



# Monthly Tax Newsletter

---

Issue 106 | April 2023

삼성KPMG 세무본부 TKC

# Contents

Page

## 법인세법

3

- [예규] 환매조건부매매거래 시 매도인에 수입배당금 익금불산입 규정의 적용 여부
- [예규] 재평가적립금 감액에 따른 배당소득의 과세 여부
- [예규] 매출액 기준으로 수령하기로 한 특허권 로열티 수익의 귀속시기
- [예규] 유상감자 시 납부한 원천징수세액의 손금 여부

## 조세특례제한법

5

- [판례] 영농조합법인이 구 조특법 제66조에서 정한 법인세 감면을 받기 위해서는 농어업경영체 등록확인서를 제출하여야 하는지 여부 (납세자승)
- [예규] 임금증가금액 계산 시 월중 퇴직자의 임금지급액 포함 여부

## 부가가치세법

7

- [판례] 쇼핑몰과 신용카드사가 고객이 쇼핑몰에서 판매하는 상품을 신용구매하면 신용카드사가 익월 신용카드 이용대금을 할인해주기로 하는 청구할인 공동마케팅 약정을 한 경우 신용카드 청구할인액은 상품공급가액에서 직접 깎이는 예누리액임 (납세자승)
- [예규] 사업자가 공급사와 도매판매계약에 따라 소비자에게 판매할 수 있는 서비스를 유상할당받는 경우 과세대상 여부 등

## 상속세 및 증여세법

9

- [심판례] 청구인이 최대주주인 특정법인이 청구인의 특수관계인으로부터 상장주식을 현물출자 받은 것이 특정법인이 그 최대주주의 특수관계인으로부터 저가 현물출자 받아 청구인이 상증법 제45조의 5에 따른 이익을 얻은 것으로 본 처분의 당부 (기각)
- [심판례] 쟁점거래에 대하여 상증법 제42조를 적용하여 청구인에게 재처분하는 것은 쟁점 심판결정의 기속력에 반하므로 청구인에게 증여세를 부과한 처분은 잘못이라는 청구주장의 당부 (취소)
- [심사] 사해행위취소 판결로 취소된 이 사건 쟁점 증여재산에 대하여 증여세를 과세하여야 하는지 여부 (인용)
- [예규] 법인이 초과배당을 받은 경우 그 법인의 개인주주에게 초과배당에 따른 이익의 증여 규정으로 증여세 과세 가능 여부

# Contents

	Page
<b>국세기본법</b>	<b>13</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• [심판례] 재고자산의 인식기준을 변경하는 경정(1차)을 하였을 때, 그와 연동한 후발적 경정(2차)의 범위 (기각)</li> <li>• [심판례] 쟁점선행결정이 「국세기본법」상 후발적 경정청구의 사유에 해당하는지 여부 (기각)</li> </ul>	
<b>지방세법</b>	<b>15</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• [판례] 현물출자 취득 후 흡수합병된 경우 추정 사유인 “처분”에 해당하는지 여부 (국승)</li> <li>• [심판례] 도시환경정비사업의 사업시행자가 정비사업을 완료하고 취득한 부동산 중 관리처분계획상 체비지를 분양하지 아니하고 임대용 등으로 사용하는 경우 취득세 감면대상에 해당하는지 여부 등 (기각)</li> </ul>	
<b>관세법</b>	<b>17</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• [심판례] 수출자가 교부한 원산지신고서를 근거로 쟁점물품에 협정세율을 적용하였다가 수출국 관세당국의 간접검증을 거쳐 원산지결정기준을 충족하지 못하는 것으로 통지 받은 후 관세 등을 수정신고·납부하는 경우, 가산세를 면제할 정당한 사유가 있는 것인지 여부 (기각)</li> </ul>	

## 법인세법

### [예규] 환매조건부매매거래 시 매도인에 수입배당금 익금불산입 규정의 적용 여부 기획재정부 법인세제과-154, 2023. 3. 6.

환매조건부매매거래 계약에 따라 매수인이 쟁점주식을 보유하고 있던 중 주식발행법인으로부터 배당금을 수취하여 이를 매도인에게 지급하는 경우 매도인이 수령한 배당금상당액은 수입배당금 익금불산입 적용 대상임.

#### [약설(略說)]

- 형식적으로 보면 배당의 수취권자는 매수인이나, 실질과세원칙(국기법 제14조 제2항)에 비추어 환매의 대상이 된 쟁점주식의 사실상 주주를 매도인으로 본 것으로 이해할 수 있음.

### [예규] 재평가적립금 감액에 따른 배당소득의 과세 여부 기획재정부 법인세제과-151, 2023. 3. 6.

재평가적립금은 「자산재평가법」 제28조 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 처분하지 못하는 것이며, 재평가적립금을 감액하여 주주에게 배당금을 지급하는 경우에는 법인세법에 따라 과세대상이 되는 것임.

#### [약설(略說)]

- 위 해석의 전단 부분은 기존 회신내용과 동일하며(기획재정부 법인세제과-752, 2019. 5. 17., 서면-2018-법인-2307, 2018. 10. 30. 등), 이는 재평가적립금이 배당 불가한 것을 전제로 한 해석인 것으로 보임.
- 위 해석의 후단 부분은 위 전단과 달리 재평가적립금을 배당가능한 것으로 전제한 것으로 보임. 다음으로 “법인세법에 따라 과세대상이 되는 것”이라는 의미가 무엇인지 살펴볼 필요가 있음. 법인세법 제18조 제8호에 따르면 「상법」 제461조의 2에 따라 자본준비금을 감액하여 받는 배당금액은 익금불산입하되(본문) 제16조 제1항 제2호 각 목에 해당하지 아니하는 자본준비금의 배당은 제외한다(단서)고 규정하고 있음. 따라서 법인세법 제16조 제1항 제2호 나목의 「자산재평가법」에 따른 재평가적립금은 위 단서조항이 적용되지 않는바, 결국 본문에 따라 익금불산입 대상으로 보아야 할 것임.

### [예규] 매출액 기준으로 수령하기로 한 특허권 로열티 수익의 귀속시기

사전-2022-법규법인-1204, 2023. 3. 16.

중국법인이 판매한 특정 제품의 매출액 중 사전약정된 비율에 해당하는 금액을 질의법인이 보유한 특허권에 대한 로열티로 지급하기로 한 경우로서, 로열티를 받을 권리가 “로열티 산정기준이 되는 매출액 발생기간(2022. 1. 1. ~ 2022. 11. 27.)의 종료일”에 확정되는 경우에는 그 확정일이 속하는 사업연도에 로열티를 익금으로 인식하는 것이며, 로열티를 받을 권리가 확정되었는지 여부는 구체적인 계약관계 및 권리의 성질과 내용을 종합적으로 고려하여 결정할 사항임.

#### [약설(略說)]

- 위 예규상 질의법인은 A제품의 특허권을 소유하고 있는 A법인으로부터 특허권을 양수하는 계약을 체결함으로써 A법인과 B법인의 “B법인의 A제품 매출액의 일정비율”을 로열티로 하는 라이선스 계약을 인수하였고, B법인의 연간 A제품 매출액 및 로열티 지급금액은 익년 회계법인이 발행한 감사보고서에 의하여 확정되므로 B법인의 A제품 추정매출액의 일정비율을 로열티 수익으로 우선 인식하고, 추후 B법인의 감사보고서로 확정된 로열티 금액과의 차액을 추가로 인식하였음.
- 위 사안에서 질의법인은 해당 로열티의 수익 귀속시기에 관하여 매출액 산정기간(22. 1. 1. ~ 11. 27.)의 말일이 속하는 사업연도로 보아야 하는지(갑설), 아니면 로열티 지급법인의 감사보고서 확정일이 속하는 사업연도로 보아야 하는지(을설)에 관하여 질의함.
- 위 예규는 갑설의 입장을 따른 것으로 보이나, 어떠한 수익이 익금에 해당한다고 보기 위해서는 돈을 받을 권리가 확정되어야 할 뿐만 아니라 익금 금액의 측정가능성 요건도 충족해야 하므로, 질의법인의 세무처리(병설)가 타당하다고 볼 여지도 있음.

### [예규] 유상감자 시 납부한 원천징수세액의 손금 여부

기획재정부 국제조세제도과-144, 2023. 3. 27.

내국법인이 외국법인으로부터 지급받은 감자대가가 출자금의 반환이어서 과세표준에 국외원천소득으로 포함되지 않으나, 현지 법령에 의해 동 감자대가가 배당소득으로 간주되어 외국에 법인세를 납부한 경우 내국법인은 해당 외국법인세액을 납부한 사업연도의 손금(제세공과금)으로 산입할 수 있음.

#### [약설(略說)]

- 종래 국세청은 위 예규와 유사한 사안에서 외국에 납부한 원천징수세액은 구 법인세법(2020. 12. 22. 법률 제17652호로 개정되기 전의 것) 제21조 제1호에 해당하여 손금에 산입하지 아니한다고 해석한 바 있음(사전-2017-법령해석법인-0752, 2018. 4. 10.).
- 하지만, 2021. 2. 17. 법인세법 시행령 개정 시 동법 제57조 제1항에 따른 세액공제를 적용하지 않는 경우의 외국법인세액도 손금의 하나로 열거된 제세공과금에 포함되었는바(제19조 제10호 괄호), 위 국세청 입장과 반대되는 입법이 이루어진 바 있음. 결국 위 기재부 예규는 위 개정 시행령을 따른 것으로 볼 수 있음.

## 조세특례제한법

**[판례] 영농조합법인이 구 조특법 제66조에서 정한 법인세 감면을 받기 위해서는 농어업경영체 등록확인서를 제출하여야 하는지 여부 (납세자승)**

대법원 2023. 3. 30. 선고 2019두55972 판결

**[사안]** 원고는 구 「농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률」(2020. 2. 11. 법률 제16965호로 개정되기 전의 것, “구 농어업경영체법”) 제16조에 따라 설립된 영농조합법인으로, 2015·2016 사업연도 각 법인세를 신고하면서 구 조세특례제한법(2018. 12. 24. 법률 제16009호로 개정되기 전의 것, “구 조특법”) 제66조 식량작물재배업소득 등에 대한 법인세의 면제를 신청함. 피고는 원고가 조특법 시행령 제63조 제7항(“이 사건 규정”)에서 정한 ‘농업경영체 등록확인서’를 제출하지 않았다는 이유로 해당 법인세를 면제하지 않고, 2018. 3. 20. 원고에게 2015·2016 사업연도 각 법인세를 경정·고지함(“이 사건 각 처분”).

**[판단]** 구 조특법 제66조 제1항은 법인세 면제 대상을 ‘농어업경영체법에 따른 영농조합법인’으로 규정할 뿐이고, 영농조합법인이 구 농어업경영체법 제4조에 따라 농업경영정보를 등록할 것을 법인세 면제 요건으로 규정하지 않은 점, 원고는 농어업경영체법에 따른 영농조합법인으로, 이 사건 규정이 개정되기 전까지 구 조특법 제66조 제1항에 따라 법인세를 면제받아 왔던 점, 이 사건 규정이 영농조합법인에게 법인세 면제 신청 시 농어업경영체법에 따른 농업경영체 등록확인서를 추가로 제출하도록 정한 취지는 제출된 농업경영체 등록확인서를 통해 해당 법인이 농어업경영체법에서 정한 영농조합법인의 요건을 갖추었는지를 확인하려는 데에 있는 것으로 보이고, 이와 달리 그 취지가 구 조특법 제66조 제1항이 정한 법인세 면제 대상을 ‘농어업경영체법 제4조에 따라 농업경영정보를 등록한 영농조합법인’으로 제한하려는 데에 있는 것으로 보이지 않는 점, 이 사건 규정이 농업경영체 등록확인서의 제출을 해당 법인세의 면제 요건으로 정한 것이라고 본다면, 법인세 면제 신청의 절차만을 위임한 모법의 위임범위를 벗어나게 되는 점 등에 비추어 볼 때, 구 농어업경영체법에 따른 영농조합법인의 식량작물재배업소득 등에 대해서는 법인세 면제에 관한 구 조특법 제66조 제1항이 적용되고, 면제 신청 절차에 관한 규정인 구 조특법 제66조 제8항 및 이 사건 규정은 납세의무자로 하여금 면제 신청에 필요한 서류를 관할세무서장에게 제출하도록 협력의무를 부과한 것이므로, 영농조합법인이 법인세 면제 신청을 하면서 이 사건 규정이 정한 농업경영체 등록확인서를 제출하지 않았다고 하여 과세관청이 해당 법인세 면제를 거부할 수는 없음.

### [약설(略說)]

- 위 대상판결은 다음과 같이 판단한 원심 판결을 파기하였음. 즉, 원심은 조특법 시행령 제63조 제7항에서 영농조합법인에 대한 법인세 면제를 받기 위해서는 농어업경영체육성법에 따른 농어업경영체 등록확인서를 제출하도록 명확히 규정하고 있고, 이는 구 조특법 제66조 제8항의 위임에 따른 것이므로 적법하고, 원고가 2017. 11.경에야 농어업경영체로 등록하였음은 당사자 사이에 다툼이 없으므로, 원고는 2015년 및 2016년 각 사업연도 법인세에 관하여 조특법상 영농조합법인에 관한 감면요건을 갖추지 못한 것으로 보아, 농어업경영체 등록확인서의 제출을 감면요건으로 판단하였음(수원고등법원 2019. 10. 2. 선고 2019누11565 판결).
- 서류 제출이 감면요건에 해당하는지 여부를 다룬 주요 대법원 판결을 정리하면 아래와 같음.

#### (긍정 사례)

- 구 외투법 제11조 제1항, 제9조 제6항, 제8항 및 구 조특법 제121조의 4 제1항, 제121조의 2 제6항, 제8항에 의하면 외국인투자기업이 외국인의 투자비율에 따른 법인세 등의 감면을 받기 위해서는 반드시 정해진 기간 내에 재정경제부장관에게 감면신청을 하여 감면결정을 받아야만 하는 것이며, 그렇지 아니하면 조세감면을 받을 수 없다고 보아야 함(대법원 2004. 10. 27. 선고 2003두12035 판결).
- 구 법인세법 제59조의 3 제2항 제3호에 따라 사립학교법에 의하여 설립된 학교법인이 소유하는 기본재산을 교육사업에 사용할 목적으로 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여 특별부가세를 면제받으려면 위 각 규정에 따른 면제신청서를 제출하여야 함(대법원 1990. 4. 27. 선고 89누7351 판결).
- 구 조세감면규제법 제66조 제1항 제1호, 제4항, 구 조세감면규제법 시행령 제63조 제9항의 규정에 의하면, 국민주택 건설용지의 양수인이 소정의 감면신청기간인 과세표준 신고기한으로부터 1년이 되는 날 또는 과세표준 및 세액의 결정일 이내에 양도소득세 또는 특별부가세의 감면신청을 하지 아니한 경우에는 그 감면을 받을 수 없다고 할 것임(대법원 1994. 1. 25. 선고 93누11777 판결 등).

**[약설(略說)]\_계속**

(부정 사례)

- 조례에서 과세면제를 받고자 하는 자는 그 사실을 증명할 수 있는 서류를 갖추어 관할관청에 신청하여야 한다고 규정하고 있더라도 면제신청에 관한 규정(구 전라남도 도세감면조례 제37조 제1항)은 면제처리의 편의를 위한 사무처리절차를 규정한 것에 불과한 것일 뿐 그 신청이 면제의 요건이라고 볼 수는 없음(대법원 2003. 6. 27. 선고 2001두10639 판결).
- 구 조세감면규제법 제55조 제1항(자경농지에 대한 양도소득세 등의 면제) 적용 시 동법 제2항에 의한 면제신청에 관한 규정은 양도인으로 하여금 양도소득세 등의 과세표준과 세액을 결정함에 필요한 서류를 정부에 제출하도록 협력의무를 부과한 것에 불과함(대법원 1997. 10. 24. 선고 97누10628 판결).
- 중소기업 등에 대한 특별세액감면에 관하여 규정한 구 조세감면규제법 제7조 제1항 소정의 소득세 또는 법인세의 감면은 그 감면요건이 충족되면 당연히 감면되고 감면신청이 있어야만 감면되는 것은 아니라고 할 것임(대법원 2002. 1. 22. 선고 2000두3115 판결).

**[예규] 임금증가금액 계산 시 월중 퇴직자의 임금지급액 포함 여부**  
서면-2023-법규법인-0390, 2023. 4. 3.

조특법 제100조의 32 제2항 제1호 나목에 따른 상시근로자의 해당 사업연도 임금증가금액을 산정함에 있어 해당 사업연도에 퇴직한 상시근로자의 퇴직월 임금(퇴직월의 1일부터 퇴직일까지의 임금을 말함)은 같은 법 시행령 제100조의 32 제9항에 따른 임금지급액에 포함하는 것임.

**[약설(略說)]**

- 기재부는 미환류소득에 대한 법인세 계산 시, 퇴직직원이 발생하게 되는 경우, “근로소득의 합계액으로서 직전 사업연도 대비 증가한 금액”은 퇴직 직원의 퇴직 사업연도 중 발생한 근로소득은 근로소득 합계액 산정 시 포함하는 것이라고 해석한 바 있으며(기획재정부 법인세제과-312, 2016. 3. 30.), 미환류소득에서 공제하는 상시근로자의 해당 사업연도 임금증가금액 계산 시, 상시근로자 수의 계산은 조특령 제100조의 32 제11항에서 조특령 제26조의 4 제3항을 준용하여 ‘해당 과세연도 매월 말 현재 상시근로자 수의 합’을 기준으로 계산하도록 규정하고 있음.
- 관련 규정 등에 비추어 보면, 퇴직한 상시근로자의 경우 퇴직월의 상시근로자에 제외되어 퇴직월의 임금은 상시근로자의 해당 사업연도 임금지급액에서 제외함이 문언상 타당하다고 볼 여지가 있으나, 위 국세청 예규는 투자·상생협력 촉진세제가 기업의 소득이 투자 또는 임금 등을 통하여 가계의 소득으로 흘러들어가는 선순환 구조의 정착을 위한 것인 점, 임금으로의 환류 효과를 계산하기 위하여 퇴직월의 임금도 포함하여 산정하여야 할 것으로 보이는 점 등을 합목적으로 고려한 것으로 보임.

## 부가가치세법

**[판례] 쇼핑몰과 신용카드사가 고객이 쇼핑몰에서 판매하는 상품을 신용구매하면 신용카드사가 익월 신용카드 이용대금을 할인해주기로 하는 청구할인 공동마케팅 약정을 한 경우 신용카드 청구할인액은 상품공급가액에서 직접 깎이는 에누리액임 (납세자승)**

대법원 2022. 10. 27. 선고 2022두49304 판결(심리불속행)

[사안] 원고는 TV 홈쇼핑 사업, 컴퓨터나 모바일을 이용한 온라인 쇼핑사업 등을 영위하는 회사로, ‘직판매 거래’와 ‘위탁판매 거래’를 통하여 TV 및 온라인 쇼핑몰(“이 사건 쇼핑몰”)을 운영하고 있음. 원고는 2012년 1기부터 2016년 2기까지(“이 사건 과세기간”) 제휴 신용카드사와 공동마케팅 약정을 체결함(“이 사건 공동마케팅 약정”). 원고는 이 사건 공동마케팅 약정에 따라 제휴 신용카드사와 함께 이 사건 쇼핑몰에서 고객이 상품의 대가를 제휴 신용카드로 결제하는 경우 제휴 신용카드사는 고객에게 해당 상품의 결제대금에서 일정한 비율로 할인하여 신용카드이용대금을 청구하는 방식의 ‘신용카드 청구할인’ 제도를 운영하였음. 이 사건 공동마케팅 약정은 제휴 신용카드사가 고객에게 해당 상품의 결제대금에서 일정한 비율로 할인하여 청구하였던 금액(“이 사건 할인금액”)에 관하여 원고와 제휴 신용카드사가 일부씩 부담하여 정산하는 것을 주요 내용으로 하였는데, 그 정산 방식은 고객이 신용카드 청구할인 행사를 이용하여 상품 대금을 결제하면 원고가 제휴 신용카드사로부터 신용카드 청구할인 전 결제대금을 일단 모두 지급받은 다음, 제휴 신용카드사에게 이 사건 할인금액 중 원고가 부담하기로 약정하였던 금액(“이 사건 원고 부담분”)을 다시 지급하는 방식임. 원고는 2017. 7. 24.경 ‘이 사건 할인금액이 부가가치세법상 에누리액에 해당하므로 부가가치세 과세표준에서 제외되어야 한다.’고 주장하면서 부가가치세의 감액을 구하는 경정청구를 하였으나, 피고는 이를 거부하였음. 원고는 이에 불복하여 2017. 12. 22. 감사원에 심사청구를 하였는데, 피고는 위 감사청구 후인 2019. 2. 27. ‘신용카드 청구할인 조건으로 재화를 공급하는 경우, 사업자가 부담한 청구할인 금액은 부가가치세 공급가액에 포함하지 아니하는 것’이라는 기획재정부의 세법해석(부가가치세제과-800, 2018. 12. 20.)에 따라 이 사건 원고 부담분에 대한 부가가치세를 환급함에 따라 이 사건 할인금액 중 제휴 신용카드사가 부담하기로 약정하였던 금액(“이 사건 신용카드사 부담분”)에 대한 경정청구를 거부한 부분만 남게 됨(“이 사건 처분”).

[판단] (원심판단) ㉠ 에누리액은 그 발생시기가 재화나 용역의 공급 시기 전으로 한정되지 않고 그 공제·차감의 방법에도 특별한 제한이 없는 점, ㉡ 원고의 거래구조 중 직판매 거래의 경우, 원고와 청구할인 거래를 하는 고객 사이에는, 청구할인이 이루어지는 시점과 관계없이 거래조건에 따라 최종 할인된 가격으로 상품을 매매한다는 의사 합치가 있었다고 보는 것이 거래당사자들의 실제 의사에 부합하는 해석인 점, ㉢ 원고의 거래구조 중 위탁판매 거래의 경우에 있어서도, 원고와 위탁자인 협력사 사이의 거래기본계약서 제25조에 의하면 원고의 위탁판매용역거래의 공급가액에 해당하는 원고의 ‘위탁판매수수료’는 고객이 결제하는 금액인 ‘고객 결제액’에서 원고가 위탁자에게 상품 판매에 따라 지급하는 금액인 ‘위탁자 지급액’을 공제한 금액으로 결정되는데, 여기에서 ‘위탁자 지급액’은 원고가 위탁자와 전자계약시스템이나 개별계약에 명기한 ‘판매가격’과 ‘고객 결제액’의 차이를 발생시키는 일체의 가격할인 수단인 마케팅수단(예컨대, 청구할인 등을 의미)을 사용하는 경우에도 변경되지 아니한다고 약정하여 마케팅수단에 따른 가격할인에 따른 부담은 수탁자인 원고만 부담하기로 하고, 마케팅수단이 사용되는 경우 위탁상품 판매가격은 ‘고객 결제액’과 같은 금액으로 보기로 약정한 점 등에 비추어, 위 거래기본계약서 제25조의 ‘고객 결제액’은 ‘최종적으로 고객이 부담하게 되는 신용카드 결제액’을 의미한다고 해석함이 타당한 점, ㉣ 한편, 상법 제106조 제1항은 “위탁자가 지정한 가액보다 염가로 매도하거나 고가로 매수한 경우에도 위탁매매인이 그 차액을 부담한 때에는 그 매매는 위탁자에 대하여 효력이 있다.”고 규정하고 있는바, 원고와 위탁자인 협력사 사이의 거래기본계약서 제25조에서 마케팅수단에 따른 가격할인에 따른 부담은 수탁자인 원고가 부담하기로 약정한 사실은 앞서 본 바와 같은 점 등을 고려하면, 거래당사자들이 할인된 가격으로 상품을 구매하기로 합의하거나 또는 마케팅수단이 사용된 경우 가격할인이 반영된 위탁판매수수료를 지급하기로 약정한 이상, 피고의 주장과 같이 청구할인이 이루어지는 시점이 상품대금의 결제일 이후라는 사정만으로 고객이 최초로 상품대금을 결제한 할인 전 가격을 원고의 공급가액으로서 이 사건 부가가치세의 과세표준이 된다고 볼 수는 없음.



**[약설(略說)]**

- 기재부는 마일리지 등(부가령 제61조 제1항) 외의 할인방식(가령 청구할인)에 대하여는 2017. 4. 1. 개정 시행령 규정이 적용되지 아니하여 제3자 보전분 역시 공급가액에 포함되지 않는다고 판단한 바 있고(부가가치세제과-51, 2022. 1. 25), 위 대법원 심리불속행 기각판결은 같은 취지로 판단한 원심 판결(서울고등법원 2022. 1. 21. 선고 2020누59750 판결)을 수긍함.
- 한편, 조세심판원은 신용카드사가 부담한 신용카드 청구할인은 예누리액에 해당하지 않는다고 결정한 바 있으나(조심 2019서0262, 2019. 6. 20. 등), 최근 감사원은 신용카드사가 부담한 신용카드 청구할인액을 예누리로 판단함(감심 2021-1065, 2023. 1. 19. 등).

**[예규] 사업자가 공급사와 도매판매계약에 따라 소비자에게 판매할 수 있는 서비스를 유상할당받는 경우 과세대상 여부 등**  
 사전-2022-법규부가-0818, 2023. 2. 8.

온라인 플랫폼을 통하여 여행 및 레저 예약서비스를 제공하는 사업자(“판매사”)가 공급사로부터 여행 및 레저 서비스를 소비자에게 판매할 수 있도록 유상으로 할당받는 경우 부가가치세법 제9조에 따른 재화의 공급 및 같은 법 제11조에 따른 용역의 공급에 해당하지 아니하는 것이고, 이 경우 같은 법 제32조에 따라 세금계산서는 발급받지 아니하는 것임.

한편, 판매사가 유상으로 할당받은 공급사의 서비스를 자기의 명의로 계산으로 판매채널에서 소비자에게 판매하는 경우에는 부가가치세법 제9조에 따른 재화의 공급에 해당하지 아니하는 것이나, 사실상 서비스이용권 등 판매를 판매사의 앱 등에서 중개 또는 주선하는 경우에는 같은 법 제11조에 따른 용역의 공급에 해당하는 것임. 다만, 판매사가 서비스 이용권을 자기 책임과 계산하에 판매하는 것인지 또는 서비스 이용권 판매의 주선·중개용역을 제공하는 것인지 여부는 계약내용 및 구체적인 거래형태 등에 따라 사실판단할 사항임.

**[약설(略說)]**

- 위 예규에서 서비스 이용권은 상품권을 말하는 것으로 보임.
- 인지세법상 상품권에 관한 정의규정에 따르면, “그 명칭 또는 형태에 관계없이 발행자가 일정한 금액이나 물품 또는 용역의 수량을 기재하여 발행·매출한 증표로서, 그 소지자가 발행자 또는 발행자가 지정하는 자(“발행자등”)에게 이를 제시 등의 방법으로 사용함으로써 그 증표에 기재된 내용에 따라 발행자등으로부터 물품 또는 용역을 제공받을 수 있는 증표”를 말함(인지세법 시행령 제5조의 2 제1항).
- 한편, 상품권은 수표나 어음과 마찬가지로 화폐대용증권으로서의 성격을 가지는바, 화폐대용증권은 부가가치세 과세대상이 아니며(부가가치세법 기본통칙4-0-3), 상품권 등을 현금 또는 외상으로 판매하고 그 후 해당 상품권 등에 의하여 현물과 교환하는 경우에는 재화가 실제로 인도되는 때를 그 공급시기로 봄(부가가치세법 기본통칙 15-28-2).

## 상속세 및 증여세법

[심판례] 청구인이 최대주주인 특정법인이 청구인의 특수관계인으로부터 상장주식을 현물출자 받은 것이 특정법인이 그 최대주주의 특수관계인으로부터 저가 현물출자 받아 청구인이 상속법 제45조의 5에 따른 이익을 얻은 것으로 본 처분의 당부 (기각)

조심 2022서7756, 2023. 2. 15.

[사안] 청구인은 A사(“특정법인”)의 최대주주이자 지배주주이고, 대표이사로 재직하고 있음. 특정법인은 지주회사 전환을 위해 2016. 4. 6. 특수관계자인 청구인 외 5인(“기존주주”)으로부터 주권 상장회사인 B사의 보통주(지분율 31.4%, “쟁점주식”)와 현금을 출자 받고, 신주를 발행(교환비율은 현물출자 당시 상법 제422조 및 같은 법 시행령 제14조 제2항 제1호의 방법에 의해서 결정된 가액과 특정법인 주식의 가액을 기준으로 산정)하였으며, 공정거래위원회로부터 지주회사 전환을 확인 받았음. 청구인은 2016. 8. 31. 양도소득세 신고 시 시가평가액을 기준으로 계산하면서 해당 현물출자거래에 대하여 당시 조특법에 따라 양도소득세를 이연받는 과세특례를 신청함. 처분청은 특정법인이 특정법인 최대주주 등의 특수관계인으로부터 B사 주식을 저가로 현물출자 받음으로써 특정법인 주주인 청구인이 얻은 이익을 상속세법 제45조의 5 제1항 제1호 등에 따라 산정하여 증여세를 결정·고지함.

[판단] 상속세법 제45조의 5에 따른 특정법인의 주주 등과 같은 법 시행령 제34조의 4 제2항에 따른 특수관계 있는 자가 특정법인에 상장주식을 시가보다 낮은 가액으로 현물출자한 경우 상속세법 제45조의 5 제2항 제4호 및 같은 법 시행령 제34조의 4 제6항 제2호에 따른 특정법인과 거래를 통한 이익의 증여의제 적용대상 거래에 해당하는 점, 통상적인 거래관행에 따라 상법 등 다른 법령에 의거 현물출자 주식의 거래가액을 산정한 경우에도 현물출자로 받은 대가가 상속세법에 따라 계산한 시가보다 낮은 경우에는 증여의제 규정이 적용되는 것으로 보는 것이 관련 상속세법 규정의 취지에 비추어 합리적인 점, 2019. 2. 12. 개정된 상속세법 시행령 제34조의 4(특정법인과 거래를 통한 이익의 증여의제) 제8항에서 제7항을 적용할 때 재산 및 용역의 시가는 법인세법 시행령 제89조에 따른다고 하고 있고, 그 부칙 제6조에서 2019. 2. 12. 이후 결정·경정하는 분부터 적용한다고 하고 있는바, 법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호에서는 상속세법 제61조부터 제66조까지의 규정을 준용하여 평가하고, 상속세법 제63조 제3항에 따라 최대주주의 주식에 대하여는 할증평가를 한다고 규정하고 있으므로 쟁점주식은 할증평가대상으로 보이는 점, 청구인이 B사 주식을 특정법인에 현물출자 하면서 신고한 양도소득세는 청구인이 B사의 주주 입장에서 신고의무를 이행한 것이고, 최대주주 등의 현물출자로 인하여 청구인이 얻은 이익에 대한 증여세는 특정법인의 주주에게 부과된 것으로 그 과세대상 등 과세요건사실이 달라 여기에 이중과세가 있었다고 보기 어려운 점 등에서 청구주장은 받아들이기 어렵다고 판단됨.

### [약설(略說)]

- 현물출자 주식의 거래가액을 상법이나 다른 법령에 따라 산정하더라도 현물출자로 받은 대가가 상속세법상 시가보다 낮은 경우에는 상속세법 제45조의 3에 따른 증여의제가 적용된다는 점에 유의할 필요 있음.
- 2022. 12. 31. 상속세법 개정 시 20% 할증 평가 제외대상이 중소기업 주식에서 중견기업 주식으로 확대되었음.

**[심판례] 쟁점거래에 대하여 상증법 제42조를 적용하여 청구인에게 재처분하는 것은 쟁점 심판결정의 기속력에 반하므로 청구인에게 증여세를 부과한 처분은 잘못이라는 청구주장의 당부 (취소)**  
 조심 2021서6713, 2023. 3. 21.

[사안] 청구인은 A사 및 B사(이 둘을 합하여 “쟁점자회사들”)의 주주였던 자로서, 2006. 8. 14. C사(“쟁점모회사”)가 쟁점자회사들의 주식을 현물출자받고 그 대가로 쟁점모회사의 신주를 교부하는 거래(“쟁점거래”)에 참여하여 쟁점모회사의 신주를 교부받았음. 처분청은 쟁점모회사와 쟁점자회사들에 대한 세무조사(“당초세무조사”)를 실시하여 쟁점거래에서 쟁점모회사가 청구인이 소유하였던 쟁점자회사들 주식을 고가에 양수하였다고 판단하여 상증세법 제35조(고·저가 양수도에 따른 이익의 증여)의 규정을 적용하여 청구인에게 증여세를 결정·고지함(“1차과세처분”). 청구인은 1차과세처분에 불복하여 심판청구를 하였고, 조세심판원은 2011. 9. 16. 쟁점거래에 대하여 상증세법 제35조에 따른 증여재산가액을 다시 계산하여 증여세를 경정하도록 하는 내용으로 심판청구에 대한 결정(조심 2010서2727, “쟁점심판결정”)을 하였음. 이에 따라 처분청은 2011. 9. 27. 청구인에게 2006. 8. 14. 증여분 증여세를 경정하여 환급하였고(“2차과세처분”), 청구인이 행정소송을 제기하지 않아 쟁점심판결정은 확정됨. 한편, 조사청은 당초세무조사 결과 쟁점거래에서 쟁점모회사의 신주를 받은 다른 주주들 중 D 외 4인을 쟁점모회사와 법인세에 따른 특수관계가 있는 자로 판단하고 쟁점모회사로부터 교부받은 신주 발행가액과 현물출자한 쟁점자회사들 주식평가액의 차액을 부당행위계산 부인하여 쟁점모회사의 소득금액에 익금산입하고 D 외 4인에게 상여 및 기타소득으로 소득처분해야 한다는 내용으로 과세자료를 통보하였으며, 이에 따라 쟁점모회사에게 소득금액변동통지를 하였음. 쟁점모회사가 불복한 결과 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두25248 판결(“쟁점대법원판결”)은 쟁점거래는 법인의 자본거래에 따른 이익의 증여로서 상증세법 제35조가 아닌 같은 법 제42조(기타이익의 증여 등)의 규정을 적용하여 증여세가 과세되는 것이어서 쟁점모회사의 소득금액에 익금산입한 금액은 기타 사외유출로 소득처분해야 하므로 쟁점모회사에 대한 소득금액변동통지는 적법하지 않다고 판단하였음. 처분청은 쟁점대법원판결에 따라 쟁점거래에 대하여 상증세법 제42조를 적용하여 2021. 7. 27. 청구인에게 2006. 8. 14. 증여분 증여세를 재경정·고지함.

[판단] 우선, 「행정소송법」 제8조 제2항 및 「민사소송법」 제218조 제1항에 따라 확정판결의 기판력 등 그 효력은 소송의 당사자 및 변론을 종결한 뒤의 승계인 등에 한하여 미치는 것이어서 쟁점대법원판결에 대한 소송에 참가하지 않은 청구인에게 쟁점대법원판결의 효력이 미친다고 볼 수 없고, 불복절차에서 불복사유가 옳다고 인정하고 이에 따라 필요한 처분을 한 경우 불복제도와 이에 따른 시정방법을 인정한 국세기본법 제65조, 제80조 및 제80조의 2의 취지에 비추어 동일 사항에 관하여 특별한 사유 없이 이를 번복하고 다시 종전의 처분을 되풀이할 수도 없으므로(대법원 2014. 7. 24. 선고 2011두14227 판결 등 참조), 비록 쟁점대법원판결이 쟁점심판결정과 사실관계가 같은 쟁점거래에 적용되는 근거규정을 달리 판단하였다고 하더라도 특별한 사유 없이 쟁점대법원판결에 따라 처분청이 이미 확정된 쟁점심판결정의 취지와 다른 재처분을 하는 것은 허용될 수 없는 것임 또한, 상증세법 제35조를 적용하는 것에 기속력이 미치더라도 같은 법 제42조를 적용하여 재처분하는 것이 예외적으로 허용되는지 여부를 다음과 같이 살펴보면, ① 부과처분을 취소하는 재결이 있는 경우 당해 처분청은 재결의 취지에 반하지 아니하는 한, 그 재결에 적시된 위법사유를 시정·보완하여 정당한 조세를 산출한 다음 새로이 이를 부과할 수 있는 것이고, 이러한 새로운 부과처분은 재결의 기속력에 저촉되지 아니한다 할 것이나(대법원 2001. 9. 14. 선고 99두3324 판결 등 참조), 쟁점심판결정에 따라 과세관청은 쟁점거래에 대하여 상증세법 제35조에 따른 증여재산가액을 다시 산정하여 쟁점심판결정에 적시된 위법사유를 시정·보완한 2차과세처분을 하였던바, 앞서 살펴본 바와 같이 처분청이 쟁점거래에 대하여 상증세법 제42조를 적용한 이 건 과세처분은 상증세법 제35조를 적용하라는 쟁점심판결정의 취지에 반하는 것이어서 기속력에 저촉되지 않는다고 볼 수 없고, ② 당해 처분에 관하여 위법한 것으로 심판청구에 대한 결정에서 판단된 사유와 기본적 사실관계에 있어 동일성이 인정되는 사유를 내세워 다시 동일한 내용의 처분을 하는 것은 허용되지 않으나(대법원 2003. 4. 25. 선고 2002두3201 판결 등 참조), 예외적으로 재처분이 심판청구에 대한 결정에서 판단된 사유와 기본적 사실관계에 있어 동일성이 인정되지 않는다면 기속력에 반하는 처분으로 볼 수 없는 것으로, 기본적 사실관계의 동일성 유무는 처분사유를 법률적으로 평가하기 이전의 구체적 사실에 착안하여 그 기초적인 사회적 사실관계가 기본적인 점에서 동일하지 여부에 따라 결정되고(대법원 2021. 7. 29. 선고 2021두34756 판결 참조), 하나의 객관적 사실관계에 관하여 과세요건의 구성과 법적 평가만을 달리할 뿐 과세원인이 되는 기초사실을 달리하지 않는 것은 기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 것임(대법원 2012. 5. 24. 선고 2010두7277 판결 참조). 따라서 이 건 과세처분은 쟁점심판결정 이후 쟁점거래와 관련된 새로운 사실관계가 확인되거나 기초사실의 변경 없이 과세처분의 근거가 되는 법률규정을 상증세법 제35조에서 제42조로 변경하여 재처분한 것으로 쟁점거래라는 하나의 객관적 사실관계에 관하여 처분의 근거가 되는 법률규정만 변경한 경우로서 과세요건의 구성과 법적 평가만을 달리한 처분에 불과하여 이 건 과세처분은 쟁점심판결정과 기본적 사실관계에 있어서 동일성이 인정된다고 보이므로, 이 건 과세처분은 기속력에 반하는 위법한 재처분에 해당하는 것으로 보임.

[약설(略說)]

• 쟁점거래에 적용되는 근거 법령과 관련하여 조세심판원과 대법원의 입장을 비교하면 아래와 같음.

	쟁점심판결정 (구 상증세법 제35조 제1항)	쟁점대법원판결 (구 상증세법 제42조 제1항 제3호)
거래유형	특수관계인 간에 재산을 시가보다 높은 가격으로 양도한 경우	출자·감자, 합병·분할, 제40조 제1항에 따른 전환사채등에 의한 주식의 전환·인수·교환("주식전환등") 등 법인의 자본을 증가시키거나 감소시키는 거래로 이익을 얻은 경우
증여재산가액	대가와 시가의 차액이 기준금액(시가의 100분의 30에 상당하는 가액 및 3억원 중 적은 것) 이상인 경우로서 그 대가와 시가의 차액에서 기준금액을 뺀 금액을 그 이익을 얻은 자	기준금액(1억원) 이상의 이익을 얻은 경우에는 해당 이익

[심사] 사해행위취소 판결로 취소된 이 사건 쟁점 증여재산에 대하여 증여세를 과세하여야 하는지 여부 (인용)

감심 2022-259, 2023. 3. 9.

[사안] 청구인 A의 부친이자 청구인 B, C의 외조부인 E("증여자")가 2019. 5. 17.부터 같은 해 7. 12. 사이에 A, B, C에게 각각 299,000,000원, 70,000,000원, 20,000,000원을 현금증여한 데 대해 청구인들은 증여세 과세표준을 신고하였고, 처분청은 2019. 11. 29.과 2020. 4. 6. 사이에 A, B, C의 증여세 과세표준을 각각 결정하였다가 이후 A과 B가 당초 신고한 증여재산 외에 증여자로부터 각각 250,640,000원과 238,840,000원을 현금증여받은 사실을 확인하고, 2021. 1. 4. A과 B에게 각각 증여세를 경정·고지(처분청이 C에게 2020. 4. 3.에 한 증여세 과세표준 결정과 합하여 "이 사건 부과처분")하였음. 대한민국은 증여자가 보유 부동산을 양도함에 따라 D세무서장에게 양도소득세와 부가가치세를 납부하여야 하는데도 이를 납부하지 않고 청구인들에게 현금증여를 한 것은 사해행위에 해당한다며 2020. 11. 5. 청구인들을 상대로 사해행위취소 소송을 제기하였고, 2021. 9. 14. 사해행위취소 판결에 따라 증여자와 A, B, C 사이에 각각 이루어진 423,590,000원, 308,840,000원, 20,000,000원의 현금증여("이 사건 쟁점증여") 계약이 취소되었고, A, B, C는 같은 해 12. 7. 증여자의 양도소득세 등 조세채무를 변제하기 위하여 각각 427,419,710원, 311,632,250원, 20,180,820원을 D세무서장에게 납부하였음. 청구인들은 2021. 11. 12. 이 사건 부과처분의 전제가 된 증여재산가액에서 이 사건 쟁점 증여재산가액을 차감하여 증여세 과세표준과 세액을 결정해 달라며 경정청구하였음.

[판단] 타인으로부터 재산의 무상이전을 받거나 타인의 기여에 의한 재산가치의 증가가 있어야 증여세가 과세될 수 있다고 할 것인데, 사해행위취소 판결 이후 이 사건 쟁점 증여재산은 증여자가 미납한 양도소득세와 부가가치세를 납부하는 데 사용되었으므로 청구인들은 실질적으로 재산의 무상이전 등을 받은 것으로 볼 수 없는 점, 사해행위취소 판결의 효력은 대한민국 하부기관의 장 지위에 있는 처분청에도 그대로 미친다고 보아야 하므로 처분청은 사해행위로 인정되어 취소된 이 사건 쟁점 증여재산에 관하여 증여세를 부과할 수 없다고 봄이 타당한 점, 조세 법률관계에서의 과세는 납세자의 담세력에 상응하여 공정하고 평등하게 이루어져야 하고, 그 담세력의 유무와 정도는 과세 원인행위의 법 형식보다는 실질적인 소득 또는 권리관계에 따라 판단되어야 하므로, 사해행위취소 판결에 따라 이 사건 쟁점 증여는 처음부터 없었던 것이라고 보아 청구인들에게 증여세를 부과하지 않더라도 이것을 과세공평의 원칙이나 실질과세의 원칙 등에 위반된 것으로 보기 어려운 점, 기획재정부장관은 증여한 금전이 사해행위취소 판결에 따라 원상회복되는 경우 수증자의 증여세 납세의무는 취소된다고 유권해석(기획재정부 재산세제과-1576, 2022. 12. 23.)한 점 등을 종합적으로 고려할 때 사해행위취소 판결의 효력이 처분청에 미치지 않는 것으로 보아 처분청이 청구인에게 한 이 사건 거부처분은 잘못이 있는 것으로 판단됨.

**[약설(略說)]**

- 종래 기재부는 채무자가 수증자에게 증여한 재산이 사해행위취소소송에 따라 채무자에게원상회복되더라도 이미 성립한 납세의무는 취소되지 않는다고 본 바 있고(기획재정부 재산세제과-699, 2017. 10. 12.), 최근 대법원도 같은 취지의 입장을 견지한 바 있음(대법원 2020. 11. 26. 선고 2014두46485 판결).
- 그러나 국민권익위가 2022. 7. 11. “증여받은 재산이 법원 판결로 반환됐다면 당초 부과한 증여세를 취소해야 한다”며 “이미 성립한 납세의무는 취소되지 않는다”는 법령해석을 변경할 것을 기획재정부와 국세청에 의견을 표명함에 따라, 최근 기재부가 이를 수용하였고(기획재정부 재산세제과-1576, 2022. 12. 23.), 감사원도 이에 보조를 맞춘 것으로 볼 수 있음.

**[예규] 법인이 초과배당을 받은 경우 그 법인의 개인주주에게 초과배당에 따른 이익의 증여 규정으로 증여세 과세 가능 여부**

서면-2022-법규재산-3155, 2023. 3. 23.

A법인의 주주이자 대표이사가 A법인으로부터 지급받을 배당등의 금액을 포기하여 A법인의 다른 주주인 B법인이 보유한 A법인의 주식보유비율을 초과하여 초과배당을 받는 경우, B법인의 개인주주이자 A법인 대표이사의 자녀는 상증세법 제41조의 2에 따른 증여세 과세대상에 해당하지 않는 것임.

**[약설(略說)]**

- 위 초과배당은 상증세법 제41조의 2에 따른 증여세 과세대상에 해당하지 않지만, 상증법 제45조의 5(특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여 의제)에 따른 증여세 과세대상에 해당할 수 있다는 점에 유의할 필요가 있음(기획재정부 재산세제과-434, 2020. 2. 24.).

# 국세기본법

## [심판례] 재고자산의 인식기준을 변경하는 경정(1차)을 하였을 때, 그와 연동한 후발적 경정(2차)의 범위 (기각)

조심 2022부8206, 2023. 3. 7.

[사안] 청구법인은 의류제조·판매업체로, 그간 물품판매시점을 국세청 해석에 따라 장부(기업회계)와 다르게 인식하여 법인세신고(세무조정)를 하다가 기업회계와 일치시키라는 기획재정부 해석에 따라 재고자산임에도 전기에 판매된 것으로 미리 인식하여 과다 신고·납부한 2002~2020사업연도 법인세를 환급해 달라는 경정청구를 제기하였으나, 처분청이 부과제척기간 도과를 이유로 2016~2020사업연도만을 경정("1차경정")하자, 1차경정을 근거로 그 이전 분(2002~2015사업연도)에 대한 후발적 경정청구를 제기하였음. 처분청은 1차경정에 따른 후발적 경정의 범위는 2015사업연도 기말재고분으로 한정된다고 보아 2022. 7. 18. 2015사업연도의 기말재고만을 추가로 경정("2차경정")하되, 나머지 경정청구는 거부하였음.

[판단] 청구법인은 이 사건 후발적 경정청구와 관련하여, 1차경정과 연동된 직전과세기간(2015사업연도)의 기말재고는 물론, 기초재고도 반드시 필요한 조정에 해당한다고 주장하나, 과세권자는 당초 결정·경정에 부수되거나 연동되는 경우 등을 해석함에 있어 그 범위를 엄격하게 제한하여야 하므로, 당초 결정·경정에 따르지 않거나 직접적인 연동이 없는 경우 등은 이에 해당하지 않는 것으로 보아야 할 것인바, 이 건에서 1차경정에 따라 직접적으로 영향을 받는 것은 그 직전과세기간인 2015사업연도의 기말재고로 한정된다고 봄이 타당한 점 등에 비추어, 처분청이 1차경정과 연동하여 필요한 조정대상을 2015사업연도의 기말재고로 한정하고 나머지는 그 경정을 거부한 이 건 처분(2차경정)은 달리 잘못이 없는 것으로 판단됨.

### [약설(略說)]

- 위 사안의 1차경정은 기재부의 해석 변경에 따라 인용된 것임. 국세청은 특정매입거래의 경우 납품업자는 그 재화를 판매사업자에게 인도하는 날을 매출손익의 귀속사업연도로 본다고 일관되게 해석하였으나(서이 46012-11779, 2003. 10. 15. 등), 기재부는 제품을 최종소비자에게 판매하는 시점이 법인세법 시행령 제68조 제1항 제1호의 "그 상품 등을 인도한 날"에 해당하여 판매손익 등의 귀속사업연도가 되는 것이라고 해석하였고(기획재정부 법인세제과-384, 2016. 5. 2.), 종전의 집행기준도 위 기재부 예규를 반영하여 개정됨(법인세 집행기준 40-68-3).
- 위 심판례는 기존 결정례를 그대로 따른 것임. 즉, 종래 조세심판원은 당해 사업연도의 기초재고 조정에 따라 영향을 받는 것은 직전 사업연도의 기말재고에 불과한 것이므로, 연동된 다른 과세기간의 과세표준에 대한 조정이 필요한 경우로 특례제척기간이 적용됨에 따라 후발적 경정청구의 대상이 되는 것은 직전 사업연도 기말재고로 한정되는 것으로 판단한 바 있음 (조심 2020부8527, 2021. 4. 21.).

## [심판례] 쟁점선행결정이 「국세기본법」상 후발적 경정청구의 사유에 해당하는지 여부 (기각)

조심 2023전0679, 2023. 3. 29.

[사안] 청구인은 A사의 대표이사로, A사에 대한 세무조사에서 지적된 바에 따라 A사가 공장을 이전·신축할 목적으로 청구인의 소유 토지와 관련하여 지출한 토목공사비 등(“쟁점개발비”)을 청구인의 임대수입으로 하여 처분청에 2013년 제2기~2018년 제2기 과세기간에 대한 부가세를 기한 후 신고·납부함. 이후 청구인은 처분청에 쟁점개발비의 경우 청구인의 임대수입에 해당하지 않는다고 2016년 제1기~2018년 제2기 부가세의 환급을 구하는 경정청구를 제기하였는데, 처분청이 이를 거부하였고, 청구인은 심판청구를 제기함. 조세심판원은 “A사가 인허가 비용, 배관 등 공사비용 및 대체산림조성 등으로 지출한 금액(쟁점개발비 중 일부로, “쟁점1차개발비”)은 청구인의 임대수입으로 보기 어렵다”는 취지로 청구주장을 일부 인용하는 결정(“쟁점선행결정”)을 하였음. 청구인은 쟁점선행결정이 국세기본법상 후발적 경정청구의 사유에 해당한다고 쟁점1차개발비와 관련된 나머지 과세기간에 대한 2013년 제2기~2015년 제2기분 부가세의 환급을 구하는 경정청구를 제기하였고 처분청은 쟁점선행결정의 경우 국세기본법상 후발적 경정청구의 사유에 해당하지 않는다고 보아 이를 거부함.

[판단] 후발적 경정청구제도를 둔 취지는 납세의무 성립 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정 기초에 변동이 생긴 경우 납세자로 하여금 그 사실을 증명하여 감액을 청구할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리구제를 확대하려는 데 있고(대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결), 「국세기본법」 제45조의 2 제2항 제1호 소정의 ‘거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정된 때’라 함은 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등에 대하여 분쟁이 생겨 그 존부 및 법률효과 등이 다른 것으로 확정된 때를 의미한다 할 것이나(대법원 2006. 1. 26. 선고 2005두7006 판결), 이 건의 경우 납세의무의 성립과 관계된 기초사실에 변동이 발생하였다고 보기 어려운 경우로, 쟁점선행결정은 쟁점1차개발비에 대한 과세가 적법한지에 대한 법적 판단에 불과하며, 다툼이 된 2016년 제1기~2018년 제2기 부가가치세 경정청구 거부처분을 취소하는 효력만 있을 뿐, 쟁점1차개발비 거래의 존부 및 법률효과 등이 다른 것으로 변경되었다고 보기는 어려운 점, 쟁점선행결정이 소득이나 그 밖의 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시킨 경우로 보기도 어려운 점 등에 비추어 쟁점선행결정이 「국세기본법」에 따른 후발적 경정청구의 대상에 해당하지 않는다고 보아 청구인의 경정청구를 거부한 처분은 달리 잘못이 없다고 판단됨.

### [약설(略說)]

- 법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유는 국기법 제45조의 2 제2항 제5호, 같은 법 시행령 제25조의 2 제4호가 정한 후발적 사유에 포함되지 않는다는 것이 대법원 판례의 입장임(대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두28254 판결).

# 지방세법

**[판례] 현물출자 취득 후 흡수합병된 경우 추징 사유인 “처분”에 해당하는지 여부 (국승)**  
 대법원 2023. 3. 16. 선고 2022두65924 판결(심리불속행)

[사안] 주식회사 A(“피합병법인”)는 2017. 9. 18. 이 사건 토지 및 건물(“쟁점부동산”)을 취득한 후, 쟁점부동산을 개인사업자가 법인으로 전환하기 위하여 현물출자하는 부동산으로 하여 취득세를 면제받았고, 청구법인은 2018. 12. 16. 피합병법인을 흡수합병(“이 사건 합병”)함. 청구법인은 2019. 1. 28. 쟁점부동산을 해당 용도로 직접 사용한 기간이 2년 미만인 상태에서 이 사건 합병으로 인해 그 소유권이 청구법인에 이전된 것을 구 지특법(2018. 12. 24. 법률 제16041호로 개정되기 전의 것) 제57조의 2 제4항 단서(“이 사건 추징조항”)의 처분에 해당되는 것으로 보아 면제받은 취득세를 신고·납부한 후, 쟁점부동산의 취득일부터 2년 이내에 정당한 사유 없이 해당 사업을 폐업하거나 해당 재산을 처분한 경우에 해당하지 아니한다고 주장하면서 경정청구를 제기하였고, 처분청은 이를 거부함.

[판단] 비록 지방세법이 ‘처분’의 개념을 달리 정의하고 있지 않지만, ‘처분’의 사전적 의미 및 이와 대비되는 관계에 있는 ‘취득’에 관한 지방세법의 문언과 내용, 체계 등에 비추어 보면 취득세의 과세대상인 ‘취득’에 해당하는 합병이 있는 경우 당연히 그 상대방의 ‘처분’도 존재한다고 봄이 합리적이고, 이 사건과 같이 합병 전·후의 지배주주가 동일하여 그 이전되는 자산에 관한 실질적인 영향력 내지 지배력의 변화가 없더라도, 이 사건 추징조항이 ‘임대’를 ‘처분’에 포함하여 자산에 대한 소유관계의 변동이 없는 사실상의 이전 행위까지 추징사유로 규율하고 있는 점을 더하여 볼 때, 그 합병에 따라 실질적으로 얻을 수 있는 이익이 있는지 여부는 이 사건에 있어 ‘처분’의 존재를 인정하는 데에 고려할 요소로 보기 어려움.

더 나아가, 흡수합병은 회사가 법인격의 동일성을 유지하면서 법률상의 조직을 변경하여 다른 종류의 회사로 되는 상법상의 조직변경과는 달리, 합병 후에 존속하는 회사가 소멸하는 회사의 권리의무를 포괄적으로 승계할 뿐이어서(상법 제530조 제2항, 제235조) 합병 전·후 회사 간에 그 인격의 동일성이 유지되지 않아 실질적으로 동일한 사업주가 사업의 운영형태만을 바꾸는 것으로 볼 수 없고, 설령, 합병 전·후 회사의 각 지배주주가 동일하더라도 회사는 주주와 독립된 별개의 권리주체라는 점에서 기존 사업주에서 새로운 사업주로의 변경이 있다고 보아야 하므로, 이는 현물출자로 취득하는 사업용 고정자산에 대한 취득세를 면제하는 취지에 부합하지 않음. 또한, 이 사건 추징조항의 예외적 사유인 ‘정당한 사유’의 구체화를 위임받은 지특령 제28조의 2 제3항은 이를 공용수용, 법령에 의한 폐업·이전명령과 같이 납세의무자가 마음대로 할 수 없는 외부적인 사유로 한정하여 열거하고 있는데, 추징사유인 ‘처분’에 ‘합병’이 포함되지 않는다고 해석하여 종전에 감면받은 취득세에 대한 추징이 면제될 경우, 실질적으로 추징사유의 예외를 확장하는 것과 동일한 결과가 되는바, 이는 감면요건에 있어 엄격한 해석을 요구하는 조세법규의 해석 원칙에 부합하지 않음.

## [약설(略說)]

- 위 대상판결의 전심절차에서, 조세심판원은 “2018. 12. 31. 대통령령 제29438호로 개정되면서 추징의 예외사유에 ‘적격 합병’을 포함한 지특령 제28조의 2 제3항은 같은 영 부칙 제10조에 따라 그 시행일인 2019. 1. 1. 이후에 납세의무가 성립한 경우에 적용되는 것이므로, 이 사건에는 적용되지 않는다.”고 판단한 바 있음(조심 2020지3562, 2021. 12. 16.).
- 결국, 대상판결도 위 전심과 마찬가지로 위 개정 조특령 제28조의 2 제3항의 성격을 창설적 규정으로 본 셈임.



**[심판례] 도시환경정비사업의 사업시행자가 정비사업을 완료하고 취득한 부동산 중 관리처분계획상 체비지를 분양하지 아니하고 임대용 등으로 사용하는 경우 취득세 감면대상에 해당하는지 여부 등 (기각)**  
 조심 2020지0726, 2023. 3. 31.

**[사안]** 청구법인은 자신이 소유한 쟁점토지에 대하여 정비사업을 실시하여 2017. 1. 4. 쟁점토지상에 건축물(“이 건 건축물”)을 신축하여 준공인가를 받았고, 2017. 3. 3. 이 건 건축물에 대한 취득신고를 하면서 신축에 소요된 공사비 등을 관리처분계획에 따라 환지와 체비지 등의 과세표준으로 건물 연면적 비율로 안분하여 각각 산출한 후, 일정면적의 체비지 (“쟁점건축물”)에 대하여는 지특법 제74조 제1항에 해당된다는 사유로 감면신청을 하여 취득세를 감면받았으며, 일부 시설은 기부채납하였고, 토지 등 소유자로서 취득한 환지에 대하여는 해당 취득가액에서 종전의 부동산 가액을 차감하여 산출한 세액에서 녹색건축물 인증 감면 및 대도시 내 본점 중과 등을 적용하여 산정한 취득세 등을 신고·납부함. 이후 처분청은 청구법인이 이 건 건축물 중 기부채납 면적을 제외한 전체를 직접 또는 제3자 임대 등으로 사용하고 있음을 확인하고, 쟁점건축물에 대하여 감면한 취득세 등의 추징대상에 해당되며, 대도시내 법인설립 후 5년 이내에 취득하는 부동산이므로 지방세법 제13조 제2항의 중과세율을 적용하여 산출한 세액에서 녹색건축물 인증과 관련하여 취득세의 10%를 감면하여 산정한 취득세 등을 2019. 12. 10. 청구법인에게 부과·고지함.

**[판단]** 지특법 제74조 제1항에서 체비지와 보류지의 범위에 대하여 별도로 규정하고 있지는 아니하지만, 「도시 및 주거환경정비법」 제87조 제3항에서 “제79조 제4항에 따른 보류지와 일반에게 분양하는 대지 또는 건축물은 「도시개발법」 제34조에 따른 보류지 또는 체비지로 본다”고 규정하고 있고, 「도시 및 주거환경정비법」 제79조 제1항에서 “정비사업의 시행으로 조성된 대지 및 건축물은 관리처분계획에 따라 처분 또는 관리하여야 한다”고 규정하고 있으며, 「도시 및 주거환경정비법」 제48조 제1항 제3호에서 관리처분계획을 수립함에 있어 “조합원 분양분(임대관리 위탁주택에 관한 내용을 포함한다), 일반 분양분, 기업형 임대주택, 임대주택, 그 밖에 부대·복리시설 등”으로 구분하여 일반 분양을 명시적으로 규정하고 있고, 「도시개발법」 제34조 제1항에서 사업시행자는 “그 중 일부를 체비지로 정하여 도시개발사업에 필요한 경비에 충당할 수 있다”고 체비지에 대해 규정하고 있어 「도시 및 주거환경정비법」 제87조 제3항에 따라 「도시개발법」 제34조의 체비지로 보기 위해서는 ① 사업시행자가 ② 관리처분계획에서 일반 분양분(체비지)으로 인가받고 ③ 일반에게 분양하여 ④ 사업에 필요한 경비에 충당 등의 절차와 요건을 갖추어야 하는 것으로 보아야 할 것임.

또한, 체비지에 대하여 취득세를 감면하는 것은 도시개발사업의 사업시행자가 사업시행으로 인하여 사업비에 충당하기 위하여 일시적으로 취득하는 부동산에 도시개발사업의 원활한 수행을 지원하기 위하여 감면혜택을 부여하는 것이라 할 것으로서, 도시개발사업의 시행으로 취득하는 부동산이 관리처분계획상 체비지라는 형식을 갖추었으나 실질적으로는 사업비에 충당하기 위하여 일시적으로 취득하는 부동산에 해당되지 아니한 경우에는 감면대상에서 제외하는 것이 입법취지에 부합된다고 할 것이므로, 청구법인의 경우를 보면, 사업구역 내의 토지에 대하여 1인 토지 소유자로서 형식상 관리처분계획에 따라 당초 이 건 건축물의 일부는 환지로, 쟁점건축물은 체비지로 관리처분이 이루어진 것으로 나타나지만, 청구법인은 이러한 체비지인 쟁점건축물을 일반에게 분양하지 아니하고 직접 본점과 임대용으로 사용하고 있으므로 이러한 쟁점건축물이 체비지로서 취득세 감면대상에 해당된다는 청구주장은 인정하기 어렵다 할 것임. 더 나아가, 「도시 및 주거환경정비법」상 현물출자로 취득한 토지와 그 지상건축물에 대하여 보류지나 체비지로 지정을 제한하는 규정이 없으므로 쟁점건축물을 체비지로 지정하여 관리처분계획 인가를 한 것이 잘못이라고 보기 어렵고, 체비지를 매각하지 아니하는 경우 추징된다는 사실을 알 수 없었다는 사유만으로 가산세를 면할 정당한 사유에 해당된다고 보기 어렵다고 판단됨.

**[약설(略說)]**

- 행정안전부도 관리처분계획에 체비지로 등재되어 있다 하더라도 일반인에게 분양하지 않은 부동산의 실질은 부동산의 소유자가 취득하는 환지부동산과 다를 것이 없으므로 이를 구 지특법 제74조 제1항에 따라 취득세 감면대상이 되는 체비지로 보기 어려울 것이라고 회신한 바 있음(지방세특례제도과-1503, 2022. 7. 12.).

## 관세법

**[심판례] 수출자가 교부한 원산지신고서를 근거로 쟁점물품에 협정세율을 적용하였다가 수출국 관세당국의 간접검증을 거쳐 원산지결정기준을 충족하지 못하는 것으로 통지 받은 후 관세 등을 수정신고·납부하는 경우, 가산세를 면제할 정당한 사유가 있는 것인지 여부 (기각)**  
 조심 2022관0104, 2023. 3. 13.

**[사안]** 청구법인은 OO자동차의 우리나라 공식 딜러로 수출자로부터 전기자동차를 수입하면서, 수출자가 자율발급한 한-OOO FTA 원산지 신고서를 근거로 협정관세율(0%)을 적용하였음. 처분청은 2021. 3. 3. 쟁점물품①에 대해 원산지 서면조사를 실시하기 전, 원산지 자율점검을 통지한 후 2021. 4. 22. 서면조사를 실시하였으며, 한편 2021. 6. 29. OO관세당국에 국제간접검증을 요청하였고, 관련하여 2021. 12. 24. OO관세당국으로부터 "상업 송장에 전기자동차 및 하이브리드 자동차는 특혜대상에 해당되지 않는다고 OOO어로 명시되어 있다"라고 회신 받음(전기자동차 수입 시작시점인 2020년부터 송품장에 기재된 것으로 확인). 이에 처분청은 2022. 1. 3. 쟁점물품①에 대해 원산지확인 결과를 통지(수정세금계산서 발급하지 않음)하면서, 나머지 수입신고번호(쟁점물품②, 수입수정세금계산서 발급함)에 대해 자율점검안내를 통지하였으며 청구법인은 이에 따라 쟁점물품 전체 관세 등을 수정신고하여 납부하고, 2022. 2. 21. 처분청에 가산세 및 보정이자 면제 신청을 하였으나 처분청이 이를 거부하여 2022. 6. 3. 심판청구를 제기함.

**[판단]** 청구법인은 이 건 가산세 면제신청 거부처분이 부당하다고 주장하나, 청구법인은 쟁점원산지신고서에 쟁점물품이 한-OOO FTA 특혜대상 물품에 해당하지 않는다고 OOO어로 명백하게 기재되어 있음에도 이를 제대로 확인하지 않고 신고한 점, 한-OOO FTA 의정서 부속서 3에서는 한국어, 영어, OOO어 등 OOO개의 언어로 원산지 신고문안을 기재할 수 있으므로 쟁점원산지신고서에 비원산지물품의 표시가 OOO어라서 인지하지 못하였다는 청구주장을 그대로 받아들이기 어려운 점, 2020년부터 쟁점원산지신고서에는 "전기자동차에는 협정관세가 적용되지 않는다"는 문구가 추가되었고, 원산지와 비원산지 물품이 혼재되어 있는 것이 아닌 비원산지물품만 기재되어 있었으므로 청구법인이 조금만 주의를 기울였다면 충분히 확인할 수 있었던 점 등에 비추어 쟁점물품과 관련하여 청구법인에게 귀책사유가 없다거나 가산세 면제의 정당한 사유가 있다고 보기 어렵다고 보아 처분청이 청구법인의 가산세 및 보정이자 면제 신청을 거부한 처분에는 잘못이 없다고 판단함.

### [약설(略說)]

- 세관장은 FTA 관세특례법 제36조 제2항 및 같은 법 시행령 제47조 제3항에 따라, ① 수입자가 원산지 조사의 통지를 받기 전에 수정신고를 하는 경우로서 수입자에게 귀책사유가 없는 경우 및 ② 원산지 조사의 통지를 받았다고 하더라도 부족세액의 징수와 관련하여 수입자에게 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세를 부과할 수 없음.
- 다만, 처분청의 입장에서 "수입자에게 귀책이 없는지", "수입자에게 정당한 사유가 있는지" 등을 판단할 때 가산세 면제지침에 따른 수입자의 귀책사유를 확인해보면 품목 요건과 관련된 오류, 원산지 증명서 등의 기본적인 형식적 요건 등의 오류, 수입자가 원산지결정기준과 관련된 정보를 충분히 확보할 수 있는 상황에서 원산지결정기준과 관련된 오류, 기타 무역거래 계약서나 제시된 자료 등을 통해 수입자가 오류 확인이 가능하다고 인정되는 경우 등이 있음. 이에 따라, 수입자는 관행적으로 동일하고 반복되는 업무를 하고 있더라도 서류의 형식적인 요건이나 서류 상의 변경사항의 확인, 영어가 아니더라도 기재된 내용이 무엇인지를 파악해 보는 노력이 필요함.

# 삼성KPMG 세무본부

## Tax Knowledge Center

### Key Contacts

이재호

부대표(센터장)

T. 02.2112.0520

E. jlee315@kr.kpmg.com

태선영

Manager

T. 02.2112.6624

E. seonyeongtae@kr.kpmg.com

이윤영

Director

T. 02.2112.7037

E. yoonyounglee@kr.kpmg.com

설민호

S.Senior

T. 02-2112-3977

E. minhoseol@kr.kpmg.com

정선아

S.Manager

T. 02.2112.3024

E. sunahjung@kr.kpmg.com

박재현

S.Senior

T. 02-2112-6596

E. jpark99@kr.kpmg.com

권성욱

S.Manager

T. 02.2112.3543

E. sungwookkwon@kr.kpmg.com

주정연

Senior

T. 02-2112-7038

E. jungyeonjoo@kr.kpmg.com

오혜주

S.Manager

T. 02.2112.0954

E. hoh7@kr.kpmg.com

김솔

Staff

T. 02.2112.7906

E. solkim@kr.kpmg.com

본 자료는 일반적인 내용을 다루고 있으며, 어떤 기업이나 개인의 특정 문제에 대한 해답을 제공하는 것은 아닙니다. 본 자료의 내용과 관련하여 의사 결정이 필요한 경우에는 반드시 당 법인의 전문가와 상담하여 주시기 바랍니다.



**[home.kpmg/kr](https://home.kpmg/kr)**

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2023 KPMG Samjong Accounting Corp., a Korea Limited Liability Company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.