

附加價值稅 免稅 및 零稅率制度의 成果와 改善方案에 관한 研究

吳 然 天*

〈차 례〉	
I. 序	整에 대한 論議
II. 부가가치세 免稅의 意義의 對象	IV. 免稅對象의 再調整
III. 免稅範圍擴大 또는 縮小調	V. 零稅率制度의 課題
	VI. 結論

〈요 약〉

〈우리나라 니국세 수입의 40%에 육박하는 附加價值稅는 도입 10년을 맞아 成果를 재평가하고 이에 기초하여 改善方案을 모색해야 될 시점에 이르렀다고 본다. 本稿에서는 한국부가가치세의 주요특징의 하나를 구성하고 있는 “非加工農産品을 중심으로 한 廣範圍한 免稅構造와 수출품에 대한 零稅率制度”의 현황·功過를 평가하고, 그동안의 사회경제적 여건변화와 조세정책의 장기적 발전방향을 수용하는 가운데 이들 제도의 개선대안을 논의하고자 한다. 이러한 취지에서 本稿는 부가가치세 면세 범위의 기본방향(즉 축소 또는 확대)의 성적을 규명하고, 면세범위 재조정的主要대상으로 논의되고 있는 특정 서비스 및 擬制買入稅額控除制度의 개편방안에 관하여 상술하기로 한다. 그리고 末尾에 수출부문에 대한 零稅率制度의 성과에 대하여 언급하고자 한다.〉

I. 序

附加價值稅는 資本財의 課稅를 중심으로 과세대상범위를 어떻게 정하느냐에 따라 總生産型(gross product type), 所得型(income type) 및 消費型(consumption type)의 세 가지 형태로 분류될 수 있지만, 일반적으로 消費支出에 대한 과세만을 대상으로 하는 消費型附加價值稅가 대종을 이루고 있다.

서울大 行政大學院 助教授

*: 本稿의 작성에는 本校 俞大善, 尹泰範 兩助敎의 도움이 컸음.

우리나라의 附加價值稅 역시 投資財를 제외한 消費支出을 과세대상으로 하고 있어 일반 매상세적 성격을 띠고 있다고 할 수 있다. 그러나 消費稅의 逆進的 성격을 완화하거나 사회정책적 목적 또는 稅務行政上的 需要에 의해서 가공되지 않은 農產品을 포함한 생활필수적인 재화와 서비스, 그리고 그 밖의 一定 재화와 서비스에 대하여 다양한 면세조치를 취하고 있으며 輸出 振興을 위한 일환으로서 수출상품 등에 대하여는 零稅率(Zero-rating)을 적용하고 있다.

이와 같은 다양한 免稅 조치와 輸出部門에 대한 零稅率 적용은 附加價值稅制의 주요한 특징의 하나를 구성하고 있는 바, 免稅 및 零稅率에 대한 제도의 개선과 운영의 합리화는 附加價值稅의 성과를 향상시키는 데 매우 중요한 위치를 점한다고 할 수 있다. 특히 새로운 經濟環境 및 消費支出의 변화를 수용하기 위한 일환으로 면세대상을 설정하는 기준을 재검토하고, 이에 따른 면세대상의 범위를 재조정해야 할 필요성이 증대하고 있다.

이에 本稿에서는 附加價值稅의 免稅 및 零稅率制度의 현황과 效果, 문제를 살펴보고 이에 상응하는 장기적 發展方向을 모색하여 보고자 한다.

II. 附加價值稅 免稅의 意義와 對象

單一稅率構造의 일반적 소비과세인 附加價值稅가 지니고 있는 제반 문제점을 수용하기 위한 장치의 한 형태가 바로 免稅制度라고 할 수 있다. 附加價值稅의 免稅는 일반적으로 인식되고 있는 租稅減免의 혜택을 말하는 것이 아니라 對物的인 間接稅의 課徵을 免除한다는 뜻이며, 事業者를 중심으로 볼 때에는 당해 財貨에 대하여는 附加價值稅를 첨가하여 판매할 수 없는 것이다. 따라서 事業者에게 租稅減免의 혜택을 주는 제도가 아니며 당해 財貨나 用役에 租稅負擔을 免稅함으로써 消費者에게 附加價值稅를 징수하지 못하도록 하는, 消費者에게 財貨나 用役을 염가로 공급하도록 하기 위한 제도라고 할 수 있다.¹⁾

일반적으로 免稅의 범위는 사회정책적 또는 租稅行政의 측면에서 財貨·

1) 崔震培, 韓國의 附加價值稅 (서울: 三文, 1984), p. 174.

서비스의 등급 또는 종류, 納稅者의 위치, 그리고 生産・配分過程의 諸關係에 따라 다양하게 결정되는데, 免稅의 범위를 결정하는데 활용되는 기준을 예시하면 다음과 같다.²⁾

첫째, 免稅가 이루어지는 가장 중요한 기준은 稅負擔의 公平性을 보완하기 위한 것이다. 非加工農產品과 같은 생활필수품에 대한 免稅가 대표적인 예인데, 이는 附加價値稅 負擔配分의 逆進性을 완화하는데 결정적인 역할을 한다. 의료서비스, 대중교통수단, 敎育, 非營利 社會事業 등에 대한 免稅는 이러한 취지에서 이루어진다고 볼 수 있다.

둘째, 특정한 서비스의 경우 附加價値稅 개념을 적용하기가 어렵기 때문에 免稅範圍에 포함된다. 이러한 예로서 銀行・保險 등 금융서비스를 들 수 있는데, 이들 서비스가 附加價値稅의 적용에 적합하지 않은 이유는 前段階 買入稅額控除方式에서 附加價値의 계산이 용이하지 않기 때문이다. 敎育, 의료서비스 등은 앞서의 公平性의 기준과 함께 이러한 범주에도 속한다고 볼 수 있다.

셋째, 특정 재화·서비스는 他租稅(選擇의消費課稅)를 통하여 과세되기 때문에 附加價値稅가 免除된다. 이러한 예로서 전화서비스(전화세)를 대표적으로 들 수 있다.

넷째, 政府部門에 공급되는 재화·서비스나 政府의 專賣財貨(예, 담배, 인삼 등)가 면제되는 경우를 들 수 있다.

다섯째, 一定水準 이하의 納稅者는 영세업자의 보호와 稅務行政의 간편성의 관점에서 附加價値稅가 면제된다.

이러한 기준에 입각하여 주요국가의 附加價値稅制에서 일반적인 免稅 대상으로 삼고 있는 것은 庶民基礎生活必須品에 해당되는 財貨 또는 用役, 國民保健・敎育・厚生에 관련되는 財貨 또는 用役, 文化關聯財貨 또는 用役, 그리고 生産要素 關聯財貨 또는 用役 등을 들 수 있는데, 서독·프랑스형 附加價値稅의 기본골격을 채택한 우리나라의 附加價値稅 免稅對象도 상기한 면제대상과도 차이를 보이지 않고 있다.

우리나라의 附加價値稅는 <表 1>에 나타난 바와 같이 저소득층의 부담경

2) The Comptroller General of the U.S., "The Report to the Congress: The VAT in the European Community" (Dec. 1980), p. 11.

〈表 1〉 附加價值稅 免稅對象

-
- 加工되지 아니한 食料品 및 우리나라에서 생산된 食用에 供하지 아니하는 農產物·畜產物·水產物·林產物
 - 水道물
 - 煙炭과 無煉炭
 - 醫療保健用役과 血液
 - 教育用役
 - 旅客運送用役
 - 圖書·新聞·雜誌·官報·通信 및 放送
 - 郵票·印紙·證紙·福券과 公衆電話
 - 專賣品
 - 金融·保險用役
 - 住宅과 이에 附隨되는 土地의 賃貸用役
 - 土地
 - 辯護士·公認會計士·稅務士·關稅士 등의 人的用役
 - 藝術創作品·純粹藝術行事·文化行事와 非職業運動競技
 - 圖書館·科學館·博物館·動物園 또는 植物園에의 入場
 - 宗教·慈善·學術·救護·기타 公益團體가 供給하는 財貨 및 用役
 - 國家·地方自治團體·地方自治團體組合 또는 大統領令이 定하는 政府業務를 代행하는 團體가 供給하는 財貨 또는 用役
 - 國家·地方自治團體·地方自治團體組合 또는 大統領令이 定하는 公益團體에 無償으로 供給하는 財貨 또는 用役
-

김과 社會·文化的 目的 또는 租稅行政 편의성의 觀點에서 未加工食料品을 포함한 생활필수품과 의료, 教育, 금융, 보험, 우편, 전파 서비스 등에 대하여 광범위하게 免稅를 허용하고 있다. 이러한 면세중에서 가장 의의가 있는 것은 附加價值稅의 逆進性을 완화하기 위해 低所得層이나 가족수가 많은 기구의 소비지출에서 상대적으로 높은 비중을 차지하고 있는 비가공식료품, 수도물, 연탄 등 기초생활품에 대한 면세인 바, 이러한 면세로 인해 附加價值稅의 逆進의 측면이 괄목할 만하게 완화되었다고 할 수 있다.

광범위한 免除의 효과가 어느정도 역진성완화에 기여했는가를 살펴보기로 한다.³⁾ 이를 위해서 모든 消費支出에 10%의 附加價值稅가 부과되었다고

3) 부가가치세 면세의 역진성 완화에 관한 경험적 연구는 拙稿, “부가가치세를 위시한 간접세체계의 개혁이 계층별부담배분에 미친 영향에 관한 연구,” 「한국행정학회보」(제16호, 1982), pp. 225-235 및 李啓植, “간접세부담분포의 분석과 간접세체계개편방향의 모색”, 세계발전심의위원회 연구분과위원회, 「세계발전연구보고서」, (재무부, 1985. 12), pp. 333-375 참조.

〈表 2〉 부가가치세 免稅의 逆進性완화 效果를 測定하기 위한 가상적인(hypothetical) 有效租稅負擔率 및 逆進性係數(1978) 단위: %

분 류	소득계층										평균범위	역진성수	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10			
免稅가 없을 경우의 10% VA의 10% 逆進性	11.06	9.29	8.89	8.43	8.33	8.06	7.65	7.30	6.87	6.27	8.22	4.79	-0.082
食品支出에 대한 免稅가 없을 경우의 10% VA의 10% 逆進性	8.29	6.70	6.66	6.37	6.20	5.95	5.67	5.38	4.95	4.29	6.05	4.00	-0.100
실제 10% VAT	3.56	3.10	3.07	3.05	3.05	2.99	2.91	2.86	2.77	2.60	2.87	0.96	-0.042

注: 역진성계수는 절대값이 클수록 부담의 역진성이 큰것으로 해석됨.

자료: 경제기획원, 「도시가계연보」, (1978).

국세청, 「국세통계연보」, (1978).

가장하였을 경우의 有效租稅負擔率의 分布와 食品에 대한 免稅가 없을 경우의 有效租稅負擔率의 分布, 그리고 실제의 附加價値稅 負擔分布를 비교하였다. 上記 두개의 가상적인 負擔配分狀態는 〈表 2〉에 나타난 바와 같이 실제의 負擔配分狀態보다 逆進커브의 경사가 훨씬 급한 것으로 나타났다. 특히 가공되지 않은 農產品에 대한 免稅措置가 없었다고 가정할 경우 負擔配分狀態는 實際負擔配分狀態 뿐만 아니라 全消費支出에 대한 10% 附加價値稅 부과시의 가상적인 부담배분상태보다도 더 높은 역진성을 나타내고 있다. 이러한 결과는 農產品에 대한 附加價値稅 免稅措置가 消費稅 본래의 역진성을 완화하는데 중요한 역할을 담당하고 있음을 말해준다.

現行 附加價値稅의 免稅와 관련한 정책적 논의는 대략 두가지 측면에서 전개된다고 할 수 있다. 하나는 社會政策的 目標에 더욱 부합하게 하기 위하여 免稅範圍를 확대할 것인지, 아니면 면세범위를 적어도 현행수준대로 유지하거나 축소조정해야 하는지의 「총체적인 免稅의 규모조정」에 관한 문제이며, 다른 하나는 여건변화를 수용하기 위하여 개별적 免稅對象項目의 타당성을 검토하고 이의 존속 여부를 결정하는 가운데 현재 附價稅의 대상이 되고 있는 財貨·서비스 중에서 면세범위에 포함되는 것이 바람직한 財貨·서비스를 추출하려는 「免稅對象의 合理的 調整」에 관한 문제라고 할 수 있다.

Ⅲ. 免稅範圍擴大 또는 縮小調整에 대한 論議

現行 附加價值稅免稅의 총량적 수준의 調整方向을 논의함에 있어서 고려되어야 할 요소는 「稅負擔의 衡平性補完의 필요성」, 「稅務行政의 추가적 부담수준」, 그리고 「免稅範圍調整으로 인한 稅收變動효과」 등이 고려되어야 할 것이다.

附加價值稅 면세범위 확대주장의 근거중 중심을 이루는 것은 바로 현행 부가가치세의 역진성을 완화하기 위해서는 免稅範圍의 확대조정이 불가피하다는 것이다. 消費稅制가 지니고 있는 역진적 부담의 성격을 부인할 수는 없겠으나, 이러한 負擔의 역진성 문제에 대처함에 있어 어떠한 政策方案(附加價值稅 내부의 免稅範圍확대 아니면 부가가치세 外的方法)이 바람직한 것인지, 그리고 附加價值稅制 내부의 면세구조를 통해서 역진성을 어느 수준까지 완화해야 할 것인가에 대한 政策的 合意가 모색되어야 할 것이다. 그런데 우리나라의 附加價值稅의 면세범위가 EEC國家들에 비해 큰 것으로 지적되고 있다는 점, 현행 부가가치세가 低所得層의 소비비중이 높은 生必需品에 대하여 이미 다양한 면제를 취함으로써 逆進性이 상당수준 둔화되었다는 점, 그리고 일반적 消費稅가 지니는 「一般的 逆進性」으로 인해 면세를 통한 公平성 보장은 한계를 지니고 있다는 점을 고려할 때, 세부담의 逆進性 완화를 측면에서 면세범위 확대의 필요성은 그렇게 절실한 것은 아니라고 판단된다. 결국 이러한 點들을 감안할 때, 附加價值稅가 내포하고 있는 逆進性 문제는 차라리 直接稅에 대한 累進的 稅率構造의 보강, 移轉支出의 확대를 포함한 社會保障機能의 확충 등 間接稅 外的方法을 통하여 접근되는 것이 바람직한 것으로 판단된다.

한편 附加價值稅 免稅構造에서 가장 중요한 위치를 차지하는 食料品(非加工食料品)分野가 민간소비지출에서 차지하는 比率은 <表 3>에 나타난 바와 같이 점차 감소하고 있음을 알 수 있다. 즉 附加價值稅 도입이전(1976년 이전)까지만 해도 민간소비지출중 식료품비 支出比率이 50%를 上廻하였으나, 1970년 후반부터 그 비율이 현저히 低下하여 1984년에는 40%수준에 이르게 되었다. 물론 식료품비 전부가 附加價值稅의 免稅對象인 것은 아니지만 상

〈表 3〉 民間消費支出中 家計食料品費 比率 (단위: %)

연도	도시가구의 가계 식료품비 비율	농가의 가계 식료품비 비율	연도	도시가구의 가계 식료품비 비율	농가의 가계 식료품비 비율
1970	40.5	54.9	1978	40.0	38.3
1971	41.0	47.4	1979	36.4	37.8
1972	40.7	48.2	1980	35.9	36.8
1973	41.3	47.3	1981	36.3	37.7
1974	43.3	48.4	1982	34.0	33.3
1975	43.6	47.3	1983	32.3	30.4
1976	43.0	45.7	1984	30.9	29.4
1977	41.8	42.8	1985	29.8	28.4

主: 경상가격기준

자료: 경제기획원, 「한국의 사회지표」(1986), p. 84.

당부분이 면세대상인 非加工食料品類에 해당할 것이다. 이와같이 食料品比率이 가계지출에서 그 비중이 감소하고 있다는 사실은 食料品部門에 대한 附加價值稅 免除가 가져오는 역진성 완화효과가 점차 감소하고 있음을 말해 준다고 하겠다. 더 나아가서는 附加價值稅 逆進性 완화의 일환으로 제기되고 있는 食料品을 중심으로 한 生必需品에 대한 면세범위의 확대가 가져올 역진성 완화도 1970년대 중반에 비해 그 효과가 떨어질 것이라는 것을 암시한다고 보겠다.

일반적으로 免稅는 附加價值稅 行政을 간편하게 하는데 기여한다고 할 수 있다. 특히 零稅納稅者와 특정한 서비스(예, 금융, 의료, 법률, 예술, 연구 등)의 경우에는 免稅로 인한 稅務行政의 부담이 완화된다고 할 수 있다. 그러나 광범위하고 다양한 면제구조는 면세대상거래와 非免稅對象去來를 구분하는 데 따른 어려움, 정교한 기록과 稅金計算書의 교부, 탈세, 피세의 가능성 등 제반 행정적 問題點으로 인해 附加價值稅 行政을 복잡하게 하는 측면을 가파할 수 없다. 우리나라의 現行 附加價值稅制는 세무 행정적 측면에서 課稅가 어려운 분야에 대해 이미 免稅를 허용하고 있기 때문에, 추가적인 免稅範圍의 확대는 오히려 稅務行政에 있어서 추가적인 부담을 안겨줄 여지가 있다고 보겠다. 가령 附加價值稅 세부담의 역진성을 보완하기 위한 방안으로서 거론되는 「연탄, 소금, 된장, 간장 등과 같이 需要彈性이 거의 零에 가까운 食料品에 대해 현재의 면세에서 零稅率로 전환, 적용하여야 한다」

는 구상은 일면 稅負擔 逆進性 보완의 효과는 거둘 수 있겠으나, 零稅率適用에 수반되는 생산자들의 추가적 稅政協助義務負擔(例; 영세율에 따른 환급혜택을 받기 위한 일정범위내의 기장의무, 買入稅額의 확인算定等)과 세무행정상의 추가적 비용등을 고려할 때 현실적 타당성이 낮은 것으로 評價되고 있다.⁴⁾

세제, 附加價值稅 면세범위 조정에 있어 고려해야 할 요소 중의 하나는 면세범위 조정에 따른 既存 稅收의 결함을 여하히 보완할 것이냐이다. 면세대상 및 범위를 확대한다고 하면 이에 따른 附加價值稅의 稅收減少가 예상되는데, 이러한 稅收減少는 결국 他稅目的 稅收增大를 배제할 수 없는 것이다. 만일 이러한 稅收減少를 선택적 소비과세 등 他消費稅目을 통하여 보충한다고 가정한다면 결국 逆進的 부담구조의 기본성격이 큰 변화를 가져오지 않을 것이다. 결론적으로 이러한 면세범위의 확대는 附加價值稅의 역진성 완화에 기여할 것이나, 이에 따른 稅收의 감소, 課稅基礎의 감식으로 인한 조세부담의 보편성 약화, 조세행정의 번잡 등을 감안할 때 신중을 기해야 될 것이라고 생각된다.

IV. 免稅對象의 再調整

1. 序

附加價值稅가 도입·시행되어 10년이 경과하는 동안, 附加價值稅의 골격형성의 배경이 되었던 사회·경제적 환경은 상당히 변화했다고 할 수 있다. 소득·소비수준의 상승과 소비패턴의 변화를 적절히 수용하기 위하여 附加價值稅 면세 대상을 재조정해야 할 필요성은 높다고 판단된다. 앞의 <表 3>에서 살펴본 바와 같이 가계소비 지출에서 식료품비가 차지하는 비중이 현저히 감소했다는 사실도 면세구조의 재편성의 필요함을 단적으로 보여주는 예라고 할 수 있다. 따라서 본장에서는 免稅對象의 재조정이 필요한 것으로 보이는 몇몇 분야에 대해서 면세대상의 基本方向을 살펴보기로 한다.

附加價值稅의 免稅는 附加價值稅의 과세기초를 유지할 뿐 아니라 세무행

4) 李弼佑 “附加價值稅의 綜合的 改善方案” 稅制發展審議委員會, 研究分科委員會, 稅制發展研究報告書 (1985. 12), p. 409.

정세의 문제점과 經濟活動의 왜곡을 적게하기 위하여 필요한 최소한도에 더 무르는 것이 바람직한 것으로 지적되고 있다. 이런 점에서 附加價值稅의 免稅範圍를 조정하는 논의과정에서 다음과 같은 몇가지 原則이 고려되어야 할 것이다.⁵⁾

첫째, 課稅對象인 재화와 용역의 특성에 따라 免稅의 타당성 여부가 평가 되어야 한다.

둘째, 原材料 등 中間材를 면세하는 경우 價格引上을 초래하여 최종소비자의 부담증가를 야기할 우려가 있기 때문에 최종소비재 단계에 免稅하는 것이 바람직하다.

셋째, 課稅의 중립성의 유지측면에서 代替·競爭關係에 있는 財貨 또는 用役 중 일부에만 면세를 허용하는 것은 바람직하지 않다.

네째, 公평한 세부담을 유도하기 위한 면세의 유지와 과세대상의 추가는 바람직하다.

2. 政府業務代行團體의 재화·용역의 공급

國家·地方自治團體·地方自治團體組合 또는 大統領이 정하는 政府業務를 대행하는 團體가 공급하는 財貨 또는 用役에 대해서는 附加價值稅 면세를 허용하고 있다. 이러한 政府業務代行團體의 대표적인 예로서 公務員年金管理公團, 韓國海外開發公社, 國際空港管理公團, 農協, 水協, 畜協 등을 들 수 있는데, 이들 단체의 재화·용역의 공급에 대하여 면세를 허용하는 근거는 이들 단체의 재화·용역 공급이 公益的 성격을 띠고 있다는 점이다. 이들 단체들이 基本的으로 公益目的의 수행을 위해 설립되었다고 하더라도, 이들 단체들이 수행하는 購販事業 製造事業 등은 사실상 私的財의 성격을 내포하고 있어 公共性 또는 政府業務의 代行性이 약하다고 할 수 있다. 더 나아가서 이들 단체들의 一定 事業活動은 민간기업과 競爭關係에 있어, 이에 대한 附加價值稅 免稅는 결과적으로 같은 업종 민간기업의 경쟁력을 약화시킬 뿐만 아니라 시장기구의 왜곡을 야기하게 된다. 이러한 점에서 이들 정부업무대행단체에 대한 附加價值稅 면세는 이들 단체의 재화·서비스의

5) 崔 洸, “附加價值稅 및 特別消費稅制의 改編方向에 관한 小見” 租稅論叢 제 1 권 (1985), pp. 178-179.

公共의 성격의 수준을 감안하여 철폐되는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

3. 人的用役等

現行 附加價值稅法은 변호사, 공인회계사, 세무사, 관세사 등의 人的用役과 오물처리용역을 포함한 일정한 기술용역 등에 대해서 면세를 허용하고 있다. 그러나 上記 용역분야는 순수근로 용역이 아닐 뿐 아니라 종사자들의 소득수준이 높고 사실상 실질적인 '稅負擔이 여타 소득자에 비해 적다'는 지적이 있음을 고려할 때, 이들 人的用役에 대한 면세는 과세의 형평성과 보복성의 측면에서 재검토되어야 한다. 만일 이들 분야에 대한 附加價值稅의 삭정이 현행 매입세액 공제방식에서 용이하지 않다고 한다면 부가가치 徵稅方式에 의한 課稅方式의 활용도 고려될 수 있다.

4. 金融・保險 用役

현행 附加價值稅制은 金融・保險영역에 대하여 면세를 허용하고 있는 바, 이는 金融・保險서비스의 부가가치를 파악하기가 어렵다는데 근거를 두고 있다. 金融・保險用役에 대한 免稅를 유지시킬 것인가에 대한 논의는 찬반 양론으로 나누어졌다고 볼 수 있다.

金融・保險分野에 대한 부가가치세 면세 철폐의 입장에 서있는 사람들은 金融・保險分野가 급성장하고 있어 國民經濟에서 차지하는 비중이 현저할 뿐만 아니라 高所得層이 바로 金融・保險産業分野의 주된 이용자 또는 受惠者라는 점에서 이들 분야에 대한 免稅의 근거는 희박하다고 주장하고 있다. 즉 同産業의 신장성에 따른 稅收 확보의 기능성과 分配的 衡平性의 고려가 이러한 주장의 根柢를 이루고 있다. 그러나 現行의 間接控除에 의한 附加價值稅 산정방식에서 金融・保險用役에 대한 과세는 불가능한 것으로 지적되나, 이윤·임금 등에 대한 직접합산방식에 의하여 同分野에 대한 부가가치세 적용이 가능할 것으로 전망하고 있다.⁶⁾

한편 金融・保險分野에 대한 부가가치세 면세를 유지해야 된다는 입장에 서있는 사람들은 上記한 부가가치 산정의 어려움 이외에도 현재 金融・保險

6) Alan A. Tait外 2人공저, 1980년대의 韓國稅制에 관한 IMF報告書, 財務部 (1980. 1), p. 212.

産業에 대하여 방위세·교육세 등 目的稅가 과세되고 있어, 만일 附加價値稅가 과세된다면 二重課稅의 문제를 안게 된다는 점, 金融·保險料의 인상이 불가피하게 된다는 점, 그리고 현실적으로 아직도 金融·保險分野에 대한 國民經濟的 保護의 필요성이 존치한다는 점 등을 면세 유지의 근거로 제시하고 있다.⁷⁾

5. 擬制買入稅額控除制度

現行 附加價値稅法 第17條 3項에 따르면 製造業을 영위하는 事業者가 附加價値稅의 면제를 받아 供給받는 農產物·畜產物·水產物 또는 林產物을 原料로 하여 製造 또는 加工한 財貨의 供給이 과세되는 경우에는 大統領袖가 정하는 바에 의하여 계산한 金額을 買入稅額으로서 공제할 수 있다. 가령 未加工農產物에 대한 免稅의 허용으로 인해 農產物加工業者의 경우 投入物의 買入稅額控除가 원칙적으로 어렵게 되기 때문에 이를 해결하기 위한 방안의 일환으로 擬制買入稅額控除制度가 활용되고 있다. 기본적으로 의제 도입세액제도의 목적은 농수산물을 원재료로 한 재화가 免稅段階에서 課稅 단계로 移行되어 還收效果에 의하여 前단계까지의 實負擔稅額이 價格에 반영될 염려가 있으므로 이를 배제하고, 또한 반대의 경우에 농수산물의 생산 단계에서 부담한 稅額을 경제적 강자인 製造業者가 부담하지 않고 농민에게 더욱 부담시키는 것을 방지하는데 있는 것이다.⁸⁾ 이러한 買入稅額控除 金額은 附加價値稅의 면제를 받아 공급받은 농산물 등의 가액에 업종별·종류별로 재무부령이 정하는 率을 곱하여 추정하도록 되어 있다. 1984년 5월 附加價値稅 施行規則의 개정으로 인하여 부가가치세를 면제받아 공급받은 가액의 5/105를 控除比率로 적용하고 있는데, 이러한 비율의 적정성에 대한 논의가 제기되고 있다. 즉 이러한 擬制買入稅額控除比率는 농수산물 가격에 포함된 실제부가가치세액의 비율에 비해 매우 높은 것으로 지적되고 있다. 따라서 농산물 가격에 포함된 附加價値稅額의 비율에 상응하여 이를 下向조각하는 것이 바람직하다는 것이다.⁹⁾

7) 李弼佑, 前揭書, pp. 412-413.

8) 崔震培, 前揭書, pp. 242-243.

9) 李弼佑, 前揭書, p. 414.

6. 不動産賃貸用役に 對한 課稅維持 및 免稅還元 論議

不動産賃貸用役은 부가가치세 시행초기에는 免稅對象이었으나, 1981년부터 주택과 이에 수반되는 土地의 賃貸用役」을 제외하고는 과세대상으로 전환되었다. 부가가치세 면세범위 조정논의에 있어 농산품 등 生必需品에 대한 과세범위확대 제안을 제외하고는 대부분이 면세범위를 축소 내지 폐지해야 한다는 입장이 강하게 대두하고 있는데 비해, 不動産賃貸用役に 대해서는 과거의 免稅對象으로 환원되어야 한다는 주장이 강력하게 대두되고 있어 주목을 받고 있다. 이러한 사실은 부동산임대용역에 대한 부가가치세의 과세가 세법 구조적 문제점을 야기한다는 것을 말해준다. 대형 고층건물의 임대료에 대한 과세는 부동산임대업자에 대한 환급세액이 크므로 인하여 결과적으로 增收増大效果는 미미한 반면, 대형 부동산임대업자에 대한 환급액이 클수록 과세특례자로 분류되는 영세한 임대업자의 세부담이 과세형평의 관점에서 불리하게 적용한다는 문제를 안고 있다. 이러한 문제를 해결하는 방안의 일환으로, 부동산임대용역에 대한 면세전환 주장이 제기되고 있는 실정이나 부동산임대용역에 대한 면세환원이 이루어진다고 하더라도 건물신축의 경우 매입세액 공제혜택의 여지가 봉쇄됨으로 인한 임대료 상승의 가능성, 그리고 이미 공제된 세액의 추징에 따른 조세마찰 등의 문제가 야기되기 때문에 이 방안 역시 問題를 안고 있다. 세계발전연구보고서(1985.12)의 부가가치세 개선방안에서도 부동산임대용역과세의 개선을 위한 諸代案을 제시하고 있으나, 만족스러운 대안은 분명하게 밝혀지지 않고 있는 실정이다.

V. 零稅率制度的 課題

유럽에서 附加價值稅가 채택된 배경은 과거 유럽에서 중요한 稅目으로 존속되었던 累積的 多段階去來稅(turnover tax)가 초래한 諸缺點을 극복할 뿐만 아니라 유럽공동체의 間接稅를 표준화하여 공동체 내부의 수출시에 相互 還給을 용이하게 함으로써 경제통합의 기반을 造成하기 위한 것이었다.

우리나라에서 附加價值稅 導入을 檢討하게 된 이유중의 하나에도 종전의 營業稅는 輸出에 따른 환급시 누적부과된 영입세에 대한 정확한 추계가 어

러워 효과적인 輸出支援이 이루어지지 않아 효율적인 輸出管理의 일환으로 67세울에 기초한 輸出段階까지의 納付稅額(간접세) 환급이 체계적으로 이루어질 제도적 장치의 마련이 필요했던 것을 들 수 있다.

現行 附加價值稅가 輸出振興面에서 舊營業稅에 비해 유리한 것은 환급세액을 실행함에 있어서 정밀성을 기할 수 있다는 점, 결과적으로 환급범위가 증대했다는 점을 들 수 있다. 단 舊營業稅와는 달리 事後免稅制度를 채택하고 있음으로 인해 輸出業者가 환급시까지 資金負擔을 지게 된다는 점을 들 수 있으나 早期還給의 實施로 이러한 負擔은 완화된 實情이다.

〈表 4〉는 輸出實績과 附加價值稅 還給稅額을 연도별로 표시하고 이에 의거하여 輸出 100원당 還給稅額이 어느 정도의 비중을 차지하고 있나를 표시한 것이다. 〈表 4〉에 따르면 附加價值稅 導入이전에는 수출 100원당 환급세액이 7원 미만에 그치던 것이 77년 이후에는 대체로 11원 내외에 머무르고 있음을 알 수 있다. 그러나 이러한 추이가 附加價值稅導入으로 인한 輸出還給의 비중이 늘어났다는 사실을 비례적으로 나타내는 것이 아님을 유의해야 할 것이다.

現行 零稅率制度 자체가 輸出還給을 뒷받침 해주기 위하여 고안되었다는

〈表 4〉 年度別 輸出 및 還給實績과 輸出 100원에 還給 推移

區 分	年 度		1977		1978	1979
	1975	1976	上半期	下半期		
一 輸 出 實 績						
○ 外貨(\$基準(百萬弗)	5,081	7,715	4,157	5,530	12,711	15,056
○ 圓貨基準(億 圓)	24,592	37,341	20,120	26,765	61,521	72,871
一 總 還 給 稅 額	1,687	2,589	2,303	2,840	6,727	8,066
一輸出 100원당 還給稅額(圓)	6.86	6.93	11.45	10.61	10.93	11.07

區 分	年 度					
	1980	1981	1982	1983	1984	1985
一 輸 出 實 績						
○ 外貨(\$基準(百萬弗)	17,505	21,259	21,853	24,445	29,245	30,283
○ 圓貨基準(億 圓)	106,781	144,838	160,357	190,427	236,153	264,068
一 總 還 給 稅 額	12,148	16,491	17,957	21,137	25,815	29,604
一輸出 100원당 還給稅額(圓)	11.38	11.39	11.20	11.10	10.93	11.21

자료: 재무부 세제국

점에서 零稅率과 관련한 제도적 問題點은 부각되지 않고 있으나 시행과정상 절차상 그리고 법령해석 등 시행과정상에서 조세마찰이 빈번하게 발생하고 있는 실정인데 이중 몇가지를 서술하면 다음과 같다.

첫째, 零稅率이 적용되는 과세표준을 신고하지 않거나 過少申告한 경우 과세표준의 1%를 加算稅로서 부과하고 있다. 이러한 加算稅率은 수출진흥을 뒷받침한다는 영세율제도의 기본취지에 비추어볼 때나 이러한 불성실신고가 대부분 納稅者들의 認知不足에 기인한다는 점을 감안할 때, 다소간 높은 수칙인 것으로 業界에서는 지적하고 있다. 따라서 加算稅率 水準의 적정성에 대한 재평가가 이루어져 이의 하향조정가능성이 검토되는 것이 바람직하다.

둘째, 零稅率制度에 의거한 수출환급혜택을 받기 위하여 이루어진 節次(例 輸出履行與否 확인절차)와 서식이 다소간 복잡하고 경직적으로 運營된 다음 納稅者들의 의견표명을 고려할 때, 부가세 환급절차의 간소화, 신속적 운이 그리고 사후관리의 완화는 納稅者들의 성실한 납세협조의무의 이행과 함께 零稅率制度의 기본취지를 집행단계에서 더욱 살릴수 있을 것이다.

셋째, 부가세 零稅率 還給과 關聯한 執行上의 問題點이 이를 處理하는 稅務公務員의 절대적인 숫자가 부족하다는 데에도 기인한다는 점을 감안할 때 輸出物量의 增大와 이에 따른 환급액의 급속한 增加에 상응하여 부가세수출 환급을 담당하는 일선 직원의 증원과 재배치가 필요하다고 생각된다.

그밖에도 부가세 영세율제도와 관련하여 거론되는 과제로는 賃加工 契約 輸出에 대한 영세율 적용 요구, 그리고 事後內國信用狀 개설에 따른 과세완화 요구등을 들 수 있다.¹⁰⁾

VI. 結 言

부가가치세 免稅 및 零稅率 장치에 대한 제도적 개선과 운영의 합리화는 부가가치세제의 정착 및 발전을 도모함에 있어 기본적인 과제의 하나로 간주된다. 특히 77년 부가가치세가 도입된 이래, 免稅범위와 대상에 대한 전방적인 재평가와 合理的의 조정이 사실상 한번도 이루어지지 않았다는 점에서

10) 全經聯, 稅制改編方向에 관한 意見 (1985.9), pp. 73-75.

서로운 재정환경 및 소비지출의 변화를 수용하기 위한 일환으로 면세대상의 체계적 범위와 개별항목의 타당성을 검증하고, 이에 기초하여 합리적 조정
 ○ 이루어져야 한다고 생각된다.

本稿에서 제기한 면세범위조정대상은 어디까지나 두드러지게 문제점이 부각된 여러분야중 일부를 선택하여 합리적인 개선방안을 모색한 것에 지나지 않는다. 따라서 납세자들이 제기하는 제반 문제점과 이에 대한 정책입안자들의 諸視覺을 균형있게 분석함으로써, 부가가치세 면세·영세율제도의 합리적 개편을 위한 제반노력이 政策論的 관점에서 지속적으로 이루어져야 할 것이다.