

세무와회계저널
제17권 제4호 2016년 8월 pp.233~254
한국세무학회

개별소비세의 세율인상에 따른 재고차익의 문제와 개선방안

김서영* · 김갑순** · 윤성만***

<요 약>

개별소비세는 특정산업에 대한 활성화 내지 소비규제 등을 위한 정책차원에서 세율변화와 함께 과세대상품목에 변화가 있어왔다. 특히 개별소비세의 세율이 한시적으로 인하하거나 인상하는 경우, 인상(인하) 전후에 제조사 또는 판매사가 보유하고 있는 재고에 대한 과세 후속조치가 쟁점이 된다. 따라서 본 연구는 개별소비세의 세율변화가 있는 경우, 그 변화 전후 제조사 또는 판매사가 재고를 보유함으로써 차익을 발생시키는 행위에 대한 과세문제와 개선방안을 제시하는데 목적을 두고 있다.

개별소비세 세율 인상(인하)이 있는 경우, 재고상태에 있던 품목이 최종소비자에게 유통될 때 제조사나 판매사는 해당 품목에 대하여 개정 전의 세율로 개별소비세를 납부하였고 최종소비자에게는 개정 전의 개별소비세를 포함한 최종가격을 재산정하여 유통하게 된다. 이때 해당 제조사 또는 판매사는 개별소비세의 개정에 따른 차손익을 얻게 된다. 이렇게 제조장에서 반출되었거나 판매장에서 판매되었지만 개정사항이 시행된 이후 최종소비자에게 유통되는 상황에서의 해당 재고에 대한 과세가 문제가 된다.

본 연구는 다음과 같은 개선방안을 제시하고자 한다.

첫째, 세율인상되는 상황에서 제조자 등이 보유하는 재고분에 대하여 단계적으로 탄력세율을 적용하는 방안을 제시하고자 한다. 현행 개별소비세법에 따라 경기조절, 가격안정, 수급조정에 필요한 경우 법률에서 정한 세율의 30% 범위 내에서 세율조정이 가능하기 때문에 세율인상에 따른 탄력세율 적용에는 문제가 없을 것이다.

둘째, 제조자 등이 개별소비세의 세율인상을 이용하여 매점매석 등을 통해 얻는 재고차익에는 담세자인 소비자가 부담한 세액이 포함된다. 물론 과세시기에 정상적으로 인상 전의 세율로 개별소비세를 부담하였다고는 하지만 이는 세율인상 적용일이라는 문턱이 있어 담세자로부터 받은 금액보다 작게 납부한 상황이 된다. 따라서 본 연구는 이러한 차익에 개별소비세 납세금액과 최종 소비자의 담세금액의 차이가 포함된다 전제하에 조세범처벌법의 적용을 제시하고자 한다.

<주제어> 소비세, 개별소비세, 매각(처분)이익, 조세포탈

* 동국대학교 대학원 박사과정, yuil@yuilmconsulting.co.kr, 주저자

** 동국대학교 경영대학 교수, kks@dongguk.edu, 공동저자

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

논문접수일 2016년 5월 25일 1차수정일 2016년 7월 13일 게재확정일 2016년 8월 9일

I. 서 론

소비세는 모든 재화와 용역에 대해 일률적으로 부과되는 일반소비세와 특정한 재화와 용역에 대해 특정세율로 부과하는 개별소비세로 구분된다. 우리나라의 경우 일반소비세로서 부가가치세를 들 수 있고 개별소비세로는 개별소비세, 주세, 교통에너지환경세, 담배소비세 및 주행세 등을 들 수 있다(박명호와 문예영, 2007).

제4차 경제개발계획을 수행하기 위한 것으로 세제를 현실화하기 위한 목적에서 전면적인 간접세제 개편이 있었고, 이 중 개별소비세는 부가가치세를 도입함에 따라 조세부담의 역진성 등 부가가치세의 단일세율에서 발생하는 불합리성을 제거하고, 사치성물품의 소비를 억제하기 위해 도입되었다(성명재, 2008 ; 박승식과 박상연, 2014). 이러한 개별소비세는 1976년 12월부로 특별소비세로 운영하였으나 국민들의 소비패턴이 변화함에 따라 사치세로서의 기능보다는 정부의 각종 규제정책 등을 수행하는 정책수단으로 기능변화가 되었고, 2008년부터는 그 명칭을 개별소비세로 변경한 것이다(박상원 등, 2009). 이처럼 개별소비세는 국민의 소비패턴의 변화와 정부의 각종 규제정책을 수행하는 보조적인 정책수단으로 활용되는 경우가 대부분이라 할 수 있다(정덕수와 박성배, 2008). 본 연구는 정부의 규제정책의 강화 또는 완화를 위한 개별소비세를 활용하는 과정에서 발생하는 과세체계에 대한 문제점을 살펴보고 이에 대한 개선안을 제시하는데 연구목적이 있다.

대표적인 예로, 2015년 1월 1일부터 담배에 대한 개별소비세의 세율인상과 2015년 8월 27일부터 2016년 6월 30일까지 한시적으로 승용자동차에 대한 개별소비세 세율인하를 들 수 있다. 담뱃값이 1갑당 2,500원에서 4,500원으로 인상될 경우, 담배소비세 366원(641원→1,007원), 지방교육세 122원(321원→443원), 부가가치세 199원(234원→433원) 및 건강증진부담금이 487원(354원→841원)이 인상되며, 여기에 개별소비세가 신설되어 594원이 추가되어 결국 3,318원의 세금과 부담금이 부과되는 효과가 있었다. 또한 승용자동차에 대한 개별소비세는 종가세 형태로 부과됨에 따라 승용자동차의 가격에 법정세율을 적용하여 개별소비세 산출세액을 산출하는데, 승용자동차에 대한 연도별 개별소비세 세율은 배기량과 관계없이 모든 승용자동차에 대해 동일한 5%의 세율을 적용하는데 이번 세율인하로 인하여 2015.8.27.부터 2015.12.31.까지는 한시적으로 3.5%가 적용된다.

이러한 개별소비세의 인상과 인하 중에서 현행 개별소비세법에서는 세율인하에 따른 환급제도를 두고 있어 납세의무자의 권익을 최대한 보호하고 있다. 즉 특정 품목에 대한 개별소비세의 세율인하가 예정되어 있는 경우, 제조장에서의 반출하거나 판매장에 판매한 시점에서는 인하 전의 세율로 개별소비세를 납부하고 인하된 세율이 적용된 이후에 최종소비자에게 유통하는 상황에서는 그 제조업자 또는 도소매업자는 최종소비자 가격에 포함된 세액보다 과다하게 납부하는 상황이 된다. 이 경우 세율인하 전까지 보유하고 있던 재고에 대해서는 현행 개별소비세법상 의

제환입규정을 적용하거나 개별소비세 세율인하 물품에 대한 환입신고 및 세액환급(공제)에 관한 고시에 따라 환입 또는 그 세액을 환급하고 있다.

그러나 세율인하와는 다르게 세율이 인상되는 경우, 해당 재화의 반출, 판매 및 수입신고로 인상되기 전의 세율로 정상적으로 과세되었고 인상된 세율을 적용하기 전에 재고로 보유하다가 인상된 세율을 적용하는 시점 이후에 최종소비자에게 유통되는 상황에 대해서는 개별소비세법 상에 사후적인 조치가 없는 게 현실이다. 즉 세율인상 전의 재고에 대한 추가적인 과세절차는 없다. 다만, 물가안정에관한법률에 의한 매점매석행위 금지와 개별소비세법 사무처리규정에 따른 재고확인으로 규제하고 있다. 최근 담배 개별소비세 신설의 경우, 담배 제조자, 도소매업자 및 수입업자들의 매점매석 또는 판매기피행위를 규제하고자 2014년 12월 16일 기획재정부는 담배 매점매석행위에 관한 고시를 발표한 바 있다.

따라서 본 연구는 개별소비세의 세율인상에 따라서 발생하는 재고차익에 대한 관리와 과세체계상의 문제를 도출하고 이에 대한 개선방안을 제시하고자 한다.

본 연구는 이하 다음과 같이 구성된다. 먼저 제Ⅱ장은 개별소비세에 대한 이론적 배경으로서 개별소비세의 목적과 기능, 현행 개별소비세법의 규정을 검토하고, 제Ⅲ장에서는 개별소비세의 세율 인상과 인하에 따른 재고관리의 문제점으로서 세율인상과 세율인하에 따른 재고에 대한 과세상의 문제점을 도출하여, 이어 제Ⅳ장에서 도출된 문제점을 개선하기 위한 방안을 제시하고자 한다. 그리고 제Ⅴ장은 본 연구의 결과를 요약한다.

Ⅱ. 개별소비세법에 대한 이론적 배경의 검토

1. 개별소비세의 목적과 기능

Ramsey의 규칙에 따른 최적소비세 과세이론에서 역탄력성 원칙(inverse elasticity principle)은 조세부가에 따른 초과부담(excess burden)을 최소화하기 위해서는 소비세의 세율을 수요가격탄력성의 역수에 비례하도록 산정하는 것이 효율적이라는 주장이다. 즉 가격탄력성이 낮은 품목에 높은 세율을 부과하고 탄력성이 높은 품목에 낮은 세율을 부과하는 것이 합리적이라는 것이다(최효기와 유선중, 2011). 이는 조세부과가 경제주체의 행태에 많은 영향을 미칠 경우 효율성이 높다는 것을 의미한다.

Ramsey의 규칙에 따라 소비세를 과세하는 경우에는 효율성 측면에서는 우월할 수 있지만 형평성 원칙에서는 위배될 가능성이 높다. 즉 생활필수품과 기호품의 경우에는 가격탄력성이 낮은 경우가 많기 때문에, 여기에 높은 세율을 부과하면 세부담의 역진성이 심화시킬 가능성이 높기 때문이다. 따라서 최적조세론에 의하면 소비세를 부과할 경우 세부담의 형평성을 저해시킬 수

있다는 것이다.

현실에서는 효율성과 형평성 간의 상충관계, 조세저항, 외부불경제 또는 외부경제 등과 같은 외부효과 발생 등으로 인해 Ramsey규칙이 제대로 작동되지 않을 수 있다. 예를 들어, 사치세로서의 기능과 역할이 크게 중시되었던 종전의 특별소비세의 경우, 상당수 과세대상의 수요탄력성이 큰 품목에 높은 세율이 부과되어 효율성 측면에서의 최적조세와는 괴리되어 있었다. 하지만 최근에는 사회적 외부비용의 내재화를 통한 개별소비세의 외부불경제의 축소기근이 강조되고 있는데 이와 같은 피구후생적 조세 역시 Ramsey규칙으로부터 이탈하는 다른 요인으로 작용되고 있다.

개별소비세는 1977년 도입 당시 소득수준과 소비패턴을 감안하여 사치세로서 소득재분배 기능에 목적을 두었지만 현재는 경제성장과 소득향상으로 인하여 사치세 기능유지의 현실성이 사실상 사라진 실정이라 할 수 있다(김두형, 2011). 개별소비세 과세대상의 상당수가 소비저변의 확대와 생활필수품화 함으로써 당초 의도와는 달리 세부담의 역진성을 심화시키게 되어 과세대상이 대폭 축소되고 사치세 기능이 사실상 폐기된 것이라 할 수 있다(김유찬 등, 2006). 특히 2008년부터 특별소비세의 명칭이 개별소비세로 전환된 것도 이러한 취지의 일환으로 해석할 수 있다.

사치세 기능이 사라지거나 과세의 실효성이 없어 고가품에 대한 개별소비세를 과세함에도 불구하고 탈세 또는 무자료거래가 성행하는 등 세정 및 정상적인 관련 산업활동을 저해하는 경우에는 개별소비세의 과세가 오히려 시장을 교란시키는 요인으로 작용할 수 있다. 이 경우에는 비정상적인 지하경제를 양성화시켜야 하며 관련 세제가 장애요소로 작용한다면 이 장애요소를 제거하는 방향으로 개선해야 할 것이다(박종구, 2005).

지속적인 경제성장으로 인한 소득수준이 향상되고 생산성의 비약적인 상승으로 인하여 경제행위의 기회비용을 증가시키고 있다. 즉 산업생산의 비약적인 증대 및 자동차 보급의 급속한 확산으로 인한 화석에너지 소비 및 교통혼잡 등으로 인한 환경오염과 혼잡비용이 크게 증가하고 있다. 이와 같이, 최근 제반 경제환경의 변화가 사회적 외부비용을 급격히 증가시키는 방향으로 전개되면서 삶의 질을 저해하고 국민보건위생 측면에서의 심각한 위협으로 작용하게 되었다. 주류, 담배 및 석유류와 같은 전통적인 재정품목의 소비와 관련하여 외부불경제의 문제가 심각해지면서 외부불경제 축소를 위한 후생경제학적인 처방이 요구되고 있다(전주성과 왕승현, 2012).

2. 개별소비세법의 규정

현행 개별소비세의 과세대상과 세율은 <표 1>과 같이 제1호 3개, 제2호 8개 제3호 2개, 제4호 9개, 제5호 4개, 제6호 3개 및 과세장소, 과세유통장소, 과세영업장소를 과세대상으로 각각의 세율을 적용하는 체계이다.

〈표 1〉 개별소비세 과세대상과 세율

과세대상(품목)			세율
제1호	투전기, 오락용 사행기구		20%
	수렵용 총포류		
	녹용·로알제리·향수		7%
제2호	보석		20%
	귀금속제품		
	고급사진기		
	고급시계		
	고급모피		
	고급용단		
	고급가방		
	고급가구		
제3호	승용자동차	2,000cc 초과, 캠핑용자동차	5%
		2,000cc 이하,이륜자동차	
		* 1,000cc 이하 경차 과세제외	
	전기승용자동차		5%
제4호	휘발유		475원/ℓ
	경유		340원/ℓ
	등유		90원/ℓ (63원/ℓ)
	중유		17원/ℓ
	프로판(LPG)		20원/kg (14원/kg)
	부탄(LPG)		252원/kg (275원/kg)
	천연가스(LNG)		60원/kg (42원/kg)
	부생연료유		90원/ℓ (63원/ℓ)
	유연탄		24원/kg (17원/kg, 19원/kg)
제5호	전기냉방기		5%
	전기냉장고		
	전기세탁기		
	텔레비전수상기		
제6호	피우는 담배	제1종 쥘런	594원/20개비
		제2종 파이프담배	21원/g
		제3종 엽쥘런	61원/g
		제4종 각런	21원/g
		제5종 전자담배	370원/ml
		제6종 물담배	422원/g
	씹거나 머금은 담배		215원/g
	냄새맡는 담배		15원/g

〈표 1〉 개별소비세 과세대상과 세율 (계속)

과세대상(품목)			세율
과세장소	경마장		1,000원
	투전기장		10,000원
	골프장(회원제)		12,000원
	카지노	카지노	50,000원
		폐광지역(내국인)	6,300원
		외국인	2,000원
경륜장·경정장		400원	
과세유흥장소	유흥주점·외국인전용유흥주점 및 기타 이와 유사한 장소		10%
과세영업장소	카지노 (매출액)	500억원 이하	0%
		1,000억원 이하	500억 초과금액의 2%
		1,000억원 초과	10억+1천억 초과금액의 4%

개별소비세의 납세의무자와 과세표준은 <표 2>와 같이, 판매장의 과세물품에 대해서는 보석·귀금속·도·소매업자가 납세의무자이며 판매가격과 기준가격의 차이를 과세표준으로 하고, 제조장의 과세물품에 대해서는 과세물품을 제조·반출하는 자가 납세의무자이며, 사진기·시계·모피 등은 반출가격-기준가격, 석유류는 반출수량 그리고 그 외 과세물품은 반출가격을 과세표준으로 하고 있다.

〈표 2〉 납세의무자와 과세표준

과세대상	납세의무자	과세표준
판매장 과세물품	보석·귀금속·도·소매업자	판매가격-기준가격
제조장 과세물품	과세물품을 제조·반출하는 자	• 사진기·시계·모피등: 반출가격-기준가격 • 석유류: 반출수량 • 그 외 과세물품: 반출가격
수입 과세물품	수입업자	관세의 과세가격과 관세를 합한 금액
과세장소	과세장소 경영자	인원
과세유흥장소	과세유흥장소 경영자	요금
과세영업장소	과세영업장소의 경영자	총매출액

또한 개별소비세의 과세시기¹⁾는 판매, 반출, 수입신고, 입장, 유흥음식행위 또는 영업행위를 할 때에 그 행위 당시의 법령에 따라 부과한다. 물품에 대한 개별소비세는 과세물품을 판매장에

1) 개별소비세법 제4조.

서 판매할 때, 제조장에서 반출할 때 또는 수입신고할 때, 입장행위에 대한 개별소비세에 대해서는 과세장소에 입장할 때, 유흥음식행위에 대한 개별소비세는 유흥음식행위를 할 때 그리고 영업행위에 대한 개별소비세는 과세영업장소의 영업행위를 할 때를 과세시기로 규정하고 있다(정지선 등, 2012).

물품에 대한 개별소비세 과세는 일반적으로 제조장에서 반출할 때 이루어지는데 여기서 반출이란 과세물품을 제조장으로부터 현실적으로 제조장 이외의 장소로 이동하는 사실행위를 의미한다.²⁾ 그러나 불가항력적인 사정에 의해 과세물품이 훼손되어 판매할 수 없게 된 경우에는 반출로 보지 않으며 이에 해당하는 경우는 과세물품이 제조장 안에서 천재·지변 또는 화재 등으로 소멸된 경우, 과세물품 제조과정에서 발생한 불량품과 포장·용기 미달이나 물품보관 중 불량품이 발생하여 반출할 수 없게 되어 제조장 안에서 폐기한 경우가 포함된다.

따라서 개별소비세법 제6조에 따라 반출은 판매를 목적으로 하는 것이므로 과세물품이 판매나 기타 목적으로 제조장에서 제조장 이외의 장소로 이전하는 행위를 포함하는 것으로서 다음에 해당하는 경우에도 판매장에서 판매하거나 제조장에서 반출하는 것으로 볼 수 있다.

- 판매장 또는 제조장 안에서 사용되거나 소비되는 경우
- 판매장 또는 제조장 안에서 현존하는 것이 공매·경매 또는 파산절차로 환가되는 경우
- 과세물품의 판매 또는 제조를 사실상 폐지하는 경우에 판매장 또는 제조장 안에 남아있는 경우(단, 대통령령이 정하는 사유로 관할세무서장의 승인을 얻은 경우에는 제외)

Ⅲ. 개별소비세의 세율 인상과 인하에 따른 재고관리의 문제점

1. 개별소비세법의 세율 인상·인하정책에 따른 재고관리

개별소비세의 목적과 기능이 사치성물품 소비억제에 있지만 해당 물품에 대한 소비시장을 활성화하기 위한 품목조정 및 세율 인상·인하정책도 있어 왔다. 예들 들어, 골프용품의 경우 1995년말까지는 25%의 세율을 적용받다가 이후부터는 20%로 개정되었으며, 다시 1998.1.8.부터는 30%로 인상되었다. 그러다가 2002.9.1.부터는 20%의 세율로 개정되었고 2004.3.24.부터는 14%의 세율로 변경되었다. 결국 2004.9.24.부터는 개별소비세 과세대상에서 벗어나는 등 여러 차례의 세율인상과 인하정책이 있어 왔다. 또한 방향용화장품의 경우, 1999.12.3까지는 개별소비세 과세대상이 아니었으며 이후에는 10%세율로 과세되기 시작하였으며, 2001.12.15.부터는 7%로 세율이 인하되었고 2004.3.24.부터 2005.12.31까지 한시적으로 4.9%의 세율을 적용받다가

2) 개별소비세법 기본통칙 4-0-0-8

이후 다시 7%의 세율을 적용받고 있다. 다른 과세대상의 경우에도 세율의 인상·인하정책 그리고 과세대상 포함여부 등 다양한 변화를 겪어 왔다.

이러한 개별소비세법의 개정이 발표된 시점과 개정사항이 적용 및 시행되는 시점 간의 기간에 해당 과세대상 품목의 재고관리가 문제가 될 수 있다. 개별소비세 세율의 인상 또는 인하정책이 있는 경우, 인상 또는 인하하려는 세율을 적용하기 전에 해당 재화를 제조장에서의 반출, 판매장에서의 판매 및 수입신고를 하고 해당 제조사 또는 판매사가 재고상태로 보유하고 있다가 해당 세율의 인상 또는 인하한 후 최종소비자에게 유통되는 경우가 있다. 또는 개별소비세 과세대상이 아니었던 품목이 과세대상으로 포함되도록 하는 개정이 있는 경우(또는 과세대상이었던 것이 과세대상에서 제외하는 개정이 있는 경우), 이러한 개정 발표시점부터 개정사항이 시행되는 시점 사이에 해당 품목이 재고상태로 있다가 개정사항 시행일 이후 최종소비자에게 유통되는 경우가 있다. 이러한 재고상태에 있던 품목이 최종소비자에게 유통될 때 제조사 또는 판매사는 해당 품목에 대하여 개정 전의 세율로 개별소비세를 납부하였고 최종소비자에게는 개정 전의 개별소비세를 포함한 최종가격을 재산정하여 유통하게 된다. 이때 해당 제조사 또는 판매사는 개별소비세의 개정에 따른 차익 또는 차손을 얻게 된다.

이렇게 세율인상 또는 인하에 대한 개별소비세법 개정이 있는 경우, 이 개정 발표시점에는 제조장에서 반출되었거나 판매장에서 판매되었지만 개정사항이 시행된 이후 최종소비자에게 유통되는 상황에서의 해당 재고에 대한 과세가 문제가 된다. 이러한 상황을 세율인하가 있는 경우와 세율인상이 있는 경우로 구분하여 살펴보고자 한다.

2. 개별소비세의 세율인하정책에 따른 재고에 대한 과세

가. 재고보유에 대한 세액환급 및 세액공제

특정 품목에 대한 개별소비세의 세율인하가 예정되어 있는 경우, 제조장에서의 반출하거나 판매장에 판매한 시점에서는 인하 전의 세율로 개별소비세를 납부하고 인하된 세율이 적용된 이후에 최종소비자에게 유통하는 상황에서는 그 제조업자 또는 도소매업자는 최종소비자 가격에 포함된 세액보다 과다하게 납부하는 상황이 된다. 이 경우 세율인하 전까지 보유하고 있던 재고에 대해서는 현행 개별소비세법상 의제환입규정을 적용하거나 개별소비세 세율인하 물품에 대한 환입신고 및 세액환급(공제)에 관한 고시에 따라 환입 또는 세액환급을 받을 수 있다.

이러한 세율인하 직전의 재고에 대해서는 인하된 세율과의 차이에 발생한 세액만큼을 환급하거나 납부할 세액에서 공제받을 수 있어 인하 발표시점과 인하시행 시점 사이에 재고를 보유하고 있던 제조자와 도소매업자에게는 세부담에 대한 불이익을 제거해 주는 제도적 장치가 존재한다고 할 수 있다. 또한 세율인하가 예정되어 있는 개별소비세 납세의무자인 제조자와 도소매업자는 가능한 한 재고보유를 최소화하려는 유인을 가지고 있기 때문에 이러한 세액환급이나

공제의 상황은 세율인상이 예정된 경우에 비해 상대적으로 적을 것이다.

이러한 이유에서 세율인상이 예고된 경우와는 달리 세율인하 예정인 경우 과세관청에서의 재고조사가 잘 이루어지지 않고 있다. 질의회신인 소비22641-2212(1987.10.22.)에서 내용을 보면, 석유류에 대한 개별소비세 세율인하가 예정되어 있는 경우, 유류판매업체에서는 종전과 같은 많은 석유류 저장량을 확보치 아니하고 가격인하 발표만을 기다리고, 가격인하와 동시에 입고하려는 경향이 통상적인 상거래상의 관례라고 명시하였다. 또한 질의자는 “유류가격을 인상했을 때에는 인상발표와 동시 과세관청은 석유판매업소를 급습하여 석유류의 재고량을 조사한 후 당해 재고량을 확인하여 인상된 세율을 적용한 개별소비세를 부과하게 하여 납세의무 이행토록 하고 있으나 그와는 반대로 석유류 가격이 인하될 경우에는 인하에 따른 아무런 조치 없이 석유류 판매업자들이 많이 손해를 보면서 연중 계속적으로 많은 재고량을 확보하여 저장토록 하고 있다”고 질의하면서 “물가변동의 억제와 사회질서 확립을 위하여 석유류 가격인하할 때에도 재고량의 조사를 할 필요가 있음”을 건의하였다. 하지만 과세관청의 회신은 “석유류 가격인하 시에는 사후 기장에 의하여 확인할 수 있기 때문에 재고조사를 하지 않고 있다”고 이루어졌다.

이처럼 개별소비세의 세율인하가 예정된 경우에는 인상이 예정된 경우에 비해 재고조사에 대해 과세관청이 소극적임을 알 수 있다.

나. 세율인하되는 과세물품에 대한 환입신고 및 세액환급(공제) 제도

개별소비세법 제1조 제2항 제3호 및 제5호, 같은 법 시행령 제2조의2 제1호 및 제3호와 부칙 제6조에 의하여 세율이 인하되는 과세물품에 대한 환입신고 및 세액 환급(공제) 절차를 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 적용대상물품은 「개별소비세법 시행령」 별표 1 제5호 가목부터 다목까지의 물품과 「개별소비세법 시행령」 별표 1 제7호의 물품으로서 다음의 물품을 대상으로 한다.

- 개별소비세 세율 인하 적용일로부터 5일 이내에 제조장에서 개정 전 세율로 과세되어 반출된 과세물품
- 적용일 전에 인하 전 개별소비세 세율을 적용하여 정상적으로 과세 반출된 과세물품을 대상으로 하며 적용일 00시 현재 의제하치장(제조장·하치장·직매장 등)에 재고로 보관 중인 것에 한한다.
- 적용일 전에 소비자에게 판매(양도)된 것 또는 미납세·면세 반출 등 개별소비세가 부과되지 아니하고 반출된 것은 적용대상에 포함되지 아니한다.

둘째, 적용대상자는 개별소비세법 제9조·제10조에 따라 제2조의 적용 대상물품에 대한 개별소비세를 신고·납부한 제조자로서 의제하치장 설치신고를 한 자 또는 제2조 제1호에 해당하는 물품이 있는 제조자가 되며, 의제하치장을 설치하여 운영하는 자이어야 한다. 제조자는 제조

장·하치장·직매장 등을 자기의 의제하치장으로 적용 받고자 하는 경우 각 의제하치장별로 의제하치장 설치신고서(별지 제1호 서식)를 작성하여 도소매업자 등과 연명으로 날인한 후 의제하치장 관할세무서장에게 신고하여야 한다. 특히 제조자는 제1항에 따라 의제하치장 설치신고를 한 경우에는 의제하치장 설치신고 명세서를(별지 제6호 서식) 제조장 관할세무서장에게 제출하여야 하며, 판매장이 본점 이외의 지점 및 별도의 보관창고를 가지고 있는 경우 각각 소재지 관할세무서장에게 의제하치장 설치신고를 하여야 한다.

셋째, 의제환입신고를 해야 한다. 제조자는 의제하치장 설치신고를 한 제조장·하치장·직매장 등 별로 다음의 서류를 작성하여 의제하치장 관할세무서장에게 각각 3부씩 제출하여야 한다. 단, 제5호의 서류는 세무공무원이 확인할 수 있도록 의제하치장에 보관한다.

1. 과세물품 의제환입신고(확인·통보)서(별지 제2호 서식)
2. 과세물품 의제환입신고 물품별 재고(확인)내역서(별지 제3호 서식)
3. 의제하치장 상품 수불상황표(별지 제4호 서식)
4. 의제하치장 상품 입·출고 내역서(별지 제5호 서식)
5. 적용일 현재 의제하치장에 재고로 보관 중이던 과세물품이 적용일 이후 소비자에게 인도되었을 경우에는 그 사실을 증명하는 객관적 증명서류(세금계산서, 신용카드전표, 인수증(배송증) 등)

또한 제조장 반출 후 여러 유통단계를 거친 경우에는 제조자와 각 단계 판매업자가 모두 연명으로 작성한 후 신고해야 하는데, 다음에 해당하는 경우 의제환입신고 대상에서 제외한다.

1. 제조장에서 개정 전 세율에 의하여 정상적인 방법으로 과세반출되지 아니한 물품
2. 무자료·위장·가공 거래물품, 미납세·면세반출 물품, 변질·파손된 불량품, 중고물품, 수입 물품
3. 「개별소비세법」 제20조 제2항 제3호에 따라 제조장으로 정상 환입되는 물품
4. 의제하치장 설치신고를 기한 내에 하지 아니한 경우
5. 여러 유통단계를 거쳤던 것에 대해 제조자와 판매업자가 연명으로 의제하치장 설치신고를 하지 아니한 경우

넷째, 세액의 환급 또는 공제를 신청해야 한다. 납부할 세액이 있는 제조자는 개별소비세 과세표준신고시 납부할 세액에서 공제하며, 납부할 세액이 없는 제조자의 경우에는 개별소비세 과세표준신고일까지 관할세무서장에게 환급신청 하여야 한다. 이때 다음의 서류를 첨부하여야 한다.

1. 개별소비세 공제(환급) 신청서(『개별소비세법 시행규칙』 별지 제26호 서식)
2. 과세물품 의제환입확인서 및 집계표(별지 제2호 서식)
3. 과세물품 의제환입신고 물품별 재고확인 내역서 및 집계표(별지 제3호 서식)
4. 의제하치장 상품 수불상황표 및 집계표(별지 제4호 서식)
5. 의제하치장 상품 입·출고내역 및 집계표(별지 제5호 서식)

다섯째, 장부비치 등 의무사항을 준수하고, 재고물품에 대한 확인신고를 하여야 한다. 의제하치장에서는 과세물품 입·출고에 관한 상품수불부, 판매일보, 세금계산서, 신용카드매출전표, 제품 배송장 및 인수증, 거래사실을 증명하는 서류 등의 의제환입에 관련된 증명서류를 준비하여 세무공무원의 재고확인시 제시하여야 한다. 또한 의제하치장에서는 확인대상 과세물품을 제조장 반출일별로 구분 보관하여 세무공무원의 재고확인에 협조하여야 하며, 개별소비세 환급(공제)세액 확정시 해당 환급(공제)세액을 공급가액에서 차감하여 수정세금계산서를 발급한다(제조사, 유통업자 모두 해당).

그리고 세무공무원이 의제하치장에서 재고확인시 ‘과세물품 의제환입신고(확인·통보)서’(별지 제2호 서식) 및 ‘과세물품 의제환입신고 물품별 재고(확인)내역서’(별지 제3호 서식)에 기재된 물품이 보관되어 있는 경우에 한하여 재고물품으로 본다. 다만, 적용일 이후 소비자에게 인도되어 현물이 없는 경우라도 증명서류에 의하여 그 사실이 확인되는 경우에는 재고물품으로 본다.

3. 개별소비세의 세율인상정책에 따른 재고에 대한 과세

가. 개별소비세 세율인상 시 재고에 대한 과세체계

현행 개별소비세법에서는 과세시기에 개별소비세가 과세된 물품이나 용역에 대해서는 과세가 종결되는 게 원칙이나 세율인하에 따른 의제하치장에 보유 중인 재고에 대해서는 의제환입 또는 세액환급(공제)제도를 통해 과다납부세액을 보전해 주는 제도를 적용하고 있다. 그러나 세율인하와는 다르게 세율인상되는 경우, 해당 재화의 반출, 판매 및 수입신고로 인상되기 전의 세율로 정상적으로 과세되었고 인상된 세율을 적용하기 전에 재고로 보유하다가 인상된 세율을 적용하는 시점 이후에 최종소비자에게 유통되는 상황에 대해서는 개별소비세법상에 사후적인 조치가 없는 게 현실이다. 즉 세율인상 전의 재고에 대한 추가적인 과세절차는 없다.

다만, 물가안정예관한법률에 의한 매점매석행위 금지와 개별소비세법 사무처리규정에 따른 재고확인으로 규제하고 있다.

나. 매점매석행위 금지

물가안정예관한법률 제7조 및 동법 시행령 제14조, 제23조의 규정에 따라 물가안정과 소비자의 권익보호라는 목적으로 제조자, 도소매업자 및 수입업자에 대한 매점매석행위를 규제하고 있다. 즉 사업자는 폭리를 목적으로 물품을 매점하거나 판매를 기피하는 행위로서 기획재정부 장관이 물가의 안정을 해칠 우려가 있다고 인정하여 매점매석 행위로 지정한 행위를 금지하고 있다. 또한 해당 사업자가 이러한 매점매석행위가 있다고 인정되는 경우에는 아래와 같이 관련 자료의 제출명령 등을 할 수 있다.

물가안정예관한법률 시행령 제23조 【자료의 제출명령 등】

- ① 법 제16조 제1항의 규정에 의한 원가 및 경영상황에 관한 보고 또는 관계자료의 제출명령은 다음 각호의 경우에 하되 그 내용과 기간을 명시한 문서로 하여야 한다.
 1. 법 제2조의 규정에 의하여 지정한 최고가격의 준수여부를 확인하기 위하여 필요한 경우
 2. 법 제3조의 규정에 의한 가격표시명령의 준수여부를 확인하기 위하여 필요한 경우
 3. 법 제6조의 규정에 의한 긴급수급조정조치의 시행을 위하여 필요한 경우
 4. 법 제7조의 규정에 의한 매점매석행위를 단속하기 위하여 필요한 경우
- ② 기획재정부 장관 또는 주무부장은 법 제16조 제1항의 규정에 의하여 사업자에게 정기 또는 수시로 원가 및 경영상황에 관한 관계자료의 제출을 명할 수 있다.
- ③ 법 제16조 제1항의 규정에 의한 검사는 제1항 각호의 경우에 실시 할 수 있으며, 주무부장은 검사후 그 결과를 기획재정부 장관에게 통보하여야 한다.

개별소비세 인상 전의 세율로 과세된 물품 등의 판매가는 일반적으로 인상된 세율을 적용한 판매가보다 작아져 차익을 발생시킬 수 있기 때문에 제조자와 도소매업자 등은 가능하면 세율 인상 전에 재고를 많이 보유할 유인을 가지게 된다. 이로 인해, 세율인상이 예고된 이후에 해당 물품 등에 대한 제조자와 도소매업자 등의 매점매석행위 또는 판매기피행위가 발생한다.

이러한 매점매석행위와 판매기피행위로 인하여 발생한 차익에는 세율인상 후의 판매가격 상승분도 포함되지만 최종소비자에게 거래징수한 개별소비세가 포함되어 있다. 즉 최종소비자는 인상된 세율이 적용된 개별소비세가 포함된 판매가로 해당 물품 등을 구입하게 하고, 제조자 또는 도소매업자는 세율인상되기 전의 개별소비세에 대한 납세의무를 이행하게 되어 결국 소비자 부담 개별소비세가 제조자 등의 납부한 개별소비세보다 크게 된다.

따라서 현행 개별소비세 인상에 따른 매점매석행위 또는 판매기피행위에 대한 구체적인 규제는 기획재정부 고시로 법체계 형식을 갖추고 있고 이 고시를 위반한 제재조치로는 물가안정예관한법률 제26조에 따라 3년 이하의 징역 또는 5천만원 이하의 벌금에 처하고 있다.

개별소비세 세율인상이 있었던 대표적인 사례를 통해 매점매석행위에 대한 규제를 살펴보고자 한다.

(1) 2002년 7월 1일 석유류 세율인상 사례

정부는 산업경쟁력의 강화와 서민생활안정 등을 위하여 저에너지 가격정책에 기초를 두어 운영해 오던 에너지세제가 에너지 소비절약, 환경오염, 국제수지 등 측면에서 많은 문제점이 제기됨에 따라 에너지원에 대한 세율 및 가격체계를 2006년 7월까지 국제기준에 맞게 합리적으로 조정하기 위하여 마련된 에너지세제 개편에 따라 2001년 7월 1일 인상에 이어 2002년에도 인상하게 되었다.

2002.7.1부터 석유류 세율인상에 따라 석유류 판매가격도 오를 것을 전망하였는데 이는 세율인상 전 가수요가 발생하거나 매점매석 및 판매기피행위가 예상되었기 때문이다. 따라서 세율인상 전후를 기하여 유통질서 저해우려에 대한 정상화 관리대책 필요하게 되어 정유사, 저유소 및 대리점에 대한 재고물량 확인 등이 요구되었다.

이러한 세율인상에 따른 예상되는 문제점은 다음과 같다.

첫째, 출고단계에서의 매점매석행위이다. 정유사가 세율인상 전 6월 중에 외부 저유소 및 지역영대리점에 대량으로 반출하게 된다. 세율인상에 따른 세부담회피와 인상 이후 가격으로 자영대리점, 주유소 등에 판매할 것으로 예상된다.

둘째, 출고량을 조작하는 것이다. 유조선, 송유관 및 유조차 등 기타 저장할 수 있는 장소에 비공식적으로 최대한 물량저장 또는 아직 출고되지 않은 물량을 서류상으로만 출고된 것으로 조작하게 된다.

셋째, 판매단계에서의 매점매석행위로서 대리점, 주유소가 세율인상 전(6월 중) 유류를 최대한 주문한 후 세율인상 이후 인상된 가격으로 소비자에게 판매하게 된다. 이로 인해 일부 영세주유소는 유류확보에 어려움을 겪게 되고 결국 소비자의 불편을 초래하게 된다.

이러한 문제점을 해결하기 위한 국세청의 유통질서 정상화 관리대책을 다음과 같이 시행하게 되었다. 첫째, 관련업체에 사전안내 및 지도·홍보를 실시하였다. 석유류 관련업체 및 협회임원 초청하여 간담회를 2002년 6월 21에 실시하여, 세율 인상되는 시점을 이용하여 차익을 발생시킬 목적으로 매점매석, 판매기피하는 행위를 자제하도록 당부하였다. 둘째, 소비자불편신고센터의 설치와 운영이다. 일선 세무관서 조사과에 소비자불편신고센터를 설치하여 운영하였다. 대리점, 주유소, 충전소 등에서 소비자에 판매기피하여 유통질서를 저해 등 소비자에게 불편을 초래하였을 경우 전화, FAX 및 인터넷으로 사실행위를 접수하여 그 사안에 따라 엄정하게 조치하였다. 셋째, 정유사의 석유류 반출한도량을 설정하였다. 기획재정부 고시의 반출한도량 허용기준을 경유, 등유, 부탄 및 부생유는 전년 5-6월 동기 대비 115% 이내 그리고 중유는 전년 5-6월 동기대비 120% 이내로 설정하였다. 넷째, 정유사의 석유류 반출실적을 신고받고 분석하였다. 2002.7.1 세율인상되는 경유, 등유, 중유, 부탄, 부생연료에 대하여 2001년 5월-6월분과 2002년 5월분 반출실적은 6월 15일까지, 2002년도 6월분 반출실적을 7월 15일까지 소정서식에 의해 작성하여 제출토록 하였다. 또한 제출된 서류를 과세표준신고서와 대사하는 등 정밀 분석하였다.

다섯째, 정유사, 저유소 및 판매장 등 재고확인을 실시하였다. 세율이 인상되는 석유류를 대상으로 재고를 확인하여 제조장 과다반출 또는 대리점 등 판매장의 매점매석 하거나 판매기피 행위 등 고시위반여부를 중점 단속하였다.

또한 이러한 관리대책을 시행한 결과, 제조장에서 석유류반출 허용한도량 기준초과 반출하였는지의 여부와 대리점 등 판매장에서 정당한 사유없이 판매기피, 매점매석금지 위반사실 등이 발견되었을 경우에는 관련법규에 따라 고발 등을 하였다. 또한 재고확인 결과 차이부분에 대하여는 직접세 및 간접세 과세자료로 누적관리하는데 활용하고 매점매석과 판매기피하여 소비자에 불편을 주거나 유통질서를 저해한 사업자에 대하여는 특별관리대상자로 정하여 지속적인 사후관리하게 된다.

특히 고시에서의 매점매석의 기준은 다음과 같다.

- 정유사가 정당한 사유 없이 석유판매업자에게 판매를 기피하거나 특정업체에게 과다 공급하는 행위
- 세율인상 차익 도모 및 폭리를 목적으로 정상적인 소요량보다 과다하게 매입하여 보유하는 행위
- 공급능력이 있음에도 반출 또는 판매를 기피하는 행위
- 대상사업자 : 정유사·대리점 등 도매업체, 주유소, 충전소 등 소매업체

이러한 고시의 경우 매점매석이나 판매기피행위를 통해 재고차익을 발생시킬 경우 이러한 행위에 대한 제재는 개별소비세를 포함한 세법에서의 추가적인 조치가 없는 실정이다.

(2) 2015년 1월 1일 담배 개별소비세 세율인상 사례³⁾

정부가 담배 관련 개별소비세 인상으로 담배 제조자, 도소매업자 및 수입업자들의 매점매석 또는 판매기피행위를 규제하고자 2014년 12월 16일 기획재정부 고시 제2014-29호를 통해 담배 매점매석행위에 관한 고시를 발표하였다. 이 고시내용을 보면 다음과 같다.

첫째, 적용대상은 담배사업법 제2조의 규정에 대한 담배로서 “연초의 잎을 원료의 전부 또는 일부로 하여 피우거나, 빨거나, 증기로 흡입하거나, 씹거나, 냄새 맡기에 적합한 상태로 제조한 것”을 의미한다.

둘째, 매점매석행위 등의 기준이다. 담배사업법의 규정에 의한 제조업자, 수입판매업자, 도매업자 및 소매인이 담배를 대상으로 폭리를 얻을 목적으로 다음과 같이 자기의 정상적인 소요량보다 과다하게 반출 또는 매입하여 보유하거나 공급능력이 충분함에도 불구하고 판매를 기피하

3) 이와 유사하게 2005년부터 담배값 인상에 따른 “담배 매점매석행위” 금지에 대한 재정경제부 고시도 동일한 내용을 담고 있다. 그러나 직전 2개월 전까지 반출량의 103%를 초과하는 경우를 매점매석행위로 정의하고 있다.

는 행위를 금지를 말한다.

- 담배사업법에 의한 제조업자와 수입판매업자가 이 고시의 시행일부터 적용시킨 종료일까지 지방세법 제55조의 규정에 의하여 담배를 반출함에 있어 매월 반출량이 2014.1.1.부터 2014.8.31.까지 기간의 월평균 반출한 양의 104%를 초과하는 것을 금지
- 담배사업법에 의한 도매업자와 소매인이 이 고시한 시행일로부터 별도의 고시일까지 담배사업법에 의한 제조업자, 수입판매업자 및 도매업자로부터 담배를 매입함에 있어 매월 매입량이 2014.1.1.부터 2014.8.31.까지의 기간동안 월평균 매입한 양의 104%를 초과하는 것을 금지함. 다만, 2014.12.16. 12 : 00이후 담배소비 물량부족 완화를 위해 담배제조사 및 수입판매업자의 유통재고에서 추가 공급하는 물량에 대해서는 도·소매인의 매입량 104% 제한에서 예외로 함
- 담배사업법에 의한 제조업자, 수입판매업자, 도매업자 및 소매인이 정당한 이유없이 자기가 반출 또는 매입한 담배의 판매를 기피하는 것을 금지

셋째, 이 고시를 위반할 경우 제재조치로는 물가안정에관한법률 제26조에 따라 2년 이하 징역 또는 5천만원 이하의 벌금에 처한다. 그러나 이러한 담배 매점매석행위에 관한 고시의 경우에도 매점매석이나 판매기피행위를 통해 재고차익을 발생시킬 경우 제재는 개별소비세를 포함한 세법에서의 추가적인 조치가 없는 실정이다.

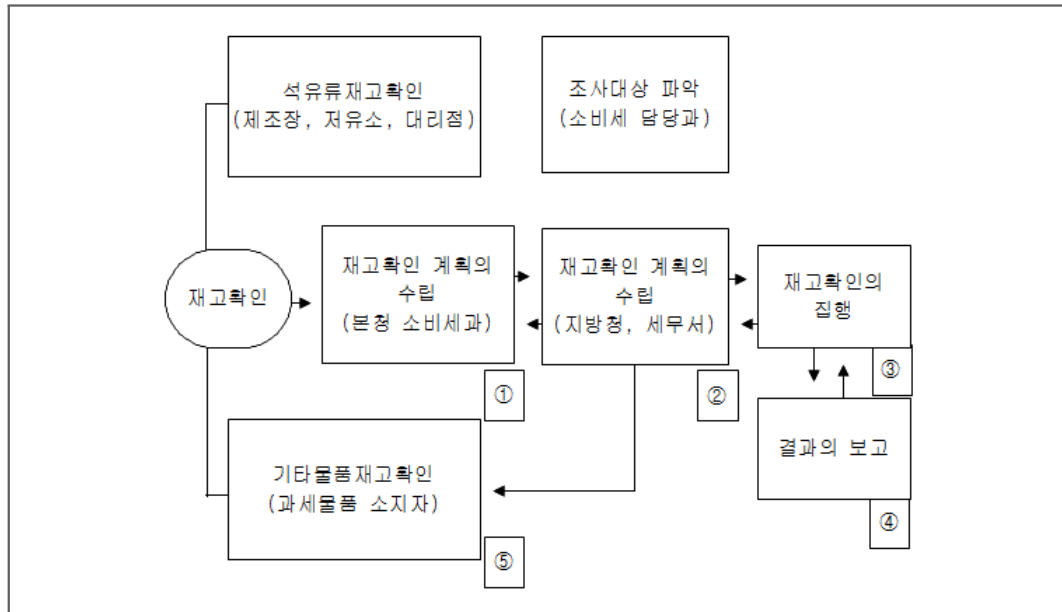
다. 개별소비세 사무처리규정상의 재고확인

개별소비세 사무처리규정(2015.7.1. 개정)에서는 법개정으로 과세물품의 세율이 인상·인하, 과세폐지되는 물품의 제조장 반출가격 또는 판매장 판매가격에 변동이 있을 때에는 과세물품의 제조장 및 유통과정에서 소지하고 있는 물품에 대하여 필요한 경우 재고확인을 실시할 수 있으며 그 품목과 실시시기는 별도계획에 의하여 정하도록 규정하고 있다. 재고확인을 크게 석유류 재고확인에 대한 재고확인 과 기타물품의 재고확인을 구분하여 규정하고 있다.

(1) 석유류의 재고확인

석유류의 재고확인대상은 원칙적으로 제조장, 저유소 및 대리점으로 하지만 필요한 경우 석유류 재고확인대상의 범위를 조정할 수 있다. 또한 석유류의 재고확인의 절차는 <그림 1>과 같이, ① 과세대상 신규추가 또는 세율인상시 재고확인 계획 수립·시달, ② 지방청 및 세무서에 확인대상 파악 및 재고확인 계획 수립 시행, ③ 재고확인 집행, ④ 확인결과의 보고와 과세자료 활용 통보, ⑤ 소지자에 소지물품 확인 증표 표시의 절차로 이루어지고 있다.

〈그림 1〉 석유류 재고확인 절차도



주1) 자료출처 : 개별소비세 사무처리규정 제7절 재고확인

또한 석유류 재고확인의 방법으로 소비세세 담당과장은 확인점검반원 중에서 집행책임자를 지정하고, 그 집행책임자는 다음과 같은 확인절차를 거치게 된다.

첫째, 확인대상 업체에 나가서 현장확인 출장증을 제시하고 확인목적(설명한 다음 위험물취급소 설치허가증, 용기검정부, 유종별 유류수불부, 운반용기(탱크 등), 기타 필요한 장부의 제시를 받아 유류의 소재 등을 대수 관찰한다.

둘째, 위험물취급소 설치허가증상에 기록되어 있는 저장용기의 소재 및 용량과 용기검정부상에 기재되어 있는 용기별 용량에 들어맞는지를 검토한다.

셋째, 유종별·저장탱크별로 재고량을 파악하기 위하여 검척(측정)한다. 이 때 검척은 석유류 유입구 또는 검척구에서 확인공무원이 직접 검척한다. 검척할 때에는 반드시 확인업체 관련자를 참여시킨다.

넷째, 검척은 입실심과 공적심이라는 방법을 병행 실시하여 피조사자의 조작예방과 용기검정의 적정 여부를 검토한다(앵커(Anchor Line)의 수량을 명시하여야 함). 용기검정부가 비치되어 있지 아니한 업체에 대한 재고량의 적정 여부는 별지의 검정방법으로 검토한다. 검척내용과 용기검정부에 의하여 유종별로 수량을 산출하며 재고 계측시 각 저장탱크 계측구에 부착되어 있는 온도측정기에 의하여 신속하게 온도 등을 확인·기록하며, 확인당시 온도에서의 유종별 수량과 표준온도 15℃에서의 유종별 환산 수량을 석유류 재고확인서에 병행 기록한다. 검척에 의하

여 확인된 재고량과 장부상 수량이 불일치 할 경우 그 사유를 규명한다.

다섯째, 가격변동 전 2일간의 거래량을 유종별·거래처별로 발취하여 석유류도소매업자료 비교표를 작성, 거래처 관할세무서장에게 통보하고 거래처 관할세무서장은 해당 비교표에 의하여 입고 확인 처리하여야 한다. 다만, 현장확인 일수는 세무서장이 적절하게 조정할 수 있다. 재고 확인 전에 구매한 석유류로서 구입자의 재고확인 시까지 입고되지 아니한 석유류는 구입자의 재고량으로 보며, 재고조사 전에 판매한 석유류로서 출고하지 아니한 석유류는 도소매업자의 재고량으로 보지 아니한다.

여섯째, 수보된 구입자료 중 구입자에 의하여 처리되지 아니한 자료는 석유류미입고 통보자료일람표를 작성하여 원래 통보한 세무서장(소비제세 담당과장)에게 회보한다.

이렇게 재고확인 통해 나타난 대리점의 재고량은 부가가치세 및 직접세 과세자료로 활용하고, 지방국세청장은 제조장, 저유소의 재고량을 개별소비세, 부가가치세 및 직접세 과세자료로 활용하도록 제조장 관할세무서장에게 통보하게 된다.

(2) 석유류 이외의 과세물품에 대한 재고확인

석유류 이외의 과세물품에 대한 재고확인은 석유류 재고확인의 절차와 방법은 원칙으로 동일하다. 특히 새로이 과세대상이 되거나 세율 인상이 되는 소지물품에 대한 신고 또는 과세를 할 경우에는 석유류 재고확인절차에 준하여 재고확인을 실시한다.

소지내용을 확인한 물품은 소지자로부터 소지물품확인서를 수집한 후 그 물품 1개마다 소지물품확인인을 날인한 증표를 붙이고, 소지물품 확인인을 날인한 증표에는 물품별로 작성번호를 기록하여 붙이며, 이중붙임 또는 붙임누락이 없도록 관리하게 된다.

위에서 살펴본 바와 같이, 개별소비세 사무처리규정에서도 세율인상하는 경우 제조자, 도소매업자 또는 수입업자가 재고차익을 발생시키기 위하여 매점매석 또는 판매기피행위에 대하여 과세하거나 추가적인 세법을 적용하지 않는다는 것을 알 수 있다.

IV. 개선방안

1. 개별소비세 세율인상시 적용일 이전의 보유재고에 대한 탄력세율 적용 방안

개별소비세 세율이 변동되는 상황에서 과세시기에 정상적으로 과세되었던 재화 등을 변동세율을 적용하는 시점 이후에 유통하는 경우, 재고차익 또는 재고차손이 발생할 수 있다. 특히 개별소비세 세율이 인하되는 경우에는 재고차손이 발생하기 때문에 제조자, 도소매업자 또는 수입업자는 가능하면 재고보유를 하지 않으려고 하고, 설령 보유한 재고에 대하여 의제하치장을 적용하여 의제환입 또는 세액환급(공제)을 받음으로써 구제받을 수 있는 제도적 장치가 마련되어

있다(이준교와 박성욱, 2010).

하지만 세율이 인상되는 상황에서는 재고차익이 발생하게 되기 때문에 제조자, 도소매업자 및 수입업자는 과다한 재고를 보유할 유인이 작용하게 된다. 이러한 과다재고보유에 대하여 물가안정에 관한 법률에 따라 기획재정부 고시로 “매점매석행위와 판매기피행위”를 규제하고 있지만 인력제한이 많은 과세관청의 재고확인으로는 한계가 있다.

세율의 인상 또는 인하가 예정되어 있는 경우 그 인하 또는 인상 적용일에 발생하는 문턱효과가 문제가 된다. 세율 인하하는 상황에서는 개별소비세 탄력세율을 적용하여 왔지만 세율 인상하는 상황에서는 아직까지 탄력세율을 적용하지 않았다.

따라서 본 연구에서는 세율이 인상되는 상황에서 제조자, 도소매업자 및 수입업자 등이 보유하는 재고분에 대하여 단계적으로 탄력세율을 적용하는 방안을 제시하고자 한다.⁴⁾ 현행 개별소비세법 제1조 제7항에 따라 경기조절, 가격안정, 수급조정에 필요한 경우 법률에서 정한 세율의 30% 범위 내에서 세율조정이 가능하기 때문에 세율인상에 따른 탄력세율 적용에는 문제가 없다.

구체적인 탄력세율 적용방안은 다음과 같다.

첫째, 개별소비세 세율인상 예고가 발표와 동시에 단계적 탄력세율 적용 예고가 이루어지고, 담배제조사는 이 단계마다 물품 등의 포장을 바뀌가며 제조장에서 반출하게 된다. 이때 포장 디자인을 변경하는데 소요되는 시간이나 원가를 최소화하기 위하여 최종 판매가격을 기존 포장에 표시하면 된다.

둘째, 이렇게 변경된 포장(판매가격 표시)된 물품 등이 도소매업자를 통해 최종 소비자에게까지 유통된다면 최종 소비자는 표시된 가격으로 해당 물품 등을 구입하게 된다.

셋째, 최종 소비자가 해당 물품 등의 포장지에 표시된 가격으로 구매하려고 할 때, 도소매업자가 인상된 가격을 요구하는 경우에는 매점매석이나 판매기피행위로 간주하여 규제토록 한다.

이렇게 개별소비세 세율인상에 따라 단계적 탄력세율을 적용할 경우, 제조사, 도소매업자 또는 수입업자의 매점매석행위 내지 판매기피행위를 방지할 수 있으며 소비자들의 권익을 보호할 수 있다.⁵⁾

4) 이렇게 탄력세율을 적용하는 방안은 헤럴드경제(2014.12.17.)의 보도자료 “담배 사재기 막으려면 포장·모양부터 바뀌라”의 기사내용과 유사하다. 이 보도자료에는 단계적 탄력세율 적용에 대한 보도내용은 없으나 담배 포장이나 모양을 변경하여 도소매업자들의 매점매석행위를 방지하자는 내용이다.

5) 물론 이러한 개선방안에 납세자가 부담해야 하는 납세협력비용이 소요될 수 있다. 이를 해결하기 위한 방안으로는 세액공제나 감면을 통해 납세자와 협력 유인을 제공할 수 있다.

2. 제조자, 도소매업자 및 수입업자의 매점매석행위에 대한 조세범 처벌법 적용안

현행 개별소비세법 세율인상에 따른 매점매석이나 판매기피행위에 대해서는 물가안정에 관한 법률 제26조에 따라 2년 이하의 징역 또는 5천만원 이하의 벌금에 처하고 있다. 이는 세율인상을 이용하여 매점매석 등을 통해 제조자, 도소매업자 및 수입업자가 얻는 재고차익에는 분명 담세자인 소비자가 부담한 세액이 고스란히 그 재고차익에 포함된다. 물론 과세시기에 정상적으로 인상 전의 세율로 개별소비세를 부담하였다고는 하지만 이는 세율인상 적용일이라는 문턱이 있어 담세자로부터 받은 금액보다 작게 납부한 상황이 된다. 즉 간접세로서 납세의무자와 담세자가 다르지만 담세금액과 납세금액의 차이를 단순 재고보유에 따른 원가보상 또는 차익으로 보기에는 문제가 있다.

따라서 본 연구는 이러한 차익에 개별소비세 납세금액과 최종 소비자의 담세금액의 차이가 포함되었다는 것을 전제로 현행 물가안정예관법률의 처벌에 조세범처벌법의 적용을 제안하고자 한다.⁶⁾

V. 결 론

제4차 경제개발계획을 뒷받침하고 세제를 근대화하기 위한 전면적인 간접세제 개편의 일환으로 부가가치세를 도입하였다. 그러나 이러한 부가가치세가 가지는 조세부담의 역진성 등의 불합리성을 제거하고, 사치성물품의 소비를 억제하기 위해 개별소비세제를 도입하게 되었다. 개별소비세는 1976년 12월에 특별소비세가 도입되어 운영하여 오다가 국민들의 소비패턴이 변화함에 따라 사치세로서의 기능이 퇴색되어 2008년부터 그 명칭을 개별소비세로 변경하였다.

그러나 개별소비세 세율의 인상 또는 인하정책이 있는 경우, 인상 또는 인하하려는 세율을 적용하기 전에 해당 재화를 제조장에서의 반출, 판매장에서의 판매 및 수입신고를 하고 해당 제조사 또는 판매사가 재고상태로 보유하고 있다가 해당 세율의 인상 또는 인하한 후 최종소비자에게 유통되는 경우가 있다. 또는 개별소비세 과세대상이 아니었던 품목이 과세대상으로 포함되도록 하는 개정이 있는 경우(또는 과세대상이었던 것이 과세대상에서 제외하는 개정이 있는 경우), 이러한 개정 발표시점부터 개정사항이 시행되는 시점 사이에 해당 품목이 재고상태로 있다가 개정사항 시행일 이후 최종소비자에게 유통되는 경우가 있다.

6) 물가안정예관법률과 조세범처벌법으로 매점매석행위를 동시 처벌하게 되는 경우에 헌법 제13조 제1항에 규정하고 있는 이중처벌금지의 원칙에 위배될 가능성이 있다. 따라서 본 연구에서는 매점매석행위보다 조세범처벌법으로 처벌하는 방안을 제시하고 있다.

이러한 재고상태에 있던 품목이 최종소비자에게 유통될 때 제조사 또는 판매사는 해당 품목에 대하여 개정 전의 세율로 개별소비세를 납부하였고 최종소비자에게는 개정 전의 개별소비세를 포함한 최종가격을 재산정하여 유통하게 된다. 이때 해당 제조사 또는 판매사는 개별소비세의 개정에 따른 차익 또는 차손을 얻게 된다. 이렇게 세율인상 또는 인하에 대한 개별소비세법 개정이 있는 경우, 이 개정 발표시점에는 제조장에서 반출되었거나 판매장에서 판매되었지만 개정사항이 시행된 이후 최종소비자에게 유통되는 상황에서의 해당 재고에 대한 과세가 문제가 된다.

본 연구는 이러한 문제를 해결하기 위한 방안으로 다음과 같은 개선방안을 제시하고자 한다.

첫째, 세율 인상되는 상황에서 제조자, 도소매업자 및 수입업자 등이 보유하는 재고분에 대하여 단계적으로 탄력세율을 적용하는 방안을 제시하고자 한다(성명재, 2008). 현행 개별소비세법 제1조 제7항에 따라 경기조절, 가격안정, 수급조정에 필요한 경우 법률에서 정한 세율의 30% 범위 내에서 세율조정이 가능하기 때문에 세율인상에 따른 탄력세율 적용에는 문제가 없을 것이다.

둘째, 제조자, 도소매업자 및 수입업자가 개별소비세의 세율인상을 이용하여 매점매석 등을 통해 얻는 재고차익에는 담세자인 소비자가 부담한 세액이 포함된다(기석도, 2015). 물론 과세 시기에 정상적으로 인상 전의 세율로 개별소비세를 부담하였다고는 하지만 이는 세율인상 적용 일이라는 문턱이 있어 담세자로부터 받은 금액보다 작게 납부한 상황이 된다. 따라서 본 연구는 이러한 차익에 개별소비세 납세금액과 최종 소비자의 담세금액의 차이가 포함되었다는 것을 전제로 현행 물가안정에 관한 법률의 처벌에 조세범처벌법의 적용을 제시하고자 한다.

참고문헌

- 기석도. 2015. “소비과세부담의 국제적 비교분석”, 한국산업경제학회 정기학술대회 논문집 : 103-212.
- 김두형. 2011. “환경친화적인 자동차세 도입방안”. 조세법연구 제17권 제2호 : 207-249.
- 김유찬 · 윤태화 · 서희열. 2006. “소비세 분야의 세제개혁 방향”. 세무와회계저널 제7권 제3호 : 335-362.
- 박명호 · 문예영. 2007. “우리나라와 주요국의 주세 및 주류행정에 대한 고찰”. 한국조세연구원 세법연구센터.
- 박상원 · 송은주 · 김태훈. 2009. “외국의 개별소비세 운영 방법에 대한 조사연구”. 한국조세연구원 세법연구센터 연구보고서.
- 박승식 · 박상연. 2014. “부가가치세의 역진성 완화 방안”. 회계연구 제19권 제6호 : 25-49.
- 박종구. 2005. “주세제도의 합리화 : 종가세체계 개편 논의를 중심으로”. 주류산업 제17권 제2호 : 12-20.
- 성명재. 2008. “개별소비세제의 개선방안 연구”. 한국조세재정연구원 연구보고서.
- 이준규 · 박성욱. 2010. “미국에서의 소비세 논쟁과 우리나라에의 시사점”. 세무와회계저널 제11권 제1호 : 189-209.
- 전주성 · 왕승현. 2012. “시장경쟁과 지대가 기업의 조세회피에 미치는 효과”. 세무학연구 제29권 제3호 : 45-78.
- 정덕주 · 박성배. 2008. “소규모사업자의 기장 확대방안에 관한 연구”. 세무와회계저널 제9권 제3호 : 35-72.
- 정지선 · 최임수 · 김완용. 2012. “경주사업 관련 레저세의 문제점과 개선방안”. 회계연구 제17권 제4호 : 119-148.
- 최효기 · 유선중. 2011. “개별소비세 일몰제가 회원제골프장의 내장객변화에 미치는 영향”. 한국주거환경학회논문제 제9권 제2호 : 253-266.

A Study on Problems and Improvements of Gain from Sales of Inventories before Raising Tax Rate in Individual Consumption Tax

Seo-Young Kim* · Kap-Soon Kim** · Sung-Man Yoon***

〈Abstract〉

If the individual consumption tax rate is raised to reduce or temporarily, raise (lower) tax follow up on inventory held by manufacturers or sellers are before and after the issue. And also several medias have indicated the manufacturer or seller's behavior to generate gain from inventories sales after raising the tax rate. In this study, if there is a change in the individual consumption tax, the changes are aimed at manufacturers or sellers leave before and after the proposed tax issues and improvements to the act of generating a profit by keeping inventory.

The purpose of this study is to investigate whether tax rate raising affects the behavior of the manufacturer or distributor for generating income in order to minimize the tax burden.

In case of a hike or cuts of tax rate, are against the manufacturer or distributor to buy the item when the item is distribution to the final consumer is to inventory the state to pay the individual consumption tax at the rate before the revised final consumers for the final price. The gain is the gain or loss recognized in accordance with the amendment of the manufacturer. So if the individual consumption tax law amendments to tax hikes or cuts, the revised time of publication, the exports from the manufacturing place or have been sold in the shop amendment and the taxation on its inventory problems in that distribution to the final consumer after the enforcement situation do.

This study to suggest the following improvements such as a method for solving the problem. First, we propose a plan to gradually apply the tax rate elasticity with respect to inventories held by the tax rate hike situations producer, importer and wholesale supplier in which such. Second, manufacturers, wholesale agents and importers to this include one using a tax rate increase of individual consumption include inventory gains obtained through the cornering and hoarding is a consumer tax—burdener pay tax study individual consumption tax amount of these gains I propose the application of the Act on the punishment of tax evader current inflation on the assumption that it contains the difference between the final amount of the tax—burden the consumer.

〈Key words〉 Consumption Tax, Individual Consumption Tax, Gain from Sales, Tax Evader

* Doctoral Student, Graduate School of Dongguk University, yuil@yuilmconsulting.co.kr, First Author

** Professor, School of Business, Dongguk University, kks@dongguk.edu, Co-author

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