

2022년 조세법 판례의 동향과 분석

일시 : 2023.1. 19.(목) 14:00~
장소 : 한국세무사회 2층 대회의실

개회식

개회사 원경희 한국세무사회 회장

주제발표

좌 장 서희열 교수 (강남대 명예교수)

발제 1 윤지현 교수 (서울대)

발제 2 이전오 교수 (성균관대)

지정토론

토론자 서윤식 세무사

정진오 세무사

김상술 세무사



[공지사항]

* 포럼 영상 촬영 후, 한국세무사회 세무연수원 및 유튜브 '세무사TV' 탑재 예정

* 발표자료는 한국세무사회 홈페이지 연구상담 → 한국조세연구소 → 한국세무포럼 게재

진행 일정

시 간	내 용
13:30-14:00	등록 및 안내
14:00-14:05	(개 회 사) 원경희 한국세무사회 회장
14:05-15:15	<p>좌 장 서희열 명예교수 (강남대)</p> <p>주 제 2022년 조세법 판례의 동향과 분석</p> <p>▣ 제1주제 : 2022년 대법원 판결 개관(조세법총론·소득과세) 윤지현 교수 (서울대)</p> <p>▣ 제2주제 : 2022년 조세판례 회고(소비세제 및 재산세제 분야) 이전오 교수 (성균관대)</p>
15:15-15:45	지 정 토 론 서윤식 세무사, 정진오 세무사, 김상술 세무사
15:45-16:00	자 유 토 론

목 차

◎ 주 제 : 2022년 조세법 판례의 동향과 분석

▣ 제1주제	7
2022년 대법원 판결 개관(조세법총론·소득과세) / 윤지현 교수 (서울대)	
▣ 제2주제	29
2022년 조세판례 회고(소비세제 및 재산세제 분야) / 이전오 교수 (성균관대)	
토론문 서윤식 세무사	49
토론문 정진오 세무사	55
토론문 김상술 세무사	66

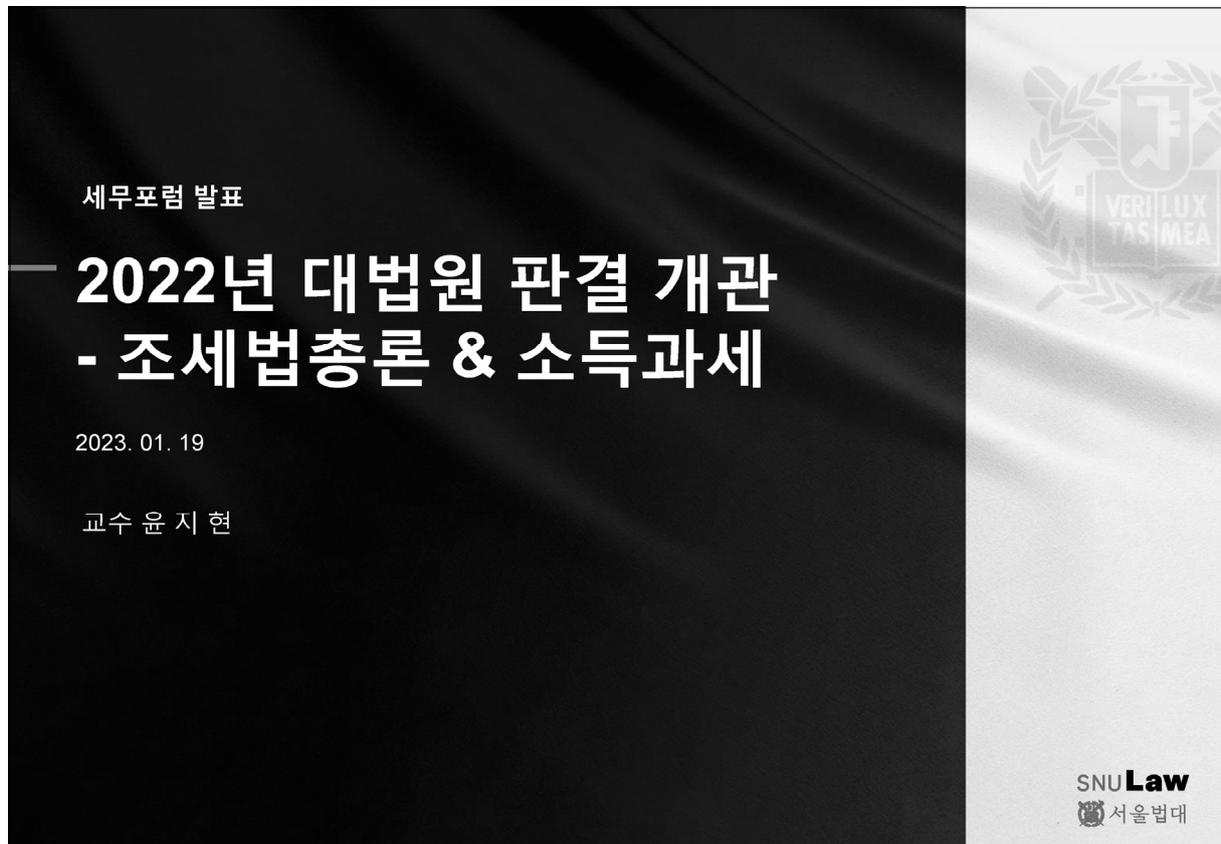
제 1 주 제

2022년 대법원 판결 개관
(조세법총론 · 소득과세)

|주제 발표자| 윤 지 현 교수
(서울대)

2022년 대법원 판결 개관 (조세법총론 · 소득과세)

| 윤지현 교수(서울대) |



Contents

SNU Law
서울법대

I ▣ 도입 편	01 몇 가지 통계 또는 숫자
	02 살펴볼 판결들
	03
	04
II ▣ 소득세 편	01 1. 14. 17두41108
	02 5. 13. 18두50147
III ▣ 법인세 편	01 1. 27. 17두51983
	02 6. 30. 18두54323
	03 2. 10. 18두36592
	04 7. 28. 18두39621
	05 10. 27. 20두47397
IV ▣ 조세법총론 편	01 3. 31. 17두31347
	02 8. 25. 17두41313
	03
	04



1

도입

몇 가지 통계 또는 숫자

Chapter I II III IV

SNU Law
서울법대

- ❖ 대법원 종합법률정보(glaw.snu.ac.kr)에서 대법원의 세법 관련 사건 판결로서 2022년 한 해 동안 선고된 것들 검토
- ❖ 판례공보에서 [14건]
 - 조세법총론 관련 2건 (중복 있음)
 - 소득세 2건 (양도소득세 1건) / 법인세 7건 (국제조세 4건)
 - 부가가치세 3건
 - 증여세 1건
- ❖ 판례공보에 수록되지 않은 판결로서 검색되는 판결 [7건], 법원공보 수록 판결들과 쟁점이 공통되는 것 다수

4

1

도입

살펴볼 판결들

Chapter I II III IV

SNU Law
서울법대

- ❖ 소득세 편
 - 대판 22. 1. 14. 17두41108 (사업소득)
 - 대판 22. 5. 13. 18두50147 (양도소득)
- ❖ 법인세 편
 - 대판 22. 1. 27. 17두51983 (후불 임대료의 손익귀속 시기·방법)
 - 대판 22. 6. 30. 18두54323 (자기주식 양도차익)
 - 대판 22. 2. 10. 18두36592 (국제조세, 미국 등록 특허 관련)
 - 대판 22. 7. 28. 18두39621 (국제조세, 마스터카드 본사 지급금 관련)

5

- 대판 22. 10. 27. 20두47397 (국제조세, 조세조약의 혜택을 받기 위한 경정청구를 할 수 있는 적격의 문제)

❖ 조세법총론 편

- 대판 22. 8. 25. 17두41313 (실질과세, 조세회피)
- 대판 22. 3. 31. 17두31347 (실질과세, 조세회피)



2

소득세 편

대법원 2022. 1. 14. 선고 2017두41108 판결

Chapter I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 사실관계

- 유흥업소 종업원들이 ‘입장권’을 위조한 후 손님들에게 판매
- 손님들은 위조 ‘입장권’으로 문제 없이 유흥을 즐김
- 종업원들은 ‘입장권’의 판매 대금을 착복(횡령으로 형사처벌)
- 유흥업소 주인(사건의 원고)은 이러한 사정을 모르고 판매 대금을 사업소득의 총수입금액에 포함시키지 않고 소득세 신고

❖ 쟁점

- 위조 ‘입장권’ 판매대금을 총수입금액에 포함시킬 수 있는가?
- 유흥 관련 용역 공급이 있다고 할 수 있는가? (부가가치세)
- 원고가 소득세 신고를 하지 않은 데 ‘정당한 사유’가 있는가?
(가산세 관련, 국세기본법)

8

2

소득세 편

대법원 2022. 1. 14. 선고 2017두41108 판결

Chapter I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 대법원의 판단

- 총수입금액에 포함시켜야 하고 용역의 공급도 있다고 판단
✓ 원심 법원의 판단을 그대로 긍정하는 형식
- “세법상 가산세는 ... 각종 의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 따라 부과하는 행정상의 제재 ... 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 인해 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 ... 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우”

9

❖ 대법원의 판단

- ‘정당한 사유’를 판단하는 기준 시점 – 신고와 같은 의무를 이행하여야 하는 당시, 특히 이행기한이 도과하는 그 시점
- “정당한 사유가 있는지 여부는 특별한 사정이 없는 한 개별 세법에 따른 신고·납부기한을 기준으로 판단...”
- “각 가산세 부과처분 중 신고불성실가산세와 2013. 2. 7. 이후에 발생한 납부불성실가산세 부분이 적법하다는 원심의 판단 ... 수증하기 어렵다... 원고들은 2013. 2. 6.경 비로소 종업원들의 횡령 사실을 알게 되었다 ... 누락된 원고들의 매출에 관한 종합소득세, 부가가치세, 개별소비세 및 교육세의 신고·납부기한은 모두 그 이전 ... 각 신고·납부기한 당시 원고들에게는 가산세를 면할 정당한 사유가 있다...”

❖ 생각하여 볼 점

- 사업자가 고용하는 임직원의 행위가 그 사업의 범위에서 그러한 외형을 띠고 행하여지지만, 행위하는 임직원의 의도는 자신들 고유의 이익을 추구하는 데에 있는 경우
- 여기서 생기는 수익이나 거래의 효과가 사업자(법인·개인)에게 일단 귀속된다고 보아야 하는가?
- 명시적인 논리가 제시된 것은 아니나, 대체로 긍정하는 입장인 듯
- 임직원을 포함하여 전체를 하나의 사업 ‘체(體)’로 이해 → 그 안에서 구성원들끼리 이해관계를 조정하게끔 한다
- 피해액을 회수하지 않거나 못했을 때의 문제가 남는다

2

소득세 편

대법원 2022. 5. 13. 선고 2018두50147 판결

Chapter

I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 사실관계

- ‘표준지’에 해당하는 토지의 개별공시지가 고시
- 관련 법에 따르면 이에 불복하는 절차 – 국토교통부 장관에 이의 신청, 그 후 장관을 상대로 한 행정심판·소송 – 가 마련되어 있으나 이러한 절차를 밟지 않음
- 관할 지방자치단체장은 개별공시지가에 따른 재산세 부과처분
- 토지 소유자는 개별공시지가 산정이 부당함을 주장하여 재산세 부과처분의 취소를 청구

❖ 쟁점

- 재산세 부과처분 취소소송에서 이러한 주장을 할 수 있는지 여부

12

2

소득세 편

대법원 2022. 5. 13. 선고 2018두50147 판결

Chapter

I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 대법원의 판단

- “표준지로 선정된 토지의 표준지공시지가를 다투기 위해서는 처분청인 국토교통부장관에게 이의를 신청... 공시지가결정의 취소를 구하는 행정심판... 소송을 제기... 재산세 등 부과처분의 취소를 구하는 소송에서 표준지공시지가결정의 위법성을 다투는 것은 원칙적으로 허용되지 않는다” [과거 판결 다수 인용]
- “원심이 원용한 ... 판결은 표준지 인근 토지의 소유자가 토지 등의 수용 경과 등에 비추어 표준지공시지가의 확정 전에 이를 다투는 것이 불가능하였던 사정 등을 감안하여 사업시행자를 상대로 수용보상금의 증액을 구하는 소송에서 비교표준지공시지가결정의 위법을 독립된 사유로 주장할 수 있다고 본 것으로 이 사건과 사안이 다르...다.”

13

❖ 생각하여 볼 점

- 행정소송을 할 수 있는 ‘시점’ 또는 ‘시기’에 관한 문제
- 기본적으로 어떤 사건이나 쟁점에 관하여 ‘한 번’ 다룰 수 있는 기회가 주어졌다면 그 시점에서 불복 절차를 개시해야 한다 → 그 시점을 놓치면 그 사건이나 쟁점에 관한 더 이상의 불복이 불가능하게 되는 경우가 많다
 - ✓ 부과처분 취소소송과 징수처분 취소소송
 - ✓ 결손금의 감액경정처분(법인 §13 I(i)-나)
- ‘법적 안정성’ 또는 ‘행정 편의’

3

법인세 편

대법원 2022. 1. 27. 선고 2017두51983 판결

Chapter

I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 사실관계

- 토지의 장기임대계약 체결, 임차인은 토지 위에 건물 신축
- 임대기간이 종료되면 임대인이 건물의 소유권을 취득

❖ 쟁점

- 건물의 가액 상당을 후불의 임대료라고 하였을 때, 이 금액을 임대기간 전체에 걸쳐서 안분하는 방법

❖ 대법원의 판단

- “따라서 이 사건과 같이 임대료로 토지사용기간 만료 시에 건축물의 소유권을 이전받기로 하는 경우에는 해당 시점의 건축물의 시가가 곧 후불로 받기로 한 임대료에 해당한다고 보아야 하고,

16

3

법인세 편

대법원 2022. 1. 27. 선고 2017두51983 판결

Chapter

I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 대법원의 판단

- ... 임대료 지급기간이 1년을 초과하므로 ‘이미 경과한 기간에 대응하는 임대료 상당액’으로서 각 사업연도의 익금에 산입할 금액은 토지사용기간 만료 시의 건축물의 시가를 전체 토지사용기간 중 해당 사업연도에 속하는 기간의 비율로 안분한 금액...”
- “법인세법에서 현재가치 평가는 그러한 회계처리를 인정하는 규정이 별도로 존재하는 경우에 한하여 허용된다. 그런데 이 사건 각 건축물의 토지사용기간 만료 시의 가액은 해당 시점의 잔존가치를 감정을 통하여 평가한 금액으로서 기업회계기준에 따른 현재가치 평가의 대상이 아니고, 법인세법에 현재가치 평가를 인정하는 규정도 없다.”

17

❖ 대법원의 판단

- “따라서 원고의 각 사업연도 법인세 과세표준을 산정할 때에는 토지사용기간 만료 시의 이 사건 각 건축물의 시가 자체를 전체 토지사용기간 중 해당 사업연도에 속하는 기간의 비율로 안분한 금액을 임대료로 보아 익금에 산입하여야 한다.”
- 그 밖에 임차인이 임대차 계약 개시 시점에 토지에 비용을 대거 투입하여(‘골프장 조성 비용’) 토지의 가치를 증가시킨 것도 임대료의 성격을 가진다고 판단하고(‘선수 임대료’) 이 역시 임대기간 전부에 걸쳐 안분하여야 한다는 판단 포함

❖ 사실관계

- 합병법인이 발행한 주식을 보유하던 피합병법인을 흡수합병
- 합병법인은 이와 같이 보유하게 된 자기주식을 제3자에 양도하고, 양도가액을 법인세 익금으로 처리한 다음 법인세 신고
- 자기주식을 양도한 것은 자본거래의 일종이므로, 양도가액도 익금이 될 수 없다고 주장하여 경정청구를 하였으나 거부

❖ 대법원의 판단 (원심 판단을 그대로 긍정)

- “... [자기주식을] 처분하는 행위는 합병과는 구별되는 후속거래로서 순수한 자본거래에 해당한다고 보기 어렵다... 역시 양도성과 자산성 ... 합병에 따라 자기주식을 자산으로 취득하였다가 처분하여 이익을 얻는 것이 다른 사유로 자기주식을 취득하였다가 처분하여 이익을 얻는 것과 본질적으로 다르지 아니하다.”

3

법인세 편

대법원 2022. 6. 30. 선고 2018두54323 판결

Chapter I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 대법원의 판단 (원심 판단을 그대로 긍정)

- “... [자기주식을] 처분하는 행위는 합병과는 구별되는 후속거래로서 순수한 자본거래에 해당한다고 보기 어렵다... 역시 양도성과 자산성 ... 합병에 따라 자기주식을 자산으로 취득하였다가 처분하여 이익을 얻는 것이 다른 사유로 자기주식을 취득하였다가 처분하여 이익을 얻는 것과 본질적으로 다르지 아니하다.”

❖ 생각하여 볼 점 – 대판 92. 9. 8. 91누13670

- “자기주식은 ... 취득이 제한되고, 의결권이 인정되지 아니하는 등의 특성도 있지만, ... 상당 기간 내에 처분하여야 ... 처분을 전제로 발행회사가 일시적으로 보유하고 있는 주식 ... 양도성과 자산성에 있어서 다른 주식회사가 발행한 주식과의 사이에 본질적인 차이가 없[다]”

20

3

법인세 편

대법원 2022. 6. 30. 선고 2018두54323 판결

Chapter I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 생각하여 볼 점 – 대판 92. 9. 8. 91누13670

- “[법인세법에] 의하면, 자본감소절차의 일환으로서 자기주식을 취득하여 소각하거나 회사합병으로 인하여 자기주식을 취득하여 처분하는 것은 자본의 증감에 관련된 거래로서 자본의 환급 또는 납입의 성질을 가지므로 자본거래로 봄이 상당 ... 그 외의 자기주식의 취득과 처분은 순자산을 증감시키는 거래 ... 법인세법도 이를 손익거래에서 제외하는 규정을 두고 있지 아니하므로 ... 자산의 손익거래에 해당한다고 봄이 상당하다.”
- 2009년 말 개정 후 법인세법 시행령 제11조 제2호의2: “자기주식 (합병법인이 합병에 따라 피합병법인이 보유하던 합병법인의 주식을 취득하게 된 경우를 포함한다)의 양도금액”

21

❖ 사실관계

- 미국 회사(원고)와 삼성전자 간, 미국 회사가 ‘개발한 소프트웨어 등의 제공 대가로’ 삼성전자가 생산하는 무선기기 하나 당 일정액의 금전을 지급
- 삼성전자의 사용료 지급 후 원고의 경정청구, 그리고 거부처분

❖ 대법원의 판단

- 특허가 미국에만 등록되고 우리나라에 등록되지 않은 경우, 그와 같은 특허로 보호 받는 기술을 사용하여 물건을 제조하여 미국에 판매하였다면, 이때 미국 특허권자에게 지급하는 돈은 한-미 조세조약의 해석에 따라 미국 원천의 사용료 소득으로 보아야 한다는 기존의 판례 유지
- ✓ 조세조약 해석론이므로, 국내법 규정의 내용과 무관하다는 것

22

❖ 대법원의 판단

- 다만 삼성전자가 지급한 돈의 개별적 성질과 관련된 새로운 판시
- “미국에서 특허출원 상태에 있는 발명, 미국에서 가출원된 발명, 그 밖에 법적 상태가 명확하지 않은 기술 등” → 이에 대한 대가로 지급된 부분은 따로 살펴야 한다고 판단
- “[한-미 조세조약에서] ... 비밀공정, 비밀공식 또는 기타 이와 유사한 ... 지식, 경험, 기능 등... 어느 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우 동 체약국 내에 원천을 둔 소득 ... 따라서 ... 사용료 지급대상에 포함된 무형자산 중 발명, 기술 등에 관한 비공개 정보를 국내에서 무선기기를 제조하는데 사용하고 원고에게 그 대가를 지급 ... 원천징수대상이 되는 국내원천소득에 해당...”

23

3

법인세 편

대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592 판결

Chapter

I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 생각하여 볼 점

- 잘 알려진 쟁점, 대법원과 과세당국 간 입장은 대체로 평행선
- 아직 특허로 보호 받는 데에 이르지 못한 일부 발명이나 기술이 섞여 있는 특이한 사실관계
- 기술을 활용하여 물건을 제조하여 미국 시장에서 판매
 - ✓ 이때 기술이 미국에서 특허로 보호 받는 것이라면 특허권자에게 지급하는 대가는 미국에서 등록된 특허의 사용 대가로서 미국 원천의 사용료 소득
 - ✓ 미국에서 특허로 보호 받지 못하는 것이라면, 기술 자체의 사용 대가, 그 기술의 물리적 사용이 한국 내에서 이루어지는 한국내원천 사용료 소득
- 대가의 구별은 어떻게 가능?

24

3

법인세 편

대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두39621 판결

Chapter

I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 사실관계

- 세계적인 신용카드 회사인 마스터카드 관련, 원고는 하나카드
- 마스터카드 상표를 부착한 신용카드의 거래와 관련하여, 국내 거래액의 일부(‘발급사 분담금’)와 국외 거래액의 일부(‘발급사 일일 분담금’)를 마스터카드 사에 지급
- 순수한 국내거래에서는 마스터카드 사의 역할 없음
- 국외 거래의 경우, 신용카드 사용에 관련하여 마스터카드의 ‘국제 결제 시스템’이 일정한 역할 수행

❖ 쟁점

- 이들 분담금이 각각 국내 원천의 사용료소득에 해당하는지 여부
- ‘발급사 분담금’은 상표권 사용의 대가로 국내 원천 사용료 소득

25

❖ 대법원의 판단

- 원심은 발급사 일일분담금에 역무 제공과 상표 사용의 대가가 모두 포함되어 있다고 판단
- 그러나 대법원은, “발급사 일일분담금은 이 사건 시스템을 이용한 신용카드의 해외 거래금액을 기준으로 산정되고, 참가인이 이 사건 시스템을 통해 제공한 포괄적 역무와 관련하여 발생한 것이므로, 참가인이 원고들에게 제공한 포괄적 역무의 대가로 볼 수 있다”고 판단
- 반면 “신용카드의 소지자가 이를 해외에서 사용하는 과정에서 원고들이 참가인의 상표권을 사용한다는 것은 관념하기 어렵다”고 함. 즉 상표권 사용의 대가가 포함되어 있지 않다는 것.
- 전부를 역무 제공에 대한 대가, 곧 사업소득으로 이해

❖ 생각하여 볼 점

- 우리나라에 등록된 상표권은 우리나라 안에서만 사용될 수 있다는 인식이 여기서도 작용하는 것으로 이해
- 이러한 상표권은 우리나라 안에서만 사용될 수 있으므로, 내국법인이 외국에서 일어난 ‘사용’에 대가를 지급한다면 이는 적어도 상표권의 사용 대가일 수는 없다는 것

3

법인세 편

대법원 2022. 10. 27. 선고 2020두47397 판결

Chapter I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 사실관계

- 미국 법에 설립된 ‘공모투자펀드’가 우리나라 소재 자산에 투자하여 국내원천소득을 얻음
- 이 ‘펀드’ 또는 ‘국외투자기구’가 한 - 미 조세조약에 따른 ‘제한세율’의 적용을 받기 위한 경정청구(법인세법 제98조의6)

❖ 쟁점

- 법인세법에서 ‘실질귀속자’ - 원천납세의무자 - 가 제한세율의 적용을 받기 위한 경정청구를 할 수 있음에는 이론이 없는데, 이때 ‘국외투자기구’도 스스로 ‘실질귀속자’임을 내세워 이러한 경정청구를 할 수 있는지 여부
- 원심 법원은 두 개념이 서로 구별됨을 들어 ‘국외투자기구’는 경정청구를 할 수 없다는 내용의 판단

28

3

법인세 편

대법원 2022. 10. 27. 선고 2020두47397 판결

Chapter I II III IV

SNU Law
서울법대

❖ 대법원의 판단

- “[법인세법은] ‘국내원천소득을 실질적으로 귀속받는 외국법인’을 같은 조에서 ‘실질귀속자’로 부르기로 하였고, [제98조의6 제4항]은 ‘실질귀속자’에 대하여 조세조약에 따른 제한세율을 적용받기 위한 경정청구권을 부여하고 있다... 국외투자기구도 일정한 경우에는 ‘국내원천소득을 실질적으로 귀속받는 외국법인’에 해당할 수 있다.”
- “... [법인세법]이 국외투자기구와 실질귀속자를 구별하고 있다고 하여 국외투자기구는 이 사건 규정이 정한 실질귀속자에 해당할 수 없다고 볼 수는 없다. 위 각 규정이 국외투자기구에는 이 사건 규정에 따른 경정청구권을 부여하지 않으려는 취지라고 볼 근거도 없다.”

29

- ❖ 생각하여 볼 점: 대판 17. 7. 11. 15두55134 등
- 벨기에에 설립된 ‘도관회사(conduit company)’가 국세기본법 제45조의2 제5항 소정의 경정청구를 할 수 있는지 여부 관련
- 경정청구를 할 수 있는 ‘적격’이 있다고 판단
- 물론 소득이 실질적으로 귀속하지 않는다면 그러한 경정청구가 받아들여질 수는 없고 그 거부처분은 위법한 것이 된다
- 요컨대 소득이 실질적으로 귀속한다고 주장하면서 경정청구를 한다면 그러한 경정청구가 그 자체로 ‘부적법(不適法)’하지는 않으나, 실제 심리의 결과 소득이 실질적으로 귀속하지 않는다면 경정청구는 거부될 것이고, 그러한 거부처분은 ‘적법’한 것이 된다



❖ 사실관계

- 부동산 양도로 거액의 양도차익이 발생하게 된 법인(‘갑’)이 양도소득세 부담을 줄이기 위하여 창의적 거래구조를 고안
- 중도금 수령한 상황(즉 양도의 ‘시기’가 미도래)에서 인적 분할로 새로 설립한 회사(‘을’)에 자산(위 부동산 제외)을 이전, ‘갑’ 회사는 위 부동산과 부채들을 보유
- 주주들은 제3 법인(‘병’)의 주식을 인수한 후, ‘갑’ 회사를 ‘병’ 회사에 흡수합병, ‘병’ 사는 위 부동산을 시가로 평가하여 승계 → 부채를 포함하여 전체로 보면 합병차익이 크게 발생하지 않았음
- 부동산을 최종적으로 매수인에게 이전하고 매매 잔금 수령 → 양도금액의 익금 산입, 양도 당시 장부가액(=시가)을 손금 산입, 양도차익이 크게 발생하지 않음

34

❖ 대법원의 판단 – 추상적 일반론

- “... 납세의무자가 선택한 행위 또는 거래의 형식이나 과정이 처음부터 조세회피의 목적을 이루기 위한 수단에 불과... 실질이 직접 거래를 하거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것과 동일하게 평가...”
- “... 그와 같은 형식을 취한 목적, 제3자를 개입시키거나 단계별 과정을 거친 경위, 그와 같은 방식을 취한 데에 조세 부담의 경감 외에 사업상의 필요 등 다른 합리적 이유가 있는지 여부, 각각의 행위 또는 거래 사이의 시간적 간격 및 그와 같은 형식을 취한 데 따른 손실과 위험부담의 가능성 등 제반 사정을 종합하여 판단...”

35

❖ 대법원의 판단 – 구체적 결론 (원심 판단 그대로 긍정)

- “원심은, [‘갑’ 사의 주주들]이 이 사건 부동산의 양도에 따라 용명기업이 부담할 법인세를 줄이는 방안을 찾던 중 용명기업과 사업 목적도 다른 원고를 인수하여 이 사건 분할과 합병을 하였고, 이로써 법인세를 대폭 줄였다고 판단하였다. 그런 다음 원심은, 이 사건 분할과 합병에 법인세 회피의 목적 외 사업상의 필요 등 다른 합리적인 이유가 있다고 보기 어렵고, 여기에 이 사건 부동산의 양도와 이 사건 분할과 합병의 시간적 간격 등 제반 사정까지 더하면 [국세기본법 제14조 제3항]을 적용하여 위 각 거래를 그 실질에 따라 재구성할 수 있다고 보고, 이 사건 분할과 합병이 조세회피행위에 해당하므로 원고에 대하여 한 이 사건 처분은 적법하다고 판단하였다.”

THANK YOU

감 사 합 니 다

제 2 주 제

2022년 조세판례 회고
(소비세제 및 재산세제 분야)

|주제 발표자| 이 전 오 교수
(성 균 관 대)

2022년 조세판례 회고 (소비세제 및 재산세제 분야)

| 이 전 오 교수(성균관대) |

한국세무포럼

2022년 조세판례 회고 - 소비세제 및 재산세제 분야 -

2023년 1월 19일

이 전 오
(성균관대학교 법학전문대학원 교수)

목 차

I. 서론

II. 소비세제 분야 판례

III. 재산세제 분야 판례

IV. 한정위헌결정의 효력

2

I. 서론

가. 판례 선정 기준

- 2022년 판례공보에 게재된 부가가치세, 상속세, 증여세, 재산세 판결 등

나. 대법원 조세 판례의 최근 추세

- 양과 질에 있어 진일보
- 조세정의(특히 절차적 정의), 과세형평(실질과세원칙)의 강조
- 문제점 : 공간되는 판결이 적고, 특히 전원합의체 판결이 너무 적음.

다. 헌법재판소 조세 결정의 최근 추세

- 적극적인 초기 경향에 비해, 최근에는 입법재량을 존중하는 소극적 경향.

라. 연구 대상 판례 선정기준

- 새로운 쟁점, 진일보한 논리, 실무에 미칠 영향

3

II. 소비세제 판례

1. 부가가치세 면세 여부의 판단기준 : 대법원 2022. 3. 17. 선고 2017두 69908 판결

【사실관계】

(1) 원고(한국환경공단)는 환경오염방지사업을 수행하기 위하여 설립된 비영리법인으로, 2004년부터 2009년까지 수행한 정부업무대행사업, 정부위탁사업, 환경시설설치지원사업, 환경시설수탁운영사업, 연구용역사업 등(이하 환경시설수탁운영사업을 제외한 나머지 사업을 '이 사건 사업'이라 한다)과 관련하여 공급한 재화 또는 용역이 그 고유의 사업목적에 위하여 실비로 공급된 것으로서 부가가치세 면세 대상이라고 보아 부가가치세를 신고·납부하지 않았고, 위 각 사업을 수익사업과 비수익사업으로 구분한 다음 수익사업에서 발생한 소득에 대하여 법인세를 신고·납부하여 왔다.

(2) 피고(과세관청)는 원고가 이 사건 사업과 관련하여 공급한 재화 또는 용역이 실비로 공급된 것이 아니어서 부가가치세 면세 대상이 아니라고 보아 원고에게 2004년 제2기부터 2009년 제2기까지의 부가가치세 및 가산세를 경정·고지하였다.

4

II. 소비세제 판례

【쟁점】

주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록된 단체로서 종교·자선·학술·구호 등 공익을 목적으로 하는 사업을 하는 단체가 그 고유의 사업목적에 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 및 용역에 대하여는 부가가치세를 면제한다(부가가치세법 제26조 제1항 제18호, 부가가치세법 시행령 제45조 제1호, 부가가치세법 시행규칙 제34조 제1항).

이 사건의 쟁점은, 어떤 기준으로 재화 또는 용역이 실비 또는 무상으로 공급되었는지를 판단하여야 하는지이다. 보다 구체적으로는, 사업 분야별로 실비 공급 여부를 판단하여야 하는지, 아니면 개별적인 재화 또는 용역을 기준으로 실비 공급 여부를 판단하여야 하는지이다.

5

II. 소비세제 판례

【판결요지】

구 부가가치세법(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제1조 제1항은 부가가치세의 과세 대상에 관하여 “부가가치세는 다음 각 호의 거래에 대하여 부과한다.”라고 규정하면서 제1호에서 ‘재화 또는 용역의 공급’을 규정하고, 구 부가가치세법 제12조 제1항은 일정한 ‘재화 또는 용역의 공급’을 부가가치세 면세 대상으로 규정하고 있다. 위 각 규정의 문언에다가 세금계산서 교부 및 부가가치세 거래징수는 부가가치세 면세 여부에 따라 그 의무의 존부가 달라지는데 이는 모두 재화 또는 용역을 공급할 때 이루어지는 점 등의 사정을 보태어 보면, 부가가치세 면세 여부는 원칙적으로 ‘개별적인 재화 또는 용역의 공급’을 기준으로 판단하여야 한다.

6

II. 소비세제 판례

【평석】

(1) 원심판결은 이 사건 사업을 4개 사업 분야로 구분한 후, 각 사업 분야 단위로 재화 또는 용역이 실비로 공급되었는지 여부를 따져야 한다고 판단하였다. 그 이유는, 이 사건 사업은 각 분야별로 수수료 등을 산정하는 방법이 대체적으로 비슷한 것으로 보이는바, 어떤 사업분야에서 전체적으로 이윤이 나고 있음에도 그 사업분야의 개별사업 중에서 일부 손실이 있는 사업이 있더라도 비슷한 방법으로 수수료 등의 요율을 결정하면서 당해 개별사업에서만 실비로 공급할 의도가 있었다고는 보기 어렵고, 마찬가지로 어떤 사업분야에서 손실이 나고 있음에도 그 사업분야의 개별사업에서 일부 이윤이 나고 있더라도 당해 개별사업에서만 이윤을 발생시킬 의도가 있었다고 보기 어려우므로, 계속되는 일련의 사업에서 실비로 공급하였는지 여부는 개별사업이 아닌 개별사업을 아우르는 각 사업 분야별로 판단하는 것이 합리적이라는 것이다. 그 결과, 이 사건 사업 중 정부업무대행사업, 정부위탁사업, 연구용역사업은 부가가치세 면세 대상에, 환경시설설치지원사업은 부가가치세 과세 대상에 해당한다고 판단하였다.

7

II. 소비세제 판례

(2) 그러나, 대법원(대상판결)은 사업 분야 단위로 재화 또는 용역이 실비로 공급되었는지 여부를 따지는 것이 아니라, 개별적인 재화 또는 용역의 공급을 기준으로 실비로 공급되었는지 여부를 따져야 한다고 판단하면서 원심판결을 파기하였다.

(3) 원심은 사업 분야를 기준으로 실비 여부를 판단하였는데, 언뜻 생각하면 경제적 실질에 부합하는 기준이 아닌가 생각할 수도 있지만, 부가가치세법에 근거가 없는 기준일 뿐만 아니라, 각 사업 분야에 포함된 개별 사업들은 구체적인 계약 내용이 다르고 사업의 기간이나 내용 등에서 차이가 나므로 이들을 하나의 공급단위로 보아 실비 공급 여부를 판단하는 것은 경제적 실질의 관점에서 타당하지 않다.

(4) 부가가치세의 과세대상은 개별적인 재화 또는 용역의 공급 거래인만큼(부가가치세법 제4조), 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역의 공급인지 여부도 개별적인 거래를 기준으로 판단하는 것이 이론상 옳다. 대법원 판결이 타당하다.

8

II. 소비세제 판례

2. 단말기 구입 보조금의 에누리액 해당 여부: 대법원 2022. 8. 31. 선고 2017두53170 판결

【사실관계】

(1) 원고(에스케이텔레콤 주식회사)는 이동통신서비스업 등을 영위하는 법인이다. 원고의 이동통신서비스를 이용하기 위해서 필요한 이동통신 단말장치(‘단말기’)는 원고가 직접 서비스 이용자에게 판매하지 아니하고, 에스케이네트웍스 주식회사가 단말기 제조업체로부터 구입하여 대리점에 판매하고, 대리점이 다시 이용자에게 판매한다.

(2) 원고는 2008. 7.경부터 2010. 12.경까지 자신이 제공하는 이동통신 용역을 일정 기간 이용하기로 약정하는 이용자에게 다음과 같은 방식으로 단말기 구입 보조금(이하 ‘이 사건 보조금’이라 한다)을 지원하였다.

① T기본약정형

서비스 이용자가 단말기를 일시불로 구입하는 경우에는, 원고가 이 사건 보조금을 대리점에 직접 지급하였다. 대리점은 원고로부터 보조금을 받고, 이용자로부터 보조금 상당액을 제외한 나머지 단말기 대금을 지급받았다.

9

II. 소비세제 판례

② T약정할부지원형

이용자가 단말기를 할부로 구입하는 경우에는, 원고가 대리점으로부터 이용자에 대한 단말기 할부금 채권을 양수하거나 신용카드사가 대리점으로부터 양수한 단말기 할부금 채권의 주심업무를 수탁한 다음, 매월 이용자에게 이동통신 용역의 이용요금과 단말기 할부금을 함께 청구하면서 이 사건 보조금을 단말기 할부금 청구금액에서 차감하였다. 이 경우 대리점에는 원고나 신용카드사가 단말기 할부금 채권을 양수할 때 단말기 대금 전부가 지급되었고, 신용카드사에는 원고가 매월 단말기 할부금 채권을 추심할 무렵 이 사건 보조금을 포함한 단말기 할부금이 지급되었다.

(3) 원고는 2008년 2기부터 2010년 2기까지의 부가가치세 신고를 함에 있어서 원고의 대리점으로부터 단말기를 구입하는 이동통신서비스 이용자에게 지원하는 '이 사건 보조금'을 과세표준에 포함하여 신고하였다.

(4) 그 후 원고는 이 사건 보조금이 이동통신 용역의 공급가액에 대한 에누리에 해당하므로 그 금액이 부가가치세 과세표준에서 제외되어야 한다고 주장하며, 피고에게 2008년 2기부터 2010년 2기까지의 부가가치세 중 일정액의 환급을 구하는 취지의 경정청구를 하였으나, 피고는 이를 거부하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

10

II. 소비세제 판례

【쟁점】

이 사건의 쟁점은 이동통신사업자가 자신이 제공하는 이동통신 용역을 일정 기간 이용하기로 약정하는 이용자에게 지급하는 단말기 구입 보조금이 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제되는 에누리액에 해당하는지 여부이다.

【판결요지】

관련 부가가치세법령의 내용과 입법 취지 및 부가가치세는 재화 또는 용역의 공급이라는 거래 그 자체를 과세대상으로 하여 개별 공급거래를 단위로 거래징수되는 점 등을 종합하여 보면, 어떠한 금액이 부가가치세의 과세표준에 포함되지 않는 에누리액에 해당하기 위해서는 사업자가 공급한 재화 또는 용역의 공급가액에서 직접 공제된 금액이어야 한다. 사업자가 거래상대방에게 일정한 이익을 제공하는 등으로 해당 재화 또는 용역의 공급가액이 그 상당액만큼 감액되었을 때와 동일한 경제적 효과가 발생하더라도, 그 이익이 별개의 재화 또는 용역의 공급거래에 대하여 제공되는 등의 이유로 해당 재화 또는 용역의 공급가액에서 그 상당액이 직접 공제되었다고 평가할 수 없다면, 이를 해당 재화 또는 용역의 공급가액에 대한 에누리액에 해당한다고 볼 수 없다.

이 사건 보조금은 이용자의 단말기 구입을 위한 지원금으로서, 원고가 공급한 이동통신용역의 공급가액에서 직접 공제된 것이 아니므로 이에 대한 에누리액에 해당하지 않는다.

11

II. 소비세제 판례

【평석】

(1) 부가가치세법은 부가가치세 과세표준에 포함하지 아니하는 금액의 하나로 에누리액을 규정하고 있고, '에누리액'은 '재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급 당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액'이라고 규정되어 있다. 에누리에 관하여서는 단말기 구입 보조금, 할인 쿠폰, 포인트, 마일리지, 위약금 등의 형태로 여러 차례에 걸쳐 판례가 선고되었고, 그동안에 부가가치세법령도 수차례 개정되었다.

(2) 그 중 단말기 보조금에 관하여, 대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결은, 이동통신사업자인 원고(주식회사 케이티)가 대리점에게 단말기를 판매하면서 출고가액 전액을 공급가액으로 하여 부가가치세를 신고·납부하였다가, 일정한 기간 동안 이동통신용역을 이용하기로 약정한 이동통신용역의 가입자(‘가입자’)에게 지원한 단말기 구입 보조금이 에누리액에 해당한다고 주장하면서 부가가치세 감액 및 환급을 구하는 경정청구를 하였으나 과세관청이 거부한 사안에서, “원고와 대리점 사이에 대리점이 보조금 지원 요건을 갖춘 가입자에게 보조금 상당액만큼 할인 판매하는 것을 조건으로 단말기의 공급가액에서 보조금 상당액을 감액하여 결제하기로 하는 약정이 있었고, 보조금 상당액은 원고의 대리점에 대한 단말기 공급가액에서 직접 공제되는 가액으로서 단말기의 공급과 관련된 에누리액에 해당한다.”고 판시하였다. 12

II. 소비세제 판례

(3) 위 대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결은 이동통신사업자가 대리점에 단말기를 공급하면서 대리점으로부터 단말기를 구입한 고객이 이동통신사업자가 공급하는 이동통신 용역을 일정 기간 이용하는 것을 조건으로 고객에게 단말기 구입 보조금을 지급한 사안(대리점은 원고가 사전에 대리점에 공시한 보조금 지원 요건을 갖춘 가입자에 대하여는 원고로부터의 매입 가격에서 보조금을 공제하여 감액된 가격으로 단말기를 판매하고 그 대금을 받았으며, 대리점이 가입자로부터 받는 대금액수만을 원고에게 지급하면 원고에 대한 매입 대금이 모두 결제된 것으로 처리함)임에 비하여, 대상판결은 동일한 조건으로 대리점(할부 판매의 경우 신용카드사도 포함)에게 단말기 구입 보조금을 지급하였으나, 이동통신사업자가 대리점에게 단말기를 공급한 사실은 없는 사안이라는 점에서 차이가 있다.

참고로, 주식회사 케이티나 주식회사 엘지유플러스가 단말기를 직접 대리점에 판매하고 있음에 비하여, 대상판결의 원고인 에스케이텔레콤 주식회사는 같은 계열사인 에스케이네트웍스 주식회사를 별도의 단말기 공급업체로 하여 이동통신서비스 사업을 하고 있다. 13

II. 소비세제 판례

(4) 부가가치세는 부가가치 창출을 위한 '재화 또는 용역의 공급'이라는 거래 그 자체를 과세대상으로 하는 소비세로서 개별 거래를 단위로 하여 거래징수되므로, 원고가 공급하는 이동통신서비스 공급거래와 대리점이 공급하는 단말기 공급거래를 별개로 판단함이 타당하다.

그리하여, 이 사건 보조금은 원고가 이용자들에게 이동통신서비스를 공급함에 있어 일정 기간 이동통신서비스를 이용할 것을 조건으로 하여 이용자들의 단말기 구입을 위한 지원금이라 할 것이고, 이동통신서비스의 공급거래와 관련성은 인정할 수 있지만, 원고의 이동통신서비스 요금에서 직접 공제되는 금액으로 볼 수 없기 때문에 부가가치세법에 정해진 예누리액에 해당하지 아니한다.

(5) 대상 판결은, 사업자가 거래상대방에게 일정한 이익을 제공하는 등으로 해당 재화 또는 용역의 공급가액이 그 상당액만큼 감액되었을 때와 동일한 경제적 효과가 발생하더라도, 그 이익이 별개의 재화 또는 용역의 공급거래에 대하여 제공되는 등의 이유로 해당 재화 또는 용역의 공급가액에서 그 상당액이 직접 공제되었다고 평가할 수 없다면, 이를 해당 재화 또는 용역의 공급가액에 대한 예누리액에 해당한다고 볼 수 없다는 점을 밝힌 점에 의미가 있다.

14

III. 재산세제 판례

1. 과세처분 취소소송에서 표준지공시지가의 위법성을 다툴 수 있는지
- 대법원 2022. 5. 13. 선고 2018두50147 판결 [재산세부과처분취소]

【판결요지】

[1] 표준지로 선정된 토지의 표준지공시지가를 다투기 위해서는 처분청인 국토교통부장관에게 이의를 신청하거나 국토교통부장관을 상대로 공시지가결정의 취소를 구하는 행정심판이나 행정소송을 제기해야 한다. 그러한 절차를 밟지 않은 채 토지 등에 관한 재산세 등 부과처분의 취소를 구하는 소송에서 표준지공시지가결정의 위법성을 다투는 것은 원칙적으로 허용되지 않는다.

15

III. 재산세제 판례

【평석】

(1) 공시지가는 여러 가지 다른 행정상 목적으로 쓰이기도 하지만, 대표적으로는 과세처분이나 토지보상금 결정에서 지가산정의 기준으로 이용된다.

(2) 표준지공시지가 결정 및 개별공시지가 결정은 행정처분에 해당하므로, 그 취소를 구하려면 부동산가격 공시에 관한 법률에 규정된 이의절차를 거쳐서 국토교통부장관을 피고로 하여 공시지가결정의 취소를 구하는 행정소송을 제기하여야 한다(대법원 1994. 3. 8. 선고 93누10828 판결, 대법원 1993. 1. 15. 선고 92누12407 판결 등). 그런데, 표준지공시지가 결정 또는 개별공시지가 결정에 대하여 불복하지 않았기 때문에 불가쟁력이 생긴 상태에서, 그 후의 과세처분이나 수용보상금에 대하여 다투면서 이미 확정된 표준지공시지가 결정 또는 개별공시지가 결정의 하자를 주장할 수 있을까? 이것은 행정법상 하자의 승계 문제이다.

16

III. 재산세제 판례

(3) 대법원은 하자의 승계와 관련하여, 두 개 이상의 행정처분이 연속적으로 행하여진 경우 선행처분과 후행처분이 서로 독립하여 별개의 법률효과를 목적으로 하는 때에는 선행처분에 불가쟁력이 생겨 그 효력을 다룰 수 없게 되면 선행처분의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효인 경우를 제외하고는 선행처분의 하자를 이유로 후행처분을 다룰 수 없는 것이 원칙이라는 입장을 취하고 있다(대법원 1994. 1. 25. 선고 93누852 판결 등).

다만, 이 경우에도 선행처분의 불가쟁력이나 구속력이 그로 인하여 불이익을 입게 되는 자에게 수인한도(受忍限度)를 넘는 가혹함을 가져오고 그 결과가 당사자에게 예측가능한 것이 아닌 경우에는 국민의 재판받을 권리를 보장하고 있는 헌법의 이념에 비추어 선행처분의 후행처분에 대한 구속력은 인정될 수 없고, 후행처분의 취소를 구하는 행정소송에서도 선행처분의 위법을 독립된 위법사유로 주장할 수 있다고 한다(이른바 '수인한도론').

17

III. 재산세제 판례

(4) 대법원은 개별공시지가결정에 관하여는 '수인한도론'에 기초하여, 과세처분 등의 후행처분의 취소를 구하는 행정소송에서 선행처분인 개별공시지가결정의 위법을 독립된 위법사유로 주장할 수 있다고 판시하였다(대법원 1994. 1. 25. 선고 93누852 판결 등). 구체적인 이유는 다음과 같다.

“개별공시지가가 자신에게 유리하게 작용될 것인지 또는 불이익하게 작용될 것인지 여부를 쉽게 예견할 수 없고, 장차 어떠한 과세처분 등 구체적인 불이익이 현실적으로 나타나게 되었을 경우에 비로소 권리구제의 길을 찾는 것이 우리 국민의 권리의식임을 감안하여 볼 때, 토지소유자 등으로 하여금 결정된 개별공시지가를 기초로 하여 장차 과세처분 등이 이루어질 것에 대비하여 항상 토지의 가격을 주시하고 개별공시지가결정이 잘못된 경우 정해진 시정절차를 통하여 이를 시정하도록 요구하는 것은 부당하게 높은 주의의무를 지우는 것이라고 아니할 수 없고, 위법한 개별공시지가결정에 대하여 그 정해진 시정절차를 통하여 시정하도록 요구하지 아니하였다는 이유로 위법한 개별공시지가를 기초로 한 과세처분 등 후행 행정처분에서 개별공시지가결정의 위법을 주장할 수 없도록 하는 것은 수인한도를 넘는 불이익을 강요하는 것으로서 국민의 재산권과 재판받을 권리를 보장한 헌법의 이념에도 부합하지 않는다.”

18

III. 재산세제 판례

(5) 그러나, 대법원은 표준지공시지가결정에 대하여는 개별공시지가결정이나 조세 부과처분과 같은 후행처분을 다투는 소송에서 표준지공시지가의 위법성을 다툴 수 없다는 입장, 즉, 표준지공시지가결정의 하자는 후행처분에 승계되지 않는다는 입장을 취해 왔다(대법원 1995. 3. 28. 선고 94누12920 판결, 대법원 1995. 11. 10. 선고 93누16468 판결, 대법원 1997. 9. 26. 선고 96누7649 판결 등).

(6) 그렇지만, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007두1345 판결은, 납세자가 중앙토지수용위원회의 이의재결에 불복하여 손실보상금의 증액을 구하는 소송을 제기하고 수용대상 토지 가격 산정의 기초가 된 비교표준지공시지가결정의 위법을 주장한 사안에서, '수인한도론'을 적용하여 표준지공시지가결정의 하자가 수용재결에 승계된다고 판단하였다.

위 2007두1345 판결 이후 학계나 실무계는, 후행처분이 수용재결이 아닌 과세처분이더라도 선행처분인 표준지공시지가결정의 하자가 후행처분인 과세처분에 승계된다고 해석하는 것이 다수 견해였는데, 대상판결은 이를 부정한 것이다.

19

III. 재산세제 판례

(7) 그러나, 다음과 같은 점들에 비추어보아 대상판결의 결론에 반대한다. 대상판결은 전원합의체 판결을 통하여 변경되어야 한다.

① 개별공시지가결정과 표준지공시지가결정에 있어서 '수인한도론'을 달리 적용할 이유가 없다.

② 시장·군수·구청장이 별도로 표준지에 대한 개별공시지가를 결정·공시하지 아니할 수 있고, 이 때에는 표준지공시지가가 그대로 개별공시지가로 간주되는 점에서(부동산가격 공시에 관한 법률 제10조 제2항), 표준지의 경우에는 표준지공시지가가 개별공시지가의 성격을 함께 가진다.

③ 미국 등과 달리 우리나라에서는 공시지가의 결정과정에 토지소유자의 참여가 배제되어 있기 때문에, 사후적으로나마 공시지가의 하자를 폭넓게 다룰 수 있게 보장하는 것이 마땅하다.

20

III. 재산세제 판례

2. 명의신탁재산의 증여의제 - 대법원 2022. 9. 15. 선고 2018두37755 판결

【판결요지】

구 상속세 및 증여세법(2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속세법'이라 한다) 제45조의2 제1항에 따른 증여세의 납세의무자는 명의수탁자이고, 명의신탁자는 명의수탁자와 연대하여 해당 증여세를 납부할 의무를 부담할 뿐이다(구 상속세법 제4조 제1항, 제5항). 따라서 명의신탁재산의 증여의제 규정에 따른 증여세의 과세가액 및 과세표준을 신고할 의무는 납세의무자인 명의수탁자에게 있다(구 상속세법 제68조 제1항). 그리고 부당무신고가산세는 '납세의무자'가 부정행위로 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니한 경우에 부과된다. 이러한 사정을 종합적으로 고려하면, 명의수탁자에게 명의신탁재산의 증여의제 규정에 따른 증여세에 관한 부당무신고가산세를 부과하거나 명의신탁자에게 이에 대한 연대납세의무를 부담시키기 위해서는 그 무신고와 관련하여 본래의 증여세 납세의무자인 명의수탁자가 부정행위를 하였다고 평가할 수 있어야 한다.

21

III. 재산세제 판례법

【평석】

(1) 2018. 12. 31. 상속세 및 증여세법 제4조의2 제2항이 신설되기 전에는 명의신탁 재산 증여의제 시의 납세의무자는 명의수탁자이고, 실소유자인 명의신탁자는 연대납세의무자로 규정하고 있었다.

(2) 납세자가 신고기한까지 제대로 세금 신고를 하지 않은 경우에는 세액의 20%가 '무신고가산세'로 부과되고, 그것이 납세자의 '부정행위'로 이루어진 경우에는 40%의 '부당무신고가산세'가 부과된다. 이 사건에서는 이러한 부정행위가 있었는지 여부를 명의신탁자와 명의수탁자 중 누구를 기준으로 판단하여야 하는 지가 문제되었다.

(3) 이 사건에서 명의신탁자인 주식의 실제 소유자는 향후 세무조사 가능성 등을 고려하여 명의수탁자의 등급을 분류하여 다수의 차명계좌를 사용하여 주식을 보유하였다. 원심은 실소유자인 명의신탁자의 위와 같은 행위가 부당무신고가산세의 적용요건인 '부정행위'에 해당한다고 보아, 부당무신고가산세의 부과처분이 적법하다고 보았다.

22

III. 재산세제 판례

(4) 그러나, 대상판결인 대법원은 명의신탁자가 아니라 명의수탁자가 '부정행위'를 하였는지 여부를 기준으로 부당무신고가산세의 적용 여부를 판단하여야 한다고 판시하였다. 생각건대, ① 2018. 12. 31. 이전에는 명의수탁자가 납세의무자인만큼 '부정행위'가 존재하였는지 여부도 납세의무자인 명의수탁자를 기준으로 판단하는 것이 타당한 점, ② 명의수탁자로서는 명의신탁자가 적극적인 '부정행위'를 하였는지를 파악할 길이 없는 마당에, 명의신탁자의 '부정행위' 여부를 기준하여 명의수탁자에게 증여세 본세 이외에 부당무신고가산세라는 추가적인 제재까지 부담시키는 것은 부당한 점 등에 비추어보면 대법원의 판단이 타당하다.

(5) 2018. 12. 31. 상증세법 개정시에 명의신탁재산 증여의제 시의 증여세 납세의무자를 실제소유자인 명의신탁자로 변경한 이유는, 명의신탁재산 증여의제 규정에 따른 증여세는 외형은 조세이나 그 본질은 행정상 제재인데, 그렇다면 위반행위의 주범인 명의신탁자를 납세의무자로 하는 것이 옳다고 보았기 때문이다. 그렇다면 2019년 이후에는 부당무신고가산세의 요건인 '부정행위' 유무도 납세의무자인 실제소유자를 기준으로 판단하여야 할 것이다.

23

III. 재산세제 판례

(6) 명의신탁재산의 증여의제 규정에 대한 평가와 향후 전망

명의신탁재산의 증여의제 규정은 외형은 조세이나 본질은 행정상 제재로서, 담세력이 없는 곳에 과세한다는 점에서 위험적인 제도라고 할 것이다.

계속되는 위험 논란과 비판에도 불구하고 헌법재판소가 명의신탁재산의 증여의제 규정이 합헌이라는 입장을 취하고 있기 때문에, 이 제도는 앞으로도 지속될 것이다. 헌법재판소에서는 한 때 위헌의견이 4명에 이르렀으나, 최근에 이르러서는 위헌 의견을 찾아볼 수 없다. 헌법재판관들이 조세의 본질을 제대로 이해하고 있는지 의문이다.

그에 비하여 대법원은 과거에는 명의신탁재산의 증여의제 규정을 거의 기계적으로 적용하는 태도를 취하였으나, 최근에 이르러서는 일련의 판결을 통하여 그 적용범위를 가급적 제한하는 입장을 취하고 있다. 대법원의 이런 견해는 타당하다 할 것이고, 이와 같은 추세는 앞으로도 계속될 것으로 예상된다.

대법원의 이런 판단은 명의신탁재산 증여의제 규정의 문제점에 대한 인식에 터잡은 것으로 보이고 타당하다. 다만, 판결문에서 명의신탁재산의 증여의제 규정의 근본적 문제점에 대한 설시가 있었으면 하는 아쉬움이 있다.

24

IV. 한정위헌결정의 효력

○ 한정위헌결정의 기속력 - 헌법재판소 2022. 7. 21. 2013헌마496 재판취소 등

【사실관계】

(1) 청구인(GS칼텍스 주식회사)은 1990. 10. 1. 구 조세감면규제법(1990. 12. 31. 법률 제4285호로 개정되기 전의 것) 제56조의2에 따라 한국증권거래소에 주식을 상장하는 것을 전제로 자산재평가를 실시하고, 법인세 등을 신고·납부했으나, 같은 법 시행령에서 정한 기간인 2003. 12. 31.까지 한국증권거래소에 주식을 상장하지 못했다.

(2) 이에 피청구인(역삼세무서장)은 2004. 4. 16. 구 조세감면규제법 부칙 제23조(이 사건 부칙조항)에 따라 재계산한 1990년 사업연도 이후 각 사업연도소득에 대한 법인세 및 자산재평가세 등 약 708억원을 부과하였다(이 사건 과세처분).

(3) 청구인은 이 사건 과세처분 취소 청구 소송을 제기했고, 1심(서울행정법원 2005. 12. 20. 선고 2005구합19764 판결)에서 패소하고 항소심(서울고등법원 2006. 10. 12. 선고 2006누4297 판결)에서 승소했으나, 대법원(대법원 2008. 12. 11. 선고 2006두17550 판결)에서 다시 파기돼 사건이 서울고등법원에 환송됐다. 청구인은 파기환송심(서울고등법원 2009. 5. 13. 선고 2008누37574 판결) 계속 중 이 사건 과세처분의 근거가 된 이 사건 부칙조항에 대해 위헌법률심판제청신청을 하였으나 2009. 5. 13. 기각되자, 2009. 6. 22. 헌법재판소법 제68조 제2항에 의한 헌법소원심판을 청구했다.

25

IV. 한정위헌결정의 효력

(4) 헌법재판소는 2012. 5. 31. “이 사건 부칙조항이 1993. 12. 31. 법률 제4666호로 전부개정된 조세감면규제법에 반영되지 않은 채 위 전문개정법이 시행됨으로써 원칙적으로 실효되었음에도 불구하고 여전히 실효되지 않은 것으로 해석하는 것은 헌법에 위반된다”라는 한정위헌결정을 했다(헌재 2012. 5. 31. 선고 2009헌바123 결정, 이하 ‘이 사건 한정위헌결정’).

(5) 청구인은 이 사건 한정위헌결정 이후 헌법재판소법 제75조 제7항에 따라 그 전에 이미 확정된 파기환송심 판결인 서울고등법원 2009. 5. 13. 선고 2008누37574 판결(이하 ‘이 사건 재심대상판결’)에 대해 재심을 청구했으나, 법원은 한정위헌결정의 기속력을 부인하여 재심청구를 기각했고(서울고등법원 2013. 6. 26. 선고 2012재누110 판결, 이하 ‘이 사건 재심기각판결’), 이에 대한 상고도 심리불속행 기각했다(대법원 2013. 11. 15.자 2013두14665 판결, 이하 ‘이 사건 재심상고기각판결’).

(6) 이에 청구인은 ① 이 사건 재심기각판결(서울고등법원 2013. 6. 26. 선고 2012재누110 판결) 및 재심상고기각판결(대법원 2013. 11. 15.자 2013두14665 판결) ② 이 사건 한정위헌결정 이전에 이루어진 대법원의 파기환송판결(대법원 2008. 12. 11. 선고 2006두17550 판결) 및 이 사건 재심대상판결(서울고등법원 2009. 5. 13. 선고 2008누37574 판결) ③ 이 사건 과세처분의 취소를 구하는 헌법소원심판을 청구했다.

26

IV. 한정위헌결정의 효력

【결정요지】

가. “구 조세감면규제법(1993. 12. 31. 법률 제4666호로 전부개정된 것)의 시행에도 불구하고 구 조세감면규제법(1990. 12. 31. 법률 제4285호) 부칙 제23조가 실효되지 않은 것으로 해석하는 것은 헌법에 위반된다.”는 헌법재판소 2012. 5. 31. 2009헌바123 등 결정(‘이 사건 한정위헌결정’)의 기속력을 부인하고 청구인의 재심청구를 기각한 법원의 재판(재심기각판결인 서울고등법원 2013. 6. 26. 선고 2012재누110 판결 및 재심상고기각판결인 대법원 2013. 11. 15.자 2013두14665 판결)은 ‘법률에 대한 위헌결정의 기속력에 반하는 재판’으로 예외적으로 헌법소원심판의 대상이 되고, 청구인의 재판청구권을 침해하였으므로 헌법재판소법 제75조 제3항에 따라 취소되어야 한다.

나. 위헌결정이 있기 전에 그 법률을 법원이 적용하는 것은 제도적으로 정당성이 보장되므로 아직 헌법재판소에 의하여 위헌으로 선언된 바가 없는 법률이 적용된 재판을 그 후에 위헌결정이 선고되었다는 이유로 위법한 공권력의 행사라고 하여 헌법소원심판의 대상으로 삼을 수는 없다.

청구인은 이 사건 한정위헌결정이 이루어지기 전에 이미 확정된 법원의 재판에 대하여 헌법재판소법 제75조 제7항에 따라 재심을 청구하였는바, 이러한 재심대상판결(서울고등법원 2009. 5. 13. 선고 2008누37574 판결)은 법률에 대한 위헌결정의 기속력에 반하는 재판에 해당하지 않으므로 이에 대한 심판청구는 부적법하다.

27

IV. 한정위헌결정의 효력

다. 법원의 재판을 거쳐 확정된 행정처분(이하 '원행정처분'이라 한다)에 대한 헌법소원 심판 청구는 헌법재판소법 제68조 제1항의 입법취지 등에 비추어 원칙적으로 허용되지 않지만, 원행정처분을 심판의 대상으로 삼았던 법원의 재판이 예외적으로 헌법소원심판의 대상이 되어 그 재판 자체가 취소되는 경우에는 예외적으로 원행정처분에 대하여도 헌법소원 심판청구가 허용된다.

그런데 이 사건 과세처분을 심판대상으로 삼았던 법원의 재판인 재심대상판결은 법률에 대한 위헌결정의 기속력에 반하는 재판에 해당하지 않는다.

따라서, 이 사건 과세처분을 심판의 대상으로 삼았던 법원의 재판이 예외적으로 헌법소원의 대상이 되어 취소되는 경우에 해당하지 아니하므로, 원행정처분인 이 사건 과세처분에 대한 심판청구는 부적법하다.

【결정 주문】

1. 서울고등법원 2013. 6. 26. 선고 2012재누110 판결 및 대법원 2013. 11. 15.자 2013두14665 판결은 청구인의 재판청구권을 침해한 것이므로 이를 모두 취소한다.
2. 청구인의 나머지 심판청구를 모두 각하한다.

28

IV. 한정위헌결정의 효력

【평석】

대상결정의 밑바닥에는 한정위헌결정을 둘러싼 헌법재판소와 대법원 간의 갈등이 놓여 있다. 아래에서 양 기관 간의 견해 대립을 살펴보고, 대상결정의 문제점을 검토한다.

가. 한정위헌결정의 기속력에 관한 견해 대립

(1) 한정위헌결정이 기속력을 가지는지 여부에 관하여는 오랫동안 헌법재판소와 대법원의 견해가 대립하여 왔다.

헌법재판소는 한정위헌결정도 위헌결정의 일종이므로 당연히 법원을 포함한 모든 국가기관을 구속하는 기속력을 가진다고 한다.

그러나 대법원의 일관된 입장은, 법령의 해석·적용 권한은 대법원을 최고법원으로 하는 법원에 전속하는 것인데, 법률조항 자체는 그대로 둔 채 그 법률조항에 관한 특정한 내용의 해석·적용만을 위헌으로 선언하는 한정위헌결정은 법률해석에 관한 헌법재판소의 견해 표명에 불과하므로 이에 위헌결정의 효력을 부여할 수 없으며, 그 결과 한정위헌결정은 법원을 기속할 수 없고 재심사유가 될 수 없다는 것이다.

29

IV. 한정위헌결정의 효력

(2) 우리나라 헌법이 법률의 위헌 여부에 관한 판단기관으로 대법원이 아니라 별도로 헌법재판소를 둔 이상, 헌법재판소에서 어떤 유형의 위헌결정을 할 수 있는지 및 그들 결정의 기속력이 어떠한지에 관하여는 헌법재판소의 견해를 따르는 것이 순리이다. 외국의 예도 그러하거니와, 그렇게 함으로써 대법원과 헌법재판소 간의 역할 분담과 상호 존중을 기할 수 있고, 사법체계의 정합성을 도모할 수 있다.

(3) 대법원이 지금과 같은 견해를 바꾸지 않는다면, 부득이 헌법재판소법을 개정하는 방법 등을 통하여 한정위헌결정의 기속력을 확보하여야 할 것이다.

나. 이 사건 결정의 문제점

(1) 대상 결정은 재심기각판결 및 재심상고기각판결은 이 사건 한정위헌결정의 기속력에 반하므로 취소되어야 한다고 하면서도, 이 사건 과세처분을 심판대상으로 삼았던 재심대상판결은 이 사건 한정위헌결정이 이루어지기 전에 이미 확정된 법원의 재판에 대한 것이므로, 원행정처분인 이 사건 과세처분에 대한 헌법소원심판청구는 부적법하다고 판단하였다.

30

IV. 한정위헌결정의 효력

(2) 이 사건 헌법소원심판을 통해 재심기각판결이 취소되었다 하더라도 과세처분이 취소되지 않은 이상, 납세자는 법원에 새로운 재심을 청구해야 한다. 그러나, 법원은 한정위헌결정의 기속력을 부인하고 있기 때문에 이 사건 재심대상판결이 법원의 재심 절차에서 취소될 가능성은 없다고 보아야 한다. 결국 납세자는 구제되지 못하는 결과에 이르는바, 그렇다면 대상 결정과 같은 헌법재판소 결정이 무슨 의미가 있는지 되묻지 않을 수 없다.

(3) 대상 결정의 논리대로라면, 과세처분 취소소송 도중에 과세근거법률에 대한 한정위헌결정이 나오고, 그럼에도 불구하고 법원이 이를 무시한 채 기각판결을 한 경우에만 납세자는 헌법소원 심판청구를 통해 과세처분을 취소받을 수 있게 된다.

그런데, 현실적으로는 납세자가 헌법소원심판을 청구하더라도 법원의 재판은 중지되지 않으므로, 헌법재판소의 한정위헌결정이 나오기 전에 과세처분에 대한 법원판결이 확정되는 경우가 대부분일 것이기에, 대상 결정의 논리에 따라 납세자가 구제받는 경우는 드물 것이다.

31

IV. 한정위헌결정의 효력

(4) 대상결정의 헌법재판관 2인의 반대의견처럼, 원행정처분에 대한 헌법소원 심판청구는 절대적으로 허용되지 않는 것이 아니라, 법원이 헌법재판소의 위헌결정의 효력을 인정하지 않음으로써 국민의 기본권을 침해하는 경우와 같이 헌법재판소법 제68조 제1항에서 원칙적으로 재판소원을 금지하고 있는 취지를 더 이상 존중할 필요가 없는 경우에는, 헌법재판소는 위헌결정의 실효성을 확보함과 동시에 법원에 의하여 훼손된 헌법 우위의 법질서를 바로 잡고 국민의 기본권을 신속하고 효율적으로 구제하기 위하여, 예외적으로 원행정처분에 대한 헌법소원심판청구를 허용할 필요가 있다.

(5) 대상결정이 의미가 있으려면, 이 사건 한정위헌결정의 기속력을 부인하여 청구인의 재심청구를 기각한 판결을 취소함과 더불어 이 사건 과세처분도 함께 취소하였어야 한다. 헌법재판소가 충분히 그런 논리 구성을 할 수 있었는데도, 기존의 형식논리만 고수함으로써 납세자의 구제를 도외시한 점은 문제라고 생각한다.

(6) 한정위헌결정의 기속력을 둘러싼 헌법재판소와 대법원의 오랜 갈등 때문에, 납세자는 희망고문 속에서 무의미한 불복 절차를 반복하면서 18년 세월을 허송세월한 셈이다. 국민의 권리구제는 뒷전인 채, 기관간 위상 싸움만 하는 헌법재판소와 대법원 모두 크게 반성해야 한다.

32

토 론 문

2022년 조세법 판례의 동향과 분석

| 서윤식 세무사 |

두 분 교수님께서 2022년에 선고된 중요한 대법원 판결을 분석, 정리하여 주셔서 판례 동향 파악에 많은 도움이 되었습니다. 두 분 교수님께 감사드립니다.

〈조세법총론 및 소득세 분야〉

윤지현 교수님은 대법원 판결에 대하여 평석을 한 것이 아니라 사건별로 생각하여 볼 점을 제시하였으므로 그에 대한 저의 생각을 제시하는 것으로 토론에 갈음하고자 합니다.

1. 대법원 2022.1.14. 선고 2017두41108판결 (위조 입장권을 이용한 매출금 횡령)

- 이 사건에서는 종업원들이 위조 입장권을 판매한 데에 그친 것이 아니라 그 입장권을 가진 사람들이 유흥업소에 입장하여 유흥을 즐기도록 하였으므로, 그 판매금액을 소득세법상 총수입금액 및 부가가치세법상 매출에 산입하는 것은 당연하다고 생각합니다.

- 위 판결은 납세의무자가 종업원들의 위조 입장권에 따른 매출을 알 수 없었다는 것을 가산세를 감면할 수 있는 정당한 사유에 해당하는 것으로 판단하였습니다.
 - 그러나 기업의 영업활동, 회계처리 등의 업무를 납세의무자가 직접 수행하는 경우는 별로 없고 대부분의 경우 종업원, 직원을 통하여 수행합니다. 따라서 현실적으로 납세의무자가 매출누락, 가공경비 계상 등을 알 수 없는 경우가 대부분입니다.
 - 따라서 위 판결은 구체적 타당성의 측면에서는 타당하다고 생각되나, 위 판결의 내용을 일반화하기에는 어려움이 있을 것으로 보입니다.
- 법인의 대표이사 등이 법인의 자금을 횡령한 경우 그 횡령금액을 회수할 수 없는 경우에는 그 금액을 대표이사 등에 대한 상여로 소득처분합니다(대법원 2001. 9. 14. 선고 99두3324 판결 등).
 - 이 사건의 경우 사업자가 개인사업자이므로 횡령금액을 회수하지 못한 경우, 대손처리는 가능하나, 소득처분은 할 수 없습니다. 따라서 횡령한 종업원에 대하여는 소득세를 부과할 수 없을 것입니다.

2. 대법원 2022.1.27. 선고 2017두51983판결 (후불 임대료의 손익귀속 시기·방법)

- 본 판결은 “임대료로 토지사용기간 만료 시에 건축물의 소유권을 이전받기로 하는 경우에는 해당 시점의 건축물의 시가가 곧 후불로 받기로 한 임대료에 해당한다고 보아야 하고, 임대료 지급기간이 1년을 초과하므로 ‘이미 경과한 기간에 대응하는 임대료 상당액’으로서 각 사업연도의 익금에 산입할 금액은 토지사용기간 만료 시의 건축물의 시가를 전체 토지사용기간 중 해당 사업연도에 속하는 기간의 비율로 안분한 금액이라고 보는 것이 타당하다”고 하였습니다.
- 이 사건에서는 토지의 사용기간이 5년 내지 50년으로 장기로 되어 있는바, 위 판결에 따라 납세의무를 이행하기 위해서는 토지사용기간 만료 시의 건축물의 시가를 알아야 하는데, 위와 같이 토지 사용기간이 장기인 경우에는 그 건축물의 시가를 구하는 것이 현실적으로 거의 불가능한 것으로 보입니다.

- 따라서 위 판결은 이론적으로는 합리적으로 보이지만, 사실은 그 이행에 어려움이 많은 판결이라고 생각합니다.

3. 대법원 2022.2.10. 선고 2018두36592판결 (국내 미등록 특허권 사용료 관련)

- 구 법인세법(2019.12.31. 법률 제16833호로 개정되기 전의 것) 93조 8호 단서는 “다만, 소득에 관한 이중과세 방지협약에서 사용지를 기준으로 하여 그 소득의 국내원천소득 해당 여부를 규정하고 있는 경우에는 국외에서 사용된 권리 등에 대한 대가는 국내 지급 여부에 불구하고 국내원천소득으로 보지 아니한다. 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 호에서 "특허권 등"이라 한다)는 해당 특허권 등이 국외에서 등록되었고 국내에서 제조·판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.”고 규정하고 있었습니다.
- 위 단서 후단은 2008.12.16. 과세관청의 입장을 반영하여 신설된 규정입니다. 그러나 위 단서 후단은 다음과 같은 이유로 이해하기 어려운 규정이라고 생각합니다.
 - 특허권은 그 특허권이 등록된 국가에서만 존재할 수 있고 효력이 있는 것입니다. 따라서 국내에 특허권이 등록되지 않았다면 그 특허권은 국내에 존재하지 않는 것입니다. 국내에 존재하지도 않은 특허권을 국내에서 사용한 것으로 보는 것은 논리의 모순이라고 할 것입니다.
 - 이중과세방지 조세조약에서 특허권 등의 원천지를 사용지 기준으로 규정하고 있는 경우, 그 사용지가 어딘지는 해당 조세조약의 규정에 따라야 합니다. 따라서 국내세법에서 특허권 등의 원천지국을 조세조약과 다르게 규정할 수는 없는 것이며, 설령 다르게 규정한다고 하더라도 그 규정은 조세조약의 해석·적용에 하등의 영향을 미칠 수 없는 것입니다.¹⁾

1) 이에 따라 2019.12.31. 법인세법 개정 시 구 법인세법 93조 8호 단서는 삭제되고, 다목이 다음과 같이 신설되었음.

다. 사용지를 기준으로 국내원천소득 해당 여부를 규정하는 조세조약(이하 이 조에서 "사용지 기준 조세조약"이라 한다)에서 사용료의 정의에 포함되는 그 밖에 이와 유사한 재산 또는 권리(특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 그 행사에 등록이 필요한 권리(이하 이 조에서 "특허권 등"이라 한다)가 국내에서 등록되지 아니하였으나 그에 포함된 제조방법·기술·정보 등이 국내에서의 제조·생산과 관련되는 등 국내에서 사실상 실시되거나 사용되는 것을 말한다)

- 위 판결은 “국내회사가 특허권자인 미국법인과 체결한 계약상 사용료 지급대상에 포함된 무형자산 중 발명, 기술 등에 관한 비공개 정보를 국내에서 사용하고 미국법인에 그 대가를 지급하였다면, 그와 관련한 미국법인의 사용료소득은 원천징수대상이 되는 국내원천소득에 해당한다고 보아야 한다.”고 하고 있는바, 이는 당연한 것입니다.
- 그러나 일반적으로 특허권에 포함된 발명, 기술 등에 대한 정보는 대부분 널리 알려진 것에 불과할 뿐만 아니라 설령 비공개 정보라 하더라도 그것을 국내 기업이 외국기업으로부터 제공받는 것이 아니라 독자적으로 사용하는 경우에는 그 대가를 외국기업에 지급할 이유가 전혀 없습니다(다만, 특허 출원 등의 상태이어서 보호를 받는 경우에는 예외로 합니다).
- 또한 그 비공개 정보에 대한 대가가 국내원천 사용료에 해당한다면, 그 외국기업의 특허권이 등록된 국가에 판매하는 제품만이 아니라 국내에서 생산하는 모든 제품이 그 비공개 정보를 사용하여 생산하는 것이 되어 사용료로서 지급하여야 할 금액이 달라지게 됩니다.

4. 대법원 2022. 7. 28. 선고 2018두39621 판결 (마스터카드 상표 사용료 관련)

- 본 판결의 경우 마스터카드사의 상표가 국내에 등록되었는지 여부가 명확하지 않은바, 판결문에 따르면 그 상표가 국내에 등록된 것으로는 보이지 않습니다.²⁾
- 그렇다면 원고가 마스터카드사에 지급하는 것은 상표권(등록된 상표)의 사용대가가 아니라 상표의 사용대가로 보아야 할 것으로 보입니다.
- 상표를 사용한다는 의미가 그 상표가 부착된 카드 소지자가 그 카드를 이용하는 것을 의미하는 것인지 아니면 상표 사용권을 획득한 자가 (카드 소지자가 해당 상표가 부착된 카드를 사용할 수 있도록) 해당 상표가 부착된 카드를 발급하는 것을 의미하는 것인지 명확하지 않아 보입니다.

2) “상표”란 자기의 상품(지리적 표시가 사용되는 상품의 경우를 제외하고는 서비스 또는 서비스의 제공에 관련된 물건을 포함한다)과 타인의 상품을 식별하기 위하여 사용하는 표장(標章)을 말하며(상표법 2조 1항 1호), “표장”이란 기호, 문자, 도형, 소리, 냄새, 입체적 형상, 홀로그램·동작 또는 색채 등으로서 그 구성이나 표현방식에 상관없이 상품의 출처(出處)를 나타내기 위하여 사용하는 모든 표시를 말함(상표법 2조 1항 2호).

- 예컨대, 내국기업이 외국기업의 상표를 부착한 제품을 국내에서 생산한 후 그 제품을 일부는 국내에 판매하고 일부는 외국에 수출하는 경우, 국내에 판매하는 것뿐만 아니라 외국에 수출하는 것도 국내에서 상표를 사용한 것으로 보아야 할 것입니다.
 - 그렇다면, 이 사건에서 상표사용자는 카드 소지자가 아니라 카드 발급자라고 볼 수도 있을 것으로 보입니다.
- 본 사건에서 원고는 원고가 발급한 참가인 카드 소지자의 국내 거래금액 중 신용결제금액의 0.03%, 현금서비스금액의 0.01%에 해당하는 돈(Issuer Assessment 또는 Domestic Assessment, ‘발급사분담금’), ② 원고들이 발급한 참가인 카드 소지자의 국외 거래금액 중 신용결제금액·현금서비스금액의 각 0.184%에 해당하는 돈(Daily Assessment Incoming 또는 Cross-border volume fee, ‘발급사일일분담금’) 등을 지급하였는바,
- 발급사일일분담금률이 발급사분담금률보다 현저히 높습니다.
 - 따라서 발급사일일분담금 중 일부는 상표 사용료에 해당하는 부분이 있다고 보는 것이 합리적이지 않을까 생각합니다.

〈소비세 및 재산세 분야〉

이전오 교수님은 대법원 판결에 대하여 상세하게 평석을 하였습니다. 전반적으로 교수님의 견해에 동의하는 바이며, 다만 이견을 있을 수 있다고 생각되는 사건에 대하여 교수님의 견해를 여쭙고자 합니다.

1. 대법원 2022. 5. 13. 선고 2018두50147 판결 (과세처분 취소소송에서 표준지공시지가의 위법성을 다룰 수 있는지)

- 표준지공시지가 또는 개별공시지가 결정내용을 토지 소유자들에게 개별적으로 통지하지 않는 상황에서는, 발표자의 견해에 동의합니다.
- 체납처분 취소소송에서 부과처분의 위법성을 다룰 수 있는지와 관련하여,
 - 대법원은, “조세의 부과처분과 압류 등의 체납처분은 별개의 행정처분으로서 독립성을 가지므로 부과처분에 하자가 있더라도 그 부과처분이 취소되지 아니하는 한 그 부과처분

에 의한 체납처분은 위법이라고 할 수는 없지만, 체납처분은 부과처분의 집행을 위한 절차에 불과하므로 그 부과처분에 중대하고도 명백한 하자가 있어 무효인 경우에는 그 부과처분의 집행을 위한 체납처분도 무효라 할 것”이라고 하여

- 원칙적으로 체납처분 취소소송에서 부과처분의 위법성을 주장할 수 없다는 입장을 취하고 있습니다.³⁾

- 조세의 부과처분과 체납처분은 모두 조세의 징수를 위한 절차로서 체납처분은 부과처분을 실행하기 위한 절차에 지나지 않습니다. 체납처분 취소소송에서 부과처분의 위법을 주장할 수 없다면, 부과처분이 위법성이 존재하는 것을 알고 있어도 체납처분을 강행하여야 한다는 것인데, 이는 너무 부당하다고 생각합니다. 따라서 체납처분 취소소송에서 조세 부과처분의 위법성을 다룰 수 있도록 허용하는 것이 타당하다고 생각하는데, 이에 대한 교수님의 견해가 궁금합니다.

2. 대법원 2022. 9. 15. 선고 2018두37755 판결 (명의신탁 증여의제에 따른 증여세 부과 시 명의신탁자와 명의수탁자 중 누구를 기준으로 부정행위 유무를 판단하여 부당무신고 가산세를 부과하여야 하는지 여부)

- 일반적으로 납세의무자에 대하여 보충적 관계에 있는 연대납세의무자는 납세의무자의 체납국세를 납부할 책임을 지는 것이므로 부당무신고가산세를 부과할 것인지는 당연히 납세의무자를 기준으로 하여야 합니다.
- 다만, 명의신탁재산의 증여의제의 경우 형식상 납세의무자는 명의수탁자로 되어 있으나, 실질적으로 납세의무를 부담하는 자는 명의신탁자로서 증여세를 신고납부를 할 것인지 여부의 결정은 명의신탁자가 할 것입니다.
- 따라서 명의신탁 증여의제의 경우에는 사실상의 납세의무자인 명의신탁자를 기준으로 부당무신고 가산세 부과 여부를 결정하는 것이 타당하다는 견해가 있을 수 있는데, 이에 대한 견해는 어떠한지요?

3) 대법원 1988. 6. 28. 선고 87누1009 판결 등

토 론 문

2022년 조세법 판례의 동향과 분석

| 정진오 세무사 |

대법원 2022. 1. 14. 선고 2017 두41108 판결. (사업소득)

1. 위법소득에 대한 과세 논리

소득세법상 과세소득은 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배·관리하면서 이를 향수하고 있어 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아닙니다.(대법원 1983.10.25. 선고 81누136 판결 참조).

즉, 조세공평의 원칙상 정당한 소득을 얻은 자나 위법한 소득을 얻은 자나 모두 그 소득을 실질적으로 향유하고 있다는 점에서는 동일하므로 위법한 소득도 과세하여야 한다는 논리입니다.

2. 소득세 과세대상 권리의 확정 기준

거주자의 각 소득에 대한 총수입금액은 해당 과세기간에 수입하였거나 수입할 금액의 합계

액으로 한다. 즉, 권리의무 확정주의를 채택하고 있습니다.

권리의무 확정주의에서 확정지 개념은 구체적 사안에 관하여 소득에 대한 관리·지배와 발생 소득의 객관화 정도, 납세 자금의 확보시기 등까지도 함께 고려하여 그 소득의 실현가능성이 상당한 정도로 성숙·확정되었는지 여부를 기준으로 귀속시기를 판단하여야 합니다.(대법원 1997.6.13. 선고 96누 19154 판결 참조)

다만, 권리확정주의는 실질적으로 불확실한 소득에 대하여 장래의 실현을 전제로 미리 과세하는 것이므로, 일정한 후발적 사유가 발생하여 소득이 실현되지 않는 것으로 확정되었다면 실질적 조세법률주의 관점에서 당초 성립하였던 납세의무는 허용될 수 없다 할 것입니다.(대법원 2018.5.15. 선고 2018두30471 판결)

3. 위조된 입장권에 대한 판매대금 총수입금액 산입 정당성

원고가 종업원들에게 입장권 판매와 입장 여부를 결정할 수 있는 권한을 주고 유흥음식행위를 하였으므로 개별소비세 과세대상이 명백하고 그 대가가 사업과 관련하여 지급받은 것도 분명하므로 총수입금액에 산입하는 것이 타당하다고 생각합니다. 피용자들은 단지 대금수령 등의 권한만 부여받았으므로 독립적으로 봉사료 수입이 발생한 것도 아니고, 대금 수령의 효과도 원고에게 귀속되었다고 할 것이어서 그 대금에 대한 지배·관리가 가능하여 담세력이 있다고 보아 총수입금액에 산정한 당초 처분은 정당하다고 생각합니다.

4. 가산세 면제사유인 정당한 사유

정당한 사유가 있었는지 여부는 세법 해석상의 의의로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 인해 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시할 수 있는 사정이 있을 때(대법원 2016.10.27. 선고 2016두44711 판결 참조)입니다. 즉 책임을 물을 만한 기대가능성이 없을 때라고 해석됩니다.

이 사안에서 설사 종업원이 위조된 입장권으로 판매대금을 횡령하였다고 하더라도 유흥업소의 특성상 주류 등 매입현황과 주류 등 재고현황을 파악을 하는 등 조금만 주의를 기울여도 종업원의 횡령사실을 알 수 있을 뿐만 아니라 신고해야 할 매출액을 산정할 수 있음에도 불구하고 해당 판매대금을 신고누락한 것은 책임을 물을 만한 기대가능성이 없다고 보기는 어렵다고 생각합니다.

또한 관련 판매대금 매출액에 대하여 부가가치세 신고 대상 여부에 관하여 관할 세무서 등 과세관청에 질의하는 등 정당한 세법 해석 노력을 다하지 않았으므로 세법 해석상의 의의로 인한 견해 대립이 있어 신고의무를 알지 못하였다고 보기 어렵습니다.

이 사안에서는 납세의무자가 당초부터 횡령된 판매대금에 대한 부가가치세 신고의무를 이행할 의도가 없다고 보이므로, 가산세 면제사유인 정당한 사유는 인정할 수 없다고 생각합니다.

대법원 2022. 1. 27. 선고 2017두51983 판결. (후불 임대료의 손익귀속 시기·방법)

1. 임대용역에 대한 부가가치세 과세표준 계산

사업자가 임대용역을 공급하고 임대료를 일부는 금전으로 나머지는 금전 이외의 것으로 받은 경우 그 공급에 대한 부가가치세 과세표준은 임대료로 받은 금전에 임대용역 중 금전 이외의 것과 대가가관계 있는 부분의 시가를 더한 금액이라고 보아야 한다(대법원 2011.6.30. 선고 2008두18939 판결 참조).라는 기존 판례에 따라 건물의 시가를 임대용역의 대가에 합산하는 것은 타당하다고 생각합니다.

다만, 현행 부가가치세법 금전 이외의 대가를 받는 경우에는 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가를 용역의 과세표준 금액으로 본다는 규정은 용역의 대가를 순전히 금전 이외의 대가를 받은 경우에만 적용된다고 보는 것이 합리적이라는 생각이 됩니다.

즉, 용역의 대가로 금전과 기타 금전이외의 대가를 받을 경우까지 해당 규정을 적용할 수 있는지는 해석상 애매한 점이 있다고 생각합니다.

입법적으로 재화 또는 용역의 공급시 ①금전으로 대가를 받은 경우, ①금전 이외의 대가를 받은 경우, ③금전과 금전 이외의 대가를 같이 받은 경우로 구분하여 과세표준에 산입되는 가액의 의미를 규정할 필요가 있다고 생각합니다. 발표자님의 의견은 어떠하신지 궁금합니다.

2. 기업회계상 현재가치 평가 세법상 인정 여부

판례에 의하면 법인세법에서 현재가치 평가는 그러한 회계처리를 인정하는 규정이 별도로 존재하는 경우에 한하여 허용되므로 현행 법인세법에는 현재가치 평가를 인정하는 별도 규정이 없으므로 현재가치를 인정할 수 없다고 보고 있습니다.

국세기본법 제20조 기업회계의 존중 조항에서 세무공무원이 국세의 과세표준을 조사·결정할 때에는 해당 납세의무자가 계속하여 적용하고 있는 기업회계의 기준 또는 관행으로서 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 것은 존중하여야 한다.라고 규정하고 있고, 법인세법 제43조 기업회계기준과 관행의 적용 조항에서는 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 그 법인이 익금과 손금의 귀속사업연도와 자산·부채의 취득 및 평가에 관하여 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준을 적용하거나 관행(慣行)을 계속 적용하여 온 경우에는 이 법 및 「조세특례제한법」에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 그 기업회계기준 또는 관행에 따른다. 라고 규정하고 있습니다.

이러한 규정을 해석하면 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준을 세법 적용시 배제하기 위해서는 법인세법 또는 조세특례제한법에 달리 규정하는 등 그 근거가 있어야 합니다.

법인세법 시행령 제72조 제4항 제1호에 의하면 자산을 장기할부조건 등으로 취득하는 경우 발생한 채무를 기업회계기준이 정하는 바에 따라 현재가치로 평가하여 현재가치할인차금으로 계상한 경우의 당해 현재가치할인차금은 취득가액에 포함하니 아니한다.라고 규정하고 있습니다. 즉 현행 법인세법에서는 기업회계기준의 현재가치 평가를 전면 배제하지 않고 있다.

따라서 현재가치 평가에 관하여 이를 전면 배제하는 세법상 특별한 규정이 없으므로 기업회계상 현재가치 평가 규정을 탄력적으로 적용하는 것이 납세자 권익 보호 관점에서는 합리적이라는 생각이 듭니다.

대법원 2022. 6. 30. 선고 2018두54323 판결. (자기주식 양도차익)

회사가 자기주식을 재취득하는 목적은 주식을 소각하기 위한 경우와 일시적으로 보유하다가 처분하기 위한 목적 등이 있는 바, 소각 목적으로 취득한 자기주식을 소각함으로써 발생한 이익은 감자차익에 해당하므로 익금에 산입하지 않습니다.

기타 다른 목적으로 자기주식을 취득한 후 양도하는 경우에는 취득원인에 관계없이 익금에 산입합니다..

대상 판결은 합병으로 취득하는 주식은 자산성을 가질 뿐만 아니라 합병법인의 입장에서 자기주식처분이익이 영업전부 양수 등과 같은 사유로 자기주식을 취득하여 처분하는 경우와 다르지 않다는 점 등에 비추어 손익거래로 평가하였습니다. 타당한 결론이라고 생각합니다.

대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두36592 판결. (국제조세, 미국 등록 특허 관련)

삼성전자 등이 이 사건 계약상 사용료 지급대상에 포함된 무형자산 중 발명, 기술 등에 관한 비공개 정보를 국내에서 무선기기를 제조하는 데 사용하고 원고에게 그 대가를 지급하였다면, 한미조세협약에 따른 저작권, 비밀공정, 비밀공식 또는 기타 이와 유사한 재산이나 권리, 지식, 경험, 기능 등의 사용 또는 사용할 권리에 해당되고, 그와 관련한 원고의 사용료소득은 원천징수대상이 되는 국내원천소득에 해당한다고 판결에 동의합니다..

다만, 특정 기술이 미국에서 특허로 보호 받는 지 여부에 따라 국내원천소득 해당 여부가 달라지는 점에 대해서는 발표자님과 같은 의견입니다.

대법원 2022. 2. 10. 선고 2018두39621 판결. (국제조세, 마스터카드 본사 지급금 관련)

1. 사용료소득과 사업소득 구분 기준 및 타당성

이 사건에서 발급사분담분과 발급사일일분담금이 그 금액의 산정과 지급방식에 차이가 있어도 그 금액 구분이 불분명하므로 분담금 전체 금액을 본질적이고 주된 대가인 상표권 사용대가로 인정하여 법인세 처분을 한 것은 무리는 아니라는 생각이 듭니다.

당초 과세시에도 사규 또는 라이선스 계약서상에 분담금의 성질에 대하여 상표권 사용대와 시스템 사용대가 명확히 구분되지 않은 점을 고려하고, 마스터 카드 자체가 브랜드 사용 가치가 높고 또한 소비자가 해외에서 사용하는 목적이 강해 국내 사용분과 소득을 다르게 취급할 합리적인 이유가 없어 분담금 전체를 상표권 사용료 대가로 판단한 것으로 보입니다.

이와 같은 점을 고려해 볼 때 이 사건 분담금 성격은 국내사용이든 해외사용이든 성격은 상표권 사용 대가로 보는 것이 타당하다고 생각합니다.

2. 사용로소득과 사업소득의 합리적 구분 기준 입법적 개선

과세관청의 입장에서는 사업자가 전자결제네트워크시스템 이용료 대가를 임의로 과다계상하는 방법으로 상표권 사용료 대가에 다른 법인세를 회피할 가능성을 우려하여 사업소득 인정에 소극적으로 대응하는 것으로 생각합니다.

앞으로 이와 유사한 분쟁을 방지 하기 위해서는 사용로 소득과 사업소득의 구분 유형을 세분화 하는 등 합리적인 입법적 개선이 필요할 것으로 생각합니다.

이에 대한 발표자님의 의견을 듣고 싶습니다.

대판 2022. 10. 27. 산고 2020두47397 판결. (국제조세, 조세조약의 혜택을 받기 위한 경정청구를 할 수 있는 적격의 문제)

위 판결에서 대법원은 원천징수의무자는 특별한 사정이 없는 한 실질과세의 원칙에 따라 국내원천소득의 실질귀속자를 기준으로 해당 소득에 대한 법인세를 원천징수할 의무가 있으므로(대법원 2017. 12. 28. 선고 2017두59253 판결 등 참조), 소득의 실질귀속자는 구 국세기본법 제45조의2 제1항, 제4항 제3호에 따라 과세표준과 세액의 경정을 청구할 수 있다고 보아야 한다. 라고 판시함으로써 국내원천소득의 실질귀속자가 원천징수에 대한 경정청구를 할 수 있음을 명백히 하고 있습니다.

한편, 지급명세서와 원천징수영수증에 기재된 소득자가 해당 소득의 형식적인 귀속자라고 하더라도 일정한 요건을 갖추었다면 경정청구권을 행사할 수 있다(대법원 2017.7.11. 선고 2015두55134 판결 참조)라는 판례도 있습니다.

즉, 대법원은 사안에 따라 소득의 형식적 귀속자, 또는 실질적 귀속자 모두 경정청구를 할 수 있다는 입장을 취하고 있는 것으로 보입니다.

당초 경정청구권은 국세기본법 제45조의 제2항에 의하여 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출자 한 자에게만 인정하였으나 원천징수의무자와 원천납세의무자에 대한 권리구제에 공백이 생겨 원천징수의무자와 원천납세의무자에게도 일정한 요건을 갖춘 경우에는 경정청구권은 허용한 것입니다.

결국 원천소득의 실질귀속자 뿐만 형식적 귀속자도 경정청구를 할 수 있어 납세자 권리 보호 측면에서는 바람직하나, 실질귀속자 판단과 관련해서는 논란이 많이 발생하므로 원천징수에 대한 경정청구권자를 형식적 귀속자로 제한하는 것이 합리적이라는 생각이 듭니다.

대판 2022. 3. 31. 선고 2017두31347 판결. (실질과세, 조세회피)

이 사건 부과처분 등이 현물출자의 사법상 효력에 영향을 미치는 것은 아니라고 판시함으로써 부과처분시 재구성한 거래 내용과 사법상 효력과는 별개라는 내용의 판결로 의의가 있다고 생각합니다.

대판 2022. 8. 25. 선고 2017두41313 판결. (실질과세, 조세회피)

법인이 분할과 합병 등의 과정을 거치면서 피합병법인의 부동산 가액을 높이는 방법으로 부동산 양도에 따른 법인세를 회피한 것은 국세기본법 제14조 제3항에서 규정하고 있는 제3

자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 해당되는 것으로 볼 수 있습니다.

따라서 그 경제적 실질을 당사자가 직접 거래한 것으로 보아 실질과세원칙에 따라 분할 합병의 효력을 부인할 수 있고, 조세회피 목적으로 생긴 합병법인은 피합병법인과 동일한 것으로 보아 합병법인을 납세의무자로 판단한 것은 적법하다는 판시는 타당하다고 생각합니다.

대법원 2022. 3. 17. 선고 2017두69908 판결. (부가가치세 면세 여부의 판단기준)

1. 개별적인 재화 또는 용역의 공급 기준 적용의 타당성

부가가치세 과세대상은 개별적인 재화 또는 용역의 공급 거래인 만큼 부가가치세 면제되는 재화 또는 용역의 공급인지 여부도 개별적인 거래를 기준으로 판단하는 것이 이론상 옳기 때문에 대법원의 판결이 타당하다는 주장에 대해서는 원칙적으로 동의합니다.

다만, 과세되는 사업의 양도(사업의 양도는 그 거래금액과 부가가치세액이 큰 편이어서 사업을 양수한 자는 일시에 거액의 자금부담이 발생하고 동시에 예외없이 환급받을 것임이 충분히 예상되는 점에서 국가입장에서도 사업단위의 거래로 인하여 국고에 아무런 도움없이 부가가치세의 징수와 환급이라는 번거로운 행정절차만 거치는 결과가 됨에 따라 이를 해소하고자 사업의 양도를 원칙적으로 부가가치세 과세대상인 재화의 공급에서 제외하나, 예외적으로 과세대상이 될 수 있음)의 경우에는 특정 재화의 개별적 공급에 대한 과세가 아니고, 사업장의 물적시설 전체를 사업장 단위 또는 사업부문 단위로 과세대상 재화 또는 용역의 공급으로 하고 있으므로 부가가치세법상 거래의 형태를 모두 개별적인 재화 또는 용역을 기준으로 판단하여야 하는지는 약간의 의문점이 있습니다.

2. 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 또는 용역에서 실비의 의미

판례에서는 실비를 재화 또는 용역을 공급받은 자로부터 받고 공급대가가 그 공급에 필요

한 비용을 초과하지 않는 것이라고 정의하고 있습니다.

실비 해당 여부를 구체적으로 판단하기 위해서는 공급대가를 유형별로 분류할 필요가 있다고 생각합니다. 즉, 공익목적의 단체의 경우 지방자치단체로부터 공익사업을 위하여 출연금, 보조금 등을 수령할 수 있는데 이러한 금액 전부를 공급대가로 분류하여야 하는 지 여부나, 그 범위 등에 관하여 현행 부가가치세법에는 명확하게 규정하지 않고 있습니다.

또한 필요한 비용에 대해서도 어떠한 비용에 이에 해당되는지 여부도 개별적인 사안에 따라 판단하여야 하므로 실비의 해당여부를 둘러싸고 분쟁은 계속될 것으로 예상됩니다.

실비의 개념과 필요한 비용을 예시적으로 열거하거나 구체적으로 열거하는 내용으로 세법 개정이 필요하다고 생각합니다. 발표자님의 견해를 듣고 싶습니다.

대법원 2022. 8. 31. 선고 2017두53170 판결. (단말기 구입 보조금의 에누리액 해당 여부)

과세당국은 이동통신단말장치 대리점 또는 판매점이 「이동통신단말장치 유통구조 개선에 관한 법률」제4조 제5항에 따른 지원금의 범위를 초과하여 추가로 소비자에게 보조금을 제공하여 해당 법률을 위반한 경우에는 해당 보조금은 일반적으로 용인되는 통상적인 비용으로 인정되면 매출액에 차감하는 에누리액으로 보고 있습니다. (기획재정부 부가가치세제과-471, 2013.8.7 >

대상 판결에서는 감액되는 이익이 별개의 재화 또는 용역의 공급거래에 대하여 제공되는 이유로 해당 재화 또는 용역의 공급가액에서 그 상당액이 직접 공제되었다고 평가할 수 없다면, 이를 해당 재화 또는 용역의 공급가액에 대한 에누리액에 해당한다고 볼 수 없고, 이를 지원금으로 보아 매출 에누리성을 부인하였습니다.

그러나 이와 유사한 사안에서는 에누리액으로 인정하면서도 이 사안에서는 이동통신사업자가 단말기 공급과 관련하여 매출액 감액 사유가 실질적으로 동일하게 발생했는데도 불구하고 이동통신사업자가 대리점에 단말기를 공급한 사실이 없다는 이유 등으로 에누리성을 부인한 점은 쉽게 납득하기 어렵다는 생각이 듭니다.

대법원 2022. 5. 13. 선고 2018두50147 판결. (과세처분 취소소송에서 표준지공시지가의 위법성을 다룰 수 있는지)

토지의 위치 등 조건이 동일한데 표준지가 잘못되어 공시지가가 유사한 토지 보다 높게 산정되면 불합리한 결과가 초래됩니다. 현실적으로 이러한 사실 등을 표준지 산정때는 알기가 어렵고 이를 기초로 조세의 부과 또는 결정이 되어야 납세자 등이 아는 경우가 대부분이므로 표준공시지가 결정 당시에 부당한 표준지가 결정에 대하여 이의신청 등 소정의 절차를 통하여 시정을 요구하는 것은 지나치다는 생각이 듭니다.

즉, 선행 절차를 거치지 않았다는 이유로 당초 잘못된 표준지공시지가의 위법성을 다룰 수 있는 기회를 박탈하게 되면 납세자는 매우 억울할 수 있다는 생각이 듭니다.

그리고 발표자님 말씀처럼 표준공시지가가 개별공시지가의 성격을 아울러 가지고 있으므로 개별공시지가 결정 위법 절차와 다르게 취급하는 것을 불합리하다고 생각합니다.

결론적으로 위법한 개별공시지가 결정에 대하여 그 정해진 시정절차를 통하여 시정요구 하지 아니하였다는 이유로 개별공시지가를 기초로 한 과세처분 단계에서 개별공시지가 결정의 위법을 주장할 수 없도록 하는 것은 재산권 보장 등 헌법이념에 부합하지 않는다고 생각합니다.

대법원 2022. 9. 15. 선고 2018두37755 판결. (명의신탁재산의 증여의제)

1. 부정행위로 인한 중가산세 부과 취지

대상판결은 부정행위무신고 가산세 적용 여부를 본래의 납세의무자인 수탁자를 기준으로 판단하여야 한다고 판시하였습니다. 발표자님도 명의수탁자가 납세의무자인 만큼 부정행위가 존재하였는지 여부도 납세의무자인 명의수탁자를 기준으로 판단하는 것이 타당하다고 하셨습니다.

한편 부정행위로 인한 조세포탈죄에 있어서 조세포탈죄의 주체는 본래의 납세의무자 뿐만 아니라 연대납세의무자도 포함하고 있습니다.

그리고 중가산세 적용에 있어 본래의 납세의무자인 수탁자를 기준으로 부정행위 여부를 판단하는 것이 타당하더라도, 연대납세의무자의 부정행위에 대해서도 별도의 제재를 가하는 것이 합리적이라고 생각합니다. 즉, 가산세 부과 목적은 납세자의 신고 의무 등 각종 납세협력의무 위반에 대한 제재이고, 명의신탁자의 부정행위에 의한 납세의무협력의무 위반의 결과가 발생하였으므로, 납세협력의무 위반을 야기한 자에게 제재를 부과하는 것이 중가산세 부과 취지에 부합한다고 생각합니다.

2. 명의신탁재산의 증여의제 규정의 위헌성 및 향후 전망

발표자님께서서는 명의신탁재산의 증여의제 규정은 외형은 조세이나 본질은 행정상 제재로서 담세력이 없는 곳에 과세한다는 점에서 위헌적인 제도라고 평가하셨습니다. 저도 발표자님의 견해에 찬성합니다.

대법원에서 적용범위를 가급적 제한하는 입장을 취하고 있는데, 궁극적으로는 별도의 특별법을 제정하여 명의신탁에 대한 제재를 가하고, 상속세 및 증여세법에서는 관련 조항을 폐지하는 것이 타당하다고 생각합니다.

헌법재판소 2022. 7. 21. 선고 2013헌마496 재판취소 등 (한정위헌결정의 기속력)

형식논리만을 내세워 실질적인 납세자 권익이 구제되지 못하는 현재의 결정의 문제에 대하여 저도 문제가 있다고 생각합니다.

납세자 권익 보호 관점에서 과세관청의 위법부당한 처분은 형식논리에도 불구하고 취소되어야 실질적 조세정의에 부합한다고 생각합니다.

토 론 문

2022년 조세법 판례의 동향과 분석

| 김상술 세무사 |

1. 위조 ‘입장권’ 판매대금 관련 판결(대법원 2022. 1. 14. 선고 2017두 41108 판결, 윤지현 교수님 발표문 8~11p)

가. 판결 요지 : 사용자(개인, 법인사업자)가 고용하는 임직원의 부정행위로 생기는 소득은 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제1호의 장기부과제척기간 적용에 해당되고 당해 사업자에게 귀속되나 부당과소신고가산세는 적용되지 않으며,

가산세를 면할 정당한 사유 여부의 판단기준 시점은 개별세법에 따른 신고·납부기한을 기준으로 판단하여야 한다(관련 판결, 대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결, 대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결 외).

나. 토론자 의견 및 질의

(1) 현행 규정

장기부과제척기간의 적용대상에 대하여 「국세기본법」 제26조의2 제2항 제2호는 “납세자가 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위(이하 “부정행위”라 한다)로 국세를 포탈(逋

脫)하거나 환급·공제를 받은 경우 : 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년”이라고 규정하고 있고, “납세자”란 납세의무자(연대납세의무자와 납세자를 갈음하여 납부할 의무가 생긴 경우의 제2차 납세 의무자 및 보증인을 포함한다)와 세법에 따라 국세를 징수하여 납부할 의무를 지는 자를 말한다(「국세기본법」 제2조 제10호).

(2) (질의) 사용자, 대리인이나 이행보조자 등의 부정행위를 납세의무자의 부정행위에 포함시키는 것에 대해서는 위 현행 법령에 아무런 규정이 없는데도, 법원은 이러한 행위를 납세의무자에 귀속시켜 과세하면서 장기부과제척기간을 적용하고, 한편으로는 부당과소신고가산세는 면제하여야 한다고 판단하여 일관성이 없어 보이는바, 판결에 의존하기보다는 입법을 통하여 위 괄호규정을 개정·보완하여야 한다고 보는데 발표자님의 의견은 어떤지요?

2. 미국 등록 특허 관련 판결(대법원 2022. 6. 30. 선고 2018두54323판결, 윤지현 교수님 발표문 23~24p)

가. 판결 요지

특허가 미국에만 등록되고 우리나라에 등록되지 않은 경우, 그와 같은 특허로 보호받는 기술을 사용하여 물건을 제조하여 미국에 판매하였다면, 이때 미국 특허권자에게 지급하는 돈은 한-미 조세조약의 해석에 따라 미국 원천의 사용료 소득으로 보아야 한다는 기존의 판례¹⁾ 유지하면서, 다만 해당사용료에 저작권, 노하우, 영업상의 비밀 등의 사용료 대가가 포함되어 있는 경우에는 국내원천소득으로 과세할 수 있다.

나. 한·미 조세조약의 규정

제6조(소득의 원천) 제3항

제14조 사용료 (4)항에 규정된 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 동 조항에 규정된 사용료는 어느 체약국 내의 동 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 지급되는 경우에만 동 체약국 내에 원천을 둔 소득으로 취급한다.

1) 대법원 1992. 5. 12. 선고 91누6887 판결(현대자동차), 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결(대우전자), 2014. 10. 30. 선고 2014두9554 판결, 2014. 11. 27. 선고 2012두18356 판결(세미컨닥터 LLC), 2014. 12. 11. 선고 2013두9670 판결, 2018. 12. 27. 선고 2016두42883 판결(삼성전자), 2022. 2. 10. 선고 2019두50946 판결.

다. 우리나라와 외국과의 조세조약상 사용료 소득의 원천징수 현황

지급자 거주지 기준	우리나라와 체결한 대부분의 조세조약 ²⁾
지급자 사용지 기준	미국 ³⁾
거주지국 배타적 과세(원천징수 아니함)	몰타, 아랍, 아일랜드, 헝가리

라. (질의) ① 미국을 제외한 대부분의 조세조약 상 지적재산권의 사용료에 대한 원천지국 판단기준을 ‘지급자 거주지국’으로 하고 있으므로 한·미조세 조약에 대하여 시급히 조세협상을 하여 개정하여야 할 것으로 보이는데 발표자님의 견해는?

② 또한, 한·미 조세조약 제2조 제2항(일반적 정의)을 보면, “이 협약에서 사용되나 이 협약에서 정의되지 아니한 기타의 용어는, 달리 문맥에 따르지 아니하는 한, 그 조세가 결정되는 계약국의 법에 따라 내포하는 의미를 가진다.”고 규정하고 있는바,

헌법 제6조 제1항⁴⁾과 「법인세법」 제93조(국내원천징수소득) 제9호 후문⁵⁾ 및 구 국제조세조정법 제28조(조세조약상 소득구분의 우선적용)⁶⁾ 삭제에 따라 ‘과세부정설⁷⁾’이 아닌 ‘과세 긍정설’에 의거 향후 동 대법원 판례의 변경 가능성이 있을 것인지요?

2) 한·독 조세조약 제12(사용료)의 규정(예시)

1. 일방계약국에서 발생하여 타방계약국의 거주자에게 지급되는 사용료에 대하여는 동 타방국에서 과세할 수 있다.
2. 그러나, 그러한 사용료는 사용료가 발생하는 계약국에서도 동 국가의 법에 따라 과세할 수 있다.
- 3) 2017년 미국 지적재산권 무역수지(46.6억\$ 적자), 2018. 2. 20. 한국은행발표자료
- 4) 헌법에 의하여 체결, 공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가진다.
- 5) 「법인세법」 93조 제9호 후문 : 이 경우 특허권, 실용신안권, 상표권, 디자인권 등 권리의 행사에 등록이 필요한 권리(특허권 등)는 해당 특허권이 국외에서 등록되었고, 국내에서 제조 판매 등에 사용된 경우에는 국내 등록 여부에 관계없이 국내에서 사용된 것으로 본다.
- 6) 2018. 12. 31. 비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분에 대하여 현재 국내법보다 조세조약이 우선하여 적용되도록 규정하고 있으나, 조세조약상 소득구분이 국내법상 소득구분을 결정하는 것으로 오해할 소지가 있어 해당조문을 삭제함.
- 7) 비엔나 협약 제27조 : 어느 당사국도 조약의 불이행에 대한 정당화의 방법으로 그 국내법 규정을 원용해서는 아니된다.

3. 국외투자기구가 제한세율 경정청구 대상인지 판결(대법원 2022. 10. 27. 선고 2020두47397판결, 윤지현 교수님 발표문 28~30p)

가. 판결 요지

원심은 당시 법률에 의해 국외투자기구⁸⁾인 원고를 실질귀속자로 볼 수 없다 하여 경정청구 권자에 해당하지 않는다고 보았으나, 대상판결은 원고가 실질귀속자가 아닌 도관이라도 지급명세서와 원천징수영수증에 소득자로 기재되었다면 경정청구가 할 수 있다고 판시함.

나. 법인세법령 상 외국법인의 경정청구 특례 규정

비과세 또는 면제, 제한세율을 적용받지 못한 실질귀속자가 비과세 또는 면제, 제한세율을 적용받으려는 경우에는 실질귀속자 또는 소득지급자가 세액이 원천징수된 날이 속하는 달의 말일부터 5년 이내에 소득지급자의 납세지 관할 세무서장에게 경정을 청구할 수 있다고 규정⁹⁾하고 있고, 2018. 12. 31. 국외투자기구를 국내원천소득의 실질귀속자로 본다¹⁰⁾고 규정하여 국외투자기구가 실질귀속자로 인정될 수 있는 특례조항이 신설¹⁰⁾되었음.

다. (질의) ① 실무적으로 국외투자기구를 국내원천소득의 실질 귀속자로 보지 않는다면 소득을 지급하는 원천징수의무자는 수많은 국외의 소득의 실질 귀속자 파악에 과중한 납세협력의무를 부담하게 될 것인데 발표자님의 의견은?

② 2013. 2. 15. 개정 「법인세법 시행령」 제2조 제2항¹¹⁾과 2011. 4. 14. 개정된 「상법」 제

8) 투자권유를 하여 모은 금전 등을 재산적 가치가 있는 투자대상자산을 취득, 처분 또는 그 밖의 방법으로 운용하고 그 결과를 투자자에게 배분하여 귀속시키는 투자행위를 하는 기구로서 국외에서 설립된 것(구 「법인세법 시행령」 제138조의7 제2항).

9) 「법인세법」 제98조의4 제4항, 제98조의5 제2항, 제98조의6 제4항

10) 「법인세법」(2018. 12. 31. 법률 제16096호로 개정된 것) 제93조의2(국외투자기구에 대한 실질귀속자 특례) 제1항

11) 「법인세법 시행령」 제2조 제2항

1. 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체, 2. 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체, 3. 구성원과 독립하여 자산을 소유하거나 소송의 당사자가 되는 등 직접 권리·의무의 주체가 되는 단체(2019. 2. 12. 법인세법 시행령 개정 시 삭제), 4. 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내의 단체가 「상법」등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체

86조의2는 합자조합과 「상법」 제278조의2에 유한책임회사를 도입하였는바, 법인격이 없는 합자조합은 미국의 LP와 유사하므로 국외투자기구 중 LP는 외국법인으로 보기 어렵고, 개정 「상법」상 유한책임회사는 법인이므로, 이와 유사한 미국의 LLC¹²⁾는 외국법인으로 판단될 수 있다고 보는데 발표자님의 견해는?

4. 단말기 구입 보조금의 에누리액 해당 여부(대법원 2022. 8. 31. 선고 2017두53170판결(이전오 교수님 발표문 9~14p))

가. 대상판결은 거래상대방에게 제공한 이익으로 인하여 공급가액이 감액되었을 때와 동일한 경제적 효과가 발생한 경우에 이를 사업자가 공급하는 재화나 용역의 공급가액에서 직접 공제되었다고 평가되는지 여부에 따라 에누리액 해당여부가 달라진다는 판결임

나. 단말기 소송은 단말기 에누리액 해당 여부(대법원 2015. 12. 23. 선고, 2013두1915 판결), 할인판매 판결(대법원 2003. 4. 25. 선고, 2001두6586 판결, 2005. 5. 27. 선고 2004다60065판결, 2007. 9. 20. 선고 2006다15816판결), 할인 쿠폰 판결(대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144, 298, 304, 311 판결), 포인트 적립액에 의한 대금 공제 관련 판결(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결, 2016. 10. 13. 선고 2015두37693 판결, 2020. 1. 16. 선고 2019두43238 판결), 의무약정기간 위반 시 지급받는 위약금 관련 판결(대법원 2019. 9. 10. 선고 2017두61119판결) 등 다수의 판결이 지속적으로 있어 왔음.

다. (의견 및 질의)

현행 「부가가치세법」¹³⁾에서 매출에누리란 재화·용역을 공급(공급 이후도 포함)할 때 그 품질이나 수량·인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액을 말하고,

반면에 판매촉진, 시장개척 등을 목적으로 사전약정에 의해 거래수량이나 거래금액에 따라

12) 유한책임회사(Limited Liability Company)의 약자로 회사의 주주들이 채권자에 대하여 자기의 투자액의 한도 내에서 법적인 책임을 부담하는 회사

13) 「부가가치세법」 제29조 제5항 제1호

지급하는 금품을 의미하는 판매장려금은 사업자가 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 지급하는 장려금이나 이와 유사한 금액 등은 과세표준에서 공제되지 않는다고 규정되어 있으나,

위 단말기 관련 수많은 소송에 보듯 매출에누리와 판매장려금의 구분이 어려워 여전히 잦은 조세분쟁이 되고 있음.

따라서 2017. 12. 19. 「부가가치세법」 제29조 제3항 제6호를 개정하여 ‘마일리지 사용금액이 매출에누리에 해당하는지 여부’에 관한 논란은 어느 정도 해소된 것 같이 사업자의 공급가액을 낮춤으로써 공급자가 수령할 경제적 대가를 실질적으로 감소시키는 거래는 영국과 일본 등의 해외사례¹⁴⁾와 같이 명칭 여하에 불구하고 과세표준에서 제외하는 법률개정(안) 입법되어야 한다고 보는데 발표자님의 견해는?

5. 과세처분 취소소송에서 표준지공시지가의 위법성 다룰 수 있는지(대법원 2022. 5. 13. 선고 2018두50147판결(이전오 교수님 발표문 15~20p))

가. 법원의 입장

법원은 표준지공시지가 결정이나 개별공시지가 결정에 대해 행정처분으로 인정하고 있으나, ‘수인한도론’에 따른 개별공시지가 결정과 달리 표준지공시지가 결정과 후행처분에 대해서는 선행처분인 표준지공시지가 결정의 위법성을 후행처분의 위법사유로 주장할 수 없다는 입장인 것이나,

대법원 2008. 8. 21. 선고 2007두13845 판결은 “표준지공시지가 결정이 위법한 경우에는 그 자체를 행정소송의 대상이 되는 행정처분으로 보아 그 위법 여부를 다룰 수 있음은 물론, 수용보상금의 증액을 구하는 소송에서도 선행처분으로서 그 수용대상 토지가격 산정의 기초가 된 비교표준지공시지가결정의 위법을 독립한 사유로 주장할 수 있다.”라고 기존의 태도를 변경한 판결로 이해하였으나 대상판결은 이를 부인하였음.

14) 영국, 호주, 싱가포르, 일본은 공급가액을 실질적으로 낮추는 효과가 있다면 매출에누리와 판매장려금의 구분 없이 모두 과세표준에서 공제하고 있음(국회입법조사처, 2022국정감사이슈분석, ‘매출에누리와 판매장려금의 구별기준 개선방안’, 221 ~ 223p),

유지선·정지선, 「부가가치세법상 매출에누리 및 판매장려금의 구분 - 판매장려금의 취급에 대한 입법론적 관점에서의 검토 -」, 조세와 법 제8권제2호, 2015. 64~71p.

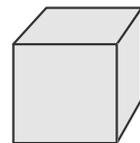
나. 두 개의 처분(선행처분과 후행처분)이 조세 관련 처분인 경우

대법원 2012. 1. 26. 선고 2009두14439 판결(대법원 2006. 4. 20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결)은 “과세관청의 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지가 있는 경우 원천징수의무자인 법인은 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 통지서에 기재된 소득의 귀속자에게 당해 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 그때 원천징수하는 소득세의 납세의무가 성립함과 동시에 확정된다 하여 소득금액변동통지는 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 과세관청의 행위로서 항고소송의 대상이 된다.”고 하면서 과세관청의 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지가 있는 경우 원천징수하는 소득세의 납세의무에 관하여는 이를 확정하는 소득금액변동통지에 대한 항고소송에서 다투어야 하고 그 소득금액변동통지가 당연무효가 아닌 한 징수처분에 대한 항고소송에서 이를 다퉴 수는 없다.’라고 판시하였음.

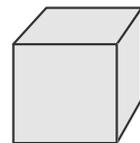
다. (의견) 오래 전 국세청 근무 시 표준지공시지가 조사에 동원되어 일하면서 느낀 점은 토지가 ‘유사한 이용가치를 지닌다.’고 인정되는 표준지공시지가 결정되면 개별공시지가는 거의 기계적으로 결정되고,

개별공시지가는 과세처분·토지보상금·의료보험 등 여러 목적으로 사용되므로 표준지공시지가 산정은 매우 중요한 의미를 갖고 있고, 2021. 12. 28. 헌법재판소(2018헌바435)도 ‘표준지를 기준으로 한 개별공시지가 산정이 합헌’이라고 전원일치 결정을 내린 바 있으므로, 법원은 표준지공시지가 결정에 대해서도 개별공시지가 결정과 마찬가지로 ‘수인한도론’을 적용하여 후행처분에서 그 위법성을 다퉴 수 있도록 전원합의체 판결을 통해 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007두13845 판결(수용보상금 증액 관련 비교표준지공시지가 결정에 대해서도 다퉴 수 있음)과 같이 기존판례를 변경할 필요가 있다고 보이는데 발표자님의 의견은?

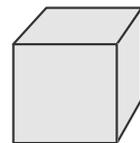
MEMO



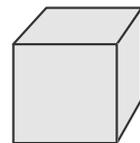
MEMO



MEMO



MEMO



제28회 한국세무포럼 <비매품>

인쇄일 2023년 1월 18일

발행일 2023년 1월 19일

발행인 원 경 희

발행처 한국세무사회
조세연구팀
06660 서울시 서초구 명달로 105(서초3동 1497-16)
전화 (대표) 521-9544

