상속세물납불허처분취소청구

[대법원 2026. 6. 25. 2026두30036]

【판시사항】

[1] 조세법률주의 원칙의 의미

[2] 구 상속세 및 증여세법 시행령 제73조 제4항에 따라 비상장주식 등으로 물납할 수 있는 납부세액의 한도를 산정할 때 상속세 과세가액에서 그 가액을 공제하도록 되어 있는 위 조항 대괄호 부분의 '비상장주식 등'에 외국법인이 발행한 비상장주식 등도 포함되는지 여부(적극) 및 이때 해당 비상장주식 등이 관리·처분이 적당하다고 인정되어 실제로 물납이 허가될 수 있는 재산인지를 고려해야 하는지 여부(소극)

【참조조문】

[1] 헌법 제38조, 제59조

[2] 구 상속세 및 증여세법(2019. 12. 31. 법률 제16846호로 개정되기 전의 것) 제73조 제1항, 제2항, 구 상속세 및 증여세법 시행령(2019. 12. 31. 대통령령 제30285호로 개정되기 전의 것) 제71조 제1항, 제73조 제1항, 제4항, 제74조

【참조판례】

[1] 대법원 2007. 5. 17. 선고 2006두8648 전원합의체 판결(공2007상, 916)

【전문】

【원고, 피상고인】 원고 (소송대리인 변호사 심지섭 외 1인)

【피고, 상고인】 반포세무서장 (소송대리인 변호사 신영무 외 2인)

【원심판결】 서울고법 2025. 11. 27. 선고 2022누48051 판결

【주 문】

상고를 기각한다. 상고비용은 피고가 부담한다.

【이 유】 상고이유를 판단한다.

1. 사안의 개요

가. 원고는 2015. 11. 27. 사망한 소외 1의 상속인으로서, 2016. 5. 31. 내국법인 발행 비상장주식인 ○○○개발 주식회사(이하 '소외 2 회사'라 한다)의 주식 260,000주와 △△△에너지 주식회사(이하 '소외 3 회사'라 한다)의 주식 1,335,000주 및 국내외 소재 부동산 등을 상속재산으로 하여 상속세 과세가액을 208,262,373,671원으로 신고하였다가, 이후 일본 소재 예금 약 12억 원이 신고 누락된 사실을 확인하고 2016. 10. 13. 상속세 과세가액을 209,471,004,165원으로 수정신고하였다.

나. 원고는 수정신고를 반영한 상속세 총결정세액 91,744,552,555원 중 5,567,558,215원은 현금으로 납부하고, 나머지에 대하여는 소외 2 회사 및 소외 3 회사의 주식 및 국내 소재 부동산을 물납에 충당할 재산으로 하여 피고에게 물납을 신청하였는데, 피고는 소외 2 회사의 주식 160,646주에 대하여만 물납을 허가하여 2019. 4. 16. 수납이 완료되

었다.

다.

한편 서울지방국세청장은 2016. 10. 25.부터 2018. 8. 23.까지 소외 1에 대한 상속세 조사를 실시하여 외국법인 발행 비상장주식인 □□□ ENERGY CO. LTD의 주식 27,883,500,000원 상당(이하 '이 사건 주식'이라 한다)을 상속재산으로 확인하는 등으로 상속세 과세가액을 168,009,452,374원으로 결정한 후 피고에게 과세자료를 통지하였다.

라. 피고는 2019. 8. 21. 위 과세자료에 따라 원고에게 이미 납부한 세액을 제외한 나머지 상속세 16,584,854,550원을 부과·고지하였다.

마. 원고는 위와 같이 부과된 상속세에 대하여 2019. 10. 18. 소외 2 회사의 주식 46,817주로 추가 물납을 신청하였으나, 피고는 2019. 11. 25. 비상장주식으로 물납을 신청할 수 있는 세액의 한도를 초과하였다는 이유로 물납을 불허하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 관련 규정 및 법리

가. 조세법률주의 원칙은 과세요건 등 국민의 납세의무에 관한 사항을 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률을 집행하는 경우에도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용을 허용하지 아니함을 뜻한다.

그러므로 법률의 위임 없이 명령 또는 규칙 등 행정입법으로 과세요건 등에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의 원칙에 위배된다(대법원 2007. 5. 17. 선고 2006두8648 전원합의체 판결 등 참조).

나. 구「상속세 및 증여세법」(2019. 12. 31. 법률 제16846호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라 한다) 제73조 제1항은 "납세지 관할 세무서장은 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세의무자의 신청을 받아 물납을 허가할 수 있다.

다만 물납을 신청한 재산의 관리·처분이 적당하지 아니하다고 인정되는 경우에는 물납허가를 하지 아니할 수 있다.

"라고 규정하면서, 그 제1호에서 '상속재산 중 부동산과 유가증권(국내에 소재하는 부동산 등 대통령령으로 정하는 물납에 충당할 수 있는 재산으로 한정한다)의 가액이 해당 상속재산가액의 2분의 1을 초과할 것'을 정하고 있다.

같은 조 제2항은 '물납에 충당할 수 있는 재산의 범위, 관리·처분이 적당하지 아니하다고 인정되는 경우, 그 밖에 물납절차 및 물납신청에 필요한 사항'을 정하는 것을 대통령령에 위임하고 있다.

그 위임에 따라 구「상속세 및 증여세법 시행령」(2019. 12. 31. 대통령령 제30285호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법 시행령'이라 한다) 제73조 제1항은 "법 제73조에 따라 물납을 신청할 수 있는 납부세액은 다음 각 호의 금액 중 적은 금액을 초과할 수 없다.

"라고 하면서 '상속재산 중 제74조 제1항에 따라 물납에 충당할 수 있는 부동산 및 유가증권의 가액에 대한 상속세 납부세액'(제1호), '상속세 납부세액에서 상속재산 중 제5항에 따른 금융재산의 가액(제10조 제1항 제1호에 따라 증명되는 금융회사 등에 대한 채무의 금액을 차감한 금액을 말한다)과 거래소에 상장된 유가증권(법령에 따라 처분이 제한된 것은 제외한다)의 가액을 차감한 금액'(제2호)을 일반적인 물납신청의 범위로 규정하고 있다.

다만 구 상증세법 시행령 제73조 제4항은 '제1항 및 제2항에도 불구하고 거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식 등(이하 '비상장주식 등'이라 한다)으로 물납할 수 있는 납부세액은 상속세 납부세액에서 상속세 과세가액[비상장주

식 등과 상속개시일 현재 상속인이 거주하는 주택 및 그 부수토지의 가액(해당 자산에 담보된 채무액을 차감한 가액을 말한다)을 차감한 금액을 말한다]을 차감한 금액을 초과할 수 없다.

'라고 규정하여 비상장주식 등으로 물납할 수 있는 한도를 별도로 정하고 있다.

한편 구 상증세법 제73조 제1항 단서의 '물납을 신청한 재산의 관리·처분이 적당하지 아니하다고 인정되는 경우'와 관련하여, 구 상증세법 시행령 제71조 제1항은 "세무서장은 법 제73조 제1항의 규정에 의하여 물납신청을 받은 재산이 다음 각 호의 1에 해당하는 사유로 관리·처분상 부적당하다고 인정하는 경우에는 그 재산에 대한 물납허가를 하지 아니하거나 관리·처분이 가능한 다른 물납대상재산으로의 변경을 명할 수 있다.

"라고 규정하면서, '지상권·지역권·전세권·저당권 등 재산권이 설정된 경우'(제1호), '물납신청한 토지와 그 지상건물의 소유자가 다른 경우'(제2호), '토지의 일부에 묘지가 있는 경우'(제3호), '제1호 내지 제3호와 유사한 사유로서 관리·처분이 부적당하다고 기획재정부령이 정하는 경우'(제4호)를 들고 있다.

또한 구 상증세법 제73조 제1항 제1호의 괄호 부분 중 '국내에 소재하는 부동산 등 대통령령으로 정하는 물납에 충당할 수 있는 재산'과 관련하여, 구 상증세법 시행령 제74조 제1항 제2호 (나)목은 '법 제73조에 따라 물납에 충당할 수 있는 부동산 및 유가증권' 중 하나로 '국채·공채·주권 및 내국법인이 발행한 채권 또는 증권과 그 밖에 기획재정부령으로 정하는 유가증권'을 들면서도, 거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식 등은 여기에서 제외되나, 다만 상속의 경우로서 그 밖의 다른 상속재산이 없거나 구 상증세법 시행령 제74조 제2항 제1호부터 제3호까지의 상속재산으로 상속세 물납에 충당하더라도 부족하면 그러하지 아니하다고 규정하고 있다.

다.

앞서 본 관련 규정들의 문언 및 내용과 그 취지 등을 종합하여 보면, 구 상증세법 시행령 제73조 제4항에 따라 비상장주식 등으로 물납할 수 있는 납부세액의 한도를 산정할 때 상속세 과세가액에서 그 가액을 공제하도록 되어 있는 위 조항 대괄호 부분의 '비상장주식 등'에는 내국법인이 발행한 비상장주식뿐만 아니라 외국법인이 발행한 비상장주식 등도 포함된다고 봄이 타당하며, 이때 해당 비상장주식 등이 관리·처분이 적당하다고 인정 되어 실제로 물납이 허가될 수 있는 재산인지 여부는 고려하여야 할 사항이라고 볼 수 없다.

구체적인 이유는 다음과 같다.

1) 구 상증세법 시행령 제73조 제4항은 '비상장주식 등'을 '거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식 등'으로 정의하고 있을 뿐 그 발행 주체인 '법인'에 대해 아무런 제한을 두고 있지 않으므로, 여기서의 '법인'이 내국법인으로 한정된다고 해석하는 것은 법문에 근거가 없는 축소해석이다.

2) 구 상증세법 시행령 제73조 제4항 대괄호 부분의 '비상장주식 등'에 해당하는지 여부를 판단함에 있어 해당 비상장주식 등이 관리·처분이 적당하다고 인정되어 실제로 물납이 허가될 수 있는 재산인지 여부가 그 기준이 된다고 볼 수도 없다.

위 조항은 대괄호 부분의 '비상장주식 등'에 대해 관리·처분이 적당하여 물납이 허가될 수 있어야 한다는 점을 명시하고 있지 않음은 물론, 관리·처분이 부적당한 재산의 물납과 관련된 구 상증세법 시행령 제71조 제1항을 인용하고 있지도 아니하다.

나아가 비상장주식으로 물납할 수 있는 납부세액의 총 한도를 정하는 것과 어느 비상장주식이 구체적으로 물납에 충당할 수 있는 재산인지를 판단하는 것은, 구 상증세법령에서 위 두 가지의 관계에 대해 명시적으로 정하는 등의 특별한 사정이 없는 한 각기 별개의 국면이라고 보는 것이 타당하다.

3) 아울러 구 상증세법 시행령 제73조 제4항에 따라 비상장주식 등으로 물납할 수 있는 납부세액의 한도를 산정할 때 상속세 납부세액에서 차감하는 상속세 과세가액에는 비상장주식 등 외에 부동산, 유가증권 등 다른 상속재산의 가액이 포함될 수 있는데, 이때 부동산이나 유가증권은 물납이 허용되는지 여부를 묻지 않고 그 가액이 위 조항의 '상속세 과세가액'에 포함된다.

이러한 점과 균형을 맞추기 위해서는, 위 조항 대괄호 부분의 '비상장주식 등'에 해당하는지 여부를 판단할 때에도 해당 비상장주식 등이 물납이 허용되는 것인지 여부를 고려하지 않아야 한다고 봄이 타당하다.

4) 구 상증세법 시행령 제73조 제4항의 취지는 비상장주식 등을 다른 상속재산과 구분하여 다른 상속재산으로 상속세 납부가 가능한 경우 그 범위에서는 가급적 비상장주식 등으로 물납이 이루어지지 않도록 하려는 것으로서, 같은 조 제1항과는 별개로 비상장주식 등으로 물납할 수 있는 납부세액의 한도에 대한 특칙을 둔 것으로 볼 수 있다.

3. 판단

원심은 판시와 같은 이유로 구 상증세법 시행령 제73조 제4항 대괄호 부분의 '비상장주식 등'에는 물납이 허가될 수 있는 비상장주식 등만이 포함된다는 피고의 주장을 배척하면서, 나아가 위 조항 대괄호 부분의 '비상장주식 등'은 '거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식 등'을 의미할 뿐이고 그 발행 주체가 내국법인으로 한정된다고 볼 근거가 없으므로, 외국법인에 의해 발행된 비상장주식인 이 사건 주식이 위 조항 대괄호 부분의 '비상장주식 등'에 포함될 수 없음을 전제로 이루어진 이 사건 처분은 위법하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 앞서 본 규정 및 법리에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 구 상증세법 시행령 제73조 제4항 및 제74조에 관한 법리를 오해하거나 필요한 심리를 다하지 않아 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

4. 결론

상고를 기각하고 상고비용은 패소자가 부담하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

대법관 박영재(재판장) 오경미 권영준(주심) 엄상필