학교법인이 매매 또는 신축행위를 통해 취득한 부동산의 매각대금이 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에 해당하는지(대법원 2024. 9. 13. 선고 2021두54293 판결)

1. 사실관계

가. 학교법인 OO학원(이하 ‘OO학원’이라 한다)은 1950년대에 서울 중구 OOO동 58-17 토지(이하 ‘이 사건 1토지’라 한다)를, 1996. 7. 31.에 같은 동 58-14, 15, 16 각 토지를 각각 매매를 원인으로 취득하였다.

나. OO학원은 1997년경부터 이 사건 1토지 및 위 58-14, 15, 16 각 토지 중 일부(이하 ‘이 사건 2토지’라 한다)에서 건물 신축공사를 시작하였고, 2002. 7. 4. 완공된 건물(이하 이 사건 1토지 및 2토지와 함께 ‘OO빌딩’이라 한다)에 관하여 소유권보존등기를 마쳤다.

다. OO학원은 수익용 기본재산인 OO빌딩을 2007. 1. 23. 약 2,603억 원에 매각하였고, 그중 약 1,628억 원을 2007. 1. 25.부터 2007. 10. 8.까지 OO건설 주식회사, 의료법인 OO의료재단에 대여하는 등으로 사용하였다.

라. 피고는 ‘OO학원이 출연받은 재산을 매각하고 그 매각대금을 공익목적사업 외에 사용하였다.’는 이유로 구「상속세 및 증여세법」(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 상증세법’이라 한다) 제48조 제2항 제4호(이하 ‘쟁점조항’이라 한다)에 따라 OO학원에 증여세를 부과하기 위하여, OO빌딩 매각대금을 그 취득가액의 원천에 따라 비출연재산분과 출연재산분으로 안분한 후 비출연재산분은 과세대

상에서 제외하고, 출연재산분 중 공익목적사업에 사용하지 않은 약 1,249억 원(이하 ‘이 사건 매각대금’이라 한다)의 90%에 해당하는 112,406,496,977원을 이 사건 매각대금과 관련한 증여세 과세가액으로 산정하였다.

마. 피고는 2016. 8. 23. OO학원에, 위 112,406,496,977원과 양주시 토지 등 다른 출연재산에 관한 증여세 과세가액 3,766,466,457원을 합한 116,172,963,434원을 증여세 과세가액으로 하여 산정한 증여세 57,626,481,717원을 부과·고지하였다(이하 ‘이 사건 처분’이라 하고, 그중 이 사건 매각대금에 관한 증여세 56,203,248,488원 부분을 ‘OO빌딩 매각대금 관련 부분’이라 하며, 나머지 증여세 1,423,233,229원 부분을 ‘양주시 토지 등 관련 부분’이라 한다).

바. OO학원은 원심 소송계속 중인 2020. 8. 18. 회생절차개시결정을 받아 원고가 그 관리인으로서 소송절차를 수계하였다.

2. 이 사건의 쟁점

이 사건의 쟁점은 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에 ‘출연받은 당해 재산의 매각대금’ 외에 ‘출연받은 재산으로 취득한 재산의 매각대금’, ‘출연받은 재산의 매각대금으로 취득한 재산의 매각대금’, ‘출연받은 재산의 운용소득으로 취득한 재산의 매각대금’까지 포함되는지 여부이다.

3. 원심 판결의 요지(서울고등법원 2021. 9. 29. 선고 2020누36351 판결)

가. 원고 주장 요지

1) OO빌딩 중 건물부지는 원고가 유상취득한 것이고, 그 지상건물은 원고가 신축하여 원시취득한 것이므로, OO빌딩은 당사자 일방이 그 의사에 따라서 재산상의 손실을 봄으로써 타방을 이득시키는 것을 뜻하는 기부 및 증여를 포함하는 의미의 '출연받은 재산'에 해당한다고 볼 수 없다.

2) 원고는 OO빌딩 매각에 따른 처분이익을 고유목적사업에 사용하지 않았다는 이유로 법인세법 제29조 제6항, 같은 법 시행령 제56조 제7항에 따라 그 처분이익에 대하여 법인세를 이미 납부하였으므로, OO빌딩 매각대금에 대하여 재차 증여세를 부과한 이 사건 처분은 이중과세에 해당한다.

3) 설령 이 사건 처분이 적법하다고 하더라도, 구 상증세법 시행령 제38조 제9항 제1호에 의하면, 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 경우에도 그중 일부가 '공인법인 등의 이사 또는 사용인의 불법행위로 인하여 출연받은 재산 등이 감소'되어 직접 공익목적사업 등에 사용할 수 없게 된 때에는 당해 금액을 출연받은 재산 등의 가액에서 차감한 금액을 기준으로 증여세를 부과한다고 규정하고 있는바, 이 사건의 경우 OO빌딩 매각대금을 OO건설에 대여함으로써 직접 공익목적사업 등에 사용할 수 없게 된 것은 원고의 전 이사장인 유OO의 업무상 배임행위로 인한 것이고, 유OO는 OO빌딩 출연자의 친족에 해당하지 않으므로, 이 사건 처분으로 인한 증여세를 산정함에 있어서는 구 상증세법 시행령 제38조 제9항 제1호가 적용되어야 한다.

나 공익사업 출연재산의 과세가액 불산입 규정의 법적 성격 및 연혁

1) 법적 성격

가) 영리법인은 유증·사인증여 또는 증여로 받은 재산에 대하여 상속세·증여세를 납

부하지 아니하나, 비영리법인은 상속세·증여세의 납세의무를 진다. 왜냐하면 영리법인의 경우에는 그 받은 재산의 가액이 각 사업연도의 소득금액에 합산되어 법인세로 납부되나, 비영리법인의 경우에는 수익사업에서 생긴 소득에 대하여만 법인세 납세의무를 지는데, 무상으로 받은 자산의 가액은 수익사업에서 생긴 소득이라고 볼 수 없기 때문이다. 다만, 비영리법인의 경우에도, 대통령령이 정하는 바에 의하여 운영되는 종교, 자선, 학술 기타 공익사업을 영위하는 공익법인 등에 출연한 재산에 대하여는 증여세 과세가액에 산입하지 아니한다(구 상증세법 제48조 제1항 본문).

나) 그러나 상증세법에서 공익사업의 원활한 수행을 위해 일정한 요건(불산입 요건)을 충족하는 경우 출연행위에 대해 증여세 과세가액에 불산입하는 혜택을 주면서도, 공익과 선행을 앞세워 증여세를 회피하거나 출연자의 부의 증식 및 세습수단으로 악용되는 것을 방지하기 위하여 출연재산이 공익사업에 적절하게 사용될 수 있도록 사후관리기간 동안 증여세 과세가액 불산입의 취지를 달성하도록 엄격한 의무를 부과하고 있다.

다) 이에 구 상증세법 제48조 제2항은, 제1항 본문의 규정에 의한 증여세 과세가액 불산입 재산을 출연받은 공익법인 등이 (i) 그 출연받은 재산을 직접 공익목적사업 등 이외에 사용하거나, 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하는 경우(제1호), (ii) 출연받은 재산(당해 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식 등을 취득하는데 사용하는 경우로서, 그 취득하는 주식 등과 취득당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 내국법인의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하는 경우(제2호), (iii) 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 직접 공익목적사업 외에 사용한 경우(제3호), (ⅳ) 출연받은 재산을 매각하고 그 매각대금(매각대금에 의하여 증가된 재산을 포함하며 대통령령이 정하는 공과금 등을 제외한다)을 공익목적사업 외에 사용하거나 매각한 날부터

3년이 경과한 날까지 대통령령이 정하는 바에 따라 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우(제4호) 등에 있어서는, 대통령령이 정하는 가액을 그 공익법인 등이 '증여'받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과하고 있다(이하 '출연재산에 대한 증여세 부과규정'이라 한다).

라) 이와 같은 구 상증세법 제48조 제2항에 의한 공익법인 등에 대한 증여세 부과는, 당초 공익사업 출연행위와는 별도로 각호의 과세요건이 발생한 때에 증여세를 부과하는 것이므로, 당초 출연행위에 대한 과세가 아니라 공익법인 등의 의무위반에 따라 출연자와는 상관없이 별도의 과세요건이 성립되고, 이에 따라 그 의무를 위반한 공익법인 등에게 징벌적 증여세를 부과하는 것이다.

2) 출연재산에 대한 증여세 부과규정의 변천

가) 1994. 12. 22. 법률 제4805호로 일부 개정되기 전의 상속세법

위 개정 전 상속세법 제8조의2 제4항은, 상속세 과세가액 불산입 재산을 출연받은 공익법인 등이 (i) 출연받은 재산을 출연목적 외에 사용하거나 대통령령이 정하는 기간 내에 그 출연목적에 사용하지 아니하는 경우(제1호), (ii) 대통령령이 정하는 바에 의하여 운영되는 종교사업·자선사업·학술사업·기타 공익사업(같은 조 제1항 제1호 본문)에 운영되지 아니하는 경우(제2호), (iii) 출연받은 재산(당해 재산을 수익사업용 또는 수익용으로 운용하여 얻은 소득을 포함한다)을 내국법인의 주식을 취득하는데 사용한 경우로서 그 취득한 주식과 취득 당시에 소유하고 있는 주식 및 당해 출연자로부터 재산을 출연받은 다른 공익사업을 영위하는 자가 소유하고 있는 주식을 합하여 당해 내국법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 5를 초과하는 경우(제3호)에는, 대통령령이 정하는 가액을 그 출연받은 자가 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다

고 규정한 다음, 그 시행령 제3조의2 제7항 제1호 내지 제8호에서, 법 제8조의2 제4항의 규정에 의하여 증여세를 부과하는 경우를 규정하고 있었는바, 제1호에서는 '공익사업이 출연받은 재산을 그 출연일로부터 2년 내에 출연목적에 전부 사용하지 아니한 때'를 들고 있었다.

나) 1994. 12. 22. 법률 제4805호로 일부 개정된 상속세법

위 개정된 상속세법 제8조의2 제4항은, 제1호에서 '출연받은 재산을 출연목적 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 내에 출연목적에 전부 사용하지 아니하는 경우'로 규정하여, 종전 시행령 제3조의2 제7항 제1호의 유예기간을 3년으로 늘리면서 상위법으로 옮겨 규정하고, 개정 시행령 제3조의2에 제17항을 신설하여, 법 제8조의4 제4항 제1호 단서에서 말하는 제외사유로, 3년을 초과함을 요하거나 불가피하게 사용실적이 미달한 경우로서 주무부장관이 인정하는 경우를 규정하였다.

다) 1996. 12. 30. 법률 제5193호로 전부 개정된 상속세 및 증여세법

위 개정에 따라 상속세법은 상속세 및 증여세법(이하 '상증세법'이라 한다)으로 명칭이 변경되었는바, 위 개정된 상증세법 제48조 제2항은, 증여세 과세가액 불산입 재산을 출연받은 공익법인 등이 (i) '출연받은 재산을 직접 공익목적사업등(직접 공익목적사업에 충당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우를 포함한다. 이하 이 호에서 같다) 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하는 경우(제1호), (ii) 출연받은 재산(당해 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식 등을 취득하는데 사용하는 경우로서 그 취득한 주식 등과 취득 당시에 보유하고 있는 주식 등 및 당해 내국법인과 특수관계에 있는 출연자로부터 재산을 출연받은 다른 공

익법인 등이 보유하고 있는 주식 등을 합하여 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하는 경우(제2호), (iii) 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 직접 공익목적사업 외에 사용하거나 운용소득 중 직접 공익목적사업에 사용한 실적이 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하는 경우(제3호), (ⅳ) 출연받은 재산을 매각하고 그 매각금액을 대통령령이 정하는 바에 의하여 사용하지 아니한 경우(제4호), (ⅴ) 기타 출연받은 재산 및 직접 공익목적사업의 운용에 있어서 대통령령이 정하는 바에 의하여 운용하지 아니하는 경우(제5호)' 에는, 대통령령이 정하는 가액을 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다고 규정하였다. 이에 따라 제1호에서 출연재산을 직접 공익목적사업에 충당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우도 '직접 공익목적사업등' 에 사용하는 것으로 개정되었고, 이때 출연재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하여 그 운용실적이 기준금액에 미달한 때에는 제3호에 의하여 증여세를 부과받게 되었으며, 그와 별도로 제4호를 두어 출연받은 재산을 매각한 대금을 직접 공익목적사업등에 사용하지 않거나 일정 비율 미만으로 사용하는 경우를 새로이 증여세 과세대상으로 규정하였다. 그에 따른 세부적인 증여세 부과사유 및 증여세 과세가액의 범위 등에 관하여는 상증세법 시행령 제38조에서 규정하였다.

라) 2000. 12. 29. 법률 제6301호로 일부 개정된 상증세법[1)]

위 개정된 상증세법 제48조 제2항 제4호는, '출연받은 재산을 매각하고 그 매각대금(매각대금에 의하여 증가된 재산을 포함하며 대통령령이 정하는 공과금 등을 제외한다)을 공익목적사업 외에 사용하거나 매각한 날부터 3년이 경과한 날까지 대통령령이 정하는 바에 따라 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우' 로 개정되어 종전 상증세법 시행령 제38조 제6항에서 규정하고 있던 3년의 유예기간을 상위법으로 옮겨 규정하였고, 증여세를 부과하는 사유로 제4의2호가 신설되었다.[2)]

1) 이 사건 처분에 적용되는 구 상증세법 제48조 제2항 제4호도 이와 같다.
2) "제3호의 규정에 의한 운용소득을 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하게 사용하거나 제4호의 규정에 의한 매각대금을 매각

다. 인정사실

제1심에서 설시한 사실 및 그에 관한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

1) 재단법인 무O학원 및 원고의 기본재산 형성 과정

가) 전OO은 기독교 정신에 따라 여성교육기관으로서 가정에 관한 고등교육을 실시할 목적으로 11만 8,500원을 출연하여 1948. 7. 21. 재단법인 무O학원의 설립인가를 받았고, 재단법인 무O학원은 1948. 9.경 서울 중구 OO동 93번지의 3호에 소재한 건물을 임차하여 서울가정고등학교를 개교하였다. 그 후 재단법인 무O학원은 1949. 3.경 교사(校舍)를 서울 중구 OO동 93번지의 40호에 소재한 임차 건물로 이전하였고, 1950. 6.경 6·25 전쟁으로 부산 OO동 2가 9번지에 소재한 임시 교사(校舍)로 이전하여 약 7개월 동안 수업을 하다가 1952. 6. 10.경 다시 위 OO동 소재 교사(校舍)로 돌아오게 되었다.

나) 1952. 7. 1.경 재단법인 무O학원의 재산[3]은 '기본재산'인 현금 11만 9,400원과 '보통재산(현존비품)'인 총 570만 원 상당의 흑판대, 테이블 등의 비품이 전부였고[당시 교사(校舍)인 서울 중구 OO동 93번지의 40호에 소재한 건물은 임차한 것이었다], 1955년경에는 적극재산은 전혀 없이 소극재산(당시 기준으로 약 7,000만 환의 고리채와 2,800만 환의 미지급 임금채무 등)만 증가하여 재정난이 심각한 상태에 이르렀다.

다) 그 무렵 재단법인 무O학원은 임차한 건물을 교사(校舍)로 사용해 오던 중 권OO 소유의 서울 중구 OOO동 58-17 토지 2,879.3㎡(이하 '이 사건 A토지'라 한다)를 매입

한 날부터 3년의 기간 중 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하게 사용한 경우"

3) 재단법인 무O학원은 1952. 7. 1.자로 근화여자초급대학을 설립하였는데, 재단법인 무O학원이 설립 인가 신청 당시 제출한 재산목록에 따른 것이다.

하여 그 지상에 교사(校舍)를 신축하고자 하였으나, 권OO에게 계약금 500만 원만 지급한 상태에서 채권자들의 위 계약금 압류로 이 사건 A토지에 관한 매매계약은 해제되었고, 공사대금도 마련하지 못하여 그 지상에 신축 중이던 교사(校舍)의 신축공사마저 중단되었다.

라) 이에 당시 재단법인 무O학원의 이사장이던 전O덕은 유OO에게 재단법인 무O학원을 인수할 것을 제안하였고, 1956. 1. 14. 유OO이 재단법인 무O학원의 이사장으로 취임하게 되었다. 이후 재단법인 무O학원은 유OO이 출연한 현금으로 이 사건 A토지 지상에 교사(校舍)를 신축하는 공사를 다시 진행하여 1956. 2. 15.경 교사(校舍) 신축공사를 완료하였고, 1956. 3.경부터 새로 신축한 서울 중구 OOO동 소재 교사(校舍)에서 수업을 하였다.

마) 1956. 8. 25.자 전국 고등교육기관 실태조사보고에 따르면, 당시 재단법인 무O학원의 '기본재산'은 '이 사건 A토지 및 그 지상 4층 건물, 유OO이 출연한 강원 철원군 갈말면 OO리 임야, 도서(총 5,206권)'가 전부였고, 1957년경 유OO 및 유OO의 종중인 OO유씨종중이 출연한 강원 철원군 갈말면 OO리 임야 등이 기본재산으로 추가되었다. 유OO은 그 무렵부터 1963. 5. 10.경까지 계속해서 현금을 출연하여 서울 성북구 OO동 23번지 소재 토지, 서울 서대문구 OO동 소재 토지, 서울 서대문구 OOO동 소재 토지를 매수하는 한편, 충남 연기군 서면 OO리 126번지 소재 토지를 출연하여 이를 모두 재단법인 무O학원의 기본재산으로 편입하였다.

바) 그 후 재단법인 무O학원은 구 사립학교법(1963. 6. 26. 법률 제1362호로 제정된 것)에 의하여 재단법인을 학교법인으로 조직변경을 한 후, 1963. 9. 26. 명칭을 학교법인 OO학원(원고)으로 변경하고 1964. 1. 14. 설립허가를 받았다.

사) 원고가 설립허가를 받은 무렵인 1963년경 원고의 재산은, ① 교육용 기본재산으로 1956. 2.경 신축한 서울 중구 OOO동 소재 교사(校舍) 등 학교시설, ② 수익용 기본재산으로 수익용 사업체{이 사건 A토지에 소재지를 둔 OO준설 주식회사(1958. 9. 11. 취득, 이하 법인명에서 주식회사는 생략한다) 및 서울 중구 태평로에 소재지를 둔 OO여행사(1962. 3. 31. 취득)}와 위 각 수익용 사업체의 주권(株券) 및 국채, ③ 수익용 토지로 강원 철원군 갈마면 OO리, OO리 등 소재 토지 및 충남 연기군 서면 OO리 소재 토지가 있었다(을 제6호증 17쪽 이하 참조).

아) 그 후 원고는 1980년경 OO대학교 용인캠퍼스, OO대학교, OO고등학교, OO여자고등학교의 교지(校地)로 총 17,049㎡ 상당의 토지를 추가 매입하고, 1981년경에도 위 학교들과 OO교회 부지로 총 5,442㎡ 상당의 토지를 추가 매입하는 등 이후에도 꾸준히 교육용 및 수익용 기본재산을 매입함으로써 1988년경 원고의 교육용 토지는 총 159만 2,261㎡ 상당에 이르게 되었다. 그 무렵 원고의 수익용 사업체 역시 OO여행사, 코리아OO, OO물산, OO전업사, 마켓OOO 등으로 증가하였다.

2) OO빌딩의 조성 과정

가) 이 사건 A토지의 폐쇄등기부에는 '단기 4289년(1956년)' 재단법인 무O학원이 '대한민국 정부'로부터 매매를 원인으로 소유권을 이전받은 것으로 기재되어 있는데 반해, 이 사건 A토지의 폐쇄토지대장에는 '단기 4283년(1950년)' 재단법인 무O학원이 '국(國)'으로부터 매매를 원인으로 소유권을 이전받은 것으로 기재되어 있다.

나) 그러나 이후 이 사건 A토지의 소유권 변동에 관해서는, 그 폐쇄등기부 및 폐쇄토지대장 모두 재단법인 무O학원이 단기 4290년(1957년) 권OO에게 이 사건 A토지의 소유권을 이전하였다가 단기 4292년(1959년) 권OO로부터 다시 그 소유권을 이전받은 것

으로 기재되어 있다.

다) 원고는 1996. 7. 31.경 신OO으로부터 서울 중구 OOO동 58-14, 15, 16 토지 총 1,818.7㎡를 취득하였고(당시 원고는 위 토지를 취득하는데 총 106억 4,000만 원 상당을 지출하였고, 그중 105억 8,000만 원은 OO건설산업으로부터 차입하였다), 이후 그중 666㎡ 부분(이하 '이 사건 B토지'라 한다)이 이 사건 A토지에 합병되었으며, 이 사건 A토지와 이 사건 B토지는 토지구획정리사업에 의하여 구획정리가 완료되어 2002. 7. 23. 서울 중구 OOO동 135 대 3,525.1㎡[4]로 환지되었다.

라) 원고는 1997년경 이 사건 A토지와 이 사건 B토지(이하 'OO빌딩 건물부지'라 한다)에 지상 23층, 지하 7층의 규모의 건물인 OO빌딩을 신축하였는데, 신축비용은 총 911억 1,400만 원 상당이 소요되었고, 그중 594억 원 상당은 차입금 및 선수보증금(이하 '차입금 등'이라 하고, 원금을 기준으로 기재한다. 이하 같다)으로 충당되었다.

마) 그 후 원고는 1999. 2.경 OO생명으로부터 189억 원을 대출받아 그중 일부로 위 OOO동 토지 취득 당시 OO건설산업으로부터 차입한 금원을 상환하였고, 같은 해 8.경 OO은행으로부터 189억 원을 대출받아 OO생명에 대한 위 대출금 189억 원을 상환하였다. 원고는 2004년경 OO은행에 대한 위 대출금 189억 원 중 합계 37억 8,000만 원을 상환한 후 2007. 1. 25.경 OO빌딩 매각대금으로 OO은행에 대한 위 대출금 잔액 151억 2,000만 원을 최종 상환하였다.[5]

3) 이 사건 처분 당시 '출연받은 재산의 매각대금' 산정 내역[6]

---

4) 환지되는 과정에서 총 면적이 3,545.3㎡(2,879.3㎡ + 666.0㎡)에서 3,525.1㎡로 축소되었다.
5) 원고의 2021. 5. 6.자 준비서면 참조
6) 피고가 제1차 과세전적부심사 당시 국세심사위원회의 재조사결정에 따라 OO빌딩의 취득원천을 재조사한 후 다시 산정한 내역이다.

가) 피고는 이 사건 처분 당시 취득원천을 기준으로 'OO빌딩 건물부지' 중 이 사건 A토지 2,879.3㎡는 그 전체를 '출연받은 재산'으로 조성된 것으로 판단하고, 이 사건 B토지는 그중 529.7㎡[7]는 '비출연재산'으로, 나머지 136.3㎡[8]는 '출연받은 재산'으로 각 조성된 것으로 판단하여, OO빌딩 건물부지 총 3,545.1㎡[9] 중 3,015㎡{3,015.6㎡(2,879.3㎡ + 136.3㎡), 소수점 아래 버림, 이하 같다}가 출연받은 재산임을 전제로, OO빌딩 건물부지의 매각대금 780억 9,000만 원 중 664억 원[663억 7,600만 원{780억 9,000만 원 × (3,015㎡/3,545㎡)}, 억 원 미만에서 반올림] 상당액을 출연받은 재산의 매각대금으로, 그 나머지 117억 원{116억 9,000만 원(780억 9,000만 원 − 664억 원), 억 원 미만 반올림} 상당액을 비출연재산의 매각대금으로 각 산정하였다.

나) 또한 'OO빌딩 지상건물'의 경우에도 취득원천을 기준으로 총 신축비용 911억 원 1,400만 원 중 594억 원 상당이 차입금 등으로 충당되었다가 이후 OO빌딩 매각대금으로 상환된 사정 등을 근거로, OO빌딩 지상건물 중 65%[10]에 상당하는 부분은 '비출연재산'으로, 나머지 35%에 상당하는 부분은 '출연받은 재산'으로 각 조성된 것으로 판단하여, 이를 전제로 OO빌딩 지상건물의 매각대금 1,822억 1,000만 원 중 1,188억 원{1,822억 원 × (594억 원 / 911억 원), 억 원 미만 버림} 상당액을 비출연재산의 매각대금으로, 그 나머지 634억 원(1,822억 원－1,188억 원) 상당액을 출연받은 재산의 매각대금으로 각 산정하였다.

다) 구체적인 산정내역은 아래 표 기재와 같다.

(단위 : 억 원)

자산배분	매각대금	매각대금 배분금액

7) [= 666.0㎡ × {105억 8,000만 원(차입금 등) / 106억 4,000만 원(전체 토지 매입대금)} × {151억 2,000만 원(OO빌딩 매각대금으로 상환한 차입금 잔액) / 189억 원(중간 상환금 37억 8,000만 원 + OO빌딩 매각대금으로 상환한 차입금 잔액 151억 2,000만 원)}]

8) (= 666.0㎡ − 529.7㎡)

9) 환지되기 전 면적

10) {= 100% × (차입금 등 594억 원 / 총 신축비용 911억 원 1,400만 원)}

종류	배분기준	합계	출연받은 재산분	비출연 재산분 (차입금)		출연받은 재산분	비출연 재산분
	금액 계	1,303 (100%)	650 (49.9%)	653 (50.1%)	2,603	1,298 (49.9%)	1,305 (50.1%)
건물부지[11]	면적(㎡)	3,545 (100%)	3,015 (85%)	530 (15%)	781	664	116
	금액	392	333	59			
지상건물[12]	자금원천 금액	911 (100%)	317 (35%)	594 (65%)	1,822	634	1,189

라. 구체적 판단

1) OO빌딩 매각대금이 '출연받은 재산의 매각대금'에 해당하는지 여부

가) 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 '출연받은 재산의 매각대금'의 범위

(1) OO빌딩의 경우 원고(또는 재단법인 무O학원)가 그 '건물부지'와 '지상건물'을 기부나 증여를 직접 원인으로 하여 취득한 것이 아니라, 매매를 원인으로 취득하거나 또는 건물신축에 따라 원시취득한 것임은 당사자 사이에 다툼이 없는바, 그와 같이 OO빌딩 자체를 출연받지 않은 경우 이를 매각한 대금이 구 상증세법 제48조 제2항 제4호 소정의 '출연받은 재산의 매각대금'에 해당하는지 여부가 문제된다.

이에 대해 원고는 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 '출연받은 재산의 매각대금'에는 '출연받은 당해 재산의 매각대금'만 포함된다는 취지로 주장하고, 피고는 '출연받은 당해 재산의 매각대금뿐만 아니라, 출연받은 재산을 처분한 대금으로 취득한 재

11) OO빌딩 건물부지의 장부가액이 392억 원이므로, 차입금으로 취득한 면적을 비출연재산으로 분류하고, 나머지는 출연받은 재산으로 분류하여 위 장부가액을 안분함

12) OO빌딩 지상건물의 장부가액이 911억 원이므로, 취득원천에 따라 신축대금 중 차입금 등으로 충당한 부분은 비출연재산으로 분류하고, 나머지는 출연받은 재산으로 분류하여 위 장부가액을 안분함

산 등의 매각대금’ 도 포함된다는 취지로 주장한다.

(2) 그런데 상증세법에는 ‘출연받은 재산의 매각대금’의 범위 및 판단기준에 관한 직접적인 규정이 존재하지 아니한다. 결국 당해 법령 자체에 그 법령에서 사용하는 용어의 정의나 포섭의 구체적인 범위가 명확히 규정되어 있지 아니한 경우 법령상 용어의 해석은 그 법령의 전반적인 체계와 취지·목적, 당해 조항의 규정형식과 내용 및 관련 법령을 종합적으로 고려하여 해석하여야 한다(대법원 2010. 6. 26. 선고 2010두3978 판결 등 참조). 이때 법은 원칙적으로 불특정 다수인에 대하여 동일한 구속력을 갖는 사회의 보편타당한 규범이므로 법의 표준적 의미를 밝혀 객관적 타당성이 있도록 해석하여야 하고, 가급적 모든 사람이 수긍할 수 있는 일관성을 유지함으로써 법적 안정성이 손상되지 않도록 하여야 한다. 또한 실정법은 보편적이고 전형적인 사안을 염두에 두고 규정되기 마련이므로 사회현실에서 일어나는 다양한 사안에서 구체적 사안에 맞는 가장 타당한 해결이 될 수 있도록 해석·적용할 것도 요구된다(대법원 2018. 6. 21. 선고 2011다112391 전원합의체 판결 참조). 요컨대 법 해석의 목표는 어디까지나 법적 안정성을 저해하지 않는 범위 내에서 구체적 타당성을 찾는 데에 두어야 한다. 그리고 그 과정에서 가능한 한 법률에 사용된 문언의 통상적인 의미에 충실하게 해석하는 것을 원칙으로 하고, 나아가 법률의 입법 취지와 목적, 제·개정 연혁, 법질서 전체와의 조화, 다른 법령과의 관계 등을 고려하는 체계적·논리적 해석방법을 추가적으로 동원함으로써, 법 해석의 요청에 부응하는 타당한 해석이 되도록 하여야 할 것이다(대법원 2020. 8. 27. 선고 2019도11294 전원합의체 판결 참조).

(3) 위 법리에 비추어, 앞선 인정사실로부터 알 수 있는 아래와 같은 사정들 및 앞서 본 공익목적 출연재산의 증여세 과세가액 불산입 원칙과 그 예외를 정한 출연재산에 대한 증여세 부과규정의 법적 성격 및 문언 내용과 체계, 그 연혁 및 입법취지 등을 종합하여 보면, 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에는

‘출연받은 당해 재산의 매각대금’ 뿐만 아니라, ‘출연받은 재산으로 취득한 재산의 매각대금 및 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하여 취득한 재산의 매각대금’ 까지 포함되는 것으로 해석함이 타당하다.

① 구 상증세법 제48조가 규정하는 공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 증여세 과세가액 불산입 원칙의 입법 취지는 공익사업을 앞세우고 변칙적인 재산출연행위를 하여 탈세나 부의 증식수단으로 악용하는 것을 방지하기 위하여 공익법인 등에 출연된 재산에 대하여는 공익법인 등이 출연받은 해당 재산뿐만 아니라 그 운용소득이나 매각대금 등에 대해서도 이를 직접 공익목적사업 등에 사용할 것을 조건으로 증여세 과세가액에 정책적으로 산입하지 아니하는 데 있고, 구 상증세법 제48조 제2항에서 각호의 사유가 발생한 경우 대통령령이 정하는 가액을 증여받은 것으로 보아 증여세를 부과하는 것은 위와 같은 입법 취지를 관철하기 위함이다.

② 결국 앞서 본 바와 같이 구 상증세법 제48조 제2항에 의한 공익법인 등에 대한 증여세 부과는 당초 출연행위 자체에 대한 과세가 아니라 각호에서 규정한 사유가 발생한 경우 그와 같은 의무를 위반한 공익법인 등에게 사후적으로 징벌적 증여세를 부과하는 것이다.

③ 출연재산에 대한 증여세 부과규정이, 앞서 본 바와 같이 증여세 과세가액 불산입 재산을 출연받은 공익법인 등에게 부과하는 사후관리의무의 유형을 점점 구체화하고 세분화하는 한편, 공익법인 등이 출연받은 해당 재산뿐만 아니라 당해 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용한 소득이나 해당 재산을 처분한 매각대금까지도 이를 직접 공익목적사업 등에 사용하도록 사후관리의무의 범위를 확대하는 방향으로 개정된 것도 그와 같은 취지이다.

④ 실제로 종전 상속세법이 1996. 12. 30. 법률 제5193호로 상증세법으로 전부 개정되기 전에는 구 상증세법 제48조 제2항 제4호와 같은 규정을 별도로 두고 있지 않았기 때문에 '공익법인 등이 출연받은 재산을 매각한 후 그 처분대금을 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하는 경우'에도 종전 상속세법 제8조의2 제4항 제1호(출연받은 재산을 출연목적 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 내에 출연목적에 전부 사용하지 아니하는 경우)가 적용되었다.[13] 이때 종전 상속세법 제8조의2 제4항 제1호에 의할 경우에는 공익법인 등이 출연받은 재산을 3년 내에 직접 공익목적사업 등에 사용하다가 이를 처분한 경우 그 처분대금을 3년 내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 않더라도 사후관리의무 위반의 책임을 물을 수 없는 부당한 결과가 발생할 수밖에 없었다. 그런데 종전 상속세법이 1996. 12. 30. 법률 제5193호로 상증세법으로 전부 개정되면서 제48조 제2항 제4호가 신설되어 공익법인 등은 출연받은 재산을 매각한 처분대금도 이를 직접 공익목적사업 등에 사용할 의무를 별도로 부담하게 되었는바, 제48조 제2항 제4호의 신설 취지는 앞서 본 출연재산에 대한 증여세 부과규정의 입법 취지를 관철하여 종전 상속세법에 따른 입법상의 흠결을 해결하려는 데 있었던 것으로 보아야 할 것이다.

⑤ 이러한 출연재산에 대한 증여세 부과규정의 입법 취지 및 법적 성격, 그 개정경과 등을 감안하면, 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 '출연받은 재산의 매각대금'의 의미를 원고가 주장하는 바와 같이 '출연받은 당해 재산의 매각대금'으로 한정해석할 경우에는 출연재산에 대한 증여세 부과규정의 입법 취지가 몰각될 수밖에 없고 객관적 타당성도 결여하게 되어 오히려 법적 안정성을 저해하는 부당한 결과를 초래하게 된다.

---

13) 대법원 2000. 2. 11. 선고 98두342 판결 참조[학교법인이 학교설립을 위하여 출연받은 재산을 교육용 기본재산으로 하여 그 지상에 학교 부지조성공사를 시행하다가 공사를 포기하고 이를 매각한 후 그 처분대금을 학교 부지조성공사 등에 사용하지 아니한 사안에서, 구 상속세법(1996. 12. 30. 법률 제5193호로 전부 개정되기 전의 것) 제8조의2 제4항 제1호를 적용하여 '3년 내에 출연받은 재산을 출연목적에 사용하지 아니한 경우'에 해당하는지 여부가 쟁점이 되었다].

⑥ 공익법인의 설립 및 자산운용 등에 관한 관련 법령의 내용을 살펴보더라도, 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에 ‘출연받은 당해 재산의 매각대금’만 포함된다고 볼 수는 없다.

㉠ 공익법인은 원칙적으로 비영리법인에 해당하고, 주무관청의 승인을 받은 경우에 한하여 그가 설치·경영하는 재단법인이나 학교법인의 목적사업 범위 내에서 그 수익을 재단법인이나 학교법인의 경영에 충당하기 위해서만 수익을 목적으로 하는 사업을 할 수 있을 뿐이고(공익법인의 설립·운영에 관한 법률 제4조 제3항), 공익법인의 재산은 대통령령으로 정하는 바에 따라 기본재산과 보통재산으로 구분하되, 기본재산은 그 목록과 평가액을 정관에 적어야 하며, 평가액에 변동이 있을 때에는 지체 없이 정관 변경 절차를 밟아야 하고, 기본재산에 관하여 매도 · 증여 · 임대 · 교환 또는 용도변경하거나 담보로 제공하거나 기본재산을 보통재산으로 편입하는 등의 경우에는 주무관청의 허가를 받아야 한다(같은 법 제11조).

㉡ 사립학교법에도 같은 취지의 규정을 두고 있는바, 학교법인은 그 설치·경영하는 사립학교에 필요한 시설·설비와 당해 학교의 경영에 필요한 재산을 갖추어야 하고, 학교법인을 설립하려는 자는 일정한 재산을 출연하여야 한다(제5조 제1항, 제10조 제1항). 이때 학교법인의 재산은 기본재산과 보통재산으로 나뉘고, 기본재산은 교육용 기본재산과 수익용 기본재산으로 구분되며, 기본재산은 부동산, 정관 또는 이사회 결의에 의하여 기본재산으로 되는 재산 및 학교법인 회계의 매년도 잉여금 중 적립금 등을 말하고, 그 외 재산은 보통재산이며, 학교법인이 기본재산에 대하여 매도·증여·교환·용도변경하거나 담보로 제공하려는 경우 또는 의무를 부담하거나 권리를 포기하려는 경우에는 관할청의 허가를 받아야 한다(제5조 제2항, 제28조 제1항, 같은 법 시행령 제4조 제2항, 제5조).

㉣ 이에 의하면, 원고와 같은 학교법인의 경우 최초 설립 당시 기본재산은 원칙적으로 출연받은 재산으로만 구성된다고 볼 것이고, 이후 학교법인의 기본재산의 수나 가액이 증가하더라도 이는 출연받은 당해 재산의 시가 상당액 자체가 증가한 것이거나, 출연받은 재산으로 고유목적사업을 경영하여 얻은 수입 상당액이 증가한 것이거나, 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하여 얻은 소득이 증가한 것이거나 또는 그 출연재산운용소득으로 기본재산 내지 수익사업용 재산을 새롭게 취득하여 증가한 것이라고 봄이 상당하다. 나아가 이는 모두 학교법인의 기본재산을 구성하므로 그에 대해서는 사립학교법에 따른 관할청의 관리·감독을 받는 한편, 상증세법에 따른 엄격한 사후관리의무도 부담하게 된다.

⑦ 상증세법 집행기준(48-38-9) 및 유권해석(서면4팀-2755, 2006. 8. 10.) 역시 「구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에는 ‘수익용·수익사업용 재산의 매각대금, 운용소득으로 취득한 재산의 매각대금, 매각대금으로 취득한 다른 재산의 매각대금’이 포함된다」고 보고 있다.

나) 이 사건 A토지 매각대금 부분

앞선 인정사실과 사정들 및 앞선 증거들에 의하여 추가로 인정되는 아래와 같은 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 A토지의 매각대금은 구 상증세법 제48조 제2항 제4호 소정의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에 해당한다.

(1) 1975. 12. 31. 전부 개정된 지적법(법률 제2801호)이 시행되기 전에 소관청이 아무런 법적 근거 없이 과세의 편의상 임의로 복구한 토지대장에 소유자 이름이 기재되어 있다 하더라도, 그 기재에는 권리추정력을 인정할 수 없고, 또한 개정 지적법 시행 이후 새로 작성된 카드식 토지대장에 위와 같이 권리추정력이 인정되지 않는 종전 토지대장

의 소유자란 기재가 그대로 옮겨 적어졌다면, 그 새로운 토지대장의 소유자에 관한 사항에도 마찬가지로 권리추정력은 없다고 보아야 하는바(대법원 2013. 7. 11. 선고 2013다202878 판결 참조), 이 사건 A토지의 폐쇄토지대장은 위 전부 개정된 지적법 시행 전에 과세관청이 과세편의 등을 위하여 임의로 작성한 것으로 보이므로, 권리추정력이 없어, 위 기재만으로 재단법인 무O학원이 1950년경 이 사건 A토지를 '국(대한민국 정부)'으로부터 취득하였다고 단정할 수는 없다. 오히려 앞서 본 재단법인 무O학원 및 원고의 기본재산 형성 과정 및 OO빌딩 조성 과정 등에 비추어 보면, 재단법인 무O학원이 1956년경 이 사건 A토지를 '국(대한민국 정부)'으로부터 취득한 것으로 보는 것이 더 합리적이다.

(2) 한편, 재단법인 무O학원이 이 사건 A토지를 최초로 언제 취득하였는지 여부와 관계없이, 이 사건 A토지는 단기 4290년(1957년) 권OO에게 소유권이 이전되었다가 단기 4292년(1959년) 다시 재단법인 무O학원 앞으로 소유권이 이전된 것으로 보이는바, 앞서 본 재단법인 무O학원 및 원고의 기본재산 형성 과정 및 OO빌딩 조성 과정에 관한 여러 인정사실 및 그로부터 알 수 있는 다음과 같은 사정들, ① 유OO가 1956. 1. 14.경 재단법인 무O학원의 이사장으로 취임할 무렵 재단법인 무O학원은 최초 설립 당시 전OO이 출연한 재산을 전부 소비하고 오히려 소극재산만이 증가한 상태였던 점, ② 이 사건 A토지 지상에 새로운 교사(校舍)가 완공된 것은 1956. 2.경으로 유OO가 재단법인 무O학원 이사장으로 취임한 이후이고, 위 교사(校舍)의 신축자금은 모두 유OO가 출연한 것으로 보이는 점, ③ 유OO는 1956. 1. 14.경 재단법인 무O학원의 이사장으로 취임한 이후 1963. 5. 10.경까지 계속해서 현금을 출연하여 서울 성북구 OO동 23번지 소재 토지 등 다수의 부동산을 매입하여 이를 모두 재단법인 무O학원의 기본재산으로 편입하였고, 이후 재단법인 무O학원이 학교법인으로 조직을 변경하면서 위 기본재산이 원고에게 모두 승계되었던 점, ④ 이 사건 A토지의 소유권이 단기 4290년(1957년) 권OO에게 이전되었다가 단기 4292년(1959년) 다시 재단법인 무O학원 앞으로 이전된 경위

및 그에 따른 취득자금의 출처나 매각대금의 사용처 등에 대해서는 객관적인 자료가 남아 있지 않은 점, ⑤ 그 무렵 유OO 및 그와 관련된 OO유씨종중 이외에 재단법인 무O학원이나 원고에게 부동산이나 현금을 출연한 다른 법인이나 개인이 존재한다는 자료도 찾아볼 수 없는 점(원고 역시 당심에 이르기까지 유OO 및 OO유씨종중 외에 다른 출연자가 있었다는 점에 관해서는 특별히 주장, 입증하지 못하고 있다) 등에 비추어 보면, 적어도 재단법인 무O학원이 1959년경 권OO로부터 이 사건 A토지에 관한 소유권을 다시 이전받을 당시 그 매입대금은 유OO가 출연한 재산으로 충당되었다고 봄이 타당하다.

(3) 그런데 앞서 본 바와 같이 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 '출연받은 재산의 매각대금'에는 '출연받은 재산으로 취득한 재산의 매각대금'도 포함된다고 해석함이 타당하므로, 이 사건 A토지의 매각대금은 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 '출연받은 재산의 매각대금'에 해당한다.

다) 이 사건 B토지 및 그 지상건물 매각대금 부분

앞선 인정사실과 사정들 및 앞선 증거들에 의하여 추가로 인정되는 아래와 같은 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 B토지 중 136㎡ 상당 부분의 매각대금 및 그 지상건물 중 35% 상당 부분의 매각대금은 모두 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 '출연받은 재산의 매각대금'에 해당한다.

(1) 피고는 이 사건 처분 당시 취득원천을 기준으로, 앞서 본 다. 3) 다)항의 표 기재와 같이, 이 사건 B토지 중 529㎡ 상당 부분은 '비출연재산'으로, 나머지 136㎡ 상당 부분은 '출연받은 재산'으로 조성된 것으로 판단하고, 그 지상건물 중 65% 상당 부분은 '비출연재산'으로, 나머지 35% 상당 부분은 '출연받은 재산'으로 조성된 것으

로 판단한 후 그에 따라 이 사건 B토지 및 그 지상건물 중 출연받은 재산의 매각대금을 각각 산정하였는바, 앞서 본 재단법인 무O학원 및 원고의 기본재산 형성 과정과 OO빌딩 조성 과정에 관한 인정사실과 사정들을 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 '출연받은 재산의 매각대금'의 범위에 관한 앞선 법리에 비추어 살펴보면, 피고가 이 사건 B토지 및 그 지상건물을 그 각 취득원천을 기준으로 출연받은 재산과 비출연재산으로 구분한 것은 타당하고, 그와 같이 구분한 데에 문제가 없는 이상 그와 관련된 자산배분 액수나 그에 따른 출연받은 재산의 매각대금 배분금액 계산 자체에 잘못이나 오류가 있다고 볼 수 없다.

(2) 이에 대하여 원고는, 이 사건 B토지의 매입대금 중 대부분은 외부 차입금으로 충당되었는데, 피고는 나머지 매입대금 및 2004년경 위 차입금 중 중간 상환한 합계 37억 8,000만 원 상당의 금원이 모두 출연받은 재산으로 조성되었다는 사실을 전혀 입증하지 못한 상태에서 만연히 이를 전제로 이 사건 B토지 중 136㎡ 상당 부분을 '출연받은 재산'으로 조성된 것으로 판단하였으므로, 이를 전제로 한 이 사건 처분은 위법하다는 취지로 주장한다.

그런데 행정소송에서 사실의 증명은 추호의 의혹도 없어야 한다는 자연과학적 증명이 아니고, 특별한 사정이 없는 한 경험칙에 비추어 모든 증거를 종합적으로 검토하여 볼 때 어떤 사실이 있었다는 점을 시인할 수 있는 고도의 개연성을 증명하는 것이면 충분하나, 그 판정은 통상인이라면 의심을 품지 않을 정도일 것을 필요로 하는 점(대법원 2018. 4. 12. 선고 2017두74702 판결, 대법원 2015. 1. 29. 선고 2013다13146 판결 등 참조), 과세처분의 적법성에 대한 입증책임은 과세관청에게 있으므로 과세소득 확정의 기초가 되는 필요경비도 원칙적으로 과세관청이 그 입증책임을 부담하나 필요경비의 공제는 납세의무자에게 유리한 것일 뿐 아니라 필요경비의 기초가 되는 사실관계는 대부분 납세의무자의 지배영역 안에 있는 것이어서 과세관청으로서는 그 입증이 곤란한 경

우가 있으므로 그 입증의 곤란이나 당사자 사이의 형평을 고려하여 납세의무자로 하여금 입증케 하는 것이 합리적인 경우에는 입증의 필요를 납세의무자에게 돌릴 수도 있는 점(대법원 1992. 7. 28. 선고 91누10909 판결 등 참조) 등에 비추어 보면, OO빌딩이 오랜 기간에 걸쳐 조성되었을 뿐만 아니라 그 과정에서 출연받은 재산과 비출연재산이 혼합되어 투입된 이 사건에 있어서, 이 사건 B토지 및 그 지상건물 중 비출연재산으로 조성된 부분에 대해서는 이 사건 처분을 다투는 원고가 이를 입증해야 한다고 봄이 타당하다.

더욱이 앞선 인정사실 및 앞서 본 공익법인의 설립 및 자산운용 등에 관한 관련 법령과 법리 등을 경험의 법칙에 비추어 살펴보면, 학교법인인 원고의 경우 이 사건 B토지의 매입대금 중 차입금을 제외한 나머지 매입대금 및 37억 8,000만 원 상당의 중간 상환금은 모두 출연받은 재산으로 목적사업을 직접 운영하여 얻은 소득 내지 출연재산운용소득으로 지출되었거나 충당되었다고 봄이 합리적이므로, 위 나머지 매입대금 및 37억 8,000만 원 상당의 중간 상환금이 '출연받은 재산'으로 조성되었다는 점에 관해서는 그에 관한 고도의 개연성이 증명되었다고 보기 충분하다.

이러한 경우, 납세의무자가 문제로 된 해당 사실이 경험의 법칙을 적용하기에 적절하지 아니하다거나 해당 사건에서 그와 같은 경험의 법칙의 적용을 배제하여야 할 만한 특별한 사정이 있다는 점 등을 증명하지 못하는 한 해당 과세처분이 과세요건을 충족시키지 못한 위법한 처분이라고 단정할 수 없는 것인바(대법원 2014. 5. 29. 선고 2014두2027 판결 등 참조), 원고가 당심에서 주장하는 사정들이나 제출한 자료들만으로는 위에서 고도의 개연성이 증명된 것으로 시인된 사실이 경험의 법칙을 적용하기에 적절하지 아니하다거나, 이 사건에서 그와 같은 경험의 법칙의 적용을 배제하여야 할 만한 특별한 사정이 있다거나 또는 위와 같은 판단이 통상인이라면 의심을 품을 정도라는 점 등이 충분히 증명되었다고 보기 부족하고, 달리 이를 인정할 만한 아무런 자료도

찾아볼 수 없다.[14] 따라서 원고가 이 사건 B토지 및 그 지상건물 중 비출연재산으로 조성된 부분에 대한 뚜렷한 입증을 못하고 있는 이상 원고의 위 주장은 더 나아가 살필 필요 없이 받아들일 수 없다.

(3) 또한, 원고는, OO빌딩 지상건물의 신축대금 총 911억 원 중 합계 36억 5,000만 원(이천시 소재 토지 23필지 매각대금 약 34억 5,000만 원 + 성남시 소재 토지 2필지 매각대금 약 2억 원) 상당을 제외한 나머지 금원은 출연받은 재산이 아닌 원고가 1973년경부터 1996년경까지 사이에 취득한 성남시 분당구 판교동, 백현동 소재 임야나 이천시 모가면 소고리 임야, 서울 강남구 논현동 소재 빌딩 등을 처분한 대금인 비출연재산으로 충당되었으므로, 피고가 이 사건 처분 당시 OO빌딩 지상건물의 신축대금 총 911억 원 중 594억 원 상당만이 차입금 등으로 충당되어 비출연재산에 해당한다고 판단한 것은 위법하다는 취지로 주장한다.

그러나 원고가 당심에서 주장하는 사정들이나 제출한 자료들(갑 제32 내지 92호증의 각 기재)만으로는 OO빌딩 지상건물을 신축할 당시 앞서 본 다. 3) 다)항의 표에 기재된 594억 원을 초과하는 차입금이 지출되었다거나 또는 출연받은 재산으로 36억 5,000만 원 상당의 금원만이 사용되었음을 인정하기 부족하고, 달리 이를 인정할 만한 아무런 객관적인 자료도 찾아볼 수 없다(원고는 당심에서 처음으로 성남시 분당구 판교동, 백현동 소재 임야나 이천시 모가면 소고리 임야 등을 처분한 대금으로 OO빌딩 지상건물의 신축대금 중 상당 부분을 충당하였다고 주장하고 있을 뿐만 아니라, 서울 강남구 논현동 소재 빌딩 등을 처분한 대금으로 충당하였다는 신축대금의 규모 역시 제1, 2차 과세전적부심 당시 주장한 금액보다 당심에서 주장하는 금액이 상당히 증가하였음에도, 위 임야나 토지 등을 매각한 대금의 구체적인 액수나 그 사용처 등에 관한 계약서나

14) 원고는 당심에서 이 사건 B토지의 매입대금 중 차입금을 제외한 나머지 매입대금 및 37억 8,000만 원 상당의 중간 상환금이 비출연재산인 원고가 1979. 5.경 매수한 용인시 처인구 남동 소재 임야나 토지 등을 매각한 대금으로 충당되었을 것이라는 취지로 주장하면서도, 위 임야나 토지 등을 매각한 대금의 구체적인 액수나 그 사용처 등에 관한 계약서나 금융거래자료, 계정별 원장 등의 객관적인 자료는 전혀 제출하지 못하고 있다.

금융거래자료, 계정별 원장 등의 객관적인 자료는 전혀 제출하지 못하고 있고, 제1, 2차 과세전적부심에서의 주장 내용과 당심에서의 주장 내용이 변경된 경위에 관해서도 합리적으로 설명하지 못하고 있다). 따라서 OO빌딩 지상건물을 신축할 당시 594억 원을 초과하는 차입금이 지출되었음을 전제로 한 원고의 위 주장 역시 더 나아가 살필 필요 없이 받아들이기 어렵다.

2) 이중과세 해당 여부

원고가 주장하는 바와 같이 공익법인이 출연받은 재산을 공익목적사업 등에 사용하지 아니한 경우, 그에 따라 부과되는 증여세와 비영리법인의 고정재산의 양도소득(처분이익)에 부과되는 법인세 간에 과세대상이 일정 부분 겹치는 현상이 발생하기도 하는바, 이를 구 상속세 및 증여세법(2016. 12. 20. 법률 제14388호로 일부 개정되기 전의 것) 제4조의2 제2항의 증여재산에 대하여 수증자에게 법인세법에 따른 법인세가 부과되는 경우에 해당한다고 보아 이런 경우 구 상증세법 제48조 제2항 제4호에 따른 증여세를 부과하지 못하는 것인지 문제된다.

그러나 구 상증세법 제48조 제2항 제4호에 따른 증여세 과세대상은 증여로 의제되는 '출연받은 재산의 매각대금을 공익목적사업 등에 사용하지 않고 있는 상태'인 반면, 비영리법인의 고정재산의 양도소득(처분이익)에 부과되는 법인세의 과세대상은 '출연재산의 양도소득'으로서 각 과세대상이 서로 상이한 경우이므로, 과세대상이 서로 동일한 경우에 적용되는 구 상속세 및 증여세법(2016. 12. 20. 법률 제14388호로 일부 개정되기 전의 것) 제4조의2 제2항의 적용은 문제되지 않는다.

또한 공익법인이 출연받은 재산을 공익목적사업 등에 사용하지 아니한 경우, 그에 따라 부과되는 증여세와 비영리법인의 고정재산의 양도소득(처분이익)에 부과되는 법인세

간에 과세대상이 일정 부분 겹치는 현상이 발생한다고 하더라도, 그 각 과세대상이 서로 상이하고, 별개의 원인에 기초하여 과세하는 이상 이를 두고 동일한 과세대상사실에 대해서 이중으로 과세하는 것으로 볼 수도 없다. 따라서 이에 관한 원고의 주장도 받아들일 수 없다.

3) 구 상증세법 시행령 제38조 제9항 제1호 적용 여부

구 상증세법 시행령 제38조 제9항은 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 규정을 적용함에 있어서 출연받은 재산의 매각대금 중 일부가 공익법인 등의 이사 또는 사용인의 불법행위로 인하여 출연받은 재산 등이 감소된 경우(제1호)에 해당하여 그로 인해 직접 공익목적사업에 사용할 수 없는 때에는 당해 금액을 출연받은 재산 등의 가액에서 차감한 금액을 기준으로 해당 각 조항을 적용하되, 다만, 출연자 및 그 출연자와 제19조 제2항 제1호의 관계에 있는 자(친족 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자)의 불법행위로 인한 경우는 제외한다고 규정하고 있다(제1호 단서).

유O구는 유OO의 아들로서 유OO가 사망한 후 1992. 9.경부터 2008. 2.경까지 원고의 이사장으로 재직하던 중 그 임무에 위배하여 출연받은 재산에 해당하는 OO빌딩의 매각대금을 공익목적사업 외로 사용함으로써 출연받은 재산을 감소시키는 불법행위를 저질렀다는 등의 범죄사실로 관련 형사사건에서 유죄판결을 선고받아 위 판결이 확정된 사실은 앞서 본 바와 같다.

그런데 OO빌딩 중 ‘이 사건 A토지의 매각대금 및 이 사건 B토지 중 136㎡ 상당 부분의 매각대금과 그 지상건물 중 35% 상당 부분의 매각대금’이 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에 해당하고, 이는 모두 유OO가 출연한 재산으로 취득한 것이거나 유OO가 출연한 재산을 수익사업용 내지 수익용으로 운용

하여 얻은 소득으로 취득한 재산에 해당함은 앞서 본 바와 같다. 여기에 구 상증세법 시행령 제38조 제9항의 입법 취지 및 구 상증세법 시행령 제38조 제10항이 구 상증세법 제48조 제8항의 ‘출연자‘란 재산출연일 현재 해당 공익법인 등의 총출연재산가액의 100분의 1에 상당하는 금액과 2천만 원 중 적은 금액을 초과하여 출연한 자를 말한다고 출연자의 범위를 제한하고 있는데 반해, 구 상증세법 시행령 제38조 제9항은 출연자의 범위를 제한하고 있지 않은 점 등의 사정까지 보태어 보면, OO빌딩 중 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에 해당하는 재산의 출연자는 유OO라고 보아야 할 것이다.

결국 유O구는 유OO의 아들로서, 위 출연받은 재산의 출연자인 유OO와 제19조 제2항 제1호 단서에서 정한 특수관계에 있는 자에 해당하여 구 상증세법 시행령 제38조 제9항의 적용은 문제되지 않는다고 할 것이므로, 이와 다른 전제에 선 원고의 이 부분 주장 역시 더 나아가 살필 필요 없이 받아들일 수 없다.

4. 대상 판결의 요지

가. 쟁점

OO빌딩은 OO학원이 증여를 직접 원인으로 취득한 것이 아니라, 매매(이 사건 1토지 및 2토지)를 원인으로 취득하거나 신축(건물)을 원인으로 원시취득한 것이다. 이 부분 상고이유의 쟁점은 OO빌딩처럼 출연받은 당해 재산이 아닌 경우에도 이를 매각한 대금이 쟁점조항의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에 해당한다고 볼 수 있는지 여부이다.

나. 원심의 판단

원심은 그 판시와 같은 이유로, 쟁점조항의 ‘출연받은 재산의 매각대금’에는 출연받은 당해 재산의 매각대금뿐만 아니라, ‘출연받은 재산으로 취득한 재산의 매각대금’과 ‘출연받은 재산의 매각대금으로 취득한 재산의 매각대금’은 물론 ‘출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하여 얻은 소득으로 취득한 재산의 매각대금’까지 널리 포함된다고 보고, 이를 전제로 이 사건 매각대금은 ‘출연받은 재산의 매각대금’에 해당한다고 판단하였다.

다. 대법원의 판단

1) 구 상증세법 제48조 제1항 본문은 공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세 과세가액에 산입하지 아니한다고 규정하고, 제2항 본문은 ‘세무서장 등은 제1항의 규정에 의하여 재산을 출연받은 공익법인 등이 다음 제1호 내지 제4호 및 제5호의 1에 해당하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인 등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다.’고 규정하면서, 제1호 본문에서 ‘출연받은 재산을 직접 공익목적사업 등 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하는 경우’를, 제2호 본문에서 ‘출연받은 재산(당해 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식 등을 취득하는데 사용하는 경우로서 그 취득하는 주식 등과 특정 주식 등을 합한 것이 발행주식총수의 일정비율을 초과하는 경우’를, 제3호에서 ‘출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 직접 공익사업목적 외에 사용한 경우’를, 제4호(쟁점조항)에서 ‘출연받은 재산을 매각하고 그 매각대금(매각대금에 의하여 증가된 재산을 포함하며 대통령령이 정하는 공과금 등을 제외한다)을 공익목적사업 외에 사용하거나 매각한 날부터 3년이 경과한 날까지 대통령령이 정하는 바에 따라 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우’를 각각 들고 있다. 그리고 쟁점조항의 위임에 따른 구「상속세 및 증여세법 시행령」(2010. 2. 18. 대통령령 제22042호로

개정되기 전의 것) 제38조 제4항은 ‘출연받은 재산의 매각대금’의 범위에 관하여 ‘매각대금에 의하여 증가된 재산을 포함하되, 당해 자산매각에 따라 부담하는 국세 및 지방세를 제외한다.’고 규정하고 있다.

이러한 관련 규정의 문언, 체계 등을 종합하여 보면, 쟁점조항의 ‘출연받은 재산의 매각대금’은 ‘출연받은 당해 재산의 매각대금’만을 의미한다고 보아야 하고, 그 문언과 달리 ‘출연받은 재산으로 취득한 재산의 매각대금’이나 ‘출연받은 재산의 매각대금으로 취득한 재산의 매각대금’, ‘출연받은 재산의 운용소득으로 취득한 재산의 매각대금’ 등까지 포함된다고 해석할 수는 없다. 구체적인 이유는 다음과 같다.

가) 헌법은 조세법률주의를 채택하여 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 지고(헌법 제38조), 조세의 종목과 세율은 법률로 정한다(헌법 제59조)고 규정하고 있는바, 이러한 조세법률주의 원칙은 과세요건 등은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 비록 과세의 필요성이 있다 하여도 행정편의적인 확장해석이나 유추적용에 의해 이를 해결하는 것은 허용되지 않음을 의미한다(대법원 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 판결 등 참조).

나) 이 사건 처분의 근거 법령인 구 상증세법에는 쟁점조항이 정하고 있는 ‘출연받은 재산’에 관하여 별도의 정의규정을 두고 있지 않다. 법령상의 용어 해석에 있어 해당 법령에 규정된 정의가 없는 경우에는 원칙적으로 사전적인 정의 등 일반적으로 받아들여지는 의미를 존중하여야 한다. 사전적 의미에 따르면 ‘출연’은 ‘금품을 내어 도와줌. 또는 어떤 사람이 자기의 의사에 따라 돈을 내거나 의무를 부담함으로써 재산상의 손실을 입고 남의 재산을 증가시키는 일’을 의미한다. 한편, 이 사건 처분 시 시행중이던 법령은 아니지만 구 「상속세 및 증여세법 시행령」(1996. 12. 31. 대통령령 제

15193호로 전부개정되기 전의 것) 제3조의2 제3항은 '출연이라 함은 기부 및 증여를 포함하는 것으로 한다'고 규정하였다. 위와 같은 '출연'의 사전적 의미와 종전의 규정 내용 등을 조세법률주의의 엄격해석 원칙에 비추어 보면, 쟁점조항의 '출연받은 재산'이란 공익법인 등이 증여받은 당해 재산만을 가리킨다고 해석함이 타당하다.

다) 이와 달리 '출연받은 재산'을 출연받은 당해 재산이 아니라 '출연받은 재산으로 취득한 재산'이나 '출연받은 재산의 매각대금으로 취득한 재산', '출연받은 재산의 운용소득으로 취득한 재산'까지 포함하는 것으로 해석하는 것은 문언의 가능한 의미를 벗어난 것으로서 조세법률주의 원칙이 금지하는 확장해석이나 유추해석에 해당한다.

라) 동일한 법령에서의 용어는 법령에 다른 규정이 있는 등 특별한 사정이 없는 한 동일하게 해석·적용되어야 한다(대법원 2009. 12. 24. 선고 2007두20089 판결 등 참조). 쟁점조항과 같이 '출연받은 재산'이라는 용어를 사용하고 있는 구 상증세법령의 다른 조항들을 통해 알 수 있는 다음과 같은 사정들에 비추어 보더라도, 쟁점조항의 '출연받은 재산'은 출연받은 당해 재산만을 의미하는 것으로 해석하여야 한다.

(1) 구 상증세법 제48조 제1항은 증여세 과세가액에 산입하지 않는 대상을 '출연받은 재산'의 가액으로 정하고 있는데, '출연받은 재산'의 유무와 가액은 증여일 현재를 기준으로 판단하여야 하므로 증여일 현재의 증여재산에 해당할 수 없는 '증여받은 재산으로 (사후에) 취득한 재산'이나, '증여받은 재산의 운용소득으로 (사후에) 취득한 재산'이 제1항의 '출연받은 재산'에 포함된다고 보는 것은 자연스럽지 않다.

(2) 구 상증세법 제48조 제2항 제1호는 '출연받은 재산'의 공익목적사업 등 사용의무의 기한을 '출연받은 날부터 3년 이내'로 설정하고 있는데, 이는 '출연받은 재산'

의 의미를 출연받은 당해 재산으로 한정할 때에만 자연스럽게 이해될 수 있다.

(3) 구 상증세법 제48조 제2항 제2호에서는 '출연받은 재산' 바로 옆에 '그 운용소득이 있는 경우를 포함한다'는 내용의 괄호규정을 두어 '출연받은 재산'의 범위를 확장하고 있는데 반하여, 쟁점조항에서는 '매각대금' 바로 옆에 괄호규정을 두어 '매각대금'의 범위를 '매각대금에 의하여 증가된 재산을 포함하되, 대통령령이 정하는 공과금 등을 제외한 것'으로 확장하고 있을 뿐, '출연받은 재산'의 범위를 확장하는 규정은 두고 있지 않다.

(4) 구 상증세법 제48조 제2항 제3호는 '출연받은 재산'과 '운용소득'이 서로 구분되는 개념임을 전제로 '운용소득'에 대한 추징요건을 별도로 규정하고 있으므로, '출연받은 재산의 운용소득으로 취득한 재산'도 '출연받은 재산'에 포함되지 않는다고 해석하는 것이 규정 체계에 부합한다.

마) 한편, 쟁점조항의 '출연받은 재산'은 그 바로 뒤에 따라오는 문언에 비추어 '매각'이라는 관념을 상정할 수 있는 금전 외 현물만을 의미한다는 점에서도, 공익법인 등이 출연받은 금전을 취득자금으로 활용하여 사후에 취득한 재산은 위 '출연받은 재산'에 포함되지 않는다고 보아야 한다.

2) 그런데도 원심은 쟁점조항의 '출연받은 재산의 매각대금'에 출연받은 당해 재산의 매각대금 외에도 '출연받은 재산으로 취득한 재산의 매각대금', '출연받은 재산의 매각대금으로 취득한 재산의 매각대금' 및 '출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하여 얻은 소득으로 취득한 재산의 매각대금'까지 모두 포함된다는 잘못된 전제에서, 이 사건 매각대금이 쟁점조항의 '출연받은 재산의 매각대금'에 해당한다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 쟁점조항의 '출연받은 재산의 매각대

금’의 범위에 관한 법리를 오해하고 필요한 심리를 다하지 아니하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

5. 대상 판결에 대하여

가. ‘출연받은 재산’ 관련 사례

대법원 2010. 5. 27 선고 2007두26711 판결은 운용소득 중 직접 공익목적사업에 사용함으로써 증여세 등이 부과되지 않는 기준금액을 정한 구 상증세법 시행령 제38조 제4항 등에서 말하는 ‘수익사업에서 발생한 소득금액’에 출연재산과 무관한 수익사업에서 발생한 소득금액이 포함되는지 여부가 문제된 사안에서, ‘가. 구「상속세 및 증여세법」(2000. 12. 29. 법률 제6301호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘개정전 상증세법’이라 한다) 제48조는 제1항에서 “공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 아니한다.”고 규정하면서, 제2항 제3호에서 “공익법인 등이 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득 중 직접 공익목적사업에 사용한 실적이 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인 등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다.”고 규정하고, 구「상속세 및 증여세법 시행령」(1999. 12. 31. 대통령령 제16660호로 개정되기 전의 것 및 2000. 12. 29. 대통령령 제17052호로 개정되기 전의 것, 이하 이들 규정을 합하여 ‘개정 전 상증세법 시행령’이라 한다) 제38조 제4항은 “법 제48조 제2항 제3호에서 대통령령이 정하는 기준금액이라 함은 당해 과세기간 또는 사업연도의 수익사업에서 발생한 소득금액과 출연재산을 수익사업의 원천에 사용함으로써 생긴 소득금액의 합계액(제1호)에서 당해 소득에 대한 법인세 또는 소득세 · 농어촌특별세 · 주민세 및 이월결손금(제2호)을 차감한 금액의 100분의 50(2000. 12. 29. 대통령령 제17052호로 개정되기 전의 것은 100분의 70이다)에 상당하는 금액을 말한다.”고 규정하고 있다.

그리고 구「상속세 및 증여세법」(2000. 12. 29. 법률 제6301호로 개정되어 2010. 1. 1. 법률 제9916호로 개정되기 전의 것, 이하 '개정 상증세법'이라 한다) 제48조는 제1항에서 "공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 아니한다."고 규정하면서, 제2항 제4호의2에서 "공익법인 등이 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하게 사용한 경우에는 제78조 제9항의 규정에 의한 가산세를 부과한다."고 규정하고, 구「상속세 및 증여세법 시행령」(2000. 12. 29. 대통령령 제17052호로 개정되어 2005. 8. 5. 대통령령 제18989호로 개정되기 전의 것, 이하 '개정 상증세법 시행령'이라 한다) 제38조 제5항은 "법 제48조 제2항 제4호의2에서 운용소득과 관련된 대통령령이 정하는 기준금액이라 함은 당해 과세기간 또는 사업연도의 수익사업에서 발생한 소득금액과 출연재산을 수익의 원천에 사용함으로써 생긴 소득금액의 합계액(제1호)에서 당해 소득에 대한 법인세 또는 소득세 · 농어촌특별세 · 주민세 및 이월결손금(제2호)을 차감한 금액의 100분의 70에 상당하는 금액을 말한다."고 규정하고 있다.

조세법규에 대하여는 법규 상호간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 할 수 있는바(대법원 2008. 2. 15. 선고 2007두4438판결 등 참조), 위 각 규정의 입법 취지는 공익사업을 앞세우고 변칙적인 재산출연행위를 하여 탈세나 부의 증식수단으로 악용하는 것을 방지하기 위하여 공익법인 등에 출연된 재산에 대하여는 공익법인 등이 당해 재산이나 그 운용소득을 출연목적에 사용할 것을 조건으로 증여세과세가액에 정책적으로 산입하지 아니하는 데 있는 점, 개정 전 상증세법 제48조 제2항 제3호 및 개정 상증세법 제48조 제2항 제4호의2(이하 이들 규정을 합하여 '이 사건 법률 조항'이라 한다)는 출연재산을 직접 공익목적사업에 사용하지 아니하고 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우에는 그 운용소득 중 일정한 기준금액 이상을 공익목적사업에 사용하지 아니하면 당해 출연재산을 출연목적에 사용하지 아니한 것으로 본다는 취지를 밝히면서 그 기준금액의 산정

을 대통령령에 위임한 점, 그 위임에 따라 개정전 상증세법 시행령 제38조 제4항 및 개정 상증세법 시행령 제38조 제5항(이하 이들 규정을 합하여 '이 사건 시행령 조항'이라 한다)이 그 기준금액에 반영하는 금액으로 '수익사업에서 발생한 소득금액'과 '출연재산을 수익의 원천에 사용함으로써 생긴 소득금액'을 규정하고 있고, 이들 금액은 각각 이 사건 법률 조항 소정의 '출연받은 재산을 수익사업용으로 운용하는 경우'와 '출연받은 재산을 수익용으로 운용하는 경우'에 대응되는 점, 이 사건 시행령 조항으로 개정되기 전의 구「상속세법 시행령」(1996. 12. 31. 대통령령 제15193호로 전부 개정되기 전의 것) 제3조의2 제7항 제2호는 그 기준금액에 관하여 '공익사업이 출연받은 재산을 수익사업용 또는 수익용으로 사용한 경우에 당해 출연재산 운용소득에 대하여는 당해 소득에 대한 법인세 등을 공제한 금액의 100분의 50에 상당하는 금액'이라고 규정함으로써 출연재산과 무관한 수익사업의 소득은 기준금액에 반영하지 아니한다는 취지를 명시하였던 점 등을 종합하여 보면, 이 사건 시행령 조항이 말하는 '수익사업에서 발생한 소득금액'이라 함은 출연재산으로 영위하는 수익사업에서 발생한 소득금액만을 의미하고, 출연재산과 무관한 수익사업에서 발생한 소득금액은 포함하지 아니한다고 해석함이 상당하다 할 것이다. 따라서 이 사건 시행령 조항이 이 사건 법률 조항의 위임범위를 벗어나 증여세 등 과세대상의 범위를 확대한 무효의 규정이라고 할 수 없다.

나. 원심은 이 사건 시행령 조항에서 말하는 '수익사업에서 발생한 소득금액'에는 출연재산의 운용소득금액 외에 출연재산과 무관한 수익사업에서 발생하는 소득금액까지 포함된다고 해석한 나머지, 출연재산과 무관한 수익사업의 소득금액이 다액이라는 사정 때문에 이 사건 시행령 조항이 정하는 기준금액이 출연재산의 운용소득금액을 초과할 수 있게 되고, 그 결과 원고는 출연재산의 운용소득금액 전부를 공익목적사업에 사용하였음에도 위 기준금액에 미달한다는 이유로 증여세 등을 부과받게 되었으므로, 이 사건 시행령 조항은 모법인 이 사건 법률조항의 위임범위를 벗어나 과세대상의 범위를 확장한 것으로서 무효이고, 따라서 이 사건 증여세 등 부과처분은 무효인 이 사

건 시행령 조항에 근거한 것으로서 위법하다고 판단하였다. 앞서 본 법리와 원심이 인정한 사실관계에 의하면, 원심이 이 사건 시행령 조항이 모법의 위임범위를 벗어나 무효라고 본 것은 잘못이지만, 원고가 출연재산으로 영위하는 수익사업은 없고 단지 출연재산에서 발생한 임대료와 이자 수입만 있는 상황에서 그 수입의 전부를 공익목적사업에 사용한 이상, 그 사용실적이 이 사건 시행령 조항이 정하는 기준금액에 미달한다고 할 수 없으므로 이 사건 증여세 등 부과처분이 위법하다고 판단한 원심의 결론은 정당하다.’라고 판시하였다.

2018. 2. 13. 대통령령 제28638호로 개정된 상증세법 시행령 제38조 제5항[15] 제1호는 “해당 과세기간 또는 사업연도의 수익사업에서 발생한 소득금액(출연재산과 관련이 없는 수익사업에서 발생한 소득금액 및 법 제48조 제2항 제4호에 따른 출연재산 매각금액을 제외하고, 「법인세법」 제29조 제1항의 규정에 의한 고유목적사업준비금과 해당 과세기간 또는 사업연도 중 고유목적사업비로 지출된 금액으로서 손금에 산입된 금액을 포함한다)과 출연재산을 수익의 원천에 사용함으로써 생긴 소득금액의 합계액”이라고 함으로써 위 2007두26711 판결의 취지를 시행령에 명시하였고, 따라서 위 2007두26711 판결에서 쟁점이 되었던 부분에 대해서는 더 이상 논란이 되지 않는다. “수익사업에서 발생한 소득금액”에 출연재산과 관련이 없는 수익사업에서 발생한 소득금액을 제외한다는 부분은 2012. 2. 2. 대통령령 제23591호로 구 상증세법 시행령이 개정

15) 2024. 9. 10. 대통령령 제34881호로 개정된 현행 상증세법 시행령 제38조 제5항은 아래와 같이 규정하고 있다.

⑤ 법 제48조 제2항 제5호에서 운용소득과 관련된 "대통령령으로 정하는 기준금액"이란 제1호에 따라 계산한 금액에서 제2호의 금액을 뺀 금액(이하 이 항에서 "운용소득"이라 한다)의 100분의 80에 상당하는 금액(이하 이 항에서 "사용기준금액"이라 한다)을 말한다. 이 경우 직전 과세기간 또는 사업연도에서 발생한 운용소득을 사용기준금액에 미달하게 사용한 경우에는 그 미달하게 사용한 금액(법 제78조 제9항에 따른 가산세를 뺀 금액을 말한다)을 운용소득에 가산한다.

1. 해당 과세기간 또는 사업연도의 수익사업에서 발생한 소득금액(「법인세법」 제29조 제1항 각 호 외의 부분에 따른 고유목적사업준비금과 해당 과세기간 또는 사업연도 중 고유목적사업비로 지출된 금액으로서 손금에 산입된 금액을 포함하며, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 금액은 제외한다)과 출연재산을 수익의 원천에 사용함으로써 생긴 소득금액의 합계액

가. 출연재산과 관련이 없는 수익사업에서 발생한 소득금액

나. 법 제48조 제2항 제4호에 따른 출연재산 매각금액

다. 「법인세법」 제16조 제1항 제5호 또는 「소득세법」 제17조 제2항 제4호에 해당하는 금액(합병대가 중 주식등으로 받은 부분으로 한정한다)으로서 해당 과세기간 또는 사업연도의 소득금액에 포함된 금액

라. 「법인세법」 제16조 제1항 제6호 또는 「소득세법」 제17조 제2항 제6호에 해당하는 금액(분할대가 중 주식으로 받은 부분으로 한정한다)으로서 해당 과세기간 또는 사업연도의 소득금액에 포함된 금액

2. 해당 소득에 대한 법인세 또는 소득세·농어촌특별세·주민세 및 이월결손금

되면서 신설되었다.

나. 대상 판결의 의의

대상 판결의 원심은 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산’을 ‘출연받은 당해 재산’ 외에 ‘출연받은 재산으로 취득한 재산의 매각대금’이나 ‘출연받은 재산의 매각대금으로 취득한 재산의 매각대금’, ‘출연받은 재산의 운용소득으로 취득한 재산의 매각대금’까지 포함된다고 넓게 해석하였다. 그러나 이러한 원심의 해석은 대상 판결이 지적하는 바와 같이 상증세법 관련 규정의 체계에도 부합하지 아니하고, 조세법규엄격해석의 원칙에 반하여 납세의무자의 납세의무 범위를 근거 없이 확대하는 확장해석으로서 문제가 있다. 대상 판결은 원심과 달리 조세법규엄격해석의 원칙에 따라 구 상증세법 제48조 제2항 제4호의 ‘출연받은 재산’이 출연받은 당해 재산만을 의미하는 것으로 판단하였고, 이는 타당하다.

상증세법은 공익법인이 출연받은 재산을 본래의 취지대로 공익목적사업에 사용하도록 하기 위한 장치로서 사후관리제도를 마련해 두고 있고, 이에 따라 공익법인이 출연받은 재산을 직접 공익목적사업 등의 용도 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하거나 3년 이후 직접 공익목적사업 등에 계속하여 사용하지 아니하는 경우에는 그 사유가 발생한 날에 즉시 증여세를 과세하도록 하고 있다(상증세법 제48조 제2항 제1호). 따라서 공익법인이 출연받은 재산에 대해서는 계속하여 사후관리가 가능하다. 대상 판결의 사안과 같은 경우에도 위와 같은 위반사항이 있으면 상증세법 제48조 제2항 제1호에 따라 사후관리를 하면 될 것이다.