

세법연구 10-06

# 부가가치세 면세 · 영세율 규정사항의 상향입법화 검토

정재호 · 마정화 · 이정미 · 박종수

2010. 8

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원



# 목 차

I. 서론	7
II. 부가가치세법상 영세율·면세제도 개관	9
1. 영세율	9
가. 개념	9
나. 현행 영세율제도의 규정체계	9
2. 면세	11
가. 개념	11
나. 현행 면세제도의 규정체계	12
3. 면세·영세율 관련 현행 규정체계의 특징	16
4. 위임입법의 정당성과 한계	16
가. 위임입법의 필요성과 정당성	16
나. 본질성이론	17
다. 위임입법의 한계	21
5. 소결	25
III. 주요국의 입법사례와 시사점	26
1. 각국의 부가가치세법상 면세제도 개관	26
가. 영국	26
나. 일본	32
다. 그 밖의 국가의 부가가치세법상 면세조항 개관	37
2. 유럽연합 제6차 지침상의 면세관련 조항	45
가. 전단계세액공제가 없는 면세	46

나. 선택권.....	48
다. 전단계세액공제가 허용되는 면세(제15조).....	48
3. 총괄 및 시사점.....	49
IV. 정책제언.....	51
1. 두 가지 입법방식의 장단점 비교.....	51
2. 사건 및 정책제언.....	52
참고문헌.....	54

## 표목차

〈표 Ⅲ-1〉 영국 재화와 용역의 영세율 공급 유형 .....	27
〈표 Ⅲ-2〉 영국의 재화와 용역에 대한 면세공급 유형 .....	30
〈표 Ⅲ-3〉 일본 소비세법 영세율 규정(수출거래) .....	32
〈표 Ⅲ-4〉 일본 소비세법 영세율 규정(수출물품 판매장에서의 수출물품 양도) .....	34
〈표 Ⅲ-5〉 일본 소비세법 면세 규정(거래성격에 의한 면세거래) .....	35
〈표 Ⅲ-6〉 일본 소비세법 면세 규정(정책적 배려에 의한 면세거래) .....	36



## I. 서론

부가가치세(Value Added Tax, VAT)란 재화나 용역을 생산하거나 유통하는 모든 단계에서 창출되는 부가가치를 과세대상으로 하여 과세되는 조세를 말한다. 부가가치세는 본래 유럽에서 발전된 매상세(sales tax)의 일종으로서 기업이 제조·도매·소매 등의 단계에서 재화 또는 용역에 의하여 창출한 부가가치에 대하여 과세하는 조세이다.

부가가치세의 과세 유형은 부가가치의 범위를 어디까지로 볼 것인가 하는 것에 따라 결정된다. 부가가치의 범위를 넓게 볼 수도 있고 좁게 볼 수도 있으나, 그 범위는 입법에 의하여 결정된다. 부가가치의 범위를 구체적으로 총수입금액 중 어느 부분까지로 하여 부가가치세로 과세할 것인가에 따라 결정된다. 즉, 총수입금액에서 중간재구입액을 차감한 것, 총수입금액에서 중간재구입액과 감가상각비를 차감한 것, 총수입금액에서 중간재구입액과 총투자액을 차감한 것 등으로 구분하여 각각 국민총생산형(GNP형), 소득형(NNP형) 및 소비형으로 분류하고 있다. 우리나라의 부가가치세는 유럽형 부가가치세로서 다단계 거래세이며 위 구분에 의할 때 소비형 부가가치세에 해당한다고 볼 수 있다.

우리나라의 간접세 구조는, 1976년 기준으로 간접국세는 영업세·물품세·석유류세·직물류세 등 11개의 세목으로 구성되었고, 신고일자·신고절차·세율 등도 복잡하여 납세의무의 이행과 세무행정의 수행에도 많은 불편이 있었다. 이에 대하여 1977년 7월 1일부터 주세·전화세·인지세를 제외한 8개의 세목을 통합하여 일반소비세인 부가가치세와 유흥 및 사치성 재화 등에 대한 특별소비세로 이원화함으로써 간접세제를 간소화하여 납세 및 세무행정의 수행에 편의와 효율성을 제고하여 오늘에 이르고 있다.

부가가치세는 법상 납세의무자는 사업자이지만 각 거래단계의 사업자는 다음 단계 사업자에게 자신의 조세부담을 전가하고 최종적으로는 소비자가 세부담을 떠안는 구조를 가지고 있다.

다만, 현행 부가가치세법은 소비지국과세주의의 관철을 위해 수출에 대하여는 영세

율을 적용하고, 세부담의 역진성 제거와 기타 공익적 측면을 고려해 면세하는 제도를 두고 있다. 영세율과 면세는 부가가치세법의 내적·외적 체계의 측면에서 볼 때 나름대로 중요한 역할을 수행하고 있다고 평가할 수 있지만, 현행 규정체계를 검토해 보면 법률에는 면세나 영세율의 근거나 대상에 대해서만 간략히 규정하고 대부분의 세부적인 사항은 시행령, 시행규칙에서 모두 규정하고 있는 체계를 취하고 있다. 법률과 시행령, 시행규칙의 관계에서는 위임입법의 한계의 측면에서 고찰할 수 있는 면도 있지만, 국민의 권리·의무에 관한 중요한 사항임에도 불구하고 하위법령에서 과도하게 많이 규정하고 있는 것은 법률유보, 특히 중요사항유보이론의 관점에서 고찰할 때 법체계적인 문제점이 제기될 수도 있다.

이에 이하에서는 주요국의 입법사례에 비추어 현행 부가가치세법상 면세와 영세율의 규정체계를 비교법적으로 검토하여 면세·영세율 관련 시행령, 시행규칙의 규정을 법률로 상향하여 입법하는 방안에 대하여 그 가능성과 실익을 검토해 보고자 한다.

이를 위하여 먼저 제Ⅱ장에서는 현행 부가가치세법상 면세와 영세율에 관해 개관해 보고, 제Ⅲ장에서 주요국의 관련 입법사례를 살펴본 후, 제Ⅳ장에서 그 시사점을 바탕으로 상향입법의 가능성과 필요성 등에 대해 개인적인 생각을 정리해 보기로 한다.



## II. 부가가치세법상 영세율·면세제도 개관

### 1. 영세율

#### 가. 개념

영세율제도는 일정한 재화 또는 용역의 공급에 대하여 영의 세율을 적용하는 것을 말한다. 이는 해당 재화 또는 용역의 부가가치세 부담이 완전히 제거되고 거래상대방은 부가가치세를 전혀 부담하지 않는다는 점에서 완전면세라 부를 수 있다. 현재 영세율은 수출 등과 같이 재화나 용역을 국외에 공급하는 거래에 주로 적용되고 있다<sup>1)</sup>. 국가간에 이동이 이루어지는 재화의 수출입은 각 국가에서 소비세를 과세하는 경우에는 국제적인 이중과세가 발생되므로 관세및무역에관한일반협정(GATT)상의 일반원칙인 소비지국과 세원칙에 따라 재화의 소비지인 수입국에서 과세하도록 함으로써 국제적인 이중과세의 방지를 위하여 수출하는 경우에는 영의 세율을 적용하도록 하는 것이다.

#### 나. 현행 영세율제도의 규정체계

현행법상 부가가치세의 영세율제도는 부가가치세법과 조세특례제한법에서 각각 규정하고 있다. 이를 그 조문체계에 비추어 정리하면 다음과 같다.

---

1) 그 밖에도 부가가치세법은 국내거래라 하더라도 수출 등과 관련이 있는 것에도 이 제도를 적용함으로써 외화획득을 장려하고 있다.

## 1) 부가가치세법상의 영세율제도

부가가치세법	부가가치세법시행령	부가가치세법시행규칙
제11조(영세율 적용) ① 다음 각호의 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 영의 세율을 적용한다.		
1. 수출하는 재화	제24조(수출의 범위)	제9조의2(내국신용장 등의 범위)
2. 국외에서 제공하는 용역		
3. 선박 또는 항공기의 외국항행용역	제25조(외국항행용역의 범위)	
4. 제1호부터 제3호까지 외에 외화를 획득하는 재화 또는 용역으로서 대통령이 정하는 것	제26조(기타 외화획득재화 및 용역 등의 범위)	제9조의3(대가의 지급방법에 따른 영세율 적용 범위) 제9조의4(영세율이 적용되는 재화 또는 용역) 제9조의5(외교관에 대한 부가가치세 환급절차) 삭제
② 제1항의 규정의 적용에 있어서 사업자가 비거주자 또는 외국법인인 경우에는 그 외국에서 대한민국의 거주자 또는 내국법인에게 동일한 면세를 하는 경우에 한하여 영의 세율을 적용한다.	제27조(상호면세의 범위)	
③ 제1항에 규정하는 재화와 용역의 범위에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.		

## 2) 조세특례제한법상의 영세율제도

조세특례제한법상의 영세율은 소비지국과세주의나 외화획득과는 상관없이 국내소비에 대한 부가가치세의 완전제거를 위한 정책적 목적에서 특별히 영세율을 적용하는 경우이다.

조세특례제한법	조세특례제한법시행령	조세특례제한법시행규칙
제105조(부가가치세 영세율의 적용)	제105조(부가가치세 영세율이 적용되는 장애인용 보장구 등)	

## 2. 면세

### 가. 개념

면세란 재화 또는 용역의 공급에 대하여 부가가치세의 납세의무를 면제하는 것을 말한다. 부가가치세는 원칙적으로 모든 재화와 용역의 공급에 대하여 과세하지만 예외적으로 소비자의 부가가치세 부담을 경감시키기 위하여 면세제도를 두고 있다. 또한 부수적으로 소비자에 대한 역진성을 완화하기 위하여 또는 여러 가지 사회·문화·자선·종교·공익상의 정책적 목적 달성을 위하여 설정하고 있다.

이 제도는 해당 사업자가 공급하는 재화 또는 용역에 대하여는 부가가치세가 면제되지만 부가가치세가 과세되는 재화 또는 용역을 공급받거나 재화를 수입하는 경우에는 부가가치세를 거래징수당하게 된다. 이 경우에 면세사업자가 매입거래에 대하여 거래 상대방으로부터 거래징수당한 매입세액은 공제받지 못하고 당해 거래의 원가에 가산하여 거래상대방에게 전가된다. 따라서 영세율과 같이 매입세액을 공제받는 완전면세와는 달리 면세제도에서는 매입세액을 공제받지 못하므로 부분면세에 해당된다.

## 나. 현행 면세제도의 규정체계

### 1) 부가가치세법상의 면세제도

부가가치세법	부가가치세법시행령	부가가치세법시행규칙
제12조(면세) ① 다음 각호의 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 부가가치세를 면제한다.		
1. 가공되지 아니한 식료품(식용에 공하는 농산물·축산물·수산물과 임산물을 포함한다) 및 우리나라에서 생산된 식용에 공하지 아니하는 농산물·축산물·수산물과 임산물로서 대통령령이 정하는 것	제28조(미가공식료품 등의 범위)	
2. 수돗물		
3. 연탄과 무연탄		
3의2. 여성용 생리처리 위생용품		
4. 의료보건용역(수의사의 용역을 포함한다)으로서 대통령령이 정하는 것과 혈액	제29조(의료보건용역의 범위)	
5. 교육용역으로서 대통령령이 정하는 것	제30조(교육용역의 범위)	
6. 여객운송용역. 다만, 항공기·고속버스·전세버스·택시·특수자동차·특종선박 또는 고속철도에 의한 여객운송용역으로서 대통령령이 정하는 것은 제외한다.	제31조(항공기·고속버스 등에 의한 여객운송용역의 범위)	
7. 도서(도서대여용역을 포함한다)·신문·잡지·관보·뉴스통신진흥에 관한 법률의 규정에 의한 뉴스통신 및 방송으로서 대통령령이 정하는 것.	제32조(도서·신문·잡지 등의 범위)	
8. 우표(수집용 우표를 제외한다)·인지·증지·복권과 공중전화		
9. 담배사업법 제2조의 규정에 의한 담배로서 다음 각목의 1에 해당하는 것	제32조의2(특수용 담배 등의 범위)	

부가가치세법	부가가치세법시행령	부가가치세법시행규칙
10. 금융·보험용역으로서 대통령령이 정하는 것	제33조(금융·보험용역의 범위)	
11. 주택과 이에 부수되는 토지의 임대용역으로서 대통령령이 정하는 것	제34조(주택과 이에 부수되는 토지의 임대용역의 범위)	
12. 토지		
13. 저술가·작곡가 기타 대통령령이 정하는 자가 직업상 제공하는 인적용역	제35조(인적용역의 범위)	
14. 예술창작품·예술행사·문화행사와 비직업운동경기로서 대통령령이 정하는 것	제36조(예술창작품 등의 범위)	
15. 도서관·과학관·박물관·미술관·동물원 또는 식물원에 의 입장		
16. 종교·자선·학술·구호 기타 공익을 목적으로 하는 단체가 공급하는 재화 또는 용역으로서 대통령령이 정하는 것	제37조(종교·자선·학술·구호단체 등이 공급하는 재화 등의 범위)	
17. 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합이 공급하는 재화 또는 용역으로서 대통령령이 정하는 것	제38조(국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합이 공급하는 재화 또는 용역에 대한 면세범위)	
18. 국가·지방자치단체·지방자치단체조합 또는 대통령령이 정하는 공익단체에 무상으로 공급하는 재화 또는 용역	제39조(공익단체의 범위)	
② 다음 각호의 재화의 수입에 대하여는 부가가치세를 면제한다.		
1. 가공되지 아니한 식료품(식용으로 제공되는 농산물, 축산물, 수산물과 임산물을 포함한다)으로서 대통령령으로 정하는 것	제40조(수입미가공식료품의 범위)	
2. 도서, 신문 및 잡지로서 대통령령으로 정하는 것		
3. 학술연구단체, 교육기관 및 「한국교육방송공사법」에 따른 한국교육방송공사 또는 문화단체가 과학·교육·문화용으로 수입하는 재화로서 대통령령으로 정하는 것	제41조(과학용 등으로 수입하는 재화의 범위)	

부가가치세법	부가가치세법시행령	부가가치세법시행규칙
4. 종교의식, 자선, 구호, 그 밖의 공익을 목적으로 외국으로부터 종교단체, 자선단체 또는 구호단체에 기증되는 재화로서 대통령령으로 정하는 것	제42조(종교단체 등에 기증되는 재화의 범위)	
5. 외국으로부터 국가, 지방자치단체 또는 지방자치단체조합에 기증되는 재화		
6. 거주자가 받는 소액물품으로서 관세가 면제되는 재화		
7. 이사·이민 또는 상속으로 인하여 수입하는 재화로서 관세가 면제되거나 「관세법」 제81조제1항에 따른 간이세율이 적용되는 재화		
8. 여행자의 휴대품, 별송(別送) 물품 및 우송(郵送) 물품으로서 관세가 면제되거나 해당 간이세율이 적용되는 재화		
9. 수입하는 상품건본과 광고용 물품으로서 관세가 면제되는 재화		
10. 우리나라에서 개최되는 박람회, 전시회, 품평회, 영화제 또는 이와 유사한 행사에 출품하기 위하여 무상으로 수입하는 물품으로서 관세가 면제되는 재화		
11. 조약·국제법규 또는 국제관습에 따라 관세가 면제되는 재화로서 대통령령으로 정하는 것	제43조(조약 등에 의하여 관세가 면제되는 재화의 범위)	
12. 수출된 후 다시 수입하는 재화로서 관세가 감면되는 것 중 대통령령으로 정하는 것. 다만, 관세가 경감(輕減)되는 경우에는 경감되는 부분만 해당한다.	제44조(재수입재화의 범위)	
13. 다시 수출하는 조건으로 일시 수입하는 재화로서 관세가 감면되는 것 중 대통령령으로 정하는 것. 다만, 관세가 경감되는 경우에는 경감되는 부분만 해당한다.	제45조(일시수입재화의 범위)	
14. 제1항제10호에 따른 담배		

부가가치세법	부가가치세법시행령	부가가치세법시행규칙
15. 제6호부터 제13호까지의 재화 외에 관세가 무세(無稅)이거나 감면되는 재화로서 대통령령으로 정하는 것. 다만, 관세가 경감되는 경우에는 경감되는 부분만 해당한다.	제46조(기타 관세가 무세이거나 감면되는 재화의 범위)	
③ 제1항에 따라 면세되는 재화 또는 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 면세되는 재화 또는 용역의 공급에 포함되는 것으로 본다.	제46조의2(비영리출판물에 대한 부수면세의 범위)	
④ 사업자는 제1항에 따라 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역의 공급으로서 제11조에 따라 영세율 적용의 대상이 되는 것과 제1항제12호·제14호 및 제17호의 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 대통령령으로 정하는 바에 따라 부가가치세의 면제를 받지 아니할 수 있다.	제47조(면세포기신고)	
⑤ 제1항과 제2항에 따른 재화 또는 용역의 범위에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.		

## 2) 조세특례제한법상의 면세제도

조세특례제한법상의 부가가치세 면세는 소비지국과세주의나 외화획득과는 상관없이 국내소비에 대한 부가가치세의 부분제거를 위한 정책적 목적에서 특별히 면세를 적용하는 경우이다.

조세특례제한법	조세특례제한법시행령	조세특례제한법시행규칙
제106조(부가가치세의 면제 등)	제106조(부가가치세의 감면 등)	제48조(부가가치세의 면제 등)
제106조의2(농·임·어업용 및 연안여객선박용 석유류에 대한 부가가치세 등의 감면)	제106조의2(농·어업용 및 연안여객선박용 석유류에 대한 부가가치세 감면 등) 삭제	
제106조의3(금지금에 대한 부가가치세 과세특례)	제106조의3(금지금거래에 대한 부가가치세 과세특례)	제48조의2(면세금지금도매업자의 범위 등)

### 3. 면세·영세율 관련 현행 규정체계의 특징

위에서 분석한 바와 같이 현행 부가가치세법은 주요국의 예에서와 같이 부가가치세에 관한 광의의 면세 속에 부분면세와 완전면세를 규정하고 있는바, 면세와 영세율에 있어서 공히 법률에서는 면세 또는 영세율을 적용받는 재화 또는 용역을 열거하고 있고, 해당 재화 또는 용역별로 구체적인 범위에 대해서는 시행령 또는 시행규칙에서 상세히 규정하는 체계를 갖추고 있다.

이러한 입법방식에 대해서는 시행령 등에서 너무 많은 사항을 세부적으로 규정하기보다 직접 법률에서 영세율·면세 관련사항을 규정하도록 하자는 반론이 제기될 수 있다. 주지하는 바와 같이 2004년, 2005년 국회에서는 행정입법의 법률로의 전환문제에 관한 많은 작업을 수행한 바 있으며<sup>2)</sup>, 이를 통하여 위임입법의 한계를 위반한 하위법령의 규정사항을 법률로 상향입법화하는 데 많은 기여를 한 바 있다.

이러한 논의는 부가가치세법과 같은 조세규범에도 적용해 볼 수 있는 여지는 있다. 그러나 시행령이나 시행규칙의 규정사항을 언제나 법률에서 직접 규율하여야 하는 것은 아니며, 거기에는 위임입법의 정당성과 한계라는 일반이론이 자리하고 있다. 따라서 부가가치세법상 시행령, 시행규칙 규정사항의 법률로의 이관문제는 이러한 일반론으로부터 출발하여 그 타당성 여부를 판단할 수 있을 것이다.

## 4. 위임입법의 정당성과 한계

### 가. 위임입법의 필요성과 정당성

위임입법이란 법률의 위임을 받아 하위규범인 시행령, 시행규칙 등 행정입법을 하는 규범정립을 말한다. 여기서 행정입법이란 행정기관이 정립하는 일반적·추상적 규율을 말한다. 이는 일반적·추상적으로 규율하는 점에서 개별적·구체적인 경우를 규율하는

2) 국회사무처 법제실, 「행정입법의 법률로의 전환과제」, 2004. 9., 2005. 9.



과세처분 등 행정행위와 구별된다.

행정현상은 그 특성상 전문성과 다양성 및 가변성의 성질을 가지나, 이를 규율해야 하는 법률규정은 추상성이나 불완전성 등으로 인해 행정현실의 변화에 상응한 신속한 해결이 어렵게 된다. 따라서 행정현실의 특성과 그 변화에 상응한 탄력적인 규율을 위하여 행정기관에 의한 스스로의 입법의 필요성이 존재하게 된다. 또한 그 규율대상이 과학기술 등의 전문성을 요하는 경우에는 법률의 형태보다는 행정입법에 의하는 경우가 바람직하게 되며, 지방자치단체의 개별적 사정을 반영한 규율이 필요한 경우에도 행정입법이 그 의미를 갖게 된다.

다만, 행정입법에 있어서 고려되어야 할 사항은 이 경우에도 법치주의원칙, 특히 의회입법주의 원칙과 조화되어야 한다는 점이다. 즉, 행정입법이 행정의 개별적 사정을 반영한 타당한 규율을 위하여 필요한 것이기는 하나, 이를 이유로 하여 의회입법주의 원칙을 통하여 보장하는 기능인 기본권보호이념이 침해되어서는 안 될 것이다. 따라서 이를 위해서는 행정입법의 내용에 관한 한계 설정의 문제가 중요하게 된다.

## 나. 본질성이론

### 1) 개념

오늘날 법률유보이론에 의하면 어떤 사항을 법률에서 규율하여야 하고 어떤 사항을 하위법령에서 규율하여도 되는지에 대하여 이른바 본질성이론(중요사항유보설)이 주류적인 입장을 점하고 있다. 오토 마이어(O. Mayer)에 의해 기초된 법률유보원칙은 행정작용에는 반드시 형식적 법률에 의한 수권근거가 있을 것을 요구하는 것으로 집약될 수 있다. 그러나 이러한 요청에 따라 입법자가 실제 행정작용과 관련한 법률을 마련할 때 과연 어떤 내용을 담아야 하고 그 규율 정도는 어떠해야 하는지에 대해서는 법률유보 자체에서는 아무런 언급이 없다. 따라서 법률유보를 실제로 적용함에 있어서는 이 개념을 구체적으로 보완하고 세밀히 다듬는 작업이 필요할 수밖에 없다.

이러한 연유에서 독일의 연방헌법재판소와 학설에서는 이른바 ‘본질성이론(Wesentlichkeitstheorie)’을 창안해냈다. 이에 따르면 입법자는 근본적인 규범영역에 있

어서 모든 본질적인(중요한) 결정은 스스로 내려야 한다고 한다<sup>3)</sup>. 다만 어떤 규율사항의 본질성 여부는 정도의 차이를 가지고 스펙트럼의 형태로 나타나기 때문에 본질성이 크면 클수록 입법자가 스스로 규율해야 하고, 본질성이 작으면 작을수록 하위법령에 위임하거나 행정규칙에 의한 규율로 넘길 수 있다고 한다. 즉, 본질성이론은 어떤 사항이 법률로 규율되어야 하며 규율된다면 어느 정도의 규율밀도(Regelungsdichte)를 가져야 하는지에 대한 답을 준다는 점에서 법률유보를 보완하고 구체화하는 이론이지 법률유보를 대체하거나 그 적용영역에 관한 이론이 아님을 유의하여야 한다.

## 2) 본질성의 판단기준

규율사항의 본질성 여부를 판단하는 기준으로서는 무엇보다도 ‘기본권관련성’이 논해진다.

### 가) 기본권제한

먼저 이 기준에 의하면 어떤 국가의 행위가 국민의 기본권영역에 개입하여 제한(기본권제한)하게 되는 때에 그러한 조치는 본질적인 조치라고 본다. 물론 이 경우 당해 국가행위는 주로 침해행정에 해당하고 관련 기본권에 이미 기본권적 법률유보가 존재하는 경우에는 형식적 법률근거의 필요성은 이미 이러한 기본권적 법률유보로부터 나올 수 있다.

### 나) 기본권실현

또한 어떤 국가의 조치가 기본권제한은 아니지만 국민의 기본권실현을 위해 중요한 때<sup>4)</sup>에도 이러한 기본권관련성을 인정할 수 있다고 한다. 그러나 단순한 기본권관련성 그 자체만으로는 충분하지 않다고 한다. 즉, 거의 모든 국가의 활동은 어떤 의미에서든

3) BVerfGE 34, 165.

4) 예컨대, 학교에서의 성교육 허용 문제, 언론에 대한 보조금 지급 문제, 공직에서의 여성할당제 도입 등.

국민의 기본권과 관련성을 맺을 수 있지만, 형식적 법률의 기초를 요하는 것은 그 중에서도 ‘중요한’ 기본권관련적 사항에 국한하여야 함을 강조한다.

#### 다) 직접적 관련성 여부

또한 직접적 기본권관련성은 없지만 국가-시민 관계에 있어서 중요한 문제에 대해서도 본질성이론에 따르면 형식적 법률에 의한 입법자의 결정을 요한다고 본다.

#### 라) 정치적 중요성

물론 기본권관련성을 띠는 사항에는 정치적으로 중요한 사안도 속할 수 있다. 그러나 단지 정치적으로 논란이 있다는 정도만으로는 본질적이라고 볼 수는 없다고 한다<sup>5)</sup>.

### 3) 구체적 적용사례

이 이론은 그 구체적 적용에 있어서 지나치게 확대되어 있지는 않으며, 한 나라의 근본적인 질서·안전 및 존속성에 있어서 현실적으로 근본적이고 지속적인 조건이 되는 영역이나, 시민의 생존과 인격적 발현가능성에 관련되는 영역에 한정되고 있다.

현실적으로 이러한 조건에 해당하는 영역은 시민의 기본권을 전개하고 유지하는 데 있어서 주요한 의미를 갖는 영역을 들 수 있다. 독일의 판례상 인정되고 있는 주된 적용 영역은 학교관계에서의 기본권보호문제, 방송의 자유, 원자력에너지의 평화적 이용, 공직임용에서의 여성할당제 문제 등이다.

이 중에서 특히 (국공립)학교관계 영역에서는 부모가 갖는 친권, 국가가 갖는 교육내용의 형성에 관한 권리, 학생들이 갖는 자신의 책임하에 인격을 발전시킬 권리 등이 주요 갈등대상인 권리관계로 나타나며, 구체적으로는 성교육 수업, 주5일 수업, 학생들의 유급결정(Versetzung), 의무적인 외국어수업, 학교에서의 정치적 선전행위 등이 그 대상이 되고 있다. 이러한 학교관계에서 당사자 사이에 일어나는 갈등관계는 특별행정법관계를 ‘기본관계’와 ‘업무수행관계’로 나누어 학교의 근본적인 조직규율, 학생의 신분, 교

5) BVerfGE 108, 282.

육과 수업내용의 근본지침에 대해서는 본질적인 영역에 해당한다고 보아 입법자 스스로가 규율하도록 하는 것이 타당하며, 학교교육 내용의 세부적인 형성과 학교 일상내용에 해당하는 사항에 대해서는 그 규율을 행정기관과 교사에게 일임하는 것이 타당하다고 한다<sup>6)</sup>.

#### 4) 평가

이 이론은 독일에서는 이미 지배적인 견해로서 자리잡고 있으나, 우리나라에서는 아직도 그 수용에 관해 소극적인 입장을 보이고 있다. 특히 이 이론에 대해서는 본질적인 것 또는 중요사항의 기준이 불명확하다는 비판적인 견해가 주장되고 있다.

그러나 위에서 언급한 바와 같이 이 이론이 정립하는 본질성의 기준은 국민의 기본권 관련성의 정도와 내용에 따라서 개별적·구체적으로 정해지는 것이므로 전혀 불명확하다고는 할 수 없을 것이다. 이때에는 국가와 시민 간의 관계에서 기본권의 제한 또는 실현과 관련하여 본질적인 행위인가의 여부가 중요한 판단기준이 된다. 오히려 그러한 점에서 이 이론이 갖는 장점도 인정되어야 하리라고 본다. 즉, 이 이론은 침해나 급부 등 행정작용의 유형이라는 형식적 기준이 아니라, 의회입법의 원칙과 개별 행정작용의 내용적 특성을 모두 고려하여 법률유보가 적용되는 영역에 있어서 법률의 규율내용과 규율밀도를 정할 수 있도록 하는 장점이 있는 견해라고 평가할 수 있다. 우리 헌법재판소도 기본적으로 이러한 입장에 서있는 것으로 보인다<sup>7)</sup>.

6) Stern, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. I, 2. Aufl., 1984, S. 812 f.

7) 헌법재판소 1983. 3. 26. 선고 96헌바57 결정(전원재판부): “위임의 명확성의 요건이 완화될 수 있는 경우에도 국민주권주의, 권력분립주의 및 법치주의를 기본원리로 채택하고 있는 우리 헌법하에서는 국민의 헌법상 기본권 및 기본의무와 관련된 중요한 사항 내지 본질적인 내용에 관한 사항에 대한 정책형성기능은 원칙적으로 주권자인 국민에 의하여 선출된 대표자들로 구성되는 입법부가 담당하여 법률의 형식으로써 이를 수행하여야 하고, 이와 같이 입법화된 정책을 집행하거나 적용함을 임무로 하는 행정부나 사법부에 그 기능이 넘겨져서는 안 된다고 해석되므로, 국민의 기본의무인 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적 내용에 관한 사항에 대하여는 조세법률주의의 원칙상 가능한 한 법률에 명확하게 규정되어야 하고 이와 같은 사항을 대통령령 등 하위법규에 위임하는 데에는 일정한 한계가 있는 것이다.”

## 다. 위임입법의 한계

법률에서의 규정사항을 하위법령에서 구체화하여 규정하는 것에 대하여는 위임입법에 관한 일반원리가 적용된다. 특히 위임입법에는 일정한 한계가 있어서 이러한 한계의 테두리 내에서 하위법령이 규정될 것이 요청되고, 이러한 요청을 위반하는 행정입법은 위헌·위법의 문제가 야기된다.

### 1) 기본적인 한계

위임명령은 모법에서 수권되지 않은 입법사항에 대하여 스스로 규정을 만들어 규율할 수 없으며, 또한 그 내용에 있어서는 모법의 위임취지에 어긋나지 않아야 한다<sup>8)</sup>.

이러한 내용은 위임명령의 개념상 당연한 한계이지만, 실무상 가장 준수되고 있지 않는 한계이다. 이러한 한계는 본래 위임명령인 경우뿐 아니라, 행정규칙형식으로써 법규명령의 실질을 갖는 경우<sup>9)</sup>에도 적용되는 것이다<sup>10)</sup>.

8) 개발사업착수 시점의 매입가격을 특정한 경우에만 소명에 의한 신고가액으로 할 수 있도록 한정하고 있는 개발이익환수에관한법률시행령 제9조 5항(현행 시행령 제9조 6항)은 모법의 위임근거 없는 규정이기 때문에 무효이다(대판 1993.5.11. 92누13677, 법률신문 1993.6.17).

체육시설의설치이용에관한법률시행규칙 제5조가 19가지 체육시설 중 오직 당구장업자에 대해서만 출입문에 18세 미만의 출입을 금지하는 내용을 표시해야 한다고 규정한 것은 법률의 근거 없이(註: 체육시설의설치이용에관한법률에는 동 시행령이나 동 시행규칙으로 미(정년자에 대한 출입제한을 가능하게 하는 근거규정을 전혀 두고 있지 않다) 당구장업자의 헌법상의 직업선택의 자유의 한 내용인 직업중사(결핵)의 자유를 침해하는 것이고, 다른 체육시설업자에 비하여 합리적인 이유 없는 차별로서 당구장업자의 헌법상의 평등권을 침해하는 위헌의 규정이다(헌재 1993.5.13. 92헌마80)).

개발이익환수법 제9조 3항 2호에서 개발완료 시점의 예외적 사유의 하나로 '분양'을 규정한 것은, 아파트건설 시행자가 아파트나 상가를 분양할 시점에는 이미 분양가가 정해 있고 분양한 때부터는 임의로 처분할 수 없어서 부지가격이 그후 상승해도 그로 인한 이익을 차지할 방법이 없다는 점을 고려한 때문이라 해석되므로, 이 법에서 정한 '분양' 등 처분하는 경우의 범위를 근거 없이 부당하게 제한한 동법시행령 제8조 2항은 무효이다(대판 1993.5.11. 92누12841).

9) 이를 판례에서는 법령보충적 행정규칙이라고 한다.

10) 법령보충적인 행정규칙은 당해 법령의 위임한계를 벗어나지 아니하는 범위 내에서만 그것들과 결합하여 법규적 효력을 가지고(상안에서는 노인복지사(입지철을 의미; 처자 후), 노인복지법 제13조 제2항의 규정에 따른 노인복지법시행령 제17조, 제20조 제1항은 노령수당의 지급대상자의 연령범위에 관하여 위 법 조항과 동일하게 '65세 이상의 자'로 반복하여 규정한 다음 소득수준 등을 참작한 일정소득 이하의 자라고 하는 지급대상자의 선정기준과 그 지급대상자에 대한 구체적인 지급수준(지급액) 등의 결정을 보건사회부장관에게 위임하고 있으므로, 보건사회부장관이 노령수당의 지급대상자에 관하여 정할 수 있는 것은 65세 이상의 노령자 중에서 그 선정기준이 될 소득수준 등을 참작한 일정 소득 이하의 자인 지급대상자의 범위와 그 지급대상자에 대하여 매년 예산확보상황 등을 고려

또한 위임입법의 한계 위반 여부를 판단하는 데는 대상 행정영역의 유형에 따른 차이가 고려되어야 할 기준으로 평가되고 있다. 즉 부담적 행정영역의 경우보다는 급부행정의 영역에서 위임입법시의 명확성이나 구체성의 요구가 완화될 수 있다고 한다<sup>11)</sup>.

또한 규율대상이 지극히 다양하거나 수시로 변화하는 성질의 것일 때에는 위임의 구체성·명확성의 요건이 완화된다고 본다<sup>12)</sup>.

판례에 의하면 위임입법 한계 위반 여부의 판단은 해당 법률규정 자체만으로 판단하여서는 안 되며 따라서 당해 법률규정에서 구체적인 위임범위가 명확히 규정되어 있지 않았다고 해서 바로 위임입법의 한계 위반을 인정하는 것은 아니라고 한다. 오히려 위임 규정 자체뿐 아니라 당해 법률의 전반적인 체계와 관련 규정을 모두 판단기준으로 하여, 위임조항의 내재적인 위임의 범위와 한계를 객관적으로 분명히 하여 확정할 수 있다면 이 경우에는 일반적이고 포괄적인 백지위임이라고 할 수 없다고 한다<sup>13)</sup>.

한 구체적인 지급수준과 지급시기, 지급방법 동일 뿐이지, 나아가 지급대상자의 최저연령을 법령상의 규정보다 높게 정하는 등 노령수당의 지급대상자의 범위를 법령의 규정보다 축소·조정하여 정할 수는 없다고 할 것임에도, 보건사회부장관이 정한 1994년도 노인복지사업지침은 노령수당의 지급대상자를 '70세 이상'의 생활보호대상자로 규정함으로써 당초 법령이 예정한 노령수당의 지급대상자를 부당하게 축소·조정하였고, 따라서 위 지침 가운데 노령수당의 지급대상자를 '70세 이상'으로 규정한 부분은 법령의 위임한계를 벗어난 것이어서 그 효력이 없다(대판 1996.4.12. 선고, 95누7727).

- 11) 이 사건 법률조항은 산업단지 개발절차 중 '개발된 토지 등을 입주기업 등에 분양·임대·양도하는 절차' 즉 급부행정의 영역을 규율하고 있으므로 그 성격상 입주기업 등에 대한 관계에서 기본권을 제한하거나 침해하는 것이 아니고, 또한 이 사건 법률조항의 위임사항의 중심적 개념인 "처분"은 그 본질이 사법상의 법률행위에 다름 아니어서 이를 법률로 규율하는 데는 현실적·기술적으로 상당한 어려움이 따르므로 위임의 필요성이 크다고 할 것이므로 이 사건 법률조항이 위임입법으로서 갖추어야 할 구체성·명확성의 정도는 완화될 수 있다(원재 2002.12.18. 2001헌바52 전원재판부).
- 12) 위임입법의 구체성, 명확성의 요구 정도는 그 규율대상의 종류와 성격에 따라 달라질 것이지만, 특히 처벌법규나 조세법규 등 국민의 기본권을 직접적으로 제한하거나 침해할 소지가 있는 법규에서는 구체성, 명확성의 요구가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 일반적인 급부행정법규의 경우보다 더 엄격하게 제한적으로 규정되어야 하는 반면에, 규율대상이 지극히 다양하거나 수시로 변화하는 성질의 것일 때에는 위임의 구체성, 명확성의 요건이 완화되어야 할 것이다(원재 1998.3.26. 96헌바57 전원재판부).
- 13) 위임명령은 법률이나 상위명령에서 구체적으로 범위를 정한 개별적인 위임이 있을 때에 가능하고, 여기에서 구체적인 위임의 범위는 규제하고자 하는 대상의 종류와 성격에 따라 달라지는 것이어서 일률적 기준을 정할 수는 없지만, 적어도 위임명령에 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 구체적으로 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률이나 상위명령으로부터 위임명령에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 하나, 이 경우 그 예측가능성의 유무는 당해 위임조항 하나만을 가지고 판단할 것이 아니라 그 위임조항이 속한 법률이나 상위명령의 전반적인 체계와 취지·목적, 당해 위임조항의 규정형식과 내용 및 관련 법규를 유기적·체계적으로 종합 판단하여야 하고, 나아가 각 규제대상의 성질에 따라 구체적·개별적으로 검토함을 요한다(대판 2002.8.23. 선고, 2001누5651).

## 2) 위임의 범위에 관한 한계

### 가) 포괄적 위임의 금지

포괄적인 위임은 입법권 자체의 포기를 의미하게 되므로 위임의 구체적인 범위를 특정하여 행해야 한다(헌법 제75조).

헌법재판소 결정에 의하면, 토지초과이득세법(이하에서는 토초세법으로 약함)상의 기준시가는 국민의 납세의무의 성부 및 범위와 직접적인 관계를 가지고 있는 중요한 사항이므로, 이를 하위법규에 백지위임하지 아니하고 그 대강이라도 토초세법 자체에서 직접 규정해 두어야 함에도 불구하고 동법 제11조 2항이 그 기준시가를 전적으로 대통령령에 맡겨두고 있는 것은 헌법상의 조세법률주의 혹은 위임입법의 범위를 구체적으로 정하도록 한 헌법 제75조에 위반되나, 이를 무효로 할 경우에는 세정 전반에 일대 혼란이 일어날 것이므로 위헌선언 대신 조속한 개정을 촉구하고 있다(헌재 1994.7.29. 92헌바49, 52병합사건 : 토지초과이득세법 제10조 등 위헌소원사건).

또한 정부관리기업체의 간부직원을 공무원으로 의제하여 가중처벌하도록 규정한 ‘특정범죄가중처벌등에관한법률’ 제4조는, 그 구체적인 범위를 대통령령에 포괄적으로 위임하고 있으므로 위임입법의 한계를 넘는 위헌규정으로 평가되고 있다(헌재 1995.9.28. 93헌바50).

아울러 구 건축법 제14조는 건축물의 용도제한에 관하여 그 내용을 아무런 구체적인 기준이나 범위를 정함이 없이 이를 하위법령인 대통령령이나 조례에 백지위임하고 있고, 건축물의 용도변경행위에 관하여도 이를 대통령령이 정하는 바에 따른다고만 규정하고 있을 뿐이며, 건축물의 용도제한에 관한 사항도 모두 하위법령에 백지위임되어 있어서 일반인의 입장에서 보면 구 건축법 제14조만으로는 실제로 하위법령인 대통령령의 규정내용을 미리 예측하여 자신의 용도변경행위가 건축으로 보아 허가를 받아야 하는 용도변경행위인지 여부를 도저히 알 수가 없어서, 구 건축법 제78조 1항 중 제14조의 규정에 의하여 허가 없이 한 대통령령이 정하는 용도변경행위를 건축으로 보아 처벌하는 것은 이에 관련된 법조항 전체를 유기적·체계적으로 종합 판단하더라도 그 위임내용을 예측할 수 없는 경우로서 그 구체적인 내용을 하위법령인 대통령령에 백지위임하고 있는 것이므로, 이와 같은 위임입법은 범죄의 구성요건 규정을 위임한 부분에 관한 죄형법정주의를 규정한 헌법 제12조 1항 후문 및 제13조 1항 전단과 위임입법의 한계

를 규정한 헌법 제75조에 위반된다고 판시하였다(헌재 1997.5.29. 94헌바22).

#### 나) 국회의 전속적 입법사항의 위임금지

헌법이 법률에 의해서만 규율하도록 하고 있는 사항은 행정부에 위임할 수 없다. 예컨대 조세의 종목과 세율에 관한 사항(조세법률주의(헌법 제59조)), 죄형법정주의(헌법 제12조 1항), 국적취득의 요건(헌법 제2조) 등이 이에 해당한다. 그러나 이러한 사항의 위임금지의 요구는 개별적인 경우에 따라 그 정도가 검토되어야 한다<sup>14)</sup>.

#### 다) 처벌규정의 위임문제

이 경우에는 죄형법정주의와의 관계가 문제되나, 다음의 논리에 의해 해결하는 것이 타당하다고 본다.

첫째, 범죄구성요건의 측면에 있어서는, 구체적·객관적으로 행위유형을 법률로 명시적으로 규정해 놓고, 이를 좀 더 세부적으로 구체화하기 위한 내용의 위임만이 허용된다고 본다.

둘째, 처벌한도에 대해서는 최고 한도에 대해서 법률이 명시해 놓고, 그 한도 내에서 위임하는 경우에만 가능하다고 볼 수 있다.<sup>15)</sup>

14) 헌법재판소 1995. 11. 30. 선고 94헌바14 결정은 구 법인세법 제32조 제5항이 국민의 권리의무에 관한 기본적 사항에 해당하는 소득처분에 관련된 과세요건을 정하면서도 아무런 기준을 제시함이 없이 이를 하위법규인 대통령령에 포괄적으로 위임하였다는 점을 이유로 한 것이므로, 같은 법 시행령 제94조의2 제1항 제1호를 근거로 과세하게 되면, 결국 모법의 근거 없이 과세대상인 소득의 종류와 납세의무자를 의제하는 규정인 대통령령만에 의하여 과세처분을 하게 되는 것에 해당하여 조세법률주의에 반한다(대판 1997.5.16. 선고. 96두8796).

15) 사회현상의 복잡다기화와 국회의 전문적·기술적 능력의 한계 및 시간적 적응능력의 한계로 인하여 형사처벌에 관련된 모든 법규를 예외 없이 형식적 의미의 법률에 의하여 규정한다는 것은 사실상 불가능할 뿐만 아니라 실제에 적합하지도 아니하기 때문에, 특히 긴급한 필요가 있거나 미리 법률로써 자세히 정할 수 없는 부득이한 사정이 있는 경우에 한하여 수권법률(위법률)이 구성요건의 점에서는 처벌대상인 행위가 어떠한 것인지 이를 예측할 수 있을 정도로 구체적으로 정하고, 형벌의 점에서는 형벌의 종류 및 그 상한과 폭을 명확히 규정하는 것을 전제로 위임입법이 허용되며, 이러한 위임입법은 죄형법정주의에 반하지 않는다(대판 2002.11.26. 선고. 2002도2998).



### 라) 재위임의 문제

이 때에는 전면적인 내용의 재위임은 수권하는 법률의 취지에 모순되므로 허용되지 않으나, 당해 명령에서 대강적인 내용을 규정하여 모법에서 위임한 사항을 구체화하고, 다시 보다 세부적 사항을 하위법령에 재위임하는 것은 가능하다고 본다<sup>16)</sup>.

### 마) 본질적 사항의 위임금지

이 때에 법률은 또한 본질성이론(뜻는 중요유보설)에 따라 의회입법을 통하여 반드시 스스로 규율하여야 할 모든 본질적 사항(뜻는 중요사항)에 대해서는 위임할 수 없다고 보아야 한다. 이러한 사항은 국민의 기본권실현과 밀접한 관련을 가지므로 법규명령보다는 법률에 의한 보장이 필요하기 때문이다.

## 5. 소결

이상의 논의를 정리하면 시행령 등 하위법령에 규정된 사항을 다시 법률로 상향하여 입법하여야 할 필요성은 본질성이론에 의할 때 당해 규율사항이 국민의 기본권과 밀접한 관련성이 있어 중요한 사항이라는 점이 전제되는 것이 중요하다.

또한 시행령 등 하위법령에서 규율하는 경우에도 위임입법의 한계를 준수하는 한에서만 허용되며 포괄위임금지원칙 등 위임입법의 한계를 위반한 하위법령의 규정은 위헌·위법의 문제가 제기될 수 있다.

따라서 하위법령에서의 규율내용이 이러한 원리들을 충족하는지 여부를 검토하는 것이 중요함을 알 수 있다.

16) 법률에서 위임받은 사항을 전혀 규정하지 않고 재위임하는 것은 복위임금지의 법리에 반할 뿐 아니라 수권법의 내용변경을 초래하는 것이 되고, 부령의 제정·개정절차가 대통령령에 비하여 보다 용이한 점을 고려할 때 재위임에 의한 부령의 경우에도 위임에 의한 대통령령에 가해지는 헌법상의 제한이 당연히 적용되어야 할 것이므로, 법률에서 위임받은 사항을 전혀 규정하지 아니하고 그대로 재위임하는 것은 허용되지 않으며 위임받은 사항에 관하여 대강을 정하고 그 중의 특정사항을 범위를 정하여 하위법령에 다시 위임하는 경우에만 재위임이 허용된다(헌재 2003.12.18. 2001헌마543).

### Ⅲ. 주요국의 입법사례와 시사점

면세 또는 영세율제도에 관하여 주요국에서의 입법례를 검토하는 것은 우리나라에서의 입법상황을 비교하여 검토하는 데 있어 매우 중요한 자료가 될 수 있다. 이하에서는 주요국의 부가가치세법상 면세·영세율제도의 규율태도에 대하여 검토하고 그로부터 유의미한 시사점을 도출해 보고자 한다.

#### 1. 각국의 부가가치세법상 면세제도 개관

##### 가. 영국

영국은 1994년 부가가치세법(Value Added Act 1994) 제2장에서 영세율(Zero-rating)과 면세공급 및 취득(Exempt supplies and acquisitions)에 대한 근거규정을 두고 있고, 동법 하단에 위치한 별표(Schedule)를 통해 해당항목과 제외되는 항목을 상세히 열거하고 있다.

##### 1) 영세율

영국에서는 재화의 수출과 부가가치세법에서 정한 항목에 대해 영세율을 적용한다. 첫째, 식료품, 도서, 신문 및 아동용 의류와 같은 다양한 물품의 공급에 대해 영세율이 적용된다. 1994년 부가가치세법 제30조 제2항에서는 재화나 용역이 동법 별표 8에 열거된 항목에 해당하는 경우 당해 재화나 용역의 공급에 대해 영세율이 적용된다고 규정한다. 이에 따라 별표 8은 <표 Ⅲ-1>과 같이 영세율 공급의 유형을 15가지의 그룹으로 분류하여 법률에 영세율 적용대상에 대한 상세한 규정을 두고 있다.

한편, 재무부는 행정규칙인 Order에 의해 영세율 항목을 추가·삭제할 수 있고 별표 8

에 특정된 공급항목을 수정할 수 있다<sup>17)</sup>.

〈표 Ⅲ-1〉 영국 재화와 용역의 영세율 공급 유형

그룹번호	영세율 공급 유형
그룹 1	식료품
그룹 2	하수처리 및 수도서비스
그룹 3	도서 등
그룹 4	시각장애인 및 일반장애인을 위한 말하는 책 및 시각장애인을 위한 Wireless Sets
그룹 5	건물의 건설 등
그룹 6	보호건물(Protected Buildings)
그룹 7	국제적 서비스
그룹 8	교통
그룹 9	이동식 주택 및 선상가옥
그룹 10	금
그룹 11	은행권(Bank Note)
그룹 12	장애인 등을 위한 의약품 및 지원품(Aids)
그룹 13	수출입 등
그룹 14	(삭제)
그룹 15	자선(Charities) 등
그룹 16	의류 및 신발

17) 1994년 부가가치세법 제30조 제4항

## 1994년 부가가치세법

## 별표 8 영세율

## 제1장 재화와 용역의 영세율 공급 색인

## 제2장 그룹

... (중략) ...

## 그룹 3. 도서 등

1. 책, 소책자, 브로셔, 팜플렛 및 진단
2. 신문, 저널 및 연간물
3. 아동용 그림책, 색칠공부책
4. 악보(프린트, 사본 또는 원고)
5. 지도, 차트, 지형계획도
6. 1~5와 함께 공급되면서 별도로 계산되지 않는 표지, 케이스, 기타 물품

주석(Note):

1~6은

- (a) 산업용, 건축용, 공학용, 상업용 또는 유사목적의 지도나 그림은 포함하지 않는다; 그러나
- (b) 해당 항목을 구성하는 재화와 관련하여 별표 4(간주공급)의 제1조 제1항에 기술된 용역의 공급을 포함한다.

한편, EU 회원국 이외 국가로의 수출과 EU 회원국 간의 공급에 대해서 영세율이 적용된다. 재화의 수출에 대한 영세율 적용근거는 1994년 부가가치세법 제30조 제6항(직접수출), 제8항(간접수출)에 규정되어 있으며, 동법은 시행규칙(Regulations)에서 영세율의 적용요건을 구체적으로 정하도록 위임하고 있다. 이에 따라 1995년 부가가치세법시행규칙(Value Added Tax Regulations 1995)은 수출 및 반출(Removal)시 영세율 요건에 대해 규정하고 있다<sup>18)</sup>.

18) <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vexpmanual/vexp10530.htm>

간접수출 관련 영세율 규정

1994년 부가가치세법

제30조 제8항

다음의 경우 시행규칙은 재화의 공급 또는 시행규칙에서 특정될 수 있는 재화에 대한 영세율을 규정할 수 있다.

- (a) 국세청장이 재화가 회원국 밖으로 수출되었거나 문제되는 공급이 다음 두 가지를 포함한다고 인정하는 경우
  - (i) 영국으로부터 재화의 반출; 그리고
  - (ii) 해당 회원국의 국내법에 따라 취득시 부가가치세를 납부해야 할 자가 다른 회원국에서 취득; 그리고
- (b) 시행규칙에서 정하거나 국세청장이 요구할 수 있는 다른 요건들을 충족하는 경우

1995년 부가가치세법 시행규칙

제129조(Supplies to overseas person)

제1항 국세청장이 다음을 인정하는 경우 국세청장이 요구할 수 있는 요건에 따라 해당 공급에 대해 영세율이 적용되어야 한다.

- (a) 회원국 밖으로 수출될 예정인 재화가 납세의무자 이외 다음의 자에게 공급되었을 것
  - (i) 영국에 거주하지 않는 자
  - (ii) 과세공급이 이루어지는 영국의 사업장이 없는 상인
  - (iii) 해외기관; 그리고
- (b) 재화가 회원국 밖으로 수출되었을 것

2) 면세

1994년 부가가치세법 제31조 제1항에서는 재화나 용역의 공급은 동법 별표 9에 해당하는 경우에 면세공급이라고 규정한다. 이에 따라 별표 9는 <표 Ⅲ-2>와 같이 면세공급의 유형을 15가지의 그룹으로 분류하여 법률에 면세대상에 대한 상세한 규정을 두고 있다.

한편, 재무부는 행정규칙인 Order에 의해 면세항목을 추가·삭제할 수 있고 별표 9에 특정된 공급항목을 수정할 수 있으며, 재화의 사용용도나 재화 자체의 특성과 무관한 사

항과 관련하여 재화의 공급을 기술하는 경우에도 별표 9는 변경될 수 있다<sup>19)</sup>.

〈표 Ⅲ-2〉 영국의 재화와 용역에 대한 면세공급 유형

그룹번호	면세공급 유형
그룹 1	토지
그룹 2	보험
그룹 3	우편서비스
그룹 4	도박, 게임, 복권
그룹 5	금융
그룹 6	교육
그룹 7	보건·복지
그룹 8	장례
그룹 9	노동조합, 전문가협회 및 기타 이익단체
그룹 10	스포츠, 스포츠경기, 체육교육
그룹 11	예술품 등
그룹 12	자선단체 및 기타 적격단체의 행사에 조달되는 자금
그룹 13	문화서비스 등
그룹 14	매입세액이 공제될 수 없는 경우의 재화의 공급
그룹 15	투자금(Investment Gold)

19) 1994년 부가가치세법 제31조 제2항

1994년 부가가치세법

별표 9 면세

제1장 재화와 용역의 면세공급 색인

제2장 그룹

... (중략) ...

그룹 6. 교육

- 1. 적격기구(Eligible Body)에 의한 다음의 제공
  - (a) 교육
  - (b) 연구(적격기구에 제공되는 경우) 또는
  - (c) 직업훈련
- 2. 학교나 대학에서 일반적으로 교육되는 과목에 대해 고용주와 독립적으로 행동하는 개인교사에 의한 개인교습의 공급
- 3. 시험용역의 제공
  - (a) 적격기구에 의해 제공하는 경우 또는 적격기구에 제공하는 경우 또는
  - (b) 다음과 같은 교육이나 직업훈련을 받는 자에게 제공하는 경우
    - (i) 1, 2, 5 또는 5A로 인해 면세되는 교육이나 직업훈련
    - (ii) 사업의 과정 또는 발전 이외에 제공되는 교육이나 직업훈련
- 4. 1.(주된 공급)에 해당하는 공급과 밀접하게 관련되는 재화나 용역(시험서비스 제외)을 주된 공급을 제공하거나 제공받는 적격기구가 공급
  - (a) 해당 재화나 용역이 주된 공급을 받는 학생, 훈련대상자의 직접 사용을 위한 것일 것; 그리고
  - (b) 해당 공급이 주된 공급을 제공하는 적격기구에 대한 것이라면 다른 적격기구가 제공할 것
- 5. 공급대가를 궁극적으로 Employment and Training Act 1973 제1조, Employment and Training Act (Northern Ireland) 1950 제1A조, Enterprise and New Towns (Scotland) Act 1990 제2조에 의해 조성된 펀드가 부담하는 경우 직업훈련을 제공하는 자에 의한 직업훈련의 제공 및 직업훈련의 제공에 본질적인 재화나 용역의 공급
- 5A. 공급대가를 궁극적으로 Learning and Skills Act 2000 제1,2장에 따라 Learning and Skills Council for England 또는 the National Council for Education and Training for Wales에 의해 제공된 펀드가 부담하는 경우 교육 및 직업훈련의 제공 및 해당 교육이나 훈련을 제공하는 자가 공급하는 교육 및 직업훈련의 제공에 본질적인 재화나 용역의 공급
- 6. 다음과 같은 시설의 제공
  - (a) 청소년클럽 또는 청소년클럽협회가 회원들에게 제공하는 경우
  - (b) 청소년클럽협회가 협회 구성원인 청소년클럽의 회원들에게 제공하는 경우

주석(Note):

- (1) 그룹 6에서 '적격기구'는 ... (중략) ... 이다.
- (2) 오직 주석 (1f)를 이유로 적격기구인 단체에 의한 공급은 외국어로서 영어교육 이외에 다른 것도 제공하는 경우에는 그룹 6에 해당하지 않는다.
- (3) '직업훈련'은 ... (중략) ... 을 의미한다.
- (4) '시험서비스'는 ... (중략) ... 을 포함한다.
- (5) 5에서 재화나 용역의 공급은 문제가 된 재화나 용역이 훈련대상자에게 직접 제공되지 않은 경우에는 교육 또는 직업훈련의 제공에 본질적이지 않은 것으로 본다.
- (5A) 5A에서 재화나 용역의 공급은 ... (중략) ...에 해당하지 않은 경우 교육 또는 직업훈련의 제공에 본질적이지 않은 것으로 본다..
- (6) 6에서 어떠한 클럽이 ... (중략) ...에 해당하는 경우 '청소년클럽'이다.

## 나. 일본

### 1) 영세율<sup>20)</sup>

일본의 영세율은 수출거래와 수출물품 판매장에서의 수출물품 양도에 적용된다. 수출거래의 범위에 대해서는 소비세법 제7조에 5가지 유형으로 규정하되 포괄규정에 해당하는 동법 제7조 제5호에 대해 소비세법 시행령에서 구체적인 범위를 규정하고 있다. 반면, 수출물품 판매장에서의 수출물품 양도와 관련하여 물품의 범위는 소비세법시행령에서 규정하고 있다.

〈표 Ⅲ-3〉 일본 소비세법 영세율 규정(수출거래)

소비세법 제7조 제1항	소비세법시행령 제17조
제1호. 국내로부터 수출의 형태로 이루어지는 자산의 양도 또는 대여	
제2호. 외국화물의 양도 또는 대여(제1호에 해당하는 것 제외)	
제3호. 국내와 국외 간의 여객·화물의 운송 또는 통신	
제4호. 제3호의 국제운송에 사용되는 선박·항공기의 양도 또는 대여 또는 수리로서 정령에서 정한 것	제17조 제1항 ‘정령에서 정한 것’ 제1호. 선박운항사업 또는 선박대도업을 운영하는 자에 대해 행해지는 선박의 양도 또는 대여 제2호. 항공운송사업을 운영한 자에 대해 행해지는 항공기의 양도 또는 대여 제3호. 제1호의 선박 또는 제2호의 항공기의 수리로서 제1호 또는 제2호에 규정한 자의 요청에 의한 것

20) 일본 소비세법에서는 ‘면세’로 표기하고 있으나, 그 내용은 완전면세에 해당하는 영세율에 해당한다.



〈표 Ⅲ-3〉의 계속

소비세법 제7조 제1항	소비세법시행령 제17조
<p>제5호. 전호에 열거된 자산의 양도 등과 유사한 것으로서 정령에서 정한 것</p>	<p>제17조 제2항 '정령에서 정한 것'</p> <p>제1호. 오직 국외 지역간에 이루어지는 여객·화물의 수송용으로 제공된 선박 또는 항공기의 양도·대여·수리로서 선박운항사업자 등에 행해지는 것</p> <p>제2호. 오직 국내와 국외 지역간 또는 국외 지역간에 이루어지는 화물의 운송용에 제공된 컨테이너의 양도 또는 대여로서 선박운항사업자 등에 대해 이루어지는 것 또는 해당 컨테이너 수리로서 선박운항사업자 등의 요청에 의한 것</p> <p>제3호. 외항선박 등의 진로, 유도 기타 입출항 또는 이착륙의 보조나 이착륙 등을 위한 시설의 제공에 관련된 역무의 제공 등으로서 선박운항사업자 등에 대해 행해지는 것</p> <p>제4호. 외국 화물의 하역, 운송, 보관, 검수, 감정 기타 이와 유사한 외국화물에 관련된 역무의 제공</p> <p>제5호. 국내와 국외 지역에 걸쳐 이루어지는 우편</p> <p>제6호. 비거주자에 대한 일정 무형고정자산의 양도 또는 대여</p> <p>제7호. 비거주자에 대한 역무의 제공(국내에 소재하는 자산의 운송, 보관, 국내에서의 식사, 숙박은 제외)</p>

〈표 Ⅲ-4〉 일본 소비세법 영세율 규정(수출물품 판매장에서의 수출물품 양도)

소비세법 제8조	소비세법시행령 제18조
제1항 수출물품판매장을 경영하는 사업자가 비거주자에 대해 정령에서 정한 물품으로서 수출을 위해 정령에서 정한 방법에 의해 구입한 것을 양도하는 경우(정령에서 정한 경우에 있어서는 당해 물품의 양도에 관해 제28조 제1항에 규정한 대가액의 합계액이 소액인 것으로서 정령에서 정한 금액을 초과하는 때에 한한다)는 당해 물품의 양도에 대해서는 소비세를 면제한다.	제1항 법 제8조 제1항에서 규정한 ‘정령에서 정한 물품’은 통상생활용으로 제공하는 물품(식품류, 음료류, 담배, 약품류·화장품류·필름, 기타 소모품은 제외)으로 한다.
	제2항 법 제8조 제1항에서 규정한 ‘정령에서 정한 방법’은 다음에 언급한 방법으로 한다. … (이하 생략) …
	제4항 법 제8조 제1항에서 규정한 ‘정령에서 정한 경우’는 제2항 제1호에 언급한 방법에 의해 물품을 양도한 경우로 한다.
	제5항 법 제8조 제1항에서 규정한 ‘정령에서 정한 금액’은 1만엔으로 한다.

2) 면세<sup>21)</sup>

소비세법 제6조는 국내 자산양도 중 별표 1에 해당하는 경우와 보세지역에서 인수하는 외국화물 중 별표 2에 해당하는 경우에 면세를 적용한다.

## 가) 국내거래

국내거래에 대한 면세제도는 거래의 성격상 소비세가 부과되지 않는 거래와 정책적 배려 차원에서 면세하는 거래로 구분하여 적용된다. 〈표 Ⅲ-5〉, 〈표 Ⅲ-6〉에서 볼 수 있듯이 법률의 일부인 별표에 면세대상을 비교적 상세하게 규정하고 있음을 알 수 있다.

21) 일본 소비세법에서는 ‘비과세’로 표시하고 있으나, 그 내용은 면세에 해당하는 것이다.

〈표 Ⅲ-5〉 일본 소비세법 면세 규정(거래성격에 의한 면세거래)

소비세법 별표 1	소비세법시행령
제1호. 토지(토지와 관련된 권리 포함)의 양도 및 대여(일시적 사용 기타 정령에서 정한 경우는 제외)	제8조(토지의 대여로부터 제외된 경우)
제2호. 금융상품거래법 제2조 제1항에 규정한 유가증권 기타 이와 유사한 것으로서 정령에서 정한 것(골프장 기타 시설의 이용에 관한 권리에 관련된 것으로서 정령에서 정한 것은 제외) 및 외환 및 외국무역법 제6조 제1항 제7호에 규정한 지급수단(수집품 기타 정령에서 정한 것 제외) 기타 이와 유사한 것으로서 정령에서 정한 것의 양도	제9조(유가증권에 유사한 것의 범위 등)
제3호. 이자를 대가로 하는 대여금 기타 정령에서 정한 자산의 대부, 신용의 보증으로서 역무의 제공, 합동운용신탁 및 공사채투자신탁 또는 공사채 등 운용투자신탁에 관련된 신탁보수를 대가로 하는 역무의 제공 및 보험료를 대가로 하는 역무의 제공 기타 이와 유사한 것으로서 정령에서 정한 것	제10조(이자를 대가로 하는 대여금 등)
제4호. 다음의 자산(우표, 인지, 상품권)의 양도 ... (이하 생략) ...	제11조(상품권에 유사한 것의 범위)
<p>제5호. 다음의 역무의 제공</p> <p>가목. 국·지방공공단체 등이 법령에 근거해 행한 다음 사무에 관련된 역무의 제공에서 그 수수료, 특허료, 신청료 기타 요금징수가 법령에 근거한 것(정령에서 정한 경우는 제외)</p> <p>(1) 등기, 등록, 특허, 면허, 허가, 인가, 인정, 확인 및 지정</p> <p>(2) 검사, 검정, 시험, 심사, 증명 및 강습</p> <p>(3) 공문서의 교부, 갱신, 정정, 열람 및 등사</p> <p>(4) 재판 기타 분쟁의 처리</p> <p>나목. 가목에 의한 역무의 제공에 유사한 것으로서 정령에서 정한 것</p> <p>다목. 재판소법 제62조 제3항(집행관) 또는 공증인법 제7조 제1항(수수료 등)의 수수료를 대가로 하는 역무의 제공</p> <p>라목. 외환업무(양도성 예금증서의 비거주자로부터의 취득에 관련된 증개 또는 대리에 관련된 업무 기타 정령으로 정한 업무를 제외)에 관련된 역무의 제공</p>	<p>제12조(국·지방공공단체 등의 역무의 제공으로부터 제외된 것의 범위 등)</p> <p>제13조(외환업무로부터 제외된 업무)</p>

〈표 Ⅲ-6〉 일본 소비세법 면세 규정(정책적 배려에 의한 면세거래)

소비세법 별표 1	소비세법시행령
<p>제6호. 다음의 요양 또는 의료 기타 이와 유사한 것으로서 자산의 양도 등(이 중 특실의 제공 기타 재무부장관이 정하는 것에 있어서는 재무부장관이 정한 금액에 상당한 부분에 한함)</p> <p>가목. 건강보험법 등에 근거한 요양의 급부 및 입원시 식사요양비, 입원시 생활요양비, 보험외 병용요양비, 요양비, 가족요양비 또는 특별요양비의 지급에 관련된 요양 및 방문간호요양비 등</p> <p>나목. 고령자의의료확보에관한법률에 근거한 요양의 급부 등</p> <p>다목. 정신보건및정신장애자복지에관한법률에 근거한 의료 등</p> <p>라목. 공해건강피해의보상등에관한법률에 근거한 요양의 급부 및 요양비의 지급에 관련된 요양</p> <p>마목. 노동자재해보상보험법에 근거한 요양의 급부 등</p> <p>바목. 자동차손해배상보장법에 의한 손해배상액의 지급을 받아야 할 피해자에 대해 해당 지급에 관련된 요양</p> <p>사목. 가목~바목까지의 요양 또는 의료에 유사한 것으로서 정령에서 정한 것</p>	제14조(요양, 의료 등의 범위)
<p>제7호. 다음의 자산의 양도 등(제6호에 해당하는 것 제외) ... (이하 생략) ...</p>	<p>제14조의 2(주택서비스의 범위 등)</p> <p>제14조의 3(사회복지사업 등으로서 행해지는 자산의 양도 등에 유사한 것의 범위)</p>
<p>제8호. 의사, 조산사 기타 의료에 관련된 시설의 개발자에 의한 조산 관련 자산의 양도 등(제6호, 제7호 가, 나목에 해당하는 것 제외)</p>	
<p>제9호. 묘지매장등에관한법률에 의한 매장료 또는 화장료를 대가로 하는 역무의 제공</p>	
<p>제10호. 신체장애자의 사용에 제공하기 위한 특수한 형태, 구조 또는 기능을 갖는 물품으로서 정령에서 정한 것의 양도, 대여 기타 정령에서 정한 자산의 양도 등</p>	제14조의 4(신체장애자용 물품의 범위 등)
<p>제11호. 다음의 교육에 관한 역무의 제공(수업료, 입학금, 시설설비비 기타 정령에서 정한 요금을 대가로 하는 것에 한함) ... (이하 생략) ...</p>	<p>제14조의 5(교육에 관련된 역무의 제공 범위)</p> <p>제15조(각종 학교에 있어서 교육에 관한 요건)</p> <p>제16조(교육에 관한 역무의 제공에 유사한 것의 범위)</p>
<p>제12호. 교과용도서의 양도</p>	
<p>제13호. 주택(사람의 거주용으로 제공한 가옥 또는 가옥 중 사람의 거주용으로 제공한 부분)의 임대(임대계약에서 사람의 거주용을 위해 제공함이 명백한 것에 한하며, 일시적 사용 기타 정령에서 정한 경우를 제외)</p>	제16조의 2(주택의 대부분부터 제외된 경우)

나) 외국화물

보세지역에서 인수하는 외국화물 중 면세대상은 소비세법 별표 2에서 유가증권 등, 우표류, 인지, 증지, 상품권, 신체장애자용 물품, 교과용 물품의 7가지로 열거하고 있다.

다. 그 밖의 국가의 부가가치세법상 면세조항 개관

1) 벨기에

벨기에의 부가가치세법은 1969년 7월 3일자로 처음 제정·공포되었으며, 그 후 많은 개정을 거쳐 오늘에 이르고 있는바, 부가가치세의 면세에 대해서는 법률상 크게 전단계 세액공제가 인정되는 면세와 인정되지 않는 면세로 나뉘어 규정되고 있다.

다음 각호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 인정되지 않는다.

- ① 공증인, 변호사, 법원집행리
- ② 의사와 일정한 의료보조인력
- ③ 병·의원 및 사회복지시설로 인정된 양로원
- ④ 학교와 대학, 직업교육과 권한 있는 행정청에 의해 허가된 시설에 의한 재교육
- ⑤ 박물관 및 이에 유사한 시설
- ⑥ 체육교육장소나 스포츠시설의 운영자가 당해 시설에서 신체단련이나 체육활동을 하는 사람에게 제공하는 용역(다만, 당해 시설은 영리회득의 목적이 없을 것)

다음 각호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 인정된다. 다만 계약당사자가 공동 체밖에 거주하거나 당해 거래가 직접적으로 공동체 밖의 나라로의 수출을 위해 결정된 것인 경우에 한한다.

- ① 보험 및 재보험업무(이와 관련하여 제공된 중개인이나 대리인의 급부를 포함한다)
- ② 신용업무, 보증 및 보안안전급부 및 그에 관한 행정
- ③ 예금업무, 당좌계정업무, 신용업무, 수표업무 및 환업무(이와 관련한 거래를 포함한다)
- ④ 지불 및 대금추심업무와 이와 관련한 거래(그러나 급부제공자는 이러한 거래의 과세를 선택할 수 있다)
- ⑤ 외국환거래, 유가증권에의 투자, 주식이나 회사지분의 거래(이와 관련한 거래를 포함한다)

다음 각호의 면세에 대해서도 전단계세액공제가 인정된다.

- ① 수출과 일정한 공동체 내적 재화공급과 획득
- ② 국경을 넘는 운송과 그 부수적 급부
- ③ 선박과 수상운송수단 및 항공기와 이러한 운송수단과 관련된 일정한 재화공급과 용역제공
- ④ 대사관, 영사관 및 국제기구를 위한 일정한 재화공급과 용역제공

벨기에 부가가치세법상 면세규정의 체계는 위와 같이 전단계세액공제를 허용하는 면세와 허용하지 않는 면세 각각에 대해 법률에서 면세거래를 열거하여 규정하고 있으며, 이들 각 면세항목들의 세부적인 범위에 대해서 법률 자체에서 직접 규정하는 체계를 가지고 있다고 보여진다.

## 2) 덴마크

덴마크의 부가가치세법은 1997년 7월 23일 제정되었다. 덴마크 부가가치세법에서도 면세에 대해서는 면세항목인 과세대상을 열거하여 규정하는 체계를 가지고 있으며, 세부적인 항목별 범위까지 법률에서 정하고 있지는 않다. 다음 각호의 재화 또는 용역에 대해서는 부가가치세를 면제한다.

- ① 병원치료행위, 의료 및 치과의사의 용역
- ② 공적 배려급부, 유치원 등
- ③ 학교수업 및 대학수업 등
- ④ 전시행위 등을 제외한 문화적 행위
- ⑤ 프로스포츠를 제외한 일정한 스포츠활동
- ⑥ 버스에 의한 영업적 여객운송을 제외한 여객운송
- ⑦ 우편용역
- ⑧ 호텔객실을 제외한 토지의 임대·임차
- ⑨ 일정한 은행 및 재정업무
- ⑩ 복권 등
- ⑪ 여행사의 용역
- ⑫ 장례사업의 용역

### 3) 독일

독일은 1967년 EU의 지침을 수용하여 이전의 다단계총매상세를 다단계순매상세, 즉 전단계세액공제를 특징으로 하는 부가가치세로 전환하였다. 현행 독일의 부가가치세법상 면세에 대해서는 동법 제4조 내지 제9조에서 상세히 규정하고 있다. 직접적으로 면세에 관련한 것만 고려할 때 그 규정체계는 다음과 같다.

#### 독일 부가가치세법(UStG)상 면세관련 규정

- 제4조(면세대상 재화 또는 용역의 공급 및 기타 급부)
- 제4b조(EU 역내에서의 재화획득에 있어서의 면세)
- 제5조(수입에 있어서의 면세)
- 제6조(수출에 있어서의 면세)
- 제6a조(EU 역내공급)
- 제7조(임가공수출)
- 제8조(해상 및 항공운송거래)
- 제9조(면세포기)

세부적인 면세항목들은 제4조에서 열거되고 있다. 그 세부사항은 다음과 같다.

#### 독일 부가가치세법 제4조 면세대상(제1~5호)

- 제1호. 수출공급과 임가공수출 및 EU 역내공급
- 제2호. 해상운송 및 항공운송
- 제4호. 중앙은행에 대한 금의 공급
- 제4a호. 보세창고에 보관되는 또는 보관중인 재화
- 제4b호. 특정법인에 대한 세액의 환급
  - 매수자나 매수대리인이 재화를 수입하는 경우에 수입에 선행하는 재화의 공급
- 제5호. 여객기 또는 여객선에 의한 국외 운송의 주선, 역외에서 전적으로 이루어지는 거래의 중개 등

### 독일 부가가치세법 제4조 면세대상(제6a~12호)

- 제6a호. 연방철도의 공급 또는 기타의 용역 등
- 제6c호. 제3국 거주자인 소비자에 대한 수입 물건의 공급
- 제6d호. 국내의 항구와 헬고란트섬 간의 여객운송시 내륙항행용 선박에 의한 여객 및 차량의 운송
- 제6e호. 국내 및 국외 항구간 또는 국외 항구간 해상운송용 여객선의 운항 중 선내 식사용 식음료의 제공
- 제7호. 북대서양조약기구의 다른 당사국이나 다른 동맹국의 영역에 주둔하는 조약국의 군대, 그리고 다른 회원국에 상주하고 있는 외교관 및 직업영사와 이들의 동반자 및 다른 회원국 내에 소재하는 국제기구와 이들의 동반자에 대한 재화 및 용역의 공급
- 제8호. 신용의 공여(대출)와 각종 금융상품의 중개 등
- 제9호. 부동산취득세 부과 대상 매출, 복권법 적용대상 매출 및 공인 카지노업체의 매출(복권법 적용대상 매출이지만 복권세 면세매출이거나 일반적으로 과세대상이 아닌 매출은 해당되지 않음)
- 제10호. 보험세법에서 규정하는 보험계약관계를 근거로 제공하는 보험금 및 보장, 기타 대인 보험의 계약관계에서 발생하는 보장의 제공
- 제11호. 건축저축조합대리인, 보험대리인, 보험중개인의 거래
- 제11a호. 독일우편주식회사와 독일통신의 1993년부터 1995년까지의 특정 용역 매출
- 제11b호. 독일우편주식회사의 우정사업 매출
- 제12호. 토지, 토지에 관한 민법규정이 적용되는 권리, 토지의 이용에 관한 국가주권의 임대차, 소유권의 이전을 목적으로 하는 계약에 의하여 이루어지는 사용을 위한 토지 및 토지 일부의 양도, 그리고 토지에 대한 물권의 설정 및 양도. 이때 사업자가 타인에게 단기간으로 숙박용으로 제공하는 거주숙박용 객실의 대여, 차량의 주차장의 대여, 캠핑장소의 단기 대여, 영업시설에 속하는 기계 기타 각종 시설의 임대차 및 사용대차는 이들이 본질적으로 토지의 본질적 구성부분이더라도 면세에서 제외된다.



독일 부가가치세법 제4조 면세대상(제13~18a호)

- 제13호. 주택소유자조합이 주택소유자와 부분소유자에게 제공하는 보수, 관리 등 업무
- 제14호. 의사, 치과의사, 재활치료사, 심리치료사, 조산원 및 기타 의료활동과 이로부터 발생하는 매출. 기업이 자체 생산하여 공급하는 의치와 턱 교정용 정형외과기구의 공급은 과세대상임.
- 제15호. 법정 사회보험공단, 특정지역 또는 광역 법정 사회보조금담당기관, 보훈행정기관 및 보훈기구 기타 보훈시설의 수입으로 이들 상호간의 거래에서 발생하는 매출 또는 피보험자, 사회보조금의 수급자와 보훈대상자에 대한 보험혜택의 공급
- 제15a호. 의료보험 및 의료보험금고 최상급협회가 복지법에 근거하여 상호 제공하는 의료서비스 및 법정 사회보장보험공단과 그 소속단체에 대해 제공하는 의료서비스
- 제16호. 병원, 진료소 기타 의학상 치료·진단 또는 검사를 행하는 시설의 경영과, 조산원과 양로원·노령자거주타운·간병시설과 간병대상자의 일시적 수용시설 및 환자·간병대상자의 통원을 위한 시설의 경영과 밀접한 관련이 있는 매출로서 공법인이 경영하는 시설이거나 입원치료 또는 입원간병과 관련하여 연간 총치료일수 또는 치료비용의 40% 이상을 법정 사회보험공단 또는 사회보조금공단에서 전부 또는 거의 대부분을 부담한 경우 등의 요건을 충족하는 동 시설의 매출
- 제17호. 인간의 장기, 혈액 및 모유의 공급, 환자 및 부상자 운송용 특수차량에 의한 환자 및 부상자의 운송
- 제18호. 공인자원복지사업단체, 복지단체협회의 회원으로서 자원복지사업을 영위하는 법인, 사단 및 재단 등의 사업자가 전적으로 그리고 직접적으로 공익, 자선 또는 교회사목에 기여하는 경우 이 사업자들이 제공하는 업무
- 제18a호. 정당의 독자적 하부조직간의 용역제공으로 정관규정에 따라 경비 보상대상업무로 정해 있는 경우

#### 독일 부가가치세법 제4조 면세대상(제19~24호)

- 제19호. 2인 이내의 근로자를 고용하고 있는 시각장애자 사업자의 매출 또는 공인 시각장애자공방의 보유자와 시각장애자공방 공인연합체의 시각장애자용품과 이에 부수되는 재화의 공급에서 발생하는 매출 그리고 전적으로 시각장애자에 의해 수행된 기타 용역으로 발생한 매출. 이때 시각장애자의 배우자, 미성년직계비속, 부모 및 견습생은 근로자로 보지 아니한다.
- 제20호. 연방, 주, 기초자치단체 또는 지자체 산하단체가 운영하는 극단, 교향악단, 실내앙상블, 합창단, 박물관, 식물원, 동물원, 동물공원, 기록문서보존관, 도서관과 건축기념관 및 조경예술기념관 등의 매출. 그리고 다른 사업자를 통한 극단의 공연과 콘서트에 위에서 열거된 극단, 교향악단, 실내앙상블, 합창단에 의하여 공연되는 경우
- 제21호. 대체학교로서 국가의 인가를 받거나 주법에 의하여 허가를 받은 사립학교와 기타 일반교육 및 직업교육시설의 교육 및 교습 목적의 교수업무, 대학교와 공립일반학교 및 직업교육학교 또는 위의 요건에 해당하는 사립학교, 일반 및 직업교육시설 등에서 고용관계 없는 교원이 직접 교육 및 교습 목적으로 제공하는 수업
- 제22호. 공법인, 행정아카데미 및 경제아카데미, 일반인을 대상으로 하는 대학교육기관 또는 공익목적이나 직업단체의 목적을 위하여 제공된 시설이 행하는 강의, 강습 기타 학술 및 교육상의 강좌, 그리고 여기서 열거하는 사업자가 주최하는 기타 예술 및 체육 강좌로 그 대가가 참가비로 이루어진 경우
- 제23호. 훈육목적, 훈련목적 및 연수목적 또는 유아보육목적을 위하여 주로 청소년을 수용하는 인적 및 물적 시설에 의하여 숙박, 식사 및 통상의 현물급여의 제공
- 제24호. 독일 유스호스텔협회, 청소년여행 및 유스호스텔중앙협의회와 이들 단체가 가입한 하부단체·시설 및 유스호스텔이 제공하는 재화 및 서비스의 공급

독일 부가가치세법 제4조 면세대상(제25~28호)

- 제25호. 공법상 청소년 부조담당기관과 장려할 가치가 있는 무료청소년부조기관이 제공하는 교육과정, 레크리에이션, 캠프와 여행 및 사교 기회의 제공과 스포츠 및 레저 목적의 행사 제공 및 이러한 제공과 관련하여 청소년 및 청소년부조 협력자에 대하여 또는 용역의 보수에 갈음하여 당해 제공에 종사하는 자에 대하여 공여한 숙박, 식사 또는 통상 인정되는 현물급여, 그리고 청소년부조의 범위 내에서 제공된 예술 및 스포츠 행사의 실시
- 제26호. 공법인을 위한 명예직 활동의 대가가 비용 변상 또는 소모한 시간에 대한 적절한 보상으로 구성되어 있는 경우
- 제27호. 종교단체의 구성원 또는 수녀원의 소속원이 복지·자선·교회 또는 교육을 목적으로 하는 봉사과 사법 및 공법에 근거하여 설립되고 3인 이내의 전업직원을 가진 농업법인 소속의 직원이 질병·사고·임신 또는 사망으로 인하여 경영자가 유고되거나 당해 사업에 전업으로 종사하는 가족구성원인 근로자가 근로를 제공하지 못하여 생기는 인력의 부족을 보전하기 위하여 지원하는 노동의 제공과 사회보험 법정 담당기관에 대한 운영과 내부관리를 위한 봉사의 제공
- 제28호. 제15호에 의해 매입세액공제에서 제외되거나 위에 열거된 면세활동에 전적으로 사용되는 공급

한편 독일 부가가치세법시행령(UStDV)에서는 ① 수출공급과 임가공수출(제8조 내지 제17조), ② EU 역내공급(제17a조 내지 제17c조), ③ 해상운송 및 항공운송(제18조), ④ 기타 급부(제19조 내지 제21조), ⑤ 여객기 또는 여객선에 의한 국외운송의 주선(제22조), ⑥ 공인자원복지사업단체 등(제23조), ⑦ 특정법인에 대한 세액환급(제24조) 등에 대해 세부적인 기술적 사항을 규정하고 있다.

4) 그리스

그리스의 부가가치세법에 의하면 일정한 면세항목들을 부가가치세법 자체에서 직접 세부적으로 규정하고 있으며, 다른 유럽연합 소속 국가들과 마찬가지로 전단계세액공제가 허용되는 면세항목과 전단계세액공제가 허용되지 않는 면세항목으로 나뉘어 규정되고 있다.

다음 각 호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용된다.

- ① 우편, 라디오, 텔레비전의 용역
- ② 병원의 급부와 의사 및 의사에 유사한 직업군이 제공하는 급부
- ③ 국가와 공적 조직에 의한 사회복지나 공보험 및 어린이와 청소년보호와 관련하는 제품의 공급이나 용역의 제공
- ④ 일반교육 및 직업교육시설 및 박물관과 이에 유사한 시설에 의한 급부
- ⑤ 변호사, 공증인 및 무상으로 일하는 저당재산수탁자와 법원집행리의 급부
- ⑥ 보험 및 재보험업무
- ⑦ 대부분의 은행업무(신용대부, 현금추심업무와 지급 및 외환업무 등)
- ⑧ 대부분의 재정거래(물품증권을 제외한 주식이나 회사지분, 사채 및 기타의 유가증권의 중개를 포함하며 그 보관이나 관리는 제외한다. 자본기금의 관리도 제외된다)
- ⑨ 부동산의 임대
- ⑩ 복권 등의 당첨금과 그리스 경마협회의 경주마권카드의 배당금의 지급
- ⑪ 유효한 우표와 스탬프표시를 액면가격으로 제공하는 것(수입의 목적에 의한 우표는 제외한다)
- ⑫ 사업용재화를 완전히 면세되는 회사나 특별규정의 적용을 받는 농업종사자에 의하여 사업의 전체, 부문 또는 일부로서, 혹은 기존의 법인이나 새로 설립된 법인에의 귀속 등의 형식으로 유상 또는 무상으로 제공하는 것(다만, 당해 재화는 부가가치세를 납부하고 획득한 것이어야 하고 전단계세액공제권이 허용되지 않았거나 행사되지 아니한 경우에 한한다)
- ⑬ 부동산의 공급
- ⑭ 용역의 제공(다만, 그 가치가 재화를 수입함에 있어서 과세표준에 포함된 경우)

다음 각호의 면세에 대해서는 전단계세액공제가 허용되지 않는다.

- ① 재화의 수출 또는 직접적으로 재화의 수출과 관련되는 급부의 제공
- ② 국경을 넘는 운송 및 그와 관련된 급부
- ③ 납세의무 있는 활동을 위해 사용되거나 해체되는 선박의 공급과 수입
- ④ 국경을 넘는 거래를 위한, 또는 해체를 위한 항공기의 공급과 수입
- ⑤ 제3호와 제4호에 열거된 선박과 항공기를 위한 공급과 급부
- ⑥ 대사관, 영사관, 국제기구 및 NATO를 위한 상품의 공급과 수입 및 급부의 제공
- ⑦ NATO회원국의 병력들이 사용할 수 있도록 다른 공동체회원국에 상품을 공급하는 것
- ⑧ 면세점을 통한 상품의 공급
- ⑨ 용역의 제공(단, 그 가치가 재화를 수입함에 있어서 과세표준에 포함된 경우)

## 5) 스페인

스페인의 부가가치세법의 법원은 부가가치세에 관한 1992년 12월 28일의 법률 제37호와 부가가치세의 시행을 위한 규정에 관한 1992년 12월 29일의 국왕령 제1624호이다. 스페인의 부가가치세법상 부가가치세가 면제되는 거래는 다음과 같이 몇 가지 그룹으로 나누어 볼 수 있다.

먼저 스페인 국내에서의 거래로서 건강, 사회보험, 교육, 공익법인, 사회배려급부, 보험 및 재보험, 재정서비스, 건축불가능한 토지의 공급, 일정한 부동산임대, 우편, 사행성 경기, 공권력주체에 의한 공공시설의 급부, 일정한 스포츠활동, 지적재산권과 관련한 거래 등은 면세된다.

또한 수출 및 이와 동일시되는 거래로서 여기에 속하는 것으로는 무엇보다도 종국적 체류의 목적으로 카나리아 군도, Ceuta, Melilla 또는 외국으로 공급되는 재화, 또는 위 열거된 거래와 직접적 관계에 있는 용역의 제공(운송급부를 포함한다)을 들 수 있다. 수출로서 다루어지는 재화공급은 EU영역으로부터 배출되는 재화만을 의미한다. 다른 회원국으로의 재화공급은 당해 획득자가 다른 회원국에서 사업자이거나 부가가치세등록번호를 부여받은 사람일 때 또는 다른 회원국에 등록된 법인인 경우에 부가가치세가 면제된다.

한편 특별한 관세절차와 부징수절차와 관련 있는 거래도 부가가치세가 면제된다. 아울러 스페인에서 효력을 발하는 국제조약에 따른 일정한 거래도 부가가치세가 면제된다.

## 2. 유럽연합 제6차 지침상의 면세관련 조항<sup>22)</sup>

이상 살펴본 각국의 부가가치세법상 면세관련 사항 중 유럽연합에 속한 나라들의 경우는 유럽법인 유럽연합지침(제6차)에 의하여 통일된 규율이 행해지고 있는 점이 특징이다. 유럽법의 특성상 유럽연합의 지침이 있으면 각국은 이 지침에 맞추어 자국의 법령

22) 이하는 Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment(77/399/EEC)를 기초로 작성한 것이다.

들을 제정하거나 개정하여야 하기 때문에 각 회원국 입법에 나타나는 공통점은 바로 이 유럽연합의 지침에 규정되어 있는 사항을 반영한 까닭임을 알 수 있다. 그러한 점에서 유럽연합 제6차 지침상 면세관련 사항에 대해 정리해 볼 필요가 있다.

제6차 지침은 위 유럽연합의 몇몇 국가의 예에서 나타나듯이 면세를 전단계세액공제를 허용하는 경우(제15조, 제16조)와 전단계세액공제를 배제하는 경우(제13조)로 나누어 규정하고 있다.

### 가. 전단계세액공제가 없는 면세

지침 제13조는 공공복리에 기여하는 일정한 행위들을 과세에서 제외하고 있으며, 기타의 면세는 물론 회원국으로 하여금 일정한 거래와 관련하여 과세를 선택할 수 있는 권리를 부여하고 있다.

#### 1) 공공복리에 기여하는 면세거래

공공복리에 기여하는 면세에 속하는 거래로는 예컨대 병원치료, 운동이나 육체단련에 관련한 용역 등을 들 수 있다. 이에 대한 예외는 일부는 용역과 관련하여, 일부는 용역 및 재화공급과 관련하여 규정되고 있다. 의료적 치료행위에 의한 급부는 인간의 건강과 관련하며, 치료행위를 위해 필요한 이상, 의약품과 기타 보조수단의 공급을 포함한다. 만약 면세되는 거래가 '시설'에 의해 제공될 수 있는 경우에는 당해 시설은 그 법형식에 상관없이 단지 한계지워진 단일체로서 족하다.

#### 2) 기타의 면세

##### 가) 보험거래

보험중개인과 대리인에 의한 용역제공을 포함한 보험 및 재보험거래는 면세된다. 납세의무자는 보험거래를 통하여 직접보험지침 73/239EWG의 부록에 규정된 급부의 범위

내에서 보장보호를 창출한다. 보험자가 아닌 사업자라도 자기의 고객에 대하여 단체보장을 통해 보장보호를 창출하는 자는 보험거래를 제공하는 것으로 본다.

#### 나) 토지의 임대

토지의 임대는 제13조 B 제b호에 의거 면세될 수 있다. 이는 주거임대에 대해서도 마찬가지이다. 휴양시설이나 캠핑장소로 개척된 토지의 임대를 포함하여, 호텔영업이나 그에 유사한 부문에서 숙박을 제공하는 것은 면세에서 제외된다. 그 밖에 차고를 포함한 기타 자동차의 주차를 위한 장소를 임대하는 것도 면세에서 제외된다. 단 차고는 주거와 함께 임대되는 것에 한한다. 또한 계속적으로 불박이된 장치나 기계의 임대와 락커(보관함)의 임대도 납세의무가 있다. 호텔유사의 투숙은 최소한 6개월의 기간 동안 계약되었음이 인정될 수 있을 때 납세의무가 있다. 토지임대에 대한 면세는 동산(이동식가옥 등)의 임대까지 확장되어서는 안 된다.

#### 다) 면세되는 행위를 위해서만 사용된 재화

면세되는 행위를 위해서만 사용되거나 전단계세액공제권이 배제된 재화의 공급은 이 중과세를 회피하기 위하여 면세된다.

#### 라) 화폐 및 신용거래

화폐 및 신용거래는 면세된다. 주식이나 회사지분에 관련하는 거래 중 면세되는 경제활동은 다음과 같은 두 가지 경우에 생각할 수 있다. 그 하나는 지침 제13조 B 제d호에 해당하는 거래로서 영업적인 유가증권거래나 회사행정에의 직접 또는 간접적 개입으로 볼 수 있는 경우이고, 다른 하나는 과세가능한 행위의 직접적·계속적이며 필요한 확장을 의미하는 경우이다. 채권으로부터의 이자는 경제활동에 의해 획득되는 것이 아니라, 단순한 재산관리행위에 의해 획득되는 것이다. 독일의 경우 유가증권의 위탁과 관리는 1991년 1월 1일부터 더 이상 면세되지 아니한다.

지침 제13조 B 제d호에 따라 면세되는 거래는 제공된 용역의 종류에 의해 결정되는

것이지, 공급자나 수령인의 급부에 의해 결정되는 것이 아니다. 따라서 그러한 면세거래는 금융기관에 의해서만 이루어지는 것이 아니며 은행의 고객으로부터 수취되어야 한다. 당해 조세상 우대되는 급부가 어떻게 제공되는지는(전기적·자동적이든, 수동적이든) 면세와 관련하여 중요한 것이 아니다. 외국환거래는 따라서 용역제공이다. 이 때는 그 총수익이 과세표준이 된다.

송금 및 지불거래의 실행과 주식이나 회사지분(증권상담과 증권거래)에 관련한 거래는 독립적이고 면세된 거래에 대하여 특수하고 본질적인 경우에 면세될 수 있다. 지침 제 13조 B 제d호에 열거된 급부를 가능하게 하는 단순한 기술적 급부는 면세되지 아니한다.

#### 마) 토지획득과 관련한 거래

지침 제13조 B 제g호, 제h호는 오래된 건물이 있는 토지와 건물이 들어서지 아니한 토지로서 건물대지가 아닌 토지의 공급만을 면세하고 있다. 그러나 이에 따라 납세의무가 있는 건물대지의 공급과 신축건물이 들어선 토지의 공급은 제6차 지침의 경과기간 동안 계속하여 면세된다(지침 제28조 제3항 제b호).

### 나. 선택권

회원국들은 자국의 면세대상 납세의무자들에게 이를 포기하고 과세를 선택할 권리를 부여할 수 있다. 이러한 선택권이 인정될 수 있는 거래는 토지의 임대, 신용거래 및 토지의 공급 등이다. 회원국들은 선택권의 범위를 이보다 제한할 수도 있으며, 그 행사요건도 결정할 수 있다.

회원국들은 선택권제도를 도입하거나 폐지함에 있어 넓은 재량을 가진다. 선택권제도를 소급하여 폐지하는 것은 신뢰보호의 원칙이나 법적 안정성의 원칙에 반할 수 있다. 반면 선택권요건을 강화할 경우에는 납세의무자들에게는 과세된 거래를 위하여 사용할 의사로 획득한 이상, 전단계에 관련한 급부에 대하여 전단계세액의 즉시공제권이 주어질 수 있다. 그러나 사후심사의 유보가 붙는다고 하여 이러한 결과가 달라지는 것은 아니다.

#### 다. 전단계세액공제가 허용되는 면세(제15조)



### 1) 재화의 수출

재화의 수출은 납세의무자가 공급의 대상을 송달·우송하거나(제15조 제1호) 외국구매자가 당해 공급의 대상을 받아서 외국으로 우송 또는 송달할 때(제15조 제2호)에 면세된다. 1993년 1월 1일부터는 재화의 수출에 대한 면세는 제3국가, 즉 공동체 영역 밖으로의 수출에 제한되고 있다.

### 2) 외국 위탁자를 위한 위탁가공

동산인 유체물에 대한 근로에 의한 용역제공은 당해 재화가 근로의 수행을 위해 국내에서 획득되거나 수입되었을 때 및 납세의무자나 그의 외국위탁자(또는 수탁자)가 당해 재화를 외국으로 우송하거나 송달했을 때 면세될 수 있다. 그러나 1993년 1월 1일부터 면세는 당해 재화가 공동체영역으로 반입되고 여기서 획득되었는지 그리고 가공근로가 끝난 후에 납세의무자(가공업자)나 제3국에 거주하는 급부수령인에 의해 공동체 밖으로 우송 또는 송달되었는지에 달려 있게 되었다.

### 3) 수입·수출·통관과 관련한 용역제공

수입·수출·통관과 관련한 용역급부는 1993년 1월 1일부터 제3국거래와 관련하여 면세된다. 반면 그러한 급부로서 공동체 내부적 상품이동과 관련한 급부는 납세의무를 진다(지침 제15조 제13호)<sup>23)</sup>.

## 3. 총괄 및 시사점

비교법적으로 검토할 때 일본과 우리나라는 비교적 비슷한 체계를 가지고 있는바, 법률에서는 면세, 영세율의 적용대상이 되는 재화나 용역의 공급에 대하여 별표를 통해 열

23) 박종수, 『유럽연합(EU)의 부가가치세법제에 관한 연구』, 한국법제연구원, 연구보고 2002-06 참조.

거하여 규정하고, 각 세목별 대상의 범위에 대해서는 시행령 등 하위법령에서 구체화하는 태도를 취하고 있다고 판단된다. 일본의 예에서 이른바 ‘통달’은 우리나라의 기본통칙에 해당하는 것으로 법률과 시행령 등 하위법령의 규정을 해석한 행정해석의 일환이라고 보여진다.

대륙법계의 대표적인 나라인 독일은 같은 유럽연합에 속하지만 판례법국가인 영국과 달리 유럽연합의 제6차 부가가치세지침을 비교적 정치하게 받아들여 면세 또는 영세율 해당 재화나 용역의 항목과 그 구체적인 범위를 대부분 법률에서 일일이 규정하는 태도를 보이고 있다. 독일의 경우도 부가가치세법시행령이 있으나 시행령 규정사항 중 면세나 영세율에 관한 사항은 순수 절차적인 소수의 규정만이 존재할 뿐 영세율이나 면세에 관한 핵심적 사항은 법률에서 대부분 정하고 있다.

영국은 앞서 고찰한 바와 같이 법률규정에서는 면세 또는 영세율에 대해 선언적인 규정만을 두고 세부적인 사항을 법률에 붙어 있는 별표에 상세히 규정하는 형식을 취하고 있다. 법률에 붙어 있는 별표는 법률의 구성부분으로서 별표에서 규정하고 있는 사항도 법률에서 규정하는 것이라고 보아야 하기 때문에 입법기술상의 차이는 있지만 독일의 경우와 마찬가지로 영국의 경우도 결국은 법률에서 영세율과 면세의 세부적인 대상과 범위에 대해 규정하고 있다고 보여진다. 그리고 Notice 등 행정내부적인 지침의 형식으로 법률상 규정된 바를 해석하여 기본통칙으로 삼고 있다고 보여진다.

우리와 유사한 면모를 보이는 일본의 예를 제외한다면 독일과 영국 등 주요국의 입법례에서는 영세율과 면세의 세부적 항목과 범위에 대해 법률에서 규정하고<sup>24)</sup> 이를 해석하는 행정지침을 세부적으로 운영하는 모습을 보이고 있다. 이러한 면모는 우리나라의 부가가치세법상 면세, 영세율제도의 규율방향과 관련하여 유의미한 시사점을 제공해 준다고 판단된다.

24) 법률에 붙는 별표의 형식을 취하든, 법률의 본문에서 규정하든 일정한 입법기술상의 차이는 인정된다.

## IV. 정책제언

### 1. 두 가지 입법방식의 장단점 비교

부가가치세의 영세율, 면세에 관한 우리나라의 현행 입법태도는 법률에서 해당 항목을 열거하여 규정하고, 각 항목별 세부적인 범위에 대해서는 하위법령인 시행령에 대부분 위임해서 규정하는 방식을 취하고 있다. 법률규정만 보면 어떤 항목이 면세 또는 영세율 대상인지는 대충 알 수 있지만 구체적인 범위와 세부적인 내용에 대해서는 시행령 등 하위법령을 보지 않고서는 어떤 사항이 면세 또는 영세율 적용대상인지 또 어느 범위까지 면세나 영세율이 적용되는지에 대해 국민 누구나 쉽게 알 수 있다고 말할 수는 없을 것이다.

이러한 입법방식의 장점이라면 세부적·구체적인 사항을 시행령 등 하위법령에서 정할 수 있기 때문에 그때그때 정책적 필요에 따라 면세범위나 영세율 범위를 신속적으로 조정하여 규율할 수 있다는 점이 될 것이다. 특히 법률 자체에서 규정할 때에는 국회 본회의를 통과하여야 하며 정부가 공포하여야 하는 엄격한 입법절차를 따라야 한다는 점도 부담이 될 수 있다. 반면 시행령 등 행정입법은 정부 내에서 입법절차가 이루어진다는 점에서 비교적 간이하게 신속적으로 규율할 수 있다는 장점을 가진다.

그러나 이러한 경우 무시할 수 없는 단점은 본질성이론에 의할 때 어떤 재화나 용역이 부가가치세의 면세 또는 영세율을 적용받는지 여부는 국민의 납세의무 및 이와 관련한 재산권보장, 그리고 관련 기업활동 등 경제활동과 관련한 기본권과 밀접한 관련을 가질 수 있기 때문에 이른바 '중요한 사항'이라고 볼 수 있고, 따라서 가급적 법률에서 규정하는 것이 타당할 수 있다는 점이다. 즉, 국민의 기본권관련성의 측면에서 중요한 사항은 하위법령에 위임하지 말고 법률에서 직접 규정하여야 한다는 본질성이론 및 의회유보론의 결론에 의할 때 면세나 영세율에 관한 사항이 대부분 시행령 등 하위법령에 들어 있다는 사실은 일응 선진적이지 않은 입법방식인 것처럼 보여질 수 있다.

그러한 점에서 독일과 같이 법률 자체에서 부가가치세의 면세 또는 영세율에 관한 세

부적인 사항을 모두 정한다면 본질성이론 및 의회유보이론에 비추어 매우 바람직한 입법태도가 될 수 있을 것이다. 그러나 그러한 세부적인 사항을 입법자가 일일이 법률에서 직접 규율하여야 한다는 점에서 의회의 부담이 커지고 면세나 영세율 적용대상과 범위를 신중적으로 운용하기 힘든 단점도 있다.

## 2. 사전 및 정책제언

그러나 개인적으로는 그러한 두 가지 대안 중, ① 국민의 입장에서는 법령의 내용을 알기 쉽게 규정하는 것이 바람직하다는 점, ② 입법기술적인 장점보다는 국민의 기본권 보장의 측면에서 장점을 갖는 입법방식을 취하는 것이 더 바람직하다는 점, ③ 부가가치세를 면제받는지 여부는 국민들간에 매우 첨예한 이해관계의 대립을 가져올 수 있고 형평성의 측면에서 문제가 제기될 경우 국민일부의 조세부담을 다른 일부국민에게 전가하는 효과가 발생할 수 있다는 점 등에서 부가가치세의 과세요건의 중요사항을 법률에서 직접 규정하는 외에 부가가치세의 면세 또는 영세율에 관한 사항은 가급적 법률 차원에서 상세하게 규정하는 것이 이론적으로는 더 장점을 가질 수 있다고 생각된다.

그러나 현실적으로 부가가치세를 포함한 우리나라의 모든 세목은 법률과 시행령 및 시행규칙의 체계로 입법화되어 있어 부가가치세만을 법률에서 모두 규정하는 체계로 바꾼다는 것은 입법체계상 부합하지 않게 된다.

특히 부가가치세법의 내용 중 면세·영세율 사항만 법률에서 규정하는 방식으로 상향입법화하는 것도 같은 법률 내용 중 특정 사항만 입법체계를 바꾸는 것이어서 다른 규정사항들과 형평성에도 맞지 않게 된다.

그리고 무엇보다 어떤 사항을 면세 또는 영세율 사항으로 할 것인가의 문제는 그때그때 정책적 필요에 따라 해당 분야에 전문성을 가지고 있는 행정부가 주도적으로 관장하는 것이 필요하다. 어떤 사항을 면세·영세율 사항으로 포함시킬 것인지 또는 제외할 것인지에 대한 정책적 판단은 국민 전체에 미치는 영향이 매우 크고 특정 이해집단의 목소리에 의해 좌지우지되지 않아야 할 것이다.

무엇보다 현대 조세행정은 대량성, 기술성, 전문성을 특징으로 하기 때문에 그 모든 사항

을 의회가 일일이 규정하기에는 현실적으로 어려운 면이 많다. 앞서 살펴본 바와 같이 면세·영세율과 같은 조세특례에 있어서 형평성을 견지하지 못할 경우에는 국민들 중 특정집단의 세부담을 다른 집단에게 전가하는 효과가 발생할 수 있다는 점을 유념하여야 한다.

이러한 몇 가지 점에서 현재로서는 면세·영세율 항목에 대하여 시행령과 시행규칙에서 세부적으로 규율하고 있는 현행 입법체계를 하루아침에 손보기는 어렵다고 판단된다. 그리고 그렇게 해야 할 당장의 입법수요도 크지 않다고 판단된다. 오히려 중요한 것은 세부적인 면세·영세율의 범위를 경제현실에 비추어 어느 선에서 적정하게 유지할지에 관한 균형 있는 정책적 판단이라고 사료된다. 이러한 사명은 현대 국가에서는 전문성을 갖춘 행정부에 일임하는 것이 효율적이며, 이에 대해서는 국회나 헌법재판소에 의한 사후 면책과 통제 장치가 마련되어 있기 때문에 특별히 법치국가적으로도 문제된다고 말할 수도 없다.

오히려 그렇게 함으로써 무분별하게 면세·영세율의 항목과 그 범위를 확대하거나 축소하여 선심성 전시행정이 나타나게 하는 것을 합리적으로 통제할 수 있을 것이다.

물론 면세·영세율에 관한 사항도 기본권적 중요성을 띠는 사항이라는 점에서 가급적 법률 차원에서 규율하도록 하는 것이 타당하다는 점은 이론적 측면에서는 그 타당성을 배제할 수 없을 것이다. 그러나 그러한 입법체계의 변화는 단기적으로 구현하기에는 위에서 언급한 바와 같은 문제점들이 매우 많기 때문에, 가능하다면 장기적 조세입법체계의 개편방향으로 설정하는 것이 타당하다. 그리고 그 구체적 실현방안에 대해서 주무부처가 장기적인 안목을 갖고 다른 전체 세목과의 균형을 고려하여 마스터플랜을 짜도록 하는 것이 합리적이라고 사료된다.

요컨대 면세·영세율 사항을 상향입법화할 것인지의 문제는 순수 입법정책의 문제이지 어느 한 쪽이 정답이라고 말할 수는 없겠다. 각각의 장단점을 비교할 수는 있지만 어느 한 쪽이 당위라고 말할 수는 없을 것이다. 면세·영세율의 규율체계는 현재로서는 현행 체계를 유지하는 것이 바람직하다고 평가된다.

입법체계라는 형식적 문제보다는 법령에 무엇을 담을 것인가에 관한 실질적 문제에 더 많은 관심사가 기울여져야 한다고 생각된다. 예컨대, 유럽연합의 부가가치세제에서 보이는 바와 같이 면세에서도 전단계세액공제가 인정되는 것과 인정되지 않는 것이 있는 예는 우리 부가가치세제에도 많은 시사점을 준다고 사료된다.

## 참고문헌

- 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2010.
- 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2010.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2010.
- 김성수, 『세법』, 법문사, 2003.
- 류지태·박종수, 『행정법신론』, 박영사, 2010.
- 박종수, 『유럽연합(EU)의 부가가치세법제에 관한 연구』, 한국법제연구원, 연구보고  
2002-06.
- \_\_\_\_\_, 「부가가치세법상 사업자의 개념」, 『토지공법연구』 제12집, 2001. 5.
- Tipke, Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008.
- Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 2. Aufl. 1984.
- 독일 연방재무부, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)
- 영국 국세청, [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)
- 영국 법률정보, [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk)
- 일본 법률정보, [law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi)
- European Commission Taxation and Customs Union, [ec.europa.eu/taxation\\_customs](http://ec.europa.eu/taxation_customs)

세법연구 10-06  
**부가가치세 면세 · 영세율 규정사항의  
상향입법화 검토**

---

2010년 8월 23일 인쇄

2010년 8월 30일 발행

저 자 정재호 · 마정화 · 이정미 · 박종수

발행인 원 윤 희

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조 판 및  
인 쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2010

ISBN 978-89-8191-515-5

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.