

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2014두2256 법인세부과처분취소
원고, 상고인 서린상사 주식회사
소송대리인 변호사 손지열 외 4인
피고, 피상고인 강남세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2013. 12. 20. 선고 2012누21217 판결
판 결 선 고 2017. 12. 22.

주 문

원심판결 중 2008 사업연도 법인세 부과처분에 관한 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다.

나머지 상고를 기각한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 각 상고이유보충서의 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 상고이유 제1, 2점에 관하여

가. 구 법인세법(2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제34조 제2항은 내국법인이 보유하고 있는 채권 중 채무자의 파산 등 일정한 사유로 회수할 수 없는 채권의 금액(이하 '대손금'이라 한다)을 그 사업연도의 소득금액계산에 있어서 손금에 산입하도록 규정하고 있다. 다만 구 법인세법 제34조 제3항 제2호, 제28조 제1항 제4호 나목, 구 법인세법 시행령(2009. 2. 4. 대통령령 제21302호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제53조 제1항 본문 등(이하 '구 법인세법 제34조 제3항 제2호 등'이라 한다)은 법인이 특수관계자에게 법인의 업무와 관련 없이 지급한 자금의 대여액(이하 '업무무관 가지급금'이라 한다)에 대하여 그 대손금을 손금에 산입할 수 없다고 규정하고 있고, 구 법인세법 시행령 제61조 제5항은 업무무관 가지급금에 해당하는 채권의 처분손실에 대하여도 손금에 산입할 수 없도록 규정하고 있다.

나. 1) 원심은 그 채택증거를 종합하여 다음과 같은 사실을 인정하였다.

① 고려아연 주식회사(이하 '고려아연'이라 한다)는 2004년 무렵 원고의 발행주식 33.3%를 소유하면서 주식회사 에어미디어(이하 '에어미디어'라 한다)의 발행주식 58.31%를 소유하고 있었다.

② 원고는 2004. 8. 12. 에어미디어에 9,000,000,000원(이하 '이 사건 대여금'이라 한다)을 연 9%의 이율로 대여하였다.

③ 고려아연과 원고는 2005. 5.경 주식회사 디아이어쏘시에이즈(DI Associates, 변경 후 상호: 주식회사 로지트 인베스트먼트, 이하 '디아이'라 한다)가 제시한 에어미디어의 구조조정계획을 채택하여, 고려아연은 2005. 5. 10. 디아이에 에어미디어의 발행주식 58.31% 중 49.99%인 1,072,686주를 대금 300,000,000원에 매도하였다. 이에 따라 고려아연은 원고의 발행주식 33.3%를 소유하면서 에어미디어의 발행주식 8.31%를 소유하

게 되었다.

④ 그 후 원고는 2005. 7. 4. 에어미디어가 발행한 전환사채 권면총액 9,332,000,000원 (이하 '이 사건 전환사채'라 한다)을 취득하였고, 그 대금을 에어미디어에 대한 이 사건 대여금 9,000,000,000원 및 그때까지 발생한 이자 332,000,000원을 합한 9,332,000,000원과 상계하는 방법으로 납입하였다.

⑤ 이 사건 전환사채는 발행 후 2005년부터 2007년까지의 각 말일과 원금의 만기상환일인 2008. 6. 30.에 표면이자율 연 3%의 비율에 의한 이자를 각 지급하고 위 만기상환일에는 만기이자율 연 9%로 계산한 이자를 추가로 지급하는 것을 발행조건으로 하였다. 원고는 이 사건 전환사채를 기업회계상 매도가능증권으로 분류하면서 2005 사업연도부터 2007 사업연도까지 이 사건 전환사채의 취득가격인 9,332,000,000원 전액을 평가손실로 계상하였다.

⑥ 원고는 2008. 3. 14. 이 사건 전환사채를 디아이 등에게 260,969,000원에 매도하였고, 2008 사업연도 법인세 신고를 하면서 이 사건 전환사채의 매도에 따른 처분손실로 9,071,031,000원(= 이 사건 전환사채의 평가손실 겸 취득가격 9,332,000,000원 - 이 사건 전환사채의 매도가격 260,969,000원)을 인식하였다.

⑦ 피고는, 이 사건 전환사채는 업무무관 가지급금에 해당하여 그 매도에 따른 처분손실이 손금에 산입될 수 없고, 나아가 이 사건 전환사채 매도 당시 그 보유기간에 따른 이자소득 1,694,516,362원(이하 '이 사건 이자소득'이라 한다)이 발생하였음에도 익금에 산입되지 아니하였음을 이유로, 이 사건 전환사채의 평가손실 겸 취득가격 9,332,000,000원을 손금에 불산입하고, 이 사건 이자소득을 익금에 산입하였다. 그 결과 2011. 2. 2. 원고에게 2008 사업연도 법인세 3,620,618,640원을 부과·고지(이하 '이

사건 법인세 부과처분'이라 한다)하는 한편, 원고가 이 사건 이자소득에 대한 법인세 원천징수의무를 이행하지 아니하였다는 이유로 원천징수불이행 가산세 23,723,220원을 부과·고지(이하 '이 사건 가산세 부과처분'이라 한다)하였다.

2) 그런 다음 원심은, 구 법인세법 제34조 제3항 제2호 등에 따른 특수관계자에 대한 업무무관 가지급금인지 여부는 그 대여행위 당시를 기준으로 판단하여야 한다고 전제하였다. 이어 원고가 2005. 5.경 디아이가 제시한 구조조정계획을 채택하여 이 사건 전환사채를 취득하기로 의사결정을 한 시점에 에어미디어와 특수관계에 있었던 이상, 그 후 고려아연이 2005. 5. 10. 에어미디어의 발행주식 49.99%를 매도함으로써 이 사건 전환사채가 매도된 시점에 원고와 에어미디어의 특수관계가 이미 소멸하였을지라도 이 사건 전환사채는 여전히 위 규정에 따른 특수관계자에 대한 업무무관 가지급금에 해당하고, 따라서 그 처분손실은 손금에 산입할 수 없다고 판단하였다.

다. 그러나 원심의 이러한 판단은 다음과 같은 이유에서 그대로 수긍하기 어렵다.

1) 구 법인세법 제34조 제3항 제2호 등의 입법취지는, 법인이 특수관계자에게 제공한 업무무관 가지급금에 대손사유가 발생하여 채권 회수가 불가능하게 된 경우에는, 그 대손금을 손금불산입함으로써 특수관계자에 대한 비정상적인 자금대여관계를 유지하는 것을 제한하고, 기업자금의 생산적 운용을 통한 기업의 건전한 경제활동을 유도하는 데 있다. 또한 구 법인세법 시행령 제61조 제5항도 같은 취지에서 업무무관 가지급금에 해당하는 채권을 타인에게 매도하여 발생한 처분손실을 손금불산입하도록 규정하고 있다. 그런데 법인이 특수관계자에게 제공한 업무무관 가지급금에 대손사유가 발생하기 전 또는 그 채권의 매도에 따른 처분손실이 발생하기 전에 특수관계가 이미 소멸하였다면, 이는 더 이상 비정상적으로 자금을 대여하는 것으로 볼 수 없으므로, 업무

무관 가지급금에 대한 세법적 규제를 가할 필요성도 함께 소멸되었다고 할 수밖에 없다. 이러한 점을 고려하면, 구 법인세법 시행령 제61조 제5항 및 구 법인세법 제34조 제3항 제2호 등에 따라 채권의 처분손실을 손금에 산입할 수 없는 특수관계자에 대한 업무무관 가지급금인지 여부는 특별한 사정이 없는 한 그 채권을 처분할 당시를 기준으로 판단하여야 한다.

2) 앞서 본 사실관계를 이러한 법리에 비추어 살펴보면, 고려아연이 2005. 5. 10. 에어미디어의 발행주식 49.99%를 매도함으로써 원고가 이 사건 전환사채를 매도할 당시에는 원고와 에어미디어의 특수관계가 이미 소멸하였으므로, 이 사건 전환사채의 매도에 따른 처분손실은 손금에 산입할 수 있다고 보아야 한다.

3) 그런데도 원심은 이에 어긋나는 판시와 같은 이유로, 이 사건 전환사채의 매도에 따른 처분손실을 손금에 산입할 수 없다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 업무무관 가지급금의 특수관계 판단시점에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 이 부분 상고이유 주장은 이유 있다.

2. 상고이유 제3점에 관하여

가. 이 사건 이자소득을 익금에 산입한 이 사건 법인세 부과처분의 적법 여부

1) 구 법인세법 제40조 제1항은, 내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다고 규정하고 있고, 같은 조 제2항의 위임에 따른 구 법인세법 시행령 제70조 제1항 제1호는, 법인이 수입하는 이자의 귀속사업연도는 소득세법 시행령 제45조의 규정에 의한 수입시기에 해당하는 날이 속하는 사업연도로 한다고 규정하고 있다. 그리고 구 소득세법(2008. 12. 26. 법률 제9270호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제16조 제1항 제2호, 제46조 제1항, 제2

항 및 구 소득세법 시행령(2009. 2. 4. 대통령령 제21301호로 개정되기 전의 것) 제45조 제10호, 제102조 제5항은, 내국법인이 발행한 채권에서 발생하는 이자는 채권의 상환기간 중에 보유한 거주자에게 보유기간별 이자 상당액이 각각 귀속되고, 채권을 매도하는 경우 그 채권의 매도일 또는 이자 지급일을 이자소득의 수입시기로 규정하고 있다.

2) 앞서 본 사실관계를 이러한 관련 규정의 내용에 비추어 살펴보면, 이 사건 전환사채가 구 소득세법 제16조 제2호에서 정한 내국법인이 발행한 채권에 해당하는 이상, 이 사건 전환사채의 보유기간에 따른 이자소득은 위 전환사채가 매도된 날인 2008. 3. 14. 그 수입시기가 도래하였으므로, 이 사건 이자소득 1,694,516,362원은 원고의 2008 사업연도 익금에 산입되어야 한다. 그러나 이 경우에 원고는 위 익금산입과 동시에, 이 사건 전환사채의 취득가격인 9,332,000,000원에다가 이 사건 이자소득 1,694,516,362원을 합한 11,026,516,362원에서 이 사건 전환사채의 매도가격인 260,969,000원을 공제한 10,765,547,362원(= 9,332,000,000원 + 1,694,516,362원 - 260,969,000원)을 처분손실로서 손금에 산입할 수 있다고 할 것이다. 이에 비해 원고는 이 사건 이자소득을 2008 사업연도의 익금에 산입하지 않는 대신, 이 사건 전환사채의 매도에 따른 처분손실을 산정하는 과정에서 이 사건 이자소득 금액을 합하지 않고 오직 9,071,031,000원(= 9,332,000,000원 - 260,969,000원)만을 손금으로 인식하였다. 이와 같이 원고는 2008 사업연도 법인세 신고 당시 이 사건 이자소득을 익금과 손금, 두 가지 모두에 대해 반영하지 않았지만, 원고가 올바르게 이 사건 이자소득을 익금에 산입하였다가 다시 같은 금액을 처분손실로서 손금에 산입하여 양자를 상쇄시켰을 경우와 비교할 때 법인세의 과세표준은 동일하게 산출되므로, 결과적으로 원고는 2008 사업연도 법인세 신고

당시 이 사건 이자소득의 금액만큼 적게 신고하였다고 볼 수 없다.

3) 그럼에도 원심은 이와 달리 그 판시와 같은 이유만으로, 이 사건 이자소득이 원고의 2008 사업연도 익금에서 누락되어 그 금액만큼 적게 신고가 이루어졌음을 전제로, 피고가 이 사건 이자소득을 추가로 익금에 산입하여 한 이 사건 법인세 부과처분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심판단에는 법인세의 과세표준 산정에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 취지의 이 부분 상고이유 주장도 이유 있다.

나. 이 사건 가산세 부과처분의 적법 여부

1) 구 법인세법 제73조 제1항은, 소득세법 제127조 제1항 제1호의 이자소득금액을 내국법인에게 지급하는 자가 그 금액을 지급하는 때에는, 그 지급하는 금액에 100분의 14의 세율을 적용하여 계산한 금액에 상당하는 법인세를 징수하여 그 징수일이 속하는 달의 다음달 10일까지 이를 납세지 관할세무서에 납부하여야 한다고 규정하고 있다.

나아가 같은 조 제8항 및 구 소득세법 제46조 제1항은 "내국법인이 소득세법 제16조 제1항 제2호에 규정하는 채권에서 발생하는 이자의 계산기간 중에 채권을 타인에게 매도하는 경우, 채권의 보유기간에 따른 이자에 대하여는 대통령령이 정하는 바에 따라 해당 법인이 제1항의 규정에 의한 원천징수의무자를 대리하여 원천징수하여야 한다. 이 경우 그 법인에 대하여는 이를 원천징수의무자로 보아 이 법을 적용한다."라고 규정하고 있다. 그리고 구 법인세법 제73조 제8항의 위임에 따른 구 법인세법 시행령 제113조는 제1항에서, "법 제73조의 규정을 적용함에 있어서 채권의 이자에 대한 원천징수대상소득은 내국법인이 채권을 취득하여 보유한 기간에 발생한 소득으로 한다."라고 규정하고 있고, 같은 조 제2항은 "제1항의 규정을 적용함에 있어서 채권을 취득하여

보유한 기간에 발생한 소득은 채권의 액면가액에 보유기간과 적용이자율을 적용하여 계산한 금액으로 한다."라고 규정하고 있다.

원천징수제도는 소득의 발생원천에서 원칙적으로 그 지급시점에 원천징수를 함으로써 과세편의와 세수확보를 기하기 위해 마련된 제도이므로, 이러한 원천징수제도의 특성상 원천징수대상이 되는 소득금액은 명확하게 특정될 필요가 있다. 이에 따라 앞서 본 관련 규정에서는 채권을 취득하여 보유한 기간에 발생한 소득으로서 채권 등의 이자에 대한 원천징수대상이 되는 소득을 '채권의 액면가액 × 보유기간 × 적용이자율'의 산식(이하 '이 사건 산식'이라 한다)에 의해 획일적으로 계산하도록 규정함으로써 보유기간별 이자상당액의 총액에 대한 원천징수의 실효성을 확보하고 있다. 이러한 사정을 고려하면, 구 법인세법 제73조 제8항에 따라 원천징수의무를 부담하는 법인은 채권이 타인에게 매도되는 시점에 이 사건 산식에 따라 계산한 금액을 채권의 보유기간 이자상당액에 대한 원천징수대상금액으로 보아 원천징수를 할 의무가 있다고 봄이 타당하고, 이는 해당 채권이 매도되는 과정에서 채권의 처분손실이 발생하였다고 하여 달리 볼 수 없다.

2) 앞서 본 사실관계를 이러한 법리에 비추어 살펴보면, 원고가 2005. 5. 10. 이 사건 전환사채를 취득하여 2008. 3. 14. 매도한 이상, 원고는 이 사건 전환사채의 매도 과정에서 실제로 얻은 이익의 유무나 다과를 불문하고, 이 사건 산식에 따라 계산된 이 사건 이자소득에 대하여 원천징수의무가 있다고 할 것이다. 원심판결의 이유 설시에 다소 부적절하거나 미흡한 점이 있지만, 원고가 이 사건 이자소득에 대한 원천징수의무를 이행하지 않았음을 이유로, 이 사건 가산세 부과처분이 적법하다고 본 원심의 판단은 결과적으로 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 원천징수불이행 가산세에

관한 법리를 오해하는 등으로 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

3. 결론

그러므로 원심판결 중 2008 사업연도 법인세 부과처분에 관한 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하며, 나머지 상고를 기각하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장	대법관	김용덕
	대법관	김 신
주 심	대법관	박상옥
	대법관	박정화