

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건	2015두46963 증여세부과처분취소
원고, 상고인	별지 원고 명단 기재와 같다. 원고들 소송대리인 변호사 손지열 외 4인
피고, 피상고인	1. 성북세무서장 2. 종로세무서장 3. 용산세무서장 4. 반포세무서장 피고들 소송대리인 변호사 진행섭
원 심 판 결	서울고등법원 2015. 6. 17. 선고 2014누62625 판결
판 결 선 고	2017. 2. 15.

주 문

1. 원심판결 중 피고 반포세무서장이 원고 8, 원고 9에 대하여 한 증여자가 소외 1인 2010. 12. 30.자 증여에 관한 각 신고불성실가산세 부과처분 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다.
2. 원고 1, 원고 2, 원고 3, 원고 4, 원고 5, 원고 6, 원고 7의 상고 및 원고 8, 원고 9

의 나머지 상고를 각 기각한다.

3. 원고 1, 원고 2, 원고 3, 원고 4, 원고 5, 원고 6, 원고 7의 상고비용은 위 원고들이 부담한다.

이 유

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

1. 상고이유 제1점 및 제2점에 대하여

가. 구 「상속세 및 증여세법」(2013. 1. 1. 법률 제11609호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다) 제2조는 제1항에서 증여세는 타인의 증여로 인한 증여재산을 과세대상으로 한다고 규정하고, 제3항에서 "증여란 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등과 관계없이 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 직접 또는 간접적인 방법으로 타인에게 무상으로 이전(현저히 저렴한 대가를 받고 이전하는 경우를 포함한다)하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 말한다"고 하면서, 제4항에서 "제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 상속세나 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적인 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 제3항을 적용한다"고 규정하고 있다(위 제4항의 규정 취지는 현행 국세기본법 제14조 제3항에 그대로 승계·반영되어 있다).

위와 같이 구 상증세법 제2조 제4항에서 제3자를 개입시키거나 여러 단계의 거래를 거치는 등의 방법으로 증여세를 부당하게 감소시키는 조세회피행위에 대하여 그 경

제적 실질에 따라 증여세를 부과하도록 한 것은, 증여세의 과세대상이 되는 행위 또는 거래를 우회하거나 변형하여 여러 단계의 거래를 거침으로써 증여의 효과를 달성하면서도 부당하게 증여세를 감소시키는 조세회피행위에 대처하기 위하여 그와 같은 여러 단계의 거래 형식을 부인하고 실질에 따라 증여세의 과세대상인 하나의 행위 또는 거래로 보아 과세할 수 있도록 한 것으로서, 실질과세 원칙의 적용 태양 중 하나를 증여세 차원에서 규정하여 조세공평을 도모하고자 한 것이다. 다만 납세의무자는 경제활동을 할 때 특정 경제적 목적을 달성하기 위하여 어떤 법적 형식을 취할 것인지 임의로 선택할 수 있고 과세관청으로서도 특별한 사정이 없는 한 당사자들이 선택한 법적 형식에 따른 법률관계를 존중하여야 하며, 또한 여러 단계의 거래를 거친 후의 결과에는 손실 등 위험 부담에 대한 보상뿐 아니라 당해 거래와 직접적 관련성이 없는 당사자의 행위 또는 외부적 요인 등이 반영되어 있을 수 있으므로, 최종적인 경제적 효과나 결과만을 가지고 그 실질이 직접 증여에 해당한다고 쉽게 단정하여 증여세의 과세대상으로 삼아서는 안 된다(대법원 2017. 1. 25. 선고 2015두3270 판결 참조).

그러므로 구 상증세법 제2조 제4항, 제3항에 의하여, 당사자가 거친 여러 단계의 거래 등 법적 형식이나 법률관계를 재구성하여 직접적인 하나의 거래에 의한 증여로 보고 증여세 과세대상에 해당한다고 하려면, 납세의무자가 선택한 거래의 법적 형식이나 과정이 처음부터 조세회피의 목적을 이루기 위한 수단에 불과하여 그 재산이전의 실질이 직접적인 증여를 한 것과 동일하게 평가될 수 있어야 하고, 이는 당사자가 그와 같은 거래형식을 취한 목적, 제3자를 개입시키거나 단계별 거래 과정을 거친 경위, 그와 같은 거래방식을 취한 데에 조세 부담의 경감 외에 사업상의 필요 등 다른 합리적 이유가 있는지 여부, 각각의 거래 또는 행위 사이의 시간적 간격, 그러한 거래형식

을 취한 데 따른 손실 및 위험부담의 가능성 등 관련 사정을 종합하여 판단하여야 한다.

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

1) 소외 2, 소외 1, 소외 3은 모두 단암산업 주식회사(이하 '단암산업'이라고 한다)의 주주이고, 소외 1은 소외 2의 여동생이며 소외 3은 소외 1의 배우자이다. 원고 1, 원고 2, 원고 5는 소외 2의 자녀들이고, 원고 3, 원고 4는 원고 2의 자녀들이며, 원고 6, 원고 7은 원고 5의 자녀들이다. 그리고 원고 8, 원고 9는 소외 1과 소외 3 부부의 자녀들이다.

2) 소외 2는 2010년경 자녀인 원고 1, 원고 2, 원고 5와 외손자녀인 원고 3, 원고 4, 원고 6, 원고 7(이하 소외 2의 직계후손들인 위 원고들을 통칭하여 '원고 1 외 6인'이라고 한다)에게 단암산업의 주식을 증여하려고 하였고, 그 무렵 소외 3과 소외 1도 소유 중인 단암산업 주식을 자녀인 원고 8, 원고 9에게 증여하려고 하였는데, 각자의 직계후손에게 직접 증여하기보다는 서로의 후손에게 교차하여 증여하는 경우 조세부담이 경감된다는 세무사의 조언에 따라 증여세를 줄이기 위한 목적으로 일정 주식을 상대방의 직계후손에게 상호 교차 증여하기로 약정하였다.

3) 위 약정에 따라 소외 2와 소외 3, 소외 1은 각 16,000주의 단암산업 주식을 상호교차 증여하였다. 즉, ① 소외 2는 먼저 2010. 12. 30. 단암산업 주식을 자녀인 원고 1에게 7,500주, 원고 2에게 2,000주, 원고 5에게 6,340주를 각 증여하였고, 외손자인 원고 3, 원고 4, 원고 6, 원고 7에게 1,750주씩을 증여하는 한편, 소외 3과 소외 1의 자녀인 원고 8, 원고 9에게도 8,000주씩을 증여하였다. ② 소외 3은 같은 날 원고 8, 원고 9에게 단암산업 주식 3,000주씩을 증여하는 한편, 원고 1에게 2,000주, 원고 2,

원고 5, 원고 3, 원고 4, 원고 6, 원고 7에게 1,000주씩을 각 증여하였다. 소외 1도 같은 날 원고 8, 원고 9에게 단암산업 주식 3,000주씩을 증여하는 한편, 원고 1 외 6인에게도 소외 3과 동일한 수의 단암산업 주식을 각각 증여하였다(이하 소외 2가 소외 3, 소외 1의 자녀인 원고 8, 원고 9에게 한 총 16,000주의 증여와 소외 3, 소외 1이 소외 2의 직계 후손인 원고 1 외 6인에게 한 총 16,000주의 증여를 합하여 '이 사건 교차증여'라고 한다).

4) 원고들은 2011. 3. 30. 소외 2, 소외 3, 소외 1로부터 각 증여받은 단암산업 주식에 대한 증여세를 신고·납부하였다.

5) 피고들은, 이 사건 교차증여의 경제적 실질은 소외 2가 직계비속인 원고 1 외 6인에게 합계 16,000주를 직접 증여하고 소외 3, 소외 1이 그 자녀인 원고 8, 원고 9에게 합계 16,000주를 직접 증여한 것이라고 보아, 구 상증세법 제2조 제4항을 적용하여, 원고들에게 2010년분 증여세에 관하여 ① 원고 1 외 6인에 대하여는 소외 3과 소외 1로부터 받은 증여분을 소외 2로부터 받은 증여분에 포함하고, ② 원고 8, 원고 9에 대하여는 소외 2로부터 받은 증여분을 반분하여 각각 소외 3, 소외 1로부터 받은 증여분에 포함하여, 다시 산정한 증여세를 원고들에게 부과하는 이 사건 처분을 하였다.

다. 위와 같은 사실관계와 기록에 나타난 사정에 비추어 보면, 소외 2가 원고 8과 원고 9에게 단암산업 주식 합계 16,000주를 증여한 것과 소외 3, 소외 1이 원고 1 외 6인에게 단암산업 주식 합계 16,000주를 증여한 것은 증여자들 사이에 상대방의 직계 후손에게 동일한 수의 동일 회사 주식을 교차증여하기로 한 약정에 따른 것으로서, 약정 상대방이 자신의 직계후손에게 주식을 증여하지 않는다면 자신도 증여를 하지 않았

을 것이다. 이 사건 교차증여로써 증여자들은 자신의 직계후손에게 단암산업 주식을 직접 증여하는 것과 동일한 효과를 얻으면서도 합산과세로 인한 증여세 누진세율 등의 적용을 회피하고자 하였고, 이러한 목적이 아니라면 굳이 교차증여 약정을 체결하고 직계후손이 아닌 조카 등에게 주식을 증여할 이유가 없었다. 결국 소외 2와 소외 3, 소외 1은 각자의 직계비속인 원고들에게 단암산업 주식을 증여하면서도 증여세 부담을 줄이려는 목적 아래 그 자체로는 합당한 이유를 찾을 수 없는 이 사건 교차증여를 의도적으로 그 수단으로 이용한 것으로 볼 수 있다. 이러한 점들을 종합하여 보면, 이 사건 교차증여는 구 상증세법 제2조 제4항에 따라 그 실질에 맞게 재구성하여 소외 3, 소외 1의 원고 1 외 6인에 대한 각 증여분은 소외 2가 위 원고들에게 직접 추가로 증여한 것으로, 소외 2의 원고 8, 원고 9에 대한 각 증여분은 소외 3, 소외 1이 위 원고들에게 직접 추가로 증여한 것으로 보아 증여세를 과세할 수 있다고 할 것이다.

라. 원심이 제1심판결 이유를 인용하여 한 이 부분 이유설시 중 이 사건 교차증여를 가장행위로 보아 거래를 재구성할 수 있다고 한 부분은 부적절하지만, 이 사건 교차증여에 대하여 구 상증세법 제2조 제4항을 적용하여 소외 2, 소외 3, 소외 1의 직계후손에 대한 직접 증여로 보고 증여세를 과세한 이 사건 처분이 적법하다고 판단한 결론은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 구 상증세법 제2조 제4항의 해석 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

2. 상고이유 제3점에 대하여

가. 구 국세기본법(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제47조의3 제1항은 과소신고가산세는 [산출세액 $\times$ (과소신고분 과세표준 $\div$ 과세표준)]의 산식에 따른 금액의 100분의 10에 상당하는 금액으로 하도록 규정하고 있고,

제3항에 의하여 준용되는 제47조의2 제8항은 '증여세의 과세표준신고서를 법정신고기간까지 제출하지 아니한 경우로서 구 상증세법 제47조 제2항에 따라 가산하는 금액이 있는 경우에는 구 상증세법에 따른 산출세액에서 같은 법 제58조 제1항에 따라 공제되는 증여세액을 차감한 금액을 증여세의 산출세액으로 보아 제1항을 적용한다'고 규정하고 있다. 한편 구 상증세법 제47조 제2항 본문은 '해당 증여일 전 10년 이내에 동일인(증여자가 직계존속인 경우에는 그 직계존속의 배우자를 포함한다)으로부터 받은 증여재산가액을 합친 금액이 1천만 원 이상인 경우에는 그 가액을 증여세 과세가액에 가산한다'고 규정하고 있고, 제58조 제1항 본문은 '제47조 제2항에 따라 증여세 과세가액에 가산한 증여재산의 가액에 대하여 납부하였거나 납부할 증여세액은 증여세산출세액에서 공제한다'고 규정하고 있다.

종전 증여가 있는 후 10년 이내에 동일인으로부터 재차 증여가 이루어질 경우에 수증자는 증여세 과세표준으로 재차 증여의 증여재산가액에 종전 증여의 증여재산가액을 합친 금액을 신고하여야 한다(구 상증세법 제68조, 제47조 등). 그런데 종전 증여에 관하여 이미 무신고나 과소신고 등으로 신고불성실가산세를 부과하고 다시 재차 증여에 관하여 종전 증여의 증여재산가액을 합산하여 신고하지 아니하였다고 하여 그 부분에 대하여 추가로 신고불성실가산세를 부과하는 것은 납세의무자에게 이중의 부담을 지우는 결과가 될 수 있다(대법원 1997. 6. 27. 선고 96누15862 판결 참조). 이러한 이중 부담의 소지를 제거하면서도 적정한 범위 내에서 과소신고가산세를 부과하기 위하여 구 국세기본법 제47조의3 제3항에 의하여 준용되는 제47조의2 제8항은 재차 증여에 관한 과소신고가산세를 부과할 때 산정기준이 되는 '산출세액'에서 '종전 증여재산가액에 관한 산출세액'을 차감하도록 규정하였다. 이와 같은 규정 문언과 체계, 입법취

지 등에 비추어 보면, 재차 증여일 전 10년 이내에 동일인으로부터 받은 종전 증여재산가액을 합친 금액이 1천만 원 이상인 경우에 재차 증여에 관한 과소신고가산세는 구 국세기본법 제47조의3 제1항의 산식이 아니라 제3항에 따라 준용되는 제47조의2 제8항에 의하여 수정된 산식[= (산출세액 - 종전 증여 산출세액) × (과소신고분 과세표준 ÷ 과세표준)]에 따라 계산하고, 이때 '과소신고분 과세표준'에는 재차 증여에 관한 과소신고분뿐만 아니라 합산신고를 하지 아니한 종전 증여 부분도 포함하여 산정함이 타당하다.

나. 앞에서 본 사실관계와 기록에 의하면, 원고 8과 원고 9는 모(母) 소외 1로부터 받은 주식의 증여세에 관하여 단암산업 주식 7,000주씩을 증여받은 것으로 신고하였어야 함에도 3,000주만 증여받았다고 신고하였을 뿐만 아니라, 그 종전 증여에 해당하는 부(父) 소외 3으로부터 받은 단암산업 주식도 7,000주가 아닌 3,000주만 합산신고를 하였다. 그러므로 증여자가 소외 1인 재차 증여에 관하여 원고 8과 원고 9에게 과소신고가산세를 부과할 때에는, 위 수정된 산식에 따라 합계 14,000주의 단암산업 주식 증여에 관한 산출세액에서 소외 3으로부터의 종전 증여인 7,000주에 관한 산출세액을 차감한 다음, 전체 과세표준에서 위와 같은 합계 8,000주(= 재차 증여 과소신고분 4,000주 + 종전 증여 합산신고 미이행분 4,000주)의 과소신고분 과세표준이 차지하는 비율을 곱하는 방식으로 그 세액을 산정하여야 한다.

그런데도 피고 반포세무서장은 재차 증여의 과소신고분 4,000주에 관하여는 구 국세기본법 제47조의3 제1항의 산식을 적용하고, 종전 증여의 합산신고 미이행분 4,000주에 관하여는 제47조의3 제3항에 따른 수정된 산식을 적용하여 각각 계산한 세액을 더하는 방식으로 재차 증여에 관한 과소신고가산세를 산정하여, 원고 8과 원고 9에게

각각 47,058,896원의 과소신고가산세를 부과하였고, 원심은 그 처분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심 판단에는 합산신고 대상이 되는 종전 증여가 있는 경우에 구 국세기본법 제47조의3에 따른 과소신고가산세의 산정방법 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.

3. 상고이유 제4점에 대하여

원심은 그 판시와 같은 이유를 들어 원고들이 증여세 신고납부의무를 제대로 이행하지 아니한 데에 가산세를 면할 정당한 사유가 있다고 보기 어렵다고 판단하였다.

관련 법리 및 기록에 비추어 살펴보면 원심의 위와 같은 판단은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 가산세를 면할 정당한 사유에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

4. 결론

그러므로 원심판결 중 피고 반포세무서장이 원고 8, 원고 9에 대하여 한 증여자가 소외 1인 2010. 12. 30.자 증여에 관한 각 신고불성실가산세 부과처분 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송한다. 원고 1, 원고 2, 원고 3, 원고 4, 원고 5, 원고 6, 원고 7의 상고 및 원고 8, 원고 9의 나머지 상고는 이를 모두 기각한다. 원고 1, 원고 2, 원고 3, 원고 4, 원고 5, 원고 6, 원고 7의 상고비용은 패소자인 위 원고들의 부담으로 한다. 이 판결에는 관여 대법관의 의견이 일치되었다.

재판장

대법관

권순일

주 심 대법관 박병대

대법관 박보영

대법관 김재형

별지 원고 명단 생략