대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2016두841 법인세부과처분취소

원고, 상고인 겸 피상고인

주식회사 서울시티타워

소송대리인 변호사 김수형 외 3인

피고, 피상고인 겸 상고인

남대문세무서장

환 송 판 결 대법원 2015. 5. 28. 선고 2013두7704 판결

원 심 판 결 서울고등법원 2016. 6. 9. 선고 2015누1269 판결

판 결 선 고 2019. 6. 27.

주 문

상고를 모두 기각한다.

상고비용은 각자 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 다음 제출된 상고이유보충서 등은 이를 보충

하는 범위에서)를 판단한다.

1. TMW Asia Property Fund I GmbH & Co. KG(독일 유한합자회사인데, 이하 'TMW'라 한다)의 구성원에 대한 거주자 판단과 조세조약의 적용(원고의 상고이유 제1, 2점과 피고의 상고이유 제2점)

가. 원심은 이 사건 배당소득 지급 당시 TMW의 구성원 중 독일에서 포괄적인 납세의무를 부담하는 독일 거주자와 그렇지 않은 오스트리아와 룩셈부르크 거주자 범위를 거주자증명서 등에 기초하여 심리한 다음, 이 사건 배당소득 중 독일 거주자인 구성원의 비율에 해당하는 금액에 대해서는 대한민국과 독일연방공화국 간의 소득과 자본에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협정(이하 '한·독 조세조약'이라 한다) 제10조 제2항 (나)목에 따라 15% 제한세율을, 다른 구성원의 비율에 해당하는 금액에 대해서는 구 법인세법(2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정되기 전의 것) 제98조 제1항 제3호에 따라 25% 세율을 적용해야 한다고 판단하였다.

나. 원심판결 이유를 적법하게 채택한 증거에 비추어 보면, 원심의 위 판단은 환송판결에 따른 것으로서 정당하다. 원심판결에 원고의 상고이유 주장과 같이 조세조약상 거주자 여부와 한·독 조세조약의 적용 범위에 관한 법리를 오해하거나 피고의 상고이유 주장과 같이 독일 거주자 비율의 증명책임에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

2. TMW에 대한 한·독 조세조약 제27조 제2항의 적용 여부(피고의 상고이유 제1점)

가. 한·독 조세조약은 일방체약국의 국내법 규정이 한·독 조세조약에 포함된 원칙과 부합하는 한 탈세나 조세회피 방지 규정의 적용을 배제하고 있지 않다[한·독 조세조약 제27조 제1항 (가)목]. 또한 관련 사업운영에 대한 적정한 경제적 이유 없이 주식 등 권리 등을 설정하거나 양도함으로써 제10조, 제11조, 제12조와 제21조를 이용하는

것이 관계인의 주요 목적일 경우에는 한·독 조세조약 제10조 제2항, 제11조 제2항, 제12조 제2항과 제21조에 정해진 제한이 적용되지 않는다(한·독 조세조약 제27조 제2항). 이는 관련 사업운영에 대한 적정한 경제적 이유 없이 주식 등의 권리를 설정하거나 양도하는 방법으로 한·독 조세조약 제10조, 제11조, 제12조와 제21조에 규정된 제한세율 적용 요건을 충족한 것과 같은 외관을 만들어 부당하게 조세를 감소시키는 것이 주요 목적인 조약 남용행위에 대처하기 위한 것으로, 그와 같은 조약 남용행위에 대해서는 한·독 조세조약상 혜택이라고 할 수 있는 제한세율을 적용하지 않도록 한 것이다.

한편 국세기본법 제14조 제1항은 실질과세 원칙을 정하고 있는데(2010. 1. 1. 법률 제9911호로 개정되기 전의 국세기본법. 그 후 법령의 개정이 있었으나, 이 부분은 현행 법령에서도 마찬가지이다), 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. 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 보아 과세하여야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조). 이러한 원칙은 법률과 같은 효력을 가지는 조세조약의 해석과 적용에서도 이를 배제하는 특별한 규정이 없는 한 그대로 적용된다(대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두11948 판결 등 참조).

위와 같은 관련 법령의 문언, 내용, 체계, 목적 등을 종합하면, 한·독 조세조약 제27조 제2항이 한·독 조세조약의 해석과 적용에서 실질과세 원칙을 배제하는 특별한 규정에 해당한다고 보아서는 안 된다. 그리고 한·독 조세조약 제27조 제2항에 따라 같은 조약 제10조 제2항, 제11조 제2항, 제12조 제2항, 제21조에 정해진 제한을 적용할지는 배당·이자·사용료·기타소득의 지급에 관한 권리 등을 설정하거나 양도한 경위, 관련 사업의 목적과 활동 내역, 관계인의 사업운영에 관한 역할과 해당 소득에 대한 지배·관리 여부 등 여러 사정을 종합하여 판단해야 한다.

나. 원심판결 이유와 기록에 따르면 다음 사실을 알 수 있다.

(1) TMW는 일본, 호주, 싱가포르, 태국, 중국, 홍콩, 말레이시아, 대한민국, 인도 등 아시아 국가의 부동산, 부동산에 관한 권리, 부동산 회사 등에 투자하는 것을 주된 목적으로 설립되어, 2003. 5.경부터 2009. 10.경까지 아시아 각국에서 총 29건의 투자를 진행하여 2010. 12. 31. 당시 1,980,000,000유로의 자산을 보유하였다.

(2) TMW는 2003. 6.경 투자위원회의 결정으로 서울시티타워빌딩을 소유한 원고의 주식을 취득하기로 하였고, 독일의 유한회사인 TMW Seoul City Property GmbH(이하 'GmbH 1'이라 한다)와 TMW Seoul City Real Estate GmbH(이하 'GmbH 2'라 한다)를 설립한 다음 이들로 하여금 원고의 발행주식 전부를 50%씩 취득하도록 하였다.

(3) GmbH 1, 2는 원고의 발행주식을 보유하는 것 외에는 별다른 사업활동이 없었고, TMW와 소재지, 연락처, 이사가 동일하며 독립된 인적 구성원이 없었을 뿐 아니라, 원고의 발행주식을 취득하는 데 필요한 자금을 모두 TMW로부터 제공받았다.

(4) GmbH 1, 2는 원고로부터 이 사건 배당소득을 받은 다음, 독일의 자본이득세를 제외한 금액 전부를 곧바로 TMW에 지급하였다.

(5) TMW는 2007. 7.경 투자위원회의 결정으로 서울시티타워빌딩을 매각하기로 하였고, 이에 따라 GmbH 1, 2가 곧바로 원고의 주주총회에서 위 빌딩을 매각하기로 의결한 다음, 원고는 이를 매각하였다.

다. 위와 같은 사실관계를 위에서 본 법리에 비추어 보면, 이 사건 배당소득의 실질귀속자인 TMW가 귀속명의자에 불과한 GmbH 1, 2를 설립하여 원고의 발행주식을 취득하였더라도 관련 사업운영에 대한 적정한 경제적 이유 없이 한·독 조세조약 제10조 제2항 (나)목의 15% 제한세율 적용을 주요한 목적으로 삼은 것이라고 보기 어렵다. 따라서 TMW에 대하여 한·독 조세조약 제27조 제2항을 이유로 위 15% 제한세율의 적용을 배제할 수는 없다.

라. 원심이 같은 취지에서 GmbH 1, 2가 한·독 조세조약 제10조 제2항 (가)목의 5% 제한세율을 적용하여야 한다고 주장하는 것은 같은 조약 제27조 제2항에 의하여 허용될 수 없으나, TMW에게는 같은 조약 제10조 제2항 (나)목의 15% 제한세율을 적용할 수 있다고 판단한 것은 옳다. 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 한·독 조세조약의 해석과 적용에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

3. 결론

원고와 피고의 상고는 이유 없어 이를 모두 기각하고, 상고비용은 각자 부담하기로 하여, 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 이동원

대법관 조희대

주 심 대법관 김재형

대법관 민유숙