



Monthly Tax Newsletter

Issue 119 | May 2024

삼정회계법인 세무본부 TKC

Contents

법인세법

4

- [판례] 과세관청이 시가 평가를 위해 실시한 토지 소급 재감정의 적법성이 문제된 사건 (납세자승)
- [심판례] (합동)청구법인이 외국투자자에게 국내법인 상장주식을 기초자산으로 하는 총수익스왑(TRS) 상품을 판매하고 그에 따라 외국투자자에게 지급하는 '상장주식 가격변동분, 배당금 등 모든 이익' 중 배당금을 수령하여 지급한 쟁점금액에 대하여, 외국투자자를 배당소득의 수익적 소유자로 청구법인을 이를 실제 지급하는 자로 보아, 법인세(원천징수분)를 부과한 처분의 당부 (취소)
- [심사] 미환류소득 산정 시 공제한 이월결손금을 다음 사업연도 이후의 미환류소득 산정 시 재차 공제할 수 있는지 여부 (기각)

조세특례제한법

9

- [예규] 태양광 발전설비가 통합투자세액공제 대상인지 여부

부가가치세법

10

- [판례] 주한 미합중국 군대의 군인, 군무원에게 통신용역을 공급한 것이 구 부가가치세법 시행령 제33조 제2항 제1호에서 정한 부가가치세 영세율 적용대상에 해당하는지 여부가 문제된 사건 (국승)
- [심판례] 청구법인들이 인터넷서비스 등을 가입·갱신하는 고객에게 상품권 등을 지급하는 것을 별도의 공급거래로 보아 쟁점상품권 대가를 부가가치세 과세표준에서 제외할 수 있는지 여부 (기각)

상속세 및 증여세법

14

- [판례] 전환사채 등에 의한 주식전환 거래를 통한 이익에 대한 증여세 과세근거가 문제된 사건 (납세자승)

Contents

지방세법

16

- [심판례] 추징사유 발생 당시가 아닌 취득·감면 당시의 감면조례에 따라 추징요건을 판단하여야 한다는 청구주장의 당부 (취소)
- [예규] 타법에 열거되지 않은 전기충전시설에 대한 취득세 과세대상 여부

관세법

18

- [심판례] 청구법인이 수출자로부터 수입하여 딜러사에게 판매한 부품 중 쟁점부품이 쟁점물품의 하자보증 무상수리에 사용된 경우, 청구법인이 딜러사로부터 청구받은 쟁점부품 가격과 청구법인이 수출자에게 청구한 쟁점부품 가격의 차액을 간접지급금액으로 보아 쟁점물품의 과세가격에 가산하여 관세 등을 부과한 처분의 당부 (취소)

법인세법

[판례] 과세관청이 시가 평가를 위해 실시한 토지 소급 재감정의 적법성이 문제된 사건 (납세자승)

대법원 2024. 4. 12. 선고 2020두54265 판결

[사안] 원고들은 A사 또는 B사(이 둘을 합하여 “이 사건 회사들”)의 주주들이고, 원고 C사는 2013. 10. 2. 이 사건 회사들을 흡수합병하였음(“이 사건 합병”). 이 사건 합병 당시 원고 C사와 A사는 2013. 6.경 D감정평가법인과 E감정평가법인에 A사가 소유한 서귀포시 소재 9필지 합계 304,510㎡ (“이 사건 부동산”)을 포함한 유형자산에 대한 감정평가를 각각 의뢰하였고(“이 사건 원감정평가”) 2013. 6. 30.을 평가기준일로 하여 평가기간 내에 이루어진 감정가액의 평균액을 시가로 보아 A사의 가치를 평가하고 합병비율을 산정하였음(이 사건 부동산 감정가액의 평균액이 이 사건 부동산의 기준금액 초과). 피고들은 서울지방국세청 재산평가심의위원회의 자문을 거쳐 평가기간 이후인 2015. 11.경 F감정평가법인과 G감정평가법인의 재감정에 의한 소급감정가액의 평균액을 시가임을 전제로 이 사건 부동산이 과소평가되었다고 보아 이 사건 합병은 불공정합병으로서 이 사건 회사들의 주주인 원고들이 원고 C사의 주주들에게 합병에 따른 이익을 분여하였다는 이유로 부당행위계산부인 규정에 따라 그 이익을 익금에 산입하여 원고들에게 법인세(가산세 포함)를 증액경정·고지하고 관련 소득금액변동통지를 하였음. 이에 대한 원고들의 불복에 따라 조세심판원의 재조사 결정으로 서울지방국세청장 등은 평가기간 이후인 2018. 3.경 H감정평가법인과 I감정평가법인에 이 사건 부동산에 대한 소급감정을 의뢰하였고(“이 사건 재감정평가”), 피고들은 그에 따른 소급감정가액의 평균액을 이 사건 부동산의 시가로 보아 종전 처분 중 일부를 감액경정·고지하였음.

[판단] 구 상속세 및 증여세법(2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정되기 전의 것, “구 상증세법”) 제60조 제2항의 위임에 따른 구 상속세 및 증여세법 시행령(2014. 2. 21. 대통령령 제25195호로 개정되기 전의 것, “구 상증세법 시행령”) 제49조 제1항 각 호는 재산의 시가로 볼 수 있는 대표적인 경우를 예시한 것에 불과하고, 시가란 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적 교환가치를 의미하지만 이는 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 가액도 포함하는 개념이므로 공신력 있는 감정기관의 감정가액도 시가로 볼 수 있고, 그 가액이 소급감정에 의한 것이라 하여도 달라지지 않음(대법원 2001. 8. 21. 선고 2000두5098 판결 등 참조). 이러한 법리는 부당행위계산부인 규정을 적용하면서 비상장주식의 보충적 평가방법에 따라 당해 법인의 자산을 평가하는 경우에도 마찬가지로 적용되는 것이나, 관련 규정의 문언, 체계, 개정 경과 및 입법 취지 등을 종합하여 보면 비록 구 상증세법 시행령 제49조 제1항 각 호의 예시적 성격을 감안하더라도 어떠한 토지에 관하여 구 상증세법 시행령 제49조 제1항 제2호 본문에 따른 원감정가액이 존재하고 그 원감정가액에 대하여 같은 호 단서에서 정하고 있는 재감정 사유가 인정되지 않는 경우에는, 과세관청의 의뢰에 따른 재감정가액은 공신력 있는 감정기관이 평가한 가액이라 하더라도 이를 시가로 볼 수 없고, 나아가 평가심의위원회는 국세청장이 과세관청에 설치하는 기관으로서 과세관청이 평가심의위원회의 자문결과에 구속되지 않는 점 등에 비추어 보면, 구 상증세법 시행령 제49조 제1항 제2호 단서

[판단] 중 두 번째 괄호 부분, 즉 원감정가액이 기준금액 이상인 경우의 재감정 사유가 인정되는지 여부는 계속 평가심의위원회의 자문을 거쳤는지 여부를 기준으로만 판단할 것은 아니고, 원감정가액의 감정평가목적, 납세자와 감정기관과의 관계, 통모 여부, 납세자의 조세회피 의사, 평가심의위원회의 자문 내용 및 결과 등을 함께 고려하여 개별적으로 판단하여야 함.

[코멘트]

- 원심은 이 사건 원감정평가에 대하여 평가심의위원회의 자문을 거쳤다는 이유만으로 재감정 사유가 존재한다고 보아 이 사건 재감정평가가 적법하다고 판단하였으나(서울고등법원 2020. 10. 23. 선고 2019누66509 판결), 대법판결은 이를 파기환송함.
- 상증세법 시행령 제49조 제1항 제2호 단서에서 “감정가액이 법 제61조·제62조·제64조 및 제65조에 따라 평가한 가액과 제4항에 따른 시가의 100분의 90에 해당하는 가액 중 적은 금액(“기준금액”)에 미달하는 경우(기준금액 이상인 경우에도 제49조의 2 제1항에 따른 평가심의위원회의 심의를 거쳐 감정평가목적 등을 고려하여 해당 가액이 부적정하다고 인정되는 경우를 포함한다)에는 세무서장이 다른 감정기관에 의뢰하여 감정한 가액에 의하되, 그 가액이 납세자가 제시한 감정가액보다 낮은 경우에는 그렇지 않다”고 규정하고 있음. 이때 제4항에 따른 시가는 “기획재정부령으로 정하는 해당 재산과 면적·위치·용도·종목 및 기준시가가 동일하거나 유사한 다른 재산에 대한 같은 항목 호의 어느 하나에 해당하는 가액”을 말함.

[심판례] (합동)청구법인이 외국투자자에게 국내법인 상장주식을 기초자산으로 하는 총수익스왑(TRS) 상품을 판매하고 그에 따라 외국투자자에게 지급하는 ‘상장주식 가격변동분, 배당금 등 모든 이익’ 중 배당금을 수령하여 지급한 쟁점금액에 대하여, 외국투자자를 배당소득의 수익적 소유자로 청구법인을 이를 실제 지급하는 자로 보아, 법인세(원천징수분)를 부과한 처분의 당부 (최소)

조심 2021서2050, 2024. 4. 18.

[사안] 청구법인은 금융기관인 외국법인들(“외국투자자”)에게 국내법인이 발행한 주식(“국내주식”)을 기초자산으로 하는 총수익스왑(Total Return Swap, “TRS”) 상품을 판매하고, TRS 계약에 따라 외국법인에게 지급하는 ‘국내주식의 가격변동분 및 이자, 배당 등 국내주식에서 파생되는 관련된 모든 이익’(이 중 청구법인이 보유한 국내주식에서 발생한 배당금을 수령하여 외국투자자에게 지급하는 이익금을 “쟁점금액”)은 외국투자자의 사업소득에 해당한다고 보아 이에 대한 원천징수를 하지 아니하였음. 처분청은 TRS 계약상 청구법인에게는 외국투자자에게 국내주식에서 발생하는 배당금 전액을 외국투자자들에게 지급할 의무가 있으므로 외국투자자를 배당소득의 수익적 소유자에 해당한다고 보고, 청구법인은 위 배당소득을 외국투자자들에게 실제 지급하는 자로서 배당소득의 원천징수 의무자에 해당한다고 보아, 2016~2020사업연도 법인세(원천징수분)를 각 경정·고지함.

[판단] 청구법인은 외국투자자와 TRS 계약을 체결한 후, 이에 따른 위험을 헤지(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 위험회피 목적의 거래)하기 위하여 i) 국내주식을 직접 취득하거나 ii) 또 다른 TRS 계약을 체결하는 등의 방식을 선택하게 되는데(TRS 계약 내용에 따르면 청구법인은 반드시 국내주식을 매수하여야 할 의무를 부담하지 않는다), 청구법인이 헤지를 위하여 국내주식을 직접 취득한 경우에도, 청구법인은 자신의 자금으로 주식을 취득할 뿐만 아니라, 당해 국내주식과 관련된 모든 권리를 청구법인이 직접 행사하게 됨. 또한 청구법인은 매입했던 국내주식을 매각한 후 다시 별도의 TRS 계약을 체결하는 방식으로 헤지를 할 수도 있으므로, 국내주식의 처분에 있어서도 그 어떠한 제한을 받지 않는 반면, 외국투자자는 국내주식에 대한 자익권, 의결권, 각종 소 제기권 등 「상법」이 정하고 있는 주주로서의 그 어떠한 권리도 행사할 수 없으며, 오로지 TRS 계약에 따라 약정한 금액(주식 양도차익, 배당금 등과 동일한 금액)을 수령할 권리(또는 양도차손을 보전해 줄 의무)만을 가지게 됨. 또한 외국투자자가 청구법인을 사실상 지배하거나 관리하고 있다고 보기도 어려우므로, 국내주식의 주주로서 모든 권리와 의무는 청구법인에게 귀속되는 반면, 외국투자자는 국내주식에 대하여 그 어떠한 권리도 행사할 수 없으므로, 청구법인의 국내주식 소유에 관한 명의와 실질의 괴리가 있다고 보기 어려움. 뿐만 아니라, ① 외국투자자는 국내주식 양도차익에 투자를 하는 방법으로 i) 국내주식을 직접 매수하는 방법과 ii) TRS 계약을 통해 국내주식의 양도차익에 투자하는 방법 등을 고려할 수 있는데 TRS 계약을 통해 국내주식에 투자하는 후자의 방식은 전자의 방식에 비하여 동일한 자금으로 더 많은 국내주식에 투자할 수 있는 장점(외국투자자가 국내주식을 직접 매수하기 위해서는 매수하려는 국내주식 시가에 해당하는 현금을 보유하여야 하나, TRS 상품을 통해 투자하는 경우에는 청구법인과 같은 국내증권사에게 국내주식을 매수하기 위한 자금을 차용하는 데 필요한 이자를 포함한 일정 수수료만 지급하고 투자할 수 있다)이 있어

[판단] 외국투자자는 조세회피목적이 아니라도 경제적으로 합리적인 목적으로 TRS 계약을 체결할 동기가 계속 가 충분한 점(대법원 2022. 1. 14. 선고 2021두51973 판결, 같은 뜻임), 외국투자자가 국내주식의 배당소득 및 이에 따른 조세를 회피하기 위한 목적에서 TRS 계약을 체결하였다기보다는, 국내 주식 양도차익에 대한 투자와 위험 헤지를 목적으로 TRS 계약을 체결한 것으로 보는 것이 합리적인 점, 외국투자자가 청구법인과 체결한 TRS 계약은 기초자산인 국내주식의 소유권을 외국투자자에게 이전할 의무가 포함되지 아니한 TRS 계약으로, 배당소득세를 회피하기 위한 유형의 TRS 계약으로 볼 근거가 없는 점 등을 종합하면 이 사건에서 외국투자자가 TRS 상품을 통하여 국내주식에 투자한 목적이 조세회피목적에서 비롯되었다고 단정하기도 어려움.

[코멘트]

- TRS 상품이란 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제5조에 따른 장외 파생상품 중 하나로서, 매수인(Risk Buyer)은 기초자산과 관련한 모든 경제적 위험과 효익[총수익(Total Return), 즉, 기초자산의 가격변동에 따른 시세차익 및 이자·배당과 같이 기초자산에서 파생되는 모든 손익]을 이전받음으로써 기초자산과 관련한 변동이익을, 매도인(Risk Seller)은 그 대가로 스왑매수인으로부터 일정한 수수료를 지급받음으로써 고정이익을 수취하는 스왑거래(Equity Swap)의 일종임.
- 대상심판례에서 인용하고 있는 대법원 2022. 1. 14. 선고 2021두51973 판결은 TRS 상품거래가 간주취득세를 회피하기 위한 목적 이외에 다른 합당한 경제적 이유를 찾을 수 없는 거래라고 단정하기 어려우므로 실질과세 원칙을 적용하여 부과한 과세처분은 위법하다는 취지로 판단한 바 있음.

[심사] 미환류소득 산정 시 공제한 이월결손금을 다음 사업연도 이후의 미환류소득 산정 시 재차 공제할 수 있는지 여부 (기각)

감심 2023-38, 2024. 4. 11.

[사안] 청구법인은 2017사업연도부터 2019사업연도까지 구 조세특례제한법(2021. 12. 28. 법률 제 18634호로 개정되기 전의 것) 제100조의 32에 따라 법인세법 제13조에 따른 과세표준에 법인세법 제55조에 따른 세율을 적용한 각 사업연도 소득에 대한 법인세 외에 추가로 미환류소득에 대한 법인세를 산정하면서, 과세표준을 계산할 때 공제한 흡수합병한 피합병법인들의 이월결손금과 같은 금액을 기업소득에서 공제하여 미환류소득에 대한 법인세를 신고·납부하였음. 청구법인은 2022. 4. 29. 각 사업연도 개시일 전 10년 이내에 발생하여 해당 사업연도에 공제할 수 있는 피합병법인들의 이월결손금을 2017사업연도부터 2019사업연도까지의 미환류소득 산정 시 공제하지 않았다는 사유로 미환류소득에 대한 법인세 경정청구(“이 사건 경정청구”)를 하였음. 처분청은 2022. 10. 6. 이전 사업연도의 미환류소득을 산정하면서 공제한 이월결손금을 2017사업연도부터 2019사업연도까지의 미환류소득 산정 시 재차 공제하는 것은 부당하다며 이 사건 경정청구 세액 중 일부에 대해서 경정청구를 거부(“이 사건 거부처분”)하였음.

[판단] ① 특정 사업연도의 기업소득을 산정하면서 이미 공제한 이월결손금을 다음 사업연도 이후에도 재차 공제할 수 있다고 본 명시적인 규정이 없는 점, ② 이월결손금은 기간 과세의 한계를 극복하기 위해 각 사업연도 소득에서 순차적으로 공제하는 것인데, 기업소득 계산 시 각 사업연도 소득에서 이월결손금을 재차 공제하도록 하는 것은 이월결손금 공제 제도의 취지와 맞지 않는 점, ③ 기획재정부에서 미환류소득 산정 시 이월결손금을 재차 공제할 수 없다고 한 유권해석(2022. 8. 24.)이 기존 유권해석과 배치되지 아니하므로 청구인의 신뢰를 침해하였다고 보기 어려운 점 등을 종합적으로 고려할 때, 미환류소득을 산정하면서 이미 공제한 이월결손금을 다음 사업연도 이후에 재차 공제할 수 없다고 보아 한 처분청의 이 사건 거부처분은 적정하다고 판단됨.

[코멘트]

- 기재부는 미환류소득 계산 시 차감하는 합병법인이 피합병법인으로부터 승계 받은 이월결손금을 이후 사업연도에도 계속하여 차감할 수 있는지에 관하여 부정적인 입장을 취한 바 있음(기획재정부 법인세제과-333, 2022. 8. 24.).
- 한편, 대상심사례의 판단부분에서 언급된 ‘기존 유권해석’이란 “미환류소득 계산시 차감하는 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 이월결손금은 피합병법인의 해당 사업연도 개시일 전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금으로서 그 후의 각 사업연도 과세표준 계산을 할 때 공제되지 아니한 금액”을 의미한다고 해석한 기재부의 예규를 말함(기획재정부 법인세제과-374, 2021. 8. 19.).

조세특례제한법

[예규] 태양광 발전설비가 통합투자세액공제 대상인지 여부
서면-2023-법규법인-2120, 2024. 4. 22.

태양광 전기 발전업을 영위하는 내국법인이 태양광 발전설비에 투자하는 경우 조세특례제한법 제24조에 따른 통합투자세액공제가 가능한 것임.

[코멘트]

- 국세청은 전기발전업을 영위하는 법인의 태양광 발전설비는 법인세법 시행규칙 [별표6]의 자산으로 보아 법인세법 시행령 제26조 및 제28조에 의한 감가상각방법과 내용연수에 따른 상각률을 적용하는 것으로 해석한 바 있음(기준-2022-법무법인-0194, 2023. 3. 6.). 이는 태양광 발전설비의 경우 “태양광 모듈에 포함된 태양전지를 통해 물리·화학적으로 빛 에너지를 전기 에너지로 변환하여 전력을 생산하는 동력설비에 해당하는 것으로(「신에너지 및 재생에너지 개발·이용·보급 촉진법」 제2조 제2호) 단순히 빛을 수집하는 설비가 아닌 전력생산설비”로서 기계장치에 더 가까운 점 등을 고려한 해석인 것으로 보임(관련 국세청 검토내용 중).
- 대상예규는 위 국세청 예규(기준-2022-법무법인-0194)와 같은 취지에서 태양광 발전설비를 사업용자산인 기계장치에 해당하는 것으로 보아 통합투자세액공제 적용이 가능하다고 회신한 것으로 보임.
- 다만, 국세청은 전기발전업을 영위하는 법인이 아닌 내국법인이 전기료 절감 목적으로 태양광 발전설비에 투자하는 경우에는 통합투자세액공제를 적용 받을 수 없다고 해석한 바 있다는 점에 유의할 필요 있음(사전-2021-법령해석법인-1785, 2021. 12. 29.).

부가가치세법

[판례] 주한 미합중국 군대의 군인, 군무원에게 통신용역을 공급한 것이 구 부가가치세법 시행령 제33조 제2항 제1호에서 정한 부가가치세 영세율 적용대상에 해당하는지 여부가 문제된 사건 (국승)

대법원 2024. 4. 12. 선고 2023두58701 판결

[사안] 원고는 「전기통신사업법」상 기간통신사업자로서, 초고속인터넷, 이동통신 서비스, 유선전화 서비스, 인터넷전화 서비스 등을 공급하는 사업자로, 2007년경 미합중국 군대 복지단(The Army and Air Force Exchange Service, AAFES)과 통신용역의 공급을 위한 사업운영계약을 체결한 후, 국내에 주둔하는 미합중국 군대의 군인, 군무원(“주한미군인 등”)과 개별적으로 상품판매약정을 체결하고 인터넷, 전화, 이동통신서비스 등의 통신용역(“이 사건 통신용역”)을 제공하고, 그 대가를 미화(USD)로 현금 수납하거나 해외신용카드 결제를 통해 미화로 지급받았음. 원고는 이 사건 통신용역이 부가가치세법 제24조 제1항 제3호 및 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되기 전의 것) 제33조 제2항 제1호 (라)목1)에 따른 ‘비거주자에게 공급하는 통신용역’에 해당한다고 보아 영세율을 적용하여 부가가치세를 신고·납부하였고, 부가가치세법 시행령이 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호(“개정 부가가치세법 시행령”)로 개정된 후에는 개정 부가가치세법 시행령 제33조 제2항 제1호 본문(“이 사건 개정규정”)에 따라 이 사건 통신용역에 관하여 부가가치세 영세율을 적용하지 않고 부가가치세를 신고·납부하였음. 피고는 원고가 미화 현금으로 지급받은 통신용역 대가에 대하여 영세율 적용대상이 아니라고 보아 원고에게 2011년 제1기부터 2014년 제2기까지의 부가가치세를 각각 부과하였고, 원고는 2015년 제1기, 제2기의 부가가치세를 수정신고·납부하였으며, 그 이후에는 미화 현금으로 지급받은 통신용역 대가에 관하여는 부가가치세 영세율을 적용하지 않고 부가가치세를 신고·납부하였음. 피고는 이 사건 개정규정의 시행 전에도 주한미군인 등은 부가가치세법령상 비거주자에 해당하지 않아 이들에게 제공한 이 사건 통신용역에 대해 영세율을 적용할 수 없다고 판단하여, 원고가 해외신용카드 결제 방식으로 지급받은 통신용역 대가와 관련하여 2019. 12. 2.과 2020. 1. 9. 원고에게 부가가치세를 각각 경정·고지하였음.

[판단] 통신용역의 국내공급에 영세율이 적용되기 위해서는 용역을 공급받는 자가 구 부가가치세법 시행령 제33조 제2항 제1호의 ‘국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인’에 해당하여야 하고, 이때 ‘비거주자’에 해당하는지 여부는 특별한 사정이 없는 한 부가가치세법 제2조 제8호에 따라 소득세법 제1조의 2 및 그 위임에 따른 소득세법 시행령 제2조, 제2조의 2를 적용하여 판단하여야 하고, 이러한 법리는 용역을 공급받는 자가 「대한민국과 아메리카합중국 간의 상호방위조약 제4조에 의한 시설과 구역 및 대한민국에서의 합중국군대의 지위에 관한 협정」(“주한미군지위협정”)에 따라 우리나라에 주둔하는 주한미군인 등인 경우에도, 주한미군지위협정에 부가가치세법상 비거주자 판정기준에 관하여 별도의 규정을 두는 등 특별한 사정이 없는 한 마찬가지로 적용됨.

[코멘트]

- 원심은 이 사건 통신용역을 공급받은 주한미군인 등은 국내에 주소를 두거나 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 소득세법상 거주자에 해당하고, 주한미군지위협정 제14조 제2항은 부가가치세에 적용되는 규정이 아니라고 보아, 일부 주한미군인 등이 구 부가가치세법 시행령 제33조 제2항 제1호에서 정한 ‘비거주자’에 해당한다는 원고의 주장을 배척하고, 이 사건 통신용역의 공급은 같은 호 (라)목의 영세율 적용대상 거래로 볼 수 없다는 취지로 판단하였음 (서울고등법원 2023. 10. 20. 선고 2023누36239 판결).
- 대법판결은 원심의 이유 설시에 일부 부적절한 부분이 있으나, 이 사건 통신용역의 공급에 영세율을 적용할 수 없다는 원심의 결론은 정당하다고 판단함.

[심판례] 청구법인들이 인터넷서비스 등을 가입·갱신하는 고객에게 상품권 등을 지급하는 것을 별도의 공급거래로 보아 쟁점상품권 대가를 부가가치세 과세표준에서 제외할 수 있는지 여부 (기각)

조심 2023서8191, 2024. 4. 12.

[사안] 청구법인들은 「전기통신사업법」에 의한 전기통신역무를 제공하는 사업자로서 이동통신, 무선데이터, 정보통신사업 등의 무선통신사업과 전화, 초고속인터넷, 데이터 및 통신망 임대서비스 등을 포함하는 유선통신사업(“쟁점서비스”)을 주된 사업으로 영위하고 있음. 청구법인들은 2017년 제1기 내지 2018년 제2기 부가가치세 과세기간 동안 쟁점서비스 등의 신규(갱신) 고객에게 계약 체결 시 선택한 결합서비스의 유형 및 약정기간 등의 조건에 따라 일정금액의 상품권 및 오케이캐시백 포인트 등(“쟁점상품권”)을 제공한 후 고객이 납부한 쟁점서비스 등의 이용요금을 과세표준으로 하여 부가가치세를 신고하였다가 고객에게 지급한 쟁점상품권은 쟁점서비스 등의 공급에 대한 사은품이 아니라 고객에게 별도로 판매한 것이므로 이용요금에 포함된 쟁점상품권 대가를 과세표준에서 제외하여야 한다는 취지로 경정청구를 제기하였음. 처분청은 청구법인들이 고객에게 지급한 쟁점상품권은 판매촉진을 위한 사은품일 뿐 쟁점서비스 등의 공급과 별도로 고객에게 판매한 것이 아니라고 보아 청구법인들의 위 경정청구를 거부함.

[판단] 청구법인들은 쟁점서비스 및 쟁점상품권의 제공은 하나의 계약에 용역의 공급과 쟁점상품권의 공급이라는 두 개의 공급이 이루어지는 거래로서, 외형적으로 인터넷서비스 등 이용요금 지급이라는 단일의 대금 수령 형식을 취하고 있다고 하더라도 실질적으로는 쟁점상품권의 공급에 대한 대가가 포함되어 있으므로, 쟁점상품권의 대가를 부가가치세 과세표준에서 제외하여야 한다고 주장하나, 청구법인들의 쟁점서비스는 인터넷망을 이용한 초고속인터넷서비스, 유선전화 및 IPTV서비스 등 유무선통신서비스로서 문자와 음향 또는 영상을 송신하거나 수신하는 것을 그 내용으로 하는 반면 쟁점상품권은 그 소지자가 그 증표에 기재된 내용에 따라 상품권발행자 등으로부터 물품 또는 용역을 제공받을 수 있는 유가증권을 말하는바, 청구법인들은 고객으로부터 쟁점서비스 제공의 대가로서 이용약관 요금표에서 정한 조건에 따른 요금을 지급받았으므로 특별한 사정이 없는 한 그 요금을 공급가액으로 보아야 하고, 청구법인들과 고객 사이에 쟁점서비스 외에 “쟁점상품권을 대가를 지급받고 판매한다.”거나 “고객이 지급한 인터넷서비스 등 이용요금에 쟁점상품권의 대가가 포함되어 있다.”는 합의가 별도로 있었다고 보기 어려운 점, 쟁점상품권은 주된 거래인 쟁점서비스와 아무런 관련성이 없어 보이고, 청구법인들 스스로도 쟁점서비스 가입신청서 또는 이용계약서상 쟁점상품권을 ‘고객 사은품’으로 기재하고 있는 점 등에 비추어 청구법인들의 고객이 지급한 이용요금에 쟁점서비스의 공급대가뿐만 아니라 쟁점상품권의 대가까지 모두 포함되어 있다고 보기는 어렵다 할 것임.

[코멘트]

- 대상심판례는 기존 입장과 동일함(조심 2023서7696, 2023. 9. 12.).
- 한편, 대법원은 상품권과 같은 경품의 제공이 유선 인터넷상품 서비스 용역대가를 직접 깎아주는 에누리에 해당하는지가 문제된 사안에서, “고객들에게 제공한 이 사건 상품권 및 그와 관련된 위약금의 실질이 재화나 용역의 공급과 대가관계에 있는지를 살펴보아 에누리 또는 과세표준이 되는 공급가액에 포함되는지를 판단하여야 할 것이지 이러한 판단 없이 곧바로 에누리 또는 과세표준이 되는 공급가액에 포함된다고 단정할 수 없다.”고 판시하면서, “고객은 초고속인터넷 이용약관, 초고속인터넷 가입신청서 등에 기재되어 있는 요금할인을 유선 인터넷상품 서비스 용역 대가에서 직접 깎아주는 에누리로 인식하였을 뿐 요금할인과 규정형식 및 그 실질이 전혀 다른 이 사건 상품권도 유선 인터넷상품 서비스 용역 대가를 직접 깎아주는 에누리로 인식하거나 이러한 전제로 원고와 약정하였다고 볼 수 없어 에누리에 해당하지 아니한다.”고 판단한 바 있음(대법원 2021. 11. 11. 선고 2021두46995 판결).

상속세 및 증여세법

**[판례] 전환사채 등에 의한 주식전환 거래를 통한 이익에 대한 증여세 과세근거가 문
제된 사건 (납세자승)**

대법원 2024. 4. 12. 선고 2020두53224 판결

[사안] 소외 1 회사는 2014. 3. 4. 350억 원 규모의 분리형 신주인수권부사채를 발행하였고, 소외 2, 소외 3, 소외 4 및 원고는 각각 그중 70억 원, 160억 원, 70억 원, 50억 원 상당의 신주인수권부사채를 인수하였음(원고가 인수한 신주인수권부사채를 “이 사건 신주인수권부사채”). 이 사건 신주인수권부사채를 인수할 당시 소외 2는 소외 1 회사의 사내이사이자 최대주주, 소외 3은 소외 1 회사의 대표이사이자 2대주주, 소외 4는 소외 3의 처남으로 소외 1 회사의 사내이사이자 주주의 지위에 있었고, 원고는 소외 3의 외삼촌임. 원고는 2016. 9. 6. 및 2017. 2. 1. 이 사건 신주인수권부사채에서 분리된 신주인수권을 행사하여 소외 1 회사의 주식으로 전환하였는데, 전환 당시 소외 3은 소외 1 회사의 최대주주였음. 피고는 원고가 이 사건 신주인수권부사채를 인수하고 그 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환함으로써 이익(“이 사건 이익”)을 얻었다고 보아, 구 상속세 및 증여세법(2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정되어 2016. 12. 20. 법률 제14388호로 개정되기 전의 것. 다만 2017. 2. 1. 자 주식전환으로 얻은 이익에 대하여는 2016. 12. 20. 법률 제14388호로 개정된 상속세 및 증여세법이 적용되나, 본건과 관련된 개정 전후 법률조항들 자체의 의미내용에 실질적인 변동이 없으므로 구분하지 아니하고 “구 상증세법”이라고 통칭) 제4조 제1항 제6호, 제4호 및 제40조 제1항 제2호 다목에 따라 2018. 2. 8. 원고에게 각 증여세(가산세 포함)를 결정·고지함.

[판단] 구 상증세법 제40조 제1항은 “전환사채, 신주인수권부사채(신주인수권증권이 분리된 경우에는 신주인수권증권을 말한다) 또는 그 밖의 주식으로 전환·교환하거나, 주식을 인수할 수 있는 권리가 부여된 사채(“전환사채 등”)를 인수·취득·양도하거나, 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환·교환 또는 주식의 인수(“주식전환 등”)를 함으로써 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다.”라고 규정하고 있고, 제2호 다목(“이 사건 조항”)은 “전환사채 등을 발행한 법인의 최대주주의 특수관계인(그 법인의 주주는 제외한다)이 그 법인으로부터 전환사채 등을 인수·취득한 경우로서, 전환사채 등에 의하여 주식전환 등을 함으로써 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환가액 등을 초과함으로써 얻은 이익’을 증여세 과세대상으로 규정하고 있음. 즉, 이 사건 조항은 전환사채 등의 주식전환 등에 따른 모든 이익을 증여세 과세대상으로 규율한 것이 아니라, 전환사채 등을 인수·취득한 자가 발행 법인 최대주주의 특수관계인으로서 발행 법인의 주주가 아닐 것을 요구하는 등 과세대상과 과세범위를 한정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 보아야 하므로, 이 사건 조항의 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래·행위, 즉 이 사건에서와 같이 발행 법인 최대주주의 특수관계인이 아닌 자가 전환사채를 인수한 거래·행위로 인하여 얻은 이익에 대하여는 이를 증여세 과세대상으로 하는 별도의 규정이 있는 등의 특별한 사정이 없는 한 구 상증세법 제2조 제6호 등을 근거로 하여 증여세를 과세할 수 없음(대법원 2015. 10. 15. 선고, 2013두13266 판결 등 참조). 앞서 본 증여세 완전포괄주의 관련 법령의 문언, 체계, 개정 경과, 입법 취지 및 개별 가액산

[판단] 정규정이 설정한 증여세 과세의 범위와 한계에 따라 증여세 과세대상에서 제외된 거래·행위에 대하여 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 근거로 증여세를 과세할 경우 납세자의 예측가능성과 법적안정성을 현저히 침해하게 되는 점 등을 종합하여 보면, 구 상증세법 제4조 제1항 제6호는 새로운 금융기법이나 자본거래 등의 방법으로 부를 무상이전하는 변칙적인 증여에 대처하기 위하여 그 거래·행위의 경제적 실질이 개별 가액산정규정과 유사한 경우 개별 가액산정규정을 준용하여 증여세를 부과하기 위한 규정이라고 봄이 상당하고, 개별 가액산정규정이 설정한 증여세 과세의 범위와 한계에 들어맞지 않아 증여세 과세대상에서 제외되는 거래·행위도 특별히 과세대상으로 삼기 위한 별도의 규정으로 볼 수는 없음. 따라서 이 사건 조항의 과세대상에서 제외된 거래·행위로 인한 이 사건 이익에 대하여 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 근거로 증여세를 과세할 수 없고, 이 사건 이익이 2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정되기 전의 상속세 및 증여세법 제42조 제1항 제3호 전단의 증여세 과세대상에 해당하였더라도, 위 규정이 구 상증세법에서 삭제된 이상 이와 달리 볼 수 없음.

[코멘트]

- 원심은 이 사건 조항이 최대주주의 특수관계인에 대해서만 과세하기로 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 없으므로 이 사건 이익에 대하여 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 근거로 증여세를 과세할 수 있다고 판단하였으나(서울고등법원 2020. 10. 16. 선고 2020누33840 판결, 대상판결은 이를 파기환송함).
- 2015. 12. 15. 신설된 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 입법취지는 증여세 완전 포괄주의 원칙에 따라 상속세 및 증여세법에 열거된 증여 예시적 성격의 개별 규정에 해당하지 아니하더라도 해당 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우에는 증여세를 부과하도록 하기 위한 것임.
- 한편, 대법원은 대상판결과 동일한 법리를 적용하여 구 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」(2014. 12. 30. 법률 제12947호로 개정되기 전의 것) 제9조 제12항에 따른 인수인(증권을 모집·사모·매출하는 경우 인수를 하는 자)으로부터 신주인수권증권을 취득한 것이 아닌 거래·행위로 인하여 얻은 이익에 대하여도 증여세 포괄주의에 따라 과세할 수 없다고 판단함(대법원 2024. 4. 16. 선고 2021두44951 판결).

지방세법

[심판례] 추징사유 발생 당시가 아닌 취득·감면 당시의 감면조례에 따라 추징요건을 판단하여야 한다는 청구주장의 당부 (취소)

조심 2022지0512, 2024. 2. 23.

[사안] 청구법인은 2006. 12. 26. ~ 2010. 2. 23. 제주특별자치도 서귀포시 토지 167,840㎡(“쟁점토지”)를 연부취득한 후 구 조세특례제한법(2010. 3. 12. 법률 제10068호로 개정되기 전의 것) 제121조의 9 및 「제주특별자치도세 감면조례」(“감면조례”) 제42조 등에 따라 제주투자진흥지구 내 사업장에서 감면대상사업을 영위하기 위하여 취득하는 재산으로 보아 처분청에 감면을 신청하여 쟁점토지에 대한 취득세 등을 감면받았음. 제주특별자치도지사는 2013. 2. 22. 쟁점토지에 대하여 A 제주투자진흥지구(“이 건 투자진흥지구”)로 지정·고시하였고, 청구법인은 감면조례 제24조 등에 따라 제주투자진흥지구 내 사업장에서 감면대상사업에 직접 사용하기 위한 부동산으로 보아 감면을 신청하여 2013~2019년도분 재산세 등을 감면받았음. 처분청은 2020. 8. 18. 이 건 투자진흥지구 지정이 해제되어 감면조례(2018. 7. 13. 제주특별자치도조례 제2065호로 일부 개정된 것) 제24조의 3에 따른 추징사유가 발생한 것으로 보아 2021. 10. 19. 청구법인에게 취득세 등과 2013년부터 2016년도분까지의 재산세 등을 부과 고지함.

[판단] 조세의 면제대상이 되는 것인지 여부는 납세의무성립 당시 법령에 따라 판단하여야 할 것이지만 추징할 사유에 해당하는지 여부는 특별한 사정이 없는 한 추징사유의 발생 당시의 법령에 따라 판단하여야 할 것(대법원 1992. 6. 9. 선고, 91누10725 판결 등)이나 추징사유 발생 당시의 법령을 적용하여 납세자에게 불이익이 발생할 경우는 납세자의 신뢰보호를 위하여 일반적 경과규정에 따라 납세의무가 성립할 당시의 법령을 적용하여야 할 것(조심 2017지947, 2018. 12. 28.)인 점, 이 건 취득세, 등록세 및 2013~2015년도 재산세 납세의무 성립 당시 시행 중인 구 조세특례제한법(2015. 12. 15. 법률 제13560호로 개정되기 전의 것) 제121조의 12 및 같은 법 시행령(2016. 2. 5. 대통령령 제26959호로 개정되기 전의 것) 제116조의 17 제1항 제1호에서 제주투자진흥지구의 지정이 해제되어 추징사유가 발생한 경우에는 지정해제일부터 소급하여 3년 이내에 감면된 세액을 추징하도록 규정하고 있고, 2016년도 재산세 납세의무 성립 당시 시행 중인 「제주특별자치도세 감면조례」(2015. 12. 31. 제주특별자치도조례 제1526호로 일부 개정된 것) 제24조의 3 제2항 제1호에서 제주투자진흥지구의 지정이 해제되어 추징사유가 발생한 경우에는 지정해제일부터 소급하여 5년 이내에 감면된 세액을 추징하도록 규정하고 있는 점, 청구법인은 2020. 8. 18. 쟁점토지가 소재한 지역이 제주투자진흥지구에서 해제됨에 따라 이 건 취득세 등의 추징사유가 발생한 점 등에 비추어 청구법인은 제주투자진흥지구 지정해제일인 2020. 8. 18.부터 소급하여 3년(재산세는 5년) 이내에 감면받은 세액이 추징대상에 해당한다고 보는 것이 타당하므로 처분청이 이 건 취득세, 등록세 및 2013~2015년도 재산세 등을 부과한 처분은 잘못이 있으나, 2016년도 재산세를 추징한 처분은 정당하다고 판단됨.

[코멘트]

- 대법원은 해당 부칙에서 “이 법 시행 당시 종전의 규정에 의하여 부과 또는 감면하였거나 부과 또는 감면하여야 할 지방세에 대하여는 종전의 예에 의한다.”고 규정한 경과규정은 ‘납세의무자에게 불이익하게 세법이 개정된 경우 납세의무자의 신뢰보호를 위하여 예외적으로 납세의무자에게 유리한 종전의 법률을 적용하는 특별규정’으로 해석하고 있음(대법원 1999. 7. 9. 선고 97누11843 판결).

[예규] 타법에 열거되지 않은 전기충전시설에 대한 취득세 과세대상 여부 부동산세제과-977, 2024. 3. 7.

지방세법 시행령(대통령령 제30318호, 2019. 12. 31. 일부 개정) 제5조 제1항 제6호에서는 전기자동차(플러그인 하이브리드 포함)에 전기를 충전시키기 위한 일체의 설비, 수소전기자동차에 수소가스 등을 저장하여 차량이나 타 용기에 공급하기 위한 일체의 시설을 취득세 과세대상으로 명확히 하기 위하여 “환경친화적 충전시설”이 추가되었고, 이에 행정안전부는 건축물 신축에 수반하지 않고 충전 시설을 단독 또는 기존 건축물에 추가 설치하는 경우도 취득세 과세 대상에 해당한다고 판단한바 있음(부동산세제과-516, 2020. 3. 6. 참조). 따라서, “환경친화적 충전시설”이 타법에 의해 한정되지 않더라도 지방세법상 환경친화적으로 자동차를 충전하는 모든 시설은 취득세 과세대상으로 보는 것이 타당하다고 판단됨.

[코멘트]

- 대상예규의 질의법인은 전기자동차 충전시설 중 「친환경자동차법 시행령」 제18조 제1항의 ‘산업통상자원부장관이 정하여 고시하는 기준’에 적합하지 않은 시설도 지방세법 시행령 제5조 제1항 제6호에 열거된 ‘환경친화적 자동차 충전시설’로 보아 취득세 과세대상이 되는지 여부에 관하여 질의한 것임.

관세법

[심판례] 청구법인이 수출자로부터 수입하여 딜러사에게 판매한 부품 중 쟁점부품이 쟁점물품의 하자보증 무상수리에 사용된 경우, 청구법인이 딜러사로부터 청구받은 쟁점부품 가격과 청구법인이 수출자에게 청구한 쟁점부품 가격의 차액을 간접지급 금액으로 보아 쟁점물품의 과세가격에 가산하여 관세 등을 부과한 처분의 당부 (취소)

조심 2023관0098, 2024. 4. 22.

[사안] 청구법인은 일본소재의 수출자로부터 자동차(쟁점물품)을 수입하여 딜러사들에게 공급하고 딜러사들이 국내 소비자들에게 판매함. 쟁점물품이 국내 소비자들에게 판매된 이후 하자보증 기간 내 발생한 하자는 무상으로 수리가 됨. 딜러사들은 청구법인에서 자동차와 자동차 부품을 유상으로 구매하여 국내 소비자들에게 판매하거나 자동차 수리 서비스를 제공하는 바, 하자보증 대상의 경우 자동차 부품을 사용하여 우선 무상으로 수리하여 준 후, 무상수리에 사용된 부품(쟁점부품)의 구매가격과 공임을 청구법인에게 청구하여 청구법인으로부터 보전 받음. 청구법인은 딜러사들에게 쟁점수리금액을 우선 지급한 뒤, 쟁점부품의 수입가격과 당초 딜러사들에게 쟁점부품을 판매할 때 소요되었던 국내 운송비 등 제반 비용 및 쟁점 공임(쟁점보전금액)을 쟁점수출자에게 청구하여 수출자로부터 보전 받음. 이에 처분청은 청구법인에 관세조사를 실시한 후, 무상수리와 관련하여 청구법인이 딜러사에게 선지급한 쟁점수리금액과 쟁점수출자로부터 보전 받은 쟁점보전금액과의 차액이 간접지급액에 해당된다고 보아 경경고지 함. 이에, 청구법인은 불복하여 2023. 8. 9. 심판청구를 제기함.

[판단] 관세법령상 간접지급금액으로서 관세 가격에 합산되기 위해서는 원칙적으로 수입 당시를 기준으로 그 금액이 확정되어 있어야 함. '할인 받은 금액'이나 '별도로 지급한 하자보증비 금액'은 수입물품의 거래조건에 따라 수입 당시를 기준으로 확정 가능한 금액을 의미하는 것이지, 수입 이후 상당한 기간에 걸쳐 개별적 산발적으로 발생하는 실제로 발생한 하자보증 수리비용 액수를 의미한다고 보기 어려움 점, 쟁점물품에 대한 하자보증 책임이 쟁점수출자에 있다는 점에는 다툼이 없는 점, 달리 쟁점물품의 수입과 관련하여 청구법인이 쟁점물품의 수입가격과 별개로 하자보증비용을 쟁점수출자에게 지급하였거나, 쟁점물품 수입 시 이미 확정된 수입가격에서 청구법인이 하자보증을 이행하는 조건으로 쟁점금원만큼을 할인 받았다고 불만한 사정이 확인되지 않는 점에 따라 처분청이 쟁점금원을 쟁점물품에 대한 간접지급액으로 보아 쟁점물품의 과세가격에 가산하여 관세 등 부과한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단됨.

[코멘트]

- 본 사례는 하자보증비용의 간접지급금액 여부에 따른 과세가격 결정에 관한 수입업자와 처분청의 쟁점임.
- 하자 보증이란 수입물품에 대한 하자 등에 대하여 그 물품의 종류나 성질에 따라 상거래관행상 통상적으로 요구되는 '일정기간' 동안 수출자의 책임으로 보상하는 것을 의미하고, 하자보증비의 경우 관세법 시행령 제20조의 2(간접지급금액 등)에 따라 수입물품의 거래조건으로 지급된 경우에만 과세가격에 포함됨. 통상 하자보증 기간이 경과한 이후 그 내구연한 동안 당해 수입물품이 구매목적에 부합하는 기능을 수행할 수 있도록 보장하기 위해 수시로 수리가 이루어지는 '유지'의 개념과 다름.
- 하자보증비의 과세요건으로는 하자보증비가 별도로 지급된 사실만으로 과세가격에 포함하는 것이 아니라, 수입물품의 거래조건으로 판매자(또는 제3자)가 수행하여야 하는 하자보증을 대신하고 그 해당하는 금액을 할인 받았거나 하자보증비 중 전부 또는 일부를 별도로 지급하는 경우로 하자보증비가 관세의 과세가격에 포함됨. 판례에서도 "쟁점물품의 수입가격과 별개로 하자보증비용을 쟁점수출자에게 지급하였거나, 쟁점물품 수입 시 이미 확정된 수입가격에서 청구법인이 하자보증을 이행하는 조건으로 쟁점금원만큼을 할인 받았다고 볼만한 사정이 확인되지 않는 점"을 들어 처분청의 과세처분을 취소하였음. 본 사례는 하자보증의 간접지급금액 여부 판단에 따라 과세처분 취소된 점에서 의미가 있음.

삼정회계법인 세무본부

Tax Knowledge Center

Key Contacts

이재호

부대표(센터장)

T. 02.2112.0520

E. jlee315@kr.kpmg.com

이윤영

Director

T. 02.2112.7037

E. yoonyounglee@kr.kpmg.com

오혜주

S.Manager

T. 02.2112.0954

E. hoh7@kr.kpmg.com

우진욱

S.Manager

T. 02.2112.7802

E. jwoo6@kr.kpmg.com

주정연

S.Senior

T. 02-2112-7038

E. jungyeonjoo@kr.kpmg.com

박재현

S.Senior

T. 02-2112-6596

E. jpark99@kr.kpmg.com

김솔

Staff

T. 02.2112.7906

E. solkim@kr.kpmg.com

본 자료는 일반적인 내용을 다루고 있으며, 어떤 기업이나 개인의 특정 문제에 대한 해답을 제공하는 것은 아닙니다. 본 자료의 내용과 관련하여 의사 결정이 필요한 경우에는 반드시 당 법인의 전문가와 상담하여 주시기 바랍니다.



home.kpmg/kr

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2024 KPMG Samjong Accounting Corp., a Korea Limited Liability Company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.