문서번호	서울행정법원-2019-구합-56999		
결정유형	국승	**세목**	상속증여세
생산일자	2022. 05. 13.	**귀속연도**	2022
제목	상속세 신고 미납액에 대한 무납부고지는 항고소송의 대상으로서의 처분이라 볼 수 없음		
요지	상속세 무납부 고지는 신고 세액을 토대로 단순히 미납한 부분의 납부를 최고하는 성격에 불과한 것으로 위 고지에 따라 상속세 본세에 관하여 납세의 무가 확정되었다고 할 수 없어 항고소송의 대상으로서 처분이라 볼 수 없음		
내용	판결 내용은 붙임과 같습니다.		
관련법령	상속세및증여세법 제67조, 상속세및증여세법 제70조, 상속세및증여세법 제71조, 상속세및증여세법 제76조, 상속세및증여세법 제77조, 인지세법 제8조, 국세징수법 제14조, 국세기본법 제47조의4, 국세기본법 제29조		
상세내용			

사 건 2019구합56999 상속세부과처분취소
원 고 수○박 외 4명
피 고 ○○세무서장
변 론 종 결 2022. 4. 8.
판 결 선 고 2022. 5. 13.

주 문

1. 이 사건 소 중 피고가 2017. 6. 16. 원고들에 대하여 한 상속세 54,099,376,670원(가산세 3,033,323,555원 포함)의 부과처분 중 위 가산세 외의 부분에 대한 취소 청구부분을 각하한다.

2. 원고들의 나머지 청구를 기각한다.

3. 소송비용은 원고들이 부담한다.

청 구 취 지

피고가 2017. 6. 16. 원고들에 대하여 한 상속세 54,099,376,670원(가산세 3,033,323,555원 포함)의 부과처분을 취소한다.

이 유

1. 처분의 경위

가. 원고들 및 AAA(이하 '원고들 등'이라 한다)는 2016. 5. 15. 사망한 BBB의 공동상속인들이다.

나. 원고들 등은 2016. 11. 30. 과세가액 659,924,807,694원을 기초로 산출된 상속세 109,510,096,893원을 피고에게 신고하면서, 그 중 18,251,682,810원은 납부하고 나머지 91,258,414,075원에 대하여는 연부연납을 신청하였으나 그에 상응하는 납세담보를 제공하지 않았다.

다. 피고는 2017. 5. 30. 원고들 등에게 '납세담보가 제공되지 않았으므로 위 연부연납 신청을 불허한다.'는 취지를 통지하였고, 이에 원고들 등은 같은 날 연부연납액을 40,192,360,965원으로 변경하여 신청하면서 그에 상응하는 납세담보(납세보증보험증권)를 제공하였으며, 피고는 그 납세담보를 인정하고 위 40,192,360,965원에 대하여 연부연납을 허가하였다.

라. 피고는 원고들 등이 신고한 상속세액 중 납세담보가 제공되지 않아 연부연납이 허가되지 않은 51,066,053,123원(이하 '이 사건 미납액'이라 한다)에 대하여는 납부기한 내에 이를 납부하지 않았다는 이유로, 2017. 6. 16. 원고들 등에게 위 미납액에 납부불성실가산세 3,033,323,555원을 가산한 합계 54,099,376,670원의 상속세를 고지하였다(이하 '이 사건 고지'라 한다).

마. 원고들 등은 이 사건 고지에 불복하여 2017. 9. 14. 조세심판원에 심판청구를 하였으나, 조세심판원은 2018. 11. 27. 위 청구를 각하하였다.

[인정근거] 다툼 없는 사실, 갑1, 2, 4, 5, 6호증, 을1 내지 4호증의 각 기재, 변론 전체의 취지

2. 피고의 본안전 항변에 대한 판단

가. 피고의 본안전 항변 요지

부과과세방식의 세목에 해당하는 상속세의 경우 과세관청의 과세표준 및 세액 결정에 의해 납세의무가 확정된다. 그런데 이 사건 고지는 원고들이 연부연납을 적법하게 신청하지 않고 납부도 하지 않은 이 사건 미납액에 대하여 '무납부 고지'한 것에 불과한바, 피고는 당초 원고들이 신고한 과세표준과 세액을 변경하거나 시인하

지도 않았고 과세표준과 세액을 결정·고지하지도 않았다. 따라서 원고들의 상속세 납세의무가 확정되었다고 할 수 없으므로 이 사건 고지는 본세에 관한 징수처분으로서의 효력도 없는 것이거나 원고들의 권리의무를 변경하는 효력이 없이 원고들이 종래 자진신고한 상속세 중 납부하지 않은 부분의 이행을 구하는 징수처분으로서, 항고소송의 대상인 '처분'이라 할 수 없다.

나. 판단

1) 이 사건 고지 중 가산세 3,033,323,555원을 초과하는 부분(이하 '이 사건 고지 중 가산세 외 부분'이라 한다)에 관하여

가) 관련 법리

구 상속세 및 증여세법(2017. 12. 19. 법률 제15224호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라 한다) 제67조, 제76조에 의하면 상속세는 과세관청의 과세표준 및 세액 결정에 의해 납세의무가 확정되는 이른바 부과과세방식의 세목에 해당한다.

상속인이 하는 상속세신고는 과세처분을 하기 위한 참고자료로 제공될 뿐 세액을 확정하거나 신고한 납세의무자를 기속하는 등의 효력이 발생하는 것이 아니다.

또한 과세관청이 과세표준과 과세액을 결정 또는 경정하고 그 통지를 납세고지서에 의하여 행하는 경우의 납세고지는 그 결정 또는 경정을 납세의무자에게 고지함으로써 구체적 납세의무의 효력을 발생시키는 부과처분으로서의 성질과 확정된 조세채권의 이행을 명하는 징수처분으로서의 성질을 아울러 갖는 것이다(대법원 1991. 9. 10. 선고 91다16952 판결 참조).

따라서 과세관청이 아직 구 상증세법 제76조 제1항에 따라 과세표준과 세액을 결정하지 않은 상태에서 납세의무자가 한 같은 법 제67조 제1항에 따른 신고만으로는 납세의무 확정의 효력이 발생하였다고 볼 수 없다. 만약 과세관청이 상속세에 대하여 과세표준 및 세액을 결정하는 의사 및 그러한 결정 행위가 없는 상태에서 통상의 납세고지서와 외형상 동일하게 그 세액이나 산출근거, 납부기한, 불복방법 등을 기재한 상속세에 대한 납세고지서를 작성하여 납세의무자에게 이를 발송하였다 하더라도, 이러한 납세고지는 구체적 납세의무의 효력을 발생시키는 부과처분으로서의 성질과 확정된 조세채권의 이행을 명하는 징수처분으로서의 성질을 갖는다고 보기 어려우므로 독자적인 항고소송의 대상인 '처분'이라 할 수 없다.

나) 구체적 판단

위 법리에 비추어 이 사건에 관하여 보건대, 피고가 원고들로부터 신고 받은 내용과 별개로 피고 내부적으로 위 상속세의 과세표준 및 세액에 대한 결정 절차를 거치거나 그러한 결정을 토대로 이 사건 고지를 한 것은 아니라는 사실은 당사자 사이에 다툼이 없거나 위 각 증거에 변론 전체의 취지에 의하여 인정할 수 있는바,

이 사건 고지는 피고가 원고들로부터 신고 받은 세액을 토대로 단순히 원고들이 미납한 부분의 납부를 최고하는 성격에 불과한 것으로 이 사건 고지에 따라 상속세 본세에 관하여 납세의무가 확정되었다고 할 수 없다. 따라서 상속세 본세와 관련된 이 사건 고지 중 가산세 외 부분은 항고소송의 대상인 '처분'이라 할 수 없다(원고들은 이 사건 변론종결일 이후 세무조사 결과를 통지받은바, 과세관청이 위 세무조사 결과에 따라 상속세의 과세표준과 세액을 결정하여 고지하면 그에 따른 상속세 부과처분의 취소를 구하는 항고소송을 제기할 수 있을 것이다).

그렇다면 원고들의 이 사건 소 중 '이 사건 고지 중 가산세 외 부분'에 대한 취소청구 부분은 부적법하고, 피고의 이 부분 본안전 항변은 이유 있다.

2) 이 사건 고지 중 가산세 3,033,323,555원 부분(이하 '이 사건 고지 중 가산세 부분'이라 한다)에 관하여

가) 관련 법리

가산세는 과세권의 행사와 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 세법에 규정된 의무를 정당한 이유 없이 위반한 납세자에게 부과하는 일종의 행정상 제재이므로, 징수절차의 편의상 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 하여 그 세법에 의하여 산출한 본세의 세액에 가산하여 함께 징수하는 것일 뿐, 세법이 정하는 바에 의하여 성립 확정되는 국세와 본질적으로 그 성질이 다른 것이므로, 가산세부과처분은 본세의 부과처분과 별개의 과세처분이고(대법원 2005. 9. 30. 선고 2004두2356 판결 등 참조), 상속세 및 증여세의 납부불성실가산세는 납세의무자로 하여금 성실하게 세액을 납부하도록 유도하기 위한 것으로서 신고납부기한까지 미납부한 금액에 대하여 금융혜택을 받은 것으로 보아 그 납부의무 위반에 대하여 가하는 행정상의 제재이다[대법원 2010. 1. 28. 선고 2008두8505, 2008두8512(병합) 등 참조].

한편 구 상증세법 제70조는 "제67조에 따라 상속세를 신고하는 자는 각 신고기한까지 각 산출세액에서 다음 각 호의 어느 하나에 규정된 금액(연부연납을 신청한 금액 등)을 뺀 금액을 납세지 관할 세무서 등에 납부하여야 한다."고 규정하고 있고, 구 국세기본법 제47조의4 제1항 제1호는 "납세의무자가 세법에 따른 납부기한까지 국세의 납부를 하지 않거나 납부하여야 할 세액보다 적게 납부(과소납부)한 경우에는 '납부하지 아니한 세액 또는 과소납부분 세액 × 납부기한의 다음 날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간 × 금융회사 등이 연체대출금에 대하여 적용하는 이자율 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 이자율' 상당의 금액을 가산세로 한다."고 규정하고 있는바, 위 규정 내용과 앞서 본 납부불성실가산세의 취지 등에 비추어 보면, 설령 일반적으로 무신고·과소신고·납부불성실 가산세 등은 가산세 부과의 근거가 되는 법률규정에서 본세의 세액이 유효하게 확정되어 있을 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않을 때 부과되는 것이라 하더라도, 상속세의 경우에는 그 납세의무자가 구 상증세

법 제67조 제1항에 따라 상속세의 과세표준 등을 신고한 뒤 적법한 연부연납 등의 신청 없이 제70조에 따라 그 신고기한까지 신고세액을 납부하지 않으면, 과세관청이 제76조 제1항에 따라 과세표준 및 세액을 결정하여 본세를 확정하기 전이라도 당초 신고세액 중 납부하지 않은 부분에 관하여는 납부불성실가산세를 부과할 수 있다고 해석된다.

나) 구체적 판단

위 법리에 비추어 이 사건에 관하여 보건대, 앞서 살핀 바와 같이 피고가 원고들에 대하여 상속세의 과세표준 및 세액을 결정하지 않아 상속세 본세의 납세의무가 확정되기 전이기는 하나, 피고로서는 원고들이 스스로 신고한 세액 중 납부하지 않은 이 사건 미납액에 관하여는 향후 확정될 본세와 상관없이 독자적으로 납부불성실가산세를 부과할 수 있다고 할 것이다. 따라서 이 사건 고지 중 가산세 부분은 피고가 이 사건 미납액에 대하여 구 국세기본법 제47조의4 제1항 제1호에 의해 계산한 납부불성실가산세를 부과·고지한 것으로서 항고소송의 대상이 되는 처분에 해당한다.

그렇다면 원고들의 이 사건 소 중 '이 사건 고지 중 가산세 부분'에 대한 피고의 본안전 항변은 이유 없다.

3. 이 사건 고지 중 가산세 부분의 적법 여부

가. 구 국세기본법 제47조의4 제1항 제1호 및 같은 법 시행령(2019. 2. 12. 대통령령 제29534호로 개정되기 전의 것) 제27조의4에서 정한 계산 방법에 따라 이 사건 미납액에 대한 납부불성실가산세를 계산하면, 그 가산세액은 3,033,323,555원[= 이 사건 미납액 51,066,053,123원 × 198일(구 상증세법 제67, 70조에 따른 상속세 납부기한 다음날로서 상속세 신고기한 다음날인 2016. 12. 1.부터 이 사건 고지일인 2017. 6. 16.까지) × 3/10,000, 원 미만 버림]이 되는바, 이는 피고가 이 사건 고지를 통해 원고들에게 부과·고지한 액수와 같다.

나. 원고들은 본세 세액이 확정되지 않은 상태에서 가산세를 부과하는 것은 위법하다고 주장하나, 위 3. 나. 2)항에서 본 바와 같이 상속세 본세의 납세의무가 확정되기 전이라 하더라도 피고는 이 사건 미납액에 관하여 향후 확정될 본세와 상관없이 독자적으로 가산세를 부과할 수 있다고 할 것이므로, 원고들의 이 부분 주장은 받아들이지 않는다.

다. 원고들은 구 상증세법 제70조 제1항 제4호에서 연부연납 신청 금액을 자진납부금액에서 공제하도록 규정한 점을 고려할 때 원고들이 최초로 연부연납을 신청한 2016. 11. 30.부터 그 불허 통보를 받은 2017. 5. 30.까지의 기간에 대해서는 납부불성실가산세가 부과되어서는 아니 된다고 주장한다.

살피건대, 상속세에 대한 연부연납 신청 시에는 담보를 제공하여야 하므로(구 상증세법 제71조 제1항) 담보를 제공하지 않고 연부연납 신청서만 제출하였다면 이는

상증세법에서 정하고 있는 적법한 연부연납 신청이라 할 수 없다. 따라서 구 상증세법 제70조 제1항 제4호에서 연부연납 신청 금액을 자진납부 금액에서 공제하도록 규정한 취지 또한 담보의 제공과 함께 적법한 연부연납 신청이 이루어진 경우를 전제로, 과세관청으로서는 담보의 제공을 받은 연부연납 신청액 부분에 대해서까지 납세의무자에게 자진납부할 것을 굳이 강제할 필요가 없다는 점을 고려한 것으로 봄이 타당하다.

그런데 원고들이 2016. 11. 30. 최초의 연부연납 신청 당시 그에 상응하는 담보를 제공하지 않았다는 사실은 앞서 인정한 바와 같으므로, 최초 연부연납 신청 기간이었던 2016. 11. 30.부터 2017. 5. 30.까지의 기간에 대해서도 납부불성실가산세는 부과될 수 있다고 할 것이다(다만 위 가산세의 기산일은 앞서 본 바와 같이 상속세 신고기한 다음날인 2016. 12. 1.이다). 원고들의 이 부분 주장 또한 받아들이지 않는다.

라. 결국 '이 사건 고지 중 가산세 부분'은 적법하다.

4. 결론

그렇다면 원고들의 이 사건 소 중 '이 사건 고지 중 가산세 외 부분'에 대한 취소청구 부분은 부적법하여 이를 각하하고, 원고들의 나머지 청구는 이유 없어 이를 기각하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

관계 법령

■ 구 상속세 및 증여세법(2017. 12. 19. 법률 제15224호로 개정되기 전의 것)

제67조(상속세 과세표준신고)

① 제3조의2에 따라 상속세 납부의무가 있는 상속인 또는 수유자는 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 제13조와 제25조 제1항에 따른 상속세의 과세가액 및 과세표준을 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

제70조(자진납부)

① 제67조나 제68조에 따라 상속세 또는 증여세를 신고하는 자는 각 신고기한까지 각 산출세액에서 다음 각 호의 어느 하나에 규정된 금액을 뺀 금액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서, 한국은행 또는 우체국에 납부하여야 한다.

1. 제69조제1항제1호 및 제2호에 규정된 금액
2. 상속세의 경우에는 제69조제1항 각 호 외의 부분에 따라 공제하는 금액
3. 증여세의 경우에는 제69조제2항에 따라 공제하는 금액
4. 제71조에 따라 연부연납(年賦延納)을 신청한 금액

5. 제73조에 따라 물납(物納)을 신청한 금액

② 제1항에 따라 납부할 금액이 1천만원을 초과하는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 납부할 금액의 일부를 납부기한이 지난 후 2개월 이내에 분할납부할 수 있다. 다만, 제71조에 따라 연부연납을 허가받은 경우에는 그러하지 아니하다.

제71조(연부연납)

① 납세지 관할세무서장은 상속세 납부세액이나 증여세 납부세액이 2천만원을 초과하는 경우에는 대통령령으로 정하는 방법에 따라 납세의무자의 신청을 받아 연부연납을 허가할 수 있다. 이 경우 납세의무자는 담보를 제공하여야 하며, 「국세기본법」 제29조제1호부터 제5호까지의 규정에 따른 납세담보를 제공하여 연부연납 허가를 신청하는 경우에는 그 신청일에 연부연납을 허가받은 것으로 본다.

② 제1항에 따른 연부연납의 기간은 다음 각 호의 구분에 따른 기간의 범위에서 해당 납세의무자가 신청한 기간으로 한다. 다만, 각 회분의 분할납부 세액이 1천만원을 초과하도록 연부연납기간을 정하여야 한다. <개정 2015.12.15>

1. 가업상속재산(「유아교육법」 제7조제3호에 따른 사립유치원에 직접 사용하는 재산 등 대통령령으로 정하는 재산을 포함한다. 이하 이 조에서 같다)의 경우에는 연부연납 허가 후 2년이 되는 날부터 5년. 다만, 상속재산(상속인이 아닌 자에게 유증한 재산은 제외한다) 중 가업상속재산이 차지하는 비율이 100분의 50 이상인 경우에는 연부연납 허가 후 3년이 되는 날부터 12년으로 한다.
2. 제1호 외의 경우에는 연부연납 허가일부터 5년

③ 제2항을 적용할 때 연부연납 대상금액의 산정방법은 대통령령으로 정한다.

④ 납세지 관할세무서장은 제1항에 따라 연부연납을 허가받은 납세의무자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하게 된 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 연부연납 허가를 취소하거나 변경하고, 그에 따라 연부연납에 관계되는 세액의 전액 또는 일부를 징수할 수 있다. <개정 2015.12.15>

1. 연부연납 세액을 지정된 납부기한(제1항 후단에 따라 허가받은 것으로 보는 경우에는 연부연납 세액의 납부 예정일을 말한다)까지 납부하지 아니한 경우
2. 담보의 변경 또는 그 밖에 담보 보전(保全)에 필요한 관할세무서장의 명령에 따르지 아니한 경우
3. 「국세징수법」 제14조제1항 각 호의 어느 하나에 해당되어 그 연부연납기한까지 그 연부연납에 관계되는 세액의 전액을 징수할 수 없다고 인정되는 경우
4. 제18조제5항제1호에 해당하는 경우
5. 「유아교육법」 제7조제3호에 따른 사립유치원에 직접 사용하는 재산 등 대통

령령으로 정하는 재산을 해당 사업에 직접 사용하지 아니하는 경우 등 대통령령으로 정하는 경우

제76조(결정·경정)

① 세무서장등은 제67조나 제68조에 따른 신고에 의하여 과세표준과 세액을 결정한다. 다만, 신고를 하지 아니하였거나 그 신고한 과세표준이나 세액에 탈루(脫漏) 또는 오류가 있는 경우에는 그 과세표준과 세액을 조사하여 결정한다.

② 세무서장등은 「국세징수법」 제14조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 있는 경우에는 제1항에도 불구하고 제67조나 제68조에 따른 신고기한 전이라도 수시로 과세표준과 세액을 결정할 수 있다.

③ 세무서장등은 제1항에 따른 신고를 받은 날부터 대통령령으로 정하는 기간(이하 "법정결정기한"이라 한다) 이내에 과세표준과 세액을 결정하여야 한다. 다만, 상속재산 또는 증여재산의 조사, 가액의 평가 등에 장기간이 걸리는 등 부득이한 사유가 있어 그 기간 이내에 결정할 수 없는 경우에는 그 사유를 상속인·수유자 또는 수증자에게 알려야 한다.

제77조(과세표준과 세액의 결정 통지)

세무서장등은 제76조에 따라 결정한 과세표준과 세액을 상속인·수유자 또는 수증자에게 대통령령으로 정하는 바에 따라 통지하여야 한다. 이 경우 상속인이나 수유자가 2명 이상이면 그 상속인이나 수유자 모두에게 통지하여야 한다.

■ 구 국세기본법(2016. 12. 20. 법률 제14382호로 개정되기 전의 것)

제22조(납세의무의 확정)

① 국세는 해당 세법의 절차에 따라 그 세액이 확정된다.

제47조의4(납부불성실·환급불성실가산세)

① 납세의무자(연대납세의무자, 납세자를 갈음하여 납부할 의무가 생긴 제2차 납세의무자 및 보증인을 포함한다)가 세법에 따른 납부기한까지 국세의 납부(중간예납·예정신고납부·중간신고납부를 포함한다)를 하지 아니하거나 납부하여야 할 세액보다 적게 납부(이하 "과소납부"라 한다)하거나 환급받아야 할 세액보다 많이 환급(이하 "초과환급"이라 한다)받은 경우에는 다음 각 호의 금액을 합한 금액을 가산세로 한다. 다만, 「인지세법」 제8조제1항에 따른 인지세의 납부를 하지 아니하거나 과소납부한 경우에는 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부분(납부하여야할 금액에 미달한 금액을 말한다. 이하 같다) 세액의 100분의 300에 상당하는 금액을 가산세로 한다.

1. 납부하지 아니한 세액 또는 과소납부분 세액(세법에 따라 가산하여 납부하여야 할 이자 상당 가산액이 있는 경우에는 그 금액을 더한다) × 납부기한의 다음 날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간 × 금융회사 등이 연체대출금

에 대하여 적용하는 이자율 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 이자율

제55조(불복)

① 이 법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 이 장의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다.(단서 생략)

■ 구 국세기본법 시행령(2019. 2. 12. 대통령령 제29534호로 개정되기 전의 것)

제27조의4(납부·환급불성실·원천징수납부 등 불성실가산세의 이자율)

법 제47조의4 제1항 제1호·제2호 및 제47조의5 제1항 제2호에서 "대통령령으로 정하는 이자율"이란 1일 1만분의 3의 율을 말한다.

■ 구 국세징수법(2018. 12. 31. 법률 제16098호로 개정되기 전의 것)

제9조(납세의 고지 등)

① 세무서장은 국세를 징수하려면 납세자에게 그 국세의 과세기간, 세목, 세액 및 그 산출 근거, 납부기한과 납부장소를 적은 납세고지서를 발급하여야 한다. 끝.