

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2020두51181 증여세부과처분취소

원고, 상고인 겸 피상고인

원고 1

원고, 피상고인 원고 2 외 5인

원고들 소송대리인 법무법인(유한) 율촌 외 1인

피고, 피상고인 겸 상고인

1. 용인세무서장

피고, 상고인 2. 시흥세무서장

3. 노원세무서장

4. 동대문세무서장

5. 성남세무서장

피고들 소송대리인 변호사 감병욱 외 3인

원 심 판 결 서울고등법원 2020. 9. 18. 선고 2019누44080 판결

판 결 선 고 2023. 11. 9.

주 문

상고를 모두 기각한다.

상고비용 중 원고 1의 상고로 인한 부분은 원고 1이, 피고들의 상고로 인한 부분은 피고들이 각 부담한다.

이 유

상고이유(제출기간이 지난 상고이유보충서 등은 이를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 따르면 다음 사실을 알 수 있다.

가. 주식회사 (회사명 1 생략)[이하 '(회사명 1 생략)'이라 한다]은 2006. 11. 1. 설립되어 의료기 제품 판매업 등을 영위하던 법인이고, 2009. 12. 31. 기준으로 대표이사인 원고 1이 (회사명 1 생략)의 전체 발행주식 20,000주 중 51%인 10,200주를 보유하고 있었다. 한편 (회사명 1 생략)에 대하여는 2014. 1. 28. 청산종결 등기가 마쳐졌다.

나. 주식회사 (회사명 2 생략)[이하 '(회사명 2 생략)'이라 한다]은 2007. 12. 11. 설립되어 의료기기의 제조 및 판매업 등을 영위하는 법인이고, 2009. 12. 31. 기준으로 (회사명 2 생략)의 전체 발행주식 20,000주 중 (회사명 1 생략)이 48.5%인 9,700주, 원고 1이 약 33.3%인 6,670주, (회사명 2 생략)의 임원이던 소외인이 약 16.6%인 3,330주를 각 보유하고 있었다. 이후 소외인은 2010. 10. 28. (회사명 1 생략)으로부터 (회사명 2 생략) 주식을 추가로 취득하는 등으로 (회사명 2 생략) 주식 6,000주를 보유하게 되었다.

다. 원고 1을 제외한 나머지 원고들은 원고 1의 친족이다. 원고들은 2010. 10. 28.

부터 2011. 12. 2.까지 사이에 (회사명 1 생략)·소외인 등으로부터 매입하거나 유상증자 또는 무상증자를 통하여 (회사명 2 생략) 주식인 원심 판시 이 사건 주식을 취득하였다.

라. (회사명 2 생략) 주식은 2013. 7. 1. 코넥스시장에 상장되었고, 그 후 2014. 12. 17. 코스닥시장에 상장되었다.

마. 중부지방국세청장은 2016. 5. 19.부터 2017. 1. 24.까지 원고들에 대한 증여세 세무조사를 실시한 후, 이 사건 주식이 코스닥시장에 상장됨에 따라 원고들에게 상장차익이 발생하였음에도 원고들이 구 「상속세 및 증여세법」(2011. 12. 31. 법률 제 11130호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속세법'이라 한다) 제41조의3 제1항에 따른 증여세를 신고하지 않았다고 보아 피고들에게 관련 자료를 통보하는 한편, 2017. 4. 28. 원고들에게 세무조사 결과를 통지하였다.

바. 위 통보에 따라 피고들은 2017. 5. 2.과 2017. 7. 12. 및 2017. 7. 19. 원고들에게 원심판결 [별지1] 부과처분 내역표 기재와 같이 증여세 및 가산세를 부과하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 과세전적부심사의 예외사유에 관하여(피고들의 제1 상고이유)

가. 구 국세기본법(2017. 12. 19. 법률 제15220호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제81조의15 제1항 본문은 "다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 통지를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지 내용의 적법성에 관한 심사(이하 '과세전적부심사'라 한다)를 청구할 수 있다."라고 규정하면서, '제81조의12에 따른 세무조사 결과에 대한 서면통지'(제1호) 등을 들고 있다. 또한 같은 조 제2항은 "다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제1항을 적용하지 아

니한다."라고 규정하면서, '국세징수법 제14조에 규정된 납기전징수의 사유가 있거나 세법에서 규정하는 수시부과의 사유가 있는 경우'(제1호) 등을 들고 있다.

사전구제절차로서 과세전적부심사 제도가 가지는 기능과 이를 통해 권리구제가 가능한 범위, 이러한 제도가 도입된 경위와 취지, 납세자의 절차적 권리 침해를 효율적으로 방지하기 위한 통제 방법과 더불어, 헌법 제12조 제1항에서 규정하고 있는 적법절차의 원칙은 형사소송절차에 국한되지 아니하고 세무공무원이 과세권을 행사하는 경우에도 마찬가지로 준수되어야 하는 점 등을 고려하여 보면, 구 국세기본법 등에서 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있거나 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 정하고 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 세무조사 결과에 대한 서면통지 후 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기도 전에 과세처분을 하는 것은 원칙적으로 과세전적부심사 이후에 이루어져야 하는 과세처분을 그보다 앞서 함으로써 과세전적부심사 제도 자체를 형해화시킬 뿐 아니라 과세전적부심사 결정과 과세처분 사이의 관계 및 그 불복절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효이다(대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결, 대법원 2020. 10. 29. 선고 2017두51174 판결 등 참조).

나. 원심은 그 판시와 같은 이유로, 이 사건 처분 중 원고들에 대한 2017. 5. 2. 자 부과처분에 구 국세기본법 제81조의15 제2항에 따른 과세전적부심사의 예외사유가 인정되지 아니함에도 원고들에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 위법이 있다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하

고, 상고이유 주장과 같이 과세전적부심사의 예외사유에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

2. 원고 2, 원고 3에 대한 세무조사 범위 확대 통지에 관하여(피고들의 제2 상고이유)

원심은 그 판시와 같은 이유로, 중부지방국세청장이 원고 2와 원고 3에 대한 조사대상 과세기간을 당초 통지한 '2010. 1. 1.부터 2010. 12. 31.까지'와는 달리 2011년 9월 증여분으로 확대하고도 이에 대한 통지를 하지 아니한 위법이 있다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하고, 상고이유 주장과 같이 세무조사 범위 확대에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

3. 소외인과 원고 2가 특수관계에 있는지에 관하여(피고들의 제3 상고이유)

앞서 피고들의 제1, 2 상고이유를 받아들이지 아니하는 이상 이 사건 처분 중 원고 2에 대한 부분은 절차적 위법이 있어 취소되어야 할 것인바, 이 사건 주식 중 원고 2가 소외인으로부터 취득한 부분과 관련하여 소외인과 원고 2가 특수관계에 있는지에 관한 원심 판단의 당부는 판결의 결과에 영향이 없다.

나아가 보더라도 원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원고 2가 소외인과 구 상증세법 제41조의3 제1항 등에 따른 '특수관계에 있는 자'에 해당하지 않는다고 본 원심의 판단은 정당하다. 상고이유 주장과 같이 최대주주 등과 특수관계에 있는 자에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

4. 세무조사 결과 통지에 관하여(원고 1의 제1 상고이유)

원심은 그 판시와 같은 이유로 중부지방국세청장의 세무조사 결과 통지에 붙임 서류

가 첨부되어 있었다고 봄이 상당하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하고, 상고이유 주장과 같이 세무조사 결과 통지의 붙임 서류에 대한 송달 여부의 증명 책임에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

5. 과세전적부심사의 기회 부여에 관하여(원고 1의 제2 상고이유)

원심은, 이 사건 처분 중 원고 1에 대한 2017. 7. 12. 자 부과처분이 세무조사결과에 대한 서면통지가 있었던 날로부터 30일이 경과한 이후에 이루어진 것이므로 구 국세기본법 제81조의15에 따른 과세전적부심사의 기회가 부여되었다고 할 것이어서 위법하지 않다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하고, 상고이유 주장과 같이 과세전적부심사 절차 누락의 위법성 판단에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

6. 세무조사 결과 통지 기간에 관하여(원고 1의 제3 상고이유)

원심은 그 판시와 같은 이유로 구 조사사무처리규정(2018. 5. 2. 국세청 훈령 제2253호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제46조 제1항에서 정하고 있는 '조사기간이 종료한 날로부터 20일 이내'에 세무조사 결과 통지가 이루어지지 아니하였다고 하더라도 이 사건 처분을 취소할 절차상 하자로 볼 수 없다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하고, 상고이유 주장과 같이 구 조사사무처리규정 제46조 제1항의 통지 기간에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

7. 자기증여에 해당하는지 등에 관하여(원고 1의 제4 상고이유)

원심은, 원고 1이 (회사명 2 생략) 주식을 직접 보유하는 것과 (회사명 1 생략) 주식을 보유함으로써 간접적으로 (회사명 2 생략) 주식을 보유하는 것은 그 경제적 실질 및 효과가 동일하지 아니하고, 주주와 주식회사는 별개의 권리주체로서 그 이해관계가 반드시 일치하는 것도 아니라는 등 그 판시와 같은 이유로, 이 사건 주식 중 원고 1이 (회사명 1 생략)로부터 취득한 부분에 관한 상장차익이 구 상증세법 제41조의3 제1항에 따른 증여세 과세대상에서 제외된다고 볼 수 없다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하고, 상고이유 주장과 같이 구 상증세법 제2조 제3항에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

8. 국세기본법 제18조 제1항에 관하여(원고 1의 제5 상고이유)

원심은 그 판시와 같은 이유로 이 사건 처분이 국세기본법 제18조 제1항을 위반한 것이 아니라고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하고, 상고이유 주장과 같이 국세기본법 제18조 제1항의 해석에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

9. '증권시장에 상장'된 시기에 관하여(원고 1의 제6 상고이유)

가. 구 상증세법 제41조의3 제1항은 최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 얻은 비상장주식의 상장이익에 대하여 증여세를 부과하여 증여나 취득 당시 실현이 예견되는 부의 무상이전까지 과세함으로써 조세평등을 도모하려는 취지에서 실제로 상장된 후의 상장이익을 증여 또는 취득 시점에 사실상 무상으로 이전된 재산의 가액으로 보아 과세하는 규정이고, 이러한 상장이익을 해당 주식 등의 상장일부터 3개월이 되는 날인

정산기준일을 기준으로 계산할 뿐이므로, 구 상증세법 제41조의3 제1항에 따른 증여세 납세의무의 성립시기는 주식 등의 증여 또는 취득 시로 보아야 한다(대법원 2017. 3. 30. 선고 2016두55926 판결, 대법원 2017. 9. 26. 선고 2015두3096 판결 등 참조).

한편 세금의 부과는 납세의무의 성립 시에 유효한 법령의 규정에 따라야 하고, 세법의 개정이 있을 경우에도 특별한 사정이 없는 한 개정 전후의 법령 중에서 납세의무가 성립될 당시의 법령을 적용하여야 한다(대법원 1997. 10. 14. 선고 97누9253 판결 등 참조).

나. 원심은, 이 사건 주식의 취득 당시 시행되던 구 상증세법 제41조의3 제1항과 제4항이 주식 상장에 따른 증여이익 산정과 관련하여 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제13항에 따른 증권시장에서 최초로 주식등의 매매거래를 시작한 날'을 주식의 상장일로 규정하고 있었는데, 당시 시행되던 구 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」(2013. 5. 28. 법률 제11845호로 개정되기 전의 것) 제9조 제13항은 '증권시장'이란 증권의 매매를 위하여 거래소가 개설하는 '유가증권시장'과 '코스닥시장'을 말한다고 규정하고 있었고, 비록 2013. 2. 22. 규정 제893호로 개정된 구 「코스닥시장 업무규정」(2013. 9. 11. 규정 제951호로 개정되기 전의 것)에서 코스닥시장의 하나로 코넥스 시장을 추가하였다고 하더라도 코넥스시장은 코스닥시장과는 동일성이 인정되지 아니하는 새로운 시장이라는 등 그 판시와 같은 이유로, 이 사건 주식이 코넥스시장에 상장된 2013. 7. 1. 또는 코넥스시장이 코스닥시장으로부터 독립하여 개설된 2013. 9. 17.에 구 상증세법 제41조의3 제1항에서 말하는 '증권시장에 상장'된 것으로 볼 수는 없다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하

고, 상고이유 주장과 같이 이 사건 주식 상장 시기의 판단에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

10. 가산세를 부과하지 아니할 정당한 사유의 존부에 관하여(원고 1의 제7 상고이유)
원심은 그 판시와 같은 이유로, 이 사건 주식이 취득일부터 5년 이내에 코스닥시장에 상장되었음에도 원고 1이 이 사건 주식 중 자신이 취득한 부분에 관하여 증여세를 신고·납부하지 아니한 데에 가산세를 부과하지 아니할 정당한 사유가 존재하지 않는다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면 원심의 이러한 판단은 정당하고, 상고이유 주장과 같이 가산세 면제요건인 정당한 사유의 해석에 관한 법리를 오해하는 등의 잘못이 없다.

11. 원고 1에 대한 세무조사 범위 확대 통지에 관하여(원고 1의 제8 상고이유)

원고 1의 이 부분 상고이유는, 이 사건 처분 중 원고 1에 대한 부과처분을 위해서는 원고 1이 2009년에 보유하고 있던 주식에 대하여도 세무조사가 필요하였을 것임에도 그에 관한 세무조사 범위 확대 통지가 없었다는 취지이다. 그런데 이는 상고심에서 처음 하는 새로운 주장이어서 적법한 상고이유가 되지 못한다. 나아가 살펴보더라도 이 사건 처분에 원고 1이 2009년에 취득한 주식에 대한 증여세 부과처분이 포함되어 있는 것도 아니어서 이 부분 상고이유 주장의 당부는 판결에 영향이 없다.

12. 결론

상고를 모두 기각하고, 상고비용 중 원고 1의 상고로 인한 부분은 원고 1이, 피고들의 상고로 인한 부분은 피고들이 각 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 서경환

 대법관 김선수

주 심 대법관 노태악

 대법관 오경미