

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2016두54275 상속세부과처분취소청구의소
원고, 상고인 원고 1 외 7인
원고들 소송대리인 법무법인(유한) 동인
담당변호사 이준근 외 1인
피고, 피상고인 용인세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2016. 9. 28. 선고 2016누36835 판결
판 결 선 고 2018. 12. 13.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 사안의 개요

가. 소외 1은 그 자녀로 소외 2와 원고 4, 원고 5, 원고 6, 원고 7, 원고 8을 두었다.
소외 1은 2007. 8. 10. 소외 2와 그 배우자인 원고 1 사이의 자녀들로서 손자들인 원

고 2에게 500,000,000원을, 원고 3에게 300,000,000원을 증여한 것을 비롯하여, 원고들에게 2009년 무렵까지 현금과 부동산을 증여하였다.

나. 원고들은 위와 같은 증여에 대한 증여세를 납부하였는데, 원고 2와 원고 3은 증여자인 소외 1의 자녀가 아닌 직계비속에 해당하여 구 상속세 및 증여세법(2013. 3. 23. 법률 제1169호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다) 제57조 본문에 따라 앞서 본 바와 같은 현금증여에 대하여 그 증여세산출세액에 100분의 30이 가산된 금액(이하 가산된 금액을 '세대생략가산액'이라고 한다)을 납부하였다.

다. 소외 1은 2013. 2. 22. 사망하였으나 그보다 앞서 소외 2는 2008. 11. 21. 사망하여, 소외 2의 상속인들인 원고 1, 원고 2, 원고 3은 대습상속인으로서 나머지 원고들과 함께 소외 1을 공동상속하였다.

라. 피고는 2014. 12. 8. 상속개시일 전 10년 이내에 피상속인인 소외 1로부터 증여 받은 재산의 가액을 공동상속인인 원고들의 상속세 과세가액에 포함하여 상속세액을 산정한 다음, 총 납부할 세액과 상속인별 납부할 세액에 관하여 원고들에게 납부고지(이러한 상속세 부과고지 및 징수고지를 합하여 '이 사건 처분'이라고 한다)하였다. 그런데 피고는 원고 2, 원고 3에 대한 사전증여재산을 상속재산에 가산하면서 상속세산출세액에서 세대생략가산액이 포함되지 않은 증여세산출세액만 공제하여 세액을 산정하였다.

2. 관련 규정 및 쟁점

가. (1) 구 상증세법 제13조 제1항은 '상속개시일 전 10년 이내에 피상속인이 상속인에게 증여한 재산가액'(제1호)과 '상속개시일 전 5년 이내에 피상속인이 상속인 아닌 자에게 증여한 재산가액'(제2호)을 상속재산의 가액에 가산하여 상속세 과세가액을 산

정하도록 하고 있다. 구 상속세법 제28조 제1항 본문은 '제13조에 따라 상속재산에 가산한 증여재산에 대한 증여세액(증여 당시의 그 증여재산에 대한 증여세산출세액을 말한다)은 상속세산출세액에서 공제한다'고 정하고 있다.

(2) 구 상속세법 제56조는 증여세산출세액을 '제55조에 따른 과세표준에 제26조에 규정된 세율을 적용하여 계산한 금액'으로 정의하고 있다. 구 상속세법 제57조 본문은 '수증자가 증여자의 자녀가 아닌 직계비속인 경우에는 증여세산출세액에 100분의 30에 상당하는 금액을 가산한다'고 하면서, 그 단서에서 '증여자의 최근친인 직계비속이 사망하여 그 사망자의 최근친인 직계비속이 증여받은 경우'에는 위와 같은 할증과세를 하지 않는 것으로 정하고 있다.

(3) 한편 구 상속세법 제27조는 '상속인이나 수유자가 피상속인의 자녀를 제외한 직계비속인 경우'에는 세대를 건너뛴 상속으로 보아 상속세산출세액에 일정비율 만큼의 할증과세를 하도록 하면서도 대습상속의 경우에는 그 적용대상에서 제외하고 있다.

나. 이 사건의 쟁점은 ① 원고 1, 원고 2, 원고 3이 소외 2가 생존하여 있을 동안 소외 1로부터 재산을 증여받았는데도 이후 소외 2가 사망하여 대습상속인으로 소외 1을 상속하였다는 이유로 이러한 증여받은 재산이 '피상속인이 상속인에게 증여한 재산'에 해당한다고 할 수 있는지, ② 원고 2, 원고 3은 소외 1로부터 재산을 증여받을 당시 증여세 과세표준에 세율을 적용한 산출세액뿐만 아니라 구 상속세법 제57조에 따른 할증과세, 즉 세대생략가산액도 납부하였는데, 상속재산에 가산한 사전증여재산에 대한 증여세액을 상속세산출세액에서 공제하면서 위 세대생략가산액도 포함하여 공제하여야 하는지 여부이다.

3. 원심의 판단

이에 대하여 원심은 다음과 같은 이유로 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였다.

가. 소외 1의 사망으로 인하여 발생하게 되는 상속세의 발생 여부나 그 범위는 상속이 개시된 당시를 기준으로 판단하여야 할 것이므로, 원고 1, 원고 2, 원고 3은 피상속인 소외 1의 상속인으로서 그 상속 개시일 10년 이전에 소외 1로부터 증여받은 재산은 모두 상속재산 가액에 합산되어야 한다.

나. 구 상속세법 제28조 제1항 본문, 제56조 등의 문언에 의하면 상속세산출세액에서 공제될 증여세액은 상속재산에 가산한 증여재산에 대한 증여세산출세액으로서 제57조에 따른 세대생략가산액은 이에 포함되지 않고, 상속재산에 가산한 사전증여재산에 대한 증여세액 공제 규정은 이중과세 등을 방지하기 위한 것으로 1세대 1회 과세를 실현하기 위한 세대생략가산액 규정의 취지와 구별된다.

4. 대법원의 판단

가. 상고이유 제1점에 관하여

상속세는 상속으로 인한 상속개시일 현재의 상속재산에 대하여 부과하는 것으로 상속세를 납부할 의무 역시 상속이 개시되는 때 성립하고, 상속인은 각자가 받았거나 받을 재산을 기준으로 상속세를 납부할 의무가 있다. 여기서 상속인에는 민법 제1001조 및 1003조에 따른 대습상속인도 포함된다(구 상속세법 제1조 제1항, 제3조 제1항 등). 따라서 피상속인이 사망하여 상속이 개시된 때에 대습상속의 요건을 갖추어 구 상속세법상 상속인이 되었다면, 그 상속인이 상속개시일 전 10년 이내에 피상속인으로부터 증여받은 재산의 가액은 구 상속세법 제13조 제1항 제1호에 따라 상속인에 대한 증여로 보아 상속세 과세가액에 포함되어야 한다.

같은 취지에서 원심이 피상속인 소외 1의 상속인이 그 상속개시일 10년 이전에 소외

1로부터 증여받은 재산은 모두 상속재산가액에 합산되어야 한다는 이유로 이에 반하는 원고들의 주장을 배척한 것은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 구 상증세법 제 13조 제1항 각 호 적용에 관한 법리 등을 오해한 잘못이 없다.

나. 상고이유 제2점에 관하여

(1) 증여자의 자녀가 아닌 직계비속에 대한 증여에 해당하여 구 상증세법 제57조에 의한 할증과세가 이루어진 이후에 증여자의 사망으로 인한 상속이 개시되어 수증자가 민법 제1001조의 대습상속 요건을 갖추어 상속인이 되었다면, 구 상증세법 제28조 제1항 본문에 따라 상속세산출세액에서 공제하는 증여세액에는 할증과세로 인한 세대생략가산액을 포함한다고 보아야 한다. 그 이유는 다음과 같다.

(가) 상속세는 재산상속을 통한 부의 세습과 집중의 완화 등을 위하여 마련된 것으로, 구 상증세법 제27조는 세대생략으로 인한 과세상 불균형 등을 방지하기 위하여 상속으로 인한 부의 이전이 세대를 건너뛰어 이루어진 경우 할증과세를 하되, 세대생략에 정당한 사유가 있는 대습상속의 경우를 할증의 대상에서 제외하고 있다. 이러한 상속세의 과세 목적과 더불어 상속개시 시점을 기준으로 상속세 과세대상이 원칙적으로 정하여진다는 점 등을 고려하면 미리 증여의 형식으로 부를 세습함으로써 상속세의 부담을 부당하게 감소시키는 행위를 방지할 필요가 있다. 이에 따라 구 상증세법은 제57조에서 세대생략 상속과 마찬가지로 세대생략 증여에 대하여도 할증과세를 하고 있으며, 제13조 제1항 제1호에서 상속인에 대한 일정한 범위의 사전증여재산을 상속세 과세가액에 가산하도록 하고 있다.

(나) 한편 상속인은 상속재산 중 각자가 받았거나 받을 재산의 비율에 따라 상속세를 납부할 의무가 있는데, 이는 피상속인의 사망을 계기로 무상으로 이전되는 재산을

취득한 자에게 실질적 담세력을 고려하여 그 취득분에 따른 과세를 하기 위한 것이므로, 상속세의 납부세액을 결정할 때 이를 반영하여야 한다. 구 상증세법 제28조가 사전증여재산에 대한 증여세액을 상속세산출세액에서 공제하도록 규정함으로써 사전증여재산을 상속세 과세가액에 가산하여 누진세율에 의한 과세의 효과를 유지하면서도 이중과세를 배제하고자 하는 것(대법원 2012. 5. 9. 선고 2012두720 판결 등 참조)도 역시 같은 취지에서이다.

(다) 따라서 세대를 건너뛴 증여로 구 상증세법 제57조에 따른 할증과세가 되더라도, 그 후 증여자의 사망으로 상속이 개시된 시점에 수증자가 대습상속의 요건을 갖추므로써 세대를 건너뛴 상속에 대하여 할증과세를 할 수 없게 되어 세대생략을 통한 상속세 회피의 문제가 생길 여지가 없다면, 세대생략 증여에 대한 할증과세의 효과만을 그대로 유지하여 수증자 겸 상속인에게 별도의 불이익을 줄 필요가 없다.

(2) 이러한 법리에 비추어 앞서 본 사실관계를 살펴보면, 원고 2, 원고 3이 소외 1로부터 증여받은 현금에 대하여 구 상증세법 제57조에 따라 세대생략가산액을 납부하였고, 증여자인 소외 1의 사망으로 상속이 개시된 때 위 원고들이 증여자이자 피상속인 소외 1의 대습상속인이 된 이상, 상속재산에 가산된 위 원고들이 받은 증여재산에 대한 증여세산출세액과 아울러 세대생략가산액까지 포함하여 상속세산출세액에서 공제함이 타당하고, 따라서 이와 다른 전제에서 이루어진 피고의 이 사건 처분은 위법하다.

그런데도 원심은 그 판시와 같은 이유로 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였으니, 이러한 원심 판단에는 구 상증세법 제28조 제1항의 공제해야 할 증여세액의 의미에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.

5. 결론

그러므로 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 박정화

주 심 대법관 권순일

 대법관 이기택

 대법관 김선수