

국고보조금 및 출연금의 부가가치세 과세에 대한 개선방안

이 중 교*

Ⅰ 목 차 Ⅰ

I. 들어가며	279	IV. 국고보조금에 대한 부가가치세 제도의 문제점과 개선방안	303
II. 사업자가 국고보조금이나 출연금을 받은 경우 부가가치세 과세	281	1. 매출세액의 계산	
1. 국고보조금과 출연금의 개념 및 비교		2. 매입세액의 공제	
2. 매출세액의 계산		V. 나 가 며	310
3. 매입세액의 공제			
III. EU의 보조금에 대한 부가가치세 제도의 비교법적 고찰	297		
1. 의 의			
2. EU의 보조금에 대한 부가가치세 과세			

* 연세대학교 법학전문대학원 교수

** 투고일 : 2024. 12. 20. 1차수정일 : 2025. 1. 15. 게재확정일 : 2025. 2. 6.

<국문초록>

사업자가 국고보조금이나 출연금을 지급받는 경우 매출세액과 매입세액에 미치는 영향에 대해서는 논란이 있다. 본 논문에서는 사업자가 국고보조금을 지급받는 경우를 5가지로 유형화하여 부가가치세 과세내용과 그 개선방안에 대하여 살펴보았다.

국고보조금 중 제1유형은 사업자의 기관운영을 지원하기 위하여 국가가 국고보조금을 지급하는 경우이고, 제2유형은 보조금 수혜자인 사업자가 거래상대방에게 재화 또는 용역을 공급하고 제3자인 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우이며, 제3유형은 사업자가 보조금 수혜자에게 재화 또는 용역을 공급하고 보조금 수혜자가 국가로부터 지급받은 국고보조금으로 대가를 지급하는 경우이고, 제4유형은 사업자가 보조금 수혜자에게 재화 또는 용역을 공급하고 그 대가로 보조금 수혜자의 의사에 따라 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우이며, 제5유형은 사업자가 국가에게 재화 또는 용역을 공급하고 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우이다.

먼저 매출세액 측면에서 우리나라 판례와 과세실무는 제3유형, 제4유형, 제5유형의 경우 받은 대가 또는 국고보조금을 부가가치세 과세표준에 포함하고 제2유형의 경우에는 과세표준에서 제외하나, 유럽사법재판소의 유사보조금(Pseudo-Subsidies) 판례를 통해 제2유형의 경우에도 국고보조금이 사업자가 거래상대방에게 제공하는 재화 또는 용역의 공급가액을 구성한다고 볼 수 있는 경우에는 부가가치세 과세표준에 포함하는 것이 필요하다는 점을 논증하였다. 또한 매입세액 측면에서는 부가가치세 과세표준과 공통매입세액 안분을 직접 연계하여 공통매입세액 안분계산을 할 때 과세표준에 해당하는 국고보조금만 과세공급가액에 포함하고, 과세표준에 해당하지 않는 국고보조금은 총공급가액 및 면세공급가액에서 제외하는 것이 타당하다는 점을 논증하였다.

▶ **주제어:** 국고보조금, 출연금, 직접적 관련성, 유사보조금, 공통매입세액 안분

I. 들어가며

우리나라 부가가치세법 제37조 제2항은 매출세액에서 매입세액을 공제하여 부가가치세를 산출하는 전단계세액공제법을 채택하고 있다.¹⁾ 전단계세액공제법하에서 매입세액을 공제하는 것은 매입자의 권리이므로 특별히 매입세액을 불공제하는 것으로 규정하지 않은 경우에는 매출세액에서 공제한다. 매입세액을 매출세액에서 공제하지 않으면 부가가치가 아닌 매출에 대하여 과세하는 결과가 되므로 부가가치세의 본질에 부합하지 않기 때문이다.

사업자가 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우에는 국고보조금을 지급받은 경위, 국고보조금의 사용처 등에 따라 매출세액과 매입세액 양쪽 또는 어느 한쪽에 영향을 미칠 수 있다. 먼저 매출세액 측면에서는 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금은 과세표준에 포함되지 않는다(부가가치세법 제29조 제5항).²⁾ 이 규정은 문언상 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되는 국고보조금은 과세표준에 포함된다는 의미를 내포한다. 국고보조금이 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되는지에 따라 과세표준에 포함되는지 여부가 결정되므로 국고보조금과 재화나 용역의 공급 사이의 “직접 관련성”에 대한 분석이 필요하다. 또한 매입세액 측면에서는 과

-
- 1) 부가가치세를 계산하는 방법에는 가산법, 전단계거래액공제법, 전단계세액공제법 등이 있다. 이 중 전단계세액공제법은 납세자 간 상호견제(cross-check)를 통하여 탈세를 효과적으로 방지할 수 있으므로 부가가치세를 시행하는 국가들은 대부분 전단계세액공제법을 채택한다.
 - 2) 부가가치세법 제29조 제5항 제4호에는 국고보조금 이외에 공공보조금이 규정되어 있으나, 편의상 국고보조금 위주로 논의하고 공공보조금은 필요한 범위 내에서 언급하기로 한다.

세사업과 면세사업 또는 비과세사업(이하 면세사업과 비과세사업을 합하여 부를 때에는 편의상 “면세사업 등”이라고 한다)³⁾을 겸영하는 사업자의 공통매입세액을 안분할 때 면세사업 등과 관련하여 지급받은 국고보조금을 면세공급가액 또는 비과세공급가액(이하 면세공급가액과 비과세공급가액을 합하여 부를 때에는 편의상 “면세공급가액 등”이라고 한다)에 포함해야 하는바(부가가치세법 시행령 제81조 제1항), 이러한 국고보조금과 관련된 공통매입세액 안분규정이 합리적인지에 대한 분석이 필요하다. 나아가 사업자가 출연금을 지급받더라도 국고보조금을 지급받는 경우와 동일하게 취급할 것인지에 대한 검토가 요구된다.

본 논문은 사업자가 국가로부터 국고보조금이나 출연금을 지급받는 경우의 부가가치세 과세문제를 고찰하는 것을 목적으로 한다. 특히 국고보조금과 재화나 용역의 공급 사이의 “직접 관련성”에 대한 기준이 명확히 정립되어 있지 않으므로 본 논문은 이에 대한 기여가 있을 것으로 기대한다. 본 논문의 구성은 II장에서 사업자가 국고보조금이나 출연금을 지급받은 경우 현행 부가가치세 과세내용을 매출세액의 계산과 매입세액의 공제로 구분하여 살펴보고, III장에서 유럽연합(EU)의 보조금에 대한 부가가치세 제도를 비교법적으로 고찰하며, IV장에서 국고보조금이나 출연금에 대한 부가가치세 과세제도의 문제점을 분석하고 개선방안을 제시한 후 V장에서 논의를 정리하면서 결론을 맺기로 한다.

3) 부가가치세 비과세는 본래 부가가치세 과세대상이 아닌 것이고, 면세는 부가가치세 과세대상이나 사회정책적 이유 등으로 부가가치세를 면제하는 것이다. 예를 들어, 사업자가 무상으로 타인에게 용역을 공급하는 것은 부가가치세법상 용역의 공급이 아니므로 부가가치세 비과세이나(부가가치세법 제12조 제2항), 사업자가 유상으로 타인에게 공급하는 의료보건 용역은 부가가치세 면세이다(부가가치세법 제26조 제1항 제5호). 부가가치세 비과세와 면세에 대한 더 자세한 논의는 박현환·김석환, “금융지주회사의 자회사에 대한 자금대여는 부가가치세 비과세인가? — 대법원 2019. 1. 17. 선고 2015두60662 판결 비판 —”, 『조세법연구』 제29권 제1호, 한국세법학회, 2023, 167~220면 참조.

II. 사업자가 국고보조금이나 출연금을 받은 경우 부가가치세 과세

1. 국고보조금과 출연금의 개념 및 비교

가. 국고보조금과 출연금의 개념

사업자가 국고보조금이나 출연금을 지급받은 경우의 부가가치세 과세문제를 논의하기에 앞서 국고보조금이나 출연금의 개념에 대하여 살펴보기로 한다. 부가가치세법은 국고보조금이나 출연금의 개념을 규정하고 있지 않으므로 국고보조금이나 출연금의 근거법령을 찾아 그 개념을 파악해보기로 한다.

국고보조금의 개념은 「보조금 관리에 관한 법률」에 규정되어 있다. 이에 따르면, 국고보조금은 “국가 외의 자가 수행하는 사무 또는 사업에 대하여 국가가 이를 조성하거나 재정상의 원조를 하기 위하여 교부하는 보조금,⁴⁾ 부담금,⁵⁾ 그 밖에 상당한 반대급부를 받지 않고 교부하는 급부금”을 의미한다(「보조금 관리에 관한 법률」 제2조 제1호).^{6), 7)} 시장기능에 맡겨두면 재화나

4) 「보조금 관리에 관한 법률」은 보조금을 지방자치단체에 교부하는 것과 법인·단체 또는 개인의 시설자금이나 운영자금으로 교부하는 것으로 나눈다. 이와 유사하게 지방재정법 제23조는 국고보조금을 민간에 지급하는 경우와 지방자치단체에 지급하는 경우로 나누고 있다.

5) 국제조약에 따른 부담금은 제외한다.

6) 국고보조금은 국가가 지급하는 보조금이고, 지방보조금은 지방자치단체가 지급하는 보조금이다. 지방보조금을 규율하는 「지방자치단체 보조금 관리에 관한 법률」 제2조 제1호는 지방보조금이란 “지방자치단체가 법령 또는 조례에 따라 다른 지방자치단체, 법인·단체 또는 개인 등이 수행하는 사무 또는 사업 등을 조성하거나 이를 지원

용역의 공급이 충분히 이루어지지 않는 분야에서 재화나 용역의 공급을 늘리기 위하여 국고보조금을 지급하는 것이 일반적이다. 국고보조금에 대하여는 개별법령에 “보조할 수 있다.”는 규정을 두어 지급근거를 두는 것이 일반적이나,⁸⁾ 그 성격상 반드시 개별법령에 지급근거가 있어야 하는 것은 아니다. 국고보조금을 지급할 때에는 용도를 지정하므로 집행상의 재량이 적으며, 사후정산을 하여 집행잔액이 있으면 반드시 국고로 반환해야 한다.

이에 비해 출연금은 국가가 수행해야 하는 사업을 민간이 대행하는 경우 국가가 재정상의 원조 목적으로 법령에 근거하여 반대급부 없이 민간에게 교부하는 급부금을 의미한다. 국가가 해야 할 사업이지만 여러 가지 여건상 정부가 직접 수행하기 어렵거나 민간이 대행하는 것이 더 효과적이라고 판단될 경우 또는 국가가 특정기관에 재정적 도움을 줄 필요가 있는 경우에 출연금을 지급한다. 법령상 출연금에 대한 정의규정은 없으나, 국가재정법 제12조는 “국가는 국가연구개발사업의 수행, 공공목적 수행하는 기관의 운영 등 특정한 목적을 달성하기 위하여 법률에 근거가 있는 경우에는 해당 기관에 출연할 수 있다.”라고 규정하여 출연금에 대한 근거를 두고 있다. 출연금은 국가재정법 제12조에서 법률의 근거가 있는 경우에 지급하도록 규정하고 있으므로 반드시 개별법령에 지급근거가 있어야 한다.⁹⁾ 출연금은 용

하기 위하여 교부하는 보조금 등”이라고 정의하고 있다.

- 7) 경제적 관점에서는 국고보조금을 “특정 재화 및 서비스의 사회적 한계편익(Social Marginal benefit, SMB)이 사적 한계편익(Private Marginal benefit, PMB)보다 커서 긍정적 외부효과가 발생하는 경우 그 재화 및 서비스가 사회적으로 적정수준에서 생산·공급되도록 조정하는 제도적 장치”라고 정의한다(원종학 외 3인, 『국고보조사업의 평가 결과에 영향을 미치는 요인에 관한 실증연구』, 한국조세재정연구원, 2022, 6면).
- 8) 예를 들어, 「방위산업 발전 및 지원에 관한 법률」 제13조는 “보조금의 교부”라는 제목하에 제1항에서 “방위산업청장은 방위산업의 발전을 위하여 필요하다고 인정되는 때에는 방산업체등 또는 전문연구기관에 대하여 다음 각 호의 사항에 소요되는 비용의 전부 또는 일부를 예산의 범위에서 보조할 수 있다.”라고 규정하고 있다.
- 9) 예를 들어, 「한국사학진흥재단법」 제29조는 “출연금”이라는 제목하에 제1항에서 “정부는 재단의 시설, 운영 및 사업에 필요한 경비에 충당하기 위하여 예산의 범위에서 재단에 출연금을 지급할 수 있다.”라고 규정하고 있다.

도가 정해져 있지 않은 일반재원의 형태로 지원하므로 사후정산을 하지 않아도 되며, 집행잔액이 있더라도 반환하지 않고 집행기관의 자체수입이 된다.

나. 국고보조금과 출연금의 비교

국가보조금과 출연금을 비교하면, 국가가 직접적인 반대급부 없이 해당 기관에 지급한다는 점에서 공통점이 있으나, 다음과 같은 차이점이 있다.¹⁰⁾

첫째, 국고보조금은 개별법령에 지급근거가 있어야 하는 것이 아니지만 출연금은 반드시 개별법령에 지급근거가 있어야 한다. 다만 국고보조금의 경우에도 개별법령에 지급근거가 있는 경우가 많다.

둘째, 국고보조금은 용도가 정해져 있고 사후정산을 하여 집행잔액과 이자수입을 반환해야 하나, 출연금은 용도가 정해져 있지 않은 일반재원의 형태로 지원하므로 사후정산을 하지 않고 집행잔액과 이자수입을 반환하지 않아도 된다.

셋째, 국고보조금은 민간 이외에 지방자치단체에도 지급되나, 출연금은 민간에 지급될 뿐 직접 지방자치단체에 지급되지는 않는다.

2. 매출세액의 계산

가. 사업자가 국고보조금을 지급받는 경우 부가가치세 과세표준 포함 여부

(1) 법령 규정 및 개정 연혁

(가) 2013. 6. 7. 부가가치세법 개정 전

2013. 6. 7. 개정 전 부가가치세법 제13조 제2항 제4호는 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는 항목 중 하나로 단순히 “국고보조금과 공공보조금”

10) 배인명, “매칭펀드 사업의 지방비 대응비율에 대한 연구 : 출연금사업을 중심으로”, 『현대사회와 행정』 제16권 제3호, 한국국정관리학회, 2006, 4면.

을 열거하였다. 이 조항에 대하여 판례는 사업자가 국고보조금의 교부대상이 되는 보조사업의 수행자로서 재화 또는 용역을 공급하고 국고보조금을 지급받은 경우에는 그 국고보조금 상당액을 사업자의 부가가치세 과세표준에 포함하지 않아야 한다는 의미라고 해석하였다.¹¹⁾

(나) 2013. 6. 7. 부가가치세법 개정 후

2013. 6. 7. 개정된 부가가치세법 제29조 제5항 제4호는 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는 항목 중 하나로 “재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금과 공공보조금”을 열거하였다. 개정 전의 조항과 비교하면 “재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는”이라는 문구가 추가된 것을 알 수 있다. 위 (가)에서 살펴본 판례의 입장에 따라 사업자가 국고보조금을 받더라도 무조건 과세표준에서 제외하는 것이 아니라 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금만 과세표준에서 제외함을 명확히 한 것이다.

재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금을 부가가치세 과세표준에서 제외하는 것은 국고보조금에 대하여 부가가치세를 과세하면 국고보조금의 일부가 국고로 환수되어 해당 보조사업에 대한 재정지원의 효과가 떨어지기 때문이다. 또한 국고보조금의 지급이 재화 또는 용역의 공급과 직접적인 대가관계가 없으면 과세표준을 계산할 수 없고, 세금계산서의 발행 및 그에 따른 매입세액 공제를 하기도 어렵다는 현실적인 이유도 감안한 것으로 보인다.¹²⁾

11) 대법원 2001. 10. 9. 선고 2000두369 판결.

12) 변희찬, “농민이 철원군으로부터 받은 국고보조금으로 수해로 인해 유실된 농경지 복구공사를 한 공사업자에게 공사대금을 지급한 경우 위 공사대금이 국고보조금으로서 부가가치세 과세표준의 제외대상에 해당하는지 여부”, 『대법원판례해설』 제 39호, 법원도서관, 2002, 70면.

(2) 국고보조금이 지급되는 거래의 유형 및 부가가치세 과세 여부

(가) 의의

부가가치세법 제29조 제5항 제4호에 따르면, 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금은 부가가치세 과세표준에서 제외하나, 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되는 국고보조금은 부가가치세 과세표준에 포함한다. 그런데 국고보조금은 다양한 방법으로 지급되므로 사업자가 지급받는 국고보조금을 과세표준에 포함할지 여부를 검토하기에 앞서 국고보조금을 유형화할 필요가 있다. 국고보조금의 수혜자가 누구인지, 재화 또는 용역의 공급과 관련하여 지급하는지, 재화 또는 용역을 공급받는 자가 누구인지 등에 따라 5가지로 유형화하고, 그 유형별로 부가가치세 과세여부에 대한 해석을 살펴보기로 한다.¹³⁾

(나) 유형별 부가가치세 과세 여부

① 제1유형

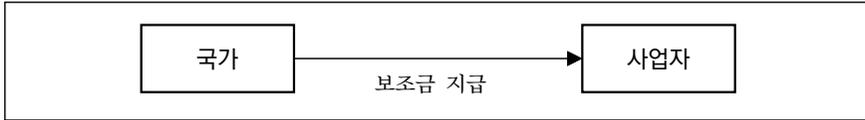
제1유형은 보조금 수혜자의 행위에 대한 반대급부로서가 아니라 무상으로 포괄적·직접적으로 지원하기 위하여 국고보조금을 지급하는 경우이다. 국가가 비영리법인의 운영을 지원하기 위하여 국고보조금을 지급하는 경우가 이에 해당한다.

위 제1유형은 사업자가 기관운영을 위해 국고보조금을 지급받는 경우에 해당하므로 국고보조금이 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련된 것이 아니라 하는 점에 대하여 의문의 여지가 없다. 사업자는 재화 또는 용역의 공급이라는 과세거래를 하지 않고 국고보조금을 지급받는 것이므로 국고보조금을

13) 변희찬, 앞의 논문, 75~78면은 본고에서 제시한 유형 중 제1유형, 제2유형, 제3유형, 제4유형 등 4가지로 구분하고(제5유형이 없음), 임현지·강민조, “국고보조금 관련 부가가치세법상 공통매입세액 안분계산 규정의 문제점과 개선방안 — 의정부지방법원 2012. 6. 26. 선고 2011구합4010 판결 사안을 중심으로 —”, 『세무와 회계 연구』 제12권 제2호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2022, 256면은 본고에서 제시한 유형 중 제1유형, 제2유형, 제3유형, 제5유형 등 4가지로 구분하고 있다(제4유형이 없음).

부가가치세 과세표준에 포함하지 않는다.

<그림 1> 제1유형



② 제2유형

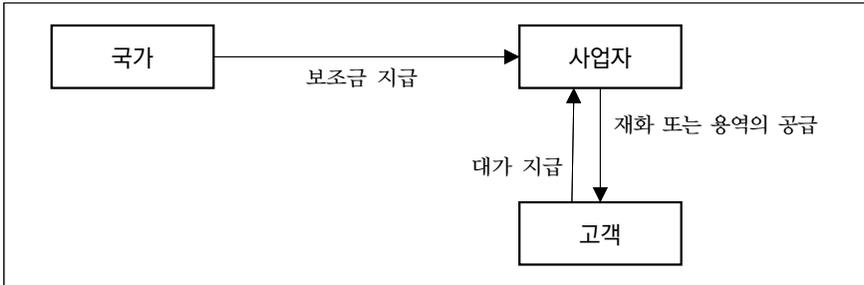
제2유형은 보조금 수혜자 겸 사업자에게 국고보조금을 지급하고 재화 또는 용역을 공급받는 고객에게 간접적 지원이 되는 경우이다. 예를 들어, 사업자가 100의 가격으로 고객에게 재화 또는 용역을 공급하는 경우에 국가가 사업자의 이익을 보전하기 위해 국고보조금 30을 지급하는 경우가 이에 해당한다. 이 경우 사업자는 고객으로부터 대가 100을 받음과 동시에 국가로부터 국고보조금 30을 받는다.

위 제2유형에 대하여 판례는 사업자가 보조금 수혜자로서 지급받는 국고보조금은 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 않은 것이므로 부가가치세 과세표준에 포함하지 않는다고 해석한다.¹⁴⁾ 사업자가 재화 또는 용역을 고객에게 공급하고, 보조금 수혜자로서 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우 국고보조금을 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가로 받은 것이라기보

14) 대법원 2018. 1. 25. 선고 2017두55329 판결(한국철도공사가 국토해양부장관과 ‘2008년도 공익서비스비용 보상계약’을 체결하고, 이에 따라 노인에 대한 철도운임 감면 등의 공익서비스를 제공하고 국토해양부장관으로부터 공익서비스 제공비용 보상액을 지급받은 후 부가가치세를 신고하였는데, 과세관청이 위 보상액은 한국철도공사가 철도이용객에게 제공하는 서비스에 대한 비용을 국가가 대신 부담한 것으로서 부가가치세법상 비과세대상에 해당한다고 보아 공통매입세액을 안분계산하여 부가가치세를 경정·고지하는 처분을 한 사안에서, 대법원은 위와 같은 용역을 공급받는 상대방은 위 공익서비스를 제공받은 철도이용자로 보아야 하고, 위 보상액은 한국철도공사가 위 보상계약에 따라 국가로부터 지급받은 것이어서 용역의 공급 그 자체에 대한 반대급부로서의 대가가 아닌 재정상의 원조를 목적으로 교부된 시설·운영자금에 해당한다고 판시하였다).

다 재정상의 원조를 받은 것으로 보고 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련 되지 않는다고 판시한 것이다.

<그림 2> 제2유형



③ 제3유형

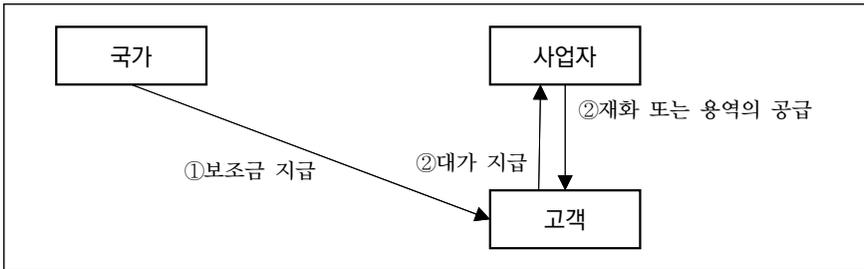
제3유형은 사업자가 보조금 수혜자인 고객에게 재화 또는 용역을 공급하고 보조금 수혜자가 국가로부터 받은 국고보조금으로 대가를 지급하는 경우이다. 예를 들어, 보조금 수혜자가 국가로부터 국고보조금 100을 지급받고, 사업자는 고객에게 재화 또는 용역을 공급하면서 위 100을 대가로 지급받는 경우가 이에 해당한다. 보조금 수혜자가 국가로부터 국고보조금을 지급받는 거래와 사업자가 보조금 수혜자에게 재화 또는 용역을 공급하는 거래는 별개의 거래이다. 사업자가 국가로부터 직접 국고보조금을 지급받는 것이 아니지만 국고보조금이 보조금 수혜자를 경유하여 사업자에게 지급되는 점을 감안하여 별도의 유형으로 구분하기로 한다.

위 제3유형에 대하여 판례는 사업자가 거래상대방으로부터 지급받는 금액은 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 않은 국고보조금이 아니므로 사업자가 보조금 수혜자로부터 지급받은 금액을 부가가치세 과세표준에 포함해야 한다고 해석한다.¹⁵⁾ 주민대표들로 구성된 농경지복구추진위원회가 지방자치단체로부터 받은 국고보조금으로 수해로 인해 유실된 농경지 복구

15) 대법원 2001. 10. 9. 선고 2000두369 판결.

공사를 한 사업자에게 공사대금을 지급한 사안에서, 대법원은 사업자가 지급받은 공사대금은 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 않는 국고보조금이 아니라고 판시하였다. 사업자가 국가로부터 직접 국고보조금을 지급받은 것이 아니라 보조금 수혜자로부터 공급가액을 지급받았다고 본 것이다.

<그림 3> 제3유형

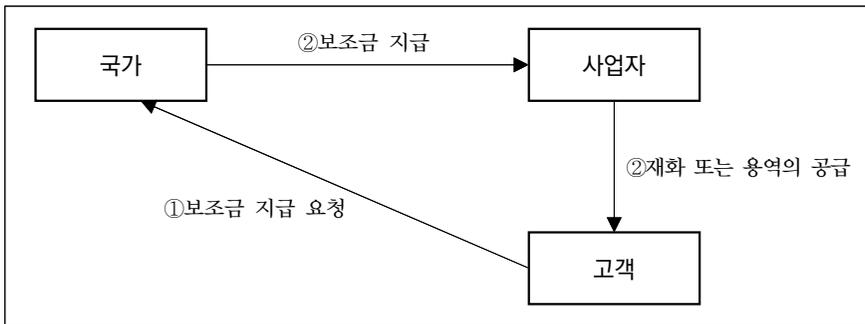


④ 제4유형

제4유형은 사업자가 보조금 수혜자인 고객에게 재화 또는 용역을 공급하고 보조금 수혜자가 국가에 보조금으로 공급대가를 지급하도록 요청하여 국가가 국고보조금을 사업자에게 지급하는 경우이다. 예를 들어, 보조금 수혜자인 고객이 국가로부터 국고보조금 100을 지급받을 예정이고, 사업자로부터 재화 또는 용역을 공급받으면서 대가를 지급해야 하는 상황에서 국가로부터 100을 지급받아 사업자에게 지급하는 대신 국가로 하여금 직접 사업자에게 100을 지급하도록 요청하는 경우가 이에 해당한다. 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 국가로부터 국고보조금을 지급받는다는 점에서 제2유형과 형식상으로는 유사하나, 사업자가 보조금 수혜자가 아니므로 실질적으로는 보조금이 고객에게 귀속되었다가 사업자에게 지급된다는 점에서 제2유형과 차이가 있다. 또한 사업자가 국고보조금을 국가로부터 지급받는다는 점에서 제3유형과 형식상 차이가 있으나, 보조금 수혜자에게 귀속된 국고보조금이 형식적으로 국가를 거쳐 지급되므로 그 실질에 있어서는 제3유형과 유사하다.

위 제4유형에 대하여 직접적인 판례가 있는 것은 아니지만 보조금 수혜자가 아닌 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 그 대가를 국가로부터 국고보조금으로 지급받은 것으로 보아 국가보조금을 과세표준에 포함해야 한다고 해석하는 것이 일반적이다.¹⁶⁾ 사업자가 보조금 수혜자가 아니므로 재정상 원조의 목적으로 국고보조금을 지급받은 것이 아니라 재화 또는 용역을 공급하고 그 대가로 국고보조금을 지급받은 것으로 볼 수 있다. 원칙적으로는 보조금 수혜자가 국가보조금을 지급받아 재화 또는 용역을 공급한 사업자에게 지급해야 하나, 거래의 편의상 보조금 수혜자의 의사에 따라 국가가 사업자에게 직접 국고보조금을 지급한 것으로 볼 수 있기 때문이다.

<그림 4> 제4유형



⑤ 제5유형

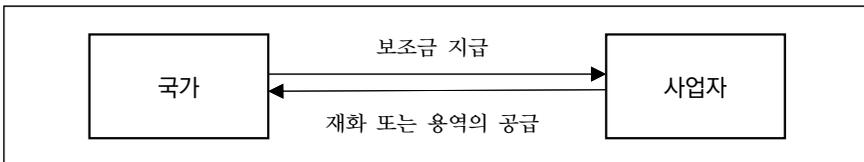
제5유형은 사업자가 국가에게 재화 또는 용역을 공급하고 그 대가로 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우이다. 재화 또는 용역의 공급에 대한 반대급부로서 국고보조금을 지급받는다는 점에서 무상으로 국고보조금을 지급받는 제1유형과 차이가 있다. 이와 같이 재화 또는 용역의 공급에 대한 반대급부로 국고보조금을 지급받는다는 점에서 순수한 의미의 국고보조금이라고 보기는 어렵다.

위 제5유형에 대하여 판례는 사업자가 국가에 재화나 용역을 공급하고

16) 변희찬, 앞의 논문, 84면.

그에 대한 대가로서 국고보조금을 지급받은 경우 그 국고보조금은 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련된 것이라고 해석한다. 이러한 법리하에 온실가스 배출 감축사업에 참여한 회사가 정부로부터 위 감축사업을 위탁받은 에너지관리공단 에 온실가스 감축실적을 판매하는 형식으로 공단으로부터 금원을 지급받은 사안에서, 회사의 감축실적의 판매는 부가가치세 과세대상인 재화의 공급에 해당하므로 지급금은 부가가치세 과세표준에 포함된다고 판시하였다.¹⁷⁾ 같은 취지로 과세관청도 지방자치단체가 직접 재화나 용역을 공급받고 국고보조금 또는 공공보조금을 재원으로 대가를 지급하는 경우 국고보조금은 부가가치세 과세표준에 포함된다고 해석한다.¹⁸⁾

<그림 5> 제5유형



(다) “직접적 관련성”에 대한 기존의 해석

위 (나)에서 살펴본 바와 같이 기존의 해석에 따르면, 위 5가지 유형 중 제1유형, 제2유형의 국고보조금은 부가가치세 과세표준에서 제외되고, 제3유형, 제4유형, 제5유형의 국고보조금 또는 공급대가는 부가가치세 과세표준에 포함된다.

위와 같은 결과는 판례가 “직접적 관련성”의 의미를 대가관계의 유무와 연계하여 파악하고 있음을 나타낸다.¹⁹⁾ 부가가치세법 제29조 제3항 제1호에 따르면, 사업자가 재화 또는 용역을 공급할 때 거래상대방으로부터 지급받

17) 대법원 2018. 4. 12. 선고 2017두65524 판결.

18) 서면인터넷방문상담3팀-1995, 2005. 11. 10.

19) 오광석, “2018년 부가가치세 및 관세 판례회고”, 『조세법연구』 제25권 제2호, 한국세법학회, 2019, 198면.

는 대가가 부가가치세 과세표준이 되므로 사업자가 지급받은 금액이 과세표준에 포함되려면 기본적으로 당해 공급과 대가관계가 있어야 한다. 사업자가 재화 또는 용역의 대가를 거래상대방으로부터 지급받는 경우에는 대가관계의 유무에 대한 판단이 어렵지 않으나, 재화 또는 용역의 대가를 거래상대방이 아닌 제3자로부터 지급받는 경우에는 대가관계의 유무에 대한 판단이 다소 복잡해진다. 제2유형과 제4유형의 경우 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 거래상대방이 아닌 국가로부터 국고보조금을 지급받는 것이므로 재화 또는 용역의 대가를 제3자로부터 지급받는 때에 해당한다. 이 중 제4유형과 같이 보조금 수혜자의 요청에 따라 사업자가 국고보조금을 지급받는 경우에는 재화 또는 용역의 공급과 대가관계가 있다고 해석하나, 제2유형과 같이 보조금 수혜자의 의사와 상관없이 사업자가 국고보조금을 지급받는 경우에는 재화 또는 용역의 공급과 대가관계가 있다고 해석하지 않는다.²⁰⁾

생각건대, 제1유형의 국고보조금은 재화 또는 용역의 공급이 없으므로 과세표준에서 제외하고, 제5유형의 국고보조금은 국가에 대한 재화 또는 용역의 공급과 직접적인 대가관계가 있으므로 과세표준에 포함해야 할 것이다. 또한 제4유형의 국고보조금은 사업자가 재정상 지원의 목적으로 이를 지급받은 것이 아니고, 사업자의 재화 또는 용역의 공급과 대가관계가 있으므로 과세표준에 포함해야 하고, 제3유형은 사업자가 재화 또는 용역을 공급하고 보조금 수혜자로부터 대가를 지급받은 것일 뿐 국가로부터 직접 국고보조

20) 오광석, 앞의 논문, 203~211면은 제3자가 금전을 지급하는 법률관계라는 틀로 접근한다. 이 논문은 제3자가 금전을 지급하는 법률관계를 ① 지급근거가 당해 공급의 근거와 동일한 법률관계에 기초하는 경우, ② 지급근거가 당해 공급의 근거와 상이한 법률관계에 기초하는 경우로 구분하고 ①의 경우에는 제3자가 지급한 금원을 부가가치세 과세표준에 포함하지만 ②의 경우에는 과세표준에 포함하지 않는다고 설명한다. 이에 따르면 보조금의 수혜자로서 재화 또는 용역을 제3자에게 공급하는 제2유형의 국고보조금은 위 ②에 해당하고, 보조금의 수혜자가 아닌 사업자로써 재화 또는 용역을 제3자에게 공급하는 제4유형은 위 ①에 해당한다.

금을 지급받은 것이 아니므로 역시 사업자가 지급받은 대가를 과세표준에 포함하는 것이 타당하다.

위와 같이 제2유형을 제외한 나머지 유형의 경우 대가관계의 유무를 판단하는 데 별다른 문제가 없으나, 제2유형은 논란의 여지가 있다. 제2유형은 재화 또는 용역의 공급이 있다는 점에서 제1유형과 구별되고, 국가가 아닌 자에게 재화 또는 용역을 공급한다는 점에서 제5유형과 구별되며, 사업자가 보조금 수혜자라는 점에서 제3유형, 제4유형과 구별된다. 판례는 제2유형과 같이 보조금 수혜자인 사업자가 고객에게 재화 또는 용역을 공급하고 제3자인 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우 재정상의 원조를 받은 것일 뿐 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가를 받은 것으로 볼 수 없다는 입장이다. 이러한 판례의 태도는 비판의 여지가 있으므로 뒤의 III장과 IV장에서는 2유형에 초점을 맞추어 논의하기로 한다.

나. 사업자가 출연금을 지급받는 경우 부가가치세 과세표준 포함 여부

부가가치세법 제29조 제5항 제4호는 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는 항목으로 “국고보조금과 공공보조금”을 열거할 뿐 출연금을 명시하고 있지 않다. 이에 따라 사업자가 출연금을 지급받는 경우 부가가치세 과세표준에 포함해야 하는지 문제된다.

과세당국은 연구개발사업 및 기술개발사업을 수행하는 기관이 국가 또는 그 위임을 받은 자로부터 출연금을 지급받는 경우 그 출연금은 위 조항의 국고보조금에 해당한다고 해석하고 있다.²¹⁾ 이 예규는 해석의 근거를 명확히 밝히고 있지 않지만 출연금이나 국고보조금 모두 국가가 직접적인 반대급부 없이 해당 기관에 지급하는 금전이라는 점에서 공통점이 있다는 점에 주목한 것으로 보인다.

21) 기획재정부 부가가치세제과-426, 2014. 6. 17.

3. 매입세액의 공제

가. 겸영사업자가 국고보조금을 지급받은 경우 매입세액의 공제

(1) 의 의

부가가치세법상 사업자는 크게 과세사업자, 과세사업 및 면세사업 등의 겸영사업자로 구분할 수 있다.²²⁾ 사업자가 국가로부터 국고보조금이나 출연금을 지급받은 경우 매입세액 공제 여부는 과세사업자인지 또는 겸영사업자인지에 따라 달라진다. 과세사업자가 국고보조금이나 출연금을 지급받아 이를 재원으로 과세사업을 위한 재화 또는 용역을 공급받은 경우 그 매입세액은 매출세액에서 공제할 수 있다.²³⁾ 매입세액과 관련된 공급대가를 지급할 때 국고보조금이나 출연금을 사용했는지 여부는 매입세액 공제에 영향을 미치지 않는다.

이에 비해 겸영사업자가 국고보조금이나 출연금을 지급받은 경우에는 그 실지귀속이 분명한지 또는 불분명한지에 따라 달라진다. 실지귀속이 분명한 경우에는 그 귀속에 따라 매입세액 공제 여부를 정하면 된다. 겸영사업자의 매입세액의 실지귀속이 분명하다는 것은 사업자가 공급받은 재화나 용역 중 과세사업에 사용되거나 사용될 부분과 면세사업 등에 사용되거나 사용될 부분을 구분할 수 있음을 의미한다.²⁴⁾ 그러나 실지귀속이 불분명한

22) 면세사업 또는 비과세사업을 운영하는 자는 부가가치세법상 사업자에 해당하지 않는다.

23) 부가가치세과-55, 2013. 1. 18.

24) 과세사업이나 면세사업 등의 실지귀속을 판단하려면 공급받은 재화와 용역이 과세사업과 면세사업 등 중 어디에 사용되었거나 사용될 예정인지 확인해야 한다. 이를 위해서는 해당 매입세액의 지출이 과세사업과 면세사업 등 중 어디의 매출증대에 기여하는지, 면세사업 등을 위하여 필수적으로 소요되는 비용인지, 과세사업의 수행으로 매입세액이 추가로 소요되는지, 비용을 사업별로 구분하여 회계처리하는지 등의 요소를 참작할 필요가 있다(박설아, “겸영사업자의 부가가치세 매입세액 공제

경우에는 법령에서 정한 공통매입세액 안분기준에 따라 매입세액 공제여부를 정해야 한다. 이하에서는 국고보조금이나 출연금을 지급받은 겸영사업자의 실지귀속을 구분할 수 없는 경우 공통매입세액 안분방법에 대하여 살펴보기로 한다.

(2) 법령 규정 및 개정 연혁

(가) 2013. 2. 15. 부가가치세법 시행령 개정 전

2013. 2. 15. 부가가치세법 시행령 개정 전 부가가치세법 시행령 제61조 제1항은 겸영사업자의 매입세액의 실지귀속이 불분명한 경우 공급받은 재화 또는 용역이 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용된 것으로 간주하고, 법령이 정한 방법에 따라 공통매입세액을 안분하여 과세사업에 사용된 것으로 계산된 금액에 대하여 매입세액을 공제하도록 규정하였다.

공급가액이 있는 경우에는 공통매입세액을 면세공급가액이 총공급가액에서 차지하는 비율로 안분한다. 공통매입세액 중 면세공급가액이 총공급가액에서 차지하는 비율만큼 면세사업 관련 매입세액으로 보아 불공제하고, 나머지는 과세사업 관련 매입세액으로 보아 공제한다(부가가치세법 시행령 제61조 제1항).²⁵⁾ 이를 산식으로 표현하면 다음과 같다.

$$\text{면세사업 관련 매입세액} = \text{공통매입세액} \times \text{면세공급가액} / \text{총공급가액}$$

위와 같이 과세사업과 면세사업을 겸영하는 경우에 대한 규정만 있던 상황에서 과세사업과 비과세사업을 겸영하는 경우 위 공통매입세액 안분규정을 적용할 수 있는지 여부가 다투어진 사안에서, 대법원은 일명 카지노 판

요건”, 『대법원판례해설』 제138호, 법원도서관, 2024, 286면).
25) 다만 공통매입세액이 500만원 미만이고 해당 과세기간의 총공급가액 중 면세공급가액의 비율이 5% 미만인 경우에는 면세공급가액 비율이 미미하므로 이를 없는 것으로 보아 전액 매입세액을 공제한다(부가가치세법 시행령 제81조 제2항).

결에서 비과세사업 관련 매입세액도 과세사업의 매출세액에서 공제받을 수 없으므로 과세사업과 면세사업의 공통매입세액 안분규정은 과세사업과 비과세사업을 겸영하는 경우에도 적용된다고 판시하였다.²⁶⁾

(나) 2018. 2. 13. 부가가치세법 시행령 개정 전

위 (가)의 카지노 판결이 선고된 지 한참 지난 2013. 2. 15. 부가가치세법 시행령을 개정하여 과세사업과 비과세사업을 겸영하는 경우에도 공통매입세액 안분기준이 적용되는 것으로 명시하였다(부가가치세법 시행령 제61조 제1항).²⁷⁾ 카지노 판결의 법리를 입법적으로 수용한 것이다.

한편 위 공통매입세액을 안분하기 위한 계산식에서 사업자가 면세사업과 관련하여 받은 국고보조금을 분자의 면세공급가액에 포함시킬지 여부가 다투어진 사안에서, 대법원은 국고보조금을 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가로 볼 수 없으므로 면세공급가액에 포함할 수 없다는 판결을 연이어 선고하였다.²⁸⁾

26) 대법원 2006. 10. 27. 선고 2004두13288 판결.

27) 그 후 2013. 6. 28. 부가가치세법 전면개정으로 조항번호가 부가가치세법 시행령 제 81조 제1항으로 변경되었다.

28) 대법원 2000. 2. 25. 선고 98다47184 판결(KBS 수신료 판결)에서 처음으로 법리를 실시하였으며, 그 후 대법원 2011. 9. 8. 선고 2009두16268 판결(EBS 수신료 판결), 대법원 2016. 3. 24. 선고 2013두19875 판결(한국환경공단 판결), 대법원 2016. 6. 23. 선고 2015두45731 판결(한국섬유개발연구원 판결), 대법원 2018. 1. 25. 선고 2017두 55329 판결(한국철도공사 판결) 등도 연이어 같은 취지로 판시하였다. 이 판결들은 모두 2018. 2. 13. 개정된 부가가치세법 시행령 제81조 제1항이 신설되기 전의 사안 이므로 사업자가 면세사업 등과 관련하여 받은 국고보조금 등을 면세공급가액에 포함하지 못한다고 판시하였으나, 위 규정이 신설된 이후에는 국고보조금을 면세공급가액 등에 포함하여 공통매입세액을 안분할 수 있다. 다만 KBS 수신료 판결의 경우 다른 사안들과 달리 수신료 수입을 면세공급가액 등에 포함하여 공통매입세액을 안분할 수 있는지 여부가 쟁점이나, 수신료 수입의 법적 성격은 특별부담금으로서 국고보조금과 유사하다고 보기 어려우므로 면세공급가액 등에 포함하여 공통매입세액을 안분할 수 없다고 판단된다.

(다) 2018. 2. 13. 부가가치세법 시행령 개정 후

위 (나)의 판결에 따라 사업자가 면세사업 등과 관련하여 받은 국고보조금을 공통매입세액 안분 시 반영할 수 없게 되자, 2018. 2. 13. 부가가치세법 시행령을 개정하여 사업자가 면세사업 등과 관련하여 받았으나 과세표준에 포함되지 아니하는 국고보조금과 공공보조금 및 이와 유사한 금액을 면세공급가액에 가산하도록 규정하였다. 이 규정은 사업자가 면세사업 등과 관련하여 지급받은 국고보조금 등을 면세공급가액과 동일하게 취급함을 의미하므로 공통매입세액을 계산할 때 면세사업가액 등이 커져서 매입세액 공제액이 감소하는 효과가 생긴다.

나. 겸영사업자가 출연금을 지급받은 경우 매입세액의 공제

부가가치세법 제29조 제5항 제4호의 과세표준 규정에는 “국고보조금과 공공보조금”만 명시되어 있으나, 부가가치세법 시행령 제81조 제1항의 공통매입세액 안분규정에는 “국고보조금과 공공보조금 및 이와 유사한 금액”이 규정되어 있다. 부가가치세법 시행령 제81조 제1항에는 국고보조금과 공공보조금 이외에 그와 유사한 금액이 규정되어 있으므로 출연금이 국고보조금과 유사한 금액에 해당한다고 볼 수 있으면 면세사업 등과 관련하여 지급받은 출연금을 면세공급가액 등에 포함할 여지가 있다.

과세관청은 과세사업과 면세사업을 겸영하는 사업자가 출연금을 지원받은 경우 과세사업과 면세사업에 공통으로 사용하여 실지귀속을 구분할 수 없는 공통매입세액은 부가가치세법 시행령 제81조에 따라 안분 계산해야 하는 것으로 해석하고 있다.²⁹⁾ 이 예규는 해석의 근거를 명확히 밝히고 있지 않지만 출연금이 국고보조금과 유사한 금액에 해당한다는 입장에 있는 것으로 볼 수 있다.

29) 서면-2019-부가-2295 [부가가치세과-978] 2020. 6. 2.

Ⅲ. EU의 보조금에 대한 부가가치세 제도의 비교법적 고찰

1. 의 의

부가가치세는 유럽에서 생겨나 전 세계로 확산되었고, 우리나라의 부가가치세도 유럽의 부가가치세를 본받아 입법하였으므로 유럽연합(EU)의 보조금에 대한 부가가치세 제도를 고찰하는 것은 의미있는 일이다. 유럽의 부가가치세를 살펴보기 위해서는 회원국들에게 구속력이 있는 규범인 부가가치세 지침(directives)을 검토하는 것이 필수적이다.

부가가치세 지침은 유럽공동체 이사회가 1967년 제정한 이후 몇 차례 개정되었는데, 그중 1977년 제정된 제6차 부가가치세 지침(77/388/EEC)이 회원국들 공통의 과세기준을 강화하는 내용을 포함하고 있어 중요하게 여겨진다. 그런데 유럽공동체 이사회는 2006. 11. 28. 제6차 부가가치세 지침을 무효화하면서 새로운 지침을 공포하였고(2006/112/EC), 그 후 몇차례 개정에도 불구하고 그 핵심내용이 유지되고 있으므로 위 새로운 부가가치세 지침에 근거하여 살펴보기로 한다.

2. EU의 보조금에 대한 부가가치세 과세

가. 매출세액의 계산

(1) 관련 규정

EU의 부가가치세 지침(directives) 제73조는 “공급대가와 직접 관련된 국고

보조금(subsidies directly linked to the price of the supply)”을 공급가액에 포함하도록 규정하고 있다.³⁰⁾ 유럽사법재판소(EU Court of Justice, CJEU)는 위 규정에 따라 국고보조금을 공급가액에 포함하려면 기본적으로 재화 또는 용역의 공급과 보조금 사이의 직접적 관련성(Existence of a Direct Link)을 요구한다. 직접적 관련성은 재화 또는 용역의 공급이 공급가액의 지급에 의해 영향을 받는 것을 의미한다.³¹⁾ 직접적인 관련성이 인정되는 경우로는 재화나 용역의 공급대가로 보조금을 지급하는 경우, 보조금의 지급으로 재화나 용역의 가격이나 수량이 직접적인 영향을 받는 경우 등이 있다.³²⁾

그 밖에 유럽사법재판소는 사업자가 지급받는 유사보조금(Pseudo-Subsidies)도 공급가액에 포함한다. 유사보조금은 그 명칭에서 짐작할 수 있듯이 보조금의 형식을 갖추고 있지만 실제로 보조금의 요건을 갖추지 못한 금원을 의미한다. 유사보조금은 종종 사업자로부터 재화 또는 용역을 공급받는 거래 상대방 이외의 제3자가 공급대가를 지급하는 형태로 나타나는데, 사업자가 거래상대방에게 적용하는 가격과 보조금 사이의 직접적인 관련성 인정 여부와 상관없이 공급가액에 포함한다는 점에서 의의가 있다.³³⁾ 이에 대하여는 유럽사법재판소의 대표적인 판례를 통해 그 내용을 살펴보기로 한다.

30) 원문은 다음과 같다.

In respect of the supply of goods or services, other than as referred to in Articles 74 to 77, the taxable amount shall include everything which constitutes consideration obtained or to be obtained by the supplier, in return for the supply, from the customer or a third party, including subsidies directly linked to the price of the supply.

31) Robert F. van Brederode and Simon B. Thang, *Subsidies and Value-Added Tax : A Comparative Study of Law and Practice in Canada and the European Union*, *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne* 67 : 3, 2019, p.564.

32) HMRC internal manual VATSC 06315.

33) Robert F. van Brederode and Simon B. Thang, *Ibid.*, pp.562~564.

(2) 유사보조금(Pseudo-Subsidies) 관련 판례와 그 시사점

(가) 유사보조금 관련 대표적인 판례

① Keeping Newcastle Warm 사건³⁴⁾

Keeping Newcastle Warm Limited(이하 “KNW”라고 한다)는 개인 주택소유자에게 에너지 자문을 제공하는 사업자이다. 정부는 KNW가 개인 주택소유자에게 제공하는 자문에 대하여 단위당 일정액을 정하여 보조금을 지급하였다. KNW는 정부로부터 지급받은 보조금과 공급가액 사이에 직접적인 관련성이 없으므로 보조금을 공급가액에서 제외해야 한다고 주장하였다. 이에 대해 유럽사법재판소는 보조금은 실질적으로 KNW가 주택소유자에게 제공한 자문에 대한 대가를 제3자인 국가가 지급한 것이고, 재화 또는 용역에 대한 대가를 구성하는 모든 요소는 과세표준을 구성하므로 국가가 KNW에게 지급한 보조금을 과세표준에 포함해야 한다고 판시하였다.

② Le Rayon d'Or 사건³⁵⁾

국가건강보험공단은 노인에게 요양서비스를 제공하는 사업자에게 총량기준(a lump-sum)으로 보조금을 지급하였다. 위 ①의 Keeping Newcastle Warm 사건과의 차이는 보조금을 총량기준으로 지급하였다는 점이다. 일반적으로 총량기준으로 지급하는 보조금에 대하여는 부가가치세를 과세하지 않으나, 유럽사법재판소는 사업자가 노인에게 요양서비스를 제공하는 것은 대가를 지급받는 조건이고, 총량기준 보조금은 요양서비스의 공급과 관련성이 있으므로 보조금을 과세표준에 포함해야 한다고 판시하였다.

(나) 시사점

EU의 부가가치세 지침은 국고보조금을 공급가액에 포함하려면 기본적인

34) CJEU, 13 June 2002, Case C-353/00, Keeping Newcastle Warm Limited v. Commissioners of Customs and Excise.

35) CJEU, 27 March 2014, Case C-151/13, Le Rayon d'Or v. Ministre de l'Economie et des Finance.

로 재화 또는 용역의 공급과 보조금 사이의 직접적 관련성(Existence of a Direct Link)을 요구하는바, 사업자가 재화 또는 용역을 공급받는 거래상대방으로부터 지급받는 보조금에 대하여는 직접적 관련성이 인정된다. 여기서 더 나아가 유럽사법재판소는 유사보조금(Pseudo-Subsidies) 판례를 통해 사업자가 거래상대방에게 재화 또는 용역을 공급하고, 거래당사자가 아닌 제3자인 국가가 위 재화 또는 용역의 공급과 관련하여 사업자에게 보조금을 지급함으로써 그 보조금이 사업자의 공급대가를 구성한다고 볼 수 있는 경우에는 보조금을 공급가액에 포함한다. 앞서 살펴본 Keeping Newcastle Warm 사건의 경우 국가는 KNW가 개인 주택소유자에게 제공하는 자문에 대하여 단위당 일정액을 기준으로 보조금 액수를 정하였으므로 위 용역의 공급과 관련하여 사업자에게 보조금을 지급한 것으로 볼 수 있다. 또한 Le Rayon d'Or 사건의 경우 총량기준으로 보조금 액수를 정하였지만 사업자는 보조금 액수를 고려하여 노인에게 요양서비스를 공급한 것이므로 역시 위 용역의 공급과 관련하여 사업자에게 보조금을 지급한 것으로 볼 수 있다. 요컨대, ①국고보조금 액수가 사업자가 거래상대방으로부터 받는 대가와 연계되어 있는 경우(Keeping Newcastle Warm 사건), ②거래당사자가 아닌 제3자로부터 지급받는 국고보조금 액수를 고려하여 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 경우(Le Rayon d'Or 사건)에는 국가가 제3자로서 사업자에게 지급하는 보조금이 재화 또는 용역의 공급과 관련되어 공급가액을 구성한다고 볼 수 있다. 이러한 유사보조금(Pseudo-Subsidies) 판례는 국가가 재화 또는 용역의 공급과 관련하여 거래당사자가 아닌 제3자로서 지급하는 보조금에 대해서까지 직접적인 관련성의 범위를 확대하였다는 점에서 의의가 있다.

EU의 유사보조금(Pseudo-Subsidies)은 보조금 수혜자인 사업자가 거래상대방에게 재화 또는 용역을 공급하고 제3자인 국가로부터 보조금을 지급받는 제2유형과 유사하다. 우리나라 법원은 제2유형의 국고보조금에 대하여 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련성이 없고 단지 보조금 수혜자로서 재정상의 지원을 받은 것으로 보아 과세표준에서 제외한다고 판시하였다. 이에 비

해 유럽사법재판소는 유사보조금(Pseudo-Subsidies) 판례에서 재화 또는 용역의 공급과 관련성이 있으면 거래상대방으로부터 지급받은 금전 이외에 제3자인 국가로부터 지급받은 보조금도 공급대가를 구성한다고 판시하여 우리나라 법원과 다른 해석을 하고 있다. 우리나라 법원은 “직접 관련성”을 좁게 해석하는 반면, 유럽사법재판소는 “직접 관련성”의 범위를 상대적으로 넓게 해석한다는 점에서 시사점을 얻을 수 있다.

나. 매입세액의 공제

(1) 관련 규정

EU의 부가가치세 지침(directives) 제174조는 경영사업자의 공통매입세액 안분에 대하여 규정하는바, 다음과 같이 2개의 조항으로 구성되어 있다.

① 공제가능 매입세액을 계산할 때 공통매입세액 안분을 위한 계산식의 분모에 총공급가액을, 분자에 과세공급가액을 대입한다(제174조 제1항). 이를 계산식으로 표현하면 다음과 같다.

$$\text{공제가능 매입세액} = \text{공통매입세액} \times \text{과세공급가액} / \text{총공급가액}$$

② 각 회원국들은 공급가액과 직접 관련성이 없는 보조금을 분모에 포함할 수 있는 선택권을 갖는다(제174조 제2항).³⁶⁾ 공급가액과 직접 관련성이 있는 보조금을 분모에 포함해야 하지만 공급가액과 직접 관련성이 없는 보조금을 분모에 포함할지 여부는 회원국에게 선택권을 부여한 것이다. 공통매입세액 안분식은 실지귀속을 알 수 없는 경우에 사용하는 것으로 정확한 금액이 아니어서 매입세액을 왜곡시킬 수 있으므로 회원국들에게 공급가액과

36) 원문은 다음과 같다.

Member States may include in the denominator the amount of subsidies, other than those directly linked to the price of supplies of goods or services referred to in Article 73.

직접 관련성이 없는 보조금을 분모에 포함할지 여부에 대한 재량을 허용하고 있다.³⁷⁾

(2) 시사점

EU의 부가가치세 지침(directives)의 공통매입세액 안분규정을 우리나라와 비교하면 다음과 같다.

첫째, EU의 부가가치세 지침은 공통매입세액을 안분할 때 “과세공급가액 / 총공급가액”의 계산식을 사용하나, 우리나라 부가가치세법 시행령은 “면세공급가액 / 총공급가액”의 계산식을 사용한다. EU는 공제되는 매입세액을 산정하고, 우리나라는 공제되지 않는 매입세액을 산정하는 차이가 있으나, 과세에 미치는 효과는 동일하다.

둘째, EU의 부가가치세 지침은 회원국들에게 공급가액과 직접적인 관련성이 없는 보조금을 총공급가액에 포함할지 여부에 대한 선택권을 부여하나, 우리나라 부가가치세법 시행령은 면세사업 등과 관련하여 받은 국고보조금을 면세공급가액 등에 반드시 포함하도록 규정하고 있으므로 서로 차이가 있다. EU 회원국이 공급가액과 직접 관련성이 없는 보조금을 총공급가액에 포함하지 않으면 분모가 작아져서 과세공급비율이 증가하므로 공제되는 매입세액이 커진다. 예를 들어, 과세사업이 60, 면세사업이 40이고 공급가액과 직접 관련성이 없는 보조금이 20이라고 가정하면, 보조금을 총공급가액에 포함하면 과세공급비율이 $50\%(60/100 + 20)$ 이나 보조금을 총공급가액에 포함하지 않으면 과세공급비율이 $60\%(60 / 100)$ 로 높아져서 부가가치세가 감소한다.³⁸⁾

위에서 비교한 바에 따르면 EU의 부가가치세 지침은 공통매입세액을 안

37) Robert F. van Brederode and Simon B. Thang, *op. cit.*, p.576.

38) 우리나라 부가가치세법 시행령과 같이 면세공급비율로 계산하는 경우 보조금을 면세공급가액에 포함하면 면세공급비율이 $50\%(60/100 + 20)$ 이나 보조금을 면세공급가액에 포함하지 않으면 면세공급비율이 $40\%(40 / 100)$ 로 낮아져서 부가가치세가 감소한다.

분할 때 공급가액과 직접적 관련성이 없는 보조금을 총공급가액에 포함할지 여부에 대하여 회원국들에게 선택권을 부여한다는 점을 확인할 수 있으므로 우리나라의 공통매입세액 안분규정을 개정할 때 EU의 부가가치세 지침을 참고할 필요가 있다.

IV. 국고보조금에 대한 부가가치세 제도의 문제점과 개선방안

앞서 살펴본 우리나라와 EU의 국고보조금에 대한 부가가치세 과세의 비교법적 고찰을 통해 확인한 EU의 법령과 유럽사법재판소의 판결을 바탕으로 국고보조금에 대한 부가가치세 과세제도의 문제점과 개선방안을 매출세액과 매입세액으로 구분하여 살펴보고자 한다.

1. 매출세액의 계산

가. 제2유형으로 지급받은 국고보조금의 과세표준 포함

우리나라의 판례와 과세실무는 사업자가 국가에 재화 또는 용역을 공급하고 국가로부터 국고보조금을 지급받는 제5유형, 사업자가 보조금 수혜자에게 재화 또는 용역을 공급하고 보조금 수혜자가 국가로부터 받은 국고보조금으로 대가를 지급하는 제3유형, 사업자가 보조금 수혜자에게 재화 또는 용역을 공급하고 보조금 수혜자의 의사에 따라 국가로부터 국고보조금을 지급받는 제4유형의 경우 받은 대가 또는 국고보조금을 부가가치세 과세표준에 포함한다. 그러나 보조금 수혜자인 사업자가 거래상대방에게 재화 또는 용역을 공급하고 국가로부터 국고보조금을 지급받는 제2유형의 경우에

는 국고보조금이 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 않고 단지 재정상의 지원을 받는 것이라고 보아 부가가치세 과세표준에서 제외한다. 이에 비해 유럽사법재판소(CJEU)는 제2유형과 비슷한 유사보조금(Pseudo-Subsidies) 사례에서 거래당사자가 아닌 제3자인 국가가 재화 또는 용역의 공급과 관련하여 사업자에게 지급한 보조금은 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가를 구성한다고 보아 부가가치세 과세표준에 포함시킨다. 우리나라의 판례나 과세실무가 제2유형의 국고보조금을 과세표준에서 제외하는 것은 다음과 같은 문제점이 있다.

첫째, 사업자가 보조금 수혜자라는 이유로 고객에게 재화 또는 용역을 공급하고 제3자인 국가로부터 지급받은 국고보조금을 일률적으로 과세표준에서 제외하는 것은 직접 관련성의 범위를 지나치게 좁게 파악하는 것이다. 사업자가 재화 또는 용역의 공급과 상관없이 단순히 재정상의 원조를 목적으로 국고보조금을 지급받는 경우에는 국고보조금을 과세표준에서 제외하는 것이 옳겠지만 고객에 대한 재화 또는 용역의 공급과 국가의 국고보조금 지급이 연계되어 국고보조금이 사업자의 수입을 구성한다고 볼 수 있는 경우에는 국고보조금을 과세표준에 포함하는 것이 타당하다. 예를 들어, 사업자 A가 100의 가격으로 고객 B에게 재화 또는 용역을 공급하는 경우에 국가가 사업자의 이익을 일부 보전하기 위해 B에게 공급하는 가격의 30%인 30을 국고보조금으로 지급하는 경우 사업자는 위 재화 또는 용역의 공급으로 고객인 B로부터 100, 제3자인 국가로부터 30 합계 130을 지급받은 것이고, 고객인 B로부터 지급받은 100 이외에 국가로부터 지급받은 30도 위 재화 또는 용역의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 있다.³⁹⁾ 사업자 A는 고객

39) 혹자는 사업자 A가 100만권의 재화나 용역을 공급하였으므로 130의 대가를 받았더라도 100만 과세표준에 포함하고 30은 과세표준에서 제외해야 한다고 비판할 수 있으나, 부가가치세법 제29조 제3항 제1호에 의하면, 재화 또는 용역을 공급하고 금전으로 대가를 받는 경우에는 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가가 아니라 받은 대가를 과세표준으로 하도록 규정하고 있으므로 위와 같은 비판은 타당하지 않다. 핵심은 고객으로부터 받은 대가만 과세표준에 포함시킬지 아니면 그에 더하여

B에게 재화 또는 용역을 공급할 때 B로부터 공급대가를 받고 그와 연계하여 국가로부터 국고보조금을 지급받는 것이 예정되어 있으므로 국고보조금은 사업자의 재화 또는 용역의 공급과 연관성이 있기 때문이다. 이와 달리 사업자가 국가로부터 지급받는 국고보조금은 위 재화 또는 용역의 공급과 관계없이 오로지 재정상의 지원에 해당한다고 보는 것은 국고보조금까지 재화 또는 용역의 공급에 따른 수입으로 보는 사업자의 인식과는 괴리가 있다. 유럽사법재판소(CJEU)는 Keeping Newcastle Warm 사건에서 사업자가 거래상대방에게 재화나 용역을 공급하고 거래상대방으로부터 받는 대가와 연계하여 제3자인 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우에도 국고보조금을 부가가치세 과세표준에 포함해야 한다는 내용의 판결을 선고하였으므로 이러한 법리를 적극적으로 수용할 필요가 있다.

둘째, 제4유형과 제2유형은 사업자가 거래상대방에게 재화 또는 용역을 공급하고 국가로부터 국고보조금을 지급받는다든가 점에서 유사함에도 불구하고 제4유형의 국고보조금을 부가가치세 과세표준에 포함하면서 제2유형의 국고보조금은 사업자가 보조금 수혜자라는 이유로 부가가치세 과세표준에서 제외하는 것은 지나치게 형식에 얽매인 해석이다. 물론 제4유형은 보조금 수혜자인 제3자가 국가로부터 국고보조금을 받아 사업자에게 지급해야 할 것을 편의상 국가가 직접 사업자에게 지급하는 것이고, 제2유형은 본래부터 국가가 보조금 수혜자인 사업자에게 직접 지급하는 것이므로 차이가 있다고 볼 여지가 있다.⁴⁰⁾ 그러나 제2유형에서 사업자가 고객에게 재화 또는 용역을 공급하는 것과 사업자가 제3자인 국가로부터 지급받는 국고보조금이 서로 연관되어 있어 사업자가 국고보조금 액수를 고려하여 재화 또는 용역을 공급하는 경우에 국고보조금은 재정상 지원의 의미와 동시

제3자로부터 받은 대가도 재화의 공급과 연계되어 있으면 과세표준에 포함시킬지 여부이다.

40) 제4유형과 제2유형을 다르게 취급해야 한다는 견해로는 오광석, 앞의 논문, 203~206면.

에 재화 또는 용역의 공급대가로서의 성격도 아울러 갖는다고 볼 수 있다. 예를 들어, 사업자 A가 고객 B에게 재화 또는 용역을 공급하고 받는 대가 100이 낮아서 충분한 공급이 이루어지지 않는 경우 공급을 늘리기 위하여 국가가 사업자에게 국고보조금 30을 지급하는 경우 국고보조금은 단순한 재정상의 지원이라기보다는 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가로서의 성격도 아울러 갖는다고 보는 것이 합리적이다. 유럽사법재판소(CJEU)가 Le Rayon d'Or 사건에서 거래당사자가 아닌 제3자로부터 지급받는 국고보조금 액수를 고려하여 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 경우국고보조금을 부가가치세 과세표준에 포함해야 한다는 취지의 판결을 선고한 점은 시사하는 바가 크다.

부가가치세법 제29조 제5항 제4호의 “직접”이라는 문구에 경도되어 보조금 수혜자인 사업자가 국가로부터 지급받는 국고보조금을 일률적으로 과세표준에서 제외하는 것은 “직접 관련성”의 범위를 너무 좁게 해석하는 것이어서 옳다고 할 수 없다. 이러한 문제점을 해결하기 위한 개선방안으로 유럽사법재판소의 판결과 같이 “직접적 관련성”의 범위를 다소 넓혀 사업자가 보조금 수혜자로서 국고보조금을 지급받더라도 그 국고보조금이 사업자가 거래상대방에게 공급하는 재화나 용역의 공급가액을 구성한다고 볼 수 있는 경우에는 재화 또는 용역의 공급과 국고보조금의 지급이 직접 관련된 것으로 보아 국고보조금을 과세표준에 포함하는 것이 타당하다. 이를 위해 제2유형의 국고보조금을 일률적으로 부가가치세 과세표준에서 제외하는 것으로 해석하는 판례의 변경이 필요하다. 만약 판례의 변경을 기대하기 어렵다면 사업자가 보조금 수혜자로서 거래상대방에게 재화 또는 용역을 공급하고 제3자인 국가로부터 국고보조금을 지급받더라도 그 국고보조금이 공급가액을 구성한다고 볼 수 있는 경우에는 과세표준에 포함한다는 취지를 법령에 명시할 필요가 있다.

나. 국고보조금 이외의 출연금 명시

국고보조금과 출연금은 국가가 직접적인 반대급부 없이 해당 기관에 지급한다는 점에서 공통점이 있으므로 양자를 부가가치세법상 동일하게 취급할 필요성이 있다. 이러한 취지에서 과세당국도 부가가치세법 제29조 제5항 제4호의 국고보조금에는 출연금이 포함된다고 해석하는 것으로 보인다.

그러나 국고보조금과 출연금은 엄밀히는 법적 근거가 다르고, 용도, 재량의 정도 등에서 차이가 있어 문리해석상으로는 출연금이 국고보조금에 포함된다고 해석하기 어려운 측면이 있다. 따라서 부가가치세법 제29조 제5항 제4호의 부가가치세 과세표준에 포함하지 않는 항목으로 국고보조금 이외에 출연금을 명시하는 것이 바람직하다. 아울러 부가가치세법 제29조 제5항 제4호에 국고보조금 이외에 규정된 공공보조금은 법령상 근거가 없는 용어이므로 「지방자치단체 보조금 관리에 관한 법률」에 따라 지방보조금으로 변경하는 것이 타당하다.

2. 매입세액의 공제

가. 공통매입세액 안분규정의 합리화

공통매입세액을 안분할 때 국고보조금을 면세공급가액 등에 포함하는 부가가치세법 시행령 제81조 제1항은 모법의 위임취지에 반하여 무효라는 견해가 있다.⁴¹⁾ 부가가치세법 제29조 제5항 제4호가 부가가치세법 시행령 제81조 제1항의 모법이라고 전제하고, 모법이 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금을 과세표준에서 제외하도록 명시하고 있음

41) 임현지·강민조, 앞의 논문, 253~254면은 오광석, 앞의 논문, 185~273면을 인용하여 무효라는 의견을 제시하였으나, 정작 오광석 논문 212면은 모법에 반하여 무효라는 견해와 단순한 계산규정이므로 모법에 반하지 않고 유효하다는 견해 등 2가지 가능성을 모두 언급하였다.

에도 불구하고 부가가치세법 시행령은 국고보조금을 대가성 또는 공급의 관련성과 상관없이 면세공급가액 등과 동일하게 취급하므로 모법에 저촉된다는 것이다. 그러나 사업자가 지급받은 국고보조금을 부가가치세 과세표준에 포함하는 문제와 공통매입세액을 안분할 때 국고보조금을 면세공급가액 등에 포함하는 문제가 논리필연적으로 결부되어 있다고 볼 수는 없다. 공통매입세액을 안분할 때 부가가치세 과세표준에 포함한 가액은 반드시 과세공급가액에 포함하는 것이 옳겠지만 과세표준에 포함하지 않은 가액을 면세공급가액 등에 포함할지 여부는 입법자의 재량영역에 속한다. 이러한 취지에서 EU 부가가치세 지침이 회원국들에게 공급가액과 직접 관련성이 없는 보조금을 총공급가액에 포함할지 여부에 대한 선택권을 부여하는 것으로 이해된다. 따라서 면세사업 등과 관련하여 받은 국고보조금을 재화 또는 용역의 공급과의 관련성과 상관없이 면세공급가액 등에 포함하는 우리나라 부가가치세법 시행령 제81조 제1항이 모법에 반하여 무효라고 할 수 없다.

다만 부가가치세법 시행령 제81조 제1항이 무효가 아니라고 하더라도 그와 별개로 개선의 여지는 있다. 그 개선방안 중 하나로 재화 또는 용역의 공급과 직접적 대가관계에 있는 제5유형의 국고보조금만 과세공급가액 또는 면세공급가액에 포함하고, 나머지 유형의 국고보조금은 과세공급가액 또는 면세공급가액에서 제외해야 한다는 견해가 유력하게 제기되고 있다.⁴²⁾ 공통매입세액 안분식 중 분모인 총공급가액과 분자인 면세공급가액에는 제5유형의 국고보조금만 포함해야 한다는 취지로 이해된다. 현행 부가가치세법 시행령 제81조 제1항에 따르면, 제1유형과 제2유형의 국고보조금이 분자에 포함되나, 위 유력설에 따르면 제1유형과 제2유형의 국고보조금이 분자에서 제외되므로 그만큼 공제되는 매입세액이 커지는 효과가 있다.

여기서 더 나아가 국고보조금의 부가가치세 과세표준 규정(부가가치세법 제29조 제5항 제4호)과 공통매입세액 안분규정(부가가치세법 시행령 제81조 제1항)

42) 임현지·강민조, 앞의 논문, 257면.

의 연계성이 약한 문제를 해결하기 위한 개선방안으로 부가가치세 과세표준에 포함하는 국고보조금만 과세공급가액에 포함하는 것이 한결 체계정합적이다. 공통매입세액 안분을 위한 계산식에서 사용되는 총공급가액은 과세공급가액과 면세공급가액 등으로 구성되고, 과세표준에 포함되어야 부가가치세가 과세되므로 부가가치세 과세표준과 공통매입세액 안분식의 과세공급가액을 직접 연계하는 것이 논리적이기 때문이다. 위에서 제시한 방안을 위 유력설과 비교하면 다음과 같은 차이가 있다.

첫째, 위 유력설에 의하면, 면세사업 등의 재화 또는 용역의 공급과 관련성이 있는 국고보조금만 면세공급가액에 포함한다. 이에 비해 위에서 제시한 개선방안을 적용하면 면세사업 등의 재화 또는 용역의 공급으로 지급받은 국고보조금은 과세표준에 포함하지 않으므로 공통매입세액의 산식에서 제외된다. 예를 들어, 과세사업이 60, 면세사업이 40이고 면세사업 등의 재화 또는 용역의 공급과 직접적 관련성이 있는 보조금이 20, 면세사업 등의 재화 또는 용역의 공급과 직접적 관련성이 없는 보조금이 20인 경우 위 유력설은 면세사업 등의 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련성이 있는 보조금 20만 분모와 분자에 포함시키므로 면세공급비율이 $50\%(60/100 + 20)$ 이나, 위에서 제시한 개선방안은 면세공급 등과 관련하여 지급받은 보조금을 모두 분모와 분자에서 제외하므로 과세공급비율이 $60\%(60/100)$ 이고 면세공급비율은 40%가 된다.

둘째, 위 유력설은 공통매입세액을 안분할 때 제5유형의 국고보조금만 포함하나, 위 개선방안은 제5유형 이외에 제2유형, 제4유형의 국고보조금도 포함한다. 제4유형의 경우 사업자가 지급받은 국고보조금이 과세표준에 해당하므로 과세공급가액에 포함하고, 제2유형의 국고보조금은 앞서 1.에서 살펴본 바와 같이 과세표준에 포함하는 것이 타당하므로 그에 대응하여 과세공급가액에 포함하는 것이다. 다만 제3유형의 경우 사업자가 국고보조금을 직접 지급받는 것이 아니므로 공통매입세액 산식에서 제외한다.

위에서 제시한 방안은 결과적으로 EU 부가가치세 지침 제174조 제2항

중 회원국들에게 선택권을 부여하기 전의 계산식과 같다. 이와 관련하여 국고보조금의 과세표준과 공통매입세액 안분식을 직접 연계하는 이상, 공제되는 매입세액을 바로 구하는 것이 더 적합성이 높으므로 부가가치세법 시행령 제81조 제1항과 같이 “면세공급가액/총공급가액”의 계산식을 사용하는 것보다 EU 부가가치세 지침과 같이 “과세공급가액/총공급가액”의 계산식을 사용하는 것이 타당하다.

나. 국고보조금 이외의 출연금 명시

부가가치세법 제29조 제5항 제4호는 국고보조금을 규정하고 있는 것에 비해 부가가치세법 시행령 제81조 제1항은 국고보조금 이외에 “국고보조금과 유사한 금액”을 열거하고 있다는 점에서 차이가 있다.

국고보조금과 출연금은 법적 근거가 다르고, 용도, 재량의 정도 등에서 일부 차이가 있으나, 국가가 직접적인 반대급부 없이 해당 기관에 지급한다는 점에서 공통점이 있으므로 출연금은 국고보조금과 유사한 금액에 해당한다고 볼 수 있다. 다만 해석상 논란의 소지를 없애기 위하여 국고보조금 이외에 출연금을 명시하는 것이 바람직하다.

V. 나 가 며

위에서 사업자가 국고보조금이나 출연금을 지급받는 경우의 부가가치세 과세문제에 대하여 살펴보았다. 사업자가 지급받는 국고보조금은 매우 다양하므로 분석의 편의상 국고보조금을 보조금의 수혜자가 누구인지, 재화 또는 용역의 공급과 관련하여 지급하는지, 재화 또는 용역을 공급받는 자가 누구인지 등에 따라 5가지로 유형화하여 각 매출세액과 매입세액에 미치는

영향을 살펴보고 EU의 부가가치세 지침과 유럽사법재판소(CJEU)의 판결에서 시사점을 얻어 개선방안을 제시하였다.

먼저 매출세액 측면에서 우리나라의 판례와 과세실무는 사업자가 국가에 재화 또는 용역을 공급하고 국가로부터 국고보조금을 지급받는 제5유형, 사업자가 보조금 수혜자에게 재화 또는 용역을 공급하고 보조금 수혜자가 국가로부터 지급받은 국고보조금으로 대가를 지급하는 제3유형, 사업자가 보조금 수혜자인 제3자에게 재화 또는 용역을 공급하고 보조금 수혜자의 의사에 따라 국가로부터 국고보조금을 지급받는 제4유형의 경우 받은 대가 또는 국고보조금을 부가가치세 과세표준에 포함해야 한다. 이에 더하여 보조금 수혜자인 사업자가 거래상대방에게 재화 또는 용역을 공급하고 제3자인 국가로부터 국고보조금을 지급받는 제2유형의 국고보조금도 과세표준에 포함하는 것이 타당하다. 제2유형과 유사한 사안에서 유럽사법재판소는 유사보조금(Pseudo-Subsidies) 판례를 통해 사업자가 거래상대방에게 재화나 용역을 공급하고 이와 관련하여 제3자인 국가로부터 국고보조금을 지급받는 경우에도 국고보조금을 부가가치세 과세표준에 포함해야 한다는 판결을 내렸다는 점을 참고할 필요가 있다.

다음 매입세액 측면에서 부가가치세 과세표준과 공통매입세액 안분을 직접 연계하여 공통매입세액 안분계산 시 과세표준에 해당하는 국고보조금만 과세공급가액에 포함하고, 과세표준에 해당하지 않는 국고보조금은 총공급가액 및 면세공급가액에서 제외하는 것이 타당하다. EU 부가가치세 지침 제174조 제2항은 회원국들에게 재화 또는 용역의 공급과 관련성이 없는 국고보조금을 총공급가액에 포함할 수 있는 선택권을 회원국에게 부여하고 있으나, 재화 또는 용역의 공급과 관련성이 있는 국고보조금만 안분식에 반영하는 것이 체계적으로 정합성이 있다.

끝으로 출연금은 국고보조금과 성격이 유사하므로 과세표준 규정이나 공통매입세액 안분규정에서 국고보조금 이외에 출연금을 명시하는 것이 바람직하다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

- 박설아, “겸영사업자의 부가가치세 매입세액 공제요건”, 『대법원판례해설』 제138호, 법원도서관, 2024.
- 박현주·김석환, “금융지주회사의 자회사에 대한 자금대여는 부가가치세 비과세인가? — 대법원 2019. 1. 17. 선고 2015두60662 판결 비판 —”, 『조세법연구』 제29권 제1호, 한국세법학회, 2023.
- 배인명, “매칭펀드 사업의 지방비 대응비용에 대한 연구 : 출연금사업을 중심으로”, 『현대사회와 행정』 제16권 제3호, 한국국정관리학회, 2006.
- 변희찬, “농민이 철원군으로부터 받은 국고보조금으로 수해로 인해 유실된 농경지 복구공사를 한 공사업자에게 공사대금을 지급한 경우 위 공사대금이 국고보조금으로서 부가가치세 과세표준의 제외대상에 해당하는지 여부”, 『대법원판례해설』 제39호, 법원도서관, 2002.
- 오광석, “2018년 부가가치세 및 관세 판례회고”, 『조세법연구』 제25권 제2호, 한국세법학회, 2019.
- 원종학·권오성·조임곤·최진욱, 『국고보조사업의 평가결과에 영향을 미치는 요인에 관한 실증연구』, 한국조세재정연구원, 2022.
- 임현지·강민조, “국고보조금 관련 부가가치세법상 공통매입세액 안분계산 규정의 문제점과 개선방안 — 의정부지방법원 2012. 6. 26. 선고 2011구합4010 판결 사안을 중심으로 —”, 『세무와 회계 연구』 제12권 제2호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2022.

2. 국외 문헌

- Robert F. van Brederode and Simon B. Thang, Subsidies and Value-Added Tax : A Comparative Study of Law and Practice in Canada and the European Union, *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne* 67 : 3, 2019.

<Abstract>

**Improvement Measures for Taxation on VAT of
National Subsidies or Contributions**

Lee, Joongkyo*

There remains debate regarding how output tax amount and input tax amount are affected when an entrepreneur receives national subsidies or contributions. This article reviews 5 specific types in which an entrepreneur might receive national subsidies and analyzes the VAT implications and potential improvements. Types of national subsidies are as follows :

Type 1 : The state provides subsidies to support the operations of an entrepreneur's institution. Type 2 : An entrepreneur, who is a recipient of the subsidy, supplies goods or services to a third party and receives national subsidies directly from the state. Type 3 : An entrepreneur supplies goods or services to a third party(a beneficiary of the subsidy) and receives national subsidies from a third party in return. Type 4 : An entrepreneur supplies goods or services to a third party(a beneficiary of the subsidy) and receives national subsidies from the state. Type 5 : An entrepreneur supplies goods or services to the state and receives national subsidies from the state.

Regarding output tax amount, Korean precedents and taxation practices generally include national subsidies in the VAT tax base for type 3, 4 and 5, while excluding them for type 2, but I argued that even in Type 2, it is necessary to include national subsidies in the VAT tax base if they can be considered to constitute the supply price of goods or services provided by the business operator to the counterparty through the European Court of Justice's Pseudo-Subsidies precedent. Also regarding input tax amount, I argued that it is logical to align the VAT tax base with the pro rata of common input tax amount by including only those national subsidies that are part of the tax base in the taxable supply value and excluding those not included in the tax base from both

* Yonsei University Law School, Professor

314 세무와 회계 연구[통권 제40호(제14권 제1호)]

the total supply value and the exempted supply value.

▶ **Key Words** : national subsidies, contributions, direct link, pseudo-subsidies,
pro rata of common input tax amounts