

**초산에틸 생산에 소요된 무변성에틸알콜(관세율 30%)과 변성에틸알콜(관세율 8%)이 환급특례법 제3조 제2항의 대체환급이 가능한 동일원재료에 해당하는지 여부에 대한 대구고등법원 판결**

**I. 개요**

- 원고는 무변성에틸알콜(HS2207.10-9090호,관세율 30%)과 변성에틸알콜(HS2207.20-0000호,기본관세율8%)을 원재료로 초산에틸(Ethyl Acetate)을 생산하였고,이를 수출한 후 환급특례법 제14조에 의거 관세환급을 신청하면서, 무변성에틸알콜과 변성에틸알콜을 동일 원재료로 보고 관세율이 높은 무변성에틸알콜을 먼저 사용한 것으로 소요량을 산정하여 관세를 환급받음
- 처분청은 원고에 대한 환급심사결과 초산에틸을 생산함에 있어 무변성에틸알콜과 변성에틸알콜을 평균 O:O의 비율로 사용하였고, 약 O:O의 비율로 수출 및 내수판매하였으며, 무변성에틸알콜과 변성에틸알콜은 질과 특성이 서로 상이하여 동일원재료로 볼 수 없는바, 수출물품에 대한 원재료별 평균 사용비율(O:O)로 안분하지 않고 관세율이 높은 무변성에틸알콜을 우선 사용한 것으로 소요량을 계산하여 관세환급을 받은 것은 잘못이라 하여 원고에게 관세 및 가산금 약 00억원을 징수고지
- 원고는 이에 불복하여 조세심판원에 심판청구를 제기하였으나 기각되어, 이에 불복하여 대구지방법원(행정부)에 행정소송을 제기하였으나 패소하여 대구고등법원(피고)에 항소(원고 승소)

**II. 핵심 쟁점**

- (쟁점) 무변성에틸알콜(관세율 30%)과 변성에틸알콜(관세율 8%)이 환급특례법 제3조제2항의 대체환급이 가능한 동일원재료에 해당하는지 여부

○ 동일원재료 해당여부 검토

원고 주장	심판결 내용(원고 패소)
<p>1) 무변성에틸알콜과변성에틸알콜은 수출물품인 초산에틸에 화학적으로 결합되는 물품으로서 환급특례법 제3조에 의한 관세환급대상인 수출용원재료에 해당하는바, <u>무변성에틸알콜과 변성에틸알콜과의 화학적 분자식은 C<sub>2</sub>H<sub>5</sub>OH로 동일하고</u>, 변성에틸알콜은 무변성에틸알콜에 변성제만을 혼합한 것으로,</p> <p><u>변성제를 에틸알콜과 혼합을 하더라도 그 성분에 전혀 변화를 일으키지 않아 수출물품 생산과정에 아무런 영향을 미치지 않고</u>, 변성제 혼합에 제품가격의 1/1,000 정도의 비용이 소요될 뿐이어서 사실상 두 물품간의 거래조건이 동일하며, 초산에틸 제조 과정에서 이들 원재료에 대한 <u>별도의 재고관리를 할 필요가 없어 상호 대체성을 가지고 있는 동일 원재료</u>이므로, 청구법인이 이들 원재료를 동일 원재료로 보아 관세환급을 받은 것은 적법</p>	<p>1)환급특례법 제3조 제2항이 정한 ‘질과 특성’이란 ‘수출품의 생산과정에 작용하는 원재료의 물리적·화학적인 질과 특성’에 한정되는 것은 아니므로 <u>‘수출품의 생산과정과 무관하게 원재료의 고유한 질과 특성’도 여기에 포함되는 것으로 볼 것인 점</u></p> <p>2)무변성에틸알코올은 음용이 가능한 반면 변성에틸알콜은 음용이 불가능한 점</p> <p>3)음용이 가능한 무변성에틸알콜에는 높은 관세 및 주세가 부과되는 반면 공업용으로 사용되는 변성에틸알콜에는 낮은 관세가 부과되고주세는제한적으로 부과되는 점(주세법 제32조, 주세법 시행령 제36조)</p> <p>4) 무변성에틸알콜과변성에틸알콜을 수입한후변성에틸알콜만수출용원재료로 소비하고 무변성에틸알콜은국내에 판매할 수 있는 점</p> <p>5)원고는국내에주정을판매하는영업도하고,실제로수입한이사건무변성에틸알콜을 초산에틸생산에만사용하지아니한 채 일부는 국내에 판매한 점</p> <p>6)국내거래에서판매자와구매자는무변성에틸알콜과 변성에틸알콜이 다른종류의 물품인 것으로 취급하는 점 등을 종합하면,</p> <p><u>무변성에틸알콜과변성에틸알콜은 ‘동일한질과특성’을 가지지아니하고 ‘상거래상 동종의 물품으로 인정’되지도 아니한다고 봄</u></p>

Ⅲ. **판결 요지** [대구고등법원 사건번호 2013누308(2013.10.18.판결선고), 대법원 사건번호2013두25122(2014.4.10.판결선고)]

○(무변성에틸알콜과 변성에틸알콜이 동일원재료인지 여부 문제)

1. **동일한 질과 특성을 가지고 상호 대체사용이 가능한지의 판단기준을 ‘수출물품의 생산과정’으로 보아 대체 환급을 허용한다고 판단**

① **동일한 질과 특성을 가지고 상호 대체사용이 가능한지 여부는 어떤 기준으로 보는지에 따라 달라지는 상대적인 개념인 점, 그런데 환급 특례법 제3조제2항은 그 문언상 ‘수출물품의 생산과정’을 위와 같은 요건에 대한 판단기준으로 삼고 있다고 보이는 점**

② **환급특례법 제3조제2항은 수입원재료와 국산원재료가 동일한 질과 특성을 가지고 상호 대체사용이 가능한 경우에는 이를 수출물품 생산과 내수용품 생산에 구분하여 사용하지 않고 혼용하는 것이 일반적이고, 관세 환급만을 위해 수입원재료의 실물을 별도로 관리하고 수출물품 생산 시에 한하여 투입하도록 요구하는 것은 현실적으로 무리한 것임을 고려하여 이와 같은 경우에는 대체 환급을 허용하겠다는 취지인데, 수출물품의 생산과정을 기준으로 대체 환급 허용 여부를 판단하는 것이 위 취지에도 부합하는 점**

③ **수출물품의 생산과정 외의 측면에서까지 각 원재료가 동일한 질과 특성을 가지고 상호대체사용이 가능할 것을 요구한다면, 수출물품제조업자로서는 수출물품의 생산과정에서 구분하지 않고 상호 대체 사용할 수 있는 원재료들이 생산과정 외의 측면에서 동일한 질과 특성을 가지지 않을 경우, 단지 관세 환급을 위한 목적으로 별도의 시설을 두고 보관, 관리, 사용해야 하는 셈이 되는데, 이는 환급특례법의 입법목적이나 위 조항의 취지에 맞지 않다고 보이는 점 등에 비추어보면,**

수출물품에 투입된 원재료가 동일한 질과 특성을 가지고 상호 대체사용이 가능하여 **대체 환급을 허용할 것인지 여부**는 ‘수출물품의 제조(생산)’ 측면에서 판단하여야 한다고 봄이 타당

2. **무변성에틸알콜과 변성에틸알콜이 동일원재료라고 판단한 근거**

① **무변성에틸알콜과 변성에틸알콜은 화학적 분자식이 동일하고, 끓는 점, 밀도, 기화도, 증발률 등 물리적·화학적 특성도 동일하다. 변성에틸알콜은 무변성에틸알콜에 음용을 할 수 없도록**

극히 소량(약 8ppm)의 변성제만을 혼합한 것인데, 변성제는 무변성에틸알콜의 성분에 변화를 일으키지 않아 **수출물품인 초산에틸의 생산과정에 아무런 영향을 미치지 않으므로** 음용가능성이라는 측면 외에는 두 원재료의 질과 특성은 동일하다고 볼 수 있음

② **원고는 변성알콜과 무변성알콜을 수입하여 초산에틸을 생산한 다음 국내 판매를 하거나 수출하고 있고, 관세 환급을 신청한 수출물품이 초산에틸이므로, 그 원재료인 변성알콜과 무변성알콜이 동일한 질과 특성을 가지고 상호 대체사용이 가능한지는 초산에틸의 제조 측면에서 판단하여야 하므로** 변성에틸알콜을 대체한 무변성에틸알콜로 초산에틸을 생산 할 수 있지만, 무변성에틸알콜을 대체한 변성에틸알콜로는 주정음료를 생산할 수 없으므로 상호 대체사용이 불가능한 물품이라는 취지의 피고의 주장은 받아들일 수 없음

③ **원고가 초산에틸 생산에 사용한 무변성에틸알콜과 변성에틸알콜은 초산에틸 제조 측면에서** 동일한 질과 특성을 가지고 상호 대체사용이 가능하며 원고가 그 생산과정에서 이를 구분하지 않고 혼합·보관하고 있다가 대체 사용하고 있는 사실은 당사자 사이에 다툼이 없음

④ **변성에틸알콜은 음용이 불가능하도록 무변성에틸알콜에 변성제를 첨가한 것이므로 그 성질상 음용이 불가능한 반면, 무변성에틸알콜은 그 성질상 음용이 가능하다는 차이가 있기는 하나, 원고가 사용한 변성에틸알콜과 무변성에틸알콜이 동일한 질과 특성을 가지고 상호대체사용이 가능한지는 초산에틸의 제조 측면에서 판단하여야 하므로, 음용가능성 여부는 이를 판단하는 데 고려되어야 할 요소라고 볼 수 없음**

⑤ **만일 원고에게 대체환급을 허용하지 않는다면, 원고로서는 음용가능성 외에 질과 특성에 차이가 없고 상호 대체사용이 가능하여 초산에틸의 생산과정에서 구분하지 않고 사용하는 변성에틸알콜과 무변성에틸알콜을 단지 관세 환급을 위한 목적으로 별도의 시설을 두고 보관, 관리하면서 관세율이 높은 무변성에틸알콜을 수출물품에 먼저 사용해야 하는데, 이는 환급특례법의 입법목적이나 위 조항의 취지에 반함**

⑥ **피고는 원고가 초산에틸제조에 사용한 무변성에틸알콜과 변성에틸알콜은 그 관세가 각각30%와 8%로 차이가 나기 때문에, 이를 동일한 원재료로 보아 관세의 대체환급을 허용할 경우, 실제로 수출물품에 사용한 원재료에 대한 납부관세보다 훨씬 많은 관세를 부당하게 과다환급받는 결과를 초래하므로, 위 두 원재료는 동일한 질과 특성을 가진 물품에 해당하지 않는다고 주장하나,**

환급특례법 제3조 제2항은 원래 **수출물품에 실제 사용한 것이 국내산 원재료인지, 수입원재료인지를 구분하지 않고 수입된 원재료가 수출물품에 사용된 것으로 간주하여 관세의 대체환급을 허용하는 것**이므로, 관세율의 차이만으로 두 원재료가 동일한 질과 특성을 가진 물품에 해당하지 않는다고 판단할 수는 없음(관세를 납부하지 않는

국내산 원재료가 사용되었을 가능성이 있음에도 수입된 원재료가 사용된 것으로 간주하여 관세를 환급받을 수 있다면, 낮은 비율의 관세를 낸 수입산원재료가 사용되었을 가능성이 있음에도 높은 비율의 관세를 낸 수입산 원재료가 사용된 것으로 간주하여 관세를 환급받는 것도 가능하다고 볼 수 있음)

또한 피고는 과다환급이 발생할 우려가 있는 경우 그 환급방법 등을 제한하는 환급특례법 제10조와 같은 법 시행규칙 제9조 제2호, 원유 등 환급제한에 관한 고시(관세청장 고시) 등에 비추어, 대체하여 사용할 수 있는 원재료의 관세율 차이가 심하여 과다환급이 발생할 우려가 있는 수입원재료인 경우에는 수입원재료 간 대체환급이 허용될 수 없다고 주장하나,

과다환급이 발생할 우려가 있을 때에는 관세청장이 관계법령에 따라 대체환급에 제한을 둘 수 있음에도 무변성에틸알콜과변성에틸알콜에 대하여 그와 같은 제한을 두지 않은 이상, 그 주장의 규정만으로 위 두 원재료 사이의 대체환급을 제한할 수 없으므로, 피고의 위 주장도 받아들일 수 없음

⑦ 피고는 위 두 원재료의 관세율표상 품목번호, 품명 등이 서로 다르므로 동일한 질과 특성을 가진 물품에 해당하지 않는다고 주장하나, 관세율표의 품목번호 품명이 수출물품의 제조측면에서 동일한 질과 특성을 가지는지를 구분하는 분류기준이라고 볼 근거가 없고 (품목번호는 수출입물품의 신속한 통관, 통계과약 등을 위하여 국제협약 등을 기초로 하여 품목을 세분한 것이다. 관세법 시행령 제98조 제1항), 환급특례법 제3조 제2항이 동일한 질과 특성을 가지고 상호 대체사용이 가능함을 요건으로 하고 있을 뿐, 각 원재료의 품목번호와 품명 등이 동일할 것을 요구하지 않으므로, 피고의 위 주장도 받아들일 수 없음

⑧ 관세청장이 고시한 ‘관세환급 관리 및 동일 원재료 운영지침’에는 관세 환급에서 동일 원재료라 함은 물리적·화학적 구성성분에 차이가 있다고 하더라도 판매자와 구매자가 상거래상 동일물품(동일규격, 등급)으로 생각하여 같은 조건에서 동일한 가격으로 거래하고, 업체가 원재료재고관리 시에 동일물품으로 생각하여 서로 구분하여 보관관리하지 않으며 수출물품의 생산과정에서 상호 대체사용이 가능한 경우를 말한다고 규정되어 있는데,

환급특례법 제3조 제2항은 수출물품의 제조 측면에서 상호 대체사용이 가능함을 요건으로 규정하고 있을 뿐임에도, 위 운영지침에서는 아무런 위임근거 없이 판매자와구매자가 상거래 상 동일물품(동일규격, 등급)으로 생각하여 같은 조건에서 동일한 가격으로 거래하고 있다는 새로운 요건을 추가하여 규정하고 있으므로,

위 운영지침의 규정은 환급특례법 제3조 제2항에 위반되어 무효이므로, 이를 기준으로 환급특례법 제3조 제2항의 해당 여부를 판단할 수 없음

⑨ 원고가 환급받게 되는 관세는 원고가 납부한 무변성에틸알콜의 관세금액을 초과할 수 없는 점, 환급특례법은 환급의 적정뿐만 아니라

능률적인 수출지원도 입법목적으로 하고 있는 점 및 앞서 본 환급특례법 제3조 제2항의 취지 등을 고려하면, 원고가 수출물품에 사용된 원재료에 대하여 실제 납부한 관세보다 많이 환급받게 되는 결과가 초래된다 하더라도 그것이 부당하다고는 볼 수 없음

#### IV. 주요 시사점

- 환급특례법 제3조제2항에서 규정한 수입원재료와 국산원재료(수입원재료)가 동일한 질과 특성을 가지고 상호 대체사용이 가능한지 여부의 판단기준을 ‘수출물품의 생산과정’으로 보아 대체 환급을 허용한 판결이며,

**환급특례법 제3조(환급대상 원재료) 제2항**  
 ② 국내에서 생산된 원재료와 수입된 원재료가 동일한 질(質)과 특성을 갖고 있어 상호 대체사용이 가능하여 수출물품의 생산과정에서 이를 구분하지 아니하고 사용되는 경우에는 수출용원재료가 사용된 것으로 본다.

- 관세율표의 품목번호가 동일하면서 두 개이상 관세율이 적용되는 수입원재료와 수입원재료가 서로 위 판단 기준이 충족되면 동일 원재료로 보아 관세의 대체환급을 허용할 수 있으나, 환급특례법 제10조제4항제1호 규정에 의거 ‘수입원재료에 대한 환급방법 조정에 관한 고시’ 제7조 제①항의 별표2 품목인 경우에는 환급사용물량을 제한하고 있으나,
- 환급특례법 제3조제2항에서 규정한 수입원재료와 국산원재료가 서로 위 판단 기준이 충족되면 동일한 원재료로 보아 관세의 대체환급을 허용할 수 있으며 환급특례법 제10조제4항제2호 규정에 의거 제한을 할 수 있는 근거 규정은 있으나 현재 관세청장이 고시로 제한을 두고 있지는 않고 있음
- 환급신청인이 환급신청시 환급특례법 제3항제2항에서 규정한 동일원재료 해당여부에 대한 판단기준을 제시하고 있어 활용할 수 있는 중요한 판례임