

인쇄하기

주식변동조사 이후 이루어진 증여세 조사가 위법한 중복 세무조사인지

BY 감병욱 2018.05.31.

조회 1,479

인쇄

보관



#주식변동조사

#증여세조사

#중복세무조사

#세무조사범위확대사유

#중복조사여부

주식변동조사 이후 이루어진 증여세 조사가 위법한 중복 세무조사인지

(대법원2015두3805, 2017.12.13.) 판결

국세기본법 시행령 제63조의10 제1항 제1호는 '다른 과세기간·세목 또는 항목에 대한 구체적인 세금 탈루 증거자료가 확인되어 다른 과세기간·세목 또는 항목에 대한 조사가 필요한 경우'를 세무조사 범위의 확대사유로 규정하고 있다. 궁극적으로 해당 조사에서 (조사대상 범위를 벗어난) 별도의 혐의가 발견되었고 이에 대한 충분한 조사가 사실상 이루어졌다면 그 혐의에 대한 별도의 세무조사에까지 나아가지 않고 곧바로 부과처분을 할 수 있는 방안을 모색하는 것이 어떨까 한다.

1. 들어가며

과세당국은 법인에 대한 주식변동조사 결과 주주의 주식 명의신탁 사실을 확인하였고, 이러한 확인내용에 따라 해당 주주에 대한 증여세 조사를 실시한 후 위 주주에게 증여세를 과세하였다. 대법원은, 주식변동조사 당시 주주에 대해 주식의 명의신탁 사실에 대한 조사가 이루어졌다면, 위 주식변동조사 이후 이루어진 증여세 조사는 위법한 중복조사에 해당한다는 취지로 판단하였다.

본 글에서는 이 사건 대법원 판결의 사실관계를 소개하고, 원심 및 대법원의 판시에 대하여 설명한 후, 이 사건 대법원 판결의 의의에 대하여 살펴보도록 하겠다.

2. 본건 대법원 판결 사건의 개요 및 판시내용

1) 사실관계

원고는 1998.1.19.부터 1999.7.15.까지 주식회사 BB의 대표이사로 등재되어 있었던 사람이다. 원고는 1999.7.15. 자신의 명의로 되어 있던 BB의 주식 450,000주(이하 '이 사건 주식')를 김DD 외 8인에게 양도하였다며 양도소득세 신고를 하였다.

서울지방국세청장은 2001.7.18.부터 2001.9.18.까지 BB의 주식변동에 대한 세무조사(이하 '이 사건 주식변동조사'라고 한다)를 실시하였는데, 그 조사결과에 의하면, 주식회사 EEE(이하 'EEE'이라 한다)의 대표이사인 소외 김FF은 1998.1.12. 임GG, 정HH, 임II으로부터 BB 주식 160,000주를 〇〇〇〇원에 취득하여 원고에게 90,000주, 이JJ에게 40,000주, 박KK에게 30,000주를 각 명의신탁 하였고, 1998.1.21. 증자대금 〇〇〇〇 원을 납입하여 BB의 증자주식 800,000주 중 360,000주를 원고에게, 160,000주를 이JJ에게, 120,000주를 박KK에게 각 명의신탁 하였다.

피고 성남세무서장은 2010.10.14.부터 2010.11.12.까지 위 BB에 대한 주식변동조사보고서 등을 근거로 원고에 대한 증여세 조사(이하 '이 사건 증여세 조사')를 실시하였고, 비상장주식 명의신탁의 증여추정 규정에 따라 2011.2.1. 원고에게 1998.1.21.자 증여분에 대해 증여세를 고지하였다.

2) 1심 판결[(수원지법2012구합4105, 2015.01.14.) 판결] 및 2심 판결[(서울고법 2016누49589, 2016.10.11.) 판결]

원고는 1심 과정에서, 이 사건 증여세 조사는 2001년 실시된 이 사건 주식변동조사와 중복조사에 해당한다고 주장하였다.

수원지방법원은 이러한 원고 주장에 대해, 2001년에 실시된 이 사건 주식변동조사는 그 조사 대상이 'BB'로서 법인의 주식이동 전반에 관한 조사였던데 반해, 이 사건 증여세 조사는 그 조사 대상이 원고 개인이고 김FF과 원고 사이의 주식 명의신탁에 따른 증여추정에 관한 조사여서 그 조사대상이 다르고, 원고에 대한 이 사건 증여세 조사가 이 사건 주식변동조사의 결과에 따라 파생된 조사라는 등의 사정만으로 위 조항에서 금지하는 중복조사에 해당한다고 보기는 어려우며, 달리 이 사건 증여세 조사가 중복조사금지의 원칙을 위반하였다고 볼 만한 자료가 없다. 따라서 원고의 주장 중 이 사건 증여세 조사가 중복조사임을 전제로 한 부분은 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다고 판단하였다. (피고 승)

2심 판결[(서울고법2016누49589, 2016.10.11.) 판결] 역시 1심 판결을 그대로 유지하여, 이 사건 증여세 조사가 중복조사에 해당하지 않는다고 판단하였다. (피고 승)

3) 대법원 판결[(대법원2015두3805, 2017.12.13.) 판결]

원심판결 이유 및 적법하게 채택된 증거들을 비롯한 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

① 서울지방국세청 소속 세무공무원들은 이 사건 주식변동조사를 하면서, 1998.1.12.자 주식매매 및 1998.1.21.자 유상증자의 거래당사자인 원고 등과 1999.7.15.자로 원고로부터 이 사건 주식 중 일부를 이전받은 김DD 등을 상대로 거래의 목적과 경위 등에 관한 문답서를 작성하거나, 주식 매매계약서, 주식거래대금의 출처 등에 관한 자료를 수집하였다. ② 이후 위 세무공무원들은 2001.9.경 이 사건 주식변동조사를 마무리하면서 대금지급 관련 자료와 원고 등에 대한 문답서를 토대로 '이 사건 주식을 양수하거나 인수한 명의상 주주는 원고이나, 실제로 주식을 취득한 자는 김FF이다'라는 취지로 조사종결보고서를 작성하였다. 다만 1999.7.15.자로 이 사건 주식을 이전받은 김DD 등에 대해서만 증여 또는 명의신탁에 따른 증여세가 과세되었고, 당시 원고에게는 과세처분이 이루어지지 아니하였다.

이러한 사실관계를 위 법리에 비추어 살펴보면, 서울지방국세청 소속 세무공무원들은 이 사건 주식변동조사 과정에서 BB의 명의상 주주인 원고를 상대로 이 사건 주식의 양수 및 인수 경위에 관하여 질문조사를 실시하고 그 밖의 자료를 수집함으로써 과세요건이 되는 이 사건 명의신탁에 관하여 조사·확인하고 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 수집하는 일련의 행위를 하였음을 알 수 있다.

비록 원고에게는 과세처분이 이루어지지 아니하였지만, 1998.1.12.자 주식매매 및 1998. 1. 21. 자 유상증자의 자금출처 등에 관한 조사가 이루어졌고, 나아가 원고로부터 이 사건 주식을 이전받은 김DD 등에 대하여 증여 또는 명의신탁에 따른 증여세가 과세된 사실을 보더라도, 이 사건 주식변동조사가 법인인 BB의 주식이동에 관한 조사에 그친 것으로 보기 어렵고, 주식 이전에 관한 증여세 조사의 일환으로 BB의 주주인 원고의 증여세 탈루 여부를 확인하는 조사로 나아간 것으로 판단된다.

따라서 이 사건 주식변동조사 과정에서 이 사건 명의신탁 사실 및 이에 따른 원고의 증여세에 대하여 구 [국세기본법 제81조의4](#)에서 정한 세무조사가 이루어졌다고 볼 수 있고, 그로부터 9년이 지나 이 사건 명의신탁에 대하여 이루어진 이 사건 증여세 조사도 위와 같은 세무조사에 해당한다면 이는 이 사건 법률조항에서 금지하는 재조사로서 위법하다. 그렇다면 원심으로서 피고가 이 사건 증여세 조사 과정에서 실질적으로 구 [국세기본법 제81조의4](#)에서 정한 세무조사를 하였는지 등에 관하여 더 심리하여 이 사건 증여세 조사가 위법한 재조사에 해당하는지를 판단하여야 했다.

그럼에도 이와 달리 원심은 이러한 사정을 제대로 살피지 아니한 채, 위와 같은 이유만을 들어 이 사건 주식변동조사가 원고에 대한 세무조사에 해당하지 아니한다고 잘못 판단하고 그 전체에서 위법한 재조사 관련 주장을 바로 배척하고 말았다. 이러한 원심의 판단에는 구 국세기본법에서 정한 세무조사 및 재조사 금지에 관한 법리 등을 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다. (원고 승)

3. 대법원 판결에 대한 분석

1) 주식변동조사 및 이후 증여세 조사

“주식변동”이란 출자, 증자, 감자, 매매, 상속, 증여, 신탁, 주식배당, 합병, 전환사채·신주인수권부사채·교환사채·기타 유사한 사채의 출자전환(전환·인수·교환 등) 등에 따라 주주 또는 출자가 회사에 대하여 갖는 법적지위권 또는 소유지분을 및 소유주식수·출자지분이 변동되는 것을 말한다(상속세 및 증여세 사무처리규정 제1조의2 제10호). 또한 “주식변동조사”란 주식 및 출자지분 변동에 관한 조사를 말한다(상속세 및 증여세 사무처리규정 제1조의2 제11호).

2) 주식발행법인에 대한 법인세 조사와 주식변동조사

만약 법인에 대한 정기 세무조사가 이루어진 후, 해당 법인에 대한 주식변동조사가 다시 이루어졌다면 이는 위법한 중복 세무조사에 해당한다[([대법원2013두6206](#), 2015.09.10.) 판결]. 설령 법인에 대한 정기 세무조사 당시 주식변동조사 부분(일부 주주의 주식변동내용 확인)이 제외되어 있었다고 하더라도 주식변동조사가 위법한 중복 세무조사에 해당한다는 점은 달라지지 않는다.

3) 주식변동조사의 대상자

통상 중복 세무조사는, ① 조사 대상자(납세자), ② 조사대상 세목, ③ 과세기간을 그 기준으로 하여 판단한다. 따라서 해당 세무조사의 대상자가 누구인지에 따라 해당 세무조사가 중복 세무조사인지 여부가 좌우될 수 있다.

조사실무에 따르면 주식변동조사는 통상 법인통합조사를 하는 과정에서 이루어지게 되고, (1) 법인에 대한 조사와 함께 주식변동조사가 이루어지거나, (2) 법인에 대한 세무조사 과정에서 주식변동이 있는 경우 그 중 증여혐의가 있거나 차명보유 혐의가 있는 등 주주의 주식 보유에 대한 조사가 필요한 경우 추가 조사대상 선정을 통해 주식변동조사가 이루어진다. 주식변동조사 결과 주식 발행법인에 대한 법인세가 과세될 수 있고, 또는 주주에게 증여세나 양도소득세가 과세될 수도 있다.

주식변동조사는 통상 법인조사와 함께 이루어지므로, 세무조사 (사전)통지서에 조사대상자를 주식발행법인으로 기재하는 사례가 대부분이었다(이 사건도 주식발행법인이 조사대상자이었다). 그런데 법인통합조사 과정에서 주식변동조사를 하고 난 후 추후에 해당 주주의 관할세무서 재산세과에서 추가로 주주의 증여세 조사를 하는 경우가 종종 있었고, 이러한 중복조사 방지를 위해 주식변동조사 대상자를 "주식발행법인"이 아닌 "주주"로 명확화하기 위해 과세당국은 2016.6. 상속세 및 증여세 사무처리규정을 일부 개정하였다(제9조의2 제11항, 제33조 제2항, 제34조 제3항).

4) 대법원 판결의 의의 및 시사점

원심법원은 이 사건 주식변동조사는 법인의 주식이동 전반에 관한 조사이고, 이 사건 증여세 조사는 조사대상이 원고 개인이므로, 그 조사대상이 다르다는 이유로 중복조사에 해당하지 않는다고 판단하였다. 통상 해당 세무조사의 조사 대상자가 누구인지는 세무조사 (사전)통지서에 기재된 바와 같이 형식적으로 판단하는데, 원심법원의 판결은 이러한 통상의 판단기준에 충실한 판결이다.

그러나 대법원은 ① 조사 대상자인 주식발행법인이 아니라, 주주에 불과한 원고 개인이나 원고로부터 주식을 양수받은 거래 당사자 등을 상대로 문답서를 작성한 점, ② 주식 매매계약서, 주식거래대금의 출처 등에 관한 자료를 수집한 점, ③ 이 사건 주식의 실제소유자가 원고가 아닌 김FF라는 사실을 이 사건 주식변동조사의 종결보고서에 적시한 점을 근거로, 이 사건 주식변동조사 당시 사실상 원고에 대한 증여세 조사가 이루어졌으므로 결과적으로 이 사건 증여세 조사는 위법한 중복 세무조사에 해당한다고 판시하였다.

즉, 납세자 등을 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문검사권을 행사하여 과세요건사실을 조사·확인하고 일정한 기간 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 검사·조사하고 수집하는 일련의 행위를 한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 '세무조사'로 보아야 한다[([대법원2016두47659, 2016.12.15.](#)) 판결, ([대법원2014두8360, 2017.03.16.](#)) 판결 참조]는 법리에 따라, 대법원은 실제 주식발행법인에 대한 조사과정에서 주주에 대한 증여세 관련 질문·조사 또는 확인이 이루어졌다면 이는 주주에 대한 증여세 세무조사에 해당한다고 판단한 것이다.

대법원은 현장확인도 질문·검사권의 행사여부에 따라 세무조사에 해당한다는 판결([대법원 2014두8360, 2017.3.16. 판결](#))에서 더 나아가, 기존 세무조사 과정에서 조사범위를 확대하지 아니하고 당초 조사범위를 벗어나 조사가 이루어진 부분에 대해서도 별도의 세무조사에 해당한다고 판단한 것이다.

그러나 이러한 대법원 판결은 기존 조사 관행과 상당히 배치될 수 있다. 우선 세무조사 과정에서 과세당국은 해당 납세자의 납세의무와 관련한 일체의 과세자료를 요청하고 사실관계를 파악한다. 그런 과정에서 과세당국은 해당 조사대상 세목의 범위를 넘어서는 혐의점을 발견하는 사례도 종종 있는데, 이 경우에 과세당국은 조사대상 세목을 확대하거나 기존 조사를 마무리 짓고 다른 세목 조사를 별도로 실시한다.

예를 들어 자금출처조사(조사대상 세목 : 증여세)가 이루어진 후 해당 조사결과 증여세 탈루 혐의는 발견하지 못하였지만 소득세 탈루혐의를 발견한 경우, 기존 자금출처조사를 마무리 짓고 대신 해당 조사자에 대한 소득세 조사를 별도로 실시하여 소득세를 과세하는 절차를 거치게 된다. 그러나 당초 자금출처조사 당시 과세당국이 소득세 탈루혐의를 발견하였다는 사실로 미루어 짐작컨대, 당초 자금출처조사 과정에서 과세당국이 실제로 소득세 조사를 수행하였다고도 볼 수 있는 바, 그렇다면 당초 자금출처조사 과정에서 실제로 이루어진 소득세 조사와는 별개로, 과세당국이 자금출처조사 종료 후 별도로 소득세 조사를 수행한다면 이는 위법한 중복 세무조사에 해당한다고 볼 여지가 있다.

위와 같은 대법원 판결은 주식변동조사의 대상자가 누구인지에 대해 다소 정리되지 못했던 부분과 관련이 있다. 위 대법원 판시사항과 같이, 주식변동조사의 대상자는 주식발행법인으로 명시가 되어 있으므로, 주식발행법인에 대한 조사가 아닌 주주에 대한 조사는 주식변동조사가 아닌 별개의 세무조사로 인정될 여지가 있다. 그러나 주식변동조사 과정에서는 주식발행법인에 대한 조사뿐만 아니라 해당 주주에 대한 조사도 필요한 경우가 대부분이다. 더구나 주식변동조사 과정에서 법인세뿐만 아니라 증여세나 양도소득세 등도 과세될 가능성이 있다.

이러한 혼선이 있자, 과세당국은 2016년 주식변동조사의 대상자를 주식발행법인이 아닌 '주주'라는 입장을 밝혔으나, 이는 법인에 대한 정기 세무조사가 이루어진 후, 해당 법인에 대한 주식변동조사가 다시 이루어졌다면 이는 위법한 중복 세무조사에 해당한다[[대법원2013두6206, 2015.09.10.](#)] 판결]는 기존 대법원 판결과도 배치된다. 만약 주식변동조사의 대상자가 주주라면, 주식발행법인에 대한 법인세 조사와 주주에 대한 주식변동조사가 중복될 수 없기 때문이다.

과세당국이 이러한 혼선을 마무리 짓기 위해서는 조사대상자 선정 및 세무조사 (사전)통지서에 기재되어 있는 ① 조사 대상자(납세자), ② 조사대상 세목, ③ 과세기간이 기존 조사와 중복되지 않도록 유념하여야 한다. 또한 과세당국이 세무조사 과정에서 별도 세목에 대한 탈루혐의를 발견하였다면, 해당 조사와는 별개의 조사를 별도로 시작하지 않고, 세무조사 범위 확대(국세기본법 제81조의9) 조항을 적극적으로 이용하는 것도 대안이 될 수 있을 것이다. 국세기본법 시행령 제63조의10 제1항 제1호는 '다른 과세기간·세목 또는 항목에 대한 구체적인 세금탈루 증거자료가 확인되어 다른 과세기간·세목 또는 항목에 대한 조사가 필요한 경우'를 세무조사 범위의 확대사유로 규정하고 있다. 궁극적으로 해당 조사에서 (조사대상 범위를 벗어난) 별도의 혐의가 발견되었고 이에 대한 충분한 조사가 사실상 이루어졌다면 그 혐의에 대한 별도의 세무조사에까지 나아가지 않고 곧바로 부과처분을 할 수 있는 방안을 모색하는 것이 어떨까 한다.