



2020 (사)한국조세법학회 -제28차-

추계학술발표대회

일 시 : 2020년 12월 5일(토) 12:30 ~ 17:40

장 소 : 한국지방세연구원 1층 교육장

후 원



주 최



사단 법인 한국조세법학회

국민인증서의 시대 KB모바일인증서로 열다



• KB모바일인증서 발급 경로: KB스타뱅킹 > 인증센터 > KB모바일인증서 > 인증서발급/재발급

• 준비물: 본인명의휴대폰, 신분증



쉽고 빠르고 간편한 로그인

패턴, 지문, Face ID 중
선호하는 방식으로 로그인



유효기간 없이 평생 사용

한 번 발급만으로 갱신이나
재발급 필요없이 사용 가능



폭넓게 활용하는 통합 인증서비스

KB금융그룹 주요 계열사와 플랫폼에서
다양하게 활용

※ KB모바일인증서는 14세 이상 1인 1기기만 발급 및 이용이 가능하며, 장기 미사용(1년 이상)시 인증서 재발급이 필요할 수 있습니다. 이용채널, 이체한도 및 이용기기 등 KB모바일인증서 관련 자세한 내용은 KB국민은행 지점 또는 스마트상담부(☎1588-9999)로 문의하시거나, KB국민은행 홈페이지(www.kbstar.com)를 참조하시기 바랍니다.

준법감시인 심의필 제2020-1863호(2020.09.16), 광고물 유효기간 2021.12.31까지



2020년 제28차 추계학술발표대회

모시는 글



2020년 경자년이 시작한 것이 었그제 같은데 벌써 연말이 다가오고 있습니다.

(사)한국조세법학회는 2020년 제28차 추계학술발표대회를 개최하게 되었습니다. 다만 코로나 사태의 확산세가 잡히지 않은 탓에 회원 여러분의 안전을 확보하고자 지난 학술대회와 마찬가지로 유튜브로 생중계 방식으로 진행합니다. 그에 따라 부득이하게 현장 참석 인원을 엄격하게 제한하오니 양해를 부탁드립니다.

현장에서는 총 네 편의 논문 발표와 토론이 진행됩니다. 1주제인 “2019년 조세법 판례 회고”는 성균관대학교의 이진오 교수님이 발표해주시겠으며, 2주제 “조세법 해석에 관한 연구”는 강남대학교 김완석 석좌교수님이, 3주제 “지방세법상 법인지방소득세의 외국납부세액공제시 과세표준 산정에 관한 연구”는 법무법인 화우의 조창준 전문위원님이, 4주제 “신탁수익권 과세제도에 관한 연구”는 강남대학교 김병일 교수님과 박창덕 박사님이 각각 발표하시겠습니다.

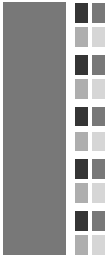
우리 (사)한국조세법학회는 지난 2016년 『조세논총』 창간호를 발간한 이후, 노력을 계속하여 2019년 등재후보지로 선정되었습니다. 이 모든 것은 회원 여러분의 적극적인 학술대회 참여와, 연구논문 투고 덕에 이룬 쾌거입니다. 올해에도 우리 학회는 『조세논총』 제5권 제1호~제3호를 발간하였으며 현재 제5권 제4호의 발간을 준비하고 있습니다. 돌아오는 새해에도 회원 여러분의 적극적인 투고를 부탁드립니다. 저를 비롯한 학회 임원들은 빠른 기간 내에 『조세논총』이 등재학술지가 되도록 적극 노력하겠습니다.

아울러 이번 <제28차 추계학술대회>에서 발표·좌장·토론을 맡아주신 연구자분들과, 개최 준비 과정에서 협조해주신 여러 선생님들께 깊은 감사를 드립니다. 2020년은 코로나 바이러스의 확산으로 많은 것들이 바뀌었고, 아쉬움도 여럿 남았습니다만, (사)한국조세법학회는 앞으로도 국세 및 지방세 관련 조세법 분야에 대한 학문적 발전에 기여할 수 있도록 최선을 다하겠습니다. 회원 여러분의 많은 관심과 성원을 부탁드립니다.

끝으로 한해가 끝날 때까지 계속하여 건강하시고, 하시는 일에 더욱 발전이 있으시기를 기원합니다. 감사합니다.

(사)한국조세법학회 회장 서 희 열

2020년 추계학술대회 준비위원장 김 진 태 드림



(사)한국조세법학회 2020년 제28차 추계학술발표대회

☼ 일 시 : 2020년 12월 5일(토) 12:30 ~ 17:40

☼ 장 소 : 한국지방세연구원(서초구 양재동)

사회 : 구성권(총무이사, 명지전문대학 교수)

세 부 일 정

- 12:30 ~ 13:30 참가자 등록 및 접수
이사회

제1부 논문발표

< 제1주제 >

- 제 목 : 2019년 조세법 판례 회고
- 발표자 : 이전오 (성균관대학교 법학전문대학원 교수)
- 좌 장 : 이준규 (경희대학교 경영대학 교수)
- 토론자 : 민경서 (김앤장법률사무소 변호사)
김관균 (한국세무사회 부회장)

- 13:30 ~ 15:00

< 제2주제 >

- 제 목 : 조세법 해석에 관한 연구
- 발표자 : 김완석 (강남대학교 대학원 석좌교수)
- 좌 장 : 이동식 (경북대학교 법학전문대학원 교수)
- 토론자 : 심수아 (삼일회계법인 파트너)
김태원 (법제처 법제지원국 팀장)

• 15:00 ~ 15:10 Coffee Break

< 제3주제 >

- **제 목** : 지방세법상 법인지방소득세의 외국납부세액공제시
과세표준 산정에 관한 연구
- **발표자** : 조창준 (법무법인 화우 전문위원)
- **좌 장** : 심충진 (건국대학교 경영대학 교수)
- **토론자** : 마정화 (한국지방세연구원 세정실장)
김해철 (법무법인광장 전문위원)

• 15:10 ~ 16:40

< 제4주제 >

- **제 목** : 신탁수익권 과세제도에 관한 연구
- **발표자** : 김병일 (강남대학교 세무학과 교수)
박창덕 (세무사·세무학박사)
- **좌 장** : 박종수 (고려대학교 법학전문대학원 교수)
- **토론자** : 원종훈 (국민은행 WM투자자문부 부장)
이용찬 (신한은행 회계부 부부장)

제2부 연구윤리교육

• 16:40 ~ 17:10

- **강 사** : 이창규 (경희대학교 법학연구소·법학박사)

제3부 정기총회

• 17:10 ~ 17:40

- **사회자** : 구성권 (총무이사, 명지전문대학 교수)

• 17:40 ~

폐회 및 만찬

※ 사정에 따라 좌장 및 토론자가 바뀔 수 있습니다.

2019년 조세법 판례 회고

· 이 전 오 (성균관대학교 법학전문대학원 교수)



목 차

- I. 평석대상판례 선정기준
- II. 조세심판 재결의 기속력에 반하는지
여부의 판단기준
- III. 과점주주의 제2차납세의무가 성립하는 범위
- IV. 가산세 면제사유로서의 '정당한 사유'

2

I. 평석대상판례 선정기준

1. 대법원 판결의 일반적 문제점
 1. 가능한 한 기존판례의 논리 안으로 포섭하려는 경향
 2. Copy & Paste 식 판결
 3. 숫자가 너무 적은 전원합의체 판결
2. 평석대상판결 선정기준
 - 새로운 쟁점, OR
 - 진일보한 논리, OR
 - 음미 내지 비판의 여지

3

II. 조세심판 재결의 기속력에 반하는지 여부의 판단기준

- 대법원 2019. 1. 31. 선고 2017두75873 판결 -

1. 사실관계

(1) 원고는 2014. 3. 31. 창업중소기업 등에 대한 세액감면을 규정하고 있는 구조세특례제한법 제6조 제2항(‘이 사건 조항’)에 따른 ‘창업벤처중소기업’에 해당한다는 이유로 2013 사업연도 귀속 법인세 2,164,284,254원의 감면신청을 피고에게 하면서, 이를 공제한 나머지 법인세 2,410,056,416원을 신고·납부하였다.

(2) 피고는 2014. 7. 15. 원고가 2013 사업연도에 창업벤처중소기업이 아니라는 이유로 원고에게 법인세 2,233,108,490원을 경정·고지하는 이 사건 제1처분을 하였다.

4

II. 조세심판 재결의 기속력에 반하는지 여부의 판단기준

(3) 이에 불복하여 원고는, 원고가 이 사건 조항에 따른 세액감면대상에 해당한다고 주장하면서 2014. 10. 7. 조세심판원에 심판청구를 하였다. 조세심판원은 2015. 2. 25.에, 원고가 2013 사업연도에 창업벤처중소기업에 해당하여 이 사건 조항에 따른 세액감면이 적용되어야 한다는 이유로 원고의 심판청구를 받아들여 이 사건 제1처분을 취소하는 결정을 하였다.

(4) 그 후에 서울지방법국세청은 피고에 대한 감사를 통하여, 원고의 경우 창업중소기업 등에 대한 세액감면기한이 2012 사업연도까지이므로 2013 사업연도 귀속 법인세는 이 사건 조항에 따른 세액감면대상이 될 수 없다고 지적하였다. 이에 따라 피고는 2016. 5. 4. 원고에 대하여 2013 사업연도 법인세 2,660,987,490원을 경정·고지하는 이 사건 제2처분을 하였다. 즉, 조세심판원은 원고가 2013사업연도에 창업벤처중소기업에 해당하여 세액감면 혜택을 받을 수 있다고 판단하여 제1처분을 취소하는 인용결정을 하였지만, 과세관청(피고)은 원고가 창업벤처중소기업에 해당하는지 여부는 더 이상 문제삼지 않고, 원고의 세액감면기한은 2012사업연도까지이기 때문에 원고가 2013사업연도에 세액감면 혜택을 받을 수는 없다는 이유를 들어서 이 사건 제2처분을 다시 하였다.

5

II. 조세심판 재결의 기속력에 반하는지 여부의 판단기준

(5) 이에 대하여 원고가 제기한 심판청구에서 조세심판원이 2016. 12. 28. '이 사건 제2처분에서 납부불성실가산세 427,879,000원을 제외하는 것으로 하여 그 세액을 경정하고 나머지 심판청구는 기각한다'라고 결정하자(이하, 이 사건 제2처분 중 납부불성실가산세 427,879,000원을 제외한 나머지 세액을 '이 사건 처분'이라 한다), 원고는 이 사건 처분의 취소를 구하는 이 사건 소를 제기하였다.

【쟁점】

이 사건의 쟁점은 조세심판 재결의 기속력에 반하는지 여부의 판단기준이 무엇인가이다. 구체적으로는, 이 사건 제2처분이 제1처분을 취소한 조세심판원 재결의 기속력에 반하는지 여부이다.

6

II. 조세심판 재결의 기속력에 반하는지 여부의 판단기준

【판결요지】

심판청구 등 과세처분에 관한 불복절차에서 불복사유가 옳다고 인정하고 이에 따라 필요한 처분을 하였을 경우에는 불복제도와 이에 따른 시정방법을 인정하고 있는 국세기본법 제81조, 제65조 제1항 제3호, 제80조 제1항 및 제2항 등의 취지에 비추어 동일 사항에 관하여 특별한 사유 없이 이를 번복하고 다시 종전의 처분을 되풀이할 수는 없다.

이 사건 처분은 이 사건 종전 처분에 대한 조세심판절차에서 원고의 심판청구 사유가 옳다고 인정하여 이 사건 종전 처분(제1처분)을 취소하였음에도, 동일 사항에 관하여 특별한 사유 없이 이를 번복하고 종전의 처분을 되풀이한 것에 불과하므로 위법하다. 7

II. 조세심판 재결의 기속력에 반하는지 여부의 판단기준

【평석】

(1) 과세처분에 관한 불복절차과정에서 불복사유가 옳다고 인정하고 이에 따라 필요한 처분을 하였을 경우에는 불복제도와 이에 따른 시정방법을 인정하고 있는 법 취지에 비추어 동일 사항에 관하여 특별한 사유 없이 이를 반복하고 다시 종전의 처분을 되풀이할 수는 없다(대법원 2017. 3. 9. 선고 2016두56790 판결). 이 경우 '특별한 사유'란 '납세자가 허위의 자료를 제출하는 등 부정한 방법에 기초하여 직권취소가 되었다고 볼 만한 사정'을 가리킨다(대법원 2014. 7. 24. 선고 2011두14227 판결).

(2) 그렇다면 심판청구 등에 대한 재결의 효력이 미치는 범위는 어디까지일까? 재결의 기속력은 재결의 주문 및 그 전제가 된 요건사실의 인정과 판단, 즉 처분의 구체적 위법사유에 관한 판단에만 미친다. 따라서 종전 처분이 재결에 의하여 취소되었더라도 종전 처분 시와 다른 사유를 들어 처분을 하는 것은 기속력에 저촉되지 아니한다. 여기서 동일한 사유인지 다른 사유인지는 종전 처분에 관하여 위법한 것으로 재결에서 판단된 사유와 기본적 사실관계에서 동일성이 인정되는 사유인지 여부에 따라 판단하여야 한다(대법원 2017. 2. 9. 선고 2014두40029 판결).

그리고 새로운 처분의 처분사유가 종전 처분의 처분사유와 기본적 사실관계에서 동일하지 않은 다른 사유에 해당하는 이상, 해당 처분사유가 종전 처분 당시 이미 존재하고 있었고 당사자가 이를 알고 있었다 하더라도 이를 내세워 새로이 처분을 하는 것은 재결의 기속력에 저촉되지 않는다(대법원 2016. 3. 24. 선고 2015두48235 판결).

8

II. 조세심판 재결의 기속력에 반하는지 여부의 판단기준

(3) 제1심 및 원심은, "원고가 창업벤처중소기업에 해당하는지 여부와 감면기간에 해당하는지 여부는 기본적 사실관계가 동일하거나 밀접하다고 볼 수 없는 별개의 사유라고 봄이 타당하고, 감면기간에 해당하지 않는다는 사유가 이 사건 제1처분 당시 존재하고 있었고 피고가 면밀히 검토하였다면 이러한 사정을 알 수 있었다 하더라도 이 사건 제2처분은 새로운 처분에 해당한다. 따라서 이 사건 제2 처분은 이 사건 제1 재결의 기속력에 반한다고 볼 수 없다."고 판단하였다. 그에 반하여, 대상판결은 원고가 창업벤처중소기업에 해당하는지 여부와 감면기간에 해당하는지 여부는 기본적 사실관계가 동일하다고 판단하였다.

9

II. 조세심판 재결의 기속력에 반하는지 여부의 판단기준

(4) 기본적 사실관계의 동일성 유무는 처분사유를 법률적으로 평가하기 이전의 구체적인 사실에 착안하여 그 기초가 되는 사회적 사실관계가 기본적인 점에서 동일한지 여부에 따라 결정되는데(대법원 2001. 9. 28. 선고 2000두8684 판결), 사안별로 새로운 처분과 원처분과의 시간적·장소적 근접성, 행위의 태양·결과 등의 여러 사정을 종합적으로 고려해서 개별적·구체적으로 판단할 수밖에 없다.

(5) '기본적 사실관계'의 동일성 여부는 사실관계에 대한 판단문제로서, 언뜻 보면 원고가 창업벤처중소기업에 해당하는지 여부와 감면기간에 해당하는지 여부는 별개의 사실처럼 보이는 까닭에 하급심의 견해가 옳다고 여길 소지가 있다. 그러나, 원고가 2013사업연도에 창업벤처중소기업으로서 세액감면을 받을 수 있는지 여부에 관한 기본적 사실관계 자체에는 변동이 없었고, 그 바탕 위에서 피고가 처분사유만 달리 주장한 것이라고 보아야 할 것이므로, 이 사건 처분은 제1 재결의 기속력에 반한다고 보는 것이 타당하다.

(6) 대상판결은 '기본적 사실관계'의 범위를 과세관청이 처분사유로 내세운 명시적인 특정사유에 그치지 않고, 그와 관련된 전체적인 사실관계까지로 넓혀서 유연하게 해석함으로써 납세자의 권익구제를 꾀하였다는 점에서 그 의미를 찾을 수 있는 판결이다.

10

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

- 대법원 2019. 5. 16. 선고 2018두36110 판결 -

【사실관계】

(1) 피고는 2014. 12. 1. A법인에게 2010사업연도 법인세 약 110억원을 결정·고지하였다. A법인이 납부기한인 2015. 1. 14.까지 위 법인세를 납부하지 않자, 피고는 위 법인세의 납세의무 성립일(2010. 12. 31.)을 기준으로 A법인의 과점주주(82.19%)인 B법인을 A법인의 제2차 납세의무자로 지정하고 2015. 2. 2. B법인에 대하여 A법인의 체납세액 중 지분비율에 해당하는 9,334,244,690원에 대하여 납부통지를 하였다. 이후 피고는 일부를 감액경정하여 B법인의 제2차 납세의무 지정금액을 8,396,404,580원으로 변경하였다.

(2) 피고는 B법인이 납부기한까지 위 법인세를 납부하지 않자 B법인의 지분 100%를 보유하고 있던 원고를 B법인의 제2차 납세의무자로 지정하고 2015. 3. 10. 원고에게 법인세 8,396,404,580원의 납부통지를 하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

11

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

【쟁점】

이 사건의 쟁점은 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위에 관한 것이다. 즉 처음의 제2차납세의무자의 과점주주도 다시 제2차납세의무를 지는지 여부이다.

【판결요지】

과점주주의 제2차 납세의무는 사법상 주주 유한책임의 원칙에 대한 중대한 예외로서 본래의 납세의무자가 아닌 제3자에게 보충적인 납세의무를 부과하는 것이기 때문에 그 적용 요건을 엄격하게 해석하여야 한다.

그런데 국세기본법 제39조는 법인에 대한 제2차 납세의무자로 과점주주만을 규정하고 있을 뿐 그 법인의 과점주주인 법인(이하 '1차 과점주주'라고 한다)이 제2차 납세의무자로서 체납한 국세 등에 대하여 1차 과점주주의 과점주주(이하 '2차 과점주주'라고 한다)가 또다시 제2차 납세의무를 진다고 규정하지 않고 있다. 따라서 2차 과점주주가 단지 1차 과점주주의 과점주주라는 사정만으로 1차 과점주주를 넘어 2차 과점주주에까지 그 보충적 납세의무를 확장하여 국세기본법 제39조에서 규정한 과점주주에 해당한다고 보는 것은 국세기본법 제39조의 취지와 엄격해석의 필요성에 비추어 특별한 사정이 없는 한 허용되지 않는다고 봄이 타당하다.

12

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

【평석】

(1) 제2차납세의무제도의 이론적 근거에 대하여는, 회사의 실질적 운영자인 과점주주가 회사의 수익은 자연인에게 귀속시키고 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 꺾데기로 만들 우려가 있기 때문에 과점주주로 하여금 회사의 납세의무에 대하여 2차적으로 납세의무를 지도록 한 것이라는 견해, 권리의 실질적 귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담케 하여 징수절차의 합리화를 도모하기 위한 제도라는 견해, 가족이나 친지 등 특수관계에 있는 사람들이 회사설립의 형식적 요건을 충족시키거나 세제상의 불이익을 피하기 위하여 주식을 분산시키면서도 회사에 대한 지배권의 행사나 회사 이익의 귀속에 있어서는 중심적인 특정 지배주주가 그 이익을 모두 누리게 되는 경우가 있는데, 이런 경우에는 그런 주주들의 집합체를 동일한 경제적 주체로 파악하여 그들에게도 납세의무를 부담하게 하는 것이 실질과세원칙에 부합한다는 견해, 징수절차의 합리화나 권리의 실질적 귀속 등과는 관계없이 사법질서의 교란을 최소화하면서 제3자에게 보충적 납부책임을 확장시키는 국세징수절차상의 예외적 제도라는 견해 등이 대립한다.

13

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

(2) 대법원은, 국세기본법 제39조에 규정된 제2차 납세의무는 조세징수의 확보를 위하여 원래의 납세의무자인 법인의 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수하여야 할 조세에 부족이 있다고 인정되는 경우에 사법질서를 어지럽히는 것을 최소화하면서 실질적으로 법인의 운영을 지배할 수 있는 출자자에 한하여 법인으로부터 징수할 수 없는 액을 한도로 하여 보충적으로 납세의무를 부담케 하는 제도라고 판시한다(대법원 1995. 6. 13. 선고 94누1463 판결 등).

헌법재판소는, 위 조항의 취지는, 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 있다고 본다(헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38, 41, 95헌바64 결정).

14

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

(3) 제2차납세의무는 본질적으로 보충적 납부의무에 불과한 것으로서 제2차 납세의무를 주된 납세의무와 법적으로 동등하게 평가할 수는 없다. 즉, 제2차 납세의무자는 그 본질은 「납세의무자」라기보다는 「납부의무자」라고 보아야 한다.

○ 제2차 납세의무자에 대한 납부고지는 형식적으로는 독립된 과세처분이지만 실질적으로는 과세처분 등에 의하여 확정된 주된 납세의무의 징수절차상의 처분으로서의 성격을 가지는 것이므로, 제2차 납세의무자에 대해 납세고지를 하려면 선행요건으로서 주된 납세의무자에 대한 과세처분 등을 하여 그의 구체적인 납세의무를 확정하는 절차를 마쳐야 할 것이고 주된 납세의무자에 대한 과세처분 등의 절차를 거침이 없이 제2차 납세의무자에 대한 납부고지는 위법하다(대법원 1988. 6. 14. 선고 87누375 판결).

15

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

(4) 부과제척기간 제도의 취지 몰각 우려

단계적 제2차 납세의무를 인정하면, ㉠ 제1차 과점주주의 제2차 납세의무 납부기한 다음 날에 제2차 과점주주의 제2차 납세의무가 성립한다고 보아 그로부터 5년의 부과제척기간 내에 납부기한을 정하여 제2차 과점주주에게 과세처분을 하고, ㉡ 제2차 과점주주의 제2차 납세의무 납부기한 다음 날에 제3차 과점주주의 제2차납세의무가 성립한다고 보아 그로부터 5년의 부과제척기간 내에 납부기한을 정하여 제3차 과점주주에게 과세처분을 하는 방법을 반복할 수 있게 된다.

이것은 부과제척기간의 취지에 반하여 과세권자의 부과권을 지나치게 늘려주는 것으로서, 조세법률관계의 조속한 확정과 납세자의 법적 안정성을 해칠 우려가 있다.

16

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

(5) 2차 과점주주에게 제2차납세의무를 지우는 것은 헌법상 자기책임의 원칙에 반하고 상법상 유한책임의 원칙에 반하기 때문에, 과점주주의 제2차납세의무제도 자체에 대한 위헌성 논란이 끊이지 않는다. 그렇다면 제2차 납세의무 제도는 제3자에게 조세부담을 전가시키더라도 형평에 어긋나지 않는다고 하는 전가의 정당성이 충분히 인정되는 경우에 한하여 제한적으로 허용되어야 한다.

따라서, 법인의 과점주주에게 부과되는 제2차 납세의무는 주된 납세의무자에 대한 제1차 과점주주까지만 적용되고, 그 과점주주의 과점주주에까지 단계적 제2차 납세의무를 확대하여 적용될 수는 없다고 보아야 한다.

17

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

(6) 선행판결

본 대상판결에 앞선 판결 중에서 본 대상판결과 모순되는 듯이 보이는 판결이 있다. 대법원 1993. 5. 11. 선고 92누10210 판결은 과점주주가 아니라 사업양수인의 제2차납세의무에 관한 판결이기는 하지만, 사업양도인에게 부과된 당해 사업에 관한 국세·가산금에 대하여 사업양수인이 제2차 납세의무자로서 지는 납세의무에 대해 그의 체납시에는 다시 사업양수인의 과점주주가 제2차 납세의무를 진다는 취지로 판시하였다. 또한, 대법원 2016. 4. 14.자 2016두30217 판결(심리불속행 기각)도 국세기본법 제40조 소정의 법인의 제2차 납세의무의 범위에는 해당 과점주주가 국세기본법 제39조에 따라 부담하는 제2차 납세의무도 포함된다고 본 원심판결에 대하여 심리불속행 기각하였다.

대법원 측은, 위 판결들은 과점주주의 제2차 납세의무 규정이 단계적으로 거듭 적용될 수 있는지의 문제를 다룬 것이 아니기 때문에 본 대상판결과 모순되지 않는다고 설명하나, 문언상만으로는 그 취지가 분명하지 아니하여 본 대상판결과 상충될 여지가 있다. 앞으로 정리가 필요하다.

18

III. 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하는 범위

(7) 결론

제2차납세의무제도 자체가 헌법상 자기책임의 원칙에 반하고 상법상 주주유한책임원칙을 깨는 것으로서 과점주주의 재산권을 침해하는 것이어서 존폐 논란까지 있는 만큼 그 적용범위는 가급적 축소하여야 할 것이라는 점에서 볼 때에 대상판결은 결론과 논리가 모두 타당하다.

요컨대 대상판결은 국세기본법 제39조의 과점주주의 제2차 납세의무의 범위를 1차 과점주주에 한정하고, 그 1차 과점주주의 과점주주(2차 과점주주)는 1차 과점주주가 체납하더라도 그에 대한 제2차 납세의무를 지지 않는다고 분명히 밝힌 첫 번째 판결로서, 과점주주의 책임범위를 명확히 제한한 점에 큰 의미가 있다.

19

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

- 대법원 2019. 7. 11. 선고 2017두68417 판결 -

【사실관계】

(1) 원고 1은 1985년경부터 1999. 12.경까지 주식회사 부영(이하 '부영'이라 한다) 주식 합계 3,159,320주를 취득하여 매제인 소외인 앞으로 명의신탁하였다.

(2) 소외인은 2007년 무렵 원고 1에게 위 주식의 명의를 정리해 달라고 요청하였다. 이에 원고 1은 2007. 12. 29. 위 부영 주식 3,159,320주 중 2,264,698주는 소외인이 원고 1에게 증여하는 형식으로, 나머지 894,622주(이하 '이 사건 주식'이라 한다)는 소외인이 원고 2에게 증여하는 형식으로 주식의 명의를 변경하였다.

20

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세

(3) 원고 2는 2008. 3. 29. 피고에게 '원고 2가 2007. 12. 29. 소외인으로부터 이 사건 주식을 증여받은 것'을 원인으로 증여세 신고를 하면서 이 사건 주식 1주당 36,867원으로 산출한 증여세 본세액 14,427,913,173원을 피고의 물납허가에 따라 2008. 7. 7. 이 사건 주식 중 391,351주로 납부하였다.

(4) 피고는 2009. 5. 25. 이 사건 주식의 1주당 가액을 40,051원으로 평가한 다음 원고 2에게 증여세를 증액 경정·고지하였다(이하 '이 사건 1차 부과처분'이라 한다).

(5) 피고는 2013. 11. 1. 이 사건 1차 부과처분을 취소하고 원고 2가 물납한 주식 391,351주를 원고 1에게 반환하였다.

21

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세

(6) 피고는 같은 날 원고들에게 구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제45조의2에 따라 원고 1을 '증여자', 원고 2를 '수증자'로 보고, 이 사건 주식 1주당 가액을 60,453 원으로 평가하여 증여세(본세) 26,581,291,883 원, 부당무신고 가산세 10,632,516,753 원, 납부불성실 가산세 16,315,596,957 원 합계 53,529,405,593 원을 결정·고지하면서, 연대납부를 명하였다(이하 통틀어 '이 사건 증여세 등 부과처분'이라 하고, 그중 무신고 가산세 부분을 '이 사건 무신고 가산세 부과처분', 납부불성실 가산세 부분을 '이 사건 납부불성실 가산세 부과처분'이라 한다).

【쟁점】

첫째, 원고 2의 2008. 3. 29.자 증여세 신고가 무신고에 해당하는지 여부

- 증여세 납세의무자가 법정신고기한 내에 증여세 과세표준을 관할 세무서장에게 신고한 경우에는 설령 증여자를 잘못 신고하였더라도 이를 무신고로 볼 수는 없는 것인가?

둘째, 이 사건 납부불성실 가산세 부과처분이 위법한지 여부

22

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

【판결요지】

첫 번째 쟁점에 관하여:

구 상속세 및 증여세법 제68조 제1항, 구 상속세 및 증여세법 시행령 제65조 제1항, 구 국세기본법 제47조의2 제1항에 비추어 볼 때에, 증여세 납세의무자가 법정신고기한 내에 증여세 과세표준을 관할 세무서장에게 신고한 경우에는 설령 증여자를 잘못 신고하였더라도 이를 무신고로 볼 수는 없으므로 부당한 방법으로 무신고하였는지에 관한 부분을 더 나아가 판단할 필요 없이 무신고 가산세 부과처분은 위법하다.

두 번째 쟁점에 관하여:

원고 2의 증여세 신고를 무신고로 볼 수 없어 원고 2의 증여세 신고가 유효한 이상 증여세 납부의 효력도 유지되기 때문에 납부불성실 가산세 부과처분은 위법하다.

23

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

【평석】

1. 법률규정의 주요 내용

○ 구 상속세 및 증여세법 제68조 제1항: 증여세 납세의무가 있는 자는 증여받은 날부터 3월 이내에 증여세의 과세가액과 과세표준을 대통령령이 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

○ 구 상속세 및 증여세법 시행령(2008. 2. 22. 대통령령 제20621호로 개정되기 전의 것) 제65조 제1항: 구 상속세 및 증여세법 제68조 제1항에 따른 증여세 과세표준신고는 증여세 과세표준신고 및 자진납부계산서에 의한다.

○ 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제47조의2 제1항: 납세자가 법정신고기한 내에 세법에 따른 과세표준신고서를 제출하지 않은 경우 무신고 가산세를 부과한다.

24

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

2. 가산세의 법적 성질

가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고, 납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 따라 부과하는 일종의 행정상 제재이다.

즉, 가산세는 그 형식이 세금이기는 하나 그 법적 성격은 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고·납부의무 등을 위반한 경우에 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재이다(대법원 2002. 11. 13. 선고 2001두1918 판결 등).

3. 신고의 법적 성질

○ 조세채무를 확정하는 신고 vs 납세협력의무로서의 신고

○ 증여세는 과세관청의 결정·경정 등의 부과처분에 의하여 납세의무가 확정되는 부과과세 방식의 국세이다. 따라서 증여세의 신고는 조세채무를 확정하는 효력은 없고, 과세관청의 조사결정을 위한 협력의무의 이행에 불과하고, 납세의무의 확정은 과세관청의 부과처분에 의하여 이루어진다.

25

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

4. 신고가 부정확한 경우의 가산세 부과기준

○ 납세의무자가 '과세가액 및 과세표준 산정에 관한 본질적이고 중요한 사항'을 제대로 신고하지 않음으로써 과세관청으로 하여금 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 저해하는 결과를 초래한 경우에만 그 신고의 효력을 부인하고 신고불성실 가산세를 부과할 수 있다고 보아야 한다.

○ 신고의 하자가 그러한 정도에 이르지 않고, 과세관청이 결정·경정 등의 처분을 통하여 신고의 탈루나 오류를 시정할 수 있다면, 비록 그 신고가 부정확하다고 하더라도 신고의 효력을 부인하여 신고불성실 가산세를 부과할 수는 없다고 보아야 한다.

26

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

5. 대상 사안에 관한 구체적 검토

가. 증여자를 잘못 기재한 증여세 신고·납부의 효력

이 사건 증여세 납세의무자인 원고 2는 소외인으로부터 이 사건 주식을 증여받은 것으로 증여세를 신고·납부하였으나, 과세관청인 피고는 원고 2가 원고 1로부터 이 사건 주식을 증여받은 것으로 보았다.

위와 같이 원고는 증여자를 제대로 신고하지 않았지만, 나머지 증여세 과세요건사실인 증여재산의 종류·수량·평가가액, 수증자 등은 제대로 신고하였다. 그렇다면, 원고 2의 신고가 과세관청의 과세권 행사를 저해하는 정도에까지 이르렀다고 보기는 어렵다.

즉, 원고 2가 한 신고의 하자는 과세관청의 경정처분을 통해서 바로잡을 수 있는 정도이기 때문에, 과세관청이 증전의 처분을 취소하고 경정처분을 하더라도 무신고가산세를 부과하여서는 아니된다.

27

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

나. 제1심 및 제2심의 판단이유

과세관청이 당초 증여세 부과처분 당시 명의수탁자(소외인)를 증여자로 인정하였다가 명의신탁자(원고 1)를 증여자로 인정하여 경정결정을 하였다 하더라도 동일한 과세원인사실의 범위 내로서 과세의 기초사실이 달라지는 것은 아니므로 명의수탁자를 증여자로 인정한 과세처분이 위법하게 되는 것은 아니라는 법리에 비추어 보면, 수증자(원고 2)가 '명의수탁자'(소외인)를 증여자로 하여 증여세 과세가액 및 과세표준을 신고한 경우, 이와 동일한 과세원인사실의 범위 내에 있는 '명의신탁자(원고 1)'를 증여자로 한 증여세 신고로서 효력이 없다고 보기는 어렵다.

28

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

6. 대상판결의 의의

증여자를 잘못 판단하여 부과한 과세처분은 위법하지만, 처분청이 그 후에 경정처분을 통하여 증여자를 변경하거나 아니면 쟁송과정에서 증여자를 변경하여 주장하는 것은 처분의 동일성이 유지되는 범위 내에서의 처분사유의 변경으로서 허용된다고 보아야 할 것이다(대법원 2011. 1. 27. 선고 2009두1617 판결 참조). 그렇다면 이에 상응하여, 납세의무자가 처음에 증여세를 신고·납부하면서 증여자를 잘못 기재하였다고 하더라도 그 신고·납부는 효력이 있다고 보아야 한다.

대상판결은, 납세의무자가 증여세를 신고·납부하면서 증여자를 잘못 기재한 경우, 즉 명의신탁자를 증여자로 기재해야 하는 데 명의수탁자를 증여자로 기재한 경우에 그 신고·납부는 유효하고, 따라서 무신고가산세 및 납부불성실가산세(현행 납부지연가산세)를 부과할 수 없다는 점을 명확하게 하였다는 점에서 의의가 있다. 대상판결 이후에 선고된 대법원 2019. 7. 25. 선고 2017두65159 판결도 대상판결과 동일한 취지로 판단하였다.

29

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

7. 토론: 우리나라 가산세제도의 문제점

가. 가산세 한도 규정의 필요성

○ 대상판결의 경우 증여세 전체 세액 합계 53,529,405,593원 중에서 본세는 26,581,291,883원이고, 가산세는 합계 26,948,113,710원으로서 가산세가 본세보다 많음.

- 사안에 따라서는 가산세가 본세의 2배 이상인 경우도 있음.

○ 부과권의 제척기간이라는 제도가 있기는 하나, 제척기간에 임박하여 지난 몇 년치분을 납세자에게 한꺼번에 과세하면서 다액의 가산세를 부담하게 하는 예가 많은데 이런 것이 타당한 실무관행인가?

- 과세권자가 언제 부과권을 행사하느냐 하는 우연한 사정에 따라 납부불성실 가산세의 액수가 크게 달라지는 문제점.

○ 악의적인 탈세행위를 형사처벌하는 것은 별론으로 하고, 가산세를 지나치게 과중하게 부과하는 것은 세금의 형태를 빌린 행정상 제재로는 지나친 것임.

○ 현재는 개별 세법상의 가산세에 관한 금액 한도규정이 있을 뿐임(국세기본법 제49조).

○ 결론: 가산세의 상한을 제한하는 규정이 필요하다. 私見으로는 해당 사안에 관련된 모든 종류의 가산세의 합계가 본세를 넘을 수 없게 입법함이 바람직하다고 본다.

30

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

□ 참고: 미국의 가산세 한도

○ 무신고 가산세(Failure to File)

법정 신고기한 내에 납세신고서를 제출하지 않은 납세자에게는 납부의무가 있는 세액(본세)에 대하여 그 기한이 경과한 후 1개월 내와 그 후 추가로 1개월이 경과할 때마다 매월 미신고액의 5%를 본세(순세액, net tax due)에 가산하되 최대 25%를 한도로 한다.

순세액이란 총세액에서 기납부세액 및 원천징수세액 등의 세액공제되는 액수를 뺀 금액이다(IRC Sec. 6651(b)(1)).

만약 무신고가 사기행위에 의한 경우에는, 신고기한 경과 후 1개월 내와 그 후 추가로 1개월이 경과할 때마다 매월 미신고액의 15%를 본세에 가산하되 최대 75%를 한도로 한다(IRC Sec. 6651(f)). 이 경우 사기행위에 대한 입증책임은 과세관청에게 있다.

31

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

○ 미납부 가산세(Failure to Pay Tax Shown on Return)

납세자가 자진 신고한 세액을 기한 내에 납부하지 않은 경우에는 납부기한이 경과한 후 1개월 이내라면 0.5%를 부과하고, 그 후에는 1개월이 경과할 때마다 매월 과소납부세액의 0.5%가 부과되는데, 합계 25%를 한도로 한다. 만약 국세청이 부과징수권을 행사하겠다는 의사를 통지한 후라면 가산세율은 0.5%가 아니라 1%가 된다. 또, 분납기간 동안에는 미납부 가산세가 매월 0.25%로 경감된다. 납세자가 신고를 하지 않아 국세청이 부과통지한 경우에도 통지일로부터 21일(100,000달러 이상이면 10일) 내에 납부하지 않으면, 매월 0.5%의 가산세가 합계 25%까지 부과된다(IRC Sec. 6651(a)(3), 6651(d), 6651(h)).

미납부 가산세 매월 0.5%가 무신고 가산세 매월 5%와 중복 적용될 때에는 0.5% 부분은 공제된다(IRC Sec. 6651(c)). 구체적으로 설명하면, 무신고 가산세는 매월 5%이므로 5개월 후에 상한(25%)에 도달하고, 미납부 가산세는 매월 0.5%이므로 50개월 후에 상한(25%)에 도달한다. 그러므로 양자가 겹치는 5개월 동안에는 매월 0.5%씩의 감액(5개월 합계 2.5%의 감액)이 있게 된다. 결국, 납세자가 사기행위에 의하지 않고 세금을 제 때에 신고하지 않고 납부도 하지 않은 경우에, 그는 최대 47.5%의 가산세(25%-2.5%+25%)를 부과받게 된다(Camilla E. Watson, op. cit., p.146).

만약 사기행위에 의하여 세액을 과소납부하는 경우에는 과소납부액의 75%를 미납부 가산세로 부과한다(IRC Sec. 6663(a)). 다만, 과소납부한 부분 중 납세자에게 정당한 사유(reasonable cause)가 있고 납세자가 성실하게 행동한 부분(acted in good faith)에 대하여는 가산세를 부과하지 않는다(IRC Sec. 6664(c)(1)).

32

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

나. 신고납세방식과 부과과세방식의 가산세를 달리 취급할 필요성

○ 신고납세방식에서의 신고와 부과과세방식에서의 신고는 그 의미가 다름.

○ 부과과세방식의 경우, 과세자료 수집 등은 원래 과세관청이 해야 할 일이고, 납세자의 과세자료 제출은 과세관청의 업무를 보완하는 협조의무임. 그럼에도 불구하고 부과과세방식에서 신고를 제대로 하지 않은 경우를 신고납세방식에서 신고를 제대로 하지 않은 경우와 동일하게 취급하여 가산세를 부과하는 것은 양자간의 차이를 무시하고 과세관청의 본연의 업무를 납세자에게 전가시키는 결과가 됨.

○ 개선방안 :

부과과세방식 조세에서 납세자가 제대로 신고를 이행하지 않은 경우에 바로 무신고 가산세나 과소신고 가산세를 부과할 것이 아니라, 납세자에게 먼저 보완을 요구하거나 추가자료 제출을 할 수 있도록 기회를 주고, 그래도 이를 위반하는 경우에 한하여 제한적으로 가산세를 부과하는 방향으로 법률을 개정할 필요가 있음.

33

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

다. 초과환급신고 가산세의 폐지 또는 일부 폐지 필요성(국세기본법 제47조의3)

- 가산세제도는 원칙적으로 세법에서 규정한 납세의무 및 기타 행정상 의무의 성실한 이행을 확보하기 위한 것이고, 환급신고는 정당한 환급청구권의 행사에 따른 것으로서 양자는 존립근거가 다름.
- 사거나 그 밖에 부당한 방법으로 환급신고를 하는 경우라면 몰라도, 초과환급신고를 하였다고 하여 일률적으로(예외: 국세기본법 제47조 3 제4항) 가산세를 부과하는 것이 옳은가?
- 환급신고가 있으면 과세관청은 조사 등을 통해 환급액을 결정하는 절차를 거치므로, 원칙적으로 초과환급신고에 대한 가산세를 부과하는 것은 무리.
- 참고로 일본, 미국 등에는 초과환급신고 가산세가 없음.

34

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

라. 면책사유로서의 '정당한 사유'의 완화 해석 필요성

(1) 법률규정

국세기본법 제48조(가산세 감면 등) ① 정부는 이 법 또는 세법에 따라 가산세를 부과하는 경우 그 부과에 원인이 되는 사유가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 해당 가산세를 부과하지 아니한다.

2. 납세자가 의무를 이행하지 아니한 데에 정당한 사유가 있는 경우

(2) 대법원의 태도

(가) 기본적 입장

○ 법인세법상 가산세는 과세의 적정을 기하기 위하여 납세의무자인 법인으로 하여금 성실한 과세표준의 신고 및 세액의 납부의 의무를 부과하면서 그 확보책으로 그 의무이행을 게을리하였을 경우에 가해지는 일종의 행정상의 제재라고 할 것이다. 이와 같은 제재는 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법의 해석상 의의(疑意)로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 말미암아 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니라고 할 수 있어서 그를 정당시킬 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 도저히 당사자에게 기대할 수 없다고 평가되는 사정이 있을 때와 같이 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 이를 과할 수 없다(대법원 2011. 2. 10. 선고 2008두2330 판결).

35

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

○ 세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고, 납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 개별세법이 정하는 바에 따라 부과하는 행정상의 제재로서 납세자의 고의, 과실은 고려되지 않는 것이고, 다만 납세의무자가 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 이를 부과할 수 없다(대법원 2010. 5. 13. 선고 2009두23747 판결).

(나) '정당한 사유'가 없다고 본 판례

① 국세심판소가 이 사건 매매계약 체결 이전부터 심판청구에 대한 결정을 통하여 “완성된 건물의 공급은 중간지급조건부 재화의 공급에 해당되지 아니한다.”는 취지의 견해를 거듭 표명해 온 사실은 이를 알아 볼 수 있으나, 대법원은 위 국세심판소의 결정 취지와 달리 이 사건 매매계약 체결 이전부터 완성된 건물의 공급도 중간지급조건부 재화의 공급에 포함된다는 것을 당연한 전제로 하여 판결해오고 있었으므로(대법원 1992. 7. 28. 선고 91누6221 판결 참조), 원고가 대법원과 다른 견해에 선 국세심판소의 결정 취지를 그대로 믿어 이 사건 부가가치세의 신고·납부의무를 해태하게 되었다 하더라도 원고에게 그 의무의 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다고 할 수는 없다(대법원 1999. 8. 20. 선고 99두3515 판결).

② 출연자가 세무당국에 비공식적으로 자문을 하여 증여세 과세대상이 아니라는 응답을 받고, 이에 따라 출연재산에 관하여 증여세 신고를 하지 아니함과 아울러 이를 전제로 세무당국에 출연재산명세서와 출연재산사용계획서를 제출하였으며, 세무당국도 감사원의 시정요구가 있기 전까지 위 출연재산에 대한 증여세부과처분을 하지 아니하였다고 하더라도 그러한 사정만으로는 증여세 신고의무 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다고 볼 수 없다(대법원 2003. 1. 10. 선고 2001두7886 판결).

36

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

③ 세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고·납세의무 등을 위반한 경우에 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재로서 납세자의 고의·과실은 고려되지 아니하는 것이고, 법령의 부지 또는 오인은 그 정당한 사유에 해당한다고 볼 수 없으며, 또한 납세의무자가 세무공무원의 잘못된 설명을 믿고 그 신고·납부의무를 이행하지 아니하였다 하더라도 그것이 관계 법령에 어긋나는 것임이 명백한 때에는 그러한 사유만으로는 정당한 사유가 있는 경우에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2004. 9. 24. 선고 2003두10350 판결).

④ 구 상속세법(1993. 12. 31. 법률 제4662호로 개정되기 전의 것) 제10조, 구 상속세법 시행령(1993. 12. 31. 대통령령 제14082호로 개정되기 전의 것) 제7조는 소송 중의 권리도 상속재산에 포함됨을 전제로 그 평가방법을 규정하고 있으므로, 상속인들이 상속세 신고 당시 양도소득세 부과처분 취소의 소를 제기한 상태라면 위 양도소득세의 환급금 청구권을 상속재산으로 신고하여야 하고, 위 환급금 청구권이 상속세 신고 당시 확정되지 아니하였다는 사유만으로는 미신고에 정당한 사유가 있다고 할 수 없다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2004두3625 판결).

Cf.) 소유권의 귀속을 둘러싸고 상속인 사이에 소송이 진행 중인 재산을 상속재산에 포함시키지 않고 기한 내 신고를 한 경우는, 분쟁이 자기에게 유리하게 해석될 가능성이 크지 않은 한, 정당한 이유가 있는 경우에 해당한다(日最判平成11年6月10日).

37

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

(다) 평가

① 우리나라 대법원은 중전보다는 유연하지만, 기본적으로 '정당한 사유'를 엄격하게 해석하고 있음.

② 비판

○ '법령의 부지 또는 오인'과 '해석상 의의(疑意)로 인한 견해 대립이 있는 경우'를 쉽게 구별할 수 있을까?

○ '세무공무원의 설명이나 조언이 관계 법령에 명백하게 위반되는 경우'와 그렇지 않은 경우를 쉽게 구별할 수 있을까?

○ 가산세를 면제할 '정당한 사유'에 해당하는지 여부를 판단함에 있어 납세의무자의 고의나 과실 여부가 문제되지 않는다는 태도가 타당한가?

▶ 질서위반행위규제법 제7조(고의 또는 과실) 고의 또는 과실이 없는 질서위반행위는 과태료를 부과하지 아니한다.

▶ 질서위반행위규제법 제2조(정의) 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

1. "질서위반행위"란 법률(지방자치단체의 조례를 포함한다. 이하 같다)상의 의무를 위반하여 과태료를 부과하는 행위를 말한다. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 행위를 제외한다.

가. 대통령령으로 정하는 사법(私法)상·소송법상 의무를 위반하여 과태료를 부과하는 행위

나. 대통령령으로 정하는 법률에 따른 징계사유에 해당하여 과태료를 부과하는 행위

▶ 헌법상 '자기책임의 원칙'

38

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

(3) 참고: 미국세법상 가산세 면제사유인 'reasonable cause'

① 조세전문가의 조언에 따라 신고나 납부를 하지 않은 경우에 가산세가 면제될 수 있을까? 이에 대하여는 법과 사실의 문제를 구분하여야 할 것이다. 예컨대, 납세신고를 변호사에게 위임하였는데 변호사가 제 때에 납세신고를 하지 않은 경우 등은 사실의 문제로서 가산세를 면제할 정당한 사유가 될 수 없지만, 세무신고 여부를 판단하기 어려운 경우라서 변호사의 조언을 구하고 그에 따라 납세자가 신고를 하지 않았다면 이는 가산세를 면제할 정당한 사유가 될 수 있을 것이다.

(Camilla E. Watson, *Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell*(3rd ed.), Thomson West, 2006., p.148.)

② 세금을 납부할 돈이 없다는 사정이 가산세를 면제할 '정당한 사유'가 될 수 있을까?

납세자가 조세를 납부하기 위하여 정상적인 업무상 주의를 다하고 신중을 기하였지만(ordinary business care and prudence) 여전히 세금을 납부할 수 없거나, 만약 납부를 강요당한다면 감당할 수 없는 곤궁(undue hardship)에 처해질 우려가 있다면, 가산세를 면제할 정당한 사유가 될 수 있을 것이다.

39

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

○ Treasury Regulation Sec. 301.6651-1(c)(1)

§ 301.6651-1 Failure to file tax return or to pay tax

(c) Showing of reasonable cause

(1) If the taxpayer exercised ordinary business care and prudence and was nevertheless unable to file the return within the prescribed time, then the delay is due to a reasonable cause. A failure to pay will be considered to be due to reasonable cause to the extent that the taxpayer has made a satisfactory showing that he exercised ordinary business care and prudence in providing for payment of his tax liability and was nevertheless either unable to pay the tax or would suffer an undue hardship if he paid on the due date.

40

IV. 무신고 가산세 및 납부불성실 가산세의 부과요건

③ 납세자가 연방세법(Internal Revenue Code), 시행령(Treasury Regulation), 예규(Letter Ruling), 입법연혁, 판례 등 상당한 근거를 믿고서 그에 따라 과소납부를 하였다면 가산세를 부과하지 않는다. 상당한 근거(Substantial Authority)란 법과 사실관계의 분석을 통한 객관적 기준을 의미하는 것이지, 납세자의 주관적인 믿음을 가리키는 것은 아니다. 다만, 해당문제에 대하여 권위있는 유권해석이 없는 경우라면 해당 적용 법규에 관한 합리적인 해석(well-reasoned construction of the applicable statutory provision)도 상당한 근거가 될 수 있다.

(Douglas A. Kahn/ Jeffrey H. Kahn, Federal Income Tax(5th ed.), Foundation Press, 2005., pp.23-24).

41

조세법 해석에 관한 연구

· 김 완 석 (강남대학교 대학원 석좌교수)



조세법의 해석방법에 관한 연구

- 대법원 2007두4438 판결을 중심으로 -

김 완 석*

1. 서 론

구체적인 사실에 대하여 조세법을 적용하려면 실정세법의 의미·내용을 명확히 하고 과세요건사실을 확정하여야 한다. 조세법의 해석이란 구체적인 과세요건사실에 조세법을 적용하기 위하여 일반적·추상적으로 규정되어 있는 조세법 규범의 의미·내용을 명확히 하는 것을 말한다. 조세법의 해석은 조세법의 적용의 전제를 이룬다.

조세법 해석의 목표는 일반적인 법 해석의 목표와 마찬가지로 법적 안정성을 저해하지 않는 범위 안에서 구체적 타당성을 찾는 데 두어야 한다.¹⁾ 그런데 조세법의 해석에 있어서 법적 안정성과 구체적 타당성이라는 두 가지 목표를 동시에 달성하기는 쉽지 않다. 둘 중 어느 하나가 강조되면 다른 한쪽이 희생되기 때문이다. 따라서 조세법의 해석에 있어서 법적 안정성과 구체적 타당성을 조화시키는 문제가 말로 최대의 과제라고 하겠다.

조세법의 해석방법에는 일반적인 법 해석방법과 다를 바 없이 문리해석, 역사적 해석, 체계적 해석 및 목적론적 해석방법이 있다. 일반적으로 문리해석방법이 법해석의 목표 중 법적 안정성의 확보에 무게를 두고 있다면 목적론적 해석방법 등은 구체적 타당성의 확보에 치중하고 있다고 할 수 있다.

대법원은 대법판결에서 조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 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 하는 것은 불가피하다고 실시하면서, 목적론적 해석을 통하여

* 강남대 대학원 석좌교수

1) 대법원 2013.1.17. 선고 2011다83431 전원합의체 판결[부당이득금반환] 외.

원고가 경매를 통하여 취득한 주택이 지방세법 제273조의2의 취득세 등의 경감요건인 ‘개인 간에 유상거래’로 인한 취득에 포함되지 않는다고 하여 취득세 등의 경감을 배제하였다.

최근 조세법의 해석방법과 관련하여 법해석의 구체적 타당성을 확보하기 위하여 목적론적 해석방법을 중시하여야 한다는 견해와 이로 인한 납세자의 법적 안정성과 예측가능성이 침해될 소지가 크다는 우려가 함께 제기되고 있다.

이하에서는 대상판결을 소재로 하여 경매로 취득한 주택에 대하여 취득세 등의 경감조항을 적용할 수 없다는 판결의 타당성을 살펴본 후 대상판결에서 실시한 엄격해석의 원칙의 타당성, 유추해석의 허용 여부, 목적론적 해석의 허용요건과 그 한계 등에 관하여 검토하고자 한다.

II. 대법원 2007두4438 판결의 내용

1. 사건의 개요

원고 A는 서울 OO구 000동 00번지 BB 아파트 000동 000호를 CC 지방법원 임의경매절차에서 낙찰받아 2006.2.27. 낙찰대금을 완납하고, 위 매각대금을 과세표준으로 하여 구 지방세법에 따른 각 세율을 적용하여 산출한 취득세 11,973,600원, 농어촌특별세 1,197,360원, 등록세 11,973,600원 및 지방교육세 2,394,720원(구 지방세법 273조의2의 경감조항에 의한 취득세 등의 경감을 받지 아니한 세액)을 신고납부하였다.

그 후 원고 A는 구 지방세법 제273조의2를 적용하지 아니하고 신고납부한 취득세 등(이하 “이 사건 각 처분”²⁾이라 한다)에 대하여 불복을 제기하였다.

2) 당시 구 지방세법 제72조 제1항은 신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 의제하여 그 처분에 대한 불복을 제기하도록 하는 구조(당시 구 지방세법에서는 경정청구제도를 두고 있지 않았다)를 취하고 있었다.

2. 관련법령

지방세법 [시행 2006.9.1. 법률 제7972호로 개정되기 전의 것]

제273조의2【개인 간 주택거래에 대한 감면】 개인 간에 유상거래를 원인으로 취득·등기하는 주택에 대한 취득세는 제112조제1항의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세액의 100분의 25를 경감하고, 등록세는 제131조제1항제3호 (2)목의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세액의 100분의 50을 경감한다.

제111조【과세표준】 ① 취득세의 과세표준은 취득당시의 가액으로 한다. 다만, 연부로 취득하는 경우에는 연부금액으로 한다.

② 제1항의 규정에 의한 취득당시의 가액은 취득자가 신고한 가액에 의한다. 다만, 신고 또는 신고가액의 표시가 없거나 그 신고가액이 다음 각호에 정하는 시가표준액에 미달하는 때에는 그 시가표준액에 의한다. <각호 생략>

⑤ 다음에 계기하는 취득(증여·기부 그 밖의 무상취득 및 「소득세법」 제101조제1항의 규정에 의한 거래로 인한 취득을 제외한다)에 대하여는 제2항 단서 및 제3항의 규정에 불구하고 사실상의 취득가격 또는 연부금액에 의한다.

1. 국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합으로부터의 취득
2. 외국으로부터의 수입에 의한 취득
3. 판결문·법원장부 중 대통령령이 정하는 것에 의하여 취득가격이 입증되는 취득
4. 공매방법에 의한 취득
5. 「공인중개사의 업무 및 부동산 거래신고에 관한 법률」 제27조의 규정에 의한 신고서를 제출하여 동법 제28조의 규정에 의하여 검증이 이루어진 취득 <2005.12.31. 신설>

3. 제1심 및 원심판결의 요지

가. 원고의 주장

구 지방세법(2005.12.31. 법률 제7843호로 개정되어 2006.9.1. 법률 제7972호로 개정되기 전의 것. 이하 “구 지방세법”이라 한다) 제273조의2(이하 “경감조항”이라 한다)에서 ‘개인 간에 유상거래’를 원인으로 주택을 취득·등기하는 경우에는 취득세액의 100분의 25를 경감하고 등록세액의 100분의 50을 경감하도록 규정하고 있었는데, 원고가 경매를 통하여 취득한 주택은 ‘개인 간에 유상거래’로 취득한 주택에 해당하므로 원고가 신고납부한 이 사건 주택의 취득에 따른 취득세 등에 대하여는 그 세액을 경감하여야 한다.

따라서 이 사건 각 처분 중 위와 같이 경감되어야 할 금액을 공제한 나머지 금액을 초과하는 부분은 위법하다.

나. 원심의 판결요지 - 원고 승소

2005.12.31. 법률 제7843호로 개정된 지방세법은 제111조 제5항에 개인 간의 거래라도 공인 중개사의 업무 및 부동산거래신고에 관한 법률 제27조, 제28조에 따라 신고하고 검증이 이루어진 취득의 경우에는 사실상의 취득가격을 취득세의 과세표준으로 인정하는 규정(제5호)을 신설하였는바, 이와 같이 실거래가 신고에 따라 격증하는 거래세 부담을 완화하기 위하여 개인 간 거래로 취득하는 주택에 대한 취득세와 등록세를 경감하려는 것이 경감조항의 입법 취지이다.

그러나 조세법률주의 원칙에서 과생되는 엄격해석의 원칙상, 조세법규의 해석은 과세요건 이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 할 것인바, 경매의 법적 성격은 사법상 매매이고 소유자나 경락인이 모두 개인인 경우 소유권이 개인에서 개인으로 이전하는 것이므로, 법규의 문언상 경매를 경감조항에서 정한 ‘개인 간에 유상거래’에 해당하지 아니한다고 해석할 수는 없다.

한편, 경매에 있어서 법원이 소유자의 의사에 관계없이 소유물을 처분하는 공법상 처분의 성질을 아울러 가지는 특성이 있다는 점에서 매매·교환 등의 일반적인 유상거래와 경매를 달리 취급할 여지가 있다고 할 수도 있으나, 임의경매를 통하여 부동산을 양도한 사업자에게도 부가가치세 납부의무가 부과되고, 부동산 임의경매는 담보권을 실현하는 환가행위로 경락인에게 목적 부동산에 대한 소유권이 유상으로 승계되고 소득세법에서 정한 자산의 양도에 해당되어 양도소득세의 과세대상이 되는 점 등에 비추어 볼 때, 조세법규 상 명시적인 근거가 없는 한 일반거래와 경매의 경우를 달리 취급하는 것은 ‘같은 것은 같게, 다른 것은 다르게’ 취급하라는 정의의 요청 상 용인될 수 없다.

따라서 비록 경감조항의 입법의도가 2006.1.1.부터 시행되는 부동산 실거래가 신고제도에 따라 거래세의 부담이 가중되는 것을 완화하기 위하여 개인 간의 일반거래로 취득하는 주택에 대한 취득세와 등록세만을 경감하는데 있었다고 하더라도, 그 법문에 명시적인 적용제한이나 예외규정이 없는 이상 경매로 취득한 주택을 경감조항의 적용대상에서 제외할 수는 없으므로, 이와 다른 해석을 전제로 한 이 사건 처분은 조세법규의 엄격해석 원칙 및 공평과세의 원칙에 반하는 것으로서 위법하다.

4. 피고의 상고이유의 요지³⁾

구 지방세법 제273조의2의 경감대상인 ‘개인 간에 유상거래’로 인한 취득에 경매로 인한

3) 조일영, 구 지방세법 제273조의2에 정한 ‘개인 간 유상거래’에 경매가 포함되는지 여부, 대법원 판례해설 76호(2008.12), 법원도서관, 2009, pp. 334-335.

취득이 당연히 포함되는 것으로 해석하는 것은 합리적 이유 없이 조세경감의 요건을 확장하는 것으로서 엄격해석의 원칙 및 조세공평의 원칙에 반한다. 또한 구 지방세법 제273조의2의 개정취지는 거래세 전체를 인하하려는 것이 아니라 부동산 실거래가 신고제도 도입으로 급격하게 증가하게 될 개인 간의 직접적인 거래로 인한 부동산 거래세 부담을 줄여 주려는 목적적이고, 실거래가 신고제도 도입 이후에도 아무런 과세표준액의 증가가 없는 경매로 취득한 경우까지도 그 혜택을 주려는 취지가 아님이 명백함에도, 원심이 경매로 인한 취득도 경감조항의 대상에 포함된다고 해석한 것은 위 규정의 입법취지에도 반한다.

5. 대법원의 판결내용

원심의 판단은 다음과 같은 이유에서 수긍하기 어렵다.

조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 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 하는 것은 불가피하다고 할 것이다.

따라서 원심도 인정한 바와 같은 경감조항의 입법 취지 및 목적에 비추어 볼 때, 이미 종전부터 사실상 취득가격을 취득세 등의 과세표준으로 하고 있어 부동산 실거래가 신고제도 시행 이후에도 아무런 세부담의 증가가 없는 경매로 인한 주택의 취득까지 경감조항의 적용 대상에 포함시키려 한 것으로는 보이지 않는 점, 경매의 사법상 효력이 매매와 유사하다고는 하나 매매가 당사자 사이의 의사합치에 의한 것임에 반하여 경매는 매도인의 지위를 갖는 소유자의 의사와 무관하게 법원이 그 소유물을 매도하는 것이어서 그 경매가격의 형성에 소유자의 의사는 전혀 반영될 여지가 없으며, 구 지방세법은 취득세 등의 과세표준에 관한 규정에서 경매에 의한 주택의 취득을 일반적인 개인 간의 매매에 의한 주택의 취득과 구분하여 달리 규정하고 있어 구 지방세법상의 취득세 등과 관련해서는 경매를 일반적인 개인 간의 매매와 동일하게 보기는 어려운 점 등을 종합해 보면, 경감조항에서 정하고 있는 ‘개인 간에 유상거래를 원인으로 취득·등기하는 주택’에는 경매로 인하여 취득·등기하는 주택은 포함되지 아니하는 것으로 해석함이 타당하다고 할 것이고, 또한 앞에서 본 바와 같이 경감조항의 입법 목적상 경매를 일반적인 개인 간의 매매와 달리 취급하여야 할 충분한 이유가 있다고 인정되는 이상, 이를 달리 취급한다고 하여 조세공평의 원칙에 반한다고 할 수도 없다.

그럼에도 불구하고, 이와 다른 전제에서 경매로 인한 주택취득의 경우에도 경감조항이 적

용된다고 판단한 원심판결에는 위 경감조항에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다고 할 것이므로, 이 점을 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.

그러므로 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송하기로 하여 관여 법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

III. 평 석

1. 문제의 제기

원심판결은 구 지방세법 제273조의2의 입법의도가 2006.1.1.부터 시행되는 부동산 실거래가 신고제도에 따라 거래세의 부담이 가중되는 것을 완화하기 위하여 개인 간의 매매·교환 등과 같이 일반적인 유상거래로 취득하는 주택에 대한 취득세 등을 경감하는데 있었다고 하더라도, 그 법문에 명시적인 적용제한이나 예외규정이 없는 이상 경매로 취득한 주택을 위 경감조항의 적용대상에서 제외할 수는 없으므로, 이 사건 처분이 조세법규의 엄격해석 원칙 및 공평과세의 원칙에 반하는 것으로서 위법하다고 판시하였다.

그런데 대법원은 원심의 판단과는 상반된 입장에서 경감조항의 입법 취지 및 목적에 비추어 볼 때, 이미 종전부터 사실상 취득가격을 취득세 등의 과세표준으로 하고 있어서 부동산 실거래가 신고제도 시행 이후에도 아무런 세부담의 증가가 없는 경매로 인한 주택의 취득까지 경감조항의 적용대상에 포함시키려 한 것으로는 보이지 않는 점, 경매를 일반적인 개인 간의 매매와 동일하게 보기는 어려운 점 등을 근거로, ‘개인 간에 유상거래를 원인으로 취득·등기하는 주택’에는 경매로 인하여 취득·등기하는 주택은 포함되지 아니하는 것으로 해석함이 타당하다고 판시하였다.

다음으로 대법원은 대상판결⁴⁾에서 조세법의 해석방법과 관련하여 “조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 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 하는 것은 불가피하다고 할 것이다”라고 실시하고 있는데, 이와 같은 조세법의 해석방법에 관한 판례(법리)의

4) 대법원 2019.4.23. 선고 2018다287287 판결에서 이어지고 있다.

태도는 현재까지 그대로 이어지고 있다.⁵⁾

대법원이 대상판결에서 실시한 판례의 요지를 간략하게 요약하면 조세법의 해석은 조세법률주의의 원칙상 엄격하게 법문대로 해석하는 문리해석의 방법에 의하지만(엄격해석의 원칙에 따른 문리해석), 특별한 사정이 있거나 합리적 이유가 있는 경우 또는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 입법 취지 및 목적 등을 고려한 목적론적 해석을 허용하는데, 이 경우에도 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에 머물러야 한다는 것이다.

이하에서는 조세법의 해석방법에 관하여 개관한 후 경매로 취득한 주택에 대하여 취득세 및 등록세(이하 “취득세 등”이라 한다)의 경감규정을 적용할 수 없다는 대상판결의 타당성 여부와 대상판결에서 실시한 목적론적 해석에 관한 판례(법리)의 타당성 여부로 나누어 검토하고자 한다.

2. 조세법의 해석방법

가. 조세법의 해석방법

법의 해석방법에 관해서는 일반적으로 문리적 해석, 역사적 해석, 체계적 해석, 목적론적 해석의 네 가지 방법⁶⁾으로 나누어 설명하고 있다. 조세법의 해석방법도 다른 법 분야의 법 해석방법과 다를 바 없는데, 문리해석, 역사적 해석, 체계적 해석 및 목적론적 해석의 네 가지 방법⁷⁾으로 나눈다.

1) 문리해석(Verbale Auslegung)

조세법규에서 사용한 법률단어의 일상 언어적 의미와 문법구조에 따라 그 규범적 의미를

5) 대법원 2011.7.21. 선고 2008두150 전원합의체 판결; 대법원 2017.10.12. 선고 2016다212722 판결; 대법원 2020.7.29. 선고 2019두56333 판결 외.

6) 사비니(Savigny)가 제시한 법 해석방법이다. 우리나라에서도 대부분의 학자들이 이 구분에 따르고 있다, 이와는 달리 법 해석방법을 문언중심적 해석, 의도중심적 해석 및 목적중심적 해석의 세 가지 방법으로 구분하는 견해도 있다(최봉철, 문언중심적 법 해석론 비판, 법철학연구 제2권, 한국법철학회, 1999, p. 272).

7) 김두형, 로스쿨 조세법 기초이론, 한국학술정보(주), 2012, p. 62~65; 이동식, 일반조세법 제7판, 준커뮤니케이션즈, 2020, p. 152; 김성수, 세법, 법문사, 2003, p. 158; 김완석 외 3인, 국세기본법 주석서, 삼일인포마인, 2017, pp. 311~312.

이와는 달리 문언중심적 해석, 의도중심적 해석 및 목적중심적 해석의 세 가지 방법으로 구분하는 견해(민태욱, 조세법의 해석론, 행정법연구 2006년 상반기, 2006, pp. 357~359), 문리해석과 논리해석(목적론적 해석은 논리해석에 포함된다)으로 나누는 견해도 있다(김재길, 세법학이론, 박영사, 2008, p. 455; 강인애, 조세법 II 追補, 한일조세연구소, 2005, p. 2).

파악하는 방법인데, 언어적·문법적 해석이라고도 한다. 법률은 언어로 표현된 법적 표상이고 법률문언은 법적 표상과 법적 의미내용을 나타내는 기록이다. 그러므로 문리해석의 주요 소재는 법문언 및 그 문언의 언어적인 것과 관련된다.

모든 법규의 해석은 문언의 의미에서 시작하는데, 이와 같은 문언의 의미는 해석의 출발점을 이루면서 동시에 해석의 한계를 설정한다.

문리해석에 있어서도 일상 언어적 의미가 법률제정시의 언어적 의미인지 아니면 법률해석시의 언어적 의미인지, 또는 그 언어적 의미가 일반국민의 일상적인 언어를 기준으로 하는 것인지 아니면 법률가를 비롯한 전문가의 언어를 기준으로 하는지에 관하여는 서로 견해가 나누어지고 있다.

대법원은 법의 해석은 문리해석을 원칙으로 한다고 하여 문리해석 우선의 입장을 취하고 있다.

2) 역사적 해석(historische Auslegung)

입법자에 의하여 추구된 법률목적을 법률의 발생역사, 즉 입법 연혁이나 역사적 배경에서 탐지하는 방법이다. 입법자에 의하여 추구된 법률목적은 법률제정의 준비작업과 관련된 자료·법률의 초안 및 입법동기가 기술된 자료, 정부가 제출한 법률안의 제안이유, 의회 전문위원의 검토의견서 및 심사보고서, 의회의 위원회 및 의회총회의 의사록 등에서 파악할 수 있다. 법률제안의 시점과 상황, 나아가서는 규정의 발전역사나 종전의 법률도 역사적 해석의 소재를 이룬다.

3) 체계적 해석(systematische Auslegung)

해석의 대상이 되는 법률단어나 법문만을 분리하여 그 법률단어나 법문만을 검토하는 것이 아니고, 전체 법체계에서 해당 법률단어나 법문이 차지하는 지위와 전체적인 연관성을 검토하여 해석하는 방법이다. 체계적 해석방법은 법률목적에 관한 인식을 법체계 또는 문맥에서 찾으려고 하는 시도인데, 법조항의 법질서 속이나 법률 속에서의 지위, 법률의 장이나 절에서의 지위, 조문관련 속에서의 지위 등에서 법률목적에 관한 인식을 찾으려고 한다. 그리고 법률, 법률의 장·절 및 조의 표제어(標題語)에서도 해석을 위한 암시를 얻을 수 있다.

4) 목적론적 해석(teleologische Auslegung)

법률단어나 법문을 문구대로 해석하는 것이 아니라 법률의 객관적인 규율목적에 따라 해석하는 방법이다. 현재 모든 법 해석은 목적론적 해석이라고 할 정도로 목적론적 해석은 법 해석에 있어서 중요한 의미를 가지는 해석방법이다.⁸⁾

위에서 객관적 규율목적이란 입법 취지(ratio legis) 또는 목적이라고도 부른다. 그리고 입법 취지는 입법 목적뿐만 아니라 규율의 원칙인 합리적 근거까지도 의미하는데, 입법자의 입법동기에 대한 재해석이나 법정정책적 판단 또는 법학계의 지배적인 견해 등의 도움을 받아 정할 수 있다.⁹⁾

세법상 입법의 취지 또는 목적은 조세의 목적이 재정목적규범인지 아니면 사회목적규범인지에 따라 각각 다르다.

나. 해석방법의 우선순위

조세법의 해석방법의 우선순위에 관하여는 문리해석방법이 원칙적이고 목적론적 해석방법 등은 보충적·추가적이라는 견해가 다수설이다.¹⁰⁾ 이와는 반대로 오히려 목적론적 해석방법의 중요성을 강조하는 견해도 있다.¹¹⁾

대법원은 민사판결에서 법해석방법의 우선순위와 관련하여 “법해석의 목표는 어디까지나 법적 안정성을 저해하지 않는 범위 내에서 구체적 타당성을 찾는 데 두어야 한다. 그리고 그 과정에서 가능한 한 법률에 사용된 문언의 통상적인 의미에 충실하게 해석하는 것을 원칙으로 하고, 나아가 법률의 입법 취지와 목적, 그 제·개정 연혁, 법질서 전체와의 조화, 다른 법령과의 관계 등을 고려하는 체계적·논리적 해석방법을 추가적으로 동원함으로써, 앞서 본 법해석의 요청에 부응하는 타당한 해석이 되도록 하여야 한다.”고 판시한 바 있다.¹²⁾ 즉, 법해석방법 중 문리해석방법이 원칙적이고 목적론적 해석방법 등은 추가적 해석방법이라고 하여 문리해석 우선의 입장을 밝힌 바 있다.

이와 같은 민사법 해석에 있어서의 법해석방법의 우선순위에 관한 대법원의 태도는 조세법의 해석에서도 그대로 유지된다고 보아야 하며, 엄격해석의 원칙에 따라 오히려 보다 엄격한 문리해석을 요구하고 있다고 하겠다. 대상판결에서 본 바와 같이 대법원은 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나

8) 이동식, 앞의 책, pp. 154~155; 이창희, 세법강의 제16판, 박영사, 2018, p. 71; 최봉철, 앞의 논문, p. 290; 이창희 교수는 “법 해석이란 한 마디로 말하자면 언어가 가진 의미의 한도 내에서 법률의 목적을 파악하는 것이다. 법령의 문장구조, 연혁, 구조 따위는 모두 목적을 찾는 도구일 뿐이다.”라고 하여 목적론적 해석방법의 중요성을 강조하고 있다. 그리고 최봉철교수는 “어떠한 종류의 법해석이라도 일정한 목적이나 가치의 실현을 목적으로 하고 있는 것이며, 결국 모든 법해석은 목적중심적 법해석이라고 할 수 있을 것이다”라고 한다.

9) 이상돈, 기초법학, 법문사, 2010, p. 413.

10) 김두형, 앞의 책, p. 77; 최명근, 조세법총론, 세경사, 2007, p. 198, 강석규, 조세법쟁론, 삼일인포마인, 2020, p. 53; 박민, 세법해석의 한계, 조세법연구 XV-2, 한국세법학회, 2007, p. 13; 강인애, 앞의 책, p. 29; 조일영, 앞의 판례해설, p. 343.

11) 이동식, 앞의 책, pp. 154~155; 이창희, 앞의 책, p. 71; 최봉철, 앞의 논문, p. 290.

12) 대법원 2009.4.23. 선고 2006다81035 판결.

유추해석하는 것은 허용되지 않으며, 다만 법규상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에 한하여 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 하는 것은 불가피하다고 실시하고 있는데, 조세법의 해석에 있어서도 문리해석 우선의 입장을 취하고 있음을 보여주고 있다.

3. 경매로 취득한 주택에 대하여 경감규정의 적용을 배제한 대상판결의 타당성 검토

가. 서언

대상판결은 목적론적 해석을 하는 근거로 크게 해당 경감조항의 입법 취지 및 목적, 경매의 매매와의 가격 형성과정에서의 차이, 경매와 일반적인 매매 간의 취득세 등의 과세표준 산정상의 차이를 내세우고 있다. 즉, 대상판결은 경감조항의 입법 취지 및 목적에 비추어 볼 때, 이미 종전부터 사실상 취득가격을 취득세 등의 과세표준으로 하고 있어 부동산 실거래가 신고제도 시행 이후에도 아무런 세부담의 증가가 없는 경매로 인한 주택의 취득까지 경감조항의 적용대상에 포함시키려 한 것으로는 보이지 않는 점, 경매의 사법상 효력이 매매와 유사하다고는 하나 매매가 당사자 사이의 의사합치에 의한 것임에 반하여 경매는 매도인의 지위를 갖는 소유자의 의사와 무관하게 법원이 그 소유물을 매도하는 것이어서 그 경매가격의 형성에 소유자의 의사는 전혀 반영될 여지가 없으며, 구 지방세법은 취득세 등의 과세표준에 관한 규정에서 경매에 의한 주택의 취득을 일반적인 개인 간의 매매에 의한 주택의 취득과 구분하여 달리 규정하고 있어 구 지방세법상의 취득세 등과 관련해서는 경매를 일반적인 개인 간의 매매와 동일하게 보기는 어려운 점 등을 종합해 보면, 경감조항에서 정하고 있는 ‘개인 간에 유상거래를 원인으로 취득·등기하는 주택’에는 경매로 인하여 취득하는 주택은 포함되지 아니하는 것으로 해석함이 타당하다고 판단하였다.

취득세 등의 경감요건의 해석에 있어서 개인 간의 유상거래의 의미를 축소하여 해석한 경우이다.

이하에서는 경감조항에서의 ‘개인 간에 유상거래’를 원인으로 취득하는 주택에 경매로 인하여 취득하는 주택이 포함되지 않는다고 해석한 대상판결에 관하여 그 타당성 여부를 검토하고자 한다.

나. 경감조항의 입법 취지 및 목적

1) 입법 취지 및 목적

경감조항은 2005.8.31. 부동산 종합대책에 따라 2006.1.1.부터 부동산 실거래가 신고제도를 도입하면서 개인 간 거래로 인하여 취득하는 부동산에 대하여도 사실상 취득가격에 의하여 취득세 등의 과세표준을 산정하도록 변경¹³⁾됨에 따라 급격하게 늘어나는 취득세 등의 부담을 완화하고 부동산 실거래가 신고제도의 정착을 위하여 개정이 이루어진 것이다.

지방세법 일부 개정법률안(채수찬의원 발의)의 제안이유에 따르면 실거래가 신고에 따른 거래세 부담을 완화하기 위하여 개인 간 거래로 취득하는 주택에 대한 취득세와 등록세를 경감(취득세 2% → 1.5%, 등록세 2% → 1%)하려는 것이라고 되어 있다.

다음으로 국회 행정자치위원회 수석전문위원의 지방세법 일부 개정법률안(채수찬의원 대표발의) 검토보고서(2005.11.)에 따르면 개인 간에 유상거래를 원인으로 취득·등기하는 주택 거래에 한하여 취득세 등을 인하하려고 하고 있는데, 이와 같이 인하대상을 개인 간 주택거래에 한정하는 것은 법인, 아파트분양, 공매취득 등의 경우에는 종전부터 실거래가로 과세되고 있어 과표 현실화와 관계가 없으며, 8.31. 부동산 종합대책으로 '06년부터 실거래가 과세로 세 부담이 증가되는 대상은 개인 간 거래이므로 서민주거안정을 위해 주택에 대해서만 인하하려는 것이라고 되어 있다.

2) 검토

대상판결은 종전부터 사실상 취득가격을 취득세 등의 과세표준으로 하고 있었기 때문에 부동산 실거래가 신고제도 시행 이후에도 아무런 세 부담의 증가가 없는 경매로 인한 주택의 취득까지 경감조항의 적용대상에 포함시키려 한 것으로는 보이지 않는다고 실시하고 있다. 경매 등과 같은 공매방법에 의한 취득에 대해서는 경감조항의 개정 이전부터 매매당사자가 개인인 경우에도 사실상의 취득가격에 의하여 취득세 등의 과세표준을 산정하여 왔다. 즉, 경매에 의한 취득의 경우에는 매매당사자가 개인인 경우에도 경감조항이 시행되기 이전부터 이미 사실상의 취득가격에 의하여 취득세 등을 납부하여 왔던 것이다.

그렇기 때문에 2006.1.1.부터 부동산 실거래가 신고제도의 도입으로 종전의 시가표준액 과세에서 사실상 취득가격 과세로 전환됨에 따라 급격하게 늘어나는 취득세 등의 부담을 완화하기 위하여 개인 간 거래로 인하여 취득하는 주택에 대하여 기존의 등록세 경감율을 높이고 새로이 취득세의 경감에 관한 규정을 둔 것으로 보인다. 즉, 경감조항이 시행되기 이전부터 이미 사실상의 취득가격에 의하여 취득세의 과세표준을 산정하고 있던 경매로 인한 취득

13) 지방세법 제111조 제5항 제5호 신설.

은 설령 개인 간의 거래에 해당한다고 하더라도 종전에 부담하던 취득세 등보다 증가하는 세액이 없으므로 굳이 경감조항에 따라 취득세 등의 경감혜택을 줄 이유가 없어 보인다.

다. 경매의 일반적인 매매와의 차별성

1) 경매와 일반적인 매매와의 차이

대상판결은 경매의 사법상 효력이 매매와 유사하다고는 하나 매매가 당사자 사이의 의사 합치에 의한 것임에 반하여 경매는 매도인의 지위를 갖는 소유자의 의사와 무관하게 법원이 그 소유물을 매도하는 것이어서 그 경매가격의 형성에 소유자의 의사는 전혀 반영될 여지가 없으며, 구 지방세법은 취득세 등의 과세표준에 관한 규정에서 경매에 의한 주택의 취득을 일반적인 개인 간의 매매에 의한 주택의 취득과 구분하여 달리 규정하고 있어서 구 지방세 법상의 취득세 등과 관련해서는 경매를 일반적인 개인 간의 매매와 동일하게 보기는 어렵다고 보았다.

따라서 위와 같은 이유로 경매는 ‘개인 간에 유상거래’에 포함되지 않는다고 판시한 것이다.

2) 검토

위에서 본 대상판결에서는 경매가 ‘개인 간에 유상거래’에 포함되지 않는 근거의 하나로서 경매와 일반적인 매매와의 차이를 내세우고 있다. 경매와 일반적인 매매와의 차이는 다시 경매의 법적 성질에 따른 차별성과 구 지방세법상 취득세에 있어서의 경매와 일반적인 매매의 차별 취급을 들고 있다.

가) 경매의 법적 성질에 따른 차별성

(1) 경매는 사법상(私法上)의 관점으로 보면 매매로서 갖추어야 할 실체적 요소를 모두 갖추고 있지만 다음과 같은 점에서 일반적인 사법상의 매매와 다른 차이점을 가지고 있다.¹⁴⁾

첫째, 경매는 매도인의 지위를 갖는 채무자의 의사에 반하여 실행되고, 그의 의사에 반하여 재산권이 이전된다. 채무자는 경매에 적극적으로 관여하지 않고 수동적인 지위만을 갖는다.

둘째, 경매에는 채권자가 적극적으로 개입하여 능동적인 지위를 갖는다는 점이다. 즉, 채권자가 경매를 신청하고 채무자에 앞서 경락대금으로부터 배당을 받게 된다.

셋째, 경매는 국가기관인 법원에 의하여 진행된다. 국가기관인 법원이 경매에 관여하는 것은 경매절차의 강제적 실현을 보장하기 위한 것이라고 하겠다.

14) 박윤직(편집대표), 민법주해 XIV -채권(7), 박영사, 1997, p. 454.

(2) 위와 같은 특수성을 갖는 경매의 법적 성질에 관하여는 공법상 처분설, 사법상 매매설 및 절충설이 대립하고 있다.

공법상 처분설은 경매에 국가기관이 관여하고 또한 경매목적물의 소유자의 의사를 묻지 않고 이를 처분한다는 것을 중시하여 경매에 사법상의 성질을 부정하고 공법상 처분행위로 보는 견해인데, 소수설이다.

사법상 매매설은 경매의 본질을 사법상 매매로 보는 견해이다. 그 논거로서 경매는 환가의 방법으로 매매의 형식을 취하고 있을 뿐만 아니라 민법 제578조에서 일반의 매매에 있어서와 마찬가지로 경매의 경우에도 담보책임을 인정하고 있음을 든다.

그런데 경매를 사법상 매매라고 보는 경우에도 경매에는 여러 주체가 관여하므로 과연 누구를 매도인으로 볼 것이냐가 문제된다. 이론상 채권자(담보권자)설, 채무자설 및 국가기관설의 대립이 있다.

절충설은 경매를 공법상 처분으로 인정하면서도 사법상 매매로서의 성질을 함께 지니고 있는 것으로 보는 견해이다.

대법원은 경매의 법적 성질에 관하여 사법상 매매설을 취하고 있는 것¹⁵⁾으로 보이나, 절충설의 입장에선 판결¹⁶⁾도 보인다.

생각건대 경매는 그 목적물이 채무자로부터 경락인(매수인)에게 이전되고 경락인이 그 대가로 매각대금을 지급하며 민법 제578조에서 담보책임을 인정하고 있다는 점에서 사법상 매매와 다를 바 없지만 경매에 있어서는 매도인의 지위를 갖는 채무자의 의사는 거의 전적으로 배제되고 있고 채권의 강제적 실현을 위해 국가가 채무자(소유자)의 의사와 관계없이 그 소유물을 처분하는 점에서는 공법상의 처분으로서의 성질을 가지고 있으므로 절충설이 타당한 것으로 보인다.

(3) 대상판결은 경매가 일반적인 매매와는 달리 매도인의 의사와 무관하게 법원이 그 소유물을 매도하기 때문에 경매가격의 형성에 소유자의 의사가 전혀 반영될 여지가 없기 때문에 이 사건 경감조항에서의 ‘개인 간에 유상거래’에 포함되지 않는다고 판단하였다. 위와 같은 경매와 일반적인 매매와의 차이를 이유로 바로 경매를 이 사건 경감조항에서의 ‘개인 간에 유상거래’에서 포함되지 않는다고 판단한 것에 대해서는 의문이 있을 수 있다.

이 사건에서 채무자와 경락인은 모두 개인임이 분명하다. 그렇다면 이 사건 경매는 개인 간의 거래로 볼 수 있다. 다만, 앞에서 지적한 바와 같이 경매의 경우에는 누구를 매도인으로 볼 것이냐에 관하여 이론상 채권자(담보권자)설, 채무자설 및 국가기관설의 대립이 있다.

15) 대법원 1991.8.27. 선고 91다3703 판결; 대법원 2001.6.15. 자 2000마2633 결정; 대법원 1987.9.22. 선고 87누476 판결; 대법원 1991.8.27. 선고 91다3703 판결.

16) 대법원 1994.4.22. 선고 93마719 판결.

다음으로 경매가 유상거래에 포함되는지가 문제이다. 그런데 이 사건 경감조항에서는 ‘유상’ 또는 ‘유상거래’에 관하여 별도의 정의규정은 두고 있지 않다. 다만, 구 지방세법 제104조(취득세 관련 용어의 정의) 제8호에서는 취득의 개념에 관하여 “매매, 교환, 상속, 증여, 기부 — 기타 이와 유사한 취득으로서 — 유상무상을 불문한 일체의 취득을 말한다”고 정의하고 있다. 그리고 구 지방세법 제111조(취득세 과세표준) 제5항에서 사실상의 취득가격 또는 연부금액을 취득세 과세표준으로 하는 취득에는 증여·기부 그 밖의 무상취득을 제외한다고 규정하고 있고, 같은 법 제130조(등록세의 세율)에서는 상속으로 인한 소유권의 취득과 그 밖의 무상으로 인한 소유권의 취득에 대하여는 유상으로 인한 소유권의 취득보다 등록세의 세율을 낮게 정하고 있다.

위의 규정들에서의 유상이란 문언의 의미에 비추어 볼 때 유상이란 쌍방 당사자가 서로 대가적인 의미를 가지는 출연을 하는 것을 의미한다고 하겠다. 매매와 교환이 유상거래의 전형적인 유형이다.

법적 성격이 사법상 매매와 유사한 경매도 당연히 유상거래에 해당한다. 강제경매 또는 담보권실행 등을 위한 경매의 경락인(매수인)은 법원이 지정한 대금지급기한 안에 대금을 지급하여야 하는데, 이 경우 대금을 지급하면 그 지급하는 때에 채무자로부터 부동산의 소유권을 취득한다(민사집행법 제135조).

위에서 살펴본 바와 같이 경매에서 매도인의 지위를 갖는 채무자, 매수인의 지위를 갖는 경락인이 모두 개인이라면 다소 논란의 여지는 있지만 개인 간의 거래에 해당한다고 할 수 있다. 그리고 경매는 경락인의 대금지급과 채무자의 부동산 소유권의 이전이 서로 대가적인 의미가 있으므로 유상거래에 해당한다고 하겠다. 그렇다면 이 사건 경매로 취득하는 주택은 개인 간에 유상거래로 취득하는 주택에 해당한다고 하겠다.

나) 구 지방세법상 취득세에 있어서의 경매와 일반적인 매매의 차별 취급

대상판결은 구 지방세법상 취득세 등의 과세표준에 관한 규정에서 경매에 의한 주택의 취득을 일반적인 매매에 의한 주택의 취득과 구분하여 달리 규정하고 있기 때문에 구 지방세법상의 취득세 등과 관련해서는 경매를 일반적인 매매와 동일하게 보기는 어렵다고 판시하고 있다.

구 지방세법 제111조에서 취득세의 과세표준은 취득당시의 가액으로 하되(제1항), 취득당시의 가액은 취득자가 신고한 가액에 의하도록 하고 있었다. 다만, 신고 또는 신고가액의 표시가 없거나 그 신고가액이 시가표준액에 미달하는 때에는 시가표준액에 의하도록 하고 있었다(제2항).

한편, 위의 규정에도 불구하고 국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합으로부터의 취득, 판결문·법인장부 중 대통령령이 정하는 것에 의하여 취득가격이 입증되는 취득과 공매방법에 의한 취득의 경우에는 사실상의 취득가격에 의하여 취득세 과세표준을 산정하도록 하고 있었다(제5항).

위의 규정에 따르면 경매와 같은 공매방법에 의한 취득은 국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합으로부터의 취득, 판결문·법인장부 중 대통령령이 정하는 것에 의하여 취득가격이 입증되는 취득과 마찬가지로 취득목적물의 거래가액이 그대로 드러나기 때문에 사실상 취득가격에 따라 취득세 과세표준을 산정하도록 한 것이다. 설령 경매에서 채무자(소유자)와 경락인(매수인)이 모두 개인인 경우에도 위의 구 지방세법 제111조 제5항 제4호에 의하여 사실상 취득가격에 따라 취득세 과세표준을 산정하도록 한 것이다.

위와 같이 구 지방세법상 취득세 과세표준의 산정에 있어서 개인 간의 경매로 취득하는 주택에 대하여는 사실상 취득가격에 의하고, 일반적인 개인 간 매매로 취득하는 주택에 대하여는 시가표준액에 의하도록 차별을 하고 있었음은 분명하다.¹⁷⁾

라. 소결

이 사건의 쟁점은 채무자(소유자)와 경락인(매수인)이 모두 개인인 경매로 취득하는 주택이 경감조항의 ‘개인 간에 유상거래’로 취득하는 주택에 해당하는 지에 관한 것이다.

이 사건에서의 경매로 취득하는 주택은 법문언의 언어적 의미에 비추어 볼 때 경감조항의 ‘개인 간에 유상거래’로 취득하는 주택에 해당한다고 해석하여야 할 것이다. 다만, 일반적인 유상거래에 해당하는 매매에 비추어 볼 때 경매의 특성상 당사자 간에 직접 거래가 이루어지는 것이 아니고 국가기관인 법원이 개입한다는 점에서 이론의 여지는 있다고 하겠다.

그런데 구 지방세법에서는 취득세 과세표준의 산정과 관련하여 개인 간의 경매로 취득하는 주택(사실상 취득가격)과 일반적인 개인 간의 매매로 취득하는 주택(시가표준액) 간에 차별을 하고 있었을 뿐만 아니라 경감조항의 입법 취지 및 목적에 비추어 보더라도 위 경감조항이 시행되기 이전부터 이미 사실상의 취득가격에 의하여 취득세의 과세표준을 산정하고 있던 경매로 인한 취득은 종전에 부담하던 취득세 등의 부담세액보다 증가하는 세액이 없으므로 굳이 취득세 등의 경감혜택을 줄 이유가 없어 보이는 점을 고려하면 경매로 인하여 취득하는 주택을 개인 간에 유상거래에서 제외된다고 해석한 대상판결은 타당하다고 하겠다.

17) 다 같은 개인 간의 유상거래임에도 불구하고 그 거래형태가 매매 등인지 아니면 경매인지에 따라 이루어지는 과세상의 차별 취급이 자의적 차별에 해당하는지에 관한 논의는 또 다른 별개의 쟁점이지만 이곳에서는 더 이상 다루지 않기로 한다.

4. 대상판결에서 실시한 목적론적 해석에 관한 판례(법리)의 타당성 검토

가. 서언

대법원은 대상판결에서 조세법 해석의 법리 및 목적론적 해석의 법리에 관하여 “조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 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 하는 것은 불가피하다고 할 것이다.”고 실시하고 있으며, 이와 같은 판례의 태도는 지금까지 그대로 유지되고 있다.

이하에서는 대상판결을 비롯하여 조세법 해석과 관련된 판결에서 내세우고 있는 엄격해석의 원칙의 타당성에 관하여 살펴보고, 이어서 목적론적 해석을 하는 경우와 그 한계에 관하여 검토하기로 한다.

나. 조세법의 해석에 있어서의 엄격해석의 원칙의 타당성 검토

조세법의 해석은 조세법률주의 요청에 따라 문언대로 엄격하게 해석하여야 하고 함부로 확장해석을 해거나 유추해석을 하여서는 안 된다고 하는데, 이를 엄격해석의 원칙이라고 한다.¹⁸⁾ 엄격해석의 원칙은 조세의 부과요건, 비과세 및 감면요건과 차용개념 등의 해석을 포함한 조세법의 모든 영역의 해석에 미치는데, 이와 같은 엄격해석의 원칙상 조세법규의 해석은 법문언을 중심으로 한 문리해석이 우선해야 한다고도 한다.¹⁹⁾

대상판결은 “조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 — 법문대로 해석”하여야 한다고 하여 엄격해석의 원칙을 유지하고 있다. 대상판결이 나온 이후에도 계속하여 “조세법규에 대한 엄격해석의 원칙 등을 종합적으로 고려하면”²⁰⁾, “조세법률주의가 요구하는 엄격해석의 원칙에 부합하는”²¹⁾ 또는 “조세법률주의 원칙에서 파생되는 엄격해석의 원칙상”²²⁾ 등과 같이 엄격해석의 원칙을 조세법 해석에 있어서의 기본원칙으로 내세우고 있다.

18) 최명근, 앞의 책, p. 198; 이준봉, 조세법총론, 삼일인포마인, 2019, p. 89; 임승순, 조세법, 박영사, 2020, p. 46; 김두형, 앞의 책, p. 77; 이태로·한만수, 조세법강의, 박영사, 2020, p. 27; 강석규, 앞의 책, p. 62; 강인애, 앞의 책, p. 3; 조일영, 앞의 판례해설, p. 343.

19) 조일영, 위의 판례해설, p. 343.

20) 대법원 2019.12.27. 선고 2018두37472 판결; 대법원 2017.8.29. 선고 2014두43301 판결; 대법원 2011.1.27. 선고 2009두17735 판결 외

21) 대법원 2013.3.14. 선고 2011두24842 판결

22) 대법원 2008.2.15. 선고 2007두4438 판결.

조세법의 해석에 있어서의 엄격해석의 원칙은 다른 해석방법보다 문리해석에 우선적 순위를 부여함으로써 구체적 타당성 있는 해석을 위하여 필요한 목적론적 해석을 무력화시키고, 결과적으로는 구체적 타당성과는 괴리된 판결을 양산할 우려가 있다.²³⁾ 굳이 설득력도 없고 특별한 의미도 없는 엄격해석의 원칙을 조세법의 해석원칙으로 내세워 납세자와 과세관청에게 혼선을 일으키게 할 이유가 없다.

조세법의 해석도 법 해석의 일종이므로 조세법의 해석이라고 하여 다른 법 영역에서의 해석방법과 다를 바 없다. 따라서 조세법의 해석은 법문언의 일상 언어적 의미의 파악을 해석의 출발점으로 삼기는 하지만, 법 해석의 구체적 타당성을 확보하기 위해서는 법문언의 엄격해석만을 고집하는 것은 타당하지 않다. 다시 말하면 모든 조세법규의 해석은 법문언의 일상 언어적 의미가 법 해석의 출발점을 이루기는 하지만, 문리해석·역사적 해석·체계적 해석 및 목적론적 해석방법이 모두 동원되어야 한다. 이 경우 각 해석방법 간에는 우열관계나 우선관계는 없다고 하겠다. 이와 같이 문리해석·역사적 해석·체계적 해석 및 목적론적 해석방법을 동원하여 검토한 결과 문리해석방법에 따른 해석과 다른 해석방법에 따른 해석이 서로 다른 경우에는 일정한 기준(법문의 가능한 의미와 이를 구체화한 기준 등)에 따라 문리해석방법 또는 목적론적 해석방법²⁴⁾으로 결정하여 그에 따라 타당한 해석을 도출하여야 하는 것이다.

일반적으로 법률은 입법자의 의도 및 해당 규정의 객관적 목적이 정확하게 문언으로 표현되어 있는 경우가 대부분이다, 이와 같은 경우에는 문리해석방법에 의하든 목적론적 해석방법에 의하든 그 해석의 결과는 동일하다고 하겠다. 그러므로 대부분의 법 해석은 외형상으로 보면 목적론적 해석방법이 아닌 문리해석방법으로 결론이 나게 되는데, 그렇다고 하여 이와 같은 결론이 단순히 문리해석만의 결론은 아닌 것이다. 그리고 대부분의 법 해석이 외형상으로 목적론적 해석방법이 아닌 문리해석방법으로 결론이 나는 것을 두고 문리해석방법이 목적론적 해석방법에 우선한다고 하는 것도 타당하지 않다.

한편, 대법원은 조세법 해석에 있어서 엄격해석의 원칙이 요구되는 근거로서 엄격해석의 원칙이 조세법률주의의 파생원칙으로서 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성과 예측가능성을 확보할 수 있다는 점, 조세법이 국민의 재산권을 침해하는 침해법규라는 점 또는 조세의 감면요건의 엄격해석은 조세공평의 원칙과도 부합한다는 점²⁵⁾을 내세우고 있는데, 이와 같은 엄격해석의 원칙에 관한 근거 또한 부적절하며 타당성을 인정하기 어려운 측면이 있다.²⁶⁾

23) 이동식, 조세법상 엄격해석원칙의 타당성 검토, 조세법연구 XVII-3, 한국세법학회, 2011, pp. 117~118.

24) 역사적 해석방법 및 체계적 해석방법을 포함한다.

25) 대법원 1998.3.27. 선고 97누20090 판결 외.

26) 이에 관하여는 위의 주석 23) 이동식 교수의 논문에서 상세하게 다루고 있는데, 참조하기 바란다.

다. 목적론적 해석방법의 허용과 그 한계의 검토

대상판결은 “조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 -- 합목적적 해석을 하는 것은 불가피하다”고 하여 목적론적 해석이 불가피한 경우로서 특별한 사정이 있는 경우, 합리적 이유가 있는 경우 또는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우를 제시하고 있다.

그리고 목적론적 해석은 그 한계로서 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에 머물러야 한다고 실시하고 있다.

이하에서는 조세법의 목적론적 해석과 관련하여 확장해석 및 유추해석의 허용 여부, 목적론적 해석에 있어서의 법률의 객관적인 규율목적, 목적론적 해석방법의 허용과 그 한계의 순서로 검토하고자 한다.

1) 조세법의 목적론적 해석과 확장해석 및 유추해석의 허용 여부 검토

가) 조세법의 해석에 있어서 목적론적 해석의 허용 여부 검토

조세법의 해석도 법 해석의 일종이기 때문에 다른 법 분야의 법 해석과 다를 바 없이 목적론적 해석이 허용된다.

현행 국세기본법 제18조 제1항은 세법을 해석할 때에는 ‘과세의 형평’과 ‘해당 조항의 합목적성’을 고려하도록 함으로써 조세법의 해석에 있어서 목적론적 해석이 허용된다고 규정하고 있다. 그리고 국세기본법 제14조에서는 실질과세의 원칙에 관하여 규정하고 있는데, 이와 같은 실질과세의 원칙은 조세법 해석에 있어서의 목적론적 해석을 의미한다.

그런데 위의 국세기본법 제18조 제1항 및 제14조의 규정이 없더라도 조세법에서의 목적론적 해석은 당연히 허용된다. 즉, 조세법의 목적론적 해석의 근거와 관련하여 국세기본법 제18조 제1항 및 제14조의 규정은 조세법의 해석에 있어서 당연히 허용되고 있는 목적론적 해석방법을 실정세법에서 확인하고 있는 성격의 규정에 지나지 않는다고 하겠다.²⁷⁾ 대법원도 일찍부터 조세법의 해석에 있어서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 하는 것은 불가피하다고 하여 조세법의 해석방법의 하나로서 목적론적 해석을 긍정하고 있다.

한편, 조세법을 해석함에 있어서 해당 법규의 입법 취지 및 목적을 고려하여 목적론적 해

27) 같은 취지: 대법원 2013.3.28. 선고 2012두26678 판결 (지방세에 관한 판결인데, 국세기본법 제18조 제1항과 법문이 같은 구 지방세법 제1조의2 제1항이 조세법에서 목적론적 해석이 불가피함을 확인한 규정이라고 판시하였다).

석을 하는 경우에 그와 같은 해석으로 인하여 세부담이 증가함으로써 결과적으로 납세자에게 불리하게 되는 경우도 있을 수 있지만 그 반대로 세부담이 감소함으로써 결과적으로 납세자에게 유리하게 되는 경우도 있을 수 있다. 다시 말하면 목적론적 해석의 결과 납세자에게 불리하게 되거나 유리하게 되는 것과 같은 사정은 목적론적 해석방법의 적용에 영향을 미치지 않는다. 차용개념에 대하여 목적론적 해석을 하는 경우도 마찬가지이다.

대상판결은 목적론적 해석방법을 취함에 따라 납세자가 구 지방세법 제273조의2의 취득세 등 경감규정을 적용받을 수 없는 것으로 되어 납세자에게 불리하게 된 경우이다. 대법원에서 목적론적 해석방법에 따라 판결한 사례들을 살펴보면 납세자에게 불리한 사례²⁸⁾도 있고, 납세자에게 유리한 사례²⁹⁾도 다수 있다,

나) 확장해석과 유추해석의 허용 여부 검토

대상판결은 목적론적 해석방법에 따라 쟁점 경감조항을 축소해석하여 “개인 간에 유상거래”에 경매가 포함되지 않는다고 판단하였다. 목적론적 해석을 할 경우에는 그 해석의 수단으로 확장해석이나 축소해석 등을 이용한다. 즉, 조세법을 해석함에 있어서 목적론적 해석을 할 경우에는 그 입법취지 및 목적 등을 고려하여 법규의 의미를 넓히거나 좁혀서 타당한 결론을 도출한다. 법 해석의 한계를 준수하는 한 위와 같은 확장해석이나 축소해석은 정당한 법 해석의 영역에 위치한다. 판례도 확장해석³⁰⁾과 축소해석³¹⁾ 모두를 인정한다.

다음으로 조세법규의 유추해석이 문제가 되고 있다. 유추해석이란 성문의 조세법 규정에 흠결이 있는 경우, 즉 적용할 조세법 규정이 없는 경우에 그와 성질이 유사한 조세법 규정을 가져와서 적용하는 것을 말한다. 다른 유사한 조세법 규정을 빌려서 흠결된 조세법 규정을 보완하는 것인데, 엄격한 의미에서는 법 해석이라고 할 수 없다. 유사한 성질의 사항에 관한 다른 법 규정을 가져와서 적용하는 것이기 때문에 유추적용이라고 한다. 이와 같은 유추적용에 의한 법적 판단이 타당성을 인정받기 위해서는 우선 법적 판단이 요구되는 사안과 유사한 사안을 규율하는 법규가 존재하여야 하며, 다음으로 적용하고자 하는 법규에 의하여 포섭되어지는 사안과 문제가 되고 있는 사안 간에 유사성이 상당해야 한다.³²⁾

28) 대법원 2008.1.17. 선고 2007두4438 판결; 대법원 1995.5.12. 선고 94다28901 판결; 대법원 2017.10.12. 선고 2016다212622 판결; 대법원 2008.11.27. 선고 2006두19419 판결; 대법원 2016.2.18. 선고 2015두50153 판결.

29) 대법원 2014.5.16. 선고 2011두13088 판결; 대법원 2012.11.15. 선고 2010두21020 판결; 대법원 2013.3.28. 선고 2012두26678 판결; 대법원 2014.6.26. 선고 2012두12822 판결; 대법원 2009.6.11. 선고 2007두11405 판결; 대법원 1993.8.24. 선고 92누15994 전원합의체 판결; 대법원 2009.7.9. 선고 2007두1781 판결.

30) 대법원 2017.10.12. 선고 2016다212722 판결 외 다수.

31) 대법원 대법원 2008.2.15. 선고 2007두4438 판결; 대법원 2017.3.16. 선고 2014두8360 판결; 대법원 2014.6.26. 선고 2012두12822 판결 외 다수.

조세법에서 유추적용이 가능한지에 관하여는 긍정설, 부정설과 납세자에게 유리한 경우에만 유추적용이 가능하다는 절충설이 대립하고 있는데, 유추적용이 허용되지 않는다는 부정설이 다수설의 지위를 차지하고 있다.³³⁾

판례는 대상판결에서 실시한 바와 같이 “합리적 사유 없이 --유추해석하는 것은 허용”되지 않는다는 태도를 견지하고 있는데, 이는 합리적 사유가 있는 경우에는 유추해석이 허용되는 것으로 읽힌다. 그런데 합리적 사유라는 문언은 불확정개념이기 때문에 어떠한 경우가 유추해석이 허용되는 합리적인 사유에 해당하는지가 문제이다.

대법원은 사안에 따라서 유추적용을 허용³⁴⁾하기도 하고 이를 부정³⁵⁾하기도 하는데, 어떤 경우에 유추적용을 허용하거나 부정하는지에 관한 뚜렷한 기준을 찾기 어렵다. 일부이기는 하나 판결문에 ‘유추’라는 단어를 쓰지 않고 실제로는 유추적용을 하는 경우도 다수 보인다.³⁶⁾

유추적용을 허용할 경우에 왜 유추적용을 허용하여야 하는지에 관한 사유를 좀 더 구체적으로 적시하고, 유추적용과 관련된 판결에 일관된 기준을 확립함으로써 판결의 체계성 및 일관성을 유지하는 것이 바람직하다고 본다.

2) 목적론적 해석에 있어서의 법률의 객관적인 규율목적의 검토

목적론적 해석이란 법률을 문구대로 해석하는 것이 아니라 법률의 객관적인 규율목적에 따라 해석하는 방법이다. 규율목적이란 입법의 취지(ratio legis) 또는 목적이라고도 부른다. 대법원은 조세법의 해석에 있어서 그 해석기준으로 “입법 취지 및 목적 등”³⁷⁾, 입법 취지³⁸⁾, 입법 취지 및 체계³⁹⁾, 입법 목적⁴⁰⁾, 입법자의 의사⁴¹⁾등을 들고 있는데, 위의 경우 ‘입법자의 의사’를 제외하고 ‘입법 취지’나 ‘입법 목적’이 입법자의 의사(역사적 해석)를 의미하는지 아

32) 김부찬, 법의 해석 및 흠결 보충에 관한 고찰, 법과 정책 제21집 제3호, 제주대학교 법학연구소, 2015, pp. 16~17.

33) 김두형, 앞의 책, p. 87; 이태로·한만수, 앞의 책, p. 27; 최명근, 앞의 책, p. 201; 강인애, 앞의 책, pp. 29~30.

34) 대법원 2016.3.24. 선고 2013두19875 판결; 대법원 2008.7.10. 선고 2006두9337 판결; 대법원 2003.10.23. 선고 2002두4440 판결; 대법원 2006.4.13. 선고 2005두15151 판결; 대법원 1985.9.10. 선고 85다카571 판결.

35) 대법원 2002.1.25. 선고 2000두10489 판결; 대법원 1999.12.10. 선고 98두1369 판결; 대법원 1990.10.23. 선고 89누6426 판결; 대법원 2019.4.23. 선고 2018다287287 판결.

36) 이창희, 앞의 책, pp. 73~74; 이동식, 앞의 책, p. 161.

37) 대법원 2019.4.23. 선고 2018다287287 판결; 대법원 2013.3.28. 선고 2012두26678 판결; 대법원 2008.2.15. 선고 2007두4438 판결.

38) 대법원 2014.5.16. 선고 2011두13088 판결; 대법원 2012. 11. 15. 선고 2010두21020 판결; 대법원 2010.5.27. 선고 2007두26711 판결; 대법원 2009.6.23. 선고 2007두8010 판결; 대법원 2009.2.26. 선고 2008두12597 판결.

39) 대법원 2014.1.23. 선고 2011두2781 판결.

40) 대법원 2008.2.14. 선고 2006두17727 판결; 대법원 2007.5.10. 선고 2006두16182 판결.

41) 2017.10.12. 선고 2016다212722 판결.

다면 법률의 객관적 규율목적을 의미하는지가 분명하지 않다.⁴²⁾

조세법상 입법의 취지 또는 목적은 해당 조세의 목적이 세수목적인지 아니면 각종 정책적 유도목적인지에 따라서 달리 보고 있다.⁴³⁾

가) 세수목적규범의 경우

세수목적규범(Fiskalzwecknormen)에 있어서도 세수확보의 목적, 이른바 세수목적(Fiskalzweck)은 목적론적 해석의 기준이 될 수 없다는 견해가 학설상 지지를 얻고 있다.⁴⁴⁾ 세수목적은 본래 조세의 목적 내지 조세청구권을 설정하는 조세법률을 정립하는 동기에 불과하고, 조세법률 자체의 목적은 아니다.⁴⁵⁾ 만일 세수 목적을 기준으로 조세법률을 해석하는 것이 허용된다면 가장 많은 세수를 확보할 수 있는 해석방안이 조세법 해석의 기준으로 자리 잡게 되는데, 이와 같은 해석은 자의적일뿐만 아니라 법적안정성이나 예측가능성을 전혀 담보할 수 없기 때문에 타당성이 없다.

세수목적규범의 내용적 내지 내적 체계를 지지해 주는 해석의 기준으로서의 조세부담의 공평한 배분에 관한 응능부담의 원칙(Leistungsfähigkeitsprinzip)을 들 수 있다. 즉, 응능부담의 원칙이 목적론적 해석방법의 해석기준이 된다고 하겠다.⁴⁶⁾ 특히 독일의 Tipke 교수는 목적론적 해석은 법률의 문구 및 의미 관련으로부터 입법자의 의사를 도출하려는 주관적 목적론적 해석에 그칠 것이 아니라 객관적 목적론적 해석을 중시하여야 한다고 하면서, 객관적 목적론적 해석방법의 해석기준으로서 응능부담의 원칙 및 그 하위원칙을 제시한 바 있다.⁴⁷⁾

대법원의 판례를 보면 혼하지는 않으나 “공평” 또는 “조세공평의 원리”⁴⁸⁾, “과세의 형평”⁴⁹⁾,

42) 같은 취지; 김영환, 한국에서의 법학방법론의 문제점 - 법발견과 법형성: 확장해석과 유추, 축소해석과 목적론적 축소 간의 관계를 중심으로 -, 법철학연구 제16권 제2호, 한국법철학회, 2015, p. 153.

43) 이 밖에도 간소화규범(Vereinfachungsregeln)이 있는데, 간소화규범의 입법 취지 및 목적은 실행가능성원칙(Praktikabilitätsprinzip)에서 찾는다.

44) Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, Dr. Otto Schmidt, 1993, S. 1262.

독일의 제국 조세기본법(Reichsabgabenordnung)을 기초한 Enno Becker는 “조세법률의 첫 번째 목적은 금전을, 가능한 한 많은 금전을 조달하는 것이다”라고 하여 세수의 확보, 즉 세수목적이 조세법의 목적으로 보았으나(E. Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW 1924, S. 162), 오늘날에는 이와 같은 세수 목적을 조세법의 목적으로 주장하는 견해는 없다.

45) H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I, Verlag C.H. Beck, 1991, S. 25f.

46) Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, Dr. Otto Schmidt, 1993, S. 122, 478ff.; Joachim English. in: Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht 23. Aufl., otoschmidt, 2018, S. 223; Klaus Vogel, Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs-, und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen; : ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, StuW 1977, S. 107.

47) Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, S. 122, 478ff.

48) 대법원 1993.10.26. 선고 93누14691 판결.

49) 대법원 2008.10.9. 선고 2008두11594 판결; 대법원 2004.11.12. 선고 2003두9596 판결.

조세형평⁵⁰⁾ 또는 “형평의 관념”⁵¹⁾을 내세워 목적론적 해석을 한 경우를 찾아 볼 수 있다.

나) 사회목적규범의 경우

사회목적규범(Sozialzwecknormen)에 있어서는 응능부담의 원칙이 기준이 될 수 없고, 해당 규범의 목적, 즉 각종 정책적 유도목적이 목적론적 해석의 기준이 된다.⁵²⁾ 조세법은 조세의 감면이나 중과세조치 등을 통하여 중소기업의 보호, 연구개발투자의 촉진, 부동산 투기의 억제, 사치성 소비의 억제 등과 같은 특정한 국가정책을 달성하려고 하는 경우가 있는데, 이와 같은 정책적 유도목적의 사회목적규범은 그 규범의 목적이 목적론적 해석방법의 해석기준이 되는 것이다.

일반적으로 사회목적규범은 응능부담의 원칙과 충돌관계에 있기 때문에 응능부담의 원칙을 그 목적으로 삼을 수는 없다. 사회목적규범 중 조세우대조치는 통상적인 조세급부능력의 수준보다 적게 조세부담을 지우며, 조세중과조치는 통상적인 조세급부능력의 수준을 초과하여 조세부담을 지우므로 응능부담의 원칙을 손상하는 결과를 초래하기 때문이다.

대상판결에서의 쟁점 경감조항은 사회목적규범에 해당하므로 그 경감조항의 정책적 유도목적이 법 해석상 고려하여야 할 객관적 목적이다. 즉, 대상판결에서는 해당 경감조항의 입법 취지 및 목적으로 2005.8.31. 부동산 종합대책에 따라 2006.1.1.부터 부동산 실거래가 신고제도를 도입하면서 개인 간 거래로 취득하는 주택에 대한 취득세 등의 과세표준 산정체계를 종전의 시가표준액 기준에서 사실상 취득가격 기준으로 전환함에 따라 급격하게 늘어나는 취득세 등의 부담을 완화함으로써 서민주거안정을 도모하는 데에 있는 것으로 판단하였다.

3) 목적론적 해석방법의 허용과 그 한계의 검토

(1) 조세법의 해석은 문리해석·역사적 해석·체계적 해석 및 목적론적 해석방법을 모두 동원하여 종합적으로 이루어져야 한다. 이 경우 “법률의 해석은 그 용어에서부터 시작된다”는 법언이 시사하듯이 법문언의 의미의 파악을 출발점으로 하지만 모든 해석방법이 동원되어야 하며,⁵³⁾이 경우 각 해석방법의 적용에 있어서는 우열은 없다고 본다.⁵⁴⁾ 즉, 해당 법률규정의

50) 대법원 2009.2.12. 선고 2004두10289 판결.

51) 대법원 2012.11.15. 선고 2010두21020 판결.

52) Joachim English. in: Klaus Tipke & Joachim Lang, a.a.O., S.223; Klaus Vogel, a.a.O., S.107; H. W. Kruse, Ende oder neuer Anfang der wirtschaftliche Betrachtungsweise Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, JbFSt 1975/1976, S.43.

53) 법의 해석과 관련하여 실무나 법원은 네 가지 해석방법을 모두 사용하고 있다고 한다(이상돈, 앞의 책, p. 414; 오세혁, 한국에서의 법령해석 - 우리나라 법원의 해석방법론에 대한 비판적 분석, 법철학연구 - 6(2), 한국법철학회, 2003, pp. 119-140; 김학태, 법률해석의 한계: 판례에서 나타난 법 해석방법론에 대한 비판적 고찰, 외법논집 제22집, 2006, pp. 176-206; 변종필, 대법원의 형법 해석론에 대한 비판적 고찰, 비교형사법연구 제7권 제1호, 2005, pp. 1-28).

진정한 의미를 파악하기 위해서는 해당 조세법 조문이 만들어진 역사적 배경이나 연혁, 해당 규정이 속한 법률 안에서 해당 규정의 위치와 맥락에 관한 체계적 고찰, 그리고 해당 세법의 목적과 해당 조문의 입법취지 및 목적 등이 함께 고려되어야 하는 것이다.⁵⁵⁾

대법원은 문리해석방법에 따라 해석결과를 도출한 경우에도 “이 규정의 내용과 문언, 입법 취지, 법인 설립 전 발기인의 주식 인수와 설립 이후 미공개 경영 정보를 이용한 주식 취득 사이의 성질상 차이, 납세자의 예측가능성 등을 종합하여”⁵⁶⁾, “이러한 관련 규정들에서 — 특례를 두고 있는 취지, — 조세특례제한법 시행령 제104조의7 제2항의 문언과 체계, 조세법규에 대한 엄격해석의 원칙 등을 종합적으로 고려”⁵⁷⁾, “위 규정의 문언과 입법 취지 및 조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않는 점 등을 고려”⁵⁸⁾, “위 각 규정들의 입법목적, 그 내용이나 규정방식, 체제 등에 비추어”⁵⁹⁾ 그와 같은 결론⁶⁰⁾을 도출하였다고 설시하고 있는데, 이는 설령 문리해석방법을 따른 경우에도 그와 같은 해석의 결론이 다른 해석방법까지 적용한 결과로서 도출된 것임을 나타내는 것으로 보인다. 이와 같은 종합적인 해석의 결과가 문언에 충실하게 해석하는 것으로 결론이 난 경우에는 문리해석방법, 조세법의 목적에 따라 확대 또는 축소해석 등을 하는 것으로 결론이 난 경우에는 목적론적 해석방법을 따랐다고 하는 것이다.

(2) 그런데 이와 같은 종합적인 해석의 결과를 놓고 역사적 해석·체계적 해석 및 목적론적 해석방법에 따라 결론을 도출할 것인지 아니면 문리해석방법에 따라 결론을 도출할 것인지를 결정하는 기준이 문제가 된다. 이와 같은 각 해석방법에 따른 해석의 충돌은 모든 해석방법 사이에 생길 수 있지만, 대상판결에서는 특히 문리해석방법과 목적론적 해석방법과의 관계에 관하여 다루고 있으므로 이하에서는 문리해석방법과 목적론적 해석방법으로 한정하여 논의하고자 한다.

대상판결은 “조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 — 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적

54) 대법원은 문리해석이 원칙이고 목적론적 해석 등은 추가적 해석방법이라고 하여 문리해석 우선의 입장을 견지하고 있음(대법원 2009.4.23. 선고 2006다81035 판결)은 이미 앞에서 본 바와 같다.

55) 김두형, 앞의 책, p. 79.

56) 대법원 2018.12.13. 선고 2015두40941 판결; 대법원 2018.12.13. 선고 2015두41821 판결.

57) 대법원 2017.8.29. 선고 2014두43301 판결.

58) 대법원 2011.9.2. 선고 2008두17363 전원합의체 판결.

59) 대법원 2007.5.10. 선고 2006두16182 판결

60) 문리해석방법에 따른 해석결과를 말한다.

해석을 하는 것은 불가피하다”고 실시하여 특별한 사정이 있는 경우, 합리적 이유가 있는 경우 또는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에 한하여 목적론적 해석방법에 따르되, 이 경우에도 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성과 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에 머물러야 한다고 판시하고 있다. 나아가서 대법원은 법문의 의미가 명확한 경우, 즉 법문상 그 적용대상 및 감면효과의 의미가 명확한 경우에는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 없다고 판시한 바 있다.⁶¹⁾ 그런데 숫자와 고유명사를 제외하면 일상적인 언어뿐만 아니라 법률언어도 대부분 일의적이 아니기 때문에 법문의 의미가 명확한 경우에는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 없다는 논리는 타당하지 않다. 문언의 의미로부터 어떤 일의적인 의미가 밝혀졌다는 것은 이미 해석의 결과이기 때문이다.⁶²⁾

대상판결에서 실시한 내용을 다시 정리한다면 대법원은 조세법규의 해석은 법문대로 하는 문리해석방법을 원칙으로 하지만, 예외적으로 ① 특별한 사정이 있는 경우, 합리적 이유가 있는 경우 또는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에 한하여, 그리고 ② 법적 안정성과 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서 목적론적 해석방법에 따른다는 것이다.

먼저 특별한 사정이 있는 경우, 합리적 이유가 있는 경우 또는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우가 어떤 경우인지 살펴보기로 한다.

특별한 사정이 있는 경우나 합리적 이유가 있는 경우와 같은 문언은 전형적인 불확정개념이다. 그 문언이 너무나 추상적이고 막연하여 구체적으로 어떤 경우가 특별한 사정에 해당하는지, 또는 어떤 경우가 합리적 이유에 해당하는지를 가리기 어렵다. 그리고 ‘법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우’라는 문언도 그 의미가 무엇인지 분명하지 않다. 마치 ‘법규 상호간의 해석’이 체계적 해석을 의미하는 것처럼 보이기도 하지만 이를 체계적 해석으로 이해하면 목적론적 해석이 들어설 자리가 없게 되어 타당하지 않다.

다시 말하면 목적론적 해석방법에 따를 기준 또는 근거로 내세우는 것이 모두 불확정적이고 그 의미가 명확하지 않은 문언들이라는 점이다.

다음으로 ‘조세법률주의가 지향하는 법적 안정성과 예측가능성을 해치지 않는 범위’는 목적론적 해석의 한계를 확정한 것이라고 새겨야 할 텐데, 구체적으로 어느 정도의 범위가 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성과 예측가능성을 해치지 않는 것인지 가리기가 쉽지 않다. 이에 관하여는 뒤[다음의 (4)]에서 다룬다.

61) 대법원 2019.4.23. 선고 2018다287287 판결.

62) K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Springer, 1992, p. 343.

(3) 대법원은 법해석방법의 우선순위와 관련하여 문리해석이 원칙이고 목적론적 해석 등은 추가적 해석방법이라고 하여 문리해석 우선의 입장을 견지하고 있음은 이미 앞에서 살펴보았다.⁶³⁾ 그러나 조세법의 해석은 문리해석·역사적 해석·체계적 해석 및 목적론적 해석방법을 모두 동원하여 종합적으로 이루어져야 한다. 이 경우 각 해석방법의 적용에 있어서는 우열은 없다고 본다.

이와 같이 조세법규를 모든 해석방법을 동원하여 종합적으로 해석한 후에는 다음과 같은 기준에 따라 문리해석방법에 따를 것인지 아니면 목적론적 해석방법에 따를 것인지를 결정하는 것이 타당하다고 생각한다.

첫째, 조세법의 해석과 관련하여 조세법규에서 사용한 법률문언의 언어적 의미와 문법구조에 따른 규범적 의미가 명확한 경우인데, 이와 같은 경우라 하더라도 다시 그 문언의 의미가 목적론적 해석의 결과와 일치하는 경우(조세법규의 입법 취지나 목적에 부합하는 경우)와 그렇지 않은 경우로 나누어 살펴보아야 한다. 왜냐하면 설령 법률문언의 의미가 명확하다 하더라도 입법자가 입법 취지 또는 목적대로 법률을 제정하지 못하여 법률문언과 입법 취지 또는 목적과의 사이에 괴리나 충돌이 생길 수 있기 때문이다.

문리해석방법에 따른 문언의 의미가 목적론적 해석방법의 결과와 합치하는 경우에는 그 문언의 의미대로 따르면 되지만 문리해석방법에 따른 문언의 의미가 목적론적 해석방법의 결과와 합치하지 않는 경우에는 문언의 가능한 의미를 해석의 한계로 하여 문리해석방법에 따라 문언의 의미 그대로 해석하여야 하는 경우와 목적론적 해석방법에 따라 입법취지 또는 목적에 따라 확대해석하거나 축소해석 등을 하여야 하는 경우⁶⁴⁾로 구분하여야 할 것이다.⁶⁵⁾

둘째, 조세법규에서 사용한 법률단어의 언어적 의미와 문법구조에 따른 규범적 의미가 명확하지 않아 여러 가지 해석이 가능한 경우인데, 이 경우에는 문언의 가능한 의미의 범위 안에서 해당 조세법규의 입법취지 또는 목적에 따라 확대해석하거나 축소해석 등을 하여야 한다.⁶⁶⁾ 다만, 허용된 해석방법을 모두 동원하더라도 그 법적 의미를 파악할 수 없는 불명확한

63) 이와는 달리 오히려 목적론적 해석방법의 중요성을 강조하는 견해(이동식, 앞의 책, pp. 154~155; 이창희, 앞의 책, p. 71; 최봉철, 앞의 논문, p. 290)도 있음은 전술한 바와 같다.

64) 오세혁 교수는 “경우에 따라서는 문언의 가능한 의미 안에서 대안적 해석안이 나올 수 있다.”고 주장하는데 [오세혁, 법해석방법의 우선순위에 대한 이론적 고찰, 중앙법학 21(4), 중앙법학회, 2019, p. 424], 대안적 해석이라는 것도 결국 목적론적 해석에 해당한다고 보아야 할 것이다.

65) 미국의 판례상 문언해석에만 의존하여 판결하는 것이 법령의 목적을 훼손하는 것이라면 법원이 법령의 문맥상의 의미를 넘어서 판결할 수 있다는 것이 정착된 규범인데, 그렇게 하기 위해서는 입법부의 명백한 의도가 확정적이어야 하고 법령의 문언에 따른 해석이 입법자의 의도와 명백하게 일치하지 않아야 한다고 한다(Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Thomson Reuters Tax and Accounting, 2020, ¶4.2.2. *5).

66) 허용된 해석방법을 모두 동원하더라도 그 법적 의미를 파악할 수 없다면 조세법률주의(과세요건 명확주의)에 위배되는 무효의 규정이기 때문에 해당 조항을 적용할 수 없다고 하겠다[헌법재판소 1998.7.16.

규정이라면 조세법률주의(과세요건명확주의)에 위배되어 무효로 보아야 할 것이다.

(4) 목적론적 해석의 한계⁶⁷⁾로서 “법문의 가능한 의미”⁶⁸⁾ 또는 “문언의 해석 가능한 범위”⁶⁹⁾(이하 “법문의 가능한 의미”라 한다)라는 문언은 신의성실이나 사회통념만큼이나 불확정적인 용어이다. 대법원은 목적론적 해석의 한계로서 대상판결에서 실시한 것과 같은 “조세법률주의가 지향하는 법적 안정성과 예측가능성을 해치지 않는 범위”⁷⁰⁾라는 문언도 있는데, 이 또한 위에서의 “법문의 가능한 의미”와 대체로 같은 의미라고 하겠다. 이와 같은 법문의 가능한 의미(möglicher Wortsinn)는 법 발견(Rechtsfindung)과 법 형성(Rechtsfortbildung)의 경계를 짓는 기준이 된다.

그런데 법문의 가능한 의미와 같은 기준에 의하여 법 해석의 한계를 설정할 수 있다는 전제는 그럴 듯하지만 실제로 어려움이 있다.⁷¹⁾ 법문의 가능한 의미라는 기준은 법문이 일정한 ‘의미의 폭’(Bedeutungsspielraum)을 지니고 있는데, 이 범위 안에 들어가는 해석만이 허용되는 해석이라는 의미이다. 이 경우 의미의 폭을 확정하는 척도가 문제가 되는데, 문언의 의미의 폭을 확정할 수 있는 실질적인 기준을 별도로 제시하지 못하는 한 법문의 가능한 의미는 형식적인 기준에 지나지 않는다고 한다, 즉, 법문의 가능한 의미의 폭을 확정할 수 있는 결정적인 기준이 제시되지 않은 법문의 가능한 의미는 자칫 자의적 해석을 초래할 수 있으며, 코에 걸면 코걸이, 귀에 걸면 귀걸이의 존재가 될 수 있는 것이다.⁷²⁾

(5) 지금까지 생산된 대법원 판결들을 보면 어떤 경우에 목적론적 해석방법에 따라 법 해석을 하는 것인지, 그리고 어떤 경우가 목적론적 해석방법의 한계로서 법문의 가능한 의미 안에 있는 것인지 또는 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성과 예측가능성을 해치지 않는 범위 안에 있는 것인지 가늠하기 어렵다. 이로 인하여 납세의무자의 법적 안정성과 예측가능성이 현저히 침해를 받고 있는 실정이다.

몇 가지 사례를 들면 대법원은 대상판결에서 채무자(소유자)와 경락인 모두가 개인인 경매가 문언적 의미에서 보면 개인 간의 유상거래에 해당하는 측면이 있지만 쟁점 경감조항의 입법 취지 및 목적에 비추어 경매가 개인 간의 유상거래에 포함되지 않는다고 해석한 반면 소득세의 증빙불비가산세의 적용대상과 관련하여 ‘법정증빙서류 외의 증빙을 수취한 경우’에

96헌바52, 97헌바40, 97헌바52·53·86·87, 98헌바23(병합); 헌법재판소 1999.3.25. 98헌가11·14·15·18(병합); 헌법재판소 1998.4.30. 95헌바55].

67) 법문의 가능한 의미는 목적론적 해석의 한계이기도 하지만 법 해석의 한계이기도 하다.

68) 대법원 2011.7.21. 선고 2008두150 전원합의체 판결.

69) 대법원 2019.4.23. 선고 2018다287287 판결.

70) 대상판결 외에도 대법원 2008.2.15. 선고 2007두4438 판결; 대법원 2020.7.29. 선고 2019두56333 판결; 대법원 2017.10.12. 선고 2016다212722 판결; 대법원 2008.4.24. 선고 2006두187 판결 등 무수히 많다.

71) 최봉철, 앞의 논문, p. 281.

72) 이상돈, 앞의 책, p. 415.

는 증빙을 수취하지 아니한 경우가 포함된다고 해석하는 것은 엄격해석의 원칙에 반하여 허용할 수 없다고 하고,⁷³⁾ 결손금 소급공제를 적용받은 법인이 그 적용대상인 중소기업법인이 아닌 것으로 밝혀졌다 하더라도 그 환급세액을 징수할 수 있는 근거법령⁷⁴⁾이 없기 때문에 해당 세액을 징수할 수 없다고 해석한 바 있다.⁷⁵⁾

위의 상반된 판결들을 비교하여 보면 그 판결들이 자의적이라는 느낌을 지울 수 없고, 어떤 경우에 목적론적 해석방법에 따르는 것인지 예측하거나 판단하기 어렵다고 하겠다.

IV. 결 론

대법원은 조세법의 해석과 관련하여 조세법률주의 요청에 따라 문언대로 엄격하게 해석하여야 하고 함부로 확장해석을 해거나 유추해석을 하여서는 안 된다고 하여 엄격해석의 원칙을 유지하여 오고 있다. 즉, 조세법의 해석에 있어서는 엄격해석의 원칙에 따라 조세부과요건, 비과세 및 감면요건과 차용개념 등을 포함한 모든 조세법규는 법문대로 해석하여야 하고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않는다는 입장을 견지하고 있는 것이다.

그런데 이와 같은 엄격해석의 원칙은 다른 해석방법보다 문리해석방법에 우선적 순위를 부여함으로써 구체적 타당성 있는 해석을 위하여 필요한 목적론적 해석방법 등을 무력화시키고, 결과적으로는 구체적 타당성과는 괴리된 판결을 양산할 우려가 있다. 모든 조세법규의 해석은 법률문언의 언어적 의미가 법 해석의 출발점을 이루기는 하지만 문리해석방법에 그치지 않고 역사적 해석·체계적 해석 및 목적론적 해석방법이 모두 동원되어야 하며, 이 경우 각 해석방법 간에는 우열관계나 우선관계를 인정하는 것은 타당하지 않다. 굳이 설득력도 없고 특별한 의미도 없는 엄격해석의 원칙을 조세법의 해석원칙으로 내세워 납세자와 과세관청에게 혼선을 일으키게 할 이유가 없다.

다음으로 대법원은 조세법규의 해석은 법문대로 엄격하게 해석하여야 하지만, 예외적으로 특별한 사정이 있는 경우, 합리적 이유가 있는 경우 또는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에 한하여, 그리고 법적 안정성과 예측가능성을 해치지 않는 범위 또는 법문의 가능한 의미 안에서 목적론적 해석을 한다고 판시하고 있다.

73) 대법원 2007.6.28. 선고, 2005두13537 판결.

74) 법인세법 제66조(결정 및 경정)도 그 근거가 되지 않는다고 판단하였다.

75) 대법원 2010.12.23. 선고, 2010두17144 판결.

그런데 대상판결을 비롯하여 판결문들의 내용을 들여다보더라도 어떤 경우가 특별한 사정이 있는 경우, 합리적 이유가 있는 경우 또는 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우인지 분명하지 않고, 그리고 어떤 경우가 목적론적 해석방법의 한계로서 법문의 가능한 의미 안에 있는 것인지 또는 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성과 예측가능성을 해치지 않는 범위 안에 있는 것인지 가늠할 수 없다. 이로 말미암아 조세법의 해석에 있어서 납세자의 법적 안정성과 예측가능성이 현저히 침해받고 있는 실정이다.

조세법의 해석에 있어서 목적론적 해석이 필요한 경우와 그 한계에 관하여 불확정적이고 의미가 명확하지 않은 추상적인 문언으로 일관할 것이 아니라 좀 더 구체적이고 실질적인 기준을 제시하는 것이 바람직하다고 하겠다. 그리고 확립된 기준에 따라 조세법을 일관성 있게 해석함으로써 납세자의 예측가능성을 확보하는 데에 좀 더 노력을 기울일 필요가 있다.

마지막으로 조세법의 해석이 어려운 이유 중의 하나로서 입법자의 정교하지 못한 입법을 들 수 있다. 입법자가 입법과정에서 규율하여야 할 사항이나 조항을 누락함으로써 입법의 흠결을 가져오거나 법률문언을 해당 법률의 입법 취지 및 목적과 괴리되거나 맞지 않게 잘못 입법한 경우 등이 그 예이다. 이와 같은 입법상의 흠결이나 오류 등은 그렇지 않아도 어려운 조세법의 해석을 더욱 어렵게 하며, 납세자의 법적 안정성과 예측가능성을 침해할 뿐만 아니라 소송의 증가를 가져오는 요인이 됨으로써 행정력의 낭비와 납세협력비용을 증가시키는 요인이 되고 있다.

조세법상 어떤 제도를 도입하거나 개선하기 위하여 새로운 규정을 신설하거나 종전의 규정을 개정하는 경우에는 사전에 충분한 연구와 준비가 필요하고, 조문작업에도 전문가의 자문을 거치는 등 더욱 세심한 배려가 필요하다고 하겠다.

참고문헌 (References)

- 강석규, 조세법쟁론, 삼일인포마인, 2020.
- 강인애, 조세법 II 追捕, 한일조세연구소, 2005.
- 곽윤직(편집대표) 민법주해 XIV -채권(7), 박영사, 1997.
- 김두형, 로스쿨 조세법 기초이론, 한국학술정보(주), 2012.
- 김부찬, 법의 해석 및 흠결 보충에 관한 고찰, 법과 정책 제21집 제3호, 제주대학교 법학연구소, 2015.
- 김성수, 세법, 법문사, 2003.
- 김영환, 한국에서의 법학방법론의 문제점 - 법발견과 법형성: 확장해석과 유추, 축소해석과 목적론적 축소 간의 관계를 중심으로-, 법철학연구 제16권 제2호, 한국법철학회, 2015.
- 김완석 외 3인, 국세기본법 주석서, 삼일인포마인, 2017.
- 김재길, 세법학이론, 박영사, 2008.
- 김학태, 법률해석의 한계: 판례에서 나타난 법 해석방법론에 대한 비판적 고찰, 외법논집 제22집, 2006.
- 민태욱, 조세법의 해석론, 행정법연구 2006년 상반기, 2006.
- 박 민, 세법해석의 한계, 조세법연구 XV-2, 한국세법학회, 2007.
- 변종필, 대법원의 형법 해석론에 대한 비판적 고찰, 비교형사법연구 제7권 제1호, 2005.
- 송쌍중, 조세법학총론, 조세문화사, 2017.
- 신동운 외 4인, 법률해석의 한계, 법문사, 2000.
- 안상조, 법문의 가능한 의미의 실재론적 의의, 법철학연구 제12권 제2호, 한국법철학회, 2009.
- 오세혁, 한국에서의 법령해석 - 우리나라 법원의 해석방법론에 대한 비판적 분석, 법철학연구 6(2), 한국법철학회, 2003.
- 오세혁, 법해석방법의 우선순위에 대한 시론적 고찰, 중앙법학 21(4), 중앙법학회, 2019.
- 이동식, 일반조세법 제7판, 준커뮤니케이션즈, 2020.
- 이동식, 조세법상 엄격해석원칙의 타당성 검토, 조세법연구 XVII-3, 한국세법학회, 2011.
- 이상돈, 기초법학, 법문사, 2010.
- 이재호, 세법상 유추의 가부에 관하여, 조세법연구 XVII-1, 한국세법학회, 2011.
- 이준봉, 조세법총론, 삼일인포마인, 2019.
- 이창희, 세법강의 제16판, 박영사, 2018.
- 이태로·한만수, 조세법강의, 박영사, 2020.
- 임승순, 조세법, 박영사, 2020.
- 조일영, 구 지방세법 제273조의2에 정한 '개인 간 유상거래'에 경매가 포함되는지 여부, 대법원 판례해설 76호(2008.12), 법원도서관, 2009.
- 최명근, 조세법총론, 세경사, 2007.
- 최봉경, 민법에서의 유추와 해석, 법철학연구 제12권 제2호, 한국법철학회, 2009.
- 최봉철, 문언중심적 법 해석론 비판, 법철학연구 제2권, 한국법철학회, 1999.

- Bittker, Boris I. & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Thomson Reuters Tax and Accounting, 2020.
- Kruse, H. W., Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I, Verlag C.H.Beck, 1991.
- Kruse, H. W., Ende oder neuer Anfang der wirtschaftliche Betrachtungsweise Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, JbFSt 1975/1976.
- Larenz, K., Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Springer, 1992.
- Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Bd.III, Dr. Otto Schmidt, 1993.
- Tipke, Klaus & Joachim Lang, Steuerrecht 23.Aufl., ototoschmidt, 2018.
- Vogel, Klaus, Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs-, und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen; : ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, StuW 1977.

지방세법상 법인지방소득세의 외국납부세액공제시 과세표준 산정에 관한 연구

· 조 창 준 (법무법인 화우 전문위원)



지방세법상 법인지방소득세의 외국납부세액공제시 과세표준 산정에 관한 연구

조 차 준*

차 례

- I. 서 론
- II. 외국납부세액공제 제도 및 최근 판례 현황
 - 1. 외국납부세액공제 제도
 - 2. 법인지방소득세의 외국납부세액공제와 관련한 최근 판례 동향
- III. 외국납부세액공제 관련 외국제도 고찰
 - 1. 조세조약상의 외국납부세액공제 제도
 - 2. 일본의 외국납부세액공제 제도
 - 3. 미국의 외국납부세액공제 제도
- IV. 지방세법상 외국납부세액공제의 쟁점 및 대안 검토
 - 1. 외국납부세액공제 쟁점에 대한 검토
 - 2. 입법 대안의 필요성 및 대안 검토
- V. 결 론

국문초록: 지방세법은 2014. 1. 1. 법률 제12153호로 개정되면서 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인지방소득세의 과세표준을 법인세법 제13조에 따라 계산한 금액으로 규정(구 지방세법 제103조의19)하였고, 구 지방세법 제103조의19는 지방세법이 2019. 12. 31. 법률 제16855호로 개정되면서 현행 지방세법 제103조의19는 법인지방소득세의 과세표준은 법인세의 과세표준과 동일한 금액으로 한다고 규정하였으나, 지방세특례제한법은 개인지방소득세에 대한 세액공제 감면 규정만 신설하고 법인지방소득세에 대한 세액공제 감면 규정을 별도로 두고 있지 않아 법인지방소득세에 외국납부세액공제가 적용되지 않게 됨으로써 이중과세 방지의 취지가 흔들리게 되었고 내국법인의 조세 부담이 늘어나는 결과가 초래되었다. 최근 법인지방소득세와 관련하여 논란이 되는 사례(최근 대법원 2020. 4. 9. 선고 2020두30399 판결, 대법원 2020. 3. 12. 선고 2019두58698 판결 및 대법원 2018. 10. 25. 선고 2018두50000 판결)에서는 내국법인이 간접외국납부세액에 관하여 세액공제 방법을 선택하였으나 외국법인세액의 공제 규정 등이 없는 이상 이를 익금에 포함시킬 수 없다고 봄이 상당

* 법무법인 화우 전문위원

하므로 간접외국납부세액을 익금으로 불산입하여 법인지방소득세의 과세표준을 산정하는 것이 타당하다고 판시하고 있다.

이에 본 연구에서는 지방세법상 외국납부세액공제와 관련하여 법인지방소득세에 발생하는 불합리성을 분석하여 그 개선방안을 제시하고자 한다. 그러므로 법인지방소득세의 외국납부세액 공제에 대한 개선의 필요성과 그 방안을 분석하기 위해서는 외국납부세액공제 제도 전반을 살펴볼 필요가 있으므로, 본고에서는 법인지방소득세 외국납부세액공제 제도의 일반, 외국납부세액공제 관련 외국제도, 최근 법인지방소득세와 관련하여 나타난 판결 등을 살펴보고 이를 해결하기 위한 입법사항을 제시하고자 한다.

주제어: 법인지방소득세, 외국납부세액공제, 지방세법 제103조의19

1. 서론

지방세법이 2014. 1. 1. 법률 제12153호로 개정되기 전에는, 지방소득세는 개인 및 법인의 소득을 대상으로 부과하는 지방세 중 하나로 소득분과 종업원분으로 구분하여 징수하였고, 납세의무자는 소득세·법인세 납세의무자(소득분) 및 사업주(종업원분)이며 소득세·법인세액의 10%(소득분), 종업원 급여총액의 0.5%(종업원분)를 과세하였다. 다만, 위와 같은 종전 지방소득세 과세체계는, 지방소득세 소득분의 과세표준이 국세에 규정된 각종 공제 및 감면제도와 세율 등에 의해 결정된 소득세액 법인세액이기 때문에 조세정책이 변경될 때마다 지방소득세 세수 역시 변동하게 되어 지방자치단체에 과세자주권이 없다는 점, 지방소득세는 독자적인 과세표준을 가지고 있지 않기 때문에 세수의 안정성과 신장성이 낮고 이에 따라 재원조달기능이 상대적으로 취약하다는 점, 지방소득세는 비례세율(10%)로 되어 있지만 과세표준인 소득세액·법인세액이 누진세에 따라 부과된 것이기 때문에 동 세액의 10%가 부과되는 지방소득세 역시 사실상 누진세율구조를 갖고 있으며 이에 따라 지역 간 세수불균등성이 더 커지는 결과가 나타나고 있는 점에서 부가세 방식의 지방소득세는 기존 소득할 주민세로 부과되던 체계에서 2014년 독립적인 산정 및 신고 방식이 이루어지는 세목으로 개편이 이루어진 바 있다.

이러한 개편에 따라서 지방세법에서는 지방소득세의 과세표준 산정방식을 소득세와 법인세의 산정방식을 채택하여 접근하고 있다. 다만, 지방소득세에서 소득세와 법인세의 과세표준 산정방식을 그대로 차용하는 방식을 채택하다 보니, 소득과세 세목으로서 국제조세와 연관되어 복잡성이 발생할 여지가 나타나게 되었다. 최근 대법원 2020. 4. 9. 선고 2020두30399 판결, 대법원 2020. 3. 12. 선고 2019두58698 판결 및 대법원 2018. 10. 25. 선고 2018두50000 판결은 법인지방소득세에서 외국납부세액공제를 어떻게 하여야 하는지에 관한 내용을 쟁점으로 다루고 있다.

위와 같은 법원 판결 사례들이 나타나게 된 근본적인 이유는 개인지방소득세에서는 지방세특례제한법에서 종합소득 외국납부세액공제 조항(지방세특례제한법 제97조)을 규정해 둔 반면, 법인지방소득세에서는 외국납부세액공제와 관련된 조항을 별도로 규정하지 않고 있으며 법인세법 제57조 및 같은 법 시행령 제94조에 따라 통합하여 공제하는 방식을 채택하고 있었다는 점이다. 법인지방소득세에서 외국납부세액공제 제도를 별도로 두지 않은 상황에서 법인세 과세표준 계산방식을 그대로 따르다 보니, 법인세에서 외국납부세액 취급방식 중 세액공제 방식을 선택하게 되는 경우에 간접외국납부세액에 대한 의제익금이 발생하게 되며, 법인지방소득세에서는 세액산정 시 이러한 의제익금을 처리하는 것은 별도로 고려하지 않았다.

그러므로 본고에서는 법인지방소득세 외국납부세액공제 제도의 일반, 외국납부세액공제 관련 외국제도 고찰, 그리고 최근 법인지방소득세와 관련하여 나타난 판결 등을 살펴보고 이를 해결하기 위한 입법적 해결 방향을 제시하고자 한다.

II. 외국납부세액공제 제도 및 최근 판례 현황

1. 외국납부세액공제 제도

가. 외국납부세액공제 제도의 의의

납세의무자가 국외원천소득을 얻은 경우 원칙적으로 납세의무자의 거주지국은 속인주의에 따라 과세를 하고, 소득의 원천지국은 속지주의에 따라 과세를 하므로, 납세자는 동일한 소득에 대해 거주지국과 원천지국에 이중으로 납세의무를 부담할 위험에 처하게 된다. 이에 대하여 우리나라를 포함한 대부분의 국가들은 조세조약을 통해 상대국과 과세권을 조정하고, 국내법에 이중과세의 문제를 해소하기 위한 외국납부세액공제 제도를 마련하고 있는 것이다. 외국납부세액이란 외국의 지방자치단체를 포함한 외국정부에 납부하였거나 납부할 세액 중 법인세법 시행령 제94조 제1항 각 호에 규정된 것으로 여기에는 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액과 이에 대한 부가세액이 포함된다.

외국납부세액은 단순히 내국법인이 외국정부에 직접 납부한 세금(직접외국납부세액, 법인세법 제57조 제1항)을 의미하는 것이 아니라 내국법인이 해외에 자회사를 설립하여 이를 통해 배당소득을 얻는 경우 해외의 자회사가 외국에 납부한 세금(간접외국납부세액, 법인세법 제57조 제4항) 및 내국법인이 조세조약의 상대국에서 발생한 원천소득에 대해 감면 받은 세액(간주외국납부세액, 법인세법 제57조 제3항)을 모두 포함하는 개념이다. 이처럼 법인세법이 외국납부세액공제 제도를 마련한 취지는 동일한 소득에 대한 국가 간의 중복과세를 방지하여 내국법인의 조세부담을 감경하려는 데에 있다(대법원 1987. 2. 24. 선고 85누651 판결). 이러한 외국납부세액에 대한 이중과세방지 제도는 단순한 입법정책의 문제가 아니라 헌법상의 요청에 해당한다. 이중과세란 동일한 과세대상에 대해 중복하여 세금을 부과하는 것을 의미하는 것(헌법재판소 1994. 7. 29. 선고 92헌바49등 결정)으로 이는 특정 과세대상에 대하여 단일한 세금을 부과하는 다른 납세자들에 비해 당해 납세자에 대한 재산권 제한의 정도가 크다는 점에서 헌법상 평등권(헌법 제11조)을 침해하고, 과세 목적에 비해 재산권을 과잉침해한다는 점에서 헌법상 재산권(헌법 제23조) 및 비례의 원칙(헌법 제37조 제2항)에 위배된다.

따라서 이중과세금지 원칙은 헌법상 평등권, 재산권 및 비례의 원칙으로부터 도출되는 헌법상의 심사기준이라고 봄이 타당하고, 실제 헌법재판소는 여러 차례에 걸쳐 이중과세금지 원칙에 위배되는 세법 규정에 대하여 위헌 또는 헌법불합치 결정을 하였다(헌법재판소 1992. 2. 25. 선고 91헌가5, 90헌바3 결정 참조). 헌법재판소는 이중과세금지 원칙을 위헌성 판단의 기준으로 삼거나 위헌성의 표지로 보고 있고 법률의 해석방법과 관련하여, 대법원은 법률이 헌법규범과 조화되도록 해석하는 것은 법령의 해석·적용상 대원칙이라고 판시(대법원 2008. 10. 23. 선고 2006다66272 판결)한 바, 이중과세금지 원칙은 법인지방소득세에 대해 외국납부세액공제가 적용될 수 있는지 여부를 판단하고, 구 지방세법 제103조의19의 구체적인 의미를 해석함에 있어 중요한 원칙으로 고려되어야 하므로 법인지방소득세에 대해 외국납부세액공제를 적용함으로써 이중과세의 문제를 해소하는 것은 헌법상의 요청이라 보아야 한다.

또한, 법인지방소득세에 있어서 외국납부세액공제의 적용을 배제하는 것은 이중과세에 해당하고, 결과적으로 국가간 조세조약의 기본정신에 위배되는 문제점이 발생할 가능성이 매우 높다. 즉 일반적으로 조세조약은 국외소득에 대한 이중과세를 방지하기 위하여 외국납부세액공제방법이나 외국소득 면제방식 또는 외국납부세액 소득공제방법 중에서 하나를 택하고 있으며, 외국납부세액 공제방법을 채택할 경우에는 일반세액공제방법을 채택하고 있다.¹⁾ 일반세액 공제방법에 있어서는 국내의 세액을 한도로 하는데, 이 경우 국내의 세액이란 법인의 소득에 대하여 부과된 세액을 말하는 것이기 때문에 법인세와 법인지방소득세를 합한 것을 기준으로 하는 것이 타당하다고 할 것이다. 따라서, 법인지방소득세에 있어서 외국납부세액공제의 적용을 배제하는 것은 결과적으로 국가간 조세조약의 기본정신에 위배된다고 할 것이다.²⁾

이중과세 조정을 위한 방법은 크게 소득공제방식과 세액공제방식으로 나뉘는데, 소득공제방식은 원천지국에서 과세된 소득 자체를 거주지국의 과세소득에서 배제하는 것이고, 세액공제방식은 원천지국에 납부한 세액을 거주지국의 세액에서 공제하는 것이다.³⁾ 소득공제방식은 다시 원천지국에서 과세된 소득이 거주지국에서 과세상 전액 공제되고, 거주지국은 잔여소득에 대한 세율결정시 그 공제소득을 고려하지 않는 완전 소득공제 방식과, 거주지국이 잔여소득에 대한 세율결정시 그 공제소득을 고려하는 누진 소득공제 방식으로 나뉜다. 소득공제방식은 해외 원천의 소득을 아예 거주지국의 과세대상소득에 합산하는 않는다는 점에서

1) 이창희, “외국납부세액공제 제도의 제문제”, 『서울대학교 법학』 제55권 제1호, 서울대학교 법학연구소, 2014, 479면

2) 정지선·최천규, “지방소득세에 있어서 외국납부세액공제 제도의 문제점과 개선방안”, 『중앙법학』 제16집 제3호, 한국법학회, 2014, 366면

3) 강석규, 『조세법쟁론』, 삼일인포마인, 2017, 1297면

결과적으로 국제거래에 있어 속지주의를 택하는 방식이라고 할 수 있다.

세액공제방식은 외국납부세액 직접공제방식과 외국납부세액 손금산입방식으로 나뉜다. 전자의 경우 원천지국에서 납부한 세액을 거주지국의 전체 세액에서 직접 공제해주는 것이고, 후자의 경우 거주지국의 과세대상소득을 계산할 때 손금에 산입하는 것이다. 직접공제방식은 다시 원천지국에 납부한 세액 전액을 공제해주는 완전 세액공제방식, 거주지국에서 부담할 세액에 한하여 공제해주는 일반 세액공제방식으로 나뉘는데, 완전 세액공제방식을 택할 경우 원천지국의 세율이 거주지국 세율보다 높으면 이중과세 조정을 넘어서서 거주지국의 세수가 누출되는 결과에 이르게 되므로, 세액공제방식을 택하는 국가들은 대부분 일반 세액공제방식을 택하고 있다. 손금산입방식은 직접공제방식보다 감면 효과가 적으나, 공제될 세액이 없는 결손상태의 법인의 경우 손금 산입된 외국납부세액이 다음 사업연도 이후 각 사업연도소득에서 공제 되는 이월결손금을 구성할 수 있어 세액공제 대신 손금 산입을 할 실익이 존재한다.⁴⁾ 우리나라는 이 중 세액공제방식만을 도입하고 있고 납세자에게 직접공제방식과 손금산입방식 중 하나를 자유롭게 선택하도록 하고 있다. 한편, 법인세법상 외국납부세액공제 제도가 적용되는 유형은 직접외국납부세액 공제, 간접외국납부세액 공제, 간주외국납부세액 공제가 있다.

나. 현행 법인세법상 외국납부세액공제 제도

법인세법 제57조 제1항은 직접외국납부세액에 관해 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우로서 그 국외원천소득에 대하여 대통령령으로 정하는 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우에는 제21조 제1호에도 불구하고 다음 각 호의 방법 중 어느 하나를 선택하여 적용할 수 있다고 규정하면서 제1호에서 외국납부세액의 세액공제방법: 다음 계산식에 따른 금액 내에서 외국법인세액을 해당 사업연도의 산출세액에서 공제하는 방법을, 제2호에서 외국납부세액의 손금산입방법: 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인세액을 각 사업연도의 손금에 산입하는 방법을 각각 규정하고 있다. 나아가 법인세법은 간접외국납부세액에 대해 제57조 제4항에서 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 제1항에 따른 세액공제 또는 손금산입되는 외국법인세액으로 본다고 규정함으로써 납세자로 하여금 직접외국

4) 정유석, “외국납부세액공제를 통한 국제적 이중과세조정과 문제점에 대한 개선방안”, 국제회계연구 제 61집, 2015, 223면

납부세액과 마찬가지로 손금산입방식 또는 세액공제방식 중 하나를 선택하여 이에 대한 세 부담을 경감받을 수 있도록 허용하고 있다.

법인세법은 외국납부세액공제 제도를 마련하고 있으나 원천지국의 세율이 우리나라의 법인세율보다 높은 경우에는 외국납부세액공제의 금액한도와 국별한도로 인해 납세자는 외국납부세액 중 일부만 공제받게 되므로 법인지방소득세에서 외국납부세액 공제가 이루어지지 않으면 잔존한 외국납부세액을 공제받을 방법이 없으므로 그에 상응하는 만큼 이중과세의 문제가 남게 된다. 공제되는 외국납부세액은 외국에 납부하였거나 납부할 세액 전액이 아니라, 해당 사업연도 법인세 산출세액 중 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 곱한 금액을 한도로 하고, 내국법인의 국외사업장이 2개 이상의 나라에 있는 경우에는 위와 같은 금액한도를 각 국가별로 별도로 산정한다.

외국납부세액 공제한도 금액 산정과 관련하여, 2014. 12. 31. 이전 개시하는 사업연도에 대해서는 국외사업장이 2이상의 국가에 있는 경우 국가별로 구분하여 이를 계산하는 방법과 국가별로 구분하지 아니하고 일괄하여 계산하는 방법 중 해당 법인이 선택한 방법을 적용할 수 있었으나, 법인세법 시행령이 2015. 2. 3. 대통령령 제26068호로 개정되면서 2015. 1. 1. 이후 개시되는 사업연도 분부터는 국외사업장이 2이상의 국가에 있는 경우에는 국별한도액방법만 적용가능하게 되어 위 사업연도 분부터는 우리나라보다 세율이 높은 국가에 진출하여 외국정부에 납부한 외국납부세액 중 공제한도를 초과한 금액을 세율이 낮은 국가의 한도미달액에서 공제받는 것이 불가능해졌고, 세율이 높은 국가에 대한 외국납부세액은 한도 초과에 따른 이월액이 누적되거나 5년의 이월공제기간이 도과함으로써 소멸할 뿐인바, 외국납부세액 한도초과액의 이월적용이 이중과세 문제를 해결하는 데에 기여하는 부분은 지극히 제한적이다.

이에 대하여 정부가 2020.7.23. 입법예고⁵⁾한 법인세법 일부개정법률안(기획재정부 공고 제2020-11호)을 보면, 현행 법인세법상 외국납부세액의 세액공제방법으로 공제한도금액 내에서 외국법인세액을 해당 사업연도의 산출세액에서 공제하는 방법과 외국납부세액의 손금산입방법으로 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인세액을 각 사업연도의 손금에 산입하는 방법을 개정하여 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우로서 그 국외원천소득에 대하여 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 경우에는 공제한도금액 내에서 외국법인세액을 해당 사업연도의 산출세액에서 공제할 수 있도록 하여 외국납부세액공제 방식 중 손금산입방식을 삭제하고 외국납부세액에 세액공제방식을 적용하는 경우에 한하여 해당 외국납부세액을 익금 산입하거나 손금불산입

5) 기획재정부 공고 제2020-111호, 2020.7.23.

하도록 규정을 명확히 하였다.

또한, 국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 해당 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액 상당액은 그 조세조약으로 정하는 범위에서 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인세액으로 보고, 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 금액은 세액공제 또는 손금산입되는 외국법인세액으로 보는 것으로 하였으며, 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국법인세액이 해당 사업연도의 공제한도금액을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 10년 이내에 끝나는 각 사업연도로 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도금액 내에서 공제받을 수 있으나 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국법인세액이 이월공제기간 내에 공제받지 못한 경우 그 공제받지 못한 외국법인세액은 이월공제기간의 종료일 다음 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있도록 입법예고를 한 바가 있다.

1) 직접외국납부세액공제 제도

직접외국납부세액은 내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 포함되어 있는 국외원천소득에 대하여 외국정부(지방자치단체 포함)에 납부하였거나 납부할 것이 있는 세액으로서 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액, 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액, 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득 외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액을 말한다. 직접외국납부세액은 손금에 산입되지 않고, 다만 내국법인이 세액공제 방식을 선택한 경우 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 해당 사업연도의 법인세액에서 공제되며, 손금산입방식을 선택한 경우 위 금액은 필요경비에 산입되어 과세표준을 구성하지 않게 된다. 내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함된 경우 원천지국에 납부하였거나 납부할 외국납부세액은 해당 사업연도의 법인세액에서 공제되거나 손금에 산입될 수 있다. 이 때 세액 공제되거나 손금 산입되는 외국납부세액은 우리나라 법인세법상 과세대상인 소득에 대한 세금에 한한다.

손금산입의 경우 한도액이 없으나, 세액공제의 경우 해당 사업연도의 법인세액에 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 하여 공제된다. 원천지국에 납부한 세금이 해당 공제한도를 초과하는 경우에는 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 5년 이내에 끝나는 사업연도에 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제 한도 범위에서 공제받을 수 있다. 직접외국납부세액은 손금에 산입되지 않고, 다만 내

국법인이 세액공제방식을 선택한 경우 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 해당 사업연도의 법인세액에서 공제되며, 손금산입방식을 선택한 경우 위 금액은 필요경비에 산입되어 과세표준을 구성하지 않게 된다.

2) 간접외국납부세액공제 제도

간접외국납부세액은 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 수입배당금액(이익의 배당이나 잉여금의 분배액)이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 당해 수입배당금액에 대응하는 것으로서 외국 자회사의 해당 사업연도 법인세액×수입배당세액/외국자회사의 해당 사업연도 소득금액-외국자회사의 해당 사업연도 법인세액을 외국납부세액에 해당하는 것으로 한다. 간접외국납부세액은 법인세법 제21조 제1호에 따라 손금불산입되는 직접외국납부세액이나 이미 해당 법인의 사업소득을 구성하고 있는 간주외국납부세액과 달리 내국법인이 해외 자회사로부터 지급받는 배당액에 이미 자회사의 외국납부세액이 차감되어 있는 점을 감안하여, 법인세법 제15조 제2항 제2호는 납세자가 세액공제 방식을 선택하는 경우 이를 익금에 산입하여 과세표준을 구성하게 한다. 다음 다시 세액공제를 하도록 규정함으로써 이중공제를 방지하고 있다. 이처럼 간접외국납부세액은 실제 법인의 사업소득을 구성하지 않음에도 불구하고 추후 해당 세액이 세액공제될 것을 전제로 이를 소득으로 의제하는 것에 불과하므로 외국납부세액이 익금산입된 법인세법상의 과세표준을 그대로 법인지방소득세의 과세표준으로 삼으면서도 세액공제를 허용하지 않는 것은 실제 납세자의 소득을 구성하지 않는 의제소득에 대해 과세하는 것으로 응능부담의 원칙에 정면으로 위배된다.

내국법인이 해외에서 직접 소득을 얻는 것이 아니라 해외에 자회사를 설립하여 이를 통해 소득을 얻는 경우, 해외의 자회사가 외국에 납부한 세금을 내국법인의 법인세에서 공제받을 수 있도록 하는 제도가 간접외국납부세액 공제제도이다. 모회사가 해외의 자회사가 벌어들인 소득에 대하여 배당 등의 소득을 취하여 그 소득이 모회사의 과세표준에 산입되었을 때 그에 대해서는 해외의 자회사가 세금을 납부함은 물론 거주지국의 모회사도 세금을 납부하게 되어 이중과세의 문제가 생기는 것이다. 내국법인은 해외의 자회사로부터 얻은 수입배당금액에 대하여 법인세법 시행령 제94조 제8항의 계산식에 따른 세액을 세액공제받거나 손금에 산입할 수 있다. 그 계산식은 외국자회사의 해당 사업연도의 법인세액 × 수입배당금액 ÷ (외국자회사의 해당사업연도 소득금액 - 외국자회사의 해당사업연도 법인세액)이다. 즉, 해외 자회사의 해당 사업연도의 법인세액에서 수입배당금액에 상응하는 부분만을 공제하여 주는 것이다.⁶⁾

한편, 수입배당금액의 경우 해외의 자회사가 법인세액을 납부하고 난 뒤의 금액을 배당받

는 것이므로, 수입배당금액에 대한 외국납부세액을 세액공제하기 위해서는 내국법인의 법인세 과세표준에 산입되는 수입배당금을 세전의 소득으로 환원시킬 필요가 있다. 그리하여 법인세법 제15조 제2항 제2호는 법인세법 제57조 제4항에 따라 간접외국납부세액을 해당 사업연도 법인세액에서 공제할 경우에는 공제되는 외국납부세액 상당액을 익금으로 간주하도록 하는 규정을 두고 있다.

간접외국납부세액은 법인세법 제21조 제1호에 따라 손금불산입되는 직접외국납부세액이나 이미 해당 법인의 사업소득을 구성하고 있는 간주외국납부세액과 달리, 내국법인이 해외 자회사로부터 지급받는 배당액에 이미 자회사의 외국납부세액이 차감되어 있는 점을 감안하여, 법인세법 제15조 제2항 제2호는 납세자가 세액공제 방식을 선택하는 경우 이를 익금에 산입하여 과세표준을 구성하게 한 다음 다시 세액공제를 하도록 규정함으로써 이중공제를 방지하고 있다.

3) 간주외국납부세액공제 제도

간주외국납부세액은 국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 당해 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액상당액은 당해 조세조약이 정하는 범위 안에서 외국납부세액으로 간주한다. 내국법인이 조세조약의 상대국에서 그 국가에서 발생한 원천소득에 대해 세제 감면 등의 혜택을 받은 경우 그 감면세액 상당액은 조세조약이 정하는 범위에서 세액공제 또는 손금산입을 적용받을 수 있다. 이러한 제도가 없으면 원천지국에서 부여하고자 했던 이익을 거주지국에서 빼앗는 결과를 초래하게 되므로 원천지국의 감면취지를 살려 세액공제 또는 손금산입을 할 수 있도록 규정하는 것이다. 우리나라는 간주외국세액공제 제도를 채택하고 있지 않은 미국을 제외하고는 대부분의 선진국과의 조세조약에서 간주외국세액공제조항을 두고 있다.

간주외국납부세액은 국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 해당국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액으로서 조세조약에 따른 감면효과가 내국세의 부과로 상쇄되는 것을 막기 위해 납세자는 세액공제의 방법을 선택할 수도 있고, 손금산입방법을 선택하여 필요경비에 산입함으로써 과세표준을 구성하지 않도록 할 수도 있다. 간주외국납부세액은 국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 해당 국외원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액으로서 조세조약에 따른 감면효과가 내국세의 부과로 상쇄되는 것을 막기 위해 납세자는 세액공제의 방법을 선택할 수도 있고, 손금산입방법을 선택하여 필요경비에 산입함으로써 과세표준을 구성하지 않도록 할 수도 있다. 간주외국납부세액은 법인

6) 김홍철, “외국납부세액에 대한 지방소득세 과세의 연구”, 한국지방세연구원 부설 지방세교육관 개관기념 세미나 발표집, 2018, 114면

세법 제57조 제3항 및 같은 조 제1항 각호에 따라 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는데, 이는 납세의무자가 조세조약에 따라 얻게 되는 세액감면의 효과를 내국세의 부과로 인해 상실하지 않도록 하기 위한 것이다.

다. 지방세법상 외국납부세액공제 제도의 변천

종전 지방세법은 법인세법 또는 소득세법에 따라 산출된 세액의 10%를 지방소득세로 납부하도록 규정하였으므로, 법인세법이나 소득세법상 존재하는 세액 공제나 감면에 관한 규정이 지방소득세에 그대로 반영될 수밖에 없는 구조였다. 즉, 종전 지방세법에서의 납세의무자는 법인세 과세표준과 세액을 신고하면서 세액공제 받거나 손금 산입한 외국납부세액에 상응하는 부분만큼 과세표준이 감소된 채로 지방소득세를 납부하게 되어 국세에서 외국납부세액공제 제도를 도입한 효과를 지방세에도 고스란히 받을 수 있었다. 그런데 개정 지방세법은 종전과 달리 과세대상소득 및 과세표준의 계산은 법인세법 규정에 따르되 세액 공제와 감면은 지방세특례제한법에 별도로 규정하게 함으로써, 법인세법이나 소득세법상의 세액 공제·감면 규정이 지방세법에 그대로 적용될 수 없는 구조를 만들었다.

2014. 1. 1. 법률 제12175호로 개정된 지방세특례제한법은 세액공제 및 감면에 관하여, 개인지방소득세에 대하여는 외국납부세액 공제에 관한 규정을 두고 있으나, 법인지방소득세에 대해서는 아무런 규정을 두고 있지 않아, 현행 지방세법상으로 법인지방소득세에 대해서는 외국납부세액 공제가 허용되지 않는다.

법인지방소득세의 과세표준에 관한 구 지방세법 제103조의 19는 지방세법이 2019. 12. 31. 법률 제16855호로 개정되면서 현행 지방세법 제103조의 19는 법인지방소득세의 과세표준은 법인세의 과세표준과 동일한 금액으로 한다고 규정함으로써 법인지방소득세의 과세표준 규정을 명확히 하였다.

2. 법인지방소득세의 외국납부세액공제와 관련한 최근 판례 동향

가. 외국납부세액공제 관련 사례: 대법원 2018. 10. 25. 선고 2018두50000 판결

1) 사실관계

원고는 2014 사업연도 및 2015 사업연도에 남아프리카공화국 등에 소재하는 외국자회사로부터 받은 이익배당금에 관하여 법인세법 제57조 제4항, 제1항 제1호에 따라 계산한 외국납부세액의 세액공제를 적용하면서 이를 법인세법 제15조 제2항 제2호에 따라 익금 산입하여 2015. 3. 31. 2014 사업연도 법인세를, 2016. 3. 31. 2015 사업연도 법인세를 각 신고하였다. 원

고는 피고들에 대하여 2014 사업연도, 2015 사업연도에 관한 법인지방소득세로 이 사건 외국 납부세액을 익금 산입하여 산출한 세액을 신고·납부하였다.

원고는 법인지방소득세의 과세표준에 관한 지방세법 제103조의19에서 말하는 ‘법인세법 제13조에 따라 계산한 금액’이라 함은 법인세법에 따른 신고 과세표준과 동일한 금액을 의미하는 것이 아니라 법인세법 제13조를 준용하여 계산한 금액을 의미하는 것으로, 지방세법에 외국납부세액 세액공제에 관한 규정이 없는 이상 외국납부세액은 법인지방소득세의 과세표준에서 제외되어야 한다고 주장하였다.

2) 1심 법원의 판단(2017. 12. 20. 선고 2017구합68067 판결)

법인세법 제57조 제4항, 제1항에 의하면, 내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액이 포함되어 있는 경우 그 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인세액 중 그 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액은 해당 사업연도의 법인세액에 국외원천소득이 해당 사업연도의 과세표준에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 해당 사업연도의 법인세액에서 공제하는 방법 또는 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인세액을 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하는 방법 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있다. 그리고 법인세법 제13조에 따른 과세표준의 기준이 되는 내국법인의 사업연도 소득은 그 사업연도에 속하는 익금의 총액에서 손금의 총액을 공제한 금액인바, 이때 법인세법 제57조 제4항, 제1항 제1호에 따라 세액공제된 외국법인세액에 상당하는 금액은 익금으로 본다.

한편 지방세법 제103조의19는 ‘내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인지방소득세의 과세표준은 법인세법 제13조에 따라 계산한 금액으로 한다’고 규정하고 있다. 살피건대, 지방세법 제103조의19의 문언상 법인지방소득세의 과세표준은 법인세법에 따라 계산되어야 함이 명백한바, 법인세법에 따른 의제익금을 법인지방소득세 과세표준에서 제외할 아무런 법률적 근거가 없는 점, 납세의무자로서는 법인세를 신고함에 있어 외국납부세액에 관하여 손금 산입 방법 또는 세액공제 방법 적용에 따른 산출세액을 비교하여 이를 선택할 수 있고 이때 법인지방소득세를 신고함에 있어서의 산출세액까지 고려할 수 있는바, 법인지방소득세의 경우 외국납부세액 세액공제에 관한 규정이 없다는 점을 감안하더라도 손금 산입 방법 적용을 선택한 납세의무자에 비해 세액공제 방법 적용을 선택한 납세의무자에게 지나치게 불리하거나 현저히 타당성을 잃은 결과가 초래된다고 보기는 어렵다(수원지방법원 2017. 12. 20. 선고 2017구합68067 판결).

3) 2심 법원 및 대법원의 판단

외국법인세액을 법인세액에서 공제할 수 있도록 하는 법인세법 제57조 제4항, 제1항은 동일한 소득에 대한 국가 간의 중복과세를 방지하여 내국법인의 조세부담을 감경하려는 데에 그 취지가 있다(대법원 1987. 2. 24. 선고 85누651 판결 등 참조). 법인세법 제15조 제2항 제2호는 이러한 취지를 구현하기 위한 규정으로서, 법인세법 제57조 제4항, 제1항 제1호에 따라 세액공제되는 외국법인세액은 외국에 세액을 납부하기에 앞서 일단 국내 법인의 소득을 구성하였다고 의제하여 익금산입한 후 외국세액 납부에 따른 세액공제의 수순을 밟도록 한 것이다. 즉, 법인세법 제57조 제4항에 따른 외국법인세액을 익금으로 보는 데에는 이에 대한 세액공제가 뒤따른다는 점이 당연히 전제되어 있는 것으로서, 외국법인세액이 세액에서 공제되지 않는 경우에는 이를 익금에 포함시킬 수 없으며, 법인세법 제15조 제2항 제2호가 ‘외국 법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)’이라고 명시하고 있는 것도 이러한 이유 때문이다.

만일 법인지방소득세에서 외국법인세액이 세액공제되지 않음에도 불구하고 이를 익금에 포함시킨다면 손금 산입을 선택한 경우에 비해 과세표준이 외국법인세액의 두 배에 해당하는 금액만큼 증가하게 되고, 이로써 오히려 법인세법 제57조의 규정 취지에 반하여 내국법인의 조세부담을 가중시키는 결과를 초래할 뿐만 아니라, 세액공제를 전제로 의제되는 익금에 대하여 과세가 이루어지는 것이어서 응능부담의 원칙에도 반하게 된다.

또한 지방세법 제103조의19는 ‘법인지방소득세의 과세표준을 법인세법 제13조에 따라 계산한 금액으로 한다’고 규정하고 있는데, 법인세법 제13조에 따라 과세표준을 계산함에 있어 세액공제가 없는 경우에도 외국법인세액을 익금에 산입하는 것은 법인세법 제15조 제2항 제2호에도 반하는 결과로 되는 점 등을 고려할 때, 지방세법 제103조의19의 위 문언은, 피고들 주장과 같이 법인세 과세표준으로 ‘신고’된 금액이 곧 법인지방소득세의 과세표준과 같다는 뜻으로 풀이할 수는 없고, 그 과세표준 계산방법을 법인세법에 따르라는 뜻이라고 해석하는 것이 타당하다. 따라서 지방세법상 세액공제가 되지 않는 이 사건 외국납부세액은 법인지방소득세의 과세표준에 포함될 수 없다고 보는 것이 타당하다(서울고등법원 2018. 6. 12. 선고 2018누33038 판결)고 판결하였고, 대법원은 같은 취지에서 심리불속행 기각판결(대법원 2018. 10. 25. 선고 2018두50000 판결)을 함으로써 판결을 확정하였다.

4) 쟁점 및 의미

이 사건의 쟁점은 법인세 과세표준 산정 시 간접외국납부세액공제에서 세액공제 방식을 선택하는 경우에는 법인세법 제15조 제2항 제2호에 따라서 의제익금이 법인세 과세표준에 포함되어 산정되고, 이후 외국납부세액공제 체계를 통해 세액공제가 이루어지는 구조인 반면, 법인지방소득세에서는 세액공제를 전제로 포함된 의제익금이 과세표준에 포함된 것을 세

액공제하는 체계가 별도로 없기 때문에 해당 의제익금 금액을 과세표준에 포함하는 것은 부당하다는 점과 법인지방소득세 과세 체계는 법인세의 과세표준 산정방식을 차용하여 독립적으로 계산되는 점을 고려하여야 하는데, 법인지방소득세 과세표준금액과 법인세 과세표준금액이 동일하다는 점을 상정하여 접근하는 것은 바람직하지 않다는 것인데 이에 대하여 법원은 지방세법 제103조의19의 문언은 법인세 과세표준으로 신고된 금액이 곧 법인지방소득세의 과세표준과 같다는 뜻으로 풀이할 수는 없고, 그 과세표준 계산방법을 법인세법에 따르는 뜻이라고 해석하는 것이 타당하므로 지방세법상 세액공제가 되지 않는 외국납부세액은 법인지방소득세의 과세표준에 포함될 수 없다고 보고 있는 것이다.

나. 외국납부세액공제 관련 사례: 대법원 2020. 3. 12. 선고 2019두58698 판결

1) 사실관계

원고는 석탄 생산가공 및 판매사업, 해외자원개발 사업, 수출입업 등을 영위하는 법인인데, 완전자회사를 지배하는 완전모회사로서 구 법인세법(2017. 12. 19. 법률 제15222호로 개정되기 전의 것) 제76조의8 제1항에 따라 연결납세방식으로 원고와 이 사건 각 자회사의 사업소득을 신고하였고 2014 사업연도 법인세를 신고함에 있어서 구 법인세법 제57조 제1항 제1호에 따른 세액공제방법과 제2호에 따른 손금산입방법 중 세액공제방법을 선택하여 구 법인세법 제15조 제2항 제2호, 제21조 제1호에 따라 직접외국납부세액을 손금불산입하고, 간접외국납부세액을 익금산입하여 이 사건 2014 외국납부세액을 과세표준에 포함한 후, 2014 외국납부세액에 대한 세액공제를 받았으며 2014 사업연도 법인지방소득세 및 2015 사업연도 법인지방소득세를 신고·납부하면서 구 지방세법(2016. 12. 27. 법률 제14475호로 개정되기 전의 것) 제103조의19에 따른 과세표준의 산정에 있어 법인세 신고와 마찬가지로 외국납부세액 중 직접외국납부세액을 손금불산입하고, 이 사건 외국납부세액 중 외국자회사로부터 받은 이익배당금에 대응하는 법인세액에 해당하는 간접외국납부세액을 익금산입하였다.

2) 1심 법원의 판단

원고는 법인세 과세표준을 신고할 때에는 이 사건 직접외국납부세액을 법인세액에서 공제받을지 손금에 산입할지 선택할 수 있었으나, 법인지방소득세의 과세표준을 신고할 때에는 위와 같은 선택 권한이 없었을 뿐 아니라, 법인세 과세표준 신고 당시 법인지방소득세에서 이 사건 직접외국납부세액이 세액공제 없이 익금에 포함된다는 것까지 가정하여 전체적인 과세표준을 산정하였어야 한다고 볼 합리적인 이유도 없는데, 이 사건 직접외국납부세액을 손금으로 산입하여 법인지방소득세의 과세표준을 산정하는 것이 타당하다고 할 것이다.

구 법인세법 제15조 제2항 제2호는 ‘제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)을 익금으로 산입한다’고 규정하고 있는바, 이는 국가 간의 중복과세를 방지하고 내국법인의 조세부담을 감경하기 위하여 구 법인세법 제57조 제4항에 따라 세액공제되는 외국법인세액을 일단 내국법인의 소득으로 익금산입한 후 외국세액 납부에 따른 세액공제의 수순을 밟도록 한 것이므로, 구 법인세법 제57조 제4항에 따른 간접외국납부세액을 익금으로 보는 데에는 이에 대한 세액공제가 뒤따른다는 점이 당연히 전제되어 있는바, 내국법인이 이 사건 간접외국납부세액에 관하여 세액공제 방법을 선택하였으나 외국법인세액의 공제 규정 등이 없는 이상 이를 익금에 포함시킬 수 없다고 봄이 상당하다. 따라서 이 사건 간접외국납부세액을 익금으로 불산입하여 법인지방소득세의 과세표준을 산정하는 것이 타당하다고 할 것이다.

간접외국납부세액에 있어 구 법인세법 제15조 제2항 제2호는 익금에 산입하는 금액에 관하여 ‘제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)에 상당하는 금액’이라고 규정하여 세액공제방법을 선택한 경우에만 익금에 산입된다고 명시적으로 규정하고 있는 점, 구 지방세법 제103조의19는 ‘법인세법 제13조에 따라 신고하거나 결정·경정된 과세표준’이라고 규정하지 않고 ‘법인세법 제13조에 따라 계산한 금액’이라고 규정하고 있는 점 등을 고려할 때, 구 지방세법 제103조의 19의 위 문언은 그 과세표준 계산방법을 법인세법에 따르라는 뜻이라고 해석하는 것이 타당하다(서울행정법원 2019. 4. 11. 선고 2018구합62942 판결).

3) 2심 법원 및 대법원의 판단

원천지국의 법인세율이 우리나라의 법인세율보다 높은 경우 법인지방소득세에 있어서 이중과세의 문제가 존재하게 되고, 외국납부세액에 대한 공제는 앞서 본 바와 같이 이중과세를 조정하기 위한 것으로 직접외국납부세액을 손금에 불산입하거나 간접외국납부세액을 익금에 산입하여 과세표준을 산정하는 것 자체로 이중과세가 조정되는 것이 아니라 그 이후 세액공제를 통하여 이중과세가 조정되는 것이므로, 세액공제규정이 없는 법인지방소득세에 있어서는 법인세 과세표준을 그대로 사용하기 어렵다. 법인지방소득세의 과세표준을 계산함에 있어 세액공제규정이 없는 경우에도 외국납부세액을 손금에 불산입하거나 익금에 산입하는 것은 외국납부세액에 대한 공제를 허용하는 구 법인세법 제57조의 취지에 반한다. 직접외국납부세액은 해당 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 이익 또는 수입, 즉 익금이라고 볼 수 없는 것이 명백하고, 구 법인세법 제21조 제1호의 손금불산입 대상으로 구 법인세법 제57조에 따른 외국법인세액을 포함한다는 의미 역시 세액공제나 적어도 손금산입을 전제로 하는 것이다. 또한 구 법인세법 제15조 제2항 제2호는 ‘제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)에 상당하는 금액’을 익금에 산입하도록 명시하고 있어

서 세액이 공제되지 아니하는 경우에는 위 의제 익금 규정이 적용될 여지가 없으므로, 법인 지방소득세에 관하여 세액공제규정이 없는 이상 위 의제 익금 규정 역시 적용되지 않는다고 보아야 한다.

지방세법은 각 사업연도의 익금 총액에서 손금 총액을 공제한 금액인 소득을 과세표준으로 하되 개별적인 사유에 의한 세액공제나 감면 등은 지방세특례제한법 등에서 법인세와 다른 별도의 규정을 마련하여 적용하고 있어 지방세와 법인세는 전체적인 구조와 목적에 차이가 있다. 구 지방세법 제103조의19의 신설 이유가 법인지방소득세의 과세표준을 법인세의 과세표준과 동일하게 하는 데 있다고 볼 여지가 없지 않으나, 앞서 본 바와 같은 사정 등을 고려하면, 구 지방세법 제103조의19를 신설할 당시 입법자의 의도가 법인세에 관하여 외국납부세액의 공제를 택한 내국법인에 대하여 세액공제 등을 전혀 고려하지 않고 법인지방소득세의 과세표준을 언제나 법인세의 과세표준과 동일하게 하려 한 것이라고 보기 어렵고, 지방세법이 2014. 1. 1. 법률 제12153호로 개정되면서 개인지방소득세에는 외국납부세액 공제를 규정하고 법인지방소득세에는 외국납부세액 공제를 규정하지 않았다는 사정만으로 이와 달리 보기 어렵고(서울고등법원 판단(2018. 6. 12. 선고 2018누33038 판결), 대법원은 같은 취지에서 심리불속행 기각판결(대법원 2020. 3. 12. 선고 2019두58698 판결)을 함으로써 판결을 확정하였다.

4) 쟁점 및 의미

이 사건의 쟁점은 지방세법이나 지방세특례제한법은 법인세법과 같은 세액공제규정을 두고 있지 않으므로, 법인세법상의 산정방식을 준용하여 직접납부외국세액을 손금에 산입하고, 간접납부외국세액을 익금에 산입하여 법인지방소득세가 산정되어야 하는지 여부와 조세조약은 국내법의 특별법으로 국내법보다 우선하여 적용되어야 하므로 외국 내의 원천으로부터 발생하는 소득에 대하여 조세를 납부할 경우 세액공제가 허용되어야 하므로 조세조약의 취지에 따라 법인지방소득세의 산정단계에서 외국납부세액을 공제되어야 한다는 것인데, 이에 대하여 법원은 법인지방소득세의 과세표준을 계산함에 있어 세액공제규정이 없는 경우에도 외국납부세액을 손금에 불산입하거나 익금에 산입하는 것은 외국납부세액에 대한 공제를 허용하는 구 법인세법 제57조의 취지에 반하고, 구 법인세법 제21조 제1호의 손금불산입 대상으로 구 법인세법 제57조에 따른 외국법인세액을 포함한다는 의미 역시 세액공제나 적어도 손금산입을 전제로 하는 것이며 구 법인세법 제15조 제2항 제2호는 ‘제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)에 상당하는 금액’을 익금에 산입하도록 명시하고 있어서 세액이 공제되지 아니하는 경우에는 위 의제 익금 규정이 적용될 여지가 없으므로, 법인지방소득세에 관하여 세액공제규정이 없는 이상 의제 익금 규정 역시 적용되지 않아야

한다고 보고 있다.

다. 외국납부세액공제 관련 사례: 대법원 2020. 4. 9. 선고 2020두30399 판결

1) 사실관계

원고는 국내외 자회사 지배 및 부동산 임대업 등을 주요 사업으로 하는 법인으로 2014 사업연도 법인세를 신고하면서 직접외국납부세액과 간접외국납부세액에 관하여 구 법인세법(2017. 12. 19. 법률 제15222호로 개정되기 전의 것) 제57조 제1항 제1호에 따른 세액공제방법과 제2호에 따른 손금산입방법 중 세액공제방법을 선택하여 구 법인세법 제15조 제2항 제2호, 제21조 제1호에 따라 직접외국납부세액을 손금불산입하고, 간접외국납부세액을 익금산입하여 과세표준을 산정한 후, 이 사건 2014 외국납부세액에 대한 세액공제를 받았다. 원고는 직접외국납부세액 및 간접외국납부세액에 관하여도 구 법인세법 제57조 제1항 제1호에 따른 세액공제방법을 선택하여 구 법인세법 제15조 제2항 제2호, 제21조 제1호에 따라 직접외국납부세액을 손금불산입하고, 간접외국납부세액을 익금산입하여 과세표준을 산정한 후, 이 사건 2015 외국납부세액에 대한 세액공제를 받았다.

원고는 2014 사업연도 법인지방소득세 및 2015 사업연도 법인지방소득세를 신고·납부하면서 구 지방세법(2016. 12. 27. 법률 제14475호로 개정되기 전의 것) 제103조의19에 따른 과세표준을 산정하며 법인세 신고와 마찬가지로 이 사건 외국납부세액 중 직접외국납부세액을 손금불산입하고, 이 사건 외국납부세액 중 외국자회사로부터 받은 이익배당금에 대응하는 법인세액에 해당하는 간접외국납부세액을 익금산입하였다.

2) 1심 법원 판단

원고는 법인세 과세표준을 신고할 때에는 이 사건 직접외국납부세액을 법인세액에서 공제받을지 손금에 산입할지 선택할 수 있었으나, 법인지방소득세의 과세표준을 신고할 때에는 위와 같은 선택 권한이 없었을 뿐 아니라, 법인세 과세표준 신고 당시 법인지방소득세에서 이 사건 직접외국납부세액이 세액공제 없이 익금에 포함된다는 것까지 가정하여 전체적인 과세표준을 산정하였어야 한다고 볼 합리적인 이유도 없는데, 이 사건 직접외국납부세액을 손금으로 산입하여 법인지방소득세의 과세표준을 산정하는 것이 타당하다고 할 것이다.

이 사건 간접외국납부세액에 관하여 보면, 원고는 법인세 신고·납부에 있어 세액공제방법을 선택하였고, 이후 법인지방소득세를 신고·납부함에 있어서 위 금액이 법인지방소득세의 과세표준 중 익금에 산입되었다. 그런데 앞서 본 바와 같은 사정예다가 구 법인세법 제15조 제2항 제2호는 ‘제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)을 익금으로 산입한다’고 규정하고 있는바, 이는 국가 간의 중복과세를 방지하고 내국법인의 조세부담을

감정하기 위하여 구 법인세법 제57조 제4항에 따라 세액공제되는 외국법인세액을 일단 내국 법인의 소득으로 익금산입한 후 외국세액 납부에 따른 세액공제의 수순을 밟도록 한 것이므로, 구 법인세법 제57조 제4항에 따른 간접외국납부세액을 익금으로 보는 데에는 이에 대한 세액공제가 뒤따른다는 점이 당연히 전제되어 있다. 그러므로 내국법인이 이 사건 간접외국 납부세액에 관하여 세액공제 방법을 선택하였으나 외국법인세액의 공제 규정 등이 없는 이상 이를 익금에 포함시킬 수 없다고 봄이 상당하다. 따라서 이 사건 간접외국납부세액을 익금으로 불산입하여 법인지방소득세의 과세표준을 산정하는 것이 타당하다고 할 것이다.

구 법인세법 제15조 제2항 제2호는 ‘제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)에 상당하는 금액’만, 즉 세액공제방법을 선택한 경우에만 익금에 산입하도록 명시하고 있다. 즉 세액이 공제되지 아니한 경우에는 위 의제익금 규정이 적용될 여지가 없다고 할 것이므로, 법인지방소득세에 관하여 공제규정이 없는 이상, 의제익금규정 역시 적용되지 않아야 하고, 따라서 법인지방소득세 과세표준에는 익금으로 산입되지 않아야 한다. 그러나 외국납부세액에 대한 세액공제는 동일한 소득에 대한 국제적 이중과세 등 불합리를 시정하기 위해 이루어지는 것으로서, 그 목적이 국내기업의 이중과세를 방지하여 기업의 대외진출을 촉진하고 조세부담면에서 기업의 국내투자와 해외투자 간에 중립성을 보장하는 것이므로, 재해손실세액공제나 투자세액공제 등 정책적으로 이루어지는 개별사유로 인한 세액공제와 같이 보기는 어려운 면이 있다(제주지방법원 2019. 8. 6. 선고 2018구합5431 판결).

3) 2심 법원 및 대법원의 판단

2심 법원은 1심 법원과 같은 결론을 유지(광주고등법원 2019. 12. 4. 선고 제주2019누1359 판결)하였고, 대법원은 같은 취지에서 심리불속행 기각판결(대법원 2020. 3. 12. 선고 2019두58698 판결)을 함으로써 판결을 확정하였다.

4) 쟁점 및 의미

이 사건의 쟁점은 지방세법이나 지방세특례제한법은 법인세법과 같은 세액공제규정을 두고 있지 않으므로, 법인세법상의 산정방식을 준용하여 직접납부외국세액을 손금에 산입하고, 간접납부외국세액을 익금에 불산입하여 법인지방소득세가 산정되어야 하는지 여부와 조세조약은 국내법의 특별법으로 국내법보다 우선하여 적용되어야 하고, 대한민국 정부와 일본 정부간의 조세조약 제23조 제1항에 따라 일본 내의 원천으로부터 발생하는 소득에 대하여 조세를 납부할 경우 세액공제가 허용되는바, 조세조약의 취지에 따라 법인지방소득세의 산정단계에서 외국납부세액을 공제할 수 있는지에 관한 것인데, 이에 대하여 법원은 구 법인세법 제15조 제2항 제2호는 세액공제방법을 선택한 경우에만 익금에 산입하도록 명시하고 있으며

로 세액이 공제되지 아니한 경우에는 의제익금 규정이 적용될 여지가 없다고 할 것이고, 법인지방소득세에 관하여 공제규정이 없는 이상, 의제익금규정 역시 적용되지 않아야 하므로 법인지방소득세 과세표준에는 익금으로 산입되지 않아야 하는 것이나, 외국납부세액에 대한 세액공제는 동일한 소득에 대한 국제적 이중과세 등 불합리를 시정하기 위해 이루어지는 것으로서, 그 목적이 국내기업의 이중과세를 방지하여 기업의 대외진출을 촉진하고 조세부담면에서 기업의 국내투자자와 해외투자 간에 중립성을 보장하는 것이므로, 재해손실세액공제나 투자세액공제 등 정책적으로 이루어지는 개별사유로 인한 세액공제와 같이 보기는 어려운 면이 있다고 보고 있다.

III. 외국납부세액공제 관련 외국제도 고찰

1. 조세조약상의 외국납부세액공제 제도

국제조세에서 외국납부세액공제 제도를 운영하게 되는 이유는 이중과세 효과를 제거하여 자본수출에서의 조세 중립성을 달성하고자 하는데 있다. 기본적으로 소득과세와 연관된 국제조세 맥락에서 외국납부세액공제 제도를 운영하게 되는 이유는 자본수출에서의 조세 중립성을 달성하기 위한 것이고 조세 중립성은 조세 부담에 따라서 납세자의 행동양식이나 투자에 변화가 생기는 제도 인센티브가 발생하는 것을 지양하는 것을 말한다. 자본에 대한 조세 중립성은 자본수출에서의 중립성과 자본수입에서의 중립성으로 나누어지는바, 자본수출에서의 조세 중립성은 투자 장소에 있어서의 조세 중립성을 달성하고자 하는 것으로 국내 자본이 해외로 투자되더라도 외국과 동등하게 취급하고자 하는 것이고, 자본수입에서의 조세 중립성은 투자 원천에 있어서의 조세 중립성을 달성하고자 하는 것으로 거주지국 투자기업과 외국인 투자기업을 비교하여 볼 때, 그 투자에 따른 조세 부담이 동등하도록 하고자 하는 것이다.

국제조세에서 국외 원천소득과 그 세액에 대한 취급 방식은 국외 원천소득에 대해서 납부하였거나 납부하여야 할 외국납부세액을 손금(비용)으로 취급하는 방식, 국외 원천소득에 대해서 납부하였거나 납부하여야 할 세액을 국내 소득세 또는 법인세에서 공제하는 방식, 국외 원천소득을 국내 소득세 또는 법인세 과세표준 계산 시 익금(수익)으로 포함시키지 않으며, 이에 대응하여 외국납부세액 공제에 관한 제도는 운영하지 않는 방식이다.

가. 한·중조세조약

한·중조세조약⁷⁾ 제23조 제1호에서는 이중과세의 회피방법에 대해 한국 거주자의 경우, 이중과세는 다음과 같이 회피한다. 한국 이외의 국가에서 납부하는 조세에 대하여 허용하는 한국의 조세로부터의 세액공제에 관한 한국세법의 규정에 따를 것을 조건으로, 중국 내의 원천소득에 대하여 직접적이든 공제에 의해서든, 중국의 법과 이 협정에 따라 납부하는 중국의 조세(배당의 경우 배당이 지급되는 이윤에 대하여 납부할 조세를 제외함)는 동 소득에 대하여 납부할 한국의 조세로부터 세액공제가 허용된다. 그러나 그 공제세액은 중국 내의 원천소득이 한국의 조세납부대상이 되는 총소득에서 차지하는 비율에 해당하는 한국의 조세액의 부분을 초과하지 아니한다고 규정하고 그 제2호에서 중국 거주자의 경우 이중과세는 중국 거주자가 한국으로부터 소득을 취득할 경우, 한국의 법과 이 협정의 제규정에 따라 납부하는 소득세액은 동 거주자에게 부과되는 중국의 조세로부터 공제될 수 있다. 그러나 그 공제세액은 중국의 조세법령에 따라 산출된 중국의 소득세액을 초과하지 아니하고 한국으로부터 취득한 소득이 한국의 거주자인 회사에 의하여 중국의 거주자이며 배당지급회사의 주식의 10퍼센트 이상을 소유한 회사에게 지급되는 배당인 경우, 공제세액 계산에 있어 배당지급 회사가 그의 소득과 관련하여 한국에서 납부하는 세액을 고려하여야 한다고 규정하고 있다.

이와 같이 한·중조세조약 제23조 제1호에서 한국 이외의 국가에서 납부하는 조세에 대하여 허용하는 한국의 조세로부터의 세액공제에 관한 한국세법의 규정에 따를 것을 조건으로, 중국 내의 원천소득에 대하여 직접적이든 공제에 의해서든, 중국의 법과 이 협정에 따라 납부하는 중국의 조세는 동 소득에 대하여 납부할 한국의 조세로부터 세액공제가 허용되나 그 공제세액은 중국 내의 원천소득이 한국의 조세납부대상이 되는 총소득에서 차지하는 비율에 해당하는 한국의 조세액의 부분을 초과하지 아니한다고 규정함으로써 이중과세의 회피방법에 대해 규정하고 있다.

나. 대한민국과 일본국간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약

대한민국과 일본국간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약⁸⁾ 제23조 제1호에서 대한민국 외의 국가에서 납부하는 조세에 대한 대한민국의 조세로부터의 세액공제허용에 관한 대한민국 세법의 규정에 따를 것을 조건으로 대한민국의 거주자가 이 협약의 규정에 의하여 일본법상 일본에서 과세되는 소득을 일본에서 취득하는 경우에, 당해 소득과 관련하여 납부할 일본의 조세는 당해 거주자에게 부과되어 납부하는 대한민국의 조세로

7) 한·중조세조약, 1994.3.28. 서명, 1994.9.28. 발효

8) 대한민국과 일본국간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약, 1998.10.8. 서명, 1999.11.22. 발효

부터 세액공제가 허용된다. 그러나, 세액공제 금액은 당해 소득에 대하여 세액공제 전에 적절하게 산출된 대한민국의 조세액을 초과하지 아니한다고 규정하고, 일본에서 취득하는 소득이 일본의 거주자인 법인이 배당고지일 직전에 계속하여 6월이상 그 법인의 총 발행주식의 20퍼센트 이상을 소유하고 있는 대한민국의 거주자인 법인에게 지급하는 배당인 경우, 세액공제를 함에 있어서 그 배당이 지급되는 이윤과 관련하여 일본법인이 납부하는 일본의 조세를 고려한다고 규정하고 있으며, 일본 외의 국가에서 납부하는 조세에 대한 일본의 조세로부터의 세액공제 허용에 관한 일본법의 규정에 따를 것을 조건으로 일본의 거주자가 이 협약의 규정에 의하여 대한민국에서 과세되는 소득을 취득하는 경우에, 당해 소득과 관련하여 납부할 대한민국의 조세는 당해 거주자에게 부과되어 납부하는 일본의 조세로부터 세액공제가 허용된다. 그러나, 세액공제 금액은 당해 소득에 대하여 적절하게 산출되는 일본의 조세액을 초과하지 아니하고 대한민국에서 취득하는 소득이 대한민국의 거주자인 법인이 이윤의 분배가 발생하는 회계기간의 종료직전 6월동안 배당지급 법인에 의하여 발행된 의결권 있는 주식 또는 당해 법인의 총발생주식의 25퍼센트 이상을 소유하고 있는 일본의 거주자인 법인에게 지급하는 배당인 경우, 세액공제를 함에 있어서 그 배당이 지급되는 이윤과 관련하여 대한민국법인이 납부하는 대한민국의 조세를 고려한다고 규정하고 있다.

이와 같이 대한민국과 일본국간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약 제23조 제1호에서 일본에서 납부하는 조세에 대해 대한민국 세법의 규정에 따를 것을 조건으로 대한민국의 거주자가 이 협약의 규정에 의하여 일본에서 과세되는 소득을 일본에서 취득하는 경우에, 당해 소득과 관련하여 납부할 일본의 조세는 대한민국의 조세 금액에서 세액공제를 허용한다고 규정하고 있다.

2. 일본의 외국납부세액공제 제도

가. 일본의 지방소득세 개요

일본에서의 지방세는 소득을 과세표준으로 하고 있으며, 구체적으로 개인주민세 소득할, 개인사업세, 법인사업세, 지방법인특별세로 구분된다. 이 중에서 법인주민세, 법인세할은 2010년까지 우리나라에서 부과했던 것과 동일하게 법인세액을 과세표준을 기초로 하는 부가세 방식이다.⁹⁾

국세인 소득세 세율은 5~40%의 초과누진세율이나 지방소득세는 국세의 소득을 기준으로 하되 단일세율을 적용하고 있으며 지방소득세제로 분류되는 세목은 도·부·현의 도부현민세,

9) 서희열·손창용·박금서, “개인지방소득세 독자신고의 합리적인 도입방안”, 한국지방세연구원, 2018, 43면

사업소세, 시정촌민세와 동경도의 도민세, 사업세, 특별구민세, 시민세이다. 각 세목의 세세목으로는 개인주민세 소득할, 법인주민세 법인세할, 개인사업세, 법인사업세가 해당되며 그동안 우리나라의 지방소득세제는 일본의 과세체계의 일부를 가져옴에 따라 2010년까지의 세목은 일부 유사한 부분이 있다.

주민세는 소득할과 법인세할로 구분되고, 소득할은 국세인 소득세의 소득금액을 과세표준으로 하며 법인세할은 국세인 법인세의 소득금액을 각각 과세표준으로 하고 있으며 도도부현과 시정촌에서 비례세율이 정하여져 안분과세하고 있다.

나. 일본의 외국납부세액공제

일본세법 제41조에서는 외국납부세액에 대해 손금에 산입하지 않는다고 규정하고 있으며 제69조에서는 시행령으로 정하는 공제한도액의 범위내에서 각 사업연도의 법인세액을 공제하도록 규정하고 있어 손금산입과 세액공제를 선택할 수 있다. 일본의 외국납부세액 공제제도는 1953년에 처음 도입되어 직접외국납부세액에 대해서만 운영하였다가 1962년에 국별한도제를 일괄한도제로 변경하면서 간접외국납부세액 공제제도를 도입하였다. 2009년부터는 간접외국납부세액 공제제도를 폐지하고 외국의 자회사로부터의 수취한 배당금은 법인의 수익으로 보지 않도록 하기 위하여 모회사의 익금에 불산입하도록 조치하였다.

일본의 외국납부세액공제는 외국에서 원천소득이 발생한 경우 원천소득국의 법령에 따라 소득세나 주민세에 해당하는 세금이 과세하게 되면 일본 내에서 부과되는 소득세와 주민세와 이중과세가 되어 이를 조정하기 위해 도입된 취지는 같다. 다만, 우리나라와 달리 외국에서 부과된 소득세나 주민세에 대해 소득세에서 세액공제를 하고 잔여액에 대해서는 2차로 도부현민세에서 공제하고 다시 잔여액이 있는 경우 시정촌민세에서 공제하도록 하고 있다.

일본의 지방세에 대한 외국납부세액공제는 국세 세목에서의 외국납부세액공제가 이루어진 후에 지방세(주민세: 도부현민세, 시정촌민세)에서 공제하게 된다. 법인의 경우, 외국에서 납부한 소득과세액을 국세 공제한도 금액까지 공제한 이후에 남은 잔여액에 대해서 지방세(법인세할 주민세)에서 공제하는 방식(일본 지방세법 제53조 제26항)인데 시정촌민세의 경우, 지방세법 제321조의 8 제26항에서 규정하고 있으며, 법인세할 도도부현 민세에서 외국납부세액을 공제한 후에 시정촌민세에서 남은 금액을 공제하는 구조이다. 따라서 지방세법 제321조의 8 제26항은 기본적으로 지방세법 제53조 제26항의 내용과 동일하나, 시정촌민세에서 외국납부세액을 공제하기 전에 공제하는 세액 범위에 법인세 할 도부현민세를 포함시키는 구조이다.

한편, 일본의 경우에는 우리나라와 다르게 외국납부세액공제 중 직접외국납부 세액공제와

간주의국납부세액공제만 있을 뿐, 간접외국납부세액공제 제도는 없다. 일본의 경우, 우리나라와 다르게 간접외국납부세액공제 제도를 운영하지 않고 있는데, 그 이유는 해외의 자회사가 국내 모회사로 배당하는 금액의 경우에 그 금액의 95%를 익금에 산입하지 않아서 간접외국납부세액공제 제도를 둘 이유가 없기 때문이다. 반면, 우리나라의 경우에는 해외자회사가 국내 모회사로 배당하는 경우에 법인세 과세표준 계산 시 소득으로 산입하기 때문에, 그 배당 금액에 관하여 외국 법인세를 직접 납부한 것으로 볼 수 있는 한도의 금액에서 공제를 해주는 간접외국납부세액공제 제도를 두고 있으므로 일본과 우리나라의 외국납부세액공제 제도가 정확하게 대응되는 것은 아니다.¹⁰⁾

3. 미국의 외국납부세액공제 제도

가. 미국의 지방소득세 개요

뉴욕주·뉴욕시 지방소득세는 2012년 기준으로 뉴욕주에는 광역지방정부에 해당하는 57개의 카운티가 있으며, 카운티 내에는 1,543개의 기초지방정부가 있고 특수목적에 따른 지방정부로 679개의 교육구와 1,174개의 특수구가 있다. 뉴욕주세의 세목은 개인지방소득세, 법인지방소득세, 사업세, 소비세, 판매 및 이용세, 부동산이전세 등으로 구성되어 있고 뉴욕시세는 개인지방소득세, 법인지방소득세, 재산세, 사업세, 판매 및 이용세, 기타세 등으로 구성되어 있으며 사업세로 비법인사업세와, 소비 및 기타세로 담배세, 상업용 임차세, 호텔세, 주세, 부동산이전세, 택시면허이전세, 유틸리티세 등이 있다.

뉴욕주와 뉴욕시의 모두 개인 및 법인지방소득세의 소득 산정은 연방정부의 과세소득을 기초로 하며 뉴욕주의 개인지방소득세 과세소득은 기초인 뉴욕주 조정총소득은 연방조정총소득을 기초로 하여 뉴욕주의 법률에 따라 부가 또는 차감금액을 산정한다. 뉴욕주와 뉴욕시의 개인지방소득세 세율은 과세표준 구간에 의해 각각 4~8.82%, 2.907~3.876%의 세율을 적용하는 초과누진세율체계이다. 과세표준은 뉴욕주는 8개, 뉴욕시는 5개의 구간으로 나누어지며 결혼, 소득신고 유형 등에 따라 상이하고 뉴욕주의 개인지방소득세는 뉴욕주의 거주자와 비거주자이나 뉴욕주에 소득을 얻은 자를 대상으로 한다.

뉴욕주와 뉴욕시의 법인지방소득세 과세소득의 경우에는 연방과세이익을 기초로 하여 산정되는 사업소득과 사업자본이 되며 사업소득의 적용세율은 0~7.1%로 소득규모 또는 산업특성에 따라 다르고 사업자본의 적용세율은 0.04~0.15%로 산업특성에 따라 달리 적용한다. 뉴욕주에 거주하는 법인지방소득세 납세자는 사업영위, 자산임대 또는 소유하거나 사무실을

10) 이광영, “개인지방소득세의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”, 연세대학교법무대학원, 2019, 52면

운영하고 있는 모든 기업으로 기존에는 은행이 포함되지 않았으나 2015년 이후 지방소득세의 개선에 따라 은행도 포함하게 되었다.

나. 미국의 외국납부세액공제

미국은 외국에서 납부한 세액에 관하여 납세의무자가 미국세법 제901조의 세액공제를 선택한 경우에는 같은 법 제275조의 규정에 따라 그 세액을 공제대상으로 손금산입할 수 없다고 규정하고 있어 세액공제와 손금산입 중 어느 하나의 제도를 선택할 수 있도록 하고 있다. 미국세법은 2007년부터 소득유형을 수동적 소득과 일반소득의 두 가지로 간단히 구분하여 외국납부세액의 공제한도를 계산하고 있는데, 여기서 수동적 소득이란 이자, 배당, 임대료, 사용료소득, 연금소득 등으로 규정하고 있다.

한편, 2017년 트럼프 행정부는 미국법인의 해외자회사에 유보된 소득을 국내로 유입시키기 위하여 미국법인의 해외자회사로부터 받는 배당소득에 대하여 10% 이상의 지분을 보유하는 등의 일정 요건을 충족하면 익금에 불산입하는 제도를 도입하였다. 연방소득세를 계산할 때 외국납부세액을 항목 공제받을 경우에는 주 소득세의 과세표준에 영향을 주게 되며 대부분 주정부들은 항목공제 방식을 선택할 경우 세액공제 방식과 달리 연방소득세의 과세표준이 낮아지게 되며, 연방소득세의 과세표준을 적용하는 주소득세의 과세표준도 함께 낮아지게 되어 캘리포니아, 뉴욕 등 주정부들은 연방소득세에서 공제된 금액을 고려하여 주 소득세의 과세표준을 높이는 경우도 있다.¹¹⁾

IV. 지방세법상 외국납부세액공제 쟁점 및 대안 검토

1. 외국납부세액공제 쟁점에 대한 검토

가. 판례에서 나타나는 쟁점사항 검토

최근 대법원 2020. 4. 9. 선고 2020두30399 판결, 대법원 2020. 3. 12. 선고 2019두58698 판결 및 대법원 2018. 10. 25. 선고 2018두50000 판결에서 법인지방소득세의 직접외국납부세액에 대하여 법인세를 신고·납부함에 있어 직접외국납부세액에 대한 세액공제방법을 선택하였고, 이후 지방소득세를 신고·납부함에 있어서 법인지방소득세의 과세표준 중 손금에 불산입

11) 이광영, “개인지방소득세의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”, 연세대학교법무대학원, 2019, 53면

되었는데 구 법인세법 제21조 제1호가 제57조에 따른 직접외국납부세액을 손금에 산입하지 않는 취지는 직접외국납부세액을 법인세액에서 공제하거나 필요경비에 산입하기 때문이고, 법인세의 신고·납부에 있어서 세액공제 방법을 선택한 경우 법인지방소득세에 있어 외국법인세액의 세액공제를 허용하거나 손금에 산입한다는 규정이 없으므로 이를 손금에 산입하지 않는 경우 법인세법 제57조 제1항의 규정 취지에 반하여 내국법인의 조세부담을 가중시키는 결과를 초래하게 된다. 나아가 직접외국납부세액이 과세표준 중 손금에 불산입된 것은 세액공제를 전제한 것인바, 이를 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액이라고도 볼 수 없어 이에 대한 과세가 이루어진다면 이는 응능부담의 원칙에도 반하게 된다. 아울러, 원고는 법인세 과세표준을 신고할 때에는 직접외국납부세액을 법인세액에서 공제 받을지 손금에 산입할지 선택할 수 있었으나, 법인지방소득세의 과세표준을 신고할 때에는 위와 같은 선택 권한이 없었을 뿐 아니라, 법인세 과세표준 신고 당시 법인지방소득세에서 직접외국납부세액이 세액공제 없이 익금에 포함된다는 것까지 가정하여 전체적인 과세표준을 산정하였어야 한다고 볼 합리적인 이유도 없는바, 직접외국납부세액을 손금으로 산입하여 법인지방소득세의 과세표준을 산정하는 것이 타당하다고 판시하고 있다.

또한, 법인지방소득세의 간접외국납부세액에 대해서는 법인세 신고·납부에 있어 세액공제 방법을 선택하였고, 이후 법인지방소득세를 신고·납부함에 있어서 위 금액이 법인지방소득세의 과세표준 중 익금에 산입되었고, 구 법인세법 제15조 제2항 제2호는 제57조 제4항에 따른 외국법인세액(세액공제된 경우만 해당한다)을 익금으로 산입한다고 규정하고 있는바, 이는 국가 간의 중복과세를 방지하고 내국법인의 조세부담을 감경하기 위하여 구 법인세법 제57조 제4항에 따라 세액공제되는 외국법인세액을 일단 내국법인의 소득으로 익금산입한 후 외국세액 납부에 따른 세액공제의 수순을 밟도록 한 것이므로, 구 법인세법 제57조 제4항에 따른 간접외국납부세액을 익금으로 보는 데에는 이에 대한 세액공제가 뒤따른다는 점이 당연히 전제되어 있다. 그러므로 내국법인이 간접외국납부세액에 관하여 세액공제 방법을 선택하였으나 외국법인세액의 공제 규정 등이 없는 이상 이를 익금에 포함시킬 수 없다고 봄이 상당하므로 간접외국납부세액을 익금으로 불산입하여 법인지방소득세의 과세표준을 산정하는 것이 타당하다고 판시하고 있다.¹²⁾

나. 법인지방소득세의“법인세법 제13조에 따라 계산한 법인세의 과세표준”의 해석

지방세법 제103조의19 본문상 법인세법 제13조에 따라 계산한 법인세의 과세표준에 대하여 법률상 해석은 법인세의 과세표준 산정방식과 법인지방소득세의 과세표준은 법인의 소득

12) 대법원 2020.4.9. 선고 2020두30399 판결.

과세를 위한 동일한 산정방식을 거치게 됨을 알 수 있다. 또한 법인세법 제21조 제1호에서는 각 사업연도에 납부하였거나 납부할 법인세(제57조에 따른 외국법인세액을 포함한다) 또는 법인지방소득세를 손금에 산입하지 않도록 규정하고 있다. 그리고 법인세법 제57조 제1항 본문에서 다시 제21조 제1호에도 불구하고라는 표현을 본문에 삽입해둠으로써 법인세법상 과세 처리에 있어서 기본적으로 소득에 관하여 납부하였거나 납부할 조세는 손금으로 처리할 수 없다는 것이다. 여기에는 법인세법 제21조 제1호에서 규정하고 있는 것처럼 기본적으로 법인세법 제57조에 따른 외국납부세액공제에서의 외국법인세액도 포함된다. 특히 외국법인세액을 손금에 불산입하는 것은 세액공제 가능성에 따른 것으로 본다. 법인세법 제57조에서는 법인세법 제21조 제1호에도 불구하고 예외적으로 외국법인세액을 손금으로 산입할 수 있도록 규정하고 있는데, 이는 외국납부세액의 세액공제 방식뿐만 아니라, 손금산입 방식도 납세자가 선택할 수 있기 때문이다.

우리나라에서는 법인세법 제3조 제1항 및 같은 법 제4조에서는 내국법인에 대해서 각 사업연도 소득의 범위에 국외 원천소득을 포함하는 구조로 내용을 두고 있다. 국외 원천소득을 법인세의 과세대상 범위 소득으로 포함하게 되면 기본적으로 국외 원천소득에 대해서 일정한 국외 납부세액 부담이 발생하게 될 것이고, 이에 대해서 납세자는 일정한 중복된 조세부담을 가지게 된다. 이러한 점을 고려하여 법인세법 제57조에서는 외국납부세액에 대해서 공제하여 이중과세될 수 있는 부분을 제거하는 제도적 장치를 마련하고 있다.

2. 입법 대안의 필요성 및 대안 검토

가. 입법 대안의 필요성

앞서 검토한 사실관계와 제도 해석 사항 내용들과는 별도로 법인지방소득세 외국납부세액공제의 제도상 개선이 필요한 부분은 여전히 남아있다. 간접외국납부세액공제에 따라 법인세법상 과세표준 산정방식을 그대로 따를 경우에 세액공제 방식상 과세표준에 산입되는 의제익금은 법인지방소득세에서 그대로 산입된 채 남아있을 수밖에 없다는 점이다. 다만, 이러한 부분은 해석만으로 유연하게 접근할 수 없는 한계점에 도달해있기 때문에 이러한 점을 수정하기 위해서는 입법 대안을 마련할 필요가 있다. 여기에서 법인지방소득세 외국납부세액공제 체계가 한계점에 도달해있다는 것은 법인세와 법인지방소득세가 동일한 과세표준 산정방식을 사용하면서 동시에 통합된 외국납부세액공제 제도 체계를 갖추고 있지만, 세액공제되는 외국지방소득세 상당액과는 별도로 국내 법인지방소득세는 과세표준이 과대계상된 채 남아인위적으로 세금에 대해 다시 세금을 물리는 구조가 형성되어 있다는 것을 말한다.

한편, 지방세법 제103조의19는 과거 법인세 과세표준 산정방식과 동일한 산정방식을 사용하여 계산된 금액을 법인지방소득세 과세표준 금액으로 보는 것이 아니라, 법인세 과세표준 금액과 동일한 금액을 법인지방소득세 과세표준 금액으로 하도록 개정되었다. 이러한 개정에도 불구하고 법인세법 제15조 제2항 제2호에 따른 의제익금이 여전히 법인지방소득세의 과세표준에 반영된 점은 달라지지 않았다.

법인세법상 외국납부세액공제 제도는 국제적인 이중과세로 인해 발생할 수 있는 위헌성 문제를 해소하기 위해 입법된 것이다. 이러한 국제적 이중과세의 문제는 법인지방소득세에도 동일하게 제기되고 있다. 특히, 원천지국의 세율이 우리나라의 법인세율보다 높은 경우 외국납부세액공제의 금액한도와 국별한도로 인해 납세자는 외국납부세액 중 일부만 공제받게 되므로, 법인지방소득세에서 외국납부세액 공제가 이루어지지 않으면 잔존한 외국납부세액을 공제 받을 방법이 없고 그에 상응하는 만큼 이중과세의 문제가 남아 법인지방소득세의 과세표준 산정시 외국납부세액을 공제할 필요성이 있게 된 것이다.

나. 법인지방소득세의 외국납부세액공제 입법 대안

1) 제1안: 법인지방소득세에서 외국납부세액을 공제하는 법률조항을 신설하는 방안

지방세법 제103조의22에서는 내국법인의 사업연도의 소득에 대한 법인지방소득세의 세액공제 및 세액감면은 지방세특례제한법에서 정하도록 규정하고 있지만 법인지방소득세 특례는 조세형평상 반드시 필요한 규정에 한정하여 입법되어야 할 것이다. 다만, 현행 지방세특례제한법 제97조에서는 개인지방소득세의 산출세액에 한하여 외국납부세액공제 규정을 두고 있으므로 법인지방소득세의 경우도 외국의 세율이 국내보다 더 높은 경우에는 추가 세부담이 발생함에 따라 법인지방소득세도 납부단계에서 공제가 가능하도록 하여 국가 간의 이중과세를 방지할 필요가 있다. 이에 따라, 지방세특례제한법 제97조의5를 신설하여 외국납부세액을 적용할 경우 법인지방소득세에서도 함께 공제받을 수 있도록 개정함이 조세평등원칙에 합당할 것이다.

다만, 개인지방소득세와 법인지방소득세 외국납부세액공제 제도를 공평하게 적용하도록 개선하되 우리나라의 내국세율이 높은 데에도 불구하고 국세인 법인세 또는 소득세를 공제받은 후 지방소득세도 공제받게 되면 오히려 이중공제가 되는 문제가 발생할 수 있는데 이는 곧 법인세 또는 소득세에서 이미 전액을 공제받은 경우일 것이다. 따라서 지방소득세에서 외국납부세액을 공제하는 방식에 있어서는 국세의 세액공제 제도와 일관성을 유지하여 외국납부세액 공제방식을 적용하되 일본과 같이 국세에서 공제한 이후 그 한도를 초과하는 부분에서 공제되도록 해야 한다.

그러므로 지방세특례제한법 제97조의5 제1항을 신설하여 내국법인 또는 연결법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인지방소득세 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우로서 법인세법 제57조 제1항에 따라 세액공제를 한 경우 해당 사업연도의 법인지방소득세 산출세액에서 외국법인세액을 공제할 수 있도록 규정하여야 한다. 다만, 외국법인세액이 법인세법 제57조 제1항에 따른 공제한도금액의 100분의 10보다 적은 금액을 한도로 적용하도록 규정하여야 할 것이다.

또한 지방세특례제한법 제97조의5 제2항을 신설하여 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국소득세액의 100분의 10에 상당하는 금액이 법인세법 제57조 제1항에 따른 공제한도의 100분의 10을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 해당 과세기간의 다음 과세기간부터 10년 이내에 끝나는 과세기간으로 이월하여 그 이월된 과세기간의 공제한도 범위에서 공제받을 수 있도록 규정되어야 할 것이다.

2) 제2안: 외국납부세액을 법인지방소득세 과세표준에서 차감하는 법률조항을 신설하는 방안

법인이 외국에 납부한 세액을 법인지방소득세 과세표준에서 제외하여 이중과세를 조정하도록 과세방식을 합리화하고 외국납부세액이 있는 법인의 법인지방소득세 계산 시 법인세의 과세표준에서 외국납부세액을 제외한 금액을 법인지방소득세 과세표준으로 사용토록 하여야 한다.

그러므로 내국법인의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우로서 법인세법 제57조에 따라 세액공제를 하는 경우에는 법인지방소득세의 과세표준을 규정한 지방세법 제103조의19 제2항을 신설하여 법인세법 제57조 제1항에 따른 외국법인세액을 과세표준에서 차감하고, 법인세법 제57조 제2항 단서에 따라 손금에 산입한 세액이 있는 경우에는 그 세액을 과세표준에 가산한 이후에 외국법인세액을 차감하며 외국법인세액 중 과세표준을 초과하는 금액은 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 15년 이내에 끝나는 각 사업연도로 이월하여 그 이월된 사업연도의 과세표준을 계산할 때 차감할 수 있도록 규정하여야 할 것이다.

V. 결 론

최근 법인지방소득세와 관련하여 논란이 되는 사례(대법원 2020. 4. 9. 선고 2020두30399 판결, 대법원 2020. 3. 12. 선고 2019두58698 판결 및 대법원 2018. 10. 25. 선고 2018두50000 판결)에서는 법인지방소득세 외국납부세액공제 제도 체계에서의 간접외국납부세액 공제와

의제된 익금 발생분에 대한 취급, 법인세와 법인지방소득세 간 과세표준 산정방식 공유에 따른 문제점 등에 초점을 두고 있다. 이에 본고에서는 법인지방소득세의 과세표준 산정방식과 외국납부세액공제 체계에 대하여 살펴보고, 판결에서 나타나는 법원의 판단 논리 등에 대해서 분석하였다.

법인지방소득세는 외국납부세액공제와 관련하여 법인세법과 유기적인 관련성을 맺고 일원화된 세액공제 체계를 두고 있다. 법인세에서는 외국납부세액 취급방식 중 세액공제 방식을 선택하면 간접외국납부세액에 대한 의제익금이 과세표준에 산입되지만 해당 금액은 세액공제를 통해 조정된다. 반면, 법인지방소득세에서는 법인세 과세표준 산정방식을 그대로 따르지만, 간접외국납부세액에 대한 의제익금에 대한 처리 방식을 규정해두지 않아 최근 판례가 등장하게 된 것이었다.

최근 판례와 관련하여 법원의 판단 논리는 다음과 같이 제시되고 있다. 법인세와 법인지방소득세가 법인세 측에서 외국납부세액공제 금액을 공제하는 통합된 체계를 갖추고 있음에도 불구하고, 조세공평이나 지방세의 과세 목적과 취지 등을 고려하여 법인세와 법인지방소득세에서 각각 세액공제 또는 손금산입 중 하나로, 완전하게 독립된 선택을 할 수 있는 것으로 해석한다. 특히 법원은 법인지방소득세에서 과세표준 산정방식에 있어서 과세표준상 세액공제가 직접적으로 전제되어 있지 않다면, 익금으로 볼 수 없는 금액은 당연히 제외하거나 또는 손금으로 산입하는 방식을 별도 선택할 수 있도록 제시하고 있다. 다만, 법원의 이러한 해석과 접근 방식은 법인세에서 세액공제된 부분을 다시금 법인지방소득세에서도 손금을 산입하여, 이중으로 비과세될 수 있는 금액이 발생하게 되는 등 오히려 조세공평에 반하는 문제점이 있다.

한편, 본 연구에서는 지방세법 제103조의19 개정에 따라서 법인세와 법인지방소득세의 과세표준금액이 동일한 것으로 규정되었다고 하더라도, 근원적으로 법인세법상 발생된 의제익금이 과세표준에 반영되어 납게 되는 문제점을 해결할 필요성에 주목하여 법인지방소득세에서 외국납부세액을 공제하는 방안과 외국납부세액을 법인지방소득세 과세표준에서 차감하는 법률조항을 신설하는 방안을 입법 대안으로 제시하여 보았다.

참고문헌 (Reference)

1. 국내 문헌

- 강석규, 『조세법쟁론』, 삼일인포마인, 2017.
- 김태호·마정화·박윤희, “지방소득세 세액공제·감면 제도의 개선방안”, 한국지방세연구원, 2014.
- 김홍철, “외국납부세액에 대한 지방소득세 과세의 연구”, 한국지방세연구원 부설 지방세교육관 개관기념 세미나 발표집, 2018.
- 서희열·손창용·박금서, “개인지방소득세 독자신고의 합리적인 도입방안”, 한국지방세연구원, 2018.
- 이광영, “개인지방소득세의 문제점 및 개선방안에 대한 연구”, 연세대학교 법무대학원, 2019.
- 이창희, “외국납부세액공제 제도의 제 문제”, 『서울대학교 법학』 제55권 제1호, 서울대학교 법학연구소, 2014.
- 임승순, 『조세법(2020년판)』, 박영사, 2020.
- 전동훈·최선재, 『지방세 실무해설』, (주)영화조세통람, 2020.
- 정승영, “법인지방소득세의 외국납부세액공제 제도 개편방향”, 한국지방세연구원, 2020.
- 정유석, “외국납부세액공제를 통한 국제적 이중과세조정과 문제점에 대한 개선방안”(2015), 국제회계연구 제61집, 2015.
- 정지선·최천규, “지방소득세에 있어서 외국납부세액공제제도의 문제점과 개선방안”, 『중앙법학』 제16집 제3호, 중앙법학회, 2014.
- 정현우·유태현, “법인지방소득세 외국납부세액공제 적용에 있어 이중과세 문제 개선방안 - 조세조약과의 관계를 중심으로 -”, 『재정정책논집』 제21집 제1호, 한국재정정책학회, 2019.

2. 인터넷

- 국가법령정보센터: <http://www.law.go.kr/main.html>
- 대법원 종합법률정보: <http://glaw.scourt.go.kr/wsjo/intsrch/sjo022.do>
- 법제처 국가법령정보센터: <http://www.law.go.kr>
- 한국지방세연구원 지방세 법령정보시스템: <http://www.olta.re.kr/main.do>

<Abstract>

Legal and regional income taxes under the Local Tax Act. A Study on the Calculation of Taxation Standards for Deduction of Tax Amount on Foreign Payments

Cho, Chang-Jun

The Local Tax Act was amended to subparagraph 12153 of the Act 2014 and defined the standard for taxation of legal and local income taxes on income in each business year as calculated under Article 13 of the Income Tax Act (Article 103-19 of the Local Tax Act), and the Restriction of Special Local Taxation Act only newly established a tax deduction for individual local income taxes and does not provide a separate provision for tax deduction and reduction for legal and exemption for income taxes. In the recent controversial case regarding the income tax on legal and administrative capital (the Supreme Court's 2020. 4. 9. Sentencing 2020Du30399, the Supreme Court's 2020. 3. 12. Sentencing 2019Du58698 and the Supreme Court's 2018. 10. 25. Sentencing 2018 Du50000), a domestic corporation chose the tax deduction method for indirect foreign taxes, but it cannot be included in the pension unless there is a deduction provision for foreign corporate taxes.

In this study, we would like to analyze the irrationality that occurs in the income tax for legal and social security in relation to the deduction of foreign payment tax under the Local Tax Act and suggest a plan for improvement. Therefore, to analyze the need for improvement in the deduction of foreign payment tax for legal and regional income tax, and to analyze its methods, we would like to examine the overall foreign payment tax deduction system, foreign system related to foreign payment tax deduction, and recent rulings related to legal and indirect income tax and present legislation to resolve them.

Key words: Local Income Tax on Corporate Income, Foreign Tax Credit Regime, Local Tax Act Article 103-19

신탁수익권 과세제도에 관한 연구

· 김 병 일 (강남대학교 세무학과 교수)



신탁수익권 과세제도에 관한 연구*

- 상속세 및 증여세법을 중심으로 -

박창덕**·김병일***

차 례

- I. 서 론
- II. 신탁수익권 개념과 실질수익자
 - 1. 신탁법상 신탁수익권
 - 2. 세법상 신탁수익권과 그 범위
 - 3. 조세회피와 중복과세
 - 가. 위탁자 소득분산으로 소득세 회피
 - 나. 상증세법상 중복과세 문제
 - 4. 위탁자신탁 및 타익신탁
 - 가. 위탁자신탁
 - 나. 자익신탁과 타익신탁의 개념정립
- III. 현행 상속세법상 신탁수익권 과세제도
- IV. 신탁수익권 과세제도의 문제점과 개선방안
 - 1. 신탁수익권 평가문제
 - 2. 신탁수익권 과세시기문제
 - 3. 신탁수익권 이전 시 과세문제
 - 4. 유언대용신탁과 수익자연속신탁의 신탁수익권 과세문제
- V. 결 론

* 본 논문은 제1저자의 2019년 전기 박사학위 논문(신탁 과세제도에 관한 연구-신탁수익권을 중심으로-) 중 일부내용을 발췌하여 수정·보완한 것임.

** 제1저자: 늘푸른세무법인 대표, 세무사, 세무학박사, 119@taxplan.kr

*** 교신저자: 강남대학교 경제세무학과 교수, 법학박사, bikim22@hanmail.net

I. 서론

신탁은 영미에서 출현한 제도로써 일본을 통해 우리나라에 도입되었다. 우리나라 신탁법은 1961년 신탁법이 제정된 이래 2011.7.25 전면 개정되어 2012.7.26부터 시행되고 있다. 일본은 2016.12.15 신탁법을 대폭 개정하면서 동시에 신탁세제를 정비한 반면, 우리나라는 신탁법 개정에 부응하는 신탁관련 세법의 개정이 그 동안 이루어지지 않아 신탁의 활성화에 많은 장애가 되어 왔다. 2020년 정부 세법개정안에 신탁관련 세제가 대폭 수정·신설된 것은 다행한 일이다.

금번 신탁관련 세법개정안은 신탁운용의 효율성을 제고하고 위탁자의 조세회피 방지를 위하여 신탁소득에 대한 과세방식을 다양화 하는 방안을 담고 있다. 소득과세에 있어서는 원칙적으로 수익자 과세, 예외적으로 위탁자 과세방식을 취하면서, 위탁자 수익증권발행신탁, 목적신탁 등에 대하여는 법인과세신탁을 선택적으로 도입하는 방안, 부가가치세 납세의무자를 원칙적인 위탁자(예외적 수탁자) 과세방식에서 수탁자(예외적 위탁자) 과세방식으로 변경하는 방안, 종합부동산세 납세의무자를 수탁자에서 위탁자로 변경하는 방안, 또한 유언대용신탁과 수익자연속신탁의 경우 수익자에 상속세가 과세됨을 명확히 하는 방안 등을 담고 있어, 신탁세제가 대폭 개정될 것을 예고하고 있다.

특히, 세법개정안의 고무적인 특징은 ‘위탁자가 신탁을 통제·지배하는 경우로서 시행령이 정하는 경우 등’에는 위탁자를 실질수익자로 보아 부가가치세, 소득(법인)세 납세의무자로 삼겠다는 내용을 담고 있다는 점이다. 이는 조세회피를 방지하고 실질과세를 하기 위해 신탁 수익자의 범위를 미국이나 일본처럼 신탁을 지배하는 자까지 확장을 한다는 점에서 매우 바람직하다.

본 논문은 우선 세법개정안에서 시행령에 정할 것을 예고하고 있는 ‘위탁자가 신탁을 통제·지배하는 경우’에 대한 범위를 제시하고자 한다. 또한 상증세 및 증여세법(이하 ‘상증세법’이라 함) 규정상 신탁수익권의 평가 및 과세시기의 문제점, 수익권 이전시 및 유언대용신탁과 수익자연속신탁의 과세상 문제점을 지적하고 그 대안을 제시하고 한다.

II. 신탁수익권 개념과 실질수익자

신탁의 법률관계는 신탁당사자의 권리·의무를 규율하는 것을 목적으로 하는 반면, 신탁세제의 목적은 실질 담세력에 과세하여 조세회피를 방지하고 조세중립성을 유지함에 그 목적

이 있는 바, 신탁의 법률관계와 신탁세제의 법률관계는 다르다는 점에 착안하여, 세법상 신탁수익권의 개념을 실질수익자로 확장하고 그 범위를 살펴보고자 한다.

1. 신탁법상 신탁수익권

신탁법은 제2조(신탁의 정의)와 제5장(수익자의 권리·의무)에서 수익자라는 용어를 사용하고 있으나, ‘수익자’의 개념 정의를 직접 규정하지는 않았다.

동법 제2조에서는 위탁자가 수탁자에게 “일정한 자의 이익”을 위하여 필요한 행위를 하게 하는 신탁의 법률관계에서 그 ‘일정한 자’를 수익자로 규정하고 있다. 이러한 규정에 따르면, 형식상 수익권을 소유한 자가 아닌 자도 신탁법상 ‘수익자’에 포함되는 것으로 해석될 수 있는 여지가 있다. 그러나 ‘수익자’를 신탁법 제5장 제1절 제56조(수익권의 취득)에 “신탁행위로 수익자로 지정된 자”를 의미하는 것으로 규정하고 있어, 수익자의 권리·의무를 규정하고 있는 제5장과의 체계정합적인 해석상으로는 수익자는 신탁행위로 수익자로 지정된 자만을 의미하는 것이 타당해 보인다.

한편 신탁법은 수익자 지정·변경권을 제5장 제58조에 규정하기는 하였으나 수익권을 규정한 타 조항에서 수익자 지정·변경권을 수익자의 권리에 포함되는 것으로 규정하지 아니 하였으므로, 수익자 지정·변경권은 신탁법상 수익권의 범위에 포함되지 않는 것으로 보인다.

따라서, 신탁법상 수익자에는 수익자 지정·변경권자를 포함하지 않으며, 신탁행위로 수익자로 지정된 자로 한정하여 해석함이 타당해 보인다.

미국 통일신탁법(Uniform Trust Code: UTC)은 ‘수익권’을 “신탁조항에 규정되어 있는 수익을 받을 권리”라고 규정¹⁾하고 있고, 일본 신탁법은 “신탁행위에 기초하여 수탁자가 수익자에 대해 부담하는 채무로서 신탁재산에 속한 재산의 인도와 그 외 신탁재산에 관한 급부와 관련된 채권, 이것을 확보하기 위하여 이 법률의 규정에 의하여 수탁자와 그 외의 자에게 일정한 행위를 구할 수 있는 권리”²⁾라고 규정하고 있다. 이에 견주어 볼 때, 우리나라 신탁법상 ‘수익권’도 “신탁재산 및 수탁자에 대한 각종 권리의 총체”³⁾라고 해석하는 것이 일견 타당하다.

1) UTC §103(7).

2) 일본 신탁법 제2조 제7항.

3) 이근영, “신탁수익권 양도에 관한 고찰” 『비교사법』 통권 제68호, 2015.2, p. 256.

2. 세법상 신탁수익권과 그 범위

현행 세법에는 수익권 또는 수익자의 개념 정의가 없다. 그러나 소득세법에는 “신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 수익자에 귀속되는 것”⁴⁾으로 보고 수익자가 정해지지 않거나 부존재하는 경우는 위탁자 또는 그 상속인을 수익자로 간주하고 있으며, 법인세법도 동일한 규정⁵⁾을 두고 있다.

소득세법과 법인세법이 신탁도관이론에 근거한 수익자과세원칙을 채택하고 있는 이상, 세법상 수익자의 범위에는 신탁법상 수익자 외에 수익자 미지정 신탁 또는 수익자 부존재 신탁에 있어서의 위탁자(또는 그 상속인)가 포함된다고 보여진다.

또한 부가가치세법에서는 위탁자과세 규정⁶⁾을 두고 있는 바, 이는 부동산 신탁 실무상 위탁자 과세 관행이 일반화되어 있는 현실을 감안하여, 자익신탁이든 타익신탁이든 불문하고 위탁자를 신탁재산에 대한 실질적인 수익자 내지 통제권자로 보아 세법상 수익자로 간주한 것으로 볼 수 있다. 이렇게 해석하지 않으면, 신탁법상 처분권이 없는 위탁자를 세법상 처분권자로 간주한 규정에 대한 의미를 해석할 수 없다. 따라서 위탁자의 채무 불이행에 해당되면 위탁자의 의사에 반하여 수탁자의 처분권이 행사되는 것으로, 그 이전에는 위탁자에게 실질적인 처분권이 존재하는 것으로 세법이 재구성한 것이다. 사법상 처분권이 없는 위탁자에게 세법상 처분권을 인정할 토대에는 사실상 수익권자로서의 지위를 부여한 것으로 볼 수 있다.

따라서 해당규정은 세법상 수익자의 개념을 신탁법과 달리 위탁자로 확대한 규정으로 해석될 수 있다.

현행 소득세법, 법인세법 및 상증세법은 수익자 과세원칙을 규정하고 있다. 납세의무자는 수익자이며, 과세대상은 수익권 또는 수익권에 기한 신탁재산에 귀속되는 소득이다.

세법에 독자적인 ‘수익자’ 개념 정의를 하지 않고 있으므로, 해석론상 신탁법상 ‘수익자’의 개념을 차용하여 세법을 적용할 수밖에 없는 실정이다.

미국과 일본은 세법상 수익자의 개념을 신탁법과 달리 경제적 실질에 입각하여 그 범위를 확장하고 있다. 미국은 위탁자신탁 제도를 두어 위탁자를 실질적으로 수익자 개념에 포섭하였으며, 일본은 간주수익자를 수익자로 보고 있다.

4) 소득세법 제2조의 4.

5) 법인세법 제5조 제1항.

6) 부가가치세법 제10조 제8항 본문: 신탁재산을 수탁자의 명의로 매매할 때에는 「신탁법」 제2조에 따른 위탁자가 직접 재화를 공급하는 것으로 본다.

신탁법의 목적은 신탁당사자의 권리, 의무를 규율하여 신탁의 활성화와 법률관계의 안정을 기하는 것이다. 신탁세제의 목적은 응능부담원칙에 따라 ‘실질 담세력’을 포착하여 과세의 공평을 기하는 데에 있다. 세법상 ‘수익자’의 개념을 신탁법상 ‘수익자’와 동일하게 볼 수 없는 이유이다.

따라서, 현행 신탁세제상 ‘수익자’를 경제적 실질에 따라 후술하는 바와 같이 ‘위탁자신탁’에서의 ‘위탁자’와 ‘수익자 지정·변경권자’를 포함하는 개념으로 그 개념을 확장해야 한다고 본다.

3. 조세회피와 중복과세

가. 위탁자 소득분산으로 소득세 회피

현행 상증세법은 원본 또는 수익에 대한 수익권자가 위탁자로부터 수익권평가액을 평가기준일에 증여받은 것으로 하여 수익자에게 증여세를 과세하고, 이후 신탁이익에 대하여 수익자에 소득세를 부과하도록 규정되어 있다.

첫째, 이러한 규정은 신탁을 이용하지 않고 수익을 증여하는 방법과 비교하여 조세중립성을 훼손하고 있으며, 조세회피의 문제가 발생한다.

예컨대 A가 수익이 발생하는 재산을 C에게 신탁하면서 일정기간 동안 B를 수익수익권자로 지정한 경우와 A가 신탁을 통하지 않고 동일한 수입을 B에게 동일기간 동안 금전으로 증여한 경우를 비교해서 수익에 대한 증여세 및 소득세의 납세의무자를 살펴보면, 전자의 경우는 B에게 증여세와 소득세가 과세되고, 후자의 경우는 A에게 소득세가 B에게 증여세가 과세된다. 증여세 및 소득세가 과세된다는 점에서 동일하나 소득세 납세의무자가 다르다. 소득세 세율이 높은 A는 신탁을 통해서 소득세 세율이 낮은 B에게 신탁 수익에 대한 소득을 분산시킴으로서 낮은 세율을 적용하여 소득세를 회피할 수 있다. A의 입장에서 어차피 증여할 금전이라면 신탁수익권 형태로 증여하는 것이 조세를 합법적으로 회피할 수 있는 방안이 되는 것이다. 이는 경제적 실질이 동일함에도 납세의무자가 상이하고, 세 부담 차이가 발생하는 결과를 초래하여 조세중립성을 저해하는 결과를 초래한다.

둘째, 경제적 실질에도 부합하지 않는다.

위 사례에서 A는 위탁자겸 귀속권리자로서 신탁계약 해약 시 또는 신탁기간 만료 시에 신탁원본이 A에게 귀속되므로 위탁자가 신탁계약 변경 요구권이나 수익자 변경권을 갖도록 신탁계약을 설계하는 것이 일반적일 것이다. 결국 A는 신탁재산에 대한 실질적 소유권을 행사하는 경우에 해당된다. 따라서 A는 수탁자를 이용하여 신탁재산을 실질적으로 지배·통제하

는 위치에 있다고 볼 수 있으므로 경제적 실질에도 부합하지 않는다.

미국은 ‘위탁자 신탁’으로, 일본은 ‘간주 수익자(또는 특정위탁자)’로 수익자의 개념을 확장하여 위탁자가 지배력을 행사하는 신탁에서는 위탁자를 수익자로 보고 과세함으로써 위탁자의 조세회피를 방지하고 있는 반면, 우리나라는 위탁자의 지배력과 무관하게 신탁재산에 귀속되는 소득이 수익자에게 직접 귀속되는 것으로 보아 수익자에게 과세하도록 확일적으로 규정되어 있다. 그러나 위탁자는 재산의 일부를 타인신탁으로 설정하면서 여전히 신탁재산을 지배하면서 본인 소유 재산과 신탁재산에 대한 소득을 분리시켜 조세를 회피할 수 있다. 신탁재산에 귀속되는 소득은 수익자에게 소득(법인)세가 과세되기 때문에 위탁자는 누진세율을 회피하기 위하여 신탁을 통해 소득 분산을 시도할 수 있다. 이러한 조세회피 시도는 신탁재산이 위탁자로부터 완전히 분리되지 않고, 위탁자가 지속적으로 신탁재산에 대한 지배력을 행사함으로써 가능하다. 따라서 우리나라도 위탁자가 수익자 지정권·변경권을 갖고 있거나, 신탁 철회권을 유보한 경우, 특수관계자를 수익자로 하는 신탁 등 위탁자가 신탁재산을 지배하는 기준을 마련할 필요⁷⁾가 있다.

나. 상증세법상 중복과세 문제

현행 상증세법령은 신탁수익권을 신탁이익을 받을 권리로 간주하여 채권설의 입장을 취하고 있는 것으로 보인다. 신탁의 이익은 원본수익자와 수익수익자가 동일한 경우와 다른 경우로 구분하여 원칙적으로 수익을 지급받는 시점을 증여시기로 하고, 예외적으로 수익권 존속기간에 받을 신탁 이익에서 소득세 원천징수세액 상당액을 공제한 금액을 평가기준일의 현재가치로 평가하도록 규정하고 있다.

신탁재산에서 발생하는 수익에 대한 소득세 납세의무자는 수익자이므로 수익수익자는 신탁재산 소득에 대하여 소득세와 증여세를 납부하여야 한다. 이에 따라 중복과세 문제가 발생하는데, 이를 조정하기 위해 현행 상증세법 규정에서도 신탁의 이익 평가시 이를 고려하여 수익의 이익에서 원천징수세액상당액을 차감한 금액을 현재가치로 환산하도록 규정되어 있다. 그러나 다음과 같이 중복과세의 문제점이 여전히 존재하고 있다.

첫째, 신탁이익 평가시 원천징수세액상당액이 아닌 소득세 상당액을 차감해야 한다. 신탁

7) 김병일·남기봉, “신탁법상 수익자과세에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제13권 제1호, 2012.3, p.378.: 수익권에 대한 위탁자 지배력 판단기준으로 “① 신탁 존속기간 동안에 위탁자가 수입수익자를 지정·변경할 권한이 있는 경우, ② 신탁 존속기간 동안에 수익자에게 분배될 금액을 조정할 권한이 있는 경우, ③ 신탁종료 시점에 귀속수익자를 지정·변경할 권한이 있는 경우, ④ 신탁재산의 이익이 실질적으로 위탁자 또는 그의 특수관계자에게 귀속되는 경우”를 제시하면서 이런 경우 위탁자에 과세할 것을 제안하였다.

수익에 대한 소득세는 원천징수세액만 있는 것이 아니고 원천징수 의무없이 종합소득세로 과세되는 것이 더 일반적이다. 예컨대, 부동산을 신탁하여 매년 임대료 소득에 대한 수익수익권자를 지정한 경우라면 수익수익자에 임대소득을 지급할 때 원천징수세액은 없지만 소득세는 납부하게 된다. 따라서 원천징수세액 상당액이 아닌 소득세상당액을 차감하는 것이 타당하다. 소득세를 차감하지 않는다면 국가로 귀속된 소득세액 만큼 수증자의 신탁이익이 과대하게 평가되는 문제가 발생한다. 이러한 문제점은 현행 상증세법 평가 규정이 투자신탁 등 금전신탁만을 전제로 한 규정에서 비롯되는 한계점으로 보인다.

둘째, 소득세상당액을 차감하여 평가하더라도 동일한 소득에 대하여 소득세와 증여세가 중복과세되는 문제점이 있다. 상증세법 제4조의2 제3항⁸⁾은 동일한 재산에 대하여 소득세가 과세되는 경우에는 증여세가 과세되지 않는다고 규정하여 중복과세를 금지하고 있다. 그러나 동법 제33조 규정과 신탁의 이익을 받을 권리의 평가를 규정한 동법 제65조 제1항 위임규정인 동법 시행령 제61조는 위와 같이 증여재산(권리)가액에서 원천징수세액 상당액 차감한 금액을 현재가치로 할인하여 수익수익자에게 증여세를 과세하도록 되어 있어 상증세법 제4조의2 제3항 중복과세금지 규정에 배치된다. 따라서 동법 제33조 및 동법 시행령 제61조 규정 중 ‘수익권자가 각 연도에 받을 수익의 이익’ 과세규정은 중복과세금지 원칙에 반하는 규정이다. 왜냐하면 동일한 소득에 대하여 동일한 납세자에게 소득세와 증여세를 과세하기 때문이다. 결국 상증세법 체계상 동 규정은 불필요한 규정이며, 상증세법 제4조의2 제3항에 의거 형해화 되어 버리는 규정이고, 해석상 다툼의 여지를 남겨놓고 있는 규정이라고 볼 수 있다.

위와 같이 상증세법 체계상 중복과세가 불가능하다고 보면 소득세는 과세되지만 증여세 과세는 불가능하므로, 신탁의 이익을 받을 권리의 가액을 수익자의 증여재산가액으로 규정한 상증세법 제33조 규정과 평가규정인 동법 시행령 제61조는 위에서 서술한 조세회피 문제에 더하여, 신탁을 통한 증여세 조세회피를 합법적으로 보장해 주는 결과를 초래하는 규정으로 기능할 수도 있다.

8) 제1항의 증여재산에 대하여 수증자에게 「소득세법」에 따른 소득세 또는 「법인세법」에 따른 법인세가 부과되는 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다. 소득세 또는 법인세가 「소득세법」, 「법인세법」 또는 다른 법률에 따라 비과세되거나 감면되는 경우에도 또한 같다.

4. 위탁자신탁과 타익신탁

가. 위탁자신탁

1) 조세회피 방지를 위한 ‘위탁자신탁’ 규정 신설

위탁자의 지배력 기준을 마련하여 위탁자가 지배력이 있는 신탁에 대해서는 위탁자가 신탁재산(자산,부채)을 가진 것으로 보고 위탁자에 신탁소득을 직접 과세⁹⁾하는 입법적 방안을 제시함으로써, 위탁자의 조세회피를 방지하고 실질과세원칙에 부응하는 과세기준을 마련하고자 한다.

2) 위탁자 지배력기준 마련

일본은 ‘신탁의 변경권한을 실제로 보유하고 신탁재산의 급부를 받는 자’를 간주수익자로 하여¹⁰⁾ 수익자 과세원칙을 적용하고 있지만, 적용범위가 너무 제한되어 있는 반면, 미국의 ‘위탁자신탁(grantor trust)’에서는 위탁자가 실질적인 지배권과 통제권을 보유하고 있는 모든 경우에 위탁자를 실질적인 신탁재산 소유자로 간주하고 있어, 간주수익자의 범위가 구체적이고 포괄적이어서 위탁자의 조세회피를 효과적으로 방지하고 있다.

따라서 미국의 위탁자 신탁 요건을 참고하여 우리나라 신탁법 규정과 실정에 맞는 위탁자 지배력 기준을 설정하는 방안을 다음과 같이 제시하고자 한다.

- ① 위탁자가 신탁의 성립을 철회할 수 있는 권한(power to revoke)을 갖고 있는 경우.
- ② 위탁자가 신탁이 존속되는 기간에 위탁자가 수익수익자, 원본수익권자 또는 귀속권리자를 지정·변경할 권한을 보유한 경우.
- ③ 위탁자가 신탁이 존속되는 기간에 수익자간 수익 분배비율이나 특정 수익자에게 분배될 금액을 조정할 권한이 있는 경우.
- ④ 신탁재산의 이익이 위탁자 및 그의 특수 관계자에게 무상(정당한 대가 보다 낮은 대가 포함)으로 사실상 귀속되는 경우.¹¹⁾
- ⑤ 신탁법 제1조 제1항 제1호 해당 신탁(위탁자와 수탁자간의 계약에 의한 신탁)으로서 수익자를 지정하지 않은 경우.¹²⁾

9) 김종해·김병일, “신탁법상 위탁자 과세에 관한 연구”, 『조세연구』 제34권 제4호, 2011.12, p. 313.

10) 일본 소득세법 제13조 제1항; 일본 법인세법 제12조 제1항 및 제2항.

11) 김병일·남기봉, 앞의 논문, p. 378.; ②에서 ④까지 경우를 수익권에 대한 위탁자의 지배력기준으로 제시하였다.

12) 신탁 설정시 수익자를 지정하지 않고 나중에 지정함으로써 해당 기간의 신탁소득을 신탁에 유보하는 경우이다. 현행세법은 수익자가 존재하지 않는 경우 위탁자 또는 그 상속인이 신탁재산을 소유한 것으로 보고 있다.

- ⑥ 위탁자에 수익자 지정·변경권자를 지정할 권한이 유보된 경우.¹³⁾
- ⑦ 위탁자가 신탁재산 운용 및 처분가격에 대한 결정권을 갖고 있는 경우.
- ⑧ 위탁자가 원본수익자 또는 귀속권리자인 경우.¹⁴⁾
- ⑨ 위탁자에게 신탁의 목적을 변경할 권한이 있는 경우.

위와 같은 위탁자 지배력 기준 중 하나 이상의 요건에 해당되면 위탁자신탁으로 분류하여, 위탁자를 위탁자의 지배력이 미치는 범위에서 신탁재산의 실질적인 소유자로 보고, 해당 신탁소득이 위탁자에게 직접 귀속되는 것으로 보아 과세하는 방안이다.

3) ‘위탁자신탁’ 과 과세관계

첫째, 위탁자신탁에 해당되면 신탁에 신탁소득이 귀속되는 시점에 위탁자에 과세하게 된다.

위탁자 지배력 기준을 충족하는 ‘위탁자신탁’의 신탁소득에 대해서는 위탁자가 신탁재산(자산, 부채)을 가진 것으로 보고, 신탁재산에 귀속되는 수익, 비용은 위탁자에 귀속되는 것으로 간주하며, 신탁소득의 성격에 따라 위탁자 소득을 분류하여 과세하게 된다. 위탁자의 신탁소득은 타 소득과 합산되어 과세되므로 위탁자는 신탁을 이용한 소득분산을 시도하여 조세회피를 할 수 없게 된다. 위탁자에 소득 귀속이 귀속되는 시점은 현행과 같이 신탁소득이 발생하는 시점이다.

둘째, 신탁수익자에게는 수익을 분배받는 시점에 증여세가 과세된다.

‘위탁자신탁’에 해당되는 정당한 대가 없이 수익자가 분배받는 소득에 대해서는 소득세를 과세하지 않는다. 수익권을 분배받는 시점에 증여세 과세가 이루어지기 때문이다. 신탁재산은 위탁자의 소유로 간주되므로, 위탁자신탁에서의 수익권자의 수익권은 채권의 성격이다.

셋째, ‘위탁자신탁’에서 신탁계약의 변경 등을 통하여 위탁자의 지배력이 상실되는 경우의 과세관계는 다음과 같다.

이는 신탁 설정시 특수관계자가 수익자로 지정된 상태(위탁자 지배력 있는 상태)에서 이후에 제3자를 수익자로 변경하면서 수익권 양도대가를 수취하거나 무상으로 위탁자 지배력이 상실된 경우이다.

새로운 수익자에게는 위탁자 지배력이 상실되는 시점부터 수익자가 신탁재산을 가진 것으로 보고 수익자에게 신탁소득을 과세하면 될 것이다. 위탁자에 대해서는 위탁자가 신탁재산을 실질적으로 소유한 상태에서 신탁재산을 양도한 것이므로 소득과세(소득세, 법인세) 또는

13) 위탁자는 신탁 설정시에 수익자를 지정하지 않고 수익자를 지정할 권한을 가진 자를 지정할 수 있고, 수익자를 지정한 후에도 수익자를 변경할 권한을 가진자를 지정할 수 있다(신탁법 제58조).

14) 우선수익권이 설정된 부동산 담보신탁 등은 ⑦, ⑧요건에 해당된다.

양도소득세 과세가 이루어지고, 무상(또는 저가)양도한 경우에는 수익자에게 증여세가 과세된다.

나. 자익신탁과 타익신탁의 개념 정립

‘자익신탁’과 ‘타익신탁’의 개념은 신탁법상 개념은 아니다. 실무상 또는 학문상 용어로 활용되고 있고, 법원은 판례에서 부가가치세 납세의무자를 판단하는 개념 도구로 이용하였으나, 그 개념을 구체적으로 정의하지는 못하였다.

본 연구에서는 ‘자익신탁’의 개념을 위탁자신탁과 동일하게 개념 정의하여 수익자 과세원칙의 기준을 마련하는 개념 도구로 사용하고자 한다. ‘자익신탁’이란 위탁자가 수익자인 신탁이며, ‘타익신탁’이란 타인이 수익자인 신탁이라는 것이 지금까지의 통상적인 개념 정의였다.¹⁵⁾ 그러나 이러한 도식적이고 단순한 개념 정의는 신탁을 분석하는데 한계가 있다. 수익권은 수익수익권과 원본수익권으로 구분되고, 수익자는 복수로 설정될 수 있으며, 복수수익권은 동등수익권과 차등수익권으로 구분될 뿐만 아니라 복수수익권자로 위탁자와 타인이 동시에 지정될 수 있기 때문이다. 더하여 위에서 제시한 ‘위탁자 지배력 기준’¹⁶⁾을 감안하면 수익권의 형태는 더욱 복잡해진다. 이러한 다양한 신탁 수익권을 분석하는 도구로 이용하기 위해서는 ‘자익신탁’과 ‘타익신탁’의 개념을 재정립할 필요성이 요구되는 것이다. ‘자익’과 ‘타익’을 분류하는 기준으로 형식적인 기준이 아닌 위탁자 지배력 기준을 적용한 자익(自益)신탁, 타익(他益)신탁으로 분류하는 방안을 제시하고자 한다.

첫째, ‘자익신탁’이란 위탁자의 이익을 위한 신탁이다. 위탁자 지배력 기준에 해당되는 신탁이 이에 해당된다. 위탁자 지배력 기준에 해당되는 위탁자는 수익자로 간주된다. ‘자익신탁’은 위탁자를 신탁재산에 대한 실질 소유자로 보는 신탁이다.

둘째, ‘타익신탁’은 위탁자의 지배력에 기준에 포섭되지 않는 자가 수익자인 신탁이다. 위탁자는 수익권자가 아니며, 신탁에 위탁자의 지배력이 존재하지 않는다. 위에서 열거한 위탁자 지배력 기준에 해당되지 않는다. 수익권자가 위탁자 통제로부터 이탈된 타인으로 구성되는 신탁이다. 따라서 타익신탁은 수익자가 수익권 비율로 신탁재산을 소유한 것으로 본다.

따라서 자익신탁에서 타익신탁으로 변경 시, 즉 위탁자의 지배력이 상실되는 시점에 증여세 과세를 하는 것이 타당하다. 또한 자익신탁에서 타인이 수익자인 경우에는 위탁자가 신탁재산을 소유한 것으로 보는 상태에서 수익자가 신탁수익만을 배분받는 것이므로 신탁수익 배분 시점에 수익자에게 증여세를 과세함이 타당하다.

15) 최수정, 『신탁법(개정판)』, 박영사, 2019, p. 32.

16) 이를 ‘실질적 수익권 기준’이라고 달리 표현하면 수익권의 의미와 범위는 다양하게 확장된다.

III. 현행 상증세법상 신탁수익권 과세제도

1. 현행 규정

가. 과세대상

피상속인이 신탁한 재산을 상속재산의 범위에 포함하되, 피상속인이 신탁한 재산과 관련 타인이 보유한 신탁수익권 가액은 상속재산에서 차감하도록 규정하고 있다.¹⁷⁾

상증세법 제9조 【상속재산으로 보는 신탁재산】 ① 피상속인이 신탁한 재산은 상속재산으로 본다. 다만, 타인이 신탁의 이익을 받을 권리를 소유하고 있는 경우 그 이익에 상당하는 가액(價額)은 상속재산으로 보지 아니한다.
② 피상속인이 신탁으로 인하여 타인으로부터 신탁의 이익을 받을 권리를 소유하고 있는 경우에는 그 이익에 상당하는 가액을 상속재산에 포함한다.

위탁자가 타인을 신탁수익자로 지정한 경우로서 원본수익자가 그 원본을 받은 경우, 수익수익권자가 그 수익을 받은 경우에는 신탁의 이익을 받을 권리의 가액을 수익자의 증여재산가액으로 규정하고 있다. 수익자 미지정 신탁 또는 부존재 신탁인 경우 위탁자 또는 위탁자의 상속인을 수익자로 보고, 수익자가 지정될 때 새로운 신탁이 있는 것으로 본다.¹⁸⁾

상증세법 제33조 【신탁이익의 증여】 ① 신탁계약에 의하여 위탁자가 타인을 신탁의 이익의 전부 또는 일부를 받을 수익자(受益者)로 지정한 경우로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 원본(元本) 또는 수익(收益)이 수익자에게 실제 지급되는 날 등 대통령령으로 정하는 날을 증여일로 하여 해당 신탁의 이익을 받을 권리의 가액을 수익자의 증여재산가액으로 한다.
1. 원본을 받을 권리를 소유하게 한 경우에는 수익자가 그 원본을 받은 경우
2. 수익을 받을 권리를 소유하게 한 경우에는 수익자가 그 수익을 받은 경우
② 수익자가 특정되지 아니하거나 아직 존재하지 아니하는 경우에는 위탁자 또는 그 상속인을 수익자로 보고, 수익자가 특정되거나 존재하게 된 때에 새로운 신탁이 있는 것으로 보아 제1항을 적용한다.
③ 제1항을 적용할 때 여러 차례로 나누어 원본과 수익을 받는 경우에 대한 증여재산가액 계산 방법 및 그 밖에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다

17) 상증세법 제9조.

18) 상증세법 제33조.

나. 증여시기

신탁의 이익을 받을 권리(원본,수익)의 증여시기는 원칙적으로 원본 또는 수익이 수익자에게 실제 지급되는 날을 증여시기로 하는 현금주의 과세원칙을 취하고 있으며, 예외적으로 위탁자 사망일, 지급하기로 약정한 날, 최초지급일을 증여시기로 하고 있다.¹⁹⁾ (시행령 제25조)

상증세법시행령 제25조 【신탁이익의 계산방법 등】 ① 법 제33조제1항 각 호 외의 부분에서 “원본(元本) 또는 수익(收益)이 수익자에게 실제 지급되는 날 등 대통령령으로 정하는 날”이란 다음 각 호의 구분에 따른 날을 제외하고는 원본 또는 수익이 수익자에게 실제 지급되는 날을 말한다.

1. 수익자로 지정된 자가 그 이익을 받기 전에 해당 신탁재산의 위탁자가 사망한 경우: 위탁자가 사망한 날
2. 신탁계약에 의하여 원본 또는 수익을 지급하기로 약정한 날까지 원본 또는 수익이 수익자에게 지급되지 아니한 경우: 해당 원본 또는 수익을 지급하기로 약정한 날
3. 원본 또는 수익을 여러 차례 나누어 지급하는 경우: 해당 원본 또는 수익이 최초로 지급된 날. 다만, 신탁계약을 체결하는 날에 원본 또는 수익이 확정되지 아니한 경우에는 해당 원본 또는 수익이 실제 지급된 날로 한다.

② 법 제33조제1항을 적용할 때 여러 차례 나누어 원본과 수익을 지급받는 경우의 신탁이익은 제1항에 따른 증여시기를 기준으로 제61조를 준용하여 평가한 가액으로 한다

다. 신탁수익권 평가

조건부 권리, 존속기간이 확정되지 아니한 권리, 신탁의 이익을 받을 권리 또는 소송 중인 권리 및 대통령령으로 정하는 정기금(定期金)을 받을 권리에 대해서는 시행령에 각 정하는 방법으로 평가하도록 위임하였는 바²⁰⁾, 시행령 제60조는 ‘조건부권리등의 평가’, 제61조는 ‘신탁의 이익을 받을 권리의 평가’, 제62조는 ‘정기금을 받을 권리의 평가’를 각 규정하였다.

상증세법 제65조 【그 밖의 조건부 권리 등의 평가】 ① 조건부 권리, 존속기간이 확정되지 아니한 권리, 신탁의 이익을 받을 권리 또는 소송 중인 권리 및 대통령령으로 정하는 정기금(定期金)을 받을 권리에 대해서는 해당 권리의 성질, 내용, 남은 기간 등을 기준으로 대통령령으로 정하는 방법으로 그 가액을 평가한다.

② 그 밖에 이 법에서 따로 평가방법을 규정하지 아니한 재산의 평가에 대해서는 제1항 및 제60조부터 제64조까지에 규정된 평가방법을 준용하여 평가한다.

원본 또는 수익을 여러차례 나누어 지급하는 경우에 있어 신탁계약 체결시 원본 또는 수익이 확정된 경우 해당 원본 또는 수익이 최초로 지급된 날을 증여시기로 하는데(상증세법

19) 상증세법 시행령 제25조.

20) 상증세법 제65조.

시행령 제25조 제1항 제3호), 동법시행령 제61조에서 정하는 방식에 의하여 장래이익의 현재 가치로 평가하도록 규정하고 있다.

이와 관련하여 행정해석은 “상장법인 주식을 신탁계약에 따라 위탁자가 그 자녀를 수익자로 지정하고 배당금을 수익자가 지급받는 경우”에는 “그 신탁이익의 증여시기는 수익의 이익이 확정되지 아니한 경우로 보아 증여시기를 배당금의 실제 분할 지급일로 판단”²¹⁾한 반면, “특정금전신탁 계약에 의해 실적배당에 대한 수익금을 수회로 분할하여 받는 경우”에는 “신탁계약일에 원본과 수익이 확정된 것으로 판단하여 당해 원본 또는 수익이 최초로 분할 지급되는 날을 증여시기”로 보고 있다.²²⁾

상증세법 시행령 제61조 【신탁의 이익을 받을 권리의 평가】 법 제65조제1항의 규정에 의한 신탁의 이익을 받을 권리의 가액은 다음 각 호의 어느 하나에 따라 평가한 가액에 의한다. 다만, 평가기준일 현재 신탁계약의 철회, 해지, 취소 등을 통해 받을 수 있는 일시금이 다음 각 호에 따라 평가한 가액보다 큰 경우에는 그 일시금의 가액에 의한다.

1. 원본과 수익의 이익의 수익자가 동일한 경우에는 이 법에 따라 평가한 신탁재산의 가액에 대하여 수익시기까지의 기간 및 수익의 이익에 대한 원천징수세액상당액 등을 고려하여 다음의 계산식에 따라 계산한 금액의 합계액.

(신탁재산가액 + 각 연도에 받을 수익의 이익 - 원천징수세액상당액) / (1 + 기획재정부령으로 정하는 이자율²³⁾)ⁿ

n: 평가기준일부터 수익시기까지의 연수

2. 원본과 수익의 이익의 수익자가 다른 경우에는 다음 각목의 규정에 의한 가액

가. 원본의 이익을 수익하는 경우에는 평가기준일 현재 원본의 가액에 수익시기까지의 기간에 대하여 다음의 계산식에 따라 계산한 금액의 합계액

평가기준일 현재 원본의 가액 / (1 + 기획재정부령으로 정하는 이자율)ⁿ

n: 평가기준일부터 수익시기까지의 연수

나. 수익의 이익을 수익하는 경우에는 평가기준일 현재 기획재정부령으로 정하는 방법에 따라 추산한 장래에 받을 각 연도의 수익금²⁴⁾에 대하여 수익의 이익에 대한 원천징수세액상당액등을 고려하여 다음의 계산식에 따라 계산한 금액의 합계액

(각 연도에 받을 수익의 이익 - 원천징수세액상당액) / (1 + 기획재정부령으로 정하는 이자율)ⁿ

n: 평가기준일부터 수익시기까지의 연수

21) 기획재정부 재산세제과-593(2011.7.26.), 재산세과-370(2011.8.2.).

22) 상속증여세과-324(2013.7.4.), 재산세과-811(2010.11.1.).

23) “기획재정부령으로 정하는 이자율”이란 연간 1,000분의 30을 말한다.(상증세법시행규칙 제19조의2 제1항).

24) “기획재정부령이 정하는 방법에 따라 추산한 장래받을 각 연도의 수익금”이라 함은 평가기준일 현재 신탁재산의 수익에 대한 수익률이 확정되지 아니한 경우 원본의 가액에 1,000분의 30을 곱하여 계산한 금액을 말한다.(상증세법 시행규칙 제19조의2 제2항).

2. 2020년 상속세법 개정안²⁵⁾

가. 유언대용신탁 및 수익자연속신탁에 대한 과세기준 명확화

상증세법 제9조에 유언대용신탁에 대해서는 유증·사인증여와 유사한 성격이므로 증여세를 과세하지 않고 상속세를 과세하고, 수익자연속신탁에 대해서는 각 수익자에 귀속될 수익권의 가액을 한도로 상속세를 과세하며, 직전 수익자 사망시 승계수익권자에 수익권을 상속한 것으로 보아 상속세를 과세함을 추가하여 새로운 유형의 신탁에 대한 과세방법을 명확히 하였다.²⁶⁾

나. 신탁이익에 대한 증여시기 보완

또한 신탁이익에 대한 증여시기(상증세법 시행령 제25조 제1항 제3호)관련하여 “확정된 원본·수익을 수회 분할지급 시는 최초 지급일”을 “확정된 원본·수익을 수회 분할 지급하는 경우로서 신탁계약 해지권, 수익자변경권, 해지시 신탁재산 귀속권 등이 위탁자에게 부여되지 않아 원본과 수익이 모두 수익자에게 귀속된 경우: 최초 지급일”²⁷⁾로 변경하여 최초 지급일을 증여시기로 하는 요건에 위탁자에게 통제권과 잔여재산귀속권이 없어야 한다는 제한을 둘 예정이다.

IV. 상증세법상 신탁수익권 과세제도의 문제점과 개선방안

1. 신탁수익권 평가문제

가. 문제점

1) 원본수익자와 수익수익자가 동일한 경우

원본과 수익의 이익의 수익자가 동일한 경우 신탁의 이익을 받을 권리의 가액은 각 연도에 받을 수익의 이익에서 원천징수상당액을 차감한 금액과 신탁재산가액(원본)을 현재가치로 평가한 합계액을 증여재산가액으로 과세하도록 하되, 평가기준일 현재 신탁계약의 철회, 해

25) 기획재정부, 『2020년 세법개정안 상세본』, 2020.7.22, p. 47-48.

26) 상증세법 일부개정법률안 제2조 제1호 라목·마목, 제2조 제5호 다목·라목 및 제9조 제3항.

27) 기획재정부, 『2020년 세법개정안 상세본』, 2020.7.22., p. 48.

지, 취소 등을 통해 받을 수 있는 일시금이 이보다 큰 경우에는 그 일시금 가액으로 평가하도록 규정되어 있다.²⁸⁾

이러한 평가 규정은 첫째, 미래에 취득할 원본의 가액을 수익권 취득시점의 원본가액과 동일한 것으로 전제 한다는 점에 논리 타당성이 없다. 현행 평가 규정이 타당성을 유지하려면 신탁원본의 가치 변동이 없어야 한다. 신탁재산이 금전이나 금전채권 이외에는 가치변동을 수반하므로 신탁재산이 부동산 등 실물자산인 경우에는 실지 취득시점의 신탁원본의 가액을 알 수 없다.

둘째, 증여자의 지배로부터 이탈되는 증여재산가액(신탁재산가액)과 수익권자가 취득하는 증여재산가액(원본 및 수익수익권의 현재가치의 합계)이 일치하지 않게 된다. 신탁계약 시에 수익자에게 원본을 증여하여 원본과 수익에 대한 수익을 향유하게 한 것과 경제적 실질이 동일한데도 증여재산가액이 신탁재산가액과 차액이 발생하는 것은 조세중립성에 위배된다.

셋째, 신탁설정 이후에 수익자를 변경하거나 수익권 내용을 변경할 경우, 수익권의 존속기간이 변경될 수 있다. 이럴 경우 본 조항을 적용할 수 없는 문제가 발생한다. 동 조항의 평가규정은 수익권 존속기간이 확정되어 있고, 수익권 및 수익자 변경이 불가능한 신탁의 경우에만 적용이 가능하나, 해석론상 이러한 제한을 두기 어렵다.

2) 원본수익자와 수익수익자가 다른 경우

현행 세법은 신탁의 이익에 대한 평가기준일을 ① 그 이익을 받기 전에 위탁자가 사망한 경우는 사망일, ② 약정한 날까지 수익자에게 지급되지 아니한 경우는 약정한 날, ③ 여러차례 나누어 지급하는 경우는 수익이 최초로 지급된 날(다만, 신탁 계약을 체결한 날에 원본 또는 수익이 확정되지 아니한 경우는 실제 지급된 날)로 규정하고 있다. 여러차례 이익을 수익하는 경우 신탁계약 일에 수익이 확정되지 아니하면 실제 지급된 날이 평가기준일이다. 반면에, 신탁계약 일에 수익이 확정되어 있으면 수익이 최초로 지급된 날이 평가기준일이며 각 연도에 받을 수익의 이익을 평가기준일 현재의 현재가치로 평가하도록 규정하고 있는데 다음과 같은 문제점이 있다.

가) 존속기간이 확정되지 아니한 신탁의 이익 평가

현행 신탁의 이익 평가 규정은 존속기간이 확정되지 아니한 연속되는 수익의 이익에 대한 평가 규정이 없다.

‘종신정기금’에 대하여는 통계청장이 고시하는 통계표에 따른 성별·연령별 기대여명의 연수까지의 기간을 고려하여 평가하고 하도록 규정²⁹⁾하고 있으며, ‘존속기간이 확정되지 아니

28) 상증세법 시행령 제61조 제1호.

한 권리'에 대하여 평가기준일 현재의 권리의 성질, 목적물의 내용연수 기타 제반사항을 감안한 적정가액으로 평가하도록 규정³⁰⁾하고 있으나, 이를 신탁의 이익에 적용할 수 없는 것으로 해석된다. '신탁의 이익을 받을 권리'에 대해서는 상증세법 시행령 제61조에 별도로 규정하고 있기 때문이다. "조건부 권리, 존속기간이 확정되지 아니한 권리, 신탁의 이익을 받을 권리 또는 소송 중인 권리 및 대통령령으로 정하는 정기금(定期金)을 받을 권리"에 대한 평가는 상증세법 제65조 제1항에서 동법 시행령 제60조 내지 제62조에 위임하여 각 평가방법을 별도 조문으로 규정하고 있다. '신탁의 이익을 받을 권리' 평가에 상증세법 시행령 제60조³¹⁾제2호 규정인 "존속기간이 불확정한 권리의 가액은 평가기준일 현재의 권리의 성질, 목적물의 내용연수 기타 제반사항을 감안한 적정가액"을 준용하도록 하도록 하는 입법적 개선이 필요하다. 나아가 준용규정을 두더라도 동 규정은 구체적·객관적 평가기준이 없는 추상적인 규정으로써 법적 안정성과 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 있으므로, 이를 신탁의 이익 평가에 적용할 수도 없다 할 것이다. 결국 신탁 계약일에 수익이 확정되어 있으면서 연속되는 존속기간이 확정되지 아니한 신탁의 이익은 현행 상증세법상으로 평가가 불가능하다.

나) 장기간 지속되는 수익수익권에 대한 평가

수익의 이익을 장기간에 걸쳐 지속적으로 수익하는 경우 수익권을 어떻게 평가할 것인가의 문제이다.

예컨대, [사례1] A가 재산을 수탁자 B에게 신탁하고 배우자 C에게 40년간 신탁재산 운용수익을 수익할 수익권자로 지정하고 어린 자녀인 D에게 40년 후에 신탁원본을 귀속시키는 원본 수익자로 지정한 경우에 과연 배우자 C의 수익권을 어떻게 평가할 것인가의 문제이다.

현행법에 의하면, 신탁계약일에 신탁수익이 확정되지 아니한 것으로 보는 경우에는 실제 신탁수익을 지급하는 날 각각 증여한 것으로 보아야 하며, 신탁수익이 확정된 것으로 보면 최초 수익을 지급한 날을 증여시기로 하여 전체 증여이익의 현재가치를 증여한 것으로 보아야 하는데, 다음과 같은 문제점이 있다.

29) 상증세법 시행령 제62조 제3호.

30) 상증세법 시행령 제60조 제2호.

31) 상증세법 시행령 제60조(조건부권리등의 평가) 법 제65조제1항의 규정에 의한 조건부권리, 존속기간이 불확정한 권리 및 소송중인 권리의 가액은 다음 각호의 1에 의하여 평가한 가액에 의한다.

1. 조건부권리는 본래의 권리의 가액을 기초로 하여 평가기준일 현재의 조건내용을 구성하는 사실, 조건성취의 확실성, 기타 제반사정을 감안한 적정가액
2. 존속기간이 불확정한 권리의 가액은 평가기준일 현재의 권리의 성질, 목적물의 내용연수 기타 제반사항을 감안한 적정가액
3. 소송중인 권리의 가액은 평가기준일 현재의 분쟁관계의 진상을 조사하고 소송진행의 상황을 감안한 적정가액

첫째, 확정, 불확정에 대한 개념 규정이 없다.

예규에 따르면, 특정금전신탁 계약에 의해 실적배당은 원본과 수익이 확정된 것으로 해석³²⁾하고 있고, 주식 배당금은 불확정 수입으로 해석³³⁾하고 있을뿐이다. 특정금전신탁의 실적배당금은 사실상 매년 변동되므로 확정 수입으로 보기 어려워서 해석의 기준을 알 수 없다. 상증세법령 뿐만 아니라 유권해석상으로도 확정, 불확정에 대한 기준이 없는 것으로 보인다.

둘째, 정기금을 받을 권리에 평가와 비교하여 과세형평성의 문제점이 있다.

연속되는 수입이 상증세법 소정의 확정된 수익의 범위에 포함된다고 가정하더라도 장기간에 걸친 전체 신탁 수입을 과세대상으로 하여 증여세를 과세할 때 전체 수익기간에 대하여 증여세를 과세하는 것이 타당한가 하는 의문이 있다.

‘신탁이익’의 평가규정인 상증세법 시행령 제61조 규정은 ‘정기금을 받을 권리’의 평가 규정인 동법 시행령 제62조 규정과 비교하여 과세형평성과 조세중립성에 위배되기 때문이다.

상증세법 시행령 제62조는 ‘정기금을 받을 권리’를 평가할 때, 유기정기금은 각 연도에 받을 정기금의 현재가치로 평가하되 1년분 정기금의 20배를 초과할 수 없도록 하고, 무기정기금은 1년분 정기금의 20배 상당하는 금액으로 평가하며, 종신통정기금은 성별·연령별 기대여명의 연수를 반영하여 각 연도에 받을 정기금의 현재가치로 평가하되 1년분 정기금의 20배를 초과할 수 없도록 규정되어 있는 반면, 신탁의 이익은 수익기간의 제한을 두지 않고 수익시기 전 기간에 걸쳐 수익할 금액의 현재가치로 평가하도록 되어 있다.

이는 매년 연속적으로 받는 수익을 평가하는 규정이라는 점에서 동일하므로 동일한 평가기준이 적용되어야 함에도, 신탁의 이익과 정기금을 받을 권리의 평가 기준이 서로 상이하여 조세의 중립성을 훼손하고 있다.

3) 상속재산가액 평가 문제

상증세법 제9조는 “피상속인이 신탁한 재산은 상속재산으로 본다. 다만, 타인이 신탁의 이익을 받을 권리를 소유하고 있는 경우 그 이익에 상당하는 가액(價額)은 상속재산으로 보지 아니한다”(제1항). “피상속인이 신탁으로 인하여 타인으로부터 신탁의 이익을 받을 권리를 소유하고 있는 경우에는 그 이익에 상당하는 가액을 상속재산에 포함한다”(제2항)고 규정하면서, 동법 시행령 제5조에 “법 제9조 제1항 단서 및 동조 제2항의 규정에 의한 신탁의 이익을 받을 권리를 소유하고 있는 경우의 판정은 제25조³⁴⁾의 규정에 의하여 원본 또는 수익이

32) 상속증여세과-324(2013.7.4.), 재산세과-811(2010.11.1.).

33) 기획재정부 재산세과-593(2011.7.26.), 재산세과-370(2011.8.2.).

34) 상증세법 시행령 제25조 ① 법 제33조 제1항 각 호 외의 부분에서 “원본(元本) 또는 수익(收益)이 수익

타인에게 지급되는 경우를 기준으로 한다”고 규정하였는 바, 이상의 규정은 다음과 같은 문제점을 노출시키고 있다.

첫째, 상속세법 시행령 제25조 제2항 신탁수익권이 상속재산가액에 누락되는 문제점이 있다. 상속재산 평가시 신탁수익권 소유 여부를 판정함에 있어 법 제9조 제1항 단서에 해당되는 신탁수익권과 동조 제2항에 해당되는 신탁수익권에 대하여 실질적으로 서로 다른 기준이 적용될 수 있는 해석상의 문제점을 노출시키고 있다.

동법 제9조 제1항 단서에 해당되는 신탁수익권 소유 여부에 대해 살펴보면, 이에 해당되는 신탁수익권은 피상속인이 위탁자인 재산에 타인이 신탁수익권자로 지정된 경우로써 신탁수익권에 대한 평가시기가 도래하지 않았더라도 “수익자로 지정된 자가 그 이익을 받기 전에 해당 신탁재산의 위탁자가 사망한 경우: 위탁자가 사망한 날”(동법 시행령 제25조 제1항 제1호)로 규정하고 있으므로 해당 신탁수익권자는 위탁자 사망일에 신탁수익권을 소유한 것으로 해석된다. 따라서 상속재산가액은 신탁재산가액에서 신탁수익권 평가액을 차감하여야 한다.

이와 달리 동법 시행령 제25조 제2항에 해당되는 신탁수익권은 평가시기가 도래하지 않은 경우에는 해당 신탁수익권을 소유한 것으로 해석될 수 없다. 동법 시행령은 제25조는 위탁자가 사망한 경우 사망일, 약정한 날까지 지급되지 않은 경우 약정한 날, 해당 원본 또는 수익을 여러차례 나누어 지급하는 경우 최초지급일(신탁계약 체결일에 원본 또는 수익이 확정되지 아니한 경우 제외) 이외에는 원본 또는 수익이 실제로 지급되는 날로 규정하고 있기 때문이다.

예컨대, 신탁계약 체결일에 원본 또는 수익이 확정되지 아니한 수익권으로써 약정 지급시기가 도래하지 않았고 위탁자가 생존해 있는 경우이거나, 신탁계약 체결일에 원본 또는 수익이 확정되었지만 최초 약정지급시기가 도래하지 않은 상태에서 위탁자가 생존해 있다면, 평가시기가 도래하지 않았으므로 신탁수익권을 소유하지 않는 것으로 판정해야 한다. 따라서 신탁수익권이 상속재산가액에서 누락되는 문제가 발생한다.

자에게 실제 지급되는 날 등 대통령령으로 정하는 날”이란 다음 각 호의 구분에 따른 날을 제외하고는 원본 또는 수익이 수익자에게 실제 지급되는 날을 말한다.

1. 수익자로 지정된 자가 그 이익을 받기 전에 해당 신탁재산의 위탁자가 사망한 경우: 위탁자가 사망한 날
 2. 신탁계약에 의하여 원본 또는 수익을 지급하기로 약정한 날까지 원본 또는 수익이 수익자에게 지급되지 아니한 경우: 해당 원본 또는 수익을 지급하기로 약정한 날
 3. 원본 또는 수익을 여러차례 나누어 지급하는 경우: 해당 원본 또는 수익이 최초로 지급된 날. 다만, 신탁계약을 체결하는 날에 원본 또는 수익이 확정되지 아니한 경우에는 해당 원본 또는 수익이 실제 지급된 날로 한다.
- ② 법 제33조 제1항을 적용할 때 여러 차례 나누어 원본과 수익을 지급받는 경우의 신탁이익은 제1항에 따른 증여시기를 기준으로 제61조 제2호를 준용하여 평가한 가액으로 한다.

동법 제9조 제1항 단서에 해당되는 신탁수익권과 제2항에 해당되는 신탁수익권이 동일한 내용, 동일한 상태의 수익권이라면, 동일한 재산적 가치를 부여하는 것이 타당함에도, 신탁재산에 대한 피상속인이 위탁자인지, 수익권만을 갖고 있는지 여부에 따라 수익권이 상속세 과세대상에 포함 여부가 달라지는 모순이 존재하는 것이다.

둘째, 상속재산가액에 포함되거나 차감되는 신탁수익권을 적정하게 평가할 수 없다.

상속재산에 포함되는 신탁수익권은 피상속인 사망시 까지 피상속인에게 증여세가 과세되지 않은 신탁수익권은 피상속인 사망일에 상속인에게 상속세가 과세된다. 또한 상속재산에 제외되는 신탁수익권도 상속일 기준으로 평가를 해야 한다. 따라서 사망일 기준으로 미래현금흐름의 현재가치로 신탁수익권을 평가할 수 밖에 없는데, 앞서 지적한 바와 같이 신탁수익권 평가규정상의 문제점으로 인하여 상속재산가액에 포함하거나 차감할 신탁수익권을 적정하게 평가하기 어려운문제점이 발생한다.

나. 개선방안

1) 여러 차례 지급받는 원본과 수익의 수익자가 같은 경우

신탁이익 평가의 원칙은 증여자의 지배로부터 이탈된 재산의 이전가액과 수증자가 수취한(또는 수취할) 수익권의 평가액(수증가액)을 일치시키는 것이 타당하다.

신탁이익의 증여재산가액이 신탁재산가액을 초과하는 경우가 발생하는³⁵⁾ 현행 상속세법상 신탁이익 평가규정은 증여자의 이전가액과 수증자의 취득가액을 일치시키지 못해 상속세법 기본원리에 위배된다.

따라서 위탁자가 신탁에 대한 통제권을 상실한 타익신탁을 설정하면서 원본과 수익의 수익자가 같은 경우는 위탁자가 신탁재산에 대한 권리를 모두 수익자에게 이전한 것이며, 수익자가 신탁재산으로부터 발생하는 원본과 수익에 대한 이익을 모두 향유하기 때문에 신탁설정 시 신탁원본을 수익자가 이전받은 경우와 다를 바 없다. 따라서 수익권의 평가액은 수익권 설정시의 신탁재산가액으로 함이 타당하다. 수익자변경권 등을 유보한 신탁의 과세관계에 대해서는 후술하기로 한다.

2) 여러 차례 지급받는 원본과 수익의 수익자가 다른 경우

원본과 수익의 수익자가 다른 경우에도 위 원칙이 적용된다. 따라서 전체 수익권평가액은

35) 미국은 증여·상속 시점의 해당자산의 공정시장가치로 평가하고, 일본은 원본과 수익의 수익자가 동일한 경우에는 해당 과세시기의 재산가액으로, 원본수익권과 수익수익권자가 다른 경우에는 수익수익권은 장래수익을 현재가치로 평가한 금액, 원본수익권은 해당 재산가액에서 수익수익권 평가액을 차감한 가액으로 평가한다.

신탁재산가액이 되고, 신탁재산가액을 수익수익권과 원본수익권으로 배분하는 방식으로 각 수익권가액을 평가하는 방식이다.

배분방식은 수익수익권의 현재가치와 원본수익권의 현재가치 비율로 안분하는 방식과 수익수익권 평가액은 현재가치로 결정하고 원본수익권가액은 신탁재산가액에서 수익수익권가액을 차감하는 형식으로 결정하는 방식이 있는데, 후자는 신탁재산의 수익률이 좋을수록 원본수익권 평가액이 지나치게 작아지는 문제점이 발생하므로, 전자의 방식이 더 합리적이라고 본다. 수익수익권 또는 원본수익권이 복수로 존재할 경우에도 동일하게 평가하여 각 수익권자의 증여가액을 결정하면 될 것이다.

다만 금전이 아닌 부동산, 주식 등 가치변동을 수반하는 자산이 신탁 원본인 경우에는 원본 수령시의 원본가액을 알 수 없기 때문에 원본수익권평가액은 신탁재산가액에서 수익수익권 평가액을 차감하는 후자의 방식으로 평가하는 것이 타당하다.

3) 존속기간 또는 수익이 확정되지 아니한 경우 평가방법

존속기간이 확정되지 않은 수익권에 있어서는 존속기간을 확정하지 않으면 평가가 불가능한 문제가 발생한다. 대표적으로 위탁자 사망 시까지 수익권을 부여한 경우이다. 이러한 경우는 종신통계청장에 대해 통계청장이 고시하는 통계표에 따른 성별, 연령별 기대여명의 연수까지의 기간을 고려하여 평가하도록 규정한 상속세법 시행령 제62조 제3호의 규정을 신탁이익 평가규정에도 준용하도록 규정하면 해결될 것이다.

또한 수익이 확정된 경우는 최초 지급일에 과세하는 반면, 확정되지 아니한 경우는 수익을 받은 시점마다 증여세를 과세하도록 현행법에 규정하고 있는데, 이는 확정된 수익과 비교하여 과세이연을 유발하게 되며, 확정, 불확정에 대한 기준도 명확하지 않다.

따라서 수익이 확정되지 아니한 경우에는 신탁재산의 종류별로 국세청장이 평균수익율을 고시하여 이에 따른 예상 수익액으로 수익권을 평가하도록 입법적으로 개선하면 수익이 확정되지 아니한 수익권 평가 문제를 해결할 수 있다. 이로써 수익이 확정된 경우와 확정되지 아니한 경우의 증여시기를 신탁수익권 취득시기로 일치시킬 수 있게 된다.

이는 확정수익에 대한 과세와 비교하여 과세 형평성을 제고하고 과세이연을 방지하는 방안이 될 것이다.

2. 신탁수익권 과세시기문제

가. 문제점

1) 현금주의 과세로 인한 과세이연

현행 소득·법인세법은 권리의무 확정주의³⁶⁾에 의해 소득(수입·비용)의 과세시기를 결정하며, 상증세법은 “증여의 경우에는 재산을 인도한 날 또는 사실상 사용한 날(권리의 이전이나 그 행사에 등기·등록을 요하는 재산에 대하여는 등기·등록일)”³⁷⁾, 상속의 경우에는 사망한 날을 과세 시기로 하는 원칙적 규정을 두고 있다.

소득과세에 있어서는 신탁소득이 신탁재산에 귀속되는 때를 과세시기로 하여 수익자에 과세하도록 규정되어 있다. 넓은 의미로 보면 증여제도 소득세과세에 포섭된다 할 것인데, 신탁의 이익 증여에 대하여는 원칙적으로 수익을 지급받을 때 과세하는 이른바 현금주의 과세를 하도록 하고 있어 과세상 정합성이 떨어진다.

신탁행위로 달리 정하지 않는 한, 수익자로 지정된 자는 신탁의 효력 발생 시에 당연히 수익권을 취득한다.³⁸⁾ 그렇다면, 신탁효력 발생 시에 신탁수익권을 과세할 수 있을까?

신탁과세가 이루어지기 위해서는 담세력이 뒷받침 되어야 하며, 형식적으로 권리가 확정된 때 뿐만 아니라 실질적으로 권리가 확정된 때를 과세계기로 삼아야 할 것이다. 일본은 ‘수익자로서의 권리를 실제로 가진 자’를 수익자로 규정하고, 수익자로서의 권리를 실제로 가지는 자의 범위에 ‘잔여재산 수익자’는 포함하지만, 정지조건부 수익권, 위탁자 사망시 수익권을 취득하는 신탁에서 위탁자 사망 전 수익자, 귀속권리자는 포함되지 않는다.³⁹⁾

그러나 정지조건부 수익권을 획일적으로 수익자 범위에서 배제할 것이 아니라, 장래에 조건의 성취가 확실한 경우와 불확실한 경우로 구분하여 과세관계를 정립해야 한다고 본다. 예컨대, 신탁 설정이후 10년이 경과되는 시점에 자녀가 수익권을 취득하는 신탁과 자녀가 특정 대학에 합격하면 수익권을 취득하는 신탁을 비교해 보면, 전자는 조건의 성취가 확실한 경우이고, 후자는 불확실한 경우이다.

전자의 수익권자는 현실적인 수익은 10년 후에 향유할 것이나 신탁행위로 수익권 양도를 제한하거나 금지하지 않는 한 언제든지 수익권을 양도할 수 있는 지위에 있으므로 신탁 설

36) 김완석·황남석, 『법인세법론』, 삼일인포마인, 2018, p. 466.: 권리의무 확정주의는 법률적인 측면에서 대가를 수입할 수 있는 권리의 확정 또는 대가를 지급하여야 할 의무의 확정이라는 확실한 근거에 의하여 익금 및 손금의 귀속사업연도를 결정하려는 입장이다.

37) 상증세법 시행령 제24조.

38) 신탁법 제56조.

39) 일본 상속세법 기본통달 9의 2-1.

정 시부터 신탁수익권이라는 재산권을 소유한 것이다.

따라서 정지조건부로 장래 수익을 취득할 수 있는 권리를 가진 수익권자가 ① 장래 수익을 취득할 것이 확실하거나 ② 현재 시점에 장래수익권을 처분할 수 있는 권리를 가진 경우에는 현실 수익자로 보고 과세관계를 정립할 필요가 있다.

2) 담세력을 감안한 증여세 정산규정 부재

현행 상증세법은 신탁수익권 과세에 대한 정산규정이 없다. 수익권자가 당초 신탁계약에서 정한 수익기간을 채우지 못하고 사망하는 경우, 위탁자 또는 수익권지정(변경)권자가 수익권자를 변경하는 경우, 증여시기 이후에 신탁계약이 해지된 경우 등에는 수익권자가 당초 약정된 전체 수익기간에 대한 증여세를 과세 당한 후 당초 수익기간을 채우지 못하게 되는 상황이 초래된다. 이러한 경우에는 증여가액을 재계산해야 함에도, 상증세법 규정에 이에 대한 해당 규정이 없을 뿐만 아니라 국세청의 입장은 유권해석⁴⁰⁾을 통하여 증여가액을 재계산하지 않는다는 입장을 견지하고 있다. 비상장주식의 상장에 따른 이익의 증여, 합병 등 상장에 따른 이익의 증여 규정 등과 마찬가지로 증여가액 과세표준을 재계산하여 과세표준 정산신고를 할 수 있도록 입법적 해결이 필요하다.

나. 개선방안

1) 권리의무 확정주의 과세와 분납제도 도입

현행 상증세법상으로는 증여시기에 대한 현금주의 과세원칙을 적용하고 있어, 증여·상속세를 과세할 수 없는 상황이 나타날 수 있다. 이에 대한 입법적 대안은 신탁수익권 취득 시 과세하는 권리의무 확정주의를 채택하는 것이다.

첫째, 이는 증여시기 이전에 수익권을 양도한 경우 증여세 과세가 불가능한 것을 방지하는 대안이 될 수 있다.

현행 상증세법 규정은 신탁이익을 평가하여 증여세를 과세함에 있어, 현금주의를 원칙으로 하면서, 예외적으로 신탁계약을 체결하는 날에 원본 또는 수익이 확정된 경우에 있어 원본 또는 수익을 여러 차례 나누어 지급하는 경우는 최초로 지급된 날을 증여시기로 보고 현재 가치로 평가하도록 규정하고 있다. 현재가치로 평가하는 대상에는 단 1회만 수취하는 원본 또는 수익은 제외된다. 따라서 여러 차례 나누어 수취하는 수익과 1회만 수취하는 수익과의 증여시기의 차별이 발생하며, 여러차례 나누어 수취하더라도 확정된 수익과 불확정된 수익에 대한 증여시기의 차별이 발생하게 된다. 이러한 문제는 현금주의 과세원칙으로부터 비롯되

40) 재삼46014-537, 1999.3.17.

며, 이는 현행 소득과세상 수입·비용 귀속 원칙인 권리의무 확정주의에 배치된다.

수익권의 취득은 수익권자의 동의를 요하지 않으며, 신탁계약의 효력이 발생함과 동시에 수익권 취득의 효력이 발생하고, 신탁계약에서 특별히 제한하고 있지 않는 한 자유로이 양도할 수 있다. 수익권은 취득의 효력 발생과 동시에 신탁법에 정한 급부청구권을 비롯한 수익권자로서의 온전한 권리가 취득되는 것인바, 수익권은 취득과 동시에 재산적 가치가 있는 재산권에 해당된다. 따라서 수익권은 원본수익권과 수익수익권을 불문하고 수익권 취득의 효력 발생 시를 증여시기로 과세하여야 할 것이다.⁴¹⁾

이로써 차별과세가 해소되고 현행법상 증여시기 이전에 수익권자가 수익권을 양도함에 따라 증여세를 과세하지 못하는 문제를 해결하게 되는 것이다.

둘째, 상속재산가액 평가시 누락되는 신탁이익에 대한 대안이다.

상증세법 제9조 제2항에 규정된 신탁의 이익과 관련된 문제이다. 즉, 피상속인이 보유한 신탁수익권은 현행 현금주의 평가원칙 때문에 피상속인 사망시 신탁수익권 평가시기가 도래하지 않아 상속재산가액에서 누락되는 문제가 발생한다.

앞서 지적한 바와 같이 약정 지급시기가 도래하지 않은 경우 등에 있어서 신탁수익권이 상속재산가액에서 누락되어 상속세를 과세할 수 없게 되는데, 위와 같이 현금주의 평가원칙을 폐기하고 신탁수익권 취득 시로 평가하여 과세하는 권리의무 확정주의 과세원칙으로 전환함으로써 이러한 문제점은 해결된다.

셋째, 분납제도와 병행하는 방안이다. 수익권 취득 시 과세가 이루어지면, 장래 수취할 이익 전체에 대하여 일시에 과세가 이루어짐에 따라 수익권자가 신탁이익을 현실적으로 수취하지 않은 상태에서 과도한 증여세를 부담해야 한다. 이는 실질 담세력이 없는 곳에 과세함으로써 신탁의 활성화를 방해하는 기능을 한다.

이에 대한 대안은 수익권 존속기간에 걸쳐 매년 균등액을 분납이자 없이 분할 납부하도록 하는 분납제도를 시행하는 것이다. 이렇게 권리의무 확정주의와 증여세 분납제도를 병행하여 시행하면, 납세의무는 권리취득 시점에 조기 확정하여 조세일실을 방지하고, 세액은 담세력을 감안하여 납부하도록 함으로써 신탁의 활성화에 기여할 것으로 생각된다.

2) 증여세 정산규정 마련

존속기간이 확정되지 아니한 경우, 신탁이익이 확정되지 아니한 경우, 신탁설정시 신탁이익이 확정되었으나 실제 수령하는 신탁이익이 달라지는 경우, 위탁자신탁에서 당초 설정된 수익기간 이전에 수익자의 변경이 이루어진 경우 등에 있어서는 증여가액 평가의 요소인 실

41) 일본은 신탁 설정 시점에 수익자가 해당 신탁재산을 증여받은 것으로 보고, 미국도 위탁자로부터 해당 신탁재산이 분리되는 시점에 증여세를 부담한다.

제수익과 수익기간의 변동으로 인하여 당초의 증여가액 평가액과 실제 증여가액이 달라지는 문제점이 발생한다. 특히, 권리확정시 과세로 전환하는 경우는 더욱 그러하다.

따라서 수익자의 지위가 유지되는 기간에는 5년 마다 증여세 정산을 하도록 규정하고, 5년이 되기 전에 수익자의 권리가 박탈되는 경우에는 그 시점에 정산을 할 수 있도록 입법적인 조치가 필요하다.

3. 신탁수익권 이전시 과세문제

가. 문제점

1) 수익자 지정 및 수익권 양도 시 증여자 결정문제

위탁자는 신탁행위로 수익자를 지정하거나 변경할 수 있는 권한(이하 “수익자지정권 등”이라 한다)을 갖는 자⁴²⁾를 정할 수 있으며⁴³⁾⁴⁴⁾, 수익자는 수익권을 양도할 수 있다.⁴⁵⁾ 유언대용신탁에서 사망시 수익권을 취득하는 수익자는 위탁자 사망 전에도 수익권을 양도할 수 있다.⁴⁶⁾

그러나 현행 상증세법은 이러한 수익자지정권 등과 수익권 양도에 대한 과세규정을 마련하지 못했다. 수익자지정권 등 보유자가 그 권한을 행사하여 수익자가 지정·변경되었을 때, 수익권자가 수익권을 무상으로 양도했을 때, 세법상 증여자를 누구로 할 것인지에 대한 규정이 없다.

현행 상증세법은 증여자별, 수증자별 과세를 하고 있으므로 증여자를 누구로 결정하는가에 따라 합산대상 사전증여재산가액과 증여재산공제액이 달라지므로 부담세액도 달라지게 된다. 이러한 점에서 증여자의 결정문제는 중요하다.

수익자 지정(변경)권자의 권한 행사로 수익자가 지정(변경)될 경우, 신탁재산을 실질적으로 지배·통제하는 자(위탁자 또는 수익자가 지정·변경권자)를 증여자로 볼 수 있다. 변경 전 수

42) 이근영, “신탁수익자 지정권과 변경권에 관한 고찰-신탁법 정부개정법률안을 중심으로-”, 『민사법학』 제54-1호, 2011.6, p. 3: 수익자지정권이란 신탁설정 당시에 수익자를 지정하지 않고 신탁행위로 신탁설정 후 수익자 지정권한을 가진 자의 의사에 의하여 수익자를 지정시킬 수 있도록 하는 권리이다. 수익자변경권이란 신탁설정 당시에 지정한 수익자 변경권한을 가진 자가 수익자를 변경하는 조치(기존의 수익자를 새로운 수익자로 변경하는 것)를 하는 권리이다.

43) 신탁법 제58조.

44) 법무부, 『신탁법 개정안 해설』, 2010.2, pp. 462-463: 수익자지정권 등을 갖는 자의 범위에는 제한이 없다. 따라서 위탁자는 위탁자 자신 또는 수탁자나 신탁관계와 무관한 제3자에게 수익자지정권 등의 권한을 부여할 수 있다.

45) 신탁법 제64조.

46) 신탁법 제59조.

익자의 의사와는 무관하게 수익자가 변경되었기에 변경 전 수익자를 증여자로 볼 수 없다고 본다. 증여는 증여자의 증여의사와 수증자의 수증의사의 합치로 발생하는 것이기 때문이다.

2) 수익권 양도자에 대한 증여세 과세누락 문제

신탁행위로 수익권의 양도를 제한하거나 금지하지 아니하는 한 수익권자는 자신이 보유한 수익권을 자유로이 양도할 수 있다. 수익권 양도시점이 해당 수익권에 대한 세법상 증여시기 보다 앞설 때 수익권자에 증여세가 과세되기도 전에 수익권자는 수익권을 양도하게 되어 수익권자에 증여세를 과세하지 못하는 모순이 발생한다.

현행 세법상 신탁의 이익을 받을 권리의 증여시기는 원칙적으로 원본 또는 수익이 수익자에게 실제로 지급된 날이며, 예외적으로 위탁자 사망일, 지급약정일, 최초 지급된 날이기 때문에, 결국 수익권 취득은 모두 세법상 증여일보다 앞서 발생하고, 수익권은 신탁행위로 제한을 두지 않는 한, 취득 시부터 자유로이 양도할 수 있으므로 증여일 이전에 수익권을 양도하게 되면 결국 수익권자에 대한 증여세 납세의무 성립 이전에 수익권이 양도되는 것이므로 당초 수익권자에게 증여세를 과세하지 못하는 결과를 초래한다.

이러한 문제를 초래하는 것은 현행 상증세법이 기본적으로 현금주의를 채택하고 있는 데서 비롯된다. 현금주의 원칙을 전면적으로 검토해야 할 필요성이 여기에 있다. 따라서 수익권을 무상으로 취득한 수익권자가 현행 상증세법상 증여시기 이전에 수익권을 양도하는 경우를 대비한 증여세 과세규정을 별도로 마련하여 증여세 일실을 방지해야 한다.

3) 위탁자 지위 이전 시 증여세 과세누락 문제

현행 상증세법은 “신탁계약에 의하여 위탁자가 타인을 신탁의 이익 전부 또는 일부를 받을 수익자로 지정한 경우”에 신탁의 이익을 받을 권리의 가액을 수익자의 증여재산가액으로 하도록 규정하면서, “수익자가 특정되지 아니하거나 아직 존재하지 아니한 경우”에는 위탁자 또는 그 상속인을 수익자로 보고, “수익자가 특정되거나 존재하게 된 경우”에 새로운 신탁이 있는 것으로 본다고 규정하고 있다. 즉, 타인을 수익자로 설정한 타익신탁의 경우 그 수익자에게 증여세를 과세하도록 규정하고 있다.

따라서 수익자 미지정 신탁이나 자익신탁에서 위탁자가 배우자 또는 자녀에게 위탁자 지위를 무상으로 이전시키는 경우에 위탁자가 새로운 위탁자에게 사실상 신탁재산 자체를 증여한 것에 해당되나, 현행 신탁 과세규정으로 증여세 과세가 가능할 수 있는지 의문이다. 수익권 지정행위를 통한 부의 이전만을 증여세 과세대상으로 규정하고 있기 때문이다. 위탁자 지위 이전을 통한 실질적인 증여행위를 증여세 과세거래로 포함해야 할 것이다.

나. 개선방안

현행 상증세법 규정은 신탁계약에 의하여 위탁자가 타인을 신탁의 이익 전부 또는 일부를 받을 수익자로 지정한 경우를 과세요건으로 정하고 있으면서 수익권 이전에 대한 규정은 없는 바, 다음과 같은 수익권 이전 유형에 대하여 과세가 가능하도록 입법적 개선이 필요하다.

1) 수익권 지정(변경) 시, 증여의사를 가진 자인 위탁자 또는 수익자 지정(변경)권자를 증여자로 본다.

수익권 변경에 대하여 세법상 증여⁴⁷⁾의 개념만으로는 그 증여자를 결정하기 어렵다. 따라서 민법상 증여의 개념을 차용하여 적용한다면 증여의사를 가진 자를 증여자로 보아야 한다.

위탁자가 타인을 무상으로 수익자로 지정한 경우에는 위탁자가 수익자에게 증여한 것이며, 위탁자가 타인을 무상으로 수익권지정(변경)권자로 지정하면서 위탁자의 지배력이 상실된 경우 위탁자가 수익권지정(변경)권자에게 증여한 것으로 볼 수도 있다. 수익자가 수익권을 무상 양도한 경우는 전 수익자가 후수익자에게 증여한 것이다. 또한 수익권지정(변경)권자가 무상으로 수익자를 지정(변경)한 경우는 수익권지정(변경)권자(위탁자신탁에서는 위탁자)가 새로운 수익자에게 증여한 것이다. 수익권 지정(변경)권자가 수익자를 지정한 후 수익권지정(변경)권을 계속 보유하다가 무상으로 재차 수익자를 지정한 경우에도 위와 같이 보는 것이 타당하다.

2) 증여시기 이전에 수익권 양도 시, 양도시점을 증여시기로 보는 방안이다.

현행법 체계하에서는 신탁 수익권자가 현행 상증세법상 증여시기 이전에 수익권을 양도하는 경우에 수익권 양도 시점을 증여시기로 간주하는 규정을 신설하여 증여세 과세누락을 방지해야 한다.

이러한 문제는 현금주의 과세로부터 비롯되는 것이므로, 권리의무 확정주의에 따라 신탁설정 시 과세로 신탁이익 증여세 과세원칙을 개정하면, 보다 근본적인 해결방안이 될 것이다.

3) 위탁자 지위 이전 시, 새로운 위탁자에게 증여세를 과세하는 방안이다.

위탁자가 수익자를 지정하는 행위 뿐만 아니라, 자익신탁에서 위탁자 지위이전을 통하여 수익권의 이전이 발생함으로써 증여가 이루어 질 수 있는데, 자익신탁에서는 위탁자가 신탁 재산에 대한 실질수익권을 갖고 있으므로 자익신탁에서 무상으로 위탁자 지위를 이전시키는 경우 위탁자가 새로운 위탁자에게 신탁재산을 증여한 것으로 보아야 한다.

47) 상증세법 제2조 제6호. “증여”란 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등과 관계없이 직접 또는 간접적인 방법으로 타인에게 무상으로 유형·무형의 재산 또는 이익을 이전(移轉)(현저히 낮은 대가를 받고 이전하는 경우를 포함한다)하거나 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 말한다.

4. 유언대용신탁과 수익자연속신탁

유언신탁은 위탁자의 유언에 의해 신탁이 설정되는 것으로써 위탁자 사망시 효력이 발생하는 반면, 유언대용신탁은 위탁자가 생전에 신탁을 설정하는 것으로써 위탁자 생전에 신탁의 효력이 발생하는 신탁이다.⁴⁸⁾ 이러한 점에서 유언신탁은 사후신탁이며, 유언대용신탁은 생전신탁이라 할 수 있다. 유언신탁은 유언의 방식으로 이루어져 유언법정주의의 제한을 받으며, 유언집행절차에 관하여 이해관계인의 분쟁이 발생할 수도 있는데 반해, 유언대용신탁은 신탁행위로 별도로 정함이 없이도 위탁자가 사망하기 전까지는 언제든지 수익자로 지정된 자를 자유로이 변경할 수 있다.⁴⁹⁾

유언대용신탁은 민법상 유증이나 사인증여에 비하여 탄력적인 제도로써 위탁자의 의사를 보다 적극적으로 반영하여 위탁자의 재산승계를 설계할 수 있고, 고령화 사회에서의 재산관리와 승계에 유용하게 활용될 수 있으며,⁵⁰⁾ 장애자나 부양을 위한 목적 등으로 활용도가 높은 제도임에도 현행 세법에 과세규정이 미비하여 신탁의 활성화를 저해하고 있다.

가. 신탁법상 유언대용신탁과 수익자연속신탁의 개념

신탁법 제59조⁵¹⁾에서는 유언대용신탁을 “수익자로 될 자가 위탁자의 사망 시에 수익권을 취득하는 신탁”(제1호)과 “수익자가 위탁자의 사망 이후에 신탁재산에 기한 급부를 받는 신탁”(제2호)으로 구분하면서, 위탁자가 수익자를 변경할 권리를 갖는 것을 원칙으로 하면서 신탁행위로 달리 정할 수 있도록 하였다.

동조 제1호 신탁은 위탁자 사망 시에 수익권 취득의 효력이 발생하는 신탁이며, 위탁자 생존기간에 위탁자 본인이나 타인을 수익자로 하는 신탁이다. 제2호 신탁은 위탁자 생전에 수익권자의 지위에 있으나 수익의 급부는 사망 이후에 받는 신탁이다. 제2호 신탁은 원칙적으로 사망 시까지 수익자의 권리를 행사하지 못하나 신탁행위로 달리 정할 수 있다.

신탁은 신탁 설정 시 효력이 발생하고 수익권자는 일반적으로 수익권을 양도할 수 있고

48) 김병두, “개정신탁법상의 유언대용신탁에 관한 소고”, 『민사법학』 제64권, 2013.9, p. 25.

49) 법무부, 앞의 책, p. 469.

50) 최수정, “상속수단으로의 신탁”, 『민사법학』 제34권, 2006.12, p. 566.

51) 신탁법 제59조(유언대용신탁) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 신탁의 경우에는 위탁자가 수익자를 변경할 권리를 갖는다. 다만, 신탁행위로 달리 정한 경우에는 그에 따른다.

1. 수익자가 될 자로 지정된 자가 위탁자의 사망 시에 수익권을 취득하는 신탁

2. 수익자가 위탁자의 사망 이후에 신탁재산에 기한 급부를 받는 신탁

② 제1항제2호의 수익자는 위탁자가 사망할 때까지 수익자로서의 권리를 행사하지 못한다. 다만, 신탁행위로 달리 정한 경우에는 그에 따른다.

신탁행위로 수익권 양도를 허용할 수도 있으나 생전신탁의 성격상 제1호 수익권이나 제2호 수익권 공히 위탁자는 수익자 변경권을 포기하지 않을 것이고, 위탁자 생전에 수익권 양도를 허용하지 않을 것이다. 따라서 유언대용신탁에서 수익자로서의 권리 행사는 위탁자 사망 후 가능하다.⁵²⁾ 따라서 수익권 양도의 과세문제는 위탁자 사망 후의 양도 시에 한정된다 할 것이다.

신탁법 제60조⁵³⁾에 규정된 수익자연속신탁은 수익자가 사망한 경우 그 수익자가 갖는 수익권이 소멸하고 타인이 새로 수익권을 취득하도록 하는 신탁이다. 이 경우 수익자의 사망에 의하여 차례로 타인이 수익권을 취득하는 경우를 포함하는 신탁이다. 따라서 위탁자는 위탁자 생존시 수익자인 A⁵⁴⁾가 사망한 경우 B가 수익권을 취득하고 B가 사망한 경우 C가 수익권을 취득하고 C가 사망한 경우 D가 수익권을 취득하는 방식으로 신탁을 설정할 수 있다.

현행 신탁법과 신탁의 일반법리에 따르면, 수익권자를 복수로 지정할 수 있으며, 수익권 이전 사유를 사망이 아닌 다른 사유로 설계할 수도 있다. 예컨대, 위 예시에서 수익자 B가 30세가 되면 C에게 수익권을 이전시키도록 설계할 수도 있다. 또한 원본수익권과 수익수익권을 분리하여 신탁을 설정할 수도 있다. 수익자연속신탁에서의 수익권은 일반적으로 수익수익권이 될 것이다. 원본수익권자를 연속해서 설정할 수도 있으나 이는 원본수익권자가 수익수익권을 동시에 보유할 때 의미가 있을 뿐, 원본과 수익의 수익권이 분리되어 있는 상태에서는 원본수익권의 연속은 무의미하다. 따라서 원본과 수익의 수익권이 분리된 구조에서의 연속수익권은 현실적으로 수익수익권을 의미할 것이며, 원본수익권자에 원본이 귀속될 때는 일반적으로 신탁의 종료를 의미하게 된다.

나. 문제점

1) 피상속인 유산가액과 상속재산가액의 불일치

피상속인이 상속인에게 신탁재산을 유산으로 남겨주면서 유언대용신탁이나 수익자연속신탁으로 원본수익권과 수입수익권을 분리하는 경우에 유산가액과 상속재산가액 평가액이 일치하지 않는 문제가 발생한다. 예컨대, [사례2] 위탁자인 피상속인 사망 시에 자녀 A가 30세가 될 때까지 수익수익권을 보유하고 그 후에는 배우자 B가 원본수익권을 취득하는 사례이다. 현행법 해석상으로는 사망 시에 수익수익권과 원본수익권을 현재가치 할인율 3%로 적

52) 법무부, 앞의 책, p. 470.

53) 신탁법 제60조(수익자연속신탁) 신탁행위로 수익자가 사망한 경우 그 수익자가 갖는 수익권이 소멸하고 타인이 새로 수익권을 취득하도록 하는 뜻을 정할 수 있다. 이 경우 수익자의 사망에 의하여 차례로 타인이 수익권을 취득하는 경우를 포함한다.

54) 수익자는 위탁자 자신이나 타인 모두 가능하다.

용하여 상속재산가액을 결정해야 하는데, 신탁재산의 수익률이 3%를 초과하게 되는 경우에는 상속재산가액이 유산가액인 신탁재산가액 보다 크게 되는 문제가 발생한다. 반대로 수익률이 3%에 미달하는 경우에는 상속재산가액이 신탁재산가액 보다 작게 된다.

이러한 문제는 신탁재산 원본과 수익수익권을 동일인에게 상속하는 경우에도 발생한다. 위 사례에서 자녀 A가 30세가 되는 시점에 신탁을 종료하고 신탁원본을 취득한다고 가정하는 경우에도 동일한 결과가 발생하는 것이다.

이는 유언대용신탁 또는 수익자연속신탁으로 상속인에게 재산을 상속하는 방식과 신탁을 이용하지 않고 상속시키는 방식과의 과세상 차별이 존재하는 결과를 초래하게 된다.

2) 수익자연속신탁 등에 대한 상속세 과세기준 미비

현행 상속세법에는 수익자연속신탁에 대한 과세규정이 없어 다음과 같은 문제가 발생한다. 첫째, 상속인별 상속재산가액을 확정할 수 없는 문제가 발생한다.

수익자연속신탁 등에서도 상속재산가액 평가시 피상속인 유산가액 전체를 상속재산가액으로 하는 현행 상속세법 체계 측면에서 보면, 피상속인 사망 시 유산가액인 신탁재산가액을 상속재산가액으로 하는 것이 타당하나, 앞서 살펴본 바와 같이 현행 상속세법 규정상으로는 상속재산가액을 각 연속수익권의 현재가치 할인액의 합계로 계산되는 것으로 해석된다. 따라서 상속인별 수익권의 현재가치 가액 비율로 안분하여 각 상속인별 상속재산가액을 평가해야 하는데, 이를 평가할 수 없는 상황이 발생한다.

예컨대, [사례3] 위탁자 A가 사망시 배우자 B가 수익수익권자가 되고, B 사망시 자녀 C가 수익수익권자가 되며, C 사망시 손자 D가 원본수익자가 되는 수익자연속신탁을 설정한 사례로 살펴보자.

B, C의 사망 시기를 알 수 없으므로 이들에 대한 수익수익권의 존속기한을 알 수 없고, 이에 따라 D가 신탁원본을 취득하는 시점을 알 수 없는 문제로 인하여 각 수익권의 현재가치를 측정할 수 없다. 이에 따라 상속인별 상속세 결정세액을 계산할 수 없는 문제점이 발생한다.

이에 더하여 위탁자 사망 시, 손자D가 잉태되기 전이라면 D는 상속인으로서의 권리능력이 없는 상태이므로 상속인의 범위에 포함시킬 수 없는 문제가 발생하므로, D의 원본수익권을 어떻게 처리해야 할지 판단할 수 없다.

이러한 현행 상속세법의 문제점은 2020년 세법개정안에 의하면, A가 사망시 배우자 B에게, B 사망시 B를 피상속인으로 하여 C에게, C 사망시 C를 피상속인으로 하여 손자 D에게 각 상속세를 과세하는 것으로 입법 예고되어 해결되리라 예상된다.

둘째, 연속수익자 사망 시, 상속세 중복과세 된다는 지적이 있다.

이는 [사례3] 에서 B가 사망할 경우 C, D에게 신탁수익권에 따른 상속세 과세를 할 수 있는가의 문제이다. C가 보유한 수익권에 대하여는 A 사망시 상속세가 과세되었을 뿐만 아니라, C가 보유한 수익권은 A가 유산으로 넘겨준 재산이고, B가 유산으로 넘겨준 재산이 아니라는 측면에서 보면, B 사망 시에 C, D에게 상속세를 과세하는 것은 논리적으로 모순이며, C, D에게 상속세를 과세할 경우 중복과세 된다는 지적이 있다.

연속수익권을 채권으로 볼 경우는 중복과세는 불가하다는 논리가 타당성이 있다고 본다. 채권으로 볼 경우 B, C, D 각 연속수익권자가 부여받은 모든 수익채권에 위탁자 사망시 상속세로 과세하고, B 사망시 C, D 각 연속수익권에 대해 재차 상속세로 과세하는 것은 동일한 C, D가 취득하는 똑 같은 채권에 대해 중복하여 상속세를 이중과세하는 문제점을 발생시키기 때문이다. 급부를 전제로 상속세가 과세된 수익채권에 대하여 수익자에게 수익이 실현된 시점에 소득세가 다시 과세된다는 측면에서 중복과세가 되는 것이다.

이와 같이 수익자연속신탁에서는 실질적으로는 세대를 달리하면서 동일하게 경제적 수익을 향유함에도 B, C 사망시 각 상속세를 과세할 수 없는 결과를 초래할 수 있다. 이는 신탁을 이용하지 않고 재산을 연속해서 상속시킨 경우와 비교하여 조세중립성을 침해하는 결과를 초래하며, 실질과세원칙에도 위배된다고 본다.

이와 같이 수익자연속신탁에서 세대 간의 유산 이전에 대하여 상속세 과세가 불가능한 문제는 현행 2020년 상속세법 개정안에 수익자연속신탁에 관한 과세규정을 신설하여 입법적인 해결이 예상된다.

이는 연속수익권을 채권적 권리가 아닌 물권적 권리, 즉 수익수익권자가 신탁재산을 소유한 것으로 보아야 한다는 것을 의미한다. 수익수익권을 물권적 권리로 파악하면 세대간 부의 이전에 대한 상속세 과세시 중복과세의 문제를 유발하지 않는다.

다. 개선방안

유언대용신탁과 수익자연속신탁에 있어서도, 위탁자 지배력 기준⁵⁵⁾에 의거한 ‘위탁자신탁’과 수익자과세원칙을 토대로 과세관계를 규정하는 방안을 입법적 대안으로 제시하고자 한다. 조세중립성을 제고하고, 실질 담세력에 과세하는 실질과세원칙에 충실하며, 과세실무상 적용이 가능한 과세방안이다.

위탁자 생전에는 위탁자 가족상황 및 환경의 변화에 대처하기 위해 위탁자가 수익자 지

55) 김종해·김병일, “상속세 및 증여세법상 유언대용신탁에 대한 과세방안”, 『조세법연구』 제19-1호, 2013, p. 297.: 유언대용신탁에서도 위탁자 지배력 기준을 마련해야 한다는 견해이다.

정·변경권을 유보하고 신탁을 지배할 것이다. 위탁자 사후에는 위탁자의 지배력이 이탈된 상태이다. 따라서 위탁자 생전과 사후로 나누어 과세방안을 살펴보기로 한다.

1) 위탁자 생전단계 (위탁자: 간주수익자 단계)

유언대용신탁 또는 수익자연속신탁에서 있어 위탁자 생전단계에서는 위탁자 지배력이 존재하는 위탁자신탁(또는 자익신탁)에 해당될 것이다. 위탁자 생전에는 수익수익자를 위탁자 자신이나 타인으로 지정할 수 있다. 어느 경우든 위탁자신탁에 해당되므로 위탁자가 신탁재산물을 가진 것으로 보고 신탁수익에 대하여 소득세를 부담하면 될 것이다. 수익자는 수익의 수령시점에 위탁자로부터 증여받은 것으로 하여 증여세를 과세하게 되는 방안이다.

이는 위탁자가 소득을 분산시키기 위하여 자녀등 타인을 수익수익자로 소득세 누진을 회피하는 문제점과 수익수익자의 수익에 대하여 소득세와 증여세를 중복과세하는 현행법상 문제점을 모두 해소시킬 수 있다.

위탁자신탁(또는 자익신탁)의 개념을 적용하면, 소득분산에 따른 조세회피 및 중복과세 문제를 효과적으로 해결할 수 있다.

2) 위탁자 사후단계

첫째, 피상속인 유산가액을 상속재산가액으로 한다.

위탁자 사망 시의 상속재산 평가기준을 마련해야 한다. 현행 신탁의 이익의 평가방법을 준용하면, 각 수익권자의 장래수익을 현재가치로 할인한 합계액으로 평가하여야 하는데, 이는 수익권 존속기한의 불확정 및 수익시기의 불확정으로 인하여 사실상 평가가 불가능하며, 객관적 통계자료에 의한 추정치로 평가한다고 하더라도 수익권의 평가액과 피상속인 유산가액이 달라지는 모순이 발생하게 된다.

따라서 유산과세방식을 취하고 있는 우리나라 상속세 체계상 피상속인 유산가액 즉, 사망시 신탁재산 평가액을 상속재산가액으로 하는 것이 타당하다고 본다.⁵⁶⁾

둘째, 사망을 원인으로 세대간 수익권이 이전되는 경우는 일반상속과 동일하게 과세하는 방안이다.

상속세 납세의무자인 상속인 결정기준을 세워야 한다. 현행 상속세법상으로는 수익권자가 각 수익권비율대로 상속세 납세의무를 지는 것으로 해석된다. 그러나 이러한 과세방식은 세대 간 부의 이전에 대한 상속세를 과세하지 못하여 조세중립성에 위배되는 문제를 야기하며,

56) 김종해·김병일, “상속세 및 증여세법상 신탁이익에 관한 평가문제: 유언대용신탁 및 수익자연속신탁을 중심으로”, 『조세연구』 제16권 제4집, 2016, 12, p. 169.

상속이후 수익자에 소득세를 과세할 때, 상속세가 과세된 수익채권에 다시 소득세를 과세하는 것은 중복과세라는 비판에 직면하여 소득세 과세가 어려울 수 있다.⁵⁷⁾

따라서 수익자연속신탁을 통하여 세대 간 부의 이전을 할 때마다 신탁재산 전체에 대하여 상속세를 과세하는 방안을 마련하고자 한다.⁵⁸⁾ 한 세대에 걸쳐 수익수익권을 향유하는 자는 원본수익권을 보유하고 있지 않은 상태일지라도 사실상 신탁원본을 소유함에 따른 이익을 향유하는 것과 다를 바가 없다.⁵⁹⁾ 또한 수익권자가 사실상 신탁재산을 지배하고 수익을 향유한다는 점에 주목하여 수익자가 신탁재산을 가진 것으로 보는 도관이론 입장에서 수익자와 세원칙을 상속세 과세에도 적용하고자 한다.

다음과 같이 사망을 원인으로 세대간 수익권이 이전되는 경우는 일본과 동일한 과세방식이다. [사례3] 에서, 위탁자 A 사망 시 B에게, B 사망 시는 C에게, C 사망 시 D에게 상속세를 과세하는 방안이다.

일본의 상속세제는 우리나라와 달리 유산취득세 방식을 취하고 있기 때문에 각 수익권자의 수익권 취득의 효과를 무시한 일본의 과세방식을 따를 필요는 없다는 견해가 있다.⁶⁰⁾ 그러나 일반적인 상속과 신탁을 이용한 상속과의 조세중립성 유지하는 것이 세법상 지켜야 할 가장 중요한 가치라는 점,⁶¹⁾ 선수익자의 사망이라는 조건 성취 시에 취득하는 조건부 권리자에게 조건 성취여부가 불확실한 상태⁶²⁾에서 상속세를 과세한다는 것은 담세력이 없는 곳에 과세하는 모순이 있으며, 우리나라의 유산과세방식도 상속인별 상속재산가액을 계산해야 한다는 점에서 일본의 유산취득과세방식과 다를 바가 없다는 점을 감안하면, 이러한 지적은 타당치 않다고 생각한다. 이러한 점에서 이와 관련한 세법개정안은 논리 타당성이 있다.

셋째, 생존 중에 연속수익권이 이전되는 경우에는 일본과 다른 과세방식을 대안으로 제시하고자 한다.⁶³⁾

57) 수익수익자가 받은 신탁의 이익은 수익자가 부담한 재산적 가치를 이제야 향유하는 것에 지나지 않기 때문에 상속세나 증여세를 과세할 수 없을 뿐만 아니라 신탁재산에서 발생한 소득에 대해서는 소득세도 과세할 수 없다. 손영철, “유언대용신탁 및 수익자연속신탁 과세제도 연구”, 『계간세무사』 2016년 가을호, 2016, p. 76.

58) 이준봉, “유언대용신탁 및 수익자연속신탁의 과세에 관한 연구”, 『증권법연구』 제14권 제2호, 2013, p. 692.

59) 김종해·김병일, “상속세 및 증여세법상 수익자연속신탁에 관한 과세방안”, 『조세연구』 제13권 제3집, 2013.12., p. 258. 원본을 승계받은 수익자에게는 그 시점에서 재산을 재평가하여 상속세를 정산하여야 한다는 견해이다.

60) 손영철, “유언대용신탁 및 수익자연속신탁 과세제도 연구”, 『계간세무사』 2016년 가을호, 2016, p. 75.

61) 신탁재산에 대한 형식적소유권이 수탁자의 소유로 남아있지만, 경제적 실질은 신탁재산 원본을 A가 B에게, B가 C에게, C가 D에게 상속한 것과 동일하다.

62) 사례에서는 C가 B보다 먼저 사망할 수도 있다.

연속수익권에 있어, 전수익자가 사망하기 전에 사망이 아닌 다른 사유로 후수익자에게 수익권이 이전되는 경우가 있을 수 있다.

- ① 예컨대, [사례4] [사례3] 와 같이 수익자연속신탁이 설정된 상태에서에서 B가 생존하는 동안 향유하는 수익수익권(생애권)을 E에게 이전하는 경우이다.

무상 이전 시는 수익권을 B의 기대여명 연수와 매년 수익할 금액(또는 신탁재산 종류에 따른 통계적인 평균 수익률을 적용한 금액)을 고려한 현재가치로 평가하여 증여세 과세를 한다.

유상으로 양도 시에는 이미 상속세로 과세된 생존기간 향유할 수익 중 일부를 미리 현금화한 것이므로 중복과세를 방지하는 차원에서 수익권 양도자에게 과세하지 않는 것이 타당하다.

B가 사망 시에는 C는 E로부터 수익권을 승계받는 것이 아니므로 B로 부터 신탁재산을 상속받는 것으로 간주 C에게 상속세를 과세하는 방안이다.

- ② [사례5] [사례3] 와 달리, 위탁자 A가 사망시 배우자 B가 10년 동안 수익수익권자가 되고, 10년 후에는 자녀 C가 수익수익권자가 되며, C 사망시 손자 D가 원본수익자가 되는 수익자연속신탁을 설정할 수도 있다.

이 사례에서는 A 사망 시 B, C가 수익권 비율대로 신탁재산을 상속받은 것으로 간주하여 상속세를 과세하고,⁶⁴⁾ C 사망시에는 C를 피상속인으로 하여 D에게 상속세를 과세한다. B, C는 각각의 수익기간 신탁수익에 대한 소득세를 납부하게 된다.

넷째, 신탁수익에 대하여는 수익자에게 상속취득가액을 기초가액으로 한 감가상각비를 공제한 소득금액에 대하여 소득세를 과세하는 방안이다.

상속세를 과세한 수익권에 대하여 소득세를 과세하는 것은 중복과세에 해당한다는 비판적 견해가 있다. 그러나 중복과세는 수익권을 수익채권으로 보아 소득과세 시 감가상각을 하지 않기 때문에 발생하는 문제이다. 수익권을 신탁재산을 소유한 것으로 보아 소득과세 시 감가상각비를 공제해 준다면 중복과세에 해당되지 않는다.

63) 일본은 수익자연속신탁에서 사망을 원인으로 이전되는 경우 뿐만 아니라, 수익자 생존시에 이전되는 경우에도 신탁재산 전체를 과세가액으로 한다. 수익권에 기간의 제한이나 수익권 가치의 제약이 있는 경우에는 그러한 제한이 없는 것으로 본다.

64) 일본 상속세법은 A사망 시에 B가 신탁재산 전체를 상속받은 것으로 간주하고, C가 수익권을 취득했을 때는 B가 신탁재산 전체를 C에게 증여한 것으로 간주한다.

V. 결 론

신탁은 유연하고 다양한 설계가 가능하고 세대를 건너 뛴 부의 이전이 가능하다는 점에서 신탁의 활성화가 예상되나, 현행 상속세법 규정은 조세 법률관계가 불명확하고 합리적이지 않아 신탁의 활성화에 장애 요인이 되었다.

2020년 세법개정안은 대폭적인 신탁세제의 개정내용을 담고 있는 반면에, 상속세법 분야는 유언대용신탁 및 수익자연속신탁에서 수익권 취득자에게 상속세를 과세하는 것을 명확화 하고, 신탁수익권 평가시기에 대한 일부 개정하는 것에 그치고 있다.

본 논문은 신탁수익에 대한 증여세 및 상속세를 누구에게 언제 과세할 것이며, 그 평가는 어떻게 해야 하는 지에 대하여 현행법에 대한 해석론적 관점에서 그 문제점을 언급하고, 입법론적 대안을 제시하고자 하였다.

첫째, 증여과세에 있어서는 2020년 개정세법안에서 소득과세 분야에 채택을 예고하고 있는 바와 같이 맥을 같이하여 미국의 '위탁자 신탁'을 참고하여 위탁자의 지배력 기준을 도입해야 한다고 본다. 이는 수익자의 개념을 실질수익자 개념으로 확장하여 위탁자의 지배력이 존재하는 경우 그 위탁자를 수익자에 포섭해야 한다는 것을 의미한다.

둘째, 현행 신탁이익 평가규정상 현금주의 과세로부터 비롯되는 과세이연 및 과세누락 발생 등의 한계점 및 확정 연속수익의 현재가치 평가의 문제점을 지적하고, 권리·의무 확정주의 따라 신탁수익권 취득의 효력이 발생하는 신탁설정 시에 과세하는 방안과 증여세 정산규정과 분납제도를 입법론적으로 제안하였다.

셋째, 신탁수익권 이전시 증여세 과세규정 부재로 인한 문제점을 지적하였다.

넷째, 유언대용신탁과 수익자연속신탁에 있어 피상속인 유산가액과 상속재산가액 불일치 해결 방안 및 중복과세 개선방안 등을 제시하였다.

중복과세 문제, 평가 및 증여시기의 문제 등은 현행 상속세법 규정이 신탁수익권을 상속세법에서 채권의 성격으로 보기 때문이라고 본다. 신탁에 대한 상속·증여세제는 소득세제와 유기적인 관련이 있는 바, 소득세제와 논리적 체계를 갖추도록 체계 정합적으로 개선해야 할 것이다. 따라서 소득과세처럼 신탁수익권자가 신탁재산을 소유한 것으로 보는 신탁 도관이론적 입장과 물권론적 시각에서 상속세법 규정을 정비해야 될 것이다.

참고문헌 (Reference)

- 김완석·황남석, 『법인세법론』, 삼일인포마인, 2018.
- 법무부, 『신탁법 개정안 해설』, 2010.2.
- 기획재정부, 『2020년 세법개정안 상세본』, 2020.7.22..
- 최수정, 『신탁법(개정판)』, 박영사, 2019.
- 김병두, “개정신탁법상의 유언대용신탁에 관한 소고”, 『민사법학』 제64권, 2013.9.
- 김병일·남기봉, “신탁법상 수익자과세에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제13권 제1호, 2012.3.
- 김종해·김병일, “상속세 및 증여세법상 신탁이익에 관한 평가문제: 유언대용신탁 및 수익자연속신탁을 중심으로”, 『조세연구』 제16권 제4집, 2016, 12.
- 김종해·김병일, “상속세 및 증여세법상 수익자연속신탁에 관한 과세방안”, 『조세연구』 제13권 제3집, 2013.12., p. 258.
- 김종해·김병일, “상속세 및 증여세법상 유언대용신탁에 대한 과세방안”, 『조세법연구』 제19-1호, 2013.
- 김종해·김병일, “신탁법상 위탁자 과세에 관한 연구”, 『조세연구』 제34권 제4호, 2011.12.
- 손영철, “유언대용신탁 및 수익자연속신탁 과세제도 연구”, 『계간세무사』 2016년 가을호, 2016.
- 이근영, “신탁수익권 양도에 관한 고찰” 『비교사법』 통권 제68호, 2015.2.
- 이근영, “신탁수익자 지정권과 변경권에 관한 고찰-신탁법 정부개정법률안을 중심으로-”, 『민사법학』 제54-1호, 2011.6.
- 이준봉, “유언대용신탁 및 수익자연속신탁의 과세에 관한 연구”, 『증권법연구』 제14권 제2호, 2013.
- 최수정, “상속수단으로의 신탁”, 『민사법학』 제34권, 2006.12.

한국조세법학회 편집위원회 규정

제 1 조 (명칭) 본 편집위원회는 (사)한국조세법학회 편집위원회(이하 “본 위원회”라 칭함)라 한다.

제 2 조 (목적) 본 위원회는 (사)한국조세법학회(이하 “본 학회”라 칭한다)의 『조세논총』(The Korean Journal of Taxation) (이하 “논문집”이라 규정함)의 발간을 위해 필요한 사항을 규정함을 목적으로 한다.

제 3 조 (기능) 본 학회의 논문집 발간업무를 관장하기 위한 본 위원회의 기능은 다음과 같다.

- ① 본 학회의 논문집 발간계획의 수립 및 시행
- ② 본 학회의 논문집에 게재할 논문의 심사 및 게재여부 결정
- ③ 기타 논문집 발간에 관한 사항

제 4 조 (구성 및 임무) ① 본 위원회는 편집위원장 1인을 포함하여 15명 이내의 편집위원으로 구성한다.

- ② 편집위원장은 본 위원회를 대표한다.
- ③ 편집위원은 심사자를 선정하여 편집위원장에게 위촉하는 업무를 수행한다.
- ④ 본 위원회는 논문의 심사 및 발간, 연구윤리 준수 여부 등 편집위원회의 중요한 임무와 관련된 사항을 의결한다.

제 5 조 (임기) 본 위원회 편집위원장 및 편집위원의 임기는 2년을 원칙으로 하되, 연임할 수 있다. 단, 현 편집위원장은 후임편집위원장이 임명되지 않았을 경우 임명될 때까지의 기간 동안 편집위원장직을 대행할 수 있다.

제 6 조 (임면과 자격) ① 편집위원장은 (사)한국조세법학회의 학회장이 임면한다.

- ② 편집위원은 편집위원장의 추천을 받아 학회장이 임명한다.
- ③ 편집위원의 자격은 회원 중 다음 각 호의 1에 해당하는 자를 임명하는 것을 원칙으로 한다.
 1. 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 분야 학술논문, 학술대회발표, (편)저서, 역서, 연구보고서 등에 대한 연구업적이 탁월한 자
 2. 최근 3년간 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 분야 대외활동(학술대회 발표, 경력사항, 수상내역 등)이 탁월한 자
 3. 최근 3년 이내에 외국 저명 학술지의 편집위원을 역임한 자

4. 최근 3년간 SSCI 등재 국제학술지에 게재실적이 탁월한 자
5. 기타 조세법학, 조세정책학, 세무회계학, 조세행정학 등 관련 연구분야에서 탁월한 업적을 남긴 자

④ 대학(전문대학을 포함한다)의 교수 이 외에도 학교, 교육기관, 사회교육기관, 연구기관, 기업체, 공공단체 및 기타 연구소 등에 소속된 전문가를 편집위원장 및 편집위원으로 임명할 수 있으며, 이 경우 국내외 박사학위 취득자 또는 이와 동등한 자격을 가진 자이어야 한다.

제 7 조 (편집위원의 준수사항) ① 편집위원은 논문투고자의 인격과 학자적 양심을 존중하여야 한다.

② 편집위원은 논문투고자의 학력, 지역, 성별, 나이, 소속기관, 친분관계 등에 의거 선입견을 갖지 않고 오로지 편집위원회규정에 의거 논문의 질적 수준에 따라 우수한 논문이 게재될 수 있도록 노력하여야 한다.

③ 편집위원은 논문투고자의 신원 및 논문내용을 외부에 누설해서는 안 된다.

④ 편집위원은 심사과정에서 얻은 정보를 외부에 공개해서는 안 되며, 또한 심사과정에서 얻은 논문내용을 연구에 활용해서는 안 된다.

제 8 조 (운영) ① 편집위원장은 본 위원회를 연 4회 이상 소집 및 주관하며, 일정 등을 고려하여 이를 전화나 E-mail, 사이버편집위원회로 대체할 수 있다.

② 논문의 심사 및 발간, 연구윤리 준수 여부 등 편집위원회의 중요한 임무와 관련된 사항의 의결을 위해 본 위원회는 편집위원 과반수의 출석으로 개최하며, 출석편집위원 과반수의 찬성으로 의결함을 원칙으로 한다.

③ 편집위원회의 운영과 관련된 필요 경비는 (사)한국조세법학회의 예산으로 지원한다.

④ 편집위원의 의결권은 위임할 수 있다.

제 9 조 (편집방침과 투고요령) 본 학회의 논문집에 대한 편집방침과 투고요령은 본 위원회가 따로 정한다.

제10조 (기타) 본 규정에 정하지 않은 사항은 본 위원회의 결정에 따른다.

부 칙

제 1 조 (시행) 본 규정은 2016년 9월 1일부터 시행한다.

제 2 조 (기타) 본 규정에 정하지 않은 사항은 본 위원회의 결정에 의한다.

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

제1장 총 칙

제1조(목적) 이 규정은 「학술진흥법」 제15조에서 위임한 사항과 동 사항을 위임받아 규정하고 있는 「교육부훈령 제153호 연구윤리 확보를 위한 지침(2015.11.3.)」에 따라 (사)한국조세법학회에서 이루어지는 제반 학술활동에 참여하는 모든 연구자와 편집위원 및 심사위원 등의 연구윤리를 확보하는 데 필요한 역할과 책임에 관하여 기본적인 원칙과 방향을 제시하고, 연구부정행위를 방지하기 위한 사항을 정함을 목적으로 한다.

제2조(용어의 정의) 1. “연구자”란 본 학회에 논문을 투고, 발표, 게재하는 모든 자, 본 학회의 이름으로 연구결과물을 발표하는 모든 자를 말한다.

2. “연구 원자료”란 연구 목적을 달성하기 위해 연구자가 실험, 관찰, 조사 등을 거쳐 수집한 가공 이전의 자료와 문헌 등을 말한다.

3. “연구자료”란 연구 원자료를 가공한 자료와 이를 활용한 2차 자료 및 문헌을 말한다.

4. “연구결과”란 연구자가 연구 활동을 통해 얻은 연구자료를 활용하여 도출한 체계화된 결론을 말한다.

5. “연구결과물”이란 연구자가 연구 활동을 통해 최종적으로 얻은 결과를 기술한 보고서·논문·간행물·단행본 등의 학술적 저작물과 지식재산을 말한다.

제3조(적용 대상 및 범위) 본 연구윤리규정은 본 학회에서 발행하는 학술지 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물과 관련된 모든 자에게 적용된다. 구체적으로 다음을 대상으로 한다.

1. 「조세논총」에 투고된 논문
2. 「조세논총」에 게재가 확정된 논문
3. 「조세논총」에 이미 게재된 논문
4. 기타 (사)한국조세법학회의 명칭으로 간행된 연구결과물

제2장 연구의 진실성과 연구자 및 학회의 책임

제4조(연구의 진실성) ① 연구자는 모든 연구 행위(연구의 제안, 연구의 수행, 연구결과의 보고 및 발표, 연구심사 및 평가행위 등)를 정직하고 진실하게 수행하여야 한다.

② 연구자는 연구내용과 그 중요성에 관해 객관적이고 정확하게 기술해야 하고, 연구결과를 임의로 삭제하거나 추가하지 말아야 한다.

③ 연구자는 모든 연구행위가 편견과 예단 없이 이루어지도록 하여야 한다.

제 5 조 (연구자의 연구윤리) ① 모든 연구정보는 정확히 보고되어야 하고 해석 및 확인이 가능하도록 명확하고 정확하게 기록, 처리 및 보존되어야 한다.

② 연구자는 적절한 연구방법과 통계기법을 사용하고, 필요한 경우 이를 공개하여야 한다.

1. 연구자는 전 연구과정에서 발생하는 연구부정행위를 하지 않는다.

2. 다른 간행물에 발표된 연구논문을 새로운 논문인 것처럼 투고하거나 다른 간행물에 중복 심사의뢰를 하여서는 아니 된다. 단, 학위논문이나 학술대회 및 세미나에서 working paper 형태로 발표된 논문은 예외로 한다.

③ 연구부정행위 방지를 위해 투고된 논문에 대한 심사진행 이전에 편집위원회에서는 KCI(한국학술지인용색인) 홈페이지에서 제공하는 논문유사도 검사를 실시하여 유사율이 25% 이상인 투고논문에 대해서는 심사거부, 수정 또는 소명을 요구할 수 있다. 수정 또는 소명요구를 받은 연구자는 반드시 이에 응하여야 한다.

제 6 조 (연구자의 역할과 책임) 연구자는 연구의 자유에 기초하여 자율적으로 연구를 수행 하되, 다음 각 호의 사항을 준수하여야 한다.

1. 연구대상자의 인격 존중 및 공정한 대우

2. 연구대상자의 개인 정보 및 사생활의 보호

3. 사실에 기초한 정직하고 투명한 연구의 진행

4. 전문 지식을 사회에 환원할 경우 전문가로서 학문적 양심 견지

5. 새로운 학술적 결과를 공표하여 학문의 발전에 기여

6. 자신 및 타인의 저작물 활용 시 적절한 방법으로 출처를 밝히는 등 선행 연구자의 업적 인정·존중

7. 연구계약의 체결, 연구비의 수주 및 집행 과정의 윤리적 책임 견지

8. 연구비 지원기관의 이해관계에 영향을 받지 않고, 연구결과물에 연구와 관련된 모든 이해관계 명시

9. 지속적인 연구윤리교육의 참여

제 7 조 (연구정보 기록, 보존, 보고 및 공개의무) ① 모든 연구정보는 정확히 보고되어야 하고 해석 및 확인이 가능하도록 명확하고 정확하게 기록, 처리 및 보존되어야 한다.

② 연구자는 적절한 연구방법과 통계기법을 사용하고, 필요한 경우 이를 공개하여야 한다.

- 제 8 조 (학회의 역할과 책임)** ① 학회는 연구자가 연구에 전념하고 연구윤리를 준수할 수 있도록 합리적이고 자율적인 연구 환경과 연구 문화를 조성하는 데 적극 노력하여야 한다.
- ② 학회는 연구자가 연구수행 과정에서 연구윤리를 준수하고 연구부정행위를 예방할 수 있도록 정기적·부정기적인 연구윤리 교육을 실시하여야 한다.
- ③ 학회는 교육부장관 또는 전문기관의 장이 연구윤리 실태 조사 등 연구윤리 확립을 위한 업무를 수행할 때 이에 적극 협조하여야 한다.
- ④ 인지하거나 제보받은 연구부정행위 의혹에 대해 엄정하게 조사하여야 하며, 교육부장관, 전문기관 및 대학 등으로부터 소속 연구자의 연구부정행위 의혹에 대한 조사 또는 자료를 요청받을 경우 이에 적극 협조하여야 한다.

제 3 장 연구자 상호 관계의 공정성

제 9 조 (공동연구) 연구자는 다른 연구자와 공동연구를 수행할 경우에 역할과 상호관계를 분명히 하고 그에 따른 책임을 다해야 한다. 연구 착수에 앞서 연구과제의 목표와 기대 결과, 협력관계에서 각자의 역할, 데이터수집·저장·공유의 방법, 저자결정과 순위기준, 연구책임자 선정, 지적 재산권 및 소유권 문제 등에 대하여 상호 합의와 이해가 이루어져야 한다.

제10조 (저자의 책임과 의무, 저자표시 순서) ① 연구자는 자신이 실제로 행하거나 공헌한 연구에 대해서만 저자로서의 책임을 지며, 또한 업적으로 인정받는다.

② 저자들은 자신의 기여도에 대한 증명을 요구할 경우 이에 따라야 한다.

③ 저자의 순서는 상대적 지위에 관계없이 연구내용 또는 결과에 대한 학술적 기여도에 따라 정확하게 반영하여야 한다.

제11조 (교신저자) ① 교신저자는 연구 결과 및 증명에 대하여 총괄적인 책임을 질 수 있는 자가 되어야 한다.

② 교신저자는 저자표시에 대한 순서와 공동저자 표시에 대하여 입증책임을 진다.

제12조 (저자추가 및 변경) ① 논문의 최종저자는 투고단계의 저자 외에 수정단계에서 추가 또는 변경된 저자만 인정된다.

② 논문심사가 종료되어 게재가능으로 판정된 이후에는 어떠한 이유라도 저자추가 또는 저자변경 및 저자순서 변경은 금지된다.

1. ‘저자추가’란 투고단계에서의 저자 외에 새롭게 저자를 추가하는 경우를 의미한다.
2. ‘저자변경’이란 저자추가는 없지만 기존저자가 빠지고 새로운 저자로 대체되는 경우,

또는 저자표시 순서를 변경하는 것을 의미한다.

- ③ 교신저자가 수정단계에서 저자추가 및 변경을 하고자 하는 경우 반드시 편집위원장을 참고로 하여 전체 저자들에게 허락을 득하는 이메일을 보내고 모든 저자들로부터 허락을 득하여야 한다.
- ④ 교신저자가 공동저자의 허락없이 임의로 저자추가 및 변경을 하거나, 한사람의 공동저자라도 저자변경 및 저자추가를 거부하는 경우 편집위원장은 해당 저자추가 및 변경을 취소할 수 있다.
- ⑤ 게재가능 판정 이후 교신저자가 임의로 저자추가 또는 저자변경을 하는 경우 해당 논문은 게재가 취소된다.

제13조 (논문 저자의 소속 표시) 논문 저자의 소속은 연구를 수행할 당시의 소속으로 표시하는 것을 원칙으로 한다. 다만 이와는 다른 관행이 통용되는 분야에서는 그 관행을 따를 수 있다.

제 4 장 연구 부정행위 및 기타 비윤리적 연구행위

제 1 절 인용방법 및 원칙

- 제14조 (인용방법 및 원칙)**
- ① 저자는 자신의 저작물에 소개, 참조, 논평 등의 방법으로 타인의 저작물의 일부를 원문 그대로 또는 번역하여 인용할 수 있다.
 - ② 저자는 출처 표시와 참고문헌 목록 작성의 정확성을 기하여야 한다. 저자는 인용의 모든 요소(저자명, 학술지의 권·호수, 페이지, 출간년도 등)를 2차 출처에 의존하지 말고 원논문에서 직접 확인해야 하며, 다만 불가피한 경우에는 재인용을 밝히고 인용할 수 있다.
 - ③ 저자는 피인용 저작물이 인용저작물과 명확히 구별될 수 있도록 신의성실의 원칙에 입각하여 합리적인 방식으로 인용하여야 한다.
 - ④ 저자는 원칙적으로 공표된 저작물을 인용하여야 하며, 공개되지 아니한 학술 자료를 논문심사나 연구제안서 심사 또는 사적 접촉을 통하여 획득한 경우에는 반드시 해당 연구자의 동의를 얻어 인용하여야 한다.
 - ⑤ 저자는 타인이 이미 발표한 논문에 담긴 이론이나 아이디어를 변안해서 자신의 저작물에 소개할 때에는 그 출처를 명시해야 한다.
 - ⑥ 저자는 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하는 경우 어떤 아이디어가 자신의 것이고 어떤 아이디어가 참조된 출처로부터 왔는지를 독자들이 명확하게 알 수 있도록 집필해야

한다.

⑦ 저자는 연구의 방향을 결정하는 데에 중대한 영향을 주었거나 독자가 연구 내용을 이해하는 데에 도움이 될 수 있는 중요한 공개된 문헌이라면 관련 연구자가 이론적·경험적으로 알 수 있는 경우를 제외하고는 모두 참고문헌에 포함시켜야 한다.

⑧ 선행연구 리뷰에서 초록을 사용했으면서도 참고문헌 목록에 학술지 논문을 인용하거나, 논문의 출간 버전을 인용하면서 실제로는 학술대회의 발표논문집에 출간된 초기 버전 또는 예비 버전을 사용하는 것을 피해야 한다.

제15조 (일반 지식의 인용방법) ① 타인의 아이디어 또는 그가 제공한 사실에 관한 정보를 사용할 때에는 누구의 것인지 출처를 밝혀야 하지만, 그것이 일반적으로 공지된 지식이거나 독자들이 인지하고 있는 자료인 경우에는 예외로 한다.

② 어떤 개념 또는 사실이 일반 지식인지 의문이 드는 경우에는 원문을 인용하는 것이 바람직하다.

제 2 절 연구부정행위

제16조 (연구부정행위의 범위) ① 연구부정행위는 연구의 제안, 수행, 결과 보고 및 발표 등에서 이루어진 다음 각 호를 말한다.

1. “위조”는 존재하지 않는 연구 원자료 또는 연구자료, 연구결과 등을 허위로 만들거나 기록 또는 보고하는 행위
2. “변조”는 연구 재료·장비·과정 등을 인위적으로 조작하거나 연구 원자료 또는 연구자료를 임의로 변형·삭제함으로써 연구 내용 또는 결과를 왜곡하는 행위
3. “표절”은 다음 각 목과 같이 일반적 지식이 아닌 타인의 독창적인 아이디어 또는 창작물을 적절한 출처표시 없이 활용함으로써, 제3자에게 자신의 창작물인 것처럼 인식하게 하는 행위
 - 가. 타인의 연구내용 전부 또는 일부를 출처를 표시하지 않고 그대로 활용하는 경우
 - 나. 타인의 저작물의 단어·문장구조를 일부 변형하여 사용하면서 출처표시를 하지 않는 경우
 - 다. 타인의 독창적인 생각 등을 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우
 - 라. 타인의 저작물을 번역하여 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우
4. “부당한 저자 표시”는 다음 각 목과 같이 연구내용 또는 결과에 대하여 공헌 또는 기여를 한 사람에게 정당한 이유 없이 저자 자격을 부여하지 않거나, 공헌 또는 기여

- 를 하지 않은 사람에게 감사의 표시 또는 예우 등을 이유로 저자 자격을 부여하는 행위
- 가. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 없음에도 저자 자격을 부여하는 경우
- 나. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 있음에도 저자 자격을 부여하지 않는 경우
- 다. 지도학생의 학위논문을 학술지 등에 지도교수의 단독 명의로 게재·발표하는 경우
5. “부당한 중복게재”는 연구자가 자신의 이전 연구결과와 동일 또는 실질적으로 유사한 저작물을 출처표시 없이 게재한 후, 연구비를 수령하거나 별도의 연구업적으로 인정 받는 경우 등 부당한 이익을 얻는 행위
6. “연구부정행위에 대한 조사 방해 행위”는 본인 또는 타인의 부정행위에 대한 조사를 고의로 방해하거나 제보자에게 위해를 가하는 행위
7. 그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어나는 행위
- ② 학회장은 제1항에 따른 연구부정행위 외에도 자체 조사 또는 예방이 필요하다고 판단 되는 행위를 포함시킬 수 있다.

제17조 (연구부정행위의 판단) ① 연구부정행위는 다음 각 호의 기준으로 판단한다.

1. 연구자가 속한 학문 분야에서 윤리적 또는 법적으로 비난을 받을 만한 행위인지
 2. 해당 행위 당시의 ‘연구윤리규정’ 및 해당 행위가 있었던 시점의 보편적인 기준을 고려
 3. 행위자의 고의, 연구부정행위 결과물의 양과 질, 학계의 관행과 특수성, 연구부정행위를 통해 얻은 이익 등을 종합적으로 고려
- ② 제16조 제1항제7호에서 정한 ‘그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어난 행위’를 판단하고자 할 때에는 학계에서 부정한 행위라는 인식이 널리 퍼져 있는지 등을 고려하여야 한다.

제18조 (연구부정행위와 저작권침해 유의) ① 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 게재 되는 논문 및 연구결과물은 통상적으로 저자가 저작권을 가지나 교육 등 공공의 목적으로 사용될 때에는 (사)한국조세법학회가 그 사용권을 가진다.

- ② 중복게재는 저작권침해의 우려가 있으므로 유의하여야 한다.
- ③ 저작권이 보호된 출처로부터 광범하게 텍스트를 인용하는 경우에 인용부호를 적절하게 사용하거나, 제대로 환문하였다 하더라도 저작권이 침해될 수 있음을 유의하여야 한다.

제3절 부적절한 집필행위

제19조 (부적절한 집필 행위) 다음의 행위는 부적절한 집필행위에 해당한다.

1. 부적절한 출처인용
2. 참고문헌 왜곡
3. 출간논문을 인용하면서 초록 등에 의존하는 행위
4. 읽지 않거나 이해하지 못한 저술의 출처인용
5. 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하면서 부분적으로만 출처를 밝히는 행위
6. 텍스트의 재활용 행위

제20조 (참고문헌의 왜곡금지) ① 참고문헌은 논문의 내용과 직접적으로 관련이 있는 문헌만 포함시켜야 한다. 학술지나 논문의 인용지수를 조작하거나 논문의 게재 가능성을 높일 목적으로 관련성에 의문이 있는 문헌을 의도적으로 참고문헌에 포함시켜서는 안 된다.

② 자신의 데이터 또는 이론에 유리한 문헌만을 편파적으로 참고문헌에 포함시켜서는 안 되며, 자신의 관점과 모순될 수 있는 문헌도 인용할 윤리적 책무가 있다.

제21조 (텍스트의 재활용) ① “텍스트의 재활용”이라 함은 저자가 자신의 다른 저술에서 이미 사용했던 텍스트의 일부를 재사용하는 것을 말한다.

② 텍스트 재활용은 윤리적 집필정신에 어긋나므로 이미 출간된 텍스트를 재활용하는 것을 피해야 하며, 불가피하게 재활용하는 경우에는 인용부호를 표시하거나 적절한 환문을 하는 등 표준적 인용관행에 따라야 하며, 저작권 침해가 발생하지 않도록 하여야 한다.

제5장 심사과정의 공정성

제22조 (심사자의 책임과 의무) ① 심사자는 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물의 편집위원회가 의뢰하는 논문을 심사규정이 정한 기간 내에 성실하게 평가하고 평가 결과를 편집위원(회)에게 통보해 주어야 한다. 단, 자신이 논문을 평가하기에 적임자가 아니라고 판단될 경우에는 편집위원회에게 지체 없이 그 사실을 통보해야 한다.

② 심사자는 전문 지식인으로서의 저자의 인격과 독립성을 존중하여야 한다. 평가 의견서에는 논문에 대한 자신의 판단을 밝히되, 보완이 필요하다고 생각되는 부분에 대해서는 그 이유도 함께 상세하게 설명해야 한다.

③ 심사자는 심사 대상 논문에 대한 비밀을 지켜야 한다. 논문 평가를 위해 특별히 조언을 구하는 경우가 아니라면 논문을 다른 사람에게 보여주거나 논문 내용을 놓고 다른 사람과

논의하는 것도 바람직하지 않다.

제23조 (심사과정의 비윤리적 행위) ① 심사자는 연구제안서 또는 논문심사 과정에서 알게 된 특정정보를 원저자의 동의없이 심사자가 직간접으로 관련된 연구에 유용해서는 안 된다.

② 다음 행위는 심사과정의 비윤리적 연구행위에 해당할 수 있으므로 삼가야 한다.

1. 자신이 의뢰 받은 논문심사를 학생이나 제3자에게 부탁하는 행위
2. 심사 중인 논문의 내용을 학과나 학회 동료들과 논의하는 행위
3. 심사종료 후 심사물의 사본을 분쇄하지 않고 이를 보유하는 행위
4. 제출된 논문을 심사하는 과정에서 명예를 손상시키는 언명이나 인신공격을 하는 행위
5. 논문을 읽지 않고 심사·평가하는 행위

제24조 (사적 상충 및 지적 상충) 심사자는 개인적인 학술적 신념을 떠나 객관적 기준에 의해 공정하게 평가하여야 한다.

① 심사자는 논문심사에 있어 사적(私的) 편견을 피해야 한다. 사적 상충을 포함한 이해상충의 관계가 있다면 즉시 편집위원회에 통보하여야 한다.

② 심사자 본인의 관점이나 해석과 지적(知的) 상충이 된다는 이유로 논문을 탈락시켜서는 안 된다.

제6장 논문 관리의 공정성

제25조 (편집위원장의 책임과 의무) ① 편집위원장은 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 투고된 논문의 게재 여부를 결정하는 모든 책임을 지며, 심사 과정의 진실성을 확인하며 편집과정의 참여자를 관리 감독해야 한다.

② 편집위원장은 저자의 인격과 학자로서의 독립성을 존중해야 하며 요청이 있으면 논문 및 사례의 심사 과정을 명확하게 공개해야 한다.

③ 편집위원장은 학술지 게재를 위해 투고된 논문을 저자의 성별, 나이, 소속 기관과는 무관하게 오로지 논문의 질적 수준과 투고 규정에 근거하여 공정하게 취급하여야 한다.

④ 편집위원장은 투고된 논문의 평가를 해당 분야의 전문적 지식과 객관적이고 공정한 평가 능력을 지닌 심사위원에게 의뢰해야 한다. 단, 같은 논문에 대한 평가가 심사위원 간에 현저하게 차이가 날 경우에는 해당 분야의 전문가에게 자문을 받을 수 있다.

⑤ 편집위원장은 투고된 논문의 게재가 결정될 때까지는 심사자 이외의 사람에게 저자에 대한 사항이나 논문의 내용을 공개하면 안 된다.

제 7 장 윤리규정 시행과 연구부정행위의 검증

제26조 (윤리규정 서약) (사)한국조세법학회의 연구수행과 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 투고시 본 연구윤리규정을 숙지한 후 준수하기로 서약해야 한다.

제27조 (윤리규정 위반 보고) 연구자는 다른 연구자가 연구윤리규정을 위반한 것을 인지할 경우 그 연구자로 하여금 연구윤리규정을 환기시킴으로써 문제를 바로잡도록 노력해야 한다. 그러나 문제가 바로잡히지 않았거나 명백한 윤리규정 위반 사례가 드러날 경우에는 연구윤리위원회에 즉시 보고해야 한다.

제28조 (연구윤리위원회의 목적) 연구윤리위원회는 본 학회가 정한 본 연구윤리규정을 기초로 연구윤리위반 여부와 적합한 연구진실성에 관한 검증을 목적으로 한다.

제29조 (연구윤리위원회의 구성) ① 연구윤리위원회는 연구윤리위원장(이하 “위원장”이라 함)을 포함해 연구윤리에 관한 전문성을 갖춘 연구윤리위원(이하 “위원”이라 함) 5인 이상 10인 이내로 구성한다.

② 위원장은 학회장이 임명하고, 당연직 위원으로 포함되는 편집위원장과 학술위원장 이외의 위원은 위원장의 추천을 받아 학회장이 임명한다.

③ 위원장 및 위원의 임기는 2년으로 하되 연임할 수 있다.

제30조 (연구윤리위원회의 운영) ① 연구윤리위원회는 위원장 또는 재적위원 4분의 1이상의 요구로 소집한다.

② 연구윤리위원회는 구성원의 과반수 이상의 출석으로 성립하고, 출석인원 과반수의 찬성으로 의결한다. 단 위임장은 위원회의 소집에 출석으로 인정하되 의결권은 부여하지 않는다.

③ 위원장은 의결권이 없으며 가부동수일 때는 부결된 것으로 한다.

제31조 (연구윤리위원회 임무) 연구윤리위원회는 제28조의 목적을 달성하기 위하여 다음 각 호의 임무를 수행한다.

1. 연구윤리·진실성 관련 제도의 수립 및 운영에 관한 사항
2. 부정행위 제보 접수 및 처리 지정에 관한 사항
3. 예비조사와 본 조사의 착수 및 조사결과의 승인에 관한 사항
4. 제보자 보호 및 피조사자 명예회복 조치에 관한 사항
5. 연구진실성 검증결과의 처리 및 후속조치에 관한 사항
6. 기타 위원장이 부의하는 사항

제32조 (연구 부정행위의 제보, 접수, 조사) ① 연구윤리위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 동등하게 보장하여야 하며 관련 절차를 사전에 알려주어야 한다.

② 피조사자 또는 제보자는 연구윤리위원회 위원에게 심의·의결의 공정성을 기대하기 어려운 사정이 있는 때에는 그 이유를 밝혀 기피를 신청할 수 있다.

③ 연구윤리위원회는 피조사자에게 최초 제보 또는 추가적인 제보에서 주장된 어떤 사실에 대해서도 의견을 제출하거나 해명할 기회를 부여하여야 한다.

제33조 (제보자의 권리 보호) ① “제보자”란 연구부정행위를 인지하여 인지한 사실 또는 관련 증거를 학회에 알린 자를 말한다.

② 제보는 구술·서면·전화·전자우편 등의 방법을 통하여 실명으로 하여야 한다. 단, 익명 제보라 하더라도 연구과제명, 논문명, 구체적인 연구부정행위 등이 포함된 증거를 서면이나 전자우편으로 받은 경우 실명 제보에 준하여 처리할 수 있다.

③ 학회장은 제보자가 연구부정행위를 제보했다는 이유로 신분상의 불이익이나 근무 조건의 차별을 받지 않도록 보호하여야 한다.

④ 제보자의 신원에 관한 사항은 정보공개 대상이 되지 않는다.

⑤ 제보자가 제3항의 불이익 또는 차별을 받거나 자신의 의지에 반하여 신원이 노출될 경우 학회는 이에 대한 책임을 진다.

⑥ 제보자는 연구부정행위 신고 이후에 진행되는 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며 학회는 이에 성실히 응하여야 한다.

⑦ 제보내용이 허위인 줄 알았음에도 이를 제보한 제보자는 보호 대상에 포함하지 않는다.

제34조 (피조사자의 권리 보호) ① “피조사자”란 제보자의 제보나 학회의 인지로 연구부정행위의 조사 대상이 된 자 또는 조사과정에서 연구부정행위에 가담한 것으로 추정되어 조사 대상이 된 자를 말하며, 조사과정에서의 참고인이나 증인은 이에 포함되지 아니한다.

② 학회는 검증과정에서 피조사자의 명예나 권리를 침해하지 않도록 주의하여야 한다.

③ 연구부정행위에 대한 의혹은 판정 전까지 외부에 공개되어서는 아니 된다. 다만, 제47조제3항 각 호의 사항이 발생하여 필요한 조치를 취하고자 할 경우에는 해당되지 아니한다.

④ 피조사자는 연구부정행위의 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며, 학회장은 이에 성실히 응하여야 한다.

제35조 (연구부정행위 검증 책임주체) ① 연구부정행위에 대한 검증 책임은 해당 연구가 수행될 당시 연구자의 소속 기관에 있다.

- ② 본 학회는 연구부정행위 검증을 위하여 조사위원회(이하 “조사위원회”라 함)를 둔다.
- ③ 연구자의 소속 기관 등의 기관에서 연구부정행위 검증을 하고자 학회에 협조를 요청한 경우에는 적극적으로 협조하여야 한다.
- ④ 연구자의 소속 기관, 대학 등의 장이 연구자의 연구부정행위를 제보받아 검증한 후 그 결과를 본 학회에 통보하였을 경우에는 그 결과에 대해 사전에 정해진 상응하는 조치를 취하여야 한다.

제36조 (조사위원회 구성 등) ① 위원장은 본 조사를 위해 위원장 1명을 포함한 5명 이상으로 조사위원회를 구성한다.

- ② 조사위원회는 조사위원 전체에서 연구윤리위원회 위원이 아닌 외부인의 비율이 30% 이상이어야 하고, 조사위원 중 해당 연구분야 전문가가 50% 이상으로 하되, 이 중 소속이 다른 외부전문가를 1인 이상으로 한다.

제37조 (연구부정행위 검증원칙) ① 연구부정행위를 학회에서 검증하는 경우 연구부정행위 여부를 입증할 책임은 학회의 조사위원회에 있다. 단, 조사위원회가 요구한 자료를 피조사자가 고의로 훼손하거나 제출을 거부한 경우에 그 책임은 피조사자에게 있다.

- ② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 보장하여야 하며 관련 절차 및 일정을 사전에 알려주어야 한다. 이 경우 피조사자에게는 해당 제보 내용을 함께 알려주어야 한다.

- ③ 학회장은 조사위원회가 부당한 압력이나 간섭을 받지 않고 독립성과 공정성을 유지할 수 있도록 노력하여야 한다.

제38조 (연구부정행위 검증 절차) ① 연구부정행위를 검증하고자 할 경우에는 “예비조사”와 “본조사”, “판정”의 절차를 거쳐야 한다.

- ② 위원장은 연구부정행위에 대한 충분한 혐의를 인지하였을 경우에는 예비조사 없이 바로 본조사에 착수할 수 있다.

제39조 (예비조사) ① 예비조사는 연구부정행위 의혹에 대하여 본조사 실시 여부를 결정하기 위한 절차로, 연구부정행위에 대한 의혹이 제기되면 연구윤리위원회 위원장은 예비조사 위원회를 5인 이내로 구성하고, 이 사실을 제보자와 피조사자에게 통보하며, 피조사자에게 30일 이내의 충분한 소명 기회를 주어야 한다.

- ② 신고 접수일에서 30일 이내에 예비조사에 착수하고, 60일 이내에 예비조사 결과를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보한다. 제보자와 피조사자는 통보받은 후 30일 이내에 이의제기가 가능하다.

③ 피조사자가 연구부정행위 사실을 모두 인정할 경우에는 본조사를 거치지 않고 바로 판정을 내릴 수 있다. 본조사를 실시하지 않기로 결정한 경우에는 이에 대한 구체적인 사유를 포함하여야 한다. 단, 익명제보의 경우는 그러하지 않는다.

제40조 (본조사) ① 본조사는 연구부정행위의 사실 여부를 입증하기 위한 절차로, 예비조사 착수 후 본조사의 판정까지 모든 조사과정은 6개월 이내에 종료한다.

② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술 등의 기회를 주어야 하며, 당사자가 이에 응하지 않을 경우에는 이의가 없는 것으로 간주한다.

제41조 (조사위원의 제척·기피·회피 등) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 당해 사건에 조사위원이 될 수 없다.

1. 제보자 또는 피조사자와 민법 제777조에 따른 친인척 관계가 있거나 있었던 자
2. 제보자 또는 피조사자와 사제관계에 있거나 공동으로 연구를 수행하거나 하였던 자
3. 기타 조사의 공정성을 해할 우려가 있다고 판단되는 자

② 학회장은 본조사 착수 이전에 제보자에게 제41조제1항에 따른 조사위원 명단을 알려야 하며, 제보자가 정당한 사유로 조사위원회에 대해 기피 신청을 할 경우 이를 수용하여야 한다. 단, 제보자의 사정에 의해 연락을 취할 수 없을 경우에는 해당하지 않으며, 이 경우 관련 내용을 조사결과보고서에 포함시켜야 한다.

③ 조사위원이 조사대상 과제와 이해관계가 있는 경우 스스로 회피 신청을 하여야 한다.

제42조 (조사위원회의 권한) ① 조사위원회는 조사과정에서 제보자, 피조사자, 증인 및 참고인에게 진술을 위한 출석을 요구할 수 있으며, 이 경우 피조사자는 반드시 이에 응하여야 한다.

② 조사위원회는 피조사자에게 자료의 제출을 요구할 수 있으며, 증거자료의 보전을 위하여 관련 기관의 장의 승인을 얻어 연구부정행위 관련자에 대한 실험실 출입제한 및 관련 자료의 보전을 위한 조치를 취할 수 있다.

③ 조사위원회는 학회장에게 연구부정행위 관련자에 대한 적절한 제재조치를 건의할 수 있다.

제43조 (판정) ① “판정”은 학회장이 조사결과를 확정하여 이를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보하는 것을 말한다.

② 예비조사 착수 이후 판정까지의 모든 조사는 6개월 이내에 종료하여야 한다. 단, 이 기간 내에 조사가 이루어지기 어렵다고 판단될 경우 제보사실 이관기관, 제보자 및 피조사자에게 그 사유를 통보하고 조사 기간을 연장할 수 있다.

제44조 (이의신청) ① 제보자 또는 피조사자는 예비조사 결과 또는 판정 결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 학회장에게 서면으로 이의신청을 할 수 있다.

② 학회장은 제1항에 따른 이의신청이 특별한 사유가 없으면 이의신청이 접수된 날로부터 60일 이내에 처리하여야 한다.

제45조 (연구부정행위에 대한 조치) ① 학회장은 연구부정행위에 대한 판정과 이의신청에 관한 모든 절차를 종료한 후, 연구부정행위에 대해 적절한 조치를 취하여야 한다.

② 연구부정행위에 대한 조치의 내용은 본 규정과 관련 법령 그리고 사회 일반의 인식에 반하지 않도록 하여야 한다. 이때 학회장은 징계 등의 조치가 당해 연구부정행위에 상당한 수준으로 비례성이 있는지 등을 고려하여야 한다.

제46조 (재조사) 제보자 또는 피조사자는 제44조의 이의신청에 대한 처리결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 한국연구재단이사장에게 당해 건에 대하여 재조사를 요청할 수 있다.

제47조 (조사결과의 제출) ① 연구윤리위원회위원장은 예비조사 및 본조사를 실시한 경우, 이의신청 처리를 포함한 조사 결과를 종료 후 각각 30일 이내에 학회장에게 그 결과를 제출하여야 한다.

② 제1항의 보고서에는 다음 각 호의 사항이 반드시 포함되어야 한다.

1. 예비조사의 경우

- 가. 제보의 내용
- 나. 조사결과
- 다. 본조사 실시 여부 및 판단의 근거
- 라. 제보자와 피조사자의 진술내용

2. 본조사의 경우

- 가. 제보의 내용
- 나. 조사결과
- 다. 조사위원회의 위원 명단
- 라. 해당 연구에서의 피조사자의 역할과 연구부정행위의 사실 여부
- 마. 관련 증거 및 증인, 참고인 기타 자문에 참여한 자의 명단
- 바. 제보자와 피조사자의 진술내용
- 사. 검증결과에 따른 판정 결과

③ 학회장은 제2항의 조사 과정에서 다음 각 호의 사항을 발견한 경우 즉시 한국연구재단 이사장에게 보고하여야 하며, 수사기관에 수사의뢰 또는 고발 등의 조치를 취해야 한다.

1. 법령 또는 해당 규칙에 중대한 위반사항
2. 공공의 복지 또는 안전에 중대한 위험이 발생하거나 발생할 우려가 명백한 경우
3. 기타 전문기관 또는 공권력에 의한 조치가 필요한 경우

제48조 (조사결과에 대한 후속조치) ① 연구자가 연구윤리를 위반한 것으로 최종 판정되면, 학회장은 연구윤리위원회에서 보고한 내용을 기초로 하여 이사회의 결의를 통하여 다음과 같은 제재조치를 취한다.

1. 게재 확정된 연구논문의 경우에도 연구부정행위의 의혹이 있는 경우에는 연구윤리위원회의 최종 판정이 있기까지 게재를 보류한다.
2. 이미 게재가 되어 발간된 논문이라 할지라도 연구부정행위로 판정될 경우 게재를 취소하고, 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물의 목록에서 삭제한다.
3. 연구부정행위로 판정을 받은 연구자에 대하여 3년간 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 논문투고를 금지하며, 이러한 사실을 (사)한국조세법학회 홈페이지에 공개한다.
4. 「조세논총」에 게재된 논문에 대해서 연구부정행위로 판정되면 해당 내용의 세부 사항을 한국연구재단에 통보한다.

제49조 (조사의 기록과 정보의 공개) ① 조사과정의 모든 기록은 음성, 영상 또는 문서의 형태로 반드시 5년 이상 보관하여야 한다.

② 조사보고서 및 조사위원 명단은 판정이 끝난 이후에 공개할 수 있다.

③ 조사위원, 증인, 참고인, 자문에 참여한 자의 명단 등은 당사자에게 불이익을 줄 가능성이 있을 경우 공개하지 않을 수 있다.

부 칙

제 1 조 (시행일) 이 규정은 2017년 1월 1일부터 시행한다.

2020 (사)한국조세법학회 춘계학술발표대회 논문집
- 제28차 -

2020년 12월 2일 인쇄
2020년 12월 4일 발행

발행인 : 서 희 열
발행처 : (사)한국조세법학회
주 소 : 서울시 서초구 명달로 105(서초3동 1497-16)
한국세무사회 별관 2층
전 화 : 회 장 서희열 (010-4724-5351)
총무이사 구성권 (010-5299-9557)
총무간사 최 영 (010-2352-0757)
제작처 : 씨에프오아카데미 대표이사 전병문
서울시 강남구 논현로 79길8(역삼동) 아이네트빌딩 4층
전화 : 010-5230-7027
E-mail : jbm@naver.com

“복잡한 회계 업무
제가 도와드릴게요”

“사업에선 자금의 흐름을
잘 파악해야죠”

사업자를 위한 편리하고 쉬운 금융거래부터
세무, 회계, 구인, 사업 노하우까지 -

튼튼한 기업 बैंकिंग
신한 SOL Biz

“세금신고 어렵지 않아요”

“어떤 인재를 원하시나요?”

“시장 트렌드,
놓치지 마세요”

지금 '신한 SOL Biz'
다운로드 받으세요

[illegible]

신한은행