

국외공모투자기구에 지급된 소득의 경정청구권자에 관한 해석*

— 서울고등법원 2020. 7. 17. 선고 2019누52944

판결에 대한 비판적 검토 —

김 범 준**

목	차
I. 서 론 203	VI. 쟁점조항의 경정청구권자에 관한 체계적·합목적적 해석 222
II. 국외투자기구 제도의 개관 204	VII. 2018년 개정 법인세법 제93조의2에 대한 검토 236
III. 대상판결의 사실관계 및 쟁점의 정리 .. 208	VIII. 결 론 240
IV. 구 법인세법 제98조의6의 개관 211	
V. 쟁점조항의 경정청구 : 법적 성질과 해석방법 217	

* 이 글은 저자의 2021. 11. 22. 제252차 대법원 특별소송실무연구회 발표문을 수정·보완한 것이다. 저자는 귀중한 의견을 주신 익명의 심사위원님들께 감사 인사를 드린다. 이 글에 잘못이 있다면, 모두 저자의 탓이다.

** 서울시립대학교 법학전문대학원 부교수

*** 투고일 : 2021. 12. 23. 1차수정일 : 2022. 1. 24. 게재확정일 : 2022. 2. 15.

< 국문초록 >

이 글의 주제는 구 법인세법 제98조의6 제4항(이하 ‘쟁점조항’)의 경정청구권자 범위이다. 쟁점조항은 국내원천소득에 대한 원천징수세액의 경정청구권을 정하였다. 서울고등법원 2020. 7. 17. 선고 2019누52944 판결(이하 ‘대상판결’)은 경정청구권자를 최종투자자로 한정하면서, 국외공모투자기구의 경정청구권을 부인하였다.

이 글은 대상판결을 평석하면서, 쟁점조항에 대한 해석방법을 제시하였다. 구체적으로는 쟁점조항의 법적 성격, 국외사모·공모투자기구의 차이, 쟁점조항과 국세기본법 제45조의2의 관계, 대법원 2017. 7. 11. 선고 2015두55134 판결, 2018년 개정 법인세법 제93조의2 등의 관점에서 쟁점조항을 분석하였다. 그 결과는 다음과 같다.

첫째, 쟁점조항의 경정청구제도는 납세자 보호를 위한 구제절차이므로, 위 조항이 특혜규정임을 전제로 엄격·문언해석을 하여서는 안 된다.

둘째, 대상판결의 핵심은 쟁점조항의 의미를 밝히는 것이므로, 위 조항은 체계적·합목적적 해석의 대상이다. 그런데 경정청구제도의 입법 목적, 구 법인세법 제98조의6의 체계, 쟁점조항과 국세기본법 제45조의2의 관계, 대법원 2017. 7. 11. 선고 2015두55134 판결 등을 고려할 때, 국외공모투자기구도 쟁점조항의 경정청구권자이다.

셋째, 2018년 개정 법인세법 제93조의2는 대상판결 사실관계 이후에 입법된 것이다. 그러나 2018년 개정 법인세법 제93조의2에 나타난 국외공모투자기구 및 실질귀속자의 연혁을 고려할 때, 원고와 같은 법인형 국외공모투자기구는 쟁점조항의 경정청구권자로 인정되어야 한다.

따라서 대상판결은 타당하지 않다. 이 글이 쟁점조항의 해석론을 세우는 데 기여하기를 바란다.

▶ **주제어** : 국외투자기구, 펀드, 공모, 사모, 경정청구, 실질귀속자, 수익적 소유자

I. 서 론

1997년 말 외환위기 이후 이루어진 외국자본의 국내투자는 주로 외국법에 따라 설립된 펀드(fund), 즉 집합투자기구(collective investment vehicle)라는 간접투자 방식으로 이루어졌다. 집합투자기구는 2인 이상의 투자자로부터 금전을 모아 투자자의 일상적 운용지시 없이 투자한 후 그 결과를 투자자에게 배분한다.¹⁾ 이처럼 간접투자 구조는 투자자뿐 아니라 투자자의 투자금을 모으는 기구, 즉 ‘집합투자기구’로 이루어진다. 이 글에서는 외국법에 의하여 설립된 집합투자기구를 ‘국외투자기구’로, 국외투자기구를 통하여 국내자산에 간접투자한 외국투자자를 ‘최종투자자’라고 부른다.

한편 법인세법의 국내사업장 또는 조세조약의 고정사업장이 없는 외국법인 또는 비거주자의 국내원천소득은 원천징수방식으로 과세된다.²⁾ 즉, 소득지급자(원천징수의무자)는 소득수령자(원천납세의무자)에게 국내원천소득을 지급할 때, 국내세법의 세율(이하 ‘일반세율’)을 적용하여 소득수령자의 법인세 또는 소득세를 징수한다. 다만 소득수령자의 거주지국이 우리나라와 조세조약을 체결한 경우 일반세율보다 낮은 조세조약 세율(이하 ‘제한세율’)이 적용된다.³⁾ 결국 국내원천소득에 대한 과세문제는 주로 제한세율의 적용 여부에 관한 것이다.

따라서 외국투자자가 간접투자 방식으로 국내투자를 할 경우, 가장 중요한 쟁점은 ‘국외투자기구와 최종투자자 중 누구를 기준으로 어떠한 세율을 적용할지’이다. 위 쟁점은 ‘누가 국내원천소득의 귀속자인지’, 그리고 ‘누가 잘못된 원천징수에 대하여 경정청구를 할 수 있는지’라는 문제로 이어진다.

이러한 과세문제에 대응하기 위한 최초 입법이 구 법인세법(2016. 12. 20. 법률

1) 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」(이하 ‘자본시장법’) 제9조 제18항, 제6조 제5항.

2) 법인세법 제98조 제1항, 소득세법 제156조 제1항.

3) 법인세법 제98조의7 제1항.

제14386호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 법인세법’) 제98조의6 및 구 법인세법 시행령(2019. 2. 12. 대통령령 제29529호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 법인세법 시행령’) 제138조의7 등이다. 아래에서 설명하듯이 위 규정들은 당시 과세 실무를 입법한 것인데, 국외투자기구에 지급된 소득의 귀속 및 경정청구권자 범위에 관한 해석상 문제를 안고 있었다. 이 글에서는 다음의 순서에 따라 서울고등법원 2020. 7. 17. 선고 2019누52944 판결(이하 ‘대상판결’)을 평석하면서, 구 법인세법 제98조의6 제4항의 경정청구권자를 살펴보고자 한다.⁴⁾

먼저 국외투자기구 제도를 개관한 후(Ⅱ), 대상판결의 사실관계와 쟁점을 정리한다(Ⅲ). 또한 구 법인세법 제98조의6의 입법 배경과 취지, 주요 내용, 세법적 의미를 정리한다(Ⅳ). 다음으로 구 법인세법 제98조의6의 경정청구에 관한 법적 성질, 해석방법, 실질귀속자 규정과의 관계를 중심으로 대상판결을 평석하고, 경정청구권자 범위에 관한 해석론을 제시한다(Ⅴ, Ⅵ, Ⅶ).

Ⅱ. 국외투자기구 제도의 개관

1. 대표적인 유형

국외투자기구는 투자금 모집 방식에 따라 ‘사모(私募)’ 또는 ‘공모(公募)’ 유형으로 나뉜다. 사모는 법에서 정한 일정 수 미만의 투자자에게 투자권유를 하는 것으로서,⁵⁾ 그 상대방은 전문성을 갖추고 투자위험을 감수할 수 있는 금융기관

4) 대상판결은 원고의 상고로 현재 대법원 2020두47397 사건으로 소송계속 중이다. 대상판결과 비슷한 사실관계에서 같은 쟁점을 다룬 판결로는 서울고등법원 2020. 7. 17. 선고 2019누58904 판결과 서울고등법원 2020. 7. 17. 선고 2019누64657 판결이 있다. 위 두 판결은 각각 대법원 2020두47403 사건과 대법원 2020두47410 사건으로 심리 중이다. 따라서 이 글의 검토 내용은 대상판결뿐 아니라 위 두 판결에도 그대로 적용된다.

5) 자본시장법 제9조 제8항.

과 연기금 등 전문투자자이다.⁶⁾ 반면 공모는 법에서 정한 일정 수 이상의 투자자, 특히 전문성이 없고 투자위험을 감수할 수 없는 일반투자자⁷⁾에게 투자권유를 하는 것이다.

또한 국외투자기구는 집합투자기구의 법적 형태에 따라 ‘법인형’, ‘조합형’, ‘신탁형’ 등으로 나뉜다. 법인형에서는 국외투자기구 자체가 법인격을 가지므로, 최종투자자는 국외투자기구의 지분권자이다.⁸⁾ 반면 조합형에서는 최종투자자들이 법인격이 없는 조합 형태의 국외투자기구에 출자한다.⁹⁾ 신탁형은 투자금의 집합을 신탁회사에게 신탁하는 방법으로 투자활동을 하는 것이다.¹⁰⁾

2. 국외사모투자기구와 국외공모투자기구의 특징

국외사모투자기구와 국외공모투자기구에는 투자금의 모집 방식 외에도 중요한 차이점이 있다. 먼저 앞서 보았듯이 국외공모투자기구는 최종투자자의 수가 많고, 주로 일반투자자를 대상으로 투자금을 모집한다. 그리하여 일반투자자를 보호하기 위하여 국외공모투자기구의 설립·운영에 대한 법령상 규제 및 해당국의 감독 수준이 매우 높으나, 국외사모투자기구의 경우에는 상대적으로 낮다.

또한 국외사모투자기구는 대개 투과과세단체(fiscally transparent entity)¹¹⁾ — 해당 단체에게 지급된 소득에 대하여 단체가 아니라 단체의 구성원이 납세의무를 지는 것 — 의 법적 형태를 띤다. 영미법계의 유한파트너십(limited partnership)¹²⁾

6) 자본시장법 제9조 제5항.

7) 자본시장법 제9조 제6항.

8) 법인형에 대응하는 우리나라 법령으로는 자본시장법 제9조 제18항 제2호 내지 제4호의2.

9) 조합형에 대응하는 우리나라 법령으로는 자본시장법 제9조 제18항 제5호와 제6호.

10) 신탁형에 대응하는 우리나라 법령으로는 자본시장법 제9조 제18항 제1호.

11) 대법원 2014. 6. 26. 선고 2012두11836 판결.

12) 유한파트너십은 일상업무를 담당하면서 무한책임을 지는 무한책임 파트너(general partner)와 투자금 범위에서 책임을 지는 유한책임 파트너(limited partner)로 이루어진다. 대법원 2012. 1. 27. 선고 2010두5950 판결.

또는 미국법의 유한책임회사(limited liability company)¹³⁾ 등이 대표적이다. 위 단체들은 단체 설립지국의 납세의무자가 아니고, 각 구성원이 거주지국에서 국내 원천소득에 대한 납세의무를 부담한다.

반면 국외공모투자기구는 대부분 법인형으로 운용되므로, 설립지국에서 납세의무를 진다.¹⁴⁾ 이는 법령상 규제와 관련 당국의 감독을 고려한 것으로 이해된다. 예컨대 국외공모투자기구인 룩셈부르크 SICAV(société d'investissement à capital variable)는 관련 법령의 등록 절차에 따라 법인으로 설립되고, 분산투자·투자한도 규정 등을 준수하여야 하며, 이에 관한 금융감독당국의 감독을 받고, 세법상 납세의무자이다.¹⁵⁾

3. 국외공모투자기구에 관한 OECD·대법원 입장

OECD(Organisation for Economic Co-operation and Development)는 각국의 조세조약 체결을 위한 모델조약(Model Tax Convention with respect to Taxes on Income and on Capital, 이하 'OECD 모델조약') 및 주석(Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, 이하 'OECD 모델주석')을 발표해 왔다. 그런데 OECD 모델조약은 1977년부터 제한세율의 적용요건으로서 '소득수령자가 해당 소득의 수익적 소유자(beneficial owner)일 것'을 정하였다.¹⁶⁾ 그 후 우리나라

13) 유한책임회사는 미국세법(Internal Revenue Code)의 check-the-box rule에 따라 투과과세단체가 될 수 있다. 대법원 2014. 4. 26. 선고 2012두11836 판결.

14) 여기서 말하는 '납세의무'는 거주지국 세법에 따라 납세의무가 인정되는 경우인 '추상적·포괄적 납세의무'를 뜻하고, 반드시 현실적으로 세금을 납부할 것을 요건으로 삼지 않는다. 대법원 2017. 7. 11. 선고 2015두55134 판결 ; 대법원 2020. 1. 16. 선고 2016두35854 판결.

15) 대법원 2020. 1. 16. 선고 2016두35854 판결.

16) 윤지현, "수익적 소유자(beneficial owner) 개념의 해석 : 최근 국내외의 동향과 우리나라의 해석론", 『사법』 제25호, 사법발전재단, 2013, 109면. 참고로 한국-영국 조세조약은 한국어 정본과 영어 정본 2부로 작성되었는데, 'beneficial owner'에 대응하는 한국어는 '수익적 소유자'이다.

라를 포함한 많은 나라가 조세조약에 ‘소득수령자가 수익적 소유자일 것’을 넣었다.

한편 2010년 OECD 모델주석은 집합투자기구가 다음의 요건을 모두 갖추 경우 수익적 소유자에 해당하여 제한세율의 적용을 받을 수 있도록 정하였다. 구체적인 요건은 ① 집합투자기구 지분의 분산소유, ② 집합투자기구의 분산투자, ③ 설립지국의 집합투자기구에 대한 규제, ④ 집합투자기구 관리자의 투자활동에 관한 재량권이다.¹⁷⁾ 여기서 주목할 점은 위 ①~④ 요건이 앞서 설명한 국외공모투자기구의 특징과 같다는 것이다. 결국 OECD는 “최종투자자가 아니라 국외공모투자기구를 국내원천소득의 수익적 소유자로 보고, 국내원천소득에 대하여 국외공모투자기구 설립지국과 원천지국 간 조세조약을 적용하여야 한다”는 입장이다.¹⁸⁾

OECD는 그 근거를 국외공모투자기구의 독자적 지위 — 국외공모투자기구와 최종투자자의 법적·경제적 구별 — 에서 찾았다.¹⁹⁾ 위 ①~④ 요건을 갖춘 집합투자기구는 투자수익을 얻기 위하여 재량에 따라 투자활동을 하고, 최종투자자는 투자자산 또는 각종 의사결정에 관하여 직접적으로 권리를 행사할 수 없다. 그 대신 각국은 최종투자자 보호를 위하여 국외공모투자기구에 관한 각종 규제와 감독 활동을 한다.

대법원 2020. 1. 16. 선고 2016두35854 판결도 국외공모투자기구인 SICAV를 한국-룩셈부르크 조세조약(이하 ‘한룩 조세조약’)의 수익적 소유자로 본 후, 한룩 조세조약의 제한세율을 적용하였다. 이는 대법원이 OECD 입장을 받아들인 결과이다.²⁰⁾

17) OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Publishing, 2010, Article 1, para. 6.14.

18) 김범준, “외국 공모집합투자기구와 조세조약의 수익적 소유자 — 룩셈부르크 회사형 펀드와 독일 계약형 펀드에 관한 대법원판결을 중심으로 —”, 『사법』 제54호, 사법발전재단, 2020, 508면.

19) OECD, *Ibid.*, Article 1, para. 6.14.

20) 김범준, 위의 논문[각주 18)], 514면.

Ⅲ. 대상판결의 사실관계 및 쟁점의 정리

1. 사실관계의 요약

가. 원고의 법적 지위 : 법인형 국외공모투자기구

원고는 1985. 9. 30. 미국법²¹⁾에 따라 설립된 법인(corporation)이자 미국세법²²⁾의 납세의무자이고, 미국 증권거래위원회(Securities and Exchange Commission)에 등록되어 감독을 받는 집합투자기구이다. 원고는 공모 방식으로 최종투자자의 투자금을 모집하였는데, 2013. 4. 2. ~2013. 4. 15. 기간의 최종투자자는 594,090 명이었다. 즉, 원고는 법인형 국외공모투자기구이다.

나. 원고의 국내투자과 국내은행의 쟁점배당에 대한 원천징수

원고는 국내주식에 투자하면서 국내은행을 보관기관(custodian)으로 정하였다.²³⁾ 국내은행은 2013. 1. 17. ~2013. 4. 1. 기간과 2013. 4. 16. ~2013. 12. 10. 기간 동안 원고에게 국내주식의 배당을 지급하였다. 이때 원고는 배당 지급 전에 국내은행에게 국외투자기구 신고서를 제출하였는데,²⁴⁾ 국외투자기구 신고서에 기재된 실질귀속자 대부분은 미국 거주자이었다. 원천징수의무자인 국내은행은 위 배당 중 미국 거주자 귀속분에 대하여 15% 세율, 즉 한국-미국 조세조약(이하 '한미 조세조약') 제12조 제2항 (a)호에 따른 배당 제한세율을 적용하여 법

21) Securities Act of 1933 및 Investment Company Act of 1940.

22) Internal Revenue Code.

23) 외국인인 우리나라에서 증권투자를 하려면 보관기관을 선임하여 보관기관에게 증권을 맡겨야 한다. 금융투자업규정 제6조 내지 제21조.

24) 구 법인세법 제98조의6 제2항.

인세를 원천징수하였다.

원고는 2013. 4. 2.~2013. 4. 15. 기간 동안 지급된 배당(이하 ‘쟁점배당’)에 대해서는 국외투자기구 신고서를 국내은행에게 제출하지 않았다. 이에 국내은행은 쟁점배당에 대하여 한미 조세조약의 15% 제한세율 대신에 구 법인세법 제98조 제1항 제2호의 20% 일반세율을 적용하여 법인세를 원천징수하였다.

다. 원고의 경정청구 및 피고의 거부처분

원고는 2014. 5. 27. 구 법인세법 제98조의6 제4항(이하 ‘쟁점조항’)을 근거로, 종로세무서장(이하 ‘피고’)에게 “쟁점배당에 대한 법인세를 환급하라”는 경정청구를 하였다. 원고의 경정청구 사유는 “쟁점배당 중 미국 거주자인 실질귀속자 593,638명의 귀속분에 대하여 15% 제한세율을 적용한 다음, 15% 제한세율과 20% 일반세율 간 차이에 해당하는 법인세 258,089,370원을 환급하라”는 것이었다. 그러나 피고는 2016. 10. 18. 원고의 경정청구를 거부하는 거부처분을 하였다.

라. 피고의 본안전 항변과 1심·대상판결의 요약

원고는 거부처분에 대한 취소소송을 제기하였다. 피고는 “쟁점조항이 원천징수의무자와 최종투자자만 경정청구권자로 정하였으므로, 국외공모투자기구인 원고에게는 경정청구권이 없어 각하되어야 한다”라고 본안전 항변을 하였다.²⁵⁾ 1심판결은 이를 받아들여 각하판결을 하였다.²⁶⁾ 원고는 1심판결에 항소하였으나, 대상판결 역시 1심판결과 같은 취지로 항소를 기각하였다.

25) 대법원 2010. 2. 25. 선고 2007두18284 판결에 따르면, 경정청구권이 없는 자의 경정청구에 대한 과세관청의 거부회신은 항고소송의 대상이 되는 거부처분이 아니다. 위 판결에서는 국세기본법 개정으로 원천징수 법률관계에 경정청구가 허용되기 전의 사안이 다루어졌다.

26) 서울행정법원 2019. 7. 12. 2018구합84638 판결.

2. 대상판결의 쟁점 및 판단근거

위에서 보듯이 대상판결의 쟁점은 ‘쟁점조항의 경정청구권자가 오직 최종투자자인지, 아니면 원고와 같은 국외공모투자기구도 쟁점조항에 따라 경정청구를 할 수 있는지’이다. 대상판결은 아래의 세 가지 이유로 원고를 경정청구권자에서 제외하였다.²⁷⁾

첫째, 원천징수는 신고 또는 부과처분이 아닌 사실행위이고, 국세기본법(이하 ‘국기법’) 제45조의2는 납세자 보호를 위하여 예외적으로 원천징수에 대한 경정청구를 허용하였다. 쟁점조항의 경정청구도 같은 취지에 따른 특혜규정이어서 엄격·문언해석의 대상이다.

둘째, 구 법인세법 제98조의6 제1항과 제2항은 국외투자기구의 최종투자자를 실질귀속자로, 쟁점조항은 조세조약상 제한세율을 적용받기 위한 경정청구의 청구권자로 국내원천소득의 실질귀속자 또는 원천징수의무자를 각각 정하였다. 이는 원천징수에 경정청구를 허용하는 특혜규정이어서 문언대로 엄격하게 해석되어야 한다. 또한 수익적 소유자와 실질귀속자는 똑같은 개념이 아니고, 수익적 소유자에게 반드시 경정청구권이 인정되어야 하는 것은 아니다. 그러므로 원고와 같은 국외공모투자기구는 쟁점조항의 경정청구권자가 아니다.

셋째, 2018. 12. 24. 개정 법인세법(이하 ‘2018년 개정 법인세법’) 제93조의2는 원고처럼 설립지국에서 납세의무를 지는 국외투자기구를 국내원천소득의 실질귀속자로 정하였다. 그런데 위 규정은 쟁점배당에 대한 원천징수 이후에 입법된 것이므로, 이를 근거로 원고에게 경정청구권을 인정할 수 없다.

요컨대 대상판결의 결론은 쟁점조항과 관련 규정을 엄격·문언해석한 결과이다.

27) 대상판결은 1심판결을 인용하면서 판단이유를 추가하는 방식으로 판시하였다. 이 글은 쟁점조항의 해석론 — 특히 엄격·문언해석과 체계적·합목적적 해석의 적용가능성 — 을 다루므로, 그 범위에서 대상판결의 근거를 정리하였다. 예컨대 대상판결에는 조리상 경정청구에 관한 판시가 있으나, 이 글에서 따로 다루지 않는다.

IV. 구 법인세법 제98조의6의 개관

1. 국외투자기구에 지급되는 국내원천소득에 관한 쟁점

국외투자기구를 통한 국내투자에서는 크게 두 가지 문제가 일어난다.

첫째는 투과과세단체의 형태를 띤 국외사모투자기구에 관한 것이다. 그런데 2013. 2. 15. 개정 법인세법 시행령 제1조 제2항의 신설 전에는 외국법인에 관한 정의와 판단기준이 없었다. 여기서 투과과세단체를 외국법인으로 볼 수 있는지를 검토해야 한다. 투과과세단체를 외국법인으로 볼 경우 국내원천소득에 대한 법인세가 원천징수되어야 하고, 투과과세단체 설립지국과 체결한 조세조약의 적용 여부가 문제된다. 반대로 투과과세단체가 외국법인이 아니라면, 구성원 기준으로 소득세 또는 법인세 원천징수가 이루어져야 하며, 구성원 거주지국과 체결한 조세조약의 제한세율이 적용된다.

둘째는 국외투자기구의 구조적 특징에 관한 것이다. 간접투자의 구조는 국외투자기구나 최종투자자로 이루어지므로, 누가 국내원천소득의 실질귀속자인지를 정해야 한다. 이는 곧 ‘누구를 기준으로 법인세 또는 소득세의 세목을 정할지’, 그리고 ‘국외투자기구 설립지국 또는 최종투자자 거주지국과 체결된 조세조약 중 어느 것의 제한세율을 적용할지’에 관한 문제이다. 그러나 이에 관한 대법원 입장은 대법원 2012. 10. 25. 선고 2010두25466 판결에서 처음 확인되었다.

2. 과세관청의 원칙적인 입장 : 국외사모투자기구의 경우

위 판결과 입법 이전의 실무에서는 과세관청의 입장이 매우 중요하였다. 종래 과세관청 유권해석은 주로 투과과세단체인 국외사모투자기구에 관한 것이었다. 먼저 국외사모투자기구가 유한파트너십인 경우 과세관청은 최종투자자인

파트너를 국내원천소득의 ‘사실상 귀속자’로 본 다음, 파트너 거주지국과 우리나라 사이의 조세조약을 적용하였다.²⁸⁾ 또한 국외사모투자기구인 유한책임회사가 투과과세단체인 경우 과세관청은 유한파트너십처럼 각 구성원을 기준으로 조세조약을 적용하였다.²⁹⁾

여기서 말하는 ‘사실상 귀속자’는 국기법 제14조 제1항의 ‘소득이나 거래 등의 귀속 명의자’에 대비되는 개념인 ‘실질귀속자’를 뜻한다. 결국 과세관청 입장은 국외사모투자기구에 실질과세원칙을 적용한 다음 최종투자자를 국내원천소득의 실질귀속자로 보아 과세하겠다는 것이다. 즉, 과세관청 입장 아래에서는 투과과세단체인 국외사모투자기구가 외국법인인지 여부를 고민하지 않아도 된다.

3. 실제 과세 실무에 나타난 몇 가지 문제

가. 구체적인 과세 사례

위와 같은 과세관청 입장은 과세관청과 원천징수의무자가 최종투자자를 쉽게 파악할 수 있음을 전제한다. 그러나 국외투자기구가 최종투자자 내역을 밝히지 않으면, 과세관청이나 원천징수의무자가 이를 정확히 알기 어렵다. 그리하여 과세관청은 최종투자자를 확인할 수 있는 때에는 최종투자자를, 그렇지 않을 경우에는 국외투자기구를 각각 실질귀속자로 보아 원천징수세율을 정하였다.

예컨대 대법원 2013. 7. 11. 선고 2011두4411 판결과 대법원 2014. 6. 26. 선고 2012두11836 판결에서는 케이만 유한파트너십과 미국 유한책임회사가 문제되었다. 과세관청은 두 판결에서 케이만 유한파트너십인 국외투자기구를 실질귀속자로 보아 일반세율을 적용한 반면,³⁰⁾ 미국 유한파트너십인 국외투자기구의 경우에는 최종투자자 기준으로 제한세율을 적용하였다.^{31), 32)}

28) 서이46017-11928, 2003. 11. 7. ; 서이46016-11926, 2003. 11. 7. 등.

29) 재국조46017-177, 2002. 12. 16. ; 서면2팀-2245, 2004. 11. 4. ; 서면2팀-2624, 2006. 12. 10. 등.

30) 우리나라는 케이만과 조세조약을 체결하지 않았다.

나. 과세 실무의 몇 가지 문제점

위와 같은 실무에는 몇 가지 문제가 있었다.

첫 번째 문제는 ‘원천징수의무자가 최종투자자를 파악하여 원천징수할 수 있는지’이다. 앞서 보았듯이 과세관청조차 최종투자자를 파악하지 못한 경우가 있다. 그런데 원천징수의무자는 과세관청과 달리 질문조사권을 갖지 않으므로, 원천징수의무자에게 국외투자기구 또는 최종투자자를 조사하여 실질귀속자를 확정할 것을 기대하기는 더욱 어렵다.

두 번째 문제는 ‘원천징수의무자에게 실질귀속자 기준으로 원천징수처분을 하는 것이 적절한지’이다. 만약 원천징수가 제대로 이루어지지 않으면, 과세관청은 원천징수의무자에게 원천징수세액과 가산세에 대한 원천징수처분을 한다.³³⁾ 이에 대하여 “조사권한이 없는 원천징수의무자가 실질귀속자를 잘못 파악하였다는 이유로 원천징수처분의 대상이 되는 것은 타당하지 않다”는 비판이 있었다.³⁴⁾

세 번째 문제는 ‘최종투자자의 파악 여부에 따라 실질귀속자가 달라질 수 있는지’이다. 앞서 본 대법원 2013. 7. 11. 선고 2011두4411 판결과 대법원 2014. 6. 26. 선고 2012두11836 판결에서는 최종투자자의 파악 여부에 따라 같은 소득에 대한 실질귀속자가 국외투자기구 또는 최종투자자로 달라졌다.

31) 특히 대법원 2013. 7. 11. 선고 2011두4411 판결에서 과세관청은 당초 미국 유한책임회사를 실질귀속자로 보았다가, 미국 유한책임회사의 구성원을 기준으로 다시 원천징수처분을 하였다.

32) 조세심판원 결정인 국심2007중3975, 2009. 4. 2. 결정의 경우, 과세관청은 국외투자기구를 기준으로 원천징수처분을 하는 내용의 세무조사결과통지를 하였다. 그러나 과세전척부심사 과정에서 최종투자자가 확인되자, 과세관청은 최종투자자 기준으로 조세조약을 적용하는 내용으로 원천징수처분을 하였다.

33) 법인세법 제98조 제4항, 소득세법 제85조 제3항.

34) 이재호, “비거주자의 주식양도소득에 대한 원천징수의 한계”, 『조세학술논집』 제27집 제2호, 한국국제조세협회, 2011, 118면; 김진웅, “외국투자자의 국내원천소득에 대한 수익적 소유자와 실질과세문제”, 『조세연구』 제5집, 한국조세연구포럼, 2005, 289면.

4. 구 법인세법 제98조의6의 입법 경위와 주요 내용

가. 입법 취지와 경위

정부는 위와 같은 문제를 입법적으로 해결하기 위하여 2011. 9. 30. 구 법인세법 제98조의6을 신설하는 법인세법 일부개정법률안과 구 소득세법(2016. 12. 20. 법률 제14389호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 소득세법’) 제156조의6을 신설하는 소득세법 일부개정법률안을 국회에 제출하였다. 위 법률안들은 국회 의결을 거쳐 2011. 12. 31. 공포된 후, 2012. 7. 1.부터 시행되었다. 구 법인세법 제98조의6 등은 해외투자자에 대한 제한세율 적용 절차를 명확히 규정하기 위한 최초의 입법이다.³⁵⁾

원고는 일반투자자를 위한 국외공모투자기구이므로, 최종투자자에는 비거주자와 외국법인이 모두 있었을 것이다. 따라서 대상판결의 적용 법령은 구 법인세법 제98조의6과 구 소득세법 제156조의6이다. 그러나 양자의 차이점은 실질귀속자가 비거주자 또는 외국법인인지 여부일 뿐이고, 나머지 내용은 같다. 또한 나중에 보듯이 국외공모투자기구의 경우에는 실질귀속자가 비거주자 또는 외국법인인지 여부가 문제되지 않는다.³⁶⁾ 그리하여 아래에서는 구 법인세법 제98조의6 위주로 검토한다.

나. 주요 내용

(1) 원천납세의무자의 서류 제출 의무 및 원천징수의무자의 실질귀속자 확정 의무

구 법인세법 제98조의6 제1항과 구 소득세법 제156조의6 제1항은 국내원천소득이 실질적으로 귀속되는 비거주자 또는 외국법인을 ‘실질귀속자’라고 부르

35) 국세청, 『개정세법 해설 2012』, 2012, 201면.

36) 이 글의 “Ⅵ. 2. 가. (2) 국외공모투자기구에게 지급된 국내원천소득의 원천징수 절차” 참조.

고, 실질귀속자의 원천징수의무자에 대한 의무를 정하였다. 실질귀속자는 국내 원천소득 수령 전에 원천징수의무자에게 비거주자용 제한세율 적용신청서³⁷⁾ 또는 외국법인용 제한세율 적용신청서³⁸⁾ 등을 제출하여야 한다.³⁹⁾ 원천징수의무자는 위 신청서에서 확인된 실질귀속자 기준으로 제한세율을 적용하되, 위 신청서가 제출되지 않거나 위 신청서로 실질귀속자를 파악할 수 없을 때 일반세율로 원천징수하여야 한다.⁴⁰⁾

즉, 원천징수의무자는 실질귀속자 확정 의무 및 원천납세의무자에 대한 실질귀속자 자료 제출 요청 권한을 가진다. 이러한 입법은 미국세법이 원천징수의무자에게 실질귀속자 실사 의무(due diligence obligation)를 지움과 동시에 원천납세의무자에 대한 관련 서류 제출 요청 권한을 부여한 것과 비슷하다.^{41), 42)}

(2) 국외사모투자기구에 국내원천소득을 지급하는 경우

구 법인세법 제98조의6은 위와 같은 체계를 토대로 국외사모투자기구에 관한 종래 과세 실무를 입법에 명확히 반영하였다.

만약 최종투자자가 국외사모투자기구를 통하여 국내에 투자하였다면, 국외사모투자기구에 제한세율 적용신청서를 제출하여야 한다.⁴³⁾ 이후 국외사모투자기구는 위 제한세율 적용신청서대로 ‘실질귀속자 명세’를 작성한 후, 국외투자기구 신고서⁴⁴⁾와 함께 원천징수의무자에게 제출한다.⁴⁵⁾ 실질귀속자 명세에는 최

37) 소득세법 시행규칙 별지 제29호의12 서식.

38) 법인세법 시행규칙 별지 제72호의2 서식.

39) 구 법인세법 제98조의6 제1항, 구 법인세법 시행령 제138조의7 제1항.

40) 구 법인세법 제98조의6 제3항.

41) Internal Revenue Code §1441, Treasury Regulation §§1.1441-1(a), 1.1441-7.

42) 대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두3159 판결과 대법원 2017. 12. 28. 선고 2017두59253 판결이 원천징수의무자에게 실질귀속자 확정 의무를 지우면서도 일정한 한계를 인정한 것도 같은 맥락으로 보아야 한다.

43) 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 본문.

44) 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 본문. 소득세법 시행규칙 별지 제29호의13 서식.

45) 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 본문.

총투자자의 인적사항, 국외사모투자기구에 대한 지분율, 제한세율 등이 기재된다.⁴⁶⁾ 원천징수의무자는 위 실질귀속자 명세 내용에 따라 제한세율을 적용하여 해당 세액을 원천징수한다.

원천징수의무자가 국외사모투자기구로부터 국외투자기구 신고서를 받지 않거나 제출된 국외투자기구 신고서로 실질귀속자를 파악할 수 없을 경우, 원천징수의무자는 국내원천소득에 대하여 일반세율로 원천징수하여야 한다.⁴⁷⁾ 실질귀속자가 제한세율을 적용받으려면, 쟁점조항에 따라 세무서장에게 경정청구를 하여야 한다.

(3) 국외공모투자기구에 국내원천소득을 지급하는 경우

국외공모투자기구가 국내원천소득을 지급받을 경우, 국외공모투자기구는 국외투자기구신고서에 국가별 실질귀속자의 수 및 총투자금액 명세를 적어서 원천징수의무자에게 제출하여야 한다.⁴⁸⁾ 즉, 최종투자자는 제한세율 적용신청서를 국외공모투자기구에 제출하지 않을 뿐 아니라, 국외공모투자기구는 최종투자자 내역에 관한 실질귀속자 명세를 원천징수의무자에게 제출할 필요가 없다.

따라서 원천징수의무자는 국외투자기구 신고서상 국가별 실질귀속자의 총투자금액에 해당 제한세율을 적용하는 방법으로 원천징수세액을 계산 및 징수한다.

다. 국외사모·공모투자기구의 차이점

구 법인세법 제98조의6에서 주목할 점은, 국외사모투자기구와 국외공모투자기구의 최종투자자를 다르게 취급한다는 것이다. 앞서 보았듯이 국외사모투자기구의 최종투자자가 제한세율 적용신청서를 제출한 다음, 원천징수의무자는

46) 소득세법 시행규칙 별지 제29호의13 서식 부표. 국세청, 『비거주자·외국법인의 국내원천소득에 대한 조세조약상 제한세율 적용 해설』, 2012, 22면.

47) 구 법인세법 제98조의6 제3항, 구 법인세법 시행령 제138조의7.

48) 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 단서. 소득세법 시행규칙 별지 제29호의13 서식.

제한세율 적용신청서의 기재 내용을 심사하여 각 최종투자자 별로 원천징수를 한다. 반면 국외공모투자기구의 최종투자자는 국내원천소득에 관하여 제한세율 적용신청서를 제출하지 않는다. 또한 원천징수의무자도 이들에 관한 세부 정보 없이 오로지 국외공모투자기구가 제공한 최종투자자의 거주지국별 투자금액으로 원천징수를 한다.

V. 쟁점조항의 경정청구 : 법적 성질과 해석방법

1. 검토 방향

대상판결은 원고를 쟁점조항의 경정청구권자로 보지 않았다. 이러한 판단의 전제는 특혜인 경정청구권 규정을 엄격·문언해석해야 한다는 점이다. 대상판결은 그 근거로 “원천징수가 사실행위에 지나지 않음에도 납세자 권익보호를 위하여 예외적으로 경정청구가 허용되었으므로, 원천징수에 관한 경정청구제도는 특혜규정이다”라는 점을 들었다. 아래에서는 경정청구제도의 입법 경위와 제도적 의의를 중심으로 검토한다.

2. 원천징수에 관한 경정청구제도의 입법 경위

가. 경정청구제도 도입 이전의 원천징수 구제절차와 문제점

2003. 12. 20. 개정 국기법 제45조의2 제4항의 신설 이전에 경정청구제도는 신고납부방식⁴⁹⁾ 세목과 부과과세방식⁵⁰⁾ 세목에만 허용되었다.⁵¹⁾ 그리하여 잘못된

49) 소득세와 법인세 등 신고납부방식 세목의 납세의무는 납세의무자가 과세표준과 세액을 과세관청에 신고할 때 확정된다. 국기법 제22조 제2항.

50) 상속세와 증여세 등 부과과세방식 세목의 과세표준과 세액은 신고가 아니라 과세관

원천징수 사례의 경우, 원천납세의무자는 ‘두 번의 민사소송’을 거쳐야 구제를 받을 수 있었다. 먼저 원천징수의무자는 부당이득을 이유로 과세관청에게 과다징수 세액의 환급청구를 하여야 하는데, 이때 원천납세의무자는 환급청구권을 갖지 않는다.⁵²⁾ 따라서 원천납세의무자가 과다징수 세액을 돌려받으려면, 다시 원천징수의무자에게 부당이득을 이유로 구상청구를 하여야 한다.⁵³⁾ 이러한 대법원 입장은 원천징수 및 납부행위가 신고 또는 과세처분이 아니라 일종의 사실행위라는 점을 고려하였기 때문으로 보인다.

그러나 위와 같은 이분법적 구성은 몇 가지 문제점을 안고 있었다. 첫째, 원천징수의 사실행위적 성격을 고려하더라도 ‘두 번의 민사소송’에서는 많은 시간과 비용이 들게 된다. 둘째, 원천징수의 오류는 기본적으로 세법 쟁점인데도, 행정법원이 아닌 민사법원의 판단을 받아야 한다. 셋째, 원천징수의무자와 원천납세의무자는 전문성을 가진 국세청심사 또는 조세심판절차에서 구제를 받을 수 없다. 넷째, 심사·심판청구인이 국세청심사 또는 조세심판절차에서 인용결정을 받을 경우 과세관청은 이에 기속되므로,⁵⁴⁾ 관련 분쟁이 확정적으로 종결된

청의 ‘결정’으로 확정된다. 국기법 제22조 제3항. 따라서 상속세와 증여세 등의 신고의무는 단지 과세관청의 결정을 위한 협력의무일 뿐이고, 납세의무를 확정하는 효력이 없다. 대법원 2003. 10. 10. 선고 2002두2826 판결.

51) 국기법 제45조의2 제1항과 제2항에 따르면, 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자는 당초 신고세액이 정당세액을 초과하여 과오납세액이 생겼을 때 관할 세무서장에게 당초 신고된 과세표준 및 세액의 ‘결정’ 또는 ‘경정’을 청구함으로써 과오납세액을 돌려받을 수 있다. 여기서 말하는 ‘결정’은 부과세방식의 세목에서 과세관청이 최초로 납세의무를 확정하는 처분을 뜻한다. 신고납부방식의 경정청구는 이미 신고납부로서 납세의무가 확정되어야 허용되는 반면, 신고납부방식 세목의 ‘결정’은 납세의무자가 신고를 하지 않은 경우에 과세관청이 납세의무를 확정시키는 처분이기 때문이다. 즉, 위 ‘결정’을 신고납부방식 세목의 ‘결정’으로 볼 때에는 ‘법정신고기한 내에 신고할 것’이라는 경정청구 요건과 양립할 수 없다. 소순무·윤지현, 『조세소송』, 영화조세통람, 2018, 246면.

52) 대법원 2002. 11. 8. 선고 2001두8780 판결.

53) 대법원 2003. 3. 14. 선고 2002다68294 판결.

54) 국기법 제80조 제1항.

다. 원천징수의 오류를 민사소송으로만 다룰 수 있다면, 원천징수의무자와 원천납세의무자는 심사·심판절차에서 신속하게 구제받을 기회를 가질 수 없다.

나. 원천징수에 대한 경정청구제도의 도입 및 범위 확대

2003. 12. 20. 개정 국기법 제45조의2 제4항은 거주자의 근로·퇴직·연금소득에 대하여 원천징수의무자 및 원천납세의무자의 경정청구를 명문으로 규정하였다. 당시 입법자료에 의하면, 위 규정은 ‘납세자 권익보호’를 위하여 원천징수의무자 및 원천납세의무자에게 경정청구권을 부여한 것이다.⁵⁵⁾ 앞서 살펴본 민사소송적 접근의 문제점을 고려할 때, 위 ‘납세자 권익보호’는 경정청구 및 거부처분을 통하여 원천징수 사안에 심사·심판절차와 취소소송의 기회를 제공하는 ‘권리구제절차의 개선’을 뜻한다.

이후 2006. 12. 31. 개정 국기법 제45조의2 제4항은 비거주자 및 외국법인의 원천징수 대상 국내원천소득을 경정청구 대상에 포함시켰다. 이러한 입법은 권리구제절차를 개선함으로써 비거주자·외국법인을 거주자·내국법인과 동등하게 대우하기 위한 것이다.⁵⁶⁾

3. 원천징수의 관점에서 본 경정청구제도의 의미

이상의 내용을 종합하면, 경정청구는 원천징수제도에서 아래의 의미를 갖는다.

첫째, 사실행위적 성격에 근거한 종전 구제절차의 문제점은 위 국기법 제45조의2 제4항의 신설 및 개정으로 해결되었다. 즉, 사실행위적 성격과 구제절차 종류를 연계하는 이분법적 접근은 입법적으로 극복된 것이다.

둘째, 원천징수되는 소득세 또는 법인세는 소득을 지급할 때 납세의무가 성립·확정되는데,⁵⁷⁾ 이를 자동확정방식이라고 부른다. 2003년과 2006년 개정 국

55) 국세청, 『개정세법 해설 2004』, 2004, 16면.

56) 국세청, 『개정세법 해설 2007』, 2007, 26면.

57) 국기법 제21조 제3항 제1호, 제22조 제4항 제2호.

기법 제45조의2 제4항 이전에 자동확정방식 세목은 경정청구의 적용을 받지 못하거나 제한적으로 적용되었다. 그러나 위 조항의 신설·개정으로 자동확정방식 세목과 신고납부·부과과세방식 세목 사이에서 권리구제절차상 균형이 맞추어졌다.⁵⁸⁾

셋째, 경정청구제도는 과오납세액에 관한 국기법상 유일한 구제수단이다. 게다가 2006. 12. 31. 개정 국기법으로 외국법인 등의 원천징수 대상 국내원천소득이 경정청구 대상에 포함되었다. 그렇다면 위 개정 이후에는 더 이상 사실행위적 성격을 이유로 경정청구가 원천징수에 대한 특혜라고 볼 수 없다. 오히려 일련의 개정으로 경정청구제도가 원천징수 대상 소득까지 아우르는 원칙적인 구제절차가 되었다.

4. 국기법상 경정청구제도와 쟁점조항의 관계

앞서 보았듯이 국기법상 경정청구가 원천징수 대상 국내원천소득의 1차적인 구제수단이라면, 쟁점조항의 경정청구 역시 마찬가지로 이해하여야 한다. 이는 쟁점조항의 입법 취지와 구체적인 내용에서도 확인할 수 있다.

먼저 국기법은 ‘납세자 권익보호’ 및 ‘비거주자·외국법인에 대한 동등한 대우’를 위하여 국내원천소득의 원천징수에 대해서도 경정청구를 적용하였다. 그리하여 국내원천소득의 원천징수의무자와 원천납세의무자는 두 번의 민사소송 대신에 국기법의 경정청구제도로 구제받을 수 있다. 예컨대 대상판결의 원고처럼 국내원천소득을 지급받은 외국법인 등은 쟁점조항과 무관하게 이미 국기법

58) 특히 경정청구는 부과과세방식 세목의 납세의무가 아직 확정되지 않은 상태에서도 이루어질 수 있다. 예컨대 대법원 2004. 8. 16. 선고 2002두9261 판결에서는 부과과세방식인 상속세에 대한 결정이 없어서 아직 납세의무가 확정되지 않은 사례가 다투어졌다. 대법원은 위 사안에서 납세의무자가 경정청구로 과오납세액을 환급받을 수 있음을 전제로 판시하였다. 2019. 12. 31. 개정 국기법 제45조의2 제1항과 제2항이 납세의무 확정력이 없는 기한후신고에 경정청구를 허용한 것도 같은 맥락이다. 그렇다면 소득지급 시점에 납세의무가 이미 확정된 원천징수 법률관계에서도 경정청구를 인정하여야 맞다.

상 경정청구로 과다징수 세액을 과세관청으로부터 직접 돌려 받을 수 있다.⁵⁹⁾ 이러한 개정 및 입법 취지를 고려할 때, 쟁점조항을 특혜규정으로 보기는 어렵다. 오히려 쟁점조항은 국내원천소득에 대한 경정청구를 장려하기 위한 것으로 이해하여야 한다.

다음으로 쟁점조항의 경정청구 적용범위는 국기법상 경정청구제도의 개정에 맞추어 계속 넓혀져 왔다. 예컨대 2011. 12. 31. 개정 법인세법은 경정청구권자로 원천납세의무자만 정하였으나, 2014. 1. 1. 개정 법인세법은 국기법의 경정청구와 같이 원천징수의무자를 경정청구권자에 포함시켰다. 또한 2016. 12. 20. 개정 법인세법은 경정청구기한을 3년에서 5년으로 늘렸다. 이는 국기법상 경정청구기한이 2014. 12. 23. 개정 국기법에 의하여 3년에서 5년으로 늘어난 것을 반영한 것이다. 위 개정 경위는 쟁점조항의 경정청구가 국기법상 경정청구와 근본적으로 같은 것임을 뒷받침한다.

5. 소 결 론

요컨대 쟁점조항의 경정청구는 국기법상 경정청구처럼 납세자를 위한 원칙적인 구제수단이지, 특혜가 아니다. 따라서 쟁점조항이 특혜규정임을 전제로 엄격·문언해석을 하여서는 안 된다. 특히 원천징수의 사실행위적 성격과 구제절차 종류를 연계하는 이분법적 시각은 위 국기법 제45조의2 제4항의 신설·개정으로 극복되었다. 대상판결은 이를 고려하지 않았을 뿐 아니라, 국기법상 경정청구제도와 쟁점조항의 상호관계를 고려하지 않아서 타당하지 않다.

59) 이에 대해서는 이 글의 “VI. 3. 쟁점조항과 대법원 2017. 7. 11. 선고 2015두55134 판결” 참조.

VI. 쟁점조항의 경정청구권자에 관한 체계적·합목적적 해석

1. 쟁점조항에 대한 체계적·합목적적 해석의 필요성

가. 체계적·합목적적 해석의 근거 : 국기법 제18조 제1항과 대법원 판례

대법원은 세법해석방법으로 엄격·문언해석 외에 체계적·합목적적 해석을 인정하였고, 국기법 제18조 제1항은 ‘과세의 형평’과 ‘관련 조항의 합목적성’을 해석기준으로 정하였다.⁶⁰⁾ 체계적 해석은 법령의 구조와 체계를 고려하여 해석하는 방법을 말한다.⁶¹⁾ 또한 합목적적 해석은 관련 규정의 입법 취지와 목적에 따라 해석하는 방법이다.⁶²⁾ 특히 법률규정 상호 간의 해석을 통하여 의미를 명백하게 밝힐 필요가 있으면, 합목적적 해석을 하여야 한다.⁶³⁾ 나아가 법률규정 상호 간의 해석을 할 때에는 관련 법령의 구조와 체계를 검토하여야 하므로, 합목적적 해석은 체계적 해석과 함께 이루어져야 한다.

대법원이 엄격·문언해석 외에 체계적·합목적적 해석을 적용하는 까닭은, 엄격·문언해석만으로는 구체적 타당성 있는 결론에 이르지 못하거나 해석상 문제점을 일으키는 경우가 있기 때문이다.⁶⁴⁾ 실제로 대법원은 여러 판결에서 합

60) 김범준, “소득금액변동통지와 과세전적부심사 — 대법원 판례에 나타난 해석상 쟁점 및 입법적 개선방안”, 『인권과 정의』 제501호, 대한변호사협회, 2021, 36면.

61) 대법원 2000. 5. 30. 선고 98두18015 판결.

62) 대법원 2011. 7. 21. 선고 2008두150 판결.

63) 대법원 2020. 7. 29. 선고 2019두56333 판결.

64) 이창희, “조세법연구 방법론”, 『법학』 제46권 제2호, 서울대학교 법학연구소, 2005, 6면 ; 윤지현, “‘과점주주’의 존재를 요건으로 하는 두 가지의 제2차 납세의무에 관

목적적 해석의 ‘불가피성’을 언급하였고,⁶⁵⁾ 국기법 제18조 제1항도 같은 이유로 ‘형평’과 ‘합목적성’을 규정하였을 것이다. 다만 엄격·문언해석 또는 체계적·합목적적 해석이 곧바로 납세자 또는 과세관청의 유불리로 이어지지는 않는다.⁶⁶⁾

나. 검토의 방향

앞서 보았듯이 원천징수의 사실행위적 성격은 쟁점조항의 엄격·문언해석에 대한 적절한 근거가 아니다. 오히려 대상판결은 체계적·합목적적 해석방법을 적용하여야 할 사안이다. 대상판결의 핵심은 구 법인세법 제98조의6과 국기법 제45조의2 등의 체계 및 입법 취지를 고려하여 쟁점조항의 의미, 특히 경정청구권자의 범위를 명확히 밝히는 것이기 때문이다. 아래에서는 ‘국외공모투자구의 실질귀속자(최종투자자)가 경정청구권을 행사하기 어려운 법적 구조에서 경정청구권자가 실질귀속자(최종투자자)로 한정되어야 하는지’, ‘국외공모투자구를 경정청구권자에서 제외하는 것이 법령 체계와 입법 취지에 맞는지’라는 관점에서 관련 규정을 체계적·합목적적으로 해석해 본다.

한 대법원 판결들의 해석방법론 비판”, 『조세법 연구』 제27권 제1호, 한국세법학회, 2021, 164면.

65) 대법원 2014. 1. 23. 선고 2011두2781 판결 ; 대법원 2013. 3. 28. 선고 2012두26678 판결 등.

66) 대법원 2020. 9. 24. 선고 2016두38112 판결과 대법원 2019. 5. 16. 선고 2018두36110 판결은 엄격·문언해석으로 과세처분을 취소하였다. 반면 엄격·문언해석에 따라 과세처분의 적법성을 인정한 판결로는 대법원 2020. 6. 11. 선고 2017두36953 판결이 있다. 한편 대법원 2009. 6. 23. 선고 2007두8010 판결과 대법원 2008. 2. 15. 선고 2007두4438 판결은 체계적·합목적적 해석을 근거로 각각 과세처분의 위법성과 적법성을 인정하였다.

2. 국외공모투자기구 및 최종투자자의 법적 지위

가. 국외사모투자기구와 국외공모투자기구의 비교

(1) 국외사모투자기구에게 지급된 국내원천소득의 원천징수 절차

만약 최종투자자가 국외사모투자기구를 통하여 국내에 투자하였다면, 국외사모투자기구에게 비거주자용⁶⁷⁾ 또는 외국법인용⁶⁸⁾ 제한세율 적용신청서를 제출하여야 한다.⁶⁹⁾ 국외사모투자기구는 위 제한세율 적용신청서의 기재 내용대로 최종투자자 내역에 관한 ‘실질귀속자 명세’를 작성한 다음, 국외투자기구 신고서⁷⁰⁾와 함께 원천징수의무자에게 제출하여야 한다.⁷¹⁾ 실질귀속자 명세에는 최종투자자의 인적사항, 국외사모투자구에 대한 지분율, 제한세율 등이 기재된다.⁷²⁾

원천징수의무자는 위 실질귀속자 명세에 나타난 각 최종투자자를 기준으로 제한세율을 적용하여 세액을 원천징수한다. 이때 원천징수의무자는 국내원천소득에 대한 지급명세서⁷³⁾ 및 원천징수영수증⁷⁴⁾에 최종투자자의 인적사항, 소득종류와 금액, 세율, 세액 등을 기재한 후,⁷⁵⁾ 각각 과세관청 및 최종투자자에게

67) 소득세법 시행규칙 별지 제29호의2 서식. 기재 내용은 여권번호 등 각종 인적사항, 거주지국 주소, 비거주자 판정기준 등이다.

68) 법인세법 시행규칙 별지 제72호의2 서식. 기재 내용은 법인명과 대표자 성명, 납세자번호와 투자등록번호, 세법상 납세의무 여부, 연기금 여부 등이다.

69) 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 본문.

70) 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 본문. 소득세법 시행규칙 별지 제29호의13 서식.

71) 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 본문.

72) 소득세법 시행규칙 별지 제29호의13 서식 부표. 국세청, 앞의 책[각주 46], 2012, 22면.

73) 법인세법 제120조의2, 소득세법 제164조.

74) 법인세법 제98조 제13항, 소득세법 제156조 제12항.

제출·발급하여야 한다.

(2) 국외공모투자기구에 지급된 국내원천소득의 원천징수 절차

국외공모투자기구가 국내원천소득을 얻는 경우, 국외공모투자기구는 국외투자기구신고서에 국가별 실질귀속자의 수 및 총투자금액 명세를 적어서 원천징수의무자에게 제출하면 된다.⁷⁶⁾ 즉, 최종투자자는 제한세율 적용신청서를 국외공모투자기구에 제출하지 않을 뿐 아니라, 국외공모투자기구는 최종투자자 내역에 관한 실질귀속자 명세를 원천징수의무자에게 제출하지 않는다.

따라서 원천징수의무자는 처음부터 개별 최종투자자에 관한 구체적인 정보 없이 — 심지어 최종투자자가 비거주자 또는 외국법인인지 여부조차 묻지 않고 — 국외투자기구 신고서 기재 내용에 따라 원천징수를 한다. 이때 원천징수세액은 국외투자기구 신고서에 기재된 국가별 실질귀속자의 총투자금액에 해당 제한세율을 적용하여 계산되며, 소득세 또는 법인세라는 세목도 문제되지 않는다.⁷⁷⁾ 즉, 소득세와 법인세 세목을 처분사유의 변경 또는 처분의 동일성에 관한 판단 기준으로 삼는 대법원 2014. 9. 4. 선고 2014두3068 판결은 국외공모투자기구 사례에서 큰 의미를 갖지 않는다.

나아가 당연하게도 국내원천소득에 대한 지급명세서 및 원천징수영수증에는 최종투자자가 아니라 국외공모투자기구의 상호와 주소 등이 기재된 후, 각각 과세관청과 국외공모투자기구에 제출 및 발급된다.⁷⁸⁾ 그리하여 국외사모투자기구와 달리, 국외공모투자기구의 경우 원천징수의무자는 국외투자기구 신고서에서 실질귀속자를 파악할 수 없다는 이유로 일반세율을 적용할 수 없다.⁷⁹⁾

75) 국세청, 앞의 책[각주 46)], 23면, 27면.

76) 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 단서. 소득세법 시행규칙 별지 제29호의13 서식.

77) 국세청, 위의 책[각주 46)], 24면, 26면, 28면.

78) 국세청, 위의 책[각주 46)], 25면, 27면, 29면.

79) 구 법인세법 제98조의6 제3항, 구 법인세법 시행령 제138조의7 제3호의 괄호.

나. 구 법인세법 제98조의6의 특징과 경정청구권자 범위

요컨대 구 법인세법 제98조의6은 국외사모투자기구나 국외공모투자기구의 최종투자자를 다르게 취급한다. 먼저 원천징수의무자가 잘못 원천징수하더라도, 국외사모투자기구의 최종투자자는 원천징수영수증을 확인함으로써 쉽게 경정청구를 할 수 있다.

반면 국외공모투자기구의 최종투자자는 국내원천소득에 관하여 제한세율 적용신청서를 제출하지 않는다. 또한 원천징수의무자도 이들에 관한 정보 없이 오직 국외공모투자기구가 제공한 거주지국별 투자금액으로 원천징수를 한다. 나아가 국내원천소득에 관한 지급명세서와 원천징수영수증에는 국외공모투자기구의 상호와 주소 등이 기재되어 과세관청과 국외공모투자기구에 제출·발급된다. 즉, 최종투자자는 국내원천소득에 대한 원천징수영수증을 받지 못하므로, 국내원천소득의 지급시점, 종류, 금액, 세율을 알 수 없다. 특히 국외공모투자기구의 최종투자자는 매우 많을 뿐 아니라 자주 바뀐다.⁸⁰⁾ 따라서 국외사모투자기구의 최종투자자와 달리 국외공모투자기구의 최종투자자가 잘못된 원천징수를 확인하여 경정청구를 할 가능성은 매우 낮다.

위와 같은 구조 아래에서 국내원천소득을 파악하고 제한세율 적용에 관한 경정청구를 할 수 있는 자는 국외공모투자기구나, 즉, 국외공모투자기구에 경정청구권을 인정하는 것이 납세자 보호라는 경정청구제도의 입법 취지에 맞다.

다. 국외공모투자기구의 특징 및 OECD·대법원 입장과의 정합성

구 법인세법 시행령 제138조의7 제3항 제1호의 정의에 나오듯이, 국외공모투자기구는 설립지국 법률에 따라 등록·승인되고, 금융감독기구의 감독을 받는다. 따라서 국외공모투자기구가 조세회피를 시도할 가능성은 낮다. 그리하여 국외공모투자기구는 국외투자기구 신고서에 실질귀속자 수와 거주지국만 기재하면 된다. 그리고 원천징수의무자는 지급명세서에 최종투자자가 아닌 국외공모

80) 대상판결에서도 원고의 최종투자자는 594,090명이었고, 최종투자자의 수와 거주지국이 계속 바뀌었다.

투자기구를 기재하여 과세관청에게 제출한다. 이러한 입법자와 과세관청의 신뢰를 고려할 때, 국외공모투자기구에 경정청구권을 인정하더라도 조세회피가 일어날 우려가 없다.

또한 이미 살펴본 대로 OECD는 국외공모투자기구를 조세조약상 수익적 소유자로 보고 있고, 대법원 2020. 1. 16. 선고 2016두35854 판결은 OECD 모델 주석을 받아들여 국외공모투자기구인 SICAV를 한쪽 조세조약의 수익적 소유자로 인정하였다.⁸¹⁾ 위 OECD 및 대법원 입장은 국외공모투자기구에 최종투자자와 법적·경제적으로 구별되는 독자적 지위를 부여한 것이다.

나아가 대법원 2012. 10. 25. 선고 2010두25466 판결은 고유의 사업목적, 투자금 모집, 투자활동 등을 근거로 국외사모투자기구를 국내원천소득의 실질귀속자로 보았다. 이러한 실질귀속자로서의 특징은 국외공모투자기구에서도 같으므로, 국외공모투자기구는 대법원 판례 기준에 따른 실질귀속자이기도 하다.⁸²⁾ 게다가 입법 연혁을 보면, 법인세법상 실질귀속자는 조세조약상 수익적 소유자 개념을 염두에 둔 것이다.⁸³⁾ 이 점 역시 국외공모투자기구에 쟁점조항의 경정청구권을 인정할 수 있는 근거이다.

3. 쟁점조항과 대법원 2017. 7. 11. 선고 2015두55134 판결

가. 검토의 필요성

기술하였듯이 쟁점조항의 경정청구와 국기법의 경정청구는 모두 비거주자·외국법인의 권익 보호를 위한 구제절차이다.⁸⁴⁾ 또한 전자는 후자의 개정에 맞추어 적용범위를 확대하였다. 무엇보다도 납세자가 두 가지 경정청구 중 어느 하

81) 이 글의 “Ⅱ. 3. 국외공모투자기구에 관한 OECD·대법원의 입장” 참조.

82) 김범준, 앞의 논문[각주 18)], 525면.

83) 자세한 내용은 이 글의 “Ⅷ. 2. 구 법인세법 제98조의6에 규정된 실질귀속자의 연혁과 의미”에서 설명한다.

84) 이 글의 “Ⅴ. 4. 국기법상 경정청구제도와 쟁점조항의 관계” 참조.

나만 선택하도록 정하거나 중복제기를 금지하는 명문 규정도 없다.⁸⁵⁾ 따라서 국기법상 경정청구제도의 법리는 쟁점조항에도 적용될 수 있다. 아래에서는 원천징수에 관한 국기법상 경정청구권자를 다룬 대법원 2017. 7. 11. 선고 2015두55134 판결(이하 ‘대법원 2015두55134 판결’)을 검토한다.⁸⁶⁾

나. 대법원 2015두55134 판결의 쟁점과 판시

(1) 사실관계와 쟁점

미국 유한파트너십 형태의 국외사모투자기구는 벨기에 소재 특수목적법인(special purpose company, 이하 ‘벨기에 SPC’)을 통하여 국내주식을 취득하였다가, 내국법인에게 위 주식을 매각하였다. 내국법인은 2012. 2. 9. 벨기에 SPC에게 주식매매대금을 지급할 때, 원천징수의무자의 지위에서 일반세율로 원천징수를 하였다. 벨기에 SPC는 과세관청에게 “주식매매대금에 대하여 제한세율을 적용하여 원천징수세액을 감액하여 달라”는 취지의 경정청구를 하였다. 벨기에 SPC는 경정청구의 근거로 구 국기법(2013. 1. 1. 법률 제11607호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 국기법’)⁸⁷⁾ 제45조의2 제4항 제3호를 들었다. 과세관청이 경정거부처분을 하자, 벨기에 SPC는 이에 대한 취소소송을 제기하였다.

대법원 2015두55134 판결의 원심판결은 벨기에 SPC가 한국-벨기에 조세조약(이하 ‘한벨 조세조약’)의 제한세율 적용을 위한 형식적 명의자라고 보면서도, 벨기에 SPC의 경정청구적격을 인정하였다.⁸⁸⁾ 나아가 원심판결은 국내원천소득의 실질귀속자인 미국 사모투자기구에 한미 조세조약상 제한세율을 적용하는

85) 참고로 국기법 제55조 제9항은 동일한 처분에 대하여 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기할 수 없다고 명확히 정하였다.

86) 대법원 2015두55134 판결은 대상판결 및 1심판결의 판결문뿐 아니라 전심절차인 조심 2017서576, 2018. 8. 28. 결정의 결정문 어디에서도 언급되지 않았다. 즉, 대상판결에 이르기까지 원고는 물론 조세심판원과 법원 모두 대법원 2015두55134 판결을 고려하지 않은 것으로 보인다.

87) 이해의 편의를 위하여 대법원 2015두55134 판결의 적용법령으로 설명한다.

88) 서울고등법원 2015. 9. 23. 선고 2014누74178 판결.

내용으로 경정거부처분을 취소하였다. 과세관청은 원심판결에 대하여 상고하였다. 요컨대 대법원 2015두55134 판결의 쟁점은 ① ‘실질귀속자 아닌 자에게 구 국기법 제45조의2 제4항의 경정청구권이 있는지’ 및 ② ‘경정청구권이 인정될 경우 법원이 실질귀속자 기준으로 경정거부처분을 취소할 수 있는지’이다.

(2) 구 국기법 제45조의2 제4항 제3호의 내용과 의미

구 국기법 제45조의2 제4항 제3호는 비거주자와 외국법인의 경정청구요건을 정한 것이다. 원천징수의무자가 국내원천소득을 원천징수하고 법인세법 제120조의2의 지급명세서를 제출한 경우, 원천납세의무자는 원천징수영수증 기재 과세표준·세액 중 정당한 과세표준·세액을 초과하는 부분에 대하여 감액을 구하는 경정청구를 할 수 있다.

여기서 주목할 점은 경정청구의 적격 및 대상을 지급명세서와 원천징수영수증에 따라 판단한다는 것이다. 앞서 보았듯이 원천징수의무자는 국내원천소득에 대한 지급명세서⁸⁹⁾ 및 원천징수영수증⁹⁰⁾에 원천납세의무자의 인적사항, 소득종류와 금액, 세율, 세액 등을 기재한 다음,⁹¹⁾ 각각 과세관청과 원천납세의무자에게 제출·발급하여야 한다. 그런데 원천징수는 자동확정방식이므로, 지급명세서 및 원천징수영수증에 적힌 대로 원천납세의무자가 특정될 뿐 아니라 국내원천소득에 대한 납세의무가 성립·확정된다. 따라서 지급명세서와 원천징수영수증에 적힌 소득자는 소득지급 시점에 국내원천소득의 납세의무자가 된다.

한편 과세관청은 지급명세서를 기준으로 국내원천소득 및 원천납세의무자를 파악하게 되며, 원천납세의무자는 원천징수영수증을 통하여 원천징수의 존재 및 적법성 여부를 알게 된다. 달리 말하면, 지급명세서 및 원천징수영수증은 원천징수라는 자동확정방식에서 원천납세의무자에게 원천징수에 대한 경정청구 여부 또는 경정청구 사유를 판단하도록 돕는 역할을 한다. 이는 신고납부방식 또는 부과과세방식의 납부고지서가 납세자에게 불복 신청의 편의를 제공하는

89) 법인세법 제120조의2, 소득세법 제164조.

90) 법인세법 제98조 제13항, 소득세법 제156조 제12항.

91) 국세청, 앞의 책[각주 46], 23면과 27면.

것과 비슷하다.⁹²⁾

(3) 대법원 2015두55134 판결의 판시와 의미

대법원 2015두55134 판결은 벨기에 SPC가 한벨 조세조약의 제한세율 적용이라는 조세회피목적으로 설립되었다고 보아, 국내원천소득의 형식적 명의자로 판단하였다. 그런데 구 국기법 제45조의2 제4항 제3호를 고려할 때, 지급명세서 또는 원천징수영수증에 적힌 소득자는 원천납세의무자로서 원천징수의 적법 여부에 관한 경정청구권을 갖는다. 그리하여 대법원 2015두55134 판결은 “지급명세서와 원천징수영수증에 기재된 자가 형식적 명의자일지라도 구 국기법 제45조의2 제4항에 따른 경정청구를 할 수 있다”라고 판시한 다음, 벨기에 SPC의 경정청구권을 긍정하였다.

한편 경정거부처분 취소소송의 판단대상은 ‘이미 납부된 과세표준 및 세액이 정당한 과세표준과 세액을 초과하는지 여부’이다.⁹³⁾ 따라서 적법한 경정청구권자가 경정청구를 한 이상, 소송자료에 의하여 산출된 정당세액을 기준으로 경정거부처분의 위법 여부를 판단하여야 한다. 특히 세법상 실체가 부인된 명의자에게 환급된 세액은 실질귀속자에게 지급된 것이므로, 해당 세액이 벨기에 SPC와 미국 사모투자기구에 이중지급될 우려도 없다. 그렇다면 분쟁해결의 일회적 해결이라는 관점에서 보더라도, 벨기에 SPC의 경정청구를 받아들여 해당 세액을 환급하는 것이 맞다.

대법원 2015두55134 판결도 벨기에 SPC의 경정청구에 따라 실질귀속자인 미국 사모투자기구에 한미 조세조약을 적용하여 정당세액을 계산한 후, 초과세액 부분의 경정거부처분을 취소하였다. 위 결론은 앞서 검토한 내용에 부합하여 타당하다.

92) 대법원 1987. 5. 26. 선고 86누96 판결.

93) 대법원 2008. 12. 24. 선고 2006두13497 판결.

다. 대상판결과 대법원 2015두55134 판결의 비교

대법원 2015두55134 판결에 비추어 볼 때, 대상판결의 원고는 다음의 이유로 쟁점조항에 따른 경정청구권자로 인정되어야 한다.

첫째, 국내은행은 쟁점배당에 대한 원천징수를 할 때, 지급명세서 및 원천징수영수증에 원고를 소득자로 적었다. 즉, 쟁점배당의 납세의무자는 원고로 특정되었고, 그에 관한 납세의무 역시 성립·확정되었다. 따라서 원고는 쟁점배당의 실질귀속자인지에 관계없이 경정청구를 할 수 있다.

둘째, 대법원 2015두55134 판결은 형식적 명의자인 벨기에 SPC의 경정청구권을 인정한 다음, 미국 사모투자기구를 기준으로 조세조약상 제한세율을 적용하였다. 반면 원고는 미국법에 따라 설립·등록되어 감독을 받는 국외공모투자기구이자, OECD·대법원 입장에 따른 수익적 소유자에 해당한다. 두 사안을 비교할 때, 원고와 같은 국외공모투자기구는 벨기에 SPC보다 경정청구제도의 보호를 더욱 받아야 한다.

셋째, 앞서 보았듯이 납세자에게 구 국기법 제45조의2 제4항과 쟁점조항의 경정청구제도 중 어느 하나만 선택하도록 강제하거나 양자의 중복제기를 금지하는 명문 규정은 없다. 따라서 만약 원고가 구 국기법 제45조의2 제4항에 따라 경정청구를 하였다면, 경정청구권의 보유 및 한미 조세조약상 제한세율 적용을 모두 인정받았을 수 있다. 실제로 서울행정법원 2021. 4. 23. 선고 2018구합57971 판결은 국외공모투자기구인 룩셈부르크 SICAV가 구 국기법 제45조의2 제4항의 경정청구권자임을 인정한 다음, SICAV에게 한미 조세조약상 제한세율 적용을 거부한 경정거부처분을 취소하였다. 원고가 구 국기법 제45조의2 제4항이 아니라 쟁점조항의 경정청구를 하였다는 이유로 다른 결론에 이르러야 할까? 이러한 결과가 국기법 제18조 제1항의 세법해석기준인 ‘과세의 형평’ 및 ‘관련 조항의 합목적성’에 맞을까?

4. 국외공모투자기구에 경정청구를 허용하지 않을 경우의 문제점

그렇다면 대상판결처럼 엄격·문언해석을 이유로 국외공모투자기구에 경정청구를 허용하지 않을 경우에는 어떠한 문제가 생길까?

먼저 기술하였듯이 국외공모투자기구의 최종투자자는 국내원천소득의 지급 시점, 종류, 금액, 세율 등을 알 수 없다. 설령 최종투자자가 위 내용을 파악하더라도, 실제로 구제를 받기는 쉽지 않다. 최종투자자 중 대부분은 외국 일반투자자이므로, 많은 비용을 들여 경정청구 또는 경정거부처분 취소소송을 제기하기 어렵기 때문이다.

대상판결의 문제점은 국외공모투자기구가 국외투자기구 신고서를 제대로 제출하였음에도 원천징수의무자의 착오로 잘못 원천징수되었을 경우에도 일어난다. 예컨대 원천징수의무자가 국외공모투자기구의 미국 최종투자자 1만 명에게 한미 조세조약상 제한세율을 적용하였어야 하나, 착오로 1천 명을 조세조약 미체결국 거주자로 원천징수하였다고 가정한다. 쟁점조항의 경정청구권자를 오로지 최종투자자로 한정한다면, 1만 명의 최종투자자 중 누가 경정청구권자일까?

그런데 이때 한미 조세조약이 적용되지 않은 최종투자자는 특정될 수 없어서, 경정청구 자체가 이루어지지 않는다. 원천징수의무자는 국외공모투자기구의 최종투자자를 구체적으로 정하지 않은 채 최종투자자의 수와 거주지국으로만 원천징수를 하였기 때문이다. 따라서 국외공모투자기구에 경정청구권을 인정하여야, 납세자 권익보호라는 경정청구제도의 입법 목적 및 구체적 타당성에 맞는 결론에 이를 수 있다.

5. 쟁점조항의 제도적 의미와 대법원 2022. 2. 10. 선고 2019두50946 판결

가. 최종투자자 관점에서 본 쟁점조항의 제도적 의미

그렇다면 구 국기법상 경정청구의 관점에서 볼 때 쟁점조항은 어떠한 의미를 가질까? 원천징수영수증에 기재되어 이를 발급받은 원천납세의무자는 구 국기법 제45조의2 제4항과 대법원 2015두55134 판결에 따라 당연히 경정청구권을 가진다. 따라서 국외공모투자기구는 원천징수영수증에 소득자로 기재된 후 실제로 소득을 지급받으면서 원천징수영수증을 발급받은 시점에 적법한 경정청구권자가 된다.

쟁점조항은 여기에 더하여 국외공모투자기구의 최종투자자에게도 따로 경정청구권을 명확히 인정한 것이라는 의미가 있다. 즉, 국외공모투자기구의 최종투자자는 원천징수영수증에 기재되거나 이를 발급받지 않으나, 국외사모투자기구의 최종투자자처럼 구 법인세법 제98조의6에서 실질귀속자로 취급된다. 쟁점조항은 그러한 지위를 고려하여 국외공모투자기구의 최종투자자에게 경정청구권을 보장하는 것이다. 위와 같은 해석은 국외사모투자기구와 국외공모투자기구 사이의 형평뿐 아니라 납세자 권익보호라는 경정청구제도의 입법 목적에도 부합한다.

나. 쟁점조항과 대법원 2022. 2. 10. 선고 2019두50946 판결의 관계

여기서 대법원 2022. 2. 10. 선고 2019두50946 판결(이하 ‘대법원 2019두50946 판결’)을 살펴볼 필요가 있다. 대법원 2019두50946 판결에서, 원천징수의무자는 국내미등록 특허에 대한 사용료의 실질귀속자인 외국법인이 따로 있음에도 사용료 수령 계좌의 명의자인 외국법인을 원천징수영수증에 기재하여 법인세를 원천징수하였다. 그런데 대법원 판례에 따르면 국내미등록 특허 사용료는 국내

원천소득이 아니어서 우리나라에서 과세되지 않으므로,⁹⁴⁾ 위와 같은 원천징수는 잘못된 것이다. 실질귀속자와 계좌명의자는 경정청구로써 잘못된 원천징수세액을 환급받으려고 하였다.

그런데 대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두3159 판결(이하 ‘대법원 2011두3159 판결’) 및 대법원 2017. 12. 28. 선고 2017두59253 판결(이하 ‘대법원 2017두59253 판결’)은 원천징수의무자로 하여금 국내원천소득의 실질귀속자와 명의자 가운데 전자를 기준으로 원천징수할 의무를 지웠다. 반면 대법원 2015두55134 판결의 원심판결은 원천징수영수증에 기재된 외국법인을 경정청구권자로 인정하였다.⁹⁵⁾ 2016년 당시의 시각에서 보면, 이러한 상황에서는 실질귀속자와 명의자 가운데 누가 적법한 경정청구권자인지를 판단하기가 어렵다.

그리하여 대법원 2019두50946 판결의 실질귀속자와 계좌명의자는 경정청구권자의 적법성 여부에 관한 소송절차상 위험을 줄이고자, 2016. 6. 29. 각자 국기법 제45조의2에 따른 경정청구를 하였다. 과세관청은 경정청구 전부에 대하여 경정거부처분을 하였고, 양자는 공동소송의 형태로 경정거부처분 취소소송을 제기하였다. 대법원 2019두50946 판결의 원심판결은 계좌명의자를 경정청구권자로 보아 경정거부처분을 취소한 반면, 실질귀속자에 대해서는 경정청구권을 부인하면서 각하판결을 선고하였다.⁹⁶⁾ 그러나 대법원 2019두50946 판결은 대법원 2017두59253 판결을 인용한 다음, 실질귀속자의 경정청구권을 긍정하는 취지로 원심판결을 파기환송하였다.

이상의 판결들을 종합하면, 대법원 입장은 “원천징수영수증에 기재된 자와 실질귀속자가 각자 경정청구권자이며, 양자가 모두 경정청구를 한 경우에는 실질귀속자가 해당 세액을 환급받아야 한다”라고 정리할 수 있다. 이러한 결론은 이 글의 검토 결과 — 국외공모투자기구와 최종투자자가 모두 적법한 경정청구권자라는 점과 쟁점조항은 실질귀속자인 최종투자자의 경정청구권을 명확히 인

94) 대법원 2018. 12. 27. 선고 2016두42883 판결; 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두18356 판결; 대법원 2007. 9. 7. 선고 2005두8641 판결.

95) 서울고등법원 2015. 9. 23. 선고 2014누74178 판결.

96) 수원고등법원 2019. 7. 24. 선고 2019누10395 판결.

정한 것이라는 점 — 와 같다.

따라서 만약 국외공모투자기구와 최종투자자가 모두 경정청구를 하였다면, 최종투자자가 해당 세액을 돌려받아야 한다. 구 법인세법 제98조의6은 최종투자자를 실질귀속자로 취급하였고, 최종투자자가 직접 경정청구를 하였을 경우에는 최종투자자에게 곧바로 돌려주는 것이 보다 간편하기 때문이다. 이때 국외공모투자기구가 환급받는 세액은 위와 같이 경정청구를 한 최종투자자 이외의 나머지 최종투자자 귀속분이다. 다만 대상판결의 경우 최종투자자가 경정청구를 하지 않았으므로, 국외공모투자기구인 원고가 잘못 원천징수된 세액 전부에 대하여 경정청구를 하는 데 별다른 문제가 없다.

6. 소 결 론

요컨대 쟁점조항 및 관련 규정을 체계적·합목적적으로 해석하면, 쟁점조항의 경정청구권자에 국외공모투자기구를 포함시킬 수 있다. 이러한 해석은 앞서 살펴본 대법원 판결들에 부합할 뿐 아니라, 납세자 보호라는 경정청구제도의 입법 목적을 달성할 수 있다. 위와 같은 분석에 비추어 볼 때, 대상판결은 옳지 않다.

Ⅶ. 2018년 개정 법인세법 제93조의2에 대한 검토

1. 논의의 필요성

2018년 개정 법인세법 제93조의2 제1항에 따르면, ① ‘국외투자기구가 설립 지국에서 납세의무를 부담할 것’과 ② ‘국내원천소득에 대한 소득세 또는 법인세의 부담 감소를 목적으로 설립된 것이 아닐 것’이라는 요건을 모두 갖출 경우 국외투자기구가 국내원천소득의 실질귀속자이다. 대상판결의 원고는 미국세법상 납세의무자인 법인이며, 미국법에 따라 설립·등록되어 금융감독기구의 감독을 받기 때문에 조세회피목적으로 설립되었다고 볼 수도 없다. 따라서 2018년 개정 법인세법 아래에서 원고는 실질귀속자에 해당하여 법인세법 제98조의6에 따른 경정청구를 할 수 있다. 이러한 입법 태도는 어떻게 이해하여야 할까?

2. 구 법인세법 제98조의6에 규정된 실질귀속자의 연혁과 의미

가. 조세조약상 ‘수익적 소유자’와 과세관청의 해석

기술하였듯이 OECD 모델조약과 많은 조세조약은 제한세율의 적용요건으로 ‘소득수령자가 수익적 소유자일 것’을 정하고 있다.⁹⁷⁾ 우리나라 과세관청은 오래 전부터 ‘해당 소득에 관한 위험 부담과 처분권한’을 수익적 소유자의 판단 기준으로 삼았다. 이러한 문구는 과세관청 유권해석인 재국조46017-233, 1997. 12. 8., 국총46017-732, 1998. 10. 30., 국총46017-133, 1999. 2. 27. 등에서 쉽게 찾을 수 있다.

97) 이 글의 “Ⅱ. 3. 국외공모투자기구에 관한 OECD·대법원 입장” 참조.

나. 구 법인세법 제98조의5 및 구 법인세법 시행령 제138조의5의 ‘실질귀속자’

위와 같은 과세관청 입장은 구 법인세법 제98조의5 제2항⁹⁸⁾ 및 구 법인세법 시행령 제138조의5 제2항 제1호⁹⁹⁾에 반영되었다. 특정지역 소재 외국법인이 국내원천소득에 대하여 제한세율 적용을 받으려면, 국세청장에게 사전승인을 신청하여야 한다.¹⁰⁰⁾ 국세청장은 해당 외국법인이 ‘국내원천소득에 관하여 법적 또는 경제적 위험을 부담하고 처분권을 가짐으로써 국내원천소득에 대한 소유권을 실질적으로 보유한 자’이어야 사전승인을 할 수 있다.¹⁰¹⁾ 나아가 구 법인세법 시행령 제138조의5 제2항 제1호는 위와 같은 지위에 있는 자를 ‘실질귀속자’라고 정의하였다.

이러한 실질귀속자 정의는 수익적 소유자에 관한 과세관청 입장을 입법한 것으로 알려져 있다.¹⁰²⁾ 실제로 구 법인세법 제98조의5 및 구 법인세법 시행령 제138조의5가 신설된 후, 과세관청 유권해석은 수익적 소유자의 판단 기준을 설명할 때 구 법인세법 시행령 제138조의5 제2항 제1호의 문언을 그대로 인용하였다.¹⁰³⁾ 게다가 앞서 설명한 실질귀속자 정의는 2018년 개정 법인세법 제93조의2로 이동하여 이제 ‘법률’ 용어로 자리 잡았다.

98) 위 규정은 2005. 12. 31. 개정 법인세법 제98조의5 제2항으로 처음 입법되었으나, 아래에서는 이해의 편의를 위하여 구 법인세법 제98조의5 제2항을 기준으로 설명한다.

99) 위 규정은 2006. 2. 9. 개정 법인세법 시행령 제138조의5 제2항 제1호로 입법되었으나, 아래에서는 이해의 편의를 위하여 구 법인세법 시행령 제138조의5 제2항 제1호를 기준으로 설명한다.

100) 위 규정은 특정지역 소재 외국법인의 조세조약상 비과세·면제에 대해서도 적용된다.

101) 구 법인세법 시행령 제138조의5 제2항 제1호.

102) 윤지현, 앞의 논문, 112면; 송성권, “수익적 소유자(beneficial owner) 과세에 관한 국제적 기준”, 『세무사』 제25권 제2호(2007년 여름호), 한국세무사회, 2007, 14면.

103) 서면인터넛방문상담2팀-513, 2007. 3. 26. ; 국제세원관리담당관실-403, 2011. 8. 23.

그렇다면 대상판결에서 구 법인세법 제98조의6 및 구 법인세법 시행령 제138조의7의 ‘실질귀속자’를 해석할 때에는, 구 법인세법 제98조의5 및 구 법인세법 시행령 제138조의5의 실질귀속자 정의와 입법 배경을 고려하여야 한다. 같은 법령의 용어는 같은 의미로 해석하여야 할 뿐 아니라, 위 규정들은 모두 조세조약의 제한세율 적용에 관한 것이기 때문이다.

3. 수익적 소유자 및 국외공모투자기구에 관한 OECD · 대법원 · 과세관청 입장

이미 검토한 바와 같이 OECD · 대법원은 국외공모투자기구를 수익적 소유자로 보았고, 그 특징에 비추어 볼 때 실질귀속자에도 해당한다.¹⁰⁴⁾ 그런데 과세관청도 일찍이 법인형 국외공모투자기구를 제한세율의 적용대상으로 인정하였다. 예컨대 과세관청 유권해석인 국이46523-608, 1993. 12. 8.은 아일랜드 소재 법인형 국외공모투자기구의 국내원천소득에 대하여 한국-아일랜드 조세조약을 적용할 수 있다고 밝혔다. 나아가 과세관청은 1994. 4. 23. 룩셈부르크 과세관청에게 ‘SICAV가 룩셈부르크 세법의 납세의무를 질 경우 한록 조세조약의 적용대상이다’라고 답변하였다.¹⁰⁵⁾

4. 2018년 개정 법인세법 제93조의2의 평가 및 대상판결의 문제점

요컨대 구 법인세법 제98조의6의 ‘실질귀속자’는 OECD 모델조약의 ‘수익적 소유자’ 개념에 기초한 것이다. 나아가 법인형 국외공모투자기구가 수익적 소유자라는 점에 대해서는 OECD · 대법원 · 과세관청의 입장이 같다. 특히 대법원

104) 이 글의 “II. 3. 국외공모투자기구에 관한 OECD · 대법원 입장”, “VI. 2. 다. 국외공모투자기구의 특징 및 OECD · 대법원 입장과의 정합성” 참조.

105) 대법원 2020. 1. 16. 선고 2016두35854 판결의 1심 판결인 서울행정법원 2015. 1. 9. 선고 2014구합55526 판결.

이 국외사모투자기구를 실질귀속자로 판단한 근거는 국외공모투자기구에서도 인정된다.¹⁰⁶⁾ 따라서 구 법인세법 제98조의6을 적용할 때에도 법인형 국외공모투자기구를 실질귀속자로 보아야 체계적 정합성과 일관성을 유지할 수 있다.

2018년 개정 법인세법 제93조의2 제1항은 OECD·대법원·과세관청 입장에 맞추어, 국외공모투자기구를 포함한 국외투자기구가 일정한 요건을 갖춘 경우 실질귀속자로 인정하기 위한 법적 근거를 제공하는 규정으로 볼 수 있다. 2018년 개정 법인세법 제98조의2 제1항의 실질귀속자에 해당하려면, ① ‘국외투자기구가 설립지국에서 납세의무를 부담할 것’ 요건과 ② ‘조세회피목적으로 설립된 것이 아닐 것’ 요건이 모두 충족되어야 한다. 위와 같은 요건은 국외공모투자기구의 전형적인 특징이다. 그렇다면 2018년 개정 법인세법 제93조의2 제1항은 OECD·대법원·과세관청 입장에 맞추어 국외공모투자기구를 실질귀속자로 인정하기 위한, 즉 ‘확인적 또는 보완적 개정’이다.

이 점은 2021. 12. 21. 개정 법인세법(법률 제18590호로 개정된 것, 이하 ‘2021년 개정 법인세법’) 제93조의2에서 더욱 분명해진다. 2021년 개정 법인세법 제93조의2는 위 ② 요건을 ‘조세조약이 정하는 비과세·면제 또는 제한세율을 적용받을 수 있는 요건을 갖출 것’으로 바꾸었다. 이러한 비과세·면제·제한세율 적용요건 가운데 대표적인 것이 바로 수익적 소유자 개념이다.¹⁰⁷⁾

106) 이 글의 “Ⅱ. 3. 국외공모투자기구에 관한 OECD·대법원 입장”, “Ⅵ. 2. 다. 국외공모투자기구의 특징 및 OECD·대법원 입장과의 정합성” 참조. 김범준, 앞의 논문[각주 18)], 525면.

107) 비과세·면제·제한세율 적용요건의 다른 예시로는 ‘주요 목적 기준(principal purpose test)’이 있다. 주요 목적 기준 조항은 우리나라의 많은 조세조약에 이미 반영되었을 뿐 아니라, 우리나라는 2017. 6. 7. 주요 목적 기준 조항을 나머지 조세조약에 적용하는 내용의 다자협약(Multilateral Convention Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)에 서명하였다. 김범준, “주요 목적 기준(Principal Purpose Test)의 회고와 전망”, 『조세학술논집』 제33집 제3호, 한국국제조세협회, 2017, 47면과 50면. 한국-독일 조세조약의 주요 목적 기준에 관한 대법원 판결로는 대법원 2019. 6. 27. 선고 2016두841 판결 및 대법원 2019. 7. 11. 선고 2016두865 판결이 있다.

2018년 개정 법인세법 제93조의2 자체는 쟁점배당에 대한 원천징수 이후에 입법된 것이기는 하다. 그러나 앞서 설명한 내용에 비추어 볼 때, 2018년 개정 법인세법 제93조의2는 원고와 같은 법인형 국외공모투자기구를 쟁점조항의 경정청구권자로 인정하는 해석에 관한 근거가 될 수 있다. 대상판결은 이러한 점에서 타당하지 않다.

Ⅷ. 결 론

지금까지 검토한 내용을 정리하면, 다음과 같다.

먼저 경정청구제도는 납세자 권익보호를 위한 구제절차이므로, 쟁점조항이 원천징수에 대한 특혜규정임을 전제로 엄격해석 또는 문언해석을 하여서는 안 된다.

오히려 대상판결의 핵심은 쟁점조항의 의미를 밝히는 것이므로, 쟁점조항은 체계적·합목적적 해석의 대상이다. 그런데 구 법인세법 제98조의6과 구 법인세법 시행령 제138조의7의 내용, 국기법상 경정청구제도와 쟁점조항의 관계, 대법원 2015두55134 판결 등을 고려할 때, 국외공모투자기구도 쟁점조항의 경정청구권자이다. 이처럼 해석하여야 해외투자자 보호라는 경정청구제도의 입법 취지에도 맞다. 쟁점조항은 국외공모투자기구의 최종투자자에게도 경정청구권을 보장하는 제도적 의미를 갖는다.

2018년 개정 법인세법 제93조의2는 쟁점배당에 대한 원천징수 이후에 입법된 것이다. 그러나 2018년 개정 법인세법 제93조의2에 나타난 국외공모투자기구 및 실질귀속자의 연혁에 비추어 볼 때, 원고와 같은 법인형 국외공모투자기구는 쟁점조항의 경정청구권자로 인정되어야 한다.

요컨대 원고는 쟁점조항의 경정청구권자이며, 이에 반하는 대상판결은 타당하지 않다. 이 글의 검토 내용이 쟁점조항의 올바른 해석론을 세우는 데 기여하기를 바란다.

參 考 文 獻

- 국세청, 『개정세법 해설 2004』, 2004.
- _____, 『개정세법 해설 2007』, 2007.
- _____, 『개정세법 해설 2012』, 2012.
- _____, 『비거주자·외국법인의 국내원천소득에 대한 조세조약상 제한세율 적용 해설』, 2012.
- 김범준, “주요 목적 기준(Principal Purpose Test)의 회고와 전망”, 『조세학술논집』 제33집 제3호, 한국국제조세협회, 2017.
- _____, “외국 공모집합투자기구와 조세조약의 수익적 소유자 — 룩셈부르크 회사형 펀드와 독일 계약형 펀드에 관한 대법원 판결을 중심으로 —”, 『사법』 제54호, 사법발전재단, 2020.
- _____, “소득금액변동통지와 과세전적부심사 — 대법원 판례에 나타난 해석상 쟁점 및 입법적 개선방안”, 『인권과 정의』 제501호, 대한변호사협회, 2021.
- 김진웅, “외국투자자의 국내원천소득에 대한 수익적 소유자와 실질과세문제”, 『조세연구』 제5집, 한국조세연구포럼, 2005.
- 소순무·윤지현, 『조세소송』, 영화조세통람, 2018.
- 송성권, “수익적 소유자(beneficial owner) 과세에 관한 국제적 기준”, 『세무사』 제25권 제2호(2007년 여름호), 한국세무사회, 2007.
- 윤지현, “수익적 소유자(beneficial owner) 개념의 해석 : 최근 국내외의 동향과 우리나라의 해석론”, 『사법』 제25호, 사법발전재단, 2013.
- _____, “‘과점주의’의 존재를 요건으로 하는 두 가지의 제2차 납세의무에 관한 대법원 판결들의 해석방법론 비판”, 『조세법 연구』 제27권 제1호, 한국세법학회, 2021.
- 이재호, “비거주자의 주식양도소득에 대한 원천징수의 한계”, 『조세학술논집』 제27집 제2호, 한국국제조세협회, 2011.
- 이창희, “조세법연구 방법론”, 『법학』 제46권 제2호, 서울대학교 법학연구소, 2005.
- OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Publishing, 2010

<Abstract>

**How to Interpret Tax Refund Claim Clause for Korea Source
Income Paid to Public Overseas Investment Vehicles?
— Critical Analysis of Seoul High Court Decision Regarding
U.S. Public Fund —**

Kim, BeomJune*

Withholding of tax on overseas investment vehicles (“OIVs”) is prescribed by Article 98-6 of the Corporate Income Tax Act (“OIV rule”). The Seoul High Court made a decision (“Decision”) that only foreign ultimate investors of public OIVs could make a tax refund claim of the OIV rule. This article criticizes the Decision and suggests how to interpret the refund claim clause of the OIV rule (“Clause”). Concretely, this article analyzes this issue from the standpoints of legal nature of OIV rule, differences between private OIVs and public ones, and the Supreme Court of Korea decisions. The results of such analysis are summarized as below.

First, the Clause should be interpreted in accordance with its purpose, because it is a relief procedure for taxpayers.

Second, teleological interpretation should be applied to the Clause, since the primal issue of the Decision is how to clarify the meaning of the Clause. Public OIVs should be allowed to make a tax refund claim of the OIV rule, judging from the purpose of the Clause, the system of the OIV rule, and the Supreme Court Decisions regarding tax refund claims.

Third, Article 93-2 of the 2018 Corporate Income Tax Act may also be a legal ground to support the interpretation that corporate-type public OIVs are allowed to make a tax refund claim of the OIV rule.

In short, public OIVs as well as their foreign ultimate investors are authorized to make a tax refund claim under the OIV rule. Therefore, the Decision is not right and should be reviewed by the Supreme Court from the perspectives of three points explained above.

▶ **Key Words** : overseas investment vehicle, private fund, public fund,
substantive owner, beneficial owner

* University of Seoul Law School, Associate Professor