



Creating the future, together Korean Tax Newsletter

2020년 8월

• 예규·판례

가. 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 산출한 금액으로 한다고 규정되어 있으며 각 사업연도 소득은 「법인세법」에 따른 익금 총액에서 손금 총액을 차감하는 것이므로 쟁점로열티도 익금에 해당되어 과세표준에 포함되는 국외원천소득으로 판단됨 (조심 2019 서 4334, 2020.07.10)

▣ 처분의 경위

- 청구법인은 2013~2016 사업연도에 대한 법인세 통합조사 실시 결과 중국 자회사에 디스플레이 패널 공정 및 제조기술의 사용을 허락하였으나 그에 대한 기술사용료를 수취하지 아니한바 자회사 매출액의 3%(이하 “쟁점로열티”)를 해당 기술사용료의 정상가격으로 보아 쟁점로열티를 익금에 가산하도록 하는 결과통지서를 수령하였습니다.

- 이후 청구법인은 쟁점로열티가 외국납부세액공제 한도금액 계산시 국외원천소득에 포함되는 것으로 판단하고 외국납부세액공제 금액을 재계산하여 경정청구를 제기하였으나, 처분청은 이를 거부하는 통지를 하였습니다.
- 청구법인이 쟁점로열티를 외국납부세액공제 한도금액 계산시 국외원천소득에 포함한 이유는 아래와 같습니다.
 - ✓ 쟁점로열티는 발생원천이 국외이고 당해 사업연도 과세표준 계산 시 포함되어 있으며, 외국에서 납부할 세액이 없는 국외원천소득은 외국납부세액공제 한도액 계산 시 제외한다는 명문의 규정이 없는 점
 - ✓ 외국납부세액 공제는 외국에서 실제 납부한 세액을 대상으로 공제하는 것이 아니라 국내에서 납부할 법인세액의 범위에서 공제되므로 쟁점로열티를 국외원천소득에 포함하여 공제한도액을 산정하여도 이중과세 해결이라는 제도 취지에 벗어나지 않음
 - ✓ 여타 외국에서 납부할 세액이 없는 소득(외국납부세액공제 일괄한도방식 채택 시 외국납부세액이 없는 국가에서 발생한 소득금액, 조세조약으로 상대국에서 비과세된 소득금액 및 고정사업장이 없는 사업소득 등)도 국외원천소득금액에 포함됨
 - ✓ '소득종류별 외국납부세액 명세서' 서식 작성요령에서도 외국에서 납부할 세액이 있는지 여부와 관계없이 모든 국외원천소득을 기재하도록 하고 있음
 - ✓ 「국제조세조정에 관한 법률」에 따라 익금에 가산되어 국외원천소득에 포함된 금액을 「법인세법」에 따른 외국납부세액공제 한도액 계산 시에만 국외원천소득에서 제외하는 경우 상호 배치됨
 - ✓ 이자소득과 지급보증수수료를 정상가격으로 과세조정한 사례에 대해서도 해당 소득을 국외원천소득에 포함하도록 해석함
- 과세관청에서는 아래 이유에서 쟁점수수료의 익금귀속시기를 청구법인이 쟁점수수료를 지급받은 날로 보아 법인세를 경정·고지하였습니다.
 - ✓ 외국납부세액공제 한도액 계산 시 적용하는 국외원천소득은 국외에서 법인세를 납부하거나 납부할 것이 확정된 소득을 말하는 것으로 쟁점로열티의 경우 중국자회사의 지급을 면제하고 있어 중국에서 법인세를 납부하였거나 향후 납부할 것이 없고 이에 따라 이중과세 문제가 없음에도 외국납부세액공제를 추가적으로 허용할 경우 입법취지에 반하며 과세권이 부당하게 침해됨

■ 결정 이유(납세자 승)

- 조세심판원에서는 아래의 이유에서 청구를 인용하였습니다.
 - ✓ 「법인세법」 제 57 조 제 1 항 은 내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어있는 경우를 외국납부세액공제 요건으로 하고 있고 「법인세법 시행령」 제 94 조 제 15 항에서 국외원천소득은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 산출한 금액으로 한다고 규정되어 있으며 각

사업연도 소득은 「법인세법」에 따른 익금 총액에서 손금 총액을 차감하는 것이므로 쟁점으로열티도 익금에 해당되어 과세표준에 포함되는 국외원천소득으로 보이는 점

- ✓ 「법인세법 시행령」 제 94 조 제 15 항에서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액이 있는 경우에는 이를 차감한 금액으로 한다고 명시하고 있는 반면 쟁점으로열티와 같이 외국에서 과세되지 아니한 소득의 경우 국외원천소득에서 차감한다는 명문의 규정이 없음
- ✓ 외국납부세액공제 한도액 계산시 국외원천소득에 대응하는 직접 또는 간접비용의 경우도 과세표준(분모)에서 제외되는 이유로 국외원천소득(분자)에서 차감하고 있어 쟁점으로열티의 경우도 분모인 과세표준에 포함되므로 분자인 국외원천소득에도 포함하는 것이 계산상 합리적임
- ✓ 외국납부세액공제는 국외원천소득이 발생한 국가별로 외국에서 실제 납부한 세액 중 해당 국외원천소득에 국내 세율을 적용한 세액까지만 공제되는 것으로 실제 외국에 납부한 세액이 전혀 없으면 공제가능한 세액도 없는 것이므로 쟁점으로열티를 국외원천소득에 포함하는 경우에도 과다공제 문제는 발생하지 아니함
- ✓ 쟁점으로열티를 국외원천소득에 포함하여 외국납부세액공제 한도금액이 늘어나는 경우에도 동일한 소득에 대해 우리나라와 외국에서 이중으로 과세하는 경우를 차단하려는 제도의 취지에 벗어나지 아니함

■ 평석

- 법인세법 제 21 조 제 1 호에 따르면 외국법인세액은 원칙적으로 손금불산입으로 처분하나, 각 사업연도의 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우로서 그 국외원천소득에 대하여 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우 세액공제방식이나 손금산입방법 중 하나를 선택하여 적용할 수 있습니다(법인세법 제 57 조 제 1 항).
- 납세자가 외국납부세액 공제의 방식을 선택하여 세액공제를 하는 경우, 아래의 산식을 한도로 하여 세액공제가 가능합니다.

$$\text{공제한도금액} = A \times \frac{B}{C}$$

A: 해당 사업연도의 산출세액(제55조의2에 따른 토지등 양도소득에 대한 법인세액 및 「조세특례제한법」 제100조의3에 따른 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세액은 제외한다)

B: 국외원천소득(「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따라 세액감면 또는 면제를 적용받는 경우에는 세액감면 또는 면제 대상 국외원천소득에 세액감면 또는 면제 비율을 곱한 금액은 제외한다)

C: 해당 사업연도의 소득에 대한 과세표준

- 처분청에서는 위 산식 중 B(국외원천소득)의 정의를, 실제 발생한 소득이라고 해석하여 세액공제 한도 범위를 줄이고자 하였으나, 조세심판원에서는 위

국외원천소득이란 실제 발생한 소득 뿐만 아니라 국조법상 정상가격 법리에 의해
익금 산입된 금액도 국외원천소득이라고 본 것입니다.

**나. 의류 소매업자가 거래처로부터 상품을 외상매입하고, 상품 판매 후 일정
판매수수료를 공제한 상품판매 대금을 거래처에 지급하는 거래에
있어서, 세금계산서를 의류 소매업자가 상품을 소비자에게 판매한
시점이 아닌 거래처로부터 상품을 인도받는 시점에 발행한 경우에도
'사실과 다른 세금계산서'에 해당하지 않음 (조심 2020 서 220,
2020.07.07)**

■ 처분의 경위

- 청구법인은 의류소매업을 영위하고 있으며, 쟁점거래처로부터 상품을 외상매입하고, 상품판매 후 일정률의 판매수수료를 공제한 상품판매 대금을 쟁점거래처에 지급하는 거래(이하 "쟁점거래")를 하고 있습니다.
- 쟁점거래처는 쟁점사업장에 자신들의 POS 시스템을 사용하도록 하고, 이를 통해 판매수량, 판매금액 및 재고수량을 관리하고 있으며, 청구인에게 제품을 납품하면서 최종소비자 판매예정가의 67%를 납품가로 하여 세금계산서를 발급하고, 제품을 반품시 당초 납품가액으로 (-)세금계산서를 발급하였습니다.
- 처분청은 쟁점거래에 대한 부가가치세 환급신고문을 검토한 결과 쟁점거래 형태를 특정매입거래로 보고 매출세액 중 청구인이 쟁점거래처에서 받기로 한 판매수수료를 33%를 제외한 67%를 판매분 매입세액으로 인정하고, 나머지 재고분 매입세액은 불공제하였습니다.
- 청구법인은 이에 불복하여 심판청구를 제기하였습니다.

■ 결정 이유(납세자 승)

- 과세관청에서는 아래의 이유로 특정매입거래의 경우 대리점에서 판매된 시점을 제조업자의 공급시기로 보아야 한다고 주장하였습니다.
 - ✓ 「부가가치세법」제 9 조 제 1 항에 정한 '인도 또는 양도'는 실질적으로 얻은 이익의 유무에 불구하고 재화를 사용·소비할 수 있는 권한을 이전하는 일체의 원인행위를 모두 포함하는 것임(대법원 2008 두 13446,2009.6.23.)
 - ✓ 쟁점거래처가 청구인에게 납품한 시점에 재화 전체의 사용·수익권이 청구인에게 이전되는 것이 아니라 청구인이 소비자에게 판매된

상품의 소유권만 청구인에게 이전되고, 판매되지 않은 재고 상품의
사용·수익권은 여전히 쟁점거래처에 있다고 할 것

- 조세심판원에서는 아래의 이유에서 청구를 인용하였습니다.
 - ✓ 납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있는 것이고, 과세관청으로는 특별한 사정이 없는 한 납세의무자가 선택한 법률관계를 존중하여야 할 것임(대법원 2001.8.21. 선고, 2000 두 963 판결)
 - ✓ 위탁매매거래인지 일반매매거래인지가 불분명하지만 거래당사자가 법적 거래형식을 매매거래로 약정하고 일반매매 형식에 따라 세금계산서가 수수되어 조세탈루나 거래사실이 왜곡되지 아니하였다면 해당 세금계산서를 사실과 다른 세금계산서로 볼 수는 없는 점(조심 2016 부 275, 2016.12.20.)
 - ✓ 청구인은 거래당사자간 체결한 특약점거래약정서에 따라 쟁점거래처로부터 상품이 인도되는 시점에 세금계산서를 발급받았고, 쟁점거래처도 발급한 세금계산서의 거래내역과 동일하게 부가가치세를 신고·납부하여 부가가치세의 탈루나 거래사실이 왜곡되지 아니한 점
 - ✓ 위탁매매와 일반매매의 구분 오류에도 불구하고 거래사실이 확인되고 부가가치세 탈루가 없는 경우 당사자가 수수한 세금계산서를 적법한 세금계산서로 인정하는 등 부가가치세 매입세액공제 요건을 완화하여 과세권 남용 방지와 납세자의 권익을 보호하고자하는 취지로 2019.2.12. 「부가가치세법 시행령」제 75 조 제 9 호 및 제 10 호 가 신설된 점

■ 평석

- 부가가치세법상 재화의 공급 거래에 있어서 거래의 법적 성격이 매매거래인지 위탁거래인지가 명확하지 않은 경우가 있는데, 이 같은 경우 과세관청에서는 납세자가 발행한 세금계산서를 '사실과 다른 세금계산서'로 보아 매입세액불공제하는 사례들이 있었습니다.
- 위와 같은 경우 부가가치세의 특성상 조세탈루가 발생하지 않음에도 불구하고, 거래의 실질에 대한 이견 때문에 매입세액을 불공제하는 것은 납세자에게 억울한 점이 있어 과세관청에서도 “위탁매매임이 명백히 확인되는 경우 위탁자를 공급자로 하여 세금계산서를 발급하는 것이나, 위탁매매인지 일반매매거래인지가 불분명하지만 거래당사자가 법적거래형식을 매매거래로 약정하고 일반매매형식에 따라 세금계산서가 수수되어 조세탈루나 거래사실이 왜곡되지 않았다면 해당 세금계산서를 사실과 다른 세금계산서로 보는 부당하다”는 입장이었습니다(서면-2015-법령해석부가-2429, 2015.12.14.).

- 이에 부가가치세법 시행령 제 75 조가 2019. 2. 12. 개정되어
일반매매/위탁매매/대리인에 의한 매매인 경우, 거래 당사자가 선택한 법적
형식대로 세금계산서가 발행되고, 부가가치세가 신고·납부되었다면
매입세액불공제 예외 사유에 해당되었습니다.
- 처분청에서는 쟁점거래가 위 시행령의 시행시기인 2019. 2. 12. 이전 거래이므로
위 시행령이 적용되지 않는다고 주장하였으나, 조세심판원에서는 매매의 실질이
불분명하지만 거래당사자가 법적 거래형식을 택하고, 그에 따라 세금계산서를
수수한 경우, 조세탈루나 거래사실이 왜곡되지 않았다면 해당 세금계산서를
'사실과 다른 세금계산서'에 해당하지 않는다는 이유로 과세처분을 위법하다고
판단하였습니다.

Back to top



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/kr/about to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's approximately 286,000 people make an impact that matters at www.deloitte.com

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2020. For information, contact Deloitte Anjin LLC

To no longer receive emails about this topic please send a return email to the sender with the word "Unsubscribe" in the subject line.