



2022 (사)한국조세법학회 -제32차-

추계학술발표대회

일 시 : 2022년 12월 3일(토) 12:50~18:00

장 소 : 여의도 전경련회관 컨퍼런스 2층 토파즈

후 원

 KB 국민은행  신한은행 KIM & CHANG  Lee & KO 법무법인 광장

 bkl 법무법인유한 태평양  WIZ WIZ LAW GROUP  SAMIL | 삼일회계법인  KPMG  Deloitte. 딜로이트 안진회계법인

 Crowe 한울회계법인  광교세무법인 GWANGGYO.BIZ  I&A 이안세무법인  IBK 참! 좋은 은행 IBK기업은행 경제연구소

 우리금융경영연구소  ShinhanLife  KORAMCO 리츠 | 부동산펀드 | 부동산신탁  KSD  은행연합회 한국예탁결제원

 한국세무사회  KICPA 한국공인회계사회  은행연합회 KOREA FEDERATION OF BANKS

 KILF | 한국지방세연구원 Korea Institute of Local Finance  법제처

주 최

 KOREAN SOCIETY OF TAX LAW 1985 사단법인 한국조세법학회



2022년 제32차 추계학술발표대회

모시는 글

한국조세법학회 회원 여러분 안녕하십니까?

금년도 1개월이 채 남지 않았습니다. 어느 덧 가을에서 겨울로 접어든다는 입동(立冬)이 지난지도 25일이나 되었습니다. 아침, 저녁으로 옷깃을 여미게 하는 쌀쌀한 날씨에 산과 들의 나뭇잎도 떨어지며 추운 겨울을 준비하고 있습니다. 회원 여러분께서도 올해의 어려운 일을 슬기롭게 극복하시고 새해에는 항상 건강과 행복이 가득하시길 기원합니다.

금년 우리 학회는 1월 지방세 관련 개정세법 설명회 및 학술발표대회, 6월 문정부의 조세정책 평가와 윤정부의 조세정책방향을 대주제로 한 춘계학술발표대회, 9월 부동산평가와 지방세 과세일원화라는 주제로 한국지방세연구원과 공동학술발표대회를 개최한 바 있습니다. 이어 금번 12월 제32차 추계학술대회에서는 납세자 권리보호 등 납세자의 관심이 큰 국세기본법, 상속세법 및 소득세법 분야 각각 2편씩 총 6편의 논문 발표와 토론에 이어 연구윤리교육이 진행됩니다.

우선 제1부 국세기본법 분야의 제1주제인 “조세불복사건 판단에 있어 인지적 편향과 극복 방안”은 인하대학교 법학전문대학원 김영순 교수님께서, 제2주제인 “후발적 경정청구권에 관한 비판적 고찰”은 성균관대학교 법학전문대학원 이진오 교수님께서, 다음으로 제2부 상속세 및 증여세법 분야의 제1주제인 “합병신주의 상장에 따른 이익의 증여세 과세에 관한 연구”는 고려대학교 법학전문대학원 박종수 교수님께서, 제2주제인 “상증세법 제19조 제1항에 따른 배우자 상속공제의 요건에 대한 고찰”은 세무법인 다솔의 서윤식 박사님께서 각각 발표해 주시겠습니다.

이어서 제3부 소득세법 분야의 제1주제인 “고가주택 양도에 대한 행정해석의 비판적 검토 - 중과세율 적용 및 장기보유특별공제 배제를 중심으로 -”는 세무법인 명품 윤석남 박사님께서, 제2주제인 “가상자산의 과세제도에 대한 연구”는 서울시립대학교 정지선 교수님과 서울시립대학교 세무전문대학원 박사과정 이형석 세무사님께서 발표해 주시겠으며, 마지막 순서인 연구윤리교육은 우리 학회의 편집위원장이신 경북대학교 법학전문대학원 이동식 교수님께서 해주시겠습니다.

끝으로 오늘 뜻깊은 학술발표대회의 성공적인 개최를 위하여 축사와 많은 도움을 주신 한국 세무사회 원경희 회장님, 좌장을 맡아주신 김완석 교수님·김두형 교수님·서희열 교수님, 발제를 맡아주신 연구자분들, 연구윤리교육을 담당해주신 이동식 교수님, 토론을 해주신 손형민 변호사님·이중교 교수님·이홍석 회계사님·김상술 박사님·김성균 교수님·이정아 변호사님·김상문 박사님·박재영 변호사님·정승영 교수님, 후원기관, 학회 고문님·자문위원님 및 학술 발표대회 준비를 위해 헌신적인 노력을 해주신 학회 임원 등 관계자 여러분의 노고에 마음 깊이 감사의 말씀을 올립니다.

오늘 발표된 연구 성과물이 앞으로 바람직한 조세정책방향에 반영될 수 있도록 지속적으로 논의되기를 기대합니다. 아울러 앞으로도 한국조세법학회가 조세법 분야의 학문적 발전에 크게 기여할 수 있도록 회원 여러분의 많은 관심과 성원을 부탁드립니다. 감사합니다.

2022년 12월 3일

(사)한국조세법학회 학회장 김 병 일

2022년 추계학술발표대회 준비위원장 윤 성 만 올림



2022년 제32차 추계학술발표대회

축 사

안녕하십니까?

한국세무사회 원경희 회장입니다.

한국조세법학회는 조세법에 대한 학문적 발전을 촉진하고, 실정법 제도 및 조세행정의 발전에 이바지하며, 조세법학을 중심으로 하여 조세정책학·세무회계학·조세행정학 등의 학제간 교류와 연구를 추구하고 있습니다.

오늘 제32차 추계학술발표대회 개최를 축하드리며, 특히 한국세무사회의 학문적 연구활동에도 많이 기여를 해주시고 계시는 송쌍중 교수님, 김완석 교수님, 서희열 교수님, 김정식 세무사님 등을 만나뵈니 더욱 반갑고 감사한 마음이 앞섭니다.

김병일 학회장님께서 지난해 1월 제7대 학회장을 맡으신 후 ▲조세제도가 인간의 존엄성을 존중하고 납세자가 주인이라는 본질에 충실할 수 있도록 학문적 기초를 다지시고, ▲학회 회원들의 조세학문의 연구와 학술행사의 자율적 참여로 자유로운 논의와 토론의 장을 마련하시는데 애쓰시고 계십니다.

그 일환으로 개최되는 오늘의 학술대회는 국세기본법 분야, 상속세 및 증여세법 분야, 소득세법 분야 등 세법과 관련된 논문발표와 토론을 해주시는데에 특별히 감사드립니다.

발표주제도 ▲상증세법상 배우자 상속공제요건, ▲중과세율 적용 및 장기보유특별공제 배제 등 고가주택 양도에 대한 행정해석 등 일반 국민들과 밀접한 관련이 있는 기본적인 세법 내용 뿐만 아니라 ▲정부에서 아직 특별한 정책을 내놓지 못하고 있는 가상자산의 과세제도에 대한 연구 등 납세자들이 궁금해하고, 정책반영에도 필요한 시기적절한 주제로 발표해주시고 토론을 해 주심에 감사드립니다.

특히 좌장을 맡으신 김완석 교수님, 김두형 교수님, 서희열 교수님과 논문발표하시는 교수님들과 토론에 참여하신 분들께 감사의 인사를 드립니다.

다시 한번 제32차 추계학술발표대회를 축하드리며, 조세법학회가 지속적으로 다양한 학술대회를 통해 조세학문의 발전을 도모하고 보다 바람직한 세제나 세무행정의 실현에 기여할 수 있기를 기원드립니다.

감사합니다.

2022. 12. 3.

한국세무사회 회장 원 경 희 배상

(사)한국조세법학회 2022년 제32차 추계학술발표대회

☼ 일 시 : 2022년 12월 3일(토) 12:50 ~ 18:00

☼ 장 소 : 여의도 전경력회관 컨퍼런스 2층 토파즈
(서울 영등포구 여의대로 24)

사회 : 윤성만 (서울과학기술대학교 교수)

세 부 일 정

- 12:30 ~ 12:50 접 수
- 12:50 ~ 12:55 개회사 (김병일 (사)한국조세법학회 학회장)
- 12:55 ~ 13:00 축 사 (원경희 한국세무사회 회장)

[제1부] 국세기본법 분야

• 좌 장 : 김완석 (강남대학교 대학원 세무학과 석좌교수)

< 1주제 >

- 13:00 ~ 13:25
 - 제 목 : 조세불복사건 판단에 있어 인지적 편향과 극복방안
 - 발표자 : 김영순 (인하대학교 법학전문대학원 교수)

< 2주제 >

- 13:25 ~ 13:50
 - 제 목 : 후발적 경정청구권에 관한 비판적 고찰
 - 발표자 : 이전오 (성균관대학교 법학전문대학원 교수)

[제1부] 종합토론

- 13:50 ~ 14:20
 - 손형민 (김앤장 법률사무소 변호사)
 - 이종교 (연세대학교 법학전문대학원 교수)
 - 이홍석 (삼일회계법인 TCDR팀 파트너, 공인회계사)
- 14:20 ~ 14:30 Break Time

[제2부] 상속세 및 증여세법 분야

• 좌 장 : 김두형 (경희대학교 법학전문대학원 교수)

< 1주제 >

- 14:30 ~ 14:55
- 제 목 : 합병신주의 상장에 따른 이익의 증여세 과세에 관한 연구
- 발표자 : 박종수 (고려대학교 법학전문대학원 교수)

< 2주제 >

- 14:55 ~ 15:20
- 제 목 : 상증세법 제19조 제1항에 따른 배우자 상속공제의 요건에 대한 고찰
- 발표자 : 서윤식 (세무법인 다솔 세무사·세무학박사)

[제2부] 종합토론

- 15:20 ~ 15:50
- 김상술 (법무법인 평안 세무사·세무학박사)
- 김성균 (중앙대학교 법학전문대학원 교수)
- 이정아 (법무법인 광장 변호사·공인회계사)
- 15:50 ~ 16:00 Break Time

[제3부] 소득세법 분야

• 좌 장 : 서희열 (강남대학교 세무학과 명예교수)

< 1주제 >

- 16:00 ~ 16:25
- 제 목 : 고가주택 양도에 관한 행정해석의 비판적 검토
- 중과세율 적용 및 장기보유특별공제 배제를 중심으로 -
- 발표자 : 윤석남 (세무법인 명품 세무사·세무학박사)

< 2주제 >

- 16:25 ~ 16:50
- 제 목 : 가상자산의 과세제도에 대한 연구
- 발표자 : 정지선 (서울시립대학교 세무학과 교수)
- 이형석 (서울시립대학교 세무전문대학원 박사과정)

[제3부] 종합토론

- 16:50 ~ 17:20
- 김상문 (세무법인 KNP 세무사·세무학박사)
- 박재영 (법무법인 태평양 변호사)
- 정승영 (창원대학교 세무학과 교수)

- 17:20 ~ 17:30 Break Time

< 연구윤리교육 >

- 17:30 ~ 17:50
- 연구윤리교육 (이동식 (사)한국조세법학회 편집위원장)
- 17:50 ~ 18:00 폐회사 (김병일 (사)한국조세법학회 학회장)

※ 사정에 따라 좌장 및 토론자가 바뀔 수 있습니다.

[제1부 : 국세기본법 분야]

조세불복사건 판단에 있어 인지적 편향과 극복방안

• 김영순 (인하대학교 법학전문대학원 교수)



조세불복사건 판단에 있어 인지적 편향과 극복방안

- 행정 불복 단계를 중심으로 -

2022년 12월 3일

김영순(인하대학교 법학전문대학원 교수)

목 차

1. 휴리스틱이 법적 판단에 미치는 영향
2. 이중정보처리이론
3. 대표성 휴리스틱 사례
4. 후견편향 사례
5. 확증편향 사례
6. 휴리스틱을 제거하는 방법 - 판단자 교정
7. 휴리스틱을 제거하는 방법 - 환경 교정
8. 연구의 한계

1. 휴리스틱이 법적 판단에 미치는 영향

- 휴리스틱(heuristics=serving to discover)
 - 문제 해결을 위한 해법을 발견하는 과정에서 사용되는 잠정적이고 그럴듯한 추론 방식
 - 복잡한 판단을 간단한 경험법칙으로 단순화함으로써 시간을 줄여 주는 정신적 지름길(Tversky, A. & Kahneman, D.)
 - 일상생활에서 휴리스틱은 적은 노력으로 판단을 자동적으로 빨리하게 하기 때문에 도움이 되는 측면. 정상적인 인지 방법. 그 자체로 오류 아님.
 - 그러나 중요한 의사결정이나 법률적 판단에 있어서 휴리스틱으로 인해 무의식적으로 편견이 형성.
 - 판단과 의사결정(Judgment and Decision Making, JDM)에 관한 연구, 사회심리학, 인지심리학의 연구 분야.

3

1. 휴리스틱이 법적 판단에 미치는 영향(계속)

- JDM에 관한 연구
 - Kahneman과 Tversky는 70년대에 이른바 조망이론(prospect theory) 패러다임을 제시. 실험을 통해 의사결정은 휴리스틱과 결합하여 궁극적으로 의사결정 상에 심각한 편향과 오류를 야기한다는 것을 논증.
- 법의 사조에 영향
 - 법현실주의
 - 판사들은 직관에 근거하여 결론에 도달한 다음에 이러한 결론을 사후적으로 합리화시키기 위하여 비로소 법적 논리로 포장한다는 것.
 - 법실증주의 비판
 - 비판법학 등장

4

2. 이중정보처리이론(dual process theory)

- 사고의 두 가지 작동 모드의 상호작용

특징	시스템1(직관적)	시스템2(속고적)
인지적 스타일	휴리스틱	알고리즘적, 체계적
인지적 인식 여부	낮음	높음
의식적 통제	낮음	높음
자동성	높음	낮음
속도	빠름	느림
신뢰성	낮음	높음
노력	낮음	높음
감정적 균형	높음	낮음

- 시스템1은 자동.반사적. 시스템2는 사색.통제적. 시스템1에 의한 즉각적인 판단은 시스템2에 의해 부인되거나 조정될 수도 있음. 이러한 조정이 이루어지기 위해서는 인지적 노력이 필요.

5

사례 선정 기준 및 선행연구

- 과세전적부심사결정(불채택)을 거친 후 조세심판원 심판결정(인용).
- 새로운 증거가 발견되거나 사실관계가 변경되지 않은 경우
- 법령 해석의 차이로 결론이 달라지지 않는 경우
- 저자가 심리에 참여한 사건

<선행연구>

Chris Guthrie, Jeffrey J. Rachlinski, Andrew J. Wistrich, "Inside the Judicial Mind", 2001.

김상준, "사실인정과 의사결정 모델에 관한 법심리학적 연구동향", 2015.

김정택.최인철, "법정의사결정에서 판사들의 인지편향", 2010.

사법정책연구원, 법적판단에 있어 인지적 오류와 극복방안, 2020.

이용구, "사실인정 과정의 논증", 법관의 의사결정-이론과 실무, 2010.

김문수, "조세불복 심리과정의 공정성 향상을 위한 실증 분석", 2010.

6

3. 대표성 휴리스틱 사례

- 대표성 휴리스틱(Representativeness Heuristic)
 - 타켓 X와 표본 M 사이의 관계를 유사성(대표성)에 의해 판단.
 - 재판과정에서 피고인의 전형을 시사하는 정보로 축발된 대표성 휴리스틱에 의해 정작 유무죄와 관련성 있는 증거들이 무시됨.
 - 특히 원인 또는 동기가 결합된 경우 더욱 강화. 동기가 타켓 행위에 대한 합리적인 설명이 되고, 그 자체에 개연성이 있으며, 행위 결과만으로는 상황이 뚜렷하게 다가오지 않을 때, 이유나 동기의 제시에 행위에 대한 확률평가를 높지게 됨.
 - 가용성 휴리스틱과 결합하여 더 강력해짐. 가용성 휴리스틱은 어떤 대상 사이의 확률 또는 인과관계를 그것이 생생하거나 쉽게 상상 가능하거나(또는 잘 설명되거나) 얼마나 쉽게 마음속에 떠오르는가에 기초하여 판단하는 현상

7

3. 대표성 휴리스틱 사례 (A문화재단의 공익공적사업 영위 여부)

- 사실관계

A그룹 회장의 모가 소장하던 서화 및 골동품을 출연하여 A문화재단 설립(지정기부금 단체로 지정된 비영리법인). A그룹 본사의 두 개 층을 사용. 전시회를 개최하거나 일반공중에 공개한 적 없음. A그룹 계열사로부터 기부금을 받아 95% 이상을 사업장 임차료와 보험료로 지출. 조사청은 A재단이 미술품을 사적 용도로 보존·관리하는 목적으로 기부금 사용했으므로 공익목적사업 외 사용으로 보아 증여세 과세.
- 과세전적부심사청구(불채택)

A그룹의 사주일가가 보유하던 미술품을 A재단에 출연함으로써 증여세 부담 없이 계열사로부터 미술품의 유지·관리비를 기부 받아 지출하고 전시실을 폐쇄적으로 운영하는 방식으로 사익 목적의 미술품 보존행위를 하였다고 봄이 타당
- 조심2021서0923, 2021.08.27. 인용

미술관 자료의 수집, 보존, 관리 사업도 정관상 목적사업임. 사적목적으로 사용한 사실 없음. 미술품 개방의무 없음. 공익법인 해산 시 국가에 귀속될 것임.

8

3. 대표성 휴리스틱 사례 (A문화재단의 공익공적사업 영위 여부)

- 분석
 - 재벌가가 공익재단 형식을 빌어 사주일가의 상속세 등을 회피한다는 대표성 휴리스틱이 발생. A그룹 회장의 모로부터 미술품을 직접 상속받을 경우 부과될 상속세를 회피하고, 계열사로부터 10년간 55억 원을 기부 받아 계열사의 자금을 부당하게 유출하여 사주의 상속재산 관리비로 유용. 그러나 조사청이 제시한 증거는 일반 대중에게 미술관을 오픈한 적이 없는 사실, 언론보도("A재단, 오너의 미술품 보관 창고), 홈페이지에 관람 안내 없는 사실 정도였음.
 - 조사청과 A재단 간에 가장 첨예하게 다투었던 사실은 미술관을 일반공중에 개방해야만 공익목적에 사용했다고 할 수 있는지 었음. 그러나 관련 법규정에 따르면 A재단은 개방해야 할 의무가 없음.
 - 만약 A재단이 온라인 전시관을 오픈하거나 일반인에 대한 전시회를 1회라도 한다면 과세 논리는 무너질 수 있음.
 - 언론기사가 중요한 역할을 함. 언론에서는 재벌가가 운영하는 미술관이 재벌의 수장고의 역할을 하며 잠재적 탈세의 온상이라는 자극적인 보도를 함(가용성 휴리스틱과 결합).

9

4. 후견편향 사례

- 후견편향(Hindsight Bias)
 - 어떤 사건이 일어나고 난 후 사후적 관점에서 그 사건을 사전에 예견할 수 있었을 확률을 과장해서 판단하는 현상
 - 법적 책임의 판단에 깊이 관련되어 있는 휴리스틱. 법적 판단은 사후적으로 평가하는 것이기 때문.
 - 선견조건과 후견조건 실험에서 후견편향이 확인됨
 - 사후적으로 보면 적은 비용을 들여 막을 수 있었던 사건이지만, 판단을 해야 하는 당시 시점에서는 결과를 예상하고 비용과 위험을 형량하는 것이 매우 어려운 인지적 작업.
 - 이런 이유로 미국에서는 경영판단의 법리 발전시킴
 - 세법에서 부당행위계산부인 사안에서 경제적 합리성 여부, 거래관행상 정당한 사유, 선의 및 무과실 등의 판단

10

4. 후견편향 사례(부당행위계산부인의 경제적 합리성 여부)

■ 사실관계

청구법인은 상가 건물 1~2층을 임차(임대기간 10년, 월 임차료 147백만 원)하여 스포츠매장을 운영하다가 수익 악화로 1여년 만에 폐점. 직후 특수관계자인 갑에게 전대하여 갑은 쟁점상가에 임대매장 및 직영매장을 입점시켜 쇼핑몰을 운영함. 청구법인은 5년간 임대료로 88억 원을 지급한 반면, 수취한 전차료는 5억 원에 불과. 조사청은 청구법인이 특수관계자에게 저가로 전대했다고 판단하여 부당행위계산부인 적용.

■ 과세전적부심사청구(불채택)

쟁점 임대차계약시부터 관계사에게 전대를 예상하였다고 보임, 임대계약을 해지하거나 제3자에게 전대를 주거나 업종 전환 등의 적극적인 노력을 하지 않음.

■ 조심2020서0666, 2020.09.22, 인용

입점 매장의 매출액 감소로 결과적으로 과소한 전대료를 수취하였으므로 전대차계약 체결 당시에는 예상할 수 없었을 것, 사후적인 결과만으로 시가 상당액을 수취하였는지를 판정하는 것은 불합리, 임차인의 사업성 악화는 해지사유가 될 수 없는 등 청구법인은 동 계약을 해지할 수 없음으로 인하여 불가피하게 손실을 최소화하기 위하여 쟁점상가를 전매하는 방안을 선택하게 된 것, 청구법인이 특수관계자에 대한 전대를 전제로 이 건 임대차계약을 체결하였다는 처분청의 의견은 단순한 추정에 불과.

11

4. 후견편향 사례(부당행위계산부인의 경제적 합리성 여부)

■ 분석

- 과세의견에는 후견편향이 개입되어 있음. 결과적으로 5년간 청구법인은 88억 원의 임대료를 지급하면서, 전대료로 5억 원만을 수취. 이를 방지하기 위해 전대료 인상 논의나, 다른 전차인을 유치하거나 업종 전환 등을 시도하지 않았음. 임대차계약 변경 시 전차인을 관계사만으로 한정하여 특수관계인에게 저가로 전대하여 자금을 지원할 목적으로 임대차계약을 계속 유지하고 있는 것임.
- 선건조건으로 판단해 본다면, 손해 최소화 전략 취하기, 임대목적물의 크기, 임대차계약 해지 가능성, 제3자에 전대차 가능성, 임대목적물의 업종 전환 가능성, 임대하지 않고 있을 때 손실 크기 등을 고려해야 함. 임대차계약을 해지하지 못하고 업종 전환을 하여 제3자에게 전대하지도 못하는 상황에서 손해를 최소화하는 전략은 관계사에게 전대하는 것이었음. 또한 전대료의 산정 방식 자체는 특별히 저가로 보이지 않고, 다만, 쟁점 상가 자체가 의류스포츠 매장으로서는 상권의 가치가 없이 매출이 적었으므로 결과적으로 전대료를 적게 수취하게 된 것임.
- 직접 현장확인을 하여 상권의 가치를 평가함. 임대차종료 이후에도 계속 공실.

12

5. 확증편향 사례

- **확증편향(Confirmation Bias)**
 - 가설 검증에 있어 반증보다는 확증에 편향되는 인지적 현상
 - 의사결정 과정에서 자신의 신념이나 가설에 부합하는 증거만을 선택적으로 탐색하고, 가설을 뒤집을 수 있는 검증을 피함.
 - 확증편향에서는 증거에 대한 가치평가를 선별적으로 하기 때문에 일부 부합하는 증거만 부각되기 쉬움. 특히 기저율(base rate)이 무시되기 쉬움(기저율은 어떤 요소가 통계적으로 전체에서 차지하는 기본 비율).

13

5. 확증편향 사례(접대비인지 손금인지 여부)

- **사실관계**
청구법인은 치과용 임플란트를 제조, 판매함. 수술실패로 인한 폐기 대상 임플란트 제품을 반품받고 매출액에서 직접 차감. 조사청은 청구법인의 제품하자 등 귀책사유가 없음에도 거래처와의 원활한 거래관계를 유지하기 위해 쟁점반품을 받은 것은 정상적인 매출채권을 임의포기한 것이므로 접대비로 보아 법인세 및 부가가치세를 부과.
- **과세전적부심사청구(불채택)**
만약 제품불량이라면 고액의 손해배상으로 해결될 문제, 청구법인이 작성한 각종 보고서에서 의사나 환자의 귀책을 주요 원인으로 봄, 반품 비용은 결국 소비자나 건강보험재정에 전가될 우려.
- **조심2020서0927, 2020.09.14. 인용**
쟁점반품이 공급받는 자인 거래처에 전적으로 책임이 있음이 객관적으로 확인된다고 보기 어려움, 수술실패로 인한 쟁점반품의 귀책사유가 전적으로 공급받는 자에게 있음이 입증되지 아니하여 접대비의 전제가 되는 채권의 임의포기로 보기 어려운 점, 쟁점반품이 의약품과 관련한 업종에서 수수되는 위법비용인 소위 '리베이트'와는 그 형태와 사실관계가 다른 점

14

5. 확증편향 사례(접대비인지 손금인지 여부)

■ 분석

- 과세처분의 적법성 증거는 내부 연구보고서와 리서치 자료가 대부분. 조사청이 세무조사를 통해 확보한 회사 내부의 자료들. 그러나 내부 자료는 회사의 정책 방향을 결정하기 목적이므로 과세 근거로서 결정적이라고 할 수 없음.
- 수술 실패 원인으로 초기고정실패가 많다는 것은 의사의 귀책사유라기 보다는 환자의 특성을 모두 반영할 수 없는 기성품의 한계 때문이라고 볼 수 있음. 그럼에도 불구하고 조사팀은 의사의 귀책사유라고 확신. 오히려 의사의 귀책사유가 아니라 제품 자체의 하자가 있을 수도 있다는 220여명 의사들의 확인서나 치과의사협회장의 의견서 등의 증거가치가 무시됨.
- 거래처의 70%에서 반품. 연평균 매출액의 2.2% 정도 반품으로 통상성 인정.
- 청구법인은 과거에도 일정 금액 이상의 치과용 임플란트 패키지 상품을 구매하는 병. 의원의 치과의사에게 해외 여행경비를 지급하는 등 접대비를 지급한 사실이 있음. 청구법인의 과거의 이런 경력은 이 사건에서도 리베이트로 보고자 하는 확신에 일조를 했을 것임.

15

6. 휴리스틱을 제거하는 방법-판단자 교정

■ 자각과 반대로 생각하기

휴리스틱을 제거하려는 여러 연구 결과가 있지만 거의 효과를 보지 못했음. 그중 유일하게 효과가 입증된 것이 자각과 반대로 생각하기 전략. 가장 중요한 것은 사람들이 판단의 편향에 노출되어 있다는 것을 자각하는 것.

■ 거래관행, 동종 업종의 현황 파악 노력

■ 다시 생각하기 전략

최초의 답을 낸 후 며칠 간의 지연을 두고 다시 생각하기. 대안으로 다중의 지혜를 활용(위원 구성의 다양화가 중요)

16

7. 휴리스틱을 제거하는 방법-환경 교정

■ 인지적 분주함 줄이기

사건을 충분히 검토할 수 있는 인적, 물적 지원이 필요. 예를 들어 사전에 자료를 검토할 시간을 충분히 부여하고, 장시간의 회의에서는 반드시 휴식. 회의가 길어질 경우 진행을 밀어붙여서 빨리 끝내려고만 하면 인지적 분주함이 생겨서 합리적인 결론을 내리기 힘들 수 있음.

■ 정당화 조건 의사결정 지원도구 활동

자신이 어떻게 의사결정을 했는지를 설명하는 방식. 판단자는 자신의 판단을 지지하거나 반대하는 모든 증거를 적고, 각각의 증거에 가중치를 부여하는 방식. 증거평가와 관련한 종합적 판단전략 필요.

■ 대립당사자주의 및 반대신문권 보장

■ 적절한 시간 내에 정확한 피드백 필요

■ 제도 보완(후견편향을 방지하는 규정의 신설 및 보완)

17

8. 연구의 한계

- 사례 선정 및 분석에서 저자의 편향이 개입되어 있을 수 있음. 특히 인용 결론을 미리 알고 있기 때문에 후견편향이 개입되었을 수 있음.
- 실증분석을 하지 못한 한계 있음.
- 국세심사위원회 결정이 편향되어 있고, 조세심판원 결정이 편향이 없다는 뜻이 아님. 심판원 결정 내용에도 편향이 있을 수 있음. 다만, 본 논문의 분석 대상에서는 제외함.
- 본 논문에서는 다음 심급에서 인용된 경우에 기각결정만 분석했지만, 그 반대의 경우 즉 인용된 결정에서도 편향이 나타날 수 있음.

18

[제1부 : 국세기본법 분야]

후발적 경정청구권에 관한 비판적 고찰

• 이 전 오 (성균관대학교 법학전문대학원 교수)



후발적 경정청구사유에 관한 비판적 고찰

이 전 오*

If a judge is indeed a legislator, even if only in hard cases, our idea of “law” and what we study when we study “law” undergoes a significant change. We begin to look at the judge rather than at his decisions; we study his opinions rather than the results in the cases.

- Anthony D'Amato, Professor of Law at Northwestern University School of Law, *Judicial Legislation*, 2010. -

요 약

신고납세방식 조세이든 부과과세방식 조세이든 잘못 신고·납부한 조세는 돌려받는 게 정의의 관점에서 바람직하다. 그러나, 잘못 낸 세금을 사유가 무엇이든, 어떤 방식으로든, 언제까지나 돌려받을 수 있게 조세제도를 설계한다면, 조세법률관계는 오랫동안 불안정한 상태에 놓이게 되어 법적 안정성이 무너지고 세무행정에도 지나친 부담을 준다. 같은 취지에서 과세처분의 위법성을 다투기 위한 불복기간이 정해져 있고, 경정청구권의 행사기간이 정해져 있다. 그밖의 경우에도 세법상의 각종 조세혜택을 받으려면 세법이 정한 요건을 충족하여야 함은 물론이고, 정해진 기간내의 신고 등의 절차적 요건을 요구하는 경우가 많다. 그렇다면, 후발적 경정청구사유 또한 법률로 제한할 수 있다고 보아야 한다.

최근에 들어 후발적 경정청구사유를 둘러싸고 논란이 많다. 후발적 경정청구사유를 규정한 법문언(文言)이 일의적이지 않은 까닭에, 특정 경우가 후발적 경정청구사유가 되는지 여부는 최종적으로는 법원의 판단에 맡길 수밖에 없다. 그런데, 대법원은 사안에 따라 어떤 경우에는 후발적 경정청구사유를 확대해석하고, 또 다른 경우에는 후발적 경정청구사유를 축소해석함으로써 판단의 일관성이 결여되어 있다. 이런 태도는 결국 납세자의 법적 안정성을 해치고, 세무행정에 대한 신뢰를 떨어뜨린다. 본 논문은 이런 문제의식을 기초로 하여, 후발적 경정청구사유에 관한 몇몇 중요 판례를 소개한 후에 이를 비판적으로 검토하고, 나아가 그 개선책을 제시하고자 하는데 목적을 두고 있다.

국세기본법 제45조의2 제2항 및 국세기본법 시행령 제25조의2가 규정하는 후발적 경정청구사유는 법문언 및 체계에 비추어 볼 때에 열거적인 것이라고 보아야 한다. 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호 및 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호에 ‘유사한 사유’라는 표현이 있지만, 그 의미는 ‘앞에서 열거한 것과 유사한 사유’라는 뜻이지 ‘앞에서 열거한 것 이외의 모든 사유’라는 뜻이 아니다. 그럼에도 대법원 판례는 후발적 경정청구 사유를 판단함에 있어, 때로는 법령에 규정된

* 성균관대학교 법학전문대학원 교수

사유가 예시적인 양 넓게 해석하고, 때로는 그것이 제한적인 것인 양 좁게 해석한다. 그 논거와 관련하여 대법원은 넓게 해석할 때에는 권리의무확정주의의 한계 극복 등을 들고, 좁게 해석할 때에는 민사판결과 형사판결의 차이를 드는 등 일관된 기준이 부족하다.

결론적으로, 현행 후발적 경정청구 사유는 유연한 해석의 여지는 있지만, 기본적으로 열거적인 것이라고 보아야 한다. 그럼에도 불구하고, 국세기본법령에 전혀 규정되어 있지 않은 사유를 법령에 규정되어 있는 사유와 유사하다고 억지로 꿰맞추는 태도는 법해석이 아니라 법창조에 가까운 사법입법이다. 예컨대, 채무자의 도산으로 인한 채권 회수 불능, 법률해석 변경, 위헌결정처럼 납세자의 구제가 필요한 사안에 대하여는 입법적 개선책을 도모하는 것이 올바른 방향이다.

핵심어 : 경정청구, 후발적 경정청구, 권리확정주의, 사법입법

1. 문제의 제기

조세채무 내지 납세의무를 확정하는 방식에는 크게 신고납세방식과 부과납세방식이 있다.¹⁾ 전자는 납세의무자가 스스로 자신의 과세표준과 세액을 신고함으로써 납세의무를 확정하는 방식이고, 후자는 과세권자가 납세자의 과세표준과 세액을 확정하는 방식이다. 어느 방식이든 간에 고의·과실을 불문하고 조세채무액이 정확하게 확정되지 않을 수 있다. 그리하여 조세채무액이 세법에 따른 정당한 세액보다 과소하게 신고·납부되었다면, 납세자의 수정신고 또는 과세권자의 증액경정처분을 통하여 납세자는 추가적인 세부담을 지게 된다. 그에 비하여, 조세채무액이 세법에 따른 정당한 세액보다 과다하게 신고·납부되었다면 납세자는 초과부담한 세액을 적절한 방법으로 돌려받아야 할 것이다. 초과부담한 세액을 돌려받는 방법으로 과세권자의 감액경정처분, 과세처분에 대한 납세자의 쟁송 등의 수단도 있지만, 이 논문에서 다루고자 하는 것은 경정청구권, 그 중에서도 후발적 경정청구권이다.

경정청구제도가 신설되기 전에는 납세자가 제기하는 조세소송은 대부분 과세권자의 과세처분에 대하여 그 취소를 구하는 소송이었다. 그러나, 경정청구권이 들어온 후에는 납세자가 과세권자에게 조세의 환급을 구하는 경정청구를 하고, 그것이 거부되면 그 거부행위를 행정처분으로 보아 거부처분의 취소를 구하는 조세소송이 많아지고 있고, 그 중요성이 날로 증가하고 있다.

1) 그밖에 조세채무의 성립과 동시에 조세채무가 확정되는 자동확정 방식이 있지만(국세기본법 제22조 제4항), 예외적인 것이고 이 논문과는 관계가 없기 때문에 따로 언급하지 않는다.

이와 관련하여, 경정청구권 중 통상적 경정청구권과 관련된 법적 쟁점도 많이 있지만, 후발적 경정청구권과 관련하여서는 그 사유를 둘러싸고 특히 논란이 많다. 후발적 경정청구사유를 규정한 법 문언(文言)이 일의적이지 않은 까닭에, 특정 경우가 후발적 경정청구사유가 되는지 여부는 최종적으로는 법원의 판단에 기댈 수밖에 없다. 그런데, 대법원은 사안에 따라 어떤 경우에는 후발적 경정청구사유를 확대해석하고, 또 다른 경우에는 후발적 경정청구사유를 축소해석함으로써 판단의 일관성이 결여되어 있다. 이런 태도는 결국 납세자의 법적 안정성을 해치고, 세무행정에 대한 신뢰를 떨어뜨린다.

본 논문은 이런 문제의식을 기초로 하여, 후발적 경정청구사유에 관한 몇몇 중요 판례를 소개한 후에 이를 비판적으로 검토하고 나아가 그 개선책을 제시하고자 하는데 목적을 두고 있다.

II. 후발적 경정청구제도의 내용

1. 경정청구제도의 의의 및 연혁

가. 경정청구제도의 의의

경정청구제도는 이미 확정된 세액에 실체적 오류가 있음을 이유로, 납세자가 과다납부한 세금을 돌려받기 위하여, 경정권한과 의무가 있는 과세관청에게 그 확정된 세액의 감액을 요구할 수 있는 제도이다.²⁾

경정청구제도에는 과세표준신고서에 기재된 과세표준과 세액 등에 잘못이 있는 경우에 하는 통상적 경정청구와 후발적 사정으로 말미암아 과세표준과 세액 등의 계산의 기초에 변동이 생겼음을 이유로 하는 후발적 경정청구가 있다.³⁾

2) 윤병각, 『조세법상 경정청구(개정판)』, 박영사, 2021., 402면.

3) 이 논문의 대상인 후발적 경정청구 사유에 관한 법령은 다음과 같다.

국세기본법 제45조의2(경정 등의 청구)

② 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는 제1항에서 규정하는 기간에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다. <개정 2015. 12. 15.>

1. 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때

나. 경정청구제도의 연혁

경정청구제도가 조세법에 도입된 것은 1994. 12. 22. 국세기본법 개정을 통해서이다. 그 전에 신고납세방식 조세에서 납세자가 신고·납부를 잘못 하였을 때에는 과다 신고·납부의 경우이든 과소 신고·납부의 경우이든 수정신고를 통하여 구제받게 되어 있었다.⁴⁾ 그러나, 구 국세기본법 하의 감액수정신고는 신고기한이 너무 짧아 구제의 실효성이 없었고, 납세자는 자신의 신고행위가 당연무효인 경우에만 행정법상 무효확인소송이나 민사법상 부당이득반환 청구⁵⁾를 통하여 구제받을 수밖에 없었다.

이와 같은 구조는 납세자의 권리구제에 매우 미흡하였기 때문에 정부는 1994. 12. 21. 국세

2. 소득이나 그 밖의 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때
3. 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어졌을 때
4. 결정 또는 경정으로 인하여 그 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때
5. 제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때

국세기본법 시행령 제25조의2(후발적 사유) 법 제45조의2 제2항 제5호에서 “대통령령으로 정하는 사유”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. <개정 2017. 2. 7., 2019. 2. 12.>

1. 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 관청의 허가나 그 밖의 처분이 취소된 경우
 2. 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우
 3. 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 장부 및 증거서류의 압수, 그 밖의 부득이한 사유로 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 해당 사유가 소멸한 경우
 4. 제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유에 해당하는 경우
- 4) 1994. 12. 22. 법률 제4810호로 개정되기 전의 구 국세기본법 제45조(과세표준수정신고) ① 과세표준신고서를 법정신고기한내에 제출한 자는 그 기재사항에 누락, 오류가 있는 때에는 다음 각 호에 게기하는 기한내에 과세표준수정신고서를 제출할 수 있다. <개정 1984. 8. 7.>
1. 법인세 및 부가가치세의 경우에는 법정신고기한 경과후 6월(豫定申告의 경우에는 豫定申告期限 경과 후 3月)내
 2. 제1호 이외의 국세의 경우에는 법정신고기한 경과후 1월내
- ② 과세표준수정신고서의 기재사항중 대통령령이 정하는 국세에 관하여 당초에 신고한 과세표준 또는 납부세액을 감소시키거나 환급세액을 증가시키는 사항이 있는 경우에는 정부는 이를 조사하여 그 결과를 당해 수정신고서를 받은 날로부터 60일내에 신고인에게 통지하는 동시에 경정할 사항은 경정하여야 한다.
- ③ 과세표준수정신고서의 기재사항 및 신고절차에 관하여는 대통령령으로 정한다.
- [전문개정 1979. 12. 28.]
- 5) 납세자의 신고행위가 무효인 경우에 그가 잘못 납부한 조세의 반환을 구하는 청구권은 공법상의 권리이기 때문에 그 반환청구소송은 공법상 당사자 소송이라는 것이 대부분의 행정법학자들의 일치된 견해이다(박균성, 『행정법론(상)(제21판)』, 박영사, 2022., 1298-1299면; 홍정선, 『행정법론(상)(제29판)』, 박영사, 2021., 1270면 등). 그러나, 대법원은 분명한 이유를 밝히지 않은 채 예전부터 이를 민사소송이라고 보고 있다.

기본법 개정을 통하여 제45조의2에 경정청구권을 신설하기에 이르렀다. 그리하여 구 국세기본법 제45조는 개정 후에는 증액신고만 규율하고, 감액신고는 제45조의2가 규율하게 되었다. 국세기본법 제45조의2는 1994. 12. 21. 신설된 이래 지금에 이르기까지 경정청구기한과 경정청구사유를 넓히는 방향으로 여러 차례 개정되었다.⁶⁾

2. 경정청구제도의 취지 및 법적 성격

가. 경정청구제도의 취지

경정청구제도는 과세권자의 자기시정을 통한 납세자 권리구제를 도모하기 위한 것으로서, 사법기관에 의한 권리구제수단인 조세쟁송절차와 함께 납세자 권리구제 보장을 위한 중요한 두 축으로 기능한다. 나아가, 경정청구가 거부되면 그 거부처분이 쟁송대상이 된다는 점에서 사법적 권리구제절차로 통하는 연결고리 역할을 한다. 경정청구제도는 단순히 납세자에 대한 시혜적 제도가 아니고, 납세자에게 부여된 필수적이고 본질적인 권리구제수단이라는 점에 제도적 의의가 있다.⁷⁾

경정청구제도의 기능에 관하여 헌법재판소는 “경정청구제도는 객관적으로 존재하는 진실한 세액을 초과하여 착오 등으로 과다신고·납부한 경우에 이를 시정하거나, 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액 등의 산정기초에 변동이 생긴 경우에 납세자의 이익을 위하여 그러한 사정을 반영하여 시정케 하는 법적 장치이다. 또한 경정청구제도는 납세의무자의 권리를 사후적으로 구제하는 제도로서, 납세의무자가 경정청구를 하고 이에 대하여 과세관청이 경정청구의 이유가 없다고 한 경우 이에 불복하는 납세의무자는 국세심사·심판청구를 할 수 있고, 이에 의하여 만족을 얻지 못하면 행정소송을 제기할 수 있다는 점에서 납세의무자의 권리를 보호하는 기능을 한다.”고 판시한다.⁸⁾ 경정청구제도 중 특히 후발적 경정청구제도의 취지에 관하여 헌법재판소는, “실질적 조세법률주의의 정신에 비추어 볼 때, 조세법규에서 정한 과세요건이 충족됨으로써 일단 조세채무가 성립·확정되어 납세자가 세액을 납부하였다 하더라도 후발적 사유의 발생으로 과세의 기초가 해소되거나 감축되었다면 결과적으로 조세채무의 전부 또는 일부가 실체적으로 존재하지 않은 것으로 되고 이미 납부된 세액은 아무런 근거없는 것이 되므로 국가는 그러한 납부세액을 납세자에게 반환할 의무가 있다고 보아야 하고, 이에 대응하여 납세자로서는 그 납부세액의 반환을 청구할 권리가

6) 경정청구제도의 연혁에 관하여는 윤병각, 앞의 책, 387-393면.

7) 임승준·김용택, 『조세법(제22판)』, 박영사, 2022., 196면.

8) 헌법재판소 2004. 12. 16. 선고 2003헌바78 결정.

있다고 하여야 한다. 이를 부인한다면 실체적으로 존재하지도 않는 납세의무를 국민에게 부담시키는 결과가 되고, 이는 결국 아무런 근거 없이 국민의 재산을 빼앗는 것이 되어 조세법률주의 및 재산권을 보장하고 있는 헌법규정에 위배되기 때문이다.”라고 판시한다.⁹⁾ 한편, 대법원 판례는 후발적 경정청구제도의 취지에 관하여, “납세의무 성립 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우 납세자로 하여금 그 사실을 증명하여 감액을 청구할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리구제를 확대하려는 데 있다.”고 설시한다.¹⁰⁾

나. 경정청구제도의 법적 성격

과세표준과 세액을 과다신고·납부한 경우에 원칙적으로 경정청구제도에 의하여 구제받을 수 있을 뿐이고, 다른 불복수단에 의한 구제는 허용되지 않는 것을 가리켜 일본에서는 ‘경정청구의 배타성’이라고 한다.¹¹⁾ 그러나, 이 개념에 대하여는 일본에서도 논란이 많고, 우리나라에 그대로 적용할 것은 아니다. 예컨대 우리나라 판례는, “납세의무자는 증액경정처분의 취소를 구하는 항고소송에서 과세관청의 증액경정사유뿐만 아니라 당초신고에 관한 과다신고사유도 함께 주장하여 다룰 수 있다”¹²⁾거나 “부과처분에 관하여 후발적 경정청구사유가 발생한 경우에 경정청구권을 행사하지 않고 부과처분의 취소를 구하는 것도 가능하다”고 판시한다.¹³⁾ 한편, 과세처분 취소소송과 마찬가지로 감액경정청구 거부처분 취소소송의 소송물

9) 헌법재판소 2000. 2. 24. 97헌마13·245 결정.

10) 대법원 2017. 9. 7. 선고 2017두41740 판결 등.

11)金子宏,『租税法(第23版)』,弘文堂,2019.,946면.

12) 법원 2013. 4. 18. 선고 2010두11733 전원합의체 판결 [부가가치세 부과처분 취소]

【판결요지】

과세표준과 세액을 증액하는 증액경정처분은 당초 납세의무자가 신고하거나 과세관청이 결정한 과세표준과 세액을 그대로 둔 채 탈루된 부분만을 추가로 확정하는 처분이 아니라 당초신고나 결정에서 확정된 과세표준과 세액을 포함하여 전체로서 하나의 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것이므로, 당초신고나 결정에 대한 불복기간의 경과 여부 등에 관계없이 오직 증액경정처분만이 항고소송의 심판대상이 되는 점, 증액경정처분의 취소를 구하는 항고소송에서 증액경정처분의 위법 여부는 그 세액이 정당한 세액을 초과하는지 여부에 의하여 판단하여야 하고 당초신고에 관한 과다신고사유나 과세관청의 증액경정사유는 증액경정처분의 위법성을 뒷받침하는 개개의 위법사유에 불과한 점, 경정청구나 부과처분에 대한 항고소송은 모두 정당한 과세표준과 세액의 존부를 정하고자 하는 동일한 목적을 가진 불복수단으로서 납세의무자로 하여금 과다신고사유에 대하여는 경정청구로써, 과세관청의 증액경정사유에 대하여는 항고소송으로써 각각 다투게 하는 것은 납세의무자의 권익보호나 소송경제에도 부합하지 않는 점 등에 비추어 보면, 납세의무자는 증액경정처분의 취소를 구하는 항고소송에서 과세관청의 증액경정사유뿐만 아니라 당초신고에 관한 과다신고사유도 함께 주장하여 다룰 수 있다고 할 것이다.

13) 대법원 2002. 9. 27. 선고 2001두5989 판결 [부가가치세 부과처분 취소]

【판결요지】

건물에 대한 매매계약의 해제 전에 부가가치세 부과처분이 이루어졌다 하더라도 해제의 소급효로 인하

역시 과세표준 및 세액의 객관적 존부이기 때문에, 감액경정청구 당시에 주장하지 않았던 사항도 취소소송에서 새로 주장할 수 있다.

통상적 경정청구가 주로 신고납세방식 조세에서 당초신고한 세액의 잘못을 바로잡는 역할을 하는데 비하여, 후발적 경정청구는 모든 조세에 관하여 사후에 담세력에 영향을 미치는 사유가 발생한 경우에 세액의 잘못을 바로잡는 기능을 한다. 이와 같은 기능상 차이로 인하여 법률상 쟁점도 다르게 나타난다. 즉, 통상적 경정청구에서는 당초신고와 증액경정처분이 교차하는 경우에 불복기간 문제가 주요 쟁점이 되는데 반하여, 후발적 경정청구에서는 후발적 경정청구사유를 어디까지 볼 것인지 및 후발적 경정에 따른 손익의 귀속시기가 주로 문제된다.¹⁴⁾

III. 후발적 경정청구사유에 관한 판례

최근에 이르러 대법원은 후발적 경정청구에 관련된 판결을 많이 선고하고 있는데, 그 중에는 후발적 경정청구사유를 넓게 본 것도 있고 좁게 본 것도 있다. 아래에서 후발적 경정청구사유에 관련된 중요 판례의 내용을 두 가지 유형으로 분류하여 간단히 소개한다.

1. 후발적 경정청구사유를 확대하여 해석한 판례

가. 피상속인의 연대보증채무를 상속한 상속인에게 그 연대보증채무의 이행을 명한 판결이 확정된 것이 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부 - 대법원 2010.12.9. 선고 2008두 10133 판결

【사실관계】

(1) 소외 2 주식회사(대법원 판결의 소외 주식회사)는 1991. 7. 27. 설립되어 비철금속 등의 제조·판매업을 하여 오다가 2000. 8.경 부도를 내고 2000. 9. 30. 폐업하였는데, 원고 2는 소

여 매매계약의 효력이 소급하여 상실되는 이상 부가가치세의 부과 대상이 되는 건물의 공급은 처음부터 없었던 셈이 되므로, 위 부가가치세 부과처분은 위법하다 할 것이며, 납세자가 과세표준신고를 하지 아니하여 과세관청이 부과처분을 한 경우 그 후에 발생한 계약의 해제 등 후발적 사유를 원인으로 한 경정청구 제도가 있다 하여 그 처분 자체에 대한 쟁송의 제기를 방해하는 것은 아니므로 경정청구와 별도로 위 부가가치세 부과처분을 다룰 수 있다.

14) 임승순·김용택, 앞의 책, 196-197면.

외 2 주식회사의 대표이사로서 소외 2 주식회사를 운영하였고, 원고 7은 소외 2 주식회사의 감사였으며, 원고 1, 2, 3, 7은 소외 2 주식회사의 주주이다.

(2) 소외 2 주식회사는 소외 1 주식회사로부터 1994. 11. 22. 기타시설자금 1억 8천만 원(이하 ‘제1대출금’이라고 한다)을 이자 연 7%, 지연배상금율 연 17%, 변제기일 2002. 11. 16.로 정하여 대출받았고, 1996. 2. 28. 기타시설자금 1억 원(이하 ‘제2대출금’이라고 한다)을 이자 연 7%, 지연배상금율 연 18%, 변제기일 2004. 2. 27.로 정하여 대출받았는데, 그 당시 소외 2 주식회사의 대표이사인 원고 2와 그의 아버지 소외 5는 소외 2 주식회사의 소외 1 주식회사에 대한 제1, 2대출금의 각 원리금반환채무에 관하여 연대보증을 하였다.

(3) 소외 5는 1997. 9. 13. 사망하였고, 이에 따라 원고들은 그의 처 또는 자녀들로서 소외 5의 재산을 법정상속분의 비율에 따라 공동 상속하였는데, 소외 2 주식회사는 그 당시까지 제1대출금의 원금 중 90,107,072원과 원금 전액에 대한 그 당시까지의 이자 및 제2대출금의 원금 중 40,222,383원과 원금 전액에 대한 그 당시까지의 이자를 지급하였으나 나머지 원금 149,670,545원{(제1대출금의 원금 180,000,000원-90,107,072원)+(제2대출금의 원금 100,000,000원-40,222,383원)}, 이하 ‘제1, 2대출금 잔액’이라고 한다}을 변제하지 못하고 있었다.

(4) 원고들은 1998. 3. 12. 소외 5의 사망에 따른 원고들의 상속세과세가액을 2,617,434,832원, 과세표준을 1,602,794,832원, 납부세액을 432,317,139원으로 산출한 다음 피고에게 상속세의 과세표준 및 세액 신고를 하였는데, 위 상속세과세가액을 산출함에 있어 소외 5의 소외 1 주식회사에 대한 제1, 2대출금 잔액에 관한 연대보증채무액을 상속채무로서 상속세과세가액에서 공제하지 않았다.

(5) 피고는 1999. 8. 5. 원고들에 대한 세무조사결과 소외 5의 사망에 따른 원고들의 상속세과세가액이 원고들의 신고내용과는 달리 3,394,518,751원이라는 사실을 밝혀내고, 이를 토대로 하여 상속세 과세표준과 세액을 2,374,518,751원과 745,388,700원으로 산출한 다음 원고들에게 상속세 745,388,700원을 부과하기로 하는 내용의 결정(이하 ‘당초의 부과처분’이라고 한다)을 하고, 그 무렵 원고들에게 이를 고지하였는데, 당초의 부과처분은 원고들이 불복하지 아니하여 그대로 확정되었다.

(6) 한편 소외 1 주식회사는 2001년경 원고들이 소외 5의 소외 1 주식회사에 대한 제1, 2대출금 잔액 149,670,545원의 원리금에 관한 연대보증채무를 상속하였다는 이유로 원고들을 상대로 그 연대보증채무이행을 구하는 소송을 제기하여 2003. 8. 18. ‘소외 1 주식회사에게, 원고 1은 29,934,108원 및 그 지연손해금을, 원고 3, 4, 5, 6, 7은 각 19,956,071원 및 그 지연손해금을, 원고 2는 149,670,545원 및 그 지연손해금을 각 지급하라’는 판결(대구지방법원 2001가단64773호 판결, 이하 ‘관련 민사판결’이라고 한다)을 선고받았는데(원고 2에 대하여는

소외 2 주식회사의 소외 1 주식회사에 대한 제1, 2대출금의 원리금에 관하여 소외 5와 같이 연대보증을 하였기 때문에 관련 민사판결에서는 상속채무가 아닌 원고 2 자신의 연대보증채무의 이행을 명하였다), 관련 민사판결 중 원고 2에 대한 부분은 그 무렵 항소기간 도과로 확정되었고, 그 나머지 부분은 2004. 5. 14. 원고 1, 3, 4, 5, 6, 7의 항소를 기각하는 판결(대구고등법원 2003나7563호 판결)이 선고되고, 그 해 9. 13. 원고 1, 3, 4, 5, 6, 7의 상고를 기각하는 판결(대법원 2004다29729호 판결)이 선고됨에 따라 2004. 9. 13. 확정되었다.

(7) 그러자 원고들은 2004. 10. 11. 관련 민사판결에 의하여 상속개시 당시(소외 5의 사망 당시) 제1, 2대출금의 주채무자 소외 2 주식회사가 아무런 변제자력이 없어서 소외 5의 소외 1 주식회사에 대한 제1, 2대출금 잔액에 대한 연대보증채무가 소외 5 또는 그 상속인인 원고들이 변제하여야 하는 채무로 확정되었을 뿐만 아니라 원고들이 위 연대보증채무를 이행할 경우 소외 2 주식회사에 대하여 구상권을 행사할 수도 없고, 또 다른 연대보증인인 원고 2도 그 당시 아무런 자력이 없어서 원고 1, 3, 4, 5, 6, 7이 위 연대보증채무를 이행할 경우 원고 2의 부담부분에 관한 구상권을 행사할 수 없다는 이유로 국세기본법 제45조의2 제2항 등의 관련규정에 따라 피고에게 당초의 부과처분에 관하여 소외 5의 소외 1 주식회사에 대한 제1, 2대출금 잔액에 관한 연대보증채무를 상속채무로 인정하여 원고들의 상속재산가액에서 제외시킨 다음, 이를 토대로 하여 소외 5 사망에 따른 상속세의 과세표준과 그 세액을 다시 산정하여 달라는 내용의 경정청구를 하였다.

(8) 피고는 2004. 10. 20. 상속개시 당시 제1, 2대출금의 주채무자인 소외 2 주식회사가 사업을 계속하는 등 충분한 변제자력이 있었기 때문에 소외 5의 소외 1 주식회사에 대한 제1, 2대출금 잔액에 관한 연대보증채무는 소외 5 또는 그 상속인인 원고들이 변제하여야 하는 채무로 확정되지도 않았고, 또 소외 5 또는 그 상속인인 원고들이 위 연대보증채무를 이행할 경우 소외 2 주식회사에 대하여 구상권을 행사할 수도 있었다는 이유로 원고들에 대하여 원고들의 경정청구를 받아들일 수 없다는 내용의 경정거부처분(이하 ‘이 사건 경정거부처분’이라고 한다)을 하였다.

(9) 그런데 피고는 2006. 3. 8. 원고들의 청구에 기한 국세심판원의 결정에 따라 원고들이 소외 1 주식회사에 변제한 제1, 2대출금의 일부 잔액 109,750,771원 중 원고 2의 부담부분 54,875,386원은 원고들이 원고 2에게 구상할 수 있다는 이유로 그 나머지 54,875,385원만 상속채무로 인정하여 원고들의 상속세과세가액에서 이를 공제하여 상속세과세가액을 3,339,643,366원으로 산정하고, 이를 토대로 하여 상속세의 과세표준과 세액을 2,319,643,366원과 717,244,547원으로 산출한 다음 당초의 부과처분에 관하여 상속세액을 745,388,700원에서 717,244,547원으로 감액·경정하였다(이하 당초의 부과처분 중 감액·경정된 717,244,547원 부분을 ‘이 사건 처

분'이라고 한다).

(10) 소외 2 주식회사는 소외 5가 사망하기 직전 연도말인 1996. 12.경 고정자산 1,813,542,009원, 유동자산 3,044,382,697원, 투자 및 기타 자산 609,222,449원 합계 5,467,147,155원 상당의 적극 재산을 보유하고 있었던 반면, 제1, 2대출금채무를 포함하여 4,955,809,662원 상당의 채무를 부담하고 있어서 적극재산의 총액이 채무총액을 511,337,493원이나 초과한 상태에 있었다.

【판결요지】

구 국세기본법(2010. 1. 1. 법률 제9911호로 개정되기 전의 것) 제45조의2 제2항 규정의 취지가 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우 납세자로 하여금 그 감액을 청구할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리구제를 확대하려는 데 있는 점, 상속개시 당시 피상속인이 종국적으로 부담하여 이행하여야 할 것이 확실하지 않은 채무라 하더라도 피상속인의 이행의무가 완전히 면제되는 것은 아니어서 사후적으로 그 채무가 피상속인이 종국적으로 부담하여 이행하여야 할 것으로 확정될 수 있는 점 등에 비추어 보면, 피상속인이 제3자를 위하여 연대보증채무를 부담하고 있었지만 상속개시 당시에는 아직 변제기가 도래하지 아니하고 주채무자가 변제불능의 무자력 상태에 있지도 아니하여 피상속인이 그 채무를 종국적으로 부담하여 이행하여야 하는지가 확실하지 않다는 이유로 과세관청이 그 채무액을 상속재산의 가액에서 공제하지 아니한 채 상속세 부과처분을 하였으나, 그 후 주채무자가 변제기 도래 전에 변제불능의 무자력(無資力) 상태가 됨에 따라 상속인들이 사전구상권을 행사할 수도 없는 상황에서 채권자가 상속인들을 상대로 피상속인의 연대보증채무의 이행을 구하는 민사소송을 제기하여 승소판결을 받아 그 판결이 확정되었을 뿐만 아니라 상속인들이 주채무자나 다른 연대보증인에게 실제로 구상권을 행사 하더라도 변제받을 가능성이 없다고 인정되는 경우에는, 이와 같은 승소확정판결에 의하여 피상속인의 연대보증채무는 상속세 부과처분 당시와는 달리 피상속인이 종국적으로 부담하여 이행하여야 할 채무로 사실상 확정되었다고 볼 수 있고, 따라서 이러한 판결에 따른 피상속인의 연대보증채무의 확정은 구 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호 소정의 후발적 경정청구사유에 해당한다.

나. 채무자의 도산 등으로 채권이 회수불능으로 된 경우가 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부 - 대법원 2014.1.29. 선고 2013두18810 판결 [경정청구 거부처분 취소]

【사실관계】

(1) 주택건설사업의 시행사업 등을 영위하던 주식회사 현진(이하 ‘현진’이라고만 한다)은 2007. 3. 19. 주주총회에서 2006 사업연도 이익잉여금 중 97억 9,200만 원을 주주인 원고 1, 2, 3 등에게 현금으로 배당하기로 결의하였고, 주택건설업 등 종합건설업 및 그와 관련된 부대사업을 영위하던 현진에버빌 주식회사(이하 ‘현진에버빌’이라고만 하고, 현진과 통틀어 ‘소외 회사들’이라 한다)은 2007. 3. 19. 주주총회에서 2006 사업연도 이익잉여금 중 37억 2,300만 원을, 2008. 3. 25. 주주총회에서 2007 사업연도 이익잉여금 중 74억 4,600만 원을 주주인 원고들에게 현금으로 배당하기로 결의하였다(이하 위 배당 결의에 따라 원고들에게 지급될 배당금을 ‘이 사건 배당금’이라 한다).

(2) 현진은 2007. 3.경 이 사건 배당금 중 원고 1, 2, 3에 대한 배당금 전액에 관하여 배당소득세를 원천징수하여 납부하였고, 위 원고들은 2008. 5.경 그 배당금 전액을 배당소득으로 하여 2007년 귀속 종합소득세를 신고·납부하였다.

(3) 현진에버빌은 2007. 3.경과 2008. 3.경 이 사건 배당금 중 원고들에 대한 배당금 전액에 관하여 배당소득세를 원천징수하여 납부하였고, 원고들은 2008. 5.경과 2009. 5.경 그 배당금 전액을 배당소득으로 하여 2007년 및 2008년 귀속 종합소득세를 신고·납부하였다.

(4) 원고들은 이 사건 배당금 중 일부(이하 ‘이 사건 미수령 배당금’이라 한다)를 소외 회사들로부터 지급받지 못하였는데, 소외 회사들은 2006년 이후 부동산규제 정책에 따른 건설경기 침체와 2008년 하반기부터 시작된 세계적인 금융위기의 충격에 따른 아파트 미분양 사태 등이 이어지면서 영업수지 악화와 이자 부담의 급격한 증가 등을 견디지 못하고 2009. 9.경 모두 부도처리 되었다.

(5) 현진은 2009. 9. 16. 서울중앙지방법원에 회생절차개시신청을 하여 2009. 10. 15. 그 개시결정을 받았고, 2010. 9. 7.에는 회생계획이 인가되었는데, 위 회생계획에서는 주주인 원고 1, 3의 배당금채권을 전부 면제하는 것으로 규정하였다.

(6) 현진에버빌도 2009. 9. 16. 서울중앙지방법원에 회생절차개시신청을 하여 2009. 10. 15. 그 개시결정을 받았으나, 2010. 1. 25. 청산가치가 계속기업가치보다 크다는 이유로 회생절차 폐지결정을 받고 2010. 2. 9. 파산선고를 받았다. 현진에버빌의 2010. 2. 8. 현재 대차대조표상 자산총액은 2,658억 원 정도였으나 환가 가능성을 고려하여 재평가한 향후 환가 가능한 총자산은 241억 원 정도에 불과하였다. 그에 비하여 파산선고 이후 신고 및 시인된 현진에버빌의 부채는 원고들에게 미지급된 배당금을 포함하여 6,518억 원 정도이고, 그중 근저당권 등 담

보권이 설정된 채권은 50억 원 정도이며, 조세채권은 305억 원 정도였다.

【판결요지】

납세의무의 성립 후 소득의 원인이 된 채권이 채무자의 도산(倒産) 등으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백하게 되었다면, 이는 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호에 준하는 사유로서 특별한 사정이 없는 한 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 규정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 봄이 타당하다.

다. 위법소득이 몰수 또는 추정된 경우가 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부 - 대법원
2015.7.16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결

【사실관계】

(1) 원고는 ○○아파트재건축정비사업조합(이하 ‘이 사건 조합’이라 한다)의 조합장으로서 공무원으로 의제되는 자임에도 불구하고 2008. 7. 7. 재건축상가 일반분양분을 우선 매수하려는 소외 1로부터 5,000만 원을, 소외 2으로부터 재건축아파트 관리업체선정 대가로 3,800만 원을 각 교부받아 합계 8,800만 원을 뇌물로 수수하였다는 범죄사실로 2010. 4. 9. 서울동부지방법원 2009고합348, 2009고합373(병합) 사건에서 유죄판결(이하 ‘이 사건 판결’이라 한다)을 선고받고, 2010. 9. 29. 그 항소심인 서울고등법원 2010노1065 사건에서, 2010. 12. 23. 그 상고심인 대법원 2010도13584 사건에서 원고의 항소 및 상고를 모두 기각하여, 이 사건 판결이 확정되었다.

(2) 피고는 이 사건 판결 확정에 따라 2012. 9. 1. 원고에 대하여 2008년 귀속 종합소득세 42,622,680원을 결정·고지하였다.

【판결요지】

형법상 뇌물, 알선수재, 배임수재 등의 범죄에서 몰수나 추징을 하는 것은 범죄행위로 인한 이득을 박탈하여 부정한 이익을 보유하지 못하게 하는 데 목적이 있으므로, 이러한 위법소득에 대하여 몰수나 추징이 이루어졌다면 이는 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화된 경우에 해당한다. 따라서 이러한 경우에는 소득이 종국적으로 실현되지 아니한 것이므로 납세의무 성립 후 후발적 사유가 발생하여 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 것으로 보아 납세자로 하여금 그 사실을 증명하여 감액을 청구할 수 있도록 함이 타당하다. 즉, 위법소득의 지배·관리라는 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가

성립하였다고 하더라도 그 후 몰수나 추징과 같은 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화되는 후발적 사유가 발생하여 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 전제를 잃게 되었다면, 특별한 사정이 없는 한 납세자는 국세기본법 제45조의2 제2항 등이 규정한 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있다. 그리고 이러한 후발적 경정청구사유가 존재함에도 과세관청이 당초에 위법소득에 관한 납세의무가 성립하였던 적이 있음을 이유로 과세처분을 하였다면 이러한 과세처분은 위법하므로 납세자는 항고소송을 통해 취소를 구할 수 있다.

2. 후발적 경정청구사유를 축소하여 해석한 판례

가. 법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유가 후발적 경정 청구사유에 해당하는지 여부 - 대법원 2014.11.27. 선고 2012두28254 판결 [법인세 경정 거부처분 취소]

【사실관계】

(1) 원고(주식회사 국민은행)는 2001. 11. 1. 주식회사 국민은행(이하 ‘국민은행’이라 한다)과 주식회사 한국주택은행(이하 ‘한국주택은행’이라 한다)이 합병하여 설립된 법인이다.

(2) 한국주택은행은 1998년 내지 2001년 각 사업연도 각 법인세의 과세표준을 계산함에 있어서 종업원에게 반환의 책임이 주어지거나 기준금액을 초과한 사택임대차보증금(이하 ‘이 사건 제1 임대차보증금’이라 한다) 상당액을 업무무관 가지급금으로 세무조정하여 이에 대한 인정이자를 익금산입하고 지급이자를 손금불산입하여 각 해당 사업연도의 법인세를 신고·납부하였다.

(3) 그런데 이와 달리 국민은행은 1999년 사업연도 법인세의 과세표준을 계산함에 있어서 종업원에게 반환의 책임이 주어지거나 기준금액을 초과한 사택임대차보증금(이하 ‘이 사건 제2 임대차보증금’이라 한다) 상당액을 법인세법상 업무무관 가지급금으로 보지 아니하고 별도의 세무조정을 하지 아니한 채 1999년 사업연도 법인세 41,915,092,512원을 신고·납부하였다.

(4) 서울지방국세청장은 2004년 원고에 대한 정기세무조사를 하였다. 위 정기세무조사 결과, 서울지방국세청장은 국민은행이 1999년 사업연도에 이 사건 제2 임대차보증금상당액을 종업원에게 대여한 것으로 판단하고 위 세무조사결과를 중부세무서장에게 통보하였다.

(5) 이에 중부세무서장은 2004. 4. 1. 원고에게, 국민은행의 1999년 사업연도 법인세를 59,186,652,525원으로 증액경정하는 부과처분을 하였다[증액된 17,271,560,010원(=59,186,652,525

원-41,915,092,512원) 중 이 사건 제2 임대차보증금과 관련된 부분은 14,293,552,100원이고, 나머지 2,978,007,910원(=17,271,560,010원-14,293,552,100원)은 이 사건 제2 임대차보증금과 관련 없는 부분이다.

(6) 원고는 이에 불복하여 2005. 9. 27. 중부세무서장을 상대로 서울행정법원 2005구합29709호로 위 증액경정처분 중 44,893,100,425원(=59,186,652,525원-14,293,552,100원)을 초과하는 부분의 취소를 구하는 법인세 부과처분 취소소송을 제기하였다.

(7) 위 법인세 부과처분 취소청구 사건의 1심은 2006. 10. 19. 원고 패소 판결을 선고하였다. 이에 원고가 불복하여 항소하였고, 위 취소청구 사건의 항소심은 2007. 7. 3. 서울고등법원 2006누27429호로, 이 사건 제2 임대차보증금과 관련된 임차주택은 구 법인세법 시행령(1998. 12. 31. 대통령령 제15970호로 개정되기 전의 것) 제88조 제1항 제6호 단서가 정한 부당행위계산부인의 유형에서 제외하는 ‘사택’에 해당하고, 따라서 이 사건 제2 임대차보증금과 관련하여 그 인정이자를 익금산입하고 지급이자를 손금불산입한 중부세무서장의 위 증액경정처분은 위법하다는 이유로, 원고 승소 판결을 선고하였다.

(8) 위 취소청구 사건의 상고심이 2010. 1. 28. 대법원 2007두16813호로 상고기각 판결을 선고함에 따라 위 판결(이하 ‘이 사건 쟁점 판결’이라 한다)은 그대로 확정되었다.

(9) 이에 원고는 2010. 3. 26. 피고에게, 이 사건 쟁점 판결에 의해 이 사건 제1 임대차보증금 또한 업무무관 가지급금이 아니라는 점이 확인되었고 이는 국세기본법 제45조의2 제2항에서 정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 주장하면서, 각 경정청구를 하였다.

(10) 그러나 피고는 2010. 5. 20. 원고에게, 제출된 경정청구서에 첨부된 관련 판례는 국세기본법 제45조의2 제2항에서 정한 후발적 경정청구사유에 해당하지 않는다는 이유로, 위 경정청구에 대하여 거부통지를 하였다.

【판결요지】

후발적 경정청구는 당초의 신고나 과세처분 당시에는 존재하지 아니하였던 후발적 사유를 이유로 하는 것이므로 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 과세표준 및 세액의 산정기초가 되는 거래 또는 행위의 존재 여부나 그 법률효과가 달라지는 경우 등의 사유는 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호, 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 정한 후발적 사유에 포함될 수 있지만, 법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유는 여기에 포함되지 않는다.

나. 형사판결이 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부 - 대법원 2020.1.9. 선고 2018두 61888 판결 [관세 경정거부처분 취소]

【사실관계】

(1) 원고는 처와 영국 런던에 유학생으로 체류 중이던 2009. 4.경 처의 명의로 인터넷 온라인 쇼핑몰(이하 ‘이 사건 쇼핑몰’이라고 한다)을 개설한 후 국내 소비자들이 이 사건 쇼핑몰에 접속하여 그곳에 게시된 영국산 의류, 신발, 가방 등 물품을 주문하면 원고가 영국 현지에서 이를 구입하여 국내 소비자들에게 배송하는 방식으로 이 사건 쇼핑몰을 운영하였다.

(2) 원고는 2009. 8. 14.부터 2012. 3. 17.까지 총 12,140회에 걸쳐 위와 같이 배송한 물품(이하 ‘이 사건 물품’이라고 한다)에 대해 국내 소비자들을 납세의무자로 하여 관세법 제94조 제4호에 따른 소액물품 감면대상에 해당한다고 수입신고를 하였다.

(3) 피고는 원고가 위 과세기간 동안 영국에서 이 사건 물품을 수입하면서 부정한 방법으로 관세법을 위반한 사실이 확인되었다는 이유로 2012. 11. 19. 원고에게 관세 132,084,040원, 부가가치세 125,400,630원, 과소신고가산세(관세) 57,404,110원, 과소신고가산세(내국세) 60,809,040원을 각 부과·고지하였다(이하 이를 통틀어 ‘당초 부과처분’이라고 한다).

(4) 한편 대구지방법검찰청 검사는 2012. 4. 12. 원고가 관세 부과 대상인 이 사건 물품을 수입하여 국내 거주자에게 판매하였으면서도 세관에는 국내 거주자가 자가사용물품으로 수입하는 것처럼 신고하여 해당 물품에 부과될 관세를 부정한 방법으로 감면받았다는 공소사실에 따라 원고를 관세법 위반죄로 기소하였다.

(5) 이에 대하여 제1심(대구지방법원 2012고정3005호)은 2015. 2. 11. 위 공소사실을 유죄로 인정하여 원고에게 벌금 24,282,000원을 선고하였으나, 항소심(대구지방법원 2015노714호)은 2017. 1. 19. 이 사건 물품을 수입한 실제 소유자는 피고인이 아닌 국내 소비자들이라고 봄이 상당하다는 이유로 원고에게 무죄판결을 선고하였고, 대법원이 2017. 5. 31. 검사의 상고를 기각(대법원 2017도2867호)함으로써 위 무죄판결은 그대로 확정되었다(이하 ‘관련 형사판결’이라고 한다).

(6) 원고는 2017. 7. 18. 피고에게 관련 형사판결을 근거로 당초 부과처분에 대하여 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정되어 납부한 세액이 과다한 것을 알게 되었을 때에 해당한다는 이유로 경정청구를 하였다. 그러나 피고는 2017. 7. 19. 원고에게 위 주장 사유는 관세법 제38조의3 제2항 또는 제3항에 의한 경정청구 대상에 해당하지 않는다는 이유로 경정청구를 거부하였다.

【판결요지】

[1] 형사사건의 재판절차에서 납세의무의 존부나 범위에 관한 판단을 기초로 판결이 확정되었다 하더라도, 이는 특별한 사정이 없는 한 관세법 제38조의3 제3항 및 관세법 시행령 제34조 제2항 제1호에서 말하는 ‘최초의 신고 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 내용의 것으로 확정된 경우’에 해당한다고 볼 수 없다.

[2] 원고에게 무죄를 선고한 관련 형사판결에 의하여 당초 부과처분의 과세표준과 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위, 즉 원고가 물품을 해외 판매자로부터 수입하여 국내 소비자에게 판매하였다는 내용의 거래 또는 행위가 다른 내용의 것으로 확정되어 관세법 제38조의3 제3항 및 관세법 시행령 제34조 제2항 제1호에 정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 볼 수 없다.

다. 사해행위로 취득한 재산이 상속된 이후 사해행위가 취소되었을 때 상속세 납세의무의 소멸 여부 - 대법원 2020.11.26. 선고 2014두46485 판결

【사실관계】

(1) 원고는 2008. 11. 7. 배우자인 소외 1과 소외 1에게 이 사건 토지를 증여한다는 증여계약을 체결하였고, 2008. 11. 10. 소외 1에게 이 사건 토지에 관하여 소유권이전등기를 경료하였다. 소외 1은 2008. 11. 28. 사망하였고, 원고는 2009. 2. 10. 피고에게 이 사건 토지의 증여세 과세가액을 734,885,000원으로 산정하여 증여세 15,279,300원을 신고·납부하였다.

(2) 신용보증기금은 2009. 4. 17. 원고에 대한 구상금 채권에 기하여 소외 1을 상대로 서울중앙지방법원(2009가합44025)에 “이 사건 토지의 증여는 사해행위에 해당한다.”는 이유로, 증여계약의 취소와 소유권이전등기의 말소등기절차 이행을 구하는 사해행위취소의 소를 제기하였다. 주식회사 신한은행(이하 ‘신한은행’이라 한다)도 2010. 2. 22. 원고에 대한 채권에 기하여 소외 1을 상대로 서울중앙지방법원(2010가합17821)에 “이 사건 토지의 증여는 사해행위에 해당한다.”는 이유로, 증여계약의 취소와 소유권이전등기의 말소등기절차 이행을 구하는 사해행위취소의 소를 제기하였다.

(3) 원고는 2010. 4. 13. 사해행위취소소송 제기를 이유로 상속재산가액에 이 사건 토지의 가액 734,885,000원을 제외한 채 상속세 과세표준을 0원(상속세 과세가액 982,926,613원, 상속공제액 982,926,613원)으로 하여 상속세를 신고하였다. 이에 피고는 2011. 4. 1. 소외 1의 상속인인 원고, 소외 2 및 소외 3에게 “이 사건 토지의 가액 734,885,000원은 상속재산가액에 포함되어야 한다.”는 이유로, 상속세 169,167,750원(가산세 포함)을 결정·고지하였다. 이에 원고는 2011. 10. 7. 심판청구를 제기하였으나, 2011. 12. 15. 조세심판원으로부터 기각결정을 받았다.

(4) 중앙토지수용위원회는 2011. 3. 11. “한국토지주택공사(사업시행자)는 대덕연구개발특구 1단계 개발사업을 위하여 이 사건 토지를 포함한 편입 대상 토지를 수용하고, 손실보상금을 22,571,299,920원으로 한다.”는 수용재결 결정을 하였다. 한국토지주택공사는 2011. 5. 11. 대전지방법원 2011금제2577호로 채권자 불확지 및 압류 경합을 공탁원인으로 피공탁자를 ‘소외 1 또는 원고 또는 신용보증기금 또는 기술신용보증기금’으로 하여 이 사건 토지에 관한 수용보상금 1,030,435,900원을 공탁하였다. 원고는 2012. 6. 21. 피고에게 이 사건 토지의 수용에 따른 양도소득세 246,565,728원을 신고하였으나, 무자력으로 납부하지 못하였다.

(5) 신용보증기금은 2011. 1. 19. 서울중앙지방법원(2009가합44025)으로부터 “이 사건 토지에 관한 증여계약을 취소하고, 소외 1은 원고에게 이 사건 토지에 관한 소유권이전등기의 말소등기절차를 이행하라.”는 판결을 받았다. 신용보증기금은 2011. 10. 20. 서울고등법원(2011나27020, 27037(병합))으로부터 “이 사건 토지에 관한 증여계약을 취소하고, 소외 1은 원고에게 1,030,435,900원의 공탁금출급청구권을 양도하고, 대한민국에게 양도의 통지를 하라.”는 판결을 받았고, 위 판결은 2012. 2. 9. 대법원(2011다97072, 97089(병합))의 상고기각으로 확정되었다. 신한은행은 2011. 7. 6. 서울중앙지방법원(2010가합17821)으로부터 “이 사건 토지에 관한 증여계약을 취소하고, 소외 1은 원고에게 이 사건 토지에 관한 소유권이전등기의 말소등기절차를 이행하라.”는 판결을 받았다. 신한은행은 2012. 4. 19. 서울고등법원(2011나60317)으로부터 “이 사건 토지에 관한 증여계약을 취소하고, 소외 1은 원고에게 1,030,435,900원의 공탁금출급청구권을 양도하고, 대한민국에게 양도의 통지를 하라.”는 판결을 받았고, 위 판결은 2012. 5. 9. 확정되었다.

(6) 이 사건 토지에 관한 공탁금 1,045,506,364원(실제 배당금 1,045,452,134원)의 출급청구권은 2013. 1. 24. 서울서부지방법원(2012타기1658) 배당절차에서 아래와 같이 배당되었다.

채권자	배당순위	이유	배당액(원)
피 고	1	압류권자	176,272,790 [※]
피 고	1	압류권자	309,103,270 ^{※※}
주식회사 세람상호저축은행	2	추심권자	19,834,469
○○○	2	추심권자	175,589,601
신한은행	2	추심권자	2,852,372
신한카드 주식회사	2	추심권자	162,074
기술신용보증기금	2	추심권자	361,637,558
합 계			1,045,452,134

※ 원고의 상속세 169,167,750원, 가산금 5,075,030원 및 증가산금 2,030,010원 합계 176,272,790원

※※ 원고의 2008년 종합소득세 33,559,070원, 증권거래세 4,974,150원, 양도소득세 270,570,050원 합계 309,103,270원

피고에게 착오배당된 상속세 등 200,947,424원(실제 배당금 200,902,764원)의 출급청구권은 2013. 5. 30. 추가배당절차에서 각 아래와 같이 배당되었다.

채권자	배당순위	이유	배당액(원)
주식회사 세람상호저축은행	1	추심권자	7,114,748
○○○	1	추심권자	62,985,080
신한은행	1	추심권자	1,023,163
신한카드 주식회사	1	추심권자	58,134
기술신용보증기금	1	추심권자	129,721,639
합 계			200,902,764

(7) 원고는 2012. 2. 17. 피고에게 “사해행위취소의 확정판결에 의하면 상속 개시 당시 소외 1이 이 사건 토지의 소유권을 보유하고 있지 않았으므로, 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에 따라 이 사건 토지를 상속재산가액에서 제외하여 상속세 169,167,750원의 부과처분을 취소하라.”고 경정청구를 하였으나, 2012. 3. 8. 피고로부터 경정청구를 거부하는 처분을 받았다. 이에 대하여 원고는 2012. 4. 19. 심판청구를 하였으나, 2013. 4. 24. 조세심판원으로부터 기각결정을 받았다.

【판결요지】

채권자취소권의 행사로 사해행위가 취소되고 일탈재산(逸脫財産)이 원상회복되더라도, 채무자가 일탈재산에 대한 권리를 직접 취득하는 것이 아니고 사해행위 취소의 효력이 소급하여 채무자의 책임재산으로 회복되는 것도 아니다. 따라서 재산을 증여받은 수증자가 사망하여 증여받은 재산을 상속재산으로 한 상속개시가 이루어졌다면, 이후 사해행위취소 판결에 의하여 그 증여계약이 취소되고 상속재산이 증여자의 책임재산으로 원상회복되었다고 하더라도, 수증자의 상속인은 국세기본법 제45조의2 제2항이 정한 후발적 경정청구를 통하여 상속재산에 대한 상속세 납세의무를 면할 수 없다.

IV. 후발적 경정청구 사유에 관한 비판적 고찰

1. 후발적 경정청구 사유는 예시적인가, 제한적인가?

앞서 본 후발적 경정청구 사유에 관한 대법원 판례를 제대로 고찰하기 위하여서는, 우선 국세기본법 제45조의2 제2항 및 시행령 제25조의2에 규정된 후발적 경정청구 사유들이 예시적인가, 아니면 제한적인가 하는 점을 검토하여야 한다.

이와 관련하여, 헌법재판소는 “실질적 조세법률주의의 정신에 비추어 보거나 납세자주권의 관점에서 볼 때 조세채무가 확정되어 납세자가 세액을 납부하였다 하더라도 후발적 사유의 발생으로 과세의 기초가 해소되거나 감축되었다면 결과적으로 조세채무의 전부 또는 일부가 실체적으로 존재하지 않는 것으로 되고 이미 납부된 세액은 아무런 근거 없는 것이 되므로 국가는 그 납부세액을 납세자에게 반환할 의무가 있고 납세자는 그 납부세액의 반환을 청구할 권리가 있으며, 이러한 후발적 사유에 의한 경정청구권은 법률상 명문의 규정이 있는지의 여부에 따라 좌우되는 것이 아니라 조세법률주의 및 재산권을 보장하고 있는 헌법의 정신에 비추어 볼 때 조리상 당연히 인정되는 것이다.”라고 판시하고 있는데,¹⁵⁾ 이런 입장에 선다면 법령에 규정된 후발적 경정청구 사유는 예시적인 것이라고 보아야 할 것이다.

그러나, 다음과 같은 점들에 비추어 볼 때에 국세기본법령에 규정된 후발적 경정청구 사유는 기본적으로 제한적인 것으로 보아야지 예시적인 것이라고 볼 수는 없다.

첫째, 국세기본법 제45조의2 및 그 시행령 제25조의2의 입법형식에 비추어 볼 때에 후발적 경정청구 사유는 제한적·열거적이라고 보아야 한다. 즉, 국세기본법 제45조의2 제2항은 “다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는”이라는 표현을 통하여, 조세채무액을 변경할만한 사유가 후발적으로 발생하기만 하면 모든 경우에 후발적 경정청구가 가능하다는 포괄적 입법형식이 아니라, 후발적 경정청구가 가능한 사유를 열거하는 열거적 입법형식을 취하고 있다. 국세기본법 시행령 제25조의2 또한 “법 제45조의2 제2항 제5호에서 ‘대통령령으로 정하는 사유’란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.”고 표현함으로써 열거적 입법방식을 분명히 하고 있다.

다만, 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호가 “제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때”라고 규정하고, 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 “제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유에 해

15) 헌법재판소 2000. 2. 24. 97헌마13·245(병합) 결정.

당하는 경우”라고 규정함으로써 후발적 경정청구 사유의 범위를 다소 넓히고 있지만, 그렇다고 하여 후발적 경정청구 사유가 예시적이라고 보는 것은 현행 국세기본법령의 입법형식에 어긋난다.

둘째, 경정청구권 제도가 도입되기 전에, 세법에 규정이 없더라도 조리에 기한 경정청구권을 인정할 수 있는지 여부가 문제된 사안에서 대법원은 “국세기본법 제45조 제1항, 제2항의 수정신고기간 경과 후에도 신고납부방식 조세의 납세의무자에게만 명문의 규정이 없더라도 조리상 실질과 부합되게 신고내용을 시정할 수 있는 감액경정청구권을 인정하여야 한다는 주장은, 모든 납세의무자에게 수정신고기간이나 조세쟁송에 관한 불복기간을 제한하여 조세채무를 조속하게 확정하고자 하는 취지에 반하여 조세채무의 존부와 범위를 장기간 불확정한 상태에 두게 되고, 또 국세기본법이나 개별세법에서 국가가 조세부과권의 존속기간 내에 직권으로 당초의 신고내용의 경정결정을 할 수 있는 규정을 두고 있다 하여도 이로 인하여 당초의 신고내용보다 불리한 처분을 받은 납세의무자는 그 처분에 대하여 불복할 수 있기 때문에, 국가의 경정결정에 대응하여 납세의무자에게 조리상의 감액경정청구권을 별도로 인정하여야 할 것도 아니므로, 과세관청이 개별 세법에서 규정하고 있지 아니하는 납세의무자의 감액경정청구권이나 그에 따른 환급신청을 거절하였다 하더라도 이를 두고 항고소송의 대상이 되는 거부처분이라 할 수 없다.”고 판시함으로써 조리에 기한 경정청구권은 인정할 수 없다고 하였다.¹⁶⁾

이와 같은 판례의 태도에 비추어 볼 때, 법령에 규정되지 않은 후발적 경정청구사유를 인정하는 것은 경정청구권을 마치 세법상의 제도가 아닌 조리상 권리인 것처럼 취급하게 되므로 부당하다.

셋째, 우리나라와 법제도와 비슷한 일본의 예를 보더라도 후발적 경정청구사유를 예시적으로 볼 수 없다. 우리나라 국세기본법 제45조의2 제2항 및 국세기본법 시행령 제25조의2에 상응하는 일본 국세통칙법 제23조 제2항 및 국세통칙법 시행령 제6조 제1항의 규정은 다음과 같다(밑줄은 필자가 친 것임).

16) 대법원 1987. 9. 8. 선고 85누565 판결, 1990. 12. 26. 선고 90누5771 판결 등.

○ 일본 국세통칙법 제23조(경정청구)

② 납세신고서를 제출한 자 또는 제25조(결정)의 규정에 의한 결정(이하 이 항에서 “결정”이라 한다)을 받은 자는, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우(납세신고서를 제출한 자에 대하여는 해당 각 호에 정하는 기간의 만료일이 제1항에 규정하는 기간의 만료일 후에 도래하는 경우에 한한다)에는, 제1항의 규정에 불구하고 당해 각 호에 정하는 기간에, 그 해당함을 이유로 제1항의 규정에 의한 경정청구(이하 “경정청구”라 한다)를 할 수 있다.

1. 그 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위를 포함한다)에 의하여, 그 사실이 당해 계산의 기초로 된 것과 다른 것이 확정된 때: 그 확정된 날의 다음날부터 기산하여 2개월 이내
2. 그 신고, 경정 또는 결정에 따른 과세표준 등 또는 세액 등의 계산에 있어 그 신고를 하거나 결정을 받은 자에게 귀속하는 것으로 되어 있던 소득 기타 과세물건을 다른 사람에게 귀속하는 것으로 하는 그 다른 자와 관련되는 국세의 경정 또는 결정이 있을 때: 당해 경정 또는 결정이 있을 날의 다음날부터 기산하여 2개월 이내
3. 그 밖에 당해 국세의 법정신고기한 후에 발생한 전2호에 유사한 시행령으로 정하는 부득이한 사유가 있을 때: 당해 사유가 발생한 날의 다음날부터 기산하여 2개월 이내

○ 국세통칙법 시행령 제6조(경정청구)

① 법 제23조 제2항 제3호(경정청구)에 규정하는 시행령으로 정하는 부득이한 이유는 다음의 이유로 한다.

1. 그 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등[법 제19조 제1항(수정신고)에 규정하는 과세표준 등을 말한다. 이하 같다] 또는 세액 등(같은 항에 규정하는 세액 등을 말한다. 이하 같다)의 계산의 기초가 된 사실 중에 포함된 행위의 효력에 관한 관공서의 허가 기타 처분이 취소된 것.
2. 그 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 관한 계약이, 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 또는 당해 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사정에 의해 해제되거나 취소된 것.
3. 장부서류의 압수 기타 부득이한 사정에 의하여, 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 되어야 할 장부서류 기타의 기록에 따라 국세의 과세표준 등 또는 세액 등을 계산할 수 없었던 경우에, 그 후, 당해 사정이 소멸한 것.
4. 우리나라가 체결한 소득에 대한 조세에 관한 이중과세의 회피 또는 탈세 방지를 위한 협약에 규정하는 권한 있는 당국 간의 협의에 의하여, 그 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등에 관하여, 그 내용과 다른 내용의 합의가 이루어진 것.
5. 해당 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 되었던 사실에 관하여 국세청장이 발령한 통달에 명시된 법령 해석 기타 국세청장의 법령 해석이, 경정 또는 결정에 관한 심사청구 또는 소송에 관한 재결 또는 판결에 따라 변경되고, 변경 후의 해석이 국세청장에 의해 공표됨으로써 해당 과세표준 등 또는 세액 등이 다른 취급을 받게 된 것을 안 것.

앞에서 본 바와 같이 우리나라 국세기본법령 규정과 일본 국세통칙법령 규정은 거의 비슷한데, 일본에서는 대체로 후발적 경정청구사유를 열거적인 것으로 해석한다.¹⁷⁾

넷째, 조세법률관계에서 납세자 권리 보호는 중요한 이념이지만, 법률관계의 안정 및 납세자의 자기책임 또한 고려하여야 할 요소이다. 따라서, 납세자가 조세를 일단 신고·납부하는 단계에서는 문제가 없었는데, 나중에 처음에 예측할 수 없었던 사유가 생겼다고 하여 모든 경우에 납세자가 이미 납부한 조세를 돌려받아야 한다고 하는 주장은 지나치다. 만약 이런 입장에 선다면 경정청구기간도 따로 제한하지 말아야 할 것이다. 결과적으로 과도하게 납부한 세금이라 할지라도 어떤 경우에, 어떤 절차에 따라 돌려받을 수 있는지를 법률로 규정할 수 있고, 그것은 입법재량의 범위 안이라고 생각한다. 이런 이념적 견지에서 보더라도, 국세기본법 제45조의2 제2항 및 국세기본법 시행령 제25조의2에 규정된 후발적 경정청구사유는 열거적인 것이라고 보아야 한다.

다만, 위와 같이 후발적 경정청구사유를 열거적인 것으로 보더라도 법원 등의 합목적적인 해석을 통하여 후발적 경정청구 사유 해당 여부를 사안별로 유연하게 해석할 여지는 열려 있다고 생각한다. 이것은 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호 및 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호의 “유사한 사유”라는 표현에 비추어 보더라도 그러하다.

그러나 법문언과 전혀 관계 없는 사유를 후발적 경정청구사유에 해당한다고 무리하게 해석하는 것은 법해석론의 범주를 넘어 ‘사법에 의한 입법(judicial legislation)’ 내지 ‘법관법(judge-made law)’에 해당한다. 구분이 항상 명확한 것은 아니지만, 법해석과 법형성은 다르다. 법관은 법의 흠결이 느껴지는 개별 사안에서 자칫 법형성의 유혹에 빠지기 쉬운 법이지만, 역사적으로 법의 체계성이 완비되지 아니하여 판례법에 의지하던 영미법계 국가라면 몰라도, 완결적인 법체계와 법관의 법률에의 종속을 중시하는 대륙법계 국가에서는 법형성을 허용하여서는 아니된다고 생각한다.

2. 현행 판례에 관한 비판적 검토

후발적 경정청구사유에 관한 현행 판례의 문제점을 한 마디로 말하면 일관성의 결여이다. 위에서 보았듯이 판례는 어떤 경우에는 후발적 경정청구 사유를 매우 넓게, 또 어떤 경우에

17) 根本昌幸, “後發的事由による更正請求についての考察—後發的事由の該当性及び減額更正年度を中心として—”, 租税資料館賞受賞論文集, 第19回(2010年)入賞作品, 2010., 8면, 14-15면; 東京地裁 平成 13年 1月 26日判決 (税務訴訟資料 250号順号8821), 김용원·신만중, “일본의 후발적 경정청구의 사유에 관한 연구 - 국세통칙법 제23조 제2항 제1호를 중심으로 -”, 『국세법무』 제10집 제2호, 제주대학교 법과정책연구원, 2018. 11., 40면 각주 14에서 재인용.

는 매우 좁게 해석한다. 위에서 본 판례 몇 개를 검토하는 방법으로 이와 같은 판례의 태도가 옳은지 살펴본다.

가. 후발적 경정청구사유를 넓게 본 판례에 대한 검토

(1) 대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결

대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결은 주주가 회사의 도산(倒産)으로 말미암아 배당을 받지 못하게 되었다면, 이는 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호가 규정하는 계약해제 또는 취소에 준하는 사유로서 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 규정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 판시하였다. 그러나, 국세기본법 시행령 제25조의2의 문언해석으로는 ‘채무자의 도산’이 ‘계약의 해제나 취소’에 준한다는 논리를 도저히 끌어내기 어렵다. 이 판결과 같은 결론을 끌어내려면, 후발적 경정청구권에 관한 국세기본법 제45조의2 제2항 및 국세기본법 시행령 제25조의2는 주의적·예시적 규정에 불과하다고 보아야 하는데, 위에서 말했듯이 이것은 타당하지 않다.

이 판결은 ‘채무자의 도산’을 ‘계약의 해제나 취소’에 준하는 것으로 볼 수 있는 이유로, “후발적 경정청구제도의 취지, 권리확정주의의 의의와 기능 및 한계 등에 비추어 보면, 소득의 원인이 되는 권리가 확정적으로 발생하여 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립하였다 하더라도 그 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 그 전제를 잃게 되었다면, 사업소득에서 대손금과 같이 소득세법이나 관련 법령에서 특정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유로 별도로 규정하고 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한 납세자는 국세기본법 제45조의2 제2항 등이 규정한 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있다고 보아야 한다. 따라서 납세의무의 성립 후 소득의 원인이 된 채권이 채무자의 도산 등으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백하게 되었다면, 이는 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호에 준하는 사유로서 특별한 사정이 없는 한 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 규정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 봄이 타당하다.”고 판시하고 있다. 후발적 경정청구제도가 권리확정주의의 한계를 보완하는 장치로서 기능한다는 취지의 논리를 펴고 있다.

그러나, 권리확정주의란 소득의 원인이 되는 권리의 확정시기와 소득의 실현시기 사이에 시간적 간격이 있는 경우에는 과세상 소득이 실현된 때가 아닌 권리가 확정적으로 발생했을 때를 기준으로 하여 그때 소득이 있는 것으로 보고 당해 사업연도의 소득을 산정하는 방식

으로서, 실질적으로는 불확실한 소득에 대하여 장래 그것이 실현될 것을 전제로 하여 미리 과세하는 것을 허용하는 것이다.¹⁸⁾ 권리확정주의에 따라 현실적인 소득이 없음에도 불구하고 우선 조세를 신고·납부하였으나 결국은 현실적인 소득을 얻지 못하게 되어 버렸을 경우에는 대손(貸損) 등의 장치를 마련하여 구제하는 것이 타당하지, 추후에 현실적인 소득을 얻지 못한 결과에 이르렀다고 하여 무조건 권리확정주의의 적용을 배제하는 것은 권리확정주의의 이론적 근간을 허무는 것이다.

이런 점에서, 위 판결이 권리확정주의의 한계를 들어 ‘채무자의 도산’이 ‘계약의 해제 또는 취소’에 준하는 후발적 경정청구사유라고 본 것은 구체적 타당성을 염두에 둔 결과라고 보이지만, 논리적 뒷받침은 부족하다고 생각한다. 뒤에서 보겠지만, 권리확정주의의 한계를 후발적 경정청구사유와 연결시키면 거의 모든 경우가 후발적 경정청구사유에 해당하게 될 것이다.

(2) 대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결

중전의 대법원 판결은, “뇌물을 몰수 또는 추정당하였다고 하더라도 이는 납세자의 금품 수수 행위가 형사적으로 처벌 대상이 되는 범죄행위가 됨에 따라 그 범죄행위에 대한 부가적(附加的)인 형벌로서 몰수 또는 추징이 가하여진 결과에 불과하고 이를 원귀속자에 대한 환원조치와 동일시할 수는 없으므로, 납세자가 범죄행위로 인하여 교부받은 금원 상당의 소득이 실현되지 아니하였다고 할 수는 없다.”고 판시하였다.¹⁹⁾ 그러나, 위 판결은 뇌물을 몰수 또는 추정당한 경우에도 뇌물을 임의 반환한 경우와 같이 더 이상 과세할 수 없다고 해석하였다. 형사처벌과 과세처분의 목적이 다르다는 점을 중시하면 중전 판례가 옳다고 하겠으나, 부가적인 형벌인 몰수나 추징은 본격적인 형사처벌이라기보다 범죄행위로 얻은 이익의 박탈에 초점을 둔 제도이고, 담세력이 상실되기는 임의반환의 경우나 추징의 경우나 동일하다는 점을 생각할 때에 위 판결의 결론은 타당하다.

다만, 대상판결은 판결이유에서 후발적 경정청구를 거론하면서 “...이러한 후발적 경정청구사유가 존재함에도 과세관청이 당초에 위법소득에 관한 납세의무가 성립하였던 적이 있음을 이유로 과세처분을 하였다면 이러한 과세처분은 위법하므로 납세자는 항고소송을 통해 그 취소를 구할 수 있다고 할 것이다.”라고 판시하였는데 이런 논리 구성에는 찬성할 수 없다.

우선, 뇌물 상당액을 몰수 또는 추정당하는 것이 과연 어떤 후발적 경정청구사유에 해당하는지 의문이다. 대상판결은 이 점에 관하여는 명백히 밝히지 않은 채, “위법소득에 대하여 몰수나 추징이 이루어졌다면 이는 그 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화된 것으로서, 이러한 경우에는 그 소득이 종국적으로 실현되지 아니한 것이므로 납

18) 대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결 등 다수.

19) 대법원 1998. 2. 27. 선고 97누19816 판결; 대법원 2002. 5. 10. 선고 2002두431 판결.

세의무 성립 후 후발적 사유가 발생하여 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 것으로 보아 납세자로 하여금 그 사실을 증명하여 감액을 청구할 수 있도록 함이 타당하다.”는 막연한 이유를 들고 있다.²⁰⁾

이 경우에 후발적 경정청구의 근거조항으로 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호 또는 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호를 검토해 볼 수 있다는 견해²¹⁾가 있으나, 국세기본법 제45조의2 제1항 제1호에서 규정하는 ‘판결’의 의미에 관한 종전 판례²²⁾에 비추어 볼 때 타당한지 의문이다. 또한 과세처분 이후에 뇌물을 추징당한 경우와 이 사건처럼 과세처분 이전에 추징당한 경우를 동일하게 해석해야 하는지도 의문이다. 행사 여부가 납세자의 선택에 달려 있는 경정청구권을 끌어들이는 것이 아니라, 과세처분 이전에 뇌물 상당액을 추징당한 경우에는 비록 당초에 위법소득에 관한 납세의무가 성립한 적이 있다 하더라도 뇌물 상당액을 추징당함으로써 담세력이 사라졌기 때문에 더 이상 과세할 수 없다고 논리 구성하는 것이 간명하고 타당하다고 생각한다.²³⁾

나. 후발적 경정청구사유를 좁게 본 판례에 대한 검토

(1) 대법원 2014. 11. 27. 선고 판결

이 판결은 법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유는 후발적 경정청구사유에 포함되지 않는다고 판시하였다. 판례에 의한 과세관청의 법령 해석 변경은 문리해석상 국세기본법 제45조의2 제2항, 국세기본법 시행령 제25조의2의 어디에도 해당한다고 보기 어렵다.²⁴⁾ 또한, 납세자에게 유리한 판례 변경을 후발적 경정청구 사유로 인정하면, 불복절차기간 등을 제한한 조세법 규정의 의미가 퇴색될 수 있고, 납세자가 후발적

20) 뇌물의 몰수·추징을 차마 계약해제 또는 취소에 준하는 사유(국세기본법 시행령 제254조의2 제4호)라고까지 판시하기에는 부담을 느껴서, 후발적 경정청구사유 중 어디에 해당하는지는 밝히지 않은 것이 아닐까도 추측해 본다.

21) 강현구, “위법소득에 대한 몰수나 추징이 있는 경우 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있는지 여부(원칙적 적극),” 대한변협신문 2015. 11. 30. 13면.

22) 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결

【판결요지】

후발적 경정청구사유 중 법 제45조의2 제2항 제1호에서 정한 ‘거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정된 때’란 최초 신고·결정 또는 경정이 이루어진 후 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등에 관한 분쟁이 발생하여 그에 관한 소송에서 판결에 의하여 거래 또는 행위 등의 존부나 법률효과 등이 다른 것으로 확정됨으로써 최초 신고 등이 정당하게 유지될 수 없게 된 경우를 의미한다.

23) 이진오, “2015년 조세법 중요판례”, 『인권과정의』, 2016. 3., 175면.

24) 이정민, “법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유가 국세기본법 제45조의2 제2항의 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부”, 『대법원판례해설』 제102호, 법원도서관, 2015. 6., 209면.

경정청구제도를 활용하여 이미 확정되었던 조세법률관계를 복멸(覆滅)시킬 수 있기 때문에 조세행정 전반이 불안정하게 될 여지도 발생한다.²⁵⁾

그러나, 과세처분 당시에 법령을 잘못 해석한 책임은 원칙적으로 과세관청에게 있고 납세자에게 그 책임을 물을 것은 아닌 점에 초점을 맞추면, 판결에 의한 법령해석의 변경을 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호의 후발적 경정청구 사유로 볼 수 있는 여지도 얼마든지 있다. 참고로 일본의 경우에는 국세통칙법 시행령 제6조 제1항 제5호에서 과세관청의 법령해석 등 유권해석이 변경된 경우를 후발적 경정청구사유의 하나로 명시하고 있다.²⁶⁾

(2) 대법원 2020. 1. 9. 선고 2018두61888 판결

대법원 2020. 1. 9. 선고 2018두61888 판결은 과세절차와 형사소송절차의 차이, 형사판결의 특수성 등을 들어서 형사판결은 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구사유인 ‘판결’에 해당하지 않는다고 판시하였다.²⁷⁾

그러나, 후발적 경정청구사유인 “판결”에 해당하는지 여부는 단순히 판결의 유형으로 판단할 것이 아니라, 판결의 주문과 이유에서 당초 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 존부나 법률효과 등이 다른 것으로 확정되었는지 여부에 따라 판단하는 것이 타당하다.²⁸⁾ 그렇다면, 형사판결이라 하더라도 그 내용에 따라서 후발적 경정청구사유가 될 수도 있고 되지 아니할 수도 있다고 보아야 한다. 즉, 형사판결이라 하더라도 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 존부나 법률효과 등을 다른 내용의 것으로 확정시키는 형사판결이라면 이러한 판결은 후발적 경정청구사유인 ‘판결’로 보아야 마땅하다.²⁹⁾ 대

25) 김경조·박훈, “판결에 의한 법령해석의 변경” 관련 국세기본법상 후발적 경정청구 확대에 관한 소고, 『조세연구』 제20권 제1집, 2020. 3., 209면.

26) 일본 국세통칙법 시행령 제6조(경정 청구)

① 법 제23조 제2항 제3호(경정청구)에 규정하는 시행령으로 정하는 부득이한 이유는 다음의 이유로 한다.

5. 해당 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 되었던 사실에 관하여 국세청장이 발령한 통달에 명시된 법령 해석 기타 국세청장의 법령 해석이, 경정 또는 결정에 관한 심사청구 또는 소송에 관한 재결 또는 판결에 따라 변경되고, 변경 후의 해석이 국세청장에 의해 공표됨으로써 해당 과세표준 등 또는 세액 등이 다른 취급을 받게 된 것을 안 것.

27) 대법원 2009. 1. 30. 선고 2008두21171 판결, 대법원 2007. 10. 12. 선고 2007두13906 판결 등도 같은 취지이다.

28) 유철형, “후발적 경정청구사유인 ‘판결’의 범위에 관한 연구”, 『조세법연구』 제26집 제3호, 2020. 11. 162면.

29) 같은 취지 : 소순무·윤지현, 『조세소송』, 조세통람, 2020., 314면; 박종수, “국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구 사유로서의 ‘판결’의 의미”, 『안암법학』 34권, 2011. 1., 164면; 김철, “형사판결은 후발적 경정청구사유가 될 수 있는가”, 법률신문, 2020. 7. 13.; 유철형, “후발적 경정청구사유인 ‘판결’의 범위에 관한 연구”, 『조세법연구』 제26집 제3호, 2020. 11., 167~168면; 조무연, “2020년 조세관련 판례회고 조세총론”, 『한국조세연구포럼 2021 동계학술대회 자료집』, 2021. 1. 16., 9면; 박진호, “2020년 국세기본법 및 소득세법 판례회고”, 한국세법학회, 『2021년 제136차 정기학술대회 발표논문집-2020 조세법 판례의 동향과 전망』, 2021. 2. 26., 13면 등.

상판결의 사안은 바로 그런 경우에 해당한다.³⁰⁾

위 판결은 민사판결과 형사판결의 목적이나 기능, 소송의 기본 원칙상의 차이, 과세절차와 형사소송절차의 차이 등을 이유로 형사판결을 후발적 경정청구 사유인 ‘판결’에서 사실상 전적으로 배제하였다. 그러나, 대상판결의 결론은 지나치게 형식적인 판단으로서 후발적 경정 청구제도의 취지에 어긋난다. 아울러, 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호와 관세법 제38조의 3 제3항 및 관세법 시행령 제34조 제2항 제1호는 후발적 경정 청구사유에 관하여 ‘판결’이라고 규정할 뿐이고 판결의 종류를 명시하고 있지 않은 만큼 형사판결도 포함된다고 해석하는 것이 합리적이다.³¹⁾

(3) 대법원 2020. 11. 26. 선고 2014두46485 판결

대법원 2020. 11. 26. 선고 2014두46485 판결은, “증여자에게서 재산을 증여받은 수증자가 사망하여 증여받은 재산을 상속재산으로 한 상속개시가 이루어졌다면, 이후 사해행위취소 판결에 의하여 그 증여계약이 취소되고 상속재산이 증여자의 책임재산으로 원상회복되었다고 하더라도, 수증자의 상속인은 국세기본법 제45조의2 제2항이 정한 후발적 경정청구를 통하여 상속재산에 대한 상속세 납세의무를 면할 수 없다.”고 판시하였다.

민사법상으로 채권자취소권의 행사로 사해행위가 취소되고 일탈재산이 원상회복되더라도, 채무자(이 사건의 증여자)가 일탈재산에 대한 권리를 직접 취득하는 것이 아니고 사해행위 취소의 효력이 소급하여 채무자(이 사건의 증여자)의 책임재산으로 회복되는 것도 아니다. 이 판결은 이와 같은 사해행위취소권의 법리에는 충실할지 몰라도, 후발적 경정청구제도의 법리나 취지에는 맞지 않는다.

민사상 사해행위취소 판결의 효력이 상대적이고 소급효가 없는 것인지와 관계없이 사해행위취소 판결의 확정 및 그 집행이 있게 되면 세법상으로는 사해행위취소 판결의 대상이 된 상속재산은 실질적으로 상속인에게 귀속되지 않게 되는 것인만큼, 상속세 과세표준 및 그 세액의 계산 근거인 상속재산이 판결에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때로 볼 여지가 충분하다. 이 사건에서 원고가 소외인으로부터 상속받은 이 사건 토지에 관한 실질적인 귀속은 사해행위취소 판결의 확정·집행으로 위 토지의 변형물 성격인 토지 보상금을 배당받은 원고의 채권자들에게 있게 된 것이다. 따라서 이 사건 토지는 위 판결 등으로 인하여 실질적으로

30) 대상판결의 형사판결에서 원고에게 무죄가 선고된 이유는, 원고가 이 사건 물품을 수입한 실제 소유자라는 점에 관하여 증거가 부족하다는 점에 있는 것이 아니라, 이 사건 물품을 수입한 실제 소유자는 원고가 아니라 국내 소비자라는 사실을 적극적으로 인정하였다. 이것은 당초 부과처분의 과세표준과 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위, 즉 원고가 이 사건 물품을 해외 판매자에게서 수입하여 국내 소비자에게 판매하는 거래 또는 행위가 있었다는 사실과는 다른 내용으로 사실을 확정하는 것이다.

31) 이진오, “2020년 조세법 중요판례평석”, 『인권과정의』, 2021. 5., 159-161면 참조.

는 원고에게 상속된 것이라 볼 수 없으므로, 원고가 국세기본법이 정한 후발적 경정청구 사유를 주장할 수 있다고 보아야 한다. 즉, 이 판결에서 수증자(사해행위의 제3채무자)의 상속인인 원고들은 사해행위취소판결로 인하여 상속받은 재산을 상실하게 되었는바, 이것은 납세의무 성립 후 사해행위취소 판결이라는 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우이므로 후발적 경정청구 대상이 된다고 봄이 타당하다. 그럼에도 불구하고 위 판결은 후발적 경정청구사유의 범위를 지나치게 좁게 해석하고 있다.

대법원이 이 사건에서 원고 권익을 보호하고자 마음 먹었다면, 권리확정주의의 한계 등을 들면서 얼마든지 납세자를 구제할 수 있었을 것이다.

3. 후발적 경정청구제도의 개선 방향

후발적 경정청구제도는 구체적 타당성과 납세자 권익 보호 측면에서는 매우 의미 있는 제도이다. 그러나, 후발적 경정권을 아무런 제한 없이 인정한다면 조세법률관계가 오랫동안 불안정한 상태에 놓이게 되고, 조세행정에 지나친 부담을 주게 된다. 그러므로 행사기간을 일정 범위 안으로 제한할 수밖에 없음은 물론이고, 후발적 경정청구사유도 어느 정도 제한할 필요가 있다.

그런데 판례는 앞서 본 바와 같이, 후발적 경정청구 사유에 관하여 분명한 기준을 제시하지 않은 채 때로는 넓게, 때로는 좁게 해석함으로써 일관성이 결여되어 있다. 이와 같은 판례의 태도에 관하여, 후발적 경정청구 사유를 첫째, 납세자나 과세관청이 세액을 당초 확정시킬 시점에 문제되는 사정이 이미 존재하였으나 알려져 있지 않다가 ‘후발적으로’ 알려진 유형과 둘째, 관련된 법률관계나 사실관계가 납세의무 성립 또는 세액의 확정 행위 후에 ‘후발적’으로 변경되는 유형으로 구분하고, 첫째 유형에 관하여는 후발적 경정청구 사유 해당 여부를 좁게 해석하여야 하고, 둘째 유형에 관하여는 후발적 경정청구 사유 해당 여부를 넓게 해석하여야 하며 판례도 그런 태도라는 취지의 주장이 있다.³²⁾ 이와 같은 유형화 주장은 일응 독창적인 견해라고 여겨지나, 이론상으로는 몰라도 실제상 두 유형 간의 명확한 구분이 가능할지 의문이고, 위와 같은 도식으로 현행 판례를 모두 설명할 수 있을지도 의문이며, 가령 구분이 가능하다 하더라도 양자를 달리 취급하여야 할 당위성이 무엇인지 또한 의문이다.

앞서 말한 바와 같이 후발적 경정청구사유는 원칙적으로 열거적인 것이라고 보아야 한다. 다만, 국세기본법령이 ‘유사한 사유’라는 표현을 씀으로써 유연한 해석의 여지를 남기고 있지

32) 윤지현, “‘후발적 사유’에 의한 경정청구’가 인정되는 요건에 관한 소고(小考)”, 『세무와 회계 연구』, 통권 제13호(제6권 제3호), 2017. 12.

만, 채무자의 도산이나 뇌물의 몰수·추징을 ‘계약해제나 취소에 유사한 사유’라고 보는 것은 해석론의 한계를 넘은 것으로서 부당하다. 마찬가지로, 충분히 유연한 해석을 통한 포섭이 가능한데도 후발적 경정청구사유인 ‘판결’의 범위를 지나치게 제한하는 등의 태도 또한 옳지 않다.

납세자 권리구제의 필요성은 절실하지만 유연한 해석을 통하여서도 후발적 경정청구 사유라고 볼 수 없는 경우는, 국세기본법령 또는 소득세법령 등의 개별법령에 추가로 규정하는 방식으로 문제를 해결하는 것이 타당하다.

몇 가지 추가할 사유를 예시하면 다음과 같다.

첫째, 대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결처럼 채무자의 도산 등으로 채권이 회수불능으로 된 경우를 소득세법령에서 경정청구 특례 사유로 규정할 필요가 있다. 이 경우, 일본 소득세법령 규정³³⁾이 참고가 될 것이다.

33) 일본 소득세법 제152조(각종 소득금액에 변경이 발생한 경우의 경정청구 특례) 확정신고서를 제출하거나 결정을 받은 거주자(그 상속인을 포함한다)는, 해당 신고서 또는 결정과 관련된 연도분의 각종 소득금액에 대하여 제63조(사업을 폐지한 경우의 필요경비 특례) 또는 제64조(자산의 양도대금이 회수불능이 된 경우 등의 소득계산 특례)에서 규정하는 사실 및 기타 이에 준하는 시행령으로 정하는 사실이 발생함으로써 「국세통칙법」 제23조 제1항 각 호(경정의 청구)의 사유가 발생한 때에는 해당 사실이 발생한 날의 다음 날부터 2월 이내에 한하여, 세무서장에 대하여 해당 신고서 또는 결정과 관련된 제120조 제1항 제1호 및 제3호부터 제8호까지(확정소득신고서의 기재사항) 또는 제123조 제2항 제1호, 제5호, 제7호 및 제8호(확정손실 신고서의 기재사항)에서 정하는 금액(해당 금액에 대하여 수정신고서의 제출 또는 경정이 있는 경우에는 그 신고 또는 경정 후의 금액)에 관하여 같은 법 제23조 제1항의 규정에 따른 경정을 청구할 수 있다. 이 경우에 경정청구서에는 같은 조 제3항에서 규정하는 사항 외에, 해당 사실이 발생한 날을 기재하여야 한다.

일본 소득세법 시행령 제274조(경정청구 특례 대상이 되는 사실)

법 제152조(각종 소득금액에 변경이 발생한 경우의 경정청구 특례)에서 규정하는 시행령으로 정하는 사실은 다음 사실을 말한다.

1. 확정신고서를 제출하거나 결정을 받은 거주자의 해당 신고서 또는 결정에 관련된 연도분의 각종 소득금액(사업소득금액 및 사업으로부터 생긴 부동산소득금액 및 산림소득금액을 제외한다. 다음 호에서도 같다)의 계산의 기초가 된 사실 중에 포함되어 있던 무효행위에 의해 생긴 경제적 성과가 그 행위가 무효인 것에 의하여 기인해 사라진 것.
2. 제1호에 열거된 자의 해당 연도분의 각종 소득금액의 계산의 기초가 된 사실 중에 포함되어 있던 취소할 수 있는 행위가 취소된 것.

일본 소득세법 제64조(자산의 양도대금이 회수불가능하게 된 경우 등의 소득계산의 특례) ① 그 연도분의 각종 소득 금액(사업소득금액을 제외한다. 이하 이 항에서 같다)의 계산의 기초가 되는 수입금액 또는 총수입금액(부동산소득 또는 산림소득을 생기게 하는 사업에서 발생한 것을 제외한다. 이하 이 항에서 같다)의 전부 또는 일부를 회수하는 것이 불가능하게 된 경우 또는 시행령이 정하는 사유로 인하여 해당 수입금액 또는 총수입금액의 전부 또는 일부를 반환하여야 할 경우에는, 시행령이 정하는 바에 따라, 당해 각종 소득금액의 합계액 중 회수불능금액 또는 반환하여야 할 금액에 대응하는 부분의 금액은, 해당 각종 소득금액의 계산상 없었던 것으로 본다.

② 보증채무를 이행하기 위한 자산[제33조 제2항 제1호(양도소득에 포함되지 않는 소득)의 규정에 해당하는 것을 제외한다]의 양도(제33조 제1항에 규정하는 시행령으로 정하는 행위를 포함한다)가 있었던

둘째, 법령의 해석 변경과 관련하여서는 앞서 본 일본 국세통칙법 시행령 제6조 제1항 제5호를 참조하여 국세기본법 시행령 제25조의2에 후발적 경정청구사유로 추가할 필요가 있다.

셋째, 헌법재판소에서 위헌결정이 난 경우를 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에 추가할 필요가 있다. 위헌결정을 판결과 동일시할 수는 없으므로 해석론으로는 위헌결정을 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에 해당한다고 보기 어렵지만, 장차 위헌결정을 판결과 마찬가지로 후발적 경정청구사유로 명시할 필요가 있다.

이와 관련하여, “부과처분의 근거 법률에 대한 위헌결정이 있는 경우에 후발적 경정청구를 허용하게 되면, 이미 발생한 조세채무 확정 효력이 상실될 것인바, 이 경우 부과처분의 경우는 물론 납세의무자가 임의로 신고납부한 경우에도 조세채무확정의 효력이 상실되어 납세의무자는 국가 등을 상대로 부당이득반환청구를 할 수 있게 될 것이다. 그러나, 이와 같이 위헌결정이 선고되면 모든 법률관계를 뒤집어 부당이득반환까지도 가능하게 하는 결론이 과연 폭 넓은 지지를 얻을 수 있을 것인지는 의문이다. 이 같은 논리를 관철시키려면 기판력이 발생한 확정판결에 의하여 형성된 법률관계도 모두 뒤집어야 할 것인데, 이러한 결론이 과연 타당한 것인지 이와 같은 결과를 용인(容認)하는 것이 사법권의 침해로 이어질 우려는 없는 것인지 신중히 생각해 볼 필요가 있다.”는 반대 견해가 있다.³⁴⁾

그러나, 대법원 판결 및 헌법재판소가 이미 위헌결정의 소급효를 다소 광범위하게 인정하고 있을 뿐만 아니라,³⁵⁾ 과세처분의 근거인 조세법률이 위헌이라는 사실은 과세처분의 위법

경우에, 그 이행에 따른 구상권의 전부 또는 일부를 행사할 수 없는 것으로 된 때에는, 그 행사할 수 없게 된 금액(부동산소득금액, 사업소득금액 또는 산림소득금액의 계산상 필요 경비에 산입되는 금액을 제외한다)을 제1항에 규정하는 회수불능금액으로 보아 제1항의 규정을 적용한다.

③ 제2항의 규정은, 확정신고서, 수정신고서 또는 경정청구서에 제2항의 규정의 적용을 받는다는 취지의 기재가 있고, 제2항의 양도를 한 자산의 종류 기타 시행규칙으로 정하는 사항을 기재한 서류의 첨부 있는 경우에 한하여 적용한다.

34) 장석조, “후발적 경정청구의 문제 등에 관하여”, 코트넷(<http://gw2.scourt.go.kr/home.nsf>). 심경, “경정청구사유에 관한 고찰 - 구체적인 경정청구사유를 중심으로 -”, 『사법논집』 제40집, 법원도서관, 2005., 주석 279에서 재인용.

35) 대법원 2017. 3. 9. 선고 2015다233982 판결

헌법재판소의 위헌결정의 효력은 위헌제청을 한 ‘당해사건’, 위헌결정이 있기 전에 이와 동종의 위헌 여부에 관하여 헌법재판소에 위헌여부심판제청을 하였거나 법원에 위헌여부심판제청신청을 한 ‘동종사건’과 따로 위헌제청신청은 아니하였지만 당해 법률 또는 법률 조항이 재판의 전제가 되어 법원에 계속 중인 ‘병행사건’뿐만 아니라, 위헌결정 이후 같은 이유로 제소된 ‘일반사건’에도 미친다.

헌법재판소 2013. 6. 27. 2010헌마535 결정

헌법재판소법 제47조 제2항 본문은 위헌결정의 시간적 효력 범위에 관하여 장래효를 원칙으로 규정하고 있으나, 위헌결정을 위한 계기를 부여한 사건(당해 사건), 위헌결정이 있기 전에 이와 동종의 위헌 여부에 관하여 헌법재판소에 위헌제청을 하였거나 법원에 위헌제청신청을 한 사건(동종사건), 따로 위헌제청신청을 아니하였지만 당해 법률조항이 재판의 전제가 되어 법원에 계속 중인 사건(병행사건)에 대하여 예외적으로 소급효가 인정되고, 위헌결정 이후에 제소된 사건(일반사건)이라도 구체적 타당성의 요청이 현저하고 소급효의 부인이 정의와 형평에 반하는 경우에는 예외적으로 소급효를 인정할 수 있다.

성이 말할 수 없이 중대한 경우로서, 이를 구제하지 않으면 해당 법률이 합헌이라고 믿고서 납세의무를 다한 납세자에게 손실을 떠넘기는 부당한 결과에 이르게 된다. 위헌결정이 난 경우에 후발적 경정청구제도를 통하여 납세자가 과다하게 납부한 조세를 반환하는 것은 법치주의에 부합하는 조치이지 사법권의 침해라고 볼 수는 없다.

V. 맺는 말

신고납세방식 조세이든 부과납세방식 조세이든 잘못 신고·납부한 조세는 돌려주는 게 정의의 관점에서 바람직하다. 그러나, 잘못 낸 세금을 사유가 무엇이든, 어떤 방식으로든, 언제까지나 돌려받을 수 있게 조세제도를 설계한다면 조세법률관계는 오랫동안 불안정한 상태에 놓이게 되어 법적 안정성이 무너지고, 세무행정에도 지나친 부담을 준다. 그런 까닭에, 세법상의 각종 조세혜택을 받으려면 세법이 정한 요건을 충족하여야 함은 물론이고, 정해진 기간 내의 신고 등의 절차적 요건을 요구하는 경우가 많다. 같은 취지에서 과세처분의 위법성을 다투기 위한 불복기간이 정해져 있고, 경정청구권의 행사기간이 정해져 있다. 그렇다면, 후발적 경정청구 사유 또한 법률로 제한할 수 있다고 보아야 한다.

국세기본법 제45조의2 제2항 및 국세기본법 시행령 제25조의2가 규정하는 후발적 경정청구사유는 법문언 및 체계에 비추어 볼 때에 열거적인 것이라고 보아야 한다. 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호 및 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호에 ‘유사한 사유’라는 표현이 있지만, 그 의미는 ‘앞에서 열거한 것과 유사한 사유’라는 뜻이지 ‘앞에서 열거한 것 이외의 모든 사유’라는 뜻이 아니다. 그럼에도 대법원 판례는 후발적 경정청구 사유를 판단함에 있어, 때로는 법령에 규정된 사유가 예시적인 양 넓게 해석하고, 때로는 그것이 제한적인 것인 양 좁게 해석한다. 그 논거와 관련하여 대법원은 넓게 해석할 때에는 권리확정주의의 한계 극복을 들고, 좁게 해석할 때에는 민사판결과 형사판결의 차이를 드는 등 일관된 기준이 부족하다.

결론적으로, 현행 후발적 경정청구 사유는 유연한 해석의 여지는 있지만, 기본적으로 열거적인 것이라고 보아야 한다. 그럼에도 불구하고, 국세기본법령에 전혀 규정되어 있지 않은 사유를 법령에 규정되어 있는 사유와 유사하다고 억지로 꿰맞추는 태도는 법해석이 아니라 법창조에 가까운 사법입법(司法立法)이다. 예컨대, 채무자의 도산으로 인한 채권 회수 불능, 법률해석 변경, 위헌결정처럼 납세자의 구제가 필요한 사안에 대하여는 입법적 개선책을 도모하는 것이 올바른 방향이다.

참고문헌 (References)

- 강헌구, “위법소득에 대한 몰수나 추징이 있는 경우 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있는지 여부(원칙적 적극),” 대한변협신문 2015. 11. 30.
- 길용원·신만중, “일본의 후발적 경정청구의 사유에 관한 연구 - 국세통칙법 제23조 제2항 제1호를 중심으로 -, 『국제법무』 제10집 제2호, 제주대학교 법과정책연구원, 2018. 11.
- 김경조·박 훈, “판결에 의한 법령해석의 변경’ 관련 국세기본법상 후발적 경정청구 확대에 관한 소고”, 『조세연구』 제20권 제1집, 2020. 3.
- 김 철, “형사판결은 후발적 경정청구사유가 될 수 있는가”, 법률신문, 2020. 7. 13.
- 박균성, 『행정법론(상)(제21판)』, 박영사, 2022.
- 박종수, “국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구 사유로서의 ‘판결’의 의미”, 『안암법학』 34권, 2011. 1.
- 박진호, “2020년 국세기본법 및 소득세법 판례회고”, 한국세법학회, 『2021년 제136차 정기학술대회 발표논문집-2020 조세법 판례의 동향과 전망』, 2021. 2. 26.
- 소순무·윤지현, 『조세소송』, 조세통람, 2020.
- 심 경, “경정청구사유에 관한 고찰-구체적인 경정청구사유를 중심으로-”, 『사법논집』 제40집, 법원도서관, 2005.
- 유철형, “후발적 경정청구사유인 ‘판결’의 범위에 관한 연구”, 『조세법연구』 제26집 제3호, 2020. 11.
- 윤병각, 『조세법상 경정청구(개정판)』, 박영사, 2021.
- 윤지현, ““후발적 사유에 의한 경정청구’가 인정되는 요건에 관한 소고(小考)”, 『세무와 회계 연구』, 통권 제13호(제6권 제3호), 2017. 12.
- 이전오, “2015년 조세법 중요판례”, 『인권과정의』, 2016. 3.
- 이전오, “2020년 조세법 중요판례평석”, 『인권과정의』, 2021. 5.
- 이정민, “법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유가 국세기본법 제45조의2 제2항의 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부”, 『대법원판례해설』 제102호, 법원도서관, 2015. 6.
- 임승준·김용택, 『조세법(제22판)』, 박영사, 2022.
- 장석조, “후발적 경정청구의 문제 등에 관하여”, 코트넷(<http://gw2.scourt.go.kr/home.nsf>).
- 조무연, “2020년 조세관련 판례회고 조세총론”, 『한국조세연구포럼 2021 동계학술대회 자료집』, 2021. 1. 16.
- 홍정선, 『행정법원론(상)(제29판)』, 박영사, 2021.
- 根本昌幸, “後發的事由による更正請求についての考察—後發的事由の該当性及び減額更正年度を中心として—”, 租稅資料館賞受賞論文集, 第19回(2010年)入賞作品, 2010.
- 金子宏, 『租稅法(第23版)』, 弘文堂, 2019., 946면.

【Abstract】

A Critical Review on the Grounds for Subsequent Claim of Reassessment

Lee, Jeon Oh³⁶⁾

It is desirable from the point of view of justice to get back the tax that has been filed and paid incorrectly, whether it is tax return or assessment. However, if the tax system is designed in such a way that any tax wrongly paid can be refunded forever, regardless of the reason or any method, the tax legal relationship will be in an unstable state for a long time, undermining legal stability and putting an excessive burden on tax administration. Therefore, in order to receive various tax benefits under the tax law, not only the requirements set by the tax law must be met, but in many cases, procedural requirements such as reporting within a specified period are required. For the same purpose, an appeal period is set for contesting the validity of a tax disposition, and a period for exercising the right to claim for rectification is set. If so, it should be seen that the grounds for requesting a subsequent rectification can also be limited by law.

In light of the text and system of the law, the grounds for requesting subsequent rectification stipulated in Article 45-2 Paragraph 2 of the Framework Act on National Taxes and Article 25-2 of the Enforcement Decree of the Framework Act on National Taxes should be regarded as enumerated. Article 45-2, Paragraph 2, Subparagraph 5 of the Framework Act on National Taxes and Article 25-2, Subparagraph 4 of the Enforcement Decree of the Framework Act on National Taxes contain the expression 'similar grounds', but the meaning is 'similar grounds to those listed above'. It doesn't mean 'every reason other than those listed above'. Nevertheless, Supreme Court precedents sometimes broadly interpret the grounds stipulated in the statute as illustrative, and sometimes narrowly interpret them as if they were restrictive, in determining the grounds for a subsequent request for rectification. Regarding the argument, the Supreme Court lacks a consistent standard, such as overcoming the limitations of the principle of affirming rights and obligations when interpreting broadly, and raising differences between civil and criminal judgments

³⁶⁾ Professor of Sungkyunkwan Law School ; jleel1@skku.edu

when interpreting narrowly.

In conclusion, although there is room for flexible interpretation of the current grounds for the request for rectification, it should be considered to be basically enumerative. Nevertheless, the attitude of forcibly fitting reasons that are not stipulated in the Framework Act on National Taxes to similar to those stipulated in the Act is judicial legislation close to law creation, not law interpretation. For example, it is the right direction to seek legislative improvement measures for issues that require taxpayer relief, such as the inability to collect debts due to the bankruptcy of debtors, changes in legal interpretation, and unconstitutional decisions.

Key Words : claim of reassessment, subsequent claim of reassessment, the principle of affirming rights and obligations, judicial legislation

[토론문]

손 형 민*

■ 바쁘신 중에도 국세기본법상 주요 쟁점에 관한 이론과 실무에 관하여 깊게 고찰하여 훌륭한 발표를 해주신 김영순 교수님, 이진오 교수님께 깊이 감사드립니다. 덕분에 평소 잘 생각해보지 못했던 조세불복사건 판단에 관한 인지적 편향이라는 주제를 고찰해보는 기회가 되었고, 또 후발적 경정청구제도에 관하여 연혁과 판례를 통해 법적 성격과 개선방향을 상세히 분석하여 주셔서 해당 주제를 이해하는 과정에서 큰 도움이 되었습니다.

■ 먼저 김영순 교수님의 발제 내용과 관련하여 아래와 같이 질의를 드립니다.

대표성 휴리스틱 사례와 관련하여, 설명하여 주신 ‘공익재단 형식으로 사주일가의 상속세 등을 회피한다’는 것과 같은 휴리스틱은 여러 사건에서도 흔히 발생하는 것으로 생각합니다. 이 경우 말씀대로 통상 자극적인 언론보도가 영향을 미치는 것으로 보입니다. 후견편향 사례의 경우에도 ‘부당행위계산부인 사안의 경제적 합리성, 거래관행상 정당한 사유’와 같이 불확정 개념이 있는 경우 빈번히 나타나는 것으로 보입니다. 확증편향의 경우, 각 판단자 분들에게서 사건을 바라보는 관점을 알 수 없어 단언하기는 어려우나, 학계에서 분석한 여러 인지편향 중 하나이므로, 교수님께서 들어주신 사례와 같이 과세전적부심사나 조세심판 단계에도 영향을 미치는 요소로 보입니다.

(이 또한 하나의 편향일지도 모르겠으나) 일반적으로 법원 단계에 이르게 되면 행정청의 전문적, 기술적, 정책적인 판단을 존중한다는 고려를 하는 경우가 많고, 게다가 과세전적부심사나 조세심판원 단계를 거쳤다면 일응 타당한 과세로 보는 경우가 많아 납세자 입장에서 다투기 쉽지 않은 것이 통상입니다. 이에 납세자로서는 부과처분을 하기 전인 과세전적부심사 단계에서나, 부과처분이 있더라도 재조사가 가능한 조세심판원 단계에서 특히 위 후견편향과 관련된 불확정 개념 요건의 충족 여부에 대한 충분한 심사를 하여 주시기를 부탁드립니다.는 경우가 빈번한 것으로 보입니다.

교수님께서서는 휴리스틱을 제거하는 해결책으로 심판관님들이 스스로 인식을 교정하는 판단자 교정과, 회의 진행과정에서 인지적 분주함을 줄이는 등 환경 교정을 들어주셨습니다. 그 중 환경 교정과 관련하여서는 판단자가 자신이 지지하거나 반대하는 모든 증거를 적고 각 증거에 가중치를 부여하는 ‘정당화 조건 의사결정 지원도구 활동’과 후견편향을 방지하는

* 김앤장 법률사무소 변호사

규정 도입과 같은 ‘제도 보완’을 해결책으로 제시하여 주셨고, 훌륭한 방안이 될 수 있을 것으로 보입니다.

1. 위 해결책과 관련하여 혹시 과세전적부심사 단계나 조세심판원 단계에서 어떤 규정 내지 시스템을 도입하면 후견편향을 방지할 수 있는지 구체적인 방안이 있으실지도 궁금합니다. 가령 판단자분들께 납세자와 과세관청에서 제출한 증거에 가중치를 부여하는 방식을 권고하는 것을 법률 등 규정이나 시스템으로 도입할 수 있는 방안을 생각해볼 수 있을 것 같습니다. 만약 이와 같은 방안이 도입된다면 효과적으로 휴리스틱을 제거할 수 있을지 궁금하고, 또 혹여나 부작용이 발생할 수 있을지도 궁금합니다.
2. 후견편향을 방지하기 위하여는, 사전적인 관점으로 행위자가 행위할 당시 시점에서 확보 가능한 자료를 기초로 비용과 위험을 형량하는 것이 필요할 것으로 보이고, 이에 대하여 미국에서는 경영판단의 법리가 발전된 것으로 보입니다. 이와 관련하여, 과세전적부심사나 조세심판원 심판청구에서도 사전적인 관점에서 행위 당시를 기준으로 판단을 하여야 한다면 행위자의 경영판단을 존중해야 한다는 취지의 논의가 있는지 궁금하고, 향후 조세심판원에서도 미국의 경영판단의 법리가 고려 및 발전될 수 있다고 생각하시는지 궁금합니다.

■ 다음으로 이진오 교수님의 발제 내용과 관련하여 아래와 같이 질의를 드립니다.

후발적 경정청구제도와 관련하여 의의와 법적 성격을 밝히신 뒤 판례를 상세하게 설명하여 주시고, 각 판결을 비판적으로 검토하면서 후발적 경정청구사유 관련 규정의 개선 방향까지 상세히 설명하여 주셔서 전체적인 흐름을 깊이 이해할 수 있었습니다. 현행 후발적 경정청구사유 중 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호 및 같은 법 시행령 제25조의2 제4호에서 ‘제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유’로 규정하였기 때문에 후발적 경정청구사유가 예시적인지 제한적(열거적)인지 다툼의 여지가 있을 것으로 보입니다.

1. 교수님께서서는 후발적 경정청구사유는 그 입법 형식, 조리에 기한 경정청구권을 인정하지 않은 대법원 판결, 일본의 유사한 법제도, 법률관계의 안정 및 납세자의 자기책임 등을 기초로 하여 제한적(열거적)이라고 보는 것이 타당하다는 입장이신 것으로 이해되고, 이에 따라 몇 가지 추가하여야 할 사유들을 열거하여 주셨습니다. 말씀대로 현행 법률(국세기본법 제45조의2 제2항 제5호)은 ‘기타 유사한 사유’라는 포괄적인 규정을 두지 않고 ‘제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유’로 제한을 하

고 있습니다. 그런데 현행 시행령(국세기본법 제25조의2 제4호)은 ‘제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유’로 다소 포괄적으로 규정하는 것으로 보입니다. 그렇다면 교수님께서는 현행 시행령이 너무 포괄적으로 규정하고 있으므로 이 부분도 삭제되어야 한다는 입장이실지 궁금합니다.

만약 그렇다면 법률에서 ‘대통령령으로 정하는 사유’로 위임하는 입법을 하였다면, 시행령에서 ‘제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유’로 규정하는 것은 잘못된 것일지요. 아니면 위 시행령 규정은 잘못되지 않았지만 이를 확장하여 해석하는 것만 잘못되었다고 보면 되는 것일지 궁금합니다.

2. 결론적으로 후발적 경정청구사유에 대하여는 유연한 해석의 여지가 있으나 법창조에 가까운 사법입법은 지양해야 하고, 채무자의 도산으로 인한 채권 회수 불능이나 법률해석의 변경, 위헌결정과 같이 납세자의 구제가 필요한 사안에 대하여는 입법적으로 보다 개선되어야 한다는 교수님의 의견에 매우 동의합니다.

일부 판례에서 후발적 경정청구사유를 법문언에 맞지 않게 확대하여 해석하거나 축소하여 해석한 것은 법원 스스로 납세자의 권리구제와 법률관계의 안정 측면에서 형량을 하여 판단한 것으로 보입니다. 이처럼 법원이 후발적 경정청구사유를 확대 또는 축소해석하게 된 것은 ‘유사한 사유’라는 개념이 명확하지 않은 것도 영향을 미친 것으로 사료됩니다. 만약 그렇다면 법률 및 시행령에서 ‘유사한 사유’로 규정하고 있는 내용을 보다 구체화하여 예시적인 입법을 하는 것도 방법이 될 수 있을지 궁금합니다. 예컨대 교수님께서 후발적 경정청구사유를 축소하여 해석한 판례(2.가.항)로 들어주신 대법원 2012두28254 판결의 경우 법령에 대한 해석이 달라진 사유는 후발적 경정청구사유에 해당하지 않는다고 판시하면서, “해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 과세표준 및 세액의 산정기초가 되는 거래 또는 행위의 존재 여부나 그 법률효과가 달라지는 경우 등의 사유는 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호, 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 정한 후발적 사유에 포함될 수 있다”고 하여 위 후발적 사유에 대한 해석 기준을 마련한 것으로도 이해됩니다. 이와 같이 후발적 경정청구사유를 ‘그 밖에 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위의 존재 여부나 그 법률효과가 달라지는 경우’로 규정하고, 법원은 각 사유가 법률효과를 달라지게 하였는지를 중심으로 판단한다면 해석론을 통해서도 해결을 할 수 있을 것으로 보이는데, 이와 같이 규정한다면 어떠한 문제가 있을지 궁금합니다.

3. 만약 위와 같이 대법원 2012두28254 판결 내용을 일응의 기준으로 삼는다면, 채무자의 도산이나 뇌물의 몰수 또는 추징이 있는 경우에도 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된

거래의 법률효과가 달라지는 사유로 볼 수 있어 그 범위가 확대되는 것이 불가피할 것으로 보입니다. 그렇게 되면 납세자 권리보호는 더욱 두텁게 되지만, 교수님께서 말씀하신 법률관계의 안정이나 납세자의 자기책임이라는 법익은 다소 약화될 것으로 보입니다. 다만 현행 국세기본법 제45조의2 제2항은 ‘그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내’로 하여 이미 다소 기간을 짧게 규정하고 있으므로 사유가 다소 확장되더라도 기간을 축소함으로써 조세법률관계의 신속한 안정이라는 목적을 달성할 수 있지 않을까 하는 생각이 드는데, 이에 대하여는 어떻게 생각하시는지 교수님의 견해를 듣고 싶습니다(완전히 대응되는 것은 아니나, 현행 국세기본법 제26조의2 제6항에서 특례부과제척 기간을 통상 결정 또는 판결이 확정된 날로부터 1년으로 규정한 것과 비교하면 3개월의 기간은 상대적으로 짧은 기간으로 이해되었습니다).

4. 마지막으로 뇌물의 몰수 추정 판례와 관련하여 대법원 2014두5514 전원합의체 판결의 사실관계를 일부 변형하여 먼저 과세처분이 있는 다음 유죄판결이 선고되어 후발적 경정청구가 필요한 사안이라면, 국세기본법 제45조의2 제1항 제1호에 포섭할 수 있다고 생각하시는지 궁금합니다.

대법원 2014두5514 전원합의체 판결은 공무원으로 의제되는 원고가 소외인들로부터 유죄 판결을 받은 다음 피고가 부과처분을 한 사안입니다. 만약, 이와 반대로 원고의 뇌물에 대하여 과세관청이 먼저 인지하고 부과처분을 하였고, 통상적 경정청구 기간을 한참 도과한 뒤 유죄판결이 선고되어 몰수나 추징이 된 경우, 납세자인 원고로서는 권리를 구제받기 위하여 후발적 경정청구를 할 수밖에 없어 보입니다. 이때 국세기본법 제45조의2 제1항 제1호에 포섭되지 않는다면 납세자가 구제받는 것이 어려워 다소 부당한 결과에 이르는 것으로 사료되는바, 이에 대한 교수님의 견해를 여쭙고 싶습니다.

[토론문]

이 중 교*

1. 조세불복사건 판단에 있어 인지적 편향과 극복방안

(1) 김교수님께서 인지심리학의 휴리스틱(heuristics) 이론을 법학에 접목하여 통섭적 연구를 해주심에 감사드립니다. 휴리스틱 탐색을 하면 완벽하지는 않지만 그럴듯한 답을 제공하는 경우가 많으므로 효율적이고 정상적인 인지방법으로 받아들여지고 있습니다. 그러나 인지심리학 분야의 유력한 연구들은 주요한 의사결정에 있어서는 휴리스틱이 무의식적으로 편견을 형성하여 심각한 편향과 오류를 야기할 가능성을 경고하고 있습니다. 재판과 재결 등과 같은 분쟁해결에서도 위와 같은 오류가 발생할 가능성을 염두에 두고 과세전적부심 사례와 조세심판원 결정례 등에 대한 구체적인 분석을 한 것은 참신한 시도라고 생각합니다. 이러한 연구가 발판이 되어 향후 더 나은 재판과 재결 등으로 연결되기를 바랍니다. 제가 인지심리학 분야의 전문가는 아니므로 김교수님의 발표내용과 관련하여 제가 경험한 몇 가지 사항을 말씀드리고 그밖에 몇 가지 질문을 하는 것으로 토론에 갈음하고자 합니다.

(2) 발표문 4p에 “판사들은 직관에 근거하여 결론에 도달한 다음에 이러한 결론을 사후적으로 합리화시키기 위하여 비로소 법적 논리로 포장한다는 것”이라는 내용이 있습니다. 제 경험으로는 법관들이 위와 같은 논증방식을 사용하는 것은 간혹 있는 것으로 보입니다. 특히 소액사건과 같이 판결문의 이유를 기재하지 않아도 되는 경우에는 법리보다 구체적 타당성을 우선시하여 결론을 도출하고 그 결론에 맞추어 법리를 구성하는 경우들이 발생할 가능성이 큼니다.

또한 형사재판의 경우에는 앵커링효과(Anchoring effect)가 나타나는 것으로 보입니다. 앵커링효과는 배가 닻(anchor)을 내리면 닻과 배를 연결한 밧줄의 범위 내에서만 움직일 수 있듯이 처음에 인상적이었던 숫자나 사물이 기준점이 되어 그 후의 판단에 왜곡 혹은 편파적인 영향을 미치는 현상을 의미합니다. 형사재판에서 검찰의 구형은 하나의 닻(anchor)이 되어 법관의 판결에 영향을 미칩니다. 예를 들어, 동일한 범죄에 대하여 검사가 징역 1년을 구형하면 법관은 징역 1년을 기준으로 형량을 결정하고, 검사가 징역 3년을 구형하면 법관은 징역 3년을 기준으로 형량을 결정하는 경향성을 띠게 됩니다.

* 연세대학교 법학전문대학원 교수

(3) 그밖에 김교수님께 몇 가지 질문을 하고자 합니다.

첫째, 국세심사위원회의 결정과 조세심판원의 결정이 다른 것을 두고 국세심사위원회의 결정에 편향이 있다고 볼 수 있을지 의문입니다. 제 경험으로는 구체적인 사건을 떠나서 국세심사위원회는 과세관청에 설치되어 있기 때문에 일반적으로 세액이 큰 사건에 대해서는 다소 소극적인 경향을 보이는 경우가 있습니다. 예를 들어, 법원에 가서 다투게 하자는 것이 대표적입니다. 조세심판원의 경우에도 이러한 경향이 나타나는데 아무래도 국세심사위원회보다 독립성이 강하므로 그 정도는 덜한 것 같습니다. 더욱이 과세전적부심은 과세처분이 이루어지기 전의 사전구제이므로 조세심판원 결정과 같은 사후구제보다 소극적인 경향을 보이는 경우가 많지 않을까 생각합니다. 이러한 조세불복체계의 제도적 문제가 과세전적부심 결정과 조세심판원 결정 사이의 차이를 만들어낸 더 큰 요인이 아닐까 생각하는데, 발표자의 의견은 어떠신지요?

둘째, 위 첫째 논의와 연결된 것입니다만 국세공무원은 부과권과 징수권을 행사함에 있어서 납세자의 권리보다 국가의 세수(稅收)를 앞세우는 경향이 있는 것으로 보입니다. 국세심사위원회의 과세전적부심 결정은 조세심판원의 심판결정보다 위와 같은 편향성이 반영될 가능성이 더 높을 수 있다고 생각되는데, 발표자의 의견은 어떠신지요?

셋째, 김교수님의 발표문에 포함되어 있는 후견편향이나 확증편향을 줄이려면 1인에게만 중요한 의사결정을 맡기기보다 다수의 숙의를 거쳐 의사결정이 되도록 하는 것이 필요하다고 생각합니다. 국세심사위원회의 과세전적부심 결정이나 조세심판원의 결정은 여러 명으로 구성된 위원회나 심판부에서 의사결정을 하므로 1명이 의사결정을 하는 것보다 후견편향이나 확증편향에 빠질 가능성이 적다고 생각하는데, 발표자의 의견은 어떠신지요?

넷째, 재판이나 결정은 의사결정자의 편향성이나 왜곡을 줄이기 위하여 기본적으로 증거에 의거하여 사실인정을 하고, 그것만으로 사실을 확정하기 어려우면 증명책임에 의존하여 사실인정을 합니다. 위와 같은 재판이나 결정의 의사결정체제로 인하여 재판이나 결정에 대한 의사결정은 다른 의사결정보다는 편향성이나 왜곡의 가능성이 적지 않을까 생각해봅니다. 이에 대한 발표자의 의견은 어떠신지요?

2. 후발적 경정청구사유에 관한 비판적 고찰

(1) 이교수님께서 후발적 경정청구사유에 대한 논점을 깊이 있게 분석해주셔서 많은 공부가 되었습니다. 이교수님께서서는 현행 국세기본법령상의 후발적 경정청구사유는 기본적으로 열거적인 것임에도 불구하고 법원은 국세기본법령에 규정되어 있지 않은 사유를 법령에 규

정되어 있는 사유와 유사하다고 억지로 꿰맞추는 태도를 보이고 있다고 지적하면서 납세자의 구제가 필요한 사안에 대하여는 입법적 개선책을 도모하는 것이 올바른 방향이라고 지적하고 있습니다. 이러한 이교수님의 논지에 대하여는 찬반양론이 존재할 것으로 생각되므로 논의를 활성화하는 차원에서 반대론 입장에서 토론을 하고 질문도 드리고자 합니다.

(2) 첫째, 현행 국세기본법령에 규정된 후발적 경정청구사유가 예시적인 것이 아니라 열거적이라는 점에는 동의합니다. 채무자의 도산으로 인한 채권회수불능 사안에서 법원이 국세기본법 시행령 제25조의2의 틀 내에서 납세자의 구제방안을 도모하는 것(대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결), 법률해석 변경에 대하여 후발적 경정청구사유로 인정하지 않는 것(대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두28254 판결) 등이 이를 증명합니다. 그러나 국세기본법령에 규정된 후발적 경정청구사유가 열거적이라고 해서 이를 너무 좁게 해석하면 납세자의 권리구제에 차질이 생길 수 있습니다. 판례는 후발적 경정청구제도는 납세의무 성립 후 일정한 후발적 사유 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우 납세자로 하여금 그 사실을 증명하여 감액을 청구할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리구제를 확대하려는 데 그 취지가 있다고 판시하고 있습니다(대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결). 후발적 경정청구사유의 존부가 문제되는 사안은 소득을 상실하였다거나 소득금액이 변동되어 담세력이 없는 경우가 대부분입니다. 이 경우에 후발적 경정청구사유를 인정하지 않으면 납세자는 결과적으로 소득이 없음에도 불구하고 소득세를 납부해야 하는 억울한 입장에 처하게 됩니다. 법해석의 목표는 법적 안정성을 저해하지 않는 범위 내에서 구체적 타당성을 찾는 데 두어야 합니다(대법원 2009. 4. 23. 선고 2006다81035 판결). 대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결의 사안에서 납세자는 배당소득을 받을 수 없음에도 불구하고 배당소득을 납부해야 하는 상황에 처하였습니다. 납세자에게 배당소득을 과세함으로써 보호하려는 공익과 납세자의 침해되는 사익을 비교하면 후자가 더 크기 때문에 이러한 경우 법적 안정성이 양보하여 구체적 타당성을 도모하는 것이 더 타당한 해석방법이라는 견해도 가능할 것으로 보입니다. 이에 대한 이교수님의 의견은 어떠신지요?

(3) 둘째, 소득세나 증여세의 입법에서 볼 수 있듯이 열거주의는 과세베이스가 좁아 과세의 공백이 생기고 이에 대응하고자 과세당국은 유형별 포괄주의 또는 완전포괄주의 방식의 입법으로 대응하였습니다. 물론 법원이 유형별 포괄주의 입법이나 완전포괄주의 입법의 해석에 있어서 문구에 치우친 해석을 함으로써 그 입법의 취지를 충분히 살리지는 못하였으나, 적어도 입법 자체는 이루어졌습니다. 후발적 경정청구사유의 경우에도 열거주의 방법을 고집하면 열거된 이외의 사유가 발생하는 경우 납세자에게 후발적 경정청구사유를 인정하여야

하는지 계속 분쟁이 생길 가능성이 있습니다. 증여세의 경우 비슷한 과정을 거쳐 증여세 완전포괄주의가 도입된 점을 상기한다면, 후발적 경정청구사유를 포괄적으로 규정하여 대응하는 방식도 생각해 볼 수 있습니다. 이와 같이 포괄주의 방법으로 입법하는 경우 열거주의보다 과세관청과 법원에 더 많은 재량권이 인정될 것인바, 후발적 경정청구는 납세자에게 이로운 것이므로 과세처분에 대하여 포괄주의 방법으로 입법하는 경우와 비교하여 그 폐해가 적을 것으로 생각합니다. 이에 대한 이교수님의 의견은 어떠신지요?

[토론문]

이 홍 석*

■ 조세불복사건에 있어 인지적 편향과 극복방안

안녕하십니까 저는 삼일회계법인에서 조세불복분야를 담당하고 있는 이홍석 회계사입니다. 먼저 본 학술대회에 초대해 주신 관계자 여러분과 교수님들께 감사의 말씀을 드립니다.

저는 오늘 토론의 주제인 ① 조세불복사건에 있어 인지적 편향의 극복방안과 ② 후발적 경정청구 사유에 대한 비판적 고찰의 사안에 대하여 납세자의 세무대리인의 입장에서 실무적인 측면을 중심으로 간략하게 의견을 말씀을 드리고자 합니다.

먼저 첫 번째 주제인 휴리스틱이 법적판단에 미치는 영향과 관련하여 휴리스틱이라는 심리학 용어는 구체적으로 ㉠ 시간이나 정보가 불충분하여 합리적인 판단을 할 수 없거나, ㉡ 굳이 체계적이고 합리적인 판단을 할 필요가 없는 상황에서 신속하게 사용하는 어렵짐작의 기술을 의미하고 있는 것으로 정의되고 있습니다.

이러한 휴리스틱이라는 현상은 기본적으로 처리기한이 30~90일로 제한되어 있고 대부분의 심리가 30분에서 1시간 내외로 진행되어야 하는 행정심판단계에서는 실무적으로 빈번하게 일어나는 것을 경험하게 되는 사안으로 납세자의 대리인 입장에서는 현실적으로 이러한 한계점이나 현상을 어떠한 방식으로 이용하거나 극복할 수 있는지가 청구사건의 인용(기각)을 결정하는 중요한 요인이 되는 경우가 많아 실무적으로도 상당히 깊게 고려하는 중요한 주제에 해당합니다.

이러한 인지적 편향이 개입되는 조세불복사건은 올바른 법리적 판단보다는 직관적인 결론에 도달하는 경우를 초래하여 장기적으로 조세법률주의의 안정성을 저해하게 되어 납세자 및 과세관청의 입장에서 고려하더라도 긍정적인 영향보다는 부정적인 영향이 더 지배적인바, 향후 여러 가지 제도적 보완 등을 통하여 개선되어야 할 중요한 논점이라는 것에 상당한 공감대를 형성하고 있음을 먼저 말씀드리고 싶습니다.

김영순 교수님께서서는 행정심판 단계에서 발생할 수 있는 이러한 휴리스틱의 사례로 3가지를 열거하셨는데 현실적으로 경험하게 되는 이러한 인지적 편향이 발생하는 근본적인 원인은 용어의 정의에서 유추할 수 있는 바와 같이 크게 ㉠ 시간이 불충분한 경우와 ㉡ 합리적인 판단을 할 필요가 없다고 인지되는 경우에 주로 발생을 하게 되는 것으로 사료됩니다.

* 삼일회계법인 TCDR팀 파트너, 공인회계사

구체적으로 ① 시간이 불충분한 경우가 발생하는 경우는 과세전적부심이나 조세심판의 위원회 구성방식에 의해 발생될 수 있다고 생각합니다. 현재 과세전적부심이나 조세심판의 경우 심리는 내부 상임위원과 동수 이상이 외부 비상임위원으로 구성되나 외부 비상임위원의 경우는 여러 가지 이유에 의하여 회의날자에 랜덤으로 구성되어 심리가 진행되게 됩니다. 따라서 심리당일에 새로운 쟁점의 등장이나 사실관계의 제시 등의 여러 가지 사유로 인하여 심리가 길어질 경우 동일한 심리위원으로 2차 또는 3차 회의를 진행할 수 없거나, 차기 회의를 동일한 심리위원으로 진행하기에는 기간이 매우 오래 걸리게 되는 결과를 초래하게 되어 심리가 예정되어 있는 날에는 정확한 논의보다는 조속한 결론을 내는 방식으로 회의가 진행될 요인이 많아 앞서 예시적으로 제시된 여러 인지적 편향이나 휴리스틱이 발생할 확률이 높아지므로 이러한 심리 운영 제도는 향후 어떠한 방식으로든 개선이 되어야 할 것으로 사료됩니다.

최근에는 이러한 시간적 제약에 따른 인지적 편향을 배제하는 방법의 하나로 조세심판원은 쟁점기일제도를 도입하여 1차 회의시에는 의결은 하지 않고 주요쟁점에 대한 설명 및 질의만을 진행하고 2차 회의시에 의결하는 제도가 도입되기는 하였으나, 이 또한 여러 가지 이유로 정확하게 지켜지지 않는 경우가 종종 발생하고 있어, 이미 이러한 휴리스틱이나 인지적 편향을 보완하기 위해 기존에 설립된 제도 또한 올바르게 충분히 활용하는 방식만으로도 이러한 휴리스틱이나 인지적 편향을 상당히 극복할 수 있다고 사료됩니다.

두 번째로 ② 합리적인 판단을 할 필요가 없다고 생각되어 이러한 인지적 편향이나 휴리스틱이 발생하는 경우는 앞서 예시적으로 제시된 사례와 유사하게 실무적으로 사회적 물의를 일으키거나 논란이 있는 고객사나 개인의 조세불복 사건을 진행할 때 많이 경험하게 됩니다. 제가 가장 경험에 남는 사례로 2가지 정도가 기억에 남는데 하나는 카지노 운영을 사업으로 하는 고객사의 조세불복을 진행할 때 이러한 대표성 휴리스틱의 영향을 받아 조세법적인 관점에서 타당성의 여부를 떠나 카지노 사업을 운영한다는 선입견 등의 영향을 받게 되어 공정한 조세법적인 판단을 받기가 매우 어려웠던 사안이 있었고, 두 번째로는 예전 세월호 참사가 발생하였을 때 키워드로 선박회사, 리베이트 단어가 포함되는 사건은 어떠한 구체적인 사실관계와 입증자료를 제시하더라도 정상적인 관관비 등의 경비로 인정되지 않았던(인정될 수 없었던) 청구사건의 경험이 있습니다.

이러한 대표성 휴리스틱이 발생하는 사안에 대하여는 제 개인적으로는 이러한 사회적 물의나 논란이 잠재워지거나 해소될 때까지 심리를 연기하는 방법이 이러한 인지적 편향이나 휴리스틱의 영향을 최소한으로 받게 되는 최선의 방법이라고 사료되나 이러한 시간적인 연기나 망각에 의존하는 방법 외에 근본적으로 대표성 휴리스틱이 발생하는 경우에 대한 이러

한 대표성(선입견)을 교정할 수 있는 보다 근본적인 방법이 고찰되어야 할 것으로 사료되며, 김영순 교수님이 발표자료에 기술하신 판단자 교정의 3가지 방법(자각과 반대로 생각하기/거래관행, 동종업종의 현황파악 노력/다시 생각하기 전략)과 환경교정의 5가지 방법(인지적 분주함 줄이기/정당화 조건 의사결정 지원도구 활용/대립당사자주의 및 반대신문권보장/적절한 시간내에 정확한 피드백 필요/제도보완(후견편향을 방지하는 규정의 신설 및 보완)은 가장 대표적이며 효율적으로 이러한 인지적 편향을 극복할 수 있는 방법이라는 것에 공감하며 적극적으로 반영되어야 한다는 의견을 말씀드립니다.

■ 후발적 경정청구사유에 관한 비판적 고찰

다음으로 두 번째 주제인 후발적 경정청구 사유에 대한 비판적 고찰에 대하여 실무적인 관점에서 느낀 사항을 간략히 말씀드리겠습니다.

고객사의 세무신고를 대행하는 회계법인의 입장에서 경정청구 업무는 무려 10여 년 전만 하더라도 납세자의 정당한 권리를 주장하는 사안보다는 고객사의 세무조정 수수료 환불 여부를 걱정하여야 하는 사안이었으나, 근래에는 회계법인의 세무업무의 수익성 창출에 중요한 업무로 부각되었으며, 이에 따라 대형 회계법인 뿐만 아니라 중소회계법인 및 세무법인 또한 경정청구를 전담으로 연구/분석하는 부서를 운영하여 이전 일반적인 경정청구와는 다르게 다소 공격적인(?) 경정청구가 진행되고 있는 것으로 알고 있습니다.

이러한 현실적인 상황에서 후발적 경정청구라는 사안은 경정청구라는 주요 수익성모델에 포함되는 사안에 해당하여 영리법인(개인)의 입장에서는 최대한 후발적 경정청구 사유의 범위가 확장되는 것이 여러 가지로 재무적 측면에서 긍정적인 효과를 발휘하는 효과를 가지는 것으로 인식하게 되어,

이전오 교수님이 발표문에서 언급한 바와 같이 국기법 제45조의 2 제2항에서 “다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는 제1항에서 규정하는 기간에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.”라고 **후발적 경정청구가 가능한 사유를 열거하는 열거적 입법형식을 취하고 있음에도 불구하고**, 국기법 제45조의 2 제5호 등에서 “제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때”라는 규정을 통하여 **후발적 경정청구의 사유가 일부 확장되는 것을 기반으로** 하여 후발적 경정청구의 사유를 최대한 확장시키고자 하는 것이 실무 현장의 현실에 해당합니다.

이러한 현실적 이유 및 제시된 헌법재판소의 판례에서 판시되고 있는 여러 가지 사유 등

으로 인하여 이 전 오 교수 님 이 기 술 하 신 바 와 같 이 후 발 적 경 정 청 구 사 유 의 적 법 성 에 대 하 여 는 법 원 의 판 단 또 한 여 러 가 지 견 해 로 후 발 적 경 정 청 구 사 유 의 확 대 · 축 소 가 인 정 되 고 있 어, 말 씀 하 신 바 와 같 이 권 리 의 무 확 정 주 의 의 한 계 를 후 발 적 경 정 청 구 사 유 와 연 결 시 켜 거 의 가 능 한 모 든 경 우 를 후 발 적 경 정 청 구 의 사 유 로 인 정 받 고 싶 어 하 는 것 이 납 세 자 및 영 리 법 인 이 궁 극 적 으 로 추 구 하 는 바 인 것 으 로 사 료 되 나,

이 러 한 후 발 적 경 정 청 구 사 유 의 무 한 확 장 성 은 조 세 법 률 관 계 에 있 어 법 적 안 정 성 을 저 해 하 고 세 무 행 정 에 지 나 친 부 담 을 주 는 등 의 부 정 적 인 효 과 가 극 히 일 부 납 세 자 의 정 당 한 재 산 권 행 사 라 는 긍 정 적 인 효 과 보 다 훨 신 더 크 다 는 것 은 자 명 한 사 실 에 해 당 하 므 로 필 요 한 경 우 에 구 체 적 으 로 후 발 적 경 정 청 구 의 사 유 를 제 시 한 사 례 와 같 이 법 령 의 해 석 의 변 경 이 나 헌 법 재 판 소 에 서 위 헌 결 정 이 난 경 우 등 을 후 발 적 경 정 청 구 의 사 유 로 추 가 하 는 입 법 적 보 완 으 로 해 결 하 여 열 거 주 의 방 식 에 의 한 후 발 적 경 정 청 구 의 합 리 적 인 제 한 이 필 요 하 다 는 이 전 오 교 수 님 의 의 견 에 적 극 동 의 하 는 바 입 니 다. 감 사 하 미 니 다.

[제2부 : 상속세 및 증여세법 분야]

합병신주의 상장에 따른 이익의 증여세 과세에 관한 연구

• 박종수 (고려대학교 법학전문대학원 교수)



SPC를 활용한 기업인수시 합병신주의 상장에 따른 이익의 증여세 과세에 관한 연구

박 종 수*

1. 서 론

기업의 인수합병을 위해서는 일시에 많은 자금을 조달할 필요가 있다. 물론 전체 자금을 은행대출로만 충당하는 것도 가능한 하다. 그러나 시중은행들의 대출규제 및 리스크 관리 활동 때문에 그 마저 여의치 않은 경우가 대부분이다. 때문에 최근에는 기업인수만을 위하여 특수목적회사(SPC)를 하나 설립하고, 이 회사가 주식을 발행하여 자금을 조달하는 방식이 많이 활용되고 있다. 이러한 회사는 비상장회사일 수도 있지만 상장회사일 수도 있다. 특히 상장회사인 경우는 최근 기업의 자금조달 및 공개와 관련하여 미국을 중심으로 발전한 “SPAC”(Special Purpose Acquisition Companies) 제도가 각광을 받고 있고 유럽에도 전파되어 점차 더 확산하는 추세를 보이고 있다.

SPAC이란 기업인수를 유일한 목적으로 설립된 후 기업공개를 통해 불특정 다수인으로부터 자금을 조달하는 회사를 말한다. 일반 IPO 기업들처럼 공모를 통해 자금을 조달해 증시에 입성하고 거래소를 통해 주식을 거래할 수 있다. 다만 페이퍼컴퍼니이기 때문에 스스로 독자적인 기업활동을 하지는 않고 공모된 투자금을 바탕으로 비상장회사를 발굴해 합병하는 것이 유일한 목적이다. 대체로 3년 내로 합병하지 못하면 상장폐지되고 원금과 이자를 투자자들에게 돌려주어야 하는 위험이 있지만, 안정적인 자금조달을 할 수 있다는 점에서 점차 활용사례가 늘어가고 있는 추세에 있다.

우리나라도 자본시장을 통한 기업 재무구조 조정 지원을 위해 자본시장법령을 개정하여 2009년부터 미국 제도를 따라 한국형 SPAC에 관한 법적 근거를 마련하였다. 이러한 SPAC 제도 도입의 취지가 잘 살아나기 위해서는 금융침체기에 은행대출을 받거나 회사채를 발행

* 고려대학교 법학전문대학원 교수

하기도 어려워 직접 IPO를 추진할 수 없는 우량 중소기업들이 이 제도를 적극 활용함으로써 신속하게 상장 및 자금조달을 원활히 할 수 있어야 한다.

아무튼 자본시장법령상의 SPAC에 해당하는지 여부와 상관없이 기업인수목적으로 설립된 특수목적회사는 충분한 자금력을 동원할 수 있는 수단이 된다는 점에 그 중요한 기능이 있고, 우량 비상장회사로서는 이러한 자금력을 활용하여 상장회사가 되어 더 큰 자금조달능력을 발휘할 수 있는 지위로 승격한다는 점을 중시하게 된다. 이러한 두 가지 이해관계의 교차점에 있는 것이 두 회사의 인수합병이다. 합병의 결과는 합병존속법인을 기업인수목적회사로 할 수도 있고(존속합병) 당해 비상장회사로 할 수도 있는데(소멸합병), 존속회사인 기업인수목적회사가 비상장회사인 경우는 향후 이를 상장할 수 있고, 존속회사가 당해 비상장회사인 경우는 이 회사를 향후 상장하는 것이 남아있게 된다. 어떤 경우이든 합병과 상장은 조세효과(tax effect)를 유발할 수밖에 없기 때문에 이에 대한 면밀한 분석을 요한다.

그러한 조세이슈로는 제일 먼저 법인세법상 합병세제를 떠올릴 수 있지만, 최근에는 합병에 이어 상장에 이르는 기업인수목적회사의 활용구조에 맞추어 상증세법상 증여세 과세의 문제가 이슈로 되고 있다. 즉, 현행 상증세법에는 합병이나 상장의 기회를 통하여 부의 무상이전이 발생할 경우 이를 변칙증여로 보아 증여세로 과세하는 완전포괄주의 증여과세 규정을 가지고 있어서, 기업인수목적회사의 활용에 있어서는 이러한 법적 테두리를 벗어나지 않아야 할 필요성도 제기되는 것이다. 특히 SPAC의 합병시에는 존속합병의 방식과 소멸합병의 방식이 모두 가능한데 종래에는 존속합병의 경우만을 주된 규율대상으로 하였다가 2021년 세법개정에서는 SPAC의 소멸합병의 경우도 규율대상에 포함시키고 있기 때문에 이 문제에 대한 관심을 더 촉발하고 있다. 기업인수목적회사 또는 SPAC제도의 활용 문제도 결국은 이러한 조세효과의 여하에 달려있다고 해도 과언이 아닐 것이다.

본 연구에서는 이러한 세법규정의 변화에 주목하면서 현행 상증세법상의 상장차익 과세규정에 관한 몇 가지 쟁점을 정리하면서 특히 자본시장법령상의 SPAC은 아니지만 기업인수를 위한 특수목적회사를 활용하여 비상장 목표회사와 합병을 한 후 일정기간 안에 상장에 이르는 일련의 과정에 대하여 상증세법상 상장차익 과세규정을 적용할 때 제기될 수 있는 쟁점을 검토해보고자 한다. 이를 통해 부의 변칙적인 이전을 막아야 하는 조세정의 실현의 측면과 원활한 기업조직재편과 용이한 기업자금의 조달 및 기업조직재편의 지원이라는 두 가지 정책목표가 여하히 조화될 수 있는지에 관한 관견을 제시해보고자 한다.

II. 증여세 완전포괄주의와 상장이익의 과세의 조세정당성

1. 완전포괄주의 증여 개념과 개별증여유형의 관계

가. 완전포괄주의 증여개념의 도입

본래 증여란 민법상 개념으로서 일방 당사자의 재산을 타방 당사자에게 무상으로 이전하는 의사표시의 합치로서의 계약을 말한다. 따라서 부의 무상이전에 관한 증여자와 수증자간의 의사표시의 합치가 확인되지 않는 한 증여라고 볼 수 없고 당연히 증여세 과세대상으로도 볼 수 없게 된다. 단지 정책적 목적에서 특수한 조건하에서 특정한 행위에 대하여 증여로 똑같이 다루겠다는 입법자의 의사가 있을 때에만 증여로 의제하여 또는 추정하여 과세할 수 있을 뿐이었다. 그러나 증여의 민법상 개념에 해당하지 않으면서 변칙적으로 특수관계자 간에 이루어지는 부의 무상이전이 증가하면서 이에 능동적으로 대응하여야 할 필요성이 제기되면서 조세입법은 점차 유형화 및 포괄화의 길을 걷기 시작하였다. 그 가시적인 성과는 상증세법상 완전포괄주의 증여의 개념을 새로이 설정하고 종전 증여의제 또는 증여추정 등으로 열거되어 있던 개별 규정들을 증여재산가액 계산을 위한 규정들로서 체계화 하고 이들을 일컬어 이른바 ‘증여예시규정’이라고 불렀다.

나. 완전포괄주의 증여개념과 개별 증여예시규정의 관계

문제는 완전포괄주의 증여개념은 개념의 포괄성이 매우 크기 때문에 대부분의 부의 무상이전은 모두 이에 해당할 여지가 많아 보이는데, 개별 증여예시규정은 그 수가 한정되어 있어서 미처 일일이 모든 유형의 변칙증여행위를 열거해 규정할 수 없는 한계가 있다는 점이다. 이 때문에 생기는 해석의 문제는 ① 완전포괄주의 증여세 과세를 함에 있어 정의규정에 포함되어 있는 포괄증여개념 규정 자체가 과세의 근거가 될 수 있는지의 문제와, ② 완전포괄주의 증여개념과 개별 증여예시규정의 관계는 어떻게 볼 것인가의 문제이다.

(1) 완전포괄주의 증여개념의 증여세 과세근거 해당 여부

본래 입법기술상 모든 법들은 정의규정 등을 포함하는 총칙과 실체규정 및 실체규정들을 뒷받침하는 보칙 등으로 구성되는 것이 일반적이다. 이 중 정의규정은 그 법에서 사용하는 중요 개념에 대해서 정의를 규정하는 것이고 실체규정은 아니기 때문에 규제나 진흥 등 해당 법에서 규율하는 중요사항과는 직접 연결되지 않는 것이 보통이다. 따라서 완전포괄주의

증여과세와 관련해서도 상증세법 제2조의 정의규정에 담겨 있는 포괄증여개념은 실체규정이 아니기 때문에 직접적인 과세의 근거규정은 되지 못한다는 해석이 가능하다.

이에 대해서 대법원은 2011년 4월 28일 선고한 2008두17882 판결에서 그 대답을 하였다. 즉, 상장법인의 대주주인 갑 등 10인이 출자전환으로 채권금융기관이 보유하게 된 회사 주식에 대하여 가지고 있던 자신들의 주식 우선매수청구권을 포기하는 등의 방법으로 대주주들 중 1인인 을 혼자서 주식 우선매수청구권을 행사하여 당시 시가보다 훨씬 저렴하게 주식을 매수하도록 한 사안¹⁾에서, 위 우선매수청구권은 재산적 가치가 있는 권리로서 증여재산에 해당할 수 있고, 이는 대주주들 모두에게 부여된 것이므로 대주주들 내부관계에서는 각자의 주식보유비율에 상응한 비율로 그 우선매수청구권을 부여받았다고 볼 수 있음에도 다른 대주주들이 이를 포기하는 등의 방법으로 을로 하여금 혼자서 우선매수청구권을 행사하게 한 것은 을의 주식보유비율을 초과한 범위에서는 위 주식의 시가와 우선매수청구권 행사가격과의 차액 상당의 이익을 무상으로 이전한 것이므로 증여세 과세대상에 해당한다고 보았고, 증여재산으로서 출자전환 주식에 대한 우선매수청구권의 시가 산정방법과 관련하여서는 위 우선매수청구권은 그 행사가격과 주식의 시가와 차액 상당의 이익을 얻을 수 있는 권리인 점에서 신주인수권과 유사하므로 신주인수권증권 또는 신주인수권증서의 가액 평가방법에 관한 상속세 및 증여세법의 규정을 준용하여 우선매수청구권을 행사하여 취득한 주식의 가액에서 그 취득에 소요된 비용을 차감하는 방식으로 산정하되, 취득한 주식의 가액은 구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것) 제63조 제1항 제1호(가)목에 의하여 평가기준일 이전·이후 각 2월간에 공표된 매일의 한국증권거래소 최종시세가액의 평균액에 의하여야 한다고 본 원심판단을 수긍하였다.

요컨대 위 사안이 주식의 우선매수청구권을 통해 변칙적으로 부의 무상이전을 가능하게 하였다는 점에서 상증세법 제2조 제3항의 정의규정의 입법취지에 부합하고, 더불어 구 상증세법 제31조 제1항이 ‘제2조의 규정에 의한 증여재산에는 수증자에게 귀속되는 재산으로서 금전으로 환가할 수 있는 경제적 가치가 있는 모든 물건과 재산적 가치가 있는 법률상 또는

1) 상장법인인 주식회사 화의인가결정을 받자, 그에 대한 채권금융기관협의회는 2002. 12. 29. 甲사에 대한 채권 400억 원을 7,500원당 1주로 환산하여 출자전환하면서 기존 대주주들의 경영정상화 노력을 독려하기 위하여 2004. 12. 31.까지 출자전환 주식의 매각을 금지하되, 기존 대주주 및 그가 지정하는 제3자에게 출자전환 주식의 35% 한도 내에서 그에 대한 우선매수청구권을 부여하여 그들이 그 행사에 응하는 채권금융기관을 상대로 1주당 5,000원에 출자전환 주식을 매수할 수 있도록 결의하였다. 위 채권금융기관협의회는 2003. 6. 9. 기존 대주주 등과 사이에 위 결의사항을 성실히 이행하며 기존 대주주 등이 2004. 12. 31.까지 우선매수청구권을 행사하지 않을 경우 경영권을 포기하기로 하는 등의 기업개선약정을 체결하였다. 그에 따라 甲사의 기존 대주주들 중 1인인 을이 위 우선매수청구권을 행사함으로써 2005. 1. 10. 및 2005. 1. 11. 그 행사에 응한 주식회사 신한은행 등 3개 채권금융기관으로부터 당시의 시가보다 훨씬 저렴한 주당 5,000원에 甲사의 주식 합계 990,550주를 매수하였다.

사실상의 모든 권리를 포함한다'고 규정하고 있음을 근거로 증여세 과세대상성을 긍정하였다. 즉, 구 상증세법 제2조 제3항의 포괄증여 정의규정을 증여세의 과세근거로 인정되며, 이러한 포괄증여개념에 해당하는 한 증여세 과세대상이 된다는 것이다.

(2) 완전포괄주의 증여개념과 개별 증여예시규정의 관계

상증세법상의 완전포괄주의 증여개념 규정이 그 자체 과세근거가 될 수 있다는 점을 인정하더라도 개별 증여예시규정에 딱 들어맞는 명확한 과세근거를 찾을 수 없을 때 완전포괄주의 증여개념에 해당한다는 것만으로 개별 증여예시규정 준부에 상관 없이 증여세 과세를 할 수 있는지와 완전포괄주의 증여개념에 해당하는 한 어떻게든 과세요건이나 경제적 실질이 유사한 다른 개별 증여예시규정을 찾아 이를 준용하여 증여재산가액을 계산하여야 하는지가 해석상 문제된다.

1) 유추 또는 준용에 의한 증여재산가액계산의 가능성

이와 관련하여 대법원은 앞서 본 2008두17882 사안에서의 우선매수청구권이 개별 증여예시규정에는 규정된 바가 없지만, 그 경제적 실질이 신주인수권과 유사하기 때문에 구 상증세법 제63조 제1항 제1호 (가)목을 준용하여 평가한 금액과 액면가액 5,000원과의 차액에 터잡아 과세한 처분청의 처분을 정당하다고 본 원심판단을 수긍하였다. 이 판결의 취지를 해부해보면 완전포괄주의 증여개념에 해당한다는 것만으로는 바로 증여세를 과세할 수 없고 증여재산가액의 계산이 가능하여야 하는데, 개별 증여예시규정이 마련되어 있다면 그에 따라 과세요건의 충족을 전제로 증여재산가액을 계산하여 과세가 가능하고, 만약 직접적인 개별 증여예시규정이 없더라도 과세요건이나 거래의 경제적 실질이 유사한 증여예시규정이 있다면 이를 준용하여 과세할 수 있다는 것이다. 이러한 법리는 그 후 서울행정법원이 2012. 7. 26. 선고한 2012구합4722 및 2012. 8. 17. 2012구합4753 판결에서 더 명확히 정리되어 적용되었는바, 완전포괄주의 증여개념 자체는 증여세 과세의 정당한 근거가 될 수 있지만 그 자체에는 증여재산가액계산방법이 직접 규정되어 있지 못하므로 개별 증여예시규정에 규정된 방법을 적용해 증여재산가액을 계산하여야 하고, 개별 증여예시규정에 직접 규정되지 않았다 하더라도 상증세법 제33조 내지 제42조의 예시규정 중 그 과세요건이나 거래유형, 경제적 실질 등이 같거나 유사한 것이 있으면 이를 준용하여 객관적이고 합리적인 방법으로 그 가액을 산정하여야 하는 것이 완전포괄주의 도입의 입법취지라고 판시하였고 이 판결은 항소심에서 확정되었다.²⁾

2) 서울고등법원 2013.6.19. 선고 2012누26786 판결.

2) 완전포괄주의 증여과세의 한계와 과세요건의 해석방법

다만, 적용할만한 개별 증여예시규정이 없다는 판단이 최종적으로 가능하려면 해당 사안이 기존의 개별 증여예시규정들과 어느 정도 경제적 실질이 유사한지 판단되어야 할 것이다. 그 판단결과 준용할만한 증여예시규정도 존재하지 않는다는 판단이 나와야 해당 사안은 증여세 과세가 불가하다는 판단을 할 수 있을 것이다. 이러한 판단은 쉽지 않은 해석의 문제를 야기할 것이며 완전포괄주의 증여개념과 개별 증여예시규정간의 관계를 어떻게 설정할 것인가에 관한 중요한 기준을 요하는 문제이다. 이에 대해서 법원은 다음과 같은 기준을 제시해주고 있다.

즉, 서울행정법원은 2012.8.17. 선고한 2011구합28240 판결에서, 개별 증여예시규정의 범위를 벗어난 행위 및 거래가 완전포괄주의 증여개념 및 개별 예시규정의 준용(또는 유추적용)을 통하여 과세될 수 있는지 여부를 판단함에 있어서는 완전포괄증여 규정의 취지와 과세요건 명확주의 및 납세자의 예측가능성을 조화한다는 측면에서, ① 개별예시규정이 과세조건의 한계를 규율하기 위한 취지인지 아니면 통일적 상위개념 하에서 그 하위 개념으로서 단순한 유형과 사례를 예시하는 것으로 볼 것인지 여부, ② 해당 예시규정의 규율 속성이 구체적이고 명확한지 여부(규율속성이 추상적이고 광범위할 경우 보다 엄격하게 해석하여야 함), ③ 해당 예시규정이 소득세·법인세 등 다른 세법의 체계와 조화를 이루고 있는지 여부(세법 체계에 대한 예외적 성격을 띠고 있다면 엄격하게 해석하여야 함), ④ 해당 예시규정에 따른 증여재산가액의 산정방식이 명확하고 합리적인지 여부, ⑤ 해당 거래 및 행위가 개별예시규정에서 규율하는 대상과 경제적 실질이 동일한지 여부, 그밖에 ⑥ 증여세 부과에 대한 납세자의 예측가능성과 과세의 형평성 등 구체적·개별적 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다고 판시하였다. 비록 하급심 판결이지만 바로 확정된 판결이고 나름 합리적인 방법론을 제시하였다는 점에서 이후 서울행정법원 등 하급심에서는 이러한 나름의 법리를 존중하여 판결하고 있는 것으로 보인다.

III. 상장차익 일반론

1. 비상장법인 상장 현황

한국거래소가 발표한 통계자료에 따르면 코로나 상황에도 불구하고 비상장법인이 상장에 이르는 경우는 계속 증가추세에 있는 것으로 나타나고 있다. 즉, 우리나라 상장회사 수와 그

시가총액의 증가추이를 시계열로 보면 다음과 같다.

상장회사 수 (단위: 개)	연도	2017	2018	2019	2020	2021
	합계	2,040	2,111	2,204	2,268	2,356
	유가증권시장	774	788	799	800	824
	코스닥시장	1,266	1,323	1,405	1,468	1,532

직전연도 대비 증감비율로 보면 유가증권시장의 경우 2017년에 (2016년 대비) 잠시 -0.6%이었던 것을 제외하고는 2018년에 1.8%, 2019년에 1.4%, 코로나 팬데믹 시작한 2020년에 0.1%, 2021년에 3.0%를 보였고, 코스닥시장의 경우는 2017년에 (2016년 대비) 4.8%, 2018년에 4.5%, 2019년에 6.2%, 코로나 시작한 2020년에 4.5%, 2021년에 4.4% 등 코로나 상황에도 불구하고 비상장법인이 상장하는 횟수는 지속적으로 점증하는 것을 볼 수 있고, 그 중에서도 코스닥시장에서의 상장비율이 전체 상장 비율을 주도하고 있는 것을 알 수 있다.

회사의 상장은 회사운영의 기본이 되는 자본을 조달하는 중요한 수단으로서 어쩌다 한 번 일어나는 현상이 아니라 경제 전체적으로 지속적으로 일어나는 경제현상이다. 아울러 상장을 하게 되면 주식의 액면가 보다 대부분 높은 공모가가 형성되고 있기 때문에 주주 등 출자자로서는 중요한 부의 창출기회이기도 하다. 때문에 회사의 내부정보를 잘 아는 특정인은 그의 특수관계인에게 비상장 상태의 회사주식을 증여 또는 양도 등의 수단으로 취득하게 하고 나중에 상장을 통해 그 시세차익을 특수관계인에게 안겨주려는 유인이 발생하게 된다. 이러한 부의 무상이전에 대해서도 조세로 대응하여야 할 필요성이 제기되는 대목이다.

2. 상장차익의 본질과 증여세 과세의 조세정당성

가. 미실현이득으로서의 상장차익 과세

그렇다면 과세대상으로서의 상장차익의 법적 성질은 무엇인가? 상장차익은 비상장주식을 상장전에 취득해서 보유하다가 상장이라는 이벤트를 기화로 해당 보유주식의 시세가 오르는 경우에 발생하는 일종의 시세차익이다. 즉, 보유중의 시세 상승에 따라 취득시 가격을 상회하는 가치가 발생했음을 말하는 것이다. 다만 이 시세차익은 이득의 증가이기는 하지만 아직 처분 등 거래를 하지 않아서 실현되지 않은 이득이다. 즉, 미실현이득이다. 미실현이득은 아직 실현되지 않은 자산가치의 증가이기 때문에 이를 정확히 측정해서 과세하기란 쉽지 않은 문제를 야기한다. 따라서 함부로 미실현이득을 과세할 경우 과잉금지원칙(비례성 원칙) 위반

을 야기할 수 있고, 부정확한 측정 때문에 납세자간에 균일하지 못한 과세가 일어날 경우 조세평등원칙에도 위반할 소지가 크다. 따라서 일반적으로는 특별한 상황이 아니면 미실현이득에 대해서는 과세로 포착하지 않는 것이 보수적인 조세입법이 될 것이다. 우리나라에서 최초로 미실현이득에 대한 과세가 문제로 되었던 토지초과이득세 위헌사건에서 청구인은 토지초과이득세 미실현이득에 대한 것이기 때문에 실현된 이득에 대하여 현금으로 납세할 의무가 있다는 헌법 제38조의 조세법률주의, 제23조 제1항의 재산권 보장규정에 위반된다고 주장한 반면, 재무부장관 및 법무부장관은 미실현이득의 경우에도 이득액의 추정이 가능하며 모든 세금이 현금지불능력을 기준으로 부과되는 것은 아니므로 미실현이득에 대하여도 과세를 할 수 있으며, 자본이득의 개념을 실현된 이득으로 할 것인가 또는 미실현이득을 포함할 것인가는 과세목적, 과세소득의 특성, 과세기술상의 문제를 종합하여 판단할 입법정책적인 문제라는 의견을 제시하였다. 이에 대하여 헌법재판소는 원칙적으로 과세대상인 자본이득의 범위를 실현된 소득에 국한할 것인가 혹은 미실현이득을 포함시킬 것인가의 여부는, 과세목적, 과세소득의 특성, 과세기술상의 문제 등을 고려하여 판단할 입법정책의 문제일 뿐, 헌법상의 조세개념에 저촉되거나 그와 양립할 수 없는 모순이 있는 것으로는 보이지는 아니한다고 보았다. 흔히들 미실현이득의 과세문제에 관해서는 헌법재판소가 결정문에서 소개한 이 문구만 부각하여 미실현이득 과세의 정당성을 헌제가 긍정하였다고 주장한다. 그러나 헌법재판소는 같은 결정문에서 그에 더하여 다음과 같은 점을 강조하고 있다. 즉, 미실현이득에 대한 과세제도가 이론상으로는 조세의 기본원리에 배치되는 것이 아니라고 하더라도, 미실현이득은 용어 그대로 그 이득이 아직 자본과 분리되지 아니하여 현실적으로 지배·관리·처분할 수 있는 상태에 있는 것이 아니라는 특성으로 인하여, 이를 조세로 환수함에 있어서는 과세대상이득의 공평하고도 정확한 계측 문제, 조세법상의 응능부담원칙과 모순되지 않도록 납세자의 현실 담세력을 고려하는 문제, 지가변동순환기를 고려한 적정한 과세기간의 설정문제, 지가하락에 대비한 적절한 보충규정 설정문제 등 선결되지 아니하면 아니 될 여러 가지 과제가 있어 실제 세계의 여러 나라에서 불로소득의 환수와 지가안정을 이유로 부동산상의 미실현이득에 대한 과세의 정당성과 필요성이 오래 전부터 주장되어 왔음에도 불구하고, 오늘날 그러한 과세제도가 성공적으로 정착되고 있는 입법례를 찾아보기가 쉽지 아니하다는 것은, 바로 미실현이득에 대한 과세제도의 이와 같은 난점을 실증적으로 반영하고 있는 것이라 할 수 있으므로, 미실현이득에 대한 과세제도는 이상의 제반 문제점이 합리적으로 해결되는 것을 전제로 하는 극히 제한적·예외적인 제도라 보지 아니할 수 없으며, 그렇기 때문에 미실현이득에 대한 과세제도인 토초세의 헌법적합성을 논함에 있어서는 무엇보다도 먼저 그 과세대상이득의 공평하고도 정확한 계측 여부가 제일의 과제가 되어야 할 것이고, 나아가 앞에서

본 여러 가지 문제점에 대한 적절한 해결책이 마련되어 세제 자체가 체계적으로 모순 없이 조화를 이루고 있는가 하는 점을 특히 염두에 두지 아니할 수 없다고 지적하였다. 비상장주식의 상장차익을 계산함에 있어서도 이러한 헌법재판소의 지적을 겸허히 받아들이고 관련 상증세법 규정을 해석·적용할 필요가 크다고 할 것이다.

나. 상증세법상 상장차익 과세의 조세정당성

다른 한편, 헌법재판소는 최대주주 등이 그의 친족 등 특수관계인에게 당해 법인의 주식 등을 증여한 후 특수관계인이 얻은 상장에 따른 이익에 대하여 과세하는 구 ‘상속세 및 증여세법’(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되고, 2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것) 제41조의3 제1항이 특수관계인의 재산권을 침해하고 평등원칙에 위배되는지 여부가 문제된 사안에서,³⁾ 이 사건 조항은 주식 등의 상장에 관한 정보를 알 수 있는 최대주주 등 특수관계인에 대한 변칙적인 증여를 차단하고, 수증자 또는 취득자가 이를 양도하지 아니하고 계속 보유하면서 사실상 세금부담 없이 계열사를 지배하는 것을 규율함으로써 조세정의를 실현하려는 것이므로, 그 목적의 정당성과 수단의 적합성이 인정되고, 주식에 대한 유상취득자금을 상장이익 계산에서 차감하고, 일정 기준 이상의 순수한 상장이익에 대해서만 증여세를 부과하며, 경우에 따라서는 증여세액을 환급받을 수 있도록 하고 있어 침해의 최소성 요건을 충족하며, 우회적인 상장이익 증여행위를 방지하여 조세정의를 확보한다는 공익을 실현하는 중요한 역할을 수행하므로 법익의 균형성 요건 또한 충족되므로 재산권을 침해하지 아니하고, 또 이 사건 조항은 특수관계인이 최대주주 등으로부터 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 사람으로부터 주식을 취득하는 경우에도 최대주주 등으로부터 직접 주식을 증여받거나 유상으로 취득한 경우와 동일하게 증여세 과세대상으로 삼고 있는데, 이는 순수한 상장이익만을 놓고 보면 그 경제적 효과가 동일하기 때문이므로 평등원칙에도 위배되지 아니한다고 보았다.⁴⁾

3) 헌법재판소 2015.9.24. 선고 2012헌가 5 등, 판례집 27-2상, 422(전원재판부).

4) 아울러 이 사건에서 증여재산가액의 기준시점을 정한 구 ‘상속세 및 증여세법’(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되고, 2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것) 제41조의3 제2항 전문 중 “제1항의 규정에 의한 이익은 당해 주식등의 상장일부터 3월이 되는 날을 기준으로 계산한다” 부분은 상장이익을 합리적으로 계산하고 과세관청의 자의적인 상장이익 산출을 배제하기 위하여 일정한 시점을 정산 기준 시점으로 정한 것으로, 정확한 상장이익을 산정하기 위하여 ‘상장일부터 3월이 되는 날’을 기준시점으로 정한 것은 합리적이라 할 수 있고, 상장이익에 대한 증여세 과세는 본래 당해 주식 등의 상장 이후의 처분 또는 처분가능성과는 무관하므로, 코스닥시장 상장규정(2005. 12. 23. 시행)에 따른 보호예수제도가 위 조항의 위헌성에 영향을 미친다고 볼 수 없으므로 이 사건 기준시점 조항은 재산권을 침해하지 아니하며, 특수관계인이 그 기준 시점 이후에 주식을 처분하여 상장이익을 조기에 현실화하는지 아니면 계속 보유하는지 여부는 위와 같은 상장이익의 산정에 있어서 고려할 사항이 아니므로, 이

한편 법 제41조의5의 조세정당성은 이 규정이 신설될 때 제41조의3과의 관계에서 그 입법 취지에서 찾아볼 수 있다. 즉, 제41조의5 규정은 비상장법인의 주식 취득 후 그 비상장법인이 다른 특수관계 “상장법인”과 합병(소멸합병)하여 상장주식을 교부받음에 따라 이익을 얻는 것을 비상장법인의 주식을 그대로 가지고 있다가 그 법인이 상장이 되어 주식가치가 올라 시세차익을 얻는 경우와 경제적 실질이 같다고 보아 과세하기 위하여 도입되었다고 한다.

3. 상장차익 증여세 과세의 요건

가. 개요

상장차익을 과세하는 방법은 상장된 주식을 나중에 양도할 때 주식양도차익으로 과세하는 것이 현행 우리나라의 양도소득 위주의 자본이득과세 제도상 예정된 길이 될 것이다. 그러나 입법자는 여기에 그치지 아니하고 기 취득한 비상장주식이 일정기간 내에 상장만 하면 아직 그 처분이 있기 전이기 때문에 미실현이득에 불과하더라도 상장후 주식가치가 오른 것으로 평가되면 바로 부의 무상이전이 있다고 보고 증여세로 과세하는 제도를 두었다. 그것이 바로 주식 등의 상장 등에 따른 이익의 증여에 관한 상증세법 제41조의3과 상증세법 제41조의5 규정이다.

상증세법 제41조의3은 최대주주 등의 특수관계인이 최대주주 등으로부터 주식 또는 출자지분(주식 등)을 증여받거나 유상으로 취득(또는 유상취득일부터 소급하여 3년 이내에 최대주주 등으로부터 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 주식 등을 취득한 경우를 포함)한 날부터 5년 이내에 해당 법인의 주식 등이 한국거래소에 상장됨에 따라 상장 등을 한 후 3월이 되는 시점을 기준으로 평가한 주식가액이 증가되어 원리 비상장주식을 증여받거나 취득한 특수관계인이 이익을 얻은 경우에 해당 이익을 그 특수관계인의 증여재산가액으로 하여 증여세를 과세하는 제도이다. 반면 상증세법 제41조의5는 최대주주 등(제41조의3에 의한 최대주주 및 지분을 25% 이상인 주주를 말함)의 특수관계인이 최대주주 등으로부터 해당 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 경우 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 해당 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의 주식 등을 취득한 경우로서 그 주식 등의 증여일 등으로부터 5년 이내에 해당 법인 또는 다른 법인이 특수관계에 있는

사건 기준 시점 조항이 주식을 증여받은 후 단기에 매도한 경우와 장기로 보유한 경우를 차별하였다고 보기 어렵고, 과세대상인 상장이익은 상장이 실제 이루어져서 시장가격이 형성되어야만 비로소 평가될 수 있으므로, 증여시기에 불문하고 상장일로부터 3개월이 되는 날을 기준으로 증여세를 부과한 것에는 합리적인 이유가 있으므로, 이 사건 기준시점 조항은 평등원칙에도 위배된다고 볼 수 없다고 하였다.

주권상장법인 또는 코스닥상장법인과 합병함에 따라 합병 후 3개월이 되는 시점에 주가가액이 일정금액 이상 차이가 발생하는 경우 제41조의3을 준용하여 추가로 증여세를 과세하거나 환급하는 제도이다.

제41조의3은 기업의 내부정보를 이용하여 상장(코스닥상장 포함)에 따른 거액의 시세차익을 얻게 할 목적으로 대주주가 자녀 등 그의 특수관계인에게 비상장주식을 증여하는 것은 상장에 따른 시세차익을 증여할 의사가 있음에도 불구하고 자녀들이 이를 양도하지 아니하고 계속 보유하는 한 과세할 수 없어 사실상 세금부담 없이 계열사를 지배하는 문제를 시정하기 위하여 2000.1.1.부터 이러한 상장시세차익 등에 대하여 적정 과세함으로써 고액재산가의 변칙적인 부의 세습을 방지하기 위하여 도입되었다. 이에 비교하여 제41조의5는 상장 추진 중에 있는 비상장주식을 증여받거나 취득하여 해당 비상장법인이 직접 상장하는 경우 제41조의3에 의하여 증여세 과세대상에 해당하게 되는 것을 회피하기 위하여 직접 상장하지 아니하고 기왕에 상장되어 있는 특수관계법인과 합병을 하면 결과적으로 상장법인의 주식을 소유하게 되는 것과 같은 결과가 되므로, 이는 증여 등을 받은 비상장법인을 직접 상장하여 시세차익을 얻는 것과 비상장법인이 상장법인과 합병하여 상장주식을 교부받음으로써 이익을 얻는 것은 경제적 실질이 동일함을 감안하여 2003.1.1.부터 보완적으로 신설한 규정이다.

이들 규정은 공히 미실현이득을 과세하는 규정으로서 비상장주식의 증여 또는 취득 시점에는 제대로 그 가치를 평가할 수 없고 상장 등 후이나 가능할 것이지만 위와 같은 입법취지에서 무상이전되는 상장시세차익에 대한 평가를 유보하였다가 실제로 상장 또는 합병이 있는 후 정확히 평가하여 증여·취득 당시의 비상장주식의 가액을 상장된 주식 평가액으로 수정하여 과세하는 제도로 이해할 수 있다.

상장 또는 합병이 있는 후 3개월이 되는 시점을 기준으로 평가한 실제 주가가액이 비상장주식을 증여 등을 통해 받은 시점보다 떨어질 경우에는 그 떨어진 주식 평가액을 기준으로 증여세를 정산하여 환급한다.

나. 취득 요건: 최대주주 등으로부터 비상장주식을 증여받거나 취득할 것

상증세법 제45조의3 및 제45조의5가 적용되기 위해서는 최대주주 등으로부터 그의 특수관계인이 해당 비상장주식(전환사채 등 포함)을 증여받거나 유상으로 취득하여야 한다. 이때 취득의 개념에는 최대주주 등으로부터 증여받은 재산(증여받은 재산을 담보로 제공하고 차입한 금전을 포함)으로 3년 이내에 최대주주 등 외의 자로부터 해당 비상장주식을 취득하는 경우를 포함한다.

여기서 “최대주주 등”이란 주주 1인과 그의 특수관계인의 보유주식 등을 합하여 그 보유주식 등의 합계가 가장 많은 경우의 당해 주주와 주주 등 1인과 그의 특수관계인의 소유주식 등을 합하여 당해 내국법인의 발행주식총수의 25% 이상을 소유한 경우의 당해 주주를 말한다.

수증자인 최대주주 등의 특수관계인은 최대주주 등과 상증세령 제2조의2 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자를 말하며, 거짓이나 그 밖의 부정한 방법으로 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 특수관계인이 아닌 자간의 증여에 대해서도 증여세를 과세한다.

다. 상장/합병 요건: 증여·취득일부터 5년 이내에 상장 또는 다른 상장법인과 합병이 있을 것

상증세법 제41조의3이 적용되기 위해서는 해당 비상장주식을 증여받거나 유상으로 취득한 날로부터 5년(2002.12.31. 이전 증여분에 대해서는 3년) 이내에 자본시장법에 따른 한국거래소(유가증권시장 및 코스닥시장)에 상장되어야 한다.

상증세법 제41조의5가 적용되기 위해서는 최대주주 등으로부터 해당 비상장주식을 증여받거나 취득한 날 또는 증여받은 재산으로 최대주주 외의 자로부터 해당 법인의 주식을 취득한 날부터 5년 이내에 그 법인이나 다른 법인이 특수관계에 있는 주권상장법인과 합병을 하여야 한다.

여기서 비상장주식을 발행한 해당 법인 이외의 “다른 법인”이란 최대주주 등 및 그와 상증세령 제2조의2 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 자가 주식 등을 취득함으로써 그 법인의 최대주주에 해당하거나 최대주주 등 및 그의 특수관계인이 소유하는 주식 등의 합계가 해당 법인 발행주식총수의 25% 이상을 소유하고 있는 경우의 해당 (비상장)법인을 말한다(상증세령 제31조의8 제3항).

또한 합병의 상대방이 되는, 해당 비상장법인 또는 다른 (비상장)법인과 특수관계에 있는 주권상장법인이란 합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 개시일(그 개시일이 서로 다른 법인이 합병한 경우에는 먼저 개시한 날)부터 합병등기일까지의 기간 중 ① 해당 법인 또는 다른 법인의 주식 등을 취득한 자와 그의 특수관계인이 유가증권시장에 주권이 상장된 법인 또는 코스닥상장법인의 최대주주 등에 해당하는 경우의 해당 법인, ② 상증세령 제2조의2 제1항 제3호 나목에 따른 법인, ③ 동일인이 합병당사법인을 지배하고 있는 경우 동일인이 임원의 임면권의 행사 또는 사업방침의 결정 등을 통하여 합병당사법인(합병으로 인하여 소멸·흡수되는 법인 또는 신설·존속하는 법인)의 경영에 대하여 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 관계에 있는 법인을 말한다.

라. 비교과세 요건: 증여일 등과 상장 또는 합병 후의 주식가액이 일정 이상 차이를 발생할 것

비상장법인이 상장을 한 후 또는 상장법인과 합병을 한 후 3개월이 되는 날(정산기준일)을 기준으로 평가한 주식의 가액과 증여받거나 취득할 당시 비상장주식의 가액에 일정 차이가 있는 경우에 증여세를 추가 과세하거나 증여받거나 취득한 시점에서 과세한 증여세를 환급한다. 즉, 정산기준일의 상장주식 평가액이 비상장주식 증여·취득 당시의 가격에 비해 30% 이상 상승하였거나 그 차액이 3억원 이상인 경우(2003.12.31. 이전은 5억원 이상)에는 정산기준일 현재 1주당 평가액을 기준으로 추가 과세하며, 정산기준일의 주식가액(기업가치 실질 증가분은 포함하지 아니한다)이 증여·취득 당시의 가격에 비해 30% 이상 하락하였거나 그 차액이 3억원 이상인 경우(2003.12.31. 이전은 5억원 이상)에는 정산기준일 현재 1주당 평가액을 기준으로 증여세를 정산하여 환급한다. 이때 정산기준일과 관련하여 상장 등을 한 날 또는 합병등기일부터 3개월 이내에 그 주식 등을 보유한 자가 사망하거나 그 주식 등을 증여 또는 양도한 경우에는 그 사망일·증여일 또는 양도일을 정산기준일로 한다.

IV. 개별 쟁점 검토

1. 법인설립 전 발기인이 자금을 증여받아 신설법인의 주식을 인수한 경우

신설법인의 최대주주로 예정되어 있는 자의 특수관계인이 최대주주로부터 증여받은 자금으로 신설법인의 발행주식을 인수하고 나중에 이 신설법인이 5년 내에 상장된 경우도 상증세법 제41조의3을 적용하여 증여세를 부과할 수 있는지의 문제이다.

가. 사실관계

甲과 乙은 특수관계에 있는데 甲은 앞으로 신설될 법인의 최대주주로 예정되어 있는 자였고, 乙은 甲으로부터 증여받은 자금으로 신설법인에 발기인으로 참여하여 그 발행주식을 인수했던 사안이다. 이와 관련하여 乙은 상증세법 제41조의3 제1항은 기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에 있다고 인정되는 자(최대주주 등)와 특수관계에 있는 자가 ㉠ 최대주주 등으로부터 해당 법인의 주식 또는 출자지분을 증여받거나 유상으로 취득한 경우(유형㉠)와 ㉡ 최대주주 등으로부터 증여받은 재산으로 최대주주 등이 아

닌 자로부터 해당 법인의 주식 등을 취득한 경우(유형②)에 적용되는 것인바, 자신은 법인 설립으로 최대주주가 될 甲으로부터 현금을 증여받고 그 돈으로 신설법인에 출자하여 주식을 취득한 것이므로 위 유형 ①,②에 해당되지 아니하고 위 규정은 기존법인을 전제로 하는 것이므로 신설법인의 경우 적용될 여지가 없다고 주장하였다. 반면 과세관청은 乙이 최대주주로 예정되어 있는 특수관계인 甲으로부터 증여받은 주식 출자대금을 원천으로 출자한 것은 주식을 증여받은 것과 경제적 실질이 동일하므로 유형①에 해당하며, 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득하는 경우에는 출자로 인하여 당해 법인의 신주를 취득하는 경우도 포함되므로 유형②에도 해당되며, 해당 법인은 사실상 상장을 목적으로 설립된 법인으로서 乙은 설립 이전부터 이러한 정보를 인지한 상태이므로 乙의 주장은 받아들일 수 없다고 보았다.

나. 조세심판원

조세심판원은 상증세법 제41조의3은 기업의 미공개 정보를 생산하고 이용할 수 있는 지위에 있다고 인정되는 자가 특수관계인에게 주식을 이전하고 동 주식이 상장된 경우 특수관계인이 얻은 상장이익에 대하여 증여세를 과세하겠다는 취지이므로 주식을 증여받든, 증여받은 현금으로 주식을 취득하든 그 경제적 실질은 동일한 것으로 해석되고, 동 규정을 적용함에 있어 기존법인과 신설법인을 달리 취급할 특별한 사정도 없으므로⁵⁾ 처분청의 처분은 정당하다고 보았다.⁶⁾

다. 법원의 판단

수원지방법원은 상증세법 제41조의3 제1항은 그 문언의 해석상 특수관계자가 최대주주 등으로부터 당해 법인의 주식 등을 증여받거나 직접 취득하는 ① 유형, 특수관계자가 최대주주 등으로부터 증여받은 재산으로 최대주주 등 외의 자로부터 당해 법인의 주식 등을 취득하는 ② 유형의 경우에만 적용되고, 같은 조 제6항에 의하더라도 위 주식 등의 취득의 대상이 ‘증자시 발행하는 신주’로까지 넓혀졌을 뿐인바, 주식회사의 설립시에는 설립 중 회사로서 문언상 최대주주 등이 존재할 수 없으므로, 乙이 최대주주 등 예정자에 불과한 甲으로부터 증여받은 현금으로 신설법인의 주식을 인수하는 경우는 제41조의3 제1항의 ①, ②유형에 해당할 여지가 없고, 더욱이 동조 제6항은 증자에 대한 규정이므로 그 규정에도 해당하지 않으며,

5) 조심 2013전1747, 2013.9.12.

6) 조심 2013중2145, 2013.9.30.

상증세법 제41조의3 제1항 또는 제6항의 문언, 규정 형식, 연혁에 비추어 볼 때 이 규정이 신설 법인의 주식 취득의 경우에도 당연히 적용될 것을 예정하였으나 단순히 표현의 미비로 그와 같이 규정되었다기보다는 신설법인 주식 취득의 경우는 그 규율 대상에서 배제되어 있다고 보는 것이 보다 합리적이라고 보이므로, 乙의 주장처럼 그 경제적 실질이 동일하다는 사유만으로 위 규정을 신설법인 주식 취득에 대해 적용하는 것은 허용되지 않는다고 보았다.⁷⁾

2심인 서울고등법원 또한 이 사건 주식 취득자금의 증여일자는 회사설립 이전으로 상증세법 41조의3을 직접 적용할 수 없으며, 발기인이 회사 설립 시 발행하는 주식을 인수하는 행위를 ‘이미 설립되어 있는 회사의 주식의 취득행위’와 그 경제적 실질이 같다고 볼 수 없어 증여세포괄주의를 적용할 수 없다고 보았다.⁸⁾ 대법원도 구 상증세법 제33조부터 제42조까지 정해진 개별 증여재산가액산정 규정이 특정한 유형의 거래나 행위를 규율하면서 그 중 일정한 거래나 행위만을 증여세 부과대상으로 한정하고 과세범위도 제한적으로 규정함으로써 증여세 부과 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있는 경우에는 그 규정에서 증여세 부과 대상이나 과세범위에서 제외된 거래나 행위가 구 상증세법 제2조 제3항의 포괄증여 개념에 해당할 수 있더라도 증여세를 부과할 수 없는 것이므로,⁹⁾ 상증세법 제41조의3 제1항은 그 규정에서 상세히 정한 법인의 주식 취득 등에 대해서만 적용되고, 그밖에 법인 설립 전 발기인의 주식 인수 등 다른 유형의 주식취득에 대해서는 이후 상장으로 이익을 얻더라도 증여세를 부과하지 않도록 한계를 정하였다고 봄이 타당하므로 이 규정을 그 적용 요건에도 해당하지 않는 주식의 취득 등에 대해서까지 유추적용하여 증여세를 부과할 수 없다고 판시하였다.¹⁰⁾

2. 제3자배정 또는 실권주의 재배정으로 증자신주를 취득하는 경우

가. 문제의 소재

법인은 상장 전에라도 자본을 증가시키기 위하여 신주를 발행한다. 신주발행에는 회사의 자금조달을 직접적인 목적으로 하는 유상증자와 자금조달을 직접적인 목적으로 하지 않는 무상증자가 있다. 유상증자의 경우는 회사에 유입된 자금은 자기자본화되므로 회사는 상환부담이 없는 반면, 무상증자의 경우는 외부의 자금조달 없이 재무제표상 이익준비금 또는 주식

7) 수원지방법원 2014.9.18. 선고 2013구합12837 판결.

8) 서울고등법원 2015.3.25. 선고 2014누67095 판결.

9) 대법원 2015.10.15. 선고 2013두13266 판결.

10) 대법원 2018.12.13. 선고 2015두40941 판결.

발행액면초과금으로 신주를 발행하여 기존 주주들에게 무상으로 비율대로 교부하게 된다. 이러한 증자신주 또한 법인이 상장하게 되면 그로 인해 상장차익이 생기는 것은 마찬가지이기 때문에 입법자는 2002년 12월 18일 상증세법 제41조의3에 제6항을 신설하여 “제1항의 규정을 적용함에 있어서 주식 등의 취득에는 법인이 자본(출자액을 포함한다)을 증가시키기 위하여 신주를 발행함에 따라 인수·배정받은 신주를 포함한다.”고 규정하였다. 그런데 유상증자 시에는 모든 주주가 유상증자에 참여하는 것은 아니기 때문에 주주들 중 일부가 주주에게 배정된 신주를 인수하지 않으면 이른바 ‘실권주’가 생기고, 이러한 실권주를 최대주주 등과 특수관계에 있는 제3자에게 배정하여 인수하게 하는 경우도 있다. 최대주주가 신주인수권을 포기함에 따라 그의 특수관계인이 제3자배정으로 신주를 인수하는 경우에도 같은 상황이 벌어진다. 이처럼 제3자배정 또는 실권주의 재배정으로 신주를 인수하여 상장차익을 얻은 경우에도 상증세법 제41조의3을 적용하여 증여세를 과세할 수 있는지가 문제이다.

나. 조세심판원의 결정

2002.12.18. 개정으로 신설된 「상속세 및 증여세법」 제41조의3 제6항은 종전의 같은 법 제41조의3이 최대주주로부터 직접 증여받거나 유상으로 취득한 주식의 상장차익만을 과세대상으로 삼던 것에서 나아가 기업의 경영에 관하여 비공개정보를 이용할 수 있는 지위에 있다고 인정되는 최대주주가 주식취득 자금을 그 특수관계인에게 증여하거나(이는 위 개정시 같은 조 제1항을 개정함으로써 과세대상으로 추가), 경영권 행사를 통하여 특수관계인에게 신주를 배정함으로써 최대주주 등으로부터 직접 증여받거나 유상으로 취득한 경우와 동일한 경제적 효과가 있음에도 과세대상에서 제외되어 조세회피수단으로 악용되는 경우를 방지하기 위하여 증여세 과세대상으로 추가한 것으로서, 같은 조 제6항은 단지 제1항의 규정을 적용함에 있어서 주식 등의 취득에는 법인이 자본을 증가시키기 위하여 신주를 발행함에 따라 인수·배정받은 신주를 포함한다고 규정하고 있을 뿐, 그 신주가 유상증자 또는 무상증자에 의한 것인지 여부와 전자의 경우에도 주주배정인지 또는 제3자배정인지 여부에 대하여 구별하지 아니하며, 기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에 있는 최대주주 등의 특수관계인이 최대주주 등으로부터 얻은 주식 등으로 인하여 같은 법 시행령이 정하는 기준 이상의 상장차익을 얻은 것의 실질은 위 상장차익이 발생한 주식을 최대주주로부터 직접 증여 또는 양수받은 경우와 무상증자 또는 유상증자로 취득한 경우가 모두 동일하므로 위와 같은 법규의 문언 및 입법취지에 비추어 보면, 주식의 상장차익에 대한 증여세 과세대상에 최대주주 등의 특수관계인이 제3자 직접배정방식으로 인수한 경우도 포함되는 것으로 해석함이 타당하므로(조심 2014서5755, 2015.6.15. 같은 뜻), 주식의 상장차익

에 대한 증여세 과세대상에 최대주주 등이 인수를 포기한 실권주를 그 특수관계인이 재배정 받아 인수한 경우도 포함되는 것으로 해석함이 타당한 점(조심 2013서3772, 2014.3.26. 같은 뜻) 등에 비추어 처분청의 처분은 정당하다고 보았다.¹¹⁾

다. 법원의 판단

법원의 판단은 결론적으로 제1심과 대법원은 원고의 손을 들어 처분이 위법하다고 보았으나 제2심 서울고등법원은 논거를 달리하여 처분이 적법하다고 보았다.

먼저 설명의 편의상 서울고등법원의 판단을 보면, 최대주주가 신주인수권을 포기함에 따라 생긴 실권주를 특수관계인에게 재배정하여 인수하게 한 것은 구 상증세법 제41조의3 제1항에 규정된 ①유형과 ②유형에 해당하지 않고, 동조 제6항은 그 규정 자체에서 제1항의 적용을 전제로 하고 있을 뿐만 아니라, 제41조의3 자체가 최대주주의 특수관계인에 대한 변칙적인 증여를 차단하기 위한 것이라는 점에서도, 최대주주로부터 특수관계인으로의 주식의 직·간접적인 유·무상 이전을 전제로 해서 그 주식에 기초해서 유·무상 증자를 통하여 추가로 취득하게 된 주식까지 확대해서 상장차익 과세에 포함시키려는 규정으로 풀이되고(대법원 2015. 10. 29. 선고 2012두25620 판결 등 참조), 제1항과 무관하게 최대주주로부터 특수관계인으로의 직·간접적인 유·무상 이전 없이 해당 기업의 신주발행에 의하여 취득한 주식까지 상장차익 과세의 대상이 된다는 것을 규정한 것으로 해석할 수는 없다고 해석되므로, 이 사건 처럼 최대주주로부터 직·간접적인 방법으로 이전받은 주식에 기초하여 유·무상 증자로 추가 취득하게 된 주식도 이 사건 주식은 최대주주의 신주인수권 포기로 다시 배정받아 인수하게 된 주식 그 자체인 것이 분명하므로, 이를 따지지 않고 이 사건 회사로부터 배정받아 취득하게 된 점만을 들어 제41조의3 제6항이 적용되어 그 상장차익에 대하여 증여세 과세가 가능하다고 보는 것은 잘못이라고 보았다. 그러나 이러한 해석은 어디까지나 과세의 일반근거규정인 구 상증세법 제2조 제3항, 제4항과 개별근거규정인 제41조의3 제1항의 관계에서 후자가 상장차익에 대한 증여세 과세와 관련하여 특정한 유형의 거래·행위만을 그 과세 대상으로 한정하여 과세의 범위와 한계를 설정한 것이라고 볼 수 있다는 전제위에서만 가능할 것인데, 서울고등법원은 결론적으로 증여를 위한 거래의 형태면에서는 그러하지 않다고 판단하였다. 즉, 제41조의3에서 비상장주식의 상장이익에 대하여 증여세를 부과하여 증여나 양도 당시 그 실현이 예견되는 부의 무상이전에 대하여까지 과세함으로써 조세평등을 도모하려는 것이므로(대법원 2015.10.29. 선고 2012두25620 판결 등 참조), 위 조항에서 범위와 한

11) 조심 2017구0192, 2017.6.20.; 조심 2017구0199, 2017.6.20.

계를 규정한 것은 기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에 있다고 인정되는 최대주주가 그 특수관계인에게 상장이 예정된 주식을 취득하게 하는 데 한정되고, 그러한 주식의 취득 과정에서 최대주주와 특수관계인이 취한 거래형태 자체에 대하여는 따로 유형적 한계를 규정한 것이라고 볼 수가 없는바, 그것은 위 규정 자체에서 최대주주로부터 특수관계인 사이의 주식 이전 과정이 직접적으로 이루어진 경우에 유·무상 이전이 모두 포함되는 것으로 규정하고 있을 뿐만 아니라, 직접적인 이전에 한정하지 않고 재산의 증여를 통한 주식취득이나 당초 취득한 주식을 토대로 한 신주인수 등과 같은 간접적·단계적 과정을 통한 취득까지 규정함으로써 유·무상과 직·간접적 거래형태를 모두 규정하고 있고, 기업내부정보를 알 수 있는 주체 사이의 이익분여를 위한 거래라는 점에서 그들 사이에 무슨 본질적 차이가 없으며, 또 그 기업내부정보에 기하여 이루어지는 이익분여를 위한 거래라는 속성이 언제나 그와 같은 거래 형태를 통해서만 가능하다고 볼 수도 없기 때문이라는 것이다. 이러한 이유로 비록 개별근거규정인 제41조의3을 적용할 수는 없지만 일반근거규정인 제2조 제3항, 제4항에 근거하여 처분청의 처분은 적법하다고 보았다.¹²⁾

반면에 1심인 서울행정법원은 상증세법 제41조의3 제1항이 정한 ‘최대주주 등’이 특수관계자에게 자신의 주식을 소량의 주식만을 증여 또는 양도한 다음 경영권을 행사하여 당해 법인으로 하여금 특수관계자에게 신주를 발행하게 함으로써 위 규정의 적용을 회피할 가능성이 대두되자, 2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정된 상증세법은 주주배정 방식에 의하여 취득한 신주에 대한 상장차익에 대하여도 과세하고자 상증세법 제41조의3 제6항이 신설된 점을 고려하면, 법인으로부터 제3자배정 방식으로 ‘직접’ 신주를 인수하는 경우까지 과세를 하는 것은 최대주주 등으로부터의 부의 이전에 대하여 과세하려는 상증세법 제41조의3 제1항의 입법취지를 벗어나는 점, 신설된 상증세법 제41조의3 제6항은 상장차익에 대하여 증여세가 부과되는 대상을 ‘법인이 자본을 증가시키기 위하여 발행하는 신주’라고 규정하면서 ‘제1항을 적용할 때’라고 전제를 두어 제1항의 요건을 충족시킬 것을 요구하고 있는 점 등을 종합적으로 고려하면, 비록 원고가 최대주주의 특수관계인이라고 하더라도 실권된 이 사건 주식을 제3자배정으로 해당 법인으로부터 직접 인수한 것은 이 사건 규정이 정하는 ‘주식 등의 취득’이라고 볼 수 없다고 판시하였다.¹³⁾ 아울러 구 상증세법 제2조 제3항 및 제4항을 직접 적용하여 과세가 가능한지 여부에 대해서는 이 사건 회사의 재무비율이나 손익내역 등은 재무제표를 통해 모두 외부에 공개되어 있었으므로 이 사건 회사가 수익을 꾸준히 내고 있었다는 사정은 제3자 주주들도 이미 알고 있었고, 회사 내부에서 공개되지 아니한 중요한 사정

12) 서울고등법원 2017.1.18. 선고 2016누46795 판결.

13) 서울행정법원 2016.4.22. 선고 2015구합71792 판결.

이 있었다고 볼 사정도 없으며, 원고가 상장 이후 주가가 상승한 이후에도 이를 처분하여 이익을 실현하지 아니한 점 등을 감안하면 원고가 이 사건 주식의 상장차익을 실질적으로 증여받았다거나, 이 사건 거래로 증여세를 부당하게 감소시켰다고 보기 어려워 구 상증세법 제2조 제3항 또는 제4항에 근거하여 증여세를 과세할 수도 없다고 보았다.

최종심인 대법원도 상증세법 제41조3 제6항은 제1항이 적용됨을 전제로 하므로 유상으로 취득한 주식에 기초하지 아니하고 증여받은 재산과도 관계없이 인수하거나 배정받은 신주는 과세대상에 포함되지 아니하므로 설사 원고가 상장이익을 얻었다하더라도 법에 정한 증여재산가액으로 볼 수 없다고 보았으며, 특히 구 상증세법 제2조 제3항, 제4항과의 관계와 관련해서는 제41조의3 제1항 및 제6항이 ‘최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 해당 법인의 신주를 포함한 주식을 증여받거나 유상으로 취득한 경우’만을 적용대상으로 정하고 있는 것은 최대주주 등의 특수관계자가 주식을 증여받거나 취득하고 이후 상장 등에 따른 이익을 얻는 거래의 유형 중 위와 같이 특정한 유형의 거래·행위만을 증여세 과세대상으로 제한적으로 규정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있다고 보았고, 그러므로 위 개별 규정의 과세대상에서 제외된 주식의 상장이익에 대하여는 특별한 사정이 없는 한 법 제2조 제3항에 근거하여 증여세를 과세할 수는 없다고 판시하였다.¹⁴⁾

이러한 법원의 판단이 있자 입법자는 2015년 12월 15일 상증세법 제41조의3 제6항을 제7항으로 개정하여 “제2항을 적용할 때 주식 등을 증여받거나 취득한 후 그 법인이 자본금을 증가시키기 위하여 신주를 발행함에 따라 신주를 인수하거나 배정받은 경우를 포함한다.”라고 명확히 규정하여 제3자배정 유상신주의 해석과 관련한 위와 같은 문제를 입법적으로 해결하였다.

3. 상장 전 소멸합병에 따라 교부받은 합병신주의 경우

가. 개관

일반적으로 상장차익 증여세 과세의 상황은 비상장회사의 최대주주 등으로부터 주식을 직접 또는 간접으로 취득한 특수관계인이 해당 회사가 상장됨에 따라 시세차익을 얻는 경우를 대상으로 한다. 그런데 최근 비상장회사의 상장을 준비함에 있어서 자금조달의 편의를 위해서 비상장회사인 목표회사의 인수합병만을 목적으로 하는 특수목적회사를 설립하고 이를 통해 자금을 조달한 후 이 특수목적회사가 목표회사와 소멸합병을 하여 합병존속회사인 목표

14) 대법원 2017. 9. 21. 선고 2017두35691 판결.

회사가 상장에 도달하는 사례가 많아지고 있다.

이렇게 되면 소멸되는 특수목적회사의 주주들은 소멸합병에 따라 기존에 보유하던 합병구주는 소각되고 목표회사의 주식인 합병신주를 교부받게 되는데, 이후 5년 이내에 목표회사인 합병회사가 상장하여 합병신주와 관련하여 시세차익이 생기면 상증세법 제41조의3에 따라 완전포괄주의 증여세 과세가 가능한지가 해석상 문제될 수 있다.

구체적으로 이 쟁점이 논란이 된 최근 사실관계는 다음과 같다. 자신과 자녀들의 차명을 이용하여 유진하이마트홀딩스(비상장법인인 인수합병 특수목적회사)의 주식을 그 최대주주인 유진기업으로부터 취득한 원고 甲은 유진하이마트홀딩스가 목표회사인 하이마트(비상장법인)와 소멸합병이 있는 후, 기존의 합병구주인 유진하이마트홀딩스 주식은 소각시키고 대신 비상장인 목표회사인 하이마트의 주식인 합병신주를 교부받았고, 나중에 이 합병존속법인인 하이마트가 5년 내에 상장하여 그로부터 상장차익을 얻었다. 과세관청은 이것이 상증세법 제41조의3 규정에 해당한다고 보아 甲에게 상장차익에 따른 증여세를 부과하는 처분을 하였다. 甲은 합병신주는 상증세법 제41조의3 규정에서 말하는 “당해 법인의 주식”에 해당하지 않는 다며 다투었다.

나. 조세심판원

이처럼 갑은 쟁점주식(합병구주)이 아니라 합병신주가 상장되었으므로 쟁점주식은 상증세법 제41조의3 소정의 “당해 법인의 주식”에 해당하지 않는다고 주장하였으나, 이에 대하여 조세심판원은 상증세법 제41조의3의 입법취지는 기업경영에 관하여 공개되지 않은 내부정보를 이용하여 증권시장 상장에 따른 막대한 시세차익을 얻게 할 목적으로 최대주주 등이 자녀 등 특수관계인에게 비상장주식을 증여하거나 유상으로 양도하는 경우 그 상장차익에 대해서 과세함으로써 고액자산가의 변칙적인 부의 세습이나 이전을 방지하기 위하여 주식의 상장으로 인하여 증가한 이익 자체를 과세대상으로 포착하여 증여세를 부과하기 위함에 있다는 전제 위에, 상법상 흡수합병이 있으면 합병으로 존속하는 법인은 소멸하는 법인의 권리의무를 포괄적으로 승계하므로 이 사건 합병 목표회사인 하이마트는 합병존속법인으로서 합병으로 인하여 소멸한 특수목적회사 하이마트홀딩스의 권리의무를 포괄적으로 승계하는 관계에 있으므로 상증세법 제41조의3에서 말하는 “당해 법인”에 해당하며, 대법원도 합병에 따라 합병구주와 합병신주가 교체되는 경우 손익인식 여부에 관한 판결에서 피합병회사의 주주가 회사 합병으로 피합병회사의 주식(합병구주)에 갈음하여 존속회사 또는 신설회사의 주식(합병신주)을 취득하는 경우에 그러한 합병구주와 합병신주의 교체는 주주 자신의 의사에 따라 합병구주를 처분하고 합병신주를 취득하는 것이 아니라 피합병회사가 다른 회사와 합

병한 결과 주주가 보유하던 자산인 합병구주가 합병신주로 대체되는데 불과하다고 판시한 점¹⁵⁾ 및 이 사건과 같은 경우 합병 후 상장에 대하여 상장차익 증여세 과세를 할 수 없다면 상증세법 제41조의3 규정을 형해화할 수 있는 점 등에서 갑의 주장은 받아들일 수 없다고 판단하였다.¹⁶⁾

다. 법원의 판단

현재 이 사건은 1심판결의 선고가 있었고 2022년 8월 현재 항소심이 진행 중인바, 1심 서울행정법원은 어떤 거래나 행위가 구 상증세법 제2조 제3항에서 규정한 증여의 개념에 해당하는 경우에는 원칙적으로 증여세를 부과할 수 있으나, 납세자의 예측가능성을 보장하기 위하여 구 상증세법 제33조부터 제42조까지 정해진 개별 증여재산가액 산정 규정이 특정한 유형의 거래나 행위를 규율하면서 그 중 일정한 거래나 행위만을 증여세 부과대상으로 한정하고 과세범위도 제한적으로 규정함으로써 증여세 부과 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있는 경우에는 그 규정에서 증여세 부과대상이나 과세범위에서 제외된 거래나 행위가 구 상증세법 제2조 제3항의 증여의 개념에 해당할 수 있더라도 그에 대하여 증여세를 부과할 수 없다고 전제하면서, 구 상증세법은 특수관계자가 최대주주 등으로부터 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 후 일정 기간 이내에 해당 법인이 상장되는 경우에는 제41조의3에 따라 해당 주식 등의 상장이익에 대하여 증여세를 부과하고, 해당 법인 등이 특수관계에 있는 상장법인과 합병되는 경우에는 제41조의5에 따라 합병상장이익에 대해 증여세를 부과하여 제41조의3에 따른 증여세 부과를 회피하기 위하여 합병의 방법을 이용한 변칙증여가 발생할 것을 규율하면서도 이 사건과 같이 비상장법인과 합병된 후 합병법인이 상장되는 경우의 합병신주 상장이익에 대하여는 증여세 과세대상으로 명시하지 않았으므로, 구 상증세법 제41조의3 제1항은 그 규정에서 명시적으로 정한 해당 법인의 주식 등 상장에 대해서만 적용되는 것으로 한계를 설정한 것으로 보아야 하고, 그 결과 구 상증세법 제41조의3 제1항은 그 규정에서 상세히 정하고 있는 바와 같이 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 취득한 그 법인 주식 등이 증여일 또는 취득일로부터 5년 이내에 상장되는 경우에 대해서만 적용되고, 그 법인이 다른 비상장법인에 흡수합병되어 특수관계자가 교부받은 합병신주가 상장되는 경우에 대해서까지 규율한 것이라고 볼 수는 없다는 이유로 원고의 주장은 이유 없다고 보았다.¹⁷⁾

15) 대법원 2011.2.10. 선고 2008두2330 판결.

16) 조심 2019서1311, 2020.7.2.

17) 서울행정법원 2021.12.14. 선고 2020구합79004 판결.

라. 검토

① 과세대상과 과세범위의 한계 존재 여부

구 상증세법 제2조 제3항, 제4항과 제41조의3 규정의 관계와 관련하여 중요한 문제는 과연 입법자가 제41조의3 규정에 증여세 과세대상과 과세범위의 한계를 설정하고 있다고 볼 것인가이다. 그 여하에 따라 제41조의3 문언에 해당하지 않을 경우 직접 제2조 제3항, 제4항에 근거하여 증여세를 과세할 수 있는지가 결정되기 때문이다.

이와 관련하여 대법원은 이미 2015두40941 및 2017두35691 판결들에서 확인해주는 바와 같이 상증세법 제41조의3의 입법취지는 비상장법인의 기업 경영에 관하여 공개되지 않은 내부정보를 이용할 수 있는 최대주주 등이 증권시장 상장에 따른 막대한 시세차익을 그의 특수관계인이 얻도록 할 목적으로 해당 비상장법인의 주식을 직·간접적으로 취득하게 하거나 취득한 주식에 터잡아 자본증가시 유상 또는 무상으로 신주를 배정받는 경우 그 주식의 상장차익에 대해서 과세함으로써 고액자산가의 변칙적인 부의 세습이나 이전을 방지하기 위하여 주식의 상장으로 인하여 증가한 이익 자체를 과세대상으로 포착하여 증여세를 과세하려는 것이다.

상증세법 제41조의3 규정이 과세대상 및 과세범위와 관련하여 이러한 일정한 한계를 설정하고 있다면 이 사건 원고의 행태는 이러한 한계 내에 있다고 판단되어야 제41조의3에 근거하여 증여세를 과세할 수 있고, 이러한 한계 밖에 있다고 판단된다면 제41조의3 규정을 적용할 수 없음은 물론이고 증여세 과세의 일반 근거규정인 구 상증세법 제2조 제3항, 제4항에 근거해서도 과세할 수 없게 된다.

이 사건 1심 법원이 정확하게 본 바와 같이 상증세법 제41조의3 규정은 상장차익이라는 결과의 작출에 관여하게 되는 등장인물들과 그들의 행위태양에 대하여 특정하여 규정하고 있다. 이는 이러한 요건들이 충족되는 범위내에서만 과세하겠다는 입법자의 의도로 보이므로 상증세법 제41조의3은 일정한 과세대상과 과세범위를 한정하였다고 보고 이를 벗어나는 범주에 대해서는 과세권을 행사하지 않으며, 그러한 경우는 증여세 일반근거규정인 구 상증세법 제2조 제3항, 제4항에 근거해서도 과세할 수 없다고 해석하여야 할 것이다.

그렇다면 이 사건에 돌아와 합병신주를 상장하는 경우가 상증세법 제41조의3이 설정한 한계를 벗어나는 것인지를 판단하여야 한다. 그러기 위해서는 상증세법 제41조의3에 규정된 요건들에 이 사건의 사실관계가 들어맞는지 여부를 확인하여야 하는바, 공개되지 않은 기업의 내부정보에 접근할 수 있는 자와 그의 특수관계인이라는 인적 요건은 충분히 충족된다고 보여 진다. 5년의 기간 내에 비상장주식의 상장이 일어난 것도 충족이 된다, 그런데 문제는 상장 전에 소멸합병이 일어나면서 기존의 기업인수목적회사의 주식이 소각되고 대신 목표회사

인 비상장법인의 주식으로 대체된 경우 이러한 주식도 상증세법 제41조의3에서 말하는 ‘당해 법인의 주식’에 해당하는지 여부이다. 필자는 다음과 같은 이유로 이 사건 합병신주도 여기서 말하는 당해 법인의 주식에 해당한다는 입장이다.

② 합병의 본질론과 합병구주와 합병신주의 ‘인격합일적 동일성’

이 사건에서 상증세법 제43조의3을 적용함에 있어서 가장 특징적인 사실관계는 합병당사자인 유진하이마트홀딩스와 하이마트가 합병하였다는 점이다. SPAC이라고 불리는 기업인수합병용 특수목적회사를 세워 자금을 조달하는 경우 보통은 자금을 축적하고 있는 특수목적회사에 목표회사를 흡수시켜 목적을 달성한다. 그런데 이 사건에서는 반대로 특수목적회사를 목표회사에 역으로 소멸합병시키고 기존 특수목적회사의 주주에게 목표회사인 하이마트의 주식을 합병신주로 나누어주고 있다. 여기서 ‘합병’이라는 현상에 주목하게 된다.

합병의 본질에 대해서는 회사법 영역에서 전통적으로 인격합일설과 현물출자설이 대립하여 왔다. 전자에 의하면 합병의 본질은 두 개의 회사가 하나의 회사로 통합되는 것으로서 이는 단순한 경제적 현상에 그치는 것이 아니라 법인격체인 두 회사 중 하나가 다른 하나에 포섭되어 법인격이 하나로 합체되는 것으로 본다. 그에 따른 사람과 재산의 포괄적 승계¹⁸⁾라는 합병의 대표적 효과는 이러한 법인격 합일의 결과로 보게 된다. 반면에 후자는 합병을 소멸회사의 영업 전부가 존속회사(또는 신설회사)에 현물출자함으로써 이루어지는 자본증가라고 설명한다. 합병으로 인해 소멸회사의 주주가 존속회사(또는 신설회사)의 주식을 취득해 주주가 되는 것은 소멸회사의 재산이 존속회사(또는 신설회사)에 이전된 것에 대한 대가를 받는 것에 불과하다고 본다.¹⁹⁾ 우리나라 학설의 일반적인 입장은 전통적으로 인격합일설을 취하고 있다고 한다.²⁰⁾ 하급심에서는 학설의 입장처럼 인격합일설적 입장에 선 것으로 보이는 판례도 보이나, 대법원 판례는 이에 대하여 어느 입장인지 명확히 제시하지는 않고 있으며, 합병의 본질론에 구애받지 않고 구체적인 쟁점별로 검토하고 있는 것으로 파악된다.

사건으로는 합병의 본질은 그것을 대표적으로 구성하는 징표들을 나열하고 이러한 징표들을 모두 충족할 수 있는 것을 선택하는 방법론을 통해 파악하는 것이 타당하다고 본다. 그에 따르면 합병은 피합병회사의 소멸, 권리·의무의 포괄적 승계, 및 주주의 수용을 그 대표적인

18) 대법원 2022.5.12. 선고 2022두31433 판결: “회사합병이 있는 경우에는 피합병회사의 권리·의무는 사법상의 관계 혹은 공법상의 관계를 불문하고 그 성질상 이전이 허용되지 않는 것을 제외하고는 모두 합병으로 인하여 존속한 회사에 승계되는 것으로 보아야 한다.”

19) 김건식/노혁준/천경훈, 회사법, 2022, 760면: 관념적 차원에서 전개되는 본질론은 합병에서 발생하는 구체적인 문제에 대한 합리적 해결책을 찾는 데는 도움보다는 오히려 방해가 될 위험이 있다. 유럽이나 미국에서는 물론이고 학설대립이 성행하던 일본에서도 최근에는 합병의 본질 논의는 크게 주목을 받지 못한다고 한다.

20) 이철송, 회사법, 2006, 99면.

징표로 한다고 말할 수 있다. 현물출자설은 소멸법인의 재산이 존속법인 또는 신설법인으로 이전하는 현상에 초점을 맞추고 있으나, 재산의 이전은 그 전제가 되는 권리·의무의 변동에 수반되는 부수적 현상에 불과한 점, 재산의 이전은 동일하게 재산의 이전을 초래하는 영업양도나 현물출자에서도 중요한 징표가 되기 때문에 합병과 이러한 유사 재산이전 행위와의 구별을 어렵게 하는 점에서 합병의 법적 본질을 제대로 설명해줄 수 없다고 본다. 오히려 합병은 피합병법인의 전부 또는 일부를 소멸시키고 피합병법인의 법인격을 토대로 한 모든 권리·의무 등 법률관계를 포괄적으로 존속법인 또는 신설법인에게 승계시키는 제도로써 소멸하는 피합병법인이 갖는 인격의 실체를 존속법인 또는 신설법인이 계승하는 법률행위라고 보아야 할 것이다. 이러한 점에서 종래 학설의 다수 입장인 인격합일설이 타당하다고 본다.

그렇다면 합병이란 양법인의 합병이라는 이벤트를 기점으로 그 이전 법인과 이후 법인의 인격적 합일성을 특징으로 하는 것으로서 합병 전후의 법인은 인격적으로 동일성을 가지는 것으로 보아야 하고, 이를 이 사건에 투영하여 적용하면 합병 전 법인인 유진하이마트홀딩스의 주식은 합병 후 존속법인인 하이마트와 인격적으로 동일성을 가지며 종전 주주가 새로운 합병신주를 교부받아 존속법인의 주주로 되는 것이므로 이 사건 합병구주는 합병신주와 인격합일적 동일성을 가진다고 보아야 한다. 따라서 이러한 인격합일적 동일성을 가지는 합병신주가 최초 합병구주의 취득일로부터 5년 이내에 상장을 하게 되어 그 주주에게 합병차익이 생기면 상증세법 제43조의3의 다른 요건도 모두 충족된다는 전제하에 증여세를 과세하는 것은 자연스럽고 당연하다고 본다.

③ 직접적용 vs. 유추적용

법률의 해석 및 적용 방법에는 크게 직접적용과 유추적용 또는 준용의 방법으로 나누어 볼 수 있다. 전자의 방법은 해당 사안에 관한 법률규정이 완비되어 있는 경우이며 해당 사안에 대해 규율하고자 하는 입법자의 취지가 정확히 맞아 떨어지는 경우라고 할 것이다. 후자의 경우는 반면 법률의 규정이 흠결이 있어서 해당 사안에 직접 적용할 법규정이 미비한 경우에 사안의 유사성에 기대어 현행 실정법 규정을 법률에 의한 규율이 흠결된 유사한 사안에 적용하는 것을 말한다. 유추 또는 준용이 가능하기 위해서는 따라서 해당 분야에 법률 규정의 흠결이 있어야 하고 사안의 유사성이 인정될 것을 요한다.²¹⁾ 법률규정의 흠결은 비교적

21) 대법원 2020.4.29. 선고 2019다226135 판결: “민사법의 실정법 조항의 문리해석 또는 논리해석만으로는 현실적인 법적 분쟁을 해결할 수 없거나 사회적 정의관념에 현저히 반하게 되는 결과가 초래되는 경우에는 법원이 실정법의 입법정신을 살려 법적 분쟁을 합리적으로 해결하고 정의관념에 적합한 결과를 도출할 수 있도록 유추적용을 할 수 있다. 법률의 유추적용은 법률의 흠결을 보충하는 것으로 법적 규율이 없는 사안에 대하여 그와 유사한 사안에 관한 법규범을 적용하는 것이다. 이러한 유추를 위해서는 법적 규율이 없는 사안과 법적 규율이 있는 사안 사이에 공통점 또는 유사점이 있어야 한다. 그러

객관적으로 쉽게 인정할 수 있지만 사안이 유사한지 여부에 관한 유사성 판단은 자칫 자의가 개입하기 쉽기 때문에 국가의 권위에 의하여 법을 해석하고 적용하는 법원이 이를 행하는 것이 일반적이고, 또 내용적으로도 국민의 권익을 제한하기 쉬운 형법이나 세법 영역에서는 실정법에서 입법자가 명시적으로 허용하지 않는 한 원칙적으로 허용하지 않고, 국민의 권익에 유리한 경우에 한하여 유추적용 또는 준용하는 것을 허용하는 것이 일반적이다.

이와 관련하여 현행 상증세법에서는 제4조에서 증여세의 과세대상에 대해서 규정하고 제31조에서 증여재산가액의 계산에 관한 일반원칙을 규정하고 있는데, 제4조 제1항 제4호에서는 상증세법 제41조의3을 열거하고 있어서 그 규정에 해당하는 재산 또는 이익은 증여세 과세대상이며, 제4조 제1항 제6호에 따르면 제41조의3 규정의 경우와 경제적 실질이 유사한 경우 등 제41조의3 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 재산 또는 이익도 증여세 과세대상이 된다. 나아가 상증세법 제31조 제2항에서는 제4조 제1항 제4호부터 제6호에 해당하는 경우에는 해당 규정에 따라 증여재산가액을 계산하도록 하고 있다.

이상 이 사건과 관련하여 현행 상증세법의 규정체계를 종합하여 보면, 상증세법 제41조의3에서는 상장 전에 비상장법인의株式이 다른 비상장법인과 소멸합병을 하여 합병구주가 합병신주로 변경된 경우도 증여세 과세대상이 되는지에 대하여 명문의 표현은 없다. 그러나 합병신주를 상장하는 것이 합병구주를 상장하는 것과 경제적 실질이 유사하다면 그 유사성 판단결과에 터잡아 합병신주의 상장에 대해서도 상증세법 제41조의3을 적용해 다른 요건들이 모두 충족된다는 것을 전제조건으로 하여 증여세를 과세하는 것이 가능할 것이고, 이는 국민의 권익을 불이익하게 하는 유추적용에 해당하는 경우이지만 상증세법 제4조 제1항 제4호와 제6호 및 제31조 제2항에 근거하여 유추적용(준용)의 가능성을 입법자가 명시적으로 규정한 경우로 볼 수 있게 된다.

앞서 합병의 본질론으로부터 이 사건의 합병구주와 합병신주간에는 인격합일적 동일성이 있다고 보게 될 경우에는 굳이 상증세법 제4조 제1항 제4호와 제6호 및 제31조 제2항의 규정을 끌어들이지 않고도 상증세법 제41조의3 규정을 직접 적용하여 증여세 과세를 할 수 있을 것이다. 하지만 상장전에 일어난 합병이라는 이벤트가 제41조의3에 명시적으로 언급되지 않아 과세요건에 관한 법률규정의 흠결이 있다고 보게 되는 경우에는 상증세법 제4조 제1항 제4호와 제6호 및 제31조 제2항을 끌어들이 양자간의 경제적 실질의 유사성 판단을 거쳐서 증여세 과세여부를 검토하여야 한다.

필자는 개인적으로 상증세법 제41조의3을 직접적용하는 것도 인격합일적 동일성에 터잡는

나 이것만으로 유추적용을 긍정할 수는 없다. 법규범의 체계, 입법 의도와 목적 등에 비추어 유추적용이 정당하다고 평가되는 경우에 비로소 유추적용을 인정할 수 있다.”

한 충분히 가능하다고 본다. 그러나 합병의 본질에 관한 인격합일설을 대법원이 명시적으로 채택하고 있지 않은 상황에서는 쉽게 직접적용설을 채택하기란 쉽지 않을 것이다. 그렇다면 그 대안으로 유추적용(준용)의 방법을 검토하여야 할 것인데 이때에는 합병이 없이 상장으로 가는 경우와 합병을 거쳐 상장으로 가는 경우 사이에 경제적 실질이 유사한 것인가의 판단 여하가 중요하게 된다. 개인적으로는 이때의 (경제적 실질의) 유사성 판단에 있어서는 양자의 유사성을 인정하지 않아 과세하지 아니할 경우 결과적으로 조세회피의 수단이 될 가능성이 있는지 여부가 중요한 기준이 될 수 있다고 본다. 즉, 이 사건의 경우처럼 합병이 없이 유진하이마트홀딩스가 그대로 상장으로 이행하였다면 상증세법 제41조의3을 원칙대로 적용받아 그 상장차익에 대하여 증여세가 과세될 것이다. 그런데 유진하이마트홀딩스를 역으로 목표회사인 하이마트에 합병시켜 존속법인을 하이마트로 하는 경우 합병신주로 교부받은 하이마트 주식이 전혀 다른 새로운 주식이라고 보아 그 후로 상장이 있더라도 그 상장차익에 대해서 과세할 수 없다고 한다면 이때의 합병은 고스란히 증여세 조세회피의 수단으로 악용되는 결과가 될 수밖에 없게 된다. 그렇다면 상장전에 합병이라는 이벤트가 개입되었다도 합병 전의 주식이 상장되는 것과 합병 후의 주식이 상장되는 것은 경제적 실질이 같다고 보아야 조세정의에 부합한 과세결과가 될 것이다. 특히나 SPAC의 형태를 띠고 있는 유진하이마트홀딩스는 사실상 합병의 자금을 조달하기 위한 목적에서만 존재하는 페이퍼컴퍼니라고 할 수 있고, 이러한 페이퍼컴퍼니를 활용하여 상증세법 제41조의3에 의한 상장차익 과세를 회피하는 길을 열어주는 것은 조세정의에 반하는 결과가 될 것임은 불을 보듯 뻔하다고 아니할 수 없다.

V. 요약 및 결어

이상 상증세법 제43조의3 규정의 적용과 관련하여 그 일반적 내용을 살펴보고 법인설립 전 발기인이 자금을 증여받아 신설법인의 주식을 인수한 경우, 제3자배정 또는 실권주의 재배정으로 증자신주를 취득하는 경우 각각 상증세법 제43조의3을 적용함에 있어 판례가 어떤 태도를 취하는지를 살펴보고 이를 바탕으로 상장 전 소멸합병에 따라 교부받은 합병신주의 경우에 대하여 상증세법 제41조의3을 적용하여 증여세를 과세할 수 있는지 여부를 최근의 하이마트 관련 사례를 통해 살펴보았다.

대법원은 상증세법 제41조의3 제1항은 그 규정에서 상세히 정한 법인의 주식 취득 등에 대해서만 적용되고, 그밖에 법인 설립 전 발기인의 주식 인수 등 다른 유형의 주식취득에 대해서는 이후 상장으로 이익을 얻더라도 증여세를 부과하지 않도록 한계를 정하였다고 봄이

타당하므로 이 규정을 그 적용 요건에도 해당하지 않는 주식의 취득 등에 대해서까지 유추 적용하여 증여세를 부과할 수 없다고 판시하였고(2015두40941), 증자신주의 경우는 상증세법 제41조3 제6항은 제1항이 적용됨을 전제로 하므로 유상으로 취득한 주식에 기초하지 아니하고 증여받은 재산과도 관계없이 인수하거나 배정받은 신주는 상증세법 제41조의3이 정한 한계를 벗어나 과세대상에 포함되지 아니하므로 제41조의3을 직접 적용할 수도 없고 일반 과세근거규정인 제2조 제3항, 제4항에 근거해서도 과세할 수 없다고 보았다(2017두35691).

특히 대법원은 유추적용과 관련해서는 해당 사안이 상증세법 제41조의3이 정한 한계 내에 있어서 최소한 그 적용요건은 충족하는 행위 등은 되어야 제41조의3의 유추적용이 가능하다는 취지도 간접적으로 내비쳤다.

필자는 상장전 합병에 따른 합병신주의 경우는 인격합일이라는 합병의 본질론에 의하는 한 합병구주와 합병신주는 ‘인격합일적 동일성’을 인정할 수 있으므로 제41조의3의 적용 한계 내에 있는 사항이므로 제41조의3을 직접 적용하여 과세하는 것이 가능하다는 입장이다. 그러나 만약 대법원이 그간 일반 상사사건에서 합병의 본질에 관하여 뚜렷하게 인격합일설을 취한 바 없고 그에 의존하지 않고 개별 사안마다 판단해오고 있다고 보게 되면 합병구주와 합병신주의 동일성을 직접 도출하기는 어려울 것이다. 그러할 경우는 입법자가 제4조 제1항 제4호와 제6호 및 제31조 제2항에서 직접 허용한 유추(준용)의 방법을 활용할 수밖에 없을 것인데, 그 중요한 연결점은 경제적 실질이 동일한지 여부에 있다. 즉, 합병구주를 그대로 상장으로 가져가 상장차익을 얻은 경우와 중간에 합병을 거쳐 합병신주를 상장으로 가져가 얻은 상장차익이 모두 제41조의3이 규정한 일정한 한계의 범주 내에 있고 양자가 경제적 실질이 같은 행위여서 어느 한 쪽을 과세하지 않는 경우 과세형평에 어긋나게 조세회피를 조장하는 결과가 나타날 수 있느냐의 판단에 달려 있다고 본다. 필자는 기업인수목적회사라는 페이퍼컴퍼니를 활용한 기업인수과정에 있어서는 SPC와 목표회사 어느 쪽을 존속법인으로 할 것인지, 그에 따라 텍스 이팩트가 어떤지를 사전에 충분히 판단할 수 있고, 그러한 Tax Planning이 가능하다면 충분히 조세회피의 가능성이 예견될 수 있다는 점에 주목하여 합병구주의 상장과 합병신주의 상장은 제41조의3의 다른 요건을 모두 충족한다는 전제하에 그 경제적 실질이 같은 행위라고 보는 것이 타당하다고 본다.

최근 경제상황의 악화에 따라 기업인수합병의 사례가 많아질 것으로 예상되고, 또 정부도 SPAC의 활용도를 높이기 위한 정책도 확대해 가는 등 기업인수합병과 상장을 활용한 조직재편사례가 점차 주목을 받게 될 것으로 보인다. 상증세법 제41조의3을 통해서 본 그 적용범위에 관한 이상의 논의가 조세법률주의와 조세정의의 실현이라는 조세법의 양대 지주 아래 합리적인 해석과 입법의 방향을 제시해줄 수 있기를 기대해 본다.

[제2부 : 상속세 및 증여세법 분야]

상증세법 제19조 제1항에 따른 배우자 상속공제의 요건에 대한 고찰

• 서윤식 (세무법인 다솔 세무사·세무학박사)



상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제의 요건에 대한 고찰

서 윤 식*

1. 서 언

현행 상속세 및 증여세법(이하 “상증법”이라 한다) 제19조 제1항은 거주자의 사망으로 상속이 개시되어 배우자가 실제 재산을 상속받는 경우, 그 실제 상속받은 금액을, 상속재산 총액 중 배우자의 법정상속분에 해당하는 금액과 30억원 중 작은 금액을 한도로, 상속세 과세가액에서 공제하도록 하도록 규정하고, 같은 조 제2항은 제1항에 따른 배우자상속공제는 상속세 과세표준 신고기한의 다음날부터 9개월이 되는 날(이하 “배우자상속재산분할기한”이라 한다)까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정한다)한 경우에 적용한다고 규정하고 있다. 한편 같은 조 제4항은 제1항의 경우에 배우자가 실제 상속받은 금액이 없거나 상속받은 금액이 5억원 미만이면 제2항에도 불구하고 5억원을 공제한다고 규정하고 있다.

이와 같이 현행 상증법은 거주자의 사망으로 상속이 개시되어 배우자가 실제 재산을 상속받는 경우, 그 상속받은 금액을 법정한도 내에서 상속세과세가액에서 공제하도록 하되, 배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할한 경우에 적용하고, 등기·등록·명의개서 등이 필요한 재산의 경우에는 배우자상속재산분할기한까지 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정하도록 규정하고 있다.

거주자의 사망으로 상속이 개시되는 경우, 배우자, 자녀 등 상속인들은 상속세 과세표준 신고기한 내에 상속 부동산에 대하여 각 상속인의 법정상속분에 따라 분할하여 상속등기를 하고 배우자가 상속받은 재산의 가액을 상증법 제19조 제1항에 따라 상속세 과세가액에서 공제하여 상속세 과세표준 및 세액 신고를 한 후 배우자상속재산분할기한이 지난 후에 상속 부동산에 대하여 협의분할을 하고 협의분할등기를 하는 경우가 많다(법정상속등기후 협의분

* 세무법인 다솔 세무사·세무학박사

할을 하지 않고 양도하는 경우도 흔히 존재한다).

감사원은, 2019년 국세청에 대한 감사 결과, 과세관청의 상속세 세무조사 시 위와 같은 사례의 경우 배우자상속재산분할기한까지 상속부동산에 대하여 협의분할등기를 하였는지 여부를 확인하여야 함에도 이를 확인하지 않고 배우자상속재산분할기한 이전에 이루어진 단순상속등기를 토대로 배우자상속공제를 인정함으로써 배우자상속공제를 과다하게 적용하였다고 통보하였다. 위 감사원의 의견 통보에 따라 국세청은 배우자상속재산분할기한 이내에 상속부동산에 대하여 협의분할등기가 되지 않은 사례에 대하여 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용하지 않고 상증법 제19조 제4항에 따라 5억원을 공제하여 상속세를 경정하였다.

이에 대하여 납세자들은 배우자상속재산분할기한 이내에 상속부동산에 대하여 법정상속분에 따라 분할하고 그에 대한 상속등기를 한 경우에도 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용하여야 한다는 이유로 불복을 제기하여, 현재 많은 사건이 쟁송 중에 있다.

이에 이 글에서는 현행 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제의 요건에 대하여 살펴보고자 한다. II에서는 배우자상속공제에 관한 상증법의 규정과 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제의 적용요건에 대한 과세관청, 조세심판원, 법원의 견해를 살펴보고, III에서는 배우자상속공제의 요건에 대한 과세관청, 조세심판원, 법원의 견해에 대하여 비판적 검토를 한 후, IV에서는 현행 규정의 문제점과 개선방안을 제시해 보고자 한다.

II. 배우자 상속공제에 관한 규정과 배우자 상속공제의 요건

1. 배우자상속공제 규정 연혁

가. 1996.12.30. 상증법 전부 개정 전

중전의 상속세법은 1996.12.30. 법률 제5193호로 상속세 및 증여세법(상증법)으로 전부개정되었다. 전부개정 전 상속세법(구 상속세법)은 배우자상속공제에 관하여 제11조 제1항 제1호에서 규정하고 있었다. 배우자상속공제액은 상속세 납세의무자가 다음의 금액 중 선택하여 법정신고기한 내에 신고한 금액에 의하되, 신고가 없는 경우에는 ①의 금액으로 하도록 하였었다.

- ① 1천200만원에 결혼 연수를 곱하여 계산한 금액에 1억원을 합한 금액

② 배우자가 실제 상속받은 재산가액에 상당한 금액. 다만, 그 금액은 상속재산(상속재산에 가산한 사전 증여재산¹⁾ 중 상속인에게 증여한 재산을 포함하며, 유증 및 피상속인의 사망으로 인하여 효력이 발생하는 증여의 경우에는 상속인 외의 자에게 유증 또는 증여한 재산을 제외한 것을 말한다)의 가액에 민법 제1009조에 규정된 배우자의 법정상속비율(공동상속인 중 상속을 포기한 자가 있는 경우에는 그 자가 포기하지 아니한 경우의 배우자의 법정상속비율을 말한다)을 곱하여 계산한 금액에서 상속재산에 가산한 사전증여재산 중 배우자에게 증여한 재산의 가액을 차감한 금액을 한도로 하되, 10억원을 초과하는 경우에는 10억원으로 한다.

나. 1996.12.30. 상증법 전부 개정 시

1996.12.30. 법률 제5193호로 전부개정된 상증법은 제19조에 배우자상속공제에 대한 규정을 두었는바, 그 내용을 요약하면 다음과 같다.

① 거주자의 사망으로 인하여 배우자가 실제 상속받은 금액은 상속세과세가액에서 공제한다(상증법 19조 1항 본문). 다만, 그 금액은 상속재산의 가액에 민법 제1009조에 규정된 배우자의 법정상속분을 곱하여 계산한 금액(그 금액이 30억원을 초과하는 경우에는 30억원을 한도로 한다)으로 한다(상증법 19조 1항 단서).

② 위 배우자상속공제는 상속재산을 분할하여 상증법 제67조의 규정에 의하여 배우자의 상속재산을 신고한 경우에 한하여 적용한다. 다만, 대통령령이 정하는 부득이한 사유로 신고기한 이내에 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 경우로서 신고기한의 다음날부터 6월이 되는 날(신고기한의 다음날부터 6월을 경과하여 제76조의 규정에 의한 과세표준과 세액의 결정이 있는 경우에는 그 결정일을 말한다)까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에는 제67조의 규정에 의한 신고기한 이내에 신고한 것으로 본다. 이 경우 상속인이 그 사유를 그 신고기한 이내에 납세지관할세무서장에게 신고하는 경우에 한한다(상증법 19조 2항).

③ 배우자가 실제 상속받은 금액이 없거나 상속받은 금액이 5억원 미만인 경우에는 위 ① 및 ③에 불구하고 5억원을 공제한다(상증법 19조 3항).

④ 상속재산의 분할 및 그 상속재산가액의 신고를 하지 아니한 경우에는 제1항 단서의 규정에 의하여 계산한 금액의 2분의 1에 상당하는 금액(그 금액이 15억원을 초과하는 경우에는 15억원으로 한다)으로 한다(상증법 19조 4항).²⁾

1) 상속재산에 가산하는 사전증여재산의 가액은 상속개시 전 5년 이내에 피상속인이 상속인에게 증여한 재산의 가액과 상속개시 전 3년 이내에 피상속인이 상속인 이외의 자에게 증여한 재산의 가액을 말한다(구 상속세법 제4조 제1항).

배우자상속공제에 관한 규정을 위와 같이 개정한 이유를 보면 다음과 같다.³⁾

종전에는 배우자의 사망으로 잔존 배우자가 재산을 상속받은 경우 결혼 연수 1년에 1,200만원을 곱하여 계산한 금액에 1억원을 합한 금액과 배우자 법정상속분 내에서 10억원을 한도로 배우자가 실제 상속받은 가액 중 선택하여 공제할 수 있었다. 개정 상속법은 법정상속분 공제방식에 의하도록 하고 결혼 연수에 의한 개산공제방식은 폐지하였다.

개정 상속법은 배우자상속공제액을 법정상속지분 내에서 30억원을 한도로 하여 배우자가 실제 상속받은 전액을 공제하도록 하였다. 이는 ① 상속세는 세대 간 수직적 재산 이전에 대하여 과세하는 세금이므로 1세대에는 1회만 과세하여야 하고, ② 배우자 간 재산 이전은 실질적인 부부공동재산의 분할에 불과하며 ③ 생존 배우자의 물적 생활기반을 유지시켜 주기 위하여 배우자가 상속받은 금액에 대하여는 전액 공제를 하여야 한다는 주장을 수용한 것으로, 그러나 배우자상속액을 한도 없이 전액 비과세할 경우에는 그 혜택이 일부 고액 재산가에게만 집중되어 상속세의 주요 정책기능인 부의 집중 완화를 유도하기가 어렵고 우리나라의 상속관행과 맞지 않는 점 등을 감안하여 법정상속지분 내에서 일정도까지 배우자가 실제 상속받은 전액을 공제하도록 하였다. 한편 결혼 연수에 의한 개산공제방식은 배우자의 기여도에 따른 형평을 반영할 수 있는 점은 있으나 생존 배우자의 생활보호 측면에서는 결혼기간이 짧은 부부의 경우 자녀양육비, 교육비 등에 오히려 많은 부담이 있음에도 공제액은 더 낮은 문제가 있으므로 이를 폐지하여 법정상속분 공제방식으로 일원화하고, 법정상속분 공제방식으로 전환시 종전의 결혼 연수에 의한 개산공제방식에 의한 경우보다 공제액이 줄어드는 계층의 보호를 위해 최소공제액을 5억원으로 하였다.

또한 개정 상속법은 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제는 상속세 신고기한 내에 상속재산을 분할하여 배우자가 실제 상속받은 재산가액을 신고한 경우에 한하여 적용하는 것으로 하였는데, 이는 조속한 상속재산의 분할을 유도하기 위한 것으로 민법상 상속재산은 부동산의 경우 등기를 요하지 않는 등 장기간 미분할상태로 방치할 수 있고, 이에 따라 과세관청이 계속적인 관리를 해야 하는데 현행 세무행정상 많은 어려움이 있고, 이를 악용하는 조세회피행위를 방지하기 위한 것이다.

한편, 배우자공제분이 분할되어 확정된 후 민법상 인정되고 있는 협의분할과정을 통하여 상속세 결정 시 상속재산의 명목상 분할과 다르게 분할하여 상속세를 회피할 소지가 있는데 이에 대하여는 상속인 중 1인이 사후에 고유상속분을 초과하여 상속재산을 취득하는 경우에는 그 협의분할에 의해 당초 상속분이 감소된 상속인이 고유상속분을 초과하여 취득한 상속인에게 증여한 것으로 보아 증여세를 과세할 수 있도록 관련규정(개정법률 §31③)을 정비하였다.⁴⁾

- 2) 상속법 제19조 제4항은 1999. 12. 28. 상속법 개정 시 삭제되었는데, 이는 미분할 상태로 최고 15억원을 공제받고 추후 협의분할을 거쳐 자녀에게 재산을 이전하는 방법으로 부가 무상이전되는 사례를 방지하기 위한 것이라고 한다(재정경제부, 「'99 간추린 개정세법」, 2000. 318면.)
- 3) 재정경제원, 「'96간추린 개정세법」, 1997, 328~332면.
- 4) 개정 전에 대법원은 “민법 제1015조에는 상속재산의 분할은 상속개시된 때에 소급하여 그 효력이 있다고 규정하고 있으므로, 공동상속인 상호간에 상속재산에 관하여 민법 제1013조의 규정에 의한 협의분할이 이루어짐으로써 공동상속인 중 일부가 고유의 상속분을 초과하는 재산을 취득하게 되었다고 하여도 이는 상속개시 당시에 소급하여 피상속인으로부터 승계받은 것으로 보아야 하고 다른 공동상속인으로부터 증여받은 것으로 볼 것이 아니다.”라고 하였다(대법원 1992. 3. 27. 선고 91누7729 판결). 이에 따

상증법 제31조 제3항은 다음과 같다.

제31조 (증여재산의 범위)

③ 상속개시후 상속재산에 대하여 등기·등록·명의개서등(이하 “登記등”이라 한다)에 의하여 각 상속인의 상속분이 확정되어 등기등이 된 후 그 상속재산에 대하여 공동상속인 사이의 협의에 의한 분할에 의하여 특정상속인이 당초 상속분을 초과하여 취득하는 재산가액은 당해 분할에 의하여 상속분이 감소된 상속인으로부터 증여받은 재산에 포함한다. 다만, 당초 상속재산의 재분할에 대하여 무효 또는 취소 등 대통령령이 정하는 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다.

다. 2000.12.29. 개정 시

2000.12.29. 상증법 개정 시 제19조 제2항을 개정하여, 개정전에는 상속재산을 분할하여 상속세 신고기한 내에 신고한 경우에 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용하는 것으로 하였으나, 등기 등을 요하는 재산의 경우에는 상속세 과세표준 신고기한까지 배우자 명의로 분할등기 등을 하는 경우에 한하여 배우자상속공제를 적용하는 것으로 하였다.

라. 2002.12.18. 개정 시

2002.12.18. 상증법 개정 시 제19조 제2항의 규정을 개정하여, 개정 전에는 상속세 신고기한까지 배우자 명의로 등기 등을 한 재산에 대하여만 배우자가 실제 상속받은 재산으로 보아 배우자상속공제를 하였으나, 개정 후에는 상속세 과세표준 신고기한의 다음날부터 6월이 되는 날까지 상속재산을 분할하여 신고한 경우 배우자상속공제를 적용하도록 하였다.⁵⁾

또한 제31조 제3항 단서를 다음과 같이 개정하여 상속세 과세표준 신고기한 이내에 재분할에 의하여 당초 상속분을 초과하여 취득한 경우에는 당초 상속분을 초과하여 취득하는 재산가액을 증여받은 재산에 포함하지 않도록 하였다. 이는 종전에 재정경제부 예규(재산46014-308, 2001.12.28.)⁶⁾로 운영하던 것을 명확히 하기 위하여 입법화한 것이라고 한다.⁷⁾

라 법정상속분에 따라 상속받은 후 협의분할에 의하여 상속분이 달라지는 경우에도 증여세를 부과할 수 없었다.

5) 이는 등기 등을 요하는 재산의 경우에는 등기 등이 필수적이나 우리의 상속관행상 상속세 신고기한(상속개시일로부터 6월)내 분할이 어려운 경우가 많으므로 세무서장의 상속세 결정기한(신고기한으로부터 6월)까지 분할등기하는 경우도 배우자상속공제를 허용하기 위한 것이다(재정경제부, 『2002 간추린 개정세법』, 2003, 355면).

6) 재재산 46014-308, 2001.12.28.

상속재산을 법정지분별로 등기 등을 하였다가 협의에 의한 분할에 의하여 상속인 간 상속분을 재확정하여 상속세 과세표준 신고기한 내에 경정등기 등을 하고 상속세 과세표준 신고를 한 경우에는 증여받은 재산으로 보지 아니함.

제31조 (증여재산의 범위)

③ 상속개시후 상속재산에 대하여 등기·등록·명의개서등(이하 “登記등”이라 한다)에 의하여 각 상속인의 상속분이 확정되어 등기등이 된 후 그 상속재산에 대하여 공동상속인 사이의 협의에 의한 분할에 의하여 특정상속인이 당초 상속분을 초과하여 취득하는 재산가액은 당해 분할에 의하여 상속분이 감소된 상속인으로부터 증여받은 재산에 포함한다. 다만, 제67조의 규정에 의한 상속세 과세표준 신고기한 이내에 재분할에 의하여 당초 상속분을 초과하여 취득한 경우와 당초 상속재산의 재분할에 대하여 무효 또는 취소등 대통령령이 정하는 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다.

마. 2010. 1. 1. 개정 시

2010.1.1. 상속법 개정 시 제19조 제2항이 다음과 같이 개정되었다.

제19조(배우자 상속공제)

② 제1항에 따른 배우자 상속공제는 제67조에 따른 상속세과세표준신고기한의 다음날부터 6개월이 되는 날(이하 이 조에서 “배우자상속재산분할기한”이라 한다)까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정한다. 이하 이 조에서 같다)한 경우에 적용한다. 이 경우 상속인은 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

개정 전에는 상속법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 받기 위해서는 상속세 신고기한으로부터 6월 내에 상속재산을 분할하여 배우자 명의로 등기·등록·명의개서 등을 하고 그 사실을 세무서에 신고하여야 함에 따라 배우자 명의로 등기·등록·명의개서 등을 하였음에도 불구하고 신고하지 못한 경우 배우자상속공제를 적용받지 못하는 문제점이 있었다. 상속세 신고기한으로부터 6개월 내에 배우자 명의로 등기·등록·명의개서한 경우에는 실질과세의 원칙에 따라 재산분할 신고를 하지 않은 경우에도 실제로 재산분할이 된 경우에는 배우자상속공제를 적용하도록 하였다.⁸⁾

바. 2015. 12. 15. 개정 시

2015. 12. 15. 상속법 개정 시 종전 상속법 제31조 제3항은 다음과 같이 제4조 제3항으로 이동하였다.

7) 「2002 간추린 개정세법」, 364면.

8) 기획재정부, 「2009 간추린 개정세법」, 2010. 477면.

제4조(증여세 과세대상)

③ 상속개시 후 상속재산에 대하여 등기·등록·명의개서 등(이하 “등기등”이라 한다)으로 각 상속인의 상속분이 확정된 후, 그 상속재산에 대하여 공동상속인이 협의하여 분할한 결과 특정 상속인이 당초 상속분을 초과하여 취득하게 되는 재산은 그 분할에 의하여 상속분이 감소한 상속인으로부터 증여받은 것으로 보아 증여세를 부과한다. 다만, 제67조에 따른 상속세 과세표준 신고기한 이내에 분할에 의하여 당초 상속분을 초과하여 취득한 경우와 당초 상속재산의 분할에 대하여 무효 또는 취소 등 대통령령으로 정하는 정당한 사유가 있는 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다.

사. 2020.12.22. 개정 시

2020.12.22. 상증법 개정 시 상증법 제19조 제2항은 다음과 같이 개정되었다.

제19조(배우자 상속공제)

② 제1항에 따른 배우자 상속공제는 제67조에 따른 상속세과세표준신고기한의 다음날부터 9개월이 되는 날(이하 이 조에서 “배우자상속재산분할기한”이라 한다)까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정한다. 이하 이 조에서 같다)한 경우에 적용한다. 이 경우 상속인은 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

개정전에는 배우자상속재산분할기한을 상속세 신고기한의 다음날부터 6개월로 하였으나, 상속세 결정기한이 상속세 신고기한부터 9개월인 점을 감안하여 배우자상속재산분할기한을 상속세 신고기한의 다음날부터 9개월로 하였다.⁹⁾

2. 현행 배우자 상속공제 규정 및 관련 규정

상증법 전부개정 이후 배우자상속공제에 관한 규정 및 관련 규정은 위와 같이 수 차례 개정되었는바, 현행 상증법상 배우자 상속공제에 관한 규정 제19조와 그와 관련 규정 제4조 제3항은 다음과 같다.

9) 상속세 결정기한은 당초 상속세 신고기한부터 6개월이었으나, 2018. 2. 13. 상증법 시행령 개정 시 상속세 신고기한부터 9개월로 되었다(상증법 시행령 78조 1항 1호).

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

1. 다음 계산식에 따라 계산한 한도금액

$$\text{한도금액} = (A - B + C) \times D - E$$

A : 대통령령으로 정하는 상속재산의 가액¹⁰⁾

B : 상속재산 중 상속인이 아닌 수유자가 유증 등을 받은 재산의 가액

C : 제13조 제1항 제1호에 따른 재산가액

D : 민법 제1009조에 따른 배우자의 법정상속분(공동상속인 중 상속을 포기한 사람이 있는 경우에는 그 사람이 포기하지 아니한 경우의 배우자 법정상속분을 말한다)

E : 제13조에 따라 상속재산에 가산한 증여재산 중 배우자가 사전증여받은 재산에 대한 제55조 제1항에 따른 증여세 과세표준

2. 30억원

② 제1항에 따른 배우자 상속공제는 제67조에 따른 상속세 과세표준 신고기한¹¹⁾의 다음날부터 9개월이 되는 날(이하 이 조에서 “배우자상속재산분할기한”이라 한다)까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정한다. 이하 이 조에서 같다)한 경우에 적용한다. 이 경우 상속인은 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

③ 제2항에도 불구하고 대통령령으로 정하는 부득이한 사유로 배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 경우로서 배우자상속재산분할기한[부득이한 사유가 소(訴)의 제기나 심판청구로 인한 경우에는 소송 또는 심판청구가 종료된 날]의 다음날부터 6개월이 되는 날(배우자상속재산분할기한의 다음날부터 6개월이 지나 제76조에 따른 과세표준과 세액의 결정이 있는 경우에는 그 결정일을 말한다)까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에는 배우자상속재산분할기한까지 분할한 것으로 본다. 다만, 상속인이 그 부득이한 사유를 대통령령으로 정하는 바에 따라 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하는 경우에 한정한다.¹²⁾

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

제4조(증여세 과세대상)

③ 상속개시 후 상속재산에 대하여 등기·등록·명의개서 등(이하 “등기등”이라 한다)으로 각 상속인의 상속분이 확정된 후, 그 상속재산에 대하여 공동상속인이 협의하여 분할한 결과 특정 상속인이 당초 상속분을 초과하여 취득하게 되는 재산은 그 분할에 의하여 상속분이 감소한 상속인으로부터 증여받은 것으로 보아 증여세를 부과한다. 다만, 제67조에 따른 상속세 과세표준 신고기한 이내에 분할에 의하여 당초 상속분을 초과하여 취득한 경우와 당초 상속재산의 분할에 대하여 무효 또는 취소 등 대통령령으로 정하는 정당한 사유¹³⁾가 있는 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다.

10) 상증법 시행령 제17조(배우자 상속재산의 가액 및 미분할 사유) ① 법 제19조 제1항 제1호의 계산식에

3. 상증법 제19조 제1항의 배우자 상속공제 적용요건과 문제의 제기

상증법 제19조 제1항은 배우자가 실제 상속받은 금액을 일정 한도(법정상속지분과 30억원 중 적은 금액) 내에서 상속세 과세가액에서 공제하도록 허용하고 있는바, 이는 배우자 간 상속은 세대 간 이전이 아니고 수평적 이전이라는 점과 피상속인의 재산형성에 배우자의 기여분이 있다는 점을 감안하여 상속재산 중 일정 비율까지는 과세를 유보한 후 잔존배우자 사망 시 과세하도록 하는 데 그 입법 취지가 있다(헌재 2012.5.31. 2009헌바190). 상증법 제19조 제2항은 같은 조 제1항에 따른 배우자상속공제의 적용요건을 규정하고 있다.

상증법 제1항 및 제2항에 의하면, 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 받기 위해서는 다음의 요건을 모두 갖추어야 한다.

① 거주자의 사망으로 상속이 개시되어야 한다. 즉 피상속인이 거주자이어야 한다. 따라서 피상속인이 비거주자인 경우에는 배우자 상속공제를 하지 아니한다.

② 피상속인의 배우자가 실제 상속받은 금액이 있어야 한다. 이 경우 배우자는 민법상 혼인으로 인정되는 혼인관계에 의한 배우자를 말한다(상증법 기본통칙 19-0...1). 따라서 사실혼 관계에 있는 자가 상속받은 금액은 제외한다.

서 “대통령령으로 정하는 상속재산의 가액”이란 상속으로 인하여 얻은 자산총액에서 다음 각 호의 재산의 가액을 뺀 것을 말한다.

1. 법 제12조의 규정에 의한 비과세되는 상속재산
2. 법 제14조의 규정에 의한 공과금 및 채무
3. 법 제16조의 규정에 의한 공익법인등의 출연재산에 대한 상속세과세가액 불산입 재산
4. 법 제17조의 규정에 의한 공익신탁재산에 대한 상속세과세가액 불산입 재산
- 11) 상속세 과세표준 신고기한은 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 6개월이다(상증법 67조 1항).
- 12) 상증법 시행령 제17조(배우자 상속재산의 가액 및 미분할 사유)
 - ② 법 제19조 제3항 본문에서 “대통령령으로 정하는 부득이한 사유”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.
 1. 상속인등이 상속재산에 대하여 상속회복청구의 소를 제기하거나 상속재산 분할의 심판을 청구한 경우
 2. 상속인이 확정되지 아니하는 부득이한 사유등으로 배우자상속분을 분할하지 못하는 사실을 관할세무서장이 인정하는 경우
- 13) 제3조의2(증여세 과세대상) 법 제4조제3항 단서에서 “무효 또는 취소 등 대통령령으로 정하는 정당한 사유”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.
 1. 상속회복청구의 소에 의한 법원의 확정판결에 따라 상속인 및 상속재산에 변동이 있는 경우
 2. 「민법」 제404조에 따른 채권자대위권의 행사에 의하여 공동상속인들의 법정상속분대로 등기등이 된 상속재산을 상속인 사이의 협의분할에 의하여 재분할하는 경우
 3. 법 제67조에 따른 상속세과세표준 신고기한(이하 “상속세과세표준 신고기한”이라 한다) 내에 상속세를 물납하기 위하여 「민법」 제1009조에 따른 법정상속분으로 등기·등록 및 명의개서 등을 하여 물납을 신청하였다가 제71조에 따른 물납허가를 받지 못하거나 물납재산의 변경명령을 받아 당초의 물납재산을 상속인 사이의 협의분할에 의하여 재분할하는 경우

③ 상속세과세표준신고기한의 다음날부터 9개월이 되는 날(배우자상속재산분할기한)까지 배우자의 상속재산을 분할하여야 한다.

④ 상속재산이 등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 배우자상속재산분할기한까지 그 등기·등록·명의개서 등이 되어야 한다.¹⁴⁾

상증법 제19조 제2항이 배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 분할하는 경우에 제1항의 배우자 상속공제를 적용하도록 하는 것은 피상속인의 배우자가 상속공제를 받은 후에 상속재산을 다른 상속인들에게 이전하는 방법으로 부의 무상이전을 시도하는 것을 방지하고 상속세에 대한 조세법률관계를 조기에 확정하기 위한 것이다(헌재 20125.31. 2009헌바 190).

위와 같이 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받기 위해서는 상속세과세표준신고기한의 다음날부터 9개월이 되는 날(배우자상속재산분할기한)까지 배우자의 상속재산을 분할하여야 하고, 상속재산이 등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 배우자상속재산분할기한까지 그 등기·등록·명의개서 등이 되어야 하는바, 이 경우 상속재산의 분할이란 협의분할에 의한 상속재산 분할을 의미하는 것인지 아니면 법정상속분에 따른 분할도 포함하는 것인지가 문제이다. 특히 문제가 되고 있는 것은, 상속재산이 부동산 등과 같이 그 소유권 이전에 등기·등록·명의개서 등이 필요한 재산인 경우, 그 재산에 대하여 배우자상속재산분할기한까지 그 등기·등록·명의개서 등이 되어야 하는바, 협의분할에 의한 상속등기를 하여야 하는지 아니면 법정상속분에 따른 단순상속등기도 포함하는지이다.

4. 과세관청, 조세심판원 및 법원의 입장

과세관청, 조세심판원, 법원은 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받기 위해서는 배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 협의분할하고, 등기 등이 필요한 재산의 경우에는 협의분할에 따른 등기 등을 하여야 한다고 한다. 즉 법정상속분에 따라 상속재산을

14) 상속재산 분할사실의 신고가 상증법 제19조 제1항의 배우자 상속공제의 적용 요건인지 여부
상증법 제19조 제2항 후단은 상속인은 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다고 규정하고 있어 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 받기 위해서는 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 하는지 의문이 있을 수 있다.
2010.1.1. 상증법 개정 시 상속재산 분할사실을 관할세무서장에게 신고하지 않아도 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제는 적용하는 것으로 되었다. 따라서 그전에는 배우자 상속재산 분할기한까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에 한하여 배우자가 실제 상속받은 금액을 공제받을 수 있었으나, 2010.1.1. 이후 상속개시분부터는 배우자 상속재산 분할기한까지 상속재산을 분할한 사실이 확인되는 경우 분할사실을 신고하지 않아도 배우자가 실제 상속받은 금액을 공제할 수 있다(상증법 집행기준 19-0-1).

분할하고 그에 따라 단순상속등기를 한 경우에는 상증법 제19조 제1항의 배우자 상속공제를 적용받을 수 없다고 한다.

가. 과세관청

과세관청은, 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 받기 위해서는 배우자상속재산 분할기한까지 ① 상속재산을 협의분할하고, ② 등기 등이 필요한 상속재산인 경우 상속재산 협의분할에 따른 등기 등을 하여야 하고, ③ 상속재산 분할 사실을 관할세무서장에게 신고를 하여야 한다고 한다. 따라서 법정상속분에 따라 상속재산을 분할하고 그에 따른 상속등기를 하는 경우에는 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용할 수 없다고 한다.¹⁵⁾

나. 조세심판원

조세심판원도 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받기 위해서는 배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 협의분할하여야 하고, 등기 등이 필요한 상속재산인 경우 상속재산 협의분할에 따른 등기 등을 하여야 한다고 한다.¹⁶⁾

조심 2020인2501, 2020.11.11.

“상속세및증여세법 제19조 제1항 및 제2항은 ‘배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정)한 경우’에만 ‘배우자가 실제 상속받은 금액’을 공제할 수 있다고 명시적으로 규정하고 있는 점, 청구인들은 재산분할기한까지 단순상속등기만을 마쳤다가 재산분할기한을 경과한 2015.7.1.에 이르러 상속재산분할협의서를 작성하고 이를 토대로 2015.7.27. 및 2015.7.28.에 이르러 협의분할등기를 마친 점, 『민법』 제1006조에서 ‘상속인이 수인인 때에는 상속재산은 그 공유로 한다’고 규정하고 있고, 같은 법 제265조에서 ‘공유물의 보존행위는 각자가 할 수 있다’고 규정하고 있으므로 상속인 중 1인이 상속인 전부를 위하여 상속을 증명하는 서면을 첨부하여 ‘상속’을 원인으로 한 등기를 신청할 수 있는 데 반해, 상속재산분할협의는 상속이

15) 과세관청이 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받기 위한 요건을 명시적으로 표명한 바는 없는 것으로 보인다. 그러나 과세관청은, 배우자상속재산분할기한 내에 협의분할등기를 하지 않았다는 이유로 배우자상속공제를 부인하고 한 상속세 부과처분은 위법하다는 납세자의 주장(불복청구)에 대하여 위와 같이 주장하고 있다.

16) 조심 2020인2501, 2020.11.11. ; 조심 2021인1768, 2021.09.07. ; 조심 2021판0834, 2021.12.07. ; 조심 2022인0088, 2022.07.12. 등 다수

개시되어 공동상속인 사이에 잠정적 공유가 된 상속재산에 대하여 그 전부 또는 일부를 각 상속인의 단독소유로 하거나 새로운 공유관계로 이행시킴으로써 상속재산의 귀속을 확정시키는 것이므로 ‘상속’을 원인으로 한 단순상속등기가 마쳐졌다고 하여 공동상속인들 사이에 상속재산분할협의를 하고 그에 따른 등기를 하였다고 보기 어려운 점 등에 비추어 청구인들이 신고한 배우자 상속공제 000 중 000을 제외한 000을 배제하여 상속세를 부과한 이 건 처분은 달리 잘못이 없다고 판단된다.”

다. 법원

법원도 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받기 위해서는 배우자상속재산 분할기한까지 상속재산을 협의분할하여야 하고, 등기 등이 필요한 상속재산인 경우 상속재산 협의분할에 따른 등기 등을 하여야 한다고 한다.¹⁷⁾

대법원 2018다219451, 2018.5.15.

“상증법 제19조의 문언, 입법취지 등에 비추어 알 수 있는 다음과 같은 사정, 즉 ① 상증법 제19조는 ‘배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정)한 경우’에만 ‘배우자가 실제 상속받은 금액’을 공제할 수 있다고 명시적으로 규정하고 있는 점, ② 상증법 제19조가 배우자의 추상적인 법정상속분에 따른 금액을 배우자 상속공제 대상으로 하지 아니하고, 일정기한까지 상속재산의 분할을 완료하였음을 신고하거나 이를 완료하지 못하는 부득이한 사유를 신고할 것을 요구하여 그 분할내용에 따라 확정된 배우자의 실제 상속금액을 배우자 상속공제의 대상으로 한 것은, 상속인들이 추상적인 법정상속분에 따른 배우자 상속공제를 받아 상속세를 납부한 이후에 상속재산을 배우자가 아닌 자의 몫으로 분할함으로써 배우자 상속공제를 받은 부분에 대하여 조세회피가 일어나는 것을 방지하기 위한 것인 점, ③ 또한 상증법 제19조 제1항은 현실적으로 상속받았음이 확인되지 않은 것은 상속공제액으로 인정할 수 없다는 입법 취지를 반영하여 배우자 상속공제액을 ‘실제 상속받은 금액’이라고 하여 ‘실제’를 명시하기도 한 점(대법원 2005. 11. 10. 선고 2005두3592 판결 등 참조) 등을 종합하여 보면, 상증법 제19조 제1항, 제2항은 거주자의 사망으로 인하여 배우자가 실제 상속받은 금액은 상속세과세가액에서 공제하되 다만, 이와 같은 공제는 단순한 법정상속분에 따른 소유권이전등기만으로는 부족하고, 추후 별도의 협의분할 등에 의한 배우자의 실제 상속받은 금액의 변동

17) 대법원 2018다219451, 2018.5.15. ; 의정부지방법원2021구합10137, 2021.12.21.

이 없도록 ‘상속재산을 분할(등기를 요하는 경우 분할등기까지 경료)하여 배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산’을 신고한 경우에 한하여 적용되는 것이라고 보는 것이 타당하다.”¹⁸⁾

의정부지방법원2021구합10137, 2021.12.21.

“구 상속세법을 이어받은 구 상속세및증여세법 제19조 제1항, 제2항 또한, 배우자가 실제 상속받은 금액을 상속세 과세가액에서 공제하되, 상속세과세표준 신고기한의 다음날부터 6개월이 되는 날(이하 ‘배우자상속재산 분할기한’이라고 한다)까지 배우자의 상속재산을 「분할」한 경우에 한하여 이를 적용하고, 이 경우 상속인이 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다고 규정하고 있는바, 구 상속세및증여세법 제19조 제1항에서 배우자 상속공제액을 ‘실제 상속받은 금액’이라고 하여 ‘실제’를 명시한 것은 ‘현실적으로 상속받았음이 확인되지 않은 것은 상속공제액으로 인정할 수 없다’는 입법취지를 반영한 것이라는 법리(대법원 2005. 11. 10. 선고 2005두3592 판결)를 보태어 보면, 결국 구 상속세법이 ‘배우자가 실제 상속받은 재산’에 대한 배우자 상속공제 규정을 신설한 이래로 배우자 상속공제를 받기 위해 밟아야 하는 배우자의 상속재산 분할절차는, 상속받은 적극재산과 소극재산을 통틀어 배우자가 그 몫으로 분할받는 순재산을 구체적으로 확정하는 ‘상속재산분할협의절차’를 의미한다.”

18) 이 판결은 서울중앙지방법원 2017가합521930판결(2017.08.16.)로서 상속인들이 상속부동산에 대하여 배우자상속재산분할기한까지 법정상속분에 따른 상속등기를 하고 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 하여 상속세를 계산, 신고납부한 데 대하여 과세관청이 배우자상속재산분할기한까지 협의분할등기를 하지 않았다는 이유로 배우자상속공제액을 5억원으로 하여 상속세를 부과하였고, 이에 상속인들이 그 고지된 상속세를 납부한 후에 불복청구기간이 경과한 후에 위 상속세 부과처분이 당연무효라는 이유로 민사소송인 부당이득금 반환소송을 제기한 데 대하여 한 판결이다.

이 판결에 대하여 원고가 상소하였으나, 서울고등법원은 “조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니한다(대법원 2009.8.20. 선고 2008두11372 판결 등 참조). 상속세및증여세법 제19조 제2항은 그 문언상 배우자 상속공제의 요건으로 배우자상속재산분할기한까지의 ① 상속재산분할협의, ② 등기가 필요한 상속재산인 경우 상속재산분할 협의에 따른 등기, ③ 상속재산 분할사실 신고를 정하고 있으므로, 이 사건 처분이 무효라고 하기 위해서는 위 ①, ②, ③ 요건 모두가 분명히 갖추어져 있었어야 하고, 상속재산분할의 소급효(민법 제1015조) 등을 고려하더라도 조세 법률로 규정된 위 조항 요건 해석에 어떤 장애가 있다고는 볼 수 없다”는 이유로 기각하였고(서울고등법원 2017나2052963판결, 2018.02.01.), 대법원은 심리불복행 기각하였다(대법원 2018다219451, 2018.5.15.).

III. 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제의 적용요건 검토·과세관청·조세심판원·법원의 견해에 대한 비판적 검토

위에서 본 바와 같이 과세관청, 조세심판원, 법원은 모두 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자 상속공제를 적용받기 위해서는 배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 협의분할하여야 하고, 등기 등을 요하는 재산의 경우에는 협의분할에 따른 등기 등을 하여야 한다고 한다. 따라서 법정상속분에 따라 상속재산을 분할하고 그에 따라 상속재산의 등기 등을 한 경우에는 상속재산의 분할이나 상속재산의 분할등기 등을 한 것이 아니므로 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용할 수 없다고 한다.

법원 등은 그 이유로서 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않는데, 상증법 제19조 제2항은 그 문언상 배우자 상속공제의 요건으로 배우자상속재산분할기한까지의 ① 상속재산분할협의, ② 등기가 필요한 상속재산인 경우 상속재산분할협이에 따른 등기, ③ 상속재산 분할사실 신고를 정하고 있다고 한다.

그러나 배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 협의분할 및 협의분할 등기한 경우만이 아니라 법정상속분에 따른 분할 및 그에 따른 단순상속등기를 한 경우에도 상속재산을 분할한 것으로 보아 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용하여야 한다고 생각한다. 그 이유는 다음과 같다.

1. 조세법규를 해석함에 있어서도 입법취지 및 목적, 관련 조항을 고려한 합목적적·체계적 해석을 하는 것이 불가피한 경우가 있다.

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 불가피하다(대법원 2008. 2. 15. 선고 2007두4438 판결, 2020. 7. 29. 선고 2019두56333 판결).

또한 국세기본법 제18조 제1항은 “세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평(衡平)과 해당

조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다”라고 규정하고 있다.

이와 같이 조세법규의 해석에 있어서도 법문의 의미가 명확하지 않거나 문언에 따라 엄격 해석하는 경우 불합리한 결과가 발생하는 경우에는 입법취지 및 관련 조항을 고려하여 합목적적·체계적 해석을 하여야 한다.

상증법 제19조 제2항은 “제1항에 따른 배우자 상속공제는 제67조에 따른 상속세 과세표준 신고기한¹⁹⁾의 다음날부터 9개월이 되는 날(이하 이 조에서 “배우자상속재산분할기한”이라 한다)까지 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정한다. 이하 이 조에서 같다)한 경우에 적용한다”고 규정되어 있을 뿐 협의분할이라고 하지 않고 있다. 따라서 상증법 제19조 제2항에서 규정하는 상속재산의 분할이 법정상속분에 따른 상속재산의 분할을 포함하는지 명확하지 않다. 따라서 동 규정에 해석에 있어서는 해당 조합의 입법취지 및 관련 조항을 고려하여 합목적적·체계적 해석을 하여야 한다.

2. 법정상속분에 따른 상속재산의 분할도 상속재산의 분할이다.

공동상속의 경우 상속이 개시되면 상속재산은 일단 공동상속인이 공유하는 상태가 된다(민법 1006조). 상속재산의 분할이란 상속이 개시되어 공동상속인 사이에 잠정적 공유가 된 상속재산에 대하여 그 전부 또는 일부를 각 상속인의 단독소유로 하거나 새로운 공유관계로 이행시킴으로써 상속재산의 귀속을 확정시키는 절차라고 할 수 있다.²⁰⁾

민법은 상속재산의 분할방법에 관하여 지정분할, 협의분할, 심판분할에 관하여 규정하고 있다.

피상속인은 유언으로 상속재산의 분할방법을 정하거나 이를 정할 것을 제삼자에게 위탁할 수 있다(민법 1012조).²¹⁾ 이를 지정분할(유언에 의한 분할)이라고 한다.

19) 상속세 과세표준 신고기한은 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 6개월이다(상증법 67조 1항).

20) 민법은 상속재산의 분할이 무엇인지에 대하여 규정하고 있지 않다. 민법학자들은 상속재산의 분할은 상속재산의 공유관계를 각 공동상속인의 단독소유로 전환하기 위하여 행하여는 분배절차(송덕수, 『신민법강의』, 박영사, 2013, 1934면), 상속재산의 분할은 상속개시로 인하여 생긴 공동상속인 사이의 공유관계를 종료시키고 상속분에 따라 이를 배분함으로써 각자의 단독소유로 확정하기 위한 포괄적인 분배절차(지원림, 『민법강의』, 홍문사, 2014, 2049면), 상속재산분할은 상속개시로 인하여 생긴 공동상속인 사이의 상속재산의 공유관계를 종료시키고, 상속분에 따라 그 배분귀속을 확정시키는 것을 목적으로 하는 일종의 청산행위(김주수·김상용, 『친족·상속법』, 법문사, 2022, 731면)라고 한다.

21) 민법 제1012조(유언에 의한 분할방법의 지정, 분할금지) 피상속인은 유언으로 상속재산의 분할방법을 정하거나 이를 정할 것을 제삼자에게 위탁할 수 있고 상속개시의 날로부터 5년을 초과하지 아니하는

유언에 의한 분할지정이나 분할금지가 없는 경우에는 공동상속인은 언제든지 그 협의에 의하여 상속재산을 분할할 수 있다. 이를 협의분할이라 한다. 상속재산의 협의분할은 공동상속인 간의 일종의 계약으로서,²²⁾ 공동상속인 전원이 참여하여야 하고 일부 상속인만으로 한 협의분할은 무효이다.²³⁾ 협의분할의 경우에는 반드시 법정상속분에 따라 분할하여야 하는 것은 아니다. 따라서 공동상속인 중에는 자기의 상속분보다 많이 상속받는 자와 더 적게 상속받는 자가 있을 수 있다. 상속재산 분할협의는 공동상속인들 사이에 이루어지는 일종의 계약으로서, 공동상속인들은 이미 이루어진 상속재산 분할협의의 전부 또는 일부를 전원의 합의에 의하여 해제한 다음 다시 새로운 분할협의를 할 수 있다.²⁴⁾

공동상속인 간에 분할에 관하여 협의가 성립되지 아니하거나 협의를 할 수 없는 경우에는 가정법원의 심판에 의하여 분할한다(민법 1013조 2항, 269조 1항). 공동상속인이 상속재산 분할을 청구하려면 먼저 조정을 신청하여야 하며, 조정이 성립하지 않으면 심판을 청구할 수 있다.

상속재산의 분할은 상속이 개시된 때에 소급하여 그 효력이 있다. 그러나 제삼자의 권리를 해하지 못한다(민법 1015조).

민법은 상속재산의 분할방법으로 지정분할, 협의분할, 심판분할에 대하여 규정하고, 법정상속분에 따른 상속재산의 분할에 대하여는 별도로 규정하고 있지 않으나, 법정상속분에 따른 상속재산의 분할도 가능하므로 법정상속분에 따른 상속재산의 분할도 상속재산의 분할에 해당한다.

3. 상속재산의 협의분할등기는 상속재산 분할에 있어 필수적인 절차가 아니므로 협의분할 등기를 하지 않는 경우도 있다.

상속이 개시된 경우 공동상속인은 법정상속분대로 상속재산을 분할할 수도 있고 협의에 따라 법정상속분과 다르게 상속재산을 분할할 수도 있다. 법정상속분에 따라 상속재산을 분할하고 상속등기를 하는 경우에는, 상속재산은 상속인들의 공유에 속하고²⁵⁾ 공유물의 보존행

기간내의 그 분할을 금지할 수 있다.

22) 상속재산의 분할협의는 상속이 개시되어 공동상속인 사이에 잠정적 공유가 된 상속재산에 대하여 그 전부 또는 일부를 각 상속인의 단독소유로 하거나 새로운 공유관계로 이행시킴으로써 상속재산의 귀속을 확정시키는 것으로 그 성질상 재산권을 목적으로 하는 법률행위이므로 사해행위취소권 행사의 대상이 될 수 있다(대법원 2001. 2. 9. 선고 2000다51797 판결).

23) 대법원 1995.4.7. 선고 93다54736 판결.

24) 대법원 2004.7.8. 선고 2002다73203 판결.

25) 민법 제1006조(공동상속과 재산의 공유) 상속인이 수인인 때에는 상속재산은 그 공유로 한다

위는 각자가 할 수 있으므로,²⁶⁾ 상속인 중 1인이 공동상속인 전원을 신청인으로 하여 상속인 전부를 위하여 등기를 신청할 수 있다. 이 경우 등기원인을 ‘상속’으로 기재한다. 협의분할에 따라 상속재산을 분할하는 경우 소유권이전등기는 상속인 전원이 신청하여야 하며, 이 경우 상속인 전원이 기명날일한 상속재산분할협의서와 상속인 전원의 인감증명을 첨부하여야 한다(부동산등기규칙 제60조 제1항 제6호). 이 경우 등기원인을 ‘협의분할에 의한 상속’으로 기재한다.

상속재산의 분할등기에는 다음과 같이 여러 가지 형태가 있을 수 있다(대법원등기예규 제1675호, 상속등기와 그 경정등기에 관한 업무처리지침 제정예규, 2019. 6. 21.).

① 법정상속분에 따른 상속등기를 한 후에 그 상속등기에 대하여 공동상속인 간에 이의가 없어 협의분할을 하지 않아 협의분할등기를 하지 않는 경우. 이 경우에는 법정상속분에 따른 상속등기만이 존재한다.

② 법정상속분에 따른 상속등기를 하지 않고 상속재산을 협의분할하여 협의분할에 의한 등기를 하는 경우. 이 경우에는 협의분할에 의한 등기가 있고 법정상속분에 따른 상속등기는 없다.

③ 법정상속분에 따른 상속등기를 한 후에 협의분할에 따라 협의분할등기를 하는 경우. 이 경우에는 법정상속분에 따른 상속등기가 있고 그 후 협의분할에 따른 상속등기(경정등기)가 있다.

④ 상속재산을 협의분할하여 협의분할등기를 한 후에 그 협의분할을 해제하는 경우. 이 경우에는 협의분할에 의한 상속등기가 있고 그 후 법정상속분에 따른 상속등기(경정등기)가 있다.

⑤ 상속재산 협의분할에 따라 상속등기를 마친 후에 그 협의를 해제하고 다시 새로운 협의분할을 하는 경우. 이 경우에는 협의분할에 의한 상속등기와 재협의분할에 의한 상속등기(경정등기)가 있다.

위와 같이 법정상속분에 따른 상속등기를 한 후에 협의분할이 없어 협의분할에 의한 등기를 하지 않는 경우도 있다. 또한 협의분할에 의한 등기를 한 경우에도 그 협의를 해제하고 법정상속분대로 분할하거나 재협의분할할 수도 있다. 그러므로 협의분할등기는 상속재산 분할에 있어 반드시 거쳐야 하는 절차가 아니다.

26) 민법 제265조(공유물의 관리, 보존) 공유물의 관리에 관한 사항은 공유자의 지분의 과반수로써 결정한다. 그러나 보존행위는 각자가 할 수 있다.

4. 법정상속분에 따른 상속등기든 협의분할에 따른 상속등기든, 그 등기에 의하여 일단 상속인들의 상속재산(상속분)이 확정되지만, 협의분할 또는 재분할협의를 의하여 상속재산이 변동된다는 점에서 차이가 없다.

의정부지방법원 2021구합10137판결(2021.12.21.)은 “단순상속등기를 통해 형성 또는 확인되는 원고들 사이의 법률관계는 구 상속세및증여세법 제19조 제2항이 말하는 ‘배우자의 상속재산이 분할된 상태’가 아니라 ‘망인의 단독소유였다가 상속에 의하여 원고들이 일정 공유지분 비율로 공유하는 공유관계로 전환된 상태’로서, 이는 배우자의 상속재산이 분할되기 이전의 잠정적인 공유상태라 할 것이다”라고 하여 협의분할에 따른 등기를 하지 않은 경우에는 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용할 수 없는 것으로 판단하였다.

상속재산 분할협의를 공동상속인들 사이에 이루어지는 일종의 계약으로서, 공동상속인들은 이미 이루어진 상속재산 분할협의를 전부 또는 일부를 전원의 합의에 의하여 해제할 수도 있고 해제한 다음 다시 새로운 분할협의를 할 수 있다.²⁷⁾ 즉 법정상속분에 따른 상속재산의 분할뿐만 아니라 협의분할에 따른 상속재산분할도 공동상속인 간의 합의에 따라 다시 분할될 수 있는 것이다.

따라서 법정상속분에 따른 상속등기든 협의분할에 따른 상속등기든 그 상속등기에 의하여 일단 각 상속인별 상속재산이 확정 즉 상속재산의 분할이 되나, 협의분할 또는 협의분할의 해제·재협의분할에 의하여 그 상속분이 변동될 수 있다는 점에서 차이가 없는 것이다.

5. 협의분할을 하여야 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용할 수 있다는 견해에 의하면, 실질과세의 원칙에 위배되는 등 많은 문제가 발생한다.

상속재산의 협의분할이 상속재산 분할에 있어 필수적인 절차가 아니므로 협의분할등기를 하지 않는 경우도 있는바, 상속재산의 분할이 협의분할을 의미한다는 견해에 따르면, 그 후의 법률관계를 설명할 수 없게 된다. 즉 상속인들이 상속부동산에 대하여 법정상속분대로 상속등기를 한 후에 제3자에게 양도하는 경우, 그 양도소득에 대한 양도소득세 납세의무는 그 상속등기에 의하여 소유권이 이전된 각 상속인들에게 있다고 하여야 한다. 그러나 상속재산의 분할이 협의분할을 의미한다는 견해에 따르면 이 경우 양도소득세 납세의무가 누구에게 있다고 할 것인지 의문이다.

27) 대법원 2004.7.8. 선고 2002다73203 판결.

또한 상속등기를 하기 전에 피상속인의 배우자 등 상속인의 일부가 사망하는 경우도 있을 수 있는바, 이 경우 배우자상속공제를 어떻게 할 것인지의 문제가 발생한다. 상속재산의 분할을 협의분할을 의미한다는 견해에 의하면 이 경우 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용할 수 없게 된다. 이 경우 국세청은 그 배우자의 법정상속지분은 배우자가 실제 상속받은 금액으로 보아 상증법 제19조 제1항을 적용하는 것이라고 하고 있다.²⁸⁾

법정상속분에 따른 상속재산의 분할이 있는 후에 협의분할 등에 따른 분할이 없다면, 당초 법정상속분에 따른 상속등기에 상속인들이 이의가 없다는 것을 의미한다. 따라서 이 경우에는 법정상속분에 따른 분할에 따라 각 상속인의 상속분이 확정되는 것이다. 그럼에도 법정상속분에 따른 상속재산의 분할이 상속재산의 분할에 해당하지 않는 것으로 보아 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용하지 않는다면 이는 실질과세의 원칙에 반하는 것이다.²⁹⁾

6. 상속재산의 분할에 법정상속분에 따른 상속이 포함되는 것으로 하더라도, 세부담 없는 부의 무상이전은 발생하지 않는다.

상증법 제19조 제2항은 배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 분할하는 경우에 제1항의 배우자 상속공제를 적용하도록 하고 있는바, 이는 상속인들이 추상적인 법정상속분에 따른 배우자 상속공제를 받아 상속세를 납부한 이후에 상속재산을 자녀 등 배우자가 아닌 자의 몫으로 분할함으로써 배우자 상속공제를 받은 부분에 대하여 부의 무상이전을 시도하는 것

28) 기준-2017-법령해석재산-0098, 2017.7.25.

피상속인 갑이 사망하고 공동상속인들이 「민법」에 따른 협의분할 또는 상속포기의 사실이 없는 상태에서 「상속세 및 증여세법」(2015.12.15. 법률 제13557호로 개정된 것) 제19조 제2항에 규정된 배우자상속재산분할기한 이전에 상속인 을(갑의 배우자)이 사망한 경우 피상속인 갑의 상속재산 중 을의 법정상속지분은 같은 조 제1항의 배우자가 실제 상속받은 금액으로 보아 배우자 상속공제를 적용하는 것임.

29) 최근 기획재정부는 상속재산을 법정지분에 따라 분할하기로 협의하고 그 내용에 따라 상속재산분할 협의서를 작성하고 ‘상속’을 원인으로 소유권이전등기를 한 경우(즉 상속인 중 1인이 법정상속분에 따라 상속등기를 한 경우), 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용받을 수 있는지에 대한 질의에 대하여, 상속인 간 협의분할한 경우 등기원인이 ‘협의분할에 의한 상속’으로 한정되지 않는다고 하였다(기획재정부 재산세제과-764, 2020.09.03.).

또한 조세심판원은, 상속인들이 협의분할에 따라 법정상속분에 따라 상속재산을 분할한 후 등기원인을 ‘상속’으로 하여 단순상속등기를 하고 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용하여 상속세를 신고한 데 대하여 과세관청이 협의분할등기를 하지 않았음을 이유로 그 배우자상속공제를 부인한 사안에서, 상증법 제19조 제2항은 배우자의 상속재산을 분할(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기·등록·명의개서 등이 된 것에 한정한다)한 경우에 적용한다고 규정하고 있을 뿐, 그 등기원인을 ‘협의분할에 의한 상속’으로 한정하고 있지 않으므로 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제 요건을 충족하지 못한 것으로 보아 배우자 일괄상속공제액 초과분을 부인한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다고 하였다(조심 2021인4648, 2022.01.24.).

을 방지하고 나아가 상속에 관한 조세법률관계를 장기간 불안정한 상태에 두는 것을 막기 위한 것이라고 한다(헌재 2012.5.31. 2009헌바 190).

이는 상속인들이 법정상속분에 따라 상속재산을 분할하여 배우자상속공제를 받은 후에 협의분할에 의하여 배우자의 상속재산을 감액하고 자녀 등 배우자가 아닌 자의 상속분을 증액하는 경우에는 세 부담 없이 부의 무상이전이 이루어진다고 보는 것이다.

그러나 상속재산의 분할에 법정상속분에 따른 상속의 분할이 포함되는 것으로 하더라도, 상증법 제4조 제3항에 의하여 증여세를 부과하므로 세 부담 없는 부의 무상이전은 발생하지 않는다.

상증법 제4조 제3항은 “상속개시 후 상속재산에 대하여 등기·등록·명의개서 등(이하 “등기 등”이라 한다)으로 각 상속인의 상속분이 확정된 후, 그 상속재산에 대하여 공동상속인이 협의하여 분할한 결과 특정 상속인이 당초 상속분을 초과하여 취득하게 되는 재산은 그 분할에 의하여 상속분이 감소한 상속인으로부터 증여받은 것으로 보아 증여세를 부과한다. 다만, 제67조에 따른 상속세 과세표준 신고기한까지 분할에 의하여 당초 상속분을 초과하여 취득한 경우와 당초 상속재산의 분할에 대하여 무효 또는 취소 등 대통령령으로 정하는 정당한 사유가 있는 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다”고 규정하고 있다.³⁰⁾

위 상증법 규정은 상속등기에 의하여 공동상속인들의 상속분이 확정된 후 상속세 과세표준신고기한이 지난 후에 협의분할에 의하여 상속인 간에 상속분에 변동이 있는 경우에는 협의분할에 의하여 상속분이 감소한 상속인이 상속분이 증가한 상속인에게 당초 상속분을 초과하여 취득하게 되는 재산을 증여한 것으로 보아 증여세를 부과하도록 하고 있는바, 이는 법정상속분에 따라 상속등기를 한 경우에도 법정상속분에 따라 상속분이 확정된다는 것 즉 법정상속분대로 분할된다는 것을 전제로 하는 것이다.³¹⁾

예컨대, 상속부동산에 대하여 법정상속분에 따른 상속등기를 한 후에 상속세 과세표준신고기한이 지난 후에 협의분할에 의하여 배우자의 상속분이 감소한 경우 그 배우자는 협의분할

30) 위 상증법 규정은 2015.12.15. 상증법 개정 시 종전 상증법 제31조 제3항이 이동한 것인데, 종전 상증법 제31조 제3항은 1996.12.30. 상증법 전부 개정 시 신설된 규정으로서, 이는 “배우자공제분이 분할되어 확정된 후 민법상 인정되고 있는 협의분할과정을 통하여 상속세 결정 시 상속재산의 명목상 분할과 다르게 분할하여 상속세를 회피할 소지가 있는데 이에 대하여는 상속인 중 1인이 사후에 고유상속분을 초과하여 상속재산을 취득하는 경우에는 그 협의분할에 의해 당초 상속분이 감소된 상속인이 고유상속분을 초과하여 취득한 상속인에게 증여한 것으로 보아 증여세를 과세할 수 있도록 하기 위한 것이다(’96간추린 개정세법, 331~332면).

31) 상증법 제4조 제3항은 2015.12.15. 상증법 개정 시 개정전 상증법 제31조 제3항이 이동한 것인바, 동 규정의 해석과 관련하여 기획재정부는 상속재산을 법정지분별로 등기 등을 하였다가 협의에 의한 분할에 의하여 상속인 간 상속분을 재확정하여 상속세 과세표준 신고기한 내에 경정등기 등을 하고 상속세 과세표준 신고를 한 경우에는 증여받은 재산으로 보지 아니하는 것이라고 하였다(재재산46014-308, 2001.12.28.).

에 의하여 상속분이 증가한 상속인에게 재산을 증여한 것이 되는데, 배우자가 다른 상속인에게 그 재산을 증여하였다는 것은 법정상속분에 따른 상속등기에 의하여 그 재산이 먼저 배우자에게 귀속된 것으로 보는 경우에만 가능한 것이다.

상속인들이 상속세 과세표준 신고기한 내에 법정상속분에 따른 상속등기를 하고 그 기한이 지난 후 배우자상속재산분할기한 내에 상속재산 협의분할 등기를 한 경우에는, 배우자상속재산분할기한 내에 협의분할등기를 하였으므로 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용하되, 상속세 과세표준 신고기한이 지난 후에 협의분할 등기를 하였으므로 협의분할로 상속분이 감소한 배우자가 협의분할에 따라 상속분이 증가한 상속인에게 증여한 것으로 보아 증여세를 과세하여야 한다. 따라서 상속재산의 분할에 법정상속분에 따른 상속의 분할이 포함되는 것으로 하더라도, 세 부담 없는 부의 무상이전은 발생하지 않는다.

상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받기 위하여는 협의분할 및 협의분할 등기를 하여야 한다는 견해에 따르면, 상속세 과세표준 신고기한 내에 법정상속등기를 하고 배우자상속재산분할기한이 지난 후에 협의분할 등기를 한 경우, 배우자상속재산분할기한이 지난 후에 협의분할등기를 하였으므로 배우자상속공제를 적용받지 못하고, 상속세 과세표준 신고기한이 지난 후에 협의분할 등기를 하였으므로 증여로 보아 증여세를 부과하여야 하는 매우 불합리한 결론에 이르게 된다.

7. 결론

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·체계적 해석을 하여야 한다.

상증법 제19조 제2항에서 규정하는 상속재산의 분할이 법정상속분에 따른 상속재산의 분할을 포함하는지 명확하지 않다면, 입법취지 및 관련 조항을 종합적으로 고려하여 합목적적·체계적 해석을 하여야 한다.

1996.12.30. 전부개정된 상증법 제19조의 입법 취지 및 목적과 관련 조항인 제31조 제3항(현행 상증법 제4조 제3항)의 규정에 비추어 볼 때 상증법 제19조 제2항에서 규정하는 상속재산의 분할은 법정상속분에 따라 상속재산을 분할한 경우도 포함하는 것으로 해석하여야 한다. 협의분할에 의한 분할을 의미하고 법정상속분에 따른 분할이 포함되지 않는 것으로 해

석한다면, 위에서 본 바와 같이 많은 문제가 발생한다. 따라서 배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 협의분할 및 협의분할 등기한 경우만이 아니라 법정상속분에 따른 분할 및 그에 따른 단순상속등기를 한 경우에도 상속재산을 분할한 것으로 보아 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용하여야 한다.³²⁾

그러므로 상속세 과세표준 신고기한 내에 법정상속분에 따라 상속재산을 분할 및 등기한 후 배우자상속재산분할기한이 지난 후에 협의분할 및 그에 따른 협의분할 등기를 한 경우에는, 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용하되, 상증법 제4조 제3항에 따라 협의분할로 인하여 상속분이 감소한 배우자가 상속분이 증가한 상속인에게 증여한 것으로 보아 증여세를 부과하여야 한다.

배우자상속재산분할기한까지 협의분할에 의한 분할을 하고 협의분할등기를 한 경우에는 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제를 적용할 수 있다는 법원 등의 견해는, 상증법 제19조 및 그 관련조항인 제4조 제3항의 입법취지, 내용 등을 제대로 파악하지 못하고 내린 견해로서 잘못된 견해라고 생각한다. 이는 상증법 제4조 제3항의 존재 자체를 간과한 데 따른 것이 아닌가 생각된다.

32) 설령 상증법 제19조 제2항에서 규정하는 상속재산의 분할이 협의분할을 의미하는 것이라고 하더라도, 배우자상속재산분할기한이 상속세 결정기한과 같으므로 세무공무원은 상속세에 대한 세무조사 시 상속인들이 상속재산을 협의분할하였는지 여부를 확인할 수 있고 그 기한 내에 상속재산을 분할하지 않은 것이 확인되면 그 기간 내에 분할하여 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받도록 조치하여야 할 것이다.

즉 상증법은 배우자상속재산분할기한을 당초에는 상속세 과세표준 신고기한으로 하였다가 그후 상속세 결정기한인 상속세 신고기한이 경과한 날부터 6월로 연장하였고(2002.12.18.), 상속세 결정기한이 상속세 과세표준 신고기한부터 9개월로 연장되자(2018.2.13.) 다시 배우자상속재산분할기한을 상속세 신고기한이 경과한 날부터 9개월로 연장하였다(2020.12.22.).

상속세는 정부결정에 의하여 납세의무가 확정되는 세목이므로 납세자의 상속세 신고 유무에 관계없이 과세관청은 상속세 결정을 하여야 한다. 과세관청은 특별한 사정이 없는 한 상속세 결정기한 내에 상속세액을 결정하여야 하고, 그 결정을 위하여 통상 세무조사를 실시한다.

국세기본법 제15조는 “납세자가 그 의무를 이행할 때에는 신의에 따라 성실하게 하여야 한다. 세무공무원이 직무를 수행할 때에도 또한 같다”고 규정하여 신의성실의 원칙을 규정하고 있는바, 세무공무원이 세무조사 과정에서 납세자가 상속재산을 협의분할하지 않은 경우 협의분할하도록 하여 배우자상속공제를 적용받도록 하지 않고 후에 배우자 상속공제를 부인하는 것은 상증법 제19조 제2항의 입법취지에도 어긋나고 세무공무원의 신의칙 위반이라고 하지 않을 수 없다.

IV. 결 어

1996.12.30. 상증법 전부개정 시 신설된 상증법 제19조 제2항과 제31조 제3항(현행 상증법 제4조 제3항)은 상속세 신고기한 내에 법정상속분에 따라 재산을 분할하여 배우자상속공제를 받은 후에 협의분할로 배우자의 상속분을 감액하고 다른 상속인의 상속분을 증액함으로써 세부담 없이 재산을 무상이전하는 것을 방지하기 위하여 신설된 규정으로서 서로 밀접한 관련이 있는 규정이다. 그 후 정부는 상증법 제19조 제2항을 개정하여 당초에는 상속세 신고기한으로 되어 있던 배우자상속재산분할기한을 점차 연장하여 상속세 결정기한인 상속세 신고기한부터 9개월로 하였다. 반면, 상증법 제4조 제3항은 여전히 상속세 신고기한이 지난 후에 상속재산을 협의분할하여 당초 상속분이 변경된 경우에는 당초 상속분이 감액된 상속인이 상속분이 증액된 상속인에게 재산을 증여한 것으로 보아 증여세를 부과하도록 규정하고 있다.

이에 따라 상속세 과세표준 신고기한 내에 법정상속등기를 하고 배우자상속재산분할기한이 지난 후에 협의분할등기를 하는 경우, 배우자상속재산분할기한이 지난 후에 협의분할등기를 하였으므로 배우자상속공제를 적용받지 못하고, 상속세 과세표준 신고기한이 지난 후에 협의분할 등기를 하였으므로 증여로 보아 증여세를 부과하여야 한다는 매우 불합리한 결과가 발생한다.

뿐만 아니라 상증법 제19조 제2항은 제1항의 배우자상속공제를 적용받기 위해서는 상속세 신고기한으로부터 9개월 이내에 상속재산을 분할할 것을 요구하고 있는바, 상속세 과세표준 신고 시에는 배우자상속액이 결정되지도 않았는데 배우자상속공제액을 얼마로 하여 상속세를 계산하여 신고납부하여야 할 것인지의 문제가 발생한다. 또한 상속인은 상속재산의 분할 사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다고 규정하고 있으면서 그 서식에 대하여는 전혀 규정하는 바가 없다.

위와 같이 현행 상증법상 배우자공제에 관한 규정에는 문제가 있으므로, 배우자상속공제에 관한 규정을 다음과 같이 개정하여야 한다고 생각된다.

첫째, 배우자상속공제액은 현행과 같이 상속재산 중 배우자의 법정상속분에 해당하는 금액과 30억원 중 적은 금액을 한도로 실제 상속받은 재산의 가액을 전액 공제하되, 상속세 과세표준 신고기한 현재 상속재산에 대하여 협의분할을 한 경우에는 그 협의분할에 의하여 배우자가 상속받은 재산을 배우자가 실제 상속받은 재산으로 보고, 법정상속분에 따른 분할만이 있는 경우에는 법정상속분에 따라 배우자가 상속받은 재산을 실제 상속받은 재산으로 보아 배우자상속공제를 적용한다. 이 경우 법정상속분에 따른 분할도 없는 경우에는 배우자의 법

정상속분에 따른 상속재산을 실제 상속받은 재산으로 보아 배우자상속공제액을 계산한다.

둘째, 배우자가 상속받은 재산에 대하여 배우자상속공제를 하여 상속세액을 계산, 신고한 후에 협의분할, 재협의분할 등에 의하여 배우자의 상속재산은 줄이고 자녀 등 다른 배우자의 상속재산을 늘리는 경우, 배우자가 그 자녀 등에게 증여를 한 것으로 보아 증여세를 부과한다.

<참고자료>

상속등기와 그 경정등기에 관한 업무처리지침 제정예규 (대법원등기예규 제1675호, 2019.6.21.)

상속등기와 그 경정등기에 관한 업무처리지침을 다음과 같이 제정한다.

1. 목적

이 예규는 상속으로 인한 소유권이전등기(이하 ‘상속등기’라 한다)와 상속재산 협의분할 등을 원인으로 한 상속등기의 경정등기를 신청하는 경우, 등기소에 제공하여야 하는 신청정보의 내용에 관한 사항과 그 등기의 기록방법에 관한 사항 등을 규정함을 목적으로 한다.

2. 상속등기를 신청하는 경우의 등기원인 및 그 연월일

가. 법정상속분에 따른 경우

법정상속분에 따라 상속등기를 신청할 때에는 등기원인을 ‘상속’으로, 그 연월일을 피상속인이 사망한 날로 한다. 다만, 1959. 12. 31. 이전에 개시된 상속으로 인한 소유권이전등기를 신청할 때에는 등기원인을 ‘호주상속 또는 유산상속’으로, 1960. 1. 1.부터 1990. 12. 31.까지의 기간 중에 개시된 상속으로 인한 소유권이전등기를 신청할 때에는 등기원인을 ‘재산상속’으로 한다.

나. 협의분할에 의한 경우

상속재산 협의분할에 따라 상속등기를 신청할 때에는 등기원인을 ‘협의분할에 의한 상속’으로, 그 연월일을 피상속인이 사망한 날로 한다.

다. 조정분할 또는 심판분할에 의한 경우

상속재산 조정분할 또는 상속재산 심판분할에 따라 상속등기를 신청할 때에는 등기원인을 각각 ‘조정분할에 의한 상속’ 또는 ‘심판분할에 의한 상속’으로, 그 연월일을 피상속인이 사망한 날로 한다.

3. 상속등기의 경정등기를 신청하는 경우의 등기원인 및 그 연월일과 경정할 사항 그리고 그 등기의 기록방법

가. 법정상속분에 따라 상속등기를 마친 후에 상속재산 협의분할 등이 있는 경우

1) 등기원인 및 그 연월일

법정상속분에 따라 여러 명의 공동상속인들을 등기명의인으로 하는 상속등기를 마친 후에 그 공동상속인들 중 일부에게 해당 부동산을 상속하게 하는 등의 상속재산 협의분할, 상속재산 조정분할 또는 상속재산 심판분할이 있어 이를 원인으로 상속등기의 경정등기를 신청할 때에는 등기원인을 각각 ‘협의분할’, ‘조정분할’ 또는 ‘심판분할’로, 그 연월일을 각각 협의가 성립한 날, 조정조서 기재일 또는 심판의 확정일로 한다.

2) 경정할 사항

경정 전의 등기원인인 ‘상속’을 ‘협의분할에 의한 상속’, ‘조정분할에 의한 상속’ 또는 ‘심판분할에 의한 상속’으로, 경정 전의 등기명의인을 협의분할, 조정분할 또는 심판분할에 따라 해당 부동산을 취득한 상속인으로 경정한다는 뜻을 신청정보의 내용으로 제공한다.

3) 기록례

【갑 구】		(소유권에 관한 사항)		
순위번호	등기목적	접수	등기원인	권리자 및 기타사항
2	소유권이전	2019년 5월 3일 제4000호	2019년 5월 1일 상속	공유자 지분 3분의 1 이대환 701115-1201257 서울특별시 서초구 강남대로 21(서초동) 지분 3분의 1 이민국 680703-1562316 서울특별시 마포구 마포대로 25(공덕동) 지분 3분의 1 이겨레 750614-1035852 서울특별시 종로구 창덕궁길 105(원서동)
2-1	2변소유권경정	2019년 6월 3일 제5000호	2019년 5월 27일 협의분할	등기원인 협의분할에 의한 상속 공유자 지분 2분의 1 이대환 701115-1201257 서울특별시 서초구 강남대로 21(서초동) 지분 2분의 1 이민국 680703-1562316 서울특별시 마포구 마포대로 25(공덕동)

나. 상속재산 협의분할에 따라 상속등기를 마친 후에 그 협의를 해제한 경우

1) 등기원인 및 그 연월일

상속재산 협의분할에 따라 상속등기를 마친 후에 공동상속인들이 그 협의를 전원의 합의에 의하여 해제하고 이를 원인으로 상속등기의 경정등기를 신청할 때에는 등기원인을 ‘협의분할해제’로, 그 연월일을 협의를 해제한 날로 한다.

2) 경정할 사항

경정 전의 등기원인인 ‘협의분할에 의한 상속’을 ‘상속’으로, 경정 전의 등기명의인을 법정 상속분에 따라 해당 부동산을 취득한 상속인으로 경정한다는 뜻을 신청정보의 내용으로 제공한다.

3) 기록례

【갑 구】		(소유권에 관한 사항)		
순위번호	등기목적	접수	등기원인	권리자 및 기타사항
2	소유권이전	2019년 5월 3일 제4000호	2019년 5월 1일 협의분할에 의한 상속	공유자 지분 2분의 1 이대한 701115-1201257 서울특별시 서초구 강남대로 21(서초동) 지분 2분의 1 이민국 680703-1562316 서울특별시 마포구 마포대로 25(공덕동)
2-1	2번소유권경정	2019년 6월 3일 제5000호	2019년 5월 27일 협의분할해제	등기원인 상속 공유자 지분 3분의 1 이대한 701115-1201257 서울특별시 서초구 강남대로 21(서초동) 지분 3분의 1 이민국 680703-1562316 서울특별시 마포구 마포대로 25(공덕동) 지분 3분의 1 이겨레 750614-1035852 서울특별시 종로구 창덕궁길 105(원서동)

다. 상속재산 협의분할에 따라 상속등기를 마친 후에 그 협의를 해제하고 다시 새로운 협의분할을 한 경우

1) 상속인 일부만이 교체되는 경우

가) 등기원인 및 그 연월일

상속재산 협의분할에 따라 상속등기를 마친 후에 공동상속인들이 그 협의를 전원의 합의에 의하여 해제한 후 다시 새로운 협의분할을 하고 이를 원인으로 상속등기의 경정등기를 신청할 때에는 등기원인을 ‘재협의분할’로, 그 연월일을 재협의를 성립한 날로 한다.

나) 경정할 사항

경정 전의 등기명의인을 재협의분할에 따라 해당 부동산을 취득한 상속인으로 경정한다는 뜻을 신청정보의 내용으로 제공한다.

다) 기록례

【갑 구】 (소유권에 관한 사항)				
순위번호	등기목적	접수	등기원인	권리자 및 기타사항
2	소유권이전	2019년 5월 3일 제4000호	2019년 5월 1일 협의분할에 의한 상속	공유자 지분 2분의 1 이대환 701115-1201257 서울특별시 서초구 강남대로 21(서초동) 지분 2분의 1 이민국 680703-1562316 서울특별시 마포구 마포대로 25(공덕동)
2-1	2번소유권경정	2019년 6월 3일 제5000호	2019년 5월 27일 재협의분할	공유자 지분 2분의 1 이대환 701115-1201257 서울특별시 서초구 강남대로 21(서초동) 지분 2분의 1 이겨래 750614-1035852 서울특별시 종로구 창덕궁길 105(원서동)

2) 상속인 전부가 교체되는 경우

가) 경정등기의 가부

상속재산 협의분할에 따라 갑과 을을 등기명의인으로 하는 상속등기가 마쳐진 후에 공동상속인들이 그 협의를 전원의 합의에 의하여 해제하고 병을 상속인으로 하는 새로운 협의분

할을 한 경우와 같이 재협의분할로 인하여 상속인 전부가 교체될 때에는 상속등기의 경정등기를 신청할 수 없다.

나) 상속등기의 신청방법

(1) 기존 상속등기의 말소등기 및 새로운 상속등기의 신청

가)의 경우에는 기존 상속등기의 명의인을 등기의무자로, 재협의분할에 따라 해당 부동산을 취득한 상속인을 등기권리자로 하여 기존 상속등기의 말소등기를 공동으로 신청하고, 재협의분할에 따라 해당 부동산을 취득한 상속인이 상속등기를 단독으로 신청한다.

(2) 등기원인 및 그 연월일

(1)에 따라 기존 상속등기의 말소등기를 신청할 때에는 등기원인을 ‘재협의분할’로, 그 연월일을 재협의를 성립한 날로 하고, 새로운 상속등기를 신청할 때에는 등기원인을 ‘협의분할에 의한 상속’으로, 그 연월일을 피상속인이 사망한 날로 한다.

다) 기록례

【갑 구】 (소유권에 관한 사항)				
순위번호	등기목적	접수	등기원인	권리자 및 기타사항
2	소유권이전	2019년 5월 3일 제4000호	2019년 5월 1일 협의분할에 의한 상속	공유자 지분 2분의 1 아태한 701115-1201257 서울특별시 서초구 강남대로 21(서초동) 지분 2분의 1 아민국 680703-1562316 서울특별시 마포구 마포대로 25(공덕동)
3	2번소유권이전 등기말소	2019년 6월 3일 제5000호	2019년 5월 27일 재협의분할	
4	소유권이전	2019년 6월 3일 제5001호	2019년 5월 1일 협의분할에 의한 상속	소유자 이겨레 750614-1035852 서울특별시 종로구 창덕궁길 105(원서동)

부 칙

- (시행일) 이 예규는 즉시 시행한다.
- (다른 예규의 폐지) 「상속재산을 협의분할할 때의 등기원인일자」(등기예규 제438호) 및 「상속등기 후 상속재산의 협의분할 등으로 인한 소유권경정등기」(등기예규 제613호)는 폐지한다.

[토론문]

김 상 술*

1. 제1주제 : SPC를 활용한 기업인수시 합병신주의 상장에 따른 이익의 증여세 과세에 관한 연구

발표자님은 현행 상증세법상 상장차익 과세규정에 관한 쟁점을 정리하면서 특히 자본시장법령상의 SPAC은 아니지만 기업인수를 위한 특수목적회사를 활용하여 비상장 목표회사와 합병 후 일정기간 안에 상장에 이르는 일련의 과정에 대하여 상증세법상 상장차익 과세규정을 적용할 때 제기될 수 있는 쟁점을 잘 검토해 주시어 감사드립니다.

가. 먼저, 발표문 9쪽 5번째 줄 중 “상증세법 제45조의3 및 제45조의5가 적용되기 위해서는~”의 제45조의 3의 규정은 ‘특수관계법인과 의 거래를 통한 증여의제’이고, 제45조의 5의 규정은 ‘특정법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제’ 규정으로, 이는 둘 다 ‘의제 규정’으로서 이번 발표문과는 관련이 없어 보이는 오탈자로 보입니다¹⁾.

나. 발표문 2쪽부터 5쪽까지의 완전포괄주의 증여개념의 개별증여 유형의 관계에 대하여는, 토론자는 상증세법 제2조 제6호의 ‘증여’의 개념이나 같은 조 제7호의 ‘증여재산’의 개념에 해당한다는 것만으로는 증여세를 과세할 수 없고, 증여세 부과 범위와 한계를 설정한 개별 예시규정이 마련되어 위 조항과 서로 부합되어야 증여세 과세가 타당하다고 봅니다.

(1) 헌법 제38조는 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.”고 규정하고, 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”고 규정하여 조세법률주의를 채택하고 있고, 이러한 조세법률주의의 원칙은 과세요건 등은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며 행정 편의적인 확장해석이나 유추적용은 허용되지 않음을 의미하므로, 법률의 위임이 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건 등에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의의 원칙에 반한

* 법무법인 평안 세무사·세무학박사

1) 3쪽 아래에서 3번째 줄 중 ‘상증세법 제2조 제3항’은 현행 ‘상증세법 제2조 제6호’로, 4쪽 2번째 줄 중에서 ‘상증세법 제2조 제3항’은 현행 ‘상증세법 제2조 제6호’로, 17쪽 아래에서 7번째 줄 중 ‘상증세법 제43조의 3’은 ‘상증세법 제41조의 3’로, 20쪽 V. 요약 및 결어 중 ‘상증세법 제43의 3’은 ‘상증세법 제41조의 3’임.

다(대법원 1987. 9. 22. 선고 86누694 전원합의체 판결, 대법원 2009. 10. 22. 선고 2007두3480 전원합의체 판결 등) 할 것입니다.

(2) 또한, 세법에서 과세요건이 충족되려면, ① 과세권자는 누구인가 ② 납세의무자는 누구인가 ③ 과세물건(과세대상을 구체화한 내용)이 무엇인가 ④ 납세의무자와 과세물건이 결합하는 상태인 ‘귀속’이 언제 어떻게 이루어졌는가 ⑤ 납세의무자가 과세권자에게 소속되는 시점을 정하는 ‘소속’은 언제 이루어졌는가 ⑥ 납세의무자에게 귀속된 과세물건을 평가한 결과물인 과세표준은 얼마인가 ⑦ 과세표준에 곱하여 세액을 계산할 세율은 어떤 비율인가 등 **7가지의 과세요건사실들이 모두 충족**되어야 할 것이므로 이들 중 하나라도 어긋나면 중대한 법규위반으로 과세요건의 충족이 없기 때문입니다.

따라서, 발표문 4쪽 중간의 “개별예시규정이 없더라도 과세요건이나 거래의 경제적 실질이 유사한 증여예시규정이 있다면 이를 준용하여 과세할 수 있다.”라는 하급심 법원의 판단²⁾은 맞지 않다고 봅니다.

이는 15쪽의 제3자 배정 유상신주의 해석과 관련한 문제(국가패소)를 입법으로 해결한 것처럼 증여세 부과 범위와 한계를 설정한 개별예시규정(제33조부터 제42조)의 제·개정을 통한 입법으로 해결할 일이지 과세기관의 판단과 해석으로 개별예시규정을 확대해석하여 과세처분하는 것은 타당하지 않다고 봅니다.

③ 발표문 제16쪽 법원의 판단에서

발표자님은, 1심 법원(서울행정법원 2021. 12. 14. 선고 2020구합79004판결) “구 상증세법 제41조의3 제1항은 그 규정에서 상세히 정하고 있는 바와 같이 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 취득한 그 법인 주식 등이 증여일 또는 취득일로부터 5년 이내에 상장되는 경우에 대해서만 적용되고, 그 법인이 다른 비상장법인에 흡수합병되어 특수관계자가 교부받은 합병신주가 상장되는 경우에 대해서까지 규율한 것이라고 볼 수는 없다는 이유로 **원고의 주장은 이유 없다**고 보았다.”며 원고의 청구가 ‘기각’된 것으로 기술하셨으나,

그러나, 동 1심 법원은 “개별 규정에서 증여세 부과대상과 과세범위를 상세히 정하고 있는 경우 과세요건 법정주의와 관련한 납세자의 예측가능성이 더욱 강하게 요청되는바, 이러한 과세요건을 충족하지 못하는 거래나 행위를 증여세 완전포괄주의 및 개별 규정의 유추 적용을 통하여 과세할 수 있는지를 정함에 있어서는 개별 규정과의 동일성 여부를 보다 제한적으로 해석할 필요가 있다. 위와 같은 규정 내용과 문언, 입법 취지와 연혁, 납세자의 예측가능성 등을 종합할 때, 구 상증세법 제41조의3 제1항은 그 규정에서 명시적으로 정한 **해당**

2) 서울행정법원이 2012.7.26. 선고한 2012구합4722 및 2012.8.17. 2012구합4753 판결, 서울고등법원 2013.6.19. 선고 2012누26786 판결.

법인의 주식 등 상장에 대해서만 적용되는 것으로 한계를 정하였다고 봄이 타당하다.”고 조목조목 판시하면서 원고의 주장을 받아들인 것으로 되어 있습니다(국가패소 판결).

④ 상법상 흡수합병이 있으면 합병으로 존속하는 법인은 소멸하는 법인의 권리의무를 포괄적으로 승계하므로 이 사건 합병 목표회사인 하이마트는 합병존속법인으로서 합병으로 인하여 소멸한 특수목적회사 하이마트홀딩스의 권리의무를 포괄적으로 승계하는 관계에 있으므로 일응 발표자님의 견해가 타당한 측면도 있으나,

첫째, 구 상증세법 제41조의3의 규정은 특수관계자가 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 경우로서 **당해 주식** 등의 상장에 따른 이익을 증여재산으로 정하고 있을 뿐인 점,

둘째, 위 상증세법 제41조의3은 ‘주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익의 증여’를, 같은 법 제41조의5는 ‘합병에 따른 상장 등 이익의 증여’를 각 규율하고 있는데, 구 상증세법 제41조의3에 따른 증여세 부과를 회피하기 위하여 합병의 방법을 이용한 변칙증여가 발생할 우려가 생기자, 합병상장이익을 증여 또는 취득 시점에 사실상 무상으로 이전된 재산으로 보아 과세함으로써 조세평등을 도모하기 위하여 2002. 12. 18. 구 상증세법에서 제41조의5를 신설하여

구 상증세법은 특수관계자가 최대주주 등으로부터 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 후 일정 기간(5년) 이내에 **해당 법인이 상장되는 경우에는** 제41조의3의 규정에 따라 해당 주식 등의 상장이익에 대하여 증여세를 부과하고, 해당 법인 등이 특수관계에 있는 상장법인과 합병되는 경우에는 제41조의5에 따라 합병상장이익에 대해 증여세를 부과토록 규정한 것으로 보입니다.

따라서, 이 사건에서 비상장법인과 합병된 후 합병법인이 상장되는 경우의 합병신주 상장이익에 대하여는 증여세 과세대상으로 명시하여 규정하고 있지 아니한 것으로,

조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하는 점(대법원 2012. 7. 5. 선고 2012두3972 판결 등 참조)에서 **이 사건의 과세처분은 구 상증세법 제41조의 3의 규정을 확대해석에 따른 위법한 처분으로 보이는 측면이 있다고** 봅니다.

2. 제2주제 : 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제의 요건에 대한 고찰

발표자께서 배우자 상속공제 규정의 개정 연혁과 현행 배우자 상속공제 규정에 따른 문제

점에 대한 상세한 분석을 통하여 개정(안)까지 마련해 주신 데 대하여 깊이 공감하고 감사드립니다.

가. 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받기 위해서는 상속세과세표준신고 기한의 다음 날부터 9개월이 되는 날(배우자상속재산분할기한)까지 배우자의 상속재산을 ‘분할’하여야 하고, 상속재산이 등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우에는 배우자상속재산분할 기한까지 그 등기·등록·명의개서 등이 되어야 한다고 규정된바,

여기서 과세관청, 조세심판원 및 법원이 ‘협의 분할’에 의한 상속재산의 분할만을 의미한다고 보는 것은 「민법」에서 상속재산의 분할방법으로 지정분할, **협의분할** 및 심판분할로 구분하는 점에서 일견 타당한 측면도 있지만,

① 대법원 제1675호 등기예규(상속등기와 그 경정등기에 관한 업무처리지침 제정예규, 2019. 6. 21.)에서 ‘법정상속분에 대한 상속등기 후 협의분할에 의한 협의분할등기를 하는 경우(경정등기)’도 가능하다고 한 점,

② 조세심판원(조심 2021인4648, 2022. 1. 24.)은 상증법 제19조 제2항이 배우자의 상속재산을 ‘분할’한 경우에 적용한다고 규정하고 있을 뿐, 그 등기원인을 ‘협의분할에 의한 상속’으로 한정하고 있지 않으므로 상증법 제19조 제1항의 배우자상속공제 요건을 충족하지 못한 것으로 보아 배우자 일괄상속공제액 초과분을 부인한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단한 점,

③ 기획재정부(재산세제과-764, 2020. 9. 3.)도 상속재산을 법정지분에 따라 분할하기로 협의하고 그 내용에 따라 상속재산분할 협의서를 작성하고 ‘상속’을 원인으로 소유권이전등기를 한 경우 상속인 간 협의 분할한 경우 등기원인이 ‘협의분할에 의한 상속’으로 한정되지 않는다고 해석한 점에서 상속재산의 ‘분할’의 의미를 ‘협의 분할’만을 국한하여 해석·적용하는 것은 확장해석으로 볼 수도 있다고 생각합니다.

나. 상증법 제19조 제2항에서 제1항에 따른 ‘배우자상속공제’는 상속세 과세표준 신고기한(상속개시 후 6월)의 다음 날부터 9개월이 되는 날(배우자상속재산분할기한)까지 배우자의 상속재산을 ‘분할’(등기·등록·명의개서 등이 필요한 경우)한 경우에 적용한다고 규정하고 있고,

같은 법 제4조 제3항은 “상속개시 후 상속재산에 대하여 등기·등록·명의개서 등으로 각 상속인의 상속분이 확정된 후, 그 상속재산에 대하여 공동상속인이 협의하여 분할한 결과 특정 상속인이 당초 상속분을 초과하여 취득하게 되는 재산은 그 분할에 의하여 상속분이 감소한 상속인으로부터 증여받은 것으로 보아 증여세를 부과한다. 다만, **제67조에 따른 ‘상속세 과세표준 신고기한(상속개시 후 6월)’까지 ‘분할’에 의하여** 당초 상속분을 초과하여 취득한 경우와 당초 상속재산의 분할에 대하여 무효 또는 취소 등 대통령령으로 정하는 정당

한 사유가 있는 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다.”라고 규정하여 ‘분할’기한을 각각 달리 적용(배우자상속분할기한은 상속세 과세표준신고기한 후 9개월이 되는 날, 초과상속분 취득 시 증여세 부과는 상속세 신고기한)하고 있습니다.

따라서 같은 법 제4조 제3항 단서 규정의 “제67조에 따른 ‘상속세 과세표준 신고기한(상속 개시 후 6월)’까지 분할에 의하여~”의 규정을 “제19조 제1항에 따른 배우자상속재산분할기한’까지 분할에 의하여~”로 개정·일치할 필요가 있다고 봅니다.

다. 아울러, 배우자상속공제는 피상속인의 재산형성에 배우자가 공동으로 기여한 부분에 대한 공제이고, 상속재산 중 일정 비율까지는 과세를 유보하고 잔존 배우자 사망 시 추후 과세하게 되므로 현행 배우자 상속공제액을 현행보다 상향 조정할 필요가 있어 보이고,

또한, 현행 상증법 기본통칙(19-0...1)에서 배우자상속공제에서 민법상 혼인으로 인정되는 혼인관계에 의한 배우자만을 한정하는 것은 「민법」 제1057조의2에 따라 ‘생계를 함께 했거나 특별한 연고가 있는 자가 청구하면 상속재산을 받을 수 있다’고 규정하고 있는 점, 통계청의 ‘2016년 사회조사’에 따르면 조사대상 3만 8,600명 가운데 ‘결혼 없이도 함께 살 수 있다’고 생각하는 사람이 48%에 달하는 점, 사실혼 관계로 인정되면 공무원연금 분할도 가능한 점, 법률혼과 마찬가지로 혼인 신고를 하지 않은 사실상 부부 관계일 때도 사실혼관계위자료와 사실혼관계재산분할이 가능한 점에서 법령개정을 통하여 **사실혼 관계에 있는 자가 받은 상속재산도 배우자공제로 인정**되어야 할 것입니다.

이상의 의견에 대해 발표자님의 견해를 말씀해 주시면 감사하겠습니다.

[토론문]

김 성 균*

1. “SPC를 활용한 기업인수시 합병신주의 상장에 따른 이익의 증여세 과세에 관한 연구”

1. 논문의 요약

박중수 교수님의 귀중한 발표 잘 보았습니다. 박교수님께서 ① 「상속세 및 증여세법」(이하 “상증세법”) 제41조의 3 및 제41조의 5가 증여세 과세대상과 과세범위의 한계를 설정하고 있다고 보는 대법원의 입장 하에서, ② 후일 합병소멸법인이 되는 SPAC를 활용한 기업인수시 당해 SPAC 주식과 합병신주는 인격합일설의 입장에서 볼 때 제41조의 3에서 말하는 ‘당해 법인의 주식’에 해당한다고 볼 수 있어 위 제41조의 3이 적용된다고 볼 수 있고, ③ 그렇지 않다고 하더라도 제4조 제1항 제4호, 제6호, 제31조를 고려하고, 조세회피의 가능성, 조세 정의의 문제 등을 감안하여 볼 때 위 제41조의 3을 유추적용가능할 것이라고 보고 계십니다. 저는 박교수님이 소개하시고 있는 모든 사안의 근본적인 문제의 출발점이 위 ①로부터 출발한다고 보고 있습니다. 박교수님의 결론에 대해서는 저도 동의하고 있으므로 이하에서는 박교수님의 ②, ③부분에 대한 논의보다는 위 ①에 대한 검토를 하여볼까 합니다.

2. 대법원의 입장

대법원은 포괄적증여조항 그 자체의 효력은 인정하고 있습니다.¹⁾ 그러나 동시에 “개별 가액산정규정에서 규율하고 있는 거래행위 중 증여세 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래행위는 법 제2조 제3항의 증여의 개념에 들어맞더라도 그에 대한 증여세를 과세할 수 없다고 할 것이다”라고 하고 있습니다. 한편, 종전의 증여의제규정들을 개별 가액산정규정들로 전환하여 존치하는 이유에 대하여 “납세자의 예측가능성과 조세법률관계의 안정성을 도모하고 완전포괄주의 과세제도의 도입으로 인한 과세상의 혼란을 방지하기 위한” 것이라 보고 있습니다.²⁾

그러한 잣대 하에서 개별 사안이 가액산정규정에서 의도적으로 과세에서 제외시킨 거래행

* 중앙대학교 법학전문대학원 교수

1) 대법원 2015.10.15. 선고 2013두13266 판결

2) 위 같은 판결

위인지 여부에 대하여 판단한 사례들이 상당수 나타나고 있습니다. 혹자 영리법인을 이용한 간접증여 사례³⁾를 위시하여 박교수님께서 발표하여 주신 다양한 사례들이 그 예입니다. 그러나 그들 사례 관련 대법원의 판결에서 공통적으로 찾아 볼 수 있는 것은 “과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래행위”의 범위를 넓혀 해석함으로써 사실상 완전포괄주의를 사문화시키고 있다는 점입니다.

완전포괄주의를 사문화시키는 또 하나의 수단은 과세표준 및 세액의 계산을 함에 있어서는 철저한 조세법률주의를 요구하는 판결의 경향입니다. 그에 대하여 “증여재산가액의 계산은 사실인정 문제일 뿐”이라고 주장하는 견해⁴⁾가 있으나 다수의 위치를 점하고 있지는 못하는 듯합니다.

3. 대법원 판결 비판

대법관이나 헌법재판소 재판관들은 “예측가능성”이라는 잣대를 이용하여 어느 경우에는 위헌으로, 어느 경우에는 합헌으로 해석하곤 합니다. 특정 법문과 관련한 예측가능성 유무의 판단과 관련하여 대법관이나 헌법재판소 재판관들 사이에 치열한 논쟁이 벌어지는 경우가 적지 않습니다. 예측가능성 유무 판단의 기준이 되어야 할 자는 법 전문가가 아니라 일반인입니다.⁵⁾ 대법관이나 헌법재판소 재판관들 사이에서 예측가능성 여부에 대한 논쟁이 있는 정도의 사안이라면 일반인들 입장에서는 예측가능성이 없다고 보아야 합니다. 그런데 대법원이나 헌법재판소는 논쟁을 거쳤음에도 불구하고 예측가능하다면서 판결을 내리는 경우가 흔합니다.

이는 실은 예측가능성 그 자체가 특정 법문 유무효를 가르는 잣대가 아니었다는 것을 말합니다. 위와 같은 현상은 대법관들 중 일부는 자유권이나 재산권 중심의 입장에 서있는 반면, 다른 일부는 평등권 중심의 입장에 서 있는 경우 종종 발생합니다. 결국 예측가능성이나 명확성이라는 잣대는 특정한 문구 자체가 예측가능하다거나 명확한지를 측정하는 잣대가 아니라 판단자가 자유·재산권과 평등권 사이에 서 있는 위치를 투영하는 도구에 불과합니다.

미국의 경우에도 동일한 문제에 대한 고민을 하였었습니다. 미국에서도 어느 정도가 명확한 것이냐를 두고 다툼이 적지 않았습니니다. 그러나 모든 법률해석은 “해석의 해석”, 즉, “자

3) 위 같은 판결

4) 이창희, 김석환, 양한희, “증여세 완전포괄주의와 혹자 영리법인을 이용한 간접증여”, 조세법연구 제21권 제3호(2015.11), 415면.

5) 헌법재판소는 “건전한 상식과 통상적인 법감정을 가진 사람”(헌재 1998.7.16 선고, 97헌바23 결정), “통상의 판단능력을 가진 사람”(헌재 1992.2.25 선고, 89헌가104 결정), “건전한 일반상식을 가진 자”(헌재 1989.12.22 선고, 88헌가13 결정)를 명확성 판단의 기준으로 삼고 있습니다.

신의 해석을 합리화하기 위한 해석”이라는 점을 깨달은 이후, 미국연방대법원이 가지게 된 기본적인 입장은 i) 법문 그 자체의 예측가능성이나 명확성을 따지는 일은 무용하다는 것, ii) 그러기 때문에 법문 그 자체의 명확성을 따지는 것보다 법문에 의회의 의사가 표명되어 있는지를 확인해 보아야 한다는 것, iii) 법문에 의회의 의사가 표명되어 있다면 그 의사를 최대한 따라야 한다는 것(의회유보의 원칙)⁶⁾, iv) 법문에 의회의 의사가 명확하게 표명되어 있다고 보기 어려운 경우라면 법문 관련 행정의 해석에 무리가 없는 이상 행정해석을 원칙적으로 따라야 한다는 것(Chevron 판결)⁷⁾입니다.

물론 그럼에도 불구하고 주장이 강한 대법관들은 편법을 써서 의회의 의사보다 자기의 주장을 앞세우기도 합니다. 예컨대 스칼리아 대법관이 있던 시기는 Chevron 판결을 회피하여 행정의 해석을 무시하고 환경보다 경제 우선의 판결을 하기 위해서 다양한 편법을 썼습니다.⁸⁾ 법문에 의회의 의사가 명확하지 않아서 환경을 우선시하는 행정의 의사를 따라야 함에도 불구하고 의회의 의사가 명확한 경우라고 우긴다든가 하는 것이 그것입니다. 하지만 원칙적으로 의회의 의사가 그 무엇보다 더 우선하여야 한다는 인식은 공통되고 있습니다.

우리의 경우는 어떤가요? 완전포괄주의가 도입되게 된 다양한 편법증여 배경에 대해서는 모두 잘 아실 것이라 생각합니다. 완전포괄주의를 도입한 국회의 의사가 박교수님이 발표하신 사례와 같은 사안은 과세하지 말라는 것일까요? 국회가 박교수님이 발표하신 사례를 증여세 과세대상이나 과세범위에서 제외하고자 하는 의사로 상증세법 제41조의 3을 존치시킨 것일까요? 국회의사록을 뒤져보아도 그와 같은 해석의 단초는 보이지 않습니다. 결국 대법원은 국회의 의사를 해석한 것이 아니라 자신의 가치해석을 우선한 것입니다. 대법원과 같은 입장을 취하는 것은 여러 가지 문제점이 있습니다.

i) 대법원이나 헌법재판소 내부에서 다툼이 있는 사안들이 자유권·재산권과 평등권 사이의

6) “어떤 경우이든 법원의 유일한 관심사는 의회의 의지가 준수되었는지 여부를 확인하는 데 있다. 이는 행정공무원이 발견해야 할 사실이나 조건들에 대한 정의가 광범위한 것인지가 아니라 그 정의의 규정이 행정공무원이 입법부의 의지에 순응하여 그 한계를 준수했는지 여부를 알 수 있을 만큼 그의 활동범위의 한계를 충분히 설정하고 있는지에 따라 좌우된다” *Yakus v. United States*, 321 U.S. 414, pp.425-426, 64 S.Ct. pp.667-668, 1944.

7) *Chevron U.S.A. Inc. v. NRDC*, 467 U.S. 837, 842f. 당해 판결의 요점은 다음과 같습니다. ① 의회가 법률을 제정하는 과정에서 정책에 관한 논쟁에 대하여 스스로 결정을 내리고 이를 법규에 명시적으로 규정하였을 때에는 법원이나 행정청의 임무는 의회가 규정한 법을 발견·적용하는 것이고, 법원은 행정청의 해석과 관계없이 법규의 명확한 의미를 판단할 수 있으며, 행정의 해석을 위법한 것으로 취소할 수 있다. ② 집단적, 일반적 의사형성에 내재하는 문제 때문에 의회가 그 법률하에서 나중에 제기될 정책적 분쟁을 해결하지 않음으로써 법률이 쟁점사항에 대하여 규정하고 있는 바가 없거나 불명확한 경우에는 그 해석권한 및 정책해결권한은 행정청에 위임되는 것이며, 행정청의 해석이 자의적이거나 변칙적이거나 법률에 명백히 반하지 않는 한 법원은 이에 따라야 한다.

8) 이비안, 「현대행정법의 이해」, 진원사(2013), 64-70면.

인식차에 의한 경우가 많음을 본 바 있습니다. 국회의 의사가 평등권이 우선하여야 한다는 것을 잘 보여주고 있는데, 국회만큼의 민주적정당성이 없는 대법원이나 헌법재판소가 재산권 우선의 판단을 내리는 것이 타당하다고 볼 수 있는지 의문입니다. 독일처럼 행정대법원을 독립시키고 법률전문가뿐만 아니라 행정전문가들도 대법관으로 보임시킬 수 있는 길을 열어둔 경우라면 모르겠으되, 우리나라와 같은 대법원 체제하에서는 대법원의 가치판단이 국회(국민 일반)의 가치판단과 유리될 가능성이 큼니다.

ii) 재산권, 평등권 사이에는 둘 모두를 충족할 수 없는 경우가 있고, 그 경우 하나를 선택하여야 합니다. 그런 상황이라면 대법원이나 헌법재판소는 자신의 견해를 앞세우는 것보다는 국회가 선택하는 바를 따라야 합니다. 대법원이나 헌법재판소는 자신의 권한을 자제할 필요성이 있는 것입니다.

iii) 1789년 프랑스 혁명 이후 1791년 잠시 프롤레타리아가 혁명의 중심에 있기는 했지만 결국 유산자가 헌법의 주체세력이 되었습니다. 그 영향에 따라 재산권, 자유권 중심의 헌법이 그 자리를 잡게 되었습니다. 정작 유럽이나 미국은 그와 같은 헌법에서 벗어난지 오래되었는데 2000년대의 한국이 1700년대 말의 프랑스에서 벗어나지 못하고 있어야 할까요?

4. 과세표준 및 세액의 계산

위와 같은 주장에 대한 가장 강력한 공격은 최소한 과세표준과 세액은 이의없이 산정할 수 있어야 하지 않느냐는 주장입니다. 그러한 공격 때문에 “증여재산가액의 계산은 사실인정 문제일 뿐”이라는 견해가 나오기도 하였습니다.

완전포괄주의의 효력을 인정하는 한 이의가능성 없는 과세표준 계산이 불가능한 경우가 발생합니다. 그러나 그렇다고 하여 완전포괄주의를 사문화시키는 것은 평등권에 앞선 재산권을 구축하여 줄 뿐입니다. 예측가능성, 명확성으로 대표되는 자유권, 재산권도 헌법상이 다양한 기본권 중의 하나뿐임을 다시 한번 인식할 필요가 있습니다. 특히, 예측가능성을 주장하는 자들은 명확한 과세표준을 계산할 수 있는 길이 있음에도 불구하고 굳이 편법을 찾아간 경우가 대부분이어서 그들의 예측가능성을 보호하여 줄 필요성도 희박합니다.

미국의 경우에도 과세표준과 세액 산정의 기준은 법률이 제시하지만, 실상은 무척 방대한 양의 regulation에서 구체적인 기준을 제시하여 주는 경우가 많습니다. 사례까지 들어가면서 말이지요. 사례까지 드는 이유는 반드시 그 사례와 같은 경우만 과세하라는 것이 아닙니다. 이런 사안의 경우에는 이런 방식으로 세액계산을 하면 되는데 다른 사례의 경우에는 당해 사례를 참조해서 해보면 될 것 같다고 하는 정도의 의미로 해석하시면 됩니다. 즉, 미국의 경우에도 과세표준을 항상 이의 없이 계산할 정도로 규정을 두고 있는 것도 아닙니다. 그렇

다고 해서 미국이 우리나라보다 재산권을 무시하는 국가라 볼 수 있을까요?

저는 다음과 같이 보면 어떨까 싶습니다. i) 우리나라의 대체적 견해는 “조세의 중목과 세율은 법률로 정한다”라고만 헌법이 규정(제59조)하고 있음에도 불구하고 과세표준 등도 법률에서 정하여야 한다고 합니다. 하지만 법문대로만 해석하는 것이 타당하지 아니할까요? ii) 구체적인 과세가액 산정에 대해서는 절차규정을 통하여 해소하는 것이 어떨까 합니다. 과세표준 산정위원회를 두고 그 위원을 외부인들로 구성하며, 결정에 대해서는 이의제기 절차를 두는 등의 방식이 그것입니다. iii) 궁극적으로 과세표준과 세액의 문제는 “합리성”의 문제이지 “명확성”의 문제로 접근해서는 안 된다는 인식을 가질 필요가 있습니다. 그렇지 아니하면 우리나라는, 국회의 의사와 무관하여 자유권·재산권만 강조되는, 1700년대 후반의 프랑스 정도의 국가에 머물게 될 것입니다.

II. “상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제의 요건에 대한 고찰”

글의 요지는 상증법 제19조 제1항에 따른 배우자상속공제를 적용받기 위해서는 상속세 과세표준 신고기한의 다음 날부터 9개월이 되는 날(배우자 상속재산 분할기한)까지 배우자의 상속재산을 분할하여야 하고(제2항), 상속재산이 등기 등이 필요한 경우에는 분할기한까지 등기 등이 되어야 하는데, 이 때 “분할”은 협의분할 뿐만 아니라 “법정상속분에 의한 분할”(법정상속분에 따른 단순상속등기를 의미하시는 듯합니다⁹⁾)도 포함하여야 한다는 것입니다.

(용어의 정의 및 III. 2. 관련) “법정상속분에 따른 상속등기”와 “법정상속분에 따른 상속재산의 분할”은 구분됩니다. 법정상속분에 따른 상속등기는 분할 전의 잠정적인 공유관계를 표창할 뿐입니다. 반면 법정상속분에 따른 상속재산의 분할은 그 공유관계를 종료시키고 협의, 심판 등에 따라 배분귀속을 확정시키되, 배분귀속시 법정상속분이 기준이 되는 분할을 의미합니다. 그러므로 “법정상속분에 따른 상속등기”를 “법정상속분에 의한 분할”과 동시하여 상증세법 제19조 제2항의 “분할”에 해당한다고 보아서는 안됩니다.

발표자께서는 “법정상속분에 따른 상속재산의 분할도 가능하므로 법정상속분에 따른 상속재산의 분할도 상속재산의 분할에 해당한다”고 말씀하십니까만, 법정상속분에 따른 상속재산 분할의 방법이 협의분할, 심판분할이라는 점에서 “법정상속분에 따른 상속재산의 분할”과

9) “특히 문제가 되고 있는 것은, 상속재산이 부동산 등과 같이 그 소유권 이전에 등기·등록·명의개서 등이 필요한 재산인 경우, 그 재산에 대하여 배우자상속재산분할기한까지 그 등기·등록·명의개서 등이 되어야 하는바, 협의분할에 의한 상속등기를 하여야 하는지 아니면 법정상속분에 따른 단순상속등기도 포함하는지이다.”

“협의분할에 따른 상속재산의 분할”을 동등 선상에 두는 것은 적절하지 아니한 것 같습니다. 상속세법 제19조 제2항의 “분할”에는 “법정상속분에 따른 상속재산의 분할”도 당연히 포함되지만, 그 분할 역시 협의분할이나 재판분할의 하나인 것입니다.

(Ⅲ. 1. 관련) 세법은 명확성, 예측가능성의 요구를 다른 법 분야에 의하여 강하게 받고 있지만, 그렇다고 하여 세법이 해석의 범위 밖에 있는 것은 아닙니다. 실제로 다양한 세법 관련 사건은 법률해석의 문제로부터 비롯됩니다. 한편, 법 해석상 법원은 국회의 의사가 무엇인지를 살펴볼 필요가 있고, 그것이 취지해석이라는 이름으로 정당화되고 있습니다. 상속세법 제19조 제1항과 관련하여 대법원은 국회의 의사를 “상속인들이 추상적인 법정상속분에 따른 배우자 상속공제를 받아 상속세를 납부한 이후에 상속재산을 배우자가 아닌 자의 몫으로 분할함으로써 배우자 상속공제를 받은 부분에 대하여 조세회피가 일어나는 것을 방지하기 위한” 것이라고 해석하고 있습니다. 그런 측면에서 볼 때 상속세법 제19조 제2항의 “분할”이나 “등기”를 “법정상속분에 따른 단순상속등기”로 해석하는 것은 부적절할 것 같습니다.

(Ⅲ. 5. 관련) 그러한 해석은 실질과세의 입장에서라도 합리화됩니다. 배우자가 실질적으로 상속받은 재산의 한도 내에서만 배우자세액공제를 하여 주는 것이 실질에 부합하기 때문입니다. 배우자의 법정상속분에 의한 재산가액이 배우자가 실제 받은 재산가액보다 더 큼에도 불구하고 법정상속분을 기준으로 배우자세액공제를 인정하는 것은 적절하지 않습니다. 발표자께서는 협의분할 결과 법정상속분과의 차액에 대해서는 증여세를 과세하면 된다는 입장을 견지하고 계시지만, 배우자가 실제로 받은 재산가액이 협의분할에 의하여 결정됨을 고려하여 본다면 실질을 왜곡하는 과세가 될 가능성이 없지 않습니다.

(Ⅲ. 6. 관련) 민법은 상속재산의 분할은 상속개시 된 때에 소급하여 그 효력이 있다고 규정하고 있습니다(제1015조). 그러므로 공동상속인들 상호 간에 상속재산에 관하여 협의분할이 이루어짐으로써 공동상속인 중 1인이 고유의 상속분을 초과하는 재산을 취득하더라도 이는 상속개시 당시 피상속인으로부터 승계받은 것으로 보아야 하고 다른 공동상속인으로부터 증여받은 것으로 볼 것은 아닙니다(대법원 1993. 9. 14. 선고 93누10217 판결¹⁰⁾). 당해 측면에서 볼 때, 협의분할 결과 법정상속분과의 차액에 대해서는 증여세를 과세하면 된다는 견해는

10) “민법 제1013조에 의하면 공동상속인은 피상속인이 유언으로 상속재산의 분할 방법을 정하거나 분할을 금지한 경우 외에는 언제든지 협의에 의하여 상속재산을 분할할 수 있다고 규정하고 있고 같은 법 제1015조는 상속재산의 분할은 상속개시된 때에 소급하여 효력이 있다고 규정하고 있으므로 공동상속인들 상호 간에 상속재산에 관하여 협의분할이 이루어짐으로써 공동상속인 중 1인이 고유의 상속분을 초과하는 재산을 취득하더라도 이는 상속개시 당시 피상속인으로부터 승계받은 것으로 보아야 하고 다른 공동상속인으로부터 증여받은 것으로 볼 것은 아니다.”

부적절한 것 같습니다.

(Ⅲ. 4. 관련) 법정상속분에 따른 상속등기의 경우 그 등기에 의하여 상속인의 상속재산이 확정된다고 보기 어렵고, 협의분할에 의하여 비로소 상속재산이 확정된다고 보아야 할 것입니다. 그와 달리 법정상속분에 따른 상속등기의 경우 일단 그 등기에 의하여 상속인들의 상속재산이 확정되지만, 협의분할에 의하여 상속재산이 변동된다고 보는 것은 위와 같은 법률관계와 부합하기 어려울 것 같습니다.

(Ⅲ. 3. 관련) 협의분할을 하지 않는 경우도 있습니다. 예를 들어 공유등기(법정상속분에 따른 상속등기)가 되어 있는 상태에서 협의분할 과정 없이 상속인들의 협력하에 제3자에게 상속재산을 양도할 수 있는데, 그 양도대금을 배우자에게 배분하지 않는 경우라면, 배우자에게 “실제 상속받은 금액”(제19조 제1항)을 전제로 하는 배우자세액공제를 하여 주어서는 안 됩니다. 그러므로 배우자상속공제를 받기를 원하는 경우 매각하기 전에 법정상속분에 의한 것이든 아니든 상관없이 법에서 정한 협의분할 및 분할등기를 하여 배우자에게 실제 상속이 이루어졌다는 점을 입증하여 달라는 것이 입법자의 취지라 볼 수 있을 것입니다. 민법상으로는 협의분할등기가 반드시 요구되는 것은 아니지만, 세법상 세액공제혜택을 받기 위해서는 요구될 수밖에 없다는 것이 상증세법 제19조 제2항의 취지일 것입니다.

[토론문]

이 정 아

「상증세법 제19조 제1항에 따른 배우자 상속공제의 요건에 대한 고찰」에 대하여

1. 들어가며

서윤석 세무사님께서 상증세법 제19조 제1항에 따른 배우자 상속공제의 요건에 대해서, 특히 등기가 필요한 재산의 경우 상속등기 외에 협의분할등기가 이루어져야 하는 것인지에 대해서 깊이 있는 분석을 해주셔서 많이 배울 수 있었습니다. 아래에서는 현재 법원 등의 상증세법 제19조의 적용 요건에 관한 해석 및 상속재산 분할에 관한 민법상 규정과의 조화 필요성에 관하여 몇 가지 질문을 드리고자 합니다.

2. 상증세법 제19조 제2항이 요구하는 ‘등기’에 대한 해석과 관련하여

(1) 세무사님께서 법원 등이 그 동안 상증세법 제19조 제1항에 따른 배우자 상속공제를 적용받기 위해서는 협의분할에 따른 등기 등을 하여야 한다고 판단한 것은, 조세법률주의의 원칙상 조세법규를 법문대로 해석할 경우 상증세법 제19조 제2항이 ① 상속재산분할협의, ② 등기가 필요한 상속재산인 경우 상속재산분할협의를 따른 등기, ③ 상속재산 분할사실 신고를 정하고 있기 때문이라고 설명해 주셨습니다. 그리고 상증세법 제19조 제2항은 특별히 협의분할을 언급하고 있지 아니하므로 법정상속분에 따른 상속재산의 분할을 포함하는 것인지도 명확하지 아니하므로, 입법취지 및 목적, 관련 조항을 고려한 합목적적·체계적 해석을 하는 것이 필요하다는 의견을 주셨습니다.

(2) 저 역시도 상증세법 제19조 제2항이 단순히 그 요건 중 하나로 “등기”라고만 규정하고 있을 뿐 그 종류를 특별히 제한하고 있지 아니하므로, 실령 조세법률주의에 따른 엄격해석을 하더라도 법정상속분에 따른 상속등기가 배제되는 취지는 아닌 것으로 생각합니다.

* 법무법인 광장 변호사·공인회계사

그런데 대법원 2018.5.15. 선고 2018다219451 판결, 대법원 2005.11.10. 선고 2005두3592 판결 등의 판시 및 그 원심을 통해 확인할 수 있는 사실관계에 따를 때, 법원은 단순히 상증세법 제19조 제2항의 등기가 ‘분할협의등기’로 한정된다는 것이라기보다는 ① 상속재산분할협의, ② 등기, 그리고 ③ 분할사실의 신고라는 세 가지 요건이 모두 갖추어져야 한다는 것으로 해석할 수도 있는 것으로 생각합니다. 즉, **실제의 재산분할현황에 부합하는 등기**가 이루어져야 한다는 것입니다. 예를 들어 대법원 2005두3592 판결의 경우 상고 기각의 사유로 ‘이 사건 추정상속재산 중 배우자의 법정상속지분에 상당하는 금액이 현실적으로 배우자에게 상속되었음을 인정할 아무런 자료가 없다’고 하고 있고, 대법원 2018다219451 판결의 경우 원고들이 상속재산분할의 합의를 한 후 등기를 하였다고 주장하였으나 그러한 점이 제대로 입증되지 않은 것으로 보이며, 그에 더하여 기한 내에 상속재산 분할사실을 신고하지도 않았으므로 상증세법 제19조 제2항의 요건을 만족하지 못했다고 판단한 것으로 보입니다.

비교적 최근 이루어진 조세심판원 2011.11.5.자 2020중7887 결정 역시 상속부동산의 등기원인이 단순 ‘상속’으로 되어 있다는 사정만으로 상속부동산 전체에 대한 분할협의를 없었다고 보기는 어렵다고 판단한 바 있습니다(조세심판원 2021.9.1.자 2021인2064 결정 역시 마찬가지 취지). 위 사안에서 공동상속인들 사이에 재산을 법정상속비율에 따라 분할하기로 협의하였다고 주장하였고, 매매대금 및 관련비용의 정산 등이 위 비율에 따라 이루어져 협의사실을 인정할 수 있었습니다. 기획재정부도 상증세법 제19조의 배우자 상속공제 적용시 등기원인이 ‘협의분할에 의한 상속’으로 한정되지 않는다고 유권해석하였습니다(재산세제과-794, 2020.9.3.).

(3) 이러한 점을 종합하여 볼 때, 법원, 조세심판원 등의 입장은 **실제의 상속재산의 분할 상태를 반영하는 등기**가 이루어진 경우라면 그것이 상속등기이든 분할협의이든 관계없이 상증세법 제19조의 배우자공제를 적용할 수 있다는 것으로 보입니다. 이러한 해석에 따를 때에는, 세무사님께서 논문 15쪽에서 언급하신 ‘법정상속분에 따른 상속등기를 한 후에 그 상속등기에 대하여 공동상속인 간에 이의가 없어 협의분할등기를 별도로 하지 않는 경우’도 실질적으로는 공동상속인들 사이에 상속재산의 분할협의를 이루어지고¹⁾ 그에 따른 등기가 이루어진 사례이므로 배우자공제를 적용받는 데 문제가 없을 것입니다.

세무사님께서서는 위와 같은 법원의 판시, 비교적 최근의 기획재정부 유권해석 및 조세심판원 결정례 등에 대하여 어떻게 생각하시는지 듣고 싶습니다. 그리고 혹시 실무적으로는, 상속세의 경정처분과 관련하여 조세 쟁송으로 나아갔을 때 공동상속인들 사이에 실제로도 법

1) 법정상속분에 따른 상속등기가 이루어진 이후 공동상속인들 사이에 이에 대한 이의가 없어 각 상속인의 상속분이 확정된 경우라도, 실질적으로는 ‘법정상속비율대로 상속재산을 분할하기로 하는 합의’가 이루어진 것으로 볼 수 있을 것입니다.

정상속비율에 맞게 상속재산을 분할하기로 하는 합의가 있었다는 점을 입증하기가 어렵거나 혹은 쉽게 받아들여지지 않는 사정이 있는지에 대해서도 경험을 나누어 주시면 좋겠습니다.

3. 상속세법상 배우자 공제를 제한하는 것과, 민법상 규정된 상속재산 분할의 시기 및 소급효 및 이혼시 일방 배우자의 재산분할청구권과의 형평

세무사님께서서는 본건 연구에 있어 민법상 별도로 언급되어 있지 않더라도 법정상속분에 따른 상속재산의 분할도 가능한 점, 상속재산의 협의분할등기는 상속재산 분할에 있어 필수적인 절차가 아니므로 협의분할등기를 하지 않는 경우도 있는 점 등을 함께 고려하셨습니다.

민법상 공동상속인은 언제든지 그 협의에 의하여 상속재산을 분할할 수 있으며(제1013조), 그 분할은 상속개시된 때에 소급하여 효력이 있다고 규정되어 있습니다(제1015조). 헌법재판소 2012. 5. 31. 선고 2009헌바190 결정에서 판단하고 있는 것과 같이, 상속세법상 배우자 공제를 일정한 기한 내에 상속재산분할의 협의 및 등기 요건을 갖춘 경우로 제한함으로써 상속세에 관한 조세법률관계를 조속히 확정하고 일단 상속재산의 미분할 상태로 배우자 공제를 받은 후 추후 자녀 등에게 부를 무상이전하려는 방지하려는 취지에 대해서는 공감할 수 있습니다. 그러나 현실적으로 피상속인의 사망 이후 공동상속인들 사이에 상속재산의 분할에 관하여 합의가 쉽게 이루어지지 않는 경우가 많고 상속재산분할심판단계에 들어서게 되면 그 심판 및 소송의 진행에 수 년이 소요되는 경우도 많은바, 상속세법이 상속세과세표준신고기한의 다음날부터 9개월이 되는 날까지 상속재산의 분할 및 등기를 요구하는 것은 민법상 상속재산을 언제든지 협의에 의해 분할할 수 있고 거기에는 소급효가 있다고 규정하는 것을 고려하면 상당히 짧은 것으로 보입니다. 상속세 실무에서는 공동상속인들이 일단 막대한 가산세 부담을 덜기 위하여 법정상속분에 따라 상속세 신고를 하고 추후 이를 구체적으로 분할하기도 하는 경우도 많다고 들었습니다.

또한 민법상 이혼한 자의 일방은 다른 일방에 대하여 재산분할을 청구할 수 있고(제839조의2), 혼인기간이나 재산 형성에의 기여도에 따라 달리 판단되기는 하지만 이러한 재산분할 청구권을 행사함으로써 일방 배우자는 상당한 규모의 재산을 세금부담 없이 자신의 몫으로 이전할 수 있습니다. 이처럼 부부 간 이혼 시에는 재산분할된 몫에 대해서 증여세 등이 과세되지 않는데, 일방 배우자의 사망으로 인하여 상속이 개시된 때에는 상속세가 과세된다는 것이 형평에 맞지 않고, 이는 상속세법이 1996년 개정 근거로서 상속세는 세대 간 수직적 재산 이전에 대하여 과세하는 세금이므로 1세대에는 1회만 과세하여야 한다는 점, 배우자 간 재산 이전은 실질적인 부부공동재산의 분할에 불과한 점, 그리고 생존 배우자의 물적 생활기

반을 유지시켜 주기 위해서는 배우자가 상속받은 금액에 대하여는 전액 공제를 하여야 하는 점을 제시하고 있는 것과는 맞지 않다고 생각합니다. 상속세제를 유지하고 있는 국가들 중 배우자에 대해서는 상속세를 과세하지 않거나 혹은 적어도 부부공동재산 중 배우자 몫에 대해서는 과세하지 않는 국가들이 있는 것으로 알고 있습니다. 설령 배우자 상속재산을 전액 비과세할 경우 일부 고액 자산가에게만 그 혜택이 집중될 것을 염려하더라도, 30억 원의 한도는 위 1996년 개정시 정해지고 그 이후로 한 번도 증액된 적이 없어 그 동안의 부동산 등 자산가격 상승 정도를 고려할 때 현실화될 필요도 있다고 생각합니다.

비록 본건 연구의 논지와 직접 관련된 쟁점은 아닌 것으로 보이나, 상증세법상 배우자 공제의 적용 요건을 엄격하게 해석하는 것이 앞서 말씀드린 민법상 상속재산의 분할과 관련된 제반 규정 및 이혼시 행사할 수 있는 재산분할청구권과 형평상 문제가 있는 것은 아닌지와 관련하여 세무사님의 의견을 듣고 싶습니다.

「SPC합병신주의 상장에 따른 이익의 증여세 과세에 관한 연구」에 대하여

1. 들어가며

박종수 교수님께서 상증세법 제41조의3에서 주식의 상장차익에 대하여 증여세를 과세하는 취지 및 요건, 위 조항의 적용 여부가 문제된 개별적인 사안에 대하여 상세하게 분석을 해주셔서 감사합니다. 특히 교수님께서서는 오로지 자금조달을 목적으로 설립된 특수목적회사가 목표회사와 소멸합병을 하고 이후 합병존속법인이 5년 내에 상장하여 상장차익이 발생한 사안에서, 기존 특수목적회사 주식과 합병존속법인의 주식 사이에는 인격합일적 동일성이 존재하므로 상증세법 제41조의3을 직접 적용할 수 있고, 그렇게 보지 않더라도 합병신주를 상장하는 것이 합병구주를 상장하는 것과 경제적 실질이 유사하므로 위 조항을 유추적용(준용)해야 한다는 해석방안을 제시해 주셨습니다. 아래에서는 이와 관련한 제 견해를 말씀드리고 그에 관한 교수님의 의견을 듣고자 합니다.

2. 합병의 시점 및 SPC와 목표회사와의 관계 등을 고려할 때 입법적 해결이 타당

(1) 교수님께서서는 만약 특수목적회사가 목표회사와 소멸합병을 하고 합병존속회사인 목표

회사가 상장한 경우 그 합병신주와 관련하여 발생한 차익에 대하여 현행 상증세법 제41조의3에 의거 증여세를 과세할 수 없다고 볼 경우, 납세의무자로 하여금 패이퍼컴퍼니를 활용하여 과세형평에 어긋나게 조세회피를 조장하는 결과가 초래된다는 말씀을 주셨습니다. 합병주주를 그대로 상장으로 가져가 상장차익을 얻은 경우와 중간에 합병을 거쳐 합병신주를 상장으로 가져가 얻은 상장차익은 경제적으로 동일한 것임에도 불구하고 전자에 대하여만 과세하는 것은 형평에 반하며, 납세의무자로 하여금 후자의 방법을 취하는 Tax Planning이 가능하게 한다는 것입니다. 교수님의 이러한 우려에 대해서는 전적으로 동의하며, 상증세법 제41조의3 및 제41조의5의 입법취지를 고려할 때 특수목적회사의 주주가 취득한 합병신주의 상장에 따른 이익 역시 과세대상으로 포섭되는 것이 타당한 것으로 생각합니다.

(2) 다만, 대법원 2015두40941 판결, 대법원 2017두 35691 판결에서 지속적으로 판시하고 있는 것과 같이, 상증세법 제41조의3에 의거 증여세를 과세하기 위해서는 해당 사항이 위 조항이 정한 범위와 한계 내에 있어야 하므로 법문언에 직접적으로 언급된 사례에 해당하여야 하며, 그렇지 아니할 경우 상증세법 제41조의3 제7항이 개정된 것과 같이 과세의 흠결은 입법적으로 해결하는 것이 바람직하다고 생각합니다. 특히 상증세법 제41조의5가 주권상장법인과 합병됨에 따라 얻는 상장차익에 대하여는 증여세를 과세한다는 점을 명확하게 하면서, 상장 전에 합병이 있었던 경우에 대해서는 언급하지 않고 있는 것은, 납세자에게 합병주식의 상장에 따른 이익은 과세되지 않는다는 메시지를 주고 있는 것으로도 볼 수 있습니다.

(3) 교수님께서 이와 관련하여 회사법 영역에서의 합병에 관한 인격합일설을 근거로 특수목적법인의 주식과 합병신주 사이에 동일성을 인정할 수 있으므로, 상증세법 제41조의3이 규정한 ‘해당 주식이 증권시장에 상장한 경우’에 직접 해당하는 것으로 구성할 수도 있다고 설명해 주셨습니다. 그런데 설령 대법원이 인격합일설을 채택한다고 하더라도, **합병이 사후적으로 이루어짐을 고려할 때 특수관계인이 최대주주 등으로부터 주식을 증여받거나 취득한 때에는** 특수목적법인의 주식과 목표회사의 주식을 동일한 것으로 보기는 어려울 것으로 생각합니다.

상증세법 제41조의3에서 상장차익을 과세하는 취지는, 주식 등의 상장에 관한 정보를 알 수 있는 최대주주 등이 향후 상장 등에 관한 계획을 모두 세워 둔 상황에서 특수관계인에게 상장 전의 비교적 낮은 주가에 주식을 증여함으로써 변칙적으로 이익을 증여하려는 것을 규율하기 위한 것으로 이해됩니다. 즉, 이미 최대주주가 특수관계인에게 주식을 증여하는 최초의 시점에 향후 상장 등으로 인하여 해당 주식의 가치가 크게 상승할 것이 계획·예정되어 있으나, 다만 상장차익을 계산함에 있어 상장일로부터 3개월이 되는 날을 ‘정산’ 기준일로 하는

것으로 볼 수 있습니다. 상증세법 제41조의3 제4항에서, 정산기준일 현재의 주가가액이 당초의 증여세 과세가액보다 적은 경우에는 증여세를 환급할 수도 있다고 규정한 것을 보더라도, 특수목적회사의 주식과 합병신주가 동일한 것인지 여부는 당초의 증여시를 기준으로 판단해야 할 것으로 생각되며, 최초의 증여시에는 아직 합병이 이루어지지 아니하였으므로 인격합일설에 따르더라도 상증세법 제41조의3을 직접 적용하는 데에는 어려움이 있을 것으로 생각합니다.

대법원도 합병의 시점 및 그 소급효과 관련하여 유사한 취지의 판시를 한 것으로 보입니다. 대법원 2017. 9. 7. 선고 2017두44787 판결²⁾에서는, 학교법인이 합병 이전부터 소유하였고 지방세법령에 따라 재산세 분리과세³⁾를 적용받고 있었던 토지와 관련하여, 위 학교법인을 흡수합병한 원고 역시 재산세 분리과세 요건을 그대로 충족하는지 여부가 문제되었습니다. 위 사건의 원고는 합병의 본질은 법인격의 합일이므로 존속법인인 원고 역시 소멸법인인 학원법인이 토지를 취득하여 소유한 시점부터 해당 토지를 소유한 것으로 보아야 한다고 주장했으나, 법원은 설령 원고가 주장하는 인격합일설에 따르더라도 합병의 효력이 발생하는 시점은 합병등기를 마친 때이며 존속 또는 신설된 법인의 권리·의무 승계 시점이 소멸된 학교법인이 그 권리·의무를 취득한 시점으로 소급할 수는 없다고 판단하면서 원고의 청구를 기각했습니다.

(4) 특수목적회사와 목표회사 사이의 관계 역시 문제될 수 있을 것으로 생각됩니다. 상증세법 제41조의3은 최대주주 등의 **특수관계인**이 최대주주 등으로부터 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득하는 경우에 적용되며, 이는 교수님께서 설명해 주신 것과 같이 비상장법인의 기업 경영에 관하여 공개되지 않은 내부정보를 이용할 수 있는 최대주주 등이 변칙적인 증여를 하는 것을 막기 위해서이며, 따라서 상증세법 제41조의5는 위 조건에 더하여 주식을 발행한 법인이 **특수관계 있는 주권상장법인과 합병**할 것을 요구하고 있습니다. 특정 주주들이 주식의 증여 및 그 이후의 상장법인과의 합병이라는 일련의 사건을 모두 기획·실행할 수 있는 지위에 있어야 합병을 이용한 상장시세차익을 증여로 과세할 정당성이 존재하기 때문입니다. 만약 합병신주의 상장과 관련하여 상증세법 제41조의3을 직접 적용한다고 할 경우, 합병구주가 합병신주로 대체되는 과정이 제41조의5에서 규정하고 있는 것과 같이 최대주주가 지배하고 있는 특수관계 있는 법인들 사이의 계획된 합병인지 여부에 관하여는 살펴볼 기회가 없게 될 우려도 있을 것으로 생각합니다. 이러한 점을 고려하더라도, SPC를 활용한

2) 구체적인 사실관계 및 판단은 제1심 판결인 수원지방법원 2016. 9. 29. 선고 2016구합170 판결을 참고하였습니다.

3) 비영리사업자가 1995. 5. 31. 이전부터 소유하고 있는 토지에 대해서는 재산세를 분리과세한다는 것입니다.

기업인수시 합병신주의 상장이익에 대한 증여세 과세를 위해서는 상증세법 제41조의5와 같이 별도의 입법을 통해 과세하는 것이 합리적일 것으로 보입니다.

(5) 현재 본 사안에 대해서는 아직 항소심이 계속 중이므로 대법원에서 어떠한 결론이 날 것인지에 대해서는 알 수 없으며, 토론자가 상증세법 제41조의3의 적용 사례에 대해서 업무경험이 많지는 않지만 교수님의 논문 및 조문을 바탕으로 떠오르는 생각을 말씀드려 보았습니다. 교수님께서 이에 대하여 어떻게 생각하시는지, 그리고 항소심 및 상고심에서는 어떠한 판단이 이루어질 것인지에 대해서 고견을 나누어 주시면 감사하겠습니다.

[제3부 : 소득세법 분야]

고가주택 양도에 관한 행정해석의 비판적 검토 - 종과세율 적용 및 장기보유특별공제 배제를 중심으로 -

• 윤석남 (세무법인 명품 세무사·세무학박사)



고가주택 양도에 대한 행정해석의 비판적 검토

- 중과세율 적용과 장기보유특별공제 배제를 중심으로 -

윤 석 남*

차 례

2017년 8월 2일 주택시장 안정화대책으로 다주택자에 대한 중과세제도가 급격히 시행되었다 하더라도 오랜기간 동안 일시적 2주택인 대체주택을 1세대 1주택으로 비과세하여 왔음에도(즉, 대체주택은 어느 지역을 불문하고 주택수에서 제외하여 왔다), 더 나아가 서민들의 주거환경에 일익을 담당한 법소정의 장기임대주택에 대해서도 소득세법령 조세특례제한법령의 규정에 소유 주택에서 제외된다는 명문규정과 대법원 판례(2010두27806, 2014.2.27.)가 있음에도 불구하고,

증세에 편승한 국세청 행정해석(사전법령해석 재산 2019-368, 2019.11.01.)의 변경을 통하여 소유주택으로 간주함으로써 중과세율 적용과 장기보유특별공제를 배제한 과세사례들은 조세법률주의에 위배할 뿐만 아니라 국민의 재산권을 침해하는 위헌적인 요소가 있음에도 불구하고 또한 이 점을 지적해야 할 조세심판원 심판결정마저 과세당국의 행정해석을 수긍함으로써 억울한 납세자가 양산되었는바, 이러한 위헌적이고 위법한 행정해석은 시정되어야만 할 것이다.

I. 서 언

사람들은 의식주(衣食住) 문제를 해결하면서 살아가고 있다. 그 중 하나가 주거문제인데 바로 주택의 문제이다. 부자들 자녀들이 주택을 상속받거나 증여 또는 결혼 무렵 주택자금을 증여받는 경우도 있지만, 대부분의 사람들은 직장을 다니거나 사업을 하면서 꾸준히 돈을 모아 처음에는 조그만한 집을 사게 된다. 결혼 후 식구가 늘고 아이들이 자라면 보다 생활하기 편한 큰 집이나 상급학교 진학을 위한 대도시로 주거를 이전하는 것이 일반적인 현상이다.

주택의 취득과 보유, 대체주택으로 이전하기 위해 종전주택의 양도에 이르기까지 여러 과정에서 여러 종류의 세금이 따라 다닌다. 주택을 취득하는 시점에서는 그 원인에 따라 상속세 증여세와 취득세를 납부하여야 하고, 보유하면서는 재산세 종합부동산세를 납부하여야 하

* 세무법인 명품 세무사·세무학박사

며, 양도할 때는 양도소득세를 납부해야 한다. 물론 1세대 1주택인 경우에는 양도소득세가 비과세되고, 더 나아가 보유기간동안 발생한 양도차익에 대해 그 보유기간(3년 이상 10년)에 따라 24-80%의 장기보유특별공제를 하게 되어 새집(대체주택)을 마련하는데 큰 도움을 받은 것은 주지의 사실이다. 이처럼 정부는 국민들에게 보다 나은 생활을 할 수 있는 조건과 주거 환경을 조성해 줄 의무가 있는 것이다.

정부의 많은 부동산 대책이 발표될 때마다 약방의 감초처럼 빠지지 않은 것이 주택의 조세정책 문제인데 그동안 주택경기와 경제활성화를 위하여 양도소득세 등 비과세, 감면 등의 특례제도가 시행되거나 반대로 주택시장이나 부동산경기가 과열될 때에는 중과세 규정이 신설되거나 감면규정이 폐지 또는 개정되면서 세무사, 변호사 등 조세전문가조차 양도소득세 계산방법이나 세법을 적용하기가 매우 어려워 양도소득세 신고 대리업무를 포기한 세무사 등이 많은 것이 현실이다.

재개발, 재건축 주택 및 조합원분양권에 대한 양도소득세 산정방법이나, 주택에 관한 비과세 감면 중과세 등 특례규정이 복잡해지고 까다러워 적용에 혼선이 일고 조세법을 적용하는 과세당국에서도 행정해석의 자의적 해석 내지는 확장해석으로 인해 고통받은 납세자가 결코 적지 않음을 인식하여야 할 것이다. 특히 문제인 정부 때에는 공시지가를 대폭적으로 올려 부동산 보유에 대해 많은 세금을 부과하면서 한편으로는 집값을 내린다는 명분하에 세율을 급격히 올리거나 1세대 1주택자(일시적 2주택자, 장기임대주택 소유자)는 보유한 기간동안 혜택을 받을 수 있었던 장기보유특별공제를 박탈함으로써 주택공급이 차단되는 등 이율배반적인 정책을 시행하고 다양한 증세정책으로 이어져 입법취지를 훼손하면서까지 기존 행정해석의 변경과 집행으로 억울한 납세자를 양산하는 이를 심리해야 할 조세심판원 결정조차 과세당국의 행정해석을 수긍하고 있는바, 이 사건 중과세 부과처분과 이와 유사한 과세사례들 및 그 심판결정들의 비판을 통하여 문제점을 지적하고자 한다.

II. 다주택자에 대한 양도소득세 중과세제도의 입법과 시행

1. 문제의 제기

2017년 8월 2일 문제인 정부는 급등하고 있던 집값 안정화를 위해 부동산 대책을 발표하면서 과거 노무현 대통령 때 시행했던 중과세정책을 다시 꺼내 들었다.¹⁾

1) 노무현 정부는 2008. 12. 26. 소득세법의 개정을 통하여 비업무용 부동산에 대한 중과세 정책과 다주택

그 내용은 주택의 투기현상을 막기 위하여 1세대 1주택 양도소득세 비과세요건에 조정대상지역 내 2년 거주요건을 추가하고²⁾, 조정대상지역의 조합원입주권을 포함한 2주택 이상의 다주택자의 양도소득세율을 기존의 누진세율에 10%, 20%를 가산하는 중과세율적용과 함께 주택을 보유한 기간에 따라 1세대 1주택자 또는 다주택자가 누렸던 장기보유특별공제(24%~80%, 다주택자는 30%)의 배제가 그 핵심내용이었다.

그러나 급진적인 2018년도 4월 1일부터 시행 적용되는 조정대상지역의 다주택자에 대한 양도소득세율의 급격한 인상과 장기보유특별공제 배제방식은 소급과세 문제와 주택의 공급 거래를 막는 주된 요인으로 작용해 오히려 주택시장 안정이 아니라 공급과 수요를 억제하는 장치로 작용하여 정책목적을 훼손하는 경우가 되었다.

이에, 정부는 다주택자가 2019년 12월 17일부터 2020년 6월 30일까지 조정대상지역 내 10년 이상 보유한 주택(조합원입주권을 포함한다)의 양도에 대해서는 한시적 양도소득세 중과세율 배제와 장기보유특별공제를 허용하는 유예조치를 2019년 12월 16일 발표하였다.³⁾

주택에 관한 조세정책의 수립과 시행은 대상자가 많고 세 부담의 변동이 커 대단히 중요한 것인바, 이 유예조치의 문제로는 주택가격은 통상 5~10억 원이므로 다주택자가 유예기간 내 아무리 팔고 싶어도 수요자가 집값을 마련하는 데 6개월 정도가 아니라 상당한 기일이 소요되고, 아울러 대출금융정책도 동시에 시행되어야만 했는데 그렇지 못해 단기간에 성과를 기대하는 것은 무리였다는 점이다. 이 점에 대해 필자는 적어도 2년 정도는 유예기간을 두어야 했다고 생각한다. 그렇지 못해 다주택자는 양도소득세 폭탄이 두려워 주택의 공급을 회피하고 세금의 속성상 매수자에게 전가되는 경향이 있어 오히려 집값을 올리는 측면이 많았다고 생각된다.

자에 대한 중과세(2주택자의 주택양도에 대해서는 50%, 3주택자 이상의 주택양도에 대해서는 60%의 중과세율) 정책을 시행하였다.

- 2) 국토교통부장관은 주택법 제63조의2 및 시행규칙 제25조의2 규정에 의한 기준을 충족하는 지역에 대해, 주거정책심의위원회의 심의를 거쳐 조정대상지역(이하 “조정대상지역”이라 한다)으로 지정할 수 있다. 정부는 2017. 8. 2.조치 이후 2년 이상 거주해야만 비과세 요건이 되는 조정대상지역으로 서울 전역과 부산광역시 중 해운대구·연제구·동래구·남구·부산진구 및 수영구, 기장군, 경기도 중 과천시, 성남시, 고양시, 남양주시, 하남시 및 화성시(반송동·석우동·동탄면 금곡리·목리·방교리·산척리·송리·신리·영천리·오산리·장지리·중리·청계리 일원에 지정된 택지개발지구로 한정한다), 신행정수도 후속대책을 위한 연기·공주지역 행정중심복합도시 건설을 위한 특별법 제2조제2호에 따른 예정지역을 지정하였다. 그 후 수차례 조정대상지역이 새로이 지정되거나 해제되어 2022. 11. 14. 최종 조정대상지역은 서울 전역(25개구)과 과천시, 광명시, 성남시 분당구·수정구, 하남시로 축소되었다.
- 3) 소득세법시행령 제167조의4[대통령령 제30395호, 2020.2.11., 일부개정] 제3항제6호
“법 제95조제4항에 따른 보유기간이 10년(재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 관리처분계획등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2020년 6월 30일까지 양도하는 경우 그 해당 주택”

2. 문재인 정부의 부동산정책은 증세방향으로 이어지면서 1세대 1주택, 대체주택의 비과세 개념이 흔들리고 장기보유특별공제, 장기임대주택의 입법취지까지 훼손한 행정해석과 집행으로 국민들이 실망하거나 혼란스러운 실정이었다.

가. 과세관청의 종전 행정해석

정부는 오랜기간동안 1세대가 「소득세법」 제89조제1항제3호나목의 1주택, 「소득세법 시행령」 제155조제1항 이하의 대체주택 상속 분양 혼인 등 취득에 따른 일시적 2주택 등의 비과세제도와 장기임대주택에 대하여도 「소득세법 시행령」 제155조 제20항 및 제167조의3 제1항제2호가목, 「조세특례제한법」 제97조 내지 제99조의 (감면대상)장기임대주택 규정에 따라 주택수에서 제외하여 부자들이 임대주택을 취득케 하여 건설경기 진작과 집 없는 서민들을 위한 주거정책을 효율적으로 뒷받침하여 왔다.

즉, 일시적 2주택인 대체주택과 서민들에게 임대하는 장기임대주택은 주택수에서 제외함으로써 양도하는 주택이 1주택인 경우 비과세하거나 고가주택인 경우에도 보유기간(거주기간)에 따라 장기보유특별공제(24%~80%)의 혜택을 부여해 왔었다(국세청 질의회신 서면 2015-부동산-195, 2015. 3. 13. 등 참조).

나. 입법취지를 벗어난 과세관청의 확장해석과 그 운용

그러다가 2017년 8월 2일 문재인 정부의 주택시장 안정화대책 이후 증세로 이어지면서 2019. 11. 1. 행정해석(사전법령해석 재산 2019- 368(2019. 11. 1)의 변경으로 대체주택 등 일시적 2주택 및 장기임대주택에 해당하는 경우 종전과 같이 「소득세법」 제89조(비과세양도소득)의 “1세대 1주택으로 보고 「소득세법시행령」 제154조 제1항을 적용한다”고 하면서도,

이와는 달리, “고가주택에 대해서는 중과배제 규정이 없다, 1세대 1주택의 비과세 규정과 장기보유특별공제 규정, 중과세율 규정은 각각 다르고 그 입법취지도 다르다”며, 1주택 개념이나 대체주택 등 일시적 2주택, 장기임대주택에 대해 당초 입법목적과 취지에 반하는 중과세율을 적용하고, 동시에 장기보유특별공제를 배제하도록 기존 행정해석을 변경하여 소급과세하였다.

이에 관한 조세심판을 담당하는 조세심판원 역시 국세청의 행정해석을 수긍하여 이후 납세자들이 제기한 조세심판 청구에 대해 모두 기각 결정하였다. 과연 국세청의 행정해석과 집행 이에 관한 조세심판원의 기각 심판결정이 과연 적법 타당한 것인가에 대해 의문을 제기하지 않을 수 없어 이 사건 중과세 부과처분과 이와 유사한 과세처분사례들을 통하여 문제

점을 심도 있게 연구 검토 논의해 보기로 한다.

III. 이 사건 양도소득세 중과세 부과처분 사례

□ 이 사건 양도소득세 과세처분의 내용과 조세불복

○○세무서장(이하“과세예고관서” 납세고지 이후는 “처분청”이라 한다)은 김△△(이하“청구인”이라 한다)에 대해 쟁점종전주택의 양도에 대해 양도소득세 세무조사를 실시하여 대체주택과 장기임대주택을 소유주택으로 간주하고, 2022. 7. 29. 청구인에게 2018년 귀속 양도소득세 515백만 원의 과세처분을 예고하였고, 이에 청구인은 과세전 적부심사청구를 하였지만 불채택되어 처분청은 결국 이 사건 양도소득세 중과세 부과처분(이하 ‘이 사건 중과세 부과처분’이라 한다)을 하였습니다.

청구인은 이 사건 중과세 부과처분에 대해, 심판청구 또는 감사원 심사청구로 계속 불복을 제기할 예정입니다.

1. 사실관계

□ 청구인의 쟁점주택 양도일 현재(2018. 7. 18.) 청구인 세대의 주택의 소유현황은 아래 표와 같습니다.

2000.3.20	2012.11.29	2016.7.28	2018.7.18
① 취득 쟁점양도주택	② 오피스텔 취득(임대주택)	③ 취득 대체주택	① 양도 쟁점양도주택

가. 청구인은 대체주택을 취득하고 전세대원이 쟁점양도주택에서 대체주택으로 거주 이전함

청구인은 2000. 3. 20. 서울시 강남구 대치동 **아파트 84.43㎡ 1호(이하 ‘쟁점종전주택’이라 합니다.)를 취득하여 거주하다가 조금 넓은 주택으로 이전하기 위하여 서울시 강남구 대치동 다른 아파트 96.04㎡ 주택(이하 ‘대체주택’이라 합니다.)을 2016. 7. 28. 취득하고 전 세대원이

이전하였습니다. 이로써 청구인 세대는 쟁점종전주택 양도일 현재 일시적 2주택이 되었습니다.

나. 쟁점종전주택의 양도

청구인은 2016. 7. 28. 대체주택 취득 후 2년 이내(소득세법이 정한 기간은 3년이내)인 2018. 7. 18.에 1세대 1주택 양도소득세 비과세 특례를 받기 위하여 쟁점종전주택을 16억 9,000만 원에 양도하였습니다.

다. 이 사건 오피스텔의 취득

청구인의 배우자는 청구인 세대가 1세대 1주택자로서 서울특별시 강남구 역삼동 강남역 □□오피스텔 업무시설, 전용면적 25.5㎡ 1호(이하 ‘이 사건 오피스텔’이라 합니다)를 분양사업자로부터 “장기임대주택으로 등록하면 임대소득에 대한 소득세 면제와 주택수에서 제외되어 1세대 1주택자로서 당연히 양도소득세도 비과세된다”는 자세한 설명을 듣고 월 75-80만원의 임대료로 생활에 조금이라도 보탬이 되고자 약 2억 3,797만 원에 이 사건 오피스텔을 2010. 10.경 취득계약을 체결하고 2012. 11. 29.(잔금청산일) 취득하였습니다.

청구인의 배우자는 잔금청산 전 2012. 11. 5.에 세무서에 사업자등록(부동산 주택임대, 120-91-40871)을 하였고, 같은 날(2012. 11. 5.) 구청에 임대사업자등록을 한 후 현재까지 장기임대주택 사업을 영위하고 있었습니다.

라. 쟁점종전주택의 양도에 대해, 청구인은 1세대 1주택 고가주택으로 당시의 국세청 행정해석에 따라 장기보유특별공제와 일반세율을 적용하여 당초 신고함

청구인은 2016. 7. 28. 이 사건 대체주택 취득 후 3년 이내인 2018. 7. 18. 쟁점종전주택을 16억 9,000만 원에 양도하였고, 1세대 1주택으로서 9억 원 초과분의 양도차익에 대해 소득세법 및 당시 행정해석에 따라 장기보유특별공제를 차감하고 일반세율을 적용하여 2018. 7. 31. 양도소득세를 32백만 원을 신고·납부하였습니다.

2. 이 사건 과세예고통지의 내용

가. 과세예고관서의 양도소득세 과세예고통지

과세예고관서는 쟁점종전주택 양도일 현재 쟁점종전주택 하나, 대체주택 하나, 장기임대주택 하나를 청구인 세대가 조정대상지역 내 모두 3주택을 보유한 것으로 보고 쟁점종전주택의 당초 양도소득세 신고에 대해, 장기보유특별공제를 배제함과 동시에 중과세율 20%를 적용하여 2022. 7. 26. 청구인에게 2018년 귀속 양도소득세 515백 원을 과세하겠다는 과세예고통지서를 통지하였고, 청구인은 2020. 7. 29. 이를 수령했습니다.

나. 이 사건 과세전 적부심사 청구

그러나 과세예고관서의 과세예고통지는 아래의 청구이유와 같이 위법·부당하여 청구인은 과세전적부심사 청구에 이른 것입니다.

청구취지

과세예고관서가 2022. 7. 29. 청구인에게 한 2018년 귀속 양도소득세 515백만 원의 과세예고통지는 위법·부당한 것이므로 이를 취소하여야 합니다.

청구이유

1. 이 사건 대체주택은 일시적 2주택으로서 소득세법 규정에 따라 당연히 1주택으로 보도록 규정하고 있습니다.

가. 1세대 1주택 비과세제도의 입법 취지

1세대 1주택의 양도로 인하여 발생한 소득에 대하여 양도소득세를 비과세하고, 대체주택 상속 동거분양 혼인 등의 일시적 2주택도 일정한 요건을 충족하면 1세대 1주택으로서 비과세되고, 일정금액(중전은 9억 원, 현재는 12억 원)을 초과하는 고가 1주택도 보유기간에 따라 장기보유특별공제와 일반세율을 적용함으로써 1세대 1주택의 비과세와 같은 효과를 거두고

있습니다.

1세대 1주택 비과세 취지와 목적은 (고가주택이라 하더라도) 거주자가 다주택 소유를 통하여 투기적인 불로소득의 획득을 방지함으로써 국민의 주거생활 안정과 거주이전의 자유 및 행복추구권을 보장하여 주려는 데에 있는 것입니다.

나. 「소득세법시행령」 제155조제1항 이하의 대체주택 등의 일시적 2주택은 1주택으로 보고 비과세 혜택을 오랜기간 동안 부여하고 있습니다.

1) 국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택이 된 경우 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 다른 주택을 취득하고 그 다른 주택을 취득한 날부터 3년 이내에 종전의 주택을 양도하는 경우에는 이를 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항을 적용한다[소득세법시행령 제155조(1세대1주택의 특례) 제①항].

2) 상속받은 주택과 그 밖의 주택을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조제1항을 적용하며[소득세법시행령 제155조(1세대1주택의 특례) 제②항],

3) 1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자가 1주택을 보유하고 있는 60세 이상의 직계존속을 동거봉양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대가 2주택을 보유하게 되는 경우 합친 날부터 5년 이내에 먼저 양도하는 주택은 이를 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항을 적용한다[소득세법시행령 제155조(1세대1주택의 특례) 제④항], 고 규정하고 있으므로 일시적 2주택에 대해서도 1주택으로 간주하도록 규정하고 있는 것입니다.

4) 더욱이 1세대 1주택(고가주택)의 양도에 대해, 중과세율을 적용한다거나 장기보유특별공제를 배제한다는 규정자체가 존재하지 아니하고, 오히려 고가 1주택에 대해 일반주택과 마찬가지로 세 부담을 덜어주기 위하여 그 고가주택의 보유기간에 따른 장기보유특별공제(24-80%)를 해주도록 한 규정이 명백히 존재합니다.

2. 장기임대주택을 주택수에서 제외하도록 세법에 명백히 규정하고 있습니다.

가. 장기임대주택은 주택수에서 제외하도록 한 입법목적과 입법 취지

1) 1세대 1주택 판정 시 장기임대주택을 주택수에서 제외된다는 「소득세법」 및 「조세특례제한법」의 입법목적과 취지는,

있는 자(부자)로 하여금 임대주택을 매입하거나 신축하여 서민들에게 널리 장기적이고 저렴한 임대료로 공급케 함으로써 서민들의 주거안정과 주거이전의 자유, 생활보호 등을 위한 정책목적을 수행하기 위한 것인바, 그럼에도 불구하고 법 소정의 장기임대주택을 주택수에 가산한다면 입법목적과 취지를 훼손한 것입니다. 이들 규정을 살펴봅니다.

2) 그 대표적 규정으로 「소득세법시행령」 제155조(1세대 1주택의 특례) 제20항에, “제167조의3제1항제2호에 따른 주택(이하 이 조에서 “장기임대주택”이라 한다⁴⁾)과 그 밖의 1주택을 국내에 소유하고 있는 1세대가 다음 각 호의 요건을 충족하고 해당 1주택(이하 이 조에서 “거주주택”이라 한다)을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조제1항을 적용한다” 라는 규정과 「소득세법시행령」 제167조의3(1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위) 제1항제2호가목에서 장기임대주택은 주택수에서 제외한다는 규정이 있습니다.

3) 더 나아가 「조세특례제한법」 제97조(장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면) 제1항 후단의 5년이상 임대한 임대주택 등은 제2항의 “「소득세법」 제89조제1항제3호를 적용할 때 임대주택은 그 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다” 는 규정에 따라 소유주택에서 제외하는 것입니다.

나. 이 사건 오피스텔을 법률상 사실상 사회통념상 주택인지를 잘 모르는 상황에서 세제상 혜택을 받기 위하여 장기임대주택으로 등록을 하였지만, 방이 하나로서 가족 세대원이 장기간 거주할 수 있는 주택이 아닌 것입니다.

1) 이 사건 오피스텔은 가족구성원이 아닌 1인이 직장을 다니면서 임시거주하는 공간이거나 업무를 보는 방 하나의 건축물로서 주택법상 사회통념상 가족이나 구성원이 장기간 거주할 수 있는 주택의 기능이 없고, 일반주택 시세의 1/5~1/10 수준인 업무용 오피스텔을 가지

- 4) ① 법 제104조제4항제1호에서 “대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택”이란 국내에 주택을 3개 이상(제1호에 해당하는 주택은 주택의 수를 계산할 때 산입하지 아니한다) 소유하고 있는 1세대가 소유하는 주택으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 주택을 말한다.
1. 「수도권정비계획법」 제2조제1호의 규정에 의한 수도권(이하 이 조에서 “수도권”이라 한다) 및 광역시(다음 각목의 1에 해당하는 지역을 제외한다)외의 지역에 소재하는 주택으로서 당해 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 당해 주택 또는 그 밖의 주택의 양도당시 3억 원을 초과하지 아니하는 주택
가. 나. 생략
 2. 법 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록(이하 이 조에서 “사업자등록등”이라 한다)을 한 거주자가 민간임대주택으로 등록하여 임대하는 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 주택

고 청구인의 처가 주택임대사업자 신고를 하였다는 사실 하나만으로 주택이라 평가함은 무리가 있습니다.

1세대 1주택 비과세제도의 취지와 목적은 거주자가 다주택 소유를 통하여 양도차익이나 투기적인 불로소득의 획득을 방지하는데 있는 것인바, 이 사건 오피스텔은 주택이 아니어서 일반주택과는 달리 지금까지 시세가 오르지 않고 양도차익이 발생한 바 없고 오히려 떨어진 상황을 감안하면⁵⁾, 이 사건 오피스텔은 사실상 법률상 사회통념상 주택이 아닌 것이 분명합니다.

2) 그 이유는 「주택법」 제2조제1호에서, “주택이란 세대(世帶)의 구성원이 장기간 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조로 된 건축물의 전부 또는 일부 및 그 부속토지를 말한다.”고 규정하고 있는바, 이 사건 오피스텔은 주택법상으로도 주택으로 볼 수 없기 때문입니다.⁶⁾

3) 또한, 이 사건 오피스텔의 건설업자의 보존등기 등재 시 주택으로 판단하지 아니한 강남구청의 집합건축물대장(갑) 및 임대차계약서 상 중개대상물 확인설명서[Ⅱ]에서도 업무시설, 비주거용 건축물로 등재되었거나 표시되어 있는 점에서도 사실상 법률상 사회통념상 주택으로 볼 수 없습니다.

3. 1세대 1주택 비과세, 일시적 2주택, 장기보유특별공제, 중과세율 등에 관한 세법 규정들

이하에서는 1세대 1주택 비과세 양도소득, 일시적 2주택(1세대 1주택) 비과세 특례규정, 2주택 이상 양도에 대한 중과세율 규정, 고가주택의 양도소득금액 계산 방법, 고가주택에 대한 장기보유특별공제 방법, 장기임대주택에 관한 주택수의 제외규정들을 구체적으로 살펴보겠습니다.

가. 1세대 1주택 비과세 양도소득

• 소득세법 제89조(비과세 양도소득)

① 다음 각 호의 소득에 대해서는 양도소득에 대한 소득세(이하 “양도소득세”라 한다)를

5) 당초 취득가액은 2억 3,000만 원이었으나 시세가 내려 약 2억 원 정도에 매매되고 있습니다.

6) 주택법 제2조(정의) 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. <개정 2017. 12. 26., 2018. 1. 16., 2018. 8. 14.>

1. “주택”이란 세대(世帶)의 구성원이 장기간 독립된 주거생활을 할 수 있는 구조로 된 건축물의 전부 또는 일부 및 그 부속토지를 말하며, 단독주택과 공동주택으로 구분한다.

과세하지 아니한다. <개정 2014. 1. 1., 2016. 12. 20., 2018. 12. 31.>

1., 2. 생략

3. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 주택(가액이 대통령령으로 정하는 기준을 초과하는 고가주택은 제외한다⁷⁾)과 이에 딸린 토지로서 건물이 정착된 면적에 지역별로 대통령령으로 정하는 배율을 곱하여 산정한 면적 이내의 토지(이하 이 조에서 “주택부수토지”라 한다)의 양도로 발생하는 소득

가. 1세대가 1주택을 보유하는 경우로서 대통령령으로 정하는 요건을 충족하는 주택

나. 1세대가 1주택을 양도하기 전에 다른 주택을 대체취득하거나 상속, 동거분양, 혼인 등으로 인하여 2주택 이상을 보유하는 경우로서 대통령령으로 정하는 주택

• 소득세법시행령 제154조(1세대1주택의 범위)

① 법 제89조제1항제3호가목에서 “대통령령으로 정하는 요건”이란 1세대가 양도일 현재 국내에 1주택을 보유하고 있는 경우로서 해당 주택의 보유기간이 2년(괄호생략) 이상인 것 [취득 당시에 제2항에 따른 조정지역에 있는 주택의 경우에는 해당 주택의 보유기간이 2년 (제8항제2호에 해당하는 거주자의 주택인 경우에는 3년) 이상이고 그 보유기간 중 거주기간 이 2년 이상인 것]을 말한다.

• 소득세법시행령 제155조(1세대1주택의 특례)

① 국내에 1주택을 소유한 1세대가 그 주택(이하 이 항에서 “종전의 주택”이라 한다)을 양도하기 전에 다른 주택을 취득함으로써 일시적으로 2주택이 된 경우 종전의 주택을 취득한 날부터 1년 이상이 지난 후 다른 주택을 취득하고 그 다른 주택을 취득한 날부터 3년 이내에 종전의 주택을 양도하는 경우에는 이를 1세대1주택으로 보아 제154조제1항을 적용한다. ...

② 상속받은 주택[괄호 생략]과 그 밖의 주택을 국내에 각각 1개씩 소유하고 있는 1세대가 일반주택을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조제1항을 적용한다.

④ 1주택을 보유하고 1세대를 구성하는 자가 1주택을 보유하고 있는 60세 이상의 직계존

7) 비과세 양도소득에서 “가액이 대통령령으로 정하는 기준(9억 원)을 초과하는 고가주택은 제외한다”고 규정하면서, 소득세법 제95조제2항 및 제3항에서 비과세대상에서 제외되는 고가주택에 해당하는 자산의 양도차익 및 장기보유공제액은 제①항에도 불구하고 대통령령으로 정하는바에 따라 계산한 금액으로 한다”라고 규정하여 소득세법시행령 제160조(고가주택에 대한 양도차익등의 계산)에 “고가주택에 해당하는 자산의 양도차익 및 장기보유특별공제액은 다음 각 호의 산식으로 계산한 금액으로 한다”고 함으로써, 1세대 1주택 고가주택에 대해서도 법 제95조제2항에 따른 장기보유특별공제액을 산정하여 공제하고 있습니다.

속(괄호 생략)을 동거분양하기 위하여 세대를 합침으로써 1세대가 2주택을 보유하게 되는 경우 합친 날부터 5년 이내에 먼저 양도하는 주택은 이를 1세대1주택으로 보아 제154조제1항을 적용한다.

• **소득세법시행령⁸⁾ 제156조(고가주택의 범위)**

① 법 제89조제1항제3호 각 목 외의 부분에서 “가액이 대통령령으로 정하는 기준을 초과하는 고가주택”이란 주택 및 이에 딸린 토지의 양도당시의 실지거래가액의 합계액{1주택 및 이에 딸린 토지의 일부를 양도하거나 일부가 타인 소유인 경우에는 실지거래가액 합계액에 양도하는 부분(타인 소유부분을 포함한다)의 면적이 전체주택면적에서 차지하는 비율을 나누어 계산한 금액을 말한다}이 9억 원을 초과하는 것을 말한다. <개정 2005. 12. 31., 2008. 2. 22., 2008. 10. 7., 2010. 2. 18., 2014. 2. 21.>

나. 고가주택의 양도소득금액 계산과 장기보유특별공제 적용

• **소득세법⁹⁾ 제95조(양도소득금액)**

① 양도소득금액은 제94조에 따른 양도소득의 총수입금액(이하 “양도가액”이라 한다)에서 제97조에 따른 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 “양도차익”이라 한다)에서 장기보유 특별공제액을 공제한 금액으로 한다.

② 제1항에서 “장기보유 특별공제액”이란 제94조제1항제1호에 따른 자산(제104조제3항에 따른 미등기양도자산과 같은 조 제7항 각 호에 따른 자산은 제외한다)으로서 보유기간이 3년 이상인 것 및 제94조제1항제2호가목에 따른 자산 중 조합원입주권(조합원으로부터 취득한 것은 제외한다)에 대하여 그 자산의 양도차익(괄호 생략)에 다음 표 1에 따른 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액을 말한다. 다만, 대통령령으로 정하는 1세대 1주택(이에 딸린 토지를 포함한다)에 해당하는 자산의 경우에는 그 자산의 양도차익에 다음 표 2에 따른 보유기간별 공제율을 곱하여 계산한 금액을 말한다. <개정 2012. 1. 1., 2013. 1. 1., 2014. 1. 1., 2015. 12. 15., 2017. 2. 8., 2017. 12. 19.>

③ 제89조제1항제3호에 따라 양도소득의 비과세대상에서 제외되는 고가주택(이에 딸린 토지를 포함한다)에 해당하는 자산의 양도차익 및 장기보유특별공제액은 제1항에도 불구하고 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액으로 한다.

8) 대통령령 제28511호로 2017. 12. 29. 개정된 것

9) 법률 제15227호로 2017. 12. 19. 개정된 것

• 소득세시행령 제159조의 4(장기보유특별공제)

법 제95조 제2항 표 외의 부분 단서에서 “대통령령으로 정하는 1세대 1주택”이란 1세대가 양도일 현재 국내에 1주택(제155조·제155조의2·제156조의2·제156조의3 및 그 밖의 규정에 따라 1세대 1주택으로 보는 주택을 포함한다)을 보유하고 보유기간 중 거주기간이 2년 이상인 것을 말한다¹⁰⁾. …

• 소득세법 시행령 제160조(고가주택에 대한 양도차익등의 계산)

① 법 제95조제3항에 따른 고가주택에 해당하는 자산의 양도차익 및 장기보유특별공제액은 다음 각 호의 산식으로 계산한 금액으로 한다. 이 경우 해당주택 또는 이에 부수되는 토지가 그 보유기간이 다르거나 미등기양도자산에 해당하거나 일부만 양도하는 때에는 9억원에 해당 주택 또는 이에 부수되는 토지의 양도가액이 그 주택과 이에 부수되는 토지의 양도가액의 합계액에서 차지하는 비율을 곱하여 안분계산한다. <개정 1999. 9. 18., 2002. 12. 30., 2008. 2. 22., 2009. 2. 4.>

1. 고가주택에 해당하는 자산에 적용할 양도차익

$$\text{법 제95조제1항에 따른 양도차익} \times \frac{\text{양도가액} - 9\text{억원}}{\text{양도가액}}$$

2. 고가주택에 해당하는 자산에 적용할 장기보유특별공제액

$$\text{법 제95조제2항에 따른 장기보유특별공제액} \times \frac{\text{양도가액} - 9\text{억원}}{\text{양도가액}}$$

② 제1항 후단의 규정에 의한 양도가액의 안분계산은 법 제100조제2항의 규정을 준용한다. [제목개정 2002. 12. 30.]

10) 1세대 1주택과 일시적 2주택을 말한다.

다. 2주택, 3주택자에 대한 중과세율, 주택수에서 제외되는 장기임대주택

• 소득세법¹¹⁾ 제104조(양도소득세의 세율)

⑦ 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 주택(이에 딸린 토지를 포함한다. 이하 이 항에서 같다)을 양도하는 경우 제55조제1항에 따른 세율에 100분의 10(제3호 및 제4호의 경우 100분의 20)을 더한 세율을 적용한다. 이 경우 해당 주택 보유기간이 1년 미만인 경우에는 제55조제1항에 따른 세율에 100분의 10(제3호 및 제4호의 경우 100분의 20)을 더한 세율을 적용하여 계산한 양도소득 산출세액과 제1항제3호의 세율을 적용하여 계산한 양도소득 산출세액 중 큰 세액을 양도소득 산출세액으로 한다. <신설 2017. 12. 19.>

1. 조정대상지역에 있는 주택으로서 대통령령으로 정하는 1세대 2주택에 해당하는 주택¹²⁾
2. 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대가 주택과 조합원입주권을 각각 1개씩 보유한 경우의 해당 주택. 다만, 대통령령으로 정하는 장기임대주택 등은 제외한다.¹³⁾
3. 조정대상지역에 있는 주택으로서 대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택
4. 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대가 주택과 조합원입주권을 보유한 경우로서 그 수의 합이 3 이상인 경우 해당 주택. 다만, 대통령령으로 정하는 장기임대주택 등은 제외한다.

라. 장기임대주택은 소유주택수에서 제외되는 특례규정들

• 소득세법 시행령 제155조(1세대 1주택의 특례)

⑳ 제167조의3제1항제2호에 따른 주택(이하 이 조에서 “장기임대주택”이라 한다)과 그 밖의 1주택을 국내에 소유하고 있는 1세대가 다음 각 호의 요건¹⁴⁾을 충족하고 해당 1주택(이하 이 조에서 “거주주택”이라 한다)을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있

11) 법률 제15227호로 2017. 12. 19. 개정된 것

12) 조정대상지역내 1세대가 2주택인 경우에는 중과세율을 적용하여 과세한다는 일반적 규정이다. 여기에 대체주택, 혼인 등의 일시적 2주택과 장기임대주택은 소득세법 등 조항[소득세법시행령 제155조(1세대 1주택의 특례) 제20항, 소득세법시행령 제167조의3(1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위) 제1항제2호, 제10호, 조세제한특별법 제97조제2항 등]에서 주택수에서 제외한다고 규정하고 있으므로 주택수의 산정에 있어서 고가주택이라고 하여 달리 해석해서는 안되는 것입니다.

13) 입주권도 주택수에 포함된다는 것을 명확히 하기 위한 규정입니다.

14) 1. 거주주택: 거주기간(직전거주주택보유주택의 경우에는 법 제168조에 따른 사업자등록 및 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자의 등록을 한 날 이후의 거주기간을 말한다)이 2년 이상일 것

2. 장기임대주택: 양도일 현재 법 제168조에 따른 사업자등록을 하고, 장기임대주택을 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따라 민간임대주택으로 등록하여 임대하고 있을 것

는 것으로 보아 제154조제1항을 적용한다. 후단 생략

• 소득세법 시행령¹⁵⁾ 제167조의3(1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위)

① 법 제104조제4항제1호에서 “대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택”이란 국내에 주택을 3개 이상(제1호에 해당하는 주택은 주택의 수를 계산할 때 산입하지 아니한다) 소유하고 있는 1세대가 소유하는 주택으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 주택을 말한다.

1. 「수도권정비계획법」 제2조제1호의 규정에 의한 수도권(이하 이 조에서 “수도권”이라 한다) 및 광역시(다음 각목의 1에 해당하는 지역을 제외한다)외의 지역에 소재하는 주택으로서 당해 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 당해 주택 또는 그 밖의 주택의 양도당시 3억원을 초과하지 아니하는 주택
가. 나. 생략
2. 법 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록(이하 이 조에서 “사업자등록등”이라 한다)을 한 거주자가 민간임대주택으로 등록하여 임대하는 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 주택(이하 이 조에서 “장기임대주택”이라 한다). 단서 생략
가. 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택을 1호 이상 임대하고 있는 거주자가 5년 이상 임대한 주택으로서 해당 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 해당 주택의 임대개시일 당시 6억원(수도권 밖의 지역인 경우에는 3억 원)을 초과하지 아니하는 주택
10. 1세대가 제1호 내지 제8호 및 제8호의2에 해당하는 주택을 제외하고 1개의 주택만을 소유하고 있는 경우의 당해 주택(이하 이 조에서 “일반주택”이라 한다)

• 소득세법시행령¹⁶⁾ 제167조의4(1세대3주택·입주권 이상에서 제외되는 주택의 범위)

① 삭제 <2017. 2. 3.>

② 법 제104조제7항제4호에서 1세대가 소유한 주택(주택에 딸린 토지를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)과 조합원입주권 또는 분양권의 수를 계산할 때 수도권 및 광역시·특별자치시(광역시에 소속된 군, 「지방자치법」 제3조제3항·제4항에 따른 읍·면 및 「세종특별자치시 설치 등에 관한 특별법」 제6조제3항에 따른 읍·면에 해당하는 지역은 제외한다) 외의 지역에

15) 대통령령 제28511호로 2017. 12. 29. 개정된 것

16) 대통령령 제30395호로 2020. 2. 11. 개정된 것.

소재하는 주택, 조합원입주권 또는 분양권으로서 해당 주택의 기준시가, 조합원입주권의 가액(괄호 생략) 또는 분양권의 가액이 해당 주택 또는 그 밖의 주택의 양도 당시 3억원을 초과하지 않는 주택, 조합원입주권 또는 분양권은 이를 산입하지 않는다. <개정 2008. 2. 29., 2010. 2. 18., 2014. 2. 21., 2018. 2. 13.>

1. 삭제 <2018. 2. 13.>

2. 삭제 <2018. 2. 13.>

③ 법 제104조제7항제4호 단서에서 “대통령령으로 정하는 장기임대주택 등”이란 국내에 소유하고 있는 주택과 조합원입주권 또는 분양권 수의 합이 3개 이상인 1세대가 소유하고 있는 주택으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 주택을 말한다. <개정 2008. 2. 29., 2010. 2. 18., 2014. 2. 21., 2018. 2. 13., 2018. 10. 23., 2020. 2. 11.>

1. 제2항의 규정에 따른 주택

2. 제167조의3제1항제2호 내지 제8호 및 제8호의2 중 어느 하나에 해당하는 주택

3. 삭제 <2018. 2. 13.>

4. 1세대가 제1호 및 제2호에 해당하는 주택을 제외하고 1개의 주택만을 소유하고 있는 경우의 당해 주택

5. 조정대상지역의 공고가 있는 날 이전에 해당 지역의 주택을 양도하기 위하여 매매계약을 체결하고 계약금을 지급받은 사실이 증빙서류에 의하여 확인되는 주택

6. 법 제95조제4항에 따른 보유기간이 10년(재개발사업, 재건축사업 또는 소규모재건축사업을 시행하는 정비사업조합의 조합원이 해당 조합에 기존건물과 그 부수토지를 제공하고 관리처분계획등에 따라 취득한 신축주택 및 그 부수토지를 양도하는 경우의 보유기간은 기존건물과 그 부수토지의 취득일부터 기산한다) 이상인 주택을 2020년 6월 30일까지 양도하는 경우 그 해당 주택

7. 제155조, 제156조의2, 제156조의3 또는 「조세특례제한법」에 따라 1세대가 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보거나 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항이 적용되는 주택으로서 같은 항의 요건을 모두 충족하는 주택¹⁷⁾

* 위 조항 중 제6호 제7호 신설규정은 2019년 12월 16일 주택시장 안정화 방안으로 유예조치가 발표되고 후속적인 시행령 개정으로 입법화되었다. 이 유예조치에 따르면 2019. 12. 17. 부터 2020. 6. 30.까지 양도하는 조정대상지역 내 10년 이상 보유한 주택에 대해서는 한시적 양도소득세율 중과세 배제와 장기보유특별공제를 허용한다는 것이었다.¹⁸⁾

17) 동 규정이 신설되는 아니든 당연한 내용이다. 확인규정에 불과하다.

• 조세제한특별법¹⁹⁾ 제97조(장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면)

① 대통령령으로 정하는 거주자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 국민주택(이에 딸린 해당 건물 연면적의 2배 이내의 토지를 포함한다)을 2000년 12월 31일 이전에 임대를 개시하여 5년 이상 임대한 후 양도하는 경우에는 그 주택(이하 “임대주택”이라 한다)을 양도함으로써 발생하는 소득에 대한 양도소득세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다. 다만, 「민간임대주택에 관한 특별법」 또는 「공공주택 특별법」에 따른 건설임대주택 중 5년 이상 임대한 임대주택과 같은 법에 따른 매입임대주택 중 1995년 1월 1일 이후 취득 및 임대를 개시하여 5년 이상 임대한 임대주택(취득 당시 입주된 사실이 없는 주택만 해당한다) 및 10년 이상 임대한 임대주택의 경우에는 양도소득세를 면제한다. <개정 2015. 8. 28.>

1. 1986년 1월 1일부터 2000년 12월 31일까지의 기간 중 신축된 주택
2. 1985년 12월 31일 이전에 신축된 공동주택으로서 1986년 1월 1일 현재 입주된 사실이 없는 주택

② 「소득세법」 제89조제1항제3호를 적용할 때 임대주택은 그 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다.

4. 고가주택에 대한 장기보유특별공제 등에 관한 행정해석의 변천

가. 2019. 11. 1. 전의 국세청 행정해석

국세청은 오랜기간 동안 1세대가 「소득세법」 제89조제1항제3호나목의 1주택, 및 「소득세법 시행령」 제155조제1항 이하의 대체주택 상속, 봉양, 혼인 등 취득에 따른 일시적 2주택 등을 1주택으로 간주하였고, 장기임대주택에 관하여는 「소득세법 시행령」 제155조 제20항 및 「같은법 시행령」 제167조의3 제1항제2호가목, 「조세특례제한법」 제97조 내지 제99조의 (감면대상) 장기임대주택 규정에 따라 주택수에서 제외하여 1주택자의 거주이전의 자유와 주거안정과 집 없는 서민들을 위한 정책목적을 효율적으로 뒷받침하여 왔습니다.

즉, 양도하는 주택이 고가주택이라 하더라도 대체주택등의 취득과 장기임대주택은 주택수에서 제외함으로써 1세대 1주택인 경우 그 보유기간에 따라 장기보유특별공제(24%~80%) 등 혜택을 부여해 왔었습니다. 그 내용은 다음과 같습니다.

18) 유예조치 이전에 양도한 것은 유예조치 적용이 배제된다는 의미인가?란 의문이 남는다.

19) 법률 제15227호로 2017. 12. 19. 개정된 것

1) 국세청 질의회신 서면 2015-부동산-195, 2015. 3. 13.

[제목] 거주주택이 고가주택인 경우 장기보유특별공제율 적용방법 등

[요약]

장기임대주택을 소유하고 있는 경우에도 2년 이상 거주한 거주주택을 양도하는 경우에는 일시적 2주택 특례를 적용받을 수 있는 것이며, 해당 거주주택이 고가주택(실가 9억원 초과)인 경우 「소득세법 시행령」 제160조 제1항에 따라 양도차익을 산정하고, 장기보유특별공제율은 같은 법 제95조 제2항 표2를 적용하는 것임

[질의]

(사실관계)

- 갑은 1995. 9. 25. 서울 서초구 소재 A주택(고가주택)을 취득하여 2012. 12. 5.까지 거주하였으며, 갑의 배우자(을)은 1996. 12. 29. 같은 구 소재 B주택을 취득 후 임대를 개시하였으나, 구청 및 세무서에 주택임대사업자로 등록한 것은 2012. 9. 6.(2012. 9. 10.)임
- 한편, 갑은 2012. 12. 5. 서울 서초구 소재 C주택 취득 후 현재까지 거주하고 있음

(질의내용)

- (질의1) 갑이 2015. 12. 5. 이전에 고가주택인 A주택을 양도하는 경우 양도가액 중 9억원 이하 분에 대해서는 「소득세법 시행령」 제155조 제1항 및 제19항에 따라 1세대 1주택 특례를 적용받을 수 있는지 여부
- (질의2) 갑이 고가주택인 A주택을 위 ‘질의1’에 따라 1세대 1주택 특례를 적용받는 경우 장기보유특별공제율은 「소득세법」 제95조 제2항 단서에 따라 같은 항의 표2를 적용받을 수 있는 것인지 여부

[회신]

1. 「소득세법 시행령」 제167조의3 제1항 제2호 각 목에 따른 주택(장기임대주택)과 그 밖의 1주택을 국내에 소유하고 있는 1세대가 같은 영 제155조 제19항 각 호의 요건을 모두 충족하는 해당 1주택(거주주택)을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 영 제154조 제1항에 따른 1세대 1주택 비과세를 적용하는 것입니다. 한편, 장기임대주택을 소유하고 있는 경우에도 2년 이상 거주한 거주주택을 양도하는 경우에는 같은 영 제155조 제1항에 따른 일시적 2주택 특례를 적용받을 수 있는 것입니다.

2. 또한, 위 '1'에 따른 거주주택이 고가주택(실가 9억원 초과)인 경우에는 「소득세법 시행령」 제160조 제1항에 따라 양도차익을 산정하는 것이며, 해당 거주주택의 장기보유특별공제율은 같은 법 제95조 제2항 표2를 적용하는 것입니다.

2) 사전법령해석 재산 2017-586, 2017. 10. 11.

[제목] 감면주택을 포함하여 3주택 보유시 일시적 2주택에 따른 비과세 적용여부

[요약]

조특법§99의2가 적용되는 주택을 포함하여 1세대가 3주택을 보유하다가 나중에 취득한 일반주택 양도시 일시적 2주택 비과세특례가 적용되는 것임

3) 서면부동산 2015-22537, 2015. 3. 4.

[제목] 장기임대주택 보유시 일시적 2주택 특례 적용여부

[요약]

「소득세법 시행령」 제167조의3 제1항 제2호 각 목에 따른 장기임대주택을 소유하고 있는 경우에도 일시적 2주택 특례를 적용받을 수 있는 것이며, 이 때 같은 법 제89조제1항제3호에 따른 1세대 1주택에 해당하는 종전의 주택(A)을 배우자로부터 증여받아 5년 이내에 양도하는 경우 같은 법 제97조의2 제2항 제2호를 적용하지 아니하는 것임

4) 부동산거래관리 - 975, 2011. 11. 21.

「소득세법 시행령」 제167조의3제1항제2호 각 목에 따른 주택(장기임대주택)과 그 밖의 1주택을 국내에 소유하고 있는 1세대가 같은 령 제19항 각 호의 요건을 모두 충족하는 해당 1주택(거주주택)을 양도하는 경우에는 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 같은 령 제154조제1항에 따른 1세대 1주택 비과세 규정을 적용하는 것입니다. 한편, 장기임대주택을 소유하고 있는 경우에도 같은 령 제155조제1항에 따른 일시적 2주택 비과세 특례가 적용되는 것입니다.

나. 새로운 국세청의 행정해석 : 사전법령해석 재산 2019- 368(2019. 11. 1)과 운용

1) 그러다가 갑자기 2019. 11. 1. 행정해석(사전법령해석 재산 2019- 368, 2019. 11. 1) 변경으로, 대체주택 등 일시적 2주택 및 장기임대주택에 해당하는 경우 종전 행정해석과 같이“1

세대 1주택으로 보고 같은 령 제154조제1항을 적용한다”고 하면서도,

이와는 달리 “고가주택에 대해서는 중과배제 규정이 없다, 1세대 1주택의 비과세 규정과 장기보유특별공제 규정, 중과세율 규정은 각각 다르고 그 입법취지도 다르다”며, 1주택 개념이나 1세대 1주택, 대체주택 등 일시적 2주택의 비과세규정 취지 및 장기임대주택의 입법취지에 반하는 중과세율을 적용하고, 동시에 장기보유특별공제를 배제하도록 한 기존해석을 변경하였습니다.

• 사전법령해석재산 2019-368, 2019. 11. 01.

위 사전답변 신청의 경우와 같이 거주자 및 거주자가 속한 세대가 거주주택과 신규주택을 보유하다 장기임대주택을 취득하고 조정대상지역 내 거주주택을 양도한 경우 거주주택과 장기임대주택이 「소득세법시행령」 제155조제20항 각 호의 요건을 충족하고, 거주주택 취득일로부터 1년 이상 지난 후 신규주택을 취득, 신규주택 취득일로부터 3년 내 거주주택을 양도한 경우에는 1세대1주택으로 보아 같은 령 제154조제1항을 적용하며, 해당 거주주택이 고가주택에 해당하는 경우에는 같은 령 제160조제1항에 따라 양도차익을 산정하는 것입니다.

또한, 이 때 적용할 세율은 「소득세법」 제55조제1항에 따른 세율에 100분의20을 더한 세율을 적용하고, 장기보유특별공제는 적용하지 아니하는 것입니다.

다. 이후의 이에 관한 조세심판원의 심판결정례

1) 조세심판원의 결정례(조심 2020서2295, 2020. 11. 23)에서는

• 조심 2020서2295, 2020. 11. 23.

청구인 및 배우자는 쟁점주택을 양도할 당시 장기임대주택 OO채 및 대체주택을 소유하고 있었던 점, 1세대 3주택이상에 해당하는 주택의 범위에 대하여 규정하고 있는 「소득세법 시행령」 제167조의3 제1항 각 호에서 중과배제주택으로 쟁점주택을 포함하고 있지 아니하는 점, 같은 항 본문에서 ‘장기임대주택’을 주택수를 계산할 때 산입하지 아니하도록 하는 규정이 없고, 해당 조문상 대체주택 취득으로 일시적으로 2주택에 해당하게 되는 경우 실질적인 주택수를 감안하여 이를 1개의 주택으로 본다는 규정이 없어 같은 항 제10호를 적용하기도 어려운 점, 1세대 1주택 비과세 규정과 조정대상지역 다주택자에 대한 장기보유특별공제 배제 및 중과세율을 정하고 있는 규정에서 서로 다르고, 쟁점주택을 일시적 2주택으로 보아 장기보유특별공제와 일반세율을 적용하는 경우, 조정대상지역 외 다주택과 세효과가 동일한바,

청구주장과 같이 해석하는 것은 조정대상지역에 있는 다주택의 양도에 한하여 장기보유특별공제를 배제하고 중과세율을 적용하는 현행 법령상 중과규정의 입법취지에 부합하지 않으므로 이 건 처분은 잘못이 없음

2) 이후의 조세심판원의 결정례(조심 2021서2788(2021. 7. 23.)에서도,

• 조심 2021서2788, 2021. 7. 23.

1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위에 대하여 규정하고 있는 「소득세법 시행령」 제167조의3 제1항 각 호에서 중과배제주택으로 쟁점주택을 포함하지 아니하고 있고, 같은 항에서 장기임대주택을 주택의 수를 계산할 때 산입하지 아니하도록 하는 규정이 없는 점, 「소득세법」 제104조 제7항제3호에서 조정대상지역 내 1세대 3주택 이상 소유자에 대하여는 중과세율을 적용하면서 같은 법 제95조제2항에서 장기보유특별공제는 배제하는 것으로 규정하고 있는바, 쟁점주택의 양도 당시 쟁점주택이 조정대상지역에 포함되어 있었고 청구인 세대가 쟁점주택을 포함하여 3주택 이상의 주택을 소유하고 있었던 점 등에 비추어 처분청이 「소득세법」 제95조 제2항에 따라 장기보유특별공제를 배제하고, 같은 법 제104조 제7항에 따라 중과세율을 적용하여 과세한 이 건 처분은 달리 잘못이 없는 것으로 판단됨(조심 2020중2007, 2021. 1. 19., 같은 뜻임)

이라고 결정하면서, 국세청의 새로운 행정해석을 그대로 수용 인용하고 있습니다.

5. 국세청의 행정해석 변경과 이에 관한 조세심판원 심판결정의 문제점과 비판

가. 국세청의 행정해석 변경과 이에 관한 조세심판원의 심판결정은 행정해석으로 재산권을 침해하는 위헌적 요소와 조세법률주의, 근거과세 원칙, 법적안정성에 위반되고, 세법의 입법취지를 벗어난 자의적 확장해석으로 신의칙, 과세불소급의 원칙에 위배되는 것임

1) 국세청이 2019. 11. 1. 행정해석(사전법령해석재산 2019- 368(2019. 11. 1))으로 기존해석을 변경하면서, 고가주택을 양도하는 경우 대체주택 등 일시적 2주택, 및 장기임대주택을 보유하고 있는 경우에 쟁점고가주택에 대체주택이나 장기임대주택 수를 포함하여 2주택, 3주택으로 보고 장기보유특별공제를 배제함과 아울러 중과세율을 적용하여 과세하는 것은

법률이 아닌 행정해석으로 중과세율을 적용하여 재산권을 침해하고, 국민의 주거생활 안정과 주거이전의 자유 및 행복추구권에 반하는 위헌적 요소가 있으며, 더 나아가 1세대 1주택(대체주택 등의 일시적 2주택 포함)의 입법취지와 목적, 장기임대주택의 입법취지와 목적 즉, 1주택자와 서민들의 주거안정과 생활지원 정책에 반할 뿐만 아니라, 조세법률주의와 근거과세 원칙 위배와 입법취지를 벗어난 확장해석으로서, 법적안정성, 신의칙, 과세불소급의 원칙을 모두 위반하는 위법·부당한 처분이라 아니할 수 없습니다.

2) 국세청이나 조세심판원은 “중과세배제 주택으로 고가주택은 포함하고 있지 아니하다”고

지적하고 있으나,

- 고가주택이더라도 1주택인 경우 장기보유특별공제(24 - 80%)의 혜택을 두고 있는 점, 반대로 고가주택에 대해 중과세율을 적용해야 한다는 규정이 없는 점, 고가주택에 대해 일정금액 초과분에 대해 일반(누진)세율로 과세하고 있는 점, 일시적 2주택인 경우 1세대 1주택의 비과세를 그대로 유지하고 있는 점, 서민들의 주거안정 등을 위해 장기임대주택을 널리 보급해야 한다는 입법목적과 취지 등에 비추어 장기보유특별공제를 적용하고 일반세율로 과세하는 것이 조세법률주의에 충실한 것입니다.
- 그러나 기존의 행정해석과는 달리 갑자기 2019. 11. 1. 새로운 행정해석을 변경함으로써 그 이후 과세관청이 고가주택이나 대체주택 장기임대주택 등에 대해, 세법규정의 변경 없이 행정해석의 변경을 통하여 중과세율 적용한다거나 장기보유특별공제를 배제하여 중과세한다는 것은 조세의 중목과 세율은 법률로 정한다는 헌법규정에 위배되고, 조세법률주의에 위배되며, 1세대 1주택 및 일시적 2주택인 대체주택 장기임대주택에 관한 비과세의 취지 등을 전면 훼손한 것입니다.
- 한편, 고가 1주택에 대해서는 일정금액(종전에는 9억 원, 현재는 12억 원) 초과분에 대해서는 누진세율로 과세하고 있으므로 현행의 규정으로도 충분히 그 역할을 수행하고 있습니다.

3) 다주택자에 관한 중과세율을 정하고 있는 「소득세법」 제155조제⑦항 제1호(조정대상지역에 있는 주택으로서 대통령령으로 정하는 1세대 2주택에 해당하는 주택), 3호(조정대상지역에 있는 주택으로서 대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택)에서 중과세율(10%, 20%를 더한 세율)을 적용하면서, 다만 제2호, 4호에서 장기임대주택을 제외하고 있는바,

2. 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대가 주택과 조합원입주권을 각각 1개씩 보유한 경우의 해당 주택. 다만, 대통령령으로 정하는 장기임대주택 등은 제외한다.
4. 조정대상지역에 있는 주택으로서 1세대가 주택과 조합원입주권을 보유한 경우로서 그 수의 합이 3 이상인 경우 해당 주택. 다만, 대통령령으로 정하는 장기임대주택 등은 제외한다.

위 규정의 취지와 이유는 분양권도 주택수에 포함된다는 것을 명확히 규정하면서, 일반주택 하나는 1주택으로서 당연히 비과세되고, 일반주택 하나와 장기임대주택 하나 역시 1주택으로서 비과세되는 것이며²⁰⁾, 일반주택 하나와 다른 일반주택 하나 또는 일반주택 하나와 입

주권 하나는 2주택으로서 10%가 중과되며, 그 이상의 주택 및 분양권 등을 소유함으로써 3주택 이상을 소유하는 경우 20%의 중과세율이 가산되나 장기임대주택을 제외함으로써 세법 규정의 일관성, 각조항 간의 충돌방지, 법적안정성, 정책목적의 수행할 수 있는 점 등을 고려한 것입니다.

4) 국세청과 조세심판원은 “장기임대주택은 주택수를 계산할 때 산입하지 아니하도록 하는 규정이 없다”고 판단하였으나, 주택수에서 제외된다는 규정은 앞서 본 바와 같이 「소득세법」 제104조제7항, 「같은 법 시행령」 제155조제20항, 「같은 시행령」 제167조의3 제1항제2호가목 및 제10호 규정, 「조세특례제한법」 제97조, 98조 등이 주택수에서 제외한다고 규정하고 있는 점을 제대로 살피지 못한 잘못이 있습니다.

5) 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위에 대하여 규정하고 있는 「소득세법 시행령」 제167조의3 제1항 각 호에서 중과배제 주택으로 쟁점주택을 포함하고 있지 아니하는 점이라 판단했으나, 분명히 같은 조 제1항제2호가목 및 같은 법시행령 제20항에서 장기임대주택은 주택수에 제외하도록 규정하였고, 「소득세법」 제104조제7항 제2호, 제4호에서 장기임대주택은 중과세율 적용에서 제외하도록 한 규정을 간과했습니다.

6) 나아가 대체주택 등 일시적으로 2주택에 해당하게 되는 경우 실질적인 주택수를 감안하여 이를 1개의 주택으로 본다는 조문규정이 없어 장기보유특별공제를 배제한다거나 중과세율을 적용해야 한다는 국세청이나 조세심판원의 해석과 판단은 세법이 규정한 대체주택 등 일시적 2주택에 관한 법리를 무시하거나 아무런 근거 없이 자의적으로 확장해석한 것에 불과한 것입니다.

7) 장기임대주택에 대해서도 주택수에서 제외한다는 명백한 규정이 있음에도 쟁점종전주택에 대해, 비과세 여부 및 양도차익계산 시에는 1주택으로 간주하다가 양도소득금액계산 및 세율적용 시에는 임대주택을 포함하여 다주택으로 간주하는 것은 일관성이 없고, 이처럼 하나의 1주택 개념(고가주택도 마찬가지이다)에 대해 둘 이상의 개념으로 혼용하여 확장해석을 하거나 자의적 해석을 하는 것은 위법한 것입니다.

20) 장기임대주택이 여러 개라도 법소정의 요건에 충족되면 주택수에서 제외됨은 물론이다.

6. 소결론(청구인 의견)

결론적으로 청구인의 쟁점종전주택의 양도는,

1) 1세대가 1주택을 양도하기 전에 전세대원이 이전하기 위한 대체주택은 「소득세법·령」이 규정한 1세대 1주택(일시적 2주택)으로서 주택수에 당연히 제외되고,

2) 장기임대주택은 「조세특례제한법」 제97조(장기임대주택에 대한 양도소득세의 감면) 등 규정, 제98조의 7(미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례) 등 규정, 「민간임대주택에 관한 특별법」 규정, 「소득세법시행령」 제155조 제20항 “‘장기임대주택’과 그 밖의 1주택을 국내에 소유하고 있는 1세대가 그 밖의 1주택을 양도하는 경우 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보아 제154조제1항을 적용한다”는 규정, 「소득세법시행령」 제167조의 3²¹⁾(1세대3주택 이상에 해당하는 주택의 범위)의 제1항제2호가목 규정, 동항제3호의(「조세특례제한법」 제97조·제97조의2 및 제98조의 규정²²⁾에 의한 장기임대주택, 매입임대주택, 소득

21) 소득세법시행령 제167조의3(1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위) ①법 제104조제4항제1호에서 “대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택”이란 국내에 주택을 3개 이상(제1호에 해당하는 주택은 주택의 수를 계산할 때 산입하지 아니한다) 소유하고 있는 1세대가 소유하는 주택으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 주택을 말한다.

1. 수도권 및 광역시·특별자치시(광역시에 소속된 군, 「지방자치법」 제3조제3항·제4항에 따른 읍·면 및 「세종특별자치시 설치 등에 관한 특별법」 제6조제3항에 따른 읍·면에 해당하는 지역을 제외한다) 외의 지역에 소재하는 주택으로서 해당 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 해당 주택 또는 그 밖의 주택의 양도 당시 3억원을 초과하지 않는 주택

2. 법 제168조에 따른 사업자등록과 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자 등록(이하 이 조에서 “사업자등록등”이라 한다)을 한 거주자가 민간임대주택으로 등록하여 임대하는 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 주택(이하 이 조에서 “장기임대주택”이라 한다). 다만, 2003년 10월 29일(이하 이 조에서 “기준사업자기준일”이라 한다) 현재 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록을 하였으나 법 제168조에 따른 사업자등록을 하지 아니한 거주자가 2004년 6월 30일까지 동조동항의 규정에 의한 사업자등록을 한 때에는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제5조에 따른 임대사업자등록일에 법 제168조에 따른 사업자등록을 한 것으로 본다.

가. 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택을 1호 이상 임대하고 있는 거주자가 5년 이상 임대한 주택으로서 해당 주택 및 이에 부수되는 토지의 기준시가의 합계액이 해당 주택의 임대개시일 당시 6억원(수도권 밖의 지역인 경우에는 3억원)을 초과하지 아니하는 주택

3. 「조세특례제한법」 제97조·제97조의2 및 제98조의 규정에 의하여 양도소득세가 감면되는 임대주택으로서 5년 이상 임대한 국민주택(이하 이 조에서 “감면대상장기임대주택”이라 한다)

5. 「조세특례제한법」 제99조 및 제99조의3의 규정에 의하여 양도소득세가 감면되는 신축주택

10. 1세대가 제1호 내지 제8호 및 제8호의2에 해당하는 주택을 제외하고 1개의 주택만을 소유하고 있는 경우의 당해 주택(이하 이 조에서 “일반주택”이라 한다)

22) 조세특례제한법 제98조의7(미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례)

① 내국인이 2012년 9월 24일 현재 대통령령으로 정하는 미분양주택으로서 취득가액이 9억원 이하인 주택(이하 이 조에서 “미분양주택”이라 한다)을 2012년 9월 24일부터 2012년 12월 31일까지 「주택법」

세가 면제되는 5년이상 임대한 국민주택(“감면대상장기임대주택”), 동항제5호(『조세특례제한법』 제99조 및 제99조의3의 규정에 의하여 양도소득세가 감면되는 신축주택) 규정에 의하여 임대주택은 주택수에 제외하도록 명백히 규정하고 있습니다. 따라서 이 사건 오피스텔은 장기임대주택으로서 소유주택 수에서 제외함이 명백합니다.

3) 고가주택이라 해서 장기보유특별공제를 배제한다거나 중과세율을 적용해야 한다는 세법규정은 없으며, 중과세율을 적용할 때 주택수만을 가지고 1세대 1주택, 2주택 또는 3주택 인지를 판단하는 것이므로 이 사건 과세예고통지는 위법·부당한 것입니다.

따라서 이 사건 쟁점(고가)주택의 양도는 **2주택**(쟁점고가주택 + 장기임대주택) 또는 **3주택**(쟁점고가주택 + 장기임대주택 + 대체주택)의 양도가 성립될 수 없습니다.

4) 주택임대사업자 등록을 했지만, 이 사건 오피스텔은 사실상, 법률상, 사회통념상 주택이 아닙니다.

청구인의 처는 이 사건 업무용 오피스텔에 대해 주택인지 업무용인지 잘 모르는 상황에서²³⁾ 세제혜택을 받기 위하여 주택임대사업자등록을 하였지만 이 사건 오피스텔은 가족 구성원이 장기간 독립적인 주거생활을 할 수 있는 건축물이 아니라, 단지 1인만이 단기간(통상 1년) 업무 또는 생활할 수 있는 공간으로 주택의 기능이 없는 건축물이고 주택보유에 따른 양도차익이나 투기이익 등을 얻기 위한 주택이라거나, 사실상 법률상 사회통념상 주택으로 볼 수 없는 것입니다.

7. 행정해석으로 잘못 운영하고, 개선하는 방법론에 있어서 「소득세법 시행령」 개정의 문제점

위와 같은 1세대 1주택, 대체주택, 장기임대주택 등의 입법취지와 관련법령을 종합하여 살펴볼 때, 고가 1주택 소유자의 장기임대주택 등에 대하여 주택수에서 제외시켜 1세대 1주택

제54조에 따라 주택을 공급하는 해당 사업주체 또는 그 밖에 대통령령으로 정하는 사업자와 최초로 매매계약(계약금을 납부한 경우에 한정한다)을 체결하거나 그 계약에 따라 취득한 경우에는 취득일부터 5년 이내에 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 양도소득세의 100분의 100에 상당하는 세액을 감면하고, 해당 미분양주택의 취득일부터 5년이 지난 후에 양도하는 경우에는 해당 미분양주택의 취득일부터 5년간 발생한 양도소득금액을 양도소득세 과세대상소득금액에서 공제한다. 이 경우 공제하는 금액이 과세대상소득금액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 한다. <개정 2016. 1. 19.>

② 「소득세법」 제89조제1항제3호를 적용할 때 제1항을 적용받는 미분양주택은 해당 거주자의 소유주택으로 보지 아니한다. <개정 2014. 1. 1.>

23) 임차인이 주거용 사용했는지 업무용으로 사용했는지조차 모릅니다.

의 비과세 혜택을 부여하여 오다가 갑자기 새로운 행정해석으로 장기보유특별공제를 배제하고 중과세율로 적용한 것은 위헌적 요소와 조세법률주의에 위배하고 입법목적과 취지를 벗어난 잘못된 해석입니다. 이런 점에서 가산세 부과 또한 잘못입니다. 이 부분 별도로 후술할 것입니다.

1) 이에 정부는 행정해석의 오류와 운용의 문제점을 개선하기 위하여 2021. 2. 17. 다음과 같이 대통령령인 「소득세법 시행령」을 개정하였습니다.

• **소득세법 시행령**[대통령령 제31442호, 2021. 2. 17., 일부개정된 것] **제167조의3(1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 범위)**

① 법 제104조제7항제3호에서 “대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택”이란 국내에 주택을 3개 이상(제1호에 해당하는 주택은 주택의 수를 계산할 때 산입하지 않는다) 소유하고 있는 1세대가 소유하는 주택으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하지 않는 주택을 말한다.

13. 제155조 또는 「조세특례제한법」에 따라 1세대가 국내에 1개의 주택을 소유하고 있는 것으로 보거나 1세대 1주택으로 보아 제154조제1항이 적용되는 주택으로서 같은 항의 요건을 모두 충족하는 주택

2) 아울러 2019. 11. 1. 이후 잘못된 유권해석(사전법령해석재산 2019-368)도 개정된 「소득세법 시행령」에 따라 원래의 법취지에 맞게 종전과 같은 해석을 내리고 있습니다.

사전법령해석재산 2021 -1719(2021. 12. 22)

[제목] 장기임대주택 특례와 일시적 2주택 특례 동시적용 시 고가주택의 중과세율 적용여부 등

[요약] 장기임대주택을 포함하여 조정대상지역 내 3주택을 보유한 1세대가 2021. 2. 17. 이후 거주주택 양도 시 일시적 2주택 및 장기임대주택 특례요건을 충족하는 경우, 이를 중첩적용하여 1세대1주택으로 보아 소득령§154①을 적용하고 같은 항의 요건 충족 시 소득령§167의3①(13)의 중과세율 적용에서 제외되는 주택에 해당하고 장기보유특별공제도 적용가능함

3) 그러나 과세당국은 위의 「소득세법시행령」을 개정하지 않더라도 상위 법률해석상 당연한 것으로 확인규정에 불과한 것입니다. 따라서 개정하기 전에 이미 잘못된 2019. 11. 1. 행정해석부터 우선적으로 고쳐야 할 사항임에도 2021. 2. 17. 「소득세법시행령」을 개정함으로써 오히려 이 시행령 개정 전에는 고가주택 양도시 중과세율과 장기보유특별공제를 배제함

이 적법 타당하다는 판단과 기준 이러한 행정해석은 애초부터 입법취지를 벗어난 위법·부당한 것입니다.

4) 이 점에 관하여 대법원은 「소득세법 시행령」개정 전부터 이미 일반주택(종전주택)의 양도 시 장기임대주택과 대체주택을 주택수에 포함하여 양도소득세를 중과할 수 없다고 판시한 사실(2014. 2. 27. 2010두27806)을 보면 알 수 있습니다.

대법원 2010두27806, 2014. 2. 27.

【판시사항】

일반주택과 장기임대주택을 소유한 거주자가 다른 주택을 취득함으로써 장기임대주택을 제외하고 2주택을 소유하게 된 경우, 일반주택의 양도를 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 양도에 해당하지 않는다고 보아 양도소득세를 중과할 수 없는지 여부(한정 적극)

【판결요지】

구 소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3, 구 소득세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되기 전의 것) 제167조의3 제1항 제2호 (가)목, 제10호 등의 입법 취지와 관련 규정의 체계 등에 비추어 보면, 일반주택(이하 ‘종전주택’이라 한다)과 장기임대주택을 소유한 거주자가 다른 주택(이하 ‘대체주택’이라 한다)을 취득함으로써 장기임대주택을 제외하고도 2주택을 소유하게 되었더라도, 주거를 이전하기 위하여 대체주택을 취득한 것으로서 거주자에게 투기목적이 없고 대체주택을 취득한 후 종전주택을 양도하기까지 소요된 기간이 주택거래의 현실 등에 비추어 사회통념상 일시적이라고 인정되는 특별한 사정이 있는 경우에는 종전주택의 양도를 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 양도로 보아 양도소득세를 중과할 수 없다.

【참조조문】

구 소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3(현행 제104조 제4항 제1호 참조), 구 소득세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되기 전의 것) 제167조의3 제1항 제2호 (가)목, 제10호

8. 가산세 부과에 의견

□ 이 사건 오피스텔에 대해, 처분청은 이미 확인조사를 마친 적 있었음.

이 사건 오피스텔에 대해, 2019. 5.경 국세청의 기획감사의 일환으로 처분청이 청구인의 처에게 소명을 요구했을 때,

청구인의 처는 “이 사건 오피스텔은 업무용이며, 설사 주택이라고 보더라도 대체주택 및

장기임대주택으로 1세대 1주택(고가주택)으로 해당되어 비과세된다”소명하자 아무런 문제제기 없이 당초의 양도세신고를 인정하였습니다(이에 관한 청구인의 처 소명서를 증거로 제출함).

청구인 처의 소명서 제출과 처분청의 당초 양도소득세 신고의 적법성 확인, 종전의 행정해석에 의해, 비과세 및 일반세율적용이 타당하다고 판단하여 인정해 오다가 갑자기 3년 3개월 이상이 경과된 시점에 다시 동일한 처분청 조사에 의하여,

이 사건 양도소득세 중과세 부과처분과 아울러 가산세 부과처분은 신뢰보호의 원칙을 위배하고 종전의 타당한 행정해석을 자의적으로 확장변경한 것이라 아니할 수 없습니다.

□ 종전의 국세청 행정해석과 대법원 판례에 따라 납세자에게 널리 비과세가 당연한 것으로 인식하였는바 오히려 잘못된 행정해석을 변경하면서 이 사건 가산세까지 부과함은 잘못임.

이 사건의 경우처럼 고가주택이라 하여 1세대 1주택의 비과세 규정(고가주택이라도 장기보유특별공제(소득세법 제95조, 소득세법시행령 제159조의3)를 적용하는 규정이 존재할 뿐이다), 일시적 1세대 2주택 특례규정(소득세법시행령 제155조제1항), 장기임대주택(소득세법시행령 제155조제20항, 조세특례제한법 제97조제2항 등)에 대한 주택수의 제외 특례규정 등에 비추어, 당연히 1세대 1주택으로 비과세로 본 이상 고가주택이라고 해서 달리 중과세를 적용해야 한다는 규정이 없습니다.

더욱이 대법원의 동일한 판례(대법원 2010두27806, 2014. 2. 27.)가 있음에도 불구하고 국세청이 이를 무시하고 종전 해석과 다른 해석(2019. 11. 1.이후)을 변경하여 이 사건 중과세 처분하면서 가산세를 부과함은 무리인 것이다.

□ 대법원 판례

이에 관하여 대법원은 “조세법률관계에 있어서 신의성실의 원칙이나 신뢰보호의 원칙 또는 비과세 관행 존중의 원칙은 합법성의 원칙을 희생하여서라도 납세자의 신뢰를 보호함이 정의에 부합하는 것으로 인정되는 특별한 사정이 있는 경우에 한하여 적용되는 예외적인 법원칙이다.(대법원 2004. 7. 22. 선고 2002두11233 판결 등 참조)”

“과세관청의 행위에 대하여 신의성실의 원칙 또는 신뢰보호의 원칙을 적용하기 위해서는, 과세관청이 공적인 견해표명 등을 통하여 부여한 신뢰가 평균적인 납세자로 하여금 합리적이고 정당한 기대를 가지게 할 만한 것이어야 한다. 또한 “비과세 관행 존중의 원칙도

비과세에 관하여 일반적으로 납세자에게 받아들여진 세법의 해석 또는 국세행정의 관행이 존재하여야 적용될 수 있는 것으로서, 이는 비록 잘못된 해석 또는 관행이라도 특정 납세자가 아닌 불특정한 일반 납세자에게 정당한 것으로 이의 없이 받아들여져 납세자가 그와 같은 해석 또는 관행을 신뢰하는 것이 무리가 아니라고 인정될 정도에 이른 것을 의미하고, 단순히 세법의 해석기준에 관한 공적인 견해의 표명이 있었다는 사실만으로 그러한 해석 또는 관행이 있다고 볼 수는 없으며, 그러한 해석 또는 관행의 존재에 대한 증명책임은 그 주장자인 납세자에게 있다.(대법원 1992. 9. 8. 선고 91누13670 판결 등 참조)”

□ 가산세 감면의 정당한 사유가 있는지 여부에 관한 조세심판 결정례

• 조세심판원 결정례(조심 2019인1840, 2019. 10. 29., 조심 2019부1120, 2019. 11. 05.)

조세심판원은 “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 아니하고 법령의 부지 또는 오인은 그 정당한 사유에 해당한다고 볼 수 없으나, … 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법 해석상 의의로 인한 견해 대립이 있는 등으로 말미암아 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시킬 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무를 게을리 한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 이를 과할 수 없다고 할 것인바,

우리 원도 2017.12.20. 조세심판관 합동회의 결정으로 ‘공부상의 용도가 업무시설인 오피스텔의 공급이 『조세특례제한법』 제106조 제1항 제4호에 따른 국민주택의 공급에 해당하지 아니하는 것’으로 판단하기 전까지 일부 이와는 다른 결정을 하였던 사례가 있으므로 세법 해석상 의의로 인한 견해 대립이 있었던 점, 따라서 청구인이 우리 원의 조세심판관 합동회의의 결정이 있기 전인 2015년 쟁점오피스텔이 포함된 집합건축물(쟁점건물)을 공급한 후 부가가치세 신고 등을 함에 있어 청구인에게 쟁점오피스텔 공급에 대한 세금계산서를 발급하거나 이를 부가가치세 과세대상으로 보아 신고하는 것 등을 기대하는 것은 무리인 것으로 보이는 점 등에 비추어 청구인에게 그 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있었다 할 것이므로 처분청이 청구인에게 신고불성실가산세를 부과한 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다(조심 2019인1840, 2019. 10. 29.)”고 결정하였습니다.

9. 처분청의 과세전 적부심사청구 불채택 결정

처분청은 청구인의 과세전적부심사청구에 대해 다음 이유요지와 같이 불채택결정을 하여 결국 처분청의 과세예고통지가 적법 타당하다고 판단하여 2022. 10. 1. 청구인에게 이 사건 양도소득세를 과세처분하였습니다.

가. 주문

“이 건 과세전 적부심사청구는 불채택 결정합니다.”

나. 이유 요지

□ 청구인을 1세대 3주택으로 보아 장기보유특별공제를 적용을 배제하고 중과세율을 적용한 처분의 당부

소득세법 제104조 제7항은 양도 시 해당물건에 대한 양도소득세에 중과세율을 적용되는 주택이 어떤 것인지에 정의하는 규정이고, 동항 제4호에서 조정대상지역에 있는 주택으로서 대통령이 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택이 중과세율 적용대상이라고 정의하고 있다. 이에 소득세법 시행령 제167조의3 제1항(이하 ‘쟁점조문’이라 한다)에서는 소득세법 제104조제7항제3호의 “대통령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택이란 국내에 주택을 3개 이상(제1호에 해당하는 주택은 주택의 수를 계산할 때 산입하지 아니한다) 소유하고 있는 1세대가 1세대가 소유하는 주택으로서 동항 각 호*의 어느 하나에 해당하지 아니하는 주택을 말한다고 규정하고 있다.

* 제1호 (수도권 등 외의 지역소재 + 양도당시 기준시가 합계액 3억 원 이하), 제2호(장기임대주택), 제3호(감면대상장기임대주택) 제4호(장기사원용주택), 제5호(조세특례제한법상 양도소득세 감면대상주택, 제6호(문화재주택), 제7호(상속주택), 제8호(저당권실행 취득주택), 제8의2호(가정어린이집), 제9호(삭제), 제10호(제1호~제8의2호에 해당하는 주택 외에 1개 주택만 소유한 경우 그 주택)

쟁점조문 중 ‘국내에 주택을 3개 이상 소유’조건에 대해서는, 동항 제1호에 해당하는 주택만 그 수에서 제외한다고 괄호 안에 기재하여 규정되어 있을 뿐, 해당 조문의 ‘소유주택수’에서 제외되는 조건을 규정한 별도의 조문이 존재하지 아니하고²⁴⁾, 이에 따르면 청구인 세대의 경우 기존주택, 쟁점오피스텔, 대체주택이 모두 수도권 내에 소재하면서 기존주택 양도 당시

기준시가 합계액이 3억원을 초과하므로 청구인은 국내에 주택을 3개 소유한 것으로 보아야 한다.

다음으로, 쟁점조문 후단의 단서조항의 경우 특정주택의 양도가 발생하였을 때 해당 양도 물건이 동항 각호의 어느 하나에 해당하는 경우 쟁점조문의 적용대상이 되지 아니한다는 뜻으로²⁵⁾, ...기존주택은 청구인 세대가 거주하던 일반 아파트로 제1호 내지 제8의2호에 해당하지 아니하며, 제10호 해당여부를 살펴보면 청구인은 제2호(임대주택)에 해당하는 주택 1개 외에 2개 주택(기존주택, 대체주택)을 소유하고 있었기 때문에 이에 해당하지 아니한다. 이상을 종합하여 살펴보면, 청구인 세대는 쟁점주택 양도당시 조정대상지역 내에 3주택을 소유하고 있었고, 양도물건인 기존주택은 쟁점조문의 적용대상에서 제외되는 단서조항에서도 해당하지 아니하므로 쟁점양도는 쟁점조문의 적용대상이 된다.

청구인은 국세청이 대법원의 판례를 무시하고 갑자기 쟁점조문을 확장·유추해석하는 방향으로 유권해석을 변경 소급과세를 하고 있다고 주장하나, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나, 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고, 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문으로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용하지 않으므로, 쟁점주택을 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 양도로 보는 것이야말로 쟁점조문을 엄격해석하는 것이다²⁶⁾.

□ 쟁점오피스텔이 주택이 아닌 것으로 볼 수 없는지 여부

청구인의 배우자가 쟁점오피스텔 신축(?)과 동시에 구청 및 세무서에 임대사업자로 등록한 점, 쟁점오피스텔에는 신축 후 지금까지 꾸준히 전입신고가 이루어지고 있는 점 등²⁷⁾에 비추어 쟁점오피스텔은 주거용으로 보아야 한다.

□ 가산세를 부과하지 아니할 정당한 사유가 있다고 볼 수 있는지 여부

청구인이 국세기본법 제10조에 따라 기획재정부장관 및 국세청장에게 세법해석과 관련된

24) 별도의 조문이 존재하지 아니한다는 처분청의 이유는 거짓이다. 대체주택은 소득세법시행령 제155조 제1항(수도권이든 아니든 상관없다), 장기임대주택은 소득세법시행령 제155조제20항 및 소득세법시행령 제167조의3 제1항제2호, 조세특례제한법 제97조 제1항, 제2항에서 주택수에서 제외한다고 명백히 규정하고 있다.

25) 거주주택을 양도하는 경우 양도자 소유의 각 호에 해당하는 주택을 주택수에서 제외한다는 규정이다.

26) 오히려 청구인이 할 말이다.

27) 임차인들의 주민등록전입신고가 일부는 되어 있으나 쟁점주택 양도당시의 임차인은 간호사로서 전입신고를 한바 없었다.

질의를 하여 그 결과에 따라 쟁점양도소득세를 신고하였다거나 하는 등 국세기본법에서 정한 가산세 감면사유가 있다고 보기 힘들고, ... 법령의 부지는 정당한 사유에 해당한다고 볼 수 없음으로 유권해석이 변경되었다는 등의 사유만으로 청구인에게 가산세를 부과하지 아니할 만한 정당한 사유가 있었다고 보기 힘들다.

다. 처분청의 불채택결정에 대한 비판

위 처분청의 불채택결정 이유에 대해서는, 어불성설인 이유도 있지만 청구인(대리인 필자)은 불복이유를 앞에서 언급한 바 있으므로 재차 반론하지 아니한다.

V. 결 론

필자의 판단으로는 2017년 8월 2일 주택시장 안정화대책으로 다주택자에 대한 중과세제도가 급격히 시행되었다 하더라도 오랜기간 동안 일시적 2주택인 대체주택을 1세대 1주택으로 비과세 하여 왔음에도(즉, 대체주택은 어느 지역을 불문하고 주택수에서 제외하여 왔다), 더 나아가 서민들의 주거환경에 일익을 담당한 법소정의 장기임대주택에 대해서도 소득세법령 조세특례제한법령의 규정에 소유주택에서 제외된다는 명문규정과 대법원 판례(2010두27806, 2014. 2. 27.)가 있음에도 불구하고,

증세에 편승한 국세청 행정해석(사전법령해석 재산 2019-368, 2019. 11. 01.)의 변경을 통하여 소유주택으로 간주함으로써 중과세율 적용과 장기보유특별공제를 배제한 과세사례들은 조세법률주의에 위배할 뿐만 아니라 국민의 재산권을 침해하는 위헌적인 요소가 있음에도 불구하고 또한 이 점을 지적해야 할 조세심판원 심판결정마저 과세당국의 행정해석을 수긍함으로써 억울한 납세자가 양산되었는바, 이러한 위헌적이고 위법한 행정해석은 시정되어야만 할 것이다.

참고문헌(References) 및 참고자료

- 이예림·안수남·장보원, 「재개발 재건축권리와 세금 뽐개기」, 삼일인포마인, 2020.
- 한국세무사회(원경희), 「2020 양도소득세 실무해설」, 2020.
- 법제처 국가법령정보센터 www.law.go.kr
- 대법원 2010두27806 판결(2014. 2. 27.)
- 국세청 질의회신 서면 2015-부동산-195, 2015. 3. 13.
- 국세청 질의회신 서면 부동산 2015-22537, 2015. 3. 4.
- 국세청 사전법령해석 재산 2017-586, 2017. 10. 11.
- 국세청 사전법령해석 재산 2019-368, 2019. 11. 1.
- 국세청 사전법령해석 재산 2021 -171, 2021. 12. 22.
- 조심 2020서2295 결정, 2020. 11. 23.
- 조심 2021서2033 결정, 2021. 6. 23.
- 조심 2021서2788 결정, 2021. 7. 23.
- 조심 2019인1840 결정, 2019. 10. 29.
- 조심 2019부1120 결정, 2019. 11. 5.

[제3부 : 소득세법 분야]

가상자산의 과세제도에 대한 연구

- 정지선 (서울시립대학교 세무학과 교수)
- 이형석 (서울시립대학교 세무전문대학원 박사과정)



가상자산에 대한 과세 방안 연구

- 거래징수를 통한 소득원 파악을 중심으로 -

정 지 선*·이 형 석**

1. 서 론

2008년 사토시 나카모토(Satoshi Nakamoto)가 'Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System' 논문에서 비트코인의 등장과 함께 블록체인을 이용한 화폐개념을 발표한 이래로 가상자산의 규모는 비약적으로 증가하였다. 가상자산의 규모는 2021년 11월 8일 기준 전세계 시가총액이 2조 8천 미화달러¹⁾가 넘었었다. 가상자산의 거래량과 자금이동이 활발해짐에 따라 각국에서 가상자산 관련 법제를 다양하게 도입하고 있으며, 우리나라도 당초 2022년부터 과세를 하기로 계획했으나 소득분류 및 인프라 부족, 다른 투자자산과의 형평성을 이유로 1년 유예하였고 세법개정을 통해 2023년 1월 1일부터 가상자산 소득세 과세를 시행할 예정이다.²⁾

현행 소득세법상 가상자산소득에 대해 과세구조는 가상자산사업자의 협력의무가 중요시되고 있다. 블록체인 네트워크의 특성상 거래 상대방의 주소를 알기만 하면, 계약조건의 합의 시 거래가 성사된다. 이렇듯 가상자산 보유자가 가상자산 사업자를 거치지 않고 직접 거래하는 P2P 거래를 하는 경우 과세관청 입장에서 소득원 파악이 현실적으로 제한적이다. 물론 국세기본법의 특례제척기한을 개정하여 과세당국이 상속·증여가 있음을 안 날로부터 1년 이내 과세권 행사가 가능하도록 하였다.

하지만, 이는 사후적인 과세권 확보를 위한 노력으로 실시간 거래내용을 파악하여 소득세 과세를 위해서는 가상자산사업자를 경유한 거래가 전제되어야 한다. 가상자산 거래가 국외 가상자산 사업자를 이용하거나, 개인간 스마트계약을 통해 이뤄지는 경우 과세당국에서 파악

* 서울시립대학교 세무학과 교수

** 서울시립대학교 세무전문대학원 박사과정

1) 인베스팅닷컴.(22.11.16 최종검색 <https://kr.investing.com/crypto/charts>)

2) 상속·증여에 대한 과세는 시행중이며, 기획재정부에서 소득세 과세시기를 추가로 2년 유예하는 방향을 고려중이지만, 입법되지는 않았다.

하기 어렵다.

국내 거래의 경우 소득원 파악과 더불어 가상자산 관리 재원 마련을 위해 거래상대방간 상호 견제를 통한 유통세를 부과하는 방법을 논의하고자 한다. 가상자산의 성격과 거래 특성을 고려하여 부가가치세, 증권거래세, 인지세, 등록면허세의 대상에 포함되는지 별도의 공부(公簿)를 통한 가상자산 등록과 보관 그리고 국가간 가상자산 관련 정보교환의 한계와 가상자산 공동협의체계 구축, 그리고 국제적 표준 설정을 통해 가상자산의 국제 거래시 과세권 행사에 대해 논의하고자 한다.

II. 가상자산의 특성과 현행 과세 방식

1. 가상자산의 특성

가. 가상자산의 현황과 정의

1) 가상자산 규모와 현황

가상자산은 2018년 10월 31일 비트코인에 관한 백서(white paper)가 발간되면서 시작되었다고 해도 과언이 아니다. 백서에 의하면, 비트코인은 ‘금융기관의 개입이 없이 거래당사자 사이에 직접지급이 가능한 온라인 지급이 가능한 순수한 P2P 방식의 전자현금(electronic cash)을 표방했다. 가상자산이 기존 법화와는 달리 은행을 중개기관으로 활용하지 않고 고객 간에 발행과 유통(P2P방식의 거래)이 이루어질 수 있다는 점을 보여준다. 비트코인 시장이 성장하자, 다양한 코인들이 탄생하였으며, 가상자산 시장은 빠르게 증가하여 22년 11월 현재 전세계적으로 거래되는 21,723 종류의 암호화폐가 524개의 거래소에서 거래되고 있으며, 시가총액 한화 1,093,020,742,499,934원 규모이다. 최근에 가상자산의 열기가 많이 식긴 했지만, 2021년 1월 기준으로 전체 시가총액 중 71.89%가 비트코인이 차지하였으며, 이더리움이 10.66%과 테더가 2.55% 였다. 2022년 5월 테라·루나사태³⁾와 국제 금리 인상, 경제침체 등의 여파로 가상자산 거래가 많이 침체되었으나 비트코인 외에 가상자산의 개수는 빠르게 증가하고 있다.⁴⁾

3) 스테이블코인을 표방한 루나(LUNA)를 베이스로 암호화폐 테라(Terra)가 대폭락한 사건으로 현재까지 조사 진행중이다.

4) 코인마켓캡 (2022.11.13. 최종검색, [oinmarketcap.com/ko/rankings/](https://coinmarketcap.com/ko/rankings/))

하지만, 전통적인 금융거래 방식과 달리 블록체인 기술을 활용한 스마트 계약으로 개인 거래가 신속·정확하게 이뤄지다보니 기존의 중앙집중형 통제방식으로 거래내역을 파악하기가 실로 어려운 상황이다. 현재 가상자산사업자의 정보제공 협조로 가상자산 사업자 내 가상자산의 거래를 파악이 가능하지만, 장외 거래나 국제거래에 대해서는 정확한 규모를 파악하기 어렵다.

2) 외국의 가상자산 정의

미국의 금융범죄단속국(The Financial Crimes Enforcement Network :FinCEN) : “가상자산(가상화폐)은 교환의 매체로 일반통화처럼 운용하지만, 실제통화의 모든 특성을 가지지 않고, 어떤 관할 구역에서도 법적으로 통화지위를 가지지 않으면서 실제통화와 동등한 가치를 갖거나 대체하는 교환가능통화(convertible currency)⁵⁾”로 정의하여 비트코인·이더리움·리플 등의 암호화폐를 가리킬 때는 가상화폐라는 단어를 쓰지 않는다. 반면에 미국 국세청(IRS)는 과세목적상 가상화폐를 재산 또는 자산으로 정의⁶⁾하였고, 미국 재무부(U.S. Department of the Treasury)는 가상화폐를 정부에 의해 통제받지 않는 디지털 화폐의 일종으로 개발자가 발행·관리하며, 특정한 가상 커뮤니티에서만 통용되는 결제수단으로 정의한다. 국제자금세탁 방지기구(Financial Action Task Force, FATF)는 가상자산(가상화폐)에 대해 “법정화폐의 지위는 아니지만, 인터넷에서 교환수단, 거래단위 및 가치의 저장수단으로 활용될 수 있는 가치의 디지털 표현”이라고 정의하였다.⁷⁾

미국 증권거래위원회(SEC)는 가상자산의 발행 및 판매가 연방증권법의 적용대상인지 여부를 분석한 ‘DAO Report’에서 연방법원은 ‘The DAO’가 최초토큰발행한 DAO token에 대해 ‘Howey test’의 법리를 적용하여 금융투자계약으로 해당한다고 판시한 내용을 바탕으로⁸⁾ ‘Howey test’에서 ‘투자계약’을 ① 다른 사람의 (기업가적이나 경영적)노력에 기인한 이익에 대한 합리적 기대로 ② 공동사업에 ③금전을 투자하는 것으로 정의하면서, ‘고정된 것이 아니라 수익 약정에 기해 다른 사람의 돈을 사용하려는 사람들이 고안한 다양한 계획에 맞춰 적용가능한 융통성 있는 원칙’이 ‘투자계약’에 해당한다고 보고,⁹⁾ 경제적 실질이 ‘투자계약’에

5) US Department of the Treasury, Financial Crimes and Enforcement Network, Application of FinCEN’s Regulations to Persons Administering, Exchanging, or Using Virtual Currencies (<https://www.fincen.gov/resources/statutes-regulations/guidance/application-fincens-regulations-persons-administering/> // 최종방문일시: 22.10.17.)

6) For federal tax purposes, virtual currency is treated as property. General tax principles applicable to property transactions apply to transactions using virtual currency. “Frequently Asked Questions on Virtual Currency Transactions”, ‘IRS Notice 2014-21’, (2014)

7) 한성훈, “가상화폐 관련 형사법적 문제에 관한 소고”, 법학연구, 제28권 제2호, 2019. 4, 128면. 재인용

8) 정승영, 가상자산 과세제도와 Defi 서비스 관련 영향에 대한 소고. 한국세법학회. 2022.10.

요건충족한다면 형태와 기술에 관계없이 ‘증권(security)’에 해당되어 연방증권법 적용대상된다고 하였다.¹⁰⁾

또한 2022년 1월 26일 분산형 금융에 대한 규제를 위해 증권거래법 개정안을 발표했다. ‘교환’의 정의에 ‘비기업 거래지분의 사용을 제안하는 시스템’도 포함하였으며, 증권가상자산 사업자의 규제범위를 기존 ‘증권의 매수인과 매도인을 한데 모으거나 거래 수행하기 위한 시설 또는 시장’에서 ‘증권 구매자와 판매자가 통신 프로토콜 시스템을 사용한 비확실한 거래’도 포함하여 증권가상자산 사업자의 규제 범위에 포함하였다.¹¹⁾ 이에 따라 미국 고객에게 서비스를 제공하는 Dapps(분산형 애플리케이션, Decentralized Applications)도 ATS(Alternative Trading Systems, 공개시장의 대안으로 구매 및 판매주문과 일치하는 전자거래 시스템)의 규제범위에 속하며 SEC에 가상자산 사업자 또는 중개자 등록해야 한다.¹²⁾

유럽중앙은행(European Central Bank : ECB)은 가상자산(가상화폐)을, “가상공간의 개발자에 의해 발행되고, 가상공간의 회원 사이에 지급수단으로 수수되며, 법규에 의해 통제되지 않는 화폐”라고 정의하였다.¹³⁾ 2020년 9월 4일 EU 집행위원회(EC)는 암호자산 시장 규정제안(Proposal for the market in Crypto Assets Regulation: MiCA, 이하 MiCa)을 발표하면서 암호자산(Crypto-Assets:CA)에 대해 ‘분산원장기술(DLT) 또는 이와 유사한 기술을 사용한 것으로 전자적으로 이전 및 보관할 수 있는 가치 또는 권리의 디지털 표현’이라고 정의하였다.¹⁴⁾ 또한 증권형토큰, 유틸리티토큰, 자산준거토큰, 전자화폐토큰 등으로 구분하여 지급수단으로 수용될 가능성이 높은 자산준거토큰과 전자화폐토큰을 주요 규제 대상으로 설정하였다.

일본은 가상자산을 “물품 구입 또는 임차하거나 용역의 제공을 받는 경우에 그 대가를 변제하기 위하여 불특정인에 대하여 사용할 수 있고, 동시에 불특정인을 상대방으로 구입 및 매각을 할 수 있는 재산적 가치가 있는 것으로서 전자정보처리조직을 이용하여 이전할 수 있는 것이며, 불특정인을 상대방으로 하여 제1호에 열거된 가상자산과 상호 교환할 수 있는 재산적가치가 있는 것으로서 전자정보처리조직을 이용하여 이전할 수 있는 것”으로 정의하였다.¹⁵⁾

9) 김재진, 최인석. 가상자산 법제의 이해. 박영사. 119쪽~120쪽 재인용. 2022.

10) SEC(Relesae No. 81207, 2017), 11면.

11) https://www.sec.gov/rules/proposed.shtml_2022.10.25. 최종접근

12) 김종호, 앞의 논문. 223쪽

13) 위의 논문 128면.

14) MiCA 제3조 제1항 2호.

‘암호자산’은 보안을 위해 암호기술을 사용하고, 분산원장기술 및 이와 유사한 기술을 사용하여 전자적으로 이전 및 저장될 수 있으며, 동전, 토큰, 그 밖의 디지털 매체의 형태를 갖는 가치 또는 권리의 디지털표시를 말한다. 한국은행. EU암호자산시장 법률안(MiCA)에 대한 번역본. 2022.08.29. 46쪽.

15) 일본 자금 결제법 2조 5항

3) 세법상 가상자산 정의

우리나라는 특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률 제2조 3호에 가상자산을 다음과 같이 정의하고 있으며, 세법에서도 차용하여 적용한다.

“가상자산”이란 경제적 가치를 지닌 것으로서 전자적으로 거래 또는 이전될 수 있는 전자적 증표(그에 관한 일체의 권리를 포함한다)를 말한다. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 것은 제외한다.

- 가. 화폐·재화·용역 등으로 교환될 수 없는 전자적 증표 또는 그 증표에 관한 정보로서 발행인이 사용처와 그 용도를 제한한 것
- 나. 「게임산업진흥에 관한 법률」 제32조제1항제7호에 따른 게임물의 이용을 통하여 획득한 유·무형의 결과물
- 다. 「전자금융거래법」 제2조제14호에 따른 선불전자지급수단 및 같은 조 제15호에 따른 전자화폐
- 라. 「주식·사채 등의 전자등록에 관한 법률」 제2조제4호에 따른 전자등록주식등
- 마. 「전자어음의 발행 및 유통에 관한 법률」 제2조제2호에 따른 전자어음
- 바. 「상법」 제862조에 따른 전자선하증권
- 사. 거래의 형태와 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 것

가상자산의 구성을 보면 화폐·재화 등으로 교환 될 수 없는 분산원장 기반 신원확인(Decentralized Identity), 게임아이템 이용(배당, 베틱, 대체 등)에 사용되는 게임머니, 카카오페이, 네이버페이 등 선불결제수단으로 사용되는 전자화폐, 전자등록된 지분증권과 어음, 그리고 선하증권 등 유가증권을 제외한 전자적 증표라고 명시하였다. 전자적 증표에 대한 범위가 어디까지인지 알 수 없으며, 블록체인 기술 외 방식으로 거래되는 경제적 가치가 있는 물건도 가상자산의 대상에 포섭하기 위해 포괄적인 정의를 사용한 것으로 보인다. 즉, 기존 금

이 법에서 「암호 자산」이란 다음 해당하는 것을 말한다. 다만, 금융상품거래법(쇼와 23년 법률 제25호) 제2조 제3항에 규정하는 전자기록이전권리를 표시하는 것을 제외한다.

1. 물품을 구입하거나 빌리거나 서비스를 제공받을 경우 이러한 대가의 변제를 위하여 불특정인에게 사용하는 것. 불특정인을 상대방으로서 구입 및 매각할 수 있는 재산적 가치(전자기기 기타 물건에 전자적 방법으로 기록되고 있는 것에 한하여, 본방 통화 및 외국 통화 및 통화건 자산을 제외한다. 다음 호에서 동일.), 전자 정보 처리 조직을 사용하여 이전할 수 있는 것
2. 불특정인을 상대방으로서 전호에 내거는 것과 상호 교환을 실시할 수 있는 재산적 가치로서, 전자 정보 처리 조직을 이용해 이전할 수 있는 것

세계법제정보센터(https://world.moleg.go.kr/web/wli/lgsInfoReadPage.do?1=1&searchPageRowCnt=50&A=A&AST_SEQ=157&searchType=all&CTS_SEQ=2845&pageIndex=1&ETC=2391)_최종확인 2022.10.18.

금융위원회 가이드라인¹⁶⁾에서 배제했던 가. 나. 다. 항목과 더불어 자금세탁방지 규제의 필요성이 적은 마. 바. 사. 항목을 추가하여 가상자산의 범위에서 제외한 것이다.

흔히 가상자산 사업자에서 거래되는 암호화폐(cryptocurrency), 가상화폐(virtual currency), 디지털화폐(Digital Currency) 등 각종 코인 외에 대체불가토큰(NFT)¹⁷⁾, 증권형토큰(ST), 스테이블코인, 분산금융¹⁸⁾(이하 '디파이'로 칭한다. Defi) 등 새로운 디지털자산이 등장함에 따라 가상자산의 정의를 포괄적인 개념을 사용하여 규제의 허점을 메꾸려고 했으나, 각 디지털자산의 표상하는 권리, 대상이 다르기 때문에 가상자산이라는 명칭하에 일률적으로 과세하는 것에 대해 추가적인 논의가 필요하다.¹⁹⁾

4) 가상자산의 국내법상 법적 지위

민법에서는 물건을 '유체물 및 전기 기타 관리할 수 있는 자연력'이라고 정의하고 있다.²⁰⁾ 물건이 되기 위해서는 관리가능한 자연력이거나 유체물에 해당되면 물건이 되기에 디지털 정보의 경우 지배가능성, 관리가능성이 있다는 물건의 개념을 확대적용 할 수 있다는 견해²¹⁾와 가상자산은 물건에 해당하며 부동산이 아니기에 동산으로 분류해야 한다는 견해²²⁾가 있다.

반면에, 가상자산은 물리적인 실체가 없는 전자파일의 형태로 단순한 데이터 등의 정보나 권리 등의 관념적 존재에 해당하기 때문에 '물건'의 개념에 해당하지 않으며, 전기와 같이 자연으로부터 산출되는 특정한 에너지로서 관리할 수 있는 자연력에 해당한다고 볼 수 없기 때문에 민법상 물건에 해당하지 않는다는 견해²³⁾도 있다.

국세징수법상 강제징수는 재산의 압류, 매각, 추심 및 청산의 절차²⁴⁾로 이뤄지는데, 가상자산이 물건에 해당되지 않기 때문에 국세징수법 동산의 압류 적용이 어렵다. 채납자의 가상사업자에 대한 가상자산 반환청구권을 '채권'으로 간주하여 압류하는 방식²⁵⁾도 채납자 보관중

16) 금융위원회. 가상통화 관련 자금세탁방지 가이드라인. 2018.1.30.

17) 대체불가토큰(NFT)의 가상자산 해당여부는 견해의 대립이 있다. 금융위원회에서 국회 정무위원회에 제출한 자료에 따르면 NFT가 결제수단으로 사용되면 가상자산에 해당한다고 밝혔다. 해외에서는 NFT에 대한 정의가 명확하지 않고 규제되고 있지 않다.

18) 탈중앙화금융이라고도 한다

19) 본 논문에서는 디지털자산의 특징과 소득분류는 관련 법률의 개정과 정책적 논의가 필요하기 때문에 다루지 않는다.

20) 민법 제98조

21) 배대현, 거래대상으로서 디지털정보와 물건 개념 확대에 관한 검토. 상사판례연구 제14권. 344쪽. 2003.

22) 전승재, 권현영. 비트코인에 대한 민사상 강제집행 방안·암호화폐의 제도권 편입 필요성을 중심으로. 정보법학 제22권 제1호. 88-89쪽. 2018.

23) 윤배경, 가상화폐에 대한 강제집행의 제문제와 특별현금화 방안에 대한 제언. 변호사 제5집. 115쪽. 2018. 김재진, 최인석. 가상자산 법제의 이해. 박영사. 2022 32쪽 재인용.

24) 국세징수법 제27조.

25) 정명호. 국회 기획재정위원회 검토보고서, 2021.11. 11쪽

인 가상자산과 실질적 소유자가 다른 가상자산에 대한 압류적용의 한계²⁶⁾로 개정된 국세징수법에서는 ‘그 밖의 재산권의 압류’로 보아 지정된 가상자산주소 이전을 통해 압류가 진행된다. 가상자산의 개인키(Private Key)가 블록체인내 지갑으로 보관하여 지배권을 갖기 때문이다. 하지만, 압류의 개념이 ‘처분권의 제한’이라는 측면에서 보면 채납자 소유 가상자산 개인키(Private Key)의 이전이 소유권 내지 지배권의 이전에 해당되기 때문에 압류의 본질적 성격에 배치된다는 주장도 있다.²⁷⁾ 또한 채납자가 가상자산의 개인키(Private Key) 이전 협조에 의지해야 하기 때문에 망각, 분실 등의 사유로 거절하는 경우 집행에 어려움이 있다.

형법상 재산은 한 개인이 보유하고 있는 경제적 가치의 총체로 유·무형의 모든 가치를 포함하는 개념이기에 가상자산도 재산에 해당한다.²⁸⁾ 대법원은 비트코인이 범죄수익은닉규제법에 정한 중대범죄에 해당하는 범죄행위에 의하여 취득한 것으로 재산적 가치가 인정되는 무형재산으로 보아 재산성을 인정하였다.²⁹⁾ 또한 ‘가상자산은 국가에 의해 통제받지 않고 블록체인 등 암호화된 분산원장에 의하여 부여된 경제적 가치가 디지털로 표상된 정보로서 재산상 이익에 해당한다.’고 하여 사기죄 성립을 인정하였다.³⁰⁾ 즉, 비트코인 등의 가상자산의 재산성에 대해 긍정하고 있다.

한국은행법 제47조에 ‘화폐의 발행권은 한국은행만이 가진다.’고 규정하고 있고, 동법 제48조에서 ‘한국은행이 발행한 한국은행권은 법화(法貨)로서 모든 거래에 무제한 통용된다.’고 규정하여 가상자산은 법적통화를 볼 수 없으며, 국제통화기금(IMF)에서도 통화의 법적개념에 충족되지 않아 통화로 인정하지 않는다.³¹⁾ 가상자산은 거래의 대상, 목적물로 지급수단이 아니며, 한국은행에서 발행한 법화(法貨) 및 주화(鑄貨)가 아니기 때문에 법적으로 화폐³²⁾는 아니다. 또한, 전자금융거래법에 의한 ‘전자화폐’ 기준과 ‘선불전자지급수단’에도 충족되지 않는다.³³⁾ 21년 9월 전세계에서 유일하게 비트코인을 법정통화로 채택한 엘살바도르의 경우 국제통화기금(IMF)에서 재정건전성, 안정성, 우발채무 등의 측면에서 채택취소를 촉구³⁴⁾했었다.

자본시장법에서는 ‘금융투자상품’의 개념을 ‘이익을 얻거나 손실을 회피할 목적으로 현재

26) 김재진, 최인석. 가상자산 법제의 이해. 박영사. 2022. 38쪽 재인용

27) 정승영. 가상자산 관련 소득과세의 현황과 방향. 2022.10. 88쪽

28) 김재진·최인석 전거서. 2022. 41쪽 재인용

29) 대법원 2018. 5. 30. 선고 2018도3619 판결.

30) 대법원 2021.11.11. 선고 2021도9855 판결

31) 김재진·최인석 전거서. 2022. 51쪽 재인용

32) 한국은행법 제47조, 제 48조, 제 53조

33) 전자금융거래법 제2조 14호, 15호, 고형석. 암호화폐 거래와 암호화폐 가상자산 사업자의 책임에 관한 연구. 외법논집 제45권 제3호 (2021.8). 257~258쪽

34) 연합뉴스. 엘살바도르 비트코인 240억원 평가손, IMF “법정통화 채택 취소”. 2022.1.26. (22.11.15. 최종 확인 <https://yonhapnewstv.co.kr/news/MYH20220126014400640>)

또는 장래의 특정(特定) 시점에 금전, 그 밖의 재산적 가치가 있는 것을 지급하기로 약정함으로써 취득하는 권리로서, 그 권리를 취득하기 위하여 지급하였거나 지급하여야 할 금전 등의 총액(판매수수료 등 대통령령으로 정하는 금액을 제외)이 그 권리로부터 회수하였거나 회수할 수 있는 금전 등의 총액을 초과하게 될 위험이 있는 것³⁵⁾으로 정의하고 있다. ‘금융투자상품’에 해당되면, 자본시장법상 정보제공의무를 부과하는 증권신고서³⁶⁾, 사업보고서³⁷⁾ 등 작성대상 및 미공개중요정보 이용행위금지, 시세조정행위 등의 금지 및 불공정거래행위의 금지 등 규제³⁸⁾ 적용대상에 해당된다.

가상자산이 투자성은 있지만 특정 시점에 금전, 그 밖의 재산적 가치를 지급하기로 한 약정이 없으며, 권리관계도 형성되지 않아 ‘금융투자상품’의 개념에 해당되지 않아 자본시장법 적용대상에 해당되지 않는다.³⁹⁾ 하지만, 최근 테라·루나사태, 가상자산 가상자산 사업자 FTX의 파산신청 등 가상자산 투자 관련 손실이 심각하고 투자자 보호에 대한 법적 안전장치가 미흡하기 때문에 ‘금융투자상품’의 개념을 확대하거나 재정립할 필요가 있다.

나. 가상자산의 거래 특징과 거래 기법

1) 블록체인을 적용한 전자금융거래의 특징

블록체인이란 네트워크로 연결된 여러 컴퓨터에서 거래정보 등을 마음대로 바꿀 수 없도록 데이터로 만들어 공유한 것(공공거래장부)을 말한다.⁴⁰⁾ 블록체인으로 당사자간 금융거래를 하는 경우 거래정보는 하나의 블록을 만들어 거래 당사자에게 전송된다. 거래정보의 유효성 검증이 완료된 블록은 블록체인에 등록됨으로서 송금이 완료된다.⁴¹⁾ 이러한 기존 중앙기관에 의한 관리를 배제하고 블록체인 기술 등을 이용하여 P2P로 금융거래를 실현하는 디파이(DeFi)의 시장이 급속히 발전해왔으며, 규제⁴²⁾ 논의도 활발하다.

FSB(Financial Stability Board, 금융안정위원회)는 분산형금융으로 인해 금융 시스템의 다양성을 증가시키고 서비스 제공자의 집중을 감소시킬 수 있으며, 기존 중개자에 대한 의존도

35) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률. 제3조 1항.

36) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률. 제118조

37) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률. 제159조

38) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률. 제174조. 제176조. 제178조.

39) 김재진·최인석 전거서. 2022. 55쪽

40) 김종호. 분산형 금융(DeFi)의 리스크와 거래의 신뢰에 관한 고찰. 지급결제학회지 제14권 1호. 22.06.

41) 블록체인 기술은 금융권 외에 부동산, 우편서비스, 회계감사, 사물인터넷(IoT), 저작권 등 비금융권에서도 다양하게 사용되는 기술이기에 본 고에서는 전자금융거래에 한정하여 서술한다. 김정숙, 블록체인 기반의 서비스 현황 및 문제점 분석. 융복합지식학회 논문지. 제6권 제1호. 2018.1.

42) 비자금 조성, 탈세기능, 책임소재 모호 등의 문제점이 제기되었다.

를 줄여 지급능력, 유동성 위험을 줄이는 장점도 있지만, 예상되는 위험성으로 겉으로는 분산된 시스템으로 보이지만, 소수의 사람들에게만 집중되는 새로운 형식의 집중 위험, 기존 금융기관보다 더 큰 경기순응성 위험, 법적허가가 없거나 익명 시스템에 따른 금융시스템상 책임할당의 불분명, 중앙 집중식 기록보관에 의존하는 경우 복구 해결의 문제, 다른형태의 운영 및 법적 위험⁴³⁾이 발생할 수 있다고 보고 있다.

블록체인을 이용한 분산형 금융확산으로 소비자는 금융서비스 비용감소 혜택을 받는다. 입출금 수수료, 이체수수료, 차입금리, 투자상품 구매 수수료 등 다양한 수수료가 낮아질 가능성이 있다. 또한 중개자 없는 거래로 투자 수익률도 향상된다. 하지만, 분산형 금융의 분권화로 인해 금융당국의 규제 및 감독 대상이 불분명하게 만든다. 이러한 분산형 금융은 기본적으로 스마트계약⁴⁴⁾을 통해 사용자간의 합의가 이뤄지는 조건으로 계약을 중개자 없이 자동으로 실행되며, 계약정도는 사용자 간에 변조될수 없는 형태로 기록된다.⁴⁵⁾

블록체인의 핵심적인 특징은 다음과 같다.⁴⁶⁾

- 보안성 : 블록에 내재된 정보를 암호화하여 다수가 공동으로 소유하여 해킹이나 조작 불가능
- 분산화 : 네트워크에 참여할 수 있는 노드 수를 증가시켜 특정 노드의 영향력을 낮춤
- 비용효율성 : 공인된 제3자의 공증없이 개인간 거래가 가능
- 공유성 : 블록체인 네트워크에 참여한 많은 노드들이 데이터를 공유하는 형태로 노드들 간 정보 투명성 제고

이런 특징으로 기존 중앙집중형 금융거래와 달리 낮은 비용으로 여러사람이 동시에 금융거래가 가능해졌고 특히 비트코인의 기반기술로 알려져, 분산원장으로 탈중앙화, 효율성, 비윤절감 등의 유인을 갖고 있지만, 규제환경의 미흡, 기술적 공감대나 공동표준이 마련되지 않아 채택가능성이 저울질당하고 있는 것이 현재 상황이다.⁴⁷⁾

43) 분산원장기술(Distributed Ledger Technology, DLT)처럼 익명 사용자의 대규모 네트워크가 포함된 무허가시스템에서 작업증명(proof-of-work)을 통해 사기성 거래를 확인한 것처럼 보이게 하는 위험, FSB, Decentralised financial technologies, Report on financial stability, regulatory and governance implications. 2019.6.6.

44) 특정 조건이 합치되었을때만 자동적으로 거래를 실행하도록 프로그래밍되며, 시간, 장소에 구애없이 누구나 자유롭게 접근가능하다.

45) 김종호, 앞의 논문, 210쪽.

46) 김한준, 최은미, 블록체인의 합의 알고리즘 분석 비교. 2019년 춘계학술발표대회 논문집 제26권 제1호. 2019.5.

47) 비트코인 외에 이더리움, 테더 등 다양한 알트코인도 블록체인 기술을 활용한 가상자산이다. 김정숙, 앞의 논문. 139쪽

기존 전자금융거래는 중앙집중형 구조로 개인과 제3자간 거래시 매개체로 은행과 정부 등이 개입하고 중앙서버가 거래 공증 및 관리하는 방식이었다면, 블록체인을 통한 전자금융 거래는 분산형 구조로 거래내역이 모든 네트워크 참여자에게 공유 및 보관되며, 모든 거래는 참여자가 거래내역을 확인(작업증명, Proof-of-work)을 통해 서로 공증 및 관리하는 구조로 중앙관리자가 존재하지 않는다.

2) 디파이(DeFi)에서 가상자산의 거래기법

현재 대부분의 디파이(DeFi) 비즈니스모델은 스마트계약⁴⁸⁾(smart contract)을 통해 다양한 유형의 서비스를 제공하고 있다. 스마트계약은 이더리움은 비트코인이 가졌던 금융거래 블록체인시스템을 금융거래 외 다양한 비즈니스 분야로 확장시켰으며, 블록체인상에 컴퓨터 코드를 넣어 자동적으로 실행하는 구조를 구축했는데 이를 스마트계약이라고 한다. 스마트계약을 통해 특정한 제3자의 거래중개 없이 투명하고 신뢰성 있게 거래당사자간 유효한 거래가 가능하다.

디파이(DeFi)를 거래기법에 따라 분류해 보면 대표적으로 스테이킹, 랜딩, DEX 등이 있다. 이러한 거래기법상 용어들은 표준화된 것이 아니라 각 서비스제공자가 표창하거나 혹은 거래계에서 통용되는 용어에 따른 것이다.⁴⁹⁾

스테이킹(staking)은 ‘말뚝박기’라는 영단어 뜻처럼 정기예금과 같이 자신이 보유하는 가상자산을 예치 후 일정한 비율의 이자를 대가로 수취하는 것이다. 자신이 가지고 있는 가상자산의 지분의 유동성을 고정하는 대신 해당 가상자산 플랫폼의 운영 및 검증에 참여하고 대가로 가상자산 반환과 함께 리워드(이자수익, 상품)를 받는 것이다.⁵⁰⁾ 블록검증의 보상으로 스테이킹의 이자율은 3.5%에서 19.33%까지 다양하며, 네트워크 공급의 인플레이션에 따라 조정된 이자율은 61.12%까지 지급하기도 한다.⁵¹⁾ 이더리움처럼 지분 증명(PoS·Proof of Stake)방식의 가상자산에서만 사용되기에, 작업 증명(PoW·Proof of Work)의 가상자산은 불가능하다. 간혹 가상자산 사업자에서 이벤트성으로 가상자산의 종류에 관계없이 중개인 역할로 스테이킹을 기획하기도 한다.⁵²⁾

48) 스마트계약은 계약을 자동적으로 실행하기 위한 기술, 프로그램, 코드를 지칭하며, 원어 그대로 스마트 컨트랙트라고 사용하기도 한다. 스마트계약을 법적개념으로 ‘계약’으로 볼 것인지 ‘코드에 의해 규정되는 관계’로 볼 것인지 ‘스마트한 이행이 보장되는 계약행위’로 볼 것인지에 대한 다양한 견해가 있다. 윤태영, 블록체인 기술을 이용한 스마트계약, 재산법연구, 제36권 제2호, 74쪽~75쪽, 2019.8.

49) 고종문, DeFi 분산금융, 지식공감, 108쪽.(2021)

50) 연합뉴스포맥스.(2022. 11.13일 최종검색. <https://news.einfomax.co.kr/news/articleView.html?idxno=4164309>)

51) 스테이킹리워드.(2022.11.13.일 최종검색. <https://www.stakingrewards.com/>)

52) 매일경제, 22. 11. 13일 최종검색

(<https://www.mk.co.kr/economy/view.php?sc=50000001&year=2022&no=20524>)

랜딩(lending)은 대출에 대응하는 거래기법으로 주식시장에서 ‘증권대차거래’와 유사한 개념이다. 랜딩은 원화⁵³⁾를 담보로 가상자산을 일정기간과 이율로 대여 후 상환(공매도와 유사)하거나, 가상자산을 담보로 원화를 일정기간과 이율로 대여 후 상환(공매수와 유사)하여 수익실현이 가능하다. 일반적으로 가상자산을 담보물로 주로 7일에서 30일정도 락업(Lock-up)⁵⁴⁾ 후 이를 기반으로 담보물 가치의 약 80~100% LTV로 가상자산을 대출하게 되는데 담보물인 가상자산은 일정 수준 이상 거래가 이루어지는 것들로 제한되고, 대출은 테더(USDT) 등 스테이블 코인을 통해 이루어지는 것이 통상적이다.

DEX(Decentralized Exchange)는 탈중앙화가상자산 사업자 자체의 의미와 더불어 거래기법으로서 탈중앙화가상자산 사업자에 유동성을 제공하고 그에 대한 대가를 지급받는 것을 말한다. 초기 가상자산가상자산 사업자의 유동성이 부족문제를 해결하기 위해 DEX에서 거래되는 특정 가상자산을 제공하는 이들에게 높은 이율과 DEX 자체 코인(governance coin)을 배정(에어드랍, airdrop)⁵⁵⁾하는 형태의 거래기법이 존재한다. 이를 이자농사(yield farming)라고 하는데 DEX와 가상자산 대출플랫폼 등에서 유동성을 제공한 대가로 가상자산을 받는 것이다.⁵⁶⁾ 디파이(DeFi)시장에서 이용자들이 ‘유동성 풀(liquid Pool)’에 보유 가상자산을 예치하고 거래 수수료를 이용자끼리 지분만큼 나눠 갖는 방식으로 스테이킹보다 보통 평균 이자율이 높다.⁵⁷⁾ 그 밖에는 보험, 파생상품도 존재하는데 주로 스마트 계약을 통해 서비스가 이루어지는 것으로 디파이(DeFi)에서 비중은 높지 않은 편이다.

2. 소득유형과 현행 과세의 한계

가. 현행 세법상 가상자산 과세 방식

1) 소득분류 및 원천징수

국내거주자의 경우 가상자산소득을 양도하거나 대여함으로서 발생하는 소득에 대해 분리과세 기타소득 분류하고 있다.⁵⁸⁾ 가상자산의 양도·대여의 대가에서 실제취득가액과 부대비용

53) 원화 또는 현금에 준하는 스테이블코인을 주로 사용한다.

54) 일정기간 유통되지 않는

55) 가상자산발행주체가 불특정 다수에게 특정 조건을 내걸고 무료로 가상자산을 나눠주는 마케팅 이벤트를 말하며, 주식시장에서 기업의 무상증자와 유사하다. 조선비즈, ‘가상자산 사업자가 ‘에어드랍’ 외치자...코인 최대 60% 넘게 뛰었다.’ 2022.11.13.일 최종검색

(<https://biz.chosun.com/stock/analysis-prospect/2022/02/17/6VROD7FLVVA4XIZIV7Q5AOMJRI/>)

56) 이정수, 탈중앙화금융(DeFi)에 대한 금융규제 연구, 증권법연구 제23권 제2호, 2022, 189쪽~190쪽, 재인용.

57) 매경이코노미, 코인으로 ‘이자’ 받는 2가지 비법, (22.11.13.최종검색.

(<https://www.mk.co.kr/economy/view.php?sc=50000001&year=2022&no=20524>)

을 차감한 금액을 소득금액⁵⁹⁾으로 하되, 가상자산주소별로 이동평균법⁶⁰⁾ 또는 선입선출법에 따라 취득가액을 산정한다.⁶¹⁾ 2023년 1월 1일부터 시행⁶²⁾되기에 2022년 12월 31일 당시의 시가⁶³⁾와 실제취득가액을 비교하여 큰 금액을 취득가액으로 적용한다.⁶⁴⁾ 가상자산간의 교환으로 인한 소득은 기축가상자산⁶⁵⁾의 가액에 교환거래 대상인 가상자산과의 교환비율을 적용하여 계산한다.⁶⁶⁾ 이렇게 계산한 소득금액에 250만원을 기본공제 후 20세율을 적용하며⁶⁷⁾ 분리과세 적용 기타소득이기 때문에 손실 발생시 타소득과 통산되지 않고 차년도로 이월되거나 소급공제도 적용되지 않는다. 또한 일반적인 기타소득과 달리 원천징수 대상이 아니다.

비거주자· 외국법인의 경우 국내에서 가상자산을 양도·대여(인출포함)함으로써 발생하는 소득은 국내원천 기타소득으로 과세⁶⁸⁾된다. 가상자산사업자는 매달 원천징수한 세액⁶⁹⁾을 다음달 10일까지 납부해야 한다. 만약 비거주자·외국법인이 우리나라와 조세조약이 체결된 국가의 거주자라면 가상자산사업자에게 비과세·면세신청서를 제출하여 비과세·면세를 적용 받을 수 있다.⁷⁰⁾

상속·증여의 경우 상속개시일, 증여일 현재의 시가를 기준으로 과세⁷¹⁾한다. ‘시가고시가상자산사업자’의 사업장에서 거래되는 가상자산은 평가기준일 전·후 1개월동안 가상자산사업자가 공시하는 일평균가액의 평균액으로 하되, 그 밖의 가상자산은 가상자산사업자 및 이에 준하는 사업자의 사업장에서 공시하는 일평균가액 또는 종료시각에 공시된 시세가액 등 합리적으로 인정하는 가액을 시가로 한다. 하지만, 가상자산의 특수한 거래(스테이킹, 랜딩, 에어드랍 등)에 대한 과세방식은 별도로 규정되어있지 않으며, 예규에 따라 동종 또는 이종의 가상자산을 무상지급하는 거래에 대해 증여세를 과세하고 있다.⁷²⁾ 현재 가상자산 관련 과세 규

58) 소득세법 제21조 1항 제27호 및 제64조의3

59) 소득세법 제37조 1항 3호

60) 국세청에 고시된 가상자산사업을 통해 거래한 경우 적용가능하다. 특금법에 따른 ‘신고수리가상자산사업자’는 업비트 등 총 36개인데, 국세청장 고시 ‘시가고시가상자산사업자’는 업비트, 빗썸, 코빗, 코인원 4개이다.

61) 소득세법 시행령 제88조 1항

62) 기획재정부에서는 2년 유예하는 방향을 발표했으나, 아직 법률 개정되지 않았다.

63) 소득세법 시행령 제88조 2항

64) 소득세법 제37조 5항

65) 교환거래를 할 때 교환가치의 기준이 되는 가상자산을 말하며 BTC마켓의 비트코인, ETH마켓의 이더리움, USDT마켓의 테더가 대표적이다.

66) 소득세법 시행령 제88조 3항

67) 소득세법 제64조의3제2항, 동법 시행령 제88조제1항및제2항

68) 소득세법 제119조 제12호 타목

69) 지급금액의 10%와 지급금액에서 필요경비를 차감한 금액의 20% 중 작은 금액 소득세법 제156조 1항 8호 나목

70) 소득세법 제156조의2

71) 상속세 및 증여세법 제60조 1항 2호

정은 가상자산사업자를 통한 거래에 대해 과세권 행사를 기준으로 제정되었다.

2) 가상자산사업자의 의무

2019년 6월 국제자금세탁방지기구(Financial Action Task Force, 이하 FATF)가 디지털자산에 대한 국제기준 및 공개성명서를 채택하여 회원국에서 준수 의무를 부과하였다. 또한 2021년 10월 규제가 취약한 국가에 위치한 가상자산(VA) 및 가상자산서비스제공자(VASP)를 위한 개선된 지침을 발표했으며, 2022년 6월 트래블룰(자금이동 추적 시스템) 적용을 위해 디파이(Defi), 대체불가능토큰(NFT), 호스팅되지 않은 전자지갑을 포함하여 가상자산(VA)과 가상자산서비스제공자(VASP)에 대한 표준을 업데이트 하였다.⁷³⁾ FATF의 회원국인 우리나라도 FATF의 권고안에 따라 2021년 특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률(이하 특정금융정보법)을 개정하여 가상자산사업자의 의심거래 및 고액현금거래보고 등 자금세탁방지 의무 이행을 위한 금융정보분석원장의 감독 및 검사 근거를 확보하였다.

2022년 3월 5일부터 특정금융정보법에 의해 가상자산사업자는 다른 가상자산사업자에게 1백만원 이상에 상당하는 가상자산을 이전하는 경우 가상자산을 보내는 고객과 가상자산을 받는 고객의 성명, 가상자산을 보내는 고객과 받는 고객의 가상자산주소(가상자산의 전송기록 및 보관내역 관리를 위해 전자적으로 생성한 고유식별번호)를 금융정보분석원장과 이전받는 가상자산사업자에게 정보제공해야 한다.⁷⁴⁾ 또한 금융정보분석원장 또는 가상자산을 이전받는 가상자산사업자가 요청하는 경우에는 가상자산을 보내는 고객의 주민등록번호(법인의 경우에는 법인등록번호를 말한다) 또는 여권번호·외국인등록번호(외국인만 해당한다)를 요청받은 날로부터 3영업일 이내 제공해야 한다.

그래서 가상자산사업자(이하 가상자산 사업자)를 이용하는 경우 개인 계좌에서 입금, 출금 시 본인 인증 절차를 필수적으로 거쳐야 하기 때문에 실물화폐를 가상자산으로 변환시 익명 거래가 불가능하다. 고객알기제도(KYC)로 실제통화에서 가상자산으로 변환시 개인신상정보를 입력해야 하며, 가상자산 사업자에서 다른 가상자산 사업자, 가상자산 사업자에서 지갑으로 가상자산을 보낼 때, 보낸주소나 해시거래번호로 검색하여, TXID(Transaction Identification, 거래번호를 무엇인지, 거래되었는지 확인이 가능하다. TXID(Transaction Identification, 거래번호)가 확인되면, 거래 당사자의 상호 지갑주소, 총 거래수, 총 수신량, 최종 잔액과 거래내역이 조회 가능하다. 또한 가상자산 사업자내 자체적으로 이용자의 자금이동경로 추적이 가

72) 기획재정부재산-814(2022.07.25)

73) [https://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/?hf=10&b=0&s=desc\(fatf_releasedate\)](https://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/?hf=10&b=0&s=desc(fatf_releasedate)) (최근 조회 22.10.25.)

74) 특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률 제6조, 동법시행령 제10조의10 1호, 2호

능하기 때문에 불법자금 이동 경로 추적이 가능하다.

현행 소득세법상 가상자산 사업자는 2023년 1월 1일 이후 가상자산 거래발생분에 대해 거래명세서 및 거래집계표를 분기 종료일의 다음다음달 말일까지 제출해야한다.⁷⁵⁾ 매분기 제출하는 가산자산거래명세서⁷⁶⁾를 살펴보면 거래자의 인적사항과 거래한 가상자산 종류, 거래일, 거래유형, 수량, 단가와 거래방식과 상대방을 입력하게 되어 있다.

가상자산거래집계표에는 거래자의 인적사항과 더불어 연간 발생한 기타소득금액과 거래내역을 집계하여 거래가 발생한 연도 다음연도 2월말일까지 가상자산 사업자 본점 또는 주소 소재지 관할 세무서장에게 제출해야한다. 이는 기존 지급명세서 제출방식을 가상자산에 반영한 것으로 해석된다.

[표 1] 가상자산거래명세서

관리번호		가 상 자 산 거 래 명 세 서 (가상자산사업자 제출용-분기별)										①대상기간		년 분기					
*관리번호는 기입하지 마십시오																			
②가상자산사업자명 (제출의무자)		③사업자등록번호			④주소 (본점소재지)			⑤금융 기관 코드		⑥계좌번호		⑦가상자산거래 가격 적용 가상자산사업자 코드							
가상자산 거래내역																			
번호	⑧거래자				⑨가상 자산 종류		⑩거래 전 잔고	⑪거래 일자	⑫거래 유형	⑬거래 수량	⑭단가	⑮연도 등		⑯취득 등		⑰거래상대방			⑱거래 후 잔고
	성명	주민등록번호 (외국인등록번호, 여권번호)	계정 관리 코드	계좌번호	코드	심볼						거래가액	수수료	거래가액	수수료	거래자 수정여부	성명 (상호)	주민등록번호 등 (사업자등록번호 등)	
1																			
2																			
3																			
4																			
5																			
6																			
7																			

[표 2] 가상자산거래집계표

관리번호		가 상 자 산 거 래 집 계 표 (가상자산사업자 제출용-연간)								① 대상 연도	년					
*관리번호는 기입하지 마십시오.																
② 가상자산사업자명 (제출의무자)		③ 사업자등록번호		④ 주 소 (본점소재지)		⑤ 금융기관 코드		⑥ 계좌번호		⑦ 가상자산가액 적용 가상자산사업자 코드						
가상자산 거래내역																
일련 번호	⑧ 거래자			⑨ 가상소득금액						⑩ 연간 변동내용(수량)						
	성명	주민등록번호 (외국인등록번호, 여권번호)	계정 관리 코드	계좌번호	⑪ 가상자산 종류		⑫ 양도 등 거래내용		⑬ 취득 등 거래내용		⑭ 기타 소득금액	⑮ 기초 재 고	⑯ 증가	⑰ 감소	⑱ 잉여 재 고	
					코드	심볼	수량	가액	수수료	가액						수수료
1																
2																
3																
4																
5																
6																
7																

75) 소득세법 제164조의4 및 동법 시행령 제216조의4

76) 소득세법 시행규칙 별지 제30호의3 서식

하지만, 일련의 조항들의 기본 전제는 중앙화 가상자산 사업자 플랫폼(CEX)를 기준으로 구조화한 것으로 거래정보 제공 등 제도상 의무설정에 태생적 한계를 가지고 있다.⁷⁷⁾

3) 가상자산사업자에서 제외되는 사업자

가상자산사업자에 대해 「특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률」 제2조에서는 가상자산사업자를 ‘가상자산의 매도 매수, 교환, 이전, 보관 관리, 중개 알선 등의 영업을 하는 자’로 규정하였고 시행령에 별도 행위를 추가하지 않았다. FATF 국제기준상 가상자산사업자는 ① 영업으로, ② 고객을 대신하여, ③ 가상자산 관련 활동을 적극적으로 추진하는 것을 주요 요소로 보고 있다. 2021년 2월에 금융정보분석원과 금융감독원에서 배포한 가상자산 사업자 신고 매뉴얼에 따르면, 주요 가상자산사업자의 예시로 ① 가상자산 거래업자, ② 가상자산 보관관리업자, ③ 가상자산 지갑서비스업자가 있다. 특정금융정보법에 따라 신고된 가상자산사업자는 가상자산 거래유형, 일자, 상대방 등 소득세 부과에 필요한 자료를 납세지 관할 세무서장에게 제출의무 부여된다.⁷⁸⁾

반면에, 사업자가 단순히 매수·매도 제안을 게시하는 장(場)만을 제공하는 경우, 단순히 가상자산의 거래에 대한 조언이나 기술 서비스를 제공- 사업자가 개인 암호키 등을 보관 저장하는 프로그램만 제공할 뿐 독립적인 통제권을 가지지 않아 매도·매수 교환 등에 관여하지 않는 경우, 콜드월렛⁷⁹⁾ 등 하드웨어 지갑서비스 제조자 등은 가상자산사업자로 보기 어렵다. 그렇기 때문에 가상자산의 실시간 거래가격 및 거래 희망자에 대한 정보를 제공하는 하는 경우는 개인간의 거래(P2P)의 장을 형성하지만, 가상자산사업자의 각종 협력의무 대상이 아니다.

나. 현행 세법으로 소득원 파악의 제한

1) 개인간 거래, 국제거래시 거래내역 파악 한계

앞서 살펴봤듯이 가상자산 사업자를 이용하는 경우 개인 계좌에서 입금, 출금시 본인 인증 절차를 필수적으로 거쳐야 하기 때문에 실물화폐를 가상자산으로 변환시 익명거래가 불가능하다. 고객알기제도(KYC)로 실제통화에서 가상자산으로 변환시 개인신상정보를 입력해야 하며, 가상자산 사업자에서 다른 가상자산 사업자, 가상자산 사업자에서 지갑으로 가상자산을 보낼 때, 보낸주소나 해시거래번호로 검색하여, TXID(Transaction Identification) 거래번호가

77) 정승영. 가상자산 관련 소득과세의 현황과 방향. 한국세법학회. 2022.10. 82쪽.

78) 소득세법 제164조의4, 소득세법 시행규칙 별지 제30호의3

79) 가상자산 카드키를 종이에 인쇄하는 등 오프라인으로 출력하여 보관하는 지갑

무엇인지, 거래되었는지 확인이 가능하다. TXID(Transaction Identification, 거래번호)가 확인되면, 거래 당사자의 상호 지갑주소, 총 거래수, 총 수신량, 최종 잔액과 거래내역이 조회 가능하며 가상자산 사업자내 자체적으로 이용자의 자금이동경로 추적이 가능하기 때문에 불법자금 이동 경로 추적이 가능하다. 국내 투자자들이 해외가상자산 사업자를 이용하려면 국내 가상자산 사업자에서 가상자산을 사서 송금해야 하며, 송금액에 따라 트래블룰에 의해 일정시간동안 가상자산 출금이 지연된 후 송금된다.⁸⁰⁾

문제는 국내 특정금융거래정보법상 미등록가상자산 사업자⁸¹⁾를 이용하여 개인간 P2P거래로 가상자산을 교환 후 테더와 같은 스테이블코인⁸²⁾으로 결제하는 경우 거래 파악이 어려우며, 투자자 보호가 어렵다.⁸³⁾ 또한 가상자산사업자의 디지털자산 출금지연제에 대한 반발로 출금 제한없이 즉시 출금이 가능한 미등록가상자산 사업자가 P2P거래를 중개하는 경우도 마찬가지이다.

미등록가상자산 사업자를 이용하여 P2P거래를 하되 외국환으로 결제하지 않는 이유는 외국환거래법에 따른 신고의무를 회피하기 위해서이다. 현행 외국환거래법에 의하면 국내거주자가 해외에서 비거주자와 외화예금거래를 하고자하는 경우 지정거래외국은행장에게 신고해야한다.⁸⁴⁾ 거주자가 해외직접투자(증액투자 포함)를 하고자하는 경우 또는 거주자가 해외직접투자를 한 거주자로부터 당해 주식 또는 지분을 양수받아 해외직접투자하는 경우에도 외국환은행장에게 신고해야 한다.⁸⁵⁾ 거주자가 외국에 있는 부동산 또는 이에 관한 권리를 취득하고자 하는 경우에는 부동산취득신고(수리)서를 작성하여 지정거래외국환은행장에게 신고하여 수리를 받아야한다.⁸⁶⁾

건당 미화 5천불을 초과하는 지급을 하고자 하는 자는 외국환은행의 장에게 지급등의 사유와 금액을 입증하는 서류(이하 이 장에서 “지급등의 증빙서류”)를 제출하여야 한다.⁸⁷⁾ 외국환송금자가 거래외국환은행을 지정한 경우 당해 외국환은행을 통하여 지급하여야 하나, 연

80) 가상자산사업자 자체적으로 첫 원화입금시 72시간동안 출금 제한되며, 출금신청시점을 기준 직전 24시간 이내 원화를 입금하는 경우 전기통신금융사기(보이스피싱) 등으로 인한 피해방지와 예방을 위해 ‘24시간 디지털자산 출금지연제’를 시행하고 있다. 현재 국내 가상자산사업자로 업비트, 빗썸, 코인원, 코빗이 시행중이다.

81) 국내법상 가상사업자로 등록되지 않은 가상자산 사업자로 해외 가상자산 사업자, 사설 미등록가상자산 사업자를 포함한다.

82) 특정 통화나 상품에 연동되어 가상자산의 가치를 고정시킨 것으로 P2P거래시 달러의 대용치로 사용한다. 대표적인 예로 ‘테더’가 있다.

83) 매일경제, 제도 허점 노린 ‘불법 코인 개인거래’ 기승. 2022.8.12.

84) 외국환거래규정. 제7-11조 2항. 기획재정부고시 제2022-11호, 2022.4.11.

85) 외국환거래규정. 제9-5조 1항. 기획재정부고시 제2022-11호, 2022.4.11.

86) 외국환거래규정. 제9-39조 2항. 기획재정부고시 제2022-11호, 2022.4.11.

87) 외국환거래규정. 제4-3조 1항. 기획재정부고시 제2022-11호, 2022.4.11.

간 누계금액이 미화 5만불 이내이거나, 미화 5만불을 초과하는 지급이더라도 거래의 내용과 금액을 서류를 통해 외국환은행장이 확인할 수 있는 경우에는 지급 등의 증빙서류를 제출하지 않아도 된다. 지급절차를 위반하거나 거짓으로 신고를 하는 경우 지급절차 위반으로 100만원과 위반금액의 2% 중 큰 금액을 과태료로 부과된다.⁸⁸⁾

외국환은행은 지급증빙미제출 송금으로 연간 지급누계액 미화 1만불 초과하거나, 해외유학생 및 해외체재자의 해외여행경비 지급금액이 연간 미화 10만불을 초과하는 경우, 건당 미화 1만불을 초과하는 금액을 외국환은행을 통하여 지급등(송금수표에 의한 지급등을 포함한다)하는 경우 해당 송금거래에 대해 국세청 통보하게 되어있다.⁸⁹⁾

즉, 외국환은행을 경유하지 않거나, 통보대상 금액 미만으로 P2P 거래하는 경우 국세청에서 거래내역을 확인하기 사실상 어렵다. 국내거래라 하더라도 미등록가상자산 사업자를 통한 P2P 거래 또는 해외가상자산 사업자를 통한 P2P거래, 가족간 P2P 거래를 통해 현금의 유출입이 없는 상속, 증여를 하는 경우 국세청에서 거래내역을 파악하기 어렵다. 유상거래라고 하더라도 외국환이 아닌 해외가상자산 사업자 내 다른 가상자산을 통해 대가를 결제하는 경우에도 국세청에서 거래내역을 파악하여 과세권을 행사하는 것도 현실적으로 어렵다.

과세권 행사를 위해 기획재정부는 22년 7월 22일 해외가상자산 사업자나 개인간 거래(P2P)를 통한 가상자산 상속·증여를 부과제척기간 특례대상에 추가하기로 발표했다. 해외가상자산 사업장에서 주고받은 가상자산 역시 기존 특례제척기간 대상처럼 과세 당국이 납세 의무가 발생한 사실을 안 날로부터 1년 이내 과세할 수 있도록 추가한 것이다.⁹⁰⁾ 하지만, 이는 사후적인 과세권 확보를 위한 조치이며, 사전적 조치로 보기는 어렵다.

2) 국가간 과세 입법 미비 및 정보 교환의 한계

가상자산에 대한 법제는 앞서 설명했듯이 자금세탁방지 국제기구(Financial Actions Task Forces)의 주도로 40여개 회원국이 도입하고 있으며, 가상자산의 개념과 자금세탁위험을 방지하기 위해 인허가 또는 등록의무를 부과하였다. 하지만, 강제사항이 아니며, 도입시기와 방식도 상이할뿐더러 과세체계 또한 마련되지 않았다.

비트코인 등의 가상자산이 보통 투자공개(ICO)를 통해 자금을 조달하는데 2018년 한해동안 전 세계적으로 22조 달러의 조달된 자금 중 거의 절반 이상이 사기(scam artists)에 의한 조달이었으며, 이런 사기적 행위(pump-and-dump)가 빈번하게 발생함에도 국제기준이 없고, 정확한 규제를 마련하지 못해 규제 회색지대가 존재하는 국가들의 경우 투자자들은 사기, 피

88) 외국환거래법시행령 제41조, 별표4

89) 외국환거래규정, 제4-8조 1항, 기획재정부고시 제2022-11호, 2022.4.11.

90) 기획재정부 공고 제2022-124호 「국세기본법」 일부개정법률(안) 입법예고

라미드, 사이버도난, 가격변동(scam, pyramid schemes, larger cyberthefts, flash prices crashes) 등의 위험에 노출되어있다.⁹¹⁾

미국 증권거래위원회(SEC)는 투자공개토큰을 증권으로 판단하고 증권법상 등록 및 공시의무를 부과하였고 우리나라의 경우 투자공개(ICO)가 금지되고 있지만, 이러한 투자공개 외에 납세자의 가상자산의 국제거래에 대한 과세 방식, 투자자 보호 협의가 아직까지 마련되어 있지 않다.

금융정보분석원장은 목적을 달성하기 위해 필요하다고 인정하는 경우 외국금융정보분석기관에 상호주의 원칙에 따라 특정금융거래정보를 제공하거나 이와 관련된 정보를 제공받을 수 있다.⁹²⁾ 이는 상호주의에 따른 협력일뿐, 강력한 구속력을 갖는다고 보기 어렵고, 상대방에 따라 정보제공 및 요청에 제한이 있을 수 있다.

III. 가상자산 과세 방식 제안

1. 과세 방식 제안

가. 거래단계별 유통세 부과

1) 증권거래세 부과 방안

앞서 설명했듯이 미국 증권거래위원회(SEC)는 ‘Howey test’의 법리를 적용하여 금융투자계약으로 해당한다고 판시한 연방법원을 근거로 경제적 실질이 ‘투자계약’에 요건 충족한다면 ‘증권’으로 보아 연방증권법 적용대상으로 보고 있다. 물론, 가상자산의 개별 특성에 따라 경제적 실질을 기준으로 증권성 여부가 판단되기에 미연방증권가상자산 사업자(SEC)의 해석에 따라 증권법 위반여부가 결정되는 불안한 지위에 있지만,⁹³⁾ 가상자산의 증권성을 인정한다고 볼 수 있다.

우리나라 자본시장법에 따르면, 증권의 개념을 ‘내국인 또는 외국인이 발행한 금융투자상품으로서 투자자가 취득과 동시에 지급한 금전등 외에 어떠한 명목으로든지 추가로 지급의

91) 김자봉, 디지털금융 법제화의 세계적인 동향과 정책적 시사점. 금융위원회. 2021.2.

92) 특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률 제11조 1항.

93) 미연방증권거래위원회(SEC)은 현재 Ripple Labs (리플사)가 발행한 가상화폐(XRP)의 증권성 여부와 그램(Gram), 킨(Kin)의 현물거래 해당 여부에 대한 소송이 진행중이다. “Virtual Currencies Key Definitions and Potential AML/CFT Risks”, FATF REPORT. page4. June 2014.

무(투자자가 기초자산에 대한 매매를 성립시킬 수 있는 권리를 행사하게 됨으로써 부담하게 되는 지급의무를 제외)를 부담하지 아니하는 것'으로 정의하고 있다.⁹⁴⁾ 증권으로 인정되려면, 금융투자상품에 해당되어야 하나 현행 자본시장법에 의하면 금융투자상품에 해당되지는 않는다.⁹⁵⁾

하지만, 스테이킹의 경우 투자자들이 모여 유동성풀(liquid Pool)에 가상자산을 예치하고 거래 발생시 대여 결과로서 대가를 지급받기 때문에 자본시장법상 '투자계약증권'의 개념과 유사하다.⁹⁶⁾ 또한, 가상자산을 이용한 파생상품도 기초자산의 가격, 지수 등에 연동하여 지급하거나, 회수하는 금전이 결정되기 때문에 자본시장법상 '파생결합증권'과도 유사하기에 가상자산의 거래방식에 따라 금융투자상품의 성격도 있다.

현행 증권거래세법상 과세대상은 주권(株券) 또는 지분(持分)의 양도에 대하여 과세하며, '주권'은 상법 또는 특별한 법률에 따라 설립된 법인의 주권과 외국법인이 발행한 주권으로서 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제8조의2제4항제1호에 따른 증권시장에 상장된 것을 의미한다.⁹⁷⁾ '지분'이란 상법에 따라 설립된 합명회사·합자회사·유한책임회사 및 유한회사의 사원 지분을 말하기 때문에 법인의 주권에 한정하고 있다.

가상자산도 투자자가 보유한 지분만큼 DAO(Decentralized Autonomous Organization, 탈중앙화 자율조직)에 구성원으로서 공동의 의사결정에 참여가능하며, 이해관계를 설정이 가능하다. DAO에서 자체적인 토큰을 발행하여 구성원들에게 의결권을 배부하고 블록체인 기술에 기반하여 투표를 통해 의사결정하기에 중개기관 없이 자금조달, 투자 등이 가능⁹⁸⁾하기에 투자자 집단의 증권성을 가졌다고 볼 수 있다.

다만, 투자자 집단이 법인격을 가졌는가를 살펴보면 국세기본법 제13조의 제2항에 ① 사단, 재단, 그 밖의 단체의 조직과 운영에 관한 규정(規程)을 가지고 대표자나 관리인을 선임하고 있을 것, ② 사단, 재단, 그 밖의 단체 자신의 계산과 명의로 수익과 재산을 독립적으로 소유·관리할 것, ③ 사단, 재단, 그 밖의 단체의 수익을 구성원에게 분배하지 아니할 것이라는 요건을 모두 충족하지 않기에 세법상 법인으로 보는 단체라고 보기는 어렵다. 하지만, 블록체인 기술을 이용한 가상자산의 종류가 많고 거래방식 또한 다양하기 때문에 가상자산의

94) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제4조 1항

95) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제3조 1항

96) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제4조 6항

“투자계약증권”이란 특정 투자자가 그 투자자와 타인(다른 투자자를 포함한다. 이하 이 항에서 같다) 간의 공동사업에 금전등을 투자하고 주로 타인이 수행한 공동사업의 결과에 따른 손익을 귀속받는 계약상의 권리가 표시된 것을 말한다.

97) 증권거래세법 제1조의2 1항

98) 하온누리, 탈중앙화 자율조직 DAO의 현황과 이슈, 2022-7호, 자본시장연구원, 1쪽.

특성을 고려해 증권거래세법상 증권의 범위를 확대 적용하여 과세권 행사를 위한 거래내역 파악이 필요하다.

2) 부가가치세 부과 방안

부가가치세법상 재화는 재산 가치가 있는 물건 및 권리⁹⁹⁾를 지칭한다. 물건은 상품, 제품, 원료, 기계, 건물 등 모든 유체물(有體物)과 전기, 가스, 열 등 관리할 수 있는 자연력을 말하며, 권리는 광업권, 특허권, 저작권 등 물건 외에 재산적 가치가 있는 모든 것¹⁰⁰⁾으로 가상자산은 유체물(有體物), 자연력에 포섭되지 않아 물건으로 보기 어렵다. 다만, 재산적 가치가 인정되기 때문에 권리¹⁰¹⁾에는 해당되어 부가가치세법상 재화로 볼 수 있다. 또한 개인이 개인키(Private Key)를 통하여 가상화폐가 존재하는 지갑에 대한 통제권을 가지고 비트코인을 개별적으로 관리, 지배할 수 있기 때문에 ‘상품’으로 정의¹⁰²⁾된다.

부가가치세법상 면세대상 금융·보험용역의 범위는 「은행법」에 따른 은행업무 및 부수업무로서 특정용역, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 집합투자업, 신탁업, 투자매매업, 투자일임업 등¹⁰³⁾으로 가상자산은 해당되지 않는다. 또한 가상자산은 현행 자본시장법상 ‘금융투자상품’의 요건에 충족되지 않아 금융투자상품으로 보지 않기에 자본시장법 적용대상도 아니기 때문에 면세대상으로 보기 어렵다.

가상자산의 영세율 적용여부를 살펴보면, 재화의 수출의 경우 소비지국 과세원칙에 따라 내국물품을 외국으로 반출하거나, 중계무역 방식의 거래, 내국신용장·구매확인서에 의한 재화의 공급에 대해 영세율을 적용¹⁰⁴⁾한다. 내국물품이 국내에서 생산된 재화에 한정되지 않기 때문에 가상자산이 국내에서 외국으로 유통된다면, 내국물품으로 외국 반출로 보아 영세율 적용이 가능하다. 또한 가상자산 사업자나 중개업소를 통한 국외 거래시 수출대행계약에 의한 대행수출로 볼 수 있으며, 일정기간동안 가상자산을 임대 후 반환받거나 소비대차로 받는 경우 임대수출로 인한 영세율이 적용 가능하다. 다만, 영세율 적용을 위해 부가가치세 신고시 영세율 첨부서류를 관할 세무서장에게 제출¹⁰⁵⁾해야 하는데, 가상자산 사업자를 통한 직접

99) 부가가치세법 제2조 1호

100) 부가가치세법시행령 제2조

101) 우리나라에서 민법상 권리는 ‘일정한 이익을 누리게 하기 위하여 법이 인정하는 힘’이라고 하는 권리 법력설을 통설로 취하고 있기 때문에 학설을 기준으로 법에 의해 보호받지 않아 권리의 정의를 충족하지는 않는다. 다만, 부가가치세법상 재화의 포괄적인 개념에 포함하기에 재화로 서술하였다. 송덕수, 신민법강의, 제12판, 박영사, 24쪽.

102) 백승윤, 허성진, 배은비, 배단비, 가상화폐 규제에 관한 비교법적 고찰, 한국법학회, 법학연구 21권 제3호, 158면.

103) 부가가치세법 시행령 제40조 1항

104) 부가가치세법 제21조

105) 부가가치세법 시행령 제101조 1항

거래하거나 중개(위탁)거래의 경우 ‘가상자산사업자의 거래내역서’로 수출실적명세서를 갈음할 수 있다. 개인간 P2P거래는 중개자가 없기 때문에 공급자 본인의 자진신고에 의지할 수밖에 없다. 그렇기 때문에 부가가치세법상 일반 수출이 아닌 외화 획득 재화 또는 용역의 공급 등¹⁰⁶⁾으로 적용하여 공급자는 직접 거래내역서를 작성 후 제출하되, 외국환은행이 발행하는 외화입금증명서를 첨부해야 영세율 적용하는 것으로 규정하여, 외화 획득 장려 측면과 거래내역 확인을 통한 과세권 확보도 가능하다. 또한 세율 구조도 단순하기 때문에 일반 납세자도 가상자산 거래에 부수하여 세액 계산 및 거래징수에 어려움이 크지 않을 것으로 예상된다.

가상자산의 부가가치세 과세는 가상자산을 금융투자자산이 아닌 일반적인 재화로서 부가가치세 거래징수하는 것이기 때문에 자본시장법을 적용하거나 지분증권의 거래로 보지 않아 증권거래세를 과세하기 어렵다.

반면에 국세청은 비트코인(Bitcoin)이 화폐로서 통용되는 경우에는 부가가치세 과세대상에 포함되지 아니하는 것이나, 재산적 가치가 있는 재화로서 거래되는 경우에는 부가가치세법 제4조에 따라 부가가치세 과세대상에 해당하는 것으로 해석¹⁰⁷⁾하였나, 최근 기획재정부와 국세청 모두 가상자산의 공급은 부가가치세 과세대상에 해당하지 않는 것¹⁰⁸⁾으로 해석을 변경하였다.

최근 코인 외에 NFT(대체불가토큰)의 경우 나타내는 권리와 자산의 종류에 따라 차이가 있겠지만, 부가가치세 과세대상으로 볼 수 있다. 현재 부가가치세법상 게임아이템, 영화, 멤버십의 경우 과세대상에 해당하나, 결제수단, 증권, 미술, 음악, 사진 등의 창작물, 농·축·수·임산물의 경우 면세대상이다. NFT(대체불가토큰)자체로는 부가가치세 과세대상으로 보기는 어렵지만, NFT(대체불가토큰) 특성상 디지털 콘텐츠를 기초자산으로 발행되기 때문에 NFT(대체불가토큰)가 나타내는 기초자산 원본(元本)이 부가가치세 과세대상이라면 NFT(대체불가토큰)도 과세대상으로 볼 수 있다.

3) 인지세 부과 방안

인지세는 과세대상 문서를 작성시 과세하는 유통세로 현행 인지세법상 납세의무자는 ‘국내에서 재산에 관한 권리 등의 창설·이전 또는 변경에 관한 계약서나 이를 증명하는 그 밖의 문서를 작성하는 자’¹⁰⁹⁾로 과세 대상 문서를 작성시 납세의무가 성립한다.

106) 부가가치세법 제24조

107) 서면법규 -920, 2014.08.25

108) 기준법령해석부가2017-313(2021.03.04.), 기획재정부부가-145(2021.03.02)

109) 인지세법 제1조 1항

현행 인지세 과세문서는 부동산·선박·항공기의 소유권이전에 관한 증서 또는 영업의 양도에 관한 증서, 특정 금전소비대차에 관한 증서, 도급 또는 위임에 관한 증서, 소유권에 관한 법률에 따라 등록 등을 해야 하는 동산의 양도에 관한 증서, 광업권, 무체재산권, 어업권, 양식업권, 출판권, 저작권접권 또는 상호권의 양도에 관한 증서, 각종 시설물이용권, 신용카드 가입(가맹)신청서, 상품권(모바일 상품권 제외) 및 선불카드, 채무증권·지분증권 및 수익증권¹¹⁰⁾, 시설대여를 위한 계약서, 채무보증에 관한 증서로 구성된다.¹¹¹⁾

인지세 과세대상 문서에 가상자산의 ‘전자지갑’을 포함되어 있지는 않지만, 블록체인의 거래방식과 구조를 보면 과세물건의 범위가 포섭이 가능할 것으로 생각된다.

‘전자지갑’의 특성은 P2P 네트워크 구조를 보면 알 수 있다. P2P 네트워크는 개인키¹¹²⁾-공개키 암호화 방식을 이용하여 거래가 진행된다. 개인키는 256비트의 이진수에서 무작위로 선정되며, 10의 77제곱에 해당하는 숫자로 동일한 개인키가 생성될 확률이 0에 가깝다. 네트워크 상에 거래의 일방을 표시하는 주소(address)는 우선 개인키로부터 타원곡선 암호법의 수학적 방법을 이용하여 공개키(public key; pk)를 생성한 후, 일정한 수학 함수를 적용하여 생성하며 네트워크 상에 공개되어 네트워크 상에 연결되어 있는 타 노드에서 송금할 때의 수신처의 최종적인 공개주소(Public address) 역할을하게 된다.¹¹³⁾ 공개키는 26~35자리의 영어 알파벳과 숫자가 결합되어 난수생성 방식으로 산출한 뒤, 해쉬함수를 이용하여 개인키를 생성한다. 정리하면, 공개키는 은행의 계좌번호, 개인키는 계좌 비밀번호 역할을 하고 거래(transaction)가 성립시 거래가 유효성(Validity)을 증명하기 위해 안전장치로 개인키의 소유를 입증하는 전자서명이 필요하다. 이 전자서명은 본인만이 가능하기 때문에 서명자 고유의 표시이며, 위조, 변경, 부인, 재사용이 불가능하다. 이 전자서명(또는 전자지갑)을 인지세 과세대상 전자문서에 포함하여, 가상자산 취득시 중개자인 가상자산 사업자가 대리납부 역할을 하거나, 개인간 거래시 양수인은 취득한 전자서명(또는 전자지갑)을 등 관할 세무서에 자진 신고 및 납부 방식으로 과세하는 것이다.

앞서 살펴본 스테이킹, 랜딩, 이자농사의 경우 가상자산을 기초로 한 예·적금 거래와 유사하며, 예·적금의 원물(元物)이 아닌 담보물(擔保物)로 볼 경우 채무보증증서, 수익증권, 금전소비대차의 증서까지 확대 적용가능하다. 또한 인지세 과세액이 50원에서 3,000원 사이의 금액으로 과세에 따른 거래 외부불경제 효과가 높다고 볼 수 없어 가상자산 거래에 악영향을

110) 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제4조 2항

111) 인지세법 제3조 1항

112) 프라이빗 키(private key; sk)라고 지칭하기도 한다.

113) 김관식, P2P 네트워크와 블록체인에 기초한분산원장 기술의 특징 및 이에 따른법적문제 - 비트코인 네트워크를 중심으로 -, 과학기술법연구, 제26집 제1호, 8~9쪽, 재인용, 2020.02.12.

미친다고 보기 어렵다.

4) 등록면허세 부과 방안

등록면허세는 ‘재산권과 그 밖의 권리의 설정·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기하거나 등록하는 것’¹¹⁴⁾을 대상으로 과세한다. 앞서 살펴봤듯이 가상자산의 재산권 인정여부에 대해서는 외국입법례와 판례에서도 이견이 없다. 다만, 블록체인이 공부(公簿)에 해당되지 않기 때문에 과세대상이 아니다. 각종 법령에 규정된 면허·허가·인가·등록·지정·검사·검열·심사 등 특정한 영업설비 또는 행위에 대한 권리의 설정, 금지의 해제 또는 신고의 수리(受理) 등 행정청의 행위(법률의 규정에 따라 의제되는 행위를 포함)에 해당하는 ‘면허’¹¹⁵⁾의 대상에도 해당되지 않아 등록면허세를 과세하기 어렵다.

하지만, 블록체인 네트워크의 거래 특성상 스마트 계약으로 중개자 없이 거래가 가능하기 때문에 중앙집중형 과세방식을 적용하기 어렵다. 탈중앙화의 특성에 맞게 블록체인 내부의 블록안에 과세권 행사를 위한 개인식별번호를 암호화하여 부여하고 거래 발생시 국세청도 참여자로서 분산장부를 이용할 수 있으면 좋지만, 현실적으로 이미 개발된 비트코인이나 이더리움에 각 국가의 과세가능정보를 인식할 수 있을지 미지수이다.

대안으로 가상자산의 전자지갑을 재산권으로 인정하되 ‘가상자산 전자등록부’를 별도 공부(公簿)로 신설하여, 가상자산 소유자의 공개키와 개인키를 등록하되 개인키는 본인과 법정대리인만 조회 가능하게 권한설정한다면 가상자산 개인키 망각이나 분실에 대한 대비와 더불어 납세자별 가상자산 보유현황 파악이 가능하다. 다만, 등록면허세를 부과·징수하는 지방자치단체에서 과세권 행사를 일률적으로 집행하기가 어렵기 때문에 중앙정부에서 관리하는 공부(公簿)로 등록하되, 세수입은 지방자치단체 교부금 형식으로 배분하는 것도 대안이 될 수 있다.

나. 미등록 거래에 대한 제재과 거래 양성화

앞서 제시한 거래단계별 유통세 과세 방안은 개인간 거래시 매도자의 자진 신고를 전제로 하기 때문에 납세협력의무 달성에 한계점이 존재한다. 또한 블록체인 기술을 활용한 가상자산의 거래가 익명성을 활용하기 때문에 거래의 양성화에 제한된다. 이런 가상자산의 거래 양성화를 위해 가상자산 사업자 외 미등록거래를 하는 경우 원천징수세율을 차등 적용하거나, 기타소득의 의제취득가액 적용시 상대적으로 낮은 기준경비율을 적용하여 제재를 적용하는

114) 지방세법 제23조 1호

115) 지방세법 제23조 2호

것도 방안이 될 수 있다.

다만, 제도 도입전 국민적 합의 더불어 제도기간을 설정하여 국세청에서 지정한 전자명부에 사전 등록한 거래의 경우 일반적인 가상자산 거래로 보아 세율 적용한다. 또한 1993년 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 긴급명령(이하 금융실명제)과 유사하게 제도기간 중 가상자산의 소유권에 대해 실명전환하는 경우 최고 5천만원까지 자금출처조사를 면제하거나 과태료 부과를 면제¹¹⁶⁾하는 등 유인책을 제시하여 가상자산 거래의 양성화에 활용하는 것도 대안이 될 수 있다.

금융실명제 도입 당시 실명전환하지 않은 비실명금융자산에 대해 자금인출을 금지하고 또한 2개월이 경과한 후에는 시행일로부터 계산하여 1년 단위로 매년 10%씩 최고 60%(증여세 최고세율의 수준)의 과징금을 징수하고(제7조) 비실명 이자와 배당소득에 대해서는 세금을 중과하였다(제9조). 실명전환 금융자산에 대해 세무조사특례를 규정(제6조), 실명전환의무기간 중 개인이 3천만원을 초과하는 고액을 현금인출하는 경우에는 국세청에 통보하도록 정하여(제10조) 금융자산 양성화에 다양한 제재를 부과하였으며 안정적으로 제도가 도입되었다.¹¹⁷⁾

가상자산 등록제가 익명성을 추구하는 블록체인의 네트워크 거래에 장애로 볼 수 있으나, 신기술의 활용과 과세권 행사는 별개의 사안으로 ‘소득이 있는 곳에 과세한다’는 조세의 대원칙의 실현방식이 블록체인 기술 발전에 장애로 보기는 어렵다. 현재 가상자산의 소득세 과세는 1년간 유예를 끝으로 2023년 1월 1일부터 적용되지만, 가상자산 사업자 외 P2P 거래에 대한 정확한 거래규모와 방식, 횟수를 파악하기도 어렵기에 동일한 자산의 거래에 대해 납세자간 차별과세가 적용되는 모순이 발생하게 된다. 조세 정의에도 부합되지 않기에 등록제의 실현이 필요하다고 본다.

2. 가상자산 관련 국제적 표준 및 정보교환

가. 국가간 가상자산 거래정보 교환 체계 구축

1) 현행 FATF(자금세탁방지기구)의 협의내용

FATF는 각국의 『개정 FATF 가상자산 지침서(‘21.10월)』에 대한 이행현황을 파악하기 위해 설문조사를 실시하고, 그 결과를 분석한 보고서를 채택했다. 보고서에 따르면, 가상자산 사업자에 대한 등록·신고제를 도입한 국가는 설문조사에 참여한 98개국 중 42개국에 해당하

116) 신승근, 조정희. 금융·부동산실명제와 조세. 조세연구 제17권 제2집 한국조세연구포럼. 2017.6. 166쪽

117) 신승근, 조정희. 전게서. 167쪽.

며, 가상자산사업자에 대하여 트래블룰 제도를 도입하였거나 입법절차 완료 후 시행예정인 국가는 98개국 중 30개국으로 제도를 도입한 국가는 11개국(한국포함), 시행예정인 국가는 19개국으로 발표했다.¹¹⁸⁾ 대상 국가에 비해 자금세탁 방지를 위한 실제 트래블룰 도입한 국가는 약 30.6% 수준으로 참여도가 높다고 볼 수 없다.

또한, FATF는 법인과 신탁의 실제 소유자 정보를 정확하고 신속하게 파악하여 자금세탁·테러자금조달을 방지할 수 있도록 국제기준²⁴(법인의 투명성과 실소유자), 국제기준 25(신탁의 투명성과 실소유자)를 개정하였다. FATF는 각국의 FATF 국제기준 이행 상황을 평가하고, 그 중 ①중대한 결함이 있어 ‘조치를 요하는 고위험 국가’와 ②제도의 결함을 치유 중인 ‘강화된 관찰대상 국가’ 명단을 매 총회마다 공개해 국제기준 미이행국에 대한 금융제재¹¹⁹⁾를 취하지만, FATF 기구의 설립 목적과 특성상 자금세탁과 테러자금조달에 대한 대응에 중점을 두기 때문에 각 국가별 가상자산의 과세 기준과 정보 교환 등에 대한 교류에 대한 협의는 어려운 상황이다.

2) 추가 정보교환 협의체 구성

금융위원회에서 최근 디지털자산 민관합동 TF가 출범하여 1차 회의¹²⁰⁾가 있었다. 회의내용에 따르면 탈중앙화 금융시장인 디파이(DeFi)에 대해서도 주요 국제기구(FSB, BIS 등)에서 규제 강화 및 국제 공조를 강조하고 있으나, 개별국가 차원에서 DeFi에 대한 규제체계 확립에는 시간이 소요될 것으로 예상하였다.

각 국별로 가상자산에 대한 정의, 규제 적용 여부가 불투명하기 때문에 국가간 제도 도입 시기와 방법, 정보 교환까지는 오래 걸릴 것이다. 하지만, 기존 전통금융 시장과 달리 탈중앙화 금융시장이 확대되고 다양한 디지털 자산이 시장 형성되어 거래되고 있기에 시장 분절화(market fragmentation), 재산은닉, 범죄활용 방지, 이용자 보호 등과 더불어 전통금융시장 연계성을 위해 국제적 기구를 이용한 정보협력 협의체 구성이 중요한 시점이다.

나. 가상자산의 국제적 표준 설정

21년 10월 8일 OECD/G20 포괄적 이행체계(IF)가 제13차 총회를 개최하여 필라 1·2 최종 합의문 및 시행계획을 논의, IF 140개국 중 136개국의 지지를 얻고 대외 공개하였다.¹²¹⁾ 필라 1에서는 디지털세의 도입과 더불어 초과이익의 배분비율, 분쟁해결 절차, 국가별 단독과

118) 금융위원회. 국제자금세탁방지기구(FATF) 총회 참석 결과. 2022.6.18.

119) 금융위원회. 앞의 자료. 6쪽.

120) 금융위원회. 2022.8.17.보도자료

121) 기획재정부. 디지털세 필라1·2 최종합의문 공개. 보도자료. 2021.10.09

세를 필라 2에서는 글로벌 최저한세율 15%와 실질기반 적용제외, 해외진출 초기기업에 대한 비용공제부인규칙 적용유예, 원천지국과세규칙의 최저한세율 9%, 비용공제부인규칙 시행시점 등을 합의하여 시행계획과 합의 내용을 명시하였다.

이처럼 가상자산도 주요국의 과세권 행사가 시행되고 있으며, 국제 거래에 대한 분쟁가능성도 있기 때문에 충분한 논의가 필요하다고 본다. 예를들어 국제 협의를 통해 국가별 개인 식별부호(PIN, Personal Information Number)를 가상자산에 내재화하거나 가상자산 등록시 전자장부에 의무 등록기준 마련 등 국제적 표준 설정이 필요하다. 가상자산의 의무등록을 통해 중앙정부에서 암호화된 개인식별부호(PIN, Personal Information Number)를 부여하되, 재산권에 대한 보호를 인정해주는 등 가상자산의 보유 및 이전에 대한 거래내역 파악을 관리하는 것이다.

또한 가상자산에 대해 기능별 정의를 명확히 하되, 과세대상의 설정과 과세 방식을 원천지국 과세방식으로 한다면 세율은 어떻게 할 것인지 등을 합의를 통해 구체화 하는 것이 필요하다.

IV. 결 어

블록체인 기술을 통한 가상자산이 개발된 이후로 거래 규모는 계속 증가해왔다. 하지만, 블록체인 네트워크의 특이성으로 기존의 중앙집중형 통제방식으로 거래내역을 파악하기는 어렵다. 현재 시행 예정인 가상자산 관련 세법 규정은 가상자산 사업자의 정보제공 협조를 전제로 과세권 행사이기 때문에 국내법을 적용받지 않는 가상자산 사업자의 경우 거래내역을 파악하기 현실적으로 어렵다.

특히 디파이(Defi) 비즈니스모델은 스마트계약을 통해 다양한 유형의 서비스를 제공하고 있으며, 거래기법에 따라 분류하면, 스테이킹, 랜딩, DEX 등이 있다. 가상자산을 활용한 신종 거래기법이 탄생함에 따라 거래내역을 파악 후 과세방식의 변화도 필요하다.

외국에서도 가상자산에 대해 자산성을 인정하고 다양한 방법으로 규제를 도입하고 있지만, 공동협의체를 구축되어 있지 않다. 국내법상 가상자산은 법정통화의 지위는 없지만, 경제적 가치가 있는 재산으로 보고 있고, 몰수, 압류의 대상으로도 설정가능하다.

현행 세법에서는 국내거주자의 경우 가상자산을 양도·대여로 발생하는 소득을 분류과세대상 기타소득으로 보고 원천징수를 하지 않는다. 비거주자와 외국법인이 가상자산을 양도·대여로 발생하는 소득은 국내원천 기타소득으로 분류하되 지급액의 10%와 필요경비를 차감한

금액의 20% 중 작은 금액을 원천징수한다. 거래내역 파악을 위해 가상자산 사업자의 가상자산거래명세서 제출의무, 가상자산거래집계표 제출의무 등의 협조가 요구되며, 가상자산 사업자를 이용하지 않는 거래에 대한 과세권 행사에는 한계가 있다.

그렇기 때문에 증권의 범위를 확대하여 가상자산에 증권거래세를 부여하는 방식, 가상자산을 재화로 보아 부가가치세를 부과하는 방식, 가상자산의 전자지갑을 과세대상 문서로 보아 인지세를 부과하는 방식, 블록체인 네트워크와 별도로 공부(公簿)를 만들어 가상재산에 대한 재산권(개인권)을 등록하여 등록면허세를 부과하는 방식으로 구분하였다. 또한 가상자산 등록제를 통해 거래내역을 양성화하는 방법으로, 금융실명제를 벤치마크한 미등록 거래에 대한 제재와 등록거래에 대한 혜택을 설정하는 방법도 제시하였다.

가상자산의 국제 거래에 대한 과세권 행사를 위해서는 디지털 과세에 대한 필라1·2와 같이 국가간 공동협의를 설정하고 국제적 표준을 설정하는 것이 선행되어야 한다.

이렇듯 가상자산가상자산에 대한 유통세 부과가 자칫 블록체인 기술에 장애요인으로 인식될 수 있다. 하지만, 소득이 있는 곳에 과세한다는 조세의 기본원칙의 실현과 최소한의 유통세율을 적용함에 따라 기술중립적(technology neutral)인 관점에서 과세를 하는 것이기 때문에 가상자산 시장에 악영향을 미친다고 보기는 어렵다. 더욱이 장외거래를 통한 재산은닉, 범죄수익 등을 예방하고 지하경제를 양성화 시키는 노력의 일환으로 보는 것이 타당하지 않을까 싶다.

참고문헌 (References)

- 김자봉, 디지털금융 법제화의 세계적인 동향과 정책적 시사점. 금융위원회. 2021.2.
- 김재진·최인석, 가상자산 법제의 이해. 박영사. 2022.
- 김한준·최은미, 블록체인 합의 알고리즘 분석 비교. 2019년 춘계학술발표대회 논문집 제26권 제1호. 2019.5.
- 김종호, 분산형 금융(DeFi)의 리스크와 거래의 신뢰에 관한 고찰. 지급결제학회지 제14권 1호. 2022.6.
- 김정숙, 블록체인 기반의 서비스 현황 및 문제점 분석. 융복합지식학회 논문지. 제6권 제1호. 2018.1.
- 고종문, DeFi 분산금융, 지식공감, 2021.
- 고형석, 암호화폐 거래와 암호화폐 가상자산 사업자의 책임에 관한 연구. 외법논집 제45권 제3호 2021.8.
- 배대현, 거래대상으로서 디지털정보와 물건 개념 확대에 관한 검토. 상사판례연구 제14권.
- 백승운, 허성진, 배은비, 배단비. 가상화폐 규제에 관한 비교법적 고찰. 한국법학회. 법학연구 21권 제3호.
- 송덕수. 신민법강의. 제12판. 박영사. 2019.
- 이주현·권한용, 가상자산의 법적 지위와 피해구제에 관한 법적연구, 동북아법연구소. 2022.1. 413~449.
- 전승재·권현영, 비트코인에 대한 민사상 강제집행 방안·암호화폐의 제도권 편입 필요성을 중심으로. 정보법학 제22권 제1호. 88-89쪽. 2018.
- 정다영, “암호화폐 거래에 대한 민사법적 고찰”, 민사법이론과 실무 제22권 제2호 2019.
- 한성훈, “가상화폐 관련 형사법적 문제에 관한 소고”, 법학연구, 제28권 제2호, 2019.4.
- 가상화폐 가상자산 사업자 구조의 이해와 리스크 관리, 코인원, 전자금융포럼. 2017.8.29.
- 세계법제정보센터(https://world.moleg.go.kr/web/wli/lgsllInfoReadPage.do?1=1&searchPageRowCnt=50&A=A&AST_SEQ=157&searchType=all&CTS_SEQ=2845&pageIndex=1&E TC=2391)_최종확인 2022.10.18.
- “Virtual Currencies Key Definitions and Potential AML/CFT Risks”, FATF REPORT. page4. June 2014.
- FSB, Decentralised financial technologies, Report on financial stability, regulatory and governance implications. 2019.6.6.

[토론문]

김 상 문*

고가주택 양도에 대한 행정해석의 비판적 검토

발표자가 지적한 바와 같이 주택에 관한 조세정책의 수립과 시행은 대상자가 많고 세 부담의 변동이 커서 대단히 중요하므로 꼼꼼하게 준비하고 서서히 실행하여 납세자의 불측의 손해를 최대한 예방하여야 한다. 그러나 지난 정부에서 폭등하는 집값을 잡기 위해 조세정책을 전가의 보도처럼 휘두른 결과 많은 문제점을 야기하였습니다. 발표자가 제기한 문제도 이러한 문제 중의 하나입니다.

대체주택 취득을 위한 일시적 1세대 2주택에 대하여 비과세를 적용하는데, 이 경우에 장기 임대주택을 보유하고 있다면 이를 주택 수에서 제외합니다. 또한 1세대 1주택 비과세시 양도가액 9억 이하 부분은 비과세를 적용하나, 9억 초과분에 대하여는 과세합니다. 발표한 사례와 같이 두 가지 규정이 동시에 적용되는 1세대 3주택자의 경우는 임대주택을 주택 수에서 제외하여 비과세가 가능하지만, 9억 초과분에 대하여는 3주택자로 보아 장기보유특별공제를 적용하지 않음은 물론 양도소득세 중과세를 적용한다는 해석입니다.

관세관청은 엄격한 조문 해석으로 이러한 주장을 뒷받침한다고 주장하지만, 비과세에서 갑자기 일반 과세가 아닌 중과세를 적용받는 납세자는 이를 받아들이기 쉽지 않습니다. 이에 따라 여러 건의 불복청구가 발생한 사건이기도 합니다. 과세관청도 이의 문제점을 인식하고 추후에 이를 보완하는 규정을 추가하여 더 이상의 분란은 생기지 않고 있습니다.

행정해석에 따른 무리한 과세를 해결하고 규정 미비에 따른 납세자의 권리침해를 보호하기 위해 본 규정을 취지를 전향적으로 적용해야 한다는 발표자의 의견에 동의합니다. 다만 임대주택인 오피스텔이 작은 규모이고 시가 하락으로 투자수익이 없다는 이유로 이를 주택으로 보기 힘들다는 주장에는 의문이 있습니다.

* 세무법인 KNP 세무사·세무학박사

가상자산에 대한 과세 방안 연구

과세를 위해서는 그 대상과 담세력을 계산하는 방법 등이 합리적이어야 하는데 가상자산은 그 성격 자체가 명확하게 규정되지 않았습니다. 혹자는 이를 화폐나 통화로 보고, 혹은 매매의 대상인 재화로 보기도 하고, 어떤 경우는 자본시장법에서 규정한 금융투자상품인 증권으로 보기도 합니다. 또한 판례에서는 물수의 대상인 재산이라고도 합니다. 가상자산에 대한 업권법이 조속히 제정되어야 하는 이유이기도 합니다.

당연히 가상자산에 대한 세금 문제도 다양한 주장이 나오고 있습니다. 관련 산업을 육성하기 위하여 이를 비과세하고 지원해야 한다는 주장부터, 범죄와 탈세의 온상이니 이를 철저히 감시하고 과세해야 한다는 주장까지 다양합니다. 2022년 5월에 발생한 테라/루나 사태와 최근의 FTX 사태를 거치면서 가상자산을 이대로 놔두기보다는 제도권으로 흡수하여 발전시켜야 한다는 주장이 힘을 받고 있습니다. 이는 결국 가상자산에 대한 합리적 과세를 요구하게 될 것입니다.

이러한 상황에서 이제까지의 주장을 살펴보면

1. 부가가치세

비트코인과 같은 가상자산이 화폐가 아니라 거래의 대상인 재화에 해당하므로 이의 공급에 대하여 소비세를 과세해야 한다는 주장이 있습니다. 호주, 영국이나 일본 등은 가상자산의 결제 수단으로의 성격을 인정하여 대체로 소비세를 비과세하는 추세입니다. 우리나라도 “비트코인이 화폐로서 통용되는 경우는 부가가치세 과세대상이 아니지만 재산적 가치가 있는 재화로서 거래되는 경우에는 부가가치세 과세대상”(서면법규과-920, 2014.08.25.)이라는 원론적 입장에서 “가상자산의 공급은 부가가치세 과세대상이 아니다”(부가가치세제과-145, 2021.03.02.) 라는 것이 최근의 기재부의 입장입니다.

2. 소득세

‘특정금융정보법’에 따른 가상자산의 양도, 대여를 통하여 발생한 소득에 대하여는, 그 대가와 실제 취득가액과 부대비용의 차이를 기타소득으로 분리하여 소득세를 부과하는데, 이에

대하여 250만원의 소득공제를 두고 있습니다. 현재 내년부터 과세 예정이었으나 금투세 유예와 맞물려 2년간 연기될 예정입니다.

3. 유통세

발표자는 증권거래세나 인지세, 등록면허세와 같은 유통세를 가상자산에 적용하는 방안을 제안하였습니다. 면밀히 검토할만한 참신한 아이디어라고 생각합니다. 유통세는 채화의 이전이 있는 경우에 담세능력이 있다고 추정하여 과세하는 것으로 소득세나 수익세의 보충세 역할을 한다. 유통세는 징세비가 적은 장점이 있으나 경제의 유통을 억누르는 단점도 있습니다. 유통세인 증권거래세를 낮추고 금융투자소득을 모아서 과세하는 ‘금투세’도 시행을 앞두고 다시 논란에 싸여 있습니다. 한 번 정해진 과세체계를 바꾸는 것이 얼마나 어려운지를 보여주기도 합니다.

가상자산에 대한 소득세가 다시 2년 연기되려는 상황에서 소득세의 안착과 원활한 징수를 위해 원천징수 제도를 도입하는 것은 어떨까요? 비거주자와 외국법인에 한정된 원천징수를 확대하는 겁니다. 원천징수가 이루어지지 않은 상태에서 소득세 과세가 이루어지면 이에 따른 납세자의 협력비용이 적지 않을 것으로 생각합니다. 하지만 이자소득처럼 거래소를 통한 원천징수가 이루어진다면 납세자들이 보다 쉽게 받아들 수 있으리라 생각합니다. 물론 거래소 밖에서 이루어지는 개인간의 P2P거래나 외국과의 거래 등은 보다 세심한 방안이 준비되어야 할 것으로 생각합니다.

[토론문]

박재영*

고가주택 양도에 대한 행정해석의 비판적 검토

고가주택 양도에 관한 중과세 및 장기보유특별공제 적용 여부에 관하여 상세하게 설명해주신 발표자께 감사 말씀을 드립니다.

매우 복잡하게 규정되어 있는 주택 양도소득세 과세 체계에 관하여 알기 쉽게 설명해주신 덕분에, 이에 대한 이해도를 높이고 문제점을 인식하는 소중한 기회가 되었다고 생각합니다.

아래에서는 발표하신 내용과 관련하여 두 가지 점에 관하여 박사님의 고견을 여쭙고자 합니다.

1. 조세법률주의에 따른 엄격해석원칙과의 관계

1세대 1주택 비과세 특례의 적용 기준과 양도소득세 중과세 대상의 판단기준을 동일하게 규정하는 것이, 하나의 과세대상인 주택에 대하여 비과세 여부에 관한 평가와 세율 적용에 관한 평가를 일치시킴으로써 납세자의 혼란을 최소화한다는 측면에서 입법론적으로 바람직하다고 생각합니다.

다만, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하며, 특히 감면요건 규정 가운데에 명백히 특혜 규정이라고 볼 수 있는 것은 엄격하게 해석하는 것이 조세공평의 원칙에도 부합한다는 것이 대법원의 일관된 입장임을 고려할 때(대법원 2003. 1. 24. 선고 2002두9537 판결, 대법원 2008. 10. 23. 선고 2008두7830 판결, 대법원 2009. 8. 20. 선고 2008두11372 판결 등 다수), 양도소득세 중과세 배제 요건을 해석함에 있어서도 조세법률주의에 따른 엄격해석의 원칙이 관철되어야 한다는 의견이 있을 수 있다고 생각합니다.

이러한 입장에 의하면, 구 소득세법 시행령(2021. 2. 17. 대통령령 제31442호로 개정되기 전

* 법무법인 태평양 변호사

의 것, 이하 같습니다) 제167조의3 제1항 및 제167조의10 제1항이 1세대 1주택 비과세 특례를 적용받는 고가주택을 중과세 대상에서 배제하는 규정을 두고 있지 아니한 이상, 이러한 고가주택은 중과세 대상에 해당한다고 해석되어야 한다는 결론에 이르게 될 수 있다고 보입니다.

구체적으로 살펴보면, 구 소득세법 시행령 제167조의3 제1항 및 제167조의10 제1항은, 양도소득에 대한 중과세율 적용 여부는 주택 수에 따라 결정되는데, 1세대가 소유한 주택 수의 판단은 원칙적으로 거주자가 실제 소유하는 모든 주택 수에 의하되, 다만 구 소득세법 시행령 제167조의3 제1항 제1호, 제167조의10 제1항 제1호에 규정된 주택(수도권 및 광역시, 특별자치시 외의 지역에 소재하는 기준시가 3억 원 이하의 주택)만이 주택 수 산정에서 제외되고, 구 소득세법 시행령 제167조의3 제1항 및 제167조의10 제1항 나머지 각 호의 주택은 그것이 비록 1세대 1주택 특례에 해당하는 장기임대주택, 상속주택, 대체주택 등이라 할지라도 모두 주택 수 산정에는 포함되며, 해당 주택이 양도대상이 되는 경우에만 중과세율이 적용되지 않도록 규정하고 있습니다.

그런데 구 소득세법 시행령 제155조에 따라 1세대 1주택 특례를 적용받는 고가주택은 제167조의3 제1항 및 제167조의10 제1항 각 호 어디에도 규정되어 있지 않습니다. 즉, 구 소득세법 시행령 제155조는 장기임대주택을 제외한 1개의 고가주택을 소유하고 있던 자가 대체주택을 취득하여 일시적으로 3주택에 해당하게 되는 경우 1개의 주택으로 의제하는 특례를 규정하고 있는 반면, 제167조의3 제1항 및 제167조의10 제1항은 이러한 경우 고가주택인 종전주택에 대하여 중과세를 배제하도록 하는 규정을 두고 있지 않습니다.

장기임대주택, 종전주택, 대체주택을 소유한 납세자가 고가주택인 종전주택을 양도한 사안과 같이 투기 목적이라고 보기 어려운 측면이 있는 양도에 대하여 다주택자로서 중과세율을 적용하는 것이 입법론적으로 타당하지 않고, 이러한 경우에 대한 중과세 배제를 규정하지 않은 구 소득세법 시행령을 입법의 흠결로 볼 수 있다고 하더라도, 앞서 본 엄격해석 원칙을 관철하여야 한다고 보는 입장에 따르면, 법문언상 중과세를 배제할 근거가 없는 이상 중과세율을 적용하여야 한다는 결론에 이르게 될 것으로 생각합니다.

다음 항에서 좀 더 구체적으로 살펴 볼 **대법원 2014. 2. 27 선고 2010두27806 판결**도 장기임대주택, 종전주택, 대체주택을 소유한 납세자가 고가주택인 종전주택을 양도한 사안에 대하여, 원칙적으로는 법문언에 따라 중과세율이 적용되고, 다만 주거를 이전하기 위하여 대체주택을 취득한 것으로서 거주자에게 투기목적이 없고 대체주택을 취득한 후 종전주택을 양도하기까지 소요된 기간이 주택거래의 현실 등에 비추어 사회통념상 일시적이라고 인정되는 특별한 사정이 있는 경우에 한하여 중과세가 배제된다고 판단한 바 있습니다.

위 대법원 판결 이후에 서울행정법원 등 하급심 법원은 위 대법원 판결이 실시한 특별한 사정이 인정되지 않는 한, 구 소득세법 시행령 제167조의3 제1항 및 제167조의10 제1항이 열거하지 않은 주택에 대해서는 중과세가 배제되지 않는다고 일관되게 판단하고 있는 것으로 파악됩니다(서울행정법원 2022.1.12 선고 2021구단53484 판결, 서울행정법원 2022.1.25 선고 2021구합51362 판결 등).

이처럼 설령 입법론적으로는 1세대 1주택 여부의 판단기준과 중과세 대상 여부의 판단기준을 동일하게 규정하는 것이 합리적이라고 하더라도, 구 소득세법 시행령에서 제155조의 1세대 1주택 특례를 준용하는 규정을 두고 있지 않은 이상 고가주택에 대하여 제155조를 적용하여 중과세 대상에서 배제할 수는 없다고 해석하는 입장이 있을 수 있는바, 이에 대한 발표자의 고견을 여쭙고 싶습니다.

2. 대법원 2010두27806 판결이 실시한 ‘특별한 사정’ 관련

앞서 본 대법원 2010두27806 판결은 발표자께서 들어 주신 사례와 유사하게 장기임대주택, 종전주택, 대체주택을 소유한 납세자가 고가주택인 종전주택을 양도한 사안에 대하여, ‘구 소득세법(2009. 12. 31. 법률 제9897호로 개정되기 전의 것) 제104조 제1항 제2호의3, 구 소득세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되기 전의 것) 제167조의3 제1항 제2호 가목, 제10호 등은 투기목적의 주택 소유를 억제하여 주택 가격의 안정과 주거생활의 안정을 도모하려는 취지에서 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 양도에 대하여 원칙적으로 60%의 중과세율을 적용하도록 하는 한편, 임대주택의 공급을 활성화함으로써 서민과 중산층의 주거안정을 지원하기 위하여 장기임대주택과 더불어 일반주택도 중과세율의 적용 대상에서 제외하고 있다. 이러한 입법 취지와 관련 규정의 체계 등에 비추어 보면, 종전주택과 장기임대주택을 소유한 거주자가 대체주택을 취득함으로써 장기임대주택을 제외하고도 2주택을 소유하게 되었다라도, 주거를 이전하기 위하여 대체주택을 취득한 것으로서 거주자에게 투기목적 없이 대체주택을 취득한 후 종전주택을 양도하기까지 소요된 기간이 주택거래의 현실 등에 비추어 사회통념상 일시적이라고 인정되는 특별한 사정이 있는 경우에는 종전주택의 양도를 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택의 양도로 보아 양도소득세를 중과할 수는 없다고 봄이 상당하다.’하다고 판시한 바 있습니다.

대법원은 엄격해석의 원칙에 따라 법문언에 충실한 해석을 하면서도, 1세대 1주택 비과세 특례 및 양도소득세 중과세 제도의 입법 취지와 납세자 보호를 함께 고려하여 합리적인 결론을 도출한 것으로 이해됩니다.

위 대법원 판결의 선고 후 과세관청은 납세자가 대체주택을 취득한 때로부터 4개월도 채 지나지 않아 종전주택을 처분한 점 등을 고려하여 대법원이 판시한 ‘특별한 사정’을 인정하고 종전주택의 양도에 대하여 중과세율 적용을 배제하여 직권감액경정을 함으로써 당해 사건의 납세자는 구제를 받을 수 있었습니다.

다만, 그 이후 동일한 쟁점이 문제된 사안들에서는 구체적인 사실관계에 비추어 볼 때 사회통념상 일시적 다주택이라고 인정되는 특별한 사정이 있다고 볼 수 없다는 이유로 납세자의 청구가 기각된 사례가 대부분인 것으로 파악됩니다(앞서 본 서울행정법원 2022. 1. 25 선고 2021구합51362 판결, 서울행정법원 2022. 1. 12 선고 2021구단53484 판결 등). 즉 하급심 법원은 ‘특별한 사정’을 인정함에 있어서 구 소득세법 시행령 제155조 제1항이 정한 대체주택 취득 후 종전주택 처분 기간(3년)보다 엄격한 기준을 적용하여, 대체주택을 취득한 때로부터 종전주택을 처분하기까지 1년 11개월이 소요된 사안, 1년 5개월이 소요된 사안 등에 대하여 ‘특별한 사정’을 인정하지 않은 바 있습니다.

이와 같이 대법원 판례는 법문언에 따른 엄격해석과 납세자 보호를 절충하여 ‘특별한 사정’이라는 구체책을 마련하였으나, 현실적으로 실질적인 납세자 구제에 부족함이 있는 것으로 보입니다.

이러한 대법원 판례와 하급심 법원의 입장에 대한 발표자의 고견을 듣고자 합니다.

다시 한 번 윤석남 박사님의 노고와 소중한 발표에 감사의 말씀을 드리면서, 이상으로 저의 토론을 마치겠습니다.

가상자산의 과세제도에 대한 연구

가상자산에 대한 과세권 행사의 한계와 이를 극복하기 위한 유통세 부과 방안에 대하여 상세하게 설명해주신 발표자께 감사 말씀을 드립니다.

이와 관련하여, 현행 소득세법상 NFT(대체불가능토큰)에 대한 과세 가능성에 대하여 간단히 저의 의견을 말씀드리고, 이에 대한 발표자의 고견을 여쭙고자 합니다.

특정금융정보법은 ‘가상자산’을 (i) 경제적 가치를 지닌 것으로서 (ii) 전자적으로 거래 또는 이전될 수 있는 (iii) 전자적 증표라고 폭넓게 정의하고 있습니다. 그 예외로 게임산업법 적용을 받는 게임물 이용을 통해 획득한 결과물, 전자금융거래법 적용을 받는 선불전자지급수단 등을 규정하고 있어서, 특정금융정보법의 법문언상으로 대부분의 NFT는 (i) 경제적 가치를 지닌 것으로서 (ii) 전자적으로 거래 또는 이전될 수 있는 (iii) 전자적 증표라는 ‘가상자산’의

정의를 충족한다고 해석될 여지가 있습니다.

반면, 국제자금세탁방지기구 FATF는 그 지침서에서 가상자산을 (i) 전자적으로 거래되거나 또는 이전될 수 있는 가치의 (ii) 전자적 증표로서 (iii) 지급결제 또는 투자 목적으로 사용될 수 있는 것이라고 규정하고 있고, NFT에 관해서는 NFT는 FATF가 정의한 가상자산에서 일반적으로 제외되고, 다만 NFT가 결제나 투자목적으로 사용되는 경우 가상자산에 해당할 수 있으므로 개별 사례별로 따져 보아야 한다고 규정하고 있습니다. 금융위원회도 이와 비슷한 취지로, NFT는 일반적으로 가상자산이 아니며, 다만 결제·투자 등의 수단으로 사용될 경우에는 해당될 수 있다고 한 바 있습니다. 그리고 금융위원회로부터 연구용역을 의뢰받은 한국금융연구원이 작성한 ‘NFT의 특성 및 규제방안’이라는 연구보고서에는, ‘게임물 이용을 통한 획득한 경우를 제외한 게임아이템 NFT 그리고 결제수단형 NFT는 가상자산에 해당할 가능성이 있다. NFT 아트나 실물형 NFT는 가상자산에 해당한다고 보기 어렵다. 그리고 증권형 NFT는 가상자산에서 제외하는 것이 타당하다’는 취지로 기재되어 있습니다.

이를 종합해보면, 게임아이템 NFT와 결제수단형 NFT는 특정금융정보법상 가상자산에 해당하는 경우 가상자산소득에 대한 과세가 시행되면 ‘가상자산’으로서 소득세를 과세하고, 나머지 유형의 NFT는 NFT가 표상하는 권리·자산에 따라 소득세 과세여부가 달리 판단되어야 하지 않나 생각됩니다. 좀 더 구체적으로 보면, 양도가액이 6천만 이상이고 원작자가 사망하였거나 외국인인 경우의 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득은 기타소득에 해당하므로, 아트 NFT의 양도가 위 요건을 갖출 경우 기타소득으로 소득세가 과세될 수 있을 것으로 보입니다. 골프장 회원권과 같은 시설물 이용권을 표상하는 NFT의 양도로 발생한 소득은 양도소득으로 과세될 수 있을 것으로 생각되고, 금융투자소득 종합과세가 시행되면 증권형 NFT를 통해 얻은 소득은 금융투자소득으로 과세될 수 있을 것으로 생각됩니다.

다만, 앞서 본 바와 같이 NFT가 특정금융정보법 법문언에 따른 ‘가상자산’의 요건을 충족한다고 볼 수 있는 이상, 과세관청이 모든 유형의 NFT를 일괄적으로 ‘가상자산’으로 보아 과세할 가능성도 배제하기 어렵다고 생각합니다. 이 부분은 가상자산소득에 대한 과세제도가 시행된 이후에 과세관청이 어떤 입장을 취할지 지켜볼 필요가 있겠습니다.

이와 같이 NFT가 특정금융정보법 및 소득세법이 규정한 ‘가상자산’에 해당하는지에 관한 금융당국의 입장이 분명하지 않고, 과세당국의 입장 표명도 없는 상황이어서, NFT에 대한 과세 여부나 구체적인 과세대상에 대해서 단정적으로 논의하기는 무리가 있는 것이 현실입니다만, 개인적인 소견으로는 개별 NFT 별로 그 유형 및 특성을 살펴, NFT 자체 또는 NFT가 표상하는 권리·자산이 소득세법이 열거한 과세대상인 가상자산소득, 서화·골동품의 양도소득, 시설물 이용권의 양도소득, 금융투자소득 등에 해당하는 경우에 소득세가 과세된

다고 해석될 수 있을 것으로 생각합니다.

한편, NFT가 ‘가상자산’으로 소득세 과세대상에 해당하는지 여부에 대한 논란이 없도록 하기 위해서는, 특정금융정보법을 개정하여 NFT가 ‘가상자산’에 해당하는지 여부가 분명하도록 규정하거나, 현재 입법이 활발히 논의되고 있는 디지털자산기본법에서 NFT의 ‘가상자산’ 해당 여부를 명확히 규정하고 이를 소득세법에서 인용하도록 개정하는 방안이 바람직하지 않나 생각합니다.

이상에 대한 발표자의 고견을 듣고자 합니다.

다시 한 번 발표자의 노고와 소중한 발표에 감사의 말씀을 드리면서, 이상으로 저의 토론을 마치겠습니다.

[토론문]

정 승 영*

발표자님께서 귀한 시간을 내주셔서 고가주택 양도에 관한 사례에서의 문제, 가상자산의 과세와 관련된 문제를 살펴보고 계시는 바, 이와 관련하여 주요 쟁점 내지 의문 사항으로 질문 드리고자 하는 내용 위주로 토론문을 갈음하고자 합니다.

1. 고가주택 양도에 대한 행정해석의 비판적 검토 발표와 관련하여

[의문 사항 정리]

- ① 장기임대주택의 주택 수 산정 시 제외 사항 : 거주용으로 사용되는 오피스텔과 같은 준주택은 일괄하여 주택 수 산정 시 제외될 수 있나?
- ② 중과세 세율 적용[舊 소득세법 제104조 제7항 제3호] 시 장기임대주택은 주택 수 산정에서 모두 제외되는 것인가?
- ③ 고가주택, 대체주택, 장기임대주택에 관한 포괄적 논의

① 거주용으로 사용되는 오피스텔은 소득세법 제88조 제7호에서 “주택”을 사실상 주거용으로 사용하는 건물로 정의하고 있는 점, 소득세법 시행령 제167조의3 등에서 주택 수 산정 시 완전하게 배제하는 것이 아닌 점 등을 통해서 오피스텔(준주택)이 주택 수 산정에 있어서는 그 대상이 됨을 알 수 있습니다. 예를 들어 주택 수 산정과 관련한 소득세법 시행령 제167조의3 제1항 본문에서는 “법 제104조제7항제3호에서 “대통령령으로 정하는 1세대 3주택 이상에 해당하는 주택”이란 국내에 주택을 3개 이상(제1호에 해당하는 주택은 주택의 수를 계산할 때 산입하지 아니한다) 소유하고 있는 1세대가 소유하는 주택으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하는 주택을 말한다.”고 규정하여 준주택이나 일정한 요건을 충족할 것(예를 들어 해당 조항 제2호 가목에서는 5년 이상 임대한 주택 등)을 규정하고 있기 때문입니다. 따라서 준주택 역시 주택의 범위에 포함된다는 점에 따라 주택 수를 산정한다는 기초적인 전제를 두지만, 동시에 일정 요건을 채운 준주택은 주택 수 산정에서 제외된다는 점으로 입법 구조 내지 방향을 구성한 것이라고 보입니다. 이러한 점은 소득세법 시행령 해당 조항에서도 나타나 있지만, 민간임대주택에 관한 특별법 제2조 제1호의 주택 개념을 소득

* 창원대학교 세무학과 교수

세법 해당 조항 내 반영한 것으로 생각합니다.¹⁾

② ①의 의문 사항에서 연결되는 바인데, 장기임대주택은 일괄하여 주택 수 산정에서 제외하는 것이 아니라, 소득세법 시행령 관련 조항 내 정해진 조건 내용을 충족하였는지에 따라 주택 수 산정 시에만 배제되는 것임을 알 수 있습니다. 예를 들어 특정 거주자가 민간임대주택에 관한 특별법상 민간임대주택을 취득하고, 사업자도 등록하였지만, 임대기간을 충족하지 못한 경우라 한다면, 주택 수 산정에서 배제하는 규정 내용을 그대로 적용하기 어려운데, 소득세법 시행령 제167조의3 제1항 제2호 가목에서는 “『민간임대주택에 관한 특별법』 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택을 1호 이상 임대하고 있는 거주자가 5년 이상 임대한 주택으로서…(하략)”이라 하여, 5년 이상 임대가 실제로 이루어져야만 주택 수 산정에서 예외적으로 배제될 수 있는 요건을 충족하는 것이라 생각합니다.

③ 발표자께서 설명하시는 바와 같이 1세대 1주택이지만 고가주택에 해당하는 경우에도 일정하게 장기보유에 따른 공제를 적용받을 수 있다면, 적용가능할 것으로 생각합니다. 발표문은 장기임대주택이 대체주택의 범주에 포함될 수 있을지의 여부와 관련하여 ‘주택’에 관한 개념적 사항을 다루신 것으로 보이는 합니다. 일반적으로 대체주택일 때의 ‘주택’의 개념 내지 범위에 장기임대주택은 일괄적으로 배제될 수 있는 것인가와 연결된다 생각합니다. 장기임대주택을 일괄적으로 배제한다고 생각하기 보다는 해당 사항은 장기임대주택이 ‘임대’ 목적으로 사용되고 있다는 사실인정 여부에 따라 달라지리라 생각합니다. 다만, 5년 임대 내지 주택의 가격 등에 관한 요건 등을 충족하지 못한 경우에 주택 수 산정에서만 제외되는 조건을 충족하지 못하였을 뿐, 대체주택으로 볼 여지가 없다는 점은 별론의 사항(전술한 바와 같이 ‘임대’ 목적으로 취득하여 임대 여부가 나타나고 있는지 여부)으로 생각하는 것이 바람직하다고 생각합니다.

2. 가상자산에 대한 과세 방안 연구-거래징수를 통한 소득원 파악을 중심으로-

[의문 사항 정리]

- ① 증권거래세 적용 대상이 될 가상자산의 범위를 어떻게 정할 것인지?
- ② 부가가치세 적용 대상이 되는 가상자산의 범위에 관한 사항의 구체적 설정 필요
- ③ 인지세 및 등록면허세 관련 : 가상자산 전부를 등록제로 구성하는 것이 가능한가?

1) 민간임대주택에 관한 특별법 제2조 1. “민간임대주택”이란 임대 목적으로 제공하는 주택[토지를 임차하여 건설된 주택 및 오피스텔 등 대통령령으로 정하는 준주택(이하 “준주택”이라 한다) 및 대통령령으로 정하는 일부만을 임대하는 주택을 포함한다. 이하 같다]으로서 임대사업자가 제5조에 따라 등록한 주택을 말하며, 민간건설임대주택과 민간매입임대주택으로 구분한다.

① 발표문에서는 디파이(DeFi) 서비스에 직접 연계되는 디지털 토큰인 경우에 대해서 증권거래세를 부과하는 방안에 대해서 소개하고 있습니다. 하지만 발표문에서 언급하고 있다시피, 가상자산이 증권형 토큰(Security Token)으로 판단되는 경우에 제한적으로 접근하는 것이 가능한데, 그러한 관점에서 보게 된다면 그 전제에는 자본시장법 등 금융법제에서 우선하여 가상자산에 관한 유형 판단이 있어야 할 것으로 보입니다. 또한 Howey Test 적용과 관련된 논란의 사례 내지, DAO 사례 등을 소개하고 있는데, 이러한 사항들 역시 가상자산 중 증권형 토큰이 되는 경우와 그렇지 않은 경우가 있다는 전제에서 접근하는 것입니다. 미국은 포괄적 소득과세 체계를 선택하고, 양도이익(Capital gain)에 대해서 장·단기의 과세 체계 여부 등이 주로 논쟁되거나 하는 부분이기 때문에 국내에서의 논의와는 다른 단면이 있는데, 거래 자체에 대해서만 과세하는 목적을 가지는 증권거래세로 그 내용을 포괄하여 접근하는 것이 바람직한 방향인지는 의문입니다.

② 기획재정부 법령해석[부가,기준-2017-법령해석부가-0313(법령해석과-735), 2021.03.04.]

으로 가상자산의 공급에 대해서 부가가치세 과세대상으로 보지 않고자 한 부분의 전제는 ‘가상자산’이 비트코인(Bitcoin)과 같은 경우로 제한된 것이라 보는 것이 합리적입니다. 이러한 법령해석의 발판이 되는 유럽사법재판소(ECJ)의 Hedqvist Case(ECJ C-264/14 Judgment, 2015)에서 가상자산 관련 부가가치세 부과 여부를 살펴본 부분 역시 지급결제형 수단이 되는 디지털 토큰(Payment Token)만을 대상으로 하고 있습니다. 발표문에서 언급하는 바와 같이 NFT(Non-Fungible Token)는 그 자체를 소유 내지 기본 콘텐츠에 배타적으로 접근할 수 있는 징표로 접근할 것인지 자체를 두고 세부화 하는 과정이 필요해보입니다.

③ 인지세와 등록면허세 관련하여 생각해 보면 다음과 같습니다. 인지세의 경우에는 과세대상 문서의 범위를 확장하여 규정하여야 하는데, 비밀키 등을 관리하는 전자지갑이라는 소프트웨어 체계 자체를 과세대상 문서로 보며 ‘문서’의 범위 자체를 전자문서 범위까지 확장하는 것이 기존의 문서의 범위와의 균형 측면에서 지나친 확장이라 생각됩니다. 등록면허세의 경우에도 해당 재산이 등록 또는 면허 대상이 되어야 한다는 전제가 충족되어야 하는데, 가상자산에 대해서 전면적으로 등록제도를 구성하는 것이 그저 과세를 할 목적에서 필요하다는 점에서 접근한다면 그 우선하여 고려할 내용 내지 재산의 본연 성질은 고려하지 않은 것으로 보입니다. 특히 결론 내용에서는 가상자산의 유통세 부과가 장애요소가 아니라 소득이 있는 곳에 과세한다는 조세의 기본원칙 실현, 최소한의 유통세율을 적용하면서 기술중립적 관점에서 과세한다는 것이라 설명하고 있습니다. 전자의 소득과세 필요성이 곧 유통세 과세의 당위 내지 필요성을 충족하는 것이 아니라는 점이 있습니다. 소득과세가 필요하다면 소득세 과세체계 내에서 설명 내지 개선 방향을 도출하는 것이 마땅합니다. 또한 후자의 경우에

는, 예컨대 전자문서와 종이문서 간의 차이가 없다는 점에서 과세를 한다면 기술중립성 측면 등을 이야기할 수 있겠으나, ‘문서’ 자체의 범위를 인위적으로 확장하면서 전자문서와의 중립성 등을 논의하게 되면, ‘기술중립성’의 비교 범위를 넘어서는 것으로 보입니다.

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.

2022 (사)한국조세법학회 추계학술발표대회 논문집
- 제32차 -

2022년 11월 30일 인쇄
2022년 12월 2일 발행

발행인 : 김 병 일
발행처 : (사)한국조세법학회
주 소 : 서울시 서초구 명달로 105(서초3동 1497-16)
한국세무사회 별관 2층
전 화 : 회 장 김병일 (010-3344-4170)
총무이사 김진태 (010-3018-8083)
총무간사 황정원 (010-4577-2841)
제작처 : 씨에프오아카데미 대표이사 전병문
서울시 강남구 논현로 79길8(역삼동) 아이네트빌딩 4층
전화 : 010-5230-7027
E-mail : jbm@naver.com
