

연결부가가치세 과세제도 연구

2022. 10.

정다운·홍성희·이성현

연 구 진

연구책임자

정 다 운 부연구위원

공동연구원

홍 성 희 공인회계사

이 성 현 세무사

목 차

I. 서론	7
II. 연결부가가치세 과세제도의 개관	10
1. 제도의 개요	10
2. 제도의 장·단점	11
가. 내재 부가가치세액(hidden VAT)의 완화	11
나. 사업구조 선택에 있어 조세중립성 확보	12
다. 납세협력비용의 감소	13
라. 현금흐름의 개선	15
마. 세수의 감소 가능성	16
III. 우리나라의 부가가치세 과세단위	17
1. 개요	17
2. 부가가치세 과세단위	19
가. 사업장별 과세원칙	19
나. 주사업장총괄납부제도	21
다. 사업자단위과세제도	23
3. 연결부가가치세	26
IV. 주요국의 연결부가가치세 과세제도	29
1. 유럽연합(European Union, 이하 “EU”)지침	29
가. 개요	29

나. 현행 규정	31
다. EU 회원국의 연결부가가치세제 도입 현황	37
2. 영국	42
가. 부가가치세 과세단위	42
나. 연결부가가치세제도	43
3. 독일	54
가. 부가가치세 과세단위	54
나. 연결부가가치세	55
4. 프랑스	61
가. 부가가치세 과세단위	61
나. 연결부가가치세	62
5. 호주	70
가. 부가가치세 과세단위	70
나. 연결부가가치세	72
6. 싱가포르	76
가. 부가가치세 과세단위	76
나. 연결부가가치세제도	78
V. 국제비교 및 시사점	84
1. 국제비교	84
가. 부가가치세 과세단위	84
나. 연결부가가치세	85
2. 시사점	91
가. 강행규정 또는 선택규정	93
나. 적용대상 업종의 제한 여부	95
다. 연결부가가치세 적용요건	96
라. 조세회피방지규정의 도입	97
참고문헌	100

표 목차

〈표 III-1〉 우리나라 부가가치세 과세단위 관련 주요 변천연혁	18
〈표 III-2〉 주사업장총괄납부제도와 사업자단위과세제도 비교	25
〈표 III-3〉 OECD 회원국의 연결법인세 및 연결부가가치세 지분율(2022년 기준) ..	27
〈표 IV-1〉 EU 회원국의 연결부가가치세제 도입 현황	41
〈표 V-1〉 주요국의 부가가치세 과세단위	85
〈표 V-2〉 주요국의 연결부가가치세 과세제도 비교	90

I. 서론

- 우리나라는 조세중립성을 보장해 기업이 경영환경에 탄력적으로 대응할 수 있도록 지원하고 경제적 실질에 부합하게 과세하여 기업과세체계를 선진화할 목적으로 2010년부터 법인세 분야에 연결납세제도를 도입하여 시행하고 있음¹⁾
 - 1999년 지주회사의 설립 및 전환 허용 이후 연결납세제도 도입에 대한 주장이 계속되었으며, 이를 반영하여 2008년 말에 관련 법령을 제정하고 2010년 1월 1일부터 시행함
 - 연결납세제도는 기업의 조직구조(자회사 또는 사업부문 운영) 결정에 있어 세제가 영향을 끼치지 않는 조세의 중립성 보장을 통해 기업의 조직재편을 지원하는 역할임
 - 또한 그룹의 구성원인 개별 법인은 법적 독립실체이지만 경제적으로 모회사의 통제를 받게 되는 바, 경제적 실질에 부합하는 연결납세제도가 조세의 수평적 공정성에 부합하다는 평가를 받음
 - 법인세법상 연결납세제도로 국내기업의 경쟁력을 강화하고 외국기업의 국내투자 시장장애요인을 제거할 수 있을 것으로 기대하며 도입됨

- 한편, 연결납세제도와 유사하게 법적 형식을 넘어서 경제적 동일체를 인정하는 소비세법상 과세제도로 ‘연결부가가치세 과세제도(VAT Group Taxation)’가 있음
 - 우리나라의 사업자단위과세제도는 사업장단위과세를 원칙으로 하는 현행 부가가치세제 내에서 법적 동일실체에 대한 합산과세를 인정하였을 뿐 경제적 동일체를 인정하지는 않음

1) 최인혁·이형민·이성현(2021), pp. 12~13.

- 하나의 기업 내에 여러 개의 사업장이 있을 때 각 사업장별로 부가가치세 신고 납부하지 않고 기업(사업자) 단위로 부가가치세 신고납부를 하도록 하는 사업자단 위과세제도가 2005년부터 도입·운영됨²⁾
- 반면, 연결부가가치세제는 법적으로 독립된 두 개 이상의 실체를 부가가치세 목적상 하나로 간주하는 것으로서 법인세의 연결납세제도를 부가가치세 측면에서 구현한 것으로 이해될 수 있음
- 연결부가가치세제는 우리나라의 부가가치세제 도입 모델인 EU 회원국 이외 다수의 국가에서 활용되고 있으며 납세자들로부터 부가가치세 중립성 문제에 대한 효과적 대응 방안으로 평가받고 있음
 - EU 회원국 이외 호주, 뉴질랜드, 싱가포르 등 부가가치세제를 운영하고 있는 다수의 국가는 연결부가가치세제를 운영하고 있음
 - 연결부가가치세제는 조세의 중립성을 보장하며 납세자편의제고 및 과세관청의 행정력 절감 등의 장점을 가지고 있는 것으로 평가됨
 - 2021년 금융산업의 이해관계자를 대상으로 한 EU의 설문조사에 의하면 내재 부가가치세 문제를 해소하기 위한 현재의 구조적 규정 중에서는 연결부가가치세제가 가장 큰 역할을 하고 있는 것으로 응답됨^{3), 4)}
- 우리나라는 과거 금융지주회사를 중심으로 연결부가가치세제의 도입 필요성이 제기 되었으나 관련 연구가 활발하게 이루어지지 않은바, 본 보고서에서는 제도의 세부내용, 장·단점 및 제도 설계 시 고려해야 할 사항에 대해 검토하고자 함
 - 글로벌 금융위기 이후 금융지주회사를 중심으로 국제 경쟁력 강화를 위한 연결부가가치세제 도입 필요성이 제기됨
 - 현행 부가가치세법은 자본시장법에서 추구하는 금융기관의 대형화·전문화에 장애

2) 2005년 사업자단위 신고·납부제도의 도입 이후, 2008년 일부 사업자를 대상으로 온전한 개념의 사업자 단위과세제도로 전환되었으며 2010년부터는 모든 납세자가 별도의 조건 없이 적용받을 수 있음

3) European Commission(2021), p. 1.; p. 22.

4) EU는 현행 부가가치세제가 특히 금융산업에 대해 조세중립성이 결여되고 기업의 법적 불확실성이 높으며 관리 및 규제비용이 높다고 보고 개선을 위한 연구를 진행 중에 있음. 이 일환으로 2021년 2월에서 5월 중 이해관계자를 대상으로 설문조사를 수행함

요소로 작용하고 있으므로 연결부가가치세제 도입으로 조세의 중립성을 확보하고 금융기관의 경쟁력 향상 및 납세자 편의제공의 필요가 주장됨⁵⁾, ⁶⁾

- 또한, 연결부가가치세제 미도입 시 조세의 중립성 제고라는 법인세법상 연결납세 제도의 도입목적이 저해될 수 있다는 지적도 있음⁷⁾

- 이후 지주회사과세제도의 개선 일환으로 연결부가가치세제의 도입필요성에 대한 주장은 있었으나 연결부가가치세제 자체에 대한 연구가 다양하게 진행되지는 않았음
- 연결법인세제도 및 부가가치세 사업자단위과세제도 도입 후 10여년이 경과한 현 시점에서 연결부가가치세제에 대해 선제적으로 검토할 필요가 있음
 - 연결법인세제도를 도입한 국가 중 대부분이 부가가치세에서도 연결납세제도를 도입하였다는 의견이 있음⁸⁾
 - 부가가치세 납세의무자의 큰 변동인 사업자단위과세제도 도입 후 15년이 경과하여 제도가 안착된 현시점에서 연결부가가치세제에 대한 선제적 검토가 필요함

□ 이하 본 보고서의 구성은 다음과 같음

- 제II장에서는 연결부가가치세 과세제도의 일반적 사항에 대해 살펴봄
 - 연결부가가치세의 개요 및 제도의 장·단점에 대해서 기술함
- 제III장에서는 우리나라의 부가가치세 과세단위를 살펴봄
- 제IV장에서는 EU 부가가가치세지침, 영국·독일·프랑스·호주·싱가포르의 연결부가가치세제도에 대해서 기술함
 - 우리나라 부가가치세제의 도입모델로 보는 EU 지침을 우선적으로 검토함
 - 개별 국가로는 연결부가가치세제를 오랫동안 운영하고 있는 독일, 영국과 근래에 연결부가가치세제를 도입한 프랑스, EU 회원국 이외의 국가 중 연결부가가치세제를 운영하고 있는 호주, 싱가포르를 조사대상국으로 선정함
- 마지막으로 제V장에서는 주요국의 사례조사 내용을 바탕으로 국제비교 및 정리하고 관련된 시사점을 도출함

5) 『조세일보』, 「납세자 편의 위해 연결부가가치세 도입해야」, <http://www.joseilbo.com/news/htmls/2010/10/20101029106341.html>, 검색일자: 2022. 5. 13.

6) 『조세일보』, 「이경근 칼럼_연결부가가치세 제도에 대한 단상」, <http://m.joseilbo.com/news/view.htm?newsid=100261>, 검색일자: 2022. 5. 13.

7) 오윤(2010a), pp. 283~284.

8) 성명재·박명호·이성식·박종수(2012), p. 14.

II. 연결부가가치세 과세제도의 개관

1. 제도의 개요

- 연결부가가치세제도란 법적으로 독립되었으나 밀접한 두 개 이상의 기업을 부가가치세 목적상 하나의 납세의무자로 보는 것을 말함
 - 소득과세 측면의 연결납세제도와 같이 서로 밀접하게 연결된 두 개 이상의 독립된 법적 실체를 부가가치세 목적상 하나로 간주하는 것임

- 일반적으로 연결부가가치세제도하에서는 연결그룹의 대표에게만 부가가치세 관련 의무가 존재함
 - 부가가치세 신고·납부는 연결그룹의 대표가 단독으로 수행함
 - 연결그룹 소속 구성원은 별도의 부가가치세 납세의무자에 해당하지 않음
 - 연결그룹 구성원 간의 거래는 부가가치세 과세대상으로 보지 않음
 - 제3자가 연결그룹 구성원에게 재화 또는 용역을 공급하는 것은 연결그룹에 공급한 것으로 봄
 - 연결그룹 구성원이 제3자에게 재화 또는 용역을 공급하는 것은 연결그룹이 제3자에게 공급한 것으로 봄
 - 공통매입세액공제 또한 연결그룹을 하나의 사업자로 보고 적용함
 - 공통매입세액공제율의 계산, 공통매입세액공제의 적용을 배제하는 최소기준의 적용 모두 연결그룹을 하나의 사업자로 보고 적용함

- 연결부가가치세제도는 EU 회원국에서 폭넓게 활용되고 있으며, 그 외 영국, 싱가포르, 호주, 뉴질랜드 등 상당수 국가에서 운영되고 있음

- 개별 국가별로 적용대상 사업자 및 업종 등에서 차이를 보이지만, 법적 형식을 뛰어 넘어 경제적으로 연결된 납세의무자를 하나의 부가가치세 납세의무자로 보는 방식으로 제도를 운영하고 있음

2. 제도의 장·단점

가. 내재 부가가치세액(hidden VAT)의 완화

- 부가가치세법은 저소득계층의 세부담 완화 및 다양한 정책적 목적을 고려하여 기초생활 필수품 등 특정 항목에 대해서는 부가가치세를 면제함
 - 세부담의 역진성 완화 및 조세정책 목적 등을 고려하여 일부 재화 및 용역에 대해서 부가가치세를 부과하지 않고 있음
 - 대표적인 면세항목으로는 기초생활필수품, 국민후생용역, 금융보험용역, 교육용역 등이 있음
- 면세사업자는 매출에 대해 부가가치세를 부담하지 않지만 관련 매입세액에 대해서도 공제받지 못하여 ‘내재 부가가치세’가 발생하게 됨⁹⁾
 - 우리나라가 채택한 전단계세액공제방법의 부가가치세체계는 매출세액에서 매입세액을 공제하는 방식으로 사업자의 부가가치세액을 결정하며, 궁극적으로 최종 소비자만이 해당 재화 및 용역과 관련된 부가가치세액을 부담함
 - 면세사업자는 공급을 위해 사용되는 재화 또는 용역의 구매 시 부담한 매입세액을 공제받지 못하며 이를 ‘내재 부가가치세’라고 함
 - 이론상 내재 부가가치세는 공급가격의 조정을 통해 면세재화를 공급받는 자에게 전가되지만 시장기능의 한계로 100% 전가되지 못하는 경우 면세사업자가 일부를 부담하게 됨

9) 오윤(2010a), p. 34.

- 연결부가가치세제를 이용하면 면세사업자의 내재 부가가치세를 완화하여 해당 산업에 경제적 이점이 발생함¹⁰⁾
 - 연결부가가치세제 적용 시 연결그룹 간 내부거래는 부가가치세 비과세거래이므로, 사업활동에 과세사업과 면세사업이 있는 경우 연결그룹 간 거래에서 발생하는 내재 부가가치세를 제거하는 효과가 있음
 - 대표적으로 금융산업,¹¹⁾ 특히 IT 투자가 많이 필요한 핀테크 기업의 경우 효익이 더 높을 수 있음
 - 내재 부가가치세 완화를 통해 제도를 미도입한 EU 회원국 및 글로벌 차원에서 경쟁력 제고효과를 가져와 다수의 EU 회원국이 연결부가가치세제를 도입하는 경향이 있다는 의견이 있음¹²⁾

나. 사업구조 선택에 있어 조세중립성 확보

- 조세중립성은 부가가치세제를 해석함에 있어 근본적인 원칙으로 이해됨¹³⁾
 - 조세중립성이란 시장경제에서 경제주체가 자원을 효율적으로 배분하는 데 있어 세제가 영향을 끼치지 않는 것을 말함
- 그러나 기업 활동의 중간단계에 면세활동이 있는 경우 해당 활동을 내재화할 것인지 또는 분사할 것인지를 결정함에 있어 부가가치세가 중립적 역할을 하지 못 하는 문제가 발생함¹⁴⁾
 - 기업은 다수의 사업부문을 하나의 법인체 내에서 사업부서 또는 지점으로 운영하는 방식과 별도의 법인으로 운영하는 방식 중에서 선택할 수 있음

10) 이에 대해서 부가가치세법상 납세의무자는 과세관청을 대신하여 부가가치세를 징수하는 역할을 하는 것이기 때문에 연결부가가치세제를 통해 면세사업자 등에게 경제적 이점이 발생하는 것이 아닌 불공정한 불이익을 제거하는 것으로 설명하는 견해도 있음(Kenneth Vyncke(2007), p. 251)

11) 성명재·박명호·이성식·박종수(2012), p. 305.

12) EC, VAT EXPERT GROUP(2018), p. 3.

13) 권형기(2021), pp. 132~133.

14) S. Pfeiffer(2015), Chapter 1.2.

- 기업활동 중간에 면세활동이 포함되는 경우 매입세액불공제 문제로 인하여 부가가치세가 외부화(outsource)보다 내재화에 대한 인센티브 역할을 하게 되어 세제의 중립성에 위협을 가하게 됨
 - 특정 활동의 분사 여부의 결정에 있어 경제적 또는 운영상의 문제뿐만 아니라 부가가치세가 판단요소로 작용하게 되는 문제가 발생함
- 연결부가가치세제는 사업의 내재화 또는 분사화 여부와 상관없이 납세의무와 내용을 달리 보지 않아 조세중립성을 확보할 수 있게 함
 - 연결부가가치세제하에서는 밀접하게 연결된 두 개 이상의 법적 실체를 부가가치세 목적상 하나의 실체로 간주하므로 하나의 사업자가 다수의 사업부문을 두는 경우와 다수의 법적 실체(자회사)를 통해 사업을 영위하는 경우의 부가가치세액 부담에 있어 차이가 발생하지 않게 됨
 - 따라서 과·면세 겸영그룹의 경우 추가적인 부가가치세 부담 없이 조달·재무·인력관리 등 그룹 내의 모든 회사를 대신하는 용역회사를 설립할 수 있음¹⁵⁾

다. 납세협력비용의 감소

- 연결부가가치세제하에서는 연결그룹 대표자만 부가가치세 신고·납부의무를 부담하므로 연결그룹 전체적으로 볼 때 납세협력비용이 줄어드는 것으로 평가됨¹⁶⁾
 - 기존에는 그룹 구성원이 각각 부가가치세 신고·납부 의무를 부담하여야 했으나 연결부가가치세제하에서는 연결그룹 대표자만이 부가가치세 납세의무자로 분류되므로 신고·납부와 관련된 납세협력비용이 감소됨
 - 또한, 연결그룹 내의 거래는 부가가치세법상 과세대상 거래로 보지 않으므로 관리대상 부가가치세거래가 감소함

15) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 2.4 Other features of group registration.

16) Kenneth Vyncke(2007), p. 252.

- 이에 더하여, 부가가치세 납세협력의무와 관련된 가산세의 발생위험이 감소하는 장점도 있음
 - 부가가치세법은 관련 의무 이행의 담보를 위해서 납세자에게 신고·납부의무뿐만 아니라 세금계산서 발급 등 각종 행정상 의무를 두고 있음
 - 연결그룹 내부거래는 부가가치세법상 과세대상 거래에 해당하지 않으므로 세금계산서 관련 의무 등 부가가치세법상 의무불이행 시 발생하는 가산세 문제가 원천적으로 발생하지 않는 장점이 있음

- 연결부가가치세제는 과세관청 입장에서도 관련된 세무행정비용을 절감시킬 수 있는 것으로 평가됨
 - 과세관청이 관리해야 하는 납세자 수가 줄어들면서 관련 행정비용이 감소될 수 있음¹⁷⁾
 - 일반적으로 연결부가가치세제 적용 시 부대되는 연대납세의무에 의해 세수는 보호하면서 세무조사를 좀 더 효과적이고 효율적으로 수행할 수 있음^{18), 19)}
 - 이를 통해 조세회피 및 남용을 방지하는 부수효과를 기대할 수 있음
 - 또한, 그룹 각 구성원에 대한 다수의 조사 없이 과세관청이 하나의 실제 관점에서 그룹의 모든 활동을 투명하게 볼 수 있다는 장점도 있음²⁰⁾

- 다만, 연결부가가치세제가 세무행정비용을 감소시키지 않으며 연결그룹의 거래를 통합하는 것이 복잡성을 증대시킨다는 반론도 있음²¹⁾
 - 포르투갈은 1998년과 2008년에 연결부가가치세제의 도입을 고려하였으나 과세관청의 반대로 도입하지 않음

17) S. Pfeiffer(2015), Chapter 1.2.

18) Filip Kraljičković, Is VAT grouping a viable alternative to cost sharing exemption for financial and insurance companies?, Master Thesis, Tilburg University, 2020, p. 22.

19) Kenneth Vyncke(2007), p. 253.

20) EC, VAT EXPERT GROUP(2018), p. 3.

21) Claudia Dias Soares and Aronso Arnaldo(2015), p. 2.

- 포르투갈은 면세사업 분야에 한정해서라도 연결부가가치세제의 도입을 고려하였으나 연결부가가치세제의 대응으로 평가되는 원가분담기구(Cost Sharing Association)²²⁾를 유지하는 방향을 채택함
- 또한, 전산화 정도가 미미하거나 그룹 회계기능의 통합도가 낮은 경우에는 자료 취합을 고려할 때 단일의 신고서를 신고기한 내 작성하는 데 실무적 어려움이 있을 수도 있음²³⁾

라. 현금흐름의 개선

- 납세자가 공급자에게 매입세액을 지급하는 시점과 과세관청으로부터 해당 매입세액을 공제받는 데에는 상당한 시간 간격이 있음
 - 일반적으로 부가가치세는 일정기간의 매출세액과 매입세액을 합산하여 신고하고, 신고일로부터 상당기간이 경과된 후에 매출세액을 초과한 매입세액을 환급받을 수 있음
 - 또한, 발생주의 회계하에서는 매출세액의 회수시점과는 무관하게 공급시기가 속하는 과세기간에 과세관청에 매출세액을 납부하여야 하므로 부가가치세 납부를 위한 자금조달이 필요한 경우가 있을 수 있음
- 연결부가가치세제를 활용하면 연결그룹 내부거래의 비과세와 연결그룹 개별 구성원의 납부세액과 환급세액의 상계효과로 인해 연결그룹 전체의 현금흐름이 개선되는 효과를 가져올 수 있음²⁴⁾

22) EU 부가가치세지침 132조 제1항(f)는 면세사업자(또는 부가가치세가 면제되는 활동을 하는 경우)로 구성된 독립된 비용분담단체가 구성원에게 면세사업의 영위에 직접적으로 필요한 용역을 제공하고 원가만을 보상받는 경우 공동활동의 분담행위에 대해서 경쟁의 왜곡을 야기하지 않는 경우 부가가치세를 면제하도록 규정하고 있음. 동 원가분담기구는 본 연구의 주제인 연결부가가치세제와 함께 내재 부가가치세 문제를 완화하기 위한 제도로 활용되고 있음

23) Claudia Dias Soares and Aronso Arnaldo(2015), p. 9.

24) Kenneth Vyncke(2007), p. 252.; Claudia Dias Soares and Aronso Arnaldo(2015), p. 8.

- 연결그룹 내부거래에 대해서는 부가가치세를 과세하지 않으므로 내부거래와 관련된 매출세액 납부와 회수시점의 차이, 부가가치세 신고시기와 환급시기의 차이에 따른 자금조달이 불필요해질 수 있음
- 연결그룹은 그룹 전체의 매출세액과 매입세액을 합산하여 순액에 대해서만 납부 또는 환급절차를 밟게 되므로 신고기한으로부터 상당기간 경과 후 초과매입세액을 환급받음에 따른 금융비용을 절감하고 현금흐름을 개선할 수 있음

마. 세수의 감소 가능성

- 연결부가가치세제는 원칙적으로 세수중립적인 제도임
 - 연결그룹이 과세사업자로만 구성된 경우에는 연결부가가치세제 적용으로 그룹 내부거래를 부가가치세 비과세대상으로 분류하여도 부가가치세 납부·환급세액의 총합계액에 변동이 없음
- 그러나 연결그룹 내에 면세사업자가 포함되는 경우에는 일반적으로 세수감소가 뒤따름²⁵⁾
 - 연결그룹 내에 면세사업자가 포함되는 경우에는 내재 부가가치세액의 감소효과와 공동매입세액 공제율의 변동으로 인해 부가가치세 총부담세액이 감소될 수 있음
 - 세수감소를 우려하여 일부 국가는 연결부가가치세제를 도입하지 않거나,²⁶⁾ 특정 업종에 대하여 제한적으로 연결부가가치세제를 도입하여 운영하는 경우도 있음²⁷⁾

25) 다만, 이는 부가가치세 중립성 원칙에 위협이 된 요인의 해소에 의한 결과물로 보는 견해도 있음 (Claudia Dias Soares and Aronso Arnaldo, 2015, p. 18, 각주 53번)

26) 오윤(2010b), p. 62.

27) 스웨덴은 산업의 국제경쟁력을 고려하여 연결부가가치세제를 도입하였으나 세수감소의 가능성을 우려하여 금융산업 등에 국한한 연결부가가치세제 운영으로 보는 주장이 있음(Eleonor Kristoffersson, 2020, p. 123.)

Ⅲ. 우리나라의 부가가치세 과세단위

1. 개요

- 우리나라의 부가가치세 과세단위는 사업장별 신고·납부를 원칙으로 하나 예외적으로 주사업장총괄납부와 사업자단위과세를 두고 있음²⁸⁾
 - 「부가가치세법」은 사업자의 부가가치세 납세지는 각 사업장의 소재지로 규정하고 사업장별 과세를 원칙으로 함
 - 다만 사업장별 과세원칙에 대한 예외로 주사업장총괄납부와 사업자단위과세를 두고 있음
 - 주사업장총괄납부는 납부세액계산에 한하여 사업장 간 통산이 가능함
 - 사업자단위과세는 납부세액계산뿐만 아니라 부가가치세액의 신고, 사업자등록, 세금계산서 수수 등을 사업자단위로 할 수 있음

- 부가가치세 과세단위인 사업장 또는 주사업장총괄납부는 1977년 부가가치세 도입 당시부터 존재했으며 사업자단위신고납부제도는 2005년에 도입됨
 - 사업자단위신고납부제도는 2005년 도입 당시에는 본점 또는 주사무소에서 총괄하여 신고·납부만 할 수 있었으나 2008년부터는 세금계산서 등도 하나의 사업자등록 번호로 교부할 수 있도록 사업자단위과세제도로 전환되었으며, 2010년부터는 ERP 도입 및 승인요건도 폐지함
 - 부가가치세 과세단위 관련 주요 변천연혁은 다음과 같음²⁹⁾

28) 「부가가치세법」 제6조 및 제51조

29) 「구 부가가치세법」 제4조 제1항 및 제2항

- (1977년) 부가가치세는 사업장마다 납부하여야 하나 사업자에게 둘 이상의 사업장이 있는 경우에는 주된 사업장에서 총괄하여 납부할 수 있도록 함
- (2005년) 사업자단위신고납부제도를 도입하고 사업자단위로 부가가치세를 신고·납부할 수 있도록 함
- (2008년) 전사적(全社的)자원관리시스템을 갖추고 승인을 얻는 경우에는 사업자 등록은 본점 또는 주사무소의 등록번호로 단일화하고 세금계산서도 하나의 사업자 등록번호로 교부할 수 있도록 함
- (2010년) 전산시스템설비를 갖추지 않아도 사업자가 사업자단위과세제도를 선택할 수 있도록 적용범위를 확대함
- (2011년) 사업자단위과세사업자로 등록한 날로부터 5년이 되는 과세기간까지 사업자단위과세를 포기할 수 없는 규정을 폐지함

〈표 Ⅲ-1〉 우리나라 부가가치세 과세단위 관련 주요 변천연혁

구분	항목	개정사항
1977. 7. 1.	과세단위 신설	부가가치세는 사업장마다 납부하여야 하나 사업자에게 둘 이상의 사업장이 있는 경우에는 주된 사업장에서 총괄하여 납부할 수 있음(법률 제2934호, 1976. 12. 22.)
2002. 1. 1.	총괄납부대상에서 일부 종된 사업장 제외	일부 종된 사업장을 총괄납부대상 사업장에서 제외하고자 하는 경우 주된 사업장 관할세무서장의 승인을 받아 제외할 수 있음(대통령령 제17460호, 2001. 12. 31.)
2004. 1. 1.	주사업장 총괄납부 요건 완화	사업장 간 생산 또는 유통과정에 연관관계가 없는 경우에도 총괄납부가 가능하도록 함으로써 여러 종류의 사업을 하고 있는 사업자의 편의를 도모함(대통령령 제18175호, 2003. 12. 30.)
2005. 1. 1.	사업자단위 신고·납부제도 도입	둘 이상의 사업장을 가진 사업자는 사업자단위 외에 사업자단위로 부가가치세를 신고·납부할 수 있도록 함(법률 제7007호, 2003. 12. 30.)
2008. 1. 1.	사업자단위과세 제도 전환	둘 이상의 사업장을 갖추고 전사적(全社的)자원관리시스템을 도입한 사업자로서 관할세무서장의 승인을 얻는 경우에는 사업자 등록은 본점 또는 주사무소의 등록번호로 단일화하고 세금계산서도 하나의 사업자등록번호로 교부할 수 있도록 함(법률 제8142호, 2006. 12. 30.)

〈표 Ⅲ-1〉의 계속

구분	항목	개정사항
2010. 1. 1.	사업자단위과세 제도 적용범위 확대	일정한 전산시스템설비를 갖추지 않아도 사업자가 사업자단위 과세제도를 선택할 수 있도록 함(법률 제9268호, 2008. 12. 26.)
2010. 7. 1.	총괄납부 승인요건 폐지	총괄납부 승인요건을 사업자의 납세편의를 제고하기 위하여 사업자의 신청만으로 총괄납부를 할 수 있도록 함(법률 제9915호, 2010. 1. 1.)
2011. 1. 1.	사업자단위과세 포기제한 폐지	사업자단위과세사업자는 5년 의무조항이 있었으나 사업자단위 과세 포기제한 폐지로 사업자단위과세를 포기한 경우에는 그 포기한 날이 속하는 과세기간의 다음 과세기간부터 사업장 단위 과세로 전환할 수 있도록 함(대통령령 제22578호, 2010. 12. 30.)
2012. 2. 2.	총괄납부 예정신고 납부의무	주사업장총괄납부를 하는 개인사업자에 대하여는 각 예정신고 기간마다 과세표준과 납부세액을 신고·납부하도록 규정했으나 시행령 개정으로 직전 과세기간의 납부세액의 1/2를 결정하여 징수할 수 있도록 함(대통령령 제23595호, 2012. 2. 2.)
2019. 1. 1.	사업자단위 과세가 적용되는 과세기간 개선	사업장이 하나인 사업자가 추가로 사업장을 개설하는 경우 추가로 개설하는 사업장의 사업 개시일이 속하는 과세기간의 다음 과세기간부터 사업자단위과세 사업자로 적용받을 수 있었으나 법 개정으로 사업 개시일이 속하는 과세기간부터 적용받을 수 있도록 변경등록 절차를 마련함(법률 제16101호, 2018. 12. 31.)

자료: 국가법령정보정보센터, 「부가가치세법 및 동법 시행령 제정·개정이유」, <https://www.law.go.kr/>, 검색일자: 2022. 7. 4.

2. 부가가치세 과세단위

가. 사업장별 과세원칙

- 「부가가치세법」은 사업자의 부가가치세 납세지는 각 사업장의 소재지로 규정하고 사업장별 신고·납부를 원칙으로 하고 있음³⁰⁾

30) 「부가가치세법」 제6조 제1항

- 납세지란 사업자가 「부가가치세법」에 따른 납세의무 및 협력의무를 이행하고 과세 관청이 부과권과 징수권을 행사하는 기준이 되는 장소로서, 부가가치세의 납세지는 각 사업장의 소재지로 함³¹⁾
- 사업장별 신고·납부는 단순히 세액의 신고·납부 장소만을 규정한 것이 아니라 과세 표준과 세액의 신고 및 납부, 사업자등록, 세금계산서의 발급 및 제출, 각종 기타 조세협력의무, 과세권자의 국세부과권과 징수권 등이 모두 사업장 단위로 이루어지며 국세기본법상 조세불복청구도 사업장단위로 이루어짐³²⁾
 - 즉 동일인이 둘 이상의 사업장을 겸영하는 경우에도 각 사업장 간의 신고·납부 등은 통산되지 않는 것이 원칙임
- 「부가가치세법」상 사업장이란 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소를 말함³³⁾
 - 「부가가치세법 시행령」 제8조 제1항에서는 사업별 사업장의 범위에 대해 별도로 규정하고 있음³⁴⁾
 - 부동산상의 권리만을 대여하거나 특정 사업자가 부동산을 임대하는 경우에는 그 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소를 사업장으로 함³⁵⁾
 - 사업자가 사업장을 두지 않은 경우에는 사업자의 주소 또는 거소(居所)를 사업장으로 함³⁶⁾

31) 「부가가치세법 집행기준」 6-0-1

32) 삼일아이닷컴, 「부가가치세법 조문별 해설」, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=54-20&jo=6&treejo=0#content_body, 검색일자: 2022. 5. 4.

33) 「부가가치세법」 제6조 제2항

34) 종전에는 사업장 규정이 창설적·선언적 또는 예시적·보충적 규정인지 여부가 불분명했으나 2013년 6월 7일 법 개정으로 사업장의 정의는 법으로 이관되고 그 구체적인 범위를 시행령에 위임함으로써 사업장 범위는 예시적 규정으로 해석하는 것으로 보고 있음(삼일아이닷컴, 「부가가치세법 조문별 해설」, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=54-20&jo=6&treejo=0#content_body, 검색일자: 2022. 5. 4.)

35) 「부가가치세법 시행령」 제8조 제2항

36) 「부가가치세법」 제6조 제3항

- 사업장은 시행령에서 규정한 사업장 이외에도 사업자의 신청에 따라 추가로 사업장을 등록할 수 있음³⁷⁾
- 무인자동판매기를 통하여 재화·용역을 공급하는 사업은 해당되지 않음

나. 주사업장총괄납부제도

- 주사업장총괄납부제이란 주된 사업장에서 각 사업장의 납부세액 또는 환급세액을 총괄하여 납부 또는 환급받을 수 있는 제도임
- 동일한 사업자에게 사업장이 둘 이상인 경우(사업장이 하나이나 추가로 사업장을 개설하려는 사업자 포함) 사업자는 주된 사업장의 관할세무서장에게 주사업장총괄 납부를 신청하고 납부할 세액을 주된 사업장에서 총괄하여 납부할 수 있음³⁸⁾
 - 종전에는 주된 사업장 관할세무서장의 승인요건이 있었으나 2010년 7월 1일부터 신청만으로 주사업장총괄납부를 적용받을 수 있도록 함³⁹⁾
- 부가가치세는 물세의 성격을 가지고 있기 때문에 원칙적으로 납세지를 각 사업장으로 규정하고 있으나 사업장별 납부세액 및 환급세액이 발생하는 경우 납세의무자에게 자금상 부담을 줄 우려가 있어 이를 경감해 주고자 주사업장총괄납부 제도를 시행함⁴⁰⁾
 - 주사업장총괄납부제도는 납부에 대한 예외적 규정으로 신고에 관한 사업장 관할을 변동시키는 것은 아님
- 주사업장총괄납부제도의 주된 사업장은 법인과 개인을 달리 정하고 있음⁴¹⁾
 - 법인의 경우 본점(주사무소 포함) 또는 지점(분사무소 포함)을 주된 사업장으로 선택할 수 있음
 - 개인의 경우에는 주사무소에 한해 주된 사업장으로 하도록 규정하고 있음

37) 「부가가치세법 시행령」 제8조 제4항

38) 「부가가치세법」 제51조 제1항

39) 「구 부가가치세법」 제4조 제2항, 시행 2010. 7. 1., 법률 제9915호, 2010. 1. 1., 일부개정

40) 황종대·강인·신정기(2018), p. 1365.

41) 「부가가치세법 시행령」 제92조 제1항

- 주사업장총괄납부를 적용하려는 사업자는 주사업장총괄납부신청서를 주된 사업장의 관할세무서장에게 제출하여야 함⁴²⁾
 - 주사업장총괄납부신청서에는 사업자의 인적사항, 총괄납부 신청사유, 그 밖의 참고사항을 기재하고 주된 사업장의 관할세무서장에게 제출(국세정보통신망에 의한 제출 포함)하여야 함
 - 주사업장총괄납부신청서는 계속사업자의 경우 과세기간 개시일 20일 전까지 제출해야함

- 주사업장총괄납부제도는 총괄납부 여부와 상관없이 부가가치세 신고는 각 사업장의 관할세무서에서 하고 납부(환급)만 주된 사업장 관할세무서에서 함
 - 부가가치세법에 따른 예정신고, 확정신고, 조기환급신고는 총괄납부 여부와 관계없이 각 사업장에서 함
 - 주사업장 총괄납부를 하는 개인사업자의 경우 예정신고기간마다 반드시 과세표준과 납부세액을 신고·납부하도록 규정하였으나 2012년 2월 2일 시행령 개정으로 주사업장총괄납부를 하는 개인사업자도 직전과세기간에 대한 납부세액의 1/2을 결정하여 징수하도록 함⁴³⁾
 - 수정신고 또는 경정청구 사유가 발생한 때에는 그 사유가 발생한 사업장 관할세무서장에게 수정신고서 또는 경정청구서를 제출함과 동시에 세액을 추가 납부하여야 함⁴⁴⁾

- 주사업장총괄납부를 적용받는 경우 자기의 타사업장 반출은 재화의 공급으로 보지 않으나 세금계산서를 발급한 경우에는 재화의 공급으로 봄⁴⁵⁾
 - 사업장이 둘 이상인 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산 또는 취득한 재화를 판매할 목적으로 자기의 다른 사업장에 반출하는 것은 원칙적으로 재화의 공급으로 보지만, 사업자가 주사업장총괄납부의 적용을 받는 과세기간에 자기의 다른 사업장에 재화를 반출하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니함

42) 「부가가치세법 시행령」 제92조 제2항 및 제3항

43) 「구 부가가치세법 시행령」 제64조 제6항, 시행 2012. 2. 2., 대통령령 제23595호, 2012. 2. 2., 일부개정

44) 「부가가치세법 기본통칙」 6-8-3

45) 「부가가치세법」 제10조 제3항 제2호

- 다만 세금계산서를 발급하고 예정 또는 확정신고 시 관할세무서장에게 신고한 경우에는 재화의 공급으로 봄
- 한편 주된 사업장 관할세무서장은 일정한 경우 주사업장총괄납부를 적용하지 않을 수 있음⁴⁶⁾
 - 사업내용의 변경으로 총괄 납부가 부적당하다고 인정되는 경우
 - 주된 사업장의 이동이 빈번한 경우
 - 그 밖의 사정변경으로 인하여 총괄 납부가 적당하지 아니하게 된 경우

다. 사업자단위과세제도

- 사업자단위과세제도란 둘 이상의 사업장이 있는 사업자가 사업자단위로 사업자등록, 세금계산서 발급, 부가가치세 신고·납부, 경정 등을 본점 또는 주사무소에서 총괄하여 이행할 수 있는 제도로 2005년 도입됨⁴⁷⁾
 - 2005년 1월 1일 도입 당시에는 사업자단위신고·납부제도로 본점 또는 주사무소에서 총괄하여 신고·납부만 할 수 있었으나 2008년 1월 1일부터는 사업자의 납세편의를 제고하기 위하여 사업자등록, 세금계산서 발급, 경정 등 적용범위를 확대함⁴⁸⁾
 - 2010년 1월 1일 부터는 종전의 ERP 도입과 승인요건을 사업자의 부담 완화 및 납세편의 제고를 위해 폐지함⁴⁹⁾
- 사업자단위과세사업자로 등록을 신청하려는 사업자는 사업자등록신청서 등을 작성하여 사업자단위과세 적용 사업장 관할세무서장에게 제출하여야 함⁵⁰⁾

46) 「부가가치세법 시행령」 제94조 제1항

47) 「부가가치세법」 제6조 제3항

48) 삼일아이닷컴, 「부가가치세법 조문별 해설」, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=54-20&jo=6&treejo=0#content_body, 검색일자: 2022. 5. 9.

49) 「구 부가가치세법」 제4조 제3항, 시행 2010. 1. 1., 법률 제9268호, 2008. 12. 26., 일부개정

50) 「부가가치세법 시행령」 제11조 제2항

- 사업자등록신청서에는 사업자의 인적사항, 사업자등록 신청 사유, 사업개시 연월일 또는 사업장 설치 착수 연월일, 그 밖의 참고사항을 작성하고 시행령에서 정한 서류를 첨부하여 사업자단위과세 적용 사업장 관할세무서장에게 제출함
 - 신규사업자의 경우 사업개시일로부터 20일 이내에 등록신청을 해야 함⁵¹⁾
- 사업자단위과세제도를 적용받으면 본점 또는 주사무소에서 사업자단위로 부가가치세의 모든 업무를 처리함⁵²⁾
- (사업자등록번호) 사업자단위로 등록신청을 한 경우에는 사업자단위과세 적용 사업장에 한 개의 등록번호를 부여함
 - (세금계산서 발급 및 수취) 본점 또는 주사무소의 등록번호를 기재하여 세금계산서를 발급하고 수취하며 세금계산서 비고란에 실제로 재화 또는 용역을 공급하거나 공급 받는 종된 사업장의 소재지 및 상호를 기재함⁵³⁾
 - (신고 및 납부) 예정신고, 확정신고, 조기환급신고, 수정신고 및 경정청구 등 부가가치세의 모든 신고·납부 업무는 본점이나 주사무소에서 처리함
 - (결정 및 경정) 본점 또는 주사무소 관할세무서장이 결정·경정함
- 사업자단위과세제도를 적용받는 경우 자기의 타사업장 반출은 재화의 공급으로 보지 않으나 세금계산서를 발급한 경우에는 재화의 공급으로 봄⁵⁴⁾
- 사업장이 둘 이상인 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산 또는 취득한 재화를 판매할 목적으로 자기의 다른 사업장에 반출하는 것은 원칙적으로 재화의 공급으로 보지만, 사업자가 사업자단위과세 사업자로 적용을 받는 과세기간에 자기의 다른 사업장에 재화를 반출하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니함
 - 다만 세금계산서를 발급하고 예정 또는 확정신고 시 관할세무서장에게 신고한 경우에는 재화의 공급으로 봄

51) 「부가가치세법」 제8조 제1항 및 제3항~제5항

52) 이철재·정우승·유은중(2021), p. 부가-27

53) 「부가가치세법 집행기준」 32-67-1

54) 「부가가치세법」 제10조 제3항 제1호

- 사업자단위과세 사업자가 사업자단위과세를 포기하려는 경우 과세기간 개시일 20일 전에 사업자단위과세 포기신고서를 사업자단위과세 적용 사업장 관할세무서장에게 제출하여야 함⁵⁵⁾
 - 사업자단위과세 포기신고서에는 사업자의 인적사항, 사업자단위과세 포기사유, 그 밖의 참고사항을 기재하여야 함
 - 사업자단위과세 적용 사업장 관할세무서장은 사업자단위과세 포기신고서의 처리 결과를 지체 없이 해당 사업자와 종된 사업장의 관할세무서장에게 통지하여 함
 - 사업자단위과세를 포기한 경우에는 그 포기한 날이 속하는 과세기간의 다음 과세기간부터 사업자단위과세 포기신고서에 적은 내용에 따라 각 사업장별로 신고·납부하거나 주사업장 총괄납부를 하여야 함

〈표 Ⅲ-2〉 주사업장총괄납부제도와 사업자단위과세제도 비교

구분	주사업장총괄납부제도	사업자단위과세제도
주사업장	- 법인: 본점(주사무소), 지점(분사무소) - 개인: 본점(주사무소)	- 본점(주사무소)만 가능
사업자등록	- 사업장별	- 본점(주사무소)
세금계산서 발급 등	- 사업장별	- 본점(주사무소)
신고 및 납부	- 신고: 사업장별 - 납부: 주사업장에서 총괄	- 사업자단위과세 적용 사업장에서 신고 및 납부
과세표준 및 세액산정	- 사업장별	- 사업자단위

자료: 본문의 내용을 저자가 요약·정리

55) 「부가가치세법 시행령」 제17조 제1항~제3항

3. 연결부가가치세

- 우리나라는 부가가치세 목적상 둘 이상의 법인을 단일그룹으로 취급하는 연결부가가치세 과세제도는 운용하고 있지 않음
 - 우리나라는 법인세법상 모회사와 완전자회사⁵⁶⁾를 하나의 과세단위로 보아 법인세를 신고·납부하는 연결납세제도를 2010년 1월 1일부터 시행하고 있지만 부가가치법상의 연결납세제도는 운용하고 있지 않음

- 한편 OECD 회원국 38개국 중 25개국(약 65%)은 연결부가가치세 과세제도를 시행하고 있음
 - OECD 회원국(30개국)은 연결법인세 또는 연결부가가치세를 둘 다 운용하거나 하나만 운용하고 있음
 - 영국, 독일, 프랑스, 호주 등 19개국은 연결법인세와 연결부가가치세를 둘 다 운용하고 있음
 - 우리나라, 일본, 멕시코, 포르투갈 4개국은 법인세법상 연결납세제도만을 운용하고 있는 반면 체코, 에스토니아, 이스라엘, 라트비아, 슬로바키아, 스위스 6개국은 연결부가가치세제만 운용하고 있음

- OECD 회원국은 연결부가가치세를 적용하기 위한 연결실체의 지분율을 일반적으로 50%로 정하고 있음
 - 덴마크(100%), 호주(90%), 아이슬란드(90%), 노르웨이(85%), 오스트리아(75%), 뉴질랜드(66%)는 지분율을 50% 보다 높게 정하고 있음
 - 반면 체코(40%)는 다른 국가에 비해 연결부가가치세 적용대상을 넓게 인정하고 있음

56) 2022년 세계개편으로 2024년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터는 연결납세적용대상을 완전자회사에서 90% 이상 지배하는 자회사로 확대함

- 연결부가가치세와 법인세법상 연결납세제도는 경제적 실질에 맞게 과세한다는 점에서 동일하나 일반적으로 지분율 등 연결적용요건을 달리 정하고 있음
 - 대부분 국가는 법인세법상 연결납세제도에 비해 연결부가가치세의 지분율 요건을 완화하여 적용하고 있음
 - 독일의 경우 지분율 요건은 동일하나 연결부가가치세는 재무적, 경제적, 조직적 연계를 요건으로 하고 연결법인세는 재무적 연계 및 손익이전계약만을 요건으로 함

〈표 Ⅲ-3〉 OECD 회원국의 연결법인세 및 연결부가가치세 지분율(2022년 기준)

No	구분	연결법인세		연결부가가치세	
		적용 여부	지분율	적용 여부	지분율
1	호주	○	100%	○	90%
2	오스트리아	○	50%	○	75% ¹⁾
3	벨기에	○	90%	○	50%
4	캐나다	×	-	×	-
5	칠레	×	-	×	-
6	콜롬비아	×	-	×	-
7	코스타리카	×	-	×	-
8	체코	×	-	○	40%
9	덴마크	○	50%	○	100%
10	에스토니아	×	-	○	50%
11	핀란드	○	90%	○	50%
12	프랑스	○	95%	○	50%
13	독일	○	50%	○	50%
14	그리스	×	-	×	-
15	헝가리	○	75%	○	미확인 ²⁾
16	아이슬란드	○	90%	○	90%
17	아일랜드	○	75%	○	50%
18	이스라엘	×	-	○	미확인
19	이탈리아	○	50%	○	50%

〈표 III-3〉의 계속

No	구분	연결법인세		연결부가가치세	
		적용 여부	지분율	적용 여부	지분율
20	일본	○	100%	×	-
21	한국	○	100%	×	-
22	라트비아	×	-	○	50%
23	리투아니아	×	-	×	-
24	룩셈부르크	○	95%	○	50%
25	멕시코	○	80%	×	-
26	네덜란드	○	95%	○	50%
27	뉴질랜드	○	100%	○	66%
28	노르웨이	○	90%	○	85%
29	폴란드	○	75%	○ ³⁾	50%
30	포르투갈	○	75%	×	-
31	슬로바키아	×	-	○	50%
32	슬로베니아	×	-	×	-
33	스페인	○	75%	○	50%
34	스웨덴	○	90%	○	50%
35	스위스	×	-	○	50%
36	튀르키예	×	-	×	-
37	영국	○	75%	○	50%
38	미국	○	80%	×	-

주: 1) 오스트리아는 50~75% 지분을 보유한 구성원의 경우 재무적 요건(즉, 지분율) 이외의 다른 조건을 강력하게 충족한다면 재무적 요건의 충족 여부에 대해 재고해 볼 수 있음

2) 헝가리는 계열사(affiliated)로 간주되는 자를 대상으로 연결부가가치세를 적용하나 계열사의 지분율 요건은 확인되지 않음

3) 폴란드는 당초 2022년 7월부터 연결부가가치세제를 시행할 계획이었으나 2023년으로 연기함

4) 미국은 연방정부 차원에서 부가가치세를 부과하지 않음

자료: IBFD, 「각 국가별 - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 8. Group Taxation 및 각 국가별 - Consumption Tax - Country Tax Guides - 2. Taxable Persons - 2.4. Groups」, https://research.ibfd.org/#/search?N=3+10&Ne=7487&Nu=global_rollup_key&Np=2&Ns=sort_date_common|1, 검색일자: 2022. 7. 14.; EY, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2022.

IV. 주요국의 연결부가가치세 과세제도

1. 유럽연합(European Union, 이하 “EU”)지침

가. 개요

- EU의 부가가치세제를 이해하기 위해서는 EU 부가가치세지침과 회원국의 개별 국내법에 대한 고려가 필요함⁵⁷⁾
 - EU 공동체조약 제93조에 의거 이사회는 부가가치세 등의 간접세에 대해 회원국 간 법규정의 조화를 위한 규정을 채택할 수 있음
 - 이를 위해 EU는 1967년에 회원국에 구속력을 가지는 부가가치세지침을 제정하였으며, 현재 1977년에 제정된 제6차 부가가치세지침(Directive)이 그 역할을 하고 있음
 - 유럽연합법은 회원국의 국내법에 우위를 가지고 있으므로, 개별 회원국은 EU 부가가치세지침의 지향목표에 부합하는 방식으로 국내법을 제정해야 함
 - 지침은 달성하고자 하는 목적에 대해서만 법적 구속력을 가지고 있으므로 회원국은 해당 지침의 목표하에서 적용 형식과 방법을 선택할 수 있음⁵⁸⁾
- EU는 1977년 제6차 부가가치세지침을 통해 연결부가가치세제를 도입하였음^{59), 60)}

57) 박종수(2002), p. 72.

58) 박종수(2002), p. 53.

59) Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977.

60) 회원국이 총 6개국이었던 '제2차 지침 부록'의 납세의무자에 대한 설명에서 회원국이 법적 실체에 불구하고 다른 실체와 경제적, 재무적 및 조직적으로 연결된 실체들을 하나의 납세의무자로 볼 수 있음을 허용하는 것으로 소개되었으나, 제6차 지침을 통해 구체적으로 도입됨(S. Pfeiffer(2015), Chapter 2.2; EC, VAT EXPERT GROUP(2018), p. 2)

- EU는 회원국의 부가가치세 과세행정 간소화와 조세회피 대응능력 제고를 위해 연결부가가치세제를 도입하였음^{61), 62), 63)}
 - 연결부가가치세제의 주된 목적은 조세행정의 단순화임
 - 이에 더하여 하나의 사업을 여러 사업체로 분할하여 사업자가 각각 부가가치세법상 특례구조(special scheme)를 적용받는 방식의 조세회피행위를 방지하는 목적이 있음⁶⁴⁾
 - 연결부가가치세제는 실질적으로 하나의 실체로 볼 수 있는 법률적으로 독립된 여러 개의 객체를 조세목적상 하나의 납세자로 봄
- EU 회원국의 연결부가가치세제는 독일의 ‘기관제도(Organschaft)’로부터 출발했다는 의견이 지배적임^{65), 66), 67)}
- 기관제도는 재무적·경제적·조직적 연결이 충족되면 일반적으로 법인의 독립성을 부정하는 것을 기본으로 함
 - 기관제도는 당초 과세권 확대를 위해 직접세를 대상으로 사용된 개념으로 추후 간접세까지 확대하여 적용됨

61) Proposal for a Sixth Council Directive on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes-common system of value added tax: uniform basis of assessment (COM(73) 950, 20.6.1973). §Explanatory memorandum., <http://aei.pitt.edu/5595/1/5595.pdf>, 검색일자: 2022. 5. 16.

62) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. §2., §3.2., §3.5.3., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

63) EU 부가가치세지침 마련 이전에 이미 내국세법에 의해 연결부가가치세제를 도입하여 운영하고 있던 독일과 네덜란드가 동 제도의 지침 반영을 강력하게 주장하였다고 함(오윤, 2010a, p. 58)

64) 부가가치세 사업자등록요건(매출액 기준)에 미달하는 방식으로 사업체를 여러 개로 분리하여 운영하는 방식의 조세회피를 말함

65) S. Pfeiffer(2015), Chapter 2.1.

66) Andrea Parolini(2008), 5.2.2.

67) 독일 뿐만 아니라 네덜란드의 fiscale eenheid도 유사 개념을 가지고 있음(Andrea Parolini(2008), 5.2.2.)

- EU는 이후 2006년에 회원국이 연결부가가치세제와 관련된 조세회피방지규정을 둘 수 있는 조항을 추가하였으며 현재 이를 반영한 지침이 적용되고 있음^{68), 69)}
 - EU 집행위원회는 근래 부가가치세 탈세 및 회피가 실제적인 문제가 되었다 판단하고 2005년에 EU 부가가치세지침상 몇 가지 예외규정을 신설하는 방안을 제안하였으며 연결부가가치세제와 관련된 내용이 이에 포함되어 있었음
 - 동 제안서는 연결부가가치세제에 대한 조세회피방지규정 이외에 매입자납부제도 (Domestic Reverse Charge)의 도입, 투자금 관련 규정의 신설 등 다양한 조세 회피방지 방안을 제안함
 - 이를 반영하여 EU는 각 회원국이 연결부가가치세제와 관련하여 국내법상 조세회피 대응장치를 도입할 수 있다는 내용을 지침에 추가함

나. 현행 규정

1) 일반규정

- EU 부가가치세지침은 ‘납세의무자’에 대해 정의한 제3편에서 연결부가가치세제도에 대해 규정하고 있음^{70), 71)}

68) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

69) Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations /* COM/2005/0089 final - CNS 2005/0019 */, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52005PC0089&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

70) TITLE III TAXABLE PERSONS of the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

71) 부가가치세지침 제11조 전단: 부가가치세 자문위원회와의 협의 이후, 각 회원국은 회원국 내의 재무적·경제적 그리고 조직적으로 밀접하게 연결된 법적으로 독립된 실체를 세무목적상 하나의 납세의무자로 간주할 수 있다(After consulting the advisory committee on value added tax (hereafter, the “VAT Committee”), each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links).

- 부가가치세지침 제3편 제11조는 연결부가가치세제에 대해 규정하고 있음
- EU 부가가치세지침은 연결부가가치세제 적용요건, 신청방법 등에 대해서 상세한 지침을 제시하지 않고 회원국의 사전협의 의무와 적용요건에 대한 원칙만을 제시하고 있음
 - 연결부가가치세제도를 도입하거나 관련 제도에 중대한 개정을 계획하는 회원국은 입법 전에 반드시 자문위원회와 협의해야 함
 - 연결부가가치세제도의 요건으로 연결대상 구성원은 서로 재무적·경제적·조직적으로 긴밀히 연계되어 있어야 하는 것으로만 규정함
- 개별 회원국은 EU 부가가치세지침을 바탕으로 연결대상 수준, 연결부가가치세제의 적용개시 및 중지 등의 세부사항을 국내법에 입법하여 시행하고 있음
 - 회원국은 부가가치세지침상의 재무적·경제적·조직적 연계수준을 자유롭게 결정할 수 있으므로 각 회원국 간 적용기준이 상이함
 - 일례로 재무적 연계기준과 관련하여 덴마크는 100%의 지분율 요건을 두고 있는 반면 체코는 40%의 지분율 요건을 두고 있음
 - 또한 재무적 연계요건을 충족하면 경제적·조직적 연계에 대한 철저한 검토를 생략하는 국가(예, 영국)가 있는 반면, 경제적·조직적 연계요건을 별도로 엄격하게 보는 국가(예, 오스트리아)도 있음⁷²⁾
 - 회원국은 연결부가가치세 그룹 등록의 개시, 변경 및 종료에 관한 특정 규칙을 자유롭게 규정할 수 있음
- EU는 2009년에 상기 지침에 규정된 내용을 회원국이 국내법에 반영함에 있어 참고하도록 연결부가가치세제에 대한 협의문서를 발표함⁷³⁾

72) S. Pfeiffer(2015), Chapter 5.3.2.1., Chapter 5.3.2.3.

73) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax./COM 2009/0325 final., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

- 연결부가가치세제와 관련하여 EU 부가가치세 기본원칙하에서 실무적 적용에 대한 위원회의 견해를 담은 협의문서임
 - 협의문서는 연결대상요건, 연결그룹의 부가가치세법상 권리와 의무 등에 대해 지침보다 구체적인 의견을 담고 있음
 - 협의문서에 담긴 내용과 유럽사법재판소의 판단이 다른 경우가 있는 등 절대적 기준은 아니나 주된 참고자료로 보고 이하에서 설명함
- EU는 연결그룹에 부가가치세법상 사업자뿐만 아니라 비사업자도 포함될 수 있는 것으로 해석하고 있음
- EU 부가가치세지침은 연결대상에서 ‘부가가치세법상 비사업자’가 제외되는 것으로 규정하고 있지 않음
 - EU 위원회는 협의문서에서 부가가치세법상 사업자의 정의를 충족하지 못하는 자 또는 부가가치세지침 제13조에 의한 비사업자로 분류되는 공공기관 등은 연결대상에 해당하지 않는 것으로 해석하였음⁷⁴⁾
 - 연결부가가치세제는 EU 부가가치세지침의 ‘납세의무자’에 대한 장의 하위규정에 해당하므로 이에 해당하지 않는 자를 포섭하여 새로운 납세의무자를 규정할 수는 없는 것으로 봄
 - 그러나 비사업자의 포함 여부가 연결그룹의 부가가치세 채무액에 영향을 끼치지 않으므로 비사업자 또한 연결그룹에 포함될 수 있다는 주장도 있었음⁷⁵⁾
 - 비사업자를 제외하면 해외사업을 위한 중간 순수지주회사가 배제되어 부가가치세제의 왜곡이 발생할 수 있다는 주장이 있음
 - 이에 대해 유럽사법재판소는 비사업자의 연결부가가치세 적용을 배제해야 하는 것으로 해석될 수 있는 근거가 없는 것으로 판단함⁷⁶⁾

74) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax./COM 2009/0325 final. §3.3.1., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

75) S. Pfeiffer(2015), Chapter 3.3.1.

76) S. Pfeiffer(2015), Chapter 3.3.2.1.

- 연결그룹 적용요건을 규정한 부가가치세지침 제11조에 대한 문리적 해석 및 해당 지침의 도입 과정에 비추어 보아도 비사업자의 연결그룹 배제 결론을 도출할 수 없는 것으로 판단함
- 실제로 EU 회원국은 비사업자의 연결부가가치세 포함 여부를 국가별로 달리 처리하고 있음⁷⁷⁾
 - 예를 들어 독일은 사업자만이 연결부가가치세의 적용대상이지만, 영국은 비사업자로 분류되는 순수지주회사(passive holdings)의 연결그룹 포함을 허용함
- 또한, 과거에는 비법인사업자(non-corporate entity)는 연결그룹에 포함될 수 없었으나 2015년 유럽사법재판소 판결에 의해 비법인사업자 또한 연결그룹에 포함될 수 있는 것으로 이해되고 있음⁷⁸⁾
 - 유럽사법재판소는 Larentia + Minerva and Marenave(C-108/14, C-109/14)를 통해 회원국은 탈세 및 조세회피, 남용을 방지하기 위한 목적이 아닌 경우에는 법인사업자에게만 연결부가가치세제를 제한적으로 적용하지 못하는 것으로 판시함
- EU는 협의문서에서 연결대상 구성원의 재무적·경제적·조직적 연계에 대한 사항을 기술하고 연결대상 구성원은 연결기간 동안 3가지 요건을 모두 충족하고 있어야 하는 것으로 봄
 - 재무적 연계(financial link): 지분율 혹은 의결권이 50%를 초과하거나 프랜차이즈 계약이 체결되는 등 하나의 기업(company)이 다른 기업에 실질적 통제권을 행사하는 경우
 - 경제적 연계(economic link): 그룹 내 구성원들의 주요 활동의 본질이 같거나 그 활동들이 상호보완적 또는 의존적인 경우, 또는 한 구성원이 전적으로 혹은 본질적으로 다른 구성원들의 이익을 위한 활동을 수행하는 경우 중 어느 하나에 해당할 것
 - 조직적 연계(organizational link): 경영진을 공유하거나 부분적으로라도 공유하는 경우

77) S. Pfeiffer(2015), Chapter 3.2.

78) HMRC(2016), p. 5.

- 연결부가가치세제는 납세의무자에 대한 예외적인 규정에 해당하므로 공정하고 엄격한 조건은 필수적이며, 연결기간 동안 3가지 요건의 지속적 충족은 연결부가가치세제의 남용을 방지할 수 있는 유용한 방법으로 봄

- 하나의 사업자는 특정 시점 기준으로 하나의 연결그룹에만 포함될 수 있음⁷⁹⁾

- 한편, EU 부가가치세지침은 연결부가가치세제를 특례규정이 아닌 일반규정으로 보고 있으므로 가능한 일반 부가가치세 규정에 부합하게 설계되어야 함⁸⁰⁾
- EU 부가가치세지침은 소규모사업자, 농업인 등을 대상으로 하는 특례규정을 두고 있는 반면, 연결부가가치세제 규정은 납세의무자의 정의와 관련된 것으로 일반 부가가치세 규정에 부합하게 설계되어 운영되어야 함
 - 회원국은 연결부가가치세제와 관련하여 별도의 조세회피방지 특별규정을 둘 수 있으나, 그 외 연결부가가치세제만을 위한 별도의 특례규정을 둘 수는 없음
 - 예를 들어, EU 부가가치세지침은 연결부가가치세제만을 대상으로 하는 매입세액 공제에 대해 별도로 규정하고 있지 않으므로 연결그룹을 납세의무자로 보고 일반 매입세액공제 규정을 적용하여야 함⁸¹⁾

- 연결그룹의 구성원은 부가가치세법상 납세의무자가 아니므로 개별 보고의무 등을 가지지 않는 것이 원칙이나, 실제로는 정보보완 차원에서 개별 구성원에게 보고의무를 두는 경우도 있음⁸²⁾
- EU 부가가치세지침은 연결부가가치세 적용 구성원의 개별 보고의무를 규정하고 있지 않음

79) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax./COM 2009/0325 final. §3.3.3., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

80) Kenneth Vyncke(2007), p. 254.

81) Kenneth Vyncke(2007), p. 260.

82) Kenneth Vyncke(2007), p. 261.

- 다만, EU 부가가치세 정보교환시스템(VAT Information Exchange System)상
역내 거래의 정보관리를 위해 연결 대표자가 아닌 연결그룹의 구성원이 각자의 EU
역내 거래내용을 보고하도록 하고 있음

2) 조세회피 방지를 위한 특별규정

- EU 회원국은 2006년부터 연결부가가치세제와 관련된 조세회피방지규정을 둘 수
있으나 구체적 사항에 대해서는 규정하고 있지 않음⁸³⁾
 - EU 부가가치세지침은 선언적 규정만을 두고 세부적 사항에 대해서는 명시하고
있지 않음
- 일반적으로 연결부가가치세제를 이용한 조세회피는 세부담 절감이 주된 목적인
인위적 구조(artificial schemes)를 활용하는 거래를 말함⁸⁴⁾
 - 단순히 연결부가가치세를 활용함에 따른 직·간접 부가가치세 비용의 감소, 연결부
가가치세를 통해 증가하는 매입세액공제율 등은 일반적으로 조세회피로 보지 않음
 - 연결부가가치세제를 통해 감소하는 직접 부가가치세 비용으로는 그룹 내부의
면세·과세사업자 간 거래에 대한 매입세액불공제 문제의 해소를 꼽을 수 있으며,
간접비용으로는 일괄신고에 따른 재무적 부담과 납세행정비용의 감소를 고려해
볼 수 있음
 - 연결부가가치세제는 연결그룹을 하나의 실체로 보므로 공통매입세액공제율 또한
통합하여 계산하게 됨에 따라 개별 신고 시와 매입세액공제율이 상이하게 됨
 - 연결부가가치세제를 활용하여 정당화할 수 없는 이익(unjustifiable benefit)과
정당하지 않은 손실(unjustified disadvantage)이 발생해서는 안 된다는 의미임⁸⁵⁾

83) 부가가치세지침 제11조 후단. 연결부가가치세제를 도입한 회원국은 연결부가가치세제를 이용한 조세 회피 및 남용을 방지하기 위한 조치를 도입할 수 있음(A Member State exercising the option provided for in the first paragraph, may adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this provision).

84) Kenneth Vyncke(2007), p. 258.

85) Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax

- 조세회피방지를 위한 규정으로는 연결부가가치세제의 최소 유지기간 요건, 연결부가가치세액에 대한 연결그룹 구성원의 연대납세의무, 연결부가가치세제 신청에 대한 과세관청의 거부권 등이 있을 수 있음
 - 예를 들어, EU 부가가치세지침은 연결부가가치세를 신청한 그룹의 최소 유지기간 요건을 두고 있지 않으나, 조세회피방지를 위해 각국의 판단하에 필요한 경우 최소 유지기간 규정을 둘 수 있는 것으로 해석됨⁸⁶⁾
 - 또한, EU 부가가치세지침은 연결부가가치세제에 대한 연대납부의무를 규정하고 있지 않으나, 다수의 국가들은 재량적으로 연대납부의무규정을 두고 있음⁸⁷⁾
 - 조세회피방지의 의미도 있으나, 연결그룹 구성원의 납세자 지위는 가상의 실체인 ‘연결그룹’에 병합되므로 연결그룹 수준에서 발생하는 부가가치세에 대한 모든 책임을 그룹 구성원이 공동으로 부담하는 것이 합리적이라는 견해에 의해서도 정당화될 수 있음
 - 참고로 연결부가가치세제를 강행규정으로 둔 독일은 연결부가가치세 미적용회사가 파산하면 연결그룹 적용대상 여부를 과세관청이 사후적으로 검토하여 연대납부의무 적용을 통해 조세채권 확보를 도모하는 경향도 있음

다. EU 회원국의 연결부가가치세제 도입 현황

- 2022년 현재 27개 EU 회원국 중 20개의 회원국(약 74%)이 연결부가가치세제를 도입하여 운용하고 있음

evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations /* COM/2005/0089 final - CNS 2005/0019 *//, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52005PC0089&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

86) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax./COM 2009/0325 final. §3.3.4., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

87) Kenneth Vyncke(2009), p. 306; S. Pfeiffer(2015), Chapter 10.2.

- 2009년에는 14개 EU 회원국이 연결부가가치세제를 운용하였음⁸⁸⁾
 - 영국을 포함하면 총 15개 EU 회원국이 운용하였음
- 2022년 현재 EU 회원국 중 불가리아, 그리스, 리투아니아, 루마니아, 포르투갈, 슬로베니아, 크로아티아를 제외한 국가들이 연결부가가치세제를 도입하였음
 - 근래 연결부가가치세제를 도입한 국가로는 룩셈부르크(2018년 7월 31일), 이탈리아(2019년), 프랑스(2023년), 폴란드(2023년)가 있음
 - 미도입 7개국 중 2개국(루마니아,⁸⁹⁾ 포르투갈)은 연결법인세제를 운용하고 있으나 5개국(불가리아, 그리스, 리투아니아, 슬로베니아, 크로아티아)은 연결법인세제 또한 운용하고 있지 않음⁹⁰⁾
- 참고로, 전 EU 회원국이었던 영국과 주변국인 노르웨이 등도 연결부가가치세제를 운용하고 있음

1) 의무 적용 여부

- 연결부가가치세제를 운용하고 있는 회원국 중 일부는 법에서 규정하는 요건에 해당하는 자에 대해서는 반드시 연결부가가치세제를 적용하도록 하고 있으나, 대다수는 납세자의 선택에 의하도록 하고 있음
 - EU 부가가치세지침은 연결부가가치세제 도입 시 강행규정으로 두어야 한다고 규정하고 있지 않으므로 개별 회원국은 강행규정 또는 선택규정 중 자유로이 선택할 수 있음
 - 회원국 중 오스트리아, 독일, 네덜란드는 법정요건에 해당하는 경우에는 연결그룹 내의 모든 구성원이 반드시 연결부가가치세제를 적용하여야 하는 것으로 규정함
 - 반면, 그 외의 회원국은 납세자가 적용 여부를 선택할 수 있도록 하고 있음

88) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax./COM 2009/0325 final., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

89) 루마니아는 2021년 1월부터 연결법인세제를 운영함

90) IBFD - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 8. Group Taxation, 해당 국가편

- 한편, 제도를 선택적으로 운용하는 경우에는 아래의 두 가지로 구분되어 설계됨
 - 1안: 제도 이용 여부 및 연결그룹 구성원 중 연결부가가치세제 적용대상을 납세자가 선택하는 구조
 - 예를 들어 헝가리는 대상자 중 일부만을 대상으로 연결부가가치세제를 적용할 수 있도록 함
 - 2안: 제도 이용 여부는 납세자의 선택에 의하되, 연결대상 그룹에 해당하는 경우에는 모든 구성원이 연결부가가치세제도의 적용을 받도록 하는 구조
 - 예를 들어 이탈리아는 그룹 구성원은 연결부가가치세 적용 여부를 선택할 수 있지만 적용을 선택하는 경우 법률에서 요구하는 조건을 충족하는 구성원 모두 연결부가가치세제를 적용받도록 함⁹¹⁾

2) 업종의 제한 여부

- EU 부가가치세지침은 연결부가가치세제의 적용대상 업종을 제한하고 있지 않음
 - 다만, EU 위원회의 협의문서는 연결부가가치세제를 특정 업종만을 대상으로 도입하는 경우 특혜가 될 수 있고 국가보조금(State aid) 측면에서 문제시될 가능성이 있으며, 잠재적 남용에 대응하기 위해 업종제한을 하는 경우에는 예외를 둘 수 있는 것으로 해석함⁹²⁾
- 다수의 회원국은 연결부가가치세제와 관련하여 업종제한을 두고 있지 않으나 핀란드, 몰타, 스웨덴은 특정 산업을 대상으로 연결부가가치세제를 허용하고 있음
 - 핀란드와 스웨덴은 금융·보험 산업 구성원만이 연결부가가치세제를 적용할 수 있으며, 몰타는 금융, 복권, 게임, 퇴직연금 등과 관련된 산업만이 연결부가가치세제를 적용할 수 있음

91) Angelo Contrino(2021), p. 68.

92) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax./COM 2009/0325 final. §3.3.5., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=EN>, 검색일자: 2022. 5. 13.

- 핀란드와 스웨덴의 업종제한에 대해 EU 위원회가 이의를 제기하였으나 유럽사법재판소는 이를 기각함⁹³⁾
 - 경쟁업체 간의 재정중립성을 위반하지 않고(핀란드) 금융산업에 대한 금융감독이 조세회피 등에 있어 추가적 안전장치로 작동하므로 타 산업에 대해 연결부가가치세제의 적용을 배제하는 데 정당한 것으로(스웨덴) 받아들임

3) 의무 유지기간 유무

- EU 부가가치세 지침은 연결부가가치세제의 시행 후 의무 유지기간에 대하여 별도로 규정하고 있지 않음
- 개별 회원국은 연결부가가치세제를 이용한 조세회피를 방지하는 차원에서 최소한의 의무 유지기간을 두는 경우가 있음
 - 체코와 라트비아는 시행 후 1년간, 룩셈부르크와 몰타는 2년간, 벨기에, 프랑스, 이탈리아, 폴란드는 3년간 연결부가가치세제를 유지해야 함
 - 반면, 연결부가가치세제를 강제적으로 적용하는 오스트리아와 독일은 의무 유지기간을 두고 있지 않음
- 한편, 스웨덴은 의무 유지기간 규정을 두고 있지 않으나 연결부가가치세제의 시행과 해지 모두 국세청의 승인을 요하도록 규정하고 있음

93) PWC, "Non-business entity may be member of a VAT group - II," [https://blogs.pwc.de/de/german-tax-and-legal-news/article/229367/non-business-entity-may-be-member-of-a-vat-group-ii./](https://blogs.pwc.de/de/german-tax-and-legal-news/article/229367/non-business-entity-may-be-member-of-a-vat-group-ii/), 검색일자: 2022. 9. 15.

〈표 IV-1〉 EU 회원국의 연결부가가치세제 도입 현황

국가	도입 여부	강행 여부	업종제한 여부	의무 유지기간	비고
오스트리아	○	○	×	×	-
벨기에	○	×	×	3년	-
불가리아	×	×	×	×	-
키프로스	○	×	×	×	-
체코	○	×	×	1년	-
덴마크	○	×	×	×	-
에스토니아	○	×	×	×	-
핀란드	○	×	○ (금융 및 보험)	×	-
프랑스	○	×	×	3년	2023년부터 적용
독일	○	○	×	×	-
그리스	×	×	×	×	-
헝가리	○	×	×	×	미신청 구성원도 연대 납세의무 부담
아일랜드	○	×	×	×	-
이탈리아	○	×	×	3년	2019년부터 시행
라트비아	○	×	×	1년	-
리투아니아	×	×	×	×	-
룩셈부르크	○	×	×	2년	2018년 7월 31일 발효
몰타	○	×	○ (금융, 복권, 게임, 퇴직연금 등과 관련된 산업)	2년	-
네덜란드	○	○	×	×	-
폴란드	○	×	×	3년	2023년부터 시행 ¹⁾
포르투갈	×	×	×	×	-
루마니아	×	×	×	×	-
슬로바키아	○	×	×	×	-
슬로베니아	×	×	×	×	-
스페인	○	×	×	3년	-
스웨덴	○	×	○ (금융 및 보험)	×	시행과 해지 모두 국세청의 공식 결정 후에 가능
크로아티아	×	×	×	×	-

주: 1) 폴란드는 당초 2022년 7월부터 연결부가가치세제를 시행할 계획이었으나 이를 2023년으로 연기함
 (「Konsultujemy projekt objaśnień podatkowych dotyczących grup VAT」, <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultujemy-projekt-objasnien-podatkowych-dotyczacych-grup-vat>, 검색일자: 2022. 9. 22.)

자료: E&Y, *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2022, 2022*, 해당 국가편

2. 영국

가. 부가가치세 과세단위

- 원칙적으로 부가가치세 과세단위는 사업자임
 - 부가가치세법상 납세의무자는 사업자이며 원칙적으로 단일의 사업자등록을 함⁹⁴⁾
 - 납세의무자란 과세공급자로서 부가가치세법에 의해 등록이 요구되는 자를 말하는 것으로 우리의 사업자에 해당함
 - 납세의무자에는 사업을 영위하는 개인, 기업, 법인격 없는 단체, 협회 등이 해당됨
 - 국세청은 부가가치세 등록을 피하기 위해 하나의 사업을 다수의 사업자로 인위적으로 분할 운영하는 것으로 판단될 경우에는 부가가치세 등록목적상 하나의 실체로 운영하도록 지시할 수 있음⁹⁵⁾
 - 부가가치세 등록기준(연간 매출액 85,000파운드 이상)에 미달하도록 사업을 인위적으로 분할하는 조세회피를 방지하기 위한 조치임

- 부가가치세법은 사업자단위과세에 대한 특례규정으로 연결부가가치세제도와 사업부문등록제도를 두고 있음
 - 부가가치세법상 특례규정을 두고 있는 부문(Part III. Application of Act in particular cases)에서는 연결부가가치세제도와 사업부문등록제도에 대해 규정하고 있음⁹⁶⁾

- 사업부문등록제도는 법인의 사업부문(division)별로 독립된 사업자등록번호를 부여 받고 개별적으로 부가가치세 신고의무를 이행하는 것을 말함⁹⁷⁾
 - 법인의 납세편의를 위한 제도로, 납세자의 신청내역에 대해 과세관청이 승인하는 경우에 한하여 적용됨

94) Value Added Tax Act 1994 §3.

95) Value Added Tax Act 1994 SCHEDULE 1 Paragraph 2.

96) Value Added Tax Act 1994 §43-43D., §46.

97) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 9. Divisional registration.

- 사업자단위하에서는 부가가치세 과세기간 종료 후 30일 이내에 통합된 신고·납부 의무를 이행하는 데 실질적 어려움이 있는 것으로 인정되는 경우에 한하여 과세 관청이 승인함
- 사업부문이란 영국 내 서로 다른 지역에서 각기 독립된 회계시스템을 구축하고 다른 기능 또는 사업을 수행하는 2개 이상의 지점, 사이트 또는 부서를 말함
 - 지리적으로 다른 장소에서 각기 다른 상품을 공급하고 다른 기능(예, 제조, 수출, 소매)을 수행하는 경우에 사업부문으로 인정됨
- 사업부문등록제도는 법인이 과세사업자인 경우에만 적용될 수 있음
 - 법인에 일부 면세공급이 있는 경우 공동매입세액공제 안분제외대상(최소기준 이하)인 경우에는 적용될 수 있음
- 사업부문등록제도하에서 사업부문은 독립된 사업자등록번호를 부여받고 부가가치세를 신고하지만 과세목적상 독립된 사업자로 인정되지는 않음⁹⁸⁾
 - 부가가치세 과세목적상 법인이 여전히 독립된 사업자에 해당하므로 법인이 모든 사업부문의 부가가치세 조세채무에 대한 납부 의무를 짐
 - 또한, 법인의 사업부문 간 거래에 대해서는 부가가치세 목적상 공급으로 인정되지 않으므로 세금계산서를 수수해서는 안 됨⁹⁹⁾

나. 연결부가가치세제도

1) 개요

- 연결부가가치세제도는 영국의 부가가치세법인 1983년 부가가치세법 Section 29에서 최초로 규정되어 있음¹⁰⁰⁾

98) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 9.8 How each division is taxed separately.

99) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 9.13 Issuing invoices.

100) Value Added Tax Act 1983.

- 이후 1994년 부가가치세법 개정¹⁰¹에 따라 현행 부가가치세법(Value Added Tax Act 1994)으로 이관됨
 - 현재 영국의 연결부가가치세제도는 부가가치세법 Section 43~43C에 규정되어 있음
- 2016년 기준 영국 내에 약 29,010개의 부가가치세 연결그룹이 있음¹⁰¹
 - 연결그룹은 평균적으로 4개의 법인으로 구성되어 있음
 - 연결그룹은 대부분의 영업부문(trade sector)에서 발견되지만 특히 은행 및 금융 분야에서 광범위하게 활용되고 있음

2) 적용요건

- 일반적으로 영국 내에 설립되었거나 고정사업장이 있는 법인(bodies corporate)¹⁰²으로서 아래의 요건을 모두 충족하는 둘 이상의 법인은 연결그룹을 구성할 수 있음¹⁰³
 - 구성원은 모두 공동의 통제(common control)하에 있을 것
 - 그룹의 모든 구성원이 그룹 내의 한 구성원 또는 그룹 외부의 다른 한 사업자에 의해 통제받는 것을 말함
 - 부가가치세 회피 방지를 위한 특정 조건을 충족할 것
- 연결그룹에는 과세사업자뿐만 아니라 면세사업자도 포함될 수 있음¹⁰⁴
 - 또한, 사업활동이 없는 순수지주회사는 부가가치세법상 비사업자이지만 연결그룹에 포함될 수 있음

101) HMRC(2016), p. 4.

102) 법인(Bodies corporate)이란 모든 종류의 회사와 유한책임조합(limited liability partnerships)을 말함

103) Value Added Tax Act 1994, §43A.

104) IBFD - United Kingdom - Value Added Tax - Country Tax Guides - 2. Taxable Persons 2.4. Groups & 2.5. Holding Companies(Last Reviewed: 24 February 2022).

가) 일반요건_통제요건

- 연결부가가치세제 적용요건인 ‘통제’ 여부를 판단함에 있어 관련 법령에 의해 한 구성원이 다른 영국법인의 활동을 통제할 수 있는 권한을 부여받았거나, 지주회사에 해당하는 경우 요건을 충족한 것으로 봄¹⁰⁵⁾
 - 법인이 의회법이나 왕실 현장에 의해 관련 권한이 부여된 경우 다른 법인을 통제하는 것으로 봄¹⁰⁶⁾
 - 이런 경우는 드물게 발생하며 일반적으로 공공부문에서 발생함
 - 지주회사란 영국 회사법(Companies ACT 2006)상의 지주회사를 말하는 것으로 아래의 요건 중 어느 하나를 충족하는 경우에 해당됨¹⁰⁷⁾
 - 의결권의 과반수(majority)를 보유할 것
 - 그 회사의 주주(또는 사원)이면서 이사회의 과반수를 선임하거나 해임할 권리가 있을 것
 - 회사의 주주로서 다른 주주와의 협약을 통해 단독으로 의결권의 과반수를 통제할 것
 - 자회사인 회사의 자회사일 것

- 연결부가가치세제는 당초 법인을 대상으로 하였으나 2019년 11월 1일부터 일부 비법인사업자(non-corporate entity)도 연결부가가치세를 적용받을 수 있음¹⁰⁸⁾
 - 영국 내에 설립되거나 고정사업장을 가진 개인, 파트너십(partnership), 스코틀랜드 파트너십이 영국법인 또는 부가가치세 연결그룹에 속하는 모든 영국법인을 통제하는 경우 연결그룹에 포함될 수 있음
 - 이는 2015년 7월 유럽사법재판소의 판결을 반영하여 연결부가가치세 적용범위를 확대한 것임

105) Value Added Tax Act 1994, §43AZA.

106) HMRC, HMRC internal manual VAT Groups, VGROUPTS02190 - Eligibility for VAT group treatment: control conditions: methods of control, Updated 2022. 7.

107) Companies Act 2006, §1159. & Schedule 6.

108) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 1.2 What has changed & 1.3 VAT group registration.

- 유럽사법재판소는 조세남용 등의 방지를 위한 목적 이외에는 납세자의 법적 형태에 따라 연결부가가치세 적용을 배제하지 말아야 하는 것으로 판시함

- 현행 연결부가가치세 적용요건은 명확하고 분명하다는 긍정적 평가가 있음¹⁰⁹⁾
 - 적용요건은 명확하고 객관적이며 집행이 용이해야 하는데, 현재의 요건은 이에 부합한다는 의견이 있음

나) 특별요건_부가가치세 조세회피방지

- 영국은 조세회피를 방지하기 위해 2004년 8월부터 '특정법인(specified bodies)'의 경우에는 일반요건인 통제요건 이외 특별요건을 추가로 충족하는 경우에만 연결그룹에 포함되도록 관련 법률을 개정하였음¹¹⁰⁾
 - 부가가치세 과·면세 겸영사업자가 외부사업자로부터 매입하는 용역의 매입세액을 공제받기 위해 연결그룹 내에 조인트벤처를 설립하는 방식으로 조세회피하는 것을 방지하기 위하여 관련 규정이 도입됨
 - 실질적으로는 제3자인 공급자에 의해 운영되는 조인트벤처를 연결그룹 내에 포함하는 방식의 조세회피를 방지하기 위한 목적임
- 연결그룹에 포함되기 위해 특별요건 충족 여부를 판단해야 하는 특정법인이란 아래의 사항에 모두 해당되는 법인을 말함¹¹¹⁾
 - 연결그룹의 전년도 매출액이 1,000만파운드를 초과하거나 내년도에 초과할 것으로 예상될 것
 - 쟁점법인을 제3자가 일부 소유하거나 사업활동을 관리하는 경우, 또는 쟁점 법인이 유한책임회사(limited partnership)의 단독 무한책임사원인 경우

109) HMRC(2017), p. 4.

110) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 3.1. Introduction.

111) 다만 자선단체, 다른 모든 연결그룹구성원을 통제하는 자 등은 요건을 특정법인으로 보지 않음

- 대체로 법인을 위해 일하는 개인을 제외한 연결그룹 외부의 모든 사업자는 제3자에 해당하는 것으로 이해될 수 있음
- 쟁점법인이 연결그룹의 다른 구성원에 대한 공급과 관련된 사업활동을 수행하고 있을 것
 - 관련 사업활동이란 ① 하나 이상의 연결그룹 구성원에 대한 재화 또는 용역의 공급이 포함되고 ② 연결그룹거래가 아니라면 쟁점공급은 부가가치세 과세대상이고 (즉, 면세, 영세율 및 비과세 제외) ③ 쟁점공급이 부수적 공급에 해당하지 않으며 ④ 쟁점법인이 연결그룹에 포함되지 않는다면 연결그룹은 쟁점공급 관련 매입세액을 완전히 공제받을 수 없는 경우를 말함
- 특정법인은 일반요건인 통제요건 외에 특별요건인 ① 효익(benefit)요건과 ② 연결회계(group account consolidation)요건을 충족하는 경우에만 연결그룹에 포함될 수 있음
- (효익요건) 사업활동에 의해 발생한 효익의 50% 이하가 제3자에게 발생하는 경우 효익요건을 충족하게 됨
 - 효익에는 현재 사업활동을 통해 벌어들인 이익(profit), 그룹 내부공급 또는 관리를 위한 직원 제공과 관련하여 부과하는 대금 및 시가를 초과하여 법인에 부과되는 기타비용 등이 포함됨
 - 이익은 모든 상황을 고려하여 실질적으로 효익을 얻을 것으로 기대되는 자에게 발생함
 - 고려되는 상황에는 주주 간 이면계약, 특정인에게 수익을 증여할 것이라는 약속이나 기대 등이 있음
- (연결회계요건) 일반적으로 인정되는 회계기준(GAAP)에 따라 연결그룹을 통제하는 자가 본인의 연결회계목적으로 특정회사를 자회사로 결합하는 경우 연결회계요건을 충족하는 것으로 봄
 - 추가로 특정회사를 연결회계목적상 자회사로 인식하는 다른 제3자가 없어야 함
 - 중요성 기준에 의해 특정회사가 연결회계에 포함되지 않은 경우, 만일 중요하다면 특정회사가 연결회계에 포함되었을지를 보고 연결회계 요건의 충족 여부를 판단함

- 실무적으로 과세관청은 전문가(회계사) 또는 감사인의 의견에 따라 연결회계요건 충족 여부를 판단함

- 한편, 영국은 납세자가 선택하는 경우에 한하여 연결부가가치세제를 적용함
 - 납세자는 연결부가가치세제의 적용 여부뿐만 아니라 연결부가가치세제를 선택하는 경우 대상자 중 일부분에 대해서만 적용하는 방안을 선택할 수 있음¹¹²⁾
 - 영국은 2020년 중 연결부가가치세제를 강행규정으로 전환하는 것을 검토하였으나 아래와 같은 각계의 의견을 반영하여 현재의 적용방식을 유지하기로 함¹¹³⁾
 - 연결그룹 내 다양한 산업이 포함되어 있는 경우 각기 다른 회계시스템을 이용하기도 하여, 연결부가가치세제의 일괄 도입시 정확도 및 신속성에 문제가 발생할 수 있음
 - 연결부가가치세제를 강행규정으로 하면, 연결그룹 간 연대납부의무로 인해 연결그룹의 외부차입비용이 증가될 수 있으며 복잡한 투자계약을 가지고 있는 사업의 경우에는 재무규약을 위배할 위험이 있음
 - 그룹 구성원의 변동이 주기적으로 있는 경우에는 적용에 오류가 발생할 위험이 있음

- 연결그룹 적용을 위한 별도의 신청기한은 없으며, 일반적으로 과세관청이 연결그룹 신청서를 접수받은 시점부터 효력이 발생함
 - 부가가치세법은 신청서 접수일 또는 과세관청의 허락 하에 이보다 빠르거나 늦은 날부터 연결부가가치세의 효력이 발생하는 것으로 규정하고 있음¹¹⁴⁾
 - 납세자는 신청서에 효력 발생일을 별도로 지정하여 제출할 수도 있음¹¹⁵⁾

112) HMRC(2020), p. 10.

113) HMRC(2021), pp. 12~14.

114) Value Added Tax Act 1994, §43B(4).

115) HMRC, HMRC internal manual VAT Groups 2022. 7. 4. VGROUPTS04350 - Applications for VAT group treatment: date of approval of applications.

- 소급신청, 특정일 지정으로 조세회피를 유발할 가능성이 있는 경우 또는 구성원 중 일부가 동시에 2개 그룹의 구성원에 해당하지 않는 경우에는 허용됨

- 연결그룹은 연결부가가치세제 적용 이후에도 구성원의 추가, 제외, 연결그룹 대표의 변경, 그룹 해산을 과세관청에 신청할 수 있음¹¹⁶⁾
 - 과세관청은 일반적으로 90일 이내에 승인 또는 기각 여부를 통보함
 - 신청일로부터 10일 이내 회신을 목표로 하나 자료 추가요구 등을 통해 90일 이내 결과를 통보함
- 한편, 영국 부가가치세법은 연결부가가치세제에 대한 별도의 업종제한규정을 두고 있지 않음

3) 연결부가가치세의 세무처리

- 연결부가가치세제를 적용받으면 기존에 있던 개별 구성원의 사업자등록번호는 취소되고 새로이 부여받은 연결그룹의 사업자등록번호만 유효하게 적용됨¹¹⁷⁾
 - 부여받은 연결그룹 사업자등록번호는 연결부가가치세제 적용 후 구성원의 변동이 있거나 그룹 대표가 변경되는 경우에도 변경되지 않음
- 부가가치세법은 연결그룹 대표의 자격요건에 대해 별도로 규정하고 있지 않음
 - 국세청 매뉴얼에는 연결부가가치세제 적용대상자 중 한 명이 그룹 대표 역할을 하는 것으로만 언급함¹¹⁸⁾

116) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 6. Changes in the group's circumstances.

117) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 2.6 Original VAT registration numbers.

118) HMRC, HMRC internal manual VAT Groups 2022. 7. 4. VGROUPO01150 - General principles of VAT group treatment: what is VAT group treatment?

- 연결부가가치세제가 적용되는 경우 연결그룹과 외부 사업자와의 거래에 대해서는 그룹 대표가 공급하거나 공급받은 것으로 보아 신고함
 - 수입거래에 대해서도 마찬가지로 적용됨
 - 다만, 부가가치세와 관련하여 특별한 지위가 요구되는 경우(예, 적격기관의 면세대상 교육 제공)에는 그룹 대표가 아닌 실제 공급자 또는 매입자의 지위에 따라 부가가치세 처리를 결정함¹¹⁹⁾
 - 부가가치세 목적상 그룹 대표가 공급하거나 공급받은 것으로 신고는 하되, 부가가치세 과·면세 등의 적용 여부는 실제 공급자 또는 매입자의 지위에 기하여 판단함

- 원칙적으로 연결부가가치세제하에서는 동일 연결그룹 구성원 간의 재화 또는 용역의 공급은 부가가치세 공급거래로 보지 않음¹²⁰⁾
 - 따라서 세금계산서 발행 및 부가가치세 계상의 대상에서 제외됨

- 개별 구성원이 매입한 매입세액은 그룹 전체의 사용현황에 따라 공제 여부가 결정됨¹²¹⁾
 - 연결그룹 구성원의 매입세액은 해당 공급이 그룹 외부의 사업자에게 공급한 부가가치세 과세공급과의 연관성에 근거하여 공제 여부가 결정됨
 - 예를 들어 구성원 A가 구입한 컴퓨터 장비를 외부의 제3자에게 면세공급을 하는 구성원 B에게 임대한 경우, A의 매입세액은 면세사업에 공해했으므로 공제가 제한됨

- 공통매입세액의 안분은 연결그룹을 하나의 사업자로 보아 계산되어야 함
 - 공통매입세액 안분배제 여부를 판단하는 최소기준(de minimis limits) 또한 개별 구성원이 아닌 연결그룹 전체를 기준으로 계산되어야 함

119) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 5.7 What happens if one of the members assumes a special status.

120) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 5.1 What happens if you make supplies to other members of the same VAT group.

121) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 5.5 How input tax recovery is treated within VAT groups.

- 연결그룹의 구성원이 변동되는 경우에는 공통매입세액 안분기준에 중대한 변동이 발생하므로 사전에 과세관청과 협의하여야 함
 - 영국은 공통매입세액이 발생하는 경우 과·면세 공급가액 비율에 의한 표준방법과 과세관청과 납세자가 협의한 방법(예, 과·면세 종사자수, 거래건수 및 건물면적 비율 등)에 의한 방법에 의해 공제대상 매입세액을 산정함¹²²⁾

- 그룹 대표는 연결그룹의 부가가치세 조세채무에 대해 일차적으로 납부의무를 가지나, 조세채권의 보호를 위해 연결그룹 구성원 모두에게 연대납세의무가 있음^{123), 124)}
 - 연결그룹 구성원은 연결그룹에 포함된 기간 동안 발생한 연결그룹의 부가가치세 조세채무액에 대한 연대납세의무를 가짐
 - 연결그룹에서 중도 탈퇴한 경우, 해당 구성원은 연결그룹에 속한 기간 동안 납부해야 했던 세금에 대해 납부의무를 짐

- 부가가치세 목적상 연결그룹은 하나의 사업자이므로 부가가치세 계좌납부의무, 신고 오류공개에 대한 한도규정 등에 대해서도 하나의 기준을 적용함¹²⁵⁾
 - 영국은 연간 부가가치세 납부세액이 230만파운드를 초과하는 경우에는 계좌이체를 통해 분할하여 선지급하도록 하고 있는데, 연결그룹의 경우 그룹 금액을 기준으로 해당 규정의 적용 여부를 판단해야 함
 - 영국은 부가가치세 신고오류를 자발적으로 공개하는 경우 일정 한도 내의 오류에 대해서는 가산세를 부과하지 않으며 해당 규정도 연결그룹 전체를 기준으로 적용함

- 영국은 연결부가가치세 적용 후 최소 의무 유지기간을 두고 있지 않음¹²⁶⁾

122) HMRC, Guidance Partial exemption(VAT Notice 706) 3.9. The different partial exemption methods & 6. Special methods, Updated 2022. 5.

123) Value Added Tax Act 1994, §43(1).

124) HMRC, DMBM530180 - Debt and return pursuit: VAT: liability for payment: VAT group registrations.

125) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 5.9 How the payments on account scheme works with VAT groups & 5.10 Errors made on VAT Returns.

4) 과세관청의 연결부가가치세제 적용 거부권^{127), 128)}

- 과세관청은 세수권의 보호를 위해 필요하다 판단되는 경우에는 사업자의 연결그룹 적용신청을 거부할 수 있음¹²⁹⁾
 - 연결부가가치세제의 목적은 행정비용을 줄이고 조세회피와 탈루로부터 세무행정을 보호하는 데 있다는 관점에서 쟁점 거부권이 부여됨
 - 연결부가가치세제의 적용으로 법인의 조세절감효과가 발생할 수는 있으나, 연결부가가치세제의 목표가 법인에게 조세절감을 주기 위한 것은 아님
 - 조세수익의 감소가 연결부가가치세제를 일반적으로 운용함에 따라 발생하는 것이 아닌 것으로 판단되는 경우에 과세관청이 연결부가가치세제의 적용신청을 거부할 수 있음
 - 따라서 일반적 상황하에서는 거부권이 행사되지 않음
 - 거부권 행사를 위해서는 특정 사업자 또는 그룹이 과거 부가가치세 회피를 한 이력이 있더라도 연결부가가치세 적용이 조세회피로 이어질 위험에 대한 증거를 구비해야 함¹³⁰⁾
 - 신청한 연결구성원 중 지속적인 체납이력이 있는 자가 포함된 경우 세수권 보호에 부정적인 것으로 볼 수도 있으나, 연결그룹에 대한 연대납세의무는 세수권 보호에 긍정적이므로 이를 종합적으로 고려하여 판단함

- 또한, 과세관청은 세수 보호를 위해 필요하다 인정되는 경우에는 특정 구성원을 연결그룹에서 제외하거나 그룹에서 탈퇴한 구성원의 잔류를 지시할 수 있음¹³¹⁾

126) E&Y(2022), p. 1758.

127) HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 4. Protection of the revenue.

128) HMRC, HMRC internal manual VAT Groups 2022. 7. 4. VGROUPO06150 - VAT groups - protection of the Revenue: when to use the revenue protection powers.

129) Value Added Tax Act 1994, §43B(5).

130) 납세자의 과거 조세회피 이력이 증거의 일부가 될 수는 있으나 해당 사실만으로는 충분하지 않음

131) Value Added Tax Act 1994, §43C. and Schedule 9A.; HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 6.5 HMRC changing the make-up of a group.

- 연결그룹 구성원 내부거래를 비과세함에 따른 추가적 매입세액공제를 위해 특정 구성원을 연결그룹에 포함시키거나 배제하는 형식의 조세회피를 방지하기 위한 규정임
 - 특정 구성원의 그룹 포함 또는 배제 및 특정 거래를 하는 주된 목적이 일반적 상업목적과는 무관하게 조세회피인 행위를 방지하기 위한 규정임
 - 배제 및 잔류날짜는 과세관청 재량에 의하는 것으로 해당 사유가 발생한 날 이후로 과세관청이 합리적인 방법으로 지정함
 - 다만, 관련하여 심판 또는 소송의 대상이 된 적이 없는 것으로 보아 관련 법령 도입 이후 실행된 적은 없을 가능성이 있다고 보는 견해도 있음¹³²⁾
- 과세관청이 기존 연결그룹의 특정 사업자에 대해 배제권을 행사하는 경우에도 다른 구성원에 대해서는 연결부가가치세제가 계속적으로 적용됨
- 세수권 보호에 있어 필요하다 인정되는 사업자만 연결그룹에서 제외하며, 연결그룹이 한 명으로만 구성되어 있지 않은 한 다른 사업자에 대해서는 연결부가가치세제가 계속적으로 적용됨
- 과세관청이 세수권 보호를 명분으로 연결부가가치세 신청을 거부하거나 연결그룹 구성원을 변경하는 경우 납세자는 조세심판부(VAT and Duties Tribunal)에 심판을 제기할 수 있음
- 이를 고려하여 과세관청은 연결부가가치세 신청을 거부하거나 특정인을 배제하기에 앞서 신청인에게 연결부가가치세제 적용으로 인해 절감되는 행정비용과 예상되는 세효과 산정자료 등을 요청하여 종합적으로 판단함

132) Louise Hemmingsley and Daivd Rudling(2018), p. 731.

3. 독일

가. 부가가치세 과세단위

- 독일의 부가가치세 과세단위는 원칙적으로 사업자별로 신고·납부함¹³³⁾
 - 부가가치세법상 납세의무자는 기본적으로 사업자이며 부가가치세 납세지는 납세의무자 또는 법인 소재지의 관할세무서임^{134), 135)}
- 사업자는 독립적으로 수익을 창출하기 위해 상업적 또는 전문적인 활동을 지속적으로 수행하는 자를 의미함¹³⁶⁾
 - 사업은 수익창출을 목적으로 하는 것으로, 이윤추구 목적이 없거나 개인 협회가 회원들에게만 영향을 미치는 경우에도 수익창출을 위한 지속 가능한 활동으로 봄
 - 세무당국은 단순히 주식을 취득하고 보유하는 것은 상업적 활동으로 보지 않으므로 유일한 활동이 주식 보유인 순수지주회사는 사업자에 해당되지 않음
 - 개인 또는 단체로 구성된 자연인이 기업의 지시에 따라야 하는 경우에는 독립적으로 상업적 또는 전문적 활동이 수행되고 있는 것으로 보지 않음
 - 종업원은 독립적 요건에 따라 사업자의 정의에서 제외됨
 - 법적 실체가 재무적, 경제적, 조직적 관점에서 통합되는 경우, 즉 연결그룹은 상업적 또는 전문적인 활동을 독립적으로 수행한 것으로 보지 않고 하나의 사업자로 취급함
- 한편 독일은 특정한 경우를 제외하고 원칙적으로 한 회사에 대한 부문별 사업자등록 (divisional registration)을 인정하고 있지 않음¹³⁷⁾

133) UStG §1: §15.

134) AO §18.

135) 납세지는 부가가치세법(Umsatzsteuergesetz, UStG)이 아닌 조세기본법(Abgabenordnung, AO)에서 정하고 있음(김유찬·이유향(2019), p. 68.)

136) UStG §2(1), (2); IBFD, 「A. Perdelwitz, Germany - Corporate Taxation sec. 13., Country Tax Guides IBFD (accessed 9 May2022).」, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_de_s_13., 검색일자:

- 2021년 1월 1일부터 연방정부 및 주정부의 조직단위(organisational units)는 독립적인 과세대상자로 활동할 수 있어 사업자등록을 할 수 있으나 그 외는 부문별 사업자등록을 허용하지 않음

나. 연결부가가치세

1) 개요

- 독일은 하나의 기업을 다른 기업에 일체화하여 단일기관으로 과세하는 기관제도 (Organschaft)를 두고 있음¹³⁸⁾
 - 기관제도는 기관주체(Organträger, 이하 “모회사”)와 기관회사(Organgesellschaft, 이하 “자회사”)간의 요건을 충족하는 경우 연결집단을 하나의 과세단위로 보아 과세하는 것임
 - 기관제도는 독일의 독자적인 기업집단세제로, 부가가치세 이외에 법인세 및 지방 영업세(gewerbsteuerlichen)에도 적용됨
- 연결부가가치세는 모회사가 자회사 의결권의 50%를 초과하여 보유하는 등 재무적, 경제적, 조직적 요건을 충족하는 경우 부가가치세 목적상 하나의 사업자로 보아 부가가치세를 과세하는 제도임¹³⁹⁾
 - 「부가가치세법」 제2조 제2항 제2호에 따라 법적 실체가 재무적, 경제적, 조직적 관점에서 통합되는 경우에는 하나의 회사로 취급됨
 - 자회사는 모회사의 사업부문으로 취급되고 자회사의 모든 거래는 모회사에 귀속되어 모회사는 그룹 전체에 대한 부가가치세 신고서를 제출함

137) tolley, 「Divisional registration」, <https://www.lexisnexis.co.uk/tolley/tax/commentary/eu-and-global-vat/15-germany/divisional-registration>, 검색일자: 2022. 9. 6.

138) IBFD, 「A. Perdelwitz, Germany - Corporate Taxation sec. 8., Country Tax Guides IBFD」, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_de_s_8., 검색일자: 2022. 5. 9.

139) UStG §2(2)1.; IBFD, 「A. Perdelwitz, Germany - Corporate Taxation sec. 13., Country Tax Guides IBFD」, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_de_s_13, 검색일자: 2022. 5. 9.

- 연결그룹은 전단계매입세액공제 제도가 없어 중간단계 회사가 합병으로 진행되는 것을 방지하고자 1934년 도입됨¹⁴⁰⁾
 - 독일은 연결부가가치세 도입 당시 전단계매입세액공제 제도가 없어 각 판매단계에서 추가로 부가가치세가 발생함에 따라 중간단계 회사의 합병으로 이어졌고, 이를 방지하고자 연결부가가치세 과세제도를 도입함
 - 연결그룹 도입으로 통합 대상자는 민법에 따라 자신의 법인격을 포기할 필요가 없어졌으며, 기업 내 책임은 개별 기업 내에서 유지되고 합병으로 인해 쉽게 발생할 수 있는 노동시장에 미치는 유해한 영향은 피할 수 있었음

- 이후 전단계매입세액공제가 도입되면서 연결그룹의 주요 목적은 행정간소화에 있다고 볼 수 있음¹⁴¹⁾
 - 1967년 재무위원회는 연결그룹은 ‘경제에서 불필요한 행정작업을 피하는 것’이라고 언급했으며 다수의 판례 및 EC 위원회에서도 연결그룹의 목적은 행정간소화라고 보고 있음
 - 그러나 그룹사는 내부거래에 대해 정기적으로 보고해야 하는 등 행정간소화의 효과는 크지 않다는 주장도 있음

- 한편 연결부가가치세를 규정하는 부가가치세법 제2조 제2항 제2호는 1987년 이후 별다른 개정사항은 없는 것으로 보임¹⁴²⁾
 - 1951년에는 연결그룹 내 내부거래에 대해서는 과세를 제외한다는 법 개정이 있었음

140) beck-online, “2. Regelungen zur Organschaft,” <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-400-W-BECKOKUSTGKO-G-USTG-P-2-GI-A-II-2>, 검색일자: 2022. 8. 22.

141) beck-online, “2. Regelungen zur Organschaft,” <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-400-W-BECKOKUSTGKO-G-USTG-P-2-GI-A-II-2>, 검색일자: 2022. 8. 22.

142) beck-online, “2. Regelungen zur Organschaft,” <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-400-W-BECKOKUSTGKO-G-USTG-P-2-GI-A-V-2>, 검색일자: 2022. 8. 22.

2) 적용요건

- 연결부가가치세를 적용하기 위해서는 모회사는 물론이고 자회사도 부가가치세법상 사업자로서의 지위를 가지고 있어야 함¹⁴³⁾
 - 사업자는 상업적 또는 전문적 활동을 독립적으로 수행하는 자로 사업자가 아닌 자는 모회사 또는 자회사가 될 수 없음
 - 독일연방법원은 남용과 탈세를 방지하기 위해 비사업자를 연결그룹의 지배 주체에서 제외하는 것이 타당하다고 판단함¹⁴⁴⁾
 - 반면 유럽사법재판소는 비사업자, 예를 들어 지주회사처럼 밀접하게 관련된 자를 부가가치세 과세대상에서 제외하는 것은 탈세의 기회를 줄이는 것이 아니라 오히려 증가시킬 수 있다고 지적하면서¹⁴⁵⁾ 비사업자도 연결그룹의 구성원이 될 수 있다고 판단하고 있어 유럽법원(EuGH)에 위배될 여지가 있다는 의견도 존재함¹⁴⁶⁾

- 모든 사업자는 모회사가 될 수 있지만 자회사는 원칙적으로 법인에 한함¹⁴⁷⁾
 - 국내법상 모회사에 대한 법적 형태에 관한 규정은 별도로 없으나 「부가가치세법」 제2조에 따라 경제활동을 하는 모든 주체는 모회사가 될 수 있으며 각 연결그룹에는 하나의 모회사만 가능함
 - 자연인, 개인 협회, 법인, 파트너십 등은 모회사가 될 수 있으며 공법상 법인도 기업적 활동을 하는 사업자인 한 모회사에 포함됨
 - 지주회사는 일반, 행정, 재무, 상업 및 기술 관리 등 과세대상 서비스를 제공하는 등 유사으로 기업활동을 제공하거나 기타 판매를 수행하는 경우 사업자로서 모회사로 간주됨

143) UStG §2(1); UStAE 2.8.

144) beck-online, "Keine Organschaft mit Nichtunternehmer," <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-MWSTR-B-2016-S-247-N-1>, 검색일자: 2022. 8. 22.

145) ECJ of April 9, 2013 C-85/11, Commission/Ireland, DStR 13, 806; pwc, "Non-business entity may be member of VAT group," <https://blogs.pwc.de/de/german-tax-and-legal-news/article/229360/non-business-entity-may-be-member-of-vat-group/>, 검색일자: 2022. 8. 22.

146) beck-online, "aa) Organträger," <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-400-W-SoeRiKoUStG-G-UStG-P-2-S-24>, 검색일자: 2022. 8. 22.

147) UStAE 2.8.(2); beck-online, "Organschaft," <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-500-W-BESTLEX-SW-Organschaft-GL-B-III>, 검색일자: 2022. 5. 11.

- 자회사는 원칙적으로 민법 및 상법에 따른 법인에 한함
 - 판례에 따르면 특정 조건하에서는 파트너십도 자회사가 될 수 있음
- 연결부가가치세는 재무적, 경제적, 조직적 편입을 요건으로 함^{148), 149)}
 - (재무적 편입) 모회사는 자회사의 의결권을 50% 초과하여 보유하여야 함¹⁵⁰⁾
 - 모회사의 자회사에 대한 의결권 50% 초과 여부는 직·간접적 비율을 포함하여 판단함
 - (경제적 편입) 모회사와 자회사는 사업활동을 상호 촉진 보완하여야 하며 경제적으로 서로 긴밀하게 연결되어야 함¹⁵¹⁾
 - 경제적 편입은 경제단위, 협력 또는 통합이라는 의미에서 합리적인 경제적 연결이면 충분함
 - (조직적 편입) 모회사는 자회사에 대한 통제가 실제로 일상적인 관리에서 행사되어야 함¹⁵²⁾
 - 모회사는 경영방식을 통해 자회사를 통제하고 기업 내에서 자신의 의지를 실행할 수 있어야 함
- 독일은 연결부가가치세 관련 별도의 업종별 제한규정을 두고 있지 않음

3) 연결부가가치세의 세무처리

- 연결부가가치세가 적용되면 부가가치세법상 사업자는 모회사임¹⁵³⁾
 - 연결그룹이 되면 자회사는 독립성을 상실하고 결과적으로 부가가치세 목적상 사업자의 지위를 상실함
 - 자회사는 모회사의 일부로만 기능하고 자회사의 모든 판매는 모회사에 귀속됨

148) UStG §2(2)1.

149) 연결법인세 및 연결지방영업세는 연결부가가치세와 달리 재무적 편입 및 손익이전계약 2가지를 요건으로 함

150) UStAE 2.8.(5), (5b)

151) UStAE 2.8.(6)

152) UStAE 2.8.(7)

153) beck-online, "Organschaft," <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-500-W-BESTLEX-SW-Organschaft-GL-B-III>, 검색일자: 2022. 5. 11.; smartsteuer, "Organschaft," <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/o/organschaft/#D063060400036>, 검색일자: 2022. 5. 11.

- 자회사가 제3자와 거래하는 경우 계약주체가 자회사일지라도 모두 모회사에게 귀속됨

- 모회사는 부가가치세 신고납부의무가 있으며 매입세액공제를 받을 수 있음¹⁵⁴⁾
 - 모회사는 사업자로서 부가가치세 예정신고 및 신고서 제출 등 부가가치세 의무를 이행해야 하며, 매입세액공제는 모회사만이 청구할 수 있음
 - 자회사의 경우 사업자적 지위가 없음에도 요약보고서는 제출해야 함¹⁵⁵⁾
 - 모회사와 자회사 간 거래는 하나의 사업자로 취급되어 「부가가치세법」 제14c조 제2항에 따른 부가가치세 납세의무가 없으며 매입세액공제도 허용되지 않음

- 공통매입세액은 일반 원칙에 따라 안분 계산함¹⁵⁶⁾
 - 과세대상과 매입세액 공제대상이 아닌 공급에 직접적으로 귀속시킬 수 없는 공통 매입세액은 경제적 귀속에 따라 합리적으로 안분 계산함
 - 과세거래와 비과세거래의 매출비율에 따른 안분은 경제적 귀속이 불분명한 경우에만 허용됨

- 자회사는 모회사와 연대납세의무를 부담함
 - 모회사는 부가가치세를 신고·납부하지만 자회사는 부가가치세에 대해 연대하여 납부할 책임을 짐

- 연결부가가치세제도는 요건을 충족하는 경우 당연적용되며 요건을 충족하지 못하면 자동으로 종료됨¹⁵⁷⁾

154) ibid.

155) beck-online, "2. Regelungen zur Organschaft," <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-400-W-BECKOKUSTGKO-G-USTG-P-2-GI-A-III-2>, 검색일자: 2022. 8. 22.

156) UStG §15(4)., pwc, "Input VAT deduction of holdings and VAT grouping in Germany," p. 3, <https://www.pwc.de/de/newsletter/steuern-und-recht/assets/vat-newsflash-01-2016.pdf>, 검색일자: 2022. 9. 8.

157) smartsteuer, "Organschaft," <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/o/organschaft/#D063060400036>, 검색일자: 2022. 5. 11.

- 연결부가가치세는 요건을 충족하면 자동적으로 적용되며 납세자의 신청이나 승인 등 특별한 절차를 요하지 않음
 - 연결부가가치세 적용 후 의결권 변동, 모회사 또는 자회사 매각, 자회사의 파트너십 전환 등 요건을 충족하지 못하는 경우 자동으로 종료됨
 - 자회사는 다시 독립회사로 간주되고 이 시점부터 부가가치세 의무(납세의무 세금 신고서 제출 등)를 독립적으로 이행해야 함
- 연결그룹의 효과는 회사의 국내 부분 간의 내부 서비스로 제한되며 연결 모회사가 해외에서 지배력을 행사하는 경우 경제적으로 가장 중요한 국내 사업부분을 사업자로 간주함¹⁵⁸⁾
- 모회사가 독일에 있는 경우 모회사, 국내 자회사, 모회사의 국내 및 해외 고정사업장, 모든 자회사의 국내 고정사업장은 연결그룹에 포함됨¹⁵⁹⁾, ¹⁶⁰⁾
 - 모회사가 독일 이외에 있는 경우 자회사 등이 독일에서 경제적 활동을 하는 경우 사업자로 간주되며 부가가치세 목적상 납세자에 해당함¹⁶¹⁾, ¹⁶²⁾

4) 과세관청의 연결부가가치세제 적용 거부권

- 독일의 경우 과세관청의 연결부가가치세제 적용 거부권은 확인되지 않음
- 독일은 연결그룹 형성단계에서 일정한 요건을 충족하면 연결부가가치세가 자동 적용되므로 과세관청의 연결부가가치세 적용 거부권은 별도로 존재하지 않는 것으로 판단됨¹⁶³⁾

158) UStG §2(2)2; UStAE 2.9.

159) beck-online, "Organschaft," <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-500-W-BESTLEX-SW-Organschaft-GL-B-III>, 검색일자: 2022. 5. 11.

160) 독일에 있는 모회사 O가 독일에 자회사 T1, 벨기에에 고정사업장 B, 프랑스에 자회사 T2를 두고 있는 경우 O, T1, B는 연결그룹에 해당함

161) UStAE 2.9.(7)~(9) Beispiel 1

162) 프랑스에 본사를 둔 모회사 O는 독일에 자회사 T1(연간 매출액 2백만유로) 및 T2(연간 매출액 1백만 유로) 그리고 고정사업장 B(연간 매출액 2백만유로)를 두고 있으며 벨기에에 자회사 T3을 두고 있는 경우 T1, T2, B는 연결그룹에 해당함

163) 그러나 세무조사 등을 통해 연결부가가치세 적용요건을 충족하는지 여부에 대한 다툼은 다수 있음

- 한편 연결그룹은 관리 부담의 감소, 재정적 이점, 과세관청의 조세채권 확보 등의 이점이 있으나 모회사의 납부의무 등은 불리한 점으로 작용함¹⁶⁴⁾
 - (관리 부담 감소) 모회사만이 예정신고 및 신고 제출 등 신고의무를 부담하고, 그룹 내 인보이스를 발행할 필요가 없으므로 관리 부담이 감소함
 - 그러나 실제로는 구현이 복잡한 경우가 많다는 의견이 존재함¹⁶⁵⁾
 - (재정적 이점) 부가가치세는 연결그룹 존재 여부와 관계없이 동일하나¹⁶⁶⁾ 은행, 보험회사, 의료기관 등 면세사업자가 있는 경우 재정적 이점이 발생할 수 있음
 - (과세관청의 조세채권 확보) 자회사가 납부능력이 없는 경우에도 모회사가 지불 능력이 있는 경우 연결그룹은 조세채권 확보 관점에서 유리함
 - (모회사의 납부의무) 납부의무와 매입세액공제권이 모회사로 이전됨에 따라 모회사는 부가가치세에 대한 납부책임을 져야함

4. 프랑스

가. 부가가치세 과세단위

- 프랑스의 부가가치세 과세단위는 일반적으로 사업자별로 신고·납부함¹⁶⁷⁾
 - 부가가치세법상 납세의무자는 사업자로 부가가치세 납세지는 사업자의 주된 사무소가 있는 관할세무서임¹⁶⁸⁾

164) beck-online, “10. Vor- und Nachteile der Organschaft,” https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2fkomm%2fBeckOkUStGKo_33%2fUSTG%2fcont%2fBECKOKUSTGKO%2eUSTG%2eP2%2eglB%2eglV%2egl10%2ehtm, 검색일자: 2022. 8. 22.

165) dhpG, “Was ist eine umsatzsteuerliche Organschaft?,” <https://www.dhpg.de/de/newsroom/blog/was-ist-eine-umsatzsteuerliche-organschaft>, 검색일자: 2022. 8. 26.

166) 연결그룹 내에서는 부가가치세가 발생하지 않으며 연결그룹이 아닌 경우에는 매입세액공제로 부가가치세 납부부담이 상쇄됨

167) CGI §256 bis; IBFD, “P. Burg, France - Corporate Taxation sec. 13., Country Tax Guides IBFD,” https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_fr_s_13., 검색일자: 2022. 5. 20.

168) CGI §287.

- 사업자는 법적 지위, 기타 세금에 대한 지위, 활동의 성격 또는 형태에 관계없이 프랑스에서 독립적으로 경제활동을 수행하는 자를 의미함¹⁶⁹⁾
 - 경제활동은 생산자, 거래자의 모든 활동과 농업 및 전문적 활동, 서비스 공급 등을 포함함
 - 특별한 경우를 제외하고 사업자의 개념은 개인과 법인에만 적용됨
 - 합작회사와 같이 법적 성격이 없는 기업은 부가가치세 목적상 사업자에 해당하지 않음
 - 종속기업의 경영에 관여하지 않고 단순히 주식을 보유하고 있는 지주회사는 사업자에 해당하지 않음
- 한편 프랑스는 한 회사에 대한 부문별 사업자등록(Divisional registration)은 허용되지 않음¹⁷⁰⁾

나. 연결부가가치세

1) 개요

- 프랑스는 2012년 연결부가가치세의 일환으로 납부에 한해 적용하는 통합납부제도¹⁷¹⁾를 도입하였으나 2023년 1월 1일부터는 납부뿐만 아니라 신고도 단일 기업으로 할 수 있는 새로운 연결부가가치세를 적용할 예정임¹⁷²⁾
 - 통합납부제도(Consolidation de la TVA)는 2010년 12월 29일 법 개정으로 2012년 1월 1일부터 시행됨

169) IBFD, "P. Burg, France - Corporate Taxation sec. 13., Country Tax Guides IBFD," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_fr_s_13., 검색일자: 2022. 5. 20.

170) tolley, "Divisional registration," <https://www.lexisnexis.co.uk/tolley/tax/commentary/eu-and-global-vat/14-france/divisional-registration>, 검색일자: 2022. 9. 6.

171) 이하 본문에서는 납부에 한해 적용되는 연결부가가치세를 '통합납부제도'라 하고 2023년 1월 1일부터 신고 및 납부에 대해 적용되는 연결부가가치세를 '연결부가가치세'라 함

172) CGI §256C; IBFD, "F. Kauffmann, France - Value Added Tax, Country Tax Guides IBFD," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_fr_s_2., 검색일자: 2022. 5. 13.

- 연결부가가치세(groupe tva)는 2020년 12월 29일 법 개정으로 2023년 1월 1일부터 적용됨
 - 연결부가가치세를 적용하기 위해서는 2022년 10월 31일까지 신청해야 함
- 프랑스는 연결부가가치세를 완전히 도입하기 위한 전단계로 2012년 1월 1일부터 통합납부제도를 시행함¹⁷³⁾
 - EU 부가가치세지침 제11조에 따라 회원국은 법적으로 독립적이지만 재무적, 경제적, 조직적 측면에서 서로 밀접한 관계가 있는 경우 자국의 법률에 연결부가가치세를 도입하거나 도입하지 않을 수 있음
 - 프랑스는 조세납용 등을 우려해 연결부가가치세제의 도입을 반대하였으나 2012년 통합납부에 초점을 두고 연결부가가치세 과세제도를 시행함
 - 연결부가가치세는 내부거래가 과세대상에서 제외되어 중립성이 유지되고 그룹 단일신고로 인한 현금흐름의 원활화 및 사무행정을 용이하게 하는 장점이 있는 반면, 그룹 내부거래에 대한 과세대상 제외는 조세납용의 우려가 있어 부가가치세 납부에만 초점을 맞춰 통합납부제도를 시행함
- 통합납부제도는 2021년 연결그룹을 변경하는 재정법 개정¹⁷⁴⁾에 따라 2023년 1월 1일부터 새로운 연결부가가치세 제도로 변경될 예정임
 - 통합납부제도에서 연결부가가치세 제도로의 전환은 은행 및 보험이 조세일반법 제261B조에 따른 면세를 적용할 수 없다는 유럽사법재판소의 판결에 기인함¹⁷⁴⁾
 - 프랑스는 조세일반법 제261B조에 따라 부가가치세가 면제되거나 과세대상이 아닌 활동을 하는 개인 또는 법인으로 구성된 그룹이 회원에게 제공하는 서비스는 부가가치세가 면제되거나 제외되지만 유럽사법재판소는 이 제도가 은행 및 보험에는 적용되지 않는다고 판결함

173) Deloitte, “Consolidation de la TVA : une première étape vers le Groupe TVA,” <https://blog.avocats.deloitte.fr/groupe-tva-choc-de-simplification/>, 검색일자: 2022. 5. 18.

174) bdo, “VAT grouping - Implementation in France,” <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-1-2021/france-vat-grouping-implementation-in-france>, 검색일자: 2022. 9. 5.

- 이에 프랑스 정부는 2021년 재정법 개정으로 새로운 연결납세제도로의 전환을 마련함

2) 통합납부제도¹⁷⁵⁾

- 프랑스는 연결법인이 일정한 조건을 충족하는 경우 해당 그룹의 부가가치세를 통합하여 납부할 수 있는 통합납부제도를 2012년 1월 1일부터 시행함
 - 통합납부제도는 2010년 12월 29일 도입되어 2012년 1월 1일부터 시행되었으며 그룹 책임자는 그룹 구성원의 동의를 얻어 부가가치세의 통합납부를 선택 적용할 수 있음
- 통합납부제도는 그룹 대표가 그룹 구성원의 자본 또는 의결권의 50% 이상을 보유하는 등 다음의 요건을 모두 충족하는 그룹에 적용함¹⁷⁶⁾
 - 그룹 대표는 그룹 구성원의 자본 또는 의결권의 50% 이상을 직간접적으로 보유해야 함
 - 의결권은 통합납부제도가 적용되는 기간 동안 계속 보유해야 함
 - 부가가치세법상 사업자로 부가가치세법 제287조 제2항 제1호에 따른 월별 부가가치세 신고서를 제출해야 함
 - 연간 납부세액이 4,000유로 미만인 경우에도 분기별 신고는 할 수 없음¹⁷⁷⁾
 - 국세청의 대기업부(Direction des grandes entreprises, DGE)에 속해야 함
 - 국세청 대기업 관리부는 매출액 또는 총자산이 4억유로 이상인 기업에 대한 신고 절차 등을 관리하는 부서¹⁷⁸⁾로 연결법인세의 경우 규모와 관계없이 모든 기업 집단에 적용되는 반면 통합납부제도는 규모 요건이 별도로 존재함

175) 프랑스 국세청, "TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Obligations et formalités déclaratives - Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt - Consolidation au sein d'un groupe du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées," <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7939-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-DECLA-20-20-50-20200219>, 검색일자: 2022. 5. 13.

176) CGI §1693 ter.

177) 프랑스는 연간 납부세액이 4,000유로 미만인 경우에는 분기별로 신고할 수 있음

178) 프랑스 국세청, "Direction des grandes entreprises (DGE)," <https://lannuaire.service-public.fr/centres-contact/R21828>, 검색일자: 2022. 5. 13.

- 그룹 내 구성원의 회계연도 개시일 및 종료일이 모두 동일해야 함
- 통합납부를 적용하기 위해서는 회계연도 개시일 전에 신청해야 함
 - 통합납부를 신청하면 다음 회계연도 첫날부터 효력이 발생함

- 통합납부제도하에서는 통합납부에 동의한 그룹 구성원은 연결그룹의 구성원이 될 수 있음¹⁷⁹⁾
 - 그룹 대표는 특정 그룹 구성원을 통합납부제도에서 제외하거나 새로운 그룹 구성원을 추가할 수 있음
 - 동의서는 행정부가 정한 서식(modèle de rédaction de l'attestation au BOI-LETTRE-000207)에 따라 작성함

- 통합납부제도는 최소 3년간 적용하도록 하는 의무규정을 두고 있음
 - 의무기간 이후에는 그룹 대표가 취소하기 전까지는 계속 적용됨

- 그룹 구성원은 통합납부제도 적용으로 부가가치세 납부의무만 면제됨
 - 통합납부제도는 부가가치세법 제1692조에 따른 신고 및 납부에 따른 예외규정으로 납부의무만 면제하고 있으므로 각 구성원은 매월 신고서(CA3 양식)와 그 부속서를 제출해야 함

- 그룹 대표는 통합납부제도를 선택하면 그룹 대표 및 그룹 구성원이 수행하는 모든 거래에 대한 부가가치세 납부 책임이 있음
 - 통합납부제도 시행일 현재 그룹 대표는 모든 구성원이 부담해야 하는 부가가치세 및 관련 세금에 대해 납부할 전적인 책임이 있음
 - 그룹 대표는 매월 요약신고서 및 납부세액을 익월 24일까지 신고·납부해야 함
 - 그룹 대표는 요약신고서 지연제출 등에 따른 가산세, 연체이자 및 그에 상응하는 위약금 등도 부담함

179) CGI §1693 ter.

- 그룹 구성원은 그룹 대표의 부가가치세 납부에 대한 연대책임을 짐
 - 그룹 구성원이 연결그룹을 탈퇴하는 경우 그룹 구성원은 연결기간에 대한 연대납부 책임을 지며, 흡수합병의 경우에는 합병법인이 연대납부책임을 짐¹⁸⁰⁾

3) 연결부가가치세

가) 개요

- 프랑스는 2023년 1월 1일부터 재무적, 경제적, 조직적 요건을 충족하는 경우 신청에 의해 단일 기업으로 보아 연결부가가치세를 적용할 수 있음¹⁸¹⁾
 - 프랑스는 2020년 12월 29일 재정법(Loi de finances pour) 개정을 통해 2023년 1월 1일부터 연결부가가치세를 적용할 수 있으며 이를 위해서는 2022년 10월 31일 까지 국세청에 신청해야함
 - 연결부가가치세는 선택사항이나 한번 신청하면 3년간 의무적으로 적용해야 함 - 3년 이후 가입 및 탈퇴는 자유롭게 선택할 수 있음

나) 적용요건

- 연결부가가치세를 적용받은 그룹(이하 연결그룹)은 다음의 요건을 모두 충족해야 함¹⁸²⁾
 - 부가가치세법 제256A에 따른 부가가치세 과세대상자가 둘 이상이어야 함

180) (사례 1) 그룹 책임자 A와 그룹 구성원 B, C, D, E는 연결그룹으로 B와 C는 당해연도 중 자본 또는 의결권 50% 이상을 충족하지 못해 연결그룹을 탈퇴하였으나 통합납부제도 적용기간에 대한 세무조사를 받는 경우 A는 통합납부제도 적용기간 동안 B와 C에 통지된 부가가치세에 대한 납부 책임이 있으며 B와 C는 연대납부의무가 있음

(사례 2) 그룹 책임자 A와 그룹 구성원 B, C, D, E는 연결그룹으로 B와 C가 연결그룹을 탈퇴하기 전에 A는 X에 흡수합병 되고 X가 통합납부제도를 중단한 경우 X는 통합납부제도 적용기간 동안 B와 C에 통지된 부가가치세에 대한 납부책임이 있으며 B와 C는 연대납부의무가 있음

181) CGI §256C; IBFD, "France - Value Added Tax - Country Tax Guides - 2. Taxable Persons - 2.4. Groups," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evat_fr_s_2., 검색일자: 2022. 5. 13.

182) CGI §256C I, III.-1.

- 연결그룹은 다른 연결그룹의 구성원에 해당되지 않아야 함
 - 연결그룹의 경제활동 소재지 또는 고정시설은 프랑스에 있어야 함
 - 해외에 위치한 고정시설은 연결그룹에 속하지 않지만 해외기업의 프랑스 지사는 프랑스 연결그룹의 구성원이 될 수 있음
 - 연결그룹은 재무적, 경제적, 조직적으로 서로 밀접하게 연결되어야 함
- 재무적, 경제적, 조직적 요건은 다음과 같이 정의되며 연결부가가치세가 적용되는 기간 내내 지속되어야 함¹⁸³⁾
- (재무적 요건) 하나의 법인이 다른 법인의 자본 또는 의결권의 50% 이상을 보유해야 함
 - 과세대상자 또는 비과세 대상 법인은 다른 과세대상자 또는 비과세 대상 법인의 자본 또는 의결권의 50% 이상을 직간접적으로 보유해야 함
 - (경제적 요건) 그룹 구성원 간 사업활동을 상호 촉진·보완하여야 하며 경제적으로 서로 긴밀하게 연결되어야 함
 - 그룹의 구성원은 동일한 성격의 활동을 수행하거나 상호의존적·보완적 또는 공동의 경제적 목표를 추구하거나 다른 구성원의 이익을 위해 전체 또는 부분적으로 수행되는 활동을 하는 경우 경제적 측면에서 서로 연결된 것으로 간주됨
 - (조직적 요건) 연결구성원에 대한 연결 주체의 통제가 실제로 일상적인 관리에서 행사되어야 함
 - 법적 또는 실질적으로 직간접적인 공동관리하에 있거나 협의를 통해 활동을 전체적 또는 부분적으로 조직하는 경우 조직적 측면에서 서로 연결된 것으로 간주됨
- 연결그룹 구성은 선택사항이며 조건을 충족하는 각 법인은 자유롭게 가입할 수 있음¹⁸⁴⁾
- 연결 주체는 구성원의 동의를 얻어 새로운 구성원을 연결그룹에 포함할 수 있음

183) CGI §256C II.-1, II.-2, II.-3.

184) Daf-mag.fr, “Le régime optionnel de groupe TVA,” <https://www.daf-mag.fr/Thematique/reglementation-1243/fiscalite-2115/Breves/regime-optionnel-groupe-TVA-361710.htm#>, 검색일자: 2022. 5. 18.

- 동일한 연결그룹 내에서 여러 연결그룹을 만들 수 있지만 각 법인은 한 그룹의 구성원만 될 수 있음
- 연결그룹이 설정되면 3년간 의무적으로 적용함
 - 연결그룹에 가입한 구성원은 적용요건을 충족하지 못하는 경우를 제외하고는 3년간 적용해야 하며 의무기간이 끝나면 탈퇴할 수 있음
- 프랑스는 연결부가가치세 관련 별도의 업종별 제한규정을 두고 있지 않음

다) 연결부가가치세의 세무처리

- 연결그룹이 설정되면 그중 한 명을 그룹 대표로 지정하고 그룹 대표는 부가가치세법상 사업자가 됨¹⁸⁵⁾
 - 그룹 대표는 모든 부가가치세 신고의무 및 형식적 의무를 이행하고 부가가치세 납부 및 환급을 받음
 - 그룹 구성원이 제3자의 이익을 위하여 재화 또는 용역을 제공하는 경우 그룹이 그 업무를 수행한 것으로 봄
 - 그룹 대표는 부가가치세법 제287조 제2항에 따른 월별 신고서를 제출해야 함
- 그룹 구성원은 부가가치세 목적상 단일 과세대상자의 별도 사업부문을 구성함¹⁸⁶⁾
 - 연결실체 간의 거래는 부가가치세 적용대상이 아닌 내부거래로 취급됨
 - 연결그룹은 개별 부가가치세 등록번호가 부여되고 각 구성원은 등록번호를 계속 보유하게 됨¹⁸⁷⁾
- 매입세액공제는 일반원칙에 따라 개별 귀속인지 공동귀속인지에 따라 달리 결정됨¹⁸⁸⁾

185) CGI §256C III.-2.

186) La Revue Fiduciaire, "3 - Le groupe TVA," <https://revuefiduciaire.grouperf.com/article/3889/hb/20210330173740417.html>, 검색일자: 2022. 9. 13.

187) 구성원의 등록번호는 효력은 없으나 그룹 내 거래를 식별하는 데 유용하게 사용될 수 있음

188) CGI annexe 2 §205.; lexbase, 「Le groupe TVA : fin de l'Arlésienne !」, <https://www.lexbase.fr/revues-juridiques/70460963-cite-dans-la-rubrique-btaxe-sur-la-valeur-ajoutee-tva-b-titre-nbsp-ile-groupe-tva-fin-de-l-arlesienn>, 검색일자: 2022. 8. 26.

- 구성원의 단독이익을 위해 발생하는 경우 발생한 VAT는 전액 공제됨
 - 연결그룹 간의 비용을 재청구하는 경우 매입세액은 비용을 납부하는 구성원이 과세 사업 등에 사용했는지 등에 따름
 - 공통매입세액의 경우 일반원칙에 따라 각 회사의 공제계수(coefficient de déduction)¹⁸⁹⁾를 반영해 계산함
- 그룹 구성원은 부가가치세 납부 등에 대한 연대납부책임이 있음¹⁹⁰⁾
- 부가가치세는 그룹 단위에서 신고가 이루어지나 그룹 구성원은 내부운영과 관련된 문서와 자료를 보관해 추후 정당성에 대한 입증책임이 있음

4) 과세관청의 연결부가가치세제 적용 거부권

- 프랑스의 경우 과세관청의 연결부가가치세제 적용 거부권은 확인되지 않음
- 프랑스는 새로운 연결부가가치세 제도에 따라 연결그룹 형성을 위해서는 2022년 10월 31일까지 국세청에 신청하도록 규정하고 있으나, 별도의 승인 절차나 연결그룹 거부에 대한 규정은 확인되지 않음
- 한편 연결부가가치세는 그룹 구성권 간 수행되는 거래는 부가가치세 과세대상에 해당 되지 않고 행정의 단순화 등의 장점이 있으나 급여세(Taxe sur les salaires)¹⁹¹⁾에 대한 고려가 필요함¹⁹²⁾

189) 공제계수는 과세사업에 이용하는 비율(coefficient d'assujettissement) × 매출액에서 과세사업이 차지하는 비율(coefficient de taxation) × 매입세액공제 가능한 비율(coefficient d'admission)로 계산됨. 가령 회사가 IT 장비를 구입하고 비과세거래에 30%, 과세거래에 70%를 사용하고 회사의 매출액 중 면세는 60,000유로, 과세는 300,000유로로 매입세액공제율이 1인 경우 공제계수는 $0.7 \times 0.83(300,000/360,000) \times 1 = 0.58$ 로 계산됨; assistant-juridique, "TVA : quand faut-il déterminer un coefficient de déduction*?," https://www.assistant-juridique.fr/coefficient_deduction_tva.jsp, 검색일자: 2022. 9. 2.

190) CGI §256C III.-2.

191) 급여세는 VAT가 부과되지 않거나 매출의 90%가 VAT가 부과되지 않는 경우 사업자에 부과되는 세금임(프랑스 행정부, "Taxe sur les salaires," <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F22576>, 검색일자: 2022. 5. 18.)

- 그룹 구성원 간 수행되는 거래는 부가가치세 과세대상에 해당되지 않고 그룹 구성원이 제3자와 수행한 모든 거래는 그룹 자체에서 수행한 것으로 간주됨
 - 연결그룹 간의 내부거래는 부가가치세 과세대상에서 제외되므로 금융 및 보험 등 매입세액공제가 불가능한 사업자의 경우 유리할 수 있음
- 반면 그룹 내 거래에 대해 부가가치세가 부과되지 않으면 급여세가 발생할 수 있음¹⁹³⁾
 - 급여세로 인해 연결그룹의 가입은 제한되거나 특정기업에 대한 세부담을 가중시키는 결과를 초래할 수 있음
 - 국회 재정위원회의 보고서에 따르면 연결그룹으로 인한 세수손실은 급여세로 상쇄될 수 있을 것으로 보고 있음

5. 호주

가. 부가가치세 과세단위

- 호주의 부가가치세 과세단위는 일반적으로 사업자별로 신고·납부함
 - 부가가치세법상 납세의무자는 부가가치세법상 등록하거나 등록이 요구되는 자로, 등록하거나 등록이 요구되는 자는 사업(enterprise)을 영위하고 일정액 이상의 연 매출액이 발생하는 사업자(entity)로 규정하고 있음¹⁹⁴⁾
 - 사업자는 부가가치세 매출액이 75,000호주달러(비영리단체 150,000호주달러) 이상인 경우 부가가치세 목적상 사업자등록을 해야 함¹⁹⁵⁾

192) Daf-mag.fr, “Le nouveau groupe TVA : quelles opportunités ?,” <https://www.daf-mag.fr/Thematique/reglementation-1243/fiscalite-2115/Breves/Le-nouveau-groupe-TVA-quelles-opportunités—370898.html>, 검색일자: 2022. 5. 18.

193) lexbase, “Le groupe TVA : fin de l’Arlésienne !,” <https://www.lexbase.fr/revues-juridiques/70460963-cite-dans-la-rubrique-btaxe-sur-la-valeur-ajoutée-tva-b-titre-nbsp-ile-groupe-tva-fin-de-l-arlesienn>, 검색일자: 2022. 8. 26.

194) GST Act 1999 SECTION 23-5

195) GST Act 1999 SECTION 23-15.01

- 사업자는 개인, 법인, 단독법인(corporation sole), 정치적 단체(body politic), 파트너십, 협회 또는 단체, 신탁, 연금기금(superannuation fund)을 포함함¹⁹⁶⁾
- 호주는 사업자등록에 대한 특별규정으로 요건을 충족하는 지점(GST branch)에 대해서는 별도의 사업자등록을 할 수 있음¹⁹⁷⁾
 - (적용요건)
 - GST branch는 독립적인 회계시스템을 갖추고 있어야 함
 - GST branch는 구별되는 활동이나 지역으로 별도로 식별가능해야 함
 - 사업자는 GST branch를 통해 사업을 영위하려고 하거나 해야 함
 - 사업자는 연결그룹(GST group)의 구성원이 아니어야 함
 - 상기 요건을 충족하는 경우 개수 제한 없이 별도의 사업자등록을 할 수 있음
- GST branch는 보고목적상 별도의 사업자로 취급됨¹⁹⁸⁾
 - 본점(parent entity)과 GST branch, GST branch 간의 과세대상 거래에 대해 매출세액 및 매입세액이 발생함
 - 각 GST branch는 본점에 적용되는 각 과세기간에 해당하는 활동명세서(activity statement)를 작성해야 함
 - 본점은 활동명세서를 제출할 책임이 있지만 본점 또는 GST branch에서 활동명세서를 작성하여 제출할 수 있음
 - 본점은 GST branch의 활동명세서에 포함되지 않은 모든 거래에 대해 별도의 활동명세서를 제출해야 함
 - 본점은 GST branch의 부가가치세에 대한 납부책임이 있음
 - GST branch는 GST branch의 사업자등록번호(본점의 사업자등록번호 기재)로 된 세금계산서를 발행해야 함

196) GST Act 1999 SECTION 184-1

197) GST Act 1999 Division 54; 호주 국세청, "GST branches," <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Managing-GST-in-your-business/GST-groups-and-branches/GST-branches/>, 검색일자: 2022. 9. 6.

198) 호주 국세청, "GST branches," <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Managing-GST-in-your-business/GST-groups-and-branches/GST-branches/>, 검색일자: 2022. 9. 6.

나. 연결부가가치세

1) 개요

- 호주는 의결권의 90% 이상을 소유한 둘 이상의 법인이 부가가치세(Goods and Service Tax, 이하 “GST”) 목적상 연결그룹을 형성하는 경우 단일법인으로 취급하는 연결부가가치세 과세제도를 운영하고 있음¹⁹⁹⁾
- 연결그룹의 대표는 전체 그룹을 대신해 부가가치세를 신고·납부하고 그룹 내 거래는 GST 과세대상에서 제외됨
- 연결부가가치세는 호주의 부가가치세제가 도입된 2000년 7월 1일부터 시행되었으며 GST Act 1999 Chapter 4 Division 48에서 규정하고 있음

2) 적용요건

- 연결부가가치세를 적용하기 위해서는 그룹의 모든 구성원이 자격요건 및 등록요건을 갖추어야 함²⁰⁰⁾
- (자격요건) 연결구성원은 90% 이상의 의결권을 소유한 그룹의 구성원이어야 함
 - 구성원은 법인, 규정에 명시된 요건을 충족하는 파트너십, 신탁 또는 개인이 될 수 있음
- (등록요건) 구성원은 GST 사업자등록, 동일한 회계기준 등 다음의 요건을 충족해야 함
 - GST 사업자로 등록되어 있을 것
 - 동일한 과세기간을 가지고 있을 것
 - 동일한 기준(현금주의 또는 발생주의)으로 회계처리를 할 것
 - 다른 연결그룹에 속하지 않을 것
 - Division 54에 따른 등록된 지점(GST branch)이 아닐 것

199) GST Act 1999 SECTION 48-1

200) GST Act 1999 SECTION 48-10

- 각 구성원이 자격요건 등을 갖춘 경우 그룹 대표는 국세청에 연결그룹 승인신청서를 제출해야 함²⁰¹⁾
 - 각 구성원은 연결그룹 형성에 대해 서면으로 동의해야 하며, 구성원 중 하나를 그룹 대표로 지명해야 함
 - 그룹 대표는 호주 거주자에 해당되어야 하며 다른 구성원에 대한 거주요건은 없음
 - 그룹 대표가 국세청에 연결그룹 승인신청서(GST group - notification of forming, changing or cancelling)를 제출하면 연결그룹이 형성됨
 - 연결그룹은 일반적으로 승인신청서에 기재된 날짜부터 효력이 발생함
 - 신고기한 이후에 국세청에 승인신청서를 제출한 경우는 국세청장이 승인한 날 등으로 함

- 연결그룹은 법인, 파트너십, 신탁 또는 개인으로 구성되며 개인만으로 구성할 수 없음²⁰²⁾
 - 법인, 파트너십, 신탁 또는 개인이 최소 90% 이상의 의결권을 소유하는 경우 연결그룹을 형성할 수 있으며 이러한 법인 등과 관련된 개인 또는 개인의 가족구성원도 연결그룹이 될 수 있음
 - 다만 연결그룹은 개인만으로 구성할 수는 없음

- 구성원은 연결그룹을 형성, 변경, 취소할 수 있으며 과세기간 중 언제든지 그룹 대표를 변경할 수 있음²⁰³⁾
 - 그룹 대표는 연결그룹의 형성, 변경 또는 취소하는 경우 부가가치세 신고서를 제출하는 날 또는 그 전에 연결그룹의 세부정보를 국세청에 통지해야 함

201) GST Act 1999 SECTION 48-5

202) GST Act 1999 SECTION 48-15; 호주 국세청, "GST groups," <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Managing-GST-in-your-business/GST-groups-and-branches/GST-groups/>, 검색일자: 2022. 5. 25.

203) 호주 국세청, "GST group - notification of forming, changing or cancelling," p. 2., <https://www.ato.gov.au/assets/0/104/188/217/46fab914-6084-470a-bc56-d2f2ad3191d5.pdf>, 검색일자: 2022. 5. 25.

3) 연결부가가치세의 세무처리

- 연결부가가치세가 적용되면 부가가치세법상 신고 및 납부는 연결그룹 대표가 함²⁰⁴⁾
 - 그룹 대표는 연결그룹을 대신하여 활동명세서를 작성하고 부가가치세를 신고·납부함
 - 그룹 내 거래는 활동명세서에 포함되지 않음

- 그룹 대표는 과세기간 동안 연결그룹 구성원에게 귀속되는 매입세액공제를 받음²⁰⁵⁾
 - 연결그룹의 공통매입세액은 일반 원칙에 따라 공급부분을 식별하고 합리적인 기준에 따라 각 부분에 대한 대가를 배분함²⁰⁶⁾
 - 배분은 상식 차원에서 공급에 대한 여러 가지 요소를 고려해 직접법 또는 간접법 등²⁰⁷⁾으로 대가를 배분해야 하며 이와 관련된 근거자료는 별도로 보관해야함

- 연결그룹 구성원은 부가가치세에 대한 연대납부책임이 있음²⁰⁸⁾
 - 그룹 대표는 일반적으로 GST 매출세액을 납부하고 매입세액을 공제받지만 연결그룹 구성원은 국세청에 납부해야 하는 금액에 대해 공동 및 개별적인 책임을 부담함
 - 그룹 대표와 구성원은 세무행정법(Taxation Administration Act)에 따라 간접세분담계약(indirect tax sharing agreement, ITXSA)²⁰⁹⁾을 체결하여 납부세액에 대한 책임을 제한할 수 있음

204) GST Act 1999 SECTION 48-40 (1)

205) GST Act 1999 SECTION 48-45

206) cch, "GSTR 2001/8 GST: Apportioning the consideration for a supply that includes taxable and non-taxable parts," <https://iknow.cch.com.au/document/atagUio512433sl15716434/gstr-2001-8-gst-apportioning-the-consideration-for-a-supply-that-includes-taxable-and-non-taxable-parts>, 검색일자: 2022. 9. 8.

207) 직접법은 실제 사용거리, 사용시간, 사용량, 사용공간, 직원수와 같은 요소에 근거하여 계산하고, 간접법은 투입 또는 산출에 근거한 방식 등이 있으며, 국세청은 이외 기타 합리적인 방법을 인정함 (최정희, 2019, pp. 73~74)

208) 호주 국세청, "Indirect tax sharing agreement - reasonable allocation of indirect tax law liability," <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Managing-GST-in-your-business/GST-groups-and-branches/Indirect-tax-sharing-agreement---reasonable-allocation-of-indirect-tax-law-liability/>, 검색일자: 2022. 9. 7.

209) ITXSA는 간접세 납부세액을 할당하기 위한 것으로 별도의 규정은 없으며 합리적인 방법으로 배분하도록 하고 있음

4) 과세관청의 연결부가가치세제 적용 거부권

- 국세청은 연결부가가치세 적용이 적절하지 않다고 인정되는 경우에는 승인을 취소할 수 있음²¹⁰⁾
 - 국세청은 Taxation Administration Act 1953 Subdivision 110-F에 따라 승인 신청거부, 효력발생일의 승인 취소 등을 할 수 있음
 - 이 경우 납세자는 국세청의 승인 거부 등의 결정에 대해 이의를 제기할 수 있음

- 한편 연결부가가치세는 그룹 내부거래 과세대상 제외, 관리효율성 증가 등 다음과 같은 이점이 있음²¹¹⁾
 - 연결그룹 내 거래는 부가가치세 목적상 과세대상에 해당하지 않음
 - 따라서 연결그룹 내에서 한 구성원이 다른 구성원에게 판매하는 경우 매출세액 대상이 아니며 구매하는 경우에는 매입세액을 공제받을 수 없음
 - 연결그룹 내 거래와 관련된 관리 및 현금흐름 비용이 감소함
 - 그룹 내 거래에 대해 세금계산서를 발행할 필요가 없음

가령 X(그룹 대표), A, B, C는 GST 그룹으로 X와 A, B, C는 납부세액을 기준으로 배분한 금액을 책임한도로 하는 ITXSA 계약을 체결하고 미납세액 \$60,000 경우 X는 GST 그룹의 대표로 명목상 할당액은 \$30,000지만 미납세액에 대해 100% 책임을 지며, B와 C의 책임은 \$15,000로 제한됨

구분	GST group (대표 X)	구성원의 납부세액			
		X	A	B	C
납부세액	\$60,000	\$50,000	(\$40,000)	\$25,000	\$25,000
미납세액	\$60,000	-	-	-	-
배분	100%	50%	0%	25%	25%
책임한도	\$60,000	\$30,000	\$0	\$15,000	\$15,000

자료: 호주 국세청, “Examples,” <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Managing-GST-in-your-business/GST-groups-and-branches/Indirect-tax-sharing-agreement---reasonable-allocation-of-indirect-tax-law-liability/?anchor=example1#example1>, 검색일자: 2022. 9. 7.

210) GST Act 1999 SECTION 48-71

211) 호주 국세청, “GST groups,” <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Managing-GST-in-your-business/GST-groups-and-branches/GST-groups/#BenefitsofformingaGSTgroup/>, 검색일자: 2022. 7. 6.

- 그룹 대표는 다른 구성원을 대신해 부가가치세를 신고함
 - 그룹 대표는 납부 및 환급을 받을 수 있음
- 반면 연결부가가치세에는 연대납부, 내부절차의 복잡성 등 단점도 존재함²¹²⁾
 - 그룹의 각 구성원은 GST에 대한 연대납부책임을 짐
 - 연대납부책임을 완화하기 위해 각 구성원의 책임을 제한하는 ITXSA를 작성할 수 있지만 ITXSA를 체결하더라도 그룹 대표는 납부세액에 대한 100% 책임을 지므로 그룹 대표로 선출될 기업을 면밀히 고려해야 하는 등 한계가 있음
 - 그룹 구성원 간의 GST 책임을 기록하는 등 효과적인 내부절차를 마련해야 하며 적절한 절차를 마련하지 못하면 조정 프로세스가 지나치게 복잡해질 수 있음

6. 싱가포르

가. 부가가치세 과세단위

- 부가가치세 과세단위는 원칙적으로 ‘사업자’임
 - 부가가치세법상 납세의무자는 사업자이며, 사업자는 사업자등록을 하여야 함²¹³⁾
- 부가가치세법은 사업자단위과세에 대한 특례규정으로 연결부가가치세제도와 사업 부문등록제도를 두고 있음
 - 부가가치세법상 특례규정을 두고 있는 부문(Part 6. Special cases)에서 연결부가가치세²¹⁴⁾와 사업부문등록제도²¹⁵⁾를 두고 있음

212) Hoffman Kelly, “GST Grouping – Is it a Creditable Decision?,” <https://hoffmankelly.com.au/gst-grouping/>, 검색일자: 2022. 5. 23.

213) Goods and Services Tax Act 1993 §8., First Schedule.

214) Goods and Services Tax Act 1993 §30.

215) Goods and Services Tax Act 1993 §32.

- 사업부문등록제도에 의하는 경우, 사업자는 사업부문(division or business)별로 부가가치세 등록번호를 부여받아 각각 부가가치세 신고를 함
 - 사업부문등록제도를 이용하기 위해서는 아래의 요건을 모두 충족해야 함²¹⁶⁾
 - 사업자는 부가가치세 사업자등록을 완료한 상태여야 함
 - 모든 사업부문에 대해 단일 보고서를 제출하는 데 어려움을 겪을 가능성이 높아야 함
 - 개별 사업부문은 독립적인 회계 시스템을 유지함²¹⁷⁾
 - 개별 사업부문은 수행하는 사업내용 또는 장소에 따라 별도로 식별 가능함
 - 사업부문등록제도는 납세자의 신청내역을 과세관청이 검토하고 해당 제도가 적합하다고 재량으로 판단하여 승인하는 경우에 이용될 수 있음
 - 납세자는 사업부문 중 일부에 대해서만 사업부문등록제도를 이용하거나 전체 사업 부문에 대해서 사업부문등록제도를 이용할 수 있음
 - 사업부문등록제도의 승인 이후에도, 신청요건을 유지하지 못하거나 조세수입보호를 위해 필요하다 판단되면 과세관청은 사업부문등록제도의 적용을 취소할 수 있음²¹⁸⁾
 - 납세자는 2년(또는 과세관청이 결정한 보다 짧은 기간) 동안 사업부문등록제도를 유지해야 함²¹⁹⁾

- 사업부문등록제도에 의하는 경우에도, 부가가치세법상 납세의무자는 ‘사업자’임²²⁰⁾
 - 부가가치세 납부의무는 사업부문이 아닌 사업자에게 있음
 - 사업부문이 별도로 사업자등록번호를 받는다고 해서 부가가치세법상 별도의 납세의무자가 되는 것이 아님
 - 따라서 과세관청은 사업부문에 지급해야 할 환급금을 다른 사업부문의 미납세금 및 가산세와 상계할 수 있음²²¹⁾
 - 동일 사업자의 사업부문 간 거래는 부가가치세법상 과세대상거래에 해당하지 않음

216) Goods and Services Tax (General) Regulations §7; IRAS(2022), pp. 1~2.

217) 개별 사업부문의 장부 및 사업활동이 다른 사업부문과 구분하여 관리되고 계정통합 이전에 사업 부문별 회계기록을 미리 준비하여야 함

218) Goods and Services Tax (General) Regulations §8(5); IRAS(2021), p. 4.

219) Goods and Services Tax (General) Regulations §8(4).

220) IRAS(2022), p. 1.

221) IRAS(2022), p. 3.

나. 연결부가가치세제도

1) 개요

- 싱가포르의 부가가치세 연결납세제도는 1993년에 도입됨
 - 싱가포르는 1993년 부가가치세제를 도입하였는데, 최초 도입 시의 법령에서부터 연결부가가치세제를 규정하고 있음²²²⁾
- 싱가포르는 납세자의 세무협력비용 절감을 목적으로 연결부가가치세제도를 도입함²²³⁾
 - 그룹사의 부가가치세 신고 행정비용 절감을 목적으로 해당 제도를 도입함

2) 적용요건

- 일반적으로 싱가포르 부가가치세 등록 사업자로서 자격요건과 통제요건을 모두 충족하는 둘 이상의 자는 부가가치세그룹을 구성할 수 있음
 - 매입자납부제도 또는 디지털용역 공급에 대한 간편납세가 적용되는 국외사업자 등록(Overseas Vendor Registration)에 의해 등록된 사업자도 연결부가가치세제를 적용받을 수 있음²²⁴⁾
- 연결부가가치세제 신청을 위한 그룹 구성원의 자격요건은 아래와 같음
 - 구성원 모두 부가가치세 사업자등록이 완료되어 있어야 함²²⁵⁾

222) 1993년 11월 26일 시행된 법령에 포함됨(싱가포르 정부, "Goods and Services Tax Act 1993," <https://sso.agc.gov.sg/Act/GSTA1993/Historical/19931126?DocDate=19940315&ValidDate=19931126&ProvIds=P1VI-&Timeline=On#top>, 검색일자: 2022. 8. 1.)

223) IRAS(2021), p. 1.

224) IRAS(2021), p. 5.

225) 참고로, 싱가포르는 등록의무가 없는 기준금액(연간 과세대상 공급 100만 싱가포르달러)에 미달하는 과세공급자, 영세율 대상(국제적 용역)이기도 한 면세대상 금융용역을 공급하는 자 등을 대상으로 하는 자발적 등록제도도 운영하고 있음(Goods and Services Tax Act 1993 First Schedule.: 싱가포르 국세청, Factors to Consider "Before Registering Voluntarily for GST," [https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-\(gst\)/gst-registration-deregistration/factors-to-consider-before-registering-voluntarily-for-gst](https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-(gst)/gst-registration-deregistration/factors-to-consider-before-registering-voluntarily-for-gst), 검색일자: 2022. 8. 8.)

- 구성원은 아래 요건 중 최소한 하나 이상을 충족하여야 함²²⁶⁾
 - ① 싱가포르 거주자이거나 싱가포르에 사업장이 있을 것
 - ② 연간 매출액(일반세율, 영세율, 면세율 및 비과세 공급 포함)이 최소한 100만 싱가포르달러 이상일 것
 - ③ 싱가포르 국내·외에 설립된 증권거래소에 상장되었을 것
 - ④ ② 또는 ③의 요건을 충족하는 법인의 자회사 또는
 - ⑤ ② 또는 ③의 요건을 충족하는 단체(벤처 캐피탈 투자사업의 일부로)로부터 자금을 조달할 것
 - 대표구성원은 싱가포르 거주자인 법인 또는 싱가포르에 사업장이 있는 법인이어야 함
 - 즉, 외국회사는 대표구성원이 될 수 없음
 - 그룹을 통제하는 자가 대표구성원일 필요는 없음
- 아래 중 어느 하나를 충족하는 경우 통제요건을 충족한 것으로 봄²²⁷⁾
- 구성원 중 어느 하나가 다른 구성원을 통제할 것
 - 한 사람(법인 또는 개인)이 모든 구성원을 통제할 것
 - 파트너십으로 사업을 영위하는 둘 이상의 개인(구성원이 아닌 자)이 법인인 다른 모든 구성원을 통제할 것
- 연결부가가치세제 적용을 위한 ‘통제’란 회사법 제5조의 지주회사와 자회사의 관계를 말함²²⁸⁾
- 회사법 제5조의 지주회사와 자회사의 관계란 아래 중 어느 하나를 충족하는 관계를 말함

226) 당초 싱가포르 거주자 또는 싱가포르에 사업장이 있는 법인만을 대상으로 하였으나, 2008년 5월 1일 시행령 개정 시 ②-⑤ 요건을 추가하여 싱가포르 거주자 등에 해당하지 않더라도 ②-⑤ 중 어느 하나를 충족하는 자도 연결부가가치세제를 적용받을 수 있도록 함(Tan How Teck & Jimmy Oei, 2020, p. 926)

227) IRAS(2021), p. 4; Goods and Services Tax (General) Regulations §4(1).

228) IRAS(2021), p. 5; Goods and Services Tax (General) Regulations §4(3); Companies ACT 1967 §5.

- 지주회사가 다른 법인의 이사회 구성을 통제할 것
 - 지주회사가 다른 법인의 의결권 과반수를 초과하여 통제할 것
 - 지주회사가 다른 법인의 발행주식자본(우선주 제외) 과반수를 초과하여 보유할 것
 - 한 명 또는 둘 이상의 개인이 회사법상 지주회사와 같은 통제권을 가지고 있다면 다른 법인을 통제하고 있는 것임
- 한편 싱가포르의 납세자가 선택하는 경우에 연결부가가치세제를 적용함²²⁹⁾
- 동일 그룹에 있는 법인 모두가 연결그룹에 포함되어야 하는 것으로 규정하고 있지는 않음
- 연결부가가치세제를 적용하고자 하는 경우 모든 연결구성원의 대표자가 날인한 신청서를 적용받고자 하는 날로부터 최소 90일 전에 제출해야 함
- 신청서상에 그룹 내부거래의 내용, 연결부가가치세제가 필요한 이유 등을 기술 하도록 하고 있음
- 연결그룹 구성원 중 부분면제사업자(partially exempt member)가 있는 경우에는 추가적으로 아래 내용을 작성하여 과세관청에 승인을 신청하여야 함²³⁰⁾
- 연결부가가치세제를 적용하려는 목적
 - 연결그룹 구성원과 연결그룹 외의 자와의 예상 공급 규모(건수, 금액)
 - 연결그룹 외부 사업자에게 상당한 비중의 공급(즉, 전체 공급의 50% 이상)을 하는 자는 연결그룹에 포함될 자격이 없을 수 있음²³¹⁾
 - 연결부가가치세제 적용에 따라 절감될 것으로 예상되는 납세비용과 세액
 - 절감 예상납세비용에는 인건비, 행정 및 시스템상 비용 등이 있음

229) Bloomberg Tax – Value Added Tax Navigator – Aisa/Pacific – Singapore – 3. Taxable Persons – 3.4. Group and Divisional Registration(Last reviewed/updated May 26, 2022)

230) IRAS(2021), p. 4; p. 10.

231) IRAS, “GST G1 Application for group registration, Appendix B Section 2&3,” https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/uploadedfiles/pdf/gst-g1.pdf?sfvrsn=759c2824_2, 검색일자: 2022. 9. 7.

- 싱가포르 부가가치세법은 연결부가가치세제에 대한 별도의 업종제한규정을 두고 있지 않음

3) 연결부가가치세의 세무처리²³²⁾

- 대표구성원은 그룹 전체를 총괄하여 단일의 부가가치세 신고서를 제출해야 함
 - 다만, 연결그룹 구성원 모두 신고된 부가가치세거래에 대한 적절한 회계기록을 보관해야 함

- 연결그룹이 승인되면 새로운 사업자등록번호가 부여되며 연결그룹 구성원의 기존 사업자등록번호는 사용할 수 없음
 - 연결그룹의 사업자등록번호는 구성원의 추가 또는 탈퇴, 대표사업자가 변경되는 경우에도 변경되지 않음
 - 연결그룹 구성원은 연결그룹의 사업자등록번호를 사용하되 식별을 위해 세금계산서 상에 개별 구성원의 상호를 기재해야 함

- 연결그룹은 부가가치세법상 단일 사업자이므로, 매입세액공제에 적용되는 규칙도 그룹단위로 적용됨
 - 연결그룹 구성원 중 하나가 면세공급을 한다면, 그룹 전체에 대해 부분매입세액공제 (partial exemption rule)를 적용해야 함
 - 공통매입세액 안분배제 여부를 판단하는 최소기준(de minimis limits) 또한 개별 구성원이 아닌 연결그룹 전체를 기준으로 계산되어야 함
 - 부가가치세 감사관은 세수보호를 위해 필요하다 생각하는 경우 그룹이 공제신청하는 매입세액을 감액하거나 불공제할 수 있음²³³⁾
 - 연결부가가치세가 허용되지 않았다면 공제되지 않았을 매입세액에 대해 세수보호를 위해 필요하다 생각되는 경우 불공제할 수 있음

232) IRAS(2021), pp. 1~3.

233) Goods and Services Tax (General) Regulations §5(1).

- 연결그룹 구성원 모두는 연대납세의무가 있음
 - 연결그룹에서 탈퇴한 경우에도 연결그룹에 포함된 기간에 해당하는 부가가치세액에 대해서는 연대납세의무가 있음

- 연결그룹 내의 거래는 부가가치세법상 과세대상에 해당하지 않음
 - 다만, 2020년 1월 1일부터는 동일그룹에 포함된 해외구성원으로부터 용역을 매입하는 경우 매입자납부규정(reverse charge)이 적용될 수 있음
 - 2020년부터 해외사업자로부터의 용역매입에 대한 매입자납부제도가 시행됨

- 연결부가가치세제가 적용되는 경우 연결그룹과 외부 사업자와의 거래에 대해서는 그룹 대표가 공급하거나 공급받은 것으로 보아 신고함

- 연결그룹 구성원 중 어느 하나가 부가가치세 이외의 세금을 체납한 경우, 부가가치세 감사관은 연결그룹의 부가가치세 환급액(GST Credit)을 통해 해당 체납액을 정산할 수 있음
 - 연결그룹의 모든 구성원은 대표구성원에게 연결부가가치세 환급액(GST Credit)에 대한 권한을 이전해야 함

- 싱가포르의 연결부가가치세제의 시행 후 의무 유지기간을 두고 있지 않음²³⁴⁾

4) 과세관청의 연결부가가치세제 적용 거부권²³⁵⁾

- 과세관청은 세수권의 보호가 필요하다 판단되는 경우 등 특정 상황에서는 사업자의 연결그룹 적용신청을 거부하거나 현재 적용받고 있는 연결그룹에서 배제할 수 있는 권한이 있음

²³⁴⁾ EY, Worldwide VAT(2022), p. 1476.

²³⁵⁾ Goods and Services Tax (General) Regulations §3(5); §6.

- 과세관청이 적절하다 생각하는 요건이나 요구사항을 준수하지 않는 경우
- 그룹이나 구성원이 신청서에 허위, 오도 또는 부정확한 정보를 제공한 경우
- 그룹 대표가 대표 구성원 자격요건을 상실하는 경우
- 구성원 중 어느 하나도 대표 구성원의 자격요건을 충족하지 못하는 경우
- 세수보호를 위해 필요하다 인정되는 경우

V. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 부가가치세 과세단위

- 우리나라를 제외한 주요국은 모두 원칙적으로 사업자를 부가가치세 과세단위로 함
 - 우리나라는 사업장별 신고·납부를 원칙으로 함
 - 영국, 독일, 프랑스, 호주, 싱가포르는 사업자를 부가가치세 과세단위로 함

- 다만 요건을 충족하는 경우 사업자 단위, 사업부문등록제도²³⁶⁾ 또는 연결그룹을 하나의 사업자로 보아 부가가치세 과세단위로 할 수 있는 특례규정을 두고 있음
 - 우리나라는 사업장별 과세의 특례규정으로 주사업장총괄납부와 사업자단위과세를 두어 사업자를 과세단위로 선택할 수 있도록 함
 - 주사업장총괄납부는 납부세액계산에 한하여 사업장 간 통산이 가능하며 사업자 단위과세는 납부세액계산 뿐만 아니라 부가가치세액의 신고, 사업자등록, 세금 계산서 수수 등을 사업자단위로 할 수 있음
 - 영국, 호주, 싱가포르는 사업자단위과세에 대한 특례규정으로 사업부문등록제도 및 연결부가가치세제도를 두고 있음
 - 독일 및 프랑스는 원칙적으로 부문별 사업자등록을 허용하지 않으나 연결그룹의 경우 하나의 사업자로 보아 연결그룹을 과세단위로 함

236) 사업부문등록제도는 일반적으로 서로 다른 지역에 각기 독립된 회계시스템을 구축하고 다른 기능 또는 사업을 수행하는 경우 별도의 사업자등록을 할 수 있는 제도를 말함

- 독일은 2021년 1월 1일부터 연방정부 및 주정부의 조직단위(organisational units)는 독립적인 과세대상자로 활동할 수 있어 사업자등록을 할 수 있으나 그 외는 부문별 사업자등록이 불가능함

〈표 V-1〉 주요국의 부가가치세 과세단위

구분	원칙	예외		
		사업자단위	사업부문등록제도	연결부가가치세
우리나라	사업장	○ ¹⁾	×	×
영국	사업자	-	○ ²⁾	○
독일	사업자	-	△ ³⁾	○
프랑스	사업자	-	×	○
호주	사업자	-	○ ²⁾	○
싱가포르	사업자	-	○ ²⁾	○

주: 1) 우리나라는 사업장별 과세의 특례규정으로 주사업장총괄납부(납부에 한함)와 사업자단위과세(신고·납부 등 부가가치세 업무 전반 포함) 두어 사업자단위로 과세단위를 선택할 수 있도록 함
 2) 영국 및 싱가포르는 사업부문등록제도를 적용하는 경우에도 부가가치세 납세의무자는 사업부문이 아닌 사업자이나, 호주(GST branch)는 보고목적상 별도의 사업자로 취급됨
 3) 독일은 2021년 1월 1일부터 연방정부 및 주정부의 조직단위(organisational units)는 독립적인 과세대상자로 활동할 수 있어 사업자등록을 할 수 있으나 그 외는 부문별 사업자등록이 불가능함
 자료: 본문의 내용을 저자가 요약·정리

나. 연결부가가치세

- 우리나라를 제외한 주요국은 모두 연결부가가치세 과세제도를 두고 있음
 - EU는 1977년 제6차 부가가치세지침을 통해 연결부가가치세를 도입하고 회원국에 지침을 제시함
 - 독일(1934년)은 일찍부터 연결부가가치세를 도입하여 운용하고 있으며 영국은 1983년, 싱가포르는 1993년, 호주는 2000년, 프랑스는 유럽국가 중에서는 다소 늦은 2023년부터 연결부가가치세 과세제도를 적용할 예정임

- 프랑스는 2012년 연결부가가치세의 일환으로 납부에 한해 적용하는 통합납부 제도를 도입하였으나 2023년 1월 1일부터는 납부뿐만 아니라 신고도 단일기업으로 할 수 있는 새로운 연결부가가치세를 적용할 예정임

- 이하에서는 연결부가가치세 제도를 운용하고 있지 않은 우리나라를 제외한 EU 부가가치세지침(이하 EU 지침) 및 주요국의 연결부가가치세 제도를 비교함
 - EU 지침은 연결부가가치세 적용요건 등에 대한 원칙만 제시하고 각 회원국이 각자의 상황에 맞게 제도를 운영할 수 있도록 허용하고 있으므로 지침에서 확인된 경우만 작성함
 - 프랑스는 2023년 1월 1일부터 적용 예정인 새로운 연결부가가치세 제도에 대해 기술함

1) 일반규정

- 연결부가가치세 적용대상은 둘 이상이 기업이 재무적(의결권의 50~90% 보유)으로 서로 밀접하게 연계되어 있어야 하며 그 구체적인 요건은 국가별로 상이함
 - EU 지침은 연결대상 구성원은 서로 재무적, 경제적, 조직적으로 긴밀히 연계되어야 있어야 한다고만 규정함
 - 적용요건 등에 대한 세부사항을 제시하지 않고 각 회원국이 각자의 상황에 맞게 제도를 운영할 수 있도록 함
 - 영국, 호주, 싱가포르의 일반적으로 재무적 요건(영국·싱가포르 50%, 호주는 90%)을 충족하면 그룹 VAT를 적용할 수 있음
 - 영국은 조인트벤처의 연결납세제도 남용을 이용한 조세회피방지를 위해 특정법인은 통제요건 외에 추가요건(효익요건, 연결회계요건)의 충족을 요구하여 사실상 경제적 요건을 추가로 고려하는 것으로 보임
 - 싱가포르는 부분면제사업자의 경우 연결그룹 외부 사업자에게 전체 공급의 50% 이상을 공급하는 경우에는 연결그룹에 포함되지 않을 수 있는 것으로 보고 있어 실질적으로 경제적 요건도 고려하는 것으로 보임

- 독일 및 프랑스는 재무적(50%), 경제적, 조직적 요건을 충족하는 경우 단일연결 그룹으로 보아 부가가치세를 과세함
- 연결부가가치세 과세제도 적용 여부는 독일한 제외한 주요국 모두 선택사항임
 - 영국, 프랑스, 호주, 싱가포르의 납세자의 선택에 의하여 연결부가가치세를 적용할 수 있으며 연결구성원 중 일부만 적용하는 것도 허용됨
 - 독일은 요건을 충족하는 경우 연결부가가치세가 자동적으로 적용되며 납세자의 신청이나 승인 등 특별한 절차를 요하지 않음
- 연결부가가치세 적용 시 프랑스, 독일은 별도의 승인절차를 요하지 않으나 영국, 호주 및 싱가포르는 과세관청의 승인을 거쳐야 함
 - 영국, 호주, 싱가포르는 연결부가가치세제를 적용하는 경우 국세청에 연결그룹 승인 신청서를 제출해야 하며, 일반적으로 승인신청서에 기재된 날짜부터 효력이 발생하나 과세관청의 승인을 요함
 - 프랑스는 새로운 연결부가가치세 적용 시 2022년 10월 31일까지 신청하도록 규정하고 있으나 별도의 승인절차 등은 확인되지 않음
 - 독일은 요건 충족 시 연결부가가치세가 강제 적용되므로 별도의 승인절차를 요하지 않음
- EU 지침 및 영국을 제외한 주요국은 연결그룹의 구성원은 모두 사업자로서의 지위를 가지고 있어야 함
 - 유럽사법재판소는 연결그룹에 부가가치세법상 사업자뿐만 아니라 비사업자도 포함될 수 있는 것으로 해석하고 있음
 - 영국은 비사업자로 분류되는 순수지주회사도 연결그룹에 포함될 수 있음
 - 독일, 프랑스, 호주, 싱가포르는 연결그룹의 구성원은 부가가치세법상 사업자로 함
- 연결그룹의 사업자는 독일을 제외한 주요국 모두 그룹 구성원 중 한명을 대표로 정할 수 있도록 하고 있음

- 영국, 프랑스, 호주, 싱가포르의 연결그룹이 설정되면 그중 한 명을 그룹의 대표로 지정하고 그룹 대표는 부가가치세법상 사업자가 됨
 - 독일은 연결그룹이 되면 자회사는 독립성을 상실하고 부가가치세법상 사업자는 모회사가 됨
- 연결부가가치세가 적용되면 주요국 모두 그룹 대표(모회사)가 사업 주체가 되고, 연결 그룹의 내부거래는 공급거래로 보지 않으며, 매입세액 안분은 일반원칙에 따름
 - 연결그룹과 외부사업자와의 거래에 대해서는 그룹 대표(모회사)가 공급하거나 공급 받은 것으로 보아 신고함
 - 연결부가가치세제하에서는 원칙적으로 동일 연결그룹 구성원 간의 재화 또는 용역의 공급은 부가가치세 공급거래로 보지 않음
 - 공통매입세액의 안분은 연결그룹을 하나의 사업자로 보아 일반원칙에 따라 안분 계산함
 - 주요국은 모두 연결부가가치세에 대한 업종제한을 두고 있지 않음

2) 조세회피방지를 위한 특별규정

- 주요국은 연결부가가치세 과세제도 관련 조세회피방지를 위해 의무 유지기간, 연대납세 의무, 과세관청의 거부권 등을 두고 있으며 각국에 실정에 맞게 운용하고 있음
 - EU 지침은 연결부가가치세 관련 조세회피 방지규정을 둘 수 있다는 선언적 규정만을 두고 세부적 사항에 대해서는 명시하고 있지 않음
- (의무 유지기간) 프랑스를 제외한 주요국은 연결부가가치세 적용에 대한 별도의 의무 유지기간을 두고 있지 않음
 - 영국, 호주, 싱가포르는 별도의 의무 유지기간을 두지 않고 자유롭게 적용할 수 있음
 - 독일은 요건을 충족하는 경우 연결부가가치세가 당연적용되며 요건을 충족하지 못 하면 자동으로 종료됨

- 프랑스는 연결그룹이 설정되면 3년간 연결부가가치세를 의무적으로 적용하도록 규정함

- (연대납세의무) 주요국 모두 그룹 대표와 구성원은 연대납세의무를 부담함
 - 연결그룹의 대표는 연결그룹의 부가가치세 조세채무에 대해 일차적으로 납부의무를 가지나 조세채권의 보호를 위해 연결그룹 구성원 모두에게 연대납부의무가 있음
 - 호주는 구성원의 연대납세의무를 완화하기 위해 간접세분담계약(Indirect Tax Sharing Agreement, ITXSA)을 체결할 수 있음
 - 싱가포르에는 이에 더하여 연결그룹의 부가가치세 환급액과 연결그룹 구성원의 부가가치세 이외의 체납액을 상계할 수 있도록 함

- (과세관청의 거부권) 독일을 제외한 주요국은 일정한 경우 과세관청의 연결부가가치세 적용 거부권이 인정되며 프랑스는 확인되지 않음
 - 영국은 세수권 보호를 위해 필요하다 판단되는 경우에는 사업자의 연결그룹 적용 신청을 거부할 수 있으며, 특정 구성원을 연결그룹에서 제외하거나 탈퇴한 구성원을 잔류하도록 지시할 수 있음
 - 독일은 일정한 요건을 충족하면 연결부가가치세가 자동 적용되므로 과세관청의 연결 부가가치세 적용 거부권은 별도로 존재하지 않는 것으로 판단됨
 - 프랑스는 과세관청의 연결부가가치세 적용 거부권은 확인되지 않음
 - 호주는 연결부가가치세 적용이 적절하지 않다고 인정되는 경우에는 승인을 취소할 수 있음
 - 싱가포르는 세수권의 보호가 필요하다 판단되는 경우 등 특정 상황에서는 사업자의 연결그룹 적용신청을 거부하거나 현재 적용받고 있는 연결그룹에서 배제할 수 있음

〈표 V-2〉 주요국의 연결부가가치세 과세제도 비교

구분	EU 지침	영국	독일	프랑스	호주	싱가포르
도입 시기	1977년	1983년	1934년	2023년	2000년	1993년
적용 요건	재무적, 경제적, 조직적 요건 충족 (회원국의 상황에 맞게 운영)	재무적 (의결권의 50%) 요건 충족 ¹⁾	재무적 (의결권의 50%), 경제적, 조직적 요건 충족	재무적 (의결권의 50%), 경제적, 조직적 요건 충족	재무적 (의결권의 90%) 요건 충족	재무적 (의결권의 50%) 요건 충족 ²⁾
강제 여부	-	선택 (일부 가능)	강제	선택 (일부 가능)	선택 (일부 가능)	선택 (일부 가능)
승인 여부	-	승인	강제	- ³⁾	승인	승인
구성원 자격	사업자 및 비사업자	사업자 및 비사업자	사업자	사업자	사업자	사업자
연결 그룹 사업자	-	그룹 구성원 중 한 명을 대표로 함	모회사	그룹 구성원 중 한 명을 대표로 함	그룹 구성원 중 한 명을 대표로 함	그룹 구성원 중 한 명을 대표로 함
내부 거래	-	과세제외	과세제외	과세제외	과세제외	과세제외
매입 세액 안분	일반원칙에 따름	일반원칙에 따름	일반원칙에 따름	일반원칙에 따름	일반원칙에 따름	일반원칙에 따름
업종 제한	-	없음	없음	없음	없음	없음
조세 회피 방지 규정	의무 유지 기간	없음	요건 충족 시 당연적용	3년	없음	없음
	연대 납세 의무	조세회피방지 규정을 둘 수 있다는 선언적 규정만 있음	있음	있음	있음 ⁴⁾	있음
	과세 관청의 거부권		세수권 보호를 위해 연결그룹 적용 신청 거부 및 특정 구성원을 배제할 수 있음	확인되지 않음 ⁵⁾	확인되지 않음	연결부가가치세 적용이 적절하지 않다고 인정되는 경우 승인을 취소할 수 있음

주: 1) 영국은 조인트벤처의 연결납세제도 남용을 이용한 조세회피방지를 위해 특정법인은 재무적 요건 외에 효익요건 및 연결회계요건을 충족해야 함

2) 싱가포르는 부분면제사업자의 경우 연결그룹 외부사업자에게 전체 공급의 50% 이상을 공급하는 경우에는 연결그룹에 포함되지 않을 수 있음

3) 프랑스는 새로운 연결부가가치세 적용시 2022년 10월 31일까지 신청하도록 규정하고 있으나 별도의 승인절차 등은 확인되지 않음

4) 호주는 그룹 대표와 구성원이 간접세분담계약(indirect tax sharing agreement, ITXSA)을 체결하여 납부세액에 대한 책임을 제한할 수 있음

5) 독일은 일정한 요건을 충족하면 연결부가가치세가 자동 적용되므로 과세관청의 연결부가가치세 적용 거부권은 별도로 존재하지 않는 것으로 판단됨

자료: 본문의 내용을 저자가 요약·정리

2. 시사점

- 연결부가가치세제는 내재 부가가치세 문제를 완화해 조세중립성을 확보케 하고 경제적 실질에 좀 더 부합하게 세제를 운영하게 하는 장점을 가지고 있음²³⁷⁾
 - 연결부가가치세제는 연결법인세와 마찬가지로 조세중립성 및 경제적 실질에 부합하게 과세하는 것을 목적으로 함
 - 연결부가가치세제하에서 연결그룹 간의 거래는 부가가치세 비과세거래이므로 과·면세 겸영그룹의 내재 부가가치세 문제를 완화하는 장점이 있음
 - 연결부가가치세제는 다양한 분야에서 활용되고 있으며 특히 내재 부가가치세 문제가 발생하는 과·면세 겸영그룹(예, 금융산업, 헬스케어 산업)에 효익이 높은 것으로 보임
 - 연결부가가치세제하에서는 사업의 내재화 또는 분사화 여부와 무관하게 납세효과가 결정되므로 사업구조 선택에 있어 조세중립성을 확보하게 됨
 - 연결부가가치세제를 통해 납세자뿐만 아니라 과세관청 입장에서도 납세협력비용이 감소되는 것으로 평가됨
 - 또한, 연결그룹 내부거래의 비과세 및 구성원의 납부세액과 환급세액의 상계효과로 연결그룹의 현금흐름이 개선되는 효과가 있음

- 다만, 이러한 장점에도 불구하고 연결부가가치세제는 세수의 감소를 가져오는 것으로 알려져 있으며, 추가적인 조세회피 가능성에 대한 문제도 있음
 - 연결그룹거래를 부가가치세 과세대상 거래로 보지 않음에 따라 일반적으로 세수 감소를 수반함
 - EU 부가가치세지침은 연결부가가치세제를 활용한 조세회피를 방지하기 위한 규정을 각국이 국내법에 반영할 수 있도록 규정하고 있음

²³⁷⁾ European Commission(2021), p. 36.

- 연결부가가치세제의 국내 도입 여부는 우리나라 내재 부가가치세 문제의 심각성 수준과 예상되는 세수 감소효과를 고려한 비용편익분석, 그리고 연결부가가치세제의 대안에 대한 비교분석이 면밀하게 이루어진 이후에 증장기적으로 결정되어야 할 것으로 생각됨
- 연결부가가치세제는 내재 부가가치세 문제를 완화해 조세중립성을 확보한다는 점에서 장점을 가지고 있는바, 현재 우리나라 내재 부가가치세 문제의 정도에 대한 진단이 우선되어야 할 것임
 - 그간 내재 부가가치세와 관련된 문제 제기는 있었으나 우리나라 과세체계 내에서의 내재 부가가치세 심각성 정도에 대한 검토는 확인되지 않는 바, 이에 대한 검토가 필요함
- 이후 연결부가가치세제 적용 시 예상되는 세수 감소효과에 대한 면밀한 분석이 수행되어 동 제도의 국내 도입에 따른 비용편익분석이 필요할 것으로 생각됨
 - 우리나라와 EU 회원국은 면세범위와 세율이 상이한 바, 연결부가가치세제 도입에 따른 예상 세수 감소효과는 기도입국의 사례를 참고하기 어려울 것으로 생각됨
- 또한, 연결부가가치세제의 대안으로 영세율의 적용, 원가분담기구의 운영 및 과세 선택권 부여 등이 언급되는 바,^{238), 239)} 연결부가가치세제와 다른 대안의 장·단점에 대한 비교분석도 필요함
 - 연결부가가치세제는 EU 내에서 내재 부가가치세 문제 완화에 중요한 역할을 하고 있는 것으로 평가되나, 우리나라 과세체계 내에서 가장 효과적인 방안인지에 대한 검토가 필요함
- 한편, 연결부가가치세제가 과·면세 경영그룹에 대한 세제상 혜택이라는 주장이 있을 수 있으나, 조세중립성을 위배한 불합리한 상황의 해소로 볼 수 있다는 점에서 달리 생각할 수 있음

238) 『한국금융신문』, 「안경봉, FT칼럼, 금융산업경쟁력 강화를 위한 부가가치세 개편방안」, https://www.fntimes.com/html/view.php?ud=20220819184035472c1c16452b0_18, 검색일자: 2022. 9. 14.

239) 참고로 EU 부가가치세지침은 원가분담기구의 경우 공익을 목적으로 하는 용역에 한정지어 규정하고 있어 연결부가가치세제와 원가분담기구의 효익 분석결과가 우리의 경우와 상이할 수 있는 바, 우리나라의 상황에 맞춘 다각도의 분석이 필요함

- 부가가치세의 부담자는 원칙적으로 최종소비자이며 그 거래사슬 내에 존재하는 사업자들은 과세관청의 징수 지원자에 불과하다는 관점에서 본다면 연결부가가치세제는 불합리한 문제를 완화하는 것에 불과함
 - 이는 당초 모든 산업에 대해 전단계매입세액공제가 허용되지 않았던 독일 소비세법에서 내재 부가가치세 문제 완화를 위해 연결부가가치세제가 주장된 점과 궤를 같이 함
- 이하에서는 주요국의 연결부가가치세 과세제도 비교분석을 통해 만약 우리나라가 연결부가가치세제를 도입한다면 제도설계 시 고려해야 할 사항을 제시함

가. 강행규정 또는 선택규정

- 연결부가가치세제를 의무적으로 적용하도록 하면 모든 납세자를 동등하게 대우하며 조세회피전략을 방지할 수 있는 장점이 있는 반면, 과세관청과 납세자 모두에게 광범위한 영향을 끼치는 문제가 있음^{240), 241)}
- 의무적으로 적용하도록 하면, 연결부가가치세제 도입으로 인한 개별 납세자의 세부담 증감을 불문하고 모든 납세자를 동등하게 대우할 수 있는 장점이 있음
 - 또한 의무적 연결부가가치세제는 조세회피 및 남용을 방지하는 효과가 있을 수 있음²⁴²⁾
 - 다만, 일반적으로 동반되는 연대납세의무의 과중함, 납세자와 과세관청 모두에게 관리 및 통제상의 어려움이 발생할 수 있다는 문제가 있음
- 반면, 제도를 선택적으로 운영하는 경우에는 그룹 구성원의 경쟁력을 향상시킬 수 있는 장점이 있으나 조세회피를 유발할 수 있다는 단점이 있음^{243), 244)}

240) Kenneth Vyncke(2007), pp. 254~255.

241) Kenneth Vyncke(2009), p. 300.

242) S. Pfeiffer(2015), p. 2.

243) Kenneth Vyncke(2009), pp. 300~301.

244) Andrea Parolini(2008), 5.2.4.3.3.

- 선택규정하에서 납세자는 연결부가가치세제로 인하여 이익을 얻는 경우에만 해당 제도를 이용할 것으로 납세협력비용의 절감이라는 본연의 목적에 부합하고 연결그룹의 경쟁력 제고를 야기할 수 있음
 - 일반적으로 연결부가가치세제에 추가되는 연대납세의무를 고려하면 강제적용은 납세자에게 과도한 부분이 있음
 - 그러나 연결부가가치세제를 조세회피전략으로 사용할 가능성을 배제할 수 없음
- 연결부가가치세제의 취지인 조세중립성과 납세협력비용의 경감을 고려한다면 납세자의 선택에 의하는 방식으로 제도를 운영하는 것이 바람직할 것으로 생각됨
- 세제는 기업활동에 미치는 영향을 최소화하도록 운영되어야 하며 연결부가가치세제가 당초 취지와는 달리 납세자에게 또 다른 제약이 되어서는 안 될 것임
 - 주요국의 사례에 비추어 보아도 독일을 제외한 조사대상국, 그리고 연결부가가치세제를 도입한 20개의 EU 회원국 중 17개국이 선택규정으로 제도를 운영하는 점도 이와 궤를 같이 하는 것으로 생각됨
 - 우리나라의 연결법인세제 또한 선택규정으로 운영되고 있음
 - 선택규정의 단점은 연대납세의무, 과세관청의 거부권 등의 제도를 통해 보완될 수 있을 것임
 - 다만, 선택방식에 의하는 경우에도 도입 초기에는 요건을 충족하는 모든 구성원이 연결그룹에 포함되어야 하는 방식을 채택하는 것이 조세회피방지 및 제도안착에 적합할 것으로 생각됨
 - 적용대상 구성원의 임의조정을 통한 조세회피전략의 방지 및 제도도입 초기의 납세자와 과세관청의 제도적응을 고려하면 선택방식에 의하더라도 요건을 충족하는 구성원은 모두 연결그룹에 포함되는 방식(all in or all out)이 적합할 것으로 판단됨

나. 적용대상 업종의 제한 여부

- 우리나라는 주로 금융지주회사와 관련하여 연결부가가치세제의 도입 필요성이 논의되고 있음
 - 다수의 선행연구는 금융지주회사의 내재 부가가치세 문제의 심각성에 집중하여 연결부가가치세제의 도입 필요성을 주장하고 있음
 - 「조세특례제한법」은 농협중앙회의 명칭사용료 및 전산용역에 대해 내재 부가가치세 문제를 고려하여 부가가치세를 면제하고 있으며²⁴⁵⁾ 그 외의 금융지주회사 또한 관련된 부가가치세의 면제를 요구하고 있음

- 그러나 연결부가가치세제는 조세중립성을 확보하고 경제적 실질에 부합하게끔 세제를 운영하기 위한 것으로 특례규정이 아닌 제도의 불합리한 부분을 보완하는 일반규정으로 이해됨
 - 내재 부가가치세 문제의 심각성이 두드러지는 대표 분야로 금융산업이 있으나 이는 해당 산업만의 문제가 아님
 - EU 부가가치세지침 또한 연결부가가치세제는 특례규정이 아닌 것으로 봄
 - 따라서 잠재적 남용에 대응하기 위해 필요한 경우에 한하여 예외적인 업종제한이 가능한 것으로 봄

- 즉, 연결부가가치세제를 특정 분야에 한정하여야 하는 명분을 찾기 어려우며 업종 간 형평성 문제가 야기될 수 있으므로 모든 업종을 대상으로 제도가 운영되어야 할 것으로 생각됨
 - 조사대상국 및 EU 회원국의 경우에도 대부분의 국가가 업종 제한을 하고 있지 않음

245) 농업협동조합중앙회의 명칭사용료 및 전산용역에 대해서는 부가가치세를 면제하고 있음(「조세특례제한법」 제121조의23 제9항 및 제10항)

다. 연결부가가치세 적용요건

- 일반적으로 연결부가가치세를 적용하기 위해서는 경제적 동일체로 ‘서로 밀접하게 연계’되어 있어야 하며 ‘서로 밀접하게 연계’되어 있는 경우란 자국의 경제 및 조세 환경 등에 따라 국가별로 다르게 설정하고 있으나 큰 틀에서 지배요건, 즉 재무적 요건은 필수요건으로 자리매김하고 있음
 - EU 부가가치세지침은 연결부가가치세 적용요건으로 재무적, 경제적, 조직적 요건을 두고 세부사항은 각 회원국이 자국의 상황에 맞게 운영하도록 함
 - 독일 및 프랑스는 적용요건으로 재무적, 경제적, 조직적 요건을 두고 있으나 영국, 호주, 싱가포르는 원칙적으로 재무적 요건만 충족해도 연결부가가치세를 적용할 수 있음
 - 이와 같이 연결부가가치세를 적용하기 위한 ‘서로 밀접하게 연계’되어 있는 경우란 기본적으로 지배관계를 나타내는 재무적 연계요건을 충족해야 함

- 연결부가가치세 적용요건은 국가마다 그 기준이 상이하나 제도의 안착 및 납세자의 혼동방지 등을 위해 필수요건인 재무적 기준 하나로 그 기준을 단순화하고 명확하게 하는 것이 바람직하다고 판단됨
 - 연결적용요건을 지나치게 엄격하고 복잡하게 정하는 경우 요건 판단의 어려움 증대로 인한 연결부가가치세 도입회피 및 적용대상 기업의 제한 등으로 도입의 효과가 낮아질 우려가 있고, 연결범위를 넓게 정하는 경우 조세회피, 과세관청의 관리 및 통제의 어려움 등의 문제가 야기될 수 있음
 - 조사대상국 중 영국, 호주, 싱가포르의 경우도 원칙적으로 재무적 요건만 두고 있으며, 영국의 경우 재무적 요건만을 둔 것이 연결부가가치세를 적용함에 있어 명확하고 객관적이며 집행에 용이하다는 긍정적인 평가를 받고 있는 것으로 나타남
 - 우리나라는 현재 경제적 실질에 따라 모법인과 자법인을 하나의 과세단위로 보아 소득과 결손금을 통산하는 법인세법상 연결납세제도를 운용하면서 100% 지배 관계²⁴⁶⁾에 있는 법인을 연결대상으로 하는 재무적 요건만 두고 있는데, 도입 초기

에는 납세자의 혼동 방지, 제도 정착, 세제상 정합성 차원에서 동일한 기준을 적용하는 것이 타당하다고 생각됨

- 한편 재무적 요건을 충족하기 위한 지분율 또한 도입 초기임을 감안하여 법인세법상 연결납세제도와 동일한 기준으로 가는 것이 타당하다고 판단됨
 - OECD 회원국의 연결부가가치세를 적용하기 위한 지분율은 40~100%²⁴⁷⁾로 다양하게 규정되어 있으며, 연결부가가치세는 연결법인세와 마찬가지로 경제적 연결실체 관점에서 적용되고 있지만 연결법인세에 비해 지분율 요건을 일반적으로 완화하여 적용하고 있음²⁴⁸⁾
 - 그러나 우리나라는 도입 초기임을 감안하여 법인세법상 연결납세제도의 적용요건과 동일하게 지분율 100%로 정하는 것이 제도를 정착시키고 운영하는 데 무리가 없을 것으로 보임
 - 이후 제도가 정착되면 세수효과 등 실증분석을 통해 법인세법상 연결납세제도와 별도로 지분율 요건을 완화해 나가는 것도 고려해 볼 수 있음

라. 조세회피방지규정의 도입

- 연결부가가치세는 경제적 실질에 맞는 세제 구축, 조세중립성 달성, 행정단순화 등으로 도입의 필요성이 정당화되나 이러한 취지를 달성하기 위해서는 조세전략에 따른 조세 회피를 방지할 수 있는 규정도 마련되어야 함

246) 2022년 세제개편으로 2024년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터는 연결납세적용대상을 완전 자회사에서 90% 이상 지배하는 자회사로 확대함

247) OECD 회원국은 일반적으로 지분율이 50% 이상이면 재무적 요건을 충족하는 것으로 보고 있으나 덴마크(100%), 호주(90%), 아이슬란드(90%), 노르웨이(85%), 오스트리아(75%), 뉴질랜드(66%)는 지분율 요건을 높게 정하고 있으며, 체코는 40%로 설정하고 있음

248) 영국(연결법인세 75%, 연결부가가치세 50%), 프랑스(95%, 50%), 호주(100%, 90%) 등 대부분의 국가는 연결부가가치세의 재무적 요건을 충족하기 위한 지분율을 연결법인세에 비해 완화하여 적용하고 있음

- EU 회원국 및 조사대상국은 일반적으로 조세회피방지규정으로 의무 유지기간, 연대납세의무, 과세관청의 거부권 등을 두고 있는데 우리나라가 연결부가가치세 과세 제도를 도입하는 경우 이를 참조할 수 있을 것임
- 의무 유지기간은 유·불리에 따라 구성원을 추가하거나 탈퇴시켜 조세를 회피하는 사례를 최소화하는 장치로 연결법인세와 동일하게 5년의 기간을 설정하는 것을 고려해 볼 수 있음
 - 연결부가가치세제하에서 연결그룹의 구성원을 선택할 수 있는 경우 세제에 유리한 구성원만을 선택적으로 적용하거나, 연결그룹에 일시적으로 특정 기업을 포함하여 세제 혜택을 누린 후 탈퇴시키는 경우 등과 같은 조세회피전략을 방지하기 위해서는 의무 유지기간 설정이 필요하다고 할 수 있음
- 연대납세의무는 엄격한 의미에서는 조세회피방지규정은 아니나 조세채권 확보 차원에서 필요한 규정이라고 생각됨
 - 연결부가가치세는 부가가치세 목적상 그룹 대표가 사업자로서 부가가치세 납부 등에 대한 모든 책임을 지나 조세채권 확보 차원에서 연결구성원과의 연대납세의무를 규정하는 것을 고려해 볼 수 있음
 - 조사대상국은 모두 연결납세의무를 두고 있으며 우리나라의 연결법인세의 경우도 연결납세의무를 규정하고 있음
 - 연대납세의무는 구성원의 책임부담을 가중시키는 것으로 반드시 구성원 전원의 동의가 필요할 것임
 - 승인신청서 등에 연대납세의무를 고지하는 문구 등을 삽입하여 구성원 전원이 이를 확인하고 서명하는 방안을 고려해 볼 수 있음
- 과세관청의 거부권은 의무 유지기간과의 상호보완 관계를 고려해 승인단계에서만 허용하는 것이 바람직할 것으로 보임
 - 과세관청의 거부권은 승인단계에서만 거부권을 둘 것인지, 특정 상황에서도 거부권을 줄 것인지 등 거부권의 범위에 따라 강력한 조세회피방지규정이 될 수도 있음

- 일반적으로 연결부가가치세 적용이 적절하지 않다고 인정되는 경우 승인단계에서 과세관청의 거부권이 이루어지나 영국의 경우 특정 상황에서도 과세관청이 거부권을 행사할 수 있어 강력한 조세회피방지 수단으로 사용되고 있음
- 그러나 우리나라의 과세행정상 승인단계가 아닌 특정 상황에서 과세관청이 거부권을 행사하는 것은 과도한 개입 또는 재량권 남용에 해당되어 도입이 쉽지 않을 것이라고 생각됨
- 따라서 승인단계에서 과세관청의 거부권을 허용하고 의무 유지기간을 통해 승인 단계 이후의 조세회피 유인을 최소화하는 것이 타당할 것으로 생각됨

참고문헌

- 김유찬·이유향, 『주요국의 소비세제도(I)-부가가치세: 독일 편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 권형기, 「부가가치세법상 ‘공급’의 해석에 관한 연구」, 『조세법연구』, 27(2), 한국세법학회, 2021, pp. 89~152.
- 박종수, 『유럽연합(EU)의 부가가치세법제에 관한 연구』, 한국법제연구원, 2002.
- 성명재·박명호·이성식·박종수, 『증장기 부가가치세제 개선방향』, 한국조세연구원, 2012.
- 오윤, 「연결납세제도와 법인세법 - 합병과세와 주식교환 후 연결납세의 비교분석을 중심으로-」, 『조세법연구』 16(3), 한국세법학회, 2010(b), pp. 256~288.
- _____, 「금융산업경쟁력 강화를 위한 연결부가가치세제(VAT Group) 도입에 관한 연구」, 『금융안정연구』 11(2), 예금보험공사, 2010(a), pp. 33~78.
- 최인혁·이형민·이성현, 『연결납세제도에 관한 연구』, 한국조세재정연구원, 2021.
- 최정희, 『주요국의 소비세제도(I)-부가가치세: 호주 편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 황종대·강인·신정기, 『부가가치세 실무』, 삼일인포마인, 2018.
- Andrea Parolini, International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, IBFD, 2008.
- Angelo Contrino, Italy's new VAT Group regime in front of the EU VAT grouping scheme, Studi Tributari Europei Vol.10, Università di Bologna, 2021, pp. 67~80.
- Claudia Dias Soares and Aronso Arnaldo, European Union - VAT Grouping Schemes - Standpoint, International VAT Monitor, 2015(Volume 26) No 2., IBFD, 2015.

- EC, VAT EXPERT GROUP, Paper on topic for discussion Meaning of “financial, economic and organisational links” among VAT group members, 2018. 3.
- Eleonor Kristoffersson, The national implementation of VAT Grouping in Sweden, Vol.10, Studi Tributari Europei, 'Università di Bologna, 2020, pp. 117~123.
- European Commission, Public consultation ‘VAT rules for financial and insurance services today and tomorrow’ Factual summary report, 2021.
- EY, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2022.
- Filip Kraljičković, Is VAT grouping a viable alternative to cost sharing exemption for financial and insurance companies?, Master Thesis, Tilburg University, 2020
- HMRC, Scope of VAT Grouping Consultation document, 2016. 12.
- _____, Scope of VAT Grouping, Summary of responses, 2017. 12.
- _____, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2), Last updated 2022. 5. 18.
- _____, VAT Grouping- Establishment, Eligibility and Registration, Call for Evidence, 2020. 8.
- _____, VAT Grouping- Establishment, Eligibility and Registration, Summary of Responses, 2021. 6.
- IRAS, GST: Guide on Divisional Registration(fifth edition), 2022.
- Karina Kim Egholm Elgaard, The Danish VAT Grouping Scheme and its compatibility with the EU VAT Directive, Studi Tributari Europei Vol.10, Università di Bologna, 2021, pp. 97~116.
- Kenneth Vyncke, VAT Grouping in the European Union: Purposes, possibilities and limitations, International VAT Monitor July/August 2007, IBFD, 2007, pp. 250~261.
- _____, EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective, ec Tax Review, 2009-6, IBFD, pp. 299~399.

Louise Hemmingsley and David Rudling, *Tolley's Value Added Tax 2018-19*
Second Edition, LexisNexis, 2018.

S. Pfeiffer, *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD, 2015.

Tan How Teck & Jimmy Oei, *Singapore Master Tax Guide Handbook 2020/21*
39TH Edition, Wolters Kluwer, 2020.

국가법령정보센터, <https://www.law.go.kr/>

독일 국가법령정보센터, <http://www.gesetze-im-internet.de/>

삼일아이닷컴, <https://www.samili.com/>

싱가포르 국가법령정보센터, <https://sso.agc.gov.sg/>

싱가포르 국세청, <https://www.iras.gov.sg/>

영국 법률정보사이트, <http://www.legislation.gov.uk/>

영국 정부, <https://www.gov.uk/>

폴란드 정부, <https://www.gov.pl/>

프랑스 국가법령정보센터, <https://www.legifrance.gouv.fr/>

프랑스 국세청, <https://lannuaire.service-public.fr/>

프랑스 행정부, <https://entreprendre.service-public.fr/>

호주 국가법령정보센터, <https://www.legislation.gov.au/>

호주 국세청, <https://www.ato.gov.au/>

<https://eur-lex.europa.eu/>

<https://aei.pitt.edu/>

beck-online, <https://beck-online.beck.de/>

Bloomberg Tax, <https://bloomberglaw.com>

CCH iKnow, <https://iknow.cch.com.au/>

Daf-mag.fr, <https://www.daf-mag.fr/>

Deloitte, <https://blog.avocats.deloitte.fr/>

dhpg, <https://www.dhpg.de/>

Hoffman Kelly, <https://hoffmankelly.com.au/>

IBFD, <https://research.ibfd.org/>

La Revue Fiduciaire, <https://revuefiduciaire.grouperf.com/>

lexbase, <https://www.lexbase.fr/>

PWC, <http://www.pwe.de>.

smartsteuer, <https://www.smartsteuer.de/>

tolley, <https://www.lexisnexis.co.uk/>

세법연구 22-02
연결부가가치세 과세제도 연구

발 행 2022년 10월 31일
저 자 정다운 · 홍성희 · 이성현
발행인 김재진
발행처 한국조세재정연구원
30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호
조 판 및 미래기획
인 쇄
© 한국조세재정연구원 2022 ISBN 979-11-6655-157-4

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.