

권리수입에 대한 부가가치세 과세체계의 문제점과 개선방안

정지선* · 윤성만**

〈요 약〉

현행 부가가치세법상 권리의 범위에는 광업권, 특허권 및 저작권 등으로 물건 외에 재산적 가치가 있는 모든 것을 포함한다. 그리고 부가가치세 과세대상은 사업자가 행하는 재화 또는 용역의 공급과 재화의 수입거래로 구분된다. 그래서, 재화에 물건과 권리가 포함되기 때문에 이론적으로 재화의 수입거래에 권리의 수입거래도 포함되고, 광업권, 특허권 및 저작권 등의 권리 수입은 재화의 수입으로서 명확하게 부가가치세 과세대상이다.

현행 권리수입에 대한 부가가치세 과세의 문제점은 다음과 같다.

첫째, 부가가치세법과 관세법 간 과세대상(과세물건) 범위의 차이가 존재하여 부가가치세법상 “수입” 개념은 국제거래를 모두 포섭하지 못하고 있다. 둘째, 부가가치세법과 관세법 간 체계정합성 측면에서 재화수입이 달리 적용되고 있다. 셋째, 관세의 과세가격을 고가로 신고하여 법인세 부담을 회피하거나 관세의 과세가격을 저가로 신고하여 관세 부담을 회피하려는 다국적 기업의 적극적인 조세회피가 증가하고 있다. 넷째, 공급가액이 동일한 국내 권리와 국외 권리 중 어느 하나를 매입할지를 고려할 때, 국내 권리를 매입하는 경우, 그 권리의 공급가액과 매입세액을 부담해야 하는 반면, 해외로부터 권리를 수입하는 경우에는 그 권리의 공급가액만 부담하기 때문에 이 두 거래 간의 형평성이 저해된다.

따라서 본 연구는 다음과 같이, 현행 권리수입에 대한 부가가치세 개선방안을 제시하고자 한다. 첫째, 부가가치세법상 수입 개념을 반영하는 것이다. 둘째, 권리 수입에 대한 부가가치세 과세효율성을 높이기 위한 대리납부제도를 개선해야 한다. 셋째, 부가가치세법상 재화의 수입에 대한 신고·납부 규정을 개정해야 한다. 넷째, 권리 수입에 대한 세부적인 관세행정 처리의 고시가 필요하다.

이처럼 권리의 국제거래 규모가 막대한 수준에 이른 지금의 상황에서 현행 부가가치세법은 권리의 거래규모가 미미했던 시기에 제정되어 입법적 미비점을 가지고 있다. 권리의 수입에 대한 과세 베이스 포착과 검증 기능이 가능한 현재의 상황에서 이러한 예외적인 과세체계가 아닌 원칙에 기반한 과세체계로 정상화시킬 필요가 있다.

〈주제어〉 권리수입, 부가가치세, 관세, 지식재산권, 대리납부

* 서울시립대학교 세무전문대학원 교수, stopline@uos.ac.kr, 주저자

** 서울과학기술대학교 경영학과 교수, ysm6123@seoultech.ac.kr, 교신저자

논문접수일 2024년 9월 24일 게재확정일 2024년 10월 6일

I. 서 론

우리나라의 부가가치세는 이론적으로 각 거래단계마다 창출된 부가가치에 대하여 각각 과세하고 있지만, 실무적으로는 전단계세액공제방법을 채택하고 있어 매출세액에서 전단계의 매입세액을 공제하는 체계이다. 그래서 재화의 수입거래에서도 수입자가 수입시 세관장은 수입세금 계산서를 발급하면서 매입세액을 징수하고, 그 수입자가 예정신고 또는 확정신고시 매입세액공제 또는 환급을 받게 된다.

그러나 권리의 수입거래에서는 이러한 과세체계를 적용하고 있지 않은 게 현실이다. 현재 명확한 근거 없이, 과세사업자가 권리를 수입할 때 매입세액에 대한 거래징수를 하지 않고 대신 부가가치세 신고시 매입세액을 공제하지 않거나 환급하지 않는 과세체계를 적용하고 있다. 그리고 면세사업자 또는 비사업자가 권리를 수입하는 경우에는 부가가치세법 제52조에 따라 대리납부 방식을 적용받게 된다. 이로 인해 다음과 같이, 국내거래와 국제거래 간 차별과세로 인한 형평성 위배의 문제 그리고 과세사각지대의 문제가 존재한다.

첫째, 국내거래와 국제거래간 차별 과세가 존재하여 조세형평성을 해치는 문제가 발생하고 있다. 국내에서 권리를 거래하면 거래 발생시 부가가치세를 납부하지만 해외에서 권리 수입할 경우, 수입 권리의 매입세액이 과세되지 않아 결국 국내에서 권리를 매입하는 경우가 상대적으로 불리하게 된다. 이는 동일한 권리에 대한 조세중립성을 해치는 결과라고 볼 수 있다. 또한, 면세사업자나 비사업자의 경우에는 권리를 수입할 때 부가가치세법 제52조에 따라 대리납부하도록 하고 있으나, 물론 면세사업자 등은 수입 이후 예정신고나 확정신고시 매입세액공제나 환급을 받지 않는 최종소비자이기 때문에 대리납부제도를 적용하는 것이다.

과세사업자의 경우에는 위에서 언급한 것처럼 국내거래와의 차별과세의 문제가 존재한다.

둘째, 권리 수입시 부가가치세를 과세하지 않는 대신 매입세액공제 또는 환급을 하지 않는 과세사업자의 경우, 수입권리의 매입가액이 노출되지 않아 이익을 조정할 유인이 존재한다. 이로 인해 법인세나 소득세의 조세회피 가능성이 존재한다. 부가가치세의 중요한 기능 중 하나가 세원관리인데 국제적 권리거래가 빈번하고 그 규모 또한 막대한 수준인 상황에서 권리 수입시 매입세액 미징수 및 신고시 매입세액 불공제 체계로 인하여 이러한 부가가치세의 기능이 퇴색될 수 있다. 또한 대리납부하는 면세사업자 또는 비사업자는 대리납부 이행여부가 불투명할 수 있다. 권리수입에 대한 면세사업자 등이 자발적으로 신고납부하는지에 대한 과세관청이 모니터링이나 검증하는 과정이 명확하지 않다. 그러나 세관장은 관세법에 따라 통관과정에서 권리 수입과 사용료 지급에 대해 상시 모니터링하여 과세하고 있으므로 권리 사용권의 수입에 대한 세원 포착이 상대적으로 용이한 상황이다.

따라서, 권리의 수입에 대한 문제점을 방지하기 위하여 해당 거래단계인 수입 시점에 거래징수가 이루어질 수 있도록 권리수입에 대한 과세체계의 정립이 필요하다고 할 것이다.

이에 본 연구의 목적은 현행 부가가치세법상 권리의 수입에 대한 현행 문제점을 지적하고, 이에 대한 개선안을 도출하는 것이다. 특히 현재 권리 수입거래에 대한 수입시 매입세액 미징수 후 신고시 매입세액 불공제(미환급)하는 비정상적인 과세체계를 합리적으로 개선하기 위한 방안을 제시하고 이에 따른 기대효과로서 세수효과를 분석하고자 한다.

본 논문의 구성은 다음과 같다. 먼저 제Ⅱ장에서는 권리 수입에 대한 부가가치세의 과세체계를 고찰하고, 권리 수입거래의 현황을 분석한다. 제Ⅲ장에서는 현행 권리수입에 대한 부가가치세 과세제도의 문제점을 지적하고, 합리적인 개선안을 제시하였다. 제Ⅳ장에서는 세수추계 및 효과분석을 수행하는데, 면세사업자 및 비사업자 과세에 따른 과세사각지대 해소효과와 재정이자 상당액의 세수발생 효과를 추정하였다. 제Ⅴ장에서는 본 연구요약과 결론을 기술하였다.

Ⅱ. 권리 수입에 대한 부가가치세의 과세체계 및 현황

1. 권리 수입에 대한 부가가치세 과세체계

가. 과세대상 재화로서 권리 수입거래

부가가치세법 제2조에서 재화는 재산 가치가 있는 물건 및 권리를 의미하고, 여기서 물건의 범위에 상품, 제품, 원료, 기계 및 건물 등 모든 유체물과 전기, 가스, 열 등 관리할 수 있는 자연력이 포함되며, 권리의 범위에는 광업권, 특허권 및 저작권 등으로 물건 외에 재산적 가치가 있는 모든 것을 포함한다.

또한 동법 제4조에서는 부가가치세 과세대상으로 사업자가 행하는 재화 또는 용역의 공급과 재화의 수입거래로 규정하고 있다. 결국, 현행 부가가치세법상 과세대상은 <표 1>과 같이, 물건-권리-용역으로 나누어지고, 이러한 과세대상 중에서 재화를 제외한 모든 것은 용역으로 구분되며, 다시 재화 중에서 물건을 제외한 모든 것은 권리로 분류된다.¹⁾

〈표 1〉 부가가치세법상 과세대상의 체계

구 분		체 계
재화	(재산가치 있는) 물건	모든 유체물
	(재산가치 있는) 권리	관리할 수 있는 자연력
		물건 외에 재산적 가치가 있는 모든 것
용역	재화 외에 (재산가치가 있는) 모든 역무와 그 밖의 행위	

자료 : 이정렬·윤지현, 부가가치세법이 정하는 ‘재화’의 하위 범주로서 ‘권리’의 개념에 관한 연구, 조세법연구(23-3), p.65.

1) 이정렬·윤지원, 부가가치세법이 정하는 ‘재화’의 하위 범주로서 ‘권리’의 개념에 관한 연구, 조세법연구, 2017.

한편, 재화에 물건과 권리가 포함되기 때문에 이론적으로 재화의 수입거래에 권리의 수입거래도 포함하는 것이 타당하다. 따라서 광업권, 특허권 및 저작권 등의 권리 수입은 재화의 수입으로서 명확하게 부가가치세 과세대상이다.

그러나 현행 부가가치세법 제13조에서 수입 재화의 범위가 물품을 국내에 반입되는 물품으로 한정하고 있어, 권리의 수입이 수입 재화의 범위에 포함되지 않는 게 현실이다. 이는 수입 재화의 범위에 권리를 포함하지 않았던 것은 산업재산권과 저작권 등 권리의 국제 거래가 미미했던 시기였고, 이러한 지식재산권에 대한 부가가치세의 징세체계가 발전하지 않았던 때여서 수입 재화에 포함되지 않았던 것으로 판단된다. 더구나 대리납부 대상에 면세사업자나 비사업자의 권리 수입을 추가하였던 2011년만 해도 국제적인 지식재산권의 규모가 크지 않았지만 2022년말 현재 그 규모는 2011년 대비 2.6백에 달하고 있다.²⁾ 따라서 권리수입에 대한 명확한 정의와 이에 따른 과세체계를 명확히 할 필요성이 있다.

나. 권리 수입에 대한 부과·징수권

부가가치세를 도입하는 대부분 국가는 재화의 생산지에서 과세하는 것이 아니라 소비지에서 과세하는 소비지국 과세원칙을 적용하여 운영한다. 따라서 국내로 수입되는 재화는 국내에서 소비되는 재화와 동일하게 우리나라의 부가가치세율을 적용하고 우리나라에서 수출하는 재화는 영(0)%의 세율을 적용하여 국내에서의 부가가치세 과세효과를 제거하게 된다.

이러한 이론에 기초하여 현행 부가가치세법 제7조, 제50조 및 제58조에 따라 국외로부터 수입된 물품과 수출신고가 수리된 물품을 국내에 반입하는 것은 재화의 수입으로서 수입신고가 수리된 때에 관세와 함께 부가가치세를 세관장에게 신고납부 하여야 한다.

그러나 권리만을 수입하는 거래가 관세법 제30조와 동법 시행령 제19조 제2항에 따라 관세 과세대상이 아니기에 현재로서는 권리의 수입거래가 과세대상 거래인 재화 또는 용역의 거래와 재화의 수입 거래인지 명확하게 구분되어 부가가치세가 과세된다고 단정하기 어렵다. 즉, 재화에 대해서는 재화의 수입 거래로서 포함되어 과세되어야 하고, 용역의 수입거래인 경우에는 대리납부를 통해 과세되어야 하는데, 권리의 수입거래가 재화의 수입거래임에도 불구하고 명확한 근거없이 부가가치세법을 적용하고 있다.

이러한 명확한 근거가 정립되지 않은 상황에서 <표 2>와 같이, 권리 수입 및 사용 거래에 대하여 수입자의 과세사업자 여부에 따라 과세방식이 구분된다. 과세사업자인 경우, 수입시점에서 매입세액을 징수하지 않고 부가가치세 신고시 매입세액을 공제하지 않거나 환급하지 않는 방식을 적용하게 된다. 또한 수입자가 면세사업자 또는 비사업자인 개인인 경우에는 부가가치세법 제52조에 따라 대리납부를 적용한다.

2) 후술하겠지만 지식재산권 수입규모 추이를 분석한 결과, 2011년 8,997백만달러였던 것이 2022년말 현재 23103백만달러로 2011년 대비 2.6배에 달하고 있는 상황이다.

〈표 2〉 부가가치세법상 과세대상의 체계

구 분		과세방식
권리 수입 및 사용	과세사업자	수입시점에서 매입세액을 징수하지 않고 부가가치세 신고시 매입세액 불공제 및 미환급
	면세사업자 및 비사업자	제52조에 따른 대리납부

먼저, 현행 물품수입 과세체계는 수입거래 단계에서 세관장이 매입세액(수입물품+관세 등의 10%)을 징수하고, 국내거래 단계에서 수입자는 상품의 공급가액(수입공급가액+이윤 등)에 대해 매출세액을 과세하고 수입시 매입세액을 공제하는 체계이다. 수입거래 단계에서 세관장은 수입물품가액+관세 등을 포함한 공급가액에 10%의 매입세액을 수입자로부터 징수하면서 수입세금계산서를 발급한다. 그리고 국내거래 단계에서 수입공급가액+이윤 등을 포함한 공급가액으로 수입물품을 공급하는 거래에서 수입자는 그 공급가액으로 매출세액을 국내 공급받는 자로부터 거래징수하면서 매출세금계산서를 발급하고, 예정(수입공급가액+이윤 등) 및 확정신고서 매출세액에서 수입시 거래징수 당한 매입세액을 공제하게 된다. 이때 수입거래와 국내거래 간 차별과세가 없는 상태이며, 거래단계(수입거래-국내거래)마다 부가가치가 과세되어 실질과세원칙이 구현되고, 정부는 매출세액과 수입시 징수한 매입세액이 차액이 세수가 된다.

이에 반해, 권리수입에 대한 과세체계에서는 수입거래 단계에서 세관장이 수입권리에 대한 징수하는 절차를 생략(매입세액 미징수 및 수입세금계산서 미발급)하고, 국내거래 단계에서 수입권리를 무형자산으로 활용하여 재화나 용역을 공급하는 경우, 수입권리 관련 매입세액을 공제하지 않고 해당 재화나 용역에 대해 과세하는 체계이다. 즉, 수입거래 단계에서 세관장이 수입권에 대한 매입세액을 징수하지 않고 수입세금계산서를 발급하지 않는다. 그리고 국내거래 단계에서 일반적으로 수입권리 자체를 국내에서 양도하지 않고 수입자(사업자)의 무형자산으로 다른 재화나 용역을 공급하는데 활용하게 된다. 이때 수입자는 그 재화나 용역을 공급하면서 매출세액을 거래징수하고, 예정 및 확정신고시 권리수입 매입세액은 공제하지 않고 해당 재화나 용역의 매입세액만 공제하게 된다.

따라서 수입거래와 국내거래 간 차별과세가 존재하는 문제가 발생하고, 수입시 거래징수 및 매입세액공제가 되지 않는 즉, 각 거래단계마다 거래징수가 되지 않아 실질과세원칙과 수입지국 과세원칙에 위배된다. 또한 권리수입의 수입가액의 불투명으로 인한 법인세 및 소득세 조세회피의 소지가 존재한다.

다. 대리납부 범위의 권리 수입

2011년까지 용역의 수입거래만이 대리납부 대상이 되었지만, 국외사업자와의 거래 증가와 국내의 사업자 간 과세형평성을 제고하기 위한 취지에서 권리의 수입거래도 포함되게 되었다. 현

행 부가가치세법 제52에서 국외사업자로부터 국내에서 용역 또는 권리를 공급받는 자는 그 대가를 지급하는 때에 그 대가를 받은 자로부터 부가가치세를 징수하여야 하는 대리납부의 의무가 있다. 여기서 공급받는 그 용역과 권리를 과세사업에 제공하는 경우에는 대리납부 대상이 아니다. 즉, 면세사업자만 대리납부 의무가 있다.

결국, 재화의 수입거래에 권리의 수입거래가 포함되지 않지만, B2C 거래로서 국내 면세사업자나 비사업자가 국외사업자로부터 권리를 수입하는 경우에 한해 대리납부를 통해 과세하게 된다.

그러나 B2B 거래인 과세사업자가 권리를 수입하는 거래에 대해서는 여전히 명확한 과세거래 구분이 되지 않은 채, 국내거래의 재화 또는 용역거래에 준해 취급하고 있는 상황이다. 이는 과세사업자가 국외사업자로부터 권리를 공급받으면서 부가가치세를 납부하고 이후 매입세액공제를 받게 되어 과세실익이 없기 때문이다. 즉, 권리를 수입하면서 과세하지 않는 대신 매입세액공제를 받지 않는 것과 동일한 효과이다.

이러한 권리 수입에 대한 과세체계를 정리하면 다음과 같다. 부가가치세법에 의하면 권리의 매입과 양도는 재화거래이고 재화의 수입에 대하여 부가가치세를 과세하는데, 여기서 재화의 수입이란 외국으로부터 우리나라에 들어온 물품, 수출신고가 수리된 물품을 우리나라에 반입하는 것을 말한다. 그러나 재화의 수입은 물품의 국내 반입을 의미하므로 문리해석상 산업재산권과 저작권 등 권리를 외국기업으로부터 구매하는 것은 재화의 수입으로 간주하고 있지 않다.

또한 재화를 수입하면 재화가 국경을 통과하므로 세관장이 관세를 징수하면서 동시에 부가가치세도 징수할 수 있다. 그러나 권리를 국외에서 구입하면 물품과 달리 세관을 통과하지 아니하여 세관장이 부가가치세를 징수하는 것이 현실적으로 불가능하므로 권리는 부가가치세가 과세되는 재화의 범위에서 제외되고 있다.

권리의 수입거래가 재화의 수입이 아니라면 그 다음으로 부가가치세법 제52조 대리납부의 대상이 되는지가 문제된다. 대리납부는 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인으로부터 용역 및 권리를 공급받는 경우 용역을 공급받는 자가 대가를 지급하는 때 부가가치세를 징수하여 관할세무서장에게 납부하는 것을 의미한다. 부가가치세 납세의무자인 용역의 공급자가 외국에 있어 부가가치세의 납부를 기대할 수 없으므로 대리납부제도에 의하여 용역을 공급받는 자에게 부가가치세 납부의무를 지움으로써 국내에서 공급되는 용역과 과세형평을 유지할 수 있다.

그런데 공급받는 용역을 과세사업에 제공하여 대리납부한 세액을 매입세액으로 공제받는 경우 국가의 세수에 별로 도움이 되지 않고 절차를 번거롭게 하므로 공급받는 용역을 과세사업에 제공하는 자는 대리납부 대상에서 제외하고 있다. 또한 부가가치세법에 따라 부가가치세가 면제되는 용역은 당연히 대리납부 적용대상에서 제외된다. 따라서 대리납부제도는 공급받는 용역의 최종소비자이거나 공급받은 용역이 매입세액공제대상이 아닌 경우에 적용된다.

그러나 권리를 국외에서 수입하는 기업은 대부분 부가가치세법상 과세사업자에 해당할 가능성이 높으므로 실제로 대리납부제도의 적용을 받을 가능성은 높지 않다. 더구나 2011년 권리를 수입하는 개인이나 면세사업자의 경우, 대리납부토록 하고 있지만 실제로 이러한 개인이나 면세

사업자가 대리납부를 이행하는지에 대한 모니터링이나 검증이 명확하지 않은 상황이다.

종합해 보면, 현행 과세체계에서 권리수입 주체가 과세사업자인 경우에는 어느 정도의 과세 사각지대가 해소될 수 있으나, 면세사업자나 비사업자인 개인이 권리수입하는 경우에는 여전히 과세사각지대에 놓여 있다고 할 수 있다.

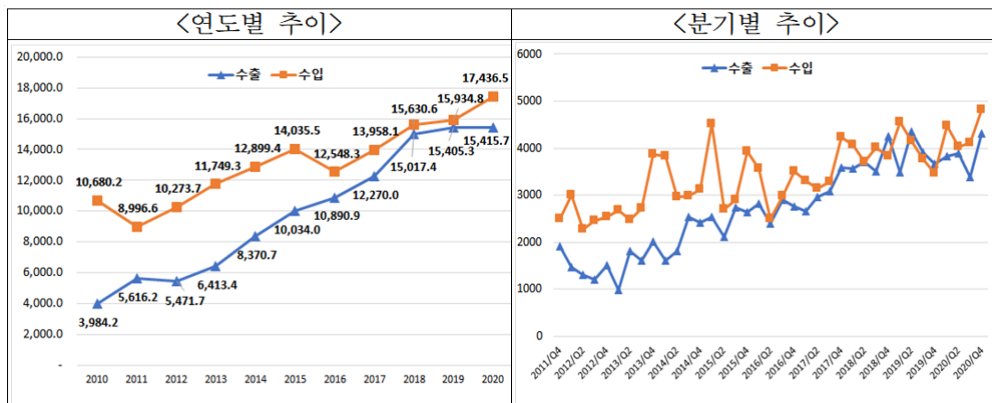
2. 권리 수입거래의 현황

가. 지식재산권의 대외무역 현황 분석

한국은행경제통계시스템상의 지식재산권³⁾ 대외무역 추이를 나타낸 <그림 1>에서 전체적으로 지식재산권의 수출규모에 비해 수입규모가 큰 수준으로 나타내고 있다. 그러나 연도별 추이를 보면, 지식재산권의 수입규모와 수출규모의 격차가 작아지는 추세이나 여전히 수입규모가 높은 수준이다. 특히 지식재산권 수입규모가 2011년 8,997백만달러에서 2015년 14,036백만달러까지 급격한 증가세를 보이는 가운데 일시적으로 2016~2017년에 주춤하였으나, 2018년 15,631백만달러로 예년보다 높은 수입규모 수준으로 증가하고 있다. 이에 반해 지식재산권 수출은 2012년 5,418백만달러에서 2018년 15,017백만달러까지 증가하였고 이후 주춤한 수준이다.

이러한 결과는 현행 부가가치세법상 재화의 수입거래에 해당되는 지식재산권 수입규모가 지속적으로 증가함으로써 부가가치세 과세체계의 정상화가 필요하다는 것으로 의미한다.

<그림 1> 지식재산권 대외무역 추이(2010~2020년) (단위 : 백만달러)



자료 : 한국은행경제통계시스템.

- 3) 본 연구에서 다루고자 하는 권리는 대체로 지식재산권을 의미하며, 이 지식재산권은 산업재산권, 저작권 및 기타 지식재산권으로 구성된다. 산업재산권은 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표 및 프랜차이즈권(상표권, 프랜차이즈영업권 및 판매권)을 포함하고, 저작권에는 문화예술저작권(음악 및 영상저작권, 어문·연극·미술·건축·사진·도형저작권), 연구개발 및 SW저작권(연구개발 저작권, 컴퓨터프로그램, 데이터베이스)이 포함된다.

지식재산권의 유형별 수입규모 추이를 나타낸 <표 3>을 보면, 산업재산권의 수입규모가 2018년까지 저작권에 비해 컸지만 2020년에는 저작권이 9,132백만달러로 산업재산권 8,019백만달러에 비해 크게 증가하여 전체적인 지식재산권 수입의 8.51% CAGR(compound annual growth rate)⁴⁾을 나타내고 있다. 이는 매년 지식재산권 수입규모가 8.51%씩 증가하였다는 것을 의미한다.

이에 비해 산업재산권의 CAGR이 -0.93%로서 매년 감소세를 나타냈는데, 산업재산권 중에 특허 및 실용신안권의 수입규모가 2010년 6,594백만달러에서 2014년 5,369백만달러, 2020년 5,590백만달러로 약간 감소하는 등 CAGR이 -2.72%이며 산업재산권 중에 절대적으로 큰 비중을 차지하고 있다. 그리고 상표 및 프랜차이즈권은 2010년 1,435백만달러에서 2014년 2,411백만달러, 2020년 2,253백만달러로 증가하고 있는 추세로 7.81%의 CAGR을 보이며, 디자인권은 2010년 451백만달러에서 2016년 324백만달러, 2020년 175백만달러로 -14.6%의 CAGR를 나타내고 있어 급격한 감소추세이다. 저작권 중에서 2012년까지는 문화예술저작권이 연구개발 및 SW저작권에 비해 수입규모가 상대적으로 컸지만, 2014년 이후 연구개발 및 SW저작권 수입규모가 급증하여 2020년 7,718백만달러로 산업재산권의 특허 및 실용신안권보다 큰 규모를 보이고 있는데, 매년 50.52%의 CAGR로 급격한 증가세를 나타낸다.

<표 3> 지식재산권 유형별 수입 규모 추이

(단위 : 백만달러, %)

구 분		2010	2012	2014	2016	2018	2020	CAGR
합 계		10,680	10,274	12,900	12,548	15,631	17,437	8.51
산업 재 산 권	소 계	8,481	7,914	9,431	8,480	8,414	8,019	-0.93
	특허 및 실용신안권	6,594	5,370	6,387	6,130	6,074	5,590	-2.72
	디자인권	451	384	633	324	281	175	-14.60
	상표 및 프랜차이즈권	1,435	2,160	2,411	2,026	2,059	2,253	7.81
저 작 권	소 계	1,770	2,020	2,865	3,761	6,575	9,132	31.45
	문화예술저작권	1,106	1,315	1,255	1,463	1,628	1,413	4.17
	연구개발 및 SW저작권	664	706	1,610	2,297	4,947	7,718	50.52
기타 지식재산권		430	340	603	307	642	286	-6.55

자료 : 한국은행경제통계시스템.

2020년의 수입규모 주요 지식재산권을 나타낸 <그림 2>를 보면, 가장 큰 규모의 지식재산권은 컴퓨터프로그램으로 6,888백만달러로 전체 수입의 42% 비중을 차지하고 있고 이어 특허 및 실용신

4) CAGR은 복합연평균증가율을 나타내는 것으로 아래와 같이 산출된다.

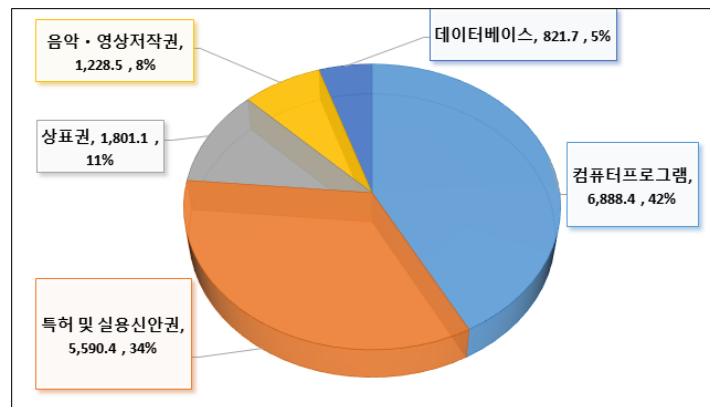
마지막 연도값/최초 연도값^{1/연도수} - 1

안권이 5,590백만달러로 34%를 차지하고 있다. 다음으로 상표권이 1,801백만달러 11%를 차지하고 음악·영상저작권 1,229백만달러 8%, 데이터베이스 822백만달러 5% 수준을 나타내고 있다.

이러한 수입규모가 큰 5대 주요 지식재산권은 대부분으로 부가가치세법상 일반과세자가 주로 수입하는 컴퓨터프로그램, 특허 및 실용신안권, 상표권이 절대적이며, 면세사업자 또는 개인이 수입하는 권리는 대체로 음악 및 영상저작권이다. 따라서 이러한 지식재산권의 수입거래에 대한 부가가치세 과세가 대체로 일반과세자와 관련되어 있다고 할 수 있다.

〈그림 2〉 2020년 기준 주요 지식재산권의 비중

(단위 : 백만달러)



자료 : 한국은행경제통계시스템.

지식재산권을 수입하는 주체별로 수입규모의 추이를 나타낸 <표 4>에서 2020년에 대부분의 지식재산권 수입이 비영리법인이 아닌 일반 기업이며, 이 중 중소·중견기업이 10,178백만달러 (CAGR=21.25%)이고 대기업이 7,026백만달러(CAGR=-0.8%)를 나타내고 있다.

2010년 대기업이 7,371백만달러였던 것이 2014년 7,697백만달러, 2018년 7,876백만달러였던 것이 2020년에는 7,026백만달러로 감소하는 추세이다. 즉, CAGR이 -0.8%로서 매년 그 규모가 감소하고 있다. 이에 반해, 중소·중견기업은 2010년 3,203백만달러, 2014년 5,070백만달러 그리고 2018년 7,536백만달러로 대기업에 비해 작은 규모였지만, 2020년에는 10,178백만달러로 대기업보다 큰 수입규모를 나타내고 있다.

특히, 외국인투자 중소·중견기업의 수입규모가 2010년 2,303백만달러였던 것이 2020년 8,007백만달러로 급격히 증가하는 추세를 나타내고 있다. 그리고 매년 증가율을 보면, 외국인투자 중소·중견기업이 23.09%, 국내 중소·중견기업 15.8% 그리고 외국인투자 대기업이 7.28% 인데 반해, 국내 대기업은 -1.37%를 보이고 있다. 이는 국내 대기업을 제외한 나머지 유형기업의 지식재산권 수입이 매년 증가하고 있다는 것을 의미한다.

〈표 4〉 주체별 지식재산권 수입규모의 추이

(단위 : 백만달러, %)

구 분		2010	2012	2014	2016	2018	2020	CAGR
합 계		10,680	10,274	12,899	12,548	15,631	17,437	8.51
소 계		10,574	10,165	12,767	12,380	15,412	17,204	8.45
대기업	소 계	7,371	6,302	7,697	7,265	7,876	7,026	-0.80
	국내	6,970	6,062	7,243	6,996	7,216	6,415	-1.37
	외국인	401	240	455	269	660	612	7.28
중소· 중견기업	소 계	3,203	3,864	5,070	5,116	7,536	10,178	21.25
	국내	900	1,018	1,141	1,302	1,558	2,171	15.80
	외국인	2,303	2,845	3,930	3,814	5,978	8,007	23.09
비영리법인 및 기타		107	109	132	168	219	232	13.89

자료 : 한국은행경제통계시스템.

또한 2020년 기준 지식재산권 수입규모가 300백만달러 이상인 6대 업종의 수입규모 추이를 나타낸 <표 5>를 보면, 2020년에 출판, 영상, 방송통신 및 정보서비스업의 수입규모가 가장 큰 7,806백만달러이면서 CAGR도 가장 높은 수준으로 매년 37.34% 씩 증가하고 있는 추세를 보인다. 이어 전기전자제품 제조업이 5,612백만달러이지만 2010년부터 매년 1.3%씩의 수입이 감소하고 있다.

그리고 도매 및 소매업이 890백만달러(CAGR=7.76%), 화학제품, 의약품 제조업 663백만달러(CAGR=16.97%), 전문, 과학 및 기술서비스업 408백만달러(CAGR=2.51%) 그리고 사업시설관리 및 사업지원 서비스업 309백만달러(CAGR=57.83%) 순을 나타내고 있다.

〈표 5〉 주요 업종별 지식재산권 수입규모 추이

(단위 : 백만달러, %)

구 분	2010	2012	2014	2016	2018	2020	CAGR
합 계	10,680	10,274	12,899	12,548	15,631	17,437	8.51
출판, 영상, 방송통신 및 정보서비스업	1,163	1,780	2,828	3,020	5,708	7,806	37.34
전기전자제품 제조업	6,072	5,216	6,161	6,018	6,026	5,612	-1.30
도매 및 소매업	569	688	888	881	885	890	7.76
화학제품, 의약품 제조업	259	254	240	253	528	663	16.97
전문, 과학 및 기술서비스업	352	453	398	495	458	408	2.51
사업시설관리 및 사업지원 서비스업	20	13	34	60	36	309	57.83
기타	2,246	1,870	2,351	1,821	1,989	1,747	-4.09

자료 : 한국은행경제통계시스템.

지식재산권 중 가장 큰 비중을 차지하는 특허 및 실용신안권과 컴퓨터 프로그램의 기업유형별 무역수지를 나타낸 <표 6>에서 특허 및 실용신안권은 2020년 기준 국내 대기업의 무역적자가 1,831백만달러로 가장 크며 매년 5.92%씩 적자 폭이 감소하고 있다. 이어 외국인투자 중소·중견기업이 517백만달러이며 매년 5.91%씩 적자 폭이 증가하고 있는 상황이다.

그리고 컴퓨터프로그램의 경우, 2020년 기준 국내 대기업이 1,209백만달러로 매년 22.16%씩 무역흑자가 증가하고 있고, 국내 중소기업도 1,313백만달러로서 매년 26.90%씩 무역흑자 추세를 보이고 있다. 이에 반해, 외국인투자 중소·중견기업은 3,217백만달러의 적자규모로 매년 252.5%씩 적자 폭이 증가하고 있다.

<표 6> 2대 지식재산권의 수입주체별 무역수지 추이 (단위 : 백만달러, %)

구 분		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	CAGR
특허 및 실용 신안권	소 계	-3,376	-2,579	-1,988	-1,213	-1,661	-1,881	-2,390	-4.81
	국내 대기업	-2,806	-2,285	-2,073	-973	-1,466	-1,469	-1,831	-5.92
	외국인투자대기업	-274	-132	-27	-13	-34	-	-47	-22.34
	국내중소기업	49	139	348	-77	13	-33	4	-30.11
	외국인투자 중소기업	-346	-301	-237	-150	-175	-379	-517	5.91
컴퓨터 프로그램	소 계	711	689	516	177	333	1,063	-405	-192.27
	국내대기업	298	165	270	297	-45	1,193	1,209	22.16
	외국인투자대기업	-2	7	16	7	400	258	290	99.38
	국내중소기업	248	238	233	788	1,298	1,221	1,313	26.90
	외국인투자 중소기업	168	280	-3	-915	-1,320	-1,609	-3,217	-252.51

자료 : 한국은행경제통계시스템.

한국은행경제통계시스템에서 제공되는 지식재산권 대외무역 수지는 지식재산권 매입 및 양도, 사용료 수입 및 지출 등을 모두 포함한 수치이기는 하나, 2020년 기준 지식재산권 수출이 15,416백만달러이고, 수입이 17,437백만달러로 2,021백만달러의 무역 적자를 나타냈다. 그러나 매년 증가율을 보면 수출이 13.09%인데 반해 수입은 4.56%로 이러한 무역 적자 폭이 감소하고 있다.

이러한 가운데 수입의 대부분이 연구개발 및 SW저작권(7,718백만달러)과 특허 및 실용신안권(5,590백만달러)이며, 이어 상표권 및 실용신안권(2,253백만달러)의 순을 보였다. 그리고 지식재산권 수입 기업유형으로는 외국인투자 중소·중견기업 8,007백만달러, 국내대기업 6,415백만달러, 국내중소·중견기업 2,171백만달러 순을 나타내고 있다.

업종별로 보면, 출판, 영상, 방송통신 및 정보서비스업의 수입규모가 7,806백만달러, 전기전제

품 제조업이 5,612백만달러 그리고 도매 및 소매업 890백만달러, 화학제품, 의약품 제조업 663백만달러 순을 보였다. 또한 지식재산권 수입거래 국가는 미국 6,376백만달러, 싱가포르 3,917백만달러, 영국 2,932백만달러 그리고 일본 882백만달러 순을 나타내고 있다.

이러한 지식재산권 수입규모가 수출규모보다 여전히 높은 수준이면서 연평균 증가율이 4%대를 유지하고 있기 때문에 대외무역에서 중요한 비중을 차지한다고 할 수 있다. 특히 권리수입에 대한 부가가치세 과세체계가 완전하지 않은 현 상황에서 권리수입에 대한 부가가치세 세수 일실의 크기도 상당할 것으로 예상된다.

III. 현행 제도의 문제점 및 개선방안

1. 현행 권리수입에 대한 부가가치세 과세제도의 문제점

가. 부가가치세법과 관세법의 과세대상(과세물건) : 범위 차이

관세법의 과세물건은 수입물품이다.⁵⁾ 수입물품의 범위에 대해서, 일반적으로 유체물로서 이동할 수 있는 것 또는 민법상 동산과 일치한다고 해석한다.⁶⁾ 그러나 언제나 유체물만이 수입물품에 해당하는 것은 아니다.⁷⁾ 과세실무상 수입물품에는 관리할 수 있는 무체물인 천연가스, 수입물품에 체화되어 있는 특허권, 상표권, 의장권, 실용신안권, 지식재산권 등과 같은 무체재산권도 수입물품이 될 수 있다.

원칙적으로 권리는 무형자산이기 때문에 관세법상 과세물건에 포함될 수 없지만,⁸⁾ 권리가 해당 수입물품과 관련되어 있고 사용에 따른 대가가 수입물품의 가격에 포함되어 있는 때에는 권리도 관세의 과세대상이 될 수 있다.⁹⁾ 왜냐하면 수입물품이기만 하면 관세법이 규정하는 과세

5) 관세법 제14조.

6) 이양기, 『관세법』, 박영사, 2017년, 27면 ; 박종수·김종권, 『최신판세론』, 법문사, 2015년, 223면 ; 이종익·박병목, 『2023 관세법 해설』, 세경사, 2023년, 85면 등.

7) 경제적 가치가 없는 유체물은 과세가격을 산정하기 위한 관세평가가 불가능하므로 관세의 과세대상이 되지 않는다.

8) 원칙과 관련하여 권리를 포함한 용역도 관세의 부과대상으로서의 가능성을 검토한 과거사례에 대한 설명으로는 Timothy John Lyons, 『EC Customs Law』, Oxford University Press, 2008년, 84면.

9) 대법원 2016. 10. 27. 선고 2016두34059 판결 : 상표권(권리)을 사용하는 대가가 수입물품의 과세가격을 산정할 때, 가산요소로 작용할 조건을 밝힌 판례이다.

대법원 2020. 2. 27. 선고 2018두57599 판결 : 상표권 이외에도 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 특허권, 실용신안권, 디자인권 및 이와 유사한 권리를 사용하는 대가로 지급하는 금액을 가산하여 결정한다. 다만, 재현권은 “수입”이후에 사용되는 권리이므로 관세의 과세가격을 결정할 때, 재현권의 가격은 가산할 수

대상이 되기 때문이다. 이를 “관세포괄주의” 또는 “관세의무주의”라고 한다.¹⁰⁾

부가가치세법은 과세대상을 거래로 규정하고 있다.¹¹⁾ 그리고 과세거래는 사업자가 행하는 재화 또는 용역의 공급¹²⁾과 재화의 수입¹³⁾으로 구체화된다. 즉, 과세물건이라고 할 수 없지만, 재화 또는 용역은 과세거래의 목적물에 해당한다. 그리고 현행 부가가치세법은 재화의 하위범주로서 물건과 권리를 들고 있다.¹⁴⁾ 그리고 재산가치가 있지만 재화가 아닌 대상은 용역에 포섭된다. 즉, 사업자가 행하는 재화 또는 용역의 공급에서는 유체물인지 무체물인지 여부는 부가가치세 과세여부에 있어서 중요하지 않다.¹⁵⁾

그러나 과세거래 사이에서 목적물인 “재화”의 범위는 다르다. 부가가치세법에는 재화의 수입에 관한 규정이 존재한다.¹⁶⁾ 그런데 부가가치세법 제13조가 의미하는 “재화의 수입”은 부가가치세법 제2조에서 정의하는 “재화”에 비해, 그 범주가 좁게 한정된다. “재화의 수입”에 관한 조문에서 “물품”이라는 문언을 통해서 그 적용범위를 좁히고 있기 때문이다.

재화의 공급¹⁷⁾에 관한 조문과 재화 공급의 특례¹⁸⁾에 관한 조문은 제목과 본문 모두 “재화”라는 문언으로 구성되어 있다. 그리고 그러한 재화의 정의는 부가가치세법 제2조 및 동법 시행령 제2조에서 찾아볼 수 있다. 그러나 재화의 수입에 관한 조문은 다르다. 제목은 재화의 수입으로 되어 있지만, 본문은 부가가치세법이 아닌 관세법의 용어(외국으로부터 국내에 도착한 물품, 수출신고가 수리된 물품)로 구성되어 있다.

만약 무체물인 권리가 수입된다면, 관세청은 권리에 대한 사용대가가 수입물품의 과세가격에 포함되는지를 따져서 관세를 징수하고 부가가치세도 함께 부과·징수한다.¹⁹⁾ 즉, 권리의 수입에 대해 관세청이 예외적으로 부가가치세를 과세할 수 있다. 그러나 물품 없이 오로지 권리만이 수입되는 거래에 대해서는 관세청은 관세를 부과·징수할 수 없고 부가가치세도 부과·징수할 수

없다는 판례이다.

10) 박종수·김종권, 『최신관세론』, 법문사, 2015년, 11면~12면.

11) 부가가치세법 제4조.

12) 부가가치세법 제4조 제1호.

13) 부가가치세법 제4조 제2호.

14) 부가가치세법 제2조 제1호.

15) 부가가치세법 시행령 제2조(재화의 범위) 제1항은 물건을 모든 유체물과 관리할 수 있는 자연력(일부 무체물)로 보고 있다. 또한 제2항은 권리를 물건 외의 재산적 가치가 있는 모든 것으로 규정한다. 유체물이든 무체물이든 재산적 가치만 있다면, 재화에 해당할 수 있다. 만약 재화에 해당하지 않는다고 하더라도 용역에 해당한다.

16) 부가가치세법 제13조.

17) 부가가치세법 제9조.

18) 부가가치세법 제10조.

19) 관세법 제4조 제1항.

없다. 왜냐하면 권리는 물품에 포함되지 않아 관세를 과세할 근거가 없기 때문이다.²⁰⁾

관세 단계에서 과세하지 못한 부가가치세는 내국세 중 부가가치세법의 적용을 받아 과세된다. 현행 부가가치세법은 권리를 공급받는 자에게 대리납부 의무를 부과하여 부가가치세를 징수하도록 하고 있다.²¹⁾ 그런데 현행 입법은 대리납부 대상의 범위에서 과세사업자를 제외하도록 규정되어 있다. 즉, 면세사업자와 소비자에게만 대리납부의무를 부담하도록 정하고 있다. 부가가치세법상 면세사업자와 소비자의 지위가 사업자와 반대된다는 점과 면세사업자와 소비자는 매입세액 공제가 불가능하다는 점을 고려하면, 실효성을 기대하기 어렵다.²²⁾

나. 수입의 의미

현행 관세법상 수입이란 “외국물품을 우리나라에 반입(보세구역을 경유하는 것은 보세구역으로부터 반입하는 것을 말한다)하거나 우리나라에서 소비 또는 사용하는 것(우리나라의 운송수단 안에서의 소비 또는 사용을 포함하며, 동법 제239조 각호의 어느 하나에 해당하는 소비 또는 사용은 제외한다)”를 말한다”라고 규정되어 있다.²³⁾ 즉, 관세법은 수입의 형태를 두 가지로 열거한다. 첫 번째는 외국물품을 우리나라에 ‘반입’하는 형태이다. 두 번째는 우리나라에서 외국물품을 소비 또는 사용하는 형태이다.

첫 번째 형태의 수입은 관세영역²⁴⁾을 통과하는 물품에 대해서 부과하는 관세의 성격을 나타낸다. 그리고 두 번째 형태의 수입은 소비세로서 관세의 성격을 나타낸다. 이때 특이한 점은 관세에서의 소비는 “사용”이라는 개념을 통해서 부가가치세에서의 소비보다 더 넓은 개념을 지칭하고 있다는 점이다. 이는 외국물품이 수입통관 이전이더라도, 우리나라 내에서 실제로 사용되어 사실상 자유유통 상태로 이동하는 것을 방지하고자 규제하는 것이다.²⁵⁾

개념적인 의미에서 수입은 우리나라 관세영역으로 진입하는 것을 의미한다. 다만 엄밀한 의미에서 관세법상 “수입”의 개념은 외국물품²⁶⁾이 우리나라 관세선을 넘어오는 행위태양을 의미

20) 부가가치세법 제13조. 문언에 충실하게 해석한다면, 동법 제13조 제1호에서 규정하는 “외국으로부터 국내에 도착한 물품[외국 선박에 의하여 공해에서 채집되거나 잡힌 수산물 등을 포함한다]으로서 수입신고가 수리되기 전의 것”에 권리가 포함되지 않기 때문이다. 일단 권리는 무체물이고 물품은 유체물을 의미하는 것임을 이미 살펴보았고 개념적으로도 권리가 도착한다는 상황을 상정하기도 어렵다.

21) 부가가치세법 제52조 제1항.

22) 부가가치세법 제52조 제1항 괄호 : “공급받는 그 용역등을 과세사업에 제공하는 경우는 제외하되”

23) 관세법 제2조 제1호.

24) 관세법의 효력이 미치는 지리적 영역을 의미한다.

25) 이종익·박병목, 『2023 관세법 해설』, 세경사, 2023년, 36면.

26) 관세법 제2조 제4호 : 외국물품이란 “외국으로부터 우리나라에 도착한 물품[외국의 선박 등이 공해(외국의 영해가 아닌 경제수역을 포함한다. 이하 같다)에서 채집하거나 포획한 수산물 등을 포함한다]으로서 제241조 제1항에 따른 수입의 신고(이하 “수입신고”라 한다)가 수리되기 전의 것”을 의미한다.

한다. 즉, 관세법상의 “수입”은 수입의 객체가 되는 범위를 입법적으로 제한할 뿐이다.²⁷⁾

부가가치세법이 규정하는 “재화의 수입”은 수입물품(외국물품)의 수입을 의미한다. 그러나 권리에 대해서는 “수입”이라는 용어를 사용하지 않고 “국외사업자가 공급한다”는 문언을 사용하고 있다. 하지만, 관점에 따라서 물건의 수입을 물건의 소유권을 수입하는 것으로 재구성하여 이해할 수 있다. 이처럼 재화 내부에서도 물건과 권리의 구분은 분명하지 않고 재산가치가 있지만 물건이 아니라면 권리가 된다. 그리고 공급목적물에 있어서 재산가치가 있지만 권리가 아니라면 용역이 된다.

즉, 권리와 용역은 구별하기 어렵다. 그래서 부가가치세법은 대리납부 규정에서 권리와 용역을 묶어서 대리납부가 적용되는 공급목적물로 정하고 있다. 부가가치세법상 대리납부 규정은 국제거래에 적용되는 특례라고 할 수 있다.

부가가치세법에서 규정하는 “수입” 개념은 국제거래를 모두 포섭하지 못한다. 구체적으로 국제거래 중 목적물이 물건 및 물건과 직접적으로 관련되는 권리에만 적용된다는 한계를 지니고 있다. 부가가치세법만의 “재화의 수입”은 “수입”의 속성에 부분집합일 뿐이다. 또한 관세법을 거의 준용하는 수준에 그치기 때문에 이론적인 타당성 또한 떨어진다.

관세는 이미 실무적으로 일부 권리의 수입을 인정하고 있고 이는 부가가치세법보다 우선되어 적용될 수 있다.²⁸⁾ 즉, 관세와 관련되어 부과될 수 있는 부가가치세에 대해서는 관세의 수입 개념이 부가가치세의 수입 개념보다 우선한다. 권리는 보유한다는 사실 자체로는 의미가 없다. 권리의 보유를 근거로 권리가 실현되거나 “사용”되어야 “소비”한다는 의미에 부합한다. 그렇다면 권리의 “소비” 개념은 부가가치세법상 “공급” 개념보다는 관세법상의 “수입” 개념에 더 부합한다.

다. 부가가치세법과 관세법의 관련성 : 체계정합성

일반적으로 외국물품이 관세선을 넘어올 때, 소비과세로서 과세할 수 있는 조세로는 관세와 부가가치세가 존재한다.²⁹⁾ 관세와 부가가치세 모두 국세이지만, 부가가치세는 내국세라는 점에서 아직 우리나라 내부로 수입되지 않은 외국물품에 부과할 수 없다. 이론적으로 수입신고가 수리되고 관세를 부과·징수한 후에야, 부가가치세를 징수할 수 있다. 즉, 관세청은 외국물품에 대한 문지기 역할을 한다고 볼 수 있다.

“재화의 수입”에 대한 법조문은 1977년 7월 1일 부가가치세법이 처음 제정되어 시행되었을 때부터 존재했다.³⁰⁾ 그 당시에도 부가가치세법은 “물품”이라는 문언을 사용하여 “재화의 수입”

27) 관세법 제14조.

28) 관세법 제4조.

29) 개별소비세, 교통·에너지·환경세 등 특정한 대상에 부과되는 조세는 제외한다.

30) 1976년 12월 22일 제정되어 1977년 7월 1일부터 법률 제2934호로 시행된 부가가치세법 제8조.

을 기술하고 있었다. 심지어 “재화의 수입”에 대한 당시의 부가가치세법과 현재 부가가치세법은 그 내용이 거의 변함이 없다. 과거에 “재화의 수입”에 해당하는 범주를 왜 물품으로 한정했는지 구체적인 이유를 찾기 어렵다. 다만, 재화 중심의 경제환경 및 무역환경을 그 원인으로 추측할 수 있다.

우리나라 부가가치세법의 원형이라고 할 수 있는 제2차 유럽연합(EU) 부가가치세 지침³¹⁾을 살펴보면, 이 같은 추측은 어느 정도 설득력이 있다. 제2차 유럽연합(EU) 부가가치세 지침 제7조는 다음과 같다.³²⁾

Article 7

1. ‘Importation of goods’ means the entry of such goods into the ‘territory of the country’ within the meaning of Article 3.
2. At importation, the chargeable event shall occur at the time of such entry. Member States may, however, link the chargeable event and the date when payment of value added tax falls due with the chargeable event and the date when payment of customs duties or other import taxes, charges and levies falls due.

The same link may be established, as regards the chargeable event and the date when payment of value added tax falls due, in respect of the supply of imported goods placed under a system of suspension of customs duties or other taxes, charges or levies.

위의 제7조 제2항에서 재화의 수입에 대해서, 관세와의 연관성을 인정하는 문언을 찾을 수 있다. 당시 우리나라 관세법은 지금과 동일하게 수입물품을 과세물건으로 하고 있었다.³³⁾ 당시의 부가가치세법은 새로이 제정되는 것이었다. 그리고 부가가치세법의 도입 목적은 재정수요의 확보와 복잡한 간접세 체계의 정비라고 알려져 있다.³⁴⁾ 이때 주된 세원으로 기대하는 것은 국제거래인 재화의 수입이 아닌 국내에서 사업자가 행하는 재화 또는 용역의 공급이었다.

이러한 당시 상황을 고려하면, “재화의 수입에 대한 부가가치세는 세관장이 관세징수의 예에 의하여 징수한다는 규정”도 이해할 수 있다.³⁵⁾ 현재도 동일한 내용의 조문이 부가가치세법에 입

31) Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax.

32) 볼드체는 강조의 의미로 표시했다.

33) 1975년 12월 22일 일부 개정되어 1976년 1월 22일부터 법률 제2793호로 시행된 관세법 제3조.

34) 한국조세연구원, 『한국세제사 제2편 주제별 역사와 평가 – 제2권 소비과세·관세–』, 2012년, 33면~37면.

35) 1976년 12월 22일 제정되어 1977년 7월 1일부터 법률 제2934호로 시행된 부가가치세법 제23조 제3항.

법되어 있다.³⁶⁾ 관세법은 1949년 11월 23일에 제정되어 그 역사가 부가가치세법보다 깊다. 따라서 수입과 수출과 같은 국제거래에 대해서는 관세법의 체계를 존중하여 따라갔다고 추측된다.

부가가치세법에서 “물품”이라는 문언은 오로지 수입과 수출과 관련된 조항에서만 등장한다.³⁷⁾ 그리고 수입과 수출은 내국세인 부가가치세에서 사용하는 용어가 아니다. 따라서 조문을 해석할 때, 관세인 관세법에서 그 의미를 찾아야 한다. 그럼에도 불구하고 현행 부가가치세법은 재화의 수입에 대해서 부분적으로만 관세법에 부가가치세 과세징수 권한을 이양했다는 문제점이 존재한다.

라. 부가가치세법과 관세법의 과세표준과 납세방식

또한 관세의 과세가격을 결정하는 방법에서도 부가가치세는 빠질 수 없는 요소이다. 재화의 수입에 대한 부가가치세 과세표준은 관세의 과세가격을 기초로 하여 산정한다.³⁸⁾

또한 관세의 가격은 부가가치세에 영향을 받는다. 대체관계 또는 경쟁관계에 있는 물품이 아니라면, 과세가격을 결정하기 위해서 국내 판매가격을 기초로 하여 과세가격을 결정한다.³⁹⁾ 여기서 가격에 영향을 주는 요소로 “해당 물품의 수입 및 국내판매와 관련하여 납부하였거나 납부하여야 하는 조세와 그 밖의 공과금”으로 한다. 비록 에누리액과 판매장려금의 구별기준은 부가가치세법과 다르게 적용해야 한다는 대법원 판례가 존재하지만,⁴⁰⁾ 이에 대한 비판으로 부가가치세의 구별기준을 적용해야 한다는 주장도 존재한다.⁴¹⁾ 납부하여야 하는 조세와 그 밖의 공과금이 존재한다.⁴²⁾ 대표적인 예시로 부가가치세가 이에 해당한다.

특히 수입세금계산서는 부가가치세를 징수할 때 발급하도록 하고 있다. 세금계산서는 공급시기에 발급하는 것이 원칙이다. 그렇다면 수입된 재화가 관세영역 안으로 들어오는 기준점은 수입신고가 되고 부가가치세 영역 안으로 들어오는 기준점은 수입세금계산서 발급시기가 된다.⁴³⁾

권리도 재화의 일종이므로 부가가치세 영역 안으로 들어올 때, 과세하는 것이 원칙적으로 타당하다. 하지만 무체물이라는 권리의 특성 때문에 구체적으로 언제 우리나라 부가가치세 영역

36) 부가가치세법 제58조 제2항.

37) 부가가치세법 제13조(재화의 수입); 부가가치세법 제21조(재화의 수출); 부가가치세법 제27조(재화의 수입에 대한 면세); 부가가치세법 제50조의2(재화의 수입에 대한 부가가치세 납부의 유예).

38) 부가가치세 제29조 제2항.

39) 관세법 제33조. 이른바 제4방법.

40) 2013. 2. 28. 선고 2010두16998 판결.

41) 김현우·정인기, 『관세법 제33조 제1항 제1호 국내판매가격에 관한 연구 -매출에누리과 판매장려금의 구별을 중심으로-』, 조세와 법 제15권 제2호, 2022년.

42) 관세법 제33조 제1항 제4호.

43) 부가가치세법은 세금계산서를 발급받았고 세금계산서가 거래사실과 다르다는 사정이 없다면, 거래가 있는 것처럼 취급한다.

안으로 들어왔는지를 판단하기가 어렵다. 만약 권리가 관세의 과세물건이라면, ‘수입신고’라는 인위적인 기준을 설정할 수 있다. 하지만 현행 관세법상 과세물건은 수입물품이므로 적용 불가능하다.

그렇다면 권리를 소비하거나 사용하는 시점을 기준으로 판단할 수밖에 없다. 부가가치세법은 권리의 소비 또는 사용에 과세하지 않고 권리의 공급이라는 거래에 과세한다. 즉, 실제로 공급받은 권리를 소비 또는 사용했는지와 무관하게 재화의 공급이 이루어지면 과세하는 체계를 갖추고 있다.

앞에서 살펴보았듯이 관세의 수입 개념은 부가가치세의 공급과는 다르다. 실제로 자유롭게 유통되어 사용·소비되는 개념까지도 포괄하는 개념이다. 따라서 권리에 대한 부가가치세 과세 체계는 관세법의 수입 개념을 중심으로 접근해야 한다. 그러나 현행 입법은 그렇지 않다.

마. 권리와 조세회피

최근 FTA가 확산되고 무관세 품목이 증대되었다. 이에 따라 관세의 과세가격을 고가로 신고하여 법인세 부담을 회피하거나 관세의 과세가격을 저가로 신고하여 관세 부담을 회피하려는 다국적 기업의 적극적 조세회피가 증가하고 있다. 즉, 관세와 내국세 사이에서도 긴장관계가 조성되고 있다. 관세의 과세가격을 과다·과소 신고하는 방법 중 하나가 가산요소로서 권리를 활용하는 것이다.⁴⁴⁾

다국적 기업의 적극적 조세회피 수단은 점차 복잡해지는 추세이다. 따라서 관세청이 부가가치세를 과세하면서 수입세금계산서를 발급하고 이 같은 과세자료를 국세청과 공유하여 권리의 흐름을 명확히 파악할 필요가 있다. 동종·동질물품 또는 유사물품 등이 존재하여 시가가 존재하거나 추정할 수 있는 물건과 달리, 권리는 그 가치평가가 어렵고 수입과정에서도 적극적 조세회피를 유발하기 쉽다.

권리는 물건이나 용역과 다르게 수입거래의 빈도가 잦지 않다. 경제적 효용을 얻기 위해서 물건이나 용역은 계속적·반복적으로 계약이 체결될 수 있다. 그러나 세법 영역에서 권리는 배타적인 경제적 이익을 향유할 수 있는 법적 근원이 된다. 그리고 그러한 권리는 계약을 통해서 소유권이 이전되고 일정기간 존속하는 특징을 가진다. 즉, 권리의 수입은 수입계약을 체결할 때, 한 번만 재화의 수입으로서 부가가치세를 과세할 수 있다. 이러한 권리의 수입은 그 횟수가 많기 어렵다.

심지어 권리는 국외사업자가 지점, 사무소, 대리점 등의 사업장을 두지 않고도 국내에 공급하는 것이 가능하다. 그래서 수입되어 국내에서 소비·사용되는 권리의 흐름을 잘 파악하는 것이 매우 중요하다. 그래서 국내에서 사업자가 행하는 권리의 공급에 앞서서 권리의 수입 단계에서 관세청이 선제적으로 부가가치세를 과세할 필요성이 있다.

44) 관세법 제30조 제1항 제4호.

국경 간 거래 또는 전자상거래가 활발해지면서 관세의 역할은 재정수입을 확보하는 목적뿐만 아니라 국내 산업을 보호하는 목적을 가지게 되었다.⁴⁵⁾ 그러나 현재 권리의 수입 중 일부에 대해서만 관세청이 부가가치세를 과세할 수 있다. 근본적으로 관세의 원론적 의미에서는 물건이든 권리가든 서비스이든 체계상 분류가 중요하지 않다. 국내 산업 보호 목적이든 재정수입 확보목적이든 관계없이 자국 내 과세권인 관세영역 내로 “수입”된다면, 모두 과세하는 게 이상적인 관세의 목표이다.

권리만을 독점적으로 매수하여 국내에서 물품을 생산하여 판매하는 행위와 물품을 독점적으로 수입하여 국내에서 판매하는 행위는 본질에서 차이가 없다.⁴⁶⁾ 하지만 관세부담과 부가가치세부담 정도는 다르다. 간접세의 특성상 조세부담의 역진성이 존재한다는 점을 감안하더라도 권리와 같이 경제적 효익이 확정적으로 실현가능한 대상에 대해서 현재의 과세체계는 적절히 대응하고 있지 못하다.

권리의 수입은 주로 계약을 통해 이루어진다. 후자와 같은 계약에 대해서는 “권리사용료”라는 이름으로 과세가격에 가산할 수 있는 체계가 갖추어져 있다.⁴⁷⁾ 그러나 전자의 계약에 대해서 권리의 수입 여부를 알 수 있는 길은 관세청이 부가가치세를 과세하지 않는 이상, 자발적인 신고뿐이다.⁴⁸⁾ 다만, 지식재산권 신고 또한 강제되는 사항은 아니다. 즉, 과세정보 수집을 위해서라도 관세청의 부가가치세 과세가 필요하다.

바. 국내 권리 거래와의 형평성 및 조세중립성의 문제

무엇보다 권리의 수입은 국내거래 중 권리 매입과의 형평성 문제가 제기된다. 현행 권리수입에 대한 과세체계는 수입시 매입세액을 과세하지 않는 대신 매입세액을 공제하지 않거나 환급하지 않고 있다. 이는 수입시 과세포착이 어려운 징세체계인 상황에서 어차피 매입세액공제 또는 환급이 이루어지기 때문에 수입시 매입세액을 과세하지 않는 것이다.

이에 반해, 권리의 국내거래 경우에는 권리 매입시 매입세액을 거래징수 당하고 이를 매입세액공제 또는 환급받는 체계로서 권리 수입거래와 다른 과세체계이다. 즉 공급가액이 동일한 국내 권리와 국외 권리의 매입을 고려할 때, 국내 권리를 매입하는 경우에는 그 권리의 공급가액과 매입세액을 부담해야 하는 반면, 해외로부터 권리를 수입하는 경우에는 그 권리의 공급가액만 부담하기 때문에 이 두 거래 간의 형평성이 저해된다.

한편, 소비지국 과세원칙은 부가가치세로 인한 소비지국에서의 국내 물품과 수입 물품 간의

45) 박종수·김종권, 『최신관세론』, 법문사, 2015년, 15면~17면.

46) 맥락은 다르지만 같은 예시로 이창희, 『국제조세법』, 박영사, 2023년, 771면~772면.

47) 관세법 제30조 제1항; 관세법 시행령 제19조; 관세평가 운영에 관한 고시 [관세청고시 제2023-50호, 2023-08-10] 제21조 및 제22조 등.

48) 관세법 제235조.

조세중립성을 유지하기 위한 원칙이라고 할 수 있다. 그러나 현행 권리수입에 대한 과세체계는 이러한 소비지국 과세원칙이 적용되지 않는 것이다.

물론, 현행 부가가치세법 상 재화와 용역은 각각 공급 장소를 다르게 규정하고 있어서 권리 범주에 있는 디지털상품에 대한 재화와 용역의 구분을 달리하는 경우 우리나라가 과세권을 행사할 수 없는 경우가 발생할 수 있다. 이에 따라 디지털상품의 거래에 대하여 기존에 적용하던 재화와 용역의 구분방식에 따라 공급시기와 공급 장소를 획일적으로 적용하지 않고 입법 기술적으로 디지털 상품을 재화 또는 용역으로 분류하지 않고 소비지국에서 과세하려는 시도가 나타나고 있다. 신설된 부가가치세법 제53조의2는 정보통신망을 통해 공급되는 게임·음성·동영상 파일 또는 소프트웨어 등을 공급하는 경우, 이를 재화나 용역의 구분방식으로 정하지 않고 일괄적으로 이를 공급하는 국외사업자가 국내에서 신고와 납세의무를 이행할 것을 규정하고 있다.

2. 개선방안

가. 부가가치세법 제13조 : 수입개념의 반영

재화라는 목적물은 동일하지만, 거래로서 공급과 수입은 다르다. 국내에서 일어나는 재화의 공급에 기한 부가가치세 과세는 내국세라는 성격으로 볼 때 국세청이 담당해야 한다. 반대로 국제거래로 부과되는 조세 즉, 재화의 수입에 기한 부가가치세 과세는 관세청이 담당해야 한다.

다단계 일반소비세인 우리나라 부가가치세법은 소비지국 과세원칙을 채택하고 있다.⁴⁹⁾ 그리고 소비지국 과세원칙은 국경세조정이라는 절차를 밟도록 강제한다. 국경세조정은 수출하는 재화에 대해서는 영세율을 적용하여 기납부했던 부가가치세를 환급하도록 하고 수입하는 재화에 대해서는 소비지국의 부가가치세율을 적용하는 절차를 의미한다. 이는 관세법의 수출신고 수입신고와 필연적으로 연계된다. 따라서 국제거래에 대한 부가가치세는 관세청이 담당하는 게 소비지국 과세원칙의 측면에서 타당하다. 즉, 권리의 “수입”이라는 측면에서 관세청이 부가가치세 징수를 담당해야 한다. 또한 부가가치세법은 재화의 범주에 권리를 포함함에도 불구하고, 재화의 수입에서는 과세대상을 “물품”으로 한정된 구체적인 이유를 찾기 어렵다. 만약 합리적인 이유가 존재한다고 하더라도, 찾을 수 없다면 그러한 입법이 바람직하다고 말할 수 없다. 따라서 부가가치세법 체계의 통일성을 기한다는 측면에서도 부가가치세법 제13조의 “재화의 수입”에 “물품” 대신 “재화”로 입법을 바로 잡아야 한다.

그 과정에서 다른 과세거래인 재화의 공급과 용역의 공급을 다루는 조항들의 형태에 주목할 필요가 있다.⁵⁰⁾ 해당 조항들은 “계약상 또는 법률상의 모든 원인”이라는 문구를 통해서 인과구

49) 나성길·신민호·정지선, 『부가가치세법론』, 삼일인포마인, 2019년, 32면~33면.

50) 부가가치세법 제9조; 부가가치세법 제11조.

조를 띠고 있다. 즉, ‘공급’이라는 거래에 대해서 인과관계를 따지고 있다.

그래서 “재화의 수입” 역시 ‘수입’이라는 거래에 대해서 적용된다. 그리고 ‘수입’을 판단하는 기준은 수입신고이다. ‘수입’의 목적이 소비 또는 사용이라는 점을 고려하면, “외국으로부터 국내에 도착한 물품”이라는 문언보다는 “관세영역 내부에 존재하지만 수입신고가 수리되지 않은 것”라는 문언이 바람직하다.

제13조(재화의 수입) 재화의 수입은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 **재화**를 국내에 반입하는 것[대통령령으로 정하는 보세구역(이하 이 조에서 “보세구역”이라 한다)을 거치는 것은 보세구역에서 반입하는 것을 말한다]으로 한다.

1. 관세영역 내부에 존재하지만 수입신고가 수리되지 않은 것.

이때, 외국 선박에 의하여 공해(公海)에서 채집되거나 잡힌 수산물을 포함한다.

2. 수출신고가 수리된 물품[수출신고가 수리된 물품으로서 선적(船積)되지 아니한 물품을 보세구역에서 반입하는 경우는 제외한다]

이러한 개선방안은 수입신고 없이 권리가 수입되어 사용 중이라고 하더라도, 부가가치세를 과세할 수 있는 법률적 근거를 명확히 마련할 수 있다는 장점이 있다. 즉, 소비지국 과세원칙에도 부합한다. 소비지국 과세원칙은 재화 또는 용역을 소비하는 국가에서 그 나라의 세율로 부가가치세를 과세하는 방법이다. 소비지국 과세원칙과 대비되는 방법으로 생산지국 과세원칙이 있다. 생산지국 과세원칙은 재화 또는 용역을 생산하는 국가에서 그 나라의 세율로 부가가치세를 과세하는 방법이다.⁵¹⁾

소비지국 과세원칙은 생산지국 과세원칙과 비교했을 때, 효율성 측면에서 우월하지 못하다는 설명이 보편적이다.⁵²⁾ 그럼에도 불구하고 우리나라를 비롯한 대부분의 국가에서 소비지국 과세원칙을 채택하는 이유는 조세중립성을 보존하기 위해서이다. 조세중립성이란 “조세가 사업자 및 소비자의 선택에 영향을 미치지 않아야 한다.”는 명제로 설명할 수 있다. 소비지국 과세원칙을 채택하면, 경쟁관계에 있는 재화 또는 용역에 대해서 소비지국의 동일한 부가가치세율로 과세된다. 즉, 생산지국과 소비지국의 세율 차이 때문에 특정한 재화 또는 용역이 우월한 가격경쟁력을 갖는 사태가 발생하지 않는다.

부가가치세와 관세는 모두 일반적인 소비세로서 한정된 재화 또는 용역에 대해서 부과되는 개별소비세와는 그 성질이 다르다. 따라서 부가가치세와 관세는 모두 경쟁중립성에 기여하는 조세이지만, 관세는 수입물품을 과세대상으로 한다는 측면에서 조세중립성을 위협한다. 하지만 권리에 대해서는 그렇지 않다. 관세법상 수입물품은 일반적으로 유체물로 한정된다. 즉, 위와 같은 입법은 권리와 용역에 대해서 조세중립성 달성에 기여한다고 할 수 있다.

51) 김두형·유호림, 『부가가치세법론』, 정독, 2022년, 33면.

52) 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2023년, 1196면~1197면.

나. 부가가치세법 제52조 : 과세행정 효율 제고

부가가치세는 행정효율성이 매우 중요한 요소이다. 부가가치세 또는 간접소비세의 존재근거를 세무행정의 효율성에서 찾는 주장도 존재한다.⁵³⁾ 그와 함께 부가가치세 세액징수에 필요한 인적·물적 징세행정비용이 다른 세목에 비해 과다함을 지적하기도 한다.⁵⁴⁾

세무행정의 효율성을 담보하기 위해서, 부가가치세법은 세금계산서·현금영수증·신용카드 매출전표 등을 비롯한 거래증빙서류를 활용하고 있다. 또한 행정효율 측면에서 재화의 수입에 대해서도 세관장으로 하여금, 수입세금계산서를 발급하도록 한다.⁵⁵⁾ 즉, 세관장은 수입신고를 수리하거나 관세의 부과·징수와 같은 관세 업무만 담당하는 것이 아니다.

수시세인 관세를 전문적으로 관할하는 관세청이 권리의 수입에 대한 부가가치세 과세행정을 일임하는 것이 기간세로서 부가가치세를 관할하는 국세청이 담당하는 것보다 효율적이다. 또한 관세청은 권리에 대해 관세를 과세한 경험이 풍부하다. 과세행정 경험은 부가가치세 행정에도 긍정적으로 작용할 수 있다.

부가가치세법은 2011년 12월 31일부터 무형재화를 과세하기 위해 부가가치세법상의 대리납부 규정을 개정하여 적용대상에 ‘무체물’을 포함시켰다. 그리고 부가가치세법이 2013년 6월 7일에 전면 개정되면서 무체물을 ‘권리’라는 문언으로 개정했다. 현행 부가가치세법은 국외사업자로부터 수입하는 권리와 용역에 대한 부가가치세 과세를 위해서 대리납부⁵⁶⁾ 및 간편사업자등록⁵⁷⁾을 활용한다. 그러나 현행 제도에 관해서 실제로 실효성이 존재하는지에 대한 많은 비판이 제기되었다.⁵⁸⁾

따라서 대리납부 규정 또한 개정되어야 한다. 대리납부 규정의 구체적인 개정방안을 제시하면 아래와 같다.

제52조(대리납부) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자(이하 이 조, 제53조 및 제53조의2에서 “국외사업자”라 한다)로부터 국내에서 용역을 공급받는 자(공급받은 그 용역등을 과세사업에 제공하는 경우는 제외하되, 제39조에 따라 매입세액이 공제되지 아니하는 용역등을 공급받는 경우는 포함한다)는 그 대가를 지급하는 때에 그 대가를 받은 자로부터 부가가치세를 징수하여야 한다. (이하생략)

위 개선방안은 괄호를 통해 복잡하게 기술된 부가가치세법 제52조의 대리납부 규정을 간명하

53) 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2023년, 1104면.

54) 나성길·신민호·정지선, 『부가가치세법론』, 삼일인포마인, 2019년, 38면.

55) 부가가치세법 제35조.

56) 부가가치세법 제52조.

57) 부가가치세법 제53조의2.

58) 대표적으로 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2023년, 1202면.

게 만든다는 장점도 존재한다. 현행 부가가치세법 제52조의 대리납부 규정에 괄호가 많이 사용된 이유는 무체물인 용역과 권리에 대해서 모두 규정하고 있기 때문이다. “재화의 수입”에 대한 납세의무자는 “재화를 수입하는 자”이다.⁵⁹⁾ 따라서 법문언상 당연히 대리납부가 적용된다. 그러므로 제52조에서 굳이 권리를 과세대상으로 규정할 필요가 없다.

다. 부가가치세법 제50조 : 법률적 근거 마련

또한 재화의 수입에 대한 신고·납부 규정도 함께 개정되어야 한다. 권리에 대해서 관세를 과세할 수 있는 경우는 제한적이다. 따라서 온전한 권리만을 수입할 때를 고려하여 입법해야 한다.

권리의 수입에 대한 법률적 근거를 마련함과 동시에, 납세의무자에게 부가가치세 신고관할을 명확히 밝힌다는 측면에서 긍정적으로 기여할 수 있다. 이는 직관적인 수입개념과도 일치한다. 바람직한 개선방안은 아래와 같다.

제50조(재화의 수입에 대한 신고·납부) 제3조 제1항 제2호의 납세의무자는 다음과 같은 경우에 재화의 수입에 대한 부가가치세를 함께 신고하고 납부하여야 한다.

- ① 재화의 수입에 대하여 「관세법」에 따라 관세를 세관장에게 신고하고 납부하는 경우
- ② 국외사업자로부터 권리를 공급받고 「외국환거래법」 제16조에 따라 기획재정부장관에게 신고하는 경우

그 외에 수입세금계산서의 근거규정인 부가가치세법 제35조는 “재화”라는 표현을 사용하고 있다. 따라서 입법기술을 보완할 필요는 없다. 또한 세금계산서 제도가 부가가치세제도의 근간을 이룬다는 측면을 고려하면, 수입세금계산서를 발급하는 관세청이 부가가치세를 부과·징수하는 것이 바람직하다. 세금계산서의 상호대사기능 및 근거과세실현은 부가가치세법이 최초로 도입된 시점부터 일관적으로 향하고 있는 정책목표이기도 하다.

라. 관세청 고시 제정 : 권리의 수입에 대한 고시

권리의 수입에 대한 부가가치세 부과·징수를 위한 기준이나 지침이 필요하다. 관세법 명문 규정을 개정하여 개정하는 방안도 생각해 볼 수 있다. 하지만 수입물품에 관세를 부과하는 것이 아니라 부가가치세를 과세한다는 점에 유의해야 한다. 따라서 “물품”에 과세하는 관세법 체계에 수정을 가하는 방법은 바람직하지 않다.

관세법은 실무적인 사항이 주로 시행령이나 시행규칙에 입법되기보다는 관세청고시의 형태로 공지된다. 또한 관세청고시로 권리의 수입에 대한 부가가치세 부과·징수 관련 지침을 만드는 방법이 시간과 기회비용 측면에서 입법 개정보다 더 효율적이다.

59) 부가가치세법 제3조 제1항 제2호 및 부가가치세법 제50조.

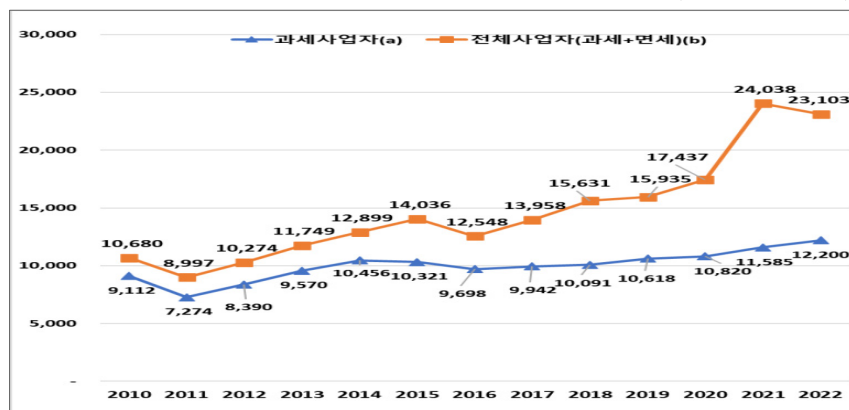
관세평가 운영에 관한 고시⁶⁰⁾는 관세평가에 관한 것이므로 “권리의 수입에 대한 부가가치세 부과·징수에 관한 고시”를 따로 제정하는 편이 낫다. 해당 고시의 형태는 관세평가 운영에 관한 고시를 참고하여 유사한 형태로 고시해야 한다.

IV. 세수추계 및 효과분석

1. 분석 개관

<그림 3>은 과세사업자(관세청 자료)와 전체사업자(과세+면세) 및 비사업자(한국은행통계)의 권리수입 규모의 추이를 나타내고 있다. 2016년까지는 이 두 규모의 차이가 크지 않고 일정 수준을 유지하고 있었으나 2017년부터는 급격히 증가하고 있는 추세를 나타내고 있다.

〈그림 3〉 과세사업자와 전체사업자 간 권리수입 규모의 차이 추이
(단위 : 백만달러)



주1) 과세사업자 권리수입은 관세청 자료 그리고 전체사업자(과세·면세 사업자 및 비사업자)의 권리수입은 한국은행 자료로 각각 정의하였음.

자료 : 한국은행경제통계시스템, 관세청 내부자료.

이러한 결과는 권리수입 거래에 있어서 면세사업자나 비사업자(개인) 비중이 높아지고 있다는 것을 보여준다. 결국 현행 ①과세사업자의 권리수입은 확정신고시 매입세액공제 또는 환급하기 때문에 수입시 매출세액을 과세하지 않고, ② 면세사업자나 비사업자 개인은 권리 수입시 대리징수를 통한 매출세액을 수입자가 신고납부하는 과세체제로 인한 큰 규모의 세수일실이 발생할 수 있다는 것을 의미한다.

60) 관세평가 운영에 관한 고시 [관세청고시 제2023-50호, 2023-08-10] .

따라서 본 연구의 개선안을 적용할 경우, 이러한 세수일실 부분을 세수증대효과로 전환할 수 있는 기대효과가 발생할 것으로 판단된다.

<표 7>은 세부 권리별로 과세사업자와 전체사업자(개인 포함) 수입규모의 차이를 나타내고 있다.

전체적으로 2017년 4,017백만달러 수준이었던 것이 2020년 6,617백만달러 그리고 2022년에는 10,903백만달러로 가파른 증가세를 나타내고 있고, 전체사업자 중 과세사업자 권리 수입규모가 2017년 71.22%였던 것이 2019년 66.63% 그리고 2022년 52.81%로 감소하고 있는 추세이다. 이는 그만큼 권리수입에 대한 과세사각지대가 커지고 있다는 것을 의미한다.

또한 세부 권리별 수입규모의 차이를 보면, 특허권 및 실용실안권, 상표권 그리고 프랜차이즈 권의 과세사업자와 전체 사업자 간 차이가 거의 없는 반면, 수입, 컴퓨터 프로그램과 음악·영상 저작권의 전체사업자와 과세사업자 간 차이가 크게 발생하는 것으로 나타났다.

이러한 차이는 면세사업자 또는 비사업자인 개인의 컴퓨터 프로그램이나 음악·영상 저작권 수입규모가 크다는 것으로 과세사각지대가 될 수 있다는 것을 의미한다.

<표 7> 세부 권리별(매입+사용료) 과세사업자와 전체사업자 간 수입 규모의 차이
(단위 : 백만달러, %)

구 분		2017	2018	2019	2020	2021	2022	CAGR
전체	과세사업자(a)	9,942	10,091	10,618	10,820	11,585	12,200	3.47
	전체사업자(b)	13,958	15,631	15,935	17,437	24,038	23,103	8.76
	차이(c=a-b)	-4,017	-5,539	-5,317	-6,617	-12,453	-10,903	18.11
	c/a(%)	40	55	50	61	107	89	14.15
	a/b(%)	71	65	67	62	48	53	-4.86
특허권 및 실용 실안권	과세사업자(a)	5,655	5,957	6,229	5,555	5,591	5,807	0.44
	전체사업자(b)	5,762	6,074	6,230	5,590	5,673	5,849	0.25
	차이(c=a-b)	-107	-116	-	-35	-82	-42	-14.43
	c/a(%)	2	2	0	1	1	1	-14.86
	a/b(%)	98	98	100	99	99	99	0.19
상표권	과세사업자(a)	1,926	1,619	1,591	1,794	1,997	1,929	0.03
	전체사업자(b)	1,931	1,624	1,598	1,801	2,003	1,931	
	차이(c=a-b)	-5	-5	-7	-7	-6	-3	-8.16
	c/a(%)	0	0	0	0	0	0	-10.33
	a/b(%)	100	100	100	100	100	100	0.02
프랜차 이즈권	과세사업자(a)	527	435	600	452	551	489	-1.24
	전체사업자(b)	527	435	501	452	551	489	-1.24
	차이(c=a-b)	-	-	98	-	-	-	
	c/a(%)	0	-	-16	-0	0	-0	
	a/b(%)	100	100	120	100	100	100	0.01

〈표 7〉 세부 권리별(매입+사용료) 과세사업자와 전체사업자 간 수입 규모의 차이 (계속)

구 분		2017	2018	2019	2020	2021	2022	CAGR
컴퓨터 프로 그램	과세사업자(a)	951	911	898	1,934	2,298	2,611	18.33
	전체사업자(b)	3,357	4,639	4,808	6,888	12,824	11,221	22.28
	차이(c=a-b)	-2,406	-3,728	-3,910	-4,955	-10,526	-8,609	23.67
	c/a(%)	253	409	435	256	458	330	4.51
	a/b(%)	28	20	19	28	18	23	-3.23
음악· 영상 저작권	과세사업자(a)	359	408	580	554	481	497	5.57
	전체사업자(b)	1,370	1,384	1,425	1,229	1,754	2,039	6.85
	차이(c=a-b)	-1,011	-976	-845	-675	-1,273	-1,542	7.29
	c/a(%)	281	239	146	122	265	310	1.65
	a/b(%)	26	29	41	45	27	24	-1.21

주1) 과세사업자 권리수입은 관세청 자료 그리고 전체사업자(과세·면세 사업자 및 비사업자)의 권리수입은 한국은행 자료로 각각 정의하였음

자료 : 한국은행경제통계시스템, 관세청 내부자료.

위의 현황분석에 따라, 현행 국제적 권리 수입 및 사용거래에 대한 부가가치세 과세체계에서 산업재산권 및 저작권 등의 권리에 대하여 면세사업자와 비사업자의 대리납부로 인한 과세사각지대와 수입시점과 부가가치세 확정신고기한까지 발생하는 재정이자 수입의 일실이 발생할 것으로 판단된다. 따라서 1) 면세사업자 및 비사업자 과세에 따른 과세사각지대의 해소효과와 2) 권리 수입시 관세청 과세 후 확정신고시 매입세액공제 또는 환급될 경우, 재정이자 만큼의 세수 발생 효과를 추정하고자 한다.

2. 면세사업자 및 비사업자 과세에 따른 과세사각지대 해소효과 추정

현행 부가가치세 과세체계에서 과세사업자의 경우, 확정신고시 매입세액공제 내지 환급되는 세액이기 때문에 권리 수입시 과세하지 않은 반면, 면세사업자나 개인은 권리 수입시 대리납부를 통해 매입세액을 신고납부해야 한다. 그러나 현행 과세체계에서 면세사업자나 개인의 권리 수입에 대한 대리납부의 이행을 모니터링이나 검증할 기능이 명확하지 않은 상황이다.

따라서 본 연구의 개선안을 적용할 경우, 관세청이 이러한 대리납부가 아닌 수입 거래대금 결제시 매입세액을 징수하게 되어 세수증대효과를 발생시킬 수 있다.

<표 8>은 면세사업자 및 비사업자인 개인의 해외로부터 권리 매입과 사용료에 대한 과세 사각지대를 해소함으로써 발생하는 세수효과를 도출한 결과를 나타내고 있다. 최근 3년간 총 세수 효과는 3조 6,146억원, 연평균 1조 2,049억원으로 추정되었다.

〈표 8〉 권리 매입(수입) 및 사용 거래 과세에 따른 세수효과(권리 매입+사용료)
(단위 : 억원, %)

구 분	계	최근 3년 연평균	연도별 ¹⁾		
			2020년	2021년	2022년
과세사업자(a)	417,880	139,293	127,681	132,581	157,618
전체 사업자(b)	779,340	259,780	205,765	275,096	298,479
차이(c=a-b)	-361,460	-120,487	-78,084	-142,515	-140,861
세수효과(c×10%)	36,146	12,049	7,808	14,251	14,086

주1) 각 연도말 환율을 적용하여 가액을 산출

주2) 과세사업자 권리 수입 및 사용료는 관세청 자료 그리고 전체사업자(과세·면세 사업자 및 비사업자)의 권리 수입 및 사용료는 한국은행 자료로 각각 정의하였음.

자료 : 한국은행경제통계시스템, 관세청 내부자료.

특히, 권리 수입에 대한 과세사각지대의 효과만을 보면 <표 9>와 같이, 최근 3년간 총 36조 1,625억원의 거래금액으로 3조 6,163억원의 세수효과가 발생하고 연평균 1조 2,054억원의 세수효과가 발생하는 것으로 추정되었다.

〈표 9〉 권리 매입(수입) 거래 과세에 따른 세수효과(권리 매입)
(단위 : 억원, %)

구 분	계	최근 3년 연평균	연도별 ¹⁾		
			2020년	2021년	2022년
과세사업자(a)	22,943	7,648	11,105	5,233	6,605
전체 사업자(b)	384,569	128,190	89,071	147,873	147,625
차이(c=a-b)	-361,625	-120,542	-77,966	-142,640	-141,019
세수효과(c×10%)	36,163	12,054	7,797	14,264	14,102

주1) 각 연도말 환율을 적용하여 가액을 산출

주2) 과세사업자 권리 수입은 관세청 자료 그리고 전체사업자(과세·면세 사업자 및 비사업자)의 권리 수입은 한국은행 자료의 “2.5.2.1.1. 지식재산권무역수지(수입)”에서 “2.5.1.1.국제수지 지식재산권 사용료지급”을 차감한 순수 지식재산권 수입(매입)으로 각각 정의하였음.

자료 : 한국은행경제통계시스템, 관세청 내부자료.

3. 권리 수입 시 관세청 과세 후 확정신고시 매입세액공제 또는 환급될 경우, 재정이자 상당액의 세수발생 효과 추정

현행 과세체계에서 과세사업자의 권리 수입거래에는 어차피 매기 확정신고시 매입세액공제 또는 환급세액으로 처리되기 때문에 수입시 매입세액에 대하여 과세하지 않고 있다. 물론, 권리 수입 규모가 작은 경우에는 매입세액 또한 작기 때문에 재정이자 수입이 매입세액 신고납부, 매입세액공제 또는 환급 등에 따르는 징세비용보다 적을 수 있다. 그러나 권리수입 규모가 2010년 대비 최근 최대 2.4배까지 증가한 이상, 이러한 재정이자수입의 크기가 징세비용 등의 규모를 초과하는 수준이라고 판단된다. 따라서 재정이자 수입규모가 막대할 것으로 예상된다.

이러한 재정이자 수입규모를 추정하기 위해, 본 연구의 개선안을 적용할 경우, 아래의 식과 같이 재정이자 발생에 따른 세수효과를 기대해 볼 수 있다. 즉, 매 과세기간별로 수입에서부터 매입세액공제 또는 환급시기까지가 6개월로 이 기간의 재정이자가 발생된다.

$$VAT \text{ 재정이자수입} = \sum_{i=1}^6 VAT_i \times r \times i/12$$

<표 10>은 최근 3년 간 권리 수입 및 사용 거래에 대한 재정이자 세수효과에 대한 추정결과를 나타내고 있다. 최근 3년간 총 267억원의 재정이자 수입이 발생하는 것으로 나타났으며, 연평균 89억원 수준으로 추정되었다.

<표 10> 최근 3년 간 권리 수입 및 사용 거래에 대한 재정이자 세수효과 (단위 : 억원)

구 분	계	최근 3년 연평균	연도별 ¹⁾		
			2020년	2021년	2022년
권리매입	10	3	2	2	7
권리사용료	257	86	22	47	188
계(재정이자 수입)	267	89	24	49	195

주1) 각 연도말 환율과 평균 기준금리를 적용하여 가액을 산출
자료 : 관세청 내부자료.

위에서 추정한 ① 권리수입의 면세사업자 및 비사업자 과세에 따른 과세사각지대 해소효과 추정와 ② 권리 수입 시 관세청 과세 후 확정신고시 매입세액공제 또는 환급될 경우, 재정이자 만큼의 세수효과 추정결과는 <표 11>과 같다. 최근 3년간 총 세수효과는 3조 6,430억원으로 연평균 1조 2,143억원 수준으로 나타나 본 연구의 개선안으로 인한 세수효과 규모가 상당하다는

것으로 알 수 있다.

〈표 11〉 개선안의 세수효과

(단위 : 억원)

구 분	계	최근 3년 연평균	연도별 ¹⁾		
			2020년	2021년	2022년
① 권리수입의 세수효과	36,163	12,054	7,797	14,264	14,102
② 권리수입/사용의 재정이자 수입	267	89	24	49	195
계	36,430	12,143	7,821	14,313	14,297

주1) 각 연도말 환율과 평균 기준금리를 적용하여 가액을 산출

자료 : 관세청 내부자료.

V. 결 론

현행 부가가치세법상 부가가치세 과세대상은 사업자가 행하는 재화 또는 용역의 공급과 재화의 수입거래로 구분된다. 결국, 재화에 물건과 권리가 포함되기 때문에 이론적으로 재화의 수입 거래에 권리의 수입거래도 포함하는 것이 당연하고, 광업권, 특허권 및 저작권 등의 권리 수입은 재화의 수입으로서 명확하게 부가가치세 과세대상이다.

그러나 현행 부가가치세법 제13조에서 수입 재화의 범위가 물품을 국내에 반입되는 물품으로 한정하고 있어, 권리의 수입이 수입 재화의 범위에 포함되지 않는 게 현실이다. 이는 수입 재화의 범위에 권리를 포함하지 않았던 것은 산업재산권과 저작권 등 권리의 국제 거래가 미미했던 시기였고, 이러한 지식재산권에 대한 징세체계가 발전하지 않았던 때여서 수입 재화에 포함되지 않았던 것으로 입법적으로 미흡한 면이 있었다. 더구나 대리납부 대상에 면세사업자나 비사업자의 권리수입을 추가하였던 2011년만 해도 국제적인 지식재산권의 규모가 크지 않았지만 2022년 말 현재 2.6배에 달하고 있어, 권리수입에 대한 명확한 정의와 이에 따른 과세체계를 명확하게 정리할 필요가 있다.

따라서 본 연구는 다음과 같이, 현행 권리수입에 대한 부가가치세 개선방안을 제시하고자 한다.

첫째, 부가가치세법상 “수입” 개념을 반영하는 것이다. 국제거래에 대한 부가가치세 부과·징수를 관세청이 담당하는 것은 소비지국 과세원칙의 측면에서 타당하다. 즉, 권리의 “수입”이라는 측면에서 관세청이 부가가치세 징수를 담당해야 한다.

또한 부가가치세법은 재화의 범주에 권리를 포함함에도 불구하고, 재화의 수입에서는 과세대상을 “물품”으로 한정된 구체적인 이유를 찾기 어렵다. 만약 합리적인 이유가 존재한다고 하더라도, 찾을 수 없다면 그러한 입법이 바람직하다고 말할 수 없다. 따라서 부가가치세법 체계의

통일성을 기한다는 측면에서도 부가가치세법 제13조의 “재화의 수입”에 “물품” 대신 “재화”로 입법을 바로 잡아야 한다.

둘째, 권리 수입에 대한 부가가치세 과세효율성을 높이기 위한 대리납부제도를 개선해야 한다. 부가가치세법은 2011년 12월 31일부터 무형재화를 과세하기 위해 부가가치세법상의 대리납부 규정을 개정하여 적용대상에 무체물을 포함시켰다. 그리고 현행 부가가치세법은 국외사업자로부터 수입하는 권리와 용역에 대한 부가가치세 과세를 위해서 대리납부제도 또는 간편사업자등록제도를 활용한다. 그러나 현행 제도에 관해서 실제로 실효성이 존재하느냐는 비판이 많이 제기되었다. 따라서 대리납부 대상에 권리 부분을 삭제하여 용역에 한정된 대리납부 대상으로 정의되어야 한다.

셋째, 부가가치세법상 재화의 수입에 대한 신고·납부 규정을 개정해야 한다. 권리의 수입에 대한 법률적 근거를 마련하면서 동시에, 납세의무자에게 부가가치세 신고관할을 명확히 밝힌다는 측면에서 긍정적으로 기여할 수 있다. 이는 직관적인 수입개념과도 일치한다. 또한 세금계산서 제도가 부가가치세제도의 근간을 이룬다는 측면을 고려하면, 수입세금계산서를 발급하는 관세청이 부가가치세를 부과·징수하는 것이 바람직하다.

넷째, 권리 수입에 대한 세부적인 관세행정 처리의 고시가 필요하다. 관세법은 실무적인 사항이 주로 시행령이나 시행규칙에 입법되기보다는 관세청고시의 형태로 공지된다. 또한 관세청고시로 권리의 수입에 대한 부가가치세 부과·징수 관련 지침을 만드는 방법이 시간과 기회비용 측면에서 입법 개정보다 더 효율적이다. 관세평가 운영에 관한 고시는 관세평가에 관한 것으로 “권리의 수입에 대한 부가가치세 부과·징수에 관한 고시”를 따로 제정하는 편이 효과적이다.

이처럼 권리의 국제거래 규모가 막대한 수준에 이른 지금의 상황에서 현행 부가가치세법은 권리의 거래규모가 미미했던 시기에 제정되어 입법적 미비점을 가지고 있다. 산업재산권 및 저작권 등 권리의 수입시점에서 부가가치세 징세인프라가 열악하여 전단계세액공제법과 소비지국 과세원칙이라는 부가가치세의 기본원칙의 예외로서 수입시 과세제외 및 매입세액 불공제(미환급) 방식, 대리납부 및 간편사업자등록 등의 제도를 운영하고 있다.

그러나 권리의 수입에 대한 과세베이스 포착과 검증 기능이 가능한 현재의 상황에서 이러한 예외적인 과세체계가 아닌 원칙에 기반한 과세체계로 정상화할 필요가 있다. 즉, 관세청이 권리 수입 및 권리사용 거래에 관한 부가가치세 부과·징수 업무를 수행함으로써 정상적인 부가가치세 과세체계를 정립할 수 있다.

참고문헌

- 구옥서. 2010. 『사법과 세법』.
- 김두형 · 유호림. 2022. 『부가가치세법론』.
- 김현우 · 정인기. 2022. 『관세법 제33조 제1항 제1호 국내판매가격에 관한 연구 -매출에너지와 판매장려금의 구별을 중심으로-』.
- 나성길 · 신민호 · 정지선. 2019. 『부가가치세법론』.
- 박종수 · 김종권. 2015. 『최신판세론』.
- 이양기. 2017. 『관세법』.
- 이정렬 · 윤지현. 2017. “부가가치세법이 정하는 ‘재화’의 하위 범주로서 ‘권리’의 개념에 관한 연구”. 조세법연구 23(3) : 57-98.
- 이종익 · 박병목. 2023. 『2023 관세법 해설』.
- 이창희. 2023. 『국제조세법』.
- 이창희. 2023. 『세법강의』.
- 최명근 · 나성길. 2007. 『부가가치세법론』.
- 최정희 · 양인준. 2019. “부가가치세법상 용역의 공급 장소에 대한 비교법적 연구 ; 영국과 일본을 중심으로”. 조세와 법 12(2) : 201-243.
- 한국은행 보도자료(2023.9.22.). “2023년 상반기 지식재산권 무역수지(잠정).
- 한국조세재정연구원. 2012. 『한국세제사 제2편 주제별 역사와 평가 -제2권 소비과세 · 관세-』.
- 한국조세재정연구원. 2019. 『주요국의 소비세제도(Ⅰ)- 부가가치세-일본 편』.
- 홍지연. 2021. “지식재산(IP) 증가 추세에 따른 국내 IP금융 현황 및 과제”. 『자본시장포커스』 2021-04호, 자본시장연구원 1-5.
- EU. 2006. 『Council Directive 2006/112/EU of 28 November 2006』.
- EY. 2023. 『Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2023』.
- IRAS. 2023. 『IRAS e-Tax Guide GST : Reverse charge (Fifth Edition)』.
- IRAS. 2023. 『Extended Overseas Vendor Registration Regime』.
- 〈홈페이지〉
- 국세법령정보시스템(<https://txsi.hometax.go.kr/docs/main.jsp>)
- 세계법제정보센터(world.moleg.go.kr)
- 싱가포르 국세청(<https://www.iras.gov.sg>)
- 유럽연합(https://european-union.europa.eu/index_en)
- 일본 국세청(<https://www.nta.go.jp>)
- 한국은행경제통계시스템(<https://ecos.bok.or.kr>)
- 호주 국세청(<https://www.ato.gov.au>)

Problems and Improvement Measures in the VAT System for Imported Rights

Chung, Ji-Sun* · Yoon, Sung-Man**

〈Abstract〉

The problems with the current VAT on rights income are as follows.

First, because there is a difference in the scope of taxable objects (taxable items) between the VAT Law and the Customs Law. Second, in terms of system consistency between the VAT Law and the Customs Law, imports of goods are applied differently. Third, active tax avoidance by multinational companies is increasing, either by reporting the customs value at a high value to avoid corporate tax burden or by reporting the customs value at a low value to avoid the burden of customs duties. Fourth, when considering whether to purchase a domestic right or an overseas right with the same supply price, if business purchase a domestic right, it must pay the supply price and input tax for the right, whereas if business import the right from abroad, it must pay the purchase tax. Since only the supply price of the rights is borne, the fairness between these two transactions is impaired.

Therefore, this study seeks to suggest ways to improve value-added tax on the current rights classes as follows.

First, it reflects the concept of “import” under the VAT Law. Second, the reverse charge system must be improved to increase the efficiency of VAT on rights income. Third, the reporting and payment regulations for imports of goods under the VAT Law must be revised. Fourth, there is a need for detailed notification of customs administrative processing for rights imports.

In the current situation where the scale of international trade in rights has reached an enormous level, the current VAT Law has legislative in-sufficiencies as it was enacted at a time when the scale of trade in rights was minimal. In the current situation where the tax base capture and verification function for income from rights is possible, there is a need to normalize it to a principle-based tax system rather than this exceptional tax system.

〈Key words〉 Import rights, value-added tax, customs duties, intellectual property rights, reverse charge

* Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul, stopline@uos.ac.kr, First Author

** Professor, Department of Business Administration, Seoul National University of Science and Technology, ysm6123@seoultech.ac.kr, Corresponding Author