



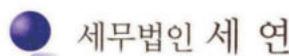
(사)한국조세법학회

2024년 춘계학술발표대회

일시: 2024년 6월 1일 (토) 13:30 ~ 18:00

장소: 경희대학교 법학관 제401호 (국제회의실)

후원



주최



사단법인 한국조세법학회

모시는 글

여러분 안녕하십니까?

늦봄이 가고 여름에 접어든다는 6월의 첫날이 되었습니다. 초여름에 신록은 푸르름을 더해 가고 곡식은 무르익어 가는 좋은 계절입니다. 학회장으로서 다시 여러분을 건강한 모습으로 뵙게 되어 반갑습니다.

우리 학회는 전통의 사학인 경희대학교에서 다시한번 2024년 춘계학술대회를 개최하게 되어 기쁘고, 조세법에 열정적인 여러분을 진심으로 존경하고 환영합니다.

잘 아시다시피 정부는 이맘때쯤 내년도 세법개정안을 마련하여 전문가와 관계자들의 의견을 청취한 다음 가을경 국회에 제출하고 있습니다. 우리 학회는 지난 3월에 세법개정에 관한 건의안을 전달한 바 있습니다.

이러한 과정에서 이번 2024년 춘계학술대회는 조세법을 둘러싼 중요한 쟁점이면서 학계의 관심이 높은 네 개의 이슈를 가지고, 발제자가 여러분과 함께 고민하면서 바람직한 법해석 방법을 제시하고 나아가 그 제도적 개선 방안을 적극 모색해 보고자 합니다. 이러한 논의의 결과물이 정부의 입법이나 법개정에 실질적인 도움을 주는 계기가 되었으면 합니다.

오늘 학술대회는 먼저, 일본 세법에 정통한 황헌순 교수께서 “조세회피부인에 있어서의 ‘합리적이유’에 대한 검토- 일본 최고재판소 2022년 4월 19일 판결을 중심으로-”를, 다음으로 행정법에 정통한 정선균 교수께서 “조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에 대한 연구”를, 다음으로 조세사건 실무경험이 많은 신진 연구자 김말금 변호사께서 “증여세 완전

포괄주의 적용 한계와 개선 방안 -대법원 2024.4.12. 선고 2020두53224 판결을 중심으로-”를, 마지막으로 중국법 및 세제에 정통한 유호림 교수께서 “우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰”이란 제목으로 각각 발표를 맡아서 수고해 주시겠습니다. 이에 대한 토론은 각 분야별로 두 분의 전문가를 선정하였으며 각각 좋은 고견을 제시해 주실 것으로 기대합니다.

아울러 바쁘실텐데도 기꺼이 주제별 좌장을 맡아주신 김병일 교수님, 최원 교수님, 박종수 교수님, 구성권 교수님께도 감사의 말씀을 드립니다.

끝으로, 오늘 참석해주신 조세법 전문가, 실무에 종사하시는 변호사, 세무사, 공인회계사 여러분들의 관심과 격려에 감사드리며, 이번 학술대회가 영원히 추억으로 남는 시간이 되기를 바라겠습니다.

다시 한번 바쁘신 중에도 참석해주신 한국조세법학회 회원 여러분께 깊은 감사의 말씀을 드립니다. 감사합니다.

2024년 6월 1일

(사) 한국조세법학회 학회장 김 두 형 올림

2024년 춘계학술발표대회

일 시 : 2024년 6월 1일(토) 13:30 ~ 18:00
장 소 : 경희대학교 법학관 제401호(국제회의실)
(서울시 동대문구 경희대로 26)

세부일정

사회: 임경인((사)한국조세법학회 홍보이사)

13:30~13:45 등록

13:45~14:00 개회사 (김두형 (사)한국조세법학회 학회장)

논문발표

<제1주제>

14:00~14:50 논문제목 : 조세회피부인에 있어서의 '합리적이유'에 대한 검토
- 일본 최고재판소 2022년 4월 19일 판결을 중심으로-

발 표 자 : 황헌순(계명대학교 교수)

좌 장 : 김병일((前) 강남대학교 교수)

토 론 자 : 장보원(세무사, 한국조세연구소 연구위원)

배효성(법제연구원 부연구위원)

<제2주제>

14:50~15:40 논문제목 : 조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에 대한 연구

발 표 자 : 정선균(서강대학교 교수)

좌 장 : 최 원(아주대학교 교수)

토 론 자 : 황인규(강남대학교 교수)

김상술(세무사, 정우세무회계사무소)

15:40~16:00 Break Time

〈제3주제〉

- 16:00~16:50 **논문제목** : 증여세 완전포괄주의 적용 한계와 개선방안
- 대법원 2024.4.12. 선고 2020두53224판결을 중심으로 -
발 표 자 : 김말금(변호사, 법무법인 청와)
좌 장 : 박종수(고려대학교 교수)
토 론 자 : 정용헌(세무사, 한국조세연구소 연구위원)
권형기(변호사, 법무법인 평안)

〈제4주제〉

- 16:50~17:40 **논문제목** : 우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰
발 표 자 : 유호림(강남대학교 교수)
좌 장 : 구성권(명지전문대학교 교수)
토 론 자 : 이승준(변호사, 법무법인 가온)
서윤식(세무사, 세무법인 다슬)

연구윤리교육

- 17:40~18:00 **강사** : 윤성만 (서울과학기술대학교 교수)

- 18:00 **폐회**



2024년
춘계학술발표대회

contents

- ☞ 제1주제 조세회피부인에 있어서의 ‘합리적 이유’에 대한 검토
– 일본 최고재판소 2022년 4월 19일 판결을
중심으로 – 1
발표자 황헌순(계명대학교 교수)
- 토론문① “조세회피부인에 있어서의 ‘합리적 이유’에 대한 검토”에 대한
토론문 23
토론자 장보원(세무사, 한국조세연구소 연구위원)
- 토론문② “조세회피부인에 있어서의 ‘합리적 이유’에 대한 검토”에 대한
토론문 27
토론자 배효성(법제연구원 부연구위원)
- ☞ 제2주제 조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에
대한 연구 33
발표자 정선균(서강대학교 교수)
- 토론문① “조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에 대한
연구”에 대한 토론문 49
토론자 황인규(강남대학교 교수)
- 토론문② “조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에 대한
연구”에 대한 토론문 53
토론자 김상술(세무사, 정우세무회계사무소)



2024년
춘계학술발표대회

contents

㉓ 제3주제 증여세 완전포괄주의 적용 한계와 개선방안 - 대법원 2024.4.12. 선고 2020두53224판결을 중심으로 -	65
발표자 김말금(변호사, 법무법인 청와)	
■ 토론문① “증여세 완전포괄주의 적용 한계와 개선방안”에 대한 토론문	77
토론자 정용현(세무사, 한국조세연구소 연구위원)	
■ 토론문② “증여세 완전포괄주의 적용 한계와 개선방안”에 대한 토론문	81
토론자 권형기(변호사, 법무법인 평안)	
㉓ 제4주제 우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰	87
발표자 유호림(강남대학교 교수)	
■ 토론문① “우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰”에 대한 토론문	105
토론자 이승준(변호사, 법무법인 가온)	
■ 토론문② “우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰”에 대한 토론문	113
토론자 서윤식(세무사, 세무법인 다솔)	
㉓ 부록 (사)한국조세법학회 연구윤리 규정	119



제1 주제

조세회피부인에 있어서의 '합리적 이유'에 대한 검토 - 일본 최고재판소 2022년 4월 19일 판결을 중심으로 -

발표자 황헌순 (계명대학교 교수)

조세회피부인에 있어서의 '합리적 이유'에 대한 검토
- 일본 최고재판소 2022년 4월 19일 판결을 중심으로 -

황헌순(계명대 세무학과 조교수)

I. 서론

조세는 국가나 지방자치단체의 유지, 운영 등에 있어서 필수적인 자원인 점에서 현대국가를 조세국가라고도 한다. 최근에는 저출산, 고령화 사회 등으로 인하여 조세지출이 증대되며 국민들에 대한 행정서비스 영역도 확대되고 있다. 결국 국가나 지방자치단체는 점차 많은 재원을 필요로 하게 되었다. 또한 국가 경제의 발전으로 인해 물가상승, 부동산 가격 역시 과거에 비해 급등했다. 부동산 가격의 급등은 해당 부동산을 소유하고 있는 납세자의 입장에서는 향후 상속이나 증여와 관련한 조세를 고려하게 한다.

일반적으로 납세자의 입장에서는 가능한 한 상속세 혹은 증여세 등 조세부담을 경감하고자 할 것이다. 이는 결국 납세자가 세법상 법률의 흠결을 찾아내어 이를 이용한 조세회피행위 혹은 조세회피의 시도로 이어질 수 있다. 조세회피행위의 유형에는 여러 가지가 있을 수 있지만, 상속(증여)재산과 관련해서는 과세대상이나 과세방식¹⁾ 등과 관련한 문제도 중요하지만, 상속(증여)재산의 평가방법도 중요하다.²⁾ 본 연구는 후자와 관련한 논의에 해당한다.

현행 「상속세 및 증여세법」(이하 “상증세법”이라 한다) 제60조(평가의 원칙 등) 제1항 전단은 “이 법에 따라 상속세나 증여세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일(이하 “평가기준일”이라 한다) 현재의 시가(時價)에 따른다”고 규정하고 있다. 이는 상속세 및 증여세의 평가원칙이 시가주의임을 규정하는 것이다. 같은 조 제2항은 “시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다.”고 규정하고 있다. 동조 제3항은 “제1항을 적용할 때 시가를 산정하기 어려운 경우에는 해당 재산의 종류, 규모, 거래 상황 등을 고려하여 제61조부터 제65조까지에 규정된 방법으로 평가한 가액을 시가로 본다.”고 하여 보충적 평가방법을 규정하고 있다.³⁾

1) 최근 우리나라에서는 상속세과세방식에 대해 유산과세방식으로부터 유산취득과세방식으로의 검토가 행해진 바 있다.

2) 임승순, 「조세법」, 박영사, 2021, 889면.

3) 이와 관련하여, 아파트와 같이 시가를 상대적으로 쉽게 확인할 수 있는 경우가 아닌 비거주용 부동산

이와 같이 상속재산의 평가와 관련해서는 상속세법상 다양한 규정을 두고 있다. 본 연구에서는 상속세에 있어서의 재산평가와 관련하여 우리나라와 법체계가 유사한 일본의 관련 논의, 상속재산 평가와 관련한 일본의 비교적 최근 판결로서 최고재판소 2022년 4월 19일 판결⁴⁾의 소개를 중심으로 관련 논의를 살펴보기로 한다.

II. 일본의 상속세법상 시가(時價)에 대한 규정

1. 일본의 상속세법과 통달행정

일본은 우리나라 상속세법에 해당하는 법률로서 「상속세법」이 있으며, 이 법에서 증여세에 대해서도 규정하고 있다. 일본 상속세법은 재산평가의 원칙으로서 시가주의를 규정하고 있는데, 이는 우리나라 상속세법과 동일하다.

일본 상속세법 제22조는 ‘이 장에서 특별한 정함이 있는 경우를 제외하고, 상속, 유증, 증여로 인해 취득한 재산의 가액은 당해 재산 취득시의 시가에 따르며, 당해 재산의 가액에서 공제해야 할 채무의 금액은 그 때의 현황에 따른다.’고 규정하고 있다.

일본에서 시가에 대한 보다 구체적인 내용은 ‘재산평가기본통달’에 규정되어 있다. 이는 결국 위임입법과 관련된 내용이다. 일본의 경우 행정입법은 일본국 헌법 제73조 제1항 제6호에 ‘내각은 다른 일반 행정사무 외에 이하의 사무를 행한다.’고 하며, ‘헌법 및 법률 규정을 실시하기 위해서 정령을 제정하는 것. 다만, 정령에는 특히 그 법률의 위임이 있는 경우를 제외하고는 벌칙을 둘 수 없다.’고 규정한다. 이러한 점에서 조세에 관한 법률의 실시에 대해 정령의 제정을 인정하고 있다. 이때 국회는 법률에 따라 기본적인 중요사항을 명확하고 구체적으로 정하고, 위임을 통해 내각이 법률의 실시에 필수적으로 상세한 사항을 정령으로서의 행정입법으로 행하는 것이다.

2. 통달의 의의와 종류

(1) 통달의 의의

(소위 ‘꼬마빌딩’) 등 시가산정이 어려운 경우와 관련하여 시가산정과 이에 대한 판결례를 다룬 선행 연구로서 주승연, “상속세법상 비거주용 부동산 시가 평가를 위한 감정평가의 적법성”, 「조세논총」제 8권 제2호, 2023, 131면 이하.

4) 最判令和4年4月19日(令和2年(行ヒ)第283号). 이하 편의상 ‘대상판결’이라 한다.

통달이란 상급행정청이 법령의 해석이나 행정의 운용방침 등에 대해 하급행정청에 대해 행하는 명령 내지 지령을 말한다(일본 국가행정조직법 제14조 제2항).⁵⁾ 조세행정에서도 다수의 통달이 국세청 장관에 의해 발해지고 있다. 통달은 상급행정청으로부터 하급행정청에 대한 명령이라는 점에서 행정조직 내부에서는 구속력을 가지지만, 국민에 대해 구속력을 가지는 법규는 아니며, 법원도 통달에 구속되지 않으므로,⁶⁾ 통달이 조세법의 법원(法源)은 아니다.⁷⁾

즉 일본 사법부는 '원래 통달은 원칙적으로 법규의 성질을 가지는 것이 아니며, 상급행정기관이 관계 하급행정기관 및 직원에 대해 그 직무권한의 행사를 지휘하고, 직무에 관해 명령하기 위해 발하는 것이며, 이러한 통달은 위 기관 및 직원에 대한 행정조직 내부에서의 명령에 불과하므로, 이러한 자들이 그 통달에 구속된다 하더라도, 일반 국민은 위 통달에 직접 구속되는 것이 아니며, 이는 통달의 내용이 법령의 해석이나 취급에 관한 것으로서, 국민의 권리의무에 중대한 관련성을 가지는 경우에도 다르지 않다. 이와 같이 통달은 원래 법규의 성질을 가지는 것이 아니므로, 행정기관이 통달의 취지에 반하는 처분을 한 경우에도 이를 이유로 그 처분의 효력이 좌우되는 것이 아니다. 또한 재판소가 이러한 통달에 구속되지 않는 것은 물론이며, 재판소는 법의 해석적용에 있어서 통달에 언급된 법령의 해석과는 다른 독자적인 해석을 할 수 있으며, 통달에 규정하는 것이 법의 취지에 반하는 경우에는 독자적으로 그 위법을 판정할 수 있는 것이다.'⁸⁾

통달이 법원성은 없지만, 조세에 관한 통달은 예컨대, 소득세법, 법인세법만 보더라도 방대한 양이기 때문에, 신고에 있어서 납세자나 세무관청 직원이 통달에 규정된 사항에 따라 업무가 행해지는 것이 실상이다. 이러한 점에서 통달이 조세실무상 행하는 역할은 상당히 중요한 위치를 점하고 있다고 할 수 있다.⁹⁾

(2) 통달의 종류

5) 이는 우리나라의 기본통칙과 유사하다고 판단된다. 즉, 기본통칙이란 행정규칙 중의 하나로서 세법의 대통령령 및 기획재정부령에 대한 해석 기준을 제시함으로써 세무공무원의 재량권을 통제 및 규제하고 납세의무자와 과세관청과의 불필요한 분쟁의 소지를 제거하여 세제의 합리성과 신뢰성을 제고하고자 예규·통첩·국세심판례를 법령체계에 맞추어 정리해 놓은 것을 말한다(김경하·오문성, "소득세법상 거주자 판단기준의 문제점 및 개선방향", 『경영교육연구』제34권제3호, 2019, 432면).

6)金子宏, 『租税法』, 弘文堂, 2022, 116頁.

7) 最判昭和38年12月24日月報10卷2号381頁. 우리나라에서도 일본과 유사하게 '국세청의 기본통칙은 과세관청 내부에 있어서 세법의 해석기준 및 집행기준을 시달한 행정규칙에 불과하고 법원이나 국민을 구속하는 효력이 있는 법규가 아니다'고 판시한 바 있다(대법원 2004. 10. 15. 선고 2003두7064 판결).

8) 最判昭和43年12月24日最高裁民事判例集22卷13号3147頁.

9) 高木克己, 『税務通達の性格』, 駒大経営研究47卷1・2号, 2015, 7頁.

조세통달은 어떠한 관점에서 보는가에 따라 다양한 분류가 가능하다.

1) 공개통달과 비공개통달

공개통달과 비공개통달이 있다. 세무행정의 원활한 운용의 저해요인으로 되는 경우나 세무직원의 비밀준수의무와 관련한 문제 등으로 인해 모든 통달이 공표되는 것은 아니다. 공개통달은 통상적으로 세법의 해석·적용에 관한 것이며, 비공개통달은 행정조직 내부에 그치며 세무집행에 관한 것이다.¹⁰⁾

2) 집행통달과 해석통달

집행통달은 세무관청 내부의 집행절차를 규정한 것이다. 예컨대, 조사에 있어서 주의하여야 할 사항이나 조사순서 혹은 조사결과, 경정·결정한 사항의 보고양식이나 보고기한 등과 같이 상급관청인 국세청장관이 하급관청인 국세국장의 사무집행에 대해 발하는 훈령이 이에 해당한다.¹¹⁾

해석통달은 조세법령의 해석의 통일성을 기하기 위하여 그 해석이나 적용기준을 정한 것이다. 이 통달해석은 그 형식으로부터 ‘기본통달’과 ‘개별통달’로 구분된다. ‘기본통달’은 통상 각 세법의 조문에 따라 각각 기본적인 사항이나 중요사항에 대해 통일적인 해석이나 적용을 할 수 있도록 망라적으로 규정한 것이다. 한편, ‘개별통달’은 ‘기본통달’에서는 종래의 법령으로는 전부 다 파악할 수 없는 새로운 경제거래나 사회의 경제상황이 변화한 경우와 같이 개별적 사항에 대해서 해석이나 적용을 규정한 것이다.¹²⁾

법률의 전면개정 등에 있어서는 개별통달 중 중요한 것을 흡수하여 기본통달의 대개정이 행해지는 경우도 많으며, 납세자에게 중요한 것은 조세법의 해석에 관한 통달인 법령해석통달이다.¹³⁾ 본 연구에서 살펴보고 있는 재산평가기본통달은 해석통달 중 상속세·증여세와 관련한 기본통달 중 ‘재산평가’에 관한 것이라 할 수 있다.

(3) 재산평가기본통달에서의 시가규정

10) 高木克己, 「稅務通達の性格」, 駒大経営研究47卷1・2号, 2015, 3-4頁.

11) 高木克己, 「稅務通達の性格」, 駒大経営研究47卷1・2号, 2015, 4頁 재인용.

12) 高木克己, 「稅務通達の性格」, 駒大経営研究47卷1・2号, 2015, 4頁; 金子宏, 「租税法」, 弘文堂, 2022, 116-117頁.

13) 金子宏, 「租税法」, 弘文堂, 2022, 115頁.

재산평가기본통달 1(평가의 원칙) (2)는 시가의 의의를 다음과 같이 정의하고 있다. 즉, '재산의 가액은 시가에 따르는 것으로 하고, 시가란 과세시기(상속, 유증 혹은 증여에 의해 재산을 취득한 날 혹은 상속세법에 따라 상속, 유증 혹은 증여로 인해 취득한 것으로 의제된 재산의 그 취득일 또는 지가세법 제2조(정의) 제4호에 규정하는 과세시기를 말한다. 이하 같다)에 있어서 각각의 재산 현황에 따라 불특정 다수의 당사자 간에 자유로운 거래가 행해지는 경우에 통상 성립한다고 인정되는 가액을 말하며, 그 가액은 이 통달의 규정에 따라 평가한 가액에 따른다.'

그리고 재산평가기본통달 6(이 통달의 규정에 따르기 어려운 경우의 평가)¹⁴⁾은 '이 통달의 규정에 따라 평가하는 것이 현저하게 부적당하다고 인정되는 재산의 가액은 국세청장관의 지시를 받아 평가한다.'고 규정하고 있다.

요컨대, 시가란 과세시기(상속 등에 의해 재산을 취득한 날 등)에 있어 각각의 재산 현황에 따라 불특정 다수의 당사자 간에 자유로운 거래가 행해지는 경우에 통상 성립하는 것으로 인정되는 가액을 말하는데, 재산평가기본통달에 따라 평가한 가액에 따르는 것이 현저하게 부적당하다고 인정되는 재산의 가액은 국세청장관의 지시에 따라 별도로 평가한다는 취지로 이해할 수 있다.

III. 대상판결의 내용

1. 사실관계¹⁵⁾

① 피상속인은 2009(平成21)년 1월 30일에 신탁은행으로부터 6억 3천만엔을 차입하여 같은 날에 본건 갑 부동산을 대금 8억 3700만엔에 구입했다.

② 피상속인은 2009년 12월 21일에 공동상속인¹⁶⁾ 중 P5로부터 4700만엔을 차입하고, 같은 달 25일에 신탁은행으로부터 3억 7800만엔을 차입하여 같은 날 본건 을 부동산을 대금 5억 5000만엔에 구입했다.

③ 피상속인 및 상고인(공동상속인)들은 위 ① 및 ②의 본건 각 부동산 구입 및 그 구입자금의 차입(이하 '본건 구입·차입'이라 한다)을 피상속인 및 그가 경영하던 회사의 사업승계과정의 하나로 하면서, 본건 구입·차입이 가까운 장래 발생할 것으로 예상되는 피상속인으로부터의 상속에 있어 상고인들의 상속

14) 이하 편의상 '제6항'이라 한다.

15) 最高裁判所民事判例集76卷4号, 2022, 412頁以下.

16) 피상속인의 부인 P5, 장녀인 원고 P3, 장남인 원고 P1, 차남인 P6 및 양자인 원고 P4로서 5명이었다. 그리고 P4는 P6의 장남이며, 2008년 8월 19일에 본건 피상속인과 양자관계를 맺었다.

세 부담을 경감하거나 면하기 위한 것이라는 점을 알고, 이를 기대하여 기획하여 행한 것이다.

④ 피상속인은 2012(平成24)년 6월 17일 94세로 사망하고, 상속인이 해당 재산을 상속에 의해 취득했다(이하 이 상속을 ‘본건 상속’이라 한다). 피상속인의 상속재산에는 제1심판결¹⁷⁾ 갑 부동산 및 을 부동산이 포함되어 있었으며, 이는 피상속인의 유언에 따라 상고인들 중 1명(P4)이 취득했다.

④ 공동상속인인 상고인들은 상속재산인 부동산의 일부에 대해 재산평가기본통달(昭和39年4月25日付け直資56、直審(資)17国税庁長官通達。이하 ‘평가통달’이라 한다)이 정하는 방법에 따라 가액을 평가하여 상속세를 신고했다.¹⁸⁾

즉, 상고인들은 본건 상속에 있어 평가통달이 정하는 방법에 따라 갑 부동산의 가액을 합계 2억 0004만 1474엔, 을 부동산의 가액을 합계 1억 3366만 4767엔으로 평가한 후(이하 이 가액들을 합쳐서 ‘본건 각 통달평가액’이라 한다), 2013년 3월 11일 삿포로 남세무서장에 대해 본건 각 통달평가액을 기재한 상속세 신고서를 제출했다. 상기 신고서에서는 과세가격의 합계액은 2826만 1000엔¹⁹⁾으로 되어 기초공제의 결과 상속세 총액은 0엔으로 되어 있었다.

이후 피상속인의 유언에 따라 재산을 취득한 상속인(P4)은 2013(平成25)년 3월 7일 자로 을 부동산을 대금 5억 1500만엔에 제3자에게 매각했다. 즉, 2012년 6월에 상속이 행해지고, 1년도 지나지 않은 2013년 3월에 부동산을 매각한 것이다.

⑤ 본건 구입·차입이 없었다면, 본건 상속과 관련한 상속세의 과세가격 합계액이 6억엔을 넘었을 것이다.²⁰⁾ 이에 대해 삿포로 남세무서장은 당해 부동산 가액은 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가하는 것이 현저하게 부적당하다고 보았다. 이에 삿포로국세국장은 국세청장관에게 상신했으며, 국세청장관은 삿포로국세국장으로부터의 상신을 받아들여 2016(平成28)년 3월 10일에 동 국세국장에게 본건 각 부동산의 가액에 대해 평가통달 6에 따라 평가통달이 정하는 방법에 따르지 않고 다른 합리적인 방법으로 평가하는 것을 지시했다.

삿포로 남세무서장은 상기 지시에 따라 2016년 4월 27일 상고인들에 대해 부동산감정사가 부동산감정평가기준에 따라 본건 상속개시시의 본건 각 부동

17) 東京地方裁判所令和1年8月27日(平成29年(行ウ)第539号)判決. 제1심에서는 평가통달에 의한 평가가 인정될 수 없는 ‘특별한 사정’이 있다고 보아 감정평가액을 시가로 하는 경정처분을 한 것으로 언급됐지만, 최고재판소는 특별한 사정이라는 부분은 언급하고 있지 않다는 특징이 있다 (<https://www.tactnet.com/focus/220930.html>).

18) 평가통달에 의한 평가는 그 기능면에서 보면, 조세법률주의의 시점에서는 ‘시가’라고 하는 불확정개념을 통달에 명확히 함으로써 납세자의 예측가능성과 법적안정성의 향상에 기여한다는 견해로서 横井里保, “相続財産の時価評価と租税回避の否認”, 「税法学」583号, 2020, 226頁.

19) 구체적 수치는 언급하지 않았지만, 재산에서 부채를 차감한 금액이다.

20) 본건 각 부동산 이외에 피상속인은 본건 상속시 기타 재산가액이 6억 9787만 4456엔이었다.

산의 정상가격으로서 산정한 감정평가액에 기초하여 갑 부동산의 가액이 합계 7억 5400만엔, 을 부동산의 가액이 합계 5억 1900만엔(이하 이 가액들을 합하여 '본건 각 감정평가액'이라 한다)인 점을 전제로 하는 본건 각 경정처분(본건 상속과 관련한 과세가격의 합계액을 8억 8874만 9000엔, 상속세 총액을 2억 4049만 8600엔으로 하는 것) 및 본건 각 경정처분 및 과소신고가산세의 부과 결정처분을 했다.

이에 상고인들이 피상고인을 상대로 조세부과처분에 대한 취소를 구한 사안이다.

2. 법원의 판결

(1) 원심²¹⁾

원심은 상기 사실관계 하에서 본건 각 부동산의 가액에 대해서는 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가하면 실질적인 조세부담의 공평을 현저하게 해하여 부당한 결과를 초래한다고 인정되므로 다른 합리적인 방법에 따라 평가하는 것이 허용된다고 판단한 후에, 본건 각 감정평가액은 본건 각 부동산의 객관적인 교환가치로서의 시가로 인정되므로 이를 기초로 하는 본건 각 경정처분은 적법하며, 이를 전제로 하는 본건 각 부과결정처분도 적법하다고 보았다.

(2) 최고재판소

최고재판소는 다음과 같이 판시했다.

(1) 상속세법 제22조는 상속 등에 의해 취득한 재산가액을 당해 재산의 취득 시 시가에 따른다고 하며, 여기에서 말하는 시가란 당해 재산의 객관적인 교환가치를 말한다고 해석된다. 그리고 평가통달은 상기의 의미에서의 시가의 평가 방법을 정한 것이지만, 상급행정기관이 하급행정기관의 직무권한 행사를 지휘하기 위해서 발한 통달에 불과하며, 이것이 국민에 대해 직접적인 법적 효력을 가진다고 할 근거는 없다. 그렇다면 상속세의 과세가격에 산입되는 재산가액은 당해 재산 취득시의 객관적인 교환가치로서의 시가를 상회하지 않는 한, 동조에 위반하는 것이 아니며, 이는 당해 가액이 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가한 가액을 상회하는지 여부에 따라 좌우되지 않는다 할 것이다.

21) 東京高等裁判所 令和 2年 6月24日(令和1年(行コ)第239号)判決

그러한 바, 본건 각 경정처분과 관련한 과세가격에 산입된 본건 각 감정평가액은 본건 각 부동산의 객관적인 교환가치로서의 시가로 인정된다 할 것이므로, 이것이 본건 각 통달평가액을 상회하기 때문이라고 하여 상속세법 제22조에 위반한다고 할 수 없다.

(2) 1) 한편, 조세법상의 일반원칙으로서의 평등원칙은 조세법의 적용에 관한 동일한 상황에 있는 것은 동일하게 취급할 것을 요구한다고 해석된다. 그리고 평가통달은 상속재산 가액평가의 일반적인 방법을 정한 것이며, 과세관청이 이에 따라 획일적으로 평가를 행하고 있는 것은 공연한(公知) 사실이므로 과세관청이 특정인의 상속재산의 가액에 대해서만 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가한 가액을 상회하는 가액에 따른다고 하는 것은 가령 당해 가액이 객관적인 교환가치로서의 시가를 상회하지 않는다 하더라도, 합리적인 이유가 없는 한, 상기 평등원칙에 위반하는 것으로서 위법하다 할 것이다. 그러나 상기 언급한 바에 비추어 보면, [판결요지1] 상속세의 과세가격에 산입되는 재산가액에 대해 평가통달이 정하는 방법에 따른 획일적인 평가를 행하는 것이 실질적인 조세부담의 공평에 반한다고 할 사정이 있는 경우에는 합리적인 이유가 있다고 인정되므로, 당해 재산의 가액을 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가한 가액을 상회하는 가액에 따르는 것이 상기 평등원칙에 위반하는 것은 아니라고 해석하는 것이 타당하다.

2) 이를 본건 각 부동산에 대해서 보면, 본건 각 통달평가액과 본건 각 감정평가액 간에는 큰 괴리가 있다고 할 수 있지만, 이를 가지고 상기 사정(평등원칙에 반한다는 사정)이 있다고는 할 수 없다.

그러나 본건 구입·차입이 행해지지 않았으면 본건 상속과 관련한 과세가격의 합계액은 6억엔을 초과할 것이었음에도 불구하고, 본건의 행위들이 행해짐에 따라 본건 각 부동산 가액을 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가하면, 과세가격 합계액은 2826만 1000엔에 그치며, 기초공제²²⁾ 결과 상속세 총액이 0엔으로 되었으므로, 상고인들의 상속세 부담은 현저하게 경감된다 할 것이다. 그리고 피상속인 및 상고인들은 본건 구입·차입이 가까운 장래에 발생할 것이 예상되는 피상속인으로부터의 상속에 있어서 상고인들의 상속세 부담을 경감하거나 면하게 하는 것을 알면서, 이를 기대하여 본건 구입·차입을 기획하여 실행한 것이므로, 조세부담의 경감도 의도하여 이를 행한 것이라 할 수 있다. 그렇

22) 현재 일본의 상속세 계산에 기초공제액은 '3천만엔+(상속인수×500만엔)'인데 이는 2015년 1월 1일부터 적용되고 있다. 대상판결은 2015년 이전이므로 '5천만엔+(상속인수×1000만엔)'이었다. 따라서 상속인이 5명이므로, 1억엔이 기초공제액이었다.

다면 본건 각 부동산의 가액에 대해서 평가통달이 정하는 방법에 따른 획일적인 평가를 행하는 것은 본건 구입·차입과 같은 행위를 하지 않거나 할 수 없는 다른 납세자와 상고인들 간에 간과하기 어려운 불균형이 발생하며, 실질적인 조세부담의 공평에 반한다고 할 것이므로 상기 사정이 있다고 할 수 있다.

3) [판결요지2] 따라서 본건 각 부동산의 가액을 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가한 가액을 상회하는 가액에 따르는 것으로 하는 것이 상기 평등원칙에 위반한다고는 할 수 없다.

이상에 따르면 본건 각 경정처분에 있어서 샤프로 남세무서장이 본건 상속과 관련한 상속세의 과세가격에 산입되는 본건 각 부동산의 가액을 본건 각 감정평가액에 기초하여 평가한 것은 적법하다 할 것이다. 소론의 점에 관한 원심의 판단은 이상의 취지로부터 시인할 수 있다.

요컨대, 최고재판소는 본건에서 '평가통달이 정하는 방법에 따른 획일적인 평가를 행하는 것이 실질적인 조세부담의 공평에 반한다고 할 사정'이 있다고 하여 평가통달이 정하는 평가방법에 따르지 않고 이에 따른 평가액을 상회하는 가액으로 평가한다는 구별취급에 '합리적인 이유가 있다'고 인정한 것이다.

IV. 검토

1. 요약

대상판결은 본건은 94세로 사망한 피상속인이 90세 및 91세에 은행 등으로부터의 차입금으로 구입한 맨션(본건 각 부동산)에 대해 상속인이 재산평가기 본통달이 정하는 평가방법에 따라 그 가액을 평가하여 상속세 신고를 한 바, 관할 세무서장은 본건 각 부동산의 가액은 평가통달의 규정에 따라 평가하는 것이 현저히 부적당하다고 인정되므로 별도 실시한 감정에 따른 평가액을 가지고 평가해야 한다(평가통달6 참조)고 하여 경정처분 및 과소신고가산세의 부과결정처분을 한 것이다. 이에 대해 납세자가 해당 처분에 대한 취소를 구한 사안이다.²³⁾

이에 대해 제1심판결, 원심판결 모두 청구를 기각했다. 최고재판소는 본건에서 '평가통달이 정하는 방법에 따른 획일적인 평가를 행하는 것이 실질적인 조

23) <https://www.leadz.jp/topics/3409/>, <https://souzoku.asahi.com/article/14728319>

세부담의 공평에 반한다고 할 사정'이 있다고 하여 평가통달이 정하는 평가방법에 따르지 않고 이에 따른 평가액을 상회하는 가액으로 평가한다는 구별취급에 '합리적인 이유가 있다'고 인정했다.

2. 검토

(1) 대상판결의 의의

대상판결은 먼저 상속세법 제22조에서 말하는 '시가'의 의의에 대해서 종래의 판례(最判平成22年7月16日訟月57卷6号1910頁, 지방세법 제341조 제5호에서 말하는 '적정한 시가'에 관해서는 最判平成15年6月26日民集57卷6号723頁, 最判平成25年7月12日民集67卷6号1255頁 참조)에 따라 '당해 재산의 객관적인 교환가치'로 해석하고 있다. 그리고 평가통달이 '국민에 대해 직접적인 법적효력을 가지는' 것이 아니라는 점도 언급했는데, 이것도 종래 판례 내용과 동일하다(最判昭和33年3月28日民集12卷4号624頁 외에 最判令和2年3月24日判タ1478号21頁의 宇賀克也 재판관 보충의견도 참조).

이러한 점들을 전제로 하여 대상판결은 '상속세의 과세가격에 산입되는 재산가액은 당해 재산의 취득시 객관적인 교환가치로서의 시가를 상회하지 않는 한, 동조에 위반하지 않는다'고 판시했는데, 이 판단은 고정자산세에서 고정자산의 등록가격이 '적정한 시가'를 상회하면 그 등록가격의 결정은 위법한 것으로 된다고 하는 판례(전거 最判平成15年6月26日民集57卷6号723頁, 最判平成25年7月12日民集67卷6号1255頁)가 당연한 전제로 되고 있다고 해석하는 입장²⁴⁾을 상속세의 과세에 있어서도 답습한 것으로 이해된다.

이상에서 살펴본 바와 같이 대상판결은 재산의 평가가 납세자의 상속세액에 직접적으로 영향을 준다는 점에서 중요한 내용이다.²⁵⁾ 대상판결에서는 상속세의 과세가격에 산입되는 재산가액에 대해 원칙적으로 통달평가액에 따라야 할 근거가 조세법상 일반원칙으로서의 평등원칙에 있는 점(상속세법 제22조의 '시가'와의 관계에서는 과세관청의 주장금액이 당해 재산의 객관적인 교환가치를 상회하는지 여부만이 문제되는 점)을 명확히 했으며, 통달평가액을 상회하는

24) 일본 지방세법은 토지에 대해 부과하는 기준연도의 고정자산세 과세표준을 당해 토지의 기준연도의 부과기일 가격으로 토지과세대장 또는 토지보충과세대장에 등록한다(등록가격, 동법 제349조 제1항). 이 가격은 '적정한 시가'로 한다(동법 제341조 제5호). 적정한 시가란 정상적인 조건 하에 성립하는 당해 토지의 거래가격 즉, 객관적인 교환가치이므로, 토지의 기준연도의 부과기일에 등록가격이 부과기일의 당해 토지에 대한 객관적인 교환가치를 상회하면 그 등록가격의 결정은 위법하게 된다.

25) 横井里保, "相続財産の時価評価と租税回避の否認", 「税法学」583号, 2020, 217頁.

가액에 따르는 것이 평등원칙에 위반되지 않는 경우를 일반적으로 판시한 후에, 구체적 사례에 입각한 판단을 한 것이며, 동종 사안에서의 심리판단 방식을 분명히 함으로써 이론상, 실무상 중요한 의의를 가지는 것이다.²⁶⁾ 이하에서는 몇 가지에 대해 보다 구체적으로 살펴보기로 한다.

(2) 통달과세와 조세법률주의

일본에서도 재산평가기본통달과 같은 통달은 세법의 법원(法源)은 아니기 때문에, 시가를 통달에 따라 평가하는 것에 관해서는 과거부터 조세법률주의에 반한다는 지적도 있었다. 따라서 통달은 국민에 대한 구속력도 가지지 않는다는 것이다.²⁷⁾ 그러나 실제 조세행정은 통달에 의거하여 이루어지고 있으며, 납세자 측에서 다투지 않는 한, 조세법의 해석·적용에 관한 대다수의 문제는 통달에 입각하여 해석되므로, 현실적으로 통달은 법원과 동일한 기능을 행하고 있다고 해도 과언이 아니다.²⁸⁾ 즉, 기능면에서는 조세법률주의 관점에서 보면 '시가'라는 불확정개념을 통달에 의해 명확히 함으로써 납세자의 예측가능성과 법적안정성의 향상에 기여하며, 조세공평주의 관점에서는 과세관청의 자의적 집행을 배제하여 평등을 도모한다는 것이다.²⁹⁾

이러한 점에서 통달이 가지는 의의는 조세법규의 통일적인 집행을 확보하기 위해서 통달이 없다면, 각 세무서가 독자적인 판단으로 조세법을 해석·적용하게 되며, 그 결과 조세행정은 큰 혼란에 빠지게 될 것이다. 따라서 법령이 요구하고 있는 이상의 의무를 통달을 통해 납세자에게 부과하는 것도 허용되지 않는 동시에, 법령상의 근거 없이 통달로서 납세의무를 면제하거나 경감하는 것도 인정되지 않는다.³⁰⁾

위 대상판결에서도 위와 같은 내용과 동일하게 '평가통달은 상속재산 가액평가의 일반적인 방법을 정한 것이며, 과세관청이 이에 따라 획일적으로 평가를 행하고 있는 것은 공연한(公知) 사실이므로 과세관청이 특정인의 상속재산의 가액에 대해서만 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가한 가액을 상회하는 가액에 따른다고 하는 것은 가령 당해 가액이 객관적인 교환가치로서의 시가를 상회하지 않는다 하더라도, 합리적인 이유가 없는 한, 상기 평등원칙에 위반하

26) 判例タイムズ1499号, 2022, 68頁

27) 最判昭和38年12月24日訟月10卷2号381頁。

28) 金子宏, 「租税法」, 弘文堂, 2022, 116頁。

29) 増田英敏, 「リーガルマインド 租税法」, 成文堂, 2019, 717頁。

30) 金子宏, 「租税法」, 弘文堂, 2022, 116頁。

는 것으로서 위법하다 할 것이다.’고 판시했다.

(3) 조세회피와 재산평가기본통달6의 관계

대상판결의 납세자들은 조세회피 목적을 위해 본 사안에서의 법률관계를 구성했음을 알 수 있다. 첫째, 피상속인이 고령에 거액을 은행으로부터 차입하여 부동산을 구매했다는 점, 둘째, 은행으로부터 금원을 차입할 때 조세부담의 경감이 목적이었다는 점, 셋째, 상속인이 상속이 발생한 후 얼마 지나지 않아 바로 부동산을 매각했다는 점 등이다.³¹⁾

이렇게 본다면, 재산평가기본통달 1(2) 및 재산평가기본통달6을 보면, 시가가 평가통달의 정함에 따라 평가한 가액에 따르는 것이 현저하게 부적당하다고 인정되는 재산의 가액은 국세청장관의 지시에 따라 평가한다는 것으로 이해된다. 하지만, 납세자의 입장에서는 현저하게 부적당하다고 인정되는 경우가 어떠한 경우인지에 대해 예측가능성과 법적안정성이 담보되기 어렵다는 문제가 있다. 이에 대해 최고재판소는 대상판결에서 ‘실질적인 조세부담의 공평에 반한다’는 경우로 본 것이라고 이해된다.

재산평가기본통달 6은 통달에 따르는 것이 현저히 부적당한 경우에는 국세청장관의 지시에 따라 재산가액을 평가한다는 ‘전가의 보도(伝家の宝刀)’를 규정하고 있는 것이며, 이는 상속세에 있어서 조세회피나 과도한 절세 부인의 수단으로서 기능하고 있다.³²⁾

이 규정은 예외적으로 국세청장관의 지시에 따라 재산가액을 평가하는 것이므로, 통달에 의한 시가평가구조를 부정하는 것이라는 지적과 ‘현저한’, ‘부적당’과 같은 불확정개념이 이중으로 사용되며, 그 시가를 예외적으로 평가, 결정할 수 있는 권한을 국세청장관에서 수권하고 있으며, 수권규정을 스스로 정하는 점이 문제라는 지적도 가능하다.

그렇다면, 대상판결에서와 같이 납세자가 조세부담을 부당하게 경감하기 위해 세법의 흠결을 이용한 조세회피행위를 한 경우, 재산평가기본통달 6에 기초하여 국세청장관의 지시에 따라 재산가액을 평가할 수 있는가 하는 점이다. 이는 바꾸어 말하면 재산평가기본통달의 입법취지 혹은 적용범위의 문제로 귀결된다.

재산평가기본통달은 1964(昭和39)년 4월에 공표된 ‘상속세재산평가에 관한

31) <https://www.zeiken.co.jp/zeikenpress/press/0004pp20221208/>

32) 横井里保, “相続財産の時価評価と租税回避の否認”, 「税法学」583号, 2020, 218頁.

기본통달'에 기원을 두고 있으며, 현재 평가사무는 이 통달에 따라 행해지고 있다. 이후 평가방법을 일부 개정하여 재산평가기본통달로서 1992(平成4)년 1월 1일부터 적용하고 있다.

이 통달의 제정취지에 대해서는 '재산의 시가를 객관적으로 평가하는 것이 반드시 용이하다고 할 수 없으며, 또한 납세자 간에 재산평가가 달라지는 것은 공평의 관점에서 보아 바람직하지 않은 점에 비추어 정해진 것'³³⁾이라고 한다. 또한 재산의 평가에 있어서는 재산의 가액에 영향을 끼치는 모든 사정을 고려해야 한다는 취지를 분명히 하는 동시에, 이 통달에 평가방법의 정함이 없는 재산가액은 이 통달에서 정하는 평가방법에 준하여 평가하는 것 및 이 통달의 정함에 따라 평가하는 것이 현저히 부적당하다고 인정되는 재산의 가액은 국세청장관의 지시를 받아 평가해야 한다는 취지를 규정하고 있는데, 모두 평가의 합리성, 안전성을 고려한 것이다.³⁴⁾ 이에 더해 재산의 가액에 영향을 끼치는 모든 사정이란 예컨대, 지역권이 설정되어 있어 토지의 가액이 지역권이 설정되지 않은 토지에 비해 교환가치가 낮은 등 이 통달 제2장 이하에 따라 평가한 가액이 실정에 입각하지 않은 것과 같은 특수한 사정을 대비한 재산이 가지는 고유한 사정을 지칭한다고 한다.

그렇다면, 이는 재산가치의 급격한 변동을 초래하는 사정이 발생한 경우이며, 이러한 사정 하에서 형식적으로 통달을 적용함으로써 평가액의 과대평가를 방지하면 납세자의 상속세 부담이 과대하게 된다. 이러한 사정이 부과처분에 새롭게 발생하여 평가통달에 따르는 것이 납세자의 과중한 조세부담을 구제하는 규정으로 해석해야 할 것이다. 즉, 이는 납세자에게 유리하게 작동하기 위한 규정이었다 할 수 있다.

따라서 재산평가기본통달 6의 제정 취지에는 조세회피행위에 대처한다는 목적은 포함되어 있지 않으며, 이 규정은 시가평가의 방법에 관한 규정으로서 시가의 사실인정 문제를 다루는 것이다. 그럼에도 불구하고, 통달에 따라 평가한 가액과 다른 평가방법에 따른 가액에 현저한 차이가 발생한 경우, 과도한 절세 혹은 조세회피로서 납세자의 세부담 경감목적을 이유로 통달 이외의 평가를 인정하는 경향에 있는 것이다.³⁵⁾

그렇다면, 대상판결과 같이 납세자가 행한 조세회피행위를 방지한 경우 과세의 공평이 훼손된다는 인식을 과세관청이 사후에 하게 된 경우는 재산평가기본통달 6의 입법취지에는 포함되지 않는다는 결론이 도출된다.³⁶⁾ 즉, 이는 동

33) 東京高判昭和58年8月16日 稅資133号462頁.

34) 池田修ほか, 「相続稅財産評価に関する基本通達について」, 稅経通信19卷9号, 1964年, 196頁.

35) 横井里保, “相続財産の時価評価と租稅回避の否認”, 「稅法学」583号, 2020, 218頁.

36) 横井里保, “相続財産の時価評価と租稅回避の否認”, 「稅法学」583号, 2020, 228頁.

항의 입법취지에 반하는 것이며, 평가통달에 의한 시가평가 제도를 훼손시키는 결과를 초래하며, 조세행정청에 의한 자의적 과세이며 조세법률주의에 반하는 결과를 초래하는 것이다.³⁷⁾ 이러한 과세는 조세회피 부인에 있어서 조세공평주의의 관점을 중시하여 법적 근거가 없는 부인을 행하는 것은 조세법률주의 하에서 허용되기 어려운 것이다.³⁸⁾

대상판결과 유사하게 재산평가기본통달 6 규정을 적용한 예로서 東京地判令和元年8月27日 판결이 있다.³⁹⁾ 즉, 일본 사법부는 이 통달 6에서 말하는 ‘현저히 부적당한 경우’를 ‘특별한 사정’이 존재하는지 여부로 해석하며, 이 도쿄 지방재판소 판결에서도 납세자의 조세부담 감소 목적을 ‘특별한 사정’이 존재하는 것으로 본 바 있다.⁴⁰⁾

이러한 논리가 행해진다면, 조세부과처분을 하는 행정청이 아니라, 납세자가 조세부담의 경감 혹은 조세회피의 목적이 없다(특별한 사정이 존재하지 않는다는 입증책임을 부담하게 되는 것이다. 이는 일본에서 종래 논의되었던 ‘사법상의 법률구성에 의한 부인론(私法上の法律構成による否認論)’과 결론이 유사하다고 판단된다. 즉, 사법상의 법률구성에 의한 부인론은 명문의 규정이 있는 경우에만 조세회피의 부인을 허용해야 한다는 조세법률주의의 요청을 소송의 경우에서 잠탈하고, 법률론(여기에서는 조세회피 부인을 위한 입법)에서 대처해야 할 문제를 사실인정의 문제로서 대처하고 있는 것이다.⁴¹⁾

(4) 최고재판소의 판단구조에 대한 검토

상속재산의 평가는 ‘평가통달이 정하는 방법에 따른 획일적인 평가’(판시② 제3문, 판시③ 제4문)든지, 그 이외의 평가방법에 따른 개별감정평가(평가통달6 참조)든지, 재산평가에 관한 전문적인 경험칙에 따라 행해지는 것인 이상, 거기에 조세부담경감의 ‘의도’ 및 그 결과로서의 조세부담의 현저한 경감을 고려할 여지는 없다. ‘재산의 평가에 있어서는 그 재산가액에 영향을 미칠 모든 사정을 고려한다’(평가통달1(3))고 되어 있지만, 그러한 ‘의도’나 그 결과는 그 ‘사정’에는 해당하지 않는다.⁴²⁾

37) 増田英敏, “相続税法22条の「時価」と評価通達6項の解釈(中)”, 税務弘報64卷13号69頁.

38) 황헌순, “헌법상 조세의 기본원칙과 세법상 실질과세”, 「유럽헌법연구」제36호, 2021, 402면.

39) 여기에서 납세자 측은 본 규정의 제정취지는 대상 재산에 대해 상정 외의 시가 하락사정이 사후에 발생한 경우의 구제조치라고 주장했는데, 이는 앞서 살펴본 당초 취지를 살펴본 결과로 판단된다.

40) 横井里保, “相続財産の時価評価と租税回避の否認”, 「税法学」583号, 2020, 225頁.

41) 谷口勢津夫, 「租税回避論」, 清文社, 2014, 295면.

42) 谷口勢津夫『税法基本判例Ⅰ』(清文社・2023年)167頁.

먼저 판시③ 제1문에 따르면, '본건 각 통달평가액과 본건 각 감정평가액 간에는 큰 괴리가 있다고 하는 점'이 '실질적인 조세부담의 공평에 반한다 할 사정'이 아니라는 것은 분명하다. 즉, 이는 납세자가 주장하는 통달평가액 혹은 과세관청이 주장하는 감정평가액의 평가방법상 차이는 있지만, '실질적인 조세부담의 공평에 반한다 할 사정'을 사실인정 단계에서 문제로 하고 있지는 않고 있다.

그렇다면, ㉑ '본건 구입·차입이 행해짐에 따라, 본건 각 부동산가액을 평가통달이 정하는 방법에 따라 평가하면, 과세가격 합계액은 2826만 1000엔에 그치며, 기초공제 결과 상속세 총액이 0엔으로 된다'는 점에서 '상고인들의 상속세 부담은 현저하게 경감되는 것'이 귀결되는 이상, 여기에서 '실질적인 조세부담의 공평에 반한다 할 사정'을 인정하는 것으로 해석된다.⁴³⁾ 피상속인의 생전 본건 구입·차입행위, 법정상속인 수 등을 상속세법 과세표준규정에 포섭 및 적용한 결과 위와 같은 결론이 도출된 것이다.

㉒ '본건 각 부동산의 가액에 대해서 평가통달이 정하는 방법에 따른 획일적인 평가를 행하는 것'은 본건 구입·차입과 같은 행위를 하지 않거나 할 수 없는 다른 납세자와 상고인들과의 사이에 간과하기 어려운 불균형을 발생시키고, '실질적인 조세부담의 공평'에 반하는 점에서 ㉒를 가지고 '실질적인 조세부담의 공평에 반한다 할 사정'이 있다고 하고 있다. 이는 본건 각 부동산에 대한 평가통달에 따른 평가라는 사실인정 단계에서의 논의이다.

즉, 대상판결은 '실질적인 조세부담의 공평에 반한다 할 사정'이라는 것이 사실인정 단계에서 일반적인 납세자들과는 달리, 조세부담경감의 의도를 가지고 본건 구입·차입을 한 결과, 결과적으로 상속인들이 부담하게 되는 상속세가 없게 되는 즉, 조세부담의 현저한 경감이 발생했다고 보는 것으로 이해된다. 이는 법률의 포섭 단계 보다는 먼저 사실인정 단계에서 조세부담 공평에 대해 중점적으로 판단한 것으로 이해된다.

이를 정리해 보면, 재산평가라고 하는 사실인정 단계에서 '통달평가액과 본건 각 감정평가액 간에는 큰 괴리가 있다고 할 수 있지만, 이를 가지고 상기 사정(평등원칙에 반한다는 사정)이 있다고는 할 수 없다.'고 했는데, 그럼에도 조세부담경감의 '의도' 및 그 결과로서의 조세부담의 현저한 경감이 인정되는 경우

43) 谷口勢津夫『税法基本判例I』(清文社・2023年)160頁.

에는 예외적으로 ‘상기 사정이 있는 것’이라 한 것이다. 그리고 본건 각 통달 평가액이 아니라 본건 각 감정평가액에 따르는 것이라는 구별취급에 대해 ‘합리적인 이유’가 있는 점을 긍정했다고 해석할 수 있다.

요컨대, 대상판결은 ‘실질적인 조세부담의 공평’의 실현이라는 목적론적 관점에서 이에 반하는 ‘사정’으로서 단순한 평가액의 ‘큰 괴리’라고 하는 사실 그 자체가 아니라, 조세부담경감의 ‘의도’ 및 그 결과로서의 조세부담의 현저한 경감에 착안하여 이러한 점들을 수반하는 평가액의 ‘큰 괴리’라고 하는 사실을 고려하여 행한 사실인정(목적론적 사실인정)을 채택하고, 이에 따라 조세부담 경감의 ‘의도’에 기초한 조세회피의 시도를 부인한 것이다. 그 후에 이러한 사실인정에 의한 부인을 정당화하기 위해서 판례·통설의 평등판단구조를 채택한 것으로 평가할 수 있을 것이다.⁴⁴⁾

애초 본건과 같은 사안의 경우, 상속개시 전 3년 이내에 피상속인이 취득한 토지 등의 가액을 취득시 가액으로 평가하는 소위 3년 제한(しほり)특례(平成8년 법률 제17호에 따른 개정전의 조치법 제69조의4)와 같은 조세회피부인을 위한 입법조치가 강구되어 있으면, 재판소로서는 당해 조치의 해석적용에 의한 법률론으로 대처할 수 있었을 것이다.

3년 제한 특례에 대해 간단히 보면 다음과 같다.⁴⁵⁾ 일본은 토지가격이 전년도 7월 1일을 기준으로 하여 노선가 등의 평가액이 지가공시가격의 약 70% 정도로 책정되었다. 또한 상속세 과세가격은 부동산을 취득한 경우, 차입금은 채무로서 전액공제되는 한편, 취득한 부동산은 노선가 등에 의한 평가액으로 평가되었다.

이러한 점이 1980년대부터 1990년도 정도까지의 버블경제 시대에는 단기간에 지가가 급등해, 실제 가격이 통달평가액을 크게 웃도는 사태가 발생했다. 당시, 실제가격과 통달평가액의 괴리를 이용해 상속 직전에 차입금 등으로 토지를 구입하는 상속세 대책이 횡행했다.

그 결과 부동산을 취득하지 않은 경우에 비해 상속세의 과세가격이 그만큼 감소하게 된 것이다. 이에 부동산의 실제가격과 노선가 등에 의한 평가액의 괴리에 기초한 조세부담 회피행위의 억제, 세부담 공평을 도모하고, 차입금을 가지

44) 이는 일본에서의 ‘사실인정에 의한 부인론’에 따른 것으로 이해되며, 이는 종래 일본의 판례와는 크게 구별되는 사안이다(谷口勢津夫『税法基本判例Ⅰ』(清文社・2023年)162頁). 일본에서의 ‘사실인정에 의한 부인론’에 대해서는 줄고, “세법상 조세회피부인방법으로서의 사실인정에 관한 연구-일본의 「사법상 법률구성에 의한 부인론」에 관한 논의를 중심으로-”, 「경북대학교 법학논고」제77집, 2022, 99면 이하.

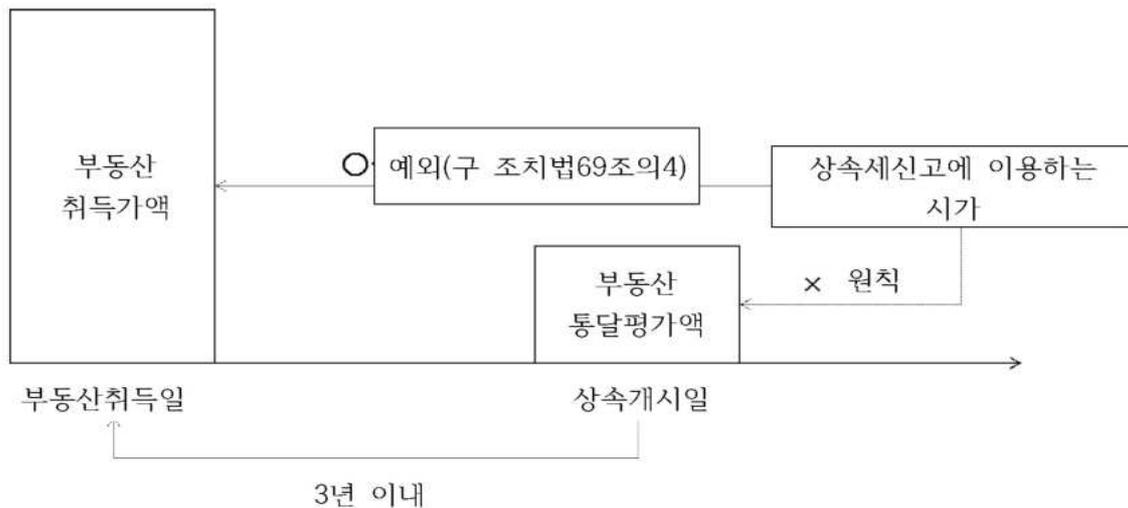
45) 大阪高判平成10年4月14日月報45卷6号1112頁.

고 투기 목적으로 토지를 구입하는 것을 억제하기 위해 1988(昭和63)년 12월 세제개정(1988년 법률109호 소득세법 등의 일부를 개정하는 법률)에 의해 본건 특례가 신설되었으며, 1988년 12월 31일 이후에 상속 또는 유증에 의해 취득한 재산에 관한 상속세에 적용되었다.

이 조항의 취지는 '개인이 상속에 의해 취득한 재산 중에 그 상속개시 전 3년 이내에 피상속인이 취득 또는 신축한 토지 또는 건물 등(피상속인의 거주용으로 제공되었던 토지 또는 건물 등 일정한 요건에 해당하는 것은 제외)이 있는 경우에는 상속세 과세가액에 산입해야 할 가액이 동법 제22조의 규정에 관계 없이 그 토지 또는 건물 등의 취득가액으로서 정령으로 정하는 것의 금액으로 한다.'고 규정했다. 이는 소위 '취득가액과세' 혹은 '3년 제한특례' 등으로 불렸다.⁴⁶⁾

이후 일본의 버블경제가 종료된 후 1996년 세제개정으로 조세특별조치법의 개정으로 본건 특례가 폐지되었다.

[그림 1] 구 조세특별조치법 제69조의4 적용



하지만 대상판결에서는 위와 같은 입법조치가 강구되지 않은 시기였다. 이러한 상황에서 대상판결은 '실질적인 조세부담의 공평'을 도모하기 위해 목적론적 사실인정을 행한 결과, 법률론으로 대처해야 할 문제를 사실인정의 문제로서 처리해서는 아니된다는 사실인정에 관한 일반적 요청에 반하는 판단을 내린 것이라 할 것이다.⁴⁷⁾

그렇다면 대상판결은 명문의 규정이 있는 경우에만 조세회피의 부인을 허용해

46) <http://mikiyasuzeirishi.com/2021/04/02/real-estate-56/>

47) 谷口勢津夫『税法基本判例 I』(清文社・2023年)162-163頁.

야 한다는 조세법률주의의 요청을 소송에서의 사실인정을 통해 잠탈한 것으로 볼 수 있을 것이다. 대상판결이 이러한 의미에서 조세법률주의 위반을 판례·통설의 평등판단구조의 원용에 의해 정당화하고자 한 것이라면, 그 원용은 판례·통설의 평등판단구조의 남용이라고 할 것이다.

즉, 이는 조세법상의 평등원칙이 적용된 것인지 의문의 여지가 남을 수 있다. 실제 본건의 원심·東京高判令和2年6月24日金判1600号36頁은 ‘상속세법 제22조의 규정도 소위 조세법의 기본원칙의 하나인 조세평등주의를 당연한 전제로 하고 있는 것이라고 생각된다’고 하는 제1심·東京地判令和元年8月27日金判1583号40頁의 판시를 인용하고 있지만, 대상판결이 이것들과는 달리 ‘소위 조세법의 기본원칙의 하나인 조세평등주의’가 아니라 ‘조세법상의 일반원칙으로서의 평등원칙’이라는 표현을 이용한 점에도 의미가 있다고 생각한다.⁴⁸⁾ 즉, 이는 헌법상 평등권 조문도 언급하지 않고 있으므로, ‘조세법상 해석적용에 있어서의 공평부담의 원칙’은 조세회피의 부인에 대해 부인규정불요설의 근거로서 원용되는 등 실질주의와 유사하다는 점에서 이는 헌법상 조세평등주의가 아니라, 세법의 규정의 유무에 관계없이 담세력에 따른 조세부담의 공평으로 이해하는 것이 타당할 것이다.

V. 마치면서

상속재산의 평가는 세법에 있어서 어려운 주제라고 생각된다. 우리나라에서도 시가를 산정하기 어려운 경우라는 점이 언급된 바 있으며,⁴⁹⁾ 최근 꼬마빌딩 등 다양한 사안에서 관련 논의가 발생하고 있다.⁵⁰⁾

우리나라 현행 상속세법 제60조 제2항은 ‘제1항에 따른 시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다.’고 규정하며, 제3항은 ‘제1항을 적용할 때 시가를 산정하기 어려운 경우에는 해당 재산의 종류, 규모, 거래 상황 등을 고려하여 제61조부터 제65조까지에 규정된 방법으로 평가한 가액을 시가로 본다.’고 규정하고 있다.

우리나라에서도 납세자는 조세부담의 경감을 위해 보충적 평가방법을, 과세관청은 감정가격을 적용하고자 하여 양자간 대립이 발생한 바 있다.⁵¹⁾ 만약

48) 谷口勢津夫『税法基本判例 I』(清文社·2023年)164頁.

49) 대법원 2001. 9. 14. 선고 2000두406 판결.

50) 예컨대, 서울행정법원 2023.3.10.선고2021구합80889판결.

위의 제2항에 따른 감정가격 등을 통한 시가산정에 제한이 없다면, 제3항과 같이 보충적 평가방법은 사실상 크게 활용되지 못할 것이다.

본 글에서의 대상판결에서도 살펴본 바와 같이, 통달에 따르는 것이 현저히 부적당하다고 판단되는 경우 별도의 방법으로 재산가액을 평가할 수 있다는 것과 관련하여 과세관청의 자의적인 해석 및 집행으로 이어져서는 안 될 것이며, 이는 조세법률주의의 취지에 합치하는 것도 아니다.

그리고 이러한 다툼은 결국 사법부에서 최종적으로 판단하게 되는데, 대상판결의 경우에서와 같이 납세자의 조세회피 목적이 분명한 경우 이를 어떻게 판단할 것인지 더욱 귀추가 주목된다.

대상판결로부터 재고해 보아야 할 것이라고 생각되는 점은 다음과 같다. 문언상 특정 사안을 해당 규정에 포섭할 수 있다 하더라도, 그것이 과연 당초 국민의 대표인 의회가 입법한 입법자의 의사에 부합하는 영역인지를 먼저 검토할 필요가 있는 것이다. 이러한 검토가 행해지지 않고 특정 사안을 과세를 인정하는 규정에 포섭·적용하여 과세처분을 하는 것은 법의 유추해석과 같이 사실인정의 유추적용이 행해지는 것이라고 생각된다. 이는 조세법률주의의 내용인 유추해석 및 확대해석이 허용되지 않는다는 점에 반한다고 볼 여지도 있다.⁵²⁾

즉, 법해석의 가장 일반적인 원칙으로서 문리해석이 행해지지만, 이에 대해 납세자와 과세관청의 다툼이 발생한다면, 문언 이외에 해당 조문의 목적론적 해석 혹은 취지해석을 행하게 된다. 그리고 해당 조문의 취지 혹은 목적 역시 각 당사자의 입장에서 달리 볼 수 있다. 이러한 점에서 본 글에서는 일본의 재판례를 살펴보고, 대상판결에 있어서 재산평가통달 6의 제정취지를 살펴보았다.

즉, 통달규정의 취지는 통달에 의한 가액 산정에 있어서 고려되지 않은 사실이 평가액의 확정 후에 새롭게 발생하여 평가통달에 의한 과중한 납세자의 조세부담을 구제하는 것에 있으므로, 납세자의 조세부담 경감목적 및 행위 등과는 구별하여 그 적용을 행하여야 하며, 이러한 적용요건이 엄격하게 해석되지 않으면, 과세관청의 자의적 과세가 행해질 우려가 있다.⁵³⁾ 따라서 재산평가기본통달6의 '현저하게 부적당'한 경우에 대해서는 납세자가 이해하기 쉽도록 명확하게 해야 하며, 이러한 방법으로서 구제적 예시 등을 제시하여야 할 것이다.⁵⁴⁾

51) 주승연, 앞의 논문, 135면.

52) 대법원 1999. 11. 9. 선고 98두14082 판결.

53) 横井里保, "相続財産の時価評価と租税回避の否認", 『税法学』583号, 2020, 238頁.

54) 浅井光政, "租税法上の時価を巡る諸問題-法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討

이러한 점은 우리 법제에서도 동일한 검토과제를 시사한다고 생각한다. 즉, 우리나라에서도 과세에 있어서 납세자가 따른 기준과 과세관청이 적용한 기준의 차이로 인해 과세가격에 차이가 발생할 수 있다. 이러한 차이가 발생했다고 하여 상증세법 제60조 제2항에 따른 감정가격을 무한정 활용해서는 안 될 것이다. 즉, 과세에 있어 과세관청 측에서 별도로 감정평가할 수 있다는 조문의 입법연혁 및 당초 입법취지를 고려하여 해당 조항의 적용범위를 확정할 필요가 있을 것이다. 이는 우리나라에서의 감정평가를 행할 수 있다는 규정이 일본의 재산평가기본통달 6과 같이 당초 고려하지 못했던 사정을 고려하기 위해 입법된 것인지, 혹은 납세자의 조세부담의 경감이 초래되는 경우에도 앞서 언급한 전가의 보도와 같이 적용될 수 있는 것인지에 대해 고민이 필요하다고 생각한다.

조세법률주의를 중시할수록 조세회피와 같은 사안에 있어서 특정 납세자의 조세부담 경감이 인정되는 결과로 인해 일반 납세자의 입장에서는 과연 현행 세법이 공평과세를 추구하고 있는 것인가 하는 의문이 생길지도 모른다. 그렇다고 하여 과세관청과 사법부에 실질적인 입법과 동일한 권한을 부여하는 것은 실질적인 ‘법형성’에 가까운 결과가 발생할 수 있다. 즉, 입법의 불비를 해당 세법의 흠결을 이용하여 조세회피를 시도한 자에게 사실인정의 재구성 등을 통해 과도한 조세부담이라는 화살을 돌릴 수 있을지 고민이 필요하다.

대상판결에서는 문리해석상 ‘현저히 부적당’한 경우를 판단함에 있어, ‘목적론적 해석’에 있어서의 ‘목적’이 과세관청이 재정수요확충을 위한 목적에 따라 해석한 경우와 당초 입법자의 입법취지를 ‘목적’으로 본 경우를 비교함으로써, 목적론적 해석의 중요성과 어려움, 그리고 향후 우리나라에서도 다양한 입법자료를 구비함으로써 위와 같은 경우가 문제될 때에 입법자의 목적을 살펴볼 수 있음에 참고할 수 있는 사례라고 판단되어 소개한 바이다.

—, 税大論叢36号, 2000, 80頁.



제1주제 토론문①

**"조세회피부인에 있어서의 '합리적
이유'에 대한 검토"에 대한
토론문**

토론자 장보원 (세무사, 한국조세연구소 연구위원)

조세회피부인에 있어서의 ‘합리적 이유’에 대한 검토

장보원 (세무사/세무학 박사)

우선 바쁘신 와중에도 일본의 상속재산 평가와 관련한 최고재판소 판례를 소개해 주시고 훌륭한 발제를 해주신 항헌순 교수님께 감사드립니다.

논의의 중심에 있는 통달규정은 「이 통달 규정에 의해 평가하는 것이 현저하게 부적당하다고 인정되는 재산의 가액은 (일본) 국세청장의 지시를 받아 평가한다」 규정입니다.

교수님께서서는 결론에 이르러 일본의 통달규정의 취지는 통달에 의한 가액 산정에 있어서 고려되지 않은 사실이 평가액의 확정 후에 새롭게 발생하여 평가통달에 의한 과중한 납세자의 조세 부담을 구제하는 것에 있으므로, 납세자의 조세부담 경감목적 및 행위 등과는 구별하여 그 적용을 행하여야 하며, 이러한 적용요건이 엄격하게 해석되지 않으면 과세관청의 자의적 과세가 행해질 우려가 있고 따라서 재산평가 기본통달6의 ‘현저하게 부적당’한 경우에 대해서는 납세자가 이해하기 쉽도록 명확하게 해야 하며, 이러한 방법으로는 구체적 예시 등을 제시하여야 할 것이라고 하셨습니다.

다만 발제문에서 링크해 주신 일본 세무관련 기사¹⁾를 살펴보니 총칙 6항이라는 예외 규정이 발동할 가능성은 거의 없어 지난 10년의 발동률은 0.006%라고 합니다. 일본 국세청에서도 구체적인 사실에 따라 엄격하게 적용하는 것으로 추측됩니다.

다만, 교수님께서서는 이러한 점은 우리 법제에서도 동일한 검토과제를 시사한다고 생각한다고 하시면서 “우리나라에서도 과세에 있어서 납세자가 따른 기준과 과세관청이 적용한 기준의 차이로 인해 과세가격에 차이가 발생할 수 있고 이러한 차이가 발생했다고 하여 상증세법 제60조 제2항에 따른 감정가격을 무한정 활용해서는 안 될 것이라고 하셨습니다. 결론의 취지에 동의합니다.

그러나 우리나라의 경우 일본과는 달리 상속재산을 양도하는 경우 추후 취득가액이 상속재산의 평가액으로 결정되어 상속세를 낮게 내면 (기준시가 평가) 양도소득세가 늘어나고, 상속세를 많이 내면 (시가 평가) 양도소득세가 줄어드는바, 일본의 경우처럼 기준시가 평가에 따라 상속세는 적게 내면서 추후 상속재산 양도 시 취득가액은 피상속인의 취득가액을 끌어와 조세회피하는 사례가 발생할 수는 없을 것입니다. 따라서 평가에 따른 조세회피라는 표현은 우리나라의 경우에는 적합하지 않을 것 같습니다.

그런 점에서 우리나라는 국세청의 사후감정에 의한 상속증여세 증액부과처분에 있어 과소신고 납부 관련 가산세를 면제하는 것도 평가문제가 조세회피와 무관하다는 얘기를 뒷받침하는 것으로 사료됩니다.

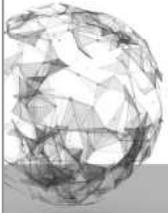
1) <https://souzoku.asahi.com/article/14728319>

다만, 2023.07.03. 국세청이 상속세 및 증여세 사무처리규정 (국세청훈령 제2580호) 제72조로 신설한 감정평가 대상 및 절차 규정의 제2항에서 추정 시가와 보충적 평가액 차이의 비율이 10% 이상 $[(추정시가-보충적평가액)/추정시가]$ 인 경우가 감정평가 대상이라는 내용은 거의 모든 비주거용부동산등을 감정하겠다는 의미로밖에 판단되지 않는바, 조세회피 개연성이 적은 우리나라에서 이러한 사후적인 감정평가 규정의 확대는 지양해야 할 것으로 생각합니다. 이러한 상속세 및 증여세 사무처리규정의 해당 조항에 대해 교수님께서 어떻게 평가하시는지 여쭙고 싶습니다.

제72조 【감정평가 대상 및 절차】

- ① 지방국세청장 또는 세무서장은 상속세 및 증여세가 부과되는 재산에 대해 시행령 제49조 제1항에 따라 둘 이상의 감정기관에 의뢰하여 평가할 수 있다. 다만, 비주거용 부동산 감정평가 사업의 대상은 비주거용부동산등(「소득세법」제94조 제1항 제4호 다목에 해당하는 부동산과다보유법인이 보유한 부동산 포함)으로 한다.
- ② 지방국세청장 또는 세무서장은 다음 각 호의 사항을 고려하여 비주거용부동산 감정평가 대상을 선정할 수 있으며, 이 경우 대상 선정을 위해 5개 이상의 감정평가법인에 의뢰하여 추정시가(최고값과 최소값을 제외한 가액의 평균값)를 산정할 수 있다.
 - 1. 추정시가와 법 제61조부터 제66조까지 방법에 의해 평가한 가액(이하 “보충적 평가액”이라 한다)의 차이가 10억원 이상인 경우
 - 2. 추정시가와 보충적 평가액 차이의 비율이 10% 이상 $[(추정시가-보충적평가액)/추정시가]$ 인 경우
- ③ 지방국세청장 또는 세무서장은 제1항에 따라 감정평가를 실시하는 경우 「감정평가 실시에 따른 협조 안내(별지 제34호 서식)」를 작성하여 납세자에게 안내하고, 감정평가가 완료된 후에는 감정평가표(명세서포함)를 납세자에게 송부하여야 한다. 다만, 납세자의 요청이 있는 경우 감정평가서 사본을 세무조사 결과 통지시 함께 송부하여야 한다.
- ④ 지방국세청장 또는 세무서장은 둘 이상의 감정기관에 의뢰하여 산정된 감정가액에 대하여 시행령 제49조 제1항 단서에 따라 평가심의위원회에 시가 인정 심의를 신청하여야 하며, 시가 인정 심의에 관한 사항은 「평가심의위원회 운영규정」에 따른다.
- ⑤ 그 밖에 규정되지 않은 사항은 국세청장이 별도로 정하는 기준에 따른다.

혹시 국세청은 상속증여세율과 양도세율을 견주어 국세청에게 유리한 경우에 한하여 사후감정을 실시하고 있는 것은 아닌지 또는 어떤 지역이나 특정 추정시가를 중심으로 편향적으로 사후감정을 실시하는 것은 아닌지 논란이 있을 수 있으므로 국세청의 사후감정 사례를 투명하게 공개하는 것은 어떨지 교수님의 의견을 여쭙고 싶습니다. 끝.



제1주제 토론문②

**"조세회피부인에 있어서의 '합리적
이유'에 대한 검토"에 대한
토론문**

토론자 배효성 (법제연구원 부연구위원)

조세회피부인에 있어서의 ‘합리적 이유’에 대한 검토
- 일본 최고재판소 2022년 4월 19일 판결을 중심으로 -

배효성 부연구위원(한국법제연구원)

먼저 한국조세법학회 학술대회에 귀한 토론의 기회를 허락해주신 김두형 회장님과 오늘 행사를 위해 수고해주신 학회 관계자분들께 이 자리를 빌려 감사의 인사를 드립니다.

또한 오늘 조세회피부인에 있어서의 ‘합리적 이유’에 대한 검토란 제목으로 지난 2022년 4월 19일 일본의 최고재판소 판결을 자세히 소개해주시고, 일본의 조세회피와 관련한 판결을 통해 새로운 고민의 기회와 배움의 시간을 갖게 해주신 황헌순 교수님께 감사의 말씀을 드립니다.

저는 오늘 황헌순 교수님께서 발표해주신 발제문을 기초로 제가 이해한 내용에 대하여 몇 가지 궁금한 내용을 여쭙는 것으로 토론을 갈음하고자 합니다.

1. 일본의 상속세법상 시가(時價)에 관한 규정

일본 상속세법 제22조는 ‘이 장에서 특별한 정함이 있는 경우를 제외하고, 상속, 유증, 증여로 인해 취득한 재산의 가액은 당해 재산 취득시의 시가에 따르며, 당해 재산의 가액에서 공제해야 할 채무의 금액은 그 때의 현황에 따른다.’고 규정하고 있음.

일본에서 시가에 대한 보다 구체적인 내용은 ‘재산평가기본통달’에 규정되어 있다. 이는 결국 위임입법과 관련된 내용임.

재산평가기본통달 1(평가의 원칙) (2)는 시가의 의미를 다음과 같이 정의하고 있다. 즉, ‘재산의 가액은 시가에 따르는 것으로 하고, 시가란 과세시기(상속, 유증 혹은 증여에 의해 재산을 취득한 날 혹은 상속세법에 따라 상속, 유증 혹은 증여로 인해 취득한 것으로 의제된 재산의 그 취득일 또는 지가세법 제2조(정의) 제4호에 규정하는 과세시기를 말한다. 이하 같다)에 있어서 각각의 재산 현황에 따라 불특정 다수의 당사자 간에 자유로운 거래가 행해지는 경우에 통

상 성립한다고 인정되는 가액을 말하며, 그 가액은 이 통달의 규정에 따라 평가한 가액에 따름.'

<재산평가기본통달에서의 시가에 관한 규정>

그리고 재산평가기본통달 6(이 통달의 규정에 따르기 어려운 경우의 평가)¹⁾은 '이 통달의 규정에 따라 평가하는 것이 현저하게 부적당하다고 인정되는 재산의 가액은 국세청장관의 지시를 받아 평가한다.'고 규정하고 있습니다.

우리나라는 상속세 및 증여세법 상 증여재산가액에 대한 일반원칙으로 대상판결의 사례와 같이 재산 또는 이익을 무상으로 이전받은 경우에 시가 상당액으로 계산하고 있으며, 시가의 범위와 관련하여 각 개별법(법인세법 시행령 등) 마다 시가의 범위를 모호한 법문 표현으로 예시적 규정이나, 한정적 규정이나, 견해의 대립이 있습니다.

상속세 및 증여세법

제60조(평가의 원칙 등) ② 제1항에 따른 시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액으로 하고 수용가격·공매가격 및 감정가격 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 시가로 인정되는 것을 포함한다.

2. 일본 대상 판결의 검토

일본의 대상 판결의 경우 본건 각 부동산의 가액에 대해 평가통달 6에 따라 평가통달이 정하는 방법에 따르지 않고 다른 합리적인 방법으로 평가하는 것을 지시하였습니다.

그렇다면, 대상판결에서와 같이 납세자가 조세부담을 부당하게 경감하기 위해 세법의 흠결을 이용한 조세회피행위를 한 경우, 재산평가기본통달 제6항에 기초하여 국세청장관의 지시에 따라 재산가액을 평가할 수 있는지 궁금합니다.

대상판결은 '실질적인 조세부담의 공평'의 실현이라는 목적론적 관점에서 이에

1) 이하 편의상 '제6항'이라 한다.

반하는 ‘사정’으로서 단순한 평가액의 ‘큰 괴리’라고 하는 사실 그 자체가 아니라, 조세부담경감의 ‘의도’ 및 그 결과로서의 조세부담의 현저한 경감에 착안하여 이러한 점들을 수반하는 평가액의 ‘큰 괴리’라고 하는 사실을 고려하여 행한 사실인정(목적론적 사실인정)을 채택하고, 이에 따라 조세부담경감의 ‘의도’에 기초한 조세회피의 시도를 부인하고 있습니다.

이렇게 대상 판결에서 통칙 제6항 전가에 보도를써서 “국세청장이 재평가를 실시하고, 다시 재평가 된 금액으로 세금을 납부하라고 통지하는 것은 납세자의 입장 납득이 될 만한 것일까?” 하는 의문이 듭니다.

만약, 제6항의 규정에 대한 적용 범위에 입법취지가 어디까지 엮을까? 궁금증을 자아내게 합니다. 조세회피가 입법취지였다면 문제가 되지 않지만, 그것이 아니라면 문제가 될 여지가 충분히 있다고 생각합니다.

발표문 17페이지에 나와 있는 [그림1]처럼 일본의 버블경제가 종료된 후 1996년 세제개정으로 조세특별조치법의 개정²⁾으로 본건 특례가 폐지 않았더라면 해당 조세특별조치법 규정을 적용할 수도 있었을 것(이 조문이 있었더라면, 상속개시 3년전에 이 조문이있었더라면, 적용상 문제가 없었을 것임)이라 생각합니다.

끝으로 일본과 우리나라는 세법에 관한 이론이 많이 비슷한데, 조세회피와 관련하여 우리나라의 경우 「국세기본법」 제14조3항에 따라 일반적 부인규정이 있는데 일본은 이와 같은 명문화 된 규정으로 된 일반적 부인 규정은 별도로 두고 있지 않는지 여쭙고자 합니다.

이상으로 토론을 마칩니다.

감사합니다.

2) 사망하기 3년 이내 부동산을 취득한 경우 취득가액에 대하여 시가로 보겠다는 것임(그 것을 기준으로 상속세를 내라는 것임)



제2주제

조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에 대한 연구

발표자 정선균 (서강대학교 교수)

조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에 대한 검토

정 선 균 *

목 차

- I. 들어가는 글
- II. 조세불복제도 개관
 - 1. 국세 및 관세
 - 2. 지방세
- III. 조세심판원의 인용결정의 기속력과 과세관청의 불복가능성의 관계
 - 1. 조세심판원의 법적 지위
 - 2. 조세심판원의 결정의 종류
 - 3. 조세심판원의 인용결정의 효력
 - 4. 인용결정의 기속력
 - 5. 인용재결의 기속력과 처분청의 불복금지효의 관계
- IV. 조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복방안
 - 1. 기속력의 범위를 제한하는 해석
 - 2. 행정기관에 대한 항고소송의 원고적격을 인정하는 방법
 - 3. 기관소송을 활용하는 방법
 - 4. 인용결정의 기속력에 대한 예외를 인정하는 규정의 신설
 - 5. 재심판청구제도의 도입
- V. 글을 마무리하며

* 법학박사(행정법 전공), 서강대학교 법학전문대학원 대우교수

I. 들어가는 글

주지하다시피 대법원은 조세심판원의 인용결정은 행정심판의 재결로서 기속력이 인정되므로 과세관청의 인용결정에 대한 취소소송을 제기할 수 없다고 보고 있다.²⁾ 즉 납세의무자인 청구인이 심판청구의 결정에 대하여 다투고자 할 때는 행정소송을 제기할 수 있으나, 과세관청은 인용결정이 세법상의 제규정을 위반하고 있다고 판단하더라도 행정소송을 제기할 수 없다. 결국 조세심판원의 인용결정이 나오면 청구인은 더 이상 불복을 할 필요가 없고,³⁾ 과세관청은 불복을 할 수 없으니 소송을 가보지도 못하고 법적 분쟁이 종결되며, 인용결정에 실제적, 절차적 하자가 있어도 이를 시정할 기회가 사라지게 된다.

그러나 과세처분과 같은 행정처분이 헌법이나 법률에 위반되는지에 대한 종국적인 결정권한이 대법원에게 있다는 점을 고려하면(헌법 제107조 제2항), 인용결정에 대한 과세관청의 불복을 금지하는 것은 조세심판원이 대법원의 역할을 대체하는 것이 되어 사법권은 법원에게 속한다는 헌법적 선언(헌법 제101조 제1항)에 위반될 소지가 있다.⁴⁾ 게다가 인용결정에 명백한 위법이 있음에도 불구하고 인용결정을 과세관청이 다룰 수 없도록 하여 마치 대법원 판결처럼 확정력을 부여하는 것은 행정심판은 행정소송의 전심절차라는 헌법 제107조 제3항의 선언에도 배치되게 된다. 또한 조직적으로 과세관청으로부터 독립되어 있는 조세심판원이 납세의무자의 권익보호에 치우친 나머지, 과세관청의 눈치를 보지 않고 인용결정을 남용하여 조세정의나 조세형평에 반하는 경우가 있다는 과세관청의 주장에 대해서도 경청할 필요가 있다. 그렇다면 행정심판의 인용재결에 해당하는 조세심판원의 인용결정에 대한 처분청의 불복가능성을 열어두는 것은 행정심판에는 사법절차가 준용되어야 한다는 헌법적 요청(헌법 제107조 제3항)에 부합하는 것일 수 있다는 점에서 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단을 검토할 실제적 필요가 있다고 할 수 있다.⁵⁾

따라서 이 글에서는 조세심판원의 인용결정에 하자가 있다고 판단하는 과세관청의 불복수단을 다양한 관점에서 찾아보고자, 먼저 조세불복절차를 개관을 통하여 조세심판원의 심판청구가 어떠한 법적 의미를 가지고 있는지 살펴보고(Ⅱ), 조세심판원의 인용결정의 특징과 효력에 대해 분석한 후, 특히 인용결정의 기속력이 과세관청의 불복금지효와 논리적 연관성이 있는지 분석한 다음(Ⅲ), 조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 다양한 불복방안을 해석을 통해 실현이 가능한 방안과 입법적인 개선이 필요한 방안으로 나누어 검토한 후(Ⅳ), 글을 마치고자 한다.

Ⅱ. 조세불복제도 개관

- 2) 행정심판법 제37조(현행 제49조) 제1항에 '재결은 피청구인인 행정청과 그 밖의 관계행정청을 기속한다'고 규정하고 있으므로 이에 따라 처분행정청은 재결에 기속되어 재결의 취지에 따른 처분의무를 부담하게 되므로 이에 불복하여 항고소송을 제기할 수 없다(대법원 1998. 5. 8. 선고 97누15432 판결).
- 3) 다만 일부인용결정의 경우에는 일부취소되고 남아있는 당초처분의 취소를 구하기 위해 청구인은 취소소송을 제기할 필요가 있다.
- 4) 같은 뜻, 이지은, 지방세특별행정심판 결정에 대한 과세관청의 불복청구방안 연구, 한국지방세연구원, 2019, 45면.
- 5) 박정훈, 행정소송의 기능-권리구제기능과 자기통제기능의 조화-, 행정법연구 제12호, 행정법이론실무학회, 2004, 12면.

국세나 관세의 부과 및 징수는 국가사무이나(지방자치법 제15조) 지방세의 부과 및 징수는 자치사무이다(지방자치법 제13조 제2항). 따라서 이를 구분하여 조세불복절차를 살펴보는 것은 이후 조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복 제기의 법적 성격 및 과세관청의 항고소송의 원고적격 유무를 판단함에 있어도 도움이 될 것이므로 각각 나누어 검토하도록 한다. 한편 조세에 대한 불복절차를 넓게 생각한다면 과세전적부심사도 이에 포함될 수 있겠으나, 이 글에서는 조세부과처분이 나온 이후의 불복절차로 한정하여 살펴보기로 한다.

1. 국세 및 관세

1) 이의신청

국세의 부과와 징수에 관한 처분에 이의가 있는 자는 해당 처분을 한 ‘세무서장’이나 세무서장을 거쳐 ‘관할 지방국세청장’에게 이의신청을 할 수 있으며(국세기본법 제66조 제1항), 이의신청을 받은 세무서장과 지방국세청장은 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 한다(국세기본법 제66조 제4항). 관세의 부과와 징수에 관한 처분에 이의가 있는 자는 해당 처분을 한 ‘세관장’에게 할 수 있으며(관세법 제132조 제1항), 이의신청을 받은 세관장은 관세심사위원회의 심의를 거쳐 결정하여야 한다(관세법 제132조 제2항).

이러한 이의신청은 과세관청의 과세처분에 대한 자율적 시정절차로서 임의적 전심절차이며, 과세처분에 불복하는 자는 이의신청을 거치지 않고 바로 심사청구나 심판청구를 제기할 수 있으므로(국세기본법 제55조 제3항, 관세법 제119조 제2항) 특별행정심판이 아닌 본래적 의미의 이의신청에 해당한다.⁶⁾ 한편 이의신청을 거친 후 심사청구나 심판청구를 하려면 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다(국세기본법 제61조 제2항, 제68조, 관세법 제129조 제1항).

2) 심사청구 및 심판청구

국세에 대한 행정심판으로는 국세청장에 대한 심사청구와 조세심판원에 대한 심판청구의 두 종류의 절차가 있으며, 심사청구와 심판청구 중 하나의 절차는 반드시 거쳐야만 행정소송을 제기할 수 있는 이른바 필수적 전심절차에 해당한다(국세기본법 제56조 제2항). 단 동일한 처분에 대하여 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기할 수 없다(국세기본법 제55조 제9항). 관세에 대한 행정심판도 관세청장에 대한 심사청구와 조세심판원에 대한 심판청구의 두 종류의 절차가 있으며, 심사청구와 심판청구 중 하나의 절차는 반드시 거쳐야만 행정소송을 제기할 수 있는 필수적 전심절차에 해당하며(관세법 제120조 제2항), 동일한 처분에 대하여 심사청구와 심판청구를 중복하여 제기할 수 없다(관세법 제119조 제10항)는 점은 국세의 경우와 같다. 한편 감사원법 제43조 제1항에 따르면 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분에 관하여 이해관계 있는 자는 감사원에 심사청구를 할 수 있으므로, 국세 및 관세에 관한 처분에 대하여도 감사원에 심사청구를 할 수 있다. 다만 감사원은 심사청구가 이유가 있다고 인정할 때에는 관계기관의 장에 대하여 시정 기타 필요한 조치를 요구할 수 있을 뿐, 과세처분을 직접 취소·변경할 수는 없으므로 감사원에 대한 심사청구는 특별행정심판이 아닌 이의신청의 성격

6) 정현아/정신균, 금융소비자보호법상 이의신청에 관한 연구 -행정기본법의 제정에 즈음하여-, 외법논집 제47권 제4호, 2023, 124면.

을 갖는다.⁷⁾ 그렇지만 감사원법에 의한 심사청구를 거친 경우에는 국세기본법이나 관세법에 의한 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 보고 행정소송을 제기할 수 있는 바(국세기본법 제56조 제4항, 관세법 제120조 제5항), 필수적 전심절차의 요건을 충족한 것으로 간주하고 있다.

3) 행정소송

심사청구 또는 심판청구를 거친 처분에 대한 행정소송은 행정소송법의 규정에도 불구하고 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다(국세기본법 제56조 제3항, 관세법 제120조 제3항). 행정소송에는 항고소송, 당사자소송, 기관소송 및 민중소송이 있는데(행정소송법 제3조), 과세처분은 급부하명으로서 전형적인 행정처분이므로 과세처분에 불복하는 자는 항고소송을 제기하여야 한다. 항고소송 중에는 행정처분을 대상으로 하고 제소기간의 제한을 받는 취소소송을 제기하는 것이 원칙이며, 만약 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일이 지난 이후에는 제소기간의 제한을 받지 않는 무효확인소송을 제기할 수 있다(행정소송법 제20조, 제38조 제1항).

조세의 부과 및 징수는 조세법률주의의 원칙상 과세관청의 재량이 인정되지 않고 오로지 그 부과 및 징수행위의 적법성 여부만이 문제되므로 조세행정소송은 일반 행정소송과 달리 재량권의 일탈·남용 여부는 판단의 대상이 되지 않는다.⁸⁾ 또한 부과된 세금총액의 적법여부가 심리의 대상이 되는 총액주의를 취하는 결과,⁹⁾ 과세처분 중 일부분에 불복청구가 있는 경우에도 법원은 과세처분의 대상이 된 세액 전부에 대하여 실제법상 정당한 세액을 기준으로 심판하여 정당한 세액을 초과하는 부분에 대해서는 일부취소판결을 하기도 하며, 분쟁의 일회적 해결의 관점에서 과세관청에 의한 처분사유의 추가·변경을 비교적 자유롭게 허용하고 있다.¹⁰⁾

2. 지방세

1) 이의신청

지방세의 부과와 징수에 관한 처분에 이의가 있는 자는 해당 처분을 한 '지방자치단체의 장'에게 이의신청을 할 수 있으며(지방세기본법 제90조), 이의신청을 받은 지방자치단체의 장은 신청을 받은 날부터 90일 이내에 지방세심의위원회의 의결에 따라 결정하여야 한다(지방세기본법 제96조 제1항). 지방세에 대한 이의신청도 과세관청의 과세처분에 대한 자율적 시정절차로서 임의적 전심절차이며, 지방세 부과처분에 불복하는 자는 이의신청을 거치지 않고 바로 심판청구를 제기할 수 있으므로(지방세기본법 제91조 제3항) 특별행정심판이 아닌 본래적 의미의 이의신청에 해당한다. 한편 이의신청을 거친 후 심판청구를 하려면 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다(지방세기본법 제91조 제1항).

7) 행정심판은 행정구제수단이면서도 행정통제수단이기도 하므로 처분청의 위법 또는 부당한 처분을 취소하거나 변경할 수 있어야 한다. 만약 처분청에게 해당 처분을 취소하거나 변경해달라고 요청할 수 있을 뿐, 해당 처분의 취소 또는 변경여부를 처분청이 결정할 수 있다면 이는 행정통제의 성격이 부정되는 것이므로 행정심판이라고 할 수 없다.

8) 조세소송실무(개정판), 서울행정법원, 2022, 2면.

9) 대법원 1991. 10. 22. 선고 90누9360 판결.

10) 이에 대한 자세한 설명은 정선균, 행정법강해(제12판), 필통박스, 2024, 886-887면.

이러한 이의신청은 심의·의결기관과 결정(재결)기관이 이원화되어, 심의·의결은 각 지방자치단체에 설치된 지방세심의위원회에서 하고 결정 자체는 지방자치단체의 장이 한다는 점에서 결정(재결)기관과 심의·의결기관이 조세심판관회의로 일원화되어 있는 심판청구와 구별된다.

2) 심판청구

지방세에 대한 행정심판으로는 조세심판원장에 대한 심판청구가 있으며, 이는 행정소송을 제기하기 위한 필수적 전심절차이다(지방세기본법 제98조 제3항). 한편 「지방세기본법」이 법률 제16854호로 개정(개정일 2019. 12. 31.)되면서 지방세에 대한 특별행정심판제도로서 심사청구제도는 폐지된 상태이다.

또한 지방세에 대해서도 국세나 관세와 마찬가지로 감사원법에 따른 심사청구를 할 수 있는데, 이러한 감사원에 대한 심사청구는 이의신청에 불과하지만 이를 거친 경우에는 지방세기본법상 심판청구를 거친 것으로 보고 행정소송을 제기할 수 있다(지방세기본법 제98조 제6항).

3) 행정소송

심판청구를 거친 처분에 대한 행정소송은 행정소송법의 규정에도 불구하고 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다(지방세기본법 제98조 제4항). 이때의 행정소송은 취소소송이 되어야 하며, 재량권의 일탈·남용 여부는 심판의 대상이 되지 않는다는 점이나 총액주의가 적용된다는 점 등은 앞서 국세나 관세에 대한 취소소송의 경우와 같다.

Ⅲ. 조세심판원의 인용결정의 기속력과 과세관청의 불복가능성의 관계

1. 조세심판원의 법적 지위

조세심판원(租稅審判院, Tax Tribunal)은 「국세기본법」, 「관세법」 및 「지방세기본법」에 따라 국세 및 관세 그리고 지방세 심판청구에 대한 심리 및 결정에 관한 업무를 수행하는 합의제행정관청으로서, 국무총리에 속한 기관이지만 그 권한에 속하는 사무를 독립적으로 수행한다는 점에서(국세기본법 제67조), 대통령에 속한 기관이지만 그 직무에 관해서는 독립된 지위를 갖는 감사원과 매우 유사하다(감사원법 제2조).

이러한 조세심판원은 재정경제부 장관 소속의 국세심판원이 행정자치부의 지방세 심사청구제도에 관한 사무를 이관 받아 국무총리 소속 조세심판원으로 개편된 것으로서, 조세심판원장은 심판청구를 받으면 이에 관한 조사와 심리를 담당할 주심조세심판관 1명과 배석조세심판관 2명 이상을 지정하여 조세심판관회의를 구성하게 하여(국세기본법 제72조), 조세심판관회의가 심리를 거쳐 결정하게 한다(국세기본법 제78조 제1항). 다만, ① 해당 심판청구사건에 관하여 세법의 해석이 쟁점이 되는 경우로서 이에 관하여 종전의 조세심판원 결정이 없는 경우, ② 종전에 조세심판원에서 한 세법의 해석이나 적용을 변경하는 경우, ③ 조세심판관회의 간에 결정의 일관성을 유지하기 위한 경우, ④ 그 밖에 국세행정이나 납세자의 권리의무에 중대한 영향을 미칠 것으로 예상되는 등 대통령령으로 정하는 경우에는 조세심판관합동회의가 심리를

거처 결정한다(국세기본법 제78조 제2항).

앞서 살펴본 것처럼 국세, 지방세, 관세에 있어서 이의신청은 임의적 전심절차로서 말 그대로 이의신청인데 반해, 조세심판원에 대한 심판청구는 과세관청에 대하여 심판기관인 조세심판원의 독립성 및 중립성이 보장되어 있고, 대심구조(對審構造)가 확보되어 있으며, 당사자의 절차적 권리가 보장되어 있다는 점을 고려할 때(국세기본법 시행령 제58조 참조) 특별행정심판에 해당한다(행정심판법 제4조). 따라서 조세심판원은 특별행정심판기관에 해당하며 이러한 조세심판원의 결정은 행정심판의 재결의 성격을 갖는다.

2. 조세심판원의 결정의 종류

국세기본법이나 지방세기본법 등에는 심판청구사건에 대해 조세심판원이 내리는 결정의 종류나 성격에 대한 규정이 없으므로 이에 대해서는 행정심판법이 적용된다(행정심판법 제4조 제2항). 따라서 이하에서는 행정심판법상 재결의 종류에 대해서 살펴보기로 한다.

행정심판의 청구에 대하여 행정심판위원회가 행하는 판단을 재결이라고 하는데(행정심판법 제2조 제3호), 재결에는 각하재결, 기각재결, 인용재결이 있다. 각하재결은 심판청구의 제기요건을 충족하지 않은 부적법한 심판청구에 대하여 본안에 대한 심리를 거절하는 내용의 재결을 말하며(행정심판법 제43조 제1항), 기각재결은 본안심리의 결과 그 심판청구가 이유없다고 인정하여 청구를 배척하고 원처분을 지지하는 재결을 의미한다(행정심판법 제43조 제2항). 한편 행정심판위원회는 심판청구의 심리결과 그 청구가 이유있다고 인정되는 경우에도 이를 인용하는 것이 공공복리에 크게 위배된다고 인정하면 그 심판청구를 기각하는 재결을 할 수 있는바(행정심판법 제44조 제1항), 이를 사정재결이라 하며 이러한 사정재결도 기각재결의 일종이다. 인용재결은 심판의 종류에 따라 다른데, 취소심판의 청구가 이유가 있다고 인정할 때에는 행정심판위원회는 재결로써 심판청구의 대상이 된 처분을 직접 취소·변경하거나 처분청에게 변경을 명할 수 있다(행정심판법 제43조 제3항). 이 중 처분취소재결·처분변경재결은 행정심판위원회가 스스로 처분을 취소 또는 변경하는 것이므로 형성재결의 성질을 갖고, 처분변경명령재결은 위원회가 처분청에게 처분의 변경을 명령하는 것이므로 이행재결의 성격을 갖는다. 또한 처분취소재결에는 처분의 전부취소 뿐 만 아니라 일부취소도 포함된다. 처분변경재결 및 처분변경명령재결에 있어서 '변경'은 원처분을 대신하는 다른 처분으로의 변경(예 : 면허취소처분을 면허정지처분으로 변경)을 의미하며, 이때의 변경은 청구인에게 유리한 변경이어야 한다(행정심판법 제47조 제2항). 한편 무효등확인심판의 청구가 이유있다고 인정할 때에는 행정심판위원회는 처분의 효력 유무 또는 존재 여부를 확인하는 재결을 하며(행정심판법 제43조 제4항), 의무이행심판의 청구가 이유가 있다고 인정될 때에는 신청에 따른 처분을 하거나(처분재결) 처분을 할 것을 피청구인에게 명한다(처분명령재결).

과세처분에 대해서 납세의무자가 원하는 것은 과세처분의 취소이지 다른 처분으로의 변경을 원하는 것은 아니다. 따라서 과세처분에 대한 심판청구는 결국 과세처분의 취소를 구하는 취소심판의 성격을 갖게 되며, 조세심판원의 인용결정은 취소재결 또는 일부취소재결에 해당한다.

3. 조세심판원의 인용결정의 효력

조세심판원의 인용결정은 과세처분과 둘러싼 법적 분쟁에 대하여 준사법기관인 조세심판원이

내리는 법적 판단행위이므로 확인적 행정행위에 해당한다. 따라서 인용결정에 하자가 있다 하더라도 당연무효가 아닌 한, 권한있는 기관에 의하여 취소가 되기 전까지는 유효한 행위로 통용되는 이른바 공정력이 인정되며(행정기본법 제15조), 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일이 지나가버리면 더 이상 인용결정에 대한 취소를 구할 수 없는 불가쟁력도 인정된다. 또한 조세심판원의 인용결정은 조세심판원도 이를 취소하거나 변경할 수 없는 불가변력이 발생하는데, 이는 조세심판원의 결정이 준사법적 행위에 해당하기 때문에 이 결정에 대한 공신력을 높이기 위하여 특별히 인정되는 효력이라 할 것이다.¹¹⁾

또한 조세심판원의 인용결정은 행정심판의 재결로서의 효력도 가지는데, 형성재결의 성격을 갖는 조세심판원의 인용결정에는 당연히 형성력이 인정된다. 재결의 형성력이란 재결의 내용에 따라 기존의 법률관계에 변동을 가져오는 효력을 말하는바, 조세심판원의 인용결정에 의하여 과세처분의 전부 또는 일부가 취소된 때에는 과세처분의 해당 부분의 효력은 소급하여 효력을 상실하게 된다. 또한 조세심판원의 인용결정은 행정심판법 및 국세기본법 등에 의한 기속력이 인정된다(후술). 다만 재결은 법적 판단행위의 성격이 있더라도 행정작용일 뿐 법원의 판결이 아니므로 확정판결을 전제로 하는 기판력은 인정되지 않는다.¹²⁾

4. 인용결정의 기속력

1) 기속력의 의의

심판청구가 인용되더라도 피청구인인 과세관청이 인용결정의 취지에 반하는 입장을 취한다면 청구인의 권리구제는 요원해질 수 밖에 없다. 따라서 행정심판법은 인용재결의 실효성을 확보하기 위하여 기속력에 관한 규정을 두고 있으며(행정심판법 제49조), 국세기본법이나 지방세기본법 등도 기속력에 관한 규정을 두고 있다(국세기본법 제80조, 지방세기본법 제96조 제7항). 이와 같이 기속력은 권리구제의 실효성을 담보하기 위하여 법에 의하여 특별하게 부여된 처분청에 대한 실제법적 효력일 뿐, 재결의 불복허용여부와 같은 쟁송법적 효력이 아니다. 한편 재결의 기속력은 인용재결의 경우에만 인정되고 각하재결이나 기각재결에는 인정되지 않는다.¹³⁾ 따라서 국세기본법 제80조 제1항이 말하는 심판청구에 대한 결정은 인용결정을 의미한다고 해석해야 할 것이다.

2) 기속력의 내용

기속력은 인용결정의 실효성을 확보하기 위한 것이므로 일단 반복금지의무를 기본으로 한다. 즉 과세관청은 동일한 사정 아래서 같은 사유로 동일인에 대하여 같은 내용의 처분을 반복하여서는 안되는데, 만약 과세관청이 이 반복금지의무를 위반하여 처분을 한다면 그러한 처분은 위법한 것이 된다.¹⁴⁾ 따라서 인용결정에 적시된 위법사유를 시정하여 보완한 상태에서 다시

11) 정선균, 중앙노동위원회의 재심판정에 대한 취소소송의 가구제, 행정법학 제26호, 한국행정법학회, 2024, 520면.

12) 대법원 2015. 11. 27. 선고 2013다6759 판결.

13) 그에 따라, 처분청은 각하재결이나 기각재결이 있는 뒤에도 정당한 사유가 있으면 직권으로 원처분을 취소하거나 변경할 수 있다.

14) 양도소득세 및 방위세부과처분이 국세청장에 대한 불복심사청구에 의하여 그 불복사유가 이유있다고 인정되어 취소되었음에도 처분청이 동일한 사실에 관하여 부과처분을 되풀이 한 것이라면 설령 그 부

정당한 세액을 산출하여 과세처분을 한다면 이러한 처분은 기속력에 반하지 않는 적법한 처분이 된다.¹⁵⁾ 만약 위법한 과세처분으로 인하여 납부한 금원(金員)이 있는 경우에는 이를 납부 받은 과세관청은 해당 과세처분이 인용결정에 의하여 취소된 경우 이를 부당이득 반환 차원에서 돌려줄 의무가 생기는데, 이러한 원상회복의무도 인용결정의 기속력에 따른 과세관청의 의무에 포함된다 할 것이다. 한편 거부처분에 대한 취소재결이나 이행재결의 성격을 갖는 처분 명령재결의 경우에는 처분청에게 재처분의무가 요구되는데(행정심판법 제49조 제2항 및 제3항) 과세처분은 거부처분이 아니므로 이러한 재처분의무는 과세처분에 대한 인용재결의 기속력의 내용에는 포함되지 않는다.

이렇듯 인용결정의 기속력은 인용결정의 취지에 따라 과세관청에서 각종 의무를 부과하는 것인데, 이러한 각종 의무에 과세관청의 제소를 금지하는 의무도 포함된다는 것이 대법원의 입장인바, 기속력의 본질에 비추어 볼 때 타당한 태도인지에 대한 의문이 든다. 즉 재결은 행정작용일 뿐 판결이 아닌데, 재결에 확정판결에 준하는 종국적인 효력을 인정할 수 있는 법적 근거가 전무한 상태에서 인용재결에 이와 같은 불복금지효를 인정하는 것이 타당한지에 대한 심도 있는 고민이 필요하다.¹⁶⁾

3) 기속력의 범위

인용결정의 기속력이 미치는 주관적 범위는 피청구인인 과세관청과 과세처분에 필요한 각종 자료 등을 제공한 관계행정청까지 미친다(행정심판법 제49조 제1항, 국세기본법 제80조). 기속력의 객관적 범위에 대해서는 행정심판법이나 국세기본법에 별다른 규정이 없는데, 이와 관련하여 대법원은 취소판결의 기속력의 객관적 범위에 관한 내용을 유추하여, 인용재결의 경우에도 “재결주문 및 그 전제가 된 요건사실의 인정과 판단에 대하여 처분청을 기속하므로 당해 처분에 관하여 위법한 것으로 재결에서 판단된 사유와 기본적 사실관계에 있어 동일성이 인정되는 사유를 내세워 다시 동일한 내용의 처분을 하는 것은 허용되지 않는다”고 판시하고 있다.¹⁷⁾ 마찬가지로 기속력의 시간적 범위에 대해서도 행정심판법이나 국세기본법에 별다른 규정이 없는데, 대법원은 역시 취소판결의 기속력의 시간적 범위에 관한 내용을 유추하여 “종전 처분이 재결에 의하여 취소되었다 하더라도 종전 처분시와는 다른 사유를 들어서 처분을 하는 것은 기속력에 저촉되지 않는다”고 판시하여 처분시를 기준으로 기속력 위반여부를 판단하고 있다.¹⁸⁾

이와 같이 대법원은 인용결정의 기속력의 범위를 취소판결의 기속력의 범위와 일치시키려는 입장이다. 그런데 취소판결의 기속력이 취소판결이 ‘확정’되어 판결의 불가쟁력 및 기판력까지 발생한 상태에서 취소확정판결의 취지에 따라 법률관계를 정리하는 차원에서 처분청에게 각종

과처분이 감사원의 시정요구에 의한 것이라 하더라도 위법하다(대법원 1986. 5. 27. 선고 86누127 판결).

15) 택지초과소유부담금 부과처분을 취소하는 재결이 있는 경우 해당 처분청은 재결의 취지에 반하지 아니하는 한, 즉 당초 처분과 동일한 사정 아래에서 동일한 내용의 처분을 반복하는 것이 아닌 이상, 그 재결에 적시된 위법사유를 시정·보완하여 정당한 부담금을 산출한 다음 새로이 부담금을 부과할 수 있는 것이고, 이러한 새로운 부과처분은 재결의 기속력에 저촉되지 아니한다(대법원 1997. 2. 25. 선고 96누14784 판결).

16) 같은 뜻, 조성규, 행정심판 재결의 기속력과 피청구인인 행정청의 불복가능성, 행정법연구 제54호, 행정법이론실무학회, 2018, 145면.

17) 대법원 2003.4.25. 선고 2002두3201 판결.

18) 대법원 2005.12.9. 선고 2003두7705 판결.

의무를 부과하는 것인데 반해, 인용결정의 기속력은 인용결정이 확정되지도 않아 여전히 행정소송을 통해 취소될 수도 있는 상황이지만 ‘잠정’적인 차원에서 법률관계를 재결의 취지에 따라 정돈해놓으려는 취지에서 인정되는 효력이다. 따라서 인용결정의 기속력과 취소판결의 기속력의 범위를 일치시키려는 대법원의 태도에 대해서는 의문이 든다.¹⁹⁾

5. 인용재결의 기속력과 처분청의 불복금지효의 관계

대법원은 “행정심판법 제37조(현행 제49조) 제1항에 ‘재결은 피청구인인 행정청과 그 밖의 관계행정청을 기속한다’고 규정하고 있으므로 이에 따라 처분행정청은 재결에 기속되어 재결의 취지에 따른 처분의무를 부담하게 되므로 이에 불복하여 항고소송을 제기할 수 없다”²⁰⁾고 판시하여 과세관청이 인용재결에 대하여 항고소송을 제기할 수 없는 이유를 재결의 기속력에서 찾고 있다. 한편 헌법재판소는 행정심판의 인용재결에 대하여 지방자치단체의 장이 취소소송을 제기하면서 인용재결의 기속력을 규정한 「행정소송법」 제49조 제1항의 위헌성을 판단해달라고 한 사건에서,²¹⁾ 지방자치단체의 장인 이 사건 청구인은 기본권의 주체가 될 수 없고, 재판의 전심절차로서 행정심판은 사법절차가 준용되어야 한다는 헌법 제107조 제3항의 취지는 행정심판의 심리절차에서도 관계인의 충분한 의견진술 및 자료제출과 당사자의 자유로운 변론보장 등과 같은 대심구조적 사법절차가 준용되어야 한다는 것일 뿐, 사법절차의 심급제에 따른 불복할 권리까지 준용되어야 한다는 취지는 아니라는 이유로 「행정심판법」 제49조 제1항은 헌법에 위반되지 않는다고 판시하였다.

그러나 행정심판의 인용결정에 대한 처분청의 제소불가능성의 문제와 인용결정의 기속력이 처분청의 소송 진입까지 금지하는 것에 미치는지 여부는 서로 다른 차원의 문제로 접근하는 것이 타당하다.²²⁾ 앞서 살펴본 바와 같이 기속력의 가장 근본적인 효력은 반복금지효이며, 그 밖의 기속력의 내용은 인용판결이나 인용재결의 실효성을 확보하기 위하여 입법자가 별도로 규정을 두거나 인용재결이나 인용판결의 취지를 살리기 위하여 반드시 필요한 행위로 한정되어야 한다. 결국 인용재결의 기속력의 내용에 처분청의 불복금지효가 포함되는지는 행정심판제도의 기능에 관한 논의에서부터 출발해야 하는바, 행정심판의 주된 기능 중 하나가 행정의 자기통제에 있으므로 행정심판기관과 피청구인이 동일한 경우거나²³⁾ 상명하복의 관계에 있는 경우에는 인용재결에 대하여 피청구인이 불복할 수 없도록 하는 것이 타당하지만, 행정심판기관과 피청구인이 속한 조직이 서로 다른 경우에는 인용재결에 대한 피청구인의 불복을 인정하여 법률전문가인 법원의 객관적인 판단을 받도록 하는 것이 타당하다. 특히나 단심제로 이루어지는 행정심판의 인용재결에 법리 오해 등의 잘못이 있음에도 불구하고 불복의 기회를 차단하는 것은 법치행정의 원칙에 비추어볼 때 타당하지 않으므로 재심사유와 같은 엄격한 사유에 한하여 처분청에게 불복의 길을 열어두는 것이 필요하다.²⁴⁾

결론적으로 과세관청과 조세심판원은 조직법적으로 서로 속한 곳이 다르므로 과세관청이 조세심판원의 인용결정에 대해서 불복할 수 없는 것은 인용재결의 기속력 때문이 아니라 항고소송이나 행정심판을 제기하는데 필요한 자격, 즉 원고적격이나 청구인적격이 인정되지 않기 때문

19) 같은 뜻, 조성규, 앞의 글, 149면.

20) 대법원 1998. 5. 8. 선고 97누15432 판결.

21) 헌법재판소 2014. 6. 26.자 2013헌바122 결정.

22) 같은 뜻, 이지은, 앞의 글, 46면.

23) 예를 들어, 감사원의 변상판정에 대하여 감사원에 재심을 청구하는 경우(감사원법 제36조).

24) 같은 뜻, 정형근, 행정법(8판), 정독, 568면.

이라고 보아야 할 것이다. 즉 인용결정에 대하여 기속력을 인정하는 규정이 없다고 가정하더라도 과세관청이 권리주체가 아니기 때문에 권리주체만이 이용할 수 있는 행정심판(행정심판법 제13조의 법률상 이익이 있는 ‘자’)이나 항고소송(행정소송법 제12조, 제35조, 제36조의 법률상 이익이 있는 ‘자’)을 제기할 수 없는 것이다. 따라서 재심판청구를 허용하거나 기관소송의 제기를 허용하는 등 입법적 개선을 통하여 이 문제를 해결하든 아니면 항고소송의 원고적격을 과세관청과 같은 행정기관에도 인정하는 해석을 통해 해결하여야 할 것인바, 이하에서 이에 대해 자세히 살펴보도록 한다.

IV. 조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복방안

1. 기속력의 범위를 제한하는 해석

앞서 살펴본 바와 같이 과세관청의 불복금지효는 인용결정의 기속력에서 직접 도출되는 효과가 아님에도 불구하고 판례는 인용결정의 기속력에서 과세관청의 불복금지효를 끌어내고 있다. 따라서 조세심판원의 인용결정의 기속력은 반복금지 의무나 원상회복의무로만 나타날 뿐 불복금지 의무는 기속력의 내용에 포함되지 않는다고 보아야 한다. 그에 따라 과세관청은 조세심판원의 인용결정이 있는 경우, 종전 과세처분과 같은 사유로 같은 과세처분을 반복해서는 안되며, 혹시 납부받은 세금이 있다면 일단 심판청구인에게 돌려주어야 할 의무가 있다. 그러나 조세심판원의 인용결정이 법령에 위반되는 경우 이에 대해서 취소를 구하는 소송을 법원에 제기할 수 있어야 한다.

이 경우, 소 제기의 적법요건의 충족이 문제가 되는데, 조세심판원의 인용결정은 행정심판의 재결이므로 행정소송법 제19조 및 동법 제2조 제1항 제1호에 따라 당연히 취소소송의 대상이 되며, 위법한 인용결정을 취소하여 법치행정의 회복을 도모할 수 있으므로 소의 이익도 인정된다. 문제는 과세관청과 같은 행정기관에게 취소소송을 제기할 자격이 인정되는지 여부인데, 이에 대해서는 항목을 바꾸어 살펴보기로 한다.

2. 행정기관에 대한 항고소송의 원고적격을 인정하는 방법

처분청이 행정심판의 인용결정에 대하여 불복할 수 없게 되는 가장 근본적인 이유는 인용결정의 기속력 때문이 아니라 「행정소송법」 제12조가 처분 등의 취소를 구할 법률상 이익이 있는 ‘자’에게만 소송을 제기할 수 있도록 규정하고 있기 때문이다. 즉, 당사자능력²⁵⁾이 인정되어야 취소소송을 제기할 원고적격도 인정될 수 있는데, 국가나 지방자치단체는 법인이므로 당사자능력이 있으나, 그 내부기관인 과세관청과 같은 행정기관은 민법상 권리주체가 아니므로 당사자능력이 부정되고 그에 따라 취소소송을 제기할 원고적격도 부정되기 때문이다.

다만, 최근에는 예외적으로 국가기관에 대한 항고소송의 당사자적격과 원고적격을 인정하는 대법원 판례가 나오고 있어, 주목을 받고 있다. 대법원은 이른바 경기도선거관리위원회 사건²⁶⁾과 소방청장 사건²⁷⁾에서 기관 사이의 법적 분쟁에 대하여 다투는 기관소송이나 권한쟁의

25) 당사자능력이란 소송의 당사자인 원고 및 피고가 될 수 있는 소송법상의 권리능력을 말한다. 우리 행정소송법에는 당사자능력에 관한 명문의 규정이 없으므로 민사소송법 제51조와 제52조가 준용되어 (행정소송법 제8조 제2항), 민법상 권리능력을 가진 자연인과 법인 그리고 법인 아닌 사단이나 재단도 대표자 또는 관리인이 있으면 그 이름으로 당사자가 될 수 있다.

26) 같이 국민권익위원회에 부패방지 및 국민권익위원회의 설치와 운영에 관한 법률(이하 ‘국민권익위원

심판을 통해 분쟁을 해결할 수 없고, 다투려는 대상이 행정처분의 성격을 가지고 있는 경우에는 원고가 비록 국가기관에 불과하더라도 취소소송을 제기할 당사자능력 및 원고적격을 가진다고 판시하였다. 생각건대, 국세기본법이나 지방세기본법에는 과세관청이 조세심판원의 결정에 불복하는 경우 이를 법원에 제소할 수 있다는 취지의 규정이 없으므로 기관소송을 제기할 수 없고(행정소송법 제45조), 과세관청이나 조세심판원은 ‘헌법에 의하여 설치된 국가기관’이 아니므로²⁸⁾ 헌법 제111조 및 헌법재판소법 제62조 제1항에 의한 권한쟁의심판이 가능하지도 않으며, 앞서 살펴본 것처럼 조세심판원의 인용재결은 행정심판의 재결로서 당연히 취소소송의 대상으로서 처분에 해당한다. 따라서 경기도선거관리위원회 사건이나 소방청장 사건에서 대법원이 제시한 행정기관의 항고소송 제기 허용 조건에 비추어볼 때, 과세관청은 조세심판원의 인용결정에 불복하여 취소소송을 제기할 당사자능력과 당사자적격이 인정된다고 볼 수 있다.

한편 경기도선거관리위원회 사건이나 소방청장 사건에서 대법원이 자연인이 받는 불이익을 마치 기관이 받은 불이익으로 혼동하여²⁹⁾ 기관에게 항고소송의 원고적격을 인정하는 논리적인 실수를 범했다고 주장하는 견해가 있는바,³⁰⁾ 현행 행정소송법상 항고소송이 주관소송적 측면이 강하다는 것을 고려할 때 경청할 필요가 있다. 이러한 입장에 따른다면 국세나 관세에 대해서 과세관청이 조세심판원의 인용결정에 대해 불복하는 것은 내부법적 분쟁이므로 과세관청에게 취소소송을 제기할 원고적격을 인정할 수 없을 것이다. 그러나 지방세는 자치사무이고

회법’이라 한다)에 따른 신고와 신분보장조치를 요구하였고, 국민권익위원회(피고)가 갑의 소속기관장인 경기도선거관리위원회 위원장(원고, 이하 을)에게 ‘갑에 대한 중징계요구를 취소하고 향후 신고로 인한 신분상 불이익처분 및 근무조건상의 차별을 하지 말 것을 요구’하는 내용의 조치요구를 한 사안에서, 국가기관 일방의 조치요구에 불응한 상대방 국가기관에 국민권익위원회법상의 제재규정과 같은 중대한 불이익을 직접적으로 규정한 다른 법령의 사례를 찾아보기 어려운 점, 그럼에도 을이 국민권익위원회의 조치요구를 다룰 별다른 방법이 없는 점 등에 비추어 보면, 처분성이 인정되는 위 조치요구에 불복하고자 하는 을로서는 조치요구의 취소를 구하는 항고소송을 제기하는 것이 유효·적절한 수단이므로 비록 을이 국가기관이더라도 당사자능력 및 원고적격을 가진다고 보는 것이 타당하고, 을이 위 조치요구 후 갑을 파면하였다고 하더라도 조치요구가 곧바로 실효된다고 할 수 없고 을은 여전히 조치요구를 따라야 할 의무를 부담하므로 을에게는 위 조치요구의 취소를 구할 법률상 이익도 있다고 본 원심판단을 정당하다고 한 사례(대법원 2013. 7. 25. 선고 2011두1214 판결).

27) 국민권익위원회가 소방청장에게 인사와 관련하여 부당한 지시를 한 사실이 인정된다며 이를 취소할 것을 요구하기로 의결하고 그 내용을 통지하자 소방청장이 국민권익위원회 조치요구의 취소를 구하는 소송을 제기한 사안에서, 행정기관인 국민권익위원회가 행정기관의 장에게 일정한 의무를 부과하는 내용의 조치요구를 한 것에 대하여 그 조치요구의 상대방인 행정기관의 장이 다투고자 할 경우에 법률에서 행정기관 사이의 기관소송을 허용하는 규정을 두고 있지 않으므로 이러한 조치요구를 이행할 의무를 부담하는 행정기관의 장으로서는 기관소송으로 조치요구를 다룰 수 없고, 위 조치요구에 관하여 정부 조직 내에서 그 처분의 당부에 대한 심사·조정을 할 수 있는 다른 방도도 없으며, 국민권익위원회는 헌법 제111조 제1항 제4호에서 정한 ‘헌법에 의하여 설치된 국가기관’이라고 할 수 없으므로 그에 관한 권한쟁의심판도 할 수 없고, 별도의 법인격이 인정되는 국가기관이 아닌 소방청장은 질서위반행위규제법에 따른 구제를 받을 수도 없는 점, 부패방지 및 국민권익위원회의 설치와 운영에 관한 법률은 소방청장에게 국민권익위원회의 조치요구에 따라야 할 의무를 부담시키는 외에 별도로 그 의무를 이행하지 않을 경우 과태료나 형사처벌까지 정하고 있으므로 위와 같은 조치요구에 불복하고자 하는 ‘소속기관 등의 장’에게는 조치요구를 다룰 수 있는 소송상의 지위를 인정할 필요가 있는 점에 비추어, 처분성이 인정되는 국민권익위원회의 조치요구에 불복하고자 하는 소방청장으로서의 조치요구의 취소를 구하는 항고소송을 제기하는 것이 유효·적절한 수단으로 볼 수 있으므로 소방청장은 예외적으로 당사자능력과 원고적격을 가진다고 한 사례(대법원 2018. 8. 1. 선고 2014두35379 판결).

28) 헌법재판소 2010. 10. 28.자 2009헌라6 결정.

29) 국가인권위원회의 조치결정에 불응하는 경우, 국민권익위원회가 해당 ‘기관장’에게 과태료를 부과하거나 벌금을 부과하게 하는 것을 말한다.

30) 정남철, 항고소송에 있어서 국가기관의 원고적격:특히 대법원 2013. 7. 25. 선고 2011두1214 판결의 평석을 검하여, 저스티스 제140호, 2014, 352면.

조세심판원은 국가기관이므로 지방자치단체가 조세심판원의 인용결정에 대해 불복하여 취소소송을 제기하는 것은 외부법적 분쟁이므로 이런 경우에는 지방자치단체에게 당연히 취소소송을 제기할 자격이 인정되며, 대법원도 지방자치단체의 항고소송의 원고적격을 인정하고 있다.³¹⁾ 다만 지방자치단체는 법인이므로 직접 취소소송을 수행할 수 없으므로 지방자치단체의 장이 지방자치단체를 대표하여 조세심판원의 인용결정에 대한 취소소송을 제기하여야 할 것이다.

3. 기관소송을 활용하는 방법

법이론적으로 보면, 기관 사이의 법적 분쟁은 내부소송인 기관소송을 통해 해결하는 것이 가장 바람직하므로³²⁾ 조세심판원의 인용결정에 대하여 과세관청의 제소를 허용하는 규정을 두는 것은 이러한 문제를 해결하는 가장 효과적인 방법이라 할 것이다. 그렇지만 행정심판법이나 행정소송법 같은 일반법에 행정심판위원회의 인용재결에 대하여 피청구인의 제소규정을 두는 것은 자칫 행정조직 사이의 위계질서를 해칠 수 있으므로 타당하지 않으며, 다만 국세기본법이나 지방세기본법에 예외적인 상황에 한하여 조세심판원의 인용결정에 대하여 과세관청의 제소를 허용하는 것은 가능하다고 본다. 이는 과세관청과 조세심판원이 조직법적으로 상명하복의 관계에 있지 않고, 위법한 조세심판원의 인용결정을 취소하여 법치주의와 조세정의의 회복해야 할 필요성이 조세납부자의 권익을 보호하는 것보다 우월한 경우가 있기 때문이다. 그렇다면 어떤 상황에 과세관청의 제소를 허용할 것인지가 문제되는데, 조세심판원의 인용결정이 ‘명백하게’ 법령에 위반되는 경우나, 소득세 10억원 이상, 법인세 100억원 이상과 같이 일정 금액 이상의 과세처분이 조세심판원의 인용결정에 의하여 취소가 된 경우에 한하여 과세관청에 의한 제소를 허용하는 방법을 생각해 볼 수 있다.

4. 인용결정의 기속력에 대한 예외를 인정하는 규정의 신설

국세기본법이나 지방세기본법에 인용결정의 기속력에 대한 예외를 인정하는 규정을 신설하자는 주장이 있다.³³⁾ 즉 조세심판원의 결정에 대하여 기속력을 인정하는 조항에 단서를 신설하여 과세관청이 그 결정을 다룰 법률상 이익이 있는 경우에는 기속력이 부정되도록 규정을 두자는 견해이다.

생각건대, 조세심판원의 인용재결의 기속력은 애초부터 과세관청의 불복금지효를 담고 있지 않으므로 굳이 기속력의 예외를 인정하는 규정을 국세기본법이나 지방세기본법에 둘 필요는 없다고 본다.

5. 재심판청구제도의 도입

조세심판원의 인용결정에 대하여 다시 심판을 청구하는 제도, 즉 재심판청구제도의 도입을 고민해 볼 수 있다.

생각건대, 재심판청구제도 도입의 전제요건은 행정심판의 단계구조화인데, 현행 행정심판제도

31) 대법원 2013. 2. 28. 선고 2012두22904 판결; 대법원 2014. 2. 27. 선고 2012두22980 판결.

32) 정선균, 국민권익위원회의 신분보장등 조치결정에 대한 연구, 부패방지법연구 제6권 제2호, 한국부패방지법학회, 2023, 222면.

33) 이상천·조동제, “행정심판법 제49조 제1항의 입법개선론”, 경희법학 제54권 제1호, 2019, 75면.

가 단심제를 취하고 있는 관계로(행정심판법 제51조) 지금의 상황에서는 재심판청구제도의 도입이 쉽지 않다. 결국 시도지사 소속 행정심판위원회의 재결에 불복하는 경우 중앙행정심판위원회에 재심을 청구할 수 있도록 행정심판 제도를 전면적으로 개편한 이후에나 재심판청구제도의 도입을 생각해 볼 수 있을 것이다.³⁴⁾ 다만 행정심판 제도가 전면적으로 개편되어 행정심판에 심급제(審級制)가 도입되어도 조세사건과 같이 전문적이고 특수한 영역에서 중앙행정심판위원회가 조세심판원의 결정을 다시 심사할 수 있는 전문성을 갖출 수 있을지가 의문이 간다.³⁵⁾ 또한 조세심판원과 같이 개별법에 의하여 설치된 특별행정심판기관의 재결에 대해 다시 일반행정심판기관인 중앙행정심판위원회의 재심을 받게 하는 것은 체계적합성에 반하게 된다는 문제도 있다.³⁶⁾ 그렇다면 조세심판원이 다시 재심기관이 되는 방법만이 현실적인 대안이 될 것이고 이 경우 내부적으로 재심을 누가 담당할 것인지에 대해서도 고민해보아야 한다. 생각건대, 조세심판관합동회의가 재심을 담당하는 방안이나 별도의 재심위원회를 두는 방안 등이 고려될 수 있을 것이고, 어느 경우든 간에 초심결정을 내린 심판관의 배제는 필수적이라 할 것이다.

또한 재심판청구제도를 도입한다 하더라도 무제한적으로 재심을 받아주는 것은 신속한 권리구제라는 행정심판의 장점을 퇴색시키는 것이므로 재심판청구를 허용하는 사유를 한정하여 나열할 필요가 있다. 이 경우 재심사유로는 제척사유와 같은 조세심판관회의의 구성상의 하자, 심판청구기간의 경과와 같은 명백한 법령위반에 해당하는 경우와 소득세 10억, 법인세 100억과 같이 일정한 금액 이상이 인용결정에 의해 취소가 된 경우 등을 들 수 있을 것이다. 또한 법률관계의 조속한 안정을 위해 재심판청구를 허용하는 기간을 별도로 설정할 필요가 있는데, 행정소송에서 항소기간이나 상고기간이 판결서가 송달된 날부터 2주 이내임을 고려할 때, 재심판청구를 허용하는 기간도 과세관청이 조세심판원의 인용결정서를 송달받은 날부터 2주 이내로 두는 것이 합리적이라 생각한다.³⁷⁾

V. 글을 마치며

재결의 기속력은 처분청에게 재결의 취지에 따라 행동하도록 의무를 부과하는 실제법적 효력일 뿐, 기판력과 같이 재결에 대한 쟁송제기를 불허하는 취지의 쟁송법적 효력이 아니다. 따라서 조세심판원의 인용결정에 기속력이 인정되는 것과는 별개로 과세관청은 인용결정에 하자가 존재함을 이유로 이를 다툴 수 있어야 한다.

이러한 과세관청의 조세심판원의 인용결정에 대한 불복수단으로는 먼저 재심판청구를 들 수 있는데, 현행 행정심판법은 재심판청구를 불허하고 있고(행정심판법 제51조), 국세기본법이나 지방세기본법에도 재심판청구에 관한 규정이 없으므로 법률 개정을 통하여 재심판청구 제도의 도입을 고려해야 한다. 다만 조세심판원이 고도의 전문성을 고려하여 설치된 특별행정심판기관임을 고려할 때, 조세심판관합동회의가 재심을 담당하거나 조세심판원 안에 별도의 재심위

34) 이에 대한 자세한 논의는 정남철, 최우용, 김대인, 임현, 행정심판의 완결성 강화방안 연구, 국민권익위원회 용역보고서, 2017, 53-58면.

35) 같은 뜻, 성중탁, 행정심판에서의 재심판청구제도 도입에 관한 논의, 법학논집 제29집 제1호, 조선대학교 법학연구원, 2022, 109면.

36) 정태용, 함인선, 김남철, 행정심판 제심제도 도입방안에 관한 연구, 국민권익위원회 용역보고서, 2010, 86-87면.

37) 같은 뜻, 성중탁, 앞의 글, 111면.

원회를 두는 방안을 고려해야 할 것이다.

다음으로 재결의 기속력의 범위를 제한하는 해석을 바탕으로 과세관청이 조세심판원의 인용결정에 대하여 행정법원에 행정소송법에 따른 취소소송을 제기하는 방법을 고려할 수 있다. 이 경우 과세관청에게 취소소송을 제기할 수 있는 원고적격이 인정되는지가 문제되는데, 분쟁의 사각지대를 없애려고 하는 최근의 대법원의 판시에 비추어보면 충분히 이 경우에도 과세관청의 원고적격을 인정할 수 있을 것이다. 다만 법논리적으로는 행정기관에 불과한 과세관청에게 항고소송의 원고적격을 인정하는 것이 타당한지에 대한 의문이 제기될 수 있는데, 이러한 의문을 감안한다 하더라도 자치사무인 지방세에 대한 조세심판원의 인용결정에 대하여는 지방자치단체를 대표하는 지방자치단체의 장이 취소소송을 제기할 수 있다고 본다.

그 밖에 국세기본법이나 지방세기본법에 조세심판원의 인용결정에 대한 제소를 허용하는 규정을 신설하는 것을 고려해 볼 수 있을 것이다.



제2주제 토론문①

**"조세심판원의 인용결정에 대한
과세관청의 불복수단에 대한
연구"에 대한 토론문**

토론자 황인규 (강남대학교 교수)

제2주제 토론문

황인규 교수 (강남대학교)

조세심판원의 인용결정에 대하여 처분청이 불복할 수 없는 현 상황의 문제점 및 개선방향에 대해 잘 정리해주신 발표자께 감사드립니다.

발표자께서 잘 설명해주신 바와 같이, 처분청이 행정심판의 인용결정에 대하여 불복할 수 없는 논리필연적 이유는 없어 보입니다. 다만 대법원은 지금까지 행정심판법 제37조(현 제49조) 1항을 근거로, 처분행정청이 재결에 기속되기 때문에 항고소송을 제기할 수 없다고 일관되게 판시해 왔습니다.

발표자께서는 행정심판의 인용결정에 대한 처분청의 제소불가능성의 문제와 인용결정의 기속력이 처분청의 소송 진입까지 금지하는 것에 미치는지 여부는 분리해서 접근하는 것이 타당하다고 주장함으로써 처분청이 불복할 수 있는 이론적 근거를 제시해 주셨습니다. 과세관청과 조세심판원은 소속이 다르고 서로 독립적인 기관이므로, 어디까지나 이 문제는 원고적격이나 청구인적격이 인정되지 않기 때문일 뿐이라는 것입니다.

그리고 이에 대해 최근 판례의 입장에 따라 처분청에 당사자적격과 원고적격을 인정하거나, 기관소송을 활용하거나, 재심판청구제도를 도입하되 일정한 기준을 설정하는 등의 방법으로 문제를 해결할 것을 주장하시는 것으로 이해됩니다.

이상과 같은 발표자의 입장에 전반적으로 공감하며, 다만 질의를 드려야 하는 지정토론자로서 충실한 토론을 위하여 몇 가지 발표자의 고견을 구하고자 합니다.

1. 심사청구와의 비교

현행 국세기본법에 따르면 심사청구 또는 심판청구를 거치지 않고는 행정소송을 제기할 수 없습니다. 발표자께서는 조세심판원이 감사원과 비슷한 구조를 가지고 있다고 설명해주셨습니다. 반면 국세심사위원회(국세기본법 제66조의2) 심사청

구의 경우 국세청차장, 지방국세청장, 세무서장이 위원장이 되는 등 과세관청과의 연관성이 상대적으로 더 커 보입니다. 현행법상 납세자가 제기할 수 있는 다른 두 가지 전심절차인 감사원 심사청구와 국세심사위원회 심사청구에서 인용결정이 내려진 경우, 발표문에서 설명해주신 조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단 중 어느 것이 적용될 수 있고 어느 것은 적용될 수 없을지 비교하여 설명해주실 수 있을지 문의드립니다.

2. 대체적 조세분쟁해결절차의 도입

미국의 경우 국세청 불복심사부에 심사청구를 제기한 다음 납세자와 과세관청 간에 합의가 이루어지면 그에 대해 국세청은 재조사를 할 권리를, 납세자는 불복할 권리를 포기하는 방식의 절차가 마련되어 있다고 합니다.¹⁾ 우리나라에서도 조세불복절차에서 일종의 협의절차를 도입하자는 논의가 계속 이어져 왔습니다.²⁾

조세심판원의 인용결정 중에는 명백히 법령에 위배되는 등 법원에 가서 바로잡아야만 하는 사안이 존재할 수 있을 것입니다. 발표문은 이러한 문제를 해결하는 방안을 제시해 주신 것으로 이해됩니다. 그런데 다른 한편으로는 과세관청과 납세자의 주장이 나름의 일리가 있고, 조정과 화해, 협의 등의 방법을 통해 해결방안을 찾는 것이 적합한 문제도 존재할 것입니다. 이러한 문제의 해결을 위해서는 중장기적으로 조세불복에서도 대체적 조세분쟁해결절차를 도입할 수 있을 것으로 생각되는데, 발표자께서는 이에 대해 어떤 생각을 가지고 계신지 여쭙겠습니다.

다시 한 번 흥미로운 발표를 해주신 발표자에게 감사드리며 이것으로 토론을 마치겠습니다. 감사합니다.

1) 임재혁, 과세전적부심사제도의 문제점과 개선방안, 조세법연구(29-3), 94-95.

2) 이전오, 대체적 조세분쟁해결절차의 도입에 관한 연구 -조정을 중심으로-, 세무학연구(24-1) 등 다수



제2주제 토론문②

**"조세심판원의 인용결정에 대한 과
세관청의 불복수단에 대한
연구"에 대한 토론문**

토론자 김상술 (세무사, 정우세무회계사무소)

조세심판원의 ‘인용’결정에 대한 과세관청의 불복수단 검토에 대한 토론문

세무사(세무학 박사) 김 상 술

조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에 대한 검토자료를 작성·발표하여 주신 서강대학교 정선균 교수님께 감사의 말씀을 드립니다.

1. 조세불복의 개요

조세는 그 본질이 국민의 재산권 침해적 성격을 갖고 있기 때문에 헌법의 조세법률주의와 재산권보호의 원칙에 따라 제한을 받고 있으며, 엄격한 법치의 지배를 받고 있으나, 사회·경제적 현상이 복잡다기화 되어가고 급속하게 변화하는 실정을 법률에 모두 반영하지 못하게 되어 납세자와 과세관청과의 다툼은 아래 <표>와 같이 날로 증가하고 있음

<표> 연도별 심판청구 처리현황(내국세)

<단위 : 건, %>

연도	처리대상			처리건수						인용률		이월건수
	소계	전년 이월	당년 접수	소계	취하	각하	기각	재조사	인용	재조사 포함	재조사 제외	
2022	11,051	2,760	8,291	9,201	146	2,156	5,856	178	865	11.5	9.7	1,850
2021	9,094	2,075	7,019	6,334	95	609	2,936	1,871	823	43.2	18.8	2,790
2020	10,687	1,975	8,712	4,236	95	2,936	2,936	268	2,405	31.4	29.2	2,075
2019	6,211	1,613	4,598	4,236	80	328	2,722	226	880	26.6	22.4	1,975
2018	6,361	1,271	5,090	4,748	85	305	3,165	368	825	25.6	19.2	1,613
2017	6,387	1,150	5,237	5,116	96	818	2,830	446	926	27.3	20.2	1,271
평균	8,298	1,807	6,491	5,645	99	1,192	3,408	560	1,121	27.6	19.9	1,929

조세불복은 납세자와 과세관청 간의 갈등으로 인하여 야기된바, 사법부에서 재판기능으로서 업무를 담당하여야 하나, 조세에 대한 다툼은 질적인 면에서 전문적·기술적 내용이 방대하고, 급속한 경제환경의 변화로 사법부가 조세관련 전문적 지식을 두루 확보하는 것이 불가능하므로 조세행정불복이라는 전심절차를 두고 있음.

조세불복의 영역에서는 **심판전치주의**가 적용되어 납세자가 억울한 처분에 대하여 법원에 소송을 제기하려면 「국세기본법」상 심사청구나 심판청구의 경우 헌법 제107조 제1항¹⁾의 규정상 행정심판은 재판의 전심절차로만 도입가능함. 「국세기본법」 제56조에 따라 심사청구(국세청, 감사원), 심판청구(조세심판원)는 임의절차인 이의신청 외에는 반드시 소송 전 심판절차를 거쳐야만 가능(「국세기본법」 제65조 제1항 제3호에 의거 재조사에 대한 행정소송이 가능하고, 제65조 제2항에 의거 결정기간(90일)도과 시에도 행정소송 가능)함.

이는, ① 1차적으로 행정청에 대해 자기시정의 기회를 줌과 아울러, 행정불복절차는 사법절차에 비해 간이하고 **신속하게 진행**되므로 쟁송의 경제를 도모할 수 있고,

② 조세에 대한 처분이 대량적이며 반복적이기 때문에 모든 다툼을 법원에 제기하는 경우 법원의 부담이 과중하게 되어 이를 덜어주기 위함임.

③ 조세행정상의 처분, 특히 과세표준의 계산과 인정에 관한 처분은 그 내용이 복잡하고 기술적이기 때문에 법원에 사안의 검토를 구하기 전에 충분히 정리하고 쟁점을 명확히 할 필요가 있기 때문임.

2. 조세불복의 기능

가. 행정통제 기능

담당 세무공무원은 과세처분을 함에 있어서 1차적으로 해당 과세처

1) 재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.

분이 세법에 부합한지 여부를 판단하는 바, 과세처분을 함에 있어서 행정의 법치국가원리에 따라 조세행정의 적법성과 정당성을 보장되어야 함. 이를 위해서 행정부 내부 및 외부 통제가 있는데 조세행정심판은 행정부 내부적 통제의 하나이고, 행정소송은 외부적 통제의 하나임.

국세청 내부적으로는 국세청 훈령에 의한 과세기준자문, 과세사실판단자문 등의 제도를 자체적으로 운영하고 있어 내부 통제적 기능을 한다고 할 수 있으나, 자문에 불과하기 때문에 구속력은 없음.

한편, 내부적 통제는 해당 과세관청이 직접 통제할 수도 있고, 상급 행정기관이 통제할 수도 있는바 즉, 과세전적부심사의 경우에는 과세예고 통지를 한 세무서장 등에게 청구하고, 이의신청은 당해 과세처분을 한 세무서장이나 관할 지방국세청장에게 하고 있어 직접 통제하는 경우임.

심사청구나 심판청구 또는 감사원 심사청구는 과세처분을 한 처분청이 아닌 상급행정청으로 하여금 통제를 하는 것으로 상급기관에 의한 행정 통제에 해당됨.

나. 권리구제 기능

조세행정심판이나 조세에 대한 행정소송이 **위법** 또는 **부당한** 과세관청의 과세처분으로 인하여 불이익을 당한 국민의 권리를 구제한다는 점에서 사후적으로 권리구제기능을 하고 있음.

담당 세무공무원의 판단에 대해서 조세행정심판은 내부적 자기통제기능을 하고, 준사법적인 통제를 하고 있는 것임.

3. 현행 국세 사전구제제도 및 사후구제제도

(1) 사전구제제도

사전구제제도는 국세청 훈령(국세청 훈령 제2581호, 2023. 6. 30.) 에 의해 운영되는 ‘과세기준자문제도’와 ‘과세쟁점자문제도(국세청 훈령 제 25835호, 2023. 7. 10.)’가 있음²⁾.

「국세기본법」 제81조의 15 규정에 따른 ‘과세 전 적부심사제도 (Pre-assessment review System)’를 통하여 과세관청(집행기관)인 국세청이 세무조사나 과세자료를 처리하는 과정에서 공무원 스스로 또는 납세자와 사전다툼이 있거나 예상될 때 법령해석 또는 사실인정에 있어 사전에 위법·부당함을 제거하려는 점이 있음.

(2) 사후구제제도

사후적으로 정식 구제제도인 이의신청³⁾, 국세청 또는 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구를 거치게 될 경우에는 행정심 단계에서 최고 4 단계를 거치게 되고, 이후 **사법적 심사**를 받을 경우에는 1, 2심 법원 및 대법원 등 최고 7단계를 거치게 됨.

이처럼 국세부과처분 전 단계 포함 4단계의 구제시스템을 거칠 수 있는 상태에서 심사(심판)결정 후 다시 3단계를 거칠 수 있는 여러 정식 불복 제도를 거치게 하는 것이 ‘신속성’, ‘공정성’ 및 ‘전문성’이 요구되는 조세구제시스템 중에서 가장 중요시 되는 것이 ‘신속성’인 점에서 과연 바람직한가 하는 의문이 있음⁴⁾.

2) 과세기준자문제도, 과세사실판단자문제도 비교

구분	과세기준자문	과세사실판단자문
근거 훈령	법령사무처리기준 (국세청 훈령 제2581호, 2023.6.30.)	과세사실판단지문사무처리규정 (국세청 훈령 제25835호, 2023.7.10.)
자문 대상	세법해석사항 (사실판단사항 등 제외)	과세쟁점사실 (법령해석사안 등 제외)
담당 부서	국세청 정세법무국(법규과)	과세사실판단위원회 (100억 이상은 본청, 5억 이상은 서울청, 중부청, 부산청, 3억 이상은 그 외)
신청자	지방국세청장, 세무서장, 주무국장	업무담당공무원
신청 기한	세무조사 결과통지 전까지	조사기간 종료일을 포함한 10일 전까지
처리 기한	규정 없음	본청, 지방청은 30일 이내, 세무서는 20일 이내

3) 잘못된 행정작용이 존재할 경우 그 행정작용을 행한 행정청에 직접 그 행위의 적정성심사를 구하는 임의 절차를 말한다. 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장 또는 지방국세청장에게 하는 게 원칙이다.

4. 현행 조세심판원의 운영 현황

가. 조세심판의 특징

(1) 특별행정심판으로서의 조세심판

조세사건은 일반 행정사건과는 달리 여러 가지 특성이 인정되고 있으며, 이로 인하여 조세심판에 관하여는 일반 행정사건에 관한 행정심판절차와는 별개의 특별한 심판절차를 마련하여 진행하고 있음. 이는 조세법률관계를 규율하는 법률은 극히 전문적·기술적이며 복잡하기에 고도의 전문지식을 요구되며, 국세처분 등의 과세처분은 대량적이고 반복적으로 행하여지므로 이에 관한 분쟁 또한 일시에 대량적으로 발생하게 됨.

(2) 행정소송의 필요적 전심절차로서의 최종심

「국세기본법」 제55조 제1항 및 제3항에 따라 위법한 과세처분에 대하여는 행정심판법의 적용이 배제되며, 행정소송은 「행정소송법」 제18조에 불구하고 국세기본법에 의한 심사청구 또는 심판청구를 거치지 아니하면 제기할 수 없음.

(3) 준사법적 절차로서의 조세심판

조세심판은 제3자적 기관인 조세심판원이 청구인인 납세자와 원처분청과의 사이에서 제3자적 입장에서 재결하는 불복절차이므로 이는 처분청의 위법·부당성의 시정기능보다는 납세자의 권리구제의 기능에 중점을 둔 불복절차라고 할 수 있음.

4) 이밖에도 **옴부즈만(Ombudsman)적 국세구제제도**로서 국세청의 국세고충민원제도(국세청 훈령 제 1575호, 2004. 11. 16.), 대통령 소속하에 특별민원처리기관으로 설치된 국민고충처리위원회의 국민고충민원제도도 있음. 이는 납세자가 「국세기본법」 등 세법에서 정한 소정의 불복기간 내에 형식을 갖추어 제기할 수 있는 불복절차를 여러 사정으로 인하여 불복제기의 시기를 일실하였거나 이 절차를 밟지 못한 경우에 시기와 형식에 구애됨이 없이 국세에 관한 고충을 국세청 또는 국민권익위원회에 신청할 수 있음.

나. 조세심판의 심리원칙

(1) 불이익변경금지(不利益變更禁止)의 원칙 : 심판결정을 할 때 심판청구의 원인인 된 처분보다 심판청구인에게 불이익이 되는 결정을 하지 못함.

(2) 불고불리(不告不理)의 원칙 : 심판결정을 할 때 심판청구를 한 처분 이외의 처분에 대하여는 그 처분 또는 일부를 취소 또는 변경하거나 새로운 처분의 결정을 할 수 없음.

(3) 자유심증주의(自由心證主義) 원칙 : 조세심판관은 조세심판 청구 사건에 관한 조사 및 심리를 할 때 자유심증주의로 사실을 판단함. 이는 심사청구와는 달리 심판청구에서 조세심판관의 독립성을 보장하여 권리구제의 범위를 확대시켜 실제적 진실을 발견하려는데 그 취지가 있음.

(4) 조세심판관 회의의 비공개 원칙 : 조세심판관회의는 공개하지 않는 것이 원칙이나, 주심 조세심판관이 필요하다고 인정하는 때에는 이를 공개할 수 있음.

(5) 집행부정지(執行不滯止)의 원칙 : 조세심판청구를 하였더라도 원칙적으로 해당 처분의 집행에는 효력이 미치지 아니함.

5. 조세심판원의 인용결정에 대한 과세관청의 불복수단에 대한 검토의견

가. 조세심판원의 연혁 및 현행 국세기본법상의 문제

(1) 조세심판은 과거 국세청 내부에서 자체 처리한 '소원'제도가 납세자 권리구제에 부족하다는 인식하에 1975년 재무부 산하의 국세심판소에서 심판사건을 과세관청과 독립하여 처리하기 위해 시작한 것으로, 현재 그 독립성을 강화하기 위해 2008년 2월부터 국무총리 소속기관인 조세심판원이 이를 담당하는 점에 비추어 보면, 조세심판원 결정에 대한

과세관청의 소송(재심) 제기권을 인정할 필요성이 과연 필요한지 의문이 있고, 조세심판원 49년여 동안의 역사상 사건이 ‘인용’된 경우 처분청은 그대로 이를 수용하여 왔는데, 이러한 문제제기는 할 수는 있겠지만 새삼스러운 측면이 있음.

(2) 현행 「국세기본법」 제78조 제2항 및 같은 법 시행령 제62조의 2 규정에서 해당 심판청구사건에 대한 결정이 다수의 납세자에게 동일하게 적용되는 등 국세행정에 중대한 영향을 미칠 것으로 예상되는 경우 국세청장이 조세심판원장에게 조세심판관합동회의를 요청(합동회의 부의권)할 있고, ‘중요사실관계의 누락’ ‘명백한 법령해석의 오류 등이 있는 경우’ 조정과정을 거쳐 조세심판원장은 주심조세심판관으로 하여금 다시 심리(재심)할 것을 요청할 수 있으므로 국세청의 소(불복) 제기권을 인정할 필요성이 낮아 보임.

나. 행정기관 내부의 지휘·감독체계에 반함

(1) 조세심판원은 국무총리소속으로 국세청을 지휘·감독하는 상급기관으로서 과세처분에 대해서 심판하여 결정하는 것이므로 이에 대해 하급기관인 국세청이 소송을 제기하도록 하는 것은 행정부 내부의 지휘·감독 체계에 반하고, 이러한 문제로 기관소송은 지방자치법 등에서 매우 제한적으로 인정하고 있으며, 이 역시 행정부 내부 기관 사이의 소송은 인정하고 있지 않음. 일선 세무서장이 국세청장의 심사청구(과세전적부심, 이의신청 등 포함) 결정에 불복해서 소송하는 것을 인정할 수 없는 것과 동일한 논리이고, 심판결정은 일종의 행정처분이므로 공정력·불가쟁력이 있고, 재결의 효력으로서 불가변력, 기속력 및 형성력이 있음.

(2) 대법원 2018. 8. 1. 선고 2014두35379 판결은 기관 간 분쟁에 대한 소송을 인정한 것이라기보다는 권익위원회의 시정요구에 불응한 소방청장이 과태료, 형사처벌의 대상이 될 수 있어서, 소방청장 개인에게 불이익한 처분이 있는 점을 보고, 이에 불복하여 소송을 제기할 수 있도록 허용한 것으로, 소방청장이라는 국가기관의 지위에서 소를 허용한 것

이 아니라 과태료나 형사처벌을 받아 불이익한 상황에 처할 위기에 있는 소방청장 개인이 개인의 지위에서 소를 인정한 것으로 보아야 함.

이에 비해 과세처분에 대한 조세심판의 인용결정은 국세청장, 세무서장 등의 개인에게 과태료나 형사처벌 등 불이익한 처분을 발생시키지 않고 있으며, 과세처분의 '인용'결정으로 인하여 받는 인사상 불이익은 과세관청 내부의 인사기준에 따른 것으로 조세심판 인용결정과 직접관계가 없으므로 위 대법원 판례를 인용하여 국세청의 소 제기권을 인정할 수 없다고 보임.

다. 납세자에 대한 신속한 권리구제의 본질에 반함

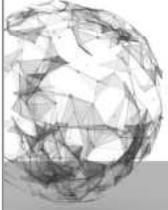
무엇보다 행정심판은 **공정성, 전문성**이 요구되고 그 무엇보다 **신속성**으로 **납세자의 신속한 권리구제**를 위해 행정청 내부에 설치하는 심판기관을 통해 자기시정의 기능을 수행하는 것이 본질적인 기능인데, **처분청이 행정심판기관의 '인용'결정에 대해 불복**을 할 수 있게 한다는 것은 **행정심판의 본질에 반하는** 것으로 생각됨.

라. 납세자의 추가적인 소송비용과 시간의 소요

조세심판원이 납세자권리구제기관이고, 실질적 인용율이 20%에도 못 미치는 점에서 '인용'결정에 대하여 소송 등 불복을 하게 한다면 조세심판기능이 유명무실해지고, 납세자는 추가적인 소송비용과 시간을 써야하고, 조세심판원의 '인용' 결정에 대해서 재심 등 항소할 수 있다면 조세심판원이 법원의 1심 기능을 하게 되는 형국이 될 것이며, 현행 행정법원의 위상이 재설정되어야 할 것임. 특히 **영세납세자의 경우** 국세청의 소제기로 인해 시간과 돈이 부족하여 소송에서 패소할 가능성이 높아 오히려 납세자 권리구제에 역행하게 되는 문제가 있음.

마. 그 밖의 문제

수많은 행정심판 중 조세심판에 대해서만 ‘인용’결정에 대한 처분청의 소(불복)제기를 인정해야 할 이유가 없고, 인용결정 후 국세청의 불복여부에 대한 결정이 있을 때까지 납세자의 지위가 불안하고, 국세청이 납세자에 비해서 크게 우위에 있는 점을 고려하면 소제기까지 허용할 경우 납세자가 매우 불리하게 됨.



제3주제

**증여세 완전포괄주의 적용 한계와
개선방안**

**- 대법원 2024.4.12. 선고 2020두
53224판결을 중심으로 -**

발표자 김말금 (변호사, 법무법인 청와)

증여세 완전포괄주의의 적용 한계와 개선 방향

- 대법원 2024. 4. 12. 선고 2020두53224 판결을 중심으로-

1. 증여세 완전포괄주의와 그 적용 한계에 관한 대법원의 기본 입장¹⁾

1. 증여세 완전포괄주의 과세제도의 도입 및 개정 경과

가. 2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정된 「상속세 및 증여세법」은 변칙적인 상속·증여에 사전적으로 대처하기 위하여, 세법 고유의 포괄적인 증여 개념을 도입하고, 종전 증여의제규정을 일률적으로 증여재산가액의 계산에 관한 규정(이하 ‘가액산정규정’)으로 전환하는 등 이른바 증여세 완전포괄주의 과세제도를 도입하였다. 그러나 다른 한편으로 종전의 증여의제규정에서 규율하던 과세대상과 과세범위 등 과세요건과 관련된 내용을 가액산정규정에 그대로 남겨 두어 납세자의 예측가능성과 조세법률관계의 안정성을 도모하고자 하였다.

나. 그 후 2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정된 구 상증세법은 증여세 완전포괄주의 관련 규정을 정비하였다. 당시 여러 조항에 분산되어 있던 증여세 과세대상을 제4조 제1항 각 호에 열거하면서, 제4호에서 ‘구 상증세법의 개별 가액산정규정(제33조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조의2부터 제41조의5까지, 제42조, 제42조의2 또는 제42조의3)에 해당하는 경우의 그 재산 또는 이익’을 규정하는 한편, 이와 별도로 제6호에서 ‘제4호 각 규정의 경우와 경제적 실질이 유사한 경우 등 제4호의 각 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 재산 또는 이익’을 규정하였다. 그와 같이 증여세 완전포괄주의를 강화하는 내용의 규정 정비를 하면서도 종전의 개별 가액산정규정에서 요구하던 과세대상이나 과세범위에 관한 사항을 개정하고, 제42조, 제42조의2 및 제42조의3의 개별 가

1) 대법원 2024. 4. 12. 선고 2020두53224 판결 이유 중 관련 내용을 약간 편집하여 인용함

액산정규정을 신설하는 등의 정비도 함께 이루어졌다.

2. 증여세 완전포괄주의 적용 과세상의 한계

납세자의 예측가능성 등을 보장하기 위하여 개별 가액산정규정이 특정한 유형의 거래·행위를 규율하면서 그중 일정한 거래·행위만을 증여세 과세 대상으로 한정하고 그 과세범위도 제한적으로 규정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있는 경우에는, 개별 가액산정규정에서 규율하고 있는 거래·행위 중 증여세 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래·행위가 구 상증세법 제2조 제6호²⁾의 증여 개념에 들어맞더라도 그에 대한 증여세를 과세할 수 없다(대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두13266 판결 등 참조).

II. 대상판결의 내용

1. 사실관계

가. 신라젠³⁾ 주식회사(이하 ‘신라젠’)의 대표이사이자 2대 주주이던 문○○의 외삼촌인 원고는 2014. 3. 4. 신라젠이 발행한 50억원 상당의 분리형 신주인수권부사채(이하 ‘이 사건 신주인수권부사채’)를 인수하였다.

나. 원고는 2016. 9. 6.과 2017. 2. 1. 이 사건 신주인수권부사채에서 분리된 신주인수권을 행사하여 신라젠 주식 142만8500주로 전환하였다. 전환 당시 원고의 친척 문○○가 신라젠의 최대주주였다.

다. 피고는 원고가 이 사건 신주인수권부사채 인수 후 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환함으로써 2016. 9. 6. 112억 7000만원, 2017. 2. 1. 53억 2900만원 상당의 이익(이하 ‘이 사건 이익’)을 얻었다고 보아, 구 상속세

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

3) 법률신문(2024. 5. 12.) 등 다수의 언론에 보도되어 널리 알려진 것으로 보여 비실명 처리하지 아니함

및 증여세법(2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정되어 2016. 12. 20. 법률 제14388호로 개정되기 전의 것⁴⁾, 이하 ‘구 상증세법’) 제4조 제1항 제6호, 제4호 및 제40조 제1항 제2호 다목을 근거로 2018. 2. 8. 원고에게 증여세 101억 9200만원을 부과하였다(이하 ‘이 사건 처분’).

2. 원고의 주장

가. 구 상증세법 제40조 제1항 제2호 다목⁵⁾은 인수인이 신주인수권부사채를 발행한 법인의 최대주주의 특수관계인이 아닌 경우 인수인에게 증여세를 과세하지 않도록 과세의 범위와 한계를 설정한 것이다.

나. 그런데 원고가 이 사건 신주인수권부사채를 인수할 당시에는 신라젠 최대주주의 특수관계인이 아니었을 뿐만 아니라 이 사건 이익이 위 조항에서 정한 증여이익과 경제적 실질이 유사한 경우에 해당한다고 볼 수도 없다.

다. 따라서 피고는 구 상증세법 제4조 제1항 제6호⁶⁾ 또는 제4조 제1항 제3호⁷⁾를 근거로 원고에게 증여세를 과세할 수 없으므로, 이 사건 처분은 위법하여 취소되어야 한다.

3. 판결 내용

4) 2017. 2. 1.자 이익에 대하여는 2016. 12. 20. 법률 제14388호로 개정된 상증세법이 적용되거나 법률조항 내용 간 실질적 변동이 없어 구분하지 않고 ‘구 상증세법’이라 통칭함

5) 제40조(전환사채 등의 주식전환 등에 따른 이익의 증여)

① 전환사채, 신주인수권부사채(신주인수권증권이 분리된 경우에는 신주인수권증권을 말한다) 또는 그 밖의 주식으로 전환·교환하거나 주식을 인수할 수 있는 권리가 부여된 사채(이하 이 조 및 제41조의3에서 “전환사채등”이라 한다)을 인수·취득·양도하거나, 전환사채등에 의하여 주식으로 전환·교환 또는 주식의 인수(이하 이 조에서 “주식전환등”이라 한다)를 함으로써 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다. 다만, 그 이익에 상당하는 금액이 대통령령으로 정하는 기준금액 미만인 경우는 제외한다.

2. 전환사채등에 의하여 주식전환등을 함으로써 주식전환등을 한 날에 얻은 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 이익

다. 전환사채등을 발행한 법인의 최대주주의 특수관계인(그 법인의 주주는 제외한다)이 그 법인으로부터 전환사채등의 인수등을 한 경우로서 전환사채등에 의하여 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환가액등을 초과함으로써 얻은 이익

6) 제4호 각 규정(개별 가액산정규정)의 경우와 경제적 실질이 유사한 경우 등 제4호의 각 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 재산 또는 이익

7) 재산 취득 후 해당 재산의 가치가 증가한 경우의 그 이익. 다만, 특수관계인이 아닌 자 간의 거래인 경우에는 거래의 관행상 정당한 사유가 없는 경우로 한정한다.

가. 구 상증세법 제40조 제1항은 “전환사채, 신주인수권부사채(신주인수권증권이 분리된 경우에는 신주인수권증권을 말한다) 또는 그 밖의 주식으로 전환·교환하거나, 주식을 인수할 수 있는 권리가 부여된 사채(이하 ‘전환사채 등’ 이라고 한다)를 인수·취득·양도하거나, 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환·교환 또는 주식의 인수(이하 ‘주식전환 등’ 이라고 한다)를 함으로써 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다.” 라고 규정하고 있고, 제2호 다목(이하 ‘이 사건 조항’ 이라고 한다)은 ‘전환사채 등을 발행한 법인의 최대주주의 특수관계인(그 법인의 주주는 제외한다)이 그 법인으로부터 전환사채 등을 인수·취득한 경우로서, 전환사채 등에 의하여 주식전환 등을 함으로써 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환가액 등을 초과함으로써 얻은 이익’ 을 증여세 과세대상으로 규정하고 있다. 즉, 이 사건 조항은 전환사채 등의 주식전환 등에 따른 모든 이익을 증여세 과세대상으로 규율한 것이 아니라, 전환사채 등을 인수·취득한 자가 발행 법인 최대주주의 특수관계인으로서 발행 법인의 주주가 아닐 것을 요구하는 등 과세대상과 과세범위를 한정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 보아야 한다. 따라서 이 사건 조항의 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래·행위, 즉 이 사건에서와 같이 발행 법인 최대주주의 특수관계인이 아닌 자가 전환사채를 인수한 거래·행위로 인하여 얻은 이익에 대하여는 이를 증여세 과세대상으로 하는 별도의 규정이 있는 등의 특별한 사정이 없는 한 구 상증세법 제2조 제6호 등을 근거로 하여 증여세를 과세할 수 없다.

나. 증여세 완전포괄주의 관련 법령의 문언, 체계, 개정 경과, 입법 취지 및 개별 가액산정규정이 설정한 증여세 과세의 범위와 한계에 따라 증여세 과세대상에서 제외된 거래·행위에 대하여 구 상증세법 제4조 제1항 제6호

를 근거로 증여세를 과세할 경우 납세자의 예측가능성과 법적안정성을 현저히 침해하게 되는 점 등을 종합하여 보면, 구 상증세법 제4조 제1항 제6호는 새로운 금융기법이나 자본거래 등의 방법으로 부를 무상이전하는 변칙적인 증여에 대처하기 위하여 그 거래·행위의 경제적 실질이 개별 가액산정규정과 유사한 경우 개별 가액산정규정을 준용하여 증여세를 부과하기 위한 규정이라고 봄이 상당하고, 개별 가액산정규정이 설정한 증여세 과세의 범위와 한계에 들어맞지 않아 증여세 과세대상에서 제외되는 거래·행위도 특별히 과세대상으로 삼기 위한 별도의 규정으로 볼 수는 없다. 따라서 이 사건 조항의 과세대상에서 제외된 거래·행위로 인한 이 사건 이익에 대하여 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 근거로 증여세를 과세할 수 없다. 이 사건 이익이 2015. 12. 15. 법률 제13557호로 개정되기 전의 「상속세 및 증여세법」 제42조 제1항 제3호 전단의 증여세 과세대상에 해당하였다하더라도, 위 규정이 구 상증세법에서 삭제된 이상 이와 달리 볼 수 없다.

다. 그런데도 원심은 이 사건 조항이 최대주주의 특수관계인에 대해서만 과세하기로 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 없으므로 이 사건 이익에 대하여 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 근거로 증여세를 과세할 수 있다는 등의 잘못된 전제에서 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 구 상증세법 제4조 제1항 제6호 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

Ⅲ. 대상판결의 검토

1. 이 사건의 쟁점

이 사건에서 문제된 것은 구 상증세법 제40조 제1항 제2호 다목(이하 ‘이 사건 조항’)의 과세요건 중 최대주주의 특수관계인이라는 요건을 충족하지 못하여 증여세를 과세할 수 없는 경우, 경제적 실질이 유사한 경우 등 이 사

건 조항을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우로 보아 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 근거로 증여세를 과세할 수 있는지 여부이다.

2. 견해의 대립

가. 이 사건에서 제1심과 대법원은 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 적용을 부정하여 위 조항을 근거로 증여세를 과세할 수 없다고 보았고(이하 ‘부정설’), 원심은 위 조항의 적용을 긍정하여 증여세를 과세할 수 있다고 보았다(이하 ‘긍정설’).

나. 부정설의 입장에서는 무엇보다 헌법상 원리인 조세법률주의를 충실히 준수할 수 있다는 데 의미가 있을 것이다. 또한 이 사건 조항은 최대주주가 신주인수권 행사 등의 기회를 이용하여 그 특수관계인에게 부를 무상으로 이전하는 것을 과세하고자 하는 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있으므로, 원고와 같이 최대주주의 특수관계인이 아닌 자는 애초에 증여세 과세대상에서 제외된다고 봄이 타당하다고 볼 수도 있다. 종래 특수관계인 아닌 자와의 불공정 자본거래에 따른 이익을 과세대상에 포함하던 개정 전 상증세법 제42조 제1항 제3호 전단 규정이 2015년 개정 시 삭제된 것도 위 규정이 지나치게 포괄적인 탓에 법적 안정성을 해치는 것을 시정하겠다는 입법자의 의도를 나타낸 것으로 본다면, 위와 같은 법률 개정의 경위도 부정설을 뒷받침할 수 있는 하나의 논거가 될 것이다.

다. 반면 긍정설의 입장에서는 2015년 상증세법 개정의 주요한 목적이 증여세 완전포괄주의 과세를 보다 강화하기 위한 것이라는 점을 감안한다면, 개정 전 상증세법 제42조 제1항 제3호 전단 규정을 삭제한 것은 해당 사안을 과세대상에서 제외하여 과세대상을 한정시키겠다는 의도가 아니라 증여세 포괄주의 제도 하에서는 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 통해 ‘경제적 실질이 유사한 경우’로 충분히 과세할 수 있기 때문으로 볼 것이다. 또한 이때 경제적 실질이 유사한 경우란 법 문언에서 명시하듯이 실질을 판단

하여야 하는 것이므로 형식적으로 최대주주와의 특수관계가 있는지 여부가 중요한 것이 아니라, 이 사건 조항에서 예시하듯이 최대주주와 특수관계가 있는 자와 같이 해당 조항에서 규제대상으로 삼고자 의도하는 변칙증여가 가능한 관계가 있는지 여부를 실질적으로 판단하는 것이 합리적이라고 주장할 수 있을 것이다.

3. 대상판결에 대한 검토 및 개선 방향

가. 대상판결의 논리구조를 간단히 하면 ①이 사건 조항은 전환사채등에 의하여 주식전환등으로 이익을 얻은 자가 최대주주의 특수관계인이어야 한다는 과세의 범위와 한계를 설정한 것이므로, ②최대주주의 특수관계인이 아니어서 이 사건 조항이 설정한 증여세 범위와 한계에 들어맞지 않아 증여세 과세대상에서 제외되는 원고는 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 근거로도 과세할 수 없다는 것이다.

나. 즉 대상판결의 논리대로라면 사실상 “이 사건 조항이 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것인지”에 대해 판단하는 단계에서 곧바로 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 적용 가능성까지 결정되는 것으로 보인다.

다. 이러한 대법원의 태도는 구 상증세법 제4조 제1항 제6호가 갖는 의미를 퇴색시킬 우려가 있다고 생각된다. 대상판결처럼 판단한다면 기존과 동일하게 개별 가액산정규정의 의미를 해석하는 것으로 충분하고 구 상증세법 제4조 제1항 제6호에서 규정하는 경제적 실질 등을 별도로 판단할 필요가 없을 것이다. 또한 개별 가액산정규정에서 과세대상이 아닌 것으로 제외시킨 거래·행위 중 구 상증세법 제4조 제1항 제6호를 적용하여 과세할 수 있는 경우를 상정하기 어려워 위 규정의 존재 이유를 납득하기 어렵다. 대법원은 구 상증세법 제4조 제1항 제6호는 새로운 금융기법이나 자본거래 등의 방법으로 부를 무상이전하는 변칙적인 증여에 대처하기 위한 것이라 밝혔으나, 그러한 경우가 실제 어떠한 경우인지 상상하기 어렵다.

라. 대상판결은 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 신설 등 법률 개정에도 불구하고, 개정 법률과 기존 판례 법리 간 조화 여부를 재검토하지 않고 “납세자의 예측가능성 등을 보장하기 위하여 개별 가액산정규정이 특정한 유형의 거래·행위를 규율하면서 그중 일정한 거래·행위만을 증여세 과세 대상으로 한정하고 그 과세범위도 제한적으로 규정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있는 경우에는, 개별 가액산정규정에서 규율하고 있는 거래·행위 중 증여세 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래·행위가 구 상증세법 제2조 제6호의 증여 개념에 들어맞더라도 그에 대한 증여세를 과세할 수 없다”는 기존 판례의 입장(대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두13266 판결 등)을 그대로 답습한 것으로 보인다는 점에서 아쉬움이 있다.

마. 2015. 12. 15. 법률개정으로 완전포괄주의에 따른 증여재산가액 계산의 일반원칙을 규정한 제31조와 증여시기를 규정한 제32조가 신설되었고, 구 상증세법 제4조 제1항에서 개별 가액산정규정에 따른 증여(제4호)는 물론 개별 가액산정규정을 준용하여 증여재산가액을 계산할 수 있는 경우(제6호) 등을 포함하는 것으로 포괄증여의 과세대상이 정비되었으므로 판례에도 이러한 부분을 반영한 변화가 있어야 한다고 생각한다.

바. 즉 구 상증세법 제4조 제1항 제6호 등의 규정이 정비되면서 구 상증세법 제2조 제6호만 존재하고 있을 때보다 과세요건 및 효과 등에 대한 납세자의 예측가능성이 상승하였고, 여기에 증여세 완전포괄주의 취지, 개정 법문언과 체계, 입법자의 의도 등을 감안한다면 개별 가액산정규정만으로 과세의 범위와 한계를 판단하는 게 아니라, 구 상증세법 제4조 제1항 제6호 등을 종합적으로 고려하여 판단하는 것이 합리적인 결과를 도출할 수 있을 것으로 보인다.

사. 구 상증세법 제4조 제1항 제6호는 “각 규정(개별 가액산정규정)의 경

우와 경제적 실질이 유사한 경우 등 제4호의 각 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 재산 또는 이익”을 과세대상으로 명시하였는데, 위와 같은 법 문언과 이 사건 조항 등의 가액산정규정으로서의 성격 등을 고려하면 위 조항은 개별 가액산정규정을 준용하여 ‘실질적인 부의 무상이전이 존재하여 개별 가액산정규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우’를 판단하는 데 방점이 있다고 생각되고, 각 규정에서 예시하는 부의 무상이전 형태와 증여이익이 무엇인지 그 의미와 그 적용 요건을 실질적으로 검토하는 것이 필요하다고 생각된다.

아. 예컨대 이 사건 조항은 법인의 의사결정을 좌우할 수 있거나 미공개 정보 등을 손쉽게 취득할 수 있는 자가 그 특수관계인에게 전환사채등의 주식전환등 이익을 이전시키는 것을 증여로 포착하고 있고, 최대주주와 특수관계인은 그 대표적인 예시로 생각된다. 따라서 이 사건처럼 2대 주주의 특수관계인으로 내부정보를 취득하거나 법인의 의사결정을 사실상 좌우할 수 있는 자와 관계가 있다면, 납세자의 예측가능성이나 법적 안정성을 해치지 않는 범위에서 경제적 실질의 유사성을 충실히 심리하여 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 요건을 충족한다면 이를 근거로 과세할 수 있어야 한다고 생각한다.

IV. 참고문헌

- 유철형, “개정 후 상증세법 제40조 제1항의 과세요건을 충족하지 못한 경우 같은 법 제4조 제1항 제6호를 적용하여 증여세를 과세할 수 있는지”, 2024. 5. 3., LAWnB 천자평석.

- 김석환, “증여세 완전포괄주의의 어제, 오늘 그리고 내일-상속세 및 증여세법 제4조 제1항 제6호의 적용범위와 관련-”, 「법학논총」 제37권 제2호, 한양대학교 법학연구소, 2020.

- 오문성, “상속세 및 증여세법 제2조 제6호와 개별예시규정의 합리적 관계설정을 위한 입법론적 고찰”, 「회계연구」 제21권 제1호, 대한회계학회, 2016.

- 정재희, “사후적 재산가치 증가에 대한 포괄적 증여 과세의 한계”, 「조세법연구」, 한국세법학회, 2019.



제3주제 토론문①

"증여세 완전포괄주의 적용 한계와 개선방안"에 대한 토론문

토론자 정용헌 (세무사, 한국조세연구소 연구위원)

먼저 발제자 분의 발제문을 통해서 증여세 완전포괄주의 도입의 연혁 등에 대해 많은 것을 배울 수 있었습니다. 감사드립니다.

발제자 분의 고견에 대하여 간단한 질문을 드리는 것으로서 토론에 갈음하고자 합니다.

헌법 제59조에서도 규정하고 있는 ‘법률에 근거하지 않고는 국가가 조세를 부과, 징수할 수 없고 국민은 조세의 납부를 요구받지 아니한다’라는 조세법률주의는 자본주의 체제 하에서 그 근간인 국민의 재산권을 보호하기 위한 필수적인 법 규정이라고 생각합니다.

발제자분께서는 이번 대법원 판결이 증여세 완전포괄주의에 대하여 규정하고 있는 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 의미를 퇴색시킬 우려가 있다고 평가하고 계신 것으로 이해됩니다.

작년에 개봉한 영화 강릉에 보면 이런 대사가 나옵니다. 장혁배우가 “경영에 참여하지 말라고? 나 2대 주주인데?”라고 하자 유오성 배우는 “지분을 더 사서 오든가, 경영에 참여하는 건 안되지”라고 합니다.

비록 영화의 대사에 불과하며 사실관계에 따라 다를 수 있으나, 제 소견에는 최대주주와 2대주주가 같을 수 없음을 단적으로 보여주는 모습이라고 생각합니다.

구 상증세법 제40조 제1항 제2호 다목에서 규정하고 있는 최대주주의 특수관계인과 2대 주주의 특수관계인이 경제적 실질이 유사한 경우로 볼 수 있는지, 나아가 최대주주와 경제적 실질이 유사한 주주의 범위를 어느 정도 지분율을 가진 주주에게까지 확대하여 적용할 수 있는지 그 근거는 무엇인지에 대해 질문을 드리고 싶습니다.

감사합니다.



제3주제 토론문②

**"증여세 완전포괄주의 적용 한계와
개선방안"에 대한 토론문**

토론자 권형기 (변호사, 법무법인 평안)

2024. 6. 1. 한국조세법학회 춘계학술대회

『증여세 완전포괄주의의 적용 한계와 개선 방향』
지정토론문

권 형 기(법무법인 평안 변호사)

I. 들어가며

김말금 변호사님의 발제를 잘 들었습니다. 발제자께서는 증여세 완전포괄주의 제도의 도입 및 개정 경과 그리고 증여세 완전포괄주의에 대하여 대상 판결에서 설명한 법리를 기재하여 주신 뒤, 이 사건의 사실관계와 대상 판결의 설시사항을 기재하여 주셨습니다. 이후 이 사건의 쟁점과 견해의 대립 그리고 발제자께서 법률이 개정되었음에도 불구하고 대상 판결이 기존의 판결을 그대로 답습한 것이라는 점에 대해 비판적인 견해를 제시하셨습니다. 이러한 발제자의 발제에 대하여 특별히 말씀드릴 부분은 없다고 보이나, 토론자의 역할을 다하기 위하여 아래와 같이 토론문을 작성해 보았습니다.

II. 법령 개정 전 학계의 논의

1. 우리 상속세및증여세법(이하 ‘상증세법’)의 체계와 완전포괄주의의 한계

우리 상증세법은 제2조 6호에서 증여에 대하여 정의하고 있고, 같은 조 7호에서 증여재산을 정의한 이후, 상증세법 제4조 제1항 1호 내지 6호에서 증여세 과세대상에 대하여 규정하고 있습니다. 또한, 위 상증세법 제2조 6호와 7호에서 증여에 대하여 포괄적으로 규정하고 있음에도, 증여예시규정과 증여추정규정 및 증여의제규정을 따로 두고 있습니다.

예컨대, 증여예시규정은 상증세법 제33조 내지 제42조의3의 규정을 들 수 있으며, 증여추정규정은 상증세법 제44조와 제45조, 증여의제규정은 상증세법 제45조의2 내지 제45조의5조라고 볼 수 있으며, 대상 판결에서 쟁점이 되는 규정은 증여예시규정인 구 상증세법 제40조입니다. 증여예시규정은 손익거래에 관한 증여예시규정과 자본거래에 관한 증여예시규정으로 구분할 수 있는데, 구 상증세법 제40조의 증여예시규정은 이 가운데 자본거래에 관한 증여예시규정에 해당합니다.¹⁾

실무상 증여추정규정의 경우 입증의 문제가 발생하고, 증여의제규정은 위헌성의 쟁점이 가장 많이 발생하는 것으로 보이는 반면, 증여예시규정에 대해서는 완전포괄주의와의 관계가 주로 쟁점이 되는 것으로 보입니다. 또한, 대상 판결의 쟁점 역시 큰 틀에서 이러한 논의 범주에서 나타나는 쟁점으로 보입니다.

증여세 포괄주의에 관해서는 포괄위임입법 금지원칙에 위배된다거나 과세요건명확주의에 위

1) 임승순, 조세법(제24판), 2024, 박영사, 886면 참조

배된다는 견해도 있는 반면, 응능과세원칙에 따라 타당하다는 견해도 있는 등 견해 대립이 계속되고 있습니다.²⁾ 그렇지만 적어도 완전포괄주의 증여세에도 한계가 있어야 한다는 입장이 통설적 견해로 보입니다.³⁾

2. 증여예시규정의 입법연혁과 의의

과거 대법원은 증여세의 과세범위를 사법상의 증여 개념과 유사하게 보아 그 범위를 좁게 해석해 왔습니다.⁴⁾ 나아가 과거 포괄주의와 유사한 상증세법의 범규정은 조세법률주의에 위배되거나 위임입법의 한계를 벗어난 것이라고 하여 위헌으로 판단받은 바도 있었습니다.⁵⁾ 이에 입법부는 변칙 증여가 계속적으로 증가하는 것을 방지하기 위하여 개선방안을 도입하였지만, 이는 결국 ‘당해 변칙 증여’ 자체를 막지는 못하는 상황으로 이어져서 결과적으로 포괄주의 규정이 입법된 것입니다. 이와 같은 변칙 증여를 방지하기 위한 방책으로 하나씩 개별적으로 입법된 것이 증여예시규정에 해당한다고 볼 수 있습니다.

따라서 증여세에서 포괄주의가 적용된 이상 개별 예시규정의 존재이유가 사라졌다고 보는 견해도 가능하나, 증여예시규정에 해당하는 경우 과세당국은 ‘증여’에 해당한다는 점에 대한 입증할 필요가 없어지므로 그 존재의 의의가 있다는 견해도 있는 듯합니다.⁶⁾

3. 구 상증세법 제40조 제1항 제2호 다목의 규정

구 상증세법 제40조 제1항 제2호 다목은 신주인수권부사채를 포함한 전환사채등을 발행한 법인의 최대주주의 특수관계인이 그 법인으로부터 전환사채등의 인수등을 한 경우로서 교부받았거나 교부하여야 할 주식의 가액이 전환가액등을 초과하여 얻는 이익에 대해 과세하도록 규정하고 있습니다. 이와 같은 조항은 과거 에버랜드 전환사채 사건이 입법 배경이 된 것이지만, 상증세법 제40조 제1항 제2호의 과세규정은 포괄적 의미로 보더라도 증여라고 보기 어려우며, 이는 사후적인 가치변동으로 인한 것이기에 소득세를 과세해야 하지만 입법기술상 증여세로 입법한 것일 뿐이라는 것이 일반적인 견해입니다.⁷⁾

쟁점 조항도 전환사채 취득 당시의 주가와 무관하게 전환일의 주가와 전환가액의 차액을 모두 증여로 보아 과세하도록 규정하는 것이기에 소득과세의 영역을 상증세법에서 규정하고 있는 것이며, 이로 인하여 이러한 증여세는 다른 증여세와 분리과세를 하고 증여세의 과세가액에 포함된 금액은 주식의 취득가액에 더하도록 규정하고 있습니다.⁸⁾

2) 임승순, 위의 책, 889면 내지 891면. 이창희, 세법강의(제22판), 박영사, 2024, 1270면에서는 증여세 과세대상이 포괄적인 것은 당연하다는 취지로 서술하고 있다.

3) 예컨대, 이창희, 위의 책, 1277면에서는 부모가 자식에게 과외비를 대는 것을 증여세의 과세대상으로 본다면, 경제적 효과가 동일한 행위인 부모가 자식에게 공부를 가르치는 경우에도 증여세를 부과하여야 하는데 이는 자유와 사생활에 대한 극단적 침해로서 이를 과세할 수는 없다고 서술. 임승순, 위의 책, 892면도 유사한 취지

4) 대법원 1977. 8. 23. 선고 77누109 판결 등

5) 헌법재판소 1998. 4. 30.자 95헌바55 결정

6) 이창희, 앞의 책, 1283면

7) 이창희, 위의 책, 1297면. 적어도 증여 당시의 가치가 불확실한 까닭에 부의 무상이전과 사후적 가치변동 부분을 구별하기가 거의 불가능하다고도 서술. 임승순, 앞의 책, 923면도 같은 취지.

Ⅲ. 대상 판결과 그 비판에 관한 우문

1. 구 상증세법 제4조 제1항 제6호와 관련한 학계의 논의

김홍철·박훈(2016)은 대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두13266 판결에 관한 평석으로서,⁹⁾ 당시 후자법인의 주주에 대하여 증여세를 과세할 수 없다는 판결의 결론에는 찬동하나 개별 예시규정이 규율하는 모든 거래나 행위를 과세의 적용범위와 한계로 해석하는 논리는 찬성하기 어렵다고 주장하였습니다. 또한, 이 사건이 적용되는 구 상증세법 제4조 제1항 제6호가 적용되는 경우 어떻게 해석될지 의문을 남겨 두었습니다.¹⁰⁾ 또한, 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 요건에서 ‘경제적 실질이 유사한 경우 등’ 이 불확정개념이기에 개별 사안에서 이러한 요건에 포섭될 수 있는지에 대해서 추가적인 고민이 필요하다는 견해도 있습니다.¹¹⁾

위와 같이 학계에서 상증세법의 개정 이후에 어떠한 판단이 나올지에 대하여 주목하고 있는 가운데, 대상 판결이 가지는 의미는 상당히 크다고 볼 수 있을 것입니다.

2. 대상 평석에 관한 문의사항

이와 같은 상황에서 훌륭한 판결을 대상으로 주제를 선정하신 발제자님께 토론자의 역할을 다하기 위하여 몇 가지 문의드리고자 합니다.

1. 발제자께서는 대상판결에서의 증여예시규정이 ‘최대주주의 특수관계인’이라는 한계를 설정한 것으로 본다면 곧바로 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 적용까지 부정되는 결론으로 귀결되는 논리이므로, 변칙적인 증여에 대처하기 위한 6호 규정의 입법 취지를 퇴색시키는 것으로 보셨습니다.

구 상증세법 제4조 제1항 제4호에서는 같은 법 제40조에 해당하는 이익에 대하여 증여세를 부과할 수 있도록 규정하고 있으며, 같은 항 제6호에서는 ‘각 규정을 준용하여 증여재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 이익’에 대하여 과세하도록 규정하고 있습니다. 그런데 본 사안과 정확히 일치하는 것은 아니지만 대법원은 ‘어느 법령에서 특정 사항에 관하여 다른 법령을 포괄적·일반적으로 준용하는 규정을 두고 있더라도 준용 규정을 둔 법령이 규율하고자 하는 사항의 성질에 반하지 않는 한도 내에서만 그 법령의 규정이 준용된다’고 보고 있습니다.¹²⁾ 그렇다면 적어도 구 상증세법 제40조만을 적용하는 경우 과세에서 배제되는 것이 명확한 사안이라면 이를 준용하더라도 이에 대하여 당해 규정을 준용하여 증여재산가액을 계산할 수

8) 이창희, 위의 책, 1306면 내지 1307면. 상증세법 제47조 제1항. 소득세법 시행령 제163조 제10항 제1호

9) 김홍철·박훈, 후자법인에 대한 재산증여와 그 법인주주에 대한 증여세 과세 여부 - 대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두13266 판결을 중심으로, 법학논총(33-1), 한양대학교 법학연구소, 2016, 271면 내지 302면

10) 반면, 이창희, 앞의 책에서는 위 판결에 대하여 ‘특정법인에 대한 증여’라는 요건을 ‘법인에 대한 증여’로 확장한 것을 수긍하기 어렵다고 보고 있습니다.

11) 임승순, 앞의 책, 891면

12) 대법원 2015. 8. 27. 선고 2015두41371 판결

있는 경우에 해당한다고 단정할 수 있는지 의문이 들기도 합니다. 이에 대한 발제자의 의견을 듣고 싶습니다.

2. 만일 구 상증세법 제4조 제1항 제6호의 적용범위를 넓게 보더라도, 앞서 말씀드린 것과 같이 증여세의 과세범위에는 사생활의 보호 등 여러 한계가 있을 것으로 보이는데, 발제자께서 생각하시는 증여세 과세범위의 한계에 대한 의견이 있으신지요.

3. 대법원은 특정사항이 개별예시규정에서 과세하고자 규정한 요건을 벗어나는 경우, 이에 대하여 과세할 수 없다는 것이 확립된 입장입니다. 구 상증세법 제4조 제1항 제6호에서 규정한 바에 따라 그 범위의 제한이 없어진다고 보는 경우, 사실상 ‘증여예시규정’에 관한 제한이 없어지는 것으로 해석될 여지가 있는데, 이는 납세의무자의 입장에서 본다면 증여예시규정을 벗어난 경우에는 증여예시규정의 해석에 관한 ‘**법적 안정성**’이 위협받을 수 있다고 주장할 가능성도 있을 듯한데 이러한 점에 대해서는 어떻게 생각하시는지요.

4. 만일 ‘최대주주의 특수관계인’이라는 제한이 없이 어떤 경우에도 증여세를 부과할 수 있다고 본다면, 회사의 전환사채 등을 인수하고 이를 전환하는 경우에는 전환으로 인하여 발생하는 이익에 대해서는 소득세가 아닌 증여세로 바로 과세할 수 있다는 결론이 됩니다. 그런데 이와 같은 결론은 당해 조항을 상증세법으로 입법한 취지와는 다르다고 보이고, 결국 소득세 과세조항을 과세시기를 앞당겨서 상증세법에서 과세할 수 있도록 변경되는 결과를 가져오는 것입니다.¹³⁾ 따라서 발제자께서 주장하시는 부분은 특수관계인에 대하여 아무런 제한 없이 동 규정이 적용되어야 한다는 취지는 아닐 것으로 보이며, 결국 발제자께서 주장하신 점은 ‘특수 관계인’과 ‘실질적으로 동일한 자’에 해당한다는 점이 전제되어야 하는 것으로 보입니다.

그런데 이와 같다면 개별 세법에서 규정하고 있는 ‘특수관계인’의 정의를 확대하여 해석하는 결과가 되기에 법적 안정성의 측면에서 문제가 될 수도 있고, 특히 최근 들어서 특수관계인의 규정 자체도 불명확한 측면이 있기에 다툼이 계속되고 있으며¹⁴⁾ 반대로 친족 등에 있어 그 범위가 넓다고 하여 2023년에는 축소된 입법경과를 볼 때 증여세에서의 ‘특수관계인’의 개념을 더욱 불명확하게 할 수 있다는 반론도 가능할 것 같습니다. 이러한 점에 대해서는 어떻게 생각하시는지 고견을 듣고 싶습니다.

IV. 마치며

금일 발제자께서 중요한 판결을 소개하여 주신 점 다시 한번 감사드리고, 이번 기회에 다시 한번 저도 증여세와 완전포괄주의에 대하여 고민하는 시간을 가질 수 있게 되었습니다. 훌륭한 발제를 해 주신 발제자에게 감사드리면서, 이상으로 부족한 토론을 마치겠습니다.

13) 이와 관련하여 대상 판결에 대한 평석에서 증여세 완전포괄주의 제도 하에서는 특수관계에 관한 규정을 둘 이유가 없다는 견해로는 유철형, [관세] 상증법 40조 1항 과세요건 미충족시 동법 4조 1항으로 증여세 과세할 수 있나?, 2024 5. 6.자 세정일보 칼럼. 다만, 그와 동시에 미실현이익에 대하여 과세는 자제해야 한다는 입장.

14) 예컨대, 특수관계인의 범위 중 ‘통해’라는 용어의 해석에 있어서 실무에서 혼선이 계속되고 있음(대법원 2022. 1. 13. 선고 2021두52464 판결 등).

2024년
춘계학술발표대회



제4주제

우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰

발표자 유호림 (강남대학교 교수)

우리나라 기업승계세제에 대한 재고찰 [2024.06.01]

우리나라 기업승계세제에 대한 재고찰 -조세정의와 독일 헌법재판소의 위헌결정을 중심으로-

2024. 06. 01

유호림(강남대학교 세무학과 교수)

이경열(강남대학교 일반대학원 세무학과 박사과정, 세무사)

목차

I. 조세정의와 조세공평의 관계

II. 현행 기업승계세제 현황과 주요 내용

III. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고

IV. 결론 - 우리나라 기업승계세제의 문제점

“공권력을 유지하고 행정비용을 조달하기 위해 조세를 부과할 필요가 있다. **조세는 모든 시민들에게 각자의 재산규모에 따라 공정하게 부과**되어야 한다.”

“모든 **시민에게는 직접 혹은 대표자를 통해 조세의 필요성을 결정하고, 그것을 자유로이 승인하고, 그것의 용도를 확인하고, 조세의 부과율, 산출방식, 징수방법, 징수기간을 결정할 권리가 있다.**”

* 프랑스 “인권과 시민의 권리선언” 중에서 발췌(제13조~제14조)

I. 조세정의와 조세공평의 관계[1] - 역사적 관점

□ 조세는 절대왕권으로부터 시민의 재산권을 보호하기 위한 법률장치로서, 경제와 사회의 발전과정에서 형성된 정의관(正義觀)과 조리(條理)에 의해 “租稅定義”가 결정!!

대헌장(1215)&권리장전(1689)

- 짐의 왕국에서는 **왕국의 일반평의회에 의하지 아니하고**는 모든 부역면제세 또는 상납금을 부과하지 아니한다(대헌장 제12조).
- 대권의 이름을 빌려 **의회에 승인없이 의회가 인정하거나 인정하려고 하는 기간보다 장기간 또는 의회가 승인하거나 승인하려는 방법과 상이하게** 국왕이 사용하기 위한 금전의 징수는 위법이다(권리장전 제4조).

인권과 시민의 권리선언(1789)

- 공권력을 유지하고 행정비용을 조달하기 위해 조세를 부과할 필요가 있다. **조세는 모든 시민들에게 각자의 재산규모에 따라 공정하게 부과**되어야 한다(제13조).
- 모든 시민에게는 **직접 혹은 대표자를 통해 조세의 필요성을 결정하고, 그것을 자유로이 승인하고, 그것의 용도를 확인하고, 조세의 부과율, 산출방식, 징수방법, 징수기간을 결정할 권리가** 있다(제14조).

버지니아 권리장전(1776)

- 의회에서 국민대표로서 봉직할 사람들의 선거는 자유선거이어야 하며, 모든 인간은 투표권을 가지며, **이들의 동의 없이는 이들에게 세금을 부과하거나 혹은 공용(公用)을 위해 그들의 재산을 이용할 수 없으며**, 또한 이들이 동의하지 않은 어떠한 법에 의해서도 구속받을 수 없다(버지니아 권리장전 제6조).

독일 조세기본법(1976)

- 조세는 특별한 급부에 대한 반대급부로서가 아니라 공법상의 공동체가 재원조달을 목적으로 법률이 정하는 급부의무의 요건을 충족하는 모든 구성원에게 부과하는 금전급부 의무를 말한다. **조세에 있어서 재원조달목적은 부차적일 수 있다(제3조 제1항)**
- 1919년 바이마르공화국 성립(최초 공화정)이후 Reich 조세기본법에서 명문화

租稅定義

- ① 국가 또는 국왕이 자유민인 시민에게 과세하는 것은
 - ② 기본적으로 시민의 천부인권(재산권)을 침해하는 행위이므로
 - ③ **시민 또는 시민대표의 자유로운 동의를 통해 결정된 공정한 방법이 아니**고서는
 - ④ 어떠한 명목으로도 과세하거나 재산권을 침해할 수 없음
- 조세는 시민의 기본권(재산권) 보호를 위한 법률장치!!
- * 그렇다면 조세는... 권리인가? 의무인가?

I. 조세정의와 조세공평의 관계[2] - 우리나라의 조세정의(租稅定義)?

□ 현행 우리나라 헌법과 관련 법률에는 조세정의(租稅定義)에 관한 규정이 없지만, 헌법 재판소와 학문적으로는 독일 조세기본법에 기초하여 조세에 대하여 정의하고 있음!!

헌법

- 모든 국민은 헌법이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다(제38조, 국민개세주의)
- 조세의 종목과 세율은 법률로 정한다(제59조, 조세법률주의)
- **제29조&제90조(제헌헌법, 1947년) 제33조&제55조(헌법제6호, 1962년) 제33조&제94조(헌법제8호, 유신헌법) 제36조&제95조(헌법제9호, 5공헌법)**

헌법재판소의 실시

- 조세는 국가가 재정수요를 충족시키거나 **경제적·사회적 특수정책의 실현을 위하여** 헌법상 국민의 납세의무에 근거하여 국민에 대하여 아무런 특별한 반대급부없이 강제적으로 부과·징수하는 과징금을 의미한다(헌재 2011.6.30. 2009헌바55; 헌재 1990.9.3 89헌가95)
- **독일 조세기본법의 관점에서 조세정의에 대하여 해석**하고 있는 것으로 보임!!

국세기본법

- 이 법은 **국세에 관한 기본적인 공통적인 사항과 납세자의 권리의무 및 권리구제에 관한 사항을 규정**함으로써 국세에 관한 법률관계를 명확하게 하고 과세를 공평하게 하며 국민의 납세의무의 원활한 이행에 이바지함을 목적으로 한다(제1조)
- 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다(제2조).

강학상 정의

- 국가 또는 지방자치단체가 재정조달을 목적으로 법률에 규정한 과세요건을 충족하는 자에게 특별한 반대급부없이 부과·징수하는 금전급부(최명근 등)
- 국가가 **재정수요를 충족시키거나 경제적·사회적 특수정책의 실현을 위하여** 헌법상 납세의무에 근거하여 국민에 대하여 아무런 특별한 반대급부없이 강제로 부과·징수하는 과징금(이준봉 등)

租稅定義

- ① 국가 또는 지방자치단체가(과세권자)
 - ② 재정수요를 충족시키거나(일반목적),
 - ③ 경제적 또는 사회적 특수정책의 실현을 위하여(정책목적)
 - ④ 헌법에 규정한 납세의무에 근거하여(조세법률주의),
 - ⑤ 국민에 대하여 특별한 반대급부없이 강제적으로 부과·징수하는 금전급부!
- 우리나라에서 조세는 “오로지 의무”인가? (국민개세주의?)

I. 조세정의와 조세공평의 관계[3] – “租稅正義”의 부재에 따른 문제

□ 우리나라에서는 “수직적 공평 vs 수평적 공평”에 관한 논쟁이 지속되고 있는바, “租稅正義”의 부재에서 파생되어 경제와 사회 구조를 왜곡시키는 결과를 초래하고 있음!!

헌법	국세기본법	租稅正義
<ul style="list-style-type: none"> □ 모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다(제11조) □ 공공필요에 의한 재산권의 수용사용 또는 제한 및 그에 대한 보상은 법률로서 하되, 정당한 보상을 지급하여야 한다(제23조 제3항) 	<ul style="list-style-type: none"> □ 이 법은 ... 납세자의 권리의무 및 권리구제에 관한 사항을 규정함으로써 국세에 관한 법률관계를 명확하게 하고 과세를 공평하게 하며 국민의 납세의무의 원활한 이행에 이바지함을 목적으로 한다(제1조) □ 세법을 해석적용할 때에는 과세의 형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다(제18조제1항) 	<ul style="list-style-type: none"> ① “조세의 부과와 징수는 재정수입의 확보 이외의 ② 국민경제적·재정정책적·사회정책적 목적, ③ 그리고 납세의무를 부담하는 국민의 소득과 재산의 유형 및 과세의 형평과 담세력에 따라 ④ 합리적 범위 내에서 조세부담을 달리할 수 있다” <p>→ 이에 대한 국민적, 사회적 합의가 이루어져 있는가? * 국민개병주의 Vs 국민개세주의</p>
헌법재판소의 실시[1]	헌법재판소의 실시[2]	
<ul style="list-style-type: none"> □ 조세입법자는 조세의 부과를 통하여 재정수입의 확보라는 목적 이외에도 국민경제적·재정정책적·사회정책적 목적달성을 위하여 여러 가지 관점을 고려할 수 있다는 점에 근거하여 합리적인 이유가 있는 경우라면 납세자간의 차별취급도 예외적으로 허용(헌재 200.28.29. 2001헌가24) □ 조세의 수직적 공평을 공정하고 있으나 납세자 권리에 대한 고려는 배제되고 있음! 	<ul style="list-style-type: none"> □ 조세평등주의는 정의의 이념에 따라 “평등한 것은 평등하게”, 그리고 “불평등한 것은 불평등하게” 취급함으로써 조세법의 입법과정이나 집행과정에서 조세정의를 실현하는 원칙(헌재 1989.7.21. 89헌마38)을 의미 □ 납세의무자의 담세능력에 상응하여 공정하고 평등하게 취급하여야 한다는 원칙(헌재 2003.12.18. 2002헌마593)을 실시하고 있으나, 납세자 권리에 대한 고려는 배제됨 	

I. 조세정의와 조세공평의 관계[4] – “租稅正義”와 “市場經濟”의 관계

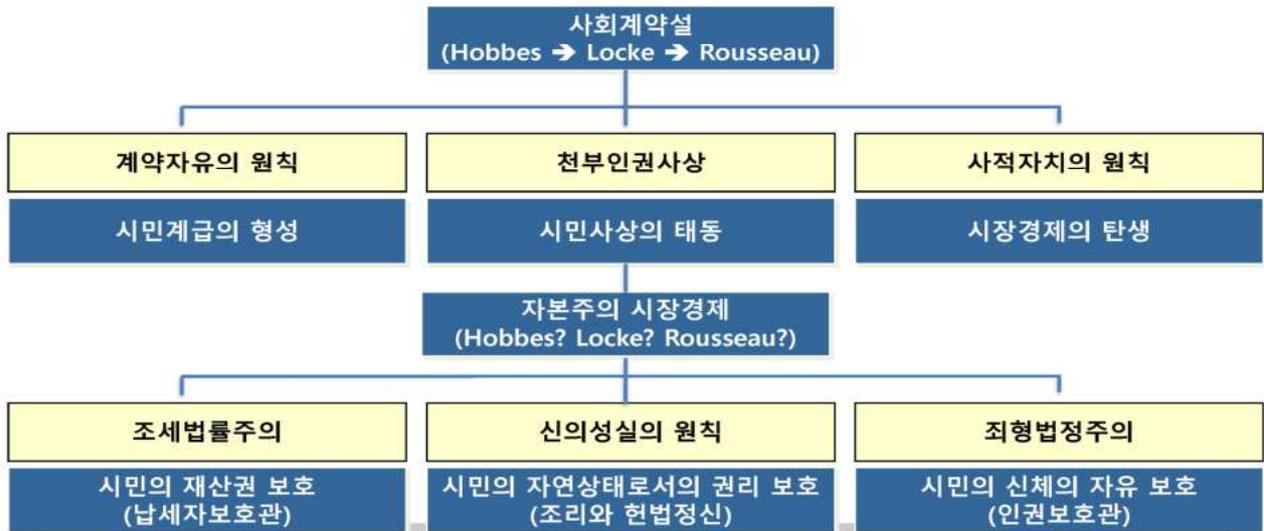
□ 자본주의 시장경제체제 – “사회계약설”, “수요-공급이론”, “(新)자유주의”에 기초한 대등관계



I. 조세정의와 조세공평의 관계[5] – “國家正義”와 “租稅正義”의 관계

□ 대한민국 국가정의(國家正義)와 국가체제(國家體制)에 대한 본질적 질문

→ “**臣民國家, 國民國家, 市民國家**” : 사회계약설에 근거한 본질적 탐색!!



**대한민국은 “臣民國家”인가, “國民國家”인가?
아니면 “市民國家”인가?**

I. 조세정의와 조세공평의 관계[6] – 우리나라의 조세정의(租稅正義)?!

□ 대한민국에서 조세(租稅)는 “**시장의 자유와 권리**”의 보호를 위한 수단인가?
천부인권을 부여받은 “**시민의 자유와 권리**”의 보장을 위한 분배의 수단인가?



대한민국에서의 “정의로운 사회, 정의로운 조세”란 무엇인가?

목차

I. 조세정의와 조세공평의 관계

II. 현행 가업승계세제 현황과 주요 내용

III. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고

IV. 결론 - 우리나라 가업승계세제의 문제점

“거대한 부의 축적은 사회가 생산한 것을 개인이 소유함으로써 발생한다. 그러므로 개인이 부를 국가에 환원시키는 것은 공평한 것이다. 상속인들이 그들의 선조의 재산에 대하여 가지고 있는 상속권은 자신의 노력에 의하여 얻은 권리가 아니기 때문에 재산상속권을 제한하는 것이 불공정한 것이 될 수 없다. 재산상속권을 제한하는데 실패하는 것이 오히려 기회균등과 민주주의에 대한 미국국민의 이상을 부정하는 결과가 될 수 있다.” Andrew Carnegie(1889), “The Gospel of Wealth”에서 발췌

II. 현행 가업승계세제 현황과 주요 내용[1] - 가업승계 관련 공제 추이

□ 연 평균 수백 건에 불과한 가업상속(가업증여) 등에 대하여 '22년 기준 1조원 이상 공제혜택을 부여하고 있으나 근로소득자에게는 지속적 증세가 이루어지고 있음

가업상속과 영농상속 공제 추이(국세청, 단위:백만원(좌), 건(우))



창업자금과 가업증여 공제 추이(국세청, 단위:백만원(좌), 건(우))



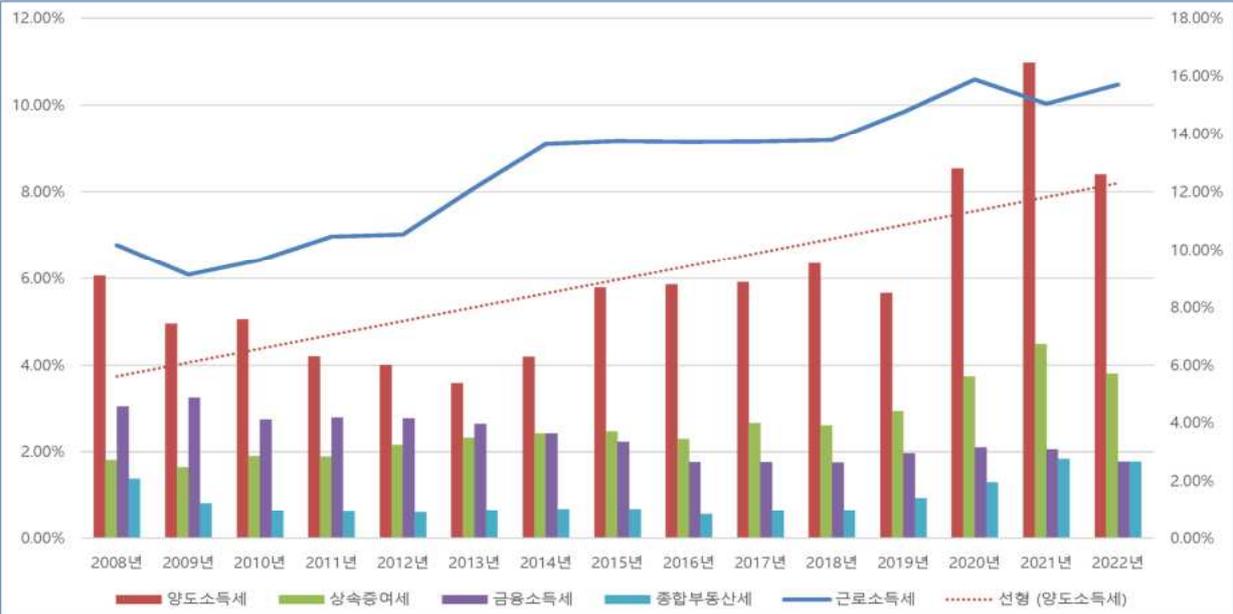
총 국세수입 중 근로소득세와 상속증여세의 비중(국세청, 단위:%)



[참고-1] 근로소득 Vs 자본이득 : 근로소득자에 대한 '보이지 않는 증세' 지속

□ 2008년~2022년 중 근로소득세 세수는 지속적으로 큰 폭의 증가세를 보이고 있지만, 양도소득세를 제외한 자본이득 관련 세수는 비교적 낮은 수준을 보이고 있음

총징수세액 대비 근로소득(우축)과 자본이득(좌축) 세수 비중[2008~2022, %]



[참고-2] 노동세수 Vs 자본세수 : 근로자와 자영업자의 조세부담이 지속적으로 증가

□ 2008년~2022년 중 노동세수는 큰 폭의 증가세를 보이고 소비세수는 지속적으로 감소하고 있으나, 법인세수와 금융세수는 경제규모에 비해 감소하는 추세를 보임!!

[1] 총징수세액 대비 노동소득(우)과 자본이득(좌) 세수 비중



[2] 총징수세액 법인세수와 노동세수(우) 및 소비세수 비중(좌)



[3] 총징수세액 대비 일반소비세와 개별소비세 세수 비중



[4] 총징수세액 대비 소비세수와 금융세수 비중



[참고-3] 조세지출의 귀착 분석 : 법인과 고소득자에 대한 조세지출 증가

□ 윤석열정부 출범 이후 조세지출 효과는 대부분 대기업과 고소득자에게 귀착되는 것이 기재부의 조세지출 통계에서 확인되고 있으나 낙수효과는 확인되지 않음

		2015년		2016년		2017년		2018년		2019년	
		실적	비중								
개인	중저소득자	15.8	64.7	17.0	65.4	18.0	65.6	16.5	65.1	22.0	69.7
	고소득자	8.6	35.3	9.0	34.6	9.4	34.4	8.9	34.9	9.6	30.3
기업	중소중견기업	6.6	60.7	6.9	61.2	7.2	60.6	12.7	69.5	13.1	73.8
	상출기업	2.8	26.2	2.8	24.7	2.4	20.4	3.2	17.3	2.1	11.8
	기타기업	1.4	13.1	1.6	14.1	2.3	19.0	2.4	13.2	2.6	14.5

		2020년		2021년		2022년		2023년 (전망)		2024년 (전망)	
		실적	비중	실적	비중	실적	비중	실적	비중	실적	비중
개인	중저소득자	23.9	69.7	25.8	71.1	27.0	68.3	28.5	66.0	30.6	66.6
	고소득자	10.4	30.3	10.5	28.9	12.5	31.7	14.6	34.0	15.4	33.4
기업	중소중견기업	13.6	74.6	15.0	74.1	17.0	72.1	18.9	72.9	20.9	68.3
	상출기업	2.0	10.8	2.2	10.9	3.9	16.5	4.4	16.9	6.6	21.6
	기타기업	2.7	14.6	3.0	14.9	2.7	11.5	2.7	10.3	3.1	10.1

[참고-4] 부자감세와 낙수효과 : 소득과 자산 불평등의 고착화

□ 1980년대 이후 신자유주의 경제이론과 그에 따른 감세 정책이 글로벌 스탠다드가 되면서 세계 각국의 소득과 자산의 양극화가 매우 빠르게 진행되고 있음이 관찰됨!!

[1] 독일의 소득불평등 [세계 불평등 보고서(2022)]



Interpretation: The Top 10% income share is equal to 37% in 2021. Income is measured after the operation of pensions and unemployment insurance systems and before income tax.
Sources and series: see [wir2022.wid.world/methodology](#), and [Chancel and Piketty \(2021\)](#).

[2] 미국의 소득불평등 [세계 불평등 보고서(2022)]



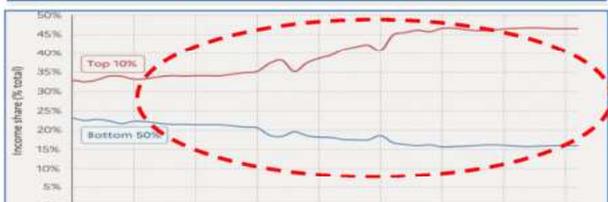
Interpretation: The Top 10% income share is equal to 45% in 2021. Income is measured after the operation of pensions and unemployment insurance systems and before income tax.
Sources and series: see [wir2022.wid.world/methodology](#), and [Chancel and Piketty \(2021\)](#).

[3] 스웨덴의 소득불평등 [세계 불평등 보고서(2022)]



Interpretation: The Top 10% income share is equal to 31% in 2021. Income is measured after the operation of pensions and unemployment insurance systems and before income tax.
Sources and series: see [wir2022.wid.world/methodology](#), and [Chancel and Piketty \(2021\)](#).

[4] 우리나라의 소득불평등 [세계 불평등 보고서(2022)]



Interpretation: The Top 10% income share is equal to 46% in 2021. Income is measured after the operation of pensions and unemployment insurance systems and before income tax.
Sources and series: see [wir2022.wid.world/methodology](#)

II. 현행 가업승계세제 현황과 주요 내용[2] - 현행 가업승계세제(1) : 가업상속

□ 가업승계세제는 1997년 중소기업을 대상으로(공제한도 1억원) 도입되었으나, 이후 7차례의 개편을 통해 적용범위와 공제한도가 확대되고 사후관리가 완화된 것으로 보임

현행 가업상속세제의 주요 내용(국세청, 가업승계 지원제도 안내, 2023년 참고)

요건	기준	상세 내역
가업	계속 경영 기업	피상속인이 10년 이상 계속하여 경영한 기업
	중소기업	상속개시일이 속하는 소득세 과세기간 또는 법인세 사업연도의 직전 과세기간 또는 사업연도 말 현재 아래 요건을 모두 갖춘 기업 - 상종령 별표에 따른 가업상속공제 적용 업종을 주된 사업으로 영위 - 조특령 82① 1, 3호 요건(중소기업기본법상 매출액, 독립성 기준)을 충족 - 자산총액 5천억원 미만
	중견기업	상속개시일이 속하는 소득세 과세기간 또는 법인세 사업연도의 직전 과세기간 또는 사업연도 말 현재 아래 요건을 모두 갖춘 기업 - 상종령 별표에 따른 가업상속공제 적용 업종을 주된 사업으로 영위 - 조특령 89④ 1, 3호 요건(중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 시행령 82③1호, 독립성 기준)을 충족 - 상속개시일의 직전 3개 소득세 과세기간 또는 법인세 사업연도의 매출액*의 평균금액이 5천억원 미만 - 기업회계기준에 따라 작성한 손익계산서상의 매출액
피상속인	주식보유기준	피상속인을 포함한 최대주주 등 지분 40%(상장법인은 20%)이상을 10년 이상 계속하여 보유
	대표이사 재직요건 (3가지 중 1가지 충족)	가업 영위기간의 50% 이상 재직 10년이상의 기간 (상속인이 피상속인의 대표이사등의 직을 승계하여 승계한 날부터 상속개시일까지 계속 재직할 경우) 상속개시일부터 소급하여 10년 중 5년 이상의 기간
상속인	연령	18세이상
	가업종사	상속개시일 전 2년이상 가업에 종사 <예외규정> - 피상속인이 65세 이전에 사망 - 피상속인 천재지변 및 인재 등으로 사망 ※ 상속개시일 2년 전부터 가업에 종사한 경우로서 병역·질병 등의 사유로 가업에 종사하지 못한 기간은 가업에 종사한 기간으로 봄
	취임기준	신고기한까지 임원취임 및 신고기한부터 2년 이내 대표이사 취임
	납부능력	가업이 중견기업에 해당하는 경우, 가업상속재산 외에 상속재산의 가액이 해당 상속인이 상속세로 납부할 금액에 2배를 초과하지 않을 것 * '19. 1. 1.부터 시행
배우자		상속인의 배우자가 요건 충족 시 상속인요건 충족으로 봄

II. 현행 가업승계세제 현황과 주요 내용[2] - 현행 가업승계세제(2) : 가업승계

□ 특히 2007년 가업승계세제가 조세특례제한법에 규정되고 사후관리가 대폭 완화되면서 가업승계세제는 자산가의 상속세 면탈 수단으로 전락한 것으로 보여짐

가업상속과 가업승계의 비교(국세청, 가업승계 지원제도 안내, 2023년 참고)

구분	사후 가업상속	사전 가업승계	
가업상속승계	대상	중소기업 중견기업(매출액 5천억원 미만)	
	한도	최대 600억원 (가업영위기간) 10년 300억원, 20년 400억원, 30년 600억원	
	기본공제	-	
	세율	상속세율(10 ~ 50%)	
	피상속인 요건 (증여자)	최대주주 & 지분40%(상장20%)이상 10년보유	
	사후관리	기간	5년
		업종	중분류 내 변경허용
		고용	근로자수(총급여)5년 평균 90% 유지
		자산	40%이상 처분금지
		지분	상속받은 지분 유지
납부유예	납부유예 선택가능(중소기업)	납부유예 선택가능(중소기업)	
연부연납	20년(10년거치10년납부) 적용	5년 적용	

II. 현행 기업승계세제 현황과 주요 내용[2] - 현행 기업승계세제(3) : 적용 사례

□ 기업승계 증여특례 적용 이후 기업상속이 진행되는 때에 증여세액이 공제되므로 기업승계 이후 상속세를 회피하기 위한 이익조정이 이루어질 가능성이 매우 높음

기업상속세제와 기업증여특례의 적용 사례 비교(국세청, 기업승계 지원제도 안내, 2023년 참고)

Q 설립 후 30년 이상 제조업을 영위한 A가 기업승계하는 경우
 ※ A가 회사 지분 100%를 보유중이며(1주당 평가액 1,000,000원 주식 수 100,000주로 사업무관자산 비율은 60%로 계속 유지 가정) 15년 후 기업가치의 상승으로 평가액은 주당 2,000,000원으로 예상

① 2023.4.1. 전체 지분을 100%를 자녀에게 기업승계 시 세부담

증여방법 구분	기업승계 증여세 과세특례 적용	
	특례 적용	일반(사업무관자산분)
주식수	100,000주	100,000주
주식가액	1,000,000원	1,000,000원
증여대상 기업 가치	1,000억원	1,000억원
증여재산가액	600억원	400억원
증여공제	(10억원)	(0.5억원)
과세표준	590억원	399.5억원
세율	10%(60억원 초과분은 20%)	50%(누진공제 4.6억원)
산출세액	112억원	195.1억원
신고세액공제(3%)	-	5.8억원
납부세액	112억원	189.3억원
총 세액	301.3억원	-

② 기업승계 15년 후 상속이 개시된 경우 세액비교*
 * 기업주식 외 다른 재산은 없으며, 일괄공제만 적용한 경우

구 분	기업승계 증여세 과세특례 적용 후		
	① 기업상속공제 적용	② 기업상속공제 미적용	③ 기업상속만 적용
증여특례재산	600억원	600억원	-
사전증여재산	-	-	-
총 상속재산	600억원	600억원	2,000억원
일괄공제	(5억원)	(5억원)	(5억원)
기업상속공제	(595억원)	-	(600억원)
과세표준	-	595억원	1,395억원
세율	50%(누진공제 4.6억원)	50%(누진공제 4.6억원)	50%(누진공제 4.6억원)
산출세액	-	292.9억원	692.9억원
증여세액공제	(112억원)	(112억원)	-
신고세액공제	-	(5.4억원)	(20.8억원)
납부세액	-	175.5억원	672.1억원
총부담세액 (상속세 + 증여세)	① 301.3억원	② 476.8억원	③ 672.1억원

II. 현행 기업승계세제 현황과 주요 내용[2] - 현행 기업승계세제(4) : 창업증여

□ 조세특례제한법에서는 기업승계 이외에도 창업자금 증여에 대하여도 과세특례를 적용하고 있는바, 이는 기회균등 민주주의라는 헌법정신을 일탈한 것으로 보여짐

구 분	창업자금에 대한 증여 과세특례	기업의 승계에 대한 증여 과세특례	
취지	부의 조기이전을 통해 경제 활력 증진	생존시 기업승계를 통해 중소기업의 영속성 지원	
요건	당사자	60세 이상 부모 → 18세 이상인 거주자	기업상속공제 규정에 따른 기업을 10년 이상 계속하여 영위한 60세 이상인 부모 → 18세 이상인 거주자
	증여대상	양도세 과세대상제외 재산 [50(100)억원 한도]	주식 등의 가액 중 기업자산 상당액에 대한 증여세 과세가액[600억원 한도]
	기타사항	2년 이내 창업 4년 이내에 창업자금 사용	수증자가 증여세 과표신고기한까지 기업에 종사하고 증여일로부터 3년 이내에 대표이사에 취임
	특례신청	신고기한까지 특례신청	신고기한까지 특례신청
과세특례	(증여세과세가액 - 5억원) × 10%	기업자산 상당액에 대한 증여세 과세가액 - 10억원) × 10%(20%)	
사후 관리	가산세 부과	창업자금사용내역 제출 및 명세서 미제출가산세 = 미제출분·불분명한금액 × 0.3%	-
	증여세 추징 (이자 상당액 가산)	- 2년이내 창업하지 아니한 경우 - 적용업종 외의 업종을 영위 - 4년이내 모두 해당 목적에 미사용 하거나, 증여받은 후 10년이내 사업 용도 외의 용도로 사용한 경우, 창업 후 10년 이내에 사업을 폐업하거나 수증자가 사망한 경우	- 5년이내 대표이사직을 상실한 경우 - 5년이내 주된 업종을 변경*하거나 1년이상 휴업·폐업 * 20.2.11. 이후 ① 중분류 내 변경, ② 중분류 이외는 평가심의위원회 승인을 거쳐 업종변경 가능 - 5년이내 수증자의 지분이 감소한 경우
상속세 및 증여 세법 적용	- 상속재산에 가산하는 증여재산에 포함(기간 상관없음) - 증여세액공제시 창업자금(주식)에 대한 증여세액공제 - 특례적용 받지 않는 일반세율적용 증여재산과 합산하지 않음 - 신고세액공제 적용 배제	-	

목차

I. 조세정의와 조세공평의 관계

II. 현행 가업승계세제 현황과 주요 내용

III. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고

IV. 결론 - 우리나라 가업승계세제의 문제점

“Deviations from a final decision on taxation issues must be measured against the principle of equality(requirement of consistent design of the basic tax provision). They require a special factual reason. The requirements to the justification increase in relation to the scope and extent of the deviation.”

* Headnotes to the Judgment of the First Senate of 17 December 2014 - 1 BvL 21/12 - 에서 발췌

III. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고[1] - 결정 요지

□ 독일 헌법재판소는 1994년 및 2014년에 “**응능부담원칙과 자의금지원칙에 위배됨을 이유로 당시의 가업상속공제 관련 규정에 대하여 위헌으로 결정**”한 바 있음

(1) 공제규모와 공제방법 관련

- 상속세및증여세법 제13a조 및 제13b조에 의거, 승계 이전하는 기업재산에 대해 상속세를 공제하는 것은 **원칙적으로 기본법 제3조 제1항(평등주의에 위반되지 않지만, 구체적인 공제규모와 공제방법들은 부분적으로 기본법 제3조 제1항에 위반됨)**
- 따라서 현행법은 새로운 규정이 제정될 때까지 적용되지만, 입법자는 2016년 6월 30일까지 새로운 규정을 제정해야 함

(3) 적용대상 범위 확대 관련

- 상속세 공제가 중소기업뿐만 아니라, **공제의 필요성 심사도 없이 대기업까지 적용된다면, 기업 재산에 대한 무상취득 혜택 부여는 헌법상 비례의 원칙에 위배되는 것임**
- 보호의 **필요성에 대한 구체적 확인없이 세금을 감면하면 조세평등에 위배**되므로, 입법자는 정밀하고 알기 쉬운 기준을 마련하여 **필요성 심사를 거치지 않은 공제가 확대되지 않도록** 해야 함

(2) 조세특례 부여의 정당성 관련

- 기업의 존속과 고용유지를 위해 상속세 부담을 광범위하게 또는 완전히 제거해 주는 것은 입법자의 재량이나, **입법자가 조세우대를 결정할 때에는 반드시 충분하고 정당한 근거(즉, 합리성)를 갖춰야 함**
- 기업의 존속과 일자리가 **세금과 관련된 유사성 문제로 인해 위협받지 않도록 생산적 재산에 조세혜택을 주어야 한다는 목표 설정의 정당성**은 헌법상 의심되지 아니함

(4) 가업상속 규정의 적용 배제 관련

- 급여총액규정은 헌법에 위배되지 않지만 종업원 20명 이하를 고용한 소규모 기업에 대하여 급여총액규정의 적용을 면제하는 것은 헌법상 비례원칙에 위배되는 것임
- 결과적으로 **원칙적으로 과세하되 예외적으로 조세부담을 경감하고자 한 결정이 실질적으로는 반대로 작용하여, 대부분의 기업이 혜택을 받고 예외적인 경우에만 세금을 내는 결과가 나타나고 있는 것임**

시사점

- ① 독일 헌재는 2014년 이전의 독일 가업상속공제에 대하여,
- ② 첫째, 가업상속 **공제 규모와 공제방법 등이 헌법상 평등원칙에 위배**되고,
- ③ 둘째, 가업상속공제라는 조세우대에 **정당성과 합리성이 결여되어 있으며,**
- ④ 셋째, **필요성에 대한 구체적 확인없는 조세감면 및 적용배제는 헌법상 평등원칙과 비례원칙에 위배**되는 것으로 판단!!
- ⑤ **우리나라의 현행 가업승계세제는 어떠한가?**

Ⅲ. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고[2] - 주요 내용(1) : 위헌결정의 논거

□ 독일 헌법재판소는 2014년 기업상속공제에 대하여 “조세평등원칙, 동일부담원칙, 자의금지원칙, 비례의 원칙”에 근거하여 관련 조문 일부를 위헌으로 결정하였음!!

(1) 평등원칙과 기업상속공제	(2) 동일부담원칙과 기업상속공제	시사점
<p>□ 독일 기본법상 평등원칙은, 본질적으로 유사한 것은 동등하게 다른 것은 다르게 대우해야 함을 의미하는바, 이는 불평등한 부담과 불평등한 특권 모두에 적용되는 것임</p> <p>□ 따라서 법률상 한 그룹에는 특권을 부여하면서 다른 그룹에는 그러한 특권의 적용을 배제하는 것은 평등원칙을 침해하는 것임</p> <p>→ 기업상속공제는 평등원칙을 침해할 가능성이 내포되어 있음을 긍정하고 있음</p>	<p>□ 동일부담원칙은 조세평등원칙의 기본원칙으로 작동하는바, 납세자는 사실상 또는 법률상으로 모두 세법 규정에 근거하여 동등하게 조세부담이 지원되어야 함을 의미함</p> <p>□ 입법부에서 과세대상과 세율을 규정함에 있어서 폭넓은 재량권이 인정된다 할지라도 조세평등원칙을 침해할 수 없는 것임</p> <p>→ 조세평등원칙을 침해하는 경우, 이를 정당화할 수 있는 구체적 이유가 있어야 함</p>	<p>① 독일 헌재는 2014년 이전의 독일 기업상속공제에 대하여,</p> <p>② 첫째, 헌법상 평등원칙에 위배될 가능성을 내포하고 있으며,</p> <p>③ 둘째, 동일부담원칙을 침해할 여지가 있을 뿐 아니라,</p> <p>④ 셋째, 자의적 조세감면은 조세평등원칙과 비례의 원칙을 훼손할 수 있으므로,</p> <p>⑤ 넷째, 상속세로 인해 유동성 문제가 발생하거나 일자리를 유지하는 경우 및 중소기업에 한해 제한적 운영이 필요함을 적 시하고 있음!!</p>
(3) 자의금지원칙과 기업상속공제	(4) 비례원칙과 기업상속공제	
<p>□ 특정 세목에 대하여 동일부담원칙에 위배되는 조세감면을 규정하는 경우, 그러한 입법조치가 공익의 촉진 또는 조정을 목적으로 하는 것이라면 정당화될 수 있음</p> <p>□ 다만 공익목적으로 조세감면을 규정하더라도 조세평등원칙에 기속되는 것이므로, 자의적으로 조세를 감면할 수는 없음</p> <p>→ 공익목적 조세감면은 긍정되나 자의적 조세감면은 조세평등원칙에 위배됨</p>	<p>□ 특정 그룹에 대한 조세감면으로 인해 다른 그룹과의 조세부담이 불평등해지는 경우, 입법자의 자의성에 대한 검토와 더불어 비례의 원칙에 따른 엄격한 감독이 필요함</p> <p>□ 기업상속공제는 특히 상속세 등의 부담으로 인해 유동성 문제가 발생하거나 기업상속 후 일자리유지를 목적으로 규정한 것임</p> <p>→ 이러한 조세감면은 경제적 필요성 검토 없이 중소기업 범위를 초과할 수 없음</p>	

Ⅲ. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고[2] - 주요 내용(2) : 대상조문에의 적용

□ 독일 헌법재판소는 2014년 기업상속공제 규정인 “상속세및증여세법 제13조a와 제13조b”에 대하여 자의금지원칙 및 비례원칙에 근거하여 위헌으로 결정하였음!!

(1) 대상조문의 의미	(2) 대상조문의 효과	시사점
<p>□ 대상조문인 제13조a 및 제13조 b는 기업상속공제의 핵심규정으로써, 단순히 정수대상에만 영향을 주는 것이 아니라 상속세및증여세법의 구조적 변화를 초래할 수 있음</p> <p>□ 따라서 자의성 검토는 물론이고 비례의 원칙에 따라 그 타당성 및 위헌성에 대하여 엄격하게 검토할 필요가 있음</p> <p>→ 특히 상속세로 인한 유동성 문제 예방 및 일자리 유지를 담보할 수 있는지가 쟁점</p>	<p>□ 중소기업이 기업상속공제를 적용받는 경우, 상속세 과세에 따른 유동성 문제를 예방하고 일자리를 유지하는데 효과적이며, 이는 조세감면의 정당한 목표로 보여짐</p> <p>□ 대상기업의 사업용 자산을 활용하지 아니하면 상속세 부담을 이행하기 위한 자금을 조달할 수 없는 경우에는 더욱 긍정됨</p> <p>→ 다만 비사업용 자산으로 상속세를 부담할 수 있다면 달리 해석할 여지가 있음</p>	<p>① 독일 헌재는 2014년 이전의 독일 기업상속공제에 대하여,</p> <p>② 첫째, 상속세및증여세제의 구조적 변화를 초래할 수 있기 때문에,</p> <p>③ 둘째, 관련 조문에 대하여 엄격한 비례원칙을 적용하는바,</p> <p>④ 셋째, 대상기업의 유동성 문제 해소 및 일자리 유지를 담보해야 하지만,</p> <p>⑤ 넷째, 경제적 필요성 검토없이 적용범위를 확대하거나 비례성이 보장되지 않는 경우는 위헌이라고 실시하고 있음!!</p>
(3) 대상조문의 위헌성 검토[1]	(4) 대상조문의 위헌성 검토[2]	
<p>□ 대상조문은 기본적으로 헌법상 평등원칙에 부합하지만, 경제적 필요성 검토 없이 중소기업의 범위를 초과하는 경우까지 적용할 수 있음을 의미하는 것은 아님</p> <p>□ 이는 중소기업의 영속성과 일자리를 보장하기 위한 목적으로 상속세 부담을 감면하는 것은 입법부의 재량에 속하기 때문임</p> <p>→ 즉 중소기업의 영속성 및 일자리 보장은 공익목적 조세감면의 범위에 해당됨</p>	<p>□ 다만 사업용 자산에 대한 광범위한 조세감면이 중소기업의 영속성과 일자리 보장이 라는 공익목적을 충분히 신뢰할 수 있는 경우로 한정되어야만 긍정될 수 있는 것임</p> <p>□ 즉 기업상속공제라는 조세감면은 관련 조항의 혜택에 따른 비례성을 보장할 수 있는 조치를 취한 경우 합헌으로 볼 수 있음</p> <p>→ 비례성 보장 조치가 없는 광범위한 기업상속공제는 헌법상 평등원칙에 위배됨</p>	

Ⅲ. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고[2] - 주요 내용(2) : 대상조문에의 적용

□ 독일 헌법재판소는 2014년 위헌결정에서 기업상속공제는 “상속권을 보호하는 것이 아니라 기업의 영속성과 일자리 보장이라는 공익목적”을 위한 것이라고 실시함

(1) 대상조문의 위헌성 검토[3]	(2) 대상조문의 위헌성 검토[4]	시사점
<ul style="list-style-type: none"> □ 대상조문인 제13조a 및 제13조b의 적용대상을 중소기업을 초과하는 기업으로 확대하는 것은 중소기업의 영속성 보장이라는 공익목적에 부합하지 아니한다고 보았음 □ 따라서 입법부는 경제적 필요성 심사를 통해 명확하고 관리가능한 기준을 설정하여 기업상속공제의 공익성을 제고해야 함 → 이에 따라 동 조문이 위헌결정되어 공제 한도와 경제적 필요성 심사가 도입됨! 	<ul style="list-style-type: none"> □ 이밖에도 대상조문 중 종업원이 20명 이하 중소기업에 대한 임금총액 유지 기준 및 비사업용 자산 관련 차별적 규정이 헌법상 평등원칙에 위배되는 것으로 실시하였음 □ 종업원 20명 이하 중소기업에는 임금총액 유지 기준의 적용이 배제되어 오히려 종업원을 감원하는 역선택이 발생하기 때문임 → 기업상속공제 합헌의 대전제인 공익목적의 비례성에 전혀 부합하지 않음!! 	<ul style="list-style-type: none"> ① 독일 헌재는 2014년 이전의 독일 기업상속공제에 대하여, ② 첫째, 상속세및증여세제의 구조적 변화를 초래할 수 있기 때문에, ③ 둘째, 관련 조문에 대하여 엄격한 비례원칙을 적용하는바, ④ 셋째, 대상기업의 유동성 문제 해소 및 일자리 유지를 담보해야 하지만, ⑤ 넷째, 경제적 필요성 검토없이 적용범위를 확대하거나 비례성이 보장되지 않는 경우는 위헌이라고 실시하고 있음!!
(3) 대상조문의 위헌성 검토[5]	(4) 대상조문의 위헌성 검토[6]	
<ul style="list-style-type: none"> □ 대상조문은 또한 비사업용 자산 관련 규정에서 비례성 요구에 부합하지 아니하는바, 동 조문에서는 최대 50%의 비사업용 자산까지도 기업상속범위에 포함하였기 때문 □ 그럼에도 불구하고 입법자는 비사업용 자산의 최대 50%를 기업상속에 포함시키는 이유를 제시하고 있지 않함 → 즉 사업용 자산만을 기업상속공제 범위에 포함해야 공익목적이 달성되는 것임 	<ul style="list-style-type: none"> □ 이와 같은 대상조문의 부분적 위헌성은 결과적으로 대상조문 전체의 비례성 및 공익성의 형해화를 초래하게 되므로 모두 위헌으로 결정하는 것이 타당함 □ 특히 경제적 필요성 검토 없이 중소기업을 초과하는 기업으로 확대 적용하는 것은 오히려 중소기업의 영속성을 저해함 → 비례성 보장 조치가 없는 광범위한 기업상속공제는 헌법상 평등원칙에 위배됨 	

Ⅲ. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고[3] - 위헌결정의 결과 : 관련 규정 개정

□ 독일 헌법재판소의 기업상속공제에 대한 위헌판결 이후 대규모기업(자산 규모 2600만 유로(한화 약 337억원) 이상 기업)에 대한 기업상속공제는 엄격심사로 전환!!

(1) 대규모기업의 기업상속 관련[1]	(2) 대규모기업의 기업상속 관련[2]	시사점
<ul style="list-style-type: none"> □ 자산규모 2600만 유로(한화 약 337억원) 이상 기업을 기업으로 상속받는 경우, 반드시 기업상속 공제필요성 심사를 받아야 함 (독일 상속세및증여세법(ErbStG) §13a (1)) □ 특히 세금 관련 유동성 문제로 기업의 존속 등이 위협받는 경우에만 기업상속공제를 적용하며, 대상기업이 비사업용 자산들로 상속세 납부가 곤란함을 입증해야 함 (독일 상속세및증여세법(ErbStG) §13c (1)) 	<ul style="list-style-type: none"> □ 대규모기업의 기업상속이 이루어지는 경우, 상속인은 85% 공제와 100% 공제를 선택할 수 있음 □ 다만 모든 경우 2천 6백만 유로 초과하는 부분에 대하여 75만 유로당 1%씩 공제를 이 감소하며, 100% 공제를 선택할 수 있는 상황에서 최대 공제가능 자산규모(공제한도)는 9 천만 유로(한화 약 1,167 억 원)임 (독일 상속세및증여세법(ErbStG) §13c (1)) 	<ul style="list-style-type: none"> ① 독일은 현재의 결정 이후 대규모기업의 기업상속공제가 심사제로 전환되면서, ② 그 적용대상이 상속세로 인한 유동성 문제 등으로 기업존속이 위협받는 경우로 제한되었고, ③ 대규모기업의 기업상속에 대한 공제금액도 최대 1167억 원으로 한도액이 설정되었으며, ④ 종업원의 총급여액 유지 기준도 7년간 최대 700% 이상으로 설정되는 등 요건이 엄격해졌음 → 우리는 어떠한가?
(3) 급여총액유지 규정 관련	(4) 비사업용 자산의 범위 확대 관련	
<ul style="list-style-type: none"> □ (85% 공제, 5년간 400% 유지) 사업승계일 이후 5년간 총급여액 250% 이상(종업원 6명~10명) 또는 300% 이상(종업원 11명~15명) 요건 유지(종업원 5명 이하 적용배제) □ (100% 공제, 7년간 700% 유지) 사업승계일 이후 7년간 총급여액 500% 이상(종업원 6명~10명) 또는 700% 이상(종업원 11명~15명) 요건 유지(종업원 5명 이하 적용배제) (독일 상속세및증여세법(ErbStG) §13a (3), (10)) 	<ul style="list-style-type: none"> □ 2014년 위헌 결정 이후 비사업용 자산 범위가 예술작품 및 수집품, 도서관, 주화, 귀금속, 빈티지 자동차, 요트 등과 같이 사적 목적으로 이용되는 자산으로 확대됨 □ 85% 공제비사업용 자산장부가치(소사업용 자산장부가치 10%이하, 100% 공제)비사업용 자산장부가치(소사업용 자산장부가치 20%이하) 이상 2년 이하 보유 자산 공제불가 (독일 상속세및증여세법(ErbStG) §13b) 	

목차

I. 조세정의와 조세공평의 관계

II. 현행 기업승계세제 현황과 주요 내용

III. 독일 헌법재판소의 위헌 결정에 대한 소고

IV. 결론 - 우리나라 기업승계세제의 문제점

“Instead, inheritance tax is an instrument which the state can apply to counteract unequal opportunities in life. It enables a compensation which contributes to ensuring that the personal pursuit of freedoms and use of capabilities does not only theoretically remain the basis of our social order, but do so in fact, thus joining freedom and equality in the reality of life.”

* Separate Opinion of Justices Gaier, Masing and Baer to the Judgment of the First Senate of 17 December 2014 - 1 BvL 21/12 - 에서 발췌

IV. 우리나라 기업승계세제의 문제점[1] - 이론적 검토

□ 조세정의와 조세공평의 관점에서 보면 우리나라 기업승계세제는 과세제도가 아니라 상속세를 면제하기 위한 조세특례제도로 기능하고 있는바 대폭 개정 필요

기업상속제도의 의의 및 입법취지	기업상속제도에 대한 학계의 태도	요약
<p>□ 거주자인 피상속인이 10년 이상 영위한 중소기업 등을 상속인에게 정상적으로 승계한 경우 최대 상속재산의 600억 원을 공제하여 기업승계에 따른 상속세부담 경감</p> <p>□ 기술과 경영노하우의 효율적 활용 및 전수를 통한 중소기업의 경쟁력 강화를 위하여 기업의 원활한 상속을 지원하는 세제임 (사실상의 조세특례제도로 보아야 함)</p> <p>→ 조세정의와 조세공평에 부합하는가?</p>	<p>□ 대부분의 연구자는 1)외국의 사례, 2)과도한 조세부담, 3)기업승계의 어려움을 이유로 기업상속범위 및 상속공제금액 확대 주장</p> <p>→ 조세정의와 조세공평에 관한 논의가 없음</p> <p>□ 일부 연구자는 1)이익조정 등에 따른 조세회피, 2)조세우대 남용, 3)조세공평에 위배 등을 이유로 자본이득세제로의 대체를 주장</p> <p>→ 현재 조세부담구조 하에서 가능할 것인가?</p>	<p>① 기업상속공제제도는 기술과 경영노하우의 효율적 활용 및 전수를 지원하여 중소기업의 경쟁력을 제고하고자 도입</p> <p>② 도입 이후 현재까지 지속적으로 공제한도가 인상되어 1997년 기준 600배, 2008년 기준 20배 인상</p> <p>③ 다만, 경제단체는 여전히 세율인하, 사후관리원화 등을 요구</p> <p>④ 기업상속제도는 조세공평을 저해하는 특례제도로서 제한적 운영이 타당함</p> <p>→ 조세정의와 조세공평에 부합하는가?</p>
기업상속제도에 대한 시민단체의 입장	전국경제인연합회 등 경제단체의 요구	
<p>□ 1997년 최초 도입시 기업상속공제한도는 1억 원이었으나 2008년 중소기업을 대상으로 최대 30억 원으로 확대되었고, 2009년 다시 최대 100억 원으로 인상하였음</p> <p>□ 2010년 중견기업으로 적용대상을 확대하였고 2012년, 2014년에 상속공제한도를 최대 300억 원, 500억 원으로 인상하였으며, 지난 해(2022년)에 다시 600억 원으로 인상</p> <p>→ 과도한 정책지원으로 오히려 혁신성장 저해</p>	<p>□ 1) 기업승계시 세율인하 및 주식할증과세 영구폐지, 2) 대표 재직 및 경영 기간과 고용 유지 요건 완화, 3) 주된 업종 제한 폐지 및 자본율 요건 단축</p> <p>□ 4) 사업무관자산 범위 제한 완화, 5) 공익법인 주식출연 한도 확대, 6) 상속세 폐지를 지속적으로 요구하여 왔으며, 최근 세제 개편안에서도 대부분 반영되었음</p> <p>→ 경제활력과 기업관련 세제개편(20190423)</p>	

IV. 우리나라 가업승계세제의 문제점[2] - 현행 규정의 문제점

□ 특히 가업승계세제가 조세특례제한법에 규정되고 사후관리가 대폭 완화되면서 가업상속(승계)세제는 공익목적 관련 규정이 형해화되어 가는 것으로 보여짐

가업상속과 가업승계의 비교(국세청, 2023년)

구분	사후 가업상속	사전 가업승계
대상	중소기업 중견기업(매출액 5천억원 미만)	중소기업 중견기업(매출액 5천억원 미만)
한도	최대 600억원 (기업명위기간) 10년 300억원, 20년 400억원, 30년 600억원	최대 600억원 (기업명위기간) 10년 300억원, 20년 400억원, 30년 600억원
기본공제	-	10억원
세율	상속세율(10~50%)	과세표준 60억 이하: 10% 60억 초과: 20%
피상속인 요건 (증여자)	최대주주 & 지분40%(상장20%)이상 10년보유	최대주주 & 지분40%(상장20%)이상 10년보유
사후 관리	기간	5년
	업종	중분류 내 변경허용
	고용	근로자수(총급여)5년 평균 90% 유지
	자산	40%이상 처분금지
	지분	상속받은 지분 유지
납부유예	납부유예 선택가능(중소기업)	납부유예 선택가능(중소기업)
연부연납	20년(10년거치10년납부) 적용	5년 적용

가업승계세제(가업상속 및 가업증여)에 대한 비판

- 가업승계 적용대상 → 중소기업에서 중견기업으로 확대 : 이러한 추세가 지속되면 대기업으로 확대될 가능성 높음
- 공제한도금액 → 최초 1억원에서 600억원으로 확대(600배) : 제도 도입 후 25년 만에 **공제한도액 600배 증가(과도한 공제)**
- 23년 세제개편에서 가업승계 증여특례 적용세율 인상 : **20% 특례세율 적용 대상 과세표준을 300억 초과로 확대**
- 상장회사의 경우 20% 이상 10년 보유시 가업승계 인정 : 나머지 **80%의 소액주주 등에게 경제적 손실 발생 가능성**
- 사후관리 기간 지속적으로 단축하여 가업승계 의미 퇴색 : 15년 → 10년 → 7년 → 5년으로 단축(가업승계로 보기 어려움)
- 23년 세제개편에서 업종변경 범위 확대 : **중분류 → 대분류 업종변경 가능(가업승계가 아닌 재산상속)**
- 고용유지 요건도 지속적으로 인하여 현재는 90% 유지 : 당초 중소기업은 100% 중견기업은 120% 유지요건이었음
- 연부연납기간 20년으로 연장(연부연납 가산이자율 : 29%)

IV. 우리나라 가업승계세제의 문제점[3] - 현행 규정의 적절성

□ 조세정의와 조세공평의 관점에서 보면 현행 가업승계세제는 그 입법목적과 취지를 일탈하였을 뿐 아니라 몇몇 시행령은 합리성이 결여된 과잉재량으로 보여짐

조세정의 관점에서의 가업승계제도

- 조세입법자는... 재정수입 확보목적 이외에도 국민경제적·재정정책적·사회정책적 목적달성을 위하여 ... **합리적인 이유가 있는 경우라면 납세자간의 차별취급도 예외적으로 허용**(헌재 200 2829, 2001헌가24).
- 기술과 경영노하우의 효율적 활용 및 전수를 통한 중소기업의 경쟁력 강화(입법취지)
→ **중소기업에 대한 적용은 조세정의에 부합하나, 중견기업으로 확대하는 것이 합리적**

독일 헌법재판소의 입장[1]

- 독일은 1994년 물적가족회사에 대한 상속 과세특례를 도입하였으나, **2006.11.07 헌법재판소의 위헌결정**에 의해 2009.01.01부터 새로운 가업승계세제가 시행(현행과 유사)
- 위헌판결의 논거는 당시 상속과세특례가 **응능부담원칙(수직적공평)과 자의금지원칙(합리성결여)에 위배**되어 조세평등주의에 위배될 수 있다는 점을 들고 있음
→ **우리나라 헌법재판소의 입장과 대동소이!**

조세공평 관점에서의 가업승계세제

- 조세평등주의는 정의의 이념에 따라 **"평등한 것은 평등하게, 그리고 불평등한 것은 불평등하게"** 취급함으로써 조세법의 입법과정이나 집행과정에서 조세정의의 실현하는 원칙(헌재 1989.7.21. 89헌마38)을 의미
- 납세의무자의 **담세능력에 상응하여 공정하고 평등하게 취급하여야 한다**고(헌재 2003.12.18 2002헌마593) 실시하고 있음
→ **그럼에도 불구하고 가업상속공제 등 허용!**

독일 헌법재판소의 입장[2]

- 독일헌법재판소는 2014. 12. 17 가업상속세제에 대해 **다시 헌법불합치 판결** 선고
- 중소기업의 존속과 고용유지를 위해 상속세부담을 광범위하게 또는 완전히 제거해주는 것은 입법자의 재량이나, 입법자가 조세우대를 결정할 때는 충분하고 정당한 근거(즉, 합리성)를 갖춰야 하는바, **합리성이 결여된 규정은 조세평등에 위배**됨을 판시
→ **우리나라 가업승계세제는 어떠한가?**

요약

- ① 우리나라 현재에서는 합리적인 이유가 있는 경우 납세자간의 차별취급이 가능하며, **평등한 것은 평등하게 불평등한 것은 불평등하게 취급하는 것이 조세정의**라고 실시하고 있음
- ② 독일 현재에서는 이미 1994년과 2014년에 **응능부담원칙(수직적공평)과 자의금지원칙(합리성결여)을 이유로 두 차례나 가업상속세제를 위헌으로 판결**하였음
- ③ **우리나라 가업상속(가업승계) 공제규정의 적절성 여부를 검토할 필요 있음!!**

[참고-5] 자유민주적 기본질서와 기회균등 민주주의

유구한 역사와 전통에 빛나는 우리 대한국민은 3·1운동으로 건립된 대한민국 임시정부의 법통과 불의에 항거한 4·19민주이념을 계승하고,

조국의 민주개혁과 평화적 통일의 사명에 입각하여 정의·인도와 동포애로써 민족의 단결을 공고히 하고, 모든 사회적 폐습과 불의를 타파하며,

자율과 조화를 바탕으로 **자유민주적 기본질서를 더욱 확고히 하여 정치·경제·사회·문화의 모든 영역에 있어서 각인의 기회를 균등히 하고, 능력을 최고도로 발휘하게 하며, 자유와 권리에 따르는 책임과 의무를 완수하게 하여,**

안으로는 국민생활의 균등한 향상을 기하고 밖으로는 항구적인 세계평화와 인류공영에 이바지함으로써 우리들과 우리들의 자손의 안전과 자유와 행복을 영원히 확보할 것을 다짐하면서

1948년 7월 12일에 제정되고 8차에 걸쳐 개정된 헌법을 이제 국회의 의결을 거쳐 국민투표에 의하여 개정한다.

[1987년 10월 29일 9차 개헌 헌법 전문]

[참고문헌]

1. 김완일, “기업승계의 지원과 자본이득과세제도 도입의 필요성에 관한 연구”, 세무와 회계저널 제11권 제6호, 2010.
2. 오윤, “자본이득과세제도 개선방안”, 조세학술논집 제28집 제2호, 2012.
3. 안중석·송은주·정경화, 주요국의 기업상속 과세특례제도 연구, 한국조세재정연구원, 2014.
4. 정승영, “현행 기업승계세제의 입법적 개선방안”, 기업법연구 제28권 제1호, 2014.
5. 박훈, “기업상속공제제도”, 국회도서관, 2015.
6. 황남석, “중소기업승계에 관한 세법상 문제와 개선방안”, 기업법연구, 제29권 제4호, 2015.
7. 김정아, “국내 및 주요국의 상속증여세 및 기업승계 지원제도의 최근 동향 및 시사점 연구”, 연구보고서 2018-01, 중견기업연구원, 2018.
8. 중소기업중앙회, “중소기업 기업승계 실태조사 보고서”, 2018.
9. 문은희, “기업상속공제제도의 현황과 향후과제”, 이슈와 논점 제1583호, 국회입법조사처, 2019.
10. 김완석, “기업승계세제의 평가와 입법적 개선방안”, 한국조세법학회, 제5권 제2호, 2020.
11. 유주선·유진희, “기업승계 제도 개선방안에 관한 법적 연구-독일 법제의 시사점을 중심으로-, 법과 기업 연구, 제11권 제3호, 서강대학교 법학연구소, 2021.
12. 최세경, 중소기업 기업승계의 주요 쟁점과 2022년 세제개편안의 시사점, 중소벤처기업연구원, 2022.
13. 유호림, 2022년 새정부 세제개편안 평가 및 정책 제언, 더불어민주당 기획재정위원회 연구보고서, 2022.
14. 이준봉, “조세법총론”, 삼일인포마인, 2024.
15. Order of suspension and referral from the Federal Finance Court (Bundesfinanzhof) of 27 September 2012 - II R 9/11 - the Federal Constitutional Court - First Senate -
16. 세계법제정보센터, 독일 상속세및증여세법(2023.12.22 개정)

우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰
[2024.06.01]

End Of Document !!

liuhulin@naver.com

유호림(강남대학교 세무학과 교수)

이경열(강남대학교 일반대학원 세무학과 박사과정, 세무사)



제4주제 토론문①

"우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰"에 대한 토론문

토론자 이승준 (변호사, 법무법인 가온)

토 론 문

이승준(법무법인 가온 변호사)

1. 서설

먼저 바쁘신 중에도 우리나라 가업승계세제의 문제점 및 발전방향 등에 대하여 일목요연하게 정리하여 발표문을 준비해 주신 유호림 교수님 및 이경열 세무사님께 진심으로 감사 말씀을 드립니다. 조세정의를 중심으로 한 우리 세제의 헌법적 기초 그리고 비교법적으로 독일연방헌법재판소의 가업상속공제제도 헌법불합치결정의 내용 및 시사점까지 상세하게 분석해 주셔서 많은 점을 배울 수 있었습니다. 특히 발표문을 읽으며 평소 간과하기 쉬었던 현행 가업승계세제의 문제점 혹은 비판점 등에 대하여도 깊이 생각해 볼 수 있는 소중한 기회가 된 것 같습니다. 다만 논의를 위하여 발표문의 내용과 관련하여 함께 생각해 볼 수 있는 몇 가지 문제에 대해 교수님께 가르침을 구하는 방식으로 토론을 갈음하겠습니다. 앞으로 관련 논의의 발전에 조금이나마 보탬이 되기를 소망합니다.

2. 우리나라 가업승계세제에 관하여

가. 가업승계 증여세액 공제규정에 관하여

상속세 및 증여세법(이하 “상증세법”이라 합니다) 제18조의2는 가업의 상속에 대한 상속세의 과세특례를, 조세특례제한법(이하 “조특법”이라 합니다) 제30조의6은 가업의 승계에 대한 증여세의 과세특례를 각각 규정하고 있습니다. 즉, 현행 가업승계세제는 크게 사전 가업승계(증여세 과세특례)와 사후 가업상속(상속공제)으로 나누어 볼 수 있고, 우리 세법이 이러한 과세특례를 규정한 취지는 기업의 영속

성을 유지하고 경제 활력을 도모할 수 있도록 일정한 가업의 상속과 증여에 대하여 세제지원을 하고자 하는 것이라 할 수 있습니다.¹

특히 조특법은 가업을 승계하는 자녀가 부모로부터 해당 가업의 주식 등을 사전 증여받아 가업을 승계한 경우는 일단 그 가업에 해당하는 자산가액에 대해 저율의 특례세율로 과세한 후, 부모가 사망하는 시점에 상속세 과세가액에 가산하여 상속세로 정산하도록 규정하고 있습니다.² 따라서 상증세법상 가업상속공제제도와 조특법상 가업승계 증여세 과세특례제도는 ‘기업의 영속성 유지 및 경제활력도모’라는 공통 목적을 위해 서로 유기적으로 연결되어 있는 제도라고 할 수 있습니다.

관련하여 발표문³에 따르면, 가업승계 증여특례 적용 이후 가업상속이 진행되는 때에 증여세액이 공제되므로 가업승계 이후 상속세를 회피하기 위한 이익조정이 이루어질 가능성이 매우 높다는 점을 지적하고 계신 것으로 보입니다.

그런데 위 가업승계 증여세액 공제규정은 부모가 생전에 자녀에게 증여한 재산가액을 상속재산 가액에 가산하도록 한 것에 대한 조정기능을 하는 조항으로서, 증여한 재산가액이 상속재산 가액에 가산되어 상속세 과세가액으로 포함되기 때문에 증여세를 고려하지 않는다면 동일한 재산에 대하여 상속세와 증여세를 이중으로 과세하는 불합리한 결과를 제거하기 위하여 위와 같은 조항을 두게 된 것으로 보입니다.

특히, 위 규정은 일반적인 증여세액 공제규정과 달리 (합산기간 10년을 적용하지 아니하고) 증여받은 날부터 상속개시일까지의 기간과 관계없이 상속세 과세가액

¹ 대법원 2014. 3. 13. 선고 2013두17206 판결 참조

² 조특법 30조의6 제5항, 제30조의5 제8항, 제9항, 제10항

³ II. 현행 가업승계세제 현황과 주요 내용[2] - 현행 가업승계세제(2) 적용사례 슬라이드 부분

에 가산하도록 하고 있을 뿐만 아니라,⁴ 상속세 정산을 함에 있어서도 해당 주식 가치를 ‘증여일 현재’로 평가함으로써 상속 개시 시점에 주식가치가 낮아지게 되면 기업의 사전승계가 오히려 납세자에게 불리한 결과를 가져오기도 하는 등 반드시 상속세 회피를 유인하는 조항으로 보기 어려운 면도 있는 것 같습니다.

이러한 점에서 위 기업승계 증여세액 공제규정이 어떻게 개선 또는 운영되는 것이 바람직하다고 보시는지 여쭙어 봅니다.

나. 기업상속공제 자산 양도시 양도소득세 이월과세 규정에 관하여

앞서 본 바와 같이 기업상속공제는 기업의 원활한 승계를 위해 상속 단계에서 과도한 상속세의 부담을 경감하려는 취지의 제도라 할 수 있습니다. 그런데 2014년 세법 개정시 기업상속재산에 대한 공제율 및 공제한도를 확대함에 따라 기업상속 공제를 적용받은 재산의 세대 간 이전시 자본이득에 대한 과세여부에 대하여 과세형평성에 대한 논란이 발생하였습니다.

즉, 기업상속공제가 적용된 재산의 경우 상속개시 시점에서 상속세가 과세되지 않기 때문에 피상속인이 얻은 자본이득이 과세되지 않는 문제점이 발생하였고, 이에 따라 기업상속공제를 적용받은 재산에 대해서는 이에 상당하는 자본이득에 대해 상속인이 기업상속재산을 양도할 때 양도차익에 추가하여 양도소득세를 과세하는 양도소득세 이월과세제도 도입의 필요성이 제기되었습니다.

그리하여 현행 소득세법은 기업상속공제를 적용받은 자산으로서 양도소득세가 과세되는 자산의 양도차익을 계산할 때 피상속인의 취득시기를 적용하고, 기업상속 공제가 적용된 부분에 대해서는 피상속인의 취득가액을 적용하도록 하여,⁵ 기업상

⁴ 조특법 30조의6 제5항, 제30조의5 제9항

⁵ 소득세법 제97조의2 제4항

속공제를 적용받은 재산 중 양도소득세 과세대상 재산에 대해서는 상속인이 양도할 때 피상속인의 보유기간 동안 발생한 재산가치 상승분에 대해 양도소득세로 납부하도록 이월과세제도를 도입하였습니다.

이러한 가업상속공제 자산 양도시 양도소득세 이월과세 규정에 비추어 보면, 현행 가업상속공제는 사실상 (상속세 감면제도가 아니라) 유예제도라고 평가할 여지가 있고, 따라서 자산가의 상속세 면탈수단으로만 보기 어려운 면도 있는 것으로 보이는데, 이에 대한 발표자의 고견을 여쭙니다.

3. 독일의 가업승계세제 활용도에 관하여

가업승계란 말 그대로 다음 세대에게 기업을 이전하는 것을 의미합니다. 창업 및 성장도 중요하지만 다음 세대로 기업을 승계하지 못할 경우, 기업의 생존 자체에 심각한 문제가 발생할 수 있습니다. 가업승계의 포기는 다시 기업 내부에 축적된 기술, 노하우의 일실 및 일자리의 감소로 이어져 국가 산업경쟁력 유지에도 악영향을 미치기 때문입니다. 이러한 점에서 가업승계는 비단 개인에 국한된 문제가 아니라 국가 산업경쟁력 유지와 직접 관련되는 매우 중요한 과제라고 할 수 있습니다.

그럼에도 우리나라의 가업승계세제에 대해서는 찬반 의견이 엇갈리고 있습니다. 가업승계세제의 확대를 비판하는 견해는 대체로 지나치게 과도한 혜택이라는 입장입니다. 극소수 자산가의 상속·증여세를 경감해 ‘자산과 계급의 무상이전’을 위한 제도적 장치를 만들어 주는 것은 타당하지 않다는 것입니다. 이에 반해 대다수의 중소·중견기업들은 오히려 세제지원이 부족하다는 입장인 것으로 보입니다. 상속세 부담으로 인해 제때 가업승계가 이루어지지 않으면 회사를 매각하거나 폐업할 수밖에 없는데, 이렇게 될 경우 국가경제 차원에서 큰 손실이라는 것입니다.

위와 같은 찬반 논의를 일단 차치하고, 통상 기업의 업력이 커질수록 법인세 부담세능력과 고용 창출능력이 커져 일자리·투자 확대를 통한 국가 전체적인 부의 증대 효과를 기대할 수 있다는 점 자체에 대해서는 대체로 견해가 일치하는 것으로 보입니다. 이러한 이유로 각국에서도 그 정도에만 차이가 있을 뿐 우리나라와 유사한 가업승계세제를 운영하고 있습니다. 그럼에도 우리나라의 경우 세대를 잇는 장수기업은 극히 드문 것이 현실입니다. 실제로 우리나라 기업의 평균 업력은 11.4년이고, 업력이 100년 이상인 장수기업은 7개에 불과합니다. 반면, 일본은 33,076개, 미국은 19,497개, 스웨덴은 13,997개, 독일은 4,947개의 100년 이상 장수기업을 보유하고 있는 것으로 확인됩니다.⁶

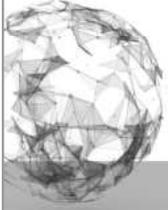
특히 최근 5년(2018년~2022년) 동안 국내 기업의 가업상속공제 활용 건수는 연간 평균 111건, 공제금액은 평균 3,165억원에 불과하며, 기업의 승계에 대한 증여세 특례제도 이용 실적도 평균 255건 수준에 그치는 것으로 나타납니다. 반면, 가업승계세제에 대하여 헌법불합치 결정이 있었던 독일의 경우에는, 2015년~2019년 기준 가업승계 공제건수는 평균 11,079건에 달하며, 가업승계 공제 금액도 6조 1,280억원에 이르고 있는 것으로 보입니다.⁷

이러한 지점에서 엄격한 가업승계 요건을 요하고 있는 독일에서 우리나라보다 가업승계가 활성화되어 있는 특별한 이유가 있는 것인지, 오히려 우리나라도 (일자리 감소, 사업 노하우 멸실로 인해 발생하는 사회적 비용을 줄이기 위하여) 독일 등 다른 나라 수준으로 가업승계가 활성화될 수 있도록 제도지원이 필요한 상황인 것은 아닌지 여쭙어 봅니다.

⁶ 중소기업연구원, “한국 장수기업 현황과 정책적 시사점”

⁷ 한국무역회, “수출기업의 원활한 가업승계를 위한 제언”, 제5면

다시 한번 교수님의 노고와 소중한 발표에 감사 인사를 드립니다. 경청해 주셔서 감사합니다.



제4주제 토론문②

**"우리나라 가업승계세제에 대한
재고찰"에 대한 토론문**

토론자 서윤식 (세무사, 세무법인 다솔)

“우리나라 가업승계세제에 대한 재고찰”에 대한 토론문

발표문을 작성하시느라 수고가 많으셨습니다. 발표자의 견해에 대하여 기본적으로 동의하며, 몇 가지 사항에 대하여 발표자의 견해를 묻는 것으로 토론에 갈음하고자 합니다.

1. ‘Ⅰ. 조세정의와 조세공평의 관계’ 중

조세정의의 한자어로 租稅定義와 租稅正義를 사용하고 있는바, 조세정의(租稅定義)의 개념에 대하여는 설명이 있으나 조세정의(租稅正義)에 대한 명확한 설명은 없는 것으로 보입니다.¹⁾ 발표자께서는 租稅正義라는 개념을 어떻게 파악하고 있는지 궁금합니다.

아울러 발표자께서 파악하고 있는 조세정의와 조세공평의 관계는 어떠한 것인지도 궁금합니다.

2. ‘Ⅱ. 현행 가업승계세제 현황과 주요 내용’ 중

발표자께서는 “2007년 가업승계세제가 조세특례제한법에 규정되고 사후관리가 대폭 완화되면서 가업승계세제는 자산가의 상속세 면탈 수단으로 전락한 것으로 보이고, 가업승계 증여특례 적용 이후 가업상속이 진행되는 때에 증여세액이 공제되므로 가업승계 이후 상속세를 회피하기 위한 이익조정이 이루어질 가능성이 매우 높다”고 하고 있습니다.

그러나 가업승계세제는 가업승계시 증여세 과세특례가 적용되므로 일응 납세자에게 유리하다고 생각될 수 있으나, 반드시 그렇지만은 않은 것으로 보입니다.

상속인에 대한 일반적인 사전증여의 경우에는(즉 가업승계 증여세 과세특례를 적용하지 않은 경우에는) 상속개시일부터 소급하여 10년이 지나면 그 사전증여 재산가액은 상속세 과세가액에 합산하지 아니하나, 가업승계에 대한 증여세 과세특례를 적용받은 경우에는 상속개시일 전 10년이 지난 경우에도 그 증여재산가액은 상속세 과세가액에 합산하여야 합니다. 따라서 가업승계세제는 과세시기를 이연하는 것에 불과할 뿐이며,

1) 租稅正義로 표기하여야 할 것을 租稅定義로 표기하는가 하면 그 반대의 경우도 있는 것으로 보임.

경우에 따라서는 가업승계세제를 적용하는 경우 오히려 납세자의 세부담이 증가할 수 있다는 주장도 있을 수 있는데 이에 대한 발표자의 견해가 궁금합니다.²⁾

또한 가업상속공제의 경우에도 그 가업상속공제를 받은 재산이 양도소득세 과세대상 자산인 경우 향후 그 자산의 양도 시 취득가액을 피상속인의 취득가액으로 하도록 되어 있어 과세시기가 이연될 뿐이라는 주장이 있을 수 있는바, 이에 대하여 발표자께서는 어떻게 생각하시는지 궁금합니다.³⁾

3. ‘Ⅳ. 결론 - 우리나라 가업승계세제의 문제점’ 중

발표자께서는 “조세정의와 조세공평의 관점에서 보면 우리나라 가업승계세제는 과세제도가 아니라 상속세를 면제하기 위한 조세특례제도로 기능하고 있는바 대폭 개정 필요”하다고 하고 있습니다.

저도 현행 가업승계세제는 독일의 입법례와 같이 개정할 필요가 있다고 생각합니다. 그러나 우리나라의 경우 과세특례가 허용되는 가업상속재산의 규모를 확대하는 추세에 비추어 볼 때 정부 또는 국회가 앞장서서 가업승계세제를 독일의 입법례와 같이 개정하는 것을 기대하기는 어려울 것으로 보입니다.

또한 우리나라의 경우 헌법재판소가 법률의 위헌 여부를 판단하기 위해서는 해당 법률이 헌법에 위반되는 여부가 재판의 전제가 된 경우(위헌법률심판) 또는 공권력의 행사 또는 불행사(不行使)로 인하여 헌법상 보장된 기본권을 침해받은 자가 헌법소원심판을 청구하여야 하는데, 가업승계세제에 의하여 권리를 침해받은 자가 존재하는 경우는 없을 것으로 보입니다. 따라서 현행법상 헌법재판소가 가업승계세제의 위헌 여부를 판단할 수 있는 경우는 없을 것으로 보입니다.

2) 사전증여 재산가액을 상속세 과세가액에 가산하는 경우, 가업승계 여부에 관계없이, 그 증여재산은 증여일을 기준으로 하여 평가한 가액을 가산함. 가업승계증여의 경우 재산의 평가기준일이 상속개시일이 아니라 증여일이므로 증여재산의 가액이 향후 상승하여 증여일의 평가액과 상속개시일의 평가액이 상당히 큰 차이가 있는 경우에만 가업승계증여를 받는 것이 조세부담측면에서 납세자에게 유리함.

3) 개인기업을 가업상속받는 경우와 법인기업을 가업상속받는 경우 향후 양도소득세 부담 차이

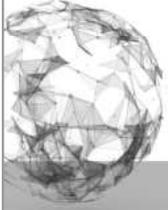
개인기업을 가업상속하는 경우 가업상속공제가 적용되는 재산은 가업에 직접 사용되는 토지, 건축물, 기계장치 등 사업용 재산이나 법인기업을 가업상속하는 경우 가업상속공제가 적용되는 재산은 가업에 해당하는 기업의 주식 등임.

가업상속을 받은 상속인이 향후 가업상속재산을 양도하는 경우 그 양도차익을 산정함에 있어 그 자산의 취득가액을 피상속인의 취득가액으로 함. 따라서 가업상속공제를 적용받게 되면 그 대신 가업상속재산의 양도차익이 커지게 되고 그에 따라 양도소득세가 많이 과세됨.

이 경우 개인기업을 가업상속받는 경우에는 토지, 건축물 등의 양도소득에 대하여 기본세율이 적용되는 반면 법인기업을 가업상속받는 경우에는 주식 등의 세율 20% 또는 30%의 세율이 적용되므로 개인기업을 가업상속받는 것이 법인기업을 가업상속받는 것에 비하여 세부담측면에서 납세자에게 불리함.

발표자께서 가업승계세제를 독일의 입법례와 같이 개정하기 위한 방안으로 생각하는 것이 있는지 궁금합니다.

2024년
춘계학술발표대회



부 록

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

(사)한국조세법학회 연구윤리 규정

제 1 장 총 칙

제 1 조 (목적) 이 규정은 「학술진흥법」 제15조에서 위임한 사항과 동 사항을 위임받아 규정하고 있는 「교육부훈령 제153호 연구윤리 확보를 위한 지침(2015.11.3.)」에 따라 (사)한국조세법학회에서 이루어지는 제반 학술활동에 참여하는 모든 연구자와 편집위원 및 심사위원 등의 연구윤리를 확보하는 데 필요한 역할과 책임에 관하여 기본적인 원칙과 방향을 제시하고, 연구부정행위를 방지하기 위한 사항을 정함을 목적으로 한다.

제 2 조 (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.

제 3 조 (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 수행 하되, 다음 각 호의 사항을 준수하여야 한다.

1. 연구대상자의 인격 존중 및 공정한 대우

2. 연구대상자의 개인 정보 및 사생활의 보호

3. 사실에 기초한 정직하고 투명한 연구의 진행

4. 전문 지식을 사회에 환원할 경우 전문가로서 학문적 양심 견지

5. 새로운 학술적 결과를 공표하여 학문의 발전에 기여

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

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

8. 연구비 지원기관의 이해관계에 영향을 받지 않고, 연구결과물에 연구와 관련된 모든 이해관계 명시
9. 지속적인 연구윤리교육의 참여

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

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

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

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

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

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

제 3 장 연구자 상호 관계의 공정성

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

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

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

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

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

② 교신저자는 저자표시에 대한 순서와 공동저자 표시에 대하여 입증책임을 진다.

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

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

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

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

③ 교신저자가 수정단계에서 저자추가 및 변경을 하고자 하는 경우 반드시 편집위원장을 참고로 하여 전체 저자들에게 허락을 득하는 이메일을 보내고 모든 저자들로부터 허락을 득하여야 한다.

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

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

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

제 4 장 연구 부정행위 및 기타 비윤리적 연구행위

제 1 절 인용방법 및 원칙

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

- ② 저자는 출처 표시와 참고문헌 목록 작성의 정확성을 기하여야 한다. 저자는 인용의 모든 요소(저자명, 학술지의 권·호수, 페이지, 출간년도 등)를 2차 출처에 의존하지 말고 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 발표논문집에 출간된 초기 버전 또는 예비 버전을 사용하는 것을 피해야 한다.

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

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

제 2 절 연구부정행위

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

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

제18조 (연구부정행위와 저작권침해 유의) ① 「조세논총」 및 그 밖의 학술 간행물에 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.

제 5 장 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 편집위원회(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 관련된 연구에 유용해서는 안 된다.

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

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

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

- ① 심사자는 논문심사에 있어 사적(私的) 편견을 피해야 한다. 사적 상충을 포함한 이해 상충의 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.

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

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

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

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

③ 위원장 및 위원의 임기는 2년으로 하되 연임할 수 있다.

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

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

③ 위원장은 의결권이 없으며 가부동수일 때는 부결된 것으로 한다.

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

1. 연구윤리·진실성 관련 제도의 수립 및 운영에 관한 사항
2. 부정행위 제보 접수 및 처리 지정에 관한 사항

3. 예비조사와 본 조사의 착수 및 조사결과의 승인에 관한 사항
4. 제보자 보호 및 피조사자 명예회복 조치에 관한 사항
5. 연구진실성 검증결과의 처리 및 후속조치에 관한 사항
6. 기타 위원장이 부의하는 사항

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

- ② 피조사자 또는 제보자는 연구윤리위원회 위원에게 심의·의결의 공정성을 기대하기 어려운 사정이 있는 때에는 그 이유를 밝혀 기피를 신청할 수 있다.
- ③ 연구윤리위원회는 피조사자에게 최초 제보 또는 추가적인 제보에서 주장된 어떤 사실에 대해서도 의견을 제출하거나 해명할 기회를 부여하여야 한다.

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

- ② 제보는 구술·서면·전화·전자우편 등의 방법을 통하여 실명으로 하여야 한다. 단, 익명 제보라 하더라도 연구과제명, 논문명, 구체적인 연구부정행위 등이 포함된 증거를 서면이나 전자우편으로 받은 경우 실명 제보에 준하여 처리할 수 있다.
- ③ 학회장은 제보자가 연구부정행위를 제보했다는 이유로 신분상의 불이익이나 근무 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, 제 47조제3항 각 호의 사항이 발생하여 필요한 조치를 취하고자 할 경우에는 해당되지 아니한다.
- ④ 피조사자는 연구부정행위의 절차 및 일정 등에 대해 알려줄 것을 요구할 수 있으며, 학회장은 이에 성실히 응하여야 한다.

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

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

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

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

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

- ② 조사위원회는 제보자와 피조사자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 보장하여야 하며 관련 절차 및 일정을 사전에 알려주어야 한다. 이 경우 피조사자에게는 해당 제보 내용을 함께 알려주어야 한다.
- ③ 학회장은 조사위원회가 부당한 압력이나 간섭을 받지 않고 독립성과 공정성을 유지할 수 있도록 노력하여야 한다.

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

② 위원장은 연구부정행위에 대한 충분한 혐의를 인지하였을 경우에는 예비조사 없이 바로 본조사에 착수할 수 있다.

제39조 (예비조사) ① 예비조사는 연구부정행위 의혹에 대하여 본조사 실시 여부를 결정하기 위한 절차로, 연구부정행위에 대한 의혹이 제기되면 연구윤리위원회 위원장은 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 판정과 이의신청에 관한 모든 절차를 종료한 후, 연구부정행위에 대해 적절한 조치를 취하여야 한다.

② 연구부정행위에 대한 조치의 내용은 본 규정과 관련 법령 그리고 사회 일반의 인식에 반하지 않도록 하여야 한다. 이때 학회장은 징계 등의 조치가 당해 연구부정행위에 상당한 수준으로 비례성이 있는지 등을 고려하여야 한다.

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

제47조 (조사결과외 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 명백한 경우
- 3. 기타 전문기관 또는 공권력에 의한 조치가 필요한 경우

제48조 (조사결과에 대한 후속조치) ① 연구자가 연구윤리를 위반한 것으로 최종 판정되면, 학회장은 연구윤리위원회에서 보고한 내용을 기초로 하여 이사회회의 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.

2024년 춘계학술발표대회

- | 발 행 처 | (사)한국조세법학회
서울시 서초구 명달로 105, 별관 2층
(서초동, 한국세무사회)
- | 전 화 | 02) 588-8183
- | 홈페이지 | <http://ksti.kr/index.php>
- | 편집·인쇄 | 한샘종합인쇄 ☎ 031) 8086-7944
-