

부정행위에 기한 과소신고로 인한 부당과소신고가산세 및 납부불성실가산세에 대하여 장기부과제척기간이 적용되는지 (대법원 2025. 3. 13. 선고 2024두54935 판결)

1. 사실관계

가. 당사자의 지위

1) 원고는 2010. 12. 14. 해외게임의 국내 마케팅, 고객 서비스 등을 목적으로 설립된 내국법인으로, 중국법인인 B회사(이하 ‘중국모법인’이라 한다)가 100% 출자하여 설립하였다.

2) 중국모법인은 2010. 1. 25. 중국 홍콩특별행정구에 C회사(변경전 상호: D회사, 이하 ‘C’라 한다)를 설립하였고, 2010. 12. 28. 말레이시아에 E회사(이하 ‘E’라 한다)를 설립하였다(이하 위 각 법인을 ‘해외관계법인’이라 한다).

나. 원고의 사업구조 전환

1) 원고는 설립부터 2012. 6.경까지 온라인 PC게임(웹게임) 사업을 주로 영위하였고, 피고에게 그 과정에서 발생한 고객들의 서비스 이용료 매출 및 수입 등에 관하여 부가가치세, 법인세 등을 신고·납부하였다.

2) 원고는 2012년경 수익모델을 모바일게임 사업으로 전환하기 시작하였는데, 종전 PC게임 사업 구조에서 PC게임 서비스는 주로 원고의 개별 웹페이지를 통해 공급되던 것과 달리, 모바일게임 서비스는 국내 오픈마켓(F/G, H, I 등)과 국외 오픈마켓(J,

K)을 통해 국내 이용자들에게 공급되었고, 대신 국내외 오픈마켓은 고객들이 지급한 서비스 이용료 중 일부를 그 공급자로부터 정산받는 구조로 전환되었다.

3) 원고와 관련된 모바일게임은 약 30여 종의 게임이다(각 오픈마켓별로 구분할 경우 136종, 이하 ‘이 사건 모바일게임’이라 한다). 그리고 이 사건 모바일게임의 공급(이하 ‘이 사건 용역’이라 한다)에 따라 고객들이 지불한 서비스 이용료에 관하여, 원고는 국내 오픈마켓을 통한 이용료는 위 모바일 게임을 퍼블리싱(Publishing)할 라이선스(이하 ‘발행권’이라 한다)를 가진 해외관계법인을 위하여 대리징수하고 있을 뿐이라는 이유로, 국외 오픈마켓에서 발생한 이용료에 관해서는 해외관계법인이 이를 직접 수령하고 있다는 이유로, 원고는 위 용역의 공급자가 아니라거나 그 매출, 수입의 귀속자가 아니라는 취지로 부가가치세, 법인세 등을 신고·납부하지 아니하였다.

다. 세무조사 및 그 결과

1) 서울지방국세청장은 2018. 7. 23.부터 2019. 1. 31.까지 원고에 대한 세무조사를 실시하고, 피고에게 그 결과를 통보하였다.

2) 그 요지는 ‘① 원고는 2012년경부터 2018년경까지 이 사건 용역을 직접 공급한 자에 해당한다. ② 원고가 2013년 해외관계법인에 송금한 178억 원 및 해외관계법인이 2013년부터 2017년까지 국외 오픈마켓으로부터 직접 징수한 405억 원에서 기존에 사용료소득으로 신고된 금액을 공제한 나머지 323억 원은 실질적으로 원고가 지급한 사용료소득에 해당함에도, 원고는 그에 대한 원천징수분 법인세를 신고누락하였다. ③ 원고는 위 각 거래를 은폐하기 위하여 징수대리계약서를 소급하여 허위로 작성하고 해외관계법인으로 하여금 국외 오픈마켓에서 이용료를 직접 수령하게

하는 등 부정행위를 하였으므로, 원고에 대한 과세처분에는 10년의 장기부과제척기간 및 부당과소신고가산세가 적용되어야 한다.’는 것이다.

라. 피고의 부과처분 및 징수처분

이에 피고는 2019. 1. 14. 및 같은 해 3. 14. 원고에게, ① [별지 1] 목록 ‘부가가치세’ 기재 2012년 제1기 내지 2018년 제1기 각 부가가치세(가산세 포함) 부과처분을 하고, ② [별지 1] 목록 ‘법인세’ 기재 2012 내지 2017 각 사업연도 법인세(가산세 포함) 부과처분을 하고, ③ [별지 1] 목록 ‘원천징수처분’ 기재 2012년 9월 내지 2017년 12월 각 원천징수분 법인세(가산세 포함) 징수처분을 하였다(이하 위 각 처분을 통틀어 ‘이 사건 각 처분’이라 한다).

2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 부정행위에 기한 과소신고로 인한 부당과소신고가산세 및 납부불성실가산세에 대하여 장기부과제척기간(10년)이 적용되는지 여부이다.

3. 원심 판결의 요지(서울고등법원 2024. 8. 28. 선고 2023누55278 판결)

가. 관련 법리

국세기본법 제14조에서 규정하는 실질과세의 원칙은 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세대상에 관하여 그 귀속 정의와 달리 실질적으로 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 형식이나 외관을 이유로 그 귀속정의자를 납세의무자로 삼을 것이 아니라 실질적으로 귀속되는 자를 납세의무자로 삼겠다는 것이므로, 재산의 귀속정의자는

이를 지배·관리할 능력이 없고, 그 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 그 재산에 관한 소득은 그 재산을 실질적으로 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 할 것이나, 그러한 명의와 실질의 괴리가 없는 경우에는 소득의 귀속명의자에게 그 소득이 귀속된 것으로 보아야 한다(대법원 2016. 7. 14. 선고 2015두2451 판결, 대법원 2014. 7. 10. 선고 2012두16466 판결 등 참조). 한편, 위와 같이 소득의 귀속이 명목뿐이고 사실상 그 소득을 얻은 자가 따로 있다는 점은 이를 주장하는 자에게 증명책임이 있다(대법원 1984. 12. 11. 선고 84누505 판결 참조).

부가가치세는 재화나 용역이 생산·제공되거나 유통되는 모든 단계에서 창출된 부가가치를 과세표준으로 하고 소비행위에 담세력을 인정하여 과세하는 소비세로서의 성격을 가지고 있지만, 부가가치세법은 부가가치 창출을 위한 ‘재화 또는 용역의 공급’이라는 거래 그 자체를 과세대상으로 하고 있을 뿐 그 거래에서 얻은 소득이나 부가가치를 직접적인 과세대상으로 삼고 있지 않다. 이와 같이 우리나라의 부가가치세는 실질적인 소득이 아닌 거래의 외형에 대하여 부과하는 거래세의 형태를 띠고 있으므로, 부가가치세법상 납세의무자에 해당하는지 역시 원칙적으로 그 거래에서 발생한 이익이나 비용의 귀속이 아니라 재화 또는 용역의 공급이라는 거래행위를 기준으로 판단하여야 한다(대법원 2017. 5. 18. 선고 2012두22485 전원합의체 판결 등 참조).

나. 구체적 판단

1) 이 사건 용역의 공급자 및 그 소득의 귀속자

위 인정사실과 각 증거, 변론 전체의 취지를 종합하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들에 비추어 보면, 이용자들에게 이 사건 용역을 공급한 자 및 그 이용료 소득의 귀속자는 모두 원고라고 보아야 하고, 그럼에도 위 소득이 모두 해외관계법인에 지급되었으므로, 그중 이미 신고된 소득을 제외한 나머지 부분은 원고가 해외관계법인에 지급한 사용료소득으로 봄이 타당하다. 이에 반하는 원고의 주장은 받아들이지 않는다.

가) 부가가치세는 재화 또는 용역의 공급이라는 거래 그 자체를 과세대상으로 한다. 그런데 원고는 이용자와 이 사건 모바일게임의 이용계약을 직접 체결하였고, 위 계약에서 정한 약관에 따라 원고는 이용자들에게 이 사건 용역을 제공할 의무를 지며, 이용자들도 약관에서 정한 바에 따라 원고에 대하여 각종 권리·의무를 갖는다. 원고는 대외적으로 자기를 이 사건 모바일게임의 출시자 또는 서비스 공급자로 홍보하였고, 이 사건 모바일게임을 서비스하는 과정에서 이용자들이 겪는 문제를 해결하기 위하여 고객센터를 운영하였다. 이에 비추어 보면, 부가가치세의 과세대상이 되는 이 사건 용역의 귀속 주체는 위 계약이나 실제 용역의 제공 과정에 나타나지 않은 해외관계법인이 아니라 이용자들이 대외적으로 거래의 주체라고 인식한 원고로 보는 것이 타당하다.

나) 이에 대하여 원고는 ‘거래의 실질귀속자는 게임을 발행하여 그 수익을 얻을 수 있는 권리, 즉 발행권을 누가 가지고 있는지로 규명하여야 하는데, 원고는 이 사건 모바일게임에 관하여 발행권을 보유하고 있지 않다.’ 고 주장한다. 그러나 부가가치세법상 납세의무자에 해당하는지 여부는 앞서 본 것처럼 거래행위를 기준으로 판단하여야 하지, 그 거래에서 발생한 이익이 중국적으로 누구에게 귀속되는지 여부를 절대적인 기준으로 삼을 것은 아니다.

그뿐만 아니라 당초 주장과 달리, 원고는 이 사건 모바일게임 중 상당 부분에 관하여 국내 오픈마켓을 통한 발행권을 보유하고 있다는 취지로 주장을 변경하였는데, 원고는 발행권을 보유한 게임들과 그렇지 아니한 게임을 구분하지 아니한 채 일률적으로 원고가 발행권을 보유하지 않은 것으로 취급하여 세무신고를 하여 왔다[원고는 발행권을 보유한 게임에 대해서는 정상적으로 세금을 납부하였다고 주장하나, AC는 ‘발행권을 보유한 AG에 관하여 원고의 매출로 인식하지 아니하였다.’고 진술하였으므로(을 제6호증의1 9면), 위 주장은 받아들이기 어렵다]. 또한 원고가 이용자에게 제공하는 약관에 의하면, 이 사건 모바일게임에 관한 권리는 원고에게 있음을 명시하고 있음에도, 이 사건 용역의 공급자라고 주장하는 해외관계법인이나 중국모법인은 이에 관하여 아무런 이의를 제기하지 아니하였고, 오히려 이를 승낙한 것으로 보인다. 나아가 AC는 ‘게임개발자로부터 계약상 라이선스를 취득하는 자를 결정하는 곳은 중국모법인이었다. 중국모법인이 직접 개발자와 대리계약을 체결하였다.’고 진술하였고, 원고가 제출한 해외관계법인 및 개발사 사이에 체결된 독점수권계약서 등에 따르면 해외관계법인은 모법인 등 관계사에 발행권을 다시 부여할 수 있으므로(갑 제187호증의2 6면 참조), 해외관계법인이 개발사로부터 발행권을 취득하였다고 하더라도 중국모법인의 의사에 따라 원고에게 발행권이 다시 부여되었거나, 이들 모두 발행권을 누가 보유하고 있는지 여부를 중요하게 여기지 않은 것으로 보인다. 만일 이와 달리 본다면, 원고가 국내외 오픈마켓에 관하여 아무런 발행권도 보유하지 못한 ‘M’ 게임에 관하여 상표권을 출원한 이유가 설명되지 아니한다.

다) 원고는 국내 오픈마켓에 자신을 판매자로 등록하여 이 사건 용역에 따른 이용료를 직접 수령하였다. 또한 AC의 진술에 의하면, 원고는 사업 초창기 국외 오픈마켓에도 자신을 판매자로 등록하여 이용료를 직접 수령한 것으로 보인다. 원고는 이 사건 용역을 공급하기 위하여 국내에 서버를 구입, 설치하였고, 다른 업체와 번역,

광고 등 광범위한 분야에서 용역계약을 체결하였다. 그리고 원고는 국내 오픈마켓과 위 용역 업체들로부터 세금계산서를 발급받아, 이에 관한 매입세액 공제를 받기도 하였다. 이처럼 원고는 이 사건 용역을 공급하기 위하여 실제로 많은 관련 업무를 수행하였고, 스스로도 원고를 위 거래의 당사자로 인식하며 세무업무를 처리하여 왔다. 더욱이 원고의 대표이사 Z이나 그 직원 AC도 원고가 이용자들에게 이 사건 용역을 공급하였다고 진술하거나 확인서를 작성하였는데, 이러한 진술의 증거가치는 특별한 사정이 없는 한 쉽게 부인하기 어렵다.

라) 원고는 국내 오픈마켓에서 원고가 수행한 역할은 대금을 대리징수하는 등 보조적인 지위에 머물렀다고 주장한다. 그러나 ① 위와 같은 취지의 이 사건 대리징수 계약서는 원고와 중국모법인이 이 사건 용역의 공급으로 인한 매출을 어떻게 인식하고 세금처리를 할 것인지 여부를 고민하는 과정에서 중국모법인의 결정에 따라 소급하여 작성된 것으로 보이는 점, ② 해외관계법인이 위 용역을 공급하는 데 있어 중요하고 본질적인 역할을 하였다는 증거로 제출된 이메일(갑 제42 내지 90호증 등)은 이용자들에 대한 서비스 용역이라기보다는 주로 이 사건 모바일게임의 개발 및 업데이트 업무와 관련된 부분으로 보일 뿐만 아니라 해외관계법인이 아닌 중국 모법인 소속 직원들 상호간의 이 메일로 보이는 점, ③ 피고가 해외관계법인의 현지 사무실을 확인한 결과에 의하면, C 소속으로서 이 사건 모바일게임의 발행업무를 담당하고 있는 직원은 현지에 없었던 것으로 보이고, E도 현지에서 10여명의 소규모 인력만을 운용하고 있었는데, 대다수가 동남아시아 관련 업무를 담당하였던 것으로 보이는 점(을 제10호증), ④ 그 반면에 원고는 사업초창기 상당한 규모의 물적·인적 시설을 갖추고 있었고(을 제7호증 참조, 다만 원고는 그 직원이 점차 감소하여 2018년경에는 8명이었다고 주장한다), 원고가 이용자들에게 약관 및 서버의 제공, 고객센터 운영 등의 업무를 수행한 것은 명확한 점 등에 비추어 보면, 원고가 이 사건 용역을 공급함에 있어 해외관계법인과 비교할 때 단순히 보조적인 역할만 수행

하였다고 보이지 않는다.

마) 한편, 이 사건 용역의 공급에 따른 이용료 중 국외 오픈마켓분은 원고가 아닌 해외관계법인이 직접 수령하였다. 그러나 ① 국외 오픈마켓에 C가 판매자로 등록된 경위에 대하여, AC는 검찰 조사 당시 ‘초창기 국외 오픈마켓을 통해 결제된 금액 몇 건이 원고의 계좌에 입금되어 이를 확인하기 위해 당시 원고의 대표이사이던 AP 등에게 메일을 보냈는데, 그 뒤로 국외 오픈마켓 결제분은 C의 계좌로 입금되었다. 당시는 모바일게임의 초창기여서 모든 의사결정은 AP 사장이 하였으므로, AP가 이를 확인한 뒤 입금계좌를 원고가 아닌 C의 계좌로 변경한 것이라고 생각한다. 사안 자체가 매우 중대한 매출에 대한 것이어서 AP에게 보고하지 않을 수 없었고, 오직 사장만이 결정할 수 있는 사안이라고 생각했다.’는 취지로 진술하였던 점, ② 즉, 원고는 사업초창기 국외 오픈마켓으로부터도 이용료를 수령하였으나 중국모법인의 결정에 따라 어느 순간부터 해외관계법인이 이용료를 수령하게 된 것으로 보이고, 그 전·후로 원고의 사업형태에 어떠한 변화가 있었다고 볼 만한 사정은 없는 점, ③ 국내·외 오픈마켓 사이에 이 사건 용역이 국내 이용자들에게 공급되는 과정이나 방식에는 아무런 차이가 없고, 국외 오픈마켓으로 공급된 게임에 대해서도 원고와 이용자들 사이에 이용계약이 체결되는 점 등을 종합하면, 국외 오픈마켓의 이용료 수령자가 형식상 해외관계법인으로 변경되었다는 사정만으로 이 부분 거래 및 그에 따른 수익의 실질적인 귀속 주체가 원고에서 해외관계법인으로 변경되었다고 보기는 어렵다.

2) 원고의 ‘부정행위’ 인정 여부

가) 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제26조의2 제1항 제1호는 ‘국세는 납세자가 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의

부정한 행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우에는 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년의 기간이 끝난 날 후에는 부과할 수 없다.’ 고 규정하고 있다. 또한 구 국세기본법 제47조의3 제1항은 부정행위로 법정신고기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준의 전부 또는 일부를 과소신고한 경우에는 가산세를 부과하고 있다. 한편, 구 국세기본법 시행령(2019. 2. 12. 대통령령 제29534호로 개정되기 전의 것) 제12조의2 제1항은 ‘법 제26조의2 제1항 제1호에서 “대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위”란 조세범 처벌법 제3조 제6항 각호의 어느 하나에 해당하는 행위를 말한다.’ 고 규정하고 있고, 조세범처벌법 제3조 제6항은 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’를 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로 규정하면서, 제1호에서 ‘이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장’, 제2호에서 ‘거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취’, 제3호에서 ‘장부와 기록의 파기’, 제4호에서 ‘재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐’, 제7호에서 ‘그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위’ 등을 들고 있다.

나) 장기부과제척기간의 입법 취지는, 조세법률관계의 신속한 확정을 위하여 원칙적으로 국세 부과권의 제척기간을 5년으로 하면서도, 국세에 관한 과세요건사실의 발견을 곤란하게 하거나 허위의 사실을 작출하는 등의 부정한 행위가 있는 경우에는 과세관청이 탈루신고임을 발견하기가 쉽지 아니하여 부과권의 행사를 기대하기 어려우므로, 당해 국세의 부과제척기간을 10년으로 연장하는 데에 있다. 따라서 위 조항의 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’라 함은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하고, 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 않지만, 과세대상의 미신고나 과소신고와 아울러 수입이나 매출 등을 고의로 장부에 기재하지 않는 행위 등 적극적 은닉의도가 나타나는 사정

이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과와 징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 볼 수 있다(대법원 2015. 9. 15. 선고 2014두2522 판결 참조). 그리고 부당과소 신고가산세의 입법 취지는 국세의 과세표준이나 세액 계산의 기초가 되는 사실의 발견을 곤란하게 하거나 허위의 사실을 작출하는 등의 부정한 행위가 있는 경우에 과세관청으로서 과세요건사실을 발견하고 부과권을 행사하기 어려우므로 부정한 방법으로 과세표준 또는 세액의 신고의무를 위반한 납세자를 무겁게 제재하는 데 있다(대법원 2018. 12. 13. 선고 2018두36004 판결 등 참조).

다) 관련 법리에 비추어 보건대, 앞서 본 사실관계와 각 증거, 변론 전체의 취지를 종합하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들에 비추어 보면, 원고는 단순히 세법상 신고를 하지 않은 것을 넘어 거짓 문서의 작성 및 수취, 고의적인 매출이나 수입, 거래의 은폐행위를 하였고, 이는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 은닉의도가 있는 ‘부정행위’에 해당한다고 봄이 타당하다. 이와 다른 원고의 주장은 받아들이지 않는다.

① 원고는 이 사건 용역을 공급한 자로서 그 거래 및 소득의 귀속자임에도 불구하고, 국내 오픈마켓분 이용료에 관해서는 마치 해외관계법인이 용역을 공급하고 원고는 이용료를 대신하여 징수하기만 하는 것과 같은 내용의 이 사건 대리징수계약을 작성하였다. 그리고 국외 오픈마켓분 이용료에 관해서는 해외관계법인을 판매자로 등록하여 그 계좌로 이용료를 수령하게 하였다. 원고의 위와 같은 행위는 거짓문서의 작성 및 수취, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐행위에 해당한다고 봄이 타당하다.

② 원고와 중국모법인 사이에 오고 간 전자우편의 내용에 의하면, 원고는 이 사건 용역의 공급으로 인한 매출 및 수익을 신고하지 아니함으로써 발생할 세무조사 및

과세처분을 우려하고 있었는데, 이에 대응하는 방법으로 중국모법인은 원고가 대리 징수업무를 수행하는 것으로 거래 형식을 변경하기로 하면서 이 사건 대리징수계약서의 작성일자를 소급하여 기재하고, 그 수수료율도 적당한 과세 규모를 유지할 정도의 비율로 결정하였음을 알 수 있다(을 제12호증 4-5면 참조). 이러한 의사결정 과정을 보면, 원고는 이러한 행위로서 조세의 부과와 징수를 현저히 곤란하게 하려 하였다고 볼 수 있다.

③ 원고는 국외 오픈마켓 중 AB에 관한 이용료는 자기의 계좌로 수령하다가, 2014. 11.경 해외관계법인의 계좌로 이용료를 수령하기 시작한 것으로 보인다. 그런데 그 전·후로 원고가 이 사건 용역을 공급하는 구조에 특별한 변경이 있었다고 인정할 만한 사정이 없으므로, 이러한 변경에서도 원고의 적극적인 은닉의도가 나타났다고 볼 수 있다.

3) 가산세에 대한 장기부과제척기간 적용 가부

관련 법리와 관계 규정의 내용을 종합하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들에 비추어 보면, 본세를 포탈하려는 부정행위가 인정되어 그 부과제척기간이 10년이 되었다면 부당과소신고 가산세, 납부불성실가산세의 부과제척기간 역시 10년이라고 봄이 타당하다. 이와 다른 원고의 주장은 받아들이지 않는다.

가) 구 국세기본법 제47조 제2항은 “가산세는 해당 의무가 규정된 세법의 해당 ‘국세’의 세목으로 한다.” 라고 규정하고 있고, 같은 법 제26조의2 제1항 제1호는 부과제척기간의 적용대상에서 가산세를 배제한다는 명시적인 규정이 없으며, 만일 같은 조 제1항에서 정한 국세에 일반적인 가산세는 포함되지 않는다고 해석할 경우 가산세의 부과제척기간에 대한 일반 조항은 없는 셈이 되므로, 위 조항에서 말하는

국세에는 가산세가 포함된다고 봄이 타당하다.

나) 가산세는 ① 본세 납세의무와 무관하게 별도의 협력의무 위반에 대한 제재로서 부과되는 가산세(이하 ‘제1유형의 가산세’라고 한다)와 ② 가산세 부과 근거가 되는 법률 규정에서 본세의 세액이 유효하게 확정되어 있을 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않은 것을 요건으로 하는 가산세(무신고, 과소신고, 납부불성실가산세 등, 이하 ‘제2유형의 가산세’라고 한다. 원고가 이 사건에서 다투고 있는 가산세는 이 부분이다)로 분류된다(대법원 2019. 2. 14. 선고 2015두52616 판결 등 참조). ① 본세 납세의무와 무관하게 별도의 협력의무 위반에 대한 제재로서 부과되는 제1유형의 가산세가 본세의 납세의무가 성립하지 않는 경우에도 별도로 부과할 수 있는 것과 달리, ② 제2유형의 가산세는 가산세 부과 근거가 되는 법률 규정에서 본세의 세액이 유효하게 확정되어 있을 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않은 것을 요건으로 하는 가산세로서 본세의 납세의무가 성립하지 않는 경우에 따로 부과할 수 없으므로(위 대법원 2015두52616 판결 등 참조), 본세에 대한 종속성이 더욱 강하게 인정된다. 제2유형의 가산세, 즉 무신고가산세, 과소신고가산세 및 납부불성실가산세의 입법취지가, 납세자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않는 경우 제재를 가하여 의무이행을 확보하려는 데에 있는 만큼, 납세자가 본세에 대해 세법에 따라 신고하여야 할 세액을 전액 납부하지 않은 상태가 계속되는 한 그에 따른 가산세를 부과할 수 있는 가능성을 열어두는 것이 그러한 입법취지에도 부합한다.

다) 국세기본법은 2010. 12. 27. 법률 제10405호로 개정하면서 제26조의2 제1항 제1호의2에 ‘납세자가 사거나 그 밖의 부정한 행위로 다음 각 목에 따른 가산세 부과 대상이 되는 경우 해당 가산세는 부과할 수 있는 날부터 10년간’으로 규정하였다.

그리고 앞서 본 다른 규정과의 체계에 비추어 볼 때, 위 신설 규정은 특정 가산세에 대해서만 장기부과제척기간을 적용하겠다는 취지가 아니라, 본세액의 포탈이 없는 자에 대하여 가산세가 부과되는 경우에도 같은 조 제1항 제1호와 마찬가지로 10년의 부과제척기간을 적용하기 위한 취지로 마련되었다고 이해된다.

4) 소멸시효의 도과 여부(원천징수분 법인세 징수처분)

구 국세기본법 제21조 제3항 제1호는 ‘원천징수하는 소득세 또는 법인세를 납부할 의무는 소득금액 또는 수입금액을 지급하는 때에 성립한다.’ 고 규정하고, 제22조 제4항 제2호는 ‘원천징수하는 소득세 또는 법인세는 납세의무가 성립하는 때에 특별한 절차 없이 그 세액이 확정된다.’ 고 규정하고 있다. 또한 구 국세기본법 제27조 제1항은 ‘국세의 징수를 목적으로 하는 국가의 권리는 이를 행사할 수 있는 때로부터 5억 원 이상의 국세는 10년간, 5억 원 미만의 국세는 5년간 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성된다.’ 고 규정하고, 구 국세기본법 제26조 제3호는 ‘국세를 납부할 의무는 국세징수권의 소멸시효가 완성한 때에 소멸한다.’ 고 규정하고 있다. 한편, 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것) 제98조 제1항 제3호는 ‘외국법인에 대하여 국내원천 사용료소득을 지급하는 자는 일정한 금액을 법인세로서 원천징수하여 그 원천징수한 날이 속하는 달의 다음 달 10일까지 납부하여야 한다.’ 고 규정하고 있다.

살피건대, 사용료소득에 대한 원고의 원천징수분 법인세의 납부의무는 이를 징수한(징수할) 날, 즉 원고가 해외관계법인에 해당 사용료소득을 송금한 날에 성립 및 확정되고, 소멸시효는 피고가 권리를 행사할 수 있는 때로서 원천징수세액의 법정납부기한의 다음날부터 진행한다고 보아야 한다. 그런데 별지 1 목록 ‘원천징수처분’ 기재 원천징수분 법인세 중 그 세액이 5억 원 미만에 해당하는 번호 1 내지 12,

15 내지 19에 대한 징수처분은 각 소멸시효 기산일(위 징수처분 중 마지막 징수처분의 소멸시효 기산일 2014. 3. 11.)로부터 5년이 경과한 후인 2019. 3. 14. 이루어졌음을 알 수 있으므로, 이 부분 징수처분은 위법하여 취소되어야 한다.

4. 대상 판결의 요지

가. 이 사건 용역의 공급 관련 납세의무자

국내·외 오픈마켓을 통해 공급된 이 사건 모바일게임에 관하여 원고가 이용자와 이용계약을 직접 체결하고 그 계약의 약관에서 정한 바에 따라 권리·의무를 부담하였다는 점 등에 비추어 원고가 이 사건 용역의 공급자이자 이용료 소득의 귀속자로서 부가가치세 및 법인세 납세의무자에 해당한다.

나. 원고의 행위가 부정행위에 해당하는지 여부

원고가 이 사건 대리징수계약서를 소급하여 작성하고 국외 오픈마켓의 판매자 및 수취계좌 명의를 해외관계법인으로 변경한 것은 거짓 문서의 작성 및 수취, 소득·거래 등의 조작 또는 은폐에 해당하므로, 원고의 행위는 부정행위에 해당한다.

다. 부정행위가 있는 경우 부당과소신고가산세 및 납부불성실가산세의 부과제척기간

구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제26조의2 제1항은 제3호에서 상속세·증여세 이외의 국세 부과제척기간을 원칙적으로 해당 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년간으로 규정하는 한편 제1호에서 ‘납세자가 부정행위로 국세를 포탈하거나 환급 공제받은 경우’에는 그 국세를 부과할 수

있는 날부터 10년간으로 규정하고, 제47조 제2항 본문은 ‘가산세는 해당 의무가 규정된 세법의 해당 국세의 세목으로 한다.’ 라고 규정하고 있다. 위 규정들의 문언과 체계, 입법취지 및 본세와 가산세의 관계 등에 비추어 보면, 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에서 정한 10년의 부과제척기간이 적용되는 ‘국세’에는, 본세의 세액이 유효하게 확정되어 있을 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않은 것을 요건으로 하는 무신고·과소신고·납부불성실가산세 등도 포함된다고 보아야 한다. 원심은 같은 취지에서, 본세를 포탈하려는 부정행위가 인정되어 본세에 대하여 10년의 부과제척기간이 적용되었다면 부당과소신고가산세 및 납부불성실가산세에 대하여도 10년의 부과제척기간이 적용되어야 한다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에 가산세의 부과제척기간에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 가산세의 부과제척기간 관련 규정

국세기본법은 가산세의 부과제척기간에 대하여 아래와 같이 규정하고 있다.

국세기본법 제26조의2 제2항 제3호

3. 납세자가 부정행위를 하여 다음 각 목에 따른 가산세 부과대상이 되는 경우: 해당 가산세를 부과할 수 있는 날부터 10년

가. 「소득세법」 제81조의10 제1항 제4호

나. 「법인세법」 제75조의8 제1항 제4호

다. 「부가가치세법」 제60조 제2항 제2호, 같은 조 제3항 및 제4항

나. 신고·납부할 본세의 납세의무가 인정되지 않는 경우 무신고·과소신고·납부불성실 가산세 등을 부과할 수 있는지

가산세의 종류에 따라서는 본세 납세의무와 무관하게 별도의 협력의무 위반에 대한 제재로서 부과되는 가산세도 있으나, 가산세 부과에 근거가 되는 법률 규정에서 본세의 세액이 유효하게 확정되어 있을 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않은 것을 요건으로 하는 무신고·과소신고·납부불성실가산세 등은 신고·납부할 본세의 납세의무가 인정되지 아니하는 경우에 이를 따로 부과할 수 없고, 이는 관세의 경우에도 마찬가지이다(대법원 2011. 11. 10. 선고 2009다28738 판결, 대법원 2014. 4. 24. 선고 2013두27128 판결, 대법원 2018. 11. 29. 선고 2015두56120 판결, 대법원 2019. 2. 14. 선고 2015두52616 판결 등).

다. 가산세의 부과제척기간 관련 법리

(1) 납세자 본인의 부정행위가 있는 경우

(가) 대법원 2019. 8. 30. 선고 2016두62726 판결은 구 부가가치세법상 명의위장등록가산세의 부과제척기간이 문제된 사안에서, ‘구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 것) 제22조 제1항 제2호의 명의위장등록가산세는 부가가치세 본세 납세의무와 무관하게 타인 명의로 사업자등록을 하고 실제 사업을 한 것에 대한 제재로서 부과되는 별도의 가산세이고, 구 국세기본법(2014. 12. 23. 법률 제12848호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제1항 제1호의2에 따라 납세자의 부정행위로 부과대상이 되는 경우 10년의 부과제척기간이 적용되는 별도의 가산세에도 포함되어 있지 않으며, 이에 대한 신고의무에 대하여도 별도의 규정이 없으므로, 부과제척기간은 5년으로 봄이 타당하다.’ 라고 판시하였다.

(나) 대법원 2025. 2. 27. 선고 2024두57262 판결은 구 국세기본법 제47조의3 제2항 제2호에 따른 부가가치세 영세율과세표준 부정과소신고가산세의 부과제척기간이 문제된 사안에서, ‘구 국세기본법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제26조의2 제1항은 제3호에서 상속세·증여세 이외의 국세의 부과제척기간을 원칙적으로 해당 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년간으로 규정하면서도, 제1호에서 납세자가 사기나 그 밖의 부정한 행위(이하 ‘부정행위’라 한다)로 국세를 포탈하거나 환급·공제받는 경우에는 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년간으로 규정하고 있는바, 법정 신고기한 내에 과세표준신고서를 제출한 납세자가 부정행위를 하였다고 하더라도 그로 인하여 국세를 포탈하거나 환급·공제받지 아니하는 경우에는 원칙으로 돌아가 그 부과제척기간은 5년이 되고, 신고납세방식의 국세에 있어서 해당 국세의 포탈이나 부정 환급·부정공제가 있었는지 여부는 가산세를 제외한 본세액을 기준으로 판단하여야 한다(대법원 2009. 12. 24. 선고 2007두16974 판결 등 참조). 그리고 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호의2는 제1호와는 별도로 납세자가 부정행위로 각 목에 따른 가산세 부과대상이 되는 경우에는 그 부과제척기간을 해당 가산세를 부과할 수 있는 날부터 10년간으로 규정하고 있다. 한편 구 국세기본법 제47조의3 제2항 제2호는 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부개정되기 전의 것, 이하 같다)에 따른 사업자가 구 부가가치세법에 따라 부가가치세 과세표준과 납부세액 또는 환급세액을 신고한 경우로서 부정행위로 영세율과세표준을 과소신고(신고하지 아니한 경우를 포함한다)한 경우에는 각 목의 금액을 합한 금액에 그 과소신고분 영세율과세표준의 1천분의 5에 상당하는 금액을 합한 금액을 가산세로 한다고 규정하고 있다(이하 위 규정에 따른 가산세를 ‘영세율과세표준 부정과소신고가산세’라 한다). 이러한 영세율과세표준 부정과소신고가산세는 사업자의 영세율과세표준 신고의무 위반에 대하여 가하는 제재로서 부가가치세 본세 납세의무와 무관하게 부과되는 별도의 가산세이고, 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호의2에 따라 10년의 부과제척기간이 적용되는 별도의 가산세에도 포함되어 있지 않으므로, 그 부과제척기간은 5년이라고 보아야 한다.’ 라고 판시하였다.

(2) 사용인의 부정행위가 있는 경우

대법원 2021. 2. 18. 선고 2017두38959 전원합의체 판결은 법인의 대표자나 사실상 대표자가 아닌 사용인 등의 부정행위가 납세자 본인의 이익이나 의사에 반하여 자기 또는 제3자의 이익을 도모할 목적으로 납세자를 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 일환으로 행하여지고(이하 ‘배임적 부정행위’라 함), 거래 상대방이 이에 가담하는 등으로 인하여 납세자가 이들의 부정행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 경우, 사용인 등의 배임적 부정행위로 인한 과소신고에 대하여 납세자에게 부정행위를 이유로 구 국세기본법 제47조의3 제2항 제1호의 중과세율을 적용한 부당과소신고가 산세의 제재를 가할 수 있는지 여부 및 사용인 등의 배임적 부정행위가 같은 법 제26조의2 제1항 제1호의 장기 부과제척기간에서 말하는 부정행위에 포함되는지 여부가 문제된 사안에서, ‘납세자 본인이 사용인 등의 부정행위를 방지하기 위하여 상당한 주의 또는 관리·감독을 게을리하지 아니하였다면, 납세자 본인은 이러한 사용인 등의 부정행위에 대하여 아무런 잘못이 없다고 볼 수 있다. 그러므로 이러한 경우에까지 이들의 부정행위를 장기 부과제척기간, 부당과소신고가산세에서 말하는 ‘부정행위’에 포함시켜 납세자 본인에게 해당 국세에 관하여 부과제척기간을 연장하고, 중과세율이 적용되는 부당과소신고가산세를 부과하는 것은 허용되지 아니한다. 나아가 비록 납세자 본인이 사용인 등의 부정행위와 관련하여 상당한 주의와 관리·감독을 다하지는 못하였더라도 이 사건과 같이 법인의 대표자나 해당 법인을 실질적으로 경영하면서 사실상 대표하고 있는 자가 아닌 납세자의 대리인이나 사용인, 그 밖의 종업원(이하 ‘사용인 등’이라 한다)의 부정행위가 납세자 본인의 이익이나 의사에 반하여 자기 또는 제3자의 이익을 도모할 목적으로 납세자를 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 일환으로 행하여지고, 거래 상대방이 이에 가담하는 등으로 인하여 납세자가 이들의 부정행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 특별한 사정이 있는 경우라면, 사용인 등의 부정행위로 납세자의 과세표준이 결과적으로 과소신고되

있을지라도 이들의 배임적 부정행위로 인한 과소신고를 구 국세기본법(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제47조의3 제2항 제1호의 ‘납세자가 부당한 방법으로 과소신고한 경우’에 포함된다고 볼 수는 없으므로, 이때에는 납세자에게 부정한 행위를 이유로 중과세율을 적용한 부당과소신고가산세의 제재를 가할 수 없다. 그러나 부정한 행위를 이유로 과세관청의 부과권을 연장해 주는 장기 부과제척기간의 경우에는, 사용자 등의 부정한 행위가 납세자 본인을 피해자로 하는 사기, 배임 등 범행의 수단으로 행하여졌더라도 사용자 등의 부정한 행위로서 포탈된 국세에 관하여 과세관청의 부과권 행사가 어렵게 된 것은 분명하므로, 특별한 사정이 없는 한 이러한 사용자 등의 배임적 부정행위는 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호의 장기 부과제척기간에서 말하는 부정한 행위에 포함된다. 따라서 납세자 본인에 대한 해당 국세에 관하여는 부과제척기간이 10년으로 연장된다.’라고 판시하여 사용자 등의 배임적 부정행위가 있는 경우 동일한 부정행위임에도 부당과소신고(또는 부당무신고)가산세와 장기 부과제척기간의 적용 여부를 달리 판단하였다.

위 대법원 2017두38959 전원합의체 판결에 따르면, 사용자의 배임적 부정행위가 있는 경우 장기 부과제척기간과 부당과소(무신고)가산세의 적용 여부는 다음과 같이 정리할 수 있다. 즉, ① 납세자 본인이 사용자 등의 부정한 행위를 방지하기 위하여 상당한 주의 또는 관리·감독을 게을리하지 아니하였다면, 장기 부과제척기간과 부당과소신고(무신고)가산세를 모두 적용할 수 없고, ② 납세자 본인이 사용자 등의 부정행위와 관련하여 상당한 주의와 관리·감독을 다하지는 못하였더라도 배임적 부정행위에 거래 상대방이 가담하는 등으로 인하여 납세자가 이들의 부정행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 없었던 특별한 사정이 있는 경우에는 장기 부과제척기간은 적용되나, 부당과소(무신고)가산세는 부과할 수 없으며, ③ 납세자가 사용자 등의 부정행위와 관련하여 상당한 주의와 관리·감독을 다하지 못하였고, 또한 이들의 부정행위를 쉽게 인식하거나 예상할 수 있었던 경우에는 장기 부과제척기간과 부당과소(무신고)가산세가 모두 적용된다고

할 것이다.

위 대법원 2017두38959 전원합의체 판결은 사용인의 부정행위를 납세의무자(또는 납세자)의 부정행위로 볼 수 있는지 여부와 관련하여, ‘장기 부과제척기간에서 말하는 ‘부정한 행위’, 부당과소신고가산세에서 말하는 ‘부당한 방법’(이하 통틀어 ‘부정한 행위’ 혹은 ‘부정행위’라고 한다)에는 납세자 본인의 부정한 행위뿐만 아니라, 특별한 사정이 없는 한 납세자가 스스로 관련 업무의 처리를 맡김으로써 그 행위영역 확장의 이익을 얻게 되는 납세자의 대리인이나 사용인, 그 밖의 종업원(이하 ‘사용인 등’이라고 한다)의 부정한 행위도 포함된다(대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결 참조).’라고 판시하였다.

그러나 ① 조세법률주의의 원칙상 법률에 근거 없이 납세의무자의 납세의무를 확장하는 것은 허용되지 아니한다는 점(대법원 2011. 7. 21. 선고 2008두150 전원합의체 판결, 대법원 2013. 5. 23. 선고 2013두1041 판결, 대법원 2017. 4. 20. 선고 2015두45700 전원합의체 판결 등), ② 세법은 납세의무자나 납세의무의 범위를 확장하는 경우 ‘~을 포함한다’는 식으로 명문의 규정을 두고 있는데(국세기본법 제2조 제10호, 제24조 제1항, 법인세법 제3조 제2항, 상속세 및 증여세법 제3조의2 제1항 등), 조세범처벌법과 달리 장기 부과제척기간이나 부정행위로 인한 가산세 관련 규정에서는 사용자 등의 행위를 납세자나 납세의무자의 행위에 포함시킬 명문의 근거가 없다는 점, ③ 납세자나 납세의무자가 자신이 아닌 제3자(임원이나 사용인, 대리인, 이행보조자 등)의 부정행위에 대해 법적 근거 없이 무거운 납세의무를 진다는 것은 헌법상 자기책임의 원칙에도 반한다는 점, ④ 대리인이나 이행보조자 등의 법률행위의 사법상 효과가 본인에게 미친다고 하더라도 이들의 부정행위를 본인의 행위에 포함시킬 것인지 여부는 별도의 규정에 따라야 한다는 점 등을 종합하여 보면, 대리인이나 이행보조자 등의 부정행위를 납세의무자(또는 납세자)의 부정행위에 포함시키는 것으로 해석하고 있는 위 대법원 2017

두38959 전원합의체 판결 등은 문제가 있으므로 변경되어야 할 것이다. 사용자, 대리인이나 이행보조자 등의 부정행위를 납세의무자(또는 납세자)의 부정행위에 포함시킬 것인지에 대해서는 현행 법령에 아무런 규정이 없다. 따라서 이 문제는 법원의 해석이 아니라, 미국, 독일, 일본 등의 입법례¹⁾를 참고하여 조세범처벌법 제18조와 같이 입법으로 해결하는 것이 타당하다.

라. 대상 판결의 의의

위 가.항 내지 다.항의 내용을 종합하여 보면, 다음과 같이 정리할 수 있다. 즉, ① 본세 납세의무와 무관하게 별도의 협력의무 위반에 대한 제재로서 부과되는 가산세(법인세법 제75조 등)의 경우에는 국세기본법 제26조의2 제2항 제3호에 해당하는 때에 한하여 10년의 장기 부과제척기간이 적용되고, 그 외의 경우에는 5년의 단기 부과제척기간이 적용된다. 한편, ② 가산세 부과에 근거가 되는 법률 규정에서 본세의 세액이 유효하게 확정되어 있을 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않은 것을 요건으로 하는 무신고·과소신고·납부불성실가산세 등은 신고·납부할 본세의 납세의무가 인정되지 아니하는 경우에는 따로 가산세만을 부과할 수는 없다.

한편, 대상 판결은 가산세 부과에 근거가 되는 법률 규정에서 본세의 세액이 유효하게 확정되어 있을 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않은 것을 요건으로 하는 무신고·과소신고·납부불성실가산세 등에 있어서 납세의무자가 부정행위로 본세를 포탈한 경우에는 위 각 가산세에도 10년의

1) 윤경아, “구 관세법 제21조 제1항 본문과 단서 제1호의 입법 취지 및 구 관세법 제21조 제1항 단서 제1호에서 정한 ‘부정한 방법’에 납세의무자의 대리인이나 이행보조자 등이 행한 부정한 방법도 포함되는지 여부” (대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결 : 공2011하, 2254), 대법원판례해설 제90호, 2012 ; 이용우, “국세기본법 제26조의2 제 1항 제1 호에 따른 국세의 부과제척기간에 관한 연구”, 조세법연구 제20권 제2호, 2014 ; 정지선·박준영, “조세범상 부정행위로 인한 부과제척기간 연장규정의 해석 및 적용기준에 관한 연구”, 조세법연구 제21권 제2호, 2015.

장기 부과제척기간이 적용된다는 점을 처음으로 명시적으로 확인해 주었다. 대상 판결에 따르면 부정행위로 본세를 포탈한 경우가 아닌 경우에는 무신고·과소신고·납부불성실가산세 등에 대해 5년의 단기 부과제척기간이 적용된다.