

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2022두34425 법인세경정거부처분취소
원고, 피상고인 ○○○ 주식회사
소송대리인 법무법인(유한) 대륙아주
담당변호사 정성태 외 3인
피고, 상고인 중부세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2022. 1. 21. 선고 2020누57181 판결
판 결 선 고 2026. 5. 29.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 따르면, 다음 사실을 알 수 있다.

가. 석유 개발업 등을 영위하는 원고는 1981. 5.경 인도네시아 국영 석유회사인 △△[(영문회사명 1 생략), 이하 '소외 1 회사'라고 한다] 등과 사이에 인도네시아 서마

두라에 위치한 해상 광구와 관련된 생산물 분배계약(계약기간: 2011. 5. 6.까지 30년간, 참여지분: 소외 1 회사 50%, 원고 50%)을 체결하고, 소외 1 회사와 석유 개발사업(이하 '이 사건 사업'이라고 한다)을 진행해 왔다.

나. 원고는 2011. 5. 5. 소외 1 회사 및 인도네시아 정부 내 석유·가스 산업 규제 기관인 비피 미가스(Badan Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak Dan Gas Bumi)와 사이에, 이 사건 사업에 관한 새로운 생산물 분배계약(계약기간: 2011. 5. 7.부터 2031. 5. 6.까지 20년간, 이하 '신규 분배계약'이라고 한다)을 체결하고, 2011. 8. 22. 소외 1 회사와 이 사건 사업에 관한 공동시행협정(참여지분: 소외 1 회사 80%, 원고 20%, 이하 '이 사건 공동시행협정'이라고 한다)을 체결하였다.

다. 원고는 2012. 10. 17. 세이셸공화국법에 따라 설립된 □□□ 엘티디[(영문회사명 2 생략), 이하 '소외 2 회사'라고 한다]와 사이에, 원고가 신규 분배계약 및 이 사건 공동시행협정에 따른 원고의 참여지분 20% 중 10%에 해당하는 모든 경제적 이익과 위험을 소외 2 회사에 이전하기 위하여, 원고가 보유하는 10%의 참여지분에 상응하는 수익권(beneficial interest)으로 정의되는 '동등이권 내지 동등지분(Equivalent Interest)'(이하 '동등지분'이라 한다)을 소외 2 회사에 부여하되 소외 2 회사는 그 대가로 원고의 해당 참여지분에 관하여 발생하는 모든 비용 등을 부담하는 내용의, 영국법을 준거법으로 하는 계약(이하 '이 사건 계약'이라 한다)을 체결하였다(이 사건 계약 전문, 제1조, 제2.1.2조, 제10.1조 참조). 이 사건 계약에 따르면 위 동등지분이 신규 분배계약 및 이 사건 공동시행협정에 따른 참여지분으로 전환되어 소외 2 회사에 유효하게 양도되기 위하여는 원고와 소외 2 회사 간 추가적인 합의 및 인도네시아 정부의 서면 승인 등을 포함하는 일련의 선행조건(이하 '이 사건 선행조건'이라 한다)이 성취되고

일정한 절차를 거쳐야 한다(이 사건 계약 제2.2조, 제3조 참조).

라. 원고는 2013. 4. 19. 인도네시아에 설립된 ◇◇◇[(영문회사명 3 생략), 이하 '소외 3 회사'라고 한다]와 사이에, '원고가 소외 3 회사에 신규 분배계약상의 이 사건 사업 참여지분 20% 중 10%를 양도한다'는 내용의 계약(이하 '이 사건 지분양도계약'이라고 한다)을 체결하고, 매각대금 미화 6,500만 달러를 소외 3 회사로부터 지급받았다.

마. 원고는 이 사건 사업의 참여지분이 10%임을 전제로 2013~2015 각 사업연도 법인세 과세표준 및 세액을 계산하여 이를 신고·납부하였다.

바. 원고는 2018. 5. 18. '원고가 이 사건 계약에 따라 이 사건 사업의 참여지분 10%를 소외 2 회사에 양도하였으나, 이를 원고가 대리하여 보유하였다가, 이 사건 지분양도계약에 따라 원고의 참여지분 5%와 원고가 대리하여 보유하던 소외 2 회사 참여지분 5%를 합한 10%를 소외 3 회사에 양도한 결과, 2013 사업연도부터 이 사건 사업에 관한 원고의 최종적인 참여지분은 10%가 아니라 5%이다'라는 이유로, 피고에게 2013~2015 각 사업연도 법인세 과세표준의 감액 및 2015 사업연도 법인세액의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 그로부터 2개월 이내에 아무런 통지를 받지 못하였다(이하 '이 사건 거부처분'이라고 한다).

2. 참여지분 양도의 효력에 관한 판단

가. 원심의 판단

원심은, 이 사건 계약 체결 이후 원고와 소외 2 회사 사이에서 위 계약에 따라 정산이 이루어진 점 등 제반 사정을 종합하여 보면 원고와 소외 2 회사 사이에서 이 사건 선행조건이 성취되지 않았음에도 이 사건 계약이 성립하고 그 효력이 발생하는 것으로 합의가 이루어졌음이 추단된다는 등의 이유로 원고의 참여지분 20% 중 10%가

이 사건 계약에 따라 실제로 소외 2 회사에 이전되었다고 판단하였다.

나. 대법원의 판단

직권으로 판단한다.

1) 외국적 요소가 있는 법률관계에 관하여 적용되는 준거법으로서의 외국법은 사실이 아니라 법으로서 법원은 직권으로 그 내용을 조사하여야 한다(대법원 1990. 4. 10. 선고 89다카20252 판결, 대법원 2019. 12. 24. 선고 2016다222712 판결 등 참조). 따라서 외국적 요소가 있는 사건이라면 준거법과 관련한 주장이 없더라도 법원으로서 적극적으로 석명권을 행사하여 당사자에게 의견을 진술할 수 있는 기회를 부여하거나 필요한 자료를 제출하게 하는 등 그 법률관계에 적용될 국제협약 또는 국제사법에 따른 준거법에 관하여 심리, 조사할 의무가 있다(대법원 2022. 1. 13. 선고 2021다269388 판결, 대법원 2025. 3. 27. 선고 2021다242185 판결 등 참조).

구 국제사법(2022. 1. 4. 법률 제18670호로 전부개정되기 전의 것, 이하 같다)에 따르면, 계약은 당사자가 명시적 또는 묵시적으로 선택한 법에 의하되(제25조 제1항 본문), 당사자가 준거법을 선택하지 아니한 경우에 계약은 그 계약과 가장 밀접한 관련이 있는 국가의 법에 의하여야 한다(제26조 제1항). 법률행위에 의하여 계약상 지위를 이전하는 경우(이하 '법률행위에 의한 계약인수'라고 한다)의 준거법을 정하는 기준에 관하여 구 국제사법에 직접적인 규정이 없으나, 앞서 본 구 국제사법 제25조 제1항 본문 및 제26조 제1항은 법률행위에 의한 계약인수의 경우에도 유추적용함이 타당하다. 따라서 관련된 당사자들 모두가 선택한 법이 없으면 법률행위에 의한 계약인수는 그와 가장 밀접한 관련이 있는 국가의 법이 준거법이 되어야 하고, 이 경우 인수된 계약의 원래 당사자가 가장 직접적으로 이해관계를 가지며 보호될 필요성이 있으므로 특별한

사정이 없는 한 외국적 요소가 있는 법률행위에 의한 계약인수에서 가장 밀접한 관련이 있는 국가의 법은 인수되는 계약에 적용되는 국가의 법이 된다.

2) 신규 분배계약에 따르면, 참여지분이란 신규 분배계약에 따른 불가분적인 권리·의무의 총체로서, 계약자는 그 참여지분 비율에 따라 신규 분배계약상 권리·의무를 보유하게 된다(신규 분배계약 제1.2.29조 참조). 여기에 인도네시아 법령은 생산물 분배계약을 석유·가스 탐사 및 개발 사업활동 수행을 위하여 체결되어 인도네시아 정부 기관의 감독 대상이 되는 협력계약(Kontrak Kerja Sama)이라는 특수한 형태의 계약으로 정하는 점, 신규 분배계약에 따라 별도의 조직이나 단체가 형성된다고 볼 자료도 없는 점 등을 더하여 보면, 참여지분의 일부 양도는 법률행위에 의한 계약상 지위의 일부 이전 또는 계약인수의 성격을 가진다. 따라서 원고로부터 신규 분배계약에 기한 참여지분을 양수하였는지가 다투어지고 있는 소외 2 회사를 포함하여 인수 대상 계약인 신규 분배계약의 원 당사자들 모두가 계약인수의 준거법을 선택하였다고 볼 만한 사정을 기록상 찾아볼 수 없는 이 사건에서, 소외 2 회사가 원고로부터 참여지분을 양수하는 계약인수의 준거법은 그와 가장 밀접한 관련이 있는 법인 인수되는 계약의 준거법, 즉 신규 분배계약의 준거법이고, 이는 신규 분배계약의 당사자들이 선택한 인도네시아법이므로(구 국제사법 제25조 제1항 참조), 참여지분 양도의 가능성 및 효력 등은 인도네시아법에 따라 판단되어야 하고, 원고와 소외 2 회사 사이에서 체결된 원인 계약에 해당하는 이 사건 계약의 준거법인 영국법에 따를 것은 아니다.

3) 따라서 법원으로서의 소외 2 회사가 원고로부터 참여지분을 유효하게 양수하였는지를 판단하기 위해 인도네시아법을 심리·조사할 의무가 있다. 특히, 인도네시아는 국가에 의한 천연자원의 관리·통제를 통한 최대한의 국민 복리 증진을 헌법 이념으로

삼아 석유·가스 사업 관련 법령에 협력계약상 참여지분을 양도하기 위하여 정부의 사전 승인을 득하도록 하는 규정 등을 두고 있고, 유사한 내용이 신규 분배계약에도 포함되어 있으므로(신규 분배계약 제5.2.7조 및 제5.2.8조 등 참조), 이러한 사정을 모두 고려하여 소외 2 회사에 대한 참여지분 양도의 효력이 인정될 수 있는지 여부가 심리·조사되어야 한다. 그런데도 원심은 원고의 참여지분 중 일부가 소외 2 회사에 양도되었는지를 판단하는 과정에서 원고와 소외 2 회사 사이에서 영국법을 준거법으로 하여 체결된 이 사건 계약과 관련된 사정들만을 고려하였을 뿐, 참여지분 양도의 가능성 및 효력에 적용되는 준거법인 인도네시아법에 관하여 심리하거나 직권으로 조사하였다고 볼 만한 자료를 기록상 찾아볼 수 없다. 위와 같은 원심의 판단에는 직권조사사항인 준거법의 적용에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 아니하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

4) 뿐만 아니라, 이 사건 계약의 주요 내용은 원고가 소외 2 회사에 이 사건 사업의 참여지분 10%에 해당하는 모든 경제적 이익과 위험을 이전한다는 취지로 동등지분을 설정하여 내부적으로 정산금 지급의 채권·채무관계를 형성·유지하는 것이고, 위 동등지분이 이 사건 사업에 관한 참여지분으로 전환되어 원고로부터 소외 2 회사에 양도되기 위하여 요구되는 이 사건 선행조건이 성취되었다고 볼 만한 사정을 찾아볼 수 없다는 점에서도, 이 사건 계약의 내용 및 그와 관련된 사정들만을 근거로 원고의 참여지분 20% 중 10%가 소외 2 회사에 확정적으로 양도되었다고 본 원심의 판단은 수증하기 어렵다.

3. 경정거부처분 증명책임 관련 상고이유에 대한 판단

신고납부방식의 조세에 대하여 감액경정청구를 받은 과세관청으로서 과세표준신

고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 객관적으로 정당한 과세표준 및 세액을 초과하는지 여부에 대하여 조사·확인할 의무가 있다. 통상의 과세 처분 취소소송에서와 마찬가지로 감액경정청구 거부처분 취소소송에서도 심판의 대상은 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액의 객관적인 존부이고, 그 거부처분의 적법 여부는 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 정당한 과세표준 및 세액을 초과하는지 여부에 따라 판단되는 것이므로(대법원 2008. 12. 24. 선고 2006두13497 판결, 대법원 2012. 11. 29. 선고 2012두16121 판결 등 참조), 감액경정청구 거부처분 취소소송에서도 처분사유 등 거부처분의 적법성에 대한 증명책임은 원칙적으로 과세관청에 있다. 다만 과세관청에 의하여 경정거부처분의 적법성에 대하여 합리적으로 수증할 수 있는 일응의 증거가 있는 경우에는 증명의 곤란, 공평의 관념 등에 비추어, 그와 상반되는 예외적인 특별한 사정에 관한 증명의 필요는 구체적인 자료를 제출하기 용이한 납세의무자에게 돌아간다.

원심은 이 사건 거부처분의 적법성에 대한 증명책임이 원칙적으로 과세관청인 피고에게 있음을 전제로 위 처분의 적법 여부를 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이유 설시에 다소 미흡한 부분이 있으나 원심의 위와 같은 판단은 관련 법리에 따른 것으로 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 경정거부처분의 증명책임 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

4. 결론

나머지 상고이유에 대한 판단을 생략한 채 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같

이 판결한다.

재판장 대법관 천대엽

 대법관 서경환

주 심 대법관 신숙희

 대법관 마용주