대한 소득세율로 과세되거나 아니면 유보분에 대하여 28.25%의 소득세와 이에 부가되는 연대세로 과세되는 방법을 택할 수 있게 되었다¹⁷⁾.

2008년 1월 1일 발효된 기업세제개혁에서 중요한 개혁 중의 하나는 이자의 비용공제 제한규정인 소득세법 제4h조와 법인세법 제8a조를 개정하여 이자의 비용 인정 규

15) 이 4%의 최고 세율은 지방자치단체별로 다른 부가세(surtax)율에 의하여 종합하여 최고 12%까지 누적되었다.

16) 그 이후의 세법개정은 큰 구조의 변화가 없었으며 1990년의 소득세 세법개정은 공평성이나 세법단순화의 의미의 법적인 구조의 변화없이 정치적인 타협만을 반영한 것이다. Tipke/Lang(2008)은 1934년 이후 소득세법의 법적인 상황은 세법개정을 통하여 지속적으로 개악되었다고 판단하고 있다. Tipke/Lang, p. 234.

17) 그러나 소득세법 제16조 4항, 제34조 3항, 제18조 1항 4호에 해당되는 혜택을 받으면 동 선택권의 행사에서 배제된다.

정 체계를 전체적으로 새로 정리하면서 과거의 과소자본세제를 대체하였다는 것이다. 과소자본세제는 그룹기업이나 특정 Back to Back Financing 관계를 갖고 있는 제3자에게 지급하는 이자나 보증을 개별 합산하는데, 차입금이 안전한도(Safe Haven)를¹⁸⁾ 초과하고, 지급이자 연간 250,000유로 이상이면 이 지급이자는 간주배당(은닉배당)으로 분류되어 과세소득에 가산되고 법인세뿐만 아니라 배당의 원천징수 의무까지 발생하게 되는 규정이다. 반면, 새로운 지급이자 비용공제 제한규정의 특징은 특정 관계의 유무에 상관없이 모든 제3자와 그룹기업에 지불하는 이자에 통합하여 적용하고 공급자 금융(Supplier Credits), 은행초과대출(Bank Overdrafts) 등을 포함한 모든 종류의 지급이자에 적용되며 기업의 법적 형태에 불문(법인, 지사, 파트너십)한다는 것이다. 또한 이자비용은 특정과세이익(이자, 조세, 감가상각비용의 반영 전의 이익 EBITDA)의 30% 한도까지만 인정된다¹⁹⁾.

동 제도에서는 그러나 예외로 다음과 같은 경우 모든 이자를 비용으로 인정하였는데 우선 이자수익과 이자비용을 비교하여 이자비용이 더 많아도 그 차이가 100만유로 이하인 경우, 그룹기업²⁰⁾에 속하지 않는 경우, 그룹기업이라면 납세자가 독일 내 관계 회사의 자기자본비율(equity/total assets)이 동 그룹의 전 세계 자기자본비율보다 높지 않다는 것을 증명하는 경우가 이에 해당한다²¹⁾.

그러나 다음의 경우 예외규정은 적용되지 않는데 우선 지배주주(25% 이상의 지분 소유)나 그룹기업, 혹은 지배주주나 그룹기업에 대하여 재협상을 할 권한이 있는 제3자, 이자비용이 이자수익을 10% 이상 초과하는 경우²²⁾가 이에 해당한다.

18) Safe Haven은 부채/자기자본 비율이 1.5:1 이하인 경우와 Third Party Test를 통하여 판단한다. 그러나 이자가 부채의 일정 비율로 정해지지 않고 이익에 참여하는 형태이면 Safe Haven을 인정하지 않는다.

19) 이자비용공제 전의 소득을 100만유로라고 하고 이자소득이 10만유로, 그리고 이자비용이 50만유로이면 이자소득을 초과하는 이자비용은 40만유로이므로 이 중 30만유로까지만 세무회계상 비용으로 인정되고 과세소득은 70만유로 그리고 차기로 이월되는 이자비용이 10만유로가 된다.

20) 그룹기업이란 회계기준에 따라 연결회계를 이행하거나 한 회사에 의하여 재무적 혹은 사업적 결정이 이루어지는 경우에 해당한다.

21) 이때 1% 이하의 초과는 허용한다.

22) 그러나 이 10% ceiling은 그룹 회계에 나타나는 채무에 대한 이자와 제3자인 경우 그룹의 부의 주주에 대해 재협상을 할 권리의 경우에 대하여만 적용된다.

기본적으로 비용인정이 되지 않은 이자는 이월되어 다음 과세연도에 손금공제가 가능하다. 단 이월된 이자는 기업이 폐업되거나 양도되는 경우 손금공제하지 못하고 소멸되며 양도의 경우 지분의 25%에서 50%까지 양도되면 지분비율만큼, 그리고 50% 이상 양도되는 경우 전부 소멸된다.

2008년부터는 150유로에서 1,000유로까지의 자산은 감가상각 목적의 집합자산(Sammelposten)을 구성하고 구매연도부터 5년에 걸쳐 정액법으로 매년 20%씩 상각하도록 하였다. 그리고 150유로 이하의 자산은 즉시상각을 하도록 하였다. 즉 이 조항은 기업의 선택사항이 아니라 강제이행사항에 해당된다.

그리고 이전까지는 유동고정자산에 대한 정률법 상각²³⁾이 허용되었으나 2008년부터는 정액법 상각만이 가능하게 되었다(소득세법 제6조 2a항).

2008년의 세제개편안에는 중소기업에 대한 투자지원이 포함되었다. 소득세법 제7조 1항에는 과거 예정구매가액이나 제조원가의 20%를 투자비용소득공제하는 규정이 있었는데 예정구매가액이나 제조원가의 40%를 투자비용소득공제하는 것으로 변경되었다. 투자비용소득공제는 그를 통하여 해당 기업에 손실이 발생하여도 요구가 가능하며 기업당 200,000유로가 투자소득공제의 상한선이다.

투자비용소득공제율이 높아지면서 조건도 다소 제한적으로 변화하였는바 적용 가능 기업 규모의 조건으로 기존에는 소득세법 제4조 1항에 따라 과세소득을 산출하는 기업은 자산이 235,500유로 이하이며, 농림업기업의 경우 기업의 경제적 가치가 125,000유로 이하라는 조건을 충족하면 되었으나 2008년의 세제개편에서는 기장 및 결산의 의무가 없는 기업으로 소득세법 제4조 3항에 따라 잉여소득산출법으로 과세소득을 산출하는 기업은 투자비용소득공제액을 고려하지 않고 소득이 100,000유로 이하여야 한다는 조건이 추가되었다. 시기적 조건으로는 투자비용소득공제를 받은 후 3년 이내의 사업연도 내에 구매 혹은 제조하고 이 재화를 구매 혹은 제조한 사업연도의 말까지 해당 기업의 사업장에서 사용하기 시작해야 하며 이 조건이 충족되지 않으면 투자세액공제는 철회되며 공제가 인정된 회계연도의 소득을 증가시키는 것으로 되었다(소득세법 제7조 3항)²⁴⁾.

23) 정률법을 적용하는 경우 정액법 상각률의 두 배의 상각률을 적용한다.

24) 이때 해당 연도의 과세소득이 이미 확정되었고 고지서가 발부되었어도 이를 변경한다.

그 외에 중소기업에는 또 특별감가상각이 제공되는데 소득세법 제7g조 5/6항에 따라 2008년 이후의 투자에 대하여 구매가액이나 제조원가의 20%를 특별감가상각할 수 있다. 이는 구매 혹은 제조한 사업연도와 그 다음의 4년 동안에 합산한 것으로 유동적 고정자산에 적용되며 동조 1항의 투자세액공제의 허용과 무관하게 적용되므로 양쪽에서 모두 혜택을 볼 수 있다²⁵⁾.

2009년부터 적용되는 새로운 조세제도에서 가장 중요한 내용은 금융소득에 대한 과세의 기본구조가 바뀐다는 것이다. 지금까지 독일에서 이자와 배당은 금융소득으로서 다른 종류의 개인소득과 함께 종합과세되었다²⁶⁾. 그러나 2009년부터는 금융소득은 25%의 세율로 과세되면 그것으로 과세가 종결(Abgeltungssteuer)되고 종합과세대상으로 합산하지 않게 되었다(소득세법 제32d조). 결과적으로 북구의 국가들이 시행하는 Dual Income Tax를 도입한 것이다. 개별 납세자들에게 미치는 세부담의 변화는 금융고소득자들의 경우 45%의 소득세의 최고 세율로 과세되던 것에 비하면 엄청난 세부담 경감을 얻게 되었고 낮은 세율을 적용받던 소규모 저축자들은 이 제도를 선택하면 세부담을 더하게 되는 결과가 된다. 따라서 이들에게는 종합과세를 선택할 수 있게 허용하였다.

금융소득과세에 있어서 또 하나의 중요한 변화는 기존에는 증권양도차익을 소득세법 제23조에서 기타소득의 한 종류로 취급하여 소득세법 제20조의 금융소득과는 다르게 분류하였으나 새로운 제도에서는 증권양도차익을 부동산양도차익과 분류하여 증권양도차익은 제20조의 금융소득에 포함시켜 위에서 설명한 25%의 단일세율 과세를 허용하였다. 이는 발달된 새로운 금융상품(파생상품)에서 양도차익과 배당/이자의 구분이 사실상 어려워진 점을 세법에 반영한 것이다.

독일에서 배당의 경우 법인세 과세 이후 배당소득의 절반은 비과세되고 나머지 절반은 종합과세대상이 되었으나 이번의 세법개정으로 2009년 1월 1일부터 절반 소득에 대한 과세가 부분소득에 대한 과세로 개정되었다. 소득세법 제3조 40호의 법인의 배당소득의 절반에 대한 비과세조항은 50% 비과세가 아니라 40% 비과세로 변화됨으로

25) 이 규정은 중고재화에도 적용되며 조건은 투자세액공제의 경우와 동일하다. 또한 조합이나 파트너십에게도 동 조항은 적용된다(소득세법 제7g조 7항).

26) 배당의 경우 법인세 과세 이후 배당소득의 절반은 비과세되고 나머지 절반은 종합과세대상이 되었다.

써 과세되는 부분이 60%로 늘어나게 되었는데 이는 금융소득에 대한 과세를 25%의 단일세율로 종결하면서 줄어든 세부담을 부분적으로 상쇄하는 작용을 한다. 그러나 예외적으로 배당소득 중 양도차익에 기인한 부분에 대하여는 변화없이 비과세 비율을 50%로 그대로 적용한다.

세법개정 결과로는 아니지만 헌법재판소의 판결(2008년 12월 9일)에 의하여 결과적으로 독일의 납세자(근로자)들은 지난 2년간에 부담한 세금의 일부를 돌려받을 수 있게 되었다²⁷⁾. 기본적으로 2006년까지 독일의 납세자(근로자)들은 주거지와 근무지 사이의 거리에 비례하여 발생하는 통근비용을 소득에서 공제받을 수 있었다. 공제방식은 실제발생 비용에 의하여 계산하기보다 매 km당 30센트씩을 공제하는 방식의 일괄공제(Entfernungspauschale)를 택함으로써 세무행정비용을 절감하였다. 이 제도의 기본취지는 주거 선택의 헌법적 자유에 입각하여 주거지와 근무지가 먼 납세자의 경제적 불리함을 형평성 관점에서 고려한 것이다. 독일의 입법권자는 주거지와 근무지의 통근 행위는 직업상 동기비용이기보다는 근본적으로 사적 동기가 강하다는 새로운 해석에 근거하여 2006년의 세법개정을 통하여 2007년부터는 통근거리로 발생한 교통비용을 소득공제대상에서 제외하였다. 다만 출퇴근 거리가 20km 이상인 장거리 출퇴근자의 경우에 한하여 첫 20km에 대하여는 비용으로 인정하지 않고 20km를 초과하는 통근거리에만 비용을 인정해서 소득공제해 주기로 하였다. 새로운 규정의 적용과 동시에 통근행위의 성격에 대한 입법권자측 해석에 반대하여 이의신청이 진행되었고 마침내 2008년 12월 9일 헌법재판소에서 개정법을 위헌으로 판결함으로써 개정법은 유효성을 상실하여 2009년부터는 2006년까지 적용되던 규정이 다시 유효하게 되었다. 뿐만 아니라 납세자들은 2007/2008년에 대하여 소급하여 첫 20km에 대한 비용을 인정받고 세금을 환급받을 수 있게 되었다.

이 헌법재판소의 결정은 연방정부에 사실 큰 재정적인 부담을 의미하는 결정이었다. 동 규정의 효력이 1,700만명의 근로자에게 미치는 것이고 이번 헌법재판소의 판결에 의해서 매년 25억유로의 세수가 감소되기 때문이다. 2009년 1월부터 3월까지 약 50억 유로 정도가 납세자들에게 환급될 것으로 보인다²⁸⁾.

27) 매년 연말정산 세무신고를 했음을 전제로 한다.

28) 그럼에도 불구하고 시기적으로 침체기에 진입하는 경제상황을 고려하여 연방재무성은 다른

소득세에서 기타 세부적인 세법 변화를 보면 우선 기부금 관련 비용인정 규정이 완화되었다. 이 규정은 2007년부터 소급하여 적용되는데 소득세법 10b조에 의하여 소득의 20%, 매출액과 지급임금의 0.4%까지 지출하는 기부금에 대하여 비용을 인정받을 수 있게 되었다. 그 요건은 기존의 제도와 마찬가지로 조세기본법(AO) 제52-54조에 의거하여 공공복리 기여, 자선사업 및 교회활동 후원 등을 목적으로 하는 비영리단체에 대한 기부금에 적용되는 것이다. 그리고 이번에 완화되는 규정과 관련하여 스포츠, 문화, 향토발전 등의 단체에 내는 회비는 기부금비용 인정에서 제외되었다(소득세법 제10b조1항2문). 한도 초과로 인하여 비용인정이 안된 부분은 다음 조세연도로 이월하여 사용이 가능하다.

2007년부터 소급하여 인정되는 새로운 규정으로 트레이너 등 운동, 교육, 보육, 예술분야의 부업 또는 공법상의 법인, 복지단체 등에서의 간병활동으로 획득한 과외소득에 대한 비과세 소득한계가 연 1,848유로에서 2,100유로로 늘어났으며(소득세법 제3조 26호). 마찬가지로 2007년부터 소급하여 공법상의 공익, 종교, 자선시설에서 수행하는 봉사활동에서 발생한 소득은 연 500유로까지 비과세하기로 되었다는 것이다(법인세 5조1항9호, 소득세 3조 26a호).

회사가 종업원에게 대여하는 경우 2007년까지는 2,600유로 이상의 대여금에 대해서만 그 금전적 혜택을 평가하여 과세했으나 2008년부터 이 한도는 없어지고 대여금 전체에 대하여 시장이자율²⁹⁾과 회사에서 대여금에 적용한 이자율을 비교하여 금전적 혜택을 평가하기로 하였다(2007년 6월 13일 연방 재무성 서한(BMF-Schreiben)).

향후에도 납부한 교회세는 계속 소득세에서 비용이 인정된다(소득세법 제10조 1항 4호). 다만 2009년부터 소득세법 제51a조 2b-2d 항에 의거한 자본이득세에 부과된 교회세는 비용 인정이 되지 않는다. 이는 소득세법 제32d조 1항에 의한 자본소득세의 세율 산정에 이미 반영되었기 때문이다.

그리고 장애인들은 일상적 삶의 영위에 필요한 장비, 간병 및 가중된 세탁부담으로 인한 특별비용부담에 대해 소득세법 제33조에 의한 세부담 경감을 받던 대신에 소득

분야에서 부족한 재원을 조달하려는 세법개정을 시도하지는 않겠다고 발표한 바 있다.

29) 이때 시장이자율은 독일연방은행이 공표하는 유효이자율에서 4%를 뺀 비율을 기준으로 한다.

세법 제33b조 3항에 의거, 장애 정도에 따라 일괄공제액을 받을 수 있게 규정하였고 이를 선택할 수 있게 되었다.

다. 소득세의 특징

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 과정 등을 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 세수 비중을 차지하고 있다.

〈표 1-1〉 소득세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
소득세(c)	1,688	1,651	1,460	1,597	1,818
c/a	8.2	7.7	6.6	6.9	7.5
c/b	36.1	37.4	32.9	32.7	33.8

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

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 세무청(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.

과세단위는 기본적으로 개인이지만 부부의 경우는 합산과세를 신청할 수 있다. 부부의 합산과세는 공동세액결정방식(2분2승제)에 의하여 이루어지는데 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.

라. 소득세에 부과되는 다른 세목과의 관계

독일에서 소득에 부과되는 세목은 소득세, 법인세, 영업세를 들 수 있다. 근로자, 개인사업자 및 소득이 있는 무직자는 소득세 과세대상이며 법인사업자는 법인세 과세대상이다. 영업세는 개인 및 법인사업자에 부과된다. 이외에 연대세(Solidaritaetszuschlag)는 소득세와 법인세에 부과되는 부가세(surtax)이다.

법인사업자를 구속하는 법인세법 규정은 법인사업자에게 소득세에서 규정하는 내용과 달리 특별한 규정이 필요한 경우를 위하여 제정된 것이다. 따라서 법인사업자도 기본적으로 소득세 규정의 적용을 받는다.

소득과세에서 소득세와 법인세로 양분된 것은 1920년의 조세개혁을 통해서였다. 그 전에는 자본회사(주식회사 및 유한회사)도 이익에 대해 소득세만을 납부하였다.

마. 과세원칙

오늘날의 독일 소득세법은 원천이론과 순자산증가이론을 절충하고 있다. 이것은 소득세법 제2조 1항 1절 7호 소득유형에서 대표적으로 잘 나타나 있다³⁰⁾. 이 소득유형으로 인해 규칙적으로 유입되는 금액뿐만 아니라, 일회적이거나 우연한 재산증가도 과세대상이 된다. 기타소득에 해당되는 소득유형은 소득세법 제2조 1항 1절의 소득유형 제1호~제6호에 해당하지 않는 모든 소득을 의미하는 것이 아니고, 단지 소득세법 제22조에 열거된 소득형태만을 포함한다. 이에 해당하는 소득의 예를 들자면, 소득세법 제2조 1항 1절에서 구분하고 있는 기본 소득유형에 해당되지 않으나 정규적으로 유입되는 수입(예: 연금)과 단기성 투기거래소득(예: 부동산의 경우 10년 내 매각할 경우 그 차익 또는 그 외의 자산의 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 수준의 생활보장을 제공하기 위해 필요한 소득에 대해서는 세금을 면제한다(기본면세소득액)³¹⁾.

30) 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 순자산증가설은 모든 순자산증가는 그 원천이 어떤 것이든, 즉 정규적으로 반복하는 것이든 또는 단지 일회적인 과정에 의한 것이든 상관없이 소득으로 간주된다는 것이다.

31) 현재 독신의 경우 7,664유로, 부부의 경우 15,329유로이다. 2010년부터는 독신의 경우 8,004유로, 부부의 경우 16,008유로의 기초공제가 제공된다.

2. 납세의무자

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 획득된 것인가 또는 외국에서 획득된 것인가는 중요하지 않다(전 세계소득 과세원칙). 독일 국민으로서 주소나 일상적 거소를 국내에 갖고 있지 않은 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 공무 관련 해외 거주 독일인들은 경우에 따라 둘째 그룹에 속할 수 있다.

자연인으로서 국내에 주소와 일상적 거소를 갖고 있지 않으며, 소득세법 제1조 2항과 3항에 의거하여 무제한 납세의무자가 아닌 사람은 이중과세방지협정에서 다른 규정이 없는 한, 소득세법 제49조에서 열거된 국내에서 획득한 소득 및 확장된 의미의 국내소득에 대해서 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 제2조~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 외국소득 이외의 모든 소득을 말한다.

자본회사, 조합이나 기타 법인은 법인세의 납세의무자이다. 이는 주주가 한 사람인 유한회사의 경우도 마찬가지이다. 자본회사는 따라서 근로소득세의 원천징수의무자로

서만 소득세 납세의무가 있다. 합명회사나 합자회사 같은 인적회사는 소득세나 법인세의 납세의무가 없다. 여기서 획득된 소득은 사원(출자자)에게 분리하여 귀속시키고 이 사원에 대하여 소득세를 과세한다³²⁾.

3. 비과세소득

가. 비과세소득

소득세법 제3조는 제1호에서 제70호까지 항목에서 비과세소득을 열거하고 있다. 또한 개별 호 내에서 비과세소득이 다시 여러 종류로 세분되는 조항들이 있다³³⁾. 기본적으로 비과세소득은 재정적 성격(Fiskalzweck)의 비과세, 정책적 성격(Sozialzweck)의 비과세, 그리고 행정비용(납세비용) 절감(Vereinfachungszweck)을 위한 비과세로 구분할 수 있다.

재정적 성격의 비과세는, 예를 들어 소득세 과세대상 요건을 국제법적으로 제한하는 것으로 이중과세방지협정에 의한 비과세 혹은 외교관에 대한 비과세 등이 있다(소득세법 제3조 29호). 그 외에 재정적 성격의 비과세에는 의료보험공단 등으로부터의 지급보험금(소득세법 제3조 1호), 정부로부터의 생계보조금(소득세법 제3조 11호), 연금수혜자에 대하여 지급되는 연금공단의 의료보험료보조금(소득세법 제3조 14호), 출소한 죄수에게 지급되는 재활보조금(소득세법 제3조 23호), 장학금(소득세법 제3조 44호) 등이 포함된다.

다음으로 행정비용 절감 성격의 비과세에는 필요경비보상 성격의 소득이 해당되는데 작업복 비용(소득세법 제3조 4a~c호), 공공분야 종사자에게 법에 의하여 지급되는 필요경비보상용 지급액(소득세법 제3조 12호), 일정 한도 내의 출장비(소득세법 제3조 13호)와 이사비용(소득세법 제3조 16호)등이 해당된다.

마지막으로 정책적 성격의 비과세에는 여러 직종 종사자들에 대한 미래에 대한 보장

32) 이에 대하여는 파트너십에 대한 과세편에서 상세하게 설명한다.

33) 이 비과세되는 소득을 창출하기 위하여 지출된 비용은 사업비용이나 필요경비로 인정받지 못한다(소득세법 제3c조).

적 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 혜택에 비과세를 규정하고 있는데 예를 들어 해고위로금 일부(소득세법 제3조 9호), 외국근무수당(소득세법 제3조 64호) 등이 이에 해당된다³⁴⁾.

나. 비과세소득의 한도 금액

농림업소득에 대하여는 납세의무자의 총소득을 합산하는 과정에 670유로(부부합산의 경우 1,340유로)까지는 비과세이다(소득세법 제13조 3항 1절). 그러나 총소득이 30,700유로를 넘어서는 경우에는 농림업소득이 670유로 이하라고 하더라도 합산하여 과세한다(소득세법 제13조 3항 2절).

정년퇴직, 신체적 장애에 의한 정상근무 장애 등에 따른 연금소득은 일정 연금공제율에 따른 공제액과 추가공제액을 감산한 나머지 액수만 과세대상 소득이 된다. 연금수령 시작연도가 2005년이었을 때까지는 최고 3,000유로 한도로 연금수령액의 40%에 추가공제액 900유로까지 공제받을 수 있었으나 연금제도 개혁에 따라 공제율과 추가공제액이 낮아져 연금수령 시작연도가 2006년인 경우는 공제율 38.4% 추가공제액 864유로, 연금수령 시작연도 2010년인 경우는 공제율이 32%에 추가공제액이 720유로로 적어지며 연금수령 시작연도가 2017년인 연금수혜자의 경우 최고 1,5670유로 한도 내에서 연금수령액의 20.8%에 추가공제액 468유로를 감산한 연금에 대해서는 과세되며, 연금수령 시작연도가 2040년부터는 연금소득은 전액 과세대상 소득으로 바뀌게 되었다(소득세법 제19조 2항).

소득세법 제16조 4항에 의하여 55세 이상의 납세자나 직업능력을 상실한 납세자에게 기업을 매각한 양도차익에서 45,000유로를 공제한다. 그러나 이 매각으로부터의 양도차익이 136,000유로를 넘는 경우 그 넘는 액수만큼 공제액수는 줄어든다.

기타소득 조항인 소득세법 제22조 및 제23조에 나온 기타소득에 대한 비과세규정은

34) 해고위로금은 일정금액 한도에서 비과세소득이다(아래의 나. 참조). 통근보조비(소득세법 제3조 34호, 현재 삭제됨), 출산보조비(소득세법 제3조 15호, 현재 삭제됨) 등은 과거 비과세 소득이었으나 세법개정을 통하여 과세소득으로 전환되었다.

간헐적인 중개 및 임대소득 등의 기타소득이 연 256유로에 미달하는 경우 비과세를 허용하고 있다. 사적인 자산처분(private Veräußerungsgeschäfte) 이익의 비과세 한도가 연 512유로에서 세제개정으로 2008년부터 연 600유로로 상향조정되었다.

연소득 400유로 이하의 미니 잡(job)의 근로소득의 경우 비과세되며 이 경우 근로소득세 카드의 제출도 면제된다. 근로자의 소득은 비과세되나 대신에 고용주는 고용주가 개인 가계인 경우(가사보조) 지불액의 12%, 그리고 다른 경우 25%의 일괄세율로 고용주 부담금을 납부한다.

해고위로금은 2006년부터는 7,200유로까지 비과세된다(소득세법 제3조 9호). 해고 근로자가 50세 이상이며 해고직장에서 최소 15년 이상 근무한 경우 최고 9,000유로까지 비과세되며 근로자의 나이가 55세 이상이며 해고직장에서 최소 20년 이상을 근무한 경우에는 최고 11,000유로까지 비과세된다.

트레이너, 강사, 상담직원, 예술 부문 종사자, 간병인 등의 부수적 활동으로부터 얻은 수입은 최고 2,100유로까지 비과세된다(소득세법 제3조 26호). 또한 2007년부터는 공익, 자선, 종교적인 자선활동을 장려하기 위하여 본업과 별도로 교육, 공익, 자선, 종교 분야에서 부수적 활동으로부터 벌어들인 수입에 대하여는 위 26호에서 비과세되지 않았으면 연 500유로까지 비과세된다. 따라서 이 경계를 넘어서는 경우에만 필요 경비의 공제가 인정된다(소득세법 제3조 26a호). 그 외에 실업수당 등도 비과세되나 소득세 누진율 적용과 관련하여서는 이 효력이 유보된다.

다. 양도, 배당소득의 일정 비율에 대한 비과세

소득세법 제3조 40호에 따라 법인세 납부 후에 주주나 지분소유자에게 분배된 배당과 기업이나 기업지분의 양도소득에 대하여 2008년까지는 절반 과세원칙에 따라 50%가 비과세되었으나 2009년부터는 비과세 비율이 40%로 낮추어졌다.

4. 소득의 유형 및 과세소득계산 체계

가. 소득의 유형 및 개념

독일의 소득세법은 과세소득을 정의하기 전에 과세소득 산정의 기반이 되는 소득의 유형을 규정하고 있다. 여기에서는 소득원천설과 순자산증가설의 두 가지 이론 사이에서 실용성을 감안한 중도적인 방안을 선택하고 있다고 볼 수 있다. 소득세법 제2조 1항 1절은 소득세의 대상이 되는 소득유형을 다음 7가지로 구분하고 있다.

- ① 농업 및 산림업 소득
- ② 사업소득
- ③ 자유직업소득
- ④ 근로소득
- ⑤ 자본수익
- ⑥ 임대소득
- ⑦ 기타소득

①~③에 해당하는 소득유형의 경우 소득금액은 이익(Gewinn)을 말하며 ④~⑦의 소득유형의 경우에는 잉여수입(Ueberschuss)이 소득금액이 된다. (소득세법 제2조 1항 2호)

소득세에서 소득과 각 소득유형의 개념을 구별하여야 한다. 납세의무자의 소득은 각 소득유형의 금액들을 합쳐서 계산되는 것이며 따라서 소득은 각 소득유형을 포괄하는 상위 개념이다. 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(근로소득, 자본소득, 임대소득, 기타소득)에서 납세의무자에게 유입되는 화폐금액 또는 화폐가액을 갖는

모든 재화라고 정의하고 있다.

다른 한편 수익은 소득과 유사하지만 수익은 객체와 관련되고, 소득은 주체와 관련 된다는 점에서 이 두 개념도 엄밀한 의미에서 차이가 있다. 사업 또는 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.

나. 과세소득 산정의 체계

독일의 과세소득 산정체계(소득세법 제2조 3항)를 정리하면 다음 순서와 같다. 우선 소득세법 제2조 1항 1호에서 7호에 열거된 각 소득유형들의 개별적인 이익 및 잉여수입을 구한다. 이 과정에서 개별 소득유형별로의 필요경비가 고려된다. 다음으로 이 개별 소득유형별 소득금액을 합한 뒤 여기서 연령경감금액(소득세법 제24a조), 단독자녀양육자공제(소득세법 제24b조) 및 소득세법 제13조 3항의 농림업 종사자에 대한 공제를 하여 소득세법 제2조 3항에서 정의하는 총소득금액을 구한다. 그 후 이 금액에서 특별지출(소득세법 제10~10i조), 비정상적 부담(소득세법 제33~33b조)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 소득세법 제46조 3항에 따른 기타 소득공제가 이루어지고 나면 소득세법 제2조 5항의 의미의 과세소득이 구해진다.

소득세법 제2조 1항 1~7호의 각 소득유형들의 소득금액합계

- 연령경감금액(소득세법 제24a조)
- 단독자녀양육자공제(소득세법 제24b조)
- 농림업 종사자에 대한 공제(소득세법 제13조 3항)
- = 총소득금액(소득세법 제2조 3항)
- 특별지출(소득세법 제10~10i조)
- 비정상적 부담(소득세법 제33~33b조)

- 자가주택에 대한 차감(소득세법 제10e조)
- 과세연도간 손실공제(소득세법 제10d조)
- = 소득(소득세법 제2조 4항)
- 자녀소득공제(소득세법 제32조 6항)
- 소득세법 제46조 3항에 따른 기타 소득공제
- = 과세소득(소득세법 제2조 5항)

이렇게 구해진 과세소득이 과세표준이 되며, 이 과세표준에 소득세율을 적용하여 얻는 법정소득세액에 다시 외국세액공제와 기타 감면, 그리고 원천징수되지 않은 자본소득세(소득세법 제32d조 3항과 4항에 의한 세액, 외국소득에 대한 독일소득세 면제 제34c조 5항에 의한 세액, 10조 5항에 의한 추가세액, 그리고 산림피해보상법 제3조 4항 2절에 의한 추가액)를 더하여 납부세액을 구한다(소득세법 제2조 6항).

다. 소득계산의 기본원칙

독일의 소득세법에서는 각 유형별 소득금액 계산은 다음의 원칙들을 따르고 있다.

- 기간과세 원칙
- 순소득과세 원칙
- 명목가치에 따른 소득산정 원칙
- 생활과 관련된 비용의 공제배제 원칙(사적 혹은 주관적 순소득 원칙)

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

순소득과세 원칙은 각 소득유형별로 그 소득을 획득하기 위해 소요된 비용과 지출을 공제하고 남은 순소득 금액만이 과세된다는 원칙이다. 이에 따르면 소득획득을 위하

여 지출된 모든 비용은 공제되어야 하며 손실도 제한없이 공제되어야 하는 것이다.

독일 소득세법에서 소득의 산정은 기본적으로 “유로”라는 화폐단위를 기준으로 하는 명목가치를 따른다. 원칙적으로 이러한 명목가치원칙은 경제적 능력에 따른 과세 원칙(응능원칙)이 실제가치 원칙을 따라야 한다는 점에서 응능원칙과 다소 충돌되는 점은 있다.

생활과 관련된 비용의 공제배제 원칙은 적지않은 문제점을 갖고 있다. 왜냐하면 생활과 관련된 비용을 손금이나 필요경비로부터 명확하게 구분하는 것이 쉽지 않기 때문이다.

라. 소득세법의 이익계산방식의 종류

소득세법은 농업·산림업소득, 사업소득, 자유직업소득의 경우는 이익을 근로소득, 자본수익, 임대소득, 기타소득의 경우는 잉여수입(Ueberschuss)을 세법상의 소득이라고 부른다. 이 7가지 이익 및 잉여수입의 계산 방식으로서 소득세법은 다음의 7가지 소득계산방식들을 구분하고 있다.

과세의 공평성을 위해서는 원칙적으로 아래의 어떤 소득계산방식이 적용되더라도 기업의 이익은 동일하게 계산되어야 하지만 현실적으로는 소득계산방식별로 한 회계기간의 이익은 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 세율 적용의 차이 때문에 전체 과세기간에 걸쳐 총이익이 동일하더라도 총조세부담은 다를 수 있다. 한편 서로 다른 손익 귀속시기 때문에 어떤 소득계산방식에서는 다른 방식에서보다 이익이 일찍 또는 늦게 인식되고 과세될 수 있어서 기업에 따라 이자 손익이 발생할 수도 있다.

1) 소득세법 제4조 1항과 제5조에 따른 기업자산비교를 통한 소득계산

이 방식의 소득계산방식이 적용되는 납세자를 열거하면 다음과 같다.

- ① 조세기본법 제140조 및 141조에 따라 기장과 결산을 실시할 의무가 있는 사업자나 농림업 종사자
- ② 자발적으로 기장과 결산을 행하는 농림업 종사자
- ③ 자발적으로 기장과 결산을 행하는 자유직업가
- ④ 기장의무가 없는 영리사업체가 아래의 2)의 방식으로 이익을 계산하기 위한 필요한 기록 등도 행하지 않은 경우.

2) 소득세법 제4조 3항에 따른 약식 소득계산방식 (수입-지출계산을 통한 소득 계산)

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

3) 잉여수입유형의 소득에 대한 소득계산방식

근로소득, 자본수익, 임대소득이나 기타소득에 적용되는 소득계산방식으로 기본적으로 수입에서 필요경비를 공제하는 방식으로 소득계산이 이루어진다.

4) 표준율 적용을 통한 소득계산방식

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

5) 선박에 대한 톤수(Tonnage) 기준 소득계산방식

상선을 운영하여 국제해운에 종사하는 기업의 경우에는 해당기업에서 운영하는 국제해운 투입 상선의 총등록톤수(Tonnage)에 따라 이익을 계산할 수 있다. 국제해운에 투입되는 상선별로 등록톤수 100톤마다 하루당

- 1,000톤까지는 0.92유로
- 그 이상부터 10,000톤까지는 0.69유로
- 그 이상부터 25,000톤까지는 0.46유로
- 그 이상부터는 0.23유로를 이익으로 한다(소득세법 제5a조).

이러한 선박의 등록톤수(Tonnage)에 따른 소득계산방식은 해당 기업의 신청에 의하여 결정되며 한번 신청하면 결정을 번복할 수 없다.

6) 기업이나 지배주주지분의 처분이익의 계산방식

기업이나 지배주주지분의 처분이익은 양도 과정에서 발생하는 비용을 제한 양도가격에서 원가(취득원가 혹은 생산원가)를 뺀 것이다(소득세법 제23조 3항).

7) 조세기본법 제162조에 따른 추정에 의한 소득계산

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.

마. 소득세법 제4조 1항 및 제5조에 따른 기업자산비교를 통한 이익(사업소득)계산

1) 개 관

소득세법 제4조 1항을 따를 때, 사업자의 소득은 당해 사업연도 말 현재의 기업자산과 직전 사업연도 말의 기업자산 간의 차액에서 인출액(자본감소액)만큼 증가시키고, 출자액(자본증가액)만큼 감소시킨 금액이다. 동 조항에 따른 기업재산은 기업의 총재산 또는 자기자본을 말한다. 소득세법 제5조에 따른 소득계산방법과 관련해서 기업재산의 확정은 상사대차대조표(Handelsbilanz: 재무회계상의 대차대조표)에서 세무조정을 통하여 수정된 세무대차대조표(Steuersbilanz)를 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 기준성 원칙이라고 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 규정에 의하여 역기준성의 원칙이 성립한다. 이 역기준성의 원칙은 일반적으로 적용되는 원칙으로서 이 규정에 의해서 나타나는 결과는 조세법적 선택권에 의해 인정된 여러 가지 이익귀속 방안들은 상사대차대조표에 먼저 사용된 경우에 제한하여 활용가능하다는 것이다. 즉 사실상 세무대차대조표를 위한 상사대차대조표의 기준성 원칙이 역전되는 것이다.

3) 정규부기의 원칙(Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung)

상법은 부기와 결산에 관한 법규범을 구체적으로 확정하지 않는다. 정해진 규범들의 실제적 적용 가능성을 높여주기 위하여 상법 제238조 1항에 불확정적인 법개념을 사용하고 있는데 이것이 정규부기의 원칙(Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung: 이하 GoB)이다. 상법은 여러 장소에서 이 규정을 지칭하고 있다. 따라서 기장과 결산과 관련한 법은 법률 이용자에게 불확정적인 법 개념을 원칙들의 도움으로 구체화하는 열려진 구조로 되어 있어서 법이 다양하고 변동적인 경제상황에 적용 가능토록 하였다. 이와 같이 말하자면 GoB는 법의 개별규정으로 구체화되어야 하며 법의 개별규정이 구체적으로 모든 개별 사안을 커버하지 못하므로 이렇게 법규정이 미치지 못하는 구석을 위하여 GoB를 두고 또 특별한 규정이 해석을 필요로 하는 경우에도 항상 GoB가 적용되도록 하고 있는 것이다.

그러나 상법에서 GoB를 언급한 것은 단순히 법률이 커버하지 못하는 틈을 메우기 위한 것만이 아니라 그보다는 법률 제정권자가 법에서 언급되고 부분적으로 구체화된 GoB뿐만 아니라 사업자(Kaufleute: 상인)가 회계과정에서 준수하여야 하는 법률 외적인 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, 시행세칙, 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 조세기본법 제141조 1항 1절을 통하여 세법의 구체적인 규정들과 충돌되지 않는다면 세법에서도 준수되어야 한다.

가) 형식적 원칙

(1) 완전성 및 정확성의 원칙(Prinzipien der Vollstaendigkeit und Richtigkeit)

기장은 해당 분야에 속하는 제3자가 짧은 시간 내에 사업내용과 기업의 상황의 윤곽을 파악할 수 있을 정도로 이루어져 있어야 한다(상법 제238조 1항 2절, 조세기본법 제145조 1항). 기장은 따라서 완전하고, 정확하며, 시기적으로 맞고 정리된 형태로 이루어져야 하며(상법 제239조 2항, 조세기본법 제146조 1항 1절) 모든 기장되는 사업내용에는 증빙이 첨부되어야 한다(상법 제257조 1항 4호).

(2) 명료하고 개괄이 가능한 결산자료

연말결산자료(대차대조표)는 분명하고 개괄이 가능하도록 작성이 되어야 한다(상법 제243조). 특히 대차대조표와 손익계산서의 목차 순서는 기본적으로 유지되어야 한다(상법 제265조). 또 대차대조표, 비용과 수익의 개별항목은 개별적으로 기장되어야 하며 합산기장해서는 안된다(개별 기장의 원칙: Prinzip der Einzelbewertung)(상법 제246조 2항)

나) 구체적 원칙

(1) 사실성의 원칙(Grundsaezte der Wahrheit und Vollstaendigkeit)

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

(2) 계속성의 원칙(Bilanzstetigkeit)

계속성의 원칙은 직전 회계연도 말의 결산대차대조표의 항목과 당 회계연도의 개시

대차대조표의 항목과 기재된 액수가 일치하여야 한다는 것(상법 제252조 1항 1호)과 평가방법이 동일하여야 한다는 것이다(상법 제252조 1항 6호).

(3) 보수주의 원칙(Vorsichtsprinzip)

상법 제252조 1항 4호의 일반적인 평가규정을 따르면 예측 가능한 위험이나 손실에 대하여는 즉시 기장(발생비용기장 원칙: Imparitaetsprinzip)하고 이익은 실현된 경우에 한하여 기장하도록 하고 있다(실현이익기장 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 보인다³⁵⁾.

(4) 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 소득계산방식의 범위에서 우선적으로 분명해져야 한다. 소득세법 제4조 1항과 제6조 1항을 통하여 다음이 유추될 수 있다. 기업재산은 자산으로 독립적 계상이 가능한 경제재의 금액(자산금액)과 부채금액과의 차이로 나타난다. 따라서 소득계산과 관련해서 기업재산은 기업의 순자산(자기자본)으로 이해될 수 있다. 기업재산의 계산을 위해서 우선적으로 분명히 해야

35) 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.

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 기업재산 비교를 통한 소득계산에서 기업재산이 적절한 회계처리의 상법상의 원칙들에 따라 제시되고 평가될 수 있다는 점을 알 수 있다. 따라서 회계상의 인식의 문제, 즉 언제 한 경제재가 존재하게 되는가의 문제에 대해서는 상법이 그 해결 기준이 된다.

가) 경제재의 개념

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

- ① 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, p. 799).
- ② 이 구체적인 유용성은 전체적인 효용과 기능성의 관계 속에서 독립적인 평가가 가능하여야 한다. 이 유용성이 독립적으로 효용을 제공할 필요는 없다(연방조세법원의 판결, 연방조세관보, 1996, p. 166).
- ③ 이 유용성은 최소한 기업과 함께 양도가 가능하여야 한다. 꼭 독립적으로 양도가 가능하여야 할 필요는 없다(연방조세법원의 판결, 연방조세관보, 1990, p. 16).

나) 기업재산과 개인재산의 구분

경제재 개념을 명확히 설정하는 것 이외에도 기업재산과 개인재산의 구분도 과세이

익 계산을 위해서 실무적으로 매우 중요하다. 개인재산을 수단으로 한 비사업적 활동으로부터 발생한 소득은 정상적 소득만 소득세의 과세대상이 되며, 비정상적으로 발생한 양도소득 등은 비과세된다(투기거래 소득이나 지배적 자본참여 지분의 양도소득 등은 제외). 반면 기업재산인 경제재의 가치감소 및 가치증가의 실현은 이익 또는 손실에 영향을 미친다.

기업재산과 개인재산의 구분과 관련해서 다음 세 가지 개념의 구분이 필요하다.

- ① 필수적 기업재산(das notwendige Betriebsvermoegen): 단지 사업적 목적을 추구하기 위해서만 사용되는 재화
- ② 필수적 개인재산(das notwendige Privatvermoegen): 구체적인 기능으로 보아 개인재산으로의 귀속만이 가능한 재화(옷, 보석, 주택 등)
- ③ 임의적 기업재산(das gewillkuerte Betriebsvermoegen): 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 가치 감소가 발생하는 경우 정상적인 또는 특별한 상각을 통해 선택적으로 수정되거나 경우에 따라서는 반드시 수정되어야 한다. 소득세법 제6조 1항에 따르면 세무대차대조표상의 평가와 관련하여 다음 평가

기준들이 적용된다.

- ① 취득원가
- ② 생산원가
- ③ 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 매입가액 할인은 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. 구분 기준은 시간 경과에 따른 경제적 가치의 소모가 있는지 여부이다.

가) 소모성 고정자산

소득세법 제6조 1항 1호에 의해 취득·생산원가 또는 대체가격(제6조 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 감가상각 후의 취득·생산원가보다 낮을 때에는 소모성 고정자산은 부분가액으로 평가될 수 있다(소득세법 제6조 1항 1호). 따라서 제5조에 따른 소득계산방식을 적용한 경우, 기업은 원칙적으로 기준성 원칙에 근거하여 당사대차대조표에서와 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 소득계산방식(현금 수입-지출계산 방식)에서의 입출금 원칙과 달리 상법과 세법상에 이익과 손실을 실현시키는 특별한 체계가 있다. 상법상 정해진 적정회계기준이 세무회계상 적용이 되는 기준성의 원칙에 따라 기간의 이익은 보수주의 원칙에 따라 기록되고 계산된다. 자산의 가치증가는 이익의 실현시점까지 기록하지 않기 때문에 여기에서 미실현이익(Stille Reserve)이 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.

바. 소득세법 제4조 3항에 따른 약식 소득계산방식

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

소득세법 제4조 3항에 의한 소득계산방식은 현금지출을 초과하는 현금수입을 이익으로 기록하는 것이다. 이렇게 함으로써 소득계산방식을 기장과 기업재산 비교를 통한 소득계산방식보다 간편하게 해주는 것이다. 그럼에도 불구하고 소득세법 제4조 1항의 일반적인 이익의 개념은 제4조 3항의 방식의 소득계산에도 적용된다. 따라서 기

본적으로 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. 부가가치세 신고를 위해서는 수입이 기록되어야 한다. 또 약식기장에서 기업재산비교방식으로 혹은 역으로 소득계산방식을 변경하는 경우 변경시점을 기준으로 이익을 추가하거나 혹은 이익을 감하는 계산 수정작업이 필요하다.

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

사. 잉여수입 유형의 소득금액계산

잉여수입 유형들의 소득에 있어서 적용되는 소득계산은 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, p. 547) 납세의무자에게 유입되는 경우, 경제적 관련성이 깊은 역년의 수입으로 귀속시킨다(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 잉여수입 유형에서 필요경비는 그 해당 소득유형과 관련해서 발생하는 것에 대해 공제될 수 있다. 필요경비는 각 잉여수입 유형의 소득금액 결정에서 차감요소가 된다.

이익소득 유형에서 손금이 차감요소가 되는 것과 같이 필요경비는 잉여수입 유형의 차감요소이다.

필요경비는 소득세법 제9조 1항에 따라 수입의 획득 보장 유지를 위해 필요한 유출액이다. 여기에는 경제적 관련성과 관련하여 당사자의 의도가 중요한 것이지 실제적으로 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 이내의 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.

아. 기업재산 비교를 통한 소득계산 유형과 약식 소득계산 유형에서 공통적으로 적용되는 소득 및 비용 계산 규정

기업재산 비교를 통한 소득계산 유형과 약식 소득계산 유형에서 공통적으로 다음의 비용은 이익을 줄여주지 않으며 따라서 과세소득에 포함된다(소득세법 제4조 5항). 회사가 근로자에게 제공하는 각종 혜택도 일정한 한도를 초과하면 과세소득에 포함된다.

1) 접대비

가) 접대비의 범위

접대는 그 동기에 의하여 사적인 이유, 사업상의 이유, 경영상의 이유에 의한 접대

로 구분이 가능하다. 사적인 동기에 의한 접대는 적절한 생활 품위의 유지(Lebensfuehrung)를 위한 비용으로 취급되어 손금으로 인정되지 않는다.

사업 목적을 위한 접대와 경영상의 이유에 의한 접대도 과세상 다르게 취급된다. 사업 혹은 영업상의 목적으로 접대를 하는 경우 접대비의 70%³⁶⁾만 접대비로 인정이 되나 경영 목적상의 이유로 자사 직원을 접대하는 경우 그 접대비용은 100% 손금산입될 수 있다³⁷⁾.

사업 혹은 영업상의 목적으로 접대하는 경우, 회사에 업무차 방문을 온 거래처 직원에게 회의중 제공하는 간단한 다과 등의 접대비를 제외하고는, 외부 식당 등에서 제공한 접대비의 30%³⁸⁾는 과세이익에 가산된다(소득세법 제4조 5항 2호). 이는 사업 혹은 영업상의 목적으로 접대에 참여하였다고는 하나 직원의 개인적 식사 필요가 충족되었다는 점에서 사적 동기의 측면이 강하다고 보기 때문에 비용 인정이 되지 않는 것이다. 이 30%에 대한 매입부가가치세는 따라서 공제되지 않는 점도 유의하여야 한다.

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

영업비용으로 공제되는 접대비라 함은 손님에게 제공한 식사와 담배와 커피 등과 같은 기호품 제공에 들어간 부대비용을 말한다. 사냥, 요트 등에 사용된 접대비는 전액 비용 인정을 받지 못한다. 접대비가 비용으로 인정되기 위하여는 납세의무자는 해당 비용이 사업상의 이유로 발생한 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 개인적

36) 2003년까지는 80%, 2004년부터 70%.

37) 접대비용은 비용인정 여부에 따른 부가가치세 문제와 접대를 받은 사람의 개인소득세 발생 문제를 항상 같이 고려해야 한다.

38) 2003년까지는 20%, 2004년부터 30%.

인 거주 장소로 초대하여 접대하는 경우 회사의 비용으로 인정되지 않는다. 회사의 직영식당에서 접대하는 경우 1인당 16유로 이상의 비용으로 처리할 수는 없다.

고객 등에게 선물을 증정하는 경우 1회계 연도 내에 1인에게 35유로 이상(부가가치세 제외)³⁹⁾의 선물을 증정할 수 없다. 1회계연도 내에 특정 고객 1인에게 그 이상의 액수에 해당하는 선물을 증정하는 경우 그 총액에 대하여 손금인정 및 부가가치세 매입세액공제가 부인된다⁴⁰⁾.

나) 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 영수증을 제출하여야 한다.

- ① 음식점의 상호 및 주소
- ② 작성일시

39) 2003년까지는 40유로.

40) 또한 추가적으로 선물을 받은 사람에게 개인소득세 문제가 발생한다. 선물을 받는 사람에게 소득세 문제를 불러일으키지 않기 위하여 회사는 선물을 증정할 때 자사의 소득세 신고시 해당 선물관련 소득세를 대신 납부할 수 있다. 다만 회사는 일단 선물 증정에 따라 발생하는 소득세를 대신 부담하는 경우 동일한 해에 발생하는 모든 선물 증정 관련 발생 소득세를 대신 부담하는 일관성을 유지하여야 한다.

- ③ 제공된 개별 음식 및 용역의 종류와 수량(전체적인 수량표시만으로는 부족함)
- ④ 공급가액(봉사료(팁)가 납세고지서에 입력되어 있지 않을 경우, 그 위에 음식점 직원이 자필로 봉사료를 기재함으로써 봉사료에 해당하는 금액이 비용으로 인정될 수 있다)
- ⑤ 부가가치세액
- ⑥ 접대인 이름(50유로⁴¹⁾를 넘는 경우, 납세의무자의 이름, 즉 회사이름 및 주소, 접대인 이름으로 발급)

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

다) 외국에서의 접대

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

관광프로그램이 포함되거나 동반자가 포함되는 인센티브 여행을 제공하는 데 들어간 비용은 접대를 받은 사람에게 있어서는 과세대상 소득이다. 이 여행이 외국여행인 경우 전체 비용이 과세대상 소득이 된다.

라) 경영 목적상의 자사 직원 접대

회사 경영상의 목적으로 회사 행사시 직원들에게 행해진 접대는 원칙적으로 직원들이 추가적인 소득세를 부담하지 않으면서 제공될 수 있다. 단 이러한 경우 고용주는 일정한 금액의 접대한도를 지켜야 한다. 직원을 위한 야유회, 또는 직원 체육대회, 망년회 등의 행사는 1년에 두 번⁴²⁾, 직원 1인당 110⁴³⁾유로를 넘지 않는 한도 내에서 행

41) 2007년 1월 1일 이전까지는 100유로.

42) 2003년까지는 1년에 한 번 가능.

하여야 하고 만약 1년에 3회 이상 시행되거나, 110유로를 넘는 경우, 그 초과분은 직원에 대한 급여로 간주되며 혜택을 받은 직원들은 그 부분에 대해 소득세와 사회보장세를 부담하여야 한다. 이 때 110유로는 부가가치세를 포함한 금액이며 행사에 직원과 직원의 가족이 함께 참여하였을 때에는 가족에 해당하는 비용까지 직원 1인의 한도액에 포함된다.

그러나 이러한 회사행사와 별도로 장기근속직원을 위한 송별회 등에서의 직원 접대비는 직원 1인당 110유로 한도에서 사용되는 경우 1년 2회 제한에 포함되지 않는다.

회사는 또한 어려운 프로젝트를 마치고 난 후 직원격려 차원 등으로 직원 1인당 한 달에 44유로 한도에서 직원을 접대할 수 있다.

다만 위에서 말한 장기근속직원의 송별회 등에 참석했던 직원에 대해서는 동일한 달에 직원격려 접대를 행사할 수 없다.

2) 출장비용

가) 출장비의 개념

출장비는 세무 목적상 영업비용(Betriebsausgaben) 또는 필요경비(Werbungskosten)로 고려될 수 있다. 출장비에는 교통비, 출장인의 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 세무 목적상 비용 또는 경비로 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.

43) 2003년까지는 100유로.

나) 출장비

출장이라 함은 회사 업무적인 이유 혹은 사업적인 이유로 교통편을 이용하여 장소를 옮기는 것을 의미한다. 고객 면담, 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.

다) 해외여행

명백하게 직무상(dienstlich) 또는 사업상(geschaeflich)의 목적으로 하게 되는 해외출장에서 발생한 지출도 영업비용이나 필요비용으로서 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 매년 정기 세법개정에서 정하여 발표한다. 이 때 식사비에 대해서는 단지 일괄비용만 고려 대상이 되나 숙박비의 경우 개별 영수증에 의해 비용 인정을 받을 방법과 일괄비용으로 인정받는 방법 사이에서 선택이 가능하다.

3) 회사차의 사적 이용

가) 사업용 차량 및 업무용 차량의 구분

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

차량은 주식회사와 유한회사에 속한 모든 차량을 일컫는다. 1인 유한회사의 대표이사
가 사용하는 승용차나 개인회사나 합명회사의 직원들이 사용하는 차량은 업무용 차량
으로 분류된다.

이 같은 분류에 따라서 사업용 차량을 사적인 용도로 사용했을 경우에는 회사의 자
산을 사업자의 사적 자산화하는 행위로서 회사의 이익을 증가시키는 것으로 대응하며
업무용 차량을 사적인 용도로 사용하면 근로자의 근로소득에 금전적 혜택을 가산하여
과세대상 소득을 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 제한
된다. 주식회사나 유한회사는 이를 고려할 필요가 없다.

나) 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 산정
해 낼 수 있다.

1% 원칙이란 회사차량을 사용하는 직원 또는 사업자가 사적 용도의 사용분에 대해
동종의 신규차량 최초 등록시의 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 부과되어 있
지 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 총운
행에 대한 경비의 비율을 산정하여 나누는 방법이다. 이 방법은 증빙과 함께 전체 주
행거리를 영업관련(betrieblich) 운행 및 직업과 관련된(beruflich) 운행, 그리고 사적
용무 운행과 출퇴근을 위한 운행으로 구분하여 주행일지를 작성(소득세법 제6조 1항
4호)하도록 하며, 소득세법 시행령 31조 7항 2호에 의해 영업관련 운행으로 인정받기

위해서는 다음과 같은 내용이 반드시 기록되어야 한다.

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

사적 용무로 운행 시에는 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 사적 용무 및 업무적 용무의 차량운행 비용을 감가상각, 주유비, 보수유지비, 보험 등의 자동차와 관련된 모든 비용에 대하여 나누어 비용 인정에 적용한다.

4) 기부금

공공복리, 자선 또는 종교적 목적의 업무 수행을 업으로 하는 공법상의 국내 법인체, 국내 사무소, 정치, 사회단체, 재단 등에 제공한 기부금(회원의 회비 포함)은 총소득의 20%까지, 또는 총매출과 과세연도에 지급한 총급여 합계액의 0.4%까지 특별비용으로 공제가능하다(소득세법 제10b조 1항 1절). 스포츠협회, 문화활동동호회, 지역문화연구회, 지역문화지킴이회, 동물애호가회 등에 제공하는 기부금은 세법상 손금으로 인정되나 회비는 손금으로 인정되지 않는다(소득세법 제10b조 1항 2절).

한도를 초과하는 기부금, 또는 회비는 다음 회계연도로 이월가능하다(소득세법 제10b조 1항 3절). 또한 2008년부터 시행되는 기업개혁법에 따라 과세연도 2007년부터 소급하여 공법상의 재단기금 또는 사법상의 재단 가운데 법인세법 5조 1항 9호에 의거 법인세납부의무면제단체로 지정된 재단기금에 제공한 기부금에 대해서는 위의 공제한도 외에 추가적으로 총 100만유로까지 공제가능토록 하였다. 이 특별공제액은 10년에 단 한 번 적용이 가능하다(소득세법 제10b조 1a항).

그러나 기부금 또는 회비가 비용으로 인정받기 위하여는 기부금 또는 회비를 받는 단체의 성격이 조세기본법 및 법인세법에 규정된 조건을 충족시키는 단체야 한다. 조세기본법 제52조에서 54조의 규정 따르면 공익단체란 물질적, 정신적, 윤리적 영역

에서 공중의 복리증진을 목적으로 업무를 수행하는 비영리단체로서 제공자와 수혜자가 특수관계자가 아니며 수혜자가 공간적으로나 업무상 특정 소규모집단에 국한되지 말아야 한다고 규정하고 있다.

손금으로 인정받기 위해서는 기부금수령단체가 법인세납부의무면제단체임을 명시한 정식 기부금 양식을 발행하여야 하며, 고의적 또는 부주의에 의하여 기부금영수증이 잘못된 영수증임이 밝혀지면 기부금영수증 발행단체가 손실세금에 대하여 책임을 져야 한다. 손실세금액수는 제공된 기부금액의 30%로 간주한다(소득세법 제10b조 4항). 200유로까지의 기부금인 경우에는 정식기부금 영수증이 없이 단순히 수령단체가 명시된 송금확인서만으로 인정을 받을 수 있다(소득세법 시행령 제50조 2항 1절).

정당에 대한 기부금은 우선 소득세법 제34g조에 의하여 기부금의 50%에 대하여 세액공제를 받는다. 이때 세액공제되는 기부금의 최대한도는 1,650유로이며 부부합산과세의 경우 3,300유로이다. 따라서 소득세액은 최대한 825유로(부부합산과세의 경우 1,650유로) 줄어든다. 이 세액공제를 이용하지 않으면 대신 소득세법 제10b조 2항에 따른 기부금에 대한 특별공제를 받을 수 있는데 이 경우에도 1,650유로(부부합산과세의 경우 3,300유로)를 한도로 기부금으로 인정받는다.

5) 지급이자

지급이자의 손금인정에 대한 규정은 2008년부터 시행되는 기업개혁법에서 근본적으로 새로 정리되었다. 소득세법 제4h조 1항에 따르면 지급이자는 우선 해당기업의 이자수입만큼은 손금인정이 되고 이자수입을 초과하는 지급이자는 이자 및 감가상각 반영 전 사업이익의 30% 한도까지 추가적으로 손금으로 인정이 된다.

그러나 이 규정은 수입이자를 초과하는 지급이자의 총액이 100만유로 이하이거나, 이 기업이 다른 기업의 계열사가 아니거나, 단지 부분적으로만 계열사이거나, 혹은 계열사라고 하더라도 전 회계연도의 자기자본비율이 계열사 전체의 자기자본비율보다 낮지 않은 경우 적용되지 않는다(소득세법 제4h조 2항). 이때 1%의 자기자본비율의 미달은 허용치에 해당한다.

6) 감가상각

사업상 사용하는 재화의 가치(취득원가/생산원가)는 감가상각액, 특별감가상각액, 증액상각액, 즉시상각액, 통합상각액만큼 감액되어 기록된다(소득세법 제6조 1항 1호). 경험적으로 보아 사업자가 일년 이상 지속되는 기간 동안에 사용할 목적으로 투입하는 사업용 재화는 매년 취득원가/생산원가의 일정 부분만큼 상각된다(정액법). 그 비율은 재화의 원가를 전체 사용기간 동안 균등하게 배분하는 것이다(소득세법 제7조 1항 1절).

정액법 대신에 유동자산에 대하여는 정률법 감가상각을 적용할 수 있다. 이때 정률법에서 상각률은 정액법의 경우의 두배, 그리고 최대 20%를 초과할 수 없다(소득세법 제7조 2항)⁴⁴⁾.

업무용 건물은 3%의 정액법으로 상각된다(소득세법 제7조 4항)⁴⁵⁾.

이러한 건물에 대한 표준적인 정액법 상각의 대안으로서 국내에 소재하는 업무용 건물은 1993년까지 취득(혹은 스스로 건축)된 경우 첫 4년은 10%씩, 다음 3년은 5%씩, 그리고 그 뒤 18년 동안 2.5%씩 상각할 수 있다.

1994년까지 취득(혹은 스스로 건축)된 업무용 건물의 경우 첫 8년은 5%씩, 다음 6년은 2.5%씩, 그리고 그 뒤 36년 동안 1.25%씩 상각할 수 있다.

1995년까지 취득(혹은 스스로 건축)된 업무용 건물과 주거용 건물의 경우 첫 4년은 7%씩, 다음 6년은 5%씩, 그 다음 6년 동안 2%씩, 그리고 그 뒤 24년 동안 1.25% 상각할 수 있다.

2003년까지 취득(혹은 스스로 건축)된 업무용 건물과 주거용 건물의 경우 첫 8년은 5%씩, 다음 6년은 2.5%씩, 그리고 그 뒤 36년 동안 1.25%씩 상각할 수 있다.

2005년까지 취득(혹은 스스로 건축)된 업무용 건물과 주거용 건물의 경우 첫 10년은 4%씩, 다음 8년은 2.5%씩, 그리고 그 뒤 32년 동안 1.25%씩 상각할 수 있다.

그 외에 감각상각과 관련하여 소득세법에 규정된 내용은 다음과 같다.

44) 세법개정 전에는 정액법에서의 상각률의 세배, 그리고 30%가 한도로 인정되었다.

45) 세법개정 전에는 4%의 정액법 상각이 적용되었다.

- 소득세법 제7a조: 특별감가상각과 증액상각의 사용과 관련한 일반규정
- 소득세법 제7b조: 자가주택에 대한 증액상각 규정
- 소득세법 제7c조: 새로운 임대주택건물에 대한 증액상각 규정
- 소득세법 제7d조: 환경보호 관련 재화에 대한 증액상각 규정
- 소득세법 제7f조: 사립병원의 상각대상자산의 특별감가상각 규정
- 소득세법 제7g조: 중소기업에 대한 특별감가상각 규정
- 소득세법 제7h조: 도시정비구역에 대한 증액상각 규정
- 소득세법 제7i조: 기념비적 건축물에 대한 증액상각 규정
- 소득세법 제7k조: 공공주택에 대한 증액상각 규정

5. 과세소득의 계산과 소득 및 세액의 공제

가. 소득유형별 소득의 계산

1) 농림업 소득

농림업분야의 소득은 다른 유형의 소득에 비하여 소득세법상 유리한 대우를 받고 있었으나 그 폭은 최근의 조세개혁으로 줄어들었다. 세법개정 이전에는 농림업소득에 대한 비과세 한도액이 1,023유로(부부합산과세시 2,046유로)였으나 세법개정 후 670유로(부부합산과세 시 1,340유로)로 줄었다(소득세법 제13조 3항). 그러나 총소득이 30,700유로를 초과하는 경우(부부합산과세시 61,400유로)에는 농림업소득이 670유로 이하라고 하더라도 합산한다(소득세법 제13조 3항 2절).

이외에 농림업분야의 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.

2) 사업소득

사업소득은 사업체의 사업활동의 결과이다. 소득세법 제15조 2항의 정의에 따르면 사업체란 사업활동, 독립성, 지속성, 경제활동에의 참가, 영리 목적성 등의 특징을 가져야 한다고 보고 있다. 이외에 동 조항은 농림업체, 자유직업인은 (최소한 세법상으로는) 사업체에서 제외되는 것으로 정하고 있다. 개인의 사업활동으로부터의 소득은 소득세와 영업세의 과세대상이다.

사업소득에는 사업체의 양도로 인하여 발생하는 양도소득도 포함된다. 양도소득은 일반적인 사업소득과 달리 개인사업자에게 발생한 사업체 또는 지분의 양도소득에 대해서는 특별공제가 적용된다. 특별공제의 적용은 그러나 동 개인이 55세 이상이거나 사회보장법에 의하여 지속적인 직업 수행이 불가능하다고 인정되는 경우에 한하여 허용된다. 그리고 기업체의 지분을 매각하는 경우에 한 개인이 가지고 있는 지분의 전부를 매각하는 경우에만 그 소득은 양도소득이며 그렇지 않고 개인이 소유하는 지분의 일부를 매각하는 경우에는 정상적인 소득이 된다(소득세법 제16조 1항 2절). 양도소득에 대한 특별공제의 액수는 45,000유로이며 한 사람에게 평생 한번만 허용된다. 이 특별공제액은 또 양도소득이 136,000유로를 넘어서면 넘어서는 액수만큼 줄어든다(소득세법 제16조 4항).

자본회사(주식회사 및 유한회사)의 지분을 개인이 지난 5년 동안 직접 혹은 간접으로 1% 이상 보유하고 있었다면 그 지분의 양도로부터 발생하는 소득도 사업소득으로 분류되고 과세된다. 이 경우 기본공제액 9,060유로에서 전체 회사지분에서 양도지분의 비율에 해당하는 액수만큼 (2003년의 세법개정 전에는 10,300유로) 특별공제가 허용된다. 또한 양도소득이 최고 36,100유로에 대해 지분비율에 상응하는 액수를 초과하면 그 초과 액수만큼 줄어든다(소득세법 제17조 3항)⁴⁶⁾.

46) 2007년의 세법개정 이전에는 동 지분이 매입시점으로부터 12개월 이내에 양도되면 투기행위로 인정되어 기타소득으로 과세되었으나 2008년부터는 이자배당과 함께 자본소득으로 분류되게 되었다.

3) 독립적 활동소득

소득세법 제18조에서 규정하는 독립적 활동소득은 전문인적용역이나 이와 유사한 활동에 대한 대가를 의미한다. 독립적 활동(인적용역)을 제공하는 개인도 그 업체의 양도와 관련하여 특별공제의 혜택이 적용된다. 위의 경우와 마찬가지로 특별공제의 적용은 동 개인이 55세 이상이거나 사회보장법에 의하여 지속적인 직업수행이 불가능하다고 인정되는 경우에 한하여 허용된다.

4) 비독립적 활동소득(근로소득)

일반적인 근로소득에 대하여는 소득세법 9a조 1호에 의하여 920유로의 근로소득일괄공제가 허용되며 직업적인 이유로 추가적으로 지출되는 보육비(소득세법 4f조)는 따로 공제받을 수 있다. 과거의 고용계약에 근거하여 은퇴한 후에 받는 급여에 대하여도 일괄공제액이 허용되는데 이는 102유로이다.

월소득 400유로 이하의 미니 잡(job)의 근로소득의 경우 비과세되며 이 경우 근로소득세카드의 제출도 면제된다. 그러나 근로자의 소득은 비과세되는 반면 고용주는 고용주가 개인 가계인 경우(가사보조) 지불액의 12%, 그 외의 경우는 25%의 일괄세율로 고용주 분담금을 납부한다.

정년퇴직, 신체적 장애에 의한 정상근무 장애 등에 따른 연금소득은 일정 연금공제율에 따른 공제액과 추가공제액을 감산한 나머지 액수만 과세대상소득이 된다. 연금수령 시작연도가 2005년이었을 때까지는 최고 3,000유로 한도로 연금수령액의 40%에 추가 공제액 900유로까지 공제받을 수 있었으나 연금제도 개혁에 따라 공제율과 최고 공제액이 낮아져 연금수령 시작연도가 2006년인 경우는 공제율 38.4% 추가공제액 864유로, 연금수령 시작연도 2010년인 경우는 공제율이 32%에 추가공제액이 720유로로 적어지며 연금수령 시작연도가 2017년인 연금수혜자의 경우 최고 1.5670유로 한도 내에서 연금수령액의 20.8%에 추가공제액 468유로를 감산한 연금에 대해서는 과세되며 연금수령 시작연도가 2040년부터는 연금소득은 전액 과세대상 소득으로 바뀌게 되었다(소득세법 제19조 2항).

해고위로금은 2005년까지는 비과세소득이었으나 2006년부터는 과세소득으로 바뀌어 7,200유로까지만 비과세된다(소득세법 제3조 9호)⁴⁷⁾. 반면 회사가 지급하는 결혼, 자녀출산 축하금, 조의금 등은 2006년부터 비과세소득에서 전액 과세소득으로 바뀌었다. 트레이너, 강사, 상담직원, 예술 부문 종사자, 간병인 등의 부수적 활동으로부터 얻은 수입은 최고 2,100유로까지 비과세된다(소득세법 제3조 26호). 또한 2007년부터는 공익, 자선, 종교적인 자선활동을 장려하기 위하여 본업과 별도로 교육, 공익, 자선, 종교 분야에서 부수적 활동으로부터 벌어들인 수입에 대하여는 위 26호에 의해 이미 공제되지 않은 경우 연 500유로까지 비과세된다. 따라서 수입이 이 한도 이상인 경우에만 필요경비의 공제가 인정된다(소득세법 제3조 26a호). 그 외에 실업수당 등도 비과세되나 소득세누진율을 계산할 때는 포함된다.

독일에서 근로자에게 인정하는 기본공제 가운데 특별한 것은 출퇴근과 관련하여 발생하는 교통비용을 근무지와 거주지 사이의 거리에 비례하여 필요경비로 인정하는 것이다. 2007년부터 적용된 소득세개정법(소득세법 9조2항)에서는 출퇴근 교통비를 근본적으로 필요경비로 인정하지 않기로 하고 예외적으로 출퇴근 거리가 21km 이상인 경우 21km부터 발생하는 거리에 대해서만 필요경비로 인정하도록 하는 변화가 있었다. 그러나 출퇴근 교통비가 필요경비인가 사적비용인가에 대한 법적 해석 문제가 논란이 되자 2008년 12월 연방최고재판소에서 일단 필요경비로 인정해야 한다고 판결이 내려짐에 따라 출퇴근 교통비는 다시 2007년 이전에 실시되었던 바와 같이 출퇴근 첫 1km부터 필요경비로 인정하기로 바뀌었다. 근로자의 교통비는 이동거리 첫 1km부터 km당 30센트를 비용 인정한다. 이 출퇴근교통비 일괄공제액은 휴가기간과 공휴일을 제외한 연간 실제 근무일수를 산정하여 개인별로 계산되며 연간 4,500유로를 넘지는 못한다. 그러나 자가용 또는 출퇴근용 사용이 가능한 회사차를 이용하여 출퇴근을 하는 경우에는 출퇴근 거리 대비 30센트 산출액이 4,500유로를 초과하더라도 공제가 가능하다.

회사차가 회사업무와 병행하여 개인의 사적 사용 및 출퇴근 수단으로 지급이 된 경우 이 혜택은 과세소득에 포함되어 매월 소득세를 납부해야 한다. 혜택의 산출방식은

47) 해고근로자가 50세 이상이며 해고직장에서 최소 15년 이상 근무한 경우 공제액은 최고 9,000유로까지 올라가며 근로자의 나이가 55세 이상이며 해고직장에서 최소 20년 이상을 근무한 경우에는 최고 11,000유로까지 비과세된다.

회사차 주행일지와 관련 증빙을 토대로 한 실제 발생한 혜택의 산출방식과 주행일지나 증빙의무가 없이 일괄세율로 과세하는 산출방식 두 가지가 있다. 근로자와 회사 양쪽의 업무 간소화를 위하여 주로 적용되는 방식인 일괄세율에 따른 과세방식은 혜택을 회사차의 사적 사용과 출퇴근 사용에 대한 혜택 두 가지로 구분하고 있다. 회사차의 사적 사용에 관한 혜택으로는 자동차의 국내기준 소비자가격의 1%의 값이 과세소득으로 잡히고, 출퇴근 이용 관련 혜택으로는 자동차의 국내기준 소비자가격의 0.03%를 근무지와 거주지 사이 거리에 적용시킨 값(자동차 국내기준 소비자가격 × 0.03% × 출퇴근 거리)을 매달 과세소득에 포함시킨다. 이러한 일괄과세방식을 선택할 때에는 한 달 중 실제 사용일수가 적다하더라도 한 달 전체에 해당되는 과세소득에 대해 과세한다.

기타 필요경비로서 직접적으로 본인의 직업수행에 필요한 도구나 수단의 확보를 위한 비용이 인정된다. 이러한 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 이루어지면 전체 비용이 필요경비로 인정되나 그 이상이면 이용비율에 비례하여 경비가 인정된다. 자동차, 전화, 팩스기구, 자동응답기, PC 이외의 것은 사적인 이용이 10% 이상이 되는 경우 전체 비용이 인정을 받지 못한다(소득세법 제12조 1호의 분배공제의 금지). 식당 주방 종업원의 복장, 작업복 등 직장의 특성상 유니폼 또는 직업의상이 존재하는 경우 그 액수가 적절한 경우에 한하여 구입비용이 인정되며 연간 110유로를 한도로 세탁비용의 일괄공제가 가능하다. 구매가격이 410유로 이상이며 사용연도가 1년 이상인 직업상 필요한 도구나 수단은 예상되는 사용연도로 나누어 필요경비로 인정된다.

직업적으로 개인의 주거지내에 작업실이 필요한 경우 이 작업실 유지를 위한 비용은 이 개인주거지 내의 작업실이 본인의 직업에 필요한 모든 일의 중심에 있으며 대부분의 업무가 이곳에서 수행되는 경우에 한하여 인정된다(소득세법 제4조 5항 6b조).

노동조합이나 직능단체에 가입한 근로자는 이들 단체의 회비를 경비로 인정받을 수 있다(소득세법 제9조 1항 3호).

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

출장시 지출하는 교통비, 호텔비, 전화비 등 모든 비용이 증빙이 제출되는 한 인정

된다. 다만 예외로서 개인승용차로 이동하는 경우에는 일괄적으로 이동거리 매 km당 30센트가 비용으로 인정되고 동료를 차에 동승시킨 경우 매 km당 32센트가 인정된다. 두 번째 예외는 출장 일반비용으로 일괄적으로 하루당 24유로가 인정되나 출장기간이 하루가 안되는 경우에는 14시간 이상의 경우 12유로, 그리고 8시간 이상의 경우 6유로가 비용으로 인정된다(소득세법 제4조 5항 5호). 외국 여행의 경우 특별한 규정이 존재한다.

직장의 위치 때문에 두 곳 이상에 주거지를 유지(가족 거주지와 직장에 가까운 거주지)하여야 하는 경우 이로 인하여 발생하는 비용을 공제받을 수 있다(소득세법 제9조 1항 5호)⁴⁸⁾. 비행기나 열차를 이용하는 경우 주당 1회의 두 거주지 왕래의 실제비용을, 그리고 승용차를 이용하는 경우 주당 1회 왕복에 대하여 km당 30센트의 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. 이 경우 하루에 통근시간(출퇴근시간의 합)이 한 시간 이상 줄어야 한다. 이사 비용에는 이사집 운송비용, 이사시기의 여행비용, 이사로 인하여 일시적으로 임차비용을 이중적으로 지불하게 되는 경우 이 이중 비용 등이 인정되며 이사비용에 대하여 증빙이 없으면 일괄비용으로 부부의 경우 1,121유로를 인정받고 이 일괄공제액은 아이가 한명 추가될 때 마다 247유로가 늘어난다. 직업적인 사유로 인한 외국으로의 이사도 비용인정을 받으나 이중과세방지조약에 의하여 외국의 소득이 면세되는 경우에는 동 소득의 면세로 인하여 필요경비의 인정도 부인된다(2006년 9월 20일의 연방조세법원의 판결).

급여계좌 유지를 비용은 연간 16유로만큼 증빙없이 인정되며 학원비, 세미나비 등 직업적인 교육이나 재교육에 대한 비용도 인정된다.

48) 과거 2년을 한도로 비용이 인정되었으나 헌법불합치 규정으로 판정되었고 2003년 1월 1일을 기준으로 소급하여 제한없이 적용되게 되었다.

5) 자본수익

배당, 이자, 그리고 금융자산의 양도소득의 카테고리에 속하는 수익이 자본수익에 해당한다(소득세법 제20조 제1항~3항).

자산소득에 대하여는 필요경비로 801유로(부부합산과세의 경우 1,602유로)를 인정한다(저축자 일괄공제: 소득세법 제20조 9항). 사실상 발생한 비용의 공제는 허용되지 않는다⁴⁹⁾.

그리고 소득세법 제3조 40호는 법인세 납부 후에 주주나 지분소유자에게 분배된 배당과 기업이나 기업지분의 양도소득에 40%의 비과세를 규정하고 있다.

소득세법 제16조 4항은 또 55세 이상의 납세자나 직업능력을 상실한 납세자에게 기업을 매각한 양도차익에서 45,000유로를 공제한다. 그러나 이 매각으로부터의 양도차익이 136,000유로를 넘는 경우 그 넘는 액수만큼 공제액수는 줄어든다.

6) 임대소득

임대소득은 소득세법 제21조에 따르면 실물자산이나 무형의 권리 등을 제약된 시간 동안 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. 토지구매비용은 감가상각 대상이 아니며 건물의 구매나 건설비용만이 상각대상이다. 소득세법 제7조 4항에서는 업무용 자산에 속하며 주거용 건물이 아닌 경우 3%(2000년까지 건축된 건물은 4%)의 정액법 감가상

49) 과거 자본수익에 대하여는 계좌운영비, 은행수수료, 은행금고의 임대료, 주총 참석과 관련한 비용, 채권자보호단체의 회비, 전문서적 구입비, 지불이자 등이 필요경비로 인정(단 증권 취득과 관련한 수수료와 중개료는 증권의 부대구매비용으로 처리되어 필요경비가 되지 않았음)되었고 개인의 경우 51유로, 그리고 부부합산의 경우 102유로의 필요경비가 증빙없이 일괄 공제되었다. 여기에 추가하여 저축특별공제는 개인의 경우 1,550유로, 그리고 부부합산의 경우 3,100유로까지 특별공제가 허용되었으나 최근 세법개정을 통하여 일괄공제와 저축특별공제가 통합되면서 단순화·축소되었다.

각을 규정하고 있다.

이자는 비용으로 인정되나 채무액의 원금 상환금은 비용으로 인정되지 않는다. 자금조달비용(평가비용, 용자중개비용, 공증비용 등)도 비용으로 인정된다. 건당 2,100 유로(부가가치세 제외) 이하의 부동산 유지를 위한 건축(수선)비용은 즉시 비용으로 인정된다. 이보다 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.

7) 기타소득

기타소득은 다른 소득 항목에 속하지 않는 소득으로서 우선 주기적으로 수입되는 것을 의미한다(소득세법 제22조 1호 등). 예를 들어 연금이나 이혼하거나 장기적으로 별거중인 배우자에게 지불받는 생활비가 이에 해당한다. 다음으로 자산소득(금융소득)에 포함되지 않는 개인의 양도소득도 기타소득이다(소득세법 제22조 2호). 또 국회의원, EU의회의원, 기타 다른 의원들의 보상금, 건강보험료에 대한 보조금, 사망위로금 등도 기타소득이다(소득세법 제22조 4호). 또 여기에도 속하지 않는 다른 소득들, 예를 들어 동산의 간헐적 임대나 중개로부터의 수입 등도 기타소득이다(소득세법 제22조 3호).

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 피지불자에게는 기타소득으로 과세되는 결과를 가져온다. 이 경우에도 102유로의 일괄적 필요경비는 인정된다.

동산(피아노, 자동차 등)의 임대소득이나 간헐적인 중개행위로 부터의 소득은 256 유로에 미달하는 경우 비과세된다. 이때 필요경비가 수입을 넘어선다고 하여도 이는 다른 소득과 상계되지 못한다(소득세법 제22조 3호). 단 직전연도나 그 뒤의 연도들에서 발생한 같은 종류의 소득과는 상계될 수 있다. 소득세법 제22조 및 제23조의 의미의 기타소득에 대하여도 비과세규정이 있는데 제22조의 사적인 (부동산 등의) 매각사

업(private Veraeusserungsgeschaeft)을 통한 투기적 소득⁵⁰⁾이 512유로에 미달하는 경우 비과세를 허용하고 있다.

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 등도 기타소득으로 분류되는 것은 아니나 소득세법 제2조 1항의 의미의 소득(소득의 유형 1-7호: 이익 혹은 잉여수입)이다(소득세법 제24조).

나. 총소득의 계산

우선 소득세법 제2조 1항 1에서 7호에 열거된 의 각 소득유형들의 소득금액을 합한 뒤 여기서 연령경감금액(소득세법 제24a조), 단독자녀양육자공제(소득세법 제24b조) 및 소득세법 제13조 3항의 농림업 종사자에 대한 공제를 하여 소득세법 제2조 3항에서 정의하는 총소득금액을 구한다.

소득세법 제24a조에 따른 연령경감금액은 65세 이상이 되는 근로자의 근로소득에 대하여 적용되는데 해당 근로자가 65세가 되는 해가 2005년이면 근로소득의 40%가 비과세되나 1회계연도당 최고한도가 1,900유로이다. 이 비율과 한도는 점진적으로 낮아져서 2020년에 65세가 되는 근로자는 근로소득의 16%만 비과세되고 그 한도는 760유로이다. 그리고 2040년이 되면 그 비율과 한도가 모두 제로가 된다.

소득세법 제24b조에 따른 단독자녀양육자공제는 단독으로 아이를 양육하는 소득세 납세자에게는 1,308유로의 공제를 허용한다.

소득세법 제13조 3항에 따르면 농림업소득은 670유로를 초과하는 액수에 대하여만 총소득금액 계산에 합산된다. 이 농림업종사자에 대한 공제액수는 부부합산과세의 경우 두 배가 된다. 그러나 총소득이 30,700유로를 넘어서는 경우(부부합산과세시 61,400유로)에는 농림업소득이 670유로 이하라고 하더라도 합산한다(소득세법 제13조 3항 2절).

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

다. 소득의 계산(소득세법 제2조 4항의 의미의 소득)

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

독일 소득세법에서는 원칙적으로 사생활의 영위와 관련된 비용은 과세소득계산에서 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 제33~33b조의 의미의 비경상적 부담은 과세연도에 손실상계 이후의 총소득금액으로부터 공제하여 준다. 따라서 사적 비용 공제배제 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 한다⁵¹⁾.

독일 소득세법 제10조에서 제10i조 사이에서 열거된 특별지출은 우선 연간 13,805유로를 한도로 이혼하거나 장기적으로 별거중인 배우자에게 지불하는 생활비, 연금, 연금과 유사한 형태의 지급을 위한 보험료⁵²⁾, 실업보험료, 건강보험료, 책임보험료, 자동차보험료 등⁵³⁾, 교회세 납부액, 탁아비용의 3분의 2⁵⁴⁾, 납세자 본인의 직업교육 비용, 국가공인 학교의 수업료의 30%, 조세기본법(Abgabenordnung) 및 소득세법 제

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

52) 고용주가 지불해주는 부분을 포함하여 연 20,000유로를 한도로 공제된다.

53) 연 2,400유로를 한도로 공제된다.

54) 14살 이하의 한 아이당 연 4,000유로까지 공제된다.

10b조에 따른 기부금⁵⁵⁾ 등이 해당된다.

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

납세의무자가 근로소득을 획득하는 경우, 연금 및 건강보험료, 실업보험료 등에 대해서는 납세의무자가 보다 높은 실제 지출금액을 입증하지 않는 한, 소득세법 제10c조 2항에 따라 보장성 지출액 일괄공제액이 적용될 수 있다. 이는 1,500유로를 한도로 하는 급여액의 11%와 일반적인 연금보험료액의 50%에 해당하는 액수를 합한 금액이다.

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 제33-33b조에서 비경상적 부담으로 열거하고 있다. 소득세법 제33조 1항은 한 납세의무자가 본인과 동일한 자산상태, 가족 상태, 소득 수준에 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 백분율으로써 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 법적·사실적으로 그리고 윤리적으로 납세의무자가 그 지출을 피하기 어려운 부담을 비경상적

55) 자선적, 교회적, 종교적, 학문적, 국가정책적 그리고 특별히 장려시킬 만한 가치가 있다고 인정되는 목적들을 위한 기부금만이 해당된다(소득세법 제10b조 1항). 기부금에 대하여 상세한 내용은 앞의 아. 4) 기부금 참조.

부담이라고 하였다(소득세법 제33조 2항). 또 실제로 발생한 지출이 앞서 설명한 필요 경비나 특별지출에 해당되지 않아야 한다⁵⁶⁾.

3) 자가주택 등에 대한 공제

가) 자가주택에 대한 세액공제

주거 목적의 자가주택에 대한 조세 경감을 위해 소득계산에서 일정의 공제금액이 인정되고 있다. 소득세법 제10e조에 따르면 새로 건축된 자가소유주택을 고유의 주거 목적으로 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 특별지출로 공제받을 수 있다. 또 새로 건축된 주택이 아니라 기존의 주택을 구입하여 고유의 주거 목적으로 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 특별지출로 공제받을 수 있다.

공제액 계산의 기초가 되는 건축가액은 해당 주택의 취득 또는 건축비용에 부속토지 취득가액의 절반을 가산한 것이다(소득세법 제10e조 1항 1절). 동 조항은 그러나 구서독지역에 대하여는 1986년 12월 31일 이후에서 1991년 1월 1일 이전에 건축된 자가주택에만 적용되며 1990년 12월 31일 이후에 건축된 자가주택에 대하여는 구동독 지역에 대하여만 적용된다.

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

나) 자가주택 구입 및 건축에 대한 보조금 지급

1995년 12월 31일 이후에 자가주택용으로 건축 또는 확장시킨 건축물이나 1995년 12월 31일 이후에 구매계약이 체결된 주택에 대해 자가주택보조금을 지급하던 보조금 제도는 2004 과세연도 이후 이루어진 확장공사에 대해 지급하던 보조금이 없어지게 되었고, 2005년 12월 31일 이후 시공 또는 구매한 주택에 대해서는 보조금 지급제도가 완전히 사라졌다⁵⁷⁾.

보조금의 액수는 개인들의 소득세 납세 수준과 상관없이 토지구매가를 포함한 건물의 구매가 또는 건축비에 따라 결정되어진다. 독신자의 경우 81,807유로, 부부의 경우 163,614유로 이하의 연소득을 가지는 경우에 한하여 이 보조금을 신청할 수 있다. 그러나 자녀가 있는 가정에서는 자년 1인당 30,678유로씩 이 한계가 높아진다. 2004년부터는 독신자 및 부부의 연소득 한계가 각각 70,000유로 및 140,000유로로 하향 조정되어 진바 있다.

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(자가주택보조금법 제9조 2항 1절). 따라서 구입액 혹은 건축비용이 51,120유로를 넘어서는 경우에는 이를 초과하는 액수에 대하여는 보조금의 지급에 조금도 영향을 미치지 않는다.

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(자가주택보조

57) 동 제도는 소득세법에 규정된 제도는 아니고 자가주택보조금법(Eigenheimzulagengesetz)에 따른 것이다.

법 제9조 2항 2절). 이때 신축주택이란 구입연도나 건축된 지 2년이 경과하지 않은 주택을 말하며 그 외의 모든 다른 주택은 기존주택이다.

(2) 생태보조금

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

(3) 자녀추가보조금

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

라. 과세소득의 계산(소득세법 제2조 5항의 의미의 과세소득)

소득세법 제2조 4항의 의미의 소득에서 자녀공제(소득세법 제32조 6항)와 소득세법 제46조 3항에 따른 기타 소득공제가 되면 소득세법 제2조 5항의 의미의 과세소득이 구해진다.

1) 자녀공제

자녀보조금(Kindergeld)부터 살펴보면 소득세법 제66조 1항에 의하여 첫 번째, 두 번째 자녀에 대하여는 1자녀당 매달 164유로의 자녀보조금이 지급되고 세 번째 자녀에 대해서는 매달 170유로, 네 번째 이후의 자녀에 대하여는 매달 1자녀당 195유로의 자녀보조금이 지급된다.

이와 병행하여 소득세법 제32조 6항에서는 자녀소득공제를 허용하고 있는데 이 자녀소득공제와 자녀보조금은 납세의무자가 하나만 선택할 수 있으며 동시에 혜택을 받

을 수는 없다. 동 조항은 납세의무자에게 고려 대상 자녀마다 3,000유로의 자녀소득 공제를 규정하고 있다. 그리고 이 액수는 부부합산과세의 경우 두 배가 된다.

마. 손실

독일의 소득세법에서 손실의 공제는 총소득금액을 계산하는 과정에서 이루어진다. 총소득금액을 계산할 때 정(+)¹⁾의 소득뿐만 아니라 부(-)²⁾의 소득(손실)도 고려한다. 손실의 반영이 7가지 개별 유형의 소득을 합산하여 총소득금액을 계산하는 과정에 이루어지면 이는 손실상계(Verlustausgleich)이며 이는 한 회계연도 내에서 손실이 고려되는 것이다. 다른 한편 손실의 반영이 총소득금액 계산 다음 단계인 소득계산 단계에서도 이루어지는데 이 때는 여러 회계연도의 정(+)³⁾과 부(-)⁴⁾의 소득이 고려되는 것이며 이것이 손실공제(Verlustabzug)이다. 손실공제는 소득세법 제10d조에 따라 다시 손실전기이월(Verlustruecktrag)과 손실차기이월(Verlustvortrag)로 구분된다.

기본적으로 손실에 대한 고려는 가장 먼저 동일 소득유형 내에서 이루어지고 다음으로 다른 소득유형과 연계하여 이루어진다. 다른 소득유형과의 손실상계는 제한이 있는 경우가 있는데 투기적 거래로부터의 손실은 납세의무자가 동일한 연도에 획득하는 투기거래로부터의 이익의 수준까지만 상계될 수 있도록 소득세법 제23조 4항 3절에서 규정하고 있다. 또 외국에서 발생한 손실도 조세조약에서 이중과세방지를 위한 소득 면제방식이 적용되면 그 손실은 상계되거나 공제될 수 없다(소득세법 제2a조 1항 1절).

손실상계가 이루어진 후에야 손실전기이월(Verlustruecktrag)이 가능한데 이는 다시 직전연도의 이익에 대하여만 가능하며 511,500유로를 한도로 하나 부부가 합산과세를 선택하는 경우 이 한도는 1,023,000유로가 된다. 그 후에 손실차기이월공제가 이루어진다. 과거에는 여기에 제한이 없었으나 2004년부터 개정된 규정에 의하여서는 100만유로까지는 제한이 없으나 이 100만유로를 넘어서는 손실액수에 대하여는 60%까지만 손실차기이월공제를 허용하고 있다. 이 경우에도 부부가 합산과세를 신청하는 경우 한도는 200만유로가 된다. 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.

6. 소득세의 세율 및 세액결정방식

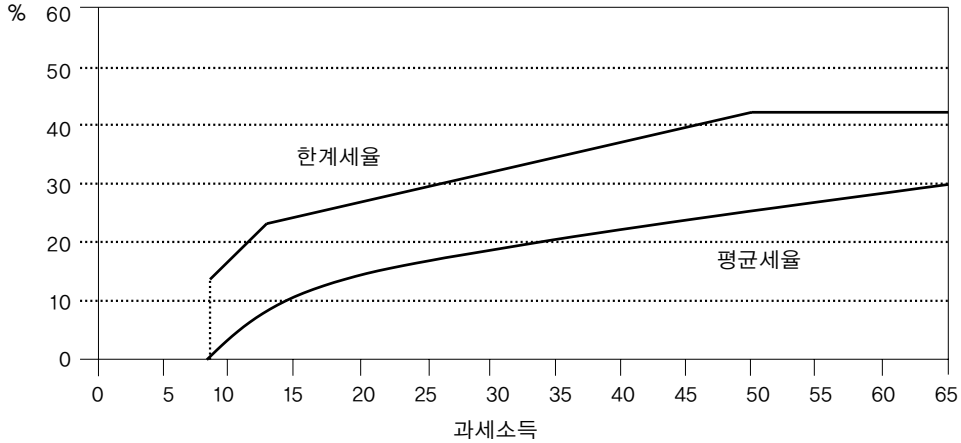
가. 세율

독일에서 소득세의 세율은 소득세법 제2조와 제32a조 1항의 의미의 소득에 대하여 소득세법 제32a조 1항 2호에서 규정하고 있다. 소득세법 제32a조 1항 2호는 선형누진 구조의 소득세율 체계를 규정하고 있다. 이에 따르면 소득세의 과세는 과세표준이 되는 소득의 수준에 따라 다섯 가지의 구간으로 나뉘는데 우선 7,834유로의 기본공제구간이 설정되어 있고 7,835유로에서 13,139유로까지는 경과구간이고 그리고 그 이상의 13,140유로에서 52,551유로까지는 선형누진적(linear progressive) 구간이다. 그리고 그를 넘어서 52,552유로부터 250,400유로까지는 높은 비례세율 구간, 그리고 마지막으로 250,401유로부터는 부자세(Reichensteuer) 구간에 해당한다⁵⁸⁾.

위의 다섯 가지의 구간에서 세 번째 구간은 소득세율(각 구간에 적용되는 한계세율)이 우리나라처럼 구간별로 계단식으로 상승하는 것이 아니라 점진적으로 상승하도록 고안되었다. 이를 가능하게 하기 위하여 각 구간의 세율을 방정식으로 규정하고 있다. 두 번째 구간인 경과구간에서는 이 세율의 상승 정도가 다소 가파르고 세 번째 구간에 도달하면 상승폭의 기울기가 다소 완화된다. 네 번째 구간에는 42%의 비례세율이 적용되고 마지막 구간에는 45%의 최고 세율이 적용되는데 이는 2007년부터 새로 도입된 것이며 그 이전에는 42%가 최고 세율이었다.

58) 이 세율 구간은 2008년까지는 7,665유로까지가 기본공제구간이었고 7,665유로에서 12,739유로까지는 경과구간, 12,740유로에서 52,151유로까지 선형누진적(linear progressive) 구간, 그리고 그를 넘어서 52,152유로부터 250,000유로까지는 높은 비례세율 구간, 마지막으로 250,001유로부터는 부자세(Reichensteuer) 구간에 해당하였었다.

[그림 1-2] 65,000유로까지의 과세소득에 대한 한계세율과 평균세율



소득세법 제32b조는 누진유보조항을 규정하고 있다. 이에 따르면 특정의 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

세액결정은 크게 개인세액결정과 부부세액결정으로 구분된다. 부부과세가 적용되지 않는 모든 납세의무자들은 개인세액결정을 적용받게 된다. 개인세액결정의 대상으로는 ① 독신자, ② 지속적으로 별거 생활하는 부부, ③ 부부 중 한사람만 무제한적 납세의무를 지는 경우, ④ 미망인과 이혼자 등이 해당되며 개인세액결정에서는 일반적으로 소득세 기본세율이 적용된다.

부부세액결정방법은 다시 소득세법 제26a조에 따라 공동세액결정과 분리세액결정 또는 결혼한 연도에 적용되는 특별세액결정 등 세 가지 방식 중 하나를 선택할 수 있다. 과거에 존재하였던 부부합산과세가 연방헌법재판소에 의하여 1957년 1월 17일 위

헌판결을 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(2분2승법).

예를 들면 남편에게 50,000유로의 과세소득이 있고, 부인에게 30,000유로의 과세소득이 있다. 두 사람의 합산과세소득은 80,000유로가 될 것이다. 분할원칙에 근거한 공동세액결정방식의 경우, 합산소득금액을 둘로 나누어 소득의 절반(40,000유로)에 대해서 기본세율이 적용되며, 그 세액은 다시 2배가 된다. 현재 적용되는 세율표에 따르면 20,316유로가 된다. 분리세액결정이 실시된다면 남편은 50,000유로의 소득에 대하여 14,440유로의 세액을, 아내는 30,000유로의 소득에 대해 6,418유로의 세액을 납부해야만 한다. 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.

7. 소득세 행정(신고, 납부 및 징수의 절차)

가. 과세기간

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

나. 신고 및 납부, 납세지

독일에서는 신고 및 납부, 납세지 관련 사항은 개별세목에서 정하지 않고 조세기본법에서 일괄적으로 규정한다.

다. 징수

1) 소득세의 일반적 징수절차

세액결정, 즉 조세채무의 확정은 소득신고에 근거하여 세무당국이 결정한다. 세액은 서면의 고지서에 의하여 확정된다(소득세법 제25조). 조사절차는 조세기본법 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). 분기별 사전납부할 액수는 3월, 6월, 9월, 12월의 10일까지 세무서로 납부한다. 단 납부할 세액이 연 200유로 이하이면 분기별로 사전납부하지 않는다(소득세법 제37조 5항).

소득세 신고 후 세무서의 서면고지서를 통하여 납세자의 총결정세액과 사전납부액 및 원천징수된 세액의 차이로 납부할 세액이나 환급받을 액수가 결정된다. 이 최종적으로 납부할 세액의 납부시한이나 환급시기는 세무서의 서면고지서에 명시되며 기본적으로 조세기본법에 따른다.

어떤 과세기간에 근로소득만 있거나 부분적으로 근로소득이 있는 납세자는 원천징수된 근로소득 이외에 다른 소득이 410유로 이상 존재하거나 누진율 유보조항이 적용되는 소득이 410유로 이상 존재하지 않으면⁵⁹⁾ 근로소득에 대한 원천징수와 연말정산(Lohnsteuerausgleich: 소득세법 제42b조)과 함께 과세절차가 종결되며 더 이상 소득세 신고의무는 존재하지 않는다(소득세법 제 46조 2항).

근로소득(소득세법 제38조 이하)과 자본소득(소득세법 제43조 이하)에 대하여는 원

59) 그 외에도 납세자가 여러 고용주에게서 근로소득을 받은 때 등 몇 가지 기타 소득세 신고를 해야 하는 경우가 있다(소득세법 제46조).

천징수가 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, 특별상여금, 기타 직업 종사로부터 보장받는 보수 및 혜택들이 포함된다.

근로소득세의 원천징수시 근로자의 개인적 사정이 고려된다. 누진적 세율구조로 인하여 근로소득세 공제시 어려움이 발생하는데, 월급이 1년을 걸쳐 동일한 수준이 아니라면 매월 공제된 세금의 합계는 해당연도의 총근로소득에 대한 사후적 과세에서 생겼을 세액과 일치하지 않을 것이다. 따라서 원천징수를 통하여 더 많이 납부한 세금은 근로소득세 연말정산을 통해 환급된다.

근로소득세 계산을 위한 근거로서 근로소득세카드가 있다. 근로자는 매년 또는 고용관계가 시작되는 시점에 근로소득세카드를 사용자에게 제출해야 한다. 이 카드는 지방자치단체가 9월 30일 기준 거주자등록이 되어 있는 주민 가운데 독일 내 무제한 납세의무가 있는 주민에게 매년 새로 무료로 발행하는데 독일의 행정절차 간소화 정책에 따라 현재 시행중인 종이로 된 근로소득세카드는 2010년도분을 마지막으로 사라질 예정이다. 근로소득세카드에는 가족상황, 자녀 수, 종교단체소속 등 납세의무자의 인적 사항을 포함하며(소득세법 제39조 3항). 여기에는 또 납세등급 등이 기재되어 있는데 등급 구분은 동일한 특성을 가지는 근로자들을 각각 유형별로 나누어서 각 부류에 대해 하나의 세율을 적용하고, 이를 통해 그들의 개별적 사정을 고려하는 것에 그 목적이 있다(소득세법 제38b조).

고용주는 원천징수한 근로소득세 신고기한(원칙적으로 매월)의 근로소득세를 익월

10일까지 구역 세무서에 신고 및 납부한다(소득세법 제41a조).

3) 자본수익세

소득의 한부분인 소득세법 제20조의 의미의 소득은 자본수익세에 의하여 원천징수 방식으로 과세된다. 자본수익세는 근로소득세와 함께 독자적인 세목이 아니며 단지 소득세 체계 내의 일부분이다. 자본수익세는 우선 비례세율로 원천징수되며 납세의무자가 소득세 세액결정시 원천징수된 자본수익세는 최종적인 납세액에서 공제된다. 하지만 총소득(자본수익을 포함)에 대해서는 누진세율이 적용되기 때문에 자본수익도 총소득 수준과 납세의무자의 개인적 사정에 따라, 비례세율인 자본수익세율보다 낮거나 높은 개별적 소득세율의 적용을 받는다.

자본수익세의 과세대상은 소득세법 제43조 1항 1호에서 12호 사이에 망라되어 있다. 우선 주식회사의 배당이나 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(Diskontobetraege von Wechseln)도 포함된다.

세율은 현재 자본수익의 종류별로 여러 가지 다양한 세율이 적용되고 있다. 우선 주식회사의 배당이나 기타 수익과 유한회사 등으로부터의 이익 배분 등의 배당적 성격의 자본수익에는 20%의 세율이 적용된다. 두 번째로 이자나 익명사원(Stiller Gesellschafter)으로서 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 원천징수되며 필요경비나 특별지출 등은 공제될 수 없다. 연말에 개인별 총소득을 고려한 소득세액결정이 이루어지지 않으면 원천징수로 조세채무관계는 종결된다.

자본수익세를 원천징수 및 납부의무자(주로 금융기관)는 원천징수한 매월의 자본수익세를 익월 10일까지 구역 세무서에 신고 및 납부한다(소득세법 제44조 1항 5절).

라. 분납 및 물납규정

독일에서는 분납 관련 사항은 개별세목에서 정하지 않고 조세기본법에서 일괄적으로 규정한다. 물납에 관한 사항은 소득세법과 조세기본법에 존재하지 않는다.

8. 국제소득과세

가. 거주자가 외국에서 획득한 소득에 대한 과세

소득세법 제34d조에서는 8가지 종류의 무제한 납세의무자의 외국에서 획득하는 소득을 열거하고 있는데 이는 무제한 납세의무자가 국내에서 획득하는 7가지 종류의 소득(농림업 소득, 사업소득, 독립적 활동소득, 근로소득, 자본수익, 임대소득, 그리고 기타소득)과 동일한 종류의 소득을 외국에서 획득하는 경우와 이 7가지 소득 이외에 따로 외국에 소재하는 재화나 외국에 등록된 기업의 지분의 양도소득을 규정하고 있다. 거주자는 이러한 외국에서 획득한 소득에 대하여 국내에서 획득한 소득에 합산하여 무제한 납세의무를 가진다.

나. 비거주자가 국내에서 획득한 소득에 대한 과세

소득세법 제1조 4항에 의거 국내에 거주지도 없고 일상적으로 거주하지도 않는 자연인은 독일 소득세법상 제한적 납세의무만을 가진다. 단 공무원은 비거주자라도 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 소득세 기본공제액인 7,833유로 이하인 자연인이 무제한적 납세의무를 신청하는 경우에는 무제한적 납세의무자가 된다(소득세법 제1조 3항 1절).

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) 자유직업소득

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

4) 근로소득

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

5) 자본수익

- 채무자가 주소나 경영의 중심을 국내에 두고 있는 경우의 제20조 1항 1,2,4,6 호의 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(외국세액공제제도). 세액공제가 적용되는 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. 외국에서 그 나라의 법에 의하여 비과세되는 소득은 국내에서 무제한 납세자의 과세소득 산정시 고려되지 않는다(소득세법 제34c조 1항 3절).

세액공제 대신에 납세자가 신청하는 경우 외국에서 납부한 세액을 국내에서 과세소득 산정시 공제할 수 있다(외국세액면제제도: 소득세법 제34c조 2항 및 3항). 외국의 세액이 과세소득의 산정과정에서 공제되는 경우에는 이중과세부담은 더 이상 제거되지 못한다.

- 국제조세에 대하여는 독립된 장(제Ⅱ편 3장)에서 상세하게 설명함.

9. 원천징수제도

- 앞의 “제7장 다. 징수”에서 근로소득세와 자본수익세의 내용 참조

10. 기타

- 파트너십 과세에 대하여는 독립된 장(Ⅱ편 4장)에서 설명함.

11. 소득세법 정책시사점

독일의 소득세법은 다음과 같이 다양한 소득계산방식을 두고 있다. 우선 소득세법은 소득세법 제4조 1항과 제5조에 따른 기업재산 비교를 통한 소득계산 방식을 규정하고 있는데 이는 통상 일반적인 사업자를 대상으로 한다. 다음으로 소득세법 제4조 3항에 따른 약식 소득계산방식(수입-지출계산을 통한 소득계산)은 소규모 사업체와 자유직업 종사자 그리고 소득세법 제18조에 따른 기타 독립적 활동에 종사하는 자로, 법규에 의해 기장 및 정기적 결산을 이행할 의무가 없고 이를 자발적으로 수행하지도 않지만, 이 방식 적용에 필요한 기록은 하고 있는 경우에 대해 적용된다.

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

특수한 경우에 적용되는 소득계산방식으로서 선박에 대한 통수(Tonnage)에 따른 과세표준 계산방식과 기업이나 지배주주지분의 처분이익에 대한 과세표준 계산방식, 그리고 마지막으로 조세기본법 제162조에 따른 추정에 의한 소득계산이 있다.

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

〈부록〉 독일 소득세법의 목차

I. 납세의무

제1조: 납세의무

제1a조: 유럽공동체 회원국 출신 납세자의 가족구성원에 대한 간주 무제한 납세의무

II. 소득

1. 과세의 물적 요건

제2조: 과세범위, 개념

제2a조: 국외발생 음(-)의 소득

제2b조: (삭제)

2. 비과세 수입

제3조: 비과세 수입

제3a조: (삭제)

제3b조: 휴일 및 야간근무 할증수당에 대한 비과세

제3c조: 부분적 공제

3. 이익

제4조: 일반적 이익 개념

제4a조: 이익산정기간, 회계연도

제4b조: 직접보험

제4c조: 연금공단에의 지출

제4d조: 후원공단에의 지출

제4e조: 연기금 납입료

제4f조: 직업활동으로 인한 자녀탁아비용

제4g조: 조항목의 설정

제4h조: 이자비용공제 제한

제5조: 사업자의 이익

제5a조: 국제해운업의 이익산출

제6조: 평가

제6a조: 연금충당금

제6b조: 특정 자산양도시 미실현이익의 이전

제6c조: 특정 자산양도시 4조 3항 또는 평균율에 의한 이익산출에서 미실현이익의
이전

제6d조: 유로전환준비금

제7조: 감가상각

제7a조: 특별상각에 대한 공동 규정

제7b조: 주택에 대한 증액상각

제7c조: 임대주택 건설관련 증액상각

제7d조: 환경관련 특정재화에 대한 증액상각

제7e조: (삭제)

제7f조: 개인병원의 설비자산의 감가상각에서 평가규정

제7g조: 중소기업에 대한 특별상각

제7h조: 도시정비를 위한 특별상각

제7i조: 기념관에 대한 특별상각

제7k조: 공익건물의 특별상각

4. 필요경비 초과수입

제8조: 수입

제9조: 필요경비

제9a조: 일괄적 필요경비

4a. 매입 부가가치세 공제

제9b조: 매입 부가가치세 공제

5. 특별지출

제10조: 특별지출

제10a조: 추가적 노후대책비용

제10b조: 조세지원의 대상이 되는 목적

제10c조: 특별지출, 노후대책 비용 일괄비용처리

제10d조: 손실공제

제10e조: 소유자 거주 자가주택에 대한 조세지원

제10f조: 소유자 거주 문화재주택 및 도시정비구역 건물에 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 건물유지비용 특별조세취급

제11b조: 기념관유지비용 특별조세취급

7. 손금이 부인되는 지출

제12조: 손금이 부인되는 지출

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

제15b조: 납부이연과 손실

제16조: 업체의 매각

제17조: 자본회사의 지분매각

c) 독립적 인적용역

제18조: 독립적 인적용역

d) 근로소득

제19조: 근로소득

제19a조: 근로자의 재산형성에 대한 지원

e) 자산수익

제20조: 자산수익

f) 임대소득

제21조: 임대소득

g) 기타소득

제22조: 기타소득의 종류

제22a조: 연금수령에 대한 통지

제23조: 사적 양도거래

h) 공동 규정

제24조: 보상 등

제24a조: 고령자에 대한 조세경감

제24b조: 단독자녀양육자에 조세경감

Ⅲ. 부과

제25조: 과세연도, 신고의무

제26조: 부부에 대한 부과

제26a조: 부부의 별도과세

제26b조: 부부의 합산과세

제26c조: 결혼연도의 과세

제27조: (삭제)

제28조: 재산공유제의 과세

제29조: (삭제)

제30조: (삭제)

IV. 세율

제31조: 가족관련 과세조정

제32조: 자녀와 자녀공제

제32a조: 소득세율

제32b조: 누진율유보

제32c조: 이익에 대한 세율한도

제32d조: 자본소득에 대한 특별세율

제33조: 비경상적 부담

제33a조: 특별한 경우의 비경상적 부담

제33b조: 장애인, 미망인, 피간병인에 대한 일괄공제

제33c조: (삭제)

제34조: 비경상적 소득

제34a조: 배당되지 않은 이익에 대한 조세경감

제34b조: 임금소득에 대한 특별세율

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. 정당 등에 대한 기부금에 대한 공제

제34g조: 정당 등에 대한 기부금에 대한 공제

3. 사업소득에 대한 공제

제35조: 사업소득에 대한 공제

4. 가계 도우미 서비스에 대한 지출에 대한 공제

제35a조: 가계 도우미 서비스에 대한 지출에 대한 공제

VI. 징수

1. 소득세의 징수

제36조: 소득세의 발생과 소멸

제37조: 소득세 예납

제37a조: 제3자에 의한 일괄과세

제37b조: 물질적 혜택에 대한 일괄과세

2. 근로소득세 원천징수

제38조: 근로소득세의 징수

제38a조: 근로소득세의 수준

제38b조: 근로소득세 등급

제39조: 근로소득세카드

제39a조: 공제액과 추가액

제39b조: 무제한 납세의무자의 근로소득세 원천징수의 실행

제39c조: 근로소득세카드가 없는 경우의 근로소득세 징수

제39d조: 제한적 납세의무자의 근로소득세 징수

제39e조: 전자신고에 의한 근로소득세 원천징수

제40조: 특별한 경우의 근로소득세 일괄징수

제40a조: 시간제근로자의 근로소득세 일괄징수

제40b조: 특정한 미래보장성 급부에 대한 근로소득세 일괄공제

제41조: 근로소득공제에 있어서 명시의무

제41a조: 근로소득세의 신고와 징수

제41b조: 근로소득공제의 종결

제41c조: 근로소득공제의 변경

제42조: (삭제)

제42a조: (삭제)

제42b조: 고용주에 의한 근로소득세 연말정산

제42c조: (삭제)

제42d조: 고용주의 책임과 근로자 대여시의 책임

제42e조: 정보제공

제42f조: 근로소득세 세무조사

3. 자본소득세의 원천징수

- 제43조: 자본소득세 원천징수
- 제43a조: 자본소득세의 산정
- 제43b조: 특정 회사의 자본소득세 산정
- 제44조: 자본소득세의 납부
- 제44a조: 원천징수의 예외
- 제44b조: 자본소득세의 환급
- 제44c조: (삭제)
- 제45조: 자본소득세 환급의 제외
- 제45a조: 자본소득세의 신고 및 증명서
- 제45b조: 단체신청에 의한 자본소득세의 환급
- 제45c조: (삭제)
- 제45d조: 연방세무청에의 원천징수 신고
- 제45e조: 이자정보에 대한 시행령의 권한 부여

4. 원천징수의무자에 의한 과세

- 제46조: 근로소득에 대한 원천징수
- 제47조: (삭제)

VII. 건축용역에 대한 원천징수

- 제48조: 원천징수
- 제48a조: 절차
- 제48b조: 비과세증명서
- 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, 권한부여 및 종료규정

- 제50b조: 조사권한
- 제50c조: (삭제)
- 제50d조: 조세조약과 제43b조와 50g조의 경우의 특별성
- 제50e조: 벌과금규정(개인가계의 저임금 도우미 사용에 대한 조세형법상의 추적 제외)
- 제50f조: 벌과금규정
- 제50g조: EU역 내의 특수관계기업간 이자와 사용료 지불에서 원천징수부담의 완화
- 제50h조: EU역 내의 원천징수부담 완화를 위한 증명서
- 제51조: 권한부여
- 제51a조: 가산세의 확정 및 징수
- 제52조: 적용규정
- 제52a조: 자본수익과 양도차익에 대한 종결세의 도입과 관련한 적용규정
- 제53조: 1983~1995의 자녀의 최저생계비에 대한 비과세 특별규정
- 제54조: (삭제)
- 제55조: 종료 규정
- 제56조: 통일조약 3조 해당지역의 납세자에 대한 특별규정
- 제57조: 통일관련 특별 적용규정
- 제58조: 기타 통일관련 법규의 적용규정
- 제59조-제61조: (삭제)

X. 자녀보조금

- 제62조: 신청권자
- 제63조: 자녀
- 제64조: 신청권의 충돌
- 제65조: 자녀를 위한 다른 혜택
- 제66조: 자녀보조금의 수준 및 지급기간
- 제67조: 신청서
- 제68조: 특별한 협조의무
- 제69조: 신고자료 조사를 통한 신청요건 존속의 검토
- 제70조: 자녀보조금의 확정 및 지급
- 제71조: (삭제)
- 제72조: 공공부문 종사자에 대한 자녀보조금의 확정 및 지급
- 제73조: (삭제)
- 제74조: 자녀보조금 지급의 특별한 경우
- 제75조: 환산
- 제76조: 보증
- 제76a조: 계정의 보증과 현금의 보증
- 제77조: 비용의 환급
- 제78조: 경과 규정

XI. 노후보장저축에 대한 보조금

- 제79조: 보조금 신청권자
- 제80조: 제공자
- 제81조: 중앙관리처
- 제81a조: 담당부서
- 제82조: 노후보장저축금

제83조: 노후보장저축에 대한 보조금

제84조: 기본보조금

제85조: 자녀보조금

제86조: 최소자기부담액

제87조: 다수 계약의 경우

제88조: 보조금 청구권의 발생

제89조: 신청

제90조: 절차

제90a조: 신고절차

제91조: 자료수집과 검토

제92조: 증명서

제92a조: 노후보장저축 적립금의 자가주택관련 사용의 경우

제92b조: 노후보장저축 적립금의 자가주택관련 사용을 위한 절차

제93조: 악용

제94조: 악용 경우의 절차

제95조: 보조금 신청자의 무제한 납세의무의 종료

제96조: 조세기본법의 적용

제97조: 양도

제98조: 법적구제

제99조: 권한 부여

부록 1 (제4d조 1항에 대하여)

부록 2 (제43b조에 대하여)

부록 3 (제50g조에 대하여)

부록 3a (제50g조에 대하여)

II. 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 있다⁶⁰⁾. 독일에서는 법인소득에 부과되는 법인세 이외의 세목으로 영업세와 법인세 과세액에 부과되는 부가세(surtax)로서 연대세가 있다.

독일은 2001년부터 법인 단계의 세부담을 개인소득세 단계에서 전혀 고려하지 않으나 법인세가 과세된 배당소득의 절반만큼만 개인소득세 과세대상으로 하는 부분과세 면제제도를 시행하고 있다. 이러한 형태의 법인세 제도는 벨기에, 덴마크, 네덜란드, 오스트리아, 스웨덴 등 독일의 가까운 이웃나라들에서도 시행되고 있다.

그 외에 자본으로 연결된 주체(법인 및 개인)간의 연결납세제도가 민법상의 계약적인 관계 성립의 기초하에 존재한다. 그리고 파트너십과세제도에 의하여 인적회사의 이익은 구성원 간에 분배되어 과세되며 법인세의 과세대상이 아니다.

자본이득에 대한 과세는 별도로 취급되지 않으며 법인에게 발생하는 모든 이익은 법인의 사업소득으로 통합되어 과세된다. 단, 다른 법인의 주식을 소유하다가 매각하고 얻는 양도차익은 2000년부터 기본적으로 비과세된다.

이전가격세제에 대한 내용은 법인세법에 일부 포함되는데 이는 법인이 국내이익에

60) Tipke/Lang, p. 440.

대한 과세를 이전가격을 통하여 회피할 때 어느 정도까지 외국법인에 대한 소득이전을 국내법인의 해외법인에 대한 배당으로 보아서 과세할 것인지를 규정하는 과정에서 다룬다. 그 외의 이전가격과세의 제 원칙과 규정은 대외조세법에서 다루어진다.

나. 법인세의 연혁

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

1920년에 법인세가 도입된 이후로 1953년까지 자본회사의 이익은 배당되든지 유보되든지에 관계없이 단일세율로 과세되었다. 1920년 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 최고 세율은 20%였다. 이 부가세는 1925년 법인세법에서 삭제되었고 이 때부터 1935년까지 법인세율은 20%였다. 이와는 대조적으로 1920년부터 1953년까지의 전체 기간 동안 소득세의 최고 세율은 40%였다.

1954년에 일어난 중요한 개혁은 배당과 유보이익에 대한 법인세율의 분리였으며 이는 1977년의 세제개혁까지 오랜 기간 동안 유지되었다. 분리세율은 1958년부터 배당에 대하여는 15%, 그리고 유보이익에 대하여는 51%를 적용하다가 이후에도 세율이 여러 차례 바뀌었고 2000년의 조세개혁이 있기 직전에는 각각 40%와 30%의 세율이 적용되었다. 배당에 대해 낮은 세율을 적용하고, 유보이익에 대해 높은 세율을 적용하는 세율분리정책은 결과적으로 기업의 자금조달에서 유보를 통한 자기자본의 비율은 감소하고, 이익배분은 증가하게 되는 결과를 야기하였다.

자본회사에 의해 획득되고 배당되는 이익이 법인세와 소득세를 통해 이중과세되던 문제는 1977년부터 최근의 2000년의 조세개혁 이전까지의 독일의 법인세법에서 배당세액공제제도를 통하여 완전히 조정되었다. 1976년의 법인세 개혁을 통해 자본회사의 이익이 주주(주식회사)나 지분소유자(유한회사)에게 배당되는 경우 해당 지분만큼의

법인세의 부담이 소득세 확정 과정에서 세액공제를 받을 수 있게 되었다. 그러나 이 제도는 2000년의 세제개혁에서 폐지되었고 유보이득과 배당은 법인단계에서 동일하게 25%로 과세된 다음 배당소득은 주주단계에서 그 절반만 개인의 종합소득에 포함되어 소득세율에 의하여 과세되게 되었다.

다. 최근 법인세 분야의 세법개정 사항

2008년 1월 1일을 기하여 독일에서 법인세의 법정세율이 25%에서 15%로 인하되었다. 1990년대 후반부터 지속적으로 인하되어 오던 법인세율은 마침내 이 수준까지 하향 조정된 것이다. 이와 함께 영업세의 법정 기준세율이 5%에서 3.5%로 낮추어졌다⁶¹⁾. 그러나 아직까지 독일 기업들의 법인의 과세소득에 부과되는 총조세부담은 그다지 낮지 않다. 법인세, 영업세, 그리고 법인세의 5.5%가 부과되는 연대세(Solidaritaetszuschlag)로 인한 종합적인 유효세율(평균세율)을 계산하면 과거의 38.65%⁶²⁾에서 28.81% 수준으로 인화된 것이다⁶³⁾⁶⁴⁾.

61) 2007년까지는 그러나 개인기업과 파트너십에 대하여는 과세소득의 낮은 구간에 대하여 단계적으로 1~4%의 세율이 적용되었고 48,000유로 이상의 과세소득에 대하여만 5%가 적용되었다.

62) 2007년에 적용되는 법인세율 25%와 영업세 평균 16.67%, 그리고 연대세 1.375%를 모두 합산하면 43.045%가 되나 2007년에 적용되던 독일 법인세 부담의 계산은 과세소득에서 영업세 부담을 공제해주기 때문에 합산하여 38.65%가 된다.

63) 과세소득을 100이라고 할 때 먼저 12.98% 수준의 영업세가 과세되고 법인세가 15% 그리고 법인세의 5.5%인 연대세가 부과되면 세제개편 후의 총유효세율은 28.81%가 된다. 이때 영업세는 지역마다 다른데 12.98%의 영업세 수준은 법정영업세율 3.5%에 전국의 지방자치단체의 평균부과율 400%를 곱하여 계산한 것이다. 이때 독일 영업세법에서 유효한 세부담 계산방식에 따르면 영업세율 3.5%와 부과율 400%를 직접 곱하지 않고 $(0.035 \times 4) / (1 + 0.035 \times 4) = 0.1298$ 의 식을 통하여 계산한다.

독일에서 개별 자치단체는 부과율이 각각 다른데 예를 들어 프랑크푸르트시는 이 부과율이 460%이며 프랑크푸르트 주변의 다름슈타트시는 425%, 그리고 기업유치에 힘쓰는 도시 에쉬보른시는 280%이다.

64) 여기에 배당에 대한 세부담을 감안하여 법인의 지분을 소유한 개인납세자의 총세부담을 계산해보자. 2008년 세제개편시에는 아직 제도가 도입되지 않았으나 그 이후 2009년부터 시행되는 부분소득과세제도와 금융소득에 적용되는 25%의 단일세율을 감안하면 동 개인납세자는 세제개편 전의 52.5%에서 세제개편 후에 39.5%로 인화된 것이다. 이는 절반소득과세 제도가 부분소득과세제도(즉 배당의 60%를 개인단계에서 과세하고 40%를 비과세함)로 변화였으므로 법인세 과세 후의 세후소득인 71.19의 60%인 42.714가 개인단계에서 25%의 세율

2008년 기업세제개혁법의 가장 중요한 개정사항의 하나는 과도한 외부자금 차입을 규제하기 위하여 이자비용공제제한제도를 도입한 것이다. 이로써 관계사 자금 차입을 제한하는 규정으로 2007년까지 적용되어오던 과소자본세제가 대체되었다. 이자공제 제한제도는 관계사 또는 관계사의 Back-to-back 거래를 갖고 있는 금융기관에 지급하는 이자뿐만 아니라 법인이 제3자에게 지급하는 모든 지급이자를 포함한다는 점에서 보다 광범위하다.

새로운 이자손금산입제한제도에 따르면 우선 이자수익에 상응하는 이자비용은 전액 손금 인정되나 이자수익을 초과하는 이자비용은 연간 한도금액만큼만 공제가 가능하다. 연간한도금액이란 기업의 이자, 감가상각 반영 전 과세이익(EBITDA)의 30%를 말한다. 발생연도에 손금산입이 되지 못한 이자비용은 차기 이자비용으로 이월된다. 중·소기업을 이자손금산입제한으로 인한 불이익으로부터 보호하기 위하여 면제규정을 두었다. 즉 순이자비용이 연 100만유로를 초과하지 않는 경우, 그룹사가 아닌 경우, 또는 그룹사라 하더라도 전 회계연도 말 기준 자기자본비율이 그룹 전체의 자기자본비율과 같거나 높은 경우에는 이자비용공제제한의 적용이 면제된다. 단, 특수관계사로부터의 차입금에 대해 지급하는 이자비용이 순이자비용의 10%를 초과하는 경우에는 이 면제규정이 적용될 수 없다.

2008년 개혁법과 2009년 개정법에서는 지분참여 관련 결손이월 한도 규정에 중요한 변화가 있었다. 이월공제가 제한되는 소유권 변경의 범위가 확대되었고 지분관계 변경 시 세무상 결손금 승계 불가에 따른 소멸 규정이 신설됨으로써 법인이 인수한 피인수법인의 결손금을 인수법인의 과세소득을 줄이는 데 사용하는 것에 대한 제한이 대폭 강화된 것이다.

이전에는 지분구조의 변경 전과 후에 법적·경제적 동질성이 존재하기만 하면 손실의 전기 소급공제 및 차기 이월공제가 가능했었다. 지분의 50% 이상의 소유권이 직접적으로 이전되고 새로운 자산의 투입으로 회사가 사업을 유지 또는 재개하는 경우 새 투입자산의 비중이 구자산보다 크다면 경제적 동질성이 유지되지 않는다고 보았다. 단 새 투입자산이 손실이월공제의 원인이 되었던 사업의 재무개선 용도로만 투입되고

로 과세되므로 개인단계의 세부담은 10.6785가 되고 이것이 법인단계의 세부담인 28.81과 합해지면 39.4885가 된다.

회사가 향후 5년간 사업을 유지하는 경우는 동질성이 존재한다고 보았다.

개정법에서는 지분 소유자의 변경이란 직접적인 변경과 간접적인 변경을 모두 포함하며 지분(Share)뿐만 아니라 의결권(Voting Rights)의 변경도 해당되고, 인수법인만이 아니라 인수법인의 특수관계자도 함께 분류, 계산된다. 또한 지분구도 변경 기간이 5년 이내라는 규정이 추가되면서 기업의 결손공제 가능성이 매우 제한적으로 작용하게 되었다.

2008년 개혁법에 따른 지분관계의 변경에 관한 과세적 귀결인 결손공제제한은 다음과 같이 두 단계로 적용된다. 즉 지난 5년 동안 인수법인 또는 인수법인의 특수관계자에 의해 직접 또는 간접적으로 지분 또는 의결권이 25%에서 50%까지 이전된 경우 이전 시점에 존재하던 결손금은 이전된 지분비율만큼 이월공제가 제한되고 그리고 지분 또는 의결권이 50% 이상 이전된 경우에는 전체 결손금의 이월공제가 불가능하여 소멸된다. 그리고 동 규정은 법인세와 영업세의 손실이월 공제에 모두 적용되는 것이다.

2009년의 개정법을 통해 결손금이월공제제한의 예외조항이 보다 구체화되었다. 피인수법인의 결손금을 승계하여 세무상 결손금공제를 가능케 하기 위해서는 근로자 소유자와 관련된 노사합의를 준수하고 인수 후 5년간의 인건비 총액이 인수시점의 인건비의 400% 이상을 유지해야 하며, 지분인수 후 1년 이내로 피인수법인의 전 회계연도 자산의 25%에 해당하는 새 자본금을 투입해야 한다는 조건을 충족시켜야 한다.

2008년의 기업세제 개편으로 기업과세와 관련한 세법은 기업친화적인 쪽으로 대폭 개편되었다. 그러나 법인세의 계산은 기본적으로 회계기준에 의하여 산정된 기업의 당기 순이익을 바탕으로 하여 세법에서 정한 세무조정을 통하여 과세소득을 계산하는 방식으로 이루어지므로 기업회계기준의 정립은 기업의 조세부담을 결정짓는 데 매우 큰 영향을 미친다. 이러한 의미에서 2009년부터 적용시키기로 예정되었던 독일의 회계기준의 변경은 기업과세라는 관점에서 큰 의미가 있는 것이다⁶⁵⁾.

독일 정부(연방법무성)는 20년 이래의 가장 큰 폭의 기업회계기준의 변화를 시도하였다. 독일에서 회계기준은 미국과 같은 나라들과는 달리 중요한 기준들이 모두 상법(Handelsrecht)의 일부분으로 포함되어 있다. 따라서 회계기준의 변경은 상법전

65) 이 내용은 현재 회계법개정법안(Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: BilMoG)을 통하여 최종 심의중이며 2008년 12월 31일 법이 확정된 것은 아니다.

(HGB: Handelsgesetzbuch)의 변경 사항이다.

우선 이러한 20년 이래의 가장 큰 폭의 회계기준의 변경의 배경은 우리나라에서도 실시하기로 한 국제회계기준(IFRS)의 도입 때문이다. 이 국제회계기준에서 지향하는 방향을 독일의 국내적 회계기준에 대폭적으로 수용함으로써 기업의 결산서가 회계정보의 이용자들에게 보다 투명하고 비교가능한 정보를 제공할 수 있게 하자는 것이다. 이 개정안의 또 다른 목적이라면 이 과정에서 기업에게 가능하면 회계와 관련한 비용을 줄여주자는 의미가 같이 작용하고 있다.

먼저 두 번째 목적에 의거한 구체적인 개정 사항을 보면 우선 특정 소규모 개인사업자들에게 상법(회계기준)상의 기장의무를 면제시켜주는 내용과 기업의 규모에 따라 차별적으로 규정된 회계적 의무의 부과에서 이 기준이 되는 기업규모의 수준을 약 20% 정도 상향 조정하는 것을 들 수 있다. 연 매출액이 50만유로 이하이고 연간 당기 순이익이 5만유로 이하인 개인사업자와 인적회사(파트너십)는 기장과 결산서 작성의 의무가 면제된다⁶⁶⁾.

그리고 상법 267조에 규정된 기준 규모, 즉 자산 규모와 매출액 기준이 20% 정도 상향조정되는데 소규모 자본회사로는 자산규모 400만유로 기준이 480만유로 기준으로, 그리고 매출액 800만유로 기준이 980만유로 기준으로 변경되고 근로자는 연평균 50인 기준으로 변화가 없다⁶⁷⁾.

중규모 자본회사로는 자산규모 1,600만유로 기준이 1,920만유로 기준으로, 그리고 매출액 3,200만유로 기준이 3,850만유로 기준으로 변경되고 근로자는 연평균 250인 기준으로 변화가 없다⁶⁸⁾.

다음으로 국제회계기준을 수용하는 내용 중 중요한 것은 스스로 형성한 무형재산(특허권이나 노하우 등)을 자산화할 수 있다는 것이다. 이는 특히 창조적 소기업에게 매우 유리한 규정으로서 화학이나 제약, 자동차 쪽에 많은 연구개발투자를 행한 기업이나 부품제공업체, 소기업, 창업기업들이 자기자본이 충실한 것으로 재무제표에 표현됨으로써 자본조달에 유리한 환경을 제공할 것으로 기대되고 있다.

66) 이를 통하여 중소기업에게 10억유로 정도의 회계자료 준비비용이 절감될 것으로 추정된다.

67) 이 세 가지 중 두 가지 기준을 충족하면 소규모 자본회사로 분류된다.

68) 이를 통하여 약 1,600개 기업이 더 이상 대규모 기업이 아니라 중규모 기업으로 분류되고, 7,400개 기업이 더 이상 중규모 기업이 아니라 소규모 기업으로 분류되게 되었다.

그리고 적립금에 대한 회계가 항상 문제점으로 지적되었던 것을 수정하고자 비용증가(임금, 가격, 인적자원의 변화)를 충실하게 반영하고 적립금에 대하여 적절하게 이자율을 적용함으로써 보다 현실에 충실한 평가가 이루어지도록 하였다. 이러한 현실화를 통하여 기업에 부담이 증가하는 것을 완화해주기 위하여 기업에 적립금을 수년간에 나누어 부담하는 것을 허용하였다.

또한 여러 가지 상법(회계기준)상의 선택권 규정(예를 들어, 미래의 가치변동(Wertschwankungen)에 대한 감가상각 등)이 삭제된다. 그리고 주식 등의 금융상품은 원가가 아니라 평가시점의 시가로 기록하도록 하였고 이를 통하여 국제적으로 통용되는 방식으로 단순화·단일화되었다. 결과적으로 양도차익이 실현되지 않았어도 실현될 수 있는 이익은 손익계산서에 반영이 된다. 동 법인은 또 특정 목적을 수행하는 자회사(Zweckgesellschaften: Special Purpose Company)와 관련하여 투명성을 제고하였다. 기업들은 이러한 SPC가 기업그룹 전체의 통제하에 속하는 경우 그룹연결 회계에 수용하도록 하였다⁶⁹⁾. 그 외에 결산서에 등장하지 않는 사업에 대하여는 그것이 재무상황을 파악하는 데 필요하다고 보는 경우 결산서의 부록에 표시하도록 하였는데 이는 EU의 지침을 수용한 것이다.

69) 지금까지는 모회사가 이러한 SPC에 지분을 소유하는 경우에 한하였다.

라. 세수 통계

〈표 II-1〉 법인세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총 조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
법인세(c)	236	29	131	229	229
c/a	1.1	0.1	0.6	1.0	0.9
c/b	5.1	0.7	3.0	4.7	4.3

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

2. 납세의무자

독일에서 법인세의 무제한 납세의무자는 다음과 같다(법인세법 제1조 1항).

- ① 자본회사(Kapitalgesellschaft)의 법적 형태를 갖는 기업. 여기에는 EU형 회사(Europäische Gesellschaften), 주식회사(Aktiengesellschaften), 주식형 합자회사(Kommanditgesellschaften auf Aktien), 유한회사(Gesellschaften mit beschränkter Haftung)가 해당된다.
- ② EU형 조합(Europäische Genossenschaften)을 포함한 조합(Genossenschaften)
- ③ 보험 및 연금펀드연합체(Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit)

- ④ 기타 사법상의 법인
- ⑤ 법인격이 없는 사단(Vereine), 재단(Stiftungen), 기관(Anstalten), 기타 사법상의 목적자산(Zweckvermoegen)⁷⁰⁾
- ⑥ 공법상의 법인이 운영하는 영리사업체

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

회사 또는 단체의 소재지는 회사 또는 단체가 독일에서 갖는 납세의무의 한계를 규정한다. 이들 회사 또는 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 조세원천징수 대상이 되는 국내소득이 있는 경우를 들고 있다.

법인세법의 납세의무는 또한 회사의 법적 형태와 연관된다. 따라서 위에서 열거된 무제한 납세의무자 중 항목 ①에서 항목 ④의 법인은 반드시 법인세 납세의무자가 된다. 그러나 항목 ⑤의 경우에는 그 단체의 소득이 다른 납세의무자에게로 직접 귀속이 되어 법인세법이나 소득세법에 의하여 과세되지 않는 경우에 한하여 법인세 납세의무가 있다⁷¹⁾.

이외에 위의 항목 ⑥에 대하여는 법인세법 제4조에서 다시 한번 상세하게 규정하고 있다. 공법상의 법인의 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 공법상의 법인인 경우에도 법인세 납세의무자에 해당된다(법인세법 제4조 2항). 국민에게 상하수도나 전기서비스, 공공교통 서비스를 제공하기 위한 공법상의 법인이 이에 해당된

70) Special Purpose Fund.

71) Tipke/Lang, p. 448.

다(법인세법 제4조 3항). 그러나 공법상의 법인의 주 기능이 공권력의 행사에 있는 경우 이러한 법인은 법인세 납세의무자에 해당되지 않는다(법인세법 제4조 5항).

법인세법 제5조 1항 1호에서 22호까지에서는 법인세 납세의무가 면제되는 단체가 열거되어 있다. 이에 해당하는 특별 법인들로는 연방철도자산, 연방독점관리청, 국가운영 복권회사, 석유비축협회, 연방은행, 재건은행 등 국책은행, 연방 및 주정부 은행, 통일 관련업무를 담당하는 연방특별기관, 공적 보험기관, 직접적으로 종교적 또는 자선사업의 목적을 위한 법인들, 연금 및 공제기금 그리고 직종연합회 등이 있다. 이러한 조세면제는 그러나 동조 2항에 의거 원천징수가 이루어지는 국내소득에 대해서는 적용되지 않는다. 따라서 이러한 법인세 과세면제되는 특별법인들에 있어서는 조세채무관계가 자본수익세 등의 원천징수를 통하여 최종적으로 소멸되는 것이다.

3. 과세소득

가. 과세소득에 관한 일반 규정

1) 과세소득 계산 관련 규정

법인세는 과세대상 소득에 따라 정해진다. 법인세법 제8조 1항은 (법인의) 소득의 정의와 소득의 산출방식은 소득세법과 본법(법인세법)의 규정에 따른다고 규정하고 있다. 소득세법에 규정되어 있는 소득계산, 평가, 감가상각 등에 대한 규정들은 개인의 과세소득 및 세액산정 과정에서 뿐만 아니라 법인의 과세소득 및 세액산정 과정에서도 공통적으로 적용된다. 법인세법은 이 소득세법상의 규정에 추가하여 자본회사에 게만 적용되어지는 특별한 규정들을 담고 있다. 자본회사의 과세는 개인기업 및 인적 회사에서의 과세와는 다른 법인의 법률적 특성으로 인하여 내용면에서 다른 요소를 포함하며 따라서 법인세법에서는 소득세법상 규정들을 법인에 맞게 보완해 주는 특별 규정들이 필요한 것이다.

2) 과세소득 계산의 기준

법인세 과세대상은 법인의 소득이며 과세표준은 납세의무자의 해당 역년의 주주나 지분소유자에게 배당하기 전의 과세대상 소득이다(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 배당을 손금으로 인정하지 않는다.

소득세법 제5조 1항에 의거하여 재무회계의 세무회계에 대한 기준성의 원칙은 자본회사의 소득계산과정에도 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 집적으로 만들어진다(상법 제272조 3항). 이익적립금은 법정이익적립금, 회사계약이나 정관에 의한 적립금, 그리고 기타 적립금이 있다. 법정이익적립금과 자본적립금은 특정 용도를 위하여만 사용이 가능하다. 회사계약이나 정관에 의한 적립금과 기타 적립금은 회사의 유보이익을 의미하게 된다.

나. 과세표준의 계산 (세무조정)

1) 당기순이익과 세무조정

법인의 사업소득에 대한 과세표준은 소득세법 제4조 1항 및 제5조 1항의 기업재산 비교방식에 의거하여 산정된다(법인세 제8조 1항)⁷²⁾. 법인세법은 여기에 추가하여 법

72) 법인세법 제8조 1항에서는 법인의 소득은 소득세법과 법인세법에 의하여 결정된다고만 언급하고 소득세법의 구체적 조항은 언급하지 않고 있다. 그러나 법인의 과세소득 산출은 소득

인의 특성상 손금으로 인정하거나 부인하여야 할 특별한 사항을 규정하고 있다. 기본적으로 개인사업자의 경우 자신의 회사로부터 받는 보수(대표자 급여), 자금제공에 대한 보상(이자) 및 경제재의 임대에 대한 보상(임대료) 등은 사업소득으로 소득세의 과세대상이 되지만 이와 달리 자본회사의 경우 그 법률적 특성상 대표주주에 대한 급여와 주주의 자금공여로부터의 이자 등은 손금으로 인정될 수 있다. 법인은 독자적인 법인격을 보유하기에 경제적 결과를 갖는 사법상의 계약을 주주와 체결할 수 있으며, 이 계약은 원칙적으로 세법상 인정된다.

자본회사의 과세대상 소득은 일반적으로 그 회사의 재무제표상의 이익과 일치하지 않는다. 그 이유는 우선 세법상 이익을 감소시킬 수 없는 손비들과, 다른 한편으로 세법에 따라 인정되는 비과세소득이 있기 때문이다. 따라서 세무조정시 손금으로 인정되지 않는 손비는 손금불산입(익금산입)시키며 익금에 해당하지 않고 비과세되는 수입은 익금불산입(손금산입)시킨다. 손금불산입되는 손비의 대표적인 것이 주주관계로 인하여 법인이 지출하는 비용(배당)이다. 배당은 법인의 이익을 분배하는 것(법인세법 제8조 3항 1절)이기 때문에 이러한 지출은 이익을 줄이지 못한다. 여기에는 은닉배당(verdeckte Ausschüttung)과 기타 주주권에 기인한 모든 종류의 배당(법인세법 제8조 3항 2절)이 포함된다. 익금불산입의 대표적인 예로 법인세법 제8조 3항 3절에서 말하는 은닉자본금(verdeckte Einlagen)을 들 수 있다.

법인세법 제8조 3항 2절에서는 회사와 주주의 특수한 관계로 인하여 쌍방간의 합의가 회사의 법적인 실제관계를 은폐하고 과세소득을 줄이는 데 이용되는 경우(은닉배당)에 익금산입을 규정하고 있다.

독일의 법인세법 제8조 1항 2절에서는 국내 공영방송의 광고 사업분야의 소득에 대한 산정기준을 별도로 특별히 정하고 있다. 국내 공영방송의 광고 사업분야의 소득은 방송전송으로 받은 대가의 16%로 정하고 있다. 이 때 대가란 부가가치세법 제10조 1항에 따라 재화나 용역의 수혜자가 재화나 용역에 대해 지급한 지급금을 말한다.

독일의 법인세법은 손금과 관련한 두 가지 일반적인 규정을 두고 있는데 제9조에서

세법에서 규정하는 잉여소득계산유형이나 약식계산방식(현금주의)에 의하여 이루어질 수 없으므로 결과적으로 소득세법 제4조 1항 및 제5조 1항에 의거한 기업재산비교방식에 의하여 과세소득이 산출된다.

는 손금으로 인정되는 손비와 인정한도, 그리고 제10조에서는 손금으로 인정되지 않는 손비를 규정하고 있다. 따라서 제9조의 한도를 넘는 금액과 제10조의 금액은 익금에 산입되어 과세소득을 증가시킨다.

이에 추가하여 법인세법 제8a조는 이자에 대한 손금산입제한규정을 담고 있고 제8b조는 다른 법인 등에 대한 지분참여로부터의 자본수익에 대한 익금불산입을 규정하고 있다. 또 제8c조는 법인의 결손공제에 대한 제한 규정이다.

법인세법 제8a조의 이자손금산입제한규정은 소득세법 제4h조의 이자비용공제제한제도에 대한 추가조항이다. 이 규정은 동 개정법이 연방의회의 승인을 받은 날인 2007년 5월 25일 이후 개시하여 2008년 1월 1일 이전까지 종료되지 않고 지속되는 회계연도부터 처음 적용이 가능하다.

지급이자는 우선 해당기업의 이자수입만큼은 손금인정이 되고 이자수입을 초과하는 지급이자(이자 및 감가상각 반영 전 사업이익의 30% 한도까지만) 추가적으로 손금으로 인정이 된다는 것이 이자손금산입제한제도의 내용이다.

그러나 이 제한규정은 수입이자를 초과하는 지급이자의 총액이 100만유로 이하거나, 이 기업이 한 그룹의 계열사가 아니거나, 단지 부분적으로만 계열사거나, 혹은 계열사라고 하더라도 전 회계연도의 자기자본비율이 계열사 전체의 자기자본비율보다 낮지 않은 경우 적용되지 않는다는 예외규정이 있다(소득세법 제4h조 2항). 이때 1%의 자기자본비율의 미달은 허용치에 해당한다. 즉 순이자비용이 100만유로를 넘지 않거나 중·소규모의 기업들은 이자비용을 전체를 손금산입할 수 있다.

다만 법인세법 제8a조는 그룹의 계열사가 아니라고 하더라도 법인이 출자자자본차입의 차원에서 지분 25% 이상을 직·간접적으로 소유한 중요 주주, 주주의 특수관계사 또는 중요 주주나 주주의 특수관계사에 대해 구상권이 있는 제3자에게 지급하는 이자가 전체 이자비용의 10%를 초과하는 경우 예외규정이 적용되지 않는다고 하였다. 그룹의 계열사인 경우에도 이 규정이 마찬가지로 적용된다. 여기서 기준이 되는 이자란 차입금채무에 대한 지급이자를 말하는 것으로서 연결재무제표에 기입되는 주주 또는 다른 계열사에 대한 차입금이자 또는 출자자에게 구상권을 갖고 있는 제3자로부터의 차입금에 대한 이자 등이 해당된다.

2) 법인세법 제9조에서 규정하는 손금산입·익금불산입 항목과 인정한도

독일의 법인세법 제9조는 다음 두 가지의 손비를 손금항목으로 지정하고 있다. 우선 제1항 1호에서는 주식형 합자회사 및 유사 자본회사의 무한책임사원의 설립자본금이 외로 납입된 자본금에 대한 배당금 또는 그들의 경영에 대한 이익배당금을 손금으로 인정한다.

다음으로 제1항 2호와 2항 및 3항은 기부금의 손금인정한도를 규정한다. 2007년 10월 10일의 기부금 관련 규정의 개정으로 2007년까지 적용되었던 규정에 비해 기부금의 인정한도가 상향조정되었다.

제9조 1항 2호의 규정에 따르면 자선, 교회, 문화, 종교 및 학문 목적의 지원을 하거나 또는 특별히 지원할 필요가 있다고 인정되는 공익 목적(조세기본법 제52조에서 54조 사이에 정의됨)을 위한 지출로서 국내의 공법상의 법인이나 국내의 공공의 사업소 혹은 법인세법 제5조 1항 9호에 의거하여 과세에서 제외되는 법인이나 개인연합체, 펀드 등⁷³⁾의 공익단체에 제공되는 기부금과 회비에 한하여 법인소득의 20%까지 또는 총매출액과 해당 사업연도에서 지출된 임금 및 급여를 합한 금액의 0.4%까지의 금액을 기부금으로 손금 인정이 가능한 한도로 정하고 있다⁷⁴⁾.

조세기본법에 의하면 공익단체란 지역적·직업적 성격에 따라 특정 가족, 회사직원, 또는 집단에 소속된 사람에 제한하지 않고 일반의 이익을 위하여 물질적·정신적·도덕적으로 사심 없이 지원하는 단체를 말한다(조세기본법 제52조 1항).

여기서 열거된 분야(조세기본법 제52조~54조) 중에서 조세기본법 제52조 2항 제 21, 22, 23호에 해당하는 체육회, 여가활동으로서의 문화활동단체, 향토문화재보호 및 향토사연구회, 동물보호협회, 주말농장동호회, 카니발, 사육제 등 전통행사준비회, 재향군인협회, 아마추어무선통신회, 모형비행기동호회 등 단체에 지급하는 금액에 대

73) 법인세법 제5조 1항 9호의 이러한 기관들은 정관에서 전적으로 자선, 종교, 공익 등의 목적(조세기본법 제51조~68조)만을 수행하는 것으로 규정되어 있는 기관을 말한다.

74) 이는 과거 법인소득의 총 5%까지 또는 총매출액과 해당 사업연도에서 지출된 임금 및 급여를 합한 금액의 0.2%까지의 금액을 기부금(회비 포함)으로 비용 인정이 가능하고 추가적으로 학문, 자산 및 특별히 지원할 필요가 있다고 인정되는 문화적 목적과 관련된 비용의 경우 5%의 한도는 추가적으로 20,450유로 더 확대될 수 있었던 것에 비하여 한도가 큰 폭으로 증액된 것이다.

해서는 기부금은 인정하되 단체회비는 인정하지 않는다(법인세법 제9조 1항 2호 2절).

기부금이 한도를 초과하면, 다음 사업연도에 그 해의 한도액 범위 내에서 공제시킬 수 있다.

이 기부금 관련 조항은 소득세법 10b조의 기본구조와 동일하다. 다만 법인의 경우에는 소득의 20%지만 개인의 경우 총소득금액의 20%까지 허용되며 법인이나 개인사업자나 매출과 지급임금의 합이 0.4%까지라는 한계는 동일하다. 법인세와 소득세의 중요한 차이는 정당에 대한 기부금에 있다. 소득세법 제10b조 2항은 개인에게 정당에 대한 기부금을 매년 1,650유로까지 비용공제하며 부부에게는 3,300유로까지 허용하는 것에 비하여 법인세에서는 법인에게 정당에 대한 기부금의 소득공제를 허용하지 않는다는 것이다. 기부금 조항 이외에 감가상각, 접대비, 대손상각 등의 손금 규정은 법인세법에 전혀 언급이 되어 있지 않고 소득세법과 전적으로 동일하다(제2편 1장 소득세법 참조). 따라서 법인과 개인사업자는 감가상각, 접대비, 대손상각과 관련하여 완전히 동일하게 취급된다. 자산과 부채의 평가도 마찬가지이다.

3) 법인세법 제10조의 손금불산입·익금산입 항목

독일의 법인세법 제10조 2호에서는 어떤 비용들이 자본회사의 과세소득을 감소시킬 수 없는지를 규정하고 있다. 이와 관련해서 일반적으로 중요한 의미를 갖는 첫째 규정으로 소득에 대한 조세비용의 공제금지가 있다. 이러한 조세비용으로 법인세, 인세가 포함되며, 자가소비 또는 은닉배당에 해당되는 매출에 대한 부가가치세, 그리고 소득세법 규정에 의하여 손금이 부인되는 비용들에 대한 부가가치세 매입세액의 손금산입도 인정하지 않고 있다. 이는 이러한 세금들에 부가되는 지연이자 등 기타 관련비용에 대해서도 똑같이 적용된다.

또 동조 3호는 형사처벌 성격의 벌금도 공제될 수 없다고 규정하고 있고 이어서 제10조 4호에서는 감사회와 기타 유사형태 회사기관의 구성원 및 기타 경영감사를 위촉 받은 자에게 보장되는 모든 유형의 보수금액에 대해 그 절반은 손금으로 공제할 수 없도록 규정하고 있다.

4) 은닉배당(verdeckte Gewinnausschüttung)

가) 은닉배당 발생의 전제조건

자본회사와 주주 사이의 거래도 원칙적으로 과세소득의 산정에 고려된다. 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 한다. 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 과세대상 소득을 낮게 계상할 가능성이 있다. 만약 대표주주에 대한 급여가 적절하지 않게 높게 책정되었다면, 이 급여액의 일정부분만이 경영활동에 대한 급여 성격의 보상이며, 나머지 부분은 소위 은닉배당이 되는 것이다. 기업경영 측면에서 볼 때 대표자의 성과에 해당하는 금액부분만이 일정기간의 손금이며, 나머지 부분은 우회적인 이익배당이다.

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

나) 은닉배당의 주요 사례

위에서 설명한 주주가 제공받는 대가 혹은 재산상의 이익이 어떠한 형식을 취하는지는 은닉배당에서 중요하지 않다. 은닉배당은 적절한 수준이라고 볼 수 있는 대가 수준을 넘어서는 부분이 해당된다. 법인세법 시행령 31조 3항에서 일반적인 거래에서 가장 자주 나타나는 은닉배당의 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 주주가 회사로부터 받는 전체 수입의 25%를 넘거나 회사의 당기 순이익의 50%를 넘는 경우 부적절한 것으로 본다(연방조세관보, 2000, p. 547). 경영책임자인 주주에 대한 초과근무수당도 부적절한 것으로 본다(연방조세관보, 1997, p. 577).
- 주주가 회사에 자금을 제공하면서 부적절하게 높은 이자를 받는 경우
- 회사가 주주에게 무이자 또는 비정상적으로 낮은 이자로 자금을 제공하는 경우
- 회사가 주주에게 자금을 제공하는 시점에 이미 상황이 불가능하리라는 것을 인지하면서 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 등

그러나 완료된 특수관계자간의 거래를 세무당국이 인정하거나 또는 부당하다는 것이 밝혀지지 않는 경우, 자본회사의 법인세 납세의무대상 소득을 감소시킬 뿐만 아니라 혜택을 받는 사원의 소득세 납세의무 소득도 경우에 따라서는 감소시킬 수 있다.

5) 국제간의 은닉배당: 이전가격과세의 문제

은닉배당은 국제간의 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 국가간에 법인세율의 격차가 존재한다. 이러한 법인세율의 격차는 다국적기업들로 하여금 저세율국가에 소재하는 특수관계자에게 이익을 발생시켜 그곳에서 과세되도록 하려는 요인이 된다. 세법은 이러한 종류의 이익이전도 은닉배당이라고 분류하며 국제조세법(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 소재 모회사와 독일 판매법인자회사와 같은 특수관계자간에 합의된 거래조건이 특수관계가 없는 제3자가 결코

받아들일 수 없는 것이라면, 이러한 조건 아래서 이루어진 거래는 한국 소재 모회사에게 일정한 특혜를 주어 은닉배당이 이루어진 것으로 간주된다. 은닉배당이 이루어진 것으로 간주되면 독일 자본회사의 과세소득이 그만큼 증가하게 된다. 즉 자회사의 이익이 증가되었고, 이 증가한 이익이 한국 소재 모회사로 흘러 들어간 것으로 보는 것이다.

〈판매자회사의 장기적 결손에 대한 독일의 판례〉

외국기업의 독일 내 판매자회사의 결손에 대한 판결로서 헤센 주재정법원의 1988년 판례와 동 사안에 관한 연방재정법원(BFH, 1993. 2. 17)의 판례가 있다. 이들 판례에서는 판매회사의 합리적이고 신중한(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 생산공급자가 제조원가보다 낮은 가격으로 자회사에게 제품을 공급하였더라도 이보다 더 낮은 판매가격으로 인하여 자회사가 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 환율 변동, 소비자 취향의 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.

나) 상계거래(Vorteilsausgleich)

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

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

- 상계거래와 동일한 거래가 서로 독립적인 기업간에도 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 모회사와의 특정거래에서 받은 모든 이익과 불이익을 서로 상쇄시키고 남은 결과를 살펴보는 전체적인 분석방법이 적용된다. 만약 자회사에게 불리한 거래에 대해서 본사가 받은 특혜를 자회사에게 보상하여 자회사가 입은 장단점이 상계된다면 전체적 입장에서 보면 세무당국에 의해 간주된 은닉배당규모는 최소한 줄어들거나 또는 은닉배당이 없는 상태로 만들 수 있다.

다) 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.

이전가격이 적정가격에 미치지 않음이 세무조사 결과 확정되어 세무당국이 법인의 이익을 조정하고 더불어 이전가격의 조정이 필요하다고 판단하면 과세방법에 몇 가지 차이가 있다. 이전가격과세는 이전가격이 과세소득을 줄이는 데 이용되는 경우 적당한 규모의 이익이 배당된 것으로 간주하여 법인의 소득에 산입시키며 동시에 배당으로 소득 처분하는 것이 기본이다. 은닉배당규정인 법인세법 제8조에 의해 조정이 되는 경우 자회사의 이익이 상향조정됨과 함께 은닉배당에 대한 원천징수세와 이중과세문제가 발생한다. 이 때 발생하는 원천징수세의 납세의무자는 모회사이다. 즉 법인세법 제

8조에 의한 조정은 따라서 모회사의 동의가 필요하다. 은닉배당과 이중과세문제를 회피하며 이전가격조정을 하는 방법으로 상계거래처리가 있다. 이때 산출된 이전가격은 자회사와 모회사간의 거래에서 자회사가 받은 불이익의 규모임을 모회사가 동의를 하고 그 규모에 상응하는 보상을 함으로써 자회사가 받은 불이익이 상계되도록 처리하는 방식이다. 이 경우 보상은 이전가격조정 결정이 확정된 후 동일한 연내에 실행되어야 한다.

6) 2007년까지 적용된 과소자본세제 (2008년 개정 전 법인세법 제8a조)

2008년 기업세제개혁법에 의해 보다 광범위한 이자손금산입제한제도로 변경되기 전까지 법인세법 제8a조는 특수관계사에 대한 차입이자 지급 관련 은닉배당에 대한 규정으로서 일반적으로 과소자본세제규정으로 알려져 있었다. 자본회사의 주주가 자본금을 필요규모 이하로 줄이고 사업 수행을 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 유리하다. 그러나 이 경우 경제적 의미로 보면 차입금은 자기자본이며, 이자는 이익배당으로서 간주될 수 있기 때문에 주주차입금을 은닉자본금이라 하며 이 경우에 지급이자는 손금 인정이 되지 않는 은닉배당이 되는 것이다.

독일 세무당국은 독일 소재 자본회사가 외국 소재 주주로부터 과다하게 제공된 차입금에 대한 지급이자를 은닉배당으로 간주하고 이를 독일 내에서 자회사에 과세한다. 이제까지 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 원칙 위배는 모회사가 출자를 통하여 자본을 제공하는 것이 아니라, 마치 제3자가 행하듯 대부분을 통한 타인자본의 유입을 통해 나타난다. 주주에게 지급한 이자는 정상비용으로 취급되어 법인의 이익을 감소시키고, 법인의 과세대상으로 포착되지 않았다.

2007년까지 과소자본세제로서의 법인세법 8a조 조항은 다음과 같은 제한적인 경우에만 적용되었었다. 첫째, 법적 형태가 자본회사이어야 한다. 둘째, 타인금융 중 해외

주주로부터의 차입금이어야 한다⁷⁵⁾.

7) 은닉배당의 법적 귀결

법인세법 제8조 3항과 법인세법 시행령 제31조에 따라 은닉배당은 법인세 과세대상 소득을 감소시킬 수 없다. 즉 과세소득이 이 규정에 반하여 낮게 계상되었다면 은닉금액은 과세소득에 가산(익금산입)된다.

동시에 은닉배당은 주주에게는 소득세법 제20조 1항 1호 2절의 자본수익을 의미하

75) 법인세법 8a조 규정의 유럽법적 적합성에 대해 많은 논란이 있기 때문에, 이 법조문이 개정되지 않고 계속 효력을 발휘할 수 있을지에 대해서는 극히 회의적이었다. 유럽법적 관점에서 다음과 같은 점 때문에 이 조항을 차별적 과세로 본다. 법인세법 제8a조는 주로 세법상의 외국인을 겨냥하고 있다는 점과, 동일한 대상인 독일 내국인을 비교기준으로 살펴보면 외국인 차별이 존재한다는 점을 알 수 있다. 만약 유럽법원이 이 규정을 유럽법 위반이라고 확정할 경우, 입법기관은 독일 거주, 외국 거주를 불문하고 모든 주주에 대해서 차입금 허용한도를 넘는 부분에 대한 지급이자는 은닉배당된 것으로 간주할 수 있도록 하여야 할 것이다.

2003년 12월 12일의 판례(Lankhorst-Hohorst GmbH)에서 유럽재판소(ECJ)는 독일 법인세법 8a조가 EC treaty 43조를 위반하고 있다고 결정하였다. 독일의 과소자본규제제도가 EU 내의 외국의 지분보유자의 부채를 통한 자금조달(debt-financing)이 독일 국내의 지분소유자에 비하여 차별되고 있다는 것이다(Gnuschke(2004))

독일 법인세법 제8a조에 의하면 지분을 25% 이상 가지는 지분소유자(중간에 파트너십이 개입되어도 동일함)나 그 특수관계인이 제공하는 대여금 혹은 특수관계인이나 지분소유자의 지분보증을 바탕으로 금융기관 등이 제공하는 대여금에 대하여 지불되는 채권에 대한 이자는 지분보유자가 국내에 거주하더라도 배당으로 간주된다. 이때 이 규정의 예외를 인정받을 수 있는 경우는

1. debt-equity-ratio 1,5: 1의 safe haven으로서 이 비율을 초과하지 않는 대여금 수준
2. 매년 최대 250,000유로의 대여금
3. 매년 최대 250,000유로의 대여금
4. 6개월 미만의 단기 대여
5. 그리고 그 대여조건이 ALP에 합당한 경우이다.

파트너십을 중간에 개입하여 8a조를 피하는 방법을 무력화시킨 것도 과거와 달라진 사안이다. 또 8a조 6항에 새로운 남용방지(anti-abuse)조항을 도입하였다. 부채가 지분구매 목적으로 성립되고 부채의 공여자와 지분판매자가 지분소유자에게 대외조세법에서 규정하는 특수관계(지분관계 25% 기준 등)에 있으면 그 이자에 대하여 은닉배당이 적용된다.

이 과소자본규제와 관련하여 또 독일에서는 영업세법 제9조 10항을 폐지하였다. 과거 동 조항은 과소자본규제로 인하여 법인소득에 합산되는 이자비용 부인액에 대하여 영업세법상의 과세소득에서는 제외하였으나 세법 개정으로 향후에는 영업세법상의 과세소득이 된다.

게 되며 이는 납세자에게 지불되는 즉시 과세된다(소득세법 제11조).

4. 자본수익

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 익금으로 보지 않고 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 익금산입되어 과세소득 산정에 포함되며 이때 원천징수액은 세액공제되는데 이는 법인세법의 규정 없이 소득세법을 원용하는 것이다.

5. 결손

법인의 손실이월과 관련한 규정은 별도로 존재하지 않고 소득세법 제10d조에서 규정하는 개인사업자 관련 규정이 그대로 적용된다. 당해연도에 발생한 손실은 일차적으로 전년도로 결손소급공제가 가능하다. 결손 전기 소급공제한도는 511,500유로이다. 이 소급공제한도를 초과하여 공제되지 못한 부분은 차기로 이월가능하다. 결손차기이월공제는 100만유로까지는 제한이 없으나 100만유로를 넘어서는 결손금에 대하여는 60%까지만 공제를 허용하고 있다.

법인세법에는 법인의 지분참여와 관련하여 적용되는 결손이월 규정이 따로 있을 뿐이며, 법인의 일반소득과 자본소득에서의 손실을 분류하는 규정은 독일의 법인세법에 존재하지 않는다.

2008년 개정법 이전에는 법인세법 제8조4항에 따라 법인의 소유구조가 변경되었을 때 변경 전의 법인과 변경 후의 법인 간에 법적 및 경제적 동질성이 존재하기만 하면 소득세법 제10d조에 따른 결손공제가 가능했다.

법인세법 제8조 4항은 회사 지분의 반 이상이 양도되고 이 회사가 절대적으로 새로운 자산으로 경영을 시작하거나 사업을 유지하는 경우 경제적 동질성이 존재하지 않는 것으로 보고 결손금의 이월공제를 제한했다. 그러나 예외조항을 두어 새로 도입된 자산을 손실을 야기한 사업분야의 구조조정을 위하여만 사용하고 동 분야를 크게 축소시키지 않으며 5년 이상 존속시키는 경우 경제적 동일성을 인정했다.

이 법인세법 제8조 4항은 2009년 발효된 2008년 개혁법에서 삭제되고 제8c조로 대체되었다. 법인세법 제8조 4항은 2008년 이전 개시된 5년 기간 내에 법인의 지분이 50% 이상 이전되었으며 2013년 이전에 경제적 동질성이 상실되는 경우 최종적으로 적용된다.

신설된 제8c조는 결손금이월공제의 차등제한규정을 포함한다. 이는 지분율에 상응하는 결손공제의 소멸규정이기도 하다. 5년 기간 내에 법인의 지분 또는 의결권이 인수법인 또는 법인의 특수관계자에게 25% 이상 50% 미만 이전되었으면 지분인수시점까지 공제되지 않고 누적된 결손금의 공제는 이전된 지분비율에 상응하여 소멸한다. 그리고 결손누적 법인의 지분의 50% 이상 이전된 경우 누적 결손금의 공제는 전액 소멸된다.

결과적으로 지분관계의 변화를 가져오는 증자는 지분의 이전과 동일시한다.

외국에 소재한 고정사업장에서 발생한 손실은 동 소재지 국가에서 취득한 동종의 소득으로만 상계 가능하다.

6. 세율

법인세의 세율은 법인세법 제23조 1항에 의하여 15%이다. 이 법인세에 대하여 연대세가 부과된다. 이 법인세율은 2007년 8월 27일에 개정된 법률에 의하여 2008년부터 적용되는 것으로 이전에는 25%의 세율이 적용되었다.

7. 조세특례

법인세법에서 규정하는 익금불산입 소득으로는 일반적인 법인에 대하여 적용되는

것으로서 법인의 수입 중 자회사인 다른 법인으로부터의 배당금 수입(법인세법 제8b조 1항), 그리고 다른 기업의 지분을 매각하고 얻은 양도차익(법인세법 제8b조 2항)이 있다.

일반적인 법인이 아닌 법인세법이 적용되는 개인연합(Personenvereinigung)에 대해서는 회원들이 회원자격으로 내는 협회비(법인세법 제8조 5항)가 비과세된다.

특별한 형태의 법인에 대하여 적용되는 익금불산입 특별규정으로 법인세법 제25조의 규정에 따라 농림업만을 영위하는 사업체와 산업공제조합의 소득은 15,000유로의 공제가 가능하다. 그러나 공제액은 동 사업체의 소득규모를 넘지 않는다⁷⁶⁾.

법인세법에 규정되어 있지 않아도 소득세법상 또는 다른 규정에 의하여 비과세되는 수입 또한 법인세에서도 익금으로 인정하지 않는다.

8. 법인세 행정

가. 법인세의 발생

법인세법 제30조에 따르면 법인세의 발생시점은 다음과 같다. 우선 원천징수의 경우에는 납세의무자에게 소득이 유입되는 시점에 법인세가 발생한다. 예납을 하는 경우에는 예납이 이루어지는 분기 개시시점, 그리고 납세의무가 역년의 진행중에 성립하는 경우 납세의무의 성립과 함께 법인세가 발생한다. 신고납부의무가 있는 과세소득에 대하여는 이 두 가지 방식에 따라 법인세 납세의무가 성립되지 않았다면 과세신고 기한의 경과와 함께 법인세가 발생한다.

나. 신고 및 납부

법인세의 신고 및 납부와 관련하여서는 소득세의 규정을 원용한다. 법인세법 제31조에서는 법인세와 법인세를 근거로 계산되는 조세(부가세)의 확정, 상계처리, 징수,

76) 2008년까지 이 한도로 13,498유로가 적용되었었다.

환급 등을 포함한 과세의 시행에 대해서는 동법에서 달리 정하고 있지 않는 한 소득세법 규정이 적용된다고 하였다. 단 사업연도가 역년과 차이가 나는 경우 세액 사정기간이 종료하는 사업연도의 기간 동안에 법인세 예납이 이루어지는 방식으로 소득세법 제 37조 제1항이 적용된다.

다. 사업연도

법인세의 과세대상 소득은 기업이 한 역년 또는 사업연도에 획득한 소득에 대하여 계산된다. 법인세법 제7조 3항에 따라 조세의 확정을 위한 과세표준이 매 연도마다 계산된다. 상법상 기장의무가 있는 납세의무자들에게는 역년과 다른 사업연도도 인정되며 이 경우에 한 사업연도의 이익은 그 사업연도가 종료되는 역년에 획득된 것으로 본다. 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.

라. 납세지

법인세의 납세지는 조세기본법 제18조 1항 2호에 의하여 법인의 경영이 이루어지는 장소(Geschäftsleitung)가 속한 지역이며 따라서 납세는 동 지역을 관할하는 세무서에서 이루어진다. 조세기본법 제10조에서는 경영이 이루어지는 장소를 법인의 최고경영자가 주로 활동하는 장소, 즉 최고경영자의 집무실이 소재하는 곳으로 보고 있다.

9. 국제소득과세

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

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

국내법인의 해외소득에 대한 과세와 이중과세조정 및 외국법인의 국내소득에 대한 과세 및 이중과세조정, 원천징수, 조세회피방지규정, 이전가격과세제도, 과소자본세제, CFC 를 등에 대하여는 국제조세편에서 상술한다.

10. 독일 법인세의 기타 주요 제도

가. 기업합병과 분할에 대한 세제

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

1) 인적회사나 자연인에게로의 자산이전

기업전환세법 제3조~10조는 법인이 인적회사나 단독주주인 개인에게 합병되는 경우를 다루며 자본회사가 인적회사로 회사의 형태를 변경하는 경우와 분할을 통하여 자본회사의 자산이 인적회사로 옮겨지는 경우에도 적용된다.

양도법인의 자산이 양수하는 인적회사나 양수인의 기업재산이 되는 경우 자산은 종료대차대조표의 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 양수해야 한다(기업전환세법 제4조 1항).

양수인적회사는 감가상각, 상각의 증가, 특별감가상각액, 평가면제나 평가절하의 요구, 조세상의 이익을 줄여주는 준비금 및 소득세법 제6조 1항 2호 2절⁷⁷⁾과 3절⁷⁸⁾의

적용문제 등에 관련하여 양도법인의 법적 지위를 갖는다. 이것은 소득세법 제10d조 3항 2절⁷⁹⁾에 따른 소위 잔류손실공제에 대해서는 적용되지 않는다. 한 자산이 기업재산에 속한 기간이 과세에 중요한 의미를 갖는다면, 그것이 양도법인의 기업재산에 속한 시간은 양수하는 인적회사의 계산에 넣는다(기업전환세법 제4조 2항).

양도된 자산이 양도법인의 종료대차대조표에서 장부가액 이상으로 책정되어졌다면, 양수인적회사의 감가상각은 소득세법 제7조 4항 1절⁸⁰⁾과 제5항에 해당되는 경우에는 이제까지의 과세표준에 따라, 그 이외의 모든 다른 경우에는 장부가액에 따라, 각각 개별 자산의 장부가액과 법인이 종료대차대조표에서 계산한 경제재의 가액간의 차액만큼 늘려서 과세된다(기업전환세법 제4조 3항).

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

양수인적회사가 과세상 분할기준일 이후 양도법인은 지분을 취득했거나 주주를 보상하는 경우, 회사는 지분을 분할기준일에 취득한 것처럼 하여 이익을 계산해야 한다(기업전환세법 제5조 1항).

자산양도로 인해 양도법인과 인적회사 간의 채권채무관계가 소멸되거나 준비금이

77) 소득세법 제6조 1항 2호 2절 취득원가나 생산원가 대신 더 낮은 부분가액이 책정될 수 있다 (제1호 3절: 부분가액이란 회사 전체의 취득자가 총구매가 범위에서 개별 자산을 위해 책정할 만한 금액을 말한다. 이 때 취득자가 회사를 계속 운영한다는 것을 전제로 한다).

78) 전 사업연도 종결 시 이미 기업재산에 속해 있던 자산에 있어서는 납세의무자는 그 다음 사업연도에 부분가액이 최종 결산책정액보다 높은 경우라도 부분가액을 책정해도 된다. 그러나 최대한 취득원가나 생산원가 대신에 넣을 수 있는 가액을 책정해야 한다.

79) 소득세법 제10d조 3항 2절 잔류 손실공제는 총소득금액을 계산할 때 상계되지 않은 손실이다. 이 손실은 제1항에 따라 공제된 금액과 제2항에 따라 공제가능 금액만큼 줄어들고 바로 전 세액결정기한 만료일에 확정된 잔류 손실공제만큼 늘어난다.

80) 소득세법 제7조 4항 1절 건물의 경우 제1항과는 달리 감가상각방식으로

1. 기업재산에 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.

해체됨으로써 양수인적회사의 이익이 증가한다면 양수인적회사는 그에 상당하는 만큼 세제상 이익을 감소시키는 준비금을 설정해도 된다(기업전환세법 제6조 1항). 준비금은 설정 후 3개 사업연도에 매년 최소 3분의 1만큼씩 이익을 증가시키면서 해체시킬 수 있다(기업전환세법 제6조 2항).

2) 다른 법인으로의 자산이전

법인이 다른 법인에게 합병되거나 자산을 전부 혹은 부분적으로 다른 법인에게 양도하는 경우, 그리고 분할을 통하여 자분회사의 자산이 다른 자분회사로 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 대가가 보장되어 있지 않거나, 회사법에 있는 경우에는 전체적으로 소득계산에 관한 세법상의 규정에 따라 계산된 가액으로 책정될 수 있다. 이때 자산의 가액을 그보다 더 높이 책정해도 되지만 개별 자산의 부분가치보다 많아서는 안 된다. 이 두 가지 조건이 전제되지 않는 경우, 양도된 자산은 양도시 보장된 대가의 가액으로 책정된다. 대가가 보장되어 있지 않는 경우에는 자산은 부분가치로 책정된다(기업전환세법 제11조).

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

양수법인은 감가상각, 상각의 확대, 특별감가상각액, 평가면제 또는 평가절하의 요구, 세제상의 이익을 줄이는 준비금과 소득세법 제6조 1항 2호 2절과 3절에 나온 규정의 적용 그리고 기업내부자금으로부터 액면자본의 증자시 세제상의 조치에 관한 법 제5장 2항에서 말하는 기한과 관련하여 양도법인의 법적 지위를 갖는다(기업전환세법 제12조 3항).

기업재산에 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).

3) 사업체나 사업부문의 회사지분을 대가로 한 양도

사업 또는 사업부문 또는 공동사업자지분이 무제한으로 법인세 납세의무가 있는 자본회사에 출자되고 출자자가 그 대가로 새로 회사지분을 받으면 출자된 기업재산의 평가와 새 회사지분의 평가에 대해서 다음의 규정이 적용된다.

자본회사는 출자된 기업재산을 장부가액이나 더 높은 가액으로 책정해도 된다. 출자된 기업재산이 대차대조표에서 상법상의 규정에 따라 보다 높은 가액으로 책정되어야만 하는 경우에도 장부가액으로 책정하는 것도 허용된다. 장부가액이란 출자자가 출자된 기업재산을 새 지분취득 시점에 소득계산에 관한 세법상의 규정에 따라 책정하는 가액이다. 출자된 기업재산의 대변항목이 차변항목보다 많으면 자본회사는 출자된 기업재산을 최소한 차변항목과 대변항목이 서로 일치하도록 책정한다. 출자자가 회사지분 외에도 그 공정가액이 출자된 기업재산의 장부가액보다 높은 다른 자산을 취득하면 자본회사는 출자된 기업재산을 최소한 다른 자산의 공정가액으로 책정해야 한다. 출자된 기업재산을 책정할 때 개별 경제재의 부분가치보다 높지 않아야 한다(기업전환세법 제20조 1항 및 2항).

자본회사가 출자된 기업재산에 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 제20조 4항).

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

4) 사업체나 사업부문의 인적회사로의 양도

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

인적회사는 대차대조표에서 출자된 기업재산을 장부가치나 더 높은 가액으로 책정한다. 장부가치란 출자자가 출자된 기업재산을 출자 시점에 수익계산에 관한 세법상의 규정에 따라 책정하는 가액이다. 출자된 기업재산 책정시 개별 자산의 부분가치가 상한가를 이룬다. 출자된 기업재산이 인적회사의 대차대조표에서 책정되는 가액은 출자자에게는 매각가로 간주된다(기업전환세법 제24조 2항 및 3항).

나. 청산소득

1) 청산소득에 대한 과세

특정한 무제한 납세의무자(자본회사, 산업공제조합, 상호보험연합체)가 재산의 분배를 목적으로 청산을 하면 법인세법 제11조에 의하여 이전에 과세된 적이 없는 미실현소득에 대하여 과세된다. 청산소득에 대한 과세소득 계산기간은 청산 절차가 개시된 해의 직전연도 기말에서 청산절차의 종료까지로서 3년 이상 지속되어서는 안 된다(법인세법 제11조 1항 2절). 청산소득은 재산비교방식을 통하여 산출되며 청산종료 시점의 자산의 시장가액에서 청산개시 시점의 자산의 장부가액과 청산과정의 기간 동안 수입된 비과세소득을 제하여 얻는다(법인세법 제11조 3항). 이를 통하여 청산소득은 미실현 자본수익을 포괄하게 된다.

2) 경영본부를 외국으로 이전하는 경우에 대한 과세

법인이 경영본부를 외국으로 이전함으로써 무제한 납세의무자에서 제한적 납세의무자로 전환되는 경우 법인세법 제12조에 의거, 그때까지 과세된 적이 없는 미실현소득이 과세된다. 이 규정은 제11조의 규정에 따라 청산종료 시점의 자산에 현재 자산

의 공정가치를 적용하여 과세대상 소득을 계산하도록 하고 있다(법인세법 제12조 1항 1/2절).

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 외국의 장부가격으로 기록되고 독일의 과세권이 보장되는 상황으로 머무는 경우 그 시점의 미실현소득에 대하여는 과세하지 않는다.

3) 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 미실현 자본수익이 과세된다.

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

다. 부당행위계산부인

독일의 세법에서는 부당행위계산부인 규정이 세법마다 별도로 존재하지 않고 조세기본법에서 일괄적으로 규정하고 있다.

라. 이중과세방지제도(법인세의 주주단계의 공제 및 법인간 배당)

독일에서는 2001년부터 법인 단계에서 발생한 세부담을 개인소득세 단계에서 전혀 고려하지 않는 대신 법인세가 과세된 배당소득의 절반만큼을 개인소득세 과세대상에 포함시키는 부분과세면제제도가 운영되고 있다. 2009년부터는 60%를 개인소득으로 과세하도록 바뀌었다.

위의 동 법인세편 제4장 자본수익에서 설명한 바와 같이 법인의 수입 중 자회사인

다른 법인으로부터의 배당금 수입(법인세법 제8b조 1항)은 비과세함으로써 법인간 배당에 대한 이중과세는 발생하지 않는다.

〈부록〉 법인세법 목차

제1부: 납세의무

제1조: 무제한적 납세의무

제2조: 제한적 납세의무

제3조: 법인격 없는 개인연합체와 펀드 등의 납세의무 제한

제4조: 공법상의 법인의 수익사업체

제5조: 비과세

제6조: 연금, 의료보험공단 등의 단체의 비과세 제한

제2부: 소득

제1장: 통칙

제7조: 과세의 기준

제8조: 소득의 계산

제8a조: 이자비용 손금산입 제한

제8b조: 다른 법인과 개인연합체에의 지분참여

제8c조: 법인의 결손공제

제9조: 손금산입·익금불산입 항목

제10조: 손금불산입·익금산입 항목

제11조: 청산

제12조: 독일연방공화국의 과세권의 제한 혹은 상실

제13조: 비과세의 시작과 소멸

제2장: 연결납세제도

제14조: 연결자회사로서의 주식회사와 주식형 합자회사

제15조: 기업집단의 소득 계산

제16조: 보상액 지불

제17조: 연결자회사로서의 다른 자본회사

제18조: 외국 연결모회사

제19조: 연결모회사에서의 세액공제

제3장: 보험회사, 연금펀드, 건축저축조합 등에 대한 특별규정

제20조: 배상적립금 등

제21조: 보험료의 환급

제21a조: 충당금

제21b조: 주택저축조합의 적립금

제4장: 조합에 대한 특별규정

제22조: 조합원에 대한 환급

제3부: 외국소득에 대한 과세

제23조: 세율

제24조: 특정법인에 대한 공제

제25조: 산업공제조합, 사단법인, 농림업협회에 대한 특별공제

제26조: 외국소득에 대한 과세

제4부: 명목자본금이 아닌 자본출자와 법인세 납세의무의 발생 및 부과

제27조: 명목자본금이 아닌 자본출자

제28조: 적립금의 자본전환 및 감자

제29조: 기업전환에서 자본의 변화

제30조: 법인세 납세의무의 발생

제31조: 법인세의 신고의무, 부과 및 징수

제32조: 자본수익에 대한 원천징수 특별규정

제32a조: 은닉배당 및 은닉출자의 경우에 납세고지서의 발부, 취소 및 변경

제5부: 위임 및 종료규정

제33조: 위임

제34조: 종료규정

제35조: 구 동독지역의 법인, 개인연합체 및 펀드에 대한 특별규정

제6부: 세액공제방식에서 절반소득과세제도로 이행하는 과정에 대한 특별규정

제36조: 최종액

제37조: 법인세 환급액 및 법인세감면

제38조: 법인세증가

제39조: 법인지분소유자의 출자 및 특별증빙

제40조: (삭제)

〈부록〉 주요 조문 번역문

제1조 (무제한적 납세의무)

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

1. 자본회사(특히 타 EU 국가형 자본회사, 주식회사, 주식형 합자회사, 유한회사),
2. EU형 조합을 포함한 조합,
3. 상호보험연합체와 상호연기금연합체
4. 사법상 기타법인,
5. 권리능력 없는 사단, 기관, 재단 및 사법상 기타 특별목적의 재단,
6. 공공법인의 수익사업분야 사업체.

(2) 무제한적 법인세 납세의무는 총소득에 대해 적용된다.

(3) 이 법률상 국내라고 함은 독일연방공화국에 부속되는 대륙붕을 포함한다. 이는 해저와 하층토의 천연자원 연구, 채굴되는 경우 또는 재생에너지를 이용한 에너지 생산이 이 지역에서 이루어지는 경우 해당한다.

제2조 (제한적 납세의무)

제한적 법인세 납세의무자는 다음과 같다.

1. 국내에 관리장소나 주소를 갖고 있지 않은 법인, 사단, 재단으로 국내소득이 있는 경우,
2. 완전히 혹은 부분적으로 원천징수되는 국내소득이 있는 기타 무제한적 납세의무가 없는 법인, 사단, 재단.

제7조 (과세표준)

(1) 법인세는 과세대상 소득에 따라 계산된다.

- (2) 과세대상 소득은 제8조 1항의 소득에서 제24조 및 제25조의 공제액을 차감하여 계산된다.
- (3) 법인세는 연차조세이다. 세액 사정을 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.

제8조 (소득의 결정)

- (1) 소득의 개념과 소득의 결정에 관하여서는 소득세법과 본법의 규정에 따른다. 국내의 공법상의 방송사의 경우 소득은 광고사업 수입(부가가치세법 제10조 1항)의 16%로 한다.
- (2) 법 제1조 1항 1~3호의 의미의 무제한적 납세의무자에게 있어서 모든 소득은 사업소득으로 취급된다.
- (3) 소득이 배분되었는지 여부는 소득의 결정에서 중요하지 않다. 자본회사의 이익 및 청산소득 분배권과 결합된 모든 유형의 향유권에 따른 배당과 은닉배당은 소득을 감소시키지 못한다. 은닉출자는 (회사의) 소득을 증가시키지 못한다. 은닉출자가 출자자의 소득을 감소시키는 경우 (회사의) 소득은 증가된다. 이는 은닉배당이 특수관계인에게 제공되고 이것이 출자자의 과세에 고려되지 않은 경우의 은닉출자의 경우에도 적용된다. 그러나 은닉배당이 이를 제공하는 법인에서 소득을 감소시키지 않은 경우에는 그러하지 아니 한다. 위의 경우 은닉출자는 지분의 원가를 구성하지 않는다.
- (4) 법인의 경우 소득세법 제10d조에 따른 손실공제의 조건은 해당 법인이 손실을 입은 법인과 법률적으로 뿐만 아니라 경제적으로 단일체여야 한다. 지분의 2분의 1 이상이 한 자본회사에 이전되고 그 회사가 이에 따라 대체로 새로운 기업재

산으로 자신의 사업체를 다시 시작하는 경우에 경제적 단일체는 성립할 수 없다. 새로운 기업재산의 도입은 그러나 새로운 자산이 단지 소득세법 제10d조 4항 2절의 의미의 손실이월공제의 잔유분이 원인을 제공한 사업체의 구조조정에만 사용되고 이 사업체가 동 사업을 비슷한 규모로 그 후 5년간 지속하는 경우 문제 삼지 아니한다. 이것은 사업연도 개시부터 지분의 양도 시점까지의 손실상계에도 그대로 적용된다.

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

제9조 (공제 가능 비용)

(1) 다음은 공제 가능 비용이다.

1. 주식형 합자회사나 유사한 자본회사에서 이익의 일부로 인적으로 책임이 있는 사원에게 회사 자본금에 대한 납입에 근거하지 않고 배분되거나 또는 대표에 대한 보상으로 배분되는 금액.
2. 제8조 3항의 내용을 유보하는 조건으로 기여금(기부금 또는 회비)을 조세기본법 제52조~54조의 의미의 조세지원이 필요한 목적을 위하여 공법상의 국내법인이나 국내의 공공기관, 혹은 법 제5조 1항 9호 따라 비과세되는 법인이나 인적연합체에 제공하는 경우 소득의 20%까지, 또는 총매출액과 해당 사업연도에서 지출된 임금 및 급여를 합한 금액의 0.4%까지의 금액.

조세기본법 제52조 2항 21호의 의미의 스포츠, 여가활용적 의미의 문화적 활동, 조세기본법 제52조 2항 22호의 의미의 향토박물관, 그리고 조세기본법 제52조 2항 23호의 목적을 추구하는 단체에 대한 회비는 그러나 소득에서 공제불가능하다.

공제가능한 기여금이 위의 한도를 초과하는 경우 그 이후의 사업연도들에서 그해의 한도액의 범위내에서 공제될 수 있다. 소득세법 제10d조 4항도 상응하여 적용된다.

- (2) 이 규정에서 의미하는 소득은 동조 1항 2호의 기여금과 소득세법 제10d조에서 언급된 손실공제를 차감하기 전의 소득을 말한다. 이 규정에서 의미하는 지출에는 서비스의 이용을 제외한 경제재의 제공도 포함된다. 기여금의 가액은 소득세법 제6조 1항 4호 1-5절에 따라 결정된다. 과세상 공제가 가능한 지급으로 인정받을 권한이 있는 단체를 위한 비용은 회사계약 및 정관을 통해 비용의 환급에 대한 청구권이 있고 그 청구권이 환급을 통해서 소멸한 경우에만 공제 가능하다. 그 청구권은 소멸을 전제로 설정될 수는 없다.
- (3) 납세의무자는 기부금 및 회원기여금 등에 대한 증명과 관련하여 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 30%이다.

제10조 (공제 불가능 비용)

1. 재단의 업무, 정관 또는 기타 회사규약을 통해 규정된 납세의무자의 목적을 이행시키기 위한 비용. 제9조 1항 2호는 이 규정에 영향을 받지 않는다.
2. 소득에 대한 조세와 기타 인세 및 자가소비와 은닉배당에 대한 부가가치세, 소득세법 제4조 5항 1절 1-4호, 7호 및 7항에서 소득공제 금지된 지출비용에 대한 환급 부가가치세. 이들 조세에 부가해서 납부해야 하는 부가액에 대해서도 적용된다.
3. 형사소송상 확정된 벌금, 재산법과 관련된 기타 법률 결과로 벌금 성격을 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 (법인세 납세의무의 발생)

다음의 경우 법인세 납세의무가 발생한다.

1. 원천징수금액은 납세의무자에게 소득에 유입되는 시점
2. 예납금액은 예납의무가 성립되는 분기의 개시 시점, 또는 납세의무가 역년의 경과와 함께 성립하는 경우 납세의무의 성립과 함께
3. 위의 1이나 2의 경우에 의하여 법인세가 미리 발생하지 않은 경우 부과되는 법인세는 과세연도의 경과와 함께

제31조 (법인세의 신고의무, 부과 및 징수)

- (1) 세액공제, 징수, 환급, 확정 및 징수를 포함한 과세의 시행에서 동법에서 다른 것을 정하고 있지 않는 한 소득세법 규정이 적용된다.
- (2) 사업연도가 역년과 차이가 있는 경우 부과기간이 종료하는 사업연도의 기간 동안에 법인세 예납이 이루어지는 방식으로 소득세법 제37조 제1항이 적용된다.

Ⅲ. 국제조세제도

1. 독일의 국제조세 법원의 체계

가. 서론

모든 국가들은 국제법의 일반적인 규범을 고려하는 범위 내에서 개별 국가의 조세법 질서를 결정할 주권이 있다. 이러한 사실은 경제적으로 별로 교류가 없는 국가들 사이에는 특별한 문제가 없을 것이다. 이 경우 개별 국가의 조세법 질서의 차이는 다만 개별 국가의 국민들의 납세의식의 차이나 다른 환경을 대변할 뿐이며 개별 국가들의 조세법 체계가 서로 조화되도록 수정될 필요성은 존재하지 않는다. 그러나 재화의 교류가 빈번하고 자본이나 고급인력 등의 생산요소가 쉽게 이동하는 국제경제에서는 개별 국가들의 조세법 체계가 외국의 조세법 체계에 대한 고려 없이, 혹은 동 생산요소들이 외국에서도 과세된다는 사실에 대한 인식 없이 독존할 때 어려움이 발생한다. 국제조세제도는 개방된 국제경제하에서 효력을 발휘할 수 있는 과세원칙을 마련하여 효율적이고 공정한 개인들 간의 과세⁸¹⁾를 실시하는 데 궁극적 목적이 있으며 여기에 관련된 국가 간의 과세수입의 적정한 분배가 추가될 것이다.

나. 국제조세법의 네 가지 연원

국제조세법이란 실질적으로 직·간접적으로 외국과 연관이 있는 모든 조세규범을 의미한다. 외국과 연관을 가진다 함은 납세의무자나 과세물건이 여러 나라의 주권하

81) 예를 들어 한국의 김아무개와 이아무개 간의 효율적이고 공평한 과세가 이루어져야 할 뿐만 아니라 궁극적으로는 한국의 김아무개와 미국의 스미스아무개와의 사이에서도 효율적이고 공평한 과세가 이루어져야 한다는 것이다.

에 있거나 여러 나라의 주권기관이 동일한 납세의무자나 과세물건에 대하여 과세권을 발동하는 경우이다. 이러한 국제조세법의 연원으로는 다음 네 가지를 들 수 있다.

- 본원적 국내세법: 이는 외국과 직접적 관계가 없는 국내세법규범으로서 기본적으로 외국의 존재에 대한 고려 없이 국내의 조세권을 규정한다. 그러나 대부분의 나라들은 국내세법, 특히 소득세법과 법인세법에서, 외국거주자나 외국법인이 국내에서 획득한 소득에 대한 과세방법과 국내거주자나 국내법인이 외국에서 획득한 소득에 대한 국내 과세방법에 대하여 규정을 두고 있다.
- 이중과세방지규범: 이중과세방지규범으로는 국내세법을 통한 일방적인 이중과세 방지조치와 두 국가 사이에서 조세권을 상호 제한하는 내용의 두 국가간의 이중과세방지조약을 들 수 있다.
- 대외조세법(Aussensteuergesetz): 개별 국가들은 외국과의 경제관계에서 발생하는 과세상의 문제에 대하여 소득세법이나 법인세법상의 규정에 추가하여 하나의 독립적인 세법을 두기도 하는데 우리나라의 경우 1996년부터 시행된 「국제조세 조정에 관한 법」이 그것이며 독일의 경우 그 법의 명칭은 「대외조세법」이다. 이러한 종류의 법규범은 자국의 조세권을 확장하는 역할을 수행하며 이는 재정적인 동거나 혹은 국내세법규정의 남용 방지를 목적으로 한다.
- 외국세법: 이중과세방지규범 분야에서는 외국세법이 간접적으로 국내세법에 영향을 준다. 예를 들어 외국의 과세가 강하면 국내세수가 줄게 된다.

다. 국제조세규범의 체계

국제조세규범 체계에서 가장 기본을 이루는 것은 외국 거주자나 외국법인이 국내에서 획득한 소득에 대한 과세방법과 국내 거주자나 국내법인이 외국에서 획득한 소득에 대한 국내에서의 과세방법으로서 독일에서도 소득세법과 법인세법에 이러한 규정을 두고 있다. 동시에 소득세법과 법인세법은 국제간의 이중과세에 대하여 조세조약의 도움을 받지 않고도 조정될 수 있도록 일방적인 이중과세 방지를 위한 규정을 두고 있으며 이 기능을 조세조약과 함께 수행하고 있다. 그리고 소득세법과 법인세법은 국제

조세 규범 중에서 연구자들이나 실무자들의 관심이 가장 집중되는 국제간의 조세회피 방지를 위한 규범으로서의 역할도 조세조약과 대외조세법, 그리고 조세기본법과 그 기능을 같이 나누어 수행하고 있는데 법인세법은 이전가격세제와 과소자본세제를 은닉배당이라는 형태의 간주배당으로서 과세하는 형식으로 두고 있으며 대외조세법은 이전가격세제에서 어떤 기준에 의하여 소득을 조정하여야 하는지에 대하여 원칙을 상술하고 있다. 그리고 조세기본법은 이전가격과 관련하여 해외의 특수관계자와의 거래에 대한 증빙제출 의무를 국내거래에 비하여 특히 강하게 요구하는 규정을 두고 있고 이와 관련하여 벌칙규정도 두고 있다. 그 외에 대외조세법은 경과세국(Tax Heaven)과 관련한 과세규정과 거주지를 저세율국가로 바꾸어 독일내 과세를 줄이려는 (구)거주자에 대한 제한적 납세의무를 확장하는 규정을 두고 있다.

2. 국내세법상 외국법인과 외국거주자의 독일 내 소득에 대한 과세

소득세법 제1조에 의하면 국내에 주소를 두거나 평상적으로 거주하는 자연인은 무제한 납세의무를 가진다고 하였다. 이 경우 납세의무자는 그의 전 세계소득(소득세법 제2조)에 대하여 독일 과세당국에 납세의무를 지는 것이다. 독일에 주소도 없으며 통상적으로 거주하지도 않는 자연인은 제한적 납세의무자이며 이에 따라 특정한 국내소득(소득세법 제49조)에 대하여만 독일 과세당국에 납세의무를 가진다. 독일세법에 의하면 결국 내국인의 소득이나 내국의 소득이 과세대상이다.

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 부동산세나 다른 간접세들은 이에 비하여 단지 국내과세 물건만으로 제한되며 납세의무자의 인적인 특성에 대하여는 고려하지 않는다.

위에서 먼저 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 2

항). 국제법의 기본 규범에서 볼 때 모든 국가는 인적⁸²⁾이나 물적⁸³⁾인 관계가 존재하는 경우 납세의무를 규정할 수 있다. 또 이중과세의 발생과 관련하여서도 국제법은 금지하고 있지 않다. 따라서 위에서 언급된 독일 세법규범은 국제법과 일치하는 것이며 국제적으로 일반적인 것이다.

가. 제한적 납세의무자의 국내에서 과세되는 소득(소득세법 제49-50a조)

독일의 소득세법은 제8장(제49조, 제50조, 제50a조)에 제한적 납세의무자 규정을 별도로 두고 있다. 제49조에서는 제한적 납세의무자(외국법인과 외국거주자)의 국내 과세소득을 열거하고 있고 제50조에서는 제한적 납세의무자에 대한 과세에서 적용되

82) 인적인 납세의무와 관련하여 기본적으로 세 가지 과세원칙이 고려된다. ① 거주지국 원칙: 어떤 국가에 주소를 두거나 평상적으로 거주하는 자연인은 그 국가에서 납세의무를 진다. 이 원칙은 법인에게도 적용되며 대체로 법인의 소재지를 기준으로 한다. ② 국적지국 원칙: 이 원칙에서는 자연인은 국적을 보유하는 나라에 납세의무가 있다. ③ 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 빈(wien)협약에 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. 독일에서 뿐만 아니라 국제적으로 위의 원칙들은 병행하여 사용됨으로써 충돌을 야기시킨다. 이 경우 대부분의 국가들은 국내세법에서 과세권을 넓게 정의하기 때문에 국제간의 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. 부동산세, 부동산취득세나 다른 특별한 재화에 대한 과세는 이러한 방식이 가능하며 실제로 적용되거나 직접세 분야에서는 대부분의 국가들은 이러한 방식을 택하지 않고 이중과세방지규범을 통하여 해결하려 한다.

83) 물적인 과세의무와 관련하여서는 국제적으로 두 가지 원칙이 사용된다. ① 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. ② 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 시작하였으며 현재에도 일반적이라고 할 수는 없다.

는 특별 규정을 두고 있고 제50a조에서는 제한적 납세의무자의 국내소득에 대한 원천징수 규정을 두고 있다. 고정사업장과 대리인에 대한 정의는 조세기본법에 있다(조세기본법 제12조 및 13조).

소득세법 제49조는 제1항 1-9호에서 제한적 납세의무자(외국법인과 외국거주자)의 국내과세소득을 다음과 같이 열거하고 있다.

1. 국내의 농림업 소득
2. 국내의 사업소득(고정사업장 및 상시대리인을 통하여 획득한 소득 등)
3. 국내에서 수행된 독립적 인적용역 소득
4. 국내에서 수행된 종속적 인적용역 소득
5. 국내소재 자산으로부터의 자산수익
6. 국내소재 자산으로부터의 임대소득
7. 소득세법 제22조 1호의 의미의 기타소득(반복적 기타소득)
8. 소득세법 제22조 2호의 의미의 기타소득(개인의 양도소득)
- 8a. 소득세법 제22조 4호의 의미의 기타소득(보상금 등)
9. 소득세법 제22조 3호의 의미의 기타소득(동산의 임대/중개 소득 등)

소득세법 제50조에서는 제한적 납세의무자는 회사의 경비나 개인의 필요경비로서 국내의 소득을 창출하기 위한 과정에 관련된 부분에 대하여만 공제가 가능하다고 규정하고 있다. 마찬가지로 손실공제도 국내소득과 연관이 있는 것에 한하여 그리고 국내에 해당 증빙자료를 보관하고 있는 경우에 공제 가능한 것으로 제한하고 있다.

나. 은닉배당

법인세법 제8조는 은닉배당(verdeckte Gewinnausschüttung) 규정을 포함하고 있는데 이는 자본회사와 주주 사이의 거래가 회사와 주주의 특수한 관계를 토대로 쌍방간의 합의를 통하여 실제관계를 은닉하고 과세소득을 줄이는 데 이용되는 경우 적당한 규모의 이익이 배당된 것으로 간주하여 법인의 소득에 산입시키며 동시에 배당으로

소득 처분하는 규정이다. 법인세법의 이 규정은 국내적인 관계에서 뿐만 아니라 해외에 소재하는 특수관계자와의 관계에 대하여도 적용하므로 이전가격과세를 통한 소득 조정도 결과적으로 은닉배당으로 처분된다. 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 평가한다. 세무관청은 이러한 이전가격거래에 대하여 정상가격을 산출하고, 이를 근거로 과세소득금액을 재계산하여 기업에게 세액을 추징하는 것이다⁸⁴⁾.

다. 과소자본세제(구 법인세법 제 8a조에 의한 은닉배당)

2008년 기업세제개혁법을 통하여 이자손금산입제한제도가 도입되었고 이는 2007년까지 적용되어오던 과소자본세제를 대체하였다. 이자손금산입제한제도의 내용은 법인세편을 참고하기 바람에 여기에서는 2007년까지 독일에서 적용되던 과소자본세제를 소개한다.

법인세법 제8a조에서 규정하는 은닉배당은 일반적으로 과소자본세제라고도 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 유리하다. 그러나 이 경우 경제적 의미로 보면 차입금은 자기자본이며, 이자는 이익배당으로서 간주될 수 있기 때문에 주주차입금을 은닉자본금이라 하며 이 경우에 지급이자 는 법인세 납세의무소득에서 공제될 수 없는 은닉배당이 되는 것이다.

84) 독립기업간 원칙 등 이전가격과세제도 전반적으로는 아래 제5절 대외조세법에서 설명한다.

1) 기본원칙

독일 세무당국은 독일 소재 자본회사가 외국 소재 주주로부터 과도한 차입금을 제공 받고 이 차입금에 대하여 지급하는 지급이자를 은닉배당으로 간주하고 이를 독일에 있는 자회사에 과세한다. 이제까지 독일 내 제한 납세의무자인 주주는 해외 주주차입이란 방법을 이용하여 독일 소재 현지 법인이 상기 주주에게 배당한 이익에 대해 반드시 한 번은 과세되어야 한다는 원칙을 피하여 법인세 산정시 해당 지급이자에 대한 손금 산입의 혜택을 누려왔다. 이러한 원칙 위배는 모회사가 출자를 통하여 자본을 제공하는 것이 아니라, 마치 제3자가 행하듯 대부를 통한 타인자본의 유입방식으로 나타난다. 주주에게 지급한 이자는 경상비용으로 취급되어 법인의 이익을 감소시키고, 법인의 과세대상으로 포착되지 않았다.

2) 적용범위

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

3) 법인세법 8a조의 유럽공동체법적 적합성

법인세법 8a조 규정의 유럽공동체법적 적합성에 대해 많은 논란이 있기 때문에, 이 법조문이 개정되지 않고 계속 효력을 발휘할 수 있을지에 대해서는 극히 회의적이다. 유럽공동체법적 관점에서는 다음과 같은 점 때문에 이 조항을 차별적 과세로 본다. 법인세법 제8a조는 주로 세법상의 외국인을 겨냥하고 있다는 점과, 동일한 대상인 독일 내국인을 비교기준으로 살펴보면 외국인 차별이 존재한다는 점을 알 수 있다. 만약 유럽법원이 이 규정을 유럽공동체법 위반이라고 확정할 경우, 입법기관은 독일 거주, 외국 거주를 불문하고 모든 주주에 대해서 차입금 허용한도를 넘는 부분에 대한 지급이자는 은닉배당된 것으로 간주할 수 있도록 하여야 할 것이다.

4) 이익연동금리 차입금

이익연동금리 차입금이란 금리가 독일 현지 법인의 영업실적 또는 당기순이익의 크기에 따라 변동되는 차입금을 일컫는다. 이전의 규정은 독일 현지 법인이 해외 소재 주주로부터의 받은 차입금은 해당 주주가 출자한 자기자본금의 절반을 넘을 수 없도록 하였다. 이 차입금 허용한도를 초과하는 차입금에 대한 지급이자는 독일 현지법인의 은닉배당으로 간주하고 배당에 대해 과세하였다. 새로운 규정에서는 차입금 허용한도 규정이 삭제되었다. 따라서 이익연동금리 차입금에 대한 지급이자는 당연히 은닉배당 판정을 피할 수 없을 것이다. 연동금리 차입금에 대한 지급이자가 경상비용으로 인정되어 타당한 범위 안에서 손금산입이 여전히 허용되고 있는 독일 국내의 사례에 비추어 볼 때, 이러한 법적 엄격성은 차별 혐의가 짙다.

〈표 III-1〉 이익연동금리 차입금에 대한 주주차입 허용한도

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

5) 확정금리 차입금

영업실적과는 상관없이 관례의 고정이자율이 보장된 일반적인 차입의 경우, 차입금 허용한도가 종전의 3 : 1에서 1.5 : 1로 낮아졌다. 주주차입금이 자기자본의 1.5 배를 넘는 경우의 대부이자율 약정에 대해서도, 만약 제3자가 똑같은 조건하에서 이러한 대부를 제공한다면 새 규정에 의해 낮아진 차입금 허용한도에 구속되지 않는다. 예를 들면, 이미 약정된 대부조건에 대해 다른 금융기관으로부터 추인받을 수 있는 경우에는 제 3자 비교가 입증된다. 따라서 똑같은 상황 아래서 자본회사가 제3자로부터 이러한 타인금융을 조달할 수 있는지의 여부에 대해 납세의무자와 세무당국간에 의견이 다를 수 있다는 것은 이미 예상할 수 있다.

〈표 III-2〉 확정금리 차입금에 대한 주주차입 허용한도

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

6) 지주회사 (Holdinggesellschaften)

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

〈표 III-3〉 지주회사의 주주차입 허용한도

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

7) 과소자본세제의 변화

2003년 12월 12일의 판례(Lankhorst-Hohorst GmbH)에서 유럽재판소(ECJ)는 독일 법인세법 8a조가 EC treaty 43조를 위반하고 있다고 결정하였다. 이유는 독일의 과소자본규제제도로 인하여 EU 역내의 외국의 지분보유자의 부채를 통한 자금조달 (debt-financing)이 독일 국내의 지분소유자에 비하여 차별되고 있다는 것이다⁸⁵⁾.

새로운 독일 법인세법 제8a조에 의하면 지분을 25% 이상 소유한 지분소유자(중간에 파트너십이 개입되어도 동일함)나 그 특수관계인이 제공하는 대여금 혹은 특수관계인이나 지분소유자의 지불보증을 바탕으로 금융기관 등이 제공하는 대여금에 대하여 지급되는 채권에 대한 이자는 지분보유자가 국내에 거주하더라도 배당으로 간주된다⁸⁵⁾.

이때 이 규정의 예외를 인정받을 수 있는 경우는

- ① debt-equity-ratio 1.5: 1의 safe haven으로서 이 비율을 초과하지 않는 대여금 수준
- ② 매년 최고 250,000유로의 대여금
- ③ 6개월 미만의 단기 대여
- ④ 그리고 그 대여조건이 독립기업간원칙(ALP)에 합당한 경우이다.

파트너십을 중간에 개입하여 8a조를 피하는 방법을 무력화시킨 것도 과거와 달라진 사안이다. 또 8a조 6항에 새로운 남용방지(anti-abuse)조항을 도입하였다. 부채가 지분구매 목적으로 성립되고 부채의 공여자와 지분판매자가 지분소유자에게 대외조세법에서 규정하는 특수관계(지분관계 25% 기준 등)에 있으면 그 이자에 대하여 은닉배당이 적용된다.

이 과소자본규제와 관련하여 또 독일에서는 영업세법 9조 10항을 폐지하였다. 과거 동 조항은 과소자본규제로 인하여 법인소득에 합산되는 이자비용 부인액에 대하여 영업세법상의 과세소득에서는 제외하였으나 세법개정으로 향후에는 영업세법상의 과세소득이 된다.

라. 은닉배당의 법적 귀결

법인세법 제8조 3항과 법인세법 시행령 제31조에 따라 은닉배당은 법인세 납세의무 소득을 감소시킬 수 없다. 즉 과세소득이 이 규정에 비하여 낮게 계상되었다면 은닉배

85) Gnuschke(2004)

86) 그럼에도 불구하고 독일 과세당국이 외국기업에 대한 규제 위주로 제도를 운영할 가능성을 배제하기 어렵다.

당금액은 결산외 조정에 따라 회사의 과세소득에 가산된다.

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

제한적 납세의무자인 외국법인 또는 외국 거주 주주의 경우 은닉배당 판정에 의한 자본수익의 발생은 원천징수 문제와 직결하게 된다.

3. 국내세법상 국내거주자 및 국내법인의 외국획득소득에 대한 과세

독일의 소득세법 제34c조에서는 1항에서 독일내 거주자가 외국에서 획득한 소득에 대한 외국세액공제제도를 규정하고 있고 제2항에서는 외국세액공제제도 대신에 외국세액면세제도를 신청하면 이를 적용하다고 규정한다⁸⁷⁾.

이 조항에 대한 세부 규정이 최근에 개정되었다. 독일 소득세법 제34c조는 외국에서 부과되고 납부되었으며 감면되지 않은 세액은 독일 국내의 소득세 납부세액에서 세액공제가 되도록 허용하고 있고 기본적인 전제조건은 독일내 무제한 납세의무자이어야 하며 외국납부세액이 독일의 소득세에 해당하는 것이라야 한다. 외국의 과세소득은 독일 소득세법에 의하여 산정되며 이에 대한 독일의 외국세액공제에도 제한이 있다. 제한된 범위를 넘는 이유로 공제되지 않은 외국납부세액은 이월되지 않는다. 이 공제의 한도가 이번의 세법개정으로 바뀌게 된다. 이제까지 소득세법 제34c조의 규정에서 공제의 한도는 전 세계소득에 대한 독일의 소득세액에 외국소득이 전 세계소득에서 차지하는 비중을 곱한 것이 된다. 즉, 공제의 한도는 다음과 같다.

$$\text{공제의 한도} = \text{전 세계소득에 대한 독일의 소득세액} \times \text{외국소득} / \text{전 세계소득}$$

여기에서 외국소득을 산정할 때 해당되는 국가의 영역 안에서 발생한 모든 소득이 포함되며 그 소득이 그 나라에서 비과세되는지, 감면되는지, 과세되는지 혹은 탈세되는지의 여부와 상관이 없다. 독일의 입법권자는 조세감면제한법을 통하여 동 공제한

87) 외국세액공제제도와 외국세액면세제도의 개념은 아래의 4절에서 설명한다.

도를 두 가지 방식으로 변화시켰다. 동 변화는 실질적으로 공제한도의 축소를 의미하는 것으로서 첫 번째는 우선 해당되는 국가의 영역 안에서 소득이 과세되지 않는 경우 동 소득은 외국납부세액공제를 위하여 공제한도를 산정하는 과정에서 외국소득으로 고려되지 않는다(소득세법 제34c조 1항 3절). 즉 수정된 공제 한도는 다음과 같다.

$$\text{수정된 공제의 한도} = \text{전 세계소득에 대한 독일의 소득세액} \times (\text{외국소득} - \text{과세되지 않는 외국소득}) / \text{전 세계소득}$$

과거 외국소득과 관련된 비용과 관련하여서는 연방조세법원의 판결에 의하여 외국소득의 발생과 직접 경제적으로 연관되는 경비에 대하여만 비용공제가 허용되었다(BFH, BStBl, II, 2000, p. 577). 두 번째 변화가 이와 관련이 되는 것으로서 법 개정을 통하여 소득세법 제34c조 1항 4절에 이 내용을 반영하였다. 이 과정에서 소득의 발생과 경제적으로 연관이 되는 경비라고 규정함으로써 직접이라는 단어를 채택하지 않았고 결과적으로 과거보다 경비를 더 광범위하게 허용하게 되었다⁸⁸⁾.

또 독일 소득세법 제34d조에서는 독일 거주자의 해외소득의 종류를 나열하고 있다⁸⁹⁾. 이는 독일 법인세법 제26조에서 규정하는 국내법인의 외국소득의 종류와도 인적용역 등을 제외하면 거의 일치하는 것이다.

소득세법 제2a조에서는 외국손실의 국내소득과의 상계에 대하여 제한을 두고 있는데 국내 거주자의 외국에서 발생한 손실은 동 거주자의 같은 나라에서 발생한 같은 소득 종류에서의 소득과는 상계가 가능하지만 그 이외의 다른 소득과는 상계되지 않는

88) 예를 들어 한 납세의무자가 고수의 해외채권에 투자하고 위험에 대비하여 해외은행으로부터 guarantee를 구하고 bank guarantee commission을 지불하는 경우 동 bank guarantee commission과 이자의 경제적 연관성이 문제가 된다. 과거 이러한 경우 소득의 발생과 비용 사이에 경제적 연관성이 부정되었으나 향후에는 이를 인정하도록 되었다. 이 또한 외국소득의 범주가 축소된 것으로 과거에는 이자 전체가 외국소득으로 인정되었으나 bank guarantee commission의 비용연관성이 인정되면서 이자에서 bank guarantee commission을 제한 것이 외국소득이 된다(Amann, 2004).

89) 그 소득의 종류는 농림업 소득, 사업소득, 독립적 인적용역 소득, 종속적 인적용역 소득, 자산소득, 임대소득, 기타 소득 등으로 제한적 납세의무자의 국내원천소득의 종류와 큰 차이가 없다.

것으로 제한하고 있다.

독일의 법인세법 제8b조 5항에서는 해외배당의 5%를 손금인정이 되지 않는 손비항목으로 의제하는 제도를 두고 있었다. 해외배당의 5%를 익금산입 항목으로 의제하는 동 제도를 향후에는 국내배당에도 적용하기로 하였다. 이에 따라 양도차익과세와 관련하여 제8b조 3항에도 향후 주식양도차익의 5%도 손금불산입 항목으로 의제하는 규정이 도입되었다. 이는 배당을 유보함으로써 주식양도 차익을 피하는 경우와 같이 위 법인세 제8b조 5항의 남용방지를 위하여 제도를 보완한 것이다.

그리고 대외조세법 제6조는 독일 국내에서 10년 이상 거주하였던 거주자가 해외로 이주하여 비거주자가 되는 경우 제한적 납세의무의 범위를 확장하여 기업지분의 매각과 관련하여 추가적으로 과세되는 사항을 규정하고 있다⁹⁰⁾.

4. 국제적 이중과세방지 관련 규범

동일한 납세자나 동일한 과세물건에 대하여 동시에 여러 주권국가가 동일 또는 유사한 세목으로 과세할 때 이중과세가 발생한다⁹¹⁾. 국제법적으로 이중과세가 금지된 것은 아니므로 이중과세의 방지는 그 자체로서 절대적인 목표가 아니라 효율적이고 공정한 과세라는 궁극적인 목표를 위한 중간목표가 된다. <표 III-4>에서 보는 바와 같이 거주지국과 원천지국의 행위에 따라 이중과세나 무과세가 발생하기도 한다. 그러나 국가 간에 과세권을 어느 한 나라가 갖는 것으로 합의가 이루어지거나 또는 어느 한 나라가 일방적인 과세면제나 세액공제를 규정하거나 하면 거주지국 과세원칙이나 원천지국 과세원칙이 실현된다.

90) 자세한 내용에 대하여는 제5절에서 설명한다.

91) 여기에서 말하는 납세자나 과세물건이란 법적인 개념이 아니라 경제적인 개념으로 이해되어야 한다. 이 때문에 한번 발생한 소득에 대하여 회사와 회사의 지분소유자가 동시에 과세되는 경우에도 이중과세라고 한다. 이중과세는 국내적으로도 존재할 수 있으나 여기에서는 국제조세 분야의 이중과세에 대하여만 언급하기로 한다.

〈표 III-4〉 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 외국세액공제제도⁹²⁾, 외국소득면세제도⁹³⁾, 외국세액면세제도⁹⁴⁾, 일괄과세제도⁹⁵⁾, 그리고 조세사면제도⁹⁶⁾를 들 수 있다.

〈표 III-5〉 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.

평가 : 비교대상의 경우(납세의무자가 거주지국에서만 200단위의 소득을 가짐)와 똑같은 총세액을 부담하는 경우는 외국세액공제제도의 경우에서 뿐이다. 외

92) 외국에서 납부한 세액을 국내확정세액에서 공제하여 국내납부세액을 결정한다.

93) 외국소득을 과세대상에서 제외한다. 원천지국이 국내소득을 과세대상에서 제외하는 경우도 이에 해당될 수 있다.

94) 외국에서 납부한 세액을 국내의 과세대상에서 제외한다.

95) 외국소득에 대하여 일괄적으로 과세한다.

96) 외국소득면세는 아니지만 추후 사면한다. 경제적 효과 측면에서는 외국소득면세와 동일하다

국소득면세제도에서는 이보다 낮은 총세액을 그리고 외국세액면세제도에서는 이보다 높은 총세액을 부담한다.

외국세액공제제도는 거주지국에서 적용되며 전 세계소득의 기반에서 과세된다⁹⁷⁾. 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 세액 중 일부는 공제가 안 될 수 있다. 완전공제의 경우 외국소득에 대한 세부담은 국내 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 있다⁹⁸⁾. 그러나 거주지국이 비교적 고율과세 국가이면 완전공제나 부분공제는 별 차이를 가지지 아니 한다. 거주지국의 부분공제로 인하여 원천지국의 과세부담이 완전히 세액공제되지 못하는 경우 이를 이중과세가 완전히 해소되지 않은 것으로 표현하는 문헌도 있으나 이는 적절한 해석은 아니다. 기본적으로 외국투자가 그 외국의 세부담만 가지는 것이며 국내에서는 비과세되므로 엄밀한 의미에서 이중과세는 발생하지 않는다⁹⁹⁾.

97) 이는 영미권국가에서 선호하는 것으로 1918년 미국과 영국에서 소득세법의 틀 속에 일방적인 조치로서 도입되었다.

98) 예를 들어 어느 납세의무자의 전 세계소득은 100,000이며 그로 인한 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. 완전공제의 경우에는 총부과세액 28,000에서 외국납부세액 26,000이 공제되어 2000의 국내납부세액이 계산된다. 외국납부세액에 대하여 일괄적 한계를 두는 경우에는 외국의 소득이 전 세계소득의 절반이므로 총부과세액의 절반을 한도로 세액공제된다. 따라서 14,000까지 세액공제되며 국내 납부의무는 14,000이 되고 12,000만큼 세액공제 미달액이 발생한다. 국별 한계를 두는 경우에는 국별로 세액공제한도가 정해지므로 갑국의 세액공제한도는 2,800, 을국의 한계는 11,200이 된다. 결과적으로 국내 납부의무는 15,800이 되고 세액공제 미달액은 13,800이 된다.

99) 세액공제제도에는 또 다른 두 가지 특별한 형태가 있다. 간접외국세액공제제도와 간주외국세액공제제도가 그것이다. 간접외국세액공제제도란 모회사가 외국의 자회사가 외국에서 납부한 세액에 대하여도 세액공제를 제공받는 것을 의미한다. 이에 비하여 간주외국세액공제 제도에서는 외국에서 납부되지 않은 원천징수액에 대하여도 국내세액에서 공제된다. 이 방

외국소득면세제도는 유럽대륙식 방법이라고도 불린다¹⁰⁰⁾. 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 제한된다¹⁰¹⁾.

〈표 III-6〉 이중과세 해소의 방안들과 국제간의 과세원칙들 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 국제간의 과세원칙들 간의 관계를 설명하고 있다. 외국세액공제제도는 완전공제의 경우에만 거주지국 과세원칙을 실현할 수 있다는 것을 의미한다. 조세수입의 국가간 배분과 관련하여서도 원천지국의 외국소득 면세와 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 제34c조에서는 외국세액공제제도를 규정함으로써 이

법은 개발도상국의 투자에 대한 지원책의 유효성을 고려한 것이다.

100) 이는 1869년 4월 16일에 프로이센과 작센 사이에 체결된 세계 최초의 이중과세방지조약에서 사용되었던 방법이다.

101) 외국소득에 대한 면세는 완전면세와 누진율유보면세가 있다. 누진율유보면세란 외국소득이 면세되기는 하나 평균세율의 계산을 위하여는 외국소득을 포함하여 계산하는 방법이다. Y를 과세대상 소득, nY를 누진율유보면세대상 외국소득이고 T(Y)를 국내소득세율체계에 의하여 계산된 세액이라고 하면 누진율유보면세제도하에서 세액은 다음과 같다.

$$T = (T(Y+nY)/(Y+nY)) * Y$$

따라서 누진세율구조와 외국소득이 존재하는 경우 누진율유보면세제도하에서의 세액은 누진율유보가 없는 경우보다 높다. 이는 평균세율이 소득이 증가함에 따라 올라가기 때문이다. 외국에서 발생한 손실이 평균세율의 산정에 반영된다면 부정적인 누진율유보면세제도가 된다.

중과세방지조약의 유무에 상관없이 일방적으로 외국세액공제를 실행한다. 이에 따르면 무제한 납세의무자의 경우 외국에서 확정되고 납부되었으며 더 이상 감면 혜택의 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 최고 한도액이 독일의 소득세에 외국소득이 전 세계소득에서 차지하는 비중을 곱한 것이 된다. 외국세액공제나 외국세액면세는 외국세액이 독일의 소득세에 상응하여야 한다는 것이다. 소득세법 시행령 제212a조의 부록 8에는 이에 해당하는 외국의 세목을 열거하고 있으나 이는 전체 세목을 망라한 것은 아니라고 하고 있다. 비슷한 방법으로 법인의 이중과세에 대하여는 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 국가의 사이에 체결되어 있다. 여기에 상속증여세와 관련하여 체결한 몇 개의 이중과세방지조약이 추가된다. 이러한 이중과세방지조약은 두 국가 사이에서 체결되는 것이며 자동차세 분야의 국제간의 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 연방 하원의 동의를 필요로 한다. 연방헌법 제56조 2항에 의하여 연방 상원의 동의를 필요로 하는 경우도 가끔 있다.

국제법적인 조약은 연방법률과 동등한 지위를 갖는 것에 비하여 국제법의 일반적인 원칙은 연방법률체계의 한 부분으로 인정되며 연방법률에 우선한다(독일연방헌법 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 의

미를 담고 있을 뿐이며 그 이상으로 해석한다면 잘못이다. 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 법률제정권자가 이중과세방지조약의 발효 시점 이후에 이중과세방지조약의 규정의 적용을 명시적으로 금지하는 법률을 제정한다면 이는 다른 상황이 된다. 예를 들어 대외조세법 제20조 1항에 해당하는 경우에는 동 법률이 이중과세방지조약에 대하여 특별법으로서 그리고 제정 시점이 뒤에 있는 후법으로서 적용시에 우선 순위가 있다. 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(treaty overriding)이라고 불리는 이중과세방지조약의 내용의 단절은 물론 외국과의 관계에서 조약법에 대한 비인 협정을 위반하는 것이나 일반적인 납세의무자는 그렇다고 하여 이를 근거로 이익을 제기할 수는 없으며 일반 납세의무자에게는 국내법적인 규정만이 적용될 뿐이다.

이중과세방지조약이 외국세액공제나 외국소득면세를 규정하는 경우 이중과세방지조약은 국내법의 도움 없이 자력 집행이 가능하다. 그러나 이중과세방지조약이 다른 체약국과 관련이 되는 사안에 대하여 자국의 과세권을 규정하는 경우 조약의 세밀한 문구가 어떻게 구성되어 있느냐에 달려 있다. 이중과세방지조약이 자국이 다른 체약국과 관련된 사안에 대하여 과세권을 행사할 수 있다고 하면 그때는 이를 위하여 구체적인 법령이 뒷받침되는 경우에 비로소 규정이 집행된다. 반면에 조약의 규정이 다른 체약국이 자국과 관련된 사안에 대하여 과세한다고 되어 있으면 납세자는 이 체약국에 대한 납세의무가 발생하며 국내법의 도움 없이도 집행이 가능하다¹⁰²⁾.

102) 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 개수는 이에 훨씬 미치지 못하나 최소한 소득세분야에 있어서는 특히 선진국들 사이에는 상당수의 이중과세방지조약이 있다. 이들 이중과세방지조약은 대체로 OECD 모델조약을 기반으로 하고 있다. 이 OECD모델조약은 OECD의 재정위원회의 권고조항이므로 법적으로 구속력은 없으나 협상의 기초가 된다.

5. 대외조세법(Aussensteuergesetz)

대외조세법은 국제거래에 참여하는 납세자들이 이중과세방지규범이나 기타 국제조세관련 규정을 남용하여 조세회피를 시도하는 행위에 대하여 대처하는 목적을 가지며 결과적으로 국가의 과세권을 제한하기보다는 확대하는 쪽으로 역할을 수행하므로 이중과세방지규범과 정반대 방향으로 작용한다. 그러나 대외조세법은 국내적 조세규범이거나 이중과세방지조약의 일부로서 수용도 가능하다. 따라서 이중과세방지규범과 대외조세법이 내용상에 있어서 확실하게 경계가 구분되는 것은 아니다. 독일의 대외조세에 관한 규범체계의 가장 중요한 연원은 대외조세법이다. 대외조세법의 첫 네 장은 독일의 조세관할권을 확대하는바 이에 대하여 아래에서 상술하기로 한다.

가. 이전가격과세제도에서 독립기업간 거래(제3자 비교) 원칙에 대한 조항(대외조세법 제1조)¹⁰³⁾

독립기업간 거래원칙은 제3자간 비교라고 불리기도 한다. 내국인과 그와 특수관계인 외국인이 독립적인 제3자라면 합의하지 않았을 조건으로 거래를 한다면 이로 인하여 야기되는 국내소득의 감소는 과세액의 결정과정에서 고려되지 않고 국내 과세소득은 제3자간에 합의되었을 조건하에서 발생할 수 있는 소득액만큼으로 조정된다. 마찬가지로 OECD 모델협약 제9조에 규정된 독립기업간 거래규정 역시 관련기업간 이익조정 내용의 담고 있다. 이 조항이 없다면 국내회사는 외국의 자회사나 외국에 소재한 자사의 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 것이다¹⁰⁴⁾.

103) 법인세법의 은닉배당부분 참조.

104) 대외조세법 제1조에 국내의 납세의무자가 국외의 특수관계인과 제3자비교 원칙에 부응하지 않는 가격에 합의하는 경우 과세당국이 소득을 조정할 수 있도록 규정하고 있다. 이때 과세소득 조정의 전제조건은 국내의 납세의무자와 국외의 특수관계인 사이에 거래관계(business relationship)가 존재하여야 한다는 것이다. 연방조세법원의 판결에 따라 지금까지는 business relationship 성립의 조건은 단순지분관계만으로는 충족이 안된다고 보았다. 따라서 모기업과 해외의 자회사 간에 혼한 보증(guarantee statement)은 규율대상이

1) 판단기준

독일의 국내세법(법인세법)에서 은닉배당이라고 부르는 것을 독일의 대외조세법 제 1조의 이전가격과세제도 규정에서는 이익의 감소라고 부른다. 대외조세법 제1조 1항에서는 특수관계자간에 거래를 통하여 획득된 이익이 제3자간에 발생한 거래이고 정상적으로 얻을 수 있는 이익에 비하여 낮으면 이러한 이익의 감소에 대하여 제3자 비교(Fremdvergleichsgrundsatz)방식을 통하여 감소된 이익을 조정하는 것으로 규정하고 있다¹⁰⁵⁾.

2) 특수관계자

대외조세법 제1조 2항에서는 이전가격 조정의 대상이 되는 거래의 당사자들 간의 특수관계를 정의하고 있는데 기본적으로는 25% 이상의 직간접 지분관계에서 출발하며 거래 쌍방의 지분관계와 제3자가 이 쌍방에 각각 지분관계를 갖는 것을 모두 포괄하고 있다. 지분관계가 존재하지 않더라도 거래조건에 거래당사자로서의 관계를 넘어서는 실제적인 영향력을 행사할수 있다면 특수관계가 존재하는 것으로 본다.

3) 제3자 비교방식을 이전가격과세 문제에 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 자

아니었다. 최근의 세법개정에서 독일의 입법권자는 이를 개정하였는데 대외조세법 제1조 4항에서는 향후에는 소득조정의 전제조건인 거래관계의 성립을 폭 넓게 해석하도록 하였다. 동 규정에 따르면 거래관계는 단순한 계약적 합의 관계를 넘어서서 회사법적인 관계를 제외한 모든 민법적인 관계를 포괄하게 된다. 따라서 구속하는 내용을 담은 보증을 제공하는 것은 규율대상이 된다(Amann, 2004).

105) 한국 소재 모회사와 독일 판매법인자회사와 같은 특수관계자 간에 합의된 거래조건이 특수관계가 없는 제3자가 결코 받아들일 수 없는 것이라면, 이러한 조건 아래서 이루어진 거래는 한국 소재 모회사에 일정한 특혜를 주어 은닉배당으로 간주된다. 은닉배당이 이루어진 것으로 간주되면 독일 자본회사의 과세소득이 상향 조정된다. 즉 자회사의 이익이 조정 증가된 만큼 한국 소재 모회사로 흘러 들어간 것으로 보는 것이다.

본잠식이 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 자회사와 모회사가 각각 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 유지는 특정 브랜드 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, 환리스크 등의 각종 위험을 부담해야 되며, 더 나아가 영업전략이 실패할 위험도 안고 있다. 자회사의 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 수행 중인 역할과 기능, 그리고 그때 발생하는 위험부담에 부응한 가격이라는 것을 제시하는 것이 설득력이 있다.

4) 상계거래(Vorteilsausgleich)

모회사의 요구에 의해 자회사가 불리한 영업활동을 수행할 수밖에 없었다면, 이러한 불리한 영업활동에 대한 보상은 제3자간 비교를 통해 세무 목적상 인정을 받을 수 있다. 즉, 제3자적 위치에 있는 어떤 합리적인 경영인이 다른 측면의 재산상 이익을 달성하기 위해서라면 충분히 받아들일 수 있는 정도의 재산손실이라면 가능하다. 세무 목적상 인정될 수 있는 상계거래로는 기본적으로 다음과 같은 전제조건을 충족시킬 수 있어야 한다.

- 상계거래와 동일한 거래가 서로 독립적인 기업간에도 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 모회사와의 특정거래에서 받은 모든 이익과 불이익을 서로 상쇄시키고 남은 결과를 살펴보는 전체적인 분석방법이 적용된다. 만약 자회사에게 불리한 거래에 대해서 본사가 받은 특혜를 자회사에게 보상하여 자회사에 입은 장단점이 상계된다면 전체적 입장에서 보면 세무당국에 의해 간주된 은닉배당 규모는 최소한 줄어들거나 또는 은닉배당이 없는 상태로 만들 수 있다.

5) 이전가격산출 방법

대외조세법 제1조 3항에서는 이전가격을 산출함에 있어 우선 개별 거래단위들의 기능, 리스크, 및 투입한 재화에 비추어 상황에 적절한 조정을 함으로써 무제한적으로 비교가 가능하다면 가장 우선적으로 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 또는 원가자산법을 적용해야 한다고 규정하고 있다. 만일 이러한 무제한적인 비교가 가능하지 않을 때에는 합리적 조정을 위해 제한적 비교가 가능한 방법을 사용해야 한다. 두 가지 경우에 모두 여러 가지의 비교치가 나오면 그 중 대표값(Median Value)을 택한다.

이 두 가지 방법이 모두 어려운 경우 납세의무자는 하나의 가설적인 제3자비교법(Hypotetischer Fremdvergleich)을 통하여 소득계산을 실행하여야 한다(대외조세법 제1조 3항 5절). 이는 개별 거래단위의 기능 분석과 기업 내부적인 회계자료에서 출발하여 개별단위들의 이윤 기대치를 감안한 최저 가격과 최고 가격을 찾고 그 범위 내에서 제3자비교법의 원칙에 가장 확률적으로 적절한 가격을 찾는다. 이것이 불가능한 경우에는 중간값(Mittelwert)을 택한다(대외조세법 제1조 3항 7절).

6) 개별 거래단위간의 수행 기능의 재배치(Funktionsverlagerung)와 이익 조정

대외조세법 제1조 3항 9절 이하에서는 개별 거래단위별로 국제간에 수행하는 기능을 재배치하는 경우 납세의무자는 이 이전되는 기능과 리스크, 그리고 무체재산을 포함한 전체적인 기능의 재배치를 고려하여 이 비교치들의 합치영역(Einigungsbereich)을 결정하여야 한다. 연방 재무성은 기능의 재배치와 관련한 구체적인 과세문제를 다루기 위하여 시행령을 제정하였다.

7) 납세의무자의 증빙책임(협조의무)

독일에서는 조세기본법을 통하여 해외거래를 수행하는 납세의무자에게 이전가격과 관련하여 국내거래만 수행하는 납세의무자에 비하여 훨씬 강도 높은 협조의무를 규정하고 있다. 최근까지는 1983년에 제정된 재무성 시행령인 “다국적기업의 귀속소득의 세무조사와 관련한 행정원칙”에 따라 이전가격과 관련한 세무조사가 진행되었으며 동 시행령의 내용은 대체적으로 OECD의 견해에 부합되는 것이었다. 연방재정법원의 2001년 10월 17일자 판결에 대한 반응으로서 법률 제정권자는 증빙자료 작성과 관련하여 납세의무자의 증빙 책임에 대하여 보다 명확하게 규정하여야 할 필요를 느끼고 2003년 5월 16일에 조세기본법을 개정하여 증빙자료와 관련한 의무규정을 명확히 하고 또한 이를 위반하는 경우에 대한 벌칙규정을 두었다. 뿐만 아니라 동 개정에 의하여 삽입된 조세기본법 제90조 3항 5절에 의하여 연방재무성은 2003년 10월 28일부로 조세기본법 제90조 3항의 의미의 기장의무의 이행과 관련하여 종류, 내용 및 범위에

대한 시행령을 제정하였다.

조세기본법에는 이제까지 제90조 2항에서 요구하는 과세당국에 대한 일반적인 협조 의무 이외에 그 이상으로 특별한 증빙자료의 문서화 의무가 존재하지 않았으나 동 시행령의 제정과 함께 해외의 관련기업과의 사업관계에 대하여 증빙자료의 문서화와 관련한 규정이 매우 엄격하게 되었다. 조세기본법 제90조 3항은 향후의 독일 내 납세의 무자와 해외의 관련기업 사이에 이전가격에 대한 증빙자료 문서화 의무의 법적인 토대를 창설한 것이다.

그러나 이러한 해외 관련기업과의 사업관계에 대한 증빙자료 문서화 의무가 EU treaty 위반이라는 지적이 있다. 동일한 수준의 의무를 국내거래에도 요구하지 않으면 이는 차별적이라는 것이다¹⁰⁶⁾.

가) 2003년 5월 16일의 조세기본법 개정 내용

(1) 조세기본법 제90조 3항(증빙자료 문서화 의무) 도입

동 조항은 납세의무자에게 (대외조세법 제1조 2항의 의미의) 특수관계기업과의 거래관계의 형식과 내용에 대한 자료 문서화 의무를 부여하고 있다. 여기에서 자료 문서화 의무는 가격설정이나 다른 조건에 대한 관련기업과의 독립기업간 원칙에 입각한 계약의 사업적 그리고 법적 기반을 포함한다. 이에 따르면 비정상적인 거래에 대한 문서화 작업은 조속한 시일 내에 이행되어야 한다. 또 증빙자료 문서화 의무는 국내 과세의 목적으로 자신의 소득을 국내사업관련 해외의 고정사업장에 분할하여야 하는 납세자와 해외사업관련 국내 고정사업장에 소득을 결정하여야 하는 납세자에게도 적용된다. 동 조항은 또 동 규정의 일관성 있는 적용을 위하여 기록의 형식, 내용 및 범위에 대하여 구체적으로 규정하는 시행령을 재무성이 연방 상원의 승인을 얻어 제정하도록 권한을 부여한다.

과세당국은 세무조사의 목적으로만 동 문서화 자료를 요청할 수 있으며 요청이 있으

106) Raedler(2004).

면 납세의무자는 요청자료를 그 뒤 60일 이내에 제출하여야 한다. 이 시한은 정당한 사유가 있는 경우에 한하여 연장될 수 있다.

(2) 조세기본법 제162조 3항(불이행의 부담과 소득추정의 위험) 도입

납세의무자가 증빙자료를 만들지 않거나, 준비된 증빙자료의 내용이 부실하거나, 혹은 제90조 3항 3절에서 의미하는 바와 같이 조속한 시일 내에 준비되지 않는 등 위 제90조 3항의 협조의무를 이행하지 않는 경우 과세당국은 독일내의 정당한 과세소득이 그들이 신고한 소득에 비하여 높을 것으로 추정한다¹⁰⁷⁾. 이러한 경우 과세당국이 소득을 추정함에 있어서 소득이 일정 범위 내에서, 특히 이전가격의 상·하한선의 범위 내에서 소득이 추정되어야 한다면 납세자에게 가장 불리한 방향으로 추정소득의 범위를 정할 수 있다.

(3) 조세기본법 제162조 4항(벌칙 조항) 도입

준비된 증빙문서화 자료의 내용이 부실하거나, 혹은 제90조 3항 3절에서 의미하는 바와 같이 조속한 시일 내에 증빙문서화 자료가 준비되지 않는 경우 납세의무자에게는 5,000유로의 벌칙금이 부과된다. 벌칙금은 또 경정소득의 5%에서 10%로 늘어날 수도 있는데 이는 이 금액이 5,000유로보다 높은 경우에 해당된다.

사용 가능한 증빙자료가 기한보다 늦게 만들어지는 경우 동 벌칙금은 100만유로를 초과할 수 없으나 초과한 기간 1일당 100유로보다는 적을 수 없다. 그러나 벌칙금은 납세의무자의 의무불이행이 경미하거나 그럴 만한 사유가 있는 경우에는 부과되지 않는다.

107) 이는 반론이 가능한 추정이다.

나) 2003년 10월 28일의 연방 재무성 시행령에 나타난 납세의무자의 기장 및 증빙 자료 문서화 의무¹⁰⁸⁾

2003년 10월 28일의 연방 재무성 시행령에는 증빙자료 문서화 작업에 대하여 다음과 같은 여러 가지 상세한 설명을 담고 있다.

(1) 납세의무자의 증빙자료 문서화 작업의 기본 원칙(동 시행령 제1조)

동 시행령 제1조에는 조세기본법 제90조 3항에 따라 작성되는 문서화자료에서는 납세의무자가 특수관계자(대외조세법 제1조 2항에서 규정)와의 거래관계(대외조세법 제1조 4항에서 규정)에 있어서 어떠한 내용의 거래가 실현되었는지, 그리고 그가 이 거래관계에서 독립기업간 원칙(제3자비교 원칙)이 존중되었다는 것을 알아볼 수 있는 조건이나 가격을 기초로 하였는지 혹은 어느 정도로 기초로 하였는지가 파악될 수 있어야 한다고 규정되어 있다. 문서화자료는 특수관계자와의 거래관계를 독립기업간 원칙(제3자비교 원칙)을 존중하면서 수행하려는 납세의무자의 진지한 노력을 담고 있어야 한다. 그 외에 이 문서화 의무는 자회사로의 근로자 파견이나 비용분담계약같은 공동사용 등에 대한 합의처럼 재화나 서비스의 거래를 전제로 하지 않는 사업관계에 대하여도 적용된다. 제출된 자료가 전반적으로 사용이 어려운 것으로 판정되는 경우(조세기본법 제162조 3항 및 4항) 문서화자료가 마련되지 않은 것으로 취급된다.

제2항에서는 위의 제1항의 기장 내용이 조세기본법 제90조 3항 1절에 따라 이루어지는 한 거래관계의 종류, 범위, 전개 및 법적인, 그리고 경제적인 틀에 대하여 문서로 작성되어야 한다고 규정한다.

제3항에서는 납세의무자가 특수관계자와 자신이 가지는 사업관계에서 규정의 범위 내에서 어떠한 내용이 실현되었는지, 그리고 이 사업관계에서 독립기업간 원칙(제3자비교 원칙)이 존중되었는지 여부가 조세기본법 제90조 3항 2절에 따라 이루어지는 한 납세의무자의 활동과 합의된 조건 등에 의미를 가지는 시장 상황과 경쟁관계가 설명되

108) KPMG, Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des Artikel 90 Abs. 3 der Abgabenordnung, 28. Okt. 2003.

어야 한다고 규정한다. 납세의무자는 증빙자료 문서화 작업에서 자신이 선택한 방식에 합당한 비교자료를 결부시켜야 한다. 단 이는 납세의무자나 그의 특수관계인이 사업관계에 대한 합의 시점에 이러한 자료를 가지고 있거나 그들이 이러한 자료를 다른 통제되지 않은 원천으로부터 큰 비용을 들이지 않고 구할 수 있는 경우에 한한다고 보고 있다. 여기에 사용되고 또 필요한 경우에 자료의 작성에 요구되는 정보에는 무엇보다도 제3자간의 비교가능한 거래에 대한 자료와 납세의무자나 특수관계인이 제3자와 체결한 비교가능한 거래가 포함된다. 여기에는 예를 들어 가격과 거래조건, 비용분할, 이윤율, 총마진율, 순마진율, 이익분할 등이 해당된다. 추가적으로 납세의무자가 합의한 이전가격에 대한 타당성조사를 가능하게 해주는 기업내부적인 자료에 대한 기장 및 작성이 요구되는데 이는 예를 들어 판매, 순익, 비용 등에 대한 전망치 계산이나 관련 자료를 말한다고 보고 있다.

(2) 증빙자료의 종류, 내용 및 규모(동 시행령 제2조)

제2조 제1항에서 증빙자료 문서화는 서면이나 전자적으로 가능하다고 하였다. 동 자료는 전문적으로 작성되고 보존되어야 한다. 동 자료는 전문가인 제3자가 적절한 시간 내에 납세의무자가 자신의 사업관계 속에서 특수관계인과 어떠한 사업내용을 실현시켰는지, 그리고 그 과정에서 납세의무자가 어느 정도로 제3자비교 원칙을 준수하였는지를 파악하는 것이 가능하도록 작성되어야 한다고 규정한다.

제2항에서는 증빙자료의 종류, 내용 및 규모는 개별적인 상황, 특히 납세자가 적용하는 이전가격방법에 따라 결정된다고 규정한다. 납세의무자는 왜 자신의 거래의 종류나 기타의 관계에 비추어 그가 적용하는 이전가격방법이 적절하다고 보는지를 기록하여야 한다. 납세의무자는 하나 이상의 적절한 방법에 대하여 자료를 작성하여야 할 의무는 없다.

제3항에서는 기장은 기본적으로 개별 거래별로 작성되어야 한다고 하고 있다. 기능과 리스크가 비교할 만한 개별 거래들은 한 그룹으로 기장될 수도 있다. 단 이 때 그룹합산이 사전에 확정되고 사후에 실행 가능한 규칙에 의하여 이행되는 경우, 개별 거래들이 같은 종류이거나 같은 가치를 가지는 경우, 그리고 이러한 그룹합산이 제3자간에

서도 통상적인 경우에 한한다. 그 외에 그룹합산은 본래 개별 거래가 연관이 되어 있거나 전체 거래의 부분인 경우에 그 적절성에 대한 조사가 개별 거래보다 전체 거래에 대한 판단에 보다 의존하게 될 때에도 허용된다. 개별 거래들이 한 그룹으로 기장되는 경우 그룹합산의 기준과 합산 진행의 규칙에 대하여 기록되어야 한다. 하나의 관계기업 그룹에 제3자비교 원칙을 충족하는 내부거래의 이전가격지침이 존재하는 경우, 그리고 그것이 개별 기업에게 하나나 그 이상의 적절한 방법을 허용한다면 이 지침은 기장이나 증빙자료의 한 부분으로 사용이 가능하다. 이러한 지침이 가격조사를 규정하고 실제로 준수된다면 개별 거래에 적용되는 개별 기장은 포기될 수 있다.

지속되는 거래 상황에서 약정된 가격의 적절성에 대하여 의미가 있는 변화가 있을 때 납세의무자는 거래 종료 후에도 과세당국이 제3자라도 거래조건의 변화에 대하여 동의하였는지 혹은 어느 시점부터 동의하였는지에 대하여 조사가 가능하도록 정보를 수집하고 기장 및 증빙자료를 작성하여야 한다. 이는 특히 한 사업분야에서 제3자라면 받아들이지 않을 세무상 손실이 발생하거나 가격조정이 납세의무자에게 불리하도록 이루어진 경우에 그러하다(제4항).

(3) 비경상적인 종류의 거래에 대한 밀접한 시간내 문서화 의무(동 시행령 제3조)

동조 1항에서는 비경상적인 거래에 대한 문서화 작업은 거래와 밀접한 시간적 관계에서 작성되는 경우 시간적으로 적절한 기장으로 보고 있다. 동 거래가 발생한 사업연도의 종료 후 6개월 이내에 작성되면 시간적으로 적절한 것으로 인정한다.

동조 2항에서는 비경상적인 거래는 특히 관계기업과의 거래관계에서의 이윤의 수준에 큰 영향을 미치는 기업구조조정 과정 속의 자산의 이전, 기업 내에서 기능과 리스크의 주요한 변화, 이전가격 형성에 주요한 영향을 미치는 사업전략의 변화와 관련되는 개별 거래들, 그리고 중요한 의미를 가지는 장기적인 계약의 체결이나 변화 등이 해당된다고 규정한다.

(4) 문서화 작업 통칙(동 시행령 제4조)

납세의무자는 다음과 같은 내용에 대해 문서화 작업을 이행하여야 한다.

1. 지분관계, 사업 활동, 조직구조 등에 대한 일반적인 정보

- ① 세무조사 대상연도의 시작 시점을 기준으로 납세의무자와 그와 직간접으로 사업 관계를 가지는 특수관계자 사이의 지분관계에 대한 설명 및 세무조사 대상연도의 종료 시점까지의 변화
- ② 특수관계자를 증빙할 수 있는 기타 정황에 대한 설명
- ③ 고정사업장과 개인기업에의 지분 참여를 포함한 연결기업의 조직상의 그리고 사업상의 구조와 그 변화에 대한 설명
- ④ 납세의무자의 활동범주에 대한 설명. 예를 들어, 서비스, 재화의 생산과 판매, 연구개발 등.

2. 특수관계자와의 거래

- ① 특수관계자와의 사업관계에 대한 설명, 이러한 거래관계의 종류 및 규모에 대한 요약(예를 들어 상품구매, 서비스, 부채관계, 다른 종류의 혜택 제공, 비용분담) 과 사업관계의 기초를 이루는 계약과 그 변화에 대한 요약
- ② 납세의무자에게 속하며 그가 특수관계자와의 사업관계의 틀 속에서 이용하거나 이용하게 제공하는 주요한 무체자산의 목록

3. 기능과 리스크분석

- ① 납세의무자와 특수관계자가 개별 거래내에서 수행하는 각각의 기능과 부담하는 리스크, 거래의 유지 중 발생하는 기능과 리스크의 변화, 투입된 주요 경제재, 합의된 계약들의 조건, 선택된 사업전략, 그리고 관련 시장 및 경쟁상황에 대한 정보
- ② 가치창출고리에 대한 묘사와 거래관계에 있는 특수관계자와의 관계 속에서 납세의무자의 가치창출 기여분에 대한 설명

4. 이전가격분석

- ① 적용되는 이전가격방법에 대한 설명
- ② 적용되는 방법의 적정성에 대한 증명
- ③ 선택된 이전가격방법의 적용에 의한 실현이전가격의 적정성 확인 근거자료
- ④ 비교를 위하여 수집한 독립된 기업의 가격자료나 재무자료, 준비 및 계획하고 있는 조정계산의 자료

(5) 비정상적 거래 또는 특수한 상황에 대한 문서화 작업

납세의무자가 합의한 사업관계에 의미가 있는 특별한 상황이 발생하거나 경우나 납세의무자가 체결한 사업조건이 제3자간의 보편적인 것이라는 증명이 특별한 상황에 근거를 두는 경우 이러한 특별한 상황에 대하여 위의 언급된 동 시행령 1-3조에 규정한 바와 같이 문서화 작업이 수행되어야 한다. 개별적인 사안별로 다음과 같은 내용에 대해 문서화가 요구된다.

- 1. 사업전략의 변화(예를 들어 시장지분전략, 판매경로에 대한 선택, 경영전략)와 이점 상쇄에 대한 조치(이것이 납세의무자의 이전가격 결정에 영향을 미치는 한)와 같은 다른 특별한 상황에 대한 정보
- 2. 비용분담의 경우 계약서(필요한 경우 주석, 부록, 추가적 합의사항과 함께), 분배 기준의 적용과 모든 참여자들에게 기대되는 효용의 증가에 대한 자료 및 회계감사의 종류 및 범위, 변화된 (지분)관계에 대한 조정, 서비스를 제공하는 기업의 자료에 대한 접속권한 및 이용권의 귀속에 대한 최소한의 자료
- 3. 납세의무자와 특수관계자 사이의 사업관계와 관련된 외국의 세무당국의 이전가격의 승인이나 합의 혹은 외국에서 신청되거나 합의된 상호합의나 조정심판 절차에 대한 정보
- 4. 납세의무자의 가격조정 내용(가격조정이 이전가격의 조정이나 납세의무자의 특수관계인이 속한 외국 세무당국의 사전적 안내에 기인한 것이라도 마찬가지임)
- 5. 납세의무자가 3년 이상 연속적으로 특수관계자와의 거래관계에서 세무상의 손실

이 발생하는 경우, 손실의 원인과 납세의무자나 특수관계자의 손실상황 극복을 위한 조치에 대한 문서화

나. 제한적 납세의무의 확대(대외조세법 제2조에서 5조)

제한적 납세의무자를 확대하는 조항은 최근 10년 중 5년 이상의 기간을 독일의 무제한 납세의무자였던 자연인이 거주지를 저세율 국가로 바꾸면서도 동시에 독일 국내와 상당한 경제적인 관계를 유지하는 경우에 적용되는 것이다. 따라서 이는 거주지 이전을 통하여 국내과세로부터 도피하는 것에 대한 방어조치라고 할 수 있다. 제한적 납세의무자, 즉 외국인과는 달리 이 조항에 해당하는 납세의무자들은 국내소득(소득세법 제49조)에만 독일 국내의 납세의무가 존재하는 것이 아니라 그것을 넘어서서 소득세법 제34c와 제34d조의 외국소득이 아닌 모든 종류의 소득에 대하여 독일에서 납세의무가 존재한다. 예를 들어 국내와 외국의 고정사업장에 귀속되지 않는 사업소득이나 국내저당권 설정이 되어 있지 않은 대부분부터의 이자소득 등이 여기에 속한다.

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 미실현자본소득에 대한 과세(대외조세법 제6조)

이 조항은 납세자가 독일의 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 끝나고 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 미실현자본수익의 과세 포착에 관한 문제가 발생한다.

실현주의 원칙에 따르면 농림업 사업체의 매각으로부터의 이익(소득세법 제14조), 사업체의 매각이익(소득세법 제16조), 그리고 자본회사의 상당한 지분의 매각이익(소득세법 제17조)은 이익이 실현되는 시점에 과세된다. 마찬가지로 독립적 인적용역 제공자가 사업체를 매각하는 경우에도 동일하게 적용된다(소득세법 제18조 3항). 연방재정법원의 결정에 따르면 사업매각(Betriebsaufgabe)과 함께 국내의 인적 납세의무가 종결되고 반출(Entnahme)과 함께 국내의 물적 납세의무가 종결된다. 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 소유 지분으로부터의 이익은 지분이 매각되지 않은 경우에 대하여도 소득세법 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 있다고 하더라도 독립적인 납세주체로 보며 특정한 조건이 성립되는 경우(예를 들어 연결납세제도)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 납세의무가 있는 국내과세소득의 목록에 저세율 국가에 위치하는 회사(중간회사, 도관회사)에의 수동적 지분 참여를 통하여 그 곳에서 축적되는 소득을 추가하고 있다. 이러한 중간소득은 배당된 것으로 간주되며 납세자의 명목자본의 지분에 해당되는 만큼 회사의 이익이 국내에서 과세소득으로 인정된다. 이러한 과세의 전제조건은 원칙적으로 외국의 회사가 저세율 국가에 소재하여야 하며 소득은 수동적 참여(즉 회사 경영에 참여하지 않음)로부터 기인한 것이어야 한다. 만약 고세율 국가에 회사가 소재하거나 지분소유자가 회사의 경영에 참여하여 능동적인 소득을 얻는 경우라면 이 규정은 적용되지 않는다. 저세율 국가의 개념을 대외조세법은 소득세 분야의 세부담이 합산하여 25% 이하인 지역으로 정의하고 있다.

그 외에 추가적인 국내 세법상의 방어조처로는 조세기본법의 제42조를 들 수 있다. 조세기본법 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 저세율 국가로 이익이 이전되는 행위가 발생하는 경우 해당된다고 본다. 기반회사란 저세율 국가에 위치하며 실제적인 사업활동이 미미한, 독일인에 의하여 소유되는 회사를 의미한다. 이러한 기반회사는 과세 목적상 존재하지 않는 것으로 본다. 따라서 기반회사는 위에서 언급된 중간회사와는 구별되어야 한다. 중간회사의 경우 이익을 유보하는 경우에 대하여만 과세소득의 조정이 가능하며 남용 방지와 관련하여 특별한 조건이 성립되어야 한다. 이에 비하여 조세기본법 제42조는 매우 광범위하게 적용이 가능하다. 반면 이 경우 세법의 남용에 대한 입증책임은 과세당국에 있다¹⁰⁹⁾.

109) 독일의 국제조세체계가 아직 손을 대지 못하고 있는 분야로는 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 경과세국들과는 조세조약을 체결하지 않은 경우가 많다.

(예) 거주지국 W가 귀속소득원칙에 따라 과세한다. 원천지국 Q는 이자에 대하여 30%의

최근에 독일은 해외발생이익에 대한 과세 강화를 위하여 경과세국과세제도(피지배 외국법인에 대한 과세제도)를 개정하면서 우선 수동적 소득(passive income)의 범위를 확대하였다. 최근까지 사업소득은 재화가 국외에 소재하는 판매 혹은 구매법인에 의하여 국내의 지분소유자나 특수관계자에게 인도되는 경우에 혹은 그 반대의 경우에 만 수동적 소득으로 인정되었으나 독일내 거래나 외국에서의 거래는 수동적 소득을 규정하는 조건에서 제외되었고 향후로는 외국법인에 대한 지배(제공하는 재화에 대한 통제(control))만을 기준으로 하며 국내 인도나 외국에의 인도도 수동적 소득을 구성하는 조건에 해당될 수 있다¹¹⁰⁾.

그리고 이를 통하여 조세조약 규정의 무효화(overriding over tax treaties)도 가능하게 되었다. 피지배외국법인제도의 전제조건이 충족되면 해외법인의 수동적 소득은 비율 대로 독일의 지분소유자의 과세소득으로 포함되지만 최근까지는 이중과세방지조약에서 규정하는 지분소유자에 대한 비과세 조항의 조건이 성립(대외조세법 제10조 5항)되면 예외가 인정되어 수동적 외국소득에서 제외되었었다. 그러나 향후로는 이중과세방지조약상의 보호조항이 더 이상 유효하지 않다¹¹¹⁾.

그리고 최근까지는 해외의 PE나 파트너십의 수동적 소득에는 금융투자로부터의 수동적 소득을 제외하고는 독일의 피지배외국법인제도가 적용(대외조세법 제20조 2항)되지 않았으나 향후로는 해외의 PE나 파트너십의 수동적 소득에도 동 소득이 저세율 국가의 PE로부터 발생한 것이고 수동적 소득의 조건을 충족하면 독일의 규정이 적용되게 되었다.

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.

110) 2003년 4월 11일의 법개정

111) 이는 다국적기업의 국제적인 구조에 변화를 야기시킬 수도 있다는 의미가 있다. 이 규범을 통하여 독일은 국제법적인 질서에 반하는 입장을 취하는 것이라고 볼 수 있는데 이에 대하여 독일은 이 입장이 국내의 조세회피대처규정(anti-avoidance-provisions)을 강화하려는 OECD 다수 국가의 입장을 따르는 것이라고 설명하고 있다(Amann, 2004).

6. 외국세법

외국의 세법도 또한 다양한 방법으로 국내의 과세기반과 조세수입에 영향을 준다¹¹²⁾. 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 맥락에서보다 국제적인 맥락에서 이 차이는 훨씬 큰 과세상의 왜곡을 가져온다. 모든 국제적인 경제활동을 수행하는 납세자들의 원하는 것이 특정한 소득이 이러한 과세소득 분류기준상의 차이로 양쪽 국가에서 모두 비과세되는 것이다. 반대로 분류기준의 차이로 이중과세방지규정에도 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.

112) 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 독일내의 과세는 과세면제에서 외국세액공제를 제공하는 것으로 변화된다. 매우 낮은 수준인 외국의 원천징수에 대한 외국세액공제를 통하여 해당 경제활동에 대한 전체적인 세부담은 독일의 조세부담 수준으로 증가하게 된다.

7. 독일이 맺은 조세조약의 주요 내용

〈표 III-7〉 독일이 맺은 조세조약의 주요 내용 요약

국가	고정사업장 판정기준 (건설공사)	배당	사용료 소득	이자	재산세에 적용여부
이집트	6개월 이상	15%	15%	15%	yes
아르헨티나	6개월 이상	15%(X)	unlimited(X)	10%	yes
아르메니아	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)				
아제르바이잔	12개월 이상	15%/5%	5%	10%	yes
오스트레일리아	6개월 이상	15%	10%	10%	yes(X)
방글라데시	183일 이상	15%	10%	10%	no
백리시아	12개월 이상	15%/5%	3%	5%	yes
벨기에	9개월 이상	15%	0%	15%	yes(X)
볼리비아	6개월 이상	D: 10% V: 15%	15%	15%(X)	yes
보스니아	(구유고의 조세조약이 그대로 적용됨)				
브라질	12개월 이상	15%(x)	15%(X)	15%	yes
불가리아	12개월 이상	15%	5%	0%	yes
중국	6개월 이상	10%	10%	10%	yes
코트디부아르	6개월 이상	15%	10%	15%	yes(X)
덴마크	12개월 이상	15%/5%	0%	0%	yes
에쿠아도르	12개월 이상	D: 15% V: unlimited	15%	15%(X)	yes

〈표 III-7〉의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (건설공사장)	배당	사용료 소득	이자	재산세에 적용여부
에스트란드	9개월 이상	15%/5%	10%	10%	yes(X)
핀란드	12개월 이상	15%/5%	5%	0%	yes
프랑스	12개월 이상	D: 15%/5% V: 15%/0%	0%	0%	yes(X)
게오르기아	6개월 이상	10%/5%	0%	0%	yes
가나	9개월 이상	15%/5%	8%	10%	yes
그리스	12개월 이상	25%	0%	10%	yes(X)
영국	12개월 이상	15%	0%	0%	yes(X)
인디아	6개월 이상	10%	10%	10%	yes(X)
인도네시아	6개월 이상	15%/10%	15	10%	yes
이란	6개월 이상	20%/15%	10%(X)	15%	yes
에이레	12개월 이상	D: 10% V: unlimited	0%	0%	yes
아이슬란드	12개월 이상	15%/5%	0%	0%	yes
이스라엘	12개월 이상	25% (X)	5%	15%(X)	yes
이탈리아	12개월 이상	D: 15% V: 15%/10%	5%	10%	yes(X)
자마йка	6개월 이상	15%/10%(X)	10%(X)	12, 5%(X)	yes
일본	12개월 이상	D: 15% V: 15%/10%	10%	10%(X)	yes
유고슬라비아	12개월 이상	15%	10%	0%	yes

〈표 III-7〉의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (건설공사장)	배당	사용료 소득	이자	재산세에 적용여부
캐나다	12개월 이상	15%/5%	0%	10%	yes
카자흐스탄	12개월 이상	15%/5%	10%	10%	yes
키르기스탄	12개월 이상	15%/5%	10%	5%	yes
케냐	6개월 이상	15%	15%(X)	15%	yes
한국	12개월 이상	15%/5%(X)	10%(X)	2/10%	yes
크로아티아	12개월 이상	15%/5%	0%	0%	yes
쿠웨이트	9개월 이상	15%/5%	10%	0%	yes
레트란드	9개월 이상	15%/5%	10%	10%	yes
리베리아	6개월 이상	15%/10%	10%	20%(X)	yes(X)
리타우엔	9개월 이상	15%/5%	10%	10%	yes
룩셈부르크	6개월 이상	15%/10%	0%	0%	yes
말레이시아	6개월 이상	D: 15%/5% V: 0%/0%	10%(X)	15%	yes
말타	9개월 이상	D: 15%/5% V: 0%/0%	0%	0%	yes
모로코	12개월 이상	15%/5%	10%	10%(X)	yes(X)
마우리티우스	6개월 이상	15%/5%	15%	unlimited	yes
마케도니아	(구유고의 조세조약이 그대로 적용됨)				
멕시코	6개월 이상	15%/5%	10%	15%	yes
몰다우	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)				
몽고	6개월 이상	10%/5%	10%	10%	yes(X)
나미비아	6개월 이상	15%/10%	10%	0%	yes
뉴질랜드	12개월 이상	15%	10%	10%	yes

〈표 III-7〉의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (공사장 등에 있어서 ...)	배당	사용자 소득	이자	재산세에 적용여부
네덜란드	12개월 이상	15%/10%	0%	0%	yes(X)
노르웨이	12개월 이상	15%/10%	0%	0%	yes
오스트리아	12개월 이상	15%/5%	0%	0%	yes
파키스탄	6개월 이상	15%/10%	10%	20%	no
필리핀	6개월 이상	15%/10%(X)	10%(X)	15%(X)	yes
폴란드	12개월 이상	15%/5%	5%	5%	yes(X)
포르투갈	6개월 이상	-	10%	15%	yes
루마니아	12개월 이상	15%/5%	3%	3%	yes(X)
러시아	12개월 이상	15%/5%	0%	0%	yes
잠비아	9개월 이상	15%/5%	10%	10%	yes
스웨덴	12개월 이상	15%/0%	0%	0%	yes
스위스	12개월 이상	15/0%	0%	0%	yes
세르비아	(구유고의 조세조약이 그대로 적용됨)				
짐바브웨	6개월 이상	20%/10%	7,5%(X)	10%	yes
싱가포르	6개월 이상	15%/5%	8%	8%(X)	yes(X)
슬로바키아	12개월 이상	15/5%	5%	0%	yes

〈표 III-7〉의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (공사장 등에 있어서 ...)	배당	사용자 소득	이자	재산세에 적용여부
슬로베니아	12개월 이상	15%/5%	5%	5%	yes
스페인	12개월 이상	15%/10%	5%	10%(X)	yes
스리랑카	183일 이상	15%	10%(X)	10%	yes
남아프리카 공화국	12개월 이상	15%/7,5%	0%	10%	yes(X)
타키스탄	12개월 이상	15%/5%	5%	0%	yes
타일랜드	6개월 이상	20/15%	15%	25%	yes
트리니다드앤 토바고	6개월 이상	20%/10%(X)	10%(X)	15%(X)	yes
체첸	12개월 이상	15%/5%	5%	0%	yes
체코슬로바키아	12개월 이상	15%/5%	5%	0%	yes
터키	6개월 이상	20%/15%	10%	15%	yes(X)
튀니지	6개월 이상	15%/10%	15%	10%	yes
투르크메니스탄	(구소련의 조세조약이 그대로 적용됨)				
소비에트연방	12개월 이상	15%	0%	5%	yes
우크라이나	12개월 이상	10%/5%	0%	5%	yes(X)
헝가리	12개월 이상	15%/5%	0%	0%	yes
우루과이	12개월 이상	15%	15%	15%(X)	yes

〈표 III-7〉의 계속

국가	고정사업장 판단기준 (공사장 등에 있어서 ...)	배당	사용자 소득	이자	재산세에 적용여부
미국	12개월 이상	15%/5%	0%	0%	yes
우즈베키스탄	12개월 이상	15%/5%	3%	5%	yes
베네수엘라	12개월 이상	15%/5%	5%	5%	yes(X)
아랍토후국	9개월 이상	15%/5%	0%	0%	yes(X)
베트남	6개월 이상	15%/5%	10%	10%	yes(X)
사이프러스	6개월 이상	15%/10%	0%	10%	yes

주: X: 간주외국세액공제제도의 적용이 가능

D: 독일

V: 상대체약국

자료: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Vrelag C.H.Beck, 5te Aufl., 2008, Muenchen.

〈부록〉 독일의 대외조세법 목차

제1장 국제관계

제1조: 소득의 조정

제2장 경과세국으로의 거주지 변경

제2조: 소득세

제3조: (삭제)

제4조: 상속세

제5조: 중간회사

제3장 외국으로의 거주지변경시 지분에 대한 취급

제6조: 자산증가분에 대한 과세

제4장 외국의 중간회사에 대한 지분참여

제7조: 국내의 지분소유자의 납세의무

제8조: 중간회사의 소득

제9조: 혼합소득의 경우 면세한계

제10조: 추가액

제11조: 양도이익

제12조: 세액공제

제13조: (삭제)

제14조: 사후개입된 중간회사

제5장 가족재단

제15조: 재산출연자와 수혜자 등의 납세의무

제6장 조사 및 절차

제16조: 납세의무자의 협조의무

제17조: 내용에 대한 설명

제18조: 과세근거에 대한 특별 확정

제7장 종료규정

제19조: (삭제)

제20조: 조세조약의 적용에 대한 규정

제21조: 적용규정

제22조: 신법

IV. 파트너십에 대한 과세제도

1. 독일에서 파트너십 회사의 형태

독일에서 가장 기본적인 회사의 형태는 다음과 같이 구분되어진다. 우선 인적회사로는 합명회사(Offene Handelsgesellschaft), 합자회사(Kommandit gesellschaft)¹¹³⁾, 조합(GbR), 익명조합(Stille Gesellschaft)이 있다¹¹⁴⁾. 다음으로 물적회사 혹은 자본적 회사로는 유한회사(GmbH), 주식회사(AG), 그리고 주식회사형 합자회사(Kommandit gesellschaft aut Aktien)가 있다.

이러한 회사 형태 중에서 파트너십에 해당하는 것으로는 조합을 제외하면 인적회사인 합명회사와 합자회사가 해당된다. 이 회사는 최소한 두 명의 자연인인 파트너(조합원, 혹은 사원이라고 표현하기도 한다. 그리고 법인도 경우에 따라서 파트너가 될 수 있다)가 법적인 계약의 기반 위에서 공동의 목적을 이루기 위하여 설립하는 회사형태라고 정의된다. 따라서 이 회사가 성립되기 위하여는 민법적인 개념으로 다음의 세 가지 조건이 충족되어야 한다¹¹⁵⁾.

1. 공동의 목적 추구
2. 법적인 합의를 통한 회사 성립
3. 다수인(人)의 참여

113) 그 외에 인적회사로 파트너회사(PartG: Partnergesellschaft)라는 형태가 있으나 이는 OHG와 유사하며 자유인적용역제공자들이 주로 선택하는 회사 형태이다.

114) 또 파생된 형태로서 유한합자회사(GmbH & Co. KG)가 있는데 이는 합자회사의 파트너로 유한회사가 참여함으로써 결국에는 무한책임을 지는 파트너가 동 회사에는 존재하지 않으면서 인적회사의 형태를 띠며 따라서 파트너십 과세의 적용을 받는 회사 형태가 존재하는데 이는 미국의 LLC와 유사한 성격을 가진다.

115) Ulrich Niehus/Helmuth Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 3 Aufl., Schaeffer/Poeschel, Stuttgart, 2005. p.3.

일반적으로 인적회사는 자본적 회사와 달리 자본출자 행위에 중점을 두고 판단하는 것이 아니라 파트너로서의 인적인 활동이 전제가 된다. 파트너는 스스로 경제활동을 수행하며 회사를 대표한다. 가장 중요한 점은 회사의 채무에 대하여 개인적으로 그리고 무제한 책임을 가진다는 것이다. 인적회사 중에 가장 먼저 들 수 있는 형태가 합명회사(OHG: offene Handelsgesellschaft)¹¹⁶⁾이고 그 다음 형태가 합자회사(KG: Kommandit gesellschaft)¹¹⁷⁾인데 이 두 회사는 전자가 무한책임을 지는 사원(파트너)으로만 구성되는데 비하여 후자는 무한사원(Komplementaere)과 유한사원(Kommanditisten)으로 구성된다는 점이 다르다. 유한사원은 자본을 출자하는 경우 그 출자한 자본의 범위 내에서만 사업의 리스크에 대하여 책임을 지며 경영에서도 제외된다.

2. 독일의 파트너십 과세제도의 기본 구조

가. 소득세법과 법인세법상의 인적회사에 대한 과세

1) 인적회사 소득의 종류

인적회사에서 획득된 소득도 자연인에 대한 과세에서와 다르지 않게 소득의 종류에 따라 과세되는데 소득의 종류는 일반적으로 회사(파트너십) 차원에서 구분된다.

회사가 단지 잉여소득(Ueberschusseinkuenfte)만을 가지는 경우는 자산관리형 인적회사(vermogensverwaltende Personengesellschaft)에 해당될 때로서 이러한 회사에서 얻어진 소득은 모든 파트너들에게 약속된 그들의 지분비율 대로 안분 귀속시킨다. 회사의 재화는 각각 지분비율 대로 파트너들의 개인자산(Privatvermoegen)으로 취급한다. 파트너가 회사로부터 채권법적인 기반 위에서 특별한 용역에 대한 대가를 받거나 재화를 받게 되는 경우 이것들은 파트너에게서 마치 제3자에게서 공급받은 것처럼 과세상 취급된다.

116) 상법 제 105조 이하에서 규정.

117) 상법 제 161조 이하에서 규정.

인적회사가 스스로 사업을 영위하고 농림업이나, 사업 혹은 독립적 인적용역으로부터 소득을 획득하는 경우 위와는 다소 다르게 과세된다. 이 경우 파트너는 과세 목적상 구별되는데 파트너가 이 사업체의 동업자(Mitunternehmer)나 혹은 단순한 자본제공자냐에 따른다. 자본제공자라면 분배되는 이익은 자산소득으로 구분된다. 그러나 파트너가 동업자인 경우 회사의 전체 자산에 일정비율에 대한 권리의무가 있으며 이익도 마찬가지로 일정 비율만큼 배분되는데 이에 따라 동업자는 사업체가 어느 분야인가에 따라 농림업이나, 사업 혹은 독립적 인적용역으로부터 소득을 가진다. 또한 파트너가 사업체에 동업자적으로 참여하는가 혹은 자본제공자적으로 참여하는가에 따라 추가적으로 다른 결과를 가져오는데 소득세법 제15조 1항 2호에 따라 동업자가 회사에 행한 특별한 활동, 재화의 제공, 자금의 대여 등에 대해 받는 대가는 파트너의 이익에 보태져서 소득으로 계산되며 이와 관련된 재화는 회사의 기업재산(Betriebsvermoegen)으로 분류된다.

2) 인적회사의 법인격 및 조세 주체성

민법적인 개념에서 볼 때 개인회사의 영역에 속하는 인적회사는 기본적으로 스스로 법인격을 가지지 못한다. 이 원칙은 그러나 합명회사(OHG)와 합자회사(KG)에서는 지켜지지 않는다. 즉 합명회사와 합자회사에는 무제한의 법인격이 주어지지 않으나 여러 분야에서 민법적인 의미의 법인격이 제공된다. 예를 들어 합명회사와 합자회사는 스스로의 법인격으로 부동산을 취득할 수 있고, 부채를 얻을 수 있으며 법정에 피고나 원고로 나설 수 있고 채권법적인 계약(동 회사의 파트너와의 계약도 체결이 가능함)을 체결할 수 있다. 이런 점에서 합명회사와 합자회사는 자본적 회사의 민법적인 위치와 유사하다. 조세 주체성의 측면에서는 다음과 같이 구분하여 보아야 한다.

가) 기본원칙 : 파트너 차원의 과세

독일에서 소득세법 제1조에 의하면 소득세의 과세주체이며 조세채무자는 자연인이라고 규정되어 있다. 자본적 회사나 그 외의 법인은 법인세의 과세대상이며 합명회사

나 합자회사와 같은 인적회사는 법인세법 제1조와 2조에 망라된 법인세의 과세대상이 아니다. 따라서 이들 회사에서 얻어진 소득은 파트너에게 분할하여 귀속시켜서 소득세나 혹은 법인세(파트너가 법인인 경우)로 과세된다.

나) 예외적 사항 : 소득계산 과정에서의 조세 주체성

회사 자체의 과세와 관련하여 인적회사의 조세 주체성이 결여된 것과 상관없이 인적회사도 일정한 한계 내에서 부분적인 조세 주체성이 인정된다. 이는 소득의 종류와 규모가 파트너에게 조세가 부과되는 과정에서 확정되는 것이 아니라 벌써 회사의 차원에서 확정되고 이차적으로 파트너에게 귀속된다는 측면에서 그러하다. 따라서 회사는 소득의 획득 및 계산의 과정에서 주체가 되며 과세의 주체는 아니다. 이는 특히 조세 징수법적으로 관심사항이 되는데 여기서 확정된 소득이 파트너에게로 옮겨지기 때문이다. 이를 통하여 동일한 과세표준으로부터 소득이 이중으로 확정되거나 혹은 이 과정에서의 소득계산의 충돌이 회피된다.

3) 인적회사에 대한 과세의 기본 구조

인적회사에 대한 과세를 다스리는 핵심적 규정은 소득세법 제15조 1항 2호이다. 이 규정은 직접적으로 파트너가 일반적 사업체에 해당되는 것이나 소득세법 제13조 7항과 18조 4항에 따라 이 과세규정은 농림업자와 독립적 인적용역 수행자에게도 적용된다.

소득세법 제15조 1항 2호에 의하면 인적회사의 파트너 사업소득에는 파트너가 사업자(동업자)인 합명회사와 합자회사에서 파트너의 이익에 대한 지분과 파트너가 회사로부터 회사를 위하여 수행한 활동이나 자금의 제공, 혹은 재화의 제공에 대한 대가로 받은 보수가 속한다.

가) 인적회사의 소득

회사의 사업소득은 회사의 이익(Gewinneinkuenfte)이며 과세기간 동안의 순자산

증가액이다¹¹⁸⁾. 이 회사의 사업소득은 우선 재무회계상의 소득에서 세무조정을 거쳐서 구한다. 회사의 최종적인 이익은 과세를 위하여 파트너에게 귀속시키지만 총수입 금액과 필요경비를 비교하여 이익을 계산하는 과정은 회사 단계에서 이루어진다.

나) 파트너의 소득

인적회사의 이익은 과세를 위하여 파트너에게 귀속된다. 파트너가 회사로부터 받는 사업소득은 두 가지 부분으로 구성되는데 우선 회사 전체를 하나로 보고 거기서 얻어진 이익을 지분에 따라 나눈 것과 그 외의 특별한 대가를 서로 합산하는 것이다. 이 두 번째 부분, 즉 파트너가 회사로부터 특별하게 수행한 활동에 대한 대가로 받는 소득(특별보수: Sonderverguetung)은 이 과정에서 사업소득으로 성격이 바뀌게 된다. 이 특별한 대가가 상법상의 결산익뿐만 아니라 회사의 세법상의 이익도 줄여주는 것이다. 이를 통하여 파트너에게 분배되는 이익의 지분도 상응하여 줄어들게 된다. 그러나 이 대가를 해당 파트너의 사업소득에 합산하게 되면 대가의 지급금만큼 회사에서는 비용으로서 이익은 줄었지만 최종적으로는 이것이 파트너 단계에서는 소득으로 과세되므로 이 대가의 비용으로서의 성격은 중립화되는 것이다.

회사의 이익을 파트너에게 분배할 때 각 파트너의 특별한 상황을 반영하여 파트너당 별도의 보충적 대차대조표를 작성한다. 파트너당 별도의 보충적 대차대조표가 필요한 이유는 새로운 파트너가 가입하는 경우나 그 외의 다른 경우처럼 특별한 상황에서 회사의 대차대조표에 나타난 자산이 파트너의 지분비율에 해당하는 가치와 달리 분배되어야 할 필요가 있는 경우에 해당된다.

파트너는 회사의 이익 중 자기 지분에 해당하는 부분에 위에서 언급된 파트너가 회사로부터 특별하게 수행한 활동에 대한 대가로 받는 특별보수를 더하여 파트너의 총수입금액을 구하고 여기에서 사업상 경비를 공제하는 방식으로 소득을 계산한다. 이 과정에서 파트너는 별도 대차대조표를 작성한다. 별도 대차대조표는 회사에 속하는 자산 중 개별적 사업자산(Sonderbetriebsvermoegen)¹¹⁹⁾에 대하여 기술한다.

118) 과세연도 말의 순자산에서 과세연도 초의 순자산을 빼고 자본유출액을 더하고 출자액을 뺀 개념.

4) 과세기간

소득세법 제15조 1항 2호는 인적회사에서 발생한 소득은 발생연도에 과세되는 것으로 규정하고 있다. 이는 회사의 소득은 파트너에게 즉시 귀속시켜야 함을 의미하며 결과적으로 기업과세가 회사에 중립적으로 이루어지도록 하려는 여러 가지 노력 중의 하나다¹²⁰⁾.

나. 영업세법상의 인적회사에 대한 과세

영업세의 조세채무자는 영업세법 제5조 1항 1, 2호에 의거한 사업을 영위하는 기업이다. 사업을 영위하는 인적회사의 경우 기업은 회사가 아니고 파트너가 된다¹²¹⁾. 영업세신고는 영업세법 제14a조와 영업세법 시행령 제25조에 의거 조세채무자에 의하여 개별 사업체별로 제출되어야 한다.

인적회사의 경우 회사의 이익뿐만 아니라 파트너의 특별 대가지급금도 같이 영업세의 과세대상이 된다. 이로써 영업세의 과세소득은 소득세법에서 정의하는 파트너의 사업소득의 합과 동일한 개념이 된다.

과세소득의 합산과정에 있어서 소득세법 제18조의 독립적 인적용역 소득, 제19조의 근로소득, 제21조의 임대소득 및 제20조의 자산소득이 일정한 조건하에서 사업소득으로 전환 및 합산되는 과정에서 한 가지 중요한 의미가 있는 결과가 발생한다. 이는 특별한 대가지급금의 전환과정이 소득세법의 테두리에서 머무는 것이 아니라 영업세를 포함한 영역에 작용하기 때문이다. 영업세법 제7조 이하에 따른 사업이익은 과세표준 계산에서 출발점을 사업체가 소득세나 법인세를 납부하기 위하여 계산하는 소득에 둔다. 여기에 사업소득으로 전환된 특별 대가지급금이 합산된다. 결과적으로 영업세의 계산에서 특별 대가지급금은 손비로 공제되지 않는다. 그러나 자본회사의 경우 인적회사와는 크게 다르다. 자본회사의 경우 지분소유자에게 지급하는 여러 가지 대가는

119) 소유는 파트너가 하나 회사의 사업에 사용되는 자산.

120) Ulrich Niehus/Helmuth Wilke(2005), p. 38.

121) 연방조세관보, 1993, p. 616.

회사의 이익을 줄이며 따라서 영업세의 과세표준도 줄어든다. 따라서 인적회사는 자본회사에 비하여 영업세에 있어서는 과세상 차별적인 대우를 받는다. 이를 상쇄해주는 것이 영업세법 제11조에 의거한 공제와 세율표이나 이를 통하여는 부분적인 상쇄만 가능하다. 자본회사에 대하여는 3,900유로가 기초공제되는 것에 비하여 자연인인 사업자와 인적회사에 대하여는 24,500유로가 기초공제된다. 그러나 이들 영업세법상의 규정보다는 소득세법 제35조를 통하여 비로소 의미 있는 상쇄가 이루어지는데 이것이 바로 파트너에 대한 영업세 과세기준금액(Steuermessbetrag)의 1.8배만큼을 소득세에서 줄여주는 것이다.

3. 파트너와 회사간의 거래에 대한 과세

가. 자산의 이전

인적회사에서 파트너와 회사간에 자산의 이전에 대한 과세는 미실현자본소득의 과세와 관련하여 중요한 의미를 가진다.

1) 자산이전이 제3자간의 거래조건하에서 이루어질 경우

우선 회사와 파트너간의 자산이전은 그것이 제3자간의 거래조건하에서 이루어질 경우, 출자나 자본금의 감액으로 보지 않고 자산의 거래로 파악한다. 즉 회사와 파트너간에 대가를 지불하고 자산을 거래하는 것으로 본다. 특히 소득세법 제6b조에 규정된 장부가액으로의 자산이전은 불가능하다. 이 장부가액으로의 자산이전 규정은 대가 없는 자산의 이전과 회사지분을 대가로 하는 자산 이전의 경우에만 적용되는 것이기 때문이다. 이 규정의 의미는 회사를 점점 독립적인 인격으로 취급하는 추세에 있다는 것이다¹²²⁾. 회사가 파트너에게 자산을 대가를 받고 이전하는 경우 결과적으로 회사는 장부가액과 판매가액의 차액만큼 이익이나 손실이 발생하게 된다.

122) Ulrich Niehus/Helmuth Wilke(2005), pp. 181~182.

파트너가 회사에 자산을 이전하는 경우 이로부터의 과세 귀결은 그 때 까지 이 개별 자산이 어디에 소속되어 있었느냐에 따라 다르다. 자산의 소속에 따라 양수하는 회사의 별도관리 자산이나 개별 파트너의 기업 자산 혹은 다른 파트너의 경상이익이 발생한다. 이 이익은 조건이 충족되는 경우 소득세법 제6b조에 따라 재투자자산이나 적립금으로 넘어가면서 중립화될 수 있다. 재투자자산이나 적립금으로의 전환은 그러나 원가에서 양도하는 파트너의 지분비율이 차지하는 만큼까지로 제한된다. 동 자산이 과거 파트너의 개인자산에 속하였던 경우, 파트너는 소득세법 제 17조 및 23조의 의미의 이익을 실현한다. 자산을 구매한 회사 입장에서는 구매원가로 동 자산을 기장한다.

파트너와 회사간에 자산을 교환하는 경우 이는 대가를 받고 자산을 거래하는 법적인 행위로 파악되며 소득세법 6조 6항에 의거, 제공받는 자산의 원가를 제공하는 자산의 시장가로 기장한다. 결과적으로 두 가지 자산이 가치가 동일하다고 보면, 자산소득이 실현되는 경우가 일반적이다.

2) 부분가치(Teilwert)를 넘어서는 대가를 지불하는 거래

파트너와 회사간에 자산의 이전과 관련하여 합의된 대가가 제3자가 동일한 재화에 대하여 지불할 것으로 보이는 대가보다 높은 경우 이 초과액은 파트너가 회사에게 매각하는 경우 자본의 유출로, 그리고 반대의 경우에는 출자로 본다. 이 초과액은 양도인의 양도차익이나 인수자의 원가를 올려주지는 않는다.

3) 회사지분을 대가로 하는 자산 이전의 경우

회사지분을 대가로 자산을 이전하는 경우에는 일반적으로 교환과 유사한 법률적 행위로 판정한다¹²³⁾. 이 때 재화에 대한 평가는 소득세법 제6조 6항에 의거하여 시가(Gemeinen Wert)로 수행된다. 이는 경우에 따라서 파트너에게 자산이 이전되는 경우 소득세법 제17조 및 23조의 과세소득(양도차익)이, 그리고 파트너로부터 자산이 이전

123) Ulrich Niehus/Helmuth Wilke(2005), p. 185.

되는 경우에는 회사 차원에서 과세대상 양도차익이 발생하는 결과를 야기한다. 한편 파트너의 기업재산이나 별도관리 기업재산으로부터 회사로 자산이 이전되거나 반대의 경우 재화에 대한 평가는 소득세법 제6조 5항 3호 및 6항 4호에 의거하여 이루어진다. 이는 필연적으로 장부가로의 평가를 의미하며 이를 통하여는 세부담이 별도로 발생하지 않는다.

현재의 규범체계하에서는 제공된 자산의 출처가 기업재산 쪽에서 온 것인지 혹은 파트너의 개인자산에서 온 것인지에 따라 영향을 미친다. 기업재산이나 별도관리 기업재산에 출처를 둔 자산이라면 입법권자는 장부가치로의 기장을 계속하도록 의무화 하였다. 그러나 개인자산에 출처를 둔 자산이라면 납세자는 미실현자본소득을 계속 유지할 수 없으며 실현시켜야 한다.

나. 파트너십 가입

새 파트너가 이미 존재하는 파트너십에 가입하게 되면 이것이 대가의 지불 없이 이루어지는지 혹은 금전이나 그 외의 대가가 지불되면서 이루어지는지에 따라 과세상의 취급이 달라진다.

1) 대가가 지불되지 않는 경우

우선 파트너십에의 가입이 대가가 없이 이루어지면서 결과적으로 기존의 파트너들의 지분은 축소된다면 이는 개인기업이 새로운 지분소유자를 받아들이는 것과 과세상 동일하게 취급된다. 소득세법 제6조 3항 1절에 따라 대가가 없이 이루어지는 기업체나 기업체의 부분, 그리고 파트너 지분은 장부가로 이루어진다. 결국 미실현 자본소득이 파트너간에 이전되는 것이다.

2) 대가가 지불되며 파트너십의 자산으로 들어가는 경우

대가를 지불하고 파트너십에 가입하는 경우 이 대가가 파트너십의 자산으로 들어가

느냐 혹은 기존의 파트너들 개인에게 지급되느냐를 구분하여야 한다.

현금이나 기타 물적인 대가를 파트너십의 자산으로 출자하는 경우 기업전환세법 제24조의 적용을 받는다. 경제적 실질 측면에서 보면 기존의 파트너가 그 지분을 새로운 파트너의 진입으로 더 커진 새로운 회사에 넘기고 새로운 지분을 받는 것이다. 이 경우 새로운 회사는 기업전환세법 제24조 2항에 의거하여 기존의 파트너들이 출자한 자산을 장부가치(Buchwert), 부분가치(Teilwert) 혹은 중간가치(Zwischenwert)로 평가할 수 있는 선택권이 주어진다. 개별 파트너들은 각각 다른 선택을 해도 된다. 파트너들이 부분가치를 선택하는 경우 해당 파트너는 기업전환세법 제24조 3항 2절에 의거하여 유리하게 양도이익을 처리할 수 있다. 그러나 파트너가 새로운 회사에 참여하고 따라서 스스로에게 지분을 양도하는 것이므로 기업전환세법 제24조 3항 3절 및 소득세법 제16조 2항 3절에 의거하여 양도이익은 경상소득으로, 따라서 유리하게 과세되지 않는 소득으로 여겨진다. 파트너들이 중간가치를 선택하는 경우 해당 파트너는 양도이익을 전혀 유리하게 취급받지 못한다. 파트너들이 장부가치를 선택하면 파트너는 양도이익이 발생하지 않는다. 이 경우 미래에 이익이 미실현된 부분만큼 감가상각의 가능성이 줄어들고 높은 양도차익이 발생할 여지가 커진다.

새로 가입하는 파트너가 회사자산으로 기업체나 기업체의 일부를 제공하는 경우 마찬가지로 출자한 자산을 장부가치, 부분가치, 혹은 중간가치로 평가할 수 있는 선택권이 주어진다. 새로 가입하는 파트너가 회사자산으로 단지 개별 재화를 제공하는 경우 교환과 유사한 거래로서 이는 소득세법 제6조 5항 3절 및 제6조 6항 1절에 의거하여 판정되어야 하며 기업전환세법 제24조가 개입할 여지가 없다.

3) 대가가 지불되며 기존의 파트너의 개인자산으로 들어가는 경우

대가를 지불하고 파트너십에 가입할 때 이 대가가 기존의 파트너들 개인에게 지급되는 경우 이는 기존 파트너들이 그들의 지분의 일부를 매각하고 나머지 지분은 자산의 몫으로 그리고 넘긴 지분은 새로운 파트너의 몫으로 새로 성립된 회사에 출자하는 것이다. 이 경우 새 회사는 출자된 지분에 대하여 기업전환세법 제24조에 따른 선택권을 행사할 수 있는데 사실상 이는 기존의 파트너가 본래부터 간직하고 있는 지분에 대해

서만 적용되는 것이다.

기존의 파트너들이 그들의 지분의 일부를 새로운 파트너에게 매각하는 행위에 대하여는 과세상 유리하게 취급해 주지 않는다. 이는 입법권자가 파트너 지분의 매각을 사업자의 경상이익으로 취급하기 때문이다(소득세법 제16조 1항 1절 2호 및 2절). 기존의 파트너가 지분양도 및 출자와 관련한 이익에 대해 소득세법 제16조 4항이나 34조 1항 및 3항의 과세 특혜를 받을 수 있느냐의 문제에 대하여는 16조 규범의 일반적인 입법 목적에 비추어 판단되어야 하며 과세특혜를 받기 위하여는 그를 위하여 모든 누적된 미실현 자본소득이 실현되어야 하는 것이다¹²⁴⁾. 이것은 단지 새로운 회사가 기존 파트너들에게 부분가치로의 기장을 선택하는 경우에만 가능하다. 새로운 파트너들에게 양도되는 지분으로부터의 이익은 결국 출자이익으로 넘어간다. 출자자 스스로 새로운 회사의 파트너이므로 이 이익은 경상이익이 된다(기업전환세법 제24조 3항 3절, 소득세법 제16조 2항 3절). 기존의 파트너가 자신의 잔여 지분에 대하여 기업전환세법 제24조에 따라 장부가치나 중간가치를 선택하는 경우 자신의 지금까지의 지분의 미실현자본소득은 부분적으로 유지할 수 있다. 지분의 한 부분의 매각으로 인한 이익은 결과적으로 경상이익이다(1999년 10월 18일의 연방조세법원 판결, 연방조세관보 II, 2000, p. 123 이하). 기존의 파트너의 지분 출자가 장부가가치나 중간가치로 이루어지는 경우 이에 상응하는 별도 대차대조표가 작성되어야 한다. 반면 파트너 지분의 일부를 새로운 파트너에게 매각하면서 발생한 기존의 파트너의 이익은 중립화시킬 수 없다. 이는 이 매각이익이 이전에 제공된 파트너 지분의 일부 매각으로 발생한 것이며 출자 그 자체에서 발생한 것이 아니기 때문이다(1994년 12월 8일의 연방조세법원 판결, 연방조세관보 II, 1995, p. 599).

다. 파트너의 회사 탈퇴

개인사업자가 자신의 사업체를 양도하는 경우 여기서 얻는 소득은 소득세법 제16조 1항 1호에 의하여 사업소득과 분리되어 과세된다. 즉 소득세법 제16조 4항과 제34조

124) Ulrich Niehus/Helmuth Wilke(2005), p. 294.

의 공제규정에 따라 상대적으로 유리하게 과세되는 것이다. 소득세법 제16조 4항에 의하면 사업자가 55세 이상이거나 사회보험법 관점에서 지속적으로 취업불능자인 경우 45,000유로가 공제된다. 그리고 136,000유로를 초과하는 양도차익에 대하여는 이 초과분에 대하여 추가적인 경감혜택이 있다. 또 소득세법 제34조 1항에 의하여 누진세율 구조가 완화되거나 제34조 3항에 의하여 평균세율의 56% 수준이 적용된다.

개인사업자와 파트너십의 파트너는 동등하게 과세되어야 한다. 이것을 입법권자의 의지라고 보면 파트너 지분을 양도하는 과정에서 발생하는 이익도 위 소득세법의 제 조항에 따라서 유리하게 과세되는 것은 당연하다.

파트너의 위치에서 탈퇴하는 것은 본질적으로 이익을 실현시키는 요소를 가진다. 이에 대한 과세는 기본적으로 탈퇴하는 파트너가 받는 양도대가와 그의 지분에 해당되던 자본계정의 장부가와의 차액에 달려 있다.

1) 파트너 지분의 이전

파트너의 지분은 회사의 자산에서 차지하는 지분뿐만이 아니라 파트너가 별도관리 하는 기업재산(Sonderbetriebsvermoegen)¹²⁵⁾도 포함한다는 것이 법해석의 정설이다(1991년 3월 19일의 연방조세법원 판결, 연방조세관보 II, 1991, p. 635). 파트너의 별도관리하는 기업재산도 파트너의 지분에 포함되고 이에 대하여도 소득세법 제16조와 제34조의 공제규정에 따라 상대적으로 유리하게 과세된다면 별도관리 기업재산이 함께 매각되는지 그리고 매각되어 개인자산으로 들어가느냐 혹은 다른 기업재산으로 들어가느냐 하는 것이 과세상 중요하다. 이 경우 모든 별도관리 기업재산이 해당되는 것이 아니라 사업상으로 이용되는 토지와 같이 인적회사의 사업을 유지하기 위하여 중요한 기능을 수행하는 별도관리 기업재산만이 해당된다(1995년 8월 31일의 연방조세법원 판결, 연방조세관보 II, 1995, p. 890).

탈퇴하는 파트너가 별도관리 기업재산을 파트너 지분과 함께 매각하는 경우 전체가 파트너 지분에 대한 유리한 과세대상(소득세법 제16조 4항과 제34조의 공제규정 적

125) 파트너십과 파트너의 사업활동과 관련하여 투자된 자산으로는 기업재산(Betriebsvermoegen), 개인자산(Privatvermoegen), 별도관리 기업재산(Sonderbetriebsvermoegen)이 있다.

용)에 해당하는 것으로 본다(1997년 10월 2일의 연방조세법정의 판결, 연방조세관보 II, 1998, p. 104). 파트너 지분의 매각으로 인하여 기업의 기본자산에 속하는 별도관리 기업재산이 탈퇴하는 파트너에게 남아 개인자산으로 바뀌는 경우 이는 파트너 지분의 매각은 아니지만 그 대신 소득세법 제16조 3항 1절에 따른 파트너 지분의 포기로 취급된다(1995년 8월 31일의 연방조세법정의 판결, 연방조세관보 II, 1995, p. 890). 반대로 파트너 지분의 매각으로 인하여 기업의 기본자산에 속하는 별도관리 기업재산이 파트너 지분의 매각과의 시간적인 연계하에 장부가로 다른 기업재산으로 이전되는 경우 소득세법 제16조 및 제34조의 유리한 과세가 적용되지 않는바, 이는 전체 미실현 자본소득이 실현되지 않기 때문이다.

회사지분이 대가 없이 이전되는 경우 별도관리 기업재산을 계속 보유하는 것은 소득세법 제6조 3항의 규정과 배치된다. 그것과 함께 기업재산에 속하는 재화의 장부가치의 계속적인 사용은 제외된다. 파트너가 회사에서 탈퇴하면 별도관리 기업재산은 더 이상 같은 회사의 기업재산이 아니고 탈퇴하는 파트너의 개인자산이나 다른 회사의 기업재산이 되므로 소득세법 제6조 3항 2절도 적용되지 않는다. 탈퇴하는 파트너의 별도관리 기업재산이 파트너의 개인자산이 되면 유리하게 과세되는 파트너 지분의 포기 에 해당된다(1995년 8월 31일의 연방조세법정의 판결, 연방조세관보 II, 1995, p. 890). 강제적으로 장부가가치로 이전되는 것은 탈퇴하는 파트너의 다른 기업재산(소득세법 제6조 5항 2절)에 들어가며 소득세법 제6조 5항 3절에 의한 이전도 모든 미실현 자본소득을 실현시키지 않으므로 이 경우 소득세법 제16조 및 34조의 조세특혜가 적용되지 않는다. 이전되는 파트너 지분과 관련하여 탈퇴하는 파트너에게는 유리하게 과세되지 않는 자본유출이익이 발생한다¹²⁶⁾. 개인기업의 지분을 단계적으로 다음 세대에 이전되는 것이 가능해 지도록 입법권자는 소득세법 제6조 3항 1절에 규정된 장부가치의 계속적 기장을 파트너 지분의 단지 일부분만 자연인에게 이전하는 경우도 허용한다.

파트너 지분과 기능적으로 중요한 별도관리 기업재산이 비율대로 이전되는 경우 소득세법 제6조 3항 1절이 적용된다. 별도관리 기업재산이 여러 가지 종류의 자산인 경

126) Ulrich Niehus/Helmuth Wilke(2005), p. 253.

우 모든 기능적으로 중요한 자산이 비율적으로 이전될 수 있다. 법적인 귀결은 장부가로 이전되는 것이다. 기능적으로 중요한 별도관리 기업재산이 비율보다 낮은 수준으로 이전되는 경우에는 소득세법 제6조 3항 2절이 적용된다. 이와는 반대로 기능적으로 중요한 별도관리 기업재산이 비율보다 높은 수준으로 이전되는 경우에는 파트너 지분과 기능적으로 중요한 별도관리 기업재산이 비율 대로 이전되는 정도까지만 소득세법 제6조 3항 1절이 적용된다. 이 비율을 넘어서는 부분은 소득세법 제6조 5항 3절 3호에 따른 이전이 된다. 법적인 귀결은 전체가 장부가로 이전되는 것이다.

2) 탈퇴하는 파트너에 대한 과세귀결

경제적으로 보면 탈퇴하는 파트너가 지분을 매각하는 것은 기장된 혹은 기장되지 않은 기업재산과 별도관리 기업재산의 지분비율 만큼을 남아 있는 파트너들에게 매각하는 것이다. 이때 반대급부로 받는 대가는 일반적으로 파트너 계약에서 합의된 내용에 따른다. 별도관리 기업재산에 대한 대가를 포함한 이 반대급부가 탈퇴하는 파트너의 자본계정의 장부가와 일치하면 이 거래는 이익이나 손실이 발생하지 않았으며 과세적인 귀결이 발생하지 않는다. 이와 달리 별도관리 기업재산에 대한 대가를 포함한 이 반대급부가 탈퇴하는 파트너의 자본계정의 장부가보다 높으면 탈퇴하는 파트너는 소득세법 제 16조 2항의 양도차익이 발생한 것이며 자본소득이 실현된 것이다. 이 반대급부가 탈퇴하는 파트너의 자본계정의 장부가보다 낮으면 그 파트너는 손실을 본 것이며 그는 이를 소득세법 제2조 3항 및 10d조에 따라서 본인의 다른 소득과 상계시킬 수 있다.

탈퇴하는 파트너의 지분에 대한 양도차익은 소득세법 제16조 4항에 의거, 그가 55세 이상이거나 사회보험 개념에서 더 이상 취업부적격인 경우 45,000유로가 공제된다. 그리고 136,000유로를 초과하는 양도차익에 대하여는 이 초과분에 대하여 추가적인 경감혜택이 있다. 또 소득세법 제34조 1항에 의하여 누진세율구조가 완화되거나 제 34조 3항에 의하여 평균세율의 56% 수준이 적용된다.

3) 남은 파트너에 대한 과세귀결

경제적으로 보면 남아 있는 파트너들은 탈퇴하는 파트너로부터 기업재산과 별도로 분리 기업재산의 지분비율만큼을 사는 것이다. 탈퇴하는 파트너로부터 사들인 개별 자산은 탈퇴 파트너에게 지불한 대가와 자본계정의 장부가의 차액이 어떠한가에 따라서 원가가 기장된다. 지불대가가 탈퇴하는 파트너의 자본계정의 장부가에 일치하면 기존의 장부가가 그대로 유지된다. 지불대가가 탈퇴하는 파트너의 자본계정의 장부가보다 높으면 기존의 장부가를 그 수준에 맞도록 올리거나 개별 자산에 대하여 새로이 원가를 기록한다. 지불대가가 탈퇴하는 파트너의 자본계정의 장부가보다 낮으면 기존의 장부가를 낮춘다.

그리고 지불대가가 자본계정의 장부가와 미실현자본소득의 지분비율, 그리고 영업권을 넘어서거나 그에 부족하면 상응하는 만큼 남아 있는 파트너의 출자나 자본유출로 취급된다.

탈퇴하는 파트너가 매우 “귀찮은 존재”인 경우 자산지분에 대하여 그에게 지불하는 대가의 일부분은 원가로 기장하지 않고 탈퇴에 대한 보상금으로 분류된다. 남아 있는 파트너들은 이 보상금 지불액을 즉시 상각 가능한 경비로 처리할 수 있다.

라. 파트너의 교환

파트너의 교환은 파트너가 자신의 지분을 전부나 부분적으로 제3자에게 매각하는 것을 의미한다. 새로운 가입과는 달리 파트너의 교환은 기업전환세법 제24조가 적용되지 않는다. 이는 지분의 양도자가 최소한 지분의 일부분을 내어주는 것이며 장부가치를 연장하고 미실현소득을 유지할 여지는 더 이상 존재하지 않는 것이다.

과세상 누구에게 지분을 양도했는지는 중요하지 않다. 지분을 양도한 파트너 입장에서 양도비용을 제외한 양도가액이 자신의 자본계정의 장부가치를 넘어서면 소득세법 제16조 4항 및 34조의 규정에 따른 유리한 과세를 적용받는다. 반대로 양도가액이 자본계정의 장부가치와 양도비용보다 낮으면 그리고 일반적으로 대가를 지급하는 사업상의 이유로 발생한 것이라면 탈퇴 파트너의 양도손실로 인정된다. 반대로 일반적

으로 대가를 지급하지 않는 사적인 이유라면 소득세법 제6조 3항에 따라 양도손실로 인정되지 않아 이익과 상계되지 않는다.

회사에 남아 있는 파트너에게는 파트너 교환은 기본적으로 과세상 효과가 발생하지 않는다.

새로 가입하는 파트너에게 있어서 파트너 지분의 취득은 소득세법적으로 자본회사의 지분을 취득하는 것과는 다르다. 자본회사 지분의 취득은 자산 전체를 하나의 집합적 재화로 보지만 인적회사의 지분 취득은 동 회사에 속하는 개별 자산들의 지분들을 대가를 지불하거나 대가를 지불하지 않고 취득하는 것으로 본다. 이에 따라 대가를 지불하는 취득의 경우 개별 재화들의 지분은 그를 위하여 지출된 비용을 원가로 기장한다. 취득가격에 따라서 새로 가입하는 파트너는 양(+의) 혹은 음(-)의 보충적 대차대조표의 작성이 필요하다. 대가를 지불하지 않는 취득의 경우 지분의 장부가치는 소득세법 제6조 3항에 따라 유지된다.

4. 독일의 파트너십 과세제도에 대한 평가

독일에서는 주식회사나 유한회사와 같은 자본적 회사와 그렇지 않은 인적회사를 구분하여 인적회사에만 파트너십 과세를 허용하고 있다. 자본적 회사는 출자된 자본에만 책임이 국한되므로 이에 대하여는 파트너십 과세를 하지 않는 것이다. 이는 미국에서는 LLC(유한회사)와 같은 회사 형태에 대하여 파트너십 과세를 허용하는 것과는 상당히 다르다.

독일의 파트너십 과세는 소득세(법인세)와 영업세로 이원화된 기업이익에 대한 과세제도 때문에 몇 가지 특별한 문제가 있다.

파트너십과세가 도입되면 파트너와 파트너십간의 거래(주로 자산거래)에 대하여 어떻게 과세하느냐가 복잡한 사안이 될 것이다. 독일의 제도는 이와 관련하여 시사하는 바가 크다.

V. 연결납세제도(기관과세제도)

1. 연결납세제도(기관과세제도)의 도입과정

독일에서는 1969년부터 한 개의 기업을 다른 기업과 일체화하여 단일 기관(Organschaft)으로 과세하는 제도가 법제화되었다. 특정한 기업이 자본과 조직 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 양 기업 간에 체결할 수 있도록 하고 있다.

기관과세제도는 독일의 독자적인 기업집단세제이며, 법인세 이외에 부가가치세 및 영업세에도 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 기관과세제도는 기업의 입장에서 세부담 측면에서 보다 유리한 방법을 선택할 수 있는 여지가 존재한다는 점에서 기업에게 도움을 주는 제도이다. 이에 비하여 부가가치세법상의 기관과세제도는 세부담 경감 측면에서는 별 의미가 없으나 기업집단의 세무신고와 관련한 업무 부담을 가볍게 해준다는 점에서 기업에게 도움이 되는 제도이다.

2000년에 이루어지고 2001년부터 시행된 세제개혁에서 독일의 기관과세제도의 변경이 있었다. 법인세법상의 기관과세제도의 요건이 이전까지의 자본적 요건, 경제적 요건, 조직적 요건 그리고 이익각출계약의 네 가지에서 가장 주된 요건이었던 자본적 요건과 이익각출계약의 두 가지로 단순화되면서 상대적으로 완화된 것이다.

2. 기관(Organschaft)과세제도의 기본구조

가. 적용법인

1) 모회사(Organtraeger)

법인세법 제14조 3호 1절에 의하면 기관과세제도의 모회사는 무제한 납세의무가 있는 자연인이나 법인세가 면제되지 않는 법인, 개인연합체와 펀드, 혹은 인적회사가 될 수 있으며 실제적인 사업활동의 중심과 법적 소재지를 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 기관과세제도의 모회사가 될 수 없다. 국내의 회사가 외국기업에게 기관과세제도관계(이익각출계약)에 있어서 자회사가 되면, 외국회사가 국내에 상법상 등기된 지점이 있는 경우 외국 본사의 국내 지점의 제한적 납세의무가 있는 국내소득에 이익을 보내줄 수 있다. 즉 국내에 실제적인 사업활동의 중심과 법적 소재지를 두고 있지 않아도 기관과세제도의 모회사가 될 수 있다(법인세법 제18조).

2) 자회사

기관과세제도의 자회사는 국내에 실제적인 사업활동의 중심과 법적 소재지를 둔 법인 즉, 주식회사, 주식형 합자회사 또는 EU법적 회사(Europaeische Gesellschaft)에 국한된다(법인세법 제14조). 기관과세제도의 모회사는 설립 단계에 있는 법인도 가능한 것에 비하여 이러한 법인이 기관과세제도의 자회사가 되는 것은 불가능하다(법인세법 제14-17조). 1970년 1월 21일의 연방재정법원의 판결에 의하면 기관과세제도의 자회사는 실제적으로 사업활동을 하고 있는 경우에 국한되는 것은 아니며 단순히 자산관리 및 지분관리만을 하는 경우에도 해당된다.

3) 기관과세제도의 성립요건(구법)

자회사와 모회사간에 기관과세제도가 성립되기 위하여는 다음의 세 가지 요건을 충족하고 민법적으로 유효한 이익각출계약이 존재하여야 한다(법인세법 제14조).

가) 자본적 요건

모회사가 의결권의 50%를 초과하는 지분비율을 직접적으로 소유해야 하는 것이 기관과세제도 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 이루어지면 동 요건이 성립되는 것으로 규정하고 있다. 그러나 간접소유의 경우 그 중간 단계에 자연인이 개입되어 있으면 동 요건이 성립되지 않는 것으로 본다. 이 중간 단계에 외국기업이 개재되어 있는 경우는 동 요건이 성립되는 것으로 본다(Hermann/Heuer/Raupach, 법인세법 주석서, 제14조에 대한 주석 122호).

나) 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 제50조 1-2항에서는 자회사가 비독립부문으로서 모회사의 경영조직에 편입되거나 그 기능 중에서 모회사의 사업활동을 촉진 또는 보완하는 경우를 위의 요건을 충족시키는 것으로 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 활동한다고 하더라도 모회사가 모회사와 자회사의 사업 활동에 있어서 통일적인 지도력을 행사하는 경우에는 동 경제적 요건이

성립되는 것으로 판정하였다.

다) 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 모회사에 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.

4) 기관과세제도의 성립요건(신법)

2000년의 독일의 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 아니 하였다. 그러나 신법에서는 이를 인정하기로 하였다.

위의 두 가지 요건의 삭제를 통하여 기관과세제도의 요건이 완화된 것이며 이는 조세제도의 단순화에도 기여하였다. 일반적으로 자본적 요건의 충족 여부에 대한 사실 판단보다 조직적 요건 및 경제적 요건에 대한 사실 판단이 훨씬 실무적으로 어려운 작업으로 평가될 바 있다. 또 이 두 가지 요건이 삭제됨으로써 순수지주회사도 기관과세제도의 모회사로서 가능할 수 있게 되었다.

나. 이익각출계약

이익각출계약은 회사법적인 성격을 가지는 계약이다. 따라서 기본적으로 민법적인 효력을 가진다. 그렇기 때문에 계약이 형식 요건의 결여로 인하여 효력이 없는 것으로 판단되면 법인세법 제14-19조의 적용은 불가능하다. 이와 같이 기관과세제도의 특징은 주식회사법(또는 유한회사법)에서 규정하는 이익각출계약이라는 사법상의 계약에 기초하여 자회사가 획득한 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.

기관과세제도의 자회사의 이익은 자회사와 모회사간에 전체 이익의 이전에 대한 이익각출계약이 성립되는 경우에 한하여 모회사에게로 이전이 가능하다. 또한 이익각출계약이 효력을 발휘하는 모든 기간에 대하여 이익은 실제로 이전되어야 한다. 이익의 실제이전은 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 꼭한 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 연방

재정법원의 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 제291조, 제293(1)조, 제302조: 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 제304조).

다. 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.

3. 기관과세제도의 효과

가. 모회사로의 손익귀속

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

이와 같은 손익전액대체의 예외가 되는 것은 아래의 두 가지 항목이다.

1) 합리적인 수준의 적립금

자회사는 경영상의 이유에서 일반적으로 상행위를 영위하는 사람의 합리적 판단이라고 판정될 수 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).

2) 소수주주 배당

소수주주에 대하여 지불하는 보상금(보증배당) 및 이에 대한 법인세 부담(30%)의 납부액은 모회사가 아니라 자회사의 총소득금액으로서 과세된다. 즉 보상금액의 20/17을 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).

나. 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 및 소급공제를 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 경상적으로 결손을 발생시키게 된 경우라고 하더라도 그것에 의하여 이익각출계약이 위법으로 취급되는 것은 아니다(법인세법 시행령 제55조).

다. 외국자회사 배당의 면세

외국자회사에 대한 출자(1/4 이상의 지분 소유를 기준으로 함)에 기초한 이익분배는 독일이 맺은 대부분의 조세조약에서 독일 내의 과세가 면제된다. 법인세법 제15조에 대한 2001년 12월 20일의 세법개정에서 법인세법 제8b조 해외의 피지배회사에 대하여 적용되는 규정은 기관과세의 자회사에게는 적용되지 않도록 하였다.

라. 자회사의 청산 중의 소득

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

마. 이익각출계약의 단기해제

이익각출계약은 법인세법의 적용상 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 이익각출계약이 세법상으로는 처음부터 존재하지 않았던 것으로 간주한다(법인세법 시행령 제55조 7항).

바. 기부금 인정 기준

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

4. 독일 연결납세제도(기관과세제도)의 정책적 시사점

자회사의 범위와 관련해서는 두 가지 문제를 검토해 볼 수 있다. 첫째, 연결납세를 할 자회사를 모든 해당 자회사에 강제적용할 것인가, 임의적용을 인정할 것인가 하는 문제이다. 독일의 경우 지분비율과 관련한 요건이 성립되더라도 모·자회사간 이익각출계약을 체결하여야만 연결그룹이 성립되도록 하고 있다. 이는 임의 적용을 인정하는 것이다. 임의적용을 인정하게 되면 연결납세제도하에서는 개별법인의 결손금이 다른 법인의 이익과 상쇄되고 상쇄 후의 이익이 연결이익으로서 과세대상이 되기 때문에 연결납세제도가 조세회피를 목적으로 사용될 수 있는 여지가 있다.

둘째, 외국 자회사를 연결납세의 대상으로 할 것인가 하는 문제이다. 연결재무제표는 외국 자회사도 연결대상회사에 포함하는 것이 원칙이다. 그러나 연결납세제도는 그룹멤버에 속하는 각 법인의 조세부담액에 영향을 미치는 것이고, 모회사 소재지 주권국의 과세권이 영향을 미치지 않는 외국 자회사에 대해서까지 모회사 소재국의 세제를 적용하는 것은 세제를 극히 복잡하게 만들므로 외국자회사에 대해서는 연결납세를 하지 않는 것이 통례이며 독일의 경우도 국내 자회사에 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 경영 지배력만이 아니라 법적인 지분 청구권까지 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 있

다. 연결납세를 계속 의무화하지 않는 경우 그룹은 각 계열사의 경영실적에 따라 조세 회피를 목적으로 연결납세를 중단했다가 필요시 다시 시작할 수도 있을 것이다. 따라서 연결납세의 계속 적용을 의무화하고 만일 연결납세를 계속 적용하지 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. 이렇게 5년 정도의 최소계약기간을 두는 것은 제도의 남용 방지를 위하여 필수적이라고 하겠다.

독일의 경우 이익각출계약 기간 중의 각 사업연도에 있어서 자회사에서 발생한 결손은 계약기간 중에 유보된 자회사의 임의적립금의 소진으로 보전되는 금액을 제외한 모든 금액을 당해 연도에 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 보전의무를 인수한 경우에는, 그 보전인수액은 자회사에 대하여 추가 출자한 것으로 취급한다. 이와 같이 연결납세제도 시행 전에 발생한 결손에 대하여는 공제에서 제외하는 것이다.

모·자회사를 연결하여 세액이 결정될 때 모회사를 납세의무자로 할 것인지 또는 세액을 안분하여 개별 법인을 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.

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

VI. 영업세(Gewerbesteuer)

1. 서론

가. 영업세의 성격

독일의 영업세는 기업의 사업소득에 대하여 부과되는 조세로서 그 중요성은 법인세에 버금간다. 그러나 영업세는 법인세와 달리 법인뿐만 아니라 과세소득 규모가 일정 한계를 넘는 개인사업자에게도 부과된다. 법인기업에 법인세와 비슷한 수준으로 세부담이 부과되며 그 외에 법인 형태를 가지지 않는 개인기업에게도 부과되기 때문에 전체적으로 정부부문에서 법인세보다 세수 비중이 더 높은 것이 영업세이다. 이 밖에 영업세는 기초지방자치단체가 세수입을 가지는 지방세로서 독일에서 유일하게 지방자치단체가 징수율을 결정할 수 있는 세목이다.

영업세법에서는 영업세 과세표준을 산정하는 과정까지만 규정되어 있고 이 금액만이 과세당국으로부터 법인세 확정고지서와 함께 기업에게 전달된다. 그 후에 지방자치단체는 이 금액에 지방자치단체별로 고유한 징수율을 적용하여 계산한 영업세 확정액을 기업에게 통지한다.

나. 연혁

영업세는 역사적으로 기업이 해당 자치단체에 야기한 직, 간접적인 부담에 대한 보상으로서 응익원칙에 입각한 조세이며 당위성을 인정받는 세목이다. 당초의 과세대상 설정의 기본구조는 기업의 이익, 자본, 그리고 지불임금 합계(Lohnsumme)를 각각 반영하는 것으로서 이는 과세의 형평성을 위하여 기업의 수익능력만을 생각하지 않고 영업세 세수가 경기흐름에 지나치게 종속되지 않도록 하기 위한 것이었다. 그러나 이러

한 기본구조는 현재 크게 변화하였다. 변화의 주된 내용은 다음과 같다.

- 영업세의 세수에 연방과 주가 부분적으로 참여하게 되었다. 이에 따라 응익원칙은 상대적으로 그 의미를 잃어가게 되었다.
- 지불임금 합계가 과세대상에서 제외되었다.
- 마지막으로 1998년부터 영업세 자본할(Gewerbekapitalsteuer)도 삭제되었으며 그 대가로 기초자치단체가 공동세인 부가가치세의 배분에 참여할 수 있게 되었다.

다. 2008년 이후 영업세 분야의 세법 개정

2007년 7월 6일 독일연방 하원의 승인을 통과하고 7월 공포된 세제개혁은 영업세와 관련된 중요한 내용을 포함하고 있다.

2007년까지는 영업세가 소득세법 제35조에 의해 손금산입이 되었으나 2008년 1월 1일부터 손금산입이 불가능해졌다. 영업세의 법정기준세율도 2008년 1월 1일을 기하여 5%에서 3.5%로 낮추어졌다¹²⁷⁾.

법정기본세율 인하 외에 장기채무 및 재무비용에 대한 규정 변경도 중요한 변경의 하나이다. 2007년까지 장기채무의 50%를 영업세의 과세소득에 가산하던 규정이 조기 상환 할인금을 포함한 모든 종류의 채무에 대한 이자나 기타 보상 등 재무비용의 25%를 과세소득에 가산하는 내용으로 변경되었다. 또 과거에는 임차료, 로열티 등 지급금에 대하여 수혜자가 EU 역내 기업인 경우 과세소득에 가산하지 않았으나 새로운 규정은 이동 가능 유형자산 관련 지급임차료의 20%, 이동 불가능 유형자산 관련 지급임차료의 65% 및 무형자산 중 특허권, 라이선스와 관련하여 지급한 로열티의 25%에 대하여 과세소득에 가산하도록 하였다. 즉 결과적으로 이동 가능 유형자산 관련 지급임차료의 경우 5%, 이동 불가능 유형자산 관련 지급임차료의 16.25% 그리고 특허권 및 라이선스 사용과 관련하여 지급한 로열티의 6.25%가 영업세 과세소득에 가산된다. 이

127) 2007년까지는 그러나 개인기업과 파트너십에 대하여는 과세소득의 낮은 구간에 대하여 단계적으로 1~4%의 세율이 적용되었고 48,000유로 이상의 과세소득에 대하여만 5%가 적용되었다.

때 로열티는 사용자가 사용권의 재판매권한이 없이 일시적으로 사용하도록 허용된 특허권 및 라이선스에 대한 로열티로 제한되어 있다.

그러나 이자비용과 임차료 로열티 등이 100,000유로를 초과하는 경우에만 초과부분에 대해 적용하고, 과세소득에 산입시킨다.

라. 세수규모

〈표 VI-1〉 영업세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총 조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
영업세(c)	270	235	284	384	401
c/a	1.3	1.1	1.3	1.7	1.7
c/b	5.8	5.3	6.4	7.9	7.5

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

2. 과세대상 기업

영업세 납세의무 대상 기업은 국내에 사업장을 가지는 사업자이며 자유직업가(freie Berufstaetigkeit: 인적용역 제공자)나 자산관리(Vermögensverwaltung)만 수행하는 사업자는 납세의무를 가지지 않는다(영업세법 제2조 1항 1절).

3. 납세의무자

납세의무자는 자신의 책임하에 기업을 운영하는 사업자이다(영업세법 제5조 1항 1, 2절). 영업세의 조세주체별 감면은 법인세 제5조에 따른 과세감면을 준용한다(영업세 제3조).

4. 영업세 과세대상 소득

가. 과세기간

영업세도 기간과세 원칙에 따라 회계(과세)연도 별로 과세되며 소득세와 법인세처럼 결손이월이 허용된다(영업세법 제10a조). 회계연도는 기본적으로 역년을 기준(영업세법 제10조 1항 14절)으로 하지만 상법에 따라 기장의 의무가 있고 역년과 다른 회계연도를 채택하는 기업에게는 동 회계연도의 소득을 회계연도가 종료되는 역년의 소득으로 본다(영업세법 제10조 2항).

나. 과세대상 소득(Gewerbeertrag)의 계산

과세대상 소득산출의 출발점은 소득세법과 법인세법의 규정에 의하여 산정된 기업의 이윤이다(영업세법 제7조 1절). 여기에서 영업세법 제8조에서 규정된 익금산입(Hinzurechnung)과 제9조에 규정된 손금산입(Kuerzung)이 반영된 후 과세대상이 되는 소득이 확정된다¹²⁸⁾.

128) 여기에서 말하는 익금산입과 손금산입은 법인세법상의 익금산입과 손금산입과는 구별되는 영업세법상의 익금산입과 손금산입으로서 법인세회계는 재무회계를 기준으로 세무조정하는 것에 비하여 영업세회계는 법인세회계를 기준으로 세무조정을 하는 것이다.

1) 익금산입, 손금불산입

2007과세연도까지 적용되었던 장기채무이자 50%의 익금산입규정이 2008과세연도부터 삭제되고 재무비용의 25%를 익금산입하는 규정으로 통일되었다. 이로써 그동안 장기채무이자 외에 다른 선택의 여지가 없기 때문에 50% 익금산입으로 어려움을 받아왔던 수많은 소기업들은 세금부담을 덜게 되는 혜택을 받게 되었다.

다른 한편 새로 개편된 기업세법으로 과세대상 소득범위가 확대되었다. 즉 영업세법 제8조 규정에 의하여 다음의 금액 등이 영업세의 과세대상소득에 가산된다.

- ① 다음 재무비용의 총액이 100,000유로를 초과하는 경우 초과분 재무비용의 25%가 익금에 산입된다(영업세법 제8조 1호).
 - 지급이자 : 2007년까지는 장기채무에 대한 이자의 절반이 익금으로 가산이 되었다. 그러나 2008년 개정세법에 따라 2008과세연도부터는 채무의 종류 구분 없이 모든 종류의 채무에 대한 이자 및 기타 재무비용이 대상이다. 기타 채무에 대한 재무비용에는 조기상환 할인(Skonti) 또는 어음할인 등에서 발생한 비용도 포함된다(영업세법 제8조 1호 a)).
 - 기업연금이나 장기적인 부담(영업세법 제8조 1호 b)).
 - 은닉주주(Stiller Gesellschafter)에 대한 배당(영업세법 제8조 1호 c)).
 - 토지, 건물 외 이동 가능 고정자산에 대한 임차료, 리스료 등의 지급금의 20%(영업세법 제8조 1호 d)).
 - 토지, 건물 등 부동산에 대한 임차료 등 지급금의 65%(영업세법 제8조 1호 e)).
 - 일시적으로 사용권을 받는 대가로 지급하는 로열티 등 사용료 지급금 25%(영업세법 제8조 1호 f)).
- ② 주식형 합자회사의 무한책임사원에게 지급한 배당이익(영업세법 제8조 4호).
- ③ 국내외의 동업기업(Mitunternehmerschaft)에서 발생한 손실(영업세법 제8조 8호) 등

2) 손금산입, 익금불산입

사업연도 소득금액은 영업세법 제8조 규정에 의해 익금이 가산되고 나면 영업세법 제9조 규정에 의하여 다음의 금액들이 차감된다.

- 기업재산에 속하는 부동산의 단위가치의 1.2%(영업세법 제9조 1호 1절). 이는 자기소유 부동산을 가진 기업과 타인소유 부동산을 가진 기업 사이의 형평성을 위하여 타인소유 부동산에 대하여 지불하는 임대료 혹은 사용료에 대하여 고려하는 것이다.
- 국내외의 동업회사에서 발생한 배당이익
- 국내기업에 대한 투자에서 발생한 배당이익의 경우 공제가능 지분을 한도가 10%에서 2008과세연도부터는 15%로 상향 조정됨(영업세법 제9조 2a호).
- 국외사업장 이익
- 기부금
- 지분 15% 이상 보유 국외 자회사 및 지분 10% 보유 국외기업에서 발생한 배당이익(영업세법 제9조 7호)
- 이중과세방지협정에 따라 지분 15% 이상 보유 국외기업에서 발생한 배당이익
- 과거에는 법인세법 제8a조(과소자본에 대한 과세제도)에 의한 은닉배당처분이 영업세법 제9조 10호에 의하여 손금산입되었다. 은닉배당은 법인세에서만 적용되는 것이며 영업세의 경우에는 다시 이익에서 감한 것이다. 이 규정은 그러나 2003년 12월 23일 개정세법에 따라 삭제되었다.

다. 이월결손금의 공제

소득세나 법인세와는 달리 영업세에서는 손실의 소급공제(Verlustruecktrag)는 허용되지 않으며 이월공제(Verlustvortrag)만 허용된다(영업세법 제10a조). 판례에 의하면 손실의 이월공제의 전제조건으로서 손실발생 시점과 손실로 인한 이월결손공제 시점 사이에 기업의 동일성이 보장되어야 한다. 기업의 동일성은 기업의 법적 동일성

뿐만 아니라 기업의 소유자(주주)의 동일성도 요구된다. 2008과세연도부터 적용되는 새 개정법에 따르면 5년 내에 손실기업지분의 25% 이상 50%를 초과하지 않는 범위에서 양도된 경우, 소유권 양도 시점까지 사용하지 않은 결손공제금액은 지분양도비율에 따라 더 이상 공제할 수 없고 소멸된다. 또한 5년 내에 손실기업지분의 50% 이상이 양도된 경우에는 양도 시점까지 사용하지 않은 결손공제금액은 전액 소멸된다(영업세법 제10a조, 법인세법 제8c조 참조). 지분 중 절반 이상이 양도되고 사업이 대체로 새로운 기업재산에 의하여 운영된다면 기업의 동질성은 존재하지 않는다고 판례는 보고 있다¹²⁹⁾. 이월 공제를 반영할 때에는 익금, 손금 산입 절차를 거쳐 조정된 소득에서 우선 100만유로까지 직접 공제가 가능하다. 익금, 손금 산입 조정후 소득금액이 100만유로를 초과하는 경우, 100만유로의 직접 공제후 잔여분의 60% 한도까지 제한적으로 추가 공제가 가능하다.

라. 영업세 과세표준의 계산

영업세 과세표준은 영업세 과세대상 소득에서 기본공제액을 공제한 후 100유로 이하를 절삭한 액수에 영업세 기본세율을 곱하여 계산한다.

1) 기본공제액

자연인이나 인적회사의 경우 과세소득은 24,500유로만큼 공제된다(영업세법 제11조 1항 3절 1호). 자본회사는 이러한 의미에서 불리한 대우를 받는 것이다. 또 기업은 기업당 공제액이 정하여져 있기 때문에 기업분할을 통하여 유리하게 대우받을 수 있다.

2) 영업세 과표 산출승수(=영업세 기본세율)

공제액을 제하고 100유로 단위 이하를 절삭한 후 영업세 산출승수를 적용한다. 영

129) Tipke/Lang, p. 492.

업세 과표 산출승수는 기본세율의 의미로 해석될 수 있다. 그러나 이를 통하여 최종적인 세액이 확정되는 것은 아니며 다만 영업세 과세표준이 확정되며 이것이 납세자에게 통보되고 동시에 세액의 확정을 위해 법인 소재지 기초지방자치단체의 세무부서에도 통보된다.

영업세 기본세율은 2007년까지는 기본적으로 5%였으며, 자연인과 인적회사에 대하여는 과세표준 48,000유로까지 12,000유로당 1%에서 4%까지 점차적으로 높아지는 차등세율이었으나 개정법에 따라 2008년부터는 차등세율이 없어지고 기본세율도 3.5%로 낮추어 일원화되었다.

3) 절차

영업세 과세표준은 관할 세무서가 발행하는 영업세과세표준통지서에 의하여 확정된다(조세기본법 제184조). 영업세계산통지서는 법인세통지서가 변경되고 그 변경이 과세소득의 변경을 초래하는 경우 과세당국이 이를 수정하여야 한다(영업세법 제35b조 1항).

5. 영업세 과세표준의 분할

기업이 몇 개의 사업장을 여러 자치단체에 가지고 있거나 한 사업장이 여러 자치단체에 걸쳐 있는 경우 또는 과세연도 중 사업장이 한 자치단체에서 다른 자치단체로 이전한 경우 해당 기업의 영업세 과세표준은 관련되는 자치단체에 분할되어야 한다(영업세법 제28조, 조세기본법 제185조 이하). 과세표준을 분할할 때는 기본적으로 관련 사업장에서 발생한 임금총액의 비율이 분할 기준이 된다(영업세법 제29조).

6. 납세의무의 발생, 납세신고 및 징수

가. 납세의무의 발생

영업세 납세의무는 영업세법 제18조에 의하여 기본적으로 과세연도의 종료와 함께 발생한다. 영업세 예납의무는 해당 분기의 시작과 함께 이미 발생한다(영업세법 제 21조).

나. 영업세의 확정

납세의무자가 최종적으로 납부하여야 할 영업세액은 기초지방자치단체(Gemeinde)에 의하여 확정된다. 이 과정에서 자치단체는 영업세 과세표준을 자치단체의 의회에서 의결한 징수율(Hebesatz)에 곱하여 최종 징수세액을 확정한다. 이 징수율은 개별 자치단체가 스스로의 재정수요에 따라 독자적으로 결정한다. 현재 징수율은 법정 최저 징수율이 200%부터 490%까지 자치단체별로 차이가 매우 크다.

영업세는 기초자치단체가 발행하는 영업세통지서에 의하여 확정되는데 이 과정에서도 조세기본법의 절차규정(조세기본법 제1조 2절 1~4호)이 준수되어야 한다.

다. 예납세액의 확정, 징수 및 정산

영업세는 기본적으로 매 분기별로 2월 15일, 5월 15일, 8월 15일, 11월 15일까지 예정납부되어야 한다(영업세법 제19조 1항). 예납세액은 예납통지서에 의하여 확정된다(조세기본법 제155조 1항 및 2항 4호 이하). 예납세액은 관할 세무서에서 확정한 전년도 영업세과세표준통지서에 근거하여 기초자치단체에서 전년도 영업세 확정통지서를 보낼 때 동 영업세 과세표준을 기준으로 다음 해 예납세액을 확정하여 함께 통지하는 것이 일반적이다.

지방자치단체는 관할 세무서의 영업세과세표준통지서에 따라 기 통보한 예정납부세액을 과세연도 중 조정할 수 있다. 납세의무자는 예납세액상향조정통지서를 받으면

추가 납부액을 1달 내로 납부해야 한다(영업세 제19조 3항).

라. 납세신고

납세의무자는 영업세 과세표준의 확정을 위한 신고서와 영업세계산금액의 분할(영업세법 제28조)이 필요한 경우에는 분할신고서를 제출하여야 한다(영업세법 제14a조, 제25조). 기본적으로 납세의무자는 영업세신고서 제출의무가 있다(영업세법 제5조).

〈부록〉 영업세법 목차

제I장 일반규정

- 제1조 징수권자
- 제2조 과세물건
- 제2a조 근로공동체
- 제3조 비과세
- 제4조 징수권한이 있는 기초자치단체
- 제5조 납세의무자
- 제6조 과세대상

제Ⅱ장 영업세의 계산

- 제7조 소득
- 제8조 익금산입
- 제8a조 (삭제)
- 제9조 손금산입
- 제10조 영업세 산정기준 과세소득
- 제10a조 영업손실-이월결손금
- 제11조 과표 산출승수(기본세율)와 과세표준

제Ⅲ장

- 제12~13조 (삭제)

제Ⅳ장 과세표준

제14조 과세표준의 확정

제14a조 신고의무

제14b조 지연가산금

제15조 일괄확정

제Ⅴ장 세금의 발생, 확정 및 징수

제16조 징수율

제17조 (삭제)

제18조 세금의 발생

제19조 예납

제20조 예납세액의 정산

제21조 예납의무의 발생

제22-27조 (삭제)

제Ⅵ장 분할

제28조 일반규정

제29조 분할의 기준

제30조 다수의 기초자치단체 사이에서의 분할

제31조 분할에 있어서 급여의 개념

제32조 (삭제)

제33조 특별한 경우의 분할

제34조 소액

제35조 (삭제)

제Ⅶ장 여행주선업의 경우의 영업세

제35a조 여행주선업의 경우의 영업세

제Ⅷ장 영업세과표통지서의 공적인 변경

제35b조 영업세과표통지서의 공적인 변경

제Ⅸ장 실행

제35c조 권한의 부여

제Ⅹ장 종료규정

제36조 시간적 적용범위

제37조 (삭제)

제3편 소비에 대한 과세

I. 부가가치세(Umsatzsteuer)

1. 서론

가. 개념

독일의 부가가치세는 Umsatzsteuer인데 직역하면 매상세에 해당하지만 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 소비세로는 연방세 분야에서는 보험세(Versicherungsteuer), 담배세(Tabaksteuer), 코냑세(Branntweinsteuer), 샴페인세(Schaumweinsteuer), 에너지세(Energiesteuer), 전기세(Stromsteuer), 커피세(Kaffeesteuer), 알코올함유음료수세(Alkopopsteuer), 중간생산물세(Zwischenerzeugnissteuer) 등이 존재하고 주(州)세 분야에서는 맥주세(Biersteuer), 경주복권세(Rennwett - und Lotteriesteuer), 소방세(Feuerschutzsteuer)가 있다. 그리고 기초자치단체세로는 음료수세(Getraenkesteuer), 유흥세(Vergnuegungssteuer), 견세(Hundesteuer), 주점허용세(Schankerlaubnissteuer), 수렵어업세(Jagd - und Fischereisteuer), 제2주택세(Zweitwohnungsteuer)가 존재한다.

나. 부가가치세의 연혁

현행 독일의 부가가치세는 그 기원을 1918년에 두고 있다. 당시는 제1차 세계대전 직후로서 재정난 때문에 도입되었으며 다단계 매상세의 성격으로서 0.5%의 낮은 세율로 도입되었다가 1967년에는 세율이 4%에 달하게 되었다. 1967년에 현재의 부가가치세 성격으로 체제 전환이 이루어지면서 1968년 1월 1일부터 시행되었으며 세율은 10%였다.

EU의 회원국들은 1967년 4월 11일 부가가치세에 대한 법규정의 조화에 대한 1차 및 2차 EU 지침을 통하여 공동의 부가가치세 도입을 의무화하였고 그 구조 및 적용조건을 규정하였다. 따라서 그 이후 부가가치세법은 EU공동체법(Gemeinschaftsrecht)이며 2004년 5월 1일에 결정된 EU의 확장에 의하여 현재 27개국에 적용된다. EU 지침의 통일적 적용을 담보하기 위하여 EU의 법원은 개별 국가들의 법원이 요청하는 질의에 대하여 담당한다. 현재의 EU 부가가치세 분야의 세제조화(Harmonization)에 적용되는 유효한 기준은 제6차 지침으로서 독일은 이를 1980년 1월 1일부로 국내법으로 수용하였다. 2007년 1월 1일 EU의 6차 지침은 2006년 11월 28일의 결정된 지침 2006/112/EU로 대체되었다. 이것은 지금까지의 변경사항을 반영하면서 지침을 새로 작성한 것이다. 독일 헌법 제106조에 의하여 부가가치세(수입부가가치세 제외)는 개별 주(州)에 의하여 관리된다.

현재 시행되는 독일의 부가가치세법은 1993년에 제정된 법과 1993년에 제정된 시행령을 기본으로 하고 있다. 그 뒤 법과 시행령은 수회에 걸쳐 개정되어 현재에 이르고 있다. 그 외에 1996년의 부가가치세 기본통칙이 독일의 부가가치세의 주요 연원이다. 독일의 부가가치세법은 1999년 4월 1일부터 시행에 들어간 1999/2000/2002년 조세 부담경감법(Steuerentlastungsgesetz)에 의하여 상당한 변화가 있었다. 동법의 개정 내용 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. 2002년에는 전자납세고지서를 인정하는 개정사항과 DM 액수를 유로의 액수로 전환하였다. 2004년에도 소폭의 부가가치세법의 개정이 있었고 2007년에는 부가가치세율이

19%로 상향조정되었다.

다. 부가가치세의 세수규모

〈표 1-1〉 부가가치세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총 조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
부가가치세(c)	1,409	1,382	1,374	1,467	1,696
c/a	6.8	6.4	6.2	6.3	7.0
c/b	30.2	31.3	31.0	30.0	31.5

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

2. 납세의무자

부가가치세의 납세의무자는 기본적으로 사업자이다(부가가치세법 제1조 1항 1호 이하 및 제15조). 사업자에 대한 정의는 부가가치세법 제2조에서 볼 수 있는바, 제2조 1항을 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, 이에에는 이윤을 획득하고자 하는 의도가 없거나 또는 인적 결합체가 당해 결합체의 구성원을 대상으로 하는 행위도 포함한다. 그러나 수 명의 자연인이 개별 또는 연대하여 특정 사업에 참가하여, 당해 사업자의 지

시에 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 사업부분간의 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 사업자이나 거래의 형태에 따라 몇 가지 예외는 있다. 부가가치세법 제13a조 1항 및 2항에 따르면 일반적인 경우에는 재화를 공급하거나 용역을 제공하는 사업자가 납세의무자이나 부가가치세법 제1조 제1항 제5호에서 규정하는 국내에서 행하여지는 EU 역내의 취득의 경우 취득자가, 부가가치세법 제6a조 제4항에서 규정하는 EU 역내의 다른 국가에서의 행하여지는 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 개인도 사업자와 함께 납세의무자가 될 수 있다.

부가가치세법 제19조에서는 소규모사업자에 대한 부가가치세 과세문제를 다루고 있다. 매출세액을 포함하여 매출이 직전 역년에 17,500유로를 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 역내 공급에 대한 비과세규정, 면세의 포기, 계산서에 세액의 별도 표시, 부가가치세사업자확인번호의 기재 및 매입세액공제의 규정도 적용하지 아니한다. 사업자는 소액부징수제도 적용에 대한 포기 의사를 세무서에 신고할 수 있다(부가가치세법 제19조 2항). 이 의사 표시는 1역년을 단위로 할 수 있고 5년간 당해 사업자를 구속한다.

3. 과세거래

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 EU 역외로부터의 국내수입, 그리고 마지막으로 국내에서 행해지는 EU 역내의 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(유럽 EU 역외 지역)으로부터의 수입
4. EU 역내로부터의 구매

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

중요한 점은 국내와 EU 역내를 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(Verpflichtungsgeschäfte)에 대해서가 아니라, 이행된 거래(Erfüllungsgeschäfte)에 대해서만 구속력을 가진다. 부가가치세법상의 공급이란 어떤 대상에 대해 처분권(Verfügungsmacht)을 부여하는 것을 의미한다. 이러한 처분권의 부여는 원칙적으로 합의나 양도에 의해 소유권이 이전되었을 때 이루어진다. 이러한 특징들을 충족시키지 못한 거래는 비과세(nicht steuerbar) 대상이 된다. 과세대상 거래는 납세의무

(steuerpflichtig)를 부담하거나, 그렇지 않으면 면세(steuerfrei)될 수 있다. 과세대상 거래가 면세라면 부가가치세 부담이 존재하지 않으며, 면세대상이 아니라면 동 거래에 대하여 납세의무가 발생한다¹³⁰⁾.

가. 재화의 공급 및 용역의 제공

재화의 공급이나 용역의 제공에 대하여 포괄적 개념으로서 민법 제241조의 개념인 급부(Leistung)를 사용한다. 급부를 제공받는 자 중 재화를 공급받는 자를 수령자(Abnehmer)라고 하며 용역을 제공받는 자를 발주자(Auftraggeber)라고 부른다.

1) 재화의 공급

부가가치세법 제3조 1항에서는 공급은 사업자 또는 사업자의 위탁을 받은 제3자가 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 해당된다¹³¹⁾.

부가가치세법 제3조 1b항은 다음의 세 가지 경우를 공급으로 간주한다.

1. 사업자가 사업용 재화를 사업 이외의 목적으로 반출하는 것
2. 사업용 재화를 종업원들에게 개인적 사용을 목적으로 무상으로 공급하는 것
3. 사업용 재화를 제3자에게 무상으로 제공하는 것(사업 목적의 소액의 선물 및 상품의 견본은 제외함)

상법 제383조에서 규정하는 위탁매매(Kommissionsgeschäft)의 경우에는 위탁자와 수탁자간에 공급이 있는 것으로 본다. 매도위탁의 경우에는 수탁자 그리고 매수위

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

131) Tipke/Lang p. 580.

탁의 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(부가가치세법 제3조 4항).

재화의 공급이 공급자에 의하여 수령자나 수령자 혹은 공급자가 위탁한 제3자에게 발송되면 그 재화의 이동이 시작되는 장소를 공급장소로 본다(부가가치세법 제3조 6항). 재화가 발송되지 않으면 그 재화에 대한 소유권이 이전되는 시점에 재화가 존재하는 장소를 공급장소로 본다(부가가치세법 제3조 7항). 재화가 제3국에서 발송되어 EU 역내로 들어오는 경우, 공급자나 그 위탁자가 수입부가가치세 납세의무자라면, 공급장소는 국내에 있는 것으로 본다(부가가치세법 제3조 8항).

2) 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 소비 현장에 공급하는 것은 기타 용역으로 본다.

부가가치세법 제3조 9a항은 다음의 두 가지 경우를 기타 용역의 제공으로 간주한다.

1. 사업자가 매입세액공제 자격이 부분적으로라도 있는 사업용 재화를 사업 이외의 목적이나 종업원들의 개인적 용도를 위하여 사용하는 것
2. 사업자가 다른 기타의 용역을 사업 이외의 목적이나 종업원들의 개인적 용도를 위하여 무상으로 제공하는 것

사업자가 자기의 이름으로 수행하는 사업에서 타인 이름으로 발행된 계산서로 급부를 제공하는 경우 이에 대하여는 기타 용역에 적용하는 규정을 준용한다(부가가치세법 제3조 11항).

공급의 제공에 대한 대가를 공급의 제공으로 하는 경우 교환거래가 성립한다(부가가치세법 제3조 12항).

나. EU 역내의 구매

재화가 공급되면서 EU 역내의 한 회원국에서 다른 회원국으로 이동되는 경우 EU 역내의 구매가 성립한다(부가가치세법 제1a조 1항). 마찬가지로 재화의 소유권이 EU 역내의 한 회원국에서 다른 회원국의 사업자에게 이동되는 경우 EU 역내의 구매가 성립한다(부가가치세법 제1a조 1항).

4. 과세표준

가. 공급 및 용역의 제공에 대한 과세표준

독일의 부가가치세법에서는 부가가치세의 과세표준을 거래의 대가를 기준으로 계산한다. 거래의 대가는 공급 또는 기타 용역을 제공하는 때와 역내에서 취득하는 시점의 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. 역내 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). 저당권의 소유와 결합된 권리가 이전되는 경우 저당권의 가격과 저당액을 합한 것을 합 의된 대가로 본다(부가가치세법 제10조 2항). 교환거래의 경우 대가로 받는 재화나 용역의 가치를 제공하는 재화나 용역의 대가로 본다(부가가치세법 제10조 2항).

부가가치세법 제1a조 2항이나 3조 1a항의 의미의 소유권을 이전하는 거래에서 거래 대가는 매입가격에 부대비용을 더하거나 또는 매입가격이 없는 경우에는 거래가 발생할 때의 원가로 한다(부가가치세법 제10조 4항 1호). 부가가치세법 3조 9a항 1호의 기타 용역의 경우에는 거래 수행시에 발생하는 비용으로 계산한다(부가가치세법 제10조 4항 2호). 특수관계인이나 고용자와 피고용자 사이에서 공급이나 제공하는 용역의 가치에 대하여도 위 규정을 준용한다(부가가치세법 제10조 5항)¹³²⁾.

나. 수입에 대한 과세표준

수입품의 경우 대가는 수입 당시의 관세가격 산정규정에 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, 수입부가가치세를 제외한 소비세, 재화의 공급을 위한 운송비용과 역내의 제1차 목적지까지의 기타 용역의 비용 등은 포함시킨다(부가가치세법 제11조 3항). 그러나 수입부가가치세 납세의무의 발생 시점에 확정된 할인된 가격부분과 에누리액은 과세표준에 포함하지 아니한다(부가가치세법 제11조 4항).

다. 과세표준의 변경

납세의무의 대상인 매출에 대한 과세표준이 변경된 경우 사업자는 이에 대응하여 과세표준 정정신고를 하여야 한다. 이 때 정정신고는 과세표준 산정의 기초가 변경된 과세기간에 대하여 하여야 한다(부가가치세법 제17조 1항). 매입세액공제를 받은 사업자도 이를 정정하여야 한다.

또 납세의무의 대상인 공급, 기타 용역제공 또는 역내취득에 대하여 약정한 대가를 받지 못한 경우, 재화 공급 또는 기타 용역의 제공에 대하여 약정한 대가를 지급받았으나, 당해 공급과 용역의 제공이 아직 이행되지 아니한 경우, 납세의무 대상인 공급, 기타 용역제공 또는 역내 취득이 취소된 경우 등에도 위의 규정이 준용된다(부가가치세법 제17조 2항).

132) 특수관계인이나 고용자와 피고용자 사이에서 실제의 가치에서 미달하는 대가를 지불함으로써 부가가치세의 과세를 회피하려는 시도에 대하여 최소한의 과세가 이루어지도록 하는 규정이다.

5. 세율 및 세액의 계산

가. 기본세율구조

독일에서는 모든 과세대상 매출에 대하여 2007년부터 기본적으로 19%의 세율을 적용하고 있다(부가가치세법 제12조 1항). 그러나 아래에서 열거하고 있는 재화의 공급 및 수입에 대하여는 7%의 경감세율을 적용한다(부가가치세법 제12조 2항).

1. 부가가치세법 부록2에 열거된 재화의 공급이나 수입 혹은 EU 역내의 취득
2. 부가가치세법 부록2에 열거된 재화의 임대
3. 축산 및 식물체의 재배, 동물실험
4. 동물의 종자 보존, 번식과 관련된 활동
5. 치과의사의 행위나 기타 치과기술
6. 예술공연, 영화, 서커스에의 입장권, 저작권 관련 권리의 양도 등
7. 공익, 종교, 자선 목적의 법인이나 법인격 없는 단체의 활동(영리 목적의 활동은 제외)
8. 공공수영장, 영양소와 결합된 공급

부가가치세법 부록2의 일련번호 1에서 54호까지 열거된 경감세율이 적용되는 항목은 다음과 같다.

〈표 1-2〉 경감세율

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 출기제품	50. (삭제)
24. 탄물질	51. 장애인용 휠체어 등
25. (삭제)	52. 의족 등의 신체대체물
26. 향유가능한 동식물의 지방	53. 예술품
27. (삭제)	54. 박물관이나 동물원 등의 소장품

나. 매입세액공제

사업자는 다른 사업자가 자신의 사업을 위하여 이행한 공급 또는 기타 용역의 제공에 대하여 부과되고 납세고지서에 구분 표시된 부가가치세 세액, 자신의 사업을 위하여 국내로 수입된 재화에 부과되는 수입부가가치세 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% 이

하를 사용하는 경우에는 당해 공급 등이 본인의 사업을 위하여 이행된 것으로 보지 아니한다.

부가가치세법은 또 매입세액공제를 허용하지 않는 비용을 몇 가지 명시적으로 규정하고 있는데 소득세법 제4조 5항에서 규정하는 공제 금지가 적용되는 비용(선물, 접대비, 사업자의 사적 소비(Eigenverbrauch)에 사용되는 비용, 제3자에 대한 임의적 제공 등)이 이에 해당된다(부가가치세법 제15조 1a항)¹³³⁾. 그리고 면세 공급, 국내로 공급되었다면 면세가 되었을 국외에서의 공급(수출), 사업자가 수입 또는 역내에서 재화를 취득하는 과정에서 사용하는 재화나 용역에 대한 세액은 매입세액공제에서 제외된다(부가가치세법 제15조 2항).

사업자의 사적 소비(Eigenverbrauch)에 대한 규정은 그 동안 몇 번의 개정이 있었다. 1999년 이전에는 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 사용 부분만큼을 부가가치세의 과세대상으로 하였다. 이를 사업자의 사적 소비에 대한 부가가치세 과세의 정상적 방법(Normalregelung)이라 하고 이와는 달리 해당 재화를 구입할 때 부분적 사적 소비를 전제로 하여 아예 매입세액공제를 50%만 공제받은 후 나중에 사적 소비에 대한 부가가치세 과세를 하지 않는 방법을 특별한 방법(Sonderregelung)이라 하였다. 1999년 이후에는 독일에서 사적 소비와 관련하여서 특별한 방법으로 과세하다가 2004년 1월 1일부터 다시 1999년 이전의 방법인 정상적인 방법을 통한 과세로 환원되었다.

자동차 유지, 출장비용, 접대비, 선물 제공 등에 대한 매입세액공제의 제한은 이러한 것들이 많은 부분 개인적인 욕구를 충족시키는 데 사용된다는 인식에서 출발하며 이러한 이유로 대부분의 EU국가들은 식사비와 숙박비에서 매입세액을 공제하는 것을 허락하지 않는다. 접대비에 대한 매입세액공제는 과거 거래상대방에 대한 적절한

133) 과거 사업자의 개인적 수요 및 업무와 무관한 목적에도 같이 이용되는 차량의 구입, 수입, 역내취득 등과 관련하여서는 매입세액의 50%를 한도로 공제하도록 하던 부가가치세법 제15조 1b 항의 규정은 삭제되었다.

(angemessen) 수준의 접대비는 소득세법상으로는 총접대비용의 70%까지만 손금산입되었지만 부가가치세법에 의해서는 전액 매입세액공제가 가능했었다. 그러나 개정된 부가가치세법 제15조 1a에 근거하여서는 접대비는 총매입세액의 70%까지만 공제가 가능하다.

수입부가세는 수입부가세를 납부한 달이 속하는 예정신고기간에 공제가 가능하다. 수입부가세를 예정신고기간 종료 후 익월 16일까지 납부하는 경우 납부의무가 발생한 예정신고기간의 신고에서 매입세액으로 공제받을 수 있다(부가가치세법 제16조 2항). 수입부가세를 매입세액으로 공제받은 이후 당해 수입부가세가 감액, 면제 또는 환급된 경우 사업자는 이에 상응하여 매입세액공제액을 정정하여야 한다(부가가치세법 제17조 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 연방세무청(Bundezentralsamt für Steuern)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 있다¹³⁴).

부가가치세를 환급받기 위해서는 해당 세무서에 환급권이 발생한 연도의 이듬해 6월 30일까지 신청하여야 한다. 신청의무기간에는 예외가 없다(Ausschlussfrist). 신청서에 회사 소재국 세무당국이 발행하는 납세자증명서(Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger)를 첨부하여야 한다. 이 증명서는 EU회원국의 공식언어 중 하

134) 한국은 독일과 상호조약을 체결하여 한국 사업자의 독일에서의 부가가치세 환급이 1999년 1월 1일부터 가능해졌다.

나로 발급된 것이어야 한다. 또 신청서에는 계산서와 수입증명서(독일로 수입되는 경우) 원본을 첨부해야 한다.

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

다. 표준율

독일 부가가치세법에서는 연방 재무성에 연방상원의 승인을 얻어 표준율(Durchschnittssatze)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 이들 세액계산 기준을 위한 표준율을 확정할 수 있다. 그러나 부가가치세법 동조 2항에서 표준율에 의하여 산정한 세액은 표준율의 적용없이 법률에 따라 계산한 세액과 큰 차이가 있어서는 안된다는 단서를 두고 있다(부가가치세법 제23조 2항). 표준율을 적용받을 수 있는 사업자는 세무서에 표준율에 의하여 과세하여 줄 것을 신청할 수 있다. 표준율에 의한 과세를 신청하면 적용은 항상 한 과세연도의 개시일부터 소급하여 이루어진다(부가가치세법 제23조 3항). 신청은 철회할 수 있으며 철회신청의 시기는 결정세액의 변경이 더 이상 불가한 시점까지이다. 철회 후 다시 표준율을 적용받기 위하여는 최소한 5년이 경과하여야 한다(부가가치세법 제23조 3항).

부가가치세법 제23a조에서는 법인세법에서 특별히 규정하는 법인, 사단 및 재단(법인세법 제5조 제1항 제9호)의 표준율을 규정하고 있는데 공제가능한 매입세액의 계산과 관련하여 동 기장 및 결산의무가 없는 법인, 사단 및 재단에 대해서는 납세의무가 있는 매출에 7%의 표준율을 적용하도록 규정하며 추가적인 매입세액공제는 인정하지 않고 있다. 그러나 여기에서 수입 및 EU 역내 취득에 대한 것은 제외하고 있다(부가가치세법 제23a조 1항). 이 표준율 적용의 제한은 수입 및 EU 역내 취득을 제외한 납세의무가 있는 매출이 직전사업연도 기준 35,000유로를 초과하지 않는 사업자로 하고 있다(부가가치세법 제23a조 2항). 이 표준율 적용의 조건을 충족하는 사업자는 늦어

도 매 역년의 최초 예정신고기한 종료일 이후 10일까지 세무서에 신고하여야 한다. 신고는 최단 5개 사업연도 동안 유효하나 동 신고는 철회할 수 있으며 철회하는 경우 효과는 동 사업연도의 개시와 함께 적용된다. 이 경우에도 철회 후 다시 표준율을 적용받기 위하여는 최소한 5년이 경과하여야 한다(부가가치세법 제23a조 3항).

연방재무성이 정한 부가가치세법 시행령 제69조 3항에서는 지난 역년의 매출액이 61,356유로를 초과하지 않는 사업자에게 표준율의 적용을 허용하고 있으며 동 시행령의 부록표 A파트에서는 당해 사업체의 전체 매입세액을 계산하는 데 적용하는 업종별 표준율을 52업종으로 세분하여 규정하고 있고 동 시행령의 부록표 B파트에서는 당해 사업체의 매입세액의 일부분을 계산하는 데 적용하는 표준율을 6개 업종으로 세분하여 규정하고 있다.

〈별표 A〉 전체 매입세액의 계산을 위한 표준율(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 6.4%
6. 전기설비 : 매출액의 9.1%
7. 타일, 마루타일업과 기타바닥 및 이의 접착업 : 매출액의 8.6%
8. 이미용업 : 매출액의 4.5%
9. 정원관리업 : 매출액의 5.8%
10. 창문업 : 매출액의 9.2%
11. 건축 및 토목 : 매출액의 6.3%
12. 건축관련 철공업, 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. 차량 수리업 : 매출액의 9.1%
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. 의약품 : 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. 의류 : 매출액의 12.3%
12. 친환경식품 : 매출액의 8.5%
13. 양화업 : 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 6.3%
- 18. 야생동물·조류 및 가금육 : 매출액의 6.4%

Ⅲ. 기타 영업

- 1. 아이스크림 가게 : 매출액의 5.8%
- 2. 민박업소(팬션 포함) : 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〉 일부 매입세액의 계산을 위한 표준율(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. 회계업무 전문종사자 : 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 임업생산물 공급의 경우 과세표준의 5.5%, 위의 부록 2에 〈별표 A〉와 〈별표 B〉에 들어 있지 않은 제재소의 생산물, 음료와 알코올음료 및 기타의 용역의 경우 과세표준의 19%, 그리고 이외의 매출에는 과세표준의 10.7%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).

6. 영세율 및 면세

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

가. 수출 등에 대한 영세율

우선 제1호에서는 수출공급과 임가공수출, 그리고 EU 역내 공급에 대한 비과세를

규정하고 있는바 이는 영세율에 해당되는 분야이다.

부가가치세법 제6a조에서는 역내 공급을 정의하고 있는데 역내 공급은 공급시에 사업자 또는 공급받는 자가 공급 목적물을 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.

입가공수출은 부가가치세법 제7조에 따르면 재화의 가공을 위하여 발주자가 재화를 역내지역에 수입하거나 역내지역에서 구매하고 사업자가 그 가공한 재화를 역외지역으로 운송 또는 탁송한 경우나 가공된 재화의 발주자가 당해 공급재화를 역외지역으로 운송 또는 탁송하고 당해 발주자가 해외에 소재하는 발주자인 경우 혹은 가공된 재화의 사업자가 당해 공급재화를 역외지역으로 운송 또는 탁송하고 당해 발주자가 외국 발주자이거나 사업자가 국내에 정주하고, 당해 가공된 재화를 자신의 사업 목적에 사용한 것인 경우가 해당된다.

나. 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 난파선 구조에 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 연안지역 외의 항구 또는 정박지에 기항예정인 항해중인 군함의 보급을 위한 재화의 공급 등을 말한다.

동조 2항에서 정의되는 항공운송의 매출은 항공운송에서 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.

다. 기타 중요 분야에 대한 면세

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

- 1) 중앙은행에 대한 금의 공급(부가가치세법 제4조 4호)
- 2) 보세창고(Umsatzsteuerlager)에 보관되는 또는 보관중인 재화(부가가치세법 제4조 4a호)
- 3) 매수자나 매수대리인이 재화를 수입하는 경우에 수입에 선행하는 재화의 공급(부가가치세법 제4조 4b호)
- 4) 여객기 또는 여객선에 의한 국외 운송의 주선, 역외에서 전적으로 이루어지는 거래의 중개 등(부가가치세법 제4조 5호)
- 5) 연방철도의 공급 또는 기타의 용역 등(부가가치세법 제4조 6호a)
- 6) 제3국 거주자인 소비자에 대한 수입 물건의 공급(부가가치세법 제4조 6호c)
- 7) 국내의 항구와 헬고란트섬 간의 여객운송시 내륙항행용 선박에 의한 여객 및 차량의 운송(부가가치세법 제4조 6호d)
- 8) 국내 및 국외 항구간 또는 국외항구간의 해상운송용 여객선의 운항중 선내 식사용 식음료의 제공(부가가치세법 제4조 6호e)
- 9) 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 재화 및 용역의 공급(부가가치세법 제4조 7호)
- 10) 신용의 공여(대출)와 각종 금융상품의 중개 등(부가가치세법 제4조 8호)
- 11) 부동산취득세 부과 대상 매출, 경마복권법 적용대상 매출 및 공인 카지노업체의 매출(경마복권법 적용대상 매출이지만 경마복권세 면세매출이거나 일반적으로 과세대상이 아닌 매출은 해당되지 않음)(부가가치세법 제4조 9호)
- 12) 보험세법에서 규정하는 보험계약관계를 근거로 제공하는 보험금 및 보장, 기타 대인보험의 계약관계에서 발생하는 보장의 제공(부가가치세법 제4조 10호)

- 13) 건축저축조합대리인, 보험대리인, 보험중개인의 거래(부가가치세법 제4조 11호)
- 14) 독일우편주식회사와 독일통신의 1993년부터 1995년까지의 특정 용역 매출(부가가치세법 제4조 11a호)
- 15) 독일우편주식회사의 우정사업 매출(부가가치세법 제4조 11b호)
- 16) 토지, 토지에 관한 민법 규정이 적용되는 권리, 토지의 이용에 관한 국가주권의 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 단기 대여, 영업시설에 속하는 기계 기타 각종 시설의 임대차 및 사용대차는 이들이 본질적으로 토지의 본질적 구성부분이더라도 면세에서 제외된다(부가가치세법 제4조 12호)
- 17) 주택소유자 조합이 주택소유자와 부분소유자에게 제공하는 보수, 관리 등 업무(부가가치세법 제4조 13호)
- 18) 의사, 치과 의사, 재활치료사, 심리치료사, 조산원 및 기타 의료활동과 이로부터 발생하는 매출. 기업이 자체 생산하여 공급하는 의치와 턱 교정용 정형외과기구의 공급은 과세대상임.
- 19) 법정 사회보험공단, 특정지역 또는 광역 법정 사회보조금담당기관, 보훈행정기관 및 보훈기구 기타 보훈시설의 수입으로 이들 상호간의 거래에서 발생하는 매출 또는 피보험자, 사회보조금의 수급자와 보훈대상자에 대한 보험혜택의 공급(부가가치세법 제4조 15호)
- 20) 의료보험 및 의료보험금고 최상급협회가 복지법에 근거하여 상호 제공하는 의료서비스 및 법정 사회보장보험공단과 그 소속단체에 대해 제공하는 의료서비스(부가가치세법 제4조 15호a)
- 21) 병원, 진료소 기타 의학상 치료·진단 또는 검사를 행하는 시설의 경영과, 조산원과 양로원·노령자거주타운·간병시설과 간병대상자의 일시적 수용시설 및 환자·간병대상자의 통일을 위한 시설의 경영과 밀접한 관련이 있는 매출로서 공법인이 경영하는 시설이거나 입원치료 또는 입원간병과 관련하여 연간 총치료일수 또는 치료비용의 40% 이상을 법정 사회보험공단 또는 사회보조금공단에

서 전부 또는 거의 대부분을 부담한 경우 등의 요건을 충족하는 동 시설의 매출 (부가가치세법 제4조 16호)

- 22) 인간의 장기, 혈액 및 모유의 공급, 환자 및 부상자 운송용 특수차량에 의한 환자 및 부상자의 운송(부가가치세법 제4조 17호)
- 23) 공인자원복지사업단체, 복지단체협회의 회원으로서 자원복지사업을 영위하는 법인, 사단 및 재단 등의 사업자가 전적으로 그리고 직접적으로 공익, 자선 또는 교회사목에 기여하는 경우 이 사업자들이 제공하는 업무 (부가가치세법 제4조 18호)
- 24) 정당의 독자적 하부조직간의 용역제공으로 정관규정에 따라 경비 보상대상업무로 정해 있는 경우(부가가치세법 제4조 18a호)
- 25) 2인 이내의 근로자를 고용하고 있는 시각장애자 사업자의 매출 또는 공인 시각장애자공방의 보유자와 시각장애자공방 공인연합체의 시각장애자용품과 이에 부수되는 재화의 공급에서 발생하는 매출 그리고 전적으로 시각장애자에 의해 수행된 기타 용역으로 발생한 매출. 이때 시각장애자의 배우자, 미성년비속, 부모 및 견습생은 근로자로 보지 아니한다(부가가치세법 제4조 19호)
- 26) 연방, 주, 기초지자체 또는 지자체 산하단체가 운영하는 극단, 교향악단, 실내양상블, 합창단, 박물관, 식물원, 동물원, 동물공원, 기록문서보존관, 도서관과 건축기념관 및 조경예술기념관 등의 매출. 그리고 다른 사업자를 통한 극단의 공연과 콘서트가 위에서 열거된 극단, 교향악단, 실내양상블, 합창단에 의하여 공연되는 경우(부가가치세법 제4조 20호)
- 27) 대체학교로서 국가의 인가를 받거나 주법에 의하여 허가를 받은 사립학교와 기타 일반교육 및 직업교육시설의 교육 및 교습 목적의 교수업무, 대학교와 공립 일반학교 및 직업교육학교, 또는 위의 요건에 해당하는 사립학교, 일반 및 직업교육시설 등에서 고용관계 없는 교원이 직접 교육 및 교습 목적으로 제공하는 수업(부가가치세법 제4조 21호)
- 28) 공법인, 행정아카데미 및 경제아카데미, 일반인을 대상으로 하는 대학교육기관 또는 공익 목적이거나 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)

- 29) 훈육 목적, 훈련 목적 및 연수 목적 또는 유아보육 목적을 위하여 주로 청소년을 수용하는 인적 및 물적 시설에 의하여 숙박, 식사 및 통상의 현물급여의 제공(부가가치세법 제4조 23호)
- 30) 독일 유스호스텔협회, 청소년여행 및 유스호스텔중앙협의회와 이들 단체가 가입한 하부단체·시설 및 유스 호스텔이 제공하는 재화 및 서비스의 공급(부가가치세법 제4조 24호)
- 31) 공법상 청소년 부조담당기관과 장려할 가치가 있는 무료청소년부조기관이 제공하는 교육과정, 레크리에이션, 캠프와 여행 및 사교 기회의 제공과 스포츠 및 레저 목적의 행사 제공 및 이러한 제공과 관련하여, 청소년 및 청소년부조 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)
- 32) 공법인을 위한 명예직 활동의 대가가 비용 변상 또는 소모한 시간에 대한 적절한 보상으로 구성되어 있는 경우(부가가치세법 제4조 26호)
- 33) 종교단체의 구성원 또는 수녀원의 소속원이 복지·자선·교회 또는 교육을 목적으로 하는 봉사와 사법 및 공법에 근거하여 설립되고 3인 이내의 전업직원을 가진 농업 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)
- 34) 제4조 15호에 의거 매입세액공제에서 제외되거나 위에 열거된 면세활동에 전적으로 사용되는 공급(부가가치세법 제4조 28호)

라. 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 공익 목적, 자선 목적 또는 종교 목적을 수행하는 법인과 공법상의 법인은 일정 요건을 충족하는 경우 신청에 의하여 당해 법인에 대한 재화의 공급 또는 수입이나 EU 역내로부터의 공급에 부과된 세액의 환급이 인정된다. 이 경우 신청은 공적으로 정하여진 양식에 의하여야 하고, 이 경우 신청인은 환급받아야 할 세액을 스스로 계산하여야 한다.

7. 공급장소와 공급시기

기본적으로 국내에서 제공되는 재화나 용역만이 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 재화나 용역의 제공만이 과세대상이다. 장소적으로 국내와 국외의 구분뿐 아니라 EU국가들의 부가가치세에서는 EU 역내라는 영토적 개념이 의미가 있다. 국내를 제외한 다른 EU국가들의 영토를 기타 EU 역내라고 정의한다. 이 EU 역내 국가의 영토 바깥을 제3국가 영토로 부르며 따라서 국외란 EU 역내와 제3국가 영토로 구분되는 것이다.

가. 재화의 공급장소

재화의 공급장소는 기본적으로 공급대상 재화가 운송 또는 탁송되는 경우를 제외하고는 해당 재화에 대한 처분권이 획득되는 시점에 재화가 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 6항이 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 연결거래(Reihengeschaeft)의 경우에 운송이나 탁송공급을 선행하는 공급은 대상 물건의 운송이나 탁송이 개시된 장소를 공급장소로 보고 또 운송이나 탁송공급을 뒤따르는 공급은 대상 물건의 운송이나 탁송이 종료하는 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 공급자가 자신의 사업을 영위하는 장소에서 제공한 것으로 보며 기타 용역이 사업장에서 이행된 경우에는 당해 사업장을 기타 용역의 제공장소로 본다는 것이다.

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 평가감정용

역은 공급자의 급부가 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, 전신전화부문과 관련된 용역의 경우에는 기본원칙과 다르게 동 용역을 제공받은 자가 사업을 영위하는 장소에서 용역이 제공된 것으로 본다. 동 기타 용역이 공급자의 한 사업장에서 제공된 경우에는 사업장의 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. EU 역내 취득의 경우 취득장소

EU 역내에서의 취득은 대상물건의 운송이나 발송이 종료된 장소가 속하는 역내국

가의 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 EU 역내에서의 운송 도중에 공급이 되는 경우에는 EU 역내의 운송수단의 출발장소가 공급장소가 된다(부가가치세법 제3e조). 여기서 규정하는 EU 역내의 운송은 EU 역외 지역에서 일시 정박 또는 정차함이 없이 운송수단의 출발 및 도착장소가 역내에 속하고 역내에서 운송의 전부 또는 일부가 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).

사. 공급시기

독일의 부가가치세법에서는 공급시기에 대하여 별도의 명문규정을 두고 있지 않다. 그러나 부가가치세법 제3조의 재화와 기타 용역의 공급에 대한 정의에서 규정된 기준과 그 이하의 공급장소의 규정에 따라서 재화와 기타 용역의 공급이 이루어진 것으로 판단되는 시점이 자연스럽게 공급시기가 된다. 따라서 부가가치세법 제3조 1항에서

공급은 공급자 또는 공급자의 위탁을 받은 제3자가 수령자나 또는 수령자의 위탁을 받은 제3자에 대하여 해당 재화를 자기의 명의로 처분할 수 있는 권한을 부여하는 것을 말하고 있으므로 이 처분권의 이전 시점이 공급시기가 된다. 위탁매매(Kommissionsgeschaef)의 경우에는 위탁자와 수탁자간에 공급이 있는 것으로 보고 매도위탁의 경우에는 수탁자 그리고 매수위탁의 경우에는 위탁자를 수령인으로 본다고 규정(부가가치세법 제3조 3항)하고 있으므로 재화가 이 수령인에게 도착되어 처분권이 이전된 시점이 공급시기가 된다. 재화의 공급이 공급자에 의하여 수령자나 수령자 혹은 공급자가 위탁한 제3자에게 발송되면 그 재화의 이동이 시작되는 장소를 공급 장소로 본다고 규정(부가가치세법 제3조 6항)하고 있으므로 이 재화의 이동이 시작되는 시점이 공급시기가 된다.

8. 부가가치세 행정

가. 과세기간, 납세의무의 성립시기, 납세지

1) 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).

2) 납세의무의 성립시기

납세의무의 성립시기는 공급과 기타 용역의 제공에서 계약한 대가로 과세하는 경우 대가와 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).

3) 납세지

납세지는 부가가치세법에서 규정하지 않고 조세기본법에서 규정하고 있는데 조세기본법 제18조는 납세의무자나 법인의 소재지의 관할 세무서를 납세지로 지정하고 있다.

나. 계산서 제도

1) 계산서

사업자 또는 당해 사업자의 위탁을 받은 제3자가 공급 또는 기타 용역의 제공에 관하여 재화와 용역을 공급받은 자에 대한 결제와 관련된 문서는 당해 문서가 상거래에서 어떻게 불리는지에 불구하고 계산서로 본다(부가가치세법 제14조 1항).

2) 교부의무자

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. 사업자가 면세용역을 제공한 경우에는 면세 사실을 입증하는 계산서를 교부할 의무가 있다(부가가치세법 제14a조 1항).

3) 전자계산서

계산서의 수령자가 동의하는 경우 전자세금계산서의 발행이 가능하다(부가가치세법 제14조 1항). 전자세금계산서의 진실성은 2001년 5월 16일의 서명법에 따른 제공자의 등록서명을 첨부한 전자서명이나 기타의 전자서명을 통하여 1994년 10월 19일의 EU 위원회의 권고(94/820/EU) 제2조에 따른 전자정보 교환을 통하여 보장되어야 한다.

4) 교부시기

부가가치세법 제14조 2항은 공급자는 재화나 용역의 공급의 실행이 있는 후 6개월 이내에 세금계산서를 교부해야 한다고 규정하고 있다.

5) 기재사항

계산서에는 기본적으로 당해 급부의 과세표준과 그에 상당하는 세액을 기재하여야 하며 재화나 용역을 제공한 사업자의 성명과 서명, 제공받는 자의 성명과 서명, 발행일자, 일련번호, 공급 목적물의 수량과 내용(상거래관습상의 표시), 공급시기, 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 부가가치세 인식번호를 계산서에 기입하여야 한다(부가가치세법 제14조 4항).

연방 재무성은 연방 상원의 동의를 얻어 과세절차 간소화를 위하여 어떤 경우와 조건하에서 계산서 이외의 문서를 계산서로 볼 수 있는지, 계산서의 기재사항이 여러 가지의 문서에 실려도 되는지, 기재사항 중 일부가 생략이 가능한지와 생략이 가능한 기재사항 및 사업자의 세액을 구분하여 표시한 세금계산서의 교부의무가 면제되는 경우, 그리고 계산서의 정정에 대하여 시행 규정을 확정하여야 한다(부가가치세법 제14조 6항).

6) 계산서의 보관

사업자는 모든 계산서의 사본을 10년간 보관하여야 한다(부가가치세법 제14b조 1항). 납세고지서 보관기간은 당해 계산서가 교부된 역년의 종료와 동시에 개시한다.

7) 부정확한 계산서

사업자는 공급 또는 기타 용역의 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 제14c조 1항). 마찬가지로 사업자가 아님에도 사업자와 같이 계산서에 세액을 구분하여 표시한 자는 비록 당해 세액을 구분표시할 권한이 없이 이를 한 경우에도 당해 구분표시한 세액을 납부할 의무를 진다(부가가치세법 제14c조 2항).

다. 신고 및 납부

1) 예정신고(Voranmeldung) 및 납부

독일에서 사업자의 부가가치세 예정신고 대상기간(Voranmeldungszeitraum)은 역년의 매 분기로 하고 있다(부가가치세법 제18조 2항). 2005년부터 새롭게 적용되는 부가가치세법에 의하면 사업자는 부가가치세 예정신고를 예정신고 대상기간 경과 후 10일 이내에 과세자료 전달에 대한 시행령의 규정에 따라 전자신고 방식으로 수행하여야 한다(부가가치세법 제18조 1항). 전자신고의무 규정이 사업자에게 과도한 어려움을 가져오는 경우 사업자는 동 규정의 적용제외를 과세당국에 신청할 수 있다. 직전 역년의 세액이 6,136유로를 초과하는 경우에는 예정신고 대상기간을 매 역월로 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 사업 또는 영업을 개시한 첫해 및 다음해에는 역월이 예정신

고 대상기간이 된다. 또 사업자는 직전 역년의 환급받아야 할 세액이 7,700유로를 초과하는 경우에는 예정신고 대상기간으로 매분기 대신 매월을 선택 할 수 있으며 이 경우 사업자는 해당 과세연도의 2월 10일까지 1월에 대한 예정신고를 하여야 한다(부가가치세법 제18조 2a항)¹³⁵⁾. 선택권을 행사는 최소한 1년 이상 유지하여야 한다.

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).

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

2) 확정신고 및 세액의 정산

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

135) 2008년까지는 이 초과한도로 6,136유로가 적용되었다.

라. 과세절차의 간소화를 위한 위임 규정

1) 금, 은, 백금의 과세절차의 간소화

연방 재무성은 과세절차의 간소화를 위하여 연방 상원의 동의를 얻어 금, 은 및 백금의 공급과 기타 증권거래소에서 이들 귀금속 거래에의 참가 허가를 받은 사업자간에 국내에서 이루어지는 거래에서 귀금속 및 기타 용역의 공급에 관련한 매출세액의 징수 면제요건을 정할 수 있다(부가가치세법 제18조 7항).

2) 외국사업자의 부가가치세 환급절차

연방 재무성은 과세절차의 간소화를 위하여 연방 상원의 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 환급 청구권이 발생한 날이 속하는 역년이 종료한 후 6월 이내에 신청하여야 한다. 이때 사업자는 환급세액을 스스로 계산하여야 하며, 매입세액은 세금계산서 또는 수입허가서 원본으로 증명하여야 한다(부가가치세법 제18조 9항).

마. EU 역내 공급에 대한 종합신고 및 별도의 신고

1) 종합신고

사업자는 EU 역내에서 재화를 공급한 경우, 동 재화를 공급한 날이 속하는 분기가 경과한 때로부터 10일 이내에 연방 조세청(Bundezentralamt fuer Steuern)에 과세자료 전달에 대한 시행령의 규정에 따라 전자신고 방식으로 종합신고(zusammenfassende Meldung)를 하여야 한다(부가가치세법 제18a조 1항). 주(州)조세청은 위의 종합신고를 할 의무가 있는 사업자를 정하기 위하여 필요한 자료를 연방 조세청에 제출하여야 한다. 제출된 자료는 종합신고의 제출 여부를 확정하기 위한 목

적으로만 사용될 수 있다.

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

- EU 역내에서의 재화를 취득한 사업자에게 EU 역내 공급자의 소재지 국가와 다른 EU 회원국이 부여한 부가가치세사업자확인번호(Umsatzsteueridentifikationsnummer)
- 취득자에게 이루어진 EU 역내에서의 재화공급의 과세표준의 합계액

세무서가 사업자에게 예정신고 제출의무와 예납액(Vorauszahlungen) 납부의무를 면제한 경우 사업자의 직전 연도의 재화와 용역의 공급이 합계 20만유로를 초과하지 아니하며, 당해 연도에도 이 금액을 초과하지 아니할 것으로 예상되는 경우 혹은 사업자의 직전연도 재화의 역내 재화의 공급의 합계액이 15,000유로를 초과하지 아니하며, 당해 연도에도 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).

연방 재무성은 종합신고의 작성 및 제출의 간소화를 위하여 연방 상원의 동의를 얻어 기계적인 데이터 처리장치 또는 데이터 전송을 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 수령 관할권, 당해 절차상 요구되는 필수적인 사업자의 신고의무의 범위와 형태 등에 대한 규정을 둘 수 있다(부가가치세법 제18a조 9항).

2) 별도신고

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

바. 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 대가나 대가의 일부분. 이때 대가를 적용세율에 따라 구분하고 과세대상 매출과 비과세인 매출에 따라 안분해야 한다.
- 사업자가 아직 행하지 않은 재화의 공급 또는 기타 용역의 제공에 대하여 이미 받은 대가나 대가의 일부분. 이때에도 대가를 적용세율에 따라 구분하고 과세대상 매출과 비과세인 매출에 따라 안분해야 한다.
- 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 역내 취득에 대한 과세표준과 이에 대하여 부과한 세액

매입세액공제가 배제되는 경우에는 기장의무가 면제된다(부가가치세법 제22조 3항). 사업자에게 매출의 일부에 한하여 매입세액공제를 인정하는 때에는 당해 공제 대상인 매출액에 상당하는 매입세액을 기장된 내용을 통하여 명백하게 판단할 수 있어야 한다. 영업소를 두지 않는 사업자, 방문판매사업자 또는 영업소 외의 노상 기타의 공공장소에서 활동하는 사업자는 과세당국에 의하여 서식이 정해진 조세기록장을 작성하여야 한다(부가가치세법 제22조 5항).

사. 납세의무에 대한 책임과 벌과금

계산서의 발행자가 계산서에 기입되어있는 세액을 고의로 납부하지 아니하거나 이의 납부 능력이 없는 것으로 조치를 취한 경우 사업자가 당해 매입거래에 대하여 계약을 체결할 당시 공급자와 관련된 사실을 알고 있었다면, 사업자는 당해 거래에서 발생한 세액에 대하여 책임이 있다(부가가치세법 제25d조 1항). 이에 관여한 사업자가 여러 사람인 경우 연대하여 책임을 진다. 관할 세무서는 사업자의 책임 존재 여부의 요건에 대하여 조사하여야 한다(부가가치세법 제25d조 3항).

고의 또는 과실로 계산서를 발행하지 않거나 발행기한을 넘기는 행위, 계산서 사본을 보관하지 아니한 행위, 종합신고를 제출하지 아니하거나 부정확·불완전 또는 기한을 초과하여 제출한 경우 혹은 법에서 규정한 필요서류를 제출하지 아니하거나, 불완전 또는 기한을 초과하여 제출하는 경우는 위법행위로서 이에 대하여는 5,000유로 이하의 벌금에 처할 수 있다(부가가치세법 제26a조 1항 및 2항).

계산서에 기입되어 있는 부가가치세를 기한 내에 납부하지 아니하거나 일부만 납부하는 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).

아. 부가가치세사업자확인번호(Umsatzsteueridentifikationsnummer)

연방 조세청은 사업자에게 신청에 의해 부가가치세사업자확인번호를 부여한다(부가가치세법 제27a조 1항). 매입세액공제가 배제되는 판매만을 수행하는 사업자에 대해서도 부가가치세사업자확인번호가 역내 공급 또는 역내 취득을 위해서 필요한 경우에는 신청에 의해서 부가가치세사업자확인번호를 부여한다. 연결납세그룹의 경우에도 신청에 의해 각 개별 법인에게 고유의 부가가치세사업자확인번호가 부여된다. 부가가치세사업자확인번호의 교부신청은 서면으로 하며 신청서에는 이름, 주소, 신청자가

부가가치세와 관련하여 사용할 납세번호가 기재되어야 한다. 주(州)조세청은 부가가치세사업자확인번호의 교부를 위해 자기 주에서 부가가치세 목적상 기록이 되어 있는 개인, 법인 및 사단에 관한 자료를 연방 조세청에 제공한다(부가가치세법 제27a조 2항). 이 자료는 부가가치세사업자확인번호의 교부, EU의 부가가치세 부문의 행정공조, 부가가치세 관련 국가의 관할 관청간 상호합의절차의 목적 등을 위해서만 활용될 수 있다. 연방 조세청은 교부된 부가가치세사업자확인번호와 부가가치세 통제를 위해 필요한 자료를 주(州) 조세청에 제공한다.

2002년 7월 1일부터 재화와 용역을 공급하는 기업은 부가가치세법 제14조 1a항에 의거 자신이 발급하는 계산서에 과세당국으로부터 부여받은 부가가치세사업자확인번호(Umsatzsteueridentifikationsnummer)를 반드시 표시하여야 한다. 과세당국은 세무조사, 또는 새로 규정된 부가가치세법 제27b조의 사전 예고 없이 실행되는 부가가치세 적정성확인검사(Umsatzsteuernachschau)를 할 때, 탈세를 조기에 발견할 수 있도록 사업자확인번호 표시를 의무화시킨 것이다. 발행계산서에 표시하는 방법이 나 위치 등에 관해서는 기업이 자유로이 선택하여 결정할 수 있다. 지금까지 사업자확인번호를 발급받지 않았고, 또 EU 역내 재화거래를 행할 의도가 없으며, 온라인 거래, 공동체 내의 중개업, 재화운송 또는 가공업무를 하지 않는다면 계산서에 과세당국이 발급한 납세자번호(Steuernummer)를 표시하여야 한다. 지사 등은 본사의 납세자번호를 표시하여야 한다.

자. 증빙작성 의무(Dokumentationspflicht)

부가가치세는 정확한 증빙을 요구하는 엄격한 형식 규정을 따르므로 관련되는 증빙작성 의무(Dokumentationspflicht)의 이행 여부가 매우 중요하며 이것이 중요한 세무조사대상이 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 EU 회원국의 관세당국 또는 화물발송처의 해외반출확인서(Ausfuhrbestaetigung) 및 화물발송확인서(Abfertigungsbestaetigung) 등은 필요내용이 기재된 통상적인 거래증명서와 함께 거래증빙으로 인정받는다. 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 도착지 국가에 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.

EU 역내 삼각거래에 관하여는 증빙과 관련하여 특별규정이 존재하는바, 동 삼각거래의 첫 번째 수취인은 자신이 발급한 영수증에 다음과 같은 사항을 반드시 기록하여야 한다.

1. EU 역내 삼각거래이다.
2. 납세의무는 최종 수취인이 부담한다.
3. 최종수취인의 소재국가의 부가가치세사업자확인번호

독일 내 부가가치세사업자확인번호를 사용하는 첫 번째 수취인은 최종 수취인에게

공급하는 물품에 대한 계약상의 대가와 최종 수취인 이름과 주소를 반드시 기록하여야 할 의무가 있다. 최종 수취인은 자신에게 공급된 물품에 대한 과세표준액과 이에 해당되는 납세액 및 첫 번째 수취인의 이름과 주소를 반드시 기록하여야 한다.

차. 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 관련하여 이에 대한 확정이 필요한 경우, 사전 명령 없이 세무조사로 이행할 수 있으며 이 경우 세무조사로의 이행사실은 서면으로 통지하여야 한다(부가가치세법 제27b조 3항).

카. 사업자등록

사업자등록에 대하여는 부가가치세법이 아니라 조세기본법에서 규정하고 있다.

9. 기타

가. 대가수령에 의한 세액의 계산

부가가치세법은 일정 요건이 충족되는 경우 사업자의 신청이 있으면 세무서가 세액을 약정한 대가에 의하지 아니하고 기 수령한 대가를 기준으로 산정하는 것을 승인할

수 있도록 규정하고 있다(부가가치세법 제20조 1항). 이때 직전 역년의 총매출액이 25만유로를 초과하지 아니하는 경우, 기장의무와 결산의무가 면제된 사업자의 경우, 그리고 소득세법이 제18조 1항 1호가 규정하는 자유직업종사자의 활동에 의하여 얻은 매출의 경우에 대하여는 위의 요건이 충족되는 것으로 본다.

나. 외화 환산

외국통화에 의하여 가액을 산정한 경우 납부세액 및 공제하여야 하는 매입세액은 재화와 용역의 공급이 이행되거나 또는 이행하기 전에 대가의 전부 또는 대가의 일부를 받은 당해 월에 대하여 연방 재무성이 공표한 평균환율에 따라 유로로 환산하여야 한다(부가가치세법 제16조 6항). 납세의무자에게 부가가치세법 제20조 1항의 의미의 대가에 의한 세액 산정이 허용되는 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.

EU 역외에 사업자가 부가가치세법 제18조 4c항의 규정을 이행하지 않는 경우 과세당국은 해당 과세기간의 마지막 날 유럽중앙은행이 확인한 환율로 환산한다.

다. 수입부가가치세에 대한 특별규정

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 유예할 수 있다(부가가치세법 제21조 3항).

수입할 과세대상 재화에 대하여 수입부가가치세가 발생한 이후 관세 또는 소비세가 발생하는 등의 경우에는 이와 동시에 이에 해당하는 수입부가가치세가 추가적으로 발생한다(부가가치세법 제21조 4항).

라. 여행사업에 대한 과세

여행사업자의 용역은 기타 용역으로 보며 여행사업자의 용역은 여행사업자가 여행알선용역의 제공을 위하여 필요로 하는 여행의 전단계 용역(호텔숙박, 버스나 기차이용 등)들이 EU 역외에서 사용되는 경우 비과세되나 이에 대한 증빙책임은 사업자 측에 있다(부가가치세법 제25조 1항 및 2항). 여행사업자 용역은 용역의 수혜자가 지불하는 액수와 여행사업자가 여행알선용역의 제공을 위하여 여행의 전단계 용역과 관련 지출한 액수와의 차액에 의하여 과세표준이 정해진다(부가가치세법 제25조 3항).

마. 투자용 금의 판매에 대한 과세

투자용 금(Anlagegold)(집합적으로 혹은 개별적으로 보관된 투자용 금과 금계정을 통해 거래된 금에 대한 증서 형태의 투자용 금을 포함한), 특히 그를 통하여 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 일반 유통과정에서 체결된 투자용 금과 관련된 선물체결 등에 대한 공급, 수입 및 역내 취득, 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 처리할 수 있다(부가가치세법 제25c조 3항). 마찬가지로 통상적으로 금을 영업 목적상 공급하는 사업자는 동 공급이 다른 사업자의 사업을 위해서 이루어지는 경우, 과세대상 공급으로 취급할 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 과세대상으로 취급하는 사업자에 의해서 이루어지는 투자용 금의 공급, 동 사업자와 관련해서 또는 동 사업자를 위해서 투자용 금 형태로 변형되는 금의 공급, 수입 및 역내 취득, 그리고 투자용 금을 포함한 금의 형태, 중량 또는 순도함량 등의 변경과 관련된 기타 급부에 대한 세액에 대해서는 매입세액공제가 배제되지 않는다(부가가치세법 제

25c조 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 거래자 확인, 기장 및 보관의무가 적용된다(부가가치세법 제25c조 6항).

바. 삼각거래(Dreiecksgeschaeft)에 대한 과세

독일 부가가치세법에서는 국제 무역거래에서 나타나는 현실적인 주요한 형태인 연쇄거래 혹은 삼각거래에 대하여 특별한 규정이 있다. 부가가치세법 제3조 6항에 따르면 연쇄거래란 여러 사업자가 한 재화의 공급을 통해 서로 연결되어 있으나 동 재화의 공급은 첫 번째 공급자에게서 마지막 구매자에게 직접 이루어지는 거래를 말한다. 1996년까지는 각 공급단계가 모두 동시에 한 장소에서 공급을 수행한 것으로 취급하였으나 1997년의 부가가치세법 개정으로 최초 공급자, 최종 인수자 및 중간 공급자 간의 삼각거래의 개념만 남게 되었다. EU 역내 삼각거래는 이 연쇄거래의 특정 형태로 부가가치세법 제25b조에 별도로 규정되어 있다. 삼각거래에서 이루어지는 다단계의 공급은 실제 재화의 운송(Befoerderung) 또는 재화의 탁송(Versendung)이 어디서 수행되는가에 따라 재화의 운송/탁송공급(Befoerderungs-/Versendungslieferung)과 재화의 운송/탁송이 없는 공급(ruhende Lieferung)으로 구분한다. 연쇄 고리상의 다단계의 공급 중 단 하나의 공급만이 부가가치세법 제3조6항에 규정된 재화의 운송/탁송공급으로 인정이 되고 수출(부가가치세법 제6조) 또는 EU 역내거래(부가가치세법 제6a조)공급에 대한 비과세규정을 적용받을 수 있다. 이 밖의 연쇄 고리상의 다른 공급들은 실제 재화의 운송, 또는 재화 탁송이 발생하지 않기 때문에 부가가치세법 제3조 7항에 해당하는 재화의 운송/탁송이 없는 공급(ruhende Lieferung)이라 칭한다. 재화의 운송/탁송공급이 어느 단계에서 발생하느냐에 따라 납세의무자가 달라지므로 삼각거래에서는 재화의 운송/탁송공급자 해당 여부가 각 단계의 관련업체 모두에게 동일적으로 분명해야만 한다¹³⁶⁾.

EU 역내의 삼각거래에서는 부가가치세법 제25b조 규정에 의거 재화의 운송, 또는

탁송이 시작되는 연결고리상 첫 번째 사업자의 공급은 원칙적으로 EU 역내 취득을 유발한 것이 되어, 공급된 물품의 목적지 국가에서 과세된다. 이 때 두 번째 사업자의 EU 역내 취득은 부가가치세법 제25b조 2항에 규정된 조건을 충족시킬 경우 과세된 것으로 간주된다. 즉, 이 경우 중간 사업자는 자신이 발급한 영수증에 부가가치세액을 별도로 분리 표시해서는 아니되며 그는 자신의 영수증에 EU 역내 삼각거래라는 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.

10. 비거주자에 대한 과세(납세대리인제도)

국내에 주소, 거소, 사무소 또는 지점을 두고 있지 아니하고 국내에서 비과세 재화만을 수출하며 매입세액을 공제할 수 없는 사업자는 국내에서 납세대리인

136) 과세방식의 차이를 다음과 같은 예에서 볼 수 있다. 최초공급자(독일업체1), 중간공급자(독일업체2), 최종인수자(유럽업체)간의 삼각거래에서 재화는 최종인수자가 최초공급자로부터 직접 받으나 이 과정에서 최초공급자인 독일업체1이 재화의 이동/운송을 담당하는 경우에는 독일업체1이 독일업체 2에게로 수행하는 공급이 재화의 이동/운송공급이고 공급장소는 독일(부가가치세법제3조 6항)이 되는 반면 독일업체2가 유럽업체에게 수행하는 공급은 재화의 이동/운송이 없는 공급으로 유럽업체 소재국(부가가치세법 제3조 7항)이 공급장소가 된다. 이 때 최초공급자인 독일업체1과 중간공급자인 독일업체2의 거래는 독일부가가치세 과세대상 매출이 되며 중간업체인 독일업체2와 최종인수자인 유럽업체의 거래는 유럽업체 소재지국의 과세대상 매출이 되므로 독일업체2는 거래를 하기 전에 유럽업체 소재지국에 등록이 되어 있어야 하며 해당 매출에 대해 이 국가의 부가가치세가 부과된 청구서를 발행하고 납세할 의무가 있다. 그러나 만일 최종인수자인 유럽업체가 직접 재화의 이동/운송을 담당하는 경우에는 중간공급자인 독일업체2가 최종인수자에게 대해 수행하는 공급이 재화의 이동/운송공급이 되고 공급장소는 독일이 되며, 최초공급자인 독일업체1이 중간공급자인 독일업체2에 대한 공급은 재화의 이동/운송이 없는 공급으로 공급장소는 독일이 된다. 이 경우 중간공급자인 독일업체2와 최종인수자인 유럽업체의 거래는 역내거래로 부가가치세가 부과되지 않고, 최초공급자인 독일업체1과 중간공급자인 독일업체2간의 거래는 독일 부가세 과세대상 거래가 된다.

(Fiskalvertreter)을 통하여 자신을 대리하게 할 수 있다(부가가치세법 제22a조 1항). 납세대리인은 외국에 거주하고 있는 사업자로부터 필수적으로 대리권한의 위임을 받아야 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 사업자확인번호(VAT-ID NO.)를 부여 받아야 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 과세당국(Finanzbehörde)은 납세대리를 금지할 수 있다(부가가치세법 제22e조 1항).

11. 우리에게 주는 정책 시사점

독일 부가가치세법이 우리에게 주는 정책 시사점 중의 하나는 소규모사업자에 대한 과세제도이다. 독일부가가치세법 제19조에서는 소규모사업자에 대한 부가가치세 과세 문제를 다루고 있는데 사업자의 매출이 매출세액을 포함하여 직전 역년에 17,500유로를 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 25만유로를 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 연방 상원의 승인을 얻어 연방 재무성에 과세표준율을 정할 권리를 부여하고 있고 연방 재무성은 과세의 기초가 서로 유사한 관계에 있고, 기장의무나 매년도 영업실적에 기초한 결산서 작성의무가 부과되어 있지 아니

한 사업지들에 대하여 과세절차를 간소화하기 위하여 매입세액과 납부세액 혹은 이의 계산을 위한 과세표준을 계산하기 위한 과세표준율을 확정할 수 있다. 연방 재무성은 이에 따라 부가가치세법 시행령에서 지난 역년의 매출액이 61,356유로를 초과하지 않는 사업자에게 과세표준율의 적용을 통하여 납부세액 및 매입세액을 확정하는 방법을 정하고 있다. 이와 같이 독일은 납세자 비용을 덜어주고 간편하게 해주는 과세표준율 적용대상 소규모 사업자의 범위를 우리나라에 비하여 매출액 기준으로 볼 때 매우 낮게 보고 있다.

〈부록〉 부가가치세법 목차

제1장 과세대상과 적용범위

제1조 과세대상 거래

제1a조 EU 역내의 취득

제1b조 신형 자동차의 역내취득

제1c조 외교관, 국제기구 및 북대서양방위조약 당사국의 군대에 의한 역내 취득

제2조 사업자 및 사업

제2a조 자동차의 공급자

제3조 재화의 공급 및 용역의 공급

제3a조 용역의 공급장소

제3b조 운송 및 운송관련 용역의 공급장소

제3c조 특별한 경우의 제공장소

제3d조 역내 취득의 경우 취득장소

제3e조 선박, 비행기 또는 기차를 통하여 운송되는 경우의 공급장소

제3f조 무상으로 하는 재화의 공급과 기타 제공에서 공급장소

제3g조 가스나 전기의 공급장소

제2장 면세

제4조 재화 및 용역의 공급에 대한 면세

제4a조 세액의 환급

제4b조 역내취득의 면세

제5조 수입에 대한 면세

제6조 수출

제6a조 역내공급

제7조 임가공 수출

제8조 해상운송과 항공운송의 매출

제9조 면세의 포기

제3장 과세표준

제10조 재화와 용역의 공급 및 역내 취득에 대한 과세표준

제11조 수입의 경우 과세표준

제4장 부가가치세 및 매입세액공제

제12조 세율

제13조 납세의무의 성립

제13a조 납세의무자

제13b조 공급받는 자가 납세의무자인 경우

제13c조 채권의 양도 및 담보에 대한 책임

제13d조 (삭제)

제14조 계산서의 교부

제14a조 특수한 경우의 계산서 교부 관련 추가의무조항

제14b조 계산서의 보관

제14c조 정확하지 않거나 부당한 계산서

제15조 매입세액공제

제15a조 매입세액공제의 정정

제5장 과세

- 제16조 세액의 계산, 과세기간, 건별과세
- 제17조 과세표준의 변경
- 제18조 과세절차
- 제18a조 종합신고
- 제18b조 과세절차에 있어서 역내 공급에 대한 별도의 신고
- 제18c조 새 자동차의 공급에 있어서의 신고의무
- 제18d조 증명서의 제출
- 제18e조 확인절차
- 제18f조 담보
- 제19조 소규모사업자에 대한 과세
- 제20조 수령 대가 기준 세액의 계산
- 제21조 수입부가가치세에 대한 특칙
- 제22조 기장의무
- 제22a조 납세대리
- 제22b조 납세대리인의 권리와 의무
- 제22c조 납세대리의 경우 계산서의 발행
- 제22d조 납세번호와 관할세무서
- 제22e조 납세대리의 금지

제6장 특별규정

- 제23조 일반적인 표준율
- 제23a조 법인세법 제5조 제1항 제9호의 법인, 사단 및 재단에 대한 표준율
- 제24조 농업 및 임업에 대한 표준율
- 제25조 여행용역에 대한 과세
- 제25a조 차액과세

제25b조 역내 삼각거래

제25c조 투자용 금의 거래에 대한 과세

제25d조 (삭제)

제26조 시행규정

제26a조 벌금조항

제26b조 부가가치세 세수입의 손상

제26c조 기업적 또는 범죄집단에 유사한 행위로 인한 부가가치세 세수입의 손상

제27조 일반 경과규정

제27a조 부가가치세사업자확인번호

제27b조 부가가치세 확인조사

제28조 개별 법규정의 한시적 적용범위

제29조 장기계약에 대한 적용세율의 변경

〈부록〉 독일 부가가치세법의 주요 조문 번역문

제1조 과세대상 거래

(1) 부가가치세는 다음의 거래를 과세대상으로 한다.

1. 사업자가 자신의 사업의 범위 내에서 국내에서 대가를 받고 행하는 공급과 기타의 용역. 당해 거래가 법률 또는 행정명령에 근거하여 실시되었거나, 또는 법규정에 따라 거래가 실현되었다고 간주되는 경우에도 또한 납세의무가 존재한다.
2. (삭제)
3. (삭제)
4. 재화의 국내로, 그리고 오스트리아의 Jungholz지방과 Mittelberg지방으로의 수입(수입부가가치세)
5. 국내에서의 EU 역내로부터의 대가를 지불한 취득

(1a) 자신의 사업을 다른 사업자에게 양도하는 거래에 대하여는 부가가치세를 부과하지 아니한다. 사업양도라 함은 한 기업 또는 한 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 영업 또는 직업적 행위를 독립적으로 영위하는 자를 말한다. 사업은 사업자가 하는 모든 영업 또는 직업적 행위를 포함한다. 사업 또는 직업적이라 함은 수입획득을 목적으로 지속적으로 하는 행위를 말하며, 이에는 이윤을 획득하고자 하는 의도가 없거나 또는 인적 결합체가 당해 결합체의 구성원만을 대상으

로 하는 행위도 포함한다.

(2) 다음 각 호의 경우에는 독립적인 영업 또는 직업 행위의 수행으로 보지 아니한다.

1. 다수 자연인이 개별적 또는 연대하여 특정 기업에 참가하여, 당해 사업자의 지시에 따를 의무를 지는 경우
2. 법인이 사실관계의 전체 취지에서 보아 자금, 경제 및 조직적 측면에서 단일기관의 기관회사에 편입된 것으로 볼 수 있는 경우(이를 '단일기관' 이라고 한다). 단일기관의 효력은 국내에 소재하는 기관회사간의 내부공급으로 제한된다. 이 경우 기관회사들은 단일한 기업으로 본다. 모회사의 경영중심자가 해외에 있는 경우 경제적으로 가장 중요한 국내 기관회사를 사업자로 본다.

제4조 공급과 기타 용역에 대한 면세

동법 제1조 제1항 제1호에 해당하는 거래 중 다음의 거래는 면세로 한다.

1. a) 수출공급(제6조)과 임가공수출(제7조)
b) EU 역내 공급(제6a조)
2. 해상운송 및 항공운송(제8조)
3. 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. 재무성은 연방 상원의 동의를 얻어 시행령으로 사업자의 입증절차와 방법을 정하여야 한다.
 - a) 국제간 화물운송거래, 국제철도화물운송거래 및 기타 다음과 같은 국제적 용역
 - aa) 수출물건과 직접관련이 있거나 역외지역에서 탁송절차에 의해 제삼국으로 운송되는 목적으로 수입된 물건과 직접 관련이 있는 용역

- bb) EU회원국의 역내로 수입된 물건과 관련이 있고, 당해 수입의 과세표준에 가격이 포함된 용역. 제1조 제3항 제4호a에서 열거된 물건으로 국내의 자유항으로부터 국내로 운송되어 나온 물건은 면세대상에서 제외된다.
- b) 자치지역인 아조렌과 마데이라섬으로부터 또는 이들 섬으로 향하는 물건의 운송
- c) 공급을 받는 자가 해외에 소재하는 발주자(제7조 제2항)인 경우 제1조 제1항 제4호에서 열거하는 지역에서 일시적으로 관세의 양허가 허용되는 수입물건과 직접관련이 있는 기타의 용역. 다만 운송 수단, 파레트와 컨테이너와 직접관련이 있는 기타의 용역에는 이를 적용하지 아니한다.

4. 중앙은행에 대한 금의 공급

- 5. a) 제1호의 a, 제2호-제4b호, 제6호 및 제7호에 해당하는 거래의 중개
- b) 여객기 또는 여객선에 의한 국외 여객운송의 중개
- c) 역외에서 전적으로 이루어지는 거래의 중개
- d) 제3조 제8항에 의거하여 국내에서 공급이 이루어진 곳으로 보는 공급의 중개

6. 여행사를 통한 여행거래의 주선은 면세되지 아니한다. 이 경우 면세의 요건은 사업자가 입증하여야 한다. 재무성은 연방 상원의 동의를 얻어 시행령으로 사업자의 입증절차와 방법을 정하여야 한다.

- a) 해외에 사무소를 두고 있는 EU의 역사(Bahnhof), 교환중계역사, 국경관리연결철도 및 연계철도에 대한 철도관리를 위한 연방철도에서 해외소재 철도관리국에 제공하는 공급 또는 기타의 용역
- b) (삭제)
- c) 제1조 제3항에서 열거하는 지역외의 제삼국 거주자인 구매자에 대한 수입 물건의 공급. 이 공급물건이 관세법상 법 제1조 제1항 제4호에서 열거하는(독일과 오스트리아의 특정) 지역에서 잠정적으로 사용이 허용되고 이러한 허가가 공급 이후에도 유효한 경우에 한한다. 다만 운송수단, 파레트와 컨테이너의

공급은 면세되지 않는다.

- d) 노선 중 국내의 항구와 헬고란트성 간의 경로가 포함된 내륙항해용 선박에 의한 여객 및 차량의 교통에서 여객의 운송
- e) 국내 및 국외 항구간 또는 국외항구간의 해상운송을 위한 운항 중 선박 안에서 유상으로 제공하는 식음료의 공급. 이 경우 국내항구에는 자유항과 헬고란트섬 항구를 포함한다.

7. 제1조 제2항 및 제3항의 새로 출고된 차량의 공급을 제외한 다음과 같은 공급과 기타 용역

- a) 북대서양조약기구의 다른 체약국에 대한 재화의 공급 또는 용역으로 제26조 제5항에서 열거하는 면세에 해당하지 아니하고 당해 거래가 이들 체약국 군대 또는 동반 민간인이 사용 또는 소비하기 위한 것이거나 이들의 카지노나 구내식당용으로 지정되고 이들 군대가 공동방위에 기여하는 경우
- b) 다른 동맹국의 영역에 주둔하는 북대서양조약 체약국의 군대에 대한 공급 또는 기타 용역으로 다만 이들 공급 또는 용역이 주둔국가의 군대에 제공된 것이 아닌 경우
- c) 다른 동맹국에 상주하고 있는 대사관 및 영사관과 그 종사자에 대한 공급과 기타 용역
- d) 다른 동맹국내에 소재하는 국제기구와 그 종사자에 대한 공급과 기타 용역

이 호 b) 내지 d)의 경우 공급되는 물건은 다른 동맹국의 영역으로 운송 또는 탁송되어야 한다. 이 호 b) 내지 d)에 의한 면세의 경우 당해 동맹 국가에서 요구하는 면세요건을 동시에 충족하여야 한다. 면세요건은 사업자가 입증하여야 한다. 이 호 b) 내지 d)에 의하여 면세하는 경우 사업자는 다른 나라에서 요구하는 면세요건을 공급을 받는 자가 주둔 동맹국의 관할 관청에 의해 발행된 증명서를 사업자에게 주거나 또는 관련 부처가 사전에 정한 양식에 따라 공급을 받는 자가 스스로 발행한 증명서를 사업자에게 줌으로써 증명하여야 한다. 연방 재무성은 연방 상원의 동의를 얻어 시행령으로 사업자의 기타 요건의 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, 당좌거래, 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 투자자산의 관리와 보험감독법상의 복지시설의 관리
 - l) 국내에서 표시된 액면가격으로 통용되는 관제우표 및 인지류의 거래
 - j) (삭제)
 - k) (삭제)

9. a) 부동산취득세법에 해당하는 거래 매출
 - b) 경주 및 복권법이 적용되는 거래 매출 공인도박장의 매출. 다만 경주 및 복권세가 면세되거나 일반적으로 이들 조세가 징수되지 아니하는 경주 및 복권법이 적용되는 수입에는 부가가치세를 면세하지 아니한다.

10. a) 보험세법에서 규정하는 보험계약관계에서 발생하는 보장급부. 보험세가 부과되지 아니하는 보험료의 지급에도 또한 이를 적용한다.
 - b) 기타 인보험 보호를 내용으로 하는 보장급부

11. 건축저축조합대리인, 보험대리인, 보험중개인의 매출
 - 11a. 연방체신부 TELECOM과 독일전신전화주식회사가 1993년 1월 1일부터 1995년 12월 31일까지 행하는 다음의 거래
 - a) 전화회선 및 서비스통합 디지털 장거리전화망의 가설시설의 양도와 이들 가

- 설시설로부터 출발하는 이들 망 내부의 연결 및 무선전화설비에의 연결.
- b) 연방이 독점하는 가설망내의 전송선로의 양도
 - c) 방송신호의 송신 및 중계 및 이에 필수적으로 수반되는 송신장비 및 기타 시설과 광폭통신분배망내의 방송신호의 수신과 분배 및 케이블설치권의 양도
- 11b. 독일우편주식회사의 우정사업과 직접 관련된 수입
12. a) 토지, 토지에 관한 민법규정이 적용되는 권한 및 국토와 대지의 이용에 관한 국가주권의 임대
- b) 소유권의 이전을 목적으로 하는 본계약 및 가계약에 근거하여 사용을 하도록 하기 위한 토지 및 토지 일부의 양도
 - c) 토지의 용익물권의 설정 및 양도
- 사업자가 타인에게 단기간으로 숙박용으로 제공하는 숙박용 객실의 대여, 주차장의 대여, 캠핑장소의 단기대여, 영업시설에 속하는 기계 및 기타 각종 시설의 임대차 및 사용대차는 이들이 본질적으로 토지의 본질적 구성부분이더라도 면세되지 아니한다.
13. 연방법률관보 제3집, 목차번호 403-1에 의하여 공포된 주택소유권법률에서 규정하는 주택소유자 조합이 동법의 적용을 받는 주택소유자와 부분소유자에게 제공하는 급부. 다만 당해 급부의 내용이 조합 소유시설의 이용 제공, 이의 유지, 수선 및 기타 관리와 난방열, 기타 이와 유사한 대상을 공급하는 용역인 경우에 한한다.
14. 의사, 치과의사, 재활치료사, 건강체조사(병원체육사), 조산원 혹은 기타 유사한 치료활동을 하는 직업과 임상 화학자의 수입. 여기 열거된 직업의 종사자들로 구성된 공동체가 소속구성원에게 제공하는 기타 용역 역시 이 용역이 앞의 문장에서 언급된 면세대상 수입 업무를 수행하는데 직접적으로 사용되는 경우 면세된다. 병원의 경영에서 의사가 올리는 수입은 의료행위를 제외하고는 제16

호 b에서 열거하는 요건에 해당하는 경우에 한하여 면세로 한다. 제1문과 제2문은 다음의 경우에는 해당하지 아니한다.

- a) 수의사의 행위에서 발생하는 수입과 수의사 단체의 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 범위 내의 것에 한한다.

15. 사회보험의 법정담당기관, 특정지역 또는 광역 사회부조담당기관과 보훈행정기관 및 보훈기구 기타 보훈시설의 수입으로 다음에 해당하는 것

- a) 이들 상호간의 거래
- b) 피보험자, 사회부조의 수급자와 보훈대상자에 대한 급부. 다만, 안경 및 안경부품의 교부와 사회보험 법정담당기관 자기배급소를 통하여 제공되는 수선용역은 제외한다.

15a. 법률에 의한 건강보험의 의료서비스급부(사회보장보험법제278조)와 보험단체의 상급조직 상호간의 의료서비스급부(사회보장보험법제282조)와 사회보험의 법정담당기관과 이들 단체를 위한 의료서비스 급부

16. 병원, 진료소 기타 의학상 치료·진단 또는 검사를 행하는 시설의 경영과 양로원·노령자거주타운·개호시설과 개호대상자의 일시적 수용시설 및 환자·개호대상자의 통원 개호를 위한 시설의 경영과 밀접한 관련이 있는 수입. 다만 다음에 해당하는 경우에 한한다.

- a) 공법인이 이들 시설을 경영하는 경우
- b) 병원의 경우 직전 역년에 조세기본법 제67조 제1항 또는 제2항에서 규정하는 요건에 해당하는 때
- c) 진료소 기타 의학상 치료·진단 또는 검사를 행하는 시설의 경우에는 당해 의료급부가 의사의 감독하에 이루어지고 직전 역년에 실시한 진료서비스의 40% 이상이 제15호 b에서 규정하고 있는 자에 대하여 행하여진 때

- d) 양로원·노령자거주타운·개호시설의 경우에는 직전 역년에 실시한 급부의 최소 40% 이상이 연방사회부조법 제68조 제1항의 규정 또는 조세기본법 제53조 제2호에서 규정하는 자에 대하여 행하여지는 때
 - e) 개호대상자의 일시적 수용시설 및 환자·개호대상자의 통원개호를 위한 시설의 경우에는 사회보험 또는 사회부조의 법정담당기관이 직전 역년에 개호 건수의 40% 이상에 대하여 개호비용의 전부 또는 거의 대부분을 부담한 때
17. a) 인간 장기, 혈액 및 모유의 공급
- b) 특별한 설비를 갖춘 차량에 의한 환자 및 부상자의 운송
18. 공인 무상복지사업단체의 급부, 복지단체에 구성원으로 참여하고 있는 무상복지사업을 영위하는 법인, 사단 및 재단의 급부로 다음 각 호의 요건에 해당하는 것. 이들 사업자가 아래의 급부업무에 종사하는 자에 대하여 용역을 제공한 보수로서 지급하는 숙박, 식사 및 통상 인정되는 수준의 현물급여도 면세된다.
- a) 이들 사업자가 전적으로 그리고 직접적으로 공익 목적, 자선 목적 또는 교회 목적에 기여하는 사업을 하는 경우
 - b) 당해 급부가 정관, 재단 또는 기타 단체의 규약에서 배려를 받을 자로 정하고 있는 자에 대하여 직접 행하여진 경우
 - c) 당해 급부에 대한 대가가 영리법인의 동종급부에 관한 공급의 평균대가보다 저렴한 경우
- 18a. 정당의 독자적 하부조직간에 규약에 따라 경비의 보상을 받고 수행하는 급부
19. a) 2인 이내의 근로자를 고용하고 있는 시각장애자의 수입. 시각장애자의 배우자, 미성년 비속, 부모 및 견습생은 근로자로 보지 아니한다. 시각장애 여부는 소득의 과세에 기준이 되는 규정에 따라 입증하여야 한다. 광유와 브랜드의 공급에 대하여는 시각장애자가 이들 제품에 관하여 유류세 및 코냑세를 납부할 의무가 있는 경우에는 이를 비과세하지 아니한다.

b) 1965년 4월 9일 시각장애자상품판매법(연방법률관보 제1부 311쪽) 제5조 제1항에서 규정하는 공인시각장애자공장의 a)에 해당하지 아니하는 보유자와 동조 동항의 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, 기초지방자치단체 또는 기초지방자치단체의 시설에서 발생하는 매출. 극단, 교향악단, 실내양상블, 합창단, 박물관, 식물원, 동물원, 동물공원, 기록문서보존관, 도서관과 건축기념관 및 조경예술기념관. 다른 사업자의 이와 유사한 시설의 매출은 주의 소관 행정관서가 앞에서 열거한 시설과 동등한 문화적 기능을 수행하고 있다고 증명한 경우에 한하여 앞과 동일하게 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, 실내양상블, 합창단에 의하여 상연되는 것에 한한다.

21. a) 직접 교육 및 교습 목적으로 제공하는 사립학교와 기타 일반교육 및 직업교육시설의 급부

aa) 당해 학교 또는 시설이 기본법 제7조 제4항에 의하여 대안학교로 국가의 인가를 받거나 관련 주법에 의하여 허가를 받은 경우

bb) 주의 소관관서가 당해 학교 및 시설이 직업 또는 공법인에 의한 시험의 대비를 위하여 규정에 따라 제공되는 것임을 공인한 경우

b) 다음의 1에 해당하는 학교에서 고용관계 없는 교원이 직접 교육 및 교습 목적으로 제공하는 수업

aa) 대학교육법 제1조 및 제70조에서 규정하는 대학교와 공립일반교육학교 및 공립직업교육학교

bb) a)의 요건에 해당하는 사립학교, 일반 및 직업교육을 담당하는 시설

21a. (삭제)

22. a) 공법인, 행정아카데미 및 경제아카데미, 일반인을 대상으로 하는 문화회관 또는 공익 목적이나 직업단체의 목적을 위하여 제공된 시설이 행하는 강의, 강습 기타 학술 및 교육상의 강좌. 다만 그로 인한 수입이 주로 경비의 보전을 위하여 사용되는 경우인 것에 한한다.

b) a)에서 열거하는 사업자가 주최하는 기타 예술 및 체육강좌로 그 대가가 참가비로 이루어진 경우

23. 훈육 목적, 훈련 목적 및 연수 목적 또는 유아보육 목적을 위하여 주로 청소년을 수용하는 인적 및 물적시설에 의하여 제공되는 숙박, 식사 및 통상의 현물급여. 다만 이 급부가 청소년에게 또는 이 청소년들의 훈육·훈련·연수 및 보육에 종사하는 자에게 제공되는 것에 한한다. 여기서 규정하는 청소년이라 함은 만 27세 미만의 모든 자를 말한다. 이들 사업자가 제1문에 언급한 급부업무에 종사하는 자에 대하여 용역의 보수에 갈음하여 제공하는 숙박, 식사 및 통상 허용되는 현물급여 역시 면세된다.

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 앞의 규정을 적용한다.

25. 공법상 청소년부조담당기관과 장려할 가치가 있는 무료 청소년부조기관이 제공하는 다음과 같은 급부. 이 경우 장려할 가치가 있는 기관이라 함은 비공인 청

소년부조담당기관으로 법률이나 소관 청소년 행정부서로부터 대상기관으로 해당 여부를 인정받은 경우 또는 공법상 청소년부조담당기관을 통한 지원촉진 요건에 해당하는 경우의 기관을 말한다. 이 경우 청소년이라 함은 만 27세 미만의 모든 자를 말한다.

- a) 교육과정, 레크리에이션, 캠프와 여행 및 사고 기회의 제공과 스포츠 및 레저 목적의 행사 제공. 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 갈음하여 당해 제공에 종사하는 자에 대하여 공여한 숙박, 식사 또는 통상 인정되는 현물급여 그 외에 다음도 면세된다.
 - a) 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.
 - b) 청소년부조의 범위 내에서 제공된 숙박, 식사 및 통상의 현물급여의 제공

26. 명예직 활동으로

- a) 당해 활동이 공법인을 위하여 하는 경우 또는
- b) 이들 활동의 대가가 비용변상 또는 상실한 시간에 대한 적정한 보상 정도로 구성되어있는 경우

27. a) 종교단체의 구성원 또는 수녀원의 소속원이 복지·자선·교회 또는 교육 목적으로 하는 봉사

- b) 사법 및 공법에 근거하여 설립되고 3인 이내의 전업직원을 가진 농림업 법인 (제24조 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 제1a항에 따라 매입 세액공제가 금지되었거나 사업자가 공급받은 과세 물건을 전적으로 제8호 내지 제27호에 열거된 면세대상 활동에 사용한 과세물건의 공급

제9조 면세의 포기

- (1) 사업자는 제4조 제8호 a)로부터 g) 제9호 a), 제12호, 제13호 또는 제19호에 열거된 면세 거래를 당해 거래가 다른 사업자에게 사업을 위하여 제공된 경우 과세 대상으로 할 수 있다.

제10조 공급·기타 용역의 제공 및 역내 취득에 대한 과세표준

- (1) 거래의 매출은 재화의 공급 또는 기타 용역을 제공(제1조 제1항 제1호 제1문)하는 경우와 EU 역내 취득(제1조 제1항 제5호)의 경우 대가에 의하여 산정된다. 대가라 함은 공급을 받는 자가 이를 받기 위하여 지출하는 일체의 모든 것을 의미하지만 부가가치세는 제외된다. 대가에는 공급을 받는 자가 아닌 제삼자가 급부의 대가로 사업자에게 부여하는 것도 포함된다. EU 역내 취득의 경우 구매자가 납부의무자로서 납부해야 하는 각종 소비세는 과세표준에 포함된다. 사업자가 타인의 이름과 계산서를 위하여 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), 교환유사거래(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 관세가격 산정규정에 의하여 평가한 당해 수입 재화의 가격에 의하여 산정한다.
- (2) EU 역외 지역으로 수출하여 수출자의 계산으로 제삼국지역에서 가공된 과세물건이 이 수출업자에 의해 또는 이 수출업자를 위해 재수입되는 경우 과세대상 매출은 제1항과는 별도로 수입된 시점에 당해 임가공에 대하여 지급할 대가 또는 당해 대가가 실제로 지급되지 않을 경우에는 당해 임가공으로 인해 증가된 가치액에 의하여 산정한다. 이 규정은 임가공의 내용이 수선이고 물건을 수선함에 같음하여 수입 수량과 성상이 서로 일치함이 입증되는 다른 과세물건을 수입하는 경우에도 적용한다. 수입한 과세물건이 수입 전에 공급되었고 당해 공급에 대해 부가가치세가 과세되지 않았던 경우에는 제1항을 적용한다.

제12조 세율

- (1) 모든 과세대상 매출에 대하여는 과세표준의 19%의 세율을 적용한다(제10조, 제11조, 제25조 제3항, 제25a조 제3항 및 제4항).
- (2) 다음의 매출에 대하여는 7%의 경감세율을 적용한다.
 1. 별표 2에서 열거하고 있는 재화의 공급, 수입 및 역내 취득
 2. 별표 2에서 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 기여하는 용역의 제공

5. (삭제)
6. 치과기공사의 용역 및 제4조 제14호 제4문 b)에서 열거된 치과의사의 용역의 제공
7. a) 연극 장, 연주회, 박물관 입장권 및 연극공연과 연주회에 가름하는 직업예술가의 공연
b) 평가 또는 공연을 위한 필름의 양도와 필름의 상영. 당해 필름이 청소년보호법 제6조 제3항 제1호 내지 제5호에 의하여 공연승인을 받은 경우 또는 1970년 1월 1일 전에 최초로 상영된 경우에 한한다.
c) 저작권법에 의하여 부여된 권리의 사용허가, 양도 및 이용
d) 서커스공연, 흥행사로서의 활동으로 인한 용역과 동물원운영과 직접 연관된 수입
8. a) 공익, 자선 또는 종교상의 목적에 기여하는 법인, 사단 및 재단이 제공하는 급부(조세기본법 제51조 내지 제68조). 이 호는 당해 용역이 이들 법인 등의 영리활동의 범위 내에 해당하는 경우에는 적용하지 아니한다.
b) a)에 열거된 법인 등의 법인격 없는 사단 및 조합이 제공하는 급부. 다만 이 경우 법인이 용역의 일부를 스스로 제공하는 경우에는 당해 용역의 전체에 대하여 a)에서 규정하는 경감세율이 적용된다.
9. 수영장 운영과 직접 관련하여 얻은 수입과 온천욕탕 운영. 휴양세(Kurtaxe)를 이용대가로 징수하는 휴양시설의 경우도 또한 같다.
10. 궤도차량, 전차 버스, 버스, 택시, 케이블카 및 기타 모든 종류의 승강설비에 의한 승객운송과 선박에 의한 여객운송으로
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 대가에 따라 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 대가를 당해 급부의 전부 또는 일부가 이행되기 전에 수령한 경우 당해 대가 또는 대가의 일부를 수령한 날이 속하는 예정신고기간이 종료하는 때
 - b) 수령한 대가에 따라 과세하는 경우(제20조) 대가를 수령한 시점이 속하는 예정신고기간이 종료하는 때
 - c) 제16조 제5항에 의한 개별 운송에 대하여 과세하는 경우 국내에 승합버스가 도착하는 때
 - d) 제18조 4c항의 경우 제16조 1a항 1절에 따른 공급이 실행된 과세기간의 경과
2. 제3조 제1b항 및 제9a항에서 규정하는 용역의 제공의 경우 당해 용역제공의 이행시기가 속하는 예정신고기간이 경과한 시기
3. 제14조 제2항의 경우 제1호 a) 또는 b) 제1문의 규정에 의하여 공급 기타 용역의 제공에 대하여 과세가 성립하는 시점
4. 제14조 제3항의 경우 계산서를 발행한 시점
5. 제17조 제1항 제2문의 경우 과세표준이 변경된 시기가 속하는 예정신고기간이 경과하는 날
6. 제1a조에서 규정하는 EU 역내 취득의 경우 계산서의 발행과 함께 납세의무 성립. 다만 늦어도 취득한 날이 속하는 월의 다음 역월이 경과하기 전
7. 제1b조에서 규정하는 새로 출고된 차량의 EU 역내취득의 경우 취득한 날
8. 제6a조 제4항 제2호의 경우 공급이 실시된 시점

9. 제4조 4a호 1절 a 2절의 경우 물건이 보세 창고를 벗어난 시점 해당 부가가치세 사전신고기간의 만기와 함께
 - (2) 수입부가가치세의 경우에는 제21조 제2항을 적용한다.
 - (3) (삭제)

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 계산서발행자
 5. 제25b조 제2항의 경우 최종 공급받은 자
 6. 제4조 4a호 1절 a 2절의 경우 야적이 귀속되는 사업자
- (2) 수입부가가치세의 경우에는 제21조 제2항을 적용한다.

II. 개별소비세

독일의 개별소비세 분야에는 많은 세목들이 있고 연방세 분야와 지방세 분야에도 여러 세목들이 있다. 우선 연방세 분야에서는 보험세(Versicherungsteuer), 담배세(Tabaksteuer), 코냑세(Branntweinsteuer)¹³⁷⁾, 샴페인세(Schaumweinsteuer), 에너지세(Energiesteuer), 전기세(Stromsteuer), 커피세(Kaffeesteuer), 알코올함유음료수세(Alkopopsteuer), 중간생산물세(Zwischenerzeugnissteuer) 등이 존재하고 주(州)세 분야에서는 맥주세(Biersteuer), 경주복권세(Rennwett - und Lotteriesteuer), 소방세(Feuerschutzsteuer)가 있다. 그리고 기초자치단체세로는 음료수세(Getraenkesteuer), 유흥세(Vergnuegungssteuer), 견세(Hundesteuer), 주점허용세(Schankerlaubnissteuer), 수렵어업세(Jagd - und Fischereisteuer), 제2주택세(Zweitwohnungsteuer)가 존재한다.

그 중 세수 측면에서 의미가 있는 세목은 보험세, 담배세, 에너지세, 전기세, 커피세, 코냑세, 경주복권세 정도이다¹³⁸⁾.

세수규모면에서 특히 의미가 있는 에너지 관련 세목과 담배세, 알코올함유음료에 대한 세목에 대해서는 또한 EU 차원의 규범이 적용되며 이는 넓은 의미의 세제조화를 지향하는 것이다. EU의 개별국가들은 그러나 세율과 관련하여 상당한 폭의 자율권을 행사할 수 있다. 이 분야에서 기본골격을 이루는 EU의 지침은 92/12/EWG의 시스템 지침(최종적으로 2004년 11월 16일 2004/106/EG 지침으로 변경됨)이다. 독일의 입법권자는 이 EU 지침의 내용을 1992년에 국내법에서 수용하였다.

137) Branntwein은 증류 공정으로 취득된 화주를 총칭하나 번역 편의상 인지도가 높은 코냑세로 칭함.

138) 독일에서 매년 소비되는 엄청난 맥주량에 비추어 맥주세의 세수규모가 그다지 많지 않은 것은 흥미로운 사항이다. 그리고 와인에 대하여 세금을 부과하지 않는 것도 주목할 만한 사항이다.

〈표 II-1〉 개별소비세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
총개별소비세의 세수(c)	663	761	775	760	763
보험세	72	83	88	88	103
담배세	114	138	136	144	143
에너지세	378	422	418	399	390
전기세	34	51	66	63	64
커피세	11	11	10	10	11
코냑세	22	22	22	22	20
경주복권세	18	18	19	18	17
기타 개별소비세 ¹⁾	14	16	16	16	15
c/a	3.2	3.6	3.5	3.3	3.1
c/b	14.2	17.2	17.5	15.6	14.2

주: 1) 여기에는 샴페인세, 중간생산물세, 알코올함유음료수세, 맥주세, 소방세의 세수통계만 포함되고 기초자치단체의 개별소비세 세수는 포함되지 않음.

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

1. 주류에 대한 과세

주세는 개별 주류의 종류별로 별도 세목으로 존재한다. 연방세로는 코냑세(Branntweinsteuer), 샴페인세(Schaumweinsteuer), 알코올함유음료수세

(Alkopopsteuer), 중간생산물세(Zwischenerzeugnissteuer)가 있고 주(州)세로는 맥주세(Biersteuer)가 있다 그리고 기초자치단체세로는 주(酒)세는 없으나 음료수세(Getraenkesteuer), 유흥세(Vergnuegungssteuer), 주점허용세(Schankerlaubnissteuer) 등 연관 세목이 존재한다.

가. 과세대상

맥주세의 경우 과세대상은 맥주, 맥주와 혼합된 음료수이다. 알코올 비포함 맥주는 EU규범 도입 이후 더 이상 과세대상이 아니다.

코냑세¹³⁹⁾는 코냑, 위스키, 소주 등 각종 화주를 과세대상으로 한다.

삼페인세¹⁴⁰⁾는 삼페인과 중간생산물(세리 등)이 과세대상이다.

과실주나 와인함유 음료수나 와인유사 음료수에 대한 과세를 위하여 새로운 개별소비세법은 이들을 중간생산물로 분류하였다. EU지침의 국내세법으로의 수용과 함께 화장품, 의약품, 식품분야에서 알코올의 이용은 과세대상에서 제외되었다.

2004년에는 청소년 보호를 위하여 알코올을 포함하는 음료수에 알코올함유음료수세(Alkopopsteuer)를 통하여 과세하기로 결정하였다¹⁴¹⁾. 이 알코올함유음료수세의 과세대상에는 냉동된 형태로 판매되는 알코올함유음료수도 포함된다.

와인 자체는 여러 EU국가에서 과세대상이지만 독일 내에서는 여전히 와인세의 도입에 대하여 저항이 강하다. EU는 와인세의 EU 내의 세제조화를 규정하고 있으나 개별 국가들에게 세율 0%의 선택 가능성도 허용함으로써 실제적으로 와인에 대한 비과세를 용인하였다.

139) 코냑세법은 두 부분으로 나누어져 있는데 첫 부분은 독점에 관한 부분이고 두 번째 부분은 과세규정이다.

140) 삼페인세법도 두 부분으로 나누어져 있는데 첫 부분은 삼페인세에 관한 부분이고 두 번째 부분이 중간생산물세 관련 규정이다.

141) 이 세목의 특이한 점은 다른 개별소비세 분야의 세목과 달리 목적세라는 점이다. 알코올함유음료수세 제4조에 따르면 세수입은 전적으로 연방보건계몽국(Bundeszentrale fuer gesundheitliche Aufklaerung)에서 중독예방(Suchtpraevention)조치에만 사용하도록 규정되어 있다.

나. 납세의무자

거의 모든 개별소비세 분야에서 납세의무자는 소비자가 아니라 생산자나 유통업자가 된다.

다. 과세표준과 세율

소비세로서 주세의 과세표준은 과세대상 주류의 양을 기준으로 한다(종량세). 소비세 분야의 과세는 EU 차원에서 증가세가 과세행정적으로 어렵고 조작성의 가능성을 내포한다고 보아 기피되었다. 따라서 같은 종류의 주류에서는 판매가격이 높은 종류일수록 소비세가 차지하는 비중은 낮아진다.

맥주세는 헥토리터(hl)당 매 plato 도수마다 0.787유로이다. plato 도수란 맥주 100그램당 맥주의 원액성분(Stammwuerzegehalt)의 그램 수를 말한다. 그러나 맥주양조회사의 연 생산량이 200,000hl보다 적은 경우 세율은 다음과 같이 경감된다.

- 연 생산량이 5,000hl보다 적은 경우 정상세율의 56%
- 연 생산량이 10,000hl보다 적은 경우 정상세율의 67.2%
- 연 생산량이 20,000hl보다 적은 경우 정상세율의 78.4%
- 연 생산량이 40,000hl보다 적은 경우 정상세율의 84%
- 연 생산량이 40,000hl에서 200,000hl 인 경우 84%에서 시작하여 정상세율까지 세율이 점진적으로 상승

코냑세는 코냑과 같은 증류주에 포함된 순수한 알코올 양을 기준으로 정하여지는데 세율은 양조회사의 종류와 생산량에 따라 차이가 있다. 화주전매법의 적용을 받아 제조과정의 설비로부터 알코올 생산량까지 세관의 철저한 통제하에 생산을 하는 대형 “지정양조회사(Verschluersbrennerei)”에 적용되고 있는 세율은 섭씨 20도 기준 hlA(순수알코올헥토리터)당 1,303유로이다. 양조과정 및 생산량에 있어 세관의 통제를 받지 않고 인근 고객을 대상으로 연 50~300리터의 주정을 생산하는 “보상양조회

사(Abfindungsbrennerei)”에 대해서는 hlA당 1,022유로의 할인세율이 적용되고 보상양조회사이지만 연 400리터 미만의 주정을 생산하는 소형 보상양조에 대해서는 hlA당 730유로의 세율이 적용된다.

삼폐인세의 세율은 헥토리터(hl)당 136유로이나 6% 이하의 알코올 함유량에 대하여는 hl당 51유로이다.

중간생산물세의 세율은 hl당 153유로지만 15% 이하의 알코올 함유량에 대하여는 hl당 102유로이다.

알코올함유음료수세(Alkopopsteuer)의 세율은 코냑의 경우와 마찬가지로 여기에 함유된 순수한 알코올 양을 기준으로 정하여지는데 세율은 섭씨 20도 기준 hlA(순수 알코올헥토리터)당 5,550유로이다.

라. 비과세/감면

맥주세와 코냑세는 동 생산물이 산업적으로 의약품제조에 사용되거나, 식초를 만들거나 난방용 혹은 세척용품으로 용도 전환되는 경우에는 비과세된다.

맥주세는 또 맥주를 회사 내에서 마시도록 종업원들에게 무상으로 제공되는 경우에도 비과세된다.

마. 과세절차

맥주세는 제조공장 등 면세 창고에서 출고될 때 납세의무가 성립되며 납세의무자는 면세창고의 소유자이다. 납세의무자는 맥주세의 납세의무가 성립된 달의 다음달 7일까지 신고하고 20일까지 납부하여야 한다. 신고서에는 출고된 맥주의 세율별로 출고량을 분류하여 기입하여야 한다. 과세표준이 되는 출고량은 맥주통(Gefaess)에 따른 것이 아니고 소비자에게 최종 판매되는 상태의 포장에 적히게 되는 명목분량을 기준으로 한다.

코냑 등의 화주는 제조자, 판매자, 창고전문업체에 의해 시간적으로 무제한 면세상태로 보관할 수 있다. 이렇게 코냑 등을 면세상태로 보관하려면 생산과 보관이 가능한

제조공장이나 허가를 받은 화주저장소에 보관해야 한다. 이 때 제조공장과 화주저장소가 “면세창고”이다.

코냑세는 면세창고에서 출고될 때 납세의무가 성립되며 납세의무자는 면세창고의 소유자이다. 지정양조회사(Verschlussbrennerei)에서 출고되는 코냑에 대한 코냑세는 실제 생산된 알코올의 양에 따라 결정된다. 전 생산공정이 세관의 통제하에 이루어지므로 실제 생산 주정의 양도 계량기나 밀폐용기로 확인된다. 화주전매법에 따라 세제상 면세창고이기도한 지정양조회사(Verschlussbrennerei)에서 코냑이 출고되면 납세의무자는 즉시 신고하여야 한다. 코냑이 개방형 저장소(offenes Branntweinlager)에서 출고되는 경우에는 납세의무자는 샴페인의 납세의무가 성립된 달의 다음달 10일까지 신고하여야 한다. 납세의무가 성립되면 밀폐형 주조회사의 납세의무자는 고지서가 송달된 후 7일내에 코냑세를 납부하여야 한다. 개방형 저장소의 납세의무자는 코냑의 납세의무가 성립된 달의 다음의 다음달 5일까지 코냑세를 납부하여야 한다.

알코올함유음료수세의 과세절차도 코냑의 경우에 준한다고 규정되어 있다.

샴페인세 및 중간생산물세는 과세 목적상의 저장소에서 출고될 때 납세의무가 성립되며 납세의무자는 저장소의 소유자이다. 만약 면허없이 샴페인이 제조되는 경우 제조자가 납세의무자가 된다. 납세의무자는 샴페인의 납세의무가 성립된 달의 다음달 10일까지 신고하고 납세의무가 성립된 달의 다음의 다음달 5일까지 납부하여야 한다.

2. 담배세(Tabaksteuer)

가. 과세대상

담배세에서는 담배, 시가(Zigarren/Zigarillos), 그리고 종이에 말아서 피울 수 있는 상태로 썰려진 연초(Rauchtabak: Tabakwaren)가 과세대상이 된다¹⁴²⁾.

142) 독일 담배세법 제1조에서는 이 네 가지로 과세대상을 한정하고 있다.

나. 과세표준

과세표준에서 소매가격은 담배생산자나 수입자가 최종판매자(소매)에게 담배나 시가의 경우 개피당, 그리고 썰려진 연초의 경우 kg당 판매가격으로 정하여준 가격이다.

다. 세율

담배세의 경우 주세와는 달리 순수한 종량세 구조가 아니라 과세표준은 종가세와 종량세를 혼합한 구조로 되어 있다.

- 담배의 경우 개피당 8.27센트와 소매가격의 24.66%, 그러나 최소한세가 존재하는데 이는 가장 잘 팔리는 담배종목(die gaengiste Preisklasse)의 담배세와 부가가치세의 종합적인 부담의 96%에서 부가가치세를 뺀 만큼의 세부담이 되어야 한다¹⁴³⁾.
- 시가의 경우 개피당 1.4센트와 소매가격의 1.47%
- 썰려진 연초의 경우 kg당 34.06유로와 소매가격의 18.57%, 그러나 최소한 kg당 53.28%
- 파이프담배의 연초 kg당 15.66유로와 소매가격의 13.13%.

연방 재무성은 최소한세의 계산을 위하여 매년 1월에, 2월 15일부터 유효하도록 그 직전연도의 영업성과자료에서 도출한 가장 잘 팔리는 종목을 고시한다.

라. 과세절차

담배세는 과세 목적상의 저장소에서 출고될 때 납세의무가 성립되며 납세의무자는 저장소의 소유자이다. 만약 면허 없는 자가 담배를 제조하는 경우 제조자가 납세의무자가 된다.

143) 단, 이 세부담이 가장 팔리는 담배 종목의 세부담을 넘어서지 않아야 한다.

담배세의 납부절차는 최종 판매물의 포장에 부착된 과세 목적상의 특정표시(Steuerzeichen)의 사용과 함께 진행된다. 제조자나 수입자는 정부에서 미리 정한 형태의 과세상의 특정 표시를 주문하고 이 과정에서 스스로 과세표시에 대한 채무(조세채무)를 계산한다. 이것이 납세신고에 해당한다. 자기가 주문한 만큼의 과세 표시를 받으면서 조세채무가 발생(납세의무의 발생)하는 것이다.

어느 달의 15일까지 받은 과세 표시에 대한 납세의무는 시가의 경우 다음의 다음달 10일까지 납부하여야 한다. 담배와 연초에 대하여는 다음달 12일까지 납부하여야 하며 12월 15일까지 받은 과세 표시에 대하여는 그달 27일까지 납부하여야 한다. 어느 달의 15일 이후에 받은 과세 표시에 대한 납세의무는 시가의 경우 다음의 다음달 25일까지 납부하여야 한다. 담배와 연초에 대하여는 다음달 27일까지 납부하여야 한다.

3. 에너지세(Energiesteuer) 및 전기세(Stromsteuer)

가. 과세대상

휘발유, 경유, 난방유, 가스, 석탄, 기타 난방 및 에너지원으로 사용되는 식물유나 유지는 에너지세의 과세대상이다.

전기세의 과세대상은 전기의 소비이다.

EU의 에너지 분야의 지침이 마련되기 이전에 독일의 입법권자는 “환경친화적 세계 개혁”을 통하여 에너지에 대한 과세조합을 창출하였다. 이 세계개혁은 세부담을 개인들의 소비능력에 비추어 사회적으로 적절하게 분배한다는 목적 이외에 생산적 자원을 시장경제적 기준에서 적정 수준으로 배분하는 기능을 수행하는 것을 목표로 하고 있다. 현재 에너지세는 매우 다양한 종류의 감면 및 비과세 조항을 가지고 있다. 특히 바이오 연료들에 대하여 많은 조세지원이 행하여지고 있다.

나. 납세의무자

에너지세 납세의무는 에너지를 에너지원 저장소에서 유출할 때 발생한다. 납세의

무자는 저장소의 소유자이다.

전기세의 납세의무는 전기제조업자가 생산한 전기를 국내의 소비자가 전력망에서 유출할 때, 혹은 제조업자가 스스로의 사용을 위하여 전력망에서 유출할 때 발생한다. 전기를 스스로 생산하여 소비하는 자는 사용을 위하여 전기를 유출할 때 납세의무가 발생한다. 이때 납세의무자는 전기제조업자 혹은 자기 소비를 위하여 생산하는 자이다.

다. 세율

에너지세의 세율은 다음과 같다.

1. 항목표시 27101141-49의 유류
 납성분 10mg/kg 이상인 경우 1,000리터당 669.80유로
 납성분 10mg/kg 이하인 경우 1,000리터당 654.50유로
2. 항목표시 27101131, 27101151, 27101159의 유류 1,000리터당 721.00유로
3. 중유 1,000리터당 654.50유로
4. 가스오일 1,000리터당
 납성분 10mg/kg 이상인 경우 485.70유로
 납성분 10mg/kg 이하인 경우 470.40유로
5. 난방유 1,000kg당 130.10유로
6. 윤활유와 기타 유류 485.70유로
7. 가스 1 MWh와 가스 형태의 탄화수소물질 1Mwh 31.80유로
8. 1,000kg 액화가스당
 다른 에너지원과 섞이지 않았을 때 409.00유로
 기타의 경우 1,217.00유로
9. 1기가줄(GJ) 석탄 등 0.33유로

그리고 잠정적으로 2018년까지는 위의 항목에 대하여는 13.90유로, 그리고 항목 8의 다른 에너지원과 섞이지 않았을 때에 대하여는 180.32유로가 적용된다.

전기세의 세율은 MWh(메가와트시간)당 20.50유로이다.

라. 과세절차

에너지세 납세의무자는 어느 달에 발생한 납세의무에 대하여 다음 달의 15일까지 신고하여야 하고 세액을 스스로 계산하여야 한다. 12월의 18일까지 발생한 납세의무에 대하여 납세의무자는 12월 22일까지 신고하여야 한다. 납부는 납세의무가 발생한 다음달의 다음달 10일까지 행하여야 한다.

전기세 납세의무자는 납세의무가 발생한 전기에 대하여 세액을 스스로 계산하여야 한다. 납세의무자는 매월의 신고와 매년의 신고 사이에 선택할 수 있다. 선택권은 매 역년별로 행사가 가능한데 직전 연도 말까지 신고되어야 한다. 제때에 신고되지 않으면 매년별로 신고되고 납부된다. 매월의 신고에서는 어느 달의 전기세는 다음 달의 15일까지 신고되고 그달 25일까지 납부되어야 한다. 매년의 신고에서는 어느 해의 전기세는 다음 해 5월 31일까지 신고되어야 하고 그해 6월 25일까지 매월 사전납부된 전기세를 정산해야 한다.

마. 비과세/감면

다음의 전기에 대하여 전기세가 감면된다.

- 재생가능한 에너지원으로부터의 획득된 전기
- 전기생산에 투입되는 전기
- 2Mw 이하의 단위로 생산되며 자가소비되는 소규모 전기 생산
- 비상시에 대비한 전력시설로부터의 전기
- 비행기나 선박에서 생산되어 그곳에서 소비되는 전기

그 외에 야간에 전기를 사용하여 열을 저장하는 난방장치에서 사용하는 전기 등 다양한 분야에 대하여 세율 감면이 존재한다.

에너지세에서도 개별 에너지 생산지에 대하여 몇 가지 감면이 존재한다.

4. 보험세(Versicherungsteuer)

가. 개관

보험세는 보험비용에 대하여 과세하는 것이다. 보험세는 사고/책임보험의 경우 소득세 제10조에 의하여 특별비용으로 인정되는 성격의 비용에 대하여 과세하는 것이며 기업의 경우 지불하는 보험료뿐만이 아니라 여기에 부과되는 보험세도 기업의 특별비용으로 인정된다. 부가가치세와의 경합은 부가가치세법 제4조 10항에 의거한 비과세로 해결된다. 그러나 보험회사에 대한 매입세액공제가 허용되지 않음으로 인하여 보험가입자에게 이 매입부가가치세 부담이 전가되는 것을 막을 수는 없다.

나. 과세대상

모든 종류의 피보험자가 보험관계로 인하여 보험회사에 납입하는 대가가 보험세의 과세대상이다(보험세법 제1조). 보험으로 보장되는 것에 대한 대가로 지불되는 모든 것이 과세대상이다.

다. 비과세

비과세되는 것은 재보험에 대하여 지불하는 보험료, 생명보험, 의료보험, 연금보험, 수발보험을 포함한 사회보험, 보험금 4,000유로 이하의 액수에 대한 가축보험, 외국 운행에 대한 수송보험이다(보험세법 제4조).

라. 납세의무자

보험세법 제7조에 의하여 세부담은 개인이거나 기업이거나 간에 피보험자가 지지만 납부는 보험회사가 한다.

마. 과세표준

보험세법 제5조에 의하여 보험납입료이다.

바. 세율

기본세율은 과거 15%였으나 2007년 1월 1일 이후로 19%가 적용된다(보험세법 제6조 1항). 이는 부가가치세율과 같은 세율이다. 화재보험에 대하여는 10%에서 14%로, 건물 및 가사보험에 대하여는 13.75% 및 14%에서 17.75% 및 18%로 인상되었으며 그리고 해상운송보험에 대하여는 2%에서 3%로 인상된 세율이 적용된다. 그리고 보험료를 돌려주는 사고보험에 대하여는 3.8%의 세율을 적용함으로써 비과세되는 생명보험과 균형을 추구하였다.

5. 경주복권세(Rennwett - und Lotteriesteuer)

가. 과세대상

경주복권세는 우연에 의한 불로소득의 취득에 대하여 과세하는 것이다. 경주복권세의 과세대상은, 공개적인 경마에서의 내기행위 및 국내의 공공적인 복권판매로부터의 소득은 소득세 과세대상이 아니므로, 여기에 거는 판돈에 대하여 사전에 과세하는 것이다(경주복권세법 제10, 11, 17조). 게임장에서의 게임기계를 통한 내기행위는 경주복권세 과세대상이 아니며 부가가치세의 과세대상이 된다. 그 외에 이는 대부분의 주(州)에서 유흥세에 의하여 또 과세된다.

나. 납세의무자

납세의무자는 경주복권사업의 행사를 주관하는 기업이다(경주복권세법 제13, 19조). 주관하는 기업이나 사업자는 모든 행사에 대하여 관할 세무서에 신고하여야 한다.

다. 과세표준 및 세율

경주세의 세율은 내기행위의 납입금의 16과 2/3%이며 복권세의 경우 세금을 제외한 명목가격의 20%로서 결국 판매가격의 16과 2/3%가 된다(경주복권세법 제10조 1항, 제 11조 1항). 외국에서 시행되는 복권의 경우 예정가격의 25%가 세율이 된다. 5유로 이하의 세금은 부과하지 않는다.

라. 과세절차

경주복권세는 납세의무자인 사업(행사)주관자에 의하여 매 반달이 지난 후 일주일 이내에 신고/납부되어야 한다.

6. 기타 소비세

가. 커피세(Kaffeesteuer)

커피, 커피가루, 봉투에 담긴 커피 등이 모두 과세대상이며 커피를 포함한 기타 상품은 그 비율만큼 과세대상이다. 세율은 원두커피는 킬로당 2.19유로이며 수용성 커피는 킬로당 4.78유로이다.

커피세의 납세의무는 커피제조업자가 커피를 저장소에서 반출할 때 발생한다. 동 커피제조업자가 납세의무자이며 납세의무자는 매달의 납세의무에 대하여 다음달 10일까지 신고하고 20일까지 납부한다.

나. 소방세(Feuerschutzsteuer)

소방세는 목적세로서 소방기관의 운영을 위한 재원으로 사용된다. 과세대상은 화재보험에 대하여 지불하는 보험료로서 납세의무자는 화재보험사가 되며 화재보험사는 세금부담을 보험가입자에게 전가시킨다. 과세표준이 화재보험에 대한 납부보험료이므

로 보험세와 이중과세가 된다.

소방세의 세율은 8%이다. 보험세 세율수준은 화재보험의 경우(14%) 기타 다른 손해보험(19%)에 비하여 낮게 규정되었다. 그러나 화재보험의 보험료에 부과되는 보험세 부담과 소방세 부담의 합은 22%로서 보험세만 부과되는 화재보험 이외의 손해보험과 비교하면 차이가 난다.

신고기간은 일반적으로 역월을 기준으로 하며 그 전해의 납부세액이 1,200유로를 넘지 않은 경우 분기를 기준으로 한다. 납세의무자는 매 신고기간 경과 후 15일 이내에 정해진 서식에 따라 신고하고 세액을 납부한다.

다. 음료수세(Getraenkesteuer)

음료수세는 기초자치단체가 부과하는 조세로서 알코올을 포함하는 음료뿐만 아니라 알코올을 포함하지 않는 음료에도 과세되는데 주점에서 공급되는 음료수 매출액에 대하여 적용된다. 이 음료수세의 과세대상은 그러나 기초자치단체별로 다르게 규정할 수 있는데 예를 들어 오펜바흐시의 경우 과세대상을 사과주를 제외한 모든 알코올을 포함하는 음료수를 사업자가 고객에게 바로 그 자리에서 소비하도록 제공하는 경우로 제한하고 있다.

세율도 자치단체별로 각각 다른데 오펜바흐시의 경우 음료수세액을 제외한 판매가격의 5%로 규정하고 있다.

납세의무자는 동 사업자이며 이 사업자는 사업을 시작하면 자치단체에 즉시 신고하여야 하며 사업공간과 사업의 일시적 중단에 대하여도 신고하여야 한다.

그리고 사업자는 동 음료수세의 세액에 대하여 매 분기별로 분기가 종료된 뒤 15일 이내에 정해진 서식으로 신고하고 납부하여야 한다.

라. 유흥세(Vergnuegungssteuer)

유흥세는 전통적으로는 유흥 목적의 공적인 행사(댄스파티, 영화상영 등)에 참여할 때 과세되는 것이었는데 현재는 영리적인 목적에서 제공되는 게임/카지노, 음악기구

등에도 과세되며 또 최근에는 성적인 욕구의 충족을 위한 서비스나 제공도 과세대상으로 삼고 있다. 그러므로 유흥세는 자치단체의 재정세로서의 기능뿐 아니라 시민들이 유흥이나 게임 등에 지나치게 몰입하는 것을 억제하도록 하는 사회정책적 목표를 추구하고 있는 조세이다.

유흥세는 사업자에게 과세하여 소비자에게 세부담이 전가되도록 간접적 소비세로 운영된다.

과세표준은 유흥장소의 넓이, 게임기의 수 등 몇 가지 특징적인 요소를 기준으로 매우 개괄적으로 산정된다.

세율은 자치단체별로 다른데 뮌스터시의 경우 카지노는 당첨 가능성이 있는 기계의 경우 투입액의 12%, 그리고 당첨 가능성이 없는 기계의 경우 매월 40유로의 정액세를 부과한다. 그리고 주점이나 그 외의 곳에서는 당첨 가능성이 있는 기계의 경우 투입액의 12%, 그리고 당첨 가능성이 없는 기계의 경우 매월 24.25유로의 정액세를 부과한다.

마. 견세(Hundesteuer)

견공들을 직업적인 목적으로서가 아니라 개인적인 취향에서 데리고 있는 사람은 견세의 과세부담을 진다. 과거 견세는 사치세로서의 성격을 가진 적이 있었으나 현재 그러한 성격은 사라졌다. 많은 기초자치단체에서는 사회부조금 수혜자들에게는 견세를 경감시켜주거나 아예 비과세하는 경우도 있는데 이는 이들에게 견공과의 동거 욕구는 생존에 필수불가결한 요소 중의 하나라고 사회적으로 인정받게 되었기 때문이다. 또 다른 기초자치단체에서는 직업적인 견공과의 동반관계도 과세대상으로 하는 곳도 있다(경비견을 제공하는 서비스업 등). 일반적으로 장애인이 견공과의 동반관계를 유지하는 것은 비과세이다. 반대로 투견의 경우, 그리고 어느 특정 종이 투견적 성격이 강하다고 확인되는 경우 몇 배 높은 세율이 적용되는 경우도 있다.

견세는 일년에 한번 부과되며 세율은 자치단체별로 큰 차이를 보인다. 일반적으로 동거하는 두 번째 견공에 대하여는 더 높은 세금이 부과되는데 프랑크푸르트시의 경우 첫 번째 견공에 대하여는 연 90유로의 세액이, 두 번째 견공에 대하여는 180유로의 세액이, 그리고 투견(혹은 사나운 혈통의 견공)에 대하여는 900유로의 세액이 부과된다.

자치단체에 있어서 견세는 재정세로서의 기능을 가지며 동시에 자치단체 내의 견공의 수를 일정수준으로 제한하는 사회정책적 목표를 추구하는 조세이다.

바. 주점허용세(Schankerlaubnissteuer)

주점허용세는 자치단체가 식당이나 주점을 허가해 주면서 과세한다. 따라서 과세대상은 주점이나 식당을 여는 허가의 취득이다. 주점허용세는 자치단체가 과세과정에서 알코올 소비와 관련된 공공의 이익을 보호하기 위한 목적을 추구하는 것이다.

이 주점허용세는 주점이나 식당의 운영자가 스스로 부담하게 되며 자치단체별로 다르지만 보통 개업연도나 그 이듬해의 매출액을 기준으로 하며 2%에서 30%에 이르는 데 자치단체별로 각각 다른 비율을 매출액에 적용하여 세액을 산정하도록 규정한다.

사. 수렵어업세(Jagd - und Fischereisteuer)

수렵어업세의 과세대상은 수렵권이나 어업권의 행사이다. 동 권리의 행사는 실제적 행사가 시작된 후 1달 이내에 세무서에 신고되어야 한다. 세율은 자치단체별로 다르나 칼스루헤시의 경우 연방법률에 의거한 수렵권이나 어업권을 소지하는 자는 연간의 수렵이나 어업행위의 결과물 가치의 15%를 납부하여야 한다. 단 비거주자의 경우 국가간의 조약에 의하여 달리 정해진 경우가 아니면 세율은 60%가 된다. 1수렵(어업)년은 매년 4월 1일에서 시작하여 다음해 3월 31일로 끝난다. 납부의무는 고지서 송달 후 1달 이내이다.

아. 제2주택세(Zweitwohnungssteuer)

제2주택세는 자치단체세로서 과세대상은 자가소유이거나 임대차하여 사용하는 제2, 혹은 제3 이상의 주택으로서 대체로 공식적으로 등록된 자료에 의존하게 된다. 여기에는 캠핑용 차량도 포함되나 움직이지 않고 세워두면서 주택으로 이용할 경우에 한한다. 2005년부터 연방헌법재판소의 판결에 의하여 부부가 일시적으로, 직업적인 이

유에서 별도로 거주하며 직장 부근에 가지고 있는 제2의 주택은 비과세하게 되었다.

과세표준은 실제 지불한, 관리비를 포함하지 않은, 연임차료이거나 주변의 비교대상 주택의 연임차료가 된다. 서울은 자치단체별로 다르며 함부르크시의 경우 8%이다. 신고는 매년 5월 31일까지 정해진 서식에 의하여 이루어져야 하며 납부는 분기별로 2월, 5월, 8월, 11월의 15일까지 나누어서 한다.

제4편 재산 및 상속에 대한 과세

I. 재산제세

재산세 분야에서의 세목으로는 제Ⅱ장에서 다룬 상속증여세를 제외하고는 부동산세, 부동산취득세, 자동차세를 들 수 있다.

〈부동산세(Grundsteuer)〉

1. 서론

가. 배경

부동산세는 가장 오래된 세목 중의 하나로 기원 2000년 전까지로 거슬러 올라간다. 중세에는 부동산세가 가장 중요한 세목이었고 대부분의 독일지역에서는 19세기까지 그러하였다. 당시만 하여도 농림업으로 이용되는 토지소유가 납세자의 경제적 능력의 표현이었다. 도시화가 진전되면서 부동산세는 농림업 용지에서 도시의 건축물에도 적용되기 시작하였다.

나. 부동산세의 성격

이러한 기본 개념은 아직까지도 변함없이 유지되어 부동산세는 재산보유에 대하여 부과되는 소득추정세적 성격의 조세이다. 이 조세는 해당지역의 부동산 자산에 생기는 수익에 대하여 과세하는 것으로 부동산소유자의 개인적인 경제사정을 고려하지 않는

다. 마찬가지로 부동산세에는 개인공제가 없다. 부동산세는 가족관계나 부동산 소유와 관련된 채무관계도 고려하지 않는다. 이러한 부동산세는 인세가 아니며 물세이다.

다. 과세근거

소득추정세의 의미의 부동산세의 존재는 국가의 재정수요가 상대적으로 낮은 수준이고 국가가 보다 정밀한 소득과세의 수단을 갖고 있지 않던 시기에 가능하였다. 소득세가 부동산세를 가장 중요한 세목의 위치에서 밀어내고 개인들의 경제적 능력이 정확한 기준에 의하여 측정이 가능해진 이후에도 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 효용 증가에 의하여 충당되어야 하는 것이다. 이러한 사고는 부동산세가 일반적으로 임차인에게 전가되는 현실을 대변하며 동시에 주민세로서의 성격도 가지게 되는 것을 설명한다¹⁴⁴⁾.

144) Tipke/Lang, p. 530.

라. 세수통계

〈표 1-1〉 부동산세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
부동산세(c)	89	93	100	104	107
c/a	0.4	0.4	0.5	0.4	0.4
c/b	1.9	2.1	2.3	2.1	2.0

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

2. 과세대상/비과세

가. 과세대상

부동산세는 헌법 제106조 6항에 의하여 기초자치단체의 재정수입으로 과세대상은 해당 기초자치단체의 영역 내에 존재하는 소유부동산이다. 여기에는 부동산과 농지 및 임야(부동산세 제2조 1호 1절)가 해당된다. 부동산에는 토지와 건물, 경작권/상속 건축권(Erbbaurecht) 등이 포함되며 지하자원, 기계설비는 포함되지 않으나 건축물은 포함된다(자산평가법 제68조 및 70조).

나. 비과세

부동산세는 공공기관이 소유하는 토지, 직접적으로 공익 목적이나 자선 목적에 이용되는 토지, 종교단체가 소유하는 토지, 성직자의 성직 수행용 토지, 학문 및 교육용 토지, 병원 용지에 대하여 부과되지 않는다(부동산세 제3조 1항 1절 1-6호). 이 비과세 규정은 그러나 해당 토지가 비과세 사유에 실제로 직접적으로 이용되는 경우에 한한다(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).

3. 납세의무자

납세의무자는 과세대상인 토지의 단위가치(Einheitswert)가 확정되는 시점에 당해 토지가 귀속되어 있는 사람이다(부동산세 제10조 1항). 귀속 여부는 경제적 소유권의 관점에서 결정된다(국세기본법 제39조). 과세대상이 여러 사람에게 속하는 경우 그들은 연대납세의무자가 된다(부동산세 제10조 3항). 이 과정에서 개인이 동 부동산의 몇 부분의 일씩 소유하든지 혹은 전체 부동산을 공동으로 소유하는지는 중요하지 않다(국세기본법 제39조 2호 2항). 개인기업과 합자회사가 회사의 이름으로 부동산을 취득하고 등기부에 소유자로서 등록되는 경우 그들은 독립적인 부동산세 납세의무자이다. 지분 소유자는 동 회사의 부동산세 채무에 대하여 책임을 진다.

4. 과세표준 및 세율

가. 과세표준

부동산세 제13조 1항 2절에 의하면 부동산세의 과세표준은 해당지역의 세무서(국세기본법 제18조 1항 1호)가 확정하는 부동산의 단위가치(Einheitswert)이다. 이 단위가

치에 과세산정 기준지수와 징수율을 곱하여 납부하여야 할 부동산세액이 산출된다.

나. 과표 산출승수(기본세율 - Steuermesszahl)

해당 지역의 세무서는 국세기본법 제184조 1항 1절에 의거하여 부동산세 제13조 1항 1절에 따라 부동산세 과세표준(Grundsteuermessbetrag)을 산정한다. 이것은 부과시 점을 기준으로 과세대상에 적용되는 단일가치에 과표 산출 승수인 기본세율을 곱하여 계산한다(부동산세 제13조 1항 2절). 단위가치에 곱하여지는 기본세율은 다음과 같다(부동산세 제14-15조).

- 농지 및 임야: 0.6%
- 개발된 대지: 0.35%
- 단독주택
 - a) 단위가치의 첫 38,346.89유로: 0.26%
 - b) 단위가치의 나머지: 0.35%
- 두가구 연립주택: 0.31%
- 나대지: 0.35%

다. 개별 기초자치단체의 징수율(Hebesaetze)

헌법 제106조 6항 2절에 의하여 보장된 바와 같이 기초자치단체가 부동산세의 징수율을 결정할 권리를 가진다는 규정이 부동산세법 제25조에 정해져 있다. 이 법규정에 따르면 기초자치단체는 조례(Satzung)를 통하여 매년 혹은 수년간 적용될 징수율을 정한다. 농지 및 임야에 대한 징수율(부동산세 A: 부동산세 제2조 1호)은 다른 종류의 부동산에 대한 징수율(부동산세 B: 부동산세법 제2조 2호)에 비하여 대체로 낮다. 관할구역 세무서가 확정한 과세측정 기준액에 이 징수율을 적용하여 기초자치단체는 부동산세액을 확정한다(부동산세법 제27조 1항 1절).

5. 부동산의 평가

부동산세 제13조 1항에 의하여 단위가치가 부동산세의 과세표준을 이루며 이는 부동산세 A(부동산세 제14조)와 부동산세 B(부동산세 제15조)에 똑같이 적용된다. 종전에는 부동산의 단위가치는 평가법 제21조에 의거 매 6년마다 측정되어야 한다는 규정이 있었다(정규측정: Hauptfeststellung). 그러나 1965년 변경된 평가법 제2조 1항 3호에 의하여 이 매 6년마다 정규측정을 해야 한다는 규정은 삭제되었으며 앞으로도 이러한 정기적인 측정은 행정비용 측면에서 더 이상 가능하지 않을 것으로 보인다. 따라서 단위가치는 1964년의 가치비율에 따라 이루어지는 문제점이 있으며 더욱이 구동독 지역의 주에서는 1935년의 가치비율에 따라 가치측정이 이루어진다. 새로운 부동산 자산이 생겨나게 되면 1964년이나 1935년의 가치비율의 기반 위에 다음 회계연도의 시작에 추가적으로 가치가 확정(Nachfeststellung)된다.

가. 농지 및 임야의 단위가치

농지 및 임야는 수익가치(Ertragswert)를 기준으로 가치가 평가된다(평가법 제36조). 수익가치는 사업 순수익의 18배로 잡는다(평가법 제36조 2항 1호). 이는 자산가치의 매년 수익률을 5.5% 정도로 보는 것이다.

나. 비업무용 부동산의 단위가치

나대지(평가법 제72조)의 경우는 공정가격(gemeiner Wert)으로 평가되며(평가법 제9조). 건축물이 있는 부동산의 경우에는 수익가치(평가법 제76조 1항)나 공정가격(평가법 제76조 2항/3항)으로 평가된다.

6. 감면/세액공제 면세와 감세

가. 특별감세처분(Steuererlass)

소득추정세로서의 부동산세의 성격에 비추어 부동산세는 건축물이 있는 대지와 농지 및 임야의 경우에 납세의무자의 귀속사유 없이 총수입이 정상적인 시기에 비하여 50% 이상 줄어든 경우에는 부동산세의 특별감면이 허용된다(부동산세 제33조 1항). 이 경우에 부동산세는 25%만큼 감액된다. 그러나 다시 부동산세 제33조 1항 2호는 이러한 특별감액이 제공되는 경우를 부동산세의 부과가 개별 기업의 경제적 상황에 비추어 큰 어려움을 야기하는 경우(unbillig)로 제한하고 있다.

이러한 특별감액처분은 부동산세법 제34조 2항에 의거 납세의무자의 신청에 의하여만 검토되며 신청기간은 감면대상 과세연도가 종료된 이후 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 취한다¹⁴⁵⁾.

나. 구동독지역에 대한 특별규정

통일과 더불어 독일연방에 편입된 구동독지역의 5개주와 관련하여 부동산세의 6절에 특별규정이 있다. 이는 1990년 8월 31일의 동서독간의 통일조약에 의거하여 부동산세에 삽입된 것이다.

이 특별규정에는 제40조에 농림업자산에 대한 특별규정, 제41조에 부동산에 대한 1935년의 단위가치에 따른 부동산세 계산 규정, 제42조에 임대주택과 단독주택에 대한 대체과세표준에 의한 부동산세 계산, 제43조에 신축주택에 대한 부동산세 면제, 제44조에 신고 규정, 제45조의 소액부징수 규정, 제46조의 관할세무서 규정 등이 포함

145) Tipke/Lang, Steuerrecht, 17판, P. 551.

된다.

7. 신고와 납부절차

부동산세는 일정한 주기로 부과하는 정부부과 세목이다. 부동산세는 매 역년의 초의 소유관계를 기준(과세시점: 부동산세법 제16-18조)으로 기초자치단체에 의하여 확정된다(부동산세법 제9조 2항). 납세의무는 역년이 시작하면 발생하고 기본적으로 매년 부과(부동산세법 제27조 1항)되며 분기별로 나누어서 납부한다(부동산세법 제28조). 부동산세의 부과고지서가 늦게 나오는 경우 납세의무자는 지나간 해의 확정세액을 기준으로 사전납부하여야 한다(부동산세법 제29조).

〈부록〉 부동산세법의 목차

제1절 납세의무

제1조 징수율

제2조 과세대상

제3조 특별한 법인격에 대한 면세

제4조 기타의 과세면제

제5조 주거 목적을 위한 부동산보유

제6조 농림업 목적의 부동산보유

제7조 조세감면대상이 되는 직접적인 자산이용

제8조 조세감면이 되는 목적을 위한 부분적인 이용

제9조 부동산세 확정을 위한 기준일

제10조 납세의무자

제11조 인적 책임

제12조 물적 책임

제2절 부동산세의 측정

제13조 과표 산출승수(기본세율)와 과세표준

제14조 농지 및 임야에 대한 과표 산출승수(기본세율)

제15조 대지에 대한 과표 산출승수(기본세율)

제16조 정기적 부과

제17조 신규 부과

제18조 추가적 부과

제19조 통보의무

제20조 과세표준의 취소

제21조 과세표준 통지서의 변경

제22조 과세표준의 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 예납

제30조 예납액의 정산

제31조 조세의 추가부과

제4절 부동산세의 면세

제32조 문화재와 녹지에 대한 면세

제33조 현저한 수익감소에 대한 감세

제34조 절차

제5절 경과규정

제35조 (삭제)

제36조 전쟁피해에 대한 조세감면

제37조 1974년의 정규부과에 대한 특별규정

제38조 동법의 적용

제39조 (삭제)

제6절 1991년 이후 통일조약에 의하여 편입된 구동독지역에 대한 규정

제40조 농림업 자산

제41조 토지에 대한 부동산세의 단위가치에 의한 측정

제42조 주거용 부동산에 대한 부동산세의 대체과세표준에 따른 부동산세 측정

제43조 새로 건축된 부동산에 대한 감면

제44조 납세신고

제45조 소액부징수

제46조 과세관할권

〈부동산취득세(Gründerwerbsteuer)〉

1. 서론

가. 배경

부동산의 소유권 이전과 관련하여 처음으로 독일어권에서 과세가 된 것은 1909년 제국인지세법에 의해서다. 독일제국에 이러한 형태의 과세가 전체적으로 실시된 것은 10년 후인 1919년의 (제국)부동산취득세법부터이다. 현재의 부동산취득세의 기본적인 골격은 1940년의 부동산취득세법에서 유래한다. 부동산취득세법은 제2차 세계대전 말에서 1983년까지 주(州)법이었다.

1970년부터 부동산취득세에 대한 입법권을 연방과 주가 경쟁적으로 행사하게 되었으며 연방의 부동산취득세법이 1983년에 입법화됨으로써 주법에 의한 복잡한 부동산 취득세 체계를 연방의 통일적인 체계로 변화시켰고 이 결과 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.

나. 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 제106조 4호에 의하여 주의 재정수입으로 귀속되도록 규정되어 있는 까닭에 현실적으로 공동세의 세목인 부가가치세로 통합되는 것이 매우 어렵다.

다. 세수통계

〈표 1-2〉 부동산취득세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
부동산취득세(c)	2	1	0	0	0
c/a	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
c/b	0.043	0.0	0.0	0.0	0.0

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

2. 과세대상 및 비과세

가. 과세대상

부동산취득세의 과세대상은 부동산취득세 제1조 1항에서 규정하고 있다. 부동산취득세를 통하여 부동산에 대한 경제적 처분권의 취득이 과세되는 것으로 부동산취득세는 다음과 같은 부동산의 법률적 과정을 거친다.

- 부동산의 소유에 대한 권한을 부여하는 매매계약이나 기타의 법률적 행위
- 어떤 법률적 행위가 선행되지 않는 경우 부동산 소유에 대한 권한을 부여할 수 있는 권리의 포기
- 어떤 법률적 행위가 선행되지 않고, 권리의 포기도 선행되지 않는 경우 소유의 이전, 단 경지정리, 공동소유 토지의 정리절차에 따른 무상의 소유권 이전, 강제경

- 매절차로 넘겨지는 것 등은 제외됨
- 강제경매절차에서의 최고액 제안
- 소유에 대한 권리 혹은 최고액 제안으로 얻은 권리의 포기에 대한 요구권을 가지는 법률적 행위
- 매수제안으로 얻은 권리의 포기에 대한 요구권을 가지는 법률적 행위
- 다른 법률적 행위가 선행되지 않았다면 위의 두 가지 권리에 대한 포기

이러한 부동산 취득에 대한 법률적 행위는 다음의 과정에서 발생하는 것을 말한다.

- 국내에 소재하는 부동산을 취득하기 위한 매매계약 또는 기타의 법률행위
- 법인의 합병·법인의 조직변경·단독경영사업의 공동사업의 공동사업으로의 전환 등에 따른 부동산 소유권의 취득
- 부동산을 소유하는 법인의 사원지위의 승계

위에서의 과세대상이 되는 부동산의 범위는 민법에서의 규정에 따른다.

나. 비과세

- 부동산의 취득가치가 2,500유로를 넘지 않는 경우(부동산취득세법 제3조 1호)
- 상속 및 증여로 취득되는 부동산(부동산취득세법 제3조 2호)¹⁴⁶⁾
- 유산분배하는 과정에서의 부동산 취득(부동산취득세법 제3조 3호)
- 매도인의 배우자의 취득, 혹은 전 배우자, 직계친척이나 그 배우자의 취득(이혼 후 재산소유권에 대한 다툼의 과정에서)(부동산취득세법 제3조 4~6호)
- 재산공동소유제 참여자의 공동재산 분할과정에서의 취득(부동산취득세법 제3조 7호)
- 신탁관계에서의 취득(부동산취득세법 제3조 8호)
- 공법상의 법인에 의한 부동산취득(부동산취득세법 제4조 1~3호)

146) 부동산취득세법과 상속증여세법으로 인한 이중의 부담을 줄여주기 위한 것.

3. 납세의무자

납세의무자는 일반적으로 부동산의 거래에 참여한 부동산양도인과 부동산양수인 쌍방이다. 즉 부동산취득세에서는 부동산의 취득자와 양도자가 연대 납세의무를 진다(취득세 제13조 1호)¹⁴⁷⁾.

4. 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 평가법 제138조 2항/3항에 의한 부동산소유가격(Grundbesitzwert)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.

거래에서 넘겨받는 채무도 거래가액의 부분이며 양도자에게 남아 있을 수 있는 사용권 등도 거래가액의 일부이다. 그리고 경매에서 최고액 제안의 경우는 그 액수가 거래가액이 된다.

5. 재산가치 평가

독일 헌법재판소의 1993년의 판결에 의하여 단위가치는 1996년부터 상속증여세와 부동산취득세에 더 이상 적용되지 않게 되었으며 평가는 과세를 위하여 꼭 필요한 경우에만 하도록 되었다. 평가를 위하여 한 면으로는 과세시점의 사실적인 관계가 다른

147) 그런데 실제의 관례에 있어서는 부동산의 취득에 있어서 취득자가 부동산취득세를 부담하는 것으로 공증계약을 작성하는 사례가 일반적이다.

면으로는 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 하였다. 이와 함께 이 기준시가는 애초에 향후 5년에 시기에 대해서만 효력이 있도록 할 예정이었으나 법률제정권자는 이를 2001년의 법에 의하여 2006년까지 효력이 있도록 연장하였다.

가. 건축되지 않은 토지

건축되지 않은 토지에 대하여는 1996년의 기준시가의 기준위에 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 다음 식으로 산출한다.

$$\text{부동산소유가격} = \text{기준시가} \times \text{제곱미터} - 20\% \text{ 할인액}$$

(500유로 이하는 버림)

나. 임대용 건축물(평가법 제146조)

임대용건축물에 대하여는 단순화된 수익가치법을 적용하여 평가한다. 평가법 제146조를 따르면 부동산소유가격은 다음 식으로 얻는다.

$$\text{부동산소유가격} = \text{연간 순임대수입} \times 12.5 \times \text{건축물의 수명에 따른 할인(완공일부}$$

의 기간에 대하여 매년 0.5%; 최대한도는 25%) + 1가구 혹은 2가구 주택에 대한 할증액 20%

(500유로 이하는 버림)

다. 비임대용 건축물(평가법 제147조)

비임대용 건축물에 대하여는 일반적으로 임대수입이 없으므로 이 경우는 단순화된 공정가격법을 사용한다. 평가법 제147조에서는 이러한 경우에 다음의 식을 통하여 가치를 평가하도록 하고 있다.

$$\begin{aligned} \text{부동산소유가격} &= \text{토지가치} (= \text{기준시가} \times \text{제곱미터} - 30\% \text{ 가치할인액}) \\ &+ \text{건물가치} (= \text{기업재산: 세무회계 연말결산서상의 건물가치} \\ &\quad \text{개인자산: 구매가/생산가 기준} - \text{감가상각}) \\ &\quad (500\text{유로 이하는 버림}) \end{aligned}$$

6. 과세등급 및 세율

부동산취득세의 세율은 3.5%이다¹⁴⁸⁾. 종전의 세율은 2%이었으나, 순자산세가 헌법 재판소의 위헌판결에 따라 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 대하여 부동산취득세의 납세의무가 발생하게 되었다.

7. 신고와 납부

부동산취득세는 부동산의 소유나 처분권에 변동이 일키는 거래시에 부과하는 주세이다. 부동산취득세의 과세대상이 되는 부동산 거래에 대하여는 세무서에 자진신고하여 세무서가 결정한 세액을 납부한 후에 세무서가 발급하여 준 완납증명서를 부동산소유권 등기이전신청서와 함께 등기소에 제출함으로써 그 소유권을 이전받을 수 있게 된다.

148) 헌법 제 105조 2a항에 의하여 주정부들은 이 세율과 다른 세율을 결정할 권한을 가진다. 그러나 현재까지 이러한 권한을 행사한 주정부는 단지 베를린이 2006년에 결정한 4.5%의 세율을 2007~2011년에 적용되도록 한 경우가 유일하다.

〈부록〉 부동산취득세법의 목차

제1절 과세대상

제1조 취득과정

제2조 부동산

제2절 과세감면

제3조 일반적 과세감면

제4조 특별한 과세감면

제5조 공동소유로의 이전

제6조 공동소유로부터의 이전

제7조 토지자산의 공동소유로부터의 전환

제3절 과세표준

제8조 기본원칙

제9조 거래가액

제10조 (삭제)

제4절 세액계산

제11조 세율, 절삭

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, 통보의무, 증명서

제17조 지역적 관할권, 과세표준의 확정

제18조 법원, 관청, 공증인의 통보의무

제19조 거래 참여자의 통보의무

제20조 통보내용

제21조 서류의 공시

제22조 증명서

제8절 경과규정

제23조 적용범위

제24-27조 (삭제)

제28조 (적용시기)

〈자동차세(Kraftfahrzeugsteuer)〉

1. 서론

가. 배경

독일에서 자동차세는 특별소비세로서 1906년에 도입되었다. 따라서 소비세로 분류된다. 1922년부터는 업무용차량도 과세대상에 포함되게 되었다. 당시의 이러한 변화의 주된 동기는 응익과세 원칙에 있었다. 과세부담은 공공의 사회간접자본구조의 사용에 대한 대가라는 것이다. 최근의 추세는 자동차세를 통하여 환경보전 목적을 추구하는 것이다. 유해물질이 적게 배출되도록 고안된 자동차에 대한 과세감면은 이러한 추세를 대변한다.

나. 과세근거

자동차세는 자동차세법에 의하여 과세된다. 자동차세의 세수는 헌법 제106조 2항 3호에 의거 주에게 귀속된다. 이에 반하여 유류세는 헌법 제106조 1항 2호에 의하여 연방에 귀속된다.

다. 자동차세의 형태

자동차세법 제1조 2항에 의하면 자동차세는 관세와 소비세 이외의 다른 조세에 적용되는 조세기본법의 규정을 따르도록 되어 있다.

라. 세수통계

〈표 1-3〉 자동차세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
자동차세(c)	70	76	77	89	89
c/a	0.3	0.4	0.3	0.4	0.4
c/b	1.5	1.7	1.7	1.8	1.7

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

마. 최근의 세법 개정 : 2009년 7월 발효 자동차세 개혁

자동차세를 통하여 환경보전 목적을 추구하는 추세는 2009년 1월 26일 결의하고, 2009년 7월 1일부터 발효된 자동차세개혁법에서도 뚜렷이 드러난다. 그동안 독일은 1999년 이후 자동차세법을 개정하여 유해물질 배출량에 따라 세율을 차등화함으로써 유해물질 배출량이 적고 연비가 높은 차량에 대해 조세부담을 경감시켜주는 효과를 꾀하여 왔다. 동시에 2007년 3월 개정을 통하여 분진 배출억제장치가 없는 경유승용차량에 대하여 제한적으로 2007년 4월 1일부터 2011년 3월 31일까지 실린더용량 100ccm당 1.20유로를 추가 부과함으로써 환경오염차량 소유 납세자에게 불이익을 주는 정책을 병행하였다.

2009년 7월 1일 발효된 새 규정은 승용차에 대한 자동차세의 구성을 단순화하여 실

린더 용량과 이산화탄소 배출량 기준에 따라 과세하도록 하였다. 엔진 종류 및 최대 허용무게에 따른 구분 없이 모든 차량에 동일하게 적용되는 이산화탄소 연계세를 도입하고 동시에 공제한도를 정함으로써 저공해 차량에 대한 세제효과가 더욱 부각되게 되었다.

2. 과세대상 및 비과세

가. 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 국내에 있는 경우에만 과세된다(자동차세법 제2조 4항). EU의 다른 회원국에서 허가된 화물차량은 예외이다.

자동차세법 제1조 1항 3호에서는 자동차나 자동차 트레일러를 공공도로 위에서 허가 없이 운행하는 것도 과세대상이라고 규정하고 있다. 또한 Oldtimer 번호판을 발급받는 것도 과세대상이다(자동차세법 제1조 1항 4호).

자동차의 보유 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.

나. 비과세

1) 특별 저공해 자동차에 대한 과세감면 (자동차세법 3b 및 3c조 및 10a조)

2009년 7월 1일 발효된 개정 자동차세법 3b조에 따르면 경유차량으로 최초 차량등록시 배기가스 등급 EURO 6급을 취득한 차량에 대해서는 2011년부터 2013년까지 연 150유로까지 과세가 면제된다.

2007년 4월 1일부터 분진 특소량 배출 경유승용차에 대한 시한부 면세가 도입되었다 (자동차세법 제3c조).

2006말 이전에 허가된 자동차가 2006~2009년도에 저공해 장치를 보완함으로써 현재의 배출기준을 준수하는 경우 면세혜택이 주어진다. 면세는 승용차에 한하여 적용되며 면세한도는 총액기준 330유로이다.

또한 가솔린 승용차량에 대해서도 배기가스등급에 따라 과세가 면제된다(자동차세법 10a조). 최초 등록시 취득한 배기가스등급이 EURO 5급인 차량은 2009년 1월 1일부터 1년간 과세가 면제되며 2008년 11월 5일부터 2009년 6월 30일 기간중 최초 등록 차량으로 최초 등록시 배기가스등급 EURO 5급 또는 6급을 취득한 차량은 24개월까지 과세가 면제된다. 단 과세면제기한은 2010년 12월 31일이다.

2) 전기자동차에 대한 과세면제 (자동차세법 3d조)

전기자동차는 최초 등록일로부터 5년간 과세면제하며 그 이후 감면세율을 적용한다.

3) 중증 장애자에 대한 과세감면

자동차세법 제3a조 1항에 의거하여 1급 장애자에 대하여는 자동차세 과세를 면제하며 2급 장애자에 대하여는 50%를 면제한다. 이러한 세감면혜택은 장애자당 한 대의 자동차에 국한된다.

3. 납세의무자(자동차세법 제7조)

자동차세의 납세의무자는 자동차 등록시 그의 이름으로 자동차 운행허가를 얻은 자이다. 시운전이나 양도운전용 번호판을 받는 경우에는 번호판을 부여받는 사람이 납세의무자가 된다. 등록이 되지 않은 자동차를 이용하거나 외국에서 운행허가를 받은 자동차의 경우는 자동차의 이용자가 납세의무자이다.

4. 과세표준

2009년 7월 1일 발효된 자동차세개혁법에 따르면 승용차에 대한 자동차세는 두개의 구성요소로 이루어진다. 실린더 용량에 따라 기본적으로 계산되는 기본세액과 특별히 이산화탄소 배기량에 따라 정해지는 부가적인 세액이다. 2009년 6월 30일 이전에 최초 등록된 승용차와 모터사이클의 과세표준은 실린더 용량(Hubraum)이며 승용차의 경우 여기에 유해물질 및 이산화탄소 배출기준치가 추가된다(자동차세법 제8조 1호). 2009년 7월 1일 이후 최초 등록되는 승용차의 과세표준은 실린더 용량과 이산화탄소 배출기준치 두 가지로 이루어진다. 캠핑카에 대한 자동차세는 차량의 최대 허용무게와 더불어 유해물질 배출기준치에 따라 결정된다(자동차세법 제8조1a호). 기타 차종의 경우 차량의 최대 허용무게가 과세표준이 되고 이 최대 허용무게가 3.5톤 이상의 차량에 대해서는 추가적으로 유해물질 배출기준치와 소음 허용기준치가 같이 고려된다(자동차세법 제8조 2호).

5. 과세등급 및 세율

2009년 6월 30일 이전 최초 등록된 차량에 적용되는 자동차세의 세율은 차등화되어 있다(자동차세법 제9조). 최대 허용무게가 3.5톤 이하인 자동차와 그 이상인 자동차, 전기자동차, 외국등록차량, oldtimer 등에 따라 차이가 있으며 유해물질 배출등급과 소음 발생등급이 차이가 있다.

가. 모터사이클

실린더 용량 25ccm당 1,84유로

나. 자동차

2009년 6월 30일 이전 최초 등록된 차량의 경우(자동차세법 제9조 1항 2a호) 실린

더 용량 100ccm당

- EURO 6급, EURO 5급, EURO 4급, EURO 3급, 3리터급 자동차:

가솔린차량 6.75유로

경유차량 15.44유로

- EURO 2급, 5리터급 자동차:

가솔린차량 7.36유로

경유차량 16.05유로

- EURO 1급 및 유사 자동차:

가솔린차량 15.13유로

경유차량 27.35유로

- 저공해 자동차가 아닌 것(오존경보시 운행 가능):

가솔린차량 21.07유로

경유차량 33.29유로

- 저공해 자동차 (오존경보시 운행이 허가되지 않음):

가솔린차량 25.36유로

경유차량 37.58유로

- 기타 자동차:

가솔린차량 25.36유로

경유차량 37.58유로

2009년 7월 1일 이후 최초 등록된 차량의 경우(자동차세법 제9조 1항 2b호)

- 실린더 용량에 따른 기본세: 실린더 용량 100ccm당

가솔린차량 2유로

경유차량 9.50유로

- 이산화탄소 배출량에 따른 추가세 g/km

비과세한도 120g

비과세한도 초과 g당 2유로

경유자동차의 세율은 각각의 등급에서 가솔린자동차에 비해 높다(자동차세법 제9조 1항 2호). 2007년의 세법개정으로 일정한 배출가스규범을 충족시키지 못하는 경유자동차에 대하여 일정한 기간 동안 가산세가 부과되며 세율은 누진적이다(자동차세법 제9조 1항 2호).

이산화탄소 배출량에 따른 이산화탄소세는 배출량이 킬로미터당 120그램까지가 비과세한도이다. 이 한도는 2012년부터는 110그램으로 낮아지고 2014년부터는 95그램까지 내려간다. 특히 이산화탄소 배출량에 따른 추가 세제부담을 부과함으로써 도시가스차량 등 이산화탄소 배출량이 적은 차량은 혜택을 보게 되었다.

6. 신고와 납부

자동차세는 일정한 주기로 부과되는 조세이다. 자동차세는 과세기간의 시작과 함께 부과(자동차세법 제11조)되며 1년분 세금을 예납하는 것이 일반적이다. 그러나 해당연도 과세액이 500유로 이상이면 서면신청 절차를 거쳐 반기별 납부가 가능하고 1,000유로가 넘으면 분기별 납부가 가능하다. 반기별 혹은 분기별 납부시에는 3% 혹은 6%의 추가적인 가산금이 계상된다.

〈부록〉 자동차세법의 목차

제1조 과세대상

제2조 용어의 정의, 교통관련 정부부서의 협조 의무

제3조 과세제외 대상

제3a조 중증 장애자에 대한 조세감면

제3b조 유해물질 특소량 배출 경유승용차량에 대한 비과세

제3c조 분진 특소량 배출 승용차량에 대한 비과세

제3d조 전기자동차에 대한 비과세

제3e조에서 제3h조 (삭제)

제4조 기차를 통한 자동차 수송 사용 차량에 대한 조세환급

제5조 납세의무 기간

제6조 납세의무의 발생

제7조 납세의무자

제8조 과세표준

제9조 세율

제9a조 경유승용차에 대한 중과세

제10조 Trailer에 대한 특별규정

제10a조 승용차에 대한 특별규정

제11조 납세기간

제12조 세액결정

제12a조와 제12b조 (삭제)

제13조 과세근거의 확정 및 과세의 증명

제14조 관청에 의한 등록취소

제15조 권한부여

제16조 과세의 정지

제17조 특정한 장애인에 대한 특별규정

제18조 경과규정

Ⅱ. 상속세 및 증여세 (Erbschaft – und Schenkungsteuer)

1. 서론

가. 제도의 개요

독일에서 상속증여세는 연방세이며 상속에 의한 재산취득과 증여에 의한 재산 취득을 동일한 세율로 과세한다.

상속증여세는 상속이나 증여를 통한 상속인이나 수증자의 경제적 능력의 증가를 기초로 존재의 정당성을 획득하고 있다. 따라서 상속증여세는 순자산증가설 의미의 소득에 대하여 부과되는 조세이다¹⁴⁹⁾. 결과적으로 한국에서는 상속인이 남긴 상속재산을 기준으로 과세되는 유산세 형태의 상속증여세제도가 운영되는 것에 비하여 독일에서는 취득과세 형태의 상속증여세제도가 시행되고 있다. 즉 독일의 상속증여세제도 제10조 제1항에서는 상속인이나 수증자에게 발생한, 면세대상이 아닌 부의 증가는 과세대상인 재산의 취득으로 본다¹⁵⁰⁾고 규정하고 있어서 상속 또는 증여에 의해 취득한 재산에 대하여 상속인 또는 수증자를 납세의무자로 하여 과세하는 것이다¹⁵⁰⁾. 다만 증여세액은 수증자와 증여자가 상호 연대하여 납부할 책임을 진다.

149) Tipke/Lang, 최근판, p. 497.

150) 유산세가 아니라 취득과세형의 상속증여세이므로, 유산을 중심으로 한 물세나 피상속인이 마지막으로 납부하는 재산세가 아니라, 취득자를 중심으로 한 인세이며 따라서 상속증여세는 넓은 의미의 소득세에 속한다.

나. 상속증여세의 세수 비중

〈표 1-4〉 상속증여세의 세수 및 세수 비중

(단위: 억유로, %)

	2000	2002	2004	2006	2007
GDP(a)	20,625	21,432	22,112	23,222	24,238
총조세수입(b)	4,673	4,416	4,431	4,885	5,382
연방의 조세수입	1,988	1,921	1,870	2,039	2,300
주의 조세수입	1,895	1,786	1,633	1,798	1,979
기초자치단체의 조세수입	571	525	513	610	662
상속증여세(c)	30	30	43	38	42
c/a	0.15	0.1	0.2	0.2	0.2
c/b	0.64	0.7	1.0	0.8	0.8

자료: 연방재무성, 재무보고 2003 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002.

연방재무성, 재무보고 2009 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.

독일의 총세수입에서 상속증여세의 세수액은 2002년에서 2007년 기간중 연 약 30 억유로에서 40억유로 정도 선에서 움직이며 총세수에서 차지하는 비중은 1% 미만이다.

다. 최근의 세법개정

최근의 10년 정도 기간 동안에 상속증여세의 발전 과정을 보면 우선 1995년 6월 22일 헌법재판소는 부동산자산과 금융자산의 불공평한 평가로 인한 상속증여세 부담에 대하여 위헌판결을 내리고 당시의 상속증여세법의 효력을 1996년 12월 31일까지로 제한하였다. 이 헌법재판소의 주문을 실현시키기 위하여 준비기간을 통하여 세법개정안이 만들어지고 1996년 12월에 의회를 통과하였으며 평가규정의 변경으로 세수는 60% 정도 증가하였다. 이어서 1999년 3월의 세법개정은 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. 2000년 7월의 개정에서는 재단으로의 증여에 대한 조세감면을 소폭 확대하였으며 2000년 12월의 유로 도입과 관련하여 DM으로 표시된 액수를 유로로 조정하였고 2001년 12월의 개정에서는 생존자간의 거래에서 사업용 자산에 대한 공제를 제한하는 규정을 삭제하였다.

가장 최근에 이루어진 세법개정이 가업상속에 대한 세부담 완화이다. 가업상속이 이루어지는 과정에서 상속세의 부담 때문에 사업체의 유지와 고용의 유지가 곤란해지는 일이 없도록 하기 위한 세법개정으로서 2002년부터 끌어오던 관련 사안에 대한 상속증여세법의 개정이 2008년 11월 27일을 기하여 드디어 하원을 통과하고 12월 5일에는 상원을 통과하였다.

2008년의 세법개정으로 독일 상속증여세 제16조 1항 1호에서는 배우자와 자녀들에 대한 상속에서 과거보다 폭넓은 인적공제를 허용하였다. 배경이 된 개념은 가족이 사용하던 자산은 상속에서 공제되는 것이 바람직하다는 것으로 평균적인 단독주택의 가치를 적정 수준으로 판단하였다. 그러나 가족이 사용하던 자산에 대하여 개별적·구체적 자산을 규정하지 않고 무주택소유자를 감안하여 적정한 공제수준만을 규정하였다.

동 인적공제는 개별 피상속인이나 증여자와 관련된 액수이며 따라서 자녀들은 양쪽 부모로부터 각각 400,000유로를 비과세되면서 상속받을 수 있다. 동법 제14조 1항에 의하여 동일인으로부터의 상속(증여)은 10년 기간 동안 합산하여 인적공제를 제공하도록 규정되어 있다.

또 독일의 입법권자는 기업의 가업상속 및 증여를 통한 가업승계에 대한 세제혜택을 더욱 강화하였다. 동 혜택은 당연히 기업의 지속적 운영과 결부된 것으로서 최종적으로 기업재산을 넘겨받고 이를 계속 운영해나가는 기업가에게 주어지는 것이다. 적용이 되는 기업재산은 사업자산, 농림업 사업자산, 자본회사의 지분(전체의 4분의 1 이상의 지분을 소유하는 경우)이 해당된다. 가족들이 기업을 분산 소유하는 경우 가족의 지분을 합산하여 4분의 1 규정을 적용하도록 하였다. 그리고 이들 기업의 자산이 단순 관리되는 자산에 50% 이상 투자되어 있는 경우 동 혜택의 적용에서 배제된다(상속세법 제13b 2항).

기업은 조세지원에서 두 가지 중 하나를 선택할 수 있는데 첫 번째 대안은 두 가지 조건을 전제로 주어진다. 우선 동 기업은 상속(증여) 당시의 고용수준을 10년 이상 유지하여야 한다. 구체적으로는 고용자 수보다 지급하는 임금의 합계를 기준으로 한다(상속세법 제13a 4항). 다음으로 동 기업의 자산을 10년 이상, 그리고 90% 이상 유지하여야 한다. 과거에는 이 조건이 5년으로 규정되어 있었으나 이번의 세법개정으로 대폭 연장되었다. 기업에게는 이 10년의 기간 동안에 상속세 부담이 단계적으로 줄어들어서 10년이 지나면 모든 상속세 부담이 사라진다.

두 번째 대안은 기업이 이 기간을 7년 동안 유지하는 경우 상속된 기업재산의 85%를 비과세하고 15%는 과세한다는 것이다¹⁵¹⁾.

이번의 세법개정으로 스스로 거주하던 주거공간에 대하여는 상속세를 비과세하도록 하였다. 이는 상속인인 배우자¹⁵²⁾나 자녀가 10년 이상 그곳에서 거주하는 경우에만 가능하다. 자녀에게는 추가적인 제한이 있는데 200제곱미터 이하의 주거공간에 대해서만 비과세가 적용된다.

그리고 상속세법 개정을 통하여 세율체계에 큰 변화가 발생하였는데 우선 과세등급 I에게 적용되는 누진세율 적용의 과세구간이 점진적으로 상향조정되었으며 다음으로 과세등급 II와 과세등급 III의 차이가 없어지고 이 두 과세등급에 적용되는 세율체계가 매우 단순화되었다는 점이다.

과세등급 II와 과세등급 III이 세율체계상 동일하게 취급한다는 것은 사실상 형제자매에 대한 상속과 전혀 인척관계가 없는 사람에 대한 상속을 동일하게 본다는 것이다. 그리고 이 세법개정을 통하여 형제자매 등 과세등급 II에 속하는 사람들에 대한 상속세율이 매우 불리하게 변화되었다. 다른 중요한 변화의 하나는 기업상속과 관련 상속세법 제13a조 및 13b조가 적용되는 기업재산은 상속인이나 수증인의 친인척도와 상관없이 과세등급 I의 세율을 적용받도록 한 것이다(상속세법 제19a조). 그러나 이는 자연인의 경우에 한정되며 법인은 이 경우에도 과세등급 III이 되어 불리한 취급을 받는다.

151) 이러한 규정은 세무당국의 사후관리가 오랫동안 유지되어야 하므로 높은 세무행정비용을 발생시키게 될 것이다.

152) 배우자가 아닌 등록된 생의 동반자(eingetragene Lebenspartner)에게도 이는 적용된다.

2. 상속증여의 정의 및 과세대상

가. 상속증여의 정의

우리나라의 상속증여세법에서는 과세대상을 재산의 관점에서 정의하고 있는 데 비하여 독일의 상속증여세법에서는 과세대상을 납세의무가 발생하는 사안, 즉 상속행위나 상속사건의 관점에서 정의하고 있다. 독일 상속증여세법 제1조 1항에서는 “상속증여세 과세대상 사안은 사망으로 인한 재산의 취득, 생존자간의 증여, 조건부 증여(조건부 상속), 가족재단”으로 규정하며 제3조 1항에서 사망으로 인한 재산의 취득을, 그리고 제7조 1항에서 생존자간의 증여를, 그리고 제8조에서 조건부증여(조건부상속)를 설명하고 있다. 재산의 관점에서는 제10조에서 언급하고 있는바 제10조 1항 1절에서 과세대상이 되는 재산의 취득에 대하여 정의하고 있다.

나. 과세대상

1) 상속(사망으로 인한 재산의 취득)

독일 상속증여세법 제3조 1항에서는 사망으로 인한 재산의 취득을 1~4호 나누어 상속 발생에 의한 재산의 취득, 유언에 의한 또는 상속에 대한 법적 청구권의 사용에 기초한¹⁵³⁾ 재산의 취득, 회사의 한 지분소유자의 사망에 기인한 다른 지분소유자들에게 대한 소유 지분의 분배 등 사망으로 인한 증여 취득, 유언에 관한 민법규정이 적용되는 그 밖의 재산의 취득, 피상속인이 체결한 계약에 의거하여 피상속인의 사망시에 제3자가 취득하는 직접적인 재산상의 이득으로 열거하고 있다. 또한 독일 상속증여세법 제3조 2항에서는 제1~7호에서 제1항의 기본적인 과세대상 행위에 대하여 보충적 설명으로서 보완적/대체적 행위를 열거하고 있다.

153) 2008년 11월 27일의 세법개정으로 상속대체청구권은 삭제되었다. 이는 민법의 개정으로 상속대체청구권이 더 이상 존재하지 않게 되었기 때문에 이에 따른 것이다.

가) 상속발생에 의한 재산의 취득(제3조 1항 1호)

상속발생에 의한 재산의 취득은 민법적인 개념으로서 유언, 혹은 상속에 대한 법적 청구권의 사용에 기초하여 발생한다. 상속인은 피상속인의 상속재산과 관련하여 종합적인 법적 승계자가 되며 상속인이 여러 명인 경우 상속재산은 상속인들의 공동재산이고 상속공동체를 구성한다. 그러나 그 상속재산은 상속세 과세와 관련하여서는 개별 상속인들의 지분별로 나뉘어져 개인들의 과세대상 자산이 된다.

나) 사망으로 인한 증여 취득(제3조 1항 2호)

사망으로 인한 증여 취득은 수증자가 증여자보다 오래 사는 경우에 대한 증여 약속에 기초한다. 회사의 한 지분소유자의 사망에 기인한 다른 지분소유자의 지분의 가치 증가분이나 이 가치 증가분이 제3자에 대하여 지불하여야 하는 보상금의 가치를 넘어서는 부분도 사망으로 인한 증여 취득의 경우에 해당된다.

다) 피상속인이 체결한 계약에 의거하여 피상속인의 사망시에 제3자가 취득하는 직접적인 재산상의 이득(제3조 1항 4호)

이 조항이 적용되는 주된 예로는 생명보험, 연금보험이나 또한 제3자의 이름으로 체결한 저축계약 등이 해당된다.

라) 제3조 2항의 보충적 설명

제3조 2항에는 과세대상의 범위를 보충하는 몇 가지 보완적 과세대상과 대체적 과세대상이 지정되어 있다. 대표적인 보완적 과세대상 행위로 제1호에 나온 피상속인에 의하여 사전에 결정된 재단 등으로의 재산 이전이 있다. 이 경우 재단의 범위에는 외국법에 의하여 설립된 단체도 포함된다. 그리고 대표적인 대체적 과세대상으로는 제4호에서 규정하는 상속에 대한 법적 청구권의 포기에 대한 대가로 지급받는 보상금을

들 수 있다.

2) 증여

독일 상속증여세법 제7조 1항(1~5호, 7~10호)¹⁵⁴⁾에서는 생존자간의 증여에 대하여 설명하고 있다. 제1호에서는 기본적인 정의를 매우 포괄적으로 정의하고 있고 다음으로 상속세법 제7조 1항의 2~5호와 7~10호, 그리고 5~7항은 제7조 1항 1호의 기본적인 정의에 더하여 보완적·대체적 과세대상 행위를 설명한다. 주석서¹⁵⁵⁾는 제7조 1항 1~5호, 7~10호의 내용이 과세대상이 되는 생존자간의 증여에 해당하는 사안을 모두 망라한 것으로 보고 있다.

가) 생존자간의 증여의 기본적인 정의

제1호에서는 기본적인 정의를 매우 포괄적으로 정의하고 있는데 이에 따르면 생존자간의 증여란 생존자간에 자발적으로 행해지는 재산의 제공으로서 증여자의 희생에 의하여 수증자의 부가 증가되는 것으로 보고 있다.

계약에 의한 급부와 반대급부의 가치가 일치하지 않는 것이 명백한 경우 부분증여에 해당하는 경우가 일반적이다. 부분증여는 조건부증여와는 구별된다. 조건부증여의 경우 조건이 충족되면 전체가 증여되는 것이지만 부분증여의 경우 계약은 증여되는 부분과 대가가 정당하게 지불되는 부분으로 양분된다. 연방조세법원은 이 경우 두 부분을 나누어 보아서 대가가 수반되지 않는 계약의 부분만을 증여로 과세되는 것으로 보았다¹⁵⁶⁾.

위에서 정의된 “증여자의 희생에 의하여 수증자의 부가 증가되는 것”은 그러나 증여자에게서 줄어드는 자산이 수증자에게서 늘어나는 자산과 동일한 것이어야 한다는 것을 의미하거나 요구하지는 않는다. 이 경우는 간접증여에 해당하는 것으로서 예를

154) 2008년 11월 27일의 세법개정으로 제6호는 삭제되었다.

155) Tipke/Lang, p. 503; J.P.Meinke, ErbStG, 2002, Muenchen.

156) 연방조세관보, 1982, 83; 1982, 714.

들어 증여자가 제공하는 돈으로 제3자가 주택을 신축하고 이 주택이 수증자의 소유가 되는 경우가 해당된다¹⁵⁷⁾.

나) 보충적 설명(상속세법 제7조 1항의 2~5호, 6~10호와 5~7항)

다음으로 상속세법 제7조 1항의 2~5호, 6~10호와 5~7항은 제7조 1항 1호의 기본적인 정의에 더하여 보완적·대체적 과세대상 행위를 설명한다. 여기에서 언급된 행위들은 경제적인 의미로 보아 제7조 1항의 증여의 의미에 해당한다고 볼 수 있다. 따라서 여기서 열거된 조항들의 의미는 법적인 안정성을 돕는 의미이다. 1항의 2~4호와 7~9호는 보완적 과세대상 행위로서 증여자가 요구한 조건을 이행하여 재산을 취득하거나 증여자가 법률행위에 첨부 요구한 조건이 성취됨으로써 그에 상응하는 반대급부 없이 취득한 재산, 수증자가 승낙함으로써 제3자에 대해 급부가 지정되거나 수증자의 승낙을 얻기 위해 급부를 자발적으로 맡음으로써 누군가가 취득한 재산, 부부 중의 일방이 재산공유제의 합의에 의해 얻게 되는 부의 증가 등을 규정하고 있다. 이에 비하여 1항의 5호는 대체적 과세대상 행위로서 상속의 포기에 대한 대가로써 취득하는 재산에 대하여 규정하고 있다. 마지막으로 제7조 5-7항은 증여와 관련되는 생존자 간의 주주 및 지분소유자 위치의 승계와 관련한 규정을 두고 있다.

3) 조건부증여 혹은 조건부상속(Zweckzuwendung)

상속이나 증여로 인한 재산의 증가가 증여자나 피상속인의 의지에 의하여 특정한 목적과 결부되어 제공되는 경우 이를 조건부증여(조건부상속)라고 한다. 이 경우 자산의 취득자에게는 취득된 자산의 가치에서 이 특정 목적을 실현하기 위하여 지출된 가치를 차감하고 남은 부분에 대하여만 과세된다.

157) 이 경우 증여가액은 증여자가 제공한 돈의 가치가 아니라 수증자가 제공받은 주택의 시가가 될 것이다.

4) 가족 재단(Familienstiftung) 등

재단이나 기금이 법적으로 독립적으로 운영되면 원칙적으로 상속증여세의 과세대상이 아니다. 그러나 이 재단 등이 세대를 뛰어넘어 상속증여세의 회피수단으로 이용되는 것을 막기 위하여 1974년에 입법권자는 가족재단 등을 대체적 상속증여세 과세대상으로 규정하였다. 상속증여세법 제1조 1항 4호에서는 재단이나 기타 단체가 특정한 가족이나 가족들의 이해관계를 충족시키기 위한 목적과 보유자산을 연결시키는 경우 가족재단으로 보고 이러한 경우 자산의 재단으로의 최초의 이전 이후 매 30년마다 재단의 자산을 상속증여세법 과세대상 자산으로 규정하였다¹⁵⁸⁾.

3. 납세의무자

가. 납세의무자(자연인)

개별 과세대상 과정보로 납세의무자는 상속증여세법 제20조 1항에 따라서 다음과 같다.

- 상속의 경우 : 상속인
- 증여의 경우 : 증여자와 수증인은 연대납세의무자
- 조건부상속 및 증여의 경우 : 조건부상속 및 증여에 결부된 조건에 의하여 부담을 받는 자(Beschwerte)
- 가족재단의 경우 : 가족재단
- 외국의 자산(신탁 등) : 신탁기금을 형성(bilden)하거나 제공(ausstatten)하는 자

158) 30년을 한 세대로 본 것이다.

나. 납세의무자(회사)

1960년의 연방조세법원의 판례에 의하여 개인회사들도 납세의무자로 인정되었던 적이 있으나 다시 1995년의 판례에 의하여 개인회사의 납세의무는 부인되었으며 자산의 취득은 개인회사의 구성원인 자연인에게로 귀속되는 것으로 보게 되었다(연방조세 관보, 1995, 81).

다. 거주자와 비거주자의 구분

기본적으로 상속세는 피상속인의 사망시점에 피상속인이나 또는 상속인이 독일 내에 주소를 두고 있는 거주자면 전 세계에 소재하는 피상속인의 유산에 대하여 과세한다(무제한 납세의무). 소득세와는 달리 자산을 제공하는 사람이나 취득하는 사람 중 한쪽만 국내에 거주하면 상속세에 대한 무제한 납세의무가 성립하는 것이다. 증여는 증여자 또는 수증자가 증여시점에 독일 내에 주소를 가지고 있는 거주자이면 재산의 소재지를 불문하고 과세대상이 된다. 독일국민은 그들이 5년 이상 비거주자가 될 때까지 거주자로 간주된다.

비거주자에 대하여는 평가법 제121조에 열거된 독일 국내에 소재하는 다음의 재산에 대하여만 과세한다(제한적 납세의무).

- 농림업 재산
- 부동산
- 국내의 사업장에 투자된 사업용 재산
- 내국법인의 주식이나 지분
- 국내에 등록된 발명이나 특허
- 국내의 기업에서 임차하여 사용하는 경제재
- 국내소재 부동산에 의하여 보장된 저당권, 채권, 기타의 권리
- 비경영지분소유자(stille gesellschaftler)¹⁵⁹⁾로서 국내의 사업체의 지분으로부터의 이익배분권

- 위의 재산에 대한 이용권

4. 상속(증여)재산의 평가 및 물적공제(비과세)

가. 상속(증여)재산의 평가

상속증여세의 과세대상인 재산은 비과세로 규정되지 않은 상속(증여)재산을 취득한 자에게 발생한 부의 증가분(Bereicherung des Erwerbers)이다(상속증여세법 제10조 1항 1절). 재산의 증가분에 대한 평가는 상속증여세법 제13조를 따르도록 하고 있는데 제13조에 1항에서는 다른 항에서 별도 규정이 없으면 재산의 평가는 기본적으로 평가법 제1부의 규정을 따른다고 하였다. 제13조 2항에서는 자본회사의 지분에 대한 평가는 공정가격으로 평가한 금액을 기준(평가법 제11조 2항 2절)으로 한다고 하였다. 또 상속증여세법 제13조 3항에서는 부동산에 대한 평가는 부동산가치(Grundbesitzwert: 평가법 제19조)에 따른다고 하였고 제13조 6항에서는 외국 소재 부동산과 기업재산은 평가법 제31조를 따른다고 규정하였다.

상속(증여)재산의 평가의 기준일은 납세의무가 발생하는 날이다(상속증여세법 제11조).

피상속인에 대한 적절한 수준의 장례비용, 기타 상속재산의 분배와 관련한 법률적/행정적 비용은 과세대상 상속재산가액에서 공제된다. 이 비용의 합계가 10,300유로까지는 증빙이 없이도 공제된다(상속증여세법 제10조 5항 3호).

상속(증여)재산과 경제적으로 연결되는 부채는 과세대상에서 공제된다. 그러나 비과세되는 상속(증여)재산과 경제적으로 연결되는 부채는 과세대상에서 공제되지 않는다. 비과세되는 상속(증여)재산과 부분적으로 연결되는 부채는 과세대상에서 과세대상 상속(증여)재산과 경제적으로 연결되는 부분만큼만 과세대상에서 공제된다(상속증여세법 제10조 6항).

159) 지분을 소유하고 배당은 받지만 경영내용에 참여하지 않는 지분소유자.

나. 물적 공제(비과세)

1) 사업용 자산에 대한 고려

최근 독일의 상속세법상의 사업용 자산에 대한 공제가 한국에서도 주목을 받으며 큰 관심의 대상이 되었다. 독일에서는 상속증여세과세로 인하여 사업체의 지속적인 운영에 어려움을 주지 않도록 하기 위하여 기업을 상속하는 경우에 대하여 과세부담을 크게 줄여주고 있다. 과거 독일의 상속증여세제도에서는 사업자산, 농림업 사업체, 자본회사(주식회사 및 유한회사)의 지분의 가치평가에 대하여 특별공제로서 가치평가에서는 우선 256,000유로를 공제하고 남은 자산의 평가에서 남은 가액의 60%로 평가하였으며 납부세액은 납세자의 신청에 따라 10년간 납부이연을 허용하였고 사망으로 인한 취득의 경우에 대하여는 납부이연을 무이자로 허용하고 있었다.

독일의 입법권자는 최근의 세법개정(2008년 11월 27일)에서 이 기업의 가업상속 및 증여를 통한 가업승계에서 세제혜택을 더욱 강화하였다. 새로 개정된 상속세법에서는 제13b조의 4항에서 우선 기업재산의 85%를 과세대상에서 특별공제 하도록 하였다. 남은 액수에 대하여도 제13a조 2항에 의거, 추가적으로 150,000유로를 공제한다. 이 공제액수는 10년 기간 동안에 한번만 받을 수 있도록 되어 있다.

이 혜택은 당연히 기업의 지속적 운영과 결부된 것으로서 최종적으로 기업재산을 넘겨받고 이를 계속 운영해나가는 기업가에게 주어지는 것이다. 적용이 되는 기업재산은 사업자산, 농림업 사업자산, 자본회사의 지분(전체의 4분의 1 이상의 법정지분을 직접적으로 소유하는 경우)이 해당된다(상속증여세법 제13b조 1항)¹⁶⁰. 가족들이 기업을 분산 소유하는 경우 가족의 지분을 합산하여 4분의 1 규정을 적용하도록 하였다. 그리고 이들 기업의 자산이 단순관리되는 자산에 50% 이상 투자되어 있는 경우 동 혜택의 적용에서 배제된다(상속세법 제13b 2항).

이 조세지원은 무엇보다도 기본적으로 중요한 두 가지 조건을 전제로 주어진다. 우

160) 과거에 이들 자산이 국내에 소재하는 경우로 혜택이 제한되었으나 최근의 세법개정으로 EU 내에 위치한 자산에게도 적용되도록 확대되어서 EU내 차별에 대한 법적 문제를 해결하였다.

선 동 기업은 상속(증여) 당시의 고용 수준을 유지하여야 한다. 판단기준은 상속 후 동 기업에서 7년 동안 지불된 임금의 합계액이 상속 당시 임금지급액의 650% 이상이 되어야 한다. 이때 상속 당시의 임금지급액은 상속개시 직전 5개연도의 평균 임금지급액으로 한다(상속세법 제13a 1항). 이 규정은 임금지급액이 0유로이거나 고용인원이 10인 미만인 경우에는 적용하지 않는다. 다음으로 동 기업을 7년 이상 유지하여야 한다¹⁶¹⁾. 과거 이 조건이 5년으로 규정되어 있었으나 이번의 세법개정으로 연장되었다. 이 두 가지 조건이 지켜지지 않으면 조세지원은 철회되고 나중에 추가적으로 과세된다¹⁶²⁾. 단 두 번째 조건이 지켜지지 않으면 조세지원은 수급하여 완전히 철회(상속세법 제13a 5항 1호)되지만 첫 번째 조건이 지켜지지 않으며 지켜지지 않은 비율만큼만 조세지원이 철회된다(상속세법 제13a 1항).

독일의 입법권자는 개정된 상속증여세법 제13a조 8항에서 납세자에게 위에서 설명한 조세지원보다 한 단계 더 강력한, 따라서 한 단계 더 까다로운 조건을 규정한 조세지원 규정을 두고 있다. 기업을 상속받은 납세자가 상속세법 제13b 2항의 단순관리되는 자산에 50% 이하가 아니라 10% 이하만 투자하고 있고, 상속 후 7년 동안이 아니라 10년 동안 지불된 임금의 합계액이 상속 당시 임금지급액의 650% 이상이 아니라 1,000% 이상 유지하고, 마찬가지로 동 기업을 7년 이상이 아니라 10년 이상 유지하는 경우 상속세법 제13b조의 4항의 기업재산의 85%를 과세대상에서 특별공제하는 것을 100%로 확대하는 것을 규정하고 있다.

2) 주택이나 거주공간

최근의 세법개정에서 주거용으로 임대가능한 주택이나 공간을 상속으로 취득하는 경우 평가에서 시가의 10%를 공제하도록 하였다(상속세법 제13c조). 정책 목적은 주거공간의 적절한 수준의 공급을 가능토록 하기 위함이다.

161) 기업의 유지란 기업을 제3자에게 매각(양도)하는 것을 의미한다. 이 기업의 유지 기간 7년과 고용수준의 유지 기간 7년과 관련하여 세법개정 논의 과정에서는 더 긴 사후관리 기간을 설정할 것(기업의 유지는 15년, 고용 수준 유지는 10년)이 요구되기도 했으나 최종적으로는 그보다 짧게 결정되었다.

162) 따라서 과세당국의 사후관리 의무도 크게 늘어난 것이다.

3) 배우자간의 증여

배우자간에 스스로 거주하던 주택이나 거주공간을 증여하는 경우, 혹은 한 배우자가 다른 배우자와의 공동주택에 대하여 신축 및 유지비용을 지출하는 경우 이는 비과세된다(상속증여세법 제13조 1항 4a호). 이때 이 주택이나 거주공간은 EU 역내에 소재하는 부동산이면 족하다¹⁶³). 피상속인이 사망하면서 거주용으로 사용(혹은 거주용으로 사용하기 어려운 특별한 사정이 있거나)하던 위의 1항 4a호에 해당하는 부동산을 배우자에게 물려주는 경우에 배우자가 이 부동산을 즉시 거주용으로 사용하기 시작하고 10년 이상 여기에 거주하면 비과세에 해당한다¹⁶⁴). 따라서 부동산의 가액이나 넓이는 문제가 되지 않는다(상속증여세법 제13조 1항 4b호). 피상속인이 사망하면서 거주용으로 사용(혹은 거주용으로 사용하기 어려운 특별한 사정이 있거나)하던 위의 1항 4a호에 해당하는 부동산을 자녀들(자녀가 사망한 경우 그 자녀들)에게 물려주는 경우에 자녀들이 이 부동산을 즉시 거주용으로 사용하기 시작하고 10년 이상 여기에 거주하면 200제곱미터 이하의 넓이의 부동산은 비과세에 해당한다¹⁶⁵). 따라서 부동산의 가액은 문제가 되지 않는다(상속증여세법 제13조 1항 4c호). 이 상속세법 제13조 1항 4b호와 4c호는 2008년 11월 27일의 세법개정으로 새로 추가된 조항이며 이 경우에도 위의 4a호의 경우처럼 해당 주택이나 거주공간이 EU 역내에 소재하는 부동산이면 족하다.

4) 기타

기타 41,000유로에 상응하는 가재도구, 그 외에 12,000유로에 상응하는 동산을 과세등급 I에 속하는 가족이 취득하는 경우 비과세된다¹⁶⁶). 이 비과세 액수는 과세등급

163) 과거에 이들 부동산이 국내에 소재하는 경우로 혜택이 제한되었으나 최근의 세법개정으로 EU 내에 위치한 부동산에게도 적용되도록 확대되어서 EU 내 차별에 대한 법적인 문제를 해결하였다.

164) 따라서 상속시점에 우선 비과세한 후에 10년을 사후관리하는 것이다.

165) 이 경우에도 상속시점에 비과세한 후에 10년을 사후관리한다.

166) 이 동산에 대한 공제액 12,000유로는 세법개정 전의 10,300유로에서 증가한 것이다.

Ⅱ나 Ⅲ의 자가 취득하는 경우 두 가지를 합산하여 12,000유로로 축소된다.

5. 과세표준, 공제 및 세율

가. 과세등급

한국과 달리 독일은 상속인과 피상속인의 개인적인 관계(친인척도)에 따라 과세등급을 달리하여 세율도 차등화하고 있다. 독일 상속증여세법 제15조 1항에서는 과세등급을 다음의 3단계로 구분하고 있다.

- 제Ⅰ등급: 배우자, 자녀 및 입양자녀, 자녀 및 입양자녀의 후손, 부모와 그 선대(사망으로 인한 취득의 경우)
- 제Ⅱ등급: 부모와 그 선대(증여의 경우), 형제자매, 형제자매의 1대 후손, 양부모, 사위 및 며느리, 배우자의 부모 그리고 이혼한 배우자
- 제Ⅲ등급: 모든 다른 재산의 취득자(특히 법인) 및 조건부증여의 경우

나. 인적공제

2008년의 세법개정으로 독일 상속증여세 제16조 1항 1호에서는 배우자와 자녀들에 대한 상속에서 과거보다 폭넓은 인적공제를 허용하였다. 배경이 된 개념은 가족이 사용하던 자산은 상속에서 공제되는 것이 바람직하다는 것으로 평균적인 단독주택의 가치를 적정 수준으로 판단하였다. 그러나 가족이 사용하던 자산에 대하여 개별적인 구체적 자산을 규정하지 않고 무주택소유자를 감안하여 적정한 공제수준만을 규정하였다. 2008년의 세법개정으로 개별 가족구성원들에게는 다음의 인적공제가 허용되었다¹⁶⁷⁾.

167) 세법개정 이전의 공제액은 다음과 같다. 배우자: 307,000유로, 자녀, 사망한 자녀의 자녀: 205,000유로, 과세등급 I의 기타 가족: 51,200유로, 과세등급 II의 기타: 10,300유로, 기타: 5,200유로.

- 배우자, 생의 동반자: 500,000유로
- 자녀, 사망한 자녀의 자녀: 400,000유로
- 기타 손녀: 200,000유로
- 과세등급 I의 기타 가족(부모): 100,000유로
- 기타: 20,000유로

동 인적공제는 한 피상속인이나 증여자에 대한 액수이며 따라서 모든 개별 자녀들은 양쪽 부모로부터 각각 400,000유로를 비과세되면서 상속받을 수 있다¹⁶⁸⁾. 법 제14조 1항에 의하여 동일인으로부터의 상속(증여)은 10년 기간동안 합산하여 인적공제를 제공하도록 규정되어 있다.

다. 특별인적공제

독일 상속세법 제17조 1항에서는 생존한 배우자와 생의 동반자에 대한 특별생계비 공제로 256,000유로를 규정하고 있다¹⁶⁹⁾. 그 외에 17조 2항에서는 과세등급 I의 의미

168) 자녀에 대한 인적공제는 이 수준이면 충분하다고 보여지나 배우자에 대한 500,000유로의 공제수준은 재산형성에 대한 공동기여를 고려할 때 적절인가하는 의문이 생긴다. 그러나 여기에서는 독일의 부부재산에 대한 민법적인 제도에 대한 고찰이 필요하다. 독일에서는 부부의 재산은 민법에 따르면 3가지 유형으로 구분된다. 우선 부부별산제(Guettertrennung)로서 부부의 재산을 결혼기간 중에도 별도로 관리하고 소유한다. 물론 부부가 결혼생활에서 공동으로 사용하는 주택, 자동차 및 각종 가재도구에 대한 공동소유권은 예외이다. 다음은 부부공동재산제(Guettergemeinschaft)로서 부부의 모든 재산은 그것이 결혼 이전에 각각 취득, 소유하던 것이라도 공동소유가 된다. 이 두 가지 형태는 모두 결혼과 함께 계약과 공증으로서 명확하게 하여야 법적인 효력을 가진다. 마지막 소유 형태가 가장 일반적인 형태로 부부가 계약에 의하여 앞의 두 형태를 명시적으로 선택하지 않으면 자동적으로 여기에 해당되게 되는 이를 추가재산공동소유제(Zugewinngemeinschaft)라고 한다. 여기에 해당되면 부부 중 한 배우자가 사망하면 다른 배우자는 결혼 전의 자신의 재산을 가지게 될 뿐만 아니라 사망한 배우자의 결혼 전 자산에 대하여도 높은 상속비율을 인정받게 된다(Zugewinnausgleich). 결혼기간 동안에 성취된 자산에 대한 공동소유권은 물론이다. 독일 상속세법 제5조 2항에서는 이러한 권리의 행사로 인한 자산의 취득은 상속세 과세대상이 아니라고 규정하고 있다. 이러한 자산의 취득은 자기의 소유권을 인정받는 것으로 상속세법 상의 의미의 상속이 아니라는 것이다(Tipke/Lang, p. 514).

169) 생의 동반자에 대한 특별공제 규정은 최근의 세법개정으로 추가된 것이다.

의 자녀(자녀, 입양자녀, 자녀 및 입양자녀가 사망한 경우 그 자녀)에 대하여 생계비공제를 그들의 나이에 따라서 다르게 규정하고 있다.

- 5살까지: 52,000유로
- 5~10살의 경우: 41,000유로
- 10~15살의 경우: 30,700유로
- 15~20살의 경우: 20,500유로
- 20~27살의 경우: 10,300유로

생존하는 배우자와 자녀들에게 배우자의 사망으로 인하여 상속세의 과세대상이 아닌 생계비를 지급받을 권리가 주어지는 경우 이 생계비의 자본적 가치를 평가법 규정에 따라서 계산하고 이 금액만큼 특별생계비공제의 허용은 줄어들게 된다(상속세법 제 17조 2항 2호). 생존 배우자 및 자녀에 대한 생계비 지급이란 공무원연금, 사회보장연금 등으로부터의 생계비 지급을 의미한다.

라. 과세표준

평가된 상속(증여)재산에서 인적공제 및 특별인적공제를 하고 남은 액수가 과세표준이 된다.

마. 세율

독일의 상속증여세율은 친인척도에 따른 과세등급(3단계)과 과세대상 취득재산의 가치(7단계)에 따라 7~50%의 세율이 적용된다. 최근의 세법개정이 있기 이전에는 등급별로 보면 제 I 등급에는 7~30%의 세율이, 제 II 등급에는 12~40%의 세율, 그리고 마지막으로 제 III 등급에는 17~50%의 세율이 적용된 바 있다.

〈표 II-1〉 개정 전 독일의 상속증여세율

(단위: %)

과세대상 취득재산의 가치(유로)	세율		
	I 등급	II 등급	III 등급
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

그러나 상속세법 개정을 통하여 세율체계에 큰 변화가 발생하였는데 우선 과세등급 I에 적용되는 누진세율 적용의 과세구간이 점진적으로 상향조정되었으며 다음으로는 과세등급 II와 과세등급 III의 차이가 없어지고 이 두 과세등급에 적용되는 세율체계가 매우 단순화되었다는 점이다.

〈표 II-2〉 개정 후 독일의 상속증여세율

(단위: %)

과세대상 취득재산의 가치(유로)	세율		
	I 등급	II 등급	III 등급
75,000까지	7	30	30
300,000까지	11	30	30
600,000까지	15	30	30
6,000,000까지	19	30	30
13,000,000까지	23	50	50
26,000,000까지	27	50	50
26,000,000 이상	30	50	50

6. 이증과세조정

가. 상속세 및 증여세의 통합시스템

상속과 증여에 적용되는 세율은 생전 증여재산과 상속재산에 대하여 세부담의 중립성이 보장되도록 그 높이와 누진구조가 동일하게 설정되어 있다.

이 세율과 인적공제를 적용하는 데 있어서 상속 개시일로부터 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.

상속세법 제27조는 또 10년이 지나지 않은 기간 동안에 과세등급 I인 사람이 상속받고 과세된 자산을 또 과세등급 I인 사람이 상속하는 경우 10%에서 50%에 이르는 감면을 제공한다. 이때 감면비율은 첫 번째 상속과 두 번째 상속 사이의 경과된 기간의 연수에 비례한다.

나. 외국납부세액공제

피상속인이나 증여자가 독일의 거주자인 경우 국외소재 재산에 대하여 외국의 정부에 납부한 상속증여세액은 독일 내에서 세액공제된다. 그러나 초과세액공제는 가능하지 않으며 또 국외에서 과세된 후 5년 이내로 국내의 세액공제는 제한된다. 국별로 체결된 상속세에 관한 이증과세방지협정에 의하여 국외자산이 국내에서 비과세되더라도 누진율 유보조항(Progressionsvorbehalt)이 적용된다(상속세법 제21조 1항 2절)¹⁷⁰⁾.

170) 누진율 유보조항은 외국에서 발생(혹은 외국에 소재하는) 과세표준(소득이거나 상속가액이거나)을 비과세하더라도 누진율구조하에서 세율을 결정하는 과정에서는 포함하여 고려하고 여기서 결정된 세율을 외국의 과세표준을 제외한 국내의 과세표준에만 적용하여 세액을 계산하는 것을 말한다.

7. 상속증여세 행정

가. 납부지

상속증여세와 관련된 업무를 모든 지역의 세무서가 담당하지 않으므로 납세의무자는 상속증여세 관련업무를 거주지 관할세무서에서 처리하는 것이 아니라 특별히 지정된 상속증여세 업무를 관할하는 세무서에서 처리한다(상속증여세법 제35조).

나. 신고와 납부

상속 및 증여자산을 취득한 납세의무자에게 일반적인 의미의 세무신고의무는 존재하지 않는다. 다만 상속 및 증여 사실을 인지한 날로부터 3개월 이내에 이를 상속세 업무를 담당하는 세무서에 통보할 의무가 있다. 신고와는 달리 통보하는 내용에는 세액의 계산을 할 필요가 없으며 상속인, 피상속인의 인적사항, 관계, 상속일, 상속자산의 종류 및 가치, 사전의 증여 등에 대한 내용을 기입하여야 한다(상속증여세법 제30조 4항). 이 자료를 바탕으로 세무서에서는 상속증여세신고서 제출을 요구할 것인지를 결정한다. 이 통보의무는 자산관리인, 금융기관, 보험회사도 이행하여야 한다.

상속증여세의 납부 및 징수와 관련하여서는 조세기본법을 따른다.

8. 기타

가. 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. 이때

영업권이나 유사한 권리의 가치는 제외한다. 토지에 대하여는 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.

나. 세대생략에 대한 과세 취급

독일의 상속세법 세율체계에서 손자녀와 증손자녀를 자녀와 같은 과세등급으로 취급하며 기본적으로 세대생략 상속에 중과세 규정은 없다. 다만 차이가 있다면 앞에서 설명한 바와 같이 인적공제와 특별인적공제에서는 자녀와 손자녀/증손자녀에 대한 한도가 다르다는 점이다(앞의 4절 참조).

다. 신탁관련

상속증여세와 관련하여서는 해당 규정이 없다.

라. 국제적 이중과세조정

독일은 주변국가들과 상속증여세 분야의 이중과세 방지를 위하여 자본과 소득에 대한 조세조약과는 별도로 상속증여세에 대한 다수의 이중과세방지조약을 체결하고 있다.

최근 독일은 오스트리아와 맺은 상속증여세에 대한 이중과세방지조약의 폐기를 오스트리아에 통지하였다. 이는 오스트리아가 상속증여세를 폐지한 결과, 동 조약에 따르면 오스트리아에 거주하는 독일 국적을 가진 사람들은 더 이상 독일정부에 대하여 상속증여세를 납부하지 않아도 되었기 때문이다.

9. 상속증여세의 정책적 시사점

독일에서는 상속증여세 과세로 인한 사업체의 지속적인 운영에 어려움을 주지 않도록 하기 위하여 기업상속에 대해서는 여러 가지 방법으로 세부담을 줄여주고 있다. 이중 상속(증여)자산의 평가에서 85%를 공제하는 것은 획기적인 조세지원으로 평가될 수 있다. 이러한 획기적인 지원의 수혜대상에 대하여 고용 유지나 기업의 지속적 유지와 관련한 부대조건을 요구하는 것은 당연하다고 평가된다.

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 상속되는 경우보다 적다. 따라서 응능과 세원칙에 부합되는 과세는 기본적으로 상속인에게 발생하는 부의 증가를 기준으로 하는 취득과세 형태의 상속증여세이며 독일이 이와 같은 취득과세 형태의 상속증여세를 채택하고 있다. 우리나라도 향후 응능과세 원칙에 적합하도록 취득과세 형태로의 제도 개편이 이루어져야 할 것이다. 한 걸음 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 응능과세 원칙에 적합한 과세라고 보여진다.

우리나라에서는 배우자나 자녀 등 피상속인과 가까운 혈연에 대한 배려가 공제제도를 통하여 이루어지며 세율 체계에서는 반영되지 않는다. 상속증여세 체계가 취득과세형이 아니라 유산세형이므로 어쩔 수 없는 일이라는 하다. 그러나 향후 유산세형의 상속증여세가 취득과세 형태로 바뀌면 독일의 경우와 마찬가지로 상속증여세세율에서 친인척도에 따른 세율 수준의 차등화가 필요한 것으로 보인다. 앞에서 설명한 바와 같이 독일에서는 독일의 상속증여세율은 친인척도에 따른 과세등급(3단계)에 따라 7~50%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 보

이지 않으나 상속인의 대부분을 차지하는 독일의 과세 I 등급과 비교하면 독일은 세율이 7~30% 수준으로 한국보다 낮은 수준이다. 게다가 최고세율이 적용되는 구간이 한국에서는 30억원에서 시작하지만 독일에서는 약 300억원 정도에서 시작하기 때문에 실질적인 세율수준은 현격한 차이를 보여준다. 따라서 친인척도가 가까운 상속인에 대한 세율은 하향조정이 필요할 것으로 보인다.

〈부록〉 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 부부간의 재산의 공동관리제를 연장하는 경우
- 제5조 부부간의 증식재산 공동관리의 경우
- 제6조 1차 상속 및 2차 상속
- 제7조 생존자간의 증여
- 제8조 특정목적을 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 비과세
- 13b조 비과세대상 자산
- 13c조 주거용 임대부동산에 대한 비과세

Ⅲ. 세액의 계산

- 14조 이전의 취득자산에 대한 고려
- 15조 과세등급
- 16조 공제액
- 17조 특별 공제액
- 18조 회비에 대한 공제
- 19조 세율
- 19a조 사업용 자산, 농림업 분야의 사업체, 자본회사의 지분 취득시 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 사단법인의 해산의 경우의 세액감면
- 27조 동일재산에 대한 다중 취득
- 28조 과세이연
- 29조 특별한 경우의 납세의무의 소멸
- 30조 취득신고
- 31조 납세신고
- 32조 납세고지서의 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 특별규정

38조 (삭제)

39조 (삭제)

〈부록〉 주요 조문 번역문

I. 상속 및 증여세 납세의무

제1조 상속 및 증여세 납세의무가 발생하는 사안

- (1) 상속세(증여세)는 다음의 경우에 부과된다.
 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 매 30년마다 상속세 혹은 증여세를 부과한다.
- (2) 다른 규정이 없는 한 사망으로 인한 재산의 취득에 관한 법규정은 증여 및 특정 목적과 연계된 재산의 증여에도 적용되며, 증여에 관한 규정은 생존자간의 특정 목적과 연계된 재산의 증여에도 적용된다.

제2조 상속 및 증여세 개인적 납세의무

- (1) 납세의무는 다음의 경우 발생한다.
 1. 제1조 1항 1호에서 3호의 경우 피상속인이 사망시, 증여자는 증여 이행시, 상속 또는 증여로 재산을 취득한 자는 세금의 발생시(제9조)에 내국인이면 모든 상속 및 증여재산에 대하여 납세의무가 발생한다. 내국인이란 a) 국내에 주소를 두고 있거나 일상적인 주거지가 국내에 있는 자연인

- b) 국내에 주소를 두지 않아도 외국에 지속적으로 5년 이상 체류하지 않은 독일 국적 소지자
- c) b의 5년 기한에 관계없이
 - aa) 국내에 주소도 두지 않고 국내에 일상적으로 체류하지도 않으면서
 - bb) 국내의 공법상의 법인에 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.
- d) 본점이나 소재지가 국내에 있는 법인, 단체 및 펀드는 내국인으로 본다.

2. 제1조 1항 4호의 경우 재단이나 사단의 본부 또는 소재지가 국내에 있는 경우

3. 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 상태이면 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 제14조의 조건이 충족되는 경우 취득 시점에 피상속인 혹은 증여자의 지분이 회사의 법정자본금의 10분의 1보다 적은 경우에도 국내재산에서 발생한 재산의 취득으로 간주한다.

(2) 해저 및 해저지하의 자원이 조사 이용되고 있는 경우 독일연방공화국에 연결된 대륙붕도 이 법에서 의미하는 국내에 속한다.

제3조 사망으로 인한 재산의 취득

(1) 다음은 사망으로 인한 재산의 취득으로 본다.

1. 상속발생(민법 제1922조)에 의한 재산의 취득, 상속대체청구권(민법 1934a조 이하)에 기인한 재산의 취득, 유언(민법 제2147조 이하)의한 재산의 취득 또는 유효하게 된 유류분권 (민법 제2303조 이하)에 기인한 재산의 취득
2. 사인증여에 의한 재산의 취득(민법 제2301조). 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 제3자의 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 이득

(2) 다음의 경우도 피상속인이 증여(유증)한 것으로 본다.

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 특정 목적에 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 포기 대가로 또는 상속거절, 상속대체청구권의 거절 또는 유산수취거절의 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 제2287조) 부당이득에 관한 규정에 따라 수증자로부터 받은 재산

제4조 계속되는 부부재산공유제의 경우

- (1) 부부간의 재산의 공동관리가 한 배우자의 사망시 계속 유지되고 있었다면(민법 제1483조 이하, 민법시행령 제200조) 총재산에서 사망한 배우자가 가지는 지분은 그 지분의 효력이 오로지 지분을 가질 권리가 있는 자녀에게만 발생한 경우처럼 다루어진다.
- (2) 지분을 가질 권리가 있는 자녀의 사망시 전 재산에서 차지하는 그의 지분은 상속재산에 들어간다. 민법 제1490조 제1문과 제2문에 따라 지분을 받게 되는 자를 지분의 취득자로 본다.

제5조 부부간의 증식재산 공동관리제의 경우

- (1) (부부간의) 증식재산 공동관리제(민법 제1363조)의 경우 한 배우자의 사망으로 재산분배 규정 계약이 끝나고 증식 재산이 민법 제1371조 제2항에 따라 정산되지 않은 상태에서는 남은 배우자가 민법 제1371조 제2항의 규정에 따라 정산청구로 요구할 수 있는 금액은 제3조에 해당하는 재산의 취득으로 보지 않는다. 이 금액의 산정시 민법 제1373조에서 제1383조 및 제1390조의 규정에 해당하지 않는 재산법상의 합의는 고려하지 않는다. 민법 제1377조 제3항의 추정은 적용되지 않는다. 증식 재산 공동 관리제의 재산분배 규정이 혼인계약에 의해 합의된 경우에는 혼인계약 체결을 재산분배 규정의 효력 발효시점(민법 제1374조 제1

항)으로 본다. 피상속인의 유산이 비과세대상인 청산청구액 산정시 유산의 가치가 과세평가 기준에 따른 기준가보다 더 높지 않거나 한 최대 한 유산의 과세가에 상응하는 액수는 제3조에 해당하는 재산의 취득으로 보지 않는다.

- (2) 증식재산 공동관리제의 재산분배 규정이 배우자의 사망이 아닌 다른 이유로 끝나거나 증식재산이 민법 제1371조 제2항에 따라 청산되는 경우 청산청구로 얻은 재산은 (민법 제1378조) 제3조 이하 및 제7조에 해당하는 재산의 취득으로 보지 않는다.

제6조 1차 상속 및 2차 상속

- (1) 1차 상속인을 상속인으로 본다.
- (2) 2차 상속이 발생하는 경우 2차 상속인이 상속시 재산의 이전으로 취득한 상속재산은 1차 상속인으로 부터 상속한 재산으로 상속세를 부과한다. 신청에 의하여 과세는 제2차 상속인과 피상속인의 관계를 기준으로 할 수 있다. 이 때 1차 상속인 자신의 재산도 2차 상속인에게 이전되는 경우 이 두 가지 재산의 발생은 과세등급을 고려하여 개별적으로 다루도록 한다. 1차 상속인 자신의 재산에 대한 과세공제액은 2차 상속으로 이전되는 재산에 대한 과세공제액이 소진되지 않은 경우에만 허용된다. 모든 개별 재산의 취득은 별도로 전 취득 재산에 적용되는 세율에 따라 납세의무가 발생한다.
- (3) 2차 상속이 1차 상속인의 사망으로 인하여 일어나지 않은 경우 1차 상속인 상속은 폐지된 것을 조건으로 하고 2차 상속은 연기된 것을 조건으로 하는 발생으로 본다. 이 경우 1차 상속인에게 생긴 실제 재산의 증가에 해당하는 세액을 차감한 1차 상속인의 납부과세액을 2차 상속인의 과세액에서 공제한다.
- (4) 차후 유증과 상속세 납세의무자의 사망으로 생긴 유산은 2차 상속에 속한다.

제7조 생존자간의 증여

(1) 다음은 생존자간의 증여로 본다.

1. 생존자간에 자발적으로 행하여지는 재산의 증여, 수증자가 재산의 이전을 통해 증여자의 부담으로 부의 증식을 얻게 되는 경우
2. 증여자가 요구한 조건을 이행하여 재산을 취득하거나 증여자가 법률행위에 첨부 요구한 조건이 성취됨으로 인해 그에 상응하는 반대급부없이 취득한 재산. 일괄적으로 특정목적에 의한 증여인 경우는 예외로 한다.
3. 수증자가 승낙함으로써 제3자에 대해 급부가 지정되거나 수증자의 승낙을 얻기 위해 급부를 자발적으로 맡음으로써 누군가가 취득한 재산
4. 부부중의 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 상속개시전에 지급하는 재산
8. 생존자간의 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 존속기간 중에 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).

(2) 제1항 제7호의 경우에 신청에 의한 과세는 피상속인에 대한 2차 상속인의 관계를 기초로 한다. 제6조 제2항 3절 내지 5절도 이를 준용한다.

- (3) 금전으로 평가될 수 없는 반대급부는 부의 증가의 존부를 결정할 때에 고려되지 않는다.
- (4) 증여가 보수로 되어 있거나 조건부로 되어 있거나 또는 부담을 주는 계약의 형태로 되어 있어도 증여에 대한 납세의무가 배제되지 않는다.
- (5) 증여의 대상이 회사의 조합계약에 의해 새로운 조합원은 조합의 해산 또는 사전 탈퇴의 경우 자신의 자본지분의 장부가치만을 인정받는다고 결정되어 있는 인적 회사에의 참여인 경우, 이러한 규정은 부의 증가의 확정시에 고려되지 않는다. 부의 증가가 자본지분의 장부가치를 초과하는 한 부의 증가는 청산조건부로 취득된 것으로 간주한다.
- (6) 인적회사에의 참여가 특히 조합을 위한 출자금, 조합원의 근로제공 또는 그 외의 급부에 상응하지 않게 과도하거나, 또는 통상적으로 제3자에게 인정되지 않을 이윤분배를 받도록 되어 있을 경우, 과도한 이윤분배는 독자적인 증여로 간주되며 자본가치로 계산된다.
- (7) 인적회사 혹은 자본회사의 조합원이 탈퇴한 경우 그 조합원의 지분 또는 그 지분의 일부를 다른 조합원 또는 조합에 이전하는 것도 자신의 지분에 대해 탈퇴 시점에 제12조에 따른 가치가 보상청구권을 초과하는 경우에는 역시 증여로 간주한다. 퇴직하는 사원의 지분이 유한회사의 정관 규정에 의해 폐지되고 제12조에 따른 그의 지분가치가 퇴직 시점에 보상청구권을 초과하는 경우 이로 인하여 발생한 다른 사원들의 지분가치의 상승도 퇴직사원의 증여로 본다.

제8조 특정 목적의 재산의 증여

특정 목적의 재산의 증여란 특정 목적에 유용하게 사용할 것을 조건으로 하고 있거나 또는 특정 목적에 유용하게 사용하는 것을 조건으로 하면서 이로 인해 수증자의

부가 증가가 줄어드는 사인유증 또는 생존자간에 무상으로 이전되는 재산의 증여를 말한다.

제9조 상속 및 증여세의 발생

(1) 상속 및 증여세는 다음의 시점에 발생한다.

1. 사망으로 인한 재산취득의 경우 피상속인의 사망시. 그러나
 - a. 유예조건부로, 시기부로 또는 종기부로 정해진 재산의 취득에 대해서 및 재산취득에 속하는 유예조건부, 시기부 또는 종기부 청구권에 대해서 조건의 성취시점 또는 기한시
 - b. 유효해진 유류분 요구분의 취득 또는 상속대체 요구분의 취득에 대해서는 유효시점
 - c. 제3조 제2항 제1호 제1문의 경우 재단 수증자의 승낙시점 (1999년 3월 5일부터 및 제3조 제2항 제1호 제2문의 경우는 펀드의 설립 혹은 설치시점
 - d. 제3조 제2항 제2호의 경우는 의무의 완성 및 조건의 충족시점
 - e. 제3조 제2항 제3호의 경우는 수증자의 승낙시점
 - f. 제3조 제2항 제4호의 경우는 포기 또는 거절시점
 - g. 제3조 제2항 제5호의 경우는 보상합의시점
 - h. 2차 상속인 상속한 재산에 대해서는 2차 상속시점
 - i. 제3조 제2항 제6호의 경우는 계승권의 이전시점
 - j. 제3조 제2항 제7호의 경우는 청구권이 유효하게 되는 시점
2. 생존자간의 증여의 경우는 증여시점에 세금 발생
3. 특정 목적을 위한 재산의 출연의 경우는 의무수행자의 책임시작시점에 세금발생
4. 제1조 제1항 제4호의 경우는 재단이나 단체로 재산이 처음으로 이전된 시점 이래 각 30년마다의 시점에 세금 발생. 재단이나 단체에서 재산이 처음으로 이전된 시

점이 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.

- (2) 제25조 제1항 a에 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

- (1) 수증자에게 발생한 면세가 아닌 부의 증가는 과세대상인 재산의 취득으로 본다 (제5조, 13조, 13조a, 제16조, 제17조 및 제18조).

제12조 평가

- (1) 평가는 아래의 2항~6항에서 달리 규정하지 않는 한 평가법 제1부의 규정(일반적 평가 규정)을 적용한다.

제5편 조세기본법(Abgabenordnung: AO)

I. 서론

독일의 세법 중에서 아마도 가장 중요한 법은 조세기본법일 것이다¹⁷¹⁾. 조세기본법은 모든 세법의 적용이나 절차 문제를 규정하는 일반법이다. 이를 통하여 개별적인 세법들이 반복적으로 규정되거나 모순되는 규정을 두는 것을 방지하여 부담을 덜어주는 기능을 수행한다. 현재의 조세기본법은 1977년에 발효되었는데 동법은 1919년부터 존재해 왔던 제국조세기본법을 대체한 것이다.

독일의 조세기본법은 모든 세목에 대하여 적용되는 것은 아니며 연방법과 유럽공동체법에 의하여 규정되는 세목에 대하여만 적용된다. 기초자치단체 지방세의 경우 각각의 지방세법에서 주(州)의 법을 통하여 결정을 한 이후에 조세기본법의 적용이 가능하다. 조세기본법에는 조세법원의 조직이나 심리절차에 대한 규정은 없으며 이 내용은 따로 독립된 법률인 조세법원법(Finanzgerichtsordnung)에서 다룬다.

171) Tipke/Lang, p.22.

II. 조세의 부과

1. 조세부과의 원칙

독일의 조세기본법 제85조 제1호에 의하면 과세당국은 과세액을 법률의 규정에 의거하여 공평하게 부과하고 징수하도록 되어 있다(조세법률주의 및 조세평등주의). 조세기본법에서 명문화된 조세의 부과 및 징수의 기본원칙은 독일에서 이 조문이 유일하다. 동조에서는 특히 과세당국은 세액을 줄이거나 부당하게 징수하거나 환급 등이 부당하게 제공되거나 부당하게 거부되지 않도록 하고 있다.

이 규정은 과세문제와 직·간접적으로 관련이 있는 독일 헌법의 여러 규범과 연결이 된다. 조세평등주의는 헌법 제3조의 평등주의 원칙의 특별한 적용 분야 가운데 하나다. 평등주의 원칙은 법률 제정권자에게 법률이 어떠한 문제의 가장 공평한 해결책 제시를 요구하기보다는 같은 상황에 처한 납세자에게 서로 다른 과세처분을 하는 요인을 제거할 것을 요구하는 것이다. 이 원칙은 또한 과세당국에게는 개별 납세자의 능력은 부과과정에서 뿐만 아니라 징수과정에서도 같은 평등주의 원칙상의 기준으로 과세되어야 하며 무엇보다도 재량권의 사용에 있어서 어떠한 종류의 임의성도 배제되어야 함을 의미한다¹⁷²⁾.

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 조세기본법 제4조에 의하면 모든 종류의 법규범을 의미한다¹⁷³⁾.

172) 현실적으로 이 평등주의 원칙은 일반적으로 법률에서 요구하는 수준의 평등주의 원칙을 실현하여 특정 납세자그룹이 불리하거나 유리하게 되는 일이 없도록 하는 일이 과세당국에게는 인력규모에 비하여 과다한 업무를 야기한다는 점에서 문제시된다.

173) 이 조세법률주의의 실현도 과세당국에게 과다한 업무를 야기하는 현실적 문제를 가져오는 바, 그 이유로는 과세당국의 부족한 인력과 늘어나는 법규범의 수를 지적할 수 있다.

조세기본법 제85조 제2호는 독일헌법 제108조에서 도출되는 과세당국의 임무를 구체화하고 있다. 이 조항은 과세당국에게 객관성과 중립성을 의무지우고 있다. 이로써 과세당국의 목표는 가능한 한 많은 조세수입을 달성하는 데 있는 것이 아니라 최대한으로 가능한 과세 공평성을 이루는 데 있음을 확인시킨다.

조세기본법은 동시에 과세당국에 납세자들의 기본적인 자유의 영역을 보호하여야 하는 의무가 있음을 규정하고 있다. 과세행위로 인하여 과세당국이 납세자의 기본적인 자유권을 현저하게 해치게 되는 일이 발생하는데 이때 납세자보호를 위하여 과세당국은 과잉금지의 원칙(독일 헌법 제12조 제1항 및 제14조 제1항)이라는 한계를 인식하여야 한다¹⁷⁴⁾.

납세자는 자신에 대한 조세의 부과과정에서 협조할 의무가 있다(조세기본법 제90조). 동시에 납세의무자는 자신에 대한 과세당국의 결정과정에서 의견을 진술하고 정보를 얻을 권리가 있다. 이 헌법에서 보장된 법치국가 원칙(독일 헌법 제20조 3항)의 정신은 재판과정에서와는 달리 조세기본법에서는 다소 약하게 표현되어 있다고 할 수 있다(조세기본법 제91조). 동 규정에서는 납세자는 특히 자신에게 불리한 결정이 내려지기 전에 그 결정에 관련된 중요한 사실에 대하여 진술할 기회가 주어져야 한다고 되어 있다.

법학자들은 그리고 신의 성실의 원칙(Grundsatz von Treu und Glauben)도 헌법의 법치국가 원칙에서 도출하고 있다¹⁷⁵⁾. 이 원칙에 기초하여 독일 조세기본법 제 89조에서는 구속적 과세정보(verbindliche Auskuenfte) 제도, 그리고 제205조-제207조에서는 세무조사 과정에서의 구속적 확인(verbindliche Zusage) 제도를 규정하고 있다¹⁷⁶⁾. 그 외에 추계과세가 이루어지는 경우(조세기본법 제160조에서 규정)에는 법원은 납세자와 과세당국간에 이루어진 사실에 대한 합의(tatsaechliche Verstaendigung)도 정확한 세액의 결정과 관련한 사실을 밝혀내기 매우 어렵고 많은

174) 국가는 도달하려는 목적에 비추어 선택하는 수단이 합리적인 관계를 이루도록 행위를 조절하여야 한다는 것이다.

175) Tipke/Lang, p. 899.

176) 일정한 요건이 갖추어지고 납세자의 신청에 의하여 과세당국이 제공한 구속적 과세정보(verbindliche Auskuenfte)와 구속적 확인(verbindliche Zusage)은 과세당국을 구속하는 효과를 가진다.

비용이 수반되는 경우 인정하고 있다¹⁷⁷⁾.

2. 조세채무의 발생과 소멸

조세채무는 개별 세법¹⁷⁸⁾에서 납세의무가 발생한다고 보는 사실행위가 실현되면 발생한 것으로 본다(조세기본법 제38조). 조세의 부과 시기 및 납부시한은 조세채무의 발생에 대하여 영향을 미치지 않는다.

조세기본법 제37조에서는 조세채무뿐만 아니라 조세에 부가되는 이자 및 가산금에 대한 채무와 납세자가 과세당국에 대하여 가지는 조세환급금에 대한 권리도 규정하고 있다. 납세자는 조세환급금에 대한 권리를 제3자에게 양도하거나 담보로 제공할 수 있다(조세기본법 제46조 1항). 이 경우의 양도는 그러나 민법적인 의미의 양도와는 달리 과세당국에서 요구하는 형식적인 요건을 충족시켜야 한다.

조세기본법 제48조에 따르면 과세당국에 대한 조세채무는 제3자에 의하여 충족될 수도 있다. 제3자는 계약을 통하여 이러한 의무를 인수하겠다는 의사를 밝히고 이를 이행할 수 있다. 그러나 이러한 인수 의사를 밝히는 것만으로 본래의 납세의무자의 의무에서 벗어나게 해주는 것은 아니다.

조세채무는 조세기본법 제47조에 의거, 세액의 납부(조세기본법 제 224-225조), 세액과 환급액의 정산(조세기본법 제226조), 세액의 사면(조세기본법 제163조와 제 227조), 부과제척기간의 경과(조세기본법 제169-171조) 그리고 징수소멸시효의 경과(조세기본법 제228-232조)에 의하여 소멸된다¹⁷⁹⁾.

177) Tipke/Lang, p. 905.

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

179) 그러나 조세기본법 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.

3. 세액의 결정

과세와 관련한 사실관계의 확인이 이루어진 뒤 과세당국은 납세의무자가 납부할 세액을 결정한다. 조세기본법 제155조 1항은 일반적인 경우 세액의 결정은 납세고지서의 발부를 통하여 이루어지는 것으로 본다. 몇 가지 세목에서는 예외적으로 과세기반에 대하여 확정고지서를 발부함으로써 확정절차가 시작하는 경우도 있다.

과세당국의 세액결정 절차는 그러나 납세자가 스스로 세액을 계산하여 신고하였고 세액의 계산내용이 적절한 경우 필요하지 않다. 신고납부제도 세목으로는 부가가치세, 근로소득세, 자본이득세, 보험세, 개별소비세, 에너지세, 샴페인세 등이 해당된다. 마찬가지로 세액이 법적인 의무에 의하여 과세표시(Steuerzeichen)나 과세인장(Steuerstemplern)의 사용을 통하여 부과(담배세 등)되며 과세당국이 이 세액을 수정할 필요가 없다고 보는 경우에도 그러하다.

과세당국이 납세자의 신고자료를 검토한 후 세액을 결정하고 납세고지서를 발부하면 이 시점을 기준으로 납세자의 세금납부시한이 결정된다.

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

가. 납세고지서를 통한 조세부과

일반적으로 세액은 납세고지서¹⁸⁰⁾를 통하여 결정된다(조세기본법 제155조 1항 1호). 세액은 과세표준과 세율 관련 규정으로부터 직접 도출되며 기본적으로 확정적인 성격을 가지며 예외적인 경우에 한하여 변경된다. 납세고지서의 형태와 내용에 대해서는 조세기본법 제157조 1항에서 규정한다. 부가가치세와 개별소비세를 제외한 대부분의 중요한 세목에서 납세고지서는 서면으로 발부되며 여기에는 세액, 세목, 조세채무자, 구제절차의 시한 및 담당부서, 과세표준, 세금신고서의 내용과 차이가 나는 항목 등에 대한 내용이 담긴다.

180) 납세고지서는 조세기본법 제118조의 의미의 행정행위이다.

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

과세당국은 신고납부제도 세목에 대하여는 당연히 신고 이전에 세무조사를 하지 않으므로 이 종류의 세목에서는 신고와 더불어 법적으로 위의 의미의 유보를 조건으로 세액이 결정되는 것으로 본다(조세기본법 제168조 제1호).

나. 부과제척기간

법적인 안정성을 위하여 조세기본법 제169조 1항 1절은 조세의 부과나 변경을 일정한 시한이 지나면 허용하지 않고 있다. 이 부과제척기간에 대한 규정은 과세당국의 납세자에 대한 요구와 관련하여서 뿐만 아니라 과세환급청구 등과 관련된 납세자의 과세당국에 대한 요구에도 적용된다. 조세기본법 제47조에 의하면 부과제척기간이 경과하자마자 조세채권 혹은 조세환급에 대한 권리는 소멸한다.

부과제척기간의 시작은 조세채권이 발생한 해가 경과하면서 시작(조세기본법 제170조 1항 1절)한다. 그러나 조세채권의 발생과 세무신고는 독립적이므로 납세자는 법에 어긋나도록 세무신고를 늦추면서 부과제척기간의 경과를 기다릴 수 있다. 이를 방지하기 위하여 신고납부제도 세목에 대하여는 부과제척기간은 세금신고서가 납세자로부터 제출된 해가 경과하면서 시작한다(조세기본법 제170조 2항 1절 1호). 그러나 늦어도 조세채권이 발생한 해를 지나고 3번째 해가 경과하면 제척기간은 시작된다(조세기본법 제170조 2항 1절 1호).

부과제척기간은 개별소비세와 관련하여서는 1년, 다른 세목과 관련하여서는 4년이

다. 탈세의 경우 이 제척기간은 10년으로 연장되나 부주의로 인한 경우에는 5년이다(조세기본법 제169조 2항). 이 연장된 5년 혹은 10년의 부과제척기간은 이에 대한 과오가 납세자에 있거나, 대리인이나 제3자에 있거나 불문한다(조세기본법 제169조 2항 3절).

부과제척기간은 세액결정, 신청서의 제출, 불복청구, 소송제기, 세무조사의 시작, 잠정적인 세액의 확정, 후속적 부과고지서(Folgebescheide) 등의 사유가 있으면 진행이 중지된다(조세기본법 제171조). 탈세 등의 경우에는 형사사건에 대한 제척기간이 경과될 때까지 부과제척기간은 종료되지 않는다.

다. 납세고지서의 변경

납세고지서의 변경은 관세와 개별소비세의 경우와 이 두 가지를 제외한 다른 세목으로 구분하고 있는데 관세와 개별소비세의 경우 별다른 제한없이 납세고지서의 변경이 가능한 것에 비하여 대부분의 다른 세목에서는 납세고지서의 변경이 일정한 전제조건 하에서만 가능하다(조세기본법 제172조). 조세기본법 제172조 1항 2a호에서는 납세고지서는 납세자가 동의하는 경우나 납세자가 신청한 사항을 받아들이는 과정에서 논리적으로 귀결되는 내용에 한하여 변경이 가능하다고 정하고 있다. 또 조세기본법 172조 1항 2b호에서는 납세고지서가 관할 관청이 아닌 곳에서 발부된 경우 변경이 가능한 것으로 정하고 있다. 마지막으로 동조 동항 2c호에서는 납세고지서가 기만, 위협이나 뇌물제공 등의 수단에 의하여 작성된 경우 변경이 가능하다고 본다.

이외에 조세기본법 제129조에서는 행정행위(납세고지서 등)에 명백한 오류가 발견될 때에는 이를 시한에 관계없이 시정할 수 있다고 하였다.

법적 신뢰성 유지의 관점에서 헌법재판소나 연방의 최고법원에서 법이나 규범의 무효를 결정하거나, 시행령 등이 법의 취지와 일치하지 않는다고 판결되는 경우 또는 동 재판소의 법적 해석의 변화로 인하여 납세고지서가 변경되어야 하는 경우 납세자에게 불리한 결과를 가져올 때는 고지서를 변경하지 않는다(조세기본법 제176조).

라. 추정을 통한 조세부과

세무관청이 과세의 기초가 되는 사항을 조사 또는 계산할 수 없는 한 세무관청은 이를 추계해야 한다. 그때 추계에 있어 의미를 가지는 일체의 사정을 고려해야 한다(조세기본법 제162조). 납세의무자가 자기 신고 내용에 대하여 충분히 납득할 만한 설명을 제공할 수 없거나 정보제공을 거부하는 경우, 그리고 선서를 대신하는 보증을 거절하거나 제90조 2항의 규정에 의한 협력의무를 위반한 때는 특히 추계한다(조세기본법 제162조 2항). 납세의무자가 세법에 따라 작성해야 하는 장부나 기록을 제출할 수 없거나, 혹은 제출한 기장이나 기록이 제158조의 규정에 따른 것이 아닌 경우, 혹은 납세의무자가 제출한 내용이 수입과 기업재산의 증가와 관련하여 사실과 다르다는 실제적인 단서가 있는데 납세의무자가 조세기본법 제93조 7항 1절 5호에 따른 금융기관의 계좌조사에 대한 동의를 해주지 않는 경우에도 또한 추계할 수 있다(조세기본법 제162조 3항)¹⁸¹⁾.

181) 조세기본법 제162조 3항에서 추계할 수 있다고 보는 세 가지 경우 중에 세 번째 경우는 2009년부터 적용되는 개정된 조세기본법에서 새로 추가된 것이다.

Ⅲ. 조세의 징수

1. 납부의무 및 기한

조세기본법 제37조에 의거한 조세채무관계가 성립하면 이로 인한 청구권 실행의 기본 토대는 납세고지서, 환급고지서, 책임귀속고지서 및 조세적 성격의 기타 의무를 확정하는 행정행위 등이다(조세기본법 제218조 1항). 연체가산금에 있어서는 법률적 사실(조세기본법 제240조)의 실현으로 족하다. 납세신고(제168조)는 납세고지서와 동등한 것으로 본다.

납부의 기한은 과세당국이 납세의무자에게 조세채무관계로부터 납부를 요구할 수 있는 시점부터 시작된다. 연체가산금도 이 시점부터 계산된다(조세기본법 제240조 1항 1절). 이 기한은 강제집행(Vollstreckung)(조세기본법 제254조 1항 1절), 그리고 다른 환급권과의 상계(Aufrechnung)(조세기본법 제226조)의 전제조건이 된다.

2. 징수유예

과세당국은 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(조세기본법 제222조). 원천징수 혹은 거래징수되는 세액에 대하여는 유예가 제공되지 않는다(조세기본법 제222조 3호). 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(조세기본법 제223조).

3. 징수권의 소멸

과세당국의 징수권은 납세의무자의 납부, 다른 환급권과의 상계, 조세사면, 그리고 징수권 소멸시효의 경과를 통하여 소멸된다.

조세채무와 다른 환급권과의 상계의 경우 관련된 연체가산금의 계산은 상계시점부터 계산하지 않고 상계가 가능한 시점을 추적하여 그 시점부터 계산한다.

조세사면(Erlass)(조세기본법 제227조)은 매우 제한된 경우에 한하여 구체적인 사건에서 판단하여 조세부담을 면하여 주는 것이다. 요건으로는 납세자에게 귀책사유가 없으며 경제적으로 존재가 심각하게 위협받는 경우로 제한된다.

4. 지급시효

조세채무관계에 의하여 발생한 청구권에는 특별한 지급시효가 적용되며 이때 지급시효는 5년이 된다(조세기본법 제228조). 시효는 청구권이 처음으로 발생한 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. 세무신고는 조세결정으로 본다(조세기본법 제229조 1항). 책임귀속고지서(Haftungsbescheide)가 납부독촉을 수반하지 않고 이루어진 때는 시효는 그 고지서가 효력을 발생한 역년이 경과함으로써 개시된다(조세기본법 제229조 2항).

시효기간은 중단될 수 있는바 조세기본법 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(Pfaendungspfandrecht), 강제저당권(Zwangshypothek) 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 및 압류질권, 강제저당권 또는 변제에 대한 기타 우선권에 대해서는 이들

이 소멸하기까지 또는 파산절차가 종료하기까지 계속한다. 세무관청에 대한 청구권이 행사되는 경우 이에 의한 시효의 중단은 청구권에 관하여 결정이 이루어지고 확정력이 발생하기까지는 발생하지 않는다(조세기본법 제231조 2항). 중단이 종료하는 역년의 경과와 함께 새로운 시효기간이 개시된다(조세기본법 제231조 3항). 시효는 중단행위에 관련된 금액을 한도로 하여 중단된다(조세기본법 제231조 4항).

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

5. 체납처분과 결손처분

세무관청은 금전의 급부, 기타의 행위, 묵인 또는 부작위를 요구할 수 있는 행정행위를 행정적으로 집행할 수 있다(조세기본법 제249조 1항). 이 규정은 세무신고(제168조)에 대해서도 적용한다. 집행관청은 일반적인 조세의 경우 세무관청의 가장 하위 조직인 세무서(Finanzamt)이며 관세 및 수입부가가치세 등에 있어서는 관세관청의 하위 부서인 세관(Hauptzollamt)이다(조세기본법 제249조 1항 3절). 강제집행의 준비를 위해 세무관청은 집행채무자의 재산관계 및 소득관계를 조사할 수 있다(조세기본법 제249조 2항). 다른 집행관청의 위탁에 의하여 강제집행조치를 실시하는 경우 집행관청은 그 범위 내에서 다른 집행관청을 대신한다(조세기본법 제250조 1항). 위탁을 받은 집행관청이 관할권이 없거나 또는 위탁받은 행위가 그 집행관청에 허용되지 않는 경우에는 그러한 곤란함을 위탁한 집행관청에 통지한다. 위탁의 시행에 이러한 곤란함이 존재하고 위탁받은 집행관청이 실행을 거부하면 감독관청이 위탁집행관청을 결정한다(조세기본법 제250조 2항). 행정행위는 그의 집행이 정지되지 아니하거나 또는 권리구제의 제기에 의하여 집행이 정지되고 있지 않는 범위에서 집행할 수 있다(조세기본법 제251조 1항).

IV. 세무조사제도¹⁸²⁾

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

세무사찰은 조세범처벌에 관련하여 탈세 적발, 관련 세액의 추징뿐만 아니라 알려지지 않은 과세대상을 파악하고 조사하는 역할도 담당한다(조세기본법 제208조 1항 1절). 이러한 조세범처벌법적인 기능(조세형사법적 기능)과 조세법적인 기능을 모두 아우르는 광범위한 업무 분야를 수행하는 세무사찰요원에게는 검찰의 권한이 일부 부여된다¹⁸³⁾. 또한 세무공무원의 권한이 모두 부여되며 동시에 세무조사 수행의 효율성을 위하여 일반적인 세무공무원에게 적용되는 일부 권한 행사의 제한적 요소는 세무사찰요원에게는 적용되지 않는다. 납세자에게는 외부세무조사의 경우와 마찬가지로의 협조 의무가 존재한다.

세무점검은 조세기본법 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 점검 대상 토지, 건물, 배, 차량 등을 조사하고 필요한 자료를 살필 권한이 있으며 점검 대상자는 이에 대하여 협조하여야 한다.

독일에서 일반적으로 세무조사라 하면 외부조사를 의미하며 외부조사 그 자체를 세

182) 독일의 세무조사 현황과 관련하여서는 부록 참조.

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

무조사(Betriebsprüfung)라고 지칭하기도 한다. 조세의 부과절차와 외부조사가 과세당국에게 있어서 명확하게 구분이 되는 두 가지의 업무 분야인지에 대하여는 조세기본법에 언급이 없다. 따라서 독일의 개별 주에서는 외부조사담당부서가 각기 다르게 조직되어 있다.

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

1. 외부조사의 인적 대상

일반적으로 외부조사는 사업활동 혹은 농림업을 영위하는 사업장을 경영하는 납세자, 그리고 자유직업인들에게만 시행된다(조세기본법 제193조 1항). 그 외의 납세자 그룹은 그 납세자가 다른 사람의 조세를 원천징수하여 납부하여야 하는 경우 등에 한하여 외부조사의 대상이 된다(조세기본법 제193조 2항 1호). 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(조세기본법 제193조 2항 2호). 이 경우 자연인이나 영리법인인 납세자뿐만이 아니라 공익법인도 그 인정, 인정의 취소 등과 관련하여 외부조사의 대상이 될 수 있다. 자연인인 납세자도 소득세법 제2조 1항 4-7호의 근로소득, 자본소득, 임대소득 및 기타소득 등의 수입을 가지거나 기타 독립적 인적용역 제공자도 마찬가지로 조사대상이 될 수 있다. 일반적으로 수입의 종류가 다양하고 규모가 큰 경우가 해당될 것이다.

조세기본법 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 근로소득, 자본소득 임대소득 및 기타소득 (소득세법 제2조 1항 4-7호)의 수입에 대하여 조사를 할 권리가 없다. 이를 조사하기 위하여는 제193조 2항 2호에 따른 특별한 사유가 있어야 한다. 즉 과세를 위하여 그 사실관계의 파악이 아주 중요하다는 것이 전제가 되어야 한다.

2. 외부조사의 물적 대상

외부조사의 물적 대상은 조세기본법 제194조에 의하여 제한된다. 외부조사는 납세자의 과세관련 사항을 조사하는 데 필요한 여러 가지 세목과 여러 과세연도의 내용을 다룰 수 있고 또 특정 사안으로 내용을 제한할 수 있다(조세기본법 제194조 1항 2호). 인적회사(합명회사, 합자회사)의 외부조사에서 무한책임사원과 유한책임사원의 과세관련 사항은 회사의 과세관련 사항의 파악을 위하여 의미가 있고 적절한 경우에만 조사대상으로 한다(조세기본법 제194조 1항 3호 및 2항). 즉 이를 통하여 추정세액의 규모가 적지 않을 것으로 예상되거나 회사와 사원의 관할 세무관청이 동일하거나 사원의 회사로부터의 수입과 기타 수입 사이에 연관관계가 존재하는 경우가 이에 해당된다. 이렇게 사원으로 외부조사의 대상이 확대되는 경우에 세무조사통지서에 이들에 대하여 언급되어 있어야 한다¹⁸⁴⁾.

3. 외부조사 대상의 선정

일반적으로 제193조에 해당하는 모든 사안에 대하여 외부조사를 행하는 것은 과세당국에 인력수급 상황에 비추어볼 때 비현실적이다. 따라서 과세당국은 개개 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 실시할 수 없는 외부조사는 문제가 전혀 없는 것은 아니나 실무적으로는 조사의 빈번도의 차이는 조세평등주의 원칙에 위배되는 것으로 보지 않는다.

외부조사의 시행을 납세자가 법적으로 요구할 권리는 없다. 그러나 납세자가 신청하는 경우 과세당국은 이에 제시한 신청근거를 재량권에 의하여 세무조사를 결정하는 과정에 고려대상으로 한다. 이는 특히 납세자가 향후 행하게 되는 경제적인 결정(예: 기업매각 등)이 외부조사의 결과에 따라 영향을 받게 되는 경우나 납세자가 자신이 신

184) Ax/Grosse/Caemmerer, AO und FGO, 1995, p. 473.

청한 외부조사 후에 조세기본법 제204-207조의 의미의 당국의 구속적 확인(verbindliche Zusage)을 받기를 원하는 경우에 그러하다¹⁸⁵⁾.

4. 수시점검 통보(Kontrollmitteilungen)

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

5. 외부조사의 통지

불복을 통한 구제의 방안에 대한 안내 내용을 포함하는 외부조사의 서면통지를 통하여 해당 과세당국은 외부조사의 범위를 결정한다(조세기본법 제196조). 이러한 외부조사절차의 정형화는 납세자보호와 함께 수행되는 조치의 내용과 결과와 관련하여 불확실성을 제거해주는 역할을 한다.

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

다른 행정행위와 마찬가지로 외부조사의 통지도 내용상 충분히 확정적이고 이를 통하여 어느 납세자를 어떤 범위(대상연도, 세목, 내용)에서 조사할 것인지 알 수 있어야 한다. 내용상 확정적이지 않으면 조사통지서는 무효(nichtig)이며 효력이 없다(unwirksam)(조세기본법 제124조 1항 및 3항). 서면의 행정행위는 항상 이러한 행위에 대한 적절한 사유를 제시하여야 한다(조세기본법 제121조 1항). 그러나 책임귀속고지 및 인내압수용고지 등 제191조 1항에 해당하는 외부조사에 있어서 사유는 조사의 법적인 근거를 제시하는 것으로 족하다. 반면 사업자, 농림업경영자, 자유직업자 이외의 납세자에 대하여 제193조 2항 2호에 해당하는 조사를 하고자 하는 경우 과세와 관련하여 사실관계 파악을 위한 추가적인 정보가 필요한 정도와 이것이 과세당

185) Ax/Grosse/Caemmerer, p. 473.

국의 관서 내에서 수행되기에 적절하지 않다는 것이 납득이 가도록 설명되어야 한다. 주주와 감사조직 사원, 또는 감사조직 사원간의 세무관계와 같이 제194조 2항의 범위로 외부조사가 확대되는 경우, 또는 재조사, 조사기간의 연장이나 일반적인 조사기간을 초과하는 경우 등에는 더 특별한 사유의 제시가 필요하다. 더 특별한 사유가 제시되지 않으면 행정행위는 결함이 있는 것으로 본다(fehlerhaft). 이 경우 결함은 행정구제절차의 종료 이전까지 사유를 추가함으로써 보완될 수 있다. 결함이 그때까지 제거되지 않는 경우 재정법원은 이 조사통지를 법에 어긋나는 것으로 무효화 할 수 있다¹⁸⁶⁾.

조사통지에 대하여는 이의신청이 가능하다(조세기본법 제347조). 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(연방조세법원의 판결: 연방조세관보, 1968 II 19). 조사통지서뿐만 아니라 조사과정 동안에 배부되는 다른 행정행위들도 이의신청의 대상이 된다. 외부조사통지에 대한 이의신청은 원칙적으로 조사를 연기하는 효과는 없다. 즉 조사는 이의신청 절차와 상관없이 진행된다(조세기본법 제361조 1항). 조사통지에 대한 발효 중지 신청은 가능하다(조세기본법 제361조 2항). 조사통지서의 적법성에 대하여 심각한 우려가 있는 경우, 그리고 정당하지 않고 공공의 입장에서 바람직하지 않은 심각한 어려움을 관련자에게 야기하는 경우에는 발효 중지 신청은 받아들여진다. 조사가 진행된 후 나중에 행정구제절차나 법원의 결정에 의하여 조사통지의 적법성이 부인되는 경우 과세당국은 이 조사를 통하여 확인한 사실관계를 기반으로 납세고지서를 변경할 수 없다. 조사통지는 조사 시작시점, 조사자의 이름 등의 내용을 담아 조사의 목적이 그로 인하여 방해받지 않는다면 조사 시작 전에 충분한 시간 여유를 두고 이루어져야 한다(조세기본법 제197조). 적절한 시간여유라 함은 개별 사안에 따라 다르나 2~3주 정도가 보통이다¹⁸⁷⁾. 이 과정에서 납세자가 조사를 위하여 준비할 일이 무엇인가 하는 것을 고려하여야 한다. 신청에 의하여 정당한 사유를 제시하는 경우 조사시점의 연기가 가능하다. 정당한 사유라 함은 납세자가 병에 걸리는 경우 혹은 조사시점이

186) Ax/Grosse/Caemmerer, p. 474.

187) Ax/Grosse/Caemmerer, p. 475.

해당 기업에게 계절적으로 가동률이 높은 시기에 해당하는 경우 등을 말한다.

조사요원은 조세기본법 제7조의 의미의 공무원집행자이다. 공무원집행자가 편파적인 판정을 할 것이라고 여겨지는 사유가 존재하는 경우 조세기본법 제83조 규정에 의거, 납세자는 해당 조사요원을 거부할 수 있다. 그 외에도 외부조사는 동법 제82조의 의미의 행정절차이므로 조사요원은 본인이나 가족 등의 사안과 관련한 조사에 참여할 수 없다.

6. 외부조사의 실행

조사활동은 통상적인 근무시간에 이루어진다(조세기본법 제200조 3항). 조사요원은 조사장소에 나타나서 즉시 자신을 알려야 하며 조사의 시작 일자와 시간을 서류철에 기록하여야 한다. 이는 특히 부과제척기간의 산정(조세기본법 제171조 4항)과 탈세 사실에 대한 자진신고(조세기본법 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. 조사과정에서 밝혀진 사실과 이로 인한 과세상 귀결에 대하여 그로 인하여 조사의 목적과 진행에 문제가 되지 않는다면 납세자에게 조사진행과정에서 통보하여야 한다(조세기본법 제199조). 세무조사규정(Betriebsprüfungsordnung) 제6조에 담겨진 기본원칙에 의하면 외부조사는 납세자가 결과적으로 납부세액을 줄이고 상당한 규모의 이익을 이전하는 사안에 국한하고 조사기간도 꼭 필요한 정도로 제한하도록 되어 있다¹⁸⁸⁾.

외부조사의 진행과 관련하여서 납세자에게는 조세기본법 제90조에 규정된 과세과정 참여자의 협조 의무를 넘어서는 특별한 협조 의무가 존재한다(조세기본법 제200조). 조사 현장에서는 납세의무자가 과세당국이 원하는 규모의 자료 제공이 세무관서에서의 일반적인 부과절차에서보다 용이하므로 장부와 기타 자료를 조사요원에게 제시하고 이에 대한 설명을 해야 할 의무가 있다. 이러한 정보 제공이 불충분하다고 조사요원이 판단하는 경우 사업체의 다른 구성원에게 정보를 요청할 수 있고 이 경우 조세기

188) Ax/Grosse/Caemmerer, p. 480.

본법 제93조 2항 2절의 경우와 달리 구두 요구가 가능하다.

조사요원에게는 조사활동을 수행하기 적절한 공간이나 장소를 대가 없이 제공하여야 한다. 조사요원은 조사대상 토지나 건물 공간에 들어서고 조망할 수 있다.

7. 조사의 종료: 조사종료회의 및 조사보고서

조사의 종료를 위하여 조사종료회의가 열려야 한다(조세기본법 제201조 1항 1절). 이를 통하여 조사보고서 작성 전에 납세자에게 법적으로 충분히 의견을 피력할 기회를 주는 것이다. 동시에 오해와 의견 차이를 줄여주는 역할을 수행한다. 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(조세기본법 제201조 1항 2절).

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

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

세무조사규정 제9조 및 제10조에서는 형법적인 혐의에 대한 조사가 진행되는 경우 조사요원이 이러한 혐의에 대하여 납세자에게 알려주어야 한다고 규정하고 있다¹⁸⁹⁾. 조세기본법 제397조 3항은 형사소송절차가 시작되는 경우 혐의자에게는 늦어도 사실에 대한 설명을 하고 자료를 제시하기를 요청하기 전에 이러한 절차의 시작에 대하여 알려주어야 한다고 규정하고 있다. 조세범법행위에 대해 형법상 조치가 취해짐과 함

189) Ax/Grosse/Caemmerer, p. 486.

께 형사소송절차가 시작된다(조세기본법 제397조). 형사소송절차가 시작한 후에도 납세자의 협조의무는 존재한다. 그러나 과세절차에서는 납세자가 행한 조세범법행위로 인하여 부득이 납세자 스스로에게 불리한 결과를 가져오게 될 경우 협조의무를 강제적 수단에 의하여 추구할 수 없다. 이는 납세자에게 형사소송절차가 시작된 다음에도 계속 적용된다(조세기본법 제397조 1항). 납세자에게는 계기가 있을 때 이러한 권리에 대하여 공지하여야 한다(조세기본법 제393조 1항 4절).

외부조사의 결과에 대하여 서면의 조사보고서가 작성된다. 이 보고서에는 과세와 관련하여 조사에서 확인된 중요 사항들이 사실적인 그리고 법률적인 관점에서 정리되고 결과로서 과세표준의 변경내용이 제시된다(조세기본법 제202조 1항). 외부조사 결과 과세표준이 바뀌지 않는 경우 납세자에게 이 사실을 서면으로 알리는 것만으로 족하다. 납세자가 원하는 경우 과세당국은 납세자에게 조사보고서가 작성되기 전에 내용을 송부하고 이에 대하여 납세자가 의견을 제시할 적절한 기간을 허용하여야 한다(조세기본법 제202조 2항). 이를 통하여 납세자는 또 한 번 의견을 피력할 법적 절차를 가지며 나아가 이로써 사후의 행정구제절차를 줄여주는 역할을 한다.

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

8. 간이세무조사(조세기본법 제203조)

간이세무조사는 과세당국의 입장에서 볼 때 주어진 상황이 일정한 주기로 외부조사를 정기적으로 수행할 필요가 없다고 보는 납세자에게 적용된다. 간이세무조사는 과세근거가 되는 중요한 부분에 한정하여 시행한다(조세기본법 제203조 1항). 이 규정은 일반적으로 소기업이나 사업소득이 없는 납세자에게만 적용된다. 이 경우 조사종료회의와 조사보고서의 송부가 반드시 필요하지 않다. 세액에 영향을 미치는 조사에서 밝혀진 사항에 대하여는 늦어도 납세고지서와 함께 서면으로 통보된다(조세기본법 제203조 2항). 그러나 이와 관련하여 납세자의 법적 권리가 침해되지 않도록 조사종료

전에 구두로 납세신고 내용과 조사에서 확정된 내용의 차이를 납세자에게 통보하여야 한다(조세기본법 제203조 2항 1절)¹⁹⁰⁾.

190) 이 간이세무조사는 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 효력 면에서는 일반적인 외부조사의 법적인 효력과 동일하다. 예를 들자면 제164조 2항에서 사후의 외부조사를 조건으로한 세액 확정시 이 유보조건을 없애는 역할이나 171조의 부과제척기간 종료의 장애 등이 있다.

V. 과세관청 및 납세의무자의 의무와 권리

1. 과세관청의 권한 행사

과세관청의 구속력 있는 행위는 두 가지 요소에 의하여 행사된다. 그 첫 번째는 공무원집행자이며 두 번째는 행정행위이다.

가. 공무원집행자

조세기본법 제7조에서는 공무원집행자를 과세과정 동안에 공적인 업무를 수행하는 자로 정의하고 있다. 공무원집행자는 독일법에 따라

- 공무원이나 판사(직업적인 판사나 명예판사)인 자
- 그 외에 공법적인 직무에 종사하는 자(연방이나 주의 장관, 연방이나 주의회의원, 정무차관, 공증인(Notare)¹⁹¹), 혹은
- 해당 관청에서 공무와 관련하여 권한을 위임받은 자이다.

공무원집행자의 개념은 특히 비밀보호규정과 공무원집행자로서의 배제사유와 관련하여 의미가 있다.

1) 비밀엄수 규정

공무원집행자가 공무에 관한 비밀을 지켜야 할 의무는 이미 존재하지만 과세와 관련한 비밀엄수 의무에 대하여는 조세기본법 제30조에서 추가적으로 규율하고 있다. 이는

191) 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.

과세과정에서 납세자의 정보공개 의무가 다른 어떤 행정과정에서보다 더 많이 요구되기 때문이다. 이 비밀엄수 규정은 납세자에게 세법에서 요구하는 정보공개 의무에 대한 반대급부의 의미를 가지며 납세자나 다른 당사자들의 개인정보보호를 유지하는 역할을 한다.

비밀엄수의 대상은 조세기본법 제30조 2항에 규정되어 있다. 이에 따르면 공무집행자가 그 업무수행 과정에서 습득한 납세자의 개인적 혹은 업무관련 정보를 정상적인 업무수행과 상관없이 공개하거나 이용하는 경우, 그리고 전산시스템에 보호된 납세자 정보에 정상적인 업무수행과 관련 없이 접속하는 경우 비밀엄수 규정에 저촉된다고 본다.

다른 한편 과세당국이 습득한 정보의 공개는 다음의 경우 허용된다(조세기본법 제30조 4항)¹⁹²⁾.

- 그것이 세무조사나 조세분쟁, 조세범형사소송절차 또는 조세범법행위에 대한 벌금절차의 수행에 필요한 경우
- 법에 의하여 명백하게 허용된 경우
- 당사자들이 동의하는 경우
- 그것이 조세범법행위가 아닌 행위로 인한 형사소송절차 시행에 의하여 필요한 경우, 혹은
- 그것이 공공의 이익을 위하여 꼭 필요하다고 보여지는 경우이다.

이외에 당사자가 의도적으로 왜곡된 정보를 제공하는 경우 조세기본법 제30조 5항에 의하여 이에 대하여 사법당국에 정보를 공개할 수 있다.

또한 세무당국은 조세기본법 제31조에 의하여 종교단체를 포함한 공법상의 기관이나 사회보장보험기구 등에 관련 조세 또는 보험료 등의 산정을 위하여 필요한 경우 과세근거, 과표, 세액 등의 정보를 제공할 수 있으며 이는 비밀엄수 규정에 저촉되지 않는 것으로 본다. 마찬가지로 조세기본법 제31a조에 따라 과세당국은 불법적인 고용을 관할하는 당국에 정보를 제공할 권리를 가진다.

공무집행자가 비밀엄수 규정을 어긴 경우 상급자나 피해자의 신고에 따라 형법적으

192) 여기에서 정보의 공개란 공개적으로 공표한다는 의미가 아니라 정부부서간의 정보교환 등을 의미한다.

로 처리되며 벌과금이나 징역형에 해당된다. 또 민법 제839조나 헌법 제34조에 의하여 손해배상청구의 대상이 된다.

2) 공무집행자 배제사유

과세당국의 행정적인 절차에서는 본인, 가족, 대리인 등 조세기본법 제82조 1항에 지정된 자들은 과세당국을 대표하여 해당 사항을 처리하거나 해당사항을 처리하는 과정의 결정에 영향을 주는 위치에 있을 수 없다. 조세기본법 제82조 이외의 이유에서 공무집행자의 중립성이 의심스러울 경우 해당 공무집행자는 동 행정 절차에서 제외될 수 있다(조세기본법 제83조). 이에 대한 결정권은 그러나 전적으로 과세당국의 해당 관청의 책임자에게 있다.

나. (조세)행정행위

조세기본법 제118조에 의하면 (조세)행정행위는 관청이 공법상의 분야에서 개별 사안을 규율하고 직접적인 법적 효력을 외부로 겨냥하는 모든 지시, 결정이나 기타 통치 권적 조치라고 정의되어 있다.

2. 과세과정에서 납세의무자의 협조 의무

가. 납세의무자의 개념

납세의무자는 과세상의 법인격을 가지며 과세상의 법인격은 민법적인 법인격과는 다른 개념으로 일반적으로 이보다 넓은 개념이다. 누가 과세상의 법인격을 가진 납세의무자인지는 개별 세법에서 규정하나 일반적으로 다음의 조건을 충족시킨다.

- 개별 세법의 규정에 의하여 납세의 의무를 지는 자(조세기본법 제34조)
- 연대납부 의무가 있는 자(조세기본법 제66조 이하)
- 다른 제3자가 부담하는 세금을 징수하여 세무관서에 납부하는 자(조세기본법 제

43조 2절)

- 세무신고서를 제출(조세기본법 제149조)해야 하거나
- 담보를 제공(조세기본법 제241조)하거나
- 기장의무(제140조 이하)가 있거나
- 세법에 의하여 기타의 의무가 주어진 자

과세상의 법인격은 자신의 행위로 법적인 결과를 야기할 수 있는 행위능력을 자동적으로 의미하는 것은 아니다. 조세기본법 제79조 1항 1-4호에서는 민법상 행위능력이 있는 자연인은 행정절차의 시행에 행위능력이 있으며 법인을 운영하는 자연인, 법인, 단체, 재단, 관청 등은 책임자나 그 대리인/의뢰인을 통하여 행위능력이 있다고 열거하고 있다. 대리인의 개념에 대하여는 조세기본법 제34조에서 규정되어 있다.

나. 연대납세의무자

본래의 납세의무자가 납세의무를 이행하는 데 어려움에 봉착하게 되면 과세당국은 연대납세의무(Haftung)가 있는 제3자에게 연대납부고지서를 발송하고 세금을 징수한다. 전제조건은 연대납부 의무가 존재하는 경우이다. 연대납부의무자는 조세기본법 제33조의 의미의 납세의무자이다.

조세기본법과 개별세법에서 규정하는 중요한 연대납세 의무를 정리하면 다음과 같다.

1) 조세기본법에서 규정하는 연대납세 의무의 종류

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

2) 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)

다. 증빙자료와 증빙책임

일반적으로 조세법의 다수학설에 의하면 조세부담을 증가시키는 방향으로의 증빙책임은 과세당국에, 그리고 조세부담을 경감시키는 방향으로의 증빙책임(예를 들어 경비인정에 대한 증명)은 납세자에게 있다¹⁹³⁾.

과세와 관련한 사실 확인에 있어서 과세당국과 납세의무자는 여러 가지 증빙자료 가운데 재량권에 따라 사실 확인에 필요하다고 보는 증빙자료를 택한다. 조세기본법 제92조에서는 다음 네 가지의 증빙자료를 열거하고 있다.

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

조세기본법은 여기에 열거된 증빙자료가 총망라된 것으로 보지는 않는다.

라. 납세자 파악

납세자의 파악을 위한 협조적무는 납세자뿐만 아니라 행정관청이나 제3자에게도 해

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

당된다. 행정관청은 부동산이나 사업체의 소유자에 대한 정보와 기업의 설립, 법인형태, 소재지, 청산 그리고 납세자의 거주지 등에 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.

마. 과세과정 참여자의 정보제공 의무와 정보제공 거부권

과세과정 참여자는 -특히 납세자는- 과세당국에 과세를 위한 사실관계 확인에 필요한 정보를 제공하여야 할 의무가 있다(조세기본법 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 존재하여야 한다.

정보요청의 형식적인 규정은 없다. 이는 조세기본법 제93조 2항 2절에서 정보요청서는 정보제공 의무자가 요청하는 경우에 한하여 발부한다는 규정에서 도출된다. 정보제공 요청을 거부할 권리는 기본적으로 과세과정 참여자에게 존재하지 않으나 다음의 경우 예외가 성립한다.

- 납세자의 가족(조세기본법 제15조)으로 스스로 해당 과세사안의 관련자가 아니므로 본인의 과세정보를 주어야 할 의무가 없는 경우에 한하여(조세기본법 제101조)
- 직업상 취득한 비밀보호 의무가 있는 특정 직업종사자(성직자, 의회의원, 변호사, 세무사, 회계사, 의료직 종사자, 언론인 등)(조세기본법 제102조)
- 정보제공으로 인하여 자신과 가족이 형사처벌에 대상이 될 수 있는 경우에 있는 제3자(조세기본법 제103조)

과세당국은 금융기관과 고객의 신뢰관계를 고려하여 금융기관에게 일괄적 정보수집을 목적으로 일정한 종류나 일정한 액수의 고객계좌에 대하여 일회성 혹은 주기적인 정보제공을 요청할 수 없다(조세기본법 제30a조). 개별 사안에 대하여 관련 금융기

관에 대한 정보요청은 가능하다.

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

바. 과세과정 참여자의 의무 규정

조세기본법 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 조세기본법과 개별 세법은 여러 가지 특수한 의무 규정을 더 가지고 있는데 이 가운데 조세기본법이 정하고 있는 규정은 다음과 같다.

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

1) 정보제출 의무

조세기본법 제93조에는 과세과정참여자에 대한 정보제공 의무를 규정하고 있다. 조세기본법 제93조 1항에 따르면 과세과정 참여자는 과세에 있어서 중요한 의미가 있는 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 정보를 요구할 수 있다. 동법 93조 2항에서는 정보의뢰에는 어떠한 사실에 대해서 정보가 제공되어야 하는지 그리고 정보 요청의 목적이 정보제공의무자의 과세를 위한 것인지 또는 그 이외의 자의 과세를 위한 것인지 여부가 언급되어야 한다고 규정하고 있다. 정보 의뢰는 정보의

무자의 요구가 있는 경우 서면으로 이루어져야 한다.

2) 납세자 파악을 위한 정보제보 의무

조세기본법 제137조에서는 법인 등에 대한 과세상의 상황 파악을 위하여 정보제보 의무를 규정하고 있다. 자연인이 아닌 납세의무자는 과세상의 파악에 있어서 중요한 사정, 특히 설립, 권리능력의 취득, 법 형식의 변경, 경영본부 또는 본점의 이전 및 해산에 대하여 동법 제20조에서 규정한 관할세무서 및 물세의 징수에 대하여 관할권이 있는 지방자치단체에 이를 신고하도록 하고 있다.

3) 기장 및 기록 의무

조세기본법 제140조 이하에서는 기장 및 기록 의무를 규정하고 있다. 세법 이외의 법률에 의해 과세에 중요한 기장 및 기록을 작성해야 하는 자는 타 법률에 의해 부과되어 있는 의무를 과세를 위해서도 이행해야 한다. 그 외에도 영업자 및 농림업자로서 세무관청의 확인 수치상 개별 사업에 있어서 매출액이 연 50만유로 이상이되거나, 사업연도의 이익이 50,000유로 이상인 자는 140조의 규정에 의한 기장의무가 없는 경우에도 그 사업에 관련된 장부의 기록을 하고, 동시에 매년의 재고에 기초하여 결산 의무를 진다(조세기본법 제141조)¹⁹⁴⁾.

조세기본법 제145조에 따르면 기장은 전문지식을 가진 제3자가 적당한 시간내에 기업의 거래 및 경영 현황에 관한 개요를 파악할 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 현금출납부는 매일 작성, 관리되어야 한다고 규정하고 있다.

194) 이는 최근의 세법개정으로 개정된 내용으로 이전에는 매출액이 매년 26만유로 이상이거나, 사업이익이 매년 25,000유로 이상인 자를 기준으로 하였었다.

4) 세무신고서 제출 의무

조세기본법 제149조에 따르면 세무신고 제출 의무자에 대하여 개별 세법에서 규정한다. 그 외에 세무관청에서 세무신고서의 제출을 요구받은 자도 제출 의무가 있다. 세무관청이 과세소득을 추계한 경우에도 세무신고서의 제출 의무는 존속한다. 개별 세법에 특별한 규정이 없는 한 1년 또는 법규에 규정된 시기와 관련된 납세신고는 그 시기이후 늦어도 5개월 안에 제출해야 한다.

5) 세무조사에서 협조 의무

조세기본법 제200조에서는 세무조사에서 납세의무자의 협조 의무를 규정한다. 동조 1항에서는 납세의무자는 과세에 있어서 중요한 사실의 확인작업에 협력해야 하며 특히 정보를 제공하고, 기록, 장부, 업무상의 서류 및 기타의 문서를 열람 및 조사를 할 수 있도록 제출하고, 또한 기록을 이해하는 데 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 조사관은 다른 종업원에게 정보를 요구할 수 있다. 납세의무자는 위에서 언급된 자료를 그의 회사 사무실에서 제시해야 하며 현장조사 실시에 적당한 사무실이 없는 때는 그의 개인거소에서 제시하거나 또는 관공서에 제시해야 한다. 현장조사의 실시에 필요한 공간이나 작업장 그리고 필요한 보조물품은 무상으로 제공해야 한다(조세기본법 제200조 2항). 현장조사는 통상의 영업시간 또는 작업시간중에 행하는 것으로 하되 조사관은 대지 및 사업장에 출입하고 조사할 권한을 가진다. 일반적으로 사업장을 시찰할 때에는 사업주 또는 그의 대리인을 입회시켜야 한다(조세기본법 제200조 3항).

Ⅵ. 조세불복제도

과세 절차는 오류 가능성을 안고 있는 절차이므로 납세자들이 세무당국의 행위에 대하여 자기 자신을 방어할 수 있는 절차가 필요하다. 조세불복제도에는 조세법원을 통한 구제절차 이외에도 납세자들이 행정명령에 대하여 이의를 제기하는 행정적 구제절차가 있다. 행정적 구제절차는 조세기본법 제347조에 의거한 이의신청(Einspruch)을 의미하며 과거에 존재하던 행정청원(Beschwerde)제도는 이의신청제도에 통합되었다.

1. 이의신청의 허용을 위한 전제

조세기본법 제347조는 이의신청의 허용 전제를 규정하고 있는데 이의신청은 모든 조세관련 업무에 허용되며, 조세기본법의 적용을 받는다(조세기본법 제347조 1호). 수수료와 분담금은 조세가 아니기 때문에 해당되지 않으며 또한 영업세와 토지세도 연방법이나 주법에 의해 규정되지 않고 기초지방자치단체에 의해 관리되는 경우에는 조세기본법의 적용을 받지 않는다.

하나의 고지서에 여러 개의 행정행위가 관련될 수 있다. 그러나 각각의 행정행위에 대하여 그에 해당하는 이의신청만이 허용된다. 이 경우 당사자는 개별적이지만 모든 행정행위에 대하여 이의를 제기할 수 있다.

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

2. 이의신청의 시한

이의신청은 조세기본법 제355조에 의거하여 행정행위(Verwaltungsakte) 고시 이후 1개월 이내에서만 가능하다. 이 기간은 무조건 준수되어야 한다. 왜냐하면 위법적 행정행위라도 1개월이 경과하면 유효한 것으로 간주되기 때문이다. 예외는 단지 조세기본법 제347조 1항 2호에 규정된 강제집행에 대한 이의신청이다. 이에 대한 이의신청에는 시한을 두지 않는다(조세기본법 제355조 2항).

3. 이의가 제기된 사항에 대한 결정

이의가 제기된 사항에 대하여는 과세당국 내에 해당 행정행위를 행한 부서에서 결정한다(조세기본법 제367조 제1항). 이 때 해당부서에서는 문제를 처음부터 다시 검토할 의무가 있다(조세기본법 제367조 2항). 이의신청된 사항에 대하여 과세당국은 납세의 무자에게 불리하게 행정행위를 변경할 수 있다. 다만 이렇게 불리한 결과를 통지하기 전에 이러한 결과가 나올 수 있는 개연성에 대하여 납세자에게 주지시켜 주어야 하며 납세자에게 이에 대하여 의견을 개진할 기회를 주어야 한다(조세기본법 제367조 2항). 이렇게 함으로써 이의신청 제출인에게 이의신청을 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 이의신청은 받아들여진 것이다. 이의신청이 전부 받아들여지지 않는다면 이의신청 판정 결과가 공표되어야 한다. 만약 이의신청 내용이 일부 수용되어 단지 부분적으로만 조정되는 경우에는 조정되지 않는 부분에 대해서 이의신청 판정 결과가 공표되어야 한다.

4. 이의신청과 행정행위의 수행

이의신청에도 불구하고 행정당국은 행정행위를 중단하지 않고 수행할 수 있다(조세기본법 제361조 1항). 조세기본법은 그러나 과세당국에 행정행위를 자발적으로 중단할

수 있는 재량권을 부여하고 있다(조세기본법 제361조 2항). 행정행위의 적법성에 대하여 심각한 우려가 있는 경우에는 그러나 과세당국은 이에 대한 이의신청이 있으면 행정행위의 수행을 중지하여야 한다(조세기본법 제361조 2항). 조세기본법 제361조 제2항은 행정행위 수행 중지명령 이외에도 또한 이미 취해진 수행의 취소도 가능하도록 하고 있다.

5. 이의신청의 철회

한번 제기된 이의신청은 조세기본법 제362조에 의거하여 철회시킬 수 있다.

VII. 가산세와 가산금

1. 신고지연가산세(Verspaetungszuschlag)

조세기본법 제152조에서는 가산세에 대하여 설명하고 있는데 납세의무자가 세무신고를 기한 내에 행하지 않는 경우에 가산세를 부과한다(조세기본법 제152조 1항). 독일의 조세기본법에서는 가산세를 확정하지 않고 한도만을 규정하고 있으며 납세의무자에게 어느 정도의 타당한 사유가 존재하면 가산세를 부과하지 않는다. 가산세의 한도는 확정될 세액의 10%와 절대액으로는 25,000유로를 한도로 설정하고 있다. 과세당국은 이 한도 내에서 납세자에게 세법상의 의무 준수를 강제하려는 동 규정의 취지 외에 늦어진 기간, 납부세액, 납세자가 누린 혜택, 납세자의 과실의 정도, 그리고 납세자의 경제력을 감안하여 가산세를 확정한다(조세기본법 제152조 2항).

2. 납부연체가산금(Saeumniszuschlag)

조세를 납부기한(Faelligkeit)까지 납부하지 않으면 연체이자적 성격이 있는 가산금이 부여된다. 이 경우 50유로 이하를 절삭한 미납세액에 대하여 연체가 시작된 월 이후 매월마다 1%의 연체가산금을 납부해야 한다(조세기본법 제240조 1항). 상환할 조세환급금과 파생된 납세의무에 의한 채무(Haftungsschulden)에 대하여도 동일하게 적용된다. 이러한 연체가산금은 그러나 세액이 결정되거나 또는 납세신고가 있기 전까지는 발생하지 않는다. 조세 또는 조세상환의 결정이 취소되거나 변경된 경우에도 당해 처분시점까지 발생한 연체가산금은 영향을 받지 않는다(조세기본법 제240조 1항 5절). 그러나 연체가산금은 조세관련 부수적인 급부에 대해서는 발생하지 않는다(조세기본법 제240조 2항). 연체가산금은 납부기한 만료 3일 이내의 연체분에 대하여는 징수하지 않는다(조세기본법 제240조 3항). 연대채무의 경우 연체가산금은 연체한 각

연대 채무자에 대하여 발생하지만 다만 그 총액은 1인의 연대채무자의 경우에 발생했을 연체가산금 액수를 초과하지 않는다(조세기본법 제240조 4항).

3. 이자

조세채무관계로 발생한 청구권(제37조)에는 법률의 규정이 있는 경우에 한하여 이자를 붙이는 것이 원칙이다(조세기본법 제233조 1항). 소득세, 법인세, 부가가치세, 영업세 등의 납부세액이 확정되면서 미리 납부한 세액이나 공제할 세액과 차이가 생길 때 이 차액에 대하여 이자가 계산된다¹⁹⁵⁾. 법원의 결정 등으로 인하여 기존에 확정되었던 조세가 취소 또는 경감되는 경우 이로 인하여 환급되는 세액에 대하여도 이자는 계산된다(조세기본법 제236조). 신고지연가산세, 납부연체가산금, 과태료 등 조세에 부과되는 부수적인 급부(제3조 3항) 및 이에 대응한 환급청구권에는 이자를 붙이지 않는 것이 원칙이다(조세기본법 제233조 2항). 이는 이자에 대한 이자를 금지하는 민법 제289조의 입장을 반영한 것이다.

가. 이자 계산기간

소득세, 법인세, 부가가치세, 재산세 및 영업세의 확정으로 조세나 조세환급액이 확정되면 다음의 원칙에 따라 이자를 부과한다. 이자계산기간은 납세의무가 발생한 역년의 경과 후 15개월 후부터 시작한다¹⁹⁶⁾. 최초의 세액 확정시 농림업에 의한 소득이 다른 소득을 초과한 경우에는 소득세와 법인세에 대한 이자기간은 역년 경과 후 21개월부터 기산한다. 이자 계산기간은 조세 확정이 발효하는 날에 종료한다(조세기본법 제233a조 2항).

195) 여기에서 언급되는 이자는 가산금과 구별되는데 가산금은 납부세액이 (잠정적으로) 확정되고 나서 납부기한이 지나면 이에 대하여 부과되는 것이며 이자는 이렇게 잠정적으로 확정된 세액이 보통 수년 후 세무조사들을 통하여 수정되면서 최종적으로 확정될 때 잠정적 납부세액과의 차액에 대하여 부과하는 것이다.

196) 이자 계산기간의 시작이 세무신고시점과 무관하게 규정됨에 따라 납세자의 입장에서 가능한 한 가산이자를 줄이기 위하여 신고서를 허용된 시한에서나마 늦게 제출하려는 유인은 사라진다.

법원소송의 결과 환급되는 세액의 경우 이자는 법원 등에 소를 제기한 시점을 시작으로 계산되며, 이 시점 이후에 세액이 과세관청에 납부되었다면 납부된 시점을 기준으로 계산이 시작된다(조세기본법 제236조).

이자산정에 대한 기준은 확정된 조세에서 공제될 감면액, 공제될 납부법인세액 및 기 납부된 예납액을 감한 것이다. 재산세의 경우는 이자계산에 대한 차액으로서 확정된 세액에서 기납부된 예납액, 그리고 현재까지 확정된 일년분 조세(Jahressteuer)를 감한 것을 기준으로 한다. 이자계산은 빨라도 납부일로부터 개시한다(조세기본법 제233a조 3항).

나. 납부유예(Stundung), 강제집행의 연기(Aussetzung der Vollziehung)와 탈세에 관한 조세이자

납부유예가 허용되는 경우와 강제집행이 연기되어지는 기간에 대하여도 이자는 계산된다(조세기본법 제222조/237조).

탈루된 세액에도 이자를 붙인다(조세기본법 제235조 1항). 이 경우에 이자 채무자란 자기의 이익을 위하여 탈세한 자를 말한다. 조세 채무자 이외의 자가 원천징수한 조세를 세무관청에 납부할 의무 또는 제3자가 부담할 조세를 납부할 의무를 이행하지 않음으로서 탈세가 이루어진 때는 그 자가 이자 채무자가 된다. 이자기간은 탈세의 발생 또는 조세상의 이익의 획득일에 시작한다(조세기본법 제235조 2항). 이자기간은 탈루된 세액의 납부일로 종료한다(조세기본법 제233조 3항).

다. 이자계산방법

이자는 월 0.05%의 금액으로 연 6%에 달한다. 이자는 이자계산의 기산일로부터 월 단위로 계산하며 한달에 미치지 못하는 기간은 무시한다(조세기본법 제238조 1항). 이자계산에 대해서는 이자를 붙일 각 세목별 세액의 50유로 이하인 부분은 무시한다(조세기본법 제238조 2항).

4. 환급가산이자

세액이 과세관청에서 납세자에게 환급되는 경우에도 환급되는 액수와 기간에 대하여 위와 같은 방법으로 이자가 계산된다.

VIII. 조세범처벌법

1. 조세범칙행위의 내용

조세범칙행위(관세범칙행위)란 조세법에 의하여 형사처벌이 가능한 행위, 수출입금지에 대한 위반행위, 과세표시(Wertzeichen) 위조 및 그 예비, 그리고 위의 행위에 대한 비호를 말한다(조세기본법 제369조 1항). 그리고 이러한 조세범칙행위에 대하여는 조세법의 형사규정에 별단의 규정이 없는 한 형법에 관한 일반적인 법률을 적용한다(조세기본법 제369조 2항).

2. 탈세

탈세법에 대하여는 다음과 같은 사항에 해당하는 경우 5년 이하의 자유형 또는 벌금형(조세기본법 제370조 1항)에 처하며 해당 행위의 시도도 형법상 처벌이 가능하다(조세기본법 제370조 2항).

- 과세당국 또는 그 이외의 관청에 과세상 중대한 사실과 관련하여 부정확하거나 불완전한 진술을 하는 것
- 협조의무에 위반하여 과세상 중대한 사실을 과세당국에 알리지 않은 것
- 협조의무에 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(조세기본법 제370조 3항). 이때 특히 악질적인 경우란 원칙적으로 다음 경우를 말한다.

- 본인의 이익을 위하여 대규모로 조세를 탈루하거나 부당한 조세상의 이익을 받은 경우

- 공무원으로서의 권한 또는 지위를 남용하는 경우
- 권한 또는 지위를 남용한 공무원의 원조를 이용하는 경우
- 변조 또는 위조된 서류를 사용하여 조세를 탈루하거나 부당한 조세상 이익을 얻은 경우

조세가 기한 내에, 전부 또는 일부가, 적법하게 확정되지 않는 경우에 조세는 탈루된 것으로 본다. 이는 조세가 사전에 또는 사후심사의 유보하에 확정되거나 또는 사후심사의 유보하에 납세신고를 조세 확정과 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 있게 되는 경우에도 동 요건은 충족된 것으로 본다(조세기본법 제370조 4항).

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

조세기본법 제374조에서는 관련 소비세나 관세를 탈세하였거나 수출입금지 조항에 해당하는 생산물 또는 물품을 자기 또는 제3자의 이익을 도모하기 위하여 매입하거나 기타의 방법으로 취득, 또는 제3자에게 취득하게 하거나 매각 또는 매각을 보조하는 자는 5년 이하의 자유형 또는 벌금형을 처벌하도록 하였다. 이 규정은 유럽공동체의 타 회원국에 의해 처리되거나 유럽자유무역연합의 타 회원국 또는 동 연합과 특별한 관계를 가진 국가에 귀속하는 수출입 관련 조세의 포탈이 있는 경우에도 적용한다.

3. 전문적 세금포탈

특별히 전문적으로 수출입 관련 조세를 포탈하거나 전매규정에 대한 위반행위를 전문적으로 수행한 자는 6개월 이상 10년 이하의 자유형에 처한다(조세기본법 제373조 1항). 동조 2항에서는 다음에 규정한 자도 동일하게 처벌하도록 하였다.

- 본인 또는 관계인이 무기를 휴대하고 수출입 관련 조세를 포탈 또는 수출입금지 조항을 위반한 자
- 타인의 저항을 폭력 또는 폭력의 위협으로 방해하거나 제압하기 위하여 본인

- 또는 관계인이 무기나 기타 도구 또는 기구를 휴대하고 수출입 관련 조세를 포탈 또는 수출금지조항을 위반한 자
- 수출입 관련 조세의 포탈 또는 수출금지조항을 지속적으로 위반하기 위하여 결성한 단체의 일원으로서 다른 일원의 협력을 얻어 당해 범죄를 범한 자

4. 탈세행위에 대한 자진신고

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

- 정정, 보완 또는 사후신고 전에 다음의 사실이 있었던 경우
 - a) 세무조사, 조세범법행위 또는 조세질서위반의 조사시 세무관청의 공무원이 현장에 임했던 경우
 - b) 탈세범 또는 그 대리인이 당해 범행에 관한 형사소송절차 또는 벌금절차 개시통지를 이미 받은 경우
- 정정, 보완 또는 사후진술 시에 당해 범행의 전부 또는 일부가 이미 발각되고 동시에 탈세범이 이 사실을 알고 있었거나 또는 사려 있는 사안 판단에 의하여 발각사실을 예상하고 있었음이 명확한 경우

5. 조세질서위반

조세질서위반(관세질서위반)이란 조세법에 의하여 과태료(Geldbusse)를 부과할 수 있는 위반행위를 말한다(조세기본법 제377조 1항). 조세질서위반에 대해서는 조세법의 과태료규정에 별단의 규정이 없는 한 질서위반에 관한 법률의 제1편의 규정을 적용한다(조세기본법 제377조 2항)¹⁹⁷⁾.

197) 이 때 과태료는 가벼운 탈세행위에 대한 벌과금이며 본질적으로 조세에 속하는 가산세(Steuerliche Nebenleistung)와는 아주 다르다.

납세의무자로서 또는 납세의무자의 사무를 행함에 있어 제370조 1항에 규정한 행위 중 하나를 과실에 의해 범한 자는 질서 위반을 범한 것으로 한다(조세기본법 제378조 1항). 이러한 질서위반에 대해서는 50,000유로 이하의 과태료를 부과할 수 있다(조세기본법 제378조 2항). 당해 행위를 범하는 자 또는 그 대리인에 대하여 당해 행위에 관한 형벌 절차 또는 과태료 절차의 개시 통지가 있기까지 당해 행위를 범한 자가 세무관청에 대하여 기존의 부정확하거나 불완전했던 진술을 정정·보완하는 경우 또는 없었던 진술을 추가로 행한 경우는 과태료를 부과하지 않는다(조세기본법 제378조 3항).

고의 또는 과실로 다음 행위를 통하여 조세를 탈루하거나 부당한 조세상의 이익을 획득한 자는 질서위반을 범한 것이다(조세기본법 제379조 1항).

- 사실이 아닌 증빙자료를 발행하는 행위
- 법률상 기장 또는 기록의무가 있는 거래 사실 또는 사업 운영내용을 기재하지 않거나 사실과 다르게 기장 하거나 이를 시킨 행위

마찬가지로 고의 또는 과실에 의해 다음 각 호에 해당하는 자는 질서위반을 범한 것이다 (조세기본법 제379조 2항).

- 회사 등의 설립신고의무(조세기본법 제138조 2항)를 이행하지 않거나, 당해 의무를 부분적으로만 이행하거나 또는 법정기한까지 이행하지 않은 자
- 계좌의 실명의무(조세기본법 제154조 1항)를 위반한 자

고의 또는 과실로 원천징수세액을 공제하고 이를 납부할 의무를 이행하지 않거나, 당해의무를 부분적으로만 이행하거나 또는 법정기한까지 이행하지 않은 자는 조세질서위반을 범한 것이다(조세기본법 제380조 1항). 이 규정의 질서위반에는 25,000유로 이하의 과태료를 부과할 수 있다(조세기본법 제380조 2항).

또 다음 각 호에 규정한 사항에 관한 소비세법 또는 이와 관련된 법규명령의 규정에 대하여 고의 또는 과실로 위반한 자는 조세질서위반을 범한 것으로 한다(조세기본법 제381조 1항). 이는 다만 소비세법 또는 이와 관련된 법규명령이 일정한 구성요건에 대하여 본 조항의 과태료규정이 적용됨을 지정한 경우에 한한다.

- 과세의 준비, 확보 또는 사후검사를 위하여 부과된 의무
- 소비세 과세대상인 생산물 또는 당해 생산물을 포함한 물품의 포장 및 표시, 당해 생산물 또는 물품에 대한 운송제한 또는 사용제한
- 비과세된 물품의 보세구역 내 소비

동 규정의 조세질서위반에 대해서는 5,000유로 이하의 과태료를 부과할 수 있다(조세기본법 제381조 2항).

수출입 관련 조세납부의무자로서 또는 수출입 관련 조세납부의무자의 사무를 행함에 있어 다음 각 호에 규정한 사항에 적용되는 관세법, 이와 관련된 법규명령, 유럽공동체의 이사회 또는 위원회의 명령을 고의 또는 과실로 위반하는 자는 조세질서위반을 범한 것이다(조세기본법 제382조 1항).

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

동 규정은 관세법 및 이에 관련된 법규명령이 소비세에 준용되는 경우에도 적용된다(조세기본법 제382조 2항). 이러한 조세질서위반에 대해서는 5,000유로 이하의 과태료를 부과할 수 있다(조세기본법 제382조 3항).

조세질서위반에 대한 소추권의 시효는 5년이다(조세기본법 제384조).

IX. 기타: 구속적 확인(verbindliche Zusage)제도

세무관청은 세무조사가 끝나면 세무조사 대상기간이었던 과거기간에 대해 세무조사 보고서에 기술한 사안이 장래에는 어떻게 세법상 처리될 것인가를 납세의무자가 아는 것이 납세의무자의 경영정책에 중요한 의미를 갖는 경우 납세의무자가 신청을 하면 당해 사안에 대하여 구속확언을 하여야 한다(조세기본법 제204조).

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

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

〈부록〉 독일에서 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.

세무조사 대상 기업은 그 경영규모에 따라 대규모, 중규모, 소규모 및 영세규모로 분류된다. 납세의무기간에 대한 세무조사일자 및 규모분류 등에 대한 세부사항에 관해서는 재무성과 협의하여 각 주의 세무청이 확정한다. 세무조사규정 (Betriebsprüfungsordnung, BPO) 제3조에 의거하여 기업은 그 규모에 따라 대규모, 중규모, 소규모, 영세규모 기업으로 분류되는데 2007년 1월 1일 기준으로 조정되어 연방재무성이 발표(2006년 9월 21일 재무성 서한)한 분류기준은 다음과 같다. 이 기준은 현재 적용되는 것이다.

〈부표 1〉 세무조사규정(BpO)에 의한 기업규모별 분류

(단위: 유로)

업종	분류기준	연간규모		
		소규모	중규모	대규모
판매업	매출액 과세소득	155,000	800,000	6,500,000
		32,000	50,000	250,000
제조업	매출액 과세소득	155,000	450,000	3,700,000
		32,000	50,000	220,000
자유업	매출액 과세소득	155,000	735,000	3,900,000
		32,000	115,000	500,000
기타서비스업	매출액 과세소득	155,000	660,000	4,900,000
		32,000	55,000	280,000
금융기관	매출액 과세소득	9,500,000	31,000,000	121,000,000
		40,000	170,000	500,000
보험업	수입보험료	1,600,000	4,300,000	26,500,000
농임업	생산액 과세소득	40,000	90,000	185,000
		32,000	55,000	105,000

이 분류에 따라 이 기준 금액 이상이면 각각 대규모, 중규모, 소규모 기업이 되며 소규모 기업의 기준에 미치지 못하면 영세규모 기업이 된다. 이 규모에 의한 분류는 세무조사를 받게 되는 빈도와 관련하여 중요한 의미를 갖는다. 독일에서는 일반적으로 기업의 규모가 클수록 세무조사를 받게 되는 빈도는 더욱 높아진다. 즉, 대규모 기업은 중소규모 기업보다 자주 세무조사를 받게 된다.

정기적으로 몇 년 간격을 두고 세무조사가 이루어져야 한다는 것에 어떤 절대적인 원칙이 있는 것은 아니다. 통계적으로 보면 대규모 기업은 평균 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 전체 기업의 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 일치한다. 이

에 비하여 중소기업 및 영세업체에 대한 세무조사에서는 통상적으로 세무조사 통지서의 통보시점까지 완료된 법인세 및 소득세 확정 세무신고를 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 독일 과세당국의 관행 중 유의할 사항은 다음과 같다. 첫째, 독일 내 기업이 몇 년 동안 계속해서 결손을 기록하더라도 이것이 과세당국이 세무조사를 실시하게 되는 직접적인 원인이 되지는 않는다. 그러나 과세당국은 이러한 결손이 이전가격조작의 결과일 수도 있다고 보므로 자주 세무조사 대상이 된다. 둘째, 과세당국은 각 업종 및 규모별 매출과 이익에 대해 자체적으로 산정한 총매출 대비 이익기준을 표를 갖고 있다. 기업이 신고한 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 행하기도 한다.

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

가. 상법상 회계감사

1) 상법상의 회사 분류

자본회사(주식회사 및 유한회사)가 수행해야 될 회계보고, 공시 및 회계감사 의무의 범위에 관해서는 상법 267조 규정에 의거, 자본회사의 규모가 결정적인 역할을 한다. 상법 267조의 회사규모에 관한 규정은 과세액과는 아무런 관계가 없으며, 자산규모(Bilanzsumme), 매출액(Umsatzerloese), 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: 천유로)

분류기준	자본회사의 분류		
	소기업	중기업	대기업
자산 규모	4,015 이하	16,060 이하	16,060 이상
매출액	8,030 이하	32,120 이하	32,120 이상
종업원 수	50명 이하	250명 이하	250명 이상

상법 제264조 이하의 규정에 의한 자산규모는 제268조 3항이 의미하는 자산항목의 합계이다. 결산일을 기준으로 하여 차변항목의 합계가 대변의 합계에 미치지 못할 경우 그 부족액을 자산총액에서 제외한 대차대조표상의 차변의 합계이다. 매출액이란 총매출액에서 결산일 기준으로 매출액을 축소시키는 요인들을 제외한 상법 제277조 3항이 의미하는 매출액이 고려대상이다. 따라서 사업의 부수적인 매출액을 고려하지 않고 오직 전형적인 주요 사업 분야의 매출 결과만이 고려된다. 종업원 수는 매 분기별 마지막 날에 근무하는 국내외의 모든 종업원 수를 평균해서 산출한 값이다.

2) 감사의무

중·대규모의 자본회사는 상법 제316조 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
공시 의무	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 제326조와 327조에서는 중·소자본회사에 대하여 대차대조표를 대기업의 경우보다는 간단한 양식으로 작성하는 것을 허락하고 있다. 또 소자본회사는 단지 제한된 공시의무만 있다(상법 제267조 1항). 소자본회사는 상법상의 회계감사 대상에서 제외되고, 손익계산서를 공시할 필요도 없다. 중자본회사 역시 소자본회사와 마찬가지로 완화된 공시의무가 적용된다. 원칙적으로 완전한 연말결산서 및 경영보고서를 상업등기소에 제출하여야 하나 손익계산서는 상법 제276조 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 책임 있는 임원이 공시의무를 이행하지 않았을 경우에는 상법 제335조 1항 6호의 규정에 의해 법원은 과태료를 부과할 수 있다.

〈부록〉 독일 기업에 대한 세무조사 및 탈세조사 실시 결과

연방 재무성의 자료에 따르면 2004년도에 독일에서 실시된 세무조사 결과는 아래와 같이 정리된다.

731만 9,877개의 총세무조사 대상기업 중 영세규모와 소규모 기업이 대략 85%로 절대 다수를 차지한다. 이는 기업 수를 기준으로 파악할 때 독일의 기업 중 절대 다수가 영세규모이거나 소규모 기업이라는 점을 나타낸다.

〈부표 4〉 2004년 독일의 세무조사 결과

(단위: 개, 백만유로)

세무조사	기업규모			
	영세규모	소규모	중규모	대규모
대상 기업(a)	5,252,015	1,111,628	795,073	172,284
실사 기업(b)	116,577		62,379	39,505
세무조사 간격(a/b)			12.8	4.4
과세 추정액	875	617	1,264	10,547

자료: BMF, Betriebsprüfung, 연방재무성 인터넷 자료.

2004년 기준 대규모 기업 중 약 22%가 세무조사를 받았으며, 따라서 대규모 기업에 대한 세무조사 실사 간격은 4.4년이 됨을 알 수 있다. 중규모 기업 중 약 8%가 세무조사를 수감하였으며, 실사간격은 12.8년이다.

세무조사 결과 추정세액은 총 140억유로에 이르고, 이 중 약 76%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 49억유로 정도로 추정세액의 약 35%를 차지하며, 소득세가 32억유로, 영업세가 30억유로로 그 다음을 차지한다. 부가가치세 분야의 추정세액은 12억유로 정도에 그쳤다.

한편 세무조사를 위해서는 연인원 10,619명의 세무조사요원이 투입된 것으로 보고되어 있다. 여기에는 1,344건의 세무조사에 공동참여 형태로 지원된 연방의 조사인력 124명은 포함되지 않는다.

한편 위의 세무조사와는 별도로 탈세조사가 진행되었고 이를 통하여 세금도 추징되었다.

〈부표 5〉 독일의 탈세조사 결과

(단위: 건, 백만유로, 명, 억유로)

	2004년	2005년	2006년	2007년
건수	37,370	36,195	35,666	36,309
추징세액	1,613	1,658	1,437	1,604
징역형 인원	1,624	1,569	2,226	1,794
벌금형 액수	42	39	27	29

자료: BMF, Monatsbericht, Aug. 2008.

독일에서는 매년 4만여 건의 탈세조사가 진행되고 이를 통하여도 매년 15억유로 이상의 세액이 추징되고 있다. 또 매년 2천여명의 인원이 탈세로 인하여 재판에서 유죄 판결을 받아 징역형을 살고 있다.

흥미로운 것은 세무조사에서는 추징되는 세액이 세목별로 볼 때 법인세가 많은 것에 비하여 탈세조사에서는 소득세와 부가가치세가 많아서 각각 전체의 3분의 1 이상을 차지하고 있다는 점이다.

〈부록〉 독일의 조세기본법의 목차

제1편 총칙

제1장 적용범위

제1조 적용범위

제2조 국제조약의 우위

제2장 조세에 관한 개념규정

제3조 조세, 조세관련 부대급부

제4조 법률

제5조 재량

제6조 관청, 과세관청

제7조 공무원

제8조 주소

제9조 거소

제10조 경영진 본부

제11조 법인 등의 소재지

제12조 사업소 고정사업장

제13조 상시 대리인

제14조 영리사업체

제15조 친족

제3장 과세관청의 관할, 관할 과세관청

제16조 물적 관할

제17조 지역적 관할

제18조 특별과세항목별 관할 과세관청

제19조 자연인의 소득 및 재산에 대한 조세

제20조 법인, 개인연합체, 펀드에 대한 조세

제20a조 건설용역으로부터의 소득에 대한 조세

제21조 부가가치세

제22조 물세

제23조 수출입 관련 조세 및 소비세

제24조 대체 관할 과세관청

제25조 지역적 관할의 중복

제26조 관할의 변경

제27조 관할의 합의

제28조 관할권의 분쟁

제29조 지연으로 인한 위험

제4장 납세자 개인정보보호

제30조 납세자 개인정보보호

제30a조 은행고객의 개인정보보호

제31조 과세근거의 통지

제31a조 불법취업 및 남용에 대한 단속을 위한 통지

제31b조 돈세탁 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 조세채무관계로부터의 권리

제38조 조세채무관계로부터의 권리의 발생

제39조 귀속

제40조 위법 및 미풍양속에 저촉되는 행위

제41조 효력이 없는 법률행위

제42조 법적인 활용 기능성의 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 세금우대 수혜대상 행위 목적

제51조 통칙

제52조 공익 목적

제53조 자선 목적

제54조 종교 목적

제55조 무자아성

제56조 세금우대 대상 단일목적 수행성

제57조 직접성

제58조 세금우대 수혜관련 무해한 행위

제59조 세금우대의 요건

제60조 정관의 충족요건

제61조 정관에 의한 재산구속

제62조 정관에 의한 재산구속의 예외 (삭제)

제63조 실 경영진에 대한 요건

제64조 조세 의무가 있는 경제적 사업체의 운영

제65조 목적 사업

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 준수 의무위반에 대한 귀속책임

제73조 연결납세에서의 귀속책임

제74조 재화 소유자의 귀속책임

제75조 사업 인수자의 귀속책임

제76조 사물적 귀속책임 물적담보

제77조 인내 의무 압류수용 의무

제3편 절차규정 통칙

제1장 절차의 제 원칙

제1절 절차에의 관여

제78조 관계인

제79조 행위능력

제80조 대리인 및 보좌인

제81조 공권력에 의한 대리인의 임명

제2절 공무원 및 기타 인물의 배제 및 거부

제82조 절차관여 배제대상 인물

제83조 편견의 우려

제84조 위원회의 부적 위원 참여에 대한 거부

제3절 과세의 제원칙, 증빙자료

제1관 통칙

제85조 과세의 제원칙

제86조 절차의 개시

제87조 관청어

제87a조 전자신고

제88조 조사의 원칙

제88a조 보호 대상 정보의 수집

제89조 조언, 조세정보

제90조 관계인의 협력의무

제91조 관계인의 의사청취

제92조 증빙자료

제2관 정보 및 감정인의 감정에 의한 입증

제93조 관계인 및 기타 인물의 정보제출 의무

제93a조 일반적 통지 의무

제93b조 계좌정보의 자동적 호출

제94조 선서에 입각한 심문

제95조 선서에 입각한 보장

제96조 감정인의 개입

제3관 증명서 및 시각적 확인을 통한 입증

제97조 증명서의 제출

제98조 시각적 확인

제99조 토지 및 공간에의 진입

제100조 고가물의 제출

제4관 정보 및 자료제출 거부권

제101조 친족의 정보 제공 거부권 및 선서 거부권

제102조 특정 직업상 비밀의 보호를 위한 정보 제공 거부권

제103조 범죄 또는 질서위반에 대한 소추 우려가 있는 경우의 정보 제공 거부권

제104조 감정서 및 증명서 제출의 거부

제105조 관공서 및 공공기관의 묵비 의무에 대비 정보 제공 의무 및 자료제출 의무
의 관계

제106조 공익 침해의 경우 정보 제공 의무 및 자료제출 의무의 제한

제5관 정보 제공 의무자 및 감정인에 대한 보상

제107조 정보 제공 의무자 및 감정인에 대한 보상

제4절 기간, 기한, 일정, 원상복귀

제108조 기간 및 기한

제109조 기간의 연장

제110조 원상복귀

제5절 사법공조 및 행정공조

- 제111조 행정공조 의무
- 제112조 행정공조 요건 및 한계
- 제113조 관청의 선택
- 제114조 행정공조의 실시
- 제115조 행정공조의 비용
- 제116조 조세법의 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 절차상 하자 및 형식상 하자의 보완
- 제127조 절차상 하자 및 형식상 하자의 효과
- 제128조 하자 있는 행정행위의 전환
- 제129조 행정행위시의 명백한 잘못
- 제130조 위법한 행정행위의 취소
- 제131조 적법한 행정행위의 철회
- 제132조 권리구제에 있어서 취소, 철회, 폐지 및 변경
- 제133조 증명서 및 물건의 반환

제4편 과세의 부과 실시

제1장 납세의무자의 파악

제1절 개인 및 사업장 조사

제134조 개인 및 사업장 조사

제135조 개인 및 사업장 조사시 협력의무

제136조 개인실태조사를 위한 변경사항 통지

제2절 신고의무

제137조 법인, 인적조항, 기금의 과세상 파악

제138조 영리활동에 대한 신고

제139조 특수한 경우에 있어서 사업의 신고

제3절 신원확인증명정보

제139a조 신원확인증명정보

제139b조 신원확인증명(ID)번호

제139c조 사업적자 신원확인증명(ID)번호

제139d조 권한부여

제2장 협력의무

제1절 기장 및 기록의 작성

제140조 타 법률에 의한 기장 및 기록 의무

제141조 특정 납세의무자의 기장 의무

제142조 농림업자에 대한 규정

제143조 상품구매의 기록

제144조 상품판매의 기록

제145조 기장 및 기록에 대한 일반적 요건

제146조 기장 및 기록에 대한 규정

제147조 자료의 보존에 대한 규정

제148조 의무의 경감의 승인

제2절 세무신고

제149조 신고의무자

제150조 세무신고의 형식 및 내용

제151조 관공서에서의 세무신고 및 작성

제152조 신고지연가산세

제153조 세무신고서의 정정

제3절 계좌의 진실성

제154조 계좌의 진실성

제3장 확인 절차와 확인고지 절차

제1절 세액확정

제1관 통칙

제155조 세액확정

제156조 세액확정의 포기

제157조 납세고지서의 형식 및 내용

제158조 기장의 증거력

제159조 신탁관계의 증명

제160조 채권자 및 환급금 수령자의 지명

제161조 재고현황 기록에서 누락된 물품수량

제162조 과세자료표준의 추계

제163조 정상참작에 의한 조세의 특별 감면

제164조 사후조사를 유보한 세액의 확정

제165조 잠정적 세액확정, 세액확정의 연기

제166조 세액확정의 제3자에 대한 효력

제167조 세무신고, 과세표시 및 과세인장의 사용

제168조 세무신고의 효력

제2관 세액확정의 시효기간

제169조 세액확정 시효기간

제170조 세액확정 시효기간

제171조 집행 시효의 정지

제3관 확정력

제172조 납세고지서의 취소 및 변경

제173조 새로운 정황 또는 증거물에 근거한 납세고지서의 취소 또는 변경

제174조 쟁점이 되는 세액 확정

제175조 기타의 경우에 납세고지서의 취소 또는 변경

제175a조 상호합의의 실행

제176조 납세고지서의 취소 및 변경에 대한 법적 신뢰성 보호

제177조 법적오류의 정정

제4관 비용

제178조 관세관청의 특별 업무 관련 비용

제178조a 세무관청의 특별 업무 관련 비용

제2절 과세기초의 별도 확인고지 및 과세표준의 확정

제1관 별도 확인고지

제179조 과세기초의 확인

제180조 과세기초의 별도 확인고지

제181조 별도 확인고지, 확인기한, 신고의무에 관한 절차규정

제182조 별도 확인고지의 효력

제183조 단일 확인통보의 경우 수령대리인

제2관 과세표준의 확정
제184조 과세표준의 확정

제3절 분할 및 배분
제185조 통칙의 적용
제186조 관계인
제187조 서류의 열람
제188조 분할결정
제189조 분할의 변경
제190조 배분절차

제4절 귀속책임
제191조 귀속책임고지서, 압류수용고지서
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, 세무조사의 개시
제199조 조사의 원칙
제200조 납세의무자의 협력의무
제201조 종결협의
제202조 조사보고의 내용 및 고지
제203조 간이세무조사

제2절 세무조사에 기초한 구속 확인

제204조 구속 확인의 요건

제205조 구속 확인의 형식

제206조 구속력

제207조 구속 확인의 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 세무대리업무 수입자

제215조 감독수단으로서의 물권의 확보

제216조 연방소유권으로의 이전

제217조 조세보조사

제5편 징수절차

제1장 조세채무관계에서 발생하는 청구권의 실행, 납부기한 및 소멸

제1절 조세채무관계에서 발생하는 청구권의 실행 및 납부기한

제218조 조세채무관계로 발생하는 청구권의 실행

제219조 귀속책임고지서에 기초한 납부독촉

제220조 납부기한

제221조 다른 납부기한의 지정

제222조 유예

제223조 납부의 연기

제2절 납부, 상계, 사면

제224조 납부의 장소, 납부일

제224a조 납부에 대신한 미술품의 인도

제225조 조세채무 상환의 순서

제226조 상계

제227조 사면

제3절 지급 시효

제228조 소멸시효의 대상, 소멸시효기간

제229조 소멸시효의 개시

제230조 소멸시효의 정지

제231조 소멸시효의 중단

제232조 소멸시효의 효력

제2장 이자, 납부연체가산금

제1절 이자

제233조 원칙

제233a조 추가과세액 청구 및 조세환급금에 대한 이자

제234조 유예에 대한 이자

제235조 탈세액에 대한 이자

제236조 조세환급액에 대한 소송이자

제237조 강제집행정지의 경우의 이자

제238조 이자액 및 이자계산

제239조 이자의 확정

제2절 납부연체가산금

제240조 납부연체가산금

제3장 담보의 제공

제241조 담보의 종류

제242조 지불수단 공탁의 효력

제243조 유가증권에 대한 담보권 설정

제244조 적절한 납세보증

제245조 다른 유가물에 의한 담보제공

제246조 담보물 접수가치

제247조 담보의 대체

제248조 보충의무

제6편 강제집행

제1장 통칙

제249조 강제집행 관청

제250조 강제집행 신청

제251조 강제집행 가능 행정행위

제252조 강제집행 채권자

제253조 강제집행 채무자

제254조 강제집행 개시요건

제255조 공법인에 대한 강제집행

제256조 강제집행에 대한 이의

제257조 강제집행의 정지 및 제한

제258조 강제집행의 일시정지 또는 일시 제한

제2장 금전적 채권으로 인한 강제집행

제1절 통칙

제259조 경고

제260조 채무원인의 기재

제261조 중지

제262조 제3자의 권리

제263조 배우자에 대한 강제집행

제264조 용익권자에 대한 강제집행

제265조 상속인에 대한 강제집행

제266조 기타 유한책임의 경우

제267조 권리능력 없는 인적조합에 대한 집행절차

제2절 연대채무의 배분

제268조 원칙

제269조 신청

제270조 배분의 일반 기준

제271조 체납 재산세액에 대한 배분 기준

제272조 체납 예납세액에 대한 배분 기준

제273조 추가 과세액에 대한 배분 기준

제274조 특별배분 기준

제275조 절삭계산

제276조 체납세액, 강제집행 개시

제277조 강제집행

제278조 강제집행의 제한

제279조 배분고지서의 형식 및 내용

제280조 배분고지서의 변경

제3절 동산에 대한 강제집행

제1관 통칙

제281조 압류

제282조 압류의 효력

제283조 차압매물 보증보장 요구의 배제

제284조 법정 선서에 대신하는 자기보증

제2관 물건에 대한 강제집행

제285조 집행관

제286조 물건에 대한 강제집행

제287조 집행관의 권한

제288조 증인의 입회

제289조 집행시간

제290조 집행관의 요구 및 통지

제291조 기록부

제292조 압류의 회피

제293조 제3자의 압류권 및 우선권

제294조 미수확 과실의 압류

제295조 물건의 압류금지

제296조 처분

제297조 처분의 정지

제298조 경매

제299조 낙찰

제300조 최저경매가액

제301조 경매의 정지

제302조 유가증권

제303조 기명증권

제304조 미수확 과실의 공매

제305조 특별한 경우의 처분

제306조 항공기의 부품에 대한 강제집행

제307조 연결압류

제308조 중복압류시의 처분

제3관 채권 및 기타 재산권에 대한 강제집행

제309조 금전적 채권의 압류

제310조 저당권에 의해 담보된 채권의 압류

제311조 선박저당권 또는 항공기등록 저당권에 의해 담보된 채권의 압류

제312조 배서할 수 있는 증권의 채권압류

제313조 지속적인 수입의 압류

제314조 매각처분

제315조 매각처분의 효력

제316조 제3채무자의 의견서 제출의무

제317조 처분의 다른 방법

제318조 물건의 인도 또는 급부의 청구권

제319조 채권의 압류금지

제320조 채권의 중복압류

제321조 기타 재산에 대한 집행

제4절 부동산에 대한 강제집행

제322조 절차

제323조 권리승계인에 대한 강제집행

제5절 압류

제324조 물적 압류

제325조 물적 압류의 취소

제326조 인적 압류

제6절 담보의 처분

제327조 담보의 처분

제3장 금전적 채권 이외의 것으로 인한 강제집행

제1절 행위, 인내 또는 부작위로 인한 강제집행

제328조 강제수단

제329조 강제금 과태료

제330조 대리집행

제331조 직접강제

제332조 강제수단의 경고

제333조 강제수단의 확정

제334조 대체강제수단으로서의 구속

제335조 강제절차의 종료

제2절 담보의 강제

제336조 담보의 강제

제4장 비용

제337조 집행비용

제338조 수수료의 종류

제339조 압류수수료

제340조 압수수료

제341조 처분수수료

제342조 2인 이상의 채무자

제343조 (삭제)

제344조 기타 비용경비

제345조 여비 및 비용변상

제346조 취급오류, 확정기간

제7편 행정적 권리구제절차

제1장 권리구제의 허용

제347조 이의신청의 성립

제348조 이의신청의 배제

제349조 (삭제)

제350조 소원

제351조 타 행정행위의 구속력

제352조 단일 확인 고지에 대한 이의제기 신청권

제353조 권리 승계인의 이의제기 신청권

제354조 이의신청의 포기

제2장 절차규정

제355조 이의신청의 시한

제356조 권리구제에 대한 설명

제357조 이의신청의 제출

제358조 적법요건의 심사

제359조 관계인

제360조 절차에의 참가

제361조 집행의 정지

제362조 이의신청의 취하

제363조 절차의 정지

제364조 과세근거문서의 통지

제364a조 물적 및 법적 상황의 진술

제364b조 시한설정

제365조 절차규정의 적용

제366조 이의신청에 대한 결정의 형식과 내용

제367조 이의신청에 대한 결정

제368조 (삭제)

제8편 형사법적 규정 및 과태료벌금규정, 형사절차 및 과태료벌금절차

제1장 형사법적 규정

제369조 조세형사범

제370조 탈세

제370a조 (삭제)

제371조 탈세의 자진신고

제372조 수출입 금지의 위반

제373조 직업적, 폭력적 및 집단적 밀수

제374조 조세범칙법

제375조 부수효과

제376조 소추시효의 중단

제2장 과태료 벌금규정

제377조 조세질서 위반

제378조 과실에 의한 조세범

제379조 조세위해 행위

제380조 원천징수조세 위해행위

제381조 소비세 위해행위

제382조 수출입관련조세 위해행위

제383조 조세환급권 및 환급보상권의 불법취득

제383a조 제139a조의 신원확인정보의 부당한 사용

제384조 소추권의 시효

제3장 형사소송절차

제1절 통칙

- 제385조 절차규정의 적용
- 제386조 조세법에 대한 세무관청의 관할
- 제387조 물적 관할권을 가지는 세무관청
- 제388조 지역적 관할권을 가지는 세무관청
- 제389조 관련 형사사건
- 제390조 관할권의 중복
- 제391조 관할 법원
- 제392조 변호
- 제393조 형사법 절차와 조세법 절차의 관계
- 제394조 소유권의 이전
- 제395조 세무관청의 서류열람
- 제396조 절차의 정지

제2절 조사절차

제1관 통칙

- 제397조 형사절차의 개시
- 제398조 경미한 사안에 대한 절차의 종결

제2관 조세형사범에 대한 세무관청의 조사절차

- 제399조 세무관청의 권리 및 의무
- 제400조 약식 형사처벌명령에 대한 사면처분 신청
- 제401조 독립적 조사절차에 있어서 부수적 결과처분 허용 신청

제3관 검찰청의 조사절차에 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 약식 형사처벌 절차 및 독립적 절차에 있어서 세무관청의 협조

제407조 기타의 경우에 있어서 세무관청의 관여

제4절 형사소송절차 비용

제408조 형사소송절차 비용

제4장 과태료 벌금절차

제409조 관할 행정관청

제410조 과태료벌금 절차를 위한 보충규정

제411조 변호사, 세무사, 세무대리사, 공인회계사 또는 공인장부검사사에 대한 과태
료벌금 절차

제412조 송달, 강제집행, 비용

제 9편 종결규정

제413조 기본권의 제한

제414조 (폐지)

제415조 (삭제)

참고문헌

- Ax/Grosse/Caemmerer, AO und FGO, 14te Aufl., Stuttgart, 1995.
- Ax/Grosse/Melchoir, AO und FGO, 19te Aufl., Stuttgart, 2007.
- Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2003, Bonn, 2002
- Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2009, Bonn, 2008.
- , Monatsbericht, November 2003, Bonn.
- , Monatsbericht, August 2008, Bonn.
- Bundjes/Geist, UStG, Kommentar, Verlag C.H.Beck, Muenchen, 2006.
- Deutsche Bundesbank, Monatsbericht, Dec. 2001, Frankfurt.
- Deutsche Bundesbank, Monatsbericht, Dec. 2005, Frankfurt.
- Deutsche Bundesbank, Monatsbericht, Feb. 2009, Frankfurt.
- Hermann/Heuer/Raupach, Koerperschaftsteuer, Kommentar.
- KPMG, Verordnug zu Art, Inhalt und Umfang von Zeichnungen im Sinne
des Artikel 90 Abs. 3 der Abgabenordnug, 28. Okt. 2003.
- Meincke, ErbStG, Kommentar, Verlag C.H.Beck, Muenchen, 2002.
- Schmidt, EStG, Kommentar, 16te Aufl., Verlag C.H.Beck, Muenchen, 1997.
- Schmidt, EStG, Kommentar, 25te Aufl., Verlag C.H.Beck, Muenchen, 2006.
- Steuerrecht I und II, 26te Aufl., Beck-Texte im dtv, Muenchen, 2008.
- Steuerrecht, 1ste Aufl., Beck-Texte im dtv, Muenchen, 2009.
- Tipke/Lang, Steuerrecht, 19te Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Koeln, 2008.
- Ulrich Niehus/Helmuth Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften,
3 Aufl., Schaeffer/Poeschel, Stuttgart, 2005.
- Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Verlag C.H.Beck,
5te Aufl., 2008, Muenchen.

주요국의 조세제도

- 독일편 -

2009년 10월 20일 인쇄
2009년 10월 27일 발행

저 자 김유찬·이유향
발행인 원윤희
발행처 한국조세연구원

1318-7714 서울특별시 송파구 방죽말길 28
전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 상 일 인쇄

© 한국조세연구원 2009

ISBN 978-89-8191-439-4

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 13,000원