

대 법 원

제 2 부

판 결

사 건 2015두37549 부가가치세부과처분취소
원고, 피상고인 주식회사 천재교육
소송대리인 1. 법무법인 정안
담당변호사 김송경 외 4인
2. 법무법인(유한) 동인
담당변호사 이철 외 6인
피고, 상고인 금천세무서장
소송대리인 법무법인(유한) 율촌
담당변호사 강석훈 외 1인
원 심 판 결 서울고등법원 2015. 1. 15. 선고 2014누49905 판결
판 결 선 고 2017. 5. 11.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 피고가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 상고이유보충서 등의 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 상고이유 제1점, 제2점에 대하여

(1) 구 부가가치세법(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제12조 제1항 제7호는 부가가치세 면세대상의 하나로 '도서로서 대통령령으로 정하는 것'을 규정하고, 그 위임에 따른 구 부가가치세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되기 전의 것) 제32조는 부가가치세 면세대상인 도서에는 '도서에 부수하여 그 도서의 내용을 담은 음반·녹음테이프 또는 비디오테이프를 첨부하여 통상 하나의 공급단위로 하는 것'(제1항)과 '재정경제부령이 정하는 전자출판물'(제6항)을 포함한다고 규정하고 있으며, 구 부가가치세법 시행규칙(2008. 4. 22. 기획재정부령 제12호로 개정되기 전의 것) 제11조는 도서에 포함되는 전자출판물을 '도서의 형태로 출간된 내용 또는 출간될 수 있는 내용이 음향이나 영상과 함께 전자적 매체에 수록되어 컴퓨터 등 전자장치를 이용하여 그 내용을 보고 듣고 읽을 수 있는 것(전체 면수 중 100분의 70 이상의 면수가 문자나 그림으로 구성되어 있는 것에 한한다)으로서 문화관광부장관이 정하는 기준에 적합한 전자출판물'로 정의하고 있다.

한편 구 부가가치세법 제1조 제4항은 '주된 거래인 재화의 공급에 필수적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 주된 거래인 재화의 공급에 포함되고, 주된 거래인 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 주된 거래인 용역의 공급에 포함되는 것으로 본다.'고 규정하고 있다. 여러 개의 재화 또는 용역을 하나의 공급단위로 하는 거래에서 그중 어느 것이 주된 재화 또는 용역이고 어느 것이 부수된 재

화 또는 용역인지는 구체적인 거래의 형태에 비추어 거래 당사자 사이의 공급의 목적과 의도가 어디에 있는지를 보아서 판단하여야 한다(대법원 2001. 3. 27. 선고 2000두 9700 판결 참조).

(2) 원심이 인용한 제1심판결 이유 및 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

① 원고는 도서출판업을 주된 사업으로 하는 법인으로서, 가맹점사업자와 '해법공부방 거래약정'을 체결하여 가맹점사업자로 하여금 해법공부방을 운영하면서 회원들에게 교육용역을 제공하게 하고, 가맹점사업자로부터 매월 기본인쇄교재 및 온라인교재에 대한 학습교재비 등의 명목으로 회비를 받았다.

② 기본인쇄교재는 원고가 월별 또는 분기별로 인쇄하여 가맹점사업자에게 공급하는 책으로서, 가맹점사업자에 의해 회원들에게 월 교재 또는 분기 교재로 1권씩 제공되었다. 온라인교재는 가맹점사업자에게 공급되는 1일 3~4쪽 분량의 전산파일로서, 원고가 매주 각 회원들의 수준에 맞는 문제를 구성하여 e-해법수학시스템에 파일을 올리면, 가맹점사업자가 매일 프린터로 출력하여 회원들에게 나누어 주어 문제를 풀게 하는 방식으로 제공되었다.

③ 원고는 해법공부방 사업 중 학습교재비 등에 관하여 부가가치세 면세대상인 '도서'의 대가에 해당한다는 이유로 부가가치세 면제 매출로 신고하였다.

④ 서울지방국세청장은 원고가 가맹점사업자로부터 매월 받은 돈은 학습교재비 등 그 명칭이나 지급형태를 불문하고 가맹금에 해당하고, 다만 기본인쇄교재의 적정 도매가격에 해당하는 부분은 부가가치세 면세대상이므로 이를 초과하는 부분은 프랜차이즈 가맹금 및 시스템 사용료로서 부가가치세 과세대상이라고 보아 피고에게 과세자

료를 통보하였다.

⑤ 피고는 2010. 6. 1. 및 2010. 10. 7. 원고에게 2005년 제1기부터 2007년 제1기 까지 부가가치세(가산세 포함)를 각 경정·고지하였다(이후 과세전 적부심사에서 일부 감액되고 남은 2005년 제1기 부가가치세와 나머지 부가가치세를 합하여 '이 사건 처분'이라 한다).

⑥ 원고는 이 사건 처분에 불복하여 조세심판원에 심판청구를 하면서, e-해법수학시스템의 제공은 학습교재(기본인쇄교재 및 온라인교재)의 공급에 부수되는 것이고, 온라인교재비도 '도서'의 대가에 해당하여 부가가치세가 면제된다는 취지로 주장하였다. 피고는 온라인교재가 별도의 독립된 용역에 해당하지 않고 프랜차이즈 가맹사업에 부수되는 용역에 해당하여 부가가치세 과세대상이라고 주장하였다. 조세심판원은 원고와 피고의 위와 같은 각 주장을 살핀 후, 온라인교재가 전자출판물에 해당한다고 보아 '온라인교재의 공급가액을 재조사하여 해당 가액을 과세표준에서 차감하여 세액을 경정한다'는 내용의 이 사건 재조사 결정을 하였다. 그럼에도 피고는 '온라인교재의 공급은 e-해법수학시스템 제공 용역의 공급에 부수되는 재화의 공급에 해당한다'는 이유로 이 사건 처분을 그대로 유지하였다.

(3) 위와 같은 사실관계와 기록에 나타난 사정들을 앞서 본 규정과 법리에 따라 살펴본다.

① 기본인쇄교재는 도서의 일반적인 형태와 내용을 갖추고 있으므로 도서관법에 따른 국제표준자료번호를 부여받았는지 여부와 관계없이 부가가치세 면세대상에 해당한다.

② 조세심판원이 온라인교재가 부가가치세 면세대상인 전자출판물에 해당한다는

이유로 해당 가액을 재조사하여 과세표준에서 차감하여 세액을 경정하라는 이 사건 재조사 결정을 하였으므로, 그 결정의 기속력에 따라 온라인교재 또한 부가가치세 면세 대상과 마찬가지로 그 공급가액을 과세표준에서 차감하여야 한다.

③ 원고는 초·중·고등학생들을 대상으로 하는 학습교재 출판·판매사업을 해 오던 중 학습교재 판매량을 늘리기 위하여 가맹점사업자를 통한 해법공부방 사업을 기획하고, 컴퓨터와 인터넷이 보편적으로 사용되면서 학습지 사업이 경쟁적으로 변화하는 상황에 대응하여 매주 각 회원들의 수준에 맞는 문제들을 선별하여 구성한 1:1 맞춤형 온라인교재를 제공하게 된 점, 원고와 가맹점사업자가 체결한 해법공부방 거래약정은 원고의 위임에 따른 회원모집 및 학습교재 판매를 목적으로 하고 있고(제1조), 가맹점사업자에게 월간 또는 연간 학습교재 판매목표의 달성의무를 지우고 있으며(제4조), 가맹점사업자는 계약과 동시에 지급하는 가맹비 외에는 회원 수에 따른 학습교재비만을 납부하므로(제6조, 제8조), 원고와 가맹점사업자가 해법공부방 거래약정을 체결하면서 그 거래의 주된 대상으로 삼은 것은 기본인쇄교재와 온라인교재의 공급으로 보이는 점, 가맹점사업자의 영업활동을 위한 지원서비스 중 핵심적인 부분인 e-해법수학시스템은 각 회원들의 학습수준을 측정하여 이에 적합한 문제를 선별하고 재구성하는 작업에 필요하고, 가맹점사업자의 데이터베이스 서버 접속, 채점정보 입력, 제공된 온라인교재의 출력 등에 이용되므로, 결국 온라인교재의 제작과 공급을 위한 것인 점 등을 종합하여 볼 때, 기본인쇄교재와 온라인교재의 공급이 부가가치세 과세대상인 프랜차이즈 가맹사업 용역에 부수되는 것이라고 볼 수는 없다.

(4) 같은 취지의 원심판단은 정당하고, 거기에 부가가치세법상 면세대상, 주된 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 재화의 공급에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없

다.

2. 상고이유 제3점에 대하여

(1) 구 국세기본법(2016. 12. 20. 법률 제14382호로 개정되기 전의 것)은 제81조에서 '심판청구에 관하여는 심사청구에 관한 제65조를 준용한다'고 규정하고, 제80조 제1항, 제2항에서 심판청구에 대한 결정의 효력에 관하여 '제81조에서 준용하는 제65조에 따른 결정은 관계 행정청을 기속하고, 심판청구에 대한 결정이 있으면 해당 행정청은 결정의 취지에 따라 즉시 필요한 처분을 하여야 한다'고 규정하고 있으며, 제65조 제1항 제3호에서 '심사청구가 이유 있다고 인정될 때에는 그 청구의 대상이 된 처분의 취소·경정 결정을 하거나 필요한 처분의 결정을 한다'고 규정하고 있다.

심판청구 등에 대한 결정의 한 유형으로 실무상 행해지고 있는 재조사 결정은 재결청의 결정에서 지적된 사항에 관하여 처분청의 재조사결과를 기다려 그에 따른 후속 처분의 내용을 심판청구 등에 대한 결정의 일부분으로 삼겠다는 의사가 내포된 변형결정에 해당하므로(대법원 2010. 6. 25. 선고 2007두12514 전원합의체 판결 참조), 처분청은 재조사 결정의 취지에 따라 재조사를 한 후 그 내용을 보완하는 후속 처분만을 할 수 있다고 보아야 한다. 따라서 처분청이 재조사 결정의 주문 및 그 전제가 된 요건사실의 인정과 판단, 즉 처분의 구체적 위법사유에 관한 판단에 반하여 당초 처분을 그대로 유지하는 것은 재조사 결정의 기속력에 저촉된다고 할 것이다.

(2) 이 사건 재조사 결정에 관한 사실관계를 앞서 본 규정과 법리에 따라 살펴보면, 조세심판원은 'e-해법수학시스템의 제공은 학습교재의 공급에 부수되는 것'이라는 원고의 주장과 '온라인교재의 공급은 프랜차이즈 가맹사업에 부수되는 용역이므로 부가가치세 부과대상'이라는 피고의 주장을 살핀 후, '온라인교재가 부가가치세 면세대상인

전자출판물에 해당하므로 그 공급가액을 과세표준에서 차감하여야 한다'는 이유로 해당 가액을 재조사하여 과세표준에서 차감하여 세액을 경정하라는 이 사건 재조사 결정을 하였으므로, 위 결정에는 온라인교재의 공급이 프랜차이즈 가맹사업에 부수되지 아니한다는 취지가 포함되어 있다고 보인다. 그렇다면 피고가 온라인교재의 공급가액을 산정하여 이를 과세표준에서 차감하지 아니한 채 이 사건 처분을 당초와 같은 이유로 그대로 유지한 것은 이 사건 재조사 결정의 주문 및 그 전제가 된 요건사실의 인정과 판단에 반하고, 따라서 이 사건 재조사 결정의 기속력에 저촉된다고 할 것이다.

(3) 같은 취지의 원심판단은 정당하고, 거기에 재조사 결정의 기속력에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

3. 상고이유 제4점에 대하여

원심은, 원고가 가맹점사업자로부터 학습교재비 등의 명목으로 지급받은 금원 중에서 기본인쇄교재와 온라인교재의 적정 도매가격을 넘는 부분은 부가가치세 부과대상에 해당하지만, 피고가 기본인쇄교재의 적정 도매가격으로 주장하는 5,430원은 합리적으로 산정된 시가라고 할 수 없고, 달리 기본인쇄교재와 온라인교재의 적정 도매가격을 산정할 수 있는 자료도 없으므로, 결국 이 사건 처분은 정당한 과세표준과 세액을 산출할 수 없는 경우에 해당하여 모두 취소할 수밖에 없다고 판단하였다.

관련 법리에 따라 기록을 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다. 거기에 기본인쇄교재와 온라인교재의 적정 도매가격에 관한 증명책임 및 과세처분의 취소범위에 관한 법리오해나 석명권 불행사로 인한 심리미진 등의 잘못이 없다.

4. 결론

그러므로 상고를 기각하고 상고비용은 패소자가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일

치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 박상욱

 대법관 김창석

주 심 대법관 조희대