

## ■ 수출선박의 시운전에 사용되는 유류에 대한 고등법원 견해<sup>1)</sup>

### [쟁점]

수출선박의 시운전에 사용되는 유류는 개별소비세법 및 교통·에너지·환경세법에서 규정하는 환급대상인지 여부

### [요약]

수출선박의 시운전에 사용되는 유류는 개별소비세법 및 교통·에너지·환경세법에서 규정하는 이미 납부되었거나 납부될 물품 또는 그 원재료로서 과세물품 또는 수출물품을 형성하지는 아니하나 해당 물품의 제조·가공에 직접적으로 사용되는 단용원자재에 해당하므로 경정청구 거부는 위법함

### [판결요지]

#### (1) 환급신청 기간을 도과하였는지 여부

개별소비세법 제20조 제4항은 ‘공제 또는 환급을 받으려는 자는 해당 사유가 발생한 날부터 6개월이 지난 날이 속하는 달의 말일까지 대통령령으로 정하는 서류를 갖추어 제9조에 따른 신고와 함께 관할 세무서장 또는 세관장에게 제출하여야 한다.’라고 규정하고 있다. 피고(과세관청)는, 위와 같은 규정의 취지가 납세자로 하여금 특례 적용을 받기 위한 신청을 조속히 하도록 하여 과세특례에 대한 법률관계를 조기에 확정시키기 위한 것이므로 기한 내에 환급을 신청한 사실이 없는 원고의 이 사건 경정청구는 절차적 요건을 갖추지 못하여 받아들일 수 없다고 주장한다.

그러나 대법원 1989. 3. 14. 선고 88누3697 판결에서 위 개별소비세법 제20조 제4항의 전신 규정인 특별소비세법 제20조 제1항, 제4항에 대하여 세액을 조속히 확정시키려는 조세행정의 편의를 위한 규정에 불과하다고 판시하였는데, 감면신청에 관한 규정이 과세표준 및 세액을 결정함에 있어 필요한 서류를 정부에 제출하도록 협력의무를 부과한 것에 불과할 때에는 감면요건에 해당되는 경우 감면신청서의 제출이 없다고 하더라도 세액을 감면하여야 할 것이다(대법원 2003. 5. 16. 선고 2001두3006 판결 등).

따라서 원고는 6개월의 환급신청 기간이 도과한 후에도 경정청구 기간 내에 필요한 자료를 제출하여 세액 환급을 구하는 경정청구를 할 수 있다.

행정법원의 견해 : 개별소비세법 제20조 제4항은 ‘이미 납부한 세액을 환급·공제받고자 할 경우 해당 사유가 발생한 날부터 6개월이 지난 날이 속하는 달의 말일까지 해당 사유의 발생사실을 증명하는 서류 등을 관할세무서장에게 제출해야 한다’라고 규정하고 있어, 위 기간 내에 필요한 서류를 제출한 경우에만 세액을 환급받을 수 있는지가 문제된다. 살피건대, 개별소비세법에서 세액환급과 관련된 조항을 규정하고 있는 방식, 국세기본법이 정한 경정청구제도와의 관계 등을 고려할 때, 위 규정은 신고납부세로서의 성질을 고려해 그 세액을 조속히 확정시키려는 조세행정의 편의를 위한 규정에 불과하다고 봄이 타당하고(대법원 1989. 3. 14. 선고 88누3697 판결 등 참조), 이를 세액 환급을 위한 필수적인 절차 요건으로 볼 것은 아니다. 만일 피고(과세관청)의 주장처럼 6개월의 기간 내에 환급을 신청하지 않았다는 이유로 경정청구기간 내에도 세액 환급을 구하는 경정청구를 할 수

1) 조세심판원은 환급대상이 아니라는 견해를 취하고 있으나, 최근 고등법원은 이 사건 유류가 세액환급 대상이라는 견해를 취하고 있음

없다고 보게 되면, 국세기본법에서 5년의 경정청구기간을 둔 취지가 몰각되고, 환급신청기간을 초과한 납세의무자에 대하여는 사실상 경정청구 자체를 인정하지 않는 결과가 되므로 부당하다.

따라서 원고는 6개월의 환급신청 기간이 초과한 후에도 경정청구기간 내에 필요한 자료를 제출하여 세액 환급을 구하는 경정청구를 할 수 있다.

## (2) 이 사건 유류가 세액환급대상에 해당하는지 여부

이 사건 유류는 교통세법 시행령 제2조 제3호 나목과 개별소비세법 시행령 제2조 제1항 제4호 다목에서 규정하고 있는 "과세물품 또는 수출물품을 형성하지는 아니하나 당해 물품의 제조·가공에 직접 사용되는 것으로서 화학반응을 하는 물품과 당해 과세물품 또는 수출물품의 제조·가공과정에서 당해 물품이 직접 사용되는 단용원자재"에 해당한다고 봄이 타당하다.

즉, 이 사건 유류가 비록 제조과정에서 연료로 사용되었다고 하더라도 수출물품인 선박을 형성하지 아니하면서 당해 물품의 제조·가공에 직접 사용되는 것으로서 "어떤 물질이 자체적으로 또는 다른 물질과 반응하여 화학적 성질이 다른 물질로 변하는 반응"을 의미하는 화학반응을 하는 물품이라고 볼 수 있다. 아울러 '물건을 만드는 데 들어가는 기본적인 재료'로서의 원자재의 통상적인 의미와 문언을 고려할 때 이 사건 유류와 같이 선박제조 과정에서 '연료'로 사용된 경우에도 원자재에 해당하지 않는다고 볼 수 없으므로, 이 사건 유류는 수출물품인 선박의 제조·가공과정에서 "당해 물품이 직접 사용되는 단용원자재"에도 해당한다.

행정법원 견해 : '단용원자재'의 사전적 의미는 '1회 또는 단기의 사용으로 소멸하는 원자재'이다.

피고는, 원재료인지 여부는 개념상 정해지는 것으로서 투입시점에 따라 정해지는 것이 아니라고 할 것인데, 선박에 연료로서 투입되는 유류는 선박의 제조과정 뿐 아니라 완성된 후에도 선박을 본래의 용도에 따라 사용하기 위해서 투입되는 것이기 때문에 개념상 원재료에 해당될 수 없다는 취지로 주장한다.

살피건대, 이 사건과 같이 유조선 등 대형선박은 주문생산방식으로 제조되는 것으로, 대략 다음과 같은 공정을 거쳐 제조된다.

즉, 선박의 건조계약은 선박의 크기(전장, 폭, 깊이, 톤수 등), 추진 기관, 적화 중량, 속력, 연료소비 등 선주의 각종 요구사항에 맞춘 선박을 설계하여 해당 설계에 따라 요구되는 성능과 기능을 갖춘 선박을 제조하여 선주에게 인도해야 계약의 이행이 완료되는 제작물공급계약이라고 보아야 한다. 특히, 유조선과 같은 대형선박은 제조과정에서 발생할 수 있는 결함과 성능의 하자가 자칫 돌이킬 수 없는 대규모 해양사고로 이어져 수많은 인명피해와 막대한 해양오염을 야기할 수 있다는 점에서 선박안전법 등 관련 법령은 물론 계약상으로도 제조과정에 안벽 시운전 공정과 해상 시운전 공정등을 필수적으로 요구하고 있다.

따라서 선박이 완성되어 선주에게 인도된 후에 항해를 위해 연료로 투입되는 유류와 달리 선박 제조과정의 하나인 안벽 시운전 공정과 해상 시운전 공정의 단계에서 연료로 투입되는 이 사건 유류는 선박의 제조과정에 직접 사용되는 것으로서 원재료로 봄이 타당하다.

또한, 교통세법 시행령 제2조 제3호와 개별소비세법 시행령 제2조 제1항 제4호에서 원재료에 대하여 정의하면서 가목에서 "과세물품 또는 수출물품을 형성하는" 원재료와 별도로 나목과 다목에서 "과세물품 또는 수출물품을 형성하지 아니하는" 원재료를 규정하고 있는데, 이는 물품을 형성하지 않는 원료 또는 재료가 있음을 전제로 하기 때문이라고 보이므로 원재료의 개념에 대하여 물품을 형성하는 것을 전제로 하는 피고의 주장은 더더욱 받아들일 수 없다.

■ **임팩트 세법학 2부 2-61 하4 아래 추가사항**

그러나 최근 고등법원은 수출선박의 시운전에 사용되는 유류는 개별소비세법 및 교통·에너지·환경세법에서 규정하는 이미 납부되었거나 납부될 물품 또는 그 원재료로서 과세물품 또는 수출물품을 형성하지는 아니하나 해당 물품의 제조·가공에 직접적으로 사용되는 단용원자재에 해당하므로 환급의 대상에 해당한다고 판시함. 따라서 경정청구 거부는 위법하다고 판시함<sup>2)</sup>

(4) 개별소비세법 제20조 제4항은 ‘공제 또는 환급을 받으려는 자는 해당 사유가 발생한 날부터 6개월이 지난 날이 속하는 달의 말일까지 대통령령으로 정하는 서류를 갖추어 제9조에 따른 신고와 함께 관할 세무서장 또는 세관장에게 제출하여야 한다.’라고 규정하고 있다. 살피건대, 교통세법 및 개별소비세법에서 세액환급과 관련된 조항을 규정하고 있는 방식, 국세기본법이 정한 경정청구제도와외의 관계 등을 고려할 때, 위 규정은 신고납부세로서의 성질을 고려해 그 세액을 조속히 확정시키려는 조세행정의 편의를 위한 규정에 불과하다고 봄이 타당하고, 이를 세액 환급을 위한 필수적인 절차 요건으로 볼 것은 아니다.

따라서 원고는 6개월의 환급신청 기간이 도과한 후에도 경정청구기간 내에 필요한 자료를 제출하여 세액 환급을 구하는 경정청구를 할 수 있다.

■ **코어 세법학 310 왼쪽 상8 아래 추가(판례에 추가)**

(2) 수출선박의 시운전에 사용되는 유류는 개별소비세법 및 교통·에너지·환경세법에서 규정하는 환급대상인지 여부 : 조세심판원은 환급대상이 아니라는 견해를 취하고 있으나, 고등법원은 수출선박의 시운전에 사용되는 유류는 개별소비세법 및 교통·에너지·환경세법에서 규정하는 이미 납부되었거나 납부될 물품 또는 그 원재료로서 과세물품 또는 수출물품을 형성하지는 아니하나 해당 물품의 제조·가공에 직접적으로 사용되는 단용원자재에 해당하므로 환급대상이라고 판시하고 있음

(3) ‘공제 또는 환급을 받으려는 자는 해당 사유가 발생한 날부터 6개월이 지난 날이 속하는 달의 말일까지 대통령령으로 정하는 서류를 갖추어 제9조에 따른 신고와 함께 관할 세무서장 또는 세관장에게 제출하여야 한다.’라고 규정하고 있다. 살피건대, 위 규정은 신고납부세로서의 성질을 고려해 그 세액을 조속히 확정시키려는 조세행정의 편의를 위한 규정에 불과하다고 봄이 타당하고, 이를 세액 환급을 위한 필수적인 절차 요건으로 볼 것은 아니다. 따라서 6개월의 환급신청 기간이 도과한 후에도 경정청구기간 내에 필요한 자료를 제출하여 세액 환급을 구하는 경정청구를 할 수 있음

---

2) 조세심판원은 환급대상이 아니라는 견해를 취하고 있으나, 고등법원은 이 사건 유류가 세액환급대상이라는 견해를 취하고 있음. 따라서 대법원의 견해가 나오기 전까지는 견해의 대립이 있을 수 있다고 판단됨

■ 유예3기 4회 2부 모의고사 문제 중 문제2번 물음3 해답 수정

I. 사례 판단

(1) 쟁점유류가 개별소비세법에 따른 환급대상 물품 또는 원재료에 해당하기 위해서는 과세물품 또는 수출물품을 형성하는 원재료이거나 과세물품 또는 수출물품을 형성하지는 아니하나 해당 물품의 제조·가공에 직접 사용되는 것으로서 화학반응을 하는 물품과 해당 과세물품 또는 수출물품의 제조·가공 과정에서 해당 물품이 직접 사용되는 단용(單用) 원자재에 해당하여야 한다.

(2) 조세심판원은 쟁점유류를 환급대상으로 보지 아니하나, 고등법원은 “수출선박의 시운전에 사용되는 유류는 개별소비세법에서 규정하는 이미 납부되었거나 납부될 물품 또는 그 원재료로서 과세물품 또는 수출물품을 형성하지는 아니하나 해당 물품의 제조·가공에 직접적으로 사용되는 단용원자재에 해당하므로 환급대상이다”라고 판시하고 있다.

(3) 따라서, 이런 고등법원의 견해의 의하면 과세관청이 쟁점유류를 개별소비세법에 따른 환급대상에 해당하지 아니한 것으로 보아 甲법인의 경정청구를 거부한 이 사건 처분은 타당하지 않다.

II. 결어

과세관청의 처분은 타당하지 않다.<sup>3)</sup>

---

3) 다만, 고등법원의 견해와 달리 조세심판원은 고등법원 판례 이후에도 여전히 환급대상이 아니라고 판시하고 있음. 따라서 대법원의 견해가 나오기 전까지는 견해의 대립이 있을 수 있다고 판단됨

■ 동차GS반 7회 모의고사 보충문제 중 개별소비세 부분 수정사항

물음) 위 <사례>에서 개별소비세의 환급을 거부한 과세관청의 처분이 타당한지 논하시오. (6점)

I. 사례 판단

(1) 쟁점유류가 개별소비세법에 따른 환급대상 물품 또는 원재료에 해당하기 위해서는 과세물품 또는 수출물품을 형성하는 원재료이거나 과세물품 또는 수출물품을 형성하지는 아니하나 해당 물품의 제조·가공에 직접 사용되는 것으로서 화학반응을 하는 물품과 해당 과세물품 또는 수출물품의 제조·가공 과정에서 해당 물품이 직접 사용되는 단용(單用) 원자재에 해당하여야 한다.

(2) 조세심판원은 쟁점유류를 환급대상으로 보지 아니하나, 고등법원은 “수출선박의 시운전에 사용되는 유류는 개별소비세법에서 규정하는 이미 납부되었거나 납부될 물품 또는 그 원재료로서 과세물품 또는 수출물품을 형성하지는 아니하나 해당 물품의 제조·가공에 직접적으로 사용되는 단용원자재에 해당하므로 환급대상이다”라고 판시하고 있다.

(3) 따라서, 이런 고등법원의 견해의 의하면 과세관청이 쟁점유류를 개별소비세법에 따른 환급대상에 해당하지 아니한 것으로 보아 甲법인의 경정청구를 거부한 이 사건 처분은 타당하지 않다.

II. 결어

과세관청의 처분은 타당하지 않다.<sup>4)</sup>

---

4) 다만, 고등법원의 견해와 달리 조세심판원은 고등법원 판례 이후에도 여전히 환급대상이 아니라고 판시하고 있음. 따라서 대법원의 견해가 나오기 전까지는 견해의 대립이 있을 수 있다고 판단됨