



상속세 및 증여세법 제47조제1항의 합산배제규정에 따라 증여세 과세 가액을 각 양수도거래별로 분리하여 산정하여야 하는지 여부 등

사건 번호	조심2017서2767~2771(병합) (2019.05.30.)
세 목	증여
결정 유형	경정
제 목	상속세 및 증여세법 제47조제1항의 합산배제 규정에 따라 증여세 과세가액을 각 양수도거래별로 분리하여 산정하여야 하는지 여부 등
주 문	OO세무서장이 20XX.XX.XX. 청구인들에게 <별지2>와 같이 한 증여분 증여세 합계 OO 백만원의 각 부과처분은 주식회사 OO주식 을 양도한 각 청구인별·양수인별로 증여재산 가액을 계산하여 그 과세표준 및 세액을 경정하고, 나머지 청구는 기각한다.

1. 처분개요

청구인 OOO는 주식회사 OO(이하 “쟁점법인”이라 한다)의 사주인 OOO의 자녀들이고, 청구인 OOO은 OOO의 형인 망 OOO(20XX.XX.XX. 사망)의 자녀들(이하 “청구인들”이라 한다)로, 청구인들은 쟁점법인이 발행한 주식을 증여받고 「상속세 및 증여세법」(이하 “상증법”이라



조세심판 결정례

한다)에 따른 보충적 평가방법에 의하여 1주당 주식가액을 OOO원으로 평가하여 증여 세 과세표준을 신고하였다. 그후 쟁점법인의 주식은 20XX.XX.XX. 유가증권 시장에 모집가격을 1주당 OOO원으로 하여 상장되었다. OO지방국세청장(이하 “조사청”이라 한다)은 20XX.XX.XX.~20XX.XX.XX. 기간 동안 쟁점법인에 대한 주식변동조사를 실시한 결과, OOO이 자신의 자녀들에게 주식을 증여하고 수증자인 청구인들이 쟁점법인의 상장 직전에 쟁점주식을 양도함으로써 상증법 제42조 제4항에 따른 타인의 기여에 의한 재산가치의 증가에 따른 이익을 얻은 것으로 보고, 쟁점주식을 양도한 날을 재산가치 증가사유 발생일로 하여 증여재산가액을 산정(양도일별로 청구인들의 증여재산 가액을 합산)한 증여세 과세자료를 처분청에 통보하였다.

2. 청구법인 주장

(1) (주위적 청구) 청구인들의 쟁점주식 증여 및 양도에 대하여는 상증법 제42조에 따른 증여세 납세의무가 성립되지 않는다.

(가) 상증법 제42조는 ‘미성년자 등 그 직업·연령·소득·재산 상태로 보아 자신의 계산으로 당해 행위를 할 수 없다고 인정되는 자’가 재산을 취득하고 그 취득일부터 5년 이내에 재산가치증가사유로 인해 당해 재산의 가치가 증가한 경우에 적용되나, 청구인들은 모두 ‘미성년자 등 그 직업·연령·소득·재산 상태로 보아 자신의 계산으로 당해 행위를 할 수 없다고 인정되는 자’에 해당하지 아니한다.

(나) 청구인들은 신생기업으로서 규모가 크지 않았던 쟁점법인에 대한 경영참여를 염두에 두고 쟁점주식을 증여받은 것으로서, 청구인들과 증여자들 모두 쟁점주식을 증여할 당시에 쟁점법인의 급속한 성장을 예측할 수 있는 상황이 아니었으며, 쟁점법인은 2013년 쟁점주식 증여 당시 상장을 계획할 여건도 되지 않았다.

(2) (예비적 청구) 쟁점거래는 각 양수인별로 별개의 주식거래이므로 증여세 과세가액은 합산배제규정에 따라 각 양도일마다 각 “양수인별”로 분리하여 산정하여야 하고, 쟁점주식의 양도일자별로 증여재산가액을 합산하여 과세한 처분은 부당하다.

(가) 상증법 제47조제1항에서 증여세 과세가액 계산시 상증법 제42조제4항에 따른 증여재산의 경우 합산을 배제하도록 규정하고 있고, 상증법 제43조제2항은 “제32조제3호가목, 제35조, 제37조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조 및 제41조에 따른 이익을 계산함에 있어서 그 이익과 관련한 거래 등을 한 날부터 소급하여 1년 이내에 동일한 거래 등이 있는 경우에는 각각의 거래 등에 따른 이익(시가와 대가의 차액을 말한다)을 해당 이익별로 합산하여 계산한다.”고 규정하여 일정한 경우 각각의 거래 등에 따른 이익을 합산하여 증여이익을 계산하도록 하고 있는데, 위 규정의 적용대상에 상증법 제42조제4항은 포함되어 있지 않다.

(나) 쟁점주식의 양도거래는 각 양수인별로 별개의 주식양도거래로 이루어졌으므로, 각각의 주식양수도거래로 인하여 각각의 이익이 발생한 것으로 보아야 하는바, 그 증여세 과세가액은 각 양수도거래별(각 양수인별로)로 분리하여 산정하여야 한다.

3. 처분청 의견

(1) 쟁점법인의 대주주인 OOO과 2대 주주인 OOO은 상장에 따른 막대한 시세차익을 얻을 목적으로 특수관계자인 청구인들에게 비상장주식을 상장일로부터 5년 이내에 증여하고, 청구인들은 상장 바로 직전에 상장조건부 해제권 및 사후정산 조건이 부가된 주식양도거래를 통해 상장차익을 선(先) 실현하여 증여세를 회피하였으므로 상증법 제42조 제4항의 요건을 충족한다(주위적 청구 관련).



조세심판 결정례

(가) 우선 주체요건을 보면, 상증법 제42조제4항에 규정된 “미성년자”는 예시일 뿐 미성년자여야만 주체요건을 충족하는 것은 아니며 청구인들의 직업과 소득·재산상태, 부모에 대한 의존도, 쟁점주식 양도거래시 의사결정 관여도 등을 고려하면 청구인들은 자기의 계산으로 해당 행위를 할 수 없다고 인정되는 자들이다.

(나) 상증법 시행령 제31조의9제6항에서 열거하고 있는 재산가치 증가사유는 예시 규정에 불과하고, 장래의 재산가치 증가발생이 객관적으로 예정되는 경우를 의미한다고 봄이 상당하다.

쟁점법인은 20XX년 XX월에 설립된 OO화장품의 자회사로 20XX~20XX년 연평균 성장을 000%를 기록하며 IPO시장에서 주목받았고, 한국거래소 측은 상장 전 사전컨설팅을 통해 심사를 미리 진행하여 상장예비심사를 청구한 20XX.XX.XX.로부터 불과 XX영업일만인 20XX.XX.XX. 상장 적격 판정을 내린바 쟁점주식의 양도시점에 이미 상장이 예정되어 있었다.

(2) 쟁점주식의 증여재산가액 계산시 재산가치증가사유는 “양도”로 동일한 과세요인에 의해 동일한 시점(양도한 날)에 측정된 이익에 대하여 과세하는 것이므로 수회에 걸쳐 행위를 하였다고 하더라도 증여재산가액은 정산기준일인 “양도한 날”을 기준으로 계산되어야 하며(조심 20XX서0000, 20XX.XX.XX., 같은 뜻임), 이 건 매매계약과 같이 모든 수증인들이 동일한 양도일자에 동일한 거래상대방과 동일한 매매가액으로 거래를 체결한 것을 고려하면 합산배제 등을 통한 누진세율 적용을 회피하기 위하여 의도적으로 수회에 걸쳐 양수인을 달리한 것으로 보이므로 증여재산가액을 양수·도 거래별로 계산하여야 한다는 청구주장을 받아들일 수 없다(예비적 청구 관련).

4. 관련 법률

(1) 상속세 및 증여세법(법률 제2015.12.15. 제13557호로 개정되기 전의 것)

제2조(증여세 과세대상) ① 타인의 증여(증여자의 사망으로 인하여 효력이 발생하는 증여는 제외한다. 이하 같다)로 인하여 증여일 현재 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 증여재산에 대하여 이 법에서 정하는 바에 따라 증여세를 부과한다.

1. 재산을 증여받은 자[이하 “수증자”(受贈者)라 한다]가 거주자(본점이나 주된 사무소의 소재지가 국내에 있는 비영리법인을 포함한다. 이하 이 항과 제54조 및 제59조에서 같다)인 경우 : 거주자가 증여받은 모든 재산

② 제1항에 규정된 증여재산에 대하여 수증자에게 「소득세법」에 따른 소득세, 「법인세법」에 따른 법인세가 부과되는 경우(제45조의3에 따라 증여로 의제되는 경우는 제외한다)에는 증여세를 부과하지 아니한다. 소득세, 법인세가 「소득세법」, 「법인세법」 또는 다른 법률에 따라 비과세되거나 감면되는 경우에도 또한 같다.

③ 이 법에서 “증여”란 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등과 관계없이 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 직접 또는 간접적인 방법으로 타인에게 무상으로 이전[현저히 저렴한 대가를 받고 이전(移轉)하는 경우를 포함한다]하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 말한다.

제43조(증여세 과세특례) ① 하나의 증여에 대하여 제33조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조, 제41조의3부터 제41조의5까지, 제44조 및 제45조가 둘 이상 동시에 적용되는 경우에는 각 해당 규정의 이익이 가장 많게 계산되는 것 하나만을 적용한다.

② 제32조 제3호 가목, 제35조, 제37조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조 및 제41조에 따른 이익을 계산함에 있어서 그 이익과 관련한 거래 등을 한 날부터 소급하여 1년 이내에 동일한 거래 등이 있는 경우에는 각각의 거래 등에 따른 이익(시가와 대가의 차액을 말한다)을 해당 이익별로 합산하여 계산한다.

③ 제2항의 이익의 계산 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.



조세심판 결정례

5. 판단

먼저, 쟁점①에 대하여 살피건대, 청구인들은 증여받은 쟁점주식을 상장하기 전에 양도한 것에 대하여 상증법 제42조제4항을 적용하여 증여세를 과세하는 것은 부당하다고 주장한다.

그러나 상증법 제42조제4항은 미성년자 등 그 직업·연령·소득·재산 상태로 보아 자신의 계산으로 당해 행위를 할 수 없다고 인정되는 자가 주식 등을 증여로 취득하고 그로부터 5년 이내에 주식·출자지분의 상장 등 재산가치증가사유로 인한 재산가치의 증가에 따른 이익을 얻은 경우에는 그 이익을 증여재산가액으로 한다고 규정하고 있고, 제5항은 그 재산가치증가사유 발생일 전에 그 재산을 양도한 경우에는 그 양도한 날을 재산가치증가사유 발생일로 보도록 규정하고 있는바,

청구인들이 당초 20XX.XX.XX. 쟁점주식을 1주당 OOO원에 증여받은 후 5년 이내인 20XX.XX.XX. 재산가치증가사유(주식의 상장)가 발생하였고, 청구인들은 동 재산가치증가사유 발생일(20XX.XX.XX.) 전으로 그에 근접한 20XX.XX.XX., 20XX.XX.XX. 및 20XX.XX.XX. 상장 공모가격(1주당 OOO원)과 비슷한 가격(1주당 OOO원 및 OOO원)에 동 주식을 양도하였으므로 상증법 제42조제4항의 재산가치의 증가에 따른 이익을 얻었다고 볼 수 있다.

다음으로 쟁점②에 대하여 살피건대, 처분청은 쟁점주식의 증여재산가액 계산시 재산가치증가사유는 “양도”로서 동일한 과세요인에 의해 동일한 시점(양도한 날)에 측정된 이익에 대하여 과세하는 것이므로 수회에 걸쳐 행위를 하였다고 하더라도 증여재산가액은 같은 정산기준일인 양도일자별로 합산하여 계산하여야 한다는 의견이다.

그러나 이 건 상증법 제42조제4항에 따른 증여이익의 경우 같은 법 제47조제1항에서 증여세 과세가액 계산시 합산을 배제하도록 규정하고 있을 뿐 아니라, 1년 이내 동일한 유형의 거래에 대하여 증여이익을 합산하여 계산하는 같은 법 제43조제2항의 적용 대상에서도 제외되어 있는 점, 상증법 제42조제5항에 따라 그 재산가치증가사유(“상장”)

발생일 전에 그 재산을 양도한 경우 그 “양도한 날”을 “재산가치증가사유 발생일”로 보아 증여시기 등을 판정한다 하더라도 “양도”를 직접 “상장”으로 볼 수는 없다 할 것이므로, 구체적인 증여재산가액의 계산에 있어서는 처분청이 적시한 바와 같이 재산가치 증가사유를 “양도”로 보아 증여이익을 계산하여야 할 것인바, 재산가치증가사유가 상장이라면 상장이익은 “상장”이라는 동일한 과세요인에 의해 동일한 시점(정산기준일)에 측정된 이익이므로 수 회에 걸쳐 증여·취득하더라도 상장이익이 같은 정산기준일에 계산되는 점 등을 감안하여 전체 상장이익을 합산하여야 할 것(조심 20XX서XXXX, 20XX.XX.XX., 같은 뜻임)이나, 이 건 재산가치증가사유인 “양도”는 “상장”과는 달리 법률행위(주식 양수·도계약)에 의한 것으로 각각의 법률행위(주식 양수·도계약)에 따라 그 발생한 이익이 측정되는 것이므로 주식 양수·도 거래별로 증여이익을 계산하는 것이 합리적인 것으로 보이는 점 등에 비추어 처분청이 쟁점주식의 양수·도 거래별로 증여세 과세가액을 산정하지 아니하고 양도일자별로 증여재산가액을 합산하여 증여세를 과세한 이 건 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다.