

회계 및 세무처리 관련

6. 오피스텔 건설용역에 대한 부가가치세 면제 여부



상담요청

1. 현황

회사는 하기 건축개요에 기재되어 있는 표와 같은 건축공사를 건축주로부터 발주 받아 건설용역을 제공하고 있습니다.

구 분	용 도	비 고
1층	근린생활시설	
2층	공동주택	
3층	공동주택	
4층	오피스텔	업무용
5층	오피스텔	업무용
6층	오피스텔	업무용

건축주는 상기 업무용 오피스텔을 국민주택규모 이하의 주거용으로 분양 또는 임대 등을 할 것이라고 주장하고 있습니다.

2. 질의사항

이러할 경우 상기 오피스텔에 대한 건설용역의 제공시 과세 또는 면세의 구분을 어떻게 하여야 하는지 처리방법



상담내용

1. 일반적인 오피스텔의 적용

「조세특례제한법」제106조제1항제4호에 따라 부가가치세가 면제되는 국민주택의



공급은 「주택법」에 따른 국민주택 규모 이하의 공급에 한해 적용되는 것으로 오피스텔은 「주택법」에 따른 주택에 해당하지 아니하므로 이를 적용할 수 없는 것입니다.(서면법규과- 1020, 2014.09.25, 재부가-563, 2014.09.24.)

따라서 이러한 오피스텔의 건설용역에 대하여도 부가가치세의 면제가 적용할 수 없을 것으로 사료됩니다.

2. 실질과세 등

그러나 실질적으로 주택으로 설계되고 시공되어 구조나 형태가 주거용일 뿐만 아니라 분양도 주거용으로 완료되었고, 현재 입주자들도 전입신고하여 실제 주택으로 사용하고 있는 등의 오피스텔 건설용역은 실질과세원칙에 따라 주거용 공동주택의 건설용역으로서 부가가치세가 면제되는 사례가 있습니다.

단, 본 사례에서는 오피스텔의 건설용역에 대하여 과세로 신고한 후 추후 상기와 같은 실질의 확정에 따라 경정청구를 통하여 부가치세의 면제를 받은 상황입니다.

이는 건축물의 용도가 부가가치세 면제대상인 국민주택에 해당하는지 여부는 건축허가에서 정한 용도나 공부상의 용도를 기준으로 할 것이 아니라 당해 건축물의 실제 용도를 기준으로 판단한 것입니다.(조심 2016구288, 2016.5.17.)

예규에서의 오피스텔의 실질 주거사용의 경우 부가가치세 면제 인정시 중요사항

- 가. 오피스텔의 내·외부 사진에 의하면 각 세대별로 싱크대 및 주방설비, 화장실, 난방보일러 등 주거용 시설이 시공되어 있고, 쟁점건물의 건축도면(평면도)에 의하면 발코니(확장가능) 부분을 제외한 나머지 부분에 대하여는 공동주택과 오피스텔이 유사한 구조로 되어 있는 것으로 나타나는 등 당초부터 공동주택 구조로의 신축 등
- 나. 분양 당시의 “쟁점호실의 분양계약서”에 의하면 그 특약사항에 “오피스텔 각 세대는 등기 이전 후 주거용으로 분양하는 것이므로 부가가치세 환급 대상이 아니며, 추후 업무시설 변경시 본인 부담으로 한다”라는 내용 기재 등
- 다. 거주자가 전입신고를 한 내역도 제출되었으며, 쟁점건물에 대한 전기요금 청구 및 영수증, 세대별 전기요금 청구내역서에 의하면 쟁점호실을 포함한 전세대에 대하여 “주택용 전력”으로 공급계약이 체결된 사실이 나타나는 등 실제로도 주택으로의 사용 등

3. 결 론

일반적인 국민주택규모 이하의 오피스텔 건설용역에 대하여는 부가가치세의 면제가 적용되지 아니합니다. 그러나 해당 오피스텔을 주택으로 분양 또는 임대를 계획하고 있는 경우 최종적으로 해당 오피스텔이 주택으로 사용될지 여부가 불확실한 상황에서 이에 대하여 부가가치세의 면제를 적용하기 어려울 것으로 판단되나, 이에 대하여는 과세관청에 대한 질의를 통하여 명확히 할 필요성이 있습니다.

또한 오피스텔의 건설 중 또는 건설 완료 후에 건축주가 이를 실제 주거용으로 분양 또는 임대하는 경우에는 이러한 실질을 반영하여 부가가치세의 면제(과거 과세 신고분 경정청구 포함)를 받을 수도 있으나 이를 위해서는 상기에서 설명하고 있는 바와 같이 선행되어야 할 사항들이 있으니 유의하셔야 합니다.



7. 국민주택규모 85평방미터 이하의 규모 아파트단지 내의 조경공사만을 공사하는 경우 면세 대상인지 여부



상담요청

A 발주기관의 조경공사를 완공하였는데 B세무서에서 정리세무조사시 국민주택 규모의 면세혜택에 대하여 해당 조경공사는 해당사항이 없으니 과세 하겠다는 입장을 표명함

이에 국민주택규모 85제곱미터 이하의 규모 아파트단지 내의 조경공사만을 A에서 발주 받아 공사하는 경우 면세 대상인지 여부



상담내용

국민주택 규모 이하의 아파트단지 내의 조경공사만을 수주하여 공사하였다면 해당 건설 용역의 제공은 조세특례제한법 제106조 제1항 제4호의 국민주택 및 그 주택의 건설용역에 포함되어 부가가치세가 면제되는 것으로 판단됩니다.

조세특례제한법 제106조 제1항 제4호의 부가가치세가 면제되는 국민주택 및 그 주택의 건설용역에 대하여 조세특례제한법시행령 제4항 제2호에서 다음과 같이 정의하고 있습니다.

“국민주택의 건설용역으로서 「건설산업기본법」·「전기공사업법」·「소방법」·「정보통신공사업법」·「주택법」·「하수도법」 및 「가축분뇨의 관리 및 이용에 관한 법률」에 의하여 등록을 한 자가 공급하는 것”

따라서, 본 조경공사의 경우 건설산업기본법 제2조 제4호에 의하여 건설산업 기본법에 의하여 등록을 한자가 공급한 건설공사에 포함되며,

해당 조경 건설공사 용역이 국민주택 아파트 단지내의 조경공사라면, 국민 주택에는 아파트 등 본 건물의 건설용역 뿐만 아니라 관련 조경, 상하수도 등의 부대시

설도 포함된다고 보아야 하므로 국민주택 단지내 부대시설인 조경공사도 국민주택 건설용역에 포함되어 부가가치세가 면제되어야 하는 것으로 판단됩니다.

또한, 상기 사항에 대하여 “대법원 1992.2.11. 선고 91누7040 판결”에서도 국민주택단지 내의 조경공사는 부가가치세가 면제되는 건설용역에 해당한다고 판시하고 있습니다.

단, 국민주단지 내가 아닌 곳의 조경공사에 대해서는 상기 대법원 판례를 포함하여 다수의 판례에서 부가가치세가 면제되는 건설용역의 공급으로 보지 아니한다고 규정하고 있습니다.



8. 공사완료일과 검수완료일이 다른 경우 세금계산서 발행일 기준



상담요청

계약서상 공사기간이 2019년 1월 1일부터 2019년 6월 30일까지이며, 이 기간에 공사를 완료하였습니다.

그러나, 검수과정에서 시간이 경과되어 검수완료일을 기준으로 하여 매출처에서 검수완료시점인 2019년 7월 15일자로 세금계산서를 발행하게 되었습니다.

계약서에 검수관련 사항이 명시되지 아니하였고, 관련하여 변경계약서도 없으며, 또한 검수 관련 증빙은 갖추어지지 아니한 상황인데, 이런 경우 부가가치세법상 문제가 없는지?



상담내용

1. 결 론

공사계약서에 검수조건을 명시하지 아니하였더라도, 공급받는 자의 검수를 필수적인 인도조건 등의 공급에 해당할 경우 검수일자가 용역제공의 완료일이 될 수 있습니다. 따라서, 해당 검수 완료일자에 세금계산서를 발행하면 됩니다.

그러나, 해당 공사용역이 검수를 필수적인 인도조건인 공급인지 또는 과세의 대상이 되는 행위인지 등은 거래 또는 행위의 사실관계와 관련증빙 등을 종합적으로 검토하여 적용할 사항입니다.

2. 검토 내역

세금계산서는 납세의무자로 등록한 사업자가 용역을 공급하는 때에 부가가치세법 제16조 및 같은법 시행령 제28조, 제29조에 규정하는 공급시기에 공급을 받는 자에게 교부하여야 하는 것이며, 공급받는 자의 검수를 필수적인 인도조건으로 하는 용역의 공급시기는 용역의 검수가 완료되는 때가 됩니다.

즉, 공사용역의 세금계산서 발행시기는 공사용역의 제공이 완료될 때이나, 계약서 등에 검수를 공사용역의 조건으로 하였다면 이러한 검수가 종결되었을 때가 공사용역의 제공이 완료된 때가 되는 것입니다.

다만, 검수조건이 계약서에 명시되어 있지 아니한다면 검수가 필수적인 공사임을 입증할 수 있거나 계약 쌍방간에 명시적/묵시적 합의 등이 있었으며 이를 기초로 검수일지나 검수대장 등을 통하여 검수조건부 공급인지 여부를 확인할 만한 객관적인 증빙 등이 존재하여야 합니다.

※ 관련법규_부가가치세법

제16조 【용역의 공급시기】

① 용역이 공급되는 시기는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 때로 한다.

1. 역무의 제공이 완료되는 때
2. 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 때

② 제1항에도 불구하고 할부 또는 조건부로 용역을 공급하는 경우 등의 용역의 공급시기는 대통령령으로 정한다.

부가가치세 기본통칙

16-29-4 【완성도기준지급 또는 중간지급조건부 건설용역의 공급시기】

사업자가 완성도기준지급 또는 중간지급조건부 건설용역의 공급계약서상 특정내용에 따라 해당 건설용역에 대하여 검사를 거쳐 대가의 각 부분의 지급이 확정되는 경우에는 검사 후 대가의 지급이 확정되는 때를 그 공급시기로 본다.

■ 서면3팀-144, 2006.1.20.

세금계산서는 납세의무자로 등록한 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에 부가가치세법 제9조 및 같은법 시행령 제21조, 제22조에 규정하는 공급시기에 공급을 받는 자에게 교부하여야 하는 것으로 공급받는 자의 검수를 필수적인 인도조건으로 하는 재화 또는 용역의 공급시기는 같은법 시행령 제21조 제1항 제3호 및 같은법 시행령 제22조 제3호의 규정에 의하여 당해 재화 또는 용역의 검수가 완료되는 때인 것이며, 과세의 대상이 되는 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 사실상 귀속되는 자에 대하여 부가가치세법을 적용하는 것임.



9. 공사진행율에 의한 공사수익 인식 방법



상담요청

공사진행율에 의한 공사수익 인식 방법 및 공사진행율 계산시 건설용지원가는 제외되는지 여부 문의



상담내용

○ 공사진행율에 의한 대상 회계연도의 공사수익은 다음과 같이 인식합니다.

“대상 회계연도의 공사수익=도급금액×누적 공사진행율-누적 공사수익 기(既)인식액”

○ 공사진행율은 원칙적으로 누적 공사원가 발생액을 총투입예정원가로 나누어 계산합니다.

- 공사진행율은 건설현장에서 건설공정의 진행정도를 측정하기 위한 수단이므로, 건설공정의 투입과 관련성이 낮은 건설용지원가는 제외합니다. 따라서, 공사진행율을 산정할 때, 건설용지원가는 누적 공사원가 발생액과 총투입예정원가에서 각각 제외하게 됩니다.

- 참고로, 건설공정의 진행 정도의 측정과 관련성이 낮은 차입원가 자본화 비용도 공사진행율 산정과정에서 제외됩니다.

10. 공동도급의 경우 주간사와 공동도급사간 세금계산서 발행 관련



상담요청

당사는 A사와 60%:40%의 민간공사 공동도급을 시행하고 있습니다. 매입/매출에 대한 운영 방법을 문의드립니다.

매출금액은 발주처로부터 각각 수수하기로 하였습니다. 매입금액은 주간사에서 전부 수수하고, 월말에 공동도급사에게 세금계산서를 발행하는 방법으로 운영코자 합니다.

이 경우 세법에 저촉되는 사항이 있는지 궁금합니다. 아니면, 각사에서 매입금액을 각각(재료비, 노무비, 외주비일체) 수수하여 운영하는 방법 등의 처리가 불합리한지 질의합니다.



상담내용

1. 결 론

건설공사를 공동으로 수주한 공동수급체가 당해 건설공사에 소요되는 부가가치세가 과세되는 공동비용에 대한 매입세금계산서를 공동수주자 중 주간사 1인 명의로 교부받은 경우에 그 대표자는 「부가가치세법 시행규칙」 제18조의 규정에 준하여 자기가 교부받은 세금계산서에 기재된 공급가액 범위 안에서 나머지 공동수주자에게 각 공급받는 대가에 상응하는 세금계산서를 교부할 수 있습니다.

2. 검토내역

공동도급공사의 수행시 공동비용에 대한 세금계산서는 각각 발급받을 수 있는 경우에는 그 지분금액대로 각각 발급받는 것이 원칙입니다.

그러나, 사업현장의 업무 및 납세현실 등을 고려하여 공동매입에 대한 세금계산서 발급에 대하여 예외적으로 1개의 대표사업자가 매입세금계산서를 발급받은 경우 그 발급받은 세금계산서상 공급가액의 범위 안에서 다른 공동 사업자 각각의 실지 사용한 지분에 따라 대표사업자 명의로 다른 공동사용 사업자를 공급받는 자로 하여 세금계산서를 발급할 수 있도록 하고 있습니다.



즉, 공동경비의 배분 및 그 계산에 있어 공동경비를 특정법인이 총괄하여 우선 지출하고 이를 다른 법인으로부터 받는 것은 재화 또는 용역의 공급에 해당하지 않으므로 세금계산서 또는 계산서의 발행 대상에 해당하지 않은 것이 원칙이나,

특정 비용을 부담하고 세금계산서를 수령한 법인이 그 비용의 수령을 위하여 그 금액의 범위 내에서 세금계산서를 발급하면서 그 대가를 받는 경우 예외적으로 세금계산서 발행을 인정하여 주는 것입니다.

※ 관련법규

부가가치세법 집행기준 32-0-4 【공동도급에 대한 세금계산서 발급 방법】

③ 세금계산서 발급

2. 매입세금계산서 : 공동비용에 대한 세금계산서는 각각 발급받을 수 있는 경우에는 그 지분금액대로 각각 발급받을 수 있으며, 대표사가 전체를 발급받아 각 공동지분에 따라 나머지 구성원에게 세금계산서를 발급할 수 있다. 이 경우 발급한 세금계산서는 재화 또는 용역을 공급한 것이 아니므로 부가가치세 과세표준에 포함되지 아니하지만 세금계산서합계표는 제출하여야 한다.

■ 서면3팀-323

(1) 제 목

건설공사를 공동으로 수주한 공동수급체가 당해 건설공사에 소요되는 부가가치세가 과세되는 공동비용에 대한 매입세금계산서를 공동수주자 중 대표자 1인 명의로 교부받은 경우 세금계산서 교부방법

(2) 질 의

아파트 건설업체로부터 당해 건설 현장의 토목공사를 A사와 B사가 공동도급 계약(A사 40%, B사 60%) 체결함. 매출세금계산서는 양사가 각각 발급기로 하였으며, 공사비용은 대표수급자인 B사에서 일괄 지급한 뒤, 그 중 40%를 A사가 B사에게 지급하고 B사는 A사에게 세금계산서를 발급하기로 함.

(3) 회 신

건설공사를 공동으로 수주한 공동수급체가 당해 건설공사에 소요되는 부가가치세가 과세되는 공동비용에 대한 매입세금계산서를 공동수주자 중 대표자 1인 명의로 교부받은 경우에 그 대표자는 「부가가치세법 시행규칙」 제18조의 규정에 준하여 자기가 교부받은 세금계산서에 기재된 공급가액 범위 안에서 나머지 공동수주자에게 각 공급받는 대가에 상응하는 세금계산서를 교부할 수 있는 것임.

11. 공동도급계약 준공 후 정산 중 당초 지분율의 변경이 가능한지 여부



상담요청

민간공사 - 오피스텔, 공동도급계약 지분율이 갑사(주관사) : 을사 = 5:5공동이행 방식, 오피스텔 준공(2018년 9월), 도급계약서 등에 매출수익, 원가 등 모든 부분에서 5:5로 이행, 건물의 준공이 끝난 상태로 하자보수 중이며, 2018년 12월말에 정산하기로 합의하였습니다.

모든 부분의 지분이 5:5인 현재 상태에서 공사원가만을 부담비율의 변경(예6:4)이 가능한지와 가능하다면 처리방법 문의드립니다.



상담내용

공사 원가부담 비율의 변경은 공동도급이행방식 등의 변경에 의한 것으로 그 변경의 실질이 합당하다면 각자 약정한 부담비율에 따라 정산이 가능할 것으로 사료됩니다.

따라서, 공동도급 약정 후 공사진행에 따른 각자의 공사진행 차이분을 공동수급 인간에 정산하기로 한 경우 당해 공사진행 차이에 따른 정산금액에 대하여는 부가가치세법시행규칙 제18조 제1항의 규정에 준하여 세금계산서를 교부할 수 있으므로 사료됩니다. 이러한 세금계산서 교부는 실제 공사 등을 제공받아 매입세금 계산서를 받았다면 그 일자를 기준으로 수정세금계산서를 교부하여야 할 것으로 사료됩니다.

다만, 원가 부담 변경의 정당성 및 합리성 등에 대하여 과세관청과 이견이 발생할 경우에는 부가가치세법 및 법인세법에 따른 문제가 발생할 수 있을 것으로 사료되므로 관련 계약서, 공동도급이행약정 및 손익분배비율에 대하여 보다 실질적인 검토가 필요합니다.



최초에 공동이행방식의 계약 및 손익분배비율 협의시 공사의 난이도, 계약이행의 주체 등을 고려하여 지분비율과는 다르게 손익분배비율을 가져갈 수는 있을 것으로 사료되며, 공사 진행 중 상기사항을 고려하여 재계약 또는 별도합의를 통하여 손익분배비율을 조정하는 것 또한 가능할 것으로 사료됩니다.

12. 공동도급시 약정한 손익분배비율을 별도 합의로 다르게 정한 경우 세금계산서 발행 방법



상담요청

현재 갑(주간사), 을, 병사가 공동으로 공사를 이행하고 있습니다. 이 때, 각각의 공사 지분율과 동일한 손익분배비율이 약정되어 있으나, 별도 합의를 통하여 손익분배비율을 공사 지분율과는 다르게 정하고 있습니다.

현재 하자보수가 진행중이며 2018년 12월에 준공검사를 받아 완료할 예정입니다.

모든 매출 및 원가관련 인식 및 세금계산서 교부를 공사 지분율로 진행하였는데 이를 별도 합의된 손익분배비율에 맞게 조정할 수 있는지 질의



상담내용

공동이행 공사관련 손익분배비율의 약정 및 이에 대한 세무적인 검토를 위해서는 실질적인 서류 및 절차 등의 면밀한 검토가 필요할 것으로 사료됩니다.

다만, 해당 손익분배비율이 공동도급 이행사 간에 정당하게 합의되어 이행되어야 한다면, 손익분배를 위한 별도의 합의 절차(매출비율조정 또는 원가부담 조정 등)가 필요할 것으로 사료되며 이에 따라 해당 매출 및 발생원가의 공급하는 시기 또는 공급받는 시기에 부가가치세법 제18조 제1항 및 부가가치세법 제32조에 의하여 수정세금계산서 등을 교부하는 것이 적정할 것으로 사료됩니다.

그러나, 이를 공사이행 후 또는 공사이행 중 합의 등의 사유로 준공전 일괄 정산하고자 하는 경우에 해당 공급에 대한 수정세금계산서 등을 교부하여 정산할 수 있을 것으로 사료됩니다만 이에 대한 면밀한 검토와 유권해석을 받을 필요도 있을 것으로 보입니다.



13. 복수의 발주처와 계약체결하였으나, 발주처가 특정 1개의 발주처 명의로 전체 계산서 발행을 요구할 경우 가능 여부



상담요청

발주처이자 시행사인 A, B, C사와 각각 별도의 공사도급계약을 체결하였으나, 발주처에서는 ‘시행사 이전 합의서’를 근거로 실제 시행업무를 주관하고 공사대금을 지급할 A사로 공사대금 청구와 관련된 전체 세금계산서를 발행토록 요구할 경우 가능한지 여부



상담내용

세금계산서상의 공급받는자는 실제로 용역이나 재화를 공급받는자를 기재하여야 하며, 공급받는자가 실제와 상이한 경우 공급자는 매출계산서 발행과 관련된 가산세(공급가액의 2%)가 부과되고 매입자(발주처)는 관련 매입세입을 불공제 받을 가능성이 있습니다.

만일 시행사 당사자간의 약정에 따라 사업시행과 관련된 모든 권리·의무가 A사로 이전되었다면 실질과세 원칙에 따라 A사를 공급받는자로 하여 모든 매출계산서를 발행하는 것은 가능할 것으로 판단됩니다.

다만, 이러한 경우에도 A사와 ‘공사시행사 이전계약서’를 근거로 실질적인 도급계약서를 작성하여야 할 것으로 판단되며, 계약서 특약사항에 세금계산서 발행과 관련된 제반 불이익은 A사가 부담한다는 내용을 기재하는 것이 타당할 것으로 판단됩니다.

14. 공사현장 준공 후 추가비용 발생시 회계처리



상담요청

1. 공사현장 준공(사용승인:12/15일)후 건물보존등기서류 구청에 접수하여 취득세 납부하고 보존등기가 나온 상태에서 21일 A 발주처의 점검으로 보완사항이 나와서 추가비용이 발생하였을 때, 세금계산서 발행일자를 12/15일(준공일) 이전으로 발행하라고 해야 하는지 아니면 현재 추가비용 발생한 일자로 발행해야 하는지 여부
2. 예전에는 추가 발생금액이 적으면 다음에 시작하는 현장 비용으로 처리하였으나, 해당 현장에 반영해도 전체적인 회사 매출원가에는 포함되는 만큼, 회계적으로 바른 처리방법



상담내용

① 세금계산서 발행시기, ② 현장별 발생원가 회계처리 및 ③ 보존등기 후 발생비용의 취득세 과세표준 해당 여부로 구분하여 검토하였습니다.

① 세금계산서 발행시기 검토

부가세법 제34조 제1항 제1호와 제2호에서는 동법 제15조 및 제16조에 따라 재화와 용역의 공급시기가 도래한 때에 세금계산서의 발급하도록 규정하고 있습니다.

따라서 문의하신 건은 사용승인 후 보완사항으로 인한 추가 비용이 발생된 시점에 세금계산서를 발급하는 것이 타당하는 것으로 판단되며, 그 현장의 원가로 처리하는 것이 타당한 것으로 판단됩니다.

② 현장별 발생원가 회계처리 검토

현장별 발생원가 회계처리에 대하여 아래 예시 자료로 설명을 드리고자 합니다.



- 도급금액은 A현장과 B현장이 동일(1,000,000원)한 것으로 가정함
- 실적원가는 A현장 1,100,000원(진행율 100%)이고, B현장 400,000원(진행율 50%)
- 이후 A현장에서 추가적인 원가가 100,000원이 발생하였으나, B현장으로 집계함

【 결산서상 손익 】

(올바른 결산) 손실 100,000원 (A현장 손실 200,000 / B현장 이익 100,000)

(잘못된 결산) 손실 75,000원 (A현장 손실 100,000 / B현장 이익 125,000)

【 이슈사항 요약 】

(회계상 이슈) 결산서상 손실 25,000원 과소 계상

(세무상 이슈) 손익 귀속시기 오류 발생

③ 보존등기 후 발생한 비용의 취득세 과세표준 해당 여부 검토

행안부 예규인 지방세운영과-23에 의하면 취득시기 이후 발생한 비용은 취득세 과세표준에 해당하지 않는 것으로 해석하고 있음을 참고하여 주시기 바랍니다.

※ 관련법령

① 부가세법 제32조, 제15조, 제16조

② 지방세운영과-23 (2018.01.04.)