

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2014두3044 소득세등부과처분취소
2014두3051(병합) 법인세부과처분취소
원고, 피상고인 허드코파트너스포코리아리미티드 외 8인
원고들 소송대리인 법무법인(유한) 율촌
담당변호사 윤세리 외 7인
피고, 상고인 역삼세무서장
소송대리인 법무법인(유한) 태평양
담당변호사 조일영 외 3인
원 심 판 결 서울고등법원 2014. 1. 10. 선고 2013누8792, 2013누8808(병합)
판결
판 결 선 고 2017. 10. 12.

주 문

상고를 모두 기각한다.

상고비용은 피고가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 경과한 후에 제출된 상고이유보충서의 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 상고이유 제1점에 관하여

가. 구 국세징수법(2013. 1. 1. 법률 제11605호로 개정되기 전의 것) 제9조 제1항은 "세무서장은 국세를 징수하려면 납세자에게 그 국세의 과세연도, 세목, 세액 및 그 산출 근거, 납부기한과 납부장소를 적은 납세고지서를 발급하여야 한다."라고 규정하고 있다. 그리고 구 법인세법(2013. 1. 1. 법률 제11607호로 개정되기 전의 것) 제70조 및 제97조 제1항은 '국내사업장을 가진 외국법인의 각 사업연도 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 이를 그 외국법인에 알려야 한다.'라고 규정하고 있다. 그 위임에 따라 법인세법 시행령 제109조 제1항 본문은 "납세지 관할세무서장이 법 제70조의 규정에 의하여 과세표준과 그 세액을 통지하는 경우에는 납세고지서에 그 과세표준과 세액의 계산명세를 첨부하여 고지하여야 하며, 각 사업연도의 과세표준이 되는 금액이 없거나 납부할 세액이 없는 경우에는 그 결정된 내용을 통지하여야 한다."라고 규정하고 있다.

이러한 규정들은 헌법상 적법절차의 원칙과 행정절차법의 기본원리를 과세처분의 영역에 그대로 받아들여, 과세관청으로 하여금 자의를 배제한 신중하고도 합리적인 과세처분을 하게 함으로써, 조세행정의 공정성을 기함과 아울러 납세의무자에게 과세처분의 내용을 자세히 알려주어, 이에 대한 불복 여부의 결정과 불복신청의 편의를 주려는 데 그 근본취지가 있다. 따라서 과세관청이 원천징수과정에서 원천납세의무자로 취급된 외국법인은 도관에 불과하고, 그 상위 투자자인 다른 외국법인이 실질과세원칙상 납세

의무자로서 국내 고정사업장을 갖고 있다고 보아, 그를 상대로 법인세 과세표준과 세액을 결정하는 과정에서, 당초 원천징수된 세액의 환급금을 상위 투자자 외국법인의 결정세액에서 공제하거나 충당하면서 과세연도와 세액 및 산출근거 등이 기재된 결정결의서를 교부하는 등의 방법으로 결정의 내용을 자세하게 고지하였다면, 상위 투자자인 외국법인은 그러한 내용의 과세처분이 이루어진 것으로 보아 그 취소를 구하는 항고소송을 제기할 수 있다고 보아야 한다.

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

1) 론스타펀드는 사모방식으로 자금을 모집하여 주로 자산가치가 저평가된 금융기관이나 일반기업의 인수합병, 부실채권 매입, 부동산 투자 등을 통하여 수익을 창출하는 파트너쉽 형태의 사모펀드로서 1990년대 중반 소외 1(영문 성명 생략)이 만들었는데, 매번 투자가 완료되면 다시 새로운 펀드를 구성하는 식으로 론스타펀드 I부터 V까지 결성되었다.

2) 원고 허드코파트너스포코리아리미티드(Hudco Partners IV Korea, Ltd. 이하 '원고 허드코파트너스'라 한다)는 론스타펀드의 한국 내 자회사 임직원들에게 투자 기회를 제공하기 위하여 버뮤다국 법률에 의하여 설립된 버뮤다국 법인이다. 원고 론스타펀드포(유에스)엘피[Lone Star Fund IV(U.S.), L.P. 이하 '원고 론스타 유에스'라 한다]는 미국 델라웨어(Delaware)주 법률에 의하여 설립되어 미국의 투자자들이 유한책임사원으로 투자한 유한 파트너쉽(Limited Partnership)이다. 원고 론스타펀드포(버뮤다)엘피[Lone Star Fund IV(Bermuda), L.P. 이하 '원고 론스타 버뮤다'라 한다]는 미국 외 투자자들이 유한책임사원으로 투자한 유한 파트너쉽이고, 나머지 원고들은 주식회사 한국외환

은행(이하 '외환은행'이라 한다)의 발행 주식에만 투자하기 위하여 버뮤다국 법률에 의하여 설립된 유한 파트너쉽이다.

3) 원고들은 순차로 론스타글로벌홀딩스리미티드(Lone Star Global Holdings Limited, Ltd. 이하 'LSGH'라 한다) 등 버뮤다국 법인 또는 유한 파트너쉽들과 룩셈부르크 법인인 엘에스에프케이이비캐피탈인베스트먼트(LSF-KEB Capital Investment S.ar.L)를 통하여 벨지움국(이하 '벨기에'라 한다) 법률에 의하여 설립된 지주회사인 엘에스에프케이이비홀딩스 에스씨에이(LSF-KEB Holdings SCA, 이하 'LKH'라 한다)의 지분 중 99.9%를 보유하고, LKH는 2003. 10.경부터 2005. 9.경까지 외환은행 주식 약 4억 1,675만 주를 2,154,848,454,930원에 취득하였다. LKH는 2007. 4.경 외환은행으로부터 배당금 4,167억 5,000만 원을 받았는데, 당시 외환은행은 대한민국과 벨기에 간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피 및 탈세방지를 위한 협약(이하 '한·벨 조세조약'이라 한다) 제10조에 따라 배당금 중 15%에 해당하는 625억 1,250만 원을 원천징수하여 과세관청에 납부하였다. 이후 LKH는 2007. 6. 22. 크레디트스위스(Credit Suisse)증권 서울지점을 통하여 기관투자자 등에게 보유주식 중 87,707,328주를 1,192,819,660,800원에 매각하였고, 크레디트스위스증권 서울지점은 매각대금 중 11%에 해당하는 131,210,162,680원을 원천징수하여 과세관청에 납부하였다.

4) 원고 허드코파트너스, 원고 론스타 유에스, 원고 론스타 버뮤다는 순차로 에스엘홀딩스 엘피(SL Holdings L.P. 이하 'SHL'이라 한다) 등 버뮤다국 법인 또는 유한 파트너쉽들과 룩셈부르크 법인인 론스타캐피탈인베스트먼트(Lone Star Capital Investment S.ar.L, 이하 'LSCI'라 한다)를 통하여 벨기에 법률에 의하여 설립된 지주회사인 극동홀딩스 원에스씨에이(Kukdong Holdings I SCA, 이하 'KH I'이라 한다) 및 극동홀딩스 투에스씨에이

(Kukdong Holdings II SCA, 이하 'KH II'라 하고, KH I과 통틀어 'KH'라고 한다)의 지분 99.9%를 보유하고, KH는 2003. 5.경부터 2004. 12.경까지 극동건설 주식회사(이하 '극동건설'이라 한다) 주식 26,265,078주를 9,623,177,820원에 취득하였다. KH는 극동건설로부터 배당금으로 2004년에 23,404,194,050원을, 2005년에 19,699,126,450원을 받았는데, 당시 극동건설은 한·벨 조세조약 제10조에 따라 배당금 중 15%에 해당하는 10,405,307,370원을 원천징수하여 과세관청에 납부하였다. 이후 KH는 2007. 8. 21. 주식회사 웅진홀딩스에게 보유주식 전부를 6,600억 원에 매각하였으나, 한·벨 조세조약이 적용된다고 보아 별도로 세금을 납부하지 않았다.

5) 또한 원고 허드코파트너스, 원고 론스타 유에스, 원고 론스타 버뮤다는 순차로 에스엘 홀딩스 엘피(SL Holdings L.P.) 등 버뮤다국 법인 또는 유한 파트너쉽들과 룩셈부르크 법인인 LSCI를 통하여 벨기에 법률에 의하여 설립된 지주회사인 에이치엘홀딩스 에스씨에이(HL Holdings SCA, 이하 'HH'라 한다) 및 엘에스에프 에스엘에프홀딩스 에스씨에이(LSF SLF Holdings SCA, 이하 'LSH'라 하고, 이상의 벨기에 법인들을 통틀어 '이 사건 벨기에 법인들'이라 한다)의 지분 99.9%를 보유하고, HH와 LSH는 2002. 11.경부터 2005. 12.경까지 스타리스 주식회사(이하 '스타리스'라 한다)의 주식 7,544,595주를 58,996,862,070원에 취득하였다. HH와 LSH는 2006년에 스타리스로부터 배당금 5,658,446,250원을 받았는데, 당시 스타리스는 한·벨 조세조약 제10조에 따라 배당금 중 15%에 해당하는 848,766,920원을 원천징수하여 과세관청에 납부하였다. 이후 HH와 LSH는 2007. 8. 9. 주식회사 효성에게 보유주식 전부를 294,466,366,941원에 매각하였으나, 한·벨 조세조약이 적용된다고 보아 별도로 세금을 납부하지 않았다.

6) 피고는, 2008. 7. 7. 서울지방국세청장의 세무조사결과 통보에 따라, 외환은행 등

주식의 주주명부상 소유자인 이 사건 벨기에 법인들은 조세회피목적을 위하여 설립된 도관회사에 불과하고, 위 주식에 대한 배당소득(이하 '이 사건 배당소득'이라 한다) 및 양도소득(이하 '이 사건 양도소득'이라 하고, 이 사건 배당소득과 통틀어 '이 사건 소득'이라 한다)의 실질귀속자는 상위투자자인 원고들이며, 원고들은 국내에 고정사업장을 두고 이 사건 소득을 취득한 것이라고 보아, 이 사건 양도소득 중 원고들에 실제 귀속되었다고 본 21% 부분 및 이 사건 배당소득 전부를 피고의 기준에 따라 안분하여, 원고 허드코파트너스에 대하여는 법인세를, 나머지 원고들에 대하여는 소득세를 각각 결정하였다. 당시 피고는 원고 허드코파트너스와 원고 론스타 버뮤다에 대하여는 이미 원천징수하여 납부된 세액 중 위 원고들에 안분되는 부분만큼을 기납부세액으로 공제하고, 나머지 결정세액만 납세고지하였다. 한편 위 원고들과 원고 론스타 유에스를 제외한 나머지 원고들(이하 '원고 4 내지 9'라 한다)에 대하여는 이미 원천징수하여 납부된 세액 중 원고 4 내지 9에 안분되는 부분만큼의 기납부세액이 결정세액을 초과하자, 피고는 초과세액을 환급하는 대신에 원고 4 내지 9로부터 환급금을 원고 론스타 유에스에 양도한다는 내용의 국세환급금양도요구서를 받고, 원고 론스타 유에스로부터는 양도받는 국세환급금을 자신의 결정세액에 충당한다는 내용의 국세환급금충당청구서를 받은 후, 양도된 환급금 전부를 원고 론스타 유에스에 대한 결정세액에 충당하고, 남은 세액을 원고 론스타 유에스에 납세고지하였으며, 원고 4 내지 9에 대해서는 별도로 납세고지서를 통지하지 않았다.

7) 한편 피고는 2008. 7. 7. 원고 허드코파트너스에 대해 위와 같이 법인세 결정을 하면서, 2006 사업연도 법인세 환급금 61,890,006원을 2004, 2005 사업연도 법인세에 충당해달라는 신청에 따라 이를 충당한 후, 2006 사업연도 법인세에 관하여는 원고 허

드코파트너스에 별도로 납세고지서를 통지하지 않았다. 이후 피고는 대법원 2012. 1. 27. 선고 2010두5950 판결의 취지에 따라 원고 허드코파트너스를 제외한 나머지 원고들에 대한 소득세 부과처분을 직권취소하고 이들에 대해 다시 법인세를 부과하는 과세표준 및 세액 결정결의를 하였으나, 원고 4 내지 9에 대하여는 2012. 2. 13. 결정결의서만 교부한 채 종전과 마찬가지로 납세고지서를 통지하지 않았다.

다. 이러한 사실관계를 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 피고는, 이 사건 소득의 명목상 수령자인 이 사건 벨기에 법인들이 도관회사에 불과하고, 원고들이 국내 고정사업장을 두고 이 사건 소득을 실질적으로 취득하였다고 보아, 법인세 과세표준과 세액을 결정하는 과정에서, 원고 허드코파트너스의 2006 사업연도 법인세와 원고 4 내지 9의 법인세에 대하여 당초 원천징수된 세액의 환급금 등을 결정세액에서 공제하거나 충당하면서 위 원고들에 대해 해당 법인세의 과세연도와 세액 및 산출근거 등이 상세히 기재된 결정결의서를 교부함으로써 결정의 내용을 고지한 이상, 위 원고들은 그와 같은 내용의 과세처분이 이루어졌다고 보아 그 취소를 구하는 항고소송을 제기할 수 있다고 보아야 한다.

원심이 같은 취지에서, 이 사건 소 중 원고 허드코파트너스가 2006 사업연도 법인세 부과처분의 취소를 구하는 부분과 원고 4 내지 9가 법인세 부과처분의 취소를 구하는 부분은 존재하지 아니하는 과세처분의 취소를 구하는 것이어서 부적법하다는 취지의 피고의 본안전 항변을 배척한 조치는 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 과세처분의 존재 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다. 상고이유에서 들고 있는 판례들은 사안이 달라 이 사건에 원용하기에 적절하지 아니하다.

2. 상고이유 제2점에 관하여

가. 구 법인세법(2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제 94조는 제1항에서 '외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 한다'고 규정하면서, 제4항에서는 '그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 행하기 위하여 사용되는 일정한 장소(제3호) 등은 제1항에서 규정하는 국내사업장에 포함되지 아니한다'고 규정하고 있다. 또한 대한민국과 미합중국 간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세 방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약(이하 '한·미 조세조약'이라 한다) 제8조 제1항은 "일방 체약국의 거주자의 산업상 또는 상업상의 이윤은, 그 거주자가 타방 체약국에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방 체약국 내에서 산업상 또는 상업상의 활동에 종사하지 아니하는 한, 동 타방 체약국에 의한 조세로부터 면제된다."라고 규정하면서, 제9조 제1항 및 제3항에서 고정사업장의 의미와 그 고정사업장에서 제외되는 장소들에 관하여 위 법인세법 규정과 유사하게 규정하고 있다.

이러한 규정 문언과 체계 및 그 취지 등에 비추어 보면, 국내에 외국법인의 고정사업장이 존재한다고 보기 위해서는 외국법인이 처분 또는 사용권한을 갖는 국내의 건물, 시설 또는 장치 등의 사업상 고정된 장소를 통하여 외국법인의 직원이나 그 지시를 받는 사람이 예비적이거나 보조적인 사업활동이 아닌 본질적이고 중요한 사업활동을 수행하는 경우여야 하고, 이때 본질적이고 중요한 사업활동에 해당하는지 여부는 그 사업활동의 성격과 규모, 전체 사업활동에서 차지하는 비중과 역할 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2009두19229, 19236 판결 참조).

나. 원심은 제1심판결 이유를 인용하여 판시와 같은 사실을 인정한 다음, ① 론스타

펀드의 수익창출과정 중 투자자들로부터 자금을 모집하고, 외환은행 등 주식에 대한 투자를 결정하며, 이후 자산을 매각하여 투자금을 회수하는 데 대한 주요한 결정은 모두 원고 허드코파트너스를 제외한 나머지 원고들의 무한책임사원인 론스타파트너스 포 [Lone Star Partners IV(Bermuda), 이하 'LSP'라 한다] 또는 론스타 글로벌 어퀴지션 리미티드(Lone Star Global Acquisitions, Ltd, 이하 'LSGA'라 한다)를 통하여 미국에서 이루어진 점, ② 론스타펀드가 수익창출을 위하여 부실기업을 인수하고 그 경영에 개입하는 과정에서 소외 2, 소외 3, 소외 4 등이 상당 부분 개입하였지만, 이들의 역할은 LSP와 법적으로 별개 법인인 론스타 어드바이저스 코리아(Lone Star Advisors Korea, 이하 'LSAK'라 한다) 또는 허드슨 어드바이저스 코리아(Hudson Advisors Korea, 이하 'HAK'라 한다)의 대표이사나 임원 자격으로 이루어진 것으로 보이고, LSAK나 HAK가 론스타펀드와 밀접한 관계가 있고 실질적으로 소외 1에 의하여 지배되고 있더라도, 그러한 사정만으로 론스타펀드와 별개 법인격을 갖는 실체임을 부인하기는 어려운 점, ③ 소외 2 등이 외환은행의 경영에 관여하고, 외환카드 주식회사와의 합병비용을 줄이기 위하여 주가조작까지 하였으나, 이러한 사정만으로는 곧바로 론스타펀드의 대리인이나 유한책임사원의 지위에서 이루어진 것이라고 단정하기 어렵고, 더욱이 이들은 외환은행 등 주식의 매각과정에는 전혀 관여하지 아니한 점, ④ LSAK와 HAK의 설립목적이나 활동 내용에 비추어 소외 2 등이 외환은행 등의 인수 및 경영에 관여한 활동은 LSP나 LSGA가 투자 여부를 결정하기 위한 사전적, 예비적 활동 또는 자산을 관리하며 그 처분시점을 결정하는 데 도움을 주기 위한 보조적 활동으로 볼 수 있는 점 등을 종합하여 보면, 원고들이 국내에 고정사업장을 가지고 있다고 보기는 어렵다고 판단하였다.

다. 앞서 본 규정과 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 외국법인의 고정사업장 인정요건 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

3. 상고이유 제3점에 관하여

가. 구 법인세법 제94조 제3항은 '외국법인이 국내사업장을 가지고 있지 아니한 경우에도 국내에 자기를 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자를 두고 사업을 영위하는 경우에는 그 자의 사업장 소재지에 국내사업장을 둔 것으로 본다'고 규정하고 있고, 한·미 조세조약 제9조 제4항에서도 종속대리인을 통한 간주고정사업장에 관하여 위 법인세법 규정과 유사하게 규정하고 있다.

이처럼 외국법인이 종속대리인을 통하여 국내에 고정사업장을 가지고 있다고 하기 위해서는, 대리인이 국내에서 상시로 외국법인 명의의 계약체결권을 행사하여야 하고, 그 권한도 예비적이거나 보조적인 것을 넘어 사업활동에 본질적이고 중요한 것이어야 한다.

나. 원심은 제1심판결 이유를 인용하여 판시와 같은 사실을 인정한 다음, 소외 2가 론스타펀드 IV의 국내 관리자였고, 소외 2와 소외 3 등이 론스타펀드 IV로부터 극동건설 등의 인수과정에서 협상하고 계약서에 서명할 권한 등을 위임받아 행사하였더라도, 이와 같은 행위는 LSP와 법적으로 별개 법인으로서 LSGA 등과 업무수탁계약을 체결한 LSAK, HAK의 대표이사나 임원 자격에서 한 것으로 보이고, 달리 이들이 원고들의 대리인으로서 국내에서 원고들을 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하였음을 인정할 만한 증거가 없으므로, 이들의 사업장 소재지에 원고들의 국내 고정사업장이 있는 것으로 간주할 수 없다고 판단하였다.

다. 앞서 본 규정과 관련 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 외국법인의 간주고정사업장의 요건 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다. 한편 피고는 상고이유에서 소외 2와 소외 3 등 대신에 LSAK와 HAK가 원고들의 종속대리인이라는 취지로도 주장하고 있으나, 이는 상고심에 이르러 비로소 제기된 주장에 불과할 뿐만 아니라, 나아가 기록에 비추어 살펴보더라도 LSAK와 HAK가 원고들 명의의 계약체결권을 국내에서 상시적으로 행사하는 종속대리인에 해당한다고 볼 수 없다.

4. 결론

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

재판장 대법관 김용덕

 대법관 김 신

주 심 대법관 박상옥

 대법관 박정화