

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2025두34726 종합소득세부과처분취소  
원고, 피상고인 원고 1 외 2인  
원고들 소송대리인 법무법인 두현  
담당변호사 김수경 외 2인  
피고, 상고인 제주세무서장  
원 심 판 결 광주고등법원 2025. 7. 9. 선고 (제주)2024누1650 판결  
판 결 선 고 2026. 2. 12.

주 문

상고를 모두 기각한다.  
상고비용은 피고가 부담한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 사안의 개요

가. 소외 1 회사는 국내외 자회사 지배 등을 주요 사업으로 하는 법인으로, 2009. 3.

24. 본점 소재지를 서울에서 제주도로 이전하였다. 소외 1 회사는 본사를 수도권 밖으로 이전하여 사업을 개시하는 경우 법인세를 감면하는 구 조세특례제한법(2010. 1. 1. 법률 제9921호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제63조의2 제1항, 제2항에 따라 2009년부터 2013년까지 법인세 전액을, 2014년부터 2015년까지 법인세의 50%를 감면받았다.

나. 소외 2와 그 배우자 및 자녀들인 원고들(이하 '소외 2 등'이라 한다)은 소외 1 회사의 주주들로, 소외 1 회사는 2017. 3. 31. 정기주주총회에서 2016년도 정기배당으로 11,634,000,000원을, 2017. 8. 1. 이사회에서 기준일을 2017. 7. 1.로 하는 중간배당으로 8,725,500,000원을 각각 주주들에게 배당하기로 결의하였고, 이에 따라 소외 2 등은 배당금을 지급받았다(이하 '이 사건 배당금'이라 한다).

다. 소외 2 등은 2018. 5.경 피고에게 2017년도 귀속 종합소득세를 신고·납부하면서 구 소득세법 시행령(2021. 2. 17. 대통령령 제31442호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제27조의3 제2항 제2호에 따라 2015 및 2016 사업연도를 기준으로 계산한 배당세액공제 제외비율(약 28%)을 적용하여 구 소득세법(2017. 12. 19. 법률 제15225호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제17조 제3항 단서에 의하여 총 배당금액에 가산하는 금액을 산출하고, 이를 바탕으로 구 소득세법 제56조 제1항에 따라 종합소득산출세액에서 해당 금액을 공제하였다.

라. 피고는 국세청으로부터 2015 사업연도의 소득금액만을 기준으로 배당세액공제 제외비율을 재계산하여 소외 2 등의 종합소득세를 경정하라는 시정지시를 받고, 2022. 7. 16. 제외비율을 50%로 재계산하여 원고들에게 2017년 귀속 종합소득세(가산세 포함)를 경정·고지하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

마. 원고들은 배당세액공제 대상에서 제외되는 '법인세의 감면을 받는 법인'은 이익 배당 기준 사업연도에 법인세 감면을 받고 있을 것을 요건으로 하는데, 소외 1 회사는 이익배당 기준 사업연도인 2016년에 법인세 감면을 받지 않았으므로, 이 사건 배당금은 배당세액공제 대상에서 제외되는 배당소득으로 볼 수 없다는 등의 이유로 이 사건 처분의 취소를 구하는 소를 제기하였다.

## 2. 관련 규정과 법리

가. 구 소득세법 제17조 제1항은 배당소득은 해당 과세기간에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다고 규정하면서, '내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금'(제1호), '법인으로 보는 단체로부터 받는 배당금 또는 분배금'(제2호), '의제배당'(제3호), '법인세법에 따라 배당으로 처분된 금액'(제4호) 등을 배당소득의 하나로 들고 있다. 구 소득세법 제17조 제3항은 본문에서 배당소득금액은 해당 과세기간의 총수입 금액으로 한다고 규정하면서, 단서에서 제1항 제1호부터 제4호까지의 규정에 따른 배당소득 중 제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 배당을 제외한 분에 대해서는 해당 과세기간의 총수입금액에 그 배당소득의 100분의 11에 해당하는 금액을 더한 금액으로 한다고 규정하고 있다. 구 소득세법 제17조 제3항 제4호(이하 '이 사건 제외조항'이라 한다)는 같은 항 단서의 적용이 제외되는 배당의 하나로 '조세특례제한법 제132조에 따른 최저한세액이 적용되지 아니하는 법인세의 비과세·면제·감면 또는 소득공제(조세특례제한법 외의 법률에 따른 비과세·면제·감면 또는 소득공제를 포함한다)를 받은 법인 중 대통령령으로 정하는 법인으로부터 받은 배당소득이 있는 경우에는 그 배당소득의 금액에 대통령령으로 정하는 율을 곱하여 산출한 금액'을 들고 있다. 구 소득세법 제56조는, 거주자의 종합소득금액에 같은 법 제17조 제3항 각 호 외의 부분 단서

가 적용되는 배당소득금액이 합산되어 있는 경우 같은 항 각 호 외의 부분 단서에 따라 해당 과세기간의 총수입금액에 더한 금액에 해당하는 금액을 종합소득 산출세액에서 공제하도록 규정하면서(제1항), 이에 따른 공제를 '배당세액공제'라 하고 있다(제2항). 이러한 관련 규정의 내용을 고려하면, 이 사건 제외조항이 적용되는 배당에 대하여는, 구 소득세법 제17조 제3항 각 호 외의 부분 단서가 적용될 것을 전제로 하는 구 소득세법 제56조 제1항의 배당세액공제가 적용되지 아니한다.

한편 구 소득세법 제17조 제6항의 위임에 따라 구 소득세법 시행령 제27조의3 제1항은 이 사건 제외조항에서의 '대통령령으로 정하는 법인'으로, '법인세법 제51조의2 또는 조세특례제한법 제100조의16을 적용받는 법인'(제1호), '조세특례제한법 제63조의2·제121조의2·제121조의4·제121조의8 또는 제121조의9의 규정을 적용 받는 법인'(제2호)을 들고 있다. 나아가 구 소득세법 시행령 제27조의3 제2항 제2호는, 이 사건 제외조항에서의 '대통령령으로 정하는 율'에 관하여 구 소득세법 시행령 제27조의3 제1항 제2호에 해당하는 법인의 경우에는 '직전 2개 사업연도의 감면대상소득금액의 합계액 × 감면비율 ÷ 직전 2개 사업연도의 총소득금액의 합계액'을 말한다고 규정하면서, 그 괄호 부분에서 '구 소득세법 시행령 제27조의3 제1항 제2호의 규정을 적용 받는 사업연도가 1개 사업연도인 경우에는 당해 사업연도의 소득금액을 기준으로 계산한다'고 규정하고 있다.

나. 이 사건 제외조항 및 관련 규정의 문언과 체계, 취지 등을 종합적으로 고려하면, 이 사건 제외조항에 따라 배당세액공제 대상에서 제외되는 배당소득은 이익배당 기준 사업연도에 구 소득세법 시행령 제27조의3 제1항 각 호가 규정하는 법인세법 및 조세특례제한법 규정(이하 '법인세 감면 등 규정'이라 한다)에 의하여 법인세의 비과세·면

제·감면 또는 소득공제(이하 '감면 등'이라 한다)를 받은 법인으로부터 받은 배당소득을 의미한다고 해석함이 타당하다. 구체적인 이유는 다음과 같다.

1) 법인이 개인인 주주에게 배당금을 지급하는 경우, 그 배당금은 법인의 손금에 해당하지 않아 이에 해당하는 법인 소득에 대해 법인세가 부과되는데, 배당금을 받는 개인 주주에 대해서도 그대로 소득세가 부과된다면 결국 단일한 담세력의 원천에 중복하여 조세를 부과하는 이중과세의 문제가 생길 수 있다.

이에 소득세법은 개인 주주가 수령하는 배당소득이 법인세가 이미 납부된 법인의 소득을 재원으로 한다는 점을 고려하여, 이미 납부된 법인세를 주주의 소득에 환원시켜 이를 포함한 배당소득금액을 기초로 소득세를 산출한 후 소득 환원을 위해 가산하였던 금액을 위와 같이 산출한 세액에서 공제하는 이른바 '배당세액공제 제도'를 도입하여 이중과세의 문제를 해결하고 있다. 구 소득세법 제17조 제1항은 배당소득을 해당 과세기간에 발생한 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 등으로 정하고 있고, 배당소득금액은 원칙적으로 해당 과세기간의 총수입금액이지만, 일정 요건을 충족한 배당소득에 대해서는 해당 과세기간의 총수입금액에 그 배당소득의 100분의 11인 금액을 더하여[이른바 배당가산(Gross-up)] 배당소득금액을 산정하고(같은 법 제17조 제3항) 배당가산액에 해당하는 금액을 종합소득 산출세액에서 공제함으로써(같은 법 제56조 제1항) 이중과세를 조정하고 있는 것이다.

2) 그런데 법인세를 납부하지 않은 법인에 대해서는 이중과세의 문제가 발생하지 않으므로 배당세액공제 제도를 적용할 필요가 없다. 이 경우 주주가 수령하는 배당소득은 법인세가 납부되지 아니한 법인 소득을 재원으로 하므로, 해당 배당소득에 관하여 그대로 소득세가 과세되더라도 법인과 주주에 조세를 이중으로 부담시키는 문제가 발

생하지 않고, 오히려 이와 같은 경우에까지 배당세액공제를 인정할 경우 이러한 배당 소득 부분에 대해서는 종국적으로 과세하지 못하는 불합리한 현상이 야기된다.

이에 소득세법이 1999. 12. 28. 법률 제6051호로 개정되면서 제17조 제3항 제4호에 법인세 감면 등을 받는 법인이 지급한 배당금에 대하여 배당세액공제의 적용을 제한하는 근거가 마련되어, 이 사건 제외조항에 이르게 되었다. 이와 같이 법인세 감면 등을 받은 법인 중 대통령령으로 정하는 법인으로부터 받은 배당소득이 있는 경우 그 배당 소득금액에 구 소득세법 시행령 제27조의3 제2항 각 호에 따른 비율을 곱하여 산출한 금액만큼을 배당가산액 산정을 위한 배당소득 자체에서 제외함으로써 해당 배당소득에 대한 배당세액공제의 적용을 제한하게 되었다.

3) 이 사건 제외조항을 비롯하여 배당세액공제 제도에 관한 법령을 해석할 때에는, 구 소득세법상 배당세액공제 제도가 법인 단계와 주주 단계에서의 이중과세 문제를 해결하기 위한 목적에서 도입된 것이고, 이 사건 제외조항은 배당세액공제 제도의 일부로서, 법인에 대한 법인세 감면 등으로 인해 이중과세 문제가 애초에 발생하지 않는 경우 배당세액공제가 적용되는 것을 제한하기 위해 마련된 규정임을 고려하여야 할 것이다.

그러므로 이 사건 제외조항에 따라 배당세액공제의 적용이 제한되는 배당소득의 범위는 '당해 이익배당 기준 사업연도에 법인세 감면 등 규정을 적용 받는 법인'의 배당에 따른 것으로 한정된다고 보아야 하고, 배당을 실시한 법인이 이익배당 기준 사업연도에 법인세 감면 등 규정에 따라 법인세 감면 등을 받지 아니한 경우에는 이 사건 제외조항이 적용되지 않는다고 해석하여야 한다.

이와 달리 법인이 법인세 감면 등을 받은 시기에 얻은 이익을 재원으로 법인세 감면

등이 종료한 후 배당을 실시할 수 있다는 가능성만으로, 이 사건 제외조항이 이익배당 기준 사업연도가 아닌 그 전 사업연도에 법인세 감면 등 규정을 적용받은 법인으로부터 받은 배당소득에 대해서까지 적용된다고 보게 되면, 정작 이익배당 기준 사업연도 자체에는 법인세 감면 등이 이루어지지 않고 그 사업연도에 얻은 이익 역시 배당의 재원을 이루는데도, 그러한 배당에 대해서까지 배당세액공제가 제한되는 등 배당세액공제 제도의 당초 입법취지와는 달리 이중과세의 위험이 현실화될 수 있다.

4) 법 해석은 어디까지나 법적 안정성을 해치지 않는 범위 내에서 구체적 타당성을 찾는 방향으로 이루어져야 한다. 이를 위해서는 가능한 한 원칙적으로 법률에 사용된 문언의 통상적인 의미에 충실하게 해석하여야 한다(대법원 2009. 4. 23. 선고 2006다81035 판결, 대법원 2013. 1. 17. 선고 2011다83431 전원합의체 판결 등 참조). 특히 조세법규의 해석은 조세법률주의의 원칙상 과세요건, 비과세요건, 조세감면요건을 막론하고 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니한다(대법원 2009. 8. 20. 선고 2008두11372 판결 등 참조).

이 사건 제외조항은 법인세 감면 등을 받은 법인 중 '대통령령으로 정하는 법인'으로부터 받은 배당소득을 배당세액공제 적용 제한 대상으로 정하고 있다. 이에 관한 구 소득세법 시행령 제27조의3은 그 표제가 '법인세의 면제 등을 받는 법인 등'이고, 제1항 각 호에서 이 사건 제외조항의 '대통령령으로 정하는 법인'을 구체화하면서 법인세 감면 등 규정을 '적용 받는' 법인이라는 현재형의 표현을 쓰고 있다. 이는 해당 법인에 대하여 법인세 감면 등 규정이 현재 적용 중이라는 의미로 받아들이는 것이 법문언에 충실한 해석이다. 이와 같이 법문언 자체로부터 객관적으로 도출되는 의미에 비추어

보더라도, 이 사건 제외조항은 어느 법인이 과거에 법인세 감면 등을 받은 적이 있으면 이익배당 기준 사업연도에 법인세 감면 등을 받지 아니하더라도 그 배당금에 대하여 배당세액공제 적용을 제한하겠다는 것이 아니라, '당해 이익배당 기준 사업연도에 법인세 감면 등 규정을 적용 받는 법인'의 배당에 한정하여 배당세액공제 적용을 제한하겠다는 취지로 해석하는 것이 조세법률주의가 요구하는 엄격해석 원칙에 부합한다.

5) 이 사건 제외조항에 따라 배당세액공제에서 제외될 금액의 산정과 관련하여, 구 소득세법 시행령 제27조의3 제2항 제2호는 원칙적으로 직전 2개 사업연도의 감면대상 소득금액과 총소득금액을 산식에 반영하도록 정하고 있으나, 이는 이 사건 제외조항의 적용 요건이 이미 충족되었음을 전제로 단지 배당세액공제 제외비율의 계산방법을 정하는 차원에서 의미를 가질 뿐, 그 적용에 선행하는 이 사건 제외조항의 적용 요건 자체와는 직접적인 관련이 없다고 보아야 한다. 직전 2개 사업연도를 고려하도록 한 취지가, 배당세액공제 제외비율을 이익배당 기준 사업연도의 소득금액만을 기준으로 계산할 경우 법인이 법인세 감면 등을 적게 받은 연도에 배당을 함으로써 주주들이 더 많은 금액에 대해 배당세액공제를 받을 수 있도록 임의로 선택할 수 있게 되는 현상을 막기 위한 것이라 하더라도 마찬가지이다.

### 3. 판단

원심은 판시와 같은 사실을 인정한 다음, 소외 1 회사는 2009 사업연도부터 2015 사업연도까지 구 조세특례제한법 제63조의2 제1항에 의하여 법인세 감면 등을 받는 법인에 해당하였으나, 2016 사업연도부터는 이에 해당하지 않게 되었으므로 원고들의 배당소득(2016 사업연도 정기배당 및 2017 사업연도 중간배당)은 '이익배당 기준 사업연도에 법인세 감면 등 규정에 의하여 법인세 감면 등을 받은 법인으로부터 받은 배당소

득'에 해당하지 아니하여 이 사건 제외조항의 적용 대상으로 볼 수 없다고 판단하면서, 이와 달리 원고들의 배당소득에 이 사건 제외조항이 적용됨을 전제로 한 이 사건 처분은 위법하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 앞서 본 관련 규정과 법리 및 기록 등에 비추어 살펴보면, 원심 판단은 정당하다. 원심 판단에 상고이유 주장과 같이 이 사건 제외조항에 관한 법리를 오해하는 등으로 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

#### 4. 결론

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

재판장	대법관	이흥구
	대법관	오석준
주 심	대법관	노경필
	대법관	이숙연