

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2016두1240 증여세부과처분취소  
원고, 상고인 원고 1 외 1인  
원고들 소송대리인 변호사 민병훈  
피고, 피상고인 1. 용산세무서장  
2. 반포세무서장  
피고들 소송대리인 정부법무공단(담당변호사 조철호 외 2인)  
원 심 판 결 서울고등법원 2016. 12. 2. 선고 2015누1573 판결  
판 결 선 고 2018. 6. 19.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 구 국세기본법(2013. 1. 1. 법률 제11604호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제81조의4 제2항에 의하면, 세무공무원은 원칙적으로 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여

재조사를 할 수 없다. 금지되는 재조사에 기하여 과세처분을 하는 것은 단순히 당초 과세처분의 오류를 경정하는 경우에 불과하다는 등의 특별한 사정이 없는 한 그 자체로 위법하다(대법원 2017. 12. 13. 선고 2016두55421 판결 등 참조).

다만 '각종 과세자료의 처리를 위한 재조사'는 구 국세기본법 제81조의4 제2항 제5호, 구 국세기본법 시행령(2016. 2. 5. 대통령령 제26946호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제63조의2 제2호 전단에 따라 예외적으로 재조사가 허용된다.

2. 원심판결 및 기록에 의하면, 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 서울지방국세청은 롯데관광개발 주식회사(이하 '이 사건 회사'라고 한다)에 대하여 2008. 4. 22.부터 2008. 7. 3.까지 세무조사를 실시하였다. 그 과정에서 이 사건 회사의 대주주 겸 회장인 소외 1은 자신이 작성하여 보관하고 있었다는 이 사건 회사의 주주명부와 이 사건 회사 발행 주권을 제출하였다.

나. 이 사건 주주명부에는 이 사건 주식 중 일부가 1991. 3. 1. 소외 1의 아들인 원고 2에게, 나머지가 1994. 3. 9. 또 다른 아들인 원고 1에게 양도된 것으로 기재되어 있다.

다. 서울지방국세청 세무조사 담당공무원은 이 사건 주주명부와 주권이 진실한 것이어서 이 사건 주식이 그 기재 내용대로 증여된 것인지를 중점적으로 조사하였다. 소외 1과 원고들 및 이 사건 주식의 명의자인 소외 2, 소외 3 등 관련자들에 대한 질문조사와 자료검토 등 조사를 거쳐 나온 조사결과는, 이 사건 주주명부가 허위로 조작된 것이 아니고 상법상 유효한 주주명부에 해당한다는 것이었다.

라. 이에 따라 서울지방국세청은 소외 1이 이 사건 주식의 일부를 1991. 3. 1. 원고 2에게, 나머지를 1994. 3. 9. 원고 1에게 각 증여한 것으로 보아 2008. 7. 8. 세무조사결

과를 통지하였다. 과세관청은 위 조사결과에 따라, 이 사건 주식의 증여에 대한 증여세는 이미 부과제척기간이 경과하였다는 이유로 부과하지 않는 대신, 소외 1이 원고들에게 1996. 12. 19.과 2004. 7. 30.자로 이루어진 이 사건 주식에 관한 유상증자 대금을 증여한 것으로 보아 그 유상증자 대금에 대하여만 증여세를 부과하였다. 또한, 과세관청은 같은 전제에서 소외 3, 소외 2가 소외 1이 아닌 원고들로부터 이 사건 주식을 명의신탁 받은 것으로 보아 명의신탁 증여의제 규정에 의하여 증여세를 부과할 것이라고 과세예고통지를 하였다.

마. 원고들은 2008년 세무조사 결과통지를 받은 다음날인 2008. 7. 9. 종로세무서장에 이 사건 주식의 주주명의를 소외 2, 소외 3으로부터 실질주주인 원고들 명의로 정정하는 '결산서 부속명세서상 주주명의 정정신고서'를 제출하였다. 그리고 같은 날 금융위원회 및 한국증권선물거래소에, 소외 1은 이 사건 주식에 대한 실명전환으로 변경된 원고들의 보유주식수를 보고하는 내용의 '주식등의 대량보유상황보고서'를, 소외 2와 소외 3은 이 사건 주식에 대한 실명전환으로 인하여 더 이상 자신들이 소유하는 이 사건 회사의 주식이 없게 되었음을 보고하는 내용의 '주식등의 대량보유상황보고서'를, 원고들은 이 사건 주식의 실명전환으로 보유주식이 증가하였음을 보고하는 내용의 '임원·주요주주소유주식보고서'를 각 제출하였다(이하 이상의 행위를 통틀어 '명의정정 등 행위'라고 한다).

바. 그런데 감사원은 2010년 10월경 서울지방국세청에 대한 정기감사를 실시하였고, 이 사건 회사에 대한 2008년도 세무조사에 대하여 '이 사건 주식의 실소유자가 소외 1임을 쉽게 알 수 있음에도 임의로 작성된 주주명부를 근거로 이 사건 주식의 실소유자를 원고들로 인정해 줌으로써 증여세 부담 없이 위 주식이 이전되는 부당한 결과를 초

래하였으니, 소외 1이 임원 명의로 보유하던 이 사건 주식을 원고들 명의로 변경한 데 대한 수시 주식변동조사를 실시하여 부족 징수된 관련 증여세 등을 추가 징수하는 방안을 마련하라.'는 취지로 결정하여 서울지방국세청에 통보하였다. 위 통보는 '감사결과 처분요구서'라는 문서를 통해 이루어졌는데, 2008년 세무조사 당시 확보된 진술과 자료를 토대로 한 것일 뿐 새로운 진술이나 자료를 기초로 한 것은 아니었다.

사. 이에 따라 서울지방국세청은 2011. 4. 18.부터 2011. 7. 1.까지 이 사건 회사에 대하여 세무조사를 실시하였다. 그 조사원증에는 조사목적란에 '감사원 감사결과 처분지시에 대한 부분'이라는 기재와 '임원명의로 명의신탁된 이 사건 회사 주식의 실소유자 부분'이라는 기재가 있고, 세무조사 실시 공문에 첨부된 업체별 조사계획에도 유사한 취지의 기재가 있다.

아. 2011년 세무조사 당시 서울지방국세청 세무조사 담당공무원은 소외 1, 원고들, 소외 2, 소외 3 등을 비롯하여 이 사건 회사 직원 등 관련자들에 대해 질문조사를 하였는데, 전체적으로 그 질문조사의 내용이나 대상은, 주로 이 사건 주주명부와 주권에 기재된 것과 같이 1991년 3월과 1994년 3월경 소외 1이 이 사건 주식을 원고들에게 증여하였는지 여부에 관한 것으로서 2008년 세무조사 당시 이루어졌던 질문조사와 별반 다르지 않다.

자. 서울지방국세청은 2008년 세무조사 결과와는 달리 2011년 세무조사 결과, 이 사건 주주명부가 2004년 12월 이후 허위로 작성된 것이고, 이 사건 주권은 2008년 당시 이 사건 주주명부에 맞추기 위해 급조되어 인쇄된 것으로 보았다. 이에 따라 서울지방국세청은, 소외 1이 거짓증빙과 허위진술 등으로 증여세를 포탈하였다고 검찰에 고발 조치하였다.

차. 피고들은 원고들이 2008. 7. 9. 소외 1로부터 이 사건 주식을 증여받았다고 보고 그에 따라 2011. 8. 10. 원고들에게 증여세(가산세 포함)를 부과하는 이 사건 부과처분을 하였다.

3. 원심은 이러한 사실관계를 토대로 다음과 같이 판단하였다.

가. 2008년 세무조사는 2006년경 소외 3, 소외 2 명의로 되어 있던 이 사건 주식에 관한 증여행위가 있었는지에 관한 것인 반면, 2011년 세무조사는 2008. 7. 9. 이 사건 주식의 명의를 소외 3, 소외 2에서 원고들 명의로 변경한 것이 별도의 증여행위에 해당하는지에 관한 것이다. 각 세무조사는 대상기간과 조사대상행위를 달리하므로, 2011년 세무조사가 구 국세기본법 제81조의4 제2항의 재조사에 해당한다고 할 수 없다.

나. 감사원이 서울지방국세청에 대한 정기감사에서 2008년 세무조사과정의 잘못을 발견하고 수시 주식변동조사를 통하여 시정하라는 통보를 하여 서울지방국세청이 그에 따라 2011년 세무조사를 한 것이므로, 감사원의 위와 같은 통보는 재조사가 허용되는 예외를 규정하고 있는 구 국세기본법 시행령 제63조의2 제2호 전단에 정한 '각종 과세자료의 처리를 위한 재조사'에서의 '각종 과세자료'에 해당한다.

4. 그러나 원심의 위와 같은 판단은 다음과 같은 이유로 받아들일 수 없다.

가. 세무조사의 성질과 효과, 중복세무조사를 원칙적으로 금지하는 취지, 증여세의 과세대상 등을 고려하면, 증여세에 대한 후속 세무조사가 조사의 목적과 실시 경위, 질문 조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료 등에 비추어 종전 세무조사와 실질적으로 같은 과세요건사실에 대한 것에 불과할 경우에는, 구 국세기본법 제81조의4 제2항에 따라 금지되는 재조사에 해당하는 것으로 보아야 한다.

그리고 구 국세기본법 시행령 제63조의2 제2호 전단에서 말하는 각종 과세자료란

세무조사권을 남용하거나 자의적으로 행사할 우려가 없는 과세관청 외의 기관이 그 직무상 목적을 위하여 작성하거나 취득하여 과세관청에 제공한 자료로서 국세의 부과·징수와 납세의 관리에 필요한 자료를 의미하고, 이러한 자료에는 과세관청이 종전 세무조사에서 작성하거나 취득한 과세자료는 포함되지 않는다(대법원 2015. 5. 28. 선고 2014두43257 판결 등 참조).

나. 다음과 같은 사정을 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 2011년 세무조사는 조사의 목적과 실시 경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료 등에 비추어 보아 2008년 세무조사와 실질적으로 같은 증여 사실에 대한 것이라고 봄이 타당하므로, 2011년 세무조사의 명목이나 형식만을 내세워 이를 2008년 세무조사 후에 이루어진 별개의 증여 사실에 대한 세무조사라고 할 수 없다.

(1) 2011년 세무조사에 따른 결과통지나 그 세무조사 당시 제시된 조사원증 등에 기재된 형식이나 명목상으로는 2008년 세무조사 후에 비로소 이루어진 명의정정 등 행위가 증여에 해당하는지 조사하는 것처럼 보일 여지가 없지는 않다.

(2) 하지만 2008년 세무조사 결과에서 이미 소외 1이 원고들에게 1991년과 1994년에 이 사건 주식을 증여하였다고 인정하였고, 2008. 7. 9. 명의정정 등 행위는 이러한 2008년 세무조사 결과의 취지를 그대로 따른 것에 불과하다. 감사원의 감사결과 처분요구의 취지대로 명의정정 등 행위를 가지고 소외 1이 원고들에게 이 사건 주식을 증여한 것으로 인정하기 위해서는, 이와 양립할 수 없는 2008년 세무조사 결과를 번복하여 2008년 세무조사에서 인정한 증여 사실을 부정하여야 하는 관계에 있었다.

(3) 이러한 상태에서 서울지방국세청은 2011년 세무조사를 실시하였고, 그 세무조사의 대상과 내용에는 2008. 7. 9. 이루어진 명의정정 등 행위가 증여에 해당하는지를 판단

하기 위한 논리적 전제로, 이 사건 주식 명의의 변천 과정에서 과연 누가 주식의 실질적인 소유자인지가 포함되어 있었고 이 부분이 주된 것이었다. 종전의 2008년 세무조사 결과에도 불구하고 이를 다시 밝히는 것이 2011년 세무조사의 주된 목적 중 하나였다고 봄이 타당하고, 실제 2011년 세무조사 과정에서 작성된 서류에는 그러한 목적을 추단할 수 있는 취지의 기재도 있다.

(4) 2011년 세무조사에서 이루어진 실제 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료 등을 보면, 소외 1이 이 사건 주식을 1991년과 1994년에 이미 원고들에게 증여하였는지에 관한 직접적 또는 간접적 사실관계에 대하여 소외 1, 원고들, 소외 2, 소외 3 등을 비롯하여 이 사건 회사 직원 등 관련자들에게 질문조사하고 이에 관련한 자료를 조사한 것으로서 실질적으로 2008년 세무조사의 대상과 다름없어 보인다. 2011년 세무조사 당시 2008년 세무조사 과정에서 질문조사하지 않았던 사람들에게 대하여도 일부 새롭게 질문조사가 이루어지기는 하였으나, 그 내용 역시 2008. 7. 9. 명의정정 등 행위에 관한 것이 아니라 1991년과 1994년에 이미 원고들에게 이 사건 주식이 증여되었는지에 관한 직접적 또는 간접적 사실에 관한 것이었다. 한편, 조세범칙조사로 전환된 후 이루어진 소외 1과 원고들에 대한 질문조사의 내용에는 2008. 7. 9. 명의정정 등 행위에 관한 부분이 포함되어 있으나, 이는 고발을 위한 부수적인 조사 내용에 불과할 뿐 주된 내용이라고 보기 어렵고, 그 외의 다른 사람들에게 대한 질문조사의 내용에는 2008. 7. 9. 명의정정 등 행위에 관한 내용이 별로 포함되어 있지 않다.

(5) 과세관청은 실제로 2011년 세무조사 결과에 기초하여 2008년 세무조사 결과를 번복하고, 소외 1이 1991년과 1994년에 이 사건 주식을 원고들에게 증여하지 않았다고 판단하였다. 이에 따라 2008년 세무조사 당시까지 소외 1이 이 사건 주식을 원고들에

게 증여하지 않고 계속 소유하고 있었다는 전제에서, 관련된 명의신탁 증여의제로 인한 증여세 부과처분을 하였고, 이와 다른 전제에서 내려진 종전의 유상증자 대금 관련 증여세 부과처분을 취소하였으며, 2008. 7. 9. 명의정정 등 행위를 통해 원고들이 소외 1로부터 이 사건 주식을 증여받았다고 보아 이에 대한 증여세를 부과하는 이 사건 부과처분을 하였다.

다. 나아가, 앞서 인정한 감사원의 감사결과 처분요구 통보에 관한 '감사결과 처분요구서'는 2008년 세무조사의 내용에 그대로 터잡은 것으로서, 이 사건 주식이 1991년과 1994년에 이미 원고들에게 증여되었다고 본 판단 내지 결론은 잘못이라는 것에 불과하다. 즉, 감사결과 처분요구는 2008년 세무조사 당시 확보된 진술과 각종 자료를 토대로 하면서 이 사건 주주명부와 주권의 진정성을 중심으로 단순히 개별 증여사실 인정 여부에 대한 가치평거나 판단만을 달리하고 있음을 알 수 있다. 이러한 사정을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 감사결과 처분요구는 새로운 진술이나 자료를 기초로 한 것이 아니라, 과세관청이 종전 세무조사에서 이미 작성하거나 취득한 자료를 토대로 하면서도 사실관계 인정 여부에 대한 판단 등만을 달리하여 이루어진 것인 만큼, 이를 두고 구 국세기본법 시행령 제63조의2 제2호에서 재조사 허용사유의 하나로 규정하고 있는 '각종 과세자료'에 해당한다고 볼 수는 없다.

라. 그럼에도 원심은, 2011년 세무조사는 2008년 세무조사와의 관계에서 재조사에 해당하지 아니할 뿐 아니라 감사원의 감사결과 처분요구서가 구 국세기본법 시행령 제63조의2 제2호에서 정한 '각종 과세자료'에 해당한다는 잘못된 전제에서, 이 사건 부과처분이 재조사금지의 원칙에 반하여 위법하다는 원고들의 주장을 배척하고 말았다. 이러한 원심의 판단에는 구 국세기본법에서 정한 재조사금지 원칙과 그 예외사유에 대한



법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 이  
유 있다.

5. 그러므로 나머지 상고이유에 대한 판단을 생략한 채 원심판결을 파기하고, 사건을  
다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된  
의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장	대법관	박정화
	대법관	박상옥
주 심	대법관	이기택