

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2019두56418 증여세부과처분취소
원고, 상고인 ○○○○○○○○○○○○○○○○○교회 외 1인
소송대리인 법무법인(유한) 광장
담당변호사 박영욱 외 3인
피고, 피상고인 삼성세무서장
담당변호사 김홍철 외 2인
원 심 판 결 서울고등법원 2019. 10. 17. 선고 2019누41340 판결
판 결 선 고 2023. 2. 23.

주 문

원심판결 중 원고 △△미술관에 대한 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다.

원고 ○○○○○○○○○○○○○○○○○교회의 상고를 기각한다.

상고비용 중 원고 ○○○○○○○○○○○○○○○○○교회의 상고로 인한 부분은 위 원고가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 다음 제출된 상고이유보충서 기재는 상고이유를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 원고들과 사회복지법인 △△복지재단(이하 '△△재단'이라 한다) 및 재단법인 □□□□재단(이하 '□□□□재단'이라 한다)은 모두 구 「상속세 및 증여세법」(2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속세법'이라 한다) 제16조 제1항의 '공익법인등'에 해당한다.

나. 소외인은 1996년경 □□□□재단에 주식회사 □□□□의 의결권 있는 발행주식(이하 '□□□□ 주식'이라 한다) 170,000주(지분율 4.94%)를 출연하였고, 2015. 11. 17. 자신이 보유하고 있던 □□□□ 주식 3,000주(지분율 0.09%)를 원고 △△미술관(이하 '원고 미술관'이라 한다)에, 17,000주(지분율 0.49%)를 원고 ○○○○○○○○○○○○○○○○○교회(이하 '원고 교회'라 한다)에, 10,000주(지분율 0.29%)를 △△재단에 각각 출연하였다(이하 원고들과 △△재단이 출연받은 위 주식 합계 30,000주를 '이 사건 주식'이라 한다).

다. 원고들과 △△재단은 이 사건 주식 중 '원고 미술관이 출연받은 주식의 일부인 2,000주(지분율 0.06%)'는 구 상속세법 제48조 제1항 본문에 따라 증여세 과세가액에 산입되지 않지만, 자신들이 이를 제외한 나머지 합계 28,000주를 출연받은 것은 같은 항 단서에서 정한 '공익법인등이 내국법인의 주식을 출연받은 경우로서 출연받은 주식과 같은 항 각 호의 어느 하나의 주식을 합한 것이 그 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수의 100분의 5를 초과하는 경우'에 해당한다고 보아, 2016. 2. 25. 이에 대한 증

여세를 신고하였다.

라. 피고는 위 신고에 따라 2016. 9. 20. 원고들과 △△재단에 증여세를 결정·고지하였는데, 이후 △△재단이 '구 상증세법 제16조 제2항에서 정한 일정한 요건을 갖춘 공익법인등'(이하 이러한 공익법인등을 '성실공익법인등'이라 하고, 구 상증세법 제16조 제1항의 공익법인등 중 성실공익법인등에 해당하지 않는 것을 '일반공익법인등'이라 한다)에 해당한다는 사실이 밝혀지자, △△재단에 대한 증여세 부과처분을 직권으로 취소하면서 원고 미술관에 대하여 '당초 과세가액 불산입 한도 내에 있다고 보아 과세표준에서 제외하였던 주식 2,000주에 대하여 추가로 증여세를 부과하겠다'는 취지의 과세 예고통지를 하였다.

마. 원고 미술관은 2018. 9. 7. 국세청장에게 위 통지 내용에 관하여 과세전적부심사를 청구하였는데, 국세청장은 2018. 11. 13. '증여세 과세가액 불산입 대상 주식 2,000주(지분율 0.06%)를 원고들과 △△재단이 출연받은 각 주식의 비율에 따라 안분하여 과세표준과 세액을 산정하여야 한다'고 보아 원고 미술관의 위 청구를 일부 받아들였다.

바. 이에 따라 피고는 2018. 12. 1. 원고 교회에 대한 증여세를 일부 감액경정하고, 원고 미술관에 대한 증여세를 증액경정하는 결정을 하였다(이하 위 감액경정결정에 따라 취소되지 않고 남아 있는 원고 교회에 대한 2016. 9. 20.자 부과처분 및 원고 미술관에 대한 2018. 12. 1.자 증액경정결정을 통틀어 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 관련 법령

가. 구 상증세법 제48조 제1항은 "공익법인등이 출연받은 재산의 가액은 증여세 과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 공익법인등이 내국법인의 주식등을 출연받은 경우

로서 출연받은 주식등과 다음 각 호의 어느 하나의 주식등을 합한 것이 그 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수등의 100분의 5(성실공익법인등에 해당하는 경우에는 100분의 10)를 초과하는 경우에는 대통령령으로 정하는 방법으로 계산한 초과부분을 증여세 과세가액에 산입한다."라고 규정하면서, 제1호에서 '출연자가 출연할 당시 해당 공익법인등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식등'을, 제2호에서 '출연자 및 그의 대통령령으로 정하는 특수관계인이 해당 공익법인등 외의 다른 공익법인등에 출연한 동일한 내국법인의 주식등'을 정하고 있다.

나. 구 「상속세 및 증여세법 시행령」(2016. 2. 5. 대통령령 제26960호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속세법 시행령'이라 한다) 제37조 제7항은 "법 제48조 제1항 각 호 외의 부분 단서 및 같은 조 제2항 제2호에 따라 공익법인등에 출연하거나 공익법인등이 취득하는 주식등이 발행주식총수등의 100분의 5(성실공익법인등인 경우에는 100분의 10)를 초과하는 가액의 계산은 동일한 내국법인의 주식등으로서 다음 각 호의 주식등을 합하여 계산한다."라고 규정하면서, 제1호에서 '출연 또는 취득하는 주식등'을, 제2호에서 '출연 또는 취득 당시 해당 공익법인등이 보유하고 있는 주식등'을, 제3호에서 '출연 또는 취득 당시 제2항에 해당하는 자로부터 재산을 출연받은 다른 공익법인등이 보유하고 있는 주식등'을 정하고 있다. 그리고 구 상속세법 시행령 제37조 제2항은 "법 제48조 제1항 제2호에서 '대통령령으로 정하는 특수관계인'이란 출연자와 제12조의2 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자를 말하며, 같은 조 제2항 제2호 (나)목에서 '해당 내국법인과 특수관계에 있는 출연자'란 출연자가 해당 내국법인과 제12조의2 제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 경우 그 출연자를 말한다."라고 규정하고 있다.

3. 판단

가. 원고들의 제1 상고이유에 관한 판단

원심은 그 판시와 같은 이유로, 출연자가 동시에 또는 순차로 성실공익법인등과 일반공익법인등에 주식을 출연한 경우 구 상증세법 제48조 제1항 단서에 따른 증여세 과세가액 불산입 한도의 초과 여부를 판단할 때에는 성실공익법인등과 일반공익법인등의 과세가액 불산입 한도의 차이를 고려하지 않고 성실공익법인등과 일반공익법인등이 출연받은 각 주식을 단순 합산하여야 한다고 보고, 이와 달리 '성실공익법인등이 출연받은 주식에 일정한 가중치를 적용하여 합산하는 방법이나 성실공익법인등이 출연받은 주식과 일반공익법인등이 출연받은 주식을 종류별로 합산하는 방법으로 그 한도 초과 여부를 판단하여야 한다'는 원고들의 주장을 배척하였다.

원심판결 이유를 관련 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단에 상고이유 주장과 같이 구 상증세법 제48조 제1항 단서의 해석에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

나. 원고들의 제2, 3 상고이유에 관한 판단

원심은 그 판시와 같은 이유로, 구 상증세법 제48조 제1항 단서에 따른 증여세 과세가액 불산입 한도의 초과 여부를 판단할 때에는 '출연자가 다른 공익법인등에 출연한 동일 내국법인 주식'도 합산하여야 한다고 보고, 이와 다른 전제에서 이 사건 주식의 출연자인 소외인이 □□□재단에 출연한 □□□ 주식 170,000주는 이 사건 주식에 합산할 대상이 아니라는 원고들의 주장을 배척하였다.

원심판결 이유를 관련 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단에 상고이유 주장과 같이 구 상증세법 제48조 제1항 단서 및 구 상증세법 시행령 제37조 제7

항, 제2항의 해석 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

다. 원고 미술관의 제4 상고이유에 관한 판단

1) 원심은 '다수의 공익법인등에 대한 주식 출연에 시간적 선후관계가 있더라도 각 공익법인등이 같은 날 주식을 출연받았다면 이를 동시에 출연받은 것으로 보아야 한다'는 이유로, 증여세 과세가액 불산입 한도 내에 있는 주식 2,000주(지분율 0.06%)는 가장 먼저 주식을 출연받은 원고 미술관의 증여재산가액 산정에 반영되어야 한다는 원고 미술관의 주장을 배척하였다.

2) 그러나 원심의 이러한 판단은 다음과 같은 이유로 수긍할 수 없다.

구 상증세법 제48조 제1항 제1호 등 관련 법령의 내용과 규정 체계 등에 비추어 보면, 다수의 공익법인등이 같은 날 동일한 주식을 출연받았더라도 그 출연이 시간적으로 선후관계에 있는 경우에는 해당 출연으로 구 상증세법 제48조 제1항에 따른 증여세 과세가액 불산입 한도를 초과하는 부분이 있는지 여부는 특별한 사정이 없는 한 각 출연 시점을 기준으로 관련 법령에서 정한 주식을 합하여 개별적으로 판단하여야 한다. 이와 달리 다수의 공익법인등이 같은 날 출연받은 주식을 모두 동시에 출연된 것으로 의제하는 것은 허용될 수 없다. 그 구체적인 이유는 다음과 같다.

가) 구 상증세법 제48조 제1항 제1호 및 구 상증세법 시행령 제37조 제7항 제2호, 제3호는 공익법인등이 출연받은 주식이 증여세 과세가액 불산입 한도를 초과하는지 여부를 판단할 때 '출연 당시'를 기준으로 관련 법령에서 정하는 일정한 주식을 합산하도록 정하고 있다. 따라서 같은 날 다수의 공익법인등에 출연된 주식이라 하더라도 그 출연의 시간적 선후관계가 확인된다면 각 출연 시점을 기준으로 합산 대상 주식을 확정하는 것이 타당하다.

나) 구 상증세법 시행령 제37조 제1항 제1호는 '공익법인등이 출연에 의하여 주식등을 취득하는 경우'에는 '그 취득일'을 기준으로 증여세 과세가액 불산입 한도 초과 부분을 계산하도록 정하고 있다. 그런데 같은 항 제2호는 '공익법인등이 보유하고 있는 주식등을 발행한 내국법인이 자본 또는 출자액을 증가시키기 위하여 발행한 신주 중 공익법인등에게 배정된 신주를 유상으로 취득하는 경우'에는 '그 취득하는 날이 속하는 과세기간 또는 사업연도 중 상법 제354조의 규정에 의한 주주명부의 폐쇄일 또는 권리 행사 기준일'을 기준으로, 제3호는 '공익법인등이 보유하고 있는 주식등을 발행한 내국 법인이 자본 또는 출자액을 감소시킨 경우'에는 '감자를 위한 주주총회결의일이 속하는 연도의 주주명부폐쇄일'을 기준으로 증여세 과세가액 불산입 한도 초과 부분을 계산하도록 정하고 있다. 구 상증세법 시행령 제37조 제1항의 이러한 규정 체계와 내용에 비추어 보면, 위 규정은 공익법인등의 주식 취득 등의 원인에 따라 증여세 과세가액 불산입 한도 초과 부분을 계산하기 위하여 발행주식총수등을 정하는 기준일을 정하고 있을 뿐이다. 따라서 위 규정을 근거로 같은 날 출연된 주식을 동시에 출연된 것으로 의제할 수는 없다. 달리 같은 날 출연된 주식을 동시에 출연된 것으로 의제하는 규정을 찾아볼 수도 없다.

다) 출연자는 다수의 공익법인등에 주식을 출연하는 경우 증여세 과세가액 불산입 한도 등을 고려하여 각 공익법인등에 대한 주식의 출연 시기와 순서를 자유롭게 정할 수 있다. 출연자가 증여세 과세가액 불산입 한도 등을 고려하여 주식을 순차로 출연하였음에도 그 출연이 같은 날 이루어졌다는 이유만으로 출연자의 의사를 무시한 채 각 주식이 동시에 출연된 것으로 의제하여야 할 합리적인 이유를 찾기 어렵다.

3) 기록에 따르면 원고 미술관은 자신이 출연받은 □□□ 주식 중 2,000주를 증여

세 과세가액 불산입 한도 내에 있는 주식으로 보아 그 초과 부분에 대하여만 증여세를 신고한 사실을 알 수 있고, 원고 미술관은 소외인이 원고들과의 합의에 따라 원고 미술관, 원고 교회, △△재단 순으로 이 사건 주식을 출연하였다고 주장하고 있다. 만약 원고 미술관이 주장하는 대로 출연이 이루어진 것이라면 증여세 과세가액 불산입 한도 내에 있는 주식 2,000주(지분율 0.06%)는 앞서 본 법리에 따라 가장 먼저 주식을 출연 받은 원고 미술관의 증여재산가액 산정에 반영되어야 하므로, 이 사건 처분 중 원고 미술관에 대한 부분은 위법할 여지가 있다. 따라서 원심으로서는 이 사건 주식 출연의 시간적 선후관계 등에 관하여 심리한 다음 이 사건 처분 중 원고 미술관에 대한 부분의 적법 여부를 판단하였어야 한다.

그런데도 원심은 같은 날 이루어진 다수의 공익법인등에 대한 주식의 출연은 그 시간적 선후관계를 불문하고 모두 동시에 출연받은 것으로 보아야 한다는 잘못된 전제에서, 그 시간적 선후관계 등에 관하여 아무런 심리를 하지 않은 채 이 사건 처분이 전부 적법하다고 판단하였다. 원심의 이러한 판단에는 구 상증세법 제48조 제1항 제1호 및 구 상증세법 시행령 제37조 제7항의 해석에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 않아 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.

라. 원고들의 제5 상고이유에 관한 판단

이 부분 상고이유는 '다수의 공익법인등에 대한 주식의 출연이 같은 날 이루어진 경우 이를 동시에 출연한 것으로 보아야 한다면, 증여세 과세가액 불산입 한도 내에 있는 주식수는 각 공익법인등의 과세가액 산정 시 각각 반영되어야 한다'는 것이다. 그러나 앞서 본 바와 같이 다수의 공익법인등에 대한 주식의 출연이 같은 날 이루어진 경

우에도 그 시간적 선후관계가 확인된다면 증여세 과세가액 불산입 한도 내에 있는 주식수는 먼저 주식을 출연받은 공익법인등의 과세가액 산정에 반영되어야 하므로, 이와 다른 전제의 이 부분 상고이유 주장은 받아들일 수 없다.

4. 결론

그러므로 원심판결 중 원고 미술관에 대한 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하며, 원고 교회의 상고를 기각하고, 상고비용 중 원고 교회의 상고로 인한 부분은 패소자가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장	대법관	오경미
	대법관	박정화
주 심	대법관	김선수
	대법관	노태약