조세심판 결정례

배우자 상속공제 요건을 충족하지 못한 것으로 보고 배우자 일괄상속공제액 초과분을 공제부인한 처분의 당부

글. 국무총리실 조세심판원

법제처
www.moleg.go.kr

사건번호 조심2020중7887 (2021. 11. 3.)

세 목 상속

결정유형 취소

제 목 배우자 상속공제 요건을 충족하지 못한 것으로 보고 배우자 일괄상속공제액 초과분을 공제부인한 처분의 당부

결정요지 청구인들이 주고받은 이메일 내용에 의하면 청구인들이 상속재산 중 일부는 배우자 단독상속분으로, 나머지는 법정상속비율대로 분할하기로 협의하였음을 알 수 있고, 이에 따라 상속인별 상속재산을 평가하여 신고하였으므로, 상속부동산 중 일부의 등기원인이 단순 '상속'으로 되어 있다는 사정만으로 상속부동산 전체에 대한 분할협의가 없었다고 보기는 어려움

주 문 OOO서장이 2020.7.6. 청구인들에게 한 2018.5.28. 상속분 상속세 OOO원(AAA OOO원, BBB OOO원 및 CCC OOO원)의 부과처분은 이를 취소한다.

조세심판 결정례

이 유

1.처분개요

가. DDD(비상장법인인 주식회사 AAA의 대표이사이며, 이하 "피상속인"이라 한다)은 AAA(OOO생)와 혼인하여 BBB(OOO생)과 CCC(OOO생)를 자녀로 두었다가 2018.5.28. 사망하였으며, AAA 등 상속인들(이하 "청구인들"이라 한다)은 2018.11.30. 상속세 과세가액을 OOO원(상속재산가액 OOO원, 공과금 등 차감금액 OOO원), 상속세 공제금액을 OOO원(배우자 상속공제액 OOO원, 일괄공제액 OOO원)으로 하여 상속세 OOO원을 신고하였다.

나. OOO청장(OOO)은 상속세 조사결과, 「상속세 및 증여세법」(이하 "상증세법"이라 한다) 제19조의 배우자 상속공제 요건을 충족하지 못한 것으로 보고 청구인들이 신고한 배우자 상속공제액 OOO원 중 배우자 일괄상속공제액 OOO원을 초과하는 OOO원을 공제부인하였으며, 이에 따라 처분청은 2020.7.6. 청구인들에게 2018.5.28. 상속분 상속세 합계 OOO원(AAA OOO원, BBB OOO원 및 CCC OOO원)을 결정·고지하였다.

다. 청구인들은 이에 불복하여 2020.8.12. 심판청구를 제기하였다.

2. 청구인 주장 및 처분청 의견

가. 청구인 주장

(1) 배우자 상속공제 조항의 입법취지를 고려하면 등기 원인의 형식적 기재에도 불구하고, 공동상속인 간 협의분할이 있는 경우에는 그대로 적용되어야 한다.

(가) 배우자 간의 상속은 수평적 이전인 점을 고려하여 상속재산 중 일정 비율까지는 과세를 유보한 후 상속받은 배우자가 사망하는 경우 과세할 수 있도록 하는 '1세대 1회 과세원칙'과 상속받은 배우자의 기여를 인정하고 생활을 보장하는데 입법취지가 있다.

(나) 다른 상속인과 달리 배우자는 수평적 이전이라는 특수성으로 인해 특별한 규정을 통하여 상속공제를 폭넓게 인정해 주고자 하는 것이므로 해당 규정을 실질 사실관계에 대한 고려 없이 일률적으로 제한하여 적용하는 것은 입법취지에 반한다.

(2) 공동상속인들은 등기원인을 '협의분할에 의한 상속'으로 하지 않았을 뿐, 협의분할한 내용에 따라 실질적으로 상속재산을 분할하였으므로 이 건 처분은 실질과세 원칙에 반한다.

(가) 공동상속인들은 1) 상속재산 중 상속개시일 이후 양도한 재산에 대해서는 각자가 상속지분에 따라 매매계약을 체결하고, 각각 양도소득세 신고 및 대금 수취의무를 다하였으며, 2) 상속재산 중 상속이후 양도하지 않은 상속재산에 대해서는 각자의

지분에 따라 임차인과 임대차계약을 체결하고 각 지분에 따른 임대료를 수취 및 이에 따른 소득세 신고를 이행하고 있으며, 3) 위와 같이 실제 상속받는 재산이 확정되었음을 전제로 공동 서명·날인하여 법무사에게 업무를 위임하였다.

(나) 이와 같이 공동상속인들은 분할협의를 하고 이에 따라 상속등기를 하였으나, 그 등기원인이 '상속'으로 되어 있을 뿐이다.

(3) OOO는 공동상속인 간 협의분할한 경우 상증세법 제19조에 따른 배우자 상속공제 적용시, 등기원인이 '협의분할에 의한 상속'으로 한정되지 않는다고 해석하였고(OOO), OOO도 피상속인 사망 후 공동상속인들이 상속재산을 법정지분에 따라 분할하기로 협의하고 상속재산분할 협의서를 작성한 다음 상속재산인 부동산에 관하여 '상속'을 원인으로 소유권이전등기를 완료한 사안에서, 기획재정부와 동일한 해석을 하였다.

(4) 이 건 처분은 「부동산등기법」 및 「등기관련 업무처리지침」의 내용이 배우자 상속공제 규정에 포함되어 있지도 않음에도 위 내용이 포함되어 있음을 전제로 해석하는 것으로서 세법의 문언해석과 합목적적 해석에 반한다.

(가) 배우자 상속공제 규정은 '거주자의 사망으로 상속이 개시되어 배우자가 실제 상속받은 금액의 경우 다음 각 호의 금액 중 작은 금액을 한도로 상속세 과세가액에서 공제한다'라고만 되어 있고, 한도금액을 구하는 계산식에는 「민법」 제1009조에 따른 배우자의 법정상속분'이라고 되어 있을 뿐, '실제 상속받은 금액'이 등기원인을 '협의분할에 의한 상속'의 경우일 것으로 한정하고 있지 않다.

(나) 그럼에도 등기원인이 '상속'인 경우는 배제하고 '협의분할에 의한 상속'인 경우에만 해당 규정을 적용한다면 문리해석에 반할 뿐만 아니라, 실질적인 분할이 존재함에도 해당 규정을 제한적으로 해석하여 입법취지를 해함으로서 납세자의 예측가능성을 저해하게 되어 합목적적 해석에도 반한다.

나. 처분청 의견

(1) 상증세법 제19조는 '배우자 상속재산 분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정)한 경우'에만 '배우자가 실제 상속받은 금액'을 공제할 수 있다고 명시적으로 규정하고 있으며, 위 규정이 배우자의 추상적인 법정상속분에 따른 금액을 배우자 상속공제 대상으로 하지 아니하고, 일정기한까지 상속재산의 분할을 완료하였음을 신고하거나 이를 완료하지 못하는 부득이한 사유를 신고할 것을 요구하여 그 분할내용에 따라 확정된 배우자의 실제 상속금액을 배우자 상속공제 대상으로 한 것은, 상속인들이 추상적인 법정상속분에 따른 배우자 상속공제를 받아 상속세를 납부한 이후에 상속재산을 배우자가 아닌 자의 몫으로 분할함으로써 배우자 상속공제를 받은

조세심판 결정례

부분에 대하여 조세회피가 일어나는 것을 방지하기 위한 것으로 「민법」 제1006조에 의하면 상속재산은 상속인들의 공유에 속하고, 「민법」 제265조 단서에 의하면 공유물의 보존행위는 각자가 할 수 있으므로, 상속인 중 1인이 상속인 전부를 위하여 상속을 증명하는 서면을 첨부하여 '상속'을 원인으로 한 등기를 신청할 수 있고, 이러한 경우 공동상속인 전원을 신청인으로 하여 나머지 상속인들의 등기까지 법정상속분에 따라 신청하여야 하며, 일부 상속인의 상속지분에 대한 상속등기를 할 수는 없으므로, '상속'을 원인으로 한 등기가 마쳐졌다고 하여, 공동상속인들 사이에 그 등기 내용대로의 상속재산 분할협의가 이루어졌다고 인정할 수는 없다(상속을 증명하는 서면에 추가하여 상속재산의 분할을 증명하는 서면까지 첨부하여 등기를 신청하는 경우에는 '협의분할에 의한 상속'을 원인으로 한 등기가 마쳐진다)(OOO법원 2017나2052963, 2018.2.1.).

(2) 위와 같은 상속재산 분할협의의 법적 성격, '상속'을 원인으로 한 등기와 '협의분할에 의한 상속'을 원인으로 한 등기의 차이 등을 종합하면, 청구인들의 경우 ① 피상속인의 상속재산에 관하여 각 상속인들의 명의로 법정상속분에 따라 상속등기가 경료되었을 뿐이고, 배우자상속재산 분할기한까지 상속재산을 분할하여 배우자의 상속재산을 신고한 것이 아니며, ② 상속인들이 '상속'을 원인으로 하는 등기를 마쳤다는 이유만으로는 상속재산의 분할협의를 하고 그에 따른 등기를 하였다고 볼 수 없으며, ③ 상증세법 제19조 제2항에서는 상속인이 상속재산의 분할사실을 배우자 상속재산 분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 함을 규정하고 있고, 같은 조 제3항에서는 배우자 상속재산 분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 부득이한 사유가 있는 경우로서 배우자 상속재산 분할기한의 다음날부터 6개월이 되는 날까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에는 배우자상속재산 분할기한 내에 분할한 것으로 간주하되, 상속인이 그 부득이한 사유를 배우자상속재산 분할기한까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하는 경우에 한정하여 이를 적용하도록 하고 있으나 청구인들이 제출한 상속인들간 상속재산 분할협의서는 상속등기 경료 후 어느 일정시점에 소급하여 작성한 것으로 추정되며 또한 청구인들은 배우자 상속재산 분할기한 내에 상속재산을 분할할 수 없다는 취지로 납세지 관할 세무서장에게 신고한 사실이 없는 것으로 확인되므로, 상증세법 제19조 배우자 상속공제의 요건에 부합되지 않는 것으로 보고 같은 조 제4항에 따라 배우자 일괄상속공제 OOO원만 공제한 당초 처분은 정당하다.

3. 심리 및 판단

가. 쟁 점

상증세법 제19조의 배우자 상속공제 요건을 충족하지 못한 것으로 보고 배우자 일괄상속공제액 초과분을 공제부인한 처분의 당부

나. 관련 법령

(1) 상증세법

제19조(배우자 상속공제) ① 거주자의 사망으로 상속이 개시되어 배우자가 실제 상속받은 금액의 경우 다음 각 호의 금액 중 작은 금액을 한도로 상속세 과세가액에서 공제한다.

1. 다음 계산식에 따라 계산한 한도금액

한도금액 = (A − B + C) × D − E A : 대통령령으로 정하는 상속재산의 가액 B : 상속재산 중 상속인이 아닌 수유자가 유증 등을 받은 재산의 가액 C : 제13조 제1항 제1호에 따른 재산가액 D : 「민법」 제1009조에 따른 배우자의 법정상속분(공동상속인 중 상속을 포기한 사람이 있는 경우에는 그 사람이 포기하지 아니한 경우의 배우자 법정상속분을 말한다) E : 제13조에 따라 상속재산에 가산한 증여재산 중 배우자가 사전증여받은 재산에 대한 제55조제1항에 따른 증여세 과세표준

2. 30억원

② 제1항에 따른 배우자 상속공제는 제67조에 따른 상속세 과세표준 신고기한의 다음날부터 6개월이 되는 날(이하 이 조에서 "배우자상속재산 분할기한"이라 한다)까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정한다. 이하 이 조에서 같다)한 경우에 적용한다. 이 경우 상속인은 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산 분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

③ 제2항에도 불구하고 대통령령으로 정하는 부득이한 사유로 배우자상속재산 분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 경우로서 배우자상속재산 분할기한[부득이한 사유가 소(訴)의 제기나 심판청구로 인한 경우에는 소송 또는 심판청구가 종료된 날]의 다음날부터 6개월이 되는 날(배우자 상속재산 분할기한의 다음날부터 6개월을 경과하여 제76조에 따른 과세표준과 세액의 결정이 있는 경우에는 그 결정일을 말한다)까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에는 배우자상속재산 분할기한 이내에 분할한 것으로 본다. 다만, 상속인이 그 부득이한 사유를 배우자상속재산 분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하는 경우에 한정한다.

④ 제1항의 경우에 배우자가 실제 상속받은 금액이 없거나 상속받은 금액이 5억원 미만이면 제2항에도 불구하고 5억원을 공제한다.

조세심판 결정례

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.

② 제1항에 따른 신고를 할 때에는 그 신고서에 상속세 과세표준의 계산에 필요한 상속재산의 종류, 수량, 평가가액, 재산분할 및 각종 공제 등을 증명할 수 있는 서류 등 대통령령으로 정하는 것을 첨부하여야 한다.

⑵ 상증세법 시행령

제17조(배우자 상속재산의 가액 및 미분할 사유) ① 법 제19조 제1항 제1호의 계산식에서 "대통령령으로 정하는 상속재산의 가액"이란 상속으로 인하여 얻은 자산총액에서 다음 각 호의 재산의 가액을 뺀 것을 말한다.

1. 법 제12조의 규정에 의한 비과세되는 상속재산
2. 법 제14조의 규정에 의한 공과금 및 채무
3. 법 제16조의 규정에 의한 공익법인 등의 출연재산에 대한 상속세 과세가액 불산입 재산
4. 법 제17조의 규정에 의한 공익신탁재산에 대한 상속세 과세가액 불산입 재산

② 법 제19조 제3항 본문에서 "대통령령으로 정하는 부득이한 사유"란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

1. 상속인 등이 상속재산에 대하여 상속회복청구의 소를 제기하거나 상속재산 분할의 심판을 청구한 경우
2. 상속인 등이 확정되지 아니하는 부득이한 사유 등으로 배우자 상속분을 분할하지 못하는 사실을 관할세무서장이 인정하는 경우

③ 법 제19조 제3항 단서에 따라 상속재산을 분할할 수 없는 사유를 신고하는 자는 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유를 입증할 수 있는 서류를 첨부하여 법 제19조 제2항에 따른 배우자상속재산 분할기한 내에 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 신고하여야 한다.

다. 사실관계 및 판단

⑴ 청구인들은 2018.11.30. 〈표1〉 기재와 같이 상속받거나 받을 금액을 평가하여 상속인별 상속재산 및 평가명세서에 기재하고, 이에 따라 상속세 과세표준을 신고하였다.

〈표1〉 상속세 과세표준 신고내역

OOO

⑵ 부동산등기부 등에 의하면 청구인들은 2018.7.13. 상속부동산(15건)에 대하여 소유권이전등기를 마쳤으며, 그 중 법정 상속지분대로 상속한 11건은 등기원인이 "2018.5.28. 상속"으로 되어 있고, 배우자가 단독으로 상속한 4건은 등기원인이 "2018.5.28. 협의분할에 의한 상속"으로 되어 있으며, 당시 청구인들은 배우자 단독 상속분에 한하여 분할협의서(2018.7.10.)를 첨부하여 등기신청한 것으로 나타난다.

⑶ 한편 주식회사 AAA의 주식등 변동상황 명세서(2018사업연도)에 의하면 AAA(배우자)와 BBB(아들)은 각각 상속을 원인으로 주식 OOO주 및 OOO주를 취득한 것으로 되어 있다.

⑷ 상속부동산 11건(등기원인 : 상속)의 처분내역은 다음과 같다.
OOO

⑸ 처분청은 〈표2〉 기재와 같이, 상속부동산의 처분금액이 법정상속지분과 다르게 배분되었다며 관련 자료를 제출하였고, 청구인들 또한 상속부동산을 법정상속지분대로 사용·수익하였다며 관련 자료를 제출하였는바, 처분청은 청구인들 계좌의 입금액(일부)을 근거로 해서 상속부동산의 처분금액이 법정상속지분과 다르게 배분되었다고 본 반면, 청구인들은 2018.10.12. 양도물건은 매매대금에서 대출금 상환액과 중개수수료을 정산한 후 상속지분대로 배분하고, 2020.2.28. 양도물건의 매매대금 또한 상속지분대로 배분하였으며, 임대물건은 그 수입금액이 상속지분과 정확하게 일치하지는 않았으나 종합소득세 신고시 상속지분대로 신고한 것으로 나타난다.

〈표2〉 상속인별 수입금액 배분내역
OOO

⑹ 한편, 청구인들과 대리인 등이 주고받은 이메일 내용에 의하면(일부 발췌), 상속인들이 상속부동산 전체에 대하여 협의분할하면서 그 일부는 배우자 단독상속분으로, 나머지는 법정상속비율로 분할하기로 협의한 것으로 나타난다.

〈2018.7.18.자〉
OOO

〈2018.11.27.자〉
OOO

⑺ 이상의 사실관계 및 관련 법령 등을 종합하여 살피건대, 처분청은 상증세법 제19조에서 배우자 상속공제의 요건으로 상속재산의 분할협의(제①요건), 그에 따른 등기(제②요건) 및 분할사실의 신고(제③요건)를 정하고 있는데, 이를 충족하지 못한다는 의견이다.

조세심판 결정례

(가) 먼저 제①요건부터 살펴보면, 청구인들이 주고받은 이메일 내용에 의하면 청구인들이 상속재산 중 일부는 배우자 단독상속분으로, 나머지는 법정상속비율대로 분할하기로 협의하였음을 알 수 있고, 이에 따라 상속인별 상속재산을 평가하여 신고하였으므로, 상속부동산 중 일부의 등기원인이 단순 '상속'으로 되어 있다는 사정만으로 상속부동산 전체에 대한 분할협의가 없었다고 보기는 어렵다고 하겠다(조심 2021인2064, 2021.9.1., 같은 뜻임).

(나) 다음으로 제②요건을 충족하였는지 여부에 관하여 살펴보면, 상증세법 제19조 제2항은 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정한다. 이하 이 조에서 같다)한 경우에 적용한다고 규정하고 있을 뿐, 그 등기원인을 '협의분할에 의한 상속'으로 한정하고 있지 않고, 기획재정부의 행정해석(재산세제과-764, 2020.9.3.)도 같은 취지이므로 제②요건 또한 충족한 것으로 볼 수 있다고 하겠다.

(다) 마지막으로 제③요건에 관하여 살펴보면, 상증세법 제19조 제2항은 상속재산의 분할 신고를 하지 않은 경우 배우자 상속공제를 OOO원으로 제한하는 것은 과도하여 재산분할 신고를 하지 않은 경우에도 실제로 재산분할이 된 경우에는 실질과세원칙에 따라 배우자 상속공제를 인정하되, 조속한 재산분할을 유도하기 위하여 배우자 상속재산 분할기한까지 재산분할된 가액만 인정하도록 개정된 것이므로, 설령 청구인들이 제③요건을 충족하지 못하였다고 하더라도 배우자 상속공제를 적용하는 데에는 아무런 영향이 없다고 하겠다.

따라서 처분청이 상증세법 제19조의 배우자 상속공제 요건을 충족하지 못한 것으로 보고 배우자 일괄상속공제액 초과분을 공제부인한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다.

4. 결론

이 건 심판청구는 심리결과 청구주장이 이유 있으므로 「국세기본법」 제81조 및 제65조제1항제3호에 의하여 주문과 같이 결정한다.