

공동활동단체 구성원간 분담(分擔)의 부가가치세 과세여부에 대한 연구

장재형*·김병규**

차 례

- I. 서론
- II. 공동활동에 대한 현행 과세제도
 - 1. 공동활동의 개념과 양태
 - 2. 공동활동에 대한 부가가치세 관련 규정
 - 3. 학설의 입장
 - 4. 대법원과 조세심판원의 입장
 - 5. 소결론
- III. 부가가치세의 기본원리 : 공급의 개념과 부가가치세 단계별 과세의 의미
 - 1. 부가가치세 도입의 역사와 시사점
 - 2. 「부가가치세법」상 공급의 개념에 관련된 문제의식
 - 3. 부가가치세 단계별 과세의 의미
 - 4. 공동활동의 분담행위에 대한 부가가치세 과세 여부에 따른 효과
- IV. EU의 입장
 - 1. EU 부가가치세 과세지침의 비용분담단체에 대한 면세제도
 - 2. 네덜란드의 비용분담계약 관련 원칙
 - 3. 그 외의 EU 제도
 - 4. 우리나라와 EU 제도의 비교
- V. 공동활동과 관련된 우리나라 부가가치세 제도의 문제점과 개선방안
 - 1. 현행 제도의 문제점
 - 2. 현행 제도의 개선방안
- VI. 결론

* 법무법인 율촌(세제팀장), 법학박사, 세무사.

** 국무총리실 조세심판원 상임심판관.

접수일자 : 2015. 5. 30. / 심사일자 : 2015. 6. 20. / 게재확정일자 : 2015. 6. 25.

I. 서 론

법률과 관련한 문제 중 가장 지난(至難)한 과제의 하나는 특정한 문제에 관하여 법률이나 그 하위법령에 규정이 전혀 존재하지 않거나, 미미한 수준으로만 존재하는 경우이다. 이러한 경우 관련 문제에 관한 해석과 집행은 관련 법률의 대한 입법취지, 그 법률에 내재하는 근본원리 등에 입각하여 추론을 통해 이루어질 수 밖에 없다. 이 과정에서 당연하다고 생각해 왔던 논리를 다시 생각하게 되고, 그 근본적인 문제의식이 무엇이었는지 각성하게 된다면 그것은 난제를 푸는 과정에서 얻게 되는 하나의 조그만 선물이 될 것이다.

기업들이 필요한 업무를 수행함에 있어 다른 기업과 공동으로 활동을 수행하는 경우가 점차 증가하고 있다. 기업들이 활동과정에서 필요한 모든 업무를 기업내 자원만을 이용(in-sourcing)하여 수행하는 것이 어려운 경우가 많기 때문이다. 기업활동에 필요한 업무를 기업 내 자원만으로 수행할 수 있을 정도로 규모의 경제를 실현할 수 없는 경우에는 공동활동을 통하여 필요한 업무를 외부에서 조달(out-sourcing)하는 것이 유효한 대안이 될 수 있다.

공동활동은 일반적인 거래와는 다른 성격을 지닌다. 일반적으로 거래는 상대방으로부터 재화나 용역을 공급받고 이에 상응하는 대가를 지불하는 형식으로 이루어진다. 부가가치세는 이 과정에서 공급가액에 일정한 부가가치세율을 적용하여 계산한 금액을 공급자가 과세관청에 세액을 대리납부하는 체계이다. 이에 반하여 공동활동이란 특정한 결과물이 필요한 당사자들이 그 비용을 공동으로 부담하고 공동활동에 따른 결과물을 공동으로 이용하는 것을 말한다. 이에 따라 특정한 거래의 공급자와 수요자라는 형식으로 당사자가 확정되는 일반적인 거래와는 다른 양태를 보인다.

후술하는 바와 같이 우리나라에서 공동활동에 따른 분담금에 대해서는 부가가치세법이나 그 하위법령에 과세에 관한 지침이 될 만한 규정을 발견하기가 쉽지 않다. 이에 따라 법원이나 조세심판원 등에서는 일반적인 공급에 대한 개념에 근거하여 공동활동에 따른 분담금이 부담되는 과정을 용역이나 재화의 공급이 발생하지 않는 것으로 보아 과세문제를 해결하고 있다. 과세관청도 이에 대해서는 법원이나 조세심판원과 대동소이한 입장을 보이는 경우가 대부

분이다.

이 연구는 공동활동의 분담금 부담을 과세대상이 되는 공급이 없는 거래로 보아 부가가치세를 부과하지 않는 현재의 과세방식이 바람직한 것인지 판단하고, 필요하다면 개선방향을 모색해 보는 것이다. 이 과정에서 부가가치세를 먼저 도입한 EU의 제도를 많이 참고하게 될 것이다. 부가가치세는 소득세나 법인세와는 달리 소득에 대하여 과세하는 세목이 아니라 거래단계에서 발생하는 부가가치에 대하여 과세하는 세목이다. 이에 따라 부가가치세는 소득세 등과는 다른 논리를 적용하여야 하는 경우도 종종 발생한다. 공동활동과 관련된 부가가치세의 문제가 이러한 경우에 해당하는지에 대한 문제의식은 이 연구를 지배하는 근본적인 물음이 된다.

이 물음에 답하기 위하여 이 연구에서는 부가가치세법에서 전제하는 공급의 개념을 고민해 보고, 거래단계별로 발생한 부가가치에 대하여 과세하는 부가가치세의 기본적인 과세논리가 적용되는 이유가 무엇인지에 대하여도 생각해 보게 된다. 이 중요한 두 가지 개념 - 공급의 의미, 거래단계별 부가가치에 과세하는 논리 - 을 바탕으로 공동활동에 대해서는 어떤 방식으로 부가가치세의 과세논리가 형성되어야 하는 것인지 살펴보게 될 것이다.

공동활동에 대한 부가가치세 문제에 대해서는 그간 중요한 연구가 있어 왔다. 이준규·이은상(2001)은 조합과세에 있어 실체설 또는 집합설에 따른 과세논리를 설명하면서 우리나라의 제도가 두 학설 중 하나에 입각하여 일관되게 적용되어야 한다는 주장을 하였다.¹⁾ 박훈(2008)은 주택정비조합의 재건축사업에 대하여 조합원은 동일한 부동산을 돌려받는 것이 아니라 가치가 증가한 다른 부동산을 돌려받는 것이므로 부가가치세법상 과세대상인 재화의 공급으로 보아야 한다는 입장을 보였다.²⁾ 반면, 정지선(2010)은 재건축조합 등이 조합원에게 주택을 공급하는 것은 조합과 조합원이 별도의 지위에 있지 아니하므로 실질적으로는 재화의 공급이 아니라는 입장을 취하고 있다.³⁾ 이번 연구에서는 이러한 종전의 주목할 만한 연구들을 바탕으로 부가가치세의 세목만을 대상으

1) 이준규 이은상, “조합과세의 문제점과 개선방안”, 「세무학연구」 제8권 제1집, 2001.
2) 박훈, “재건축조합의 과세문제”, 「조세와 법」 제1권 제2호, 2008. 주택정비조합 등에 조합원이 참여하여 주택을 건설하는 것은 일종의 공동활동으로서 금번 연구와 문제의식은 동일하다.
3) 정지선, “재개발 재건축 관련 조세법상 쟁점과 정책과제”, 「조세연구」 제10권 제2호, 2010.

로 부가가치세의 기본적인 과세논리에 바탕하여 과세의 필요성을 따져보기로 한다.

이를 위하여 공동활동의 양태를 설명하고, 현행 규정과 조세심판례, 판례 등에서 공동활동과 관련한 부가가치세 과세에 대하여 어떤 입장을 보이고 있는지 알아보고(제2장), 공동활동에 대한 부가가치세 과세논리의 기초가 되는 공급의 개념과 부가가치세가 각 단계별로 발생한 부가가치에 대하여 부과되는 의미를 탐색하고(제3장), 이를 바탕으로 EU에서의 공동활동에 대한 부가가치세 과세에 대한 입장이 무엇인지 설명(제4장)한 후 우리나라에서는 어떤 형식과 기준에 따라 공동활동에 대한 부가가치세 과세문제가 해결되어야 하는지에 대한 의견을 제시하고자 한다(제5장).

II. 공동활동에 대한 현행 과세제도

1. 공동활동의 개념과 양태

공동활동이란 서로 다른 둘 이상의 사업자가 공동의 목표를 위하여 특정한 활동을 수행하는 것을 말한다. 예를 들어, 주택조합의 조합원들은 노후 불량 건축물의 토지소유자들로서 조합을 결성하여 각자 분담금을 부담하고 건물을 신축하여 우선배정받고, 남은 건물 및 토지는 일반분양으로 판매한 후 각 조합원이 그 지분에 따라 정산을 하게 되는 데, 이는 일종의 주택건설을 위한 조합원들의 공동활동으로 볼 수 있다. 주택조합 외에도 독립된 복수의 기업이 R&D 비용을 절약하기 위하여 공동으로 R&D 활동을 수행하고 그 결과물을 등록하거나, 관급공사를 위하여 서로 다른 건설회사들이 컨소시엄을 형성하여 공동으로 공사를 수주하여 시공하고 각 참여지분에 따라 수주액을 나누어 가지는 것도 일종의 공동활동이라고 하겠다.

공동활동이란 「민법」상 일종의 조합계약으로 볼 수 있다.⁴⁾ 조합이란 “2인 이상이 상호출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써 그 효력이 생긴다”고 보아야 하며, “출자는 금전, 기타 재산이나 노무”로 할 수 있다.⁵⁾ 또한,

4) 대법원 2006.6.16., 2004다7019 판결 ; 대법원 2001.2.23. 2000다68924 판결 등.

5) 민법 제703조.

그 손익의 분배는 당사자가 따로 정하지 아니하는 경우에는 공동활동의 참여자들의 출자가액에 비례하여 정하며, 손익분배비율을 정한 경우에는 그 비율은 이익과 손실에 공통된 것으로 추정한다.⁶⁾ 이에 따라 공동활동은 활동으로 인한 위험과 비용이 각 참여자에게 분담되고, 그 결과물인 자산이나 권리 등을 참여자가 그 손익분배비율에 따라 공동으로 향유하는 것으로 볼 수 있다.

이러한 공동활동은 재화나 용역의 공급자와 수요자가 구분되는 일반적인 거래와는 다른 성격을 가지고 있다. 예를 들어, 도급의 경우 “당사자 일방이 어느 일을 완성할 것을 약정하고 상대방이 그 일의 결과에 대하여 보수를 지급할 것을 약정함으로써 그 효력이 생기고”⁷⁾, “보수를 완성된 목적물의 인도시에 지급하는 것”⁸⁾이므로 결과물을 공동으로 소유하는 조합적인 성격의 공동활동과는 구분된다.

국제조세분야에서 논의되는 원가분담약정(Cost Contribution Arrangement)도 공동활동의 일종이라고 할 수 있다. OECD에서는 원가분담약정을 “자산·서비스 또는 권리의 개발·생산·확보에 따르는 비용과 리스크를 분담하고, 그 결과물인 자산·서비스 또는 권리의 개발에 참여한 자의 지분의 성격과 크기를 결정하기 위한 기업 간의 합의(계약)”라고 정의하고 있다.⁹⁾ OECD는 원가분담약정은 주로 무형자산의 개발과 관련하여 사용된다고 설명하고 있는 반면, 우리나라의 「국제조세조정에 관한 법률」은 그 대상을 무형자산으로 한정하고 있다.¹⁰⁾ 앞에서 언급한 조합과 마찬가지로 원가분담약정도 특정활동을 위하여 원가, 비용, 위험을 분담하면서 결과물인 자산, 서비스 또는 권리를 공동으로 향유하려는 것이다. 또한, 계약 당사자의 일방이 상대방에게 재화나 용역을 제공하는 것이 아니라 공동으로 그 지분비율 등에 따라 결과물을 향유하려는 것이라는 면에서 양자가 독립된 거래의 당사자가 아니라는 공통점이 있다.

공동활동은 구성원들의 결합형태에 따라 구성원 전원이 공동으로 경영을 담당하는 공동경영형태, 대표자를 선정하여 경영을 그 대표자에게 위임하는

6) 민법 제711조.
7) 민법 제664조.
8) 민법 제665조.
9) OECD 이전가격 가이드라인 para. 8.3. 유호림·김은태, 「우리나라 원가분담약정제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 조세연구 제12권 제3집, 2012. 243쪽에서 재인용.
10) 「국제조세조정에 관한 법률」 제6조의2 제1항.

대표자 선정 형태, 구성원이 별도의 새로운 법인을 설립하여 공동활동을 수행하는 법인설립형태로 나눌 수 있다.¹¹⁾ 공동활동의 방식이 도입되던 초기에는 구성원 전원이 공동경영하는 방식이 주류를 이루었으나, 업무수행상 비능률과 운영을 조정하는 어려움 등 혼란이 많아 점차 대표자를 선정하는 방식으로 발전하고 있다. 특히, 공동도급으로 사업을 수주하는 건설업계에서는 대표자를 선정하여 운영하는 방식을 ‘주계약자관리방식’으로 표현하는데, 이 방식에 의하면 주계약자는 구성원의 합의에 따라 권한을 확정하고 다른 구성원은 주계약자의 판단과 요청에 따라 자금, 인원, 원자재 등을 투입하여 사업을 진행하며, 서로 연대하여 계약이행의 책임을 부담한다.¹²⁾

이렇게 공동으로 사업을 진행하는 대표자 또는 주계약자의 존재는 다른 공동활동에 있어서도 유사하게 관찰된다. 예를 들어, 법적인 실체가 다른 두 법인이 공동으로 일반관리업무를 수행하면서 어느 한 법인이 먼저 모든 비용을 지출한 후 다른 법인으로부터 그 중 일부를 정산하여 받는 방식, 뉴스전광판을 설치비용을 먼저 당사자 중 일방이 부담한 후 타방에게 매월 분할하여 지급받도록 하는 방식 등에 있어서도 먼저 주된 사업자가 비용을 지출한 후 이를 다른 공동활동을 하는 구성원들에게 정산하는 방식을 선택하고 있는 것을 알 수 있다.

공동활동은 그 공동활동의 결과물을 외부와 거래하는 등 조합 등 공동활동단체 외의 사업자와 거래하는 경우와 공동활동 조직내에서만 그 결과물을 향유하는 경우로 나눌 수 있다. 먼저 공동활동의 결과물을 외부와 거래하는 경우에 공동활동의 운영방식은 크게 공동이행방식과 분담이행방식으로 구분될 수 있다.¹³⁾ 공동이행방식이란 각 구성원이 자금, 인원, 기자재 등을 모아 공동계산으로 계약을 이행하는 방식이다. 공동이행을 위한 계약에는 각 구성원의 자금 등에 대한 출자비율과 손익배분에 관한 사항이 규정되어 있는 것이 보통이다. 반면, 분담이행방식은 각 구성원이 계약의 목적물을 분할하여 각각 그 분할된 부분에 대해서만 책임을 이행하되, 그 과정에서 발생하는 공동경비만을 정산하

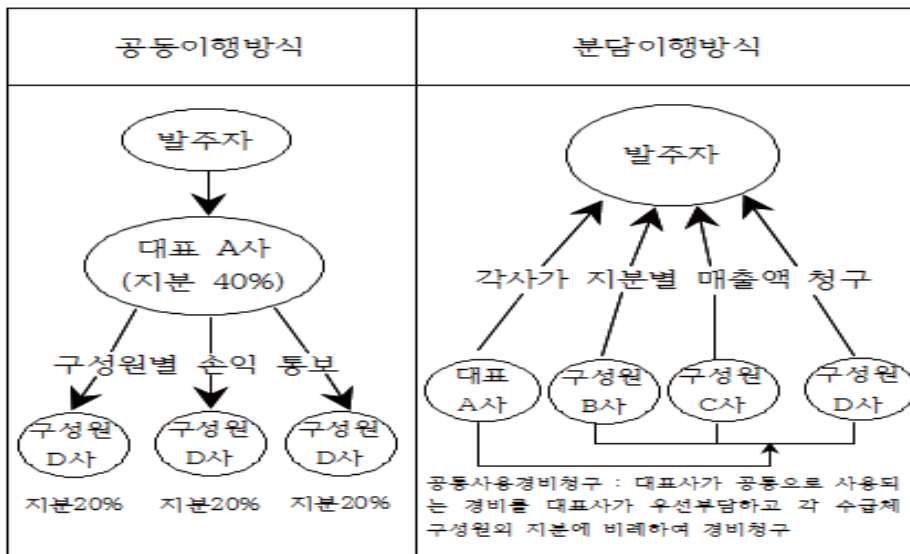
11) 최인환·김옥규, “합작공사의 회계처리 개선방안”, 「대한건축학회 논문집 구조계」 제21권 제9호, 2005, 162쪽·163쪽.

12) 최인환 김옥규, 앞의 글, 163쪽.

13) 최인환 김옥규, 앞의 글, 163쪽.

는 방식으로 계약을 이행하는 방식이다. 도로공사와 같이 책임과 활동의 범위를 구분하기 쉬운 경우에 적용하기 쉬운 방식이다. 공동이행방식은 공동활동의 목적물을 공동으로 연대하여 완성하는 방식으로 계약이행의 책임은 구성원 모두가 연대하여 부담하게 되며 손익의 배분도 출자비율에 따라 이행하는 것이 일반적이다. 반면, 분담이행방식에서는 개별적으로 사업의 시행이 가능하기 때문에 계약이행의 책임은 구성원 각자가 부담된 내용만을 대상으로 하는 분할하는 것이 가능하고 손익의 배분도 출자비율이 아니라 각자의 부담영역별로 구분하는 것이 가능하다. 또한, 일부 구성원이 파산하거나 하자가 발생한 경우 공동이행방식에서는 구성원 전원이 연대하여 계약을 이행하거나 하자담보책임을 이행하여야 하는 반면, 분담이행방식에서는 책임의 부담을 부담한 부분을 이행한 구성원이 이행하는 것을 원칙으로 한다.

[그림 1] 공동활동의 이행방식(외부와의 거래의 경우)¹⁴⁾

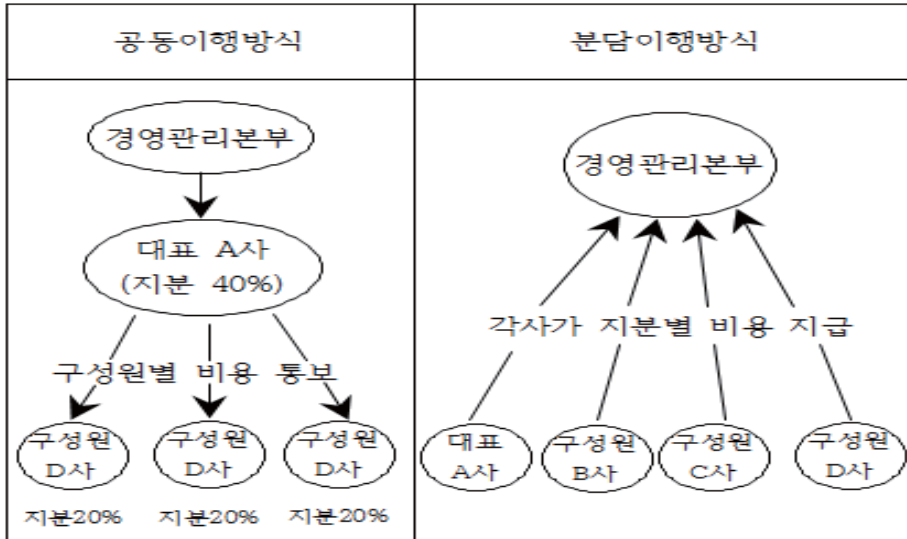


공동활동의 결과물을 외부와 거래하지 않고 공동활동 조직 내부에서만 활용하는 경우에도 그 정산방식은 공동이행방식과 분담이행방식으로 나눌 수 있다. 다만, 결과물을 외부와 거래하지 않는 경우에는 외부로부터 세금계산서 수수

14) 최인화·김옥규, 앞의 글, 163쪽을 참고하였다. 앞의 글은 합작건설용역을 대상으로 하는 것이나, 합작건설용역의 양태를 구분하는 방식은 일반적인 공동활동의 양태와 매우 유사하다.

등이 발생하지 않기 때문에 이익이 발생하지 아니하고 비용의 정산문제만 발생하게 된다.

[그림 2] 공동활동의 이행방식(결과물을 내부에서만 이용하는 경우)



2. 공동활동에 대한 부가가치세 관련 규정

공동활동은 그 목적인 결과물을 얻기 위하여 각 구성원이 금전, 노무 또는 재산을 분담하여야 한다. 당해 분담액에 대해서 부가가치세가 부과되어야 하는가의 문제에 대해서 부가가치세법이나 그 하위법령에는 명백한 규정을 찾기 어렵다. 다만, 「부가가치세법 시행령」은 “동업자가 조직한 조합 또는 이와 유사한 단체가 그 조합원이나 그 밖의 구성원을 위하여 재화 또는 용역을 공급하거나 공급받는 경우”에 있어서 그 명의자를 공급하거나 받는 자로 하여 세금계산서를 수수하고 그 세금계산서의 공급가액의 범위안에서 실제로 소비 등을 하는 자를 공급받거나 하는 자로 하여 세금계산서를 수수하도록 하고 있다.¹⁵⁾ 이 규정은 공동활동을 하는 조합 등 조직의 외부 당사자와 거래함에 있어서 발생한 세금계산서를 구성원 내부에 배분하여 다시 발행할 수 있도록 함으로써 구성원간에 외부 거래로부터 발생한 부가가치세액을 배분할 수 있도록

15) 부가가치세법 시행령 제69조 제14항 및 제15항.

록 하는 규정이다.

따라서, 본 규정은 구성원간의 분담금의 조정 등을 위한 행위에 일반적으로 적용될 수 없다. 예를 들어, 경비를 공동으로 부담하기로 하고, 일정기간 경과 후 당초 경비부담자가 동 경비 일부를 타회사로부터 금전으로 받는 경우와 같이 자체적으로 발생한 인건비 등의 경비를 공동활동을 함께 한 사업자와 부담하는 경우에는 현재 부가가치세법이나 하위 법령에 의하여 이를 처리하는 규정이 존재하지 아니한다. 다만, 이러한 경우에 있어서 법원, 조세심판원, 국세청의 일관된 입장은 경비를 부담하는 것은 부가가치세법상 재화나 용역의 공급이 아니므로 부가가치세 과세대상에 해당하지 않는다는 것이다.

따라서, 타회사와 공동으로 연구소를 운영하는데 소요된 경비를 배분하여 청구하는 경우, 공동업무 수행경비를 다수의 법인을 대표하여 지급한 후 개별법인에게 배부하는 경우 등에 대해서는 부가가치세법상 과세거래가 아닌 것으로 보아 이에 대하여 세금계산서 등의 지출증빙을 수취할 필요가 없도록 부가가치세 관련 관행이 형성되어 있다.¹⁶⁾

3. 학설의 입장

공동활동의 결과물에 대한 분담금을 부가가치세 과세대상으로 볼 것인가에 대해서 일반적인 학설을 국내에서 발견하기는 쉽지 아니하지만 주택재개발사업과 관련해서는 학설이 형성되어 있다. 주택재개발 사업은 조합원이 주택재개발 조합을 구성하여 주택을 건설하고 그 주택을 조합원이 다시 분양받는다든 측면에서 결과물을 조직 내부에서만 이용하는 경우로 보아야 할 것이다.

주택조합이 조합원에게 주택을 분양하는 것에 대한 부가가치세 과세의 긍정설은 주택재개발을 계기로 자신의 부동산을 가치가 증가된 형태로 돌려받는 것이기 때문에 이를 재화의 공급으로 보아야 한다고 한다.¹⁷⁾ 또한, 긍정설에서는 주택조합이 주택을 조합원에게 분양하는 것은 일종의 매매로 보아 부가가치세가 과세되어야 한다고 한다. 주택조합에서 조합원의 권리는 우선분양을 신청할 수 있는 권리에 지나지 않는다고 한다.¹⁸⁾

16) 국세청 부가 22601-1474(1990.11.9.), 국세청 서면인터넷방문상담3팀-2598(2007.9.13.).

17) 박훈, 앞의 글, 219쪽.

반면, 부정설에서는 주택조합의 조합원에 대한 분양은 실질에 있어서 토지 등의 소유자가 조합의 명의를 빌려 건물을 신축한 것이기 때문에 조합을 조합원과 구분되는 별도의 사업자로 보기 어렵기 때문에 재화의 공급이라고 보기 어렵다고 한다.¹⁹⁾ 또한, 주택조합의 개발 등의 행위로 인한 이익과 비용은 최종적으로 조합원에게 귀속되는 것이고, 「도시 및 주거환경정비법」 제55조가 조합원 분양을 환지로 보고 있고, 「소득세법」은 환지처분을 양도로 취급하지 아니하므로 주택조합이 개발결과로 조합원에게 주택을 제공하는 것은 주택의 재화의 공급으로 보기 어렵다고 한다.²⁰⁾

4. 대법원과 조세심판원의 입장

공동활동의 분담금에 대해서는 법원도 부가가치세 과세대상이 아니라는 입장을 가지고 있다. 2007년 판례에서 대법원은 전광판 소유자와 그 전광판의 사용자가 각각 50%를 부담하기로 하여 뉴스전광판을 설치하고, 이를 전광판 사용자가 광고에 사용하기 위하여 임차한 후 일정 금액의 임대료를 전광판 소유자(원고)에게 지급하기로 하는 전광판 임대운영계약에서 전광판소유자가 먼저 지출한 설치비용의 50%를 전광판사용자로부터 지급받는 것은 재화나 용역의 공급대가가 아니므로 매출세금계산서를 발행할 수 없다고 판시하고 있다.²¹⁾ 이 판결에서 법원은 두 사업자가 공동으로 건설한 뉴스전광판을 이용하기 위하여 전광판 소유자가 먼저 지출한 건설비용의 일부를 후에 정산하는 금액의 흐름은 재화나 용역의 공급에 해당하지 아니하므로 부가가치세를 계산하기 위한 세금계산서의 수수가 없어야 한다는 것을 분명히 한 것이다.

조세심판원의 견해도 대법원과 대동소이하다. 청구법인이 공동사업자와 공동으로 경영관리부서를 운영하면서 그 지출비용을 먼저 청구법인이 지출하고 각 법인의 매출액을 기준으로 공동사업자와 정산한 것에 대해서 이를 용역의 공급으로 보지 않고 있다. 이 심판례에서 조세심판원은 경영관리부서의 직원이

18) 민태욱, “주택재개발·재건축조합의 조세법적 성격과 조세문제”, 「토지공법연구」 제20집, 한국토지공법학회, 2003, 438쪽.

19) 정지선, 앞의 글, 108쪽.

20) 조철호, “부동산신탁에 있어서 신탁부동산의 처분에 대한 부가가치세 납세의무자”, 「재판자료」 제108집, 법원도서관, 2005, 389쪽.

21) 대법원, 2007.9.20. 선고 2005두11036 판결.

청구법인으로 소속을 변경하였다고 할지라도 경영관리부서가 공동활동을 하는 구성원인 법인들의 공동조직으로 운영된다는 경제적 실질에 아무런 변함이 없고, 양 법인이 경영관리부서의 운영으로부터 아무런 이익을 얻지 못하는 상황임을 감안하여 이를 경영관리용역의 공급으로 보지 아니하고, 단순히 청구 법인이 인건비 등 비용을 먼저 지출하고 그 일부를 사전에 정해진 비율에 따라 공동 사업자로부터 정산받은 것에 불과한 것으로 보았다.²²⁾ 주목할 만한 점은 이 심판례에서는 분담금의 정산이 과세거래가 아닌 것으로 보는 이유 중의 하나로 경영관리부서의 운영으로부터 이익을 얻지 아니한 점을 감안하였다는 것이다. 대법원은 과세거래의 전제로서 사업상 독립하여 재화 또는 용역을 공급한다는 것은 “부가가치를 창출해 낼 수 있는 정도의 사업형태를 갖추고 계속적이고 반복적인 의사로 재화 또는 용역을 공급할 경우”라고 판시한 바 있는데, 이러한 측면에서 과세거래로 보지 않는 이유로 부가가치가 발생하지 아니하였다는 것을 하나의 결정요소로 한 것으로 보인다.²³⁾ 부가가치의 창출여부는 제4장에서 EU의 제도에 대해 논의하는 바와 같이 과세거래 여부를 판단하는 하나의 요인으로 기능할 수 있을 것으로 본다.

한편, 공동활동의 결과물을 외부와 거래하거나 결과물을 도출하기 위하여 원재료 등을 외부로부터 구입하게 되는 경우에는 외부와 거래에서 발생한 부가가치세액을 각 구성원에게 배분하게 하기 위하여 구성원간에 세금계산서를 수수하여야 한다는 것이 조세심판원의 입장이다. 조세심판원은 건설업을 영위하는 법인이 관급공사를 수주함에 있어 컨소시엄을 구성하여 다른 건설회사들과 공동으로 공사를 수주하여 시공한 건에 대하여 주된 계약자 법인이 공동수급체 구성원이 각 참여지분에 상당하는 금액에 대하여 발주처에 각각 세금계산서를 교부하고 공동수급체간에 원가배분에 대한 세금계산서를 수수하여 당해 과세기간에 대한 부가가치세를 신고납부한 것에 대하여 이는 각 거래과정에서 세금계산서 수수질서를 저해하거나 조세회피목적이 없다고 보여지므로 이러한 세금계산서를 사실과 다른 세금계산서로 보기는 어렵다고 결정하였다.²⁴⁾ 즉, 공동활동을 하는 조합 등의 조직이 그 조직 외의 다른 사업자와의

22) 국세심판원, 2006.8.10., 국심2005부3918.

23) 대법원, 1990.4.24.선고, 89누6952 판결.

24) 국세심판원, 2007.2.7., 국심2006서1274.

거래에서 세금계산서를 수수하는 경우에는 그 매출세액 또는 매입세액을 각 구성원에게 배분하게 하기 위하여 이를 용인하고 있는 것이다.

5. 소결론

지금까지 공동활동의 분담금과 관련하여 부가가치세법상의 현행 규정, 과세 관행, 판례와 심판례의 입장 등을 살펴보았다. 이러한 고찰의 결론은 공동활동이 구성원 내부적으로 이루어진 경우에는 이를 재화나 용역의 공급이 없는 것으로 간주하여 과세대상 거래로 보지 않는다는 것이다. 다만, 공동활동의 과정에서 또는 공동활동의 결과물을 외부와 거래하는 과정에서는 세금계산서의 수수행위가 있어야 한다. 공동활동 조직의 구성원간에 정당한 부가가치에 입각한 부가가치세를 배분하기 위하여 매입세액공제 또는 매출세액의 배분이 필요하기 때문이다. 이렇게 보면 공급의 개념을 기반으로 하여 공동활동의 분담금 조정을 과세거래로 보지 아니하는 것은 어딘가 허점이 있어 보인다. 공동활동 조직 외부와 거래가 없는 한에서는 어느 정도 과세체계의 논리에 문제가 없지만, 외부와의 거래가 발생하여 부가가치세를 구성원간에 부담시켜야 하는 문제가 발생하는 경우에는 세금계산서를 통해 그 세액을 배분할 수 밖에 없기 때문이다. 재화나 용역의 공급이 없다고 하면서도 경우에 따라 세금계산서를 발행하여 외부와의 거래에서 발생한 부가가치세를 배분한다는 것은 그 실질적인 과세처분 방식이 재화나 용역의 공급이 있는 것과 동일하며, 법리상으로는 개인적 공급과 같은 공급의제(供給擬制)와 동일한 논리가 적용된다.²⁵⁾ 이제 현행법상 구체적인 근거가 없는 상황에서 이러한 불합치가 과연 적정한 것인지 알아보기 위하여서는 부가가치세의 기본원리로 돌아가 보아야 한다.

25) 공급의제란 공급의 개념에 포함되지는 않으나, 이를 공급으로 보지 아니할 경우 매입세액 공제 등에 있어 불합리한 세액이 도출되므로 이를 공급으로 의제하는 것을 말한다. 「부가가치세법」은 개인적 공급, 면세전용, 폐업시 잔존재화 등을 공급으로 보는 것으로 규정하고 있다. 제3장 제2절에서 자세히 설명한다.

Ⅲ. 부가가치세의 기본원리 : 공급의 개념과 부가가치세 단계별 과세의 의미

1. 부가가치세 도입의 역사와 시사점

부가가치세는 1920년 독일의 빌헬름 폰 지멘스(Wilhelm Von Siemens)의 아이디어로부터 시작되었으며, 1954년 프랑스 과세당국의 수장이었던 모리스 로르(Maurice Laure)에 의하여 도입되었다.²⁶⁾ 부가가치세가 유럽에서 각광을 받은 이유는 기본적으로 부가가치세가 중립적이고 투명하게 운영될 수 있기 때문이다.²⁷⁾ 부가가치세는 수출하는 재화에 대해서는 그 제조과정에서 투입되는 소비세액이 환급되는 반면, 수입되는 재화에 대해서는 과세가 됨으로써 국내 제조기업의 경쟁력에 악영향을 미치지 않는다. 또한, 부가가치세는 각 부가가치 발생단계에서 징수되기 때문에 거래과정에서 매입한 재화나 용역에 대한 매입세액을 공제받기 위하여 이를 과세관청에 보고하여야 하고, 반대로 재화나 용역을 매출하는 사업자는 그 매출세액을 과세관청에 소명하여야 한다.²⁸⁾ 이 과정에서 과세관청에 최종적으로 징수되는 금액은 최종 소비자가 마지막 사업자에게 지불하는 부가가치세액과 동일하게 된다. 이러한 단계별 징수방식은 마지막 단계에서 조세회피가 있을 경우 소비세액이 모두 일실되는 매상세(retail sales tax)와 달리 재정수입을 안정적으로 확보하도록 한다.²⁹⁾

부가가치세가 이러한 구조를 가지게 된 것은 다단계 거래세와 단일단계 매상세 모두 일반소비세로 사용될 경우 문제점이 있기 때문에 이를 치유하기 위한 것이다.³⁰⁾ 먼저 다단계 거래세는 모든 거래단계에 차별적 비례세율을 적용하여 과세하는 방식으로 다음과 같은 문제점을 지닌다. 다단계 과세방식은

26) Alain Charlet and Jeffrey Owens, *An International Perspective on VAT, tax notes international*, 2010, p.943.

27) Stephane Buydens, *Consumption tax trends, OECD Publishings*, 2008, p.23.

28) Alain Charlet and Jeffrey Owens, *op. cit.*, p.944.

29) 매상세란 사업자의 매출에 매상세율을 적용하여 이를 과세관청에 납부하는 소비세의 일종으로 부가가치세와 달리 매입세액공제를 하지 아니하는 것이다.

30) 일반소비세 형식의 일종으로서의 다단계거래세와 단일단계매상세의 문제점에 대해서는 신민식, “부가가치세의 도입과 문제점”, 「경상논총」 제1권, 1977, 42쪽 이하를 주로 참고하였다.

저울로 과세되더라도 많은 조세수입을 확보할 수 있지만 전액 소비자에게 전가되므로 거래회수가 많아질수록 소비자의 부담이 가중되고 누적적 가격상승현상이 발생하게 된다. 이에 따라 수직적 통합(vertical integration)의 정도가 높은 기업과 산업은 수직적 통합의 정도가 낮은 기업에 비하여 상대적 우위에 있게 되고, 자원의 합리적 배분과 중립성을 현저히 저해하게 된다. 반면, 단일 매상세는 거래단계 중 제조, 도매, 소매 중 어느 한 단계에서 부과되는 형식인데 모든 거래에 적용하기는 과세기술상 난점이 있다. 제조, 도매, 소매 중 어느 한 단계에 부과되기 위해서는 최종 소비자에게 판매되는 것인지 아니면 원자재나 중간단계에 판매되는 것인지 구별하여야 하는 데 이의 구분이 쉽지 않기 때문이다. 또한, 거래단계 중 한 단계에만 과세될 경우 그만큼 조세회피의 유인이 발생하고, 이를 통제할 만한 자동통제구조를 만들기도 쉽지 아니하다. 이에 따라 부가가치세는 다단계 거래세와 단일단계 매상세의 문제점을 해결하기 위하여 다단계로 과세하되 매상에 대하여 과세하는 것이 아니라 각 단계의 부가가치에 대하여 과세하도록 한 것이다. 이러한 역사적 인식은 부가가치세의 공급개념과 단계별 부가가치세 과세형식을 평가하는 데 있어서 중요한 고려요인이 된다.

2. 「부가가치세법」 상 공급의 개념에 관련된 문제의식

「부가가치세법」 상 재화의 공급이란 “계약상 또는 법률상의 모든 원인에 따라 재화를 인도(引渡)하거나 양도(讓渡)하는 것”을 말하며, 용역의 공급이란 “계약상 또는 법률상의 모든 원인에 따른 것으로서 역무를 제공하거나 시설물, 권리 등 재화를 사용하게 하는 것”을 말한다.³¹⁾

부가가치세의 공급의 개념은 부가가치세 과세체계에서 상당히 중요한 역할을 하고 있다. 납세의무자, 과세시기, 과세장소 등의 과세요건을 판단함에 있어 공급의 개념은 그 판단에 기초가 되는 개념이 된다. 다시 말해, 부가가치세의 납세의무자란 재화나 용역을 공급하는 사업자를 의미하는 것이고, 과세시기란 재화나 용역이 공급되는 시점을 의미하며, 과세장소는 재화나 용역이 공급되는 장소를 의미하는 것이다.

31) 부가가치세법 제9조 제1항, 제11조 제1항.

또한, 보다 근본적으로는 재화나 용역의 공급은 부가가치세액을 도출하기 위하여 계산되어야 하는 매출세액과 매입세액의 산출에 기초적인 개념이다. 매출세액이나 이를 매입한 사업자의 매입세액은 재화나 용역의 공급가액을 기준으로 계산하는 것이기 때문이다.

그런데, 전술한 바와 같이 부가가치세는 각 거래단계에서 발생한 부가가치에 과세하는 체계이다. 따라서, 부가가치세액이 정확하게 계산되었는가의 여부는 각 거래단계에서 발생하는 부가가치가 최대한 정확히 계산(또는 정확한 부가가치가 반영된 세액이 계산)될 수 있도록 하여 거기에 세율을 적용하는가에 달려있다.

이렇게 본다면 정확한 부가가치세액을 도출하기 위해서는 각 거래단계에서 발생하는 부가가치를 명료하고 확실하게 공급개념으로 연결해 나가는 것이 필요하다. 현행 「부가가치세법」의 과세체계에서는 부가가치세액을 계산하는 데 있어서 각 단계에서 발생한 부가가치를 직접 계산하는 것이 아니라, 공급의 개념에 기초한 과세시기와 과세장소를 결정하고 여기에 또 다시 공급개념에 기초한 공급가액을 계산하여 매출세액에서 매입세액을 차감하는 간접적인 방법인 공제법(控除法)을 적용하여 각 단계에서 납부하여야 하는 부가가치세액을 계산하기 때문이다. 반대로 공급의 개념이 부가가치세의 기본원리인 부가가치에 부합하지 아니하는 방향으로 설정된다면 그러한 불부합을 가진 과세체계는 완전하지 아니한 과세체계라고 할 수 있다.

그런데, 「부가가치세법」에서 규정하는 재화와 용역의 공급개념은 매우 폭넓게 규정되어 있음에도 불구하고, 어떤 경우에는 각 거래단계에서 발생하는 정당한 부가가치를 계산하는데 적용하기 어려운 사례가 발생한다. 「부가가치세법」에서 규정하는 면세전용, 개인적 공급, 사업상 증여, 폐업시 잔존재화 등의 공급의제(供給擬制)의 경우가 그러한 예이다.³²⁾ 예를 들어, 사업자가 특정한 재화를 매입하여 이를 면세재화 등을 생산하는 데 사용하였다면 이는 재화의 인도 등이나 타인에 대한 역무의 제공에는 분명히 해당하지 않지만, 재화 등을 매입하는 과정에서 발생한 매입세액에 대응하는 매출세액이 발생하지 아니하므로 일반적인 공급의 개념만으로는 올바른 부가가치세액의 도출이 불가능하

32) 부가가치세법 제10조, 제12조.

다. 그리하여 이러한 공급의제에 대해서는 비록 재화나 용역의 공급은 아니지만 올바른 부가가치의 계산을 위하여 공급으로 의제하여 과세하도록 하고 있다. 이외에도 과세사업과 관련된 재화를 사업 이외의 목적으로 사용하거나, 타인에게 증여하거나, 사업을 폐업하는 경우에는 엄밀한 의미에서 대가가 지불되는 재화의 인도가 이루어지지 아니하였지만, 이를 공급의 개념에 포괄하지 아니할 경우 거래단계에서 발생한 부가가치와 공급개념에 입각한 부가가치세액 사이에 괴리가 발생하기 때문에 부득이하게 이를 공급으로 의제하여 과세하도록 하고 있는 것이다.

그렇다면, 공급의 개념과 이를 보완하는 현행 「부가가치세법」상의 공급의제의 규정만으로 모든 거래양태에 있어서 발생할 수 있는 공급과 부가가치 개념의 괴리문제가 해결되었다고 볼 수 있을 것인가 하는 의문이 남는다. 앞으로 설명하게 되겠지만, 이 연구의 목적인 공동활동에 있어서 구성원간의 분담행위에도 동일한 문제가 남는다.³³⁾ 앞에서 설명한 바와 같이 대법원이나 조세심판원은 공동활동의 분담행위를 「부가가치세법」의 공급의 개념에 비추어 원칙적으로 과세거래가 아닌 것으로 보고 있다. 그러나, 이러한 경우 각 거래단계에서 발생하는 적정한 부가가치를 제대로 계산할 수 있는가 하는 문제는 명확한 검증을 요한다.

3. 부가가치세 단계별 과세의 의미

부가가치세는 각 거래단계에서 발생하는 부가가치에 세율을 적용한 금액의 합계액이 되지만, 이와 동시에 종국적으로는 최종 소비자가 마지막 사업자에게 지불하는 거래금액에 부가가치세율을 적용한 금액과 동일하다. 징수되는 세액의 크기라는 측면에서만 보면 거래단계마다 발생한 부가가치에 상당하는 금액을 과세하여 각 단계마다 징수하는 것과 거래의 한 단계(또는 최종단계)에서만 과세하는 것에 차이가 없는데, 그럼에도 부가가치세에서는 각 단계별로 나누어 과세하는 이유에 대한 의문이 있을 수 있다.

그러나, 부가가치세가 가지는 부가가치의 단계별 과세는 제1절에서 설명한 바와 같이 부가가치세 도입 이전에 EU 국가들이 시행하였던 소비세들의 문제를

33) 제5장 제1절에서 자세히 설명하도록 한다.

보완·치유하기 위한 것이었다. 일반소비세가 다단계거래세일 경우 최종소비자까지의 거래가 많아질수록 소비세 부담이 더욱 더 증가하고, 누적적인 물가상승 현상이 발생하기 때문에 거래단계를 축소하여 수직적 통합을 한 기업이 유리하게 되어 과세의 중립성을 저해하는 것이다. 반면, 단일단계 매상세는 과세단계 중 한 단계를 다른 단계와 구별해야 하는 난점이 있어 과세기술상 집행이 어렵고 한 단계에 과세부담이 집중되어 탈세의 유인이 된다.

부가가치세는 이러한 일반거래세의 단점을 극복하기 위하여 다단계과세방식으로 거래징수되지만 과세표준은 총수입이나 총거래고(總去來高)가 아니라 부가가치이므로 조세부담의 누적효과가 발생하지 아니하고 조세의 중립성이 지켜질 수 있으며 기업의 수직적 통합화를 가져오는 부작용이 발생하지 아니한다. 부가가치세는 부가가치를 과세표준으로 하기 때문에 중간생산물에 결과적으로 1회만 과세되는 효과가 있어 중복과세를 피할 수 있고, 단일단계매상세와 같은 효과를 거둘 수 있는 것이다.³⁴⁾ 또한, 단일단계 매상세와 같이 세부담이 한 단계에 집중함으로써 발생하는 특정 단계 구분의 어려움이나 탈세유인의 발생과 같은 과세기술상의 난점도 비교적 쉽게 회피할 수 있다.

아울러, 우리나라는 매출세액에서 매입세액을 공제함으로써 각 단계에서 발생하는 부가가치를 과세하는 공제법(控除法)을 사용한다. 일정기간동안 발생한 매출총액에 부가가치세율을 적용하여 매출세액을 계산하고 일정기간동안 거래과정에서 집적된 매입세액을 계산하여 매출세액에서 매입세액을 공제함으로써 각 단계에서 납부할 부가가치세액을 계산하는 것이다. 공제법은 매출총액에서 매입총액을 공제하여 먼저 부가가치를 계산하고 여기에 세율을 적용하는 감산법(減算法)이나 임금, 지대(地代), 이자, 이윤 등 생산요소비용을 합계하여 먼저 부가가치를 계산하고 여기에 부가가치세율을 적용하여 부가가치세액을 계산하는 가산법(加算法)에 비하여 다소 복잡해 보이지만 탈세유인을 제도적으로 막기 위하여 사용된다. 공제법에서는 탈세를 방지할 수 있도록 기록이 자동적으로 수집될 수 있는 체계를 구성할 수 있기 때문이다. 납세자가 물품을 구입하는 과정에서 지불한 부가가치세를 세금계산서 형태로 정부가 수집하여 이를 매출한 사업자의 신고결과와 비교할 수 있기 때문에 자연스럽게 탈세가 방지되는

34) 차병권, 「재정학개론」, 박영사, 1974, 351쪽 이하. 신민식, 앞의 글, 44쪽에서 재인용.

것이다. EU도 이런 이유로 도입시부터 공제법에 의한 부가가치세 제도를 구성하고 있다.³⁵⁾

이런 역사적 배경과 부가가치세의 도입이유로 미루어 보면 부가가치세를 거래단계에서 발생한 부가가치에 기준하여 거래징수될 수 있도록 제도를 유지하고 발전시키는 것은 부가가치세 제도의 체계를 지키고 제대로 작동시키기 위한 기본전제가 된다고 할 수 있다. 일정한 형식의 거래방식이 거래징수과정에서 누락된다면 이러한 누락이 비록 단기적으로는 세수일실 등의 문제가 없더라도 장기적으로는 제도의 안정성에 영향을 줄 수 있기 때문에 가급적 이러한 현상이 발생하지 않도록 하여야 한다.

공동활동의 분담행위를 재화나 용역의 공급개념에서 제외하는 것도 이러한 문제의식에서 바라보아야 한다. 제5장에서 분석하는 바와 같이 공동활동의 분담행위를 부가가치세의 거래과정에서 공급의 개념에서 제외하는 것이 계산상으로는 부가가치세액 자체를 감소시키는 등의 문제는 발생시키지 않더라도 그것이 거래단계에서 발생한 부가가치에 맞지 아니하는 세액의 징수로 귀결된다면 이러한 체제는 명확한 고찰을 요한다. 이 장에서 설명한 바와 같이 부가가치세 제도에 있어서 각 단계별로 발생한 부가가치에 따른 세액의 거래징수는 과세제도의 근간에 관련된 것이기 때문이다.³⁶⁾

4. 공동활동의 분담행위에 대한 부가가치세 과세 여부에 따른 효과

이제 공동활동의 분담행위에 대하여 부가가치세가 과세되는 경우와 그렇지 아니한 경우를 나누어 각 거래단계별로 과세에 미치는 영향을 사례로 나타내 보면 다음과 같다. 사업자 A, B가 특정한 활동을 위하여 공동활동에 필요한 조합(U)을 결성하였고, 조합(U)에서는 사업자 A, B에 대하여 사전에 정해진 비율에 따라 각각 200과 300을 분담시켰으며, 사업자 A, B는 최종소비자에게

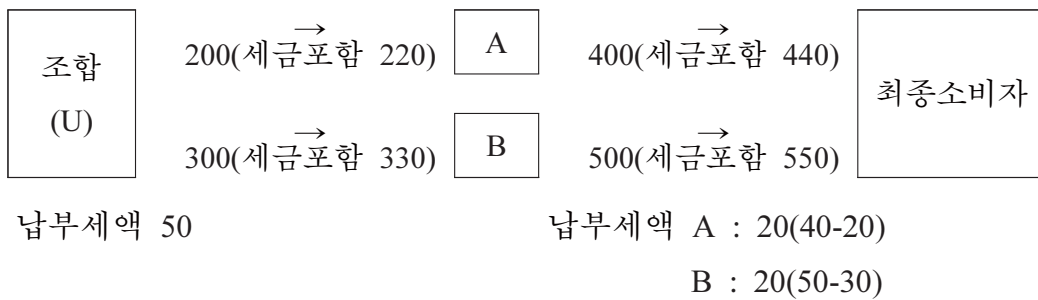
35) 한당욱, “유럽 공동체 각 나라의 부가가치세에 관한 연구”, 「동대논총」 제11권 제1호, 1981, 139쪽.

36) 이러한 입장은 부가가치세의 도입과 관련된 EU의 첫 번째 과세지침 전문에서도 다음과 같이 표현된다. “이러한 조화는 누적적인 다단계 세금들의 폐지(abolition of cumulative multi-stage taxes)와 공통적인 부가가치세에 대한 전 회원국의 채택으로 귀결되어야 한다.”

각각 400과 500의 용역을 제공하였다고 가정해 보자. 이러한 거래의 과정에서 조합(U)에게 대한 사업자 A, B의 분담행위를 과세거래로 볼 것인지 여부에 따라 각 단계별 세금의 부담은 다음과 같이 나타난다.

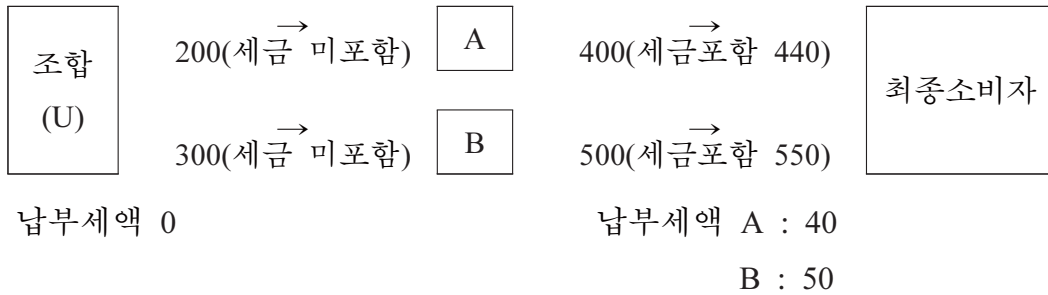
먼저 사업자 A, B의 분담행위에 부가가치세가 과세되는 경우 조합(U)은 50의 부가가치세를, 사업자 A, B는 각각 20의 부가가치세를 납부하게 된다. 이에 따라 전체적으로는 90의 부가가치세(50+20+20)가 발생되며, 이 금액은 최종소비자가 부담하는 세액(900×10%)과 동일하다. 또한, 각 거래단계에서 조합(U)과 사업자 A, B가 부담하는 세금은 각 단계별 부가가치에 세율을 적용한 것과 일치한다.

[분담행위를 과세거래로 보는 경우 : 세율 10%]



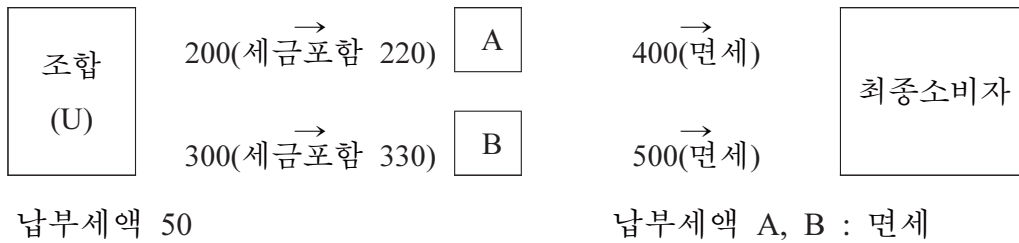
한편 사업자 A, B의 분담행위에 부가가치세가 과세되지 아니하고 이를 부가가치세 과세거래가 아닌 것으로 보는 경우 조합(U)은 부가가치세를 부담하지 아니하고, 사업자 A, B는 각각 40과 50의 부가가치세를 납부하게 된다. 이에 따라 전체적으로는 90의 부가가치세(40+50)가 발생하는 것은 위의 공동활동의 분담금을 과세로 보는 경우와 동일하게 된다. 그러나, 각 거래단계에서 조합(U)과 사업자 A, B가 부담하는 세금은 각 단계별 부가가치에 세율을 적용한 것과 합치되지 아니한다. 조합(U)의 단계에서 발생한 부가가치 500에 대한 세부담은 사업자 A, B단계에서 누적되었다가 최종 소비자 단계에서 부가가치세가 과세될 때 매입세액공제가 사업자 A, B에서 이루어지지 아니하면서 부가가치세로 흡수된다. 이는 영세율이 거래단계의 중간에 개입될 때 나타나는 환수효과(catching-up effect)와 성질상 동일하다.

[분담행위를 과세거래로 보지 않는 경우 : 세율 10%]

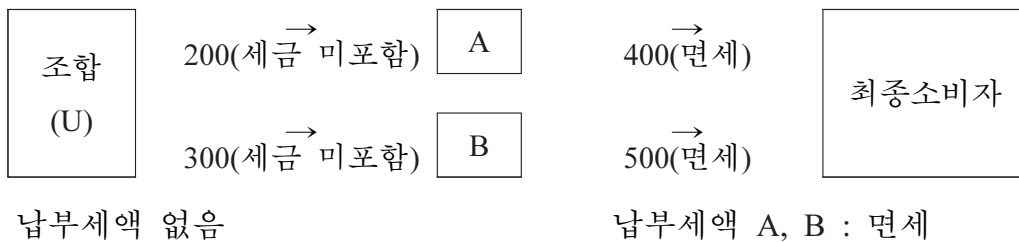


사업자 A, B가 면세사업자인 경우에는 다소 다른 효과가 나타난다. 조합(U)는 발생한 부가가치에 대한 부가가치세를 납부하게 되지만, 면세사업자인 A, B는 부가가치세를 납부하지 아니하므로 조합 단계에서 발생한 부가가치세(50)는 면세사업자 A, B의 비용으로 흡수하거나 이를 최종 소비자에게 전가하는 방법밖에 없다. 한편, 분담행위를 과세거래로 보지 아니할 경우 부가가치세 자체가 발생하지 아니하므로 세금에 따른 변동은 발생하지 않는다.

[분담행위를 과세거래로 보는 경우 : 면세사업자에게 제공되는 경우]



[분담행위를 과세거래로 보지 않는 경우 : 면세사업자에게 제공되는 경우]



이렇게 보면 공동활동의 분담행위는 전체적인 거래단계가 과세인 경우에는

이를 재화 또는 용역의 공급으로 볼 때 거래단계별 부가가치와 일치하는 세액을 발생시키게 할 수 있다. 반면, 공동활동이 제공되는 대상이 면세사업인 경우에는 공동활동의 분담행위가 과세대상에 포함될 경우 그 부담은 면세사업자에게 전가된다. 공동활동 자체가 통합(integration)의 필요성이 있는 곳에서 발생하는 것임을 감안하면 이렇게 면세사업의 선행거래에서 부가가치세가 과세되는 것은 거래단계의 통합이 이루어진 사업자와 그렇지 못한 사업자간의 과세중립성을 저해하여 기업의 수직적 통합을 유발할 가능성이 높다. 다음 장에서 설명하는 EU가 운영하는 비용분담단체(cost sharing association) 면세제도는 이러한 문제의식에서 보면 쉽게 설명이 된다.

IV. EU의 입장

1. EU 부가가치세 과세지침의 비용분담단체에 대한 면세제도

(1) 면세제도의 개요

우리나라와 달리 EU는 공동활동의 분담행위를 과세거래로 보는 것이 일반적인 견해이다. 일정한 요건을 갖춘 경우에만 이러한 분담행위에 대하여 부가가치세의 면제를 규정하고 있기 때문이다. 현재의 EU 부가가치세 과세지침(Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, 이하 “EU 부가가치세 지침”이라 하겠다) 제132조 제1항(f)는 비용분담단체에 대한 비용분담에 대하여 다음의 조건을 갖춘 경우 부가가치세를 면제하도록 규정하고 있다.

“회원국은 독립적인 단체(independent group, 이하 “비용분담단체”라고 하겠다)에 의하여 구성원(members)에게 제공되는 용역의 제공으로서 그 구성원이 부가가치세가 면제되는 활동을 하거나, 부가가치세가 면제되는 사업자인 경우에는 그 부가가치세를 면제하여야 한다. 다만, 이 면제는 용역을 제공하는 단체가 전체 발생비용에 한하여 각 구성원에게 청구하고, 동시에 경쟁의 왜곡을 가져오지 않는 경우에만 적용한다.”

이 면세규정은 용역의 공급에 한정하여 면세하고, 발생된 비용에 한하여 분담하여야 하며, 비용분담단체가 독립적이어야 하고, 비용분담단체의 구성원이 부가가치세 면세를 적용받아야 하며, 해당 면세규정으로 인한 기업의 경쟁을 왜곡해서는 아니되는 등의 요건을 만족하여야 한다.

비용분담단체의 면세 규정은 1977년 제6차 EU 부가가치세 지침에서 의학분야에 한하여 적용되도록 규정되었던 것이 2007년 EU 부가가치세 지침이 개정되면서 그 적용범위가 일반적인 면세사업자를 대상으로 확대된 것이다. 이 면세규정은 다른 기업과의 경쟁의 중립성을 제고하기 위한 것이다. EU 사법법원(European Court of Justice, 이하 “ECJ”라고 하겠다)의 Mischo 법무심의관(Advocate General)에 의하면 비용분담단체의 면세규정은 “정당하고 다양한 이유로 용역의 공급이 면세되어야 함에도 불구하고 거래규모 등이 작아 다른 사업자와 연합하여 필요한 용역을 공급받아야 함에 따라 부가가치세가 과세되는 상황을 방지하기 위한 것”이라고 설명하고 있다.³⁷⁾

다시 말해 거래의 규모가 크지 아니하여 규모의 경제를 달성할 수 없어 필요한 용역을 기업내부에서 공급받을 수 없기 때문에 다른 기업과 연합하여 공동의 단체를 조직하여 필요한 용역을 조달할 때 발생하는 부가가치세 문제를 해결하기 위한 것이라는 것이다. 기업 내부에서 내부조달(in-sourcing)로 필요한 용역을 조달할 경우 이는 용역의 공급이 아니기 때문에 과세가 되지 않는 반면, 외부조달(out-sourcing)로 외부로부터 용역을 공급받을 경우 부가가치세가 부과되어 규모가 작은 기업이 큰 기업에 비하여 차별받는 상황을 해결하기 위한 것이라는 의미이다.

이 규정은 기본적으로 비용분담단체로부터 그 구성원이 필요한 용역을 조달 받는 경우에 있어서 특정한 요건을 갖출 경우에만 부가가치세 면세를 규정하는 것이므로 그 이외의 경우에는 용역의 공급이 있다는 것을 전제하고 있다. 따라서, 기본적으로 EU 지침은 비용공유단체를 통하여 어떤 형태의 활동을 하는 경우에 있어서 그 비용 등을 분담하는 경우 이를 부가가치세 과세거래로 보고 있는 것이다.

37) Joep Swinkels, The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations, *International VAT Monitor*, IBFD, 2008, p. 14.

(2) 비용분담 면세의 요건과 그 시사점

EU 부가가치세 지침에서 규정하는 비용분담단체의 면세요건은 공동활동의 분담행위에 대한 과세거래 여부를 판단하는 데 여러 가지 시사점을 준다. 이를 하나씩 검토해 보도록 한다.

먼저 면세규정의 첫 번째 요건은 구성원이 있는 독립된 단체(*independent groups of persons*)이어야 한다는 것이다. 구성원으로 구성된 단체임을 전제하는 것이므로 최소한 하나 이상의 사업자로 구성되어야 한다는 것은 명백하다. 한편, 구성원이 어떤 법률적인 형식을 가지고 있어야 하는지에 대해서는 명확한 규정이 없으나, 조세중립성을 위하여 면세제도가 도입된 것을 감안하면 구성원의 법적 형식이 면세여부에 영향을 미치는 것은 불합리하다고 하겠다.³⁸⁾ 동일한 이유에서 비용분담단체의 법적 형식에 대하여도 구체적인 제한은 없는 것으로 보아야 한다. ECJ는 이와 관련하여 둘 이상의 구성원으로 비용분담단체가 구성되어야 한다는 것 외에는 다른 제한적인 해석을 하지 않고 있다.³⁹⁾

두 번째 요건은 용역을 공급받는 구성원의 활동 또는 그 구성원 자체가 부가가치세가 면제되어야 한다는 것이다. EU 부가가치세 지침 제132조가 공공 성격의 활동을 위한 면세와 관련된 장(章)에 위치하여 공공의 성격을 가진 면세와 관련된 구성원에 대해서만 적용된다는 견해도 있으나, ECJ는 그 외의 모든 부가가치세가 면제되는 거래에 적용된다고 해석하고 있으며, 부가가치세의 면제대상에는 EU 부가가치세 지침에서 규정하는 면세 외의 거래도 포함되고 할 것이다.⁴⁰⁾ 이렇게 부가가치세가 면제되는 구성원에 대해서만 공동활동의 분담행위를 면세하는 것은 이로써 각 단계별 부가가치에 과세된다는 부가가치세의 기본원리에 부합될 수 있는가와 관련이 있다. 사실 구성원이 부가가치세 과세사업자이거나 과세되는 활동을 하는 경우에는 세부담에 있어서는 비용분담단체 용역제공의 과세여부가 차이를 발생시키지 않는다. 오히려 제3장 제4절에서 설명한 것처럼 구성원이 부가가치가 과세되는 경우에는 그 구성원에게 용역을 공급하는 단체로부터의 공급이 과세되는 경우에 각 단계별 부가가치에

38) Casper Bjerregaard Eskildsen, *Insourcing and Outsourcing in a VAT Context*, *INTERTAX* Vol. 40 Issue 8/9, Kluwer Law International BV, 2012, p. 455.

39) ECJ, Case C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA)*, para 14.

40) Casper Bjerregaard Eskildsen, *op cit.* p.455.

맞는 과세가 가능하다. 구성원이 부가가치세가 과세되는 사업자인 경우 그 이전 거래단계도 과세인 것이 부가가치세 체계에 부합한다는 것이다. 다만, 구성원이 부가가치세 면세인 경우에는 그 이전 거래단계가 과세인 경우 그 이전 단계의 부가가치세를 구성원이 자신의 비용으로 모두 부담하거나 전가하여야 하며, 이런 측면에서 그 이전 단계의 거래를 자기 자신의 기업활동 내부로 내재화(insourcing)한 경우보다 경제적으로 불리하게 된다. 따라서, 조세의 중립성을 지키기 위해서는 구성원이 부가가치세 면세인 경우에만 비용분담단체의 활동을 면세하면 되는 것이다.

세 번째 요건은 비용분담단체가 제공하는 것이 용역인 경우에 한정한다는 것이다. 재화가 면세규정에 적용을 받는 것은 제공되는 용역과 그에 부수되는 재화가 밀접하게 연관되어 이를 분리하는 것이 사실상 불가능하며, 모든 상황을 감안할 때 용역거래로 보여질 때로 한정된다.⁴¹⁾ 따라서, 순수한 재화의 제공인 경우에는 구성원이 부가가치세 면세사업자인 경우에도 이전 단계에서 발생한 비용분담단체로부터의 부가가치세를 비용으로 부담하는 수 밖에 없다. 이렇게 EU 부가가치세 지침에서 용역에 한하여 면세를 적용하는 것은 용역의 경우 그 대부분이 노동의 투입으로 제공되는 것이므로 면세없이 비용분담단체 과세로 인한 부가가치세 부담이 상대적으로 크기 때문이다. 재화의 경우 비용분담단체의 공급 이전단계에서도 부가가치세가 원재료의 이동에 부가하여 부담되었을 것이므로 비용분담단체와의 거래단계에서 추가되는 부가가치는 크지 않을 것이라는 고려가 있었던 것이다.⁴²⁾

네 번째 요건은 비용분담단체에 보전하는 금액은 실제 발생한 비용의 보전(reimbursement)에 그쳐야 한다는 것이다. 비용분담단체가 실제 발생비용에 부가하여 이익을 포함해 구성원에게 분담시키는 경우에는 부가가치세 면제가 적용되지 않는 것이다. ECJ는 이와 관련하여 “분석적인 회계기법을 이용하여 각 구성원에 받는 용역에 비례하여 비용을 분담하여야 한다”고 적시하고 있다.⁴³⁾ 비용분담단체에 대한 면세는 모든 거래를 과세해야 하는 일반소비세

41) K. Vyncke, Cost Sharing Association as an Alternative to VAT Grouping in Belgium, *International VAT Monitor*, 2006, para 73.

42) Joep Swinkels, *Ibid.*, p.15.

43) ECJ, Case C-407/07 *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercolligiale Toetsing*, 2008, para 38.

제도의 예외로서 최소한으로 적용되어야 한다. 구성원에 대한 분담금 부과액이 발생비용을 초과한다면 비용분담단체는 조달의 과정을 기업내부로 통합한 기업보다 비용을 초과한 이익만큼 부가가치세의 부담측면에서 유리한 입장에 위치하게 된다.⁴⁴⁾

다섯 번째 요건은 시장의 경쟁을 왜곡하지 않아야 한다는 것이다. ECJ는 이와 관련하여 경쟁을 저해하는 “진정한 위험(genuine risk)”이 있는 경우에는 면세가 부여되지 않아야 한다고 표현하고 있다.⁴⁵⁾ 이 규정은 특정한 요건을 규정한다기 보다는 이 면세규정을 이용하여 부가가치세의 탈루나 회피가 발생할 경우 이를 방지하기 위한 규정으로 생각된다.⁴⁶⁾ 또한, 이 요건은 비용분담단체에 대한 면세규정의 입법취지 - 소규모 기업과 수직적 통합이 가능한 대규모 기업간의 중립성 - 를 염두에 둔 것이기도 하다.

2. 네덜란드의 비용분담계약 관련 원칙

네덜란드는 공동의 사업을 위한 비용을 분담하기 위한 계약에서 주된 계약자가 다른 계약자에게 비용을 분담시키는 것에 대하여 부가가치세를 면제하는 비용분담에 대한 원칙(doctrine of sharing joint expenses)을 발달시키고 있다. 일반적인 공동계약은 주된 계약자가 특정한 용역을 제공받는 계약을 하여 비용을 부담한 다음 다른 구성원에게 일정한 비율에 따라 비용을 분담시키는 형식으로 이루어진다. 앞 절에서 설명한 EU 부가가치세 지침의 비용분담단체에 대한 면세제도와 유사한 측면이 있으나 네덜란드는 대법원(Netherlands Supreme Court, 이하 “Hoge Raad”라고 한다)의 판례를 통하여 보다 폭넓은 방향으로 발전되었다.

Hoge Raad에 의하여 발전된 비용분담의 원칙은 반드시 비용분담계약에 의하여야 하고, 추가적인 이익의 부가없이 비용만 분담되어야 하며, 수혜자가 부가가

44) 관련 과정에 통합된 기업내부에서 내부부서간에는 이익을 부과하지 않는다는 것을 전제로 한 것이다.

45) ECJ, Case C-8/01 *Assurandor-Societetet, acting on behalf of Taksatorringen v. Skatteministeriet*, 2002, para 64. Casper Bjerregaard Eskildsen, 전계 논문, 456면에서 재인용.

46) Chartered Institute of Taxation, Discussion paper on Article 132A(1)(f) of Directive 2006/112/EC of November 2006 on the common system of Value added tax, UK representative body on the Confederation Fiscale Europeenne, 2007, para. 33.

치세가 면제되는 활동에 종사하고 있어야 한다는 요건을 가진 경우 비용의 부담을 부가가치세가 면제되는 것으로 취급하는 원칙이다. Hoge Raad의 원칙은 비용의 부담이 공급이 아니라는 전제하에서 형성되었고, 독립된 단체가 아닌 주된 계약자가 먼저 비용을 지급한 다음 다른 구성원에게 이를 부담시키며, 면세대상이 용역뿐만 아니라 재화에 대하여도 적용되고, 네덜란드 국내에서만 통용되는 원칙이라는 면에서 EU 부가가치세 지침과 차이가 있다.⁴⁷⁾ 그러나, 본질적으로는 부가가치세가 면제되는 구성원을 대상으로 하는 경우에만 적용된다는 점에서 비용분담단체에 대한 면세제도와 마찬가지로 각 단계별 부가가치에 따른 과세의 원칙에 충실한 원리라고 할 수 있겠다.

3. 그 외의 EU 제도

비용분담단체에 대한 면세제도 외에도 공동투자 등 공동활동에 있어서 적정하지 아니한 부가가치세의 발생을 방지하기 위한 제도가 EU 부가가치세 지침에는 존재한다. 이러한 제도들은 우리나라의 부가가치세 제도 운용에도 시사점을 준다.

첫 번째 제도는 VAT 그룹제도(VAT Grouping)로써 EU 부가가치세 지침 제11조에서 규정하고 있다. 이 규정에 의하면 “각 회원국은 한 지역에서 설립된 복수의 사업자가 비록 법률적으로는 독립되었더라도 재정적, 경제적, 조직구조적으로 밀접하게 연관되어 있는 경우에는 이 복수의 사업자들을 하나의 과세사업자로 취급할 수 있다”고 규정하고 있다. 관련 사업자들의 모든 활동을 하나의 기업처럼 처리해야 한다는 제약이 있고, 비용분담단체에 대한 면세규정과 달리 한 지역에서 설립된 사업자들간에만 형성할 수 있는 제도이지만, 독립된 기업간에 기업 내부 조달(in-sourcing)과 유사한 방식으로 구조를 만들 수 있다는 면에서 참고할 만한 제도이다.

두 번째 제도는 지금까지 설명해 온 제도와는 반대로 기업내부의 거래에 부가가치세를 과세할 수 있도록 하는 제도로서 EU 부가가치세 지침 제18조(a)와 제27조에 의하여 규정되어 있다. 이 규정들에 의하면 회원국은 “제3자로부터

47) Joep Swinkels, Sharing Joint Expenses under EU VAT, *International VAT Monitor*, IBFD, 2009, p. 479.

재화나 용역을 공급받았다면 부가가치세가 전액 공제될 수 없는 경우에는 사업자의 자기 자신의 사업을 위한 재화나 용역의 공급을 부가가치세 과세대상이 되는 재화나 용역의 공급으로 볼 수 있다”고 규정하고 있다. 이 규정들에 따라 EU회원국은 기업 내부의 거래를 부가가치세 과세대상으로 할 수 있는 정책적인 탄력성을 부여받고 있다. 이 규정은 이상적으로는 기업내부거래(insourcing)와 외부거래(outsourcing)간에 중립성을 유지시킬 수도 있지만, 부가가치세 제도의 근본취지가 회피하고자 하였던 누적효과를 유발할 수 있는 문제점이 있다.⁴⁸⁾

4. 우리나라와 EU 제도의 비교

지금까지 설명한 바와 같이 공동활동에 따라 구성원이 분담금을 지급하는 것에 대하여 우리나라와 EU는 부가가치세 세무처리에 큰 차이를 보인다. 우리나라는 원칙적으로 분담행위를 재화나 용역의 공급이 없는 것으로 본다. 다만, 공동활동을 하는 단체가 재화나 용역을 공급받거나 공급하는 과정에서 세금계산서의 수수가 있는 경우 「부가가치세법 시행령」 제69조 제14항 및 제15항의 규정에 의하여 이를 구성원에게 지분율 등에 따라 배분하여 발행함으로써 부가가치세액을 구성원에게 나누어 줄 수 있다. 이를 정리한다면 세금계산서 수수가 있는 경우에는 과세거래와 사실상 동일하게 처리하는 반면, 세금계산서의 수수가 없는 경우에는 분담행위에는 재화나 용역의 공급이 아예 없는 것으로 처리하는 것으로 볼 수 있다.

반면, EU 부가가치세 지침이나 네덜란드의 제도는 구성원이 면세사업자로서 분담행위 과정에서 추가적인 이익의 부과없이 비용보전만 이루어진 경우에 한하여 분담행위를 면세로 보아 처리하고 있다.

이에 따라 구성원이 과세사업자인 경우로서 세금계산서가 수수되는 경우에는 우리나라와 EU의 부가가치세 계산과정에 차이가 없다. 반면, 구성원이 과세사업자인 경우로서 공동활동단체 내부에서 인건비 등만 발생하여 외부와 세금계산서의 수수가 없는 경우에는 EU는 분담행위를 과세거래로 보아 공동활동 과정에서 발생한 부가가치에 대한 과세가 이루어지도록 하는 반면, 우리나라

48) Casper Bjerregaard Eskildsen, *Ibid.*, p.460.

는 과세거래가 없는 것으로 봄에 따라 우리나라의 경우 구성원이 다음 단계로 재화나 용역을 공급하는 경우 환수효과가 발생하게 된다.

한편, 구성원이 면세사업자인 경우 우리나라는 재화나 용역의 공급이 없는 것으로 보는 반면, EU 부가가치세 지침의 비용분담단체 규정 하에서는 용역에 대하여 추가적인 이익의 부과가 없는 경우, 네덜란드의 비용분담계약원칙 하에서는 재화와 용역에 대하여 추가적인 이익의 부과가 없는 경우에만 우리나라와 동일한 세무처리가 이루어진다. 공동활동의 분담에 이익의 부과가 있는 경우, 공동활동의 결과물이 재화(EU 부가가치세 지침에 한함)인 경우 등에는 우리나라는 여전히 과세거래가 없는 것으로 보는 반면, EU는 과세거래가 있는 것으로 보기 때문에 EU의 경우 구성원이 분담행위에 따른 부가가치세를 자신의 비용으로 부담할 수 밖에 없다. 마지막으로 외부와의 거래에서 세금계산서 수수가 있는 경우로서 구성원이 면세사업자인 경우 우리나라는 공동활동의 분담을 여전히 과세거래가 없는 것으로 보아야 할 것으로 보인다. 세금계산서의 배분은 공동활동단체가 선택할 수 있는 것이지 반드시 하여야 하는 의무가 아닌 이상 이를 강제할 수 없기 때문이다.⁴⁹⁾

[표] 우리나라와 EU간의 공동활동 분담행위의 부가가치세 과세제도 비교

발생가능한 시나리오		우리나라	EU VAT 지침 (비용분담단체)	네덜란드 (비용분담계약원칙)
단체외부와 세금계산서수수가 없는 경우 (구성원간에만 이용)	구성원이 과세사업	공급이 없음	부가가치세 과세	부가가치세 과세
	구성원이 면세사업	공급이 없음	재화는 과세 용역은 면세*	재화·용역 모두 면세*
단체외부와 세금계산서수수가 있는 경우 (단체 외부와 거래)	구성원이 과세사업	세금계산서로 구성원간 세액분담	부가가치세 과세	부가가치세 과세
	구성원이 면세사업	공급없음 (세금계산서 발행 불가)	재화는 과세 용역은 면세*	재화·용역 모두 면세*

* EU 및 네덜란드에서 부가가치세 면세는 비용의 분담 외에 추가적인 이익의 부과가 없는 경우만 적용

49) 우리나라의 이러한 세무처리가 적절한 것인지에 대해서는 제5장 제1절에서 논한다.

V. 공동활동과 관련된 우리나라 부가가치세 제도의 문제점과 개선방안

1. 현행 제도의 문제점

제4장에서 상세히 설명한 바와 같이 공동활동의 분담행위와 관련한 부가가치세 과세에 대하여 우리나라와 EU는 상당한 차이를 보이고 있다. 부가가치세의 경우 각 거래단계에서 발생하는 부가가치에 부응하는 부가가치세액만 납부되도록 하는 것이 가장 적절한 체계라는 것을 전제로 우리나라와 EU의 과세처리방식상 공통점과 차이점을 비교·분석해 보면 다음과 같다.

EU 부가가치세 지침을 기준으로 할 때 우리나라와 EU의 과세체계가 일치하는 부분의 하나는 공동활동을 하는 단체가 외부와의 거래를 통하여 세금계산서가 수수되는 경우로서 그 세금계산서를 통하여 부가가치세액의 배분이 과세사업자인 구성원간에 일어나는 경우이다. 이 경우에는 세금계산서를 통하여 각 단계에서 발생한 부가가치에 대응한 부가가치세액이 각 구성원에게 배분되므로 부가가치세의 기본원리에 가장 부합하는 결과를 가져온다.

우리나라와 EU의 과세체계가 일치하는 또 다른 하나는 외부와의 거래가 없이 공동활동을 하는 단체 내에서 분담을 하면서 용역에 한하여 비용의 보전만 이루어지는 한편 구성원이 면세인 경우이다. 우리나라에서는 과세거래가 없는 것으로, EU에서는 면세로 취급하지만 모두 부가가치세가 부과되지 아니하고 외부와의 거래가 없어 거래의 다른 단계에서 부가가치세가 개재되지 아니하므로 결과는 동일하다. EU의 경우 비용을 보전하는 공동활동의 비용분담만 면세하는 것은 이러한 경우에 인건비 등에 대한 부가가치세가 가장 큰 비중으로 발생하기 때문에 기업 내부에서 조달(in-sourcing)하는 경우와 비교하여 부가가치세가 과세될 경우 가장 크게 조세의 중립성을 저해하기 때문이다.

반면, 그 외의 경우에는 우리나라와 EU가 다른 과세관행을 가지고 있다. 우선 공동활동의 과정에서 분담금에 이익이 부가될 경우 EU에서는 무조건 부가가치세가 과세된다. 공동활동을 하는 단체에서 주된 계약자가 먼저 비용등을 지급하고, 후에 정산을 하는 경우에 있어서 대가에 더하여 이익을 청구할 경우가 있다. 이러한 경우는 사실상 이익을 목적으로 공동활동을 하는 것이기

때문에 부가가치세가 과세되지 않는다면 이러한 체제를 이용한 조세회피가 충분히 가능하다. 특히, 구성원이 면세사업자인 경우 그 이후 거래단계에서도 부가가치세가 과세되지 아니하므로 영구히 부가가치세를 회피할 수 있다. 이러한 회피가 가능한 구조를 재화나 용역의 공급이 없는 것으로 간주하는 것은 과세의 형평성을 저해할 가능성이 크다.

또한, 과세거래에 있어서도 세금계산서가 발생하지 아니하는 공동활동을 하는 단체의 구성원간의 거래만 있는 경우 EU는 과세거래로 보아 부가가치세를 각 단계별 발생한 부가가치에 맞추어 과세하도록 되어 있는 반면, 우리나라는 과세하지 아니함으로써 그 이후 거래단계에서 환수효과가 발생하게 된다. 비록 전체적으로 부가가치세가 징수되는 금액은 이론적으로 동일하지만, 각 단계별 발생한 부가가치와 다르게 징수됨으로써 과세의 왜곡과 탈세를 유인할 수 있다.

이렇게 우리나라와 EU의 과세처리방식이 다른 근본적인 이유는 우리나라의 경우 부가가치세가 과세되는 공급의 개념과 「부가가치세법 시행령」 제69조에 따른 세금계산서를 이용한 부가가치세의 배분구조가 다르기 때문이다. 우리나라의 체제는 공동활동의 분담행위를 과세거래로 보지 아니하면서도 공동활동단체 외부로부터 재화나 용역을 공급받는 과정에서 부가가치세가 부과되면 이를 각 구성원에게 배분할 수 있는 구조를 가지고 있다. 사실상 과세거래와 동일하게 매입세액공제를 허용할 수 있게 되어 있는 것이다. 그러면서도 외부와의 거래가 없이 공동활동단체 내부적으로 인건비 등만 발생한 경우에는 분담행위를 과세거래가 아닌 것으로 보아 부가가치세를 아예 과세하지 않도록 하는 것은 서로 배치되는 과세관행이라 하지 않을 수 없다.

이러한 배치되는 과세관행은 부가가치세의 부과를 위한 공급의 개념이 각 거래단계별 부가가치와 일치되도록 해석되거나 규정되어야 한다는 것을 인식하지 못한 것에서 기인하는 것이다. 각 거래단계별로 올바른 부가가치가 계산되기 위해서는 비록 외형적으로는 수요자와 공급자가 구별되기 어려운 거래라고 하더라도 이를 공급으로 보아 세금계산서를 통해 매입세액이나 매출세액을 각 구성원에게 적정하게 배분되도록 하여야 한다. 「부가가치세법」에서 공급의제의 개념을 두어 실제로는 거래가 아니면서도 이를 공급으로 보는 것도

각 단계별 부가가치와 공급의 개념을 합치되게 하기 위해서는 공급의 개념을 단순히 “재화의 인도나 양도, 역무의 제공” 등으로 좁게 운영해서는 안된다는 문제의식에 기인한 것이다.

2. 현행 제도의 개선방안

앞의 절에서 우리나라와 EU의 공동활동의 분담행위에 대한 부가가치세 과세 방식이 다른 근본적인 이유를 공급개념과 각 거래 단계별 부가가치의 개념을 연결하지 못한 것에서 비롯된 것이라고 설명하였다. 부가가치세 계산에 있어서 공급의 개념은 중국적으로는 일반거래세에 있어서 각 거래단계별로 발생한 부가가치를 적정하게 반영하여 세액을 도출하도록 하기 위한 것이다. 따라서, 재화나 용역의 공급은 단순히 재화의 인도 또는 양도, 혹은 역무의 제공 등을 단선적으로 해석하거나 규정하는 것에서 그치면 안된다.

공동활동의 분담행위도 사법적(私法的)으로만 본다면 수요자와 공급자가 구별되지 아니하는 조합적인 성격의 활동이어서 이를 과세거래로 보아서는 안된다는 성급한 결론에 다다를 수도 있다. 그러나, 부가가치세는 소득세와 달리 공동활동의 분담행위 자체를 과세하고자 하는 것이 아니라 그 과정에서 발생한 부가가치에 과세하고자 하는 것이기 때문에 소득세나 법인세와는 다른 논리에서 공급이라는 개념에 접근하여야 한다. 이렇게 볼 때 공동활동의 분담행위도 일종의 부가가치세 과세거래로 보아 부가가치 계산 과정에 편입시키는 것이 올바른 입법방향이라고 볼 것이다.

현재도 「부가가치세법」은 재화나 용역의 공급개념에 더하여 개인적 공급, 폐업시 잔존재화와 같은 공급의제라는 보충적인 개념이 사용하고 있으나, 이러한 한정적인 개념규정에서 벗어나 각 거래단계별 부가가치를 제대로 표현하여 과세할 수 있는 공급의 개념으로의 확장을 고려하여야 할 것이다.

다만, 이 과정에서 공급의 개념이 확장됨에 따라 기업의 수직적 통합이나 거대기업이 중소기업보다 우대받는 결과가 초래된다면 이는 별도 규정을 두어 해결해 나가야 할 것이다. 이러한 측면에서 공동활동의 분담행위를 과세거래로 새로이 규정하더라도 구성원이 면세사업자인 경우 이를 특별히 면세하는 규정을 함께 두어야 할 것이다. 참고로 EU의 비용분담단체가 용역에 대하여만 적용되는

것에 대해서는 그 논리가 부족하고, 네덜란드의 제도는 재화도 그 면세대상에 포함하고 있다는 것을 감안하여 공동활동의 분담행위를 과세거래로 전환하는 것으로 명문화한다면 이에 부가하여 구성원이 면세사업자인 경우에는 그 거래대상이 용역인가 재화인가를 구분하지 않고 면세거래로 규정하여야 할 것으로 본다.

VI. 결 론

지금까지 공동활동의 구성원간 분담행위에 대한 부가가치세 과세여부를 중심으로 공급의 개념과 각 거래단계별 부가가치에 따른 과세의 중요성을 통합적으로 인식하여야 한다는 관점에서 우리나라와 EU의 제도를 관찰해 보았다. 부가가치세는 소득세나 법인세와 달리 특정한 거래가 있었다고 하여 반드시 그 거래가 세액의 증가로 연결되지는 않는다. 이에 따라 부가가치세에 있어서는 거래의 실질에 못지 않게 거래단계별로 발생하는 부가가치를 얼마나 성공적으로 과세로 연결하는가 하는 것이 중요한 과제가 된다.

공동활동의 구성원간 분담행위는 소득세 과세체계에서 본다면 조합적인 성격에 따라 구성원간에 비용을 부담하는 것에 불과하여 거래로서의 성격이 부족하여 이를 과세하기 곤란하다는 결론에 쉽게 이를 수 있다. 국제조세에서 원가분담약정(Cost Contribution Arrangement)에 의한 연구개발비용의 분담을 사용료(royalty)로 취급하지 않는 것은 충분히 논리적인 결론이다. 반면, 부가가치세에서는 이와 다른 결론에 이를 수 있다. 부가가치세에서는 소득의 발생보다는 각 거래단계에서 발생하는 부가가치를 올바르게 표현하는 것이 더욱 중요하기 때문이다. 부가가치세에서는 과세의 부담은 최소한 형식적으로는 각 거래단계의 구매자에게 귀속되므로 과세대상이 되는 것의 여부보다 각 거래단계에서 부가가치세와 부가가치가 상호 부합되도록 하는 것이 더욱 중요하다. 아울러, 제대로 신고된다면 부가가치세에서는 과세대상이 되는 것이 납세자에게 반드시 불리한 결과를 초래하는 것도 아니다.

이러한 측면에서 부가가치세에 대해서는 소득세 과세체계와는 다른 합리성에 입각한 제도의 구성과 개념 체계에 대한 재인식이 필요하다. 공동활동의

구성원간 분담행위도 그 예가 될 것이다. 이러한 새로운 논리의 구성에 EU 등 부가가치세 제도를 먼저 도입한 국가들의 사례가 도움이 될 것이라는 것은 의심의 여지가 없다.

참 고 문 헌

1. 단행본

- 김준호, 민법강의, 법문사, 2014.
송쌍중, 2015 부가가치세법론, 조세문화사, 2015.
오윤, 국제조세법론, 한국학술정보, 2011.
_____, 세법원론(2012년도판), 한국학술정보, 2011.
이창희, 세법강의, 박영사, 2012.
한장석 김용관, 부가가치세 2015, 광교이텍스, 박영사, 2015.

2. 논문

- 강성모, “부가가치세 공급의제에 관한 연구”, 서울대학교 대학원 법학박사 논문, 2013.
김인식 김종민, “부가가치세 환수효과와 누적효과 개선에 관한 연구”, 세무회계연구 제27권, 2010.
민태욱, “주택재개발·재건축조합의 조세법적 성격과 조세문제”, 「토지공법연구」 제20집, 한국토지공법학회, 2003.
박훈, “재건축조합의 과세문제”, 「조세와 법」 제1권 제2호, 2008.
신민식, “부가가치세의 도입과 문제점”, 「경상논총」 제1권, 1977.
유명우, “재건축주택조합의 과세제도 개선에 관한 연구-부가가치세 공급의제에 관한 연구”, 경원대학교 대학원 회계학박사 논문, 2008.
유호림 김은태, 「우리나라 원가분담약정제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 조세연구 제12권 제3집, 2012.
이상도 고상연, “산학연 관련 조세제도 연구”, 「조세연구」 제11권 제3집, 2011.
이준규 이은상, “조합과세의 문제점과 개선방안”, 「세무학연구」 제8권 제1집, 2001.
정지선, “재개발 재건축 관련 조세법상 쟁점과 정책과제”, 「조세연구」 제10권 제2호, 2010.
조철호, “부동산신탁에 있어서 신탁부동산의 처분에 대한 부가가치세 납세의 무자”, 「재판자료」 제108집, 법원도서관, 2005.

최인환 김옥규, “합작공사의 회계처리 개선방안”, 「대한건축학회 논문집 구조계」 제21권 제9호, 2005.

한당욱, “유럽 공동체 각 나라의 부가가치세에 관한 연구”, 「동대논총」 제11권 제1호, 1981.

3. 외국 단행본 및 논문

Ad van Doesum, Contribution to Partnerships from a European VAT Law Perspective, *EC Tax Review 2010-6*, Kluwer Law International BV, 2010.

Alain Charlet and Jeffrey Owens, An International Perspective on VAT, *tax notes international*, 2010.

Alan Dolton and Rhianon Davies, *Tolley's VAT Cases*, Gardners Books, 2012.

Casper Bjerregaard Eskildsen, Insourcing and Outsourcing in a VAT Context, *INTERTAX Vol. 40 Issue 8/9*, Kluwer Law International BV, 2012.

Chartered Institute of Taxation, Discussion paper on Article 132A(1)(f) of Directive 2006/112/EC of November 2006 on the common system of Value added tax, UK representative body on the Confederation Fiscale Europeenne, 2007.

E&Y, *Cost Contribution Agreements - A Global, OECD, and Country Review*, 2003.

Joep Swinkels, The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations, *International VAT Monitor*, IBFD, 2008.

—————, Sharing Joint Expenses under EU VAT, *International VAT Monitor*, IBFD, 2009.

K. Vyncke, Cost Sharing Association as an Alternative to VAT Grouping in Belgium, *International VAT Monitor*, 2006.

Stephane Buydens, *Consumption tax trends*, OECD Publishings, 2008.

Tax Management, *Transfer Pricing*, Tax Management Inc, 2006.

4. 관련 인터넷 사이트

<http://curia.europa.eu/>

<http://www.ibfd.org>

<http://www.europa.eu>

<http://www.moleg.go.kr>

<http://www.mosf.go.kr>

<http://www.nts.go.kr>

<국문초록>

사업자들간에 특정한 목적을 위하여 공동활동을 하는 경우에 있어 그 대가를 분담하는 것을 재화나 용역의 공급에 대한 대가의 지급으로 볼 것인가의 문제는 부가가치세의 기본원리에 비추어 흥미로운 주제의 하나이다. 현재의 대법원 판례나 조세심판원의 입장은 공동활동을 위하여 그 단체의 구성원이 비용등을 분담하는 것은 「부가가치세법」상 공급의 개념에 포함되지 않는다는 것이다. 그러나, 이와 동시에 공동활동을 하는 단체가 외부와의 거래에서 부가가치세를 부담한 경우 이를 세금계산서 교부를 통하여 구성원에게 배분하는 제도가 「부가가치세법 시행령」에 있어 이들이 서로 논리적으로 합치되지 않는다.

우리나라와 달리 EU 부가가치세 지침은 공동활동 구성원의 분담을 부가가치세 과세거래로 보면서 예외적으로 구성원이 면세사업자로서 그 용역에 대한 비용만을 보전하는 경우에 한하여 면세로 취급하고 있다. 네덜란드의 경우 공동활동의 대상이 재화인 경우도 포함하지만, 구성원이 면세사업자이고 비용보전에 국한된 경우만 면세한다는 근본 입장은 EU와 동일하다.

이러한 EU의 접근은 부가가치세의 경우 각 거래단계별로 발생한 부가가치에 대응한 부가가치세액의 도출을 중요시 하기 때문이다. 사실 부가가치세에서 공급의 개념은 각 거래단계별 부가가치를 정확히 계산하기 위한 수단으로 보아야 하며, 이 관점에 맞추어 「부가가치세법」의 개정과 법 해석이 이루어져야 한다. 현행 법에도 존재하는 개인적 공급 등의 공급의제 규정도 동일한 목적을 가진 제도이다. 이러한 문제의식 속에 소득과세와는 다른 논리가 적용되어야 하는 부가가치세에 대한 재인식이 필요하다.

주제어 : 부가가치, 공동활동, 재화·용역의 공급, EU 부가가치세 지침, 매입세액 공제, 면세, 비용분담단체, 비용분담계약, 누적효과, 환수효과.

A Study on the Sharing of the Joint Expenses in the VAT Mechanism

Jang, Jae-Hyung* · Kim, Byung-Kyoo**

When businesses engage in joint activities in pursuit of certain common purposes as part of an umbrella organization and share the burden of expenses incurred, whether such sharing of the burden constitute as payments for goods or services supplied by the umbrella organization, is an interesting topic to be discussed in the context of the Value Added Tax (“VAT”) mechanism and its underlying principle.

Current positions of the Supreme Court of Korea and the Tax Tribunal are that such sharing of expenses by businesses for the common activities do not constitute as ‘supply’ under the VAT Law.

However, their positions create inconsistencies with the application of the current law, because under the Presidential Decree of the VAT Law, when an umbrella organization pays the VAT for its common activities with an external (non-member) business, then that umbrella organization may distribute the tax burden to its members by issuing tax invoices.

Unlike in Korea, the EU's VAT policy has been to recognize the shared burden by the members for the common activities as transactions subject to the VAT taxation. However, a tax exemption is allowed as an exception when a member qualifies as a tax exempt organization and pays a cost reimbursement for only the incurred cost to provide the relevant services. The Netherlands has a similar position to that of the EU. In the Netherlands, while the scope of members' joint activities are broader to include the supply of goods as well as services, the policy is substantially similar in the sense that if a member qualifies as a tax-exempt entity, then the tax exemption exception is permitted only when the reimbursement of the corresponding expenses is made.

* Yulchon LLC, Ph.D in Law.

** National Tax Tribunal, Judge.

Such approach in the EU results from value placed on deriving the exact VAT amount that matches to the additional value created in each stage of the transactions for the purpose of the VAT. Indeed, the key consideration of the VAT system should lie in correctly measuring the added value in each stage of the transactions thereby preventing the cumulative effect that may be caused by the other type of general consumption tax such as a retail tax. The concept of the supply in VAT should correspond to this need.

In this regard, the amendment in the law and interpretations of the VAT Law should be incorporating such concept of supply. Under the current VAT Law, a provision such as a deemed supply concerning an individual supply recognizes this purpose, however, its scope is not well enough to cover such need. It is necessary to re-evaluate the fundamental logics behind the VAT taxation which is different from that of income tax system.

Key Words : Value-added, Joint Activity, Cost Sharing Exemption, Doctrine of Sharing Joint Expenses, Cost Sharing Agreement, Umbrella organization, Supply of the goods and the services, input VAT, EU VAT Directive, Cumulative effect, Catching-up effect

