

## 기타소득세징수처분등취소청구

[서울행법 2024. 6. 13. 2022구합63966]



### 【판시사항】

甲 주식회사가 가상자산 거래소를 운영하면서 비거주자 및 외국법인 회원들이 가상자산을 매도하고 인출한 현금에서 해당 가상자산 취득가액 등을 제외한 거래차익이 발생하였는데, 위 거래차익이 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목 및 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목의 국내원천 기타소득에 해당함에도 甲 회사가 이에 대한 원천징수의무를 이행하지 않았다는 이유로, 관할 세무서장이 2017년 내지 2019년 귀속 기타소득세(원천징수분), 2019년 귀속 법인세(원천징수분)를 경정·고지한 사안에서, 위 거래차익은 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목 또는 (카)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목 또는 (차)목에서 정한 국내원천소득이라고 볼 수 없어, 이를 전제로 한 위 처분은 위법하다고 한 사례

### 【판결요지】

甲 주식회사가 가상자산 거래소를 운영하면서 비거주자 및 외국법인 회원들이 가상자산을 매도하고 인출한 현금에서 해당 가상자산 취득가액 등을 제외한 거래차익이 발생하였는데, 위 거래차익이 구 소득세법(2019. 12. 31. 법률 제16834호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다) 제119조 제12호 (마)목 및 구 법인세법(2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 법인세법'이라 한다) 제93조 제10호 (바)목의 국내원천 기타소득에 해당함에도 甲 회사가 이에 대한 원천징수의무를 이행하지 않았다는 이유로, 관할 세무서장이 2017년 내지 2019년 귀속 기타소득세(원천징수분), 2019년 귀속 법인세(원천징수분)를 경정·고지한 사안이다. 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목은 국내원천 기타소득의 하나로 '국내법에 따른 면허·허가, 그 밖에 이와 유사한 처분에 의하여 설정된 권리와 부동산 외의 국내자산을 양도함으로써 생기는 소득'을 규정하고 있는데, '부동산' 양도소득에 대해 구 소득세법 제119조 제3호, 제9호에서 '국내에 있는' 부동산 등을 양도함으로써 발생하는 소득으로 규정하고 있어, '부동산 외'의 자산의 양도소득에 대해서도 '국내에 있는' 자산을 양도함으로써 발생하는 소득을 의미하는 것으로 해석하는 것이 합리적이며, 조세법률주의 원칙상 명확한 법령의 규정 없이 위 규정들의 '부동산 외의 국내자산'과 관련한 국내원천소득의 결정기준을 '해당 자산의 물리적 소재지와 관계없이 국내에서 관리·지배되는지 여부'로 확장 해석할 아무런 근거가 없어, 위 규정들에서 정한 '부동산 외의 국내자산'은 '국내에 소재하는 부동산 외의 자산'을 의미하는 것으로 보아야 하는데, 가상자산은 모든 거래정보를 모든 참여자가 함께 공유하는 분산원장 시스템에 기반한 블록체인 기술을 사용한 것으로, 거래 정보가 담긴 장부를 중앙 서버 한 곳에서 관리하는 것이 아니라, 블록체인 네트워크에 연결된 전세계 여러 컴퓨터에 저장 및 보관하고 있어, 그 특성상 국내에 소재하는 부동산 외의 자산이라고 보기 어려우므로, 가상자산은 위 규정들에서 정한 '부동산 외의 국내자산'에 해당하지 않는 점, 구 소득세법 제119조 제12호 (카)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (차)목은 '이와 유사한 소득'에 관하여 대통령령에 위임하고 있으나 각 시행령에서 이와 관련한 규정을 두고 있지 않고, 구 소득세법 및 구 법인세법은 비거주자, 외국법인의 국내원천소득 중 과세대상 소득에 대해 열거하는 구조로 규정하고 있어, '이와 유사한 소득'이라는 문언만으로 위 규정들이 비거주자 및 외국법인의 국내원천소득에 대한 포괄적 규정으로서 경제적 실질상 원천이 국내에 있다고 볼 수 있는 모든 소득을 과세대상 소득으로 포함하고 있다

고 해석할 수 없으므로, 위 거래차익은 위 규정들에서 정한 '국내에 있는 자산과 관련하여 제공받은 경제적 이익으로 생긴 소득 또는 이와 유사한 소득'에 해당하지 않는 점, 2020. 12. 29. 법률 제17757호로 개정된 소득세법과 2020. 12. 22. 법률 제17652호로 개정된 법인세법은 가상자산의 양도·대여로 인한 국내원천소득에 관한 과세근거 규정 및 구체적인 소득금액 산정방식을 마련하면서 장래효를 규정하였으므로, 가상자산에 관한 개정 규정들은 특별한 사정이 없는 한 새롭게 납세의무를 부과하는 규정으로 보는 것이 타당한 점을 종합하면, 가상자산이 재산적 가치가 있는 무형의 재산에 해당하더라도 위 거래차익은 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목 또는 (카)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목 또는 (차)목에서 정한 국내원천소득이라고 볼 수 없어, 이를 전제로 한 위 처분은 위법하다고 한 사례이다.

### 【참조조문】

구 소득세법(2019. 12. 31. 법률 제16834호로 개정되기 전의 것) 제119조 제3호, 제9호, 제12호 (마)목, (카)목(현행 제119조 제12호 (파)목 참조), 제156조 제1항, 구 소득세법(2022. 12. 31. 법률 제19196호로 개정되기 전의 것) 제21조 제1항 제27호, 제119조 제12호 (타)목, 제156조 제1항 제8호 (나)목, 소득세법 부칙(2020. 12. 29.) 제5조 제1항(2022. 12. 31. 법률 제19196호로 개정된 것), 제20조 제2항(2022. 12. 31. 법률 제19196호로 개정된 것), 구 법인세법(2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정되기 전의 것) 제93조 제10호 (바)목, (차)목(현행 제93조 제10호 (타)목 참조), 구 법인세법(2022. 12. 31. 법률 제19193호로 개정되기 전의 것) 제93조 제10호 (카)목, 법인세법 부칙(2020. 12. 22.) 제11조 제1항(2022. 12. 31. 법률 제19193호로 개정된 것), 제13조(2022. 12. 31. 법률 제19193호로 개정된 것), 가상자산 이용자 보호 등에 관한 법률 제2조 제1호

### 【전문】

【원 고】 ○○○ 주식회사 (소송대리인 변호사 김선헌 외 2인)

【피 고】 역삼세무서장

【변론종결】 2024. 5. 16.

### 【주문】

】

1. 피고가 2020. 5. 1. 원고에 대하여 한 별지 1 '결정세액'란 기재 2017년 내지 2019년 귀속 기타소득세(원천징수분) 합계 2,120,821,002원 및 별지 2 '결정세액'란 기재 2019년 귀속 법인세(원천징수분) 합계 491,749,817원의 부과처분을 모두 취소한다.

2. 소송비용은 피고가 부담한다.

【청구취지】 주문과 같다.

### 【이유】

#### 】 1. 기초 사실

가. 원고는 2012. 4. 3. 설립되어 비트코인 등 가상자산, 매매, 중개업 등을 영위하는 회사로, 2017. 9. 25.부터 '△△△'라는 가상자산 거래소(이하 '거래소'라 한다)를 운영하면서 가입한 회원들로 하여금 원화 포인트 또는 가상자산 포인

트를 부여하여 가상자산을 거래하도록 하고 회원들이 보유하고 있는 원화 및 가상자산 포인트를 출금 요청하는 경우 회원들에게 원화 또는 가상자산을 지급하였다.

나. 중부지방국세청장(이하 '조사청'이라 한다)은 2019. 12. 14.부터 2020. 4. 10.까지 원고에 대한 세무조사를 실시한 결과, 비거주자 및 외국법인의 가상자산 거래로 인한 차익이 구 소득세법(2019. 12. 31. 법률 제16834호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다) 제119조 제12호 (마)목 및 구 법인세법(2019. 12. 31. 법률 제16833호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 법인세법'이라 한다) 제93조 제10호 (바)목의 국내원천 기타소득에 해당함에도 원고가 이에 대한 원천징수의무를 이행하지 않았다는 내용의 조사결과를 피고에게 통보하였다.

다.

이에 피고는 2020. 5. 1. 원고에게 ① 비거주자 회원들이 가상자산을 매도하고 인출한 현금에서 해당 가상자산의 취득가액 등을 제외한 거래차익을 과세표준으로 세율을 곱하여 결정세액(본세)을 산출하고 여기에 원천징수납부 등 불성실 가산세를 더하여 2017년 내지 2019년 귀속 기타소득세(원천징수분) 합계 2,324,995,900원(= 본세 2,120,821,002원 + 원천징수납부 등 불성실 가산세 204,174,898원), ② 외국법인 회원들이 가상자산을 매도하고 인출한 현금에서 해당 가상자산의 취득가액 등을 제외한 거래차익을 과세표준으로 세율을 곱하여 결정세액(본세)을 산출하고 여기에 원천징수납부 등 불성실 가산세를 더하여 2019년 귀속 법인세(원천징수분) 합계 538,372,340원(= 본세 491,749,817원 + 원천징수납부 등 불성실 가산세 46,622,523원) 및 ③ 비거주자 및 외국법인에 가상자산 거래로 인한 차익을 지급하고도 지급명세서를 제출하지 않은 것에 대한 지급명세서 제출 불성실 가산세로 인한 2019년 귀속 법인세 50,000,000원을 각각 경정·고지하였다(이하 비거주자와 외국법인의 가상자산 거래로 인한 위와 같은 거래차익을 '이 사건 거래차익'이라 한다). 각 과세표준, 결정세액(본세), 가산세의 구체적인 내역은 [별지 1, 2]의 해당란 기재와 같다.

라. 원고는 위 처분에 불복하여 2020. 7. 27. 조세심판원에 심판청구를 하였고, 조세심판원은 2022. 1. 18. '기타소득세(원천징수분) 합계 2,324,995,900원의 부과처분과 법인세(원천징수분) 합계 538,372,340원의 부과처분은 각 원천징수납부 등 불성실 가산세를 제외하여 그 세액을 경정하고, 지급명세서 제출 불성실 가산세로 인한 2019년 귀속 법인세 50,000,000원의 부과처분을 취소하며, 나머지 심판청구는 기각한다.

'는 결정을 하였다(이하 위와 같이 취소되고 남은 당초 각 부과처분을 '이 사건 각 처분'이라 한다.

이는 [별지 1, 2]의 각 '결정세액'란 기재와 같다).

[인정 근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1 내지 2호증(가지번호 포함, 이하 같다), 을 제1 내지 3, 5호증의 각 기재, 변론 전체의 취지

## 2. 관계 법령

별지 3 관계 법령 기재와 같다.

## 3. 이 사건 처분의 위법 여부

### 가. 원고 주장의 요지

이 사건 각 처분은 아래와 같은 사유가 있어 위법하므로 취소되어야 한다.

- 1) 가상자산은 전자정보의 일종으로 전세계에 분포된 블록체인 네트워크를 통해 분산·저장되므로 이를 구 소득세법 제 119조 제12호 (마)목 및 (카)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목 및 (차)목에서 규정하고 있는 국내자산 또는 국내에 있는 자산이라고 할 수 없으므로, 이 사건 거래차익은 위 규정에서 정한 국내원천소득에 해당하지 않는다.  
따라서 이 사건 각 처분은 조세법률주의에 반한다.
- 2) 원고는 거래소를 운영하는 자로 가상자산 거래를 중개하는 역할만을 수행하고 있어 가상자산 거래의 당사자로서 거래대금을 지급할 의무를 부담하고 있지 않고, 회원들의 원천징수의무를 대리하거나 원천징수의무를 위임받았다고 할 수도 없으므로, 구 소득세법 제156조 및 구 법인세법 제98조의 원천징수의무를 부담한다고 해석할 수 없다.

#### 나. 피고 주장의 요지

이 사건 각 처분은 아래와 같은 사유로 적법하다.

- 1) 내국법인인 원고가 국내에서 관리·지배하는 중개소 사이트를 통하여 거래가 이루어지는 가상자산은 국내자산 또는 경제적 성질상 원천이 국내에 있는 자산이므로 이 사건 거래차익은 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목 및 (카)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목 및 (차)목에서 정한 국내원천소득에 해당한다.

가) 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목은 국내 소재한 자산이라고 하지 않고 국내 자산이라고 규정하고 있는데, 이는 국내에 물리적으로 소재한 자산에 국한하지 않고 합리적 국내 관련성이 있는 자산을 의미하기 위함이다.

내국법인인 원고가 국내에서 관리·지배하는 거래소를 통하여 거래가 이루어진 가상자산은 위 규정에서 정한 국내 자산에 해당한다고 보아야 한다.

나) 구 소득세법 제119조 제12호 (카)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (차)목은 국내원천 기타소득에 대해 '기타소득의 개별유형으로 열거된 소득이 아니라 하더라도 국내에서 하는 사업이나 국내에서 제공하는 인적용역 또는 국내에 있는 자산과 관련하여 제공받은 경제적 이익으로 생긴 소득 또는 이와 유사한 소득'이라고 하여 기타소득의 범위를 포괄적으로 정하고 있다.

위 규정은 일반적으로 경제적 성질상 원천이 우리나라라고 보아야 마땅한 소득이면 이를 비과세할 이유가 없다는 의미의 규정으로, 비거주자 및 외국법인의 국내원천 기타소득의 범위는 경제적 성질상 그 원천이 국내에 있다고 볼 수 있는지에 따라 판단하여야 한다.

- 2) 회원들은 원고와 체결한 서비스이용계약에 의해 거래소에서 가상자산 포인트, 원화 포인트로 거래를 하고, 이후 회원들이 원고에게 지급청구를 할 때 원고가 위 포인트를 재차 가상자산 또는 원화로 전환하여 지급하고 있다.

그러므로 원고는 회원들과 체결한 서비스이용계약에 의하여 비거주자, 외국법인인 회원들에게 거래소에서 거래되는 포인트를 원화로 전환하여 소득금액을 지급하는 자이고, 회원들의 소득금액과 관련한 원천징수의무를 대리하거나 위임받은 자이다.

다.

이 사건 거래차익을 비거주자 및 외국법인의 국내원천소득으로 볼 수 있는지 여부

1) 관련 규정 및 법리

가) 구 소득세법 제119조는, 비거주자의 국내원천소득은 다음 각호와 같이 구분한다고 규정하면서 제12호에서 "제1호부터 제11호까지의 규정에 따른 소득 외의 소득으로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 소득"을 정하고, (마)목에서 "국내법에 따른 면허·허가 또는 그 밖에 이와 유사한 처분에 따라 설정된 권리와 그 밖에 부동산 외의 국내자산을 양도함으로써 생기는 소득"을, (카)목에서 "(가)목부터 (자)목까지의 규정 외에 국내에서 하는 사업이나 국내에서 제공하는 인적용역 또는 국내에 있는 자산과 관련하여 받은 경제적 이익으로 인한 소득 또는 이와 유사한 소득으로서 대통령령으로 정하는 소득"을 각 정하고 있다.

한편 구 소득세법 제119조 제12호 (카)목은 "이와 유사한 소득"에 관하여 대통령령에 위임을 하고 있으나, 구 소득세법 시행령은 이와 관련한 규정을 두고 있지 않다.

또한, 구 법인세법 제93조도 외국법인의 국내원천소득은 다음 각호와 같이 구분한다고 규정하면서 제10호에서 "제1호부터 제9호까지의 규정에 따른 소득 외의 소득으로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 소득"을 정하고, (바)목에서 "국내법에 따른 면허·허가 또는 그 밖에 이와 유사한 처분에 따라 설정된 권리와 그 밖에 부동산 외의 국내자산을 양도함으로써 생기는 소득"을, (차)목에서 "(가)목부터 (자)목까지의 소득 외에 국내에서 하는 사업이나 국내에서 제공하는 인적용역 또는 국내에 있는 자산과 관련하여 받은 경제적 이익으로 인한 소득 또는 이와 유사한 소득으로서 대통령령으로 정하는 소득"을 각각 정하고 있다.

한편 구 법인세법 제93조 제10호 (차)목은 "이와 유사한 소득"에 관하여 대통령령에 위임을 하고 있으나, 구 법인세법 시행령은 이와 관련한 규정을 두고 있지 않다.

나) 조세법률주의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않는다고 할 것이며, 소득세법은 이른바 열거주의 방식을 택하였기 때문에 소득세법에서 규정하고 있는 종류 이외의 소득은 과세대상에서 제외된다고 할 것이다(대법원 2008. 5. 8. 선고 2007두4490 판결 등 참조).

다) 소득세법은 과세대상 소득을 그 원천 또는 성격에 따라 구분하여 열거하고 있으므로 소득세법이 열거하지 않은 소득은 과세대상이 아니다.

따라서 어느 개인에게 소득이 발생하였더라도 그 소득이 소득세법에 열거된 소득에 해당하지 않으면 소득세 납세의무가 성립하지 않는다.

어느 소득이 소득세 과세대상인지 여부가 다투어지는 경우 특별한 사정이 없는 한 과세를 주장하는 자가 해당 소득이 소득세법에 열거된 특정 과세대상 소득에 해당한다는 점까지 주장·증명하여야 한다(대법원 2022. 3. 31. 선고 2018다286390 판결 등 참조).

라) 외국법인은 국내원천소득에 한하여 법인세 납세의무를 부담하므로, 국내원천소득의 범위를 명확하게 할 필요가 있다.

이때 국내원천소득에 해당하는지 여부를 결정하는 기준, 즉 소득원천지를 구분하는 기준을 소득원천규정(source rule)이라고 한다.

구 법인세법 제93조는 소득원천규정에 해당하는바, 외국법인의 국내원천소득을 소득의 종류별로 10종류로 구분하여 외국법인에 대한 과세소득 열거주의 방식에 의하여 규정하고 있다.

따라서 구 법인세법 제93조에 명시적으로 열거되지 않은 소득은 설사 국내에서 발생하였다 하더라도 우리나라 법인세의 과세대상이 될 수 없다(대법원 1987. 6. 9. 선고 85누880 판결 참조).

## 2) 인정 사실

가) 가상자산이란 경제적 가치를 지닌 것으로서 전자적으로 거래 또는 이전될 수 있는 전자적 증표(그에 관한 일체의 권리를 포함한다)를 말한다(가상자산 이용자 보호 등에 관한 법률 제2조 제1호). 가상자산 생성 기반인 블록체인은 모든 거래정보를 모든 참여자가 함께 공유하는 분산원장 시스템으로, 거래 정보가 담긴 장부를 중앙 서버 한 곳에서 관리하는 것이 아니라, 블록체인 네트워크에 연결된 여러 컴퓨터에 저장 및 보관함으로써 위·변조를 방지하는 기술이다(여기서의 '분산'은 원장의 내용 자체가 나누어져 네트워크 참여자들이 각각 일부를 가지고 있다는 의미가 아니라, 네트워크 구성원들 각자가 분산원장 전체의 복사본을 가지고 있다는 의미이다).

나) 원고는 가입한 회원들에게 개별적으로 가상계좌 및 거래소 전자지갑을 부여한다.

회원들이 지급받은 가상계좌에 원화를 입금하거나 거래소 전자지갑으로 가상자산을 입금하면, 원고는 회원들이 입금한 원화 또는 가상자산에 상응하는 원화 포인트 내지 가상자산 포인트를 회원의 거래소 전자지갑에 부여한다.

회원들은 보유한 포인트를 이용하여 다른 회원들과 가상자산을 매매한다.

원고는 회원들로부터 원화 포인트 출금 요청을 받으면 이에 상응하는 원화를 회원들이 사전에 등록한 계좌로 지급하고, 가상자산 포인트 출금 요청을 받으면 이에 상응하는 가상자산을 회원들이 지정한 전자주소 지갑으로 지급한다.

다) 기획재정부는 2019. 12. 30. "거주자 및 비거주자의 국내 가상자산 거래소득에 대한 과세 등을 포함한 종합적인 과세방안을 마련하여 2020년 세법개정안에 반영할 계획이다.

"라는 취지의 보도자료를 배포하였다.

기획재정부는 2020. 7. 22. 2020년 세법개정안에 대한 설명자료를 배포하면서 "현행 세법상 개인(거주자·비거주자) 및 외국법인의 가상자산 거래소득은 소득세법상 과세대상 소득으로 열거되어 있지 않아 비과세되고 있어, 해외 주요국의 과세 사례, 다른 소득(예: 주식, 파생상품)과의 형평 등 고려 시 과세의 필요성이 인정된다.

"며 소득세법과 법인세법상 가상자산 거래소득에 대한 과세규정을 신설하게 된 취지를 밝혔다.

[인정 근거] 다툼 없는 사실, 갑 제3, 4호증의 각 기재, 변론 전체의 취지

## 3) 판단

위 규정 및 법리에 비추어 살펴건대, 위 인정 사실, 앞서 든 증거 및 변론 전체의 취지에 의하여 알 수 있는 다음의 사정을 종합해 보면, 비트코인 등 가상자산이 재산적 가치가 있는 무형의 재산에 해당하더라도 이 사건 거래차익은 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목 또는 (카)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목 또는 (차)목에서 정한 국내원천소득이라고 볼 수 없어 이를 전제로 한 이 사건 각 처분은 위법하므로, 원고의 나머지 주장에 관하여 더 나아가 살펴볼 필요 없이 취소되어야 한다.

가) 가상자산은 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목에서 정한 '부동산 외의 국내자산'에 해당하지 않는다.

(1) 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목에서 정한 '부동산 외의 국내자산'은 '국내에 소재하는 부동산 외의 자산'을 의미하는 것이라고 보아야 한다.

(가) 비거주자 및 외국법인은 국내원천소득에 한하여 납세의무를 지는데, 국내원천소득이란 소득의 발생원천지 또는 결정적 기준이 국내에 소재하는 소득을 의미한다.

소득의 '발생지'가 국내인 이상 그 소득의 실현이 어디에서 이루어졌는지 여부는 상관없다(대법원 1992. 6. 23. 선고 91누8852 판결, 대법원 1996. 11. 15. 선고 95누8904 판결 등 참조). 국내원천소득 여부를 판정하기 위하여 그 기준이 되고 있는 소득의 발생원천 또는 결정적 기준에는 자산의 소재지, 사업활동의 수행장소, 용역의 제공장소, 권리의 사용장소 또는 지급자의 소재지 등이 제시되고 있고, 구 소득세법 제119조 제12호 각 목, 구 법인세법 제93조 제10호 각 목은 각 유형의 소득이 국내원천소득에 해당하는지 여부를 결정하는 기준을 구체적으로 규정하고 있다.

그중 구 소득세법 제119조 제12호 (마)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (바)목은 국내원천 기타소득의 하나로 "국내법에 따른 면허·허가, 그 밖에 이와 유사한 처분에 의하여 설정된 권리와 부동산 외의 국내자산을 양도함으로써 생기는 소득"을 규정하고 있다.

이때 '국내자산'의 의미에 대하여 소득세법령에 구체적으로 규정되어 있지는 않으나, 위 규정은 '부동산 외'의 '국내자산'을 '양도'함으로써 생기는 소득을 규정하고 있는데, '부동산' 양도소득에 대해서는 구 소득세법 제119조 제3호, 제9호에서 '국내에 있는' 부동산 등을 양도함으로써 발생하는 소득으로 규정하고 있는바, '부동산 외'의 자산의 양도소득에 대해서도 '국내에 있는' 자산을 양도함으로써 발생하는 소득을 의미하는 것으로 해석하는 것이 합리적이다.

(나) 피고는 위 규정이 '국내에 소재한 자산'이라고 하지 않고 '국내자산'이라고만 규정하고 있는 것은 국내에 물리적으로 소재한 자산에 국한하지 않고 합리적 국내 관련성이 있는 자산을 포함하기 위한 것이라고 하면서 내국법인인 원고에 의해 국내에서 관리·지배되는 자산이 이에 해당한다고 주장한다.

그러나 조세법률주의 원칙상 명확한 법령의 규정 없이 위 규정의 '부동산 외의 국내자산'과 관련한 국내원천소득의 결정기준을 피고 주장과 같이 '해당 자산의 물리적 소재지와 관계없이 국내에서 관리·지배되는지 여부'로 확장하여 해석할 아무런 근거가 없고, 그러한 해석은 거래 당사자들의 예측가능성을 현저하게 해하는 결과를 초래한다.

(2) 가상자산은 그 특성상 국내에 소재하는 부동산 외의 자산이라고 보기도 어렵다.

가상자산은 모든 거래정보를 모든 참여자가 함께 공유하는 분산원장 시스템에 기반한 블록체인 기술을 사용한 것으로, 거래 정보가 담긴 장부를 중앙 서버 한 곳에서 관리하는 것이 아니라, 블록체인 네트워크에 연결된 전세계 여러 컴퓨터에 저장 및 보관하고 있기 때문이다.

나) 이 사건 거래차익은 구 소득세법 제119조 제12호 (카)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (차)목에서 정한 '국내에 있는 자산과 관련하여 제공받은 경제적 이익으로 생긴 소득 또는 이와 유사한 소득'에 해당하지 않는다.

(1) 앞서 본 바와 같이 가상자산은 국내에 있는 자산이라고 할 수 없다.

(2) 구 소득세법 제119조 제12호 (가)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (차)목은 "이와 유사한 소득"에 관하여 대통령령에 위임을 하고 있으나 구 소득세법 시행령 및 구 법인세법 시행령은 이와 관련한 규정을 두고 있지 않은 점, 구 소득세법 및 구 법인세법은 비거주자, 외국법인의 국내원천소득 중 과세대상 소득에 대해 열거하는 구조로 규정하고 있는 점 등을 고려하면, "이와 유사한 소득"이라는 문언만으로 구 소득세법 제119조 제12호 (가)목, 구 법인세법 제93조 제10호 (차)목이 비거주자 및 외국법인의 국내원천소득에 대한 포괄적 규정으로서 경제적 성질상 원천이 국내에 있다고 볼 수 있는 모든 소득을 과세대상 소득으로 포함하고 있다고 해석할 수 없다.

다) 2020. 12. 29. 법률 제17757호로 개정된 소득세법(이하 '개정 소득세법'이라 한다)과 2020. 12. 22. 법률 제17652호로 개정된 법인세법(이하 '개정 법인세법'이라 한다)은 가상자산의 양도·대여로 인한 국내원천소득에 관한 과세근거 규정 및 구체적인 소득금액 산정방식을 마련하면서 장래효를 규정하였는바, 가상자산에 관한 위 개정 규정들은 특별한 사정이 없는 한 새롭게 납세의무를 부과하는 규정으로 보는 것이 타당하다.

(1) 개정 소득세법은 제21조 제1항 제27호에서 "가상자산 이용자 보호 등에 관한 법률 제2조 제1호에 따른 가상자산(이하 '가상자산'이라 한다)을 양도하거나 대여함으로써 발생하는 소득(이하 '가상자산소득'이라 한다)"을 거주자의 기타소득으로 규정하면서, 제119조 제12호 (타)목에서 "제21조 제1항 제27호에 따른 가상자산소득[비거주자가 특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률 제2조 제1호 (하)목에 따른 가상자산사업자 또는 이와 유사한 사업자(이하 '가상자산사업자 등'이라 한다)가 보관·관리하는 가상자산을 인출하는 경우 인출시점을 양도시점으로 보아 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액을 포함한다]"을 비거주자의 국내원천소득으로 규정하였다.

한편 개정 법인세법은 제93조 제10호 (가)목에서 "소득세법 제21조 제1항 제27호에 따른 가상자산소득(외국법인이 가상자산사업자 등이 보관·관리하는 가상자산을 인출하는 경우 인출시점을 양도시점으로 보아 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액을 포함한다)"을 외국법인의 국내원천소득으로 규정하였다.

(2) 또한 구 소득세법 제156조 제1항은 비거주자의 국내원천소득에 대한 원천징수의 특례를 정하면서 각호에서 원천징수세율을 정하고 있었는데, 개정 소득세법은 제156조 제1항 제8호 (나)목에서 "제119조 제12호 (타)목의 소득: 다음의 구분에 따른 금액"으로 정하면서 1) 가상자산의 필요경비가 확인되는 경우 지급금액의 100분의 10에 해당하는 금액과 가상자산소득에서 대통령령으로 정하는 필요경비를 공제하여 계산한 금액의 100분의 20에 해당하는 금액 중 적은 금액을, 2) 가상자산의 필요경비가 확인되지 아니한 경우 지급금액의 100분의 10에 해당하는 금액을 추가로 규정하기에 이르렀다.

개정 법인세법도 제98조 제1항 제8호 (나)목에서 제93조 제10호 (가)목의 소득에 대해 위와 같은 내용을 추가로 규정하였다.

(3) 가상자산소득에 대한 위 개정 소득세법 규정들[제21조 제1항 제27호, 제119조 제12호 (타)목]은 당초 부칙 제5조 제1항, 제20조 제2항에서 2022. 1. 1. 이후 가상자산을 양도·대여하는 분부터 적용하도록 하였다가, 2021. 12. 8. 위 부칙 규정이 개정되어 시행시기가 2023. 1. 1. 이후로 유예되었고, 2022. 12. 31.에 이르러서는 시행시기가 2025. 1. 1. 이후로 다시 유예되었다.



가상자산소득에 대한 위 개정 법인세법 규정들[제93조 제10호 (카)목, 제98조 제1항 제8호 (나)목]도 마찬가지로 당초 부칙 제11조 제1항, 제13조에서 2022. 1. 1. 이후 가상자산을 양도·대여하는 분부터 적용하도록 하였다가, 2021. 12. 21. 위 부칙 규정이 개정되어 시행시기가 2023. 1. 1. 이후로 유예되었고, 2022. 12. 31.에 이르러서는 시행시기가 2025. 1. 1. 이후로 다시 유예되었다.

#### 4. 결론

그렇다면 원고의 청구는 이유 있으므로 이를 모두 인용하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

[별 지 1] 비거주자에 관한 원천징수 기타소득세 과세내역: 생략

[별 지 2] 외국법인에 관한 원천징수 법인세 과세내역: 생략

[별 지 3] 관계 법령: 생략

판사 고은설(재판장) 김나연 권오상