

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2013두13266 증여세등부과처분취소  
원고, 피상고인 원고  
소송대리인 법무법인 케이씨엘  
담당변호사 김용직 외 2인  
피고, 상고인 반포세무서장  
소송대리인 법무법인(유한) 대륙아주  
담당변호사 이시윤 외 5인  
원 심 판 결 서울고등법원 2013. 6. 7. 선고 2012누28041 판결  
판 결 선 고 2015. 10. 15.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 피고가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 경과한 후에 제출된 상고이유보충서의 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

## 1. 관련 법령

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것, 이하 '법'이라 한다) 제2조는 제1항에서 타인의 증여로 인한 증여재산에 대하여 증여세를 부과한다고 규정하면서, 제3항에서 '증여라 함은 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등에 불구하고 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 타인에게 직접 또는 간접적인 방법에 의하여 무상으로 이전(현저히 저렴한 대가로 이전하는 경우를 포함한다)하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 말한다'고 규정하고, 법 제31조 제1항은 '제2조의 규정에 의한 증여재산에는 수증자에게 귀속되는 재산으로서 금전으로 환가할 수 있는 경제적 가치가 있는 모든 물건과 재산적 가치가 있는 법률상 또는 사실상의 모든 권리를 포함한다'고 규정하고 있다.

법 제41조 제1항은 '결손금이 있거나 휴업 또는 폐업 중인 법인(이하 '특정법인'이라 한다)의 주주 또는 출자자(이하 '주주 등'이라 한다)와 특수관계에 있는 자가 특정법인과 다음 각 호의 1에 해당하는 거래를 통하여 특정법인의 주주 등이 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 특정법인의 주주 등의 증여재산가액으로 한다'고 규정하면서, 제1호에서 '재산 또는 용역을 무상제공하는 거래'를 들고 있다.

법 제42조 제1항은 '제33조 내지 제41조, 제41조의3 내지 제41조의5, 제44조 및 제45조의 규정에 의한 증여 외에 다음 각 호의 1에 해당하는 이익으로서 대통령령이 정하는 기준 이상의 이익을 얻은 경우에는 당해 이익을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다.'고 규정하면서, 제3호에서 '출자·감자, 합병·분할, 제40조 제1항의 규정에 의한 전환사채 등에 의한 주식의 전환·인수·교환(이하 '주식전환 등'이라 한다) 등 법인의 자본을 증가시키거나 감소시키는 거래로 인하여 얻은 이익 또는 사업양수

도·사업교환 및 법인의 조직변경 등에 의하여 소유지분 또는 그 가액이 변동됨에 따라 얻은 이익'을 들고 있고, 법 제42조 제7항의 위임에 따른 구 상속세 및 증여세법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22042호로 개정되기 전의 것, 이하 '시행령'이라 한다) 제31조의9 제2항 제5호 (나)목은 사업양수도·사업교환 및 법인의 조직변경 등에 의하여 소유지분의 가액이 변동된 경우의 증여이익을 '변동 전 가액에서 변동 후 가액을 차감한 재산의 평가차액이 변동 전 재산가액의 100분의 30 이상이거나 그 금액이 3억 원 이상인 경우의 평가차액'으로 산정하도록 하고 있다.

## 2. 상고이유 제1점에 대하여

원심은 그 판시와 같은 사정을 종합하여, 소외인이 임대업에 사용하던 이 사건 부동산을 호봉건설 주식회사(2010. 1. 20. 부림알이티 주식회사로 상호가 변경되었다. 이하 '호봉건설'이라 한다)에 증여(이하 '이 사건 부동산 증여'라 한다)한 것은 단순한 부동산의 증여에 해당할 뿐 법 제42조 제1항 제3호 후단에서 규정한 사업양수도 등에 해당하지 않는다고 판단하였다. 기록을 살펴보아도 거기에 상고이유의 주장과 같이 위 규정의 해석에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 아니하거나 논리와 경험의 법칙을 위반하여 사실을 오인한 위법이 없다.

## 3. 상고이유 제2점 내지 제4점에 대하여

### 가. 증여세 완전포괄주의 과세 제도의 도입과 그 한계

(1) 구 상속세 및 증여세법(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되기 전의 것)은 '증여'의 개념에 관한 고유의 정의규정을 두지 않고 민법상 증여의 개념을 차용하여 '당사자 일방이 무상으로 재산을 상대방에게 수여하는 의사를 표시하고 상대방이 이를 승낙함으로써 재산수여에 대한 의사가 합치된 경우'를 원칙적인 증여세 과세대상으로

하되, 당사자 간의 계약에 의하지 아니한 부의 무상이전에 대하여는 증여로 의제하는 규정(제32조 내지 제42조)을 별도로 마련하여 과세하였다. 그 결과 증여의제규정에 열거되지 아니한 새로운 금융기법이나 자본거래 등의 방법으로 부를 무상이전하는 경우에는 적시에 증여세를 부과할 수 없어 적정한 세 부담 없는 부의 이전을 차단하는 데에 한계가 있었다.

이에 과세권자가 증여세의 과세대상을 일일이 세법에 규정하는 대신 본래 의도한 과세대상뿐만 아니라 이와 경제적 실질이 동일 또는 유사한 거래·행위에 대하여도 증여세를 과세할 수 있도록 함으로써 공평과세를 구현하기 위하여 2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정된 상속세 및 증여세법은, 민법상 증여뿐만 아니라 '재산의 직접·간접적인 무상이전'과 '타인의 기여에 의한 재산가치의 증가'를 증여의 개념에 포함하여 증여세 과세대상을 포괄적으로 정의하고 종전의 열거방식의 증여의제규정을 증여시기와 증여재산가액의 계산에 관한 규정(이하 '가액산정규정'이라 한다)으로 전환함으로써, 이른바 증여세 완전포괄주의 과세제도를 도입하였다.

이와 같이 변칙적인 상속·증여에 사전적으로 대처하기 위하여 세법 고유의 포괄적인 증여 개념을 도입하고, 종전의 증여의제규정을 일률적으로 가액산정규정으로 전환한 점 등에 비추어 보면, 원칙적으로 어떤 거래·행위가 법 제2조 제3항에서 규정한 증여의 개념에 해당하는 경우에는 같은 조 제1항에 의하여 증여세의 과세가 가능하다고 보아야 한다.

(2) 그러나 한편 증여의제규정의 가액산정규정으로의 전환은 증여의제에 관한 제3장 제2절의 제목을 '증여의제 등'에서 '증여재산가액의 계산'으로 바꾸고, 개별 증여의제규정의 제목을 '증여의제'에서 '증여'로, 각 규정 말미의 '증여받은 것으로 본다'를 '증

여재산가액으로 한다'로 각 개정하는 형식에 의하였고, 그로 말미암아 종전의 증여의제 규정에서 규율하던 과세대상과 과세범위 등 과세요건과 관련된 내용은 그대로 남게 되었다. 즉 개별 가액산정규정은 일정한 유형의 거래·행위를 대상으로 하여 거래 당사자 간에 특수관계가 존재할 것을 요구하거나, 시가 등과 거래가액 등의 차액이 시가의 30% 이상일 것 또는 증여재산가액이 일정 금액 이상일 것 등을 요구하고 있고, 이러한 과세대상이나 과세범위에 관한 사항은 수시로 개정되어 오고 있다. 이는 납세자의 예측가능성과 조세법률관계의 안정성을 도모하고 완전포괄주의 과세제도의 도입으로 인한 과세상의 혼란을 방지하기 위하여 종전의 증여의제규정에 의하여 규율되어 오던 증여세 과세대상과 과세범위에 관한 사항을 그대로 유지하려는 입법자의 의사가 반영된 것으로 보아야 한다.

따라서 납세자의 예측가능성 등을 보장하기 위하여 개별 가액산정규정이 특정한 유형의 거래·행위를 규율하면서 그중 일정한 거래·행위만을 증여세 과세대상으로 한정하고 그 과세범위도 제한적으로 규정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있는 경우에는, 개별 가액산정규정에서 규율하고 있는 거래·행위 중 증여세 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래·행위가 법 제2조 제3항의 증여의 개념에 들어맞더라도 그에 대한 증여세를 과세할 수 없다고 할 것이다.

#### 나. 특정법인과의 거래를 통한 이익 증여에 대한 과세상의 한계

법 제41조 제1항, 시행령 제31조 제6항은 결손금이 있는 법인(이하 '결손법인'이라 한다) 및 휴업·폐업 중인 법인의 주주 등과 특수관계에 있는 자가 특정법인에 재산을 무상으로 제공하는 등의 거래를 하여 그 주주 등이 얻은 이익이 1억 원 이상인 경우를 증여세 과세대상으로 하여 증여재산가액 산정에 관하여 규정하고 있다. 이는 결손법

인에 재산을 증여하여 그 증여가액을 결손금으로 상쇄시키는 등의 방법으로 증여가액에 대한 법인세를 부담하지 아니하면서 특정법인의 주주 등에게 이익을 주는 변칙증여에 대하여 증여세를 과세하는 데 그 취지가 있다(대법원 2011. 4. 14. 선고 2008두6813 판결 참조). 즉 위 각 규정은 결손법인의 경우 결손금을 한도로 하여 증여이익을 산정하도록 하고, 결손법인 외의 법인의 경우 휴업·폐업 중인 법인으로 그 적용대상을 한정하고 있다.

이는 정상적으로 사업을 영위하면서 자산수증이익 등에 대하여 법인세를 부담하는 법인과 거래로 인하여 주주 등이 얻은 이익을 증여세 과세대상에서 제외하고자 하는 입법의도에 기한 것이고 완전포괄주의 과세제도의 도입으로 인하여 이러한 입법의도가 변경되었다고 볼 수 없으므로, '결손법인과 거래로 인한 이익 중 결손금을 초과하는 부분'이나 '휴업·폐업 법인을 제외한 결손금이 없는 법인과 거래로 인한 이익'에 대하여는 주주 등에게 증여세를 과세하지 않도록 하는 한계를 설정한 것으로 보아야 한다. 따라서 이와 같은 이익에 대하여는 이를 증여세 과세대상으로 하는 별도의 규정이 있는 등의 특별한 사정이 없는 한 법 제2조 제3항 등을 근거로 하여 주주 등에게 증여세를 과세할 수 없다.

#### 다. 판단

원심판결 이유에 의하면, ① 원고는 2006. 2. 27. 호봉건설의 발행주식 5,000주 중 391주를 양수한 사실, ② 원고의 외조부인 소외인은 2006. 2. 28. 호봉건설에 이 사건 부동산을 증여하고, 2006. 3. 3. 소유권이전등기를 마쳐 준 사실, ③ 호봉건설은 이 사건 부동산 증여에 따른 자산수증이익 6,379,127,750원을 익금에 산입하여 2006 사업연도 법인세 1,567,990,230원을 신고·납부한 사실, ④ 피고는 2011. 7. 4. 이 사건 부동산

산 증여로 인하여 원고가 그 보유 주식의 가치 증가분 상당의 이익을 증여받은 것으로 보아 법 제2조 제3항, 제42조 제1항 제3호를 적용하여 증여세를 부과한 사실, ⑤ 호봉건업은 2006 사업연도 종료일을 기준으로 결손금이 7,896,809원에 그치는 등 이 사건 부동산 증여일 당시 결손금이 없거나 결손금이 있더라도 그 한도 내에서 원고가 얻은 이익이 시행령 제31조 제6항 제1호에서 정한 과세대상에 해당하지 않는 사실 등을 알 수 있다.

이러한 사실관계를 앞서 본 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 소외인이 호봉건업에 이 사건 부동산을 증여함으로써 간접적으로 호봉건업의 주주인 원고가 보유한 주식 가치가 상승하는 이익이 발생하였다고 하더라도, 이 사건 부동산 증여는 결손금 없는 법인에 재산을 증여하거나 결손법인에 과세대상에 이르지 않는 범위 내에서 재산을 증여한 경우에 해당하고 호봉건업이 그 자산수증이익에 대한 법인세를 부담하였으므로, 그로 인하여 원고가 얻은 이익에 대하여는 법 제2조 제3항 등에 의하여 증여세를 부과할 수 없고, 또한 이 사건 부동산 증여가 법 제42조 제1항 제3호의 '사업양수도 등'에 해당하지 아니함은 앞서 본 바와 같으므로, 결국 법 제2조 제3항, 제42조 제1항 제3호를 적용하여 원고에게 증여세를 부과한 이 사건 처분은 증여세 과세의 한계를 벗어난 것으로서 위법하다.

같은 취지의 원심판단은 옳고, 거기에 상고이유의 주장과 같이 법 제2조 제3항, 제41조 제1항 및 제42조 제1항 제3호의 해석·적용에 대한 법리를 오해한 위법이 없다.

#### 4. 결론

그러므로 상고를 기각하고, 상고비용은 패소자가 부담하도록 하여 관여 대법관의 일

치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장      대법관      김용덕

                  대법관      박보영

주    심      대법관      김    신

                  대법관      권순일