

부가가치세 납세의무

※ 부가가치세 계산구조

$$\begin{aligned} & \text{매출세액} \\ & - \text{매입세액} \\ & = \text{납부세액} \\ & - \text{공제세액} \\ & + \text{가산세} \\ & = \text{차가감납부세액} \end{aligned}$$

1. 부가가치세 제도 개요

가. 의의

부가가치세는 대표적인 소비세로 사업자가 각 생산 및 유통 단계에서 창출된 부가가치에 대하여 과세하는 세목을 말하는 것으로 우리나라는 1977년에 도입하여 현재까지 시행하고 있다.

여기서 부가가치란 사업자가 생산활동 또는 유통과정을 통해서 창출한 가치의 증가액을 말하며, 생산 또는 유통 단계의 매출액과 매입액의 차이를 합한 것이라고 할 수 있다.

한편, 부가가치의 구성요소는 이윤, 급료, 이자, 임대료 등으로 되어 있다.

나. 소비세

(1) 소비세의 의의

소비세란 재화의 소비 또는 화폐의 지출로써 담세력을 추측하여 과세하

는 조세를 말한다. 소비세는 소비의 사실을 포착하여 과세하는 것을 말한다. 소비세는 다시 직접소비세와 간접소비세, 그리고 일반소비세와 개별소비세 등으로 구분할 수 있다.

(2) 직접소비세와 간접소비세

소비세는 소비의 최후단계에서 포착하여 과세하는 직접소비세와 그 이전의 단계에서 과세하는 간접소비세가 있다. 직접소비세에 해당하는 것으로는 과거에 있었던 입장세, 유흥음식세 등과 자동차세 등이 이에 해당한다. 간접소비세는 관세와 내국소비세가 있다. 간접소비세는 일단 납세자가 납세를 하고 그 후에 조세의 전가의 과정을 거쳐서 조세의 부담이 최종소비자에게 귀착됨으로써 납세의무자와 조세부담자가 다른 조세이다.

(3) 간접소비세 중 일반소비세와 개별소비세

일반소비세는 원칙적으로 사업자가 공급하는 모든 재화와 용역을 과세 대상으로 하는 것으로 부가가치세가 해당된다. 개별소비세는 특정한 물품, 특정한 장소에의 입장행위, 특정한 장소에의 유흥음식행위 및 특정한 장소에서의 영업행위에 대하여 과세되는 것으로 사치성 소비의 억제 및 재정수입의 확보를 위하여 과세된다.

(4) 단일단계일반소비세와 다단계일반소비세

단일단계일반소비세는 그 과세단계에 의하여 제조, 도매 또는 소매 중 한 단계만을 과세하는 일반소비세를 말한다. 이에 해당하는 것으로는 주세와 담배소비세가 있다. 다단계일반소비세는 제조, 도매 및 소매의 전단계 또는 다단계에서 과세하는 것으로 이에 해당하는 것으로 부가가치세가 있다.

(5) 소비형 부가가치세의 의미

국민 총생산에서 중간재와 자본재를 차감한 금액을 부가가치로 보고 과세한다.

즉, 소비지출된 금액에 대하여만 과세한다는 의미이다. 중간재와 자본재를 차감하기 위하여 전단계 세액공제법에 의한 매입세액으로 공제한다.

중간재란 일상생활에서 직접 소비하는 재화를 생산하기 위하여 사용되는 재화를 말한다.

자본재란 공장에서 물건을 생산하는 기계장치를 말하는 것으로 가령 반도체 제조기계, 휴대폰 제조기계, 라면 제조기계 등이 있다.

(6) 소비지국 과세원칙

수출하는 재화에 영세율을 적용하여 간접세 부담을 완전히 제거하고 수입하는 재화에 대하여는 내국물품과 동일하게 간접세를 부과하는 것을 말한다. 즉, 수출하는 재화에 대하여 영세율을 적용하여 국내에서의 부가가치세 부담을 배제하고 있다. 따라서 우리나라에서 소비되는 재화 또는 용역에 대해서만 부가가치세가 과세된다. 한편, 사업자가 우리나라의 주권이 미치지 아니하는 국외에서 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 부가가치세 납세의무가 없다.

다. 부가가치세 제도의 특징

(1) 거래징수

사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때 해당 재화 또는 용역에 대한 과세표준에 정해진 세율을 정하여 그 공급받는 자로부터 부가가치세를 징수하여야 하는데 이를 거래징수라 한다. 따라서 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 부가가치세를 그 공급받은 자로부터 징수하여야 한다. 그 취지는 부가가치세 상당액을 공급받는 자에게 차례로 전가시킴으로써 궁극적으로 최종소비자에게 이를 부담시키겠다는 데에 있다(대법원 1997.4.25. 선고 96다40677 판결).

한편, 거래당사자 사이에 부가가치세 부담에 관한 별도의 약정이 있는

경우에 사업자는 그 약정에 기하여 공급 받은 자에게 부가가치세 상당액의 지급을 직접 청구할 수 있다(대법원 1999.11.12. 선고 99다33984 판결).

(2) 세금계산서 수수

세금계산서 수수를 통해 거래 양 당사자간의 매출·매입 사실을 상호 검증하는 기능을 갖게 되므로 탈세가 방지되고 근거에 의한 합리적 과세가 가능하다.

세금계산서 수수에 의하여 과세가 이루어지므로 세원이 양성화되는 등 안정적으로 세수를 확보할 수 있다.

(3) 부가가치세 제도의 단점

세금계산서의 작성·보관 및 신고 등에 소요되는 납세자의 납세협력 비용과 과세관청의 신고서 접수, 자료의 전산처리 등 세액징수에 필요한 인적·물적 징세행정 비용이 타 세목에 비해 높다.

라. 부가가치세 과세방법

(1) 직접공제법(전단계 매입공제법)

각 생산단위에서 매출액과 매입액의 차이로 부가가치세를 계산하고 거기에 세율을 적용하는 방법을 말한다.

(2) 가산법

각 생산단위에서 부가가치를 항목별로 계산 파악하고 합산하여 부가가치 총액을 계산하고 거기에 세율을 적용하여 계산하는 방법을 말한다.

※ 부가가치세=이윤+임금(급여)+이자+지대(임차료)

(3) 전단계 세액공제법

각 거래단계에서 매출액 전체에 세율을 적용하여 매출세액을 계산하고 매입한 총액에 대해서도 세율을 적용하여 매입세액을 계산한 후 그 차액으로 납부세액 또는 환급세액을 계산하는 제도로 현행 우리 세법은 이 방법을 채택하고 있다.

세액공제방법을 사용할 경우 전단계 거래의 세금계산서를 받지 않으면 세액공제를 받을 수 없기 때문에 세금계산서 수수 유인이 생기고 각 납세단위가 유기적으로 연결되어 탈세를 억제하는 효과가 있다.

※ 부가가치세=(매출액×세율)-(매입액×세율)

2. 부가치세 납세의무자

가. 개요

부가가치세 납세의무자는 재화 또는 용역을 공급하는 사업자이다.

납세의무자는 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 사업자를 말하며 영리를 목적으로 하는 개인 및 법인 뿐만 아니라 비영리를 목적으로 하는 법인격 없는 사단, 재단, 기타단체 등도 납세의무자가 될 수 있다.

사업자가 아닌 개인 또는 면세사업자가 우발적 또는 일시적으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 부가가치세 납세의무가 없다.

나. 부가가치세 납세의무자 판단기준

한편 부가가치세는 실질적인 소득이 아닌 거래의 외형에 대하여 부과하는 거래세의 형태를 띠고 있으므로, 부가가치세법상 납세의무자에 해당하는 지 여부는 원칙적으로 그 거래에서 발생하는 이익이나 비용의 귀속이 아니라 재화 또는 용역의 공급이라는 거래행위를 기준으로 판단하여야 한다.(대법원 2017.5.18.선고, 2012두22485 판결)

위탁매매 또는 대리인에 의한 매매를 할 때에는 위탁자 또는 본인이 직접 재화를 공급하거나 공급받은 것으로 보게 됨에 따라 납세의무가가 위탁자 또는 본인이 된다.

한편, 사업자등록 여부 또는 재화나 용역을 공급할 때 부가가치세의 거래징수 여부에 관계없이 해당 재화 또는 용역의 공급에 대하여 사업자는 부가가치세를 신고납부하여야 한다. (대법원 1991.4.23.선고, 90누10209 판결).

다. 사업자

(1) 개념

사업자란 부가가치세법상 사업자등록 여부를 불문하고 사업 목적이 영리이든 비영리이든 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자를 말하며, 부가가치를 창출해 낼 수 있는 정도의 사업형태를 갖추고 계속적이고 반복적인 의사로 재화 또는 용역을 공급하여야 한다.

①영리성 유무

부가가치세액이 소비자에게 전가될 것을 예상하고 있으므로 영리성을 필요로 하지 아니한다.

②독립적으로 재화 또는 용역의 공급

또한 자기계산 또는 자기의 책임하에 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하여야 한다. 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급한다는 의미는 다른 사업자에게 고용 또는 종속되지 않고 대외적으로 독립하여 재화 또는 용역을 공급하는 것을 말한다.

(2) 사업자의 형태

사업자는 개인·법인·국가·지방자치단체·지방자치단체조합과 법인격 없는 사단·재단 또는 그 밖의 단체가 있다. 공동사업자는 그 사업장에 관계되는 부가가치세에 관하여 자신의 지분비율과 상관없이 연대하여 그

전부를 납세할 의무를 부담한다(대법원 2012.6.14. 선고 2012두3279 판결).

한편, 국가나 지방자치단체가 어느 단체에 시설의 관리 등을 위탁하여 사용·수익하게 하고, 그 단체가 자신의 명의로 계산으로 제3자에게 재화 또는 용역을 공급하는 경우 국가나 지방자치단체가 아니라 거래당사자인 단체가 부가가치세 납세의무를 부담한다(대법원 2019.1.17. 선고, 2016두 60287 판결).

그리고 주택조합은 법인격 없는 단체에 해당하고 주택조합이 국민주택규모 초과분 아파트 상가를 일반분양한 것은 사업상 독립적으로 재화를 공급하는 사업자로서 재화를 공급하는 것이어서 위 주택조합은 부가가치세 납세의무자가 된다(대법원 2005.7.15. 선고 2003두5754 판결)

(3) 신탁관계에 의한 사업자(납세의무자)

수탁자가 위탁자로부터 이전받은 신탁재산을 관리·처분하면서 재화를 공급하는 경우 부가가치세 납세의무자는 재화의 공급이라는 거래행위를 통하여 그 재화를 사용·소비할 수 있는 권한을 거래상대방에게 이전한 수탁자로 보아야 한다(대법원 2017.5.18. 선고 2012두22485 판결).

신탁 재산과 관련된 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 신탁법에 따른 수탁자가 신탁 재산별로 각각 별도의 납세 의무자로서 부가가치세를 납부할 의무가 있다

이후 개정된 세법에 의하면 신탁재산을 위탁자 명의로 매매할 때에는 위탁자가 직접 재화를 공급한 것으로 보아 위탁자가 납세의무자가 된다.

다만, 부동산담보신탁의 경우에는 수탁자가 납세의무자가 된다(2017. 5. 18. 선고 2012두22485 전원합의체 판결 참조).

※실질사업자 여부 확인 방법

① 해당 사업자의 연령, 경력, 재산상태 및 건강상태 등에 비추어

실제로 해당 사업을 운영할 만한 능력이 있는지 여부

②사업장 건물 소유주를 찾아 실제로 누구에게 임대하고 누구와 임대차계약서를 작성하였는지 여부 ③임대보증금이나 해당 사업과 관련된 권리 및 인테리어 비용 등 초기 사업자금을 어떤 경로로 조달하였는지 여부 ④수입금이나 종업원 등 사업 전반에 대한 관리를 누가 하였는지 여부 등

다. 납세의무자의 분류

납세의무자는 공급가액(공급대가)의 규모에 따라 일반과세자와 간이과세자로 분류할 수 있다.

일반과세자는 전단계세액공제법에 따라 매출세액에서 매입세액을 차감한 금액을 납부세액으로 하는 반면에 간이과세자는 매입세액을 별도로 계산하지 않고 공급대가에 업종별 부가치율과 세율을 곱한 금액을 납부세액으로 하는 차이가 있다.

(1) 일반과세자

일반과세자는 간이과세자가 아닌 납세의무자를 말한다. 일반과세자에는 개인사업자와 법인사업자가 있다. 한편, 광업·제조업·도매업 영위 사업자, 법인사업자와 과세유흥장소, 전문직 사업자 등 간이배제업종을 영위하는 사업자, 일반과세 사업장을 보유하고 있는 사업자(예외 있음), 일반과세 사업을 양수한 사업자 등은 공급가액 규모에 상관없이 당연히 일반과세자 적용을 받는다.

그 밖에 간이과세자에서 직전 연도의 공급대가의 합계액이 8,000만원 이상이 되고 당해 2과세기간 개시 20일전까지 그 사실을 통지받은 사업자와 간이과세 포기 신고자도 일반과세자에 해당한다.

(2) 간이과세자

(가) 의의

간이과세자는 직전 연도의 공급대가의 합계액이 8,000만 원에 미달하는 사업자로서, 부가가치세법에 따라 간편한 절차로 신고·납부하는 개인사업자를 말한다. 다만, 간이과세배제업종 또는 지역에 해당하지 않아야 한다. 즉, 영세한 납세자에 대하여는 부가가치세의 납세순응이 용이하도록 하기 위하여 간편한 간이과세제도를 두고 있는데 이러한 특례규정의 적용을 받는 개인사업자를 간이과세자라고 한다.

신규로 사업을 시작하는 경우에는 사업을 시작한 날이 속하는 연도의 공급대가 합계액이 연간 10,400만 원에 미달(부동산임대업과 과세유흥업소는 연간 4,800만원 미달)될 것으로 예상되면, 사업자 등록 신청 시 납세지 관할 세무서장에게 간이과세의 적용 여부를 함께 신고하여야 한다. 계속사업자의 경우 직전 과세기간의 공급대가 합계액이 10,400만 원에 미달하는 경우에는 당해 연도 7월 1일부터 그다음 해의 6월 30일까지는 간이과세를 적용한다. 한편, 2개 이상의 복수 사업장을 영위할 경우 사업자 단위로 기준금액을 판단한다.

(나) 일반과세자와 차이

간이과세자는 과세표준 계산, 거래징수, 납부세액 계산 방법 등에서 일반과세자와 차이가 있다. 간이과세자는 세금계산서를 발급할 수 없으며, 영수증을 발급하여야 한다. 납부세액의 계산은 공급대가에 업종별 부가가치율을 곱한 것에 10%의 세율을 적용한다. 매입세액 공제는 세금계산서상 매입세액에 당해 업종의 부가가치율을 곱한 금액이다. 또한 간이과세자의 공제세액이 납부세액을 초과하는 경우 그 초과부분은 없는 것으로 본다.

(다) 간이과세 포기

그리고 간이과세를 포기하고자 하는 사업자는 포기하고자 하는 달의 전달 말일까지 간이과세 포기신고를 하여야 한다. 이 경우 일반과세자로 적용받고자 하는 달의 1일부터 3년이 되는 날까지는 일반과세를 적용한다. 이 경우 간이과세 포기 신고일이 속하는 과세기간의 개시일로부터 포기신고일이 속하는 달의 말일까지의 기간은 간이과세자로 신고하고, 간이과세포기 신고일이 속하는 달의 다음 달 1일부터 과세기간 종료일까지의 기간은 일반과세자로 신고하여야 한다.

(라) 재고매입세액과 재고납부세액

간이과세자가 일반과세자로 전환되면 전환하는 날 현재 보유하고 있는 재고자산 및 감가상각자산에 대하여 간이과세자이기 때문에 공제받지 못한 매입세액 부분을 일반과세자로 공제받을 수 있다. 이를 재고매입세액이라고 한다. 한편, 일반과세자가 간이과세자로 전환되면 전환되는 날 현재 보유하고 있는 재고자산 및 감가상각자산에 대하여 일반과세자가 공제받은 100%의 매입세액 중 간이과세자로 공제받을 수 있는 매입세액과 차액을 납부세액에 가산하여야 한다. 이를 재고납부세액이라고 한다.

3. 부가치세 과세 단위

가. 사업장의 의의

(1)사업장별 과세원칙

부가가치세는 사업장 단위로 과세하는 것을 원칙으로 하고 있다. 따라서 사업장별 사업자등록 등 납세협력의무를 이행하여야 한다.

즉, 사업장 별로 사업자등록, 세금계산서 발급 및 제출, 과세표준과 세액의 계산, 신고납부를 하여야 한다.

(2)사업장이란

사업장이란 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 행하는 고정된 장소를 말한다. 일반적으로는 업무를 총괄하는 장소가 되고, 법인의 경우 등기부상 본점 또는 지점의 소재지가 된다. 거래의 전부 또는 일부를 한다는 것은 최소한 해당 사업자의 사업 활동에 수반하는 거래의 일부 이상이 수행되어야 한다는 것이고, 고정된 장소라 함은 최소한 계약상 또는 법률상의 모든 원인이 이루어지는 장소, 재화의 인도 또는 양도의 원인행위가 이루어지는 장소를 의미한다(질의회신, 법령해석부가-1154, 2019.4.29.). 사업장을 별도로 두지 않은 경우 개인이 사업자인 경우에는 주소 또는 거소를, 법인이 사업자인 경우에는 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지를 사업장으로 한다.

나. 업종별 사업장

- ㉠ 광업: 광업사무소 소재지
- ㉡ 제조업: 최종제품을 완성하는 장소
- ㉢ 건설업·운수업과 부동산매매업: 개인은 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소, 법인은 등기부상 소재지
- ㉣ 수자원을 개발하여 공급하는 사업: 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소
- ㉤ 방문판매 등에 관한 법률에 따른 다단계판매원이 재화나 용역을 공급하는 사업: 등록된 다단계판매업자의 주된 사업장 소재지
- ㉥ 전기통신사업법에 따른 전기통신사업: 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소, 법인은 본점 소재지
- ㉦ 무인자동판매기를 통하여 재화·용역을 공급하는 사업: 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소
- ㉧ 한국철도공사가 경영하는 사업: 사업에 관한 업무를 지역별로

총괄하는 장소

① 우편법에 의한 소포우편물을 배달하는 용역을 공급하는 사업: 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소

① 전기사업법에 따른 전기판매사업: 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소

⑤ 국가, 지방자치단체 또는 지방자치단체조합이 공급하는 사업: 사업에 관한 업무를 총괄하는 장소

① 부동산임대업: 부동산의 등기부상 소재지

※직매장이란 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산하거나 취득한 재화를 직접 판매하기 위하여 특별히 판매시설을 갖춘 장소로 사업장으로 본다. 하치장이란 재화를 보관하고 관리할 수 있는 시설만 갖춘 장소로서 하치장으로 신고된 장소로 사업장으로 보지 않는다. 한편, 10일 이내 임시사업장은 기존 사업장에 포함되는 것으로 볼 수 있다.

다. 사업자단위과세와 주사업장총괄납부

사업자에게 2 이상의 사업장이 있는 경우 사업자의 자금부담을 경감하고 조세행정의 능률을 제고하기 위하여 사업자단위과세와 주사업장 총괄납부제도를 두고 있다.

(1) 사업자단위과세제도(사업장별 과세원칙 예외)

①개념

사업자단위과세제도란 둘 이상의 사업장이 있는 사업자가 사업자단위로 본점 또는 주사무소 관할세무서장에게 등록한 경우 사업자등록, 세금계산서 발급, 부가가치세 신고·납부, 경정 등의 납세의무를 본점 또는 주사무소단위로 이행하는 것을 말한다.

이때 사업자단위과세 적용 사업장에는 본점 또는 주사무소에 대해

서만 한 개의 사업자등록번호가 부여된다.

따라서 사업자단위과세를 총괄하는 사업장은 법인의 본점 또는 주사무소로 한다.

②사업자단위과세 신청 절차

사업장 단위로 등록한 기존 사업자가 사업자단위과세를 적용받고자 하는 경우에는 사업자단위과세 사업자로 적용받으려는 과세기간 개시 20일 전에 사업자단위과세승인신청서를 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

그리고 사업장이 하나인 사업자가 추가로 사업장을 개설하면서 추가 사업장의 사업 개시일이 속하는 과세기간부터 사업자단위과세 사업자로 적용받으려는 경우에는 추가 사업장의 사업개시일로부터 20일 이내에 사업자의 본점 또는 주사무소 관할 세무서장에게 변경 등록을 신청하여야 한다. 이 경우 해당 신청일이 속하는 과세기간부터 사업자단위과세가 적용된다. 한편, 판매 목적으로 타 사업장 반출은 간주공급으로 보지 아니한다.

(2) 주사업장 총괄 납부

①개념

사업장이 둘 이상인 사업자가 관할 세무서장에게 주사업장 총괄 납부를 신청한 경우 각 사업장의 납부세액 또는 환급세액을 통산하여 주된 사업장에서 총괄하여 납부할 수 있는 제도이다.

다만, 신고, 세금계산서의 작성·교부는 각 사업장별로 하여야 한다. 그리고 직매장 반출 등 내부거래는 재화의 공급으로 보지 아니한다. 즉 간주공급으로 보지 아니한다.

②신청 절차

신규사업자가 주된 사업장(본점, 지점, 주사무소)에서 총괄납부하려는 경우에는 주된 사업장의 사업자등록을 받은 날로부터 20일 이내에 관할 세무서장에게 신청하고 승인을 받은 경우에는 해당 신청일이 속하는 과세기간부터 총괄하여 납부할 수 있다.

계속사업자의 경우에는 납부하려는 과세기간 개시 20일 전에 주사업장 총괄 납부 신청서를 주된 사업장 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. 사업장이 하나이나 추가로 사업장을 개설하려는 자는 추가 사업장의 사업 개시일로부터 20일 이내에 주사업장 총괄 납부 신청서를 주된 사업장의 관할 세무서장에게 제출한 경우에는 해당 신청일이 속하는 과세기간부터 총괄하여 납부한다.

4. 과세되는 재화 또는 용역의 공급

가. 재화의 공급

(1) 재화의 공급의 의미

재화의 공급이란 계약상·법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것을 말한다.

(가)실질적 공급과 간주공급

①실질적 공급

재화의 공급은 다시 재화를 사용 또는 소비할 수 있는 소유권을 이전하는 것을 말한다.

②간주공급

최종소비자의 지위에서 사용 또는 소비하거나 면세사업에 전용하는 등 일정한 사유에 해당하는 경우 재화의 공급으로 보는 간주공급이 있다.

(나)재화의 의미

재화란 재산적 가치가 있는 물건 및 권리를 말하는 것으로 물건이란 모든 유체물과 관리할 수 있는 자연력을 말한다. 따라서 상품,

제품, 원료, 기계, 건물 등과 전기, 가스, 열 등 관리할 수 있는 자연력, 광업권, 특허권, 저작권 등 물건과 권리 외에 점포권리금 등 재산적 가치가 있는 모든 것이 재화에 해당한다. 영업권은 재산적 가치가 있는 무체물에 해당하므로 재화의 공급에 해당한다. (대법원 2014.1.16. 선고 2013두18827 판결).

권리금이란 임대차 목적물인 상가건물에서 영업을 하는 자 또는 영업을 하려는 자가 영업시설, 비품, 거래처, 신용, 영업상의 노하우, 상가건물의 위치에 따른 영업상의 이점 등 유형·무형의 재산적 가치의 양도 또는 이용대가로서 임대인, 임차인에게 보증금과 차임 이외에 지급하는 금전 등의 대가를 말한다.

부가가치세 과세거래인 권리의 공급에 해당하기 위해서는 그 권리가 현실적으로 이용될 수 있고 경제적 교환가치를 가지는 등 객관적인 재산적 가치가 인정되어야 한다 (대법원2015.6.11. 선고 2015도1504 판결). 이에 해당되는 것으로 영업권, 산업재산권, 선하증권, 창고증권, 화물상환증 등이 있다.

(다)계약상 또는 법률상 원인

①매매계약

현금판매·외상판매·할부판매·장기할부판매·조건부 및 기한부 판매·위탁판매·기타 매매계약에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것을 말한다.

②가공계약

자기가 주요자재의 전부 또는 일부를 부담하고 상대방으로부터 인도바든 재화에 공작을 가하여 새로운 재화를 만드는 가공계약에 의하여 재화를 인도하는 것을 말한다.

③소비대차계약

소비대차계약에 의하여 차용하거나 반환하는 것은 각각 재화의 공급에 해당한다

④교환계약

재화의 인도대가로서 다른 재화를 인도받거나 용역을 제공받은 교환계약에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것

⑤경매, 수용, 현물출자, 기타 계약상 또는 법률상의 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것을 말한다.

※대물변제한 경우 부가가치세 과세 여부

대물변제를 한 것은 공사대금을 금전으로 지급하여야 할 것을 현물로 지급하는 것으로 실질적인 소유권을 이전한 것에 해당하므로 건물 등을 제3자에게 양도하고 그 대금으로 채무를 지급하는 효과와 동일하다 할 것이므로 대물변제한 것은 부가가치세가 과세되는 재화의 공급에 해당한다(심사 2008-0182, 2008.11.17.).

따라서 사업자가 용역을 공급하고 그 대가로 부동산을 대물변제받고 세금계산서를 교부받은 경우 당해 세금계산서의 매입세액은 매출세액에서 공제된다(부가 46015-333, 2000.2.7.)

⑥인도 또는 양도

인도 또는 양도는 재화를 사용·소비할 수 있도록 소유권을 이전하는 행위를 전제로 하는 것이라고 할 것인바, 사업자가 건물을 매도하기로 하는 매매계약을 체결한 다음, 매매대금이 청산되거나 거래 상대방 명의로의 이전등기를 경료하기 이전이라도, 거래상대방으로 하여금 사실상 소유자로서 당해 건물에 대한 배타적인 이용 및 처분을 할 수 있도록 점유를 이전하였다면, 이는 부가가치세법상 재화의 공급에 해당한다(대법원 2006.10.13. 선고 2005두2926 판결).

※한편, 계약을 체결하는 행위자가 타인의 이름으로 법률행위를 한 경우에 행위자 또는 명의인 가운데 누구를 당사자로 볼 것인가에 관하여는 우선 행위자와 상대방의 의사가 일치한 경우에는 그 일치한 의사대로 행위자 또는 명의인을 계약의 당사자로 확정하여야 할 것이고, 행위자와 상대방의 의사가 일치하지 않는 경우에는 그 계

약의 성질, 내용, 목적, 체결경위 등 그 계약체결 전후의 구체적인 제반사정을 토대로 상대방이 합리적인 계약당사자로 이해할 것인가에 의하여 당사자를 결정하여야 할 것이고, 언제나 그 계약상의 명의인이 계약당사자가 되는 것은 아니다(대법원 1998.5.15. 선고 97다53045 판결).

(2) 재화의 실질적 공급

(가) 개요

실질적 공급은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 따라 재화를 인도하거나 양도하는 것으로 재산적 가치가 있는 물건 및 권리이어야 한다. 재화의 공급으로 보는 재화의 인도 또는 양도는 궁극적으로 재화를 사용·소비할 권한의 이전이 수반되는 것이어야 할 것이다(대법원 1990. 8. 10. 선고 90누3157 판결).

즉, 재화의 공급이란 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것을 말하는 것으로서 부가가치세의 성질에 비추어 보면, 그 인도 또는 양도는 재화를 사용·소비할 수 있도록 소유권을 이전하는 것을 전제로 하는 것이라고 할 수 있다. 한편, 건물에 대한 소유권 이전등기를 경료하기 전이라도 재화의 공급이 있는 것으로 보기 위해서는 적어도 토지 소유자로서 하여금 그 건물의 사실상 소유자로서 그 건물에 대한 배타적인 이용 및 처분을 할 수 있도록 그 점유를 이전하여야 한다.

(나) 계약상 원인에 의한 재화의 공급

계약상의 원인으로는 현금판매·외상판매·할부판매·장기할부판매·조건부 및 기한부 판매·위탁판매 기타 매매계약에 등에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것을 말한다. 따라서 매매계약 또는 교환계약에 따라 재화를 인도 또는 양도하는 경우, . 기타 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 경우 부가가치세가 과세된다.

또한 자기가 주요자재의 전부 또는 일부를 부담하고 상대방으로부터 인도받은 재화에 공작을 가해 새로운 재화를 만들어 인도하는 가공계약에 의한 재화의 공급도 포함한다. 기타 원인에 의한 것으로는 현물출자가 있는데 사업자가 법인의 설립 또는 개인공동사업을 위해 자본금 또는 출자금을 금전 이외의 재산으로 출자하는 현물출자는 재화의 공급에 해당한다. 공동사업에 대한 현물출자시기는 원칙적으로 공동사업에 대한 동업계약서 작성이나 동업계약서 작성일이 불분명한 경우에는 사업자등록상의 개업연월일이 현물출자시기가 된다.

그리고 법인 또는 공동사업자가 출자지분을 현물로 반환하는 것도 재화의 공급에 해당한다. 그 밖에 대물변제에 의한 소유권이전은 재화의 공급에 해당한다.

한편, 부동산 임대업을 영위하는 사업자가 자기의 과세사업에 사용하던 건물을 특수관계자에게 증여하는 경우 부가가치세가 과세되며, 당해 건물의 시가를 과세표준으로 하여 세금계산서를 발급하여야 한다(법령해석 부가-0145, 2016.4.18.).

한편, 사업자가 보유하고 있는 재고자산을 양수자에게 양도하기로 계약을 체결하면서 계약서상 위탁판매특약으로 해당 재고자산을 양수자에게 이전하지 않고 재고자산의 소유에 따른 위험을 계속적으로 양도자가 부담하면서 위탁판매하기로 하여 사실상 차입거래에 해당하는 경우에는 부가가치세 과세대상에 해당하지 않는다(사전답변, 법령해석부가-0232, 2018.4.19.)

※신탁재산 관련 재화의 공급 여부

① 당초 위탁자가 신탁재산을 통하여 원고에 대한 대출금 채무의 지급을 담보하기 위하여 수탁자에게 신탁부동산을 이전하고 원고를 우선수익자로 지정한 다음 신탁계약에서 정한 채무 불이행 사유가 발생하여 원고가 신탁부동산의 처분을 요청한 경우 재화의 공급으로 볼 수 없다(대법원 2017.11.23. 선고 2015두 36959 판결)

② 채무자인 위탁자가 기존 채무의 이행에 갈음하여 수탁자에게 재산을 신탁하면서 채권자를 수익자로 지정하였더라도 그러한 수익권은 신탁계약에 의하여 원시적으로 채권자에게 귀속되는 것이어서 위 지정으로 인하여 당초 신탁재산의 이전과 구별되는 위탁자의 수익자에 대한 별도의 재화의 공급이 존재한다고 볼 수 없다(대법원 2017.6.15.선고 2014두6111 판결).

※위탁판매의 경우 재화의 공급

위탁매매 또는 대리인에 의한 매매의 경우 원칙적으로 위탁자 또는 본인이 직접 재화를 공급하거나 공급받은 것으로 본다.

(다) 법률의 규정에 의한 소유권 변동으로 인한 재화의 공급
수용이나 판결·경매와 같은 법률의 규정에 의한 경우에도 재화의 공급에 해당한다. 다만, 경매 중 민사집행법에 의한 것은 정책상의 이유로 과세되는 재화의 공급으로 보지 않는다. 즉, 경매 재화 공급자는 폐업·파산 등으로 세금부담능력이 없어 체납하는 반면, 경락자는 매입세액공제를 받아 세수 일실만 초래하는 점을 감안하여 민사집행법에 따른 경매도 재화공급의 범위에서 제외하였다.

한편, 사업시행자가 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가관계 없이 해당 건물의 임차인에게 토지보상법에 따른 휴·폐업으로 인한 영업손실 및 시설이전비를 지급하는 경우 해당 영업손실 및 시설이전비는 부가가치세 과세대상에 해당하지 아니한다(사전답변, 법령해석부가-0891, 2018.1.12.).

또한 수용절차에 있어서 수용대상인 재화의 소유자가 해당 재화를 철거하는 조건으로 그 대가를 받는 경우에는 재화의 공급으로 보지 아니한다.

(라) 기부채납 재화 또는 용역의 공급

사업자가 건물 등을 신축하여 국가 또는 지방자치단체에 기부채납하고 그 대가로 일정기간 동안 건물 등에 대한 무상사용수익권을 얻는 경우 해당 건물 등의 공급거래는 과세대상이 된다. 다만, 사업자가 사업을 수행하기 위한 인허가 조건에 의하여 사회기반시설을 국가나 지방자치단체에 기부채납하거나, 사업자가 생산·취득한 재화를 국가나 지방자치단체에 아무런 대가관계 없이 무상으로 기부채납하는 경우에는 부가가치세가 면제된다.

구체적으로 사업자가 지방자치단체에 전기시설을 기부채납하는 것과 이에 대응하여 사용수익권을 받는 경우 각각 부가가치세 과세대상이 된다. 따라서 사업자가 전기시설을 건설하여 지방자치단체에 기부채납하고 그에 따른 사용수익권을 받은 경우 세금계산서를 발급하여야 하고, 지방자치단체는 사업자에게 사용수익권을 준 경우 부동산임대용역을 제공하는 것에 해당하므로 세금계산서를 발급하여야 한다.(법규 부가2010-161, 2010.6.8.)

※토지임대용역의 대가로 건축물을 받는 교환거래 등에 해당되는지의 여부

토지소유자가 자기의 토지위에 다른 사업자로 하여금 건물을 신축하여 일정기간 동안 무상또는 저리로 사용하게 하고 그 대가로 사용기간 만료전 또는 만료 후 건물의 소유권을 취득하는 것은 당해 임차인이 부동산임대용역의 대가로 자기가 신축한 건물의 소유권을 임대인에게 이전하는 경우에는 재화의 공급에 해당되어 부가가치세가 과세된다.(법규과-3626,2007.7.27.)

(4) 재화의 간주공급

(가) 의의

사실상 재화의 공급에 해당하지 않지만 일정한 요건에 해당하는

거래를 세법상 재화의 공급으로 간주하는 것을 말한다. 간주공급에는 자가공급, 개인적 공급, 사업상 증여, 폐업 시 잔존재화가 있다.

한편 용역의 자가공급 또는 무상공급은 과세대상에서 제외한다. 즉 모든 재화의 사용·수익에 대하여 부가가치세를 과세함으로써 과세의 형평 및 조세의 중립성을 유지하기 위하여 간주공급제도를 두고 있다.

(나) 자가공급

사업자가 자기의 과세사업과 관련하여 생산하거나 취득한 재화를 자기의 사업을 위하여 직접 사용하거나 소비하는 것을 말하며, 자가공급은 기업회계상 내부거래이지만 부가가치세법 상으로는 재화의 공급으로 가운된다.

자가공급에는 면세사업으로의 전용, 비영업용 소형승용차와 그 유지를 위한 재화로의 사용, 다른 사업장으로 판매목적용 재화의 반출 등이 있다.

① 면세전용

사업자가 자기의 과세사업과 관련하여 생산하거나 취득한 재화로서 매입세액이 공제된 재화를 자기의 면세사업을 위하여 직접 사용하거나 소비하는 것은 재화의 공급으로 본다. 면세사업의 매입세액을 공제하는 결과가 발생하므로 이를 과세거래로 취급하여 재화의 공급으로 의제한다. 가령 오피스텔 신축판매업을 운영하는 사업자가 완공한 오피스텔을 임대한 경우로서 임차인이 이를 상시 주거용으로 사용하는 경우 해당 오피스텔, 부가가치세가 과세되었던 재화가 법령개정으로 면세로 전환된 경우 전환 당시의 재고재화, 사업자가 과세되는 미분양주택을 면세되는 주택임대사업으로 전환한 것으로 볼 수 있는 경우 등이 이에 해당하다.

다만, 당초 오피스텔을 분양을 목적으로 신축하였으나 분양이 되지 않아 일시적, 잠정적으로 임대한 경우에는 자가공급에 해당하지 않

는다.(서산 46015-11786, 2003.11.14.).

② 비영업용 소형승용차와 그 유지를 위한 재화로의 사용

사업자가 자기의 과세사업을 위하여 자기가 생산·취득한 매입세액이 공제된 재화를 승용자동차 판매용, 운수사업용 등 고유의 사업목적에 사용하지 않고 비영업용 또는 업무용(출퇴근용)으로 사용한 경우, 영업용 소형승용차를 종업원에게 무상으로 인도하는 경우, 영업용 차량을 면세용역으로 전용한 경우 등이 이에 해당된다.

③ 다른 사업장으로 판매목적용 재화의 반출

사업장이 둘 이상인 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산 또는 취득한 재화를 판매할 목적으로 자기의 다른 사업장에 반출하는 것은 재화의 공급으로 본다. 다만, 사업단위과세 사업자로 적용을 받는 과세기간에 자기의 다른 사업장에 반출하는 경우, 주사업장 총괄납부의 적용을 받는 과세기간에 자기의 다른 사업장에 반출하는 경우에는 자가공급으로 보지 않는다. 또한 판매 목적이 아닌 보관·관리 목적으로 반출은 재화의 공급으로 보지 아니한다.

(다) 재화의 개인적 공급

사업자가 자기가 생산 또는 취득한 재화를 사업과 직접적인 관계없이 자기의 개인적인 목적이나 그 밖의 다른 목적을 위하여 사용·소비하거나 그 사용인 또는 그 밖의 자가 사용·소비하는 것으로서 사업자가 그 대가를 받지 아니하거나 시가보다 낮은 대가를 받는 경우, 명절, 근로자의 날, 생일 등을 맞이하여 종업원 등에게 기념품을 무상을 지급하는 경우 재화의 공급으로 본다. 한편, 선물 등을 받은 임직원은 근로소득이 과세되므로 원천징수 대상이 된다.

다만, 작업복·작업모·작업화, 직장체육·직장연예와 관련된 재화, 소액의 경조사비용과 설날·추석·창립기념일 및 생일 등 실비변상적·복리후생적인 재화의 공급은 개인적 공급에서 제외한다. 그리고 부

가가치세 매입세액이 공제되지 않은 것은 과세되는 재화의 공급으로 보지 않는다.

(라) 재화의 사업상 증여

사업자가 자기가 생산 또는 취득한 재화를 자기의 고객이나 불특정 다수에게 증여하는 경우에는 재화의 공급으로 본다. 기부나 접대를 위한 무상공급도 증여에 해당한다. 즉, 사업상 증여에 따라 재화의 소비가 이루어지므로 부가가치세를 과세한다.

가령 사업자가 자기 재화의 판매촉진을 위하여 거래상대방의 판매 실적에 따라 일정한 재화를 공급하는 경우, 사업자가 자기의 고객 중 추천을 통하여 당첨된 자에게 재화를 경품으로 제공하는 경우에는 사업상 증여로 부가가치세가 과세된다.

다만 증여하는 재화의 대가가 주된 거래인 재화의 공급에 대한 대가에 포함되는 경우와 일정한 경우에는 부가가치세를 과세하지 않는다. 사업을 위하여 대가를 받지 아니하고 다른 사업자에게 인도하거나 양도하는 견본품, 재난 및 안전관리기본법의 적용을 받는 특별재난지역에 공급하는 물품, 지식적립 마일리지 등으로만 전부를 결제받고 공급하는 재화, 자기가 생산 또는 취득한 재화를 자기의 사용인에게 복리후생을 위하여 실비변상적인 것이거나 무상으로 공급하는 작업복 등, 자기가 생산 또는 취득한 재화를 광고선전 목적으로 불특정 다수인에게 무상으로 배포하는 재화, 자기의 제품 또는 상품을 구입하는 자에게 구입 당시 그 구입액의 비율에 따라 증여하는 기증품 등은 사업상 증여로 보지 않는다.

그리고 매입 당시 부가가치세 매입세액이 공제되지 않는 재화는 사업상 증여로 보지 않는다. 한편 국가·지방자치단체 또는 공익단체에 무상으로 공급하는 재화 또는 용역은 면세한다.

(마) 폐업 시 잔존재화

사업자가 폐업할 때 자기가 생산 또는 취득한 재화 중 남아 있는

재화는 자기에게 공급한 것으로 본다. 다만, 매입세액이 공제되지 않은 경우는 재화의 공급으로 보지 않는다.

즉, 폐업에 따라 비사업자로 전환되므로 폐업후 자신이 사용하더라도 과세될 수 없는 문제점을 해결하기 위하여 폐업시 잔존재화는 폐업시점에 모두 공급된 것으로 의제하여 부가가치세를 과세한다.

부가가치세법상 사업의 개시 폐지 등은 등록, 신고 여부와는 관계 없이 그 해당 사실의 실질에 의하여 결정된다.(대법원 2008.9.11. 선고, 2006두9900 판결).

한편 부동산 임대업자가 폐업 전에 매매계약을 체결하고 잔금지급일이 폐업일 이후에 도래하는 경우에는 그 폐업일을 공급시기로 하여 실지거래가액으로 과세된다.

나. 용역의 공급

(1) 용역 공급의 개념

용역의 공급이란 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 따라 역무를 제공하거나, 시설물, 관리 등 재화를 사용하게 하는 것을 말한다.

한편 대가를 받기로 하고 타인에게 용역을 공급한 이상 실제로 그 대가를 받았는지의 여부는 부가가치세 납부의무의 성립 여부를 결정하는 데 아무런 영향도 미칠 수 없다(대법원1995.11.28. 선고 94누11446 판결).

한편, 건설업은 용역의 공급에 해당하며, 건설업자가 건설자재의 전부 또는 일부를 부담하는 것, 자기가 주요자재를 전혀 부담하지 아니하고 상대방으로부터 인도받은 재화를 단순히 가공만 해 주는 것은 용역의 공급에 해당한다. 한편, 용역의 자가공급에 대하여는 재화의 자가공급과는 달리 부가가치세가 과세되지 아니한다.

(2) 용역의 분류

용역이란 재산적 가치가 있는 모든 역무와 그 밖의 행위를 말한

다. 과세대상 용역에 해당되는 것으로는 건설업, 숙박 및 음식점업, 운수업, 방송통신 및 정보서비스업, 금융 및 보험업, 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률에 따른 공익사업과 관련해 지역권·지상권을 설정하거나 대여하는 사업 등을 제외한 부동산업 및 임대업, 전문, 과학 및 기술서비스업과 사업시설관리 및 사업지원서비스, 공공행정, 국방 및 사회보장 행정, 교육 서비스업, 보건업 및 사회복지 서비스업, 예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업, 협회 및 단체, 수리 및 기타 개인서비스업, 가구 내 고용활동 및 달리 분류되지 않은 자가소비 생산활동, 국제 및 외국기관 사업 등이 있다.

(3) 과세되는 용역의 공급

- ① 건설업의 경우 건설업자가 건설자재의 전부 또는 일부를 부담하는 것
- ② 자기가 주요자재를 전혀 부담하지 아니하고 상대방으로부터 인도 받은 재화를 단순히 가공만 해 주는 것
- ③ 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험 또는 숙련에 관한 정보를 제공하는 것
- ④ 타인의 명의로 타인의 상품을 거래하는 대리판매점, 상품중개인, 중개인 및 경매인 등이 구매자와 판매자를 연결시켜 주어 그들의 상업적 거래를 대리하는 것
- ⑤ 인터넷 등을 이용하여 반복적으로 특정 정보를 게재하고 그 정보를 이용하는 자로부터 정보이용료를 받는 경우
- ⑥ 의료보건용역 중 쌍꺼풀 수술, 코성형 수술, 유방암 수술과 관련 없는 유방 확대·축소술, 지방흡입술, 주름살제거술, 안면윤곽술, 치아성형(치아미백, 래미네이트, 잇몸성형) 등 성형수술(다만, 성형수술로 인한 후유증 치료, 선천성 기형의 재건수술과 종양제거에 따른 재건수술은 제외한다), 안악면 교정술(다만, 치아교정치료가 선행되는 안악면 교정술은 제외한다), 색소

모반, 주근깨, 흑색점, 기미치료술, 여드름 치료술, 제모술, 탈모치료술, 모발이식술, 문신술 및 문신제거술, 피어싱, 지방융해술, 피부재생술, 피부미백술, 항노화 치료술 및 모공축소술 등은 부가가치세가 과세되는 용역이다.

⑦ 공동주택의 입주자대표자회의가 단지 내 주차장, 운동시설 등 공동주택 부대시설을 운영·관리하면서 해당 시설을 입주자에게 이용 하도록 하고 실비 상당의 이용료를 받는 경우에는 부가가치세가 과세되지 아니하나, 외부인들로부터 받는 이용료에 대하여는 부가가치세가 과세된다(기획재정부 부가가치세제과-631, 2017.12.04.).

⑧ 토지를 사용할 수 있도록 지상권을 설정하여 주고 그 대가를 받는 경우 해당 지상권의 설정 자체가 수익을 올릴 목적으로 이루어진 것으로서 독립적인 사업활동으로 볼 수 있는 경우에는 부가가치세가 과세된다.

그 밖에 타인의 채무에 대하여 담보물을 제공하고 그 대가를 받는 경우 과세되는 용역의 공급에 해당한다.

⑨용역의 무상공급 과세 여부

사업자가 대가를 받지 아니하고 타인에게 용역을 무상공급하는 것은 원칙적으로 과세되는 용역의 공급으로 보지 아니한다.

다만, 특수관계자에게 사업용 부동산의 임대용역 등을 무상으로 공급하는 것은 과세되는 용역의 공급에 해당한다.

⑩고용관계에 의한 근로의 제공

고용관계에 따라 근로를 제공하는 것은 사업상 독립적으로 용역을 공급하는 것이 아니므로 용역공급으로 보지 않는다.

다. 부수재화 또는 부수용역의 공급

(1)의의

주된 재화 또는 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 재화 또는 용

역의 공급은 주된 거래인 재화의 공급에 포함되고, 주된 거래인 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 주된 거래인 용역의 공급에 포함되는 것으로 보는 것을 말한다.

한편, 과세 및 면세 여부 등은 주된 사업의 과세 및 면세 여부에 따른다.

(2) 유형

① 당해 대가가 주된 거래의 재화나 용역의 공급에 통상적으로 포함되어 공급되는 재화 또는 용역

② 거래의 관행으로 보아 통상적으로 주된 재화나 용역의 공급에 부수하여 공급되는 것으로 인정되는 재화나 용역

③ 주된 사업과 관련하여 우발적 또는 일시적으로 공급하는 재화나 용역의

④ 주된 사업과 관련하여 주된 재화의 생산에 필수적으로 부수하여 생산되는 재화

(3) 국민주택 부수용역

발코니 확장 건설용역은 수분양자의 선택에 따라 그 공급 여부가 결정되는 것일 뿐, 국민주택 공급용역에 필수적이거나 통상적으로 부수하여 공급된다고 보기 어렵다 할 것이므로, 면세되는 아파트 공급에 필수적으로 부수되는 용역에 해당한다고 볼 수 없다(대법원 2014.12.11. 선고 2014두40036 판결).

(4) 장례식장 부수용역

장례식장에서 음식물 제공용역의 공급은 일반인이 아니라 특정 조문객만을 대상으로 빈소 바로 옆 공간이라는 제한된 장소에서 이루어지는 것이 일반적인 점 등에 비추어 보면, 거래의 관행상 장례식장에서의 음식물 제공용역의 공급이 부가가치세 면제 대상인 장의용역의 공급에 통상적으로 부수되고 있음을 인정할 수 있다(대법원 2013.6.28. 선고 2013두932 판결). 따라서 문상객에게 제공하는 음식용역은 장의용

역의 공급에 필수적으로 부수되는 용역의 공급에 해당되므로 부가가치세가 면제된다.

(5) 기타 부수용역

면세되는 교육용역 제공 시 필요한 교재실습자재 기타 교육용구의 대가를 수강료 등에 포함하여 받거나, 별도로 받는 때에는 주된 용역인 교육용역에 부수되는 재화 또는 용역으로서 면제된다.

또한 의료보건용역을 제공하는 사업자가 입원환자에게 직접 제공하는 음식은 면제대상이다.

한편, 우리나라에서 생산된 수목에 대하여는 부가가치세가 면제되는 것이나, 조경공사업체가 조경공사에 포함하여 수목을 공급하면 수목의 공급도 과세된다.

※ 다만 토지는 부수재화 여부와 무관하게 항상 면세가 적용된다. 또한 보험업의 부수용역에 불과한 보험조사용역을 주된 사업으로 하는 사업자는 면세대상에 해당하지 않는다(대법원 2000.12.26.선고 98두1192 판결).

(6) 주된 사업에 부수하여 우발·일시적으로 공급되는 재화 또는 용역

그 밖에 은행이 사업에 사용하던 건물을 양도하는 경우 주된 사업인 금융업이 면세되므로 부수 재화인 건물의 양도는 부가가치세가 면제된다.

라. 재화의 수입

재화의 수입이란 외국으로부터 우리나라에 들어온 물품과 수출신고가 수리된 것으로서 선적·기적이 완료된 물품을 우리나라에 인취하는 것을 말한다.

재화의 수입에 대한 과세취지는 동일한 재화가 국내에서 생산되어 소비

되는 경우와 과세형평을 도모하고 소비지국 과세원칙에 따라 국내에서 소비되거나 사용될 것으로 예상되는 것에 대하여 부가가치세를 과세하기 위함이다.

한편, 재화를 수입하는 자라 함은 그 수입 명의인에 불과할 뿐 그 수입 효과가 실질적으로 귀속되는 자를 의미한다고 할 것이므로 단지 형식상의 수입신고에 불과할 뿐 그 수입의 효과가 실질적으로 귀속되지 아니한 자는 여기에 해당하지 않는다.(대법원 2011.4.28.선고 2009두 11539 판결).

5. 과세되지 않는 재화 또는 용역의 공급

(1) 실질적인 재화의 공급으로 보지 않은 경우

① 담보목적으로 제공하는 동산, 부동산 또는 부동산상의 권리
재화를 담보로 제공하는 것으로서 질권·저당권 또는 양도담보의 목적으로 동산·부동산 및 부동산상의 권리를 제공하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니한다. 즉, 재화의 소유권이 실질적으로 이전한 것이 아니므로 재화의 공급으로 보지 아니한다. 저당권은 등기·등록에 의하여 공시할 뿐 목적물에 대한 소유권과 점유권을 채권자에게 이전시키지 않고 저당권 설정자가 종전대로 목적물을 사용·수익하는 반면, 채권자는 교환가치만을 지배하므로 재화의 공급이 될 수 없고 질권은 유치적 효력에 의하여 점유의 이전이 필요하지만 질권자는 채무자의 채무불이행이 있을 때 경매 및 간이변제 충당권만 있을 뿐 목적물을 수익할 권능은 없기 때문에 인도가 되더라도 재화의 공급으로 보지 않는다.

② 신탁재산에 대한 수익자 지정

채무자인 위탁자가 기존 채무의 이행을 담보하기 위하여 수탁자에

게 재산을 신탁하면서 채권자를 수익자로 지정하였더라도 그러한 수익권은 신탁계약에 의하여 원시적으로 채권자에게 귀속되는 것이어서 위 지정으로 인하여 당초 수탁자에 대한 신탁재산의 이전과 구별되는 위탁자의 수익자에 대한 별도의 재화 공급이 존재한다고 볼 수 없다(대법원 2017.6.15. 선고 2014두6111 판결).

③ 신탁재산의 이전

위탁자로부터 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우 또는 신탁재산의 종료로 신탁재산을 수탁자로부터 위탁자에게 이전하는 경우, 수탁자가 변경되어 새로운 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우에는 실질적인 재화의 공급으로 볼 수 없다.

(2) 재화의 인도 또는 양도가 있어도 실질적인 재화의 공급으로 보지 않는 경우

① 사업의 포괄적 양도 양수

㉠ 재화의 공급으로 보지 않는 취지

재화의 공급으로 보지 않는 취지는 사업양도는 특정 재화의 개별적 공급을 과세 요건으로 하는 부가가치세의 공급의 본질적 성격에 맞지 아니할 뿐만 아니라 일반적으로 그 거래금액과 그에 관한 부가가치세액이 커서 양수자는 거의 예외 없이 매입 세액 공제를 받을 것이 예상되어 이와 같은 거래에 대하여도 매출세액을 징수하도록 하는 것은 사업양수자에게 불필요한 자금압박을 주게 되어 이를 피해야 한다는 조세 내지 경제정책상 배려에 연유하는 데 있는 것이다.(대법원 2004.12.10.선고, 2004두10593 판결).

㉡ 사업의 동일성 유지 요건

사업장별로 사업용 자산을 비롯한 인적·물적시설 및 권리와 의무

를 포괄적으로 승계시키며 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 교체시키는 것을 의미한다.(대법원 1998.7.10. 선고, 97누12778 판결). 사업의 동일성이 유지되는 것이라면 종전의 종업원이 그대로 인수인계 되지 아니하였다고 하더라도 사업의 양도로 인정하는 데 장애가 될 수 없다(대법원 2008.12.24. 선고 2006두17895 판결).

다만, 사업과 관련 없는 건물, 토지, 미수금, 미지급금은 승계되지 않아도 된다. 양수자가 승계받은 사업 외에 새로운 사업의 종류를 추가하거나 사업의 종류를 변경한 경우에도 사업의 동일성이 유지되는 것으로 본다. 한편, 거래당사자간 사업양도양수계약서를 작성하지 않았거나 폐업신고시 폐업사유에 사업양도라고 표기하지 않았더라도 실질적으로 사업장별로 모든 권리와 의무를 포괄적으로 이전하는 경우에는 사업양도에 해당한다(법규부가 2014-408, 2014.8.25.).

부동산임대업을 영위하던 사업자가 부동산을 양도하고 사업양도에 해당되기 위해서는 임차인, 임대보증금, 임대사업 관련 미수임대료, 차입금 등을 그대로 승계하여야 한다.

㉞ 사업의 동일성이 없는 경우

사업자가 한 사업장 내에서 둘 이상의 과세사업을 겸영하던 중 특정 과세사업만을 포괄적으로 양도하는 경우, 부동산매매업자 또는 건설업자가 일부 부동산 또는 일부 사업장의 부동산을 매각하는 경우, 종업원 전부, 기계시설 등을 제외하고 양도하는 경우, 부동산임대업자가 임차인에게 부동산임대업에 관한 일체의 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 경우 등은 사업의 포괄적 양도양수로 보지 않는다.

㉟ 대리납부에 의한 재화의 공급

사업의 양도에 해당함에도 세금계산서가 수수된 경우에는 양수

인이 양도인으로부터 부가가치세를 징수하여 대리납부를 한 경우에 한하여 재화의 공급으로 본다.

② 국세징수법에 의한 공매와 민사집행법에 의한 경매로 재화의 이전
민사집행법에 의한 경매는 재화의 공급으로 보지 않는다. 왜냐하면 국세를 체납하여 압류된 경우와 채무를 변제하지 못하여 강제집행하는 경우에 공매 또는 강제경매를 통해 재화가 인도 또는 양도될 때 국세를 체납하거나 채무를 변제하지 못하였던 경매 재화의 공급자가 부가가치세를 거래징수하여 납부하여야 하나, 경매재화의 공급자는 대부분 폐업·과산 등으로 세금부담 능력이 없기 때문에 부가가치세를 납부하지 못하는 반면, 경매재화의 구입자, 즉 경락자는 매입세액을 공제받기 때문에 과세관청의 입장에서 세수 일실만 초래하기 때문이다.

③ 상속세 및 증여세법, 종합부동산세법에 따라 물납하는 사업용 자산

④ 도시 및 주거환경정비법, 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 등에 따라 수용되어 대가를 받은 경우에는 실질적인 재화의 공급으로 보지 아니한다. 그러나 사업인정 전에 사업시행자와 토지 등 소유자와의 협의가 성립되어 계약을 체결하고 토지 등을 매매한 경우에는 재화의 공급에 해당한다.

⑤ 건설업을 영위하는 사업자가 자기의 해외건설공사에 건설용 자재로 사용·소비할 목적으로 국외로 반출하는 재화

⑥ 사업자가 영세율을 적용받지 않고 위탁가공을 위하여 원자재를 국외의 수탁가공 사업자에게 대가 없이 반출할 때

⑦ 사업자가 폐품처리하여 장부가액을 소멸시킨 고정자산 또는 재고자산

⑧ 폐업 시 잔존재화로 과세된 후에 실제로 처분하는 재화

⑨ 수재·화재·도난·파손·재고감모손 등으로 인하여 멸실 또는 망실된 재화

⑩ 공동사업을 영위하는 구성원이 다른 동업예정자에게 양도하는 공동사업 지분출자자가 자기의 출자지분을 타인에게 양도하는 것은 재화의 공급에 해당되지 아니하는 것으로 하나의 사업을 공동으로 경영하기 위하여 기존 사업자에게 해당 지분을 동업자에게 양도(증여)하는 때에는 재화의 공급에 해당하지 않는다.(부가 12651-2490,1981,9.19).

⑪ 위약금 또는 손해배상금

공급받을 자의 해약으로 인하여 공급할 자가 재화 또는 용역의 공급 없이 받는 위약금 또는 이와 유사한 손해배상금, 소유재화의 파손·훼손·도난 등으로 인하여 가해자로부터 받은 손해배상금, 도급공사 및 납품계약서상 그 기일의 지연으로 인하여 발주자가 받는 지체상금 등은 과세대상이 되지 않는다. 위약금과 손해배상금은 재화나 용역의 공급과 대가관계가 없으므로 부가가치세 과세 표준이 되는 공급가액에 포함되지 않는다.

⑫ 기타 재화의 공급으로 보지 않는 경우

㉠ 주사업장 총괄납부를 받은 사업자가 판매할 목적으로 제품을 직매장에 반출하는 경우

㉡ 사업자가 생산하거나 취득한 재화를 과세사업에 사용·소비하거나 자기의 다른 사업장에 판매목적 외의 용도로 반출하는 때

㉢ 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산하거나 취득한 재화를 자기사업의 광고선전 목적으로 불특정 다수인에게 광고선전용 재화로서 무상으로 배포하는 경우

㉣ 토지를 취득할 수 있는 권리의 양도

- ㉔ 외상매출금의 양도
- ㉕ 협회 등 단체가 재화의 공급 또는 용역의 제공에 따른 대가관계없이 회원으로부터 받는 협회비·찬조비 및 특별회비 등은 과세 대상이 아니다.
- ㉖ 수표·어음 등의 화폐대용증권의 양도

(3) 과세되는 용역의 공급에 해당되지 않는 것

- ㉗ 사업자가 대가를 받지 아니하고 용역을 공급하는 경우
- ㉘ 사업자가 자기의 사업과 관련하여 사업장 내에서 그 사용인에게 음식용역을 무상으로 제공하는 경우
- ㉙ 고용관계에 따라 근로를 제공하는 경우
- ㉚ 산학협력단과 대학 간 사업용 부동산의 무상 임대용역
- ㉛ 공공주택특별법에 따른 공공주택사업자와 부동산투자회사 간 사업용 부동산 무상임대용역
- ㉜ 전답, 과수원, 목장용지, 염전의 임대, 공익사업과 관련한 지역권(지상권)을 설정하거나 대여하는 경우

(4) 용역의 무상제공으로 용역의 공급에 해당되는 경우

- ㉝ 사업자가 자신의 용역을 자신의 사업을 위하여 대가를 받지 아니하고 공급함으로써 다른 사업자와의 과세형평이 침해되는 경우
- ㉞ 사업자가 대가를 받지 아니하고 일정한 특수관계인에게 용역을 공급하는 경우
- ㉟ 사업자가 부동산임대용역을 공급하고 그 대가를 확정된 후 해당 대가의 전부 또는 일부를 면제하는 경우

6. 재화와 용역의 공급시기

(1) 재화의 공급시기 일반

재화의 공급시기는 ①재화의 이동이 필요한 경우에는 재화가 인도되는 때, ②재화의 이동이 필요하지 아니한 경우에는 이용가능하게 되는 때, ③그 밖의 경우에는 재화의 공급이 확정되는 때이다.

(2) 상품 또는 제품

상품 또는 제품 등의 현금판매, 외상판매, 단기할부 판매의 경우에는 상품 또는 제품이 인도되거나 이용가능한 때, 상품 또는 제품 등의 장기 할부판매의 경우에는 대가의 각 부분을 받기로 한 때이다.

한편, 사업자가 재화를 장기할부 판매함과 동시에 해당 매출채권을 다른 사업자에게 양도하고, 그 매출채권에 대한 회수 위험이 채권 양수인에게 모두 귀속되는 경우 해당 재화의 공급시기는 매출채권의 양도시기가 된다.(기준-2018-법령해석부가-0212,2018.10.01.)

(3) 부동산 공급

해당 부동산 소유권이전등기가 되어 이용 가능하게 되는 때, 중간지급 조건부로 부동산을 공급하기로 계약하였으나 소유권이전 전 부동산이 이용 가능한 경우에는 해당 부동산을 이용가능하게 한 때(사용수익일). 사회기반시설을 신축하여 일정 기간 사용·수익한 후에 부동산을 기부채납하는 경우에는 그 기부채납 절차가 완료된 때이다.

(4) 재화의 현물출자

현물출자의 목적물인 재화를 인도하는 때이나, 등기 등록 기타 권리의 설정 또는 이전이 필요한 경우에는 이에 관한 서류를 완비하여 발급하는 때이다.

(5) 기부채납

사업자가 건물 등을 신축하여 지방자치단체 등에 무상사용할 것

을 조건으로 기부채납하는 것은 기부채납한 재산의 인도대가로 당해 건물 등을 사용할 수 있는 권리를 취득한 것으로서 재화의 공급에 해당하므로 기부채납절차가 완료된 때가 재화와 용역의 공급시기이다. 이 때 공급가액은 기부채납한 재산가액에 상당하는 금액이다.

(6) 조건부 판매 및 기한부 판매

그 조건이 성취되거나 기한이 경과되어 판매가 확정되는 때이다.

(7) 간주공급의 경우

면세전용, 비영업용 소형 승용차와 그 유지를 위한 재화로의 사용, 개인적 공급의 경우에는 재화를 사용하거나 소비하는 때, 직매장 반출은 재화를 반출하는 때, 사업상 증여는 재화를 증여하는 때, 폐업 시 잔존재화는 폐업일이다. 한편, 사업자가 폐업전에 공급한 재화의 공급시기가 폐업일 이후에 도래하는 경우에는 그 폐업일을 공급시기로 본다

(8) 수출하는 재화

내국 물품의 외국 반출, 중계무역방식의 수출은 수출재화의 선적일, 원양어업, 위탁판매수출은 수출재화의 공급가액이 확정되는 때, 위탁가공 무역방식의 수출, 외국인도수출은 외국에서 해당 재화가 인도되는 때, 내국신용장에 의한 재화의 공급은 재화를 인도하는 때이다.

직수출의 경우 내국물품을 반출하는 경우에는 그 거래의 인도조건이나 대금지급조건(중간지급조건부, 장기할부, 검수조건부 등) 등에 관계없이 수출재화의 선적일을 공급시기로 본다.

(9) 보세구역에서 수입하는 재화

사업자가 보세구역 안에서 보세구역 밖의 국내에 재화를 공급하는 경우 재화의 수입신고 수리일이다.

(10) 위탁매매의 경우

수탁자 또는 대리인의 공급시기를 기준으로 공급시기 판정한다. 다만 위탁자 또는 본인을 알 수 없는 경우 위탁자와 수탁자 또는 본인과 대리인 사이에도 공급이 이루어진 것으로 보아 공급시기를 판정한다.

(11) 리스자산 공급

사업자가 등록된 시설대여업자로부터 리스자산을 임차하고, 해당 리스자산을 공급자 또는 세관장으로부터 직접 인도받은 경우 해당 사업자가 재화를 공급자로부터 직접 공급받거나 외국으로부터 직접 수입한 것으로 보아 공급시기를 판정한다.

(12) 용역의 공급시기

① 통상적인 용역 제공의 경우

일반적인 용역 제공의 경우에는 역무제공이 완료되는 때, 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 때로 한다. 그리고 통상적인 용역의 공급의 경우 용역의 제공이 완료된 때에 공급시기가 도래하여 부가가치세 납세의무가 성립하고 대가를 받기로 하고 타인에게 용역을 공급한 이상 그 대가를 받았는지 여부는 부가가치세 납세의무의 성립 여부를 결정하는 데 아무런 영향을 미칠 수 없다(대법원 1995.11.28.선고, 94누11446 판결)

역무제공의 완료시는 거래사업자 사이의 계약에 따른 역무제공의 범위와 계약조건 등을 고려하여 역무의 제공사실을 가장 확실하게 확인할 수 있는 시점, 즉 역무가 현실적으로 제공됨으로써 역무를 제공받는 자가 역무제공의 산출물을 사용할 수 있는 상태에 놓이게 된 시점으로 본다(대법원 2008.8.21.선고 2008두5117 판결). 즉, 약정상 승인이 있어야 건물이 인도되어 사용 가능하게 되면 사용검사승인일을 용역의 공급시기로 볼 수 밖에 없다.

그 후에 추가로 제공되는 역무가 있더라도 이미 역무 제공의 산출물을 사용할 수 있는 상태가 된 후에 통상적으로 뒤따르는 마무리

작업이나 유지, 보수 등을 위한 것으로서 그 규모와 대가의 액수 등이 전체 역무와 비교하여 미미한 정도에 불과한 경우에는 용역의 공급시기에 영향을 미치지 않는다.(대법원 2016.4.12.선고, 2014두35553 판결)

역무제공 완료 여부가 불분명한 경우에는 역무제공이 완료되고 그 공급가액이 확정되는 때이다. 건설용역의 제공이 완료된 때가 공급시기이고 해당 용역 제공의 완료여부가 불분명한 경우에는 지자체의 사용승인일을 공급시기로 보며, 용역제공 완료일과 사용승인일이 다른 경우에는 용역제공 완료일을 우선 적용한다(법규 부가 2014-512, 2014.11.17.)

② 중간지급 조건부, 완성도 기준지급 조건부

㉠ 개념

중간지급조건부란 계약금을 받기로 한 날의 다음 날부터 재화를 인도하는 날까지의 기간이 6개월 이상인 경우로 그 기간 이내에 계약금 이외의 대가를 분할하여 받는 경우를 말한다.

완성도 기준지급 조건부 용역의 공급이라 함은 장기간에 걸쳐 용역을 공급하는 경우 진행도 또는 완성도를 확인하여 그 비율만큼 대가를 지급하는 거래 형태를 말한다. 한편, 실지 기성의 청구나 확인 절차 없이 수시로 대금을 지급한 것으로 확인되면 완성도기준지급조건부 거래로 볼 수 없다(사전-2018-법령해석부가-0542, 2018.9.27.)

따라서 기성고 청구·확인 등의 행위가 없는 경우에는 통상적인 공급에 해당하여 역무의 제공이 완료된 때가 공급시기가 된다.

㉡ 대금지급에 관한 약정이 있는 경우

중간지급 조건부 또는 완성도 기준지급 조건부의 용역의 공급시기는 대가지급에 관해 약정한 지급일이 있는 경우에는 대가의 각 부분을 받기로 한 때, 대가를 받기로 한 때는 실제로 대금을 수령하였는지 여부와 상관없이 약정에 의하여 대가의 각 부분을 받기로 한

날을 의미한다(대법원 1995.11.28. 선고 94누11446 판결).

다만 그 지급일을 명시하지 아니한 경우에는 공사기성고가 결정되어 그 대금을 받을 수 있는 때, 대가가 검사를 거쳐 각 부분의 지급이 확정되는 경우에는 검사 후 대가의 지급이 확정되는 때가 공급시기가 된다. 당사자 간에 기성고 등에 대한 다툼에 있는 경우에는 법원의 판결에 의하여 대가가 확정되는 때가 공급시기이다.(부가가치세과-1179,2012.11.30)

중간지급 조건부 또는 완성도 기준지급 조건부 용역 중 잔금을 준공검사일 이후 지급한 경우(지급하기로 한 경우)에는 건설용역의 제공이 완료되는 때이다. 각 분할 지급 시기가 도래하기 전에 당사자가 별도 약정으로 대가의 지급시기를 늦추기로 합의하였다면, 그에 따라 용역의 공급시기와 익금의 귀속시기가 변경될 수 있다.(대법원 2015.8.19.선고, 1588 판결)

㉞ 대금지급에 관한 약정이 없는 경우

중간지급 조건부 또는 완성도 기준지급 조건부 용역 제공 중 대가지급에 관한 약정이 없는 경우에는 용역의 제공이 완료되는 때가 공급시기가 된다. 다만 용역 제공의 완료 여부가 불분명한 경우에는 준공검사일이 된다.

한편, 기성청구하고 기성고를 확인하고 대금을 지급하는 경우에는 기성 확정일이 공급시기가 된다.

기성고 지급일을 명시하지 아니한 경우에는 기성고가 결정되어 그 대금을 지급받을 수 있는 날(기성고 검사결과보고서 발행 등)을 공급시기로 본다.

③ 완성도 기준지급 조건부와 중간지급 조건부의 혼합인 경우
계약에 따라 대가의 각 부분을 받기로 한 때이다.

④ 장기할부판매

장기 할부조건부란 용역제공이 완료된 날의 다음 날부터 최종

할부금 지급기일까지의 기간이 1년이상이고 2회 이상으로 대가를 분할하여 받는 것을 말한다. 공급시기는 대가의 각 부분을 받기로 한 때이다. 이 때는 용역의 공급이 먼저 이루어지고 그 대가는 나중에 분할하여 받는다.

⑤ 역무제공이 완료되는 때 또는 대가를 받기로 한 때를 공급시기로 볼 수 없는 경우 역무 제공이 완료되고 공급가액이 확정되는 때

※ 임대보증금에 대한 간주임대료

부동산임대용역을 제공하고 전세금 또는 임대보증금을 받아 간주임대료를 계산하는 경우 예정신고기간 또는 과세기간의 종료일. 부동산임대 사업자가 부동산임대용역을 계속적으로 공급하고 그 대가를 월별, 분기별, 또는 반기별로 기일을 정하여 받기로 한 경우에는 그 대가의 각 부분을 받기로 한 때. 부동산 임대업자가 공급시기가 도래하기 전에 선불로 받은 대가에 대하여 임차인에게 세금계산서 또는 영수증을 발급하는 경우에는 그 발급한 때. 부동산임대업자가 2과세기간 이상에 걸쳐 부동산임대용역을 공급하고 그 대가를 선불 또는 후불로 받는 경우에는 예정신고기간 또는 과세기간의 종료일.

부동산임대업자가 임차인과 임대료에 대한 다툼이 있어 그 임대료 상당액이 법원의 판결에 의하여 확정되는 경우 해당 용역의 공급시기는 법원의 판결에 의하여 해당 대가가 확정되는 때.

임대차 계약의 유효 여부 및 임대료 등이 법원의 판결에 의하여 확정되는 경우에는 임대료 상당액 등이 법원의 판결에 의하여 확정되는 때가 공급시기에 해당한다(사전답변-2016- 법령해석부가 -0061, 2016.2.25.).

⑥ 기타 용역의 공급시기(계속적 용역의 공급시기)

재화의 공급으로 보는 가공은 가공된 재화를 인도하는 때, 둘 이상의 과세기간에 걸쳐 계속적으로 제공하고 대가를 선불로 받는 스포츠센터 연회비, 상표권 사용, 그 밖에 이와 유사한 용역은 예정신고기간 또는 과세기간 종료일, 전력 기타 공급단위를 구획할 수 없는 재화 또는 용역을 계속적으로 공급하는 경우 대가의 각 부분을 받기로 한 때, 그 밖의 용역의 공급은 역무의 제공이 완료되고 그 공급가액이 확정되는 때이다.

⑦ 공급시기 도래 전에 세금계산서를 발행한 경우

사업자가 재화 또는 용역의 공급시기가 되기 전에 재화 또는 용역에 대한 대가의 전부 또는 일부를 받고, 이와 동시에 그 받은 대가에 대하여 세금계산서 또는 영수증을 발급하면 그 세금계산서 등을 발급하는 때를 각각 그 재화 또는 용역의 공급시기로 본다.

원칙적으로 사업자가 용역의 공급시기가 되기 전에 세금계산서를 발급하고 그 세금계산서 발급일부터 7일 이내에 대가를 받으면 해당 세금계산서를 발급한 때를 용역의 공급시기로 본다.

다만 예외적으로 그 세금계산서 발급일로부터 7일이 지난 후 대가를 받더라도 일정한 경우에는 해당 세금계산서를 발급한 때를 용역의 공급시기로 본다.

7. 면제되는 재화 또는 용역의 공급

가. 면세제도 개요

(1) 면세제도의 의의

부가가치세 면제란 특정한 재화 또는 용역의 공급에 대하여 부가가치세 납세의무를 면제하는 것을 말하며, 부가가치세가 면제되

는 재화 또는 용역을 공급하는 사업자를 부가가치세 면제사업자라고 한다.

주요 면제 대상으로는 기초생활필수품 및 관련 용역, 사회, 공익, 문화 등 조세정책 목적상 특정한 요건이나 성격을 갖춘 재화나 용역의 공급과 재화의 수입에 대하여 부가가치세를 면제하고 있다.

(2)면세제도의 취지

부가가치세는 소비에 대해 일률적으로 부과하고 부가가치세를 부담하는 소비자의 부담능력을 고려하지 않기 때문에 고소득층에 비해 저소득층의 조세부담률이 높게 나타나는 역진성의 특징이 있다. 이를 완화하기 위해서 기초 생활필수품 등에 대하여 부가가치세를 면제하고 있다.

(3) 면세사업자의 의무

면세사업자는 부가가치세법에서 정하는 사업자등록, 거래징수, 신고·납부 등 제반 의무가 없으나 재화 또는 용역을 공급받으면서 거래징수당한 매입세액은 부담하여야 한다.

(4)면세의 효과

면세제도는 해당 적용단계에서 창출된 부가가치에 대해서는 과세하지만 그 전단계에서 창출된 부가가치에 대해 이미 과세한 부가가치세는 취소되지 않기 때문에 이론상 부분면세 효과가 있다.

나. 면세되는 재화 또는 용역의 범위

(1) 기초생활필수품 및 관련 용역

(가) 미가공식료품, 농·축·수·임산물

미가공식료품이란 가공되지 아니하거나 원생산물 본래의 성질이 변하지

아니하는 정도의 1차 가공을 거쳐 식용으로 제공하는 것을 말한다. 또한 우리나라에서 생산되어 식용으로 제공되지 아니하는 농산물, 축산물, 수산물과 임산물로서 원생산물, 원생산물 본체의 성상이 변하지 아니하는 정도의 원시가공을 거친 것에 대하여 면제한다.

조세법률주의 원칙상 비과세요건은 엄격하게 해석하여야 하는바, 부가가치세법령이 채소류와 김치를 면세대상으로 규정하고 있지만, 김치 가공용역에 대하여는 면세대상으로 한다는 아무런 규정이 없으므로 김치 가공용역을 면세 대상으로 해석할 수 없다(대법원1995.2.,14. 선고 94누13381 판결).

(나) 수돗물, 연탄 및 무연탄

(다) 여객운송용역

항공사업법에 따른 항공기에 의한 여객운송 용역, 여객자동차 운수사업법에 따른 운수사업 중 운행형태가 고속인 시외버스운송사업, 전세버스운송사업, 일반택시운송사업 및 개인택시운송사업, 자동차대여사업, 수중익선, 에어큐션선, 자동차운송 겸용 여객선, 항해시속20노트 이상의 여객선 운송용역은 면세하지 않는다. 그 밖에 철도의 건설 및 철도시설 유지관리에 관한 법률에 따른 고속철도에 의한 여객운송용역, 유람선 등 관광 또는 유흥 목적의 운송수단에 의한 궤도운송법에 따른 삭도에 의한 여객운송용역(스키장, 관광지 등의 케이블카), 관광진흥법에 따른 관광 유람선업, 관광순환버스업 또는 관광궤도업에 제공되는 운송수단에 의한 여객운송용역(관광용 모노레일 등), 관광 사업을 목적으로 운영하는 철도의 건설 및 철도시설 유지관리에 관한 법률에 따른 일반철도(바다열차 등)에 의한 여객운송용역은 면세하지 않는다.

(라) 주택과 그 부수토지의 임대용역

※주택의 임대용역을 부가가치세 면세 대상으로 규정한 취지는 사회정책적인 차원에서 소비자인 임차인의 부가가치세 부담을 경감시

켜 주려는 데에 있다(대법원 2013.6.13.선고 2013두 1225 판결).

①주택과 부수토지 요건

주택은 상시 주거용으로 사용되어야 하고, 주택의 부수토지는 주택의 연면적(지하층의 면적, 지상층의 주차장 면적 및 주민공동시설의 면적 제외)과 주택 정착면적의 5배(도시지역 외의 토지는 10배)를 곱하여 산정한 면적 중 큰 면적을 초과하지 않는 범위 내에서 토지를 면제한다.

②주택의 임대에 해당하는 여부 판단

주택의 임대에 해당하는 지 여부는 임차인이 실제로 당해 건물을 사용한 객관적 용도를 기준으로 하여 상시주거용으로 사용하는지 여부에 따라 판단하여야 한다. 따라서 공부상의 용도구분이나 임대차계약서에 기재된 목적물의 용도와 임차인이 실제로 사용한 용도가 다른 경우에는 후자를 기준으로 하여 그 해당 여부를 가려야 한다(대법원 2013.6.13.선고, 2013두 1225 판결).

주택의 임차인이 그 임차한 주택을 직접 사용하지 아니하고 이를 이용하여 다시 최종소비자에게 임대한 경우 주택의 임차인이 제공받은 용역이 부가가치세 면세대상에 해당하는지 여부는 최종적인 임대용역의 소비자가 실제로 사용한 용도를 기준으로 하여 판단하여야 한다.(대법원 2013.6.13.선고 2013두1225 판결).

③겸용주택 임대용역

면세되는 임대주택과 과세되는 사업용 건물이 함께 있는 경우에는 주택부분의 면적이 사업용 건물 면적보다 큰 경우에는 그 전부를 면세되는 주택의 임대로 본다. 주택부분의 면적이 사업용 건물 부분의 면적보다 작거나 같은 때에는 사업용 건물 부분은 면세되는 주택의 임대로 보지 않는다. 이때 면세되는 임대주택에 부수되는 토지의 면적은 총 토지면적에 주택 부분의 면적이 차지하는 비율을 곱하여 계산한다.

(마) 여성용 생리처리 위생용품

(바) 공동주택 어린이집 임대용역

(2) 국민후생 관련 용역

(가) 의료보건용역, 혈액

면세되는 의료보건 용역은 의료법상의 의료행위, 즉 질병의 예방과 치료행위 뿐만 아니라 의학적 전문지식이 있는 의료인이 행하지 아니하면 사람의 생명, 신체나 공중위생에 위해를 발생시킬 우려가 있는 행위에 그에 필수적으로 부수되는 용역의 제공만을 의미한다.(대법원2008.10.9.선고, 2008두11594 판결)

구체적으로 면세되는 의료보건용역은 의료법 등에 따른 의사, 한의사, 간호사, 접골사, 안마사, 임상병리사, 물리치료사, 치과기공사 등이 제공하는 용역과 약사의 의약품 조제용역이다.

조제란 일정한 처방에 따라서 두 가지 이상의 의약품을 배합하거나 한 가지의 의약품을 그대로 일정한 분량으로 나누어서 특정한 용법에 따라 특정인의 특정된 질병을 치료하거나 예방하는 등의 목적으로 사용하도록 약제를 만드는 것을 말한다.

다만, 의료법에 따른 면허나 자격이 없는 자가 제공하거나 의료법상의 업무범위를 벗어나서 제공하는 의료용역, 피부과의원에 부설된 피부관리실에서 제공하는 피부관리용역은 부가가치세 과세대상이다.

또한 의료보건용역을 제공하는 사업자가 입원환자에게 직접 제공하는 음식용역은 부수용역으로 면세대상이나 외래환자, 환자의 보호자 및 일반인 등에게 제공하는 음식용역은 과세대상이다.

그리고 의료원과의 사이에 임대차계약을 체결하고 구내식당을 임차한 다음 독립적인 사업형태를 갖추고 자신의 계산하에 계속적으로 급식을 제공한 자는 의료원에 종속되어 용역만을 제공한 것이 아니라 독립된 사업자에 해당하므로 의료보건용역에 필수적으로 부수되는 재화나 용역이 될 수

없어 면세의 대상이 아니다.(대법원 2010.11.8.선고 2001두4849 판결).

비의료인이 의료인 명의로 병원을 개설하여 비의료인의 책임과 계산 하에 공급하는 의료용역은 부가가치세가 과세되는 것이며, 이 경우 면세사업자 명의로 발급받은 세금계산서의 매입세액은 등록 전 매입세액에 해당하여 비의료인의 매출세액에서 공제되지 아니한다(과세기준자문 - 2016-법령해석부가-0039, 2016.4.8.).

의료법에 규정하는 안마사가 아닌 사람을 의료법에 규정하는 안마사와 공동으로 안마시술소를 개설할 수 없다고 할 것이므로, 의료법에 규정하는 안마사가 아닌 사람과 의료법에 규정하는 안마사가 공동으로 안마시술소를 개설한 다음 의료법에 규정하는 안마사를 고용하여 제공하는 안마용역도 부가가치세 면제대상에 해당하지 않는다(대법원 2013. 5. 9. 선고2011두5834 판결).

※사회적기업, 사회적협동조합이 직접 제공하는 간병, 산후조리, 보육용역은 면제하는 의료보건용역에 해당한다.

(나) 교육용역 등

일정한 시설 등에서 학생, 수강생, 훈련생, 교습생 또는 청강생에게 지식, 기술 등을 가르치는 것에 대하여 면세한다. 일정한 시설기준이란 주무관청의 허가·인가 또는 승인을 얻어 설립하거나 주무관청에 등록 또는 신고한 학교, 학원·강습소, 훈련원, 교습소, 비영리단체의 교육용역 등이다. 즉, 주무관청의 실질적인 지도·감독하에 있어야 한다. 또한 학원의 설립·운영 및 과외교습에 관한 법률에 따라 등록한 학원이 제공하는 진학상담 및 지도 용역은 부가가치세가 면제된다(기획재정부 부가가치세과-279, 2013.4.24.)

한편 비영리단체의 경우 정부의 허가 인가를 받아 설립된 모든 비영리단체를 의미하는 것이 아니라, 초·중등교육법, 고등교육법, 영유아보육법, 유아교육법, 학원의 설립·운영 및 과외교습에 관한 법률, 체육시설의 설치·이용에 관한 법률, 평생교육법 등과 같이 학교나 학원 등에 대

한 구체적 시설 및 설비의 기준을 정한 교육시설 관련법에 따른 허가나 인가를 받아 설립된 비영리단체를 의미한다(대법원 2008. 6.12. 선고 2007두23255 판결).

그 밖에 면세되는 교육용역으로는 청소년활동진흥법에 따른 청소년수련 시설 등에서 지식·기술 등을 가르치는 것, 산업교육 진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률에 의한 산학협력단의 교육용역, 사회적기업육성법에 따른 인증받은 사회적 기업의 교육용역, 과학관의 설립·운영 및 육성에 관한 법률에 의한 과학관, 박물관 및 미술관 진흥법에 따라 등록한 박물관 및 미술관 등이 제공하는 교육용역은 면세한다.

평생교육법에 따라 신고한 사업자가 신고한 내용의 범위 내에서 기업체 등과 위탁계약을 체결하고 출장하여 교육용역을 제공하는 경우 부가가치세가 면제된다.(기획재정부 부가가치세과-25, 2012.1.17.)

※ 사회적 협동조합, 사회적 기업에서 학생들에게 지식·기술을 가리키는 교육용역은 면세한다.

(3) 문화 관련 용역

(가) 도서, 신문, 잡지, 통신 방송 등 관련 용역, 다만 광고 용역은 과세된다. 한편, 부가가치세가 면제되는 도서, 신문, 잡지 등의 인쇄, 제본 등을 위탁받아 용역을 제공하는 것은 부가가치세 과세대상이다.(조심 2008서2511, 2009.2.17)

(나) 예술창작품, 예술행사, 문화행사, 비직업운동경기 등 관련 용역
예술행사 및 문화행사는 행사 주최에 관계없이 영리를 목적으로 하지 아니하는 문학·미술·음악·연극 및 문화 등의 발표회·연주회·경연대회 등을 말한다.

(다) 도서관·과학관·박물관·미술관·동물원 또는 식물원에의 입장 등 열람, 관람하기 위한 입장료에 대해서만 면세하고, 영리목적이 있어도 면세하며, 공공시설이 아니어도 면세한다. 다만, 오락·유흥시

설이 있는 동물원, 식물원은 과세대상이다.

(4) 부가가치 생산요소

부가가치 생산의 요소는 토지, 노동, 자본인데 그 자체가 부가가치 창출요소이므로 면제한다. 이에 따라 토지의 공급, 금융보험용역, 일정한 인적용역이 면세 대상이다.

(가) 토지의 공급

주택의 부수토지와 상가의 부수토지 구분 없이 면세이다. 다만 토지의 임대는 원칙적으로 과세대상이 된다.

(나) 금융보험용역

면세되는 금융보험용역에는 은행업, 집합투자업, 신탁업, 투자일임업, 금전대부업, 환전업, 상호저축은행업, 신용보증기금업, 보증업, 보험업, 여신전문금융업 및 그 밖의 금전대부업이 포함된다.

은행업자 대부업 등 금융·보험용역의 공급은 부가가치세 과세대상에 해당한다. 다만, 은행업자 등이 자금을 유통하는 등의 용역을 제공하고 그에 따라 이자 명목으로 돈을 받더라도 이것에는 위와 같은 용역대가 이외에도 다른 요소들이 섞여 있으므로 받은 돈 전부를 곧바로 용역의 공급에 대한 대가로 볼 수 없고 용역 공급의 대가만을 구분해 내기도 어려운 사정 등을 고려하여 부가가치세를 면제한다(대법원 2019.1.17.선고, 2015두 60662 판결).

면세되는 부수용역에는 담보재화 등 자산평가용역, 투자조사 및 상담용역, 면세용역제공에 사용하는 유가증권용지 등 업무용 재화, 금융·보험업무에서 취득한 재화, 유가증권의 대체결제업무·명의개서대행업무, 보험의 보상금 결정에 관련된 업무 등이 있다. 다만, 복권·입장권 대행용역, 인수합병 중개, 주선, 대리 용역은 과세대상이다.

(다) 일정한 인적용역

1)개인만 면세하는 경우

- ㉠ 개인이 물적 시설 없이 근로자를 고용하지 아니하고 독립된 자격으로 제공하는 근로의 제공과 유사한 용역. 독립된 자격이란 개인이나 법인에게 고용되거나 소속되지 아니하여야 한다는 것을 의미한다.
- ㉡ 문화·예술·창작 및 연예활동
- ㉢ 직업운동가·가수 등 스포츠연예의 기능을 가진 자와 이들의 감독매니저 등 직업운동가 등의 기능발휘를 지도·주선하는 자가 개인의 독립된 자격으로 물적시설 없이 근로자를 고용하지 않고 제공하는 용역.

다만, 결혼상담용역, 설계, 기술, 조사, 검사용역은 과세대상이다.

2)개인 법인 물문하고 면세하는 경우(물적시설 유무 관계 없음)

- ㉠ 일정한 학술연구용역과 기술연구용역, 법인이 일정한 기술연구용역을 공급하더라도 이를 독립된 사업으로 영위하면서 과세사업에 부수되지 아니하는 인적용역을 공급하는 경우라야 부가가치세가 면제된다(대법원 2001.11.27. 선고 99두10131 판결).
- ㉡ 형사소송법 및 군사법원법 등에 따른 국선변호인의 국선변호와 일정한 법률구조용역등
- ㉢ 중소기업창업지원법에 따른 중소기업상담회사가 제공하는 창업상담용역
- ㉣ 국세기본법에 따른 국선대리인의 국선대리 용역
- ㉤ 민법에 따른 후견인 및 후견감독인의 후견사무 용역

※인력공급업와 고용알선업

인력공급업: 자기 관리하에 있는 노동자를 계약에 의하여 타인 또는 타사업체에 일정기간 공급하는 것이 주된 산업활동인 경우를 말한다.

고용알선업: 고용주 또는 구직자를 대리하여 일자리 및 구직자 정보를 기초로 인력을 선발, 알선 및 배치하는 것이 주된 산업활동인 경우를 말한다.

(5) 공익 또는 정책적 면세

(가) 공익단체가 무상 또는 실비로 공급하는 재화 또는 용역

주무관청에 등록된 종교(그 소속단체를 포함)·자선·학술·구호·기타 공익을 목적으로 하는 단체가 그 고유의 사업목적을 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 것이다.

(나) 학술 및 발전을 위하여 학술 및 기술의 연구와 발표를 주된 목적으로 하는 단체가 그 연구와 관련하여 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 또는 용역
학술연구단체 또는 기술연구단체가 학술연구 또는 기술연구와 관련하여 공급하는 용역의 범위에는 새로운 학술 또는 기술을 개발하기 위한 새로운 이론, 방법, 공법 또는 공식 등의 연구용역 뿐만 아니라 기존의 학술연구나 기술연구 결과의 타당성을 검토하고 그 내용을 수정, 보완하기 위한 연구용역도 포함되지만, 단순히 기존의 학술연구나 기존 연구결과를 응용 또는 이용하는 용역은 포함되지 않는다고 봄이 타당하다(대법원 2012.12.13. 선고 2011두 3913 판결).

(다) 주무관청에 등록된 종교 등 공익단체가 공급하는 일시적으로 운영·관리하는 수입사업과 관련하여 공급하는 재화 또는 용역

(라) 문화재보호법에 따른 지정문화재를 소유하거나 관리하고 있는 종교단체의 경내지 및 경내지 안의 건물과 공작물의 임대용역

(마) 공익을 목적으로 기숙사를 운영하는 자가 학생이나 근로자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 음식 및 숙박 용역

(바) 국가, 지방자치단체 또는 지방자치단체조합이 공급하는 일정한 재화 또는 용역 중 일정한 용역

다만, 우정사업조직이 제공하는 소포우편물을 방문접수하여 배달하는 용역, 우편주문판매를 대행하는 용역, 고속철도에 의한 여객운송용역, 부동산임대업, 도매 및 소매업, 숙박업, 골프장 및 스키장 운영업, 기타 스포츠시설 운영업 등에 대하여는 면제하지 않는다. 기타 국가, 지방자치단체 또는 지방자치단체조합이 그 소속 직원의 복리후생을 위하여 구내에서 식당을 직접 경영하여 음식을 공급하는 용역 이외의 음식점업에 대하여는 면제하지 않는다.

한편, 지방자치단체가 유관단체에 건물 위탁후 수수료를 지급한 경우 임대를 개시한 후 신축 관련 매입세액은 공제대상이다. 다만 이 경우 위탁수수료가 임차인에게 관리비 등을 지원한 것이 아니고 임대료가 적정하여야 한다. 국가 등으로부터 시설의 관리 등을 위탁받은 단체가 그 명의로 계산으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우 국가 등이 거래당사자로서 제3자에게 직접 재화 또는 용역을 공급한 것이 아니므로 여기에 해당하지 않는다.(대법원 2017.7.11. 선고, 2015두 48754 판결).

즉 부가가치세 과세 대상이다

(사) 국가, 지방자치단체, 지방자치단체조합 또는 공익단체에 무상으로 공급하는 재화 또는 용역 사업자가 공익단체인 의료법인에 무상으로 공급하는 재화는 부가가치세 면제대상이나, 채무인수조건으로 기부하는 경우 그 채무액에 해당하는 부분은 유상공급이므로 부가가치세과세대상이다(조심 2013전1239, 2013.6.10.).

피담보채무와 함께 건물을 출연하는 경우 피담보채무액을 제외한 나머지 부분은 무상공급으로 보아 부가가치세가 면제된다(대법원 2013.11.28. 선고 2013두16838 판결).

(아) 국민주택 공급 및 국민주택 건설용역과 리모델링용역

면세규정의 입법취지는 주택이 없는 국민의 주거생활의 안정을 도모하고 국민의 주거수준의 향상을 기하기 위하여 국민주택규모 이하의 주택을 집없는 국민에게 공급하거나 당해 주택의 건설용역을 공급하는 자에게 부가가치세를 면제하여 부담을 덜게 하여 적어도 동 세액 상당 정도라도 값이 싼 주택을 공급하려는 데 있다(대법원 1980.7.8.선고 80누 213 판결).

건설산업기본법, 전기공사업법, 소방시설공사업법, 정보통신사업법, 주택법, 하수법, 가축분뇨의 관리 및 이용에 관한 법률에 의하여 등록을 한 자가 공급하는 국민주택 건설용역과 건축사업, 전력기술관리법, 소방시설공사업법, 기술사법 및 엔지니어링산업 진흥법에 따라 등록 또는 신고를 한 자가 공급하는 설계용역과 건축법에 의하여 등록을 한 자가 공급하는 리모델링용역.국민주택규모 이하의 관리주체, 경비업자 또는 청소업자가 공동주택에 공급하는 일반관리용역, 경비용역 및 청소용역 등은 부가가치세를 면제한다. 그 밖에 입주자 대표 등이 관리소장 및 관리직원, 경비원, 미화원을 직접고용하여 일반관리용역 등을 공급하는 경우에도 면제한다. 그리고 건설산업기본법에 의하여 등록을 한 자가 기존의 업무시설을 가구당 국민주택규모 이하인 다가구 주택으로 변경하는 용역을 제공하는 경우 이는 국민주택의 건설용역으로 부가 가치세가 면제된다.(사전-2019-법령해석부가-0471, 2019.9.11.)

※ 국민주택 여부를 판단함에 있어서 다가구주택은 전체 면적이 아닌 가구당 전용면적을 기준으로 판단한다.

다만, 국민주택규모를 초과하더라도 읍·면지역에 위치하거나, 전용면적이 135평방미터 이하인 일정한 공동주택의 일반관리비 등 용역은 2020년까지 한시적으로 면제한다. 한편, 부가가치세가 면제되는 국민주택은 그 법의 목적 등에 비추어 적어도 주택의 용도로 적법하게 건축허가를 받아 그에 따라 건축된 건물만 해당되어야 한다(대법원 2013.2.28. 선고 2012두24634 판결).

조세특례제한법에 따라 부가가치세가 면제되는 국민주택의 공급은 주택법에 따른 국민주택규모 이하의 주택 공급에 한해 적용하는 것으로 오피스텔은 주택법에 따른 주택에 해당하지 않으므로 이를 적용할 수 없다(기획재정부 부가가치세제과-563, 2014.9.24.).

즉, 오피스텔의 경우 사실상 주거용으로 분양·사용 된다 하더라도 건축법상 업무시설 용도로 건축 미 사용승인 받은 건물은 주택법상 준주택으로 분류되므로 부가가치세가 면제되는 국민주택으로 볼 수 없다(사전-2017-법령해석부가-0515, 2017.10.12.).

오피스텔은 공급당시 관련 법령에 따른 오피스텔 요건을 충족하고 공부상 용도 역시 업무시설이므로 그 규모가 주택법에 따른 국민주택 규모 이하인지 여무나 사실상 주거용 용도로 사용될 수 있는 구조와 기능을 갖추었고 실제로 주거의 용도로 사용되었는지 여부 등과 관계없이 면세 조항의 국민주택에 해당한다고 볼 수 없다.(대법원 2021.1.14. 선고 2020두 43289 판결).

또한 부가가치세가 면제되는 국민주택은 그 법의 목적 등에 비추어 적어도 주택의 용도로 적법하게 건축허가를 받아 사용승인까지 마친 다음 용도변경의 허가를 받음이 없이 주택으로 개조한 경우에는 부가가치세가 면제되는 국민주택에 해당한다고 할 수 없다(대법원 1996.10.11. 선고, 96누8758 판결)

한편, 하급심 판례에 의하면 현행 조세특례제한법상 국민주택 면세규정은 부가가치세가 면제 되는 대상을 국민주택규모이하의 주택으로 규정하고 있을 뿐 그 공부상 분류가 어떠해야 하는 지에 대해서는 아무런 제한이 없으므로 그 적용대상이 반드시 주택법상 주택에 관한 정의규정에 구속될 수 없다고 보아 부가가치세가 면제되는 주택인지 여부는 공부상의 용도의 구분이나 건축법상의 주택으로 허가를 받았는지 여부에 따라 판단할 것이 아니라 실제 용도를 기준으로 주택으로서의 실질을 가지고 있는지 여부를 기준으로 함이 타당하다고 하여 주거용 오피스텔에 대해서도 부가가치세가 면제된다고 판시한 사례가 있다.

(6) 기타 면세

(가) 우표, 인지, 증지, 복권 및 공중전화, 특수용 담배

(나) 특수용도 석유류

전기사업자가 전기를 공급할 수 없거나 상당한 기간 전기공급이 곤란한 도서로서 도서지방의 자가발전에 사용할 목적으로 수산업협동조합중앙회에 직접 공급하는 석유류.

(다) 공장, 광산, 학교 등의 구내식당 음식용역

해당 사업장 등의 구내식당에서 식당을 직접 경영하여 공급하거나 학교장의 위탁을 받은 학교급식사업자가 위탁급식의 방법으로 해당 학교에 직접 공급하는 음식용역.

(라) 농·어업 대행용역

영농조합법인 및 농업회사법인이 농업경영 및 농작업의 대행용역과 영어조합법인이 공급하는 어업경영 및 어작업의 대행용역.

(마) 정부업무대행단체가 공급하는 재화 또는 용역 중 고유의 목적사업으로 면세사업과 관련된 것

※농가 부업소득

농가부업소득 중 민박, 음식물 판매, 특산물 제조, 전통차 제조 등은 독립된 사업으로 부가가치세 과세대상이 된다. 그러나 축산, 양어, 고공품 제조 등은 독립된 사업으로 보지 않고 농업의 일부로 보아 부가가치세가 과세되지 않는다.

8. 부가가치세 과세표준 계산

가. 개요

(1) 과세표준의 개념

부가가치세 과세준이란 과세기간이 경과함으로써 추상적으로 발생한 납세의무를 구체화하기 위하여 해당 과세기간에 대한 세액 산출의 기준이 되는 과세물건의 가액을 말하며, 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액을 말한다.

즉, 금전으로 대가를 받은 경우에는 그 대가를 금전 이외의 대가를 받은 경우에는 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가를 말한다.

(2) 공급가액의 의미

공급가액이란 거래상대방으로부터 받은 대금, 요금, 수수료 등을 말하는 것으로 일반과세자에게 적용되는 것이며, 부가가치세가 포함되지 않은 물품가격으로 기업의 순수한 매출액과 같은 의미를 가지고 있다.

그리고 재화 또는 용역의 공급시 ‘부가가치세 별도’라는 의사표시가 없으면 부가가치세가 포함된 공급대가로 본다.

한편, 재화나 용역의 공급대가가 아닌 위약금이나 손해배상금 등은 공급가액이 될 수 없다(대법원 1984.3.13. 선고 81누412 판결, 대법원 2016.8.26. 선고 2015두58959 판결).

(3) 재화 또는 용역의 공급과 대가관계

전기·가스요금 등 공공요금의 경우 그것이 재화 또는 용역의 공급과 대가관계에 있는지 여부에 따라 부가가치세 과세표준에 포함되는지가 결정될 것이고, 단순히 재화 또는 용역의 공급자가 거래상대방을 위하여 그가 부담하는 공공요금을 재화 또는 용역공급에 따른 대가와 구분하여

편의상 함께 수령하여 납부를 대행한 것에 불과하다면 그 공공요금은 재화 또는 용역의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없다(대법원 2007.9.6. 선고 2007두9778 판결).

즉, 과세표준이 되는 공급가액에 포함되기 위해서는 재화 또는 용역의 공급과 금전 등 사이에 실질적, 경제적 대가관계가 있어야 한다. 따라서 아파트 분양업체가 아파트 공급대금을 계약금, 중도금 및 잔금으로 나누어 수분양자들이 각 회의 중도금과 잔금을 각 약정기일에 지급하지 아니하는 경우 지체된 금액에 대하여 지체된 기간동안 일정한 연체이율에 의한 연체료를 가산하여 지급받기로 약정하고 그 약정에 따라 아파트대금과 연체료를 받아왔다면 이러한 연체료는 아파트의 공급과 대가관계에 있는 금전이라고 할 수 없어서 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는다(대법원 1997.12.9. 선고, 97누 15722 판결).

공급자가 어떠한 공급과 관련하여 재화나 용역을 공급받는 자가 아닌 제3자에게 금전 또는 금전적 가치가 있는 것을 받은 경우에 그것이 공급과 대가관계에 있는 때에는 부가가치세 과세표준에 포함될 수 있으나, 그것이 해당 공급과 구별되는 제3자와 공급자 사이의 다른 공급과 관련되어 있을 뿐 해당 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없는 경우에는 해당 공급에 관한 부가가치세의 과세표준에 포함되지 아니한다. 대가관계에 있는지는 여러 사정을 종합하여 해당 공급과 직접적인 관련성이 인정될 수 있는지에 따라 판단하여야 한다(대법원 2016.6.23. 선고 2014두 144 판결).

나. 구체적인 경우 공급가액

(1) 금전 등으로 대가를 받은 경우

(가) 일반적인 경우

원칙적으로 거래상대방으로부터 받은 대금, 요금, 수수료 등이 공급가액이 된다. 그 밖에 도달 전 파손·훼손 또는 멸실된 재화의 가액,

공급대가의 지급지연으로 인하여 지급받은 연체이자, 반환조건 용기대금, 대가와 구분되고 지급사실이 확인되는 봉사료 등은 공급가액에서 제외한다. 한편, 전기·가스요금 등 공공요금의 경우 그것이 재화 또는 용역의 공급과 대가관계에 있는지 여부에 따라 부가가치세의 과세표준에 포함되는지가 결정될 것이고, 단순히 재화 또는 용역의 공급자가 거래상대방을 위하여 그가 부담하는 공공요금을 재화 또는 용역의 공급에 따른 대가와 구분하여 징수편의상 함께 수령하여 납부를 대행한 것에 불과하다면 그 공공요금은 재화 또는 용역의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없다(대법원 2007.9.6. 선고 2007두9778 판결).

(나) 봉사료의 경우

신용카드 등에 그 대가와 구분하여 적고 봉사료를 해당 종업원에게 지급한 사실이 확인되는 경우에는 그 봉사료는 공급가액에 포함되지 아니하나, 사업자가 자기의 수입금액으로 계상한 경우에 봉사료는 공급가액에 포함된다. 그러나 일정한 지급기준에 의거 전직원에게 지급하는 봉사료 금액은 신용카드매출전표 등에 구분하여 기재하더라도 부가가치세 과세표준에 포함된다.

한편, 미용서비스업을 영위하는 사업자가 미용용역을 공급하고 고객으로부터 그 용역대와 함께 자유직업소득자인 헤어디자인에 대한 봉사료 명목으로 결제대금의 일정률 상당액을 신용카드매출전표에 구분·기재하여 수령한 후 해당 금액과 대응되지 아니하는 내부기준에 따라 산정한 금액을 헤어디자이너에게 지급하는 경우 해당 봉사료 명목으로 지급받은금액은 신용카드매출전표 등에 구분하여 기재하더라도 부가가치세 과세표준에 포함한다(서면답변-2017-부가-3606, 2018.3.29.).

(다) 수입재화인 경우

관세의 과세가격과 관세, 개별소비세, 주세, 교육세, 농어촌특별세 및 교통에너지환경세의 합계액이 공급가액이 된다.

(라) 개별소비세, 교통에너지환경세 및 주세가 과세되는 재화 또는 용역의 경우

개별소비세, 주세, 교육세, 농어촌특별세 및 교통에너지환경세 상당액이 포함된 재화 또는 용역의 대가.

(마) 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 그 대가로 받은 금액에 공급가액과 세액이 별도로 표시되어 있지 않거나 부가가치세가 포함되어 있는지가 분명하지 아니한 경우, 그 대가로 받은 금액의 110분의 100을 곱한 금액을 공급가액으로 한다.

(바) 간이과세자의 경우

공급대가의 합계액이 과세표준이 된다.

(사) 공급가액에서 제외되는 대가

매출에누리, 환입된 재화의 가액, 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련 없는 국고보조금과 공공보조금은 공급가액에서 제외된다. 공급가액이 추가되거나 차감되는 금액이 발생한 경우에는 증감사유가 발생한 날을 작성일자로한 수정세금계산서를 발급할 수 있다.

① 매출에누리

매출에누리란 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도 조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액을 말한다. 이는 거래상대방으로부터 실제로 받은 금액이 아니므로 부가가치세 과세표준에서 제외된다.

이러한 매출에누리는 공급자가 재화나 용역의 공급 시 통상의 공급가액에서 일정액을 공제 차감한 나머지 가액만을 받는 방법 뿐만 아니라 공급가액을 전부 받은 후 그 중 일정액을 반환하거

나 또는 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다(대법원 2015.12.23. 선고 2013두19615 판결). 즉, 거래당사자 사이에 사전이든 사후든 공급가액에 대한 약정이 인정되는 경우 재화 또는 용역의 대가에서 공제되는 매출에누리에 해당될 수 있다.

매출에누리에 해당하는 경우로 사업자가 고객에게 재화를 공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금으로 결제할 수 있도록 한 경우 2차 거래에서 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제조건에 따라 공급가액을 직접 공제, 차감한 것으로 에누리액에 해당한다(대법원 2016.8.26. 선고 2015두58959 판결). 또한 지마켓을 운영하는 회사가 아이템 할인이나 바이어 쿠폰의 사용을 통하여 상품거래가 이루어지는 때 할인액만큼의 금액을 판매회원의 서비스 이용료에서 공제하여 준 경우 서비스 이용료에서 직접 공제되는 것으로서 에누리액에 해당한다(대법원 2016.3.23. 선고 2014두298 판결).

그리고 사업자의 귀책사유에 의하여 계약이 해지되고 렌탈기간 동안의 렌탈료를 전액 환불한 경우 해당 렌탈료 환불액은 당초 공급한 렌탈용역 대가에 대한 사후합의에 따른 에누리에 해당한다.(기획재정부 부가가치세과-210, 2017.4.17.)

② 환입된 재화의 가액

환입이란 일단 공급한 재화가 품질 기타 계약조건 위반 등으로 반품된 것을 말하는 것으로 공급가액에 포함하지 않는다.

③ 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금과 공공보조금

재화 또는 용역을 공급함으로써 부가가치세 납세의무를 지는 사

업자가 국고보조금의 교부대상이 되는 보조사업의 수행자로서 재화 또는 용역을 공급하고 국고보조금을 지급받은 경우에 당해 사업자의 재화 또는 용역의 공급에 따른 부가가치세 과세표준에 국고보조금 상당액을 포함시키지 않는다는 것을 의미한다(대법원 2001.10.9. 선고2000두369 판결).

④ 매출할인

공급에 대한 대가를 약정기일 전에 받았다는 이유로 사업자가 당초의 공급가액에서 할인해 준 금액은 공급가액에 포함되지 않는다. 한편, 매출할인이 발생한 경우에는 증감사유가 발생한 날을 작성일자로 기재하고 수정세금계산서를 교부하여야 한다.

⑤ 마일리지 등

㉠ 개념

마일리지 등이란 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 마일리지, 포인트 또는 그 밖에 이와 유사한 형태로 별도의 대가 없이 적립 받은 후 다른 재화 또는 용역의 구입 시 결제 수단으로 사용할 수 있는 것과 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 교부받으며 전산시스템 등을 통하여 그 밖의 상품권과 구분 관리되는 상품권을 말한다.

㉡ 자기적립 마일리지 등으로 결제받은 금액

일정한 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제 받은 경우에는 마일리지 등을 적립하여 준 사업장에서 사용한 자기적립마일리지 등은 공급가액에 포함하지 않는다. 이 경우 마일리지 등은 매출할인 성격으로 본다. 즉, 장려금이 아닌 매출할인 성격이 있다는 것이다.

㉢ 제3자 적립 마일리지 등으로 결제받은 금액

자기적립마일리지 등 외의 마일리지로 결제 받은 부분에 대하여는 재화 또는 용역을 공급받은 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액과 마일리지 등 외의 수단으로 결제받은 금액의 합계액이 공급가액이 된다. 즉, 공급가액에 포함된다. 다만, 일정한 제휴마일리지 사용액은 금전적 가치가 없고 그 성격상으로 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 에누리액에 해당된다(서울 행정법원 2018.9.7.선고 2017구합 81977 판결)

⑥ 판매장려금(리베이트, 커미션, 인센티브, 알선수수료 등)

판매장려금이란 판매촉진, 시장개척 등을 목적으로 사전약정에 의하여 거래수량이나 거래금액에 따라 지급하는 금품을 말한다.

장려금이나 이와 유사한 금액은 과세표준에서 공제하지 않는다. 따라서 공급가액에서 차감하지 않는다.

판매장려금을 현금으로 지급하는 경우에는 별도의 과세표준(공급가액)에 포함시키지 않는다. 즉, 부가가치세법상 거래로 보지 않는다.

반면, 판매장려금을 현금이 아닌 재화로 공급하면 사업상 증여에 해당되어 재화의 현물시가액을 별도로 과세표준에 포함시켜야 한다. 다만 세금계산서는 발행하지 않는다.

⑦ 하자보증금의 과세표준 포함 여부

사업자가 완성도지급기준 또는 중간지급조건부로 재화 또는 용역을 공급하고 계약에 따라 각 부분을 받은 때 하자보증을 위하여 공급받는 자에게 보관시키는 일정한 하자보증금은 과세표준에서 공제하지 않는다.

⑧ 기타 공급가액에 포함하지 않는 금액

㉠ 공급받는 자에게 도달하기 전에 파손되거나 훼손돼 멸실한

재화의 가액

㉞ 공급에 대한 대가의 지급이 연체되었음을 이유로 받는 연체이자

㉟ 공급자가 어떠한 공급과 관련하여 재화나 용역을 공급받은 자가 아닌 제3자(홈쇼핑업체)로부터 금전 또는 금전적 가치가 있는 것을 받는 경우에 그것이 그 공급과 대가 관계가 있는 때에는 부가가치세의 과세표준에 포함될 수 있을 것이나, 그것이 해당 공급과 구별되는 제3자와 공급자의 다른 공급과 관련되어 있을 뿐 해당 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없는 경우에는 해당 공급에 관한 부가가치세의 과세표준에 포함되지 않는다(대법원 2016.6.23. 선고 2014두 144 판결).

㉠ 국고보조금과 공공보조금

재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금과 공공보조금은 성격상 무상으로 지급되는 것이므로 과세표준에서 제외한다.

즉, 용역의 공급 그 자체에 대한 반대급부로서의 대가가 아닌 재정상의 원조를 목적으로 교부된 시설, 운영자금에 해당하며 그 보상액은 부가가치세 과세표준에서 제외되는 국고보조금에 해당한다.(대법원 2018.1.25. 선고 2017두55329 판결).

(2) 금전 이외의 대가를 받은 경우, 부당행위계산 부인에 의하는 경우

재화를 공급하고 금전 이외의 대가를 받는 경우 과세표준은 자가 공급한 재화의 시가이다. 다만, 공급한 재화의 시가가 불분명한 경우에는 공급받은 재화의 시가에 의한다. 또한 특수관계인에게 재화를 공급하고 부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 아니한 경우에는 공급한 재화의 시가를 과세표준으로 한다.

(3) 부동산 임대용역의 경우

(가) 임대료 등

①겸용주택인 경우

과세되는 부동산임대용역과 면세되는 주택 임대용역을 같이 공급하는 경우에는 실지 귀속에 따라 과세표준을 계산한다.

과세되는 부동산 임대용역과 면세되는 주택 임대용역을 함께 공급하여 임대료 등의 구분이 불분명한 경우에는 일정한 산식에 의하여 순차로 계산한 금액이 공급가액이 된다.

②임대료를 선불 또는 후불로 받은 경우

사업자가 둘 이상의 과세기간에 걸쳐 부동산 임대용역을 공급하고 그 대가를 선불 또는 후불로 받는 경우에는 해당 금액을 계약기간의 개월 수로 나눈 금액의 각 과세대상기간의 합계액이 공급가액이 된다.

③관리비 등 과세표준 포함 여부

한편, 부동산 임대에 따른 용역 제공 시 임차인이 부담하여야 할 보험료·수수료 및 공공요금 등을 별도로 구분징수하여 납입을 대행하는 경우 해당 금액은 부동산임대관리에 따른 대가에 포함하지 않는다.

그러나 사업자가 부가가치세가 과세되는 부동산 임대료와 해당 부동산을 관리해 주는 대가로 받은 관리비 등을 구분하지 아니하고 영수하는 때에는 전체 금액에 대하여 과세한다.

(나) 간주임대료

①취지

부동산 임대에 있어서 임대료가 주된 대가라고 할 수 있으나 임대보증금 또는 전세보증금의 경우에도 그 자체는 대가라 할 수 없어도 보증금을 받는 경우 그 보증금에 상당하는 만큼의 월세가 경감되는 것이 거래관행임을 고려하여 보증금의 이자상당액을 대가로 보아 이를 과세표준에 산입한다.

또한 전세금 또는 임차보증금으로 정기예금에 가입하여 이자수익을 얻거나 전세금 또는 임차보증금으로 투자를 하여 투자수익을 얻

는 등 전세금 또는 임대보증금을 보유하는 계약기간 동안 이를 운용하면서 수익을 창출할 수 있게 되므로, 이를 부동산 임대용역에 대한 대가로 볼 수 있다.

②계산방법

사업자가 부동산 임대용역을 공급하고 전세금 또는 임대보증금을 받는 경우에는 금전 이외의 대가를 받는 것으로 보아 간주임대료를 과세표준으로 한다.

사업자가 부동산 임대용역을 공급하고 전세금 또는 임대보증금을 받는 경우에는 전세금 또는 임대보증금을 1년 정기예금이자율로 계산한 금액 중 과세기간 해당액을 공급가액으로 한다.

한편, 간주임대료에 대해서는 세금계산서를 발급할 수 없으며 간주임대료를 임차인이 부담하기로 약정한 경우에는 임차인의 필요경비로 처리한다.

(다)임대료를 금전 이외의 것으로 받는 경우

토지임대인이 토지임차인에게 토지임대용역을 제공하고 그 대가로 금전 이외의 것으로서 신축건물 등을 받는 경우에는 자신이 공급한 토지임대용역의 시가가 공급가액이 된다. 다만 과세실무상 토지임대인이 받은 건물의 신축비용이 과세표준이 된다(부가 46015-1518,2000.6.30, 대법원 2011.6.30. 선고 2008두18939 판결).

※무상임대의 경우

사업자가 특수관계인에게 토지 및 건물 등 부동산을 무상으로 임대하는 경우 시가를 기준으로 부가가치세를 과세한다.

(4) 간주공급의 경우

폐업 시 잔존재화에 과세하는 경우에는 잔존하는 재화의 시가, 자가공급 등의 경우에는 공급한 재화 또는 용역의 시가, 직매장 반출의 경우에는 취득가액을 공급가액으로 본다.

다만, 해당 재화가 감가상각자산에 해당하면 일정한 산식에 의하여 계산한 금액을 그 재화의 시가로 본다.

한편, 사업폐지시 잔존재화에 해당한 경우 자가공급으로 의제되고, 그 후 위 잔존재화를 제3자에게 양도하였다면 이는 부가가치세 납세의무자로서 사업상 지위를 상실한 이후의 일로서 사업상 재화를 공급하는 경우에 해당하는 것이 아니므로 위 양도로 인한 부가가치세 납세의무는 없다(대법원 2001.2.9. 선고 99두503 판결).

(5) 기타의 공급가액

(가) 외상판매 및 할부판매의 경우
공급한 재화의 총 가액.

(나) 장기할부 판매, 완성도 기준지급 조건부 또는 중간지급 조건부, 계속적 재화
계약에 따라 받기로 한 대가의 각 부분

(다) 완성도 기준 등에 의한 재화 또는 용역을 공급하는 경우
계약에 따라 받기로 한 대가의 각 부분.

(라) 기부채납의 경우
기부채납의 근거가 되는 법률에 따라 기부채납된 가액.기부채납 시설물 설치용역을 제공한 대가로 무상사용권을 취득한 것이라면 이는 금전이외의 대가를 받은 경우에 해당하여 재화 또는 용역의 시가인 공사비 총액을 부가가치세 과세표준으로 한다.(심사 부가 2007-0230, 2007.11.12.)

(마) 과세사업과 면세사업에 공통적으로 사용되는 재화를 공급하는 경우
일정한 산식에 의하여 안분한 가액.

즉, 과세표준= 해당 재화의 공급가액×(직전 과세기간의 공급가액/직전 과세기간의 총공급가액)

(바) 토지와 건물 등을 함께 공급하는 경우

① 실지거래가액에 의하는 경우

토지와 건물의 실지거래가액이 구분되면 건물 등의 실지거래가액이 공급가액이 되는 것이 원칙이다.

② 안분계산에 의하는 경우

실지거래가액 중 토지의 가액과 건물 등의 가액 구분이 불분명하거나, 구분된 각각의 실지거래가액이 기준시가에 의하여 안분한 가액과 30% 이상 차이가 나는 경우에는 일정한 방법에 의하여 안분한 가액이 공급가액이 된다.

다만, 사업자가 구분한 실지거래가액을 인정할 만한 사유로 다른 법령에서 토지와 건물의 양도가액을 정한 경우, 건물만 있는 토지를 취득하여 건물을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 안분계산을 하지 않는다.

안분방법은 ㉠토지와 건물 등에 대한 감정평가액이 모두 있는 경우에는 일정한 기간의 감정평가액에 비례하여 안분계산하고 ㉡토지와 건물 등 중 하나 또는 모두 감정가액이 없는 경우에는 공급계약일 현재의 기준시가에 의하여 안분계산 한다. ㉢그 밖에 기준시가 등이 일부만 있거나 없는 경우에는 일정한 방법(장부가액 또는 취득가액)에 의하여 안분 계산한 금액에 의한다.

(사) 과세되는 부동산임대용역과 면세되는 주택임대용역을 함께 공급하여 그 임대료 등의 구분이 불분명한 경우

일정한 산식에 의하여 계산한 금액의 합계액. 즉, 토지 또는 건물분 임대료 상당액을 과세 기간 종료일 현재의 기준시가에 의하여 안분계산한 후 과세분 토지분과 건물분 토지분 임대료 과세표준을 계산한다.

(아) 감가상각자산의 경우

취득가액을 일정한 감가율에 의하여 계산한 금액.

다. 거래징수

(1) 거래징수의 의의

사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에 그 공급을 받는 자로부터 세금을 징수하는 것을 거래징수라고 한다. 이를 증명하기 위하여 공급받은 자에게 교부하는 영수증을 세금계산서라고 한다. 전단 계세액공제 방식의 부가가치세를 채택하고 있는 경우 소비세 부담을 전가시키는 기능이 있다.

(2) 거래징수의 법적성격

거래징수의 법적성격은 선언적인 규정일 뿐, 거래 상대방에게 사법상의 권리를 인정한 것은 아니다. 다만, 거래당사자 사이에 부가가치세를 부담하기로 하는 약정이 따로 있는 때에는 사업자는 그 약정으로 공급을 받은 자에게 부가가치세 상당액의 지급을 직접 청구할 수있다(대법원 1999.11.12. 선고 33984 판결). 부가가치세액을 별도로 기재한 경우에는 부가가치세를 지급하기로 하는 묵시적 합의가 있는 것으로 본다(대법원 1999.11.12.선고, 99다33984 판결)

한편, 공급자는 거래징수를 하였는지와 관계없이 매출세액을 부담하여야 한다. 다만, 부가가치세 거래징수 규정은 부가가치세 전가를 규정한 선언적 규정으로서 공급받은 자로부터 부가가치세를 징수할 사법상의 권리는 없다. 즉, 사업자가 재화 또는 용역을 공급할 때에는 부가가치세를 그 공급받는 자로부터 징수하여야 한다는 규정은 사업자로부터 징수하고 있는 부가가치세 상당액을 공급을 받는 자

에게 차례로 전가시킴으로써 궁극적으로 최종소비자에게 이를 부담 시키겠다는 취지를 선언한 것으로 그 규정이 있다 하여 공급을 받는 자가 거래의 상대방이나 국가에 대하여 직접 부가가치세를 지급 하거나 납부할 의무가 있다고 볼 수 없다.(대법원 1997.4.25.선고 96다40677 판결)

그리고 사업자가 부가가치세가 과세되는 재화 또는 용역을 공급하는 경우 그 대가로 받은 금액에 공급가액과 부가가치세액이 별도 표시되어 있지 아니한 경우와 부가가치세가 포함되어 있는지가 불분명한 경우에는 거래금액 또는 영수한 금액의 110분의 10에 상당하는 금액을 당해 공급에 대한 부가가치세로 거래징수한 것으로 보는 것이며 당해 부가가치세를 별도로 구분하여 거래징수한 것인지 또는 거래금액에 포함하여 거래징수한 것인지는 계약당사자간에 결정할 사항이다(부가, 부가가치세과-1299, 2011.10.21.)

라. 세금계산서 제도

(1) 세금계산서의 의의

세금계산서란 거래징수의무자인 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에 그에 대한 부가가치세를 거래상대방으로부터 징수하고 그 사실을 증명하기 위하여 부가가치세법에 따라 거래상대방에게 작성·발급하는 계산서를 말한다.

(2) 세금계산서의 기능

세금계산서는 납세자가 재화 또는 용역을 공급하는 때 부가가치세를 징수하였음을 증명하는 기능과 거래증빙자료로서 부가가치세와 소득세 그리고 법인세의 과세자료로 활용된다.

또한 공급받는 자는 매입처별세금계산서합계표를 세무서에 제출하여 거래징수당한 부가가치세를 매입세액으로 공제받는다.

(3) 세금계산서 발급의무자

법인사업자와 일반사업자는 원칙적으로 재화를 공급하고 공급시기에 반드시 세금계산서를 공급받는 자에게 발급하여야 한다. 다만 일정한 경우에는 발급의무가 면제된다. 한편 리스자산의 경우 사업자가 공급자로부터 재화를 직접 공급받은 것으로 보아 세금계산서를 발급받을 수 있다.

(4) 세금계산서 발급의무가 면제되는 경우

- ① 택시운송사업자, 노점 또는 행상을 하는 사업자, 무인자동 판매기를 이용하여 재화나 용역을 공급하는 자
- ② 소매업 또는 미용, 욕탕 및 유사 서비스업을 경영하는 자가 공급하는 재화 또는 용역
- ③ 간주공급으로 보는 재화의 공급(자가공급, 개인적 공급, 사업상 증여, 폐업 시 잔존재화)
- ④ 사업양도에 해당하는 재화의 공급
- ⑤ 부동산임대용역 중 간주임대료
- ⑥ 공인인증기관이 전자서명법에 따라 공인인증서를 발급하는 용역
- ⑦ 공급받는 자에게 신용카드매출전표 등을 발급한 경우 해당 재화 또는 용역
- ⑧ 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에 공급하는 재화 또는 용역
- ⑨ 수출하는 재화의 공급. 단 예외가 있음
- ⑩ 국외제공용역과 선박, 항공기의 외국항행용역 중 공급받는 자가 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인인 경우, 항공기에 의한 외국항행용역, 항공법에 따른 상업 서류 송달용역
- ⑪ 기타 일정한 외화획득사업

(5) 전자세금계산서

(가) 의의

종이세금계산서 수수에 따른 납세협력비용을 줄이고 자료상 혐의자를 조기에 색출하는 등 거래의 투명성을 확보하기 위하여 법인사업자와 일정 규모 이상의 개인사업자에 대하여는 전자적 방법에 의한 세금계산서, 즉 전자세금계산서의 작성·발급을 의무화하고 있다.

그리고 과세당국에서는 전자세금계산서 조기 경보 시스템을 구축하여 전자세금계산서 수수상황을 실시간 모니터링하여 부가가치세 신고 전·후 자료상 혐의가 있는 사업자에 대하여 세무조사를 실시하거나 부당공제 혐의자를 색출하는 데 활용하고 있다.

(나) 발급방법

표준인증을 받은 발급대행시스템(ERP 및 ASP)을 이용하는 방법과 국세청장이 구축한 전자세금계산서 발급시스템을 이용하는 방법이 있다.

실무상 재화 또는 용역의 공급일이 속하는 달의 다음 날 10일까지 발급하고 있다. 한편, 전송을 보통 발급일 당일 또는 다음 날이 된다.

(다) 전자세금계산서 발급에 대한 혜택과 제재

전자세금계산서를 발급한 경우에는 세금계산서합계표 제출의무가 면제된다. 그러나 전자세금계산서 의무 발급 대상자가 발급하지 않거나, 지연발급, 종이발급, 미전송, 지연전송 시에는 일정한 가산세가 부과된다.

(6) 매입자 발행 세금계산서

세금계산서 교부의무가 있는 사업자가 재화나 용역을 공급하고 교부시기에 세금계산서를 발급하지 아니한 경우에 그 재화 또는 용역을 공급받

은 사업자가 공급자 관할 세무서장의 거래사실 확인을 받은 후 확인한 거래일자를 작성일자로 하여 매입자발생세금계산서를 발행하여 공급자에게 교부하는 제도를 말한다.

이 경우 거래사실 확인 통지를 받은 때에 공급받은 자가 매입자발행세금계산서를 공급자에게 교부한 것으로 보며, 확정신고 시 매입자 발행세금계산서 합계표를 제출한 경우 매입세액으로 공제받을 수 있다. 매입자 발행 세금계산서를 교부하기 위해서는 영수증 등 거래사실 입증자료를 첨부하여 거래사실 확인 신청을 공급시기가 속하는 과세기간 종료일로부터 6개월 이내에 하여야 한다.

(7) 세금계산서에 반드시 기재되어야 하는 사항(필요적 기재사항)

①공급하는 사업자의 사업자등록번호와 사업자 또는 상호, ②공급받는 자의 사업자등록번호,③작성연월일, ④공급가액과 부가가치세액. 그 밖의 임의적 기재사항으로는 공급받은 자의 주소, 공급받는 자의 상호, 성명, 공급자의 주소, 단가와 수량 등이다.

필요적 기재사항의 그 전부 또는 일부가 기재되지 아니하거나 사실과 다른 경우 적법한 세금계산서로 보지 아니하여 가산세 등의 제재가 따른다.

※위탁매매 등에 의한 세금계산서 발급

위탁판매 또는 대리인에 의한 판매의 경우 수탁자 또는 대리인이 재화를 인도할 때에는 수탁자 또는 대리인이 위탁자 또는 본인 명으로 세금계산서를 발급하며, 위탁자 또는 본인이 직접 재화를 인도하는 때에는 위탁자 또는 본인이 세금계산서를 발급할 수 있으며, 이 경우 수탁자 또는 대리인의 등록번호를 덧붙여 적어야 한다.

(8)사실과 다른 세금계산서

(가)개요

세금계산서의 필요적 기재사항의 내용이 재화 또는 용역에 관한 당사자 사이에 작성된 거래계약서 등의 형식적인 기재내용에 불구하고 그 재화 또는 용역을 실제로 공급하거나 공급받는 주체와 가액 및 시기 등과 서로 일치하지 아니하는 경우를 가리키는 것이다.(대법원 1996.12.10.선고, 96누 617 판결).

(나)명의위장 거래

명의위장거래란 실제 사업자가 명의상 사업자의 동의 또는 승낙 하에 명의상 사업자의 사업자등록을 이용하여 특정한 거래를 하고 세금계산서를 발급받는 경우를 말한다.(대법원 2015.12.23. 선고 2015두 50122 판결).

※명의대여자(명의대여 거래)

명의대여거래란 실제 사업자가 명의상 사업자의 동의 또는 승낙하에 명의상 사업자 명의로 사업자 등록을 하고 자신의 계산과 책임으로 그 등록번호와 관련된 사업을 하면서 세금계산서를 발급하거나 발급받는 경우를 말한다.

이 경우 세금계산서의 공급하는 자에 기재된 성명 또는 명칭이 실제 사업자와 다르게 되어 필요적 기재사항 중 일부과 사실과 다르게 기재한 것이 되어 사실과 다른 세금계산서에 해당되어 매입세액으로 공제할 수 없다.(대법원 2016.10.13. 선고 2016두43077 판결).

①공급자가 사실과 다른 경우

공급자가 사실과 다른 경우 공급받는 자가 세금계산서의 명의위장사실을 알지 못하였고 알지 못한 데에 과실이 없다는 특별한 사정이 없는 한 그 매입세액은 공제 내지 환급받을 수 없다. (대

법원 2002.6.28.선고 2002두2277 판결).

그리고 명의상 공급자와 실제 공급자가 다르게 기재된 세금계산서에 의하여 매입세액의 공제 또는 환급을 받은 경우에 사실과 다른 세금계산서를 발급한 자가 그 세금계산서의 매출세액에 대한 부가가치세 납세의무를 면탈함으로써 납세자가 그 매입세액의 공제를 받은 것이 결과적으로 국세의 조세수입 감소를 가져오게 될 것이라는 점에 대한 인식이 있으면 부당한 방법으로 과세표준을 과소신고한 경우에 해당한다(대법원 2015.1.15. 선고 2014두11618 판결).

한편 공급받는 자가 명의위장 사실을 알지 못하는데 과실이 없다는 점은 매입세액의 공제 내지 환급을 주장하는 자가 이를 입증하여야 한다.(대법원 2012.3.29.선고 2011두26695 판결).

②공급받는 자가 사실과 다른 경우

세금계산서에 기재된 공급받은 자의 등록번호를 실제 공급받은 자의 등록번호로 볼 수 있다면 공급받은 자의 성명 또는 명칭이 실제 사업자와 다르다는 사정만으로 이를 매입세액 공제가 인정되지 않는 사실과 다른 세금계산서라고 단정할 수 없다(대법원 2019.8.30. 선고, 2016두 62726 판결).

공급받는 자가 사실과 다른 경우 사업자가 타인의 명의로 사업자등록을 하고 부가가치세를 신고납부하여 세무서장 등이 경정하는 경우 그 타인 명의로 발급받은 세금계산서의 매입세액은 실질과세 원칙에 따라 사업자의 매출세액에서 공제하고 이 경우 타인 명의의 사업자등록에 관한 가산세가 적용된다.(대법원 2019.8.30.선고 2016두62726 판결).

(다) 공급가액이 사실과 다른 경우 매입세액

공급가액이 사실과 다르게 적힌 경우에는 실제공급가액과 사실과 다르게 적힌 금액의 차액에 해당하는 세액만 매입세액 불공제 대상이다.

(라)공급시기가 사실과 다른 세금계산서

(9) 세금계산서 발급시기

세금계산서는 원칙적으로 재화 또는 용역의 공급시기에 발급한다.

(가) 공급시기에 발급(정상적 발급)

사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 공급시기가 도래하고
동시 또는 그 이후 대가를 받은 경우에는 공급시기에 세금계산서를 그
공급받는 자에게 발급하여야 한다. 수동세금계산서는 세금계산서
에 기재된 작성일자가 발급시기가 되며, 전자세금계산서는 입력일
이 된다.

(나) 공급시기 도래 전 세금계산서 발급(조건부 인정)

공급시기가 도래 전에 세금계산서를 미리 발급하는 것은 원칙적으로
허용되지 않는다. 다만, 예외적으로 일정한 경우에는 정상적 발급으로
인정한다.

① 공급시기 도래전 대가를 지급하고 세금계산서 발급

사업자가 재화 또는 용역의 공급시기가 도래하기 전이라도 대가
의 전부 또는 일부를 받고 대가에 대하여 세금계산서를 발급하면
발급하는 때를 공급시기로 본다.

② 세금계산서 발급 후 7일 이내 대가 수령

이 경우 세금계산서를 발급하는 때가 공급시기이다. 이 경우 세
금계산서 발급일로부터 7일 이내에 대가를 받아야 한다.

③ 세금계산서 발급 후 7일 이후에 대가 수령

세금계산서 발급 이후 7일 이후에 대가를 받은 경우에는 계약서
등에 대금청구시기(세금계산서 발급일)와 지급시기가 기재되고,
대금청구시기와 지급시기 사이의 기간이 30일 이내이거나, 세금
계산서 발급일과 대금을 지급받은 것이 동일한 과세기간에 해당
되는 것이 확인되는 경우에 가능하다.

④ 공급시기 도래전 발급하고 동일한 과세기간 내에 공급시기가 도래한 경우

부가가치세를 부담하지 아니한 채 매입세액을 조기환급 받을 의도로 공급시기 전에 미리 세금계산서를 발급받는 등의 특별한 사정이 없는 한 공급시기 전에 발급된 세금계산서라도 그 발급일이 속한 과세기간 내에 공급시기가 도래하고 그 세금계산서의 다른 기재사항으로 보아 거래사실도 진정한 것으로 확인되는 경우에는 매입세액 공제를 허용해야 한다(대법원 2016.2.18. 선고 2014두35706 판결).

⑤ 착오로 공급시기 이전 세금계산서를 발급받고 재화 또는 용역의 공급시기가 그 세금계산서 발급일로부터 6개월 이내에 도래하고 거래사실을 확인하여 결정 또는 경정한 경우

(다) 공급시기 이후 발급(정상적 발급)

①월합계 세금계산서의 의 경우 거래처별로 1역월의 공급가액을 합계하여 해당 월의 말일자를 작성일자로 하여 다음 달 10일까지 발급하거나,(1역월 이란 매월 1일부터 그달의 말일까지를 말한다)

②거래처별 1역월 이내에서 임의기간의 공급가액을 합계하여 그 기간의 종료일자를 작성일자로 하여 다음달 10일까지 발급할 수 있다.

③또한 관계 증빙서류에 의하여 실지거래가액이 확인되는 경우로서 해당 거래일자를 작성일자로 하여 다음 달 10일까지 발급할 수 있다.

(라)대가의 각 부분을 받기로 한 때

재화 또는 용역의 장기할부판매, 전력 기타 공급단위를 구획할 수 없는 재화 또는 용역을 공급하는 때는 대가의 각 부분을 받기로 한 때가 세금계산서의 발급시기가 된다.

(마) 공급시기가 속한 과세기간과 다른 과세기간에 발급(조건부 인정)

①공급시기 속한 과세기간에 대한 확정신고기한까지 발급 가능
※재화 또는 용역의 공급시기 이후 해당 공급시기가 속한 과세기간에 대한 확정신고기한까지 세금계산서를 발급할 수 있다.

(다만, 이 경우 공급자는 공급가액의 1%에 상당하는 세금계산서 지연발급가산세를 부담하여야 한다)

①공급시기 속한 과세기간에 대한 확정신고기한이 지난 후 1년 이내에 발급 가능

이 때는 ㉠수정신고서 또는 경정청구서를 세금계산서와 함께 제출하거나, ㉢납세지 관할 세무서장 등이 거래사실을 확인하여 결정 또는 경정하는 경우에도 매입세액 공제가 가능하다.

※세금계산서 발급시기에 관한 헌법재판소 태도

부가가치세법 제9조 소정의 거래시기를 납세자의 자의에 맡겨 두면 거래시기 조작을 통한 납부세액의 조절 및 탈세가 가능하게 되고, 거래시기에 세금계산서를 발행, 발급하지 않을 경우 위장, 가공세금계산서의 발생을 초래할 가능성이 있으므로 이를 방지하고자 법에 규정한 시기에 세금계산서 발행을 강제할 필요가 있다 (헌재 2015.12.23. 선고 2014헌바 467 결정 참조)

(바) 수정세금계산서 발급

①개요

세금계산서를 발급한 후 그 기재사항에 관하여 착오나 정정 등 일정한 사유가 발생한 경우에 재화 또는 용역을 공급할 때 세금계산서를 발급한 사업자는 세금계산서를 수정하여 발급할 수 있다.

※착오에 의하여 잘못 기재하였다고 하는 것은 사업자가 당해

거래의 내용을 객관적 사실과 다르게 인식함으로써 세금계산서의 기재사항을 잘못 기재한 것을 의미한다.

발급시기는 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고기한 다음 날로부터 1년까지 발급하여야 한다.

②사유 및 발급시기

세금계산서를 수정할 수 있는 사유로는

㉠ 처음 공급한 재화가 환입된 경우:환입일 다음 달 10일까지
한편, 처음 공급한 재화의 환입 등 사후의 사정변경에 의한 수정 세금계산서를 발급하는 경우에는 사정변경일을 발급일로 하여 수정세금계산서를 발급하게 되므로 수정의 대상이 공급가액인 경우에는 사정변경이 속하는 매출세액이나 매입세액에서 가감하여 조정하게 되고, 따라서 부가가치세를 수정신고할 필요가 없다.

㉡ 계약의 해제로 재화 또는 용역이 공급되지 아니한 경우:해제일 다음 달 10일까지

㉢ 계약의 해지 등에 따라 공급가액에 추가되거나 차감되는 금액이 발생한 경우 : 발생일 다음 달 10일까지

㉣ 재화 또는 용역을 공급한 후 공급시기가 속하는 과세기간 종료 후 25일 이내에 내국신용장이 개설되었거나 구매확인서가 발급된 경우,

㉤ 필요적 기재사항 등이 착오의 사유로 잘못 적힌 경우: 그 사유가 발생한 때에 교부하는 것이 원칙이나 그 기한은 과세관청이 부가가치세의 과세표준과 세액을 정정하여 통지하기 전까지이다.

㉥ 필요적 기재사항 등이 착오 외의 사유로 잘못 적힌 경우: 확정신고기한 다음 날부터 1년까지

한편, 부동산매매업자가 사업용 건물 신축분양 시 계약금 및 중도금을 받고 세금계산서를 교부하여 신고하였으나 분양이 취소되고 분양대금이 반환되었다면 수정세금계산서를 교부 할 수 있다 (심사부가 2004-7107, 2004.12.06.).

수정전 세금계산서상 공급받는 자 란에 사립대학교와 그 고유번호

호가 기재된 것은 기재사항에 관하여 착오가 발생한 경우에 해당하여 수정세금계산서 발행사유가 된다.(대법원 2010.10.28. 선고 2009두10635 판결).

그러나 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고, 받은 전자어음을 반환함과 동시에 재화의 공급대가를 지급받는 것은 수정세금계산서 발급대상에 해당하지 않는다(서면-2017-법령해석부가-3291, 2018.3.23.)

③수정세금계산서의 효력

당초 교부한 세금계산서의 필요적·임의적 기재사항의 착오나 정정사유로 수정세금계산서가 발급된 경우에는 당초 세금계산서 효력을 상실하고 수정세금계산서 내용 대로 효력이 발생한다.

④수정세금계산서에 대해서는 원칙적으로 가산세가 적용되지 아니한다.(사전-2015-법령해석 부가-0060, 2017.6.20.).

(10) 세금계산서 발급특례

전기사업자가 전력을 공급하는 경우로서 전력을 공급받는 명의자와 전력을 실제로 소비하는 사업자가 서로 다른 경우에는 그 전기사업자가 전력을 공급받은 명의자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 발급하고 그 명의자가 발급받은 세금계산서에 적힌 공급가액의 범위에서 전력을 실제로 소비하는 자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 발급할 수 있다.

(11)영수증

영수증이란 공급받는 자의 등록번호와 부가가치세액을 따로 기재하지 않은 증명서류를 말한다.

주로 사업자가 아닌 자에게 재화 또는 용역을 공급하는 사업자로서 소매업, 음식점업, 숙박업, 목욕업, 이발업, 여객운송업, 입장권 발행 영위사업, 변호사 등 전문직 인적용역 공급하는 업종 영위자가 발행하는 증명서류가 이에 해당한다.

한편, 일반과세자로서 영수증 발급대상 사업자가 신용카드 등에 의

하여 영수증을 발급하는 때에는 영수증에 공급가액과 세액을 별도로 구분하여 기재하여야 한다.

영수증 발급시기는 세금계산서의 경우와 동일하다.

마. 매입자납부제도

정상적인 거래인 경우 공급자(매출자)가 공급받은 자(매입자)로부터 부가가치세를 거래징수하여 매출세액으로 납부하는 데 반해 매입자 납부란 공급자(매출자)가 공급받은 자(매입자)로부터 부가가치세를 징수하지 아니하고 매입자가 매입세액을 지정 금융기관을 통하여 납부하는 제도를 말한다.

공급자 납부제도의 허점을 이용한 부가가치세 탈루를 방지하기 위하여 금지금, 구리스크랩 등 특정 업종의 사업자 간 거래에만 의무적으로 적용하고 있다. 불이행시에는 매입세액 불공제 등 제재가 따른다.

바. 대리납부제도

(1) 비거주자 등의 대리납부

비거주자나 외국법인으로부터 용역 등을 제공받은 경우 공급받은 자가 공급자를 대리하여 지급대가에서 부가가치세를 차감징수해서 납부하도록 하는 제도를 말한다. 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 국내에서 용역 또는 권리를 공급하는 경우에 공급받은 자가 과세사업에 제공하지 않거나, 매입세액이 공제되지 아니한 용역인 경우에는 그 대가를 지급하는 때에 공급자로부터 부가가치세를 징수하여 납부하여야 한다.

이는 통관절차를 거치지 않아 거래사실의 포착이 어렵고, 비거주자 등의 용역공급자들의 성실한 납세의무이행을 기대하기 어려운 점을 감안하여 국내용역거래와의 과세형평을 기하기 위한 취지이다.

(2) 유흥업종 등의 대리납부

또한 일반유흥업종, 무도유흥업종을 영위하는 사업자가 제공한 용역 대가를 소비자가 신용카드로 결제하는 경우 신용카드사는 신용카드 결제금액(봉사료 제외)의 4/110에 해당하는 금액을 징수하여 매 분기가 끝나는 날의 다음 달 25일까지 부가가치세를 납부하여야 한다.

(3)사업양수도에 따른 대리납부

사업양수도 여부가 불분명한 경우 사업의 양도에 따라 그 사업을 양수받은 자가 그 대가를 지급하는 때에는 그 대가를 받은자로부터 부가가치세를 징수하여 그 대가를 지급하는 날이 속하는 달의 다음 달 25일까지 관할 세무서장에게 양수자 명의로 부가가치세를 대리납부하고 대리납부신고서를 제출하여야 한다.

양도자는 세금계산서를 발급하고 대리납부세액을 기납부세액으로 신고하고, 양수자는 관련 부가가치세액에 대하여 조기환급신청할 수 있다.

9. 부가가치세액의 계산

가. 의의

부가가치세액이란 부가가치세법상 과세표준에 세율을 적용하여 계산한 금액을 말한다. 이를 다시 매출세액과 매입세액으로 구분할 수 있으며, 전단계세액공제방식에 따라 매출세액에서 매입세액을 차감하여 납부할 부가가치세액을 계산한다.

나. 매출세액

(1) 개념

매출세액이란 부가가치세 과세대상이 되는 재화나 용역의 공급에 대하여 거래상대방으로부터 거래징수를 하였거나 거래징수를 할 부가가치세를 말한다. 매출세액에는 세금계산서 발급분, 매입자 발행 세금계산서, 신용카드·현금영수증 발행분, 기타 등이 있다.

(2) 대손세액 차감

(가) 개념

사업자가 부가가치세가 과세되는 재화 또는 용역을 공급하는 경우 공급받은 자의 파산, 강제집행 기타 이와 유사한 사유로 인하여 당해 재화 또는 용역의 공급에 대한 외상매출금 기타 매출채권의 전부 또는 일부가 대손되어 회수할 수 없는 경우에 대손금액에 10/110을 곱하여 계산한 금액을 그 대손이 확정된 날이 속하는 과세기간의 매출세액에서 차감할 수 있는데 이를 대손세액이라 한다. 대손세액공제를 받기 위해서는 반드시 대손금액이 발생한 사실을 증명하는 서류를 제출하여야 한다.

(나) 취지

이는 사업자가 거래상대방의 파산, 부도 등으로 외상매출금 등을 회수하지 못한 경우 그와 관련된 부가가치세를 거래상대방에게 전가시키지 못하여 사업자가 부가가치세를 부담하게 되는 결과를 방지하는데 제도의 취지가 있다.

(다) 대상채권

- ㉠ 상법에 따른 소멸시효가 완성된 외상매출금 및 미수금
- ㉡ 어음법에 따른 소멸시효가 완성된 수표
- ㉢ 수표법에 따른 소멸시효가 완성된 수표
- ㉣ 민법에 따른 소멸시효가 완성된 대여금 및 선급금
- ㉤ 채무자 회생 및 파산에 관한 법률에 따른 회생계획인가의 결정 또는 법원의 면책결정에 따라 회수불능으로 확정된 채권, 회생계획인가결정에 따라 채권을 출자전환 하는

경우의 채권 장부가액과 주식 시가와와의 차액

한편, 출자전환에 따라 발생한 주식 전부에 대하여 무상감자한다는 내용의 회생계획인가 결정을 함에 따라 채무의 출자전환으로 받은 주식을 모두 무상감자를 통하여 소각한 경우 회생계획인가의 결정에 따라 회수불능으로 확정된 채권에 해당 한다.(대법원 2018.6.28.선고 2017두68295 판결).

다만, 회생계획인가 결정에 따라 출자전환된 채권의 장부가액 상당액은 변제한 것이 되어 회생채권액은 그만큼 소멸한 것이므로 대손세액 공제 및 매입세액 차감을 할 수 없다(대법원 2019.12.27.선고 2019두56296 판결).

- ㉔ 민사집행법 제102조에 따라 채무자의 재산에 대한 경매가 취소된 압류채권
- ㉕ 채무자의 파산, 강제집행, 형의집행, 사업의 폐지, 사망, 실종 또는 행방불명으로 회수할 수 없는 채권
 - ※ 사업의 폐지로 인하여 회수할 수 없는 채권이라 함은 당해 과세기간에 채무자의 사업폐지로 인하여 채권 전부의 회수불능 사실이 객관적으로 확정된 채권을 말한다(대법원 2008.7.10. 선고 2006두1098 판결)
- ㉖ 부도 발생일로부터 6개월이 지난 수표 또는 어음상의 채권 및 외상매출금, 다만 외상매출금은 조세특례제한법상 중소기업의 외매출금으로 부도발생일 이전의 것에 한정한다.
그러나 해당 법인이 채무자의 재산에 대하여 저당권을 설정하고 있는 경우에는 제외한다.
- ㉗ 재판상 화해, 화해권고 결정, 조정을 갈음하는 결정 등 확정판결과 같은 효력을 가지는 것으로서 일정한 회수불능으로 확정된 채권
- ㉘ 회수기일이 6개월 이상 지난 채권 중 채무자별 채권가액의 합계액 기준으로 채권가액이 20만 원 이하인 경우

(다) 공제범위

대손세액 공제의 범위는 사업자가 부가가치세가 과세되는 재화 또는 용역을 공급한 후 그 공급일로부터 10년이 지난날이 속하는 과세기간에 대한 확정신고 기한까지이다.

(라) 대손금 회수 시 처리

대손세액이 확정되어 확정일이 속하는 과세기간에 자기의 매출세액에서 대손세액을 차감하였으나, 그 후 당해 사업자가 대손금액의 전부 또는 일부를 회수한 경우에는 회수한 대손금액에 관련된 대손세액은 회수한 날이 속하는 과세기간의 매출세액에 가산한다.

다. 매입세금계산서에 의한 매입세액

(1) 의의

사업자가 공급받은 재화나 용역에 대해 공급자가 징수하는 매입세액을 말한다. 매출세액에서 차감하는 매입세액은 공급받은 재화 또는 용역이 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 매입세액이어야 한다.

한편, 매출세액을 징수하지 못하고 매입세액만 공제·환급해 주면 매입세액 만큼 국고손실이 발생한다.

(2) 매출세액에서 차감하는 매입세액 요건

자기의 사업을 위하여(자기의 과세사업에 관련된 것을 말한다) 사용하였거나 사용할 목적으로 공급받은 재화 또는 용역에 대한 부가가치세액이 공제하는 매입세액이다. 자기의 사업이란 경제적 손익이 자기에게 귀속되는 것을 말하며, 매출세액의 형태로 매입세액으로 전가시켜야 한다. 매출세액에서 차감하기 위한 매입세액이 되기 위해서는 재화 또는 용역에 대한 부가가치세액으로 거래징수당하고 세금계산서를 발급받아 매입처별 세금계산서합계표를 제출하는 경

우 그 거래시기가 속하는 예정신고 또는 확정신고 기간의 매출세액에서 차감한다. 다만, 재화 또는 용역의 공급시기 이후에 발급받은 세금계산서라 하더라도 해당 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고 기한까지 세금계산서를 발급받는다면 당해 매입세액은 매출세액에서 공제 가능하다.

또한 수입하는 재화의 경우 수입세금계산서를 발급받아 그 수입일이 속하는 예정신고 또는 확정신고기간의 매출세액에서 공제받을 수 있다.

(3) 매출세액에서 차감하지 못하는 매입세액

① 매입처별 세금계산서합계표를 제출하지 아니한 경우

재화 또는 용역을 공급받으면서 세금계산서를 발급받지 않은 경우 해당 매입세액은 당연히 공제되지 아니한다.

② 제출한 매입처별 세금계산서합계표의 기재사항 중 거래처별 등록번호 또는 공급가액의 전부 또는 일부가 적히지 아니하였거나 사실과 다르게 적힌 경우

㉠ 세금계산서의 기재내용이 사실과 다르다는 의미

세금계산서의 기재내용이 사실과 다르다는 의미는 세금계산서의 필요적 기재사항의 내용이 재화 또는 용역에 관한 당사자 사이에 작성된 거래계약서 등의 형식적인 기재내용에도 불구하고 그 재화 또는 용역을 실제로 공급하거나 공급받는 주체와 가액 및 시기와 서로 치하지 아니하는 경우를 가리키는 것이다(대법원 1996.12.10.선고96누617 판결).

이는, 전단계세액공제 제도의 정상적인 운영을 위해서는 각 거래 단계에서 사업자가 공제 받을 매입세액과 전단계 사업자가 거래징수할 매출세액을 대조하여 상호 검증하는 것이 필수적이므로 세금계산서의 필요적 기재사항이 사실과 다른 경우 가산세를 부과하거나 공급받은 자의 매입세액을 제한한다.(대법원 2016.2.18.선고, 2014두35706 판결).

과세기간이 경과한 후에 실제의 공급시기로 소급하여 작성된 세금계산서는 필요적 기재사항의 전부 또는 일부가 사실과 다르게 기재된 세금계산서에 해당하므로 이 경우의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다.(대법원 2004.11.18.선고, 2002두5771 판결)

㉞ 작성연월일(공급시기)이 사실과 다르게 기재된 경우

이는 세금계산서를 작성하여 발급한 날이 재화나 용역의 공급시기와 다르다는 의미이다. 공급시기 전에 발급된 세금계산서 이더라도 발급일이 속하는 과세기간 내에 공급시기가 도래하고 세금계산서의 다른 기재사항으로 보아 거래사실도 진정한 것으로 확인되는 경우에는 그 거래에 대한 매입세액은 공제되어야 한다.(대법원 2016.2.18.선고, 2014두35706 판결).

㉟ 공급하는 자의 성명이 사실과 다른 경우

공급하는 자의 성명이 사실과 다르게 적힌 경우에는 사실과 다른 세금계산서에 해당되어 세금계산서의 매입세액은 매출세액에서 공제될 수 없다(대법원 2016.10.13.선고 2016두 43077 판결)

다만, 세금계산서의 공급자와 실제 공급자가 다른 경우에도 공급받는 자가 세금계산서의 명의위장 사실을 알지 못하였고 알지 못한 데에 과실이 없다면 그 세금계산서에 의한 매입세액은 공제내지 환급 받을 수 있다(대법원 2002.6.28. 선고 2002두2277 판결). 그리고 거래의 실질이 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매에 해당하지 않음에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매가 아닌 거래로 하여 세금계산서를 발급받은 경우로서 그 거래사실이 확인되고 납세지 관할 세무서장에게 납부세액을 신고납부한 경우에는 매입세액 공제가 가능하다.

한편 세금계산서에 기재된 거래와 관련하여 조세범처벌법 위반 혐의로 처벌받은 사실이 없다고 하더라도 이는 범죄사실을 인정

할 증거가 충분하지 않다는 의미에 해당할 뿐이고, 그러한 사정만으로 거래상대방의 선의 또는 무과실이 증명된다고 볼 수 없다(대법원 2013.3.14. 선고 2013두2143 판결).

과실여부와 관련하여 그 상대방이 거래적격자에 해당하는지의 여부를 판단하기 위한 자료를 수집하는 과정에서 밝혀진 사실관계를 기초로 하여 판단하여 볼 때 위장사업자라고 의심할 만한 충분한 사정이 있어야만, 그 상대방이 위장사업자라는 사실을 알지 못한 데 대하여 과실이 있다고 보아야 할 것이다(대법원 1997.9.30. 선고 97누7660 판결).

③공급받는 자가 사실과 다른 경우

공급받는 자의 등록번호는 세금계산서의 필요적 기재사항이다. 따라서 공급받은 자를 사실과 다르게 기재하는 경우에는 원칙적으로 매입세액 공제가 되지 않는다. 다만, 예외적으로 가능한 경우가 있다.(대법원 2019.8.30. 선고 2016두62726 판결).

④ 면세사업 등에 관련된 매입세액

사업자가 면세되거나 비과세되는 재화 또는 용역을 공급받고 과세거래로 오인하여 부가가치세를 부담하고 발급받은 세금계산서의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다. 과세사업에 실지귀속된 것이 분명한 경우에는 자기의 매출세액에서 전액 공제하고, 면세사업에 실지귀속이 분명하면 면세사업 관련 매입세액으로 전액 불공제한다. 과세사업과 면세사업을 겸영하는 사업자가 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용되어 그 실지귀속을 구분할 수 없는 매입세액은 과세사업에 관련된 매입세액과 면세사업에 관련된 매입세액으로 일정한 산식에 의하여 계산한다. 안분계산은 원칙적으로 공급가액의 비율에 의하나 예외적으로 예정사용면적비율에 의하는 경우도 있다.

여기서 면세사업 등이란 면세규정 및 부가가치세가 과세되지 아니하는 재화 또는 용역을 공급하는 사업을 말한다. 즉, 비과세 사업에 관련되 매입세액 역시 과세사업의 매출세액에서 공제받을 수 없

는 것으로서 면세사업과 관련된 매입세액과 다를 바 없다.(대법원 2006.10.27.선고 2004두 13288 판결).

한편 비과세사업에 해당하는 용역의 공급에 대해 거래상대방으로부터 별도로 공급대가를 지급받는 경우가 아니라 국가나 지방자치단체로부터 국고보조금 등을 지급받는 경우라면 이는 비과세사업에 해당하는 용역의 공급에 대한 대가로 볼 수 없으므로 실지귀속을 구분할 수 없어 과세사업과 관련된 매입세액, 면세사업과 관련된 매입세액으로 안분계산할 수 없다(대법원 2016.3.24. 선고 2013두19875 판결).

※ 면세사업자가 과세사업을 위하여 사업자등록 정정 신청분부터 공급시기가 속하는 과세기간 기산일까지 역산한 기간 내에 면세사업자 등록번호로 교부받은 세금계산서의 매입세액은 공제 가능하다(사전-법령해석부가-0320-2016.7.28).

⑤ 사업과 직접 관련이 없는 지출과 관련된 매입세액

사업의 관련성 유무는 지출의 목적과 경위, 사업의 내용 등에 비추어 그 지출이 사업의 수행에 필요한 것이었는지를 살펴 개별적으로 판단하여야 한다.(대법원 2016.9.9.선고, 2016두42173 판결).

법인세법에서 규정한 손비의 요건을 갖추었다고 인정되는 경우에는 특별한 사정이 없는 한 그 법인에 귀속되는 손비로 보아야 하고, 그에 관한 매입세액을 매출세액에서 공제하는 매입세액에 해당한다고 봄이 타당하다(대법원 2013.9.26.선고 2011두12917 판결)

㉠ 사업자가 그 업무와 관련 없는 자산을 취득·관리함으로써 발생하는 취득비·유지비·수선비와 이와 관련되는 경비.

㉡ 사업자가 그 사업에 직접 사용하지 아니하고 종업원을 제외한 타인이 주로 사용하는 토지 또는 건물 등의 유지비·수선비·사용료와 이와 관련되는 지출금. 가령, 대주주 출자임원이 거주하는 주택 관련 매입세액

㉢ 사업과 관련 없이 지출한 접대비:

사업과 관련이 있는 자에게 지출하는 비용으로서 건전한 사회통

념이나 상관행에 비추어 볼 때 상품 또는 제품의 판매에 직접 관련하여 정상적으로 소요되는 비용으로 인정되지 아니하는 것은 접대비에 해당한다. 규제 목적에서 매입세액을 불공제한다.

법인이 골프회원권을 자산의 취득으로 분류하여 장부에 계상하였다고 하더라도 그것이 오로지 접대를 목적으로 취득한 것이 분명하다면 그 취득비용은 매입세액 불공제 대상인 접대비에 해당한다(대법원 2013.11.28. 선고 2013두14887 판결).

④ 개인적으로 구입한 식료품, 유흥주점 이용분, 골프장 이용분, 공휴일사용분, 백화점 잡화 구입 등이 이에 해당될 수 있다.

한편, 접대용 자산의 취득과 관련된 매입세액은 불공제한다(대법원 2013.11.28. 선고 14887 판결).

⑥ 자본적 지출 토지 관련 매입세액

토지 관련 매입세액이란 함은 토지의 조성 등을 위한 자본적 지출에 관련된 매입세액을 말한다. 이에 해당되는 것으로는 토지의 취득가액, 그 부대비용, 자본적 지출액이 있다. 토지는 그 용도에 관계없이 항상 면세재화로 취급되기 때문에 매입세액 불공제한다.

토지 관련 매입세액을 불공제하는 취지는 토지가 부가가치세법상 면세재화이어서 그 자체의 공급에 대해서는 매출세액이 발생하지 않으므로 그에 관련된 매입세액도 공제하지 않는 것이 타당하다는 데 있다.(대법원 2010.1.14. 선고 2007두20744 판결).

자본적 지출이란 토지의 가치를 현실적으로 증가시키는 데 소요된 비용을 말한다(대법원 1999.11.12. 선고 98두15290 판결).

① 토지의 취득 및 형질변경, 공장부지 및 택지의 조성 등에 관련된 매입세액.

② 건축물이 있는 토지를 취득하여 그 건축물을 철거하고 토지만 사용하는 경우에는 철거한 건축물의 취득 및 철거비용과 관련된 매입세액.

③ 토지의 가치를 현실적으로 증가시켜 토지의 취득원가를 구성

하는 비용에 관련된 매입세액

가령,임야 등을 공장부지, 택지 등을 조성하기 위한 임야 등의 출토, 성토 등 부지 공사 관련 매입세액은 토지 관련 매입세액으로 불공제 매입세액이다.(기획재정부, 부가가치세과 - 161, 2015.2.24.)

다만, 공장 또는 건물을 신축하면서 건축물 주변에 조경공사를 하여 정원을 만든 경우 해당 공사 관련 매입세액, 과세사업에 사용하기 위한 지하건물을 신축 하기 위하여 지하실 터파기에 사용된 중기사용료, 버팀목 및 버팀 철근 등에 관련된 매입세액, 토지와 구분되는 감가상각자산인 옹벽, 석축, 하수도, 맨홀 등 구축물 관련 매입세액, 공장 구내의 토지 위에 콘크리트 포장공사를 하는 경우 해당 공사 관련 매입세액, 과세사업에 사용하여 오던 자기소유의 노후 건물을 철거하고 신축하는 경우 해당 철거비용과 관련된 매입세액은 매출세액에서 공제된다.

또한 당해 토지의 소유자가 아닌 사업자가 토지의 조성 등을 위한 자본적 지출의 성격을 갖는 비용을 지출한 경우 그에 관련된 매입세액은 특별한 사정이 없는 한 불공제 대상인 토지 관련 매입세액에 해당하지 않는다(대법원 2010.1.14.선고 2007두20744 판결).

한편, 사업자가 자기의 과세사업에 사용하던 차량을 매각하는 경우 매입세액 공제 여부와 관계없이 재화의 공급에 해당되어 부가가치세가 과세된다.

⑦ 영업용(사업용)이 아닌 소형승용차의 구입과 임차 및 유지에 관한 매입세액

영업용인 소형승용차란 운수업, 자동차판매업, 자동차임대업, 운전학원업, 기계경비업무를 하는 경비업 및 이와 유사한 업종에서 사용되는 개별소비세가 과세되는 소형 승용차를 말한다. 구입과 임차 및 유지에 관한 매입세액에는 해당 자동차의 취득비, 수선비, 소모품비, 유류비 등 차량의 운행과 관련하여 발생하는 직접 비용뿐만 아니라 주차장 임차료

(렌트료), 주차장 관리비와 같은 간접비용, 비영업용 소형 승용차 렌트 비용 및 유지비용 등도 포함한다. 다만, 개별소비세가 과세되지 않은 일정한 소형승용차(경차) 등은 영업용 여부를 불문하고 사업과 관련성이 있는 경우 매입세액 공제 대상이 될 수 있다. 또한 사업자가 캠핑카와 캠핑카 외 자동차를 제조하여 판매하는 특장제조회사로부터 자동차관리법에 따라 적법하게 승인받아 제작·등록한 승합자동차(이동업무차량)를 구입하고 사업과 직접 관련 있는 지출에 해당하는 경우에는 매출세액에서 공제한다(사전답변, 법령해석부가-0193, 2019.5.24.). 한편, 자가 공급 후 제3자에게 판매하면 매출세액을 부담하여야 한다(대법원 2012.10.15. 선고 2012두15982 판결).

⑧ 사업자 등록(신청기준) 전 매입세액

사업자등록을 신청하기 전의 매입세액은 원칙적으로 공제할 수 없다. 다만, 공급시기가 속하는 과세기간이 끝난 후 20일 이내에 사업자등록을 하는 경우에는 그 과세기간의 매입세액은 공제할 수 있다. 즉 미등록 기간이 있는 경우 해당 과세기간 종료 후 20일 이내에 사업자등록을 하여야만 등록 전 매입세액을 공제하여 준다는 의미이다.

⑨ 명의위장 사업자로부터 수취한 매입세액

원칙적으로 타인 명의로 사업자등록을 하고 부가가치세 신고납부하여 관할 세무서장 등이 경정하는 경우 명의위장 가산세와는 별도로 타인 명의로 발급받은 세금계산서의 매입세액은 실질과세 원칙에 따라 매출세액에서 공제한다(부가가치세법 기본통칙 60-108-1). 그러나 정상 사업장이 있는 상태에서 명의위장 사업자등록을 한 후 이 번호로 받은 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다.

가령 사업자등록을 하고 부동산자문업 등을 영위하고 있으면서 자신의 명의를 아닌 직원 명의로 사업자등록을 하고 세금계산서를 수취한 경우에 매입세액 불공제 처분은 정당하다(대법원 2009.1.15. 선고 2008두19642

판결). 또한 사업자등록을 한 사업자가 타인의 명의를 이용하여 일반과세자로 등록한 후 실제 사업을 영위하면서 명의를 대여한 타인 명의로 교부받은 세금계산서의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다(질의회신, 부가가치세과-777, 2014.9.11.). 그러나 명의위장사업자의 매입과 관련하여 발급받은 세금계산서에 기재된 공급받은 자의 등록번호가 실제로 사업을 영위한 자의 등록번호로 보아야 할 것이고, 다른 필요적 기재사항이 사실과 다르다는 주장과 증명이 없는 한 사실과 다른 세금계산서에 해당하지 아니 한다(대법원 2019.8.30. 선고, 2016두62726 판결).

⑩ 매입세액에서 대손세액 차감

재화를 공급받은 사업자가 대손세액에 해당하는 금액의 전부 또는 일부를 매입세액으로 공제받은 경우로서 공급자의 대손이 당해 공급을 받은 사업자의 폐업 전에 확정되는 때에는 관련 대손세액 상당액을 대손이 확정되는 날이 속하는 과세기간의 매입세액에서 차감한다.

⑪ 매입세액에서 대손세액 가산(변제대손세액 공제)

대손세액을 매입세액에서 차감한 해당 사업자가 대손금액의 전부 또는 일부를 변제한 경우에는 변제한 대손금액에 관련된 대손세액을 변제한 날이 속하는 과세기간의 매입세액에 가산한다.

※필요적 기재사항이 다른 경우 매입세액 공제 여부

필요적 기재사항이 사실과 다르게 적힌 세금계산서라도 전단계세액 공제제도의 정상적인 운영을 저해하거나 세금계산서의 본질적 기능을 해치지 않는 것으로 볼 수 있는 경우에는 매입세액 공제를 허용하는 것이 부가가치세의 기본원리에 부합한다.(대법원 2016.2.18. 선고 2014두35706 판결).

라. 기타 매입세액

(1) 신용카드매출전표 등에 의한 매입세액

일정한 업종을 제외한 일반과세자로부터 재화 또는 용역을 제공받고 부가가치세액이 별도로 구분되는 신용카드매출전표 등을 발급받은 경우로서 신용카드매출전표 등 수령명세서를 제출하거나 사업용신용카드를 등록하여야 하며, 신용카드매출전표를 일정기간 동안 보관하여야 한다.

제외되는 업종은 목욕·이발·미용업, 전세버스운송사업을 제외한 운송업, 입장권을 발행하여 경영하는 사업, 무도학원, 자동차운전학원, 의사 등이 제공하는 쌍꺼풀 수술 등 일정한 진료용역 등이다.

(2) 화물운전자 복지카드에 의한 매입세액

화물사업자가 주유소에서 경유를 공급받고 일정한 은행을 통하여 발급받은 화물운전자 복지카드를 사용한 경우 유가보조금을 제외한 사용분에 대하여 매입세액으로 공제가 가능하다.

(3) 의제매입세액

(가) 의의

사업자가 부가가치세가 면제되는 농산물, 축산물, 수산물, 임산물을 공급받아 이를 원재료로 하여 제조, 가공한 재화의 공급이 과세되는 경우 원재료인 면세 농산물 등을 공급받을 때 징수당한 부가가치세가 없어도 그 구입금액의 일정액을 매입세액으로 공제하여 주는 제도가 의제매입세액 공제이다.

(나) 대상업종

부가가치세 과세대상인 일반과세자는 업종에 관계없이 적용되고, 간이과세자는 제조, 음식 업종을 영위하는 사업자만 해당된다. 한편, 음식점의 경우 일반과세자는 면세 사업자로부터 매입분(정규증빙분)에 한하여 의제 매입세액 공제가 가능하고 농·어민 등으로부터 직접 매입분은 의제매입세액공제가 안된다.

(다) 매입세액 공제 범위

재화의 제조, 가공과정 또는 용역을 창출하는 데 직접적으로 사용되는 원료와 재료가 공제 대상이다. 원재료의 매입가액은 운임 등의 부대비용을 제외한 매입원가로 한다.

원재료는 재화를 형성하는 원료와 재료이거나, 해당 재화의 제조·가공에 직접적으로 사용되는 것으로서 화학반응을 하는 물질이어야 한다. 또한 용역을 창출하는데 직접적으로 사용되는 원재료이어야 한다.

(라) 공제방법

의제매입세액으로 공제받기 위해서는 매입처별계산서합계표, 신용카드매출전표 등 수령명세서를 제출하여야 한다. 다만, 제조업을 경영하는 사업자가 농어민으로부터 면세농산물 등을 직접 공급받는 경우에는 의제매입세액 공제신고서만 제출한다. 공제시기는 사용시점이 아닌 구입시점이다. 한편, 의제매입세액 공제를 받은 면세농산물을 그대로 양도하거나 인도하는 경우, 면세사업등에 사용·소비하는 경우에는 그 공제한 금액을 납부세액에 가산한다.

(4) 재고매입세액

(가) 의의

부가가치세 과세유형이 간이과세자에서 일반과세자로 전환되는 경우 전환일 현재 보유하고 있는 재고품 및 감가상각자산에 대하여 일반과세자라면 공제되었을 세액을 계산하여 매입세액으로 공제하는 것을 말한다.

(나) 대상 자산

간이과세자에서 일반과세자로 전환되는 날 현재의 재고품, 건설 중인 자산 및 감가상각자산이다.

(5) 재활용 폐자원 매입세액

폐기물관리법에 의하여 폐기물중간처리업 허가를 받은 자 또는 폐기물재 활용 신고를 한 자, 한국환경공단, 재생재료 수집 및 판매를 주된 사업으로 하는 자 등이 간이과세자(영수증을 발급하여야 하는 간이과세자만 해당) 또는 면세사업자로부터 원래의 용도로 사용할 수 없는 고철, 폐지, 폐유리, 폐합성수지, 폐합성고무, 폐금속캔, 폐건전지, 폐비철금속류, 폐타이어, 폐섬유, 폐유 등 폐자원을 매입하여 제조·가공하거나 공급한 경우 일정금액을 매입세액으로 공제한다.

(6) 중고자동차의 재활용 폐자원 매입세액

자동차관리법에 따라 자동차매매업등록을 한 자, 자동차관리법에 따라 중고자동차를 수출하는 자 등 중고자동차를 수집하는 사업자가 간이과세자 또는 면세사업자로부터 취득하여 공급하는 경우에 취득가액의 일정금액을 매입세액으로 공제한다.

(7) 공통매입세액 안분계산

면세 또는 비과세 관련 매입세액은 공제되지 않는다. 따라서 과세사업과 면세사업 및 비과세사업에 공통으로 사용되는 재화나 용역에 있어서 공제받지 못할 면세 관련 매입세액은 일정한 방식으로 계산하여야 한다.

사업자가 과세사업과 면세사업을 겸영하는 경우에 면세사업에 관련된 매입세액의 계산은 실지귀속에 따라 하되, 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용되어 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액은 일정한 안분기준을 적용하여 계산한다.

(8) 면세사업용 감가상각자산의 과세사업전환 매입세액

면세사업과 관련하여 취득함에 따라 매입세액이 공제되지 아니한 감가상각자산을 나중에 과세사업에 사용·소비하는 경우에는 매입세액으로 공제할 수 있다.

※신규사업자의 매입세액 공제

신규사업자가 사업자등록을 하기 전에 공사대금을 지급하거나 비품 등을 구입하는 경우에는 사업자등록번호 대신 사업자의 주민등록번호를 기재하여 세금계산서를 교부받아야 한다. 다만, 이 경우에도 공급시기(발행일자)가 속하는 과세기간이 지난 후 20일 이내에 사업자등록을 해야 한다.

10. 영세율 제도

가. 의의

세율이라 함은 세액을 산출하기 위하여 과세표준에 곱하는 비율을 말하는데 이러한 세율이 0인 것을 영세율이라 한다.

영세율이 적용되는 경우 당해 과세표준의 크기에 관계없이 산출한 세액은 항상 영이 된다. 부가가치세법상 영의 세율이 적용되는 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 거래 상대방으로부터 징수하여야 할 세액이 영이 되므로 실질적으로 거래징수할 금액은 없게 된다.

이에 따라 거래상대방(수입업자)은 부가가치세 부담이 전혀 없이 당해 재화 또는 용역을 사용, 소비할 수 있게 된다.

한편, 납부세액 계산에 있어서도 매입세액 공제가 허용되어 항상 마이너스 납부세액이 되며, 이는 환급세액으로 정부로부터 환급받게 되므로 당해 공급자도 부가가치세를 전혀 부담하지 아니하게 된다.

나. 목적

영세율 제도는 소비지국과세원칙을 구현하고 국가 간의 이중과세를 해소하는 한편 외화 획득사업 지원 등 조세정책 목적을 달성하기 위한 제도가

다. 한편, 조세특례제한법에서는 수출이나 외화획득과는 무관하게 국가정책적으로 특정한 재화나 용역의 소비에 대하여 영세율을 적용하기도 한다.

다. 대상 사업자

법인사업자, 일반과세자, 간이과세자, 면세포기한 면세사업자가 이에 해당한다. 영세율 사업자는 부가가치세법상 사업자와 동일하므로 사업자 등록, 세금계산서 발급 등의 납세의무를 이행하여야 한다.

라. 적용대상 거래

(1) 수출하는 재화의 공급

직수출이란 자신이 생산하거나 취득한 내국물품을 자기명의로 자기책임하에 외국으로 반출하는 것을 말한다.

㉠ 내국물품을 외국으로 반출

㉡ 중계무역 수출, 위탁판매 수출, 외국인도 수출, 위탁가공무역 방식의 수출, 원료를 대가 없이 국외의 수탁가공 사업자에게 반출하여 가공한 재화를 양도하는 경우에 그 원료의 반출, 관세법에 따른 수입신고 수리 전의 물품으로서 보세구역에 보관하는 물품의 외국으로의 반출

㉢ 내국신용장, 또는 구매승인서로 공급하는 재화 또는 용역 또는 구매확인서에 의하여 공급하는 수출재화임가공용역

(2) 용역의 국외공급 등

국외에서 공급하는 용역, 선박 또는 항공기에 의한 외국항행용역, 외국을 항행하는 선박 및 항공기 또는 원양어선에 공급하는 재화 또는 용역.

(3) 기타 외화획득 재화 또는 용역의 공급

- ㉠ 우리나라에 상주하는 외교공관, 영사기관, 국제연합과 이에 준하는 국제기구 등에 공급하는 재화 또는 용역, 우리나라에 상주하는 국제연합군 또는 미합중국군대에 공급하는 재화 또는 용역
- ㉡ 외교공관 등 소속 직원으로서 해당 국가로부터 공무원 신분을 부여받은 자 또는 외교부장관으로부터 이에 준하는 신분임을 확인받은 자 중 내국이 아닌 자에게 일정한 방법으로 공급하는 재화 또는 용역 그 밖에 관할 세무서장으로부터 외교관 면세점으로 지정받은 사업장에서 외교부장관이 발행하는 외교관 면세카드를 제시받아 음식·숙박용역, 석유류, 주류 등의 재화 또는 용역을 공급하고 외교관 등의 성명, 국적, 외교관 면세카드 번호, 품명, 수량, 공급가액 등이 적힌 외교관 면세 판매기록표에 의하여 외교관 등에게 공급한 것이 확인되는 경우
- ㉢ 국내 사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에 공급하는 일정한 재화 또는 용역의 공급으로 그 대금을 외국환 은행에서 원화로 받는 경우
- ㉣ 비거주자 또는 외국법인의 국내사업장이 있는 경우에 국내에서 국외의 비거주자 또는 외국법인과 직접 계약하여 공급한 일정한 재화 또는 용역
- ㉤ 수출업자와 직접 도급계약에 의하여 수출재화를 임가공하는 수출재화임가공용역 그러나 수출업자가 아닌 하도급 업자에게 임가공용역을 공급하는 것은 영세율 적용이 안된다.
- ㉥ 관광진흥법에 따라 일반 여행업자가 외국인 관광객에게 공급하는 관광알선용역으로 외국환은행에서 원화로 받는 것
- ㉦ 개별소비세법 또는 조세특례제한법에 따라 외국인전용판매장 또는 주한외국군인 및 외국인선원 전용 유흥주점을 경영하는 자

가 공급하는 재화 또는 용역으로 그 외화를 외국환은행에서 원화로 환전하는 경우

(4) 기타 조세특례제한법에 의한 영세율 대상 재화 또는 용역의 공급

방위산업체가 공급하는 방위산업물자, 국군부대 또는 기관에 공급하는 석유류, 국가 등에 직접 공급하는 도시철도건설용역, 국가 등에 공급하는 사회기반시설 및 건설용역, 장애인용 보장구, 농민 등에게 공급하는 농·축산·임업용 기자재 등 다수의 영세율 적용 재화 또는 용역의 공급이 있다.

(5) 농업·임업·어업용 기자재에 대한 부가가치세 사후 환급

① 의의

농민 등이 농업·임업 또는 어업에 사용하기 위하여 일반과세자로부터 구입하는 일정한 기자재 또는 직접 수입하는 기자재 중 부가가치세 환급대상 기자재를 구입 또는 수입한 때에 부담한 부가가치세액을 해당 농어민 등에게 환급하는 제도이다.

② 절차

㉠ 판매자로부터 농업·임업 또는 어업용 기자재를 공급받고 세금계산서를 발급 받은 농·어민 등은 부가가치세 환급 대행 신청서를 농협, 수협 등에 제출하고 환급신청 대행 기관인 농협, 수협 등은 농업, 임업, 어업용 기자재 부가가치세 환급신청서를 작성하고 관할 세무서장에게 신청하여 부가가치세액을 환급 받은 후 다시 농·어민 등에게 지급하는 절차를 거친다.

㉡ 사업자등록을 한 개인 또는 법인은 농업, 임업, 어업용 기자재 부가가치세 환급을 직접 관할 세무서에 신청할 수 있다.

마. 공급가액의 결정

영세율 세금계산서를 발행할 때 공급가액은 선적일(양도일)의 기준환율로 한다. 다만, 선적일 전에 수출대금을 원화로 환가하는 경우에는 그 환가한 금액이 공급가액이 된다.

바. 세금계산서 발급

영세율도 원칙적으로 0의 세율을 기재한 세금계산서를 발급하여야 한다. 내국신용장 또는 구매 확인서에 의한 수출, 수출채화임가공용역 등은 세금계산서를 발급하여야 한다. 다만, 직수출, 국외에서 제공하는 용역, 항공기의 외국항행용역에 대하여는 세금계산서 발급의 무가 면제된다.

