

공통매입세액 안분계산에 대한 사례연구

- 건물 등 취득에 대한 개선방안 -

김연화* · 손 혁**

〈요 약〉

현재 우리나라의 부가가치세법에서는 겸영사업자가 건물 또는 구축물 등을 취득하여 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용할 때 공급가액이 발생하지 않고 과세사업과 면세사업에 사용할 예정사용면적을 신고한 경우에는 예정사용면적을 기준으로 그 귀속을 구분할 수 있다. 반면 과세·면세사업에 공통으로 사용되는 예정사용면적은 다시 총예정공급가액 중 예정면세공급가액 비율에 의해 그 귀속을 구분하도록 규정하고 있다. 여기서 매입세액 공제분을 계산할 때 사용하는 공급가액 추정치는 납세자가 임의적인 신고로 이루어질 수 있어, 납세자의 추정과 판단이 개입될 수 가능성이 매우 높아 과세관청 입장에서는 객관성이 결여되고 추정의 신뢰성에 의문을 제기할 수 있다. 이에 본 연구는 실지귀속에 따라 안분된 공통매입세액에 대해 면세공급가액비율이 아닌 과세사업분과 면세사업분에 사용예정인 면적을 적용하는 것이 타당하다고 보았다. 그 이유는 예정사용면적은 건물 신축을 시작하기 이전에 이미 관할 구청 등으로부터 사업승인을 얻은 상태로 신축 또는 증축하는 건축물에 대한 사용용도가 어느 정도 확정되었다고 볼 수 있고 사업승인 이후에는 복잡한 행정상의 절차, 추가적 비용 등의 문제로 인해 빈번한 용도변경은 발생하지 않을 것이기 때문이다. 또한 신축중인 건축물에서는 재화의 공급이나 용역의 공급과 같은 공급가액(과세표준), 즉 수익의 실현이 발생하지 않으므로 해당과세기간의 과세표준이 없는 경우에 해당한다. 그러므로 겸영사업자의 경우 예정사용면적을 기준으로 안분하는 것이 타당한 기준일 것이다. 실제로 실무에서 해당 쟁점에 대해 실지귀속이 어려운 경우 겸영사업자의 부가가치세 공통매입세액에 대한 사례들이 실질적으로 존재하며, 본 연구에서는 이에 공통매입세액의 안분으로 인한 납세자와 조세당국 간 충돌을 방지하고 조세소송 등 행정력 낭비와 소송비용 등을 완화하는데 도움을 제공함으로써 납세자가 합리적으로 납득할 수 있는 대책을 신속히 마련할 것이다.

〈주제어〉 공통매입세액, 매입세액불공제

* 계명대학교 경영대학 회계학전공 강사, happyday4057@hanmail.net, 주저자

** 계명대학교 경영대학 회계학전공 부교수, hshawwn@kmu.ac.kr, 교신저자

I. 서 론

부가가치세(value added tax)는 과세사업과 관련된 매입세액만 공제받을 수 있으므로 겸영(兼營)하는 사업자의 면세사업 관련 매입세액은 매출세액에서 공제할 수 없다. 그러나 겸영사업자는 과세사업과 면세사업에 공통적으로 사용하기 위해 구입하는 재화 또는 용역 등에 대한 매입세액이 발생할 수 있다.

이 때 과세사업과 면세사업에 관련된 매입세액에 대해 실지귀속을 확인할 수 있다면 실질에 따라 그 귀속으로 구분하면 된다. 반면 공통으로 사용되어 실지귀속을 구분할 수 없는 매입세액(이하 공통매입세액)은 총공급가액 중 면세공급가액의 비율에 따라 그 귀속을 구분하도록 규정하고 있다(부가가치세법 제40조).

하지만 모든 공통매입세액을 공급가액비율에 따라 구분하는 것은 아니다. 예를 들어, 겸영사업자가 해당과세기간의 과세·면세사업에 대한 공급가액 전부 또는 어느 한 사업에 대한 공급가액이 없는 경우에는 매입가액비율, 예정공급가액비율, 예정사용면적비율의 순서에 따라 공통매입세액을 안분계산 하여야 한다. 다만 겸영사업자가 건물 또는 구축물을 신축하거나 취득하여 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용하는 경우로서 과세사업과 면세사업에 제공할 예정사용면적을 구분할 수 있는 경우에는 예정사용면적비율의 기준을 매입가액비율과 예정공급가액비율보다 우선하여 적용할 수 있다.

중요한 점은 공통매입세액 안분계산 방법으로 사용되는 예정공급가액비율 또는 예정사용면적비율은 추정치를 사용하여 계산한다는 것이다. 하지만 납세자가의 예정비율 적용은 자율적인 신고에 의한 것이기 때문에 추정과 판단이 개입될 수 있으므로 과세관청 입장에서 객관성이 결여되어 추정의 신뢰성에 의문을 제기할 수 있다. 즉 납세자가 전체 매입세액의 계산에서 총공급가액에 대해 과세와 면세사업의 비율을 얼마로 추정하느냐에 따라 공통매입세액의 안분은 달라질 수 있다.

물론 겸영사업자가 건축물을 취득하는 경우 발생하는 공통매입세액은 과세와 면세 사용면적이 확정되는 과세기간의 확정신고에서 정산하게 되지만 건축물의 경우 오랜 시간이 소요되어 완성되는 특성을 가지고 있고, 부가가치세의 과세기간이 6개월 단위라는 것을 고려할 때 부가가치세 환급의 문제로 인한 납세자와 조세당국 사이 충돌이 발생할 가능성이 존재하고 이로 인해 조세소송 등 행정력과 소송비용이 발생할 수 있다.

부가가치세는 새로이 창출된 가치에 대해 부과하는 조세이다. 그렇다면 건물 및 구축물(이하 “건축물”이라함) 등 취득이 완료되지 않은 시점의 건설중인 자산이라면 취득이 진행 중인 상태에 해당하며 아직까지 새로운 가치를 창출한다고 볼 수 없으며 공급가액이 발생하지 않는다고 보는 것이 타당할 것이다.

또한 부가가치세법에서는 겸영사업자가 건축물을 신축·취득하는 경우로서 공급가액 전부

또는 어느 한 사업의 공급가액이 없는 경우에도 과세와 면세에 귀속되는 매입세액을 안분하여 구분하도록 규정하고 있다. 따라서 이 경우는 해당과세기간의 공급가액이 없는 경우에 해당한다고 보아야 할 것이다.

한편, 감가상각자산의 취득에 대해서는 취득이후 과세기간별로 증가 또는 감소된 면세공급가액비율에 따라 재계산하도록 하고 있으므로(부가가치세법 제41조), 결과적으로 취득한 건축물에 의한 가치 창출분에 대하여 귀속에 따라 추가계산을 하는 것이므로 동일지번내의 건축물 신축에 대한 공동사용분에 대한 매입세액을 총공급가액에 대한 면세공급가액비율에 따라 산출하는 것은 문제가 될 수 있다.

따라서 본 연구에서는 겸영(兼營)사업자가 건물 및 구축물 등을 취득하는 경우 총공동매입세액의 안분계산에 대하여 현행 부가가치세법을 살펴본 후 해당 문제점을 제시하고 납세자 및 과세당국에 합리적 개선방안을 제시하고자 한다.

본 연구의 구성은 다음과 같다. 제Ⅱ장에서 부가가치세의 기본이론으로 의의와 유형 및 부가가치세의 산정방법 등 현행 부가가치세법에 대한 전체적 내용과 판례 및 선행연구를 서술하였다. 제Ⅲ장에서는 겸영사업자가 건물 및 구축물을 취득하는 경우 발생하는 총매입세액의 실지귀속에 대한 구분과 과세·면세 및 공통매입세액의 안분계산에 대해 사례기업에 부가가치세법을 적용해 안분계산을 살펴보고 문제점과 개선방안을 제시하였으며, 제Ⅳ장에서는 본 연구의 결론을 제시하였다.

Ⅱ. 이론적 배경 및 선행연구 검토

1. 겸영사업자의 공통매입세액

부가가치세의 납부세액 계산에 있어 공제할 수 있는 매입세액은 과세사업과 관련된 매입세액 뿐이며, 면세사업 및 부가가치세가 과세되지 않는 매입세액에 해당하는 경우 공제할 수 없다(부가가치세법 제39조 제1항 제7호). 즉 겸영사업자의 매입세액 가운데 과세사업에 사용·소비된 것이 확인되는 매입세액은 공제할 수 있으나 면세사업에 사용·소비된 매입세액은 공제할 수 없는데 이는 부가가치세법의 실지귀속에 근거한 과세체계의 계산방법이라고 할 수 있다.

겸영사업자의 경우 겸영으로 인해 과세와 면세사업에 공통으로 사용됨으로 그 귀속을 명확히 정할 수 없는 매입세액(이하 “공통매입세액”이라 함)이 발생할 수 있다. 이에 대해 부가가치세법에서는 기획재정부령에 의한 인원수 등에 의하여 안분할 수 있는 경우를 제외한 나머지는 공급가액기준을 적용한 안분계산으로 과세사업에 사용·소비된 매입세액만을 공제할 수 있도록 하였다(부가가치세법 시행령 제81조 제1항 및 동법 시행규칙 제54조).

가. 공통매입세액의 안분요건

과세·면세사업에 공통으로 사용하여 실지귀속의 구분이 곤란한 공통매입세액을 과세·면세사업의 귀속을 구분하기 위해서는 다음의 요건을 충족해야 한다.

- ① 과세·면세사업을 겸영하는 사업자로서,
- ② 과세·면세사업에 공통으로 사용되거나 사용예정인 매입세액이며,
- ③ 매입세액으로 공제할 수 있는 요건을 충족(매입세액 불공제 요건에 해당하지 않는 경우¹⁾) 하고,
- ④ 실지귀속이 분명하지 않아야 한다.

(1) 과세·면세사업을 겸영하는 사업자

부가가치세의 납세지는 사업장별 과세를 원칙으로 하고 있다(부가가치세법 제6조). 즉 두개 이상의 사업장이 있는 사업자의 경우 공통매입세액 안분계산은 사업장 단위로 하되 각 사업장에서 공통으로 사용되는 매입세액은 각 사업장의 공급가액 합계액으로 안분하는 것이다(서면3팀-2329, 2004.11.16.). 한편 사업자단위과세를 적용하는 사업자가 각 사업장에서 동일한 업종의 과세·면세사업을 겸영하는 경우 공통매입세액의 안분계산은 각 사업장별로 안분 계산한 다음 본점 또는 주사업장에서 이를 합산하여 신고하면 된다(부가-814, 2009.6.15.).

하나의 사업자가 과세사업과 면세사업을 함께 영위하는 경우 겸영사업자라 하며 이때 동일사업장에서 겸영할 때만 안분할 수 있는지, 아니면 사업장을 달리하여 겸영할 때도 안분할 수 있는지 여부가 문제이다. 그러나 매입세액 공제에 있어서 장소적 한계를 두고 있지 않는 바와 같이 공통매입세액의 안분계산에 있어서도 동일사업장을 기준으로 하는 제약은 없다고 해석된다(행정심판실무연구Ⅲ, 제120집).

1) 부가가치세법 제39조(공제하지 아니하는 매입세액)

1. 세금계산서를 제출하지 아니하였거나 제출한 매입처별세금계산서합계표의 기재사항 중 전부 또는 일부가 누락되었거나 사실과 다르게 기재된 매입세액
2. (수입)세금계산서를 발급받지 않았거나 필요적 기재사항이 누락된 매입세액
3. 사업과 직접 관련이 없는 지출
4. 비영업용 소형승용차의 구입과 임차 및 유지에 관한 매입세액
5. 접대비 및 이와 유사한 지출에 대한 매입세액
6. 면세사업 관련 매입세액
7. 사업자등록 전 매입세액

(2) 매입세액의 공제조건 충족

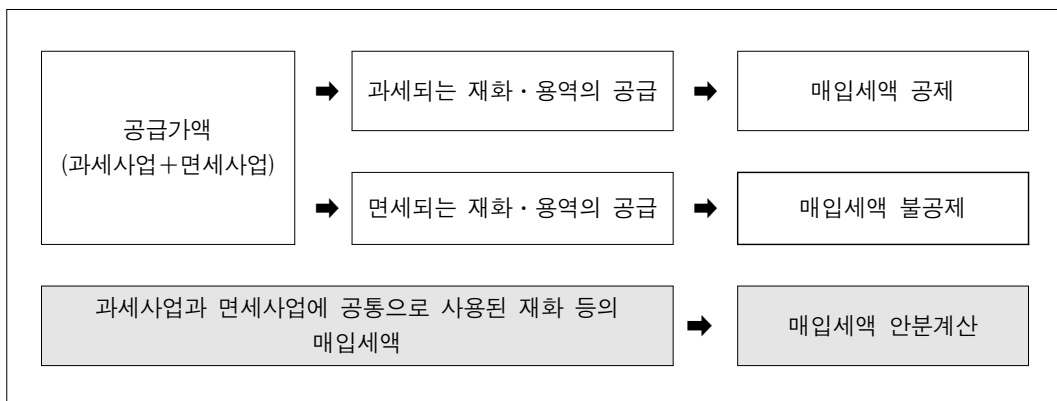
공통매입세액으로서 안분계산의 대상이 되는 매입세액은 부가가치세법 제38조에 따라 매출세액에서 공제되는 매입세액으로서 부가가치세법 제39조에서 규정하는 공제받지 못할 매입세액에 해당하는 경우 안분계산 대상에서 제외시킨다.

(3) 과세·면세사업에 공통으로 사용

사업과 관련하여 취득한 재화 또는 용역이 과세·면세사업에 공통으로 사용 및 사용예정인 매입세액으로서 그 귀속시키는 재화·용역의 공급 및 재화를 수입한 거래일이 속하는 예정신고기간 또는 확정신고기간이다.

겸영사업자가 과세·면세사업에 공통으로 사용된 재화·용역에 대한 매입세액 중 안분계산의 대상이 되는 부분을 그림으로 설명하면 <그림 1>과 같다.

<그림 1> 겸영사업자의 공통매입세액 안분계산 대상 매입세액



(4) 실지귀속의 불분명

취득한 재화 또는 용역이 과세·면세사업에 공통으로 사용됨으로써 그 실지귀속을 명백하게 구분할 수 없는 매입세액에 대해 부가가치세법 제40조에 따라 안분계산의 대상이 된다.

나. 겸영사업자의 공통매입세액 안분계산

과세·면세사업 등을 겸영하는 사업자의 매입세액 공제는 실지귀속에 따라 판단하는 것이 원칙이며 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액은 안분계산기준에 따라 예정신고기간에서 안분하고 확정신고기간에 이를 정산하여야 한다(부가가치세법 시행령 제81조 및 제82조).

(1) 공동매입세액 안분계산의 적용배제

겸영사업자의 공동매입세액에 해당하는 경우 안분계산을 원칙으로 하지만 다음의 경우 안분계산하지 않고 매입세액으로 공제할 수 있게 함으로써 안분계산의 적용을 배제하였다(부가가치세법 시행령 제81조 제2항).

- ① 해당 과세기간의 총공급가액 중 면세공급가액이 5% 미만인 경우의 공동매입세액. 다만 공동매입세액이 500만 원 이상인 경우 제외
- ② 해당 과세기간 중 공동매입세액이 5만 원 미만인 경우의 매입세액
- ③ 신규로 사업을 개시하여 직전과세기간이 없는 경우의 매입세액(부가가치세법 시행령 제63조 제3항 제3호)

안분계산 적용배제 중 ①과 ②는 계산경제성의 원리에 의한 것이고 ③은 신규로 사업을 개시한 사업자가 사업을 개시한 날이 속하는 과세기간에 공급받은 재화를 같은 과세기간에 공급할 때에는 공급가액을 안분계산하지 않고 그 전액을 과세표준으로 하는 것에 대응하여 당해 재화를 공급받을 때의 공동매입세액도 전액 공제되도록 규정한 것이다(행정심판실무연구Ⅲ, 2013).

(2) 공동매입세액의 안분계산 원칙

사업자가 공급하는 재화 또는 용역의 공급 및 재화의 수입에 대한 거래행위는 부가가치세법상 과세대상에 해당되며, 특정 재화 등에 대해 과세권을 포기함으로써 최종소비자의 세부담을 경감하는 역진성 완화 등 기타 정책목적에 의한 제도를 면세제도라고 한다. 면세는 과세권을 포기한 거래로서 거래상대방에 의해 거래징수당한 매입세액을 공제하지 못하며 겸영사업자의 매입세액 가운데 면세사업과 관련한 매입세액도 공제받지 못하게 되는 것이다.

따라서 겸영사업자의 경우 실지귀속이 확인되는 매입세액은 실지귀속에 따라 과세와 면세사업으로 구분하고, 실지귀속이 불분명한 공동매입세액은 총공급가액을 기준으로 면세와 관련된 매입세액을 안분하여 과·면세 관련 매입세액을 구분하고 있다(부가가치세법 시행령 제81조).

$$\text{면세사업(비과세사업 포함) 관련된 매입세액} = \text{공동매입세액} \times \frac{\text{면세공급가액}}{\text{총공급가액}}$$

한편, 부가가치세법 시행규칙에서는 2016년 3월 일부개정(09-546호)을 통해 기획재정부령에서 정하는 인원수 등에 의하는 경우에는 면세공급가액 비율로 구분하지 않을 수 있는 것으로 개정하였다. 여기서 기획재정부령이 정하는 인원수 등이란 도축업을 영위하는 사업자의 경우 도축두수에 따라 면세공급가액 비율을 구분할 수 있음을 말한다(부가가치세법 시행규칙 제54조 제1항).

공동매입세액에 대한 계산은 공통사용재화의 취득일이 속하는 과세기간 총공급가액 중 면세공급가액 비율에 의하여 계산하며, 예정신고를 하는 경우 예정신고대상기간의 총공급가액 중 면

세(비과세)공급가액 비율로 계산하여 면세사업과 관련된 매입세액을 계산하고, 확정신고에서 이를 합산하여 정산해야 한다(부가가치세법 시행령 제81조 제1항).

여기서 총공급가액은 공통매입세액에 관련된 해당 과세기간의 과세사업에 대한 공급가액과 면세사업(비과세사업 포함)에 대한 공급가액의 합계액이며, 면세공급가액이라 함은 공통매입세액 관련 해당 과세기간의 면세사업에 대한 공급가액을 말한다(부가가치세법 시행규칙 제54조 제2항). 그리고 과세사업에 대한 공급가액은 공급시기가 도래된 재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준 합계액이며, 면세사업에 대한 공급가액은 부가가치세가 과세되지 않는 소득세법 및 법인세법의 규정에 따른 수입금액의 합계액이 된다.

(3) 안분계산에서 공급가액이 없는 경우

겸영사업자의 해당과세기간 과세·면세 공급가액이 없거나 그 어느 한 사업의 공급가액이 없는 경우 공통매입세액의 안분계산은 아래의 ①, ②, ③의 순서에 따른다. 다만, 건물 또는 건축물을 신축하거나 취득하여 겸영사업 등에 제공할 예정면적을 구분할 수 있는 경우에는 ③을 ① 및 ②에 우선하여 적용한다(부가가치세법 시행령 제81조 제4항). 이는 건물신축에 대한 과세·면세 예정 사용면적이 구분되는 경우 실지귀속이 구분되는 것으로 보아 면적기준에 따라 안분계산하도록 함으로서 납세자와의 다툼을 제거한 것으로 해석된다(한장석, 2017).

여기서 ②와 ③의 “예정”이란 공통매입세액과 관련된 공급가액 또는 사용면적이 실제로 확정될 과세기간에 과세·면세사업으로부터 발생이 예상되거나 과세·면세사업으로 사용이 예상되는 것을 말한다.

- ① 총매입가액(공통매입가액 제외)에 대한 면세사업 등에 관련된 매입가액의 비율
- ② 총예정공급가액에 대한 면세사업 등에 관련된 예정공급가액의 비율
- ③ 총예정사용면적에 대한 면세사업 등에 관련된 예정사용면적의 비율

(4) 공통매입세액 정산

겸영사업자가 부가가치세법 시행령 제81조 제4항에 따라 공통매입세액을 안분하여 계산한 경우에는 해당 재화의 취득으로 과세사업과 면세사업 등의 공급가액, 과세사업 등의 사용면적이 확정되는 과세기간에 대한 납부세액을 확정신고에서 이를 정산하여야 한다(부가가치세법 시행령 제82조).

- ① 매입가액비율 또는 예정공급가액비율에 따라 안분 계산한 경우

$$\text{가산·공제되는 세액} = \frac{\text{총공통매입세액}}{\left(\frac{\text{과세·면세사업 등의 공급가액이 확정되는 과세기간의 면세공급가액}}{\text{과세·면세사업 등의 공급가액이 확정되는 과세기간의 총면세공급가액}} \right)} - \text{이미 공제한 세액}$$

② 예정사용면적비율에 따라 안분 계산한 경우

$$\text{가산·공제되는 세액} = \frac{\text{총공통 매입세액}}{\left[\frac{\text{과세·면세사업 등의 사용면적이 확정되는 과세기간의 면세사용면적}}{\text{과세·면세사업 등의 사용면적이 확정되는 과세기간의 총면세사용면적}} \right]} \times \text{이미 공제한 세액}$$

다. 공통매입세액 안분계산의 재계산

겸영사업자의 매입세액 중 실지귀속이 불분명한 공통매입세액은 과세기간의 총공급가액 중 면세공급가액의 비율에 해당하는 매입세액은 공제하지 않고 과세공급가액 비율에 해당하는 매입세액만을 공제하고 있다. 그러나 취득한 재화가 과세기간뿐만 아니라 과세기간 이후에 사용될 수 있으므로 안분계산 이후의 과세기간에 면세사업 비율이 달라질 수 있다. 따라서 취득이 속하는 과세기간의 안분계산으로만 과세와 면세비율을 확정하고 이후 과세기간의 과세와 면세비율을 고려하지 않는다면 부당하게 매입세액을 공제하거나 공제받지 못하는 결과를 초래하게 된다. 특히 사용기간이 비교적 장기간에 걸쳐 있는 감가상각자산의 경우 이러한 문제는 더 많이 발생하게 되므로 재계산의 필요성은 더 커지게 된다.

이에 겸영사업자의 감가상각자산에 대한 공통매입세액 안분계산에 따른 매입세액이 공제된 후 취득일 이후 과세기간의 안분계산에 대한 재계산을 통해 납부세액에 가산 또는 환급하여야 한다(부가가치세법 제41조 및 동법 시행령 83조).

(1) 재계산의 요건

겸영사업자의 공통매입세액에 대한 납부세액 또는 환급세액의 재계산을 위해서는 첫째, 겸영사업자가 취득한 감가상각자산으로서 공통매입세액 안분계산의 대상이 되었던 경우 및 면세사업에서 과세사업으로 전환됨으로써 매입세액을 공제한 경우와 둘째, 안분계산의 정산에서 면세비율의 차이가 5% 이상인 경우 적용한다.

(2) 재계산방법

감가상각자산의 취득일이 속하는 과세기간에 안분계산한 방법에 따라 증가 또는 감소된 면세공급가액(면세사용면적)의 비율로 재계산한다(부가가치세법 시행령 제83조 제3호). 증가 또는 감소된 면세비율의 재계산은 확정신고에서만 하는 것이며 건축물은 취득 후 10년, 그 밖의 자산은 4년이 경과되면 재계산을 하지 않아도 된다.

① 건물 또는 구축물에 대한 재계산

$$\begin{aligned} \text{가산(공제)되는 세액} &= \text{해당 재화의 매입세액} \times \left(1 - \frac{5}{100} \times \text{경과된 과세기간의 수}\right) \\ &\quad \times \text{증가(감소)된 면세공급가액(면세사용면적)의 비율} \end{aligned}$$

② 그 밖의 감가상각자산에 대한 재계산

$$\begin{aligned} \text{가산(공제)되는 세액} &= \text{해당 재화의 매입세액} \times \left(1 - \frac{25}{100} \times \text{경과된 과세기간의 수}\right) \\ &\quad \times \text{증가(감소)된 면세공급가액(면세사용면적)의 비율} \end{aligned}$$

(3) 재계산의 적용배제

경영사업자가 감가상각자산에 대해 면세비율이 증가 또는 감소하는 경우 재계산을 하는 것이지만 감가상각자산의 자가 공급, 개인적 공급, 사업상증여 및 폐업시 잔존재화 등으로 과세되어 과세표준이 계산되는 경우 재계산을 하지 않는다. 이는 재계산의 요건 중 당해 감가상각자산은 계속 사용 중이어야 한다는 요건을 충족하지 못하는 것이기 때문이다.

그리고 과세·면세사업에 공통으로 사용하는 감가상각자산을 공급하는 경우 그 공급일이 속하는 과세기간의 직전과세기간 공급가액(사용면적)의 비율에 따라 안분하여 과세표준을 계산하는 것이다. 이 경우 재계산을 하게 되면 공통매입세액의 안분계산은 당해 감가상각자산을 공급하는 날이 속하는 과세기간에 의하게 되고 과세표준의 안분계산은 직전과세기간에 의하게 되는 불일치가 발생하므로 통일성을 유지하기 위해 재계산을 하지 않는 것이다(황남석, 2009).

3. 경영사업자의 공통매입세액에 대한 조세심판원 결정례

경영사업자가 건축물을 취득하는 과정에서 발생하는 공통매입세액에 대한 안분계산은 납세자와 조세당국 사이 지속적으로 문제가 되고 있다. 이에 본 연구는 조세심판원의 결정례에 대해 중요한 몇 가지 사례를 살펴보고 그 의미를 확인하고자 한다.

가. 조심2010서3145

(1) 사실관계

청구법인은 1989.5.2.부터 ○○○에서 면세사업인 의료업과 과세사업인 부동산임대업, 주차장 운영업 등을 운영하는 법인사업자로서 기존 건물에 추가하여 신관(연면적 89,691.32㎡)과 지하 주차장C동(연면적 42,961.16㎡)을 신축하여 2008.4.17. 준공하였으며, 이와 관련하여 2007년 제1기~2008년 제1기 중 발생한 공통매입세액 ○○○원을 사용면적에 따라 안분하여 2008년 제1기 부가가치세 신고시 정산[최종 면세비율 94.64%(79,224.07㎡/83,707.82㎡)로 의료(면세)·후생(과세)용 전용면적에 의함]하였으며, 준공 후 지하주차장C동 전체를 직원전용주차장으로 일시 사용하였다.

(2) 청구법인 주장

신관건물 신축과 관련하여 발생한 공통매입세액에는 「부가가치세법 시행령」 제61조 제3항 제3호가 적용되어야 하는바, 신관건물의 경우 2008년 4월 17일 완공 전에는 공사기간 중이어서 어떠한 재화와 용역에 관하여 공급이 발생하지 아니한 것은 자명한 사실이고, 기존 건축물과는 독립된 별도의 건물로 구분되어 있는 것은 물론 과세·면세사업에 제공할 목적으로 병원동과 주차장 및 각 층별로 과세·면세사업에 제공할 예정면적이 구분되어 있었고, 국세청 유권해석(부가 46015-1741, 1999.5.6.)에서도 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용되는 공유면적을 총예정 사용면적 및 면세사용에 관련된 예정사용면적의 비율 산정시 제외한 후 공급가액이 발생하지 아니하고 면적구분이 가능한 위 조항을 적용하도록 하고 있으므로, 신관건물의 사실관계를 그릇되게 판단하고 위 시행령을 적용하지 아니한 과세처분을 부당하다.

(3) 처분청 의견

1989년 5월 20일 개업하여 종합병원을 운영하고 있는 청구법인은 신관건물 신축기관 중에도 과세·면세사업의 공급가액이 계속하여 발생하고 있었으며, 신관건물 신축은 기존 사업장에 대한 증설·확장에 불과하고, 증설·확장된 신관건물에서 독자적으로 과세·면세수입금액이 발생하는 것이 아니라 기존 사업장 및 신관건물이 영업전반에 걸쳐 유기적으로 사용·수익되고 있으므로 신관건물은 과세·면세 공급가액이 없는 별도의 독립된 사업장 신설에 해당되지 않는바, 실제신관건물은 기존 사업장과 별도의 새로운 병과만 운영되는 것이 아니라 기존 사업장에서 운영중이던 병과를 재비치하여 사업장 전체의 일부로 사용하고 있으므로 기존 사업장과 연결되어 있고, 신관 내 내원객만 독립적으로 사용하는 것이 아니고 기존 사업장 내원객도 같이 사용하고 있는 실정이다. 따라서 신관건물 신축관련 매입세액은 「부가가치세법 시행령」 제61조 제1항 규정을 적용하여 병원전체 사업장의 과세·면세사업 공급가액을 기준으로 안분계산 하여야 하는 것이다.

(4) 조세심판원 결정

청구법인의 신관건물은 기존 병원건물(서관, 동관 등)을 신축하여 병원을 운영하던 청구법인이 또 다른 병원건물로서 건축한 것이고, 실제 사용현황을 보면 기존 병원에서 운영하던 부서가 재배치되었고, 신관건물 내 의료시설 등을 기존 병동 내원객도 사용하고 있으므로 별도의 독립된 건물로서 건축된 것이라기보다는 기존 병원을 확장하여 병원전체 중 일부로서 운영되고 있다고 보는 것이 타당할 것이므로, 기존의 병원시설과 별도의 독립된 부분으로 보아 동 건물에서 공급가액이 발생하지 아니하였으므로 과세·면세 전용면적에 의하여 공통매입세액을 안분하기 보다는 기존 병원 공급가액비율에 따라 공통매입세액을 안분하다가 면적이 확정된 후에는 면적에 따라 안분한 후 공통부분을 공급가액비율에 따라 안분한 처분청의 계산이 보다 합리적인 것으로 판단된다.

(5) 대법원의 판결(대법원 2014 두 10714)

공통매입세액이 하나의 과세사업 또는 면세사업 중 일부분에 관련되는 경우 그 부분이 사업 장소와 운영실태 등에 비추어 나머지 부분과 구분되는 별개의 독립된 사업부분이라 볼 수 없다 면 해당 사업 전체의 공급가액을 기준으로 면세관련 매입세액으로 계산하여야 한다고 하였다.

나. 조심2012중2137

(1) 사실관계

청구법인 ○○은 「사립학교법」에 따라 설립된 학교법인이며, (비영리)학교사업과 부동산(임대)사업으로 면세·과세사업을 겸업하고 있는 사업자로, 과세기간별 부가가치세의 신고당시 청구법인 교내에 연면적 69,431.98㎡(이하 “쟁점건물”이라 한다)을 신축하고, 총공급가액 ○○원 관련 매입세액인 ○○원 포함(이하 “전체매입세액”이라 한다)을 교육·연구시설용건물의 면세사업(교육) 관련 매입세액으로 보아 해당 과세기간의 부가가치세 신고당시 불공제 대상으로 하였다가, 임시사용승인일(2010.7.7.) 이후 쟁점건물의 일부 면적(69,431.98㎡ 중 6,281.79㎡와 주차장 22,667.93㎡)이 용도 변경됨에 따라 2010.9.1. 이후부터 A주식회사 등과 임대차계약을 체결하여 과세사업인 부동산임대용으로 사용하고 있다 하여 전체매입세액을 쟁점건물의 확정된 사용면적을 기준으로 과세사업과 면세사업으로 안분계산하여 2010.12.17. 처분청에 신고·납부한 부가가치세 ○○원을 환급하는 것이 타당하다는 취지의 경정청구를 제기하였다.

나. 처분청은 청구법인의 경정청구에 대한 현지 확인을 실시하여, 전체매입세액 중 과세사업과 면세사업의 실지귀속이 분명한 것은 그에 따르고, 쟁점건물 내에 신축된 지하 1층 내지 지하 4층의 주차장인 22,667.93㎡(지하 1층 2,269.87㎡, 지하 2층 9,199.22㎡, 지하 3층 1,746.73㎡, 지하 4층 9,452.11㎡, 이하 “쟁점주차장”이라 한다)의 신축과 관련한 매입세액인 ○○○(이하 “쟁점매입세액”이라 한다)은 청구법인 전체의 과세사업(부동산임대사업 등) 및 면세사업(대학 등의 교육·연구사업)에 공통으로 사용되는 것으로 보아 전체 과세·면세사업의 공급가액비율을 기준으로 안분계산 하여 2011.3.14. 청구법인이 경정청구를 제기한 부가가치세액 ○○원의 경정청구에 대하여는 거부한다고 통지하였다.

(2) 청구법인 주장

쟁점건물은 배치계획서에서 당초 수익사업을 목적으로 신축하고자 하였으나, 청구법인이 특성을 살려 교육시설을 확충하려는 명분으로 신축한 건물로 총 면적 가운데 과세·면세사업에 사용하는 면적이 명확히 구분되어 있고, 쟁점주차장의 신축과 관련된 쟁점매입세액은 A주식회사와 쟁점주차장을 수수료 방식으로 임대차하는 계약을 체결하고 임대하는 과세사업과 관련된 매입세액이므로 고유목적사업이자 면세사업인 교육·연구 분야와 관계가 없어서 「부가가치세

법 시행령」 제61조 제4항 제3호에 의거 전액을 매출세액에서 공제하여야 함에도, 처분청이 동 매입세액을 전체의 과세·면세사업에 관련된 공통매입세액으로 보아 경정청구를 거부한 처분은 부당하다.

또한 쟁점매입세액을 공통매입세액으로 본다 하여도, 쟁점주차장은 쟁점건물에 신축된 것이고, 학교건물과 용도가 다른 영리목적의 독립된 건물이므로 청구법인의 교육사업 전체와 관련되는 것이 아니라 쟁점건물에 한정된 과세사업과 면세사업의 공통매입세액으로 보아야 하며, 쟁점매입세액 중 「부가가치세법 시행령」 제61조 제4항 제3호 및 같은 령 제61조의2 단서에 의하여 공급가액이 아니라 총예정사용면적에서 과세사업 예정사용면적이 차지하는 비율 또는 과세사업 및 면세사업에 따르는 기여도와 직접적인 인과관계가 있는 쟁점주차장의 이용자별 이용내역(유료주차 차량과 무료주차 차량의 이용시간 등)을 기준으로 하여 안분한 세액을 매출세액에서 공제한 후에 사용 면적이 확정된 과세기간에 정산하는 것이 적법·타당하다.

(3) 처분청 의견

청구법인은 쟁점주차장의 신축과 관련한 쟁점매입세액은 ○○○와 수수료 방식으로 계약을 체결하고 임대한 것이라 고유목적사업이자 면세사업인 교육·연구 분야와 관계없는 과세사업에 귀속되어 공제대상이라 주장하나, 주차관리운영계약으로 약정되어 있어 실질적으로는 쟁점주차장의 주차관리 및 관련 시설물관리가 목적이라 일반적 임대차계약으로 볼 수 없으므로 쟁점매입세액 전부를 과세사업인 임대사업과 관련한 매입세액으로 하여 공제하여야 한다는 청구법인 주장은 받아들이기 어렵다(대법원 2001.7.13. 선고 99두11615 판결 참조).

그리고 쟁점주차장은 청구법인의 교육사업에 필수적으로 필요한 시설은 아니지만 공간적인 구분이 없이 한 울타리에 신축된 것이고, 이용객 가운데 학교 관계자로 확인되는 경우 일정한 시간은 무료주차장을 허용하고 있는 점 등을 보면, 면세사업인 교육사업과 과세사업인 쟁점건물 내의 임대사업과 관련 있는 부수시설이므로 쟁점매입세액을 쟁점건물의 과세사업과 면세사업에 한정되는 공통매입세액으로 인정할 수 없고, 또한 과세사업과 면세사업의 공급가액 비율로 안분함이 타당하다.

(4) 조세심판원 결정

쟁점건물에서는 공급가액이 없고 건물을 신축하여 과세·면세사업에 제공하는 예정면적을 구분할 수가 있는 「부가가치세법 시행령」 제61조 제4항에 따라 면세사업에 관련된 예정사용면적의 비율을 해당 매입가액의 비율 및 예정공급가액의 비율에 우선하여서 적용하여야 하고, 공통매입세액의 안분기준으로 적용하는 과세사업에 사용하는 면적과 면세사업에 사용하는 면적은 실측을 하여 구분하는(조심 2011중869, 2011.10.11. 같은 뜻임) 점 등을 감안하면, 청구법인의 교내에 있는 쟁점건물(연면적 69,431.98㎡)의 신축 관련 각 과세기간별 매입세액을 과세사업과 면세사업 및 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용될 예정면적을 기준으로 안분한 후 해당 과세기

간별 과세사업 관련 매입세액을 매출세액에서 공제하고, 공통사용면적에 해당하는 공통매입세액은 과세사업 및 면세사업의 예정사용면적으로 안분하여 과세사업에 해당하는 공통매입세액을 해당 과세기간의 매출세액에서 공제한 후에, 사용면적이 확정된 과세기간(2010.12.24. 준공일이 속하는 2010년 제2기)에 쟁점건물의 총매입세액을 확정된 사용면적(과세사업 6,624.83㎡, 면세사업 15,751.92㎡, 공통사용면적 47,055.23㎡)을 기준으로 안분계산한 뒤에 과세사업 관련 매입세액에서 기공제세액을 차감한 잔액을 매출세액에서 공제하고, 공통사용면적에 해당하는 공통매입세액에 대하여는 「부가가치세법 시행령」 제61조의2 제2호의 산식[(공통매입세액×6,624.83㎡/22,376.75㎡)－공통매입세액 중 과세사업 관련 매입세액의 기공제세액]을 적용하여 산출한 과세사업 관련 공통매입세액을 2010년 제2기 매출세액에서 공제하여 정산하는 것이 타당하다고 판단된다.

이상의 조세심판원 등의 결정례를 살펴보면, 부가가치세 공통매입세액에 대한 처분청의 주장과 청구인과의 주장이 첨예하게 다르다. 특히 부가가치세 겸영사업자의 경우 건물 신축시 발생하는 공통매입세액의 실지귀속 여부를 판단하는데 어려움이 따르므로 이후에도 유사한 조세쟁송이 발생할 가능성이 있다.

4. 부가가치세 공통매입세액에 대한 선행연구

현실에서는 부가가치세 공통매입세액에 대한 조세소송 등의 이의제기가 자주 발생하는데 비하여 이에 대한 문제점들을 살펴본 연구는 상대적으로 적은편이다. 정규언(2010)은 의료용역이 국민후생을 증진하는 면세용역임에도 불구하고 2009년 세법개정안에 ‘미용목적’의 성형수술의 부가가치세 과세전환으로 인해 나타날 부작용을 언급하였다. 미용목적의 성형수술이 치료와 구분하기 어려우며 공급받는 자에 의해 과세여부가 결정되며 다른 의료용역과의 형평성 문제로 조세중립성이 훼손될 가능성이 있다고 보았다. 더불어 성형외과는 미용과 치료용역을 제공하는 겸영사업자가 되어 공통매입세액의 안분, 정산, 상각자산의 재계산이 발생하여 조세비용이 증가할 것을 예상했다. 박승식(2011)은 재개발 조합의 매입세액에 있어 조합원들이 실제로 부담한 건설매입세액을 공제받을 수 있도록 관련 법령이 개정될 필요가 있다고 보았다. 윤여정(2018)은 공동경비 정산시 과세대상과 면세대상 지출이 함께 있는 경우 조세쟁송이 발생하는 바, 최근 들어 법원은 실지귀속 여부나 사업관련성을 고려하여 공통매입세액의 안분을 판단하고 있음을 밝혔다.

5. 공통매입세액 안분계산방식의 문제점

우리나라 부가가치세법에 의하면 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용·소비되는 재화 또

는 용역에 대한 매입세액에 대해 실지귀속의 구분을 확인할 수 없는 경우 이를 공통매입세액으로 보고 인원수 등²⁾ 기획재정부령이 정하는 경우를 제외하고 획일적으로 공급가액 및 면적을 기준으로 안분하여 공제받을 수 있는 매입세액을 산출한다. 그러나 단순히 해당 과세기간의 공급가액을 기준으로 공통매입세액을 안분계산하여 면세사업과 관련된 매입세액에 대해 공제하지 않는 산출방식은 업종별 매출구조 등 기업의 실질적 내용을 고려하지 못한 방법이라 하겠다.

예를 들어, 최근 과세사업과 면세사업을 겸영하는 도축업 등에 대한 공통매입세액에 대해서 공급가액을 기준으로 안분하던 규정에서 보다 합리적인 방법으로 도축두수를 기준으로 안분할 수 있도록 개정하였다. 즉 면세사업분 공급가액에는 판매가격이 포함된 재화의 공급가액이고, 과세사업분 공급가액에는 가공수수료에 해당하는 용역의 공급가액이므로 이들 공급가액의 기준은 서로 상이한 성격의 공급가액이므로 구법에 의한 공급가액 기준으로 안분하는 경우 납세자의 입장에서 실지귀속에 의한 합리적 안분계산방법이라고 볼 수 없다(국심 1999구440. 1999.12.29., 조심2013광4392. 2013.12.18. 등). 따라서 도축업의 경우 과세·면세와 관련된 공통매입세액의 안분계산에 대해 많은 논쟁이 발생한 후 2016년 3월에 공급가액을 기준으로 하지 않도록 세법이 개정되었다. 이처럼 매출액의 구조 등을 고려하지 않고 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액에 대해 공급가액 또는 면적을 기준으로 하는 방법은 실질을 왜곡하는 결과로 나타나기 때문에 보다 합리적 기준을 마련하거나 납세자 스스로 합리적 기준에 의해 이를 구분할 수 있도록 재량을 부여하는 것도 필요한 것으로 판단된다.

이상의 선행연구들을 살펴보면, 부가가치세 공통매입세액은 다양한 분야에서 조세쟁점이 될 수 있으며, 결국 공통매입세액에 대한 과세와 면세사업의 실지귀속 여부를 판단하는 것이 매우 어려운 부분이다. 따라서 본 연구는 겸영사업자의 공통매입세액 안분과 관련한 사례를 살펴보고 해당 사례를 통해 현 방식의 문제점을 지적하고 실질과세가 적용될 수 있는 방법을 제안하고자 한다.

III. 사례분석과 개선방안

본 연구는 겸영사업자의 공통매입세액 안분계산 중에서 건축물과 같은 감가상각 대상 자산의 취득 과정에서 발생하는 공통매입세액 안분계산에 대해 살펴보고자 한다. 현행 부가가치세법에 의하면 겸영사업자의 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액은 총공급가액에 대한 면세공급

2) 부가가치세법 시행규칙 제54조 ① (공통매입세액 안분계산) 영 제81조 제1항에 따른 “인원 수 등에 따르는 등 기획재정부령으로 정하는 경우”란 도축업을 영위하는 사업자가 법 제40조에 따른 공통매입세액을 과세사업과 면세사업에 관련된 도축 두수(頭數)에 따라 안분하여 계산하는 경우를 말한다.<신설 2016.03.09.>

가액비율에 따라 안분계산 하여야 하므로 겸영사업자가 건축물을 신축 또는 취득하여 과세·면세사업에 함께 사용하는 공통사용면적에 대한 매입세액 상당액도 총공급가액에 대한 면세공급가액비율로 안분계산 하여야 한다. 그러나 해당 과세기간의 공급가액 전부가 없거나 또는 어느 한 사업의 공급가액이 없는 상태에서 과세·면세사업에 사용할 예정면적을 구분할 수 있는 경우라면 예정사용면적비율 기준을 우선 적용하여 안분 계산할 수 있다(부가가치세법 시행령 제 81조 제4항).

부가가치세는 특정 재화로부터 새롭게 창출된 가치에 대하여 부가하는 조세이므로 사업자가 새로운 건축물을 취득하는 과정중이라면 아직 취득이 완료되지 않은 상태이므로 새로운 가치의 창출이 발생하였다고 보기 어렵다. 즉 취득한 건축물로부터 가치의 창출이 실현되지 않았으므로 새로 취득되는 건축물에서는 어느 사업(과세 또는 면세사업)에서도 공급가액이 발생하였다고 볼 수 없다. 따라서 건축물의 과세·면세 및 공통예정사용면적을 알 수 있는 경우라면 예정사용면적비율에 따라 매입세액을 안분하는 것이 타당하다.

만약 사업자가 동일사업장내에서 하나의 사업으로 기존의 사업과 구분되는 별개의 독립된 사업장이 아닌 상태의 건축물을 신축 또는 증축하는 경우라면 공통매입세액의 안분계산 기준은 총공급가액에 대한 면세공급가액비율과 예정사용면적비율(과세·면세 및 공통 예정사용면적이 확인되는 경우) 중 어떤 기준을 적용해야 하는가에 의문이 제기된다.

이에 본 연구에서는 공통매입세액의 안분계산을 가상의 사례를 통해 현행 부가가치세법에 의한 총공급가액에 대한 면세공급가액비율과 예정사용면적비율에 의한 공통매입세액의 안분계산을 살펴보고 이들의 차이점과 장단점을 비교함으로써 합리적 방법을 모색해보고자 한다.

1. 사례기업의 기초자료

A사는 2011년 1월 1일부터 임대한 사업장에서 축산물을 취득하여 일부는 별도의 가공공정을 거치지 않고 냉동 창고에 보관하였다가 도매상과 직판장에 판매(면세사업)하고 일부는 가공공정을 거쳐 판매(과세사업)하고 있다. 부가가치세법에서 가공되지 않는 축산물은 면세로 분류하고 가공공정을 거친 축산물에 대해서는 과세대상으로 분류하고 있으므로 가공된 축산물은 부가가치세의 과세대상이 된다. A사는 사업 확장을 위해 2015년 4월 1일부터 2016년 6월 30까지 사업용 건물을 신축하기로 하였으며 건물신축시점부터 설계도면상에 과세사업과 면세사업 및 공통으로 사용될 면적에 대한 구분과 용도가 기재되어 있어 과세·면세사업 등에 사용할 예정사용면적이 확인되는 경우이다. 과세·면세 및 공통으로 실지 귀속되는 예정사용면적에 대해서는 <표 1>에 정리하였다.

〈표 1〉 과세·면세 및 공통 예정사용면적

구 분	사용면적(㎡)			
	계	과 세	면 세	공 통
A동 (생산동)	15,000	5,000	4,000	6,000
B동 (부속건물)	15,000	2,000	3,000	10,000
C동 (창 고)	15,000	2,000	6,500	6,500
전체 면적	45,000 (100%)	9,000 (20%)	13,500 (30%)	22,500 (50%)

건축물의 신축과 관련하여 발생한 공사비 총액은 ₩46,800,000천 원 (VAT 4,680,000천 원)이며 과세기간별 발생한 총 공사비총액 및 매입세액은 <표 2>에서 정리하였다.

〈표 2〉 과세기간별 건축물의 취득에 소요된 매입가액

(단 위 : 천 원)

과세기간			2015년		2016년	
			매입가액	세 액	매입가액	세 액
건축물 취득 매입가액	1기	1월~3월	0	0	8,500,000	850,000
		4월~6월	4,600,000	460,000	12,700,000	1,270,000
		1기 합계	4,600,000	460,000	21,200,000	2,120,000
	2기	7월~9월	5,000,000	500,000	9,300,000	930,000
		10월~12월	6,700,000	670,000	0	0
		2기 합계	11,700,000	1,170,000	9,300,000	930,000

2. 공통매입세액에 대한 안분계산

경영사업자의 공통매입세액 안분계산에서는 인원수 등에 따르는 기획재정부령이 정하는 경우를 제외하면 원칙적으로 총공급가액에 대한 면세공급가액비율로 안분계산 하도록 하고 있다. 그러나 공통매입세액을 면세공급가액비율로 안분하는 것은 공급가액이 발생한 사업과 공통매입세액이 발생한 사업이 서로 관련성이 있어야 할 것이다. 만약 공급가액이 발생한 사업과 공통매입세액이 발생한 사업이 서로 관련성이 없다면 면세공급가액비율기준이 아닌 다른 기준을 적용하여 공통매입세액을 안분계산 하여야 할 것이다.

이에 본 연구에서는 먼저 사례를 통해 해당 과세기간에 공급가액이 없는 경우로서 예정사용면적기준을 적용해보았으며, 두 번째로 총공급가액을 확인할 수 있는 경우에 대해 공통매입세액

의 안분계산을 산출하여 이들의 차이점을 비교함으로써 장단점을 찾고자 한다.

(1) 해당과세기간의 공급가액이 없는 경우

사례기업 A사는 건축물을 신축 또는 취득하여 경영사업에 사용하는 경우로 해당과세기간의 과세·면세사업 관련 공급가액이 없다. <표 1>에서 과세·면세 및 공통 예정사용면적을 확인할 수 있으므로 <표 2>의 각 과세기간별 발생한 공사비총액에 대한 매입세액은 예정사용면적비율 기준으로 안분계산 하였다.

해당과세기간의 공급가액이 없으므로 <표 3>에서는 공사비 총액에 대한 매입세액을 1단계에서 과세·면세 및 공통 예정사용면적을 기준으로 실지귀속을 구분하였으며, 2단계에서는 1단계에서 안분된 공통매입세액을 다시 과세·면세 예정사용면적비율로 안분한 후 3단계에서 과세와 면세의 귀속을 구분하였다. 예정사용면적비율기준을 적용하면 2015년 1기 확정 총 매입세액 460,000천 원 가운데 과세사업 관련 매입세액 184,000천 원, 면세사업 관련 매입세액 276,000천 원으로 안분된다.

공통매입세액은 예정신고에서 안분하여 계산한 경우 과세·면세사업 등의 사용면적이 확정되는 과세기간의 확정신고에서 정산하여야 한다. 그러나 사례기업 A사는 설계도면상의 면적이 완공시점까지 변동이 발생하지 않은 것으로 가정하였으므로 확정신고에서 추가 정산되는 매입세액은 발생하지 않는 것으로 하였다.

<표 3> 예정사용면적비율에 의한 안분계산

(단 위 : 천 원)

구 분		2015년				
		4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정
공사비에 대한 매입세액		460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000
(1단계) 실지귀속으로 안분	과세	92,000	92,000	100,000	134,000	234,000
	면세	138,000	138,000	150,000	201,000	351,000
	공통	230,000	230,000	250,000	335,000	585,000
	계	460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000
(2단계) 공통 사용분 과·면세사업에 안분	과세	92,000	92,000	100,000	134,000	234,000
	면세	138,000	138,000	150,000	201,000	351,000
	계	230,000	230,000	250,000	335,000	585,000
(3단계) 과·면세의 구분	과세	184,000	184,000	200,000	268,000	468,000
	면세	276,000	276,000	300,000	402,000	702,000
	계	460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000

〈표 3〉 예정사용면적비율에 의한 안분계산 (계속)

(단 위 : 천 원)

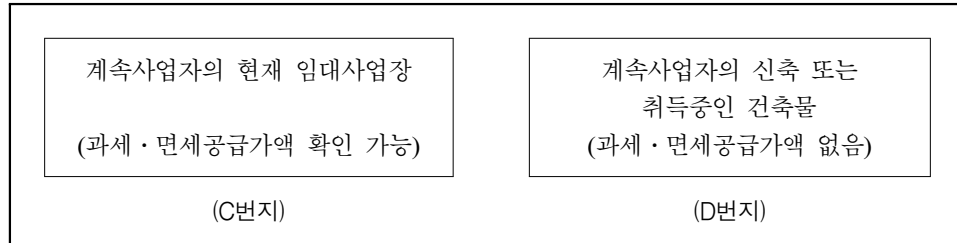
구 분		2016년					
		1월~3월	4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정
공사비에 대한 매입세액		850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000
(1단계) 실지귀속으로 안분	과세	170,000	254,000	424,000	186,000	0	186,000
	면세	255,000	381,000	636,000	279,000	0	279,000
	공통	425,000	635,000	1,060,000	465,000	0	465,000
	계	850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000
(2단계) 공통 사용분 과·면세사업에 안분	과세	170,000	254,000	424,000	186,000	0	186,000
	면세	255,000	381,000	636,000	279,000	0	279,000
	계	425,000	635,000	1,060,000	465,000	0	465,000
(3단계) 과·면세의 구분	과세	340,000	508,000	848,000	372,000	0	372,000
	면세	510,000	762,000	1,272,000	558,000	0	558,000
	계	810,000	1,270,000	2,080,000	930,000	0	930,000

(2) 계속사업자가 독립된 장소에 건축물을 취득하는 경우

다음의 사례기업 A사는 계속사업자로서 현재의 사업장에서 과세·면세사업에 대한 공급가액이 확인가능 하다. 즉 현재의 사업장(C번지)에서 겸업사업을 계속 유지하면서 사업 확장을 위해 새로운 제3의 독립된 장소(D번지)에 건축물을 신축 또는 취득하여 겸업사업에 사용할 목적으로 신축 중이다(<그림 2>참조). A사는 계속사업자이므로 현재 운영중인 사업장에서는 과세·면세사업에 대한 공급가액이 확인되는 경우에 해당하지만 새로 신축중인 건축물은 건설중인자산으로서 새로운 가치의 창출이 발생하지 않고 있으므로 과세·면세사업 등에 대한 공급가액이 확인되지 않는다. 따라서 이와 같은 경우 예정사용면적비율기준을 적용하여 실지귀속을 구분하고 안분계산 하여야 한다.

본 사례에서는 <표 2>의 각 과세기간별 발생한 공사비총액에 대한 매입세액을 <표 1>의 과세·면세 및 공통 예정사용면적을 예정사용면적비율을 적용하여 안분계산하게 되면 <표 3>의 예정사용면적비율에 의한 안분계산과 동일하게 된다. 즉 1단계에서 과세·면세 및 공통 예정사용면적 기준으로 실지귀속을 구분하고, 2단계에서는 1단계에서 안분된 공통매입세액을 다시 과세와 면세 예정사용면적비율로 안분한 후 3단계에서 과세·면세사업에 귀속되는 매입세액을 구분하면 된다.

<그림 2>

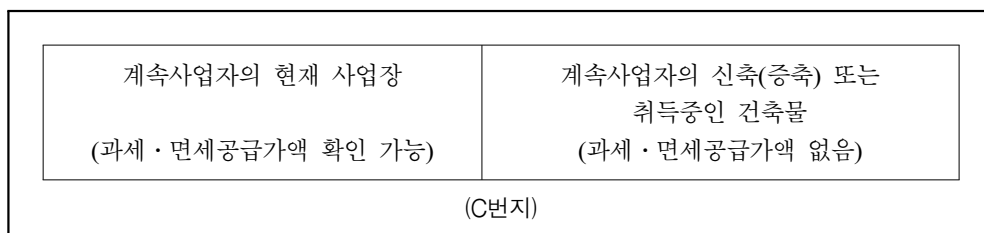


(3) 계속사업자가 현재의 장소에 건축물을 취득하는 경우

다음에서는 사례기업 A사가 계속사업자로서 현재 사업장에서 과세·면세사업에 대한 공급가액을 확인할 수 있는 경우에 해당하며 사업 확장을 위해 현재의 사업장을 증축 또는 신축하여 경영사업에 사용할 목적이다. 과세·면세 및 공통 예정사용면적은 <표 1>에서 확인할 수 있고 각 과세기간 발생한 공사비총액에 대한 매입세액은 <표 2>와 같다. A사는 <그림 3>과 같이 동일 사업장(A번지)내에서 현재 계속사업 중이며 별도 공간을 증축 또는 신축 중에 있으므로 건설중인자산으로부터는 과세·면세사업에 대한 공급가액은 없는 상태로 해당과세기간의 공급가액을 확인할 수 없다. 이 경우 건설중인자산의 매입으로부터 발생한 매입세액에서 발생한 공통매입세액의 안분계산 기준을 총공급가액에 대한 면세공급가액비율로 보는 것이 타당할 것인가 또는 예정사용면적비율기준을 적용하는 것이 타당할 것인가에 의문에 제기된다.

본 연구에서는 먼저 공통매입세액을 총공급가액에 대한 면세공급가액비율로 안분하여 계산하고 예정사용면적비율기준으로 안분계산한 경우와의 차이를 비교하였다.

<그림 3>



계속사업자의 현재 사업장에서 발생한 과세·면세사업에 대한 공급가액은 계산의 편의를 위해 비율로 계산하여 <표 4>에 제시하였으며 과세·면세 공급가액비율이 서로 다른 경우를 비교하기 위해 세 가지로 나누어 표시하였다.

〈표 4〉 과세기간별 과세·면세 공급가액 비율

(단 위 : %)

구 분	2015년						2016년					
	4월~6월			7월~12월			1월~6월			7월~12월		
	과세	면세	계	과세	면세	계	과세	면세	계	과세	면세	계
Panel A	50	50	100	50	50	100	50	50	100	50	50	100
Panel B	30	70	100	30	70	100	30	70	100	30	70	100
Panel C	20	80	100	20	80	100	20	80	100	20	80	100

〈표 5〉 총공급가액에 대한 면세공급가액비율

(단 위 : 천 원)

Panel A : 면세공급가액비율 50%

구 분		2015년					
		4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정	
공사비에 대한 매입세액		460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000	
(1단계) 실지귀속으로 안분	과세	92,000	92,000	100,000	134,000	234,000	
	면세	138,000	138,000	150,000	201,000	351,000	
	공통	230,000	230,000	250,000	335,000	585,000	
	계	460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000	
(2단계) 공통 사용분 과·면세사업에 안분	과세	115,000	115,000	125,000	167,500	292,500	
	면세	115,000	115,000	125,000	167,500	292,500	
	계	230,000	230,000	250,000	335,000	585,000	
(3단계) 과·면세의 구분	과세	207,000	207,000	225,000	301,500	526,500	
	면세	253,000	253,000	275,000	368,500	643,500	
	계	460,000	469,000	500,000	670,000	1,170,000	
구 분		2016년					
		1월~3월	4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정
공사비에 대한 매입세액		850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000
(1단계) 실지귀속으로 안분	과세	170,000	254,000	424,000	186,000	0	186,000
	면세	255,000	381,000	636,000	279,000	0	279,000
	공통	425,000	635,000	1,060,000	465,000	0	465,000
	계	850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000

〈표 5〉 총공급가액에 대한 면세공급가액비율 (계속)

(단 위 : 천 원)

Panel A : 면세공급가액비율 50%							
구 분		2016년					
		1월~3월	4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정
(2단계) 공통 사용분 과·면세사업에 안분	과세	212,500	317,500	530,000	232,500	0	232,500
	면세	212,500	317,500	530,000	232,500	0	232,500
	계	425,000	635,000	1,060,000	465,000	0	465,000
(3단계) 과·면세의 구분	과세	382,500	571,500	954,000	418,500	0	418,500
	면세	467,500	698,500	1,166,000	511,500	0	511,500
	계	850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000
Panel B : 면세공급가액비율 70%							
구 분		2015년					
		4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정	
공사비에 대한 매입세액		460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000	
(1단계) 실지귀속으로 안분	과세	92,000	92,000	100,000	134,000	234,000	
	면세	138,000	138,000	150,000	201,000	351,000	
	공통	230,000	230,000	250,000	335,000	585,000	
	계	460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000	
(2단계) 공통 사용분 과·면세사업에 안분	과세	69,000	69,000	75,000	100,500	175,500	
	면세	161,000	161,000	175,000	234,500	409,500	
	계	230,000	230,000	250,000	335,000	585,000	
(3단계) 과·면세의 구분	과세	161,000	161,000	175,000	234,500	409,500	
	면세	299,000	299,000	325,000	435,500	760,500	
	계	460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000	
구 분		2016년					
		1월~3월	4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정
공사비에 대한 매입세액		850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000
(1단계) 실지귀속으로 안분	과세	170,000	254,000	424,000	186,000	0	186,000
	면세	255,000	381,000	636,000	279,000	0	279,000
	공통	425,000	635,000	1,060,000	465,000	0	465,000
	계	850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000

〈표 5〉 총공급가액에 대한 면세공급가액비율 (계속)

(단 위 : 천 원)

Panel B : 면세공급가액비율 70%							
구 분		2016년					
		1월~3월	4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정
(2단계) 공통 사용분 과·면세사업에 안분	과세	127,500	190,500	318,000	139,500	0	139,500
	면세	297,500	444,500	742,000	325,500	0	325,500
	계	425,000	635,000	1,060,000	465,000	0	465,000
(3단계) 과·면세의 구분	과세	297,500	444,500	742,000	325,500	0	325,500
	면세	552,500	825,500	1,378,000	604,500	0	604,500
	계	850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000
Panel C : 면세공급가액비율 80%							
구 분		2015년					
		4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정	
공사비에 대한 매입세액		460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000	
(1단계) 실지귀속으로 안분	과세	92,000	92,000	100,000	134,000	234,000	
	면세	138,000	138,000	150,000	201,000	351,000	
	공통	230,000	230,000	250,000	335,000	585,000	
	계	460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000	
(2단계) 공통 사용분 과·면세사업에 안분	과세	46,000	46,000	50,000	67,000	117,000	
	면세	184,000	184,000	200,000	268,000	468,000	
	계	230,000	230,000	250,000	335,000	585,000	
(3단계) 과·면세의 구분	과세	138,000	138,000	150,000	201,000	351,000	
	면세	322,000	322,000	350,000	469,000	819,000	
	계	460,000	460,000	500,000	670,000	1,170,000	
구 분		2016년					
		1월~3월	4월~6월	1기 확정	7월~9월	10월~12월	2기 확정
공사비에 대한 매입세액		850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000
(1단계) 실지귀속으로 안분	과세	170,000	254,000	424,000	186,000	0	186,000
	면세	255,000	381,000	636,000	279,000	0	279,000
	공통	425,000	635,000	1,060,000	465,000	0	465,000
	계	850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000
(2단계) 공통 사용분 과·면세사업에 안분	과세	85,000	127,000	212,000	93,000	0	93,000
	면세	340,000	508,000	848,000	372,000	0	372,000
	계	425,000	635,000	1,060,000	465,000	0	465,000
(3단계) 과·면세의 구분	과세	255,000	381,000	636,000	279,000	0	279,000
	면세	595,000	889,000	1,484,000	651,000	0	651,000
	계	850,000	1,270,000	2,120,000	930,000	0	930,000

<표 5>는 총공급가액에 대한 면세공급가액비율로 공통매입세액을 안분계산한 사례로 먼저 1단계에서 공사비에 대한 매입세액을 <표 1>의 예정사용면적비율로 실지귀속을 구분하여 과세·면세 및 공통매입세액으로 구분하였다. 2단계에서는 1단계에서 안분된 공통사용분 매입세액을 <표 4>의 총공급가액에 대한 면세공급가액비율로 안분하여 과세·면세로 구분한 다음 3단계에서 실지귀속을 구분하였다.

<표 5>의 Panel A에서는 과세·면세공급가액비율을 각각 50%와 50%의 동일한 비율을 가정하였다. 건축물의 신축이 완료된 과세기간의 안분계산 정산에 의한 결과 공사비 총액에 관련된 매입세액 4,680,000천 원 가운데 과세사업으로 귀속되는 매입세액은 2,106,000천 원, 면세사업에 귀속되는 매입세액은 2,574,000천 원으로 정산된다.

Panel B에서는 과세·면세공급가액비율을 각각 30%와 70%의 비율로 가정하여 공통매입세액을 안분하여 정산하였다. 건축물의 신축이 완료된 과세기간의 정산에서 과세사업에 귀속되는 매입세액은 1,638,000천 원, 면세사업에 귀속되는 매입세액 3,042,000천 원이며 과세사업과 면세사업의 차이는 1,404,000천 원이다.

Panel C에서는 과세·면세공급가액비율을 각각 20%와 80%의 비율로 가정하였으며 건축물의 신축이 완료된 과세기간의 정산에서 과세사업에 귀속되는 매입세액은 1,404,000천 원, 면세사업에 귀속되는 매입세액은 3,276,000천 원으로 과세사업과 면세사업의 차이는 1,872,000천 원이다.

경영사업자가 사업용 건축물을 신축 또는 취득하는 과정에서 발생하는 매입세액에 대해 실지귀속을 구분하거나 과세·면세사업에 공통으로 사용됨으로 발생하는 매입세액에 대한 귀속을 구분하는 것은 매우 어려운 일이다. 앞의 사례기업 A사의 사례에서 보듯이 과세·면세사업에 대한 공급가액 비율에 따라 그 귀속은 달리 계산되기도 한다.

3. 개선방안 : 공통사용면적에 대해 예정사용면적비율로 안분계산

경영사업자가 사업용 건축물을 신축 또는 취득하는 과정에서 발생하는 매입세액을 과세·면세사업에 사용됨으로 그 실지귀속을 구분하는 것은 매우 어려운 일이며 특히 공통매입세액이 과세·면세사업에 공통으로 함께 사용되는 경우 그 귀속을 결정짓는 것은 매우 힘든 결정일 것이다. 예를 들어 건물 신축에 필요한 건설자재를 매입하여 과세·면세 및 공통면적사용분으로 구분하여 매입세액을 공제, 불공제로 구분한다거나 아니면 공통매입세액으로 나누는 것은 현실적으로 불가능하다. 이에 부가가치세법 제40조 및 동법 시행령 제81조 제1항 내지 제4항에서는 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액은 면세공급가액비율로 안분하여 계산하고, 해당과세기간의 공급가액을 확인할 수 없거나 어느 한 사업의 공급가액이 없는 경우 매입가액비율, 예정공급가액비율, 예정사용면적비율의 순서로 안분계산 하고, 건축물은 예정사용면적비율이 확인되는 경우 우선하여 예정사용면적비율을 적용하여 안분계산 할 수 있도록 하도록 함으로써 실

질을 우선한 것이라 하겠다.

본 연구에서는 겸업사업에 사용할 목적으로 건축물을 신축 또는 취득하는 때 건설중인자산에 대한 공통매입세액의 안분계산방법에 대한 개선방안을 모색하고자 하였다. 부가가치세법의 집행기준(40-81-6)에 의하면 매입세액의 계산은 먼저 실지귀속에 따라 산정하며, 사업자가 건축물을 취득하거나 신축하면서 발생한 매입세액과 관련하여 과세·면세사업에 사용될 면적 및 과세·면세사업에 공통으로 사용될 면적이 객관적으로 구분되어 있는 경우 면적비율로 계산하여 실지귀속을 구분하고, 공통면적에 대한 매입세액은 총공급가액에 대한 면세공급가액비율로 안분하여 계산하도록 하고 있다.

<표 6> 면세공급가액비율에 따른 과세·면세 매입세액 차이

(단 위 : 천 원)

구 분	예정사용면적비율	총공급가액에 대한 면세공급가액비율		
		면세비율(50%)	면세비율(70%)	면세비율(80%)
과 세	1,872,000	2,106,000	1,638,000	1,404,000
면 세	2,808,000	2,574,000	3,042,000	3,276,000
차 이	936,000	468,000	1,404,000	1,872,000

<표 6>은 겸업사업자가 건축물 신축에서 발생한 매입세액을 예정사용면적비율과 면세공급가액비율로 안분계산한 것을 요약한 것이다. 겸업사업가 동일한 용도에 사용할 목적으로 건축물을 취득하였으나 건축물 취득에 대한 매입세액을 어떤 방법으로 안분계산 하느냐에 따라 공제되는 매입세액은 차이가 발생하게 된다. 여기서 관심을 가져야 할 점은, 만약 동일한 건축물을 취득하고, 동일하게 예정사용면적을 확인할 수 있는 경우라면 과세·면세 및 공통매입세액의 실지귀속을 구분하는 방법과 공통매입세액을 안분하는 방법은 같아야 할 것이다. 그러나 사례기업의 그림 1과 그림 2를 비교해보면 그림 2의 경우 현재의 사업장과 별도의 독립된 장소에서 건축물을 신축중이므로 예정사용면적으로 안분계산 할 수 있고, 그림 3에서와 같이 동일한 지번 내에서 건축물을 증축하는 경우 기존의 사업과 구분되는 별개의 독립된 공간이라고 보기 어렵다는 이유로 예정사용면적이 아닌 면세공급가액비율기준으로 공통매입세액을 안분하여 계산하는 것은 불합리하다(대법2014누10714, 조심2012중2137 등).

건축물의 경우 건설이 시작되기 이전에 이미 사업승인에 의해 사용용도가 어느 정도 확정되어 있고 용도변경이 쉽게 이루어지지 않아 예정사용면적이 거의 확정적이라는 점이다. 또한 건설중인자산에서는 아직 과세·면세 어느 한 사업으로부터 아무런 공급가액이 발생하지 않는다. 따라서 예정사용면적이 확인되는 경우라면 먼저 예정사용면적비율로 과세·면세 및 공통매입세액을 실지귀속을 구분한 다음, 공통매입세액을 다시 과세·면세 예정사용면적비율로 안분하는

것을 합리적인 방법으로 제안한다.

IV. 결 론

부가가치세법은 겸영사업자의 매입세액 계산에 대해 실지귀속에 따라 구분되는 경우 과세·면세사업으로 그 귀속을 구분하고 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액에 대해서는 대통령령으로 정하는 바에 따라 안분계산 하도록 되어 있다. 하지만 실지귀속의 구분에서도 납세자가 인식하는 바와 조세당국의 실지귀속에 대한 차이가 존재할 수 있을 뿐만 아니라 과세와 면세로 실지귀속을 구분하기란 어려우며 추정이 개입될 수 있어 납세자와 조세당국 간 충돌할 가능성이 존재한다.

본 연구는 겸영사업자가 건축물을 취득하여 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용되는 예정사용면적에 대해 조세당국과 사업자 간 충돌이 발생할 수 있는 상황과 사례를 제시하고 그 문제점을 해결하고자 대안을 제시하였다. 현재의 부가가치세법에서 시행하고 있는 공통매입세액 안분계산방법 중 예정사용면적비율은 해당과세기간의 공급가액 전부 또는 어느 한사업에서 공급가액이 없는 경우 적용하는 것으로 되어있다. 사업자가 건축물을 신축하게 된다면 신축하는 건축물에서는 신축시점부터 완공에 이르는 시점까지 미완성상태이므로 공급가액이 발생하지 않을 가능성이 높다. 따라서 해당과세기간의 공급가액이 없는 경우에 해당하게 되어 예정사용면적비율을 적용하여 공통매입세액을 안분하는 것이 타당하다. 그러나 조세심판원의 결정례 등을 살펴보면 겸영사업자가 동일 지번 내에서 건축물을 신축 또는 취득하는 경우 총공급가액이 있는 것으로 보고 공통매입세액을 총공급가액에 대한 면세공급가액비율로 안분하여야 한다고 결정하고 있다.

본 연구는 겸영사업자가 건축물을 신축, 증축 및 취득하는 경우 공통적으로 사용하는 면적에 대한 공통매입세액을 과세·면세사업분으로 안분계산 함에 있어 면세공급가액비율이 아닌 예정사용면적비율을 적용할 필요가 있다고 보았다. 왜냐하면 본 연구에서 제시한 예정사용면적은 건물 신축을 시작하기 이전이 이미 관할 구청 등으로부터 사업승인을 얻은 상태로 신축 또는 증축하는 건축물에 대한 사용용도가 어느 정도 확정되었다고 볼 수 있고 사업승인 이후에는 복잡한 행정상의 절차, 추가적 비용 등의 문제로 인해 빈번한 용도변경은 발생하지 않을 것이기 때문이다. 또한 신축중인 건축물에서는 재화의 공급이나 용역의 공급과 같은 공급가액(과세표준)이 수익의 실현이 발생하지 않으므로 해당과세기간의 공급가액이 없는 경우에 해당한다. 이처럼 본 연구는 사례를 통해 겸영사업자의 공통매입세액에 대한 합리적 개선방안을 제시했다는데 그 공헌점이 있다.

참고문헌

- 박승식. 2011. “재개발·재건축 조합의 부가가치세 매입세액공제제도의 개선방안”. 세무와 회계저널 제12권 제2호 : 491-522.
- 윤여정. 2018. “Review of 2017 Value-Added Tax Act Cases”. 조세법연구 제24권 제2호 : 249-315.
- 정규언. 2010. “의료용역 중 미용성형수술에 대한 부가가치세 면세폐지의 타당성 검토”. 세무와 회계저널 제11권 제2호 : 239-263.
- 한장석. 2017. 『부가가치세』. 광교이텍스
- 황남석·김용관. 2009. “공통매입세액 안분계산에 관한 소고”. 월간 변호사 제39권 : 161-181.
- 행정심판실무연구Ⅲ. 2013

A Case Study on the Calculation of Common Input tax -Improvement Plans for the Acquisition of Buildings-

Youn-wha Kim* · Hyuk Shawn**

〈Abstract〉

Businessmen can classify their attributions based on the planned use area when reporting the area of use to be used for value-added taxation business and duty-free business. On the other hand, the planned use area again requires that the attributable amount be determined by the ratio of the planned duty-free supply price among the total planned supply amount. The estimate of the supply price used to calculate the purchase tax credit is based on autonomous taxpayers' reporting, but since the taxpayer's estimates and judgments may intervene, there is lack of objectivity in the tax office and the reliability of the estimation can be questioned. We propose that it is reasonable to apply the area to be used for tax exemption business and tax exemption business for common purchase tax amount. In the case of the planned area to be used, the division has already been confirmed to some extent by approval of the project before the new building starts. We helps to prevent conflict between taxpayers and tax authorities due to the amount of common purchasing tax, and to help alleviate administrative waste and litigation expenses such as tax lawsuits.

〈Key words〉 Common input tax, Exclusion of input tax deduction

* Lecturer, Department of Accounting, Business School, Keimyung University, happyday4057@hanmail.net

** Associate Professor, Department of Accounting, Business School, Keimyung University, hshaw@kmu.ac.kr