

증여세부과처분취소

[서울행정법원 2013. 9. 27. 2012구합18943]



【전문】

【원 고】

【피 고】 성북세무서장 외 2인 (소송대리인 변호사 김한호)

【변론종결】2013. 7. 19.

【주문】

]

1. 피고들이 별지1 목록 기재와 같이 원고들에 대하여 한 각 증여세 부과처분을 취소한다.
2. 소송비용은 피고들이 부담한다.

【청구취지】 주문과 같다.

【이유】

】1. 처분의 경위

가. 원고들은 소외 1의 자녀들이고, 소외 1은 2004. 6. 30.부터 코스닥상장법인인 주식회사 세중나모여행(원래 상호는 '주식회사 한컴리서치'였는데 '주식회사 나모인터랙티브', '주식회사 나모인터랙티브', '주식회사 세중나모인터랙티브', '주식회사 세중나모'를 거쳐 2006. 5. 18. '주식회사 세중나모여행'으로 변경되었다가 2011. 7. 4. '주식회사 세중'으로 변경되었다.

이하 '세중나모여행'이라 하다)의 대표이사로 재직하였다.

한편, 2003년 초경 주식회사 세중여행(원래 상호는 '중앙통운 주식회사'였는데 '주식회사 세중'을 거쳐 2004. 12. 29. '주식회사 세중여행'으로 변경되었고, 아래에서 보는 바와 같이 2005. 7. 5. 주식회사 세중항공여행(이하 '세중항공여행'이라 한다)을 흡수합병한 후 2006. 7. 3. 세중나모여행에 흡수합병되면서 해산되었다.

이하 '세중여행'이라 한다)은 소외 1이 본인 명의로 114,600주, 삼광포장 대표이사 소외 2와 소외 3 등 세중여행의 임직원 10명 명의로 149,357주 등 합계 263,957주를 소유하여 발행주식 총수 300,000주의 87.9%를 소유하는 등 사실상 소외 1의 1인 회사였다.

나. 1) 원고 1은 2003. 9. 30.경 세중여행의 주식 30,000주(이하 '쟁점1주식'이라 한다)를 취득하였고, 2003. 12. 26. 세중여행의 유상증자에 참여하여 세중여행의 주식 10,000주(이하 '쟁점2주식'이라 한다)를 5,000만 원에 취득하였다.

2) 원고 2는 2003. 6. 20.경 세중나모여행의 주식 100,000주를 5억 원에, 2005. 1. 27.경 세중나모여행의 주식 76,810주를 4억 5,500만 원에, 2005. 2. 24.경 세중나모여행의 주식 25,099주를 1억 2,500만 원에 각 취득하였다(이하 원고 2가 취득한 세중나모여행의 주식 총 201,909주(= 100,000주 + 76,810주 + 25,099주)를 '쟁점3주식'이라 한다).

또한, 원고 2는 2003. 9. 30.경 세중여행의 주식 44,000주(이하 '쟁점4주식'이라 한다)를 취득하였고, 2003. 12. 26. 세중여행의 유상증자에 참여하여 세중여행의 주식 14,800주(이하 '쟁점5주식'이라 한다)를 7,400만 원에 취득하였다.

한편, 원고 2는 2004. 3. 25. 세종항공여행의 주식 2,000주(이하 '쟁점6주식'이라 한다)를 7,820만 원에 취득하였는데, 세종항공여행이 2005. 7. 5. 세종여행에 흡수합병되면서 세종여행의 주식 5,100주를 취득하게 되었다.

3) 원고 3은 2003. 7. 4.경 세종나모여행의 주식 100,000주를 5억 원에, 2005. 1. 27.경 세종나모여행의 주식 50,640주를 3억 원에, 2005. 2. 24.경 세종나모여행의 주식 25,000주를 1억 2,500만 원에 각 취득하였다(이하 원고 3이 취득한 세종나모여행의 주식 총 175,640주(= 100,000주 + 50,640주 + 25,000주)를 '쟁점7주식'이라 한다).

또한, 원고 3은 2003. 9. 30.경 세종여행의 주식 34,400주(이하 '쟁점8주식'이라 한다)를 취득하였고, 2003. 12. 26. 세종여행의 유상증자에 참여하여 세종여행의 주식 11,630주(이하 '쟁점9주식'이라 한다)를 5,815만 원에 취득하였다.

다.

세종여행은 2006. 7. 3. 세종나모여행에 흡수합병되면서 해산되었다.

라. 1) 서울지방국세청장은 세종나모여행에 대한 세무조사를 실시한 결과, ① 원고 1이 소외 1로부터 쟁점1주식의 경우에는 그가 차명으로 소유하던 주식 자체를, 쟁점2주식의 경우에는 취득자금을 각 증여받았고, 2003. 10. 14. 현금 5억 1,400만 원을 증여받았으며, 쟁점1, 2주식과 관련하여 세종여행이 코스닥상장법인인 세종나모여행에 흡수합병됨에 따라 합병에 따른 상장 등 이익(이하 '합병시세차익'이라 한다)을 증여받은 것으로 보았고, ② 원고 2가 소외 1로부터 쟁점3, 5주식의 경우에는 취득자금을, 쟁점4주식의 경우에는 그가 차명으로 소유하던 주식 자체를 각 증여받았으며, 쟁점4, 5, 6주식과 관련하여 합병시세차익을 증여받은 것으로 보았고, ③ 원고 3이 소외 1로부터 쟁점7, 9주식의 경우에는 취득자금을, 쟁점8주식의 경우에는 소외 1이 차명으로 소유하던 주식 자체를 각 증여받았으며, 쟁점8, 9주식과 관련하여 합병시세차익을 증여받은 것으로 보아 피고들에게 과세자료를 통보하였다.

2) 이에 따라 피고 성북세무서장은 2010. 10. 7. 원고 1에 대하여 별지1 목록 기재와 같이 쟁점1주식, 쟁점2주식의 취득자금, 현금 5억 1,400만 원에 대하여 증여세를 결정·고지하고, 쟁점1, 2주식의 합병시세차익에 대하여는 당초 증여재산의 가액에 합산하여 증여세를 결정·고지하였다.

피고 종로세무서장은 2010. 10. 6. 원고 2에 대하여 별지1 목록 기재와 같이 쟁점3, 5주식의 취득자금, 쟁점4주식에 대하여 증여세를 결정·고지하고, 쟁점4, 5, 6주식의 합병시세차익에 대하여는 당초 증여재산의 가액에 합산하여 증여세를 결정·고지하였다.

피고 서초세무서장은 2010. 10. 7. 원고 3에 대하여 별지1 목록 기재와 같이 쟁점7, 9주식의 취득자금, 쟁점8주식에 대하여 증여세를 결정·고지하고, 쟁점8, 9주식의 합병시세차익에 대하여는 당초 증여재산의 가액에 합산하여 증여세를 결정·고지하였다(이하 피고들이 별지1 목록 기재와 같이 원고들에 대하여 한 각 증여세 부과처분을 '이 사건 각 처분'이라 한다).

마. 원고들은 이에 불복하여 2010. 12. 30. 조세심판원에 심판청구를 제기하였으나, 2012. 3. 19. 기각되었다.

[인정근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1, 2, 3호증(각 가지번호 포함, 이하 같다), 을 제1, 2, 3, 7호증의 각 기재, 변론 전체의 취지

2. 이 사건 각 처분의 적법 여부

가. 원고들의 주장

원고들은 이 사건 각 처분이 아래와 같은 사유로 위법하다고 주장한다.

1) 첫 번째 주장

원고들은 자신이 보유하고 있던 자금 등으로 세종여행 또는 세종나모여행의 주식을 취득하였을 뿐 소외 1로부터 주식 과 주식 취득자금, 현금을 증여받지 않았다.

2) 두 번째 주장

합병시세차익에 관한 규정인 구 상속세 및 증여세법(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되어 2007. 12. 31. 법률 제 8828호로 개정되기 전의 것, 이하 '개정후 상증세법'이라 하고, 2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되어 2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되기 전의 상증세법을 '개정전 상증세법'이라 한다) 제41조의5는 헌법상 비례의 원칙 내지 과잉금지의 원칙, 평등의 원칙, 과세요건 명확주의에 반하고, 재산권의 본질적 내용을 침해하며, 이중과세에 해당하여 위헌·무효이다.

즉, ① 위 규정은 증여자로부터의 재산의 이전 또는 증여자의 기여에 의한 재산가치 증가가 있었는지 여부를 묻지 않고 주식의 증여일 등으로부터 5년 이내에 협회등록법인과 합병됨에 따라 일정한 기준 이상의 이익을 얻은 경우에는 무조건 당해 이익을 증여받은 것으로 보아 과세하도록 규정함으로써 순수한 합병 시너지 등으로 인한 주가 상승의 경우까지 과세대상으로 하고 있는 점, 주식은 이를 처분할 때 양도소득세의 과세대상이 되므로 주식 처분시 양도소득세를 부과할 수 있음에도 증여세를 부과하는 것은 최소침해금지의 원칙에 반하는 점, 합병시세차익 계산시 기업가치의 실질적 증가로 인한 주식 가치 상승 부분을 적절히 산정할 수 있도록 규정하고 있지 않은 점 등에 비추어 비례의 원칙 내지 과잉금지의 원칙에 위반된다.

② 위 규정은 합병시세차익 계산시 정산기준일(합병등기일로부터 3월이 되는 날) 이후의 주가 하락을 고려하지 않음으로써 실제로는 전혀 이득이 발생하지 않았음에도 증여세를 부과하도록 하고 있어 재산권의 본질적 내용을 침해하고 있다.

③ 위 규정은 합병으로 인하여 주가가 상승하는 경우 일반 주식 취득자도 이익을 얻을 것임에도 최대주주 등과 특수관계에 있는 자에 대하여만 증여세를 부과하도록 하고 있고, 주식 증여일 등으로부터 5년 이후에 합병된 경우는 과세대상에서 제외함으로써 일반 주식 취득자 및 최대주주 등과 특수관계에 있는 자, 5년 이내에 합병된 경우 및 5년 이후에 합병된 경우를 합리적 이유 없이 차별하고 있다.

④ 위 규정은 현금 등 다른 재산을 증여받아 주식을 취득한 경우까지 과세대상으로 정하고 있는바, 현금 등 다른 재산을 증여받은 경우 이미 증여세 과세대상이 됨으로써 수증자의 개인재산이 되는 점, 증여받은 재산과 주식은 직접적인 관련성이 없는 점 등에 비추어 이는 과세대상을 지나치게 확대하여 규정한 것으로서 비례의 원칙에 위반된다.

⑤ 위 규정은 증여세 납세의무의 성립시기에 대한 명확한 규정이 없어 과세요건 명확주의에 위반된다.

⑥ 구 소득세법(2006. 12. 30. 법률 제8144호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제17조 제2항 제4호, 구 소득세법 시행령(2008. 2. 22. 대통령령 제20618호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제27조 제1항 제1호 나목, 제2호에 의하면, 적격 합병의 경우 피합병법인의 주주들에게 의제배당에 대한 소득세가 과세되지 않으나, 비적격합병의 경우 피합병법인

의 주주들에게 합병대가에서 피합병법인의 주식 취득대가를 차감한 금액에 대하여 의제배당으로 소득세가 과세된다.

이와 관련하여 소득세가 과세된 경우 증여세를 부과하지 않도록 하는 일반규정인 상증세법 제2조 제2항이 있기는 하나, 위 규정에도 불구하고 증여세가 과세된다고 볼 경우 이중과세의 위험이 있다.

3) 세 번째 주장

합병시세차익에 대한 원고들의 증여세 납세의무의 성립시기는 정산기준일인 2006. 10. 3.인바, 그 당시 시행되던 개정 후 상증세법 제47조 제2항, 제1항에 의하면 합병시세차익은 합산배제증여재산에 해당하는 점, 합병시세차익은 증여자 및 그 원천을 확정하기 어려운 점, 원고들은 현재 보유한 주식 전부를 매각하여도 고지된 세액을 납부하기 어려운 점 등을 종합하면, 합병시세차익을 당초의 증여재산가액에 합산하여 과세한 것은 부당하다.

4) 네 번째 주장

개정후 상증세법 제2조 제2항은 '증여재산에 대하여 소득세법에 의한 소득세, 법인세법에 의한 법인세 및 지방세법의 규정에 의한 농업소득세가 수증자에게 부과되는 때에는 증여세를 부과하지 아니한다.

이 경우 소득세·법인세 및 농업소득세가 소득세법·법인세법·지방세법 또는 다른 법률의 규정에 의하여 비과세 또는 감면되는 경우에도 또한 같다'라고 규정하고 있는바, 위 규정의 '소득세법에 의한 소득세가 부과되는 때'란 소득세의 과세대상이 되는 때로 보아야 한다.

그런데 구 소득세법 제17조 제2항 제4호는 합병으로 인하여 소멸한 법인의 주주가 합병 후 존속하는 법인으로부터 그 합병으로 인하여 취득하는 주식의 가액과 금전의 합계액이 그 합병으로 인하여 소멸한 법인의 주식을 취득하기 위하여 소요된 금액을 초과하는 금액에 대하여 이를 배당소득의 하나인 의제배당으로 보아 배당소득세를 과세하도록 규정하고 있다.

다만, 세증여행과 세증나모여행의 합병과 같이 적격합병의 경우 구 소득세법 시행령 제27조 제1항 제1호는 합병으로 인하여 취득하는 주식의 가액을 액면가액으로 규정하여 배당소득세를 과세하지 아니하고, 추후 신주를 양도할 때 양도소득세로 과세하도록 하고 있다.

이는 수증자에게 소득세법에 따른 배당소득세가 과세이연된 경우로서, 소득세의 과세대상에 해당하나 비과세 또는 감면된 경우와 동일하므로, 개정후 상증세법 제2조 제2항에 따라 합병시세차익 중 의제배당액 부분은 증여세 과세대상에 해당하지 않는다.

나. 관계 법령

별지2 관계 법령 기재와 같다.

다.

인정사실

1) 소외 1은 아래와 같은 범죄사실로 인한 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)죄 등으로 2010. 8. 6. 징역 3년에 집행유예 4년, 벌금 71억 원을 선고받았다(서울고등법원 2010노565호, 이에 불복하여 소외 1과 검사가 대법원 2010도10968호로 상고하였으나, 2011. 6. 30. 상고가 모두 기각됨에 따라 위 판결이 그대로 확정되었다).

소외 1은 코스닥상장법인인 세종나모여행, 비상장법인인 주식회사 세종아이앤씨(원래 상호는 '주식회사 세종게임박스'였는데 2007. 3. 23. 상호가 '주식회사 세종아이앤씨'로 변경되었다.

이하 '주식회사'는 모두 생략한다), 세종정보기술, 세종컨설팅 등 4개 회사의 대표이사임과 동시에 비상장법인인 세성향운 등 9개 회사의 대주주이다.

소외 1은 세종여행의 대표이사로 재직하면서 2001년경부터 2003년 초경까지 세종그룹의 주력 계열사인 세종여행을 코스닥시장에 직접 상장하려고 하였으나, 세종여행의 계열사 세종정보기술, 세종게임박스 등에 대한 과도한 지급보증, 여행업종 수익성 전망의 악화 등으로 상장 자격요건에 미달하여 직접상장이 계속 실패하는 등 세종여행의 코스닥 직접 상장이 어려운 상황이었다.

한편, 2003년 초경 세종여행은 소외 1이 본인 명의로 114,600주, 삼광포장 대표이사 소외 2와 소외 3 등 세종여행의 임·직원 10명 명의로 149,357주 등 합계 263,957주를 소유하여 위 회사의 발행주식 총수 300,000주의 87.9%를 소유하는 등 사실상 소외 1의 1인 회사였다.

소외 1이 세종여행의 대표이사로 재직하면서 본인 및 임·직원 명의로 위 회사 발행주식의 대부분을 소유하고 있었으므로, 코스닥상장법인을 통하여 세종여행이 우회상장에 성공하는 경우 상장회사 주식 대부분을 소외 1이 보유하게 되는 결과가 되어 이를 처분할 경우 소외 1은 큰 상장이익을 볼 수 있는 상황이었다.

소외 1은 2003년 초경부터 세종여행의 우회상장을 위하여 코스닥상장법인의 인수를 시도하던 중, 2003. 6. 13. 경영상황이 좋지 않고 대주주간의 분쟁으로 인해 회사가 정상적으로 경영되지 않고 있던 코스닥상장법인인 나모인터랙티브(경영권 인수 후 2006. 3. 24. '세종나모'로 상호 변경)의 경영권을 인수하였다.

한편, 소외 1은 임·직원 명의로 보유한 세종여행 주식 대부분을 자녀인 원고들에게 물려주기로 하였는데, 그 당시 보유하고 있던 임·직원 명의의 차명주식을 그대로 두는 경우 세종여행이 향후 상장법인인 세종나모여행을 통하여 우회상장에 성공하거나 직접상장에 성공하더라도, 차명주식을 실명 전환하거나 차명주주들로부터 소외 1로, 소외 1로부터 원고들로 순차적으로 주식양수도 거래를 하는 등 정상적인 절차에 따라 주식을 이전하는 경우 거액의 상장시세차익으로 인하여 과세관청으로부터 거액의 세금이 부과될 것이 예상되었다.

이를 회피하기 위하여 소외 1은 상장 절차를 밟기 전에 미리 임·직원 보유의 주식 대부분을 원고들에게 넘겨주되, 차명주주들로부터 소외 1로의 실명전환 과정을 거치지 않은 채 차명주주들이 바로 원고들에게 주식을 매매하는 것처럼 가장하여 불법으로 원고들에게 재산을 증여하기로 하는 한편, 임·직원 명의로 보유하고 있던 차명주식 중 일부는 계속 차명으로 보유하기로 하였다.

1. 증여세 포탈소외 1은 2002. 11. 1.경 및 2002. 11. 26.경 자신 소유의 석물 2,132점을 삼성에버랜드 등에게 총 103억 원에 매각함에 있어, 원고들이 세종여행 주식 인수를 위한 자금원이 있는 것처럼 가장하기 위하여 석물 매도대금 중 18억 1,600만 원을 원고 1의 예금계좌로, 17억 7,000만 원을 원고 2의 예금계좌로, 16억 7,600만 원을 원고 3의 예금계좌로 각각 입금하였다.

2003. 9. 당시 원고 3은 학생 신분으로 미국에서 유학 중이었고, 원고 2는 2002년 말경 미국 유학에서 귀국하여 2003. 1. 1.자로 세종여행에 입사하였으나 입사한 지 얼마 되지 않아 경영수업을 하고 있는 중이었으며, 원고 1 또한 그 명의

로 수령하는 월급을 자신이 사용하는 외에 별도의 수입이 없는 상태였고, 원고들은 통장 및 인감도장 등을 모두 소외 1에게 맡기는 등 일체의 자산 관리를 소외 1에게 일임하여 관리하게 하였다.

소외 1은 자금담당자인 소외 3으로 하여금 원고들의 통장 및 도장을 관리하게 하면서 원고들의 주식 이전과 관련된 각종 세금납부행위를 비롯한 재산권행사 등 제반 법률행위를 대리하여 왔다.

소외 1은 2003. 9. 25.경 서울 중구에 있는 세종여행 사무실에서, 사실은 소외 1이 회계법인에 의뢰하여 산정한 세종여행의 1주당 상증세법상 평가액은 37,320원에 달하였음에도 소외 1이 세종여행 임·직원 명의로 보유하고 있는 주식을 1주당 13,500원에 매매하는 것처럼 가장하여 원고들에게 넘기기로 하고, 소외 3으로 하여금 마치 소외 4가 원고 3에게 세종여행 주식 4,000주를 주당 13,500원씩 총 54,000,000원에 매도하는 것처럼 허위의 매매계약서 1매를 작성하게 하고, 같은 날 원고 3 명의의 씨티은행 계좌(계좌번호 1 생략)에서 소외 4의 우리은행 계좌(계좌번호 2 생략)로 2,000만 원을 입금시키고, 2003. 10. 27. 같은 방법으로 3,400만 원을 입금시키는 등 합계 5,400만 원을 입금시킨 다음 자금추적이 불가능하도록 다시 현금으로 찾아가는 방법으로 원고 3이 소외 4에게 주식 매수대금 5,400만 원을 지급하고 실제로 주식을 매수한 것처럼 가장하여 그 무렵 주주명부에 원고 3 명의로 명의개서를 한 것을 비롯하여 이와 같은 방법으로 차명주주 11인으로부터 원고들에게 총 108,400주를 양도하여 사기 기타 부정한 행위를 하였고, 원고들은 이로 인하여 합계 4,652,311,200원 상당의 주식을 증여받고도 증여재산에 대한 신고를 하지 아니하였다.

이로써 소외 1은 사기 기타 부정한 방법으로 합계 1,380,924,480원의 증여세를 포탈하였다.

2. 의제증여세 포탈소외 1은 원고들이 위와 같이 세종여행 주식을 증여받은 날로부터 3년 이내인 2006. 7. 3. 세종여행을 세종나모여행에 20.5084:1 비율로 흡수합병시켰고(세종여행의 주식 1주당 합병신주 20.5084주를 교부하였다), 이에 따라 세종여행의 주주이던 원고들은 세종나모여행의 합병신주를 각 615,254주, 902,373주, 705,492주씩 교부받았으며, 그 가액은 총 14,012,541,368원이었다.

소외 1로서는 위 1.항 기재와 같이 사기 기타 부정한 방법으로 2003. 9.경 원고들에게 주식을 증여하고, 합병을 통한 우회상장으로 인하여 위 주식의 가액이 증여받을 당시의 가액을 초과하여 5억 원 또는 30% 이상 증가하였으므로 증여세 과세표준 신고기한인 2007. 1. 3.까지 총 14,012,541,368원을 신고하여야 함에도 이를 하지 아니하였다.

이로써 소외 1은 사기 기타 부정한 방법으로 합계 5,626,270,683원의 의제증여세를 포탈하였다.

한편, 위 형사사건에서 소외 1이 쟁점2, 5, 9주식의 취득자금을 원고들에게 증여하였다는 내용인 「소외 1은 2003. 12. 26. 원고들 대신 유상증자대금을 납입하여 그들에게 주식을 증여하면서 사기 기타 부정한 행위를 하였고, 이로 인하여 원고 1은 5,000만 원(= 5,000원 × 10,000주), 원고 2는 7,400만 원(= 5,000원 × 14,800주), 원고 3은 5,815만 원(= 5,000원 × 11,630주) 상당의 주식을 증여받고도 신고기한인 2004. 3. 26.까지 증여재산에 대한 신고를 하지 아니하였다.

이로써 소외 1은 사기 기타 부정한 방법으로 원고들에게 증여한 주식들에 대한 증여세를 포탈하였다」라는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 공소사실에 대하여, '소외 1이 원고들 대신 유상증자대금을 납입하여 그들에게 주식을 증여함으로써 소외 1이 원고들에게 증여한 주식들에 대한 증여세 과세가액이 원고 1의 경우 5,000만 원, 원고 2의 경우 7,400만 원, 원고 3의 경우 5,815만 원에 불과하여 그로부터 계산한 증여세액 합계액이 「구 특정범죄가중처벌 등에 관한 법률」(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 특가법'이라 한다) 제8조 제1항 제2호가 정한 금액인 5억 원에 미달함이 계산상 분명하여 소외 1의 2003. 12. 26. 유상증자에 따른 증여세 포탈행위는 구 특가법 제8조 제1항에 의하여 처벌할 수 없고, 구 조세범처벌법(2006. 12. 30. 법률 제8138호로 개정되기 전의 것

, 이하 같다) 제9조 제1항 제3호에 의하여 처벌할 수 있을 뿐인데 이에 대하여 구 조세범처벌법 제6조에 따른 세무 공무원의 고발이 없어 공소제기의 절차가 법률의 규정에 위반하여 무효인 경우에 해당한다'는 이유로 공소가 기각되었다.

- 2) 소외 1은 위 형사사건에서 원고들이 2003. 9.경 취득한 세중여행의 주식(쟁점1, 4, 8주식)은 2002. 11.경 및 12.경 자신으로부터 증여받은 '석물의 매도대금'을 자금원으로 하여 자신으로부터 진정하게 매수한 것일 뿐 그 주식을 자신으로부터 무상으로 증여받은 것이 아니라고 주장하였다.

그러나 위 법원은, ① 소외 1이 원고들에게 증여하였다는 석물들이 구체적으로 특정된 적이 없고, 원고들 또한 석물들을 특정하여 건네받아 이를 관리한 적이 없으며, 소외 1이 석물들을 증여하였다는 시기에 석물들에 관한 증여계약서 등이 작성된 적이 없고, 그로 인한 증여세도 신고·납부된 적이 없으며, 소외 1이 1990년과 1992년 원고 3에게 석물을 증여하였다는 내용의 증여계약서도 2009. 2.경 세무조사에서 원고 3의 주식 취득 자금원을 소명하기 위하여 날짜를 소급하여 작성한 계약서에 불과한 점에 비추어 보면, 소외 1이 1990년대에 원고들에게 자신이 소유하던 석물들을 증여하였다고 볼 수 없고, ② 원고들 명의의 예금계좌(원고 1 : 우리은행 계좌(계좌번호 3 생략), 원고 2 : 우리은행 계좌(계좌번호 4 생략), 원고 3 : 씨티은행 계좌(계좌번호 1 생략))는 소외 1의 지시에 따라 개설된 후 그에 대한 관리와 입·출금이 전적으로 소외 1의 지시에 따라 이루어졌던 점, 원고들 명의의 예금계좌에 석물 매도대금이 입금된 후 소외 1의 지시에 따라 사용됨에 따라 2003. 9.경 원고들 명의로 주식매매대금이 지급될 무렵에는 주식매매대금에 현저히 미치지 못하는 잔액만이 남아 있었기 때문에 소외 1이 주식매매대금의 지급에 소요되는 자금을 새롭게 추가로 입금하였던 점, 원고들의 주식취득 경위에 관한 그 동안의 세무조사과정에서 석물 매도대금의 증여사실이 전혀 언급되지 아니하였던 점, 소외 1이 1995년경 원고들에게 세성항운의 주식인수자금을 증여할 당시와는 달리 원고들 명의의 예금계좌에 석물 매도대금이 입금될 당시에는 세무서에 석물 매도대금의 증여사실을 신고하거나 그에 대한 증여세를 납부하지도 아니하였던 점 등을 종합하여 보면, 소외 1이 2002. 11.경 원고들에게 석물 매도대금을 증여하였다고 볼 수 없다고 판단하였다.

- 3) 원고 1 명의의 위 우리은행 계좌내역에 의하면, 2003. 10. 10. 소외 1 명의로 1,008,418,641원이 입금되었다가 2003. 10. 14. 5억 2,500만 원이 이체되었고, 2003. 12. 26. 세중여행으로 5,000만 원이 이체되었다.

원고 2 명의의 위 우리은행 계좌내역에 의하면, 2002. 11. 1. 삼성문화재단으로부터 3억 3,310만 원, 2002. 11. 29. 삼성에버랜드로부터 14억 3,762만 원이 입금됨에 따라 석물 매도대금으로 합계 17억 7,072만 원이 입금되었고, 2003. 6. 20. 현금 5억 원이 인출되었으며, 2003. 12. 26. 세중여행 명의로 78,907,500원이 입금되었다가 바로 세중여행으로 7,400만 원이 이체되었고, 2004. 12. 20. 소외 1이 대표자로 있는 주식회사 세중게임박스(이하 '세중게임박스'라 한다) 명의로 3억 원이 입금되었으며, 2005. 1. 27. 소외 1 명의로 4억 5,500만 원이 입금되었다가 바로 4억 5,500만 원이 이체되었고, 2005. 2. 24. 1억 2,500만 원이 이체되었다.

원고 3 명의의 위 씨티은행 계좌내역에 의하면, 2003. 6. 20. 5억 원, 2003. 6. 25. 4억 원이 이체된 후 2003. 7. 4. 4억 원이 입금되었고, 2003. 12. 26. 세중여행 명의로 78,907,500원이 입금되었다가 바로 5,815만 원이 이체되었으며, 2004. 12. 20. 세중게임박스 명의로 2억 원이 입금되었고, 2005. 1. 27. 소외 1 명의로 3억 원이 입금되었다가 바로

3억 원이 이체되었으며, 2005. 2. 24. 1억 2,500만 원이 이체되었다.

[인정근거] 다툼 없는 사실, 을 제5, 7, 8호증의 각 기재, 변론 전체의 취지
라. 판단

1) 첫 번째 주장에 관하여

살피건대, 앞서 본 사실관계 및 앞서 든 증거에 변론 전체의 취지를 종합하여 알 수 있는 다음과 같은 사정을 종합하면, 소외 1로부터 원고 1이 쟁점1주식, 쟁점2주식의 취득자금, 현금 5억 1,400만 원을, 원고 2가 쟁점4주식, 쟁점3, 5주식의 취득자금을, 원고 3이 쟁점8주식, 쟁점9주식의 취득자금을 각 증여받았다고 봄이 상당하므로, 원고들의 이 부분 주장은 이유 없다.

① 행정재판에 있어서는 형사재판의 사실인정에 구속을 받는 것은 아니라고 하더라도 동일한 사실관계에 관하여 이미 확정된 형사판결이 유죄로 인정한 사실은 유력한 증거자료가 되므로 형사재판에서 제출된 다른 증거들에 비추어 형사재판의 사실 판단을 채용하기 어렵다고 인정되는 특별한 사정이 없는 한 이와 반대되는 사실은 인정할 수 없다고 할 것이다(대법원 1983. 9. 13. 선고 81누324 판결 참조). 그런데 위 서울고등법원 2010노565호 사건에서 소외 1이 세중여행의 임·직원 명의로 소유하고 있던 세중여행 주식 총 108,400주(쟁점1, 4, 8주식)를 원고들에게 증여하면서 차명주주들이 원고들에게 매도하는 것처럼 가장하여 사기 기타 부정한 방법으로 증여세를 포탈하였다고 인정되어 집행유예가 선고되었고, 비록 공소기각판결이 선고되기는 하였으나 세중여행의 2003. 12. 26.자 유상증자와 관련하여 소외 1이 원고들을 대신하여 유상증자대금(쟁점2, 5, 9주식의 취득자금)을 납입하였다고 인정되었다.

② 원고 1, 원고 2 명의의 위 우리은행 계좌와 원고 3 명의의 위 씨티은행 계좌는 소외 1의 지시에 따라 개설된 후 그에 대한 관리와 입·출금이 전적으로 소외 1의 지시에 따라 이루어졌다.

③ 그런데 원고 1 명의의 위 우리은행 계좌의 거래내역에 의하면, 2003. 10. 10. 소외 1 명의로 1,008,418,641원이 입금되었다가 2003. 10. 14. 5억 2,500만 원이 이체되었고, 원고 1이 쟁점2주식을 5,000만 원에 취득한 세중여행의 유상증자일인 2003. 12. 26. 세중여행으로 5,000만 원이 이체되었다.

원고 2 명의의 위 우리은행 계좌의 거래내역에 의하면, ㉠ 쟁점3주식과 관련하여 원고 2가 세중나모여행 주식 100,000주를 5억 원에 취득한 2003. 6. 20. 현금 5억 원이 인출되었고, 2004. 12. 20. 소외 1이 대표자로 있는 세중게임박스 명의로 3억 원이 입금된 후(3억 원이 입금되기 전 잔액은 200만 원 정도에 불과하였다) 원고 2가 세중나모여행 주식 76,810주를 4억 5,500만 원에 취득한 2005. 1. 27. 소외 1 명의로 4억 5,500만 원이 입금되었다가 이체되었으며, 원고 2가 세중나모여행 주식 25,099주를 1억 2,500만 원에 취득한 2005. 2. 24. 1억 2,500만 원이 이체되었고, ㉡ 쟁점5주식과 관련하여 원고 2가 위 주식을 7,400만 원에 취득한 세중여행의 유상증자일인 2003. 12. 26. 세중여행 명의로 78,907,500원이 입금되었다가 바로 세중여행으로 7,400만 원이 이체되었다.

원고 3 명의의 위 씨티은행 계좌의 거래내역에 의하면, ㉢ 쟁점7주식과 관련하여 원고 3이 2003. 7. 4. 세중나모여행 주식 100,000주를 5억 원에 취득하기 전인 2003. 6. 20. 5억 원, 2003. 6. 25. 4억 원이 각 이체된 후 주식 취득일인

2003. 7. 4. 4억 원이 입금되었고, 2004. 12. 20. 세중게임박스 명의로 2억 원이 입금된 후(2억 원이 입금되기 전 잔액은 약 550만 원 정도에 불과하였다) 원고 3이 세중여행나모 주식 50,640주를 3억 원에 취득한 2005. 1. 27. 소외 1 명의로 3억 원이 입금되었다가 바로 이체되었으며, 원고 3이 세중여행나모 주식 25,000주를 1억 2,500만 원에 취득한 2005. 2. 24. 1억 2,500만 원이 이체되었고, ㉠ 쟁점9주식과 관련하여 원고 3이 위 주식을 5,815만 원에 취득한 세중여행의 유상증자일인 2003. 12. 26. 세중여행 명의로 78,907,500원이 입금되었다가 바로 5,815만 원이 이체되었다.

2) 두 번째 주장에 관하여

가) 적용 법령

원고들은 합병시세차익에 대하여 개정후 상증세법 제41조의5가 적용된다는 전제에서 개정후 상증세법 제41조의5가 위헌·무효라고 주장하고 있으므로, 먼저 이 사건에 있어 개정전 상증세법 제41조의5가 적용될 것인지 아니면 개정후 상증세법 제41조의5가 적용될 것인지에 관하여 살펴보기로 한다.

구 상증세법(1999. 12. 28. 법률 제6048호로 개정되어 2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되기 전의 것)은 제41조의3을 신설하여 비상장법인이 유가증권시장 또는 코스닥시장에 상장함에 따라 발생하는 상장시세차익을 증여로 의제하여 과세하도록 규정하였다.

그런데 당해 비상장법인이 직접 상장을 하지 않고 특수관계에 있는 상장법인과 합병함으로써 우회적인 상장을 함에 따라 상장시세차익을 얻는 경우에는 위 규정이 적용되지 못하는 문제점이 발생하였다.

이에 따라 2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정된 개정전 상증세법은 제41조의5를 신설하여 최대주주와 특수관계에 있는 자가 최대주주로부터 비상장법인의 주식을 증여받거나 유상으로 취득한 경우 또는 증여받은 재산으로 최대주주 외의 자로부터 비상장법인의 주식을 취득한 후 증여일부터 3년 이내에 당해 비상장법인이 특수관계에 있는 상장법인과 합병됨으로써 시세차익을 얻은 경우 증여로 의제하여 증여세를 과세하도록 규정하였다.

이후 2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정된 개정후 상증세법 제41조의5는 합병시한을 주식 등의 증여일 등으로부터 3년에서 5년으로 늘리는 등으로 개정되었고, 다만 부칙 제7조는 위 개정규정에 대하여 개정후 상증세법 시행(2004. 1. 1.) 후 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득하는 분부터 적용하도록 규정하였다.

따라서 2004. 1. 1. 이전에 증여받거나 증여받은 자금으로 취득한 쟁점1, 2, 4, 5, 8, 9주식에 대한 합병시세차익의 경우에는 개정전 상증세법 제41조의5가, 2004. 1. 1. 이후에 유상으로 취득한 쟁점6주식에 대한 합병시세차익의 경우에는 개정후 상증세법 제41조의5가 각 적용된다고 할 것이다.

나) 개정후 상증세법 제41조의5의 위헌 여부

개정후 상증세법 제41조의5는 기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에 있다고 인정되는 최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 또는 출자지분(이하 '주식 등'이라 한다)을 증여받거나 유상으로 취득한 경우 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의 주식 등을 취득한 경우, 그 주식 등을 증여받거나 취득한 날로부터 5년 이내에 당해

법인 또는 다른 법인이 특수관계에 있는 주권상장법인 또는 협회등록법인과 합병됨에 따라 그 가액이 증가된 경우로서 당해 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 자가 당초 증여세과세가액 또는 취득가액을 초과하여 대통령령이 정하는 기준 이상의 이익을 얻은 때에는 당해 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 하여 증여세를 과세하도록 규정하고 있는바, 아래의 여러 사정에 비추어 보면 위 규정이 헌법상 비례의 원칙 내지 과잉금지의 원칙, 평등의 원칙, 과세요건 명확주의에 반하고, 재산권의 본질적 내용을 침해하며, 이중과세에 해당하여 위헌·무효라고 볼 수 없다(대법원 2011. 6. 30. 선고 2010도10968 판결 참조). 따라서 원고들의 이 부분 주장은 이유 없다.

- ① 개정후 상증세법 제41조의5는 주식 등의 가액변동을 초래할 수 있는 기업의 경영 등에 관한 미공개정보를 이용할 수 있고 경영상의 판단에 상당한 영향력을 미칠 수 있는 지위에 있는 최대주주 등이 자녀 등 그와 특수관계에 있는 자로 하여금 한국증권거래소에 상장되거나 한국증권업협회에 등록된 법인과의 합병에 따른 막대한 시세차익을 얻게 할 목적으로 주식을 증여하거나 유상으로 양도한 경우 그 합병시세차익을 증여재산가액으로 보아 과세를 함으로써 고액재산가의 변칙적인 부의 세습이나 이전을 방지하기 위한 규정으로서 입법 목적의 정당성이나 방법의 적절성이 인정되고, 증여받은 재산의 범위를 주식 등의 취득일로부터 5년 이내로 한정하면서 과세대상이 되는 이익을 계산함에 있어서는 납세자가 제시하는 재무제표 등에 의하여 기업가치의 실질적 증가로 인한 이익임이 확인되는 경우 이를 제외하고 있을 뿐만 아니라 합병등기일을 기준으로 하는 정산기준일 현재의 주식 등의 가액이 당초의 증여세 과세가액보다 적은 경우로서 그 차액이 일정한 기준 이상인 경우에는 그 차액에 상당하는 증여세액을 환급받을 수 있도록 함으로써(개정후 상증세법 제41조의5 제3항, 제41조의3 제2항, 제3항) 법익의 균형을 도모하고 피해를 최소화하고 있다.
- ② 개정후 상증세법 제41조의5 제3항, 제41조의3 제2항에 따라 합병시세차익에 관하여 준용되는 구 상증세법 시행령(2003. 12. 30. 대통령령 제18177호로 개정되어 2008. 2. 22. 대통령령 제20621호로 개정되기 전의 것) 제31조의6 제5항은 과세대상이 되는 이익에서 제외되는 '기업가치의 실질적 증가로 인한 이익'에 관하여, 원칙적으로는 1주당 순손익액을 기준으로 계산하도록 하되, 결손금 등이 발생하여 1주당 순손익액을 기준으로 계산하는 것이 불합리한 경우에는 1주당 순자산가액의 증가분을 기준으로 계산할 수 있도록 규정하고 있는바, 이러한 계산방법이 불합리하다고 보기 어렵다.
- ③ 개정후 상증세법 제41조의5가 규정하는 과세대상은 비상장법인이 주권상장법인 또는 협회등록법인과 합병됨에 따라 그 비상장법인의 주식 가액이 상승하여 발생하는 시세차익 그 자체일 뿐 주식을 환가하여 보유하게 된 자산이 아닌바, 이러한 상장이익은 부동산 등의 경우와는 달리 주식 등의 증여 또는 양도 시점에는 제대로 평가할 수 없고, 그 평가는 합병 이후에나 가능하므로, 위 조항은 상장이익에 대한 평가를 유보하였다가 실제로 합병이 된 후 일정한 시점의 가액을 기준으로 산정한 평가차익에 대해서 과세하도록 하되, 그 증여자의 범위는 앞서 본 바와 같이 기업의 경영 등에 관한 미공개정보를 이용할 수 있고 경영상의 판단에 상당한 영향력을 미칠 수 있는 최대주주 등으로 한정하고 있다.

④ 개정후 상증세법 제41조의5는 상장이익을 계산하는 기준일을 합병등기일로부터 3월이 되는 날로 규정하고 있는데 (제41조의5 제3항, 제41조의3 제2항), 비상장법인이 주권상장법인 또는 협회등록법인과 합병된 직후에는 합병에 따른 영향으로 인하여 비정상적으로 주가가 형성될 가능성이 높기 때문에 오히려 합병등기 후 일정 기간이 경과한 날을 기준으로 주가를 산정하는 것이 실제 시가에 더 부합하는 것으로 보인다.

⑤ 최대주주 등이 특수관계자에게 주식을 직접 증여하는 경우와 주식의 취득자금을 증여하여 주식을 취득하게 하는 경우는 경제적 실질이 동일하다.

⑥ 어떠한 법률이 명확성의 원칙에 위반되는지를 심사함에 있어서 법률은 일반성, 추상성을 가지는 것으로서 법률 규정에는 항상 법관의 법 보충작용으로서의 해석을 통하여 그 의미가 구체화, 명확화될 수 있다는 점에 유의해야 한다.

이는 조세법률주의가 적용되는 조세법 분야에 있어서도 다를 바 없으므로, 조세법 규정이 당해 조세법의 일반이론이나 그 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해질 수 있다면 이러한 경우에도 명확성을 결여하였다고 하여 그 규정이 과세요건 명확주의에 위반되어 위헌이라고 할 수는 없다.

또한, 과세요건 명확주의의 문제는 납세자의 입장에서 어떠한 행위가 당해 문구에 해당하여 과세의 대상이 되는 것인지 예견할 수 있을 것인가, 당해 문구의 불확정성이 행정관청의 입장에서 자의적이고 차별적으로 법률을 적용할 가능성을 부여하는가 등의 기준에 따른 종합적인 판단을 요한다.

그런데 아래에서 보는 바와 같이 위 조항의 입법취지와 위 조항에 따른 증여세 납세의무의 성립요건, 상증세법의 여러 조항 등을 종합하여 보면, 위 조항에 따른 증여세 납세의무의 성립시기를 도출해 낼 수 있다.

⑦ 원고들의 주장에 의하더라도 상증세법 제2조 제2항은 소득세가 과세된 경우 증여세를 부과하지 않도록 규정하고 있으므로, 단순히 소득세가 과세된 경우에도 증여세가 과세될 염려가 있다는 이유만으로 이중과세에 해당한다고 볼 수 없다.

3) 세 번째 주장에 관하여

가) 개정전 상증세법은 제41조의5 소정의 합병시세차익을 합산증여재산에서 제외하는 규정을 두고 있지 않았다(개정전 상증세법 제47조 제1항, 제2항). 그러나 합병시세차익과 같이 미래에 확정되는 이익은 증여자 및 그 원천을 확정하기 어려워 합산증여재산에서 배제되어야 한다는 지적에 따라 개정후 상증세법 제47조 제1항은 합병시세차익 등을 합산배제증여재산으로 규정하였고, 같은 법 제47조 제2항은 '당해 증여일 전 10년 이내에 동일인으로부터 받은 증여재산가액의 합계액이 1,000만 원 이상인 경우에는 그 가액을 증여세 과세가액에 가산한다.

다만, 합산배제증여재산의 경우에는 그러하지 아니하다'라고 규정하였다.

그런데 개정후 상증세법은 부칙에 합산배제증여재산에 관한 규정인 개정후 상증세법 제47조에 대하여 별도의 경과규정을 두고 있지 않으므로, 위 규정은 일반적 적용례에 관한 부칙 제2조에 따라 개정후 상증세법 시행(2004. 1. 1.) 후 증여하는 분부터 적용된다고 할 것이다.

나) 한편, 세금의 부과는 납세의무 성립시, 즉 과세요건 완성 당시에 유효한 법령에 의하여야 하는바, ① 개정전 및 개정 후 상증세법 제41조의5는 최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 등을 증여 받거나 유상으로 취득한 경우 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등 이외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의 주식 등을 취득한 경우, 그 후 주식 등의 증여일 등으로부터 3년 내지 5년 이내에 당해 법인 또는 다른 법인이 특수관계에 있는 주권상장법인 또는 협회등록법인과 합병하여 증여받거나 유상으로 취득한 주식 등의 가액이 일정 기준 이상으로 증가하면 그 이익을 증여재산가액으로 보아 증여세를 납세하도록 하는 규정으로서, 비상장법인 주식의 증여 또는 취득 및 그 비상장법인과 상장법인의 합병이라는 두 가지 요건이 충족되어야 납세의무가 성립하는 점(따라서 주식 등을 증여받음에 따라 납세의무가 성립하는 증여세와는 성립요건이 다르다), ② 위 규정은 비상장법인의 주식을 증여받는 경우 뿐만 아니라 이를 유상으로 취득한 때에도 이후 그 비상장법인이 상장법인과 합병함에 따라 그 주식의 가액이 일정 기준 이상으로 증가하면 그 이익에 대하여 증여세를 과세하도록 규정하고 있는데, 최초 주식을 증여받거나 취득한 시점에 합병시세차익에 대한 증여세 납세의무가 성립한다고 본다면 당초 주식을 증여받지 않고 유상으로 취득한 자의 경우에는 주식을 유상으로 취득한 때 합병시세차익에 대한 증여세 납세의무가 성립하는 것이 되어 불합리한 점, ③ 증여세 납세의무는 증여에 의하여 재산을 취득하는 때에 성립하는 바(국세기본법 제21조 제1항 제3호), 합병시세차익은 합병등기일로부터 3월이 되는 날을 기준으로 계산하므로(개정 전 및 개정 후 상증세법 제41조의5 제3항, 제41조의3 제2항), 그 정산기준일에 비로소 증여이익이 확정되는 점, ④ 합병시세차익에 대한 증여세 납세의무가 비상장법인의 주식을 증여받거나 유상으로 취득한 때에 성립한다면, 개정 후 상증세법 시행일인 2004. 1. 1. 이전에 주식을 증여받거나 취득한 경우에는 개정 전 상증세법 제41조의5가, 2004. 1. 1. 이후에 주식을 증여받거나 취득한 경우에는 개정 후 상증세법 제41조의5가 각 적용된다고 할 것이므로, 개정 후 상증세법이 부칙 제6조에서 '개정 후 상증세법 제41조의5는 2004. 1. 1. 이후 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득하는 분부터 적용한다'는 경과규정을 둘 필요가 없었을 것으로 보이는 점 등을 종합하면, 합병시세차익에 대한 증여세 납세의무의 성립시기는 '비상장법인의 주식을 증여받거나 유상으로 취득한 때'가 아니라 '정산기준일, 즉 합병등기일로부터 3월이 되는 날'이라고 봄이 상당하다.

다) 따라서 원고들의 합병시세차익은 합병시세차익에 대한 증여세 납세의무의 성립시기, 즉 합병등기일로부터 3월이 되는 날인 2006. 10. 3. 시행되던 개정 후 상증세법 제47조 제2항, 제1항에 따라 합산배제증여재산에 해당한다고 할 것이므로, 피고들이 원고들의 합병시세차익에 대하여 당초 증여재산의 가액에 합산하여 증여세를 결정·고지한 것은 위법하고, 원고들의 이 부분 주장은 이유 있다.

4) 네 번째 주장에 관하여

가) 증여세는 증여에 의하여 무상으로 취득한 재산에 대하여 부과하는 소득세의 성격을 갖는 조세, 즉 소득세의 보완세로서의 성격을 가지고 있는바, 개정 후 상증세법은 제2조 제2항에서 '증여재산에 대하여 소득세법에 의한 소득세, 법인세법에 의한 법인세 및 지방세법의 규정에 의한 농업소득세가 수증자에게 부과되는 때에는 증여세를 부과하지 아니한다.

이 경우 소득세·법인세 및 농업소득세가 소득세법·법인세법·지방세법 또는 다른 법률의 규정에 의하여 비과세 또는 감면되는 경우에도 또한 같다'라고 규정함으로써 이를 명확히 하고 있다.

그런데 앞서 본 증여세의 성격, 위 상증세법 규정의 문언 등에 비추어 보면, 위 규정의 '소득세법에 의한 소득세, 법인세법에 의한 법인세 및 지방세법의 규정에 의한 농업소득세가 수증자에게 부과되는 때'란 수증자가 증여받은 재산에 대하여 실제로 소득세·법인세 또는 농업소득세가 과세되었는지 여부와 관계없이 소득세·법인세 또는 농업소득세의 과세대상이 되는 경우를 의미하고, '소득세·법인세 및 농업소득세가 소득세법·법인세법·지방세법 또는 다른 법률의 규정에 의하여 비과세 또는 감면되는 경우'란 소득세법·법인세법·지방세법 또는 다른 법률에서 명확히 비과세 또는 감면 대상으로 규정한 경우만을 의미하며, 사안에 따라 과세되지 않을 수도 있고 과세될 수도 있는 경우는 이에 해당하지 않는다고 봄이 상당하다.

한편, 구 소득세법 제17조 제1항 제3호는 의제배당을 소득세 과세대상에 해당하는 배당소득의 하나로 규정하고 있고, 같은 조 제2항 제4호는 '합병으로 인하여 소멸한 법인의 주주·사원 또는 출자자가 합병 후 존속하는 법인 또는 합병으로 인하여 설립된 법인으로부터 그 합병으로 인하여 취득하는 주식 또는 출자의 가액과 금전의 합계액이 그 합병으로 인하여 소멸한 법인의 주식 또는 출자를 취득하기 위하여 소요된 금액을 초과하는 금액'을 의제배당의 하나로 규정하고 있으며, 같은 조 제4항은 '위 제2항 제4호를 적용함에 있어 (합병으로 인하여 소멸한 법인의) 주식 또는 출자를 취득하기 위하여 소요된 금액이 불분명한 경우에는 당해 주식 또는 출자의 액면가액 또는 출자금액을 당해 주식 또는 출자의 취득에 소요된 금액으로 본다'고 규정하고 있다.

그런데 합병으로 인하여 취득한 주식 또는 출자지분의 가액의 계산방법에 관한 규정인 구 소득세법 시행령 제27조 제1항 제1호 나목은 합병이 구 법인세법 제44조 제1항 제1호, 제2호의 요건(제1호 : 합병등기일 현재 1년 이상 계속하여 사업을 영위하던 내국법인간의 합병일 것, 제2호 : 피합병법인의 주주 등이 합병법인으로부터 합병대가를 받은 경우에는 동 합병대가의 총합계액 중 주식등의 가액이 95/100 이상일 것)을 갖춘 적격합병에 해당하는 경우로서 합병으로 취득한 주식 또는 출자지분의 취득 당시의 시가가 액면가액 또는 출자가액보다 큰 경우에는, 취득한 주식 또는 출자지분의 가액을 시가가 아니라 시가보다 낮은 액면가액 또는 출자금액으로 평가하도록 규정하고 있다.

나) 원고들은, 위 구 소득세법 시행령 제27조 제1항 제1호 나목의 규정이 세중나모여행과 세중여행의 합병과 같은 적격합병의 경우 피합병법인의 주주가 취득하는 합병법인의 신주를 시가가 아니라 액면가액으로 평가하도록 규정하여 배당소득이 과세되지 않도록 함으로써 의제배당에 대한 과세가 이연되고, 추후 합병신주를 양도할 때 양도소득세가 과세되는바(구 소득세법 제94조 제1항 제3호), 이는 '배당소득세가 소득세법에 의하여 비과세 또는 감면되는 경우'와 차이가 없으므로, 합병시세차익 중 의제배당액 부분(피합병법인(세중여행)의 주주인 원고들이 취득한 합병법인(세중나모여행)의 신주 가액을 시가로 평가하였을 때 산출되는 의제배당액)에 대하여는 증여세를 부과할 수 없다고 주장한다.

살피건대, 갑 제4호증의 기재에 변론 전체의 취지를 종합하면, 세중나모여행은 1995. 12. 7.경, 세중여행은 1974. 11. 6.경 각 설립된 후 계속하여 사업을 영위하던 내국법인이고, 피합병법인인 세중여행의 주주들이었던 원고들이 합병법인인 세중나모여행으로부터 합병대가로 세중나모여행의 주식만을 받음에 따라 세중여행과 세중나모여행의 합병은 구 법인세법 제44조 제1항 제1호, 제2호의 요건을 충족하는 사실, 합병 당시 합병비율은 1(세중나모여행) : 20.5084947(세중여행)이고, 세중나모여행의 시가는 4,284원으로 액면가액인 500원보다 큰 사실을 인정할 수 있는

바, 이에 의하면 원고들의 경우 아래 <표> 기재와 같이 의제배당액이 마이너스(-)가 되어 배당소득세가 부과되지 않게 된다.

- ① 원고 1410,169,500원[= 합병신주 820,339주(= 40,000주(= 쟁점1주식 30,000주 + 쟁점2주식 10,000주) × 20.5084947, 소수점 이하는 버림, 이하 같다) × 500원] - 1,337,540,000원[= 1,287,540,000원(= 쟁점1주식 30,000주 × 42,918원 (원고들이 2003. 9. 30.경 소외 1로부터 증여받은 쟁점1, 4, 8주식에 대하여 피고들이 산출한 1주당 가격이다)) + 50,000,000원(쟁점2주식의 취득자금)] = -927,370,500원
 ② 원고 2655,246,000원[= 합병신주 1,310,492주(= 63,900주 (= 쟁점4주식 44,000주 + 쟁점5주식 14,800주 + 쟁점6주식으로 인한 5,100주) × 20.5084947) × 500원] - 2,040,592,000원(= 1,888,392,000원(= 쟁점4주식 44,000주 × 42,918원) + 74,000,000원(쟁점5주식의 취득자금) + 78,200,000원(쟁점6주식의 취득자금)) = -1,385,346,000원
 ③ 원고 3472,003,000원[= 합병신주 944,006주(= 46,030주 (= 쟁점8주식 34,400주 + 쟁점9주식 11,630주) × 20.5084947) × 500원] - 1,534,529,200원(= 1,476,379,200원(= 쟁점8주식 34,400주 × 42,918원) + 58,150,000원(쟁점9주식의 취득자금)) = -1,062,526,200원

그러나 앞서 본 바와 같이 개정후 상증세법 제2조 제2항의 '소득세·법인세 및 농업소득세가 소득세법·법인세법·지방세법 또는 다른 법률의 규정에 의하여 비과세 또는 감면되는 경우'란 소득세법·법인세법·지방세법 또는 다른 법률에서 명확히 비과세 또는 감면 대상으로 규정한 경우만을 의미하고, 사안에 따라 과세되지 않을 수도 있고 과세될 수도 있는 경우는 이에 해당하지 않는다고 봄이 상당한바, 구 소득세법 시행령 제27조 제1항 제1호 나목에 의할 경우 원고들과 같이 의제배당액이 발생하지 않을 수도 있지만 의제배당액이 발생하여 배당소득세의 과세대상에 해당하는 경우(예를 들어 합병비율이 1 : 1인데 합병신주의 시가는 6,000원, 액면가액은 5,000원이고, 피합병법인의 주주가 예전에 피합병법인의 주식을 1주당 4,500원에 매수한 경우에는 1주당 500원(= 5,000원 - 4,500원)의 의제배당액이 발생할 수 있다)도 있을 수 있으므로, 구 소득세법 시행령 제27조 제1항 제1호 나목은 '배당소득세가 소득세법에 의하여 비과세 또는 감면되는 경우'에 해당한다고 볼 수 없다(다만, 2010. 6. 8. 대통령령 제22185호로 개정된 소득세법 시행령 제27조 제1항 제1호 나목은 적격합병의 경우 합병의 대가로 받은 주식의 가액을 피합병법인의 주식 취득가액에 의한다고 규정함으로써, 피합병법인의 주주가 합병대가로 합병법인의 주식만을 받은 경우 의제배당이 발생하지 않도록 개정되었다).

한편, 구 소득세법 시행령 제27조 제1항 제1호 나목에 의하면 적격합병의 경우에도 의제배당액이 발생할 수 있어 개정후 소득세법 제2조 제2항의 '증여재산에 대하여 소득세법에 의한 소득세가 수증자에게 부과되는 때'에 해당한다고 볼 여지가 있으나, 앞서 본 바와 같이 원고들의 경우에는 의제배당액이 존재하지 않아 배당소득세의 과세대상에 해당하지 않으므로 '증여재산에 대하여 소득세법에 의한 소득세가 수증자에게 부과되는 때'에 해당하지 않는다고 할 것이고, 설령 원고들이 추후 주식을 양도할 경우 양도소득세의 과세대상에 해당한다고 하더라도 합병시세차익에 대한 증여세와 주식 양도에 따른 양도소득세는 과세대상 등 납세의무의 성립요건이 서로 다르므로 '증여재산에 대하여 소득세법에 의한 소득세가 수증자에게 부과되는 때'에 해당한다고 볼 수 없다.

따라서 원고들의 이 부분 주장은 이유 없다.

5) 취소의 범위

과세처분취소소송에 있어 처분의 적법 여부는 정당한 세액을 초과하느냐의 여부에 따라 판단되는 것으로서, 당사자는 사실심 변론 종결시까지 객관적인 과세표준과 세액을 뒷받침하는 주장과 자료를 제출할 수 있고, 이러한 자료에 의하여 적법하게 부과될 정당한 세액이 산출되는 때에는 그 정당한 세액을 초과하는 부분만 취소하여야 하나, 그렇지 아니한 경우에는 과세처분 전부를 취소할 수밖에 없으며, 그 경우 법원이 직권에 의하여 적극적으로 합리적이고 타당성 있는 산정방법을 찾아내어 부과할 정당한 세액을 계산할 의무까지 지는 것은 아니어서 정당한 세액을 산출할 수 없는 경우에는 과세처분 전부를 취소할 수밖에 없다(대법원 1995. 4. 28. 선고 94누13527 판결 참조).

살피건대, 원고들에 대한 정당한 증여세액을 산출하는 방법은 다음과 같다.

즉, ① 개정전 상증세법 제41조의5 제3항, 제41조의3 제3항은 '합병시세차익은 당초의 증여세과세가액(증여받은 재산으로 주식등을 취득한 경우에는 그 증여받은 재산에 대한 증여세과세가액을 말한다)에 가산하여 증여세과세표준과 세액을 정산한다'고 규정하고 있고, 개정후 상증세법 제47조 제1항은 '증여세과세가액은 증여일 현재 이 법의 규정에 의한 증여재산가액의 합계액[제40조 제1항 제2호, 제41조의3, 제41조의5, 제42조 제4항의 규정에 의한 증여재산의 가액을 제외한다]에서 당해 증여재산에 담보된 채무(당해 증여재산에 관련된 채무 등 대통령령이 정하는 채무를 포함한다)로서 수증자가 인수한 금액을 차감한 금액으로 한다'고 규정하고 있으므로, 당초 증여재산에 대한 증여세과세처분이 확정되지 않은 이 사건에 있어 당초 증여재산과 그에 관한 합병시세차익은 서로 합산되어 세액이 산출되어야 할 것이고, ② 합병시세차익은 합산배제증여재산에 해당하므로 당초 증여재산을 제외한 나머지 증여재산가액의 합계액에 합산되지 않아야 하며, ③ 개정후 상증세법은 제47조 제2항에서 '당해 증여일 전 10년 이내에 동일인(증여자가 직계존속인 경우에는 그 직계존속의 배우자를 포함한다)으로부터 받은 증여재산가액의 합계액이 1,000만 원 이상인 경우에는 그 가액을 증여세과세가액에 가산한다.

다만, 합산배제증여재산의 경우에는 그러하지 아니하다'라고만 규정하고 있을 뿐 합산배제증여재산이 여러 개 있을 경우 이를 합산하여 증여세과세가액을 산출하여야 한다는 규정이 없으므로, 합병시세차익은 각각의 증여가액에 따라 세액이 산출되어야 할 것이다.

그런데 이 사건 변론에 나타난 자료만으로는 원고들에 대한 정당한 증여세액을 산출할 수 없으므로, 이 사건 각 처분은 전부를 취소할 수밖에 없다.

3. 결론

그렇다면, 원고들의 이 사건 청구는 이유 있으므로 이를 모두 인용하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

[별지 생략]

판사 함상훈(재판장) 강희경 주대성