

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건	2013두21373 법인세등부과처분취소
원고, 상고인	아이피아이씨 인터내셔널 비브이(IPIC International B.V.)
	소송대리인 법무법인 세종
	담당변호사 황상현 외 5인
피고, 피상고인	서산세무서장
	소송대리인 정부법무공단
	담당변호사 손호철 외 7인
원 심 판 결	대전고등법원 2013. 9. 5. 선고 2012누1165 판결
판 결 선 고	2015. 7. 23.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 원고가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 경과한 후에 제출된 각 상고이유보충서의 기재는

상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 상고이유 제1점 및 제2점에 대하여

가. 구 법인세법(2006. 12. 30. 법률 제8141호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제2조 제1항 제2호 등은 국내원천소득이 있는 외국법인에 대하여 법인세 납세의무가 있는 것으로 규정하고, 제2조 제4항과 제98조 제1항은 외국법인에 대하여 제93조 제10호 등의 일정한 국내원천소득의 금액을 지급하는 자에게 해당 법인세를 원천징수할 의무가 있는 것으로 규정하고 있는데, 제93조 제10호 (가)목, 제98조 제1항 제4호는 '내국법인이 발행한 주식 또는 출자증권과 기타의 유가증권'의 양도로 인하여 발생하는 국내원천소득에 대한 원천징수세액을 그 지급액(제92조 제2항 제3호의 규정에 해당하는 경우에는 동호의 '정상가격'을 말한다)의 100분의 10 또는 양도차익의 100분의 20 중 적은 금액으로 규정하고 있다.

한편 대한민국 정부와 네덜란드왕국 정부 간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약(이하 '한·네 조세조약'이라 한다) 제14조 제4항은 부동산, 일정한 동산 및 선박·항공기의 양도로 인한 이득 이외의 재산의 양도로부터 발생하는 이득은 그 양도인이 거주자로 되어 있는 나라에서만 과세하도록 규정하고 있다.

구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항에서 규정하는 실질과세의 원칙은 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세대상에 관하여 그 귀속명의와 달리 실질적으로 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 형식이나 외관을 이유로 그 귀속명의자를 납세의무자로 삼을 것이 아니라 실질적으로 귀속되는 자를 납세의무자로 삼겠다는 것이므로, 재산의 귀속명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고, 그 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따

로 있으며, 그와 같은 명목과 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 그 재산에 관한 소득은 그 재산을 실질적으로 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 할 것이고, 이러한 원칙은 법률과 같은 효력을 가지는 조세조약의 해석에 있어서도 이를 배제하는 특별한 규정이 없는 한 그대로 적용된다고 할 것이다(대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두3159 판결 등 참조).

나. 원심은, ① International Petroleum Investment Company(이하 'IPIC'라 한다)는 아부다비 정부가 100% 지분을 보유하면서 세계 각국의 석유 관련 사업에 대한 투자를 목적으로 설립한 아랍에미리트연합국 법인인 사실, ② IPIC는 핀란드 법인인 Flagellum OY의 발행주식 100%를 보유하고 있고, Flagellum OY는 네덜란드 법인인 Hanocal Holdings B.V.(이하 'Hanocal'이라 한다)의 발행주식 100%를 보유하고 있는 사실, ③ IPIC는 오스트리아 법인인 IPIC Holdings GmbH의 발행주식 100%를 보유하고 있고, IPIC Holdings GmbH는 네덜란드 법인인 원고의 발행주식 100%를 보유하고 있는 사실, ④ 한편 Hanocal은 1999. 12.경 현대오일뱅크 주식회사(이하 '현대오일뱅크'라 한다)가 발행하는 우선주 122,541,211주(총 발행주식의 50%)를 1주당 5,000원에 취득하였고, 2006. 2. 9. 원고에게 그중 49,016,485주(총 발행주식의 20%, 이하 '이 사건 주식'이라 한다)를 1주당 4,500원에 양도(이하 '이 사건 주식양도'라 한다)한 사실, ⑤ Hanocal은 2006. 3. 10. 피고에게 한·네 조세조약에 따라 이 사건 주식양도로 인한 소득에 대하여 법인세 비과세·면제신청을 하였으나, 피고는 Hanocal과 Flagellum OY가 도관회사에 불과하고 이 사건 주식양도로 인한 소득의 실질귀속자는 IPIC로서 한·네 조세조약이 적용될 수 없다고 보아 2008. 4. 1. 원고에게 구 법인세법 제98조 제1항 제4호 등에 따라 법인세를 결정·고지하는 처분을 한 사실 등을 인정하였다.

나아가 원심은, Hanocal의 설립 목적과 사업활동 내역, 인적·물적 기반, 이 사건 주식의 취득과 양도 및 그 배당금과 양도대금의 지배·관리 내역 등에 비추어 볼 때, Hanocal은 이 사건 주식의 취득과 양도에 관하여 형식상 거래당사자의 역할을 수행하였을 뿐 그 실질적 주체는 IPIC이며, 이러한 형식과 실질의 괴리는 오직 한·네 조세조약을 적용받아 조세를 회피할 목적에서 비롯된 것으로 볼 수 있다는 이유로, 이 사건 주식양도로 인한 소득에 대하여는 한·네 조세조약을 적용할 수 없다고 판단하였다.

앞서 본 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 구 국세기본법 제14조가 규정하는 실질과세의 원칙이나 한·네 조세조약 제14조 제4항의 해석·적용 등에 관한 법리를 오해한 위법이 없다.

2. 상고이유 제3점 및 제4점에 대하여

가. 납세의무자가 자신의 지배·관리 아래에 있는 양도인과 양수인을 거래당사자로 내세워 양도거래를 한 경우 그 양도와 양수의 주체 모두에 관하여 명 의와 실질에 괴리가 있는 것처럼 보이더라도 납세의무자 대신 양도인을 내세운 것만이 조세회피의 목적에서 비롯된 것일 뿐 그 양도거래에서 양수인을 내세운 것에는 아무런 조세회피의 목적이 없다면 특별한 사정이 없는 한 그 양도의 사법상 효과를 양수인에게 귀속시키는 것까지 부인할 것은 아니므로, 이러한 경우에는 실질과세의 원칙에 따라 과세상 의미를 갖지 않는 양도인과 양수인 간의 양도거래를 제외하고 납세의무자와 양수인 간에 직접 양도거래가 이루어진 것으로 보아 과세할 수 있다고 할 것이다. 이후 그 납세의무자가 조세회피의 목적에서 동일한 양수인을 형식상의 거래당사자로 내세워 제3자와 새로운 양도거래를 한 경우 새로운 양도거래의 실질귀속자를 그 납세의무자로 보아야 한다고 하더라도 그러한 사정만으로 당초의 양도거래가 자산의 이전이 없는 명목상의

양도에 지나지 않는다고 볼 것도 아니다.

나. 원심은, 구 국세기본법 제14조에서 규정하는 실질과세의 원칙은 과세요건의 해당 여부를 판단하기 위한 목적의 범위 내에서 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 실질적인 내용과 귀속관계를 파악하는 것이라고 전제한 다음, Hanocal이 현대오일뱅크에 자금을 지원하는 조건으로 현대그룹 계열사로부터 현대오일뱅크의 지분 20%에 관한 우선매수권을 추가로 취득하게 되자, 현대오일뱅크 지분의 절반을 초과하여 소유할 수 없다는 주주 간의 약정을 준수하고 사업상 위험을 분산하기 위하여 우선매수권의 행사 직전에 이 사건 주식을 원고에게 양도하게 된 것인데, 원고의 설립 목적과 사업활동 내역, 인적·물적 기반, 이 사건 주식의 취득자금 조달 경위 등에 비추어 원고가 IPIC의 지배·관리 아래에 있고 이 사건 주식양도로 인한 소득이 실질적으로 IPIC에 귀속되며 원고가 2010. 8.경 이 사건 주식을 현대중공업 주식회사에 양도한 새로운 거래에 있어서 그 양도소득의 실질귀속자를 IPIC로 볼 수 있다고 하더라도, 이 사건 주식양도의 민사법적인 효력이 인정되므로 이 사건 주식의 양도거래에 관한 양도인과 양수인이 IPIC로 동일하여 양도거래 자체가 없다거나 과세대상인 양도소득이 존재할 수 없다고 볼 것은 아니라는 등의 이유로, 이 사건 주식의 양도거래가 IPIC라는 하나의 법인 내에서 이루어진 명목상의 양도나 자산의 내부적 이동에 불과하여 과세대상이 되는 거래로 볼 수 없다는 원고의 주장을 배척하였다.

앞서 본 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 이러한 원심의 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 실질과세 원칙의 적용범위 등에 관한 법리를 오해한 위법이 없다.

3. 상고이유 제5점에 대하여

가. 구 법인세법 제92조 제2항 제3호는 '국내사업장이 없는 외국법인으로서 제93조

제10호에 규정하는 국내원천소득이 다음 각 목의 요건을 갖춘 경우에는 대통령령이 정하는 정상가격'을 국내원천소득금액으로 계산하도록 규정하면서, (가)목에서 '국내사업장이 없는 외국법인과 대통령령이 정하는 특수관계가 있는 외국법인 간의 거래'를, (나)목에서 '가목의 거래에 의한 거래가격이 정상가격에 미달하는 경우'를 들고 있다. 그리고 구 법인세법 시행령(2010. 12. 30. 대통령령 제22577호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제131조 제1항은 "법 제92조 제2항 제3호 본문에서 '대통령령이 정하는 정상가격'이라 함은 국제조세조정에 관한 법률 제5조 및 동법 시행령 제4조의 규정에 의한 방법을 준용하여 계산한 가액을 말한다."고 규정하고, 제3항은 "제1항의 규정에 의한 정상가격을 산출할 수 없는 경우에 한하여 소득세법 제99조 제1항 제3호 내지 제6호의 규정을 준용하여 평가한 가액을 정상가격으로 한다."고 규정하고 있다.

한편 구 국제조세조정에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9914호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 국제조세조정법'이라 한다) 제5조 제1항은 정상가격의 산출방법으로 '비교가능 제3자 가격방법'(제1호), '재판매가격방법'(제2호), '원가가산방법'(제3호) 및 '대통령령으로 정하는 기타 합리적이라고 인정되는 방법'(제4호)을 들고 있고, 구 국제조세조정에 관한 법률 시행령(2006. 8. 24. 대통령령 제19650호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 국제조세조정법 시행령'이라 한다) 제4조는 '대통령령으로 정하는 기타 합리적이라고 인정되는 방법'으로 '이익분할방법'(제1호), '거래순이익률방법'(제2호), '기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법'(제3호)을 들고 있다.

나. 원심은, 피고가 이 사건 주식양도에 대하여는 구 국제조세조정법과 구 국제조세조정법 시행령에 따른 정상가격을 산출할 수 없다고 보아 구 법인세법 시행령 제131조 제3항에서 정한 소득세법 규정에 의하여 평가한 1주당 11,890원을 정상가격으로 하여

이 사건 주식의 양도소득금액을 산정하고 원천징수 법인세를 결정·고지한 사실 등을 인정한 다음, 국내 비상장주식인 이 사건 주식을 IPIC의 자회사들과 현대그룹 계열사들만 보유하고 있고 이 사건 주식양도 전후 상당한 기간 내에 제3자에게 양도한 사례도 발견할 수도 없어 구 국제조세조정법과 구 국제조세조정법 시행령에 따른 정상가격을 산출할 수 없는 경우에 해당할 뿐만 아니라, 원고가 외국 신용평가회사인 리먼 브러더스를 통하여 2005. 12.경 평가한 이 사건 주식의 가격은 현대오일뱅크가 20억 달러의 추가 투자를 받아 17%의 내부수익률을 올리는 새로운 사업을 추진하는 것 등을 전제로 한 것이어서 구 국제조세조정법 시행령 제4조 제3호에서 정한 '기타 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법'에 따른 정상가격으로 볼 수 없다는 이유로, 피고가 한 이 사건 주식의 정상가격 산정은 적법하다고 판단하였다.

앞서 본 규정과 관련 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 이러한 원심의 판단은 정당하고 거기에 상고이유 주장과 같이 구 법인세법 시행령 제131조 제3항에서 정한 '국제조세조정에 관한 법률 등에 의한 정상가격을 산출할 수 없는 경우'의 의미와 범위 등에 관한 법리를 오해한 위법이 없다.

4. 상고이유 제6점 및 제7점에 대하여

가. 구 증권거래세법(2008. 1. 9. 법률 제8838호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제1조 본문은 "주권 또는 지분(이하 '주권 등'이라 한다)의 양도에 대하여는 이 법에 의하여 증권거래세를 부과한다."고 규정하고, 제2조 제3항은 "이 법에서 '양도'라 함은 계약상 또는 법률상의 원인에 의하여 유상으로 소유권이 이전되는 것을 말한다."고 규정하고 있다.

한편 구 증권거래세법 제3조 제3호 단서는 '국내사업장을 가지고 있지 아니한 외국

법인이 주권 등을 금융투자업자를 통하지 아니하고 양도하는 경우에는 당해 주권 등의 양수인'을 증권거래세의 납세의무자로 정하고 있는데, 제7조 제1항 제2호는 그 증권거래세의 과세표준을 다음 각 목의 구분에 의한 가액으로 하도록 정하면서, (가)목에서 '주권 등의 양도가액을 알 수 있는 경우 : 해당 주권 등의 양도가액. 다만 소득세법 제101조, 법인세법 제52조 또는 상속세 및 증여세법 제35조의 규정에 의하여 주권 등이 시가액보다 낮은 가액으로 양도된 것으로 인정되는 경우에는 그 시가액'으로, (나)목에서 '주권 등의 양도가액을 알 수 없는 경우 : 대통령령이 정하는 양도가액평가방법에 의하여 평가한 가액'으로 각각 규정하고 있다. 그리고 구 증권거래세법 시행령(2008. 2. 22. 대통령령 제20629호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제4조 1항은 "법 제7조 제1항 제2호 가목 단서의 규정에 의한 시가액은 소득세법 시행령 제167조, 법인세법 시행령 제89조 또는 상속세 및 증여세법 시행령 제26조의 규정에 의하여 시가로 인정된 당해 주권 등의 가액으로 한다."고 규정하고 있다.

나. 원심은, 이 사건 주식은 Hanocal과 원고 사이에 양도가 이루어진 것으로 볼 수 있어 이 사건 주식양도는 증권거래세의 과세대상에 해당하고, 구 증권거래세법 제7조 제1항 제2호 단서는 조세회피행위에 대처하기 위한 부당행위계산부인 규정의 하나로서 영리를 목적으로 한 외국법인이 주권 등을 시가액보다 낮은 가액으로 양도한 때에도 위 규정이 적용된다는 이유로, 피고가 구 법인세법 제52조 등에 따라 이 사건 주식 1주당 시가액인 10,892원을 기초로 증권거래세의 과세표준을 산정하여 2008. 4. 1. 원고에게 2006년 2월분 증권거래세를 부과한 처분은 적법하다고 판단하면서, 이 사건 주식양도를 증권거래세의 과세대상으로 볼 수 없다거나 영리를 목적으로 한 외국법인에 대하여는 구 법인세법 제52조 등이 적용되지 아니하여 이 사건 주식양도에 구 증권거래

세법 제7조 제1항 제2호 단서를 적용할 수 없기 때문에 이 사건 주식의 양도가액인 1주당 4,500원을 기초로 증권거래세의 과세표준을 산정하여야 한다는 원고의 주장을 배척하였다.

다. 구 증권거래세법 제7조 제1항 제2호 (가)목 단서는 증권거래세의 과세표준에 관하여 일반적으로 부당행위계산부인을 할 수 있음을 규정한 것으로서, 영리를 목적으로 한 외국법인도 구 증권거래세법 제3조에 정한 증권거래세의 납세의무자에는 포함되는 이상 주권 등의 양도가 반드시 구 법인세법 제52조 등의 대상에 해당하는 경우에만 위 규정을 적용할 수 있다고 볼 것은 아닌 점, 2008. 1. 9. 법률 제8838호로 개정된 증권거래세법 제7조 제1항 제2호 (가)목 (2)호도 '법인세법 제92조 또는 국제조세조정에 관한 법률 제4조에 따라 주권 등이 정상가격보다 낮은 가액으로 양도된 것으로 인정되는 경우'라고 규정함으로써 그러한 취지를 확인하고 있는 점 등에 비추어 보면, 이러한 원심의 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 구 증권거래세법 제7조 제1항 제2호 (가)목 단서의 적용범위 등에 관한 법리를 오해한 위법이 없다.

5. 결론

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

재판장 대법관 이인복

 대법관 김용덕

주 심 대법관 고영한

대법관 김소영