



# Monthly Tax Newsletter

---

Issue 96 | June 2022

삼성KPMG 세무본부 TKC

# Contents

Page

## Tax Note

3

- 가상자산에 관한 실무상 회계처리 및 현행 과세제도의 주요 내용 정리

## 소득법인세 분야

7

- [심판례] 청구법인이 출자한 조세피난처 소재 지주회사가 국조법상 특정외국법인의 유보소득 배당간주에 관한 특례규정의 적용 대상인지 여부 (취소)
- [심판례] 부동산매매업을 영위하는 청구법인이 주택용지로 조성한 토지를 분양·매매한 것에 대해 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 부과한 처분의 당부 (기각)
- [심사] 1차 증여와 2차 증여가 가장행위에 해당하고 청구인들이 청구 외 법인에 이 사건 주식을 직접 양도한 것으로 보아 의제배당소득세를 과세할 수 있는지 여부 (기각)
- [예규] 고용증대세액공제액 산정 시 한도규정 적용시기
- [예규] 인수법인이 피인수법인을 합병한 경우 피인수법인 주식을 계속 보유한 것으로 볼 수 있는지 여부
- [예규] 기부장려금의 기부금영수증 발급대상 해당 여부
- [예규] 임직원이 수령한 해제조건부 지분의 수입시기
- [예규] 스피노프방식의 분할에 있어서 분할법인의 주주가 교부받는 분할신설법인 주식에 대한 배당소득세 과세 여부 및 배당소득 수입금액 계산방법

## 재산소비세 분야

12

- [심판례] 쟁점부동산의 매매계약에 따라 소유권이전등기 후 합의해제를 원인으로 소유권이전등기가 말소된 경우 당초 매매계약의 해제를 인정하여 쟁점부동산이 양도되지 않은 것으로 볼 수 있는지 여부 (취소)
- [심판례] 외환평가손익이 교육세법 시행령 제4조 제1항 제5호 나목에 따른 '외환매매손익'을 산정할 때 포함되는 것인지 아니면 기타영업외수익으로 하여 교육세 과세표준에 포함되는지 여부 (경정)
- [심사] 쟁점물건의 양도가 파산선고에 의한 처분에 해당하는지 여부 (기각)
- [예규] 평가기간 내 시세조종행위가 있는 경우 상장주식 평가방법
- [예규] 가업상속공제 적용 시 피상속인이 상속개시일 현재 경영하고 있어야 하는지 여부
- [예규] 유한책임회사 출자지분 상속 시 가업상속공제 적용이 가능한지 여부
- [예규] 공익법인 등에 대한 외부회계감사 의무 대상 여부 판단 시, 지방자치단체 출연금이 출연재산가액에서 제외되는지 여부

# Contents

## 지방세 분야

16

- [심판례] 기업부설연구소용인 쟁점건축물의 건축공사를 착공한 후 기성률이 약 85%인 상태에서 관련 법률이 납세자에게 불리하게 개정되었으므로 착공당시에 시행중인 법률에 따라 취득세를 면제해야 한다는 청구주장의 당부 (경정)
- [심판례] 청구법인이 쟁점주식을 포괄적으로 인수하면서 쟁점법인의 완전모회사가 된 것은 과점주주 집단 내 거래이므로 간주취득세 과세대상으로 볼 수 없다는 청구주장의 당부 (기각)
- [예규] 의과대학 부속병원 내 전공의 숙소, 연구실험실, 의국이 학교 등의 교육사업에 직접 사용하는 부동산에 해당하는지 여부

## 관세 분야

18

- [심판례] 적재확인서 사후 발급신청 거부처분의 당부 (기각)
- [심판례] 청구법인에게 DDD제조를 위탁한 BBB 그룹 DDD브랜드의 국내권리자인 AAA가 해외권리자인 BBB Holdings 등에 지급하는 쟁점 로열티가 쟁점물품과 관련되고 거래조건으로 지급되는지 여부 (기각)

# Tax Note

## 가상자산에 관한 실무상 회계처리 및 현행 과세제도의 주요 내용 정리

### 1. 개요

- 가상자산의 의의에 관하여 특정금융정보법은 “경제적 가치를 지닌 것으로서 전자적으로 거래 또는 이전될 수 있는 전자적 증표(그에 관한 일체의 권리를 포함한다)”라고 정의하고 있고, 그 법적 성격에 관하여 대법원은 불법음란물 사이트를 운영하여 기소된 피고인이 회원들로부터 결제대금으로 수취한 비트코인이 물수의 대상인지 여부가 문제된 사건에서, 이를 긍정하면서 비트코인을 재산적 가치가 있는 무형재산이라고 판단한 바 있음(대법원 2018. 5. 30. 선고 2018도 3619 판결).
  - 가상자산은 결제수단, 가치저장 수단 등으로 사용되므로 그 자체로 내재적 가치를 가지므로 물권의 대상으로서 물건(동산, 민법 제98조, 제99조 제2항)에 해당한다고 보는 것이 타당함. <sup>☞</sup> 가상자산은 지식재산권도 아니고 채권이나 물권도 아님.
- 가상자산은 전자지갑(Digital wallet)을 통해 보관되며, 거래는 해당 전자지갑의 공개키(Public key) 및 비밀키(Private key)를 통해 이루어짐.
  - 예를 들어, A가 B에게 가상자산을 보내려면, A가 B의 공개키로 가상자산을 암호화하고, B는 자신의 비밀키로 복호화하여 해당 가상자산을 수취하는데, B의 공개키로 암호화된 가상자산은 B의 비밀키로만 복호화할 수 있음.
  - 결국, 특정 전자지갑의 비밀키를 가진 자만이 그 전자지갑에 있는 가상자산을 사용·처분할 수 있는바, 그 비밀키의 보유자가 해당 가상자산을 소유하고 있다고 할 것임(가상자산의 소유권자=비밀키 보유자).
- 가상자산에 대한 전세계적 관심에도 불구하고 국내에는 관련 제도가 충분히 마련되어 있지 않아 회계나 세무상 많은 논란이 있는바, 이하에서는 가상자산과 관련된 실무상 회계처리 및 현행 과세제도를 정리해 보기로 함.

### 2. 실무상 회계처리<sup>(\*)</sup>

#### (1) 현황

- 현재 가상자산과 관련한 회계기준이 마련되어 있지 않은 상황임. 이에 최근 한국회계기준원은 태스크포스(TF)를 신설하여 금융당국, 업계, 학계 등과 가상자산 회계처리기준과 관련해 연구를 진행하고 있음.
- 이하에서는 발행자(ICO), 보유자, 거래소(중개기관)의 각 입장에서 실무상 어떠한 방식으로 회계처리를 하는지 정리함.

(2) 발행자(ICO)

가) 발행 시점

- 가상자산을 생성하는 과정에 소요된 금액을 자산으로 계상하여야 한다는 주장도 있으나, 실무에서는 가상자산의 발행으로 기업에 유입되는 대가가 없으므로 별도로 회계처리를 하지 않음. ☞ 소매업체가 바우처(할인)를 소비자에게 제공하지 않고 자신이 보유하는 것과 유사

나) 사용 또는 판매 시점

- 발행자가 가상자산 사용 또는 판매 이후에 의무를 부담하는지 여부에 따라 회계처리가 달라짐.

구분	차변	대변	비고
의무 없음	비용(자산) xxx	수익 xxx	가상자산의 공정가치
의무 존재	비용(자산) xxx	부채 xxx	가상자산의 공정가치
	부채 xxx	수익(이연인식) xxx	

(3) 보유자

- 통상적인 영업과정에서 판매를 위해 보유 중인 경우에는 ‘재고자산’, 그 밖의 경우에는 ‘무형자산’으로 회계처리 함 (2019. 6. 30. 및 2019. 12. 10., 한국회계기준원 질의회신).

(4) 거래소 내지 중개기관

- (우리나라) 고객 위탁 가상자산을 재무제표에 별도 인식하지 않으며, 고객의 예치금(현금)을 자산(사용제한 현금및현금성자산)과 부채로 인식함.
- (해외 동향)
  - 유럽 재무보고 자문그룹, AICPA는 거래소가 가상자산을 통제하면 자신의 자산으로 인식하여야 하고, 대응되는 반환의무를 부채로 인식하여야 한다는 의견임.

고객이 통제하는 경우	거래소가 통제하는 경우
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 법적 계약이나 법규에서 중개기관이 대리인임을 규정</li> <li>✓ 고객의 자산이 별도의 지갑으로 분리됨</li> <li>✓ 거래소에 의한 가상자산의 사용이나 이전이 제한됨</li> <li>✓ 도난, 해킹에 의한 손실을 고객이 부담</li> <li>✓ 하드포크 이벤트로 인한 이익을 고객이 향유</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 고객의 자산이 다른 고객의 자산과 혼합됨</li> <li>✓ 거래소의 파산, 청산, 해산 등의 사건 발생 시 고객의 권리가 보장되지 않음</li> <li>✓ 중개기관이 고객의 승인없이 자신의 목적을 위해 고객이 예치한 자산을 매도, 이전, 대여하거나 그 자산을 담보로 차입할 수 있음</li> <li>✓ 도난, 해킹에 의한 손실을 거래소가 부담</li> <li>✓ 하드포크 이벤트로 인한 이익을 거래소가 향유</li> </ul>

- 미국 SEC는 플랫폼 운영기업으로 이용자의 가상자산을 해킹 및 손실로부터 보호할 의무가 있으며, 이에 실패하는 경우 유의적인 재무적 손실을 끼칠 위험성이 있는 기업은 고객 위탁 암호자산에 대한 관련 의무(부채)를 보고기간말 현재의 공정가치로 측정하여 인식하고 동액을 보상성격의 자산으로 인식하여야 한다는 의견임 (Staff Accounting Bulletin, 2022년 3월).

※ 유의적 암호자산별로 금액과 성격, 취약성, 공정가치 평가 관련 내용 공시 요구

(주) 삼정회계법인, 가상자산 발행 및 보유 관련 회계이슈, 2022년 5월 및 삼일회계법인, 암호화자산 및 관련 거래: IFRS에 따른 회계 처리 고려 사항, 2019년 5월 등을 참고하여 정리한 것임.

### 3. 현행 과세제도의 개관

#### (1) 법인세법·소득세법

- (내국법인) 순자산증가설에 따라 가상자산 거래소득을 과세하고 있으며, 그 평가는 '22. 1. 1. 이후 거래분부터 선입선출법에 따름.
- (거주자) 가상자산을 양도·대여함으로써 발생하는 소득(과세기간 내 손익통산)을 기타소득으로 구분하여 원천징수 없이 분리과세(20%)하며(과세최저한: 연 250만원), 그 평가는 가상자산사업자(특정금융정보법 제2조 제1호 하목)를 통한 거래의 경우 이동평균법, 그 밖의 경우에는 선입선출법에 따름('23. 1. 1. 이후).
  - 최근 가상자산 관련 소득을 기타소득이 아닌 금융투자소득으로 구분하여야 한다는 국회입법조사처의 정책 제언이 있음(국회입법조사처, 주요국의 가상자산 소득과세 제도 현황과 시사점, 2022. 5. 12.). ☞ 향후 특히 거주자에 대한 과세제도에 대한 변화가 있을지 주목할 필요가 있음.
- (비거주자 및 외국법인) 가상자산을 양도·대여함으로써 발생하는 소득\*을 국내원천 기타소득으로 구분하여 소득을 지급하는 자가 '양도가액 x 10%', '(양도가액 등-취득가액 등) x 20%' 중 작은 금액을 원천징수하는 방식으로 과세함 ('23. 1. 1. 이후).

\* 가상자산 사업자가 보관·관리하는 가상자산을 인출하는 경우 포함

#### (2) 부가가치세법

- 기획재정부는 가상자산의 공급은 부가가치세 과세대상에 해당하지 아니한다고 판단한 바 있음(기획재정부 부가가치세제과-145, 2021. 3. 2.).
  - 위 기재부 예규는 가상자산을 재화 또는 용역이 아닌 상품권과 같이 결제수단으로서의 물건으로 판단한 것으로 볼 여지 있음.

**(3) 상속세 및 증여세법**

- 가상자산은 경제적 가치가 있는 물건이므로 상속재산 및 증여재산에 해당할 수 있는바, '22. 1. 1. 이후의 그 평가방법은 다음과 같음.

국세청장 고시 가상자산 사업자*의 사업장에서 거래되는 가상자산	그 외 사업자의 사업장에서 거래되는 가상자산
평가기준일 전·이후 각 1개월 동안에 해당 가상자산사업자가 공시하는 일평균가액의 평균액	사업장에서 공시하는 거래일의 일평균가액 또는 종료시각에 공시된 시세가액 등 합리적으로 인정되는 가액

\* 두나무(주), (주)빗썸코리아, (주)코빗, (주)코인원(가상자산 평가를 위한 가상자산사업자 고시 제2조)

**(4) 협력의무**

- (가상자산 사업자) 회원정보, 거래일자 등에 관한 과세자료의 제출의무를 부담함 ('23. 1. 1. 이후).
- (거주자 및 내국법인) 가상자산 및 이와 유사한 자산의 거래를 위해 개설한 해외금융계좌의 신고의무를 부담함.

※ '22. 1. 1. 이후부터 신고대상에 포함 → 2023년 6월 신고의무 이행

## 소득법인세 분야

[심판례] 청구법인이 출자한 조세피난처 소재 지주회사가 국조법상 특정외국법인의 유보소득 배당간주에 관한 특례규정의 적용 대상인지 여부 (취소)

조심 2021서3621, 2022. 5. 11.

[사안] 청구법인은 구 국조법 제17조("CFC규정") 제1항에 따른 특정외국법인(CFC)에 해당하는 완전자회사 A사를 설립함. A사의 주요자산은 B사로부터 인수한 C주식(100%) 및 PPL(대여금 채권)로 구성되어 있으며, A사는 PPL로부터 발생한 이자수입("쟁점이자수입")을 수익으로 인식함. 청구법인은 2015년 내지 2019사업연도 법인세 신고 시 A사의 유보소득에 대하여 A사가 구 국조법 제18조의 2("CFC특례규정")에서 규정한 해외지주회사에 해당하는 것으로 보아 CFC규정을 적용하지 아니하였음. 처분청은 쟁점이자수입의 경우 주식보유와 직접적인 관계가 없는 이자수입에 해당하므로 '주된 사업 요건' 계산 시 '주식 보유 관련 수입금액'에서 제외하여야 하며, 따라서 A사가 CFC특례규정 및 구 국조법 시행령 제36조(주된 사업의 판정)에 따른 해외지주회사의 요건을 충족하지 아니한 것으로 보아 A사의 유보소득을 청구법인에게 배당간주(익금산입)하여 청구법인에게 법인세를 경정·고지함.

[판단] 지주회사의 주된 사업이 '여러 회사의 주식 또는 출자지분을 보유함으로써 다수 기업을 지배하는 것'임을 감안하면 국조법령상 지주회사라는 단어가 직접적으로 사용되지는 아니하였지만 사실상 조세피난처에 소재하는 모든 형태의 지주회사는 CFC규정의 적용을 피할 수 없는 실정므로, CFC특례규정의 제정취지가 모든 지주회사에 대하여 CFC규정을 적용하는 경우 해외에서 외국회사와 경쟁할 때 불이익으로 작용하여 국내기업들의 정상적인 해외투자 시 걸림돌이 되지 않도록 하기 위하여 일정한 요건을 충족하는 지주회사에 대하여는 조세피난처에 소재하더라도 CFC규정의 적용을 배제하겠다는 것으로 보이는 점, CFC특례규정에 따른 '해외지주회사의 소득요건'은 2006. 5. 24. 제정 이후 개정을 거치면서 그 요건이 계속 완화되어 왔고, 2008. 12. 26. 개정되기 전의 CFC특례규정 제2호는 분자에 해당하는 해외지주회사의 소득으로 '배당소득'만을 규정하였으나, 2008. 12. 26. 개정된 CFC특례규정 제2호(금융소득비율 요건)는 분자에 해당하는 해외지주회사의 소득으로 '배당소득'뿐만 아니라 '이자소득, 그 밖에 대통령령으로 정하는 소득의 합계액'으로 그 범위를 확대하였는데, 그 개정취지는 "해외지주회사가 증권투자 및 대부투자 형식으로 해외자회사를 지배하고, 해외자회사로부터 배당소득뿐만 아니라 이자소득도 발생하는 현실을 고려한 것"으로 나타나 해외지주회사의 '주된 사업' 요건으로 배당소득 외에 이자소득도 포함되는 것으로 해석될 여지도 있어 보이는 점 등에 비추어, 처분청에서 A사가 CFC특례규정 적용대상이 아닌 것으로 보아 청구법인에게 법인세를 부과한 이 건 처분은 잘못이 있는 것으로 판단됨.

### [TKC 코멘트]

- 기재부는 "CFC특례규정의 '주식의 보유를 주된 사업으로 하는 특정외국법인(해외지주회사)'에 관하여 주된 사업의 수입금액은 해외 지주회사가 자회사의 주식을 처분하여 발생한 소득도 포함하여 계산하는 것"이라고 회신한 바 있음(기획재정부 국제조세제도과-79, 2020. 2. 5.).

## [심판례] 부동산매매업을 영위하는 청구법인이 주택용지로 조성한 토지를 분양·매매한 것에 대해 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 부과한 처분의 당부 (기각)

조심 2022서2069, 2022. 6. 7.

[사안] 토목·건축공사업, 대지조성업, 부동산매매업을 영위하는 청구법인은 쟁점토지를 취득하여 지반 및 대지조성 공사를 한 후 주택용지로 준공하였고, 그 중 일부(“쟁점매각토지”)를 일반 수분양자들에게 양도함. 처분청은 쟁점매각토지가 법인세법 제55조의 2에 따른 비사업용토지에 해당하여 청구법인이 토지등 양도소득에 대한 법인세 납부의무가 있다고 보아 법인세를 경정·고지함

[판단] 법인세법 제55조의 2 제2항 제4호 각 목 및 같은 법 시행령 제92조의 8 제1항 각 호에서 비사업용 토지에서 제외되는 사항을 열거하고 있으나 쟁점매각토지의 경우 이에 해당하지 아니하고 부동산매매업을 주업으로 하는 법인이라 하더라도 비사업용 토지의 요건을 달리 적용할 이유가 없는 점(조심 2018중4305, 2018. 12. 13.) 등에 비추어 쟁점매각토지를 비사업용 토지로 보아 청구법인에게 법인세를 부과한 이 건 처분에는 달리 잘못이 없음.

### [TKC 코멘트]

- 법인세법 제55조의 2 제2항은 ‘비사업용’ 토지의 범위를 구체적으로 열거하면서 제4호에서 ‘법인의 업무와 직접 관련이 있다고 인정할 만한 상당한 이유가 있는 토지’의 범위를 시행령에 위임하는 형식을 취하고 있음. 그 위임에 따른 시행령 제92조의 8 제1항 각 호는 부동산매매업에 직접 사용하는 토지를 열거하고 있지 않음(마지막에 규정된 제13호는 사업과 직접 관련이 있다고 인정할 만한 토지의 범위를 기획재정부령에 위임하고 있으나, 이를 이어받아 규정한 시행규칙은 없음). 조세심판원은 이러한 입법형식에 근거하여 부정적 태도를 보인 바 있고, 위 심판례 역시 이를 확인한 것임. 참고로, 관련 대법원 판결에서 부동산매매업자가 취득한 임야도 비사업용 토지에 해당한다고 판단하면서, “구 법인세법 제55조의 2 제2항 다목에서 말하는 ‘법인의 업무와 직접 관련성’은……투기 목적이 배제된 임야의 직접 활용가능성에 초점이 맞추어 진 것이지, 단순히 토지를 거래의 객체로 삼아 양도차익을 얻기 위한 부동산매매업에 대해서도 위와 같은 형태의 업무관련성을 인정하기는 어렵다”고 본 제1심 판단을 그대로 인용한 원심판단을 심리불속행 기각으로 확정하 바 있음(대법원 2017. 10. 26. 선고 2017두50249 판결).
- 한편, 대법원은 법인세법 제55조의 2와 동일한 입법취지의 법인세법 제27조(업무와 관련 없는 비용의 손금불산입)와 관련하여서는 “부동산매매업을 주업으로 영위하는 법인의 경우 일반법인과 달리 부동산을 매매하는 것 자체가 법인의 업무에 해당하고, 부동산매매업을 주업으로 하는 법인이 부동산매매용 토지를 양도하는 것 자체를 법인의 업무에 직접 사용한 것으로 보아야 한다”고 판시한 바 있음(대법원 2018. 5. 11. 선고 2014두44342 판결).

**[심사] 1차 증여와 2차 증여가 가장행위에 해당하고 청구인들이 청구 외 법인에 이 사건 주식을 직접 양도한 것으로 보아 의제배당소득세를 과세할 수 있는지 여부 (기각)**

2020-감심-1180·1181, 2022. 6. 9.

**[사안]** 청구인 A와 B는 부부이며, A는 B에게 자신이 소유하고 있던 청구 외 법인의 주식 1,500주를 증여("1차 증여")하였고, 6개월 후 B는 A에게 청구 외 법인의 주식 2,560주("이 사건 주식")를 증여("2차 증여")하였음. 이후 A는 이 사건 주식을 청구 외 법인에 양도(소각)하고 그 취득가액과 양도가액이 동일하다는 사유로 종합소득세를 신고하지 않았음. 처분청은 거래의 실질이 청구인들이 청구 외 법인에 각각 주식 1,500주, 1,060주를 직접 매각(소각)한 것이라고 보아 A와 B에게 각각 종합소득세(의제 배당) 부과함.

**[판단]** 청구인들은 공인회계사의 자문을 통해 청구인 간 쌍방 증여 후 주식을 양도할 경우 배당소득세를 줄이고, 주식 매각대금으로 청구 외 법인에 대한 가지급금을 처리할 수 있다는 사실을 미리 알았던 점, 청구인들은 1, 2차 증여를 통해 주식소각에 따른 종합소득세를 전혀 부담하지 않게 된 점, A는 B에게 1차 증여한 행위에 대하여 청구 외 법인이 경영난에 처하자 과점주주로서 부담해야 하는 불이익을 피하기 위한 것이라고 진술하였으나, 1차 증여 후 6개월이 경과한 시점에 청구 외 법인의 경영상태가 호전되는 등의 사정이 없었는데도 종전 보유하던 주식보다 많은 이 사건 주식을 B로부터 2차 증여받은 것은 위 진술과 배치되고, B가 A로부터 이 사건 주식 매각대금 전액을 이 사건 주식 매각대금 입금 당일 교부받아 청구 외 법인에 대한 가지급금을 상환함에 따라 증여행위를 통해 A의 재산가치를 증가시킨 사실이 없는 점 등을 종합하여 볼 때 처분청이 청구인들 간의 1차 증여와 2차 증여행위에 대하여 명의만 변경한 것일 뿐 실질은 양도할 주식의 취득가액을 높여 세금 부담을 줄이기 위한 우회행위로 보아 국세기본법 제14조를 적용하여 1차 증여와 2차 증여행위 전 당초 취득가액을 이 사건 주식의 취득가액으로 산정하여 한 이 사건 부과처분은 타당함.

**[TKC 코멘트]**

- (사안에 관한 약간의 보충설명) A가 B에게 1,500주를 증여하고, B가 A에게 2,560주를 증여한 후 A가 청구 외 법인에 2,560주를 양도하였는데, 처분청은 위 각 증여를 모두 부인하고, A가 청구 외 법인에 1,500주를, B가 청구 외 법인에 1,060주를 양도한 것으로 거래를 재구성한 사안임. 결국, 결정문에 명확히 기재되어 있지 않으나 B가 기존에 1,060주를 소유하고 있었던 것으로 보임.
- (위 감사원 심사결정례와 유사한 대법원 판례) 대법원은 증여세를 줄이기 위한 목적으로 일정 주식을 상대방의 직계비속들에게 상호 교차증여하자 과세관청이 각자가 자신의 직계비속들에게 직접 증여한 것으로 보아 증여세를 부과한 사안에서, 해당 교차증여에 대하여 직계비속에 대한 직접증여로 보고 과세한 처분이 적법하다고 본 원심의 결론을 정당하다고 판단한 바 있음(대법원 2017. 2. 15. 선고 2015두46963 판결).

## [예규] 고용증대세액공제액 산정 시 한도규정 적용시기

기획재정부 조세특례제도과-322, 2022. 5. 4.

고용증대세액공제액 산정 시 한도규정은 2020. 1. 1. 전 개시하는 과세연도에도 적용되는 것임.

### [TKC 코멘트]

- 위 기재부 예규는 고용증대세액공제의 증가한 상시근로자의 인원수 한도규정은 2020년 1월 1일 이후에 개시하는 과세연도분부터 적용한다는 국세청의 기존 해석(법인2020-1503, 2020. 11. 19.)을 변경(삭제)한 것임.

## [예규] 인수법인이 피인수법인을 합병한 경우 피인수법인 주식을 계속 보유한 것으로 볼 수 있는지 여부

사전-2022-법규법인-0230, 2022. 4. 21.

내국법인(A법인)이 조특법 시행령 제11조의 4 제2항에 따른 기술혁신형 중소기업(B법인)의 주식 전부를 취득한 경우로서 B법인의 주식 취득일이 속하는 사업연도 중 B법인을 무증자 흡수합병한 경우 A법인은 조특법 제12조의 4 제1항 제2호의 “인수법인이 해당 주식을 취득일이 속하는 사업연도의 종료일까지 보유할 것”의 요건을 충족한 것으로 보는 것임.

### [TKC 코멘트]

- 내국법인이 기술혁신형 주식취득에 대한 세액공제를 적용 받은 후 사후관리기간 중 해당 기술혁신형 중소기업을 무증자 흡수합병하는 것은 조특법 제12조의 4 제2항 제3호에 따른 지분비율이 감소한 경우에 해당하지 않는 것임(서면-2017-법령해석법인-3363, 2018. 11. 12.).

## [예규] 기부장려금의 기부금영수증 발급대상 해당 여부

서면-2021-법규법인-6602, 2022. 4. 28.

조특법 제75조 제2항에 따른 기부장려금단체가 같은 법 같은 조 제4항에 따른 기부장려금을 지급받는 경우에는 기부금영수증 발급대상에 해당하지 않는 것임.

### [TKC 코멘트]

- 기부장려금이란 기부금 세액공제가 가능한 거주자가 본인이 기부금 세액공제를 받는 대신 그 세액공제 상당액을 기부장려금단체에 지급하는 것을 말함(같은 조 제1항).

## [예규] 임직원이 수령한 해제조건부 지분의 수입시기

기획재정부 소득세제과-238, 2022. 5. 24.

거주자가 외국법인으로부터 부여받은 지분으로서 부여시점에 지분의 소유권 이전 사실이 확인되고 지분에 대한 이익분배, 의결권 행사 등 권리 행사가 가능한 경우 별도 약정에 따라 약정에 따른 조건이 성취되는 때 기 부여받은 지분을 법인에 반환할 의무가 있더라도 그 지분을 부여받은 시점이 수입시기인 것임.

### [TKC 코멘트]

- 위 기재부 예규에서 다루고 있는 해제조건(조건이 성취되면 법률행위 효력이 소멸)의 경우와 달리, 조건이 성취되면 법률행위의 효력이 발생하는 정지조건부로 주식을 받은 경우에는 그 약정조건이 성취한 때가 소득의 수입시기임(소득세과 460111-557, 1999. 12. 31.).

## [예규] 스핀오프방식의 분할에 있어서 분할법인의 주주가 교부받는 분할신설법인 주식에 대한 배당소득세 과세 여부 및 배당소득 수입금액 계산방법

기획재정부 금융세제과-131, 2022. 5. 30.

스핀오프방식의 분할에 있어 분할법인의 주주가 분할신설법인의 주식을 교부받는 경우, 교부받은 분할신설법인의 주식은 소득세법 제 17조 제1항 제3호에 따른 배당소득에 해당하며, 그 교부받은 주식은 같은 법 시행령 제27조 제1항 제1호 라목에 따라 시가로 평가하는 것임.

### [TKC 코멘트]

- spin-off란 가령, A사가 두 개의 사업부 중 하나를 현물출자로 양도하여 자회사 B사를 설립한 다음, A사가 현물출자의 양도대가로 받은 B사의 주식을 자신의 주주들에게 비례적으로 배당함으로써 A사와 B사가 자매회사의 관계에 있게 되는 것을 말함. 결국, spin-off는 우리 상법상 인적분할과 사실상 동일한 결과가 됨. 이리하여 가령, 미국에서 이루어지는 spin-off를 우리 상법상 인적분할과 동일하다고 보아, A사의 주주 중 한국의 거주자가 spin-off로 교부받은 B사의 주식을 의제배당으로 과세할 수 있는지 문제될 수 있음.
- 기존에 국세청은 “분할법인이 존속하는 경우로서 소각 등으로 주식이 감소되지 아니하는 spin-off에 의한 분할의 경우에는 소득세법 제17조 제2항 제6호의 의제배당에 해당하지 아니하는 것”이라고 해석한 바 있음(서면-2018-법령해석소득-1748, 2019. 10. 17., 기준-2019-법령해석소득-0651, 2020. 2. 7.). 다만, 그러한 해석의 근거가 spin-off를 우리 상법상 인적분할로 볼 수 없기 때문인지 아니면, 우리 상법상 인적분할과 동일하게 취급할 수 있으나 spin-off에서는 주식의 감자가 이루어지지 않아 의제배당으로 볼 수 없다는 것인지 불분명함.
- 위 기재부 예규는 spin-off도 우리 상법상 인적 분할과 동일하게 취급할 수 있다는 전제 하에 주식의 감자 여부에 관계 없이 의제배당에 해당한다고 본 것이므로, 기존 국세청 예규를 뒤집는 것이라고 말할 수 있음.

## 재산소비세 분야

**[심판례] 쟁점부동산의 매매계약에 따라 소유권이전등기 후 합의해제를 원인으로 소유권이전등기가 말소된 경우 당초 매매계약의 해제를 인정하여 쟁점부동산이 양도되지 않은 것으로 볼 수 있는지 여부 (취소)**

조심 2022서1757, 2022. 5. 12.

**[사안]** 청구인은 쟁점부동산의 매매계약에 대한 합의해제를 원인으로 소유권이전등기를 말소한 뒤 처분청에 쟁점부동산의 매매계약이 해제되어 양도가 이루어지지 않았다는 이유로 기 신고·납부한 양도소득세의 환급을 구하는 경정청구를 제기하였으나, 처분청은 잔금이 청산되고 소유권이전등기가 완료되었기에 합의해제를 원인으로 소유권이 환원되었더라도 당초 거래는 양도소득세 과세대상에 해당한다고 보아 이를 거부함.

**[판단]** 매매계약이 성립한 후 당사자 간에 합의해제를 한 경우 당초에 부동산 등을 양도한 것이 양도소득세 부과대상인 '자산의 양도'에 해당하는지 여부는 매매계약의 이행완료 여부, 양도소득세 납세의무의 성립 여부, 부과처분의 유무, 계약을 소급적으로 소멸시킬 객관적 사정의 변경 또는 부득이한 사유의 유무, 합의해제의 동기 및 의도 등을 종합적으로 판단하여야 할 것인데, 이 건 매매계약은 양수인의 공동주택 분양자격을 충족시키기 위하여 이루어졌다가 해당 거래조건이 부득이한 사유로 충족되지 아니하자 합의해제된 것으로 보이는바, 당초 매매계약이 적법하게 합의해제 되었다면 매매계약의 효력은 상실되어 양도가 이루어지지 않은 것이 되어 양도소득세의 과세요건인 자산의 양도가 있다고 볼 수 없다 할 것이고, 청구인에게 달리 조세회피 목적이 있다고 볼 만한 사정이 없어 보이므로 처분청이 쟁점부동산 매매계약의 합의해제를 인정하지 아니하고 경정청구를 거부한 이 건 처분은 잘못이 있는 것으로 판단됨.

**[심판례] 외환평가손익이 교육세법 시행령 제4조 제1항 제5호 나목에 따른 ‘외환매매손익’을 산정할 때 포함되는 것인지 아니면 기타영업외수익으로 하여 교육세 과세표준에 포함되는지 여부 (경정)**

조심 2021서1448, 2022. 5. 31.

[사안] 청구법인은 교육세 납세의무자로서 화폐성 외화표시 자산·부채를 법인세법 제42조 및 같은 법 시행령 제76조 제2항 제2호에 따라 사업연도 종료일 현재의 매매기준환율로 평가한 평가손익(“쟁점손익”)을 2015~2019사업연도 법인세 신고 시 사업소득 금액에 포함하였으나, 2015년 제3기~2019년 귀속분 교육세 신고 시에는 쟁점손익을 교육세 과세표준에 포함하지 않음. 처분청은 쟁점손익은 기타영업외수익으로서 교육세 과세표준에 포함되어야 한다고 보아 쟁점손익 합계액을 청구법인의 과세표준에 포함하여 교육세를 경정·고지함.

[판단] 기획재정부는 2021. 2. 17. 교육세법 시행령 제4조 제1항 제5호를 개정하여 외환매매손익에 법인세법 시행령 제76조 제1항 및 제2항에 따른 화폐성 외화자산·부채의 평가손익을 포함한다고 명시하면서 개정이유를 ‘외환매매손익에 화폐성 외화자산·부채의 평가손익 포함 명확화’라고 밝히고 있는바, 이는 2021. 2. 17. 개정된 교육세법 시행령 제4조 제1항 제5호 나목의 해석상 외환매매손익에 외환평가손익이 포함된다고 명확화한 확인적·선언적 규정으로 보이는 점, 외환매매손익과 파생상품 관련 손익은 합산하면서 외환평가손익을 기타영업외수익으로 보아 통산하지 않는다면 외환평가이익만 교육세 과세표준에 포함되는 결과가 발생하는 점을 고려하면 외환평가손실을 교육세 과세표준에 반영하지 않는 것은 납세자에게 과중한 교육세 부담을 지우는 것으로 보이는 점 등에 비추어 외환매매손익 산정 시 쟁점손익이 포함되는 것으로 봄이 타당함.

**[TKC 코멘트]**

- 위 심판례는 기존 입장(조심 2020서7836, 2021. 8. 10.)을 변경한 것임.
- 최근 대법원은 통화선도·스왑 평가손익이 구 교육세법 시행령 제4조 제1항 제5호에 포함된 다른 손익항목과 통산할 수 있는지 여부가 문제된 사안에서 이를 긍정한 바 있음(대법원 2021. 9. 9. 선고 2017두62488 판결). 해당 판결에서도 통화선도 등의 평가손익이 파생상품 등 거래의 손익을 통산하는 순손익에 포함되는 내용의 개정 규정을 확인적 규정으로 보았음.
- 결국 조세심판원의 입장변경은 위 대법원 판결의 취지에 따른 것으로 이해할 수 있음.

## [심사] 쟁점물건의 양도가 파산선고에 의한 처분에 해당하는지 여부 (기각)

2021-감심-537, 2022. 6. 2.

[사안] 청구인은 쟁점물건(토지 및 건물)이 경매로 매각되어 이에 대해 양도소득세를 신고하고 납부(일부)한 후, 쟁점물건의 양도소득이 '파산선고에 의한 처분으로 발생하는 소득'으로서 비과세에 해당한다는 이유로 양도소득세 경정청구를 하였으나 처분청은 이를 거부함.

[판단] 소득세법 제89조 제1항 제1호에 따르면 파산선고에 의한 처분으로 발생하는 소득에 대하여 양도소득세를 비과세한다고 되어 있고, 「채무자의 회생 및 파산에 관한 법률」 제411조 및 제412조에 따르면 파산재단에 속하는 재산상에 존재하는 유치권·질권·저당권·「동산·채권 등의 담보에 관한 법률」에 따른 담보권 또는 전세권을 가진 자는 그 목적인 재산에 관하여 별제권(파산재단의 특정재산에서 다른 채권자보다 우선하여 변제를 받을 수 있는 권리)을 가지며 별제권은 파산절차에 의하지 않고 행사한다고 되어 있는바, 쟁점물건의 경우에도 근저당권자의 별제권 행사로 인해 파산절차에 의하지 않고 임의경매를 통해 매각되었으므로 파산선고에 의한 처분으로 발생한 소득에 해당하지 않아 양도소득세 비과세대상이 아니므로 처분청의 이 사건 거부처분은 잘못이 없음.

### [TKC 코멘트]

- 별제권 행사로 인한 소득을 '파산선고에 의한 처분으로 발생하는 소득'으로 보아 양도소득세 비과세 대상에 해당한다고 볼 수 있는지에 관하여, 국세청은 비과세 대상에 해당한다고 보았으나(재재산46014-198, 2003. 7. 6. 등), 기획재정부는 비과세대상에 해당하지 않는다고 보아(조세법령운용-542, 2021. 6. 18.) 위 국세청 예규를 삭제하였음. 결국, 위 감사원 심사결정례는 위 기재부 입장을 따른 것으로 볼 수 있음.

## [예규] 평가기간 내 시세조종행위가 있는 경우 상장주식 평가방법

기획재정부 재산세제과-330, 2022. 3. 10.

상증세법 제63조 제1항 제1호 가목에 따라 상장주식을 평가하거나 같은 법 시행령 제29조에 따라 증자 전 또는 증자 후의 1주당 평가가액을 구하는 경우 평가기준일 이전·이후 각 2개월(같은 법 시행령 제29조의 경우 평가기준일 전 2개월 또는 후 2개월, "평가기간") 동안에 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제176조에 따른 시세조종행위 등이 확인되는 경우(시세조종행위 등의 사실·기간, 시세조종행위 등과 주가 상승 간 인과관계, 납세자가 시세조종행위 등에 관여하지 않은 사실이 법원의 확정된 판결에 의하여 확인되는 경우에 한함)에는 평가기간의 최종 시세가액의 평균액으로 하는 것이 부적당한 경우에 해당하여 평가기간 중 해당 시세조종행위 등이 있는 기간을 제외한 기간의 최종 시세가액의 평균액으로 평가할 수 있는 것임.

### [TKC 코멘트]

- 기존 국세청 예규에서는 평가기간 동안에 시세조종행위가 있더라도 해당 기간을 평가기간에서 제외하지 않았으나(서면-2021-법령해석재산-2360, 2021. 8. 12.), 위 기재부 예규에서는 법원의 확정판결에 의하여 시세조정행위 등이 확인되는 경우에 한하여 해당 기간을 평가기간에서 제외함.

## [예규] 가업상속공제 적용 시 피상속인이 상속개시일 현재 경영하고 있어야 하는지 여부

기획재정부 조세법령운용과-571, 2022. 5. 30.

상증세법 제18조 제2항 제1호에 따라 가업의 상속에 따른 공제를 적용할 때 피상속인이 상속개시일 현재 가업에 종사하지 아니하였다 라도 동 공제를 적용할 수 있는 것임.

### [TKC 코멘트]

- 위 기재부 예규는 피상속인이 건강상 불가피한 사유 없이 상속개시일 현재 가업에 종사하지 않은 경우에는 가업상속공제가 적용되지 않는다고 해석한 기존 국세청 예규(서면-2020-법령해석재산-4808, 2021. 8. 25.)를 뒤집은 것임.

## [예규] 유한책임회사 출자지분 상속 시 가업상속공제 적용이 가능한지 여부

서면-2019-법규재산-2914, 2022. 5. 31.

상증세법 시행령 제15조 제5항 제2호에 따른 '주식등'에는 유한책임회사의 출자지분이 포함되며, 이 경우 「상법」 제287조의 19 제1항에 따른 업무집행자를 상증세법 시행령 제15조 제3항 제1호 나목에 따른 대표이사로 보아 관련 규정을 적용하는 것임.

## [예규] 공익법인 등에 대한 외부회계감사 의무 대상 여부 판단 시, 지방자치단체 출연금이 출연재산가액에서 제외되는지 여부

서면-2022-법인-1073, 2022. 4. 26.

상속세 및 증여세법 시행령 제43조 제3항에 따라 회계감사 의무 제외 대상인 "해당 과세기간 또는 사업연도에 출연받은 재산가액 20억원 미만"인지 여부를 판단함에 있어, 지방자치단체로부터 받은 출연금은 "출연받은 재산가액"에는 포함되지 않는 것임.

## 지방세 분야

**[심판례] 기업부설연구소용인 쟁점건축물의 건축공사를 착공한 후 기성률이 약 85%인 상태에서 관련 법률이 납세자에게 불리하게 개정되었으므로 착공당시에 시행중인 법률에 따라 취득세를 면제해야 한다는 청구주장의 당부 (경정)**

조심 2021지2324, 2022. 5. 2.

**[사안]** 청구법인은 2011. 12. 26. 이 사건 토지를 취득한 후, 구 지방세특례제한법(2014. 12. 31. 법률 제12955호로 개정되기 전의 것, “종전법률”) 제46조에 따른 기업부설연구소용에 직접 사용하기 위하여 취득하는 부동산으로 감면 신청하여 취득세 등을 면제받았고, 2015. 6. 15. 및 2015. 9. 30. 이 사건 토지 위에 건축물을 신축하여 취득하고 기업부설연구소용으로 직접 사용하는 부분(“쟁점건축물”)에 대하여 지방세특례제한법(2014. 12. 31. 법률 제12955호로 개정된 것, “개정법률”) 제46조 및 그 부칙 제24조에 따라 취득세의 75%를 감면받았음. 이후 청구법인은 2020. 8. 12. 기업부설연구소용인 쟁점건축물을 착공한 후 관련 법률이 납세자에게 불리하게 개정된 경우에 해당하므로 원인행위 당시의 종전법률에 따라 쟁점건축물에 대한 취득세 등을 면제하여 달라는 취지로 경정청구를 제기하였으나, 처분청은 2020. 10. 5. 이를 거부함.

**[판단]** 기업부설연구소에 대한 취득세 면제규정은 1981. 12. 31. 지방세법에 신설되었고, 2011. 1. 1. 지방세특례제한법 제46조로 이관된 후, 2014. 12. 31. 관련 규정이 개정되어 감면율이 축소되기 전까지 범명만 변경되었을 뿐 그 내용은 30년 이상 동일하게 유지되어 온 점, 청구법인은 개정법률이 시행되기 전인 2012. 4. 19. 쟁점건축물의 신축허가를 받은 후 2012. 5. 17. 착공을 하였고, 개정법률이 시행될 당시(2015. 1. 1.)에는 이미 쟁점건축물의 기성률이 약 85%인 상태에서 2015. 6. 15. 사용승인된 것으로 보아 종전법률의 시행 당시에 과세요건의 충족과 밀접하게 관련된 원인행위로 나아감으로써 일정한 법적 지위를 취득하거나 법률관계를 형성하는 등 그 신뢰를 마땅히 보호하여야 할 정도에 이른 경우에 해당하는 것으로 보이는 점 등에 비추어, 청구법인이 지방세특례제한법이 개정되어 기업부설연구소용 부동산에 대한 취득세 감면율이 75%로 축소된 이후인 2015. 6. 15. 기업부설연구소용인 쟁점건축물을 취득하였다 하더라도 개정법률 부칙 제14조의 일반적 경과조치 및 신뢰보호 원칙에 따라 취득세를 면제하는 것이 타당하므로 처분청이 이 건 경정청구를 거부한 처분은 잘못이라고 판단됨.

**[심판례] 청구법인이 쟁점주식을 포괄적으로 인수하면서 쟁점법인의 완전모회사가 된 것은 과점주주 집단 내 거래이므로 간주취득세 과세대상으로 볼 수 없다는 청구주장의 당부 (기각)**

조심 2021지2713, 2022. 5. 18.

**[사안]** 처분청은 청구법인이 설립 당시 A주식회사(“쟁점법인”)의 발행주식 전부(“쟁점주식”)를 포괄적으로 이전받아 취득하면서 과점주주에 해당하게 되었음에도 과점주주 취득세 등을 신고하지 않았다고 보아 취득세 등 과세예고 통지를 하였으나, 청구법인은 이에 불복하여 과세전적부심사를 청구하였음. 처분청은 지방세특례제한법 제57조의 2와 같은 법 제177조의 2에 따라 85% 취득세 감면대상에 해당하므로 위 감면을 적용하여 산출한 취득세 등을 부과·고지함.

**[판단]** 청구법인은 쟁점법인 발행주식의 전체 지분을 포괄적으로 이전 받으면서 쟁점법인의 완전모회사가 되었고, 이는 쟁점법인의 기존 과점주주와 새롭게 특수관계를 형성하면서 거래한 과점주주 집단 내 거래이므로 애초에 간주취득세 과세대상이 아니라고 주장하나, 주식의 포괄적 이전이 지방세법 제7조 제5항에 따른 간주취득세 과세대상에 해당함을 전제로 하여 지방세특례제한법 제57조의 2 제5항에서 취득세 면제 규정을 두고 있는 것이고, 비록 2014. 12. 31. 신설된 지방세특례제한법 제177조의 2 규정에 따라 전액 면제가 아닌 85%까지만 감면되는 것으로 제한된다고 하더라도 그러한 사유로 간주취득세 과세대상이 아니라고 보기도 어려운 점, 주식을 보유하고 있지는 않았지만 과점주주와 특수관계를 형성하고 있어 지방세기본법 제46조 제2호에 해당하는 자가 그 과점주주로부터 주식을 이전받은 경우라면 이는 과점주주 집단 내 거래로서 간주취득세 과세대상이 아니라고 할 것인데, 청구법인은 「상법」 제360조의 15에 따른 주식의 포괄적 이전의 결과로 비로소 설립된 법인으로서, 쟁점주식 거래 전에 존재하지 않던 청구법인이 지방세기본법 제46조 제2호에 따른 쟁점법인의 기존 과점주주와 그 특수관계인의 범위에 포함된다고 보기 어려운 점, 청구법인은 쟁점주식을 취득함으로써 기존 과점주주와 별개로 최초로 쟁점법인의 과점주주가 되었으므로 문언해석상 과점주주 간주취득세 과세대상에 해당한다고 보는 것이 타당한 점 등에 비추어 처분청이 쟁점주식이 포괄적으로 청구법인에게 이전됨에 따라 간주취득세 납세의무가 성립한 것으로 보아 청구법인에게 취득세 등을 과세한 이 건 처분은 달리 잘못이 없다고 판단됨.

**[예규] 의과대학 부속병원 내 전공의 숙소, 연구실험실, 의국이 학교 등의 교육사업에 직접 사용하는 부동산에 해당하는지 여부**

지방세특례제도과-756, 2022. 4. 6.

지특법 제41조 제7항의 감면 대상으로 규정하는 의과대학의 부속병원이 의료업에 직접 사용하는 부동산의 범위는 의료법에 의한 의료인의 진료행위와 직·간접적으로 관련이 있는 용도로 사용되는 부동산에 적용되어야 할 것인바, 병원의 운영과 관련하여 ‘교수연구실, 전공의 숙소, 연구실험실, 의국 등’은 의사가 환자 치료와 진료를 위한 의료업과 관련된 부수시설로 보아야 할 것이므로 지특법 제41조 제1항 및 제2항에 따른 학교 등이 해당 사업에 직접 사용하는 부동산에 해당하지 않는다고 판단됨.

## 관세 분야

### [심판례] 적재확인서 사후 발급신청 거부처분의 당부 (기각)

조심 2022관0027, 2022. 5. 4.

[사안] 청구법인은 2021. 8. 26. 외국무역선(선명: OOO, 이하 “쟁점선박”)을 「관세법」 제144조에 따라 내항선으로 자격을 전환하면서, 쟁점선박에 적재되어 있던 BUNKER-C 등 잔존유류(이하 “쟁점물품”)를 수입신고 납부하였음.

쟁점선박은 2021. 8. 26. 「관세법」 제144조에 따른 내항선에서 외국무역선으로의 자격전환 승인절차를 이행하지 아니한 채 출항하였고, 2021. 11. 4. 「수출용원재료에 대한 관세 등 환급 사무처리에 관한 고시」(이하 “관세환급고시”) 제68조에 따른 ‘환급대상수출물품 반입(적재)확인(신청)서’(이하 “쟁점적재확인서”)의 발급을 신청하였으나, 처분청은 2021. 11. 5. 이를 거부하여 이에 2022. 1. 5. 심판청구를 제기함.

[판단] 관세환급고시는 선용품에 대하여 적재허가 및 적재확인 절차를 별도로 규정하고 있으며, 특히 자격전환 선박의 잔존유류에 대하여는 과세유류와 국내운항 중 공급 및 소비된 유류의 양을 확인할 수 있는 관련 서류를 제출하여 적재허가를 받도록 규정하고 있는 점, 관세환급고시에서 일부 보세공장 등 반입물품에 대하여는 반입확인서 사후 발급을 허용하고 있으나, 이와 달리 선용품에 대한 적재확인서는 사후 발급을 허용하고 있지 아니하고, 관세청장도 법령해석을 통해 일관되게 적재확인서 사후 발급을 허용하고 있지 아니한 점, 쟁점선박 출항 당시 세관장이 잔존유량(또는 쟁점검정서)을 확인하였다는 객관적인 자료가 부족해 보이는 점 등에 비추어, 처분청이 쟁점 적재확인서 사후 발급신청을 거부한 이 건 처분은 잘못이 없음.

#### [TKC 코멘트]

- 국내외를 오가는 선박이나 항공기의 경우 그 특수성으로 인해 관세법이나 관세환급고시에서도 세부적으로 법을 규정하고 있는 경우가 많음. 통상 선박의 경우 우리나라 최초 입항 시 수입신고를 하고, 외국무역선의 자격을 내항선으로 자격전환이 필요하며, 이 때 실무상 잔존유에 대해서도 수입신고와 함께 관세를 납부하게 됨. 그 선박이 다시 국외로 나가는 외항선이 될 때는 자격 내변 된 선박을 다시 자격 외변으로 전환이 필요하므로, 자격전환과 함께 “환급대상수출물품적재확인서”를 작성하여 환급을 하게 되며 이 절차들은 법과 고시 등에 규정되어 있음. 조세심판원에서 동일 사안에 대해 조심 2020관0018(2020. 9. 21.)으로 다른 사례가 존재함.

**[심판례] 청구법인에게 DDD제조를 위탁한 BBB 그룹 DDD브랜드의 국내권리자인 AAA가 해외권리자인 BBB Holdings 등에 지급하는 쟁점 로열티가 쟁점물품과 관련되고 거래조건으로 지급되는지 여부 (기각)**

**조심 2021관0074, 2022. 4. 26.**

[사안] BBB 그룹의 DDD 브랜드의 국내 권리권자인 AAA는 해외 권리권자인 BBB Holdings와 DDD에 대한 라이선스 계약을 체결하고 DDD에 부착하는 상표 사용대가로 순 매출액의 일정부분을 로열티로 지급하며, 한국 내 제품의 제조, 생산, 수입판매, 마케팅, 유통과 관련된 상표 및 기술 등에 대한 권리사용을 허여 받음.

청구법인은 BBB의 자회사가 100% 출자하여 설립된 법인으로, 청구법인과 AAA는 완제품 DDD의 제조위탁 계약을 체결하고, 완제품 DDD를 제조하기 위해 EEE 등으로부터 주요 원재료인 FFF와 포장재(쟁점물품)를 수입함.

한편, 청구법인은 정기 수입세액 정산업체로 수출입신고내역 등 정기 수입세액 정산보고서를 제출하였고 처분청은 정기수입세액 정산결과 통보를 통해 청구법인에게 DDD제조를 위탁한 AAA가 해외권리자에게 지급하는 권리사용료 중 "쟁점로열티가 쟁점물품과 관련성 및 거래조건성이 성립하므로 과세가격에 가산되어야 한다"고 통지하였음.

이에 따라 청구법인은 2019. 1. 10. 쟁점물품의 과세가격에 쟁점로열티를 가산하여 수정신고·납부하였으나, 2020. 12. 31. 청구법인은 처분청에 쟁점로열티는 쟁점물품과 관련이 없고 거래조건으로 지급되는 것이 아니므로 수정신고금액을 환급하여 달라는 취지의 경정청구를 하였고, 이에 처분청은 이를 2021. 2. 23. 등 여러 차례 각 거부하였기에 2021. 5. 20. 심판청구를 제기함.

[판단] 쟁점로열티에는 DDD의 제조와 관련된 지적재산권에 대한 대가가 포함되어 있는 것으로 보이고, 쟁점물품에는 BBB 그룹이 자사브랜드 DDD의 품질을 유지하기 위한 노하우가 체화되어 있으며, 청구법인은 BBB 그룹의 DDD 제조 노하우에 따라 쟁점물품을 구매하고 있는 점 등에 비추어 쟁점로열티와 쟁점물품은 서로 관련이 있는 것으로 판단함.

또한, 청구법인은 BBB 브랜드의 DDD를 제조함에 있어 BBB 그룹이 추구하는 제품의 품질 및 제조방식과 관련하여 라이선서가 수시로 제공 또는 승인한 사양·기준을 준수하여야 하고, 라이선서가 승인한 표준품질의 자재로 제품을 제조하여야 하며, 브랜드 기준 및 생산자재를 엄격하게 준수하여 제품을 생산할 의무가 있고, 공급자로부터 생산자재를 구매하기 전 라이선서에게 사전 승인을 받아야 하는 등 청구법인에게는 쟁점물품에 대한 구매선택권이 없어 보이며, 쟁점물품과 쟁점로열티의 거래당사자들은 모두 특수관계가 있어 청구법인이 로열티의 지급주체가 아니라는 점만으로 쟁점물품과 쟁점로열티 사이에 거래조건성이 성립하지 않는다고 단정하기 어려움. 따라서 쟁점로열티는 쟁점물품과 관련이 있고 거래조건으로 지급된 것으로 보이므로 과세가격에 쟁점로열티를 가산하는 것으로 판단함.

**[TKC 코멘트]**

- 관세법의 제30조 제1항 제4호 및 동법 시행령 제19조에 따라 "권리사용료" 관련하여 규정하고 있음. 권리사용료의 가산 여부를 판단할 때는 수입물품과의 관련성과 거래조건을 확인하여 관련성과 거래조건이 모두 충족되었을 때, 과세가격에 권리사용료를 가산함. 판례와 같이 수입업체에서 완제품을 만드는 데 사용하는 원재료를 수입하고, 수입업체가 아닌 국내 권리권자가 권리사용료를 지급할 때, 수입업체에서는 그 거래구조 및 사실관계에 대해 파악이 쉽지 않을 뿐 아니라, 동일한 사실관계에 대해서 과세관청과 수입자 사이에 "관련성과 거래조건"의 판단에 참여한 대립이 있을 수 있음.
- 여러 관계사가 있는 다국적 기업일수록 수입자가 로열티의 지급주체가 아니더라도, 수입물품의 거래구조에 대해 파악하고 미리 과세가격에 대한 적정성을 점검해볼 필요가 있으며 거래의 본질을 객관적으로 파악하는 시각이 필요함.

**삼성KPMG 세무본부**  
**Tax Knowledge Center**

[kr-fmtaxtkc@kr.kpmg.com](mailto:kr-fmtaxtkc@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.

© 2022 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.