대 법 원

제 3 부

판 결

사 건	2016두35854 법인세부과처분취소
	2016두35861(병합) 지방소득세부과처분취소
	2016두35878(병합) 지방소득세부과처분취소
	2016두35885(병합) 지방소득세부과처분취소
	2016두35892(병합) 지방소득세부과처분취소
	2016두35908(병합) 지방소득세부과처분취소
원고, 피상고인	주식회사 한국씨티은행 외 7인
	소송대리인 변호사 정병문 외 5인
피고, 상고인	남대문세무서장 외 5인
	소송대리인 법무법인(유한) 대륙아주
	담당변호사 남동환 외 3인
원 심 판 결	서울고등법원 2016. 2. 24. 선고 2015누36876, 2015누37541 (병합), 2015누37558(병합), 2015누37565(병합), 2015누37527 (병합), 2015누37534(병합) 판결
판 결 선 고	2020. 1. 16.

주 문

상고를 모두 기각한다.

상고비용은 피고들이 부담한다.

이 유

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

1. 사건의 개요와 쟁점

가. 사건의 개요

(1) 룩셈부르크의 집합투자기구에 관한 법에 의하여 설립된 회사 형태의 집합투자기구들인 SICAV(société d'investissement à capital variable, 가변자본형 투자회사) 또는 SICAF(société d'investissement à capital fixe, 불변자본형 투자회사)(이하 위 두 가지를 모두 '이 사건 SICAV'라 한다)는 국내 상장 주식 또는 채권에 투자하면서 원고들을 보관기관으로 선임하여 원고들로부터 위 주식 또는 채권 관련 배당과 이자(이하 '이 사건 배당 등'이라 한다)를 수취하였다.

(2) 원고들은 2006년부터 2011년까지 이 사건 SICAV에게 이 사건 배당 등을 지급하면서, 1984년 11월 7일 룩셈부르크에서 서명된 대한민국 정부와 룩셈부르크대공국 정부 간의 소득 및 자본에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약의 개정의정서(2013. 9. 4. 발효, 이하 '개정의정서'라 한다)에 의하여 개정되기 전의 대한민국 정부와 룩셈부르크대공국 정부 간의 소득 및 자본에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약(1986. 12. 26. 발효, 이하 '한·룩 조세조약'이라 한다) 제10조 제2항 (나)목의 15% 제한세율과 같은 조약 제11조 제2항에 의한 10% 제한세율을 각 적용하

여 법인세를 원천징수한 다음 이를 피고 남대문세무서장, 피고 종로세무서장, 피고 영등포세무서장에게 각 납부하였다.

(3) 피고 남대문세무서장, 피고 종로세무서장, 피고 영등포세무서장은 이 사건 SICAV가 한·룩 조세조약의 적용대상이 아니라는 이유로, 이 사건 배당 등에 대하여 구 법인세법(2011. 12. 31. 법률 제11128호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 법인세법'이라 한다) 제98조 제1항 제3호에 의한 20% 등의 세율을 적용하여 원고들에게 2006 내지 2011 사업연도 원천징수 법인세(가산세 포함)에서 기납부세액을 뺀 차액을 추가로 납부하라고 통지하였다(이하 '이 사건 법인세 원천징수세액 부과처분'이라 한다).

(4) 이후 피고 서울특별시 종로구청장, 피고 서울특별시 중구청장, 피고 서울특별시 영등포구청장은 구 지방세법(2011. 12. 31. 법률 제11137호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 지방세법'이라 한다) 제96조에 의하여 원고들에게 이 사건 법인세 원천징수세액 부과처분에 따라 증액된 과세표준을 기준으로 계산한 2006 내지 2011 사업연도 특별징수 법인세분 지방소득세(가산세 포함)를 추가로 납부하라고 통지하였다(이하 '이 사건 지방소득세 부과처분'이라 하고, 이 사건 법인세 원천징수세액 부과처분과 이 사건 지방소득세 부과처분을 통틀어 '이 사건 처분'이라 한다).

나. 쟁점

(1) 피고들은 이 사건 처분을 하면서, 이 사건 SICAV가 한·룩 조세조약 제4조에서 정한 룩셈부르크의 거주자나 같은 조약 제10조 제2항과 제11조 제2항에서 정한 이 사건 배당 등의 수익적 소유자에 해당하지 않고 같은 조약 제28조에서 정한 지주회사에 해당한다는 이유로 이 사건 SICAV에 대하여 한·룩 조세조약을 적용하지 않았다.

(2) 이 사건의 주된 쟁점은 이 사건 SICAV가 한·룩 조세조약 제4조의 룩셈부르

크 거주자인지, 같은 조약 제10조 제2항과 제11조 제2항의 수익적 소유자인지, 같은 조약 제28조의 지주회사인지 여부이다. 한편 이 사건 법인세 원천징수세액 부과처분이 확정적으로 취소되기 전에는 이 사건 지방소득세 부과처분이 적법한지도 부가적인 쟁점이다.

2. 이 사건 SICAV가 룩셈부르크의 거주자가 아니라는 주장(피고 남대문세무서장, 피고 종로세무서장, 피고 영등포세무서장의 상고이유 제2점 및 피고 서울특별시 중구청장의 관련 상고이유 주장)에 대하여

가. 한·룩 조세조약은 제1조에서 "이 협약은 일방 또는 양 체약국의 거주자인 인에게 적용한다."라고 규정하면서, 제4조 제1항 본문에서 "이 협약의 목적상 '일방체약국의 거주자'라 함은 주소, 거소, 본점이나 주사무소의 소재지, 경영장소 또는 이와 유사한 성질의 다른 기준에 의하여 그 국가의 법에 따라 그 국가에서 납세의무가 있는 인을 의미한다."라고 규정하고 있다. 여기서 '룩셈부르크의 거주자'라 함은 룩셈부르크 법에 의하여 포괄적인 납세의무가 인정되는 자를 말하고, 그와 같은 납세의무가 인정되는 이상 법정 요건을 갖춘 면세혜택 등에 따라 실제로 과세되지 않았더라도 납세의무가 없다고 할 수 없다.

나. 원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택한 증거에 의하면 다음의 사실을 알 수 있다.

(1) 우리나라 국세청은 1994. 4.경 룩셈부르크 과세당국에게 '공개유한책임회사 형태의 룩셈부르크 투자펀드가 룩셈부르크 세법에 따라 포괄적인 납세의무를 부담할 경우 한·룩 조세조약의 적용을 위한 룩셈부르크 거주자로 인정되고, 포괄적인 납세의무에는 룩셈부르크에서 실제로 과세될 것이 필요하지 않다.'는 서신을 보냈다.

(2) 룩셈부르크의 관련 법령에 따르면 이 사건 SICAV는 룩셈부르크의 법인세 납세의무자이나, 룩셈부르크의 집합투자기구에 관한 법에 의하여 법인세가 면제된다.

(3) 룩셈부르크 과세당국은 이 사건 SICAV의 대부분에게 '해당 SICAV가 한·룩 조세조약의 룩셈부르크 거주자이다.'는 내용의 거주자증명서를 발급하였다.

(4) 이 사건 SICAV 가운데 거주자증명서를 제출하지 않은 SICAV는 룩셈부르크 금융감독당국이 발급한 설립증명서를 제출하였다.

다. 위와 같은 사실관계를 앞서 본 법리에 따라 살펴보면, 이 사건 SICAV는 룩셈부르크에서 포괄적인 납세의무를 부담하는 룩셈부르크의 거주자에 해당하고, 룩셈부르크 법에 의하여 법인세가 면제된다는 이유로 룩셈부르크의 거주자가 아니라고 할 수 없다. 따라서 이 사건 SICAV가 룩셈부르크의 거주자가 아님을 전제로 한 이 사건 처분은 위법하다. 원심이 같은 취지에서 이 사건 SICAV를 룩셈부르크의 거주자로 인정하여 한·룩 조세조약을 적용한 데에 필요한 심리를 다하지 아니한 채 논리와 경험의 법칙을 위반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나거나, 한·룩 조세조약 제4조의 해석과 적용 또는 거주자증명서에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

3. 이 사건 SICAV가 이 사건 배당 등의 수익적 소유자가 아니라는 주장(피고 남대문세무서장, 피고 종로세무서장, 피고 영등포세무서장의 상고이유 제1점 및 피고 서울특별시 중구청장의 관련 상고이유 주장)에 대하여

가. 한·룩 조세조약 제10조 제2항 (나)목은 수취인이 상대방 국가의 거주자인 수익적 소유자로서, 배당을 지급하는 법인의 지분 25% 이상을 직접 소유하는 법인이 아닌 경우에는 배당에 대한 원천지국 과세가 총 배당액의 15%를 초과할 수 없도록 정하고 있다. 또한 같은 조약 제11조 제2항은 수취인이 상대방 국가의 거주자인 수익적 소

유자인 경우에는 이자에 대한 원천지국 과세가 총 이자액의 10%를 초과할 수 없도록 정하고 있다.

수익적 소유자에 해당하는지는 해당 소득에 관련된 사업활동의 내용과 현황, 그 소득의 실제 사용과 운용 내역 등 여러 사정을 종합하여 판단하여야 한다(대법원 2018. 11. 29. 선고 2018두38376 판결 참조).

나. 원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택한 증거에 의하면 다음의 사실을 알 수 있다.

(1) 이 사건 SICAV는 다수의 일반투자자들로부터 투자금을 받아 다양한 유가증권에 투자하여 투자자들이 투자이익을 누릴 수 있도록 하는 것을 유일한 사업목적으로 하는 공모형 투자펀드들이다.

(2) 이 사건 SICAV는 우리나라에서 상장 주식과 채권 등에 투자하여 이 사건 배당 등의 투자수익을 얻었다.

(3) 룩셈부르크의 집합투자기구에 관한 법은 이 사건 SICAV와 같은 집합투자기구의 투자방법에 대하여 여러 가지 제한 규정을 두었는데, 이들 규정은 분산투자를 통하여 투자위험을 줄임으로써 집합투자기구의 투자자를 보호하기 위한 것이었다.

(4) 이 사건 SICAV는 룩셈부르크 금융감독당국에 등록되어 법령 위반 여부에 관한 감독을 받았다.

(5) 이 사건 SICAV는 투자자들의 지시 없이 자신의 재량과 명의로 투자계약을 체결하거나 투자자산을 취득하였고, 이 사건 SICAV의 투자자들이 아니라 이 사건 SICAV가 원고들에 대한 이 사건 배당 등의 지급청구권을 행사하였다.

다. 위와 같은 사실관계를 앞서 본 법리에 따라 살펴본다.

앞서 본 이 사건 SICAV의 설립 목적과 사업 내역, 투자자와 투자대상, 원고들의 이 사건 SICAV에 대한 이 사건 배당 등의 지급 등을 비롯한 여러 사정들 및 이 사건 SICAV에 관한 룩셈부르크 법령 등을 종합적으로 고려하면, 이 사건 SICAV는 집합투자기구로서 투자자 모집, 투자, 투자수익 분배 등 고유한 경제적 활동을 하였고, 그에 따라 이 사건 배당 등에 대하여 수익적 소유자가 되었다고 보아야 한다. 따라서 이 사건 배당 등은 수익적 소유자로서 룩셈부르크 거주자인 이 사건 SICAV에게 지급된 것이어서 한·룩 조세조약 제10조 제2항 (나)목의 15% 제한세율과 같은 조약 제11조 제2항의 10% 제한세율이 적용되어야 한다. 결국 이 사건 SICAV가 이 사건 배당 등의 수익적 소유자가 아님을 전제로 한 이 사건 처분은 위법하다.

원심이 같은 취지에서 이 사건 SICAV를 이 사건 배당 등에 대한 수익적 소유자로 인정하여 한·룩 조세조약 제10조 제2항 (나)목의 15% 제한세율과 같은 조약 제11조 제2항의 10% 제한세율을 적용한 데에 논리와 경험의 법칙을 위반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나거나, 한·룩 조세조약 제10조 제2항 (나)목 또는 제11조 제2항의 수익적 소유자에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

4. 이 사건 SICAV가 한·룩 조세조약 제28조의 지주회사에 해당하여 한·룩 조세조약의 적용대상이 아니라는 주장(피고 남대문세무서장, 피고 종로세무서장, 피고 영등포세무서장의 상고이유 제3점 및 피고 서울특별시 중구청장의 관련 상고이유 주장)에 대하여

가. 한·룩 조세조약 제28조는 "이 협약은 룩셈부르크의 특별법, 현행 1929년 7월 31일자 법 및 1938년 12월 17일자 법령, 또는 이 협약 서명 후 룩셈부르크에 의하여 제정될 유사한 법에서 의미하는 지주회사에는 적용되지 아니한다."라고 규정하고 있다.

그중 1929년 7월 31일자 법은 '다른 룩셈부르크 또는 외국 회사의 주식 또는 기타 유가증권을 취득하여 운용하는 것을 유일한 사업목적으로 하되 산업활동과 영업활동을 하지 않는 룩셈부르크 회사'를 지주회사로 정의하면서, 이와 같은 지주회사에게 법인세 등을 면제하는 과세특례를 정하고 있다. 한편 1938년 12월 17일자 법령은 최소 10억 프랑의 외국회사 자산이 출자된 지주회사의 경우 그 지주회사가 납부할 법인세를 그 지주회사가 지급한 이자, 배당, 이사 급여의 일정 비율로 제한하는 과세특례를 정하고 있다.

위와 같은 조약 규정 및 룩셈부르크 관련 법령의 문언과 내용을 종합하여 볼 때, 한·룩 조세조약 제28조에서 정하고 있는 '이 협약 서명 후 룩셈부르크에 의하여 제정될 유사한 법에서 의미하는 지주회사'는 '주식 등 증권의 취득을 통해 자회사를 지배하는 것을 유일한 사업목적으로 하고 1929년 7월 31일자 법 또는 1938년 12월 17일자 법령과 유사한 룩셈부르크 법에 의하여 과세특례를 받는 지주회사'를 뜻하며, 이러한 목적 없이 단지 투자수익을 얻기 위하여 주식 등 증권을 취득하는 자는 특별한 사정이 없는 한 이러한 지주회사에 해당하지 않는다.

나. 원심판결 이유와 기록을 통하여 알 수 있는 다음과 같은 사정을 앞서 본 법리에 따라 살펴보면, 이 사건 SICAV는 한·룩 조세조약 제28조에서 정하고 있는 '이 협약 서명 후 룩셈부르크에 의하여 제정될 유사한 법에서 의미하는 지주회사'로 볼 수 없다.

(1) 룩셈부르크는 다국적 기업의 지주회사를 유치하기 위하여 1929년 7월 31일자 법과 1938년 12월 17일자 법령을 제정하여 지주회사 과세특례 제도를 도입하였다.

(2) 유럽연합은 위와 같은 룩셈부르크의 지주회사 과세특례 제도가 유럽공동시

장과 양립할 수 없는 국가보조에 해당하므로 2006. 12. 31.까지 폐지되어야 한다고 결정하였고, 룩셈부르크는 2006. 12. 22. 이를 폐지하였다.

(3) 이 사건 SICAV는 룩셈부르크의 집합투자기구에 관한 법에 의하여 설립된 투자펀드로서, 다수의 일반투자자들로부터 투자금을 받아 다양한 유가증권에 투자하여 투자자들이 투자이익을 누릴 수 있도록 하는 것을 유일한 사업목적으로 한다.

(4) 룩셈부르크의 집합투자기구에 관한 법은 투자위험을 줄이고 투자자를 보호하기 위하여 집합투자기구의 투자방법에 대하여 여러 가지 제한 규정을 두었으므로, 이 사건 SICAV는 투자대상인 회사의 경영에 영향력을 행사하기 위하여 주식 등 증권을 취득할 수 없었다.

(5) 룩셈부르크 과세당국이 발급한 거주자증명서에는 '해당 SICAV가 1929년 7월 31일자 법과 1938년 12월 17일자 법령에서 의미하는 지주회사가 아니다.'고 기재되어 있다.

(6) 룩셈부르크의 집합투자기구에 관한 법은 이 사건 SICAV에 대하여 법인세를 면제하였는데, 이는 집합투자기구를 통한 간접투자에서 집합투자기구와 투자자에게 각각 과세되는 것을 방지하기 위한 것이다.

(7) 룩셈부르크의 집합투자기구에 관한 법은 구법을 폐지하고 신법을 제정하는 방식으로 입법되었다. 이와 같이 입법된 집합투자기구에 관한 법은 그 명칭에 '집합투자기구'를 포함하였고, 구법의 규정을 존치 또는 수정하면서 새로운 규정을 추가하는 내용으로 입법되었으며, 구법과 신법의 관계에 관한 경과규정을 두었고, 이 사건 SICAV와 같은 집합투자기구는 지금도 존재한다.

(8) 한·룩 조세조약 제28조는 한·룩 조세조약을 적용하지 않는 대상으로 지주

회사만 정하고 있을 뿐이다. 만약 이 사건 SICAV와 같은 집합투자기구를 한·룩 조세조약의 적용대상에서 제외하려고 하였다면, 한·룩 조세조약 제28조에 집합투자기구 또는 룩셈부르크의 집합투자기구에 관한 법을 명확히 규정하였을 것으로 보인다.

(9) 개정의정서 제11조 제1항은 한·룩 조세조약 제28조를 삭제하였다. 또한 개정의정서 제10조에 의하여 대체된 한·룩 조세조약 제26조는 체약국 간의 정보교환에 관한 규정이어서, 한·룩 조세조약 제28조의 삭제 또는 집합투자기구에 대한 한·룩 조세조약의 적용 여부와 관련되었다고 보기 어렵다.

(10) 위와 같은 사정들을 종합하여 보면, 이 사건 SICAV는 '이 협약 서명 후 룩셈부르크에 의하여 제정될 유사한 법에서 의미하는 지주회사'로 보기 어렵고, 오히려 투자수익을 얻기 위하여 주식 등 증권을 취득하였다고 봄이 타당하다.

따라서 이 사건 SICAV가 한·룩 조세조약 제28조에서 정하고 있는 지주회사임을 전제로 한 이 사건 처분은 위법하다.

다. 원심이 같은 취지에서 이 사건 SICAV가 한·룩 조세조약 제28조에서 정하고 있는 지주회사가 아니라는 이유로 이 사건 배당 등에 대하여 한·룩 조세조약 제10조 제2항 (나)목의 15% 제한세율과 같은 조약 제11조 제2항의 10% 제한세율을 적용한 데에 한·룩 조세조약 제28조의 해석과 적용에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

5. 이 사건 법인세 원천징수세액 부과처분이 확정적으로 취소되기 전에는 이 사건 지방소득세 부과처분이 적법하다는 주장(피고 서울특별시 종로구청장, 피고 서울특별시 중구청장, 피고 서울특별시 영등포구청장의 관련 상고이유 주장)에 대하여

가. 구 지방세법 제85조 제4호는 법인세법에 따라 납부하여야 하는 법인세액을 과세표준으로 하는 지방소득세를 '법인세분'이라고 정의하고, 같은 법 제86조 제1항은 지

방자치단체가 법인세의 납세의무가 있는 자에게 법인세분을 부과하도록 정하며, 같은 법 제89조 제1항은 법인세분의 세율을 법인세액의 100분의 10으로 정하고 있다. 구 지방세법 제96조는 제1항에서 법인세법에 따른 원천징수의무자(이하 '특별징수의무자'라 한다)가 법인세를 원천징수할 경우에는 원천징수할 법인세액에 위 세율을 적용하여 계산한 법인세분 세액을 특별징수하도록 정하면서, 제2항에서 특별징수의무자가 법인세분을 징수하였을 경우에는 그 징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 관할 지방자치단체에 신고납부하도록 정하고, 제3항에서 법인세분의 특별징수의무자가 징수하였거나 징수할 세액을 위 납부기한까지 납부하지 아니하거나 부족하게 납부한 경우에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 부족한 세액의 100분의 10에 해당하는 금액을 가산한 세액을 특별징수의무자로부터 징수하도록 정하고 있다.

위와 같은 관련 법령의 문언에 비추어 볼 때, 법인세분은 법인세법에 의하여 부과되는 법인세액을 과세표준으로 하여 해당 지방자치단체에서 법인세 납세의무가 있는 법인에게 부과하는 것이어서 법인세 납세의무의 존재를 전제로 한다. 그러나 법인세법에 의하여 부과되는 법인세액은 법인세분의 과세표준에 지나지 아니하므로, 법인세 부과처분에 대한 불복과는 별개로 과세표준이 되는 해당 법인세액의 결정이 위법하다는 이유로 법인세분 부과처분의 취소를 구할 수 있다(대법원 2014. 7. 10. 선고 2012두16466 판결 참조).

나. 앞서 본 법리에 따라 살펴보면, 원고들은 이 사건 법인세 원천징수세액 부과처분에 대한 불복과 별개로 법인세분의 과세표준이 되는 해당 법인세액의 결정이 위법하다는 이유로 이 사건 지방소득세 부과처분의 취소를 구할 수 있고, 법원으로서는 이 사건 법인세 원천징수세액 부과처분이 확정적으로 취소되었는가에 관계없이 이 사건

지방소득세 부과처분의 위법 여부를 판단하여 이를 취소할 수 있다. 원심이 같은 취지에서 이 사건 지방소득세 부과처분을 취소한 데에 논리와 경험의 법칙을 위반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나거나, 법인세 부과처분과 법인세분 부과처분의 관계에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

6. 결론

그러므로 상고를 모두 기각하고 상고비용은 패소자들이 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 민유숙

주 심 대법관 조희대

대법관 김재형

대법관 이동원