

대 법 원

제 2 부

판 결

사 건 2018두59182 법인세등부과처분취소
원고, 상고인

피고, 피상고인

원 심 판 결 서울고등법원 2018. 8. 22. 선고 2018누32929 판결

판 결 선 고 2022. 12. 29.

주 문

원심판결 중 2013 사업연도 법인세 부과처분(가산세 포함)에 관한 부분을 파기하고, 이
부분 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 원고는 2013년경 주식회사 ○○○(이하 '○○○'라 한다)의 총 발행주식 중 9.01%를, 주식회사 △△△□□□□□□연구소(이하 '△△△'라 한다)의 총 발행주식 중 13.33%를 각각 보유하고 있었다.

나. ○○○는 2013. 11. 28. △△△의 문화예술 사업부문을 분할합병하였다(이하 '이 사건 합병'이라 한다).

다. 피고는 △△△의 문화예술 사업부문에 관한 주식의 가치가 시가보다 높게 평가되는 등으로 이 사건 합병이 불공정하게 이루어졌다는 전제 하에, 원고가 ○○○의 주주로서 특수관계인인 △△△의 주주들에게 분여한 이익 511,041,652원에 대해서는 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제52조 제1항 및 구 법인세법 시행령(2019. 2. 12. 대통령령 제29529호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제88조 제1항 제8호 (가)목에 따라 익금에 산입하고, 원고가 △△△의 주주로서 특수관계인인 ○○○의 주주들로부터 분여받은 이익 709,000,989원에 대해서는 구 법인세법 제15조 제1항 및 구 법인세법 시행령 제11조 제9호에 따라 익금에 산입하여, 2014. 12. 1. 원고에게 2013 사업연도 법인세(가산세 포함)를 경정·고지하였다(이후 피고의 경정으로 감액되고 남은 부분을 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 판단

가. 구 법인세법 제52조 제1항은 '내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도 소득금액을 계산할 수 있다'고 규정하고, 같은 조 제4항의 위임에 따른 구 법인세법 시행령 제88조 제1항 제8호 (가)목은 '특수관계인인 법인 간에 불공정한 비율로

합병하여 주주인 법인이 특수관계인인 다른 주주에게 이익을 분여한 경우'를 구 법인세법 제52조 제1항에서 정한 '조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우'의 하나로 들고 있다(이하 위 각 규정을 '이 사건 부당행위계산부인 규정'이라 한다).

한편 구 법인세법 제15조 제1항은 익금을 '자본 또는 출자의 납입 및 이 법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액'으로 규정하고, 같은 조 제3항의 위임에 따른 구 법인세법 시행령 제11조 제9호는 그러한 수익의 하나로 '제88조 제1항 제8호 각 목의 어느 하나에 따른 자본거래로 인하여 특수관계인으로부터 분여받은 이익'을 들고 있다(이하 위 각 규정을 '이 사건 익금 규정'이라 한다).

나. 위 각 규정의 내용과 체계 및 입법취지, 불공정합병에 따른 합병당사법인들의 주주 사이의 이익분여 구조 등에 비추어 보면, 불공정합병이 이루어진 경우 합병당사법인들의 주식을 함께 보유하고 있는 법인에 대해서는 주가가 과소평가된 합병당사법인의 주주로서 입은 손실과 주가가 과대평가된 합병당사법인의 주주로서 얻은 이익을 통산하여 실질적으로 분여하거나 분여받은 이익이 있는지 밝힌 다음 그 결과에 따라 이 사건 부당행위계산부인 규정과 이 사건 익금 규정 중 어느 하나를 적용하여야 한다. 이와 달리 주가가 과소평가된 합병당사법인의 주주로서 분여한 이익에 대해서는 이 사건 부당행위계산부인 규정을, 주가가 과대평가된 합병당사법인의 주주로서 분여받은 이익에 대해서는 이 사건 익금 규정을 각각 적용하여 각 이익 상당액을 모두 익금에 산입하는 것은 허용될 수 없다. 그 구체적인 이유는 다음과 같다.

1) 이 사건 부당행위계산부인 규정에 따른 부당행위계산에 해당하기 위해서는 특수관계인인 법인 간의 불공정합병으로 인하여 주주인 법인이 특수관계인인 '다른 주주'에

게 이익을 분여하였음이 인정되어야 한다. 그리고 이 사건 익금 규정에 따른 익금에 해당하기 위해서는 특수관계인인 법인 간의 불공정합병으로 인하여 주주인 법인이 특수관계인인 '다른 주주'로부터 분여받은 이익이어야 한다.

2) 주식을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병을 하면 주가가 과소평가된 합병당사법인의 주주로부터 주가가 과대평가된 합병당사법인의 주주로 주식 가치 변동에 따른 부의 이전 효과가 발생하게 된다. 그런데 어느 법인이 합병당사법인들의 주식을 함께 보유하고 있는 상태에서 불공정합병이 이루어지면 주가가 과소평가된 합병당사법인의 주주로서의 재산가치는 감소하지만 동시에 주가가 과대평가된 합병당사법인의 주주로서의 재산가치는 증가한다. 따라서 이러한 경우 주가가 과소평가된 합병당사법인의 주주로서 입은 손실과 주가가 과대평가된 합병당사법인의 주주로서 얻은 이익의 크기가 같은 범위에서는 해당 법인에게 불공정합병에 따른 부의 이전 효과가 발생하지 않는다.

3) 부당행위계산이란 납세자가 정상적인 경제인의 합리적 거래형식에 의하지 아니하고 우회행위, 다단계행위 그 밖의 이상한 거래형식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산을 말한다(대법원 2005. 4. 29. 선고 2003두15249 판결 등 참조). 불공정합병으로 인하여 주가가 과소평가된 합병당사법인의 주주가 입은 손실과 주가가 과대평가된 합병당사법인의 주주가 얻는 이익은 불공정합병이라는 하나의 자본거래에서 발생하는 것이다. 불공정합병 당시 어느 법인이 합병당사법인들의 주식을 함께 보유하고 있었다면 해당 법인에게는 불공정합병에 따른 손실과 이익이 함께 귀속되므로 해당 법인이 불공정합병으로 인하여 이익을 분여하였는지는 그 손실과 이익을 통산하여 실질적으로 판단하여야 한다.

4) 이 사건 익금 규정에 따른 익금에 해당하기 위해서는 불공정합병으로 인하여 합병당사법인의 주주인 법인의 순자산이 증가하여야 한다. 어느 법인이 합병당사법인들의 주식을 함께 보유하고 있는 상태에서 불공정합병이라는 하나의 자본거래가 이루어지는 경우 해당 법인의 순자산이 증가하였는지 여부는 순자산의 개념상 주가가 과대평가된 합병당사법인의 주주로서 얻은 이익과 주가가 과소평가된 합병당사법인의 주주로서 입은 손실을 통산하여 판단할 수밖에 없다.

다. 그런데도 원심은, 원고가 ○○○의 주주로서 부여한 이익에 대해서는 이 사건 부당행위계산부인 규정을, 원고가 △△△의 주주로서 부여받은 이익에 대해서는 이 사건 익금 규정을 각각 적용할 수 있다는 전제에서, 위 각 이익 상당액을 모두 익금에 산입하여 한 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심판단에는 부당행위계산부인 및 자본거래로 부여받은 이익의 익금 산입에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 아니함으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

3. 결론

그러므로 원심판결 중 이 사건 처분에 관한 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관

주 심 대법관

대법관

대법관