

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2023두38295 법인세부과처분취소

원고, 상고인 ○○○ 주식회사

소송대리인 변호사 김희철 외 2인

피고, 피상고인 잠실세무서장

소송대리인 법무법인 남산

담당변호사 이창 외 1인

원심판결 서울고등법원 2023. 2. 10. 선고 2022누45199 판결

판결선고 2026. 1. 8.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 원고가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 상고이유보충서의 기재는 상고이유를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거 등에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 관계 회사들의 지분 보유 및 거래 구조 등

원고는 1976. 3. 16. 설립되어 화학제품의 제조·판매업 등을 영위하는 유가증권시장 상장법인이다. 원고는 2010. 11.경부터 2011. 2.경까지 약 1조 5,051억 원을 투자하여 말레이시아 쿠알라룸푸르에 위치한 △△△ 에스디엔. 비에이치디.[(영문회사명 1 생략), 2005년경 말레이시아 주식시장에 상장된 법인, 이하 '소외 1 회사'라 한다]의 지분 100%를 매수하였다.

소외 1 회사는 원고에게 인수될 당시 이미 18개의 자회사를 두고 있는 지주회사였는데, 1986년경 석유화학제품 제조법인인 □□□ 에스디엔. 비에이치디.[(영문회사명 2 생략), 이하 '소외 2 회사'라 한다]를, 1988. 4. 27.경 석유화학제품 판매법인인 ◇◇◇ 에스디엔. 비에이치디.[(영문회사명 3 생략), 이하 '소외 3 회사'라 한다]를 각 말레이시아에 설립하여 그 의결권 있는 주식 지분 100%를 모두 보유하고 있었다. 소외 3 회사는 소외 2 회사로부터 석유화학제품을 매입하여 말레이시아 외부의 제3국으로 수출하는 도매업을 영위하여 왔다.

나. 소외 3 회사에 대한 조세특례제도 적용

소외 3 회사는 석유화학제품의 수출기업으로서 2006년경 말레이시아 정부로부터 국제조달센터(International Procurement Center)로 지정되어 2007년부터 10년간 도매업 소득에 대한 과세를 면제받게 되었다.

다. 유보소득 배당간주 규정 적용에 따른 법인세 부과처분

서울지방국세청장은 2017. 10. 30.부터 2018. 4. 27.까지 원고에 대한 세무조사를 실시한 결과, 소외 3 회사가 위와 같은 조세특례에 따라 2007년부터 10년간 말레이시아 세법에 따라 부담한 세액이 실제발생소득의 15%에 미달하게 되어, 원고가 구 「국제조세조정법에 관한 법률」(2019. 12. 31. 법률 제16843호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 국제조세조정법'이라 한다) 제17조 제1항에서 정한 특정외국법인의 유보소득 배당간주 규정의 적용대상이 된다는 등의 이유로 관련 과세자료를 피고에게 통보하였다.

이에 피고는 소외 3 회사의 배당 가능한 유보소득 합계 180,420,920,864원을 원고가 배당받은 것으로 간주하여 원고의 2013~2016 사업연도 익금에 산입하고, 그 밖에 원고와 소외 2 회사 사이의 기술이전에 따른 대가의 정상가격 조정, 원고의 고문인 소외 4의 인건비 손금불산입 등을 사유로 하여 합계 약 2,330억 3,400만 원 상당을 익금 산입 및 손금불산입한 후, 2019. 1. 15. 원고에 대하여 2013 사업연도 법인세 20,338,786,590원(가산세 포함, 이하 같다), 2014 사업연도 법인세 16,803,541,450원, 2015 사업연도 법인세 25,442,673,060원, 2016 사업연도 법인세 13,774,353,480원을 각 경정 · 고지하였다.

라. 전심절차 경유 등

원고는 2019. 3. 8. 조세심판원에 위 법인세 부과처분의 취소를 구하는 심판청구를 하였고, 조세심판원은 2021. 3. 16. '기술이전에 따른 정상가격 조정액 부분을 익금산입액에서 제외하여 과세표준 및 세액을 경정하고, 나머지 심판청구는 기각한다'는 결정을 하였다. 이에 원고는, 위 법인세 부과처분 중 소외 3 회사의 유보소득 배당간주 규정 적용에 따른 부과처분 중 일부(이하 '이 사건 처분'이라 한다)에 대하여, 구 국제조세조정법 제17조 제1항의 '부담세액'이 해당 기준을 초과한다거나 소외 3 회사 관련 특수

관계 성립 여부에 관한 착오가 존재한다는 등의 이유로, 그 취소를 구하는 이 사건 소를 제기하였다.

2. 구 국제조세조정법 제17조 제1항의 '부담세액'에 관하여(제2 상고이유)

가. 관련 규정 및 법리

1) 구 국제조세조정법 제17조 제1항은, 법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수관계가 있는 법인(이하 '특정외국법인'이라 한다)의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 본다고 규정하고, 같은 조 제4항은 제1항을 적용할 때 실제발생소득의 범위 등 필요한 사항은 대통령령으로 정하도록 규정하고 있다. 그리고 구 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」(2017. 2. 7. 대통령령 제23837호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 국제조세조정법 시행령'이라 한다) 제29조 제1항은, 구 국제조세조정법 제17조 제1항에 따른 법인의 실제발생소득의 범위는 해당 법인의 본점 또는 주사무소가 있는 국가 또는 지역(이하 '거주지국'이라 한다)에서 재무제표 작성 시에 일반적으로 인정되는 회계원칙에 따라 산출한 법인세 차감 전 당기순이익을 말하되, 해당 거주지국에서 일반적으로 인정되는 회계원칙이 우리나라의 기업회계기준과 현저히 다른 경우에는 우리나라의 기업회계기준을 적용하여 산출한 재무제표상의 법인세 차감 전 당기순이익을 실제발생소득으로 보도록 규정하고 있다. 같은 조 제2항은, '제1항에 따른 법인세 차감 전 당기순이익은 외국법인의 거주지국 세법에 따라 산출된 법인 소득에 대한 조세 및 이에 부수되는 조세에 의하여 부담되는 금액을 빼기 전의 순이익을 말한다'고 규정하고 있다. 나아가 앞서 본 구 국제조세조정법 제17조 제4항을 위임의 근거

로 하는 구 국제조세조정법 시행령 제30조는, 구 국제조세조정법 제17조 제1항에 따른 법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역은 해당 거주지국의 세법에 따라 그 법인의 해당 사업연도를 포함한 최근 3사업연도의 법인세 차감 전 당기순이익의 합계에 대한 조세의 합계가 그 법인의 최근 3사업연도의 법인세 차감 전 당기순이익의 합계의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역으로 한다고 정하면서, 이 경우 실제로 부담한 세액은 해당 법인의 실제발생소득에 대하여 해당 거주지국 외의 국가에서 납부한 세액을 포함한다고 규정하고 있다.

2) 한편 2019. 12. 31. 법률 제16843호로 개정된 「국제조세조정에 관한 법률」 제17조 제1항은 기존의 '법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역'이라는 문구를 '법인의 실제부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역'으로 변경하였다. 현행 「국제조세조정에 관한 법률」 제27조 제1항 제1호 또한 해당 법인의 실제부담세액이 일정 금액 이하일 것을 유보소득 배당간주 규정의 적용 요건으로 명시하고 있다.

3) 특정외국법인에 대한 유보소득 배당간주 세제는 내국인이 조세부담이 낮은 국가 또는 지역에 소재한 자회사 등에 소득을 유보하는 방법으로 조세를 회피하는 행위에 대응하기 위해 마련된 제도이다.

4) 이러한 사정들을 고려하면, 위와 같은 '실제발생소득'에 대응하는 구 국제조세조정법 제17조 제1항에서의 '부담세액'은 법인 소득에 대하여 기본세율만이 적용될 것을 전제로 한 개념이 아니라, 해당 외국법인이 실제로 부담하는 세액을 의미한다고 보아야 한다. 구 국제조세조정법 시행령 제30조 역시 같은 전제에서 '실제로 부담한 세액'을 기준으로 특정외국법인을 판정하여야 함을 명확히 하고 있기도 하다.

5) 따라서 구 국제조세조정법 제17조 제1항이 법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인을 특정외국법인으로 규정한 것은, 기본세율뿐만 아니라 특례규정 등까지 모두 반영하여 해당 외국법인이 실제로 부담하는 세액을 기준으로 특정외국법인에 해당하는지 여부를 판단하여야 한다는 의미로 해석함이 타당하다.

나. 판단

원심은 판시와 같은 이유로, 소외 3 회사가 특정외국법인인지 여부를 결정할 때 말레이시아의 기본세율에만 의할 것이 아니라 소외 3 회사에 적용되는 특례규정 등을 모두 감안하여 산정한 실제 부담세액을 기준으로 삼아야 함을 전제로, 소외 3 회사가 2013~2016 사업연도에 실제로 부담한 세액이 실제발생소득의 15% 미만이었으므로, 소외 3 회사는 구 국제조세조정법 제17조 제1항에서 정한 특정외국법인에 해당한다고 판단하였다.

원심판결 이유를 위 관련 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 구 국제조세조정법 제17조 제1항의 '부담세액'의 의미 및 특정외국법인의 판정 기준에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

3. 구 국제조세조정법 시행령 제35조 제2항 제2호 후문의 해석에 관하여(제1 상고이유)

가. 관련 규정 및 법리

1) 특정외국법인의 유보소득 배당간주 규정인 구 국제조세조정법 제17조는, 제1항에서 '특정외국법인의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 본다'고 규정하고, 제2항에서 '제1항을 적용받는

내국인의 범위는 특정외국법인의 각 사업연도 말 현재 발행주식의 총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 직접 또는 간접으로 보유한 자로 한다'고 규정하고 있다. 이는 일정 요건하에 내국인이 조세피난처에 소재한 특정외국법인에 배당 가능한 소득을 유보한 경우, 실제 이를 배당하지 않더라도 그 내국인에게 귀속될 금액이 배당된 것으로 보고 소득세나 법인세를 과세하도록 정하고 있는 것이다. 그런데 구 국제조세조정법 제18조 제1항 본문은 '제17조 제1항의 국가 또는 지역에 사업을 위하여 필요한 사무소, 점포, 공장 등의 고정된 시설을 가지고 있고, 그 법인이 스스로 사업을 관리하거나 지배 또는 운영을 하며, 그 국가 또는 지역에서 주로 사업을 하는 경우에는 제17조를 적용하지 아니한다'고 규정함으로써, 고정된 시설을 가지고 실질적으로 현지에서 사업을 영위하는 특정외국법인에 대해서는 유보소득 배당간주 규정의 적용을 배제하고 있다. 그러면서도 구 국제조세조정법 제18조 제1항 단서 제1호에서는 '도매업, 금융 및 보험업, 부동산업 및 임대업, 전문, 과학 및 기술 서비스업(건축기술, 엔지니어링 및 관련 기술서비스업은 제외한다), 사업시설관리 및 사업지원서비스업을 하는 특정외국법인으로서 대통령령으로 정하는 요건에 해당하는 법인의 경우에는 그러하지 아니하다'고 규정하고 있다. 이는 상대적으로 손쉽게 소득을 조세피난처의 특정외국법인에 이전할 수 있는 업종에 대해서는 일정 요건을 충족하는 경우, 유보소득 배당간주 규정 적용 배제의 예외 사유로 정하여 다시 유보소득 배당간주 규정을 적용하려는 것이다.

2) 이러한 유보소득 배당간주 규정의 재적용과 관련하여, 구 국제조세조정법 시행령 제35조 제2항은, 구 국제조세조정법 제18조 제1항 단서 제1호에서 위임한 요건 중 하나로, '구 국제조세조정법 제18조 제1항 제1호에서 열거하는 업종에서 발생한 수입 금액의 합계 또는 매입원가의 합계 중 특수관계인과 거래한 금액이 이들 업종에서 발

생한 총수입금액 또는 총매입원가의 합계의 100분의 50을 초과할 것'(제2호)을 들고 있다. 그러면서 구 국제조세조정법 시행령 제35조 제2항 제2호 후문(이하 '이 사건 후문 조항'이라 한다)에서 '이 경우 특수관계에 관하여 제2조를 적용할 때에는 "내국법인"은 "특정외국법인"으로 본다'고 규정하고 있다.

위와 같은 특수관계에 관하여 구 국제조세조정법 제2조 제1항 제8호는 각 목에 해당하는 관계를 특수관계로 규정하면서 그 세부기준은 대통령령으로 정하도록 위임하고 있는데, 그 나목은 '제3자가 거래 당사자 양쪽의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 양쪽 간의 관계'로 정하고 있다. 그 위임에 따라 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 제3호는 '내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 자가 제3의 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 그 내국법인 또는 국내사업장과 제3의 외국법인(그 외국법인의 국내사업장을 포함한다)의 관계'를 구 국제조세조정법 제2조 제1항 제8호에 따른 특수관계 중 하나로 규정하고 있다.

이상과 같은 규정들의 문언을 종합하면, 이 사건 후문 조항에 따른 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 제3호의 특수관계는 기본적으로 특정외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 자가 제3의 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 그 특정외국법인과 제3의 외국법인의 관계를 의미하게 된다.

3) 이와 같이 유보소득 배당간주 규정의 재적용 사유를 정하고 있는 구 국제조세조정법 제18조 제1항 단서 제1호와 관련하여 구 국제조세조정법 시행령 제35조 제2항

제2호의 특수관계 요건의 충족 여부를 판단할 때에는, 이 사건 후문 조항의 법문에 충실히 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 각 호에 규정된 '내국법인'만을 '특정외국법인'으로 치환하는 방식으로 해석하여야 한다. 구체적인 이유는 다음과 같다.

가) 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않는다(대법원 2009. 8. 20. 선고 2008두11372 판결 등 참조). 이 사건 후문 조항은 그 법 문언 자체에서 유보소득 배당간주의 재적용 요건으로, 특수관계에 관하여 제2조를 적용할 때에는 '내국법인'은 '특정외국법인'으로 본다고 규정함으로써, 치환되어야 할 부분을 한정하고 있다. 그러므로 특별한 사정이 없는 한, 원고의 주장과 같이 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 각 호의 나머지 부분까지 모두 특정외국법인의 관점으로 치환하여 해석하는 것은 이 사건 후문 조항의 문언을 넘어서는 유추해석 및 확장해석으로서 허용되지 않는다.

나) 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 제3호는, 제3자가 직접 또는 간접으로 소유하는 의결권 있는 주식 비율을 기준으로 이러한 제3자와 관련된 내국법인 또는 국내사업장과 제3의 외국법인(그 외국법인의 국내사업장을 포함한다) 간의 특수관계 해당 여부를 규율하기 위한 세부기준이다. 이 사건 후문 조항에 따라 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 제3호의 '내국법인' 부분을 '특정외국법인'으로 치환하더라도, '제3의 외국법인'을 반드시 특정외국법인 소재 국가를 기준으로 그 외의 국가에 소재한 법인으로 해석하여야 하는 것은 아니다. 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 제3호에서의 '제3의 외국법인'이란 기본적으로 그 법문 중의 '내국법인' 및 '국내사업장'을 두고 있는 외국법인'과 구별되는 '다른 외국법인'을 지칭하기 위한 용어이다. 그리고 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것) 제1조 제3호에서도 '외국

'법인'이란 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 단체로서 대통령령으로 정하는 기준에 해당하는 법인을 말한다고 규정하고 있고, 구 국제조세조정법령에서도 '외국법인'이라는 용어를 원칙적으로 우리나라가 아닌 외국에 본점 또는 주사무소가 위치한 법인의 의미로 사용하고 있을 뿐이다. 이 사건 후문 조항이 '외국법인'에 관한 법인세법 규정 등의 예외를 설정하고 있다고 볼 만한 문언이나 문맥상 근거를 발견하기 어렵다. 유독 이 사건 후문 조항을 매개로 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 각 호를 적용할 때에만, 특정외국법인이 소재한 국가와 동일한 국가에 소재하는 법인이 '제3의 외국법인'에서 일률적으로 배제되어야 한다고 볼 수도 없다.

다) 이 사건 후문 조항은 특정외국법인을 기준으로 한 특수관계의 범위를 명확히 하기 위하여 구 국제조세조정법 시행령이 2010. 12. 30. 대통령령 제22574호로 개정될 때 제35조 제1항 제2호 후문으로 신설되었다가 2012. 2. 2. 대통령령 제23600호로 개정되면서 조문 위치가 변동된 것이다.

당초 국제조세조정법령에는 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 각 호와 같이 오직 내국법인을 기준으로 하였을 때 특수관계인에 해당하는지 여부의 기준이 마련되었을 뿐, 특정외국법인을 기준으로 바라보았을 때의 특수관계 요건에 대해서는 별도로 정함이 없었다. 그러다가 2006. 5. 24. 법률 제7956호로 개정된 「국제조세조정에 관한 법률」에서 특정외국법인 유보소득 배당간주의 배제 규정으로서 제18조 제4항이 신설되어, 같은 조 제1항 제1호에 해당하는 도매업을 영위하는 특정외국법인이 동일지역에 있는 제조업을 영위하는 특수관계자로부터 매입 등 대통령령이 정하는 요건을 충족하는 경우에는 같은 법 제17조의 특정외국법인 유보소득 배당간주 규정을 적용하지 아니한다는 규정이 도입되었다. 그에 따라 2006. 8. 24. 대통령령 제19650호로 개정된 「

국제조세조정에 관한 법률 시행령」은 제36조의2를 신설하여, 「국제조세조정에 관한 법률」 제18조 제4항에서 '동일지역에 있는 제조업을 영위하는 특수관계자로부터 매입 등 대통령령이 정하는 요건을 충족한 경우'라 함은, 재정경제부령이 정하는 동일한 지역 또는 국가(이하 '동일지역등'이라 한다)에 소재하는 제조업을 영위하는 특수관계가 있는 자로부터 매입한 금액이 총매입원가의 100분의 50을 초과할 것(제1호) 및 동일지역 등에 소재하는 특수관계가 없는 자에게 판매한 금액이 총매출액의 100분의 50을 초과할 것(제2호)의 요건을 모두 갖춘 경우를 말한다고 규정하였다. 그리고 이 사건 후문 조항의 신설에 앞서 2007. 12. 31. 대통령령 제20494호로 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」이 개정되면서 제36조의2 후문에 이 사건 후문 조항과 같은 취지에서 같은 내용의 규정이 도입되었다. 그 위임 규정인 구 국제조세조정법 제18조 제4항 등의 문언에 비추어 볼 때, 구 국제조세조정법 시행령 제36조의2 후문이 적용되는 국면에서는 같은 국가 등에 소재한 외국법인들 사이에서도 특수관계가 성립할 수 있음이 분명하다. 이 사건 후문 조항과 구 국제조세조정법 시행령 제36조의2 후문은 모두 특정외국법인의 유보소득 배당간주 제도를 구성하는 세부 규정으로서, 위와 같은 취지와 경과, 조문 체계를 고려할 때 양자는 특별한 사정이 없는 한 동일한 의미로 해석되어야 한다.

라) 특수관계의 범위를 어떻게 정할지는 입법 정책의 문제이다. 설령 문언에 따라 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 각 호의 '내국법인'만을 '특정외국법인'으로 치환할 경우, 구 국제조세조정법 제18조 제1항 단서 제1호 등을 적용할 때, 특정외국법인과 내국법인 사이에 특수관계가 성립할 여지가 없게 되는 결과에 이르더라도 달리 보기는 어렵다.

4) 그러므로 구 국제조세조정법 제18조 제1항 단서 제1호 및 구 국제조세조정법 시행령 제35조 제2항 제2호, 제2조 제1항 제3호가 적용되는 경우, 특정외국법인과 동일한 국가에 소재한 외국법인일지라도 해당 특정외국법인과 특수관계에 있는 '제3의 외국법인'에 해당한다.

나. 판단

원심은 판시와 같은 이유로, 특정외국법인에 해당하는 소외 3 회사의 의결권 있는 주식 지분 100%를 보유하고 있는 소외 1 회사가, 소외 3 회사와 동일하게 말레이시아에 소재한 소외 2 회사의 의결권 있는 주식 지분 100%를 보유하고 있어 소외 3 회사와 소외 2 회사가 서로 특수관계에 있으므로, 구 국제조세조정법 제18조 제1항 단서 제1호 및 구 국제조세조정법 시행령 제35조 제2항 제2호의 요건이 충족된 이상, 유보 소득 배당간주에 관한 구 국제조세조정법 제17조에 근거하여 이루어진 이 사건 처분은 적법하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 앞서 본 관련 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 이 사건 후문 조항의 해석 및 구 국제조세조정법 시행령 제2조 제1항 제3호에 따른 특수관계 성립 범위에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

4. 결론

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

재판장 대법관 마용주

대법관 노태악

주 심 대법관 신숙희