

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2016두47659 증여세등부과처분취소
원고, 피상고인 원고
소송대리인 변호사 심우섭
피고, 상고인 서초세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2016. 7. 13. 선고 2015누57408 판결
판 결 선 고 2016. 12. 15.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 피고가 부담한다.

이 유

1. 사건의 경위

가. 서울지방국세청장은 2012. 9. 6.부터 같은 해 12. 4.까지 대화정밀화학 주식회사 (이하 '이 사건 회사'라고 한다)에 대한 법인세통합조사를 실시하여 소외 1이 2004. 12. 31. 그 소유의 이 사건 회사 주식 1,009주를 원고에게 명의신탁한 사실을 확인하고, 피

고에게 과세자료를 통보하였다. 이에 피고는 2013. 11. 7. 구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다) 제45조의2 명의신탁재산의 증여의제 규정에 따라 원고에게 2004년 귀속 증여세 46,845,290원(가산세 포함)을 결정·고지하였다(이하 '이 사건 처분'이라고 한다). 원고는 이에 불복하여 2014. 1. 29. 조세심판원에 심판청구를 제기하였고, 조세심판원은 2014. 10. 20. 원고의 청구를 기각하였다. 원고는 서울행정법원에 이 사건 처분의 취소를 구하는 소를 제기하였으나 2015. 8. 28. 패소판결을 받고, 원심법원인 서울고등법원에 항소를 하였다.

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

(가) 소외 2는 2009년 8월부터 2012년까지 국세청 재산세국 부동산거래관리과에서 계장 및 서기관으로 근무하였는데, 2011년 10월경 소외 3으로부터 소외 1과 사이의 토지 매매 관련 분쟁을 해결해 달라는 부탁을 받았다. 그는 세무조사를 통하여 압박하는 방법으로 소외 1로 하여금 토지 소유권을 반환하게 하기 위하여 2012년 1월경 소외 1 및 소외 4에 대한 부동산 탈세제보서를 직접 작성한 후 자신의 사실혼 배우자인 소외 5에게 주어 소외 5로 하여금 2012. 1. 30. 위 탈세제보서를 국세청에 접수하도록 하였다(이하 '이 사건 탈세제보서'라고 한다). 이 사건 탈세제보서의 내용은, 소외 1 등이 대전 서구 (주소 1 생략) 외 30필지 토지 및 지상물 일체를 소외 3 등으로부터 시가보다 현저히 낮은 가액으로 매수하여 121억 원의 증여세를 포탈하였다는 것이다.

(나) 이 사건 탈세제보서를 접수한 국세청 재산세국 부동산거래관리과는 2012년 1월경 이를 소외 1과 소외 4의 각 주민등록상 주소지를 관할하는 대구지방국세청과 서울지방국세청으로 이송하였다. 소외 2는 2012년 8월경 서울지방국세청 조사3국 조사관리

과 분석팀장에게 전화하여 이 사건 탈세제보서의 처리 경과를 묻던 중, 그로부터 소외 1의 주민등록상 주소지가 경주이어서 서울지방국세청에 세무조사 관할이 없다는 이야기를 듣자, "소외 1의 실거주지가 '서울 강남구 (주소 2 생략)'이므로 서울지방국세청에도 관할이 있다. 관할 조정을 신청하라."는 취지로 말하였다. 위 분석팀장은 소외 1이 위 주소지에서 실제로 거주하는지 확인하는 절차를 거치지 아니한 채 소외 2의 말만 믿고 세무조사 관할 조정신청을 하였고, 소외 2는 그 중간결재자로서 결재를 하였으며, 2012. 8. 24. 국세청장의 조정신청 승인이 이루어졌다.

(다) 서울지방국세청 조사3국 조사관리과는 이 사건 탈세제보서 및 세무조사 관할 조정승인에 근거하여 소외 1 및 이 사건 회사를 비롯하여 소외 1과 관련이 있는 회사들을 세무조사 대상자로 선정하고, 2012. 8. 31. 소외 1의 증여세 탈세 혐의 및 이 사건 회사에 대한 법인세통합조사에 관한 세무조사 계획을 수립하였다. 서울지방국세청 조사3국 조사3과 소속 조사관들은 2012. 9. 6.경 울산에 위치한 이 사건 회사의 사무실에서 관련 문서, 통장 내역 등을 압수한 것을 시작으로 약 3개월간 소외 1과 이 사건 회사에 대한 세무조사를 실시하였다(이하 '이 사건 세무조사'라고 한다). 소외 2는 이 사건 세무조사가 진행 중이던 2012년 11월경 조사팀장 소외 6에게 전화하여 이 사건 탈세제보서의 처리 경과를 묻던 중, 소외 6이 '이 사건 탈세제보서에 기재된 거래 내용은 부동산의 양수로 볼 수 없으므로 양수가 이루어진 다음에 저가 양수 여부를 판단하여야 한다'고 하자, 그는 장기할부매매 이론을 적용하면 부동산 양수가 이루어진 것으로 볼 수 있으므로 소외 1의 부동산 저가 양수로 인한 증여세 포탈 혐의를 인정할 수 있다는 취지의 말을 하였다. 한편 소외 6은 이 사건 세무조사 중에 소외 1 등에게 '대전시 서구 (주소 1 생략) 외 30필지 토지에 관하여 소외 3과 원만히 합의하면 이와 같

은 포괄적인 세무조사를 받지 않았을 것이다'는 취지의 말을 하였다. 그는 또한 수사기관에서 '대전시 서구 ○○동 소재 부동산 사건만 해결되었으면 이 사건 세무조사가 시작되지도 않았을 것이다. 관할도 없는 서울지방국세청에서 그런 작은 회사에 세무조사를 나간다는 것은 특이한 경우이다. 부동산 저가 양수로 인한 증여세 탈세 제보에 대한 조사만 이루어지면 되는데, 소외 1과 관련된 회사들까지 세무조사가 이유 없이 확대되었다고 생각하였다.'는 취지의 진술을 하였다.

(라) 한편 소외 2 등은 '위 부동산을 찾을 경우 소외 3으로부터 12억 원의 뇌물을 받기로 약속하였다'는 공소사실을 비롯하여 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(뇌물), 변호사법위반 등의 죄명으로 서울중앙지방법원 2015고합1091호로 공소가 제기되었다. 그 중 위 뇌물 공소사실에 대하여 소외 2 등은 '검사가 제출하는 증거들만으로는 소외 3이 12억 원이 소외 2에게 전달되리라고 인식하고 대리권 위임 및 지불각서를 작성함으로써 소외 2, 소외 3 사이에 뇌물을 주고받겠다는 의사표시가 확정적으로 합치하였다는 점이 합리적 의심을 할 여지가 없이 증명되었다고 보기 어렵다.'는 이유로 2016. 5. 19. 무죄판결을 선고받았으나, 검사가 항소하여 그 형사사건이 서울고등법원에 계속 중이다.

(2) 원심은 위 사실관계를 아래와 같은 사정들에 비추어 살펴보면, 이 사건 세무조사는 구 국세기본법(2013. 1. 1. 법률 제11604호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제81조의6에서 정한 세무조사 대상 선정사유에 해당하지 아니함에도 세무조사권을 남용하여 이루어진 것으로 위법하고, 이 사건 처분도 위법한 세무조사를 통하여 수집한 과세자료에 기초하여 이루어진 것으로서 적법절차의 원칙에 위반되어 위법하므로 취소되어야 한다고 판단하였다.

(가) 서울지방국세청 조사3국 조사관리과는 이 사건 탈세제보서를 근거로 소외 1 및 이 사건 회사를 세무조사 대상자로 선정하였는데, 이 사건 탈세제보서에는 소외 1의 부동산 저가 양수로 인한 증여세 포탈 혐의에 관한 내용만이 기재되어 있었을 뿐, 소외 1의 다른 조세 포탈 혐의 및 이 사건 회사의 법인세 포탈 혐의에 관한 내용은 기재되어 있지 않았고, 이 사건 탈세제보서에 대한 조사를 시작한 직후 소외 1의 부동산 거래내용이 부동산의 양수에 해당하지 않아 그에게 부동산 저가 양수로 인한 증여세 포탈 혐의를 인정할 수 없다는 결론을 내린 것으로 보이므로, 위 탈세제보서만으로는 구 국세기본법 제81조의6 제2항 제3호의 '납세자에 대한 구체적인 탈세 제보가 있는 경우' 또는 제4호의 '신고 내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우'에 해당한다고 볼 수 없고, 서울지방국세청 조사3국 조사관리과에서 배분한 세무조사 착수통지서나 세무조사 계획서 등 역시 이 사건 탈세제보서에 기초하여 세무조사의 범위를 넓히는 내용으로 작성된 내부 문건에 불과하므로 마찬가지로 위 경우에 해당한다고 볼 수 없다.

(나) 서울지방국세청 조사3국 조사관리과는 이 사건 탈세제보서에 관한 조사를 시작한 직후 소외 1에게 부동산 저가 양수로 인한 증여세 포탈 혐의를 인정할 수 없다는 결론을 내렸음에도 소외 1의 부동산 매수대금의 출처를 확인한다는 명목으로 이 사건 탈세제보서의 기재 내용과 관련이 없는 이 사건 회사의 법인결산서 등을 조회하고, 그 결과 소외 1과 관련된 회사들에 가수금이 많고 위 회사들의 주주 변동이 빈번하다는 이유로 이 사건 회사에 대한 포괄적인 법인통합조사로 조사의 범위를 넓혔는바, 이는 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위한 필요 최소한의 범위를 벗어나 세무조사의 범위를 확대한 것으로서 구 국세기본법 제81조의4 제1항 위반에 해당한다.

(다) 구 조사사무처리규정(2015. 6. 30. 국세청훈령 제2105호로 개정되기 전의 것, 이하 같다)은 제5조 제1항에서 '세무조사사무는 그 세목의 납세지를 관할하는 세무서장 또는 지방국세청장이 수행한다. 다만, 국세청장이 중요하다고 인정하는 세무조사사무는 국세청장이 수행할 수 있다.'고 정하고 있다. 이에 따르면, 소외 1 및 이 사건 회사에 대한 세무조사의 관할은 소외 1의 주민등록상 주소지 또는 이 사건 회사의 본점소재지 관할 지방국세청(대구, 부산)에 있음에도, 서울지방국세청 조사3국 조사관리과는 소외 1의 실거주지가 서울이라는 소외 2의 진술만을 근거로 확인 절차도 거치지 않은 채 이 사건 세무조사의 관할을 서울지방국세청으로 조정하였는바, 이는 위 규정 제5조 제2항에 정한 세무조사 관할 조정사유에 해당한다고 볼 수 없으므로, 이 사건 세무조사는 구 조사사무처리규정 제5조, 제11조에서 정하는 세무조사의 관할에도 벗어난 것이다.

(라) 이 사건 세무조사는 당초 국세청 공무원인 소외 2가 소외 3으로 하여금 분쟁 토지의 소유권을 반환받을 수 있도록 소외 1을 압박하려는 목적으로 탈세제보를 함으로써 시작된 것이다. 세무조사 과정에도 소외 2가 개입하여 세무조사 관할이 없는 서울지방국세청에서 세무조사를 실시하게 하였으며, 탈세제보서에 기재된 내용의 조세포탈 혐의가 인정되지 않음을 알면서도 세무공무원이 세무조사범위를 부당하게 확대하여 오랜 기간 세무조사를 실시하면서 소외 1 등에게 소외 3과의 합의를 종용하는 것으로 보여지는 언행을 한 점 등을 종합하면, 이 사건 세무조사는 소외 3이나 소외 2의 개인적 이익을 위하여 세무조사권이 남용된 것이다.

다. 피고의 상고이유는 다음과 같다.

(1) 원심은 구 국세기본법 제81조의6에 정한 세무조사 대상자 선정사유를 지나치게 협소하게 해석함으로써 세무조사 대상자 선정에 관한 법리를 오해한 잘못을 저질렀다.

(2) 원심이 서울지방국세청 조사3국 조사관리과 분석팀장이 소외 1의 실거주지가 서울인지 여부를 확인하지 아니하고 관할 조정신청을 하였다고 인정한 것은 사실을 오인한 잘못에 해당한다. 세무조사를 함에 있어 세무조사 관할 승인을 하는 것은 조사업무의 효율성 제고를 위하여 하는 것으로 그다지 이례적인 일이 아님에도 원심이 이 사건 세무조사가 세무조사의 관할에도 벗어난 것이라고 판단한 것은 채증법칙을 위반한 잘못에 해당한다.

2. 대법원의 판단

가. 법치국가원리는 국가권력의 행사가 법의 지배 원칙에 따라 법적으로 구속을 받는 것을 뜻한다. 법치주의는 원래 국가권력의 자의적 행사를 막기 위한 데서 출발한 것이다. 국가권력의 행사가 공동선의 실현을 위하여서가 아니라 특정 개인이나 집단의 이익 또는 정파적 이해관계에 의하여 좌우된다면 권력의 남용과 오용이 발생하고 국민의 자유와 권리는 쉽사리 침해되어 힘에 의한 지배가 되고 만다. 법치주의는 국가권력의 중립성과 공공성 및 윤리성을 확보하기 위한 것이므로, 모든 국가기관과 공무원은 헌법과 법률에 위배되는 행위를 하여서는 아니 됨은 물론 헌법과 법률에 의하여 부여된 권한을 행사할 때에도 그 권한을 남용하여서는 아니 된다.

조세법의 영역에서 법치국가원리는 조세법률주의로 나타난다(헌법 제59조). 조세법률주의는 조세의 종목과 세율 그 밖의 과세요건과 조세의 부과·징수절차를 법률로 정하여야 한다는 것을 그 기본내용으로 한다. 조세채무는 법률이 정하는 과세요건이 충족되는 때에는 당연히 자동적으로 성립한다(대법원 1985. 1. 22. 선고 83누279 판결 참조). 그러나 법률의 규정에 의하여 조세채무가 성립한다고 하더라도 그 내용을 적법하게 확정하여 납부 및 징수 등의 후속절차가 이루어지도록 하려면 과세관청이 과세요건

이 되는 사실관계를 정확하게 파악할 수 있어야 한다. 이러한 취지에서 세법은 세무공무원에게 납세의무자 또는 관계인에게 필요에 따라 질문을 하고, 관계서류, 장부 그 밖의 물건을 검사할 수 있는 권한을 부여하고 있다(소득세법 제170조, 법인세법 제122조, 부가가치세법 제74조 등). 질문검사권의 행사를 통해 과세요건사실을 조사·확인하고 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 수집하는 일련의 행위가 세무조사이다(국세기본법 제81조의2 제2항 제1호).

국세기본법은 제81조의4 제1항에서 "세무공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 세무조사를 하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용해서는 아니 된다."고 규정하고 있다(이하 '이 사건 조항'이라고 한다). 이 사건 조항은 세무조사의 적법 요건으로 객관적 필요성, 최소성, 권한 남용의 금지 등을 규정하고 있는데, 이는 법치국가원리를 조세절차법의 영역에서도 관철하기 위한 것으로서 그 자체로서 구체적인 법규적 효력을 가진다. 따라서 세무조사가 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증이라는 그 본연의 목적이 아니라 부정한 목적을 위하여 행하여진 것이라면 이는 세무조사에 중대한 위법사유가 있는 경우에 해당하고 이러한 세무조사에 의하여 수집된 과세자료를 기초로 한 과세처분 역시 위법하다고 보아야 한다. 세무조사가 국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사의 일종으로서 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증 등을 위하여 필요불가결하며, 종국적으로는 조세의 탈루를 막고 납세자의 성실한 신고를 담보하는 중요한 기능을 수행한다 하더라도 만약 그 남용이나 오용을 막지 못한다면 납세자의 영업활동 및 사생활의 평온이나 재산권을 침해하고 나아가 과세권의 중립성과 공공성 및 윤리성을 의심받는 결과가 발생할 것이기 때문이다.

나. 위와 같은 법리에 비추어 원심판결을 살펴본다. 원심이 인정한 사실관계에 의하면, 이 사건 세무조사는 세무공무원인 소외 2가 소외 1과 토지 관련 분쟁관계에 있던 소외 3의 부탁을 받고 세무조사라는 이름으로 소외 1을 압박하여 분쟁 토지의 소유권을 반환하게 하기 위한 방편으로 행하여진 것으로서 세무조사의 객관적 필요성이 결여된 것이다. 또한 이 사건 세무조사를 담당한 서울지방국세청 조사3국 조사관리과로서는 조사 개시 직후 소외 1에게 부동산 저가 양수로 인한 증여세 포탈 혐의를 인정할 수 없다는 결론을 내렸음에도 불구하고 합리적인 이유 없이 이 사건 회사에 대한 포괄적인 법인세 통합조사로 조사의 범위를 확대하였는데 이는 최소성의 원칙에도 위반된 것이다. 끝으로 이 사건 세무조사는 외관상으로는 세무조사의 형식을 취하고 있으나 그 실질은 세무공무원이 개인적 이익을 위하여 그 권한을 남용한 전형적 사례에 해당하고 그 위법의 정도가 매우 중대하다. 결국 이 사건 세무조사는 위법하므로 그에 근거하여 수집된 과세자료를 기초로 이루어진 이 사건 처분 역시 위법하다.

원심이 이 사건 처분이 위법하여 취소되어야 한다고 판단한 것은 이러한 법리에 따른 것으로서 정당하고, 거기에 상고이유의 주장과 같이 세무조사 대상자 선정에 관한 법리를 오해하거나 채증법칙을 위반하여 사실을 오인한 잘못이 없다.

3. 결론

그러므로 상고를 기각하고, 상고비용은 패소자가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 박병대

대법관 박보영

주 심 대법관 권순일

대법관 김재형