

2023년 공동
춘계학술발표대회

주최



사단법인 한국조세법학회



경희법학연구소

모시는 글

(사)한국조세법학회 회원 여러분, 안녕하십니까?

한국조세법학회 2023년 춘계학술대회를 경희법학연구소와 공동으로 개최하게 됨을 기쁘게 생각합니다.

올해는 기후변화가 심해 벌써 한여름의 기운이 느껴지지만 다행히 코로나 19는 종식에 가까워져 정부도 위기 단계를 크게 완화하였습니다. 이제 일상생활을 되찾으면서 마스크를 벗고 여러분과 만나게 되어 매우 반갑고, 아울러 조세법 쟁점에 대하여 함께 공부하는 시간을 갖게 되어 더욱 뜻깊게 생각합니다.

이번 2023년 춘계학술대회는 ‘조세쟁송의 법적 쟁점’이라는 주제로 조세 쟁송 제도의 개선과 조세쟁송 실체에 있어서 법률상의 문제점에 초점을 맞추어 경희대학교 법학연구소와 함께 고민하고 그 해결방안을 모색해 보고자 합니다.

오늘 학술대회는 차례로 첫 번째, 황인규 교수께서 “조세전심절차에 대한 공법적 검토 - 준사법적 절차를 중심으로” 두 번째, 김신언 세무사께서 “조세 법원의 설립 필요성과 과제” 세 번째, 주승연 변호사께서 “상증세법상 부동산 시가평가를 위한 소급감정의 타당성” 마지막으로 최보광 변호사께서 “양도소득세 예정신고와 확정신고의 효력”에 관한 주제발표를 맡아서 해주시겠습니다.

이에 대한 토론은 정선균 교수, 황헌순 박사, 최원 교수, 김상술 세무사, 임경인 세무사, 권오현 교수, 오세욱 변호사, 권형기 변호사께서 각각 수고해 주시겠습니다.

2023년 제33차 춘계학술발표대회

아울러 주제별로 좌장을 맡아주시는 박민 교수님, 이전오 교수님, 김병일 교수님, 나성길 세무사님께도 감사의 말씀을 드립니다.

끝으로 이 자리에 참석해주신 조세법 전문가, 학자는 물론, 실무에 종사하는 변호사, 세무사, 공인회계사, 기타 관계자 모든 분들이 시종일관 진지하고 열띤 분위기 속에서 토론에 참여하시어, 이번 학술대회가 매우 유익하고 추억에 남는 시간이 되기를 바라겠습니다.

바쁘신 중에도 시간을 내어 참석해주신 사단법인 한국조세법학회 서희열 이사장님, 경희대학교 법학전문대학원 박정훈 원장님, 그 외 경희대학교 법학전문대학원 교수님, 한국조세법학회 회원 여러분께 깊은 감사의 말씀을 드립니다.

감사합니다.

2023년 6월 3일

(사) 한국조세법학회 회장 **김 두 형**
경희대학교 법학연구소 소장 **안 경 옥**

2023년 (사)한국조세법학회 · 경희법학연구소 공동 춘계학술발표대회

일 시 : 2023년 6월 3일(토) 13:30 ~ 18:00
장 소 : 경희대학교 제1법학관 제401호(국제회의실)
(서울시 동대문구 경희대로 26)

세부일정

사회: 유호림((사)한국조세법학회 기획이사)

13:30~13:40 **등 록**

13:40~13:50 **개회사** (김두형 (사)한국조세법학회 학회장)

13:50~14:00 **축 사** (박정훈 경희대학교 법학전문대학원장)

제1부 논문발표

〈제1주제〉

14:00~14:50 **논문제목**: 조세전심절차에 대한 공법적 검토
- 준사법적 절차를 중심으로 -
발 표 자: 황인규(강남대학교 교수, 변호사)
좌 장: 박 민(국민대학교 교수)
토 론 자: 정선균(서강대학교 교수)
황헌순(법제연구원)

〈제2주제〉

14:50~15:40 **논문제목**: 조세법원의 설립 필요성과 과제
발 표 자: 김신언(세무사, 한국세무사회 연구이사)
좌 장: 이전오(성균관대학교 교수)
토 론 자: 최 원(아주대학교 교수)
김상술(세무사, 정우세무회계)

15:40~15:50 **Break Time**

2023년 제33차 춘계학술발표대회

〈제3주제〉

15:50~16:40 논문제목: 상증세법상 부동산 시가평가를 위한 소급감정의 타당성
발 표 자: 주승연(변호사, 국세청사무관)
좌 장: 김병일((前) 강남대학교 교수)
토 론 자: 임경인(세무사)
 권오현(숭의여자대학교 교수)

〈제4주제〉

16:40~17:30 논문제목: 양도소득세 예정신고와 확정신고의 효력에 관한 소고
 - 대법원 2021.12.30.선고 2017두73297판결을 중심으로 -
발 표 자: 최보광(변호사, 법무법인 율촌)
좌 장: 나성길(세무사, 길 세무회계)
토 론 자: 오세욱(변호사, 법무법인 평산)
 권형기(변호사, 법무법인 평안)

제2부 연구윤리교육

17:30~17:50 강사: 윤성만 ((사)한국조세법학회 기획위원장)

17:50~18:00 폐회



2023년 춘계학술발표대회

contents

 제1주제 조세전심절차에 대한 공법적 검토 – 준사법적 절차를 중심으로 –1 발표자 황인규(강남대학교 교수)	
토론문① “조세전심절차에 대한 공법적 검토”에 대한 토론문13 토론자 정선균(서강대학교 교수)	
토론문② “조세전심절차에 대한 공법적 검토”에 대한 토론문17 토론자 황헌순(법제연구원)	
 제2주제 조세법원의 설립 필요성과 과제21 발표자 김신언(세무사, 한국세무사회 연구이사)	
토론문① “조세법원의 설립 필요성과 과제”에 대한 토론문33 토론자 최 원(아주대학교 교수)	
토론문② “조세법원의 설립 필요성과 과제”에 대한 토론문37 토론자 김상술(세무사, 정우세무회계사무소)	
 제3주제 상증세법상 부동산 시가평가를 위한 소급감정의 타당성41 발표자 주승연(국세청사무관, 변호사)	



2023년 춘계학술발표대회

contents

토론문① “상증세법상 부동산 시가평가를 위한 소급감정의 타당성”에
대한 토론문61
토론자 임경인(세무사, 경희대학교)

토론문② “상증세법상 부동산 시가평가를 위한 소급감정의 타당성”에
대한 토론문65
토론자 권오현(송의여자대학교 교수)

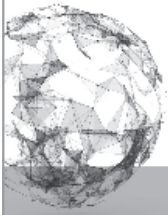
㉠ 제4주제 양도소득세 예정신고와 확정신고의 효력에 관한 소고
— 대법원 2021.12.30.선고 2017두73297판결을
중심으로 —69
발표자 최보광(변호사, 법무법인 율촌)

토론문① “양도소득세 예정신고와 확정신고의 효력에 관한 소고”에
대한 토론문97
토론자 오세욱(변호사, 법무법인 평산)

토론문② “양도소득세 예정신고와 확정신고의 효력에 관한 소고”에
대한 토론문103
토론자 권형기(변호사, 법무법인 평안)

㉠ 부록 (사)한국조세법학회 연구윤리 규정109

2023년 (사)한국조세법학회·경희법학연구소
공동 춘계학술발표대회



제1주제

조세전심절차에 대한 공법적 검토 - 준사법적 절차를 중심으로 -

발표자 황인규 (강남대학교 교수)

조세전심절차에 대한 공법적 검토 - 준사법적 절차를 중심으로

발표자 황인규 (강남대학교 교수)

목차

- 01 들어가며
- 02 조세전심절차
- 03 준사법적 절차
- 04 개선방안
- 05 마치며

01 들어가며

- 조세심판 청구건수 급증(2008년 5,244건 -> 2022년 10,373건)
 - 2022년 처리건수는 9,201건으로 평균처리일수 증가(2008년 175일 -> 2022년 234일)
 - 인용률은 3년 연속 하락(2020년 32.6% -> 2022년 14.4%)
- 표준처리절차 폐지 및 조정제도 도입 추진
 - 사건처리 기간 단축을 위해
- 심판관회의 구성인원 감축 추진 등 개선 착수
 - 4명(상임 2명, 비상임 2명) -> 3명(상임 2명, 비상임 1명)

01 들어가며

- 국세청 심사청구 접수는 2018년 426건 -> 2022년 489건
 - 2022년 처리건수는 480건, 인용비율은 17.3%, 감세액비율은 14.1%
- 과세전 적부심사, 이의신청, 심사청구를 합치면 2022년 6,498건 처리
- 과세전 적부심사 접수는 2016년 2,737건 -> 2022년 1,984건
 - 2011년 6,225건 이후 감소, 2013년 일시적 반등, 이후 지속 감소 추세
 - 2022년 처리건수는 2,035건

01 들어가며

- 2022년 이의신청 처리건수는 3,983건

∴ $6,498 - 2,035 - 480 = 3,983$

- 국세심사위원회는 2018. 12. 5. 최초로 회의를 공개

- 1949년 소득세법 심사청구 도입, 1962년 국세심사청구법 제정

01 들어가며

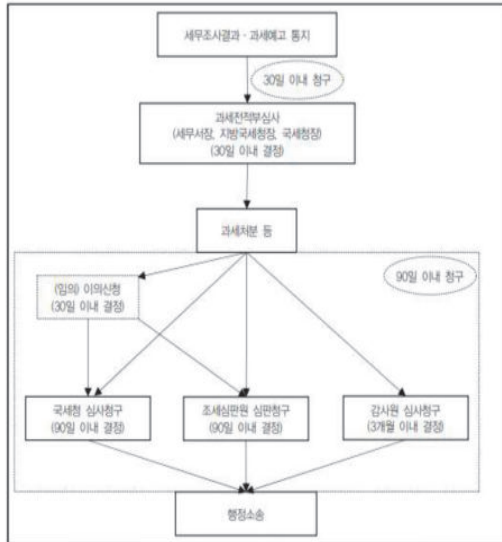
- 감사원 심사청구는 2019년 363건 접수 -> 2021년 942건 접수

- 인용률은 2019년 13.5% -> 2022년 3.8%

- 처리건수는 2019년 178건 -> 2021년 156건

- 감사원 심사청구 기간도과시 소송 제기 가능하도록 입법 추진

02 조세전심절차



- 국세청은 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구를 담당
- 조세심판원은 심판청구
- 감사원은 심사청구
- 국세행정불복절차의 문제점과 개선방안

02 조세전심절차

- 과거 조세 불복제도는 재조사청구 - 심사청구 - 재심사청구
 - 1962. 1. 1. 시행 국세심사청구법
- **현행 조세 불복제도는 2000년 정비된 필요적 전치주의 바탕**
 - 심사와 심판 중 선택하여 청구할 수 있음
 - 하지만 셋 중 하나는 반드시 청구해야만 소송 제기 가능

03 준사법적 절차

• [대한민국헌법](#)

[시행 1988. 2. 25.] [헌법 제10호, 1987. 10. 29., 전부개정]

제27조 ① 모든 국민은 헌법과 법률이 정한 법관에 의하여 법률에 의한 재판을 받을 권리를 가진다.

③ 모든 국민은 신속한 재판을 받을 권리를 가진다.

제107조 ③ 재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.

03 준사법적 절차

제101조 ① 사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다.

- 입법부 및 행정부로부터 독립된 제3의 기관

③ 법관의 자격은 법률로 정한다.

- 법관의 자격을 법률이 정하고 있음

제102조 ③ 대법원과 각급법원의 조직은 법률로 정한다.

- 마찬가지로 법원의 조직 역시 법률이 정하고 있음

03 준사법적 절차

제103조 법관은 헌법과 법률에 의하여 그 양심에 따라 독립하여 심판한다.

- 민주주의와 법치주의의 기초가 되는 사법부 독립의 핵심인 '법관의 독립'
- 법관에게 헌법·법률·양심에 따라 독립하여 심판할 수 있는 재량을 부여함으로써 사법권의 본질적 내용을 보호
- 궁극적으로는 국민의 정당한 권리를 옹호하고 헌법상 기본권을 보장하기 위한 것

제104조 ① 대법원장은 국회의 동의를 얻어 대통령이 임명한다.

- ② 대법관은 대법원장의 제청으로 국회의 동의를 얻어 대통령이 임명한다.
- ③ 대법원장과 대법관이 아닌 법관은 대법관회의의 동의를 얻어 대법원장이 임명한다.
- 법원의 수장은 입법부의 동의를 얻어 행정부 수반인 대통령이 임명
- 법관은 법관이 임명

03 준사법적 절차

제105조 ① 대법원장의 임기는 6년으로 하며, 중임할 수 없다.

- ② 대법관의 임기는 6년으로 하며, 법률이 정하는 바에 의하여 연임할 수 있다.
- ③ 대법원장과 대법관이 아닌 법관의 임기는 10년으로 하며, 법률이 정하는 바에 의하여 연임할 수 있다.
- ④ 법관의 정년은 법률로 정한다.
- 법관의 연임 허용을 통한 정년까지의 신분 보장

제106조 ① 법관은 탄핵 또는 금고 이상의 형의 선고에 의하지 아니하고는 파면되지 아니하며, 징계처분에 의하지 아니하고는 정직·감봉 기타 불리한 처분을 받지 아니한다.

- ② 법관이 중대한 심신상의 장애로 직무를 수행할 수 없을 때에는 법률이 정하는 바에 의하여 퇴직하게 할 수 있다.
- 법관에게 주어지는 강력한 신분 보장
- 이 역시 국민의 기본권 보장을 위해 허용

03 준사법적 절차

제108조 대법원은 법률에 저촉되지 아니하는 범위 안에서 소송에 관한 절차, 법원의 내부규율과 사무처리에 관한 규칙을 제정할 수 있다.

- 자체적인 규칙제정권 부여

제109조 재판의 심리와 판결은 공개한다. 다만, 심리는 국가의 안전보장 또는 안녕질서를 방해하거나 선량한 풍속을 해할 염려가 있을 때에는 법원의 결정으로 공개하지 아니할 수 있다.

- 공개재판 원칙

03 준사법적 절차

법원조직법

[시행 2022. 1. 27.] [법률 제17907호, 2021. 1. 26., 타법개정]

제2조(법원의 권한) ① 법원은 헌법에 특별한 규정이 있는 경우를 제외한 모든 법률상의 쟁송(爭訟)을 심판하고, 이 법과 다른 법률에 따라 법원에 속하는 권한을 가진다.

② 제1항은 행정기관에 의한 전심(前審)으로서의 심판을 금하지 아니한다.

제5조(판사) ① 대법원장과 대법관이 아닌 법관은 판사로 한다.

③ 판사의 수는 따로 법률로 정한다. 다만, 제2항의 각급 법원에 배치할 판사의 수는 대법원 규칙으로 정한다.

03 준사법적 절차

법원조직법

[시행 2022. 1. 27.] [법률 제17907호, 2021. 1. 26., 타법개정]

제42조(임용자격) ① 대법원장과 대법관은 20년 이상 다음 각 호의 직(職)에 있던 45세 이상의 사람 중에서 임용한다.

1. 판사·검사·변호사

2. 변호사 자격이 있는 사람으로서 국가기관, 지방자치단체, 「공공기관의 운영에 관한 법률」 제4조에 따른 공공기관, 그 밖의 법인에서 법률에 관한 사무에 종사한 사람

3. 변호사 자격이 있는 사람으로서 공인된 대학의 법률학 조교수 이상으로 재직한 사람

② 판사는 10년 이상 제1항 각 호의 직에 있던 사람 중에서 임용한다. 판사의 임용에는 성별, 연령, 법조경력, 종류 및 기간, 전문분야 등 국민의 다양한 기대와 요청에 부응하기 위한 사항을 적극 반영하여야 한다.

③ 제1항 각 호에 규정된 둘 이상의 직에 재직한 사람에 대해서는 그 연수를 합산한다.

④ 법원행정처는 제2항에 따른 판사 임용 과정과 결과 및 임용제도 개선 상황을 매년 국회 소관 상임위원회에 보고하여야 한다.

04 개선방안

가. 필요적 전심절차 유지 여부 검토

나. 전심절차 통합방안 제안

1) 감사원 심사청구 폐지

2) 국세청 심사청구 폐지

3) 임의적 전심절차인 과세전 적부심사 및 이의제기는 국세청

4) 필요적 전심절차인 심판청구는 조세심판원으로 재편

04 개선방안

다. 독립성 확보방안 강구

- 1) 별도의 예산 편성, 인사권 부여
- 2) 전심절차 담당자의 처우 개선 및 신분 보장
- 3) 전심절차 담당자의 자격요건 명확화

라. 심리과정 및 결정서 공개

마. 처리기간 단축

05 마치며

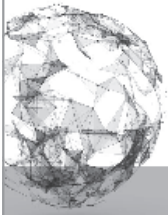
별도의 단행법률 입법 제안

조세전심절차 개선을 위한 위원회 구성

사회적 합의 도출을 위한 각계의 의견 수렴

- '준사법절차'라는 기준에서 시작하여 충분한 토론을 거쳤을 때
- 숙의를 통해 최선의 안이 도출될 것으로 기대

2023년 (사)한국조세법학회·경희법학연구소
공동 춘계학술발표대회



제1주제 토론문①

"조세전심절차에 대한 공법적 검토"에 대한 토론문

토론자 정선균 (서강대학교 교수)

「조세전심절차에 대한 공법적 검토
-준사법적 절차를 중심으로」에 대한 토론문

정선균 (서강대학교 법학전문대학원 대우교수)

우선 토론에 앞서 오랫동안 친하게 일고 지내던 황인규 학생이 변호사가 되고 다시 교수님이 되어 이렇게 훌륭한 발표를 하는 것을 보니 너무나 감회가 새롭습니다. 이 자리를 빌어 황교수님의 무한한 학문적 발전이 있기를 기원드리며, 또한 여러모로 부족한 사람에게 토론의 기회를 주신 한국조세법학회 회장님 이하 여러 회원님들께도 깊은 감사의 인사를 드립니다.

저는 행정심판으로 석사학위를 받고,¹⁾ 당시지소소송으로 박사학위를 받은 사람으로서,²⁾ 필연적으로 조세불복절차에 대해서 꾸준히 관심을 가지고 연구를 해온 사람입니다. 그런 저에게도 조세에 대한 불복절차는 매우 혼란스러워서 막상 제가 불복할 일이 생겼을 때, 어디로 가서 어떻게 절차를 밟아야 하나 심시나마 당황했던 기억이 납니다.

여러분도 아시다시피, 조세에 대한 불복절차는 온갖 쟁송제도가 다 등장하여 불복을 시도하려는 사람에게 매우 큰 혼란을 줍니다. 대법원 판례에 따를 때, 조세에 대한 소송법적 불복절차는 항고소송(예: 과세처분취소소송), 당사자소송(예: 조세채무부존재확인소송, 부가가치세환급 청구소송), 민사소송(예: 과오납금반환청구소송)으로 구분되며, 준사법적 절차마저 발표문에서 밝힌 것처럼 매우 복잡하게 얽혀 있어 이를 어느 정도 정리할 필요는 분명히 존재합니다. 그래서 전심절차의 통합 방안을 위한 발제자의 제안에 대해서는 지도 상당히 동의하는 바입니다. 다만 몇 가지 점에 대해서는 의문이 드는지라 이에 대한 발제자의 고견을 듣고자 합니다.

먼저 발제사께서는 필요적 전심절차 유지 여부에 대해서 검토가 필요하다고 하셨는데, 그럼 행정소송법 제18조 제1항 본문에 따라 조세 사건에 대해서도 임의적 전심절차를 취하는 것이 타당하다고 생각하시는지 여쭙고 싶습니다. 개인적으로는 조세사건의 특수성을 고려할 때, 전문성을 가지고 있는 기관을 통한 전심절차를 거치게 함으로서 법원의 부담을 경감하는 것도 매우 의미가 있다고 생각하는데, 이에 대한 발제사의 의견을 듣고 싶습니다.

다음으로 감사원 심사청구를 폐지하자고 말씀하셨는데, 감사원의 심사청구는 직접 과세처분을 취소, 변경하는 것이 아니라 과세관청에 이를 요청하는 것에 불과하므로³⁾ 애초부터 이익신청이고, 그렇다면 지금처럼 필요적 전심절차의 효과⁴⁾를 부여할 것이 아니라 일반적인 이익신청

1) 현행 행정심판법의 문제점과 개선방향(2012년).

2) 공법상 당사자소송의 활성화에 대한 연구(2015년).

3) 감사원법 제46조(심사청구에 대한 결정)

② 감사원은 심리 결과 심사청구의 이유가 있다고 인정하는 경우에는 관계기관의 장에게 시정이나 그 밖에 필요한 조치를 요구하고, 심사청구의 이유가 없다고 인정한 경우에는 이를 기각한다.

4) 국세기본법 제56조(다른 법률과의 관계)

② 제55조에 규정된 위법한 처분에 대한 행정소송은 「행정소송법」 제18조제1항 본문, 제2항 및 제3항에도 불구하고 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 기치지 아니하면 제기할 수 없다

과 마찬가지로 임의적 진심절차의 효과만을 부여하는 것으로 제도를 정비하는 것이 타당하다고 생각하는데, 이에 대한 발제자의 고견을 듣고 싶습니다.

마지막으로 심사청구와 심판청구를 통합하여 조세심판원에 심판청구를 제기하는 것으로 정비하자고 주장하셨는데, 저도 유사한 역할을 수행하는 두 제도를 통합하는 것이 제도의 혼란을 막는 측면에서 타당하다고 생각하나, 이를 조세심판원으로 통합하는 것이 비용적인 측면에서 효과적인지에 대해서는 여러 가지 의문이 듭니다. 특히 윤석열 정부는 국정과제의 하나로 여러 행정심판기구를 통합하기로 선언한 바 있고,⁵⁾ 그에 따라 현재 이에 대한 활발한 연구가 진행되고 있는데,⁶⁾ 굳이 조세심판원을 독립된 기관으로 유지하여 조세행정심판 사건을 담당하게 할 필요가 있는지 의문이 듭니다. 일반 행정심판기관에 조세담당분과를 두어⁷⁾ 이를 처리하는 것은 어떨지에 대해 발제자의 고견을 듣고 싶습니다.

이상으로 토론문을 미시도록 하겠습니다. 경청해주셔서 대단히 감사합니다.

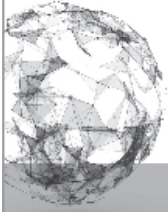
⑤ 제55조제1항제2호의 심사청구(「감사원법」에 따른 심사청구)를 거친 경우에는 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 보고 제2항을 준용한다.

5) 120대 국정과제 중 13번 (유연하고 효율적인 정부체제 구축) 중잉행정심판과 특별행정심판 통합방안을 검토·미련하고 행정심판위원 자격 개방 등 독립성 및 전문성 강화.

6) ONE-STOP 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판 통합방안 마련 전문가 토론회, 2023. 3. 23(목), 대한상공회의소 의위원회실.

7) 깊은 뜻, 신열, 「One-Stop 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판기관 통합방안 연구」에 대한 발제문, 국민권익위원회, 2023. 27면.

2023년 (사)한국조세법학회·경희법학연구소
공동 춘계학술발표대회



제1주제 토론문②

"조세전심절차에 대한 공법적 검토"에 대한 토론문

토론자 황헌순 (법제연구원)

[토론문]

조세전심절차에 대한 공법적 검토 -준사법적 절차를 중심으로-

황헌순(한국법제연구원)

먼저 여러 모로 부족한 점이 많음에도 불구하고, 조세법학회에서 토론의 기회를 주신 김두형 회장님과 학회 여러분들에게 진심으로 감사의 말씀을 올립니다.

특히, 실무와 이론을 겸비하신 황인규 교수님의 발제 감사드리며, 많이 공부할 수 있는 좋은 기회를 주셔서 감사드립니다.

개인적으로 발제자의 발제문을 봤을 때, ‘필요적 심판전치주의의 실효성과 필요성에 대한 재검토’에 대한 문제의식을 가지신 것으로 이해했습니다. 이에 본 발표는 이론적, 실무적 관점에서 상당히 큰 시사점을 줄 것으로 생각합니다.

토론자의 짧은 소견으로 발제문을 이해하기로는 현재 조세심판이 가장 건수가 많다는 점, 국세청 심사청구와 감사원 심사청구는 그 건수가 많지 않다는 점에서 실제 조세심판 이외의 제도가 실효성을 가지는가 하는 점에 의문을 가질 수 있을 것 같습니다.

그리고 행정조직을 고려할 때, 국세청 심사청구가 과연 조세심판에 있어서 독립성을 담보할 수 있을 것인가 하는 점에서 앞서 언급한 바와 같이 현행법상 심판전치주의의 실효성, 그리고 현재와 같은 제도로 계속 운용할 필요가 있는 것인가 하는 점을 문제시하고 있는 것으로 판단됩니다.

요컨대, 조세소송에 앞선 전심절차를 제도적으로 보장하는 취지는 행정감독의 제도로서가 아니라 국민의 권리보호를 위한 제도로 할 필요가 있는 것이므로, 이러한 관계에서 불복신청의 심사는 처분행정청으로부터 독립된 기관에 의해 행해질 필요가 있다고 생각합니다.

발제자께서도 그러한 취지에서 행정조직 내용 등도 함께 고려하셔서 조세심

판 쪽을 중점적으로 논의하고 계신 것으로 이해됩니다. 향후 우리 사회에서 조세의 중요성, 이에 대한 권리구제라는 점의 중요성에 비추어 볼 때, 이를 훌륭한 연구결과물로 발간해 주셨으면 좋겠다 생각합니다.

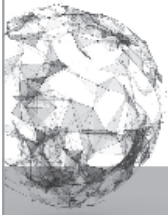
이러한 점에서 우문이지만, 발제자께 간략히 의견을 여쭙어 보는 것으로 토론을 갈음하고자 합니다.

조세심판이 현재 운용되는 상황, 조직운영 등의 상황에 있어서 국세청과 감사원의 심사청구보다 효율적이라고 보아 이를 중심으로 제도를 운용해 가야 한다는 주장이라면, 첫째, 조세심판 이외에 우리나라에 국세청과 감사원의 심사청구의 입법취지에 비추어 볼 때, 더 이상 이 제도들이 가지는 의의가 크지 않아야 어느 한 제도로 중점적으로 추진해 갈 수 있을 것으로 생각합니다. 이는 조세심판에 비해서 국세청과 감사원의 심사청구 건수가 적은가 하는 점과도 연결된다고 생각합니다.

이는 현재 결과론적인 측면에서 조세심판 제도가 중심이 될 필요가 있다고 하더라도, 납세자의 권리구제에 있어서는 어쨌거나 보다 다양한 제도가 존재하는 것이 좋지 않은가 하는 반론도 있을 수 있을 것이라고 생각되기 때문입니다.

이에 현재 3가지의 제도가 있지만, 2가지는 그 실효성과 필요성이 크지 않다는 점을 논증하기 위해서는 그 실체가 조세심판과 다르지 않기 때문이라든지 혹은 조세심판과는 다르지만, 어떠한 점에서 위 제도들의 존재 의의가 크지 않는지를 보완한다면(예; 조직의 구성, 심사결과의 내용 등) 발제자께서 추구하는 연구목적과 그 필요성을 도출함에 있어 참고가 되었으면 하는 점에서 짧은 소견을 말씀드리며 토론을 마치겠습니다. 이에 교수님의 고견이 있으시면 부탁드립니다. 감사합니다.

2023년 (사)한국조세법학회 · 경희법학연구소
공동 춘계학술발표대회



제2주제

조세법원의 설립 필요성과 과제

발표자 김신언 (세무사, 한국세무사회 연구이사)

한국조세법학회 춘계학술대회 (2023.6.3.)

조세법원의 도입 필요성과 과제



한국세무사회 연구이사 김신언

(세무사, 법학박사, 美 ILLINOIS주 변호사)

목 차

I. 현행 조세불복제도 현황

1. 조세불복제도(사후적 구제절차)
2. 문제점과 개선방안

II. 주요국가의 조세법원 입법례

1. 미국
2. 독일
3. 기타

III. 조세법원 필요성과 도입방안

1. 국내 전문법원 도입 사례
2. 조세 전문법원 도입 필요성
3. 도입시 고려사항

Ⅰ. 현행 조세불복제도 현황

1. 조세불복제도[사후적 구제절차] - 「국세기본법」 §55, §56

가. 필수적 전심절차

- ① 헌법(§ 107①)상 행정심판은 재판의 전심설치로만 도입 가능
- ② 심사청구(국세청, 감사원), 심판청구(조세심판원) - 임의전자인 이의신청이외에는 반드시 소송전 심판절차를 기지이민 함(「국세기본법」 제56조, 세수사에 대한 행정소송은 가능하도록 제65조 제1항 제3호 단서규정을 둠)
- ③ 건성기간(90일) 초과시에는 행정소송 가능(「국세기본법」 제65조 제2항)

나. 조세소송

- ① 헌법상 세납비를 권리(§ 27㉠), 사법부인 법원에 대한 규정(제5장)
- ② 행정소송의 경우 「행정소송법」에 따라 1998년부터 (서울)행정법원이 1심, 고등법원 → 대법원으로 이어지는 3심제, 항고소송(취소소송), 당사자소송
- ③ 민사소송은 「민사소송법」에 따라 공무원의 불법행위에 대한 국가배상소송, 조세환급소송, 임료등기말소소송, 배당이의소송, 사해행위취소소송 등이 있음
- ④ 형사소송은 「조세범 처벌법」에서 규정한 조세형사범의 구성요건 충족시 세무공무원이 고발하면 검사의 기소를 거쳐 「형사소송법」에 따른 조세형사소송전자가 진행됨

3

Ⅰ. 현행 조세불복제도 현황

2. 문제점과 개선방안

가. 문제점

- ① 감사원 등의 심사청구의 이용빈도가 낮고, 국세청의 심사청구는 처분청의 과세처분에 대하여 심사하므로 투명성 및 객관성 담보에 대한 의구심이 있음(김무열)

<표1> 국세청 심사청구 및 심판청구 건수 비교

구분	2017년	2018년	2019년	2020년
심사청구건수	559	532	583	555
심판청구건수	8,351	10,683	11,703	15,845
심판청구비율	94%	95%	95%	97%

- ② 구제절차의 중복(김용원)

→ 동일한 시안에 대해 동일한 재결청이 심사하는 것은 절차의 복잡성 야기이고 국세청의 중립성과 독립성 재고 필요

- ③ 수세심판원의 세심분세(차현숙)

- 심판부의 결정사항을 행정실에서 반려 → 감사원 지적에도 근절되지 않고 있음 → 재심이후 기각된 경우 행정소송에 대한 납세자 구제 조치 미흡

- ④ 조세불복 처리기한(차현숙)

- 처리기한 90일 기한이 지켜진 사례가 없음 → 45일 경과시 중간진행 상황을, 90일 기한 도과시 행정소송 바로 진행할 수 있도록 통보하는 등 제도적 장치 보완 필요

4

I. 현행 조세불복제도 현황

2. 문제점과 개선방안[계속]

⑤ 심판청구의 결정이 늦어짐에도 심판청구 청구 건수 증가

〈표2〉 조세심판원 불복처리 현황

(단위: 건, %)

구분	2018년	2019년	2020년	2021년	2022년
처리대상건수	10,683	11,703	15,845	16,588	14,814
전년 이월	1,600	3,045	3,050	3,563	4,441
처리건수	9,083	8,653	12,282	12,147	11,565
처리율	71.5	73.9	77.5	73.2	78.1

출처: 2022 조세심판통계연보, 국무총리 조세심판원, 2023, 8면.

나. 개선방안

- ① 이의신청, 감사원 심사청구를 폐지, 조세심판원의 심판청구로 일원화, 장기적 과제로 조세입원 도입(2005년 국세청 연구용역 결과)
 - ② 행정심판 건수 증가에 맞는 심판원의 조직 및 인원 보강(심사청구 폐지 예산 등 월용)
 - ③ 심판청구결정 기일이 도과한 때 과세처분을 기다리지 않고, 시간 소요 & 비용부담 없이 소송 진행(심판청구한 세무대리인이 소송대리권 확보)하게 하여 납세자 권익 보호 필요
- ※ 심급결정에 있어서도 입법자는 '신중하고 타당한 결정에 관한 이익'과 '신속하고 최종적인 결정에 관한 이익'이란 대치되는 법익을 고려하여 각 영역마다 사건 유형의 성질과 경중에 따라 상이하게 규율할 수 있다(하수웅)

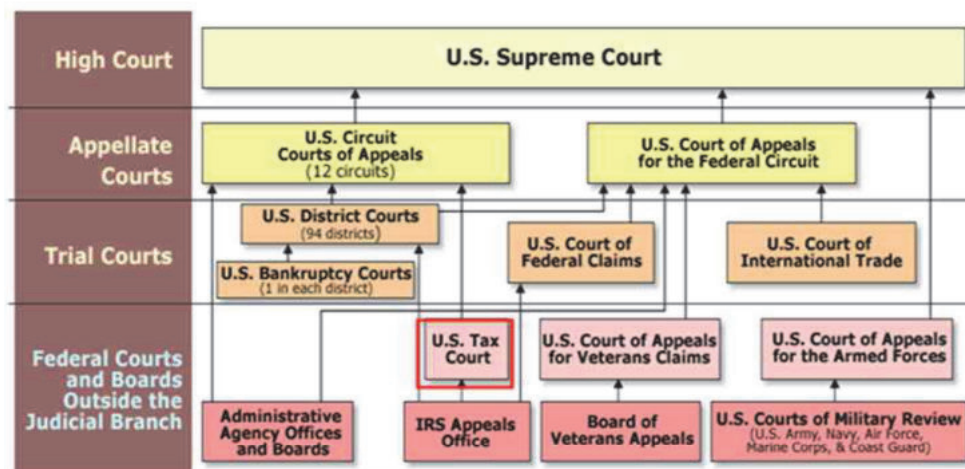
5

II. 주요국가의 조세법원 입법례

1. 미국

1. 연방조세법원

〈그림1〉 미국 법원의 체계 내 미국조세법원의 위치



출처: Ana Clarkson, The U.S. Court System, GONZAGA UNIVERSITY SCHOOL OF LAW RESEARCH GUIDES: LOCATING FEDERAL AND WASHINGTON CASE LAW MATERIALS (June 9, 2015), <http://libguides.law.gonzaga.edu/case-law>.

6

II. 주요국가의 조세법원 입법례

1. 미국[계속]

가. 운영방식

- ① 연방법원은 워싱턴 D.C.에 위치, 선국의 사건을 관할(1심)
- ② BUI 미국 60여개의 도시를 순회하며 재판을 함 - 납세자는 거주지역 가까운 곳 또는 워싱턴 D.C.선택 가능
- ③ 인방소득세, 상속세 및 증여세, 기타 재산 등의 특정소비세 관련 사건(인방세)에 관한 제한적 관할권(IRC §6213(a))
- ④ 필수적 진심질차 없고(3심제), 임의질차로 과세관청과 납세자 협의가능, 소송진 85% 이상 합의로 해결, 소송을 제기하여도 판결까지 가는 경우는 드물

나. 특징

- ① 소송 제기는 조세법원 이외에 연방지방법원과 연방청구법원에 소장 접수 기능 - 조세법원에 제기할 경우 세금을 먼저 납부할 필요기 없음
- ② 일반법원의 경우와 달리 법원은 조세법 전문지식이 있어야 함 - 성원19명, 상원 동의 대통령 임명, 임기 15년, 정년 70세 → 조세법원은 신제에 대한 의존도 낮고 법원 규정 에 의한 입해석 적용, 연방지방법원은 형평(전문지식을 갖춘 국제청등 외부전문가, 항소 법원 결정에 대한 의존도 높고 해당지역의 정치경제 상황에 영향을 받음)
- ③ 조세법원과 연방청구법원은 배심원이 없음

7

II. 주요국가의 조세법원 입법례

1. 미국[계속]

2. 소송대리인

가. 조세심판소 시절

- ① 변호사, 회계사, FA(세무대리인)에게 내리 업무 인정 - 단, 조세형사소송 제외
- ② 회계사의 사법전자의 규칙에 익숙하지 않아 심판소가 상당한 어려움을 겪음

나. 조세법원(1942년) 변경이후

- ① 비변호사는 조세법원 자체시험(Tax Court Exam For Non-Attorneys)을 통과하노록 자격시험이 도입됨
- ② 자격시험의 목적은 조세법원에서 사건의 준비와 재판에서 당사자들을 대표할 수 있는 능력을 시험하기 위한
- ③ 자격시험은 매2년마다 짝수년도에 실시(코로나 여파로 2020년은 2021년(원격) 개최, 다음시험은 2023년으로 순연)
- ④ 합격률은 2016년 13.45%, 2018년 15.38%, 2021년 11.8%로 난이도가 상당함
→ CPA, EA 의 자격증 합격 요건이 조세소송에서 국민을 보호하기에 기술적·윤리적으 로 충분하므로 시험면제 주장과 반대하는 의견이 내립되고 있음

8

II. 주요국가의 조세법원 입법례

2. 독일

1. 연방조세법원(Bundesfinanzhof)

가. 2심제(조세사건 = 특허사건)

- ① 우리나라와 같이 필수직 선심설치를 거친 후 조세법원에 소송을 제기할 수 있음
- ② 조세사건(국세만)은 1심은 주법원인 조세법원(Finanzgericht)에서, 2심(상고)은 연방최고법원의 일종인 연방조세법원에서 담당
- ③ 시방제 - 연방법이 아닌 주법 or 기초자치단체 조례는 일반행정소송법의 적용(3심제)

나. 조직과 구성

- ① 조세법원(1심)은 지방법원으로 18개 설치, 재판관은 약 600명
- ② 연정조세법원(최종심)은 바이에른주 뮌헨에 위치, 연방법관은 60여명
- ③ 조세전문분야가 포함된 11개부와 선원합의체부로 구성
- ④ 연방조세법원은 다른 법원 처럼 법무부의 일반감독을 받음(재판 지체는 독립적)

2. 소송대리인

변호사 이외에 세무사, 세무대리인, 공인회계사 및 이러한 사람을 통해 활동하는 세무상담법에 규정한 회사로 확대(제한 없음)

9

II. 주요국가의 조세법원 입법례

3. 기타

1. 조세법원 설립 여부

- 가. 일본 - 조세법원 없음, 행정법원도 없음
- 나. 오스트리아 - 연방조세법원
- 니. 이탈리아 - 1급 조세법원(모든 지방)과 2급 조세법원(항소심-지방 수도)으로 구분
- 리. 캐나다 - 조세심사위원회가 발전하여 1983년 조세법원 설립
- 마. 프랑스 - 조세법원 없음, 조세 종류에 따라 지방행정법원 or 1심 지방법원이 담당

2. 소송대리권

- 가. 일본 - 세리시 조세소송 참여 기능(단, 변호사와 함께 출석, 납세지를 위한 진술)
- 나. 오스트리아 - 국세와 간이 세무사의 조세소송 및 조세형사소송을 제한없이 허용
- 니. 이탈리아 - 세무업무를 하는 공인회계사의 소송대리권 인정. 단, 형사소송은 제외
- 라. 캐나다 - 변호사만 소송대리권이 있으나, 공인회계사 등은 회계서류 작성 등 소송지원 업무만 수행
- 마. 프랑스 - 변호사(세무사와 통합)만 소송대리권이 있으며 고등법원 이상의 소송에서는 변호사 강제주의 채택

10

III. 조세법원의 필요성과 도입방안

1. 국내 전문법원 도입 사례

1. 우리나라 사법부 구조

가. 「법원조직법」상 법원 분류 - 7개

○대법원, 고등법원, 지방법원

②특허법원(1993), 가정법원(1963), 행정법원(1998), 회생법원(2017):전문(or특수)법원

※전문법원을 구성하는 판사의 자격과 신분 등은 고등법원이나 지방법원과 다르지 않아
법률상 전문법원에 일반법원과 다른 전문법원의 배치 의무는 없음. 다만, 1998년 "전문
세관부의 구성 및 운영 등에 관한 예규" 제정 - 전문법원은 전문성확보를 위해 전문법관
활용 필요(기시소년 사건에서 2022년부터 의료 및 건설분야 확대 시범실시)

③헌법(§ 110①)상 특별법원은 군사법원만 존재

나. 전문법원 추가 도입논의

○해사법원

②노동법원

※국민 권익보호를 위해 전문화되고 고도화되는 사회변화에 맞게 전문법원의 도입을 긍정
적으로 검토 필요(황선영)

11

III. 조세법원의 필요성과 도입방안

1. 국내 전문법원 도입 사례(계속)

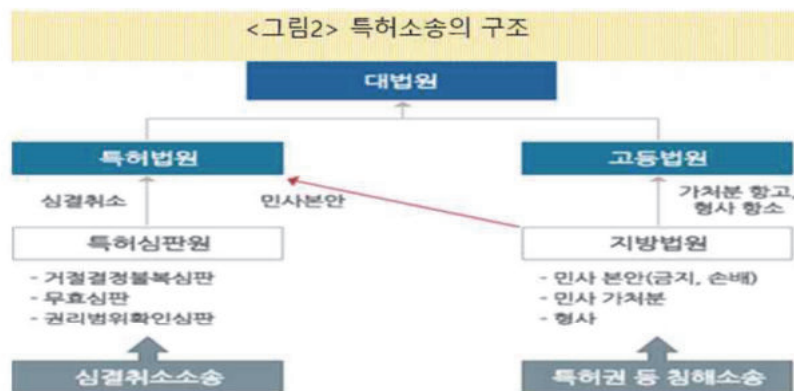
2. 특허법원

가. 도입 취지 및 배경

① 1990년대 초반 논의 시작, 1994.7.27. 「법원조직법」 개정, 1998년 특허법원 개원

② 특허법원 도입 전 특허쟁송은 특허청내 심판소(1심)와 항고심판소(2심)에서 다루고
상고심만 대법원에서 다룸 → 사실관계 논쟁은 대법원(법률심)에서 다룰 수 없는 문제

③ 현재 특허법원은 고등법원급



<출처> 김용민(2018), 60면

12

III. 조세법원의 필요성과 도입방안

1. 국내 전문법원 도입 사례(계속)

나. 관할

- ① 관할집중제도 - 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권, 품종보호권 특허권 등 권리 민사 분쟁소송에 대한 1심은 고법수세기 6개 시범, 2심은 특허법원에서 심리
- ② 행정소송은 특허심결, 실용신안 심판 등 특허심판원 심결사항은 1심이 된(2심제)
- ③ 민사소송(특허권 등 지식재산권)은 도입당시 내무지 못하였으나, 2016.1.1.부터 1심은 지방법원 전속관할, 항소사건은 특허법원의 전속관할로 됨(3심제)
- ④ 형사소송(지식재산권과 관련한 형사사건-주로 피고의 방어권 보호를 이유로)은 관할 집중 대상에서 제외 → 전문성 부족, 재판 지연, 법원간 판결의 형평성 문제점이 지적 : 여창, 국가지식재산위원회, 특허법원, 검찰, 국회(관할집중 논의를 위한 형사소위 출범) 등 제도개선 추진 중

다. 조직과 인적 구성

- ① 세관부, 사무국, 국제지식재산권법연구센터, 사무위원회로 구성
- ② 기술심리관(개원시 부터), 법원기술조서관(2016년) 제도를 둠

라. 소송대리권

- 심결사건에 대한 변리사 소송대리권(헌법재판소 2012. 8. 23. 선고 2010헌바740결정)

13

III. 조세법원의 필요성과 도입방안

2. 도입 필요성

1. 조세법원에 대한 국내 논의

- ① 1969년 조세법원 신설제외(중앙일보 1.31.기사)
- ② 2005년 국세청 용역보고서(조세법원 포함 불복체계선반), 2012년 한국조세재정연구원 용역보고서(조세소송법 제정), 2018년 한국조세정책학회 세미나
- ③ 2022년, 2023년 한국세무사회 세무포럼 및 학술대회; 집수제로 조세법원에 대한 연구
- ④ 국회입법조사처 2023년 상반기 조세분야 연구용역 시행 → 조세전문법원 신립여부 부합 조세불복 통합 개편방안

2. 다양한 경제활동, 복잡 전문화된 세법 체계에 맞는 전문 법원 필요

가. 일반 행정사건과 구별되는 조세사건의 특수성(김용태)

→ 대량징(국민징세 대상), 빈복징, 전문징, 기술징, 복잡징

나. 금융기술 성장, 디지털세 등 국제조세 조세분쟁에 대비 전문화된 조세법원 논의 필요(홍병진)

14

Ⅲ. 조세법원의 필요성과 도입방안

2. 도입 필요성[계속]

3. 연간 조세소송 처리 건수

가. 전문입원 도입하기에는 적은 시간이라는 지적(곽상민)

나. 2020년 특허법원 처리대상 건수 877건로 조세소송은 3,851의 23%에 불과 → 법원신립에 필요한 최소 사건수는 이미 충족, 조세전문법원 도입시 소송 사건 증가 예상

다. 처리대상 건수 대비 연간 처리건수는 40%미만에 불과 → 행정소송 중 1심에서 조세사건이 적지만, 항소심과 상고심에서 조세사건 비중 급증(1심 전문성 결여 입증(박종수))

〈표3〉 연도별 조세소송 처리 현황

(단위: 건, %)

구분		2016년	2017년	2018년	2019년	2020년
처리대상건수		4,491	4,011	3,712	3,877	3,851
처리 건수	합계	1,946	1,842	1,469	1,421	1,309
	취하	745	691	507	506	434
	각하	85	81	60	51	54
	국가승소	893	860	732	701	693
	국가일부패소	82	74	60	62	48
	국가패소	141	136	110	101	80

참고: 연도별 국세통계연보, 국세청.

15

Ⅲ. 조세법원의 필요성과 도입방안

3. 도입시 고려사항

1. 전심절차 제도의 정비

- ① 임의적 이익신청 존속, 심사청구는 심판청구로 단일화
- ② 필수적 전심절차 유연하게 적용 - 독일의 직접소송 처럼 사실관계 다툼이 없는 사안은 남제지기 나 빨리 판단받을 수 있게 행정청 동의이해 비로 소송 기능해야(김무열)
- 행정심판의 기속력: 남제자에게 유리한 사안일 때 남제자의 권익이 더 침해되는 문제

2. 조세법원 설치 및 운영의 법적 근거

- ① 「법원조직법」 개정만으로 충분(이동식) - 現 조세사건은 「행정소송법」으로 처리
- ② 연호 '조세소송법' 또는 '조세법원법' 제정 필요성(박종수) - 「군사법원법」 사례

3. 심급구조

가. 고등법원급(2심제-곽상민)

- 특허법원 또는 특허의 재정법원처럼 유일한 사심심으로하여 고등법원급으로 신지
- ② 우리나라 행정심판이 필수적 전심수이므로 분쟁의 신속한 종료라는 취지에 부합

나. 1심법원(3심제-이동식)

- ① 미국, 조세소송이 종전의 3심제로 운영되기 위해 지방법원급으로 도입
- ② 관할은 전국의 사건을 하나의 조세법원에서 다루어야 함

16

Ⅲ. 조세법원의 필요성과 도입방안

3. 도입시 고려사항[계속]

4. 조세소송 대상의 범위

가. 조세관련 소송의 종류

〈표4〉 조세소송 종류

행정소송 (주관적 소송)	항고소송	취소소송	위법한 처분 등의 취소나 변경을 구하는 소송
		무효 등 확인 소송	위법한 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부의 확인을 구하는 소송
		의무이행소송	과세관청의 위법한 거부행위나 부작위에 대하여 일정한 처분의 발급을 구하는 소송
민사소송	당사자 소송 (조세법률 관계 에 관한 소송)	조세채무 부존재 확인, 환 급청구권 존재 확인 소송	주관적 소송의 일종으로 부과처분의 무효를 전제로 함
		환급금 청구 소송	국가나 지방자치단체가 정당하게 보유한 권원 이 없는 납부세액의 환급을 구하는 소송
		국가배상 청구 소송	공무원의 불법행위에 대한 손해배상을 구하는 소송
형사소송	-	조세형사범 처벌 소송	「조세범처벌법」상 조세형사범 처벌 여부 심리 과정에서 납세의무 성립여부 선행 판단 필요

박종수(2012), 135~136면 ; 오택영(2015), 11면; 이동식(2022), 18~20면 정리.

17

Ⅲ. 조세법원의 필요성과 도입방안

3. 도입시 고려사항[계속]

나. 행정, 민사, 형사사건 모두 조세법원이 다루는 것이 타당(이동식)

- ① 전문 법원으로서 조세사건의 적정 비용 확보 가능
- ② 조세부과처분 무효, 과세관청의 환급거부 등에 대한 부당이득반환청구는 행정이 아닌
법리상 민사사건으로 분류되므로 분리할 필요 없음(곽상민)

다. 형사사건은 수세의 진부성 외에 피고인의 인권 보호를 위해 형사사건의 전문성 있는 법
관이 다루는 것이 타당(곽상민)

※ 조세법원은 특허법원과 같이 행정소송과 같이 편수석 전심전자를 거치면 2심제로 하되,
민사와 형사사건은 1심으로 하는 것이 타당 - 사실관계 및 국세행정의 처분 절차 등에 대
한 시식이 필요하므로

5. 법관 등 인력구성(이동식)

가. 조세전문법원 도입 취지는 전문성과 특수성이 필요한 조세사건을 합리적 해결임. 단,
판단과정에서 수세법의 진부시식이 필수적으로 요성되므로 전문법관이 심리해야 함

나. 조세법원 설립과 동시에 조세사건에 대한 전문성 있는 법관을 투입할 수 있는지 여부 -
순환근무 배제 등 법원의 인사행정 변화 필요

다. 특허법원과 같이 국세경력공무원, 세무사, 회계사, 변호사 등 조세전문인력 채용 보완

18

III. 조세법원의 필요성과 도입방안

3. 도입시 고려사항[계속]

6. 소송 대리권

가. 국내 특허법원 사건

- ① 특허, 실용신안, 디자인 or 상표에 관한 사항의 소송대리인이 될 수 있다(「민리사법」 제8조).
- ② 민리사에게 심결시간에 대하여 소송대리권이 있는 것으로 해석(대법원, 헌법재판소) BUT 이러한 해석에 반대하는 의견도 다수 존재함

나. 소송대리인의 범위 확대 필요

- ① 조세소송의 전문성 확보 측면에서 독일, 미국과 같이 법률이 성한 세무대리인(세무사 등)에게 소송대리권 확대 필요 - 조세소송은 전문성과 기술을 요하므로 실제 일부 조세 전문변호사를 제외하고 세무사등의 도움을 받아 수행하고 있는 실정(김용민)
 - ② 미국의 경우와 같이 조세법 전문기기 소송법과 관련한 시험을 거쳐 소송대리권을 취득하는 방안 + 조세소송 대리 변호사의 조세관련 의무교육 이수 및 평가 등 전문성 보완 필요
 - ③ 심판기각 이후 조세소송으로 진행되는 경우가 적은 이유 - 소송이익 대비 소송비용(시간당 변호사수임료) 부담문제 해결을 위해 소송대리인의 다각화 필요
- ※조세소송은 변호사의 고유 영역의 보호가 아니라 납세자 권익보호 관점에서 접근 필요

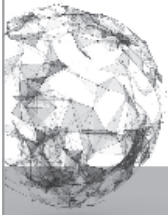
19

참고문헌

- 곽상민, "조세전문법원의 도입가능성 검토 토론회", 「제19회 한국세무포럼 자료집」, 한국세무사회, 2022
- 길용원, "조세불복제도의 개선에 관한 연구", 「서강법률논총」 제3권 제2호, 2014
- 김무열, 『국세행정불복절차의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2021
- 김용민, "현행 조세불복제도, 어떻게 개선되어야 하나? -행정심판제도 개선과 조세법원 도입을 중심으로-", 『한국조세정책학회 창립1주년 기념 조세정책세미나 자료집』, 한국조세정책학회, 2018
- 김용태, "전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구", 「세무와 회계연구」 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022
- 김영조·이재교·김재광, 『주요 선진국의 조세불복제도 연구』, 국세청, 2005
- 박종수, 『조세소송법 제정방안 연구』, 한국조세재정연구원, 2012
- 오택영, 『지방세 불복절차 개선방안: 지방세 소송을 중심으로』(기획과제 2015-06), 지방세연구원, 2015
- 이동식, "조세전문법원의 도입가능성 검토", 「세무와 회계연구」 제11권 제3호, 한국조세연구소, 2022
- 차현숙, "조세법원의 설립 필요성과 향후 과제", 「제31회 한국세무포럼 자료집」, 한국세무사회, 2023
- 황진영, "재정조세 전문법원 설치를 위한 입법적 검토", 「재정학연구」, 한국재정학회, 2009
- 홍병진, "조세법원의 설립 필요성과 향후 과제 토론회", 「제31회 한국세무포럼 자료집」, 한국세무사회, 2023
- Nathan Richman, 「A Peek Behind the Curtain at the Tax Court Exam for Non-Attorneys」, TAX NOTES, 2015 (<https://taxcourtexam.com/wp-content/uploads/PDFs/TAX\QTFSARTICLE.2015.pdf>)
- Dubroff, Harold, and Brant J. Hellwig., The United States Tax Court: An Historical Analysis, Government Printing Office, 2014
- United States Tax Court. Congressional Budget Justification Reports(United States Tax Court, Fiscal year 2023), 2022
https://www.ustaxcourt.gov/resources/budget_justification/FY_2023_Congressional_Budget_Justification.pdf
- Bundesfinanzhof, <https://www.bundesfinanzhof.de/en/plain-english/what-is-the-federal-fiscal-court/>

20

2023년 (사)한국조세법학회·경희법학연구소
공동 춘계학술발표대회



제2주제 토론문①

"조세법원의 설립 필요성과 과제"에 대한 토론문

토론자 최 원 (아주대학교 교수)

<조세법원의 설립 필요성과 과제-토론문>

토론자: 최원(아주대 법학전문대학원 교수)

1. 발제자께서 여러 제국의 조세법원 운영 현황을 소개하며, 우리의 경우도 우리의 실정에 맞게 조세법원을 설립하여 운영하여야 할 필요성을 역설하고 있는 것에 대해서 많은 시사점을 얻고, 그 취지에도 적극 동감하는 바입니다.

2. 따라서, 조세법원 설립의 필요성을 부정하는 것은 아니며, 오히려 조세법원의 설립이 필요하다는 입장인데, 어떤 형태의 조세법원이 우리의 실정에 부합하는 것인가에 대해서는 우리의 조세불복제도 전반에 대한 고려가 필요하다 할 것입니다.

3. 현재 우리의 조세불복제도는 소송 돌입 이전에, 과세진적부심사, 이의신청, 심사 또는 심판의 3단계, 소송에서 3심제로서 최대 6회의 불복절차를 거칠 수 있는데, 이는 제국의 조세불복제도에 비추어 보더라도 지나치게 방만하고 비효율적이라고 할 수 있습니다. 발제자께서도 이러한 문제점을 인정하고 재판 외 구제절차를 임의적 절차로 시 이의신청과, 필수적 절차로 시 조세심판으로 축소하는 것을 제안하고 있습니다. 즉, 국세청의 국세심사 기능을 폐지하자는 주장을 하고 있는데, 우리의 실정에서 이러한 주장의 실현만으로도 우리 조세불복제도의 큰 변화라고 할 수 있을 것입니다.

그런데, 미국의 경우에는 1924년 행정부 내에 설립하였던 ‘조세불복위원회(the Board of Tax Appeals)’를 1942년에 그 명칭을 ‘the Tax Court of the United States’로 변경하고, 1969년에 비로소 헌법적 정당성을 부여받은 법원의 일종으로서 ‘the United States Tax Court’로 거듭나게 된 역사적 변천사를 가지고 있습니다.

이러한 미국의 경우처럼 우리의 경우도 현재 행정부 내에 존치되어 있는 심사나 심판 절차를 통합하고, 이를 사법상의 제도로 편입시켜 ‘조세법원’으로 그 기능을 일원화하는 것도 하나의 대안이 될 수 있으리라 생각되는데 발제자께서는 그 점에 대해서 어떠한 고견을 가지고 있는지요?

4. 조세법원의 설립 필요성은 조세사건의 대량성, 반복성, 전문성, 복잡성으로 인한 법관의 전문성 확보, 세법에 대한 전문자격을 가진 조사관의 필요성 등 사법기능의 전문화, 효율화에 있다고 할 것입니다. 그런 측면에서 보면 독일의 경우처럼 조세법원이 다른 법원과 심급 전체를 통틀어서 분리되어있는 것이 바람직하여 보이기는 하나, 현재 우리의 헌법은 군사법원 외에 다른 특별법원을 인정하지 않고 있으므로, 우리의 헌법 하에서는 독일의 경우와 같은 정도의 조세법원을 독자적으로 갖는 것은 어렵습니다.

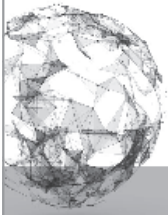
우리의 경우 헌법을 개정하지 않고, 법률의 개정만으로 가능한 방안은 현재 행정법원에서 ‘조세법원’을 분리해서 별도 설치하는 정도로 여겨지는데, 발제자께서는 조세

법원의 신설과 관련하여 어느 정도의 변화를 염두에 두고 있는지요?

5. 조세법원이 신설되는 경우 다루어야 할 사건의 범위와 관련하여 행정소송으로서 항고소송과 당사자소송을 기본으로 하여야 함은 당연한데, 여기에 더하여 조세민사소송이나 조세형사소송을 관할 내에 둘 수 있는지는 현재의 사법부에 제소되는 사건 관할 체계에 대한 전반적인 검토가 선행되어야 할 것으로 보입니다. 기왕에 조세법원을 신설하고자 한다면, 가급적이면 다양한 조세 관련 사건을 관할 내로 두는 것이 이상적이기는 하나 기존에 민사나 형사 사건에서 조세 사건만을 분리해 내는 것이 쉬운 일은 아닌 것으로 보입니다.

여기에 더하여, 조세법원이 다루어야 할 조세 사건에는 순수한 조세사건 뿐 아니라 사회보험료나 부담금 등 공과금 전체로 확대하는 것이 바람직해 보이는데, 이에 대한 발제자의 의견은 어떠한지요?

6. 이상으로 토론을 마칩니다. 감사합니다.



제2주제 토론문②

"조세법원의 설립 필요성과 과제"에 대한 토론문

토론자 김상술 (세무사, 정우세무회계사무소)

제2주제 조세법원의 설립 필요성과 과제 토론문

정우세무회계사무소 김상술 세무사(세무학박사)

발표자께서 현행 조세불복제도 현황, 주요국가의 조세 법원 입법례 및 조세 법원의 필요성과 도입방안 등에 대해 문제를 제기해 주시어 감사드립니다.

1. 조세불복제도에서 현행 국세구제제도에 대한 의견

사전구제제도로 국세청 훈령에 의해 운영되는 ‘과세기준자문제도’, ‘과세쟁점자문제도(국세청 훈령 제1817호, 2010. 3. 2.)’ 및 「국세기본법」 제81조의 15에 따른 ‘과세 전 적부심사제도’를 통하여 과세관청(집행기관)인 국세청이 세무조사나 과세자료를 처리하는 과정에서 공무원 스스로 또는 납세자와 사전다툼이 있거나 예상될 때 법령해석 또는 사실 인정에 있어 사전에 위법·부당함을 제거하려는 점이 있고, 사후적으로 정식 구제제도인 이의신청, (국세청 또는 감사원) 심사청구, 조세심판원 심판청구를 거치게 될 경우에는 행정심 단계에서 최고 4단계를 거치게 됨.

이후 **사법적 심사**를 받을 경우에는 1심법원, 2심법원 및 대법원 등 최고 7단계를 거치게 됨. 구 「행정소송법」은 항고소송의 재판관할을 피고인 행정청의 소재지를 관할하는 고등법원으로 정하고 그 재판에 불복이 있을 경우 대법원에 상고토록 함으로써 **2심제**를 취하다가, 1994. 7. 27. 법률 제4770호로 개정된 「행정소송법」(제38조 제1항)과 법률 제4765호로 개정된 「법원조직법」(제40조의 4)에 따라 1998. 3. 1.부터 피고인 행정청의 소재지를 관할하는 행정법원(행정법원이 없는 경우 지방법원 본원이 담당)이 1심이 되도록 개정함으로써 **3심제**를 채택하고 있어 **최고 7단계**를 거치게 되어 있음.

이밖에도 **옴부즈만적 국세구제제도**로서 국세청의 국세고충민원제도(국세청 훈령 제1575호, 2004. 11. 16.), 국민고충처리위원회의 국민고충민원제도도 있음.

이처럼 국세처분 전에 4단계의 구제시스템을 거칠 수 있는 상태에서 국세처분 후 다시 3단계를 거칠 수 있는 여러 정식 불복제도를 거치게 하는 것이 과연 바람직한가 하는 의문이 있음.

2. 심사, 심판청구에 대한 의견

사후적 구제제도인 (감사원, 국세청) 심사청구와 (조세심판원) 심판 청구는 동일한 심사기능을 가지고 있음에도 양 제도를 동일한 심급으로 두어 하나의 납세자에게 혼란을 주고 있다고 봄.

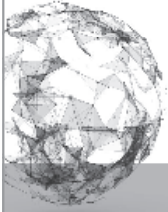
동일하거나 유사한 사안에서 각 기관이 상반된 재결을 내림으로써 납세자의 신뢰성을 저하시키고, 감사원, 국세청 및 조세심판원 등 세 개의 기관을 두어 행정의 비효율성(인력낭비)과 비경제성(예산낭비)이 제기 되어 왔던 만큼 당사자인 **납세자 입장**에서 심사, 심판청구 건수 및 처리 비율 등을 고려하여 하나의 기관으로의 과감한 통합이 되어야 한다고 보이고, 그러기 위해 종사직원이나 심판관들의 **전문성 확보**가 필요해 보임.

3. 조세법원의 도입에 대한 의견

조세법원의 도입은 조세사건의 대량성, 전문성, 복잡성, 국제거래의 증가로 인한 국제조세 조세분쟁 및 기술성에 비추어 조세법원의 설립 여건이 충분한 상태로 보이고,

조세법원의 설립 시 앞서 살펴본 바와 같이 최고 7단계의 사전·사후의 여러 불복단계를 거치게 되어 많은 시간과 비용의 증가가 있으므로 1998. 3. 1. 이전대로 **고등법원급**으로 실치가 바람직해 보이고, 현행 소송 대리인 중 변호사는 사전적·사후적 모든 단계에서 변호사가 소송대리를 하는 만큼 **세법의 최고 전문가인 ‘세무사’의 소송대리**는 지극히 타당해 보임.

이상의 의견에 대해 발표자님의 견해를 말씀해 주시면 감사하겠습니다.



제3주제

상증세법상 부동산 시가평가를 위한 소급감정의 타당성

발표자 주승연 (국세청사무관, 변호사)

상증세법상 비거주용 부동산 시가 평가를 위한 감정평가의 적법성
(서울행정법원 2023. 3. 10. 선고 2021구합80889판결을 중심으로)

주승연¹⁾²⁾

목차	
I. 들어가며	라. 감정평가 대상 선정에 따른 조세평등원칙 위배 여부
II. 대상판결의 내용	마. 감정평가 주체의 문제
1. 사실관계	바. 소결
2. 원고의 주장	4. 시가 평가 방법의 개선 방안에 대한 논의
3. 판결 내용	검토
III. 대상판결의 검토	가. 검토 방향
1. 문제의 소재	나. 외국의 입법례
2. 상증세법상 부동산 시가 평가 규정	다. 우리나라의 논의
3. 시가로 인정되는 감정평가액의 의미	IV. 결어
가. 평가기간에 따른 요건 검토	
나. 감정평가 시기의 문제	
다. 감정평가 기준일의 문제	

I. 들어가며

비거주용 부동산 일명 ‘꼬마빌딩’의 가치 평가에 대한 과세관청과 납세자들의 관심이 뜨겁다. 비거주용 부동산을 상속·증여할 경우 납부해야 하는 상속세나 증여세의 과세표준이 될 대상 부동산의 ‘시가’가 어떻게 평가되느냐에 따라 그 세액이 달라지기 때문이다. 최근 몇 년간 부동산 가격이 폭등함에 따라 이를 매도할 경우 양도소득세액이 증가하므로 부동산 소유자들은 이를 자녀에게 증여하기를 원하는 경향이 많아 더욱 비거주용 부동산의 시가 산정 방법이 중요해지고 있다. 아파트와 같은 주거용 부동산의 경우 당해 혹은 유사 물건 매매사례 가액 등으로 시가 평가가 용이한 반면, 위치와 형태가 제각각 다양한 비거주용 부동산들은 당해 물건의 매매 가액이 쉽게 나오지 않을뿐더러 유사한 물건이라고 평가할 수 있는 부동산을 찾기가 쉽지 않기 때문에 유사 매매사례 가액을 찾기도 수월하지 않기 때문이다. 시가라는 것은 통상 불특정 다수인들 사이에서 자유로운 계약에 의해 객관적으로 정한 가격을 말하고, 이러한 가격이 없을 때에도 일정 기간의 매매 사례 가액이나 감정평가 금액 등을 시가로 볼 수 있도록 우리 상증세법은 시가 기준을 완화하여 규정하고 있다. 이러한 규정에도 불구하고 최근 하급심 법원에서 과세관청이 과세를 목적으로 감정평가한 부동산의 가

1) 국세청 변호사

2) 본고는 국세청 입장과는 무관함을 밝힙니다.

액은 시가로 보기 어렵다는 취지로 ‘시가’ 기준을 한정함에 따라 납세자와 과세관청 모두에게 혼란을 주고 있다. 이에 본고에서는 당해 하급심 판결의 내용을 살펴보고, 상증세법상 부동산 시가 평가 규정의 내용, 대상판결의 판단과 관련하여 시가로 인정되는 감정평가액의 의미를 감정평가 시기, 기준일, 주체 등을 조세평등원칙과 관련하여 고찰한 후, 시가 평가 방법의 개선방안에 대한 일반적 논의를 고려할 때, 과세단계에서 감정한 부동산의 평가금액 역시 시가로 인정하는 것이 납세자와 과세관청 모두에게 바람직하다는 점을 피력하고자 한다.

II. 대상 판결의 내용

1. 사실 관계

원고들은 2019. 5. 4. 부친의 사망으로 서울 영등포구 소재 토지와 그 지상 건물 등³⁾(이하 ‘이 사건 부동산’이라 한다)을 공동상속받았다. 원고들은 상증세법상 보충적 평가방법에 따라 토지는 개별공시지가에 따라, 건물은 기준시가에 따라 그 금액을 산정한 후 부동산 가액이 37억 원, 전체 상속재신이 40억 원임을 전제로 9억 8천만 원을 신고·납부하였다.

피고는 2020. 6. 경 두 개의 감정평가법인에 감정평가 기준시점을 2019. 11. 5.로 정하여 이 사건 부동산에 관한 감정을 의뢰하였고, 두 개 감정평가 가액의 평균은 약 85억 원이었다. 이에 피고는 감정평가 평균액인 85억 원을 시가로 보고, 상속세 과세표준을 증액하여 계산한 상속세 26억 원을 추가로 결정·고지하는 증액경정처분을 하였다(이하 ‘이 사건 처분’이라 한다).

2. 납세자 원고의 주장

원고는 ① 이 사건 부동산에 관하여 상속개시일로부터 6개월이 도과한 시점인 상속세 납부기한을 기준으로 매매사례가액, 감정가액 등이 존재하지 않는이상 과세관청은 보충적 평가방법에 의해서만 과세할 수 있을 뿐 스스로 감정을 의뢰하여 이를 기준으로 과세할 수는 없다는 점, ② 감정평가는 상속개시일인 2019. 5. 4.이 아니라, 상증세법 시행령 제49조 제1항에서 규정하는 평가기간(평가기준일 전후 6개월)을 경과한 후인 2019. 11. 5.을 기준으로 이루어졌으므로 그 자체로 위법하다는 점, ③ 피고 과세관청은 공개되지 아니한 자의적인 기준으로 이 사건 부동산을 감정평가 대상으로 선정하여 과세하였는데 이는 조세 공평주의에 반하여 합리적 기준없이 일부 부동산에 대해서만 처분을 한 것이므로 조세 공평주의를 규정하는 국세기본법 제18조 제1항에 위반된다는 점을 들어 이 사건 처분이 위법하다고 주장하였다.

3) 원고들이 실제 상속받은 것은 토지 및 건물 지분이나 편의상 ‘이 사건 부동산’으로 통칭한다.

3. 판결 내용

대상 판결은 크게 네 가지 이유를 들어 이 사건 처분이 위법하다고 판단하였다.

첫째, 상속세가 부과되는 해당 부동산의 가액은 상속개시일인 2019. 5. 4. 현재의 시가여야 하는데, 이 사건 감정가액은 그 감정평가 내용 자체로 2019. 11. 5. 현재의 이 사건 부동산의 가액일 뿐 상속개시일 현재의 시가에 해당할 수 없다.

둘째, 감정평가업자는 감정보용을 지불하는 고객에게 아무래도 유리한 평가를 하는 경향이 있기 때문에 과세관청이 일방적으로 의뢰하여 나온 감정가액은 비록 두 군데의 감정평가가액이더라도 그 객관성 및 공정성을 뒷받침할 다른 자료가 없는 이상 그 평균액을 선불리 상증세법상 '시가'로 인정하기 어렵다.

셋째, 이 사건 감정가액은 상증세법 시행령 제49조에 따라 평가기준일 6개월을 경과하여 평가심의위원회의 심의를 거쳐 '시가'로 인정된 것으로, 시행령 제49조가 적용되기 위한 추가 요건으로 상속개시일과 감정가액의 가격산정 기준일 사이에 상당한 정도의 가격변동이 없어야 한다. 그러나 이 시기는 부동산 공지시기도 지속적으로 상승하고 있었던 바 가격변동이 없었다고 볼 수 없으므로, 이 사건 감정가액을 시가로 볼 수 없다.

넷째, 과세관청은 '비수거용 부동산, 나대지 중 보충적 평가방법에 따라 재산을 평가하여 신고한 부동산 중 시가와와의 차이가 큰 부동산을 중심으로 감정평가를 할 계획'이라고 밝혔을 뿐 그 구체적인 기준은 공정한 업무수행에 큰 지장을 초래할 우려가 있다는 이유로 공개하지 않았는데, 임의적인 감정평가 대상을 선별하여 지의적인 기준에 따라 동일한 납세자들을 다르게 취급하여 재산권을 부당하게 침해하였다고 볼 수 있다.

Ⅲ. 대상 판결의 검토

1. 문제의 소재

대상 판결은 원고들이 보충적 평가방법으로 과세표준을 산정하여 상속세를 납부하였는데, 과세관청이 상속 재산에 대한 2개의 감정평가 금액의 평균을 시가로 보아 과세표준을 증액하고 이에 따라 상속세 증액경정처분을 한 사인이다. 상증세법 제60조 제2항은 매매사례가액 뿐만 아니라 감정가액 역시 시가로 볼 수 있다고 규정하고 있고, 제3항은 이러한 시가 사정이 어려운 경우라면 보충적 평가방법에 따른 개별공시지가(토지)와 기준지가(건물) 역시 시가로 볼 수 있다고 규정하고 있다. 문제는 보충적 평가방법으로 산정된 시가가 일반적인 매매사례가액과 감정평가액보다 현저히 낮은 경우가 대다수여서 시안에서 과세관청은 감정가격을, 납세자는 보충적 평가방법을 적용하고자 서로 충돌한

것이다. 납세자가 주장하는 보충적 평가방법을 적용하기 위해서는 시가 신정이 어려워야 하므로, 과세관청이 과세를 위해 감정평가업체에 의뢰하여 얻은 감정가액이 법 제60조 제2항에서 '시가로 인정하는 감정가액'에 해당하지 않는지가 쟁점이 되었다. 과세관청이 얻은 감정가액이 시가에 해당한다면, 보충적 평가방법을 적용할 여지가 사라지기 때문이다. 대상판결은 과세관청이 의뢰한 감정가격은 시가로 보기 어렵다고 보았는데, 법 문언상 감정 평가 의뢰 주체나 감정 평가 시기 및 기준시점을 한정하고 있지는 않기 때문에 이러한 결론이 타당한지 살펴볼 필요가 있다.

이에 상증세법 제60조의 규정의 문인과 취지에 따른 시가 산정 방법과 감정가격이 시가로 인정받기 위한 법령상 요건을 살펴보고, 대상판결에서 지적하였듯이 과세관청이 과세를 위해 의뢰한 감정평가액을 시가로 인정하는 것이 과연 적절하지 않은 것인지 과세행정 차원에서 검토해 보겠다.

2. 상증세법상 부동산 시가 평가 규정

상증세법 제60조 제1항은 '상속세나 증여세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일(평가기준일) 현재의 시가에 따른다'고 규정하고 있다. 그리고 제2항 본문에서 '시가'는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액이라고 하면서, 단서에서는 수용가격, 공매가격, 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다고 하고 있다. 법 제60조 제2항의 위임에 따라 상증세법 시행령 제49조 제1항은 평가기준일 전후 6개월(증여재산은 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월, 이하 '평가기간'이라 한다)이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매가 있는 경우 매매사례가액(제1호), 감정평가 가액 중 일정한 요건을 충족하는 가액(제2호), 수용·경매·공매가액(제3호)을 시가로 규정하고 있고, 제4항은 해당 해당 재산과 면적·위치·용도·종목 및 기준시가가 동일하거나 유사한 재산에 대한 매매사례가액 역시 시기로 본다.

그 중 감정평가가액과 관련하여서는 ① 평가기간 중에 당해 재산에 대하여 2곳 이상의 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액의 평균액이거나, ② 평가기간이 경과한 후라도 법정결정기한(과세표준신고기한부터 상속세는 9개월, 증여세는 6개월)까지의 기간 중에 감정이 이루어지고, 그 감정 가격 산정 기준일과 감정평가시 작성일까지의 기간 중에 시가의 경과 및 주위 환경의 변화 등을 고려하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 보아 납세자나 지방국세청장 또는 관할 세무서장이 신청하여 평가심의위원회의 심의를 거치는 경우라면, 그 감정가격을 상증세법 제60조 제1항의 '시가'로 본다고 규정하고 있다. 평가기간을 한정하면서도 가격변동의 특별한 사정이 없는 경우 등의 요건을 갖추었을 때 평가기간 밖의 가액을 시가로 인정할 수 있도록 완화한 것은 상속개시일 전후 6월(증여는 3월)이내에 있는 거래가액, 감정가액 등을 시가로 인정하여 집행상 용이한 면은 있으나 위 기간을 경과하면 시가에 부합하는 가액이 있어도 이를 시가로 볼 수 없는 평

가제도의 경직성을 해소하기 위한 것이 위 규정의 취지이다⁴⁾.

판례는 '시가'란 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적인 교환가치를 말하는 것으로, 거래가액을 증여 당시의 시가라고 할 수 있기 위해서는 객관적으로 보아 그 거래가액이 일반적이고도 정상적인 교환가치를 적정하게 반영하고 있다고 볼 사정이 있어야 한다⁵⁾면서, 시가는 ① 주관적인 요소가 배제된 객관적인 것이어야 하고, ② 일반적이고 정상적인 거래에 의해 형성되어야 하며, ③ 그 기준시점의 재산의 구체적 현황에 따라 평가된 객관적 교환가치를 적정하게 반영한 것이어야 한다고 본다⁶⁾. 그리고 시행령 제49조 제1항은 법 제60조 제2항이 예정하고 있는 시가의 범위를 구체화, 명확화하는 차원에서 시가로 볼 수 있는 대표적인 것을 예시한 것으로 본다⁷⁾.

이렇게 본다면, 법 제60조 제2항의 시가로 볼 수 있는 가액은 ① 평가기간 중 해당 재산의 매매사례 가액, 2 이상의 감정가액 평균액, 수용·경매·공매 사실이 있는 경우 그 가액(시행령 제49 제 2항), ② 당해 재산의 거래가액이 없는 경우 평가 기간 중 유사 매매사례가액(제4항)이고, 이러한 방법으로 시가를 산정하기 어려운 경우 법 제60조 제3항에 따라 보충적 평가방법으로 시가를 산정하게 된다.

3. 시가로 인정되는 감정평가액의 의미

가. 평가기간에 따른 요건 검토

1) 평가 기간 내 감정가액

시행령 제49조 제1항에 의하면 평가기준일 즉 상속개시일 또는 증여일 전후 6개월(증여재산의 경우 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월)의 기간이 시가 평가 기간이다. 이 기간 동안 둘 이상의 기획재정부령으로 정하는 공신력 있는 감정기관이 평가한 감정가액이 있는 경우 그 감정가액의 평균액을 시가로 본다. 기획재정부령으로 정하는 공신력 있는 감정기관이란, 감정평가 및 감정평가사에 관한 법률 제2조 제4호의 감정평가법인을 말한다.

다만, 이 경우에도 일정한 조건이 충족될 것을 전제로 당해 재산을 평가하는 등 상속세 및 증여세 납부목적에 적합하지 않은 경우(시행령 제49조 제1항 2호 가목), 평가 기준일 현재 당해 재산의 원형대로 감당하지 아니한 경우(시행령 제49조 제1항 제2호 나목), 해당 감정가액이 보충적 평가액과 동일·유사매매 등 가액의 90% 중 적은 금액인 기준금액에 미달하는 경우(시행령 제49조 제1항 2호 단서), 기준 금액 이상인 경우에도 평가심의위원회의 심의를 거쳐 감정평가 목적을 감안하여 가액이 부적정하다고 인정되는 경우(시

4) 2003년 개정 시행령 개정취지.

5) 대법원 2007. 8. 23. 선고 2005두5574판결.

6) 서울행정법원 2023. 1. 20. 선고 2022구합58650판결.

7) 대법원 2001. 8. 21. 선고 2000두5098판결 등.

행령 제49조 제1항 단서), 시가 불인정 감정기관이 시가 불인정 기간 동안 감정한 경우 (법 제60조 제5항) 에는 그 감정가액을 시가로 볼 수 없다.

2) 평가기간 이외의 감정가액

평가기준 일 전 2년 전부터 평가기간 전일까지, 혹은 평가기간이 경과한 날부터 과세 표준신고기한 후 9개월(승여세는 6개월)까지 감정이 있는 경우라면, 가격산정기준일과 감정평가서 작성일 사이에 가격변동의 특별한 사정이 없다고 보아 납세자 혹은 과세관청이 신청하는 때에는 평가심의위원회의 심의를 거쳐 해당 감정가액을 시가로 볼 수 있다. 평가기간 이외의 감정가액을 시가로 보기 위해서는 ‘가격변동의 특별한 사정이 없다는 점’과 ‘평가심의위원회의 심의’가 필요하다.

① 가격 변동의 특별한 사정

가격변동의 특별한 사정 유무는 시간의 경과 및 주위 환경의 변화 등을 고려하도록 규정하고 있는데, 이는 평가기간 이외의 감정가액을 적용하고자 하는 신청인 즉 납세자 혹은 과세관청이 입증하여야 할 것으로 보인다. 대상 판결에서는 감정가액을 시가로 인정 받으려는 과세관청이 ‘가격변동의 특별한 사정’은 특정 토지지구로 편입되거나 개발사업이 발표되는 경우, 주변 지하철 공사가 완공되거나 혹은 혐오시설이 설치되는 등의 요인으로 가격이 변동되는 경우만을 의미할 뿐 일반적인 물가상승률이나 공시지가 상승은 가격변동 사유로 볼 수 없다고 주장하였다. 납세자는 개별공시지가가 꾸준히 상승하였고, 지닌 2020~2022년건 꾸준히 부동산 가격이 상승하였다는 점에서 가격변동이 있었다고 반박하였다.

이에 대해 대상판결은 해당 토지의 개별공시지가가 2019년부터 2021년까지 지속적으로 상승하였는데 이는 실제 가격의 상승을 반영한 것이라고 보이고, 상속개시일과 감정가격 산정기준일 사이에도 상당한 정도의 가격변동이 있었다고 판단하였다. 또한 다른 하급심 판결에서는 개별공시지가상승만으로는 가격변동의 특별한 사정이 있었다고 볼 수 없다는 과세관청의 주장에 대하여 보다 상세하게 판시하였는데, 형질변경, 도시계획 변경, 토지의 분할·합병, 멸실·훼손, 용도 변경 등 객관적 사유가 있는 경우에만 ‘가격변동의 특별한 사정’을 한정하여 인정하는 것으로 해석할 수는 없고, 상속세법 제60조 제1항이 시가주의의 원칙을 채택하고 있는 점을 더해보더라도, 위 규정에서 말하는 ‘가격변동의 특별한 사정’은 상속개시일부터 가격산정기준일, 감정가액평가서 작성일까지의 기간 중에 객관적인 교환가격의 변동이 있다고 인정될 수 있는 모든 사정을 의미하는 것이라고 보았다⁸⁾. 그러면서 평가기준일로부터 감정평가서 작성일 무렵까지의 지가변동율, 개별공시지가 변동수준, 기간별 개별공시지가 변동율, 특히 2019~2020년경부터 저금리 및 전반적인 부동산 경기활황, 수도권 부동산 시장의 상황 변황 등이 맞물려 부동산 가

8) 서울행정법원, 2023. 1. 20. 선고 2021구합72291판결.

격이 한참 상승하는 추세였던 점 등을 모두 고려하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 볼 수 없어 감정가액을 시가라고 볼 수 없다고 판시한 바 있다.

토지 개발 지구 편입이나 교통환경 변화 등 주변 환경의 객관적인 변화가 가격변동의 특별한 사정이라는 점은 너무 당연한 것이고, 이에 더해 우리나라의 최근 2-3년간 부동산 가격의 폭등사태와 같이 부동산 가치의 상승이나 하락이 명확하다면 이 역시 가격변동의 특별한 사정으로 봄이 타당할 것 같다. 가격 변동은 비단 객관적인 주변상황에 의한 것 뿐만 아니라 부동산 그 자체의 가치 변동 역시 함께 영향을 주는 것으로, 이러한 개별 요인에 따른 가격 변동 근거를 명확하게 구별하기 어렵고, 기타 경제 및 부동산 상황 등 이러한 요인들이 복합적으로 작용된 것이기 때문이다.

② 평가심의위원회의 심의

평가기간 이외의 기간의 감정가액을 시가로 인정함에는 평가심의위원회의 심의 절차를 거쳐야 하는데, 평가심의위원회는 구성은 과세관청 내부 위원 1~2명 이외 대부분이 변호사, 공인회계사, 세무사, 감정평가사 등 외부위원으로 이루어진다(시행령 제49조의 2). 납세자와 과세관청은 재산의 형태 및 이용상태 등에 대한 동일성이 유지되고 있다는 점, 부동산의 경우 주위 환경의 변화가 없다는 점, 그 밖에 감정일과 평가기준일 사이에 가격변동의 특별한 사정이 없다는 점을 입증하는 자료와 함께 시가인정 심의신청서를 제출하여 심의를 받을 수 있다⁹⁾. 평가심의위원회가 국세청 본청 및 지방국세청 내에 설치된 기관이라서 국세청에 유리하게 평가를 할 가능성이 높다는 의견¹⁰⁾도 있으나, 그 조직 구성과 운영 목적 및 취지상 외부 전문가들의 전문 지식이 반영한 심의가 이루어지고 있다고 보인다.

나. 감정평가 시기의 문제

법 규정상 감정평가의 주체와 시기를 명확하게 제한하고 있지는 않아 문언상 납세자와 과세관청은 모두 감정평가를 통해 시가를 산정할 수 있는 것으로 보이기는 한다. 기존 감정가액이 존재한다면 그것이 시가 인정의 근거로 활용할 수 있지만, 기존 감정가액이 존재 하지 않는 경우 시가 산정을 위한 감정을 하는 것은 필연적으로 소급감정이 될 수 밖에 없다.

사건에서 납세자는 매매사례가액, 수용·공매·경매가액, 감정가액이 존재하지 않는 경우 보충적 평가방법에 의해서만 과세할 수 있고, 과세관청이 스스로 감정을 의뢰하여 감정가액을 만들어내는 방법으로 과세할 수는 없다고 주장하였다. 상증세법 제60조 3항에서 시가를 산정하기 어려운 경우에 보충적 평가방법으로 시가를 정하도록 규정하고 있는데, 만약 과세관청이 감정가액을 사후적으로 만들어낼 수 있다면, 보충적 평가방법은 적용할

9) 국세청 평가심의위원회 운영규정 제34조, 제35조.

10) 민경현, “세법상 소급감정가액에 의한 시기 적용의 타당성에 관한 연구”, 세무회 회계 연구 통권 제 3호(제2권 제1호), 한국세무사회, 2013., 160면.

여지가 없게 된다는 것이다. 이에 대해 과세관청은 평가기간 내에 혹은 평가기간 외라 할지라도 가격변동의 특별한 사정이 없다는 점과 평가심의위원회의 심의를 거치는 추가적인 요건을 갖추기만 한다면, 과세관청이 의뢰하여 얻은 감정가액 역시 시가로 인정될 수 있다고 반박하였다.

과세관청이 과세 목적으로 소급감정을 하는 것에 대하여 납세자의 예측가능성과 법적 안정성을 해할 우려가 있으므로 신중해야 한다는 의견도 있으나¹¹⁾, 국가에서 인정하는 객관적이고 합리적인 소급감정의 기준을 입법적으로 마련하고 납세자가 이를 따를 수 있도록 하는 것이 납세자와 과세관청의 혼란과 비용을 줄일 수 있다면 소급감정의 필요성을 인정하는 의견도 있다¹²⁾.

법원은 공신력 있는 감정기관이 객관적이고 합리적인 방법으로 평가한 금액이라면, 그 가액이 소급감정에 의한 것이더라도 이를 시가로 볼 수 있다는 것이 일관되게 판시¹³⁾하고 있다¹⁴⁾. 그리고 동일 생심 하급심 판설에서는, '문언상 감정을 의뢰할 수 있는 수체를 납세의무자로 명백히 제한하고 있지 않고, 보충적 평가방법을 적용한 가액을 시가로 보기 어렵다는 상당한 이유가 있다면, 감정을 통하여 확인한 시가를 적용하여 상속재산 가액을 산정할 수 있다고 보는 것이 오히려 상속세법 제60조 제1항 시가주의 원칙 및 국세기본법 제14조 실질과세원칙에도 부합한다면 과세관청이 의뢰한 감정가액 역시 시가로 볼 수 있다'고 판시하기도 하였다¹⁵⁾. 또다른 판결에서는 '과세관청이 임의적 또는 자의적으로 소급감정을 실시한다면 납세자에게 법적 불안을 초래할만한 규정으로 작용될 여지가 있다고 보이는 하지만, 가격 변동의 특별한 사정이 없는 경우에 실시한 소급감정인 경우에만 그로 인하여 확인된 매매, 감정 등에서의 가액을 상속 또는 증여재산의 평가기준일 현재 재산가액으로 인정한다는 내용으로 제한적으로 해석한다면 위와 같은 법적 불안을 해결할 수 있다고 보이므로, 시행령 규정이 조세부담에 대한 법적 인정성, 예측가능성, 과세 형평성 내지 조세법률주의에 반한다고 단정할 수 없다'¹⁶⁾고 한 바 있다.

상속·증여세는 부과과세 방식의 조세로써, 납세의무자에게 과세표준 및 세액의 신고의무가 있더라도 이는 과세관청에 대한 협력의무에 불과하여 조세채무 확정 효력이 없고, 과세관청에 의한 과세표준과 세액 결정시 조세채무가 확정된다. 따라서 상속세 신고를 받은 과세관청으로서는 정당한 과세표준 및 세액을 조사·결정하여야 하는바, 이를 위해 감정기관에 감정을 의뢰하여 감정을 실시할 수 있고, 그 감정가액을 시가로 하여 상

11) 임승준, 김용택, “상속세 및 증여세법상 부동산 평가방법의 문제점-공평과세의 원칙을 중심으로-”, 조세법연구 제27권 제2호, 한국세법학회, 2021. 7., 267면 이하.

12) 박성미, “헌행세법상 시가 규정의 문제점과 개선 방안: 상속세 및 증여세법의 시가 규정을 중심으로”, 세무회계연구 제68호, 한국세무학회학회, 2021. 6., 273면.

13) 대법원 2010. 9. 30. 선고 2010두8751판결.

14) 소급감정을 적법하다고 보는 기존의 대법원 판결들이 대부분 넘세지기 소송 중에 소급감정을 의뢰한 시안들이므로 과세관청이 적극적으로 소급감정을 하는 것 선불리 적용하기 어렵다고 보는 견해도 있으나(임승준, 김용택, 전제논문, 267면 이하), 시가 산정을 위한 소급감정 자체는 법원이 일반적으로 허용하고 있다고 보인다.

15) 서울행정법원 2023. 1. 20. 선고 2021구합72291판결.

16) 인천지방법원 2022. 8. 11. 선고 2021구합55924판결.

속세를 부과할 수 있다고 봄이 타당하다. 보충적 평가방법에 따라 상속·증여세를 신고·납부하였는데, 과세관청이 이를 믿지 못하겠다고 하며 해당 재산에 대한 감정을 신청하는 경우 납세자들이 불안할 수 있다는 점은 충분히 납득 가능하므로 예측가능성을 어느 정도 보장할 필요가 있다는 점에 대해서는 공감한다. 하지만 납세자들도 어느 정도 시가에 근접한 가액을 기준으로 납세 의무를 이행할 노력을 게을리해서는 안된다. 개별공시지가 혹은 기준시가가 일반적으로 거래되는 시가보다 현저히 낮기 때문에 세금을 납부해야 하는 입장에서는 이를 적용하고 싶겠지만, 실질적으로 비슷한 가치를 가지고 있는 재산에 대하여 우연히 그 거래가액이 있거나 기존 감정 가액이 있는 경우에 이러한 가액이 없는 경우보다 세금을 많이 내야 된다면, 형평에 어긋나기 때문이다¹⁷⁾. 따라서 쉽사리 시가를 평가할 수 있는 경우라고 단정하기보다 납세자와 과세관청이 직정한 시가를 각각 또 함께 찾을 수 있는 근거로서 감정을 활용하는 것이 바람직하다고 생각된다.

다. 감정평가 기준일의 문제

대상판결의 시안을 포함하여 최근 법원에서 다투어지고 있는 꼬마빌딩 사건들의 쟁점 중 하나가 바로 감정평가기준일이다. 2019. 2. 12. 상증세법 시행령 개정으로 납세자가 상속·증여세를 신고한 이후에도 법정결정기한까지 발생한 매매·감정·수용가액 등을 시가로 인정받을 수 있는 근거가 마련되었고, 이에 따라 과세관청은 2020. 1. 31. '상속·증여세 과세형평성 제고를 위한 꼬마빌딩 등 감정평가 사업 시행 안내'에 대한 보도자료를 발표하면서, 비주거용 부동산 및 지목의 종류가 대지 등으로 지상에 건축물이 없는 토지(나대지) 중 보충적 평가방법에 따라 신고하여 시가와의 차이가 크고 고가인 부동산을 중심으로 감정평가를 실시할 계획이고, 2019. 2. 12. 이후 상속 및 증여받은 부동산 중 법정결정기한 이내의 물건을 대상으로 실시할 예정임을 밝혔다. 그리고 상증세법 제49조 제1항에 따라 평가심의위원회에 심의 대상으로 하기 위한 감정평가 시 가격산정기준일을 '평가기간 종료일의 다음 날'이라고 기획재정부 재산세제과 예규가 생성되었다¹⁸⁾.

과세관청으로서는 시행령 개정에 따라 평가기간 경과 후 법정결정기한까지의 감정가액을 일정한 요건 하에 시가로 인정받을 수 있게 되었는데, 나름대로 시가에 보다 근접하기 위한 선택으로 평가기준일(상속개시일·증여일)에 가까운 날인 '평가기간 다음날'을 평가기준일로 정한 것으로 보인다. 그러나 기존에 다른 목적으로 이루어진 감정에 의한 감정가액의 기준일은 별론으로, 이왕 과세 목적으로 상속·증여일의 시가를 산정하기 위한 소급감정을 하는 상황에서 굳이 평가기준일인 상속·증여일과 다른 날인 '평가기간 다음날'을 감정평가 기준으로 하는 것은 타당하지 않다. 민법상 그리고 상증세법상 상속재산 가치 산정일은 상속개시일, 증여일인데, 평가기준일의 시가를 평가한다면 굳이 그와 일정기간 이후 동떨어진 시점의 시가를 감정하는 것이 맞지 않기 때문이다. 이

17) 임승준, 김용택, 전개논문, 259면 이하에서도 우리 상증세법상 평가방법의 가장 큰 문제점은 동일한 목적물에 관하여 단세액과 무관한 우연한 사정에 따라 서로 다른 평가방식이 적용되어 납세자 간 불공평이 발생한다는 점에 있는 것을 지적하고 있다.

18) 기재부 재산세제과-480, 2020. 6. 29.

러한 과세현장 의견을 반영하여 기재부는 2021. 1. 27. 평가기준일을 가격신정 기준일로 하여 감정평가를 하도록 예규를 변경¹⁹⁾하였고, 이후 감정평가한 사건들에서는 감정기준일에 대한 논란은 더 이상 발생하지 않을 것으로 보인다.

라. 감정평가 대상 선정에 따른 조세평등원칙 위배 여부

과세관청은 2020.1. 꼬마빈딩 감정평가 사업 시행 안내 보도자료를 발표하면서, 보충적 평가방법에 따라 신고하면서 시가와 차이가 크고 고가인 부동산을 중심으로 감정평가를 실시할 계획이라고 하였다. 보도자료 질의 항목 중에는 ‘고가의 비주거용 부동산이 모두 감정평가의 대상이 되는지?’라는 질문에 응답하는 형식으로, 고가의 비주거용 부동산 전체가 감정평가 대상이 되는 것은 아니고, 상속·증여된 비주거용 부동산으로서 시가와 신고가액의 차이가 큰 경우 등 과세형평성이 현저히 떨어지는 물건을 대상으로 한다고 밝혔다. 과세관청은 ‘시가와 신고가액의 차이가 큰 경우 등 과세형평성이 현저히 떨어지는 물건’에 대하여 감정을 실시하겠다고 감정평가 대상 기준을 정한 것이다.

이에 따라 이루어진 감정가액에 대하여 대상 판결 시안의 원고는 과세관청이 대상 선정의 구체적인 금액 기준 등을 공개하지 않고 자의적인 기준으로 부동산을 선정하여 감정평가한 것으로 이에 따른 처분은 위법하다고 주장하였고, 대상 판결 역시 과세관청이 공정한 업무 수행에 큰 지장을 초래할 우려가 있다는 이유로 구체적인 기준을 밝히지 않고 있고, 위 기준에 해당하는 모든 납세의무자들에게 공평하고 일률적으로 과세대상 부동산에 관한 감정평가 및 이에 기한 상속세를 부과하고 있다고 볼 자료가 없으며, 예산이 배정된 금액의 범위 내에서 임의적으로 감정 평가 대상을 선별하고 있다면 본질적으로 동일한 납세자들을 자의적인 기준에 따라 달리 취급하여 위법하다고 판시하였다.

조세평등주의는 헌법 제11조 제1항에 의한 평등의 원칙 또는 차별금지의 원칙의 조세법적 표현으로서, 국민에 대하여 절대적인 평등을 보장하는 것이 아니라 합리적인 이유 없이 차별하는 것을 금지하는 취지이고, 규율하고자 하는 대상의 본질적 차이에 상응하여 법적으로 차별하는 것은 그 차별이 합리성을 기지는 한 조세평등주의에 위반된다고 볼 수 없다²⁰⁾. 오늘날 조세는 국가 재정 수요를 충족시킨다고 하는 본래의 기능 외에도 소득 재분배, 자원의 적정배분, 경기의 조정 등 여러 가지 기능을 가지고 있으므로 국민의 조세부담을 정함에 있어서 재정, 경제, 사회정책 등 국정 전반에 걸친 종합적인 정책 판단을 필요로 할 뿐만 아니라, 과세요건을 정함에 있어도 극히 전문기술적인 판단을 필요로 하여 조세 법규를 어떠한 내용을 정할지는 입법자의 정책적, 기술적인 판단에 의해 정하여지는 문제인데²¹⁾, 이것이 비단 입법 단계에서만 적용된다고 보기 어렵고, 법률로 과세요건이 정하여진 범위 내에서 이를 집행하기 위한 단계에서도 과세관청의 정책적, 기술적인 판단이 필연적이라고 할 수 있다.

과세관청의 감정평가 사업은 상속세법령을 집행하기 위하여 정한 행정규칙인 국세청

19) 기재부 재산세제과-92, 2021. 1. 27.

20) 헌법재판소 1989. 7. 21. 선고 89헌미38결정.

21) 헌법재판소 2003. 1. 30. 선고 2002헌마65결정.

훈령²²⁾에 근거한 것으로서 비주거용 자신 이외에 시가 신정이 용이한 재산에 대하여 시가로 신고·납부한 납세자와의 형평성등 자산 종류별, 납세자별 과세 형평성을 실현하고, 납세자들의 시가 신고를 유도하는 취지의 일환이었던 것으로 보인다. 법률로서 정해진 과세요건인 ‘시가’를 기준으로 과세처분을 하기 위한 과정에서 실질과세, 과세 공평을 실현하기 위한 방법으로서, 실제 시가와 신고한 금액의 차이가 일정 정도 이상인 경우를 감정평가 대상으로 선정하는 것은 과세요건 범위 내에서 과세관청에게 제한적으로 인정되는 일종의 재량 혹은 판단여지²³⁾로 볼 수 있지 않을까 싶다. 감정평가 대상이 되는 고가 부동산의 기준 금액이나 시가와 차액이 큰 구체적인 기준까지 명확히 밝혔다면, 상속·증여재산의 가액을 조정하는 방법으로 세부담을 회피하는 사례가 나타날 수도 있을 것이니 이를 방지할 필요가 있고, 감정평가 사업이 단지 과세만을 목적으로 하는 것이 아니라 납세자들에게 최대한 시가대로 신고·납부하는 것을 독려하는 취지도 있기 때문에 대략적인 기준을 밝힘으로써 납세자들이 스스로 점검·검토할 기회를 주기 위한 행정적·기술적인 결정이므로, 어느 정도 과세관청의 판단을 존중할 필요도 있는 듯 하다. 헌법재판소 역시 평가방법에 따른 복수의 가액이 존재하더라도, 그 중 어느 것이 ‘불특정 다수인 사이에 자유로이 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액’에 해당하는지에 관한 사실인정의 문제가 있을 뿐, 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 초래할 염려가 있다고 보기 어렵다는 이유로 상속세법 제60조 제1항과 제2항을 과세요건법 정수의와 과세요건 명확수익을 내용으로 하는 조세법률수익에 반하지 않는다고 판시한 바 있다²⁴⁾.

참고로 세무조사의 기본적인 사항과 세무조사의 기본적인 사항과 사무처리 절차를 규정하고 있는 국세청 훈령인 조시사무처리규정에서도 ‘국세청장은 세무조사의 공평성·실효성 확보 및 국민의 알 권리 보호 등을 종합적으로 감안하여 합리적인 수준에서 세무조사 운용방향과 조사대상자 선정기준을 공개하여야 한다’고 하여, 납세자의 알권리 보호와 세무조사의 공평성·실효성 확보라는 두 가지를 고려하여 조사기준을 밝히도록 하고 있다. 상속·증여세 과세를 위한 감정평가 대상 기준 역시 위와 같은 기준에 준하여 과세관청이 공표하면 족하다고 보인다.

감정기준을 공개하지 않아 과세관청의 감정이 자의적인가에 대하여 본 사안과 쟁점이 동일한 다른 하급심 판결에서는 ‘담세력에 따른 실질과세의 원칙 등에 비추어 볼 때 시가를 확인하기 어려운 토지 등 비주거용 부동산 중 공시가격과 시가와와의 차이가 지나치게 큰 것으로 보이는 일부 고가의 상속·증여 부동산을 대상으로 과세관청이 감정일 실시하여 시가를 확인하는 것이 합리적인 이유 없는 차별이라고 보기는 어려우며, 그와 같이 이루어진 감정이라 하더라도 그 자체에 하자가 없고 객관적인 교환가치에도 부합한다면 담세력을 초과하는 과세가 이루어진다고 보기도 어려워, 과세관청이 고가의 비주거용 부

22) 상속세 및 증여세 사무처리규정 제72조.

23) 법원은 제령행위와 구별하여 인정하고 있지 않으나, 고도로 전문적이고 기술적인 혹은 정책적인 판단에 속하는 경우 그에 기초한 행정행위는 위법한 처분이 되지 않는다는 행정법상 이론, 박근성, “행정법강의”, 박영사, 제8판, 2011., 232면이하.

24) 헌법재판소 2010. 10. 28. 선고 2008헌바140결정.

동선에 편하여민 일부 감정을 실시하였다고 하여 이것이 곧바로 조세평등주의에 위배된다고 볼 수는 없다²⁵⁾고 판단하기도 하였다.

마. 감정 평가 주체의 문제

대상 판결은 감정평가결과가 감정평가업자마다 주관적인 판단에 따라 평가결과가 크게 달라질 수 있는데, 이는 감정평가 입장에서 감정을 의뢰하는 자가 자신에게 해당 감정비용을 지불하는 고객이기 때문에 특정 감정기관이 평가한 감정가액을 시가로 인정함에는 신중을 기할 필요가 있다면서, 공정성을 담보하기 위해 감정인에 대한 벌칙 규정 적용 이외에도 이해관계가 상반되는 자에게 감정기관을 선정하여 감정평가를 하는 것이 좋겠다고 보았다. 이에 따라 과세관청이 납세의무자인 원고들의 의사와 무관하게 일방적으로 의뢰한 두 개의 감정평가액은 그 객관성 및 공정성을 뒷받침할 만한 다른 자료가 없는 이상 이를 '시가'로 인정하기 어렵다는 것이다.

감정평가기관은 감정평가 및 감정평가사에 관한 법률 규정에 따라 일정 요건을 갖추어 인가를 받은 법인으로서 법령 기준에 따라 토지 등 재산권의 가치를 평가하는데, 평가요인에 주관적인 판단의 영역이 평가 업무의 특성상 반영될 수 밖에 없다고 하더라도 의뢰자의 입맛에 맞추어 평가 결과가 크게 달라진다고 보는 것은 감정평가 업무의 공익성과 이를 고려하여 업무를 하는 감정평가기관의 윤리기준을 모두 신뢰하지 못한다는 의미가 되어 이에 동의하기는 다소 조심스러운 면이 있다. 하지만 납세자가 과세관청이 의뢰한 감정평가 절차나 결과에 동의하지 않는다면 스스로 감정을 의뢰하는 것은 얼마든지 가능하므로, 납세자 역시 필요하다면 적극적으로 감정평가를 이용하여 그 감정액과 과세관청의 감정결과 나온 감정액을 모두 고려하자는 것은 납세 협력 측면에서 바람직할 수 있다. 과세관청은 현재 과세단계 시가 평가를 위한 감정비용을 모두 국가의 예산으로 부담하고 있는데, 만일 납세자가 자신의 비용으로 적극적으로 감정을 한다면 과세관청 입장에서는 일정 부분 예산을 절감하는 효과도 있을 것이다.

시가에 미달하는 보충적 평가방법으로 신고·납부된 세액에 대하여 그 적정한 시가를 찾아 과세하는 것이 이 감정평가사업의 취지인데, 적정 시가에 기준한 과세표준을 기반으로 상속·증여세를 납부해야 하는 개별 납세자의 납세의무 이행을 위하여 개별 건당 몇 백 혹은 몇 천만원의 감정 비용을 국가가 부담하는 것이고, 향후 납세자가 그 부동산을 양도하는 경우 별다른 시가 산정의 검토 없이 본 감정가액을 취득가액으로 인정받을 수 있기 때문에, 이 감정평가 사업이 납세자에게 꼭 불리한 면만 있다고 보기 어려운 측면도 있으므로 과세관청이 감정평가를 의뢰하였다고 이를 꼭 부정적으로 볼 것만은 아니다.

최근에는 과세 단계에서 과세관청과 납세자 모두 감정평가를 의뢰하여 얻은 각 감정가액의 평균가액을 시가로 보아 상속·증여세 부과처분을 하고 있고, 조세심판원에서는 과세관청이 의뢰하여 얻은 2개의 감정가액과 납세자가 의뢰하여 얻은 2개의 감정가액의

25) 서울행정법원 2023. 1. 20. 선고 2021구합72291판결.

평균가액, 4개의 감정평가액 평균가액을 신정한 금액으로 평가심의위원회에서 적정성을 심의하여 인정된 금액에 대하여는 시가성을 인정하고 있다²⁶⁾.

바. 소결

대상판결은 시가를 쉽게 알 수 없는 비거주용 부동산에 대한 상속·증여세 과세를 위한 시가를 산정함에 있어 기존 매매, 수용, 감정 평가 가격이 없는 경우에, 과세를 목적으로 과세관청이 일방적으로 감정을 의뢰하여 얻은 가액은 시가로 볼 수 없다고 판시하였다. 그러나 시가로 볼 수 있는 가액이 없는 경우 납세의무 이행을 위해 납세자 혹은 과세관청이 적극적으로 시가 감정을 하는 것은 개별공시지가 등이 현저하게 낮은 상황에서 다른 납세자들과의 과세 형평을 고려할 때 오히려 바람직한 측면도 있다고 보여진다. 보충식 평가방법으로 신고·납부하였는데 과세관청이 감정을 함으로써 그 재산 평가가액이 증가함으로써 납세의무자가 입게 되는 불이익은 그 범위 내의 세액 부담의 증가인데, 이는 실질과세 원칙에 따라 본래 내야 하는 세금을 내는 것에 불과하고, 이는 오히려 통상 인정되는 ‘시가’를 기준으로 세금을 납부한 납세의무자외의 형평에 부합하기 때문이다.

물론 납세자 입장에서는 상속·증여세 신고·납부를 이미 하였는데, 과세관청이 과세를 위해 감정평가를 하여 추가 세액이 부과될 수 있다는 점에 대해 불안함이 있을 수 있다. 그렇지만 과세 관청이 감정평가를 하는 과정에서 감정평가 대상인지, 그 감정의 절차와 결과를 안내하고 있고²⁷⁾, 납세자도 부동산 시가와 관련된 과세관청과 적극적으로 협력하는 것이 이러한 불안을 해소하며 스스로 예측가능성을 높이는 결과를 가져올 것이다. 조세 법률관계에서 과세는 납세자의 담세력에 상응하여 공정하고 평등하게 이루어져야 하고, 과세처분 역시 실질적인 소득 및 담세력에 따라 이루어지는 것이 실질과세 원칙과 조세 평등주의에도 부합하는 것이기에 유사한 재산을 가지고 있는 납세자들 사이에 우연히 시가로 볼 수 있는 가액이 형성되었는지 여부에 따라 납세의무의 범위와 정도가 달라지는 것은 타당하지 않다.

다만, 이왕 소급감정을 하는 마당에 상속·증여일이 아닌 평가기간 다음 날을 기준으로 감정을 하는 것은 평가기준일의 시가를 감정하는 취지에는 맞지 않으므로 감정기준일을 평가기준일이 아닌 날로 하여 평가액을 산정한 것은 위법하다. 이러한 측면을 고려하여 과세관청이 감정기준일을 평가기준일로 예규를 변경한 것은 바람직하다고 보인다.

여러 편결에서 대법원은 객관적이고 합리적인 방법으로 평가된 가액인지 여부를 기

26) 2023.2.23. 조심2022승6040결정, 2023.3.22. 조심2022서6275결정 등.

27) 상속세 및 증여세 사무처리규정

제72조(감정평가 대상 및 절차)

④지방국세청장 또는 세무서장은 제1항에 따라 감정평가를 실시하는 경우 『감정평가 실시에 따른 협조 안내』를 작성하여 납세자에게 안내하고, 감정평가가 완료된 후에는 감정평가표(명세서 포함)를 납세자에게 송부하여야 한다. 다만, 납세자의 요청이 있는 경우 감정평가서 시본을 세무조서 결과 통지 시 함께 송부하여야 한다.

준으로 감정가액의 시가성 여부를 판단하고 있다. 이렇게 볼 때 감정가액이 객관적이고 합리적으로 산정되어 시가성이 있는지가 기준이 되어야 할 것이고 감정 의뢰 주체에 따라 감정가액의 시가성 여부가 달라질 것은 아니라고 여겨진다. 현재 같은 쟁점의 사건들 중에 대상 판결과 다른 방향의 하급심 판결들도 나온 상황이고, 모두 항소심에서 다시 다투어질 것으로 보이는데, 납세자의 알 권리와 예측가능성을 고려함과 동시에 조세 평등주의, 과세형평 측면도 항소심 판단에 고려되기를 기대한다.

4. 시가 평가 방법의 개선 방안에 관한 논의 검토

가. 검토 방향

대상 판결은 시가 평가 방법 중 감정 평가 방법의 적법성에 관한 것이고, 본고 역시 상속세법상 예시로 규정된 여러 가지 시가 평가 방법 중에 감정평가 방법에 대한 것을 위주로 대상판결 내용을 비판적으로 검토하였다. 이하에서는 세법상 시가 평가 방법에 대한 외국의 입법례와 우리나라의 시가 평가 개선방안에 관한 전반적인 논의를 간략히 살펴 본 후 감정평가방법을 포함하여 향후 개선 방안을 생각해 본다.

나. 외국의 입법례

1) 미국

미국은 과세 대상 재산의 평가를 위한 시가 산정 원칙만 법률에서 규정하고, 구체적인 기준은 국세청의 행정 동칙에서 규정하고 있다. 상속 또는 증여 등으로 취득하는 경우 공정시장가치로 평가하는데, 공정시장가치란 당사자가 합리적 수준의 지식을 바탕으로 자발적으로 거래를 하고자 하는 가격이다. 공정시장가치 평가를 위한 지원 제도로써 미국 국세청은 평가업무지원팀(Office of Appraisal Service)을 설치하여 지방국세청 등의 요청이 있는 경우 평가 업무를 지원하고 있다²⁸⁾.

2) 일본

일본도 상속세법에 재산평가 규정을 두고 있는 외에 시가 신정을 위한 세부적인 기준은 재산평가기본통달에서 규정하고 있고, 일본 최고재판소는 상속세 재산평가기본통달 및 그 평가기준에 의한 평가는 적법한 것이라고 일관되게 판시하고 있다²⁹⁾. ‘시

28) 박종수, “세법상 부동산 평가제도의 합리적 개선방안에 관한 연구”, NARS 정책연구용역보고서, 2011. 12., 국회입법조사처, 47면이하.

29) 박종수, 위세서, 60면 이하.

가'는 과세시기에 있어서 그 재산의 현황에 따라 불특정 다수의 독립당사자간의 자유로운 거래에서 통상 성립하는 가격'을 의미하고, 그 가액은 통일이 정하는 바와 같이 평가한 가액에 의한다고 규정하고 있다.³⁰⁾

3) 독일

독일은 상속·증여시 재산의 가치 평가에 대해서는 상속증여세법에서 규정하고 있으나, 상세한 평가제도 내용은 별도의 독립된 법률인 '평가법'에서 정하고 있다. 독일 평가법의 핵심은 재산 이전시 가치를 평가하는 공동법규로서 행정의 효율성을 위해 하나의 통일 가격을 확정하고 있다는 점이다. 독일 평가법상 평가는 '특별한 규정이 없는 한, 통상가격을 기초로 한다'고 정하여 통상가격을 원칙으로 하고 있고, 이는 우리나라 시가 개념과 유사하다³¹⁾.

나. 우리나라의 논의

1) 재산평가기준 통일

위와 같은 외국의 입법례를 참고하여, 우리나라도 일본과 독일처럼 재산 평가에 대한 통일규정체계 형식을 마련하는 방식을 참고하여 국세기본법에 기본적인 사항을 모두 규정하고 다른 세법에 평가 관련 특수한 사항을 남겨두는 것이 바람직하다는 견해가 있고³²⁾, 경제여건 변화 및 사회현상의 복잡화, 국회의 전문적 기술적 한계등을 고려하여 모든 시가 규정을 법률로 규정하는 것은 사실상 불가능하므로, 시가 선정기준을 행정규칙에 규정함이 타당하다는 견해가 있다³³⁾. 본고에서 자세히 다루지는 않았지만, 우리 세법 체계내에서 '시가'의 의미가 각각 별개로 규정되어 통일적이지 않아 이를 정비할 필요가 있다는 점에 대해서는 대부분 의견이 일치하는 듯 보이고, 이에 대한 혼란을 줄이기 위해 어느 정도 통일적인 규정정비는 필요할 듯 보인다. 독자적인 법을 새로이 제정하는 것은 기존 법규정의 대대적인 정비를 필요로 하는 것이어서 현실적으로 비교적 용이한 방법으로 국세기본법에 평가에 관한 기본적인 규정을 정비하고, 세부적인 평가 기준 집행 방법에 대하여는 행정규칙으로 정하여 사회 변화에 따른 재산 평가 방법 및 기술의 변화를 그때 그때 반영할 수 있도록 하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

30) 김비희, "상속세 및 증여세법상 재산평가세도에 관한 연구: 부동산의 평가를 중심으로", 서울시립대학교 세무전문대학원 석사학위논문, 2009., 33면 이하.

31) 박종수, 전제서 54면 이하.

32) 박종수, 선거서 67면.

33) 홍순기, "세법상 부동산 시가규정의 개선방안", 법학논총, 제26권 제3호, 국민대학교 법학연구소, 2014. 2., 338면 이하.

2) 보충적 평가방법의 한계 및 극복 방안

보충적 평가방법은 토지의 경우 국토교통부 장관이 발표한 개별공시지가를 기준으로, 건물의 경우 국세청이 고시하는 기준시가를 기준으로 시가를 평가하는 방법인데, 시가와 차이가 나기 때문에 이를 기준으로 과세를 하는 경우, 매매사례가액이나 감정가액 등 시가를 반영한 가격이 있는 경우와 그 형평에 있어 차이가 나는 점은 앞서 본 바와 같다. 2020년 기준으로 공동주택 공시가격 현실화율은 아파트의 경우 70~79% 정도이며, 토지의 경우 65%, 단독주택의 경우 55%에 불과하다³⁴⁾. 이에 대해 입법론적으로는 법정평가방법 즉 개별공시지가와 기준시가를 현실화 하여 가급적 시가에 근접하도록 하는 것이 바람직하다는 견해³⁵⁾도 있으나, 공시지가 현실화는 세금 부과 이외의 다른 여러 가지 정책이 고려되어야 하는 것으로 쉽지 않을 것으로 보인다. 반면에 세법상 평가체계를 부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률에 의한 개별공시지가등과 별도로 독자적인 평가체계를 갖추자는 의견도 있다³⁶⁾. 과세요건 법정주의에 따라 세법은 과세표준과 세율로써 정해져야 하는데, 개별공시지가의 상승으로 세율의 변경 없이도 세액이 늘어나는 것은 바람직하지 않다는 것이다. 이는 독자적인 재산평가 전담조직³⁷⁾을 만드는 것과 맞물려 있는 것으로, 입법자의 결단이 필요한 사인이다.

3) 감정평가 관련 개선 필요 사항

시행령 49조에서 감정가액을 시가로 볼 수 있는 규정을 두고 있으나, 기본적으로 2개 이상의 감정평가금액을 전제로 이를 평균한 금액으로 하고, 감정평가금액이 유사 매매사례가액의 90% 미만인 경우는 이를 인정하지 않는 등 감정평가금액을 시가로 볼 수 없는 요건도 함께 규정하고 있다. 감정 결과 이와 같은 배제 요건을 충족하여 감정가액을 시가로 볼 수 없는 경우 추가감정을 해야 하는 상황이 되는데 이러한 과도한 납세협력비용은 납세자에게 부담을 주게 되므로 1개의 감정평가법인의 가액도 인정할 수 있어야 한다는 견해³⁸⁾가 있다. 감정평가기관의 가액을 시가로 인정하는 것은 신뢰성 있는 감정가액으로서 그것이 시가를 반영할 수 있는 합리적인 가액인지가 핵심이다. 따라서 이러한 신뢰성을 확보할만한 장치가 마련된다면, 1개의 감정가액이라도 시가로 볼 수 있는 것이 타당하다고 보인다.

34) 임상빈, “부동산공시가격과 과세형평성”, 지방세학회 발표자료, 2021. 4. 한국지방세연구원., 13면 이하.

35) 김미희, 위세논문, 50면.

36) 박종수, 전게서, 68면.

37) 홍순기, 위세논문, 334면.

38) 박정미, 위세논문, 272면.; 박종수, 전게서, 73면.

IV. 결어

여태까지 비거주용 부동산의 시가 산정을 위한 감정평가가 적법한지 여부에 대하여 최근 하급심 판결의 내용의 타당성 여부를 요건별로 상세히 검토하였고, 시가 평가방법의 개선 방안에 관한 논의를 간단히 소개하였다. 납세자는 일부 부동산만 개별공시지가 아닌 감정평가 금액으로 세금을 내는 것은 공평하지 않다고 하고, 과세관청은 동일한 담세력이 있는 납세자가 시가 평가 기준 적용을 달리 받는다는 이유로 세금을 다르게 부담하는 것은 공평하지 않다고 하며 방향은 다르지만 모두 조세 공평의 원칙을 주장하고 있는 상황이다. 조세법률주의에 근거하여 과세행정이 이루어지고는 있지만 각 세법의 평가 규정이 통일되어 있지 않고, 세법 이외의 영역에서 좌우되어 최종적으로 세액의 차이가 발생하는 것이 이러한 분쟁의 원인이 되고 있는바, 본고의 문제제기를 통하여 관련 논의가 풍부하게 이루어져 세법상 평가체계를 통일하는 방안 및 감정평가 가액의 신뢰성을 담보 장치를 마련하여 납세자도 과세관청도 현실적인 시가를 용이하게 찾을 수 있는 방안을 마련할 수 있기를 기대한다.

참고문헌

곽장미, “현행세법상 시가 규정의 문제점과 개선 방안: 상속세 및 증여세법의 시가 규정을 중심으로”, 세무회계연구 제68호, 한국세무회계학회, 2021. 6.

김미희, “상속세 및 증여세법상 재산평가제도에 관한 연구: 부동산의 평가를 중심으로”, 서울시립대학교 세무전문대학원 석사학위논문, 2009.

문연식·이계원, “세법상 시가 평가의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”, 세무와 회계연구, 통권 제30호, 제11권 제3호, 한국세무사회, 2022. 6.

민경현, “세법상 소급감정가액에 의한 시가적용의 타당성에 관한 연구-조세법률주의의 명확성 원칙을 중심으로-”, 세무와 회계연구, 통권 제3호(제2권 제1호), 한국세무사회, 2013. 6. 21.

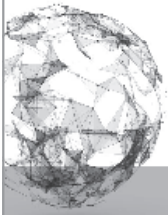
민태욱, “부동산 과세평가의 기준 및 쟁점”, 토지공법연구 제82집, 한국토지공법학회, 2018. 5.

박종수, “세법상 부동산 평가제도의 합리적 개선방안에 관한 연구”, NARS 정책연구용역보고서, 2011. 12., 국회입법조사처

임상빈, “부동산공시가격과 과세형평성”, 지방세학회 발표자료, 2021. 4. 한국지방세연구원.

임승순·김용택, “상속세 및 증여세법상 부동산 평가방법의 문제점-공평과세의 원칙을 중심으로-”, 조세법연구 제27권 제2호, 한국세법학회, 2021. 7.

홍순기, “세법상 부동산 시가규정의 개선방안”, 법학논총, 제26권 제3호, 국민대학교법학연구소, 2014. 2.



제3주제 토론문①

"상증세법상 부동산 시가평가를 위한 소급감정의 타당성"에 대한 토론문

토론자 임경인 (세무사, 경희대학교)

저자께서 본문에서 정리해주신 바와 같이 2019년 2월 12일 상속세 및 증여세법 시행령(이하 ‘상증령’이라 함) 개정으로 사후감정가액이 시가로 인정받을 수 있는 법적 근거가 마련되었고 국세청은 상속세 및 증여세 결정 과정에서 일정한 비주거용 부동산에 대하여 감정가액으로 재산가액을 평가하는 이른바 ‘비주거용 부동산에 대한 감정평가’를 시행하게 되었습니다.

이에 따라 과세관청은 2020년에는 약 100여건, 2021년에는 약 250건의 감정평가를 수행하여 이를 근거로 상속세 및 증여세를 증액 결정하였고, 납세자는 국세기본법에 근거한 조세불복과정을 거쳐 행정소송을 제기하고 현재 하급심 판결이 선고되고 있는 상황입니다. 해당 논문은 시의적절한 주제로 작성되었고 개인적으로도 관심이 있는 주제이기 때문에 즐겁고 감사한 마음으로 읽었습니다.

비주거용 부동산에 대한 사후감정은 불공정한 평가관행을 개선하고 시가에 근접하게 평가함으로써 과세형평을 제고한다는 취지에도 불구하고 도입 시부터 여러 가지 논란이 있었고 대상 편경에서도 ①감정평가 시기의 문제, ②감정평가 주체의 문제, ③감정평가 기준일의 문제, ④감정평가 대상 선정의 문제를 들어 사건 처분이 위법하다고 설시하고 있습니다. 저는 그중에서도 감정평가 규정의 적용 대상 및 선정과 관련된 얘기를 나눠보고 싶습니다.

비주거용 부동산에 대한 감정평가는 상증령 제49조 제1항에서 시가 평가기간 경과 후 법정 결정기한까지 발생한 매매거래가액 등도 평가심의위원회의 심의를 거쳐 시가로 인정할 수 있도록 근거를 마련하고 그 대상과 절차에 관해서는 상속세 및 증여세 사무처리규정(이하 ‘사무처리규정’이라 함)에서 정하는 방식을 취하고 있습니다.

이를 좀 더 자세히 살펴보면, 2020년 7월 20일 제72조(감정평가 대상 및 절차) 규정은 제정하면서 그 적용 대상을 상속세 및 증여세가 부과되는 재산 중 ①부동산 가치공시에 관한 법률 제2조에 따른 비주거용 부동산 (법 제61조 제1항 제3호에 따라 국세청장이 고시한 오피스텔 및 상업용 건물은 제외한다)과 ②나대지(裸地)로 한정하였습니다. 이는 ‘시가’가 아닌 ‘기준시가’로 재산가액이 평가된 여지가 존재하는 여러종류의 재산 중 비주거용 부동산과 나대지만을 해당 규정의 적용 대상으로 한 것인데, ‘과세형평성’ 측면에서 일반적으로 기준시가로 평가되는 ‘단독주택’에 대하여 비주거용 부동산 및 나대지와는 다른 취급을 하여야 하는 합리적인 이유가 있는지는 의문이 들었습니다.

Q1. 이에 대해서 저자께서는 어떠한 의견이신지 여쭙보고 싶습니다.

과세관청에서도 위의 내용에 관하여 유사한 문제의식을 가졌는지 2021년 10월 12일 사무처리규정을 개정하여 그 적용 대상을 상속세 및 증여세가 부과되는 재산으로 하되, 비주거용 부동산 감정평가 사업의 대상은 비주거용부동산등(소득세법 제94조 제1항 제4호 나목에 해당하는 부동산과다유법인이 보유한 부동산 포함)으로 한다고 변경하고 실제로 거주용 부동산에 대해서도 사후감정을 통한 과세처분이 이루어지고 있는 상황입니다.¹⁾

결국, 해당 규정의 최초 도입 당시 평가액과 시가와의 차이가 큰 비주거용 부동산 및 나대지에 대하여 과세 형평성을 제고하기 위한 방법으로 사후감정을 실시하겠다고 밝힌 취지

1) 주택에 대하여 사후감정을 통하여 상속세를 부과한 사안에 대하여 조세심판원에서 기각결정을 받은 사건으로 조신 2022서7997, 2023. 2. 21. 참조.

와는 다르게 상속세 또는 증여세가 과세되는 재산에 대해서(비주거용과 주거용을 구분하지 않고)는 평가액과 시가와 차이가 큰 경우 사후감정을 통해 생성된 시가를 기준으로 과세처분을 하는 상황으로 보입니다.

Q2. 당초 규정의 도입취지와는 다르게 상속세 또는 증여세가 과세되는 어떠한 재산에 대하여도 사후감정을 통해 과세처분이 이루어질 수 있다는 우려와 예상되는 조세지향에 대해서는 어떻게 생각하시나요?

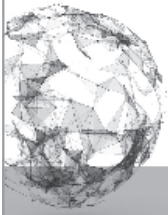
너구나, 기본적으로 위 규정은 상속세 또는 증여세가 과세되는 부과되는 재산에 대하여 적용한다고 규정하였으므로 기준시가로 평가되는 비주거용 부동산은 ‘매매’ 거래하는 경우 상증법 제35조(자가 양수 또는 고가 양도에 따른 이익의 증여)의 적용 대상이 아닌 경우에는 사후감정을 통한 시가생성이 불가능한 것으로 해석됩니다. 그렇다면 한다면 거래일 현재 기준시가로 평가되는 비주거용 부동산을 ‘증여’ 또는 ‘상속’ 하는 경우에는 사후감정이 진행되고 ‘매매’ 하는 경우에는 사후감정이 진행되지 않는 불합리한 상황이 발생할 수 있습니다. 예를들어, 기준시가가 100억원이고 시가가 200억원인 비주거용 부동산이 존재하는 상황에서 자녀에게 이를 증여할 경우 사후감정을 통해 증여재산가액이 ‘200억원’으로 결정될 가능성이 높은 반면, 매매의 방식으로 소유권을 이전하는 경우 기준시가인 100억원을 대가로 지급하게 됩니다. 그리고 추후 해당 매수대가로 지급한 100억원은 현금증여 받는 방식으로 보전 받는다면 결과적으로 증여재산가액은 현금증여를 통해 보전받는 ‘100억원’에 한정됩니다.

Q3. ‘매매’ 거래에 대해서도 해당 규정이 적용되는 것으로 해석하시는지 그리고 ‘매매’ 거래에 대해서는 적용할 수 없다면, 이에 대한 보완은 어떠한 식으로 이루어지는 것이 바람직하다고 생각하시는지 궁금합니다.

상증법 시행령 제49조 제4항 규정에 따라 상속세 또는 증여세 과세표준 신고일 이후에 발생한(매매계약일) 유사매매사례가액은 시가로 보지 않습니다. 이는 신고 당시에 존재하지 않는 가액을 기준으로 과세처분하지 않기 위함입니다. 하지만, 기준시가로 과세되는 비주거용 부동산에 대하여는 신고일 이후에 발생한 가액(신고일 이후 ~ 결정기한 이내 사후감정으로 발생한 가액)이 시가로 인정되고 있습니다.

주택이라는 동일한 재산을 예를들어 비교하더라도 일반적으로 유사매매사례가액이 기준가액으로 과세되는 공동주택은 신고일까지 발생한 가액(유사매매사례가액)만을 시가로 인정하는 것에 비하여, 단독주택의 경우에는 신고일 이후에 발생한 가액(사후감정가액)까지 시가로 인정하는 구조적인 차이가 존재하는 것입니다.

Q4. 재산 종류에 따라 신고일 이후에 발생한 가액의 시가 인정 여부가 달라지는 점, 예산에 비추어 볼 때 시가와 신고가액의 차이가 큰 모든 납세자에게 적용되기도 어려워 보이는 점(2020년 100건, 2021년 약 250건), 당초 규정의 도입 취지와는 다르게 거주용 부동산에까지 해당 규정이 적용되고 있는 점 등을 고려할 때 해당 규정이 ‘합리적인 차별’에 해당하는 것인지 또한, 담세력에 상응한 과세를 통해 조세공평을 제고한다는 목적 달성을 위한 ‘적절하고 효과적인 수단’ 이라고 판단하시는지요?



제3주제 토론문②

"상증세법상 부동산 시가평가를 위한 소급감정의 타당성"에 대한 토론문

토론자 권오현 (숭의여자대학교 교수)

[토론문]상증법상 비거주용 부동산 시가 평가를 위한 감정평가의 적법성

(서울행정법원 2023. 3. 10. 선고 2021구합80889판결을 중심으로)

권오현¹⁾

발표자께서 대상판결과 같은 하급심 법원에서 과세관청이 과세를 목적으로 감정평가한 부동산의 가액은 시가로 보기 어렵다는 취지 판결로 인하여 '시가'에 대한 혼란을 주고 있다고 주장하셨습니다.

납세자와 과세관청 모두 조세평등주의 관점이지만, 납세자는 과세를 위하여 감정평가한 가액은 객관성 및 공정성을 뒷받침 할 수 있지 않아 부당하다고 하는 반면, 과세관청은 법정결정기한 내에 감정이 이뤄지고 가격변동의 특별한 사정이 없으면 감정가액을 시가로 보아 납세력 있는 납세자에게 과세하는 것은 지법하라는 견해입니다.

결국 조세공평의 측면에서 시가로 평가하여 과세한다는 점은 나뉘어 있으나 적용된 시가가 정성적인 관점, 즉 합리적으로 이를 받아들일 수 없다는 점을 주장하였고, 대상판결은 상속개시일과 감정가액 기준일 사이에 공시시가가 지속적으로 상승하고 있어 가격변동이 있다고 보아 과세관청의 감정평가액을 배척하는 판결을 하였습니다.

1. 쟁점 정리

상증세법 제60조 제1항에서 상속세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일(평가기준일) 현재의 시가라 하고, 같은법 제2항에서 분특징 다수인 시이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액인 시가에는 '수용가격·공매가격 및 감정가격 등'도 포함하고 있습니다.

'수용가격·공매가격 및 감정가격 등'은 상증세법 시행령 제49조 제1항에서 평가기준일 전후 6개월 평가기간 이내의 기간 중 매매·감정·수용·경매 또는 공매가격으로 삼고 있습니다. 특히 상속세는 성부부과세목으로 납세자의 신고는 협력 의무일 뿐 확정 효력이 없이 과세관청이 결정을 하여야만 납세의무 확정효력이 있는데, 상증세법 제78조 제1항 제1호에서 상속세과세 표준 신고기한부터 9개월 이내 법정결정기한을 두고 있습니다.

따라서 과세관청은 평가기간이 지났더라도 같은법 시행령 제49조 제1항 단서규정²⁾에 따라 법정결정기한내 감정평가를 할 수 있고, 이를 평가심의위원회 심의를 거친 경우 시가로 보아 과세가액으로 포함시킬 수 있습니다.

1) 송의여자대학교 세무회계과 조교수

2) 상증세법 시행령 제49조 제1항 단서규정 : 평가기간에 해당하지 않는 기간으로서 평가기준일 전 2년 이내의 기간 중에 매매등이 있거나 평가기간이 경과한 후부터 제78조제1항에 따른 기한까지의 기간 중에 매매등이 있는 경우에도 평가기준일부터 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 날까지의 기간 중에 주식발행회사의 경영상태, 시간의 경과 및 주위환경의 변화 등을 고려하여 가격변동의 특별한 사정이 없다고 보아 상속세 또는 증여세 납부의무가 있는 자(이하 이 조 및 제54조에서 “납세자”라 한다), 지방국세청장 또는 관할세무서장이 신청하는 때에는 제49조의2제1항에 따른 평가심의위원회의 심의를 거쳐 해당 매매등의 가액을 다음 각 호의 어느 하나에 따라 확인되는 가액에 포함시킬 수 있다.

사인의 경우 상속개시일이 2019. 5. 4.으로 법정신고기한이 2019. 11. 30.인데, 감정평가일은 2019. 11. 5.로 법정신고 기한내이나 평가기준일로부터 6개월이 되는 시점을 감정평가일로 하여 법정결정기한(2020. 9. 30.)이내 과세를 위하여 감정평가 의뢰한 것으로 보입니다.

그러므로 과세관청이 상속세법상 규정에 따라 평가한 사실은 적법한 것이므로 다툼이 될 수 없고, 쟁점은 시간의 경과 및 주위환경의 변화 등을 고려하여 가격변동의 특별한 사정에 공시가격이 상승이 포함되는지 여부입니다.

2. 가격변동의 특별한 사정 사례

① 의정부지방법원 2022구단5807(2023. 2. 6. 판결, 국승) - 소송계류승

본 사례는 소급감정으로 가격을 산정한 경우인데, “제1차 소급감정의 가격산정기준일은 2018. 4. 30.일이고, 제2차 소급감정의 가격산정기준일은 2017. 11. 13.으로서 약 5개월가량 차이 있고, 한국부동산원이 작성한 주택매매가격지수에 따르면 서울 관악구의 2017. 11.의 주택매매가격지수는 90.7이고, 2018. 4.의 주택매매가격지수는 91.6으로서 당시 서울 관악구에 있는 주택은 계속하여 가격이 상승한 것으로 보인다. 그럼에도 제1차 소급감정의 감정평가액과 제2차 소급감정의 감정평가액이 동일하다. 이러한 점에 비추어 보면, 위 각 소급감정의 감정평가액이 상속개시일 당시의 시가를 객관적이고 합리적으로 평가한 것이라고 보기 어렵다.”라고 하여 가격상승을 가격변동의 특별한 사정으로 보고 있습니다. (원고가 감정신청)

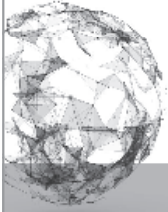
② 수원지방법원 2021구합73530(2023. 1. 18. 판결, 국승) - 소송계류승

본 사례는 증여세 부과 사건으로 증여일로부터 9개월이 지난 시점에 소급징한 기액으로 “평가기준일부터 상당히 지난 시점을 가격산정기준일로 한 점, 평가기준일부터 가격산정기준일까지 자본수익률이 2배 이상 급등하였고, 이에 따라 감정평가액도 4.015% 증가한 점, 개별 공시지가 변동률, 인근 개발사업 등을 고려하면, 평가기준일부터 가격산정기준일 및 감정평가액 평가서 작성일까지 기긴 승 가격변동의 특별한 사정이 있었다고 봄이 상당하다.”라고 하여 가격상승을 가격변동의 특별한 사정으로 보고 있습니다. (원고가 감정신청)

3. 질문 내용

발표자께서 소급감정을 할 때 감정평가일을 평가기준일이 아닌 날로 평가액을 산정하는 것은 위법하다고 주장하며, 예규를 감정평가일을 평가기준일로 변경하는 것이 바람직하다고 하셨습니다. 예규의 변경이라 하더라도 법원성이 없으므로 상속세법상 평가기준일대로 법원이 판단할 텐데 변경의 실익이 있는지요? 평가기준 집행방법을 행정규칙으로 정하는 것도 법원성이 없어 보이는데, 국세기본법 또는 상속세법에 평가기준을 시행령과 시행규칙에 두는 것이 예측가능성과 법석 안정성을 가질지 않을까요?

대상판결 사례에서 항소심 과정에서 원고가 법원에 소급감정을 신청하여 법원이 선정한 평가법인의 감정평가액이 나온다면 소송과징에서 과세관청은 이를 받아들일 수 있는지요?



제4주제

양도소득세 예정신고와 확정신고의 효력에 관한 소고 - 대법원 2021.12.30.선고 2017두 73297판결을 중심으로 -

발표자 최보광 (변호사, 법무법인 율촌)

양도소득세 예정신고와 확정신고에 관한 소고

- 대법원 2021. 12. 30. 선고 2017두73297 판결을 중심으로 -

최 보 광*

요 약

각 개별 세법에 ‘예정신고’의 ‘확정신고’의 규정을 별도로 두고 있는 경우가 있는데, 그 대표적인 세목 중 하나가 소득세법상 양도소득세이다.

양도소득세 예정신고의 확정력에 대한 견해는 크게 종국적 확정설과 잠정적 확정설로 나누어지는데, 이러한 논의는 오랜기간 동안 지속되어 왔다. 종국적 확정설이란 양도소득세 예정신고로 양도소득세의 납세의무가 확정된다는 견해이고, 잠정적 확정설은 양도소득세 예정신고로 양도소득세의 납세의무가 확정신고를 통한 세액의 정산절차를 유보한 상태로 확정된다는 견해이다.

대법원의 양도소득세 예정신고의 효력에 관한 일련의 판결을 살펴보면 예정신고의 확정력에 대하여 잠정적 확정설을 취하는 것처럼 보인다. 그리고 대상판결(대법원 2021. 12. 30. 선고 2017두73297 판결)도 양도소득세 예정신고의 효력에 관한 대법원 법리를 다시 한번 확인한 것으로 보인다.

대상판결에 따르면 양도소득세 예정신고와 함께 양도소득세 예정신고에 기초한 과세관청의 증액경정처분의 효력도 확정신고에 흡수되어 소멸된다고 판단하고 있는데, 이와 같이 본다면 무엇보다 납세자가 확정신고 제도를 악용하는 문제가 발생할 수 있다. 하지만, 현재 세법상으로는 납세자가 양도소득세 예정신고의 내용을 수정하는 확정신고를 금지할 수는 없다고 보이므로 대상판결의 결론이 틀렸다고 보기도 어렵다.

또한, 양도소득세 예정신고 효력과 관련하여 현행 세법대로라면 부과제척기간, 국세징수권의 소멸시효, 과세관청의 증액경정처분, 그 외 국세기본법상 조문들 등과 관련하여 여러 가지 쟁점들이 있다고 보인다. 따라서 양도소득세 예정신고의 효력과 연결되어 있는 관련 세법 규정들에 대하여 활발한 논의가 전제된 입법 보완을 통하여 관련 세법 규정들의 체계정합성을 높임과 동시에 양도소득세 예정신고의 확정력에 대하여 잠정적 확정설의 태도를 취하고 있는 것으로 보이는 대법원 판례의 법리와의 어느 정도 조화를 이룰 수 있도록 할 필요가 있다.

즉, 위와 같은 입법 보완을 통하여 양도소득세 예정신고의 효력에 관한 해석으로 인하여 발생할 수 있는 문제를 최소화시키고, 법적안정성을 높임과 동시에 납세자 간 형평성이 제고될 수 있기를 기대한다.

* 법무법인(유) 율촌 변호사 및 공인회계사; bkchoi@yulchon.com

핵심어: 양도소득세, 예정신고, 확정신고, 종국적 확정설, 잠정적 확정설, 부과제척기간, 국세 징수권, 증액정정처분

1. 서론

행정법에서 ‘신고’란 사인(私人)이 하는 공법행위로서 행정기관에 대하여 공법적 효과의 발생을 지향하는 행위로 강학적 개념상 가장 완화된 규제형태로 이해된다.¹⁾ 통상적으로 사인(당사자)이 행정기관에 일정한 사실관계에 관한 ‘신고’를 하게 되면, 형식적 요건을 구비하고 있는 한 그 자체로 법령상의 의무가 이행된 것으로 보게 되고, 이에 따라 법령에 규정된 효과가 발생하게 된다.

국세기본법은 소득세, 법인세, 부가가치세 등 열거된 세목에 대하여 납세의무자가 과세표준과 세액을 정부에 ‘신고’하였을 때 납세의무가 확정된다고 규정하고 있다(국세기본법 제22조 제2항). 그리고 위와 같은 ‘신고’와 관련하여 각 개별 세법에 ‘예정신고’와 ‘확정신고’의 규정을 별도로 두고 있는데,²⁾ 이와 같이 신고가 이원화되어 있는 대표적인 세목이 소득세법상 양도소득세와 부가가치세이다.

부가가치세의 경우 부가가치세 예정신고가 양도소득세 예정신고와 마찬가지로 확정 효력이 있는지 여부가 문제가 된 적이 있었다. 다만, 대법원에서 국세기본법 제41조 제1항에 따른 사업양수인의 제2차 납세의무와 관련하여 사업의 양도일 이전에 행해진 부가가치세의 예정신고에 따라 사업양수인이 부가가치세 예정신고분에 관한 제2차 납세의무를 진다고 판시함으로써 적어도 부가가치세의 예정신고는 그 납세의무를 확정하는 효력을 가진다는 것을 인정한 바 있다(대법원 2011. 12. 8. 선고 2010두3428 판결).³⁾

1) 류지태·박종수, 「행정법신론」 제17판, 박영사, 2019., 138면.

2) 참고로 소득세법 및 법인세법에는 ‘중간예납’ 제도가 있고, 중간예납세액의 전부 또는 일부를 납부하지 아니하면 그 미납된 중간예납세액을 납세지 관할 세무서장이 징수할 수 있다는 점에서 양도소득세와 유사한 점이 있다(소득세법 제65조 및 제85조 제1항 제1호, 법인세법 제63조 및 제71조 제2항). 다만, 중납예납세액의 계산 방법은 양도소득세의 세액 계산 방법과는 차이가 있고, 국세기본법은 중간예납하는 소득세·법인세의 납세의무 성립시기를 ‘중간예납기간이 끝나는 때’로 정하고 있으나(국세기본법 제21조 제3항 제3호), 양도소득세 예정신고에 대해서는 납세의무 성립시기에 관한 규정이 없다.

3) 위 대법원 판결에 찬성하는 견해의 논문은 정기상, “부가가치세의 예정신고에 따른 납세의무의 확정 여부 - 대상판결: 대법원 2011. 12. 8. 선고 2010두3428 판결 -”, 「저스티스」 통권 제131호, 한국법학원, 2012.; 반대하는 견해의 논문은 정지선·유지선, “부가가치세에 있어서 예정신고의 납

하지만, 대법원은 양도소득세 예정신고 효력에 대해서는 다른 태도를 취하고 있는 것으로 보인다. 우선, 대법원은 양도소득세 예정신고납부제도의 입법 취지가 소득의 발생 초기에 미리 세액을 납부하도록 함으로써 세원을 조기에 확보하고 징수의 효율성을 도모하며 조세 부담의 누적을 방지하려는 데 있다고 하였다. 그러면서 대법원은 양도소득세 예정신고를 한 뒤 그와 다른 내용으로 확정신고를 하는 경우에는 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 확정된 과세표준에 흡수되어 소멸되고(대법원 2008. 5. 29. 선고 2006두1609 판결), 그와 같은 내용으로 확정신고를 한 경우 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 그대로 유지된다고 하였다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두22850 판결).

양도소득세 예정신고의 효력에 관한 대법원의 태도에 대하여 찬성하는 견해도 있고(홍용건 2008; 김나영, 2021), 반대하는 견해도 있다(이성일, 2014; 윤지현, 2015; 이호섭, 2021).⁴⁾ 그리고 이러한 견해의 대립은 아직까지도 지속되고 있는 것으로 보인다.

위와 같은 상황에서 최근 대법원은 양도소득세 예정신고에 기초한 과세관청의 증액경정처분이 이루어진 후, 양도소득세 확정신고로 인하여 증액경정처분의 효력이 상실되는지 여부를 판단하였는데(대법원 2021. 12. 30. 선고 2017두73297 판결: 이하 ‘대상판결’),⁵⁾ 이 역시 양도소득세 예정신고의 효력에 관한 지금까지의 논의와 연결되어 있다.

따라서 본고에서는 대상판결을 중심으로 논의를 진행하고자 하며, 논의의 순서는 다음과 같다. 우선 현행 소득세법상 양도소득세 예정신고 및 확정신고 규정에 대하여 살펴본 뒤(Ⅱ), 대상판결에 대하여 정리한다(Ⅲ). 그리고 양도소득세 예정신고의 효력에 관한 학설의 대립에 대하여 상세히 정리하고(Ⅳ), 대상판결의 시사점을 살펴본다(Ⅴ). 마지막으로 위와 같이 정리된 내용을 바탕으로 양도소득세 예정신고의 효력과 관련된 쟁점들을 살펴보면서, 이와 관련된 제언을 한번 해보고자 한다(Ⅵ).

세의무 확정력 인정 여부”, 「세무와 회계 연구」 통권 제5호(제3권 제1호), 한국세무사회, 2014.

4) 양도소득세 예정신고의 효력에 대하여 잠정적 확정설과 종국적 확정설의 대립이 있고, 대법원은 잠정적 확정설을 취하고 있는 것으로 보인다(이에 대한 논의는 뒤에 상세히 후술한다). 다만, 양도소득세 예정신고에 아예 확정적 효력이 없다는 부정설의 입장을 취하는 견해도 있다(전대규, 2010).

5) 위 대법원 판례는 납세의무자가 한 양도소득세 예정신고에 대하여 과세관청이 양도소득세 증액경정고지를 한 뒤 납세의무자가 양도소득세 확정신고를 한 경우에 관한 최초의 사례인 것으로 보인다.

II. 소득세법상 양도소득세 예정신고 및 확정신고

1. 소득세법상 양도소득세의 연혁

양도소득세에 관한 소득세법 규정이 생긴 것은 1974. 12. 24. 소득세법 전문개정 때이다.⁶⁾ 이 때 ‘자산양도차익의 예정신고’ 제도가 있었고, 이에 대한 세액도 자진납부하도록 규정되어 있었다.⁷⁾ 그리고 자산양도차익 예정신고와 함께 자진납부를 하는 때에는 그 산출세액에서 그 산출세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 공제하도록 규정되어 있었다.⁸⁾ 이와 같은 양도소득세 예정신고 제도의 기본적 일개는 양도소득세 예정신고납부세액공제 혜택이 없어진 2009년 말 소득세법 개정⁹⁾ 때까지 이어져 왔다.¹⁰⁾

또한, 양도소득세는 2000. 1. 1. 이후 양도하는 분부터 신고납부 세목으로 전환되었고, 2010. 1. 1. 이후 양도하는 분부터 양도소득세 예정신고납부세액공제 혜택이 없어진 것과 더불어 국세기본법상 가산세 규정이 신설되었다. 다만, 2018년부터는 예정신고에 대하여 확정신고와 같은 가산세를 부과하는 것을 합리적으로 조정하여 양도소득세 예정신고기한까지 예정신고를 하였으나 과소신고¹¹⁾하거나 초과신고¹²⁾한 경우로서 양도소득세 확정신고기한까지 과세표준을 수정하여 신고한 경우에는 가산세액의 100분의 50에 상당하는 금액을 감면하도록 규정이 신설되었다.¹³⁾

2. 양도소득세 예정신고 및 확정신고 규정 정리

가. 양도소득세 예정신고

6) 1974. 12. 24. 법률 제2705호 개정.

7) 구 소득세법(1975. 12. 22. 법률 제2796호로 개정되기 전의 것) 제95조 및 제96조 제2항.

8) 구 소득세법(1975. 12. 22. 법률 제2796호로 개정되기 전의 것) 제98조 제1항.

9) 2009. 12. 31. 법률 제9897호 개정.

10) 윤지현, “양도소득세 예정신고와 납세의무의 ‘확정’ - ‘종국적 확정설’과 ‘잠정적 확정설’의 대립을 중심으로”, 「서울대학교 법학」 제56권 제4호, 서울대학교 법학연구소, 2015., 142면.

11) 납부할 세액을 신고하여야 할 세액보다 적게 신고한 것을 말한다.

12) 환급받을 세액을 신고하여야 할 금액보다 많이 신고한 것을 말한다.

13) 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것) 제48조 제2항 제3호 다목.

양도소득세 예정신고란 양도소득세 납세의무자가 양도소득세 과세대상 자산을 양도한 경우 소득세법 제92조¹⁴⁾ 제2항에 따라 계산한 양도소득과세표준을 그 양도일로부터 일정한 기한 내에 납세지 관할 세무서장에게 신고하는 것을 말한다(소득세법 제105조 제1항 및 제2항). 그리고 양도소득세 과세대상 자산을 양도한 자는 양도차익이 없거나 양도차손이 발생한 경우에도 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 하여야 한다(소득세법 제105조 제1항 및 제3항).

또한, 양도소득세 납세의무자는 예정신고를 할 때에는 소득세법 제107조¹⁵⁾에 따라 계산한 산출세액에서 조세특례제한법이나 그 밖의 법률에 따른 감면세액을 뺀 세액을 관할 세무서 등에 납부하여야 한다(소득세법 제106조 제1항).

납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 양도소득세 예정신고를 하여야 할 자가 신고를 하지 아니한 경우 양도소득과세표준과 세액을 결정하고(소득세법 제114조 제1항),¹⁶⁾ 예정신고를 한 자의 신고 내용에 탈루 또는 오류가 있는 경우에는 양도소득과세표준과 세액을 경정한다(소득세법 제114조 제2항). 그리고 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장은 양도소득과세표준과 세액을 결정 또는 경정한 후 그 결정 또는 경정에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견된 경우에는 즉시 다시 경정한다(소득세법 제114조 제3항).¹⁷⁾

납세지 관할 세무서장은 양도소득세 납세의무자가 양도소득세로 예정신고납부하여야 할 세액의 전부 또는 일부를 납부하지 아니한 경우에는 그 미납된 부분의 양도소득세를 국세징수법에 따라 징수한다(소득세법 제116조 제1항).

나. 양도소득세 확정신고

14) 양도소득과세표준의 계산에 관한 규정이다.

15) 예정신고 산출세액의 계산에 관한 규정이다.

16) 이를 예정결정이라고도 하며, 이와 관련하여 양도소득세 확정신고기한이 ‘도래’한 이후에는 예정결정을 할 수 없다는 견해가 있다(전대규, “양도소득과세표준의 예정신고·확정신고와 관련된 법분상의 쟁점들”, 『조세법실무연구 II』, 재판자료 제121집, 2010., 338면).

17) 양도소득세 납세의무자가 예정신고기한까지 양도소득세 과세표준 신고를 하지 않거나 적게 한 경우 등에는 국세기본법에 따른 무신고가산세, 과소신고가산세, 납부지연가산세 등의 규정이 적용된다(국세기본법 제47조의2, 제47조의3, 제47조의4). 다만, 앞서 설명하였다시피 양도소득세 예정신고를 하였으나 과소신고하거나 초과신고한 경우로서 양도소득세 확정신고기한까지 과세표준을 수정하여 신고한 경우에는 가산세액의 100분의 50에 상당하는 금액을 감면받는다(국세기본법 제48조 제2항 제3호 다목). 단, 위와 같은 감면은 양도소득세 예정신고를 무신고한 경우와 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 과세표준신고를 하는 경우는 제외한다(국세기본법 제48조 제2항 제3호 다목 괄호).

양도소득세 확정신고란 해당 과세기간의 양도소득세 납세의무자가 그 양도소득세 표준을 그 과세기간의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하는 것을 말하고(소득세법 제110조 제1항), 해당 과세기간의 과세표준이 없거나 결손금액이 있는 경우에도 신고하여야 한다(소득세법 제110조 제2항).

양도소득세 예정신고를 한 자는 ① 당해연도에 누진세율의 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 한 자가 소득세법 제107조¹⁸⁾ 제2항의 규정에 따라 이미 신고한 양도소득금액과 합산하여 신고하지 아니한 경우, ② 토지, 건물, 부동산에 관한 권리, 기타자산 및 신탁 수익권을 2회 이상 양도한 경우로서 소득세법 제103조¹⁹⁾ 제2항을 적용할 경우 당초 신고한 양도소득산출세액이 달라지는 경우 등을 제외하고는 양도소득세 확정신고를 하지 아니할 수 있다(소득세법 제110조 제4항 및 같은 법 시행령 제173조 제5항).

양도소득세 납세의무자는 해당 과세기간의 과세표준에 대한 양도소득 산출세액에서 감면세액과 세액공제액을 공제한 금액을 양도소득세 확정신고기한까지 관할 세무서 등에 납부(확정신고납부)하여야 한다(소득세법 제111조 제1항 및 제2항). 확정신고납부를 하는 경우 예정신고 산출세액, 결정·경정한 세액, 수시부과세액이 있을 때에는 이를 공제하여 납부한다(소득세법 제111조 제3항).

양도소득세 예정신고와 마찬가지로 양도소득세 확정신고도 소득세법 제114조 제1항 내지 제3항이 적용되고, 소득세법 제116조 제1항도 적용된다.

다. 양도소득세 예정신고와 확정신고의 관계

양도소득세 예정신고와 확정신고에 관련하여 세법상 명확하게 두 신고의 효력에 대하여 정하고 있는 규정은 없다. 또한, 양도소득세 예정신고를 제대로 하지 않은 자가 예정신고 내용까지 수정하여 확정신고를 할 수 있는지 여부에 관한 명확한 규정도 없다. 다만, 위에서 살펴 보았다시피 양도소득세 예정신고를 한 자는 소득세법 시행령 제173조 제5항에 규정되어 있는 경우를 제외하고는 양도소득세 확정신고를 하지 아니할 수 있다는 규정만이 있을 뿐이다.

그리고 ‘아니할 수 있다’는 문언의 내용에 따르면 양도소득세 예정신고를 한 자가 확정신고를 하는 것이 ‘원칙’이라고 읽히나, 실제 양도소득세 예정신고를 한 자가 확정신고를 하는 비율을 살펴보면²⁰⁾ 소득세법 시행령 제173조 제5항에 규정되어 있는 경우

18) 예정신고 산출세액의 계산에 관한 규정이다.

19) 양도소득 기본공제에 관한 규정이다.

를 제외하고는 예정신고를 하고도 확정신고를 하는 경우가 많지는 않으리라고 보인다.

III. 대상판결 정리

1. 사실관계

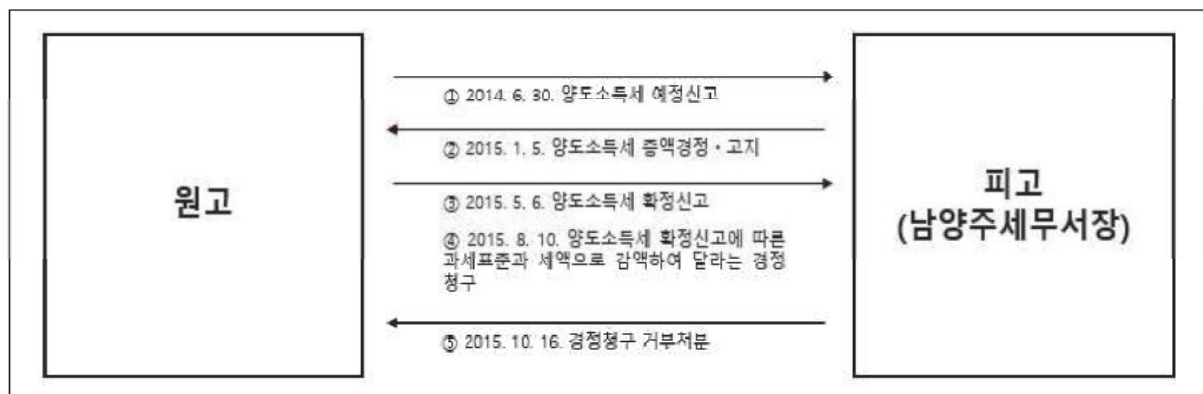
원고는 2014. 4.경 의왕시 포일동에 있는 토지 및 주택을 양도하고, 2014. 6. 30. 피고에게 ‘고가주택에 대한 1세대 1주택 비과세 규정’을 적용하여 그에 따른 양도소득과세표준 예정신고(이하 ‘이 사건 예정신고’)를 하였다.

피고는 원고가 주택의 양도가액을 허위로 신고하였다고 보고 ‘고가주택에 대한 1세대 1주택 비과세 규정’의 적용을 배제하여, 2015. 1. 5. 원고에게 양도소득세를 증액징정·고지(이하 ‘이 사건 증액징정처분’)를 하였다.

원고는 주택의 양도가액을 예정신고 당시보다 증액하는 한편 ‘고가주택에 대한 1세대 1주택 비과세 규정’을 다시 적용하여, 2015. 5. 6. 피고에게 양도소득세 과세표준 확정신고(이하 ‘이 사건 확정신고’)를 하였다. 또한, 원고는 2015. 8. 10. 피고에게 이 사건 증액징정처분에 따른 과세표준 및 세액을 이 사건 확정신고에 따른 과세표준과 세액으로 감액하여 달라는 취지의 경정청구(이하 ‘이 사건 경정청구’)를 하였다.

피고는 2015. 10. 16. ‘원고가 이 사건 증액징정처분이 있음을 안 날부터 90일이 지난 후에 이 사건 경정청구가 이루어졌다’는 이유로 거부(이하 ‘이 사건 처분’)를 하였다.

<그림 1> 대상판결의 사실관계



20) 2022년 국세청 국세통계연보상 2021년 양도소득세 예정신고 건수(토지, 주택, 건물, 부동산에 관한 권리)는 1,187,048건인데 비하여 양도소득세 확정신고 건수는 39,817건(예정신고 건수의 3.4% 정도)에 불과하다.

2. 쟁점의 정리

구 소득세법(2016. 1. 19. 법률 제13797호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제105조 제1항 제1호는 부동산을 양도한 경우 그 양도일이 속하는 달의 말일부터 2월 이내에 양도소득과세표준 예정신고를 하도록 규정하고, 제110조는 제1항에서 해당 과세기간의 양도소득금액이 있는 거주자는 그 양도소득과세표준을 그 과세기간의 다음연도 5. 1.부터 5. 31.까지 신고하도록 규정하면서 제4항에서 “예정신고를 한 자는 제1항에도 불구하고 해당 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다. 다만, 해당 과세기간에 누진세율 적용대상 자산에 대한 예정신고를 2회 이상 하는 경우 등으로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.”라고 규정하고 있다.

원고는 이 사건 확정신고로 인하여 이 사건 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 흡수되어 소멸한다고 보아야 하는 한편, 이 사건 경정청구는 이 사건 확정신고기한이 지난 후 경정청구기한 내에 경정청구를 한 것이므로 이 사건 처분은 위법하다고 주장하였다. 그리고 이 사건의 주된 쟁점은 이 사건 확정신고로 인하여 이 사건 예정신고 및 이를 기초로 이루어진 이 사건 증액경정처분의 효력이 없어지는지 여부였다.

3. 원심의 판단

원심(서울고등법원 2017. 11. 17. 선고 2017누57846 판결)은 아래와 같은 이유로 이 사건 확정신고로 인하여 이 사건 예정신고 및 증액경정처분의 효력이 사라지지 않는다고 보아 이 사건 처분의 위법성을 주장한 원고의 청구를 기각하였다.

가. 과세관청이 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하고 그 통지를 납세고지서에 의하여 행하는 경우의 납세고지는 그 결정 또는 경정을 납세의무자에게 고지함으로써 구체적 납세의무 확정의 효력을 발생시키는 부과처분으로서의 성질과 확정된 조세채권의 이행을 명하는 징수처분으로서의 성질을 아울러 갖는다(대법원 1985. 10. 22. 선고 85누81 판결 참조). 피고는 원고의 양도소득세 예정신고 내용에 탈루 또는 오류가 있다는 이유로 양도소득과세표준과 세액을 경정하였는바(소득세법 제114조 제2항), 그 경정처분은 구체적 납세의무 확정의 효력을 발생시키는 부과처분으로서의 성질을 갖게 되므로 이로써 원고의 양도소득세 납세의무는 확정되었다.

나. 소득세법 제110조 제4항 본문은 예정신고를 한 자는 원칙적으로 해당 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다고 규정하고 있을 뿐이고, 위와 같은 양도소득세 납세의무 확정 효력이 확정신고라는 원고의 일방적 행위에 의하여 소멸된다거나 원고에게 위와 같은 확정 효력을 소멸시키는 확정신고를 할 수 있는 권리가 있다고 볼 만한 법령상의 근거를 찾을 수 없다.

다. 원고가 피고의 2015. 1. 5.자 이 사건 증액경정처분에 대하여 이의신청, 심판청구 등을 하면서도 이와는 별도로 확정신고를 통하여 이 사건 예정신고 및 증액경정처분에 대하여 ‘정산’이 아닌 ‘수정’을 구할 수 있는 권리가 있다고 볼 만한 근거가 없다.

라. 만일 양도소득세 확정신고로 위와 같은 납세의무 확정 효력이 소멸된다면, 양도소득세 예정신고에 관한 무신고가산세 부과²¹⁾와 불복절차를 모두 무용지물로 만들게 되어 매우 부당하다.

마. 원고가 들고 있는 대법원 2008. 5. 29. 선고 2006두1609 판결 등은 예정신고의무 위반에 대하여 가산세가 부과되고, 이 사건 예정신고 및 증액경정처분으로 이미 원고의 양도소득세 납세의무가 확정된 이 사건과는 사안이 달라 원용하기에 적절하지 않다.

4. 대상판결의 요지

대상판결은 원심의 결론과 같이 이 사건 처분의 위법성을 주장한 원고의 청구를 기각하였다. 하지만, 대상판결은 원심과 달리 납세자가 양도소득세 예정신고를 한 후 그와 다른 내용으로 양도소득세 확정신고를 한 경우, 그 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸하고, 이에 따라 예정신고에 기초하여 그 과세표준과 세액을 경정한 과세관청의 증액경정처분 역시 효력이 상실한다고 판단하였는데, 그 이유는 아래와 같다.

가. 양도소득세는 기간과세의 원칙이 적용되어 해당 과세기간 중에 발생한 양도소득을 모두 합산하여 그 과세표준과 세액을 산출하여 총괄적으로 신고함으로써 구체적인 납세의무가 확정된다.

나. 납세자는 예정신고를 이행한 경우에도 구 소득세법 제110조 제4항 단서, 구 소득

21) 양도소득세 예정신고는 2010. 1. 1. 법률 제9911호로 개정된 국세기본법 제47조의2 제6항 제2호, 부칙 제5조, 제6조에 의하여 만일 이를 이행하지 않는 경우 100분의 20의 무신고가산세가 부과되면서 실질적으로 의무화되었다.

세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28637호로 개정되기 전의 것) 제173조 제4항 제1호 내지 제3호에 해당하는 때에는 반드시 확정신고를 한다.

다. 예정신고 납부제도의 입법 취지는 소득의 발생 초기에 미리 세액을 납부하도록 함으로써 세원을 조기에 확보하고 징수의 효율성을 도모하며 조세 부담의 누적을 방지하려는 데 있다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두22850 판결 등 참조).

라. 종래에는 납세자가 예정신고를 하고 그에 따라 세액을 자진납부한 경우 납부할 세액의 일부를 산출세액에서 공제하는 혜택을 부여하다가 2010년부터는 예정신고를 하지 않은 경우 가산세를 부과하는 것으로 변경되었으나, 이는 예정신고 납부의무의 성실한 이행을 담보하기 위하여 의무불이행에 대하여 제재를 가하는 것일 뿐이고, 이로써 예정신고에 과세표준과 세액을 종국적으로 확정하는 효력을 부여하였다고 보기는 어렵다.

마. 구 소득세법은 제111조 제3항 등에서 확정신고납부를 하는 경우 예정신고 산출세액이나 예정신고한 세액을 증액경정한 세액이 있을 때에는 이를 양도소득 산출세액에서 공제하도록 규정함으로써 예정신고나 예정신고에 대한 증액경정처분이 있는 경우에도 확정신고가 유효하게 이루어질 수 있음을 전제하고 있다.

IV. 양도소득세 예정신고에 관한 학설의 대립

1. ‘확정’의 의미

양도소득세 예정신고에 따라 납세의무가 ‘확정’되는지 여부를 검토하기 위하여 세법에서 ‘확정’의 의미가 무엇인지 먼저 짚고 넘어갈 필요가 있다. 세법에서의 ‘확정’은 납세의무의 성립 후 세법에서 정하는 절차에 따라 그 세액이 구체적으로 확정되는 것을 말한다(국세기본법 제22조 제1항).

국세기본법은 소득세 납세의무의 성립시기를 ‘과세기간이 끝나는 때’라고 정하고 있고(국세기본법 제21조 제2항 제1호),²²⁾ 소득세의 납세의무의 확정은 납세의무자가 과세표준과 세액을 정부에 신고했을 때에 확정된다고 정하고 있다(국세기본법 제22조 제2항 제1호).²³⁾

22) 조금 더 구체적으로 설명하자면, 소득세의 과세기간은 매년 1월 1일부터 12월 31일까지이므로, 과세기간이 끝나는 때란 그 종료일인 12월 31일을 말한다(김완석·박종수·이종교·황남석, 「주석 국세기본법」 제4판, 삼일인포마인, 2022., 555면).

즉, 소득세 납세의무(조세채무)가 성립되어도 처음에서는 추상적인 채무에 불과할 뿐인데,²⁴⁾ 그 내용을 실현하기 위해서는 구체적으로 확인하는 절차가 필요하며, 이러한 확인 절차를 조세채무의 확정(또는 구체적 납세의무의 발생)이라고 한다.²⁵⁾

조세채무의 확정 절차와 관련하여, 납세의무자에게 제1차적인 확인 권한을 맡기는 신고납부 방식의 대표적인 세목은 소득세, 법인세, 부가가치세 등이 있고, 과세관청의 조사결정에 의하도록 하는 부과과세 방식의 대표적인 세목은 상속세, 증여세 등이 있다.²⁶⁾ 양도소득세는 소득세에 포함되어 있으므로, 당연히 신고납부 방식의 세목이다.

2. ‘종국적 확정설’과 ‘잠정적 확정설’의 대립

가. 쟁점의 정리

대상판결을 포함한 다른 대법원 판례에서도 양도소득세 예정신고의 효력과 예정신고와 확정신고의 관계가 무엇인지가 지속적으로 문제되어 왔다. 우선 양도소득세 예정신고의 확정력이 과세관청의 감액경정이 없는 한 그대로 유지된다는 견해가 있다(이른바 ‘종국적 확정설’). 반면, 양도소득세 예정신고의 확정력이 확정신고 전까지만 잠정적으로 유지된다는 견해가 있다(이른바 ‘잠정적 확정설’). 아니면, 어느 경우에는 양도소득세 예정신고의 확정력을 아예 부정하는 견해도 있다(이른바 ‘부정설’). 아래에서는 양도소득세 예정신고의 효력에 관한 대법원 판례를 정리하고 위와 같은 학설의 대립을 상세히 정리해보도록 하겠다.

나. 양도소득세 예정신고에 관한 대법원 판례의 정리

대법원은 원고가 양도소득 과세표준 예정신고를 하였으나 그 예정신고에 따른 자진납부를 하지 아니하자, 피고가 예정신고납부세액공제 적용을 배제하여 양도소득세를

23) 다만, 납세의무자가 과세표준과 세액의 신고를 하지 아니하거나 신고한 과세표준과 세액이 세법에서 정하는 바와 맞지 아니한 경우에는 정부가 과세표준과 세액을 결정하거나 경정하는 때에 그 결정 또는 경정에 따라 확정된다(국세기본법 제22조 제2항 단서).

24) 납세의무는 법률이 정하는 과세요건이 충족되었을 때에는 그 납세의무의 성립을 위한 과세관청이나 납세의무자의 특별한 행위가 필요없을 뿐만 아니라 납세의무자가 과세요건 충족사실을 인식할 필요도 없이 당연히 성립되는 것이다(대법원 2009. 5. 14. 선고 2008다84458 판결 등)

25) 소순무·윤지현, 「2020 조세소송」, 조세통람, 2020., 65면.

26) 국세기본법은 국세기본법 제22조 제2항 각 호 외의 국세는 해당 국세의 과세표준과 세액을 정부가 결정하는 때에 확정된다고 규정하고 있다(국세기본법 제22조 제3항).

부과한 사안에서 “양도소득세는 2000. 1. 1. 이후 최초 양도하는 분부터는 신고납세 방식으로 전환된 조세로서 납세의무자가 그 과세표준과 세액을 신고하는 때에 세액이 확정되어 신고와 함께 세액을 납부할 의무가 있는 것으로서, 납세의무자가 과세표준과 세액의 신고만 하고 세액을 납부하지 아니하여 과세관청이 신고한 사항에 대하여 아무런 경정 없이 신고내용과 동일한 세액을 납부하도록 고지한 것은 확정된 조세의 징수를 위한 징수처분일 뿐 취소소송의 대상이 되는 과세처분으로 볼 수는 없다”고 판시한 바 있다(대법원 2004. 9. 3. 선고 2003두8180 판결).²⁷⁾

그 뒤 대법원은 “양도소득세는 기간과세의 원칙이 적용되어 당해 과세기간 중에 발생한 양도소득을 모두 합산하여 그 과세표준과 세액을 산출하여 총괄적으로 신고함으로써 구체적 납세의무가 확정되는 점, 예정신고를 이행한 경우에도 소득세법 제110조 제4항 단서, 소득세법 시행령 제173조 제4항 제1호 내지 제3호에 해당하는 때에는 반드시 확정신고를 하여야 하는 점, 그 밖에 예정신고납부의 예납적 성격, 예정신고 및 자진납부의 불이행에 대하여 가산세가 부과되지 않는 점 등을 종합하여 보면, 납세자가 예정신고를 한 후 그와 다른 내용으로 확정신고를 한 경우에는 그 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸한다고 보아야 하고, 이에 따라 예정신고를 기초로 이루어진 징수처분 역시 효력을 상실한다고 보아야 할 것이다”라고 판시하였다(대법원 2008. 5. 29. 선고 2006두1609 판결).

반면, 대법원은 “법 제110조 제4항 본문은 예정신고를 한 자는 원칙적으로 당해 소득에 대한 확정신고를 하지 아니할 수 있다고 규정하고 있는 점, 납세의무자가 예정신고를 한 후 그와 같은 내용으로 확정신고를 한 경우에는 그 확정신고에 따른 세액의 정산이 이루어지지 아니하므로 예정신고를 한 후 확정신고를 하지 않은 경우와 실질적인 차이가 없는 점, 예정신고와 같은 내용으로 한 확정신고는 예정신고의 내용을 추인함으로써 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액을 종국적으로 확정하는 의미밖에 없는 점 등을 종합하면, 납세의무자가 예정신고를 한 후 그와 같은 내용으로 확정신고를 한 경우 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 종국적으로 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸하는 것이 아니라 그대로 유지되고, 따라서 예정신고를 기초로 한 징수처분 역시 그 효력이 소멸

27) 위 대법원 판결에 대하여 양도소득세 예정신고에 확정력이 부여된다는 것을 전제로 판시한 것으로 보는 견해가 있다(홍용건, “납세자가 양도소득과세표준 예정신고를 한 후 그와 다른 내용으로 확정신고를 한 경우, 그 예정신고 및 이를 기초로 이루어진 징수처분의 효력(2008. 5. 29. 선고 2006두1609 판결: 공2008하, 926)”, 「대법원판례해설」 제76호, 법원도서관, 2008., 269면).

하지 아니한다고 봄이 타당하다”고 판시하였는데(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009두22850 판결), 위 대법원 판결(대법원 2008. 5. 29. 선고 2006두1609 판결)에서 더 나아가 납세의무자가 양도소득세 예정신고를 한 후 그와 같은 내용으로 확정신고를 한 경우 예정신고의 확정력이 소멸하지 않는다고 보았다.

그리고 대법원은 양도소득세 예정신고의 효력과는 직접적으로 관련이 없지만, 대상판결이 나오기 전에 “이 사건 기산일 조항이 국세부과의 제척기간 기산일인 ‘국세를 부과할 수 있는 날’에서 ‘예정신고기한의 다음 날’을 제외하였더라도 구 국세기본법 제26조의2의 위임 범위와 한계를 벗어나거나 헌법상 평등의 원칙, 재산권보장의 원칙 또는 과잉금지의 원칙을 위배하여 무효라고 볼 수 없다”고 판시한 바 있다(대법원 2020. 6. 11. 선고 2017두40235 판결).²⁸⁾

다. 학설의 대립

1) 종국적 확정설

양도소득세 예정신고로 양도소득세의 납세의무가 확정된다는 견해로, 예정신고의 확정력이 종국적이라는 입장이다. 위 견해의 근거로는 양도소득세 예정신고에 대하여 ① 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장이 결정 또는 경정을 할 수 있다는 점(소득세법 제114조 제1항 내지 제3항), ② 국세징수법에 따른 징수 절차를 진행할 수 있다는 점(소득세법 제116조 제1항), ③ 국세기본법상 무신고가산세, 과소신고가산세, 납부지연가산세 등의 규정이 적용된다는 점(국세기본법 제47조의2, 제47조의3, 제47조의4) 등이 있다.

2) 잠정적 확정설

양도소득세 예정신고로 양도소득세의 납세의무가 확정신고를 통한 세액의 정산절차를 유보한 상태에서 확정된다는 견해로, 예정신고의 확정력이 잠정적이라는 입장이다. 위 견해의 근거로는 ① 문언상 ‘예정’신고가 ‘확정’신고보다는 우위에 있다고 보기는 어려운 점, ② 양도소득세가 기간과세 세목이라는 점, ③ 양도소득세 예정신고에 대한 국

28) 위 대법원 판결은 위와 같이 판시한 이유 중 하나를 다음과 같이 실시하고 있다.

“한편 구 소득세법 제114조 제1항에 따르면, 거주자가 예정신고를 하지 않은 경우 관할세무서장은 확정신고기한이 도과하기 전이라도 예정신고기한 다음 날부터 자산의 양도로 인한 양도소득세를 부과할 수 있다. 그러나 이는 예정신고제도의 입법 취지상 소득의 발생 초기에 세원을 조기에 확보할 수 있도록 부과·징수의 특례를 정한 것에 불과할 뿐이고, 그로 인하여 양도소득세의 부과제척기간이 당연히 예정신고기한의 다음 날부터 진행된다고 볼 수는 없다.”

세기본법상 가산세 규정은 예정신고 납부의무의 성실한 이행을 담보하기 위한 것이라는 점, ④ 예정신고를 한 자가 확정신고를 하지 아니할 수 있는 경우가 있다는 점(소득세법 제110조 제4항), ⑤ 양도소득세 예정신고 내용에 탈루 또는 오류가 있는 경우에 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장이 경정할 수 있다는 점(소득세법 제114조 제2항 및 제3항) 등이 있다.

3) 부정설

양도소득세 예정신고로 양도소득세의 납세의무가 확정되지 않는다는 견해로, 예정신고의 확정력을 부정하는 입장이다.²⁹⁾ 위 견해의 근거로는 ① 양도소득세가 기간과세 세목이라는 점, ② 양도소득세 예정신고를 한 자도 확정신고를 하는 것이 원칙이라는 점(소득세법 제110조 제4항), ③ 양도소득세 예정신고로 인하여 납세자에게 예납적 의무만 발생한다는 점 등이 있다.

3. 증액경정처분과 확정신고의 관계에 따른 학설의 대립

가. 쟁점의 정리

양도소득세 예정신고의 확정력에 대하여 종국적 확정설을 취하는 경우 예정신고에 기초한 과세관청의 증액경정처분이 있는 경우 예정신고와 다른 내용의 확정신고가 불가능하다는 입장을 취하게 될 것이고, 양도소득세 예정신고의 확정력에 대하여 부정설을 취하는 경우 예정신고와 다른 내용의 확정신고가 가능하다는 입장을 취하게 될 것이다. 다만, 양도소득세 예정신고의 확정력에 대하여 잠정적 확정설을 취하는 경우 예정신고에 기초한 과세관청의 증액경정처분에 대하여 확정신고가 불가능하다는 견해와 가능하다는 견해로 나뉘어 질 수 있는 바, 이러한 학설의 대립에 대해서도 살펴보겠다.

나. 학설의 대립

1) 확정신고 불가능설

잠정적 확정설에 따르더라도 소득세법 제114조 제2항에 따라 양도소득세 예정신고 내용에 탈루 또는 오류가 있는 경우에 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장이 경

29) 즉, 납세자가 과세관청에 근거자료 등을 제출하는 협력의무를 이행하였다고 보는 견해이다.

정할 수 있으므로, 예정신고에 기초한 과세관청의 증액경정처분에 대하여 확정신고가 불가능하다는 견해이다. 위 견해의 근거로는 ① 증액경정처분에 따른 양도소득세 확정
의 효력이 확정신고를 통하여 소멸된다고 볼 수 있는 세법상 규정이 없다는 점, ② 만
약 확정신고를 통하여 위 확정의 효력이 소멸된다고 본다면 세법상 불복절차를 무용
하게 만들 수 있다는 점 등이 있다.

2) 확정신고 가능설

잠정적 확정설에 따르면 예정신고에 기초한 과세관청의 증액경정처분에 대하여 확
정신고가 가능하다는 견해이다. 위 견해의 근거로는 ① 납세자는 양도소득세 예정신고
와 다른 내용의 확정신고를 할 수 있다는 점, ② 위 증액경정처분으로 인하여 양도소
득세 예정신고의 확정력이 종국적으로 변경되었다고 보기 어려운 점 등이 있다.

4. 소결론

양도소득세 예정신고에 대한 국세기본법상 가산세 규정이 적용되기 전에 비하여 현
행 양도소득세 예정신고는 그 효력이 확정신고와 조금 더 가까워졌다고 생각된다. 그
리고 양도소득세 예정신고에 대하여 납세지 관할 세무서장 또는 지방국세청장이 결정
또는 경정을 할 수 있는 점과 국세징수법에 따른 징수 절차를 진행할 수 있다는 점 등
을 고려하면 예정신고의 확정력이 아예 없다고 보기는 어렵다고 판단된다.

다만, 현행 세법상으로는 양도소득세 예정신고를 한 뒤 예정신고의 내용을 수정하여
다른 내용으로 확정신고를 하는 경우를 금지하는 규정이 없는 것으로 보이는 점, 오히
려 확정신고납부를 하는 경우 예정신고 산출세액 등을 공제하여 납부하는 규정이 있
는 점(소득세법 제110조 제3항) 등을 고려하면 확정신고의 내용보다 예정신고의 내용
이 우위에 있다고 보기 어려우므로 ‘잠정적 확정설’이 더 타당하다고 생각된다. 그리고
잠정적 확정설에 따르면 예정신고에 기초한 과세관청의 증액경정처분에 대하여 확정
신고가 가능한 것이 더 자연스러운 결론인 것으로 보인다.

하지만, 대상판결과 같이 양도소득세 예정신고에 기초한 과세관청의 증액경정처분이
있는 경우 납세자가 예정신고 내용과는 다른 확정신고를 하였을 때 증액경정처분의
효력이 상실된다고 보는 것은 분명히 이상한 점이 있고, 이러한 점을 납세자가 악용할
소지가 충분히 있다고 판단된다.

V. 대상판결의 시사점

이 사건은 양도소득세 확정신고로 인하여 양도소득세 예정신고 및 이를 기초로 이루어진 증액경정처분의 효력이 모두 없어지게 되는지 여부가 문제가 되었으며, 원심은 종국적 확정설의 입장에 서 있는 것으로 보인다.

그리고 원심이 양도소득세 확정신고로 인하여 납세의무 확정의 효력을 소멸시킬 수 있는 법령상의 근거가 없다는 점, 양도소득세 예정신고에 관한 가산세 규정이 신설된 점 등을 이유로 양도소득세 확정신고로 인하여 양도소득세 예정신고 및 이를 기초로 이루어진 증액경정처분의 효력이 없어지는 것은 아니라는 결론은 합리적인 결론이 아니라고 보기는 어렵다. 오히려 이와 같은 결론이 양도소득세 확정신고를 악용할 수 있는 납세자의 행위를 미연에 방지할 수 있다는 생각도 든다.

이에 반하여 대상판결은 과거 대법원 판례의 태도를 유지하여 양도소득세 확정신고로 인하여 양도소득세 예정신고 및 이를 기초로 이루어진 증액경정처분의 효력이 없어지게 된다고 보았는데, 대상판결의 태도는 잠정적 확정설에 가까운 것으로 보인다.

대상판결에서 양도소득세가 기간과세의 원칙이 적용된다는 점, 양도소득세 확정신고가 반드시 필요한 경우도 있는 점, 양도소득세 예정신고에 과세표준과 세액을 종국적으로 확정하는 효력이 있다고 보기 어려운 점, 양도소득세 확정신고를 하는 경우 예정신고 산출세액 등이 있을 때에는 양도소득 산출세액에서 공제하도록 규정하고 있는 점 등을 대상판결 결론의 이유로 들고 있는데, 예정신고 납부제도의 입법 취지 자체를 고려해보면 대상판결의 결론이 틀렸다고 보기도 어렵다.

그리고 최근 대법원이 양도소득세 예정신고를 하였어도 국세부와 제척기간의 기산일은 양도소득세 예정신고기한의 다음 날이 아니라 양도소득세 확정신고기한의 다음 날이라고 판단한 바도 있는데(대법원 2020. 6. 11. 선고 2017두40235 판결), 이 역시 대상판결의 태도와 맥을 같이 하는 것으로 보인다. 즉, 대상판결은 양도소득세 확정신고에 관한 대법원 판례의 법리를 다시 한번 확인해 준 데에 의의가 있다고 할 것이다.

다만, 과세관청은 소득세법 제114조 제2항에 따라 양도소득세 예정신고 내용에 탈루 또는 오류가 있는 경우 경정처분을 할 수밖에 없고, 납세의무자가 양도소득세 예정신고를 하지 않는 경우 국세기본법에 따라 가산세를 부과하게 될 것이다. 하지만, 대상판결의 결론에 따르면 양도소득세 확정신고로 인하여 위 경정처분 및 가산세 부과 효력이 모두 없어질 수도 있는 문제가 있어 양도소득세 과세실무에 미치는 영향이 상당

히 클 것으로 예상된다. 그러므로 양도소득세 예정신고 및 확정신고에 관한 향후 과세관청의 과세실무 및 이에 대한 대법원의 판단을 지속적으로 지켜볼 필요가 있다고 생각된다.

VI. 양도소득세 예정신고의 효력과 관련된 쟁점들

1. 부과제척기간과의 관계

국세기본법은 국세를 부과할 수 있는 기간(이하 ‘부과제척기간’)은 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년으로 한다고 규정하고 있고, 국세를 부과할 수 있는 날은 대통령령으로 정한다고 규정하고 있다(국세기본법 제26조의2 제1항 및 제9항).

그리고 국세기본법 시행령에서는 국세를 부과할 수 있는 날과 관련하여 ① 과세표준과 세액을 신고하는 국세(종합부동산세법 제16조 제3항에 따라 신고하는 종합부동산세는 제외)의 경우 해당 국세의 과세표준과 세액에 대한 신고기한 또는 신고서 제출기한(과세표준신고기한)의 다음 날, ② 종합부동산세 및 인지세의 경우 해당 국세의 납세의무가 성립한 날이라고 규정하고 있는데, 위 ①과 관련하여 중간예납·예정신고기한과 수정신고기한은 과세표준신고기한에 포함되지 아니한다고 규정하고 있다(국세기본법 시행령 제12조의3).

한편, 납세지 관할 세무서장은 양도소득세 납세의무자가 양도소득세로 예정신고납부하여야 할 세액의 전부 또는 일부를 납부하지 아니한 경우에는 그 미납된 부분의 양도소득세를 국세징수법에 따라 징수한다(소득세법 제116조 제1항). 그리고 국세기본법에서는 국세징수권³⁰⁾을 행사할 수 있는 때를 ① 과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 국세의 경우 신고한 세액에 대해서는 그 법정 신고납부기한의 다음 날, ② 과세표준과 세액을 정부가 결정, 경정 또는 수시부과결정하는 경우 납부고지한 세액에 대해서는 그 고지에 따른 납부기한의 다음 날로 규정하고 있다(국세기본법 제27조 제3항).

양도소득세 납세의무자가 양도소득세 예정신고를 하지 않거나 과소신고하는 경우에는 양도소득세에 대한 결정·경정이 있게 될 것이므로(소득세법 제114조 제1항 내지 제3항), 납부고지에 따른 납부기한의 다음 날이 국세징수권의 소멸시효 기산일이 될

30) 국세의 징수를 목적으로 하는 국가의 권리를 말한다.

것이다.³¹⁾

하지만 위와 같다면, 국세를 부과할 수 있는 날이 개시하기도 전에 국세징수권을 행사할 수 있는 날이 앞서 있는 모순이 발생하게 된다. 즉, 부과제척기간의 기산일이 도래하기 전에 국세징수법에 따른 강제집행 절차가 가능하게 되는 것이고, 이는 납세의 무자의 권익 보호에 문제가 생길 수 있을 뿐만 아니라 과세관청의 재량권이 남용될 위험도 있다.³²⁾

따라서 양도소득세 예정신고에 대한 부과제척기간의 기산일은 예정신고기한의 다음 날로 개정하는 것이 타당하다고 판단된다. 나아가, 납세자가 양도소득세 예정신고를 하고 예정신고의 내용을 수정하는 확정신고를 하는 경우 변동된 세액에 관련하여 어떤 식으로 부과제척기간의 기산일을 적용할지에 대한 추가적인 논의와 입법 보완이 필요하다고 생각된다.³³⁾

2. 국세징수권 소멸시효와의 관계

국세징수권은 이를 행사할 수 있을 때부터 5억원 이상의 국세는 10년, 그 외 국세는 5년 동안 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성된다고 규정하고 있다(국세기본법 제27조 제1항).³⁴⁾ 그리고 상술하였다시피 국세기본법 제27조 제3항은 ‘국세징수권이 행사할 수 있는 때’를 규정하고 있다.

양도소득세 확정신고의 경우에는 당연히 확정지 효력이 있다고 할 것이지만, 예정신고의 경우에는 확정지 효력이 있는지 여부가 세법상 불분명하다. 따라서 국세기본법 제27조 제3항 제1호의 문언에 ‘과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정’되는 신고에 예정신고가 포함되는지에 대한 논의가 있을 수밖에 없다.

31) 양도소득세 예정신고의 확정력에 대하여 종국적 확정설의 입장을 취하면, 국세기본법 제27조 제3항 제1호에 따른 국세징수권의 소멸시효 기산일을 적용하는 것으로 해석이 가능하다고 보인다.

32) 이호섭, “양도소득세 예정신고납부 관련 부과·징수권에 대한 소고”, 「세무학연구」 제38권 제3호, 한국세무학회, 2021., 61면.

33) 예를 들어, 양도소득세 예정신고의 예정신고분 세액이 30이었는데, 확정신고를 할 때 예정신고분 세액이 실제로 50이었고 그 외 세액이 30(즉, 확정신고분은 총 80)인 경우, 예정신고의 부과제척기간 기산일이 적용되는 세액을 30으로 보아야 하는지 50으로 보아야 하는지 여부에 대한 문제가 있을 수 있다. 사전으로는 납세자가 처음 신고한 30만 예정신고의 부과제척기간이 적용되는 것이 타당하다고 본다. 위 예시 외에도 다양한 예시가 있을 수 있고, 충분한 논의를 통하여 합리적인 결론을 도출하는 것이 필요하다.

34) 국세의 금액은 가산세는 제외한 금액으로 한다(국세기본법 제27조 제1항 단서).

다만, 위와 같이 양도소득세 예정신고에 대한 부과제척기간의 기산일이 예정신고기한의 다음 날로 개정된다면, 위 신고에 예정신고가 포함되지 못할 이유는 없다고 생각된다. 그리고 부과제척기간과 마찬가지로 양도소득세 예정신고 후 확정신고를 함에 따라 변동된 세액과 관련하여 국세징수권이 미치는 세액의 범위에 대하여 추가적인 논의와 입법 보완이 필요할 것으로 보인다.³⁵⁾³⁶⁾

3. 과세관청의 증액경정처분과의 관계

대상판결에서는 양도소득세 확정신고로 인하여 양도소득세 예정신고 및 이를 기초로 이루어진 증액경정처분의 효력이 모두 상실된다고 하면서, 이 사건 증액경정처분의 효력이 상실된 이상 원고가 이 사건 처분의 위법성을 다룰 수가 없는 것을 이유로 원고의 청구를 기각한 것으로 보인다.

현행 세법상 양도소득세 예정신고 내용의 수정을 포함하는 양도소득세 확정신고를 하는 것을 금지하는 규정은 없다. 하지만, 양도소득세 확정신고를 하는 경우 예정신고의 효력과 더불어 예정신고를 기초로 이루어진 증액경정처분의 효력이 대상판결과 같이 확정신고에 흡수되어 소멸된다고 보는 것은 분명 이상한 점이 있다.³⁷⁾

국세기본법에 납세의무자가 과세표준과 세액의 신고를 하지 아니하거나 신고한 과세표준과 세액이 세법에서 정하는 바와 맞지 아니한 경우에는 정부가 과세표준과 세액을 결정하거나 경정하는 때에 그 결정 또는 경정에 따라 확정된다고 규정하고 있는 이상(국세기본법 제22조 제2항 단서), 소득세법 제114조 제2항에 따른 이 사건 증액경정처분에는 확정 효력이 있다고 해석하는 것이 타당하다고 보인다.³⁸⁾

35) 예를 들어, 양도소득세 예정신고의 예정신고분 세액이 5억원이었는데, 양도소득세 확정신고 확정신고분 세액이 3억원으로 줄어든 경우에 국세징수권의 소멸시효 기간을 얼마로 보아야 하는지 문제가 있을 수 있다. 사건으로는 3억원을 기준으로 국세징수권의 소멸시효 기간이 적용되는 것이 타당하다고 본다. 각주 32번의 예시와 마찬가지로 다양한 예시가 있을 수 있다.

36) 참고로, 과세실무상 국세의 금액이 5억원 이상 여부에 대한 판단 시점은 양도소득세 징수권 개시일 현재 시점의 기준금액으로 최초 1회 판단하고 있는 것으로 보인다(이호섭, 앞의 논문, 83면). 다만, 현행 국세기본법상 위 판단 시점에 대하여 명확하게 규정되어 있지 않으므로, 이에 대한 입법 보완도 필요하다고 생각된다.

37) 대상판결의 결론에 따르면 심지어 과세관청이 부과한 가산세의 효력도 전부 소멸된다.

38) 다만, 위 견해와 반대되는 견해로 국세기본법에는 국세에 관하여 세법에 별도의 규정이 있는 경우를 제외하고는 이 법에서 정하는 바에 따른다고 규정하고 있고(국세기본법 제3조 제1항), 소득세법상 양도소득세 확정신고 규정이 우선적으로 적용되는 것으로 해석이 가능하므로 예정신고의 효력이 확정신고의 효력에 흡수하여 소멸된다는 주장도 가능한 것으로 보인다.

단순하게 예를 들어보면, 양도소득세 예정신고의 예정신고분 세액이 30이었고 과세관청이 예정신고분 세액이 50이라는 증액경정처분을 한 뒤 양도소득세 확정신고 시 증액경정처분을 고려하여 80의 세액을 신고하였다고 한 경우, 증액경정처분을 한 세액과 예정신고분 세액의 차이인 20에 대해서는 과세관청이 이미 과세한 가산세의 효력은 남아 있다고 보는 것이 타당하다고 판단된다.

또한, 과세관청의 증액경정처분이 있다면, 납세자는 일정한 기간 내에 불복절차(심판 청구, 심사청구 등)도 진행할 수 있도록 국세기본법에 규정되어 있는데, 대상판결과 같은 결론은 위 증액경정처분에 대한 불복절차를 무용하게 만드는 것으로서 바람직하지 않다고 생각된다.³⁹⁾

따라서 양도소득세 예정신고를 기초로 이루어진 과세관청의 증액경정처분이 있는 경우에 확정신고와의 관계를 고려하여 위 증액경정처분에 대한 확정 효력이 미치는 범위 등에 관한 입법 보완이 필요하다고 생각된다.⁴⁰⁾⁴¹⁾

4. 그 외 양도소득세 예정신고와 관련하여 문제되는 국세기본법상 조문들

국세기본법에서는 국세 및 강제징수비⁴²⁾는 다른 공과금이나 그 밖의 채권에 우선하여 징수한다고 규정하면서(국세기본법 제35조 제1항), ‘법정기일’ 전에 전세권, 질권, 저당권 등 어느 하나에 해당하는 권리가 설정된 재산이 국세의 강제징수 또는 경매 절차를 통하여 매각되어 그 매각금액에서 국세를 징수하는 경우 그 권리에 의하여 담보된 채권 등에는 우선하여 징수할 수 없다고 규정하고 있다(국세기본법 제35조 제1항 단서 및 제3호). 그리고 국세기본법은 과세표준과 세액의 신고에 따라 납세의무가 확정되는

39) 반면, 불복절차를 거쳐야 하는 것과 납세자가 양도소득세 예정신고와 다른 내용의 확정신고를 할 수 있는가의 문제는 직접 관련이 없다고 보아 대상판결의 결과를 지지하는 견해도 있다(김나영, “양도소득세 예정신고 및 그에 기초한 증액경정처분의 효력(2021. 12. 30. 선고 2017두73297 판결: 미간행)”, 「대법원판례해설」 제130호, 법원도서관, 2022., 303면).

40) 그러한 경우는 잘 없겠지만, 과세관청이 감액경정처분을 하는 경우에는 환급의 범위를 어디까지 인정해줄지 여부가 문제가 될 것으로 보인다.

41) 참고로 국세기본법상 경정청구와 관련해서도 비슷한 문제가 있을 수 있을 것으로 보인다. 예를 들어, 양도소득세 예정신고에 대한 경정청구를 한 뒤 확정신고를 한 경우 경정청구의 효력이 소멸되는지 여부가 문제될 수 있다. 이와 같은 경우에도 세액의 환급효과를 고려하여 경정청구의 효력이 미치는 범위 등에 관한 입법 보완이 필요하다고 판단된다.

42) 강제징수비란 국세징수법 중 강제징수에 관한 규정에 따른 재산의 압류, 보관, 운반과 매각에 든 비용(매각을 대행시키는 경우 그 수수료를 포함한다)을 말한다(국세기본법 제2조 제6호).

국세의 경우 그 신고일을 ‘법정기일’ 중 하나로 규정하면서, 그 신고일에 양도소득세 예정신고일도 포함하고 있다(국세기본법 제35조 제2항 제1호).

그리고 국세기본법에서는 납세자가 국세 및 강제징수비를 체납한 경우에 그 납세자에게 양도담보재산이 있을 때에는 그 국세의 법정기일 전에 담보의 목적이 된 양도담보재산에 대해서는 그 양도담보재산으로써 납세자의 국세 및 강제징수비를 징수할 수 없다고 규정하고 있다(국세기본법 제42조 제1항).

위 규정들에서는 ‘법정기일’에 양도소득세 예정신고일을 포함하고 있는 것으로 해석되어 입법적으로 해결된 것처럼 보이나, 납세자가 양도소득세 예정신고를 한 뒤 예정신고의 내용을 수정(다른 내용의 예정신고 내용을 포함)하는 확정신고를 하는 경우에 변경된 예정신고 세액에 대하여는 어떤 식으로 변경된 국세를 반영하여야 되는지에 대한 조문이 없어 실무상 혼란을 초래할 가능성이 있다.

또한, 국세기본법에는 사업이 양도·양수된 경우에 양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 그 사업에 관한 국세 및 강제징수비를 양도인의 재산으로 충당하여도 부족할 때에는 대통령령으로 정하는 사업의 양수인⁴³⁾은 그 부족한 금액에 대하여 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차 납세의무를 진다고 규정하고 있는데(국세기본법 제41조 제1항), 위 규정에서도 ‘납세의무의 확정’의 시점에 따라 양수인의 제2차 납세의무를 지게 된다는 것을 알 수 있다.

위 규정에서는 단순히 ‘납세의무의 확정’이라는 표현을 쓰고 있어 ‘확정’에 양도소득세 예정신고가 포함되는지 여부가 다시 한번 문제가 된다. 그리고 ‘확정’에 양도소득세 예정신고가 포함된다고 해석을 하더라도 국세기본법 제35조 및 제42조의 예에서 살펴본 바와 같이 예정신고의 내용을 수정하는 확정신고가 있는 경우 양도인의 변경된 예정신고 세액을 어떤 식으로 반영하여야 되는지에 대한 조문이 없다.

따라서 위와 같이 양도소득세 예정신고와 관련하여 문제되는 국세기본법상 조문들에 대한 입법 보완도 필요할 것으로 판단된다.

5. 소결론

43) 국세기본법 시행령 제22조(사업의 양도·양수의 범위)

법 제41조 제1항에서 “대통령령으로 정하는 사업의 양수인”이란 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리(미수금에 관한 것은 제외한다)와 모든 의무(미지급금에 관한 것은 제외한다)를 포괄적으로 승계한 자로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 말한다.

1. 양도인과 특수관계인인 자
2. 양도인의 조세회피를 목적으로 사업을 양수한 자

이상과 같이 양도소득세 예정신고의 효력은 부과제척기간, 국세징수권의 소멸시효, 과세관청의 증액정정처분, 그 외 국세기본법상 조문들 등과 관련하여 여러 가지 쟁점들이 있다고 보인다. 이러한 쟁점들을 해결하기 위하여 활발한 논의를 통하여 입법 보완을 할 필요가 있다고 생각된다. 그리고 위와 같은 입법 보완을 통하여 양도소득세 예정신고의 효력과 연결되어 있는 관련 세법 규정들의 체계정합성을 높임과 동시에 양도소득세 예정신고의 확정력에 대하여 잠정적 확정설의 태도를 취하고 있는 것으로 보이는 대법원 판례의 법리와의 어느 정도 조화를 이룰 수 있을 것이라고 생각된다.⁴⁴⁾

Ⅶ. 결 어

지금까지 대상판결을 중심으로 양도소득세 예정신고의 확정력에 대한 여러 가지 논의를 살펴보고, 양도소득세 예정신고와 관련된 여러 가지 쟁점들과 이와 관련된 제언을 해 보았다.

양도소득세 예정신고의 확정력에 대하여 오랜기간 동안 논의가 있어 왔고, 그 논의를 반영하여 양도소득세 예정신고와 관련된 조문들이 조금씩 개정되거나 신설되고 있는 것으로 보인다. 그리고 국세기본법, 소득세법 등 양도소득세 예정신고와 관련된 세법 조문들, 예정신고의 입법취지 등을 종합적으로 고려하면, 양도소득세 예정신고는 적어도 잠정적 확정력이 있다고 보는 것이 타당하다고 판단되는바, 대상판결을 포함한 대법원의 양도소득세 예정신고의 효력에 관한 일련의 판결 내용이 틀렸다고만은 볼 수 없다.

하지만, 대상판결의 결론과 같이 양도소득세 확정신고로 인하여 양도소득세 예정신고에 기초한 증액정정처분이 확정신고에 흡수되어 소멸되었다는 것은 분명히 이상한 점이 있다. 그리고 양도소득세 예정신고의 효력과 관련하여 부과제척기간, 국세징수권 소멸시효 등의 쟁점들과 관련하여서도 세법을 적용하는 과정에서 모순이 발생하는 부분도 있다.

물론 앞서 살펴보았다시피 양도소득세 확정신고 건수(토지, 주택, 건물, 부동산에 관한 권리)는 양도소득세 예정신고 건수에 비해서는 건수가 상당히 미미하므로, 위에서

44) 참고로 2020. 12. 29. 법률 제17757호로 신설된 금융투자소득세 규정도 양도소득세와 마찬가지로 예정신고와 확정신고 제도가 있는 것으로 파악된다(소득세법 제87조의21 및 제87조의23). 그리고 금융투자소득세도 양도소득세와 마찬가지로 '확정'에 관한 논의가 있을 것으로 예상되므로, 미리 다양한 논의를 통하여 제도의 운용에 혼란이 없도록 입법 보완이 이루어져야 한다고 판단된다.

언급한 각 쟁점들의 문제점이 발생하는 경우가 흔치는 않을 것이다. 하지만, 분명 대상 판결의 사례와 같이 양도소득세 예정신고와 확정신고를 악용하는 사례들이 있을 수 있고, 이를 미연에 방지하기 위하여 양도소득세 예정신고의 효력에 대한 충분한 논의와 함께 입법 보완이 필요할 것으로 생각된다.

양도소득세 예정신고와 확정신고에 관련된 세법 규정의 입법 보완을 통하여 양도소득세 예정신고의 효력에 관한 해석으로 인하여 발생할 수 있는 문제를 최소화시키고, 법적안정성을 높임과 동시에 납세자 간 형평성이 제고될 수 있기를 기대한다.

참고문헌

- 강석규, 「조세법쟁론」 2022 개정판, 삼일인포마인, 2022.
- 김완석·박종수·이중교·황남석, 「주석 국세기본법」 제4판, 삼일인포마인, 2022.
- 류지태·박종수, 「행정법신론」 제17판, 박영사, 2019.
- 소순무·윤지현, 「2020 조세소송」, 조세통람, 2020.
- 이창희, 「세법강의」 2023년판, 박영사, 2023.
- 임승순, 「조세법」 제22판, 박영사, 2022.
- 김나영, “양도소득세 예정신고 및 그에 기초한 증액경정처분의 효력(2021. 12. 30. 선고 2017두73297 판결: 미간행)”, 「대법원판례해설」 제130호, 법원도서관, 2022.
- 윤지현, “양도소득세 예정신고와 납세의무의 ‘확정’ - ‘종국적 확정설’과 ‘잠정적 확정설’의 대립을 중심으로”, 「서울대학교 법학」 제56권 제4호, 서울대학교 법학연구소, 2015.
- 이성일, “양도소득 과세표준과 세액에 관한 예정신고에 따른 납세의무의 확정 여부”, 「조세와 법」 제7권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2014.
- 이호섭, “양도소득세 예정신고납부 관련 부과·징수권에 대한 소고”, 「세무학연구」 제38권 제3호, 한국세무학회, 2021.
- 전대규, “양도소득과세표준의 예정신고·확정신고와 관련된 법률상의 쟁점들”, 「조세법실무연구 II」, 재판자료 제121집, 2010.
- 정기상, “부가가치세의 예정신고에 따른 납세의무의 확정 여부 - 대상판결: 대법원 2011. 12. 8. 선고 2010두3428 판결 -”, 「저스티스」 통권 제131호, 한국법학원, 2012.
- 정지선·유지선, “부가가치세에 있어서 예정신고의 납세의무 확정력 인정 여부”, 「세무와 회계 연구」 통권 제5호(제3권 제1호), 한국세무사회, 2014.
- 홍용건, “납세자가 양도소득과세표준 예정신고를 한 후 그와 다른 내용으로 확정신고를 한 경우, 그 예정신고 및 이를 기초로 이루어진 징수처분의 효력(2008. 5. 29. 선고 2006두1609 판결: 공2008하, 926)”, 「대법원판례해설」 제76호, 법원도서관, 2008.

<Abstract>

**A critical review about Preliminary Return and Final Return on
Capital Gains Tax
- With Focus on the Judgement Numbered 2017Du73297 Sentenced
on December 31, 2021 by the Supreme Court -**

Choi, Bo Kwang*

In some cases, each individual tax law has a separate provision for 'Final Return' and 'Preliminary Return', and one of the representative tax items is Capital Gains Tax under the Income Tax Act.

Opinions on the finalizing effect of the Preliminary Return on Capital Gains Tax are largely divided into Final Conclusive Theory and Provisional Conclusive Theory, and this discussion has been ongoing for a long time. Final Conclusive Theory is the opinion that tax liability for Capital Gains Tax is determined by Preliminary Return on Capital Gains Tax, and Provisional Conclusive Theory is the opinion that tax liability for Capital Gains Tax is determined with deferring the tax settlement procedure through Final Return on Capital Gains Tax by Preliminary Return on Capital Gains Tax.

In reference to the Supreme Court's series of rulings on the validity of the Preliminary Return on Capital Gains Tax, it seems to adopt Provisional Conclusive Theory on finalizing effect of the Preliminary Return. In addition, the Target Judgement(the Judgement Numbered 2017Du73297 Sentenced on December 31, 2021 by the Supreme Court) seems to have confirmed the Supreme Court's legal principles regarding the validity of the Preliminary Return on Capital Gains Tax once again.

According to the Target Judgement, it is judged that Preliminary Return on Capital Gains Tax and Tax office's disposition of increase and correction based on Preliminary Return on Capital Gains Tax are absorbed and extinguished by Final

* Yulchon LLC, Lawyer & CPA; bkchoi@yulchon.com

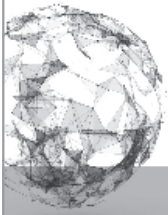
Return. In this point of view, above all, this may cause a problem that taxpayers abuse the Final Return System. However, it is difficult to say that the conclusion of the Target Judgment is wrong under the current tax law, as it seems that the taxpayer cannot be prohibited from filing Final Return which revises the details of the Preliminary Return on Capital Gains Tax.

In addition, under the current tax law related with the validity of the Preliminary Return of Capital Gains Tax, there seem to be various issues about Limitation Period for Imposition, Limitation Period for Imposition of National Taxes, Tax office's disposition of increase and correction, and other provisions of the Framework Act on National Taxes etc. Therefore, through legislative supplementation which is premised on active discussions on the relevant tax laws related to the validity of the Preliminary Return on Capital Gains Tax, it is necessary to improve the systematic consistency of related tax law regulations and harmonize in some degree with the Supreme Court legal principles which seem to take an attitude of Provisional Conclusive Theory about the finalizing effect of the Preliminary Return on Capital Gains Tax.

In other words, through the legislative supplementation as above, it is expected that problems which may arise due to the interpretation of the validity of the Preliminary Return on Capital Gains Tax can be minimized, legal stability can be improved, and equity among taxpayers can be enhanced at the same time.

Key words: Capital Gains Tax, Preliminary Return, Final Return, Final Conclusive Theory, Provisional Conclusive Theory, Limitation Period for Imposition, Limitation Period for Imposition of National Taxes, Tax office's disposition of increase and correction

2023년 (사)한국조세법학회·경희법학연구소
공동 춘계학술발표대회



제4주제 토론문①

"양도소득세 예정신고와 확정신고의 효력에 관한 소고"에 대한 토론문

토론자 오세욱 (변호사, 법무법인 평산)

토론문

오 세 욱 *

발표자의 「양도소득세 예정신고와 확정신고에 관한 소고」 발표문을 잘 들었습니다. 대상판결(대법원 2017두73297) 및 그 밖에 양도소득세 예정신고의 효력과 관련된 쟁점들에 대한 분석을 통해 입법과정에서 미처 예측하지 못했던 예정신고와 확정신고 규정들 사이의 관계와 미비점들에 대해 생각해볼 수 있었습니다. 발표하신 내용과 관련하여 토론자로서 몇 가지 의견을 말씀드리고 발표자의 의견을 여쭙고자 합니다.

1. 확정신고와 ‘예정신고 관련 가산세’와의 관계

대상판결의 경우 ① 납세자의 양도소득 과세표준 예정신고 ② 이후 과세관청의 증액경정처분이 있었고 ③ 다시 납세자가 예정신고와 다른 내용으로 양도소득 과세표준 확정신고를 하였던 사안이고(「① 예정신고 → ② 과세관청 증액경정처분 → ③ 확정신고」), 이에 대해 대상판결은 납세자가 예정신고를 한 후 그와 다른 내용으로 확정신고를 한 경우에는 예정신고에 의하여 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 흡수되어 소멸하고, 과세관청의 증액경정처분 역시 효력을 상실한다는 입장입니다.

* 법무법인(유) 평산 변호사

이에 대해 발표자께서는 예정신고 납부제도의 입법 취지 자체를 고려해보면 대상판결의 결론이 틀렸다고 보기는 어렵지만, 확정신고를 하는 경우 예정신고의 효력과 더불어 예정신고를 기초로 이루어진 증액정정처분의 효력이 흡수되는 것은 이상한 점이 있고 특히 대상판결의 결론에 따르면 과세관청이 부과한 ‘가산세’의 효력도 전부 소멸된다는 지적을 하고 있습니다.²⁾

한편 예정신고 및 납부의무를 위반하였다는 이유로 무신고 및 납부불성실가산세를 부과한 사안, 구체적으로 납세자가 부동산의 매매와 관련하여 소득세법 제69조에 따른 매매차익예정신고 및 납부를 하지 않은 채 과세연도별 종합소득세과세표준 확정신고 및 납부만 하였고 이에 대해 과세관청이 납세자가 예정신고 및 납부의무를 위반하였다는 이유로 신고 및 납부불성실가산세를 부과한 사안에서(「① 예정신고 X → ② 확정신고 → ③ 과세관청 가산세처분」),

서울행정법원은 확정신고 및 납부를 하였으므로 가산세를 부과할 수 없다는 납세자의 주장에 대해 ‘예정신고·납부를 하지 아니한 채 확정신고·납부를 하였다는 이유만으로 무신고가산세를 부과할 수 없게 되면, 예정신고를 하지 않은 자는 아무런 법적제재를 받지 않게 되는 것은 물론 오히려 확정신고기한까지 예정신고·납부액에 대한 이자 상당액의 이익을 얻게 되므로, 예정신고 및 이와 관련된 가산세 규정이 형해화될 위험이 크다’, ‘설령 종전에 잠정적으로 정해진 과세표준과 세액이 확정신고에 의해 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸한다고 하더라도, 기왕에 있었던 예정신고·납부의무 불이행의 효과나 이미 발생한 가산세의 납부의무마저 확정신고에 의해 소멸하는 것이 아니’라는 등의 이유로 배척한 바 있습니다. 이후 서울고등법원 2020. 11. 27.

2) 발표문 각주 37)

선고 2020누43304 판결로 항소기각되었고, 대법원 2021. 4. 8. 선고 2020두 57998 판결에서 심리불속행 기각 확정되었습니다.

위와 같은 법원의 결론에 저도 동의하고 따라서 대상판결의 결론에 따르더라도 과세관청이 부과한 가산세의 효력은 유지된다고 볼 여지가 있어 보이는데, 발표자의 의견은 어떤지 궁금합니다.

2. 입법 보완 관련

신고납세방식의 조세에서 신고로 인하여 납세의무가 확정된 후(또는 당초 과세처분이 있는 후) 증액경정처분이 있는 경우 당초신고 등과의 관계 및 효력과 관련하여 세법 규정이 명확하지 않았고,

대법원은 과세관청이 증액경정처분을 한 경우 증액경정처분은 납세자의 신고에 의하여 확정된 과세표준과 세액을 그대로 둔 채 증액되는 부분만을 추가로 결정하는 것이 아니라 신고확정된 과세표준과 세액에 증액부분을 포함하여 전체로서의 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것이므로 증액경정처분이 있으면 신고확정의 효력은 소멸되고 당초의 과세처분은 독립된 존재가치를 상실하여 소멸한다는 입장을 취해 왔습니다(대법원 1987. 3. 10. 선고 86누911 판결, 대법원 1991. 10. 8. 선고 91누1547 판결 등).

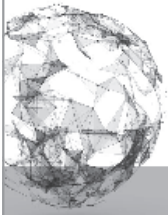
이와 같은 상황에서 당초 확정된 세액과 경정처분과의 관계를 정비하기 위하여 2002. 12. 18. 개정된 구 국세기본법 제22조의²³⁾ 제1항은 “세법의 규정에

3) 2018. 12. 31. 국세기본법이 개정되면서 조문이 이동되어 현재 국세기본법 제22조의3에 규정됨.

의하여 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정은 당초 확정된 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다”라는 규정을 신설한 입법례가 있습니다.⁴⁾

위 입법례를 참조하여, 대상판결과 같이 납세자가 예정신고 내용과는 다른 확정신고를 하였을 때 증액경정처분의 효력이 상실된다는 점을 납세자가 악용할 소지를 줄이기 위하여 “예정신고를 한 이후 경정이 있을 경우 이후 확정신고가 있더라도 경정의 효력에 영향을 미치지 아니한다”와 같은 취지의 문구를 신설하는 것은 어떨지, 이러한 개정으로 인해 현재 발생가능한 현실적인 악용 문제는 일단 충분히 해결되는 것인지, 아니면 예정신고와 확정신고의 관계 및 효력에 관한 보다 근본적인 보완 입법이 필요한 것인지 발표자의 의견을 여쭙고 싶습니다.

4) 대법원은 구 국세기본법 22조의2 시행 이후에도 여전히 증액경정처분이 있는 경우 당초 신고나 결정은 증액경정처분에 흡수됨으로써 독립한 존재가치를 잃게 된다면(대법원 2009. 5. 14. 선고 2006두17390 판결) 기존과 동일한 흡수설의 입장이나, 취소의 범위는 구 국세기본법 제22조의2 규정에 따라 확정된 당초 신고나 결정에서의 세액에 관하여는 취소를 구할 수 없고 증액경정처분에 의하여 증액된 세액의 한도 내에서만 취소를 구할 수 있는 것으로 해석하여야 한다고 판시하고 있습니다(대법원 2011. 6. 30. 선고 2010두20843 판결).



제4주제 토론문②

"양도소득세 예정신고와 확정신고의 효력에 관한 소고"에 대한 토론문

토론자 권형기 (변호사, 법무법인 평안)

토 론 문

권 형 기¹⁾

최보광 변호사님의 훌륭한 발제를 잘 들었습니다.

1. 발제 내용의 요약

발제자께서는,

소득세법상 양도소득세의 연혁에 관하여 설명하신 후 관련된 규정 및 예정신고와 확정신고의 관계에 관하여 정리해 주셨습니다. 이후 대법원 판결²⁾에서 예정신고 이후 증액경정이 있었고(이하 ‘이사건 증액경정처분’), 이후 확정신고시에는 기존의 세액보다는 증액하여 신고하였으나 재차 ‘고가주택에 대한 1세대 1주택 비과세 규정’을 적용하였으며, 이후 피고의 이사건 증액경정처분을 확정신고에 따른 세액으로 감액해 달라는 취지의 정정청구를 하였으며 피고는 이사건 증액경정처분 이후 90일이 지난 이후에 정정청구가 이뤄졌다는 사유로 정정청구를 거부하였다는 사실관계를 설명해 주셨습니다. 발제자께서 잘 설명하여 주신 바와 같이, 이에 관하여 대법원은 예정신고에 의해 잠정적으로 확정된 과세표준과 세액은 확정신고에 의하여 확정된 과세표준과 세액에 흡수되어 소멸하며, 과세관청의 증액경정처분도 효력을 상실하는 것이기에 정정청구의 대상이 없으므로 기각되어야 한다는 취지로 판단하였습니다. 또한, 양도소득세 예정신고에 관한 대법원 판례의 흐름을 정리하여 주셨고, 학설의 대립에 관한 상세한 설명을 해 주셨습니다.

이후 부과제척기간과 관련하여 양도소득세 예정신고기한의 다음 날을 부과제척기간의 기산일로 개정하여야 한다는 의견을 개진하여 주셨고, 대상 판결의 입장에 따르면 증액경정처분에 대한 불복절차를 무용하게 만드는 것으로서 입법 보완이 필요하다는 점을 지적하여 주셨으며, 국세기본법상 법정기일에 양도소득세 예정신고일이 포함되어 있는데 예정신고 뒤 확정신고를 하는 경우 변경된 예정신고 세액에 대하여 어떻게 반영할 것인지에 대한 조문이 없고, 제2차 납세의무를 적용할 때 양도소득세 예정신고가 포함되는지 등이 문제될 수 있다는 점을 지적해 주셨습니다. 결론적으로 대상판결 자체가 틀렸다고 보기는 어려우나, 대상판결과 같은 결론에 이끈다면 여러 측면에서의 입법 보완이 필요하다는 점을 설명하여 주셨습니다.

이상과 같이 훌륭한 발제에 대하여 추가적으로 덧붙일 만한 내용이 없으나, 토론자로서의 역할을 다 하기 위하여 부득이하게 약간의 의견을 피력해 보았습니다.

2. 발제문에 관한 토론자의 약간의 의견

먼저, 증액경정처분과 관련해서는, 가산세의 부과처분은 남아 있다고 보는 것이 타당하다고

1) 변호사, 공인회계사, 세무학 박사

2) 대법원 2021. 12. 30. 선고 2017두73297 판결

사료됩니다. 이는 가산세는 세법상 의무위반에 관하여 부과하는 것이기에, **예정신고의무 역시 세법이 부여하고 있는 납세의무자의 의무이기** 때문입니다.³⁾ 또한, 탈제자께서는 증액정정처분에 대한 불복절차를 무용하게 만드는 것이라고 지적하여 주셨는데, 이 부분은 대상 판결을 통하여 ‘**확정신고**’ 시에 이를 제차 신고를 할 수 있게 되었으며, 과세당국은 **확정신고에 대해 증액정정처분을 하고 납세의무자는 이에 대해 불복을 할 수 있는** 것이기에 이 부분은 문제가 되지 않을 수도 있지 않을까 하는 생각이 들었습니다.

또한, 각주에서 국세기본법상 경정청구에 관하여도 비슷한 문제가 있을 것이라고 말씀하여 주셨는데, 이는 예정신고에 대한 경정청구 후 확정신고를 한 경우 경정청구의 효력이 소멸될 것인지 여부에 관한 부분이었습니다. 과세당국이 아직 경정청구에 대하여 전토하는 상태라면 과세당국이 검토하는 실익이 있는 것인지가 쟁점이 될 수가 있을 것입니다. 그러나 과세당국이 ‘**경정**’을 할 필요가 없이 납세의무자가 예정신고시에 신고한 내용을 추후 확정신고를 통하여 사실상 ‘**흡수**’ 시켰다면, 이에 대하여 과세당국에 ‘**경정**’을 해 달라고 했더라도 그러한 경정청구는 그 대상과 실익이 없는 상황이라고 생각됩니다. 즉, 경정청구가 ‘**무효**’가 된다고 보다는 애초에 신고의 효력이 없으므로 ‘**경정**’ 청구의 대상도 없어지고, 따라서 이를 각하하는 방향이 맞지 않을까 하는 생각을 해 보았습니다.

반면, 부과제척기간에 관한 **탈제자의 비판에 대해서** 토론자는 전적으로 동의하나, 예정신고 이후에 확정신고까지 한 상황이라면 확정신고에 관하여는 부과제척기간은 별개로 확정신고기한 다음날부터로 구분하여 입법하여야 한다는 취지인지 여쭙고 싶습니다. 각주에서 납세자가 처음 신고한 부분만 예정신고의 부과제척기간이 적용되는 것이 타당하다고 말씀을 주셨는데, ‘**처음 신고를 했어야 하는 부분**’에서 ‘**처음 신고한 부분**’의 차액 만큼을 부과할 수 있을 것인데, 확정신고를 통하여 기존의 예정신고는 흡수가 되는 것이라면 이를 구분하는 것에 실익이 있는 것인지 의문이 드는 부분이 있습니다. (예정신고만으로 마무리되어 확정신고를 생략한 경우가 아니라면) 확정신고를 통하여 예정신고가 흡수되고 확정신고기한 이후에는 기존의 부과제척기간은 의미를 잃게 되며 **총액에 대해 과세할 수 있는 새로운 부과제척기간이** 진행된다고 보는 것이 타당하지 않을까 하는 생각도 드는데 이에 대한 탈제자의 의견을 여쭙고자 합니다.

그리고 제2차 납세의무에 관하여는 실무상으로 어떠한 문제가 발생할 것인지를 좀더 고민해 보아야 하겠으나, 현재 대상 판결의 입장에 따른다면 확정신고를 생략하고 예정신고만 있었던 경우에는 예정신고 시점을 기준으로 판단하고, 확정신고를 하는 경우에는 기존의 예정신고의 효력을 인정하기 어려우므로 확정신고일을 기준으로 보아야 한다고 해석하는 것이 타당하다고 생각됩니다. 다만, 이와 같은 해석은 **납세의무자의 확정신고 여부에 따라 사업양수인의 제2차 납세의무가 변경된다는 점에** 있어서 합리적이라고는 보기 어려우며, 결국 이 부분에 대해서는 **탈제자의 의견과 같이 입법적으로 보완이 필요하다고** 생각됩니다.

법정기일의 경우에는 예정신고 후 그 내용을 수정하여 확정신고를 하더라도, 변경된 세액은 기준으로 보아야 하는지 기존의 예정신고에 따른 세액을 기준으로 보아야 할 것인지에 대하여

3) 입법론적으로 보더라도 가산세와 같은 행정질서벌의 성격은 세법상의 의무를 위반한 것에 관하여 부과하는 금전 성격인데, 만일 예정신고에 관하여 납세의무자에게 그 신고의무를 부담하게 하고 더 나아가 그에 대하여 의무 위반에 대한 부담을 시켜 하고자 한다면 그러한 가산세는 그대로 부과할 수 있도록 규정하면 되는 것이고, 예정신고를 직접하게 하지 않더라도 세법상 의무위반에 대해서 가산세를 부담할 필요가 없다면 예정신고에 관하여 가산세를 부과하지 않도록 규정하면 될 것입니다.

의견을 주셨습니다. 그런데 이 경우에는 본래 ‘신고하여야 할 정당세액’을 기준으로 보아야 할 것이고, 만일 이와 같이 보지 않는다면 납세의무자의 자의적인 신고세액에 따라 징수세액이 달라진다는 것이기에 받아들이기 어려운 결론이 될 것으로 생각합니다. 이에 대하여 탈세자의 의견은 어떠신지 문의드립니다.

또한, 아주 사소한 것이지만, 로마자 5의 대상판결의 시사점은 하나의 대목차로 들어가기에는 내용이 많지 않아서, 소목차로 넣는 것이 어떨까 하는 생각을 하였습니다.

3. 입법론적 관점에서 토론자의 의견

과거부터 예정신고와 확정신고의 논의 또는 납세의무 확정에 관한 논의 등에서도 ‘확정’이라는 개념에 대하여 다수 언급되어 있으나, 토론자는 ‘확정’이라는 용어를 세법에 그대로 두는 것이 과연 바람직한 것인지에 대해서부터 입법적 논의가 필요하지 않을까 싶습니다.

확정이라는 개념은 법률상 더 이상 재판으로 다룰 수 없는 상황을 의미하는 것도 아닙니다.⁴⁾ 이때 세법에서 계속하여 ‘확정’이라는 용어를 사용하는 것은 일반인으로 하여금 통상의 ‘확정’이라는 개념과 혼동하게 할 수 있게 할 뿐만 아니라, 법률가조차 ‘확정’의 개념에 관해 혼란을 가져온다고 생각합니다. 이에 토론자는 소득세법상의 ‘확정신고’라는 개념은 그대로 둘 수는 있으나(예정의 상대적 의미로서의 확정의 개념으로 이해할 수 있습니다), 세법상 ‘납세의무의 확정’이라는 개념보다는 납세의무의 ‘확인’ 등 다른 용어를 사용하는 방안도 가능할 것이라고 생각합니다.⁵⁾ 역시 논문에서도 납세의무의 확정의 의미가 법률상 ‘확정’과 어떻게 다른지에 대해서만 한참의 분석을 서두에 설명해야 하고 사법부에서도 이를 판단함에 있어서 오해하는 경우가 발생할 수 있으므로,⁶⁾ 용어의 개념이 매우 중요한 ‘법해석’에 있어 혼란을 야기하는 용어는 용어 자체를 변경하는 방안이 가장 간명한 해결책이라고 생각합니다. 혹시 탈세자께서는 이에 대해서 어떤 의견이 있으신지 여쭙고 싶습니다.

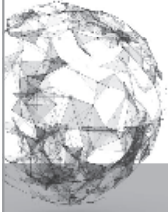
이상과 같이 부족한 토론을 마무리하며, 훌륭한 탈세에 토론을 할 기회를 주신 전에 대하여 다시 한번 감사드립니다.

4) 세법상의 확정은, 몇 가지 의미가 있을 것이나 채권의 존부와 직접적인 연관성을 가지지 않습니다. 즉, 납세의무가 성립하는 시점에 이미 국가와 납세자 간의 채권채무 관계는 발생하는 것이며, 납세자가 이를 신고하더라도 소위 ‘확정’이라는 문헌상 의미와는 전혀 무관한 효과가 나타납니다(유사하다는 견해도 있으나 동일하지 않다는 점에 대해서는 이견 X). 이는 납세자가 확인하여 수정신고를 통해서도 인제든지 변경될 수 있으며, 과세당국의 경정을 통해서도 변경될 수 있는 지위에 있습니다.

5) 반면, 이와 같은 입장에서 본다면, 종래 논의가 되어 온 종국적 확정선이라든가 진정적 확정선 등의 논의 자체에서도 그 용어의 정리를 명확히 다시 하여야 혼란이 가중되지 않을 것이라고 생각합니다. 즉, ‘종국적 확정’이란 ‘잠정적 확정’이란 일상적 용어사용에 따른다면 실제 ‘확정’되는 것은 아무 것도 없기 때문에 ‘종국적 확정’이나 ‘잠정적 확정’이라는 논의 자체가 또 다른 혼란을 가져올 수 있다고 사료됩니다(물론 이에 대하여 이러이러한 의미에서의 확정이라고 설명하는 것은 당연히 가능하겠지만, 그와 같은 개념정의에 대해서 재차 이견도 가능합니다). 만년에 토론자가 깊은 연구를 한 것은 아니기에 ‘확인’이라는 용어도 문제가 있을 수가 있으며, 더 적합한 용어의 사용에 대하여는 논의를 하는 방향이 좋을 것 같습니다.

6) 이창희, 세법강의, 박영사, 2020, 144면에서는 납세의무의 확정과 행정법학의 확정력에 관하여 법원이 오해하여 잘못된 판결을 내린 사례들을 지적하고 있습니다. 예를 들어, 대법원 2009. 2. 12. 선고 2008누11716 판결. 반면, 독일에서는 ‘무과제문’의 경우에는 상당한 정도로 행정청을 구속하는 자박력을 가져서 조세채권의 확정이라는 말에는 ‘바꿀 수 없다’는 확정력의 뜻도 어느 정도 생긴다고 하기에(이창희, 위의 책, 133면 참조), 우리와는 달리 볼 여지도 있을 것입니다.

2023년 (사)한국조세법학회 · 경희법학연구소
공동 춘계학술발표대회



부 록

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

제1장 총 칙

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

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

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

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

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

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

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

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

제 2 장 연구의 진실성과 연구자 및 학회의 책임

제 4 조 (연구의 진실성) ① 연구자는 모든 연구 행위(연구의 제안, 연구의 수행, 연구결과의 보고 및 발표, 연구심사 및 평가행위 등)를 정직하고 진실하게 수행하여야 한다.

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

③ 연구자는 모든 연구행위가 편견과 예단 없이 이루어지도록 하여야 한다.

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

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

1. 연구자는 전 연구과정에서 발생하는 연구부정행위를 하지 않는다.

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

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

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

1. 연구대상자의 인격 존중 및 공정한 대우
2. 연구대상자의 개인 정보 및 사생활의 보호
3. 사실에 기초한 정직하고 투명한 연구의 진행

4. 전문 지식을 사회에 환원할 경우 전문가로서 학문적 양심 견지
5. 새로운 학술적 결과를 공표하여 학문의 발전에 기여
6. 자신 및 타인의 저작물 활용 시 적절한 방법으로 출처를 밝히는 등 선행 연구자의 업적 인정·존중
7. 연구계약의 체결, 연구비의 수주 및 집행 과정의 윤리적 책임 견지
8. 연구비 지원기관의 이해관계에 영향을 받지 않고, 연구결과물에 연구와 관련된 모든 이해관계 명시
9. 지속적인 연구윤리교육의 참여

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

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

제 8 조 (학회의 역할과 책임) ① 학회는 연구자가 연구에 전념하고 연구윤리를 준수할 수 있도록 합리적이고 자율적인 연구 환경과 연구 문화를 조성하는 데 적극 노력하여야 한다.

② 학회는 연구자가 연구수행 과정에서 연구윤리를 준수하고 연구부정행위를 예방할 수 있도록 정기적·부정기적인 연구윤리 교육을 실시하여야 한다.

③ 학회는 교육부장관 또는 전문기관의 장이 연구윤리 실태 조사 등 연구윤리 확립을 위한 업무를 수행할 때 이에 적극 협조하여야 한다.

④ 인지하거나 제보받은 연구부정행위 의혹에 대해 엄정하게 조사하여야 하며, 교육부장관, 전문기관 및 대학 등으로부터 소속 연구자의 연구부정행위 의혹에 대한 조사 또는 자료를 요청받을 경우 이에 적극 협조하여야 한다.

제 3 장 연구자 상호 관계의 공정성

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

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

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

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

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

② 교신저자는 저자표시에 대한 순서와 공동저자 표시에 대하여 입증책임을 진다.

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

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

1. ‘저자추가’란 투고단계에서의 저자 외에 새롭게 저자를 추가하는 경우를 의미한다.

2. ‘저자변경’이란 저자추가는 없지만 기존저자가 빠지고 새로운 저자로 대체되는 경우, 또는 저자표시 순서를 변경하는 것을 의미한다.

③ 교신저자가 수정단계에서 저자추가 및 변경을 하고자 하는 경우 반드시 편집위원장을 참고로 하여 전체 저자들에게 허락을 득하는 이메일을 보내고

모든 저자들로부터 허락을 득하여야 한다.

④ 교신저자가 공동저자의 허락없이 임의로 저자추가 및 변경을 하거나, 한 사람의 공동저자라도 저자변경 및 저자추가를 거부하는 경우 편집위원장은 해당 저자추가 및 변경을 취소할 수 있다.

⑤ 게재가능 판정이후 교신저자가 임의로 저자추가 또는 저자변경을 하는 경우 해당 논문은 게재가 취소된다.

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

제 4 장 연구 부정행위 및 기타 비윤리적 연구행위

제 1 절 인용방법 및 원칙

제14조 (인용방법 및 원칙) ① 저자는 자신의 저작물에 소개, 참조, 논평 등의 방법으로 타인의 저작물의 일부를 원문 그대로 또는 번역하여 인용할 수 있다.

② 저자는 출처 표시와 참고문헌 목록 작성의 정확성을 기하여야 한다. 저자는 인용의 모든 요소(저자명, 학술지의 권·호수, 페이지, 출간년도 등)를 2차 출처에 의존하지 말고 원 논문에서 직접 확인해야 하며, 다만 불가피한 경우에는 재인용을 밝히고 인용할 수 있다.

③ 저자는 피인용 저작물이 인용저작물과 명확히 구별될 수 있도록 신의성실의 원칙에 입각하여 합리적인 방식으로 인용하여야 한다.

④ 저자는 원칙적으로 공표된 저작물을 인용하여야 하며, 공개되지 아니한 학술 자료를 논문심사나 연구제안서 심사 또는 사적 접촉을 통하여 획득한 경우에는 반드시 해당 연구자의 동의를 얻어 인용하여야 한다.

⑤ 저자는 타인이 이미 발표한 논문에 담긴 이론이나 아이디어를 변안해서 자신의 저작물에 소개할 때에는 그 출처를 명시해야 한다.

⑥ 저자는 하나의 출처로부터 집중적으로 차용하는 경우 어떤 아이디어가 자신의 것이고 어떤 아이디어가 참조된 출처로부터 왔는지를 독자들이 명확하게 알 수 있도록 집필해야 한다.

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

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

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

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

제 2 절 연구부정행위

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

1. “위조”는 존재하지 않는 연구 원자료 또는 연구자료, 연구결과 등을 허위로 만들거나 기록 또는 보고하는 행위
2. “변조”는 연구 재료·장비·과정 등을 인위적으로 조작하거나 연구 원자료 또는 연구자료를 임의로 변형·삭제함으로써 연구 내용 또는 결과를 왜곡하는 행위
3. “표절”은 다음 각 목과 같이 일반적 지식이 아닌 타인의 독창적인 아이디어 또는 창작물을 적절한 출처표시 없이 활용함으로써, 제3자에

- 게 자신의 창작물인 것처럼 인식하게 하는 행위
- 가. 타인의 연구내용 전부 또는 일부를 출처를 표시하지 않고 그대로 활용하는 경우
- 나. 타인의 저작물의 단어·문장구조를 일부 변형하여 사용하면서 출처 표시를 하지 않는 경우
- 다. 타인의 독창적인 생각 등을 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우
- 라. 타인의 저작물을 번역하여 활용하면서 출처를 표시하지 않은 경우
4. “부당한 저자 표시”는 다음 각 목과 같이 연구내용 또는 결과에 대하여 공헌 또는 기여를 한 사람에게 정당한 이유 없이 저자 자격을 부여하지 않거나, 공헌 또는 기여를 하지 않은 사람에게 감사의 표시 또는 예우 등을 이유로 저자 자격을 부여하는 행위
- 가. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 없음에도 저자 자격을 부여하는 경우
- 나. 연구내용 또는 결과에 대한 공헌 또는 기여가 있음에도 저자 자격을 부여하지 않는 경우
- 다. 지도학생의 학위논문을 학술지 등에 지도교수의 단독 명의로 게재·발표하는 경우
5. “부당한 중복게재”는 연구자가 자신의 이전 연구결과와 동일 또는 실질적으로 유사한 저작물을 출처표시 없이 게재한 후, 연구비를 수령하거나 별도의 연구업적으로 인정받는 경우 등 부당한 이익을 얻는 행위
6. “연구부정행위에 대한 조사 방해 행위”는 본인 또는 타인의 부정행위에 대한 조사를 고의로 방해하거나 제보자에게 위해를 가하는 행위
7. 그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어나는 행위
- ② 학회장은 제1항에 따른 연구부정행위 외에도 자체 조사 또는 예방이 필요하다고 판단되는 행위를 포함시킬 수 있다.

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

1. 연구자가 속한 학문 분야에서 윤리적 또는 법적으로 비난을 받을 만한 행위인지
2. 해당 행위 당시의 ‘연구윤리규정’ 및 해당 행위가 있었던 시점의 보편적인 기준을 고려
3. 행위자의 고의, 연구부정행위 결과물의 양과 질, 학계의 관행과 특수성, 연구부정행위를 통해 얻은 이익 등을 종합적으로 고려

② 제16조 제1항제7호에서 정한 ‘그 밖에 각 학문분야에서 통상적으로 용인되는 범위를 심각하게 벗어난 행위’를 판단하고자 할 때에는 학계에서 부정한 행위라는 인식이 널리 퍼져 있는지 등을 고려하여야 한다.

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

② 중복게재는 저작권침해의 우려가 있으므로 유의하여야 한다.

③ 저작권이 보호된 출처로부터 광범하게 텍스트를 인용하는 경우에 인용부호를 적절하게 사용하거나, 제대로 환문하였다 하더라도 저작권이 침해될 수 있음을 유의하여야 한다.

제3절 부적절한 집필행위

제19조 (부적절한 집필행위) 다음의 행위는 부적절한 집필행위에 해당한다.

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

행위

6. 텍스트의 재활용 행위

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

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

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

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

제5장 심사과정의 공정성

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

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

③ 심사자는 심사 대상 논문에 대한 비밀을 지켜야 한다. 논문 평가를 위해

특별히 조언을 구하는 경우가 아니라면 논문을 다른 사람에게 보여주거나 논문 내용을 놓고 다른 사람과 논의하는 것도 바람직하지 않다.

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

② 다음 행위는 심사과정의 비윤리적 연구행위에 해당할 수 있으므로 삼가 야 한다.

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

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

- ① 심사자는 논문심사에 있어 사적(私的) 편견을 피해야 한다. 사적 상충을 포함한 이해상충의 관계가 있다면 즉시 편집위원회에 통보하여야 한다.
- ② 심사자 본인의 관점이나 해석과 지적(知的) 상충이 된다는 이유로 논문을 탈락시켜서는 안 된다.

제 6 장 논문 관리의 공정성

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

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

- ③ 편집위원장은 학술지 게재를 위해 투고된 논문을 저자의 성별, 나이, 소속 기관과는 무관하게 오로지 논문의 질적 수준과 투고 규정에 근거하여 공정하게 취급하여야 한다.
- ④ 편집위원장은 투고된 논문의 평가를 해당 분야의 전문적 지식과 객관적이고 공정한 평가 능력을 지닌 심사위원에게 의뢰해야 한다. 단, 같은 논문에 대한 평가가 심사위원 간에 현저하게 차이가 날 경우에는 해당 분야의 전문가에게 자문을 받을 수 있다.
- ⑤ 편집위원장은 투고된 논문의 게재가 결정될 때까지는 심사자 이외의 사람에게 저자에 대한 사항이나 논문의 내용을 공개하면 안 된다.

제 7 장 윤리규정 시행과 연구부정행위의 검증

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

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

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

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

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

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

③ 위원장 및 위원의 임기는 2년으로 하되 연임할 수 있다.

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

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

③ 위원장은 의결권이 없으며 가부동수일 때는 부결된 것으로 한다.

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

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

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

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

③ 연구윤리위원회는 피조사자에게 최초 제보 또는 추가적인 제보에서 주장된 사실에 이의가 제기된 후 심결을 내지 아니한 경우에도 기피를 신청할 수 있다.

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

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

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

④ 제보자의 신원에 관한 사항은 정보공개 대상이 되지 않는다.

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

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

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

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

② 학회는 검증과정에서 피조사자의 명예나 권리를 침해하지 않도록 주의하여야 한다.

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

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

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

② 본 학회는 연구부정행위 검증을 위하여 조사위원회(이하 “조사위원회”라 함)를 둔다.

③ 연구자의 소속 기관 등의 기관에서 연구부정행위 검증을 하고자 학회에 협조를 요청한 경우에는 적극적으로 협조하여야 한다.

④ 연구자의 소속 기관, 대학 등의 장이 연구자의 연구부정행위를 제보받아 검증한 후 그 결과를 본 학회에 통보하였을 경우에는 그 결과에 대해 사전에 정해진 상응하는 조치를 취하여야 한다.

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

② 조사위원회는 조사위원 전체에서 연구윤리위원회 위원이 아닌 외부인의 비율이 30% 이상이어야 하고, 조사위원 중 해당 연구분야 전문가가 50% 이상으로 하되, 이 중 소속이 다른 외부전문가를 1인 이상으로 한다.

제37조 (연구부정행위 검증원칙) ① 연구부정행위를 학회에서 검증하는 경우 연구부정행위 여부를 입증할 책임은 학회의 조사위원회에 있다. 단, 조사위원회가 요구한 자료를 피조사자가 고의로 훼손하거나 제출을 거부한 경우에 그 책임은 피조사자에게 있다.

② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 보장하여야 하며 관련 절차 및 일정을 사전에 알려주어야 한다. 이 경우 피조사자에게는 해당 제보 내용을 함께 알려주어야 한다.

③ 학회장은 조사위원회가 부당한 압력이나 간섭을 받지 않고 독립성과 공정성을 유지할 수 있도록 노력하여야 한다.

제38조 (연구부정행위 검증 절차) ① 연구부정행위를 검증하고자 할 경우에는 “예비조사”와 “본조사”, “판정”의 절차를 거쳐야 한다.

② 위원장은 연구부정행위에 대한 충분한 혐의를 인지하였을 경우에는 예비

제39조 (예비조사) ① 예비조사는 연구부정행위 의혹에 대하여 본조사 실시 여부를 결정하기 위한 절차로, 연구부정행위에 대한 의혹이 제기되면 연구윤리위원회 위원장은 예비조사위원회를 5인 이내로 구성하고, 이 사실을 제보자와 피조사자에게 통보하며, 피조사자에게 30일 이내의 충분한 소명 기회를 주어야 한다.

② 신고 접수일에서 30일 이내에 예비조사에 착수하고, 60일 이내에 예비조사 결과를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보한다. 제보자와 피조사자는 통보받은 후 30일 이내에 이의제기가 가능하다.

③ 피조사자가 연구부정행위 사실을 모두 인정할 경우에는 본조사를 거치지 않고 바로 판정을 내릴 수 있다. 본조사를 실시하지 않기로 결정한 경우에는 이에 대한 구체적인 사유를 포함하여야 한다. 단, 익명제보의 경우는 그러하지 않는다.

제40조 (본조사) ① 본조사는 연구부정행위의 사실 여부를 입증하기 위한 절차로, 예비조사 착수 후 본조사의 판정까지 모든 조사과정은 6개월 이내에 종료한다.

② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술 등의 기회를 주어야 하며, 당사자가 이에 응하지 않을 경우에는 이의가 없는 것으로 간주한다.

제41조 (조사위원의 제척·기피·회피 등) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 당해 사건에 조사위원이 될 수 없다.

1. 제보자 또는 피조사자와 민법 제777조에 따른 친인척 관계가 있거나 있었던 자
2. 제보자 또는 피조사자와 사제관계에 있거나 공동으로 연구를 수행하거나 하였던 자
3. 기타 조사의 공정성을 해할 우려가 있다고 판단되는 자

② 학회장은 본조사 착수 이전에 제보자에게 제41조제1항에 따른 조사위원 명단을 알려야 하며, 제보자가 정당한 사유로 조사위원에 대해 기피 신청을 할 경우 이를 수용하여야 한다. 단, 제보자의 사정에 의해 연락을 취할 수

없을 경우에는 해당하지 않으며, 이 경우 관련 내용을 조사결과보고서에 포함시켜야 한다.

③ 조사위원이 조사대상 과제와 이해관계가 있는 경우 스스로 회피 신청을 하여야 한다.

제42조 (조사위원회의 권한) ① 조사위원회는 조사과정에서 제보자, 피조사자, 증인 및 참고인에게 진술을 위한 출석을 요구할 수 있으며, 이 경우 피조사자는 반드시 이에 응하여야 한다.

② 조사위원회는 피조사자에게 자료의 제출을 요구할 수 있으며, 증거자료의 보전을 위하여 관련 기관의 장의 승인을 얻어 연구부정행위 관련자에 대한 실험실 출입제한 및 관련 자료의 보전을 위한 조치를 취할 수 있다.

③ 조사위원회는 학회장에게 연구부정행위 관련자에 대한 적절한 제재조치를 건의할 수 있다.

제43조 (판정) ① “판정”은 학회장이 조사결과를 확정하여 이를 제보자와 피조사자에게 문서로 통보하는 것을 말한다.

② 예비조사 착수 이후 판정까지의 모든 조사는 6개월 이내에 종료하여야 한다. 단, 이 기간 내에 조사가 이루어지기 어렵다고 판단될 경우 제보사실 이관기관, 제보자 및 피조사자에게 그 사유를 통보하고 조사 기간을 연장할 수 있다.

제44조 (이의신청) ① 제보자 또는 피조사자는 예비조사 결과 또는 판정 결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 학회장에게 서면으로 이의신청을 할 수 있다.

② 학회장은 제1항에 따른 이의신청이 특별한 사유가 없으면 이의신청이 접수된 날로부터 60일 이내에 처리하여야 한다.

제45조 (연구부정행위에 대한 조치) ① 학회장은 연구부정행위에 대한 판결과 이의신청에 관한 모든 절차를 종료한 후, 연구부정행위에 대해 적절한 조치를 취하여야 한다.

② 연구부정행위에 대한 판결과 이의신청에 관한 모든 절차를 종료한 후, 연구부정행위에 대해 적절한 조치를 취하여야 한다.

반의 인식에 반하지 않도록 하여야 한다. 이때 학회장은 징계 등의 조치가 당해 연구부정행위에 상당한 수준으로 비례성이 있는지 등을 고려하여야 한다.

제46조 (재조사) 제보자 또는 피조사자는 제44조의 이의신청에 대한 처리결과에 이의가 있는 경우 그 결과를 통보받은 날부터 30일 이내에 한국연구재단 이사장에게 당해 건에 대하여 재조사를 요청할 수 있다.

제47조 (조사결과의 제출) ① 연구윤리위원회위원장은 예비조사 및 본조사를 실시한 경우, 이의신청 처리를 포함한 조사 결과를 종료 후 각각 30일 이내에 학회장에게 그 결과를 제출하여야 한다.

② 제1항의 보고서에는 다음 각 호의 사항이 반드시 포함되어야 한다.

1. 예비조사의 경우

- 가. 제보의 내용
- 나. 조사결과
- 다. 본조사 실시 여부 및 판단의 근거
- 라. 제보자와 피조사자의 진술내용

2. 본조사의 경우

- 가. 제보의 내용
- 나. 조사결과
- 다. 조사위원회의 위원 명단
- 라. 해당 연구에서의 피조사자의 역할과 연구부정행위의 사실 여부
- 마. 관련 증거 및 증인, 참고인 기타 자문에 참여한 자의 명단
- 바. 제보자와 피조사자의 진술내용
- 사. 검증결과에 따른 판정 결과

③ 학회장은 제2항의 조사 과정에서 다음 각 호의 사항을 발견한 경우 즉시 한국연구재단이사장에게 보고하여야 하며, 수사기관에 수사의뢰 또는 고발 등의 조치를 취해야 한다.

- 1. 법령 또는 해당 규칙에 중대한 위반사항
- 2. 공공의 복지 또는 안전에 중대한 위험이 발생하거나 발생할 우려가 명

백한 경우

3. 기타 전문기관 또는 공권력에 의한 조치가 필요한 경우

제48조 (조사결과에 대한 후속조치) ① 연구자가 연구윤리를 위반한 것으로 최종 판정되면, 학회장은 연구윤리위원회에서 보고한 내용을 기초로 하여 이사회의 결의를 통하여 다음과 같은 제재조치를 취한다.

1. 게재 확정된 연구논문의 경우에도 연구부정행위의 의혹이 있는 경우에는 연구윤리위원회의 최종 판정이 있기까지 게재를 보류한다.
2. 이미 게재가 되어 발간된 논문이라 할지라도 연구부정행위로 판정될 경우 게재를 취소하고, 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물의 목록에서 삭제한다.
3. 연구부정행위로 판정을 받은 연구자에 대하여 3년간 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 논문투고를 금지하며, 이러한 사실을 (사)한국조세법학회 홈페이지에 공개한다.
4. 「조세논총」에 게재된 논문에 대해서 연구부정행위로 판정되면 해당 내용의 세부 사항을 한국연구재단에 통보한다.

제49조 (조사의 기록과 정보의 공개) ① 조사과정의 모든 기록은 음성, 영상 또는 문서의 형태로 반드시 5년 이상 보관하여야 한다.

② 조사보고서 및 조사위원 명단은 판정이 끝난 이후에 공개할 수 있다.

③ 조사위원, 증인, 참고인, 자문에 참여한 자의 명단 등은 당사자에게 불이익을 줄 가능성이 있을 경우 공개하지 않을 수 있다.

부 칙

제 1 조 (시행일) 이 규정은 2017년 1월 1일부터 시행한다.

This image shows a full page of blank, lined paper. It features approximately 20 evenly spaced horizontal grey lines across its entire width, providing a template for writing or drawing. The margins are consistent on all sides.

[illegible]

This image shows a full page of blank, lined paper. It features approximately 20 evenly spaced horizontal grey lines across its entire width, providing a guide for handwriting or typing. The background is a clean, solid white color.

This image shows a full page of blank, lined paper. It features approximately 20 evenly spaced horizontal grey lines across its entire width, providing a guide for handwriting or typing. The background is a clean, solid white color.

[illegible]

This image shows a full page of blank, lined paper. It features approximately 20 evenly spaced horizontal grey lines across its entire width, providing a guide for handwriting or typing. The paper itself is a clean, off-white color.

2023년 춘계학술발표대회

| 발 행 처 | (사)한국조세사법학회

서울시 서초구 명달로 105, 2층
(서초동, 한국세무사회 별관)

| 전 화 | 02) 588-8183

| 홈페이지 | <http://ksll.kr/index.php>

| 편집·인쇄 | 동광문화사 ☎ 02) 503-5165
