

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2019두58445 법인세경정거부처분취소  
원고, 피상고인 한신가이아 주식회사  
원고보조참가인 원고보조참가인  
소송대리인 법무법인(유한) 케이앤씨  
담당변호사 이동형 외 1인  
피고, 상고인 용인세무서장  
소송대리인 정부법무공단  
담당변호사 조철호 외 3인  
원 심 판 결 서울고등법원 2019. 10. 16. 선고 2019누33509 판결  
판 결 선 고 2023. 11. 30.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 다음 제출된 상고이유보충서 기재는 상고이유

를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 원심판결 이유와 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 원고보조참가인(이하 '참가인'이라 한다)은 자신 소유의 남양주시 (주소 1 생략) 일대 104필지(이하 '이 사건 각 토지'라 한다)에 문화예술관광단지를 조성하는 사업(이하 '이 사건 사업'이라 한다)을 하기 위해 2009. 5. 11. 자신이 1인 주주이자 대표이사 로 있던 소외 1 회사에 이 사건 각 토지를 500억 원에 매도하고, 소외 1 회사는 매수 자금 조달을 위하여 주식회사 부림상호저축은행(이하 '부림'이라 한다) 등 4개의 상호 저축은행(이하 '대주단'이라 한다)으로부터 140억 원을 대출받았다. 참가인은 위 대출금 채무를 담보하기 위해 2009. 5. 18. 주식회사 하나다올신탁(이하 '하나다올신탁'이라 한다)과 우선수익자를 대주단, 수익자 겸 채무자를 소외 1 회사로 하여 이 사건 각 토지 중 원심판결 별지 1 목록 기재 각 토지 및 (주소 2 생략) 지상 건물(이하 '제1토지 등'이라 한다)에 관한 부동산담보신탁계약과 원심판결 별지 2 목록 기재 각 토지에 관한 부동산담보신탁예약(이하 통틀어 '이 사건 신탁계약'이라 한다)을 체결하였고, 같은 날 하나다올신탁에게 제1토지 등에 관하여 신탁을 원인으로 한 소유권이전등기를 마쳐주었다.

나. 참가인 및 소외 1 회사(이하 '참가인 측'이라 한다)는 2010. 2.~3.경 소외 2 회사 및 소외 3 회사 (이하 소외 2 회사를 포함하여 '소외 2 회사 측'이라 한다)와 이 사건 사업을 공동으로 진행하기로 하는 합작투자계약(이하 '이 사건 합작투자계약'이라 한다)을 체결하였다. 그 계약의 주된 내용은 '참가인 측과 소외 2 회사 측이 특수목적 법인(원고)을 설립하되, 참가인 측은 그 특수목적법인에 이 사건 각 토지를 투자하고 소외 2 회사 측은 참가인 측에게 255억 원을 지급하며, 특수목적법인의 지분을 참가인

49%, 소외 2 회사 측 51%의 비율로 나누기로 하는 것'이었다. 소외 2 회사 측은 이 사건 합작투자계약에 따라 참가인에게 계약금 및 1차 중도금으로 합계 55억 원을 지급하였다. 참가인 측과 소외 2 회사 측은 2010. 3. 11. 원고를 설립하였으나, 토지거래허가 제한 등으로 이 사건 각 토지의 소유권을 즉시 이전하는 것이 곤란하였다.

다. 이에 참가인 측, 소외 2 회사 측 및 원고는 2010. 3. 26. 참가인 측이 시가 500억 원인 이 사건 각 토지를 원고에게 시가의 51%에 해당하는 255억 원(계약금 30억 원, 1차 중도금 25억 원, 2차 중도금 140억 원, 잔금 60억 원)에 매도하되, 그 매매대금의 지급을 위해 소외 2 회사 측이 원고에게 255억 원의 자금을 대여하였다가 향후 이 사건 각 토지에 관하여 원고 앞으로 소유권이전등기를 마치면 그 대여금 채권을 출자전환하기로 하고, 이 사건 신탁계약의 채무자 겸 수익자를 원고로 변경하기로 하는 등의 계약(이하 '이 사건 계약'이라 한다)을 체결하였다.

라. 원고는 참가인 측의 소외 2 회사 측에 대한 합작투자계약 관련 지급금 55억 원의 반환채무를 인수함으로써 이 사건 계약상 계약금 및 1차 중도금의 지급을 갈음하였고, 소외 1 회사의 대주단에 대한 채무 140억 원을 인수함으로써 2차 중도금의 지급을 갈음하였다. 원고는 소외 2 회사로부터 40억 원을 차용하고 부림으로부터 소외 2 회사의 연대보증 하에 100억 원을 대출받아, 위와 같이 인수한 대주단에 대한 140억 원의 채무를 변제하였다. 참가인 측은 이 사건 계약에서 약정한 대로 2010. 3. 31. 하나다올 신탁과 이 사건 신탁계약 변경계약을 체결하여 이 사건 신탁계약상 채무자 겸 수익자를 원고로, 1순위 우선수익자를 부림으로, 2순위 우선수익자를 소외 2 회사로 각 변경해 주었다.

마. 그 후 참가인 측과 소외 2 회사 측 사이에 다툼이 발생하였고, 이에 참가인은

2011. 1. 28.경 원고와 소외 2 회사 측에게 이 사건 계약을 해제한다고 통지하였으며, 원고 역시 2011. 3. 23.경 참가인에게 이 사건 계약을 해제한다고 통지하였다.

바. 부림은 원고가 대출금 이자를 지급하지 않아 기한이익을 상실하였음을 이유로 2011. 4. 1. 소외 2 회사 등에게 대출원리금의 상환을 최고하였고, 소외 2 회사는 같은 날 위 대출원리금 전액을 대위변제한 후 2011. 4. 6. 하나다올신탁에게 제1토지 등에 관한 공매처분을 요청하였다. 이에 진행된 공매절차에서 제1토지 등은 2011. 6. 21. 37,256,600,000원에 매각되었다. 원고는 2011. 8. 24.부터 2011. 9. 9.까지 이 사건 신탁계약상 수익자의 지위에서 위 매각대금 중 우선수익금액의 변제에 충당하고 남은 12,739,557,499원을 수령하였고, 그중 12,721,804,638원(이하 '이 사건 수령금'이라 한다)을 익금에 산입하여 2011 사업연도 법인세를 신고·납부하였다.

사. 원고는 이 사건 수령금이 익금에 산입되어서는 안 된다고 주장하면서 2011 사업연도 법인세의 감액을 구하는 경정청구를 하였으나, 피고는 2017. 5. 15. 이를 거부하였다(이하 '이 사건 거부처분'이라 한다).

아. 원고와 참가인 사이에서 이 사건 계약의 해제를 둘러싸고 다음과 같은 선행소송이 있었다.(이하 통틀어 '관련 선행소송'이라 한다).

1) 원고는 2011. 5. 4. '이 사건 계약이 원고의 해제통지로 인하여 해제되었으므로, 참가인은 위약금을 지급할 의무가 있다'고 주장하면서 참가인을 상대로 서울중앙지방법원에 위약금 등 청구소송(2011가합44387)을 제기하였다. 위 사건의 항소심(서울고등법원 2012나104962)은 2013. 6. 26. '이 사건 계약의 채무불이행 책임은 원고가 아닌 참가인에게 있고, 원고의 해제통지로 인하여 이 사건 계약이 해제되었다'고 보아 원고의 청구를 일부 인용하는 판결을 선고하였고, 그 판결은 2015. 10. 29. 확정되었다.

2) 참가인은 제1토지 등이 매각되자 2011. 6. 30. '이 사건 계약이 참가인의 해제 통지로 인하여 해제되었으므로, 원고는 그 원상회복으로 이 사건 수령금을 반환할 의무가 있다'고 주장하면서 원고를 상대로 서울중앙지방법원에 부당이득반환 등 청구소송(2011가합66653)을 제기하였다. 위 소송에서 원고는 그 반환의무의 존부를 다투었고, 위 법원은 2013. 5. 24. 참가인의 청구를 기각하는 판결을 선고하였으며, 그 판결은 2013. 12. 7. 확정되었다.

자. 원심은, 이 사건 계약의 실질이 원고가 참가인으로부터 이 사건 각 토지의 49% 지분을 현물출자 받고, 나머지 51% 지분을 소외 2 회사 측이 출연한 자금으로 매수하는 것이라고 보았다. 그에 따라 이 사건 수령금 중 49%는 현물출자 예정 자산의 변형물로서 법인세법 제15조 제1항에 따라 익금에서 제외되어야 하고, 나머지 51%는 매매 목적물의 변형물로서 이 사건 계약의 해제에 따라 참가인에게 반환되어야 할 것이어서 역시 익금에 산입할 수 없다는 이유로, 이 사건 거부처분이 위법하다고 판단하였다.

2. 그러나 원심의 판단은 다음과 같은 이유로 수긍할 수 없다.

가. 앞서 본 바와 같이 이 사건 수령금은 수탁자인 하나다올신탁이 수령한 매각대금 중 이 사건 신탁계약에 따라 우선수익자의 채권 등에 순차로 변제하고 남은 잔여액을 수익자인 원고가 지급받은 것이다. 그렇다면 이 사건 수령금은 특별한 사정이 없는 한 원고에게 현실로 귀속되어 원고의 순자산을 증가시키는 수익에 해당하므로, 그 귀속 사업연도인 2011 사업연도의 익금에 산입되어야 한다.

나. 먼저 이 사건 수령금 중 49%에 대한 원심 판단에 관하여 본다.

법인세법 제15조 제1항(이하 '이 사건 조항'이라 한다)은 법인의 순자산을 증가시키는 거래라고 하더라도 "자본 또는 출자의 납입"은 익금에서 제외된다고 정하고 있다.

이 사건 조항의 입법 취지 및 문언의 내용, "자본 또는 출자의 납입"의 의미에 대하여 법인세법이 별도의 정의 규정을 두고 있지 않은 이상 특별한 사정이 없는 한 상법상 의미와 동일하게 해석하는 것이 법적안정성이나 조세법률주의가 요구하는 엄격해석의 원칙에 부합하는 점 등을 종합하면, 이 사건 조항의 "자본 또는 출자의 납입"은 상법상 회사 설립 또는 설립 후 신주 발행 시 이루어지는 납입행위(상법 제295조 제1항, 제303조, 제305조 제1항, 제421조 제1항 등)만을 가리킨다고 보아야 한다.

앞서 본 사실관계를 위 법리에 비추어 보면, 설령 참가인이 장래 원고에게 이 사건 각 토지를 현물출자하겠다는 취지에서 이 사건 계약을 체결하였고, 이 사건 수령금이 이 사건 각 토지의 일부인 제1토지 등의 매각대금에서 유래한 것이라고 하더라도, 원고가 상법상 회사 설립 또는 설립 후 신주 발행 시 이루어지는 현물출자의 이행으로 이 사건 수령금을 지급받지 않은 이상, 이를 익금에서 제외되는 "자본 또는 출자의 납입"에 해당한다고 볼 수 없다.

그런데도 원심은 법인세법 제15조 제1항의 "자본 또는 출자의 납입"에 상법상 납입 행위뿐만 아니라 그에 해당하지 않더라도 출자의 납입에 준하는 경우까지 널리 포함된다는 전제에서, 단지 장래 현물출자를 예정하였다가 다른 경위로 출자절차를 거치지 못한 채 변형되어 법인에 귀속된 금전도 출자의 납입에 준하여 익금에서 제외되어야 한다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 법인세법 제15조 제1항의 자본 또는 출자의 납입의 해석에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 피고의 상고이유 주장은 이유 있다.

다. 다음으로 이 사건 수령금 중 51%에 대한 원심 판단에 관하여 본다.

1) 과세소득은 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배·관리하면서 이를 향수

하고 있어 담세력이 있다고 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법·유효하여야 하는 것은 아니다(대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결 등 참조).

2) 앞서 본 사실관계를 위 법리에 비추어 보면, 이 사건 계약이 해제되어 비록 사법상으로는 원고에게 이 사건 수령금을 수령·보유할 법률상 권원이 없었다고 볼 여지가 있더라도, 그와 같이 현실로 수령한 이 사건 수령금을 참가인에게 반환하지 않은 채 계속 보유해 온 이상, 원고는 이 사건 수령금 상당의 이득을 지배·관리하면서 이를 향수하고 있다고 할 것이므로 원고에게 그와 관련한 담세력을 인정할 수 있다.

3) 그런데도 원심은 이와 달리 판시와 같은 이유만으로 이 사건 수령금 중 51%가 참가인에게 반환되어야 할 것이어서 익금에 산입할 수 없다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 법인세법상 손익의 귀속에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 피고의 상고이유 주장은 이유 있다.

### 3. 결론

그러므로 원심판결을 파기하고 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장            대법관            안철상

                  대법관            노정희

주 심      대법관      이흥구

            대법관      오석준