

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2014두43653 증여세부과처분취소
원고, 피상고인 원고
피고, 상고인 소송대리인 법무법인(유한) 율촌 외 5인
1. 강남세무서장
2. 고양세무서장
3. 금정세무서장
4. 남양주세무서장
5. 동래세무서장
6. 반포세무서장
7. 부산진세무서장
8. 북대구세무서장
9. 성남세무서장
10. 성동세무서장
11. 수영세무서장
12. 용산세무서장
13. 용인세무서장
14. 울산세무서장

15. 종로세무서장

피고들 소송대리인 정부법무공단
담당변호사 문병화 외 2인

원 심 판 결 서울고등법원 2014. 9. 26. 선고 2013누45722 판결

판 결 선 고 2017. 1. 12.

주 문

상고를 모두 기각한다.

상고비용은 피고들이 부담한다.

이 유

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

1. 구 「상속세 및 증여세법」(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속증여세법'이라고 한다) 제41조의2 제1항은 "권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다. 이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 국세기본법 제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다"고 규정하고 있다(이하 '이 사건 규정'이라고 한다. 현행 상속증여세법에서는 제45조의2에 거의 같은 내용이 규정되어 있다). 이는 재산의 명의신

탁 등에 대하여 증여로 의제하여 증여세를 부과할 수 있도록 한 규정으로서 두 가지 경우를 적용대상으로 하고 있다. 그 첫째는 주식 등 부동산 이외의 재산의 소유명의를 실제소유자가 아닌 사람 명의로 주주명부 등에 등재한 경우에 이를 증여로 의제하는 것이고(이 사건 규정 중 두 번째 괄호 부분을 뺀 부분이 그 취지를 규정한 것이다. 이하 이 부분을 '명의신탁 증여의제 규정'이라고 한다), 둘째는 당해 재산을 취득한 후 그 취득 연도의 다음 연도 말까지 명의개서 등을 하지 아니하고 종전 명의자 이름으로 남겨 둔 경우도 명의신탁을 한 것으로 보고 증여로 의제하는 것이다(이 사건 규정 중 두 번째 괄호에서 "그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음날을 말한다"고 한 부분은 조문의 문맥만으로 보면 증여한 것으로 의제되는 기준 일자를 정한 것처럼 되어 있지만, 실질은 재산취득일의 다음 연도 말일까지 명의개서를 하지 않으면 그 역시 증여로 의제한다는 취지를 규정한 것이다. 이하 이 경우의 증여의제 규정을 '명의개서해태 증여의제 규정'이라고 한다). 이는 1982. 1. 1.부터 시행된 상속세법에서 부동산을 포함한 재산에 관한 명의신탁 증여의제 규정이 신설된 후, 1995. 7. 1.부터 시행된 「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」이 부동산에 관하여 그 소유명의를 신탁한 경우 또는 장기간 소유권이전등기를 하지 아니한 경우에 과징금을 부과하도록 한 것에 상응하여, 1999. 1.부터 시행된 개정 상속증여세법에서 토지와 건물을 제외한 재산에 관한 명의신탁 증여의제 규정으로 개정되고, 2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되어 2003. 1. 1.부터 시행된 개정 상속증여세법에서 명의개서해태 증여의제 규정이 추가로 신설되어 형성된 제도이다.

한편 2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정된 구 상속증여세법 부칙 제9조는 '명의신탁재산에 관한 경과조치'로서 개정법 시행전에 소유권을 취득하고 그 시행일(2003.

1. 1.) 현재 명의개서를 하지 아니한 분에 대하여는 법 시행일에 소유권을 취득한 것으로 본다고 규정하고 있다. 그에 따라 그 개정 전에 이미 명의신탁되어 있던 재산의 경우에는 2003. 1. 1.에 소유권을 취득한 것으로 간주되므로 그 다음 연도 말일인 2004. 12. 31.까지 명의개서를 하여야 하는 것으로 규정되었다.

그리고 구 상속증여세법 제41조의2 제2항은 '타인의 명의로 재산의 등기 등을 한 경우, 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우에는 조세회피목적이 있는 것으로 추정한다. 다만, 양도자가 소득세법 제105조 및 제110조의 규정에 의한 양도소득세 과세표준신고 또는 증권거래세법 제10조의 규정에 의한 신고와 함께 소유권변경내역을 신고하는 경우에는 그러하지 아니하다'고 규정하고 있다.

위와 같이 이 사건 규정에 의하여 명의신탁을 증여로 의제하거나 명의개서를 지연한 것을 명의신탁한 것과 마찬가지로 보아 증여로 의제하는 것은 재산보유의 실질과 명의를 일치시키고, 조세회피를 방지하는 등의 정책적 목표를 달성하기 위하여 증여의 실질이 없음에도 증여세를 부과하는 것으로서, 이는 조세 부과의 본질적 근거인 담세력의 징표가 되는 행위나 사실의 존재와 무관하게 과세하는 것이므로 그 관련 법령을 해석·적용할 때는 유추해석이나 확장해석은 엄격하게 절제되어야 한다.

2. 원심판결 이유와 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

1) ○○그룹 회장이자 원고의 아버지인 소외 1은 1975. 12. 27.경부터 ○○그룹 부회장인 소외 2 등 23명에게 ○○산업 주식회사의 주식 133,265주(이하 '이 사건 주식'이라고 한다)를 명의신탁하였다.

2) 소외 1이 1996. 11. 2. 사망하였고, 이 사건 주식을 상속받은 원고는 2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정된 구 상속증여세법 부칙 제9조에 따른 명의개서기간인

2004. 12. 31.까지 명의개서를 하지 아니한 채 기존 명의수탁자 명의로 유지하였다.

3) 이에 피고들은 명의수탁자인 소외 2 등 23명에게 이 사건 규정에 의하여 증여세를 부과하는 한편 원고에 대하여도 명의신탁자로서 연대납세의무가 있다고 보아 동일한 증여세를 부과하는 이 사건 처분을 하였다.

4) 피고들은 이 사건 처분의 근거규정으로, 주위적으로는 이 사건 규정 중 명의신탁 증여의제 규정을 들고, 예비적으로는 명의개서해태 증여의제 규정 및 위 부칙 제9조를 주장하고 있다.

3. 이에 먼저 이 사건 주식의 명의신탁에 대하여 이 사건 규정 중 명의신탁 증여의제 규정 부분이 적용될 수 있는지에 관하여 본다(상고이유 제1, 2점에 대한 판단).

원심판결 이유에 의하면, 원심은 이 사건 규정 중 명의신탁 증여의제 규정을 적용하려면 이 사건 주식의 실제소유자와 기존의 명의수탁자 사이에 명의신탁에 관한 합의가 존재하여야 하고 이는 과세관청에 증명책임이 있다 할 것인데, 이 사건에서는 원고와 기존의 명의수탁자 사이에 명의신탁 합의가 있었다고 인정할 증거가 없다고 하여, 명의신탁 증여의제 규정이 이 사건 처분의 적법한 근거규정이 된다고 하는 피고들의 주장을 배척하였다.

사실의 인정과 그 기초가 되는 증거의 취사선택과 평가는 논리와 경험의 법칙에 배치되어 자유심증주의의 한계를 벗어나지 않는 한 사실심법원의 전권에 속한다. 그리고 주식을 명의신탁한 명의신탁자가 사망하여 상속이 이루어진 후 그 상속인이 명의개서를 하지 않은 채로 명의신탁 주식에 의한 주주권을 행사하는 데 대하여 명의수탁자가 이의하지 않았다고 하여, 그것이 명의수탁자에 대하여 새로 증여세를 부과할 근거가 될 수는 없는 것이고, 또한 그러한 사정만으로 상속인과 명의수탁자들 사이에서 새

로운 명의신탁 관계를 설정하는 합의가 있었던 것으로 추정할 수도 없다. 그러므로 이 사건에는 명의신탁 증여의제 규정을 적용할 수 없다고 한 원심판단의 결론은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 논리와 경험의 법칙에 반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나거나 명의신탁 증여의제 규정의 증명책임에 관한 법리를 오해하여 판결 결과에 영향을 미친 잘못이 없다.

4. 다음으로 이 사건 규정 중 명의개서해태 증여의제 규정이 이 사건 처분의 정당한 법적 근거가 될 수 있는지에 관하여 본다(상고이유 제3점에 대한 판단).

1) 명의개서해태 증여의제 규정은 주식을 취득한 자가 장기간 명의개서를 하지 아니함으로써 결과적으로 전 소유자에게 그 명의를 신탁한 것과 다름없게 된 경우 조세 회피의 목적이 부정되지 아니하는 한 명의신탁의 합의가 있었던 경우와 마찬가지로 증여의제의 대상이 되도록 정하고 있다. 이는 명의신탁 증여의제 규정의 적용 요건인 명의신탁의 합의가 없더라도 증여의제 대상이 되도록 한 예외적인 규정으로서, 주식을 취득한 자에게 일정기간 내에 명의개서를 할 의무를 부여하고 이를 해태하면 그 상대방을 명의수탁자와 마찬가지로 취급하여 과세상 불이익을 과하도록 한 것이므로, 해당 규정의 문언뿐만 아니라 관련 규정의 체계 및 입법취지 등을 종합하여 볼 때 그와 같은 특별한 의무가 부여되었다고 명확하게 인정되는 경우에 한하여 적용된다고 보아야 한다.

앞서 본 규정 문언과 체계에 비추어 보면, 명의개서해태 증여의제 규정의 전형적인 적용 대상은 주식을 양수한 자가 장기간 명의개서를 하지 아니한 경우로서, 그 규정이 적용되면 증여세의 1차적인 납세의무자는 명의수탁자의 지위에 있는 양도인이 된다. 그런데 주식의 양도인은 명의개서의 해태로 인하여 명의신탁과 같은 외관이 형성

되는 데에 직접 관여하였다고 볼 수 있고, 구 상속증여세법 제41조의2 제2항 단서에 따라 양도소득세 또는 증권거래세의 과세표준 등과 소유권변경내역을 신고함으로써 조세회피목적의 추정이 반복되어 증여의제 대상에서 벗어날 수 있는 길도 열려 있다. 반면 명의신탁된 주식이 상속된 경우에는 기존의 명의수탁자는 당초 명의개서일에 이미 명의신탁 증여의제 규정의 적용 대상이 될 뿐만 아니라, 명의신탁된 주식에 관하여 상속으로 인하여 상속인과 사이에 법적으로 명의신탁관계가 자동 승계되는 것을 넘어 그와 같은 법률관계를 형성하기 위하여 어떠한 새로운 행위를 한 것이 아니며, 명의수탁자 스스로 상속인의 명의개서를 강제할 수 있는 마땅한 수단이 없고, 주식 양도인의 경우와 같은 증여의제 배제 규정도 마련되어 있지 않다. 그런데도 주식의 명의신탁자가 사망한 후 일정기간 내에 상속인이 명의개서를 하지 않았다고 하여 명의개서해태 증여의제 규정에 의하여 명의수탁자가 다시 증여세 과세 대상이 된다고 보는 것은 지나치게 가혹할 뿐만 아니라 자기책임의 원칙에 반하여 부당하다. 한편 「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」 제10조 및 「부동산등기 특별조치법」 제2조 제1항에 의하면 부동산에 관한 장기미등기로 인한 과징금은 "소유권이전을 내용으로 하는 계약을 체결한 자"에 한하여 부과하도록 규정하고 있으므로 상속으로 인한 취득의 경우는 과징금 부과대상에 해당하지 않음이 명백하다. 이와 같은 여러 사정을 종합하여 보면, 주식이 명의신탁되어 명의수탁자 앞으로 명의개서가 된 후에 명의신탁자가 사망하여 주식이 상속된 경우에는 명의개서해태 증여의제 규정의 적용 대상에 해당하지 않는다고 봄이 타당하다.

2) 앞에서 본 사실관계를 위 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 주식의 명의신탁자인 소외 1이 사망한 후 그 상속인인 원고가 명의개서해태 증여의제 규정 및 구 상속증

여세법 부칙 제9조에 따른 명의개서기간 내에 이 사건 주식에 관한 명의개서를 마치지 아니하였다고 하더라도 명의개서해태 증여의제 규정의 적용 대상에 해당한다고 볼 수는 없다.

원심의 이 부분 이유설시에 다소 부적절한 점이 있으나, 이 사건 처분이 위법하다고 판단한 결론은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 명의개서해태 증여의제 규정의 적용범위 등에 관한 법리를 오해하여 판결 결과에 영향을 미친 잘못이 없다.

5. 그러므로 상고를 모두 기각하고, 상고비용은 패소자들이 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 권순일

주 심 대법관 박병대

 대법관 박보영

 대법관 김재형