

인쇄하기

[주식과 세금] 주식변동조사

BY 감병욱 2019.06.01.

조회 122

인쇄

보관



#주식과세금

#주식변동조사

#주식변동서면확인

#주식변동조사대상자

#주식변동조사관련판결



목 차

1. 서언
2. 주식변동조사의 의의
3. 주식변동 서면확인 및 조사대상자 선정
4. 주식변동 조사의 진행
5. 주식변동조사의 종결
6. 주식변동조사 관련 최근 대법원 판결(대법원 2015두3805, 2017.12.13. 선고)

1. 서언

국세청이 발간한 2018년 국세통계연보에 따르면, 국세청은 2017년 주식변동 세무조사를 벌여 총 372건에 대해 5220억원의 세금을 부과하였다. 또한 최근 이미선 헌법재판소의 과다 주식 보유가 사회적으로 논란이

되는 등 주식변동에 대한 관심이 고조되고 있다.

이하에서는 국세청이 수행하는 주식변동조사에 대해 국세기본법, 상속세 및 증여세 사무처리규정 및 조사사무처리규정 등을 중심으로 살펴보고, 주식변동조사와 관련한 최근 대법원 판례도 함께 소개하기로 한다.

2. 주식변동조사의 의의

가. 주식변동조사업무 일반

“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 출자자가 회사에 대하여 갖는 법적지위권 또는 소유지분율 및 소유주식수·출자지분이 변동되는 것을 말하고, “주식변동조사”란 주식변동 과정에서 관련 주주 및 해당 법인의 제세 탈루 여부를 확인하는 세무조사를 말한다.

구체적으로, ① 주식변동이 있는 법인의 주주에 대한 서면검토 또는 탈세제보 등 과세자료에 대하여 서면검토(또는 분석), ② 주식변동 서면확인, ③ 주식변동조사 등 주식변동과 관련한 제세업무 전반을 “주식변동조사업무”라 한다.

주식변동 관련 제세 탈루혐의사항이 경미하거나 금액이 적고 긴급한 조사가 필요하지 않은 경우 납세자의 조사로 인한 부담을 줄여주기 위하여 2004년 7월 1일부터는 납세자의 우편질문에 의한 해명만으로 혐의사항을 확인하여 과세여부를 확정할 수 있도록 주식변동 서면확인 제도를 도입하여 시행하고 있다.

주식변동조사와 관련하여, 법인세 신고시 제출되는 주식변동상황명세서, 주식·출자지분 양도 명세서, 전환사채 등 발행 및 인수인 명세서 등은 국세청에서 전산에 입력되어 관리된다. 제출된 자료에 대하여 국세청장(구체적으로 자산관리국장)은 전자신고제출분, 전산매체 제출분, 수동 제출분을 합하여 전년도 귀속 주식변동상황명세서를 구축하고, 구축한 자료의 오류목록을 출력하며, 법인납세과장은 출력된 오류 목록의 내용을 확인·정정하여 주식변동상황명세서 자료를 보완한다.

나. 주식변동조사 조서관할

1) 관할 일반

주식변동조사는 조사대상 주주의 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장이 수행한다. 다만 ① 주식발행법인 본점소재지와 관련 주주의 납세지가 지방국세청장(세무서장)의 관할을 달리하는 경우, ② 주식발행법인이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제2조에서 정하는 계열회사(일정규모이상인 경우에 한함)에 해당하는 경우, ③ 세무관서별 업무량과 세무조사 인력 등을 고려하여 관할을 조정할 필요가 있다고 판단되는 경우에는 국세청장(같은 지방국세청내 소관 세무서 관할 조정의 경우에는 지방국세청장)이 그 관할을 조정할 수 있다.

2) 세무서 위임조사

지방국세청장(조사국장)은, ① 위임하려는 세무서의 조사분야 직원 수 및 업무량 등에 비추어 세무서에서 조사가 가능한지 여부, ② 주식변동조사 대상주주의 주식변동 내용으로 보아 세무서에서 조사가 가능한지 여부를 종합적으로 검토하여 세무서장(재산세과장)에게 주식변동조사를 위임하여 실시할 수 있으며, 업무의 효율적 집행 등을 위하여 필요하다고 판단될 때에는 조사사무 관할을 달리하여 세무서장(재산세과장)에게 위임할 수 있다.

다. 주식변동조사 전 서면검토

1) 서면자료 생성 및 처리절차

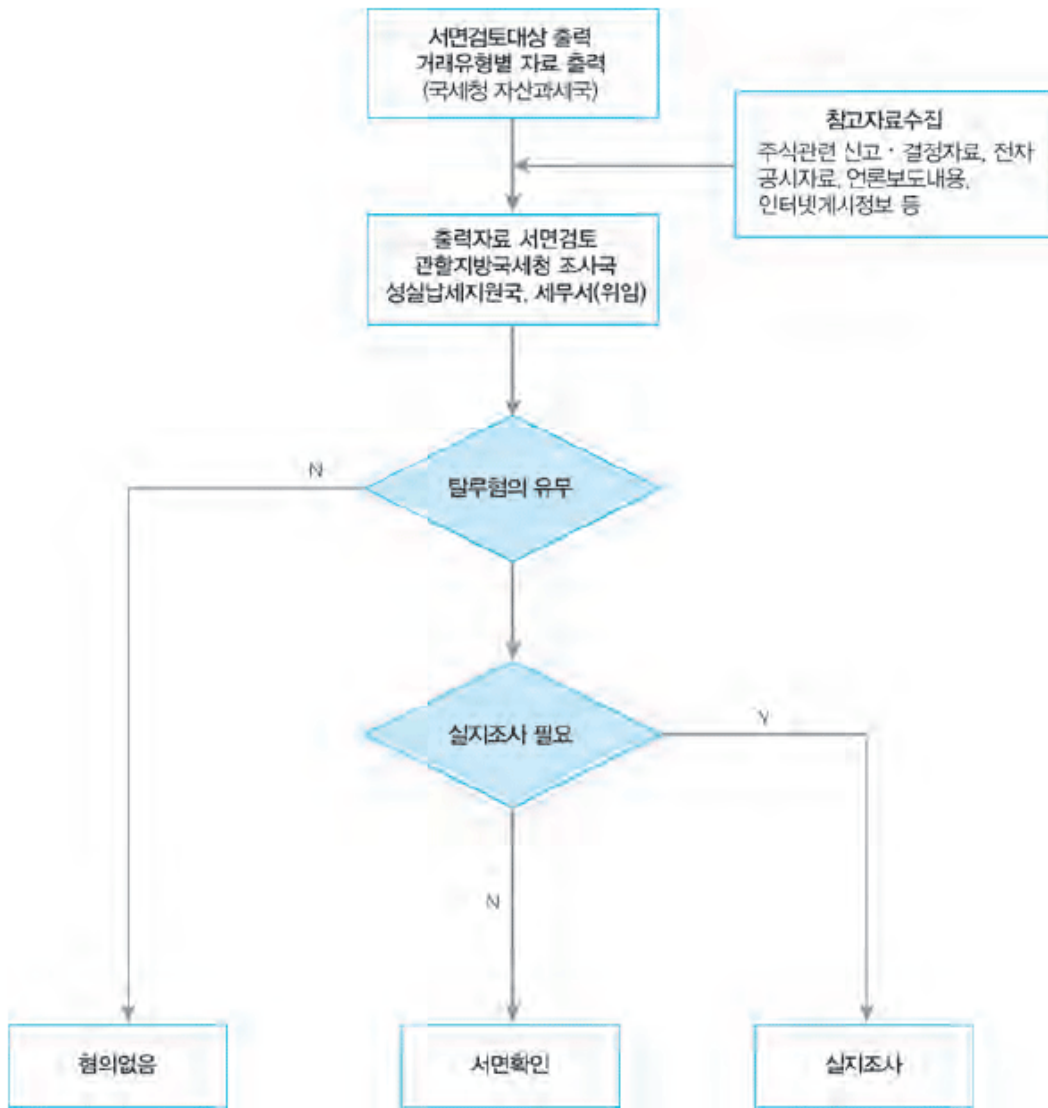
국세청장(자산과세국장)은 유형별 주식변동 자료를 지방국세청장(조사담당국장, 성실납세지원국장)에게 출력한다. 각 지방국세청장(조사담당국장, 성실납세지원국장)은 본청에서 시달된 유형별 주식변동자료에 대한 서면검토를 실시하고 그 결과에 따라 서면확인 대상자와 실지조사 대상자로 분류한다.

2) 실지조사 대상자 또는 서면확인 대상자 선정

지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은, ① 탈세제보, 세무조사 파생자료, 정보자료 등에 따라 주식변동조사가 필요한 경우, ② 법인세조사 중 해당 법인의 주주에 대한 주식변동조사가 필요한 경우, ③ 상속세 및 증여세를 조사 결정할 때 상속 또는 증여받은 주식과 관련하여 해당 법인의 주주에 대한 주식변동조사가 필요한 경우, ④ 주식변동과 관련한 각종 세금을 누락한 혐의가 발견되어 해당 법인의 주주에 대한 주식변동조사가 필요한 경우, 주식변동과 관련한 각종 세금을 누락한 혐의에 대하여 수시로 주식변동조사 대상자로 선정할 수 있다.

지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은, ① 탈세제보, 세무조사 파생자료, 정보자료 등에 따라 주식변동조사가 필요한 경우, ② 법인세조사 중 해당 법인의 주주에 대한 주식변동조사가 필요한 경우, ③ 상속세 및 증여세를 조사 결정할 때 상속 또는 증여받은 주식과 관련하여 해당 법인의 주주에 대한 주식변동조사가 필요한 경우, ④ 주식변동과 관련한 각종 세금을 누락한 혐의가 발견되어 해당 법인의 주주에 대한 주식변동조사가 필요한 경우 혐의내용이 경미하거나 사실확인을 위하여 필요한 경우 서면확인 대상자로 선정할 수 있다.

세무서장(재산세과장)은 사전에 지방국세청장(조사담당국장)의 승인을 받아 서면확인 또는 실지조사 대상으로 선정하여야 한다. 다만 법인세조사 중 해당 법인의 주주에 대한 주식변동조사가 필요한 경우에, 세무서장은 지방국세청장(조사담당국장)의 사전승인 없이 주식변동사항에 대해 서면확인 또는 실지조사 대상으로 선정할 수 있으나, 주식발행법인이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제2조에서 정하는 계열회사(일정규모 이상인 경우에 한함)에 해당하는 경우에는 사전에 지방국세청장(조사담당국장)의 승인을 받아야 한다.



3) 선정에 따른 업무

가) 서면확인 및 실지조사 대상자 선정보고

지방국세청장(조사담당국장, 성실납세지원국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 주식변동 서면확인 또는 실지조사대상자를 선정(서면확인 결과 실지조사로 전환한 경우를 포함한다)한 때에는 선정 통계 등을 선정 확정일부터 5일 이내에 국세청장(자산과세국장) 또는 지방국세청장(조사담당국장)에게 보고하여야 한다.

나) 대상자에 대한 확인 및 조사계획 수립

관할지방국세청장 및 세무서장은 서면검토대상자에 대하여 서면확인대상자 및 실지조사대상자로 확인되면 서면확인계획 및 조사계획을 수립하여 집행한다.

3. 주식변동 서면확인 및 조사대상자 선정

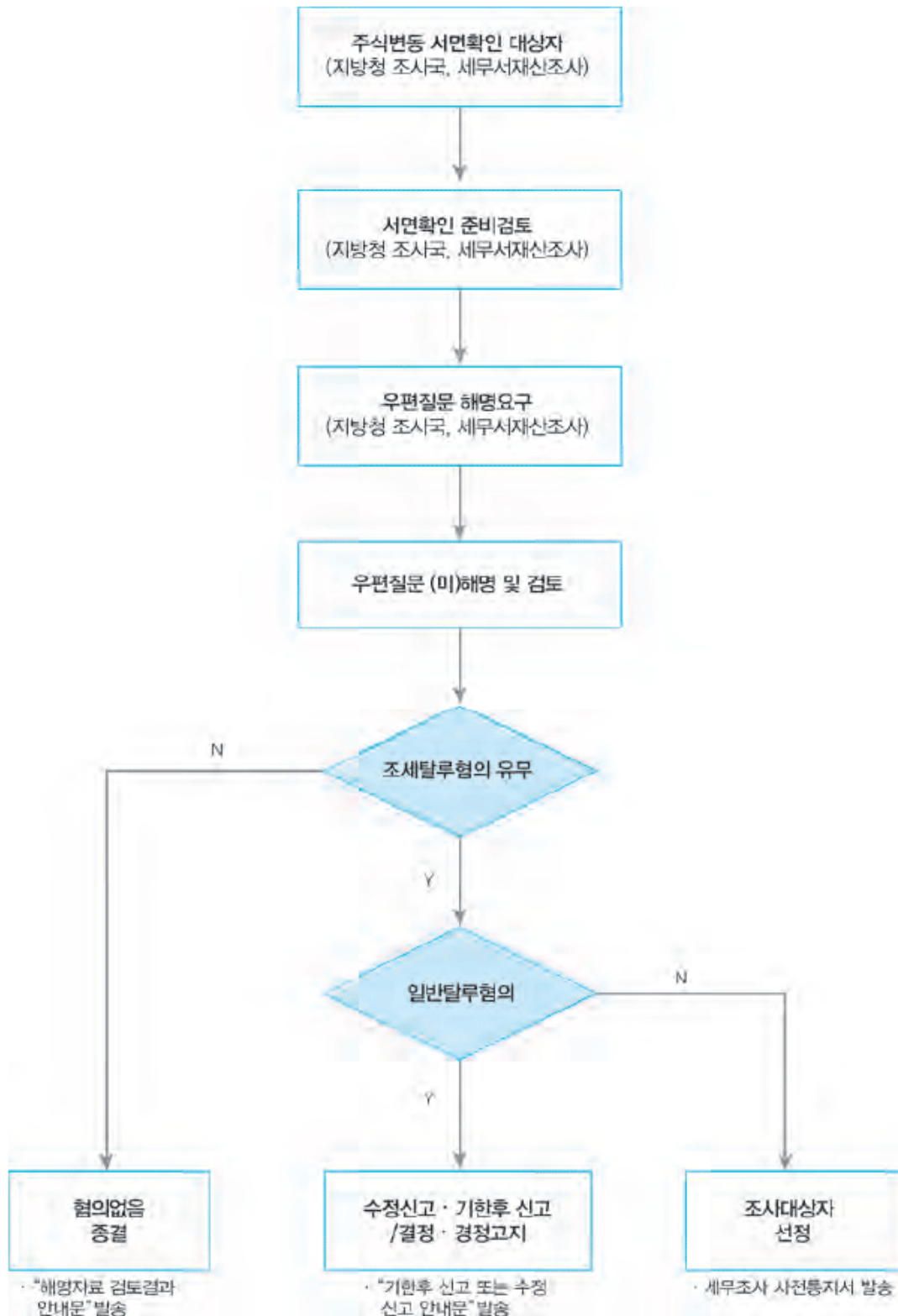
가. 주식변동 서면확인의 의의

1) 주식변동 서면확인

주식변동 서면확인 제도는 실지조사대상자를 선정하기 전 단계의 업무로, 서면확인대상자에게 증여혐의 내용에 대한 우편질문을 통해 질문을 하고, 그 제출된 해명자료를 검토하여 실지조사여부를 판단함으로써, 납세자의 실지조사에 대한 심리적 부담을 줄여주고 조사업무의 효율을 높이기 위하여 실시하고 있는 제도이다.

따라서 과세관청이 우편 등의 질문에 의해 납세자에게 주식취득자금 등에 대한 소명을 요구하고 납세자

의 해명내용이 조세탈루 혐의가 없는 것으로 판단되는 때에는 세무조사 없이 사실확인으로 종결된다. 그러나 납세자가 정당한 사유없이 소명에 응하지 않아 실지조사를 통하여 증여세 탈루의 혐의를 입증해야 하는 경우와 혐의사항이 명백하여 실지조사를 실시할 필요가 있다고 판단되는 경우에는 주식변동 서면확인 후 조사대상자로 선정하여 주식변동조사를 실시할 수 있다.



2) 주식변동 서면확인에 대한 과세관청 업무담당

각 지방국세청 조사국 중 업무 담당국에서 시행하고, 관할세무서 재산세과에서는 각 지방청의 위임조사나 세무서 자체 선정한 주식변동 서면확인 대상자에 대하여 서면확인을 실시한다.

3) 주식 변동에 대한 해명자료 제출안내문(우편질문)

관할지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 선정된 서면확인 대상자의 주식변동 서면 확인을 실시하는 경우에는 납세자가 제출하여야 할 거래증명 서류 등을 구체적으로 기재한 주식 등 변동에 대한 해명자료 제출 안내문을 우편으로 발송하여 해명자료를 제출하도록 안내하여야 한다.

주식 등 발행법인 및 개별주주(개인/법인)에게 우편질문서를 발송하며, 질문대상 개별주주가 법인의 사주 일가로 다수인 경우에는 법인의 협조를 받아 주식발행법인에게 일괄 발송하여 해명기회를 제공한다.

나. 주식변동 서면확인 사항

(본 항은 윤창인, 세무조사실무 p.1044 이하 내용을 참조하였다.)

1) 기본적인 검토사항

지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 서면확인 기간이 종료된 때에는 서면확인 종료일까지 확보된 자료에 따라 처리하여야 한다.

서면확인 담당부서는 수집된 자료와 서면요구를 거쳐 수집한 자료를 근거로 검토할 기본적인 사항은 다음과 같다.

① 법인 기본사항 확인

법인등기부등본, 정관, 주식변동상황, 주주명부, 임원명부 등을 검토하여 법인의 자본금 변동의 궁극적인 이유 등을 파악한다.

② 특수관계자 존재여부 및 대상자의 확인

가족관계서류와 국세청 DB상의 보관자료를 통한 특수관계 해당여부 검토한다.

③ 법인의 이익잉여금처분명세서 및 부채상환내역 등의 확인

자본전입 원천, 전환사채(CB), 신주인수권부사채(BW) 등의 발행 및 상환내역 등을 검토하여 실제 외부자금으로 자본금이 증가되었는지의 여부를 파악한다.

④ 법인 결산서 등의 확인

대차대조표 손익계산서 합계잔액시산표 등 재무제표 검토하여 주식의 가치산정에 활용한다.

⑤ 각종 계약서 및 회의록 확인

자본 증가와 관련된 이사회회의록(신주발행관련, 실권주처리관련, 감자결의, 각종 채권발행 등), 주주총회회의록, 각종계약서(합병계약서 등)를 검토하여 상법과 정관의 규정이나 절차를 준수하였는가 확인한다.

⑥ 주식청약서 및 주식 양수도 계약서의 확인

실제 청약자의 인감 및 서명이 되어 있는지(명의신탁 가능성 검토), 실제 양수도가 되었으며 금액은 적당한지, 주식발행가액 및 차등 발행의 적정성 등을 검토한다.

⑦ 대주주 등이 주식 명의신탁했을 가능성 여부 확인

특수관계자 전체 주식의 비율이 50% 이상에 해당하는지, 증자시 참여한 주식이 대주주와의 관계에서 명의신탁을 하였는지, 상장 및 코스닥 상장 직전에 주식변동 등이 이루어졌는지를 검토하여 주식명의신탁의 여부를 검증한다.

⑧ 배당이 있을 경우 배당통지서 발송내역 및 배당금 실수령자 확인

배당금의 실제 귀속자를 파악하기 위해 배당통지서가 배당금 수령자에게 통지가 되었는지, 배당금을 실수령자가 수취하였는지, 수취한 통장에서 다시 대주주 등에게 귀속되었는지 아니면 실제수령자가 생활비 등으로 사용하였는지의 자금흐름을 파악하여 주식명의신탁의 여부를 파악한다.

⑨ 자본금의 변동내역 확인

증자시 또는 전환사채나 신주인수권부사채의 행사시 행사가격의 적정성, 주식 고저가 발행형의, 불균등 감자에 해당하는지, 유상감자시 의제배당에 해당하는 지의 여부 등을 검토한다.

⑩ 주식취득자의 자금능력 확인

주식취득자의 소득내역 확인을 통해 주식취득 능력이 있는지를 검토하여 증여 또는 명의신탁 혐의를 확인한다.

⑪ 기타 제반제세와 관련문제

상기 열거된 항목을 중점으로 주식변동자료를 검토하면서 동시에 주식의 배정 취득 행사 매매 등과 관련된 제반 제세의 탈루혐의에 대하여 확인한다.

2) 주식 변동상황의 서면확인 검토사항**가) 중점분석대상 법인**

과세관청이 서면검토시 증여 등 혐의를 두고 중점 검토하는 주식변동법인에 대한 예시는 다음과 같다.

- ① 연소자, 부녀자 등 경제적 능력이 없는 자의 양수 및 증자를 한 법인으로써 변칙증여 및 사전 상속의 혐의가 있다고 판단되는 법인
- ② 유상증자시 대주주가 회사자금을 유용하여 증자대금을 납입한 혐의가 있는 법인
- ③ 특수관계자 간 주식을 고·저가로 양도·양수한 혐의가 있는 법인
- ④ 최대주주 및 특수관계자의 전환사채(CB), 신주인수권부사채(BW) 등 신종사채의 인수 및 취득 거래 등으로 증여의제 혐의가 있는 법인
- ⑤ 감자율이 주주간에 다른 불균등감자로 주주 간 증여가 발생한 혐의가 있는 법인
- ⑥ 실권주 인수 및 배정으로 인한 불균등 유상증자 혐의가 있는 법인
- ⑦ 상장법인 및 코스닥상장법인의 대주주 등이 주식 양수도시 무신고하고 양도소득세 탈루혐의가 있다고 판단되는 법인
- ⑧ 비상장법인의 주식거래시 재산제세(양도, 상속 및 증여 등)의 무신고 및 과소신고 혐의가 있는 법인
- ⑨ 불공정 합병혐의가 있는 당해 법인
- ⑩ 상장 및 코스닥 상장 직전에 대주주 등의 주식변동 및 전체 주식거래가 많아 상장에 따른 특수관계자 간 이익의 증여 혐의가 있는 법인
- ⑪ 주식 명의신탁혐의 등 기타 변칙 주식변동내역으로 혐의가 있는 법인
- ⑫ 부동산 보유를 많이 하고 있는 법인으로 1주당 평가금액이 적절치 않은 혐의가 있는 법인
- ⑬ 기타 주식변동에 따른 제세의 탈루혐의가 있는 법인

나) 주식변동 규모 파악

주식의 변동규모를 파악하여 주식변동확인 및 조사의 실익이 있는지 파악한다.

- ① 자본금과 총발행주식 수에 의한 주당 액면가액 파악
- ② 대주주의 친족변동분의 인원, 주식 수, 금액 등의 규모를 파악
- ③ 지배권의 양도·양수인 경우 기타 주주 변동분의 비율 중 높은 비율이 있는지 파악
- ④ 30세 미만의 연소자 및 소득이 없는 부녀자등이 거래가 있는 경우 증여세 무신고, 과소신고 및 명의신탁여부 파악
- ⑤ 신주인수권의 포기가 있는 경우 자본거래 증여이익에 해당하는지 여부 검토

3) 주식 및 출자지분 변동상황명세서 및 부표(양도명세서) 검토사항

주식 등 변동상황명세서와 부표는 많은 정보가 담겨있다. 소액주주 등 제출의무가 면제된 나머지 주주들의 증감주식 수, 금액, 거래상대방, 변동사유 등의 유용한 분석정보가 있어 여러모로 활용된다.

가) 주주별 기초와 기말 증감내역 분석

- ① 주식 등 변동사항명세서상 주식 수 증가 및 감소내역을 서로 연계하여 특수관계자간의 양도·양수가 있을 경우 거래가액의 적정성 검토
- ② 대주주 및 그 특수관계자를 파악하여 지배권 등이 이전되었는지 여부를 파악
- ③ 자본금 변동이 있을 경우 불균등 유상증자 및 무상증자 여부 파악
- ④ 인별 주식변동 내역과 양도 신고내역을 대사하여 변동내역의 일치여부를 비교검토하고 평가액의 적정성 여부 검토
- ⑤ 상장 및 코스닥상장 직전에 대주주의 주식변동이 있는 경우 취득자의 경제적 능력을 고려하여 명의신탁여부 파악
- ⑥ 합병 후 존속법인의 주식변동 내용에 대하여 대주주가 합병으로 인하여 이익을 받았는지 여부 파악

나) 양도·양수, 증여, 상속 등에 변동이 있는 경우 분석

- ① 실지거래가액과 주식의 평가액을 비교하여 고·저가 양수도 혐의 파악
- ② 상속 증여의 경우 신고가액과 주식평가액을 비교하여 과소신고 혐의 파악
- ③ 특수관계자 간의 주식거래가 있는 경우 취득자의 경제적 능력을 고려하여 우회증여 및 명의신탁 혐의 파악
- ④ 상장 및 코스닥상장 주식일 경우 양도소득세 과세대상이 되는 대주주 요건에 해당하는지 여부 파악

다) 부동산 보유가 많은 법인의 분석

- ① 거래가액으로 신고한 가액과 평가액의 비교하여 적정성 검토
- ② 부동산 보유비율이 50% 이상에 해당하는 법인의 특정주식인지 파악
- ③ 부동산 과다보유법인 업종 중 비율(부동산가액과 부동산 비율 50% 이상 법인에 투자한 주식의 가액 합계액이 자산총액의 80%를 초과)에 해당하는지 검토
- ④ 단순히 주식 양도로 신고하였는지 신고의 적정성 검토

다. 주식변동 서면확인업무의 종결

지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 납세자가 해명자료를 제출한 경우 고지 여부에 관계없이 주식 등 변동에 대한 해명자료 검토결과 안내문을 조사종결일로부터 20일내 납세자에게 발송하여야 한다. 다만, 과세예고통지를 한 경우에는 이를 생략할 수 있다.

지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 해명자료 등을 확인한 결과에 따라 다음과 같이 처리한다.

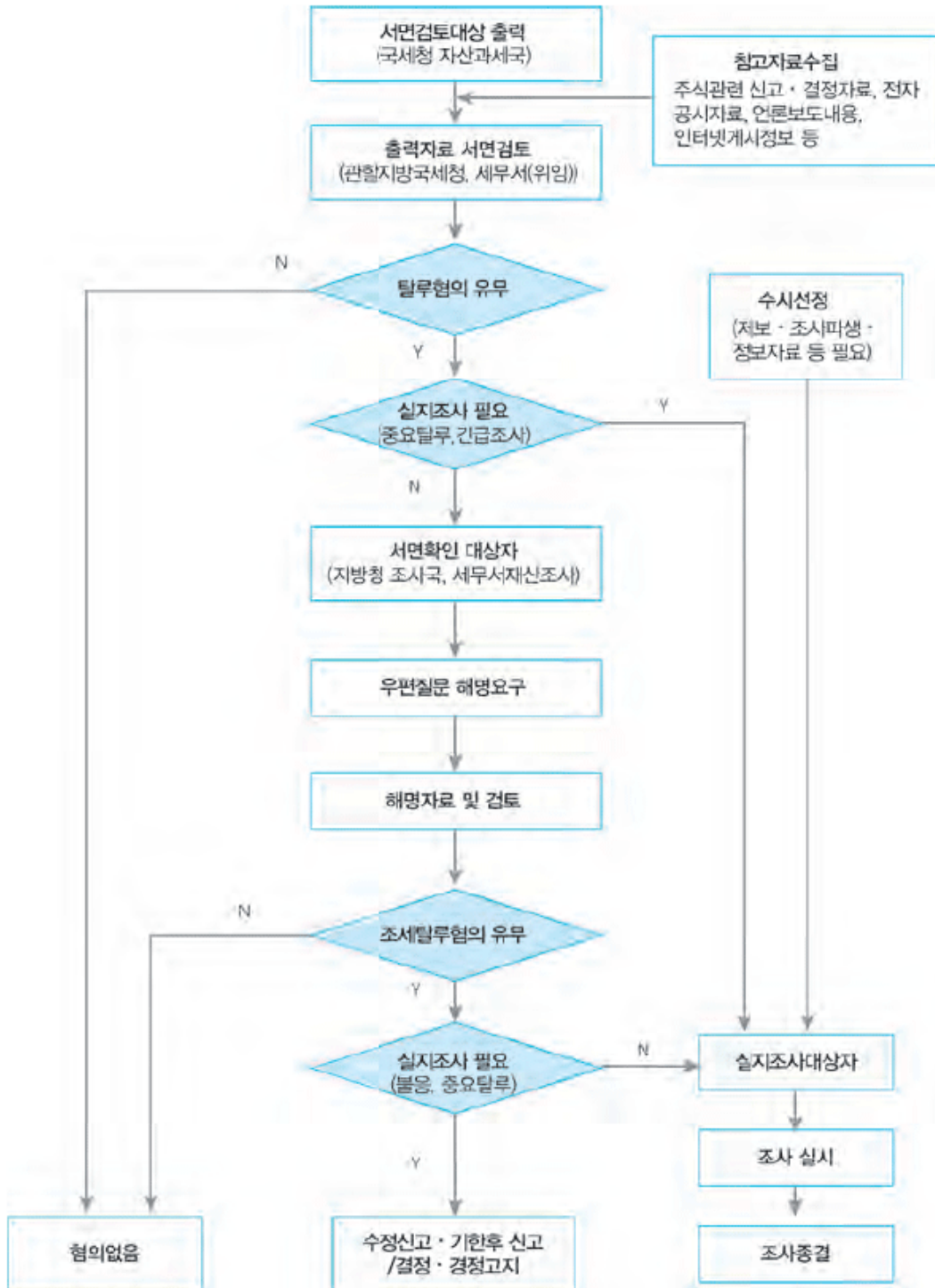
- ① **무혐의 종결**
각종 세금을 누락한 혐의가 없다고 인정되는 경우에는 혐의 없음으로 종결처리한다.
- ② **수정(기한 후) 신고 권장**
혐의 사항이 단순하고 경미한 경우에는 상속세(증여세) 기한 후 신고(수정신고) 안내문을 우편으로 발송한다.
- ③ **주식변동조사 대상자 선정**
실지조사가 필요하다고 인정되는 경우에는 실지조사 대상자로 선정. 다만, 세무서장(재산세과장)은 지방국세청장(조사담당국장)의 승인을 받아 실지조사 대상자로 선정하여야 한다.

④ 서면확인 범위확대 및 추가선정

서면확인 진행 중에 당초 서면확인대상 사업연도가 아닌 다른 사업연도까지 서면확인 범위를 확대할 필요가 있다고 판단되는 경우에는 추가로 서면확인하고자 하는 지방국세청장의 사전 승인을 받아 서면확인대상 사업연도를 추가로 선정할 수 있다.

4. 주식변동 조사의 진행

가. 주식변동조사 전체 업무절차 흐름도



나. 조사계획 수립 및 조사통지

1) 조사계획 수립

서면검토결과 선정된 실시조사 대상자 또는 수시선정 조사대상자 등에 대해 조사계획을 수립·시행한다.

2) 조사기간

조사관서장은 조사대상 세목·업종·규모, 조사 난이도 등을 감안하여 세무조사기간이 최소한이 되도록 하여야 한다. 다만 주식변동 조사의 경우 법령상 조사기간의 제한은 없다(「국세기본법」 제81조의8 제3항).

조사기간의 계산은 조사시작일부터 조사종결일까지의 기간으로 하며, 조사기간 중의 토요일·공휴일을 포함하여 계산한다. 세무조사가 중지된 기간은 조사기간 계산에 포함하지 아니한다.

3) 조사팀 편성

조사계획을 수립하는 경우에는 조사유형, 조사대상자의 업종·규모 및 조사업무량 등을 고려하여 적절한 인원으로 조사반(팀)을 편성하여야 한다.

서면확인결과 실시조사로 전환한 경우 당초 서면확인을 담당한 조사반에서 실시조사를 수행하는 것을 원칙으로 한다. 다만, 당초 서면확인 조사팀의 업무형편을 감안하여 다른 조사팀이 실시조사를 수행할 수 있다.

4) 주식변동조사의 사전통지

세무공무원은 세무조사를 하는 경우에는 조사를 받을 납세자에게 조사를 시작하기 15일 전에 조사대상 세목, 조사기간 및 조사 사유, 그밖에 대통령령으로 정하는 사항을 통지(사전통지)하여야 한다. 다만, 사전통지를 하면 증거인멸 등으로 조사 목적을 달성할 수 없다고 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다.

5) 조사대상 사업연도의 확대

주식변동조사는 조사대상 사업연도의 조사를 원칙으로 한다. 조사공무원은 구체적인 세금탈루혐의가 여러 과세기간 또는 다른 세목까지 관련된 것으로 확인되는 경우 등의 경우를 제외하고는 조사진행 중 조사범위를 확대할 수 없다.

- ① 다른 과세기간·세목 또는 항목에 대한 구체적인 세금탈루 증거자료가 확인되어 다른 과세기간·세목 또는 항목에 대한 조사가 필요한 경우
- ② 조사 과정에서 「조세범처벌절차법」 제2조 제3호에 따른 조세범칙조사로 전환하는 경우
- ③ 명백한 세금탈루 혐의 또는 세법 적용의 착오 등이 있는 조사대상 과세기간의 특정 항목이 다른 과세기간에도 있어 동일하거나 유사한 세금탈루 혐의 또는 세법 적용 착오 등이 있을 것으로 의심되어 다른 과세기간의 그 항목에 대한 조사가 필요한 경우
- ④ 그밖에 구체적인 세금탈루 혐의가 있어 세무조사의 범위를 확대할 필요가 있는 경우로서 기획재정부령으로 정하는 경우에는 예외적으로 조사범위를 확대할 수 있다.

다. 주식변동조사의 동시조사

1) 재산제세조사 동시조사

주식변동조사 착수일 또는 착수 예정일 현재 조사대상 개인주주가 자금출처조사(서면확인 포함) 대상, 증여세조사 대상 또는 양도소득세 조사 대상으로 선정되어 있으나 미결인 경우에는 주식변동조사와 해당 조사를 동시에 실시하는 것을 원칙으로 한다.

주식변동조사를 계획하는 부서에서는 조사계획을 수립시 개인주주의 자금출처(서면확인 포함), 양도소득세 조사, 증여세조사 선정 및 미처리 유무를 파악하여 동시에 조사가 이루어지도록 하여야 하며, 납세자는 사전에 기타재산제세 조사대상이 확정된 것을 인지한 경우 동시에 조사를 하도록 요청할 수 있다.

2) 법인세통합조사시 동시조사

법인에 대하여 법인세 일반세무조사 또는 조세범칙조사를 하는 때에는 법인의 사업과 관련하여 신고·납부의무가 있는 세목에 대하여 통합조사를 실시함을 원칙으로 한다.

법인에 대한 통합조사를 실시함에 있어 조사대상 과세기간에 주식변동사항이 있는 경우(조사대상 과세기간이 아닌 사업연도가 주식변동 조사대상으로 선정된 경우를 포함한다) 또는 그 법인의 최대주주(특수관계자를 포함한다)가 자금출처 조사대상으로 이미 선정되어 있는 경우에는 주식변동조사 또는 자금출처조사를 동시에 실시한다. 다만, 효율적인 조사운영 또는 긴급히 조사를 실시하여야 할 필요가 있는 등의 경우에는 주식변동조사를 별도로 실시할 수 있다.

통상 주식변동조사는 법인세통합조사 과정에서 함께 이루어지게 되므로, 과연 주식변동조사가 주식발행법인에 대한 조사인지 아니면 주주 개인에 대한 조사인지가 문제가 될 소지가 있고, 이와 관련하여 대법원은 의미 있는 판결을 내렸다(대법원 2015두3805, 2017.12.13. 선고).

※ 대법원 판결의 구체적인 내용은 본 글 마지막 부분에서 설명하기로 한다.

5. 주식변동조사의 종결

가. 조사의 종결 및 보고

조사공무원이 세무조사를 종결하고자 할 때에는 조사한 내용을 정리하여 조사관서장에게 보고하여야 하며, 조사종결 보고를 받은 조사관서장은 그 내용을 검토하여 조사의 종결여부를 결정하여야 한다.

나. 조사 결과의 통지

조사공무원은 납세자에게 통지한 조사기간이 종료한 날(다만, 통지한 조사기간 전에 조사를 종결한 경우에는 조사종결일)로부터 20일 이내에 세무조사결과통지서에 세무조사 결과를 기재하여 납세자에게 통지하여야 한다.

다. 부채의 사후관리

1) 조사담당자 전산입력

지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 상속세 및 증여세(부담부증여 등을 포함한다)의 결정이나 재산취득자금 출처확인 등에서 인정된 부채를 NTIS(엔티스)에 입력하여야 한다. 따라서 조사공무원은 실지조사(서면확인 포함한다) 종결 후 조사과정에서 인정한 부채에 대하여는 필수적인 사항(인적사항, 채무발생일, 만기일, 관련 계좌번호 등)을 전산입력하여 관리를 한다.

2) 자료출력 관리

국세청장(자산과세국장)은 상환기한이 경과한 부채 사후관리 대상자를 납세지를 관할하는 지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)에게 출력하여야 한다. 다만, 부채상환기간 경과 전이라도 지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 조사대상자 선정, 실지조사, 과세자료 처리 등의 과정에서 NTIS(엔티스)에 입력된 부채정보의 변동사실이 확인되는 경우 국세청장(자산과세국장)에게 부채 사후관리 대상자 출력을 요청할 수 있다.

3) 해명자료 안내문 발송

지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 제3항의 채 사후관리 대상자에게 해명할 사항을 기재한 부채 상황에 대한 해명자료 제출 안내문을 우편으로 발송하여야 한다.

4) 사후관리 결과 입력

지방국세청장(조사담당국장) 또는 세무서장(재산세과장)은 사후관리 결과 채권자 변동사실, 채무감소(변동)사실 등이 확인된 경우에는 즉시 그 사실을 NTIS(엔티스)에 입력하여야 한다.

라. 비상장주식 실지거래가액의 입력

조사과정에서 확인된 실제거래가액은 차후 당해자산의 처분시 실제거래가액 확인 자료가 되므로 NTIS(엔티스)에 입력하여 양도 증여 등 처분시까지 사후관리한다. 조사종결(서면확인을 포함한다) 후 조사과정에서 확인된 비상장주식 1주의 실지거래가액을 입력하고 사후 관리한다. 이는 다른 조사과정에서 매매사례가액으로 활용될 수 있다.

마. 차명재산의 사후관리

조사종결(서면확인을 포함한다) 후 조사과정에서 확인된 차명재산에 대하여 입력하고 사후 관리한다. 실제 소유자의 금융소득 종합과세 대상여부 등을 검토하는데 활용된다.

6. 주식변동조사 관련 최근 대법원 판결(대법원 2015두3805, 2017.12.13. 선고)

가. 서 언

세당국은 법인에 대한 주식변동조사 결과 주주의 주식의 명의신탁 사실을 확인하였고, 이러한 확인내용에 따라 해당 주주에 대한 증여세 조사를 다시 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.

이러한 대법원 판결은 과연 주식변동조사의 대상자가 누구인지(주식발행법인인지 또는 주주인지)에 대해 생각해 볼 수 있는 계기를 준다는 점에서 의의가 있다.

나. 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.

서울지방법국세청장은 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 0000원에 취득하여 원고에게 90,000주, 이JJ에게 40,000주, 박KK에게 30,000주를 각 명의신탁 하였고, 1998.1.21. 증자대금 0000원을 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.

다. 1심 판결(수원지방법원 2012구합4105, 2015.1.14. 선고) 및 2심 판결(서울고등법원 2016누49589, 2016.10.11. 선고)

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

수원지방법원은 이러한 원고 주장에 대해, 2001년에 실시된 이 사건 주식변동 조사는 그 조사대상이 '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 주식변동 조사의 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(서울고등법원 2016누49589, 2016.10.11. 선고) 역시 1심 판결을 그대로 유지하여, 이 사건 증여세 조사가 중복조사에 해당하지 않는다고 판단하였다. (피고 승)

라. 대법원 판결(대법원 2015두3805, 2017.12.13. 선고)

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

① 서울지방국세청 소속 세무공무원들은 이 사건 주식변동조사를 하면서, 1998년 1월 12일자 주식매매 및 1998년 1월 21일자 유상증자의 거래당사자인 원고 등과 1999년 7월 15일자로 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 2001년 9월경 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 1999년 7월 15일자로 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, 1998년 1월 12일자 주식매매 및 1998년 1월 21일자 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 원심으로서의 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 판단하였어야 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 전제에서 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)

마. 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 주식변동 조사가 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 관할 세무서 재산세과에서 추가로 주주의 증여세 조사를 하는 경우가 종종 있었고, 이러한 중복조사 방지를 위해 주식변동조사 대상자를 “주식발행법인”이 아닌 “주주”로 명확화하기 위해 과세당국은 2016년 6월 상속세 및 증여세 사무처리규정을 일부 개정하였다(제9조의2 제11항, 제33조 제2항, 제34조 제3항).

바. 대법원 판결의 의의 및 시사점

원심법원은 이 사건 주식변동조사는 법인의 주식이동 전반에 관한 조사이고, 이 사건 증여세 조사는 조사 대상이 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 당사자들을 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(대법원 2016두47659, 2016.12.15. 선고; 대법원 2014두8360, 2017.3.16. 선고 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.

이와 같은 대법원 판결은 주식변동조사의 대상자가 누구인지에 대해 다소 정리되지 못했던 부분과 관련이 있다. 위 대법원 판시사항과 같이, 주식변동조사의 대상자는 주식발행법인으로 명시되어 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(대법원 2013두6206, 2015.9.10. 선고)는 기존 대법원 판결과도 부합하지 않는다. 만약 주식변동조사의 대상자가 주주라면, 주식발행법인에 대한 법인세 조사와 주주에 대한 주식변동조사가 중복될 수 없기 때문이다.

결국 이러한 논란은 주식변동조사가 주식발행법인에 대한 조사뿐만 아니라 해당 주주에 대한 조사라는 특성으로 인한 것으로 보인다. 주식변동조사 과정에서 실질적으로 주식발행법인에 대한 조사와 해당 주주에 대한 조사가 모두 이루어졌다면, 추후 주식발행법인에 대해서든 또는 해당 주주에 대해서든 추가로 세무조사를 할 수 없다는 결론이 타당하리라 생각된다.

