

실질과세원칙의 적용을 통한 관세법상 구매자와 판매자 확정에 대한 연구

관세법인 GTMS 변호사, 관세사 강 정 모

*논문접수: 2017. 2. 20. *심사개시: 2017. 3. 21. *게재확정: 2017. 4. 14.

〈 목 차 〉

I. 서론	2. 납세의무자와 구매자
1. 연구의 배경과 목적	3. 구매대리인과 판매대리인
2. 연구의 범위와 방법	4. 소결
II. 관세법상 구매자 및 판매자의 개념	IV. 관세평가와 실질과세원칙의 적용국면
1. 개요	1. 실질과세원칙의 개념
2. 민사법상 거래당사자 확정의 원칙	2. 실질과세원칙의 구체적 적용범위
3. 구매자와 판매자의 개념 도출	V. 실질거래당사자 적용사례 검토 및 발전방안
4. 소결	1. 사례검토
III. 관세법상 구매자 및 판매자와 유사개념 비교	2. 발전방안
1. 개요	VI. 결론

I. 서론

1. 연구의 배경과 목적

최근 국제거래에 있어 제품의 기획, 생산, 판매, 홍보 등의 기능이 점점 세분화되어 감에 따라 국제매매계약에 참여하는 당사자가 점점 늘어나고 있는 추세이다. 그리고 국제매매계약에 있어 거래당사자가 늘어난다는 것은 그 거래계약의 구조가 더

욱 복잡해지고 있다는 것과 같은 의미이다. 이렇게 복잡해진 거래구조를 악용하여, 본인의 조세납부의무를 회피하거나, 과세표준을 낮게 계산하게 하는 구조를 만들어 정당한 세액보다 낮은 세액을 납부하려는 시도 역시 점점 늘어나고 있다.

관세 역시 납부의무를 회피하거나 낮은 관세액을 납부하기 위한 시도가 존재하고 있으며, 복잡한 거래구조를 이용하여 본인

이 국제매매계약의 당사자가 아니라거나, 형식상 제3자로부터 물품을 구매하는 구조를 통해 낮은 세액을 납부하고자 하는 시도를 적발하기 위해 과세관청 역시 여러 과세논리를 개발하고 있다.

그 중 특히 당사자가 선택한 형식적인 거래구조가 아닌 실질적인 거래구조를 파악하여, 실질 구매자 및 판매자를 확정하는 형태의 과세논리를 통해 형식상 특수관계 없는 당사자와의 거래이지만, 실질은 특수관계 있는 당사자와의 거래라거나, 형식상 제3자가 지급하는 권리사용료이지만 실질은 거래당사자 간 지급되는 권리사용료이므로 이를 가산하여야 한다는 논리 등이 있다.

그러나 이러한 논리는 거래당사자가 헌법으로 보장된 거래형성의 자유를 통해 선택한 거래형식을 과세관청에서 재구성하여 이를 과세하는 것으로 그 적용에 있어 신중하게 접근할 필요가 있다. 특히, 위와 같은 과세논리는 국세기본법 상 실질과세원칙에 따라 엄격하게 적용되어야 할 필요가 있다.

따라서 본 논문은 물품의 수입거래에 있어 구매자와 판매자의 개념이 무엇인지를 명확히 하고, 그러한 개념에 따라 거래당사자를 확정함에 있어 고려하여야 하는 요소들은 무엇인지 살펴, 국세기본법 상

실질과세원칙이 관세 측면에 있어 어떻게 적용되고 있는지를 살펴봄으로써, 관세에서 실무적으로 실질과세원칙을 적용하여 판매자와 구매자를 확정할 때, 고려하여야 하는 점과 향후 발전방향을 제시하고자 한다.

2. 연구의 범위와 방법

본 연구는 관세법 및 WTO 관세평가협정상 개념인 판매자와 구매자의 정의를 명확하게 하는 것과 국세기본법에서 정하고 있는 실질과세원칙을 소개하고 관세법에서 그러한 실질과세원칙이 어떤 국면으로 적용되고 있는지 살피는 것을 그 범위로 한다.

법률상 개념인 관세법상 판매자와 구매자의 개념을 명확하기 밝히기 위해 한국을 포함한 각 국가의 법령이나 판례의 개념들을 통해 이를 도출하며, 판매자와 구매자의 유사개념인 납세의무자와 판매대리인, 구매대리인과의 개념 비교를 통해 각각의 개념을 좀 더 명확하게 하고자 한다. 특히, 민사법의 고유한 개념인 매매에서 파생된 판매자와 구매자의 개념을 찾기 위하여 민사법상 의사표시 해석 방법을 통해서 관세법상 판매자와 구매자의 개념을 도출하고자 한다.

실질과세원칙은 그 개념과 국세기본법에서 정하는 요건들을 조항별로 확인하고,

관세 측면에서 실질과세원칙이 적용되는 국면을 사례분석을 위주로 살펴보고자 한다.

본 연구는 각국의 법령, 당국에서 발행하는 각종 자료와 정기·비정기 간행물, 판례, 관련 서적, 학자들의 연구논문 등의 문헌조사에 의한 방법으로 이루어졌다.

본 논문의 구성은

제1장 서론에서는 연구의 배경과 목적, 연구의 방법과 범위에 대해 설명하고자 한다.

제2장에서는 관세법상 구매자와 판매자의 개념을 민사법 상 의사표시 해석의 방법, 법령해석의 방법, 국내 및 해외 법령상의 개념 등을 통해 도출하고자 한다.

제3장에서는 구매자와 판매자의 개념과 유사개념으로 실무상 자주 혼란이 발생하는 납세의무자와 구매대리인 및 판매대리인의 개념과 비교·분석을 통해 구매자와 판매자의 개념을 더욱 명확히 하고자 한다.

제4장에서는 국세기본법 상 실질과세원칙이 관세에서 어떻게 적용되는지에 대해 판례를 위주로 적용요건 등을 분석하고자 한다.

제5장에서는 최근 관세사건 중 실질당사자 적용을 한 사례 검토를 통해 관세법의 실질당사자 적용에 있어 발전방안을 검토한다.

제6장에서는 본 논문의 결론으로서 연구한 내용을 요약하고 시사점을 제시한다.

II. 관세법상 구매자 및 판매자의 개념

1. 개요

관세법령상 판매자(Buyer)와 구매자(Seller)¹⁾라는 개념은 과세가격의 일반원칙을 규정하고 있는 관세법 제30조에서 주로 확인된다. 즉, 원칙적인 수입물품의 과세가격인 ‘실제 지급하였거나 지급하여야 할 가격(Price Actually Paid or Payable)’의 지급주체는 구매자로 규정²⁾되어 있으며, 실제지급금액에 가산하여야 하는 가산요소들의 지급주체도 구매자로 규정되어 있다.

판매자의 개념 역시 WTO 관세평가협정 제1조의 주해에서 실제지급금액을 직접 수취하는 상대방 또는 실제지급금액의 이익을 누리는 자의 개념으로 사용되고 있으

1) 본 연구 상 구매자와 판매자의 영문은 WTO 관세평가협정 상 Buyer와 Seller로 정하고 있어 이에 따른다. 예를 들어 WTO 관세평가협약 제1부 관세평가규칙 제1조 제1항 (d)목의 “that the buyer and seller are not related, or where the buyer and seller are related, that the transaction value is acceptable for customs purposes under the provisions of paragraph 2”.

2) 관세법 제30조 제1항.

며³⁾, 관세법상 원칙적인 과세가격 결정방법을 부인할 수 있는 특수관계 여부를 판단하는 기준이나 사후귀속이익의 귀속 주체로도 판매자의 개념이 사용되고 있다.⁴⁾

이렇듯 관세법, 그 중에서도 특히 관세평가영역에 있어서 구매자와 판매자의 개념을 명확히 하는 것은 과세표준을 계산하는 기초가 되는 실제지급금액이 어떤 금액인지 특정하고, 원칙적인 관세평가가 아닌 예외적인 관세평가(관세법 제31조 내지 제35조에 따른 과세가격 결정)를 하여야 하는지 여부를 판단하는 기준이 된다. 하지만 관세법과 WTO 관세평가 협정상 구매자와 판매자의 확정하는 요건이나 기준이 무엇인지를 찾을 수 없어 실무상 혼란이 있다.

따라서 본 장에서는 구매자와 판매자가 무엇을 의미하는 것인지 여러 법률해석 방법을 통해 찾아보도록 하겠다.

2. 민사법상 거래당사자 확정의 원칙

가. 논의의 필요성

논의에 들어가기에 앞서, 민사법상 계약 당사자를 결정하는 원칙에 대해 간략하게 소개하고자 한다. 당사자 간 계약관계에 있어 계약관계에 관여되어 있는 여러 당사자들 가운데 누가 거래당사자에 해당하는지를 확정하는 문제는 기본적으로 민사법상 의사표시를 해석하는 분야로 많은 논의가 존재⁵⁾하고 있다. 물론 민사법과 조세법은 그 적용분야가 사법인지 공법인지 여부나 입법목적의 차이 등으로 동일한 해석논리가 적용되지 않는다고 볼 수 있지만, 조세법을 정확하게 이해하기 위해서는 민사상 법률효과를 발생시키는 법률요건으로서의 법률행위 등을 세법상 과세요건과 연계하여 이해할 필요가 있다는 점⁶⁾은 분명한 것으로 보인다.

나. 법률행위 해석의 방법

계약은 2인 이상의 당사자가 청약과 승낙이라는 서로 대립하는 의사표시를 하고, 그 합치로 성립하는 법률행위⁷⁾이다. 여기서, 법률행위란 일정한 법률효과의 발생을 목

3) “Article VII of the general agreement on tariffs and trade 1994, Annex I . Notes and Supplementary Provision, Note to Article 1 Price actually paid or payable”

1. The price actually paid or payable is the total payment made or to be made by the buyer to or for the benefit of the seller for the imported goods.

4) 관세법 제30조 제3항 제3호, 제4호.

5) 예를 들어, 금융계약을 체결함에 있어 타인의 명의로 계약을 체결하였을 때 금융계약의 당사자를 계약체결명의자로 볼 것인지, 실제 자금을 출연한 자로 볼 것인지 여부.

6) 정병용, 민법과 세법, p.16.

적으로 하는 하나 또는 수개의 의사표시를 없어서는 안 되는 꼭 필요한 요소로 하는 법률요건⁸⁾을 말한다. 결국, 계약은 의사표시를 중심으로 당사자 간 의무와 권리를 발생시키는 것을 목적으로 하는 행위이므로 계약의 내용(목적이 되는 대상물건, 가격 등) 뿐 아니라 계약의 당사자가 누구인지의 여부는 결국 당사자의 의사표시를 해석하는 문제로 귀결된다.

이러한 법률행위의 해석의 방법은 전통적으로 법률행위의 해석에 있어서 표현의 문자적·언어적 의미에 구속되지 않고 표의자의 실제 의사, 즉 내심의 효과의사를 추구하는 자연적 해석이 가장 우선하며, 내심적 효과의사와 표시행위가 일치하지 않는 경우, 상대방의 시각에서 표시행위의 규범적·객관적 의미를 탐구하는 규범적 해석을 적용하며, 2가지 해석방법으로 법률행위를 해석할 수 없는 경우 당사자의 가정적 의사를 탐구하는 보충적 해석을 통해 법률행위를 해석하여야 한다고 본다.⁹⁾ 결국, 계약 당사자가 아닌 제3자(예를 들어, 과세관청)의 입장에서 당사자의 법률행위를 해석하는 문제에 있어서 당사자의 내심의 의사가 무엇인지를 찾아내는 것은 외부

로 표출되어 확인할 수 있는 표시행위를 해석하는 것이 무엇보다 중요하고 할 수 있다.

다. 사례분석

계약 당사자의 확정과 관련하여 참고할 만한 판례¹⁰⁾가 있어 이를 소개하고자 한다. 이 사건의 쟁점은 계약 당사자가 이 사건의 피고 A회사인지 아니면 A회사의 대표이사인 B인지 여부가 문제된 사안이었다.

원심은 계약 당사자를 계약서 상 명의를 표시되어 있는 B라고 보았다. 그러나 대법원은 “계약의 해석은 그 계약서 문언의 취지에 따름과 동시에 계약당사자가 기도하는 목적과 계약 당시의 제반사정을 참작하여 당사자의 진의에 맞도록 합리적으로 해석하여야 할 것”이라고 판시하면서, ① 계약서 상 당사자에 ‘A회사 대표이사 B’ 또는 ‘B A회사’라고 표시되고 그 이름 아래 A회사 대표이사의 직인이 날인되어 있고(문언 해석) ② 약정을 체결하기에 이른 경위를 살펴보면, A회사 경영을 둘러싸고 불화와 분쟁이 계속되기에 이르자, 이를 종식시키기 위하여 원고가 A회사의 재산일부를 넘겨받는 대신 그 경영에서 완전히 손을 떼

7) 박윤직, 민법총칙, p.201.

8) 박윤직, 민법총칙, p.194.

9) 윤진수, “契約 解釋의 方法에 關한 國際的 動向과 韓國法”, p. 31 ~ p. 34.

10) 대법원 1990. 3. 9. 선고 89다카17809 판결.

게 할 목적으로 위 약정을 체결하게 된 것임을 알 수 있는데, 그렇다면 대표이사 자격과 개인자격을 엄격하게 구별하여 A회사에 대하여는 직접 그 효력이 미치지 아니하게 할 의도로써 위 약정을 체결하였다고 보는 것은 사리에 맞지 않고(계약 체결의 경위), ③ 당사자가 이행하기로 한 사항 중에는 B 개인이 이행할 수 있는 것 이외에 A회사만이 이행할 수 있는 사항(A회사 소유의 부동산에 대한 소유권이전등기절차 이행)이 포함되어 있고(계약의 성격과 목적), ④ 계약서의 인증축타인이 “A회사 대표이사 B의 대리인 C”로 표시되어 있는 점(계약 체결 이후 당사자의 행동)을 보았을 때, 계약당사자는 A회사와 B 둘이라고 판시하였다.

이와 같이, 대법원에서도 앞서 살핀 계약 해석 방법인 계약서 문언 해석과 계약체결의 경위, 계약의 성격과 목적, 계약 체결 이후 당사자의 행위 등을 종합하여 민사법상 계약 당사자를 확정한다는 사실을 확인할 수 있다.

라. 소결

조세법과 민사법은 그 적용범위나 해석에 있어서 분명히 차이가 있지만, 조세법상 과세요건의 원인행위 중 하나인 계약행위를 해석함에 있어 민사법의 기준은 하나의 유용한 기준이 될 수 있다. 특히, 계약

당사자의 확정이 쟁점이 되는 조세사건의 분쟁에 있어서 사법부는 민사법 상 계약 당사자의 확정 기준에 따라 이를 검토할 가능성이 높다.

위에서 살펴본 바와 같이 민사법 상 계약 당사자의 확정에서 가장 중요한 것은 당사자의 객관적 의사를 확인할 수 있는 처분문서인 계약서 상 누구를 계약당사자로 하는지가 될 것이다. 그리고 이러한 계약서 상 문구를 기초로 당사자들의 예비적인 교섭과 같은 계약 체결에 이르게 된 경위, 계약 체결 이후의 당사자들의 행동, 계약의 성격과 목적 등을 종합적으로 검토하여 계약 당사자인 구매자와 판매자를 확정할 수 있다.

3. 구매자와 판매자의 개념 도출

가. 개념 도출의 방법론

법령해석이란 특정 사안과 연관된 관련 법령의 의미와 내용이 무엇인지를 명확하게 하는 것을 의미한다. 법령해석의 방법은 ① 법령에서 따로 그 문구의 정의를 정하는 때에는 그 정의에 따르는 법규적 해석방법이 우선하고, 법규에 따로 정하는 바가 없는 경우 ② 법령 규정의 문자나 문장이 의미하는 바에 입각하여 해석하는 문리 해석방법(또는 문언 중심적 해석방법)과 사물의 이치·논리를 도입하여 법령을

해석하는 논리 해석방법을 통하여 법령을 조화롭고 합리적으로 해석하여야 한다.¹¹⁾

대법원도 법 해석의 방법과 한계를 “법은 원칙적으로 불특정 다수인에 대하여 동일한 구속력을 갖는 사회의 보편타당한 규범이므로 이를 해석함에 있어서는 법의 표준적 의미를 밝혀 객관적 타당성이 있도록 하여야 하고, 가급적 모든 사람이 수긍할 수 있는 일관성을 유지함으로써 법적 안정성이 손상되지 않도록 하여야 한다. 한편 실정법은 보편적이고 전형적인 사안을 염두에 두고 규정되기 마련이므로 사회현실에서 일어나는 다양한 사안에서 그 법을 적용함에 있어서는 구체적 사안에 맞는 가장 타당한 해결이 될 수 있도록 해석할 것도 또한 요구된다. 요컨대 법해석의 목표는 어디까지나 법적 안정성을 저해하지 않는 범위 내에서 구체적 타당성을 찾는 데 두어야 한다. 나아가 그러기 위해서는 가능한 한 법률에 사용된 문언의 통상적인 의미에 충실하게 해석하는 것을 원칙으로 하면서, 법률의 입법 취지와 목적, 그 제·개정 연혁, 법질서 전체와의 조화, 다른 법령과의 관계 등을 고려하는 체계적·논리적 해석방법을 추가적으로 동원함으로써, 위와 같은 법해석의 요청에 부응하는 타당

한 해석을 하여야 한다”고 하여 법 해석에 있어서 문언의 통상적인 의미를 기초로 법률의 입법취지, 다른 법령과의 관계 등을 논리적으로 파악하여 해석하여야 한다고 본다.¹²⁾

관세법 상 구매자 및 판매자의 개념이 무엇인지에 대해서는 관세법 뿐 아니라 관련 사례나 WTO 관세평가협정 상에도 그 내용이 전무하기 때문에 법규적 해석방법을 통해서 그 개념을 찾을 수 없다. 따라서 이후에서는 판매자와 구매자라는 문구의 문리적 의미를 찾아보고, 다른 법령과의 관계 등을 통해 그 의미를 찾아보도록 하겠다.

나. 구매자와 판매자 문언의 문리적 의미

문리 해석이란 법령 규정의 문자나 문장이 의미하는 바에 입각하여 해석하는 것으로서 문언 중심적 해석이라고도 한다. 법령상 문자는 원래 무의미하게 사용되고 있는 것이 아니라 법령을 만들 때에 세심한 주의를 기울여서 입안자의 의도를 정확히 표현하기 위하여 가장 적당한 문자를 사용하기 때문에 성문법의 해석에 있어서는 먼저 그 문자를 충실히 파악하여 해당 법령의 의미를 파악해야 한다.¹³⁾

11) 백문흠, 법령해석 방법론 및 실무 pp. 5-36.

12) 대법원 2013. 1. 17. 선고 2011다83431 전원합의체 판결.

13) 백문흠, 전제서 p. 24.

국립국어원 표준국어대사전¹⁴⁾ 상 ‘구매자’는 물건을 사는 사람이나 단체라 하며, ‘판매자’는 상품 따위를 파는 사람 또는 그 기관이라고 한다. 그리고 ‘사다’라는 동사는 ‘값을 치르고 어떤 물건이나 권리를 자기 것으로 만들다’이고, ‘팔다’라는 동사는 ‘값을 받고 물건이나 권리 따위를 남에게 넘기거나 노력 따위를 제공하다’라고 한다. 따라서 ‘구매자’의 사전적 의미는 ‘물건의 값을 치르고 물건이나 권리를 자기 것으로 만드는 사람이나 단체’이고, ‘판매자’의 사전적 의미는 ‘상품의 값을 받고 물건이나 권리를 남에게 넘기는 사람이나 단체’가 된다.

결국, 구매자와 판매자의 문리적 해석 상 가장 중요한 지표는 “값을 치르고” “물건이나 권리를 넘겨받는” 것을 하는 것이라고 보인다.

다. 구매자와 판매자의 논리적 해석

법령의 문언을 해석함에 있어서 당해 법령상 그 문구를 해석할 수 없을 경우에는 논리적 해석 방법을 통해 이를 해석하여야

하며, 그 방법 중 하나로 유추해석이 있다. 유추해석은 A와 A'와 같이 서로 유사한 내용에 대하여 A에 대하여만 명문규정이 있고 A'에 대하여는 명문규정이 없는 경우에 A에 관한 규정과 같은 취지의 규정이 A'에 대하여도 있는 것으로 해석하는 방법을 말한다.¹⁵⁾

일반적으로 구매자(Buyer)와 판매자(Seller)라는 개념은 약정된 물품을 인도하고 반대급부로 이에 대한 대가를 지급하는 이른바 매매(賣買)계약(Sales Contract)의 당사자로서 이해된다.¹⁶⁾ 따라서 국내법률 및 해외 법률 상 매매계약의 당사자를 어떻게 정하고 있는지 살펴본다면, 관세법 상의 개념도 유추해석할 수 있을 것이다.

민법은 특별히 구매자나 판매자라는 용어를 정의하고 있지 않는다. 하지만 민법에서 정하는 매매의 의의¹⁷⁾를 통해 유추하면 매매계약 일방의 당사자(판매자)는 약정된 물품의 재산권을 상대방(구매자)에게 이전하기로 약정한 자이고, 상대방(구매자)은 이러한 재산권 이전의 반대급부로 일방의 당사자(판매자)에게 일정한 대금을

14) 이하 사전적 정의는 국립국어원 표준국어대사전 홈페이지인 <http://stdweb2.korean.go.kr/main.jsp> (검색일자 : 2016. 9. 9.)을 참고하였다.

15) 백문흙, 전계서 p. 34.

16) 관세법 및 WTO 관세평가협정은 기본적으로 국제물품의 매매계약을 전제로 하여 과세표준을 정하는 기준을 구매자가 판매자에게 실제로 지급하였거나 지급할 금액으로 한다.

17) 민법 제563조(매매의 의의) 매매는 당사자 일방이 재산권을 상대방에게 이전할 것을 약정하고 상대방이 그 대금을 지급할 것을 약정함으로써 그 효력이 생긴다.

지급하기로 약정한 자라고 볼 수 있다.

해외법률의 개념을 살펴보기 위해, 상품 매매와 관련하여 가장 많이 통용되고 있는 대표적인 법률인 미국통일상법전(Uniform Commercial Code, “UCC”)나 국제물품매매 계약에 관한 국제연합협약(The United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods, “CISG”)상 구매자와 판매자의 개념을 살펴보겠다. UCC는 구매자와 판매자의 정의를 Article 2 - Sales 장에 두고 있으며, CISG에서도 국제매매계약의 당사자들을 Buyer와 Seller라고 정하고 있다¹⁸⁾. UCC 상 구매자와 판매자의 정의를 살펴보면, 구매자(Buyer)의 정의는 상품을 구입하거나 상품을 구입하기로 계약한 자라고 하며, 판매자(Seller)의 정의는 상품을

팔거나 상품을 팔기로 계약한 자¹⁹⁾로 하고 있다. 여기서 계약이라는 용어는 매매를 위한 계약(Contract for sale)을 의미하고, 매매(Sale)는 판매자가 구매자로부터 대가를 받고 소유권을 넘기는 것이라고 UCC는 정의한다.²⁰⁾

CISG 역시 구매자나 판매자라는 용어를 따로 정의하고 있지는 않지만, 판매자의 가장 중요한 의무는 물품과 물품과 관련한 모든 서류들, 소유권을 계약의 내용에 따라 이전하는 것²¹⁾이고, 구매자의 가장 중요한 의무는 물품의 대금을 지급하고, 계약에 따라 소유권을 이전받는 것으로 한다.²²⁾

따라서 관련법령에 따른 개념상 구매자와 판매자는 매매계약의 체결당사자로서 판

18) 예를 들어, 판매자의 계약의무위반에 대한 구매자의 구제수단을 정의하는 CISG 제45조를 살펴보면 다음과 같다.

If the seller fails to perform any of his obligations under the contract or this Convention, the buyer may: (a) exercise the rights provided in articles 46 to 52; (b) claim damages as provided in articles 74 to 77.

19) UCC § 2-103. Definitions and Index of Definitions.

(1) In this Article unless the context otherwise requires

(a) “Buyer” means a person who buys or contracts to buy goods.

(d) “Seller” means a person who sells or contracts to sell goods.

20) UCC§ 2-106. Definitions: “Contract”; “Agreement”; “Contract for sale”; “Sale”; “Present sale”; “Conforming” to Contract; “Termination”; “Cancellation”.

(1) In this Article unless the context otherwise requires “contract” and “agreement” are limited to those relating to the present or future sale of goods. “Contract for sale” includes both a present sale of goods and a contract to sell goods at a future time. A “sale” consists in the passing of title from the seller to the buyer for a price (Section 2-401). A “present sale” means a sale which is accomplished by the making of the contract.

21) CISG 제30조.

22) CISG 제53조.

매자는 약정된 물품의 소유권을 이전해주고, 구매자는 그 물품에 대한 대가를 지급하는 의무를 지는 당사자로 볼 수 있다.

라. 사례검토

위에서 살펴본 바와 같이 구매자와 판매자에 대한 문리적 해석이나 논리적 해석에 따랐을 때, 구매자와 판매자를 판단하는 가장 중요한 기준은 ① 물품의 소유권 이전이 어느 당사자 간에 이루어졌는지, ② 대금의 지급이 어느 당사자 간에 이루어졌는지로 정리할 수 있다.

이와 관련하여 최근 거래당사자가 물품의 판매계약에서 구매자인지 수출자의 판매대리인인지 문제가 된 사례에서 하급심(부산지방법원 및 부산고등법원)²³⁾은 “관세법 상 수입물품의 과세가격은 구매자가 실제로 지급하였거나 지급할 가격을 기초로 정하고 있는데, 관세법 상 명문으로 구매자와 판매자에 대한 정의는 없지만, 일반적으로 수입거래에 있어서 판매자와 구매자란 실질적으로 자신의 계산과 위험 하에 수입거래를 하는 자들을 의미하는바, 구매자는 수입거래에 있어 스스로 수입물품의 품질·수량·가격 등을 결정하고, 하

자·수량부족·사고·불량채권 등에 위험을 부담하는 자를 말한다”고 판시하면서, 구매자로 볼 수 있으려면, ① 원하는 가격으로 물품을 자유롭게 판매할 수 있어야 하고, ② 스스로 고객을 선택할 수 있어야 하며, ③ 수출자(판매자)와 협의 없이도 고객과 독자적으로 가격 기타 판매조건 등을 협상할 수 있어야 하고, ④ 채고 발생 등의 손실 위험 등을 부담하여야 한다고 판시한다.

또한, 거래당사자가 판매자인지 수입자의 구매대리인인지 문제된 사례에서 대법원²⁴⁾은 판매자의 정의가 무엇인지는 밝히지 않은 채, ① 제조자와 A사가 체결한 표준매매계약서 상 A사가 구매자이고 소유권과 위험이 A사에게 이전되는 것으로 규정되어 있고, ② A사는 자신의 명의로 제조자에게 물품을 주문하고, 수입자를 A사로 하는 상업송장을 받은 다음, 자신의 명의로 제조자를 수익자로 하는 신용장을 개설하여 물품대금을 지급하였으며, ③ A사는 제조자에 대한 미지급 물품대금을 매입채무로 계상하는 한편 클레임 충당금을 계상하여, 물품의 결함 등 하자에 대한 보증책임에 대비한 점 등을 들어 A사는 물품의 실질적인 수출자 또는 판매자의 지위에

23) 이 사례의 원심은 부산지방법원 2015. 1. 5. 선고 2014구합21401 판결이고, 이에 대한 항소심은 부산고등법원 2015. 7. 3. 선고 2015누20312 판결로 모두 원소 패소로 결정되었다. 현재 이 사건은 대법원에 상고되어 심리가 진행 중이다.

24) 대법원 2014. 9. 26. 선고 2014두7572 판결.

있다고 보았다.

위의 판례의 구별기준을 분석해보면, 기본적으로 자신의 계산과 위험 하에 거래를 하는 자를 관세법 상 구매자와 판매자로 볼 수 있다고 하였다. 자신의 계산(on the account of)이라는 표현은 결국 물품의 대금의 지급을 실질적으로 받는 자들을 의미한다고 해석될 수 있으며, 위험(risk), 즉, 물품에 대해 발생할 수 있는 하자나 손실 등 모든 책임을 지는 당사자로 물품의 소유권을 가진다는 의미로 해석될 수 있다.

구매자를 판단하는 지표로서 판례가 제시한 기준들은 구매자는 완전한 소유권자로서, 그리고 대리인이 아닌 거래 당사자로서 가격과 고객 등을 자신이 직접 선택할 수 있는 자로 사실상 대리인과 본인을 구별하는 기준에 가깝다고 볼 수 있다.²⁵⁾

판매자를 판단하는 지표로 대법원이 제시한 기준들은 특히, 민사법상 계약당사자를 확정하는 문언해석(계약서 상 A사가 구매자이고, 소유권의 이전문구가 기재되어

있는 점)이나 계약 체결 이후의 당사자들의 행동(회계처리, 하자보증을 위한 충당금 설정) 등도 고려하여 관세법 상 판매자를 판단한다는 것을 알 수 있다.

4. 소결

관세법상 구매자와 판매자의 개념을 찾아보기 위해 이를 직접적으로 다룬 판례부터 민사법상 거래당사자를 확정하는 계약해석의 기술 체계까지 도입하여 이를 찾아보았다. 결론적으로, 관세법상 구매자와 판매자의 개념은 매매계약에 있어서 가장 중요한 요체라고 할 수 있는 물품의 소유권 이전과 대금 지급이 어느 당사자 사이에서 이루어졌는지가 가장 중요한 핵심 개념이라고 볼 수 있다. 소유권 이전이 누구로부터 누구에게 이루어졌는지를 확인하기 위해서는 당사자 간 소유권 이전의 의사표시 내용을 찾기 위한 민사법상 계약해석이 중요하다고 할 수 있다. 이러한 당사자의 의도는 결국 문서로 표시되는 계약서

25) 법원이 판시하는 세부적인 기준들은 미국관세청(Customs and Border Protection, “CBP”)이 제시하는 선의의 거래(bona fide sale)을 구분하는 기준과 거의 동일하다. CBP는 독립된 당사자로서 구매자는 아래 4가지 요건을 갖추면 인정될 수 있다고 하면서, 이러한 요건의 내용을 수행하지 못하는 당사자는 독립된 당사자가 아니라 대리인에 불과하다고 본다. 원문은 CBP, What every member of the trade community should know about: bona fides sales and sales for exportation; Jan 2000 para. 12

- a. 판매자에게 지시 하거나 (또는 할 수 있는지 여부)
- b. 판매자의 간섭 없이 원하는 가격에 물품을 재판매 할 수 있는 지 여부
- c. 판매자의 간섭 없이 자신의 고객을 선택하는지 (또는 할 수 있는 지 여부) 그리고,
- d. 수입물품을 주문 할 수 있는지, 또한 자신의 재고자산으로 기록했는지 여부

상 어느 당사자에게 소유권을 이전하기로 했는지를 중심으로 당사자들의 예비적인 교섭과 같은 계약 체결에 이르게 된 경위, 계약 체결 이후의 당사자들의 행동, 계약의 성격과 목적 등을 고려하여야 할 것이다.

III. 관세법상 구매자 및 판매자와 유사개념 비교

1. 개요

위에서 살핀 바와 같이, 실무상 구매자와 판매자 개념과 충돌이 많이 발생하는 개념으로 납세의무자, 구매대리인 및 판매대리인이 있다. 특히, 구매대리인이나 판매대리인의 경우, 국제거래의 구조가 복잡해지고 물품을 제조하는 제조사가 여러 국가에 소재하게 됨으로써, 거래당사자 입장에서 그 필요성이 점차 늘어나고 있는 추세이다.

이와 같은 유사개념들이 어떤 개념인지 알아보고, 구매자와 판매자 간의 차이점이 무엇인지를 알아봄으로써 관세법 상 구매자와 판매자의 개념을 더욱 명확하게 함으로써 실무 상 혼돈을 줄일 수 있을 것으로

생각된다.

2. 납세의무자와 구매자

가. 관세법 상 원칙적 납세의무자

납세의무자란, 납세의무의 주체, 즉 조세실체법상의 권리의무관계에 있어서 조세채무를 부담하는 자²⁶⁾, 즉 세법에 따라 국세를 납부할 의무가 있는 자²⁷⁾를 말한다. 관세법 상 원칙적인 납세의무자는 수입신고를 한 물품의 경우, 그 물품을 수입한 화주(貨主)이다. 화주가 불분명한 때에는 ① 수입을 위탁받아 수입업체가 대행수입을 한 경우에는 그 물품의 수입을 위탁한 자, ② 수입을 위탁받아 수입업체가 대행수입을 한 물품이 아닌 경우에는 송품장이나 선하증권 등에 적힌 수하인, ③ 수입 물품을 수입신고 전에 양도한 경우에는 그 양수인²⁸⁾이 각각 납세의무자가 된다.

관세법 상 납세의무자 규정의 변천을 살펴보면, 1972. 12. 30. 법률 제2423호로 개정되기 전의 관세법 제6조 제1항 제1호에서는 납세의무자를 “수입신고를 한 물품에 대하여는 그 신고인, 신고인으로부터 징수할 수 없는 때에는 그 물품을 수입한 화주

26) 임승준, 조세법 p. 94.

27) 국세기본법 제2조 제9호.

28) 관세법 제19조 제1항.

“라고 규정하였으나, 1972. 12. 30. 개정으로 관세납부의무는 원칙적으로 물품을 수입한 화주가 부담하는 것으로 하여, 신고인에서 화주로 관세납세의무자를 변경하였다.

결국, 1972. 12. 30. 개정 전 관세법에 따르면 신고납부방식으로 납부되는 관세의 원칙적인 납세의무자는 신고인이 되는 것으로 정하던 것을 수입물품에 대한 실질적인 처분권한자인 화주로 개정한 것이다.

나. 관세 납세의무자 범위에 대한 논의

(1) 2003년 대법원 판결 이전

“관세의 납세의무자인 화주”가 누구인지 문제되는 경우는 대부분 수입신고명의자와 수입물품에 대한 실질적인 지배력을 행사하는 자가 다른 경우가 대부분이다. 2003년 대법원의 판결이 나오기 이전에는 납세의무자의 확정과 관련하여 형식설과 실질적이 대립하였다.

형식설은 형식상 수입신고를 한 수입신고인이 납세의무자가 된다는 견해이다. 형식설의 요지는 자신의 명의를 사용하게 한 이상 명의대여자로서 그 행위에 대한 결과에 대하여도 책임을 지는 것이 타당하고, 실질적으로 이미 납부한 관세에 관한 손해는 소유권이 귀속되는 자에게 계약상의 청

구권이나 민사상의 부당이득으로 반환 청구하여 만회할 수 있으므로 수입명의인을 납세의무자로 보더라도 문제가 없다는 것이다. 또한, 관세는 신고납부방식에 의하여 신고로 확정되기 때문에 수입신고 시에 납세의무자임을 스스로 인정하였다가 사후의 이해관계에 따라 납세의무자가 아니라고 주장하는 것은 인정할 수 없기 때문이다.

실질설은 수입물품에 대해 실질적인 권한을 행사할 수 있는 자를 납세의무자로 보아야 한다는 견해이다. 실질설의 요지는 관세법에 실질과세의 원칙에 관한 규정이나 국세기본법 제14조를 준용한다는 규정이 없다고 하더라도, 실질과세의 원칙은 조세법의 대원칙으로 국세기본법 제14조는 관세법 영역에도 유추적용 될 수 있으므로 수입물품의 소유권이 귀속되는 자, 즉 소득·수익·재산 등에 의하여 소유권이 사실상 귀속되는 자가 관세법상 납세의무자라는 것이다.

기존의 관세청은 형식설에 입각하여 납세의무자가 스스로 납세의무자임을 확정하여 신고하는 신고납부제도에서는 수입신고(납세신고)시 납부세액과 함께 납세의무자가 확정된다는 점, 자신의 명의로 납세의무자로 신고하도록 한 것은 묵시 또는 명시적인 납세의무부담 동의로 보아야 한

다는 점을 이유로 근거하여 수입신고자를 납세의무자라고 보았다. 또한 납세자 스스로 확인한 관세납세의무자에 대하여 형식적인 화주인지 실질적인 화주인지 세관장이 심사할 필요가 없다는 입장이었다.²⁹⁾

이에 반해 법원은 관세의 원칙적 납세의무자인 ‘수입한 화주’가 누구를 의미하는지에 관하여 명시하지 않은 채로, 형식상의 수입신고인과 실제 수입자가 다른 경우 실제 수입자(물품의 소유자)가 관세의 납부의무자임을 전제로 한 것(실질설)으로 보이는 판결³⁰⁾을 하였다.

(2) 2003년 대법원 판결 이후

대법원은 대법원 2003. 4. 11 선고 2002두8442 판결에서 실질설에 따라 관세법상 납세의무자는 “수입신고를 한 물품에 대하여는 그 물품을 수입한 화주”를 들고 있는 바, 위 규정 소정의 관세납부의무자인 ‘그 물품을 수입한 화주’라 함은 그 물품을 수입한 실제 소유자를 의미한다고 판시하였다.

그리고 대법원은 판결에서 그 물품을 수입한 실제 소유자인지 여부는 구체적으로 ① 수출자와의 교섭, ② 신용장의 개설, 대금의 결제 등 수입절차의 관여 방법, ③ 수

입화물의 국내에서의 처분·판매의 방법의 실태, ④ 당해 수입으로 인한 이익의 귀속 관계 등의 사정을 종합하여 판단하여야 한다고 하였다.

결국, 위와 같은 대법원 판결은 사업자 등록명의를 대여하여 준 형식상의 수입신고명의인은 관세법 소정의 ‘물품을 수입한 화주’에 해당하지 않게 됨을 명시적으로 밝힌 리딩케이스가 되었다.

이후 법원은 관세의 납세의무자가 누구인지 여부가 쟁점이 된 사안³¹⁾에서 수입물품의 화주의 핵심적인 개념은 수입물품이 수입되기 이전 단계의 법률상 소유권자가 누구인지에 달려있다고 보고, 대법원 2002두8442 판결에서 제시한 납세의무자 판단 기준은 위 소유자성 유무에 대한 세부적 판단인자로 보고 있다.³²⁾

다. 검토

관세의 납세의무자에 대한 국내의 이론상 논의는 사실상 대법원 2002두8442 판결 이후 종결되어 실질설의 입장에 따르는 것으로 보인다. 이러한 실질설에 따라 수입신고의 명칭과 관계없이 관세의 납세의무

29) 관세청, “관세포탈물품에 대한 납세의무자 질의회신”, 청통관 47230-68, 1999. 5. 4.

30) 대법원 2002. 8. 27. 선고 2001도2820 판결.

31) 대표적으로 대법원 2014. 11. 27. 선고 2014두8636 판결 등.

32) 김민정·박훈, “실질과세원칙의 관점에서 바라본 관세법상 “물품을 수입한 화주”의 범위” p. 147.

자는 수입 전 물품의 법률 상 소유권을 누가 가지고 있는지에 따라 결정되며, 소유권 판단의 주요한 인자로서 ① 수출자와의 교섭, ② 신용장의 개설, 대금의 결제 등 수입절차의 관여 방법, ③ 수입화물의 국내에서의 처분·판매의 방법의 실태, ④ 당해 수입으로 인한 이익의 귀속관계 등을 살펴야 하는 것으로 보인다.

다. 관세법 상 구매자와 납세의무자의 동일 여부

대부분의 국제매매거래에 있어서 구매자(수입자)와 납세의무자가 동일하기 때문에 실무상 간혹 이를 혼용하여 사용하는 경우가 있다. 특히, 거래당사자가 인식한 구매자와 달리 과세관청에서 다른 당사자(예를 들어, 판매대리인)를 구매자로 보면서 기존 거래당사자가 인식한 구매자를 그대로 납세의무자로 보아 일정한 처분을 하는 경우, 거래당사자는 본인을 구매자로 보지 않는다면 납세의무자로 볼 수 없다는 주장을 하는 사례³³⁾가 있다.

그러나 관세법 상 구매자라는 개념은 과세가격 결정의 원칙에 있어서 실제지급 금액이나 특수관계자 여부를 판단하는 기준이 되는 개념인 반면, 납세의무자는 수

입물품에 대한 법률 상 소유권자인 화주로서 관세채권을 납부할 의무자 있는 당사자를 의미하는 것이므로 법률상 그 의미가 전혀 다른 개념이라고 생각된다.

위 사례에서 부산고등법원은 관세의 원칙적인 납세의무자는 물품을 수입한 화주로 되어 있고, 여기서 물품을 수입한 화주라 함은 그 물품을 수입한 실제 소유자를 의미하며, 그 여부는 구체적으로 수출자와의 교섭, 신용장의 개설, 대금의 결제 등 수입절차의 관여 방법, 수입화물의 국내에서의 처분 판매 방법의 실태, 수입으로 인한 이익의 귀속관계 등을 종합하여 판단한다는 2003년 대법원 판례의 판시내용을 그대로 언급한 후, ① 선하증권 및 수입관련 서류는 모두 원고가 화주로 기재되어 있는 점, ② 원고는 신용장 개설, 대금결제 등 수입절차에 직접적으로 관여한 점, ③ 원고는 무역거래 상 독립적인 수입거래의 주체로서 스스로 수입신고를 하고 그에 대한 관세를 납부한 점, ④ 납세의무자 규정은 과세가격 결정의 문제와 다른 차원의 문제인 점, ⑤ 국내 구매자(=과세관청 및 법원에서 판단한 관세법상 구매자)는 통관된 물품을 일반 구매계약에 따라 구매하는 자로서 수출입 무역거래의 주

33) 예를 들어, 부산고등법원 2015. 7. 3. 선고 2015누20312 판결(대법원 상소 진행 중)과 같이 물품의 수입신고를 하고 납세의무자로서 관세 등을 납부한 원고를 관세법 상 구매자로 보지 않고, 수출자의 판매대리인으로 보면서도 여전히 원고를 납세의무자로 보아 추가 관세 등을 납부하도록 한 사례.

체가 아닌 점에 따라 원고는 물품의 수입화주로서 납세의무자에 해당한다고 보았다.

결국, 관세법 상 납세의무자는 법률 상 소유권만을 절대적인 기준으로 하여 수입신고 이전 단계에서 법률 상 소유권을 누가 가지고 있었는지를 평가하여 결정하는 것인 반면, 관세법상 구매자는 소유권의 보유 여부가 중요한 평가 기준 중 하나이지만, 소유권 뿐 아니라 매매계약에서 실제 독립된 당사자로서 가격 결정, 고객 선

정 등을 할 수 있는지의 여부와 물품에 대한 하자나 위험에 대한 책임 여부까지 종합적으로 판단하여 실제 매매계약의 내용을 이행하는 당사자에 해당하는지를 평가하여 결정하는 것으로 볼 수 있다.

이상에서 살펴본 바와 같이 관세법 상 구매자와 납세의무자는 유사하기는 하나, 법률 상 엄격히 다른 개념으로서 그 내용을 정리하면 다음과 같다.

<표 1> 관세법상 납세의무자와 구매자 비교

	관세법상 납세의무자	관세법상 구매자
관세법에서의 정의	수입신고를 한 물품의 경우, 그 물품을 수입한 화주(貨主)	법률 상 정의 없음
판례상 정의	물품을 수입한 실제 소유자 = 수입되기 이전 단계의 법률상 소유권자	실질적으로 자신의 계산과 위험 하에 수입거래를 하는 자 = 수입거래에 있어 스스로 수입물품의 품질·수량·가격 등을 결정하고, 하자·수량부족·사고·불량채권 등에 위험을 부담하는 자
판례상 판단지표	수출자와의 교섭, 신용장의 개설, 대금의 결제 등 수입절차의 관여 방법, 수입화물의 국내에서의 처분·판매의 방법의 실태, 당해 수입으로 인한 이익의 귀속관계 등	원하는 가격으로 물품을 자유롭게 판매할 수 있어야 하고, 스스로 고객을 선택할 수 있어야 하며, 수출자(판매자)와 협의 없이도 고객과 독자적으로 가격 기타 판매조건 등을 협상할 수 있어야 하고, 재고 발생 등의 손실 위험 등 부담 여부
평가	수입신고 전 법률 상 소유권을 가지고 있는지의 여부만을 평가하며, 판례상 지표는 이러한 소유권을 확인할 수 있는 대표적인 사실들을 나열한 것	소유권이 중요한 평가지표이지만, 소유권뿐만 아니라 독립적인 거래당사자로서 고객, 가격 등의 조건을 결정할 수 있는지를 종합적으로 평가
효과	관세채권에 대한 납부의무	관세평가 상 과세표준 계산 및 과세방법의 판단 기준

3. 구매대리인과 판매대리인

국제간 물품매매거래는 그 특성 상 격지간에 떨어져 있는 양 당사자 간에 거래가 이루어지며, 점차 그 거래의 구조가 복잡해지기 때문에 매매계약 사이에 구매자와 판매자 이외의 여러 당사자들이 개입하게 된다. 그 중 특히 판매자와 수입자의 구매대리인 간 또는 구매자와 수출자의 판매대리인 간의 구별이 모호한 경우가 실무상 자주 발생한다. 예를 들어, A국의 제조자에게 B국의 X가 물품을 주문하면서 물품은 A국의 제조자로부터 C국의 Y에게 직접 선적되었을 때, 과연 X가 이 국제매매거래에서 Y에 대한 구매대리인인지, 판매자인지 문제되는 경우가 있을 것이다.³⁴⁾

법률상 대리제란 본인과 일정한 관계에 있는 타인(대리인)이 본인을 위한 의사표시(법률행위)를 하고 그 법률효과가 전적으로 본인에게 귀속하게 하는 제도를 말한다. 이러한 대리제도의 본질적 기능은 제3자를 위한 사적자치의 확장 또는 보충의 역할을 하는 것이다.³⁵⁾ 다만, 관세 목적상 구매대리인이나 판매대리인은 때로는

자기(대리인)의 명의로 행위를 할 수 있지만 항상 위임자(구매자 또는 판매자)의 계산으로 물품의 구입이나 판매를 한다.³⁶⁾

판매대리인은 판매자의 계산으로 활동하는 자인데, 고객을 찾고, 주문을 받으며 때로는 물품의 보관 및 인도를 주선하게 된다.³⁷⁾ 구매대리인은 구매자의 계산으로 활동하는 자로서 공급자를 물색하고 수입자의 요구사항을 판매자에게 알려주고 샘플을 수집하고 물품을 검사하며 때로는 보험, 운송, 보관 및 인도 등을 주선하는 역할을 제공하게 된다.³⁸⁾

구매대리인이 인정된 사례를 살펴보면, 구매대리인은 ① 물품에 대한 소유권을 보유하지 않고, ② 구매자에게 제조자를 물색해주고, 구매자의 요구사항을 제조자에게 전달하고, 물품의 운송과 관련된 제반사항을 주선하는 업무를 수행하고, ③ 제조자에게 송장이나 고객번호를 명시할 때, 자신이 구매대리인임을 명시적 또는 간접적으로 표시하고, ④ 하자 발생 시 하자처리 과정을 협의하는 역할을 하더라도 최종 책임은 부담하지 않는 경우에 판매자가 아

34) 이와 유사한 사례로 대법원 2014. 9. 26. 선고 2014두7572 판결.

35) 서봉석, “민법상 타인을 위한 행위 제도 비교” p. 4.

36) WTO 관세평가협정 해설 2.1 para. 4.

37) WTO 관세평가협정 해설 2.1 para. 7.

38) WTO 관세평가협정 해설 2.1 para. 9.

닌 구매대리인으로 인정되었다.³⁹⁾

판매대리인이 부정된 사례를 살펴보면, ① 자신이 원하는 가격으로 상품을 재판매할 수 있고, ② 고객을 다른 당사자의 협의 없이 선택할 수 있고, ③ 구매한 상품을 자신의 재고로 인식하고, ④ 재판매된 상품에 대한 대손위험을 자신이 부담하기 때문에 판매대리인이 아니라 구매자로 보아야 한다고 판단하였다.⁴⁰⁾

즉, 구매대리인 또는 판매대리인과 판매자 또는 구매자 사이에 가장 큰 차이는 ① 매매계약 상 본인의 계산으로 활동을 하었는지, 즉 본인의 책임과 비용 부담으로 활동을 하는지 여부 그리고 ② 당해 계약에서 역할을 수행하면서 본인이 직접 의사결정을 할 수 있는지 여부라고 할 수 있다.

4. 소결

관세법상 구매자 및 판매자와 납세의무자나 구매(판매)대리인은 실제 거래구조의 형식에서 보았을 때 얼핏 구별하기 쉽지 않다. 우선, 납세의무자는 법률 상 관세를 납부하는 당사자로서 민사상 계약관계와 달리 법률상 강제적으로 결정된 조세채무자이다. 따라서 실질설에 따라 납세의무자

를 확정한다고 하더라도 그 판단에 있어 너무 많은 요소들이 고려된다면, 납세의무자에 대한 다툼이 훨씬 복잡할 수 있다. 각 국가의 입법례를 살펴보다도, 관세의 납세의무자를 누구로 결정할 것인지 판단함에 있어, 조세채권의 명확한 징수 여부가 하나의 중요한 지표로 고려되어야 한다. 이러한 고려에 따라 대법원에서도 관세의 납세의무자를 판단함에 있어 구매자와 달리 수입신고 전 법률 상 소유권을 가지고 있었는지 여부만을 살피는 것으로 생각된다.

관세법상 구매(판매)대리인의 경우, 거래 단계에 있어 직접적인 위험과 비용을 부담하는 당사자가 아니라 당사자를 위해 업무를 보조하는 역할을 하는 자이다. 따라서 명목 상 구매(판매)대리인이라고 하더라도 그 보조의 범위가 대리인으로 인정하기 어려울 정도의 역할을 한다거나, 물품의 직접적인 위험을 부담한다면 단순한 대리인이 아니라 계약의 직접 당사자로 평가해야 할 것이다.

이러한 유사개념의 비교를 통해 관세법상 구매자와 판매자에 대한 개념을 명확하게 해 보았다. 결국, 위에서 살펴본 기준에 합치하는 자를 실질적인 구매자와 판매자로 보고, 관세평가를 진행하여야 할 것이

39) 대법원 2010. 5. 13. 선고 2008두9508 판결.

40) 관세평가분류원 2006-2-1, 2006. 1. 1.

다. 이러한 경우, 거래당사자가 실질과 달리 관세를 적게 납부할 목적 등으로 다른 당사자를 구매자와 판매자로 보고, 이를 기초로 관세평가를 하였다면, 과세관청 입장에서는 이를 부인하고 정당한 방법의 관세평가를 하여야 할 것이며, 이것이 바로 실질구매자와 실질판매자를 확정하는 가장 큰 의미일 것이다. 다음 장에서는 조세법 상 기본원칙인 실질과세원칙이 관세평가에 어떻게 적용되는지, 그리고 최근 실질판매자와 관련한 과세관청의 사례를 분석하여, 실무적으로 관세와 실질과세원칙에서 주의하여야 할 부분을 살펴보겠다.

IV. 관세평가와 실질과세원칙의 적용국면

1. 실질과세원칙의 개념

가. 실질과세원칙의 의의

실질과세원칙이란 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실

질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의 실현하고자 하는 데 주된 목적⁴¹⁾이 있는 조세법 해석의 기본원칙 중 하나이다. 미국 대법원은 이러한 실질과세원칙에 대해서 “직선으로 뻗어 있는 길의 끝에 있는 최종 결과물은 우회로를 따라가서도 얻을 수 있는 결과물과 다르지 않다.”⁴²⁾라고도 표현하였다.

이러한 실질과세원칙은 국세기본법 제14조에 명문으로 규정되어 있는 바, 국세기본법 제14조를 해석함에 있어 이를 ‘형식對 실질’의 구도로 이해하여 소득, 수익, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식이 그 실질과 다른 경우에 한하여 실질과세원칙이 발동되는 것으로 보는 경우가 있다. 하지만 실질과세원칙의 본래적 의미 및 성격을 생각해보았을 때, 반드시 당사자의 행위나 거래의 형식이나 명칭과 그 실질이 불일치하는 경우를 전제하지 않고, ‘실질에 따라 과세한다’는 과세 전반의 논리 명제를 표현한 것으로 이해해야 할 것⁴³⁾이다.

41) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 판결.

42) “A given result at the end of a straight path is not made a different result because reached by following a devious path.” ; Minnesota Tea Co. v. Helvering, 302 U.S. 609 (1938).

43) 정승영, “실질과세 원칙과 ‘실질’ 판단에 대한 고찰” p. 17.

나. 실질과세원칙 상 실질의 의미

결국, 실질과세원칙을 명확하게 이해하기 위해서는 과연 ‘실질’이 무엇을 의미하는 것인지 명확하게 하여야 할 것이다. 종래에는 학설 상 법적 실질설⁴⁴⁾과 경제적 실질설⁴⁵⁾로 구분되어 실질과세원칙 상 실질의 해석과 관련한 견해의 대립이 있었다.

그러나 2007년 국세기본법 개정을 통해 법제화된 국세기본법 제14조 제3항에 명문화된 내용⁴⁶⁾과 2012년 대법원 전원합의체 판결⁴⁷⁾에서 “조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴

리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함”이라고 판시하여 경제적 실질설에 따라 ‘실질’의 의미를 해석하여야 하는 것이 타당한 것으로 생각된다.⁴⁸⁾

이러한 실질개념에 대한 해석에 있어서, 미국의 경우 실질과세원칙의 구체적인 판례법원칙(Doctrine)들에 따라 그 해석의 기준이 상이하다. 예를 들어, 실질우위이론(Substance Over Form Doctrine)⁴⁹⁾이나 단계거래이론(Step Transaction Doctrine)⁵⁰⁾의 경

44) 이 견해는 국세기본법 제14조의 규정이 과세대상 소득 등의 귀속이나 과세표준의 계산에 있어서 거래의 형식이나 명의, 외관 등이 아닌 진실한 법률관계를 기준으로 하여야 한다고 본다. 이 견해에 의하면 납세의무자가 자신의 세부담을 최소화하는 방향으로 거래형식을 선택하고 형성할 자유를 가지고 있기 때문에 어떤 거래행위를 조세회피행위로 보아 세법상 부인하기 위해서는 개별적이고 구체적인 특별규정이 필요하다고 본다. 송동진·정병욱, “실질과세원칙과 거래의 재구성” p. 62.

45) 이 견해는 거래의 법적 형식과 경제적 실질이 다른 경우 경제적 실질을 기준으로 세법을 해석하고 적용해야 한다는 입장이다. 이 견해에 의하면 국세기본법 제14조의 규정이 조세회피의 방지를 위한 일반조항으로서 개별 세법 상 부당행위계산 부인규정은 당연한 것을 확인한 선언적 규정에 해당한다고 본다. 송동진·정병욱, 전거서 p. 63.

46) 국세기본법 제14조 ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.

47) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결.

48) 실질의 적용을 어떠한 기준에 따를 것인지에 대해서는 아직도 학계에서는 논란이 있다. 법적 실질설을 따라야 한다는 의견으로는 김영우, “실질과세원칙의 재검토” p. 113 등.

49) 거래의 법적 형식(legal form)보다 경제적 실질(economic substance)을 중심으로 그 거래가 세법상 요건을 충족하는지 여부를 판단하는 이론이다. 송동진·정병욱, 전거서 p. 55.

50) 납세의무자가 조세회피목적으로 일련의 거래를 한 경우 이를 1개의 거래행위를 한 것으로 보아 과세하는 것으로, 그 요건으로는 ① 구속적 약정 기준(the binding commitment test, 납세의무자가 첫 번째 단계의 거래를 행할 당시에 다음 단계의 거래를 계속하여야 할 의무가 있을 것), ② 최종결과 또는 의도 기준(the end result or intent test, 일련의 거래행위들이 처음부터 최종 결과에 도달할 목적으로 한 단일 거래의 구성요소일 것) ③ 상호의존 기준(the independence test, 각 단계의 거래행위들은 연속되는 다른 단계의 거래

우 경제행위의 본질(The True Nature of the Transaction)로 접근하는 반면, 경제적 실질 판단 이론(Economic Substance Doctrine)⁵¹⁾의 경우 경제적 이익(the Economic Benefit)의 개념과 관점에서 접근한다.⁵²⁾

이해를 위한 구체적인 예시로, 만일 A사가 100이라는 대금을 지급하고 외국의 B사로부터 직접 물품을 구입하여 100으로 수입가격신고를 하고 있었다고 한다. A사는 관세를 절감할 목적으로 외국의 구매대리업체 C사를 인수한(인수비용은 10) 이후, 나머지 부분은 변동 없이 A사는 C사에게 구매대리수수료 명목으로 50을 지급하고(C사는 B사에게 50을 전달), B사에게 물품대금을 50을 지급하는 거래구조를 만들었다고 가정해본다. 이후 A사는 수입가격신고를 50으로 하여 기존에 100으로 신고할 때보다 15만큼의 관세절감효과를 보는 것으로 한다.

이라는 개념에서 평가해보면, A사가 구매대리인인 C사를 통해 물품구매거래를 하면서 실질적으로 C사와 A사를 통해 판매자를 탐색하는 역할이나 판매자인 B사와의 연락 등 구매대리인으로서의 아무런 역할이 없고 단순히 물품대금을 B사에게 전달하는 역할만을 한다면, C사는 경제행위의 본질 상 일반적인 구매대리인 역할을 하지 않는다고 판단할 수 있다.

A사의 행위를 경제적 이익이라는 개념에서 평가한다면, A사가 구매대리인인 C사를 구매하기 위해서 지출한 경제적 비용 10을 통해 A사가 보는 효익이 단지 조세 이익인 15뿐이며, 다른 경제적 효익(예를 들어 구매대리인을 사용함으로써 해외판매처를 탐색하는 비용이 절감되는 효익 등)이 전혀 없다면, A사의 행위는 경제적 이익 측면에서 평가하였을 때, 조세이익 15를 누리게 할 수 없다고 판단할 수 있다.⁵³⁾

A사의 이러한 행위를 경제행위의 본질

살피건대, 국세기본법이 세법 전체를 아

행위들 없이는 아무런 의미를 가지지 못할 것)을 들 수 있다. 송동진·전병욱, 전게서 p. 56.

51) 미국의 여러 판례에서 논의되는 이론이자, 판결의 근거 이론으로 활용되는 이론인 ‘경제적 실질 판단 이론’(Economic Substance Doctrine)은 비과세 또는 과세경감유인 이외의 독립적인 경제유인이 없는 경우, 해당 경제행위는 경제적 실질이 없는 행위로 볼 수 있고, 따라서 조세 이익(Tax Benefit)을 부인할 수 있다는 내용의 이론이다. 즉 ‘경제적 실질 판단 이론’은 판단 대상인 경제행위 그 자체가 조세 이익을 제외하고는 어떠한 경제적 이익이 없는 경우, 해당 ‘조세 이익’(Tax Benefit)을 부인하는 것이다. 정승영, “미국의 단계 거래에 대한 과세와 우리 세법상의 시사점” p. 200.

52) 정승영, “실질과세 원칙과 ‘실질’ 판단에 대한 고찰” p. 31.

53) 경제적 이익(Economic Benefit)과 (경제)행위의 본질(the true nature of the transaction)의 차이는 다음처럼 설명될 수도 있다. 예를 들어, 기업 A가 기업 B와 합병을 한다고 하자. 그리고 기업 A가 해당 합병에서의 존속법인이라고 한다면, ① 경제적 이익(Economic Benefit)은 이른바 해당 합병으로 A가 일정 규모의

우르는 기본적인 면서 개별 세법을 지도하는 내용을 담고 있는 법이고, 실질과세의 원칙은 그러한 주요 원칙 중 하나인 점을 볼 때, 단순히 조세이익 외의 경제이익만이 아니라, 그보다 큰 범위의 실질, 즉 경제 행위의 본질에 따른 내용까지 담은 것으로 보아야 세법 전체의 체계의 정합성(整合性)과 통일성(統一性)이 확보된다.⁵⁴⁾

따라서 국세기본법 상 실질과세원칙의 기준이 되는 경제적 실질의 개념은 국세기본법의 법체계적 지위와 실질과세원칙이 세법 전반의 기본 원칙인 점을 고려하여 이를 판단하여야 하기 때문에, 미국에서와 같이 ‘경제행위의 본질’의 개념과 유사하

게 거시적인 개념을 설정하고, 구체적인 행위들에 대해 ‘경제적 이익’을 고찰하는 형태가 타당할 것⁵⁵⁾으로 보인다.

다. 실질과세원칙의 관세 적용 여부

실질과세원칙이 법문에 명시적으로 규정된 법은 국세기본법, 법인세법, 국제조세조정에 관한 법률, 지방세기본법 등이 있지만 관세법은 명문으로 실질과세원칙을 규정하고 있지 않다. 적용범위가 가장 넓은 국세기본법의 경우, 국세에 대한 기본적인이고 공통적인 사항 등을 규정하는 것을 그 목적⁵⁶⁾으로 하면서, 국세의 범위⁵⁷⁾에 관세는 포함되어 있지 않으며, 관세법상

합병차익을 가질 수 있어야 한다는 것이다. ② 하지만 행위의 본질(the true nature of the transaction)은 경제적 이익의 관점이 아니라, 합병을 하기 위해서 주주총회를 하고, 합병 결의를 하고, 주주들의 합병신주를 교부하는 등의 합병 과정상 일련의 구성행위들을 ‘합병’이라는 경제행위를 하고자 하는 목적 때문이라고 이해하는 것이다. 따라서 행위의 본질은 경제적 이익의 발생 여부와 상관없는 것이다. 단지 해당 행위가 무엇에 해당되는가에 집중하는 것이 행위의 본질의 측면이라면, 경제적 이익이 있다는 것은 일정한 행위들이 조세 이익(tax benefit)이 아닌 경제적 이익(pre-tax benefit)을 창출하여야 함을 뜻한다. 정승영, “미국의 단계 거래에 대한 과세와 우리 세법상의 시사점” p. 220.

54) 정승영, “미국단계거래에 대한 과세와 우리 세법상의 시사점”, p. 221.

55) 정승영, “실질과세 원칙과 ‘실질’ 판단에 대한 고찰”, p. 32.

56) 국세기본법 제1조.

57) 국세기본법 제2조 제1호 “국세”(國稅)란 국가가 부과하는 조세 중 다음 각 목의 것을 말한다.

- 가. 소득세
- 나. 법인세
- 다. 상속세와 증여세
- 라. 종합부동산세
- 마. 부가가치세
- 바. 개별소비세
- 사. 교통·에너지·환경세
- 아. 주세(酒稅)
- 자. 인지세(印紙稅)

국세기본법 제14조를 준용한다는 내용도 없기 때문에 관세에 실질과세원칙을 적용할 수 있는지가 문제된다.

실질과세원칙을 법적 실질설에 따라 해석한다면 개별세법 상 부인규정을 각각 두어야 하므로 관세법에도 개별적으로 실질과세원칙과 관련한 규정을 두어야 한다고 볼 여지가 있다. 하지만 실질과세원칙은 헌법 상 기본이념이 세법상 구체화된 기본원칙 중 하나이고, 2012년 전원합의체 판결에서 확인한 바와 같이 실질과세원칙을 경제적 실질설에 따라 해석하는 입장에서 보면 개별 세법 상 실질과세원칙을 명시적으로 규정하지 않더라도 그 적용은 가능하다고 보는 것이 타당할 것이다.

판례 역시 납세의무자인 실제 소유자를 판단하는 기준을 제시한 리딩케이스⁵⁸⁾에서 “관세법에도 적용되는 실질과세 원칙에 부합하는 것이라고 할 것”이라고 판시하고, 최근 판례⁵⁹⁾에서도 “국세기본법 규정이 관세에도 당연히 적용된다고 보기는 어려우나, 실질과세원칙은 세법의 해석·적용에 관한 중심적 원리이므로 국세기본법 제14조는 관세에도 당연히 유추적용된다고

보아야 한다”는 판시를 하여, 관세에서도 국세기본법이 규정하고 있는 실질과세원칙은 조세의 기본원칙으로서 적용된다고 볼 수 있다.

2. 실질과세원칙의 구체적 적용범위

가. 개요

실질과세원칙의 적용근거가 되는 국세기본법 제14조는 3개의 항으로 구성되어 있으며, 각각의 조항별로 그 적용의 범위와 내용이 다르다. 특히, 국세기본법 제14조 제3항은 2007년 개정을 통해 신설된 조항으로 관세평가에 있어서 거래 외형상 구매자 또는 판매자 사이에 다단계의 거래가 존재하지만, 경제적 실질에 따라 구매자와 판매자 사이의 직접적인 거래가 있었다고 볼 수 있는 이른바 ‘거래 재구성’의 근거가 된다.

이하에서는 국세기본법 제14조의 각 조항의 구체적 적용범위를 각 조항이 적용된 관세 관련 심판례를 위주로 검토하고, 특히 국세기본법 제14조 제3항의 구체적 적용범위와 실제 적용사례, 적용요건에 대한

차. 증권거래세

카. 교육세

타. 농어촌특별세

58) 대법원 2003. 4. 11. 선고 2002두8442 판결.

59) 서울행정법원 2012. 9. 14. 선고 2011구합26664 판결.

검토를 하겠다.

나. 귀속에 대한 실질주의 - 국세기본법 제14조 제1항

(1) 개념

국세기본법 제14조 제1항은 “과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.”고 명시되어 있다. 동 조항의 문구를 분석하여 적용요건을 살펴보면, ① 과세의 대상이 되는 소득, 행위, 거래 등이 존재하고, ② 과세대상이 되는 소득, 행위, 거래 등이 귀속되는 명의가 존재하고, ③ 귀속되는 명의에도 불구하고 사실상 귀속되는 자가 있을 것으로 나눌 수 있다. 그리고 위 요건들에 해당하는 경우에는 과세대

상이 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 볼 수 있는 효과가 발생한다.⁶⁰⁾

위 국세기본법의 조항을 관세에 적용시키면, “수입물품⁶¹⁾에 대한 관세의 납세의무자는 그 수입신고의 명의⁶²⁾와 관계없이 수입물품이 사실상 귀속되는 자가 된다”라고 볼 수 있을 것이다. 여기서 사실상 귀속의 뜻은 실질적으로 당해 과세물건을 지배·관리하는 것을 의미한다고 보아야 한다.⁶³⁾ 이미 위에서 설명한 바와 같이 관세법상 납세의무자와 구매자는 동일한 개념이 아니므로 납세의무자와 구매자는 상이할 수 있다.

(2) 사례검토

이러한 국세기본법 제14조 제1항이 적용된 직접 적용법조에 기재하여 판단한 사례는 대부분 조세심판원의 결정사례들이다.⁶⁴⁾ 국세기본법 제14조 제1항을 근거로

60) 국세기본법 제14조 제1항이 적용된 국세사례로 법인의 귀속불명소득에 대한 납세의무자는 법인등기부상 대표이사가 아니라 회사를 사실상 운영하는 대표자라는 판결(대법원 1986. 1. 28. 선고 85누526 판결), 명의신탁 부동산에 대해 명의수탁자가 명의신탁자의 위임이나 승낙 없이 임의로 명의신탁재산을 양도한 경우, 양도소득을 사실상 지배·관리 처분할 수 있는 자는 명의수탁자에 해당한다는 판결(대법원 2014. 9. 4. 선고 2012두10710 판결) 등이 대표적이다.

61) 관세법 제14조에 따라 관세의 과세물건은 수입물품이다.

62) 관세법 제242조에 따라 원칙적으로 수입신고는 화주 또는 관세사의 명의로 하는 것이므로, 수입신고명의인을 납세의무자인 화주로 보는 것이 실무상 일반적이라고 할 수 있다.

63) 대법원 2014. 5. 16. 선고 2011두9935 판결.

64) 이는 국세기본법 제14조 제1항에만 해당되는 것은 아니다. 위에서 살펴 본 것처럼 관세는 국세기본법상 국세의 범위에 포함되지 않기 때문에 국세기본법상 실질과세원칙 조항이 관세와 관련한 사건에 직접 적용된다고 보기 어려우므로, 이러한 이유로 법원의 판결에서 직접 적용법조에 이를 기재하기 어려웠을 것으로 생각된다.

판단한 사례들의 유형을 살펴보면, 대부분 과세관청이 형식상 명의자가 아닌 수입물품에 대한 실제 물품을 수입한 화주에 대해 일정한 과세처분을 하는 경우, 처분을 받은 화주가 본인이 납세의무자가 아님을 다투는 사건이다.

결국, 관세 사건에서 국세기본법 제14조 제1항의 적용은 위에서 이미 설명한 관세의 납세의무자 판단 즉, 실질설에 따라 수입물품의 실제소유자가 누구인지를 해석하는 국면에 해당하는 것이다. 그리고 이러한 해석은 위 대법원 판례에서 제시한 판단의 주요한 인자인 ① 수출자와의 교섭, ② 신용장의 개설, 대금의 결제 등 수입절차의 관여 방법, ③ 수입화물의 국내에서의 처분·판매의 방법의 실태, ④ 당해 수입으로 인한 이익의 귀속관계 등을 위주로 수입신고 전 실제 소유권자가 누구인지를 판단하는 것으로 보아야 한다.

사례를 통해 실제 소유권자를 판단하는

구체적인 적용기준을 살펴보면, 주장된 실제 소유자가 부인되고 기존 수입신고명의인을 납세의무자로 인정한 사례⁶⁵⁾에서는 ① 원고가 B의 실제 운영자이므로 수입 등 업무처리를 주도하는 것이 자연스럽고, ② B가 원고, 원고의 가족과 지인들에 의해 함께 운영되고 있다고 하더라도, B를 곧바로 원고와 동일시 할 수 없는 점, ③ 오히려 수입물품에 대한 매매계약서 및 신용장에는 모두 B가 당사자로 기재되어 있고, 수입신고도 B가 하였던 점을 들어 수입물품의 실제소유자는 원고가 아니라 애초에 수입신고명의인인 B라고 판단하였다. 실제 소유자를 부인한 다른 사례⁶⁶⁾에서는 ① 송품장 및 선하증권 상 수하인이 청구인이고, ② 2000년 이후 계속해서 청구인을 수입물품의 납세의무자로 하여 수입신고 및 관세를 납부한 점, ③ 부가가치세, 종합소득세 등 운용 및 그 수익과 관련된 모든 제세의 납세의무자가 청구인인 점, ④ 이 건 관련 불법송금에 관하여 청구인의 배우

65) 서울행정법원 2016. 5. 20. 선고 2015구합72634 판결(하급심 확정). 사실관계를 요약하면 원고는 농산물도매업체인 주식회사 B를 운영하면서 한국농수산물식품유통공사로부터 시장접근물량 이내의 물량으로 양허관세를 적용을 받을 수 있는 알땅콩 수입권을 낙찰받아, 양허관세율을 적용(추천서 상 사용용도 : 가공용)받아 알땅콩을 수입하였다. 이후 과세관청은 B에 대한 관세조사에서 B가 일부 알땅콩을 가공용으로 사용하지 않은 점을 적발하고, B의 운영자인 원고에게 관세 등을 부과하였고, 원고가 이에 대해 불복한 사건이다.

66) 조심2009관99, 2010. 8. 24. 사실관계를 요약하면 청구인은 ‘○○○○○○’이라는 업체를 영위하면서, 장의용품 등을 수입하였다. 그런데 청구인의 배우자는 청구인 명의의 환치기계좌를 이용하여 해외에 운영자금 등을 송금하고, 그 중 일부를 원단생산자에게 지급한 사실이 적발되면서, 처분청은 청구인을 「외국환거래법」 위반 혐의로 조사한 후, 청구인의 배우자를 ‘○○○○○○’의 실제대표로 보아 「외국환거래법」 위반 혐의로 검찰에 고발하였다. 그리고 처분청은 쟁점물품의 구입가격을 내용연수에 따라 조정한 금액을 생산지원비로 보아 청구인에게 부과하였고, 청구인이 이에 대해 불복한 사건이다.

자가 외국환거래법 위반죄로 처벌을 받았지만, 외국환거래법 위반 행위자로서의 처벌 대상자와 수입물품 화주로서의 납세의무자가 일치한다고 보기 어려운 점 등을 들어 수입물품의 실제소유자는 청구인의 배우자가 아니라 수입신고명의인인 청구인으로 보았다.

반면에 기존 수입신고명의인이 아닌 실제 소유자를 납세의무자로 인정한 대법원의 리딩케이스⁶⁷⁾에서는 ① 실질적으로 원고는 이 사건 오렌지의 수입과정에 관여한 바가 없었고, 소외 1이 주도적으로 수입계약의 체결에서부터 대금의 지급 및 국내에서의 판매·처분에 이르기까지 수입에 필요한 모든 업무를 처리하여 온 점, ② 소외 1은 오렌지의 수입신고가격을 실제 가격보다 낮은 가격으로 신고하는 방법으로 관세를 포탈한 사실이 세관에 적발되어 관세포탈죄 등으로 유죄판결을 받았던 점을 근

거로 수입신고 명의인인 원고가 아니라 소외 1이 실제 소유권자에 해당한다고 보았다.

다. 내용에 대한 실질주의 - 국세기본법 제14조 제2항

(1) 개념

국세기본법 제14조 제2항은 “세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.”고 명시되어 있다. 국세기본법 제14조 제1항이 과세요건 중 납세의무자에 대한 실질과세원칙을 규정하고 있다면, 동 조항은 과세요건 중 과세표준에 대한 실질과세원칙을 규정하고 있다. 동 조항이 적용된 국세사례를 보면, 양도소득세 비과세요건인 주택에 해당하는지 여부를 판단⁶⁸⁾하거나, 양도소득세의 과세표준 계산에 있어 양도차익 계산⁶⁹⁾을 하는 경우 등으로 과세표준

67) 대법원 2003.4.11. 선고 2002두8442 판결 사실관계를 요약하면, 소외 1은 부도로 의류사업을 중단하면서, 형부인 원고의 명의를 빌려 C상사라는 상호로 사업자등록을 하고 미국산 오렌지를 수입하면서 실제거래 가격보다 낮은 가격으로 가격신고를 한 사실이 적발되면서, 처분청은 C상사의 명의상 대표자인 원고에 대하여 관세 등을 추징하는 처분을 하였고, 원고는 이에 불복을 하였다.

68) 대법원 2006. 10. 26. 선고 2005두4304 판결. 판결요지를 간단하게 요약하면 “양도소득세 1세대 1주택 비과세대상 여부를 판단함에 있어서, 주택을 양도한 자가 다른 건물을 소유하고 있는 경우, 그 다른 건물이 소득세법에서 정한 ‘주택’에 해당하는지 여부는 건물공부상의 용도구분에 관계없이 실제 용도가 사실상 주거에 공하는 건물인가에 의하여 판단하여야 하고, 일시적으로 주거가 아닌 다른 용도로 사용되고 있다고 하더라도 그 구조·기능이나 시설 등이 본래 주거용으로서 주거용에 적합한 상태에 있고 주거기능이 그대로 유지·관리되고 있어 언제든지 본인이나 제3자가 주택으로 사용할 수 있는 건물의 경우에는 이를 주택으로 보아야 할 것이다.”

69) 대법원 2002. 6. 28. 선고 2000두3443 판결 등. 판결요지를 간단하게 요약하면, “일정한 자산을 양도한 경우에 그 자산의 양도차익 예정신고 또는 과세표준 확정신고 시 양도자가 실지거래가액이라 하여 신고한 가액이 실지거래가액으로 확인되면 그 실지의 양도 및 취득가액에 의하여 양도차익을 산정하되, 위와 같

을 계산하는 것 뿐 아니라 과세대상에 해당하는지의 실질을 판단함에 있어서도 동조항이 적용되는 것으로 보인다.

관세의 과세표준은 원칙적⁷⁰⁾으로 ‘구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 금액’에 일정한 가산요소를 가산하고, 공제요소를 공제한 금액이 된다. 따라서 국세기본법 제14조 제2항은 납세의무자의 거래 형식(명칭) 상 실제지급금액 해당여부나 가산 또는 공제요소가 문제되는 경우, 그 형식(명칭) 여부에 관계없이 그 경제적 실질에 따라 과세표준을 계산하라는 것으로 관세 분야에 적용할 수 있을 것으로 생각된다.

(2) 사례검토

최근 국세기본법 제14조 제2항의 적용이 정면으로 문제된 대표적인 관세사례 중 조세심판원 사례⁷¹⁾를 우선 살펴보겠다.

사실관계는 수입업체를 운영하는 청구인에 대해 처분청이 범칙조사를 실시한 결과, 종가세가 적용되는 물품에 대해서는 저가로 수입가격을 신고하고 종량세가 적

용되는 물품에 대해서는 고가로 수입가격을 신고하여 수입신고한 사실을 적발하고, 청구인을 관세포탈 및 허위신고 혐의로 고발하는 한편 저가신고에 따른 차액에 해당하는 관세 등을 청구인에게 경정고지하였다.

이에 대하여 청구인은 ① 추후 수입량 결정 및 경매가격을 높게 받기 위한 기초자료로 활용하기 위해 장부에 ‘제품값’을 기입하였고, ‘제품값’에는 물품의 수입가격과 구매대리인에게 지급할 구매수수료가 포함되어 있어 이를 실제 수입물품의 가격으로 볼 수 없음에도, 처분청이 단순히 장부상의 ‘제품값’을 실제지급금액으로 보아 과세한 것은 근거과세주의에 어긋나는 부당한 처분이며, ② 청구인은 수출자와의 계약에 따라 실제로 지급한 금액을 과세가격으로 신고하였음에도, 처분청이 단순히 청구인의 장부상 가격을 실제지급금액으로 보아 관세 등을 과세한 처분은 실질과세원칙을 위반한 것이라고 주장하였다.

이에 대해 조세심판원은 청구인의 판매장부상 ‘제품값’ 및 ‘제품단가’가 청구인이

은 신고가 없거나 신고가 있더라도 그 신고한 금액이 실지거래금액으로 확인되지 아니하면 기준시가에 의하여 양도차익을 산정하여야 하고, 비록 달리 실지거래금액이 확인되더라도 실지거래금액에 의할 것은 아니라 할 것이고, 기준시가에 의하여 산정하는 경우에도 실질과세원칙에 비추어 볼 때 양도차익이 실지양도금액의 범위를 넘을 수는 없다.”

70) 관세법 제30조 제3항에 따라 거래가격이 부인되지 않는 경우 등 관세법 제30조에 따른 원칙적인 과세표준 계산방법(제1방법)이 적용되는 경우를 말한다.

71) 2016. 4. 29. 조심2015관255.

은행에 제출한 일부 판매계약서의 판매가격 및 판매단가와 일치하는 점, 판매장부에 수입신고단위별로 ‘제품값’ 외에 ‘통관비’와 ‘이익금’이 원단위까지 상세히 기재되어 있는데 장부상 ‘통관비’가 관세사의 정산서상 관세를 포함한 수입대행수수료와 일치하여 ‘제품값’은 관세를 제외한 순수한 수입물품대금으로 보이는 점, 장부상 ‘제품값’과 수입신고금액과의 차액이 청구인이 과다송금한 외화송금액과 거의 일치하는 점, 청구인이 피의자 신문조서에서 장부상 ‘제품값’은 수입가격이라고 진술한 점 등에 비추어 장부상 ‘제품값’을 쟁점물품의 실제 수입가격으로 보고 수입신고한 과세가격과의 차액에 대해 관세 등을 과세한 이 건 처분은 잘못이 없는 것으로 판단하였다.

국세기본법 제14조 제2항과 관련하여 최근 대법원의 판결⁷²⁾ 역시 주목할 필요가 있다. 이 판결은 글로벌 스포츠의류업체의 국내자회사인 원고가 본사에 지급하는 국제마케팅비 명목의 금액이 관세의 과세표준의 가산요소 중 하나인 상표사용료에 해당하여 원고의 수입가격에 가산하여야 하는지가 문제된 사건이다.

원심⁷³⁾은 헌법 제38조와 제59조에서 규정하는 조세법률주의 원칙은 과세요건 등

은 국회가 정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용은 허용되지 않음을 천명하면서 원고가 지급하는 국제마케팅비는 ① 상표권에 화체(化體)되어 있는 가치의 사용대가인 상표사용료의 성격보다는 장래의 매출증대를 위한 활동으로 개별 수입물품에 대해 이루어지는 활동이 아닌 점, ② 본사가 국제마케팅비를 가지고 수행하는 기능(광고 동영상 제작 등)을 원고가 직접 수행한다고 가정하였을 때, 원고는 본사에 국제마케팅비용을 지급할 필요가 없지만 상표사용료는 여전히 지급하여야 하는 점 등을 보면 국제마케팅비와 상표사용료는 그 성격이 다른 점, ③ 마케팅 활동으로 브랜드나 상표의 가치가 증가되는 것은 간접적이고 부수적인 효과이며, 이런 점만으로 국제마케팅비가 상표사용료의 일부가 된다는 것은 지나친 비약으로 조세법률주의의 엄격해석원칙에 정면으로 반하는 것이라는 점 등에 비추어보면 원고가 지급하는 국제마케팅비는 관세법상 가산요소인 상표사용료의 성격을 가지지 않는다고 보았다.

하지만 대법원은 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 국세기본법 제14조 제2

72) 대법원 2016. 8. 30. 선고 2015두52098 판결.

73) 서울고등법원 2015. 8. 27. 선고 2014누65495 판결.

항에 따라 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질내용에 따라 적용되어야 한다고 하면서, ① 이 사건 국제마케팅비에 의한 활동으로 본사가 보유하는 상표권의 가치가 높아지게 되면, 상표권자인 본사로서는 원고에게 상표권 사용의 대가를 추가로 요구할 합당한 이유가 있는 반면, ② 원고가 다른 해외현지법인들과 함께 그 비용을 분담한 것으로 보면, 본사로서는 원고와 같은 현지법인들의 부담으로 자신이 보유하는 상표권의 가치를 증대시키는 결과가 되어 불합리하고, 본사로부터 상표권의 가치 증대에 기여한 부분에 대한 대가를 받은 사정이 보이지 않는 점 등을 들어 원고가 지급한 국제마케팅비는 실질적으로는 관세의 과세가격에 가산되어야 할 요소인 권리사 용료와 같다고 보았다.

라. 우회행위 등에 대한 거래 재구성 - 국세기본법 제14조 제3항

(1) 개념

국세기본법 제14조 제3항은 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.”라고 명시되어 있다. 상기한 바와 같이 2007년 국세기본법 개정을 통해 국세기본법 제14조 제3항을 신설하였는바, 동 조항은 납세의무자의 조세회피행위를 방지하기 위한 일반조항으로서의 의미를 가지는 것으로 보인다.⁷⁴⁾

특히, 관세법 상 실질구매자와 실질판매자를 적용함에 있어서 국세기본법 제14조 제3항이 주로 적용될 것이다. 왜냐하면, 실질과세원칙 차원에서 실질구매자와 실질판매자를 판단한다는 것은, 필요적으로 기존 거래당사자가 선택한 거래구조를 재구성해야 하는 것이기 때문이다.

74) 2007. 12. 31. 국세기본법 개정이유서 중 일부를 발췌하면 다음과 같다.

다. 실질과세원칙의 명확화(법 제14조제3항 신설)

- (1) 「국제조세조정에 관한 법률」에 따른 조세회피방지 규정이 국제거래뿐만 아니라 국내거래까지 적용됨을 명확히 할 필요가 있음.
- (2) 형식상 제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 세법상 혜택을 부당하게 받는 경우에는 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 세법을 적용하도록 함.
- (3) 고도화·복잡화되고 있는 조세회피행위에 능동적으로 대처함으로써 조세회피행위가 축소될 것으로 기대됨.

국세기본법 제14조 제3항은 그 규정의 문구 상 ‘조세회피행위가 되는 단계 거래행위’를 적용 기준으로 두고 있는 구조를 갖추고 있다. 이는 미국에서 이야기되는 판례법이론인 경제적 실질 판단 이론(Economic Substance Doctrine)에서의 단계 거래 구성행위의 객관적인 표식을 그 적용 조건으로 하고 있는 특징을 보인다. 즉, 국세기본법 제14조 제3항은 미국에서의 경제적 실질 판단 이론의 내용과 단계 거래 이론의 내용이 혼합된 모습의 형태를 갖추고 있다고 평가할 수 있다.⁷⁵⁾ 따라서 동 조항이 말하는 경제적 실질이라는 문구는 이전에 살펴본 바와 같이, 그 개념을 미국에서와 같이 ‘경제행위의 본질’의 개념과 유사하게 거시적인 개념을 설정하고, 구체적인 행위들에 대해 ‘경제적 이익’을 고찰하는 형태로 하여야 할 것이다.

다만, 당사자는 본인에게 유리한 거래형식을 선택하고 형성할 자유는 분명히 헌법상 보장된 권리이며, 실질과세원칙 중 특히 동 조항의 경우 그 제한이 훨씬 당사자에게 직접적으로 적용되는 면이 존재한다. 즉, 납세의무자의 예측가능성과 개인적 편익을 제한한다는 부분과 납세의무자 간 공평한 조세부담이라는 규범적 목표 달성을

통한 사회적 편익에 기여하는 부분의 상충관계(trade-off)에 놓이게 되는 것이다.

따라서 실질과세원칙을 적용함에 있어서 본 조항을 통해 당사자가 선택한 거래형식을 재구성하고자 하는 경우에는 당사자의 주관적 요건, 예컨대 납세의무자가 전적으로 또는 주로 조세회피를 목적으로 우회적인 거래를 하는 경우 등을 적용요건에 포함시키는 것이 필요할 것⁷⁶⁾으로 생각되며 자세한 내용은 후술한다.

(2) 적용요건

동 조항의 문구를 분설하여 적용요건을 살펴보면, ① 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로(조세회피행위 또는 객관적 행위형식 요건) ② 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우(부당한 조세혜택 또는 주관적 조세회피 목적 요건)로 나눌 수 있다. 그리고 위 요건에 해당하게 되면 그 효과로 조세회피행위를 부인하고 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 볼 수 있게 된다.

75) 정승영, “미국의 단계거래에 대한 과세와 우리 세법상의 시사점”, p. 219.

76) 송동진·전병욱, 전거서 p. 76.

① 객관적 행위형식 요건

객관적 요건으로는 세법이 예정한 통상적인 거래에 비하여 조세부담이 줄어들거나 없어지는 조세회피수단인 거래행위가 있어야 한다. 이러한 조세회피수단인 거래행위는 당초 의도하였던 경제적 효과를 달성하면서 과세요건을 충족하지 않도록 하는 것(과세요건의 회피)과 과세대상 금액을 감소시키거나 비과세·감면 요건이 충족되도록 하는 것이 있을 수 있다.⁷⁷⁾

조세회피수단인 거래행위로 대표적인 것은 국세기본법 제14조 제3항이 규정하는 “제3자를 통한 간접적인 방법”(우회행위)이나 “둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법”(다단계거래)이 있다. 그러나 동조항의 신설 이유 중 하나가 “고도화·복잡화되고 있는 조세회피행위에 능동적으로 대처함으로써 조세회피행위가 축소될 것으로 기대됨”으로 입법자의 의도 자체가 복잡해지는 조세회피행위를 능동적으로 대처하기 위한 것인 점, 실질과세원칙의 경제적 실질의 개념이 거시적인 경제행위의 본질을 찾기 위한 헌법적 원칙인 점 등을 생각했을 때, 조세회피수단인 거래행위가 반드시 동조 제3항에서 예시한 방법에 한정된다고 볼 수는 없고, 그 밖의 것도 포

함될 수 있을 것이다.

“둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법”(다단계거래 형식)의 경우, 조세회피수단을 구성하는 거래들 간에 어떤 관계가 있어야 하는지에 대하여는 미국 법원의 단계거래이론을 참고할 수 있다. 즉, 납세의 무자가 첫 번째 단계의 거래를 할 당시 다음 단계의 거래를 계속해야 할 의무가 있는지의 여부, 일련의 거래행위들이 처음부터 최종 결과에 도달할 목적으로 한 단일 거래의 구성요소인지의 여부 및 각 단계의 거래행위들이 다른 단계의 거래행위들 없이는 아무런 의미를 가지지 못하는지(상호의존성)의 여부 등의 사정을 고려할 수 있을 것이다.⁷⁸⁾

② 주관적 조세회피목적 요건

상술한 바와 같이, 국세기본법 제14조 제3항은 당사자의 거래형성 자유를 제한하는 성격을 가지고 있기 때문에 당사자의 주관적인 조세회피의 목적을 판단하여야 한다. 즉, 거래 당사자에게 조세회피목적이 없는 경우에는 결과적으로 조세부담이 감소하였다고 하더라도 특별한 사정이 없는 한 경제적 실질에 의한 재구성을 인정하여서는 안 될 것이다.

77) 송동진·전병욱, 전게서 p. 86.

78) 송동진·전병욱, 전게서 p. 87.

동 조항을 직접 근거로 판단한 증여세 사건⁷⁹⁾에서도 법원은 “납세자가 경제활동을 할 때에는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으며, 사적자치의 원칙과 법적 안정성 및 예측가능성 측면에서 납세자가 선택한 법률관계는 원칙적으로 존중되어야 할 것이나, (i) 납세자가 선택한 법률관계가 세금의 부담을 회피하기 위한 가장행위에 불과하거나, (ii) 그 법률관계가 조세를 회피하기 위한 목적 하에 이루어진 것 등이 인정된다면, 예외적으로 납세자가 선택한 법률관계가 부인되고 세법적 측면에서 경제적 실질에 부합하게 재구성될 수 있다”고 선언하면서 “이 사건 교차증여는 오로지 원고들에 대한 증여세를 줄이기 위한 목적 하에 이루어졌다. 즉 이 사건 증여의 대상은 불특정물인 주식으로 금원과 차이가 없어 특정물이 상호 교차증여된 경우와는 달리 부수적으로나마 사업목적(business purpose)을 전혀 인정할 수 없다(즉 이와 같이 교차증여 하더라도 증여세를 절감하는 것 이외에는 아무런 다른 효과를 가져오지 않는다)”는 이유 등으로 납세의무자의 거래형식을 부인하고 경제적 실질에 따른 재구성된 거래형식으로

과세한 처분을 인정하였다.

따라서 당사자가 그 거래형식을 선택한 유일한 목적이 조세회피인 경우에는 이러한 주관적 요건이 충족됨은 명백하다. 나아가 조세회피목적이 거래형식 선택의 주된 목적이지만 그 밖에도 부수적으로 다른 사업목적(business purpose)이 있는 경우에도 재구성을 인정할 것인지의 여부는 일률적으로 판단하기는 어렵고, 부수적인 다른 사업목적의 비중 및 의미, 당해 거래의 구조 등을 종합하여 판단해야 할 것이다.⁸⁰⁾

③ 세법 상 혜택 부여의 부당성

세법상 혜택의 부여가 부당한 것인지의 여부는 일률적으로 판단할 수 없고, 개별적 사안에서 해당 조항의 입법취지, 당사자가 조세회피를 위하여 선택한 거래의 종류 및 성질, 당사자가 회피한 세액의 크기 등의 제반 사정을 종합하여 판단하여야 한다. 세법상 혜택의 부여가 부당한 것인지의 여부의 판단은, 위에서 본 두 가지 요건(객관적 행위형식 요건과 주관적 조세회피 목적 요건을 바탕으로 하여, 최종적으로 조세회피거래를 세법상 부인하고 재구성할 것인지의 여부를 판단하는 단계로서, 위 두

79) 서울행정법원 2014. 8. 7. 선고 2013구합58993 판결. 현재 이 사건은 항소 기각된 이후, 대법원에 상고된 상태이다.

80) 송동진·전병욱, 전거서 p. 83.

가지 요건과 별개의 것으로 분리하여 생각할 수 없고, 위 세 가지 요건은 상호 보완하는 관계에 있다.

따라서 위 두 가지 요건이 충족되었다면 일단 해당 거래에 대하여는 세법상혜택의 부여가 부당하다고 볼 가능성이 크다고 할 것이다. 다만, 세법상 혜택의 부당성 요건은 위 두 가지 요건에서 다루어지지 않은 사정들을 추가로 검토하는 단계로서 일정한 독자성을 가진다고 볼 수 있다.⁸¹⁾

(3) 사례검토

국세기본법 제14조 제3항의 적용이 정면으로 다루어진 관세 관련 대법원 판결은 아직까지 없는 것으로 보인다. 다만, 하급심 판결⁸²⁾에서 국세기본법 제14조 제3항의 적용여부가 검토된 관세 사건이 있어 이를 검토하겠다.

사실관계는 다음과 같다. 식품업체인 원고는 중국 농산물수입 전문무역업체인 A와 B로부터 농산물을 공급받아서 가공한 후에 국내에서 판매하였다. 과세관청은 A와 B가 농산물을 수입하면서 수입가격을 통관지 세관에 낮게 신고하는 방법으로 관세를 적게 신고·납부하였는바, A와 B는 수입중개업자에 불과하고 원고가 수입물

품의 실제 화주에 해당하는 것으로 보고 원고에게 378억 원의 관세를 부과하였다. 이에 대하여 원고는 본인은 A와 B로부터 이 사건 수입물품을 구매한 자일뿐 관세법상 물품을 수입한 화주, 즉 납세의무자에 해당하지 않는다고 주장하였다.

법원은 과세관청의 주장은 “원고가 자신의 위험이 없이 저가의 과세가격 신고를 통한 위해 ‘원고 - A 또는 B - 수출업자’의 거래관계를 작출해낸 것으로 ‘원고 - 수출업자’의 직접 거래로 보아야 한다”는 주장이므로 이를 검토하기 위해서는 원고의 행위가 국세기본법 제14조 제3항에 따른 조세회피행위로 볼 수 있는지 여부를 판단하여야 한다고 하면서, 국세기본법 제14조 제3항은 ① 제3자를 통한 간접적 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 (객관적 행위형식 요건), ② 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우 (주관적 조세회피 목적 요건)으로 구성되어 있고, ①의 요건과 관련하여 원고가 수출업자와 직접 거래하여도 동일한 경제적 목적을 달성할 수 있음에도 불구하고, 실제로 중개업자의 역할을 수행하는 것에 불과한 A 등 중간 납품업체를 거래의 당사자로 개입시켰는지 여부가 문

81) 송동진·전병욱, 전거서 p. 90.

82) 서울행정법원 2012. 9. 14. 선고 2011구합26664 판결. 이 사건은 대법원(2014두8636)에서 원심판결의 판단이 정당한 것으로 확정되었다.

제되고, ②의 요건과 관련하여서는 저가신고로 인한 관세포탈에 대하여 원고가 A 등에게 이를 지시하거나 공모하였는지 여부, 원고가 수입업자인 A 등을 개입시킨 거래구조에 정당한 사업목적이나 경영상의 필요성이 있었는지 여부를 살펴야 한다고 보았다.

우선, ①요건에 대해서는 원고가 구매절차에서 일부 품질관리 등을 위해 생산자에게서 작황상태나 유기농 여부를 수시로 확인하는 등의 사실이 있지만 수입물품에 대한 수입물량과 가격결정의 주체는 여전히 A 등과 수출업자로 볼 수 있기 때문에 원고가 우회행위나 다단계 행위를 하였다고 보기 어렵고, ②요건에 대해서는 A 등은 원고와 거래하기 이전부터 참깨 등의 수입업자로 활동하여 왔고, 이 사건 수입물품 이외에도 다른 업체들과 정상적으로 물품수입업을 영위하던 중견업체이므로 원고가 이 사건 관세의 포탈을 위해 개입시킨 명목상 업체로 보기 어려운 점, 원고가 A 등에게 저가신고에 대한 공모나 지시가 있었다고 보기 어려운 점, 원고와 같은 농산물 가공회사가 해외로부터 직접 농산물을 수입하는 경우는 드물고, 대부분 수입업자를 경유하는 것이 일반적인 거래형태로 보이는 점, 원고는 과거에 중국산 농산물을 수입하였던 거래경험이 전무하였고, 최초로 중국산 농산물을 수입하면서 그 수입거

래의 경험이 있는 A 등을 수입업체로 선정하는 것이 합리적이라는 경영상 판단을 한 것으로 보이는 점 등을 종합하여 보면, 원고가 A 등을 통하여 이 사건 수입물품을 공급받는 행위에 대하여 그 경영상 필요성이나 사업목적성을 부정할 수 없다고 판단하였다.

V. 실질거래당사자 적용사례 검토 및 발전방안

1. 사례검토

최근 과세관청은 국내의 거래당사자가 선택한 거래형식을 부인하고, 실질과세원칙을 원용하는 듯한 입장에서 실질거래당사자가 형식과 다르다는 이유로 거래구조를 재구성하여 과세를 하는 사례가 늘고 있다. 대표적으로 ① 특수관계가 없는 제3자로부터 직접 수입을 하는 국내수입자에 대해서 사실상 특수관계가 있는 해외본사가 실질판매자에 해당하는 것으로 보아 과세가격결정방법을 제1방법 이외의 방법으로 과세하거나, ② 이른바 제3자 지급 로열티사례(해외거래처에 권리사용료를 지급하는 업체가 제품의 공급은 국내 납품업체의 명의로 수입한 것으로 받는 경우, 업체가 지급한 권리사용료를 수입물품에 가산하는 사례) 등이 있다. 최근 위 ①사례와

유사한 쟁점과 관련하여 관세청 과세전적 부심사 사례⁸³⁾ 중 실질판매자가 쟁점이 된 것이 있어 이를 검토해보고자 한다.

결정문의 사실관계를 살펴보면, 의류를 수입하는 청구법인은 구매대리인을 통해 특수관계가 없는 제조자로부터 물품을 수입하면서 제조자의 FOB 가격으로 수입신고를 하였다. 과세관청은 관세조사를 통해 물품의 실질적인 판매자는 제조자가 아니라 청구법인과 특수관계가 있는 해외본사이고, 청구법인이 신고한 수입가격은 실질판매자인 본사의 이윤 및 일반경비가 포함되어 있지 않기 때문에 청구법인이 수입신고한 가격은 특수관계에 영향을 받은 것이라고 보아 관세법 제33조에 따른 과세가격 결정방법(제4방법)으로 과세표준을 다시 계산하여 과세전통지 하였다.

관세청은 실질판매자 쟁점에 대한 판단을 하면서 우선, 제조자별로 청구법인을 구매자로 하는 Purchase Order(구매발주서)를 발행하고, 제조자는 구매발주서에 따라 제품생산을 하여 선적 준비 및 선적을 완료한 후 청구법인에게 선적증명서와 Invoice를 발행하고, 청구법인은 구매발주서, 선적증명서, Invoice를 확인 후 대금지급을 하고 있다고 하였다.

다만, 관세청은 청구법인과 제조자 간의 구매 및 제조와 관련한 계약이 체결되지 않은 점, 제품주문 시 본사의 내부시스템을 통해 제품별 구매수량이 주문 확정되는 점, 청구법인이 제조업체를 선택할 수 없는 점, 가격결정에 있어 구매대리인이 제조자와 가격협상을 진행하고 본사가 이를 최종 결정하는 점, 생산된 물품에 대한 선적관리를 본사가 하고 있는 점 등을 들면서, 본사가 실질판매자에 해당한다고 판단할 여지가 있으므로 소유권이 어떻게 결정되는지에 대해 명확한 조사가 필요하다고 보아 재조사 결정을 하였다.

앞서 살펴본 바와 같이, 관세법상 구매자와 판매자의 개념은 소유권과 대금지급이 이루어진 대상이 누구인지를 중심으로 당사자들의 예비적인 교섭과 같은 계약 체결에 이르게 된 경위, 계약 체결 이후의 당사자들의 행동, 계약의 성격과 목적 등을 종합적으로 검토하여야 한다. 관세청은 소유권 이전 여부가 실질 판매자가 누구인지를 판단함에 있어 가장 중요한 기준임에도 과세관청의 조사에 있어 그 부분이 명확하게 이루어지지 않은 것을 지적하여, 이를 재조사하라는 결론에 있어서는 일견 타당한 것으로 보인다. 그러나 결정문에서 인정된 사실관계 상 PO가 청구법인과 제조

83) 2014. 12. 4. 결정 적부심사 제2014-125호 사건.

자 사이에 존재한다면, 실제 국제거래에 있어 정식적인 계약서를 갖추기보다 개별 PO가 계약서로 인정되는 부분이 있음에도 계약이 체결되지 않았다고 판단한 것이 정당한지는 의문이다.

나아가, 위 결정문은 가정적으로 실질판매자가 제조자가 아닌 본사인 경우를 상정하여, 제4방법으로 과세된 처분의 내용이 정당한지를 판단하였다. 그러나 위에서 살펴본 바와 같이 거래당사자가 선택한 거래구조를 부인하고 거래를 재구성하여 과세처분을 하기 위해서는 객관적인 요건 뿐 아니라 거래당사자의 주관적인 조세회피 의도를 판단하였어야 함에도 불구하고, 이러한 판단을 한 내용이 전혀 확인되지 않는다. 만일, 거래당사자에게 조세회피의도가 인정되지 않는다면, 국세기본법 제14조 제3항에 따라 거래를 재구성하여 거래 재구성을 통해 실질과세원칙을 적용할 수 없음은 앞에서 살펴본 바와 같다.

따라서, 실질구매자 또는 실질판매자를 결정하여 거래를 재구성하는 과세를 하기 위해서는 객관적인 행위요건 뿐 아니라 실제 회피된 세액의 크기나 당사자의 주관적인 조세회피 의도를 확인할 수 있는 부분

에 대해서도 분명히 판단되어야 할 것인데, 이러한 판단이 없이 단순히 객관적 행위요건만을 검토하여 거래를 재구성하려는 시도는 논란의 여지가 많은 것으로 보인다.

2. 발전방안

가. 관세법 상 실질과세원칙의 명시적인 수용

상기한 바와 같이, 관세법 상 실질과세원칙을 적용할 수 있는 명시적인 규정이 존재하지 않고 있어 그 적용의 명확성과 예측가능성이 국세에 비해 떨어지는 것이 사실이다. 이러한 부분에 대해서 기존 학계나 실무에서도 상당히 많은 지적⁸⁴⁾이 있었으나, 아직 이 부분에 대한 개선이 이루어지지 않고 있다. 특히, 실질과세원칙의 적용을 통해 단순히 그 거래의 ‘실질’에 대한 과세가 아니라 납세자가 선택한 거래형식을 재구성하는 수준의 실질과세원칙이 적용되는 것에 대해서는 조세법률주의, 엄격해석의 원칙, 명확성의 원칙 등 헌법상 기본원칙을 위반한 위헌적인 처분이 될 여지도 있다. 따라서 관세법 상에 실질과세원칙을 명문화하거나 국세기본법 제14조

84) 김민정·박훈, “실질과세원칙의 관점에서 바라본 관세법상 “물품을 수입한 화주”의 범위” p. 162; 김재식, “실질과세원칙에 기초한 관세의 납세의무자 판례연구”, 관세학회지 제6권 제2호, 2005, p. 17; 류수현, 관세판례해설, 한국관세무역연구원, 2005, p. 67 등.

를 준용하는 조항이 반드시 입법화되어야 할 것으로 보인다.

나. 실질판매자와 실질구매자에 대한 명확한 가이드라인 제시

이미 살펴본 것처럼 관세평가 목적에서 판매자와 구매자를 확정하는 것은 중요한 의미를 지니고 있지만, 명시적으로 개념이 정해지지 않아 과세관청과 납세의무자 사이에 많은 혼란이 존재하고 있다. 특히, 실질거래당사자를 다시 결정하는 거래를 재구성하는 형태로 과세가 이루어지는 경우, 그 개념과 구별기준들이 명확하게 정해지지 않은 상황에서 그 과세에 대한 저항이 다른 경우에 비해 심해질 수밖에 없다.

따라서 과세의 명확성 원칙과 과세요건 법정주의에 따랐을 때에는 관세법규 정의규정에 판매자와 구매자의 정의를 추가하는 것이 가장 바람직할 것이다. 특히, 현재 관세법은 납세의무자가 직접 수입신고를 통해 과세가격을 결정하고, 판매자와 구매자⁸⁵⁾를 모두 본인이 결정하여 자진해서 신고하도록 되어있어 더욱 그러한 정의규정이 필요하다고 할 수 있다.

그러나 앞서 살펴본 것처럼, 판매자와

구매자를 결정하는 요인이 여러 가지를 종합적으로 고려하기 때문에, 관세법 정의규정에 추가하는 것이 곤란하다면, 최소한 판매자와 구매자에 대해서 수입자들이 알아두어야 할 내용 등 가이드라인을 제시하는 방법이 고려될 필요가 있다.

이러한 가이드라인의 대표적인 예시로 미국 CBP에서 발간하는 “Informed Compliance Publication”이 있다. CBP는 Informed Compliance Publication의 서문에서 최근 관세 분야에서는 2가지 개념, “법규준수의 자율적인 관리”와 “책임의 분배”가 떠오르는 개념들이라고 하면서, 거래당사자의 자율적이고 책임 있는 법규준수를 위해 과세관청인 CBP에서 관련 주제에 대한 해석과 판례 등을 소개하는 자료를 배포한다. 이러한 가이드라인을 배포함으로써 납세의무자는 미리 본인의 거래에서 판매자와 구매자가 누구인지 스스로 판단할 수 있고, 과세관청 입장에서든 명확한 기준에 따라 실질거래당사자를 확정할 수 있게 되며, 이를 어긴 납세의무자에 대한 처분에 있어서도 저항이 훨씬 덜할 것으로 생각된다.

실질거래당사자 분야 뿐 아니라, 수입자와 과세관청 사이에 분쟁이 많고 논란이

85) 수입통관 사무처리에 관한 고시의 별지 서식의 수입신고서 제11항에 기재되는 수입자는 납세의무자와 별도의 항으로 구별하여 신고하도록 하고 있으며, 납세의무자와 수입자가 상이한 경우를 전제하고 있는 점들을 고려하면 관세법의 구매자를 전제한 신고사항인 것으로 보이고, 수입신고서 제14항의 해외거래처는 관세법의 판매자와 동일한 개념이라고 볼 수 있다.

되는 분야(예를 들어, 납세의무자가 누구인지 여부)에 대해 과세관청에서 선도적으로 Informed Compliance 형태의 가이드라인을 제시하는 것은 관세평가행정에 있어서 선진화를 이루는 방안이 될 것으로 보인다.

다. 실질과세원칙 적용을 위한 업무지침 구비

최근 관세사건에서 실질판매자나 실질구매자 논리를 통한 과세논리를 살펴보면, ‘거래의 실질을 살펴보니, A와 B가 실질당사자인 것으로 보이므로, 당사자의 거래형태를 부인한다’는 식으로 단순하게 구성되어 있다. 하지만 위에서 살핀 바와 같이, 실질과세원칙 적용에 있어 귀속에 대한 실질(국세기본법 제14조 제1항)이나 내용에 대한 실질(국세기본법 제14조 제2항)을 판단하는 것과 거래를 재구성하는 형태(국세기본법 제14조 제3항)의 실질과세원칙은 그 취지와 적용 요건이 매우 상이한 것을 알 수 있다.

관세법에 실질과세원칙이 명시적으로 구비되어 있지 않은 부분도 있겠지만, 실제 관세 심사나 조사 단계에서 정확한 요건검토나 자료증빙이 이루어지지 않은 채 실질과세원칙을 적용하는 경우가 종종 있는 것으로 보인다. 관세심사 및 조사 단계에서부터 실질과세원칙 요건이 명확하게

검토되지 않은 채로 실질과세원칙을 적용한 관세 부과 처분이 이루어진다면, 향후 불복단계에서 조세심판원이나 사법부에서 과세관청에 불리한 판결을 할 가능성이 높다.

특히, 다른 과세처분의 근거와 달리 실질과세원칙에 따라 거래를 재구성한 사례의 경우, 거래당사자의 헌법적 권리를 제한하는 부분이기 때문에 사법부에서도 주관적 요건을 검토하는 등 그 적용요건을 매우 살피고 있다는 것은 위에서 본 바와 같다.

따라서 실제 심사 및 조사를 담당하고 있는 담당자들에게 실질과세원칙의 정확한 적용을 위한 업무지침 등을 마련하고, 이에 대한 숙지가 이루어져야만 실질과세원칙의 적용이 적법하고 바람직하게 이루어질 수 있는 것으로 보인다.

VI. 결론

헌법 제59조는 조세법률주의를 천명하며, 관세를 포함한 조세는 법률에 따라 정해진 요건과 절차에 따라 결정된다고 한다. 하지만 엄격한 조세법률주의만을 따를 경우, 급변하는 경제현실을 반영하지 못하고, 일부 납세의무자가 편법으로 과세의무를 면탈하는 경우, 성실한 납세의무자와의 균등한 과세가 이루어지지 못하게 되는 폐

해가 있다. 이러한 피해를 방지하기 위해 만들어진 조세법 상 대원칙이 바로 실질과세원칙이다.

관세법에서 실질과세원칙이 적용되는 국면 중 수입거래인 매매계약의 당사자가 실제로 누구인지를 결정하는 문제가 바로 본 연구에서 살펴본 실질구매자와 실질판매자를 확정하는 것과 같다고 볼 수 있다.

실질거래당사자를 확정하는 국면에 있어서는 우선 무엇이 구매자와 판매자의 개념인지 파악하고, 수입거래에 있어 그 개념에 가장 합치하는 당사자가 누구인지를 확인하는 것이 우선일 것이다. 이렇게 확인된 실질거래당사자와 납세의무자가 납세의무를 이행하면서 인식 또는 신고한 거래당사자가 다르고, 그 결과로 다른 납세의무자와 평등한 과세가 이루어지지 않았

다면, 비로소 실질과세원칙의 적용을 검토할 수 있는 것이다.

납세의무자 입장에서 보면, 관세평가 단계에서 중요한 개념인 판매자와 구매자에 대한 정의나 개념이 현행 법령상 명확하지 않고, 단지 판례에서 그 개념의 중요한 지표들을 제시하고 있는 수준이기 때문에 납세의무자가 이를 정확하게 신고하기 어려운 면이 존재한다.

따라서 관세제도의 선진화와 명확한 수입신고 등 관련 의무를 성실하게 이행하기 위해서 거래당사자에게 관세법에서 말하는 판매자와 구매자의 명확한 개념을 안내하고, 이에 따르도록 유도함으로써, 성실한 납세의무자를 보호하고 과세저항을 줄이는 것이 장기적으로는 관세세수확보에도 도움이 될 것으로 생각된다.

참 고 문 헌

- 곽윤직, 『민법총칙』, 박영사, 2004.
- 김민정·박훈, “실질과세원칙의 관점에서 바라본 관세법상 ”물품을 수입한 화주”의 범위
- 대법원 2014. 11. 27. 선고 2014두8636 판결을 중심으로 -”, 조세와 법 제8권 제1호, 2015.
- 김영우, “실질과세원칙의 재검토”, 인권과 정의 2016년 5월, 2016.
- 백문흠, “법령해석 방법론 및 실무”, 법제처 2011년도 제4기 법령해석과정, 2011.
- 송동진·전병욱, “실질과세원칙과 거래의 재구성 - 국세기본법 제14조의 해석론을 중심으로-”,
조세법연구 [XIX-1], 2013.
- 서봉석, “민법상 타인을 위한 행위 제도 비교 - 대리, 위임, 사무관리 -”, 홍익법학 제15권 제2호, 2014.
- 윤진수, “契約 解釋의 方法에 관한 國際的 動向과 韓國法”, 비교사법 제12권 4호 (통권31호),
2005.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2011.
- 정부법무공단, “관세 포탈 시 등 납세의무자 확정 및 채권확보 방안 연구”, 관세청 연구용
역보고서, 2012.
- 정병용, 『민법과 세법』, (주)영화조세통람, 2011.
- 정승영, “미국의 단계 거래(Step Transaction)에 대한 과세와 우리 세법상의 시사점”, 조세연구
제12권 제1집, 2012.
- 정승영, “실질과세의 원칙과 ‘실질’판단에 대한 고찰, 조세법연구 [XIX-1], 2013.
- Customs and Border Protection, “What every member of the trade community should know
about: bona fides sales and sales for exportation”, Jan 2000.

[국문초록]

실질과세원칙의 적용을 통한 관세법상 구매자와 판매자 확정에 대한 연구

관세평가에 있어 구매자(Buyer)와 판매자(Seller)를 확정하는 것은 실제지급금액을 특정하고, 거래당사자 간 특수관계 여부를 판단하는 기준이 되는 등 매우 중요한 쟁점이다. 그럼에도 불구하고 관세법과 WTO 평가협정 상 정확한 정의가 없고, 납세의무자나 구매대리인 등의 개념과 혼용되면서 실무상 혼란이 있다.

관세법 상 구매자와 판매자의 개념은 매매계약에 있어서 가장 중요한 요체라고 할 수 있는 물품의 소유권 이전과 대금 지급이 어느 당사자 사이에서 이루어졌는지가 가장 중요한 핵심이다. 소유권 이전이 누구로부터 누구에게 이루어졌는지를 확인하기 위해서는 당사자 간 소유권 이전의 의사표시 내용을 찾기 위한 민사법 상 계약해석이 중요하다고 할 수 있다. 이러한 당사자의 의도는 결국 문서로 표시되는 계약서 상 어느 당사자에게 소유권을 이전하기로 했는지를 중심으로 당사자들의 예비적인 교섭과 같은 계약 체결에 이르게 된 경위, 계약 체결 이후의 당사자들의 행동, 계약의 성격과 목적 등을 고려하여야 할 것이다.

거래당사자가 가격신고 등 자진신고를 통해 결정한 구매자와 판매자가 실질과 다른 경우, 과세관청은 국세기본법 제14조에 따른 실질과세원칙을 통해 결정된 거래구조를 경제적 실질에 따라 재구성할 수 있다. 다만, 이러한 경우에도 조세회피행위 또는 객관적 행위 형식 요건과 부당한 조세혜택 또는 주관적 조세회피 목적 요건과 같은 법률상 요건을 정확하게 검토하여야 할 것이다.

특히, 관세법은 명시적으로 실질과세원칙이 적용되지 않는 사항이기 때문에 입법을 통하여 관세법에도 실질과세원칙이 적용될 수 있도록 보완하여야 하고, 거래당사자에 대한 법적안정성 제고를 위해 실질적인 구매자와 판매자의 개념과 구별기준에 대한 가이드라인을 명확하게 제시하는 방안 역시 검토되어야 할 것이다.

주제어

실질과세원칙, 관세법상 구매자와 판매자, 실질거래당사자 확정, 관세법상 납세의무자, 구매대리인, 판매대리인

[ABSTRACT]

A Study on the Application of Substance-over-Form Doctrine for Determination of Substantial Buyer and Seller from Customs Perspective

It is very important issue how to determine buyer and seller for confirming the price actually paid or payable and the existence of special relationship between contractual parties in customs valuation. However, there are many confusions in customs practice, such as mixed usage of the concept of the tax payer or buying agent with buyer and seller, because buyer and seller is not defined in WTO agreement or Korean Customs Act.

The most core value of the buyer and seller is that who is the parties transfer the ownership and payment, that are also the most important compositions of contract. It is also important interpretation of the contract under civil law principal to find the intention of parties' ownership transfer. In the end, there are many factors to find intention of parties' ownership transfer but the documents which explicitly express intention of the parties should be considered in priority. Also, it should be considered to see details of the conclusion of a contract such as negotiation between parties, parties behavior after the contract, the characters and the purpose of the contract and so on.

If buyer and seller which voluntarily declared by the parties are different with substantive buyer and seller, customs authority apply substantive-over-form doctrine under article 14 of Basic Act for National Taxes and could re-form structure of the transaction by economic substance. However, customs authority should review whether the conditions for substantive-over-form doctrine, such as if there exists tax evasion behavior or subjective purpose of tax evasion behavior.

Especially, Korean Customs Act does not stipulate substantive-over-form doctrine, so legislative complement is required to re-form transaction structure. Also, for the purpose of legal sta-

bility, the guideline of concept of buyer and seller and standards how to distinguish substantive buyer and seller would be published by customs authority.

Key words

Substance-Over-Form Doctrine, substantive buyer and seller on customs perspective, buying agent, customs taxpayer