

[판례평석]명의신탁 주식 증여에 관한 증여세 가산세 부과처분의 적법 여부(2)

대법원 2019. 7. 25. 선고 2017두65159 판결

세정신문 기자 webmaster@taxtimes.co.kr

등록 2020.02.14 14:25:50



▲ 윤성민 변호사
(법률사무소 진영)

1. 들어가며

이 글에서 소개하는 대법원 2019. 7. 25. 선고 2017두65159 판결 및 하급심 판결(이를 모두 포함하여, 이하 '대상 판결'이라 한다)은, 명의신탁 주식 증여에 관한 증여세 가산세 부과처분의 적법 여부 등 여러 가지 쟁점에 대하여 판시하고 있다.

대상 판결에서는 2건의 주식 명의신탁과 관련한 증여가 문제되는데, 이를 각각 나눈 뒤 두 차례에 걸쳐, 대상 판결에서 다루어진 여러 쟁점들 중 특히 증여세 가산세 부과처분의 적법 여부와 관련하여, 해당 판시내용을 살펴보고 대상 판결의 의의에 대하여 고찰해 보고자 한다.

2. 사건의 개요

가. L의 명의신탁

주식회사 M(이하 'M'이라 한다)과 N 주식회사(이하 'N'이라 한다)의 대표이사인 L은 1983년경부터 1999년경까지 매제인 망 O에게 M 주식 총 758,980주를, 1986년경부터 1999년경까지 동생인 P에게 N 주식 총 1,359,493주를 각각 명의신탁하였다(이하에서는 M 주식 명의신탁과 관련한 내용만 기술한다).

나. M 주식 증여, 증여세 신고 및 납부 경위, 과세 경위

1) L은 2007. 8. 10. 아들인 원고 A에게 망 O 명의로 보유하던 M 주식 758,980주를 증여하였다.

2) 원고 A는 2008. 3. 17. ○○세무서장에게 기한 후 신고로서 증여자를 망 O로 하여 증여세 과세 가액 및 과세표준으로 26,463,355,660원(최대주주할증률 20%를 적용하여 1주당 가액을 34,867원으로 산정하였다), 증여세 산출세액으로 12,771,677,830원, 신고불성실 가산세로 2,554,335,566원, 납부불성실 가산세로 508,096,428원을 신고하고 각 세액을 M 주식 454,129주로 물납하였다. 이에 △△세무서장은 2008. 7. 18. 원고 A의 증여세 신고 및 납부를 시인하는 결정을 하였다.

3) 서울지방국세청장은 2009. 5. 25. M 주식이 과대평가되었다는 이유로 1주당 가액을 34,261원으로 평가하여 원고 A에게 증여세를 12,541,706,890원으로, 신고불성실 가산세를 2,508,341,378원으로, 납부불성실 가산세를 481,601,544원으로 각각 감액 경정·고지하고 환급세액 합계 27,263,857원에 해당하는 M 주식 795주를 반환하였다.

4) △△세무서장은 2011. 2. 9. 앞서 감액 경정한 M 주식이 과소평가되었다는 이유로 1주당 가액을 34,805원으로 재평가하여 원고 A에게 증여세를 12,748,149,450원으로, 납부불성실 가산세를 554,558,345원으로 각각 증액 경정·고지하였다(신고불성실 가산세에 대하여는 별다른 처분을 하지 않았다).

5) 피고 ▽▽세무서장은 “① M 주식의 증여자가 망 O이 아니라 L이므로 동일인 재차 증여가산을 적용하고, 직계비속에 대한 증여재산 공제를 적용하며, 최대주주할증률이 30%로 높아짐에 따라 M 주식의 1주당 가액을 144,827원으로 증액하여야 하고, ② 원고 A가 증여자를 망 O로 하여 2007. 8. 10.자 M 주식 증여에 관한 증여세를 법정기한 후 신고한 것은 ‘무신고’이므로 증여세 산출세액 전액에 대한 일반무신고 가산세를 부과하여야 한다.”는 이유로 2013. 11. 1. 원고 A에게 증여세를 54,939,818,065원으로, 신고불성실 가산세를 10,987,963,613원으로 각각 증액 경정·고지하였다(납부불성실 가산세에 대하여는 별다른 처분을 하지 않았다).

6) 피고 ▽▽세무서장은 부당무신고 가산세를 부과하여야 한다는 이유로 2014. 6. 19. 원고 A에게 신고불성실 가산세를 21,975,927,226원으로 증액 경정·고지하였다.

3. 주요 쟁점 및 대상 판결 등의 요지

가. 주요 쟁점

M 주식 증여에 관한 증여세 신고불성실 가산세 부과처분(이하 ‘이 사건 처분’이라 한다)의 적법 여부와 관련하여, ① 일반무신고 가산세 부과요건 충족 여부, ② 부당무신고 가산세 부과요건 충족 여부가 문제된다.

나. 1심 판결(서울행정법원 2016. 12. 27. 선고 2015구합83313 판결)의 요지

1) 쟁점 ① 일반무신고 가산세 부과요건 충족 여부

가) 기한 후 신고 제도의 입법 취지는, 법정신고기한내에 신고를 하지 아니한 납세자도 과세관청의 과세처분 전까지 과세표준 등을 신고하면서 해당 본세와 가산세를 납부할 수 있도록 하여 납부불성실 가산세와 가산금 등이 부당하게 늘어나는 것을 막아, 납세자의 신고 및 납부가 이루어

질 수 있도록 유도하는 데에 있을 뿐이다. 그리고 무신고 가산세는 '법정신고기한 내에 세법에 따른 과세표준신고서를 제출하지 아니한 납세자'에게 부과되는 것이고, 과소신고 가산세는 '법정신고기한 내에 세법에 따른 과세표준신고서를 제출하지 아니한 납세자'에게 부과되는 것임이 문언상 명백하다. 과소신고 가산세의 부과 대상에 기한 후 신고를 한 납세자가 포함된다고 볼 수 없다.

구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제47조의2 제1항 본문은, 무신고 가산세 부과기준을 '세법에 따른 산출세액'으로 규정하고 있을 뿐 과세관청이 최초 결정시에만 무신고 가산세를 부과할 수 있다거나 최초 결정 이후 증액경정 시에는 무신고 가산세를 추가로 부과할 수 없다는 등의 어떠한 제한도 두고 있지 않다.

원고 A가 기한 후 신고를 하면서 무신고 가산세를 일부 납부하였다는 사정만으로, 무신고 가산세 부과대상인 원고 A의 지위가 과소신고 가산세의 부과 대상으로 변경된다고 볼 수 없다.

나) 무신고의 경우 부과되는 신고불성실 가산세에 관하여 '상증세법상 평가방법의 차이로 인하여 증여세액이 증가하는 경우'를 가산세 부과 대상에서 제외하는 규정은 별도로 존재하지 않고, 이 사건의 경우 M 주식의 평가방법 차이 때문이 아니라 M의 최대주주인 L이 자신이 실질적으로 보유한 M 주식을 분산하여 명의신탁하였다는 사실이 밝혀져 재계산이 이루어져 증액된 경우에 해당 뿐이므로, 과소신고 가산세 부과 예외 규정을 유추 적용할 수도 없다.

다) 원고 A는 구 상증세법 제68조 제1항에 규정된 신고기한 내에 2007. 8. 10.자 M 주식 증여에 관한 증여세의 과세가액 및 과세표준을 납세지 관할세무서장에게 신고하지 않았다. 이러한 원고 A의 신고의무 불이행으로 이미 국가의 과세권 행사 및 조세채권 실현이 방해되는 결과는 발생하였고, 원고 A가 2008. 3. 17. 기한 후 신고를 하였다는 사정만으로 원고 A의 신고의무 불이행이 사후적으로 소멸하지 않는다. 한편 원고 A가 2007. 8. 10.자 M 주식 증여에 관한 증여세와 가산세를 물납하여 기한 후 신고 당시에 결과적으로 증여세 본세액이 전부 납부되었다고 하더라도, 이러한 사정은 납부불성실 가산세감면 여부를 판단할 때 고려될 여지가 있을 뿐이다.

2) 쟁점 ② 부당무신고 가산세 부과요건 충족 여부

부당무신고 가산세 부과요건은, ① 이중장부의 작성 등 장부의 허위기장, ② 허위증빙 또는 허위 문서의 작성, ③ 허위임을 알고 허위증빙 등을 수취하는 것, ④ 장부와 기록의 파기, ⑤ 재산을 은닉하거나 소득·수익·행위·거래를 조작 또는 은폐하는 것, ⑥ 그 밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제 받기 위한 사기 기타 부정한 행위 등 부당한 방법으로 무신고한 과세표준이 있는 경우에 해당할 것이다.

‘부당한 방법으로 한 과세표준의 과소신고’란 국세에 관한 과세요건사실의 발견을 곤란하게 하거나 허위의 사실을 작출하는 등의 부정한 적극적인 행위에 의하여 과세표준을 과소신고하는 경우로서 그 과소신고가 누진세율의 회피, 이월결손금 규정의 적용 등과 같은 조세포탈의 목적에서 비롯된 것을 의미한다고 보아야 하고(대법원 2013. 11. 28. 선고 2013두12362 판결 참조), 이러한 법리는 부당무신고 가산세의 경우에도 적용된다. 또한 여기서 말하는 ‘부당한 방법’에는 납세의무자 본인의 부정한 행위뿐만 아니라, 특별한 사정이 없는 한 납세의무자가 스스로 관련 업무의 처리를 위탁함으로써 행위영역 확장의 이익을 얻게 되는 납세의무자의 대리인이나 이행보조자 등의 부정한 행위도 포함된다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두15104 판결, 대법원 2015. 9. 10. 선고 2010두1385 판결 등 참조).

원고 A가 망 O와 함께 망 O의 처와 자녀들을 입회인으로 기재하고 2007. 8. 10. 망 O로부터 M 주식 758,980주를 증여받는다든 내용의 증여계약을 작성하고, 원고 A가 2008. 3. 17. 기한 후 신고를 하면서 이러한 증여계약을 제출한 사실은 인정할 수 있지만, 원고 A가 위 증여계약서에 증여를 매매로 조작하지 않았고, 수증자 또한 원고 A로 명시되어 있으며, 원고 A가 기한 후 신고를 하면서 M 주식을 물납하여 증여세 본세의 징수는 이루어 졌고, 대법원이 “명의신탁된 주식의 명의를 수증자의 명의로 변경하면서 실질적인 주주인 명의신탁자가 명의신탁주식을 회수하여 수증자에게 증여하는 형식을 취하지 아니하고 명의수탁자가 수증자에게 막바로 양도한 것처럼 주식양도계약을 작성한 사실만 가지고는 사기 기타 부정한 행위로서 증여세를 포탈하였다고 단정하기는 어렵다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 참조).”고 판시한 점 등을 고려하면, 원고 A가 증여자가 허위로 기재된 이 사건 증여계약을 작성하였다는 사정만으로는 사기 기타 부정한 행위 등 부당한 방법으로 증여세 과세가액 및 과세표준을 신고하지 않았다고 보기 어렵다.

또한, M 주식의 명의수탁자인 망 O가 실제 증여자인 L과 공모하여 2002. 10.경 서울지방국세청장의 M 주식에 관한 세무조사 과정에서 관련 허위의 제출함으로써 M 주식의 명의신탁 사실을 적극적으로 은폐·가장하였던 사정은, 약 5년이 지나 이루어진 2007. 8. 10.자 M 주식 증여나 이에 관한 증여세 신고·납부에 관련하여 사기·기타 부정한 행위 등 부당한 방법으로 신고 자체를 하지 않았는지를 판단함에 있어 고려될 사정이 아니다. 그리고 L과 망 O가 원고 A로부터 업무의 처리를 위탁받은 원고 A의 대리인이나 이행보조자 등에 해당한다고 볼 증거도 없다.

다. 대법원 판결의 요지

1) 원고 A의 상고이유 제4점에 관하여

원심은 아래와 같은 이유 등을 들어 피고 ▽▽세무서장이 원고 A에게 2007. 8. 10.자 M 주식 증여에 관한 신고의무 불이행을 이유로 기한 후 신고 이 후의 증여재산 가액 재평가에 따른 증액부분에 대하여도 일반무신고 가산세를 부과할 수 있다고 판단하였다.

① 기한 후 신고는 납세자의 편의를 도모하는 한편 국가의 조세 부과·징수를 원활하게 하기 위하여 도입된 제도일 뿐이므로, 기한 후 신고를 하면서 본세 및 가산세의 납부가 이루어졌다고 하더라도 납세자가 법정신고기한 내에 과세표준 등을 신고하지 않았다는 것에는 변함이 없다.

② 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제47조의2 제1항 본문은 무신고 가산세 부과기준을 '세법에 따른 산출세액'으로 규정하고 있을 뿐 과세관청이 최초 결정시에만 무신고 가산세를 부과할 수 있다거나 최초 결정 이후 증액경정시에는 무신고 가산세를 추가로 부과할 수 없다는 등의 어떠한 제한도 두고 있지 않다.

③ 원고 A는 M 주식을 증여받은 날인 2007. 8. 10.부터 법정신고기한 내인 2007. 11. 10.까지 증여세 과세표준 등을 신고하지 않았다. 이러한 무신고의 경우 부과되는 신고불성실 가산세에 관하여 '구 상증세법상 평가방법의 차이로 인하여 증여세액이 증가하는 경우'를 가산세 부과 대상에서 제외하는 규정은 별도로 존재하지 않는다.

④ 원고 A가 기한 후 신고를 하면서 무신고 가산세를 일부 납부하였다는 사정만으로 무신고 가산세 부과대상인 원고 A의 지위가 기한 후 신고 이후 과소신고 가산세의 부과 대상으로 변경된다고 볼 수 없으므로 과소신고 가산세 부과 예외규정을 유추 적용할 수도 없다.

⑤ 따라서 기한 후 신고 이후 M 주식 재평가 등에 따른 증액경정이 있었다고 하더라도 피고 ▽▽세무서장은 원고 A에게 증여세 산출세액 전액에 관한 일반무신고 가산세를 부과할 수 있다.

원심의 이유 설시에 다소 부적절한 점이 있으나, 피고 ▽▽세무서장의 원고 A에 대한 일반무신고 가산세 부과처분이 적법하다고 본 결론은 정당하다.

2) 원고 A의 상고이유 제5점에 관하여

원고 A가 2007. 8. 10.자 M 주식 증여에 관한 신고의무를 이행하지 아니한 데에 정당한 사유가 있다고 보기 어렵다는 취지의 원심 판단에 가산세를 면할 정당한 사유에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

3) 피고 ▽▽세무서장의 상고이유 제2점에 대하여

부당무신고가산세의 요건인 '부당한 방법'은, '납세자가 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액의 신고의무를 위반하는 것으로서 대통령령이 정하는 방법'이고, 대통령령은 '그 밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제받기 위한 사기, 그 밖의 부정한 행위'를 '부당한 방법' 중의 하나로 들고 있다.

원고 A가 증여자가 허위로 기재된 이 사건 증여계약을 작성하였다는 사정만으로는 사기 기타 부정한 행위 등 부당한 방법으로 증여세 과세가액 및 과세표준을 신고하지 않았다고 보기 어렵고, L 과 망 O의 행위를 납세의무자인 원고 A의 '사기 기타 부정한 행위 등 부당한 방법으로 과세표준을 신고하지 않은 행위'와 동일하게 평가할 수 없으므로, 원고 A에게 2007. 8. 10.자 M 주식 증여에 관한 증여세 신고의무 불이행을 이유로 부당무신고 가산세를 부과할 수는 없다는, 원심의 다음과 같은 사정들을 종합한 판단에 부당무신고가산세에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

① 명의신탁된 주식의 명의를 수증자의 명의로 변경하면서 실질적인 주주인 명의 신탁자가 명의 신탁주식을 회수하여 수증자에게 증여하는 형식을 취하지 아니하고 명의 수탁자가 수증자에게 곧바로 양도한 것처럼 주식양도계약을 작성한 사실만 가지고는 사기 기타 부정한 행위로서 증여세를 포탈하였다고 단정하기는 어렵다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 참조). 여기서 조세범 처벌법상 형사처벌 대상인 '사기 기타 부정한 행위'로서 조세를 포탈한 경우'와 부당무신고 가산세 부과 요건인 '사기 기타 부정한 행위 등 부당한 방법으로 무신고한 과세표준이 있는 경우'에 있어서 '사기 기타 부정한 행위'는 같은 의미로 해석될 수 있다.

② 실질적 주주로 명의신탁자인 L로부터 주식을 실제로 증여받았음에도 명의수탁자에 불과한 O로부터 증여받은 것처럼 가장하기는 하였으나 원고 A는 이 사건 증여계약을 작성하면서 2007. 8. 10.자 M 주식의 증여를 매매 등의 거래로 조작하지 않았다.

③ 이 사건 증여계약서에 위 M 주식 증여에 관한 주된 납세의무자인 수증자가 원고 A로 명시되어 있다.

④ 원고 A가 기한 후 신고를 하면서 M 주식을 물납함으로써 결과적으로 2007. 8. 10.자 M 주식 증여에 관한 증여세 본세의 징수는 이루어졌다.

⑤ L과 O가 원고 A의 대리인이나 이행보조자 등에 해당한다고 볼 증거가 없는 이상 L과 O가 적극적으로 M 주식 명의신탁 사실을 은폐·가장하였음을 원고 A의 증여세 부당무신고 여부 판단에 있어서 고려할 수는 없다.

4. 대상 판결의 의의

가. 일반무신고 가산세 부과요건 충족여부와 관련하여 원심과 대법원 판결의 이유 및 결론은 정당해 보인다.

기한 후 신고제도의 도입취지 등에 비추어, 기한 후 신고를 하였다고 하여 기한 내 신고를 한 것과 마찬가지로 취급하는 것은 곤란하다. 그리고 무신고 가산세 부과에 별다른 제한이 없는 이상,

M 주식 평가액이 증가한 이유로 증액된 세액에 대해서도 여전히 무신고 가산세를 부과할 수 있다고 봄이 타당하다.

다만, 대법원이 원심의 이유 설시에 다소 부적절한 점이 있다고 지적하였음에도 불구하고, 어떠한 부적절한 점이 있는지 구체적으로 언급하고 있지 않아 다소 불명확한 느낌을 지울 수 없어 아쉽다.

나. 부당무신고 가산세 부과요건 충족여부와 관련하여 원심과 대법원 판결의 이유 및 결론 역시 정당해 보인다.

‘사기 기타 부정한 행위 등 부당한 방법으로 무신고한 과세표준이 있는 경우’와 ‘사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈한 경우’를 동일하게 해석하여, “명의신탁된 주식의 명의를 수증자의 명의로 변경하면서 실질적인 주주인 명의 신탁자가 명의신탁주식을 회수하여 수증자에게 증여하는 형식을 취하지 아니하고 명의 수탁자가 수증자에게 곧바로 양도한 것처럼 주식양도계약을 작성한 사실만 가지고는 사기 기타 부정한 행위로써 증여세를 포탈하였다고 단정하기는 어렵다 (대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 참조).”는 대법원의 태도를 바탕으로 원고 A의 신고 행위를 판단한 것은 타당하다.

※외부기고는 본지의 편집방향과 다를 수 있습니다.