[사건번호] 조심2020서0749 (2020.11.17)

[세　　목] 기타　　**[결정유형]** 기각

[제　　목] 쟁점주식으로 인한 비상장주식 한도초과로 물납불허한 처분의 당부

[결정요지] 상증세법 시행령 제73조 제1항에서 물납한도를 산정함에 있어 상증세법 제73조에 따라 물납을 신청할 수 있는 납부세액은 물납에 충당할 수 있는 부동산 등으로 되어 있는 점 등을 고려하면 비상장주식 한도를 산정함에 있어서도 마찬가지로 물납가능한 비상장주식을 기준으로 한도를 산정하는 것이 타당하다고 보이는바, 위와 같은 청구주장을 받아들이기는 어렵다고 판단됨

[관련법령] 상속세 및 증여세법 제73조

[참조결정]

[따른결정]

[주　　문]

심판청구를 기각한다.

[이　　유]

1. 처분개요

가. 청구인은 부친 OOO(이하 “피상속인”이라 한다)이 2015.11.27. 사망함에 따라 2016.5.31. 비상장주식 OOO 260,000주, OOO 1,335,000주 및 부동산 등을 상속재산으로 하고 상속과세가액을 OOO원으로 해당 상속세를 신고하였다가, 이후 일본 소재 예금(OOO원)에 대하여 신고 누락한 사실이 확인되어 2016.10.13. 상속과세가액 OOO원으로 수정신고하였다.

OOO

나. 청구인은 수정신고를 반영한 총 결정세액 OOO원 중 OOO원은 현금납부하였고, 나머지 OOO원은 OOO 주식 6,744주와 OOO 주식 820,276주로 물납 신청하였으나, OOO 160,646주에 대한 OOO원이 허가되어 2019.4.16. 수납되었다.

다. OOO지방국세청장(이하 “조사청”이라 한다)은 2016.10.25.부터 2018.8.23.까지 피상속인의 상속세 조사를 실시하여 OOO의 주식 OOO원(해외비상장주식으로 이하 “쟁점주식”이라 한다)을 확인하고, OOO 주식 가액을 OOO원에서 OOO원으로 평가증, OOO 주식 가액을 OOO원에서 OOO원으로 평가감하는 등 하여 상속세과세가액을 OOO원으로 결정하여 과세자료를 처분청에 통보하였고, 처분청은 이에 따라 2019.8.21. 청구인에게 2015.11.27. 상속분 상속세 OOO원을 결정고지하였다.

OOO

라. 청구인은 조사청 세무조사 결과로 과세된 상속세에 대하여 OOO 주식 46,817주(이하 “물납신청주식”이라 한다)를 추가로 물납 신청하였고, 처분청은 「상속세 및 증여세법」(이하 “상증법”이라 한다) 제73조 및 같은 법 시행령 제73조 제4항에 따라 아래 <표>와 같이 물납 가능 범위를 초과하였다고 보아 물납 불허 통지를 하였다.

OOO

마. 청구인은 이에 불복하여 2020.1.23. 심판청구를 제기하였다.

2. 청구인 주장 및 처분청 의견

가. 청구인 주장

(1) 상증법 시행령 제73조 제4항에서 상속세 과세가액에서 차감하는 '비상장주식등'에는 국내법인이 발행한 비상장주식뿐만 아니라 외국법인이 발행한 비상장주식(쟁점주식)도 포함되어야 한다.

세법은 침해규범에 해당하므로 법적 안정성 및 예측가능성의 확보가 어느 법 분야보다 강하게 요구되고 있다. 이에 대해 세법은 「국세기본법」제18조 【세법 해석의 기준 및 소급과세의 금지】제1항에서 '세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평(衡平)과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다.'라고 규정하고 있다.

또한 헌법 제38조는 "모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다."고 규정하고 제59조는 "조세의 종목과 세율은 법률로 정한다."고 규정함으로써 조세법률주의를 채택하고 있다. 이러한 조세법률주의의 원칙은 과세요건 등은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로서 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용은 허용되지 않음을 의미한다. 그러므로 법률의 위임이 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건 등에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의의 원칙에 위반되는 것이다(대법원 2007.5.17. 선고2006두8648 전원합의체 판결 외 다수 참조).

조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하는 것으로 세법에서는 각 세목별로 각 개념의 정의를 규정하고 있으며, 각 조항 별로 정의를 새롭게 하거나 축소·확장하여 해석할 필요가 있을 때에는 그 의미와 범위를 명확히 하여 세법을 해석하는데 있어 법적 안정성과 예측가능성을 보장한다. 상증법 시행령 제73조 제4항에서는 일반적인 물납신청범위를 규정한 제1항과 별도로 비상장주식의 물납 신청범위를 별도로 계산하기 위해 신설된 규정으로 '제1항 및 제2항에도 불구하고 거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식등'을 동 항에서 "비상장주식등"이라고 새로이 정의한바, "비상장주식등"에는 내국법인이 발행한 주식 또는 외국법인이 발행한 주식을 제외한다는 내용이 별도로 규정 되어있지 않다.

대법원에서는 '입법취지에서 신설된 것이라는 이유만으로 같은 항에 그 범위를 다르게 하는 내용을 확장하여 해석할 수 없는 것'이라고 판시한바, 항을 달리하여 비상장주식의 범위를 새로이 정하고 있는 규정을 물납한도의 계산을 위한 규정이라는 이유만으로 이를 확장하여 해석해서는 아니될 것이다(대법원 2008.8.21. 2008두9232 판결 참조).

따라서 상증법 시행령 제73조 제4항에서 '비상장주식등'의 범위를 내국법인이 발행한 비상장주식만이 해당한다고 해석하는 것은 상증법 시행령 제73조 제1항과는 별도로 제4항에서 '비상장주식등'의 물납신청범위를 새로이 규정하였음에도 동조 제1항에서 정의하는 유가증권의 범위를 행정 편의적인 확장해석 내지 유추적용한 것이다.

또한 상증법 시행령 제73조 제2항은 "상속재산인 부동산 및 유가증권 중 제1항의 납부세액을 납부하는데 적합한 가액의 물건이 없을 때에는 세무서장은 제1항에도 불구하고 해당 납부세액을 초과하는 납부세액에 대해서도 물납을 허가할 수 있다"라고 하면서, 상속재산인 부동산 및 유가증권에 대하여 그 의미를 별도로 규정하거나 제한하고 있지 않다. 해당 조항은 물납이 허용되는 상속재산 이외의 다른 상속재산으로 상속세의 완납이 현저히 곤란하고 물납이 허용되는 상속재산을 환가하여 상속세를 완납할 방법을 찾기도 어려운

경우에는 시행령 제1항의 제한을 받지 않고 물납을 할 수 있다고 보아야 하는 규정으로, 동 규정의 유가증권이 국내법인의 유가증권만을 의미하는 것이라고 그 범위를 제한할 수 있는 합리적인 근거는 없다.

뿐만 아니라, '비상장주식등으로 물납할 수 있는 납부세액은 상속세 납부세액에서 상속세 과세가액(비상장주식등과 상속개시일 현재 상속인이 거주하는 주택 및 그 부수토지의 가액)을 차감한 금액을 초과할 수 없다'고 규정하고 있는 바, 이를 계산함에 있어 상속세 납부세액과 과세가액은 총상속재산가액에 포함된 내국법인의 비상장주식뿐만 아니라 외국법인의 비상장주식을 포함한 총상속재산가액에 의해 계산된 금액이다. 이러한 계산구조에 따르면, 상속세 과세가액에서 차감하는 비상장주식등에는 총상속재산가액에 포함된 재산 중 외국법인의 비상장주식을 포함한 상속인이 상속받은 모든 비상장주식등을 차감하여야 상속세 계산 논리를 정확히 반영한 금액일 것이다.

세법에서 문리적으로 위임되거나 규정되지 않은 부분에 대하여 과세관청의 임의적인 확장해석을 통하여 상속인들의 물납신청을 거부됨으로써 청구인의 재산권과 권익이 침해되어서는 안 되며, 문리해석의 원칙에 따라 청구인의 물납신청은 허가되어야 한다.

(2) 상증법상 물납을 허용하는 취지와 동법 시행령 제73조 제2항과 제4항의 입법취지를 보더라도 청구인의 물납 신청은 허가되어야 한다.

상증법에서는 오늘날 화폐경제가 발달한 상황에서 세금의 납부는 원칙적으로 현금으로 하여야 하나, 세액이 다액이고 부동산 등 처분에 상당한 기간이 필요한 경우가 많은 재산에 관한 상속세나 증여세에 있어서 현금납부의 원칙을 예외 없이 고수하게 되면 납세자로서는 커다란 어려움에 봉착하게 되므로 이러한 납세자의 어려움을 덜어 줌과 동시에 세수입의 확보를 원활하게 하기 위하여 물납제도를 채택하고 있다(헌법재판소 2007.5.31. 선고 2006헌바49결정 참조).

또한 2018.2.13. 개정된 상증법 시행령 제73조 제4항의 신설 이유를 보면 '비상장주식 등을 제외한 다른 상속재산으로 상속세 납부가 가능한 경우에는 비상장주식으로 하는 물납을 할 수 없도록 함'이라고 밝히고 있다. 이는 비상장주식 등을 제외한 다른 상속재산으로 상속세 납부가 가능하다면 그 다른 상속재산이 클수록 비상장주식 등으로 물납할 수 있는 한도를 제한하려는 취지이지 물납 신청 자체를 제한하는 것은 아니다.

청구인은 상속재산 중 국내와 국외를 포함한 비상장주식의 비중이 막대(94.86%)하며 더욱이 이 건 회사의 비상장주식은 기 양도한 자산으로 결정된 비상장주식 가액을 동일 금액으로 현금 환가하기 어려운 특수한 상황에 있어 물납의 방법 이외에는 고지된 상속세액을 납부할 수 있는 방안이 없는 상황이므로 불가피하게 국내 비상장주식으로서 상속세액을 물납하여야 한다. 그런데 상증법 시행령 제73조 제4항에서 규정하고 있는 '비상장주식등'을 국내 비상장주식으로 한정시킨다면 비상장주식으로서 납부가능한 한도가 감소하여 상속세 조사를 통해 추가 고지된 상속세액의 납부가 현실적으로 불가능하게 되는 모순에 빠지게 된다.

비상장주식으로 물납하는 것을 제한적으로 허용하기 위해 상증법 시행령 제73조 제4항을 신설하였다고 보더라도 '비상장주식등'에는 국내 비상장주식과 국외 비상장주식을 모두 포함되는 것으로 보아야 국내 비상장주식으로 상속세액을 납부하려는 청구인과 같은 특별한 사정이 있는 납세자들이 상속세를 납부할 수 있게

된다.

또한 상증법 시행령 제73조 제2항은 상속세 납부에 있어 물납 가능 재산의 무리한 환가에 따른 납세자의 어려움을 덜어주기 위해 동조 제1항에서 정한 물납으로 납부할 수 있는 세액의 한도를 초과하더라도 물납을 예외적으로 허용할 수 있다는 규정이다.

이렇듯 우리 세법이 상속세에 대해서는 물납을 허용하고 예외적으로 물납할 수 있는 납부세액의 한도를 초과하는 경우까지 규정하고 인정하는 상증법 시행령 제73조 제1항 및 제2항과 제4항 규정의 취지를 전체적으로 고려해 볼 때 비록 신청가능 물납세액을 계산함에 있어서 해외 비상장주식은 그 한도 계산시 제외한다고 하더라도 청구인의 경우와 같이 특별한 사정이 있는 경우에는 비상장주식으로 물납하는 것은 허용되어야 한다.

나. 처분청 의견

상증법 제73조에서는 물납의 신청요건을 규정하면서, 상증법 시행령 제73조 제1항에서 '법 제73조에 따라 물납을 신청할 수 있는 납부세액은 다음 각 호의 금액 중 적은 금액을 초과할 수 없다'라고 하면서 제1호에서 '상속재산 중 제74조 제1항에 따라 물납에 충당할 수 있는 부동산 및 유가증권의 가액에 대한 상속세 납부세액'을, 제2호에서 '상속세 납부세액에서 금융채무를 차감한 순금융재산의 가액과 거래소에 상장된 유가증권(법령에 따라 처분이 제한된 것은 제외한다)의 가액을 차감한 금액'을 규정하고 있다.

그리고 상증법 시행령 제73조 제4항에서는 '제1항 및 제2항에도 불구하고 거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식등으로 물납할 수 있는 납부세액은 상속세 납부세액에서 상속세 과세가액[비상장주식등과 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'고 규정하고 있다.

기존에는 비상장주식의 물납에 대하여 별다른 제한이 없었으나, 2007.12.31. 법률 제8828호로 개정된 상증법 제73조 제1항에서 원칙적으로 물납대상에서 비상장주식을 제외하되, 비상장주식 외에는 상속재산이 없는 경우 등에만 예외적으로 물납을 허용하였다.

이러한 개정은 비상장주식 물납의 경우 매각에 오랜 시일이 걸리고 그 사이 회사가 파산하는 등의 경우가 빈번히 발생하였으며 무엇보다도 물납시 물납가액과 매각가격의 차이가 커 국고손실이 초래되었는바 이와 같은 국고손실을 방지하기 위한 목적에서 비상장주식을 물납대상에서 원칙적으로 제외하는 취지로 개정된 것이다.

상증법 시행령 제74조 제4항은 2018.2.13. 대통령령 제20621호로 신설된 조항으로 비상장주식에 관하여 물납한도 범위를 별도로 규정하였는데, 이는 비상장주식 등을 제외한 다른 상속재산으로 상속세 납부가 가능한 경우에 비상장주식으로 물납을 할 수 없도록 제한하여 비상장주식에 대한 물납요건을 더욱 강화시킨 규정이다.

청구인은 물납신청범위 계산시 쟁점주식을 상속세 과세가액에서 차감하여야 한다고 주장하나, 청구인에

주장에 따라 쟁점주식을 포함하여 계산하면 아래 <표>와 같이 상증법 시행령 제73항 제1항의 일반적인 물납가능 한도보다 OOO원이 더 증가하여 오히려 신설된 규정의 입법취지와 반하게 되는 결과를 초래한다.

OOO

또한 국세청해석사례 '사전-2018-법령해석재산-142, 2018.5.14.'에서는 해외 법인이 발행한 비상장주식을 상속받아 물납을 신청하는 경우 물납을 신청할 수 있는 납부세액은 상속재산 중 상증법 시행령 제73조 제1항에 따라 물납에 충당할 수 있는 부동산 및 유가증권의 가액에 대한 상속세 납부세액을 초과할 수 없고 해외 비상장주식은 물납에 충당할 수 있는 유가증권에 해당하지 아니한다고 하여 청구인의 주장은 받아들일 수 없다.

더욱이 청구인은 상증법 시행령 제73조 제2항에서 “상속재산인 부동산 및 유가증권 중 제1항의 납부세액을 납부하는데 적합한 가액의 물건이 없을 때에는 세무서장은 제1항에도 불구하고 해당 납부세액을 초과하는 납부세액에 대해서도 물납을 허가할 수 있다”고 하면서 물납이 허용되는 상속재산 이외의 다른 상속재산으로 상속세의 완납이 현저히 곤란하고 물납이 허용되는 상속재산을 환가하여 상속세를 완납할 방법을 찾기도 어려운 경우 해당 조항의 제한을 받지 않고 물납을 할 수 있는 조항이라고 주장하고 있으나, 상증법 시행령 제73조 제2항의 취지는 물납이 허용되는 상속재산은 있으나 이를 같은 조 제1항에서 규정한 물납을 청구할 수 있는 납부세액에 맞추어 분할할 수 없어 그 납부세액조차도 물납할 수 없게 되는 것을 방지하려는 데에 있고, 해당 규정에서 말하는 ‘상속재산인 부동산 및 유가증권 중 제1항의 납부세액을 납부하는 데 적합한 가액의 물건이 없을 때’란 물납할 재산의 수납가액이 상증법 시행령 제73조 제1항에서 규정한 물납을 청구할 수 있는 납부세액의 한도인 ‘당해 상속재산인 부동산 및 유가증권에 대한 상속세액’을 초과하는 경우를 의미한다고 보아야 한다고 판시하고 있으므로 청구인의 주장은 이유 없다(대법원 2013.4.11. 선고 2010두19942 판결 참조).

3. 심리 및 판단

가. 쟁점

쟁점주식으로 인한 비상장주식 한도초과로 물납불허한 처분의 당부

나. 관련 법령 등

(1) 상속세 및 증여세법(2017.12.19. 법률 제15224호로 개정된 것)

제73조(물납) ① 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 적당

하지 아니하다고 인정되는 경우에는 물납허가를 하지 아니할 수 있다.
1. 상속재산(제13조에 따라 상속재산에 가산하는 증여재산 중 상속인 및 수유자가 받은 증여재산을 포함한다) 중 부동산과 유가증권(국내에 소재하는 부동산 등 대통령령으로 정하는 물납에 충당할 수 있는 재산으로 한정한다)의 가액이 해당 상속재산가액의 2분의 1을 초과할 것
2. 상속세 납부세액이 2천만원을 초과할 것
3. 상속세 납부세액이 상속재산가액 중 대통령령으로 정하는 금융재산의 가액을 초과할 것

② 물납에 충당할 수 있는 재산의 범위, 관리·처분이 적당하지 아니하다고 인정되는 경우, 그 밖에 물납절차 및 물납신청에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

(2) 상속세 및 증여세법 시행령(2018.2.13. 대통령령 제28638호로 개정된 것)

제71조(관리·처분이 부적당한 재산의 물납) ① 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.
1. 지상권·지역권·전세권·저당권등 재산권이 설정된 경우
2. 물납신청한 토지와 그 지상건물의 소유자가 다른 경우
3. 토지의 일부에 묘지가 있는 경우
4. 제1호 내지 제3호와 유사한 사유로서 관리·처분이 부적당하다고 기획재정부령이 정하는 경우

② 제1항의 경우에는 그 사유를 납세의무자에게 통보하여야 한다.

제73조(물납신청의 범위) ① 법 제73조에 따라 물납을 신청할 수 있는 납부세액은 다음 각 호의 금액 중 적은 금액을 초과할 수 없다.
1. 상속재산 중 제74조 제1항에 따라 물납에 충당할 수 있는 부동산 및 유가증권의 가액에 대한 상속세 납부세액
2. 상속세 납부세액에서 상속재산 중 제5항에 따른 금융재산의 가액(제10조 제1항 제1호에 따라 증명되는 금융회사등에 대한 채무의 금액을 차감한 금액을 말한다)과 거래소에 상장된 유가증권(법령에 따라 처분이 제한된 것은 제외한다)의 가액을 차감한 금액

② 상속재산인 부동산 및 유가증권 중 제1항의 납부세액을 납부하는데 적합한 가액의 물건이 없을 때에는 세무서장은 제1항에도 불구하고 해당 납부세액을 초과하는 납부세액에 대해서도 물납을 허가할 수 있다.

③ 제1항을 적용할 때 상속개시일 이후 물납신청 이전까지의 기간 중에 해당 상속재산이 정당한 사유없이 관리·처분이 부적당한 재산으로 변경되는 경우에는 해당 관리·처분이 부적당한 재산가액에 상당하는 상속세 납부세액은 물납을 청구할 수 있는 납부세액에서 제외한다.

④ 제1항 및 제2항에도 불구하고 거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식등(이하 이 항에서 "비상장주식등"이라 한다)으로 물납할 수 있는 납부세액은 상속세 납부세액에서 상속세 과세가액[비상장주식등과 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.

⑤ 법 제73조 제1항 제3호에서 "대통령령으로 정하는 금융재산"이란 금전과 금융회사등이 취급하는 예금·적금·부금·계금·출자금·특정금전신탁·보험금·공제금 및 어음을 말한다.

제74조(물납에 충당할 수 있는 재산의 범위 등) ① 법 제73조에 따라 물납에 충당할 수 있는 부동산 및

유가증권은 다음 각 호의 것으로 한다.

1. 국내에 소재하는 부동산
2. 국채·공채·주권 및 내국법인이 발행한 채권 또는 증권과 그 밖에 기획재정부령으로 정하는 유가증권. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 유가증권은 제외한다.
   가. 거래소에 상장된 것. 다만, 최초로 거래소에 상장되어 물납허가통지서 발송일 전일 현재 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 처분이 제한된 경우에는 그러하지 아니하다.
   나. 거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식등. 다만, 상속의 경우로서 그 밖의 다른 상속재산이 없거나 제2항 제1호부터 제3호까지의 상속재산으로 상속세 물납에 충당하더라도 부족하면 그러하지 아니하다.

② 제1항에 따라 물납에 충당하는 재산은 세무서장이 인정하는 정당한 사유가 없는 한 다음 각 호의 순서에 따라 신청 및 허가하여야 한다.

1. 국채 및 공채
2. 제1항 제2호 가목 단서에 해당하는 유가증권(제1호의 재산을 제외한다)으로서 거래소에 상장된 것
3. 국내에 소재하는 부동산(제6호의 재산을 제외한다)
4. 제1항 제2호에 해당하는 유가증권(제1호, 제2호 및 제5호의 재산은 제외한다)
5. 제1항 제2호 나목 단서에 해당하는 거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식등
6. 상속개시일 현재 상속인이 거주하는 주택 및 그 부수토지

(3) 상속세 및 증여세법 시행규칙

제19조의4(관리·처분이 부적당한 재산의 범위) 영 제71조 제1항 제4호에서 "기획재정부령이 정하는 경우"란 다음 각 호의 것을 말한다.

1. 건축허가를 받지 아니하고 건축된 건축물 및 그 부수토지
2. 소유권이 공유로 되어 있는 재산
3. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 상장이 폐지된 경우의 해당 주식등
4. 제1호 내지 제3호와 유사한 것으로서 국세청장이 인정하는 것

제20조(물납에 충당할 수 있는 유가증권의 범위등) ① 영 제74조 제1항 제2호 각 목 외의 부분 본문에서 "기획재정부령으로 정하는 유가증권"이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다.

1. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자가 발행하는 수익증권
2. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 집합투자증권
3. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 종합금융회사가 발행하는 수익증권

다. 사실관계 및 판단

(1) 처분청의 심리자료 및 청구인의 제시자료 등에 나타난 내용은 다음과 같다.

OOO

OOO

OOO
(2) 상증법상 물납한도와 청구인과 처분청이 주장하는 비상장주식한도계산한 내용은 다음과 같다.

OOO
(3) 기획재정부가 발간한 2017간추린개정세법의 내용은 다음과 같다.

OOO로부터 수령한 배당금은 대부분 피상속인의 미납 종합소득세 납부와 피상속인의 부채를 상환하는 등의 용도로 사용되었으며, 청구인은 상속재산 외에는 고유재산이 없다고 주장하고 있다.

처분청은 이에 대하여 처분청이 한 물납거부처분은 조세법률주의에 따른 것으로 정당한 처분이고, 비상장주식 물납에 대한 한도 계산시에만 쟁점주식을 제외하여 계산하는 것으로, 물납신청한 주식에 대하여 한도액을 초과한다 하여 상속재산이 아닌 다른 재산으로 상속세를 납부할 수 없는 것은 아니며, 실제 청구인은 상속재산을 원인으로 배당금이 발생하였음에도 상속세를 납부하지 아니한 사실이 확인되므로 상속세를 납부할 다른 상속재산이 없다는 사유로 물납 신청을 승인할 수 없다는 의견이다.

(5) 이상의 사실관계 및 관련 법령 등을 종합하여 살펴본다.

(가) 상증법 시행령 제73조 제1항은 상증법 제73조의 규정에 의하여 물납을 청구할 수 있는 납부세액은 당해 상속재산인 부동산 및 유가증권의 가액에 대한 상속세 납부세액, 상속세 납부세액에서 상속재산 중 제5항에 따른 금융재산의 가액과 거래소에서 상장된 유가증권의 가액을 차감한 금액 중 적은 금액을 초과할 수 없다고 규정하고 있다.

상증법 시행령 제73조 제4항은 제1항 및 제2항에도 불구하고 거래소에 상장되어 있지 아니한 법인의 주식(비상장주식) 등으로 물납할 수 있는 납부세액은 상속세 납부세액에서 상속세 과세가액[비상장주식등과 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 없다고 규정하고 있다.

(나) 이 건의 경우 청구인은 '상속세과세가액에서 차감하는 비상장주식등'에 '해외 비상장주식'을 제외할 이유가 없다는 등을 이유로 이 건 물납허가를 하여야 한다고 주장하나, 2018.2.13. 대통령령 제20621호로

개정되어 신설된 상증법 시행령 제74조 제4항은 상속세 물납요건 및 비상장주식 물납요건을 강화하기 위한 것으로 나타나는 점과 상속세액이 비상장주식 등을 제외한 상속세 과세가액보다 큰 경우 그 차액에 한해 비상장주식 물납을 허용한 것은 비상장주식 외의 다른 상속재산이 없거나 물납에 충당할 수 있는 선순위 물납재산을 충당해도 부족한 경우에만 가능하도록 한 것인 점, 청구인이 주장하는 것과 같이 물납이 불가능한 쟁점주식을 비상장주식에 포함할 경우 물납한도를 초과하게 되는 점, 상증법 시행령 제73조 제1항에서 물납한도를 산정함에 있어 상증법 제73조에 따라 물납을 신청할 수 있는 납부세액은 물납에 충당할 수 있는 부동산 등으로 되어 있는 점 등을 고려하면 비상장주식 한도를 산정함에 있어서도 마찬가지로 물납가능한 비상장주식을 기준으로 한도를 산정하는 것이 타당하다고 보이는바, 위와 같은 청구주장을 받아들이기는 어렵다고 판단된다.

4. 결론

이 건 심판청구는 심리결과 청구주장이 이유 없으므로「국세기본법」제81조 및 제65조 제1항 제2호에 의하여 주문과 같이 결정한다.