

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2018두128 종합소득세부과처분취소

원고, 상고인 겸 피상고인

원고

소송대리인 변호사 이재홍 외 5인

피고, 피상고인 겸 상고인

서대문세무서장

소송대리인 법무법인 가온 외 1인

원 심 판 결 서울고등법원 2018. 1. 24. 선고 2014누6236 판결

판 결 선 고 2018. 12. 13.

주 문

원심판결 중 2001~2004년 귀속 종합소득세 부과처분에 관한 원고 패소 부분과 2005~2008년 귀속 종합소득세(가산세 제외) 부과처분에 관한 피고 패소 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다.

원고와 피고의 나머지 상고를 모두 기각한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출 기간이 지난 다음 제출된 상고이유보충서들은 이를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 원고의 상고이유에 관한 판단

가. 기지회사를 이용한 경우 실질과세 원칙의 적용 여부(상고이유 제1점)

(1) 국세기본법 제14조 제1항은 실질과세 원칙을 정하고 있는데, 소득이나 수익, 재산, 거래 등 과세대상에 관하여 그 귀속명의와 달리 실질적으로 귀속되는 사람이 따로 있는 경우에는 형식이나 외관에 따라 귀속명의자를 납세의무자로 삼지 않고 실질적으로 귀속되는 사람을 납세의무자로 삼겠다는 것이다. 따라서 재산 귀속명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 사람이 따로 있으며 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세 회피 목적에서 비롯된 경우에는, 그 재산에 관한 소득은 재산을 실질적으로 지배·관리하는 사람에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

실질과세 원칙은 비거주자나 외국법인이 원천지국인 우리나라의 조세를 회피하기 위하여 조세조약상 혜택을 받는 나라에 명목회사를 설립하여 법인 형식만을 이용하는 국제거래뿐만 아니라, 거주자나 내국법인이 거주지국인 우리나라의 조세를 회피하기 위하여 소득세를 비과세하거나 낮은 세율로 과세하는 조세피난처에 사업활동을 수행할 능력이 없는 외형법인 이른바 '기지회사(base company)'를 설립하고 법인 형식만을 이용함으로써 실질적 지배·관리자에게 귀속되어야 할 소득을 부당하게 유보해 두는 국제거래에도 마찬가지로 적용된다(대법원 2015. 11. 26. 선고 2014두335 판결 등 참조).

(2) 원심은 아래와 같은 이유로, 홍콩에 설립된 Gundo Hong Kong Limited와 Gundo International Limited(이하 차례로 'Gundo HK', 'Gundo International'이라 하고, 통틀어 '홍콩법인'이라 한다)가 영국령 버진아일랜드(이하 'BVI'라 한다)에 설립된 Golden Quarter Limited, Virtual Capital Holdings(이하 차례로 'Golden Quarter', 'Virtual Capital'이라 한다) 명의 계좌에 '판매·검사 수수료' 또는 '감사료' 명목으로 2001년경부터 2002년경까지 매출액의 일정 비율에 해당하는 돈을 송금하였는데, 이는 Golden Quarter나 Virtual Capital이 아니라 그 재산을 실질적으로 지배·관리하는 원고에게 귀속되었다고 판단하였다.

(가) 당시 원고가 Golden Quarter의 주식을 모두 소유하고 있었다. Virtual Capital의 모든 주식은 BVI에 설립된 Leadway Capital Finance Ltd.(이하 'Leadway'라 한다)가, Leadway의 모든 주식은 역시 BVI에 설립된 Rockwealth Investment Ltd.(이하 'Rockwealth'라 한다)가, Rockwealth의 모든 주식은 원고가 소유하고 있었다.

(나) 원고는 Golden Quarter와 Virtual Capital 명의 계좌의 인출서명권을 보유하고 있었다. Golden Quarter와 Virtual Capital 명의 계좌에 입금된 돈을 출금·관리하는 데 원고의 서명 이외에 위 회사들 내부 절차가 필요하지 않았고, 그와 관련한 법적인 신고 의무도 없었다. 원고는 위 돈을 출금·관리하는 데 아무런 제약을 받지 않았다.

(다) Golden Quarter, Virtual Capital, Leadway, Rockwealth 등의 소재지로 등록되어 있는 장소에서는 어떠한 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았다. 위 각 법인의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등이 개최된 적이 없고, 원고만이 위 회사들 명의로 하는 투자 의사결정을 하였다.

(라) 원고는 세무조사 당시 '홍콩법인이 Golden Quarter와 Virtual Capital에 송금한

돈은 원고에게 귀속되는 소득이며, 위 회사들과 Leadway, Rockwealth는 원고의 사업, 재산, 은행계좌의 일부로서 존재하는 법인이다. 위 회사들은 회계기록을 하거나 재무제표를 작성한 적이 없고, 공인 외부감사 의무, 세무신고 의무가 없어 이를 이행한 적도 없다.'는 확인서를 작성하였다.

(3) 위와 같은 사실을 비롯하여 원심이 인정한 사실과 기록에 따르면, 원고가 우리나라의 거주자가 된 다음에도 계속해서 홍콩법인으로부터 위 수수료 명목의 돈을 원고 자신이 지배·관리하는 Golden Quarter와 Virtual Capital 명의 계좌로 송금받은 것은 소득세를 회피할 목적에서 비롯된 것임을 인정할 수 있다.

(4) 이러한 사실 등을 위에서 본 법리와 기록에 비추어 보면, 2001년경부터 2002년경까지 위와 같이 송금된 돈의 귀속 명의자인 Golden Quarter, Virtual Capital은 이를 지배·관리할 능력이 없고 원고가 위 법인들에 대한 지배권을 통하여 위 돈을 실질적으로 지배·관리하였으며, 이와 같은 명의와 실질의 괴리는 국내에서 소득세를 회피하기 위하여 비롯된 것으로 보아야 하므로, 위 돈은 원고에게 실질적으로 귀속되었다고 보는 것이 타당하다.

(5) 원심의 위와 같은 판단에 상고이유 주장과 같이 이유가 모순되거나 실질과세 원칙, 소득 귀속 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

나. 배당소득 해당 여부(상고이유 제2점)

(1) 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자 비율에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있다(대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결 참조).

(2) 원심은 다음과 같은 이유로, 위에서 본 바와 같이 원고에게 귀속된 돈은 구 소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제17조 제1항 제6호가 정한 '외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금'에 해당한다고 판단하였다.

(가) 원고는 홍콩법인의 모든 주식을 자기 또는 타인 명의로 실제 소유하여, 홍콩법인의 실질적인 1인 주주였다.

(나) 원고는 홍콩법인 실제 매출액의 0.2%~0.3%, 매입액의 0.6%~0.9%에 해당하는 금액의 합계액만을 수출 중개수수료 명목으로 홍콩 과세관청에 신고하고, 나머지 매출액 중 11%를 '판매·검사 수수료' 명목으로, 4%를 '감사료' 명목으로 원고 자신이 실질적으로 지배·관리하는 Golden Quarter, Virtual Capital 명의 계좌로 송금하였다.

(다) 홍콩법인과 Golden Quarter, Virtual Capital 사이에는 위 수수료 등 명목의 돈을 주고받을 만한 거래 관계가 없고, 홍콩법인이 Golden Quarter, Virtual Capital에 위 돈의 반환을 요청하거나, 실제로 위 돈이 홍콩법인으로 반환되었다고 볼 자료가 없을 뿐 아니라, 위 돈이 홍콩법인의 이익을 위하여 사용되었다는 자료도 없다.

(3) 위에서 본 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단에 상고이유 주장과 같이 배당소득의 과세대상에 관한 조세법률주의, 소득세법상 소득 열거주의 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

다. 부과제척기간과 관련한 사기 기타 부정행위 인정 여부(상고이유 제3점)

(1) 구 국세기본법(2010. 1. 1. 법률 제9911호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제26조의2 제1항은 국세부과의 제척기간을 정하고 있다. 즉, 국세는 이를 부과할 수 있는 날부터 5년이 지난 다음에는 부과할 수 없고(제3호), 다만 납세자가 사기 기타 부정행위

행위로서 국세를 포탈하거나 환급·공제받는 경우에는 10년(제1호), 납세자가 법정신고 기한 내에 과세표준신고서를 제출하지 않은 경우에는 7년(제2호)이 지난 다음에는 부과할 수 없다. 이와 같은 국세부과의 제척기간이 지난 다음에 이루어진 부과처분은 무효이다(대법원 1999. 6. 22. 선고 99두3140 판결, 대법원 2009. 5. 28. 선고 2007두 24364 판결 등 참조).

한편 구 국세기본법 시행령(2007. 2. 28. 대통령령 제19893호로 개정되기 전의 것) 제12조의3 제1항 제1호는 과세표준과 세액을 신고하는 국세의 경우 부과제척기간은 국세의 과세표준과 세액에 대한 신고기한 또는 신고서 제출기한의 다음날부터 기산한다고 정하고, 구 소득세법 제70조 제1항은 당해연도의 종합소득금액이 있는 거주자는 그 종합소득과세표준을 당해연도의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다고 정하고 있다.

구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호가 정한 '사기 기타 부정한 행위'라 함은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하고, 다른 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 않거나 허위 신고를 함에 그치는 것은 여기에 해당하지 않는다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 참조). 또한 납세자가 명의를 위장하여 소득을 얻더라도, 명의위장이 조세포탈 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 계약서 작성과 대금의 허위지급, 과세관청에 대한 허위 조세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가되는 등 특별한 사정이 없는 한, 명의위장 사실만으로 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에서 정한 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수 없다(대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결, 대법원 2018. 3. 29. 선고

2017두69991 판결 등 참조).

(2) 원심은 다음과 같은 이유로, 원고가 홍콩법인의 운영수입을 Golden Quarter, Virtual Capital 명의 계좌에 수수료 등 명목으로 송금한 행위는 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에서 정한 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 판단하였다.

(가) 원고는 Golden Quarter, Virtual Capital 명의 계좌에 송금한 돈이 마치 홍콩법인이 위 법인들에 지급하는 '판매·검사수수료' 또는 '감사료'인 것처럼 허위로 '월별결산자료', 'Total Income List'를 작성하였고, 홍콩법인의 수입을 신고하면서 위 돈을 고의로 누락한 채 홍콩법인 실제 매출액의 약 1%만을 신고하였으며, 그러한 내용이 기재된 감사보고서와 세금신고서를 작성하였다.

(나) 원고에게 귀속되어야 할 돈이 BVI에 있는 Golden Quarter, Virtual Capital 명의 계좌에 위장된 명목으로 송금되어, 대한민국 과세관청은 위 돈이 원고에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기 어려웠다.

(다) 원고가 위와 같은 행위를 하게 된 데에 홍콩법인의 법인세 납부의무를 경감하거나, 영국령이었던 홍콩이 중국에 반환되는 과정에서 안정적으로 사업을 운영하고자 하는 의도가 일부 포함되어 있었다고 하더라도, 이러한 부가적인 사정이 '사기 기타 부정한 행위'를 배척할 근거가 되지 않는다. 원고는 홍콩법인의 소득을 유출하여 소득세 납부의무 성립을 예상할 수 있었다.

(3) 그러나 원심이 인정한 사실과 더불어 기록에서 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 위에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 원고가 홍콩법인의 돈을 Golden Quarter, Virtual Capital 명의 계좌에 수수료 등 명목으로 송금한 행위와 그 과정에서 이루어진 행위들은 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에서 정한 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한

다고 보기 어렵다.

(가) Golden Quarter의 경우, 원고가 2001년과 2002년에 모든 주식을 자신의 실명으로 직접 소유하고 있었을 뿐 다층적 지배구조가 애초에 존재하지 않았다. Virtual Capital의 경우 원고가 실명으로 Rockwealth의 모든 주식을, Rockwealth가 Leadway의 모든 주식을, Leadway가 Virtual Capital의 모든 주식을 소유하는 방식으로 Virtual Capital을 지배하는 구조로 되어 있었는데, 이러한 구조가 통상적인 투자구조의 형태를 벗어난 것이라고 보기 어렵다.

(나) 홍콩에 있는 금융기관에 Golden Quarter, Virtual Capital 명의 계좌를 개설할 때 원고가 계좌의 실질 소유자(beneficial owner)로 자신이 아닌 다른 사람의 인적 사항을 기재한 것으로 보이지 않을 뿐만 아니라, Golden Quarter, Virtual Capital 명의 계좌의 인출서명권 역시 원고가 가지고 있었다.

(다) 홍콩법인이 홍콩 세무당국에 실제 매출액의 약 1%만을 수입으로 신고하면서 그러한 내용의 세금신고서를 작성하였고 같은 내용으로 연도 말 재무제표와 감사보고서를 작성하여 첨부하였다고 하더라도 이는 신고행위에 부수한 것에 불과하다. 이러한 사정만으로는 신고 내용에 관한 기초장부 등과 같은 근거 서류를 조작하거나 작성하였다고 평가할 수 없어 '사기 기타 부정행위'를 인정할 만한 적극적인 행위가 있었다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 만한 증거가 없다.

(라) 홍콩법인이 Golden Quarter, Virtual Capital 명의 계좌에 송금한 돈을 계산하여 정리한 '월별결산자료'와 'Total Income List'는 홍콩법인이 누락하여 신고한 소득이 있다는 사실과 더불어 그렇게 신고누락한 소득을 수수료 등 명목으로 BVI에 설립된 법인 등 사외로 이전한다는 사실을 나타내는 것일 뿐이어서, 세무신고와 관련이 없을 뿐 아

나라 소득을 은닉하기 위한 행위로 보기도 어렵다.

(마) 위 '월별결산자료'와 'Total Income List'에 위와 같이 기재한 것을 넘어, 홍콩법인이 Golden Quarter, Virtual Capital로부터 그와 같이 기재된 수수료 등 명목에 상응하는 용역을 제공받은 것처럼 적극적으로 위장하여 소득을 은닉하려는 행위를 하였다거나, 그러한 은닉 의도를 드러내는 적극적 행위를 하였다고 볼 증거도 없다.

(4) 따라서 2001년·2002년 귀속 종합소득세 부과처분 중 홍콩법인이 2001년경부터 2002년경까지 Golden Quarter, Virtual Capital에 수수료 등 명목으로 송금한 돈이 원고에게 귀속되었다는 전제에서 한 부분의 부과제척기간은 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제3호에 따라 5년으로 봄이 타당하다. 결국 위 부과처분 중 위 부분은 원고의 2001년·2002년 귀속 종합소득세에 대한 부과제척기간 기산일인 2002. 6. 1.과 2003. 6. 1.부터 각각 5년이 모두 지난 2010. 6. 28.에야 비로소 이루어졌으므로 부과제척기간이 지나 이루어진 처분으로서 무효이다.

그런데도 원심은, 원고가 홍콩법인의 돈을 Golden Quarter, Virtual Capital에 수수료 등 명목으로 송금한 행위가 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호가 정한 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다는 잘못된 전제에서 2001년·2002년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 부분은 모두 10년의 부과제척기간 내에 이루어진 것으로 적법하다고 보아, 부과제척기간의 도과로 위법하다는 원고의 주장을 배척하였다. 이러한 원심의 판단에는 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호가 정한 '사기 기타 부정한 행위'에 관한 법리를 오해한 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 원고의 상고이유 주장은 정당하다.

라. 실질과세 원칙의 적용 여부와 부과제척기간 관련 사기 기타 부정한 행위 인정 여부(상고이유 제4점)

(1) Crest Trade Limited(BVI에 설립된 법인으로, 이하 'Crest'라 한다) 명의로 지급 받은 2008년 배당금의 귀속 여부

(가) 원심은 원고가 MOA International Limited(홍콩에 설립된 법인으로, 이하 'MOA'라 한다) 발행 주식을 Crest에 명의신탁하거나 원고가 Crest를 사실상 지배·관리하였다는 등의 이유로, MOA 주식 배당금 중 Crest 명의로 지급된 2008년 배당금은 원고에게 귀속되었다고 판단하였다.

(나) 원심판결 이유와 기록에 따르면, 다음 사실을 알 수 있다.

① 2008년 당시 Crest의 모든 주식은 Golden Quarter가, Golden Quarter의 모든 주식은 BVI에 설립된 New Ocean Limited(이하 'New Ocean'이라 한다)가 소유하고 있었고, New Ocean의 모든 주식은 원고와 명의주주약정(Nominee Shareholder agreement)을 한 명의주주가 보유하고 있었다.

② 원고는 Crest 명의 계좌의 인출서명권을 보유하고 있었다. Crest 명의 계좌에 입금된 돈의 출금과 관리 등에 관하여 원고의 서명 이외에 위 회사 내부 절차가 필요하지 않았고, 그와 관련한 법적인 신고의무도 없었다. 원고는 위 돈을 출금·관리하는 데 아무런 제약을 받지 않았다.

③ Crest, Golden Quarter, New Ocean의 소재지로 등록되어 있는 장소에서는 어떠한 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 회사들의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등이 개최된 적이 없다. 원고만이 위 회사들 명의로 하는 투자 의사결정을 하였다.

④ 원고는 세무조사 당시 '2008년에 Crest 명의로 수취한 배당금은 실제 원고에게 귀속되는 배당소득이고, Crest, Golden Quarter, New Ocean 등은 원고의 사업, 재산, 은

행계좌를 위하여 존재하는 법인이다. 위 회사들은 회계기록을 하거나 재무제표를 작성한 적이 없고, 공인 외부감사 의무, 세무신고 의무가 없어 이를 이행한 적도 없다.'는 확인서를 작성하였다.

(다) 위와 같은 사실을 비롯하여 원심이 인정한 사실과 기록에 따르면, 2008년 당시 우리나라 거주자인 원고가 MOA 주식 배당금을 자신이 지배·관리하는 Crest 명의로 지급받은 것은 우리나라의 소득세를 회피할 목적에서 비롯된 것임을 인정할 수 있다.

(라) 이러한 사실 등을 위 1.가.에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 2008년 Crest 명의로 지급된 MOA 주식 배당금의 귀속 명의자인 Crest는 이를 지배·관리할 능력이 없고 원고가 Crest에 대한 지배권을 통하여 위 배당금을 실질적으로 지배·관리하였으며, 이와 같은 명의와 실질의 괴리는 국내에서 소득세를 회피하기 위하여 비롯된 것으로 보아야 하므로, 위 배당금 또한 원고에게 실질적으로 귀속된 것으로 보는 것이 타당하다.

(마) 원심판결 이유 중 다소 부적절한 부분이 있지만, 원고가 Crest를 사실상 지배·관리하였음을 이유로 위 배당금이 원고에게 귀속되었다는 원심의 판단은 이러한 법리에 따른 것으로서, 상고이유 주장과 같이 납세의무 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

(2) 소외 1·소외 2 명의로 지급받은 2002년·2003년 배당금과 소외 1·소외 3 명의로 지급받은 2003년·2004년 배당금에 관한 부과제척기간 도과 여부

(가) 원심은 다음과 같은 이유로 위 배당금과 관련하여 명의신탁 이외에 허위 매매 계약서 작성 등 적극적 행위가 있었으므로, 이는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 판단하였다.

① 원고는 2001년부터 우리나라 거주자로서 종합소득세 납부의무를 부담한다.

② 원고는 우리나라 거주자가 되기 전에 소외 1 등에게 Gundo International의 주식 명의를 이전하여, 과세관청으로서는 원고의 소득을 파악할 수 없었다. 원고가 MOA를 설립할 때 소외 1 등이 그 설립자금을 납입하지 않았고, 원고가 주금납입에 관한 서류를 작성하였다고 볼 수 있다. Gundo International 청산과 새로운 법인설립에 따른 세금 문제가 언급된 서류가 작성된 적이 있고, 회피된 소득금액도 크다.

③ 주주 명의를 소외 1에서 Crest로 변경된 이유에는 세금 문제도 포함된 것으로 보이고, Crest의 지배구조가 여러 차례 변경되어 과세관청으로서는 원고의 소득을 파악하는 것이 어려워졌다.

(나) 그러나 원심이 인정한 사실과 더불어 기록에서 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 1.다.에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 2002년경부터 2003년경까지 소외 1·소외 2 명의로 받은 Gundo International 배당금과 2003년경부터 2004년경까지 소외 1·소외 3 명의로 받은 MOA 배당금에 관한 원고의 소득세 납부의무와 관련해서 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에서 정한 '사기 기타 부정한 행위'가 있었다고 보기 어렵다.

① 사기 기타 부정한 행위로 국세를 포탈하였는지 여부를 따지는 것은 납세자가 국세를 납부할 의무가 있다는 것을 전제로 하므로, 단순히 원고가 당시 우리나라 거주자로서 종합소득세 납부의무가 있다는 점만으로 사기 기타 부정한 행위를 선불리 인정할 수 없다.

② 홍콩에 설립된 Gundo International, MOA의 주주 명의를 다른 사람의 이름으로 하였고 그 과정에서 그러한 취지의 서류가 작성되었다는 것은 명의위장 그 자체에 불과하거나 이에 뒤따르는 통상적인 부수행위에 불과한 것이어서, 이를 두고 명의위장에

부정한 적극적인 행위까지 부가되는 등의 특별한 사정이 있다고 보기 어렵다. 또한 조세회피 목적을 추단할 수 있는 서류가 있다거나 회피된 소득금액이 크다는 점은 그것 자체만으로는 사기 기타 부정한 행위라고 볼 수 없으므로, 이러한 사정만으로 사기 기타 부정한 행위를 인정하기 충분한 적극적 행위가 있었다고 보기도 어렵다.

③ 원심은 MOA의 주주가 Crest로 변경된 것도 이유로 들고 있지만, 이러한 변경은 2006. 10. 26.경에 이르러서야 생긴 일이므로 2004년경까지 지급된 위 배당금과 관련하여 사기 기타 부정한 행위가 있었다는 근거로 삼을 수도 없다.

(다) 따라서 2002년·2003년·2004년 귀속 종합소득세 부과처분 중 2002년경부터 2003년경까지 소외 1·소외 2 명의로 받은 Gundo International 배당금과 2003년경부터 2004년경까지 소외 1·소외 3 명의로 받은 MOA 배당금이 원고에게 귀속되었다는 것을 이유로 한 부분의 부과제척기간은 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제3호에 따라 5년으로 봄이 타당하다. 결국 위 부과처분 부분은 원고의 2002년·2003년·2004년 귀속 종합소득세에 대한 부과제척기간의 기산일인 2003. 6. 1., 2004. 6. 1., 2005. 6. 1. 부터 각각 5년이 모두 지난 2010. 6. 28.에야 비로소 이루어졌으므로 부과제척기간이 지나 이루어진 처분으로서 무효이다.

그런데도 원심은, 위 각 배당금과 관련하여 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호가 정한 '사기 기타 부정한 행위'가 인정된다는 잘못된 전제에서 2002년·2003년·2004년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 부분은 모두 10년의 부과제척기간 내에 이루어진 것으로 적법하다고 보아, 부과제척기간의 도과로 위법하다는 원고의 주장을 배척하였다. 이러한 원심의 판단에는 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호가 정한 '사기 기타 부정한 행위'에 관한 법리를 오해한 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 원고의 상고이유 주

장은 정당하다.

마. 실질과세 원칙의 적용 여부(상고이유 제5점)

(1) 원심은, 원고가 말레이시아 라부안에 Core Capital Corporation(이하 'Core Capital'이라 한다)을 설립하고 1999년 9월경 그 명의를 빌려 주식회사 열림기술(이하 '열림기술'이라 한다)의 주식을 취득하였다가 2007. 12. 21.경 소외 4에게 이를 명의신탁하였다는 이유로, 2008. 4. 3.경 명의수탁자인 소외 4 명의로 배당되어 지급된 열림기술 배당금은 원고에게 귀속되었다고 판단하였다.

(2) 원심판결 이유와 기록을 살펴보면, 1999년 9월경 원고가 아니라 Core Capital이 열림기술 주식을 취득하여 소유하였다고 봄이 타당하고, 이와 달리 Core Capital과 그 상위 지주회사의 법인격이나 이를 전제로 한 사법상 효과와 법률관계를 부인하여 Core Capital이 아니라 그 최종 지배주주인 원고가 열림기술 주식을 취득하였다고 볼 수 없으며, 원고가 열림기술 주식에 대한 소유권을 Core Capital과의 내부적 관계에서 유보하고 이를 Core Capital에 명의신탁하였다고 인정할 증거가 없다. 한편 2007. 12. 21.경 원고는 Core Capital의 실질적 운영자 지위에서 Core Capital을 대표하여 Core Capital이 소유한 열림기술 주식을 소외 4에게 명의신탁한 것으로 봄이 타당하다. 이러한 점에서 원심판결 이유 중에서 마치 원고가 Core Capital의 명의를 빌려 열림기술 주식을 취득하였다가 2007. 12. 21.경 소외 4에게 이를 명의신탁하였다고 보아 2008. 4. 3.경 명의수탁자인 소외 4 명의로 지급된 배당금이 원고와 소외 4 간의 명의신탁 관계에 따라 바로 원고에게 귀속된 것처럼 본 것은 적절하지 않은 면이 있다.

(3) 그러나 다음과 같은 사실 등을 위 1.가.에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 2008. 4. 3.경 소외 4 명의로 지급된 배당금은 Core Capital과 소외 4 간의 명의신탁 관계에

따라 Core Capital에 귀속되는 관계에 있지만, Core Capital은 배당금을 지배·관리할 능력이 없고 원고가 Core Capital에 대한 지배권을 통하여 배당금을 실질적으로 지배·관리하였으며, 이와 같은 명義와 실질의 괴리는 국내에서 소득세를 회피하기 위하여 비롯된 것으로 보아야 하므로, 위 배당금은 결국 원고에게 실질적으로 귀속된 것으로 보는 것이 타당하다. 따라서 2008. 4. 3.경 소외 4 명의로 배당되어 지급된 배당금이 원고에게 귀속되었다는 원심판결의 결론은 정당하고, 배당금 관련 납세의무에 관한 법리를 오해하여 판결의 결과에 영향을 미친 잘못이 없다.

(가) 원심판결 이유와 기록에 따르면, 다음 사실을 알 수 있다.

① 2008년 당시 Core Capital의 모든 주식은 Golden Quarter가, Golden Quarter의 모든 주식은 New Ocean이 소유하고 있었고, New Ocean의 모든 주식은 원고와 명의 주주약정을 한 명의주주가 보유하고 있었다.

② 원고는 Core Capital 명의 계좌의 인출서명권을 보유하고 있었다. Core Capital 명의 계좌에 입금된 돈의 출금과 관리 등에 관하여 원고의 서명 이외에 위 회사 내부의 절차가 필요하지 않았고, 그와 관련한 법적인 신고의무도 없었다. 원고는 위 돈을 출금·관리하는 데 아무런 제약을 받지 않았다.

③ Core Capital, Golden Quarter, New Ocean의 소재지로 등록되어 있는 장소에서는 어떠한 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 회사들의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등이 개최된 적이 없다. 원고만이 위 회사들 명의로 하는 투자 의사결정을 하였다.

④ 원고는 세무조사 당시 'Core Capital은 열림기술의 주식을 취득하기 위한 목적으로 설립하였고, Core Capital, Golden Quarter, New Ocean 등은 원고의 사업, 재산,

은행 계좌를 위하여 존재하는 법인이다. 위 회사들은 회계기록을 하거나 재무제표를 작성한 적이 없고, 공인 외부감사 의무, 세무신고 의무가 없어 이를 이행한 적도 없다.'는 확인서를 작성하였다.

⑤ 원고가 Core Capital을 대표하여 소외 4와 체결한 명의신탁약정서에도 명의신탁자인 Core Capital의 실제 소유주는 원고라는 취지, 배당금을 포함하여 열림기술 주식 소유와 처분에 따른 경제적 수익은 Core Capital의 실제 주자인 원고에게 귀속된다는 내용이 기재되어 있다.

(나) 위와 같은 사실을 비롯하여 원심이 인정한 사실과 기록에 따르면, 2008. 4. 3.경 당시 우리나라 거주자인 원고가 열림기술 주식 배당금을 자신이 지배·관리하는 Core Capital의 명의수탁자인 소외 4 명의로 지급받은 것은 우리나라의 소득세를 회피할 목적에서 비롯된 것임을 인정할 수 있다.

바. 원심판결의 원고 패소 부분 중 2006년 귀속 종합소득세(가산세 제외) 부과처분에 관한 판단

상고심 법원은 상고이유로 불복신청한 한도에서만 조사·판단할 수 있으므로, 상고이유서에는 상고이유를 특정하여 원심판결의 어떤 점이 법령에 어떻게 위배되었는지에 관하여 구체적이고도 명시적인 이유를 기재하여야 한다. 상고이유서에 위와 같은 구체적이고도 명시적인 이유를 기재하지 않은 때에는 상고이유서를 제출하지 않은 것으로 보아야 한다(대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결 등 참조).

이 사건 상고장에는 원심판결의 원고 패소부분 중 2006년 귀속 종합소득세(가산세 제외) 부과처분에 대한 상고이유를 기재하지 않았고, 원고가 제출한 상고이유서에도 이 부분이 어떻게 법령에 위배되었는지에 관하여 구체적이고도 명시적인 언급이 없다. 따

라서 이 부분에 관하여는 적법한 상고이유서가 제출되지 않은 것으로 볼 수밖에 없다.

2. 피고의 상고이유에 관한 판단

가. 한미조세협약상 거주자 개념과 우리나라의 과세권(상고이유 제1점)

(1) 「대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약」(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제3조 제2항 (a)호는 '제1항의 규정에 의한 사유로 인하여 어느 개인이 양 체약국의 거주자인 경우에는 그가 주거를 두고 있는 그 체약국의 거주자로 간주된다.'고 정하고, 같은 항 (b)호는 '동 개인이 양 체약국 내에 주거를 두고 있거나 또는 어느 체약국에도 주거를 두고 있지 않는 경우에 그는 그의 인적 및 경제적 관계가 가장 밀접한 그 체약국(중대한 이해관계의 중심지)의 거주자로 간주된다.'고 정하고 있다. 같은 항 (e)호는 '본항의 목적상 주거는 어느 개인이 그 가족과 함께 거주하는 장소(the Place where an individual dwells with his family)를 말한다.'고 정하고 있다. 나아가 한미조세협약 제4조 제4항은 "본조 제5항을 제외한 이 협약의 어떠한 규정에도 불구하고 어느 체약국은, 이 협약이 효력을 발생하지 않았던 것처럼, 동 체약국의 시민 또는 거주자에 대하여 과세할 수 있다."고 정하고 있는데, 한미조세협약 제2조 제1항 (h)호에 따르면 '시민'은 한국의 경우 한국의 국민을 뜻한다.

(2) 원심은 다음과 같은 이유로 원고는 1999년·2000년에 한미조세협약 제3조 제2항에 따라 미국의 거주자로 간주되므로 원고의 국외원천소득에 관하여 과세할 수 없고, 이는 한미조세협약 제4조 제4항을 고려하더라도 마찬가지라고 보았다.

(가) 원고는 1999년·2000년에 우리나라 세법상 거주자인 동시에 미국 세법상 거주자에 해당하는데, 1992년경 미국으로 이주하여 그의 가족과 함께 항구적 주거를 형성

하여 생활하였고, 사업목적상 우리나라에 체류하다가도 업무를 마치면 미국으로 돌아가 가족과 함께 거주하였으므로, 원고가 가족과 함께 거주한 항구적 주거는 미국에 있었다.

(나) 따라서 원고는 1999년·2000년에 한미조세협약 제3조 제2항에 따라 미국의 거주자로 간주된다. 우리나라와 미국의 과세당국이 원고의 중대한 이해관계 중심지가 1999년·2000년에 우리나라에 있었다고 인정하여 원고를 우리나라 거주자였다고 보기로 상호합의를 하였다거나, 한미조세협약 제3조 제2항 (a)호 등의 해석에 관하여 일반적 상호합의를 하였더라도, 위와 같은 판단에 영향이 없다.

(다) 한미조세협약 제3조 제3항은, 같은 조 제2항의 규정에 의한 사유로 인하여 일방체약국의 거주자로 간주되는 개인은 제4조를 포함하여 한미조세협약의 모든 목적상 일방체약국의 거주자로서만 간주된다고 정하고 있다. 따라서 한미조세협약 제3조 제2항에 따라 미국의 거주자로 간주되는 원고는 한미조세협약 제4조 제4항에서 말하는 우리나라의 '거주자'에 해당하지 않는다.

(라) 우리 소득세법은 거주자인지 여부에 따라 과세되는 소득의 범위를 구분하면서 우리나라 거주자가 아닌 자에게는 국내원천소득에 대하여만 과세하도록 정하는데 우리나라의 국민인지 여부는 이러한 과세대상 소득의 범위에 영향이 없다.

(3) 위에서 본 규정과 취지와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단에 상고이유 주장과 같이 판단을 누락하거나 한미조세협약의 해석이나 상호합의의 효력에 관한 법리 등을 오해한 잘못이 없다.

나. 실질과세 원칙의 적용 여부(상고이유 제2점)

(1) Gundo HK, Gundo International로부터 차명주주 명의로 1999년·2000년에 지급

받은 배당금

(가) 원심은, 원고가 1999년·2000년에 한미조세협약상 미국 거주자이므로 설령 Gundo HK, Gundo International의 배당금이 원고에게 귀속된다고 하더라도 이는 국외 원천소득에 해당하여 피고에게 과세권이 없다는 이유로, 배당금이 원고에게 실질적으로 귀속되었는지 여부를 나아가 살펴볼 필요 없이, 1999년·2000년 종합소득세 부과처분 중 위 배당금을 이유로 한 부분은 위법하다고 판단하였다.

(나) 이 부분 상고이유 주장은, 원고가 Gundo HK, Gundo International로부터 차명주주 명의로 1999년·2000년에 지급받은 배당금이 원고에게 귀속된 것으로 보아야 한다는 것이다.

(다) 위 2.가.에서 살펴본 바와 같이, 원고가 위 기간 동안 한미조세협약에 따라 미국의 거주자로 간주되고 원고의 국외원천소득에 대하여 과세할 수 없다는 원심의 판단이 정당한 이상, 이 부분 상고이유 주장은 판결에 영향을 줄 수 없다. 따라서 이 부분 상고이유 주장은 받아들이지 않는다.

(2) 2002년부터 2008년까지 HSBC 은행에 개설된 Golden Quarter, Virtual Capital, Crest, Premier Group International Inc.(말레이시아 라부안에 설립된 법인으로, 이하 'Premier Group'이라 한다) 명의 계좌에서 발생한 이자와 Crest 명의 계좌에 보유된 자금이 투자되어 2007년·2008년에 Crest 명의 계좌로 지급된 이자

(가) 원심판결 이유와 기록에 따르면, 다음 사실을 알 수 있다.

① 2002년부터 2008년까지 기간 중 위 법인들의 지배구조는 다음과 같다.

원고는 2007. 8. 28.경까지 Golden Quarter의 모든 주식을 소유하였고, 그 이후부터는 New Ocean이 Golden Quarter의 모든 주식을 소유하였는데, New Ocean의 모든 주

식은 원고와 명의주주약정을 체결한 명의주주가 보유하였다. Crest의 모든 주식은 2004. 11. 25. 전까지 소외 1이 보유하였으나, 소외 1은 명의상 주주에 불과하고 실제 주주는 원고였다. 2004. 11. 25.경 Golden Quarter가 Crest의 모든 주식을 소유하게 되었고, 그때부터는 원고가 Golden Quarter를 통해 Crest를 지배하였다. Virtual Capital의 모든 주식은 Leadway가, Leadway의 모든 주식은 Rockwealth가, Rockwealth의 모든 주식은 원고가 소유하였다. Premier Group의 모든 주식은 Virtual Capital이 소유하였고, 원고는 Virtual Capital을 통해 Premier Group을 지배하였다.

② 원고는 Golden Quarter, Crest, Virtual Capital, Premier Group 명의 계좌의 인출서명권을 보유하였다. 위 회사들 명의 계좌에 입금된 돈의 출금과 관리 등에 관하여 원고의 서명 이외에 위 회사들 내부의 절차가 필요하지 않았고, 그와 관련한 법적인 신고의무도 없었다. 원고는 위 돈을 출금·관리하는 데 아무런 제약을 받지 않았다.

③ 위 회사들의 소재지로 등록되어 있는 장소에서는 어떠한 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 회사들의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등이 개최된 적이 없다. 원고만이 위 회사들 명의로 하는 투자 의사결정을 하였다.

④ 원고는 세무조사 당시 '2002년부터 2008년까지 Golden Quarter, Virtual Capital, Crest, Premier Group 명의 계좌에서 발생한 이자소득과 선박 투자 관련 Crest 명의 계좌에서 발생한 이자소득은 원고의 자금으로 투자한 것이고, 이로 인한 이자소득은 원고에게 귀속되는 소득이다. 위 회사들은 회계기록을 하거나 재무제표를 작성한 적이 없고, 공인 외부감사 의무, 세무신고 의무가 없어 이를 이행한 적도 없다.'는 확인서를 작성하였다.

(나) 위와 같은 사실을 비롯하여 원심이 인정한 사실과 기록에 따르면, 2002년부터 2008년까지 당시 우리나라 거주자인 원고가 HSBC 은행에 개설된 Golden Quarter, Virtual Capital, Crest, Premier Group 명의 계좌에 자금을 예치하고 위 계좌에서 발생한 이자를 받거나 Crest 명의 계좌에 예치된 자금을 투자하여 그 명의 계좌로 이자를 받은 것은 우리나라의 소득세를 회피할 목적에서 비롯된 것임을 인정할 수 있다.

(다) 이러한 사실 등을 위 1.가.에서 본 법리와 기록에 비추어 보면, 2002년경부터 2008년경까지 Golden Quarter, Virtual Capital, Crest, Premier Group 명의 계좌에서 발생한 이자와 Crest 명의 계좌에 보관된 자금이 투자되어 2007년·2008년에 Crest 명의 계좌로 지급된 이자의 귀속 명의자인 위 법인들은 이를 지배·관리할 능력이 없고 원고가 위 법인들에 대한 지배권을 통하여 위 돈을 실질적으로 지배·관리하였으며, 이와 같은 명의와 실질의 괴리는 국내에서 소득세를 회피하기 위하여 비롯된 것으로 보아야 하므로, 위 각 이자는 원고에게 실질적으로 귀속되었다고 보는 것이 타당하다.

(라) 그런데도 원심은, 원고가 위 각 계좌에 대하여 실질적인 권한을 행사하였고 사실상 위 법인들을 운영하였다고 하면서도, 원고가 조세회피 목적보다는 투자목적으로 위 법인들을 설립하고 금융거래를 하였다고 판단하였다. 원심은 이러한 사정 등을 이유로 들어, 위 법인들의 실질적인 행위 주체성을 부인할 수 없고 그 이자소득은 원고가 아니라 위 법인들에 귀속되었다고 보아 2002~2008년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 각 이자에 관한 부분이 위법하다고 판단한 잘못이 있다.

다만 원심은 위 각 이자 중 2002년경부터 2004년경까지 발생한 이자에 관하여 그 이자소득에 관한 원고의 납세의무가 부과처분 당시 이미 5년의 부과제척기간이 지났으므로 이러한 면에서도 2002~2004년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 이자에 관한 부

분이 위법하다고 하였다. 이러한 원심의 판단은 2.다.에서 보는 바와 같이 정당하다. 따라서 2002년경부터 2004년경까지 발생한 위 각 이자에 관한 원심의 잘못이 판결에 영향을 미친 것은 아니다.

(마) 결국 원심의 판단 중 2005년경부터 2008년경까지 발생하거나 지급된 이자에 관한 2005~2008년 귀속 종합소득세 부과처분에 대한 부분에는 실질과세 원칙 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 피고의 상고이유 주장은 정당하다.

(3) 스위스계 은행인 Julius Baer 은행이나 UBS 은행에 개설된 Burstow Trading Ltd.(BVI에 설립된 법인으로, 이하 'Burstow'라 한다) 명의 계좌, 가명인 소외 5 명의 계좌, 명의 없이 계좌번호로만 존재하는 계좌에서 2001년부터 2008년까지 발생한 이자와 배당

(가) 원심판결 이유와 기록에 의하면, 다음 사실을 알 수 있다.

① 2001년부터 2008년까지 기간 중 Golden Quarter, Crest, Virtual Capital, Burstow의 지배구조는 다음과 같다.

Golden Quarter, Crest, Virtual Capital의 지배구조는 위 (2)항에서 본 2002년부터 2008년까지의 지배구조와 같다. Burstow의 모든 주식은 New Ocean이 소유하였고, New Ocean의 모든 주식은 원고와 명의주주약정을 한 명의주주가 보유하였다.

② 원고는 Golden Quarter, Crest, Virtual Capital, Burstow 명의 계좌의 인출서명권을 보유하였다. 위 회사들 명의 계좌에 입금된 돈의 출금과 관리 등에 관하여 원고의 서명 이외에 위 회사들 내부 절차가 필요하지 않았고, 그와 관련한 법적인 신고의무도 없었다. 원고는 위 돈을 출금·관리하는 데 아무런 제약을 받지 않았다.

③ 위 회사들의 소재지로 등록되어 있는 장소에서는 어떠한 영업행위나 의사결정 등

경영활동이 이루어지지 않았고, 위 회사들의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등이 개최된 적이 없다. 원고만이 위 회사들 명의로 하는 투자 의사결정을 하였다.

④ 위 회사들은 회계기록을 하거나 재무제표를 작성한 적이 없고, 공인 외부감사 의무, 세무신고 의무가 없어 이를 이행한 적도 없다.

⑤ 가명인 소외 5 명의 계좌에 예치된 돈과 계좌번호로만 존재하는 UBS 명의 계좌에 예치된 돈은 Crest, Golden Quarter, Virtual Capital, 원고 명의 계좌에서 입금되었다.

⑥ 원고는 소외 5 명의 계좌는 Burstow 소유라고 진술하였고, 실제로 소외 5 명의 계좌에 보유 중이던 모든 예금과 증권이 2007. 5. 14.경 Burstow 명의 계좌에 송금되었다.

⑦ 원고는 계좌번호로만 존재하는 UBS 은행의 계좌 개설 경위에 대해, Virtual Capital 이나 Crest에서 UBS 은행으로 송금을 하자 UBS 은행에서 자체적으로 이러한 계좌를 만들어주었다고 진술하였다.

⑧ 원고는 2007. 6. 11. 이후 Burstow의 주식 전부(1주)를 자신의 가족을 수익자로 하는 신탁자산에 편입하였다.

(나) 위와 같은 사실을 비롯하여 원심이 인정한 사실과 기록에 따르면, 2001년부터 2008년까지 당시 우리나라 거주자인 원고가 Julius Baer 은행이나 UBS 은행에 개설된 Burstow 명의 계좌, 가명인 소외 5 명의 계좌, 명의 없이 계좌번호로만 존재하는 계좌에 자금을 예치하고 위 계좌에서 발생한 이자 또는 배당을 받은 것은 우리나라의 소득세를 회피할 목적에서 비롯된 것으로 볼 수 있고, 투자 또는 상속 등의 목적이 포함되어 있었더라도 다르지 않다.

(다) 이러한 사실 등을 위 1.가.에서 본 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 2001년경부터 2008년경까지 Julius Baer 은행이나 UBS 은행에 개설된 Burstow 명의, 가명인 소외 5 명의, 명의 없이 계좌번호로만 존재하는 계좌에서 발생한 이자 또는 배당은 그 일부 귀속 명의자인 Burstow가 이를 지배·관리할 능력이 없고 원고가 Burstow나 위 계좌에 돈을 입금한 Crest, Golden Quarter, Virtual Capital 등에 대한 지배권을 통하여 위 돈을 실질적으로 지배·관리하였다. 이와 같은 명의와 실질의 괴리는 국내에서 소득세 납부를 회피하기 위하여 비롯된 것으로 보아야 하므로, 위 돈은 원고에게 실질적으로 귀속되었다고 보는 것이 타당하다.

(라) 그런데도 원심은, 원고가 위 각 계좌를 사실상 관리·운영하고 있었다고 인정하면서도, 원고가 투자 또는 상속 등을 목적으로 스위스계 은행을 이용하였다고 보는 것이 타당하다는 등의 이유로, 위 계좌에서 발생한 이자 내지 배당소득이 원고에게 귀속되었다고 볼 수 없다고 보아 2001~2008년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 이자 또는 배당소득에 관한 부분이 위법하다고 판단한 잘못이 있다.

다만 원심은 위 이자 또는 배당소득 중 2001년경부터 2004년경까지 발생한 이자 또는 배당소득에 관하여 그에 관한 원고의 납세의무가 부과처분 당시 이미 5년의 부과제척기간이 지나 이러한 면에서도 2001~2004년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 이자 또는 배당에 관한 부분이 위법하다고 하였다. 이러한 원심의 판단은 2.다.에서 보는 바와 같이 정당하다. 따라서 2001년경부터 2004년경까지 발생한 위 각 이자와 배당에 관한 원심의 잘못이 판결에 영향을 미친 것은 아니다.

(마) 결국 원심의 판단 중 2005년경부터 2008년경까지 발생한 이자 또는 배당에 관한 2005~2008년 귀속 종합소득세 부과처분에 대한 부분에는 실질과세 원칙 등에 관

한 법리를 오해한 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 피고의 상고이유 주장은 정당하다.

(4) 2006년경 국내투자조합으로부터 Premier Group 명의로 Halcyon Investors Ltd. (말레이시아 라부안에 설립된 법인으로 이하 'Halcyon'이라 한다) 명의로 받은 배당금 (가) 원심판결 이유와 기록에 따르면, 다음 사실을 알 수 있다.

① 당시 위 법인들의 지배구조는 다음과 같다.

Premier Group의 모든 주식은 Virtual Capital이 소유하였고, Virtual Capital의 모든 주식은 Leadway가, Leadway의 모든 주식은 Rockwealth가, Rockwealth의 모든 주식은 원고가 소유하였다. Halcyon의 모든 주식은 BVI에 설립된 Solomon Investors Inc.(이하 'Solomon'이라 한다)이, Solomon의 모든 주식은 BVI에 설립된 Lead Pacific Inc.(이하 'Lead Pacific'이라 한다)이, Lead Pacific의 주식 중 70%는 Rockwealth가, Rockwealth의 모든 주식은 원고가 소유하였다. 한편 Lead Pacific의 나머지 주식 30%는 BVI에 설립된 Cyber Venture Investment Ltd.(이하 'Cyber Venture'라 한다)가 소유하고 있었는데, Cyber Venture의 모든 주식은 소외 6이 소유하였다.

② 원고는 Premier Group 명의 계좌의 인출서명권을 보유하고 있다. Halcyon 명의 계좌의 인출서명권자는 소외 6이었지만, Solomon 명의 계좌의 인출서명권자는 소외 6 또는 원고, Lead Pacific 명의 계좌의 인출서명권자는 소외 6과 원고였으며, Rockwealth의 인출서명권자는 원고, Cyber Venture의 인출서명권자는 소외 6이었다. 위 회사들 명의 계좌에 입금된 돈의 출금과 관리 등에 관하여 인출서명권자 이외에 위 회사들 내부 절차가 필요하지 않았고, 그와 관련한 법적인 신고의무도 없었으며, 위 돈을 출금·관리하는 데 아무런 제약이 없었다.

③ 위 회사들의 소재지로 등록되어 있는 장소에서는 어떠한 영업행위나 의사결정 등

경영활동이 이루어지지 않았고, 위 각 회사의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등이 개최된 적이 없다. 원고만이 Premier Group 명의로 행하는 투자 의사결정을 하였고, 소외 6과 원고가 Halcyon 명의로 하는 투자 의사결정을 하였다.

④ 위 회사들은 회계기록을 하거나 재무제표를 작성한 적이 없고, 공인 외부감사 의무, 세무신고 의무가 없어 이를 이행한 적도 없다.

⑤ 원고는 소외 6의 권유에 따라 Premier Group 명의 계좌를 이용하여 코웰2호투자조합에 55억 원을 투자하였다. 한편 Halcyon 명의로 코웰-헬시온스트래티지조합에 투자된 55억 원 중 원고는 그 70%에 해당하는 38억 5천만 원을 투자하였다.

⑥ 과세관청은 코웰2호투자조합이 Premier Group 명의로 배당한 금액 전부, 코웰-헬시온스트래티지조합이 Halcyon 명의로 배당한 금액의 70%를 원고의 소득으로 보고 Premier Group과 Halcyon 명의로 원천징수된 법인세를 기납부세액으로 공제한 다음 원고의 세액을 산정하였다.

(나) 위와 같은 사실을 비롯하여 원심이 인정한 사실과 기록에 따르면, 우리나라 거주자인 원고가 Premier Group과 Halcyon 명의로 투자하여 그 명의 계좌로 배당금을 받은 것은 우리나라의 소득세를 회피할 목적에서 비롯된 것으로 볼 수 있다. 위 각 배당금 지급 당시 Premier Group과 Halcyon 명의로 법인세가 원천징수되기는 하였으나, 과세관청은 원천징수된 법인세를 기납부세액으로 공제한 다음 원고의 세액을 산정하였으므로, 적어도 이 세액에 대한 소득세 회피목적은 인정할 수 있다.

(다) 이러한 사실 등을 위 1.가.에서 본 법리와 기록에 비추어 보면, 2006년 Premier Group 명의 계좌로 지급된 배당금의 귀속 명의자인 Premier Group은 이를 지배·관

리할 능력이 없고 원고가 Premier Group에 대한 지배권을 통하여 위 돈을 실질적으로 지배·관리하였으며, 이와 같은 명의와 실질의 괴리는 국내에서의 소득세를 회피하기 위하여 비롯된 것으로 보아야 하므로, 위 배당금은 원고에게 실질적으로 귀속되었다고 보는 것이 타당하다.

또한 2006년 Halcyon 명의 계좌로 지급된 배당금의 귀속 명의자인 Halcyon은 이를 지배·관리할 능력이 없고 원고는 소외 6과 지분비율대로 가지는 Halcyon에 대한 지배권을 통하여 위 배당금의 70%를 실질적으로 지배·관리하였으며, 이와 같은 명의와 실질의 괴리는 국내에서의 소득세 납부를 회피하기 위하여 비롯된 것으로 보아야 하므로, 위 배당금의 70%는 원고에게 실질적으로 귀속되었다고 보는 것이 타당하다.

(라) 그런데도 원심은, 원고가 Premier Group과 Halcyon을 사실상 관리·운영하였다고 판단하면서도, 국내투자조합으로부터 Premier Group 명의와 Halcyon 명의로 받은 배당금이 원고가 아니라 위 법인들에 귀속되었다고 보아 2006년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 각 배당금에 관한 부분이 위법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 실질과세 원칙 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 피고의 상고이유 주장은 정당하다.

다. 부과제척기간과 관련한 사기 기타 부정한 행위 인정 여부 (피고 상고이유 제3점)

(1) 상고이유가 부적법한 부분

(가) 원심은, 부과제척기간 도과에 관한 원고의 주장을 1999~2004년 종합소득세와 그 가산세에 관한 것으로 정리하고, 판결 이유 제7항에서 부과제척기간 도과 여부에 관하여 판단하면서 그 항목 자체에서 1999~2004년 종합소득세에 관한 판단임을 명시한 다음 '사기 기타 부정한 행위'에 해당하여 10년의 장기 부과제척기간이 적용되는지

판단하였다.

(나) 피고는 상고이유에서, 2005년부터 2008년까지 HSBC 은행에 개설된 Golden Quarter, Virtual Capital, Crest, Premier Group 명의 계좌에서 발생한 이자소득, Crest 명의 계좌에 보유된 자금이 투자되어 2007·2008년에 Crest 명의 계좌로 지급된 이자소득, 스위스계 은행인 Julius Baer 은행이나 UBS 은행에 개설된 Burstow 명의 계좌, 가명인 소외 5 명의 계좌, 명의 없이 계좌번호로만 존재하는 계좌에서 2005~2008년까지 발생한 이자와 배당소득, 2006년경 국내투자조합으로부터 Premier Group 명의와 Halcyon 명의로 받은 배당소득 등에 대한 2005~2008년 귀속 종합소득세 부과처분에 관하여도 '사기 기타 부정한 행위'가 인정되어 10년의 장기 부과제척기간이 적용되어야 한다고 주장한다.

(다) 그러나 2005~2008년 귀속 종합소득세에 대한 부과제척기간의 기산일은 각 귀속연도의 다음 해 6. 1.인데, 2005~2007년 귀속 종합소득세 부과처분은 2010. 6. 28.에 이루어졌고, 2008년 귀속 종합소득세 부과처분은 2009. 11. 1.에 이루어졌다가 2010. 6. 28.에 증액 경정되었으므로, 5년의 통상 부과제척기간을 적용하더라도 처분 당시 부과제척기간이 지나지 않았음이 역수상 명백하다. 뿐만 아니라 원심이 2005~2008년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 이자 또는 배당에 관한 부분의 부과제척기간이 지났다고 판단하지도 않았으므로, 피고의 이 부분 상고이유 주장은 받아들이지 않는다.

(2) Gundo HK, Gundo International로부터 차명주주 명의로 1999년·2000년에 지급 받은 배당금

(가) 원심은 다음과 같이 판단하였다. 원고가 1999년·2000년에 한미조세협약상 미

국 거주자이고 Gundo HK, Gundo International로부터 차명주주 명의로 받은 배당금은 국외원천소득에 해당하여 피고는 이에 대해 과세할 수 없으므로, 1999년·2000년 종합소득세 부과처분 중 위 배당금을 이유로 한 부분은 위법하다. 위 기간 동안 위와 같이 받은 배당소득에 관해 명의신탁 이외에 허위 매매계약서의 작성 등 적극적 행위가 있었다고 보기 어려우므로 '사기 기타 부정행위'에 해당하지 않아 5년의 부과제척기간이 적용되는데, 이 사건 처분 당시 이미 5년의 부과제척기간이 지났음이 역수상 명백하다.

(나) 이 부분 상고이유 주장은, 원고가 Gundo HK, Gundo International로부터 차명주주 명의로 1999년·2000년에 지급받은 배당금과 관련해서도 '사기 기타 부정행위'가 인정되어 10년의 부과제척기간이 적용되어야 한다는 것이다.

(다) 위 2.가.에서 살펴본 것처럼, 원고가 위 기간 동안 한미조세협약에 따라 미국의 거주자로 간주되어 원고의 국외원천소득에 대하여 과세할 수 없다고 판단한 원심의 판단이 정당한 이상, 이 부분 상고이유 주장은 더 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다.

(3) 2002년부터 2004년까지 HSBC 은행에 개설된 계좌에서 발생한 이자소득, 2001년부터 2004년까지 스위스계 은행 계좌에서 발생한 이자와 배당소득

(가) 원심판결 이유를 이 사건 기록에 비추어 살펴보면, 10년의 부과제척기간과 관련하여 '사기 기타 부정행위'가 문제되는 계좌를 다음과 같이 특정할 수 있다.

① 이 사건에서 과세대상으로 삼은 HSBC 은행의 Golden Quarter, Virtual Capital, Crest, Premier Group 명의 계좌에서 2002년부터 2008년까지 발생한 이자 가운데 2002년부터 2004년까지 발생한 부분은, Virtual Capital 명의 계좌에서 발생한 2002년부터 2003년까지의 이자소득, Crest 명의 계좌에서 발생한 2004년 이자소득이다.

② 이 사건에서 과세대상으로 삼은 스위스계 은행인 Julius Baer 은행이나 UBS 은행에 개설된 Burstow 명의 계좌, 가명인 소외 5 명의 계좌, 명의 없이 계좌번호로만 존재하는 계좌에서 2001년부터 2008년까지 발생한 이자와 배당 가운데, 2001년부터 2004년까지 발생한 부분은 홍콩에 있는 UBS 은행에 개설된 계좌에서 발생한 이자소득이다.

(나) 원심이 인정한 사실과 함께 기록에서 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 위 1. 다.에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 원고가 2001년부터 2004년까지 위 각 계좌에서 이자를 수령한 행위와 그 과정에서 이루어진 행위들을 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에서 정한 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 보기 어렵다.

① Virtual Capital의 경우 원고가 실명으로 Rockwealth의 모든 주식을, Rockwealth가 Leadway의 모든 주식을, Leadway가 Virtual Capital의 모든 주식을 소유하는 방식으로 Virtual Capital을 지배하는 구조로 되어 있었는데, 이러한 구조가 통상적인 투자구조의 형태를 벗어났다고 보기 어렵다.

② Crest의 경우 2004. 11. 25. 전까지 실질적으로 원고가 그 주식 모두를 소유하였고, 명의상으로는 소외 1이 그 주식을 모두 보유한 것으로 되어 있었지만 이러한 명의위장의 사정만으로 바로 사기 기타 부정한 행위를 인정하기에는 부족하다. 한편 Crest는 2004. 11. 25.경 Golden Quarter가 그 주식을 모두 소유하였고, 당시 원고가 Golden Quarter의 주식을 모두 실명으로 소유하였는데, 이러한 구조가 통상적인 투자구조의 형태를 벗어난 것이라고 보기 어렵다.

③ 홍콩에 있는 UBS 은행에 계좌번호로만 존재하는 계좌가 개설되고 거기에 돈이 송금되어 이자소득이 발생한 과정에 금지되는 불법적인 행위가 있었다고 볼 증거가 없

다. 위 계좌에 예치된 돈은 Virtual Capital, Crest 명의 계좌 등에서 입금된 것인데, 원고는 위 계좌 개설 경위에 대해, Virtual Capital이나 Crest에서 UBS 은행으로 송금을 하자 UBS 은행에서 자체적으로 이러한 계좌를 만들어주었다고 진술하였다.

④ 지금 문제되는 계좌들은 모두 홍콩에 있는 금융기관에 개설된 HSBC 은행 계좌와 UBS 은행 계좌인데, 위와 같은 계좌를 개설할 때 원고가 그 계좌의 실질 소유자로 자신이 아닌 다른 사람의 인적 사항을 기재하였다고 보이지 않을 뿐만 아니라, Virtual Capital, Crest 명의 계좌의 인출서명권 역시 원고가 가지고 있었다.

(다) 원심은 다음과 같은 이유로 2001~2004년 귀속 종합소득세 부과처분 중 위 각 이자에 관한 부분은 부과제척기간이 이미 지난 다음에 이루어진 것으로서 위법하다고 판단하였다. 위 이자소득과 관련하여 사기 기타 부정한 행위가 인정되지 않아 5년의 부과제척기간이 적용되고, 2002~2004년 귀속 종합소득세 부과처분 중 HSBC 은행에 개설된 계좌에서 발생한 이자에 관한 부분, 2001~2004년 귀속 종합소득세 부과처분 중 스위스계 은행 계좌에서 발생한 이자에 관한 부분은 모두 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년의 기간이 지난 후에야 이루어진 것이 역수상 명백하다는 것이다.

(라) 원심의 위와 같은 판단에 상고이유 주장과 같이 사기 기타 부정한 행위에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

라. 가산세 납세고지서 하자과 그 치유 여부(피고 상고이유 제4점)

하나의 납세고지서에 의하여 본세와 가산세를 함께 부과할 때에는 납세고지서에 본세와 가산세 각각의 세액과 산출근거 등을 구분하여 기재하여야 하고, 여러 종류의 가산세를 함께 부과하는 경우에는 가산세 상호 간에도 종류별로 세액과 산출근거 등을 구분하여 기재하여야 한다. 본세와 가산세 각각의 세액과 산출근거 및 가산세 상호 간

의 종류별 세액과 산출근거 등을 제대로 구분하여 기재하지 않은 채 본세와 가산세의 합계액 등만을 기재한 경우에도 과세처분은 위법하다(대법원 2012. 10. 18. 선고 2010두12347 전원합의체 판결 등 참조).

원심은, 피고가 원고에게 가산세 부과처분을 하면서 가산세의 종류와 산출근거를 밝히지 않았고 이러한 위법이 치유되었다고 볼 수 없다는 이유로, 1999년~2008년 귀속 종합소득세 부과처분 중 가산세 부과처분 부분이 위법하여 취소되어야 한다고 판단하였다.

이 부분 상고이유 주장은, 원고가 심판청구를 위하여 필요하다고 하면서 피고로부터 가산세의 종류별 세액과 산출근거가 자세히 명시되어 있는 자료를 수령하여 가산세 부과처분에 대한 불복 여부의 결정과 불복신청에 전혀 지장을 받지 않았으므로 납세고지의 하자가 보완되거나 치유되었다는 것이다.

그러나 기록을 살펴보아도 피고의 주장 사실을 인정할 증거가 없다. 가산세 부과처분에 관한 납세고지의 하자가 보완되거나 치유되었다고 볼 수 없다는 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 가산세 납세고지서 하자와 그 치유에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

3. 결론

원심판결 중 2001~2004년 귀속 종합소득세 부과처분에 관한 원고 패소 부분과 2005~2008년 귀속 종합소득세(가산세 제외) 부과처분에 관한 피고 패소 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하며, 원고와 피고의 나머지 상고를 모두 기각하기로 하여, 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 이동원

 대법관 조희대

주 심 대법관 김재형

 대법관 민유숙