

세무와회계저널

제12권 제2호 2011년 6월 pp.491~522

한국세무학회

재개발·재건축 조합의 부가가치세 매입세액공제제도의 개선방안

박승식* · 황명철**

<요 약>

최근의 재건축·재개발과 관련하여 부가가치세법상의 과세대상 및 매입세액공제에 대해서 다양한 주장이 제기되고 있는 상황에서 그 문제점과 개선방안을 살펴보았다. 건설과정에서 발생하는 조합원들의 매입세액 문제를 상가조합은 주택조합과는 달리 취급할 필요가 있다. 본 연구는 문헌연구를 중심으로 현행 규정의 문제점을 살펴보고 그 주요 개선방안으로 다음과 같은 방법을 제안한다.

첫째, 부가가치세법 시행규칙 제8조를 시행령으로 격상시킨다. 즉, 조합이 시공사로부터 세금계산서를 조합명의로 받고 조합이 시공사로부터 받은 세금계산서상의 금액 범위 내에서 조합원에게 세금계산서를 교부하여 조합원들 각자가 사업자등록을 하고 매입세액공제 받을 수 있게 하는데, 현재의 시행규칙의 내용을 조합원들이 실질적으로 공제를 받을 수 있도록 최소한 시행령으로 격상시키고 조합과 조합원들이 이행하기에 어려운 부분들을 좀 더 쉽게 적용할 수 있도록 개정한다.

둘째, 조세특례제한법 제104조의 7 제3항 규정인 “조합이 조합원에게 공급하는 건축물은 재화의 공급으로 보지 않는다.”는 내용을 주택조합의 경우로 제한한다. 즉, 상가조합이 조합원들에게 공급하는 건축물의 공급은 제외하여 재화의 공급으로 보도록 하여 일반재화의 공급처럼 부가가치세 협력의무를 부여하여 조합원들이 건설매입세액을 공제받을 수 있도록 한다.

셋째, 조합과 조합원을 동일체로 보아 시공사로부터 조합이 매입세액공제를 받고, 조합은 조합원에게 세금계산서를 발행(매출세액 발생시키지 않음)하지 않고 조합원은 조합이 대신하여 매입세액공제를 받은 것으로 보고 조합원으로써 분양받은 건축물에 관한 매입세액은 이미 공제받을 것으로 보고 조합원은 당해 건축물을 사업용 자산으로 활용하여 매출세액을 발생시키면 된다.

이상의 어느 방법을 채택하여 시행을 하든지 과세당국이나 조합원의 입장에서는 동일한 경제적 효과가 있을 것이다. 납세자 즉 조합원의 재산권을 심각하게 침해하지 않는 방향으로 조합원들이 실제로 부담한 건설매입세액을 공제(환급)받을 수 있도록 법령 개정이나 예규판례로서 명확한 입장을 취해야 할 것이다. 본 연구에서 개선점으로 제안한 위의 사항이 반영된다면 부가가치세 이론에 보다 충실한 규정이 될 것이며, 재개발·재건축을 지원하는 효과가 있을 것으로 판단한다.

<주제어> 재개발·재건축조합, 부가가치세, 매입세액공제

* 협성대학교 세무회계학과 전임강사, sspark0909@uhs.ac.kr, 011-9949-4019, 주저자

** 서울디지털대학교 재경회계학부 교수, taxmch@sdu.ac.kr, 011-768-1197, 교신저자

논문접수일 2011년 1월

1차수정일 2011년 4월

2차수정일 2011년 5월

게재확정일 2011년 6월

I. 서 론

최근에 서울시의 뉴타운¹⁾지역²⁾을 중심으로 재개발·재건축이 활발히 진행되고 있다(장찬익·송현진 2009, 950). 재개발·재건축은 시행과정도 복잡하고 난해하지만 관련 조세도 시행사인 조합이 개입되어 국세 및 지방세에 걸쳐서 복잡한 양상을 보이고 있다. 법인세, 종합소득세, 양도소득세, 부가가치세, 취득세, 등록세 등 많은 세목에 걸쳐서 납세자와 과세당국 간에 상당한 조세마찰이 진행되고 있으며, 최근에 법조문에서나 이론적인 체계를 잡아가고 있는 부분이 많다. 특히, 부가가치세의 경우 간접세로서 우리나라에 도입된 지 30여년이 흘렀지만 아직도 이론적인 부분이나 조세감면부분에서도 쟁점이 되는 부분들이 매우 많다. 부가가치세의 경우 전체 조세수입부분에서 차지하는 비율이 다른 세목에 비해서 상대적으로 매우 높아서 조세영역에서 상당히 중요한 부분을 차지하고 있다.³⁾ 우리나라의 부가가치세는 부가가치를 간접적으로 파악하는 전단계세액공제법을 채택하고 있으므로 전단계에서 창출된 부가가치에 상응하는 부가가치세 매입세액을 공제해 주는 것이 자기단계에서 창출한 부가가치에 상응하는 세액을 산출하는데

- 1) 종래 민간주도의 개발이 도시기반시설에 대한 충분한 고려 없이 주택중심으로만 추진되어 난개발로 이어지는 문제점을 개선하기 위해 시행하는 새로운 ‘기성시가지 재개발 방식’이다. 주택재개발이 민간개발 편의위주로 개별주택 가치 중심의 소규모 개발이라면 ‘뉴타운 개발’은 공공이 원하는 민간사업으로 적정규모의 생활권역을 대상으로 한 충분한 도시기반시설을 확충하는 종합적인 도시계획사업이다. 단순한 도시구조의 정비와 개선에 머무는 것이 아니라 다양한 계층과 세대가 함께 살 수 있는 ‘인간 중심의 커뮤니티’를 조성하고 도시전체가 조화를 이루는 ‘21C형 고품질의 복지 주거환경 공간’을 만들어 가는 것이다.
- 2) 뉴타운지정현황
 1. 시범뉴타운(2002년 10월23일) : 은평구 은평지구, 성북구 길음지구, 성동구 왕십리지구
 2. 2차 뉴타운(2003년 11월18일) : 종로구 교남지구, 용산구 한남지구, 동대문구 전농·답십리지구, 중랑구 중화지구, 강북구미아지구, 서대문구 가좌지구, 마포구 아현지구, 양천구 신철지구, 강서구 방화지구, 영등포구 영등포지구, 동작구 노량진지구, 강동구 천호지구
 3. 3차 뉴타운(2005년 12월 16일, 29일, 2006년 1월 26일) : 동대문구 이문휘경지구, 성북구(노원구)장위지구, 노원구 상계지구, 은평구 수색증산지구, 서대문구 북아현지구, 금천구 시흥지구, 영등포구 신길지구, 동작구 흑석지구, 관악구 신림지구, 송파구 거여마천지구, 창신·송인지구
 4. 시범촉진지구(2003년 11월 18일) : 동대문구 청량리촉진지구, 강북·성북구 미아촉진지구, 서대문구 홍제촉진지구, 마포구 합정촉진지구, 구로구 가리봉촉진지구
 5. 2차촉진지구(2005년 12월 16일) : 광진구 구의·자양촉진지구, 중랑구 망우촉진지구
 6. 재정비촉진지구(2006년 10월 26일) : 세운지구
- 3) 조세수입의 최근의 구성비율(국세청 『국세통계연보』 (단위 : 백만원))

	2005	2006	2007	2008	2009
내국세	104,427,868	113,879,497	132,508,138	136,556,310	136,476,881
부가가치세	36,118,641	38,092,857	40,941,908	43,819,769	46,991,507
비율	34.58%	33.45%	30.89%	32.08%	34.43%

매우 중요하다. 그런데 재개발·재건축 과정에는 조합이라는 매개체가 개입되는데, 이 조합을 어떤 성격의 실체로 인정하느냐에 따라서 부가가치세 과세여부가 다르게 나타난다. 조합과 관련된 부가가치세의 매입세액의 공제여부는 복잡하여 실무자뿐만 아니라 과세당국조차도 의견의 차이를 보이는 부분이 많다. 따라서 정부의 과세에 대해서 억울함을 토로하는 불복청구 즉, 과세적부심, 심사청구, 조세소송에서 부가가치세 부분이 차지하는 비율이 꽤 높다⁴⁾. 그만큼 이해관계가 첨예하게 대립되어 있으며 쟁점이 되는 부분이 많다는 것이다. 특히, 조합과 관련하여 상가의 신축부분에 대해서 잘못 이해하는 부분이 많아서 조합원들이 상대적으로 불이익을 당하고 있는 실정이다. 조합을 권리의무의 주체로 인정하느냐 혹은 도관에 불과한 대리인으로 보느냐에 따라 서로 다른 해석을 내리고 있다. 이와 관련해서 현행 부가가치세법상의 문제점을 분석해보고 대안을 제시하고자 한다.

- 4) ① 세목별 이의신청, 국세심사청구내역(당해연도 접수건, 국세청 「국세통계연보」)
2005년~2009년 동안의 이의신청, 국세심사청구내역은 24~31%, 25%~37%정도이다.

	이의신청			심사청구		
	국 세	VAT	비 율	국 세	VAT	비 율
2005	7,138	2,220	0.3110	1,478	548	0.3708
2006	6,343	1,768	0.2787	1,296	412	0.3179
2007	5,695	1,816	0.3189	1,120	334	0.2982
2008	4,625	1,110	0.2400	876	219	0.2500
2009	4,681	1,142	0.2440	880	178	0.2023
	28,482	8,056	0.2828	5,650	1,691	0.2993

- ② 세목별 행정소송과 과세적부심사청구내역(당해 연도 접수건, 국세청 「국세통계연보」)
2005년~2009년 동안의 행정소송과 과세적부심사청구내역은 18~38%, 28%~35%정도이다.

	행정소송			과세적부		
	국 세	VAT	비 율	국 세	VAT	비 율
2005	1,297	312	0.2406	4,431	1,585	0.3577
2006	1,365	376	0.2755	5,798	1,917	0.3306
2007	1,610	605	0.3758	5,630	1,846	0.3279
2008	1,674	498	0.2975	5,077	1,376	0.2710
2009	1,258	231	0.1836	6,237	1,753	0.2811
	7,204	2,022	0.2807	27,173	8,477	0.3120

II. 부동산 공급 관련 부가가치세

1. 부동산 공급시의 부가가치세

가. 토지·건축물의 공급

부가가치세법상 과세대상 거래는 재화의 공급, 용역의 공급, 재화의 수입으로 규정하고 있는데, 재화의 공급은 매매계약·교환계약 기타 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것으로 한다(부법 6조 1항). 부동산은 재화로서 공급시는 부가가치세 과세 대상 거래에 해당한다. 토지는 전단계세액공제법에 의하여 산출세액을 계산하는 현행 부가가치세 구조의 이론상 모순을 최소화하기 위하여 부가가치 구성요소(지대, 임금, 이자, 이윤)를 면세 재화·용역으로 취급하는 이유로 해서 면세를 적용하고 있으며, 건축물에 대해서는 국민주택(85㎡)이하의 주택 공급에 대해서만 면세를 적용하고 있다. 즉 국민주택초과분과 상가 등의 공급은 과세를 하고 있다(한장식·김용관 2010, 250-261).

국세징수법 제61조의 규정에 의한 공매(동법 제62조의 규정에 의한 수의계약에 의하여 매각하는 것을 포함) 및 민사집행법 규정에 따른 강제경매에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니한다(부령 14조 3항).⁵⁾ 또한 도시및주거환경정비법 및 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 등에 따른 수용절차에 있어서 수용대상인 재화의 소유자가 해당 재화를 철거하는 조건으로 그 재화에 대한 대가를 받는 경우에는 재화의 공급으로 보지 아니한다(부령 14조 4항). 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 제75조⁶⁾에서는 수용할 토지위에 건물·입목 등이 설치된 경우 이전료를 보상하고 이를 이전하도록 하는 것이 원칙이나, 건물 등의 이전이 현저히 곤란하거나 이전으로 인하여 본래의 목적에 사용할 수 없게 된 때에는 소유자가 수용을 청구할 수 있으며 이전료가 그 건물 등의 가격을 초과하는 때에는 시행자가 수용을 청구할 수 있도록 하고 있다. 따라서 건물 수용의 경우에는 시행자에게

5) 공매 등에 의한 재화 공급자는 이미 폐업하였거나 사실상 폐업상태에 있어 매출세금계산서를 발행하더라도 매출자는 대부분 납부능력이 없으며 경락자는 매입세액공제를 받고 있어 세수일실만 초래할 뿐만 아니라, 법원 등에 부가가치세 거래징수의무를 부여하더라도 실효성 확보가 곤란하며 당해 부가가치세는 다른 채권에 반드시 우선하는 것이 아니므로 과세실익이 없어 2006년 2월 9일 이후 공급 분부터 과세대상에서 제외하였다.

6) 건축물·입목·공작물 기타 토지에 정착한 물건에 대하여는 이전에 필요한 비용으로 보상하여야 한다. 다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 당해 건물의 가격으로 보상하여야 한다.

1. 건축물 등의 이전이 어렵거나 그 이전으로 인하여 건축물 등을 종래의 목적대로 사용할 수 없게 된 경우
2. 건축물 등의 이전비가 그 물건의 가격을 넘는 경우
3. 사업시행자가 공익사업에 직접 사용할 목적으로 취득하는 경우

소유권 이전등기 후 시행자의 책임 하에 건물을 철거하는 것이므로 재화의 공급으로 보아 과세하는 것이며, 이전료의 보상은 건물의 소유권 이전등기를 하지 않고 소유자 책임 하에 철거하는 것이므로 재화의 공급으로 볼 수 없기 때문에 부가가치세를 과세하지 않는 것이다. 건물의 양도 전에 철거가 누구의 계산과 책임 하에 진행되는지의 여부에 따라 재화의 공급여부가 결정되는 것으로 그 계산과 책임이 수용대상인 건물의 소유자에게 귀속되는 경우에 재화의 공급으로 보지 않으므로 수용하는 당해 도시계획사업시행자와 건물의 소유자와의 계약관계 및 건물철거의 책임 등이 누구에게 귀속되는지를 사실 판단하여 결정하여야 한다.

나. 토지·건물의 공급과 관련된 부가가치세의 최근경향

최근 부가가치세와 관련된 판례가 과거의 철저한 형식주의에서 점차적으로 실질을 중시하는 것으로 변하고 있다. [서울행정법원 2003구합10831, 생산일자 2003.8.13]의 판례를 살펴보면, “전단계세액공제법에 의하여 세액을 산출하는 경우에는 매 거래 때마다 재화 또는 용역의 수량과 가액이 정확하게 밝혀져야 하므로 그 내용을 사실과 부합하게 기재한 세금계산서의 교부와 수취가 필수적인데, 공급을 하는 자와 받는 자 사이에 주고받는 세금계산서는 거래내용의 자동 검증 및 전전하는 부가가치세의 부담과 납부 주체를 명확하게 드러내는 역할을 하므로 부가가치세 제도가 제대로 운용되기 위해서는 정확한 세금계산서의 수수를 의무화하고 이를 위반하였을 경우에는 일정한 불이익이나 제재를 가할 필요가 있다 할지라도, 매수인이 매도인으로부터 세금계산서를 교부받지 못한 채 공급시기가 속한 과세기간을 경과하였다가 과세기간 경과 후에 작성일자를 공급시기로 소급하여 기재한 세금계산서를 교부받아 경정청구를 하였다고 하더라도 그로써 실제 거래사실이 명백하게 입증되는 경우에는 그로써 거래내용을 검증하고, 전전하는 부가가치세의 부담과 납부 주체를 명확하게 하는 데에 별 지장이 없는 반면에, 위 기간 내에 세금계산서를 교부받지 못한 데 대하여 매수인에게 아무런 귀책사유가 없는 경우에만 위 세금계산서가 사실과 다른 세금계산서라 하여 당해 세금계산서에 대한 매입세액을 공제하지 아니하는 것은 매수인에게 지나치게 가혹하다.”라고 하고 있다. 또한 “공급시기가 속하는 과세기간이 경과한 후에 교부받은 세금계산서로는 그 기간 도과에 매수인에게 아무런 귀책사유가 없는 경우까지도 매입세액공제를 받을 수 없다고 해석하는 것은 과세관청의 과세편의만을 위하여 납세의 무자인 국민의 재산권을 지나치게 침해한 것으로서 헌법에 합치하는 해석이라고 볼 수 없다.”라고 하고 있다. 그리고 “부동산 거래사실이 명백히 인정되는 데도 세금계산서를 교부받은 시점이 재화의 공급시기가 속하는 과세기간 내인지 여부에 따라 매입세액의 공제를 받는지 여부가 달라진다는 것은 국가는 조세입법을 함에 있어서 조세의 부담이 공평하게 국민에게 배분되도록 법을 제정하여야 할 뿐만 아니라 조세법의 해석적용에 있어서도 모든 국민을 평등하게 취급하여야 한다는 조세평등의 원칙 및 실질과세의 원칙에 위반될 소지가 있다.”라고 하고 있다.

세금계산서는 부가가치세를 다음단계의 사업자에게 전가하는 역할을 하는 것이 가장 중요한

수단이다. 만약, 전가가 원활하게 이루어지지 않는다면, 부가가치세의 전단계세액공제방법을 취하고 있는 이론의 근간을 흔드는 것이기 때문에 세금계산서의 수수는 부가가치세제도의 사활을 걸 정도로 중요하다(김두형 2007, 158).

그러나 이러한 수수는 매입자가 강자라는 가정이 기본전제가 되어야 하는데 시장에서는 그렇지 못한 경우가 허다하다. 세금계산서 수수를 요구하면 거래자체를 거부하는 사례가 많다. 물론 그런 경우가 점차로 줄어들고는 있지만 아직도 상당히 많이 남아있다. 그런 현실에서 매입자에게만 불이익을 강요하는 제도는 불공평한 제도이다. 그래서 최근에는 매입자발행세금계산서라는 제도가 도입되었다.⁷⁾ 그러나 아직은 정착하기에는 상당한 시간이 흘러야 할 것으로 보인다.

과세당국에서도 부가가치세의 근간을 흔드는 형식불비라는 이유로 매입세액불공제라는 강공을 취하기보다는 다른 제재수단(예를 들면, 가산세나 조세범 처벌 등)을 활용하고, 실질거래가 파악되면 매입세액공제를 해 주고 있다. 최근의 판례가 실질과세측면을 강조하는 쪽으로 많이 늘어나고 있다(정덕주 2005, 140). 부가치세를 가장 먼저 도입한 유럽의 경우는 실질거래에 대해서는 매입세액공제를 해주는 것으로 이미 정착 되고 있다. 프랑스에서는 전단계까지 과세된 부가가치세액에 대해서는 원칙적으로 전체세액이 공제대상이 된다(이승룡 2009, 35).

2. 재개발·재건축 조합의 부가가치세

정비사업은 조합원이 소유하고 있는 건물을 철거하고 그 토지위에 건물을 신축하여 조합원에 게 분양하고 잔여건물을 일반에게 분양공급하는 사업이다. 정비사업 시행과정에 토지 또는 건물의 소유권이 조합원으로부터 조합으로, 조합에서 다시 조합원 또는 제3자에게 이전된다. 정비사업에서 조합과 조합원간의 거래에 대하여 법률적으로 명확히 규명하여야 세법적용을 일관성 있게 적용할 수 있는데, 각종 예규나 판례 또는 관계법령에 따라 다양하게 적용되고 있어서 혼란이 야기되고 있다.⁸⁾ 조합이 조합원에게 건축물을 공급하는 경우 주택의 공급에 대해서는 재화의 공급으로 보지 않게 되면 최종소비자인 조합원이 부담하게 되어 이견이 없으나, 상가 등의 경우는 조합원이 최종소비자가 아니라 당해 건축물을 사업용 자산으로 사용할 목적으로 신축하고 있어서 당연히 매입세액을 공제 받아야 함에도 불구하고 당해 법률 조항으로 인해서 정비사

7) 세금계산서 교부의무가 있는 사업자(일반과세자)가 재화 또는 용역을 공급하고 그에 대한 세금계산서를 발행하지 않는 경우, 재화 또는 용역을 공급받은 사업자(매입자)가 관할세무서장의 확인을 받아 세금계산서를 발행할 수 있는 제도로써 경제적으로 우월한 지위에 있는 재화 또는 용역의 공급자가 과세표준이 노출되는 것을 피하기 위해 세금계산서를 발행하지 않는 사례를 방지하기 위한 것으로 2007.7.1 이후 공급하는 분부터 적용하고 있다.

8) 최근의 세법개정으로 조세특례제한법에서 특례를 규정하고 있다. 정비사업조합이 도시 및 주거환경정비법에 의하여 당해 정비사업에 관한 공사를 완료한 후에 그 관리처분계획에 따라 조합원에게 공급하는 것으로서 종전의 토지를 대신하여 공급하는 토지 및 건축물(당해 정비사업의 시행으로 건설된 것에 한한다)은 재화의 공급으로 보지 아니한다(조세특례제한법 104조의 7 제3항).

업조합이 부담하는 상가 등의 건설매입세액공제와 관련하여 의견이 분분하다. 이에 대해서 이론적 부분을 먼저 살펴보면 다음과 같다(남기권 2009, 520-527).

가. 조합과 조합원간의 거래에 대한 이론

(1) 현물출자설

조합원이 조합에 소유부동산을 현물출자하여 출자받은 재산으로 조합이 사업을 시행하여 사업완료 후에 출자원분을 반환하는 사업이라는 것이다. 조합원이 출자한 부동산의 소유권은 조합에 귀속되고 조합은 출자지분에 대한 권리만 소유하게 되는 것으로, 조합의 사업으로 인한 수익은 사업시행자인 조합에 귀속되고 조합원은 지분권자로서 조합이익에 대한 지분권만 가지게 된다는 것이다. 부가가치세에서 조합과 조합원의 거래를 현물출자로 보는 경우 조합원이 비사업자인 경우에는 문제가 없으나 사업자인 경우는 현물출자에 의하여 재화를 인도하는 것은 재화의 공급으로 보게 되므로 부가가치세가 과세된다. 또한 조합이 출자지분을 현물로 반환하는 것은 재화의 공급에 해당하여 조합이 조합원에게 분양하는 조합원분양분에 대하여 부가가치세가 과세된다. 조합과 조합원간의 거래를 현물출자로 보기 때문에 재개발·재건축을 촉진하고 지원하기 위해서 특별히 조세특례제한법 104조의 7 제3항의 규정에 의하여 조합과 조합원간의 거래를 재화의 공급으로 보지 않도록 하고 있는 것이다.

(2) 환지처분설

환지처분설에서는 조합의 사업을 도시개발법상의 환지처분으로 보아 조합원의 부동산의 소유권은 그대로 조합원에게 있고 조합은 환지처분사업에 의하여 위치, 형상, 면적을 바꾸어 주는 사업으로 보고 있다. 조합이 사용처분한 조합원의 재산은 조합원의 재산이며 환지처분사업으로 인한 보류지나 체비지는 사업시행자인 조합의 재산이 되어 이를 처분하여 사업비에 충당하고 남은 이익은 사업시행자인 조합에게 귀속된다. 도시정비법 제55조 제2항을 보면 조합이 조합원에게 분양하는 대지 또는 건축물은 도시개발법 제39조의 규정에 의하여 행하여진 환지로 보며, 제48조 제3항의 규정에 의한 보류지와 일반에게 분양하는 대지 또는 건축물은 도시개발법 제33조의 규정에 의한 보류지 또는 체비지로 본다 하고 있다. 양도소득세에서는 조합원이 분양받은 신축분은 환지처분으로 보아 양도소득세를 비과세하고 있다. 부가가치세법에서도 조합이 조합원에게 분양하는 것은 환지처분으로 보아 재화의 공급으로 보지 않게 되는데, 당해 환지처분설에 의하면 조세특례제한법 제104조의 7 제3항은 환지처분으로 보는 부분을 명확히 하기 위한 것이라고 보고 있다.

(3) 신탁사업설

조합의 사업을 신탁법에 의한 신탁관계로 보아 조합원이 신탁법에 따라 소유부동산을 조합에 신탁한 것이고 조합은 수탁자의 지위에서 신탁목적에 따라 사용처분하여 사업완료 후에 신탁재산을 위탁자인 조합원에게 신탁해지에 의하여 반환하는 사업이다. 이 경우 조합이 사용처분한 자산은 모두 조합원의 신탁재산이므로 조합원소유재산이며 조합사업에서 발생한 이익은 모두 위탁자인 조합원에 귀속된다. 조합원이 소유재산을 조합에 신탁법에 따라 공동신탁하고 수탁자인 조합이 신탁재산을 관리처분하여 위탁자인 조합원에게 신탁해지에 의하여 신탁재산을 반환하는 신탁거래이다. 취득세, 등록세에서는 당해 거래를 신탁 또는 신탁해지로 보아 형식적인 취득이므로 취득세, 등록세를 과세하지 아니한다. 법인세법 또는 소득세법에서는 신탁거래인 경우는 도관에 불과한 거래로 보아 인격(주체)으로 보지 않기 때문에 과세가 되지 않는데, 부가가치세법에서도 신탁거래로 보면 조합을 도관에 불과한 대행자일 뿐 인격의 주체로 보지 않기 때문에 똑같은 취지로 과세재화를 공급할 수 있는 위치에 있지 않기 때문에 부가가치세가 과세되지 아니하게 된다.

(4) 공동사업설

공동사업설에서는 조합을 조합원간의 공동사업으로 파악하여 조합원이 조합이라는 공동사업체를 구성하여 자기의 부동산을 출자하여 공동의 사업목적에 사용하도록 하고 있는 것으로 보고 있다. 재산의 소유형태는 공유형태로 보며 조합과 조합원을 분리하지 않고 하나의 결합체로 본다. 조합원이 출자한 부동산은 조합에 귀속되고 공동사업종료시에 사업자인 조합원에게 출자자산을 반환하는 것이며, 공동사업에서 발생한 조합의 이익은 조합원에게 귀속된다. 2003년 7월 1일 이전의 재개발·재건축사업은 공동사업으로 보아 소득세를 과세하였다. 재건축조합이 주택 또는 상가를 분양하여 얻은 이익은 각 조합원이 부담할 건축비용에 충당되므로 실질적으로 각 조합원이 건축비 경감액만큼 이익을 분배 받은 것과 같아서 사실상 이익의 분배비율이 정하여진 것으로 보아야 할 것이므로 각 조합원이 공동사업을 한 것으로 보아 조합원 각자의 소득에 대하여 소득세를 과세하여야 한다(국심 2001서0163, 2001.8.14). 공동사업설에 의하면, 조합과 조합원간의 거래는 거래로 보지 않기 때문에 재화의 공급이 성립할 수가 없게 되어 조합이 일반 분양분에 대하여 공급하는 것은 조합원이 공급하는 것이 된다. 다만, 부가가치세가 사업장별 과세제도를 취하고 있어서 각 조합원의 재화의 공급을 조합이 대신할 뿐이다. 따라서 조합이 일반 분양분의 공급에 대해서는 공급자가 되어 과세되지만, 조합원 분양분은 조합이 곧 조합원이므로 공급이 성립되지 않아 과세가 될 수 없게 된다.

나. 조합원이 조합에 이전하는 거래

조합원이 정비사업을 위하여 조합에 토지와 건물을 이전하는 경우에 토지는 부가가치세가 면

세이므로 논할 필요가 없으나, 건물은 과세대상이므로 원칙적으로 부가가치세를 과세하여야 한다. 그러나 당해 거래를 매매나 현물출자로 보는 경우에는 과세되며 환지처분 또는 신탁거래, 공동사업으로 보는 경우에는 과세되지 아니한다. 부가가치세는 영리목적에 불구하고 사업상 재화 또는 용역을 계속·반복적으로 공급하는 자에게 부과되는 것이므로, 사업성이 없는 비사업자인 조합원이 정비사업을 위하여 조합에 토지 또는 건물을 이전하는 거래는 부가가치를 창출할 수 있는 사업형태를 갖춘 것도 아니며 또한 계속·반복적으로 조합사업에 참여하는 것도 아니므로 부가가치세를 부과할 여지가 없다할 것이다. 조합원이 사업자인 경우에는 사업자로서 건물을 조합에 공급하는 것이므로 부가가치세가 과세된다 할 것이다.

토지 등의 소유자가 재개발·재건축조합의 명의를 빌려 건물을 신축한 것이 되므로 재개발·재건축조합은 이 부분에 있어서는 부가가치세법상의 사업자의 지위에 있다고 볼 수 없다 할 것이다(국심 89서1781, 1989.12.8). 이는 조합원과 조합의 관계에서 조합을 별개의 사업장으로 보지 않고 조합과 조합원을 일체로 보고 있는 것이다. 상가를 소유한 일반사업자인 조합원의 경우에는 사업자이므로 과세대상이라 할 것이나, 환지에 해당하므로 재화의 공급에 해당하지 아니한다(국심 98중2618, 1999.12.1). 따라서 사업자인 조합원이 조합에 건물을 공급하는 것은 환지에 해당하므로 재화의 공급으로 보지 않게 되어 과세가 되지 않는 것이다.

다. 조합이 조합원에게 분양하는 거래

정비사업은 조합원이 조합을 구성하여 기존건물을 철거하고 그 위에 새로운 건물을 신축하여 조합원에게 분양하고 나머지 잔여건물을 일반분양하는 사업이다. 정비사업은 건축법상 개축에 해당하는 것으로 조합원 개개인이 종전건물을 철거하고 새로운 주택을 건설하여 자기가 입주하고 나머지가 있는 경우에 분양처분하여 공사비에 충당하는 것이다. 개개인이 개축하는 경우에 난개발로 인하여 도로·공원 등 공공시설을 확보하지 못하여 주거환경이 더욱 열악해질 수도 있으며 또한 집합건물인 경우에는 개개인이 재건축할 수도 없어 법률에 따라 공동을 개발하여 조합에 참여한 자가 자기지분을 분양받는 것이다. 조합원분양은 계약자유원칙에 따라 조합자율을 원칙으로 하나, 분쟁이 발생될 수 있으므로 도시정비법에서 분양에 대한 기본원칙을 제시하고 관리처분계획에 의하여 확정하고 있다. 정비사업지구에는 주택뿐만 아니라 상가, 업무용건물, 공장 기타 시설이 포함될 수 있으며, 정비사업지구내에 이러한 건물을 소유한 자는 조합원이 될 수 있어 조합원 분양에는 주택 조합원뿐만 아니라 상가조합원, 업무용건물조합원, 기타시설 조합원 등 다양하다.

조합사업의 경우 일반적으로 총사업비를 일반분양수입으로 충당하되 잔여부분에 대해서는 조합원들에게 배분하고, 충당하고도 부족한 부분에 대해서는 조합원들이 분담금으로 하여 추가로 부담하게 되는데 이 분담금의 성격에 대해서 여러 가지 설이 있다.

(1) 환지처분에 의한 청산금

조합이 조합원에게 분양하는 것은 환지처분 또는 최종소비자(주택의 경우)로 보아 재화의 공급에 해당하지 아니한다는 주장의 근거는 다음과 같다.

- ① 조합원이 최종소비자로서 조합의 명의를 빌려 자기건물을 직접신축하는 것으로 본다면 종전면적보다 증가하여 신축하는 것은 조합원이 자기건물을 더 넓게 신축하는 것이므로 재화의 공급에 해당하지 않는다.
- ② 환지처분으로 보는 경우의 증가환지처분에 해당하며 종전면적보다 증가하여 환지되었다 하더라도 그 환지를 종전의 토지로 본다는 효과에는 아무런 영향이 없다.

주택의 경우는 문제가 되지 않지만 상가 등의 경우는 최종소비자로서의 지위에 있지 않게 되어, 자가신축건물의 경우 사업용 자산의 신축에 해당되어 당연히 재화의 공급으로 보아야 한다. 따라서 환지처분으로 보는 경우에 한해서 원래의 물건을 돌려받는 것으로 보아야 재화의 공급에 해당하지 않게 된다. 이때는 조합이 인격의 실체가 아닌 도관으로서의 역할만 수행하는 것으로 보게 된다.

(2) 현금출자

조합원이 조합에 투자하는 행위를 자본출자로 본다면 종전토지 등은 현물출자에 해당하고 조합원분담금은 현금출자에 해당한다. 조합은 출자받은 재산으로 건물을 신축하여 조합원에게 출자지분을 현물로 반환하는 것으로 본다. 법인 또는 공동사업자가 출자지분을 현물로 반환하는 것은 재화의 공급에 해당되므로 조합이 출자지분을 현물로 반환하는 것은 부가가치세가 과세되게 된다.

(3) 건물분양대가

조합원분담금은 종전보다 증가된 분양면적에 대한 대가라고 볼 수 있는데, 증가된 건물에 대한 대가라면 조합원분담금은 부가가치세 과세대상이 된다. 조합원이 조합에게 현금을 주고 증가된 부분에 대한 건축물을 공급받는 것이 되기 때문이다. 따라서 재화의 공급으로 당연히 과세가 되는 것이다. 이는 주택이든 상가 등이든 상관없이 재화의 공급에 해당되어 과세되는 것이다.

이상과 같이 조합원부담금의 성격을 어떻게 보느냐에 따라 과세·면세가 달라질 수 있는데, 현행 조세에서는 조세특례제한법 제104조의 7 제3항에 의해 조합원이 최종소비자로서 직접 신축한 것 또는 환지처분으로 해석하여 재화의 공급으로 보지 아니하고 있다.

3. 주택조합의 부가가치세 매입세액 공제여부

가. 일반분양분의 부가가치세 매입세액 공제

조합은 정비사업 시행과정에 신축건물을 조합원에게 분양하고 남은 건물은 일반분양하여 사업비에 충당하게 된다. 조합이 신축건물을 조합원이 아닌 일반분양자에게 공급하는 것은 조합구성원이 아닌 제3자와의 거래이며, 분양계약에 의하여 재화의 대가를 받고 양도하는 유상매매이므로 재화의 공급에 해당된다. 재화의 공급에는 토지와 건물로서 토지는 부가가치 구성요소로서 면세에 해당되고, 건물은 과세대상이나 국민주택(85㎡)이하에 대해서는 면세를 하고 있어서 국민주택초과되는 주택의 건물에 대한 부분만 과세가 되므로 매입세액도 국민주택초과되는 주택의 건물부분에 대한 매입세액만 공제가 가능하게 된다.

주택건설용역에 대해서도 국민주택(85㎡)이하에 대해서는 면세를 하고 있어서 국민주택이하분에 대해서는 건설용역에 대한 매입세액이 없으므로 주택조합의 매입세액공제여부를 판단할 필요가 없게 된다. 일반분양분 국민주택초과분에 대해서는 당연히 매입세액공제를 받을 수 있다.

나. 조합원분양분의 매입세액

조세특례제한법 제104조의 7 제3항에서는 “정비사업조합이 도시및주거환경정비법에 의하여 당해 정비사업에 관한 공사를 완료한 후에 그 관리처분계획에 따라 조합원에게 공급하는 것으로서 종전의 토지를 대신하여 공급하는 토지 및 건축물은 재화의 공급으로 보지 아니한다.”라고 규정하고 있다. 따라서 주택조합이 주택조합원에게 분양하는 주택에 대한 건설매입세액을 공제받지 못하게 된다. 이는 조합과 조합원을 일체라서 그런지, 환지처분으로 보아서 그런지 해석의 차이는 있을 수 있지만 건설용역매입세액을 공제받지 못하는 것은 같은 결과이다. 또한 조세특례제한법 제104조의 7 제3항에서 명확히 재화의 공급으로 보지 않는다고 언급하고 있기 때문에 관련 매입세액은 당연히 공제받을 수 없게 되는 것이다. 국민주택(85㎡)이하분에 대해서는 면세를 적용하고 있어서 매입세액공제여부를 논할 필요가 없으며, 국민주택초과분에 대해서는 재화의 공급으로 보지 않도록 하고 있어서 당연히 매입세액공제가 되지 않으므로 재론의 여지가 없다.

4. 상가조합의 부가가치세 매입세액공제여부

가. 일반분양분의 매입세액

사업자가 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화 또는 용역의 공급에 대한 매입세액은 매출세액에서 공제한다(부가가치세법 제17조 제1항). 조합이 조합원으로부터 종전부동산을 인수(수탁)받아 새로운 부동산을 건설하여 조합원들에게 분양하고 남은 일부에 대해서는 일

반인에게 분양하여 건설비에 충당하는 형식의 공사를 하게 된다. 따라서 이 때 일반분양하는 부동산에 대해서는 통상의 재화의 공급에 해당되어 토지분은 면세가 되겠지만, 건물분에 대해서는 과세하게 된다. 따라서 일반분양분의 건설매입세액에 대해서는 당연히 매입세액을 공제받게 된다.

나. 조합원분양분의 매입세액

상가조합도 조합원이 부동산을 공동으로 출자(신탁)하여 신규부동산을 건설하여 조합원에 분양하고 남은 부동산을 일반분양하여 공사비를 충당하게 된다. 이때 조합원에게 분양하는 조합원 분양분 상가에 대한 건설매입세액을 공제받을 수 있는지가 문제의 초점이다. 조합을 인격의 실체인 하나의 사업자로 본다면, 당연히 매입세액을 공제하여야 한다. 즉 조합이 사업을 시행하여 출자자인 조합원에게 부동산을 분양한다면, 건물에 대한 건설매입세액은 공제가능한 것이다. 조세특례제한법 제104조의 7 제3항에서 “정비사업조합이 도시및주거환경정비법에 의하여 당해 정비사업에 관한 공사를 완료한 후에 그 관리처분계획에 따라 조합원에게 공급하는 것으로서 종전의 토지를 대신하여 공급하는 토지 및 건축물은 재화의 공급으로 보지 아니한다.”라고 규정하고 있는데, 이를 어떻게 해석을 해야 하느냐가 문제를 어렵게 만든다.

대법원 판례(대법원 1990.6.22. 선고, 90누509 판결)와 같이 조합이 조합원에게 분양하는 것은 재화의 공급에 해당하지 아니한다는 근거를 조합원을 최종소비자의 지위로 보는 것이라면, 상가조합에서는 상가는 최종소비자가 아니기 때문에 건설매입세액을 당연히 공제받아야 한다. 상가를 분양받은 조합원은 상가를 임대하든지 새로운 사업을 수행하게 될 것이다. 즉 상가는 생산재이지 최종소비재는 아니다.

한편, 국세심판원판례(국심 89서129, 1989.4.25)와 같이 조합원분양의 실질내용을 조합원이 조합의 명의를 빌려 건물을 신축한 것으로 보는 사고 즉, 조합원과 조합을 별도의 인격이 아닌 하나의 인격 즉 동일체로 보는 해석이라면 조합은 건설매입세액을 공제받을 수 없게 된다. 즉 조합은 실체가 아닌 하나의 도관으로서 실체인 조합원의 일을 대신처리하는 형식적인 기관일뿐이다.

여기서 상가조합의 조합원분양분에 대한 성격을 어떻게 파악하고 있느냐에 따라 과세 또는 과세제외로 볼 수가 있다.

Ⅲ. 재개발·재건축시 상가의 부가가치세 과세문제

1. 2003년 이전의 부가가치세의 과세문제

재개발·재건축시 상가를 신축하여 분양하는 경우 일반분양분에 대해서는 당연히 과세재화의 공급으로 부가가치세법상 하등의 문제가 없다. 조합원 분양분의 공급의 경우는 여러 사람의

소유주가 공동으로 건축하여 자기 소유지분을 가져가는 경우와 실질은 같은데, 형식적 차이로 인해서 부가가치세법상 달리 취급을 받아와서 과세상의 문제가 계속하여 발생하여 왔다. 소유주가 자가건축하여 자기 사업에 사용하게 되는 경우, 건축과정에서 대행(대리)기관인 조합의 실체를 어떻게 보느냐에 따라 조합의 대행의 범위를 어떻게 해석하느냐에 따라 달리 취급되고 있는 것이다. 과세재화의 공급으로 보면 논리상 관련 건축매입세액도 공제가 가능하여야 하며, 공급으로 보지 않게 되면, 건축 관련 매입세액도 공제가 되지 않아야 한다. 상가조합도 조합원이 부동산을 공동으로 출자(신탁)하여 신규부동산을 건설하여 조합원에 분양하고 남은 부동산을 일반분양하여 공사비를 충당하게 된다. 이때 조합원에게 분양하는 조합원분양분 상가에 대한 건설매입세액을 공제받을 수 있는지가 문제의 초점이다. 조합을 하나의 독립된 사업자로 본다면 당연히 매입세액을 공제하여야 한다. 즉 조합이 사업을 시행하여 출자자인 조합원에게 부동산을 분양한다면, 건물에 대한 건설매입세액은 공제가능하여야 한다.

상가조합의 부가가치세 과세문제를 다루기 전에 관련 판례를 살펴보고 각각의 근거를 기술한다. 서로 다른 입장에서 주장되고 있는 판례를 살펴보면 다음과 같다.

가. 상가조합의 건설매입세액이 공제가능하다는 판례

(1) 조합이 각 조합원에게 상가건물의 해당 점포를 분양하는 것은 재화의 공급에 해당

[대법원 2004.02.27. 선고 2003두 9299 판결]

조합원 22명으로 구성된 조합이 한국토지공사로부터 토지를 분양받아 ‘장항A조합’이라는 상호로 공동사업자 등록을 하고 상가건물을 건축하여 상가건물의 각 점포를 추첨을 통하여 조합원들에게 분양한 경우, 장항A조합은 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자로서 부가가치세법상의 사업자에 해당하므로 장항A조합이 각 조합원에게 상가건물의 해당 점포를 분양한 것은 부가가치세의 과세대상인 재화의 공급에 해당한다(서울고등법원 2003.7.3. 선고 2002누10126 판결). 따라서 조합이 상가건물건축과 관련하여 거래징수 당한 매입세액에 대하여 환급을 받을 수 있는 것이다.

(2) 상가조합이 건축한 상가건물을 조합원들 명의로 등기한데 대하여 재화의 공급으로 보

아 부가가치세를 과세한 처분의 당부 [국심 1996경2578, 생산일자 1996.11.25]

조합원 27명으로 구성된 B조합이 한국토지개발공사로부터 분당택지구내에서 근린상업용지를 분양받아 사업자등록을 한 후 근린생활시설을 건축하여 상가호수별로 조합원 27명 공유로 소유권 보전등기를 한 후 각 조합원이 분배받은 상가 호수별로 단독 소유권이전등기를 한 것에 대하여 조합원으로부터 출자를 받아 당해 조합명의로 상가건물을 건축하여 조합원에게 분양한 것은 조합이 사업자등록을 상가건물을 건축하여 조합원들에게 분양한 것은 소유권이전등기가 공유물분할에 불과하다는 사유로 재화의 공급에 해당하지 아니한다고 볼 수 없다.

(3) 조합 등이 공동신축하여 조합원 등에게 배정한 상가의 과세여부

[재소비 4601136, 생산일자 1996.05.07]

토지를 공동으로 매입한 개인소유주들이 조합을 구성하여 공동건축허가를 받아 공동으로 자금을 출자하여 상가를 신축, 각 출자비율에 의하여 상가를 배정받아 각자 명의로 보존등기를 한 후 이를 각 개인별로 임대 등의 사업을 하는 경우 각자에게 배정되는 상가에 대하여 부가가치세가 과세되는 것이다.

(4) 재건축사업 시공사가 재건축조합에 발행교부한 세금계산서가 정당한지 여부

[심사부가 2007-369, 생산일자 2008.06.24]

처분청은 ○○건설의 건설용역 공급을 공동사업자 간 자가공급으로 이해하여 이를 과세거래가 아닌 것으로 봄과 동시에 쟁점세금계산서를 사실과 다른 세금계산서라고 보았으나, 쟁점사업을 세법상의 공동사업으로 단정(쟁점사업 손실에 대하여 책임을 진다거나 현물로 받은 아파트·상가 이외에 이익을 배당받을 권리를 가지지 않았고, 공동사업으로 사업자등록을 한 것도 아니므로)할 수 없으므로 ○○건설은 청구조합에게 공사용역 등을 제공하고 그 대가로 상가건물을 현물로 지급받은 건설시공사라 할 수 있으므로 쟁점세금계산서 관련 거래는 부가가치세 과세거래이며 쟁점세금계산서는 정당한 세금계산서로 판단된다.

이상의 경우는 조합을 조합원과 다른 별도의 경제적인 실체로 인정하여 조합과 조합원과의 관계를 거래관계로 보아 재화의 공급으로 보고, 부가가치세 과세대상거래로 보고 있으므로 부가가치세 건설매입세액도 공제받을 수 있는 것으로 보고 있다.

나. 상가조합이 건설매입세액이 공제불가능하다는 판례

이는 조합과 조합원은 일체로서 형식만 조합의 형식을 빌려서 시행을 하고 있을 뿐 실체는 동일체로서 조합은 조합원의 권리의무를 대리하는 대리인에 불과하며 도관에 지나지 않는다. 따라서 조합이 조합원에게 분양하는 상가는 재화의 공급이 아니며 건설매입세액도 공제받지 못한다는 주장이다.

(1) 아파트상가분양에 대한 부가가치세 과세대상이 아님

[부가46015-1503, 생산일자 1996.07.24]

주택건설촉진법에 의한 재건축조합이 재건축구역안의 상가를 인도받아 종전의 상가를 철거한 후 재건축사업을 시행하여 신축한 상가를 관리처분계획에 의하여 종전 상가의 소유자인 기존 조합원에게 분양하는 경우에는 부가가치세법 제6조 규정에 의하여 재화의 공급에 해당하지 아니하여 부가가치세가 과세되지 아니하는 것이며, 이 경우 조합이나 조합원이 교부받은 세금계산서상의 매입세액은 공제되지 아니하는 것이다.

(2) 주택개량조합이 신축한 상가를 조합원에게 분양한 것이 재화의 공급으로서 부가가치세가 과세대상이 아님 [국심 1998중3175, 생산일자 1999.12.31]

처분청은 청구법인이 관리처분계획에 분양대상자의 주소·성명 및 토지·건축물의 명세 등 구체적인 분양사항을 정하지 아니하였다 하여 관리처분계획에 의한 분양이 아닌 것으로 보았으나, 청구법인이 당초 관리처분계획의 인가를 받을 때 분양대상자의 인적사항 및 토지·건축물 등의 명세를 첨부하지 못하였다 하더라도 조합원에 대한 분양기준을 정하여 인가를 받고 난 후에 구체적인 분양기준을 정하여 분양함으로써 인가받을 당시의 흠(하자)은 사후적으로 치유되었다 할 것으로서 위 관리처분계획 인가절차상의 경미한 흠을 들어 쟁점상의 분양을 관리처분계획에 의한 분양이 아니라고 보기는 어렵다 할 것이다. 따라서 관리처분계획에 의거 상가분양대상자로 선정된 47명중 28명에게 분양된 상가 28개는 관리처분에 의한 조합원에 분양한 것으로 인정되므로 이를 부가가치세 과세대상에서 제외함이 타당하다고 판단된다. 즉 조합원에게 분양한 상가는 관리처분계획에 의하여 분양한 것이므로 부가가치세 과세대상이 되지 않는다는 것이다.

(3) 조합은 면세사업자에 해당되어 건설관련 매입세액을 공제받을 수 없음
[국심 1989서2149, 생산일자 1990.01.29]

도시재개발법에 의한 주택개량재개발사업을 시행하기 위하여 토지·건물등의 소유자가 조합을 설립하고 그 조합이 아파트 등을 신축한 후 조합원에게 아파트 등을 분양하는 경우, 그 조합을 부가가치세법상 사업자라고는 볼 수 없다 하겠다. 청구조합이 조합원에게 아파트 등을 신축하여 분양한 경우에도 부가가치세법상 사업자의 지위에 있다면, 청구조합은 조합원으로부터 부가가치세를 징수하여야 할 것이나 청구조합이 조합원에게 아파트 등을 분양하는 것은 재화의 공급으로 보지 아니하기 때문에 부가가치세를 징수하지 아니하는 것이다. 그리고 설령 청구조합의 주장대로 이 건 관련매입세액을 매출세액에서 공제한다면 일반국민이 자가건물(예 : 주택)을 신축하는 경우 이 자재 등을 구입할 때 징수당한 부가가치세를 환급해주지 아니하고 있는 것과 형평을 일실하게 되고 부가가치세법상 영세율을 적용하게 되는 결과가 되는 바, 부가가치세법에서 영세율적용은 수출 등에 한하는 부가가치세법의 일반적인 체계에도 반하는 것이라고 보여지므로 청구주장은 이유 없고 처분청의 당초처분은 정당하다고 판단된다.

(4) 상가관리를 주업으로 하는 종합시장 관리법인이 정부지원금을 받아 시장건물 보수공사를 하고 시공업체로부터 세금계산서를 교부받아 매입세액공제를 한 경우 당부
[국심 2004중31, 생산일자 2004.06.09]

청구인은 “시장건물은 개별 점포별로 등기가 된 것이 아니라 회사 명의로 등기가 되어 있고, 이 건 보수공사는 회사 소유의 건물을 대상으로 한 것으로 당연히 매입세액공제 대상이며, 국고

보조금은 한 개인점포를 위해 지원된 것이 아니고 법인인 (합)○○○을 위해 지원된 것으로 국고보조금을 지원받아 공사한 시장건물 리모델링과 관련된 부가가치세 매입세액을 불공제하는 것은 부당하다.”고 주장하였고, 처분청은 “청구법인이 지급받은 국고보조금은 실수해자가 개별상가 소유자로서 청구법인은 이를 대행한 것에 불과하여 매입세액을 공제받을 수 있는 사업자가 아니다.”고 주장하였다.

청구법인이 직접 사용하지 아니하고 개별상가 점포주 등이 주로 사용하고 있는 건축물 등의 유지·관리·보수 등에 관련되는 매입세액은 청구법인의 자기의 사업과 직접 관련되는 매입세액으로는 볼 수 없다 할 것이므로, 상가관리용역을 제공하는 청구법인이 상가관리용역의 제공과 직접 관련 없이 시장내 상가건물 등의 수선과 관련하여 시공사로부터 교부받은 세금계산서상의 매입세액은 청구법인의 자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화 또는 용역의 공급과 관련된 세액으로 볼 수 없어 청구법인의 주장은 이유가 없는 것으로 판단된다.

이와 같은 주장은 조합은 조합원의 대리인에 불과할 뿐 권리의무의 주체가 될 수 없으므로 과세거래 자체가 성립하지 않기 때문에 매입세액공제도 해 줄 수가 없다는 것이다. 그런데 이와 같은 법리에는 문제가 있다. 상가조합원은 자기가 건설한 건물에 대한 부가가치세를 부담하게 되면서도 다음단계의 자기의 사업에 당해 건물을 사용하면서도 매입세액공제를 받을 수 없는 이상한 구조가 생성되게 된다.

또한 위의 주장에서는 “일반국민이 자가건물(예 : 주택)을 신축하는 경우 건축자재 등을 구입할 때 징수당한 부가가치세를 환급해주지 아니하고 있는 것과 형평을 일실하게 된다.”고 하고 있는데, 이와 같은 논리라면 상가는 당연히 환급을 하여 주어야 한다. 주택은 최종소비자인 일반국민이 자기 주택을 건설한 것이고, 상가는 사업자가 사업을 하기 위한 건축물이기 때문에 주택의 자가건설과 상가의 자가건설의 형평성을 논하는 것은 주택의 경우 상가와는 달리 최종소비재라는 것을 고려하지 못한 처분이다.

이상과 같이 도시 및 주거환경정비법에 시행되기 이전에는 조합의 상가 건축물의 조합원에게 공급하는 것에 대해서 법리 해석에서부터 논리부분에 이르기까지 다양한 주장이 제기되었고 판결도 서로 다른 결과를 도출하였다. 즉 조합의 실체를 도관으로 보느냐, 실제로 보느냐에 따라서 조합의 실체를 인정하는 측에서는 조합의 사업자로서 인정하여 과세공급으로 보아 매입세액공제도 가능한 것으로 보고, 조합을 도관으로 보는 측에서는 조합원의 공동사업의 일을 조합이 위임받아 대행하는 것에 불과하다고 보아 매입세액공제가 불가능한 것으로 해석하였다.

2003년 10월 1일의 도시 및 주거 환경정비법의 시행과 더불어, 조세특례제한법 104조의 7의 제3항의 제정으로 조합원들의 상가건축에 대한 건설매입세액공제 여부에 대해서 새로운 전기를 맞게 되었다.

2. 2004년 이후의 상가조합의 매입세액공제

가. 조세특례제한법 104조 7 제3항의 규정

(1) 정비사업조합인 경우

조세특례제한법 104조 7 제3항에는 “정비사업조합이 도시및주거환경정비법에 의하여 당해 정비사업⁹⁾에 관한 공사를 완료한 후에 그 관리처분계획¹⁰⁾에 따라 조합원에게 공급하는 것으로서 종전의 토지를 대신하여 공급하는 토지 및 건축물(당해 정비사업의 시행으로 건설된 것에 한한다.)은 부가가치세법 제6조의 규정에 의한 재화의 공급으로 보지 아니한다.”라고 규정하고 있다.

도시및주거환경정비법 제55조 제1항에는 “대지 또는 건축물을 분양받을 자에게 제54조 제2항의 규정에 의하여 …… 소유권을 이전받은 대지 또는 건축물에 설정된 것으로 본다.”라고 규정하고 있다. 제54조 제1항 및 2항에는 “①사업시행자는 ……대지확정측량을 하고 토지의 분할 절차를 거쳐 관리처분계획에 정한 사항을 분양받을 자에게 통지하고 대지 또는 건축물의 소유권을 이전하여야 한다. ②사업시행자는 제1항의 규정에 의하여 대지 및 건축물의 소유권을 이전한 때에는 ……” 도시및주거환경정비법 제55조 제2항에는 “제1항의 규정에 의하여 취득하는 대지 또는 건축물 중 토지 등 소유자에게 분양하는 대지 또는 건축물은 도시개발법 제39조의 규정

9) 도시및주거환경정비법에서 “정비사업이라 함은 이 법에서 정한 절차에 따라 도시기능을 회복하기 위하여 정비구역안에서 정비기반시설을 정비하고 주택 등 건축물을 개량하거나 건설하는 다음 각목의 사업을 말한다. 다만, 다목의 경우에는 정비구역이 아닌 구역에서 시행하는 주택재건축 사업을 포함한다.” 도시및주거환경정비법 제43조 제2항에서 “도시개발법 제27조 내지 제48조의 규정은 정비사업과 관련된 환지에 관하여 이를 준용한다.”라고 규정하고 있다.

가. 주거환경개선사업 : 도시저소득주민이 집단으로 거주하는 지역으로서 정비기반시설이 극히 열악하여 노후·불량건축물이 과도하게 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
나. 주택재개발사업 : 정비기반시설이 열악하고 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

다. 주택재건축사업 : 정비기간시설은 양호하나 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

라. 도시환경정비사업 : 상업지역·공업지역 등으로서 토지의 효율적 이용과 도심 또는 부도심 등 도시기능의 회복이 필요한 지역에서 도시환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

10) 도시개발법 제34조 제1항은 “시장·군수 또는 구청장외의 시행자는 제33조의 규정에 의한 분양신청기간이 경과한 때에는 이 법이 정하는 바에 의하여 대지 및 건축시설에 관한 관리처분계획을 정하여 시장·군수 또는 구청장의 인가를 받아야 한다.”라고 규정하고 있으며, 제4항은 “관리처분계획에는 1. 분양설계 2.분양대상자의 주소 및 성명 3.분양대상자별로 분양예정의 대지 또는 건축시설의 추산액과 종전의 토지 및 건축물의 명세와 사업시행고시가 있는 날을 기준으로 한 가격 4.재개발사업에 소요되는 비용의 추산액 5.분양대상자의 종전의 토지 또는 건축물에 관한 소유권외의 권리명세 등을 명시하도록 하고 있다.

에 의하여 행하여진 환지¹¹⁾로 본다.”

위의 규정은 조합을 하나의 대행기관에 불과하므로 과세재화의 공급도 아니고 매입세액공제도 아니 된다는 것인데, 이는 도시 및 주거환경정비법에 나와 있는 환지로 보기 때문에 조합이 조합원에게 명의이전을 하는 것은 재화의 공급이 아니고, 조합에 출자(위탁)한 기존의 상가를 다시 돌려받는 것으로 보고 있는 것이라고 해석할 수 있다.

이상의 법령 규정을 종합해 보면, 상가조합이 “도시 및 주거환경정비법”에 의한 재건축·재개발인 경우는 조세특례제한법 104조의 7 제3항의 규정에 의하여 재화의 공급으로 보지 않는다는 규정에 의하여 조합을 하나의 도관으로 취급하여 조합원들이 해야 할 일을 대행하기 때문에 조합이 매입세액을 공제받을 수 없게 된다. 따라서 조합원들은 자가건축과 관련되어 거래징수당한 건설매입세액을 직접 공제받아야 하는데, 공제받기 위해서는 건설사로부터 개별적으로 건설대가를 지급하고 직접 세금계산서를 발급받아야 가능하다. 이런 경우 조합원의 수가 많은 경우는 조합원의 분담금을 일일이 건설회사와 조합원간의 개개의 거래로 취급하여야 하기 때문에 실무상 복잡하기도 하고 조합의 존재의미가 무의미할 수밖에 없다.

이러한 문제를 해결하기 위해서 부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항을 적용하여 매입세액공제를 받을 수 있도록 하고 있다.

현행 부가가치세법 시행규칙 제18조는 도관으로서의 조합이론에 근거한 규정으로 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 전기사업법에 의한 전기사업자가 전력을 공급함에 있어서 전력을 공급받는 명의자와 전력을 실지로 소비하는 자가 서로 다른 경우에 당해 전기사업자가 전력을 공급받는 명의자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 교부하고 당해 명의자는 그 교부받은 세금계산서에 기재된 공급가액의 범위 안에서 전력을 실지로 소비하는 자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 교부한 때(제17조 제2호의 규정에 의하여 세금계산서의 교부가 면제된 경우에 이를 교부한 때를 포함한다)에는 당해 전기사업자가 전력을 실지로 소비하는 자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 교부한 것으로 본다.
- ② 제1항의 규정은 동업자가 조직한 조합 또는 이에 유사한 단체가 그 조합원 기타 구성원을 위하여 재화 또는 용역을 공급하거나 공급받는 경우와 국가를 당사자로 하는 계약에 관한 법률에 의한 그 공동도급계약에 의하여 용역을 공급하고 그 공동수급체의 대표자가 그 대가를 지급받는 경우 및 도시가스사업법에 의한 도시가스사업자가 도시가스를 공급함에 있어서 도시가스를 공급받는 명의자와 도시가스를 실지로 소비하는 자가 서로 다른 경우에 이를 준용한다.

11) 도시재개발법 제65조에서 환지를 “토지·건물의 교환거래라고 볼 수 없고, 조합원이 종전의 토지·건물 등을 되돌려 받은 것이다.”라고 규정하고 있다. 농어촌정비법 제2조의 용어의 정의에서 “환지라 함은 정비사업의 시행에 따라 종전의 토지에 대신하여 새로이 정비된 토지를 지정하는 것을 말한다.”라고 정의하고 있다.

이에 따른 최근의 예규·판례를 살펴보면 다음과 같다. 국세청 예규(부가2089, 생산일자 2008.07.18)에 의하면, 정비사업조합이 관리처분계획에 따라 조합원에게 공급하는 토지 및 건축물의 경우 재화의 공급으로 보지 아니하는 것이며, 정비사업조합이 시공사 등으로부터 건설용역 대가에 대하여 세금계산서를 교부받은 경우 정비사업조합은 매입세액 공제를 받을 수 없다고 하고 있다. 또한 예규(서면3팀797, 생산일자 2008.04.21)에 의하면, 건설업자가 “도시 및 주거환경정비법” 제18조의 규정에 의하여 설립된 정비사업조합과 주택재개발사업에 관한 공사계약을 체결하면서 조합원에게 무상으로 대여한 이주비의 이자상당액을 공사계약금액에 포함한 경우, 건설용역제공의 대가로서 받기로 한 공사계약금액(국민주택규모 이하분 제외)을 부가가치세 과세표준으로 세금계산서를 교부받는 것이며, 조합이 교부받은 당해 세금계산서의 매입세액은 조합원 분양분과 일반분양분의 공동매입세액에 해당하는 것이다. 그리고 부가가치세 예규(부가3616, 생산일자 2008.10.15)에서는 건설산업기본법 등에 의하여 등록한 건설업자가 정비사업조합에게 국민주택규모 초과분의 아파트와 상가건설용역을 제공하고 대가를 받는 경우에는 부가가치세가 과세되는 것으로 건설업자는 당해 건설용역을 공급받는 자인 정비사업조합으로부터 부가가치세를 거래징수 하여야 하는 것이며, 정비사업조합과 조합원 중 누가 부담할 것인가의 문제는 민사상의 문제로 세법과는 관련이 없으며 당사자 간에 해결하여야 할 사항입니다. 또한 가장 최근의 예규(부가1290, 생산일자 2010.09.30)에서는 정비사업조합이 도시및주거환경정비법에 의하여 당해 정비사업에 관한 공사를 완료한 후에 그 관리처분계획에 따라 조합원에게 공급하는 제도로서 종전의 토지를 대신해서 공급하는 토지 및 건축물(당해 정비사업의 시행으로 건설된 것에 한함)은 조세특례제한법 제104조의7 제3항의 규정에 의해 부가가치세법 제6조에 따른 재화의 공급으로 보지 아니하는 것이나, 정비사업조합이 시공사 등으로부터 건설용역대가에 대하여 세금계산서를 교부받은 경우 조합원(관리처분계획에 의해 상가를 분양받은 조합원)에게 당해 조합원이 부담한 현금·토지 등의 비용을 기준으로 부가가치세법 시행규칙 제18조 규정에 의해 세금계산서를 교부할 수 있는 것이며, 조합원은 당해 매입세액이 자기의 과세사업과 관련된 경우에는 자기의 매출세액에서 공제받을 수 있는 것이다.

이상의 조세특례제한법 104조의 7 제3항의 규정, 부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항 및 관련예규를 요약해 보면, 정비사업조합이 관리처분계획에 따라 조합원에게 공급하는 토지 및 건축물의 경우 재화의 공급으로 보지 않기 때문에 정비사업조합이 시공사 등으로부터 건설용역 대가에 대하여 세금계산서를 교부받은 경우 정비사업조합은 공제받을 수 없으나, 정비사업조합이 시공사 등으로부터 건설용역대가에 대하여 세금계산서를 교부받은 경우 교부받은 세금계산서상의 공급가액의 범위 안에서 실제로 당해 건설용역을 공급받은 조합원(관리처분계획에 의하여 상가를 분양받은 조합원)에게 당해 조합원이 부담하는 비용을 기준으로 부가가치세법 시행규칙 제18조 규정에 의하여 세금계산서를 교부할 수 있는 것이며 조합원은 당해 매입세액이 자기의 과세사업과 관련된 경우에는 자기의 매출세액에서 공제받을 수 있다고 하고 있다.

(2) 정비사업조합이 아닌 경우

부가가치세 예규(서면3팀1643, 생산일자 2007.06.01)는 정비사업조합이 도시및주거환경정비법에 의하여 정비사업에 과한 공사를 완료한 후에 그 관리처분계획에 따라 조합원에게 공급하는 토지 및 건축물은 조세특례제한법 제104조의 7에 의거 부가가치세가 과세되지 아니하는 것이라고 하면서 당해 규정을 적용하기 위해서는 “도시 및 주거환경정비법”에서 규정하는 관리처분계획의 요건을 충족할 것을 요구하고 있다.

주택재건축사업은 ‘도시및주거환경정비법’에서 언급하고 있는 정비사업의 요건을 충족하지 않아도 정비사업을 적용할 수 있도록 하고 있는 반면, 주거환경개선사업과 주택재개발사업 및 ‘도시환경정비사업’은 반드시 정비사업의 요건을 충족하여야 한다. 여기서 다루고자 하는 상가 등의 건설매입세액의 공제 가능여부에 대한 논란에서 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 재화의 공급으로 보지 않는다는 규정을 적용할 수 있는지에 대해서 도시환경정비사업의 적용을 받아야 하는 상가 등은 반드시 도시재개발법 제34조 제1항의 규정에 의한 관리처분계획에 의해서 시장·군수 또는 구청장의 승인을 얻어야 하는 것이다.

도시재개발법 제34조 제1항은 “시장·군수 또는 구청장의 시행자는 제33조의 규정에 의한 분양신청기간이 경과한 때에는 이 법이 정하는 바에 의하여 대지 및 건축시설에 관한 관리처분계획을 정하여 시장·군수 또는 구청장의 인가를 받아야 한다.”라고 규정하고 있으며, 제4항은 “관리처분계획에는 1.분양설계 2.분양대상자의 주소 및 성명 3.분양대상자별로 분양예정의 대지 또는 건축시설의 추산액과 종전의 토지 및 건축물의 명세와 사업시행고시가 있는 날을 기준으로 한 가격 4.재개발사업에 소요되는 비용의 추산액 5.분양대상자의 종전의 토지 또는 건축물에 관한 소유권외의 권리명세 등을 명시하도록 하고 있다.

‘도시및주거환경정비법’에서 규정하는 관리처분계획은 시장·군수 또는 구청장의 인가를 받아야 하는 것으로 되어 있으며, 관리처분계획에 명시하도록 되어 있는 규정들을 충족시켜야 한다. 따라서 이러한 요건을 충족시키지 못하는 조합 등은 정비사업조합으로서 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 “재화의 공급으로 보지 않는다.”는 규정을 적용받을 수 없다. 이와 같은 요건을 충족하지 못하는 경우에는 일반조합으로서 부가가치세 과세여부를 살펴야 하는데, 이는 기존의 조합에 관련된 규정을 적용할 수밖에 없다. 이는 조합을 독자적인 실체로 보느냐 아니면 도관으로 보느냐에 따라 재화의 공급으로 볼 수도 있고 그렇지 않을 수도 있다. 따라서 독립적인 실체로 파악하고 있으면 재화의 공급으로 보아 관련 건설관련매입세액을 공제받을 수 있는 것이고, 하나의 도관으로 보면 재화의 공급으로 보지 않게 되어 건설관련매입세액을 공제받을 수 없게 된다.

나. 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 규정 이후의 문제점

(1) 조세특례제한법 제104조의 7 제3항 및 부가가치세법 시행규칙 제18조의 적용상의 문제점

(가) 일반분양분이 없는 상가 등의 조합

상가 등의 재건축의 경우 건축비의 재원을 대부분이 기존의 상가 면적보다 연면적을 넓혀서 일정부분은 기존의 조합원에게 분양하고 나머지 부분은 일반인에게 분양하여 분양대가를 조달하여 건설비를 충당하고 부족한 부분에 대해서 기존조합원이 추가 부담하는 형태로 운영하는 것이 대부분의 형태이다. 이때는 일반분양분에 해당하는 상가 등이 재화의 공급으로 부가가치세를 신고납부하여야 하기 때문에 사업자 등록을 하고 일반분양분에 대해서 신고납부 하면서 건설관련매입세액을 공제받을 수 있게 된다. 그러나 일반분양분이 없이 전부 조합원에게만 분양하는 경우¹²⁾는 재화의 공급으로 보지 않는다는 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 규정에 의해서 사업자등록을 할 수가 없게 된다.¹³⁾ 이런 경우 부가가치세법 시행규칙 제18조를 적용하여 조합이 도관으로서 조합원에게 건설사로부터 발급받은 세금계산서상의 금액 범위 내에서 조합원에게 세금계산서를 발급하고 조합원이 매입세액을 공제받기 위해서는 사업자등록을 하여야 한다. 즉 재화의 공급이 없는데도 불구하고 중간 매개체의 역할(단순히 도관으로서 세금계산서를 시공사로부터 발급받고 조합원에게 발급하는 역할)을 수행하기 위해서 사업자등록을 하여야 하는 것이다.

(나) 조합원들의 매입세액공제를 위한 사업자등록

부가가치세법 시행규칙 제18조를 적용하여 조합원들이 부담하는 분담금에 대해서 건설매입세액공제를 받기 위해서는 조합원들이 개별적으로 일반사업자등록을 하여야 한다. 조합원들이 사업을 하기 위해서는 사업자등록을 하여야 하지만 건설공사기간 동안에는 사실상 사업을 하지 않으면서도 매입세액을 공제받기 위해서 사업자등록을 유지 혹은 신규로 사업자등록을 하여야 한다. 실제로 사업을 할 경우에 사업자등록을 하여도 되는데 매입세액공제를 받기 위해서 사업자 등록을 하여야 하는 것이다. 물론 조기 환급을 받는 효과가 있기 때문에 이것을 위해서 조합원들이 사업자등록을 조기에 하는 것을 선호할 수도 있다. 일반분양분도 분양가액을 중간부로 불입할 때마다 매입세액공제를 받고 있기는 하지만, 이러한 부분도 장기적으로 일괄적으로 나중에 건축물을 인도받을 당시에 일괄적으로 환급받을 수 있게 하고 당해 건축물을 사업에 사용하면 될 것이다. 이러한 부분을 조합원들이 선택해서 할 수 있도록 하면 납세자의 편의에서 더 좋은

12) 국고보조금이나 지방자치단체의 보조금을 받아 재래시장을 리모델링하거나 재개발·재건축하는 경우도 포함한다.

13) [국심 1989서2149, 생산일자 1990.01.29]의 예규에 의하면, 토지·건물 등의 소유자가 조합을 설립하고 그 조합이 아파트 등을 신축한 후 조합원에게 아파트 등을 분양하는 경우 그 조합을 부가가치세법상 사업자라고 볼 수 없다고 하고 있다.

제도가 될 것이다. 정부 입장에서는 징수세액에 차이가 없는데 구태여 납세자들에게 불편을 감수하게 할 필요가 없는 것이다.

(다) 부가가치세법 시행규칙 제18조 적용상의 어려움

부가가치세법 시행규칙 제18조는 건축물 공사대금에 대해서 시공사는 조합에게 세금계산서를 교부하고 조합은 그 즉시 조합원들에게 시공사로부터 발급받은 금액의 범위 안에서 조합원들에게 배분하여 교부하며, 조합원들은 개별적으로 사업자등록을 하여 건설매입세액공제액을 환급받을 수 있도록 하고 있다.

조합이 조합원들이 부담하는 추가 부담분에 대해서 조합원들로부터 각출하여 시공사에 공사대금을 지급하게 된다. 조합원들은 건설매입세액을 공제받기 위해서 일반사업자등록을 하여야 하고, 건물이 완공되어 사업을 시작하여 정상적인 사업활동을 할 때까지는 계속해서 무실적으로 부가가치세 신고를 하여야 한다.

조합은 시공사로부터 세금계산서를 교부받은 과세기간과 동일한 과세기간내에 조합원들에게 세금계산서를 발급하여 조합원들이 매입세액을 공제받아야 한다. 그러나 조합들이 이러한 내용을 모르는 경우에는 시기를 지나치고 조합원들은 건설매입세액을 공제받지 못할 수가 있다.

부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항의 경우는 조합의 경우 건설매입세액을 공제받기 위해서는 제1항의 규정을 준용하도록 하고 있는데, 제1항의 경우는 전기사업자나 가스공급업자 등이 당해 용역을 공급함에 있어 공급받는 명의자와 실제로 소비하는 자가 서로 다른 경우에 명의자에게 세금계산서를 발급하고 명의자가 실제 소비자에게 세금계산서를 발급하여 공통비용을 개별비용으로 배분할 수 있도록 하기 위한 것으로 자기 해당분의 매입세액을 공제받을 수 있도록 편리성을 추가한 규정이다. 이는 공급받는 자가 계속사업자로서 계속·반복적으로 용역을 공급받는 경우를 규정한 것이다. 그러나 조합은 계속사업자가 아니라 조합원들을 대신하여 조합원들이 해야 할 일을 대신하는 임시적인 도구에 불과하며 규모에서도 제1항에서 말하는 금액보다 그 크기가 훨씬 크다.

(라) 부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항의 규정은 위헌소지가 있다.

부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항의 규정으로 재개발·재건축 사업으로 인한 상가 등의 재건축시 발생하는 건설매입세액을 공제받을 수 있는 길을 열어 놓았다고 보기에는 너무 미약하다. 건설매입세액의 공제 금액도 크고 현재 여러 곳에서 발생하고 있는 문제를 단순히 시행규칙으로 규정해 놓고 적용할 수 있는 길을 마련했다고 보기에는 너무 어설픈다. 법령 개정이 아닌 시행규칙으로 살짝 언급함으로써 건설매입세액을 공제받지 못할 수도 있다. 이렇게 중요한 규정은 최소한 시행령에는 규정이 되어야 한다.¹⁴⁾

14) 과세표준 계산에 중대한 영향을 미치는 사항을 시행령으로 위임함으로써 헌법불합치판결을 받아서 시행령으로 격상한 경우가 종종 있다.

(마) 부가가치세법 시행규칙 제18조의 제2항 규정은 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 예외 조항

조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 재화의 공급으로 보지 않는다는 규정은 정비사업으로 상가 등을 재건축하는 경우 재화의 공급으로 보지 않으므로 매출세액과 매입세액을 다 인정하지 않는다는 의미이다. 그런데 부가가치세법 시행규칙 제18조의 제2항의 시공사로부터 발급받은 세금계산서의 금액 범위 내에서 조합원들에게 세금계산서를 발급하도록 하고 있는 것은 조합이 매출세액과 매입세액을 발생시키도록 하고 있는 것이다. 다만, 납부세액이 없을 뿐이다. 따라서 조세특례제한법 제104조의 7 제3항 규정의 실현하기 위해서 조합원들이 공제받을 매입세액을 공제받게 하기 위해서 어쩔 수 없는 선택이라고 하지만, 결과적으로는 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 규정을 정면으로 위반하는 시행규칙인 것이다.

(2) 정비사업이 아닌 경우의 건설매입세액공제에서의 문제점

(가) ‘도시및주거환경정비법’에 의한 관리처분계획의 승인을 얻지 못한 경우

조합이 인격의 실체로서 인정을 받게 되면 당연히 매입세액공제를 받고 조합원 분양분에 대해서도 공급가액으로 매출세액을 발생시켜야 하는 것이고, 도관으로 보아 실체를 인정받지 못하게 되면 조합은 권리의무의 주체가 될 수 없기 때문에 매입세액공제도 받을 수 없고 매출세액도 발생시킬 수 없게 된다. 조합원이 직접 시공사와 거래관계를 맺어서 세금계산서를 교부하고 발급받아 매입세액공제를 받아야 하는 것이다. 이러한 경우는 기존과 같이 매입세액공제 여부로 인해서 조세불복이 많이 발생할 수밖에 없다. 상가 조합의 조합원 분양분에 대해서는 상가가 생산재로서 다시금 재화·용역의 공급을 발생시키기 때문에 당연히 매입세액공제를 받을 수 있는 위치에 있는 것이다. 그런데 조합과 조합원의 관계를 어떻게 설정하느냐에 따라 달리 볼 수 있는 상황이기 때문에 상당부분이 이견이 발생하고 있는 것이다.

(나) 조합의 실체를 인정하기 위한 명확한 기준이 없다.

정비사업으로 인정받지 못하는 경우 기존의 규정에 의해서 조합이 매입세액을 공제받을 수 있는지 또는 매출세액을 발생시킬 수 있는지에 대해서 세무관서에서 판단을 하여야 하는데, 실무자가 판단하기에는 명확한 판단기준이 없어서 판단하기에 어려운 부분이 많다. 따라서 조세분쟁이 많이 발생할 수밖에 없다.

조합이 독립된 실체로서 이행을 했을 경우와 이행하지 않았을 경우 관할 세무서에서 그 이행을 강제하고 가산세나 가산금을 부과할 수 있는 근거를 명확하지 않다. 그러기 위해서는 조합이 실체로서 인정받기 위한 최소한의 어떤 행위를 하였는지를 파악하여야 하는데, 담당자가 파악하기에는 사실판단문제가 개입되어 분쟁의 소지가 많다.

IV. 재개발·재건축시 상가의 매입세액공제제도의 개선방안

앞에서 언급한 바와 같이 조합을 어떻게 보느냐에 따라 조합이 조합원에 공급하는 부동산 중 건물에 대해서 과세도 될 수 있고 과세제외도 될 수 있다. 그 이면에는 조합을 사실상의 권리의 무의 주체인 실체로 볼 것인지 대행하는 도관에 지나지 않는지에 달려 있다 할 것이다. 권리의 무의 주체로 보게 되면 조합이 조합원에게 공급하는 부동산은 재화의 공급실체로 보게 되므로 당연히 과세가 되는 것이고, 도관에 지나지 않는다고 보게 되면 실체가 없는 허상에 불과하기 때문에 당연히 재화의 공급이 될 수 없는 것이다. 부가가치세법에서도 소득세나 법인세가 실질 과세 입장을 견지하는 것처럼 철저한 형식주의에서 벗어나 이제 다소 유연한 자세를 취하는 것이 부가가치세를 먼저 도입한 유럽의 실질을 중요시 하는 최근의 입장을 반영하는 것이 될 것이다. 부가가치세법에서 형식주의를 취하는 것은 사업자에게 거래를 투명하게 할 것을 유도하는 측면도 있고 정상적인 세금계산서를 주고받게 하려는 취지도 있다고는 하나, 이는 사업자에게 책임을 전가하는 것일 뿐만 아니라 사업자의 실수에 대해서 너무 과도한 제재를 하는 것으로 보인다(이명근 2009, 111-123). 사업자의 실수에 대해서는 다른 방법(가산세 등)으로 제재를 취하고 부가가치세법의 근간을 흔드는 무리한 형식주의를 고집하지 않아야 할 것으로 보인다. 앞에서 살펴본 문제점을 기초로 하여 개선방안을 제안하고자 한다.

1. 정비사업조합인 경우(조합은 도관이다.)

조세특례제한법 제104조의 7 제3항 규정을 적용하게 되므로 조합을 조합원의 권리·의무를 대행하는 하나의 기구에 불과할 뿐 실질적인 주체로 인정하지 아니함으로써, 조합이 조합원에게 공급하는 부동산(건축물 상당부분)이 재화의 공급으로 보지 않게 되어 당연히 매입세액공제도 불가능하게 된다. 조합원들은 상가신축과 관련한 공사비를 기존 부동산의 일부양도분에서 충당하거나 추가분담금을 통해서 충당하게 되는데, 조합이 실체로 인정받지 못하기 때문에 조합을 통해서 건설매입세액을 공제받을 수 없게 된다.

그런데 조합원을 건물 신축과 관련하여 추가부담금을 부담하게 되면서 부가가치세를 거래징수당하게 되지만, 조합이 중간에 대행기관이 존재하게 되어 매입세액공제를 받을 수 없게 된다. 당해 건축물은 상가라서 사업용 자산으로 사용하게 됨에도 불구하고 매입세액공제를 받지 못하여 최종소비자처럼 부가가치세를 부담하게 되는 결과를 초래하게 된다. 따라서 부가가치세 예규 [부가46015-1857, 생산일자 1996.09.07]에서 조합이 시공사로부터 교부받은 세금계산서상의 공급가액의 범위 내에서 조합이 조합원 각자에게 배분하여 세금계산서를 발행하여 조합원 각자가 당해상가에 대해서 사업자등록(부동산 임대업 등)을 하여 매입세액을 공제받을 수 있는 길을 열어 놓아서 적용하고 있다가 최근에 부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항으로 명문화하여 이

를 적용하도록 하고 있다.

가. 부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항 규정의 명확화

부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항의 규정을 적용하려면 조합이 조합원 개개인에게 사업자등록을 하게하고 세금계산서를 발행하여 공제받을 수 있게 하는 절차가 필요하게 된다. 재개발·재건축시에 발생하는 상가조합원의 건축물에 대한 매입세액공제를 받기 위해서는 조합이 사업자등록을 하여야 하며, 조합원도 건설매입세액을 공제받아야 할 시기에는 사실상 사업을 하지 않으면서 매입세액공제를 받기 위해서 사업자등록을 하여야 매입세액공제를 받을 수 있게 된다. 정비사업조합이 현행규정을 적용해서 상가조합원들이 실질적으로 매입세액을 공제받을 수 있도록 하기 위해서는 현행 시행규칙 제18조로 규정되어 있는 규정을 좀 더 구속력 있게 하기 위해서는 법령으로 격상하여야 한다. 즉 법에 명문화를 하든지 최소한 시행령으로 규정하여 조합원들이 확실히 건설매입세액을 공제받을 수 있게 하여야 할 것이다. 또한 당해 규정이 좀 더 실효성 있게 적용되게 하기 위해서는 다음과 같은 사항들이 개선되면 좋을 것이다.

(1) 일반분양분이 없는 상가조합의 사업자등록 가능

기존 부동산 소유주들이 개별적으로 추가 부담금을 부담하여 상가를 신축하여 조합원들에게만 분양을 하는 경우에는 즉 일반분양분이 없는 경우에는 조합이 조합원에게 공급하는 부동산(건축물 상당부분)이 조세특례제한법 제104조의 7 제3항에 의하여 재화의 공급에 해당되지 않아 납세의무가 성립되지 않게 되어 사업자등록을 할 수가 없게 된다. 이런 경우에는 조합이 시공사를 대신하여 조합원에게 세금계산서를 교부할 수 없게 된다. 따라서 부가가치세법 시행령 제18조는 상가조합이 순수하게 조합원들이 부담하여 건설하여 조합원들에게만 분양하는 경우에는 매입세액을 공제받을 수 있는 방법이 없다.¹⁵⁾ 사업자등록을 할 수 있는 길을 열어 주어야 한다. 즉 재화의 공급이 없는 조합이지만 부가가치세를 신고납부를 하기 위해서는 사업자등록번호가 있어야 한다. 과세재화를 공급하는 자만이 부가가치세법상 사업자등록을 할 수 있고 세금계산서도 발행할 수 있지만, 특례나 예외를 두어 상가조합인 경우 사업자 등록을 하고 부가가치세를 신고납부할 수 있도록 하여 조합원들이 조합이 발행한 세금계산서에 의해서 매입세액을 공제받을 수 있도록 하여야 할 것이다.

(2) 조합이 조합원에게 세금계산서를 발급하는 시기의 유연성

부가가치세법 시행규칙 제18조의 제2항의 규정을 적용하려고 하면 제1항의 “당해 전기사업자가 전력을 공급받는 명의자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 교부하고 당해 명의자는 그 교

15) 물론 실체는 일반분양분이 없지만 일반분양분이 있는 조합인 것처럼 사업자등록을 하고 편리한 대로 협력의무를 이행하면 될 것이다.

부받은 세금계산서에 기재된 공급가액의 범위 안에서 전력을 실지로 소비하는 자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 교부한 때에는 당해 전기사업자가 전력을 실지로 소비하는 자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 교부한 것으로 본다.”의 규정을 적용해야 하는데, 이는 건설매입세액을 공제받기 위해서는 교부받은 세금계산서에 기재된 공급가액의 범위 안에서 조합원들에게 교부하도록 하고 있는 것이다. 즉 시공사로부터 교부받은 세금계산서상의 금액 범위 안에서 조합원들에게 세금계산서를 교부하고, 조합원들은 동일한 과세기간에 해당하는 세금계산서를 교부받아야 한다. 이는 조합이 시공사로부터 공급받은 금액 범위 안에서 세금계산서를 발행하여 조합을 통해서 조합원에게 곧 바로 전가하는 시스템을 구축하기 위한 것으로 세무관서의 일처리를 쉽게 하기 위한 것이라는 것은 이해하지만 납세자에게 특히, 미처 조합이 이행하지 못하는 경우 조합원들이 조합으로부터 교부받지 못하게 되어 불이익을 당하게 된다. 건축물을 사업용 자산으로 사용하여 사업을 하게 될 조합원들이 건설매입세액을 공제받지 못하는 일이 없도록 세금계산서 교부시기를 탄력적으로 할 수 있도록 융통성을 발휘할 수 있게 곧 바로 일반분양분의 매입세액처럼 조합이 건설매입세액을 공제받고 나중에 건축물 준공시에 조합원들에게 세금계산서를 교부하고, 조합은 매출세액을 납부하고, 조합원들은 당해 매입세액을 공제받을 수 있게 하여야 한다. 또는 시공사가 세금계산서를 일괄적으로 준공시에 조합에게 발급하도록 하고, 조합은 조합원에게 교부받은 세금계산서의 금액 범위 안에서 교부하도록 하여 조합원들이 매입세액공제를 받을 수 있도록 하여야 한다. 즉 세금계산서 교부시기를 탄력적으로 운용하여 실질적으로 조합원들이 거래징수당한 부가가치세를 매입세액으로 공제받을 수 있도록 하여야 할 것이다. 제2항의 규정을 제1항을 준용하는 것이 아닌 조합이 개입이 되던, 되지 않던 조합원이 실질적으로 거래징수당한 매입세액을 공제받을 수 있도록 개정하여야 할 것이다. 상인들이 자기 사업과 관련하여 발생한 건설매입세액을 형식을 불비로 하여 특히 시행규칙으로 규정해 놓고 따르지 않는 경우는 무조건 매입세액을 불공제하겠다는 것은 너무 국고주의적인 과세방식이다. 이는 아직도 권위주의적인 사고에 탈피하지 못한 전근대적인 사고에서 연유한 것으로 개선되어야 할 것이다. 따라서 사업과 실제 관련된 상가의 건설매입세액을 형식여부에 상관없이 실제로 공제받을 수 있게 하여야 할 것이다.

나. 조세특례제한법 제104조의7 제3항의 ‘조합’을 ‘주택조합’으로 제한

조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 규정의 “조합이 조합원에게 공급하는 건축물은 재화의 공급으로 보지 않는다.”는 내용을 주택조합의 경우로 제한하는 내용으로 개정하면 될 것이다. 주택조합원은 당해 건축물의 최종소비자로서 부가가치세를 부담하는 자가 되기 때문에 건설매입세액을 공제받을 여지가 없기 때문에 조합원들의 대리인(대행자)인 조합도 매입세액을 공제받게 할 필요가 없기 때문에 당해 규정이 필요하겠지만, 상가조합원은 당해 건축물을 사업용으로 사용하게 되기 때문에 당연히 매입세액을 공제받아야 하는 위치에 있다. 그런데 현행규정을

적용하다보니, 재화의 공급으로 보지 않게 되어 결국은 조합원이 건설매입세액을 부담하게 되는 결과를 초래하게 될 수도 있다. 그러한 모순되는 논리를 완화하고자 시행규칙 제18조를 규정하여 조합원들이 건설매입세액을 공제받을 수 있도록 하였다. 그러므로 가장 좋은 방법은 상가조합은 조세특례제한법 제104조의 7 제3항을 적용하지 않도록 당해 법조문을 개정하면 더욱 좋을 것이다. 즉 상가조합이 조합원들에게 공급하는 건축물의 공급은 “재화의 공급으로 보지 않는다.”는 규정에서 제외하도록 하여 재화의 공급으로 보게 함으로써 일반재화의 공급처럼 부가가치세의 납세의무를 부여하여 조합원들이 건설매입세액을 공제받을 수 있도록 하여야 할 것이다. 구체적으로 “주택조합이 조합원에게 공급하는 주택은 재화의 공급으로 보지 않는다.” 또는 “조합이 조합원에게 공급하는 건축물은 재화의 공급으로 보지 않는다. 단, 상가건축물은 제외한다.”로 개정하면 될 것이다. 그러면 부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항의 규정을 삭제하여도 문제가 없을 것이다.

2. 정비사업조합인 아닌 경우

앞에서 언급했듯이 재개발·재건축이라도 정비사업조합의 승인을 득하지 못한 경우는 조세특례제한법 제104조의 7 제3항을 적용받을 수 없다. 따라서 기존의 다툼에서 보았던 것처럼, 조합을 실체로서 인정할 수 있는 정도의 권리의무를 이행하였으면 일반사업자처럼 세금계산서를 교부받고 세금계산서를 교부하여 부가가치세를 신고납부하면 문제가 없다. 그러나 조합이 독립된 실체로서 인정받을 정도의 권리의무의 주체로서 인정받지 못하게 되면, 결국은 시공사가 직접 각 조합원들에게 직접 세금계산서를 교부하고 각 조합원들은 매입세액공제를 받아야 할 것이다. 이 때 각 조합이 건설매입세액을 공제받을 수 있는 방법을 명백하게 선택할 수 있도록 독립된 실체여부를 판단할 수 있는 기준을 시행규칙이나 예규통칙으로 마련하여 그 기준에 따라 납세의무자는 이행하고 관할 세무서는 집행할 수 있도록 하여야 할 것이다. 설사, 기준을 잘못 적용하여 이행에 잘못이 있다고 하더라도 실제 공제받아야 할 매입세액을 공제해 주고 적절한 이행을 못한 부분에 대해서는 다른 제재를¹⁶⁾ 가해야 할 것이다. 문구해석에 의존하여 매입세액을 불공제하여 부가가치세 이론의 전가시스템을 유명무실하게 하는 우를 범하지 말고 실제 공제받았어야 하는 매입세액은 사후에라도 당연히 공제받을 수 있도록 하여야 할 것이다.

3. 형식주의에서 실질과세로의 전환

재건축·재개발이 많이 시행되고 있는 것은 재건축·재개발로 인하여 주민들에게 혜택이 많이 돌아가기 때문이다. 주택을 재건축·재개발을 시행할 경우 상가도 함께 포함되는 경우가

16) 가산세를 중과하든지 조세범으로 처벌하는 방법 등이 있을 수 있다.

대부분이다. 전체 건축부분에서 상가가 차지하는 비중이 적다보니 조합에서도 상가 건설매입세액에 무관심하게 되고, 상가조합원들도 이전보다 이득이 생기다 보니 당연히 공제받아야 할 건설매입세액에 대해서 별로 의식하지 못한 채 상가조합원들이 건설매입세액을 공제받지 못하게 되는 경우가 많다.

부가가치세의 이론 구조상 사업자가 사업과 관련하여 매입한 재화·용역에 대해서는 매입세액을 공제받아야 하는 것인데, 조합원들의 무지 혹은 협력의무의 불이행으로 부당하게 건설매입세액공제를 환급받지 못하는 경우는 실질과세 측면에서 시정되어야 한다. 따라서 중간과정이야 실수에 대해서는 그에 상응하는 불이익(가산세, 과태료 등)을 부과하고 어떠한 경우라도 매입세액공제는 받을 수 있도록 하여야 할 것이다.

가. 매입세액공제의 개념의 재정립

부가가치세의 과세구조가 자기단계에서 창출한 부가가치에 대해서 일정비율에 해당되는 부분만큼 간접세로서 과세하겠다는 것이다. 따라서 각 사업자는 자기단계에서 창출한 부가가치를 파악하여 부가가치세액을 산출하여 신고납부하면 된다. 그런데 현재의 부가가치세액의 산출방식이 직접적인 부가가치를 파악하는 방법이 아닌 간접적인 방법으로 파악하여 신고납부하도록 하고 있다. 즉 전단계세액공제법을 취하고 있는 것인데, 부가가치세 이론에 충실하기 위해서는 매입단계에서 거래징수당한 매입세액을 공제받아야 이론에 맞는 자기단계에서 창출한 부가가치에 대한 부가가치세액이 되는 것이다. 그런데 현재 우리나라 부가가치세제는 원래의 도입취지를 벗어나서 각종 정책적인 입장이 개입되어서 매입세액불공제¹⁷⁾가 운용되고 있다. 이러다 보니, 집행 공무원이 부가가치세액의 기본취지를 고려하지 못하고 부가가치세법이나 조세특례제한법과 같은 조세법규의 문구해석에 치중한 나머지 각종 불공제가 남발되고 있다. 실제 각종 판례에서조차도 부가가치세의 기본 취지가 아닌 법률문구 해석에 의존하는 판결이 내려지고 있다.

정비사업조합의 경우 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 규정에 의해서 “재화의 공급으로 보지 않는다.”고 규정한 것은 조합과 조합원간의 부동산 공급을 구태여 재화의 공급으로 보아 부가가치세를 신고납부 하도록 하여도 실제로 국고의 징수세액에는 도움이 되지 않기 때문이다. 실제 국고에 도움이 되지 않으면서 납세협력의무를 지움으로서 정비사업의 수행에 불편을 줄 필요가 없기 때문이다. 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 도입은 좀 더 나은 과세행정을 구현해 보고자 한 것인데, 집행과정에서 형식의 불비를 이유로 해서 매입세액을 불공제하여 많은 사업자들에게 어려움을 주고 있는 것이다. 전단계세액공제법의 충실한 이행을 위해서는 사업과 관련된 매입세액을 형식을 불비로 불공제 할 것이 아니라 사업과 관련된 실제 매입세액은 공제를 받을 수 있도록 하여 원래의 도입 취지를 충실히 따르도록 하여야 할 것이다.

17) 대표적인 것으로 소형승용차 관련매입세액의 불공제, 접대비 매입세액의 불공제 등이 있다.

나. 조합이 건설매입세액을 환급받고, 조합은 매출세액을 발생시키지 않음

조합이 조합원으로부터 조합원의 시행을 위탁받아 일괄적으로 시행을 하기 때문에 조합이 세액공제를 받고, 조합원은 분양받은 상가를 어떤 형태로든 사업을 하기 때문에 매출세액을 발생시킬 것(물론, 면세사업을 하는 경우는 발생시키지 않겠지만)이므로 조합원이 공제받은 매입세액을 조합이 대신하여 공제받고 조합원으로부터 추가부담금을 적게 각출하게 되면 부가가치세를 부담하는 조합원이나 부가가치세를 징수하는 정부나 모두 경제적인 실질은 똑같다. 재건축·재개발과정에서 부족한 건축비를 조합원으로부터 각출하게 되므로 조합이 건설매입세액을 공제받게 되면, 조합원으로부터 각출해야 할 조합원부담부분이 적어지므로 결국은 조합원이 건설매입세액을 공제받은 것과 경제적 실질은 똑같게 된다. 조합원이 재건축·재개발과정에서 거래징수당한 건설매입세액을 조합이 공제를 받고 조합원이 상가조합원으로서 사업을 통해서 다시 매출을 발생할 것이기 부가가치세의 원리에 부합하게 된다. 다만, 그 시기가 문제가 될 수 있을 뿐 건설매입세액공제를 받아야 이론적으로 타당하기 때문이다. 물론 이때 면세사업을 하는 조합원에게는 면세사업전용으로 하여 환급받은 세액을 나중에 매출세액으로 납부하면 될 것이다. 간이과세 사업을 하는 경우에는 역시 나중에 환급받은 세액을 추가납부하게 되면 문제가 없을 것이다.

조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 규정의 형식을 고집하지 않는다면 상가조합원들이 거래징수당한 매입세액을 조합이 공제를 받든 조합원이 공제를 받든 최종귀속은 조합원이 될 것이고, 조합원이 공제받은 매입세액은 다음단계의 조합원의 매출세액으로 전가되기 때문에 부가가치세의 이론상의 세액이 정확히 거래징수 되고 있음에도 불구하고 법규에 얽매어 조합원들로 하여금 이중부담을 지우게 하여 어려움을 겪게 할 필요는 없는 것이다.

V. 결 론

최근의 재건축·재개발이 서울을 중심으로 균형발전이란 미명하에 활발히 진행되고 있다. 그런데 주택의 재개발·재건축과 관련하여 조합의 입장을 명확히 하여 부가가치세의 과세에 별도 재론의 여지가 없다. 상가의 재건축·재개발에 대해서는 명확한 법령이나 예규판례가 정착되지 않아서 현장에서 많은 혼란을 야기하고 있다. 이런 문제를 명확히 하여 납세자들로 하여금 부당한 처분을 받지 않게 하기 위해서 법개정을 포함한 다양한 방법의 모색이 있어야 할 것으로 보인다.

첫째, 부가가치세법 시행규칙 제8조를 시행령으로 격상시킨다. 즉 조합이 시공사로부터 세금계산서를 조합명의로 받고 조합이 시공사로부터 받은 세금계산서상의 금액 범위 내에서 조합원에게 세금계산서를 교부하여 조합원들 각자가 사업자등록을 하고 매입세액공제 받을 수 있게

하는데, 현재의 시행규칙의 내용을 조합원들이 실질적으로 공제를 받을 수 있도록 최소한 부가가치세법 또는 시행령으로 격상시키고 조합과 조합원들이 이행하기에 어려운 부분들을 좀 더 쉽게 적용할 수 있도록 개정한다.

둘째, 조세특례제한법 제104조의 7 제3항의 규정의 “조합이 조합원에게 공급하는 건축물은 재화의 공급으로 보지 않는다.”는 내용을 주택조합의 경우로 제한하고, 부가가치세법 시행규칙 제18조 제2항은 삭제한다. 즉 상가조합이 조합원들에게 공급하는 건축물의 공급은 제외하여 재화의 공급으로 보도록 하여 일반재화의 공급처럼 부가가치세의 협력의무를 부여하여 조합원들이 건설매입세액을 공제받을 수 있도록 한다.

셋째, 조합과 조합원을 동일체로 보아 시공사로부터 조합이 매입세액공제를 받고 조합은 조합원에게 세금계산서를 발행(매출세액 발생시키지 않음)하지 않고 조합원은 조합이 대신하여 매입세액공제를 받은 것으로 보고 조합원으로써 분양받은 건축물에 관한 매입세액은 이미 공제 받을 것으로 보고, 조합원은 당해 건축물을 사업용 자산으로 활용하여 매출세액을 발생시키면 된다.

이상의 어느 방법을 채택하여 시행을 하든지 과세당국이나 조합원의 입장에서는 동일한 경제적 효과가 있을 것이다. 따라서 법령에서 규정한 사항을 이행하지 않은 경우에는 다른 제재의 수단을 강구하도록 하고 부가가치세법의 전단계세액공제법의 근간을 흔드는 무리한 조치를 삼가 하여야 할 것이다. 그렇게 함으로써 부가가치세법이 보다 논리에 부합되는 규정이 될 것으로 판단된다.

참고문헌

- 국세심판원 1989.12.8. 선고. 89서1781 판결 : 국세심판원 1990.01.29 선고. 1989서2149 판결 : 국세심판원 1996.11.25 선고. 1996경2578 판결 : 국세심판원 1999.12.1. 선고. 98중2618 판결 : 국세심판원 1999.12.31 선고. 1998중3175 판결 : 국세심판원 2004.06.29 선고. 2004중31 판결 : 국세심판원 2007.12.13 선고. 2007부3668 판결.
- 국세청 『국세통계연보』
- 국세청 부가22601. 1985.12.31 : 부가2007-369. 2008.06.24.
- 김두형. 2007. “세금계산서의 작성시기와 매입세액 공제여부에 관한 판례의 검토”. 『세무학연구』 제24권 제1호 : 157-173.
- 남기권. 2009. 『재건축·재개발 회계와 세무』. 조세신보사.
- 대법원 1990.6.22. 선고. 90누509판결 : 1997. 3. 14. 선고. 96다42550판결 : 2001. 8. 24. 선고. 2000두8097 판결 : 대법원 2004.02.27. 선고. 2003두9299 판결.
- 박성배·홍성경. 2004. “신용카드활성화가 부가가치세과세표준과 의제매입세액공제에 미치는 영향”. 『세무학연구』 제21권 제1호 : 133-170.
- 서울고등법원 2003.7.3 선고 2002누10126 판결.
- 이명근. 2009. “전자세금계산서 발행제도 문제점과 대응방안”. 『세무사』 : 25-34.
- 이승룡. 2009. 『부가가치세법상 세금계산서제도 개선에 관한 연구』. 건국대학교 행정대학원 석사학위논문.
- 이준규·이은상. 2001. “조합과세의 문제점과 개선방안”. 『세무학연구』 제18권 제1호 : 140-172.
- 장찬익·송현진. 『재개발·재건축 이론과 실무』. 법률출판사, 2009.
- 재경부 부가22601-103. 1992.7.10 : 부가46015-1503. 1996.07.24 : 부가46015-1857. 1996.09.07 : 재소비4601136, 1996.05.07.
- 정덕주. 2005. “부가가치세 매입세액 불공제의 문제점과 개선방안”. 『세무학연구』 제22권 제4호 : 123-145.
- 조세심판원 2009.12.21 선고. 2009서3619 판결.
- 한장석·김용관. 2010. 『부가가치세』. 광교이텍스.

The Amendment of Input Tax Deduction on the Value - Added Tax on Building Reconstruction and Redevelopment Project Union

Seung-Sick Park* · Myung-Cheol Hwang**

—〈Abstract〉—

Most residential houses of large cities in Korea are constructed as wide range residential areas due to a lack of residential land. And most apartments are being reconstructed and redeveloped to improve residential environment from a city-planning perspective. However, the regulations and interpretations related to accounting and tax laws on maintenance projects are not clear yet.

This study aimed to review conflicting opinions and the interpretation and judgment cases of the taxation office based on major national taxation of the commercial reconstruction and redevelopment maintenance project union, to extract problems and find solutions.

First, this study suggest that Enforcement Regulations No. 8 of Value Added Tax Act need to be amended to an Enforcement Ordinance. Commercial reconstruction and redevelopment projects are actually co-projects of union members, and the union is just a subjective taxation unit to calculate income.

Second, there is a need for clear interpretation and make difference between the house reconstruction union and commercial reconstruction union. I suggest that the special tax treatment control law, section 104, para. 7, No. 3 clause is applied for only housing development union, except commercial reconstruction union. The housing reconstruction and redevelopment union has members of the end consumer, but commercial reconstruction union doing a man of enterprise.

Third, Being the union and union members one, the union is delivered tax invoice from constructions company and has a deduction of input tax, but does not deliveries union members. It is regarded of union members' deducting input tax. The union member receives a residence that is taxable in the year and trades goods or services as a man of enterprise in the future and has a payment of sales tax, and should pay for taxes for a reasonable and non-deficient tax law.

By adopting more than one way to enforce among the above suggestions, the position of tax authorities or the union and union members will have the same economic effect. In order to deduct or refund of input tax for non-violation on property rights of taxpayers(union members), it is suggested to revise the VAT and take a clear view as precedent.

〈Key words〉 reconstruction and redevelopment project union, VAT, deduction of input tax

* Full-time Lecturer, Dept. of Tax & Accounting, Hyupsung University

** Professor, Dept. of Accounting, Seoul-Digital University