

# 주요국의 소비세제도 (I)

## - 부가가치세

일본 편

국중호

2019. 12

# 주요국의 소비세제도 (I)

## - 부가가치세

일본 편

국중호

2019. 12

〈주요국의 소비세제도〉는 〈주요국의 소득세제도〉에 못지않게 연구자들의 관심과 수요가 많은 분야 중에 하나이다. 특히 최근 주요국은 세수 확보 차원에서 소비세에 대한 관심이 상당히 높아지고 있다. 이러한 시기에 주요국의 소비세제도에 대한 주요 정보를 제공한다는 점에서 본 보고서는 정책입안자와 연구자에게 많은 기여를 할 것으로 생각한다.

『주요국의 소비세제도』의 전체 구성은 제1권 주요국의 부가가치세제도, 제2권 주요국의 개별소비세제도로 이루어져 있다. 그중에서 제1권 주요국의 부가가치세 제도를 우선 발간하고, 현재 연구가 진행중인 개별소비세제도는 추후에 발간할 예정이다. 특히 이번에 발간하는 주요국의 부가가치세제도는 분량이 방대하여 국가별로 분권하되 전 6권 세트 형태로 출판한다.

대상 국가는 우리나라 정책입안자 및 연구자들이 주로 관심을 많이 가지고 있는 영국, 일본, 호주, 독일, 프랑스 및 유럽연합을 선정하였다. 우리나라가 취하고 있는 유럽형 부가가치세와 다른 형태의 판매세를 운영하고 있는 미국 대신에 우리나라 부가가치세의 근간이 되는 유럽연합을 추가하였다.

이 보고서는 기존의 『주요국의 조세제도』와는 달리 좀 더 구체적으로 국가별 부가가치세제도를 소개하고, 이해를 돕기 위해 사례 및 통계자료도 제시하였다. 또한, 부록에 개별 국가의 부가가치세법 조문 목차를 수록하여 연구자들에게 해당 법률정보를 제공하고 접근성도 높였다. 다만, 조세제도 자체가 개별 국가의 사회·경제 상황의 변화에 대응하기 위하여 잦은 개정이 이루어지므로 가장 최신의 내용을 담기에 한계가 있었다. 따라서 이 보고서에서 소개하는 주요국의 소비세제도는 최소한의 길라잡이로 사용되기를 바란다. 또한 개별 국가의 최신 내용을 포함한, 보다 정확하고 구체적인 사항은 OECD 홈페이지, 각국의 국세청 홈페이지와 주요 출판물 및 관련 법령정보를 참조할 것을 권장한다.

본 보고서는 한국조세재정연구원 김무열 초빙연구위원이 연구책임을 맡았다. 영국 편은 이화여대 박정수 교수, 일본 편은 요코하마시립대 국중호 교수, 호주 편은 건양대 최정희 교수, 프랑스 편은 강남대 안창남 교수와 손승연 프랑스 공인회계사가 공동으로 집필하였고, 유럽연합 편은 강남대 안창남 교수가 집필하였으며, 독일 편은 본인과 독일 세법 관련 실무경험이 풍부한 현대자동차 유럽본부 이유향 세무팀장이 공동 집필하였다.

저자들은 보고서 작성과정 중에 있었던 중간보고회와 최종보고회에서 감수 및 토론을 맡아주신 분들께 고마운 마음을 전하고 있다. 또한 보고서의 교정과 편집을 도맡아주고 회의를 준비해준 권선정 선임연구원에게도 감사를 전한다.

마지막으로 보고서의 내용은 저자들의 개인적인 의견이며, 한국조세재정연구원의 공식적인 견해와 무관함을 밝혀둔다.

2019년 12월

한국조세재정연구원  
원장 김 유 찬

# 목 차

I. 소비세(부가가치세) 개관	1
1. 소비세 제도의 역사적 배경	3
2. 소비세(부가가치세) 과세체계	33
II. 납세의무자	29
1. 사업자의 개념과 납세의무자의 분류	31
2. 사업자의 범위	32
III. 과세거래	39
1. 소비세의 과세거래 요건	41
2. 재화와 용역의 공급	45
3. 소비세 관련 거래의 종류	50
IV. 과세표준	53
1. 국내거래의 과세표준	55
2. 수입거래와 관련된 과세표준	62
3. 기타: 별도지불운임이 있는 경우의 특례	63
V. 세율과 세액의 계산	65
1. 기본세율구조(일반세율/감면세율)	67
2. 매입세액 공제와 공제세액의 계산방식	68
3. 소비세 구조 예시와 납부세액의 계산방법	75
VI. 영세율과 면세제도	79
1. 영세율(수출면세)	81
2. 비과세거래(면세제도)	83

<b>VII. 공급장소와 공급시기</b> .....	87
1. 공급(거래)장소.....	89
2. 공급시기.....	91
<b>VIII. 부가가치세(소비세) 행정</b> .....	97
1. 과세기간, 납세의무의 성립시기, 납세지.....	99
2. 회계처리 방법.....	108
3. 신고와 납부.....	111
4. 기장의무와 장부 기재사항.....	116
5. 소비세액의 환급과 환급가산금.....	120
6. 행정형벌(벌금, 징역).....	122
<b>IX. 간이과세제도</b> .....	123
1. 간이과세의 기본구조.....	125
2. 간이과세자의 범위: 업종별 간주매입률.....	126
3. 간이과세제도에서의 납부세액.....	128
4. 세액공제제도(매입세액 공제나 간이과세제도 이외).....	131
<b>X. 기타</b> .....	139
1. 일본의 지방소비세.....	141
2. 국경을 넘는 역무(용역)의 제공과 소비세 과세.....	148
<b>XI. 시사점</b> .....	157
<b>참고문헌</b> .....	161
<b>&lt;부록&gt; 일본의 소비세법 조문</b> .....	165

# 표 목차

〈표 I-1〉 일본 소비세 도입이전의 물품세의 세율구조	4
〈표 I-2〉 일반 소비세 도입이전의 물품세 과세불균형(간접세의 왜곡)	5
〈표 I-3〉 일반 소비세 도입 직전(1988년도)의 서비스과세의 결여	6
〈표 I-4〉 일반 소비세 도입 이전의 무역마찰의 원인	12
〈표 I-5〉 일본의 현행 조세체계(2018년 계획치)	14
〈표 I-6〉 일본의 부가가치세 관련 통계자료(1980~2011)	15
〈표 I-7〉 일본의 부가가치세 관련 통계자료(2012~2018)	16
〈표 I-8〉 일본 소비세의 주요 연혁 및 변천 과정	21
〈표 II-1〉 소비세의 납세의무자의 구분	32
〈표 III-1〉 일본 소비세 관련 거래의 종류와 과세여부	50
〈표 IV-1〉 국내거래와 수입거래(외국화물)의 과세표준, 과세대상, 세율	63
〈표 V-1〉 개별대응방식의 공제세액	71
〈표 V-2〉 일괄비례배분방식의 공제세액	72
〈표 V-3〉 일본 소비세의 구조(다단계 누적배제 방식의 계산 예)	76
〈표 VI-1〉 면세를 인정받는 수출거래 등의 범위	82
〈표 VIII-1〉 개인사업자의 과세사업자와 면세(비과세)사업자의 구분: 기준·특정·과세기간	102
〈표 VIII-2〉 일본 소비세 납세지의 요약	107
〈표 VIII-3〉 세금포함경리방식과 세금별도경리방식의 비교	110
〈표 VIII-4〉 소비세 거래구분에 따른 장부 기재사항	118
〈표 IX-1〉 사업업종별 간주(看做)매입률	127

〈표 X-1〉 세원별 지방세 수입구성비의 추이.....	142
〈표 X-2〉 지방소비세 개요.....	145
〈표 X-3〉 현행(2019년 10월 이후) 일본 지방소비세의 구조(예).....	146



# I. 소비세(부가가치세) 개관

1. 소비세 제도의 역사적 배경
2. 소비세(부가가치세) 과세체계





# I. 소비세(부가가치세) 개관

## 1 소비세 제도의 역사적 배경

### 가. 소비세 도입 배경

#### 1) 일반 소비세 도입 이전의 소비과세

주지하듯이 한국은 일본의 조세제도를 많이 참고하였으나 일반 소비세(부가가치세)는 한국(1977년)이 일본(1989년)에 비해 12년이나 먼저 도입되었다. 일본의 소비세는 우리나라 부가가치세와 같이 상품의 부가가치에 대하여 과세되지만, 일본에서는 이를 부가가치세(value added tax)라고 하지 않고 소비세(consumption tax)로 부르고 있다. 일본에서는 국민들에게 익숙해져 있다는 이유에서 소비세라는 명칭을 사용하지만, 부가가치세라는 명칭이 과세 형태의 실상을 보다 잘 반영한다고 할 것이다.<sup>1)</sup>

1988년까지 일본은 상품이나 제품 일반에 대한 소비세(또는 부가가치세)를 도입하지 않았으며, 소비과세는 개별 상품에 대한 물품세, 입장세 등으로 부과되고 있었다. 그러다가 1988년 12월 세제개혁에서 일반 소비세를 창설하였고, 1989년 4월 1일부터 3%의 세율로 부과하기에 이르렀다. 일본에서는 1980년대 후반의 일반 소비세 도입을 위주로 하는 일련의 세제개혁을 ‘근본적 세제개혁(일본어로는 ‘발본(拔本)적 세제개혁’)이라 부르고 있다.

---

1) 우리나라나 프랑스, 독일처럼 ‘부가가치’라는 말이 세금의 이름에 들어가는 경우가 있으나, 캐나다나 오스트레일리아, 뉴질랜드 같은 나라에서는 소비세라는 의미를 담은 ‘GST’라는 명칭을 사용하고 있다. 즉, 부가가치세라고 부를지 소비세라고 부를지는 선택의 문제가 될 수 있어 어느 쪽이 ‘실상을 보다 잘 반영’하는 것인지에 관하여는 의문의 여지가 있다. ‘부가가치세’라고 불리는 세금은 그 성질로는 소비세이고, 다만 소비에 대한 세금을 걷는 형태에서 ‘부가가치’라는 개념을 활용하고 있다. 일본의 소비세가 ‘부가가치’에 대한 세금이라는 의미에서 본문에서는 ‘실상을 보다 잘 반영한다’는 표현을 사용하고 있다고 이해하면 될 것이다. (이 부분은 감수자의 논평 의견을 반영하여 작성하였다. 감수자에게 감사드린다.)

일본은 물품세, 입장세 등을 정리·합리화한다는 관점에서 국세 5개 세목, 지방세 3개 세목 도합 8개 세목을 폐지하고 일반 소비세를 실시하였다. 소비세 도입과 함께 폐지된 5개 국세 세목은 물품세, 트럼프(trump)세, 설탕소비세, 입장세, 통행세이고, 지방세에서 폐지된 3개 세목은 전기세, 가스세, 목재거래세이다.<sup>2)</sup> 일반 소비세가 도입되기 전에 이들 개별 소비세의 세율구조가 각각의 상품에 따라 얼마나 차이가 심했는지를 물품세, 입장세, 통행세 등 몇몇 세목을 예로 하여 살펴보기로 하자. <표 I-1>에서는 소비세 도입 이전의 물품세의 세율구조를 예시하고 있다.

표 I-1 일본 소비세 도입 이전의 물품세의 세율구조

구분	세율	과세물품 예
소매 과세 물품	10%	웅단, 무대막
	15%	보석, 보석제품, 진주, 진주제품, 귀금속제품, 호박·산호제품, 모피제품
제품 과세 물품	5%	마이크로폰, 확성용 증폭기, 개인무선기, 화장품, 과실(果實)음료, 과일꿀, 탄산음료, 커피, 코코아
	10%	소형모터보트, 수상놀이기구, 항해용보트, 서핑보트, 행글라이더, 모터행글라이더, 전기세탁기, 라디오수신기, 자기음성재생기, 자기영상플레이어 또는 원반식 영상플레이어용 레코드, 녹음용 또는 녹화용 자기테이프, 환등기, 시계, 향수
	15%	중형모터보트, 스토브, 전기모포, 순간온수기, 레인지, 전자조리기, 전기청소기, 전자동전기세탁기, 의류용건조기, 소형냉장고, 온장고, 선풍기, 온수보일러, 냉수제조기, 소형TV수상기, 자기영상플레이어, 원반식영상플레이어, 스테레오관련기기, 디지털식 음성재생기용 레코드 플레이어, 레코드, 악기, 사진기, 필름
	20%	빠징코기계, 볼링용구, 룸에어컨, 대형냉장고, 조명기구, 대형TV수상기, 대형TV영상투사기, 서랍장, 침대, 책상, 의자, 라이터, 재떨이, 가방, 핸드백
	30%	대형모터보트, 골프용구, 당구용구, 업총, 공기총, 귀금속시계
	자동차: 보통승용자동차 23%(본칙30%), 소형승용자동차 18.5%, 자동차용냉방장치 18.5%, 경승용자동차 15.5%, 승용겸용화물자동차 10.5%, 대형2륜자동차 10%, 경승용겸용화물자동차 5.5%, 소형2륜자동차 5%	

자료: 稻垣光隆編(2002), 『圖說日本の税制』, p.183.

2) 稻垣光隆編(2002), 『圖說日本の税制』, p.183.

소비세 도입 이전 물품세의 과세대상은 소매단계에서 과세하는 제1종 물품(보석, 귀금속제품, 모피제품 등) 및 제조된 물건을 출하하는 단계에서 과세하는 제2종 물품(자전거, 전기제품, 가구, 음료 등)으로 구분되어 있었다. 이때의 모든 세율은 증가세(ad valorem tax)방식으로 세율은 대상물품에 따라 최저 5%에서 최고 30%까지로 되어 있었다.

〈표 I-1〉에서 보이고 있듯이, 제품과세 물품의 경우를 보면 예컨대, 커피, 화장품 등은 5%, 전기세탁기, 시계 등은 10%, 전기청소기, 전자동전기세탁기 등은 15%, 빠징코기계, 조명기기 등은 20%, 골프용품, 귀금속시계 등은 30%의 세율을 적용하는 등 상당히 복잡한 세율구조로 되어 있었다.

〈표 I-1〉의 물품세의 세율구조로부터 과세물품에 따라 세율이 복잡하게 되어 있어 그 운용이 어려웠을 뿐만 아니라 상품에 따라서는 과세상의 불균형도 크게 발생하고 있음을 짐작할 수 있다. 상품(또는 제품) 간 과세상의 불균형에 따른 비효율성에 더하여 과세물품과 비과세물품 간의 구별에 있어서는 간접세의 왜곡이 발생하고 있었다. 일반 소비세 도입 이전의 물품세를 예로 하여 간접세의 왜곡, 즉 과세와 비과세의 불균형을 보인 것이 〈표 I-2〉이다.

표 I-2 일반 소비세 도입 이전의 물품세 과세불균형(간접세의 왜곡)

구분	과세의 예(例)	비과세의 예(例)
사치품인지 아닌지의 여부	느티나무제(製) 보통가구, 식기수납장, 금화, 골프용구	오동나무제(製)나 옷칠한 가구, 시스템키친, 테니스용구, 금박화패, 스키
신제품과 구제품	흑백TV, 라디오	액정TV, 자동응답전화, 자동차전화, 전기빵제조기, 컴퓨터, 워드프로세서
일반적으로 보급되고 있는 것	선풍기, 난로, 냉장고, 청소기, 커피, 코코아, 우론차	방안난로(고타츠), 다리미, 재봉틀, 흥차, 녹차
서비스과세의 포함 여부	화장품, 비디오테이프, 항공운임, 청소기	미용살롱, 비디오대여, 택배우편, 가정부서비스

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.192.

기초적인 조세이론에서 잘 알려져 있듯이 과세가 상대가격을 변화시키게 되면 초과부담을 초래하게 된다. 물품세의 과세불균형을 보이고 있는 <표 I-2>로부터 일반 소비세 도입 이전의 간접세(소비과세) 부과에 따른 자원배분의 왜곡을 짐작할 수 있다. <표 I-2>에서 보는 바와 같이 사치품인지 아닌지, 신제품인지 구제품인지, 일반적으로 보급되어 있는 것인지, 서비스과세가 망라되고 있는지 등에 따라 과세 또는 비과세되고 있었다.

예를 들면 보통가구로서 느티나무제(製) 보통가구는 과세되는 데 비하여, 오동나무제나 옷칠한 가구는 비과세되고 있었으며, 구제품인 흑백TV는 과세되는 데 비하여 신제품인 액정TV는 비과세로 되어 있었다. 또한 같은 기호품이라 하더라도 커피나 코코아는 과세되고 있었는데 비하여 홍차나 녹차는 과세되지 않고 있었다. 이처럼 일본에서 일반 소비세 도입 이전에는 각 상품에 따라 과세상의 왜곡이 심하게 발생하고 있었음을 유추할 수 있다.

과세상의 왜곡뿐만 아니라 서비스상품에 대한 과세도 결여되어 있었다. 이는 물품세 등의 개별소비과세가 시대의 흐름에 적합하게 대응하지 못하고 있었음을 의미한다. <표 I-3>에서는 일반 소비세 도입 직전의 서비스과세의 결여를 소비지출에서 차지하는 서비스지출 비율과 비교하여 보이고 있다.

표 I-3 일반 소비세 도입 직전(1988년도)의 서비스과세의 결여

서비스과세 비율과 서비스지출 비율	1988년도
서비스과세가 세수(국세·지방세포함)에서 차지하는 비율	1.0%
서비스과세가 간접세 등 세수에서 차지하는 비율	4.7%
소비지출에서 차지하는 서비스지출의 비율	54.4%

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.192.

<표 I-3>으로부터 알 수 있듯이 소비세 도입 직전인 1988년 일본의 소비지출에서 차지하는 서비스지출 비율은 54.4%나 되고 있다. 이에 비해 같은 해 이들 서비스과세(입장세, 통행세, 오락시설이용세, 요리음식소비세, 입탕세의 합

계)가 간접세 세수에서 차지하는 비중은 4.7%에 지나지 않으며, 조세수입(국세와 지방세 세수의 합계)에서 차지하는 비율은 1.0%에 불과한 실정이다.

이상은 일반 소비세 도입 이전의 물품세를 중심으로 본 것이지만, 입장세나 통행세 등도 복수의 세율로 시행되고 있었다. 영화, 연극, 음악, 스포츠, 전시장 및 경륜·경마장 등의 입장료에 10%의 표준세율로 입장세가 부과되고 있었지만, 개최하는 행사 종류에 따라 일정금액 이하의 입장료(영화 2천엔, 연극 등 5천엔 등)에 대해서는 과세하지 않는 면세점 제도도 설치되어 있었다.

한편 통행세를 보면, 기차, 전철, 승합자동차, 기선 및 항공기 승객에 대해, 운임, 특별차량요금, 침대요금 중에서도 보통의 수송서비스보다 높은 수준의 서비스인 경우(항공운임, 그린(신간선에서의 특실) 요금 등)를 과세대상으로 하여 10% 세율이 부과되고 있다. 한편 전기세 및 가스세는 전기 및 가스 사용자에게 시정촌(市町村: 기초자치단체)세로 부과되고 있었으며 전기세는 5%, 가스세는 2%의 세율이었다.

이상과 같이 특정의 물품이나 서비스에 과세하는 개별소비세를 유지한다는 것은 과세물품 간의 불균형 이외에도 세제의 간소성 원칙에서 보아도 그리 바람직하지 않았다고 평가할 수 있다. 이러한 물품세의 과세물품 간 불균형과 물품 과세의 복잡성에 더하여, 수평적 공평성의 달성문제, 소자녀·고령화 등 경제사회 구조 변화라는 측면에서 기존 개별소비세에 대한 다양한 문제점이 제기되고 있었다.

## 2) 샤푸프 세제권고와 부가가치세

샤푸프 세제에서 제기된 부가가치세는 현재 일본의 도도부현(都道府県: 광역자치단체)에서 부과되고 있는 사업세와 깊은 관련이 있다.<sup>3)</sup> 일본에서는 사업세의 전신으로 영업세가 부과되고 있었다. 이 영업세는 1878년 당시 모든 회사 및 도매업, 중간도매업 및 모든 소매상을 과세대상으로 하는 부현세(府県稅)로

3) 이하의 설명은 국중호(2012)의 설명을 보충하여 작성하였다.

서 부과되었다. 1882년에는 상업뿐만 아니라 보다 범위를 넓혀 상공업 일반에 부과하고 있었다. 1896년 영업세는 지방세에서 국세로 이관되었고, 자본금액 등의 외형기준을 과세표준으로 하여 과세하고 있었다. 이때 부현(府県)은 국세 영업세에 부가세를 부과하는 동시에 국세의 영업세대상이 아닌 소규모영업에 대해 부현세로서의 영업세를 부과하였다.

1926년 영업세가 폐지되면서 순이익을 과세표준으로 하는 영업수익세가 창설되었고, 부현은 이 영업수익세에 대해 부가세를 부과하도록 하였다. 영업수익세의 과세대상이 아닌 업종이나 영업수익세의 면제대상인 소매업에 대해서는 영업순이익, 수입금액, 영업용 건물의 임대가격 등 외형기준을 과세표준으로 하여 지방세로서 영업세를 부과하였다. 1940년에 영업수익세와 영업세가 통합되었고 새로이 영업순이익을 과세표준으로 하는 국세로서의 영업세가 창설되었다.

1947년에 영업세가 국세에서 지방세로 이양되어 다시 도부현의 독립세로서 법인 및 개인의 영업에 대하여 각각 순이익 또는 영업수익을 과세표준으로 과세하였다. 1948년에 영업세라는 명칭이 사업세로 바뀌었고, 새로이 개인의 농림업, 수산업 등 제1차 산업을 과세대상에 포함시킴과 동시에 별도로 특별소득세를 신설해 자유업 등에 과세하게 되었다. 제2차 세계대전이 끝나고 4년이 지난 1949년 일본은 연합군총사령부(실질적으로는 미국)의 지배하에서 샤우프(C. Shoup) 사절단에 의해, 제2차 세계대전 이전과는 현격히 다른 세제를 실시하게 된다.

1949년 제1차 샤우프 세제권고에서는 사업세의 과세표준을 '원료 등 다른 사업으로부터 구입한 제품가치에 그 기업이 부가한 가치'라고 규정하고 있었다. 이는 사업세의 과세표준을 사업소득에 의한 것이 아니라 부가가치를 채용해야 한다고 권고하고 있는 것이다. 이처럼 샤우프 세제에서도 부가가치세를 권고하고 있었지만, 현재의 유럽이나 우리나라의 부가가치세와는 과세대상자와 과세표준도 크게 달랐다. 샤우프 세제 창설(1949년) 시점에서 프랑스의 부가가치세는 도입되지 않은 상태였고, 당시 유럽의 부가치세는 매상세, 거래액세나 생산세, 영국의 매입세와 같은 유통세의 형태로서 소비자에게 세부담이 돌아가도록 하는 간접세 형태였다.

샤우프 세제에서 제안한 부가가치세는 담세자는 사업자이고 사업자에 의한 직접세였다. 과세표준은 ‘이익과 이자, 임대료 및 급여지불액의 합계’로 규정하고 있었는데, 달리 말하면 ‘전체 매출로부터 자본설비, 토지, 건물 등 다른 기업으로부터 구입한 전액(全額)을 차감한 금액’을 과세표준으로 하고 있었다. 자본설비 비용 등을 공제한 것은 매년 상각액을 공제하는 대신에 연도 초에 일괄공제한다는 취지가 있었지만, 부가가치를 정확히 반영하지 못한다는 문제를 내포하고 있었다.

이처럼 샤우프 세제권고의 부가가치세 과세표준에서 현행의 매입세액 공제와 같은 정치(精緻)한 형태는 아니었지만, 일본은 동 세제권고를 받아들여 1950년 사업세 및 특별소득세를 대신해 도부현세의 근간으로서 부가가치세가 창설되었다. 샤우프 세제에서 제기된 부가가치세는, 그동안 국세로서 거래단계가 중복됨에 따라 누적과세되고 있던 거래액세의 불합리성을 시정하고, 부현(府県: 광역자치단체)세로서 새로운 사업세가 창설되었다는 의미를 갖고 있었다.

일본은 1950년 제2차 샤우프권고를 받아들여 1951년 부가가치세의 과세표준 적용 시 가산법을 선택적으로 채용할 수 있도록 하는 지방세법의 개정이 있었다. 특히 청색신고의 제출이 인정되고 있는 법인에 대해서는 과세표준을 각 사업연도의 소득으로 하거나, 해당 사업연도 중에 지불해야 하는 급여, 이자, 임대료를 합산한 금액(가산법)으로 하는 방법 중 하나를 선택할 수 있도록 하였다.

가산법에 의해 과세표준을 계산하는 경우에 각 사업연도 소득계산은 원칙적으로 법인세법의 규정에 의해 각 사업연도의 소득계산 예를 따르도록 하였다. 또한 급여, 지대, 가옥임대료, 이자 등은 소득계산상 손급에 산입되는 것에만 한정하는 것으로 하였다. 이 가산법에 따른 부가가치세는 해당 법률이 제정되었음에도 불구하고 그 실시가 연기되다가 반대에 부딪쳐 결국 실시되지 못하고 1954년 세제개정으로 폐지되기에 이르렀다. 대신에 그때까지 잠정적으로 존속되고 있던 사업세와 특별소득세를 통합하여 현행의 사업세를 실시하였다.

이상으로부터 샤우프 세제권고에서 제기되었던 부가가치세는 일본에서 현재 실시되고 있는 일반 소비세(부가가치세)와는 그 성격이 크게 다르다는 것을 알 수 있다.

### 3) 일반 소비세의 창설 배경

일반 소비세를 도입한 배경에는 샤프트 세제권고가 일본의 경제사회의 변화에 제대로 대응하지 못하고 있다는 문제의식이 자리 잡고 있었다. 샤프트 세제는 ‘포괄적 소득과세(comprehensive income tax)’를 중심으로 디자인된 세제였다.<sup>4)</sup> 이처럼 샤프트 세제권고에서 제시하는 세제는 소득과세에 편중되어 있어 소득·소비 세원 간의 조세부담 공평성에 대한 관심이 높아지고 있었다. 앞서 근본적인(일본어로 ‘발본적인’) 세제개혁이라고 한 것은 개인소득세와 법인소득세 등 소득과세 중심의 일본세제에 일반 소비과세로서 소비세를 실시하였다는 의미가 있기 때문이다.

부가가치세(소비세)는 무엇보다 간편하고 체계적인 방법으로 상당한 조세 수입을 올릴 수 있다는 점에 큰 장점이 있다. 또한 모든 재화 및 서비스에 동일한 세율을 부과하게 되므로 경제학적 측면에서 보면 상대 가격을 교란시키지 않는다는 점에서 자원배분의 왜곡도 개별소비세에 비해 덜하다는 이점도 있다. 나아가 사업자의 소득이 발생하는 개별 거래들이 모두 과세 범위 내에 포착되기 때문에 소득과세의 포착 정도를 증대시키는 역할도 하게 된다. 이처럼 부가가치세(소비세)는 과세 편의 또는 효율 증대의 측면이 부각되는 세제이다.

일본은 처음 소비세 도입 시 세수 중립성을 강조하며 3%의 세율로 도입하였기 때문에 소비세 도입 이전과 도입 직후의 소비과세 비중은 큰 차이가 없었다. 실제로 OECD 수입 통계(Revenue Statistics)에 따르면 소비과세의 국내총생산(GDP) 대비 비중을 보면 소비세 도입 이전인 1980년은 4.0%이고, 도입 직후인 1990년은 3.9%로 거의 차이가 없다.<sup>5)</sup> 일본 정부로서는 우선 일반 소비과세로 소비세를 도입하고 점차적으로 소비세율을 인상하는 방법(전략)을 취하였다고 할 수 있다.

4) 일본의 샤프트 세제에 대한 자세한 논의는 General Headquarters(1949), *シャウプの税制研究会編*(1985), 井上一郎編(1988)를 참조 바람.

5) OECD(2019), *Revenue Statistics -Comparative Tables*.

소득과세 중심의 기존세제에 소비과세를 도입함으로써 일본 세제를 근본적(일본어로는 ‘발본적’)으로 개혁하게 된 배경은 크게 다음 네 가지로 정리할 수 있다. 즉, ① 과세 상품(물품) 간의 불균형(unbalance) 및 서비스 과세 미흡 시정, ② 수평적 공평 실현, ③ 무역마찰의 시정, ④ 소자녀·고령화 등 경제사회 구조 변화에의 대응을 들 수 있다. 이들에 대하여 부연하여 설명하면 다음과 같다.

첫째는, 1989년 소비세 도입 이전 과세 상품(물품) 간의 불균형 및 서비스 과세 미흡 문제가 심각하였으며, 그 불균형 및 과세 미흡을 시정하기 위해 일반 소비세의 도입이 강하게 주장되었다. 이미 언급하였듯이 일반 소비과세로서 소비세를 도입하기 이전 일본은 물품세 중심의 개별 간접소비세에 의존하고 있었다. 이 때문에 일본 내에서는 과세 상품(물품) 간의 불균형이 생기고 또 서비스에 대한 과세가 실시되지 않고 있어 소비의 다양화나 서비스화의 진전에 적절히 대응하지 못하고 있다는 지적이 있었다.<sup>6)</sup> 일본 정부 세제조사회(2007)에서도 경제활동에 왜곡을 초래하지 않는 간소한 소비세제의 확립을 통한 경제활동의 중립성 확보를 내세우고 있다.

둘째로, 수평적 공평의 실현에 관하여 보기로 하자. 1989년 발본적 세제개혁 이전의 40여년 동안 일본의 소득수준은 현저하게 상승하였으나, 소득과세에 편중되어 있어 “동등한 부담능력이 있는 사람에게는 동등한 세부담을 요구해야 한다”는 ‘수평적 공평’을 실현하지 못하는 문제점이 부각되었다. 예컨대 石(1987)는 일반 소비세의 도입은 직접세와 개별소비세를 기본으로 하는 조세체계에 큰 변혁을 가져온다는 의미에서 이제까지 유례가 없는 본격적인 세제 개정이 될 것이라고 지적하고 있다. 石(1987)는 조세구조와 과세의 공평과의 관계를 소득세의 탈루(erosion)를 계측하여 소득세 중심의 조세체계가 공평을 실현하지 못함을 지적하고 있다.<sup>7)</sup>

6) 예를 들면, 田原芳幸 編著(2016), 『圖說日本の税制』(p.188)를 들 수 있다.

7) 石(1987, p.8)을 참조. 石(1987)의 연구서가 처음 나온 것은 1979년이다. 즉, 일본에서 일반 소비세가 도입된 것은 1989년이나 예컨대 石(1979)의 논의로부터 알 수 있는 바와 같이 이미 1970년대 후반부터 일본에서는 일반 소비세에 관한 도입논의가 진행되고 있었다.

셋째는, 일본의 개별 소비과세 제도가 다른 외국과의 소비과세 제도와 큰 차이가 있어 무역마찰의 하나의 원인으로 작용하기도 하였다는 점을 들 수 있다. 다음 <표 I-4>에서는 일반 소비세 도입 이전의 무역마찰의 원인을 정리하고 있다. <표 I-4>에서 보듯이 일반 소비세 도입 이전의 물품세가 미국, 캐나다, 스위스 등 많은 나라와 무역마찰의 원인으로 작용하고 있었음을 볼 수 있다. 일반 소비세의 도입은 이와 같은 무역마찰에 대처하는 것도 그 배경으로 작용하고 있었던 것이다.

표 I-4 일반 소비세 도입 이전의 무역마찰의 원인

세목	나라명	품목	비판 내용
소비세 도입 이전의 물품세	미국 EC	승용차	대형승용차에 높은 세율이 적용되기 때문에 수입차는 불리
소비세 도입 이전의 물품세	캐나다	금화	금박화폐(金地金: 비과세)에 비하여 불리
소비세 도입 이전의 물품세	스위스	귀금속 시계	보통의 시계(세율 10%)에 비하여 귀금속시계(세율 30%)가 불리
주세	가트 (GATT)	주류	증가세, 급별제도 등이기 때문에 외국산 주류가 불리

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖説日本の税制』 p.192; 稲垣光隆 編(2002), 『圖説日本の税制』 p.163.

마지막으로 출생률의 저하와 평균수명의 연장에 따른 저출산(소자녀화)·고령화 사회 등 일본 경제사회구조 변화에 대한 대응을 들 수 있다. 저출산·고령화의 진전에 대응하여 국민 복지의 충실을 도모하기 위해서는 세입구조의 안정화를 도모할 필요가 있었고, 일반 소비세의 도입은 소비일반에 널리 공평하게 부담하도록 하여 안정적인 재원을 확보하고자 하는 정책목적이 부각되었던 것이다.

일본 후생노동성(厚生労働省)의 후생노동백서(『厚生労働白書』(2017))자료에 의하면, 합계특수출생률(한 여성이 일생 동안 낳는 자녀의 수)은 1975년 1.91명에서 2001년 1.33명으로 소녀자화가 빠르게 진행되고 있다. 동 자료에 따르면 일본은 1980년에는 [20~64세 인구] 대 [65세 이상 인구]의 구성 비율이 7.4 : 1로서 경제활동 현역인구의 비율이 월등하게 높았으나, 2015년에는 2.3 : 1로서 그 구성비율이 급격히 줄어들고 있다. 이 비율은 2025년에는 1.9 : 1로 추계되고 있어 앞으로 경제활동 현역세대가 더욱 줄어들 것으로 예상하고 있다. 일본은 이미 ‘인구집중 세대’(베이비 붐 세대)가 고령기를 맞이하여 65세 이상의 고령자가 전체 인구에서 차지하는 고령화율은 2018년 현재 28%를 차지하고 있다. 이로부터 일본의 고령화가 얼마나 빠르게 진행되고 있는가를 파악할 수 있다.<sup>8)</sup>

저출산 및 고령화의 진전은 사회보장 또는 사회복지급부비의 증가와 밀접하게 관련이 있으며, 일반 소비세 도입은 이를 위한 재원조달 목적이 크다고 하는 점을 들 수 있다. 일본 정부 세제조사회(2007)에서도 “소비세는 세제에 있어 사회보장재원의 중핵을 담당하는 데 적합하다”는 것을 명기하면서, 향후 현행 소비세율(5%)의 세율 인상을 통한 재원확보가 ‘소비세의 사회보장 재원화’를 위한 선택지의 하나로 널리 검토되어야 한다는 견해를 피력하고 있다. 실제로 2014년 소비세율을 5%에서 8%로 인상하면서도 그 인상분 3%를 ‘사회보장’ 재원으로 충당한다는 조치를 취하였다.

이상으로부터 볼 수 있듯이 일본의 소비세 도입에는, 당시의 개별 간접세 제도가 직면하고 있었던 과세 불균형의 해소, 소득세 편중을 극복하기 위한 수평적 공평성의 달성, 무역마찰에의 대응, 그리고 저출산(소자녀화) 및 고령화의 급속한 진전이라는 사회구조 변화에 대응하여 국민복지의 충실을 도모한다는 배경이 있었다.

8) 저출산·고령화의 진행에 세제가 어떻게 대처할 것인가에 대해 일본 정부 세제조사회는 활발한 논의를 전개하여 왔다. 예컨대 日本政府稅制調査會(2000, 2002, 2003, 2007, 2008)의 답신에 그 일단이 잘 드러난다. 참고로 金(2016)에서는 한국의 급속한 고령화의 진행과 사회조장 정책에 관해 구체적인 논의를 전개하고 있다.

위와 같은 배경하에서 소비세를 도입한 이후 일본은 소비세율을 인상하여 왔고(1997년 4월 5%, 2014년 4월 8%, 2019년 10월 10%), 그 결과 소비과세의 GDP 대비 비중은 2017년 6.1%까지 상승하고 있다.<sup>9)</sup> 이는 소비세율이 8%인 시점에서의 결과이다. 2019년 10월 일본의 소비세율이 10%로 인상되었다는 점을 감안하면 향후는 소비과세 비중은 더욱 높아질 것으로 예상된다.

표 I-5 일본의 현행 조세체계(2018년 계획치)

(단위: %)

국세(62.8조엔)		지방세(39.5조엔)			
세목	구성비	도부현세 (17.7조엔)	구성비	시정촌세 (21.8조엔)	구성비
소득세	30.3	보통세	100	보통세	91.9
법인세	19.4	도부현민세	31.1	시정촌민세	45.7
상속·증여세	3.6	(개인)	(25.2)	(개인)	(36.6)
지방법인세(특)	1.0	(법인)	(3.7)	(법인)	(9.1)
지방법인특별세(특)	3.2	사업세	24.0	고정자산세	41.0
소비세(부가가치세)	27.9	(개인)	(1.2)	(토지)	(15.8)
주세	2.1	(법인)	(22.8)	(가옥)	(17.5)
담배세	1.4	지방소비세	26.6	(상각자산)	(7.8)
취발유세	3.7	자동차세	8.6	경자동차세	1.2
항공기연료세	0.1	부동산취득세	2.4	시정촌담배세	3.9
석유석탄세	1.1	도부현담배세	0.8	목적세	7.8
전원개발촉진세	0.5	골프장이용세	0.3	입탕세	0.1
자동차중량세	0.6	자동차취득세	0.9	사업소세	1.7
관세·톤세	1.6	경유인수세	5.4	도시계획세	6.0
인지수입	1.7	목적세	0.0	국유재산소채	
특정재원 <sup>1)</sup>	1.1	수렵세	0.0	시정촌교부금	0.4

주: 1) 특정재원이란 그 세수입의 전부 또는 일부를 특정공공서비스 제공에 필요한 재원으로 하기 위해 징수하는 것임. 특정재원에는 위의 지방법인세 및 지방법인특별세 외에 지방취발유세(0.4%), 석유가스세(양여분)(0.0%), 항공기연료세(양여분)(0.0%), 자동차중량세(양여분)(0.5%), 특별톤세(0.0%), 담배특별세(0.2%)가 포함됨(괄호 안은 국세수입에서 차지하는 비율임)

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, 財経詳報社.

9) OECD(2019), *Revenue Statistics -Comparative Tables*.

표 I-6 일본의 부가가치세 관련 통계자료(1980~2011)

항목	1980		1989	1990	2000	2010	2011
GDP(a)(십억엔)	248,375.9	-	415,885.2	451,683.0	528,446.6	499,428.9	494,042.5
총조세수입(b)(십억엔)	44,262.6	-	88,931.2	96,230.2	88,267.3	78,023.7	79,346.8
국세 수입(십억엔)	28,368.8	-	57,136.1	62,779.8	52,720.9	43,707.4	45,175.4
지방세 수입(십억엔)	15,893.8	-	31,795.1	33,450.4	35,546.4	34,316.3	34,171.4
도부현(광역단체)세 수입(십억엔)	7,390.3	-	14,754.1	15,646.3	15,585.0	14,026.2	13,794.0
시정촌(기초단체)세 수입(십억엔)	8,503.5	-	17,041.0	17,804.1	19,961.4	20,290.1	20,377.4
부가가치세(소비세) 세수(c)(십억엔)	-	-	4,087.4	5,778.3	12,350.3	12,675.2	12,744.9
국세 소비세(십억엔)	-	-	4,087.4	5,778.3	9,822.1	10,033.3	10,194.6
지방소비세(십억엔)	-	-	-	-	2,528.2	2,641.9	2,550.3
부가가치세(소비세) 세율(%)	-	-	3	3	5	5	5
국세 소비세 세율(%)	-	-	3	3	4	4	4
지방소비세 세율(%)	-	-	0	0	1	1	1
사업자등록자 수(소비세 신고·납세 건수)	-	-	1,825,009	2,029,680	2,157,791	3,234,011	3,066,067
일반신고(건수)	-	-	496,859	581,159	1,095,724	1,832,816	1,751,469
간이과세신고(건수)	-	-	1,328,150	1,448,521	1,062,067	1,401,195	1,314,598
c/a부가가치세부담률(%)	-	-	1.0	1.3	2.3	2.5	2.6
c/b총세수대비 부가가치세 비중(%)	-	-	4.6	6.0	14.0	16.2	16.1

주: 일본에서는 1989년 4월부터 소비세(부가가치세)가 실시되었기 때문에 그 이전의 소비세(부가가치세) 관련 데이터는 존재하지 않음.

자료: 内閣府(each year), 『国民経済計算』 <https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>

国税庁, 『国税庁統計年報』(国税廳長期時系列データ) [https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei\\_nenpo.htm](https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei_nenpo.htm).

総務省, 『地方財政統計年報』(2-6-2表 団体別・税目別地方税徴収実績) <http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei28.html>

田原芳幸 編著(2016), 『圖説日本の税制』, 財経詳報社; 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖説日本の税制』, 財経詳報社.

표 I-7 일본의 부가가치세 관련 통계자료(2012~2018)

항목	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>GDP(a)(십억엔)</b>	494,369.8	507,255.2	518,235.2	532,983.0	536,808.1	547,495.4	550,308.3
<b>총조세수입(b)(십억엔)</b>	81,510.0	85,257.2	94,634.7	98,927.0	98,348.7	100,562.3	102,345.4
국세 수입(십억엔)	47,049.2	51,227.4	57,849.2	59,969.4	58,956.3	61,424.0	62,843.2
지방세 수입(십억엔)	34,460.8	34,029.8	36,785.5	38,957.6	39,392.4	39,138.3	39,502.2
도부현(광역)세 수입(십억엔)	14,145.6	13,900.1	15,683.5	18,062.6	18,114.0	18,001.8	17,693.0
시정촌(기초)세 수입(십억엔)	20,315.2	20,129.7	21,102.0	20,895.0	21,278.4	21,136.5	21,809.2
<b>부가가치세(소비세) 세수(c)*(십억엔)</b>	12,901.5	13,494.3	19,135.4	22,298.6	21,931.0	21,737.3	22,264.8
국세 소비세(십억엔)	10,350.4	10,829.3	16,029.0	17,426.3	17,228.2	17,138.0	17,558.0
지방소비세(십억엔)	2,551.1	2,665.0	3,106.4	4,872.3	4,702.8	4,599.3	4,706.8
<b>부가가치세(소비세) 세율(%)</b>	5	5	8	8	8	8	8
국세 소비세 세율(%)	4	4	6.3	6.3	6.3	6.3	6.3
지방소비세 세율(%)	1	1	1.7	1.7	1.7	1.7	1.7
<b>사업자등록자 수(소비세 신고·납세 건수)</b>	2,985,642	2,958,242	2,962,317	2,969,828	2,983,495	2,985,874	-
일반신고(건수)	1,729,845	1,729,696	1,747,095	1,773,424	1,805,307	1,819,173	-
간이과세신고(건수)	1,255,797	1,228,546	1,215,222	1,196,404	1,178,188	1,166,701	-
<b>c/a부가가치세부담률(%)</b>	2.6	2.7	3.7	4.2	4.1	4.0	4.0
<b>c/b총세수대비 부가가치세 비중(%)</b>	15.8	15.8	20.2	22.5	22.3	21.6	21.8

주: 2017년과 2018년의 국세 수입은 예산치, 지방세 수입은 계획치이다. 아래 URL의 검색일자는 모두 2019년 8월 5일이다.

자료: 內閣府(各年度), 『国民經濟計算』 <https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>.

国稅庁(各年度), 『国稅庁統計年報』(國稅廳長期時系列データ) [https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei\\_nenpo.htm](https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei_nenpo.htm).

総務省(各年度), 『地方財政統計年報』(2-6-2表·団体別·税目別地方税徴収実績) <http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei28.html>

財務省(各年度), 『財政金融統計月報』(租税特集). 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, 財経詳報社.

## 나. 주요 연혁 및 변천 과정

일본의 소비세가 1989년 4월에 도입되었다지만 그보다 훨씬 앞선 1977년부터 소비세 도입에 대한 논의가 시작되었다. 실제로 정부·여당은 1977년 12월 26일 일반 소비세(가칭)를 1980년도에 실시한다는 결정을 하고 있다.<sup>10)</sup> 그러다가 1978년 9월 오오히라 마사요시(大平正芳) 총리가 10월 7일 총선거 유세 현장에서 일반 소비세 도입 철회 발언을 함으로써 실시되지 못하였다. 같은 해 12월에는 중의원(衆議院)과 참의원(參議院)에서 재정 재건에 관한 결의를 하였다. 그 후 1981년 3월 발족한 임시행정조사회가 1983년 3월 해산하기까지의 2년 정도의 활동기간이 있었지만, 소비세 도입 논의가 전면으로 크게 부상되지는 않았다.

일반 소비세 도입이 본격화되기 전인 1986년 12월, 일본 여당 자민당은 '세제의 근본(발본)적 개혁과 1987년도 세제개정 대강'을 결정하였고, 이듬해 2월 매상(売上)세 법안을 국회에 제출하였으나 이 법안은 5월 폐안(廢案)되었다. 대신 같은 해(1987년) 10월 정부·여당은 '세제의 발본적 개혁에 관한 방침'을 정하였고, 드디어 1988년 6월 14일 여당 자민당은 '세제의 발본적 개혁 대강'을 결정하기에 이르렀다. 다음 달(7월) '소비세 법안'을 국회에 제출하여, 12월 24일 소비세 법안이 가결되어 1989년 4월 1일부터 3%의 세율로 소비세가 도입되었다.

소비세 도입이 가결되고 나서 1990년 6월 야당안으로 소비세 폐지 법안을 제출하기도 하였으나 부결되었고, 그 후 일본의 소비세는 세율 인상을 도모하면서 부가가치세의 형태로 점차 확고하게 정착되어 갔다. 1991년 5월에는 의원입법으로 「소비세법」 일부 개정 법안이 가결·성립되어 같은 해 10월부터 시행되었다. 개정 「소비세법」의 주된 내용은, 비과세 범위 확대(집세 등), 중소 특례조치 축소(예컨대, 간이과세 적용 상한을 5억엔에서 4억엔으로 축소, 한계공제 적용 상한을 6천만엔에서 5천만엔으로 축소 등), 신고납부 횟수의 증가(연간 세액 500만엔 초과자에 대해 연 2회 신고납부를 연 4회 신고납부로 조정)였다. 특례

10) 일본 소비세에 대한 주요 연혁 및 변천 과정에 대하여는 吉沢浩二郎編著(2018) 『圖說日本の税制』, p.191를 주로 참조하면서 필자의 견해를 덧붙여 작성하였다.

조치의 축소나 간이과세제도의 개편은 소비세의 확보의 충실을 도모하기 위한 조치였다고 할 수 있다.

일단 3%의 세율로 도입된 일본의 소비세는 그 후 세율 인상의 궤도를 밟아가고 있다. 세율 인상을 위한 사전 정지작업으로 일본 정부는 개인소득 감세를 소비세율 인상에 앞서 실시한다는 세제개혁 관련법안을 1994년 11월에 가결시켰다. 그 후 1997년 4월부터 소비세율을 5%로 인상하는 개정 「소비세법」을 시행하였다. 개정 「소비세법」의 시행에서는 지방소비세의 도입, 중소기업 특례조치의 축소(면세점제도 개정, 자본금 1천만엔 이상의 신설법인은 특례조치 적용 제외, 간이과세 적용 상한을 4억엔에서 2억엔으로 축소, 한계공제제도 폐지 등), 매입세액 공제제도 개정(‘청구서 등의 보존방식’으로 개정)을 담고 있었다.

일본에서는 일반 소비세(부가가치세)를 도입하면서 한국이나 유럽국가와 같은 세금계산서 방식이 아닌 ‘장부방식’을 채용하였다. 그렇다면 왜 일본은 한국보다도 12년 늦게 일반 소비세를 도입하면서도 세계적으로 가장 널리 퍼져 있는 세금계산서(invoice) 제도를 중심으로 하는 ‘서(西) 유럽형’의 부가가치세를 받아들이지 않았는지가 궁금할 것이다. 여기에는 일본에서의 어떤 제도 도입 시 ‘급진적 변화’보다는 ‘점진적 적응’을 선호하는 습성이 반영되어 있다고 할 것이다.

일본은 한국과 달리 어떤 제도를 도입할 때 급진적으로 한꺼번에 바꾸는 방법보다는 기존의 틀을 살리면서 서서히 바꾸어나가는 방식을 취하는 것이 일반적이다. 일본의 사업자들은 소비세가 도입되기 이전에도 장부를 꼼꼼히 작성하며 사업을 해온 관습을 갖고 있었다. 즉, 그동안 익숙해져 있던 장부기록을 세금계산서라는 새로운 방식의 채용은 막대한 납세협력비용을 초래할 여지가 있었고, 일본 정부는 우선 기존 상관행도 살리면서 일반 소비세를 도입하는 전략을 취하였다고 할 수 있다.

그렇다고 일본이 계속하여 장부방식을 유지하지는 않을 것으로 보인다. 과세당국이나 소비세(부가가치세) 사업자들이 세금계산서 방식이 적격하다는 인식이 깊어지게 된다면 현행 장부방식을 바꿀 가능성도 충분히 있다. 실제로 일본

에서는 2023년 10월부터 ‘적격청구서 등 보존방식’(세금청구서(invoice) 제도)의 도입도 염두에 두고 있다.

일본이 ‘청구서 등의 보존방식’을 취하고 있다고 하더라도 허위 장부 기장이 많다고는 평가하기는 어려울 것이다. 예컨대 과세거래의 대표적 거래라 할 수 있는 자산의 양도가 있었을 경우, 각각의 거래 단계에서 매입자와 매출자 모두가 ① 거래 상대방의 성명 또는 명칭, ② 거래 연월일, ③ 거래 내용, ④ 거래 금액을 장부에 적는 습관이 배어 있어 그 장부의 신빙성이 비교적 높다고 볼 수 있기 때문이다. 또한 소비세 납부 신고서의 허위 기재나 기한 내 미제출하게 되면 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금에 처한다고 하고 있다(「소비세법」 제65조). 일본의 소비세제 운용은 세금계산서 방식인가 아닌가보다도 준법적 상관행 구축이 부가가치세(소비세) 운용에서 매우 중요하다는 점을 시사하고 있다고 할 것이다.

한편 일본의 소비세가 한국의 부가가치세와 다른 점으로 특기할 만한 점은 1997년 5%로의 소비세율 인상과 함께 그 중 1%포인트(p)분을 지방소비세로 하는 조치가 있었다는 점이다. 일본이 한국에 비해 비록 소비세(부가가치세)의 도입이 늦고 3%라는 낮은 세율로 출발하였다고 하더라도 지방소비세의 도입은 한국에 비해 빨랐음을 알 수 있다(참고로 한국의 지방소비세 도입은 2010년).

1990년대 후반이 되면서 일본에서는 ‘저출산·고령화’에 따른 사회보장·복지재원의 마련이 큰 과제로 제기되고 있었다. 이에 일본 정부는 1999년도 예산을 성립시키면서 소비세율을 인상할 경우 그 인상분에 따른 세수입은 복지 목적 재원으로 하겠다는 정책을 내세웠으나 세율 인상으로 바로 이어지지 않았다. 소비세율 인상에 앞서 2004년 4월부터의 개정 「소비세법」 시행으로 일본 정부는 면세점 적용 상한 축소(3천만엔에서 1천만엔으로)나 간이과세 적용 상한 축소(2억엔에서 5천만엔으로)를 통하여 소비세 수입 증대를 도모해 갔다. 또한 연간세액 6천만엔(지방소비세 포함)을 초과하는 사업자에 대하여 소비세 신고납부 횟수도 증가(연 4회에서 연 12회로)하는 조치를 취하고 있으며, 소비자가 소비세 포함 가격이 얼마인지를 알게 하는 총액(소비세 포함)표시도 의무화하고 있다.

사회보장 목적세 성격을 띤 소비세율의 추가적인 인상은 2012년 3월 세제의 발본개혁법안을 국회에 제출하고 8월 가결·성립한 다음의 일이다. 소비세율을 8%로 인상하는 개정 「소비세법」은 2014년 4월부터 시행되었고, 그 재원은 앞서 언급하였듯이 사회보장 재원으로 하였다.<sup>11)</sup> 또한 8%로 세율을 인상하면서 그 중 지방소비세분은 1.7%p로 인상하고 있다. 8%로의 세율 인상과 함께 일본 정부는 10%로의 추가적인 인상도 발표하였으나 두 번에 걸쳐 연기하였다. 처음에는 그 인상 시기를 2015년 10월부터 실시한다고 하였다가 연기하였고, 다시 2017년 4월부터 실시한다고 하였다가 재차 연기하여 2019년 10월부터 10%로 인상하기에 이르렀다.<sup>12)</sup>

일본은 8%의 소비세율까지는 생필품 등에 대한 경감세율을 실시하지 않고 있었으나 10%로 세율이 높아지게 되자 세부담의 역진성을 감안하여야 한다는 목소리가 커졌다. 이에 따라 2015년 3월과 2016년 3월에는 소득세법 등의 일부를 개정하는 법률안을 가결·성립시키고 있으며, 2016년 1월에는 세제발본개혁법 등의 일부를 개정하는 법률안이 가결·성립되었다. 경감세율제도의 일례를 들면 주류·외식을 제외한 음식료품 및 정기판매계약이 체결된 주2회 이상 발행되는 신문에 8%를 그대로 적용하는 경우를 들 수 있다.

저출산·고령화 진행 및 정부 간 재원조정에 있어 일본의 소비세는 한국에 유익한 시사점을 제공하고 있다고 할 것이다. 요컨대 위에서 언급한 바와 같은 일본의 소비세(부가가치세) 운용으로부터는, 저출산·고령화에 대응한 사회보장재원의 안정적 확보 및 정부 간 재정관계 대응 필요성이라는 시사점을 얻을 수 있다고 할 것이다. <표 I-8>에서는 일본 소비세의 주요 연혁 및 변천 과정을 정리하였다.

11) 더불어 과세 대상액이 5억엔을 초과하는 사업자가 설립하는 신설법인은 면세 적용을 제외한다는 면세점 제도 개정도 하고 있으며, 연 1회의 임의 중간신고 제도도 창설하고 있다.

12) 소비세율이 10%로 인상되었을 때의 지방소비세는 10%의 세율 중 2.2%p이다.

표 I-8 일본 소비세의 주요 연혁 및 변천 과정

일자	연혁 및 변천
1977. 12. 26	여당 일반 소비세(가칭) 1980년도 실시 결정
1978. 9. 26	오하라 마사요시(大平正芳) 총리가 10월 총선거 유세에서 철회 발언
1978. 12. 21	재정 재건에 관한 결의(중의원과 참의원)
1986. 12. 23	여당 세제 근본적 개혁과 1987년도 세제개정대강 결정
1987. 2. 4	매상(売上)세 법안 국회 제출(5. 27폐안(廢案))
1987. 10. 16	정부 여당세제 근본적 개혁에 관한 방침 결정
1988. 6. 14	여당 세제 근본적 개혁 대강 결정
1988. 7. 29	「소비세법」안 국회 제출
1988. 12. 24	「소비세법」안 가결·성립
1989. 4. 1	3%의 세율로 하는 소비세 도입
1990. 6. 22	소비세 폐지 법안(야당 안건) 부결
1994. 10. 14	소비세율 인상을 위한 세제개혁 관련 법안 국회 제출
1994. 11. 25	세제개혁 관련법안 가결·성립
1997. 4. 1	5%의 세율로 하는 개정 소비세 시행(5% 중 1%p의 지방소비세 도입)
2012. 3. 30	소비세율 인상을 위한 세제근본개혁 법안 국회 제출
2012. 8. 10	세제근본개혁 법안 가결·성립
2014. 4. 1	8%의 세율로 하는 개정소비세 시행(8% 중 지방소비세율은 1.7%p)
2015·16. 3. 31	소득세법 등의 일부를 개정하는 법률안 가결·성립
2016. 11. 18	세제근본개혁법 등의 일부를 개정하는 법률안 가결·성립
2019. 10. 1	10%의 세율로 하는 소비세 시행(10% 중 지방소비세율은 2.2%p)

주: 1. 위 표에는 한국어의 어감을 고려하여 '근본' 또는 '근본적'이라는 표현으로 하고 있으나, 일본에서는 '발본' 또는 '발본적'이라는 표현을 사용하고 있다.

2. 위 표는 아래 吉沢(2018) 자료에 필자의 보충하여 작성한 것임.

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.192; 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p.191.

## 2 소비세(부가가치세) 과세체계

### 가. 소비세 과세체계 개괄

소득세나 법인세는 한국보다 일본이 먼저 실시했고 이후 일본의 세제가 20세기 후반 한국의 세제에 많은 영향을 끼쳤으나, 부가가치세제의 도입과 실시는 한국이 일본에 앞섰다. 앞의 '샤우프 세제권고와 부가가치세' 부분에서 살펴본 것처럼 일본에서는 1949년 샤우프 사절단이 부가가치세를 권고하기도 하였지만 실시되지는 못하고 폐지된 적이 있다. 일본에서 일반 소비세로서 소비세가 실시된 것은 한국의 1977년 부가가치세 실시보다 12년이 늦은 1989년의 일이다.

하지만 위의 소비세 변천과정에서 언급하였듯이 지방소비세의 경우 일본은 한국에 비해 13년 빠른 1997년에 도입되었다. 지방소비세의 형태도 한국은 부가가치세액의 일정 비율로 설정하고 있는 데 비하여, 일본은 국세 소비세율(현행 7.8%)과 지방소비세율(2.2%)로 하여 부과하고 있다. 일본이 이처럼 국세 소비세율과 지방소비세율을 달리하여 부과하고 있다고 하더라도 국세청이 일괄적으로 지방소비세도 징수하여 지방(광역자치단체인 도도부현(都道府県))에 배부하는 방식을 취하고 있다.<sup>13)</sup>

일본의 소비세는 국적에 관계없이 일본 국내에서 소비행위를 하는 모든 소비자에게 부과하는 소비형 부가가치세라고 분류할 수 있을 것이다. 조세를 간접세와 직접세로 나누는 경우, 조세 부담자와 납부자가 분리되어 있는 조세를 간접세, 분리되어 있지 않은 조세를 직접세라고 한다면 일본의 소비세는 소비자가 세금을 부담하고 그 세금을 사업자가 납부하는 형태이기 때문에 간접세에 속한다. 즉, 일본의 소비세 과세당국은 소비세를 사업자에게 부과하는 방법을 취하고

13) 여기서는 일본의 국세 소비세(부가가치세)를 중심으로 다루고 있지만 후반 부분에서 지방소비세에 대한 설명도 곁들이고 있다. 한국과 일본의 전후 세제 비교 논의는 鞠(1996)과 Kook(2001), 일본의 전후 세제변천에 대하여는 宮島(1989)와 佐藤·宮島(1991), 한일 부가가치세(소비세)제 비교에 관하여는 鞠(2009), 한일 지방세 비교는 국중호(2003)와 鞠(2004), 일본 지방세제 개혁과제는 井堀(1999), 일본 지방세 전반 및 지방소비세 논의는 国중호(2012), 최근의 일본 소비세 개혁과 한국에 주는 시사점 논의는 鞠(2018)을 참조 바람.

있다. 나아가 일본 국내에서 생산되었거나 외국에서 생산되었거나에 관계없이 일본 국내에서 소비되는 모든 제품에 대해 부과하는 ‘소비지국 과세원칙’을 취하고 있다.

본 절의 서두 부분에서 언급하였듯이 일본에서는 소비세(consumption tax)라는 이름으로 불리고 있으나, 일본의 소비세는 한국이나 유럽 등에서와 같이 부가가치에 대하여 부과되고 있는 부가가치세(value-added tax)의 형태를 취하고 있다. 후술하는 일본의 소비세 구조에서 이 점이 분명하게 드러날 것이다. 일본의 소비세 구조에 관하여 자세히 살펴보기에 앞서 우선 일본 「소비세법」의 법령체계가 장별 및 조별로 어떻게 되어 있는지에 대하여 소개하기로 한다.

## 나. 「소비세법」의 법령체계

### 1) 총론

1988년 법률 제108호로 공포되어 같은 해 4월부터 시행된 일본의 「소비세법」은 그 후 여러 차례의 개정을 거쳐 왔다. 가장 최근에 이루어진 것은 2018년 3월 31일에 공포(2018년 법률 제7호)되어 개정된 「소비세법」이다.<sup>14)</sup> 이하에서는 이 개정 「소비세법」에 근거한 일본 「소비세법」 법령체계의 전반적인 체계를 살펴보기로 한다.

일본의 「소비세법」은 전체 6개의 장(章)과 부칙으로 이루어져 있다. 본칙 6개의 장은 다음과 같다.

- 제1장 총칙(제1조~제27조),
- 제2장 과세표준 및 세율(제28조~제29조),
- 제3장 세액공제 등(제30조~제41조),
- 제4장 신고, 납부, 환급 등(제42조~제56조)

14) 일본의 법률은 전자정부 종합창구인 ‘e-Gov’(イーガブ)( <http://elaws.e-gov.go.jp/>)에서 확인할 수 있다. 이하의 일본 「소비세법」의 법령체계는 이 사이트를 참조하여 작성하였다. 일본 「소비세법」 조문은 2019년 4월 5일 열람.

제5장 잡칙(제57조~제63조)

제6장 별칙(제64조~제67조)

2) 일본 「소비세법」의 장별 구성

가) 제1장 총칙(제1조~제27조)

일본 「소비세법」 제1장 총칙에서는 「소비세법」의 취지, 용어 정의, 과세대상, 납세의무자, 비과세 및 면제 특례, 과세기간, 납세지 등을 규정하고 있다. 제1장 총칙의 각 법조문과 관련된 규정을 구체적으로 보면 다음과 같다.

우선, 제1장의 전반 부분에서, 「소비세법」의 취지(제1조), 용어의 정의(제2조), 인격이 없는 사단 등에 대한 이 법률의 적용(제3조), 과세의 대상(제4조), 납세의무자(제5조), 비과세(제6조), 수출면세(제7조), 수출물품 판매장에서의 수출물품 양도와 관련된 면세(제8조)를 규정하고 있다.

중반 부분은 소비세의 면제 및 그 특례를 규정하고 있다. 이를 조문별로 보면, 소규모사업자와 관련된 납세의무의 면제(제9조), 전년 또는 이전 사업연도 등의 과세매출액에 따른 납세의무 면제 특례(제9조 2), 상속이 있던 경우의 납세의무 면제 특례(제10조), 합병이 있던 경우의 납세의무 면제 특례(제11조), 분할 등이 있던 경우의 납세의무 면제 특례(제12조), 신설법인의 납세의무 면제 특례(제12조 2), 특정 신규설립 법인의 납세의무 면제 특례(제12조 3), 고액 특정자산을 취득한 경우의 납세의무 면제 특례(제12조 4), 자산 양도 또는 특정구매를 한 자의 실질 판정(제13조), 신탁재산과 관련된 자산 양도의 귀속(제14조), 법인 과세 신탁의 수탁자에 관한 이 법률의 적용(제15조), 리스 양도와 관련된 자산의 양도 시기의 특례(제16조), 공사 도급과 관련된 자산 양도 시기의 특례(제17조), 소규모사업자에 관련된 자산 양도 시기의 특례(제18조)로 구성되어 있다.

제1장 총칙의 후반 부분은 과세기간과 납세지에 관한 규정이다. 보다 구체적으로 보면, 과세기간(제19조), 개인사업자의 납세지(제20조), 개인사업자의 납세지 특례(제21조), 법인의 납세지(제22조), 납세지의 지정(제23조), 납세지 지정의

처분 취소가 있던 경우의 신고 등의 효력(제24조), 납세지 이동(異動) 신고(제25조), 외국화물과 관련된 납세지(제26조), 수출물품 판매장에서 구입한 물품을 양도한 경우의 납세지(제27조)로 구성되어 있다.

#### 나) 제2장 과세표준과 세율(제28조~제29조)

제28조와 제29조로 구성된 제2장에서는 과세표준과 세율을 규정하고 있는 짧은 구성이다. 즉, 제28조에서 과세표준, 제29조에서는 ‘소비세의 세율은 100분의 7.8로 한다’는 세율 규정을 두고 있다(2019년 10월 이후의 세율).

#### 다) 제3장 세액 공제 등(제30조~제41조)

일본 「소비세법」의 제3장에서는 제30조부터 제41조까지의 규정으로 세액 공제 등이 어떻게 되는지를 정하고 있다. 소비세액 공제 규정은 일률적으로 분류하기 어려운 나열식으로 되어 있어, 이를 보다 시각적으로 파악하기 쉽도록 그 구체적인 구성을 적어보면 다음과 같다.

- 매입과 관련된 소비세액의 공제(제30조)
- 비과세자산 수출을 한 경우의 매입과 관련된 소비세액 공제의 특례(제31조)
- 매입과 관련된 대가의 반환 등을 받은 경우의 매입과 관련 소비세액 공제의 특례(제32조)
- 과세 매출 비율이 현저하게 변동한 경우의 조정대상 고정자산에 관한 매입과 관련된 소비세액의 조정(제33조)
- 과세 업무용 조정대상 고정자산을 비과세 업무용으로 전용(轉用)한 경우의 매입과 관련된 소비세액의 조정(제34조)
- 비과세 업무용 조정대상 고정자산을 과세 업무용으로 전용한 경우의 매입과 관련된 소비세액의 조정(제35조)

- 납세의무를 면제받지 않게 된 경우의 재고자산과 관련된 소비세액의 조정 (제36조)
  - 중소기업자의 매입과 관련된 소비세액 공제 특례(제37조)
  - 재해 등이 있는 경우의 중소기업자의 매입과 관련된 소비세액 공제 특례 신고에 관한 특례(제37조 2)
  - 매출과 관련된 대가의 반환 등을 한 경우의 소비세액의 공제(제38조)
  - 특정과세매입과 관련된 대가의 반환 등을 받은 경우의 소비세액 공제 (제38조 2)
  - 대손(貸損)과 관련된 소비세액 공제 등(제39조)<sup>15)</sup>
  - 세액공제 계산의 세목(細目)(제41조)
- 으로 되어 있다.

라) 제4장 신고, 납부, 환급 등(제42조~제56조)

일본 「소비세법」 제4장은 제42조부터 제56조까지의 조문(條文)으로 하여 소비세의 신고, 납부, 환급 등에 대해 규정하고 있다. 우선, 제42조부터 제47조까지는 신고에 관한 규정이다. 구체적으로는, 과세자산의 양도 및 특정과세매입에 대한 중간신고(제42조), 재해 등으로 인한 기한 연장으로 중간신고서의 제출을 요하지 않는 경우(제42조 2), 가결산을 한 경우의 중간신고서의 기재사항 등(제43조), 중간신고서의 제출이 없는 경우의 특례(제44조), 과세자산의 양도 등 및 특정과세매입에 대한 확정신고(제45조), 환급을 받기 위한 신고(제46조), 인수에 따른 과세화물의 과세표준액 및 세액의 신고 등(제47조)으로 되어 있다.

다음으로 제48조부터 제51조까지는 납부에 관한 규정이다. 그 규정의 내용은, 과세자산의 양도 및 특정과세매입에 대한 중간신고에 의한 납부(제48조), 과세자산의 양도 및 특정과세매입에 대한 확정신고에 의한 납부(제49조), 인수와 관련된 과세화물에 대한 소비세 납부 등(제50조), 인수와 관련된 과세화물의 납

15) 일본 「소비세법」 제40조는 삭제되어 존재하지 않는 규정이다.

부 기한의 연장(제51조)이다.

제52조부터 제56조까지는 환급에 관한 규정인데, 그 조문 구성은, 매입과 관련된 소비세액 공제부족액의 환급(제52조), 중간 납부액 공제부족액의 환급(제53조), 확정신고와 관련된 경정 등에 의한 매입 관련 소비세액 공제부족액의 환급(제54조), 확정신고와 관련된 경정 또는 결정에 의한 중간납부액의 공제부족액의 환급(제55조), 전(前) 과세기간의 소비세액 경정에 수반되는 경정 청구의 특례(제56조)로 되어 있다.

#### 마) 제5장 잡칙(제57조~제63조)

제5장은 잡칙으로, 소규모사업자의 납세의무 면제가 적용되지 않게 되었을 경우의 신고(제57조), 장부의 배치(제58조), 신고의무 등의 승계(제59조), 중앙정부(일본에서는 ‘국가(國)’라는 표현을 사용), 지방공공단체 등에 대한 특례(제60조), 재무성령(財務省令)으로의 위임(제61조), 특정자산을 양도하는 사업자의 의무(제62조), 가격의 표시(제63조)를 규정하고 있다.

#### 바) 제6장 벌칙(제64조~제67조)

마지막 제6장은 「소비세법」 제64조부터 제67조까지는 「소비세법」을 위반하였을 경우의 벌칙을 규정하고 있다.<sup>16)</sup>

16) 제8절 소비세(부가가치세) 행정의 ‘행정 형벌’에서 이들 벌칙에 관한 내용을 소개하고 있다.



## Ⅱ. 납세의무자

1. 사업자의 개념과 납세의무자의 분류
2. 사업자의 범위





## II. 납세의무자

### 1 사업자의 개념과 납세의무자의 분류

일본 「소비세법」에서 ‘사업자’라 함은 개인사업자 및 법인을 말한다(「소비세법」 제2조 제1항). 소비세가 부과되기 위해서는 법인이라 하더라도 과세거래 대상 요건(제3절 참조)을 충족해야 소비세가 부과된다. 일본에서는 이처럼 개인사업자 및 법인을 ‘사업자’의 범주에 포함시키고 과세거래 대상 요건을 충족하는 거래에 대해 소비세를 부과하고 있다. 또한 인격이 없는 사단은 법인으로 간주되어 소비세의 납세의무자가 된다. 일본에서 소비세를 납부하는 납세의무자는 국내거래와 수입거래로 나누고 있다(「소비세법」 제5조).

일본 국내에서 ‘과세자산의 양도 등’ 및 ‘특정과세매입’을 하는 사업자가 국내 거래 납세의무자가 된다. 이때 과세자산의 양도라 함은, 자산의 양도 가운데 소비세를 부과하지 않는 것으로 되는 것 이외의 것을 양도하는 것을 말한다. 특정과세매입이라 함은 과세매입 가운데 다른 사람으로부터 사업용으로 받은 ‘사업자 대상 전기통신 이용 역무(용역, 서비스)의 제공’을 말한다. 해당 역무의 제공자가 면세사업자라 하더라도 제공되는 역무가 ‘사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공’에 해당하는 것이라면 ‘특정과세매입’으로서 역무의 제공을 받은 사업자에게 납세의무가 부과된다.

한편, 국가(중앙정부) 및 지방공공단체(지방정부)가 일반회계 및 특별회계를 설치하여 행하는 사업과 관련된 자산의 양도 등은 각 회계마다 하나의 법인이 행하는 자산의 양도로 간주한다.<sup>17)</sup>

또한 ‘보세지역(保稅地域)’으로부터 외국 ‘과세화물’을 인수하는 자가 수입거래 납세의무자이다. 여기서 보세지역이라 함은 수출입 절차를 행하며 외국화물

17) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.938.

을 놓아두거나 가공·제조·전시 등을 할 수 있는 특정의 장소를 말한다.<sup>18)</sup> 여기서 과세화물이라 함은 보세지역으로부터 인수되는 외국화물 가운데 소비세를 부과하지 않는 것으로 되어 있는 것 이외의 외국화물을 말한다.<sup>19)</sup>

〈표 II-1〉에서는 국내거래와 수입거래로 구분한 납세의무 대상자를 요약하여 보여주고 있다.

표 II-1 소비세의 납세의무자의 구분

납세의무자의 구분	납세의무 대상자
국내거래의 납세의무자	‘과세자산의 양도 등’ 및 ‘특정과세매입’을 하는 사업자
수입거래의 납세의무자	외국 ‘과세화물’을 보세지역으로부터 인수하는 자

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖説日本の税制』, p.199를 참고하여 필자 작성.

아래(2. 사업자의 범위)에서는 우선 ‘과세자산의 양도 등’을 하는 과세대상 사업자와 비과세대상 사업자로 구분하여 살펴보기로 한다. ‘특정과세매입’을 하는 사업자에 대하여는 제10절(X(기타)의 2. 국경을 넘는 역무의 제공과 소비세 과세)에서 설명하기로 한다.

한편 비거주자 및 외국법인도 일본 국내에서 과세자산의 양도 등을 하는 경우에는 소비세의 납세의무자가 된다.

## 2 사업자의 범위

### 가. 과세대상 사업자/비과세대상 사업자

먼저 국내거래의 납세의무자와 관련하여 과세대상 사업자와 비과세대상 사업자에 대해 보다 구체적으로 설명하면 다음과 같다.<sup>20)</sup>

18) 日本國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.8.

19) 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖説日本の税制』, p.199.

소비세의 납세의무자는 과세자산의 양도 등을 하는 사업자(개인사업자 및 법인)가 납세의무자가 된다. 단, 소규모 영세사업자를 대상으로 사업자 면세점(비과세) 제도가 설치되어 있다. 이는 소규모 영세사업자의 납세 사무부담이나 세무집행 면에서 배려가 필요하다는 관점에서 일정 사업규모 이하의 소규모사업자에게 납세의무를 면제(비과세)하는 제도이다.<sup>21)</sup> 여기서 면제사업자의 기준이 되는 일정 사업규모 이하라 함은, 기준기간(후술 참조)의 과세매출액 규모가 1천만엔 이하를 가리킨다. 그러나 자본금액이 1천만엔을 넘는 신설법인에 대하여는 기준기간이 없는 사업연도에 있어 소비세 납세의무는 면제되지 않는다.

이처럼 과세매출액이 1천만엔을 기준으로 과세사업자인가 비과세대상 사업자(일본에서는 ‘면세사업자’라 함)인가로 나누게 된다. 과세매출액이 1천만엔을 초과하면 모두 과세대상자 사업자가 되지만, 과세매출액이 과세기간 동안 1천만엔 이하라 하여 모두 면세사업자(비과세대상 사업자)가 되는 것은 아니다. 일본에서는 소비세를 부과함에 있어 ‘기준기간’과 ‘특정기간’을 구분하여 특정기간 중의 과세매출액이 1천만엔을 초과하게 되면 과세사업자로 분류하여 소비세 과세대상자로 하고 있다.

여기서 기준기간이라 함은, 어떤 과세기간에 있어 소비세의 납세의무가 면제(비과세)될 것인지의 여부, 간이과세제도를 적용할 것인지의 여부를 판단하는 기준이 되는 기간을 말한다. 개인사업자의 경우는 당해년의 전전(前前)년을 기준기간으로 하고 있으며, 법인사업자의 경우는 원칙적으로 당해 사업연도의 전전 사업연도를 기준기간으로 하고 있다. 이 기준기간에 근거하여 납부해야 할 소비세액 계산의 기초가 되는 기간이 과세기간이 된다.

20) 이하의 설명은 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.198 및 日本國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.16을 참조하면서 필자의 설명을 덧붙여 작성하였다.

21) 일본에서는 소비세의 과세 여부와 관련하여 거래의 종류를 과세거래, 면세거래, 비(非)과세거래, 불(不)과세거래로 구분하고 있다. 국내거래에서는 이들 모든 거래의 종류를 포함시켜 과세 여부를 판단하고 있지만, 수입거래에서는 과세거래와 비(非)과세거래로 나누어 과세 여부를 판단하고 있다. 한편 국외거래는 국외에서 이루어지는 과세대상 외의 거래로 불(不)과세거래가 된다. 이들 각각의 일본 소비세 관련 거래의 종류와 과세 여부에 대하여는 후술하는 <표 III-1>에서 정리하여 보이고 있다.

또한 특정기간이라 함은, 개인사업자의 경우는 당해 과세기간 전(前)년의 1월 1일부터 6월 30일까지의 6개월의 기간, 법인사업자의 경우는 원칙적으로 당해 사업연도의 전(前) 사업연도 개시일 이후의 6개월의 기간을 말한다. 특정기간에서의 1천만엔의 판정은 과세매출액을 대신하여 급여 등 지불액으로 할 수 있는데 어느 쪽의 기준으로 판정할 것인지는 납세자가 임의로 정할 수 있다.<sup>22)</sup> 기준기간·특정기간과 과세기간과의 관계 및 납세의무 성립시기에 관하여는 뒤(Ⅷ(부가가치세 행정)의 1. 과세기간, 납세의무의 성립시기, 납세지)에서 다루기로 한다.

한편, 상속, 합병, 분할이 있었던 경우 납세의무 면제에 관한 다음과 같은 특별규정이 마련되어 있다.

① 상속의 경우, 상속이 있었던 해의 기준기간 동안의 과세매출액이 1천만엔 이하인 상속인이 과세매출액 1천만엔을 초과하는 피상속인의 사업을 승계한 때에는, 상속일 다음 날부터 그 해 12월 31일까지의 과세자산 양도에 대하여는 납세의무가 면제되지 않는다.<sup>23)</sup>

② 흡수합병의 경우, 합병이 있었던 사업연도 기준기간 동안의 합병법인의 과세매출액이 1천만엔 이상을 초과할 때에는, 합병일로부터 사업연도 종료일까지의 과세자산의 양도에 대하여는 납세의무가 면제되지 않는다.<sup>24)</sup>

③ 분할법인의 경우, 신설분할 자회사의 분할이 있었던 사업연도 기준기간 동안 신설분할 모회사의 과세매출액(신설분할 모회사가 둘 이상 있는 경우에는 어느 한쪽 모회사의 과세매출액)이 1천만엔 이상을 초과할 때에는, 납세의무가 면제되지 않는다.<sup>25)</sup>

수입거래에서는 앞서 언급하였듯이 외국화물을 보세지역으로부터 인수한 자

22) 日本國稅廳(2018), 『消費稅のあらまし』, p.16.

23) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.937.

24) 신설합병의 경우, 합병이 있었던 해의 기준기간 동안의 합병법인 과세매출액의 어느 한쪽이 1천만엔 이상을 초과할 때에는, 합병일로부터 사업연도 종료일까지의 과세자산 양도에 대하여 납세의무가 면제되지 않는다. 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.938~939.

25) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.940.

가 납세의무자가 된다. 따라서 사업자만이 아니라 개인 소비자가 수입하는 경우에도 납세의무자가 된다.

### 나. 국가 및 지방공공단체 등에 대한 특례

다른 많은 국가에서와 같이 일본에서도 ‘국가 및 지방공공(자치)단체 등에 대한 소비세의 특례 조치’가 마련되어 있다. 그 특례조치로는 사업단위 등의 특례와 매입세액 공제에 관한 특례로 나누어 살펴볼 수 있다.<sup>26)</sup>

#### 1) 자산의 양도 등의 사업단위에 대한 특례

국가 또는 지방자치단체가 일반회계 또는 특별회계로 행하는 사업과 관련된 자산의 양도 등에 대하여는 해당 회계별로 하나의 법인이 행하는 사업으로 간주된다. 단, 특별회계를 통한 사업 가운데 오로지 일반회계에 대해서만 자산의 양도 등을 행하는 특별회계는 일반회계에 속하는 것으로 간주된다.

#### 2) 납세의무의 성립시기에 관한 특례

국가나 지방공공단체가 행한 자산의 양도 또는 과세매입의 시기는 그 대가를 수납해야 하거나 비용을 지불해야 하는 회계연도의 말일에 이루어진 것으로 할 수 있다. 일본 「소비세법」(별표 제3)에서는 국가 또는 지방공공단체에 준하는 법인으로서 납세지 관할 세무서장의 승인을 받아 과세거래를 하는 법인에 대해

26) 이하는 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.60을 참고하여 정리하였다. 이 자료에서는 본문에서 언급하였듯이 국가나 지방공공단체 및 공공·공익법인 등에 대한 특례조치로서 사업단위 등의 특례와 매입세액 공제에 관한 특례로 나누어 다루고 있다. 여기서는 사업단위 등의 특례와 관련된 내용을 언급하는 데 그치고 있다. 매입세액 공제에 관한 특례나 신고서의 제출기한에 대한 특례 등에 대하여는 각각의 해당 부분에서 언급하기로 한다. 국가나 지방공공단체 및 공공·공익법인 등이 소비세를 어떻게 다룰 것인가에 대해 일본 국세청은 『国·地方公共団体や公共·公益団体と消費税』에서 자세히 다루고 있다(일본 국세청 홈페이지에서 다운로드할 수 있음).

기술하고 있다. 이들 법인도 그 법인이 행한 자산의 양도 또는 과세매입 시기는 그 대가를 수납해야 하거나 비용을 지불해야 하는 과세기간의 말일에 이루어진 것으로 할 수 있다.

## 다. 자산 양도 등의 귀속

일본 「소비세법」에서는 자산 양도 등의 귀속과 관련하여 실질과세의 원칙과 신탁자산과 관련된 자산 양도 특별규정을 두고 있다.<sup>27)</sup>

### 1) 실질과세의 원칙

소비세는 명의 여하에 관계없이 자산 양도 대가의 실질적인 귀속자에 대하여 과세한다(「소비세법」 제13조). 이를 실질과세의 원칙이라 한다. 한편 생계를 함께 하는 친족 간의 사업과 관련된 사업주는 그 사업 경영방침의 결정에 지배적인 영향력을 갖는다고 추정된다.

### 2) 신탁자산과 관련된 자산의 양도의 귀속

신탁자산의 수익자(受益者: 실제로 권리를 갖는 자에 한함)는 해당 신탁자산을 갖는 자로 간주한다. 또한 해당 신탁자산과 관련된 자산의 양도, 과세매입, 과세화물의 보세지역으로부터의 인수는 수익자의 자산거래로 간주하여 「소비세법」의 규정이 적용된다(「소비세법」 제14조 제1항). 단, 법인세법에서 규정하는 집단투자신탁, 법인과세신탁, 퇴직연금신탁, 특정공익신탁 등은 이들 규정에 반드시 구속되는 것은 아니다(신탁자산의 귀속자인 수탁자가 납세의무자가 된다).

일본 「소비세법」 제15조에서는 법인과세 신탁의 수탁자에 관한 법률의 적용을 규정하고 있다. 이에 따르면, 법인과세 신탁의 수탁자는 각 법인과세 신탁의

27) 자산 양도 등의 귀속에 관하여는 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.959를 참조하였다.

신탁자산 및 고유자산(법인과세 신탁의 신탁자산 이외의 자산 및 해당 자산 거래를 말함)별로 각각 별도의 사람으로 간주하고 이 「소비세법」의 규정을 적용한다고(제1항) 하고 있다. 이때 각 법인과세 신탁의 신탁자산 및 고유자산 등은 동항(제1항)의 규정에 의해 간주된 각각의 별도의 사람에게 귀속하는 것으로 한다(제2항). 또한 개인사업자가 수탁사업자인 경우에는 해당 수탁사업자는 법인으로 간주하여 이 「소비세법」의 규정을 적용한다(제3항).

법인과세 신탁의 수탁자가 둘 이상인 경우, 신탁 해당 법인과세 신탁과 관련된 신탁자산은 그 법인과세 신탁의 신탁사무를 주재하는 수탁자(이를 '주재수탁자'라 함)의 신탁자산으로 간주하여 이 「소비세법」의 규정을 적용한다(제12항). 이 규정(제12항)에 따라 주재수탁자의 신탁자산으로 간주된 신탁자산 관련 소비세는 주재수탁자 이외의 수탁자도 연대납부 책임을 진다.



### Ⅲ. 과세거래

1. 소비세의 과세거래 요건
2. 재화와 용역의 공급
3. 소비세 관련 거래의 종류





### Ⅲ. 과세거래

국내에서 사업자가 행한 자산의 양도 등이 소비세 국내거래의 과세대상이 되며, 보세지역으로부터 인수되는 외국화물이 수입거래의 과세대상이 된다.

#### 1 소비세의 과세거래 요건

앞서 언급하였듯이 일본 소비세는 국내에서 사업자가 행한 자산의 양도 및 보세지역으로부터 인수한 외국화물을 과세대상으로 하여 부과되고 있다. 이처럼 소비세는 원칙적으로 일본 국내에서 이루어지는 모든 재화나 서비스의 판매·제공 등 자산의 양도를 과세대상으로 하고 있다.

##### 가. 국내거래

우선, 국내거래에 있어 소비세의 과세거래 대상 요건을 살펴보면 다음과 같다.<sup>28)</sup>

##### 1) 자산의 양도, 자산의 대여 및 역무의 제공일 것

이 요건을 보다 알기 쉽게 표현하면 물품의 판매나 대여, 서비스의 제공 일반을 가리킨다. 자산의 양도, 자산의 대여, 역무의 제공의 각각의 구체적인 설명에 대하여는 후술(2. 재화와 용역의 공급)에서 살펴보기로 하고 여기서는 이들 각각이 무엇을 뜻하는지에 대해 간단히 언급하기로 한다.

28) 이하는 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, pp.6~7 및 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.196을 참조하여 필자의 설명을 덧붙여 작성한 것이다.

우선, 자산의 양도라 함은 매매나 교환 등의 계약에 따라 자산의 동일성을 유지하면서 타인에게 이전하는 것을 말한다. 다음으로, 자산의 대여라 함은 임대차(賃貸借)나 소비대차(貸借)와 같은 계약에 의해 자산을 다른 사람에게 대여하거나 사용하게 하는 일체의 행위를 말한다. 마지막으로, 역무(용역)의 제공이라 함은 도급(일본에서는 청부(請負)라는 용어를 사용) 계약, 운송 계약, 위임 계약, 기탁(寄託) 계약에 기초하여, 노무, 편익, 기타 서비스(예컨대, 도급, 숙박, 음식, 출연, 광고, 운송, 위임)를 제공하는 것을 말한다.

## 2) 일본 국내에서 거래가 이루어질 것

원칙적으로 자산의 양도 또는 대여는 그 행위가 이루어질 때 해당 자산의 소재 장소가 일본 국내면 국내거래가 된다.<sup>29)</sup> 따라서 그 자산의 소재 장소가 국외면 소비세의 과세대상 외(일본에서는 이를 ‘불(不)과세거래’라 하고 있음)가 된다. 한편, 양도 또는 대여의 대상이 되는 자산이 선박, 항공권, 특허권 등일 경우는 이들 자산을 등록한 기관의 소재지가 국내면 국내거래가 된다.

역무의 제공행위는 그 역무의 제공이 이루어진 장소가 일본 국내면 국내거래가 된다.<sup>30)</sup> 단, ㉠ 국제운수는 출발지 혹은 발송지나 도착지, ㉡ 국제통신은 발신지나 수신지, ㉢ 국제우편은 발송지 또는 배달지, ㉣ 보험은 보험회사의 사무소 등의 소재지, ㉤ 전문적인 과학기술에 관한 지식을 필요로 하는 조사, 기획, 입안, 조언, 설계, 감독 또는 조사와 관련된 역무의 제공으로 생산설비 등의 건설이나 제조에 관한 것은 생산설비 등의 건설이나 제조에 필요한 자재의 대부분이 조달되는 장소가 국내이면 국내거래가 된다.<sup>31)</sup> 이때 ㉠~㉣ 이외의 것으로 역무의 제공이나 그 역무의 제공이 이루어진 장소가 명확하지 않은 것은 역무 제공자의 사무소 등의 소재지가 국내면 국내거래가 된다.

29) 여기에서의 내용은 이후에 다른 곳에서 언급하는 ‘공급 장소’에 관한 내용과 같은 것이다.

30) 전기통신 이용 역무의 제공에 대하여는 그 역무의 제공을 받는 자의 주소가 국내에 있으면 국내거래가 되고 국외에 있으면 국외거래가 된다.

31) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.932~933을 참조.

요컨대, 국내와 국외에 걸쳐 거래가 이루어지고 있는 경우는 그 거래의 내용에 따라 국내거래인지 아닌지에 대한 판정이 요구된다.<sup>32)</sup>

### 3) 사업자가 '사업으로서' 하는 행위일 것

여기서 '사업자'라 함은 개인사업자(사업을 하는 개인)와 법인을 말하며, '사업으로서'라 함은 대가를 얻어 이루어지는 자산의 양도 등을 반복, 계속하여 그리고 독립적으로 행해지는 것을 말한다. 이때 사업활동과 관련하여 부수적으로 이루어지는 거래(예, 사업용 기계와 같은 고정자산의 양도 등)도 사업에 포함된다.

법인이 행하는 거래는 모두 사업으로서 하는 행위에 포함된다. 개인사업자의 경우는 사업자 입장과 소비자 입장을 겸하고 있다는 특성이 있다. 따라서 사업자 입장에서 이루어지는 거래는 '사업으로서'라는 요건에 해당하는 데 비해, 소비자 입장에서 이루어지는 자산의 양도(예컨대, 가정에서 사용하고 있는 TV와 같은 가사용 자산의 매각) 등은 '사업으로서'라는 요건에 해당하지 않는다.

### 4) 대가를 얻고 하는 행위일 것

이는 자산의 양도 등에 대하여 반대급부를 받는다는 것(즉, 반대급부로서 대가를 얻는 거래)을 말한다. 이때 대물(代物)변제, 부담부(付) 증여, 교환, 현물 출자 등도 대가를 얻고 이루어지는 자산의 양도 등에 포함된다. 대가를 얻고 이루어지는 행위가 소비세 과세거래의 요건이 되기 때문에, 기부금, 보조금 등은 자산의 양도 등의 대가에 해당하지 않아 원칙적으로 과세대상이 되지 않는다. 또한 무상 거래, 배당이익, 복권당첨금 등도 마찬가지로 소비세의 과세대상이 되지 않는다. 무상 거래라 하더라도 간주(의제) 양도에 해당하는 것은 제외된다. 예를 들어 개인사업자가 재고자산을 가사용(家事用)으로 소비하거나 법인의 임원에게 증여하는 것은 간주양도로 되기 때문에 소비세의 과세대상이 된다.

32) 日本 國稅廳(2018), 『消費稅のあらまし』, p.6.

이상의 국내 과세거래의 요건 중 하나라도 충족되지 않는 거래는 소비세의 과세대상에서 제외되는 ‘과세거래 외’가 되는데, 일본에서는 이를 ‘불(不)과세거래’라 한다. 요컨대, 일본 국내에서 사업자가 사업으로서 대가를 받고 행한 자산의 양도, 자산의 대여 및 역무의 제공이 소비세의 과세대상이 된다. 예를 들어 개인 사업을 하고 있는 자가 주거주택과 점포를 매각했다면 주택 매각은 소비세의 과세대상이 되지 않으나 점포 매각은 ‘사업으로서’ 이루어진 거래이므로 소비세의 과세대상이 된다.

### 나. 수입거래

다음으로 수입거래의 과세대상에 대해 국내거래의 과세대상과 연관하여 간단히 살펴보면 다음과 같다. 즉, 소비세의 과세대상이 일본 국내에서의 모든 재화 및 서비스의 판매를 대상으로 하고 있기 때문에, 외국으로부터의 수입품을 소비하게 되는 수입거래에도 소비세가 부과된다. 이는 국내거래와의 세부담 균형을 취하기 위한 조치이다.

보세지역에서 외국화물<sup>33)</sup>을 소비하거나 사용하는 경우에는 그 소비자나 사용자가 해당 화물을 소비하거나 사용하는 때에 외국화물을 보세지역으로부터 인수한 것으로 간주하여 과세된다. 수입거래의 과세대상은 보세지역으로부터 인수한 외국화물로, 유상(有償)거래와 무상(無償)거래에 관계없이 소비세의 과세대상이 된다. 그러나 유가증권의 수입(輸入)과 같은 비과세거래에 대해서는 소비세가 부과되지 않는다.

33) 외국화물이란 외국으로부터 일본 국내에 도착한 화물로 수입이 허가되기 전의 화물 및 수입 허가를 받은 화물을 말한다. 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.8.

## 2 재화와 용역의 공급

### 가. 국내거래

#### 1) 자산의 양도 등

일본 「소비세법」상 국내거래 과세대상이 되는 ‘자산의 양도 등’에는 사업으로서 대가를 받고 이루어지는 다음과 같은 것들이 포함된다.<sup>34)</sup> 예를 들면 개인 사업자가 생활용으로 쓰고 있는 자산을 양도하는 경우는 사업으로서의 양도에 해당하지 않는다. 국내거래에서 ‘자산’이라 하는 경우 거래의 대상이 되는 일체의 자산을 말하기 때문에, 재고자산, 기계장치, 건물과 같은 유형자산만이 아니라, 상표권, 특허권과 같은 무형자산 등의 거래(양도 또는 대여) 대상이 되는 것은 모두 ‘자산’에 포함된다.

자산의 양도라 함은 매매, 교환 등의 계약에 따라 자산의 동일성을 유지하면서 타인에게 이전시키는 것을 말한다. 예컨대, 보증채무를 이행하기 위하여 행하는 자산의 양도나 강제환가 절차에 따라 환가된 경우의 자산의 양도는 이에 해당되지만, 재고자산이나 사업용으로 사용하던 재고자산 이외의 자산의 폐기, 도난, 멸실 또는 동업자 단체, 조합 등이 통상 업무운영의 일환으로 발행하여 그 구성원에게 배부되는 회보의 발행은 자산의 양도에 해당되지 않는다(「소비세법」 기본통달 5-2-3).

또한 사업자가 외주처 등에 대하여 외주가공과 관련된 원재료를 지급하는 경우에 그 지급과 관련된 대가를 수수하는 것으로 되어 있는 때는 그 원재료의 지급은 대가를 받고 이루어지는 자산의 양도에 해당한다. 그러나 유상지급인 경우라 하더라도 사업자가 그 지급과 관련된 원재료를 자기의 자산으로 하여 관리하고 있는 때는 그 원재료의 지급은 자산의 양도에 해당하지 않는다(「소비세법」 기본통달 5-2-16).

34) 소비세 과세거래 또는 과세대상에 관한 설명은 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.928~929를 참조하여 정리한 것이다.

한편, 무상으로 하는 자산의 양도 등(무상양도)은 소비세 과세대상으로부터 제외된다. 대물(代物)변제, 부담부(負擔付)증여, 법인세법에서 규정하는 적격퇴직연금 계약 관련 신탁계약에 기초하여 부금 지불로서 이루어지는 주식의 양도, 현물출자, 수신료를 징수하여 이루어지는 송신, 개인사업자의 재고자산 또는 그 이외 사업용 자산의 가사를 위한 소비 또는 사용, 법인 소유자산의 임원예의 증여는 대가를 얻고 이루어진 자산의 양도 등이 된다.

나아가 토지수용법 규정에 기초하여 소유권 기타 권리가 수용되어 그 권리의 소멸과 관련하여 보상금을 취득한 경우는 대가를 얻고 자산 양도를 한 것이 된다.

## 2) 자산의 대여

앞의 소비세의 과세대상 요건에서 언급하였듯이 자산의 대여라 함은 임대차나 소비대차(貸借)에 의해 자산을 다른 사람에게 대여하거나 사용하게 하는 일체의 행위를 말한다. 여기서 ‘자산을 다른 사람에게 사용하게 하는’이라 함은, 동산, 부동산, 지적재산권, 기타 자산을 타인에게 사용하게 함(예를 들어, 자동차 임대, 창고 임대, 대여 금고의 임대)을 말한다.

자산의 대여에는 부동산이나 무체(無體) 재산에 대한 권리 설정행위도 포함된다. 보다 구체적으로 말하면 자산의 대여에는 지상권, 지역권(地役權), 특허권 등의 공업소유권과 관련된 실시권·사용권, 저작물과 관련된 출판권의 설정 외에도, 공업소유권<sup>35)</sup>의 사용, 제공, 전수(傳授) 또는 저작물의 복제, 상연(上演), 방송, 전시, 상영(上映), 번역, 편곡, 각색, 영화화 및 기타 저작물과 관련하여 어떤 자산을 사용할 수 있게 하는 일체 행위가 포함된다.

나아가 사업자가 소유하는 숙소, 숙박소, 집회소, 체육관, 식당 기타 시설에 대해 대가를 받고 임원이나 사용인이 이용할 수 있게 하는 행위는 자산의 양도 등에 해당한다.

35) 공업소유권의 목적으로 되어 있지는 않으나 생산, 기타 업무에 반복적으로 사용할 수 있기 까지 형성된 창작을 포함한다.

## 3) 용역(역무)의 제공

용역(일본에서는 ‘역무(役務)’라는 용어를 사용)의 제공에는 토목공사, 수선, 운송, 보관, 인쇄, 광고, 중개, 흥행, 숙박, 음식, 기술원조, 정보의 제공, 편익, 출연, 저술 기타 서비스 등의 제공이 포함된다. 이뿐만이 아니라, 변호사, 공인 회계사, 공인중개사, 세무사, 작가, 운동선수, 영화감독·배우, 기사(棋士) 등에 의한 전문적 지식, 기능 등에 기초한 서비스도 역무(용역)의 제공에 포함된다(「소비세법」 기본통달 5-5-1).

## 4) 부수행위

자산의 양도 등에는 그 성질상 사업에 부수하여 대가를 받고 이루어지는 자산의 양도, 대여, 역무의 제공의 부수행위도 포함된다. 예를 들어 사업활동의 일환으로 하여 이루어지는 다음과 같은 것들이 부수행위에 해당한다(「소비세법」 기본통달 5-1-7).

- a. 직업운동가, 작가, 영화·연극 등의 출연자 가운데 사업자에 해당하는 자가 대가를 받고 행하는 다른 사업자의 광고 선전을 위한 역무의 제공
- b. 직업운동가, 작가 중에서 사업자에 해당하는 자가 대가를 받고 행하는 어떤 회합이나 연예·전시 등의 개최행사 참가, 또는 라디오·텔레비전 방송 출연, 기타 이들과 유사한 것을 위한 역무의 제공
- c. 사업용으로 쓰이고 있는 건물, 기계 등의 매각
- d. 이자를 대가로 하는 사업자금의 예금
- e. 사업 수행을 위한 거래처 또는 사용인을 대상으로 이루어지는 이자를 대가로 한 금전의 대부
- f. 신문판매점에서 하는 간지(間紙) 광고
- g. 목욕장업, 음식업에서의 광고 게시

한편 개업사업가 행하는 다음의 ㉠과 ㉡에서 들고 있는 것과 같은 자산의 양도가 있을 수 있다.<sup>36)</sup>

- ㉠ 사업용 자금을 마련하기 위하여 행하는 가사용(家事用) 자산의 양도
- ㉡ 사업용 자산의 매입 대금과 관련된 채무 또는 사업용으로 차입한 자금의 대물변제로서 이루어지는 가사용 자산의 양도

위의 ㉠과 ㉡에서 들고 있는 것과 같은 자산의 양도는, 사업을 위하여 행하는 것이라 하더라도 ‘그 성질상 사업에 부수하여 대가를 받고 이루어지는 자산의 양도’에는 포함되지 않는다(「소비세법」 기본통달 5-1-8).

#### 5) 무상양도

무상으로 자산을 양도하는 무상양도는 과세대상에서 제외된다. 그러나 대물(代物)변제, 부담부(負擔付)증여, 법인과세 신탁에서 위탁자의 신탁자산의 이전, 현물출자, 수신료를 받고 이루어지는 송신, 개인사업자의 재고자산 또는 그 외 사업용 자산의 가사(家事)용으로서의 사용, 법인소유자산을 임원에게 주는 증여 등은 ‘대가를 얻고 이루어진 자산의 양도 등’에 해당한다(「소비세법」 제2조 제1항의 8, 제4조 제5항).<sup>37)</sup> 또한 토지수용법 등의 법률 규정에 기초하여 소유권, 기타 권리가 수용되어, 그 권리의 소멸과 관련하여 보상금을 취득한 경우는 대가를 얻고 자산을 양도를 행한 것이 된다(「소비세법 시행령」 제2조 제2항).

일본 「소비세법」 기본통달 제5장(과세범위)에서는 어떤 행위에 대해 과세거래로 포함시킬 것인지 아닌지의 판정 여부에 대해 규정하고 있다. 소비세 과세의 대상이 되는 ‘대가를 얻고 이루어지는 자산의 양도 등’이라 함은 자산의 양도 등으로 반대급부를 얻는 것을 말한다. 그러나 다음에 열거하는 것은 여기에서 말하는 대가에는 해당되지 않음에 주의할 필요가 있다.<sup>38)</sup>

36) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.929를 참조하여 작성.

37) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.929~930.

38) 이하는 「소비세법」 기본통달 제5장(과세범위) 제2절(자산 양도의 범위)에서 규정하고 있는 것이나 ㉠번은 제4절(자산의 대여)에서 규정하고 있다.

- ① 보험금 또는 공제금(이에 준하는 것을 포함)
- ② 손해배상금
- ③ 용기(容器: 병, 캔의 수납케이스)보증금<sup>39)</sup>
- ④ 건물임대차계약의 해지로 인한 퇴거료
- ⑤ 잉여금의 배당, 이익의 배당, 잉여금의 분배
- ⑥ 자기주식
- ⑦ 기부금, 축의금, 위문금 등
- ⑧ 사업자가 국가 또는 지방공공단체 등으로부터 받는 장려금이나 조성금 등과 같이 특정 정책목적 실현을 도모하기 위한 급부금
- ⑨ 보증금, 권리금, 임대보증금 또는 갱신료(更改料) 중 임대차계약의 종료와 함께 반환하기로 되어 있는 것
- ⑩ 공유수면매립법 규정에 기초한 공유수면 매립에 따른 어업권 또는 입어권의 소멸 혹은 이들 가치의 감소에 따른 대가보상금

한편, 동업자단체, 조합 등이 그 구성원으로부터 받는 회비, 조합비, 입회비, 공공시설 부담금, 부과금 등에 대해서는 역무의 제공과의 사이에 명백한 대가가 있는지의 여부에 따라 대가에 해당하는지 아닌지를 판단한다. 나아가 그 판정이 곤란한 회비의 경우, 회비를 받은 측에서 자산이 양도 등과 관련한 대가에 해당하지 않는 것으로 하고, 회비를 지불한 측에서 그 지불을 과세매입에 해당하지 않는 것으로 하고 있는 경우에는 그 취지를 구성원에게 통지하는 것을 조건으로 하여 그 방법에 따를 수 있다.

또 상금 또는 상품 등에 대해서는 해당 급부와 상금 등의 대상이 되는 역무의 제공 간 관련성 정도에 따라 개별적으로 판단한다. 예를 들어 다음 중 어느 한 요건을 충족하는 상금은 대가에 해당한다(「소비세법」 기본통달 제5장 제5절).

39) 병, 캔의 수납케이스 반납과 관련된 보증금을 말한다. 예컨대 병, 캔의 수납케이스가 반납되지 않음에 따라 반환하지 않게 된 보증금을 당사자 간에 손해배상금으로 처리하는 경우를 들 수 있다. 그러나 당사자 간에 그 용기(容器) 등을 양도한 대가로서 처리하는 때에는 '자산의 양도 등'의 대가에 해당한다. 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.930.

- 가) 수상자가 그 수상과 관련되는 역무의 제공을 직업으로 하는 자일 것
- 나) 상금 급부가 예정되어 있는 개최행사에 참가하고 그 결과로써 상금 급부를 받은 경우

### 나. 수입거래

보세지역으로부터 인수되는 외국화물은 대가의 유무, 사업으로서 이루어진 것인가의 여부와 관계없이 모두 과세대상이 된다. 이 외에 과세화물을 원재료로서 소비하거나 사용하는 경우 등을 제외하고, 보세지역에서의 외국화물 소비나 사용도 보세지역으로부터의 인수로 간주되어 과세대상이 된다. 여기서 외국화물이라 함은 수출허가를 받은 화물 및 외국으로부터 일본에 도착한 화물(외국 선박이 공해상에서 채취·포획한 수산물을 포함)로 수입이 허가되기 전의 것을 말한다.

## 3 소비세 관련 거래의 종류

〈표 III-1〉은 일본 소비세와 관련된 거래의 종류를 국내거래와 수입거래로 나누어 정리한 것이다.

표 III-1 일본 소비세 관련 거래의 종류와 과세 여부

구분	거래의 종류	과세 여부
국내거래	과세거래	과세
	면세거래	일정 절차에 따라 소비세 면제(예: 수출면세(영세율))
	비(非)과세거래	소비세가 과세되지 않음(예: 토지의 양도, 대여)
	수입거래	불(不)과세거래 자산의 양도 등 및 역무의 제공 <sup>1)</sup> 에 포함되지 않는 과세대상 외의 행위(예: 기부금, 배당)

〈표 III-1〉의 계속

구분	거래의 종류	과세 여부
수입거래	과세거래	과세 외국화물의 인수에 대해 과세
	비(非)과세거래	과세되지 않음 (예: 유가증권의 수입(輸入))
국외거래	불(不)과세거래	국외에서 이루어지는 과세대상 외의 거래

주: 1) 특정과세매입도 포함된다.

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.197을 참고로 필자 작성.

〈표 III-1〉에서 보는 바와 같이 일본에서 소비세 관련 거래는 한국과는 다르게 되어 있다. 일본은 과세대상 국내거래로서, 자산의 양도, 자산의 대여, 용역의 제공의 구분을 하고 있고 각각에 있어 과세거래, 면세거래, 비(非)과세거래로 구분된다. 특히 자산의 대여 거래는 국가에 따라 자산의 양도에 포함시키기도 하고 한국과 같이 용역의 공급에 포함시키기도 한다.

일본과 같이 자산의 양도거래와 대여거래를 따로 취급하고 있는 ‘실익(實益)’은 어디에 있는 것인가. 일본과 같이 구분하는 실익(實益)은 아마도 과세거래와 비과세거래 등의 구분과도 관련이 깊다고 여겨진다. 예컨대, 일본 「소비세법」에서는 비과세거래와 과세거래에 있어, 토지와 주택의 경우는 양도와 대여를 따로 규정하고 있다. 토지는 ‘양도’ 및 ‘대여’ 거래 모두 비과세지만, 주택은 ‘양도’ 거래는 과세이고 ‘대여’ 거래는 비과세다. 이를 간단히 표로 나타내면 다음과 같다.

구분	양도	대여
토지	비과세	비과세
주택	과세	비과세

그렇다면 토지와 붙어 있는 건물의 경우는 어떨 것인가. 이 경우는 양도거래에서는 토지는 비과세고 주택은 과세지만, 대여거래에서는 위 표에서 유추할 수 있듯이 그 건물을 주택으로 사용하면 비과세지만, 그 외로 사용하면 과세가 된다. 이와 같이 일본에서는 거래대상(주택인가 토지인가)의 구분에 따라 양도거래와 대여거래에서 과세되기도 하고 비과세되기도 하기 때문에 양도 거래와 대여 거래의 구분이 한국과는 다르게 취급되고 있지 않으나 생각된다.



## IV. 과세표준

1. 국내거래의 과세표준
2. 수입거래와 관련된 과세표준
3. 기타: 별도지불운임이 있는 경우의 특례





## IV. 과세표준

소비세의 과세표준은 국내거래에 대한 과세인가 외국화물에 대한 과세인가에 따라 다르게 되어 있다.

### 1 | 국내거래의 과세표준

한국에서는 재화의 공급 및 용역의 제공에 대한 과세표준이라는 표현을 쓰고 있으나 이를 일본 소비세와 관련시켜 표현하면 ‘국내거래의 과세표준’이 된다. 앞에서 살펴보았듯이 일본의 ‘국내거래’의 과세표준이 되는 대상 거래는 ‘자산의 양도 등’, ‘자산의 대여’, ‘용역(역무)의 제공’으로 분류된다. 이하에서는 국내거래의 과세표준이 되는 양도대가금액과 개별 케이스에서의 대가금액으로 나누어 살펴보기로 한다.

#### 가. 양도대가금액

우선, 국내거래에서의 과세표준은 과세자산의 양도대가금액이다. 여기서 ‘과세자산의 양도대가금액’이라 함은 대가로써 수수하거나 또는 수수해야 하는 금전이나 금전 이외의 물건 또는 권리 기타 경제적인 이익 금액을 말한다. 여기서 경제적인 이익이라 함은, 예컨대 과세자산 양도 등의 대가로써 금전 이외의 물건이나 권리의 급부를 받은 경우 또는 통상의 이자율보다도 낮은 이자율로 차입을 한 경우와 같이 실질적으로 자산의 양도 등의 대가와 마찬가지로의 경제적 효과를 가져오는 것을 말한다(「소비세법」 기본통달(과세표준 및 세율) 제1절(과세자산의 양도 등)).

소비세 과세표준이 되는 양도대가금액에는 과세자산의 양도 시 부과되는 소비세 및 지방소비세 상당액은 제외된다. 즉 소비세가 포함되지 않은 매출이 ‘과세자산 양도대가금액’이 된다.

다음 행위에 해당하는 것은 그 각각에서 들고 있는 금액이 대가금액이 된다 (「소비세법 시행령」 제45조).<sup>40)</sup>

- ① 대물(代物)변제에 의한 자산의 양도: 대물변제에 따라 소멸하는 채무액에 상당하는 금액<sup>41)</sup>
- ② 부담부(負擔付) 증여에 의한 자산의 양도: 부담부 증여와 관련된 부담 가액에 상당하는 금액
- ③ 금전 이외의 자산의 출자: 출자에 따라 취득하는 주식(출자 포함)의 취득 시 가액에 상당하는 금액
- ④ 자산의 교환: 교환으로 취득하는 자산의 취득 시 가액에 상당하는 금액<sup>42)</sup>
- ⑤ 법인과세 신탁에서 위탁자의 신탁자산의 이전 등: 이들 자산 이전 시의 해당 자산의 가액에 상당하는 금액

#### 나. 개별 케이스에서의 대가금액

일본의 「소비세법」 기본통달 제10장(과세표준 및 세율) 제1절(과세자산의 양도 등)에서는 개별 케이스에서의 대가금액(과세표준)을 규정하고 있다.

##### 1) 개별소비세

주세, 담배세, 휘발유세, 석유석탄세 등의 ‘개별소비세’는 양도대가금액(소비

40) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.976~977을 참고하여 정리한 것이다.  
 41) 대물변제로 양도되는 자산가격이 그 채무액 초과에 상당하는 금액을 지불받은 경우는 그 지불받은 금액을 가산한 금액이 대가금액이 된다.  
 42) 교환에 따라 양도하는 자산의 가액과 취득하는 자산의 가액과의 차액을 보충하기 위한 금전을 취득하는 경우는 그 취득하는 금전의 액수를 가산한 금액으로 하고, 그 차액을 보충하기 위한 금전을 지불하는 경우는 그 지불하는 금액을 공제한 금액을 대가금액으로 한다.

세의 과세표준)에 포함되나<sup>43)</sup> 이용자가 납세의무자로 되어 있는 경우거래세, 골프장이용세 및 입탕세의 개별소비세는 양도대가금액에 포함되지 않는다.<sup>44)</sup>

## 2) 인지세 등에 충당하기 위하여 받는 금전 등

사업자가 과세자산의 양도 등과 관련하여 받는 금전 가운데 그 사업자가 국가(중앙정부) 또는 지방공공단체에 대하여 본래 납부해야 하는 것으로 되어 있는 인지세, 수수료 등에 상당하는 금액이 포함되어 있는 경우라 하더라도 그 인지세, 수수료 등에 상당하는 금액은 해당 과세자산의 양도 등과 관련된 대가금액으로부터 공제할 수 없다.

## 3) 건물과 토지를 동일인에게 동시에 양도한 경우의 취급

사업자가 과세자산의 양도 등과 관련되는 자산과 그 이외의 자산을 동일인에게 동시에 양도한 경우에는 각각 자산의 양도 대가에 대하여 합리적으로 구분하여야 한다. 건물, 토지 등을 동일인에게 동시에 양도한 경우 각각의 대가에 대해 소득세나 법인세의 토지 양도와 관련되는 과세의 특례계산 취급에 따라 구분하고 있는 때는 그 구분에 따른다.

## 4) 외화기준 거래와 관련되는 대가

외화 표시로 거래되는 자산의 양도 등의 대가금액은 소득세나 법인세의 과세 소득금액 계산에 있어 외화표시 거래와 관련된 매출금액 기타 수입(收入)금액에 대해 엔(円)으로 환산하여 계상해야 하는 것으로 되어 있는 금액에 따른다.

43) 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.204.

44) 단, 이들 세액에 상당하는 금액이 명확히 구분되어 있지 않은 경우는 대가금액에 포함된다.

### 5) 교환자산의 가격

교환 당사자가 교환과 관련된 자산의 가액을 정하고, 상호 등가라는 인식하에 교환한 경우 그 정한 가액이 통상 거래가액과 다를 수 있다. 그 교환으로 설정한 가액과 통상 거래가액이 다르다 하더라도 교환하기에 이른 사정에 비추어 보아 정당한 거래조건에 따라 그 교환거래가 이루어진 때는 이들 자산의 가액은 당사자 간에 합의되어 설정된 가액에 따른다.

### 6) 물품표 등의 평가

다음에 드는 양도 등의 대가로서 수령한 경우의 대가금액은 그 각각에서 들고 있는 금액에 따른다.

- a. 물품표<sup>45)</sup>: 물품표 액면가액(券面價額)
- b. 정기금에 관한 권리 또는 신탁의 수익권: 상속세법 또는 상속세 평가통달에서 규정하는 바에 준하여 평가한 가액
- c. 생명보험계약에 관한 권리: 보험계약을 취득한 시점에서 그 계약을 해지하였을 경우에 지불받는 해약반환금 금액(해약반환금 이외에 지불받는 전납(前納)보험료 금액, 잉여금의 분배 등이 있는 경우는 이들 금액과의 합계액)

### 7) 전속적인 이용으로 인한 경제적 이익

사업자가 과세자산의 양도대가로서 타인이 갖는 자산을 전속적으로 이용하는 경우의 경제적 이익 금액은 그 자산의 통상적인 이용료 기타 그 이용대가 상당액이 된다. 그 이용자가 그 이용의 대가로서 지출하는 금액이 있을 때는 이를 공제한 금액이 이용대가 상당액이 된다.

45) 「소비세법」 별표 제1 제4호에 규정하는 물품표 등을 말한다.

## 8) 위탁판매 등과 관련된 수수료

위탁판매 기타 업무대행 등과 관련된 자산을 양도한 경우의 취급은 다음에 따른다.

- a. 위탁판매 등과 관련된 위탁자의 경우 수탁자가 위탁상품을 양도하여 수수하였거나 또는 수수해야 할 금액이 위탁자의 자산 양도 금액이 된다. 이때 그 과세기간 중에 이루어진 모든 위탁판매에 대하여 그 자산 양도금액으로부터 그 수탁자에게 지불하는 위탁판매수수료를 공제한 잔액을 위탁자의 자산 양도 금액으로 할 수 있다.
- b. 위탁판매 등과 관련된 수탁자의 경우 위탁자로부터 받은 위탁판매수수료가 용역(역무)의 제공 대가가 된다.

위탁판매수수료는 ‘상품을 대신 판매하여 준 것에 대한 대가’라는 인식하에 소비세율이 적용되고 있다. 이는 위탁판매수수료에 대해 수탁자가 공헌하여 창출한 부가가치로서의 성격으로 보고 있기 때문이 아닌가 생각된다. 2019년 10월부터 소비세율이 10%로 인상되고 나서 위탁판매수수료에도 경감세율 8%(식품 판매 등에 적용되는 세율)가 적용되는가에 대한 문의가 많았다. 그에 대한 답은 위탁판매수수료 그 자체는 식품 판매와 관계가 없으므로 경감세율의 대상이 되지 않는다는 것이었다. 그러나 수탁자에게 위탁한 상품이 식품이고 그 식품을 소비자에게 판매하였을 때는 경감세율 8%가 적용된다.

한편, 위탁자로부터 과세자산의 양도만을 할 것을 위탁받은 수탁자의 경우 위탁된 상품을 양도하여 수수하였거나 또는 수수해야 할 금액을 과세자산의 양도금액으로 하고 위탁자에게 지불하는 금액을 과세매입과 관련된 금액으로 할 수 있다.

## 9) 자산의 대여에 따라 수수하는 공익비

건물 등의 자산을 대여함에 있어 임대인이 그 임차인으로부터 수수하는 전기,

가스, 수도요금 등의 실비에 상당하는 이른바 공익비는 건물 등의 자산 대여와 관련된 대가금액에 포함된다.

#### 10) 별도 수수하는 배송료 등

사업자가 과세자산의 양도와 관련된 상대방으로부터 타인에게 위탁하는 배송 관련요금을 과세자산의 양도대가금액이라고 명확하게 구분하여 수수하고 그 요금을 맡겨두거나 가수금으로 처리하고 있는 경우, 그 요금은 해당 사업자 과세 자산의 양도대가금액에 포함하지 않을 수 있다.

#### 11) 구(舊) 자산 인수의 경우

과세자산의 양도 시 먼저 사용 중이던 구(舊) 자산을 인수한 경우라 하더라도 그 과세자산의 양도 금액에 대하여 해당 구 자산의 인수와 관련된 자산가액을 공제한 후의 금액으로 할 수는 없다.

#### 12) 자가소비한 경우의 대가

소비세는 원칙적으로 과세자산을 양도하여 실제로 수령한 대가금액을 그 과세표준으로 하고 있다. 그러나 그 예외로서 대가를 얻지 않는 거래에 대하여도 소비세를 부과하는 경우가 있다.<sup>46)</sup> 그에 해당하는 경우로서, 대가를 받고 행하는 자산의 양도로 간주하여 과세되는 경우와, 일정 거래에 있어 그 대가의 금액이 시가에 비해 현저하게 낮을 시에 시가를 대가금액으로 간주하여 과세되는 경우를 들 수 있다. 구체적인 예로서, 개인사업자의 자가소비, 법인이 그 임원에게 행하는 자산의 증여 또는 현저하게 낮은 가액에 의한 양도를 들 수 있다.

46) 이 단락의 설명은 일본 국세청 「No.6317 個人事業者の自家消費の取扱い」를 참조하여 작성하였음.

개인사업자가 사업용 자산을 가사(家事)를 위해 소비하거나 법인이 자산을 임원에게 증여한 경우는 다음의 a 및 b에서 들고 있는 금액 이상의 금액을 간주양도와 관련된 대가금액으로 하여 과세자산의 양도 등에 대한 확정신고서를 제출할 수 있다(「소비세법」 제4조, 제28조, 「소비세법」 기본통달 10-1-18).

- a. 해당 재고자산의 과세매입 금액
- b. 통상 다른 곳에 판매하는 가격의 대략 50%에 상당하는 금액

개인사업자의 자가소비는 개인사업자가 재고자산 또는 재고자산 이외의 자산으로 사업에 사용하고 있던 것을 가사용으로 소비 또는 사용하는 것을 말한다.<sup>47)</sup> 개인사업자가 자가소비를 하였을 경우에는 그 자산을 소비 또는 사용하였을 때의 해당 자산의 가격, 즉 시가에 상당하는 금액을 과세표준으로 하여 소비세가 과세된다. 단, 재고자산을 자가소비한 경우, 재고자산의 매입가액 이상의 금액, 또 통상 다른 데에 판매하는 가액의 대략 50% 상당 이상의 금액을 대가금액으로 하여 확정신고를 하였을 때는 그 취급을 인정하고 있다. 이처럼 일본은 재고자산의 자가소비에 대해 시가로서의 엄격한 과세표준을 적용하기보다는 판매가액의 50% 이상이라는 기준으로 하여 부가가치세 납세상의 타협점을 찾고 있다.

### 13) 양도와 관련하여 대가금액이 미확정인 경우

자산의 양도를 한 경우에 그 자산을 양도한 날이 속하는 과세기간 종료일까지 그 대가금액이 확정되지 않았을 때는 같은 날의 그 현재 상황에 따라 그 금액을 적정하게 견적한다. 이 경우, 그 후 확정된 대가금액이 견적액과 다를 때 그 차액은 가액이 확정된 날이 속하는 과세기간의 자산 양도와 관련된 대가금액에 가산하거나 해당 대가금액으로부터 공제한다.

47) 이하의 설명은 일본 국세청 「No.6317 個人事業者の自家消費の取扱い」를 참조하여 작성함.

#### 14) 특정과세매입과 관련된 과세표준

특정과세매입과 관련된 소비세의 과세표준은 특정과세매입과 관련된 지불대가금액이다(「소비세법」 제28조 제2항). 여기서 ‘특정과세매입과 관련된 지불대가금액’이라 함은 대가로서 지불하거나 지불하여야 하는 일체의 금전 및 금전 이외의 물품이나 권리 기타 경제적 이익을 가져오는 금액을 말한다.<sup>48)</sup>

## 2 | 수입거래와 관련된 과세표준

보세지역으로부터 인수되는 과세화물과 관련된 소비세 과세표준은 다음 금액의 합계액이다.

- ① 관세의 과세가격(이른바 C.I.F가격<sup>49)</sup>)
- ② 보세지역으로부터 과세화물을 인수할 때 부과되어야 하는 개별 간접세(소비세는 포함하지 않는다.)
- ③ 관세

간단히 표현하면, 과세화물 관련 소비세의 과세표준은 [관세의 과세가격(C.I.F)+개별 간접세액+관세]이다.

다음 <표 IV-1>에서는 위에서 언급한 국내거래와 수입거래(외국화물)의 과세표준을 요약하여 보이고 있다.

48) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.979.

49) C.I.F가격이란 운임·보험료 포함가액을 말한다.

표 IV-1 국내거래와 수입거래(외국화물)의 과세표준, 과세대상, 세율

구분	과세표준	과세대상	세율
국내 거래	과세자산의 양도 등의 금액 <sup>1)</sup> (소비세액 및 지방소비세액은 포함되지 않으나 개별소비세액은 포함된다)	자산의 양도, 대여, 및 용역(역무)의 제공	7.8%(10% <sup>2)</sup> )
	특정과세매입과 관련된 지불대가의 금액	특정과세매입	7.8%(10% <sup>2)</sup> )
수입 거래	외국화물 관세의 과세가격(C.I.F가격) +개별소비세액+관세액	외국화물의 인수	7.8%(10% <sup>2)</sup> )

주: 1) 특정과세자산의 양도 등을 제외한다.

2) 지방소비세(10% 중 2.2%포인트)를 포함한 세율. 2019년 10월부터 10%로 인상되었음.

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.205.를 참조하고 2019년 10월 이후의 세율을 적용하여 필자 작성.

### 3 기타: 별도지불운임이 있는 경우의 특례

과세표준에 포함되어야 하는 운임의 일부에 운송 종료 후 상당기간이 경과되어야 확정되는 부분(별도지불운임)이 발생할 것으로 예상되는 경우가 있다. 이 경우에는 그 인수하고자 하는 과세화물의 수량에 상당하는 수치에 별도지불운임의 평균액을 곱한 금액을 별도지불운임 이외의 운임액에 가산하여 처리한다. 그렇게 가산한 후의 금액을 과세표준에 산입하고 있을 때는 다음 중 어느 것에도 해당하지 않을 경우에 한하여 그 금액을 과세표준에 산입해야 하는 운임액으로 할 수 있다.

가) 별도지불운임의 평균액을 이용한 운임의 계산방법을 계속적으로 채용하여 납세·신고하는 취지 및 신고일이 속하는 달의 다음 달로부터 3개월간, 6개월간 또는 1년간의 납세신고에서 쓰이는 별도지불운임의 평균액을 관할납세지 세관장에 신고할 것.

나) 가)의 신고일로부터 3개월, 6개월 또는 1년이 경과할 때마다 각각 그 후 3개월간, 6개월간 또는 1년간의 납세신고에서 쓰이는 별도지불운임의 평균액을 관할납세지 세관장에 신고할 것.

다) 가)의 신고일로부터 1년을 경과할 때마다 그 1년간 별도지불운임의 확정액을 해당 세관장에게 보고할 것.

## V. 세율과 세액의 계산

1. 기본세율구조(일반세율/감면세율)
2. 매입세액 공제와 공제세액의 계산방식
3. 소비세 구조 예시와 납부세액의 계산방법





## V. 세율과 세액의 계산

### 1 기본세율구조(일반세율/감면세율)

일본의 소비세율은 2019년 10월부터 8%에서 10%(국세 소비세율 7.8%, 지방 소비세율 2.2%)로 인상되었다. 일본의 국세 소비세 세율은 7.8%이나, 소비세 부과 시에는 2.2%의 지방소비세도 함께 세율로 부과되므로 이 지방소비세율도 감안하면 전체 소비세 부담률은 10%가 된다. 이 10%가 소비세율의 일반세율이다. 10%로 소비세율을 인상하기 전에는 소비세율 자체가 그리 높지 않다고 하는 점도 있어 감면세율(일본에서는 경감세율이라 한다) 제도는 실시되지 않고 있었다. 그러다가 10%로 소비세율이 인상되면서 경감(감면)세율 제도도 실시하고 있다.

일본에서는 소비세율의 일반세율을 '표준세율'이라는 용어를 사용하고 있다. 경감세율이 적용되는 경우, 표준세율 10%(국세 소비세율 7.8%, 지방소비세율 2.2%)가 적용되는 것이 아니라 8%의 세율이 적용되게 된다. 10%로의 세율 인상 전에는 국세 소비세율 6.3%, 지방소비세율 1.7%가 적용되고 있었다. 그러던 것이 국세와 소비세를 합한 소비세율을 10%로 인상하면서, 8%의 경감세율이 적용되는 경우에는 국세 소비세율은 6.24%, 지방소비세율 1.76%로 조정되게 되었다. 그 이유는 10%의 소비세율이 적용되었을 때의 국세 소비세율(7.8%)과 지방소비세율(2.2%)의 비율이 경감세율에 적용되었기 때문이다. 즉, 경감세율 8% 적용 시의 국세 소비세율(6.24%)과 지방소비세율(1.76%)은 다음과 같이 배분되어 계산된 세율이다.

$$\text{국세 소비세율}(6.24\%) = 8\% \times (7.8/10)$$

$$\text{지방소비세율}(1.76\%) = 8\% \times (2.2/10)$$

경감세율 8%가 적용되는 대상 품목은, ① 주류·외식을 제외한 음식료품, ② 주 2회 이상 발행되는 정기구독 계약의 신문 등이다.<sup>50)</sup> 일본에서는 그동안 장부 방식을 도입하고 있었지만, 2023년 10월부터 한국의 세금계산서에 해당하는 ‘적격청구서 등 보존방식(invoice) 제도’를 도입하는 것으로 되어 있다. 이 제도 도입 후에는 ‘적격청구서 및 장부의 보존’을 매입세액 공제를 받기 위한 요건으로 하고 있다.

소비세에서 경감세율제도를 도입하면서는 그 경과조치로서 현행의 ‘청구서 등 보존방식’을 유지하면서, 구분 경리에 대응하기 위한 조치를 강구하고, 매출 및 매입세액의 계산 특례를 마련하는 것으로 하고 있다. 나아가 ‘적격청구서 등 보존방식’ 제도를 도입하고 나서도 6년간은 면세사업자로부터의 매입에 대하여 일정 비율의 매입세액 공제를 인정하는 경과조치도 취하고 있다. 일본 국세청은 홈페이지에서는 10%로 세율이 인상되기 이전부터 그 인상을 염두에 두고 ‘소비세의 경감세율제도에 대하여’라는 특설 사이트를 개설하여 그 정보를 제공하고 있었다.<sup>51)</sup>

## 2 | 매입세액 공제와 공제세액의 계산방식

### 가. 개요

이하에서는 매입세액 공제와 함께 소비세 납부세액의 계산에 대하여 살펴보기로 한다. 사업자는 우선 소비세액을 포함하지 않은 매출(과세표준)에 세율을 곱하여 매출 관련 소비세액을 계산한다. 이렇게 계산한 매출 관련 소비세액(매

50) 경감세율제도에 대하여는 財務省(2019), 「軽減税率制度の概要」을 참조하여 작성함.

51) 日本 国税庁(2018), 「消費税の軽減税率について」사이트 주소(URL)는 뒤의 참고문헌을 참조 바람을 말한다. 이에 더하여 일본 국세청(2018)에서 발행하는 『消費税のあらまし』(소비세의 전반적 설명)의 제18장에서도 경감세율제도에 관한 설명을 하고 있다.

출세액)에서 과세매입에 관련된 소비세액(매입세액)을 공제(차감)한 금액이 납부세액이 된다. 즉, 납부세액을 간단히 식으로 표현하면 다음과 같다.

$$\begin{aligned} & \text{소비세 납부세액} \\ & = \text{과세기간 중 과세매출 관련 소비세액} - \text{과세기간 중 과세매입 관련} \\ & \quad \text{소비세액} \end{aligned} \quad (1)$$

위의 소비세 납부세액의 계산식 (1)에서는 간단히 매출세액 또는 매입세액이라는 용어를 사용하지 않고 과세매출 ‘관련’ 소비세액 또는 과세매입 ‘관련’ 소비세액이라는 용어를 사용하고 있다. 그 이유는 엄격한 의미에서 본래 의미의 ‘매출’이나 ‘매입’으로 보기는 어려우나 매출이나 매입으로 간주하여 취급할 수 있는 것도 포괄하여 나타내고자 하는 의도가 있기 때문이다.<sup>52)</sup> 예컨대 앞에서 보았던 개인사업자의 임원에 대한 증여나 재고자산의 자가소비 등에서는 엄격한 의미에서의 매출이나 매입으로 보기는 어려우나 각각에 상당하는 금액으로 ‘간주’하여 소비세액을 계산하게 된다.

일본의 소비세액 계산에 대해 보다 엄격히 말하면, 위의 소비세 납부세액 계산식 (1)은 정확하다고 볼 수는 없다. 왜냐하면 일본에서는 과세기간 중에 이루어진 특정과세매입(제X항의 2.의 특정과세매입 부분을 참조 바람)과 관련된 소비세액도 고려할 필요가 있기 때문이다. 이를 고려하여 소비세액의 납부세액을 식으로 표현하면 다음과 같다.

$$\begin{aligned} \text{소비세 납부세액} & = [\text{과세기간 중 과세매출 관련 소비세액} + \text{과세기간 중} \\ & \quad \text{특정과세매입 관련 소비세액}] - \text{과세기간 중 과세매입관련 소비세액} \end{aligned} \quad (2)$$

52) 본 보고서에서 사용하는 ‘과세매출에 대응하는 부분의 매입세액’도 같은 취지에서 사용되고 있다고 할 것이다.

특정과세매입 관련 소비세액이 감안되는 것은 드문 케이스에 해당한다고 할 수 있기 때문에 소비세 납부세액의 계산은 주로 식 (1)에 따라 계산하게 된다. 즉, 소비세액의 계산에 있어서는 원칙적으로 과세매입 관련 소비세액 전액을 세액공제 대상으로 하고 있다.

또한 간이과세에 있어서의 소비세 납부세액의 계산은 과세매입 관련 소비세액을 직접공제하는 방식이 아니라 간접적으로 과세기간 중 과세매출 관련 소비세액에 사업 종류에 따라 정해 놓은 일정의 ‘간주매입률’을 곱하여 과세매입 관련 소비세액을 개략적으로 산출한 다음 소비세 납부세액을 계산하는 방식을 취하고 있다. 즉, 간이과세에서의 소비세 납부세액의 계산방법을 간단히 식으로 표현하면 다음과 같다.

$$\begin{aligned} \text{소비세 납부세액} &= \text{과세기간 중 과세매출 관련 소비세액} \\ &- (\text{과세기간 중 과세매출 관련 소비세액} \times \text{간주매입률}) \end{aligned} \quad (3)$$

식 (3)에서 적용되는 간주매입률은 사업 종류에 따라 다르게 되므로 소비세 납부세액도 다르게 됨은 물론이다. 간이과세에 있어서의 소비세 납부세액의 계산에 대하여는 제IX항의 간이과세제도에서 자세히 다루기로 한다.

#### 나. 과세매입 공제세액의 계산방식

소비세 납부세액을 계산함에 있어 모든 매출이 과세매출이 되는 것은 아니다. 매출에는 비과세매출도 있기 때문에 실제의 소비세 납부세액이 복잡성을 갖게 된다. 일본에서 공제세액을 계산하는 방식으로는 ‘개별대응방식’과 ‘일괄비례배분방식’이라는 두 가지 방식이 있다.

이들 방식을 적용하는 데 있어 이용되고 있는 것이 ‘과세매출비율’이다. 과세매출비율이라 함은, 과세기간 중 과세매출액(소비세 및 지방소비세 제외)을 과세기간 중 총매출액(소비세 및 지방소비세 제외)으로 나눈 비율을 말한다. 간단히 식으로 나타내면 다음과 같다.

$$\begin{aligned} \text{과세매출비율} &= \text{과세기간 중 과세매출액(소비세 및 지방소비세 제외)} \\ &\div \text{납세기간 중 총매출액(소비세 및 지방소비세 제외)} \end{aligned} \quad (4)$$

원칙적으로 과세매입 관련 소비세액은 그 전액이 매입세액 공제의 대상이 된다. 그러나 위의 식 (4)에서 계산한 과세매출비율이 95% 미만인 경우 또는 과세기간의 과세매출액이 5억엔을 초과하는 경우에는 과세매출에 대응하는 부분의 매입세액만이 공제된다.<sup>53)</sup> 이들 경우의 공제세액은 사업자가 개별대응방식과 일괄비례배분방식 중에서 하나를 선택하여 계산한다.

1) 개별대응방식

개별대응방식이라 함은 과세기간의 과세매입 세액을, ① 오로지 과세매출에 대응하는 것, ② 오로지 비과세매출에 대응하는 것, ③ 과세매출과 비과세매출에 공통되는 것으로 구분하여 공제세액을 계산하는 방식을 말한다. 보다 구체적으로 이들 ①~③과 관련하여 개별대응방식에서 공제세액을 산출하는 계산식을 보면 다음과 같다.

$$\text{개별대응방식의 공제세액} = [\text{①의 세액}] + [\text{③의 세액}] \times \text{과세매출비율} \quad (5)$$

개별대응방식의 공제세액 계산을 나타내면 <표 V-1>과 같다.

표 V-1 개별대응방식의 공제세액

과세기간 중 과세매입에 관련된 소비세액		
① 오로지 과세매출에 대응하는 것	③ ①과 ②에 공통되는 것 (과세매출 비율 <sup>1)</sup> 로 안분)	② 오로지 비과세매출에 대응하는 것
공제하는 소비세액		공제할 수 없는 소비세액

주: 1. 개별대응방식에서의 공제세액은 ①의 세액에 [③의 세액×과세매출비율]을 더한 금액이 된다. 즉, 위 표에서 회색으로 칠한 부분이 공제하는 소비세액이다.

1) 과세매출비율은 본문의 식 (4)에 따라 계산한 비율이다.

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.207를 참조하여 필자 작성.

53) 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.206.

개별대응방식을 따른 경우, 관할세무서장의 승인으로 과세매출비율 대신에 합리적인 기준을 기초로 계산한 비율을 이용할 수 있다.

## 2) 일괄비례배분방식

다음으로 일괄비례배분방식이라 함은 과세기간의 과세매입의 세액에 과세매출비율을 곱하여 계산한 금액을 공제하는 방식이다. 즉, 일괄비례배분방식에서의 공제세액은 다음 식을 이용하여 계산하게 된다.

$$\text{공제세액} = \text{과세매입세액의 합계액} \times \text{과세매출비율} \quad (6)$$

〈표 V-2〉에서는 일괄비례 배분방식에 따른 공제세액을 보이고 있다.

표 V-2 일괄비례배분방식의 공제세액

과세기간 중 과세매입에 관련된 소비세액의 합계액	
과세매출비율 <sup>1)</sup> 로 안분한 과세매출에 대응하는 것	과세매출비율로 안분한 비과세매출에 대응하는 것
공제하는 소비세액	공제할 수 없는 소비세액

주: 1. 일괄비례배분방식에서의 공제세액은, [과세매입세액의 합계액 × 과세매출비율]로 계산한 금액이 된다. 즉, 위 표에서 회색으로 칠한 부분이 공제하는 소비세액이다.

1) 과세매출비율은 본문의 식 (4)에 따라 계산한 비율이다.

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.207를 참조하여 필자 작성.

## 다. 청구서 등 보존방식

매입세액 공제의 적용을 받는 경우에는 과세매입 사실을 기록한 장부 및 과세매입 사실을 입증하는 청구서 등을 보존해야 하는 것이 그 요건으로 되어 있다. 이를 ‘청구서 등 보존방식’이라 한다.<sup>54)</sup> 이와 같은 청구서 등 보존 방식에서

54) 청구서 등 보존방식에 관하여는 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.206을 참고하여 필자의 설명을 곁들여 작성하였다.

는, 장부의 보존에 더하여 거래 상대방(제3자)이 발행한 청구서와 같은 증거 서류의 보존이 매입세액 공제의 요건으로 하고 있다.

2019년 10월 경감세율제도 도입 후는 매출 및 매입을 세율별로 구분하여 세액계산을 할 필요가 있게 되었다. 이는 많은 납세협력비용을 초래하게 되므로, 일본에서는 사업자의 준비나 실행 가능성을 배려하는 차원에서 현행의 ‘청구서 등 보존방식’을 유지하면서 구분 기재에 대응하기 위한 간소한 방법(‘구분기재 청구서 등 보존방식’) 및 세액계산 특례를 도입하고 있다.

일본에서는 2023년 10월부터 복수세율에 대응한 소비세의 매입세액 공제방식으로서 ‘적격청구서 등 보존방식’을 도입하고자 하고 있다. 이 방식하에서는 청구서 보존에 대해 대신하여 적격청구서 발행 사업자로부터 교부받은 ‘적격청구서’의 보존이 매입세액 공제의 요건이 된다. 세액은 ‘적격청구서’에 기재되는 소비세액을 누적(일본에서는 적상(積み上げ)이라 한다)하는 ‘누적계산’ 또는 적격세율별로 거래총액에 세율을 곱하여 계산하는 ‘되돌림(割戻し: 받은 세액 중 일부를 되돌려 줌)계산’ 중 어느 하나를 선택하는 방법으로 공제세액 계산에 대응하고자 하고 있다.

‘적격청구서’는 우리나라에서 사용하고 있는 ‘세금계산서(invoice)’와 같은 이미지이지만 그 기재사항이 완전히 같게 될 것인지의 여부는 아직 확정적이지 아니다. 한국의 세금계산서에 기재하고 있는 기본 내용이 포함될 것으로 예상되나, 일본은 어떤 제도를 도입하기 전에 외국의 제도를 자세히 조사하는 경향이 있다. 그런 만큼 일본으로서는 부가가치세나 일반매상세(GST)를 시행하고 있는 국가들이 어떤 방식으로 증빙서류의 기재사항을 두고 있는지를 보아가면서, 현재의 장부 방식과의 절충점을 찾아 ‘적격청구서’ 제도를 도입할 것으로 예상된다.

#### 라. 매입세액 공제에 관한 특례

국가나 지방공공단체의 특별회계, 「소비세법」 별표 제3에서 들고 있는 법인이나 인격이 없는 사단이 특정수입을 얻고 있는 경우가 있다. 이 경우에는 보통 계산방식에 따른 매입공제 세액으로부터 ‘특정수입으로 조달하고 있는 과세매

입과 관련된 소비세액'에 상당하는 금액을 공제한 잔액이 매입세액 공제의 대상이 된다. 특정수입이라 함은, 자산의 양도 등의 대가 이외의 소득을 말한다. 특정수입에는 조세, 보조금, 교부금, 기부금<sup>55)</sup>, 출자에 대한 배당금, 보험금, 손해배상금, 자산의 양도 등의 대가에 해당하지 않는 부담금, 다른 회계로부터의 전입금, 회비, 회사(喜捨)금 등이 포함된다. 이들 특정수입으로 매입한 것이 과세매입에 해당하고 그와 관련하여 지불된 소비세액이 '특정수입으로 조달하고 있는 과세매입과 관련된 소비세액'이 된다.

특정수입에 해당되지 않는 수입으로서는, ① 차입금 및 채권 발행과 관련된 수입으로 법령에서 그 상환이나 상환을 위해 보조금, 부담금의 교부를 받는 것이 규정되지 않은 것, ② 출자금, ③ 예금, 저축 및 예탁금, ④ 대출회수금, ⑤ 반환금 및 환급금 등을 들 수 있다. 더불어, 법령 또는 교부 요강<sup>56)</sup>에서 다음(a~d)에 드는 지출 이외의 지출(특정지출)의 목적으로만 사용하는 것으로 되어 있는 수입도 특정수입에 해당되지 않는다.<sup>57)</sup>

- a. 과세매입과 관련된 지불 대가의 금액 지출
- b. 특정과세매입<sup>58)</sup>(소비세 상당액 포함)과 관련된 지불 대가의 금액 지출
- c. 과세화물의 인수 가액과 관련된 지출
- d. 차입금 변제금이나 상환금 관련 지출

한편, 국가나 지방공공단체의 특별회계, 「소비세법」 별표 제3에서 들고 있는 법인이나 인격이 없는 사단도 사업자 특정수입이 1천만엔 이하인 경우는 면세(비과세)제도와 간이과세제도가 적용된다.

55) 공익사단법인이 모집하는 기부금 가운데 특정수입에 해당하지 않는 것도 있다.  
 56) 국가나 지방공공단체 또는 특별법에 따라 설립된 법인으로부터 자산의 양도 등의 대가 이외의 수입을 받을 때 이들 주체가 작성한 해당 수입의 용도를 정한 문서를 말한다. 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.61.  
 57) 나아가, 국가나 지방공공단체가 합리적인 방법으로 자산의 양도 등의 대가 이외의 수입에 대한 사용용도를 명확히 한 문서에서 특정지출의 목적으로만 사용하는 것으로 되어 있는 수입도 특정수입에 해당되지 않는다. 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.61.  
 58) 제X항의 2의 특정과세매입 부분을 참조바람. 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.41.

### 3 소비세 구조 예시와 납부세액의 계산방법

이하에서는 일본의 소비세 구조에 대해 요약한 다음 소비세액 계산방식을 구체적으로 예시하여 일본의 소비세가 어떤 방식으로 계산되고 있는지를 살펴보기로 한다. 다음에서 보는 바와 같이 일본 소비세는 우리나라나 유럽에서 실시하고 있는 부가가치세와 거의 비슷한 구조로 되어 있다.<sup>59)</sup> 우선 일본 소비세의 과세 방식을 개괄하면 다음과 같다.

- ① 원칙적으로 일본 국내에서 판매, 제공되는 모든 재화나 서비스가 과세대상이다.
- ② 생산, 유통, 판매 등의 모든 단계에서 다른 사업자나 소비자에게 재화나 서비스를 판매하거나 제공하는 사업자를 납세의무자로 하고 그 판매액에 대해 과세한다.
- ③ 소비세 부담의 누적을 배제하기 위해 사업자는 매출액과 관련된 세액에서 매입에 관련된 세액을 공제하여 그 차액을 납세하는 매입세액 공제 방식을 취한다. 이때 매입세액 공제액이 매출액과 관련된 세액을 상회하는 경우에는 공제부족액의 환급이 있게 된다.
- ④ 사업자에게 부과되는 소비세 상당액은 공급비용의 일부로서 재화·서비스의 판매가격에 포함되어 최종적으로는 소비자가 부담하는 것으로 되어 있다. 그러나 주지하듯이 이는 법률적인 의미에서의 소비세의 귀착에 대한 것이고, 실제적으로는(즉, 경제적 의미에서는) 소비세의 부과로 인한 공급비용의 증가로 공급자에게도 소비세의 일부가 귀착하게 되는 것이 보통이다.
- ⑤ 또 소비세는 일본 국내 소비에 대한 부담이라는 내국 소비세의 성격을 갖고 있다. 이에 따라 수입(輸入)거래의 경우는 보세(保稅)지역으로부터 과세 대상 외국화물(貨物)을 인수하는 사업자나 개인 소비자를 소비세 납세의무자로 하고 있다. 한편, 소비자가 소비세의 최종부담자라는 점을 감안하여 수출거래의 경우는 수출 대상국의 소비자가 소비하게 된다는 점을 감안하

59) 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.194를 참조.

여 매출에 대한 과세가 이루어 지지 않게 된다. 수출거래의 경우는 매입세액을 전부 환급받도록 하고 있다. 즉, 국경을 넘는 거래에 대한 소비세부담조정을 하게 된다.

일본의 소비세는 유럽이나 우리나라에서 실시되고 있는 부가가치세와 마찬가지로 ‘전단계 세액공제 방식’을 적용하고 있는데, 일본에서는 이를 ‘다단계 누적배제 방식’이라 하고 있다. 이제 일본 소비세 구조에 대한 구체적인 예를 들어보기로 하자. 다음의 <표 V-3>에서는 일본 소비세 구조를 보다 명확히 보이기 위해 대상 제품이 원재료제조(생산)업자로부터, 완성품제조업자, 도매업자, 소매업자, 소비자의 단계로 이행하면서 소비세의 세액계산이 어떻게 이루어지는가를 보이고 있다.

표 V-3 일본 소비세의 구조(다단계 누적배제 방식의 계산 예)

단계	매출액①	매출세액② (=①×10%)	매입액 ③	매입에 포함된 세액④	납부세액 (=②-④)
원재료제조(생산)업자	20,000	2,000			2,000
완성품제조업자	50,000	5,000	22,000	2,000	3,000
도매업자	70,000	7,000	55,000	5,000	2,000
소매업자	100,000	10,000	77,000	7,000	3,000
소비자	지불총액: 110,000		소비세액 합계		10,000

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『図説日本の税制』, p.195를 참고로 적용세율을 10%로 하여 필자 작성.

<표 V-3>을 보면 원재료제조(생산)업자가 어떤 품목을 20,000엔을 들여 생산하여 완성품제조업자에게 판매할 때, 완성품제조업자는 이 매출액에 10%의 소비세 2,000엔을 포함하여 22,000엔에 매입하게 된다. 따라서 원재료제조(생산)업자의 매출세액은 2,000엔이 되고 납부세액도 2,000엔이 된다. 완성품제조업자가 이 제품을 제조하여 도매업자에게 50,000엔에 판매할 때, 도매업자는 이 매출액에 10%의 소비세 5,000엔을 포함하여 55,000엔에 매입하게 된다. 이 경

우 완성품제조업자의 매출세액은 5,000엔이 되지만, 이때 매출세액에는 매입 시의 세액 2,000엔이 포함되어 있기 때문에, 완성품제조업자의 납부세액은 5,000엔에서 이 매입 시에 포함된 세액 2,000엔을 차감한 나머지 금액 3,000엔을 납부하게 된다.

이러한 과정이 도매업자로부터 소매업자, 소매업자로부터 소비자로 이어지면서 각각이 매출세액에서 매입에 포함된 세액을 차감하여 납부하게 된다. 최종적으로 소매업자가 대상제품을 소비자에게 100,000엔에 매출한다고 하면 소비자는 여기에 10%의 소비세 10,000엔을 포함하여 110,000엔을 지불하게 된다. 결과적으로 지불총액에 포함되어 있는 소비자의 소비세 부담액 10,000엔을 원재료제조(생산)업자, 완성품제조업자, 도매업자, 소매업자가 각각 일부씩 나누어 납부하게 되는 것이다.

이상으로부터 알 수 있듯이 일본의 소비세는 유럽이나 우리나라에서 시행되고 있는 부가가치세와 같이 ‘전단계 세액공제 방식’으로 되어 있음을 알 수 있다. 앞서 언급한 바와 같이 이와 같은 방식을 일본에서는 ‘다단계 누적배제 방식’이라고 한다(吉沢, 2018, p.194).

위에서는 매입과 관련된 세액공제만을 들어 일본 소비세의 구조를 설명하였지만, 이외에도 비과세자산을 수출한 경우의 특례, 매입과 관련된 대가 반환을 받은 경우의 특례 등 세액공제와 관련하여 여러 가지 특례가 마련되어 있다. 소비세의 비과세·면세거래나 세액공제에 관한 것은 다음의 제VI항(영세율과 면세제도)에서 다루고 있다.

주의할 것은 <표 V-3>의 소비세에는 국세 소비세만이 아닌 지방소비세도 포함되어 있다고 하는 점이다. 일본 소비세의 경우 지방소비세도 국세와 함께 부과하여 징수하고 있으며, 그렇게 징수된 지방소비세는 각 지역의 소비에 상당하는 금액을 기준으로 각각의 지방자치단체에 배분하는 구조로 되어 있다. 지방소비세에 관한 설명은 제X항에서 보다 자세히 다루기로 한다.

주지하듯이 소비세 과세의 원래 목적은 사업자에 부과되는 소비세 상당액이 공급 비용의 재화·서비스 판매 가격의 일부로 포함되어 궁극적으로 소비자로 하

여금 부담토록 하는 것이다. 이것이 소비세의 ‘법률적 귀착(statutory incidence)’이 된다. 이는 공급자(사업자)의 입장에서는 부과되는 소비세액을 재화나 서비스의 가격에 포함시켜 판매하게 되므로 법률적으로는 소비자가 소비세를 부담하는 것으로 되어 있다는 뜻이다.

여기서 소비세의 법률적 귀착은 소비세의 실질적인 부담을 뜻하는 경제적 귀착(economic incidence)과는 다르다는 점에 유의할 필요가 있다. 소비세 과세에 따른 공급 비용 상승과 판매 감소 효과로 생산자(공급자)에게도 소비세의 일부가 전가(轉嫁; shifting)되기 때문이다. 즉, 소비세의 법률적 귀착과 경제적 귀착과는 차이가 나게 되는데, 그 차이가 소비세의 전가가 된다.<sup>60)</sup>

60) 최종적으로 소비세의 부담이 소비자나 사업자에게 어느 정도 귀착되는지는 해당 재화의 가격에 대한 수요와 공급의 탄력성에 따라 다르게 된다.

## Ⅵ. 영세율과 면세제도

1. 영세율(수출면세)
2. 비과세거래(면세제도)





## VI. 영세율과 면세제도

### 1 | 영세율(수출면세)

#### 가. 영세율(수출면세)과 그 범위

일반 소비세는 최종소비자에게 부담을 요구하는 것이 일반적이다. 이때 수출 품의 경우는 국외의 소비자가 최종소비자가 된다. 일본 소비세도 일본 국내에서 소비되는 물품이나 서비스에 대해 부담을 요구하는 내국 소비세이며 사업자의 수출거래로 이루어지는 과세자산의 양도 등에 대해서는 국제 관행에 따라 소비세를 면제하고 있다(수출면세, 즉 영세율의 적용).<sup>61)</sup> 2019년 10월부터 8%에서 10%로 소비세율이 인상되고 나서 생활필수품 관련 소비에 8%의 경감세율제도가 적용되기도 하지만, 일본에서는 수출면세가 소비세의 주된 면세규정으로 되어 있다.<sup>62)</sup>

일본에서 사업자간의 과세자산 양도 등이 수출거래 등에 해당하는 경우는 면세(즉, 영세율이 적용)된다(「소비세법」 제7조 제1항, 「소비세법 시행령」 제17조). 비과세거래(예: 토지의 양도, 대여) 매출에는 과세가 되지 않는 반면, 그 매출과 관련하여 발생한 매입세액은 공제되지 않는다. 이에 비해, 수출거래 면세의 경우는 매출에 대해 과세가 되지 않는 동시에 매입세액 공제도 인정되고 있다. 이 점에서 비과세거래와 수출면세의 성격은 기본적으로 차이가 있다. 요컨대 수출면세의 경우 매출에도 과세되지 않고 매입세액의 공제도 인정되기 때문에, 수출품에는 소비세가 전혀 부과되지 않게 된다.

61) 수출면세에는 국제수송 등 수출과 유사한 거래로서 이루어지는 과세자산의 양도 등을 포함한다.

62) 2019년 10월 10%로의 소비세율 인상과 함께 공평성을 고려한 경감세율제도(식료품 등에 대한 8% 세율 적용)가 실시되었다. 國稅廳(2018)에서는 경감세율제도에 관해 자세히 설명하고 있다.

일본 국내에서 소비되는 수입품에는 수입가격에 소비세가 가산되어 있으므로 소비세는 내국 소비세로서의 성격을 관철하려는 구조로 되어 있다. 이처럼 소비 과세의 경우 일반적으로 생산·수출국에서는 과세되지 않고 소비국에서 과세하는 ‘소비지 과세주의’가 국제적인 원칙으로 되어 있다.

일본에서 면세를 인정받은 수출거래 등의 범위를 보면 <표 VI-1>과 같다.

표 VI-1 면세를 인정받는 수출거래 등의 범위

- ① 국내로부터 수출의 형태로 이루어지는 자산의 양도 또는 대여
- ② 외국화물의 양도 또는 대여(①에 해당하는 것은 제외)
- ③ 국내와 국외 간의 여객이나 화물의 수송(국제수송), 국제통신 또는 국제우편
- ④ 선박운항 사업자 등에 대한 외항선박 등의 양도, 대여 또는 수리
- ⑤ 국제수송에 쓰이는 컨테이너 등의 양도, 대여 또는 수리로 선박운항 사업자 등을 대상으로 이루어지는 것
- ⑥ 외항선박 등의 진로, 유도, 기타 입출항 혹은 이착륙의 보조 또는 입출항, 이착륙, 정박 또는 주박(駐泊: 선박을 머물게 하는 것)을 위한 시설 제공과 관련된 역무의 제공으로 선박운항업자를 대상으로 이루어지는 것
- ⑦ 외국화물의 하역, 운송, 보관, 검수(檢數) 또는 감정 등의 역무 제공
- ⑧ 국내 및 국내 이외의 지역에 걸쳐 이루어지는 우편
- ⑨ 비거주자에 대한 일정 무형고정자산의 양도 또는 대여
- ⑩ 비거주자에 대한 역무의 제공(국내에 소재하는 자산의 운송, 보관, 국내에서의 식사, 숙박은 제외)

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.203; 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『税法便覧』, p.957을 참조하여 작성.

한편, 해당 거래가 수출거래임을 증명하고 수출면세를 적용받는다라는 것을 뒷받침하기 위해 수출허가서, 세관장의 증명서 또는 수출 사실을 기재한 장부나 서류를 정리하여 납세지에 7년간 보관하도록 하고 있다.

## 나. 수출물품 판매 매장에서의 수출물품 양도와 관련된 면세

수출물품 판매 매장을 경영하는 사업자가 외국인 여행자 등 비거주자에 대하

여 소정의 면세판매 절차에 따라 (수출후대품)식품류, 음료류, 담배, 약품류, 화장품류, 필름, 기타 소모품을 제외한 생활용품으로 쓰이는 물품을 양도하는 경우에는 소비세가 면제된다.<sup>63)</sup> 단, 시중의 수출물품 판매 매장에서는 금액 합계액이 1만엔을 초과하는 경우에 한하여 일정 요건하에서 소비세가 면제된다(「소비세법」 제8조 제1항, 「소비세법 시행령」 제18조 제1항).

#### 다. 외항선에 신고 가는 물품의 양도와 관련된 면세

외국 간을 왕래하는 일본 선박 또는 항공기에 싣는 주류, 제조담배, 선박용품, 비행기용품의 양도는 수출로 간주하여 소비세가 면제된다(조세특별조치법 제85조, 조세특별조치법 시행령 제45조 제1항).

#### 라. 외국공관에 대한 과세자산의 양도와 관련된 면세

사업자가 일본에 있는 외국의 대사관, 공사관, 영사관 기타 이에 준하는 기관 또는 일본에 파견된 외국의 대사, 공사, 영사 기타 이에 준하는 자에게 과세자산을 양도하는 경우 소비세가 면제된다(조세특별조치법 제85조).

## 2 비과세거래(면세제도)

### 가. 국내거래

소비세는 원칙적으로 일본 국내에 있는 모든 재화나 서비스의 판매·제공 및 물품의 수입을 과세대상으로 하고 있다. 그러나 소비행위에 대해 부담을 요구하는 소비세의 성격상 재화나 서비스 중에는 과세대상이 되지 않고 거래되는 비과

63) 이하의 수출물품이나 과세자산 면세에 관한 설명은 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.957~958을 참조하였다.

세거래가 있다. 한국에서는 면세제도라는 용어가 사용되나 일본에서는 <표 III-1>에서 보이는 바와 같이 면세거래와 비과세거래를 구분하고 있다. 면세거래는 수출면세(영세율)와 같이 일정 절차에 따라 소비세를 면제하는 것을 말하며, 비(非)과세거래는 토지의 양도나 대여와 같이 거래의 성격상 소비세가 과세되지 않는 것을 말한다. 일본에서 소비세가 부과되지 않는 비과세거래로는 다음과 같은 것이 있다.<sup>64)</sup>

- ① 토지(토지와 관련된 권리를 포함)의 양도 및 대여(일시적으로 사용하고 있는 것을 제외)
- ② 유가증권 및 지불수단(수집품 및 판매용은 제외)의 양도
- ③ 이자를 대가로 하는 대부금 자산 대여 등의 금융거래 및 보험료를 대가로 하는 역무의 제공 등
- ④ 우표 종류, 인지 및 증지의 양도
- ⑤ 상품권의 양도
- ⑥ 중앙정부, 지방공공단체 등이 법령에 근거하여 징수하는 수수료와 관련된 역무의 제공
- ⑦ 국제우편환, 국제우편대체 역무의 제공
- ⑧ 외국환 및 외국무역법에서 규정하는 외국환업무에 관계되는 역무의 제공, 등이 있다.

이상에서 든 비과세거래 이외에도 정책적 배려 차원에서 비과세 거래가 이루어지고 있는 것이 있다. 그러나 소비세가 소비일반에 널리 부담을 요구한다는 성격이 있기 때문에 이러한 정책적 배려에 기초한 비과세거래는 극히 한정되어 있다. 정책적 배려에 근거하여 비과세로 되는 것으로 다음과 같은 것을 들 수 있다.

64) 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖説日本の税制』, pp.200~201 및 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, pp.9~11.

- ⑨ 건강보험법 등 의료보험 각 법에 근거하여 이루어지는 의료 급부
- ⑩ 개호(介護: 노인수발이나 간병)보험법에 근거한 재택개호(在宅介護)서비스 비 지급
- ⑪ 사회복지사업 및 갱생보호사업으로 실시되는 자산의 급부 등
- ⑫ 조산(助産)과 관련된 자산의 양도
- ⑬ 매장료 및 화장료를 대가로 하는 역무의 제공
- ⑭ 일정 신체장애자용 물품의 양도, 대여
- ⑮ 학교교육법상의 이른바 일조(一條)학교(초등학교, 중학교, 고등학교, 유치원 등), 전문학교, 각종 학교 및 직업훈련학교의 수업료, 입학금, 시설설비 등에 관련된 역무의 제공
- ⑯ 학교교육법에서 규정하는 교과용 도서의 양도
- ⑰ 주택의 대여

## 나. 외국화물

보세지역으로부터 인수하는 외국화물의 가운데, 다음과 같은 것은 비과세 된다.<sup>65)</sup>

- ① 유가증권 등(지불수단 가운데 전자화폐가 입력되어 있는 일정 매체를 포함),
- ② 우표류, ③ 인지, ④ 증지, ⑤ 상품권, ⑥ 신체장애자용물품, ⑦ 교과용물품.

65) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.956.



## Ⅶ. 공급장소와 공급시기

1. 공급(거래)장소
2. 공급시기





## Ⅶ. 공급장소와 공급시기

### 1 | 공급(거래)장소

일본 「소비세법」에서는 소비세(부가가치세)와 관련된 공급장소를 거래장소라고 하고 있다. 한국에서 사용하는 '재화와 용역의 공급장소'에 해당하는 것이 일본의 '자산 양도 또는 대여' 및 '역무(용역)의 제공'의 장소가 된다. 운송 및 운송 관련 용역의 제공장소, 선박이나 비행기 등을 통하여 운송되는 경우의 공급장소 등도 자산 양도 또는 대여 및 역무(용역)의 제공으로 나누고 그 안에서 규정하고 있다(「소비세법」 제4조 제3항, 「소비세법 시행령」 제6조). 이를 감안하여 이하에서는 자산의 양도 등의 장소와 역무의 제공 장소로 나누어 살펴보기로 한다.<sup>66)</sup>

#### 가. 자산의 양도 등의 장소

일본의 국내거래에서 자산의 양도 또는 대여가 이루어지는 장소는 해당 '자산의 소재장소'가 된다. 단, 다음의 자산에 대해서는 그 각각에 명시된 곳으로 한다.

- ① 선박: 선박을 등록한 기관의 소재지(등록을 하지 않은 선박의 경우는 그 양도나 대여를 하는 자의 양도나 대여와 관련된 사무소 소재지)
- ② 항공기: 항공기를 등록한 기관의 소재지(등록을 하지 않은 항공기의 경우는 그 양도나 대여를 하는 자의 양도나 대여와 관련된 사무소 소재지)
- ③ 광업권, 조광권(租鑛權), 채석권: 광구, 조광구, 채석장의 소재지
- ④ 특허권, 실용신안권, 의장권, 상표권, 회로배치이용권 또는 육성자권(이들

66) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.931~933을 참고하여 작성하였다.

권리의 이용 권리를 포함): 이들 권리를 등록한 기관의 소재지(동일 권리에 대하여 둘 이상의 국가에 등록을 하고 있는 경우에는 이들 권리의 양도나 대여를 하는 자의 주소지)

- ⑤ 공공시설 등의 운영권: 공공시설 등의 소재지
- ⑥ 저작권(출판권 및 저작인접권 기타 이에 준하는 권리를 포함) 또는 노하우 등: 저작권 등을 양도나 대여하는 자의 주소지
- ⑦ 영업권, 어업권, 입어권: 이들 권리와 관련된 사업자의 주소지
- ⑧ 유가증권(골프장 이용주식 등을 제외): 유가증권이 소재하고 있던 장소
- ⑨ 등록국채 등: 등록국채 등의 등록기관 소재지
- ⑩ 이체(振替)기관 또는 이에 준하는 외국의 기관이 취급하는 유가증권 등(등록국채 및 골프장이용권 등을 제외): 유가증권 등을 취급하는 이체(振替)기관 또는 이에 준하는 외국기관의 소재지
- ⑪ 합명회사, 합자회사 또는 합동회사 사원의 지분, 협동조합 조합원이나 회원의 지분 기타 법인의 출자지분: 그 지분과 관련된 법인의 소재지
- ⑫ 대부금, 예금, 외상매출금 기타 금전채권: 채권자의 양도와 관련된 사무소 소재지
- ⑬ 골프장 이용주식 등: 골프장 기타 시설의 소재지
- ⑭ ①에서 ⑬까지에 들어 있지 않은 자산으로 그 자산이 소재하고 있던 장소가 명백하지 않은 것: 그 자산의 양도나 대부와 관련된 사무소 소재지

#### 나. 역무의 제공 장소

일본의 국내거래에서 역무의 제공의 공급장소는 해당 '역무의 제공이 이루어진 장소'가 된다. 단, 다음의 역무에 대해서는 그 각각에 명시된 곳으로 한다.

- ① 국제운수: 출발지, 발송지 또는 도착지
- ② 국제통신: 발신지 또는 수신지
- ③ 국제우편·전신: 발송지 또는 배달지

- ④ 보험: 보험회사의 사무소 등의 소재지
- ⑤ 전문적인 과학기술에 관한 지식을 필요로 하는 조사, 기획, 입안, 조언, 설계, 감독 또는 검사와 관련된 역무의 제공에서 생산설비 건설 또는 제조에 관한 것: 생산설비 건설 또는 제조에 필요한 자재의 대부분이 조달되는 장소
- ⑥ ①에서 ⑤까지에 들지 않은 것으로 국내 및 국내 이외의 지역에 걸쳐 이루어지는 역무의 제공 기타 역무 제공이 이루어진 장소가 명확하지 않은 것: 역무제공자의 역무 제공과 관련된 사무소 소재지

#### 다. 전기통신이용 역무의 제공 및 이자를 대가로 하는 금전의 대여

일본 『세법편람』을 보면, 위에서 언급한 자산의 양도 등의 장소나 역무의 제공 장소와는 별도로 전기통신이용 역무의 제공 및 이자를 대가로 하는 금전의 대여에 관한 공급장소를 적고 있다.<sup>67)</sup>

- ① 전기통신이용 역무의 제공: 해당 전기통신이용 역무의 제공을 받는 자의 주소나 거소<sup>68)</sup> 또는 본점 혹은 주된 사무소의 소재지
- ② 이자를 대가로 하는 금전의 대부: 대부자의 대부와 관련된 사무소 소재지

## 2 | 공급시기

### 가. 자산 양도 등의 시기

자산 양도 등의 시기는 원칙적으로 다음과 같이 정하고 있다.<sup>69)</sup> 그러나 소득세 또는 법인세의 과세소득 금액의 계산에 있어 총소득금액 또는 익금액에 산입해야 하는 시기에 관하여 별도의 규정이 있는 경우는 그에 따를 수 있다.

67) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.933.

68) '거소'라 함은 현재까지 계속하여 1년 이상 거주하는 장소를 말한다.

69) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.960~971.

### 1) 재고자산의 양도시기

일본 「소비세법」 기본통달(9-1-1)에서는,<sup>70)</sup> 재고자산의 양도시기에 대해 “재고자산을 양도한 날은 그 인도가 있었던 날이 된다”고 하고 있다. 이를 뒤집어 말하면, “재고자산의 인도가 있었던 날이 재고자산의 양도일이 된다”고 할 수 있을 것이다. 재고자산을 인도한 날이 언제인지 명확하지 않을 때에는, ① 대금의 상당부분(대략 50%)을 수수한 날과, ② 소유 이전 등기를 신청(그 등기 신청에 필요한 서류를 상대방에게 교부한 것을 포함)한 날 중 빠른 날을 그 인도가 있었던 날로 할 수 있다. 또한 재고자산의 위탁판매와 관련된 위탁자의 자산 양도일은, 수탁자가 그 위탁품을 양도한 날이 된다.

### 2) 도급에 따른 자산의 양도시기

위의 제목에서는 ‘도급’이라는 말을 사용하였지만 일본에서는 ‘청부(請負)’라는 말을 사용하고 있다. 물건의 인도를 요하는 도급계약의 경우는 원칙적으로 그 목적물의 전부를 완성하여 상대방에게 인도한 날, 물건의 인도를 요하지 않는 도급계약의 경우는 약속한 의무 전반을 완료한 날이 된다(「소비세법」 기본통달 9-1-5). 예컨대 토지, 건물 등의 매매, 교환이나 임대차(이하 매매 등이라 한다)의 중개 또는 알선과 관련된 자산 양도시기는 원칙적으로 그 매매 등과 관련된 계약의 효력이 발생한 날로 한다. 또한 설계, 작업의 지휘, 감독, 기술지도 기타 기술 의무의 제공과 관련된 자산의 양도시기는 원칙적으로 그 약속한 모든 의무 제공을 완료한 날이다. 나아가 운송업에 있어서의 운송수입과 관련된 양도시기는 원칙적으로 그 운송과 관련된 의무 제공을 완료한 날이다.

70) 일본 「소비세법」 기본통달의 제9장(자산의 양도 등의 시기) 제1절(통칙) 제1관(재고자산의 양도시기)에 규정하고 있다.

## 3) 고정자산 양도시기

고정자산 양도시기는 원칙적으로 그 인도가 있었던 날이 된다. 이때 고정자산의 인도일이 언제인가에 대하여는 재고자산 인도일의 예를 따르고 있다(「소비세법」 기본통달 9-1-13). 단, 고정자산이 토지, 건물, 기타 이들과 유사한 자산인 경우, 사업자가 해당 고정자산의 양도에 관한 계약의 효력 발생일을 자산 양도시기로 하고 있는 때에는 그 날을 양도시기로 할 수 있다.

자산의 양도시기를 대개는 법에서 고정하고 있다는 점에서 보면, 토지, 건물 등인 경우 사업자가 양도시기를 스스로 정할 수 있다는 점이 하나의 특징이라고 할 것이다. 예컨대, 어떤 농지에 관한 계약이 농지법상의 허가를 받지 않으면 그 효력이 생기지 않는 것이 있다고 하자.<sup>71)</sup> 그럴 경우 사업자가 해당 농지의 양도시기를 농지법상 허가를 받은 날로 하고 있을 때는, 그 날을 농지의 양도시기로 할 수 있다(「소비세법」 기본통달 9-1-14).

## 4) 공업소유권 양도시기

공업소유권이란 특허권, 실용신안권, 의장권 및 상표권, 회로배치이용권 또는 육성자권 그리고 이들 권리에 관련된 출원권 및 실시권을 말한다.<sup>72)</sup> 공업소유권을 양도 또는 실시권을 설정하는 경우, 그 양도 또는 설정에 관한 계약의 효력발생일에 이들 권리의 양도가 이루어진 것으로 된다. 단 이 양도 또는 설정에 관한 계약의 효력이 등록에 따라 발생하는 것으로 되어 있는 경우에는 그 등록일을 양도시기로 할 수 있다(「소비세법」 기본통달 9-1-18).

## 5) 유가증권 양도시기

증권 또는 증서가 발행되고 있는 유가증권 양도시기는 원칙적으로 그 인도가

71) 여기서의 예는 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.963을 참조한 것임.

72) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.963.

있었던 날이 된다. 이에 비해 주권의 발행이 없는 주식 등의 양도시기는, 해당 증권의 대용물이 발행되고 있는 경우는 그 대용물의 인도가 있던 날이 되며, 그 대용물이 발행되고 있지 않는 경우는 양도의 의사표시가 있던 날이 된다. 또한 등록국채의 양도시기는 명의변경에 필요한 서류의 인도가 있던 날로 한다(「소비세법」 기본통달 9-1-17).

#### 6) 이자·사용료 발생 자산의 양도시기

금융자산을 은행에 맡기거나 대부를 하게 되면 이자가 발생한다. 대부금, 예금, 저금 또는 유가증권 등을 그 예로 들 수 있다. 이러한 자산으로부터 발생하는 이자의 경우, 그 지불기일이 일년 이내의 일정 기일마다 도래하는 것은 계속하여 그 지불기일이 속하는 과세기간의 대가금액으로 하고 있으면 이를 인정한다(「소비세법」 기본통달 9-1-19). 또한 자산의 임대차 계약에 근거하여 지불받는 사용료를 대가로 하는 자산의 양도시기는 그 계약이나 관습에 따라 지불받아야 하는 날로 한다. 나아가 공업소유권이나 노하우를 다른 사람에게 사용하게 함으로써 지불받는 사용료를 대가로 하는 자산의 양도시기는 그 금액이 확정된 날이 된다(「소비세법」 기본통달 9-1-21).

#### 7) 특례조치

이상에서 든 것 이외에 리스 양도와 관련된 자산의 양도시기 특례, 할부판매 및 장기할부판매와 관련된 자산의 양도시기 특례의 경과조치, 공사의 도급과 관련된 자산의 양도시기 특례, 소규모사업자와 관련된 자산의 양도시기 특례, 특수한 방식의 양도 등에 관해 규정하고 있다.<sup>73)</sup> 이들 특례조치에 관한 설명은 생략하기로 한다.

73) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.964~971에서 이들 특례에 관한 자세한 설명을 하고 있다.

## 8) 국가, 지방공공단체의 특례

국가나 지방공공단체에 의해 이루어진 자산의 양도 등의 시기에 대하여는, 그 자산의 양도 등의 대가를 수납(기록)해야 하는 회계연도의 말일에 이루어진 것으로 할 수가 있다(「소비세법」 제60조 제2항, 「소비세법 시행령」 제73조). 또한 공공법인, 공익법인 가운데 정관에서 정하는 회계처리의 방법이 국가나 지방공공단체에서의 방법에 준하는 것으로 되어 세무서장의 승인을 받은 법인도 승인 후의 과세기간 이후는 국가나 지방공공단체와 마찬가지로의 시기가 적용된다(「소비세법」 제60조 제3항, 「소비세법 시행령」 제74조).



## VIII. 부가가치세(소비세) 행정

1. 과세기간, 납세의무의 성립시기, 납세지
2. 회계처리 방법
3. 신고와 납부
4. 기장의무와 장부 기재사항
5. 소비세액의 환급과 환급가산금
6. 행정형벌(벌금, 징역)





## Ⅷ. 부가가치세(소비세) 행정

### 1 과세기간, 납세의무의 성립시기, 납세지

앞(Ⅱ. 납세의무자의 부분)에서 과세사업자와 면세사업자의 구분을 다루면서 기준기간 및 특정기간과 관련된 과세기간에 대하여 간단히 언급하였다. 과세기간은 소비세의 확정신고 대상이 되는 기간을 말하며, 기준기간은 납세의무의 판정 기준이 되는 기간으로 과세기간의 2년 전의 기간을 말한다. 여기서는 과세기간에 대하여 보다 구체적으로 살펴본 다음, 기준기간·특정기간과 관련한 납세의무의 성립시기, 그리고 납세지에 대하여 다루기로 한다.

과세기간 외에 기준기간, 특정기간의 존재는 일본 소비세제의 독특한 측면 중 하나라고 할 수 있다. 이러한 제도를 만들어 운용하고 있는 주요 이유로는 크게 두 가지를 들 수 있을 것으로 생각된다. 하나는 일본 정부의 회계연도와 사업자의 사업연도나 결산시기가 다르다는 점, 다른 하나는 사업자별(개인 또는 법인) 또는 사업 규모별로 납세순응 업무나 소비세 납세액 규모가 크게 다르기 때문에 일본 정부가 그 입장 차이를 고려하고 있다는 점이다.

우선, 일본 정부의 회계연도는 해당 년 4월 1일부터 다음 년 3월 31일까지이지만, 사업자의 사업연도는 이와는 달리 설정되는 경우(예, 1월 1일부터 12월 31일까지)가 많다. 나아가 사업자는 사업결산을 6개월 단위로 할 수도 3개월 단위로 할 수 있으며 사업결산 시기가 서로 다른 경우도 많다. 이러한 실정을 감안하여 과세기간만을 설정하는 것보다는 사업자의 입장을 배려한 기준기간이나 특정기간을 마련하게 되면 사업자로서 납세의무에 대한 예상과 준비를 할 수 있다는 그 나름의 의미가 있다고 할 것이다.

다음으로, 개인사업자인지 법인사업자인지, 또는 납세순응(compliance) 업무에 바로바로 대응할 수 있을 정도의 사업자 규모인지 아니면 영세사업자인지에

따라 납세순응 업무에 대한 대응은 매우 다를 수 있다. 예컨대, 대기업은 납세업무 담당 인력이 갖추어져 있어 납세순응(또는 협력) 업무에 수월하게 대응할 수 여지가 크다고 하겠지만, 영세사업자는 그렇지 못한 경우도 허다하다. 과세기간 외에 기준기간, 특정기간의 존재는 이와 같은 사업자의 입장을 고려하여 소비세 납부 행정과 납세순응이 원활하게 이루어질 수 있도록 하는 기능을 하고 있다고 할 것이다.

### 가. 과세기간

과세자산의 양도 등에 부과되는 소비세는 일정 기간 중에 이루어진 과세자산의 양도 등과 관련된 과세표준, 세액 등을 합계하여 신고·납세하는 것으로 되어 있다(「소비세법」 제45조). 이 일정 기간이 과세기간이다(「소비세법」 제19조).<sup>74)</sup> 한편 과세화물을 보세지역으로부터 인수할 때 부과되는 소비세의 경우 화물을 인수할 때마다 신고·납세하는 것으로 되어 있으므로 과세기간은 없다.

#### 1) 개인사업자의 과세기간

개인사업자의 과세기간은 1월 1일부터 12월 31일까지의 기간이다. 만일 1월 1일부터가 아니고 도중에 사업을 시작하거나 폐업하는 경우에도 과세기간은 1월 1일부터 12월 31일까지가 된다.

#### 2) 법인의 과세기간

법인의 과세기간은 해당 사업연도이다.

74) 이하의 과세기간에 관하여는 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.972~973을 참조하였다.

### 3) 과세기간의 특례

사업자가 과세기간의 특례 적용을 받는 취지의 신고서를 납세지 관할 세무서장에게 제출한 경우에는 개인사업자 또는 법인의 구분에 따라 다음의 각 기간이 과세기간이 된다.

#### 가) 개인사업자

- ① 3개월간의 과세기간 특례의 신고: 1월 1일부터 3월 31일까지, 4월 1일부터 6월 30일까지, 7월 1일부터 9월 30일까지, 10월 1일부터 12월 31일까지의 각 기간
- ② 1개월의 과세기간 특례의 신고: 1월 1일 이후 1개월마다 구분한 기간

#### 나) 법인

- ① 3개월간의 과세기간 특례의 신고: 해당 사업연도 개시일 이후 3개월 단위로 구분한 각 기간
- ② 1개월간의 과세기간 특례의 신고: 해당 사업연도 개시일 이후 1개월 단위로 구분한 각 기간

단축기간의 특례 적용을 받기 위해 제출한 신고서의 효력 발생은 그 제출일이 속하는 기간(3개월 또는 1개월별로 구분된 기간)의 다음 과세기간의 첫날부터이다. 단축 특례를 선택한 사업자는 사업을 폐지한 경우를 제외하고 선택 후 2년간은 계속 적용한다.

#### 나. 납세의무와 성립시기

앞(II. 납세의무자의 2. 사업자의 범위)에서 일본에서는 과세매출액이 1천만 엔을 기준으로 과세사업자인지 비과세대상 사업자(면세사업자)인지로 나뉘게 된다고 언급하였다. 즉, 소비세를 부과함에 있어 기준기간과 특정기간을 구분하여

특정기간 중의 과세매출액이 1천만엔을 초과하게 되면 과세사업자로 분류하여 소비세 과세대상자로 하고 있다.

개인사업자의 경우는 당해년의 전전(前前)년이 기준기간, 법인사업자의 경우는 원칙적으로 당해 사업연도의 전전 사업연도를 기준기간으로 하고 있다. 이 기준기간에 근거하여 납부해야 할 소비세액 계산의 기초가 되는 기간이 과세기간이 된다. 위의 과세기간에서 살펴 보았듯이, 원칙적으로 개인사업자는 달력연도(1월 1일~12월 31일)가 과세기간이 되며, 법인은 사업연도(3월 결산법인이라면 4월 1일~다음 해 3월 31일의 회계연도)가 과세기간이 된다.

과세기간과의 관계를 명확히 하기 위해 특정기간의 의미를 다시 짚어보기로 하자. 특정기간이라 함은 개인사업자의 경우는 당해 과세기간 전(前)년의 1월 1일부터 6월 30일까지의 6개월의 기간, 법인사업자의 경우는 원칙적으로 당해 사업연도의 전(前) 사업연도 개시일 이후의 6개월의 기간(예컨대 사업연도의 개시가 4월이라면 4월 1일부터 9월 30일까지의 기간)의 기간을 말한다.

〈표 VIII-1〉에서는 개인사업자를 예로 하여 소비세 납세의무의 성립시기를 과세사업자와 비과세사업자로 구분하여 기준기간·특정기간과 과세기간과 관련시켜 나타내고 있다.

표 VIII-1 개인사업자<sup>1)</sup>의 과세사업자와 면세(비과세)사업자의 구분: 기준·특정·과세기간

2017.1.1~2017.12.31 (기준기간)	2018.1.1~2018.12.31		2019.1.1~2019.12.31 (과세기간)
	1.1~6.30 (특정기간)		
과세매출액이 1,000만엔 초과			과세사업자
과세매출액이 1,000만엔 이하	과세매출액(또는 급여 등 지불액)이 1,000만엔 초과		과세사업자
	과세매출액(또는 급여 등 지불액)이 1,000만엔 이하		면세(비과세)사업자

주: 1) 법인사업자의 경우는 사업연도에 기초하여 과세·비과세(면세)를 판단하기 때문에, 첫 행의 1월부터 3월이 각각, 2017.4.1.~2018.3.31(기준기간), 2018.4.1~2019.3.31(이 중 특정기간은 2018.4.1~9.30), 2019.4.1~2020.3.31(과세기간)으로 될 뿐, 나머지는 개인사업자의 경우와 같다.

자료: 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.16을 참조하여 필자 작성.

〈표 VIII-1〉은 개인사업자의 과세와 면세(비과세)사업자의 구분을 보여주고 있지만, 법인사업자의 경우는 〈표 VIII-1〉의 하단 주에서 언급하고 있는 바와 같이, 사업연도에 기초하여 과세사업자인지 비과세(면세)사업자인지를 판단하기 때문에, 〈표 VIII-1〉 첫 행 1열이 2017.4.1~2018.3.31(기준기간)이 되고, 2열의 기간이 2018.4.1.~2019.3.31(이 중 특정기간은 2018.4.1~9.30)이 되고, 3열이 2019.4.1~2020.3.31(과세기간)이 될 뿐, 나머지는 개인사업자의 경우와 같이 적용된다.

면세(비과세)사업자는 해당 과세기간 동안 소비세의 납세의무가 면제되는 반면, 과세매입 관련 소비세액 및 인수 과세화물 관련 소비세액은 공제할 수 없다. 즉, 공제할 수 없는 과세매입과 관련된 소비세액은 면세사업자의 비용이 된다. 그러나 면세사업자라 하더라도 수출거래를 하여 매입 관련 세액을 공제하고 환급을 받으려고 하는 사업자는, 과세선택신고서를 관할세무서장에게 제출하여 납세의무자 적용을 받도록 하는 선택도 가능하다. 이 신고서를 제출한 사업자는 2년간은 계속 적용을 필요로 한다. 그 이유는 개인사업자는 전전년, 법인사업자는 전전사업연도가 소비세의 기준기간으로 되어 있기 때문이다.

일본에서는 국외(國外) 사업자가 행하는 사업자 대상 전기통신이용 역무(용역)의 제공 및 예능·스포츠 등의 특정 역무의 제공(특정자산의 양도 등)에 대해, ‘대리납부’(reverse charge: 일본에서는 그대로 ‘리버스 차지’라는 용어를 사용) 방식이 취해져 서비스를 받은 국내 사업자에게(즉, 서비스를 제공한 국외 사업자가 아니라) 신고·납세의무를 부과하고 있다. 이에 대하여는 제X항(기타)의 ‘2. 국경을 넘는 역무(용역)의 제공과 소비세 과세체계’에서 다루고 있다.

#### 다. 납세지

소비세의 납세지를 개인사업자의 납세지와 법인의 납세지로 구분하여 살펴보면 다음과 같다.<sup>75)</sup>

75) 납세지에 관한 내용은 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.973~975를 참조하여

1) 개인사업자의 납세지

다음 구분에 따른 장소가 개인사업자의 납세지가 된다(「소비세법」 제19조, 「소비세법 시행령」 제42조).

- ① 국내에 주소를 둔 경우: 주소지
- ② 국내에 주소가 없고, 기거하는 곳이 있는 경우: 거소지
- ③ 국내에 주소 및 거소가 없고, 그 사업과 관련된 사무소 등이 있는 경우: 사무소 등의 소재지
- ④ ① 또는 ②로 납세지가 정해져 있었던 자가 국내에 주소 및 거소를 두지 않게 되었을 뿐만 아니라, 국내에 사무소 등도 없고, 이전의 납세지였던 곳에 그 당사자의 친족 등이 계속하여 거주하거나 당사자를 대신하여 거주하고 있을 때: 종래의 납세지
- ⑤ ①에서 ④에 해당되지 않는 경우로, 부동산, 부동산과 관련된 권리, 채석권의 대여 또는 조광권의 설정에 따른 대가를 받은 경우: 부동산 등의 소재지
- ⑥ 위 다섯 항목 중 어느 것에도 해당되지 않게 되었을 경우: 직전의 납세지
- ⑦ 위의 어느 것에도 해당되지 않는 경우: 그 자가 선택한 장소(선택하지 않은 때는 고우지마치(麴町)세무서 관내의 장소)

위의 납세지에서 보듯이, 일본은 개인사업자의 납세지가 주소지, 거소지, 사무소 등의 소재지의 순서로 되어 있음을 알 수 있다. 그렇다 하더라도, 국내에 주소 및 거소 외에 사무소 등을 갖고 있는 자로서 소득세의 납세지를 ‘사무소 등의 소재지’로 하고 있는 취지의 신고서를 제출하고 있는 사업자는 소비세에 대하여도 ‘사무소 등의 소재지’가 납세지가 된다(「소비세법」 제21조 제2항). 이렇게 보면 일본에서는 개인사업자의 소비세 납세지를 소득세의 납세지와 맞추려 하고 있음을 알 수 있다.<sup>76)</sup>

정리한 것이다.

76) 실제로 소비세의 납세지 순서 두 번째로 있는 ‘거소지’에 있어서도, 국내에 주소 외에 거소도 갖고 있는 자로서 소득세의 납세지를 ‘거소지’로 하고 있는 취지의 신고서를 제출하고 있

## 2) 법인의 납세지

아래의 구분에 따른 각각의 장소가 법인의 납세지이다(「소비세법」 제22조, 「소비세법 시행령」 제43조).

- ① 국내에 본점 또는 주된 사무소를 둔 법인(내국법인)의 경우: 본점 또는 주된 사무소의 소재지
- ② 내국법인 이외의 법인(외국법인)으로, 국내에 사무소 등을 두고 있는 경우: 사무소 등의 소재지
- ③ 외국법인이 국내에 있는 부동산을 대여하여 그 대가를 받는 경우: 대가와 관련된 자산의 소재지
- ④ 외국법인이 ② 또는 ③의 어느 것에도 해당되지 않게 되었을 경우: 직전의 납세지
- ⑤ ②에서 ④ 이외의 법인인 경우: 해당 외국법인이 선택한 장소(선택하지 않은 때는 고우지마치(麴町)세무서 관내의 장소)

위에서 언급한 개인사업자나 법인의 납세지가, 이들이 행하는 자산 양도 등의 상황으로 보아 소비세의 납세지로서 부적당한 경우에는 그 납세지의 관할 국세국장 또는 국세청장관은 납세지를 지정한다(「소비세법」 제23조 제1항, 「소비세법 시행령」 제44조). 납세지를 지정한 때는 국세국장 또는 국세청장관은 그 취지를 서면으로 통지한다(「소비세법」 제23조 제2항).

개인사업자나 법인은 자산 양도 등의 양도 및 특정 매입과 관련된 소비세의 납세지 변동(일본에서는 이동(異動)이라는 용어를 사용)이 있는 경우에는 지체없이 변동 전의 납세지의 관할 세무서장에 대해 변동 전의 납세지 및 변동 후의 납세지를 기재한 서류(소비세 이동(異動) 신고서)를 제출하여야 한다(「소비세법」 제25조, 「소비세법 시행규칙」 제14조).

---

는 사업자는 소비세에 대하여도 '거소지'가 납세지가 된다(「소비세법」 제21조 제1항)고 하고 있다. 즉, 여기서도 개인납세자의 경우 소득세와 소비세의 납세지를 맞추려는 취지를 엿볼 수 있다.

### 3) 외국화물과 관련된 납세지

보세지역으로부터 인수하는 외국화물과 관련된 납세지는 해당 보세지역의 소재지이다(「소비세법」 제26조).

수출물품 판매장에서 면세로 구입한 물품을 양도한 경우의 납세지는 다음의 구분에 따른 장소가 각각의 납세지가 된다(「소비세법」 제27조).

- ① 국내(일본)로부터 출국하는 날까지 수출하지 않았을 때: 출국 시의 출항지
- ② 수출하지 않은 채 거주자가 되었을 때: 거주자로 되었을 때의 주소지 또는 거소지
- ③ 승인을 받아 국내에서 양도한 경우: 그 승인이 있었을 당시의 물품의 소재지
- ④ 승인을 받지 않고 국내에서 양도한 경우: 해당 물품 양도 시의 그 물품의 소재지

## 라. 공공법인 등의 과세기간 및 납세지

### 1) 공공법인 등의 과세기간

공공법인 등의 과세기간은 회계연도이며, 기타 이에 준하는 기간으로 법령 또는 정관 등에 정해진 기간이다(「소비세법」 제2조 제1항의13, 「소비세법 시행령」 제3조). 여기서 공공법인 등이라 함은 국가(중앙정부), 지방공공단체, 기타 법인세법 규정(제1편 제5장의 규정)의 적용을 받지 않는 법인(인격이 없는 사단 등을 포함)을 말한다.

법령 또는 정관 등에 회계연도 등의 규정이 없는 경우의 과세기간은 다음의 구분에 따른 기간이 과세기간이 된다(「소비세법 시행령」 제3조).

- ① 회계연도 등을 정해 관할 세무서장에게 신고한 경우: 신고한 회계연도 등
- ② ①의 신고가 없었던 경우(인격이 없는 사단 등을 제외): 관할 세무서장이 지정한 회계연도 등
- ③ ①의 신고가 없었던 경우(인격이 없는 사단 등에 한함): 1월 1일부터 12월 31일까지의 기간

공공법인 등이 정관에 정한 회계연도 등을 변경하거나 새로운 정관에 회계연도 등을 정한 경우는 변경 전의 회계연도 및 변경 후의 회계연도 또는 새로이 정해진 회계연도 등을 지체없이 관할 세무서장에게 신고하여야 한다(「소비세법 시행령」 제3조 제6항).

## 2) 공공법인 등의 납세지

공공법인 등의 납세지는 본점 또는 주된 사무소의 소재지다(「소비세법」 제22조의1).

### 마. 소비세 납세지의 요약

〈표 VII-2〉에서는 위에서 설명한 일본 소비세 납세지의 요약을 신고 있다.

표 VII-2 일본 소비세 납세지의 요약

구분		조건 <sup>1)</sup>	납세지
국내 거래	개인 사업자	국내에 주소를 둔 경우	주소지
		국내에 주소를 두지 않고 거소가 있는 경우	거소지
		국내에 주소 및 거소를 두지 않고 사무소 등이 있는 경우	사무소 등의 소재지 <sup>2)</sup>
	법인	내국법인의 경우	본점 또는 주된 사무소의 소재지
내국법인 이외의 법인으로 국내에 사무소 등을 둔 법인의 경우		사무소 등의 소재지 <sup>2)</sup>	
수입거래	보세지역으로부터의 외국화물 인수	보세지역의 소재지	
공공법인 등	국가, 지방공공단체, 기타 법인세법 규정 <sup>3)</sup> 의 적용을 받지 않는 법인	본점 또는 주된 사무소의 소재지	

주: 1) 국내에 주소 또는 거소(사무소 등을 제외)가 없는 개인사업자 또는 국내에 본점 또는 사무소가 없는 법인에 대하여는 납세관리인을 선임할 필요가 있다.

2) 사무소 등의 소재지가 둘 이상의 경우는 주된 사무소의 소재지가 납세지가 된다.

3) 법인세법 제1편 제5장의 규정을 말한다.

자료: 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.53 및 본문의 설명을 참조하여 필자 작성.

## 2 회계처리 방법

### 가. 회계처리의 두 방법

#### 1) 개략

앞서 언급하였듯이 일본에서는 세금계산서(invoice)방식을 취하지 않고 거래 내역을 장부에 기록하여 보관하는 ‘장부방식’을 취하고 있다. 과세사업자의 장부의 비치·보존, 장부의 기재사항 등에 대하여는 후술(4. 기장의무와 장부 기재사항)에서 다루기로 하고, 여기서는 소비세의 회계처리 방법을 소개하기로 한다.

일본의 국세 소비세 및 지방소비세의 회계처리 방법은 ‘세금포함 경리방식’과 ‘세금별도 경리방식’의 두 가지가 있다. 어느 방법을 채용할 것인가는 사업자의 임의이나, 면세사업자는 세금포함 경리방식을 취하도록 하고 있다. 세금포함 경리방식이라 함은 국세 소비세액 및 지방소비세액을 매출액 및 매입액 등에 포함시켜 회계처리하는 방법이다. 이에 비해 세금별도 경리방식이라 함은 국세 소비세액 및 지방소비세액을 매출액 및 매입액 등에 포함시키지 않고 구분하여 회계처리하는 방법을 말한다. 세금별도 경리방식의 경우 거래 시마다 구분하는 방법과 기말에 일괄하여 구분하는 방법이 있다. 세금포함 경리방식이든 세금별도 경리방식이든 납부하는 국세 소비세액 및 지방소비세액의 합계액은 같게 된다.

이들 두 방식에 대해 그 특징, 매출 관련 소비세액 등, 매입 관련 소비세액 등, 납부세액, 환급세액 등의 항목을 들어 비교하기로 하자.<sup>77)</sup>

#### 2) 세금포함 경리방식

세금포함 경리방식의 경우, 매출 또는 매입 등과 관련된 국세 소비세액 및 지방소비세액은 매출액, 자산의 취득가액 또는 비용에 포함되기 때문에 기업의 손익은 국세 소비세 및 지방소비세의 영향을 받으나 세금액을 별도로 계산하는 수

77) 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.62를 참고하여 필자가 정리하였다.

고를 덜 수 있다는 특징이 있다.

회계(경리)처리에 있어, 매출 관련 소비세액은 매출에 포함시켜 수익으로 계상하며, 매입 관련 소비세액은 매입금액, 자산의 취득가액 또는 비용 금액에 포함시켜 계상한다. 또한 소비세 납부세액은 조세 공과금으로 손금(필요경비)에 산입하게 되며, 소비세 환급세액은 잡수입으로 익금(수입금액)에 산입하게 된다.

### 3) 세금별도 경리방식

매출 또는 매입 등과 관련된 국세 소비세액 및 지방소비세액은 사업자의 것이 아님은 물론이다. 세금별도 경리방식의 특징은 세금포함 경리방식과는 대조적인 특징을 보이게 된다. 그 특징을 보면, 매출 또는 매입 등과 관련된 국세 소비세액 및 지방소비세액은 소비세 가수금(假受金) 또는 소비세 가지불금(假支拂金)으로 기업을 통과하는 데 지나지 않는다. 이러한 회계(경리) 처리로 인해 국세 소비세 및 지방소비세는 기업의 손익에 영향을 주지 않으나 소비세액을 별도로 계산하는 수고가 있게 된다.

세금별도 경리방식의 회계(경리) 처리에 있어서는, 매출 관련 소비세액은 소비세 가수금(假受金)으로 처리하게 되며, 매입 관련 소비세액은 소비세 가지불금(假支拂金)으로 처리하게 된다. 이러한 이유로 납부세액은 소비세 가수금(假受金)으로부터 소비세 가지불금(假支拂金)을 공제한 금액을 지출로 하여 손익에 관련시키지 않는다. 이와는 반대로 소비세 가지불금(假支拂金)으로부터 소비세 가수금(假受金)을 공제한 금액을 입금으로 하여 손익에 관련시키지 않는다.

## 나. 두 방식의 비교표

〈표 VIII-3〉에서는 ‘세금포함 경리방식’과 ‘세금별도 경리방식’의 두 가지 방식에 대해, 위에서 언급한 특징, 매출 관련 소비세액, 매입 관련 소비세액, 납부세액, 환급세액의 구분에 따른 비교·요약을 하고 있다

표 VIII-3 세금포함 경리방식과 세금별도 경리방식의 비교

구 분	세금포함 경리방식	세금별도 경리방식
특징	매출 또는 매입 등과 관련된 국세 소비세액 및 지방소비세액은 매출액, 자산의 취득가액 또는 비용에 포함되기 때문에 기업의 손익은 국세 소비세 및 지방소비세의 영향을 받으나 세금별도 금액 계산의 수고를 덜 수 있다	매출 또는 매입 등과 관련된 국세 소비세액 및 지방소비세액은 소비세 가수금(假受金), 소비세 가지불금(假支拂金)이 되어 기업을 통과할 뿐인 세금에 지나지 않기 때문에, 기업의 손익은 국세 소비세 및 지방소비세에 의해 영향을 받지 않으나 세금을 별도로 계산하는 수고가 든다
매출 관련 소비세액	매출에 포함하여 수익으로 계상한다	소비세 가수금(假受金)으로 한다
매입 관련 소비세액	매입금액, 자산의 취득가액 또는 비용 금액에 포함시켜 계상한다	소비세 가지불금(假支拂金)으로 한다
납부세액	조세 공과금으로 손금(필요경비)에 산입한다	소비세 가수금(假受金)으로부터 소비세 가지불금(假支拂金)을 공제한 금액을 지출로 하여 손익에 관련시키지 않는다
환급세액	접수입으로 익금(수입금액)에 산입한다	소비세 가지불금(假支拂金)으로부터 소비세 가수금(假受金)을 공제한 금액을 입금으로 하여 손익에 관련시키지 않는다

자료: 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.62를 참고하여 필자 작성

〈표 VIII-3〉에서 보이는 두 가지 회계처리 방법(‘세금포함 경리방식’과 ‘세금별도 경리방식’)은 결국 소비세액 차이를 발생시키지 않지만, 당기순이익을 정점으로 하는 기업회계의 결과에는 차이를 가져오게 된다. 즉, ‘세금포함 경리방식’은 ‘세금별도 경리방식’에 비해 매출세액과 매입세액의 차이만큼 당기순이익이 부풀려지는 차이가 있다고 할 것이다.<sup>78)</sup>

#### 다. 가격의 표시

사업자는 불특정 다수에게 과세자산을 양도함에 있어 미리 그 자산 또는 역무의 가격을 표시할 때는 그 자산 또는 역무와 관련된 소비세액(지방소비세를 포함)에 상당하는 금액을 포함한 가격을 표시하여야 한다.

78) 두 회계처리 방법에 대한 해석은 감수자의 논평이 많은 참고가 되었다.

### 3 신고와 납부

#### 가. 개략

일본에서 국내거래와 수입거래에서의 소비세 신고 및 납부에 대한 개략은 다음과 같다.

##### 1) 국내거래

우선 국내거래의 경우 기준기간, 특정기간, 간이과세의 선택에 따라 소비세의 신고납부 방식이 다르게 된다.<sup>79)</sup>

- ① 사업자가 기준 과세기간의 과세매출액이 1천만엔 이하이고, 특정기간의 과세매출액(또는 급여 등 지불액)이 1천만엔 이하로서, 과세사업자를 선택하고 있지 않으면, 소비세의 납세의무가 없다. 즉, 이때는 면세사업자가 되며 소비세의 납세의무를 지지 않게 된다.
- ② 사업자가 기준 과세기간의 과세매출액이 1천만엔 이하이고, 특정기간의 과세매출액(또는 급여 등 지불액)이 1천만엔을 초과하면서, 기준기간의 과세매출액이 5천만엔 이하로 간이과세제도<sup>80)</sup>를 선택하고 있으면, 간이과세율을 적용하여 소비세의 신고·납부를 하게 된다.
- ③ 사업자가 기준 과세기간의 과세매출액이 1천만엔 이하이고, 특정기간의 과세매출액(또는 급여 등 지불액)이 1천만엔을 초과하면서, 기준기간의 과세매출액이 5천만엔 이하로 간이과세제도를 선택하고 있지 않으면, 원칙대로(즉, 매출세액에서 매입세액을 공제하는 방식으로) 납부세액을 계산하여 소비세의 신고·납부를 하게 된다.

79) 이하는 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.211을 참조하면서 필자의 설명을 덧붙여 작성한 것이다.

80) 간이과세제도에 관하여는 다음의 IX. 간이과세제도 참조하기 바람.

- ④ 과세기간의 과세매출액이 1천만엔을 초과하고, 기준기간의 과세매출액이 5천만엔 이하로 간이과세제도를 선택하고 있으면, 간이과세율을 적용하여 소비세의 신고·납부를 하게 된다.
- ⑤ 과세기간의 과세매출액이 1천만엔을 초과하고, 기준기간의 과세매출액이 5천만엔 이하로 간이과세제도를 선택하고 있지 않으면, 원칙대로(즉, 매입세액 공제방식을 적용하여) 납부세액을 계산하여 소비세의 신고·납부를 하게 된다.
- ⑥ 과세기간의 과세매출액이 1천만엔을 초과하고, 기준기간의 과세매출액이 5천만엔을 초과하면, 원칙대로(즉, 매출세액에서 매입세액을 공제하는 방식으로) 납부세액을 계산하여 소비세의 신고·납부를 하게 된다.

## 2) 수입거래

다음으로, 수입거래의 신고 및 납부에 관해 간단히 살펴보기로 하자.<sup>81)</sup> 수입거래의 신고·납세방식이 적용되는 과세화물을 보세지역으로부터 인수하려고 하는 자는 면세의 경우를 제외하고 과세화물의 품명, 수량, 과세표준액, 소비세액을 기재한 수입신고서를 그 보세지역의 관할 세관장에게 제출하는 것으로 되어 있다. 수입신고서를 제출하고 그 화물을 보세지역에서 인수할 때까지 소비세액을 납부해야 한다(「소비세법」 제47조 제1항, 제50조 제1항).

한편, 과세화물을 보세지역에서 인수하고자 하는 자가 관세법(제7조의2 제2항)에 규정하는 특별신고를 실시하는 경우에는 그 신고서의 제출기한은 그 과세화물을 인수하는 날이 속하는 달의 다음달 말일로 되어, 소비세 납부기한도 그 날(그 과세화물 인수하는 날이 속한 달의 다음달 말일)까지로 되어 있다. 인수와 관련된 납세신고는 관세법의 수입(輸入)신고와 병행하여 하는 것으로 되어 있다(「소비세법」 제50조 제1항). 또한, 휴대 수입하는 경우 기타 일정한 경우에는 부과방식에 따라 소비세가 징수된다(「소비세법」 제47조 제2항, 제50조 제2항).

81) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.1023~1024 및 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の稅制』, p.210을 참조.

## 나. 확정신고 및 납부

일본 국내거래의 경우 사업자(면세사업자는 제외)는 과세기간마다 확정신고서를 제출한다. 그러나 과세자산의 양도가 없고 매입과 관련된 소비세액의 공제 부족액이 없으면 확정신고서를 제출할 필요가 없다(「소비세법」 제45조 제1항). 확정신고서에는 과세기간 중 자산 양도 등의 대가금액 및 과세매입 등 세액의 명세, 기타 사항을 기재한 서면을 첨부하여야 한다(「소비세법」 제45조 제5항).

### 1) 확정신고서 기재사항

확정신고서에는 다음 사항을 기재해야 한다(「소비세법」 제45조 제1항, 「소비세법시행규칙」 제22조 제1항).<sup>82)</sup>

- ① 과세표준액
- ② 과세표준액에 대한 소비세액
- ③ ②의 합계액에서 공제되어야 하는 다음의 소비세액 합계액
  - (가) 매입과 관련된 소비세액
  - (나) 매출과 관련된 대가 반환을 한 금액과 관련된 소비세액
  - (다) 대손과 관련된 소비세액
- ④ ②의 소비세액에서 ③의 소비세액을 공제한 잔액 또는 공제부족액
- ⑤ ④의 액수에서 중간납부액을 공제한 잔액 또는 공제부족액
- ⑥ ①에서 ⑤까지 제시한 금액 계산의 기초가 되는 사항

### 2) 신고 및 납부기한

소비세의 신고는 과세기간 종료 후 2개월 이내에 하여야 한다. 단, 개인사업자가 과세기간 도중에 또는 과세기간의 말일 후에 그 신청기간까지의 신고서를 제출하지 않고 사망한 경우에는 그 상속인은 그 상속 개시를 안 다음 날로부터

82) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.1020을 참조하여 작성하였다.

4개월 이내에 신고하여야 한다. 또 청산 중의 법인에 대하여 그 잔여재산을 확정하는 경우는 그 잔여재산이 확정된 후 1월 이내가 된다(「소비세법」 제45조). 소비세의 납부는 신고기간 내에 하여야 한다(「소비세법」 제49조). 개인사업자에 있어 그 해 12월 31일이 속하는 과세기간과 관련된 확정신고 기한은 다음 해 3월 말일로 되어 있다.

#### 다. 중간신고 및 납부

일본의 소비세에도 중간신고 및 납부제도가 규정되어 있다. 사업자(면세사업자, 단기의 과세기간을 선택하고 있는 사업자 및 3개월 이하의 사업연도를 취하는 법인은 제외)로서 직전 과세기간의 확정세액이 일정액을 초과하는 경우에는 중간신고서를 관할 세무서장에게 제출하여야 한다(「소비세법」 제42조, 제48조).

일본의 소비세 중간신고 및 납부는 다음과 같이 케이스를 나누어 볼 수 있다.<sup>83)</sup>

① 직전 과세기간의 소비세 연세액(年稅額)이 4,800만엔을 초과하는 사업자는 과세기간이 개시되는 날 이후 1개월마다 구분한 각 기간에 대해 그 각 기간의 말일 다음 날부터 2개월 이내에 직전 과세기간의 소비세액(年稅額)의 12분의 1에 상당하는 세액을 중간신고·납부하게 되어 있다.

② 직전의 과세기간에 확정된 소비세 연세액이 400만엔 초과 4,800만엔 이하인 사업자는 과세기간이 개시되는 날 이후 3개월, 6개월 및 9개월이 경과한 날로부터 각각 2개월 이내에 직전 과세기간 납부세액의 4분의 1 금액에 상당하는 소비세액을 각각 중간신고·납부하는 것으로 되어 있다.

③ 연세액이 48만엔 초과 400만엔 이하인 사업자는 과세기간이 개시되는 날 이후 6개월마다 구분한 각 기간에 있어 해당 각 기간의 말일 다음 날부터 2개월 이내에, 직전 과세기간 납부세액의 2분의 1 금액에 상당하는 소비세액을 중간신고·납부하는 것으로 되어 있다.

83) 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の稅制』, p.210 및 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.1021~1022을 참조하여 작성하였다.

(4) 연세액이 48만엔 이하인 사업자는 중간신고·납부를 하지 않아도 된다. 한편, 중간신고의 경우, 해당 중간신고 대상기간을 하나의 과세기간으로 간주하여 계산한 소비세액 기준에 따라 신고·납부를 할 수도 있다.

위에서 보는 바와 같이 일본은 중간신고 및 납부가 매우 다양한 기준에 따라 결정되고 있다. 일본은 일단 정해지면 자주 바꾸지 않고 주어진 일을 계속해 가는 ‘한 우물 파기’ 속성을 띤다. 과세행정 및 납세순응에서도 한 우물 파기 속성이 나타난다고 할 수 있다. 일본 사업자의 경우 하나의 사업을 오랫동안 지속하는 경우가 많기 때문이다. 이 사업 저 사업으로의 사업 변경도 많고 사업규모의 변동성도 심한 한국의 관점에서 보면 위의 다양한 신고 및 납부 기준이 복잡하게 보여 과세행정이나 납세순응의 측면에서 번잡하게 될 여지가 크다고 볼 수도 있을 것이다. 그러나 사업 업종이나 규모 면에서 큰 변화 없이 적용되는 환경이 강한 일본 사업자 입장에서 보면 복잡성을 크게 호소하는 편은 아니라고 할 수 있다. 자신의 소비세 납부가 어떻게 적용되는지를 일단 익히고 나면 그다음부터는 거의 비슷한 과세행정 및 납세순응이 적용되는 것이 보통이기 때문이다.

일본의 납세문화에서 오히려 정착되지 않고 있는 것은, 전통적인 면에서의 세무행정이나 납세순응상의 번잡성이라기보다는 오히려 정보통신기술(ICT)을 이용한 첨단 전자납부 방법 등의 보급이 한국에 비해 뒤떨어지고 있다는 점일 것이다. 기존의 과세행정이나 납세순응 방식을 혁신적으로 새롭게 바꾸려고 하기보다는 그동안 적용해 오던 신고과세 및 납부 방식을 고집하려는 성향이 강한 편이기 때문이다.

#### 라. 국가·지방공공단체의 소비세 신고

앞(II. 납세의무자에서의 2. 사업자의 범위)에서 언급하였듯이, 국가 또는 지방공공단체 등이 일반회계 또는 특별회계로 행하는 사업과 관련된 자산의 양도 등에 대하여는 해당 회계별로 하나의 법인이 행하는 사업으로 간주된다. 특별회계에 관하여는 소비세 신고서의 제출기한에 대한 특례가 마련되어 있다.

일본의 회계연도는 당해년 4월 1일부터 다음 해 3월 31일까지이다. 국가 또는 지방공공단체의 특별회계 신고서의 제출기한은 과세기간 종료 후 3월부터 6월 까지의 범위로 하고 있다. 국가(중앙정부)의 특별회계는 5월 이내(8월 말), 지방공공단체의 특별회계는 6월 이내(9월 말)가 신고 및 납기 기한이다.<sup>84)</sup> 또한 「소비세법」 별표 제3에서 들고 있는 법인으로 납세지 관할 세무서장의 승인을 받은 법인의 신고서의 제출기한은 관할 세무서장의 승인을 받은 기간 내가 된다.

나아가 2018년도 세제개정에 따라 2020년 4월 1일 이후에 개시하는 과세기간부터는 국가 및 지방공공단체의 소비세 신고는 전자납세인 e-Tax로 제출해야 하는 것으로 바뀌었다. 또한 공공·공익법인에 대해서도 자본금액 또는 출자금액이 1억엔을 초과하는 경우에도 e-Tax로 제출해야 하는 것으로 변경되었다.<sup>85)</sup> 국가 및 지방공공단체 등의 e-Tax를 통한 전자납세를 의무화한다고 하더라도, 일본에는 전통적인 납부 방식을 고집하고 있는 사업자가 많은 편이다. 모든 사업자를 대상으로 한 e-Tax 이용 소비세 납부 방식의 정착에는 앞으로도 상당한 시간이 걸릴 것으로 보인다.

#### 4 | 기장의무와 장부 기재사항

앞서 언급하였듯이 일본에서는 세금계산서(invoice)방식을 취하지 않고 거래내역을 장부에 기록하여 보관하는 '장부방식'을 취하고 있다. 이하에서는 과세사업자의 장부의 비치·보존, 장부의 기재사항을 중심으로 살펴보기로 한다.

##### 가. 장부의 비치·보존

과세사업자는 장부를 갖추고, 그 장부에 거래 연월일, 내용(자산의 양도, 과세

84) 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』 p.60.

85) 보다 자세한 전자납세에 관한 것은 e-Tax 홈페이지([www.e-tax.nta.go.jp](http://www.e-tax.nta.go.jp))에 있다.

매입, 보세지역으로부터 과세화물의 인수와 관련된 사항 등), 금액, 상대방의 성명 또는 명칭 등의 필요사항을 기록하고 해당 장부를 보존해야 한다. 장부는 법정 기재사항을 기록한 것이면 되고 상업장부 외에 소득세 또는 법인세 신고의 기초가 되는 장부서류라도 무방하다. 상속 또는 법인의 합병이 있었을 경우는 상속인 또는 합병법인은 기록 및 장부의 보존의무를 승계하게 된다.

장부는 7년간 납세지 등에서 보존해야 한다.<sup>86)</sup> 장부 보존의 특례로서 마지막 2년간의 서류(즉, 6년째, 7년째된 서류)의 보존에 대해서는 일정 조건하에 마이크로 필름에 의한 보존이 인정되고 있다. 또한 미리 납세지의 소재지 관할 세무서장의 승인을 받아 컴퓨터로 작성한 장부를 일정의 요건하에서 전자 데이터의 형태로 보존할 수가 있다. 부연하면, 거래 상대방으로부터 받은 청구서 등 및 스스로 작성한 이들의 사본(결산관계 서류를 제외)에 대하여 미리 납세지 관할 세무서장의 승인을 받은 경우에는 일정의 요건하에서 서면에 의한 보존방식 대신에 스캐너로 읽어 들여 작성한 전자문서의 보존이 인정된다.<sup>87)</sup>

한편 소비세에 관해 조사가 필요할 경우, 국세청, 국세국, 세무서 직원은 관공서 또는 정부 관계기관에 그 조사에 참고가 되는 장부서류 및 자료의 열람이나 제공 협조를 요청할 수 있다.

## 나. 장부 기재사항

일본 「소비세법」 제30조에서는 매입 관련 소비세액의 공제를 받기 위해 필요한 장부의 기재 사항에 대해 자세히 규정하고 있다. <표 VIII-4>는 소비세의 과세 거래를 기록하는 기재사항을 각각의 거래별로 구분하여 정리하여 보인 것이다.

86) 정확하게는 장부의 폐쇄일이 속하는 과세기간의 말일 다음 날부터 2개월이 경과한 날부터 7년간이다. 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.59.

87) 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.59.

표 VIII-4 소비세 거래구분에 따른 장부 기재사항

거래구분	장부 기재사항
자산의 양도 등(특정 자산의 양도 등 <sup>1)</sup> 제외)을 한 경우	① 거래 상대방의 성명 또는 명칭, ② 거래 연월일, ③ 거래 내용, ④ 거래 금액
매출상품의 반품을 받거나 매출 할인이나 매출금 일부 반환(割戻し) 등을 한 경우	① 매출상품을 반품한 상대방의 성명 또는 명칭, ② 매출상품 반품 연월일, ③ 매출상품 반품 등의 내용, ④ 매출상품 반품 등과 관련된 금액
매입상품을 반품하거나 매입 할인이나 매입대금 일부 반환 등을 받은 경우	① 매입상품 반품 등과 관련된 상대방의 성명 또는 명칭, ② 매입 반품 등의 연월일, ③ 매입 반품 등의 내용, ④ 매입 반품 등과 관련된 금액
대손(貸損)이 발생한 경우	① 대손 상대방의 성명 또는 명칭, ② 대손 연월일, ③ 대손 관련 자산 또는 의무(용역)의 내용, ④ 대손 관련 금액
과세화물 관련 소비세액의 환급을 받은 경우	① 보세지역의 관할 세관명, ② 환급을 받은 연월일, ③ 과세화물의 내용, ④ 환급을 받은 소비세액

주: 1) '특정자산의 양도 등'이라 함은 국의 사업자가 행하는 사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공 및 특정 역무의 제공(국의 사업자가 대가를 얻고 예능인으로서 행하는 영화, TV출연, 음악가로서의 연주, 연극, 직업운동가로서의 스포츠 경기대회 출장 등)을 말한다.  
 자료: 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.41, p.44, p.59를 참조하여 필자 작성.

소매업, 음식점업, 사진업 및 여행업 등을 운영하는 사업자는 위 <표 VIII-4>의 기재사항 가운데 '거래 상대방의 성명 또는 명칭' 및 '매출상품 반품과 관련된 상대방의 성명 또는 명칭'의 기재를 생략할 수 있다.<sup>88)</sup>

#### 다. 장부 등의 기재 불비(不備)

<표 VIII-4>에서 유추할 수 있는 바와 같이 일본은 한국의 세금계산서 제도와는 달리 장부 기재사항을 명시하고 있다. 즉, 장부의 기재가 세금계산서의 발행·수수를 대신하고 있는 셈이다. 한국에서 세금계산서를 사실과 다른 내용으로 작성한 경우 납세자에게 큰 불이익을 주기 때문에 이를 둘러싸고 과세관청과 납세자 사이의 분쟁이 발생하고 있다. 즉 한국에서는 실체적 차원에서 매입세액이

88) 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.59.

발생해도 절차적 차원에서 관련된 세금계산서가 제대로 발행·수수되지 않으면 매입세액 공제를 허용하지 않고 있다.<sup>89)</sup>

일본에서 장부가 허위로 작성된 경우는 ‘장부 등의 기재 불비(不備)’에 해당하며 매입세액 공제를 받지 못할 수도 있다. 일본에서 ‘장부 등의 기재 불비’와 관련하여 매입세액 공제를 받을 수 있는지의 여부는 사안에 따라 정해진다고 보아야 할 것이다. 일본의 국세불복심판소에서는 ‘장부 등의 기재 불비’와 관련하여 일곱 가지 사례를 들고 있다. 이들 사례를 소개하면 다음과 같다.<sup>90)</sup>

① 장부 등에는 매입처(공급자)로서 성명(姓名) 중 성(姓)만이 기재되어 있을 뿐이고, 또 청구인은 본건 조사 시 매입처를 분명히 하여 기재 불비를 보완하려 하지 않았다는 점에서, 이를 장부 또는 청구서 등의 보존이 없는 경우에 해당하는 것으로 하여 매입세액 공제 적용을 인정할 수 없다고 한 사례가 있다.

② 그림(繪畫) 미술품 매입처(공급자) 원장(元帳) 등에 기재된 거래 상대방의 성명 또는 명칭에 대해, 그 성명 또는 명칭이 허위로 기재된 것으로 추정된다고 하여 소비세의 매입세액 공제를 적용할 수 없다고 한 사례가 있다.

③ 매장에서의 상품 매입에 즈음하여 매입처(공급자)가 말하는 대로의 명칭을 장부 등에 기재하고 있는 매입거래에 대해서는, 그 명칭이 진실이 아닌 것으로 추인(追認)된다고 하여 소비세의 매입세액 공제를 적용할 수 없다고 한 사례가 있다.

④ 매입세액 공제와 관련된 청구서 등에는 진실의 매입처(공급자) 성명 등이 기재되어 있지 않고, 또한 그 매입처가 진실이라고 믿지 않을 수 없는 상황은 아니었다 하여 매입세액 공제를 부인(否認)한 사례가 있다.

⑤ 매입처(공급자)가 청구서, 납품서 등의 지식이 거의 없고 영수증조차 발행하지 않으며, 주소, 성명을 묻기가 곤란하고 거래금액도 3만엔 미만이 많아 「소비세법 시행령」(제49조 제2항)에서 규정하는 재생자원 도매업<sup>91)</sup>에 준하는 과세매

89) 이 부분의 기술과 아래의 사례는 감사자의 논평을 받아들여 보충하였다.

90) 国税不服審判所, 「帳簿等の記載不備」를 참고하여 그 사례의 요약만을 소개하고 있다. 이들 사례에 관한 자세한 내용은 인터넷 사이트(URL)에서도 구할 수 있다. 구체적인 주소는 참고 문헌을 참조 바람.

입의 거래 실태에 있지 않다고 한 사례가 있다.

⑥ 매입처(공급자) 명칭 등이 진실로 기재되어 있지 않은 장부 등은 「소비세법」(제30조 제7항)에서 규정하는 장부 보존 요건을 충족하는 장부 등에는 해당하지 않기 때문에 이와 관련된 소비세의 매입세액 공제는 인정할 수 없다고 한 사례가 있다.

⑦ 청구인이 제시한 일용 노동자 임금 장부에 기재된 사항 가운데 법정 기재 요건을 구비하고 있는 부분에 대해서는 과세매입 등의 세액과 관련된 장부에 해당한다고 하여, 납부해야 하는 소비세액의 계산에 있어 해당 부분과 관련된 매입세액 공제 적용을 인정한 사례가 있다.

## 5 소비세액의 환급과 환급가산금

### 가. 매입과 관련된 소비세액의 환급

사업자가 확정신고 시 매입 관련 소비세액이 과세표준액에 대한 소비세액을 상회하는 경우에는, 확정신고서를 제출하거나 경정을 하여 소비세액의 환급을 받을 수 있다(「소비세법」 제52조 제1항, 제54조 제1항). 매입과 관련된 소비세액의 환급금을 그 과세기간에 미납된 소비세액에 충당하는 경우 그 충당금액에 대하여 환급가산금은 붙지 않으며, 충당된 부분의 소비세에 대해서는 연체세가 면제된다(「소비세법」 제52조 제3항, 제54조 제3항).<sup>92)</sup> 여기서 ‘연체세’라 함은 한국의 ‘납부불성실 가산세’에 해당하지만 본 보고서에서는 일본에서 사용하는 연체세라는 용어를 그대로 사용하기로 한다.

한편 확정신고서를 제출할 의무가 없는 경우에도 환급을 받기 위한 신고를 할 수 있다(「소비세법」 제46조).<sup>93)</sup>

91) 빈병·깡통 도매업, 고철·비철금속 스크랩 도매업, 파지(破紙) 도매업 등을 말한다.

92) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.1024.

93) 또한 신고서에는 과세기간 중의 자산의 양도 등의 대가 금액 및 과세매입 등의 세액의 명세

중간납세에서도 소비세액의 환급이 인정된다. 즉, 사업자가 중간신고 납부 시 매입 관련 소비세액을 공제한 다음의 소비세액이 중간납부액보다 적은 경우에는, 그 적은 금액에 대하여 확정신고서를 제출하거나 경정을 하면 그 소비세액이 환급된다(「소비세법」 제53조 제1항, 제55조 제1항과 제2항). 이 경우 중간납부액에 대하여 환급되는 중간납세액에 대하여 연체세가 있는 때는 연체제도 합해져 환급된다(「소비세법」 제53조 제2항, 제55조 제3항).

## 나. 환급가산금

소비세가 환급되는 경우에는 다음 기한 또는 환급되는 다음 날부터 환급지불 결정일 또는 총당되는 날까지의 기간에 따라 환급가산금이 붙게 된다(국세통칙법 제58조, 「소비세법」 제52조 제2항 등).<sup>94)</sup>

### 1) 매입과 관련된 소비세액의 환급금

- ① 납기 내 신고서: 신고기한
- ② 납기 후 신고 및 환급신고서: 신고서를 제출한 날이 속하는 달의 말일(환급신고서가 과세기간 종료 후 2개월을 경과하는 날 전에 제출된 경우는 2개월을 경과하는 날)

### 2) 중간납부액의 환급금

중간납부액의 환급금을 납부하는 날(납기한 전에 납부하는 것에 대해서는 납기한)

기타 사항을 기재한 서면을 첨부하여야 한다(「소비세법」 제46조 제3항).

94) 2000년대 초까지 연 7.3%의 환급가산금이라 명기하고 있었으나 현재는 시중 이자율과의 균형을 고려하여 7.3% 이자율이라고 명기하고 있지 않다.

## 6 | 행정형벌(벌금, 징역)

일본 「소비세법」의 마지막 제6장(제64조~제67조)에서는 「소비세법」 위반 시의 벌칙을 정하고 있다. 그 내용을 보면 다음과 같다.

허위 기타 부정한 행위로 소비세를 회피하였거나 보세지역으로부터 인수한 과세화물의 소비세를 회피하려고 한 자는 10년 이하의 징역 또는 1천만엔 이하의 벌금에 처하거나 이를 병과한다(제64조).

제8조 제4항 본문(비거주자가 수출 물품 판매장에서 구입한 물품을 국내에서 양도 또는 양수해서는 안된다) 규정에 위반하여 동항 단서 조항의 승인(부득이한 사정이 있는 경우에 받아야 하는 관할 세무서장의 승인)을 받지 않고 동항 물품의 양도 또는 양수(이들 위탁을 받거나 중개를 위해 해당 물품을 소지, 또는 양도를 위해 그 위탁을 받은 자 혹은 중개하는 자에게 소지시킨 것을 포함한다)를 한 자는 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금에 처한다(제65조).<sup>95)</sup>

정당한 이유 없이 제45조(과세자산의 양도 등 및 특정과세매입에 대한 확정 신고) 제1항의 규정 또는 제47조(인수에 따른 과세화물의 과세표준액 및 세액의 신고 등) 제1항의 규정에 따른 신고서를 제출기한까지 제출하지 아니한 자는 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금에 처한다. 단, 정상을 참작하여 그 형을 면제할 수 있다(제66조).

법인의 대표자 또는 법인이나 자연인의 대리인, 사용인(使用人) 그 밖의 종업원이 그 법인이나 자연인의 업무 또는 재산에 관하여 위의 3개 조문 규정의 위반 행위를 하였을 때는, 그 행위자를 벌하는 것 외에도, 그 법인 또는 자연인에 대하여 해당 각 조의 벌금형을 과한다.

95) 제8조 제4항만이 아니고 제42조 규정에서의 신고서 허위 기재나 제47조 규정에서의 신고서를 기한내 미제출의 경우에도 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금에 처한다고 하고 있다(제65조).

## IX. 간이과세제도

1. 간이과세의 기본구조
2. 간이과세자의 범위: 업종별 간주매입률
3. 간이과세제도에서의 납부세액
4. 세액공제제도(매입세액 공제나 간이과세제도 이외)





## IX. 간이과세제도

### 1 | 간이과세의 기본구조

앞의 제Ⅷ항(3. 신고와 납부)에서 언급하였듯이 국내거래 간이과세제도의 적용 대상자는 기준기간의 과세매출액이 5천만엔 이하로 간이과세제도를 선택하고 있는 사업자이다. 간이과세제도 적용 특례를 받기 위해서는 사업자가 관할 세무서장에게 그 특례의 적용을 받는다는 신고서를 제출하여야 한다(「소비세법」 제37조 제1항). 부연하면 사업자가 관할세무서장에게 해당 기준기간의 과세매출액이 5천만엔 이하인 과세기간에 대하여 간이과세제도의 적용을 받는다는 취지의 신고서(소비세 간이과세제도 선택 신고서)를 제출하여야 한다.<sup>96)</sup>

간이과세제도 선택 신고서를 제출한 경우에는 그 신고서를 제출한 날이 속하는 과세기간의 다음 과세기간 이후의 과세기간에 대하여 아래에서 드는 금액의 합계액을 매입관련 소비세액으로 간주하여 공제할 수 있다(「소비세법」 제37조, 「소비세법 시행령」 제77조).

- ① 과세자산의 양도 등에 관련된 과세표준 금액의 합계액에 근거한 소비세액에 간주(看做)매입률(40~90%)을 곱하여 계산한 금액
- ② 특정과세매입에 관련된 과세표준 금액의 합계액에 근거한 소비세액

특정과세매입과 관련된 과세표준 금액의 합계액에 근거한 소비세액으로부터 특정과세매입 관련 대가의 반환 소비세액을 공제하여도 공제할 수 없는 금액이 있을 수 있다. 또 그 공제할 수 없는 소비세액이 위의 ①의 금액으로부터 공제하여도 남는 금액(공제잔여금액)이 있을 때에는 그 공제잔여금액(일본 「소비세법」에서는 공제미제(未濟)금액이라 함)을 과세자산의 양도 등과 관련된 소비세액으

96) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, p.1004.

로 간주하여 과세기간의 과세표준에 대한 소비세액에 가산한다(「소비세법」 제 37조 제2항).

간이과세제도 선택 신고서를 제출하여 동 제도 적용을 받게 된 후 2년간은 그 적용을 그만 둘 수 없다(「소비세법」 제37조 제4항). 즉, 간이과세제도를 적용 받기 위해 신고서를 제출한 경우 2년간은 계속하여 그 적용을 받도록 하고 있다.

## 2 | 간이과세자의 범위: 업종별 간주매입률

간이과세제도는 일정규모 이하 중소기업자의 매입 관련 소비세액 공제에 관한 특례제도이다. 이 간이과세제도 적용을 선택한 일정규모 이하의 중소기업자는 매출과 관련된 소비세액에 기초하여 과세매입과 관련된 소비세액을 간단히 계산할 수 있게 된다. 다시 말해 간이과세제도를 적용받게 되면 이하에서 보는 바와 같이 실제 과세매입에 관련된 소비세액을 계산할 필요 없이, 과세매출액만으로 납부 소비세액을 산출하는 것이 가능하게 된다.

간이과세자의 범위는 업종별로 다르게 되어 있다. 위에서 일정규모라 함은 기준기간 중 과세매출액이 5천만엔 이하의 사업자(면세사업자를 제외)를 말한다. 여기서 과세매출액이라 함은 해당 과세기간 중 과세매출의 합계금액(소비세액 제외)을 말한다. 간이과세제도가 적용되면 과세기간 중의 매출에 관련된 소비세액<sup>97)</sup>에 간주(看做)매입률을 곱한 금액을 과세매입 관련 소비세액의 합계액으로 간주하여 공제를 받게 된다. 각 업종별 간주매입률을 보면 <표 IX-1>과 같다.

97) 매출대가의 반환이 있는 경우에는 이와 관계되는 소비세액의 합계액을 공제한 후의 금액이 매출과 관련된 소비세액이 된다.

표 IX-1 사업업종별 간주(看做)매입률

사업자분류	업종	간주매입률	제1~6종사업에 관련된 소비세액 <sup>1)</sup>
제1종사업	도매업	90%	a=제1종사업에 관련된 소비세액
제2종사업	소매업	80%	b=제2종사업에 관련된 소비세액
제3종사업	제조업 등	70%	c=제3종사업에 관련된 소비세액
제4종사업	기타	60%	d=제4종사업에 관련된 소비세액
제5종사업	서비스업 등	50%	e=제5종사업에 관련된 소비세액
제6종사업	부동산업	40%	f=제6종사업에 관련된 소비세액

주: 1) 제1~6종사업에 관련된 소비세액이라 함은 각각의 사업별의 과세자산의 양도 등과 관련된 소비세액의 합계액으로부터 매출대가의 반환 등과 관련된 소비세액의 합계액을 공제한 잔액을 말한다. 위 표에서 각 사업의 a~f는 본문에서의 논의를 위한 기호이다.

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.209를 기초로 보충하여 필자 작성.

〈표 IX-1〉에 관해 부연설명하면 다음과 같다. 도매업(제1종사업)이라 함은 다른 사람으로부터 구입한 상품을 그 성질 및 형상을 변경하지 않고 다른 사업자에게 판매하는 사업을 말하며 간주매입률은 90%이다. 소매업(제2종사업)은 다른 사람으로부터 구입한 상품을 그 성질 및 형상을 변경하지 않고 소비자에게 판매하는 사업으로 도매업 이외의 것을 말하며 간주매입률은 80%이다. 또 제조업 등(제3종사업)에는 농업, 임업, 어업, 광업, 건설업, 전기업, 가스업, 열공급업 및 수도업이 포함되며 간주매입률은 70%이다.

제4종사업의 기타에는 제1~3종사업, 제5~6종사업 이외의 사업으로 예컨대 음식점업이 여기에 포함되며<sup>98)</sup> 간주매입률은 60%이다. 서비스업 등(제5종사업)에는 운수통신업, 금융업 및 보험업, 제1~3종사업까지에 해당하지 않는 사업(음식점업에 해당하는 사업을 제외)을 말하며 간주매입률은 50%이다. 마지막으로 제6종사업인 부동산업의 간주매입률은 40%이다.

〈표 IX-1〉에서 「제1종(제2종, 제3종, 제4종, 제5종, 제6종)사업에 관련된 소비세액」이라 함은 각각의 사업별로 과세자산의 양도 등과 관련된 소비세액의 합계액으로부터 매출 대가의 반환과 관련된 소비세액의 합계액을 공제한 잔액을

98) 사업자가 자신이 사용하고 있던 고정자산을 양도하는 경우도 제4종사업에 해당한다. 日本國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, p.35.

말한다. 여기서 매출 대가의 반환이라는 함은 반품, 에누리(값깎기) 등을 실시하여 대금을 반환하는 것을 의미한다.

## 2 | 간이과세제도에서의 납부세액

### 가. 납부 소비세액

일본의 간이과세제도에서 규정하는 납부세액을 보다 구체적으로 살펴보기로 하자. 논의를 간단히 하기 위해 앞(1. 간이과세의 기본구조)에서 언급한 ② 특정과세매입에 관련된 과세표준 금액의 합계액에 대한 소비세액은 없다고 가정한다. 그 경우 간이과세제도 적용 시의 납부해야 할 소비세액은 다음과 같은 식으로 같이 계산된다.

#### 납부 소비세액

$$= \text{과세매출에 관련된 소비세액} - (\text{과세매입에 관련된 소비세액} + \text{매출대가의 반환과 관련된 소비세액} + \text{대손과 관련된 소비세액}) \quad \text{식 (1)}$$

이때 한 종류의 사업을 전업(專業)으로 하고 있는지, 두 종류 이상의 사업을 운영하고 있는지에 따라 납부하는 소비세액이 다르게 된다. 특히 과세매입에 관련된 소비세액의 계산에 있어 차이가 발생하고 있다. 각각의 케이스별로 보면 다음과 같다.<sup>99)</sup> 논의를 간단히 하기 위해 대손과 관련된 소비세액이 0이라고 가정하고 납부 소비세액에 대한 논의를 진행하기로 한다.

99) 이하의 논의는 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.209 및 日本 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, pp.36~40을 참고하여 필자의 설명을 덧붙여 작성하였다.

### 나. 한 종류의 사업을 전업(專業)으로 하는 사업자의 경우

과세매입에 관련된 소비세액

$$= (\text{과세매출에 관련된 소비세액} - \text{매출대가의 반환과 관련된 소비세액}) \\ \times \langle \text{표 IX-1} \rangle \text{의 각 사업업종별 간주매입률} \quad \text{식 (2)}$$

예컨대, 어떤 사업자가 도매업(제1종사업)에 전업(오로지 종사)하고 있다면 간주매입률은 90%가 된다. 이때 만약 매출대가의 반환과 관련된 소비세액이 0이라 가정하면 이 사업자의 납부 소비세액은 식 (2)를 식 (1)에 대입하여 쉽게 구할 수 있다(대손과 관련된 소비세액도 0이라 가정). 그 결과는 다음과 같다.

도매업 종사(전업)자의 납부 소비세액

$$= \text{과세매출에 관련된 소비세액} - \text{과세매출에 관련된 소비세액} \times 0.9 \\ = \text{과세매출에 관련된 소비세액} \times 0.1$$

즉, 이 경우의 도매업 전업자의 납부 소비세액은 과세매출에 관련된 소비세액의 10%만 납부하면 된다.

### 다. 두 종류 이상의 사업을 하는 사업자의 경우

대손과 관련된 소비세액이 0이라고 가정하면 두 종류 이상의 사업을 하는 사업자의 과세매입에 관련된 소비세액은 다음의 식으로 계산된다.

과세매입에 관련된 소비세액

$$= (\text{과세매출에 관련된 소비세액} - \text{매출대가의 반환과 관련된 소비세액}) \\ \times [(a \times 90\% + b \times 80\% + c \times 70\% + d \times 60\% + e \times 50\% + f \times 40\%) / \\ (a + b + c + d + e + f)] \quad \text{식 (3)}$$

식 (3)에서 a부터 f의 기호는 <표 IX-1>에 있는 각 사업업종에 관련된 소비세액을 나타낸다. 예컨대 어떤 사업자가 도매업(제1종사업)과 소매업(제2종사업)의 두 업종만을 운영하고 있다면 간주매입률은 도매업의 90%와 소매업의 80%(<표 IX-1> 참조)가 적용된다. 이때 간단히 도매업과 관련된 소비세액과 소매업과 관련된 소비세액이 같은 액수(즉, a=b이고, c=d=e=f=0)라고 하자. 그러면 이 경우에 적용되는 간주매입률은 85%가 된다.<sup>100)</sup> 여기서 매출대가의 반환과 관련된 소비세액이 0이라고 하면(또 이미 대손과 관련된 소비세액이 0이라고 가정하고 있음), 이 사업자의 납부소비세액은 식 (3)을 식 (1)에 대입하여 쉽게 구할 수 있다. 그 결과는 다음과 같다.

$$\begin{aligned} & \text{도매업과 소매업 운영 사업자의 납부 소비세액} \\ &= \text{과세매출에 관련된 소비세액} - \text{과세매출에 관련된 소비세액} \times 0.85 \\ &= \text{과세매출에 관련된 소비세액} \times 0.15 \end{aligned}$$

즉, 어떤 간이과세제도 적용 사업자가 도매업(제1종사업)과 소매업(제2종사업)과 관련된 소비세액이 같다고 한다면(즉, a=b라고 하면) 이 사업자의 납부 소비세액은 과세매출에 관련된 소비세액의 15%만 납부하면 된다.

#### 라. 과세매출액에 관한 특례

간이과세제도 적용을 받은 어떤 사업자가 여러 종류의 사업을 운영을 하고 있다고 하더라도 한 종류 또는 두 종류에 집중하여 사업을 운영하는 경우가 있을 수 있다. 이 경우는 그 주된 사업의 과세매출액 비중을 기준(통상 75%를 기준)하는 특례가 마련되어 있다.<sup>101)</sup>

100)  $[(a \times 0.9 + b \times 0.8) / (a + b)]$ 로부터, a=b를 이용하면 그 값은 0.85, 즉 85%가 됨을 알 수 있다.

101) 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.209.

## 1) 한 종류사업의 과세매출액이 전체의 75% 이상인 경우의 특례

두 종류 이상의 사업 중 한 종류 사업의 과세매출액이 전체의 75% 이상을 차지하는 경우에는 그 75% 이상을 차지하는 사업의 간주매입률을 전체의 과세매출액에 대해 적용할 수 있다.

## 2) 두 종류 사업의 과세매출액 합계액이 전체의 75% 이상인 경우의 특례

세 종류 이상의 사업을 하는 사업자로 그 중 두 종류 사업의 과세매출액 합계액이 전체의 75% 이상을 차지하는 경우에는 그 두 종류 사업 중 그 수치가 낮은 쪽의 간주매입률을 그 두 종류 사업 이외의 과세매출액에 대해서도 적용할 수 있다.

#### 4 세액공제제도(매입세액 공제나 간이과세제도 이외)

일본의 소비세구조는 한국과 마찬가지로 매출과 관련된 소비세액(매출세액)에서 매입과 관련된 소비세액(매입세액)을 공제하여 산출하는 전단계 세액공제 방식(일본에서는 다단계 누적배제 방식이라 하고 있음)으로 되어 있다. 이 매입과 관련된 소비세액 공제 이외에 간이과세제도로써 중소기업자의 매입과 관련된 소비세액 공제의 특례가 적용되고 있다. 일본에서는 이들 세액공제 이외의 다른 세액공제제도도 마련되어 있다. 이하에서는 매입세액 공제나 간이과세제도 이외의 세액공제제도에 관하여 그 개요를 소개하기로 한다.<sup>102)</sup>

## 1) 비과세자산을 수출한 경우의 특례

월체어나 보청기 등의 신체장애자용 물품과 같이 과세가 이루어지지 않는 자

102) 이하는 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『稅法便覽』, pp.993~1003와 pp.1010~1019의 규정 내용의 간단한 개요를 소개하는 식으로 작성한 것이다.

산을 ‘비과세자산’이라 한다. 이러한 비과세자산의 양도는 과세가 되지 않는다는 의미에서 국내거래든 수출판매든 모두 ‘비과세거래’로 분류된다. 따라서 본래대로라면 사업자가 수출거래로서 비과세자산을 수출한 경우라 하더라도 소비세의 신고서상은 ‘비과세거래’에 해당하는 납부세액의 계산을 행하는 것이 된다. 그러나 사업자가 비과세자산의 수출을 비과세거래로 하여 공제대상 매입세액을 계산하게 되면 ‘수출면세’(소비지 과세주의)라는 본래의 소비세 취지에 어긋나는 문제가 발생하게 된다.

이러한 문제에 대처하기 위해 일본에서는 “사업자가 수출거래로서 비과세자산의 양도를 한 경우, 그 증명이 있을 때에는 해당 수출거래를 과세자산의 양도와 관련된 수출거래로 간주하여 매입에 관련된 소비세액의 공제 규정을 적용한다”(「소비세법」 제31조 제1항)고 하고 있다. 이는 비과세자산 수출 시 매입 관련 소비세액의 공제 특례를 마련하고 있음을 의미한다.<sup>103)</sup> 이러한 특례를 마련하지 않을 경우에 어떠한 문제가 발생하고, 어째서 이러한 특례 규정이 필요하게 되는지를 아래의 [상황설정]을 예시하여 설명해 보자.

[상황설정] 일본에서 신체장애자용 휠체어 제조업체 A사가 미국 소비자에게 휠체어를 20만엔에 수출하였다고 하자. 소비세율이 10%라 할 때 A사는 과세사업자로서 휠체어 자재를 과세매입으로 11만엔(이중 1만엔은 소비세)을 일본 국내 사업자에게 지불하고 있다.

위와 같은 상황에서 비과세자산 수출 시 매입 관련 소비세액 공제 특례의 규정이 적용되지 않는다고 하자. 그러면 A사는 미국 소비자로부터 휠체어(비과세자산) 매출로서 20만엔을 받게 되지만 매입세액 공제를 받을 수 없기 때문에 자신의 이익은 9만엔(=20만엔 - 11만엔)이 된다. 이는 수출면세라는 본래의 취지에 어긋나게 된다. 이때 「소비세법」 특례 규정(제31조 비과세자산 수출 시 매입

103) 소비세의 거래 분류에 있어 과세가 되지 않는 ‘비과세거래’에 해당하는지의 여부에 대한 판정은 수출 면세거래가 되는지의 여부에 대한 판정보다도 먼저 이루어진다.

관련 소비세액의 공제 특례)을 적용하게 되면, A사로서 매입세액 공제(환급)가 이루어져 10만엔의 매출이익을 확보할 수 있게 된다. 이 특례 규정이 적용되면 자재대금 11만엔은 과세매출에 대응하는 과세매입이 되고 자재대금 지불 시 포함되었던 매입세액의 공제를 받을 수 있어 A사는 자재 매입 시 부담한 1만엔의 세금을 환급받을 수 있기 때문이다. 즉, A사는 10만엔(= 20만엔 - 11만엔 + 1만엔)의 이익을 확보할 수 있게 된다.

요컨대, 사업자가 일본 국내에서 「소비세법」(제6조 제1항)의 규정에 따라 수출거래로서 소비세가 부과되지 않는 자산(비과세자산)을 양도한 경우, 재무성령에 정하는 바에 따라 그 증명이 되었을 때는, 해당 수출거래를 과세자산의 양도와 관련된 수출거래에 해당하는 것으로 간주하고 매입 관련 소비세액이 공제되도록 하여 수출면세를 실현하고자 하는 것이 '비과세자산 수출 시 매입 관련 소비세액의 공제 특례'(「소비세법」 제31조 제1항) 규정의 취지라 할 수 있다.

## 2) 매입과 관련된 대가 반환을 받은 경우의 특례

사업자가 일본 국내에서 행한 과세매입에 대하여 반품, 할인, 일부반환으로 인해 매입과 관련된 대가의 반환을 받은 경우는, 매입과 관련된 소비세액의 감액조정을 행한다. 감액조정을 전부 할 수 없는 때에는 해당 과세기간의 과세표준액에 대한 소비세액에 가산한다(「소비세법」 제32조 제1항).

## 3) 과세화물과 관련된 소비세액의 환급이 있는 경우의 특례

사업자가 보세지역으로부터의 인수 과세화물과 관련된 소비세액의 전부 또는 일부에 대하여 다른 규정에 따라 환급을 받은 경우는, 과세매입에 대하여 반품을 한 경우와 마찬가지로 매입과 관련된 소비세액의 감액조정을 행한다(「소비세법」 제32조 제4항).

4) 과세매출비율이 현저하게 변동된 경우의 조정대상 고정자산 매입 관련  
소비세액의 조정

이는 사업자가 일본 국내에서 조정대상 고정자산을 과세매입하거나, 또는 조정대상 고정자산에 해당하는 과세화물을 보세지역으로부터 인수하고, 비례배분 방식<sup>104)</sup>에 따라 매입에 관련된 소비세액을 계산한 경우에 적용된다. 이 경우 그 사업자가 매입과 관련된 과세기간의 개시일로부터 3년이 경과한 날이 속하는 과세기간(제3년도의 과세기간)의 말일에 그 조정대상 고정자산을 보유하고 있고, 제3년도의 과세기간에 있어서의 통산(通算)과세매출비율이 매입과 관련된 과세매출비율에 비하여 현저하게 변동하는 케이스가 발생할 수 있다. 이때에는 제3년도 과세기간의 매입과 관련되는 소비세액을 가감산하는 방법으로 조정한다(「소비세법」 제33조).

위에서 언급한 통산과세매출비율이란 매입 과세기간으로부터 제3년도 과세기간까지의 각 과세기간 중, 국내에서 행한 과세자산의 양도 대가가 국내 자산 양도 대가액에서 차지하는 비율을 말한다(「소비세법」 제33조 제2항, 「소비세법 시행령」 제53조 제3항).

5) 과세업무용 조정대상 고정자산을 비과세업무용으로 전용(轉用)한 경우의 조정

이는 사업자가 일본 국내에서 조정대상 고정자산을 과세매입하거나, 또는 조정대상 고정자산에 해당하는 과세화물을 보세지역으로부터 인수하고, 과세매입 또는 과세화물과 관련된 과세매입의 세액에 대하여 개별대응방식<sup>105)</sup>에 따라 매입과 관련된 소비세액을 계산한 경우에 적용된다. 이 경우 그 사업자가 조정대상 고정자산을 매입일로부터 3년 이내에 과세자산 양도 이외의 업무용으로 전용한 때에는, 전용한 날이 속하는 과세기간의 매입과 관련되는 소비세액으로부터 전용한 날까지의 기간에 따라 일정액의 소비세액을 공제하는 방법으로 조정한다(「소비세법」 제34조).

104) 비례배분방식의 납부세액 계산 방법에 대해서는 <표V-2>를 참조바람.

105) 개별대응방식의 세액계산방법에 관해서는 <표V-1>을 참조바람.

## 6) 비과세업무용 조정대상 고정자산을 과세업무용으로 전용(轉用)한 경우의 조정

이는 사업자가 일본 국내에서 조정대상 고정자산을 과세매입하거나, 또는 조정대상 고정자산에 해당하는 과세화물을 보세지역으로부터 인수하고, 과세매입 또는 과세화물과 관련된 과세매입의 세액에 대하여 비과세업무용으로만 쓰이는 것으로 개별대응방식에 따라 매입과 관련된 소비세액을 계산한 경우에 적용된다. 이 경우 그 사업자가 조정대상 고정자산을 매입일로부터 3년 이내에 과세업무용으로 전용한 때에는, 전용한 날이 속하는 과세기간의 매입과 관련되는 소비세액에 전용한 날까지의 기간에 따라 일정액을 가산(加算)하는 방법으로 조정한다(「소비세법」 제35조).

## 7) 납세의무의 면제를 받지 않게 된 경우의 조정

면세사업자가 새로이 납세의무자로 된 경우 또는 사업자가 납세의무를 면제받게 된 경우에는 그 재고자산과 관련된 소비세액을 조정한다(「소비세법」 제36조).

## 8) 매출과 관련된 대가의 반환을 한 경우의 소비세액 공제

이는 사업자가 일본 국내에서 행한 과세자산의 양도에 대하여 반품, 에누리(값깎기), 일부반환(割戻し)으로 인하여 매출과 관련된 대가의 반환을 받은 경우에 적용된다. 이 경우, 대가의 반환을 한 날이 속하는 과세기간의 과세표준액에 대한 소비세액으로부터 대가의 반환금액과 관련된 소비세액을 공제한다(「소비세법」 제36조).

또한 과세사업자가 사업을 폐지하거나 면세사업자로 된 후에 대가의 반환을 행한 경우에는 본 조치는 적용되지 않는다(「소비세법」 기본통달 14-1-7).

## 9) 특정과세매입과 관련된 대가의 반환을 받은 경우의 소비세액 공제

이는 사업자가 일본 국내에서 행한 특정과세매입에 대하여 에누리(값깎기)나

일부반환(割戻し)을 받음으로 인하여 그 특정과세매입과 관련된 대가의 반환을 받은 경우에 적용된다. 이 경우, 대가의 반환을 받은 날이 속하는 과세기간의 과세표준액에 대한 소비세액으로부터 대가의 반환을 받은 금액과 관련된 소비세액의 합계액을 공제한다(「소비세법」 제38조의2).

#### 10) 대손(貸損)과 관련된 소비세액 공제

사업자가 일본 국내에서 과세자산을 양도한 경우, 상대방에 대한 외상매출금 기타 채권에 대하여 일정 사실이 생겼기 때문에 그 전부 또는 일부를 받을 수 없게 된 경우에 적용된다. 이 경우에, 받을 수 없게 된 세액 포함 금액과 관련된 소비세액의 합계액을 그 과세기간의 과세표준액에 대한 소비세액으로부터 공제한다(「소비세법」 제39조).

#### 11) 국가, 지방공공단체 등의 특례

국가 또는 지방공공단체의 일반회계에 관하여는 매입세액 공제 특례가 적용된다. 이 경우, 그 과세기간의 과세표준액에 대한 소비세액을 과세매입과 관련된 소비세액 기타 공제할 수 있는 소비세액의 합계액과 같은 금액인 것으로 간주된다(「소비세법」 제60조 제6항). 따라서 이들 일반회계에서는 소비세의 납부세액, 환급세액이 발생하는 일은 없다.

한국에서는 거래 중간에 면세가 있는 경우 환수효과나 누적효과를 제거하기 위해 의제매입세액 공제제도를 운영하고 있다. 이에 비해 일본에서는 위에서 살펴보았듯이 매입세액 공제제도 및 간이과세제도 이외에도 환수효과나 누적효과를 제거하기 위해 다양한 케이스를 상정한 소비세액 공제 특례가 적용되고 있다. 이와 같은 일본의 다양한 특례 대응을 참고하는 것도 우리나라에서 유사한 상황이 일어났을 때 어떻게 대처할지에 대해 시사점을 줄 것으로 보인다.

앞의 ‘비과세자산을 수출한 경우의 특례’에서는 구체적인 상황 설정의 예도

들어가며 설명하였다. 위에서 든 다른 각각의 특례 적용에서도 것처럼 예시를 들어가며 소비세 부과와 정합성을 어떻게 확보하는지를 살펴본다면 많은 도움이 되겠지만, 지면관계상 또는 다른 주제와의 균형을 고려하여 각각의 그 구체적인 예시 및 과정에 대한 논의는 생략하기로 한다.



## X. 기타

1. 일본의 지방소비세
2. 국경을 넘는 역무(용역)의 제공과 소비세 과세





## X. 기타

### 1 | 일본의 지방소비세

#### 가. 소득·소비·자산과세별 지방세수입 구성비

우리나라 지방세의 경우 지방소득세가 시군의 기간세로 자리잡고 있기는 하지만, 시도에서는 취득세와 같은 거래자산과세의 비율이 높은 구조로 되어 있다. 이러한 우리나라 지방세 구조에 비하여 일본의 지방세는 현격하게 다른 구조를 보이고 있다. 한국에 비해 일본은 지방세 세목 수가 많은 편이나, 광역과 기초자치단체의 기간세가 확립되어 있고 광역 및 기초자치단체 간의 세목상의 혼동은 적은 편이다. 도부현은 도부현민세, 사업세, 지방소비세가 기간세로 되어 있고, 시정촌은 시정촌민세와 고정자산세가 기간세로 되어 있다. 국세 소비세 논의와 관련하여 주목해야 할 것은 국세 소비세와 함께 징수되고 있는 지방 소비세이다. 그 실태를 보다 명확히 표현한다면 지방 부가가치세라 할 수 있다.

일본 지방세에서 소득에 대해 부과되는 주요 소득과세로서는 도부현민세, 시정촌민세 및 사업세가 있으며, 자산 관련 기간 세목으로서는 고정자산세가 있다. 지방소비세는 1997년 4월 1일부터 도입되었고 그 후 지방소비세율이 인상되면서 소비과세로서 지방의 주요 일반재원<sup>106)</sup>으로 정착되어 왔다. 우선 일본 지방세의 소득·소비·자산과세의 각 세원별 분포에 관하여 간단히 살펴보기로 하자. <표 X-1>은 일본의 지방세목을 소득, 소비 및 자산과세로 분류하여 각각의 수입 구성비의 추이를 나타낸 것이다.

106) 일본에서는 지방교부세와 지방양여세, 여기에 지방세를 합한 재원을 지방의 '일반재원'이라 한다. 이들 일반재원의 합계가 지방의 세입에서 차지하는 비중은 66.3%(지방교부세 18.5%, 지방양여세 3.0%, 지방세 44.8%)에 이른다(2019년도 지방재정계획). 総務省(2019), 「国の予算と地方財政計画(通常収支分)との関係(平成31年度分)」 참조.

표 X-1 세원별 지방세 수입구성비의 추이

(단위: %)

구분	1980	1990	1998	2000	2010	2014	2015	2016	2017	2018
소득과세	57.1	63.7	47.2	47.4	48.6	51.5	49.5	52.5	52.5	53.0
개인소득과세	27.6	31.1	26.5	27.8	34.0	34.0	32.4	30.8	30.9	30.9
법인소득과세	29.6	32.6	20.7	19.6	14.5	17.5	17.1	21.4	21.6	22.2
소비과세	19.2	12.3	20.8	20.7	19.4	19.2	22.9	21.1	20.7	20.5
자산과세 등	23.7	24.0	32.2	31.9	32.0	29.3	27.6	26.7	26.8	26.5
합계	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

- 주: 1. OECD 세입통계 구분기준에 따라 작성한 것이다.  
 2. 2016년도까지는 결산액, 2017년도와 2018년도는 지방재정계획액에 계획외수입 예상액을 더한 금액을 기초로 하여 계산한 값이다.  
 3. 반올림의 관계상 합계와 일치하지 않는 경우가 있다.  
 자료: 川上尙貴 編著(2008), 『圖說日本の税制』, p.221; 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.239.

〈표 X-1〉에서 보는 바와 같이 일본 지방세 세수입을 소득·소비·자산과세로 나누어 그 비중의 추이를 보면 소득과세가 가장 높은 비중을 차지하는 구조로 되어 있고, 그다음이 자산과세, 그리고 소비과세가 가장 낮게 나타나고 있다. 각 세원별 추이를 보면 제2차 세계대전 이후 일본의 고도성장기에는 고정자산세의 증가가 상대적으로 낮았고, 자산과세의 비중이 저하되었다.

그 후 일본에서 소비세(국세)를 도입한 1988년 12월 근본적(발본적) 세계개혁에 따라 국세소비과세의 비중은 높아졌으나, 지방소비과세 비중은 오히려 낮아졌다. 〈표 X-1〉로부터 1980년 소비과세의 비중이 19.2%에서 1990년 12.3%로 낮아지고 있음을 볼 수 있다. 그러다가 국세 소비세율의 인상과 함께 1997년 4월부터 지방소비세를 도입하면서 다시 소비과세의 비중이 높아졌고, 2014년부터 소비세율을 5%(지방소비세분은 1.0%p)에서 8%(동 1.7%p)로 인상하면서 지방소비세의 확충으로 이어져 지방의 소비과세 비중도 높아졌다.

〈표 X-1〉을 보면 1997년 지방소비세 도입의 영향으로 소비과세의 비중은 1990년 12.3%에서 1998년 20.8%로 높아지고 있으며, 2014년 지방소비세율 인상으로 2015년에는 22.9%로 높아지고 있음을 알 수 있다. 그 후 지방세의 소비

과세 비중은 20~21%의 수준으로 안정적인 추이를 보이고 있음을 관찰할 수 있다. 2019년 10월부터 소비세율을 10%로 인상하게 되면서 지방소비세 세율도 2.2%p로 인상되었기 때문에 지방세에서 소비과세 비중은 더욱 높아질 것이다.

#### 나. 창설 배경 및 국세 소비세와의 관계

일본 정부는 지방분권의 촉진, 지역복지의 충실을 위한 지방세원의 충실을 도모한다는 관점에서 그동안 양여세로서 지방에 이전되던 소비양여세를 폐지하는 대신에 새로이 지방소비세를 창설하였다. 지방소비세는 소비의 이동성 등을 고려하여 광역자치단체세인 도도부현(都道府県)세로 하고 있다. 1997년 지방소비세 창설 이후 지방에서의 소비과세가 부각되어 왔으며, 2018년(계획치) 도부현세 수입에서 차지하는 지방소비세 비중은 26.6%로 지방의 기간세로 자리잡고 있다.

1999년도 예산편성 이후 일본의 소비세 수입은, 지방교부세 교부금에 충당하는 금액을 제외하고, 기초연금·고령자의료·개호(介護: 노인수발이나 간병) 보험의 3경비에 충당할 것이 예산총칙에 명기되어 있다.

일본에서는 1989년 3%의 세율로 일반 소비세(부가가치세)가 도입되었다. 그 후, 소비세 비과세 범위의 확대나 간이과세제도의 개편 등을 포함해 1991년 5월 「소비세법」 개정(의원입법)을 거쳐 1994년 소비세의 개혁이 있었다. 이 개혁에서 개인소득과세의 부담경감과 소비과세의 충실을 도모하기 위해, 기존의 소비세를 5%로 인상하여 1997년 4월부터 이를 실시하였다. 5%로의 소비세율 인상과 함께 지방소비세(5%의 세율 중 지방소비세율은 1%p)가 창설되었고, 중소기업자에 대한 특례조치의 개편 등의 개정이 이루어졌다. 그 후 2014년 4월부터 소비세율을 8%로 인상하였다. 8%의 세율 중 지방소비세율이 1.7%p이며 국세 소비세율은 6.3%p였다. 2019년 10월부터 소비세율이 10%로 인상되었으며, 그 중 2.2%p가 지방소비세이고 7.8%p가 국세 소비세이다.

1989년 소비세 도입 시에는 지방공공단체 재원의 안정적인 확보를 위해 소비

세 수입액의 20%를 소비양여세로 하여, 지방교부세로서 소비양여세분을 제외한 소비세 수입액의 24%를 교부하는 것으로 되어 있었다. 이를 1997년 4월 1일부터 지방소비세 도입과 함께 소비양여세를 폐지하고 지방교부세는 국세 소비세분의 29.5%로 인상하였다. 2014년 4월 소비세율의 인상과 함께 지방교부세는 국세 소비세분의 22.3%로 낮추었다.

현재(2019년 10월) 소비세율 10% 가운데 2.2%p가 지방소비세이고, 국세 소비세분의 20.8%가 지방교부세 재원이므로 지방소비세와 소비세분 지방교부세를 포함하면 10%의 소비세율 중 약 3.8%p가 지방의 일반재원으로 이용되고 있다.<sup>107)</sup>

#### 다. 지방소비세 개요

지방소비세는 국세 소비세와 마찬가지로 소비일반을 대상으로 널리 공평하게 부담하도록 한다는 목적을 갖고 있다. 납세의무자도 국세 소비세의 납세의무자와 동일하다. 국세 소비세와 같은 전단계 세액공제 방식(다단계 누적배제 방식)으로 되어 있다. 지방소비세를 각 도도부현의 간접세로 하고 있다는 점을 감안하여 일본에서는 최종소비지와 세수의 귀속을 일치시키는 조치를 취하고 있다. 그 조치로서 일단 지방소비세로서 각 도도부현에 납부된 세수액을 ‘각 도도부현 간 소비에 상당하는 액’에 따라 청산하는 절차를 밟고 있다.

‘각 도도부현마다 소비에 상당하는 액’은 ① 상업통계에 기초한 ‘소매연간판매액’과 서비스업 기본조사에 기초한 서비스업 가운데 ‘개인사업수입액’을 합산한 금액(2분의 1의 비중), ② 국세(國勢)조사에 기초한 인구(2분의 1의 비중)를 이용하여 산출하고 있다.

1994년 세제개혁에서는 시정촌에 대해 개인주민세의 감세와 소비양여세의 폐지에 따른 세입부족을 보전하고, 시정촌에 대해 안정적으로 재원을 귀속시킨다는 관점에서 지방소비세의 2분의 1에 상당하는 금액을 시정촌에 교부하는 교부금제도를 설치하고 있다. 이는 도도부현 간의 청산 후 금액의 2분의 1 상당액

107) 정확하게는 3.8224%p(= 지방소비세 2.2%p분 + 국세 소비세 7.8%p분 × 20.8%)이다.

을 시정촌의 '인구·종업원 수'로 안분하여 시정촌에 교부하는 제도이다. 여기서 안분 기준이 되는 인구는 국세(國勢)조사에 기초한 시정촌의 인구가 되며, 종업원 수는 경제센서스 기초조사에 근거한 시정촌의 종업원 수를 이용하고 있다.<sup>108)</sup>

지방소비세의 신고·납부도 국세 소비세와 마찬가지로 국내거래인지 수입거래인지에 따라 다르게 되어 있다. 일본 국내거래(양도할)의 지방소비세 신고납부는 납세의무자의 사무부담을 고려하여 당분간 그 부과징수를 국가(중앙정부)에 위탁하고 있다. 이 때문에 국세 소비세와 병행해서 국가(세무서)가 지방소비세의 신고·납부 업무도 함께 행하는 것으로 되어 있다. 한편 수입거래(화물할)와 관련된 지방소비세의 신고·납부는 국가 세관에서 국세 소비세의 예에 따라 국세 소비세와 병행하여 실시하고 있다.

이상에서 설명한 지방소비세의 개요를 정리한 것이 <표 X-2>이다.

표 X-2 지방소비세 개요

1. 과세단체: 도도부현
2. 납세의무자: 국세 소비세와 동일
3. 과세표준: 국세 소비세액
4. 세율: 국세 소비세액의 78분의 22(소비세율 환산으로 2.2%)
5. 신고·납부
  - 1) 양도할(국내거래)과 관련된 신고·납부: 당분간 국세 소비세와 함께 세무서에 신고·납부
  - 2) 화물할(수입거래)과 관련된 신고·납부: 국세 소비세와 함께 세관에 신고·납부
6. 도도부현 간의 청산: 각 도도부현에 납부된 지방소비세수를 '각 도도부현별 소비에 상당하는 금액'에 따라 청산<sup>1)</sup>
7. 시정촌에의 교부: 도도부현 간의 청산후 금액 2분의 1 상당액을 '인구·종업원 수'로 안분하여 시정촌에 교부
8. 소비양여세의 폐지: 지방소비세의 창설과 함께 소비양여세는 폐지
9. 시행기일: 1997년 4월 1일부터 적용

주: 1) '각 도도부현마다 소비에 상당하는 액'은 ① 상업통계에 기초한 '소매연간판매액'과 서비스업 기본조사에 기초한 서비스업 가운데 '개인사업수입액'을 합산한 금액(2분의 1의 비중) 및 ② 국세(國勢)조사에 기초한 인구(2분의 1의 비중)를 이용하여 산출하고 있다.  
 자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.255를 기초로 세율 부분을 수정하여 작성.

108) 藤崎直樹·坂井裕幸 編著(2018), 『税法便覧』, p.1150.

### 라. 지방소비세 구조

다음으로 지방소비세에 관한 한 예를 설정하여 그 구조를 보다 명확히 살펴보기로 한다. 그 예로서 어느 현(예컨대 가나가와현(神奈川県)을 상정)에서 10억 엔의 소비매출이 있을 경우, 국세 소비세와 지방소비세가 어떠한 방식으로 배분되는가를 보기로 하자. <표 X-3>은 앞서의 국세 소비세에서 예를 들었던 것을 보다 세분하여 국세 소비세와 지방소비세의 부담배분을 나타내고 있다. 이때 논의를 보다 간단히 하기 위해 대상제품의 단계에 있어 원재료제조(생산)업자를 생략하고 그 단계를 제조업자(大阪府(오오사카부)에 위치), 도매업자(福岡県(후쿠오카현)에 위치), 소매업자(가나가와현에 위치), 소비자(가나가와현에 위치)의 단계로 이행하면서 국세 소비세와 지방소비세의 세액계산이 어떻게 이루어지는가를 보이고 있다.

표 X-3 현행(2019년 10월 이후) 일본 지방소비세의 구조(예)

(단위: 엔)

단계	① 매출액	② 매출세액: ①×10% (=국세①×7.8% +지방세①×2.2%)	국세 소비세 납부액	지방세 소비세 납부액	청산
제조업자 (大阪府)	50,000	5,000 (=국세 3,900+지방세 1,100)	3,900	1,100 (=3,900 *22/78)	상업통계 등을 이용 하여 청산  ↓  神奈川県의 소비세수입 <sup>1)</sup>
도매업자 (福岡県)	70,000	7,000 (=국세 5,460+지방세 1,540)	1,560 (=5,460 -3,900)	440 <sup>2)</sup> (=1,560 *22/78)	
소매업자 (神奈川県)	100,000	10,000 (=국세 7,800+지방세 2,200)	2,340 (=7,800 -5,460)	660 <sup>3)</sup> (=2,340 *22/78)	
소비자 (神奈川県)	110,000 (=매출액 100,000+소비세액 10,000)		7,800	2,200	2,200(=1,100 +440+660)

주: 1) 神奈川県(가나가와현)의 소비세수입 중 2분의 1은 국세조사에 기초한 시정촌의 인구와 경제센서스 기초조사에 의거한 종업원 수로 안분하여 가나가와현 내의 시정촌에 교부된다.

2) 도매업자의 지방소비세 납부액 440은 전단계의 지방세부담 공제방식, 즉 [1,540-1,100]으로도 계산할 수 있다.

3) 소매업자의 지방소비세 납부액 660은 전단계의 지방세부담 공제방식, 즉 [2,200-1,540]으로도 계산할 수 있다.

자료: 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖說日本の税制』, p.255와 神奈川県(2008), 『県税のしおり』, p.18를 참조하여 세율 10%를 적용하여 작성.

〈표 X-3〉에서 보는 바와 같이 소비자의 실제의 소비세 부담 10% 안에는 지방소비세가 2.2%p(보다 정확하게는 국세 소비세액의 22/78)를 포함하고 있다. 〈표 X-3〉에서는 이를 구분하여 나타내고 있는 것이다.

각각의 단계에서 소비세를 부담하는 것은 국세 소비세를 설명하는 경우와 마찬가지로 각 단계의 매출세액에서 매입세액을 차감하여 계산하는 전단계세액공제 방식(다단계누적배제 방식)으로 되어 있다. 〈표 X-3〉에서는 지방소비세의 계산을 국세 소비세액에 22/78을 곱하여 계산하는 방식으로 표시하고 있다. 지방소비세의 경우 제조업자, 도매업자, 소매업자가 다른 지역에 위치한다면, 이들 각 단계에서 납부하는 소비세액에는 지방소비세가 포함되게 된다. 이 때문에 위의 예에서 실제의 소매업자와 소비자가 위치하는 가나가와현의 세무서에는 지방소비세로 660엔만을 납부하게 되는 결과를 초래한다. 해당 소비지역에 해당 소비세를 부담을 귀속시킨다고 하는 것이 소비세 본래의 목적이 있기 때문에 일본에서는 해당 소비지역으로 소비세 부담을 청산하는 절차를 밟게 되는 것이다.

지방소비세의 청산 시에 이용하는 기준이 앞서 언급한 ‘각 도도부현간 소비에 상당하는 액’의 청산기준에 따라 지방소비세액을 청산하는 절차를 밟게 된다. 〈표 X-3〉에서는 그 청산기준을 적용하였을 경우에 가나가와현(神奈川県)으로 지방소비세가 같은 금액으로 2,200엔이 귀속되는 경우를 보이고 있다. 이렇게 청산절차가 끝난 다음 가나가와현의 소비세 수입 중 2분의 1은 인구(국세조사에 기초한 시정촌의 인구)와 종업원 수(경제센서스 기초조사에 근거한 시정촌의 종업원 수)로 안분하여 가나가와현 내의 시정촌에 교부하고 있다.

## 2 국경을 넘는 역무(용역)의 제공과 소비세 과세

일본 「소비세법」에서는 ‘전기통신 이용 역무의 제공’ 및 ‘특정 역무(용역)의 제공’에 대한 과세 관계를 별도로 다루고 있다.<sup>109)</sup>

### 가. 전기통신이용 용역의 제공과 관련된 과세관계

#### 1) 전기통신 이용 역무(용역)의 제공의 의미

‘전기통신 이용 역무(용역)의 제공’이라 함은 전기통신 회선(인터넷 등)을 이용하여 이루어지는 전자 광고의 발신 서비스를 제공하는 것을 말한다. 또한 국외(國外) 사업자가 행하는 ‘전기통신 이용 역무의 제공’ 가운데, 그 서비스의 성질이나 거래 조건하에서 해당 서비스를 제공받는 자가 보통의 사업자에 국한되는 것을 ‘사업자 대상 전기통신 이용 역무(용역)의 제공’이라 한다. 여기서 국외 사업자라 함은 소득세법에서 규정하는 비거주자인 개인사업자 및 법인세법에 규정하는 외국 법인을 말한다. ‘사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공’에는, 예컨대 인터넷을 통한 광고 게재 및 인터넷상에서 이루어지는 게임 소프트나 소프트웨어의 판매 장소를 제공하는 서비스 등이 해당된다.

#### 2) 전기통신 이용 역무의 제공이 국내거래인지 여부의 판정 기준

‘전기통신 이용 역무의 제공’에 있어 그 역무를 제공받는 자의 주소 등이 국내면 국내거래가 된다. 2017년 1월 1일 이후 국내 사업자가 해외 사업장에서 받는 ‘사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공’ 가운데, 국내 이외의 지역에서 이루어지는 자산의 양도 등만을 필요로 하는 것은 국외거래로 분류된다. 이때 국외 사업자가 국내의 항구적 시설에서 받는 ‘사업자 대상 전기통신 이용 역무

109) 이하의 내용은 일본 國稅廳(2018), 『消費税のあらまし』, pp.41~44을 참조하여 필자의 설명을 덧붙인 것이다.

의 제공' 가운데 국내에서 이루어지는 자산의 양도 등을 필요로 하는 것은 국내 거래로 분류되고 있다.

3) '사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공'과 관련된 과세 방식  
(대리납부(reverse charge) 방식)

'대리납부'(리버스 차지) 방식이라 함은, 서비스(역무)를 제공한 국외 사업자가 아닌 해당 용역을 제공받은(즉, 과세구매를 한) 사업자에게 소비세(부가가치세)의 신고·납세 의무를 부과하는 과세 방식을 말한다. 이때 국외 사업자가 실시하는 '사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공' 및 '특정 역무의 제공'이 리버스 차지 방식을 적용하는 대상 거래가 된다. 이들 역무의 제공을 일본에서는 '특정 자산의 양도 등'이라고 하고 있다.

사업자가 국내에서 행한 과세매입 가운데 '특정 자산의 양도 등'에 해당하는 것을 '특정과세매입'이라 하며, 해당 '특정과세매입'을 한 사업자에게 리버스 차지 방식에 따른 소비세의 신고·납부 의무를 지우고 있다. 그 납세 의무는 특정과세매입을 하였을 때에 성립하게 된다. 리버스 차지 방식에 따라 신고를 하는 경우는 소비세 신고서 제출 시에 '특정과세매입이 있는 경우의 과세표준액 등의 내역(명세)서'를 함께 제출할 필요가 있다.

4) 리버스 차지 방식에서의 납부세액의 계산 방법

특정과세매입이 있는 경우에 적용되는 리버스 차지 방식에서의 소비세 납부세액의 계산 방법에 대해 살펴보기로 하자. 이 경우의 소비세액은 다음 산식에 따라 계산하게 된다.

$$\text{소비세액} = \text{과세표준액에 대한 소비세액} - \text{매입공제 세액} \quad \text{식 (1)}$$

위의 식 (1)에서 과세표준액에 대한 소비세액은 '특정 자산의 양도 등'을 제

외한 '과세자산의 양도 등의 대가액'에 '특정과세매입과 관련된 지불대가액 ×7.8%'를 더한 금액으로 하고 있다. 즉,

$$\begin{aligned} \text{과세표준액에 대한 소비세액} &= \text{과세 자산의 양도 등의 대가액} + \\ &\quad \text{특정과세매입과 관련된 지불대가액} \times 7.8\% \end{aligned} \quad \text{식 (2)}$$

위의 식 (2)에서 특정과세매입과 관련된 지불대가액의 경우, 면세사업자로부터 받은 '사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공' 및 '특정 역무의 제공'(특정과세매입)이라 하더라도, 해당 역무의 제공을 받은 사업자 가운데 간이과세제도를 적용하지 않고 과세매출 비중이 95% 미만이면 리버스 차지 방식에 따라 신고·납부할 필요가 있다. 이처럼 리버스 차지 방식은 일반과세에 의해 신고하는 경우에 과세매출 비중이 95% 미만인 사업자에만 적용된다는 점에 주의를 요한다. 이 때문에 실제로는 과세에 상당한 누락이 생기고 대리납부 의무를 지지 않는 소비자도 적지 않을 것임을 유추할 수 있다.

식 (1)에서 과세매입(특정과세매입은 제외)과 관련된 소비세액과 특정과세매입 관련 소비세액의 합계액에 대해 개별대응방식(〈표 V-1〉 참조) 또는 일괄비례배분방식(〈표 V-2〉 참조)에 따라 계산한 금액이 매입공제 세액이다.

$$\begin{aligned} \text{매입공제 세액} &= \text{과세매입(특정과세매입은 제외)과 관련된 소비세액} \\ &\quad + \text{특정과세매입 관련 소비세액} \end{aligned} \quad \text{식 (3)}$$

식 (3)에서 매입공제 세액을 산출하기 위해서는 과세매입을 특정과세매입 금액과 특정과세매입 이외의 금액으로 구분하여 집계할 필요가 있음을 뜻한다. 또한 식 (2)에서 특정과세매입과 관련 지불대가액에는 소비세 등에 상당하는 금액이 포함되어 있지 않기 때문에 7.8/100(즉, 7.8%)을 곱하여 계산한다.

해당 과세기간에 과세매출 비중이 95% 이상인 사업자나 간이과세제도가 적용되는 사업자는 '사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공' 또는 '특정 역무의

제공'을 받은 경우라 하더라도, 경과 조치에 따라 당분간 그 역무의 제공과 관련된 매입은 없었던 것으로 되기 때문에, 그 과세기간의 소비세 확정 신고에서는 해당 매입은 과세표준액, 매입공제 세액 중 그 어느 것에도 포함되지 않는다. 요컨대 리버스 차지 방식에 따른 신고를 할 필요가 없다.

한편 면세사업자가 국외 사업자에게 인터넷에 의한 광고 게재를 의뢰하고 있다고 하더라도, 면세사업자는 과세 자산의 양도나 특정과세매입('사업자 대상 전기통신 이용 역무의 제공') 중 어느 쪽에 대해서도 그 납세의무가 면제되고 있기 때문에, 이 특정과세매입 거래는 신고할 필요가 없게 된다.

#### 5) '특정과세매입' 관련 장부 및 청구서의 보존

과세매입 등과 관련한 소비세액을 공제받으려면 장부와 청구서 모두를 보존할 필요가 있다. 그러나 과세매입 관련 세액이 특정과세매입과 관련된 것인 경우에는 법령에 규정된 사항이 기재된 장부 보존만으로 무방하다. 이 경우 장부에는 <표 VIII-4>의 '장부의 기재사항'에 더하여 특정과세매입과 관련된 것이라는 취지를 기재할 필요가 있다.

#### 6) 국외 사업자로부터 받은 '소비자 대상 전기통신 이용 역무의 제공'과 관련된 매입세액 공제의 제한

##### 가) 소비자 대상 전기통신 이용 역무 제공

국외 사업자가 행하는 전기통신 이용 역무 제공 가운데, '사업자 대상 전기통신 이용 역무 제공' 이외(여기서는 편의상 '소비자 대상 전기통신 이용 역무 제공'이라 함)에 대하여는, 해당 역무를 제공한 국외 사업자가 신고·납세하는 것으로 되어 있다. 예를 들어 인터넷 등을 통해 소비자에게 널리 제공되는 전자서적의 배급이나 클라우드상의 소프트웨어나 데이터베이스를 이용하게 하는 서비스 등이 '소비자 대상 전기통신 이용 역무의 제공'에 해당한다.

일본 정부 세제조사회(2014)에서는 국외 사업자 신고·납세 방식에 대한 논의를 전개하고 있다. 이에 따르면 국외 사업자의 신고·납세 의무는 정보교환협정이나 징수공조(共助)조약에 근거한 세무집행 등을 통하여 국외 사업자에 대해 적절한 이행을 요구한다고 하고 있다.<sup>110)</sup> 이때 일본의 사업자 면세점 제도는 국외 사업자에 대해서도 동일하게 적용되기 때문에 새로이 납세의무자가 되는 국외 사업자는 국내 과세대상 거래 금액이 1천만엔을 초과하는 사업자에 한정된다.

일본 정부 세제조사회(2014)의 논의에서는 ‘사업자 대상 거래’와 ‘소비자 대상 거래’의 구분에 주의를 기울이고 있다. ‘소비자 대상 거래’의 경우 해당 용역을 제공하는 국외 사업자에게 신고·납세 의무를 부과하는 것으로 하고 있는데, 이는 국외 사업자로부터 전자 서적이나 음악 등과 같은 디지털 콘텐츠를 제공받는 소비자에게 신고·납세 의무를 부과하는 것이 현실적이지 않다는 이유가 있기 때문이다.

위에서 언급하였듯이 국내 사업자가 국외 사업자로부터 소비자 대상의 역무를 제공(전자 서적과 음악의 전송 등)받는 경우를 상정해 보자. 이 경우 해당 국외 사업자에게 신고·납세 의무가 부과됨과 동시에, 본래 국내 사업자가 매입세액 공제의 적용을 받게 된다. 그렇다 하더라도 해당 국외 사업자는 세무집행 관할이 미치지 않는 국외에 소재하기 때문에, 세무 집행을 통해 적절한 신고·납세 이행을 촉구하는 데는 한계가 있다. 이로 인해 ‘납세가 이루어지지 않는 매입세액 공제’라는 문제가 발생할 수 있다. 이와 같은 과세의 공평을 저해하는 새로운 사태를 제도적으로 방지한다는 관점에서 국내 사업자가 국외 사업자로부터 받는 소비자 대상 역무의 제공에 대하여는 매입세액 공제를 인정하지 않는 것으로 하고 있다.

여기서 ‘소비자 대상 거래(B2C 거래)’를 “역무를 제공받는 자가 소비자임이 명백한 것”이라 정의하고, ‘사업자 대상 거래(B2B 거래)’를 “소비자 대상 거래에 해당하지 않는 것”이라 정의하였다고 하자. 그럴 경우 소비자이면서 사업자인

110) 이하의 논의는 日本政府税制調査會(2014), 『税制調査会資料 - 国境を越えた役務の提供に対する消費税について - 』을 참조하여 작성.

구입자가 일부 포함될 가능성이 있는 역무의 제공(예, 전자 서적 등의 제공)은 모두 '사업자 대상 거래'에 해당하는 것이 되어(리버스 차지 방식 대상), 국외 사업자가 소비자에게 제공한 전자 서적 등에 과세하지 못하여, 현행 제도에서 발생하는 문제 (최종적인 세부담에 차이가 생겨 국내외 사업자 간 경쟁 조건에 왜곡이 생기는 문제)의 해결로는 이어지지 않는다.

이러한 관점에서 일본 정부 세제조사회(2014)에서는 '사업자 대상 거래'를 제한적으로 정의('역무를 제공받는 자가 사업자인 것이 분명한 것'으로 정의)한 다음, 그 이외의 거래에 대하여는 국외 사업자 신고·납세 방식의 대상으로 하고 있다. 달리 말하면, 사업자가 역무의 제공을 받고 있음에도 불구하고, 역무의 성질이나 거래 조건 등으로부터 소비자 대상 거래라고 판단될 수 있는 거래(예컨대, 전자 서적 등의 제공과 클라우드 서비스 등)의 경우, 거래 조건 등의 변경에 따라 사업자 대상 거래라는 점이 밝혀지면, 대리 납부(리버스 차지) 방식의 적용 대상이 된다.

요컨대, 일본은 국내 사업자가 국외 사업자로부터 '소비자 대상 전기통신 이용 역무의 제공'을 받았을 경우, 당분간 '등록 국외 사업자'로부터 받은 '소비자 대상 전기통신 이용 역무의 제공'에 대해서만 매입세액을 공제할 수 있도록 하고 있다.

#### 나) 등록 국외 사업자 제도

'등록 국외 사업자'라 함은, '소비자 대상 전기통신 이용 역무의 제공'을 행하는 국외 사업자의 신청에 근거하여 국세청 장관으로부터 등록을 허가받은 국외 사업자를 말한다. 등록 국외 사업자는 일본 국세청 홈페이지에 공표하고 있다. 등록 국외 사업자로부터 받은 '소비자 대상 전기통신 이용 역무의 제공'에 한하여 매입세액 공제를 할 수 있다. '미등록 국외 사업자'로부터 국내 사업자가 받는 소비자 대상 '소비자 대상 전기통신 이용 역무의 제공'의 경우는 당분간 매입세액 공제가 제한되고 있다.

국경을 넘는 역무(용역)의 제공에 대한 일본 소비세 행정의 큰 틀을 보면, 'B2B 거래'는 대리납부(리버스 차지) 방식을 채용하여 납세의무를 국내 사업자 측으로 전환하고, B2C 거래는 국외 사업자가 등록하여 신고 납부를 하는 방향으로 운영하고 있다. 일본 국세청의 '등록 국외 사업자 명부'에 따르면, 2019년 8월 9일 현재 `Amazon Web Services, Bloomberg L. P. Inc., UNIVERSITY OF OXFORD, eBay International AG 등 92개의 국외 사업자가 등록하고 있다.<sup>111)</sup>

다) '소비자 대상 전기통신 이용 서비스 제공' 관련 장부 및 청구서의 보존

'소비자 대상 전기통신 이용 서비스 제공'에 대해 매입세액 공제를 적용받으려면 보통(예, <표 VIII-4>)의 장부 및 청구서 기재사항 외에, 장부에는 등록 국외 사업자의 등록번호를 기재하여야 하고, 청구서 등에는 등록 국외 사업자의 등록번호, 과세 자산의 양도 등을 한 자가 소비세를 납부할 의무가 있다는 취지를 기재하여야 한다.

## 나. 특정 역무의 제공과 관련한 소비과세

### 1) 특정 역무 제공의 의미

특정 역무의 제공은 국외 사업자가 국내에서 행하는 연예·스포츠 등의 역무 제공을 말한다. 보다 구체적으로 '특정 역무의 제공'이라 함은 국외 사업자로서 참가하는 영화나 연극의 배우, 음악가, 기타 연예인 또는 직업운동가(프로선수)의 역무 제공을 주요 내용으로 하는 역무의 제공 가운데, 해당 국외 사업자가 다른 사업자에 대해 행하는 역무의 제공을 말한다(이때 불특정 다수에 대한 역무의 제공은 제외한다). 예를 들어 국외 사업자가 대가를 받고 예능인으로서 참가하는 영화, 텔레비전 출연, 음악가로서 참가하는 연극, 연주, 직업운동가로서 참가하는 스포츠 경기대회 출전 등이 '특정 역무 제공'에 해당된다.

111) 日本 國稅廳(2019), 『登録国外事業者名簿』令和 元年 8月 9日 現在.

위의 설명으로부터 알 수 있듯이, 예능인이나 직업운동가(프로선수) 등이 특정 업무 제공의 주된 적용대상이 되고 있다. 이렇게 보면 특정 업무의 제공을 두고 이들과 이들 이외 간에 불공평성이 대두된다고 볼 수도 있을 것이다. 물론 일본이 다른 직종의 특정 업무의 제공과 관련한 소비과세를 배제하고 있는 것은 아니다. 예능인이나 직업운동가(프로선수) 등이 국경을 넘는 업무의 제공에서 가장 부각되는 직종이라고 하는 배경이 자리잡고 있다고 할 것이다.

## 2) 납세 의무자(리버스 차지 방식)

2016년 4월 1일 이후 국외 사업자가 국내에서 행하는 '특정 업무의 제공'에 대하여는 앞서 살펴본 '사업자 대상 전기통신 이용 업무의 제공'에서와 마찬가지로, 해당 업무를 제공받은 사업자가 '특정과세매입'으로서 리버스 차지 방식에 따라 신고·납세를 하는 것으로 되어 있다.<sup>112)</sup>

우리나라에서도 이상에서 본 바와 같은 리버스 차지 방식을 활용하는 방법도 역외 부가가치세 문제를 대응하는 데 적지 않은 참고가 될 것으로 사료된다.

112) 일본 國稅廳 홈페이지([www.nta.go.jp](http://www.nta.go.jp))에서는 '국경을 넘는 업무의 제공과 관련한 소비세의 과세관계에 대하여'라는 특집 페이지를 개설하여 자세한 설명을 제공하고 있다.



## XI. 시사점





## XI. 시사점

일본 소비세(부가가치세)로부터는 다음과 같은 시사점을 도출할 수 있을 것이다.

첫째, 일본에서는 세금계산서 제도를 운용하지 않고 있는 대신 '청구서 등의 보존방식'을 채용하고 있으나, 허위 장부 기장이 많다고는 평가하기는 어렵다고 할 것이다. 예컨대 과세거래의 대표적 거래라 할 수 있는 자산의 양도가 있었을 경우, 각각의 거래 단계에서 매입자와 매출자 모두가 ① 거래 상대방의 성명 또는 명칭, ② 거래 연월일, ③ 거래 내용, ④ 거래 금액을 장부에 적는 습관이 배어 있어 그 장부의 신빙성이 비교적 높다고 볼 수 있기 때문이다. 또한 소비세 납부 신고서의 허위 기재나 기한 내 미제출하게 되면 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금에 처한다고 하고 있다(「소비세법」 제65조). 이상과 같은 일본의 소비세제 운영은 세금계산서 방식인지 여부보다도 준법적 상관행 구축이 부가가치세(소비세) 운영에서 매우 중요할 수 있음을 시사하고 있다고 할 것이다.

둘째, 일본에서는 매입세액 공제제도 및 간이과세제도 이외에도 거래 중간에 면세가 있는 경우 환수효과나 누적효과를 제거하기 위해 다양한 케이스를 상정한 소비세액 공제의 특례가 적용되고 있다. 예컨대, 비과세자산을 수출한 경우의 특례, 매입과 관련된 대가 반환을 받은 경우의 특례, 과세화물에 관련된 소비세액의 환급이 있는 경우의 특례, 과세매출비율이 현저하게 변동된 경우의 조정대상 고정자산 매입 관련 소비세액의 조정, 과세업무용 조정대상 고정자산을 비과세업무용으로 전용(轉用)한 경우의 조정, 비과세업무용 조정대상 고정자산을 과세업무용으로 전용(轉用)한 경우의 조정 등 다양하다. 이러한 일본의 특례 대응을 살펴보는 것도 우리나라에서 유사한 상황이 일어났을 때 어떻게 대처할지에 관해 시사점을 줄 것으로 보인다.

셋째, 일본은 과거 8%의 단일세율을 취하면서 생필품 등에 대한 경감세율 실시는 하지 않고 있었으나 2019년 10월부터 10%로 세율이 높아지게 되면서 세부담의 역진성을 감안하는 조치를 취하였다. 저출산·고령화 진행 및 정부간 재원조정에 있어 일본의 소비세는 한국에 유익한 시사점을 제공하고 있다고 할 것이다. 한국의 부가가치세는 일본의 소비세에 비해 12년이나 빠른 1977년에 도입되었으나 지방소비세는 일본에 비해 13년 늦은 2010년에 도입되었다. 지방소비세의 형태도 한국은 부가가치세액의 일정 비율로 설정하고 있는 데 비하여, 일본은 국세 소비세율(현행 6.3%)과 지방소비세율(1.7%)로 하여 부과하고 있다. 2014년 일본이 소비세율을 5%에서 8%로 인상하면서는 그 인상분을 사회보장·복지 재원으로 하는 조치를 취하였다. 이러한 일본의 소비세(부가가치세) 운영으로부터 저출산·고령화에 대응한 안정재원 확보 및 정부간 재정관계 대응 필요성이라는 시사점을 얻을 수 있다.

넷째, 일본에서는 아직 디지털 서비스에 대한 역외 부가가치세 문제(구글세, 디지털세 관련)에 적극적으로 대응하는 단계에까지는 이르지 못했다고 할 것이다. 일본에서 디지털 서비스 과세에 대한 특징으로서 우리나라에 많은 참고가 될 것으로 보이는 것은 ‘전기통신 이용 의무(용역 또는 서비스)의 제공’과 관련된 과세관계이다. 사업자 대상 전기통신 이용 의무의 제공에는, 예컨대 인터넷을 통한 광고 게재 및 인터넷상에서 이루어지는 게임 소프트나 소프트웨어의 판매 장소를 제공하는 서비스 등이 해당한다. 이러한 전기통신 이용 의무의 제공과 관련된 과세에서는 서비스(역무)를 제공한 국외 사업자가 아닌 해당 용역을 제공 받은(즉, 과세구매를 한) 사업자에게 소비세(부가가치세)의 신고·납세 의무를 부과하는 ‘리버스 차지(reverse charge) 방식’을 이용하고 있다. 우리나라에서도 이러한 리버스 차지 방식을 활용하는 방법도 역외 부가가치세 문제를 대응하는데 적지 않은 참고가 될 것으로 사료된다.

## 참고문헌

- シャウプの税制研究会編(1985), 福田幸弘 監修 『シャウプの税制勧告』, 霞出版社.
- 井上一郎編(1988), 福田幸弘 監修 『シャウプの税制勧告<新聞資料編>』, 霞出版社.
- 井堀利宏(1999), 「日本の地方税制改革の課題」, 『税経通信』 6月, 税務経理協會, pp.17~23.
- 鞠重鎬(1996), 「戦後における日韓の税制比較」, 『アジア研究』アジア経済研究所 第3  
7號 第11卷(11月號), pp.21~42.
- 鞠重鎬(2004), 『韓国地方税 - 日本との比較の視点 -』, 創成社.
- 鞠重鎬(2009), 「韓国の付加価値税への取組みと日本の消費税改革への示唆」, 『横浜市  
大論叢』第60巻 第2-3合併号(千賀重義教授退職記念号) 3月, pp.301~338.
- 鞠重鎬(2015), 『韓国の財政と地方財政』, 横浜市立大学学術研究会新叢書 No7,  
9月, 春風社.
- 鞠重鎬(2018), 「日本における消費税改革論議と韓国への示唆」韓国税法学会秋季  
学術大会招聘発表論文, 12月 8日, 高麗大学100周年記念サムスン館.
- 吉沢浩二郎 編著(2018), 『圖説日本の税制』, 財經詳報社.
- 宮島洋(1989), 『租税論の展開と日本の税制』, 日本評論社.
- 金明中(2016), 「急速な高齢化が進むなかでの韓国の社会保障政策の現状と今後の  
あり方」, ニッセイ基礎研究所.
- 厚生労働省(2017), 『平成29年度版・厚生労働白書 - 社会保障と経済成長 -』.
- 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』税務研究会出版局.
- 国税庁(各年度), 『国税庁統計年報』(国税廳長期時系列データ) ([https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei\\_nenpo.htm](https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei_nenpo.htm).) 검색일  
자: 2019.8.5.
- 佐藤進・宮島洋(1991), 『戦後税制史』, 税務経理協會.
- 財務省(大藏省)(各年度), 『財政金融統計月報』(租税特集).
- 財務省(2019), 「軽減税率制度の概要」.

- 松崎啓介・高橋達也 編著(2008), 『税法便覧』 税務研究会出版局.
- 石弘光(1987), 『租税政策の効果』, 東洋經濟新報社.
- 石弘光(2001), 『税制ウォッチング』, 中公新書 1591.
- 川上尚貴編著(2008), 『圖説日本の税制』, 財経詳報社.
- 総務省(2019), 「国の予算と地方財政計画(通常収支分)との関係(平成31年度分)」.
- 総務省(各年度), 『地方財政統計年報』(2-6-2表 団体別・税目別地方税徴収実績)  
(<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei28.html>) 검색일자: 2019. 8.5.
- 大田弘子(2002), 『良い増税・悪い増税』, 東洋經濟新報社.
- 大武健一郎 編(1992), 『圖説日本の税制』, 財経詳報社.
- 大藏省 財政史室 編(1984), 『昭和財政史 - 終戦から講和まで -』 7 租税 東洋經濟新報社.
- 池田篤彦 編(2000), 『圖説日本の税制』, 財経詳報社.
- 田原芳幸 編著(2016), 『圖説日本の税制』, 財経詳報社.
- 藤崎直樹・坂井裕幸 編著(2018), 『税法便覧』, 税務研究会出版局.
- 日本政府税制調査會(2000), 『わが國税制の現状と課題 21世紀に向けた國民の参加と選擇』  
7月.
- 日本政府税制調査會(2002), 『平成15年度税制改正についての答申 - あるべき税制  
の構築に向けて -』 11月.
- 日本政府税制調査會(2003), 『少子・高齢社會における税制のあり方』 6月.
- 日本政府税制調査會(2007), 「抜本的な税制改革に向けた基本的な考え方」 11月.
- 日本政府税制調査會(2008), 『平成21年度税制改正に關する答申』 10月.
- 日本政府税制調査會(2014), 『税制調査会資料 - 国境を越えた役務の提供に対する  
消費税について - 』, 國際課税DG, 6月27日.
- 国税不服審判所(2019), 「帳簿等の記載不備」(<http://www.kfs.go.jp/service/MP/05/0501040300.html>) 검색일자: 2019.10.26.
- 일본 국세청(國稅廳) 홈페이지, ([www.nta.go.jp](http://www.nta.go.jp)).
- 일본 국세청(國稅廳)(2019), 『登録国外事業者名簿』 令和 元年 8月9日 現在.

- 일본 국세청(國稅廳)(2018), 「消費税の軽減税率について」 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/index.htm>)  
 검색일자: 2019.4.15.
- 일본 국세청(國稅廳)(2018), 『国・地方公共団体や公共・公益団体と消費税』 6月.
- 일본 국세청(國稅廳)(2018), 『消費税のあらまし』.
- 일본 국세청(國稅廳)(2018), 『消費税法基本通達』(<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shohi/01.htm>) 검색일자: 2019.4.5.
- 神奈川県(2008), 『県税のしおり』.
- 稲垣光隆 編(2002), 『圖説日本の税制』, 財経詳報社.
- 總務省 編(各年), 『地方財政白書』, 財務省印刷局.
- 内閣府(各年度), 『国民経済計算』(<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>)  
 검색일자: 2019.8.5.
- 국세청(각연도), 『국세통계연보』.
- 국중호(2003), 『한국지방세론』 도서출판 해남.
- 국중호(2009), 『주요국의 조세제도 : 일본편』, 한국조세재정연구원.
- 국중호(2012), 『일본의 지방세와 세제개혁 논의』, 한국지방세연구원.
- General Headquarters(1949), *Report on Japanese Taxation by Shoup Mission*,  
 Supreme Commander for the Allied Powers, Tokyo, 1949.
- Kook, Joong-Ho(2001), "A Comparative Study of Tax Systems between Korea  
 and Japan," *The Korean Journal of Public Finance*, The Korean Association  
 of Public Finance 15-2, pp.251~286.
- OECD(2019), Revenue Statistics -Comparative Tables, (<https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=REV&lang=en#>) 검색일자: 2019.10.3.
- e-Gov'(イーガブ: 電子政府総合窓口), 「消費税法」(<http://elaws.e-gov.go.jp/sea>

rch/elawsSearch/elaws\_search/lsg0500/detail?lawId=363AC0000000  
108) 검색일자: 2019.4.5.

e-Gov'(イーガブ: 電子政府総合窓口), 「消費税法施行規則」([https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=363M50000040053\\_20180401\\_430M60000040018&openerCode=1](https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=363M50000040053_20180401_430M60000040018&openerCode=1)) 검색일자: 2019.4.5.

e-Gov'(イーガブ: 電子政府総合窓口), 「消費税法施行令」([http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=363CO000000360](http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=363CO000000360)) 검색일자: 2019.4.5.

e-Gov'(イーガブ: 電子政府総合窓口), 「租税特別措置法」([http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=332AC0000000026](http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=332AC0000000026)) 검색일자: 2019.4.15.

e-Gov'(イーガブ: 電子政府総合窓口), 「租税特別措置法施行令」([http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=332CO0000000043](http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=332CO0000000043)) 검색일자: 2019.4.15.

## 부 록

## 일본의 「소비세법」 조문

일본 「소비세법」은 전체 6개의 장(章)과 부칙으로 이루어져 있다. 본칙 6개 장의 구성은 다음과 같다.

- 제1장 총칙(제1조~제27조),
- 제2장 과세표준 및 세율(제28조~제29조),
- 제3장 세액공제 등(제30조~제41조),
- 제4장 신고, 납부, 환급 등(제42조~제56조)
- 제5장 잡칙(제57조~제63조)
- 제6장 벌칙(제64조~제67조)

이하는 일본 「소비세법」의 장별 규정이다.

### 제1장 총칙(제1조~제27조)

- 제1조 「소비세법」의 취지
- 제2조 용어의 정의
- 제3조 제조 인격이 없는 사단 등에 대한 이 법률의 적용
- 제4조 과세의 대상
- 제5조 납세의무자
- 제6조 비과세
- 제7조 수출면세
- 제8조 수출물품 판매장에서의 수출물품 양도와 관련된 면세
- 제9조 소규모사업자와 관련된 납세의무의 면제
- 제9조의 2 전년 또는 이전 사업연도 등의 과세매출액에 따른 납세의무 면제 특례
- 제10조 상속이 있던 경우의 납세의무 면제 특례
- 제11조 합병이 있던 경우의 납세의무 면제 특례
- 제12조 분할 등이 있던 경우의 납세의무 면제 특례
- 제12조의 2 신설법인의 납세의무 면제 특례

- 제12조 3 특정 신규설립 법인의 납세의무 면제 특례
- 제12조 4 고액 특정자산을 취득한 경우의 납세의무 면제 특례
- 제13조 자산 양도 또는 특정구매를 한 자의 실질 판정
- 제14조 신탁재산과 관련된 자산 양도의 귀속
- 제15조 법인과세 신탁의 수탁자에 관한 이 법률의 적용
- 제16조 리스 양도와 관련된 자산의 양도 시기의 특례
- 제17조 공사 도급과 관련된 자산 양도 시기의 특례
- 제18조 소규모사업자에 관련된 자산 양도 시기의 특례
- 제19조 과세기간
- 제20조 개인사업자의 납세지
- 제21조 개인사업자의 납세지 특례
- 제22조 법인의 납세지
- 제23조 납세지의 지정
- 제24조 납세지 지정의 처분 취소가 있던 경우의 신고 등의 효력
- 제25조 납세지 이동(異動) 신고
- 제26조 외국화물과 관련된 납세지
- 제27조 수출물품 판매장에서 구입한 물품을 양도한 경우의 납세지

**제2장 과세표준과 세율(제28조~제29조)**

- 제28조 과세표준
- 제29조 소비세의 세율

**제3장 세액 공제 등(제30조~제41조)**

- 제30조 매입과 관련된 소비세액의 공제
- 제31조 비과세자산 수출을 한 경우의 매입과 관련된 소비세액 공제의 특례
- 제32조 매입과 관련된 대가의 반환 등을 받은 경우의 매입과 관련 소비세액 공제의 특례
- 제33조 과세 매출 비율이 현저하게 변동한 경우의 조정대상 고정자산에 관한 매입과 관련된 소비세액의 조정
- 제34조 과세 업무용 조정대상 고정자산을 비과세 업무용으로 전용(轉用)한 경우의

## 매입과 관련된 소비세액의 조정

제35조 비과세 업무용 조정대상 고정자산을 과세 업무용으로 전용한 경우의 매입과 관련된 소비세액의 조정

제36조 납세의무를 면제받지 않게 된 경우의 재고자산과 관련된 소비세액의 조정

제37조 중소기업자의 매입과 관련된 소비세액 공제 특례

제37조의2 재해 등이 있는 경우의 중소기업자의 매입과 관련된 소비세액 공제 특례 신고에 관한 특례,

제38조 매출과 관련된 대가의 반환 등을 한 경우의 소비세액의 공제

제38조의2 특정과세매입과 관련된 대가의 반환 등을 받은 경우의 소비세액 공제

제39조 대손(貸損)과 관련된 소비세액 공제 등

제40조 (삭제되어 존재하지 않음)

제41조 세액공제 계산의 세목(細目)

**제4장 신고, 납부, 환급 등(제42조~제56조)**

제42조 과세자산의 양도 및 특정과세매입에 대한 중간신고

제42조의2 재해 등으로 인한 기한 연장으로 중간신고서의 제출을 요하지 않는 경우

제43조 가결산을 한 경우의 중간신고서의 기재 사항 등

제44조 중간신고서의 제출이 없는 경우의 특례

제45조 과세자산의 양도 등 및 특정과세매입에 대한 확정신고

제46조 환급을 받기 위한 신고

제47조 인수에 따른 과세화물의 과세표준액 및 세액의 신고 등

제48조 과세자산의 양도 및 특정과세매입에 대한 중간신고에 의한 납부

제49조 과세자산의 양도 및 특정과세매입에 대한 확정신고에 의한 납부

제50조 인수와 관련된 과세화물에 대한 소비세 납부 등

제51조 인수와 관련된 과세화물의 납부 기한의 연장

제52조 매입과 관련된 소비세액 공제부족액의 환급

제53조 중간 납부액 공제부족액의 환급

제54조 확정신고와 관련된 경정 등에 의한 매입 관련 소비세액 공제부족액의 환급

제55조 확정신고와 관련된 경정 또는 결정에 의한 중간납부액의 공제부족액의 환급

제56조 전(前) 과세기간의 소비세액 경정에 수반되는 경정 청구의 특례

### 제5장 잡칙(제57조~제63조)

제57조 소규모사업자의 납세의무 면제가 적용되지 않게 되었을 경우의 신고

제58조 장부의 배치

제59조 신고의무 등의 승계

제60조 중앙정부(일본은 국가(國)라는 표현을 사용), 지방공공단체 등에 대한 특례

제61조 재무성령(財務省令)으로의 위임

제62조 특정자산을 양도하는 사업자의 의무

제63조 가격의 표시

### 제6장 벌칙(제64조~제67조)

마지막 제6장은 「소비세법」을 위반하였을 경우의 벌칙 규정인데 따로 제목을 정하고 있지는 않다. 제64조~제67조 규정 내용을 반영하여 요약하면 다음과 같다.

제64조 허위 기타 부정행위로 소비세를 회피하였을 경우의 벌칙

제65조 비거주자의 규정(제8조 제4항) 위반 시의 벌칙

제66조 확정신고 규정(제45조 제1항) 위반 또는 과세화물의 과세표준액 및 세액 신고 규정(제47조 제1항) 위반 시의 벌칙

제67조 위의 3개 조문(제64조~제66조) 규정 위반 시 법인이나 자연인에 대한 벌금형 부과

## | 저자 약력 |

### 국 중 호

- 서강대학교 경제학과 졸업
- 일본 히토츠바시대학 경제학 박사
- 한국조세연구원 연구위원
- 현, 요코하마시립대학 국제종합과학부 교수

## 주요국의 소비세제도 I

- 부가가치세 -

일본 편

---

발행	행	2019년 12월 27일
발행인	인	김유찬
발행처	처	한국조세재정연구원
주소	소	30147 세종특별자치시 시청대로 336
전화	화	TEL: (044)414-2114(代)
홈페이지	지	www.kipf.re.kr
등록	록	1993. 7. 15. 제2014-24호
조판및인쇄	쇄	디자인 범신
I S B N		978-89-8191-988-7 94320

---

© 한국조세재정연구원 2019 \* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.