문서번호	서울고등법원-2024-누-35066		
결정유형	일부국패	**세목**	상속증여세
생산일자	2025. 05. 16.	**귀속연도**	2015
제목	성공불융자금 채무는 법인이 종국적으로 부담하여 이행하여야 할 것이 확실하다고 인정되는 채무에 해당하지 않음		
요지	성공불융자금 채무는 법인이 종국적으로 부담하여 이행하여야 할 것이 확실하다고 인정되는 채무에 해당하지 않으므로, 해당법인 주식의 순자산가치를 산정함에 있어 자산가액에서 공제되는 부채에 해당하지 않고, 해당법인 주식의 순손익가치를 산정함에 있어 그 이자비용을 손금에 산입할 수도 없음		
내용	판결 내용은 붙임과 같습니다.		
관련법령	상속세 및 증여세법 시행령 제54조		
상세내용			

사　　건　　2024누35066 상속세부과처분취소
원　　고　　최** 외 3명
피　　고　　○○○세무서장
변 론 종 결　　2025. 03. 14.
판 결 선 고　　2025. 05. 16.

주　　문

1. 원고들과 피고의 항소를 모두 기각한다.
2. 항소비용은 각자 부담한다.

청구취지 및 항소취지

1. 청구취지

피고가 2022. 9. 15. 원고들에게 한 2015. 11. 상속분 상속세 000,000,000,000원(가산세 포함)의 부과처분 중 00,000,000,000원을 초과하는 부분을 취소한다(원고들은 이 법원에 이르러 청구취지를 위와 같이 감축하였다).

2. 항소취지

가. 원고들

제1심판결을 청구취지 기재와 같이 변경한다.

나. 피고

제1심판결 중 피고 패소 부분을 취소하고, 그 취소 부분에 해당하는 원고들의 청구를 모두 기각한다.

이 유

1. 제1심판결의 인용

원고들 및 피고의 각 항소이유는 제1심에서 주장한 내용과 크게 다르지 아니하다.

이 법원의 판결 이유는, 피고가 이 법원에서 강조하거나 부가한 주장에 관한 판단을 포함하여 아래 제2항과 같이 고쳐 쓰고, 원고들이 이 법원에서 강조하거나 부가한 주장에 관하여 아래 제3항과 같이 추가로 판단하는 외에는 제1심판결의 이유 기재와 같으므로, 행정소송법 제8조 제2항, 민사소송법 제420조 본문에 따라 별지 및 약어를 포함하여 이를 그대로 인용한다.

2. 고쳐쓰거나 추가하는 부분

○ 제1심판결 제4면 제11행의 '종전 처분'을 '이 사건 처분'으로 고쳐 쓴다.

○ 제1심판결 이유 중 제3의 다 1)항을 아래와 같이 고쳐 쓴다.

『다. 판단

1) 이 사건 KK 주식의 상속재산 포함 여부

가) 이 부분의 쟁점

갑 제1 내지 3호증의 각 기재 및 변론 전체의 취지에 의하면, 피상속인과 JJJJJJ 사이에 2015. 10. 29. 피상속인이 JJJJJJ에게 이 사건 KK 주식 299,999주를 양도하고, JJJJJJ은 피상속인에게 계약체결일로부터 30일 이내에 양도대금 299,999달러를 피상속인이 지정한 은행계좌로 송금하기로 하는 이 사건 주식매매계약서가 작성되었고, 같은 날 위 양도를 승인하는 KK 이사회결의서(이하 '이 사건 이사회결의서'라 한다)가 작성된 사실, 2015. 11. 26. JJJJJJ로부터 피상속인 명의의 일본 소재 은행 계좌로 이 사건 주식매매계약에서 정한 매매대금 상당액인 00,000,000엔이 입금된 사실, 피상속인이 2015. 11. 27. 사망한 사실을 인정할 수 있다.

과세처분의 위법을 이유로 그 취소를 구하는 행정소송에 있어서 과세요건의 존재에 대한 입증책임은 처

분청에게 있다 할 것이므로, 원고들이 이 사건 KK 주식을 상속하지 아니하였다고 다투고 있는 이 사건에 있어서 이 사건 KK 주식을 원고들이 상속하였는지 여부에 대한 입증책임은 피고에게 있다(대법원 1995. 10. 13. 선고 95누3398판결 등 참조). 이에 관하여 피고는 이 사건 주식매매계약서는 위조된 것이라거나, 피상속인의 의사능력 없는 상태에서 이 사건 주식매매계약이 체결되었다거나, 피상속인이 가장매매를 한 것이기에 이 사건 주식매매계약은 무효이고 따라서 피상속인 사망 당시 이 사건 KK 주식의 소유자는 피상속인이었다는 취지로 주장하므로, 이에 관하여 살펴본다.

나) 이 사건 주식매매계약서가 위조되었는지 여부

피고는 이 사건 주식매매계약서와 이사회결의서는 제3자에 의하여 위조된 것이고, 피상속인은 이 사건 주식매매계약을 체결한 적이 없다는 취지로도 주장하므로 살피건대, 을 제20호증의 1, 2의 각 기재에 의하면 이 사건 주식매매계약서, 이사회결의서에 나온 피상속인의 서명 부분의 필적이 대조대상 문서들에 나온 피상속인의 서명 부분의 필적들과 상이하다는 취지의 감정의견들이 제시된 바 있는 사실은 인정된다.

그러나 ① 갑 제46호증의 기재에 의하면 이 사건 이사회결의서에 나온 피상속인 서명 부분의 필적과 다른 대조대상 문서들에 나온 피상속인의 서명 부분의 필적들이 유사하다는 취지의 감정의견도 제시된 바 있는 점, ② 이 사건 주식매매계약서, 이사회결의서 작성 무렵 피상속인은 고령에 입원치료 중이었고 아래에서 보는 바와 같이 상당히 쇠약한 상태였으므로 그때 작성한 서명의 필적은 평소 정상적인 업무수행 당시의 것들과는 큰 차이를 보일 수도 있는 점, ③ 을 제20호증의 1에는 “사본에 대한 감정인데, 사본의 상태에 따라서는 원본의 감정결과와 배치될 수 있으니 보다 명확한 감정결과를 도출하기 위해서는 반드시 감정자료의 원본확인이 요망된다”고 되어 있고, 을 제20호증의 2에는 “KI*** 에너지주식회사 문서는 팩시밀리로 전송된 것을 재 복사한 사본으로 추정된다”, “KI*** 에너지주식회사 원본을 수집하여 정밀한 재감정이 요구된다”고 되어 있는 점, ④ 원고 박AA 등이 이 사건 주식매매계약서, 이사회결의서를 위조하였다는 이유로 공소가 제기되었으나, 서울중앙지방법원 2024. 8. 22. 선고 2022고단5204 판결에서 “사문서위조 범행에 대한 직접적인 증거가 없고, 검사가 제출한 증거들만으로는 이 사건 주식매매계약서, 이사회결의서가 생전의 피상속인의 의사에 의하여 작성되었을 가능성을 배제할 수 없다”는 등의 이유로 무죄가 선고된 점 등에 비추어, 피고가 제출한 증거들만으로는 이 사건 주식매매계약서가 위조되었음을 인정하기에 부족하고 달리 피고 주장의 위조사실을 인정할 증거가 없다.

다) 피상속인이 의사무능력 상태에서 이 사건 주식매매계약을 체결한 것인지 여부

을 제28, 29, 31호증의 각 기재 및 변론 전체의 취지에 의하면, 피상속인이 이 사건 주식매매계약 체결일인 2015. 10. 29. 6:22경 발작성 호흡 곤란 증세를 보였고, 이후 병원에서는 피상속인에 대한 정밀검사, 투석치료, 심전도 모니터 등을 지속적으로 행한 사실, 의사 이BB는 “의무기록상 피상속인은 2015. 10. 29.경 고령의 심각한 만성질환(특히 만성신부전, 심부전, 호흡곤란등)으로 심각한 인지기능장애(판단 및 결정) 상태였고, 특히 투석 후에는 정상적인 업무가 불가능한 상태였다고 보인다‘는 취지의 소견을 밝힌 사실이 인정된다.

그러나 갑 제4, 22, 38, 53, 55, 56호증, 을 제29호증의 각 기재 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정할 수 있는 다음 사정들, 즉 ① 피상속인은 2015. 10. 19. 하지동맥형성술(下肢動脈形成術) 등을 받기 위하

여 일본 소재 DDDD 국제병원에 입원하였는데, 당시 피상속인의 인지능력은 정상이었고, 2015. 10. 23., 2015. 10. 27. 및 2015. 10. 28.에도 피상속인의 인지능력에는 별다른 문제가 없었던 것으로 보이는 점, ② 원고들이 2015. 10. 30. 병원에서 피상속인을 촬영한 것이라고 주장하면서 제출한 사진(을 제56호증, 피고는 위 사진이 위조 또는 조작된 것이라는 주장하나 위 주장을 인정할 증거가 없다)의 영상에 의하면 피상속인은 사진 촬영 당시 단독으로 서류에 서명할 수 있는 신체 상태였던 것으로 보이는 점, ③ CCC은 서울중앙지방법원 2022고단0000호 사건에서 "피상속인은 입원해 있는 동안 회사 업무를 보기도 했고, 2015. 10. 30. 당일 병실을 옮긴 직후인 오전 9:42경 가래가 기도에 막혀 심정지가 발생하기 전까지도 정상적이었으며, 병실을 옮기기 전 결재서류에 서명하였다"는 취지로 증언한 점, ④ 피상속인의 치료를 담당한 일본인 의사 니*** 히***는 "2012년 울혈성 심부전 입원을 계기로 피상속인을 외래 진료하기 시작하였고, 2015. 9. 1. 진료 당시 왼쪽 다리 제2-4발에 치아노제와 동통을 호소하여 폐색성 동맥경화증을 의심하여 검사를 시행하였으며, 2015. 10. 8. 외료 진료 시 양 하지 부종 등의 호소가 있어 2015. 10. 19. 하지동맥형성술의 실시를 위하여 입원 예정이었다", "2015. 10. 27. 심장혈관외과 의사와 순환기내과 의사가 병실을 방문해 피상속인 본인에게 수술에 따른 리스크를 설명하였고, 설명 후 피상속인으로부터 '나는 100살까지 살지 않으면 안 되기 때문에 꼭 치료를 받고 싶다'는 요청을 들었다", "2015. 10. 30. 질식에 의한 심폐정지 이전에 환자의 의사 결정이 가능했던 것으로 판단하였다", "입원기간 중 2015. 10. 30. 상태가 급변하기까지 대체로 의식 수준은 유지되었다"는 등의 소견을 밝힌 점, ⑤ CCC과 니*** 히***는 피상속인의 2015. 10. 30.경 심정지 경위에 관하여 "병실 이동 직후 휠체어에서 침대로 몸을 일으키는 과정에서 객담(가래)이 기도로 흘러 들어감에 따라 기도가 폐색되었다"는 취지로 일치하여 진술하였는데, 피상속인인 97세의 고령이었고 장기간 만성질환을 앓고 있었던 입원환자였던 점에 비추어 위 사망 경위가 특별히 이례적이라고 보이지 않는 점, ⑥ 니*** 히***는 2015. 10. 29. 오전 실시된 '긴급 투석'에 관하여 "피상속인의 유지투석은 타 병원에서 시행되었으나, 입원을 계기로 DDDD 국제병원에서 투석을 시행하는 경우, DDDD 국제병원의 오더 시스템 상 '긴급 투석범위'가 적용되어, '긴급 투석'이 된 것으로, '긴급'은 DDDD 국제병원의 절차상 명칭이다"라고 소견을 밝혔는바, 사정이 이러하다면 2015. 10. 29. 오전 '긴급 투석'이라는 명칭의 투석이 있었다는 이유만으로 당시 피상속인이 이 사건 주식매매계약 체결을 할 수 없을 정도의 급박하고 심각한 건강악화 상태였다고 단정할 수 없는 점, ⑦ DDDD 국제병원이 2015. 10. 29.경 피상속인에 대하여 실시한 정밀검사, 심전도 모니터 등은 응급상황에 대비하기 위한 사전적 조치로 볼 수 있는 점, ⑧ 의사 이BB의 위 소견은 피상속인을 직접 관찰·진료한 것이 아니라 피상속인의 사망일로부터 장기간이 경과한 후 피상속인에 대한 의료기록을 분석하여 개인적인 소견을 밝힌 것으로, 그에 반대하는 의학계의 견해도 있는 것으로 보이는 점(갑 제53호증), ⑨ 피상속인은 2015. 8. 20. 유언장을 작성하면서 자신의 재산 목록 및 이에 대한 상세한 유언을 남겼으나 이 사건 KK 주식은 유언장에서 언급하지 아니하였는바, 피상속인이 생전에 이 사건 KK 주식을 처분할 예정이었고 실제 이를 실행하였을 가능성이 있는 점 등을 종합하면, 피고가 강조하는 사정들이나 제출된 증거들만으로는 피상속인이 이 사건 주식매매계약을 체결할 의사나 능력이 없었음을 인정하기에는 부족하다.

라) 피상속인이 체결한 주식매매계약이 가장매매인지 여부

(1) 피고는, 원고들이 상속재산을 은닉하기 위한 목적으로, 마치 제3자가 피상속인으로부터 이 사건 KK 주식을 양도받은 것처럼 가장하기 위해 조세회피처에 급조한 페이퍼컴퍼니가 JJJJJJ이라고 주장하는바, 만약 피고의 주장과 같다면 이 사건 주식매매계약은 가장매매에 해당하여 무효라고 볼 수 있으므로, 피고가 위 주장의 근거로 제시하는 사정들에 관하여 차례로 살펴본다.

(2) 피고는, 이 사건 주식매매계약의 양수인으로 되어 있는 JJJJJJ이 이 사건 주식매매계약 체결일로부터 불과 1달 전인 2015. 9. 30. 대표적인 조세피난처인 아프리카세이셸 공화국에 자본금을 1달러로 하여 설립된 페이퍼컴퍼니이고, 2015. 10. 26. 홍콩에 소재하는 페이퍼컴퍼니인 A******** Company가 JJJJJJ의 주식 1주를 1달러에 취득하여 JJJJJJ의 1인 주주가 되었으며, 그로부터 불과 3일 후에 이 사건 주식매매계약이 체결된 점을 들어 이 사건 주식매매계약이 가장매매라고 주장하나, ① 매매계약의 일방이 페이퍼컴퍼니라는 사정만으로 그 매매가 당연히 가장매매가 되는 것은 아닌 점, ② 원고들이나 피상속인이 JJJJJJ이나 A******** Company의 설립 또는 A******** Company의 JJJJJJ의 주식 인수에 관여하였음을 인정할 아무런 증거가 없는 점, ③ 원고들이나 피상속인이 위 회사들의 주주이거나, 위 회사들에 자산을 투여하였거나 위 회사들로부터 자산을 이전받았음을 인정할 증거가 없는 점 등에 비추어,1) 피고의 주장은 받아들이기 어렵다.

(3) 피고는 자본금이 1달러에 불과한 JJJJJJ이 이 사건 주식매매대금을 조달한 경위나 JJJJJJ이 이 사건 KK의 주식을 취득하기로 한 구체적인 사유가 불분명하며, JJJJJJ에게 이 사건 주식매매계약을 긴급하게 체결해야 할 사정이 없었으므로 이 사건 주식매매계약이 가장매매라고도 주장하나, JJJJJJ에게 이 사건 주식매매계약을 체결할 사정이 없었다는 것은 피고의 추측에 불과한 것이고, JJJJJJ의 자금조달경위나 취득사유를 피고가 알지 못한다는 이유로 이 사건 주식매매계약을 가장매매로 단정할 수 없으므로, 피고의 이 부분 주장도 받아들이기 어렵다[이에 관하여 피고는 원고들이 JJJJJJ의 정체나 이 사건 주식매매계약에 이르게 된 사정 등을 제대로 소명하지 못하고 있으므로 이 사건 주식매매계약은 가장매매로 추단된다는 취지의 주장도 하고 있으나, 원고들이 피상속인의 모든 사업들에 관하여 속속들이 잘 알고 있었다고 볼 근거가 없고, 이 사건 주식매매계약에 관한 모든 증거나 자료가 원고들의 지배영역 내에 있다고 단정할 수도 없으며, 과세처분의 위법을 이유로 그 취소를 구하는 행정소송에서 과세요건의 존재에 대한 입증책임은 과세관청에게 있으므로, 원고들이 이 사건 주식매매계약이 정당한 매매임을 증명해야 하는 것이 아니라 피고가 이 사건 주식매매계약이 가장매매임을 증명해야 한다].

(4) 다음으로 피고는 이 사건 주식매매계약 당시 KK 계좌에는 200만 달러 이상의 현금이 예치되어 있었으므로, 이 사건 주식매매계약에서 이 사건 KK 주식의 가격이 약 30만 달러로 정해진 점은 이 사건 주식매매계약이 가장매매임을 추단케 하는 사정에 해당한다고 주장하나, 이 사건 매매계약체결 당시 KK 계좌에 200만 달러 이상의 현금이 예치되어 있었다는 피고의 주장은 이를 인정할 증거가 없다(피고는 2016. 3. 28. KK 계좌에서 JJJJJJ 계좌로 250만 달러가 이체된 적이 있으니 그로부터 4개월 전인 2015. 10. 29.경에도 KK 계좌에 250만 달러 이상의 현금이 있었을 것이라고 주장하나, 이는 피고의 추측에 불과하다).

또한 피고는 KK의 배당소득이 적어도 연 100만 달러 이상이므로, 이 사건 주식매매계약에서 이 사건

KK 주식의 가격이 약 30만 달러로 정해진 점은 이 사건 주식매매계약이 가장매매임을 추단케 하는 사정에 해당한다고도 주장하기도 하나, 갑 제14호증, 제20호증의 2의 각 기재 및 변론 전체의 취지에 의하면, KK의 2014사업연도 배당소득은 193만 달러였으나,2) 인도네시아의 국영기업인 F는 2014. 10. 이후 KK가 배당수익을 취득해온 Korea Indonesia P*******(KI*** Labuan, KK가 55%, F가 45%의 지분 소유, 이하 'KIP'라 한다)을 휴면상태(Dormant)로 둘 것을 계속 주장하였던 사실과 KIP가 휴면상태가 될 경우 KIP의 배당수익을 주 수입원으로 하던 지주회사인 KK의 수익도 급격히 악화될 것으로 예견되었던 사실이 인정되고, 이 사건 주식매매계약체결 이후 JJJJJJ이 2015사업연도 배당소득 등으로 피고 주장과 같이 거액을 지급받았음을 인정할 증거가 없으므로, 피고의 주장은 받아들이기 어렵다.

또한 피고는 KK가 계열회사인 B*****와 U****에게 각각 250만 달러, 120만 달러규모의 채권을 보유하고 있었으므로, 이 사건 KK 주식을 약 30만 달러에 매각한 것은 합리적이지 않다고도 주장하나, 갑 제20호증의2의 기재에 의하면, KK 직원들이 2015. 2. 10. 작성한 업무인수인계서(11면)에 피고 주장과 같은 채권들의 목록이 나와 있기는 하나, 그 기재에 의하더라도 채권자는 'KI*** LABUAN'으로 KK가 아니라 KIP인 것으로 보이고, 그 채권들의 실제 존재나 가치, 회수가능성도 일절 알 수 없으므로(갑 제21호증의 기재에 의하면 이들 채권들에 관한 증빙이 존재하지 않고, 지급청구나 상환이 이루어진 적도 없는 것처럼 보인다), 피고가 주장하는 사정만으로 이 사건 KK 주식의 매매가격이 비합리적으로 낮게 정해졌다고 단정하기 어렵다.

(5) 피고는, 원고 박AA이 2016. 3. 28. 싱가폴 소재 MMM 은행 KK 명의 계좌에서 홍콩HSBC 은행 KK 명의 계좌로 250만 달러를 이체한 후 *** 은행 계좌를 폐쇄하였는바, 이 사건 주식양도계약 이후 원고 박AA이 캡코 계좌에서 입출금을 한 것을 보면 원고들이 JJJJJJ을 설립하고 실질적으로 지배, 관리하였음이 증명된다고도 주장한다.

살피건대, 갑 제20호증, 을 제5, 11호증의 각 기재에 의하면 이 사건 주식매매계약체결 전부터 MMM 은행 KK 명의 계좌의 서명권자로 원고 박AA이 등록되어 있었던 사실과 원고 박AA이 위와 같이 계좌 이체와 폐쇄에 서명한 사실이 인정되나, 원고 박AA이 새로 KK를 소유하게 된 JJJJJJ의 요청에 따라 MMM 은행 KK 계좌의 서명권자로서 KK 명의 계좌 간 자금 이체와 계좌 폐쇄에 서명하게 되었을 수 있고, 위 이체된 250만 달러는 KK 명의의 기존 계좌에서 다른 계좌로 이체되었을 뿐 원고 박AA 등에게 귀속된 것도 아니므로, 위 인정사실만으로 원고들이 JJJJJJ을 설립하고 실질적으로 지배, 관리하였다고 보기에 부족하다.3) 피고의 위 주장도 받아들이기 어렵다.

(6) 피고는, KK의 관리회사 TMF T**** Labuan Limited(이하 'TMF'라 한다)가 2016. 6. 29. KK에게 보낸 2016. 8.부터 2017. 8.까지의 관리수수료 청구서를 원고들이 보관하고 있었던 것을 보면 원고들이 JJJJJJ을 설립하고 실질적으로 지배, 관리하였음이 증명된다고도 주장한다. 살피건대, 을 제5호증의 기재에 의하면 원고들은 위 청구서를 보관한 사실이 인정되나, 이는 TMF가 이 사건 주식매매계약에 관하여 알지 못하여 위 청구서를 기존에 등록되어 있던 주소로 발송하고 이를 원고들이 보관하게 되었을 수 있고, 원고들이 그 관리수수료를 지급하였음을 인정할 증거나 자료가 없으므로, 위 인정사실만으로 원고들이 JJJJJJ을 설립하고 실질적으로 지배, 관리하였다고 보기 어렵다. 피고의 위 주장도 받아들이기 어렵다.

(7) 피고는, KK 명의의 계좌에서 2015. 11. 18.경 39,930달러가 인출되어 피상속인의 개인비용으로 사용되었는바, 이로써 원고들이 JJJJJJ을 설립하고 실질적으로 지배, 관리하였음이 증명된다는 취지로도 주장하기도 하나, 설령 피고 주장과 같이 피상속인과 JJJJJJ 간 자금의 이전과 사용이 이루어졌다고 하더라도, JJJJJJ의 경영자와 피상속인 사이에 별도 약정이나 합의에 따른 자금이전의 가능성이 있으므로, 위와 같은 사정만으로 원고들이 JJJJJJ을 설립하고 실질적으로 지배, 관리하였음이 증명된다고 는 보기 어렵다.

(8) 피고는 2015. 2. 10.(이 사건 주식매매계약체결일로부터 약 8개월 전이다) KK명의 계좌에서 원고 박AA의 동생인 VVV이 실질적으로 소유하고 있던 법인인 홍콩 소재 K****** Holdings Limited 명의 계좌로 900만 달러가 이체되었는바, 이는 장차 피상속인이 사망할 경우에 대비하여 위 계좌의 자금 인출권을 가진 원고 박AA의 주도하에 피상속인의 상속재산을 은닉하기 위한 목적으로 이루어진 것인데, 이에 비추어 이 사건 주식매매계약도 원고들이 피상속인의 상속재산을 은닉하기 위한 목적 하에 실행한 가장매매임을 추단할 수 있다고 주장하나, 피고가 제출한 증거들만으로는 위 900만 달러의 이체가 피상속인의 상속재산 은닉을 목적으로 이루어졌다거나 그 돈이 VVV 또는 원고 박AA에게 귀속되었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없고,4) 설령 피고의 위 주장이 사실이더라도 그러한 사정만으로 원고들이 JJJJJJ을 설립하고 실질적으로 지배, 관리하였음이 증명된다고 볼 수 없다. 피고의 주장은 받아들이기 어렵다.』

3. 추가 판단

가. 원고들은, 한국***사가 2010년부터 2016년까지 QQQQQQ에 경과이자 가산 내역을 공문으로 보냈는바(갑 제32호증), 이 사건 성공불융자금 채무가 '미확정채무'라면 확정되기 전까지 경과이자가 발생할 수 없으므로, 이 사건 성공불융자금채무는 확정채무에 해당한다는 취지로 주장하나, 이 사건 대출약정(갑 제30호증) 제8조는 "대출금에 대한 이자의 계산은 대출된 날의 다음날부터 기산하여 6월을 단위로 하며, 6월에 미달된 경우에는 1년을 365일로 하여 일할 계산한다"라고 규정하고 있으므로, 위 공문은 이에 따른 대출금에 대한 이자금액을 6개월 단위로 산정하여 고지한 것에 불과한 것으로 보이고, 달리 이 사건 대출계약 제5조 및 이 사건 융자고시 제8조 제2항에도 불구하고, 위 고지된 경과이자가 이 사건 상속개시일 당시 QQQQQQ가 종국적으로 부담할 것으로 확정되었음을 인정할 증거가 없다.

나. 원고들은, 한국***사가 2013년경 QQQQQQ가 상환한 금액을 원리금에 가산된 경과이자 상환에 충당하였으므로(갑 제32호증), 이를 이 사건 성공불융자금 채무가 확정채무라는 점에 대한 근거로 볼 수 있다는 취지로 주장한다. 그러나 한국***사는 이 사건 대출계약 제7조(대출원리금 및 특별부담금과 연체료는 납입일 현재의 연체료, 이자, 특별부담금, 원금의 순으로 변제 충당한다)에 따라 상환받은 대출금을 계산된 경과이자에 먼저 충당한 것으로 보일 뿐이므로, 위 사정을 들어 이 사건 성공불융자금 채무가 확정채무라고 볼 수는 없다.

다. 원고들은 1988. 3. 4자 국세청 질의회신(갑 제50호증)을 근거로 이 사건 성공불융자금 채무가 확정채무라고 주장하기도 한다. 그러나 위 질의회신이 한국***사의 질의에 대한 회신인지조차 알 수 없고, 그 일자도 이 사건 대출계약일로부터 7년 이전인 점, 위 질의회신은 '정상생산단계에 이르지 못하여 원리금감면이 부득이하다고 인정될 때'에 관한 것이어서 이 사건 성공불융자금의 상환조건과 같지도 않은

점, 회신의 내용도 '융자업에 대한 수입이자는 석유개발사업융자규정에 의하여 이자납입기일이 속하는 사업연도의 수익으로 계상하여야 하는 것임'으로 상속세의 과세표준 확정과는 무관한 점, 위 질의회신은 국세청의 유권해석에 불과한 점 등을 고려하면, 위 질의회신이 이 사건 성공불융자금 채무가 확정채무임을 인정할 근거가 된다고 보기 어렵다.

라. 원고들은, 이 사건 융자고시 제21조가 '융자 원리금을 감면받고자 하는 자는 사업종료 또는 계약만료 보고 이후 2년 이내에 감면액을 산출하여 감면신청하여야 하고 감면신청기한을 도과한 경우에는 감면사유에 해당함에도 불구하고 융자 원리금을 상환받을 수 있다'라는 취지로 규정하고 있는바, 이는 운영잔액이 발생하지 않는 것이 확정된 때에도 이 사건 성공불융자금 채무를 이행하여야 함을 전제로 하는 것이어서 이 사건 성공불융자금 채무는 불확정기한부 채무로 보아야 한다고 주장하기도 한다. 그러나 위 조항은 적법한 감면신청을 하지 않을 경우의 불이익의 부여나 제재에 관한 것으로 볼 수 있고, 위 조항의 문언에 따르더라도 위 조항이 무조건적인 융자 원리금의 상환을 규정한 것으로는 볼 수 없다. '국가 내지 공공기관이 해외자원개발 등 위험도가 높은 사업을 하려는 기업 등에게 필요한 자금을 빌려주고, 해당 사업이 실패할 경우 원리금 전액을 감면해 주며, 성공할 경우 원리금 외에 특별부담금을 추가로 징수하는' 성공불융자금 제도의 취지와 앞서 본 이 사건 대출계약 제5조 제1항, 이 사건 융자고시 제8조 제2항, 위 지식경제부장관의 2009. 12. 1.자 공문 내용 등에 비추어, 한국***사와 QQQQQQ는 운영잔액이 발생하지 않는 경우, 이 사건 성공불융자금 채무는 이행하지 않아도 된다는 합치된 의사로 이 사건 대출계약을 체결하였다고 봄이 상당하다.

마. 원고들은, 이 사건 상속개시일 2015. 11. 27.로부터 약 5개월이 지난 2016. 4.말부터 이 사건 사업의 운영잔액이 발생하여 이 사건 성공불융자금 채무의 상환시기가 도래하였고 이는 상속개시 시점에도 충분히 예견 가능하였으므로, 위와 같은 상속개시일 이후의 사정까지 고려하면 상속개시일 당시 이 사건 성공불융자금 채무는 QQQQQQ가 부담하여 상환하여야 할 것이 확실한 확정채무라는 취지로 주장한다. 그러나 원고들이 원용하는 판례들(대법원 1998. 2. 10. 선고 97누0000 판결 등)은 이 사건과는 사안을 달리하는 점, 2017년과 2018년에는 운영잔액이 발생하지 않아 QQQQQQ가 원리금상환을 하지 않은 점, 이 사건 상속개시일 당시 2016년의 운영잔액 발생 여부나 규모를 예견하였거나 예견할 수 있었다고 볼 아무런 증거가 없는 점 등에 비추어, 원고들의 주장은 이유 없다.

바. 원고들은, 원고들이 PPP 등 다른 상속인들을 위하여 이 사건 상속세를 사실상 대납하였으나, 그들에 대하여 구상권을 행사하기 어려워진 점 등을 들어 이 사건 처분이 구체적 타당성에 반한다는 취지로 주장하나, 이러한 사정만으로 이 사건 처분이 위법하다고 볼 수 없다.

사. 원고들은, QQQQQQ 주식으로 상속세 물납을 신청하는 과정에서 *******청이 이 사건 성공불융자금 채무를 확정채무로 보고 QQQQQQ 주식의 가치평가액을 감액한 뒤 QQQQQQ 주식에 대한 물납을 허가하지 않았고, 원고들이 이러한 과세관청의 입장을 신뢰하여 QQQQQQ 주식을 헐값에 매각하였는데, 이후 피고가 이 사건 성공불융자금 채무를 미확정채무로 보아 원고들이 보유하고 있지도 않은 QQQQQQ 주식의 가치를 증액하여 추가 과세를 하는 것이 부당하다고 주장한다.

위 주장을 이 사건 처분은 신뢰보호의 원칙에 위배되어 위법하다는 취지로 선해하여 살피건대, 일반적으로 조세법률관계에서 과세관청의 행위에 대하여 신뢰보호의 원칙이 적용되기 위해서는, 과세관청이

납세자에게 신뢰의 대상이 되는 공적인 견해표명을 하여야 하고, 납세자가 과세관청의 견해표명이 정당하다고 신뢰한 데 대하여 납세자에게 귀책사유가 없어야 하며, 납세자가 그 견해표명을 신뢰하고 이에 따라 무엇인가 행위를 하여야 하고, 과세관청이 견해표명에 반하는 처분을 함으로써 납세자의 이익이 침해되는 결과가 초래되어야 한다(대법원 1985. 4. 23. 선고 84누593 판결, 2002. 11. 26. 선고 2001두9103 판결 등 참조). 피고가 2013년 세무조사 당시 이 사건 성공불융자금 채무를 불확정채무로 보았으나, 국세청의 과세기준자문결과에 따라 기존의 입장을 변경하였고, 다시 감사원의 지적에 따라 불확정채무라는 기존 입장으로 되돌아가게 된 사실은 당사자 사이에 다툼이 없으나, 이러한 사정만으로 *******청이 원고들에게 이 사건 성공불융자금 채무를 확정채무로 보겠다는 공적인 견해표명을 하였다고 보기 어렵고, 나아가 과세관청은 부과권의 제척기간 범위 내에서 원칙적으로 횟수의 제한 없이 증액경정처분과 감액경정처분을 할 수 있으므로, 납세자로서는 과세관청의 유권해석 변경에 따라 종전 처분이 증액 또는 감액될 수 있음을 충분히 예상할 수 있는 점, *******청이 이 사건 성공불융자금 채무가 확정채무임을 전제로 산정한 QQQQQQ 주식의 1주당 가격인 35,892원이었음에 반하여, 원고 GGG가 이 사건 QQQQQQ 주식을 매도한 가격은 1주당 5,000원이었기에(갑 제47호증), 원고 GGG가 *******청의 입장을 신뢰하여 매도를 하였다고 단정할 수도 없는 점 등에 비추어, 원고들이 과세관청의 견해표명이 정당하다고 신뢰하였다거나 신뢰한 것에 대하여 귀책사유가 없다고 할 수 없으므로, 이 사건 처분이 신뢰보호의 원칙에 위배된다고 볼 수 없다.

4. 결론

그렇다면 원고들의 청구는 위 인정범위 내에서 이유 있어 이를 인용하고, 나머지 청구는 이유 없어 이를 기각하여야 하는바, 제1심판결은 이와 결론을 같이하여 정당하므로, 원고들 및 피고의 각 항소를 모두 기각한다.