

부가가치세에서 세 부담의 전가 문제에 대한 고찰

김 두 형*

요 약

부가가치세는 이론적으로 제조업부터 소매업에 이르기까지 여러 단계의 각 사업자가 부담하여야 할 세액을 거래상대방에게 전가하여 끝내 최종소비자에게 부담시킬 것을 예정하고 있다. 다만, 부가가치세는 공급에 따른 대가의 지급을 통해서 사업자로부터 소비자에게 세 부담을 전가하기 때문에 거래에 대가성이 없는 경우에는 과세대상이 되지 아니한다.

문제는 과세사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 경우에 부가가치세를 그 공급을 받는 자로부터 징수하여야 한다는 법조항이 있음에도 불구하고 이로부터 부가가치세를 상대방에게 전가하지 않으면 안 된다는 법률상의 의무가 발생하는 것은 아니다. 그 이유는 법 규정이 선언적 의미를 가질 뿐이고 실제 세 부담의 전가 여부는 거래되는 재화 등의 수요 및 공급의 탄력성과 시장 여건에 따라 좌우되기 때문이다. 이렇게 부가가치세 이론과 달리 실제 거래에서 부가가치세 부담이 거래상대방에게 전가되는지 여부는 거래 당사자 간에 상호 합의에 따라 정해질 일이므로 오로지 시장경제의 원리에 맡겨진 문제이다.

과세사업자가 부가가치세를 전가하기 위하여 거래징수 했는지 여부는 법리상 부가가치세 납세의무의 성립에 상관이 없으므로 과세관청은 세 부담의 전가에 특별한 관심을 가질 필요조차 없다. 따라서 국가 조세정책에 의해서 세 부담을 거래상대방에게 전가하도록 하는 것을 기대할 수 없으며 일정한 한계가 존재한다고 보아야 한다.

그러므로 부가가치세 부담 전가와 관련된 핵심적 법조항인 부가가치세법 제31조는 지금처럼 애매한 의미로 존재하여 해석상 혼란을 초래할 것이 아니라 경제 현실에 맞게 개선되어야 한다. 사업자는 거래상대방에게 부가가치세의 원활하고 적정한 전가가 이루어지도록 노력하여야 한다는 정도로 수정하는 방향이 바람직해 보인다. 그리고 세 부담 전가와 관련하여 부가가치세제의 원활한 운영을 위하여 나아가 시장경제에서 영세사업자에게 피해가 발생하지 않도록 각별한 관심을

논문접수일 2019. 09. 07.

최종수정일 2019. 09. 27.

게재확정일 2019. 10. 02.

* 경희대학교 법학전문대학원 교수, 변호사 ; juskim@khu.ac.kr

기울여야 한다. 이를 위하여 정부는 공정한 거래질서를 확립하고 우월한 경제적 지위의 남용을 방지하도록 하는 등 부가가치세 부담의 전가를 담보하거나 유도하는 정책과 방안을 적절히 시행하여야 할 것이다.

핵심어: 부가가치세, 거래징수, 세 부담의 전가, 전단계세액공제법, 재화 또는 용역

I. 서 언

부가가치세는 다른 유형의 소비세보다 탁월한 이론적 구조와 장점을 가진 세제로 알려짐으로써 각국에 보편적으로 채택되어 시행되고 있다. 우리나라에서 부가가치세는 과거 개별소비세에서 세 부담의 누적이 발생하는 문제를 근본적으로 해결하면서 재화 또는 용역의 소비라는 넓은 과세 베이스에 적은 세 부담을 시키는 장점을 가진 것을 이유로 도입되었다. 부가가치세 도입 당시 우려했던 문제 중 하나는 부가가치세의 전가에 관한 것이었다. 부가가치세는 개별소비세 등과 같이 최종적인 소비행위에 대하여 과세되는 직접소비세와 달리 제조·유통 등 모든 단계의 사업자가 공급하는 재화 또는 용역에 대하여 과세가 이루어지고 이론상 그 세 부담은 재화 또는 용역의 대가에 포함되어서 최종적으로 소비자에게 전가될 것이 예정되어 있다. 그럼에도 불구하고 과세사업자가 세 부담을 거래상대방에게 전가하기 어려운 여러 가지 복잡한 거래현실과 경제적 사정이 있어 부가가치세제의 원활한 운영을 우려스러운 눈으로 바라보게 하는 점이 있다.

부가가치세는 과세사업자가 법률상 납세의무자로 되어있다. 사업자가 지게 되는 납세의무란 실상 매출에 따른 부가가치세를 재화 등을 공급받는 자에게 당연히 전가할 것으로 예상한다면 그 실질이 거래상대방으로부터 부가가치세를 징수하여 정부에 납부하는 사무의 대행에 불과한 것이다. 이 경우 부가가치세 이론에 따라 사업자가 거래상대방으로부터 실제 부가가치세를 징수하였는지 여부는 납세의무의 성립에 상관이 없으므로 사업자는 자신의 고유의무와 책임으로서 부가가치세를 납부하여야 한다. 한편 부가가치세 세수확보가 무엇보다 중요한 업무인 과세관청의 관점에서는 재화 등을 공급하는 과세사업자가 어차피 부가가치세를 납부하게 되므로 이론상 문제되는 부가가치세의 전가에 관하여 직접적인 이해관계가 없다고 봐도 무방하다.

이와 같이 부가가치세의 전가 문제는 과세관청의 입장에게 보면 큰 관심사가 아니지만 사업자의 입장에서는 자신의 이익과 관련된 중요한 문제가 된다. 한편 소비자의 입장에서 보면 사업자가 부가가치세의 전가를 빙자하여 적정

가격에서 부가가치세액상당분 이상의 가격인상을 초래하여 결국 거래 대가를 지급할 때에 손해를 보는 것은 아닌지 의심할 수도 있다.

그런데 현행 부가가치세에 관한 법령에서 부가가치세의 전가라는 문언을 직접 포함하는 명문 규정을 찾아볼 수 없다. 오로지 이를 간접적으로 표현한 사업자의 거래징수에 관한 규정밖에 가지고 있지 않지만 부가가치세의 이론 구조나 경제적·법적 측면에서 보면 세 부담 전가의 의미는 매우 중요하고 의미가 있다. 따라서 부가가치세에 있어서 세 부담 전가에 관한 문제를 다각적으로 살펴보고 그 원활하고 적정한 전가 대책을 검토하는 것은 부가가치세제 운용 전반을 이해하고 점검하기 위해서 반드시 필요하다고 생각한다.

부가가치세가 다른 소비세보다 이론적 구조와 운용에서 장점을 가진 세제로 채택되어 시행되고 있는 이유를 생각하건대 재화 또는 용역의 공급에 따른 세 부담의 전가 문제는 이론에 충실한 방향으로 해결해나가야 한다. 궁극적으로 당사자 간에 세 부담을 둘러싸고 대립하는 입장을 해소하고 부가가치세의 적정하고 원활한 전가를 도모하기 위한 방안을 모색하여 정부의 적극적인 의지로 시행하여야 한다. 외국의 사례를 보면 부가가치세 도입 당시 그리고 부가가치세율을 인상할 때에 한시적으로 세 부담을 원활하고 적정하게 전가하기 위한 특별한 대책을 세워 시행하고 있다.

이 글에서는 우리나라 부가가치세의 기본 구조적 특징을 살펴본 다음, 부가가치세의 납세의무를 지는 사업자와 실제 부담하는 소비자와의 관계를 중심으로 자유시장 경제에서 부가가치세의 전가에 관한 여러 가지 경제적·법적 문제 등을 다방면에서 검토하기로 한다. 나아가 부가가치세 부담의 원활하고 적정한 전가를 보장하기 위한 다양한 노력에 대하여 생각해보기로 한다.

II. 부가가치세의 성격과 납부세액계산의 구조

1. 판매세에서 부가가치세로 전환의 배경

제조업부터 소매업까지 여러 단계에 걸쳐 과세하는 다단계 일반소비세는 큰 틀에서 각 단계의 매출금액을 과세표준으로 하여 과세하는 판매세(sales tax)와 각 단계의 부가가치를 과세표준으로 하여 과세하는 부가가치세(value added tax)로 나누어진다.

판매세는 낮은 세율로 많은 세수를 거둘 수 있기 때문에 제1차 세계대전 후 유럽 각국에서 채택하여 부가가치세가 도입되기 전까지 널리 시행된 바 있다. 판매세의 경우 사업상의 여러 가지 문제로 세 부담의 전가를 충분히 이행하기 어려운 경우가 많다. 반면에 세 부담의 전가가 예정대로 이행되는 경우에는 세 부담이 누적되는 문제점으로 말미암아 수직적으로 통합한 기업과 그러하지 아니한 기업의 경우에 세 부담의 차이가 발생하게 된다.¹⁾ 이로 인하여 소비세제가 기업의 수직적 통합을 초래함으로써 국민경제에 여러 가지 왜곡이 발생하게 되었다. 그리하여 판매세는 오늘날까지 조세부담 공평의 관점이나 경제중립성의 관점에서도 결함이 많은 조세로 인식되고 있다.

무엇보다 유럽 각국에서 판매세의 가장 큰 문제는 세 부담의 누적 문제였다. 아래 표에서 보듯이 사업자에 의해 창출된 총부가가치가 100,000으로 동일함에도 판매세의 경우 세 부담의 누적이 발생하여 부가가치세와 비교할 때 세 부담을 752 더 하는 결과가 된다. 결국 공평하고 중립적인 소비세제의 확립을 위하여 판매세의 결함을 어떻게 해결할 것인가를 둘러싸고 여러 가지 검토와 깊이 있는 연구가 이루어진 결과, 전단계매입세액공제법에 의한 부가가치세 도입으로써 이 문제를 해결하게 되었다. 이러한 과정을 거쳐 채택된 부가가치세는 판매세의 발전된 형태이자 일종의 개혁입법으로서 유럽 각국에

1) 현실적으로 통합된 기업의 경우 세 부담의 과다전가로 편승가격인상이 나타나게 되고 통합되지 아니한 기업의 경우는 세 부담의 과소전가 내지 미전가가 나타나게 된다.

도입되어 시행되고 있는 역사적 배경을 가진 것으로 평가할 수 있다.

<표 1> 판매세와 부가가치세의 거래단계별 비교 (세율 10% 적용 시)

거래단계		구 분			
		판매세		부가가치세	
	세 제의 판매가격	납부세액	세 포함 판매가격	납부세액	세 포함 판매가격
원료생산자	20,000	2,000 (20,000 × 10%)	22,000	2,000 (20,000 × 10%)	22,000
제조업자	50,000	5,200 (52,000 × 10%)	55,200	3,000 (50,000 × 10% - 2,000)	55,000
도매업자	70,000	7,520 (75,200 × 10%)	77,520	2,000 (70,000 × 10% - 5,000)	77,000
소매업자	100,000	10,752 (107,520 × 10%)	110,752	3,000 (100,000 × 10% - 7,000)	110,000
소 비 자	100,000	10,752	110,752	10,000	110,000

2. 부가가치세의 성격에 관한 논의

일반소비세인 부가가치세는 납세의무자와 세 부담자가 일치하지 아니하는 간접세로 설명함이 보통이다. 일반적으로 조세부담의 전가 여부를 기준으로 법률상의 납세의무자와 담세자가 일치하는 것을 입법자가 예정하고 있는 조세를 직접세(direct tax)라 하고, 세 부담의 전가가 이루어져 양자가 일치하지 아니하는 것을 입법자가 예정하고 있는 조세를 간접세(indirect tax)라 한다. 이에 따라 전통적으로 소득세·상속세·재산세 등은 직접에 속하고, 부가가치세 등은 간접세에 속하는 것으로 설명하여 왔다.

그러나 직접세와 간접세의 구분과 종류가 고정된 개념도 아니고 조세전가의 유무는 반드시 조세의 종류에 의하여 결정되는 것도 아니다. 가령 재산세는 직접세로 설명하고 있으나 소유자가 월세·임대료 등에 포함하여 세입자·임차인에게 전가하는 경우가 많다. 이 같이 조세전가는 거래 당시의 경제적 조건에 의하여 좌우되기 때문에 조세전가의 유무를 직접세와 간접세 구별의

기준으로 하는 것은 적절하지 아니하다는 비판이 가능하다.

그래서 최근에는 오히려 소득이나 재산 등 담세력을 직접적으로 나타내는 것이라 할 수 있는 것을 대상으로 하여 부과하는 조세를 직접세라 하고, 소비나 거래 등 담세력이 간접적으로 추정되는 사실을 대상으로 부과하는 조세를 간접세라고 하는 경우가 많다.²⁾

이 구별은 법해석학의 관점에서는 별로 실익이 없으나 재정학상으로는 중요한 구별로 폭 넓게 이용되고 있다. 일반적으로 직접세는 누진적인 것에 반하여 간접세는 비례적 내지 역진적이기 때문에 이 구별은 전체로서의 조세제도의 누진 정도나 납세자의 소득계층별 부담관계를 밝히는 것에 의미가 있다 할 것이다.

넓은 의미의 소비세는 소비행위 그 자체를 직접적인 대상으로 하는 직접소비세와 제조업자나 소매업자에 의하여 납부되는 조세가 가격에 포함되어 소비자에게 전가하는 것이 예정되어 있는 간접소비세로 구분된다. 이론적으로 골프장 입장행위에 대한 개별소비세 등은 직접소비세의 예이고, 부가가치세는 여러 단계에서 조세 전가를 예정하는 간접소비세로 분류된다.³⁾

3. 납부세액 계산의 구조

본래 부가가치를 계산하는 방법에는 크게 가산법과 공제법이 있다.⁴⁾ ‘가산법’이란 어떤 거래 단계의 사업자가 일정 기간 동안 창출한 부가가치를 먼저 계산한 후 여기에 세율을 적용하여 납부세액을 계산하는 방법이다.⁵⁾ 다음으로

2)金子 宏, 「租税法」, 弘文堂, 2014, 13面.

3) 송쌍중, 「부가가치세법론」, 조세문화사, 2014, 32면.

4) Alan Schenk/Oliver Oldman, Value Added Tax, Transnational Publishers, Inc. 2001, p. 36.

5) 가산법에서 부가가치란 그 생산요소인 노동·토지·자본에 대해서 지출한 총액인 것으로 본다. 이에 따라 일정 기간 동안 각 사업자가 지급한 임금·지대·이자에 이윤을 계산하여 합계한 금액을 과세표준으로 하고, 여기에 세율을 곱하여 부가가치세 납부세액을 계산한다. 이 방법은 생산요소 등을 합산하기 때문에 소득세·법인세와 비슷한 성격을 가지게 되어 소비세인 부가가치세의 성질과는 다소 거리가 있다. 그리하여 소비세로서 소

‘공제법’이란 매출에서 부가가치 창출을 위해 투입한 중간재 등을 공제하여 부가가치를 구하는 방법이다. 공제법은 다시 전단계거래액공제법과 전단계세액공제법으로 나누어진다.

우리나라가 채택한 전단계세액공제법에 의하면 사업자가 납부하여야 할 부가가치세액은 과세기간별로 자기가 공급한 재화 또는 용역에 대한 매출세액에서 자기가 공급 받은 재화 또는 용역에 대한 매입세액을 공제하여 계산한다. 부가가치세의 과세대상은 이론상 사업자가 재화 등을 생산하거나 유통하는 거래단계에서 창출한 부가가치라고 말해야 하지만 과세방법으로 전단계세액공제법을 채택하고 있는 경우 실제 각 사업자에게 부가가치를 직접 포착하여 과세하지는 않는다. 대신에 사업으로서 재화 또는 용역을 공급하고 받은 대가가 사업과 관련하여 다른 자로부터 공급받은 재화·용역에 대하여 지급한 대가를 넘는 가액을 부가가치로 구성하고 있다. 그리하여 부가가치세는 재화 또는 용역의 공급에 대한 매출세액에서 그와 관련된 매입세액을 공제하여 납부세액을 계산함으로써 간접적으로 부가가치에 대한 과세를 실현하는 구조이다. 결과적으로 사업자 자신이 창출한 부가가치에 세율을 적용한 것과 같게 된다.

이와 같은 부가가치세 전체 과세체계를 어떤 재화의 공급을 예로 들어 설명하면 다음과 같다. 전단계세액공제법에 의하여 어떤 재화의 제조부터 최종 소비에 이르기까지 부가가치세액을 계산하면 최종소비자가 지급하는 금액은 해당 재화의 가액과 함께 그것에 부가가치세 세율을 적용한 부가가치세액의 합계액으로 구성된다. 이 경우 최종 재화의 가액은 제조·도매·소매업자 등이 각각 창출한 부가가치의 합계액과 일치하게 되고, 최종소비자가 부담하는 부가가치세액은 제조·도매·소매업자가 각각 납부한 부가가치세의 합계액과 일치하게 된다.⁶⁾ 결국 전체를 놓고 볼 때 재화를 구입하여 최종 소비하는 자가 부가가치세를 전부 부담하는 셈이고, 생산·유통 단계의 모든 사업자는 부가가

특세제와 별도로 채택될 이유가 특별히 존재하지 않는다는 이유로 공감과 지지를 얻지 못하고 있다.

6) 김두형, 「부가가치세법론」, 피앤씨미디어, 2016, 28면.

치세를 거래상대방으로부터 징수하여 과세관청에 납부하는 역할만 하게 될 뿐이다. 이론상 사업자는 자신이 창출한 부가가치의 10%에 해당하는 납부세액마저도 거래 상대방에게서 징수한 세액에서 납부하지 자신이 실제 부담하지 아니하는 것이다.

이러한 의미에서 부가가치세 납부세액 계산방법인 전단계세액공제법은 앞서 본 판매세의 세 부담 누적의 문제점을 시정하면서 일반소비세제를 판매세에서 부가가치세로 전환하는 역할을 맡았다고 평가할 수 있다.⁷⁾

III. 부가가치세 부담의 전가에 관한 제도적·법적 문제

1. 부가가치세의 부담 구조와 전가 장치

가. 부담 구조

「부가가치세법」 제3조에 따르면 부가가치세의 납세의무자는 부가가치를 창출하는 제조, 유통(도매·소매)단계의 각 사업자와 재화를 수입하는 자이다. 또한 동법 제31조에 따라 사업자는 재화 등을 공급하는 경우에 부가가치세를 거래상대방으로부터 징수하여야 하므로 제조업부터 소매업에 이르기까지 모든 단계의 사업자가 각각 부담하여야 할 부가가치세액을 거래상대방에게 전가하고 궁극적으로 최종소비자에게 귀착되도록 법체계가 구성되어 있다. 이와 같은 부가가치세 과세 및 부담 구조를 사업자·소비자와 정부 사이의 법률관계로 설명하면, 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 부가가치세를 스스로 부담하는 자가 아니지만 정부에 대한 조세법률관계의 일방 당사자로서 국가에 대한 납세의무를 진다. 반면에 실제 부가가치세를 부담하게 되는 최종소비자는 납세자에 불과할 뿐이지 납세의무를 지는 자가 아니어서 법률적으로 국가에 아무런 의무도 책임도 지지 않는다.

7)金子 宏, 前掲書, 651面.

부가가치세에서는 담세력을 사업자가 재화 등을 생산 또는 유통하는 등 사업을 수행함으로써 창출한 부가가치를 그 거래상대방에서 소비하는 행위 또는 사실로 파악한다. 구체적으로는 소비재의 사용이나 소비행위,⁸⁾ 재화·용역을 구입·소비하는 사실,⁹⁾ 구매능력인 소비지출 등 여러 가지로 형태로 담세력이 측정될 수 있다. 따라서 경제적 관점에서 볼 때 부가가치세를 부담하는 자는 최종소비자가 되고, 부가가치세 부담이 없는 사업자는 거래상대방에게서 징수한 부가가치세를 잘 맡아두고 있다가 납부시기에 정부에 납부해야 하는데 납부기한이 될 때까지 기한의 이익을 취할 수 있다. 이것은 간접세의 중요한 특징으로 사업자에게 돈을 맡아 두는 인센티브를 주는 대신 부가가치세 징수비용은 사업자에게 전가하는 셈이다.

이와 같은 부가가치세 이론과 담세력에 따른 과세에 기하여 부가가치세제가 정상적이고 충실하게 작동을 하기 위해서 납세의무자에게 부가가치세 부담의 ‘전가’라는 인식이 필요하고, 그 실천적 행위로서 거래 상대방에 대한 부가가치세 징수가 필수적으로 요청된다.

나. 거래의 대가성

부가가치세법에는 거래행위에 대가성을 요구하는 명백한 규정이 없으나 부가가치세는 제공한 재화나 용역의 크기에 부합하는 대금을 지급한다고 하는 관계를 통해서도 그 부담을 다음 거래단계에 전가하는 구조를 갖고 있다. 따라서 사업자가 무상으로 공급하는 재화 또는 용역은 특수관계인에게 공급하는 경우(「부가가치세법」 제29조 제4항) 등 특별한 규정이 없는 한 부가가치세를 과세하지 않는다고 해석하여야 한다.¹⁰⁾ 참고로 일본의 소비세법은 대가를

8) 대법원 2018. 4. 12. 선고 2017두65524 판결, 대법원 2017. 5. 18. 선고 2012두22485 전원 합의체판결.

9) 대법원 2007. 2. 22. 선고 2005다10845판결.

10) 그러나 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산하거나 취득한 재화를 직접 사용하거나 소비하는 경우 또는 법인이 재화를 종업원에게 증여하는 경우 등과 같이 특정의 내부 거래 또는 대가를 받지 아니하는 외부거래에 대하여도 과세의 형평과 조세의 중립성 유지를 위하여 재화의 공급으로 보는 경우가 있다. 이 경우는 무상으로 재화를 공급하

언고 행하는 거래에 과세됨을 명문화 하여 대가요건을 분명히 하고 있다¹¹⁾. 부가가치세에서 대가성이 없는 경우 과세할 필요가 없다고 보는 이유와는 반대로 과세에 대가성이 필요한 이유는 부가가치세법 구조의 관점에서 설명할 수 있으나 입법이 미비하여 명확히 드러나지는 않는다.

사업자나 소비자는 원하는 재화나 용역을 합리적인 대가의 지급을 통해서 구입한다. 이를 경제적 관점에서 보면, 부가가치세는 시장을 매개로해서 법률상 납세의무자인 사업자의 부담이 거래처의 사업자에게 연속적으로 전가되고, 그것이 최종적으로는 사실상 담세자인 소비자에게 전가될 것을 예정하고 있는데 그 전가 부분은 재화나 용역의 대가 중에 포함되어 있는 것이다. 재화 또는 용역의 거래에 대가관계가 있기 때문에 부가가치세의 전가에 무리가 없고 상대방에게도 세 부담에 대한 거부감을 동반하지 않는다. 따라서 과세거래에 있어서 대가성의 요건은 부가가치세 부담의 원활한 전가의 필요성에서 필연적으로 요청되는 것이라고 말할 수 있다.

이처럼 시장경제에서 부가가치세 과세대상인 일정한 행위나 거래가 당사자 간 합의에 기한 합리적인 대가를 수반하기 때문에 납세의무자인 사업자를 통해서 부가가치세 세수 확보가 가능하게 되고 나아가 소비자에게 부가가치세 부담의 전가가 보장되는 것으로 볼 수 있다. 그리하여 재화 등의 공급 대가는 부가가치세법상 거래에 있어서 세 부담의 전가장치라고 보는 견해가 있다.¹²⁾ 하지만 본래 재화의 공급 등에 관하여 거래상대방이 대가를 지급하는 것은 전적으로 그 거래상대방의 투자 판단 의지에 달려있는 것으로 보아야 사리에 맞을 것이다. 거래상대방의 입장에서 보면 사업상 비용을 발생하여 소득을 얻기 위한 목적과 필요성에 기하여 재화 등을 구입하는 것으로 보아야 하지 세 부담의 전가를 물려받기 위한 것이 그 동기는 아닌 것이다. 그렇다면 부가가치세는 재화의 공급 등에 있어서 거래상대방이 소득을 얻기 위하여 지급할

는 경우와 상황이 다르기 때문에 대가를 받고 재화를 양도한 것으로 간주하여 과세하고 있다(「부가가치세법」 제10조 및 제12조 참조).

11) 일본 「소비세법」 제2조 제1항.

12) 田中治, “消費税において對価を得て行ふ取引の意義”, 『北野弘久先生追悼論集刊行委員會編, 納税者權利の課題』, 勁草書房, 2012, 559~560面.

대가를 세 부담의 전가장치로서 이용하는 것에 불과하다고 보는 것이 좀 더 정확한 표현이 될 것이다.¹³⁾

다. 세금계산서의 기능

우리나라의 경우 사업자의 납부세액을 계산함에 있어서 매출세액에서 공제하는 매입세액의 인정은 반드시 법정 세금계산서에 의한 증빙을 요구한다. 이에 따라 「부가가치세법」 제32조 제1항은 과세사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 경우에 세금계산서를 그 공급을 받는 자에게 발급하여야 한다고 규정하고 있다.

사업자는 재화 등을 공급할 때 거래상대방에게 공급가액과 부가가치세액을 별도로 구분하여 기재한 세금계산서를 발급함으로써 부가가치세의 원활한 전가를 간접적으로 도모하는 것으로 볼 수 있다. 한편 재화 등을 공급받는 사업자의 입장에서는 발급받은 세금계산서를 요약한 매입처별 세금계산서합계표를 제출하여 거래징수된 부가가치세를 매입세액으로 공제 받을 수 있다. 이러한 의미에서 세금계산서는 부가가치세의 누적과세를 방지하기 위한 매입세액 공제에 필요한 필수적 자료이면서 동시에 부가가치세의 전가를 위한 법적 장치로서 중요한 기능을 한다.

2. 부가가치세 부담 전가의 한계와 불완전성

가. 전가의 한계

과세사업자는 자신이 창출한 부가가치세액을 납부해야 할 의무가 있으며, 이를 재화 또는 용역의 공급가격 중에 포함하여 거래함으로써 소비자에게 전가시켜야 한다. 그런데 세 부담의 전가는 재화나 용역의 제공이 있는 자유경쟁시장을 통해서 이루어지고 법적으로 사업자에게 부가가치세 부담의 전가를

13) 日本稅務研究センター, 「消費稅の研究」, 日稅研論集 799卷, 2017, 254面.

확실히 보장하는 장치가 없어 실제 부가가치세 부담의 전가가 불완전하다는 점은 널리 인정되고 있다. 그리하여 부가가치세 이론과 달리 경제학적 측면에서 실제 부가가치세 부담을 누가 지고 있는가 하는 점은 종전부터 계속 논란이 되어왔다.¹⁴⁾

뒤에서 자세히 살펴보듯이 비록 재화 등의 공급시기에 거래상대방에게 부가가치세를 징수하라는 부가가치세법 규정이 있음에도 불구하고 실제 거래 현실에서는 사업자의 부가가치세 납세의무 이행을 위하여 거래징수가 반드시 그리고 완전히 이루어진다고 말할 수 없다. 법에서는 오로지 재화 등을 공급하는 사업자에게 부가가치세 납세의무를 지우고 있을 뿐 납세의무자가 재화 등을 공급받는 자에게서 부가가치세액을 징수하여 세액을 납부하든지 부가가치세 거래징수를 포기함으로써 세액을 받아내지 못하여 납부세액이 자신의 부담이 되든지 전혀 상관하지 아니한다. 따라서 사업자가 부가가치세를 거래상대방에게 전가시키는 것이 가능한지 여부는 전적으로 재화 또는 용역을 공급하는 사업자의 의사와 태도에 달려있다.

사실 실무에서는 사업자가 재화 등을 공급하였음에도 부가가치세 징수를 요구하지 않는 경우에 공급받는 사업자가 오히려 공급 사업자에게 부가가치세의 징수를 요구할 가능성이 높다. 공급받는 자 입장에서 부가가치세 부담을 하지 않고 세금계산서도 받지 아니하면 나중에 매입세액공제를 받을 수 없는 문제가 발생하게 될 것이므로 차라리 부가가치세를 정상 처리하는 편이 타당하기 때문이다. 이런 이유로 부가가치세의 전가와 징수는 부가가치세 제도의 틀 내에서 간접적으로 강제되고 있다고 말할 수 있다.¹⁵⁾

그렇지만 경제적 관점에서 공급하는 재화 등의 가격 경쟁력 차이 등에 기인하여 부가가치세 부담의 전가가 가능하지 아니하면 사업자에게 그 만큼 손해가 발생하게 된다. 또한 시장에서 사업상 과당경쟁이 점점 치열해질수록 매출에누리·할인금·쿠폰·마일리지 등의 다양한 형태와 명목으로 변형된 거래유

14) Murray L. Weidenbaum/David G. Raboy/Ernest S. Christian, *The Value-Added Tax: Orthodoxy and New Thinking*, Kluwer Academic Publishers, 1989, pp.39~68.

15) 김두형, 앞의 책, 282면.

인책이 성행하게 된다. 이에 따라 부가가치세의 원활하고 적정한 거래징수가 이루어지지 아니하면 사업자 본인의 부담으로 귀착될 수밖에 없는 것이 현실이다.

이상에서 설명한 상황을 종합하면, 사업자의 부가가치세는 재화 또는 용역의 가격에 포함하여 최종소비자 또는 사업자인 거래상대방에게 전가되는 것이 부가가치세 이론에 부합하는 원칙이지만 실제 거래 상대방에게 전가하여 부담시킬 수 있는지 여부는 거래에서 우월한 힘이 누구에게 있느냐 또는 경제학에서 말하는 수요와 공급의 원칙에 달려있다.¹⁶⁾ 요컨대 이론과 달리 부가가치세 부담을 실질적으로 누가할 것인지는 시장의 자유경쟁이라는 가격의 결정 구조에 맡겨져 있다고 보는 것이 옳다. 그만큼 국가정책에 의해서 부가가치세를 거래상대방에게 강제로 전가하게 하는 데에 한계가 존재하는 것이다.

나. 전가 불완전의 문제

부가가치세 과세사업자는 납부할 부가가치세액을 산출하기 위해서 거래상대방에게서 부가가치세를 징수하여야 하고, 반대로 재화 등을 공급받을 때에는 부가가치세 징수를 감내하고 협조하여야 한다. 사업자가 거래상대방으로부터 징수한 부가가치세는 부가가치세 매출세액을 구성한다. 그러나 실제로는 거래상대방으로부터 과세기간 동안에 징수한 부가가치세 합계액과 공급가액에 세율을 적용한 매출세액은 일치하지 아니하는 경우가 많다. 사업자가 거래상대방에게 부가가치세를 빠짐없이 징수해야 하지만 앞서 보았듯이 경제적 관점에서 실제로 그렇게 되지 않기 때문이다.

문제는 사업자가 재화 등을 공급하였으나 실제 부가가치세를 징수하지 아니한 경우 그 불이행에 대하여는 가산세 같은 제재가 일체 없다는 점이다. 다만, 그에 대한 불이익이라면 부가가치세 징수 여부에 불문하고 공급가액을 과세표준으로 하여 매출세액을 계산한다는 점이다. 이에 따라 징수하지 아니한 매출세액 상당액은 거래상대방에게 전가시키지 못하고 어쩔 수 없이 공급자

16) 이창희, 「세법강의」, 박영사, 2016, 989면.

자신이 부담하여야 하는 결과가 된다.

이와 같은 제도의 틀 내에서 공급자인 사업자가 재화 등을 공급하면서 거래 상대방에게 부가가치세의 부담을 완전히 전가할 수 없는 문제는 부가가치세 이론에 중대한 구조적 문제를 발생시키게 된다. 부가가치세는 이론상 누군가 부담을 회피하게 된다면 반드시 다른 누군가가 이를 부담해야 하는데 그와 같은 재산상 피해를 보는 많은 경우는 거래에서 협상력이 낮아 불리한 입장에 있는 중소기업이 될 것은 너무나도 뻔하다. 특히 중소기업의 입장에서 부가가치세 매출세액만큼 손해가 발생하는 점은 사업의 재정 상태에 결코 무시할 수 없는 부분이고, 사업의 존속에 관한 중요한 문제가 될 수도 있다.

본질적으로는 누적 과세를 해소하고 조세체계 전체를 통하여 세 부담의 공평을 도모한다는 소비세제로서 가지는 부가가치세의 기능적 특성이 사라지게 될 것이다. 또한 납세의무자인 사업자의 세 부담 없이 재화 등의 제조부터 소비에 이르기까지 다단계 유통과정을 통하여 자연스럽게 세 부담이 전가됨으로써 특별한 조세저항 없이 과세가 효과적으로 이루어진다는 부가가치세의 장점도 희석되거나 크게 훼손될 것이다.

3. 세 부담 전가를 위한 거래징수

가. 거래징수의 의미

부가가치세 이론상 과세사업자는 세금계산서 발급을 통해 공급가액과 세액을 구분하는 방식으로 거래상대방에게 부가가치세를 전가시키고 공급대가를 받음으로써 법에 따라 계산한 부가가치세액을 징수하여야 한다. 이를 거래징수라 하는데, 「부가가치세법」 제31조는 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 경우에 부가가치세를 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 징수하여야 한다고 단편적으로 규정하고 있다. 이 범조항의 입법취지는 사업자에게 부가가치세가 원활히 전가되도록 적극적으로 거래징수를 하라는 의미를 명확히 나타내고 있다. 아울러 공급을 받는 자의 반발 등에 따른 정상적인 세 부담의 전

가를 저해하는 행위를 방지하고 세금계산서 발급 및 수령에 지장을 초래하지 않도록 공급자에게 거래상대방에 대하여 거래징수를 할 수 있는 권한을 인정하고 있는 것이다. 사업자에 의한 거래징수는 우리나라와 같은 전단계세액공제법을 채택한 부가가치세제에서 세 부담 전가의 당위성을 확인하고 실현하는 법적 장치로서 기능한다고 볼 수 있다.¹⁷⁾

이에 따라 과세사업자가 재화나 용역을 제공하는 경우에는 재화나 용역을 공급받는 자가 누구인지 여부 또한 공급받는 자가 공급받은 재화나 용역을 어떤 목적에 사용할 것인가에 관계없이 거래징수를 하여야 한다. 따라서 최종소비자에게 공급하는 경우 외에도 과세사업자나 면세사업자 또는 국가나 지방자치단체 등에 공급하는 경우에도 사업자는 부가가치세를 거래징수 하여야 한다. 과세사업자가 부가가치세법상 간이과세자인 경우에는 「부가가치세법」 제61조 제1항에 따라 거래징수에 관한 규정이 적용되지 않으므로 거래징수 의무는 없다. 다만, 간이과세자의 경우는 부가가치세 과세표준인 공급대가에 부가가치세액이 포함되어 있으므로 실제로는 거래징수 한 것과 같은 효과가 있다.

거래징수에 관한 「부가가치세법」 제31조를 법문 그대로 해석해보면 마치 재화 또는 용역을 공급받는 자가 납세의무자이고 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 원천징수의무자인 것 같은 오해를 일으키기 쉽다. 하지만 사업자의 부가가치세 거래징수는 소득세의 원천징수의무 또는 지방세의 특별징수의무와 비슷해 보여도 그 성격은 완전히 다르다. 원천징수의무는 소득자가 납세의무자임을 전제로 원천징수의무자가 국가 대신에 소득자의 조세를 징수하여 납부하는 조세징수의 특례이고 지방세 특별징수의무의 경우는 법적으로 이용자가 납세의무자로서 구성되어 있다. 그러나 부가가치세는 이론상 소비자가 납세의무자가 아니라 재화 또는 용역을 공급하는 사업자가 본래의 납세의무자인 점에서 그 거래징수는 원천징수제도와 결정적 차이가 있다.

17) 나성길 외2인, 「부가가치세법론」, 삼일인포마인, 2017, 377면.

나. 거래징수를 둘러싼 해석상 논점

오래 전부터 부가가치세법상 거래징수의 법적 성격을 둘러싸고 논쟁이 있었는데, 특히 공급자에게 공급받는 자로부터 부가가치세를 거래징수 할 민사상의 권리를 인정할 것으로 볼 수 있는지가 주된 쟁점이 되고 있다.¹⁸⁾ 지배적 견해는 거래징수에 관한 「부가가치세법」 제31조는 소비형 부가가치세제에서 전단계세액공제법에 의하여 최종소비자에게 부가가치세의 부담을 전가할 것을 정하고 있는 데서 연유하는 당연한 것을 주의적·선언적으로 규정한 확인 규정에 불과하다고 본다.¹⁹⁾ 그 논거로 제시하는 것을 살펴보면 부가가치세법상 거래징수를 하는 자는 그가 곧 국가에 대한 납세의무자로서 상대방으로부터 거래징수를 적당하게 했는지 여부와는 아무 관련이 없으며, 세법에 일반 민사상의 권리의무에 관한 규정을 둔다는 것은 예상할 수도 없고, 법조문이 ‘징수하여야 한다’고 공급자에게 명령을 하는 형식으로 되어 있으므로 공급자에게 공급받는 자와의 관계에서 부가가치세를 거래징수 할 민사상의 권리를 인정할 것은 아니라는 것이다.²⁰⁾

대법원 판례도 이러한 입장에서 거래징수에 관한 규정은 사업자로부터 징수하고 있는 부가가치세 상당액을 공급을 받는 자에게 차례로 전가시킴으로써 궁극적으로 최종소비자에게 이를 부담시키겠다는 취지를 선언한 것에 불과하다고 본다. 따라서 사업자가 위 규정을 근거로 공급을 받는 자로부터 부가가치세 상당액을 직접 징수할 사법상의 권리는 없다고 한다.²¹⁾ 헌법재판소도 대법원과 마찬가지로 거래징수 규정은 부가가치세 상당액을 공급받는 자에게 전가시켜 궁극적으로 최종소비자에게 부담시키겠다는 취지를 규정한 것

18) 거래징수 규정의 성질을 훈시규정으로 볼 것인가 아니면 권리의무규정으로 볼 것인가에 따라 부가가치세의 징수에 있어서 커다란 차이점이 있게 된다. 만일 권리의무규정으로 보게 되면 재화 등을 공급하는 사업자는 「부가가치세법」 제31조를 근거로 공급받는 자로부터 부가가치세를 징수할 민사상의 권리를 인정하게 된다. 이러한 견해는 유철형, “부가가치세법상 거래징수규정의 법적 성격”, 『조세판례백선2』, 박영사, 2015, 512면.

19) 나성길 외2인, 앞의 책, 378면.

20) 이상원, “부가가치세법 제15조와 민법 제106조”, 『특별법연구』 제3권, 1989. 205면.

21) 대법원 1991. 4. 23. 선고 90누10209 판결, 대법원 1991. 2. 22. 선고 93누6958 판결.

에 불과한 것이고, 부가가치세를 사실상 누가 부담하며 어떻게 전가할 것인가 하는 문제는 사적 자치가 허용되는 영역이므로 거래당사자의 약정 또는 거래 관행 등에 의하여 그 부담이 결정될 사항이지, 국가와 납세의무자의 권리·의무 관계를 규율하는 세법에 따라 결정되는 사항은 아니라는 취지로 판시하였다.²²⁾

하지만 거래징수 규정을 단지 훈시규정으로 보면, 경제적으로 부가가치세를 공급자가 부담하는 상황이 수시로 초래되어 최종소비자에게 조세부담을 전가시킨다는 전단계매입세액공제법을 기초로 한 부가가치세제의 구조를 유지하기 어렵게 된다. 나아가 거래징수 권리가 없다고 하면 거래상대방이 세금계산서 발급에 따른 거래징수를 거부할 수 있고 이는 부가가치세제도의 존립기반을 흔드는 것이다. 그리고 원천징수의무자가 원천징수의무를 이행하면 원천납세의무자에 대한 구상권을 인정하듯이 재화 또는 용역의 공급자에게 거래징수권을 인정하는 것이 오히려 합리적이면서 바람직한 해석으로 보인다.

그럼에도 불구하고 해석론과 다르게 공급자가 거래상대방으로부터 부가가치세 거래징수를 하지 아니하여도 과세관청이 이를 강제할 마땅한 법적 수단이 없어 아무런 제재가 없는 점, 현실적으로 거래징수하지 아니한 데 따른 불이익이 공급자 자신에게 돌아가지만 이를 부담하면 징세기관의 입장에서 세수의 손실도 걱정할 필요 없게 된다는 점에 비추어 볼 때 판례의 태도가 법리적으로 크게 문제가 있다고 비난하기는 어려운 실정이다.

다. 법조항의 개선방안

앞서 본 판례의 확실한 태도에도 불구하고 아직도 단편적인 법조항의 모호한 문구로 인하여 여전히 해석상의 문제점은 잠재하고 있는 것으로 보인다. 거래징수를 둘러싼 법리가 이러한데도 「부가가치세법」에 거래징수에 관한 규정을 여전히 명문으로 설정할 필요가 있다는 견해가 있다.²³⁾ 하지만 거래징수 규정은 간접소비세 성격에 비추어 지극히 당연한 것을 규정한 것이므로 명문

22) 헌법재판소 2000. 3. 30 선고, 98헌바7, 18(병합) 결정.

23) 나성길 외2인, 앞의 책, 377면 각주49)

언의 형식이 법적으로 거래징수의 강제력을 인정하는 것으로 오해를 불러일으킨다면 아예 법조항을 삭제하는 편이 해석상 혼란을 피하는 좋은 방법이 될 것으로 생각한다. 그리고 만일 전체적으로 법조항을 유지한 채 관례의 태도에 맞추어 적정하게 수정한다면 “사업자는 거래상대방에게 부가가치세의 원활하고 적정한 전가가 이루어지도록 노력하여야 한다”는 정도로 규정함으로써 누가 보더라도 선언적 의미 이상의 뜻을 가진 것으로 볼 수 없게 하는 것이 바람직하다.

4. 소비자가격의 표시방식

부가가치세 제도를 가지고 있는 나라에서 세 부담의 전가와 관련되어 쟁점이 될 만한 문제의 하나는 총액표시방식과 세 제외 방식 중 어떠한 것이 바람직한 것인가 하는 것이다. 전자는 소비자에게 재화나 용역을 공급함에 있어서 그 가격에 부가가치세액을 포함한 총액을 표시하는 방식이고, 후자는 부가가치세액을 포함하지 아니한 가격을 표시하는 방식이다.

총액표시방식은 세 부담의 전가가 쉬우나 소비자에 의하여 세 부담이 인식되지 않는다는 문제가 있다. 반면에 세 제외 방식을 채택해서 매출가액과 그에 대한 세액을 각각 표시하는 것은 소비자가 재화 또는 용역 구입 시 세액을 분명히 알 수 있어 납세자에게 부가가치세를 교육하는 데 기여할 수 있는 장점이 있지만 사업에 따라서는 세 부담의 전가가 어렵다는 문제가 있다.

대부분의 나라에서는 총액표시방식을 채택하고 있다. 가령 일본의 경우는 직접 「소비세법」 제63조에 소비자가격 표시에 관한 명문규정을 두어 “사업자는 불특정한 다수의 자에게 과세자산의 양도 등을 할 경우에 미리 과세자산의 양도 등에 관한 자산 또는 용역의 가격을 표시할 때는 해당 자산 또는 용역에 관한 소비세액 및 지방소비세액의 총액에 해당하는 액수를 포함한 가격을 표시해야 한다”고 규정하고 있다.²⁴⁾ 이 규정은 오로지 다른 사업자에게 거

24) 일본의 경우를 보면 거래가액 총액표시 의무는 2003년도 세법개정에 의해 도입되어 2004년 4월 1일부터 가격표나 광고에서 소비세액을 포함한 총액표시를 실시할 의무가

래하는 경우를 제외하고 불특정 다수의 자에게 제시하는 거래가액 표시에 관한 것이므로 주로 최종소비자에 대한 공급을 과세대상으로 하는 것에 적용한다. 이렇게 총액표시방식을 강제하는 취지는 소비자가 세금을 제외한 공급가액으로는 실제 가격계산에 있어서 대가를 지급할 때까지 얼마를 지급해야 할지 알 수 없다는 점, 세금제외표시 점포와 세금포함표시 점포에서 가격을 비교하기 어려운 소비자의 고민을 해소시키는 것이 소비세에 대한 국민의 이해를 위해 필요하다는 점에서 소비세의 빠른 정착을 위해 필요하기 때문으로 보인다.

나아가 총액표시방식이 더 바람직하다는 이론적 근거는 다음과 같이 설명하고 있다.²⁵⁾ 간접소비세의 본질은 대가에 소비세 상당액을 포함시켜서 세 부담을 전가하는 것에 있으므로 총액표시방식의 채택은 간접소비세의 본래의 취지에 합치한다. 또한 소비세 상당액은 개개의 재화 등의 거래마다 계산하는 것이 아니라 납세의무자의 과세거래 전체에 관련된 소비세액에서 매입세액 전체에 관련된 소비세액을 공제해서 계산하기 때문에 개별적 재화 등의 거래에서 소비세가 일률적으로 상대방에게 전가되도록 세법상 체계가 구성되어 있는 것도 아니므로 세 제외 방식으로는 세 부담의 전가가 쉽지 아니하다는 점이다.

우리나라의 경우는 「부가가치세법」에서 가격표시나 최종지불가격에 관한 어떤 규정도 찾아볼 수 없다. 다만 보건복지부가 2013년 1월 1일부터 소비자들의 합리적인 선택을 도모하기 위하여 식품접객업소에서 「식품위생법」에 의거 최종지불가격 표시제를 시행하고 있다. 사업자는 소비자에게 정확한 가격 정보를 제공하기 위해 음식점, 커피전문점 등에서는 메뉴판에 가격을 표시할 때 부가가치세, 봉사료 등을 포함해 손님이 실제로 내야 하는 최종지불가격을 표시해야 한다. 또한 「공공위생관리법시행규칙」에 따라 이·미용서비스 사업자는 영업소 내부에 부가가치세가 포함된 최종지불요금표를 게시하여야 한다.

생겼다. 나아가 2007년 4월 1일부터 시작되는 과세기간에서는 기업 내부 장부에서도 총액표시가 의무화 되었다.

25) 石井 崇 外 3人, 「實務解説 消費稅轉嫁特別措置法」, 商事法務, 2013, 42面.

이후 2015년에는 휴대전화 요금에 대해서도 최종가격표시제를 시행하였다.

<표 2> 주요국에 있어서 소비자 가격의 표시방식²⁶⁾

(2019년 1월 현재)

국가	EC 지침	영국	독일	프랑스	일본
표시방법	총액표시	총액표시	총액표시	총액표시	총액표시
총액표시	부가가치세를 포함한 총액이 표시되어 있음	부가가치세를 포함한 총액이 표시되어 있음	부가가치세를 포함한 총액이 표시되어 있음	부가가치세를 포함한 총액이 표시되어 있음	소비세를 포함한 총액이 표시되어 있음
근거	1998년 소비자에 대한 상품가격표시에 있어서 소비자보호에 관한 지침에 의해 총액 표시를 의무화	소비자보호법(1987) 가격표시령에 의해 총액 표시를 의무화(1991)	1968년 부가가치세 도입 이전부터 총액 표시를 채택	1968년 부가가치세 도입 이전부터 총액 표시를 채택	소비세법 개정해 2004년 4월부터 총액 표시를 의무화

최근 정부는 음식점업이나 영세소매업의 경우 공급가액과 세액을 구분하지 아니한 공급대가, 즉 총액표시가격을 소비자 가격으로 표시하도록 권장하고 있다.²⁷⁾ 이는 표시가격과 실제 대가지급액이 다르게 됨으로써 소비자가 겪게 될 혼란을 피하게 할 목적이 있음이 분명하다. 하지만 순수하게 부가가치세 이론적 측면에서 말하면, 소비자의 입장에서 볼 때 재화 또는 용역의 정상가격을 표시하고 이를 기준으로 부가가치세액을 별도 가산하여 대가를 지급하게 하여야 부가가치세의 전가와 부담을 직접 체감할 수 있다. 사업자의 입장에서 볼 때도 부가가치세액을 매출가액과 별도 구분하여 그 합계액을 최종소

26) 일본 재무성 홈페이지,

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/j04.htm(최종검색일 : 2019.09.03.)

27) 돌이켜보면 과거에는 고급음식점이나 호텔 등에서 용역 서비스에 대한 대가와 별도로 부가가치세와 봉사료를 표시한 계산서를 주고받았다. 최근에는 신용카드영수증에 물건 가격과 부가가치세를 별도의 항목으로 표시해주는 등 소매·서비스업에서도 공급가액과 세액을 구분하여 대금 영수증을 교부하고 있지만 종전에는 부가가치세가 포함된 합계액만 적힌 영수증을 교부하는 것이 관행이었다.

비자가격으로 정해야 하는 것이지만, 최종소비자가격에 부가가치세가 포함되어 있다고 의식하면 마치 부가가치세를 사업자 자신이 부담하는 것 같이 오해하기 쉬운 문제점이 있다.

그럼에도 거래 현실은 재화 등의 공급대가에 세액이 당연히 포함되었다고 보는 것이 보편적인 인식으로 자리 잡고 있어 오히려 부가가치세를 공급가액과 별도로 구분하여 징수하려고 할 경우 거래에서 흥정과 협상이 개입할 여지가 있다. 이 경우 부가가치세의 가장 중요한 원리의 하나인 세액의 전가가 원활히 이루어지지 아니하는 문제가 발생할 수 있다. 더욱이 소비자에게 부가가치세를 포함한 공급대가를 받는 영세한 간이과세사업자가 많은 경제적 현실에서 사업자든지 소비자든지 부가가치세를 공급가액과 별도로 구분하여 생각한다면 거래에 혼란이 발생하고, 거래형태의 이분화는 부가가치세 구조에 비추어 볼 때 세 부담의 전가 문제에 근본적인 한계로서 자리할 것이다. 만일 정부가 소비자로 하여금 가격 비교를 쉽게 하도록 하고 공정한 시장경쟁을 촉진하기 위하여 부가가치세의 표시방법을 규제하는 것이 허용된다면 이 문제의 해결방법은 입법정책에 달려있다고 볼 수 있다.

5. 세율인상에 대비한 특별조치

우리나라의 경우 부가가치세의 세율이 10%인 단일세율제도를 채택하고 있다. 우리나라는 OECD 국가 중 매우 낮은 부가가치세 세율을 가지고 있으므로 장래 대폭 증가할 것으로 예상되는 사회복지비용 내지 사회보장 재원을 확보하기 위하여 장기적으로는 부가가치세의 세수증대 요구가 불가피할 것으로 전망된다. 이에 따라 유럽의 국가처럼 세율을 인상해야 한다는 주장이 힘을 얻을 수 있는데 이미 부가가치세 세율 인상의 필요성에 대한 주장이 꾸준히 제기되고 있다.²⁸⁾ 국제경쟁력 확보차원에서 법인세나 소득세를 인상하는

28) 전승훈, “세수 확보를 위한 세제 개편 방안”, 『동향과 전망』, 한국사회과학연구회, 2015.10., 109면; 정유석, “부가가치세의 세율조정과 복수세율 도입방안에 대한 연구”, 『국제회계연구』 제66권, 한국국제회계학회, 2016. 4., 92면.

것이 바람직하지 아니하므로 부가가치세 세율의 인상은 그 대안이 될 수 있어 중장기적으로 면밀하게 검토하여야 할 문제이다.

일본의 경우 1988년 세제조사회 “세제개혁에 관한 중간답신”에 따라 근본적인 세제개혁의 일환으로서 1988년 12월 제정된 소비세법에 따라 1989년 4월 1일부터 부가가치세 성격을 가진 소비세가 도입되었다.²⁹⁾ 현재까지 여러 차례 법개정을 거치면서 종전 3%에서 시작한 소비세율은 1997년 4월 1일부터 8%로, 2014년 4월 1일부터 8%로 점차 인상되었고, 2019년 10월에 10%로 인상할 예정이다.³⁰⁾

우리와 달리 일본은 정치적으로 민감한 소비세 세율 인상을 몇 차례 이루어냈는데 이는 국민을 납득시킬 수 없었지만 더 이상 재정악화를 방지할 수 없다는 데에 정부와 정치인이 공감대를 가진 데 기인한다. 아울러 장래 소비세 인상에 맞추어 경감세율을 도입함으로써 복수세율을 채택하려는 논의가 활발히 전개되었다.³¹⁾

일본은 2012년 8월 10일 성립하고 같은 달 22일 공포된 「세제발본개혁법」에 따라 한시적인 「소비세전가특별조치법」을 제정하였다. 「세제발본개혁법」은 사회보장의 안정 재원 확보 등을 도모하는 세제의 근본적인 개혁을 하기 위해 지방교부세법의 일부를 개정하는 법률에 맞추어 소비세율을 2014년 4월 1일부터 8%, 2019년 10월 1일부터 10%로 각각 인상하기 위한 소비세법의 개정조치를 강구하고, 정부에 대해서 소비세율이 단계적으로 인상됨에 따라 소비세의 원활하고 적정한 전가에 지장이 생기지 않도록 사업자의 실태를 충분히 파악하여 보다 철저한 대책을 세우도록 하고 그 법적 효과에 따른 대책을 구체적으로 제시하고 있다.³²⁾

그리하여 증세에 따른 경과 조치로서 「소비세전가대책특별조치법」이 시행되었다. 이에 따라 2013년 10월 1일부터 2021년 3월 31일까지 소비세액을 포

29) 金子 宏編, 「租稅法の發展」, 有斐閣, 2010, 397面.

30) 일본의 경우 소비세율은 2019년 10월 1일부터 10%로 인상함과 동시에 8% 경감세율을 도입할 예정이라고 한다.

31) 정유석, 앞의 논문, 73~78면.

32) 石井 崇 外 3人, 前掲書, 1~3面.

합한 거래총액 표시는 종전 의무화에서 임의로 완화되면서 대부분의 사업자나 소매상이 의무화 이전 종전의 '소비세 제외(세금 별도)가격' 표시로 되돌아가게 되었다. 이러한 조치는 사업자의 부가가치세 전가를 쉽게 하는 것을 목적으로 한 것으로 보인다. 이와 같이 일본의 경우 소비세를 도입 시행할 때와 소비세율 인상 시에 각각 특별법을 제정하여 소비세의 전가대책을 강구하였다. 이런 점은 향후 우리가 부가가치세율 인상을 경험할 때 참고하여야 할 것이다.

IV. 원활하고 적절한 세 부담 전가를 위한 제언

부가가치세에 있어서 세 부담 전가의 기본적인 취지는 모든 소비의 기회에 소비자에게 널리 부가가치세를 부담하도록 하는 것을 최종목표로 하면서 그것이 실현되도록 누적과세 배제 등의 제도를 정비함으로써 세 부담이 최종소비자까지 원활히 전가되도록 하는 데 있다. 따라서 세 부담의 원활하고 적절한 전가를 위한 대책을 종합적으로 모색할 필요가 있는데 이를 위한 방안을 몇 가지 생각해보면 다음과 같다.

첫째로 논쟁의 여지가 있는 규정인 「부가가치세법」 제31조의 거래징수 성격을 분명히 하여야 한다. 이것은 간접소비세 성격에 비추어 당연한 것을 규정한 것이므로 아예 삭제하는 편이 해석상 혼란을 피하는 가장 바람직한 방법이 될 수 있다. 조항의 실효성을 떠나 사업자에게 거래상대방에게 세 부담이 원활하게 전가되도록 적극적으로 노력하라는 의미로 굳이 남겨둔다면 법문언을 보다 완화해서 선언적 의미를 명확히 해야 할 것이다.

둘째로 세 부담의 전가 장치인 세금계산서 발급 및 수령 질서의 문란을 보다 엄격히 방지하여야 한다. 거래 현장에서 재화 등을 공급함이 없이 세금계산서를 발급하는 가공세금계산서와 공급자 및 공급받는 자가 다른 위장세금계산서가 성행하고 있는 현실이다. 세금계산서 거래질서의 문란을 바로잡기 위하여 전자세금계산서, 매입자세금계산서제도, 막대한 행정력이 소모되는 특

정업종에 대한 과세특례 등을 도입하여 대폭 개선되었지만 부가가치세의 구조적 특징에 관계가 있는 것인 만큼 근본적 해결은 쉽지 아니한 점이 있다. 앞으로도 계속 그 해결을 도모해 나아가야 하는 이유다.

셋째로 이론상으로 부가가치세는 사업자의 부담도 아니고 사업자의 이익을 침해하는 것도 아니다. 하지만 현실에서는 동업자간의 경쟁, 매입 및 매출거래처의 힘의 관계, 시장수요의 탄력성에 의해 사업자의 부담이 될 수도 있다. 이 경우 법적으로 소비자가 부가가치세를 납부할 의무가 없음은 물론 사업자가 납부한 부가가치세는 민사적으로 소비자에게 강제할 수 없게 되므로 부가가치세 본래의 성격과 구조에 큰 훼손이 발생한다. 정부는 이 같은 거래의 실정을 잘 분석함으로써 경제에서 공정한 거래질서가 확립되고 우월한 경제적 지위의 남용을 방지하도록 하는 방안을 적극적으로 시행하여 부가가치세의 공정하고 원활한 전가를 도모하여야 한다.

넷째로 소비자가격의 표시방식에 있어서 현재와 같이 일부 업종에만 총액 표시방식을 도입하거나 강제한다면 해당 사업자는 다른 업종과 비교해볼 때 부가가치세를 사업자 자신이 직접 부담하는 것으로 오해하거나 착각할 수 있다. 총액표시방식은 모든 업종에 정착될 때만 재화 또는 용역을 제공하고 받는 대가에 부가가치세가 포함되어 있고, 그 부가가치세는 소비자가 부담하는 것이라는 당연한 사실이 받아들여 질 수 있다. 따라서 일본의 입법례처럼 부가가치세법에 세액을 포함한 거래가액총액을 소비자가격으로 표시하도록 규정하는 방안을 진지하게 검토해보아야 할 것이다.

다섯째로 부가가치세의 미전가로 인한 피해는 부가가치세 세율이 높은 만큼 크게 나타나기 때문에 장래 부가가치세율 인상을 고려할 때에는 더욱 철저하게 준비하여 대비하여야 한다. 우리나라의 경우 그 동안 부가가치세율이 인상되는 방향으로 개정된 적이 없어서 부가가치세 전가에 관한 긴급하고 특별한 문제가 발생하지 아니하였지만, 만일 부가가치세를 인상할 요인이 사회적 합의를 거쳐 인정된다면 일본의 소비세 인상 경험에 비추어 부가가치세 전가를 위한 특별조치가 시의적절하게 시행되어야 한다. 그 방안은 새로운 세율이 정착될 때까지 한시적으로 소비자가 지급할 거래가격에 매출가액과 부

가가치세를 별도로 명확히 표시하는 방법이 될 것이다.

마지막으로, 부가가치세 구조에 대한 국민적 이해가 충분하도록 노력해야 한다. 부가가치세는 일반소비세로서 납세의무자인 사업자는 물론 세 부담의 직접 당사자로서 소비자인 전 국민의 이해가 필요한 조세이다. 정상적인 거래에 상응하는 부가가치세 부담을 당연히 하고 나아가 사업자인 매입자는 세액 공제를 받기 위해서 부가가치세액이 표시된 세금계산서를 반드시 수취해야 한다. 정부는 부가가치세 부담의 구조를 충분히 이해하도록 국민에게 홍보하는 노력을 기울여야 할 것이다.

V. 결 어

이상에서 살펴본 바와 같이 부가가치세는 납세의무자를 사업상 독립적으로 재화나 용역을 공급하는 자로 하면서도 해당 부가가치세의 실질적 부담은 소비자에게 완전히 전가될 것을 전제로 하고 있다. 하지만 법에서는 세수확보의 관점에서 공급자인 사업자만을 상대로 부가가치세를 납부하도록 의무지우고, 세 부담의 전가 유무나 그 정도에 관해서는 공급받는 자로부터 징수하여야 한다고 선언적으로 규정하고 있을 뿐이다. 이 같이 현행법은 부가가치세 부담의 전가를 완전히 보장할 만한 어떠한 규정도 가지고 있지 아니하다.

부가가치세의 부담 전가에 관한 문제의 핵심은 사업자가 당연히 부가가치세를 재화 등의 가격에 포함시켜 소비자에게 전가할 것이라는 이론은 하나의 이상에 불과할 뿐이라는 것이다. 실제 부가가치세 부담의 전가는 시장에서 사업자 상호간, 사업자와 소비자 상호간에 힘의 우열관계에 따라서 좌우되는 것을 제어할 강력한 수단이 없기 때문이다. 그러면 이렇게 세 부담의 전가 문제를 오로지 시장에 맡겨놓아 버리는 것이 타당한지, 적어도 바람직하지 아니하다면 공정한 사회경제질서 유지를 위하여 이 문제를 어떻게 바라보아야 하는지 심각히 고민해야 할 필요가 있다.

이에 적절히 대응하지 못한다면 부가가치세 제도에 대한 국민의 신뢰도 잃

게 되고 납세의무자의 조세회피 현상이 더욱 심화되어 사회복지재원으로서 커다란 비중을 차지하는 부가가치세 징세에 있어서 누수가 발생하는 심각한 영향을 미칠 것으로 예상할 수 있다. 더욱이 과거 유럽이나 최근 일본의 경우 처럼 우리나라의 경우도 부가가치세율 인상을 시도하기라도 한다면 높은 세율만큼 부가가치세의 원활하고 적정한 전가의 확보가 더 중요하고 심각한 문제로 떠오를 것이다.

“본 논문은 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재 신청되지 않았음을 확인함”

참고문헌

- 김두형, 「부가가치세법론」, 피앤씨미디어, 2016.
- 나성길 외2인, 「부가가치세법론」, 삼일인포마인, 2017.
- 송쌍중, 「부가가치세법론」, 조세문화사, 2014.
- 유철형, “부가가치세법상 거래징수규정의 법적 성격”, 「조세판례백선2」, 박영사, 2015.
- 이상원, “부가가치세법 제15조와 민법 제106조”, 「특별법연구」 제3권, 1989.
- 이창희, 「세법강의」, 박영사, 2016.
- 전승훈, “세수 확보를 위한 세제 개편 방안”, 「동향과 전망」, 한국사회과학연구회, 2015.10.
- 정유석, “부가가치세의 세율조정과 복수세율 도입방안에 대한 연구”, 「국제회계연구」 제66권, 한국국제회계학회, 2016.4.
- 金子 宏, 「租稅法」, 弘文堂, 2014.
- 金子 宏編, 「租稅法の發展」, 有斐閣, 2010.
- 石井 崇 外 3人, 「實務解説 消費稅轉嫁特別措置法」, 商事法務, 2013.
- 田中治, “消費稅において對価を得て行ふ取引の意義”, 「北野弘久先生追悼論集刊行委員會編, 納稅者權利の課題」, 勁草書房, 2012.
- 日本稅務研究センター, 「消費稅の研究」, 日稅研論集 799卷, 2017.
- Alan Schenk/Oliver Oldman, *Value Added Tax*, Transnational Publishers. Inc. 2001.
- Murray L. Weidenbaum/David G. Raboy/Ernest S. Christian, *The Value-Added Tax: Orthodoxy and New Thinking*, Kluwer Academic Publishers, 1989.

<Abstract>

A Study on the Shifting of Tax Burden in VAT

Kim, Doo Hyung*

VAT is theoretically expected to shift the tax amount that each business operator should bear from manufacturing to retail business to the trading partner and finally to the consumer. However, if there is no price for the transaction, it should not be a taxable tax.

The problem is that despite the provision that the tax provider should collect VAT from the recipient of the VAT when supplying goods or services, the legal obligation does not arise that the VAT must be shifted, unlike the purpose.

The reason is that the law has only declarative meaning. It is reasonable to see that the shifting of the actual tax burden depends on the market conditions. In the end, unlike the VAT theory, whether VAT is transferred to the other party in the actual transaction is a matter of the principle of the market economy.

Whether the business operators have collected VAT has no relation to the legal obligation to pay VAT, so the tax office does not even have to pay special attention to the shifting of the tax burden. Therefore, it is not expected that the tax burden should be transferred by the national tax policy, and there is a certain limit.

Therefore, Article 31 of VAT Act, which is a key clause related to the shifting of VAT burden, exists in the ambiguous sense as it is now, and it should be improved according to the reality, not causing confusion in interpretation. The business operator should revise the VAT to the extent that the transaction partner should be able to make the VAT smooth and appropriate shifting.

In addition, in order to smoothly operate the VAT system in relation to the shifting of tax burden, special attention should be paid to prevent damage to small businesses in the market economy.

Received: September 07, 2019 Revised: September 27, 2019 Accepted: October 2, 2019

* Professor at Kyung Hee University Law School, Ph.D., Attorney ; juskim@khu.ac.kr

To this end, the government should establish a fair trade order and prevent abuse of superior economic status, and implement policies and measures to guarantee or induce the shifting of tax burden in VAT.

Key words: Value Added Tax, Transaction Collection, Shifting of Tax Burden, Goods or Services, Credit-invoice Method
