



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

법학석사 학위논문

후발적 경정청구의
목적론적 확대해석에 관한
판례 연구

2017년 8월

서울대학교 대학원

법학과 세법전공

임한솔

후발적 경정청구의
목적론적 확대해석에 관한
판례 연구

지도교수 이 창 희

이 논문을 법학석사 학위논문으로 제출함
2017년 4월

서울대학교 대학원
법학과 세법전공
임 한 솔

임한솔의 법학석사 학위논문을 인준함
2017년 6월

위 원 장 _____ (인)

부위원장 _____ (인)

위 원 _____ (인)

국문초록

이 논문의 주제는, 최근 판례의 경향성이 ‘납세자의 권리구제 필요성’과 ‘실질적 담세력의 감소’가 있으면 국세기본법과 동법 시행령에서 규정하고 있는 사유들에 국한되지 않고 비교적 자유롭게 후발적 경정청구를 인정함을 전제로, 이러한 판례의 태도는 타당하고 경제상황이 복잡해지는 향후에 있어서도 후발적 경정청구의 활용가능성을 높여나가야 한다는 것이다. 이러한 판례의 태도는 채무자의 도산으로 인한 회수불능이 후발적 경정청구 사유가 됨을 인정한 대법원 2012. 11. 29. 선고 2013두18810 판결에서부터 비롯된 것으로 보이는데, 판례는 그 이후 이 논문에서 살펴보는 다수의 판결들을 통하여 국세기본법과 동법 시행령상 문언에 부합하는 사유들이 없음에도 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘납세자의 권리구제 필요성’이 있음을 기초로 후발적 경정청구를 인정하는 입장을 확립하였다. 이에 대해 후발적 경정청구의 필요성 또는 당위성만으로 후발적 경정청구를 허용함은 문언의 한계를 넘는 해석임을 지적하는 견해가 있지만, 납세자 권리구제 수단 확보라는 측면에서 판례의 태도는 타당하고 당사자가 예기치 못한 후발적 사유로 인해 경제적 담세력이 상실되는 경우 이를 구제한다는 후발적 경정청구의 취지를 감안하였을 때 해석론으로도 합목적적인 해석 범위 내에 있다.

제2장에서는 후발적 경정청구 일반론 및 각 사유에 대한 분석을 시도하였고, 특히 이러한 사유에 명시적으로 해당하지 않는 경우에 어떤 요건이 충족될 때에 우리 판례가 후발적 경정청구를 인정하고 있는지 정리하였다. 구체적으로는 실무에서 문제가 많이 되고 있는 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호 판결에 의한 사유, 동법 시행령 제25조의2 제2호 해제나 취소에 관한 사유를 위주로 판례가 어떤 태도를 취하고 있는지 살펴보았다. 결과적으로 판례는 ‘실질적 담세력의 감소’, ‘납세자의 권리구제 필요성’이 있으면 후발적 경정청구를 널리 인정하는 결론을 내렸다는 점을 확인하였다. 또한 이와 관련하여 이러한 최근 판례의 경향에 비추어 현시점에서 더 이상 정당성을 유지하기 어려운 과거의 판례는 없는지도 아울러 살펴보았다.

제3장 내지 제5장에서는 제2장의 논의를 전제로 하여 권리확정주의와 위법소득 과세에 관한 논의에서 후발적 경정청구가 과연 인정될 수 있는지를 살펴보고 확인하였다. 그리고 제6장 내지 제7장에서는 후발적 경정청구를 목적론적으로 확대하는 판례의 경향성을 토대로 앞으로 후발적 경정청구의 활용가능성을 더 높일 수 있는 국면을 검토하였다.

특히 제3장에서는 회수불능의 경우 후발적 경정청구 대상이 되는지에 관하여 논의하였는데, 후발적 경정청구에 관한 판례 이론에 덧붙여 권리확정주의의 개념, 권리확정주의와 회수불능의 관계, 소득세법 시행령 제51조 제7항의 해석론 등을 아울러 검토하였다. 특히 판례는, 법인세법 시행령 제19조의2 대손금 규정과 같이 납세자의

권리구제 수단이 없는 상황, 즉 ‘권리구제의 필요성’이 있는 상황에서 후발적 경정청구를 인정함으로써, 법령의 공백 등으로 인해 납세자의 권리침해가 발생하였을 때 그 구제수단으로서의 후발적 경정청구 활용가능성을 높여주었음을 확인하였다.

제4장에서는 기간과세 세목인 법인세에 있어 매매대금 감액이 후발적 경정청구 사유가 되는지에 관하여 논의하였는데, 역시 후발적 경정청구에 관한 이론에 덧붙여 기간과세 세목에 있어 손익 귀속시기의 의의, 법인세에 있어 후발적 경정청구 인정 여부 등을 살펴보고 판례의 태도에 찬성하는 긍정설로 결론을 내렸다. 제3장에서 논의한 바와 같이 대손금과 같은 사유에 해당하지 않지만 매매대금 감액과 같은 후발적 사유로 인해 납세자의 권리구제가 필요하고 실제로 다른 구제수단이 인정되지 않는 경우, 판례는 이러한 입법의 공백을 메우기 위하여 후발적 경정청구를 인정하고 있고 이러한 판례의 태도는 타당하다. 추가적으로 법인세법 시행령 제69조 제3항의 해석론과 관련한 문제를 검토하였다.

제5장에서는 몰수·추징이 후발적 경정청구 사유가 되는지에 관한 2015년도 선고 판례를 분석하였는데, 특히 위법소득 상실의 경우 후발적 경정청구가 인정되는지 여부에 관련한 논의를 전개하였다. 이 판례는 최근 토지거래허가구역내에 있는 토지매매에 관한 양도소득세 판례와 더불어, 범죄행위로 인한 ‘위법소득’ 뿐만 아니라 ‘사법상 위법소득’을 통틀어 ‘담세력의 발생’부터 ‘담세력의 감소’에 이르기까지 실질적 담세력이 존재하고 있는지를 기준으로 판단하는 일관성 있는 판례이론의 가능성을 제시하였다는 점에서 긍정적인 평가가 가능하다.

제6장에서는 금전채권의 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우 후발적 경정청구의 활용 가능성에 대해 살펴보았는데, 채권이 확정적 회수불능은 아니지만 채권회수 여부가 불투명한 경우 판례가 제시한 상속재산평가단계에서의 공제 방안 외에 후발적 경정청구를 활용하는 방법이 현재의 판례이론상 가능하고 또 더 적절할 수 있음을 지적하였다.

제7장에서는 이진가격 조정과 후발적 경정청구에 관하여 살펴보았는데, 최근 이진가격 조정과 관련한 국세와 관세의 불일치 문제가 다수 대두되고 있는바 그 해결방법으로 관세법상 후발적 경정청구가 활용될 수 있음을 검토해보았다. 대상판결의 사건과 같이 이진가격 조정에 따라 원고가 스스로 법인세를 추가 납부하는 경우 세관장의 처분이 없어 과세가격 조정에 따른 경정청구의 특례규정이 적용될 수 없으므로 관세법상의 일반적인 경정청구 특례규정 적용여부가 문제될 수 있다. 정당한 사유에 의한 매매대금 감액 사례와 같이 일정한 경우 이진가격 조정에 있어서도 후발적 경정청구를 허용하여야 한다는 결론을 내렸다. 즉, 현재의 판례 이론과 같은 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석은 관세의 측면에서도 적용 가능하다.

제8장에서는 이상과 같은 논의들을 요약하였고, 후발적 경정청구를 널리 허용하는 판례의 태도를 따를 때 법적 안정성, 과세행정상 부담 증가 등의 문제가 발생할 수 있기 때문에 균형 있는 문제 해결을 위한 입법론적 의견을 제시하였다.

주요어 : 후발적 경쟁청구, 실질적 담세력의 감소, 권리구제 필요성
학 번 : 2013-23337

<목차>

제1장 서론	1
제2장 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석에 관한 일반론	3
I. 후발적 경정청구 일반론	3
1. 경정청구 제도의 연혁 및 의의	3
2. 청구권자 등	5
II. 판례의 경향과 일반적 판단기준	5
III. 두 가지 판단 기준의 의미	7
1. 실질적 담세력의 감소	7
(1) 판례의 태도	7
(2) 검토	9
2. 권리구제의 필요성	10
(1) 개념	10
(2) ‘권리구제 필요성’을 요건으로 판단하기 시작한 판례	10
(3) 검토	11
(4) 판례의 일관된 경향성	12
(5) 관련 세법 규정과의 조화로운 해석상 권리구제 필요성 요건이 탈락되는 경우 : 상증세법 제4조 제4항	12
(6) 기간과세 세목에 있어 권리구제 필요성이 탈락하는 경우	13
(7) 정리	15
IV. 최근 판례의 경향성에 비추어 본 개별 사례의 검토	15
1. 손금귀속시기를 달리 본 확정판결이 후발적 경정청구 사유에 해당하는지 여부 ...	15
(1) 판결의 요지 및 문제의 소재	15
(2) 견해의 대립	16
(3) 검토	17
(4) 판례 변경의 필요성	18
2. 형사판결 및 판결과 같은 효력을 가지는 경우	19
(1) 견해의 대립	19
(2) 검토	19
(3) 판결과 같은 효력을 가지는 경우	21

(4) 무변론 판결의 경우	22
3. 상속세와 후발적 경정청구	23
(1) 판결의 요지 및 문제의 소재	23
(2) 견해의 대립	24
(3) 검토	24
(4) 특례규정과 병존가능성	25
4. 사해행위 취소와 후발적 경정청구	26
(1) 판결의 요지 및 문제의 소재	26
(2) ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제 필요성’	28
(3) 검토	28
5. 법령에 대한 해석이 달라진 경우	29
(1) 판례의 태도 및 근거	29
(2) 긍정설의 상정	30
(3) 검토	31
(4) 대법원 판결에 대한 평가	32
V. 정리 및 향후 논의의 전제	33

제3장 회수불능과 후발적 경정청구 사유(대법원 2012. 11. 29. 선고 2013두18810 판결)

I. 문제의 소재	34
1. 사실관계	34
2. 쟁점	35
3. 원심 및 대상판결의 판단	36
II. 전제논의 : 권리확정주의와 회수불능과의 관계	37
1. 권리확정주의의 근거	37
2. 권리확정주의와 회수불능과의 관계	37
(1) 견해의 대립	37
(2) 판례의 태도	38
(3) 검토	39
III. 회수불능과 후발적 경정청구의 요건	39
1. 실질적 담세력의 감소	39
2. 권리구제의 필요성	40
3. 법인세법 시행령 제19조의2 사유에 한정되는지 여부	40
4. 소결론	41

IV. 남는 문제 : 소득세법 시행령 제51조 제7항과 후발적 경정청구의 문제	41
1. 입법 목적 및 개정 경위	41
2. 판례의 해석론	43
3. 후발적 경정청구의 필요성	44
(1) 견해의 대립	44
(2) 검토	45
제4장 기간과세인 법인세에서 매매대금 감액이 후발적 경정청구 사유가 되는지 여부(대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결)	47
I. 문제의 소재	47
1. 사실관계	47
2. 쟁점	47
3. 원심과 대상판결의 판단	48
II. 기간과세 세목과 후발적 경정청구 인정 여부	49
1. 기간과세에 있어 손익 귀속시기의 의의	49
2. 법인세에 있어 후발적 경정청구 인정 여부	50
(1) 긍정설의 논거	50
(2) 부정설의 논거	51
(3) 검토	53
(가) 긍정설의 지지 및 대상판결에 대한 평가	53
(나) 부정설에 대한 비판	53
(다) 판례의 해석론과 평가	54
(라) 소결론	55
III. 평가	56
IV. 남는 문제 : 법인세법 시행령 제69조 제3항과 후발적 경정청구 인정 여부	58
1. 문제의 소재	58
2. 견해의 대립	59
(1) 긍정설	59
(2) 부정설	60
3. 검토	61

(1) 부정설의 지지	61
(2) 후발적 경정청구가 제한되는 국면에 해당	62
제5장 몰수·추징의 경우 후발적 경정청구 사유가 되는지 여부 (대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두 5514 전원합의체 판결)	63
I. 문제의 소재	63
1. 사실관계	63
2. 쟁점	63
3. 원심 및 대상판결의 판단	64
II. 위법소득 과세에 관한 일반적 이해	65
1. 위법소득 일반에 관한 판례의 태도	65
2. 사법상 위법소득과 관련한 판례의 판단	66
3. 양도소득과 관련한 판례의 태도	67
(1) 양도소득과 관련한 종전 판례의 태도	67
(2) 사법상 무효임에도 경제적 실질에 따라 판단한 판례	67
(3) 판례의 태도 정리	69
(4) 후발적 경정청구가 가능함을 고려	70
(5) 정리	70
III. 후발적 경정청구에 관한 요건 충족 여부	71
1. 실질적 담세력의 감소와 권리구제 필요성	71
(1) 판례의 변경	71
(2) 대상판결의 의미	72
2. 위법소득에 대한 실질적 담세력의 감소 인정 여부	73
(1) 판례에 대한 비판	73
(2) 검토	73
IV. 결론	74

제6장 금전채권의 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우 후발적 경정청구 활용 가능성 (대법원 2014. 8. 28. 선고 2013두26989 판결) … 76

I. 문제의 소재	76
1. 사실관계	76
2. 쟁점	77
3. 원심 및 대상판결의 판단	78
II. ‘회수불능’과의 구별	81
1. 회수불능과 대손금	81
2. 구별 및 논의의 실익	81
III. 상속 · 증여재산의 평가방법	83
1. 시가평가의 원칙	83
2. 시가를 산정하는 것이 어려운 경우 보충적 평가방법 적용	84
3. 대출금 · 외상매출금 및 받을 어음 등 채권가액과 입회금 · 보증금 등의 채무가액 평가(상증세법 시행령 제58조 제2항)	84
IV. 후발적 경정청구의 필요성	85
1. 납세자의 권리구제 필요성	85
2. 상정가능한 구제 방법	86
3. 시가주의의 경직성을 완화할 수 있는 후발적 경정청구 제도의 활용가능성	87
(1) 판례의 문제점	87
(2) 후발적 경정청구의 활용가능성	88
(3) 부정설에 대한 반론	88
V. 소결론	89

제7장 이전가격 조정과 후발적 경정청구의 가부 (서울 고등법원 2012. 11. 30. 선고 2012누1961 판결) … 91

I. 문제의 소재	91
1. 사실관계	91
2. 쟁점	92
II. 대상판결의 판단	93
III. 전제 논의 : 이전가격 및 보상조정의 의미	95

1. 이전가격의 의미	95
2. 보상조정의 의미	95
IV. 내국세와 관세의 조화를 위한 경정청구 제도의 활용가능성 검토 ...	96
1. 이전가격과 관련한 관세와 국세의 부조화 문제	96
2. 경정청구와 관련한 관세법령의 체계 검토	98
(1) 국세와 관세의 경정청구 비교	98
(2) 특별법상 경정청구와 국세기본법상 경정청구 사유의 병존 가능성 검토	101
(3) 관세법과 국세기본법상 후발적 경정청구의 포괄적 사유 유무	102
3. 이전가격과 관련한 후발적 경정청구 가능성 검토	103
(1) 관세 영역에 있어서 후발적 경정청구 활용 가능성	103
(2) 관세법상 경정청구에서의 법령의 공백	103
(3) 권리구제의 필요성 및 관세법령의 보완 필요	104
(4) 검토	104
V. 소결론	105
제8장 결론	106
I. 요약	106
II. 입법론적 제언	111
참고문헌	113

제1장 서론

최근 경제현상이 복잡·다양해짐에 따라 납세자나 과세관청이 당초 신고나 과세 결정 단계에서 예상하지 못했던 사유가 과세표준 및 세액 결정 이후에 발생한 경우 이를 정정하는 제도인 후발적 경정청구의 중요성이 점점 커지고 있다. 조세란 국가의 일반적 과세수행에 필요한 재정수요를 국민 각자의 경제적 능력에 따라 반대급부 없이 징수하는 것이어서 국민의 재산권에 대한 중요한 제한이라 할 것이므로, 과세의 전제가 되었던 사유가 후발적으로 소멸 내지 감소하는 경우 이에 대하여 납세자가 경정청구를 통해 구제받을 수 있어야 정의관념에 부합하기 때문이다. 헌법 재판소 역시 후발적 사유의 발생에 기초한 납세자의 경정청구권은 법률상 명문의 규정이 있는지 여부와 상관없이 조세법률주의 및 재산권을 보장하고 있는 헌법 정신에 비추어 볼 때 조리상 당연히 인정된다고 보고 있다.¹⁾

대법원 또한 납세자의 권리구제를 위한 후발적 경정청구의 중요성에 착안하여 법 해석론으로 후발적 경정청구의 활용가능성을 넓히는 방향으로 해석해오고 있다. 본 연구에서는 후발적 경정청구에 관한 대법원 판례의 흐름을 살펴보고 판례가 후발적 경정청구에 관하여 어떤 태도를 취하고 있는지 정리·분석해보기로 한다. 결론부터 말하자면, 최근의 판례는 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제 필요성’이 있으면 후발적 경정청구를 널리 인정하는 입장을 취하고 있다. 본 연구는 이러한 입장이 담긴 개별 사안에서 드러나는 판례의 태도가 바람직한지 평가해보고, 일련의 판례들을 종합하여 보았을 때 후발적 경정청구의 활용가능성을 더 높일 수 있는 사례가 있는지, 납세자의 권리구제를 넓혀가는 판례의 해석론이 법적 안정성이나 과세행정상 부담의 측면에서 문제점은 없는지 살펴보았다.

연구방법과 관련하여서는 후발적 경정청구에 관한 의미가 있는 대법원 판결은 가급적 총망라 하였고, 필요한 경우 하급심 판례도 분석하였다. 판례선정의 출발점은 대법원 종합법률정보 사이트(<http://glaw.scourt.go.kr>)에서 ‘후발적 경정청구’로 검색하여 2000년대 이후의 ‘후발적 경정청구 사유’에 관한 판례를 망라하는 것으로 시작하였다. 그 결과 특히 2010년대에 이르러 국세기본법이 명시하지 않았음에도 후발적 경정청구 사유를 인정한 것으로서 이론적 중요성이 높다고 볼 만한 세 건의 판결을 추려내어 각각에 관한 분석을 제3, 4, 5장에서 시도하였다. 한편 제3, 4, 5장에서 따로 살펴보는 판결들 - 이를테면 ‘리딩케이스(leading case)’에 해당하는 - 에 비해 분석의 필요성이 다소 적다고 생각하는 판결들, 혹은 최근 판례의 경향성에

1) 헌법재판소 2000. 7. 24. 선고 97헌마13 결정. 반면 대법원은 “국세기본법 또는 개별 세법에 경정청구권을 인정하는 명문의 규정이 없는 이상 조리에 의한 경정청구권을 인정할 수는 없”다고 한다(대법원 2006. 5. 11. 선고 2004두7993 판결; 대법원 2006. 5. 12. 선고 2003두7651 판결 등). 하지만 최근 대법원 역시 후발적 경정청구 사유를 완화하여 해석하는 입장을 취함으로써 결과적으로는 헌법재판소의 입장에 가까워지고 있다.

부합하지 아니하여 재평가가 필요한 판결들에 대해서는 제2장에서 따로 모아 언급하였다. 후발적 경정청구 제도 일반론에 관한 논문이나 개별사안에 대한 판례 연구 자료는 이미 충분히 제시되어 있으므로, 가급적 기존 연구와 겹치지 않거나 새로운 착안점을 발견할 수 있는 범위 내에서 후발적 경정청구에 관한 판례들 간의 유기적인 분석에 초점을 맞추었다.

미리 말해 두자면 이러한 판례의 경향성을 종합하여 볼 때 내릴 수 있는 결론은, 최근의 판례는 후발적 경정청구를 인정함에 있어 문언의 사유에 얽매이지 않고 ‘담세력의 실질적 감소’, ‘납세자의 권리구제 필요성’의 두 가지 요건을 가장 중요하게 보고 있다는 것이다. 이러한 판례의 경향성에 비추어 볼 때 손금귀속시기 변경에 관한 행정소송 판결이 있는 경우 등에도 과거의 태도에서 벗어나 후발적 경정청구를 인정하는 방향으로 판례 변경이 있어야 함을 주장하였다.

한편 제6장 이후에서는 지금까지의 판례 분석에 근거하여 좀 더 다양한 국면에서 후발적 경정청구가 활용될 수 있음을 논증하였다. 그리하여 제6장에서는 상속재산평가단계에서의 경우, 제7장에서는 관세 분야에서의 경우 모두 판례가 제시한 기준에 따라 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석이 가능함을 살펴보았다.

제8장에서는 이상과 같은 논의를 망라하여 후발적 경정청구와 관련한 판결의 경향성을 종합·분석하고 정리하였다. 또한 후발적 경정청구 사유를 널리 해석하는 판례의 태도가 법적 안정성, 과세행정상 부담의 측면에서 문제점은 없는지 아울러 살펴보고 이에 대한 입법론적 대안을 검토해 보았다.

위와 같은 논문의 내용을 간략히 구조화하면 아래와 같다(상세는 제8장 결론 참조).

후발적 경정청구 판단기준	2장	원칙 : ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제 필요성’를 요건으로 판단하기 시작한 최근 판례들과 각 요건의 의미	
		후발적 경정청구가 인정되지 않는 경우 명문으로, 혹은 다른 법령과의 조화로운 해석상 후발적 경정청구가 배제되는 경우 등	
		현재 기준에 비추어 변경되어야 할 필요성이 있는 과거 판례나 기준	
리딩케이스 분석 및 평가	3장 내지 5장	기간과세 세목 여부에 따른 권리구제 필요성 판단	일회성 소득인 경우(이자, 배당소득 등) 대손금과 같은 규정이 없는 경우
			기간과세 세목(사업소득, 법인세 등) 대손금과 같은 규정이 있더라도 후발적 경정청구 허용이 가능한지 여부
		판례가 해석론으로 인정하고 있는 경정청구 사유	회수불능의 경우
위법소득의 경우			
다른 국면 에의 활용가능성	6장 내지	상속재산평가단계에서의 활용가능성	
	7장	관세 분야에서의 활용가능성	

제2장 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석에 관한 일반론

I. 후발적 경정청구 일반론

1. 경정청구 제도의 연혁 및 의의

과세관청은 납세자가 신고한 내용에 오류나 탈루가 있는 경우 부과제척기간 내에서 이를 시정할 수 있는 경정결정권을 가지고 있으므로,²⁾ 납세자도 이에 대응하여 자신이 착오 등으로 정당한 세액을 초과하여 과다신고·납부하거나 당초 신고 때 예기치 못한 후발적 사유가 발생한 경우 이러한 사정을 반영하여 정정할 수 있는 제도적 장치가 필요하다.³⁾

1994. 12. 22. 국세기본법이 개정되기 전 납세자의 권리구제 수단으로는 ‘수정신고’ 제도가 있었는데, 이는 국세기본법이 제정되었던 1974. 12. 21.부터 법에 규정된 제도로써 그 내용은 과세표준신고서를 법정 신고기한 내에 제출한 자가 자신의 신고 내용에 누락, 오류가 있는 것을 발견한 경우 일정한 기간 내에 자신의 종전 신고내용을 수정·신고할 수 있다는 것이었다. 그러나 수정신고제도는 법인세, 부가가치세의 경우 법정신고기한 경과 후 6개월, 기타 국세의 경우 법정신고기한 경과 후 1개월로 수정신고기한이 지나치게 짧아 납세자의 권리구제에 미흡하였고, 수정신고기한이 지난 경우는 신고행위의 하자가 중대·명백하여 당연무효인 경우에 한하여 무효확인 소나 민사상의 부당이득반환청구소송을 제기할 수밖에 없었다.

그리하여 1994. 12. 22. 개정된 국세기본법은 제45조의2를 신설하여 경정청구제도를 도입하였고 그 후 현행에 이르는 경정청구제도의 골격을 갖추게 되었다.⁴⁾

경정청구 제도는 일본 국세통칙법(國稅通則法) 제23조에서 시행되고 있던 경정청구 규정을 우리나라에 도입한 것인데, 경정청구를 도입하면서 작성되었던 국회의 심사보고서를 살펴보면, “감액수정신고의 경우에는 과세표준과 세액의 확정인 신고대로 되는 것이 아니라 정부의 조사와 과세통지 및 경정절차를 거치게 된다는 점에서 증액수정신고와는 그 효과가 서로 다르므로 이를 구분하여 법정신고기한으로부터 1년내 감액청구할 수 있는 것으로 하고, 매매계약의 무효판결 등 당초 신고시에

2) 법인세법 제66조 제2항, 소득세법 제80조 제2항 등 참조

3) 심경, “경정청구사유에 관한 고찰 : 구체적인 경정청구사유를 중심으로”, 「사법논집」 제40집, 법원행정처, 2005, 73면

4) 현행법의 경우 개정을 거쳐 국세기본법 제45조의2 제1항의 통상적 경정청구는 5년, 제2항의 후발적 경정청구는 3개월로 그 청구기간이 더 늘어났고, 후발적 경정청구의 기산점도 ‘그 사유가 발생한 날’에서 ‘사유가 발생한 것을 안 날’로 변경되었다.

는 예측하기 어려웠던 후발적 감액사유가 발생한 경우에도 현행제도에서는 납세자가 그 시정을 요구할 수 있는 권리가 없으나 개정안에서는 이에 대해서도 그 사유가 발생한 날로부터 2월 이내 경정청구권을 부여하고 있는 것은 납세자의 권리보호 측면에서 진일보한 제도개선으로 평가”된다고 하여 제도의 도입취지를 밝히고 있다.⁵⁾

이에 따라 경정청구 이전의 수정신고는 증액신고와 감액신고를 모두 포함하고 있었으나 경정청구제도 도입 이후에는 증액신고만이 수정신고의 대상으로 되었고, 감액 사유가 있는 경우는 감액 사유가 발생한 시점을 기준으로 하여 통상적 또는 후발적 경정청구를 통하여 구제를 받을 수 있게 되었다.

통상적 경정청구는 당초 신고에 하자가 있는 경우 등에 이를 바로잡기 위한 제도이며(국세기본법 제45조의2 제1항), 후발적 경정청구는 당초에는 알지 못하였거나 예상하지 못했던 사유가 과세표준 및 세액 결정 이후에 발생한 경우 이를 정정하기 위한 제도이다(국세기본법 제45조의2 제2항). 양자의 구별은 당초 신고에 있었던 사유인지, 당초 신고나 과세처분 이후에 발생한 사유인지 여부를 기준으로 구분하는 것이 일반적이다. 하지만 예컨대 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호 사유와 같이 ‘당초’ 신고에 하자가 있었으나 그 후 판결에 의하여 당초 신고가 부적법하였음이 ‘사후적으로’ 밝혀지는 경우는 통상적 경정청구와 후발적 경정청구에 공통되는 사유가 될 수 있어 그 구분이 반드시 명확한 것은 아니다. 즉 납세자가 세액을 당초에 확정시킬 시점에 문제되는 사정이 이미 존재하였지만 알려져 있지 않다가 후발적으로 알려진 경우에는 통상적, 후발적 경정청구 사유 모두에 해당할 수 있다.⁶⁾

판례는 후발적 경정청구 제도를 둔 취지에 관하여 “납세의무 성립 후 일정한 후발적 사유 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우 납세자로 하여금 그 사실을 증명하고 감액을 청구할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리 구제를 확대하려는 데”에 있다고 한다.⁷⁾

5) 국회 의안정보시스템 웹사이트의 국세기본법 중 개정법률안 심사보고서(1994. 12. 재무위원회) 5면, 수석전문위원 김영섭의 ‘전문위원 검토보고의 요지’ 부분(<http://likms.assembly.go.kr/bill/billDetail.do?billId=012857>). 이 부분은 윤지현, “국세기본법이 정하는 ‘후발적 사유에 의한 경정청구’가 인정되는 사유, 그리고 채권자 취소권의 행사가 이에 해당하는지에 관하여”, 『특별소송실무연구회』, 2016. 7. 5면 각주 18)을 참조하여 개인 용 하였다(이 논문은 아직 공간된 것이 아니지만, 본고에서는 필자의 양해 하에 관련된 부분을 인용하는 것으로 하였다).

6) 윤지현, 앞의 논문 [註5] 6면 참조

7) 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결

2. 청구권자 등

청구권자와 관련하여, 통상적 경정청구가 ‘과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자’만을 청구권자로 규정하고 있는 것과는 달리, 후발적 경정청구는 ‘과세표준 신고서를 법정신고기한까지 제출한 자’ 뿐만 아니라 ‘국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자’도 규정하고 있다. 통상적 경정청구의 경우 신고납세방식에만 적용되지 않는지 의문이 들 수 있지만, 부과납세방식의 경우도 상속·증여세의 경우처럼 납세자가 과세관청의 세액 결정전 자진 신고·납부하였으나 과세관청이 세액의 결정이나 경정을 미루는 사례가 있을 수 있으므로, 비록 부과과세방식에 있어 납세자의 신고가 참고자료에 불과하더라도 역시 통상적 경정청구의 대상이 된다고 보아야 한다.⁸⁾

판례는 납세자가 부과처분취소소송에서 경정청구 사유를 주장하는 것도 허용하고 있으며,⁹⁾ 국세부과제척기간이 경과한 후에도 후발적 경정청구가 가능한 것으로 보고 있다.¹⁰⁾

이하에서는 각 후발적 경정청구 사유¹¹⁾에 관하여 판례가 어떤 경향을 취하고 있는지 살펴보고, 후발적 경정청구를 인정하기 위하여 어떤 요건이 필요한지 검토해보기로 한다. 제3장 이후에서는 다양한 국면에서 후발적 경정청구의 활용가능성을 높이고 있는 판례(제3 내지 제5장), 혹은 활용가능성을 높일 수 있는 사례(제6 내지 제7장)를 살펴볼텐데, 제2장의 논의는 위와 같은 논의를 전개하기에 앞선 전제논의라고 할 수 있다. 즉 제2장을 통해 판례의 경향성과 후발적 경정청구 인정 요건을 살펴보고, 이러한 요건에 비추어 납세자의 권리침해가 문제되는 여러 국면에서 후발적 경정청구라는 제도가 활용될 수 있음을 검토해보기로 한다.

II. 판례의 경향과 일반적 판단기준

특히 2010년대에 이르러 후발적 경정청구에 관한 전향적인 판례들이 많이 선고되었다. 이들 중 특히 이론적으로나 실무적으로나 중요하기 때문에 논문 전반에 걸쳐 자주 인용되는 판례들은 먼저 아래에서 간단하게 소개하기로 한다(상세한 사실관계

8) 소순무, 「조세소송」, 영화조세통람, 2014, 124면 참조. 이창희, 「기본세법연구」, 박영사, 2016, 211면도 통상적 경정청구의 경우 국세기본법 제45조의2 제1항 글귀에서 ‘결정’을 청구할 수 있다고 규정하고 있으므로 ‘문언상’ 신고를 요하는 부과과세방식의 경우도 적용대상이 된다고 보고 있다.

9) 대법원 2002. 9. 27. 선고 2001두5989 판결

10) 대법원 2002. 9. 24. 선고 2000두6657 판결

11) 후발적 경정청구 사유에 관한 국세기본법 시행령 제25조의2는 2017. 2. 7. 개정으로 제4호(소득세법 제118조의10 제1항에 따른 국외진출자 국내주식 등을 실제로 양도하는 경우로서 실제 양도가액과 같은 항 본문에 따른 출국일 당시의 양도가액 간 차액이 발생한 경우) 사유를 추가하였다. 그러나 개정된 부분은 시행일이 2018. 1. 1.부터이므로 본 논문에서는 언급하지 않고, 이하에서는 현재 적용되고 있는 법률만을 기준으로 논의를 전개하기로 한다.

나 쟁점은 각 장에서 살펴보기로 한다). 이 판례들은 후발적 경정청구를 인정함에 있어 명문에서 구체적인 후발적 경정청구 사유에 해당하지 않음에도 납세자 권리구제를 위하여 후발적 경정청구를 인정하였다는 점에서 전향적이라 할 수 있고, 향후 후발적 경정청구 사유를 해석함에 있어 판단기준을 제시하는, 말하자면 ‘리딩케이스’로서의 의미를 가진다.

- ① 회수불능과 후발적 경정청구에 관한 대법원 2012. 11. 29. 선고 2013두18810 판결 (이하 편의상 ‘회수불능 판결’이라고만 한다)

원고들은 권리확정주의를 채택하고 있는 소득세법에 따라 배당결의가 속하는 사업 연도를 기준으로 배당소득을 산정, 종합소득세를 신고·납부하였다. 그러나 그 후 원고들에게 배당을 하여야 할 주식회사가 파산선고를 받는 등 배당결의를 한 회사들의 자력이 악화되어 원고들의 일부 미수령 배당채권이 회수불능하게 되었는데, 대법원은 이 경우 원고들이 후발적 경정청구를 할 수 있다고 보았다.

- ② 기간과세 세목인 법인세에서 매매대금 감액이 후발적 경정청구 사유가 되는지에 관한 대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결(이하 편의상 ‘매매대금 감액 판결’이라고만 한다)

법인인 원고는 토지 용도변경을 전제로 사건 부지에 관하여 주식회사 甲과 매매대금 1,100억 원으로 하는 매매계약을 체결하였다. 그러나 그 후 사건 부지에 관한 용도변경이 불가능해졌고, 이를 이유로 원고와 甲은 매매대금을 1,100억 원에서 1,030억 원으로 감액하였다. 원고는 甲에게 70억 원을 반환하였으나 이때는 이미 법인세 신고기간이 지난 후였다. 이때 원고가 차감액 반환을 이유로 후발적 경정청구를 할 수 있을지 문제가 되었는데, 대법원은 기간과세 세목인 법인세에서도 후발적 경정청구가 가능하다고 보았다.

- ③ 몰수·추징이 후발적 경정청구 사유에 해당하는지에 관한 대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결(이하 편의상 ‘몰수·추징 판결’이라고만 한다)

원고는 아파트 재건축정비사업조합 조합장으로 선출된 후 甲, 乙로부터 합계 8,800만 원에 해당하는 뇌물을 수수하였다. 원고는 이에 관하여 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(뇌물)죄로 처벌 받으면서 8,800만 원의 추징을 명하는 판결을 선고받은 후 판결이 확정되어 추징금 8,800만 원을 모두 납부하였다. 과세관청은 위 8,800만

원이 기타소득에 해당한다고 보아 종합소득세를 부과하였으나, 원고는 추징금 8,800만 원을 납부하였으므로 납세의무가 없다고 주장하였다. 대법원은 이 경우 원고의 후발적 경정청구를 인정하였는데, 위법소득의 경우에도 담세력 감소가 있다면 후발적 경정청구 사유가 된다고 본 사례이다.

위 사안들은 모두 소득세나 법인세의 성립 및 확정 시점에는 경제적 이익이 존재하고 있었으나, 납세의무의 성립 이후 경제적 이익이 감소하거나 소멸한 사안이다. 이 글에서는 이를 ‘담세력의 감소’, 특히 필요에 따라서는 ‘실질적 담세력의 감소’라고 부르고자 한다. 이들 사안들은 그와 같은 ‘담세력의 감소’가 있음에도 법인세와 소득세를 관통하고 있는 권리확정주의가 적용되고 또 법인세법 제19조의2의 대손금 규정(이하 ‘대손금 규정’이라고만 한다)과 같이 명문으로 납세자를 구제하는 규정이 있었던 경우가 아니었다. 이 글에서는 이와 같이 별도의 구제 규정이 없었던 경우를 ‘납세자의 권리구제 필요성’이라고 표현하려고 한다. 그리고 대법원은 이처럼 법령의 공백 등으로 인한 납세자의 권리 침해가 있을 때, 그 전반적인 구제수단으로서의 후발적 경정청구 제도를 널리 활용하기 시작하였다. 이러한 경향성은 2010년대 이후 특히 두드러지는데, 이 절에서는 서술의 편의를 위하여 일단 이와 같은 판례의 경향성만 확인하고 더 상세한 내용은 아래 및 각 장에서 서술하기로 한다.

아래 절에서는, 판례가 방금 말한 대로 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘납세자의 권리구제 필요성’이라는 두 가지 요건을 후발적 경정청구 인정 요건으로 삼고 있다는 점을 좀 더 자세히 확인해보기로 한다.

III. 두 가지 판단 기준의 의미

1. 실질적 담세력의 감소

(1) 판례의 태도

‘담세력의 감소’는 납세의무의 성립 이후 소득 산정의 기초가 되었던 ‘경제적 이익이 감소하거나 소멸’하는 경우를 말한다. 그리고 ‘실질적’ 담세력의 감소가 있었다 함은, ‘형식적’, ‘법적’ 담세력의 감소가 아니라 경제력이 ‘실질적으로’ 감소 내지 소멸하였음을 뜻한다. 판례가 단순한 ‘담세력의 감소’가 아니라 특히 ‘실질적 담세력의 감소’를 후발적 경정청구의 인정 요건으로 삼고 있다는 사실은 아래 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결에서 드러난다.

甲유한회사는 乙유한회사에 신축공사를 도급 준 다음 乙회사에게서 교부받은 세금계산서를 근거로 매입세액 공제 등을 구하였으나 위 세금계산서가 허위라는 이유로 과세관청이 이를 부인하는 내용의 부가가치세 및 법인세 경정처분을 하였다. 이후 甲회사가 乙회사를 상대로 ‘甲회사가 위 공사와 관련하여 乙회사에 약정 공사대금을 초과하는 돈을 지급하였다는 사실’을 인정하는 내용의 공시송달에 의한 승소 확정판결을 받은 다음 이를 근거로 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호¹²⁾에 따라 후발적 경정청구를 하였다. 과세관청은 이를 거부하는 처분을 하였으나, 판례는 거부처분이 적법하다고 보았다.¹³⁾

위 판결은 원고의 후발적 경정청구를 배척한 원심의 판단이 적법하다고 보고 원심의 이유를 그대로 인용하였는데, 원심의 판단은 아래와 같았다.

- ① 원고가 제시한 공시송달 승소 확정판결에서는 세금계산서상의 공급대가를 지급하였다는 점이 당사자 사이에 ‘투명하게’ 다투어지지 아니하였고, 이를 입증할 만한 ‘객관적인’ 자료가 제출되지 아니하였다.
- ② 판결의 ‘주문이나 이유’에서도 세금계산서상의 공급대가를 지급하였다는 사실이 명확히 판단되었다고 볼 수 없다.

판례는, 원고가 관련 민사판결에서 충분한 증거를 제시하지 못한 채 공시송달에 의한 승소판결을 받았다면 제1호에 의한 후발적 경정청구 사유가 되지 않는다고 본 것이다. 제1호 사유를 단순히 문리해석 할 때에는 위 사안과 같은 경우에도 ‘승소확정판결’이 있었고 그에 따라 ‘계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 다른 것으로 확정된 때’로 보이므로 형식적인 법령상의 요건을 충족시킨 것으로 보인다. 그러나 판례는 문제가 된 거래사실에 대하여 “당사자 사이에 투명하게 다투어지지 아니”하였고 “이를 입증할 만한 객관적인 자료가 제출되지 아니”하였음을 근거로 원고의 경정청구를 배척하였다.

12) 이하 ‘제1호’라고만 한다. 이하 서술의 편의상 국세기본법 제45조의2 제2항 각 호의 사유들은 ‘제0호’, 국세기본법 시행령 제25조의2 각 호의 사유들은 ‘시행령 제0호’라고 칭하기로 한다.

13) 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결

(2) 검토

이러한 판례의 태도는 형식상 경정청구의 요건에 해당하는 경우가 있다 하더라도 ‘실질적 담세력의 감소’가 드러난 경우에 한하여 후발적 경정청구를 인정하겠다는 취지이다. 즉, ‘투명하게’ 다투었다는 의미는, 당사자가 객관적인 자료를 제출하는 등 소송의 공방 과정에서 담세력의 감소라고 판단할 수 있을 만한 자료가 충분히 드러나는 경우를 말한다. 판례의 결론은 ‘경제적 실질’에 따라 납세자의 권리구제를 도모하겠다는 후발적 경정청구의 입법취지를 고려한 것으로 보인다.

그렇다면 ‘최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때’라는 제1호 사유를 해석함에 있어 ‘소송에 대한 판결’의 의미는, 당해 변론과정에서 주장과 입증을 통해 문제가 된 거래 또는 행위가 충분히 다투어져 ‘실제 담세력의 감소’¹⁴⁾가 있었던 경우로 한정하는 것이 합목적적인 해석¹⁵⁾에 해당한다고 할 것이고, 이러한 점에서 위 판결은 타당하다. 이는 판결뿐만 아니라 판결과 같은 효력을 가지는 임의조정, 강제조정, 재판상 화해의 경우에도 마찬가지이다.

몰수·추징 판결의 경우를 보더라도, 판례가 몰수·추징의 ‘신고’가 있었던 때가 아닌 실제로 납세자에 대한 몰수·추징의 ‘집행이 완료’된 때에 경정청구가 가능하다고 보았는데, 역시 ‘법적’, ‘형식적’ 기준이 아닌 ‘경제적·사실적’인 측면에서 담세력의 감소가 있는지 여부를 판단한 것이다.¹⁶⁾

이상의 논의를 요약해보면, 최근 판례는 후발적 경정청구 인정 여부를 판단함에

14) 이때 ‘실제 담세력의 감소’가 있었던 경우라 함은, 당연히게도 당사자간 조세회피의 목적이 없는 경우임을 전제하고 있다. 당사자간 조세회피의 목적이 있다면 ‘형식적으로만’ 담세력의 감소가 있었던 것으로 외관을 작출하게 될 것인데, 이러한 경우는 ‘실질적으로’ 담세력의 감소가 있었다고 보기 어렵기 때문이다.

같은 취지에서 서울고등법원 2013. 4. 3. 선고 2012누404 판결 역시 매매계약의 당사자들이 화해권고나 임의조정과 같이 임의로 소송절차를 이용하여 매매대금을 감액한 경우 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정된 때로 보게 된다면 이미 확정된 납세의무와 그에 따라 구체화된 국가의 과세권을 당사자들의 의사에 따라 언제라도 실효시킬 가능성이 발생하게 됨을 지적하며 원고의 경정청구를 허용하지 않았다. 수원지방법원 2010. 11. 3. 선고 2010구합8240 판결에서도, 원고가 주식을 특수관계자에게 저가양도한 행위에 대하여 양도인인 원고에게 양도소득세, 양수인甲公司에 증여세를 과세한 데에 대하여 양수인이 명의신탁이라고 주장하며 양도인인 원고를 상대로 채무부존재확인 소송을 제기하여 승소 확정판결을 받았으나 이 확인판결이 원고와 양수인의 통모에 의하여 실질적인 다툼 없이 확정된 것이라며 원고의 후발적 경정청구를 부정하였다. 이는 형식상 승소 확정판결이 있음에도 조세회피의 목적이 있는 경우는 실질적 담세력의 감소가 있다고 볼 수 없어 원고의 경정청구를 배척한 사례이다.

15) 조세법률주의의 원칙상 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만, 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적 해석을 하는 것은 불가피하다(대법원 2008. 2. 15. 선고 2007두4438 판결).

16) 서울행정법원 2016. 7. 14. 선고 2016구합54237 판결도, 원고가 추정액 1억 4,000만 원 중 9,000만 원만 납부하였다면 나머지 5,000만 원 부분은 몰수·추징 판결에서 말하는 ‘경제적 이익의 상실가능성이 현실화된 경우’라고 볼 수 없어 여전히 소득세 납세의무가 있다고 보았다.

있어 '실질적 담세력의 감소'가 있는지를 중요한 요건으로 삼고 있다는 점을 알 수 있다. 이를 통해 후발적 경정청구가 문제되는 추후의 사안에서도 판례가 경정청구의 인정여부를 판단하는 중요한 기준으로 삼을 것임을 예측할 수 있다.

2. 권리구제의 필요성

(1) 개념

판례는 '실질적 담세력의 감소'와 더불어 '납세자의 권리구제 필요성'을 후발적 경정청구의 요건으로 삼고 있다. 납세자의 권리구제 필요가 있다는 말은, '실질적 담세력의 감소'가 있음에도 다른 세법 규정에서 그 구제수단을 상정하고 있지 않은 경우를 말한다. 예컨대 비영업대금 이익의 일부 회수불능시 처리방법에 관한 소득세법 시행령 제51조 제7항, 대손금 산입에 관한 법인세법 시행령 제19조의2, 공사계약 해제시 해제로 인한 차액의 손익 귀속사업연도에 관한 법인세법 시행령 제69조 제3항과 같은 규정은 '실질적 담세력의 감소'가 있을 때 별도의 처리 방법을 정하고 있다.¹⁷⁾ 이러한 경우는 관련 규정에서 정한 방법으로 처리하면 되기 때문에 '납세자의 권리구제 필요성'이 없는 경우에 해당한다(즉 '실질적 담세력의 감소'는 있지만 '권리구제 필요성' 요건은 탈락하는 경우에 해당한다).

반면 회수불능 판결, 매매대금 감액 판결, 몰수·추징 판결의 사실관계 하에서는 '실질적 담세력의 감소'가 있음에도 관련 세법 등에서 납세자의 구제수단에 대해서 규정하고 있지 않았다. 이러한 상황에서 최근 판례는, 납세자에게 전반적인 권리구제 수단으로서 후발적 경정청구 제도를 적극적으로 활용하기 시작했다.

또한 관련 세법 규정과의 조화로운 해석상 '권리구제 필요성' 요건이 탈락하는 경우도 있다. 이 절의 (5)에서 살펴본다.

(2) '권리구제 필요성'을 요건으로 판단하기 시작한 판례

판례가 이처럼 '납세자의 권리구제 필요성'을 후발적 경정청구 허용여부 판단의 한 축으로 삼고 있다는 점은, 특히 회수불능 판결에서부터 뚜렷하게 나타나기 시작했다고 평가할 수 있다.

회수불능 판례에서는 아래와 같이 판시하였다.

17) 상세한 내용은 각 장에서 살펴보기로 한다. 소득세법 시행령 제51조 제7항의 문제는 제3장에서, 법인세법 시행령 제19조의2는 제4장에서, 법인세법 시행령 제69조 제3항은 제5장에서 논의한다.

납세의무의 성립 후 소득의 원인이 된 채권이 채무자의 도산 등으로 인하여 회수 불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백하게 되었다면, 이는 시행령 제2호에 준하는 사유로서 특별한 사정이 없는 한 시행령 제4호가 규정한 후발적 경정청구 사유에 해당한다.

회수불능 판결은 납세의무 성립 후 소득의 원인이 된 채권이 채무자의 도산 등으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 명백하게 되었다면 시행령 제2호에 준하는 사유로서 특별한 사정이 없는 한 시행령 제4호가 규정한 후발적 경정청구 사유에 해당한다고 보았다. 판례는 시행령 제4호, 제2호에 의하여 ‘채무자의 도산으로 인한 회수불능’이 계약이 해제되거나 취소된 경우에 준하는 경우라고 본 것인데, 회수불능 판결의 사실관계에서 해제권이나 취소권의 행사 혹은 그와 유사한 법률행위도 없었음에 비추어 보면 국세기본법 시행령에서 열거하고 있는 문언상의 사유들과 부합하지는 않는다.

이러한 대법원의 입장은 ‘경정청구를 허용하여야 할 필요성’을 경정청구 허용 여부의 가장 중요한 기준으로 삼고 있는 것이라고 평가하면서, 판례와 같이 필요성 또는 당위성만으로 경정청구를 허용함은 문언의 한계를 넘는 해석일 수 있음을 지적하는 견해가 있다.¹⁸⁾

(3) 검토

일응 타당한 지적이다. 그렇지만 납세자의 권리구제와 엄격해석의 원칙 사이에서 이익형량을 하여야 한다면, 납세자의 권리구제 수단을 확대하는 것이 더 바람직하다고 생각한다. 후발적 경정청구 제도의 취지 자체가 당사자가 예기치 못한 후발적 사유로 인해 경제적 담세력이 상실되는 경우 납세자의 권리구제를 도모하려는 데에 있다면, 시행령 제4호의 사유를 납세자의 권리구제가 필요한 경우로 널리 해석할 수 있고 이는 합목적적 해석의 범위 내에 있는 것이라고 할 것이다. 특히 오늘날 사회 및 경제상황이 복잡·다기화됨에 따라 이전에 비해 당사자들이 예측하지 못한 후발적 사유들이 발생할 가능성이 더 높아졌음을 감안한다면 대상판결처럼 해석하는 것이 부득이한 해석이라고 본다.¹⁹⁾

18) 강성모, 박훈, “2014년도 국세기본법 및 부가가치세법 판례회고”, 『조세법연구』 제21권 제1호, 한국세법학회, 2015. 4, 362~363면. 이때 ‘경정청구를 허용하여야 할 필요성’은, 이 논문에서 경정청구의 요건으로 삼고 있는 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘납세자의 권리구제 필요성’을 충족한 경우를 말한다고 보아도 무방할 것이다.

19) 후발적 경정청구의 남용을 방지하기 위한 입법론에 관해서는, 제8장에서 살펴보기로 한다.

(4) 판례의 일관된 경향성

문언에 얽매이지 않고 ‘실질적 담세력의 감소’, ‘권리구제 필요성’이 있으면 후발적 경정청구를 허용하는 판례의 태도는 매매대금 감액 판결, 몰수·추징 판결에서도 드러난다. 위 사안들은 납세자의 권리구제 필요성이 있었음에도 대손금 규정과 같은 명시적인 해결 방법이 없어 문제가 되었던 사안인데, 판례는 후발적 경정청구를 인정하여 입법의 공백을 메꾸었다.

특히 몰수·추징 판결에서는 국세기본법과 동법 시행령에서 규정한 후발적 경정청구 사유 중 어디에 해당하는지 분명한 실시 없이 경정청구가 허용된다는 결론을 내렸다. 생각해볼 수 있는 사유로는 제1호 사유, 시행령 제4호 사유를 검토해볼 수 있겠으나 판례는 어느 사유에 해당하는지 명시적으로 밝힘이 없이 경정청구를 허용하였다. 이러한 점에 비추어보면 우리 판례는 법령에 열거된 사유에 얽매이지 않고 ‘납세자의 권리구제 필요성’을 기준으로 자유로이 판단하는 입장이라고 평가할 수 있고, 굳이 그 근거를 찾자면 시행령 제4호의 포괄조항이라고 보아야 할 것이다.

(5) 관련 세법 규정과의 조화로운 해석상 권리구제 필요성 요건이 탈락되는 경우 : 상증세법 제4조 제4항

예를 들어 수증자가 재산을 증여받았다가 계약해제에 의한 반환을 하는 경우에는 상속세 및 증여세법(이하 ‘상증세법’이라 한다) 제4조 제4항에서 명문의 규정을 두어 규율하고 있는바 이러한 경우에도 시행령 제2호 소정의 후발적 경정청구를 허용할 것인지 문제될 수 있다. 즉, 상증세법 제4조 제4항에서는 ‘수증자가 증여재산(금전은 제외한다)을 당사자 간의 합의에 따라 제68조에 따른 증여세 과세표준 신고기한 이내에 증여자에게 반환하는 경우에는 처음부터 증여가 없었던 것으로 보며, 제68조에 따른 증여세 과세표준 신고기한이 지난 후 3개월 이내에 증여자에게 반환하거나 증여자에게 다시 증여하는 경우에는 그 반환하거나 다시 증여하는 것에 대해서는 증여세를 부과하지 아니한다.’라고 규정하고 있는데, 이 조항에 따른 일반적인 해석론은 다음과 같다.²⁰⁾

① 당초증여로부터 과세표준 신고기한인 3개월 내에 재산이 반환되었다면 반환행위뿐 아니라 당초증여에 대해서도 증여세를 부과하지 않고, 반환 이전에 부과처분이 있었던 경우에만 당초증여에 대하여 증여세를 부담한다.

② 신고기한 경과 후 3월 이내(당초증여로부터 3개월 이후 6개월 이내)에 반환되는 경우 당초증여에 대해서는 증여세가 부과되나 증여재산의 반환에 대해서는 과세

20) 사법연수원, 「상속세 및 증여세법 연구」, 2015, 124면

되지 않는다.

③ 당초증여로부터 6개월이 경과된 이후 반환되는 경우는 반환의 원인이 당초증여의 해제이든 새로운 반환증여에 의한 것이든 무관하게 당초증여 및 반환증여 모두에 대하여 각각 증여세가 부과된다.

위 조항은 증여계약이 무상으로 이루어지는데다가 합의해제의 용이성에 비추어 볼 때 수증자와 증여자가 합의로 증여계약을 해제하는 경우 세부담을 줄이기 위해 유리한 증여시기를 포착하기 위한 동기가 대부분임을 고려한 입법조치의 결과물이다.²¹⁾ 이러한 입법은 국가의 과세이익을 고려한 것으로 위와 같은 입법목적을 살리기 위해서는 상증세법 제4조 제4항이 적용되는 국면하에서는 합의해제에 따른 국세기본법상의 후발적 경정청구는 허용될 수 없다고 보는 것이 합리적일 것이다.²²⁾ 하급심 법원의 판결도 증여의 합의해제에 관하여는 상증세법 제4조 제4항이 특별규정이어서 후발적 경정청구를 규정하고 있는 국세기본법령이 적용될 여지가 없다고 판시한 바 있다.²³⁾

시행령 제2호의 사유를 세목과 거래계약의 내용에 따라 달리 해석해야 한다는 주장이 있는데, 이 주장은 예컨대 양도소득세와 같은 경우는 거래당사자간 대립적 이해관계를 가지므로 당사자 사이의 통모가능성이 적으므로 실질적 담세력의 감소가 있었는지에 집중하여 판단하여야 하는 반면, 증여세의 경우는 양자의 합의에 의하여 증여세 발생과 소멸을 좌우할 가능성이 높으므로 부득이한 사유를 엄격하게 해석해야 한다고 한다.²⁴⁾ 그러나 증여세의 합의해제에 관한한 상증세법 제4조 제4항이 특별규정이어서 부득이한 사유를 따져야 할 상황은 없을 것으로 보인다.²⁵⁾

(6) 기간과세 세목에 있어 권리구제 필요성이 탈락하는 경우

한편, 법인세와 소득세법상 사업소득과 같은 기간과세 세목의 경우 후발적 경정청구를 인정할 수 있을지 문제된다. 예컨대 매매대금 감액 판결과 같이 계약해제에 따른 소득 조정 사유가 후발적으로 발생한 경우, 해당 사유가 발생한 사업연도의 소득 조정 사유로 고려할지(후발적 경정청구 부정설), 당초 계약이 있었던 사업연도

21) 사법연수원, 앞의 책 [註20], 127면 참조

22) 윤지현, 앞의 논문 [註5], 35~36면은 거래과정 전체를 보아 후발적 경정청구를 널리 허용하는 판례의 접근 방식에 대한 예외로, ① 관련 세법 조항이 담세력 외에 다른 정책적 목표를 추구하는 경우, ② 세법 개별규정 스스로가 후발적 경정청구의 활용을 배제하고 있는 경우, ③ 후발적 경정청구를 인정하는 것이 과세행정에 지나친 부담을 주는 경우, ④ 단순히 소득이 소비되어 사라지는 경우가 있을 수 있다고 한다. 이 분류에 따르면 수증자가 재산을 반환하는 경우는 '① 관련 세법 조항이 다른 정책적 목표를 추구하는 경우'에 해당한다고 볼 수 있다.

23) 서울고등법원 2013. 12. 12. 선고 2013누46114 판결

24) 소순무, 앞의 책 [註8], 134면

25) 이태로·한만수, 「조세법강의」, 박영사, 2016, 88면도 “무상의 편무계약인 증여계약에 있어서는 ‘부득이한 사유’에 의한 계약의 합의해제란 생각하기 어렵다고 할 것이고, 이에 대해서는 전적으로 상속세 및 증여세법 제4조 제4항이 적용된다”고 한다.

의 소득 조정 사유로 불지(후발적 경정청구 긍정설) 두 가지 선택가능성이 제기될 수 있기 때문이다.

판례는 매매대금 감액 판결에서 아래와 같이 판결하였다.

법인세에서도 시행령 제2호에서 정한 ‘해제권의 행사나 부득이한 사유로 인한 계약의 해제’는 원칙적으로 후발적 사유가 된다고 할 것이다. 다만 법인세법이나 관련 규정에서 일정한 계약의 해제에 대하여 그로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 해제일이 속하는 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있거나 경상적·반복적으로 발생하는 상품판매계약 등의 해제에 대하여 납세의무자가 기업회계의 기준이나 관행에 따라 그 해제일이 속한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고하여 왔다는 등의 특별한 사정이 있는 경우에는 그러한 계약의 해제는 당초 성립하였던 납세의무에 영향을 미칠 수 없으므로 후발적 경정청구 사유가 될 수 없다.

판례는 원칙적으로 법인세와 같은 기간과세 세목에 있어서도 후발적 경정청구가 가능함을 인정하되 아래와 같은 사유가 있는 경우에는 후발적 경정청구가 인정되지 않는다고 본다.

① 법인세법이나 관련 규정에 의하여 계약 해제일이 속하는 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등을 별도로 규정하고 있는 경우(이하 ‘①번 사유’라고 한다)

② 경상적·반복적으로 발생하는 상품판매계약 등의 해제가 있고 납세자가 해제일이 속하는 사업연도의 소득금액을 차감하여 왔다는 사정이 있는 경우(이하 ‘②번 사유’라고 한다)

판례는 기간과세 세목 여부를 불문하고 후발적 경정청구가 모든 세목에 대하여 적용될 수 있음을 전제로, 소득세법 시행령 제51조 제7항, 법인세법 시행령 제19조의 2, 법인세법 시행령 제69조 제3항과 같이 후발적 경정청구를 배제하는 특별한 규정이 있는 경우(①번 사유), 경상적·반복적으로 발생하는 소득에 대하여 납세자가 기업회계기준이나 관행에 따라 법인세를 신고한 경우(②번 사유)는 사유가 발생한 사업연도의 소득금액을 차감하는 것이 허용된다고 보고 있다.

앞서 살펴본 기준에 의하면, ①번 사유의 경우에는 다른 법에서 별도의 권리구제 수단을 규정하고 있는 경우이므로 ‘권리구제 필요성’이 없는 경우이다. ②번 사유의 경우에도 이미 기업회계기준이나 관행에 따라 사유 발생 연도의 소득금액을 차감하여 왔다면 별도의 구제수단이 필요 없다고 판단한 것으로 보인다. ②번 사유에 관한 판례의 논리과정을 추론해보면, 기업회계기준이나 관행에 따라 이미 경상적·반복적 소득에 대하여 회계처리를 해왔다면 ‘권리구제 필요성’ 요건에서 탈락하여

후발적 경정청구가 배제되고, 기업회계기준 및 관행의 보충적 적용에 관한 법인세법 제43조에 따라 사유가 발생한 사업연도의 감액이 가능하다는 것이다. 좀 더 상세한 논의는 제4장에서 살펴보기로 한다.

(7) 정리

이처럼 다른 세법과의 관계, 또는 기간과세 세목에 있어 기업회계기준이나 관행에 따라 '납세자의 권리구제 필요성' 요건이 탈락하여 후발적 경정청구가 배제되거나 제한되는 국면이 있을 수 있다. 요컨대 ① 다른 세법의 입법취지를 고려했을 때 해당 세법 규정이 후발적 경정청구에 대한 특별규정으로 해석되는 경우, ② 다른 세법에서 명시적인 별도의 구제수단을 규정하고 있어 납세자에게 후발적 경정청구를 인정해줄 필요가 없는 경우에는 '권리구제 필요성'이 탈락한다고 보아야 한다.

IV. 최근 판례의 경향성에 비추어 본 개별 사례의 검토

1. 손금귀속시기를 달리 본 확정판결이 후발적 경정청구 사유에 해당하는지 여부

(1) 판결의 요지 및 문제의 소재

판례는 법인세 신고 당시의 사실관계를 바탕으로 그 손금귀속시기만을 달리 본 과세권자의 손금귀속방법이 위법하다는 이유로 어느 과세기간의 부과처분을 취소한 확정판결은 그 다음 과세기간의 법인세와 관련하여 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호, 제5호, 같은법 시행령 제25조의2에서 정한 후발적 경정청구사유에 해당하지 않는다고 보았는데, 사실관계는 다음과 같다.²⁶⁾

피고는 원고의 지급수수료 산정방법이 수익비용대응의 원칙에 반하므로 매년 12월분의 손금으로 계상된 지급수수료는 다음해 1월에 산정되어야 함을 이유로 원고에 대하여 1992 사업연도부터 1995 사업연도까지의 법인세를 다시 계산하여 부과·고지하고, 1996 사업연도의 법인세는 감액경정 한 사안이다. 원고는 1992 사업연도부터 1996 사업연도 법인세 부과처분의 취소를 구하는 소를 제기하였고(원고는 1997. 1월의 손금이 1996. 12월의 손금으로 인정되면 감액부분이 더 늘어날 것으로 판단

26) 대법원 2008. 7. 24. 선고 2006두10023 판결

하여 1996 사업연도 부분에 대해서도 부과처분 취소를 구한 것으로 보인다), 법원은 1992 사업연도부터 1995 사업연도 법인세 부분에 대하여 원고가 당초 신고한 손금 귀속시기 방법이 회계기준에 부합한다는 이유로 인용판결을 선고하였고 1996 사업연도분에 대하여는 감액경정처분을 취소청구대상으로 삼았다는 이유로 각하판결을 선고하였다. 원고는 위 인용판결이 확정되자 제1호의 확정판결임을 이유로 1996 사업연도 법인세에 대하여 경정청구를 하였다.

이 사건의 쟁점은 법인세 신고 당시의 사실관계를 바탕으로 그 손금귀속시기만을 달리 본 과세권자의 손금귀속방법이 위법하다는 이유로 어느 과세기간의 부과처분을 취소한 확정판결이 그 다음 과세기간의 법인세와 관련하여 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부이다. 판례는 “원고의 법인세 신고 당시의 사실관계를 바탕으로 그 손금귀속시기만을 달리 본 피고의 손금귀속방법이 위법하다고 판단하여 부과처분을 취소한 이 사건 확정판결은 제1호 소정의 판결에 포함되지 않는다고 봄이 상당하다”고 판단하였다.

(2) 견해의 대립

판례의 태도를 긍정하는 견해에서는 다음과 같은 이유를 제시하고 있다.²⁷⁾

- ① 문리해석상 제1호의 판결에 손금귀속시기만을 한 달씩 늦춘 과세권자의 손금귀속방법이 위법하다는 이유로 어느 과세기간의 부과처분을 취소한 확정판결이 포함된다고 보기는 어렵다.
- ② 손금 귀속시기 판결을 제1호 소정의 판결에 해당한다고 해석할 경우 국세기본법 제26조의2 제2항 소정의 부과권 행사범위와 관련하여 모순점이 생긴다.²⁸⁾
- ③ 국세기본법 제22조의2 제1항²⁹⁾과 관련하여 원고가 소로써 취소를 구하는 특정

27) 손병준, “손금귀속시기의 위법을 이유로 부과처분을 취소한 확정판결이 국세기본법 제45조의2 제2항 소정의 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부”, 『대법원판례해설』 제78호(2008 하반기), 2009. 7, 158~159면

28) 손병준, 앞의 논문 [註27], 155면~156면은 그 근거로 다음과 같은 예시를 들고 있다. 원고가 1992 내지 1996 사업연도 과세분에 대하여 경정처분 취소소송을 구하였고, 이에 대하여 법원은 피고의 손금귀속시기 판단이 잘못되었지만 다른 위법사유(A)가 존재하고 제출된 자료만으로는 정당 세액을 산출할 수 없다는 이유로 1992 내지 1995 사업연도를 전부 취소하고 1996 사업연도 과세분에 대하여는 어떠한 사정으로 소각하 판결을 하였다. 이때 위 판결을 이유로 하는 원고의 후발적 경정청구를 허용한다면, 피고는 1992 내지 1995 사업연도에 대하여는 특별제척기간 규정에 의하여 다른 위법사유(A)가 있음을 이유로 일부승소 판결 취지에 따라 원고의 주장을 부인할 수 있지만, 소각하가 있었던 1996 사업연도에 대하여는 이미 부과권의 제척기간이 도과하여 특별제척기간의 적용에 따른 다른 위법사유(A)를 주장할 수 없어 1996 사업연도에 대해서만 원고의 감액경정청구를 받아들여야 하는 이상한 결과가 발생한다고 한다. 소각하 판결에는 특별제척기간이 적용될 여지가 없기 때문이다.

29) 국세기본법 제22조의2(경정 등의 효력)

① 세법에 따라 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정(更正)은 당초 확정된 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다.

사업연도 부과처분의 경우 제22조의2 제1항에 의하여 그 취소범위가 제한되는 반면, 그 취소를 구하지 아니한 사업연도 부과처분의 경우 제22조의2 제1항의 제한을 받지 아니하는 모순되는 결과에 이를 수 있다.³⁰⁾³¹⁾

판례의 태도를 비판하며 후발적 경정청구를 허용하여야 한다는 견해는 다음과 같은 근거를 들고 있다.³²⁾

① 과세관청이 판단한 손익귀속시기가 잘못되었다는 판결이 있어 원고의 당초 회계처리가 적법한 것이 판명되었음에도 후발적 경정청구를 허용하지 않는 것은 기업회계의 원리를 최대한 존중하려는 세법적용의 기본원칙을 훼손하는 것이다.

② 후발적 경정청구가 실제적 진실의 발견에 충실하려는 제도이고, 과세관청의 세무조사에서 손익귀속시기 적용 오류로 인한 과세처분이 빈번함을 감안할 때, 이러한 경우마저 후발적 경정청구를 인정하지 않는다면 후발적 경정청구 제도의 입법 취지를 몰각하는 것이다.

(3) 검토

생각건대 이 사안은 원고가 애당초 회계관행에 부합하는 올바른 방법으로 손익귀속시기를 판단하였음에도 과세관청이 손익귀속시기를 달리 판단하여 부과처분을 하였고, 그 후 확정판결에 의하여 1992~1995 사업연도에 관한 원고의 손익귀속시기 판단이 옳았던 것으로 판명되었다. 결국 1992~1995 사업연도 손익귀속시기에 관한 법원의 판단으로 인해 1996 사업연도에도 영향을 미쳐 ‘실질적 담세력의 감소’가 있었던 것으로 판명되었고 후발적 경정청구를 인정하는 방법 외에 달리 원고의 구제수단이 없어 ‘권리구제의 필요성’이 있었던 사안이었다.

위 판결은 제1호 사유를 엄격히 해석하는 입장이나 최근의 판례는 ‘실질적 담세력의 감소’, ‘납세자의 구제 필요성’이 있는 경우 문언에 얽매이지 않고 후발적 경정

30) 손병준, 앞의 논문 [註27], 157~158면은 그 근거로 다음과 같은 예시를 들고 있다. 과세관청의 제1차 증액경정처분이 있었으나 행정쟁송기간이 도과하였고 그후 제2차 증액경정처분이 있었던 상황에서, 납세자는 제2차 증액경정처분을 다투면서 제1차 증액경정처분에 내재된 손익귀속시기에 관한 피고의 세무조정이 위법하다는 주장을 하여(판례에 따를 때 원고가 주장할 수 있는 위법사유에는 제한이 없다) 그 주장이 받아들여졌고 2차 증액경정액을 한도로 하는 원고 일부 승소 판결을 내렸다. 이러한 상황에서 납세자인 원고의 후발적 경정청구를 인정하게 된다면, 납세자가 제1차 증액경정처분을 다투지 않았음에도 제2차 증액분까지 포함하여 모두 환급받을 수 있게 되어 국세기본법 제22조의2 제1항이 형해화 된다고 한다.

31) 김두형, “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위”, 『조세와 법』 제8권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2015. 12. 28면 역시 “해당 과세연도의 손익귀속시기만을 달리 보아 과세관청의 손익귀속방법이 위법하다고 판단하여 확정된 판결은 다른 과세연도와 관련해서 주요사실 내지 과세요건사실이 다른 것으로 변경된 경우에 해당하지 않으므로 판례의 입장이 타당한 면이 있다”고 한다.

32) 이정란, “손익귀속방법의 위법판결이 후발적 경정청구사유에 포함되는지 여부”, 『영산법률논총』 제5권 제2호, 영산대학교 법률연구소, 2009. 3. 198면. 김재훈, 김경태, “조세확정절차와 납세자의 권리”, 『조세연구』 제8권 제2호, 한국조세연구포럼, 2008. 12. 147면도 같은 취지이다. 윤병각, 『조세법상 경정청구』, 박영사, 2015. 450면은 부정설을 취하면서도 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호 ‘국세부과 제척기간 특별규정’에 터잡아 독립한 경정청구권을 납세자에게 허용하는 구제방안을 강구하여야 한다고 한다.

청구를 널리 인정하는 입장을 취하여 오고 있는데, 판례가 이와 같은 경향성을 보이는 오늘날에 있어서는 위 사안과 같은 경우에도 후발적 경정청구 사유가 된다고 보아야 한다.

제4호에서는 ‘결정 또는 경정으로 인하여 그 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 관하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때’라고 규정하고 있는데, 이 사건의 경우도 과세기간의 변동에 의한 손금귀속시기가 달라진다는 측면에서 제4호 사유와 동일한 국면이고 다만 과세관청의 ‘결정 또는 경정’이 아닌 ‘판결’에 의하였다는 형식적 요건만이 다를 뿐이다. 법원의 판결이 과세관청의 결정 또는 경정보다 더 공신력이 있음을 감안한다면 후발적 경정청구를 인정하는 것이 논리적이라고 할 것이다(즉, 과세관청의 결정 또는 경정으로 인한 경우에만 제4호 사유를 인정한다면 과세관청의 결정 또는 경정으로 인한 경우가 법원의 판결에 의한 경우보다 더 신빙성이 있다는 것이어서 납세자의 불복체계상 바람직하지 못하다).

특히 찬성 견해에서 근거로 삼고 있는 각주 28)과 같은 사례는 일부승소, 일부각하, 제척기간 도과라는 까다로운 조건을 모두 충족함을 전제로 하는 예시이므로 실제로 이러한 사유가 일어날 가능성은 극히 드물고, 각주 30)과 같은 사례 역시 제1차 증액경정처분에 대한 행정쟁송기간이 경과하고 제2차 증액경정처분에 대하여는 일부 위법한 사유가 있어야 한다는 조건을 전제로 하는 예시로서 현실에서 일어날 가능성이 적은 기교적인 사례이다. 또한 후발적 경정청구 제도는 국세기본법 제22조의2 제1항과는 그 입법취지와 목적을 달리하는 것이어서 종국적인 결과에서 다소 차이가 발생하였다는 점만으로는 후발적 경정청구를 부정할 만한 본질적인 논거는 되지 못한다.³³⁾

(4) 판례 변경의 필요성

요컨대 원고가 다투었는지 여부에 따라 국세기본법 제22조의2 제1항의 적용 여부가 달라져서는 안 된다는 논거는, 원고의 ‘실질적 담세력 감소’에 따른 ‘권리구제 필요’의 요청을 넘어서지 못한다 할 것이어서 후발적 경정청구를 부정할 결정적 근거가 되지 않는다. 위 판결은 오늘날 판례의 경향성에 비추어 후발적 경정청구를 인정하는 결론으로 변경되어야 할 판례이다.

33) 윤지현, 앞의 논문 [註5], 11면 각주 43)도 국세기본법 제22조의2 제1항과 후발적 경정청구는 적용될 수 있는 전형적인 경우에 서로 다른 방향의 결과를 낳으므로 이 둘이 함께 문제될 수 있는 경우에 반드시 어느 하나가 우선하여야 한다는 결론을 도출하기는 어렵다고 한다.

2. 형사판결 및 판결과 같은 효력을 가지는 경우

(1) 견해의 대립

형사사건의 확정판결만으로는 사법상 거래행위가 무효로 되거나 취소되지 않는다는 이유로 제1호 사유의 후발적 경정청구를 부정하는 부정설의 입장은 다음과 같다.

‘형사판결은 조세포탈죄에 관한 판결이라 할지라도 범죄 성립 판단 및 처벌을 전제로 범칙소득을 확정하는 것이어서 과세소득 확정과는 그 목적을 달리한다.³⁴⁾ 즉, 형사판결은 범죄사실의 존부 및 범위를 확정하기 위하여 판단한 것에 불과하므로 과세표준 및 세액의 계산근거가 다른 것으로 확정되었다고 단정할 수 없다.’³⁵⁾³⁶⁾

(2) 검토

판결의 형식을 떠나 ‘실질적인 담세력의 감소’에 초점을 맞추어 후발적 경정청구 대상 여부를 완화하여 판단한다는 논리를 확장하는 경우 ‘소송에 대한 판결’의 의미를 민사소송 판결에 국한할 것이 아니라 형사 및 행정소송 판결에 의한 경우도 포함하여야 한다고 본다.³⁷⁾³⁸⁾ 앞서 살펴본 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결

34) 김완석, “법인세의 후발적 경정청구”, 『세무와 회계연구』 제2권 제1호, 2013. 6, 8~9면; 김두형, 앞의 논문 [註31], 33면(다만 행정소송의 경우에는 소송물인 해당 처분의 위법성 사유가 실제법적 사유로서 당사자 사이에 투명하게 다투어질 수 있고 판결이유에서 실제적 진실을 담은 사실관계가 드러나게 된다면 후발적 사유인 판결의 범위에 포함되어야 한다고 한다); 심경, 앞의 논문 [註3], 136~137면(조세소송 판결 역시 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그 판결에 의하여 다른 것으로 확정되지 않음을 이유로 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에서 말하는 판결에 포함되지 않는다고 한다); 윤병각, 앞의 책 [註32], 446~448면(조세소송에서의 판결도 원칙적으로 포함되지 않는다고 보며, 다만 단계적 세액확정절차에서 본세 세액에 관한 부과처분이 판결로 취소 또는 변경되는 경우에는 포함될 수 있다고 본다)

35) 대법원 2007. 10. 12. 선고 2007두13906 판결. 이 대법원 판결은 원고의 상고를 심리불속행으로 기각하면서 확정되었다. 하급심인 서울행정법원 2006. 10. 11. 선고 2006구합11934 판결에서는 무죄 형사판결이 “과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 이 사건 거래 또는 행위가 재판과정에서 대립된 당사자 사이에 투명하게 다투어졌고 판결의 주문이나 이유에서 명확히 판단된 소송에 대한 판결이라고 볼 수는 없다. 그러므로 이 사건 형사판결에 의하여 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 이 사건 공사도급계약이 다른 것으로 확정되었다고 단정할 수 없다”는 이유로 후발적 경정청구 대상이 되지 않는다고 보았다. 다만 문제가 된 거래 또는 행위에 대하여 ‘투명하게 다투어졌다’면 결과가 달라질 수 있음을 시사하고 있는데, 이를 보면 판례는 형사판결이라고 하여 무조건 제1호 소정의 후발적 경정청구 대상이 아니라고 보는 것은 아닌 듯하다.

36) 대법원 2009. 1. 30. 선고 2008두21171 판결 역시 “형사사건의 판결은 비록 조세포탈죄에 관한 판결이라 하더라도 그 성립의 판단 및 적절한 처벌을 전제로 하여 소위 범칙소득금액을 확정하는 것이므로, 양자는 그 목적을 달리하고, 그 확정을 위한 절차도 별도로 정해져 있을 뿐만 아니라 형사사건의 확정판결만으로는 사법상의 거래 행위가 바로 무효로 되거나 취소되는 않기 때문에 형사사건의 판결은 위 규정상의 판결에 포함되지 않는다고 봄이 상당하다.”는 원심인 서울고등법원 2008. 10. 22. 선고 2008두7139 판결의 판단을, 원고의 상고를 심리불속행으로 기각시키면서 확정지었다.

37) 서울행정법원 2014. 8. 22. 선고 2014구합57362 판결은, 명의도용에 의한 세금계산서 발행 사실이 인정되어 종합소득세 부과처분을 취소하는 판결에 따라 부가가치세 부과처분의 근거가 된 거래 또는 행위가 판결에 의하여 존재하지 않는 것으로 확정된 경우 이는 제1호의 후발적 경정청구 사유가 된다고 보았다. 수원지방법원 2015. 7. 9. 선고 2014구합56728 판결 역시 “행정처분이 위법하여 취소하거나 무효임을 확인하는 판결의 경우에도 그 재판과정에서 당사자인 행정청과 사인 간에 과세표준과 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 실체에 관하여 다투어졌고 판결이유에서 실제로 존재하였던 거래사실이나 행위가 무엇인지 명

에서는 제1호의 후발적 경정청구 대상 여부를 판단할 때 판결의 ‘주문’뿐만 아니라 ‘이유’ 부분도 포함하여 후발적 경정청구 허용여부의 판단기준으로 삼고 있으므로, 형사 및 행정소송 판결에 있어서도 주문 및 주문과 직접적인 관련이 있는 이유뿐만 아니라 방론이라 할지라도 해당 부분에 대한 증거가 충분히 제출되어 ‘실질적인 담세력의 감소’가 있는 경우라면 후발적 경정청구를 인정하여야 한다.³⁹⁾

즉 형사판결이라고 하여 일률적으로 제1호에서 언급하는 ‘판결’이 안 된다고 볼 것이 아니라 ① 해당 형사판결에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위의 범위에 관한 명확한 특징이 가능하고, ② 해당 판결로 인해 담세력의 기초가 되었던 경제적 실질이 사라진 것으로 볼 수 있다면 판결로 인하여 직접적인 법률효과 변동이 없다고 하더라도 제1호의 ‘판결’에 포함시켜야 한다고 보고, 이처럼 해석하는 것이 최근 판례의 경향성과도 부합한다고 생각한다.

판례는 동일한 사실관계에 관하여 이미 확정된 형사판결이 인정한 사실은 유력한 증거 자료가 되므로, 그 형사재판의 사실 판단을 채용하기 어렵다고 인정되는 특별한 사정이 없는 한 이에 배치되는 사실은 인정할 수 없다고 한다.⁴⁰⁾ 그러므로 민사판결인지, 형사판결인지 등과 같이 판결의 유형이라는 형식적인 기준만으로 제1호 사유가 아니라고 보는 것은 타당하지 않고, 판결의 사실관계에서 ‘실질적 담세력의 감소’가 인정되는 경우라면 판결의 유형을 불문하고 후발적 경정청구가 가능하다고 보아야 한다.⁴¹⁾

확하게 드러난다면 그 행정판결도 제1호 소정의 판결에 해당한다고 보아야 한다.”는 일반론을 제시하였다.

- 38) 윤지현, 앞의 논문 [註5], 8면 역시 “중국적인 분쟁 해결의 권한을 가진 국가기관의 공신력 있는 의사표시라는 점이 무엇보다 주목되어야 한다.”고 하면서, 형사판결의 경우에도 후발적 경정청구를 인정할 수 있다고 보았다. 반대하는 견해로는 이동식, “국세기본법상 후발적 경정청구제도”, 「현대공법이론의 제문제(천봉 석 중현 박사 화갑기념 논문집)」, 삼영사, 2003. 10. 6~7면; 심경, 앞의 논문 [註3], 135~141면. 형사판결에 관한 상세한 논의는 제6장에서 후술한다.
- 39) 관련 형사판결의 이유 부분이 ‘명시적으로 확정’된 것이 아니고 ‘추론 과정’에서 실시된 것에 불과하다고 보아 후발적 경정청구를 부정한 하급심 판례가 있다. 즉, 원고가 특수관계자인 甲에게 원고의 제품을 저가가 아닌 시장가격으로 납품하였으므로 피고의 부당행위계산부인이 위법하다고 주장하며 원고의 민사 및 형사책임을 부정한 관련 민·형사 판결을 근거로 후발적 경정청구를 한 사안이다. 판례는 관련 형사판결과 관련 민사판결에서 “2006년을 제외하고 원고의 甲에 대한 판매가격이 乙 등 거래처에 직접 납품할 때의 판매가격이나 적정 시장가격보다 높았거나 근접했다고 보인다.”는 내용의 내용이 포함되어 있지만 관련 형사판결의 내용은 丙의 배임의 고의가 없음을 판단하는 과정에서 형사기록에서 추론한 내용에 불과하고, 관련 민사판결은 위 형사판결에서 실시한 이유를 그대로 차용한 것일 뿐이므로 원고와 甲 사이의 거래의 존부나 법률효과 등이 다른 것으로 확정된 경우에 해당하는 것은 아니라고 보았다(부산고등법원 2015. 11. 25. 선고 2015누10806 판결). 위 판결은 원고가 특수관계자인 甲에 원고의 제품을 저가가 아닌 시장가격으로 납품하였음이 관련 판결에서 ‘명시적으로’ 확정되지 않았음을 이유로 원고의 경정청구를 배척하였지만, 관련 형사판결의 이유 부분에서 명시적으로 “시장가격보다 높았거나 근접”하였다는 내용이 포함되어 있는 이상 단지 중요한 이유 부분에 해당하지 않거나 추론 과정에 불과하다는 것만으로 원고의 경정청구를 배척할 것은 아니다. 어쨌거나 이유 부분에서 분명하게 기존 담세력의 감소를 의심할 만한 문구를 표현하고 있는 이상 후발적 경정청구의 대상이 되지 않는다는 결론은 타당하지 않다. 일단 원고의 경정청구 거부처분취소소송을 받아들인 뒤 좀 더 명확한 근거가 필요하다면 추가적인 증거 제출을 요구하면 될 것이고, 원고의 주장을 뒷받침할 근거가 미약하다면 원고의 청구를 기각시키면 될 일이다.
- 40) 대법원 1995. 1. 12. 선고 94다39215 판결, 대법원 1999. 11. 26. 선고 98두10424 판결 등
- 41) 김재훈, 김경태, 앞의 논문 [註32], 145면~146면 역시 실제적 진실을 파악하여 정확한 과세소득을 산정하기 위한 것이 실질적 조세법률주의에 부합한다는 점, 분식회계의 경우에도 일정한 형사처벌 등을 전제로 경정청구를 허용(법인세법 제1항 제4호)하고 있다는 점, 형사사건의 경우에도 민사사건에 못지않게 거래나 행

(3) 판결과 같은 효력을 가지는 경우

법 문언상으로는 판결과 같은 효력을 가지는 강제조정이나 임의조정에 의한 경우도 후발적 경정청구가 가능한 것으로 나타나 있으나,⁴³⁾ 강제조정이나 임의조정은 실제 사실관계를 떠나 상호간의 양보나 합의에 의해서 성립될 수 있는 것이므로 조정에 의해서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 달라졌다고 해서 기계적으로 법조항을 적용하여 후발적 경정청구를 인정하여서는 안 되고 강제조정이나 임의조정에 이르게 된 계기, 조정성립에 이르게 될 때까지 제출된 주장내용과 증거 등을 종합하여 ‘실질적인 담세력의 감소’가 있는지를 판단하여야 한다.

이러한 취지의 하급심 판례 중에는 상속인간 유류분반환청구소송에서 상속재산이 상속인 고유재산으로 강제조정 되었다 하더라도 상속세 및 증여세부과처분의 후발적 경정청구사유가 발생하지 아니하였다고 본 것이 있다. 그 이유에 대해서는 아래와 같이 판시하였다.⁴⁴⁾

강제조정은 상속인간에 있어서는 판결과 같은 효력을 가지나 과세관청의 관계에서는 강제조정 결과에 따라 처분할 권한이 있다고 볼 수 없으며, 과세관청은 강제조정의 내용에도 불구하고 상속인들이 피상속인으로부터 주식계좌를 사전증여 받았는지 여부를 파악하여 실제 사실관계에 따라 과세처분을 할 수 있다.

요컨대 강제조정이나 임의조정이라 하더라도 문제가 된 사실관계가 해당 소송에서 충분히, 그리고 투명하게 다투어졌고 ‘실질적 담세력의 감소’가 있어 과세처분의 근거가 된 거래 또는 행위 등의 존부나 법률효과 등이 다른 내용의 것으로 판단되는 경우에 한하여 후발적 경정청구가 허용된다고 보아야 한다. 즉, 담세력의 감소가 있었다는 사실이 판결이나 조정, 화해의 과정에서 ‘드러난’ 경우 경정청구를 인정하여야 한다.⁴⁵⁾

위 등에 대한 평가가 다투어진다는 점, 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에서 명문으로 형사판결을 제외한다는 규정이 없다는 점을 고려할 때 형사판결 역시 제1호 소정의 판결의 범위에 포함하는 것이 납세자의 권익보호에 충실한 해석이라고 한다.

42) 박중수, “국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구 사유로서의 ‘판결’의 의미”, 「안암법학」 제34권, 2011. 1, 164~165면도 형사 및 행정판결이라 하여 과세표준과 세액의 계산근거가 되는 거래나 행위가 당사자간에 투명하게 밝혀지는 것이 원칙적으로 배제되어야 할 필요는 없다고 하면서, 민사·형사·행정소송은 그 직접적인 1차적 목적은 각기 다르지만 조세법에서는 과세관청과 납세자간에 존재한 실질이 무엇인지를 파악하는 것이 중요하며, 다른 유형의 소송절차라도 그 실질적으로 존재한 거래나 행위 등이 최초의 것과 다른 것이 명확히 드러나는 경우에는 그에 따라 과세가 이루어지도록 하는 것이 실질적 조세법률주의에 부합하는 결과가 될 것이고, 이것이 후발적 경정청구를 도입한 입법취지에도 부합하는 해석이라고 한다.

43) 서울고등법원 2013. 4. 5. 선고 2012누4687 판결도 화해권고결정의 확정이 경정청구 사유가 된다고 보았다.

44) 서울고등법원 2015. 5. 6. 선고 2013누29584 판결

45) 행정소송에 있어 조정권고에 따른 감액경정을 하는 경우가 있다. 이 경우 조정권고 자체는 제1호에서 말하는 화해와 같은 효력이 있는 경우는 아니지만, 조정권고에 따른 감액경정은 ‘거래 또는 행위 등의 효력과 관계

(4) 무변론 판결의 경우

그렇다면 무변론 판결과 같이 변론이 진행되지 않은 경우에도 과연 당사자간 ‘투명한’ 다툼이 있고 ‘실질적 담세력의 감소’가 있어 후발적 경정청구를 허용할 수 있는 경우가 있는지 문제된다.

과세관청이 공사의 실시 및 그에 따른 수입금액의 귀속 주체가 원고라고 판단하고 과세처분을 하였으나, 공사를 실시한 주체가 원고가 아닌 甲임을 전제로 원고의 甲에 대한 손해배상청구를 인용하는 판결이 선고되어 확정된 사례에서, 이 판결은 무변론 판결⁴⁶⁾이지만 그 판결이 조세회피 등의 목적으로 원고와 甲과의 통모에 의하여 이루어졌다는 사정도 찾아볼 수 없는 경우 제1호의 후발적 경정청구 사유가 된다는 하급심 판례⁴⁷⁾가 있다. 이 판례는 무변론판결이라 하더라도 후발적 경정청구 대상이 된다고 보았다.

위 판결의 실시에서 무변론 판결이라 하더라도 특별한 사정이 입증되지 않는 이상 후발적 경정청구 사유에 해당한다고 보았는데 ‘실질적인 담세력의 감소’를 제출된 서면이나 증거 등을 종합하여 적극적으로 판단하지 않고 형식상 ‘판결’에 해당하기 때문에 후발적 경정청구 사유를 인정한 듯한 판시를 한 것은 다소 아쉬움이 남는다. 즉 조세회피 목적이 없었기 때문에 후발적 경정청구를 배제할 사유가 없다고 볼 것이 아니라, 무변론판결이라 하더라도 원고가 제출한 증거를 살펴보았을 때 ‘실질적인 담세력의 감소’를 충분히 인정할 수 있기 때문에 후발적 경정청구를 인정한다는 논리를 폈으면 더 바람직하였을 것으로 보인다. 다만 위 판결에서도 실시하고 있듯 피고가 어떤 방식으로 응소하였는지라는 우연한 사정에 의하여 원고의 권리구제 필요성이 달라진다고 할 수는 없기에, 후발적 경정청구를 허용하는 판결의 결론에는 찬성한다.⁴⁸⁾

되는 처분’으로 보아 시행령 제1호에 의한 후발적 경정청구가 가능할 것이다.

46) 민사소송법 제257조(변론 없이 하는 판결)

① 법원은 피고가 제256조제1항의 답변서를 제출하지 아니한 때에는 청구의 원인이 된 사실을 자백한 것으로 보고 변론 없이 판결할 수 있다. 다만, 직권으로 조사할 사항이 있거나 판결이 선고되기까지 피고가 원고의 청구를 다투는 취지의 답변서를 제출한 경우에는 그러하지 아니하다.

47) 광주지방법원 2014. 8. 14. 선고 2014구합403 판결

48) 광주지방법원 2014. 8. 14. 선고 2014구합 403 판결의 판단 근거는 다음과 같다. ① 제1호는 후발적 경정청구사유에 해당하는 판결의 의미와 관련하여 그 종류나 경위에 대하여 아무런 제한을 두고 있지 않은 점, ② 민사소송법 제257조에 의한 무변론 판결도 그 효력에 있어서는 변론 절차를 거쳐 이루어지는 판결과 아무런 차이가 없고, 그러한 판결이 실제적인 권리 및 사실관계와 부합하지 않는다고 단정할 수도 없는 점, ③ 원고의 소제기에 대한 피고 응소가 어떠한 방식으로 이루어지는가라는 우연한 사정에 의하여 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에서 규정하고 있는 판결에 해당하는지 여부를 달리하는 것은 납세의무의 존속 및 범위에 관한 납세자의 예측가능성을 해하여 불합리한 점 등이다.

3. 상속세와 후발적 경정청구

(1) 판결의 요지 및 문제의 소재

문제되는 판례의 사실관계는 다음과 같다.

피상속인이 제3자를 위하여 연대보증채무를 부담하고 있었지만 상속개시 당시에는 아직 변제기가 도래하지 아니하고 주채무자가 변제불능의 무자력 상태에 있지도 아니하여 과세관청이 그 채무액을 상속재산의 가액에서 공제하지 아니한 채 상속세 부과처분을 하였다. 그 후 주채무자가 변제기 도래 전에 변제불능의 무자력 상태가 됨에 따라 상속인들이 사전구상권을 행사할 수도 없는 상황에서 채권자가 상속인들을 상대로 피상속인의 연대보증채무의 이행을 구하는 민사소송을 제기하였다.

판례는 채권자가 승소판결을 받아 그 판결이 확정되었을 뿐만 아니라 상속인들이 주채무자나 다른 연대보증인에게 실제로 구상권을 행사하더라도 변제받을 가능성이 없다고 인정되는 경우, 이러한 판결에 따른 피상속인의 연대보증채무의 확정은 제1호의 후발적 경정청구사유에 해당한다고 보고 있다.⁴⁹⁾

이 판결은 실질적으로 주채무자의 변제불능을 후발적 경정청구사유에 해당한다고 보았는데, 그 요건으로는 ① 채권자가 상속인들을 상대로 피상속인의 연대보증채무의 이행을 구하는 민사소송을 제기하여 승소판결을 받았고, ② 상속인들이 주채무자나 다른 연대보증인에게 실제로 구상권을 행사하더라도 변제받을 가능성이 없다고 인정되는 경우를 들고 있다.

이 판결은 후발적 경정청구 인정을 널리 확대하기 시작한 회수불능 판결, 매매대금 감액 판결, 몰수·추징 판결에 선행하는 초창기 판례이다. 이 판결의 사실관계는 채권자가 상속인들 상대로 하는 민사소송을 제기하여 ‘확정판결’을 받은 경우였기 때문에 전형적인 제1호 사유에 해당하는 경우라고 볼 수 있었다. 그렇기 때문에 이 판결은 문언에 얽매이지 않고 ‘실질적 담세력의 감소’, ‘권리구제 필요성’만을 요건으로 후발적 경정청구 여부를 목적론적으로 확대해석하기 시작하는 최근 판례의 경향성에 뚜렷하게 포함된다고 보기는 어렵다. 그러므로 이 절에서 현재 판례의 경향성에 비추어서 이 판례가 적정한지 여부를 판단하는 작업은 여전히 의미가 있다.

아래에서는 후발적 경정청구 인정 여부에 관한 견해의 대립을 살펴보고, 후발적 경정청구에 관한 상증세법상 특례규정이 국세기본법상 후발적 경정청구와 병존할 수 있는지 여부도 함께 살펴보기로 한다.

49) 대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결

(2) 견해의 대립

판례의 태도를 긍정하는 견해는, 판례가 상속채무의 경우 상속개시시를 기준으로 피상속인이 종국적으로 책임을 져야 하는 것으로 확정되는 채무만이 상속재산 가액에서 공제된다고 보는 이상 나중에 ‘주채무자나 다른 연대보증인의 무자력이라는 요건’이 충족된 상황에서 ‘판결의 확정’이라는 요건도 만족되는 경우도 제1호 사유에 포함시켜야 한다고 주장한다.⁵⁰⁾

반면 부정설의 논거는 다음과 같다.⁵¹⁾

① 이 판결은 연대보증채무를 확인하고 있을 뿐 상속채무의 존부와 범위를 변경하거나 주채무자 등이 무자력의 상태에 있음을 확인하고 있지 않으므로, ‘거래 또는 행위 등이 다른 것으로 변경’된 경우에 해당되지 않는다.

② 상속개시 당시 채무자가 변제자력이 있어 그 채권액이 상속재산 가액에 포함되었으나 추후 채무자가 무자력이 되거나 상속재산인 부동산 등의 가치가 상속개시 이후 하락하는 경우 등은 후발적 경정청구가 인정되지 않는데, 이러한 경우와의 균형상 이 판결과 같은 사안에서도 후발적 경정청구를 허용하여서는 안된다.

③ 채권자가 주채무자 및 상속인 등을 상대로 연대보증채무의 이행을 청구하는 소송을 제기하여 승소하였으나 그 후 주채무자가 무자력이 된 경우는 제1호 소정의 ‘판결’이 있었다고 보기 어려워 후발적 경정청구를 허용하지 않는데, 이러한 사례와 형평을 고려하여야 한다.

④ 긍정설과 같이 해석하는 경우 주채무자 등의 무자력 판단시점이 민사판결 확정시로 연장되므로 위법시 판단 기준에 관한 판례의 태도와 배치되어 부당하다.

(3) 검토

생각건대 최근의 판례가 후발적 경정청구 대상 여부를 판단하는 가장 중요한 기준으로 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제의 필요성’을 감안하고 있음에 비추어 볼 때 판결 그 자체만의 효력을 통해서 사실관계나 권리관계의 효력이 달라지는 경우로 한정하여 제1호의 의미를 좁게 해석할 것이 아니라, 판결에서 드러난 사실관계에 비추어 볼 때 과세의 근거가 되었던 거래관계나 기초사실에서 변동이 있어 실질적 담세력의 감소가 있는 것으로 파악할 수 있다면 후발적 경정청구를 허용하는 것으로 완화하여 해석하여야 한다.

특히 채권자가 주채무자 및 상속인 등을 상대로 승소 판결을 받은 후에 비로소 주

50) 조윤희, “피상속인의 연대보증채무를 상속한 상속인에 대하여 그 연대보증채무의 이행을 명한 판결이 확정된 것이 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부”, 「대법원 판례해설」 제85호(2010 하반기), 2011, 912~914면 참조

51) 조윤희, 앞의 논문 [註50] 914~915면

채무자가 무자력이 된 경우에는 민법 제442조 제1항 등에 의하여 주채무자가 무자력이 되기 전 사전구상권을 행사할 수 있는 권리가 있으므로, 주채무자 등이 무자력이 된 상태에서 승소확정판결을 받은 경우와 다르게 후발적 경정청구를 허용하지 않는다고 하여 형평에 위배되는 결과를 초래하는 것은 아니라는 점에서 부정설의 논거는 옳지 못하다는 긍정설의 지적⁵²⁾은 타당하다.

상속개시 당시에는 아직 변제기가 도래하지 아니한데다가 주채무자가 변제불능에도 있지 않은 상황에서 채무액을 상속재산가액에 포함시키지 아니하였다가 그 후 주채무자의 변제불능이 확실시되는 경우 상속인들의 구제수단이 없다면 상속인들은 채무액을 공제받지 못한 채로 상속세를 납부하게 되어 부당한 결과가 발생하게 된다(납세자의 권리구제 필요성). 위 판결은 ‘채무자의 변제불능’이라는 ‘실질적 담세력의 감소 사실’에 대해 후발적 경정청구 사유로 인정함으로써 후발적 경정청구의 활용 가능성을 높여준 사례라고 할 것이다.

(4) 특례규정과 의 병존가능성

뿐만 아니라 이 판결에서는 상증세법 제79조 제1항에서 후발적 경정청구의 특례를 규정하고 있음에도 제1호에 의한 후발적 경정청구 사유를 허용하였다. 이는 개별법에서 후발적 경정청구에 관한 특례규정이 있다하더라도 국세기본법상 후발적 경정청구 사유를 배척하지 않는다는 판례의 태도를 보여준 것이다. 즉 우리 판례는 개별법에서 후발적 경정청구에 관한 특례를 규정하고 있더라도 특례 규정에 해당하는 경정청구 사유만이 허용되는 것으로 해석하지는 않는다. 만약 이와 달리 특별법이라는 이유로 특례규정상의 후발적 경정청구 사유만 허용되는 것으로 해석한다면 납세자는 특례규정으로 말미암아 권리구제수단이 오히려 더 협소해지므로 이러한 결과는 옳지 않고, 따라서 판례의 태도는 타당하다. 상증세법 경정청구에 관한 특례규정과 국세기본법상 경정청구의 병존 인정에 관한 판례의 태도는 다른 법상의 특례규정이 존재할 경우에도 그대로 적용가능한 것으로 볼 수 있다. 예컨대 이러한 판례의 태도는 국제조세조정에관한법률상 경정청구와 국세기본법상 경정청구에 관한 병존 여부에 관한 논의에도 그대로 적용될 것이라고 유추해볼 수 있는데, 관련 논의는 제7장에서 후술하기로 한다.

나아가 주채무자의 변제자력 감소와 같은 실질적 판단을 중요시하는 위 판결의 논리를 연장하는 경우 위 ①의 요건, 즉 판결의 형식을 거치지 않더라도 상속채권의 주채무자나 다른 연대보증인의 변제불능이라는 사유만으로 후발적 경정청구를 인정할 수 있을지가 문제되는데 결론적으로는 납세자의 권리구제 측면에서 바라본다면 달리 볼 이유가 없다고 생각한다. 상세한 내용은 제5장에서 후술한다.

52) 조윤희, 앞의 논문 [註50], 917면 참조

4. 사해행위 취소와 후발적 경정청구

(1) 판결의 요지 및 문제의 소개

채무자와 수익자간 사해행위에 해당하는 양도는 무상으로 이루어지거나, 시가에 미달하는 저가양도의 방법으로 이루어지는데, 위와 같은 경우 수익자의 후발적 경정청구 인정 여부가 문제될 수 있다.⁵³⁾

판례는 명의신탁에 따른 등기 등이 이루어지고 그에 대하여 과세관청이 상증세법 제45조의2 제1항 본문에 따라 증여세 부과처분을 한 후 그 등기 등이 채권자의 사해행위취소 판결로 신탁자에게 원상회복된 경우, 명의신탁이 취소되었다는 사유는 제1호 후발적 경정청구사유가 아니라고 보았다.⁵⁴⁾ 판례는 그 이유에 대해 아래와 같이 판시하였다.

이 사건 법률조항은 명의신탁제도를 이용한 조세회피행위를 효과적으로 방지하여 조세정의를 실현하기 위하여 실질과세원칙에 대한 예외를 인정한 것이다. 이러한 입법 취지에 더하여 조세회피를 목적으로 명의신탁에 따른 등기 등이 일단 이루어진 이상 그 후 사해행위취소 판결에 의하여 그 등기 등의 명의가 실제 소유자 앞으로 원상회복되었다고 하더라도 사해행위취소 판결에는 소급효가 없으므로 그때까지는 명의신탁에 따른 등기 등이 유지됨으로써 조세회피의 목적이 달성되는 점 등에 비추어 볼 때, 명의신탁에 따른 등기 등이 이루어지고 그에 대하여 과세관청이 이 사건 법률조항 본문에 따라 증여세 부과처분을 한 후 그 등기 등이 사해행위취소 판결로 원상회복되었다고 하여 이 사건 법률조항이 정한 증여의제규정의 적용이 배제되는 것은 아니라고 할 것이다.

판례는 ① 사해행위취소 판결에는 소급효가 없으므로 이미 성립한 증여세 납부의무에 영향을 미칠 수 없다는 점, ② 사해행위 취소가 상대적 효력⁵⁵⁾만을 가지므로 원상회복의 효력이 채권자와 수익자 사이에만 있다는 점,⁵⁶⁾ ③ 명의신탁 증여의제

53) 윤지현, “채권자 취소권과 후발적 경정청구”, 「조세법연구」 제22권 제2호, 한국세법학회, 2016. 8. 63면. 이 논문에서는 저가양도의 경우 채무자의 양도소득세 부과와 관련한 문제도 생기지만, 후발적 경정청구 허용 여부와 관련한 문제는 현실적으로 발생하지 않을 것이라고 결론을 내리고 있다(위 논문 82면).

54) 대법원 2012. 8. 23. 선고 2012두8151 판결. 이 판례는 증여의제규정에 따른 증여세 납부가 행정벌의 성격을 가진다는 점을 특히 고려하여 후발적 경정청구를 배척한 것으로 보인다. 사해행위취소에 따른 후발적 경정청구 인정 여부가 보다 주된 쟁점으로 문제된 판결은 다음 페이지의 하급심 판례를 참조하라.

55) 사해행위취소 효과에 관한 통설적 설명인 이른바 ‘상대적 효력설’에 따르면, 사해행위취소가 있을 경우 그 취소의 효과는 채권자와 수익자(또는 전득자) 사이에 미칠 뿐이며 채무자와 수익자간의 법률행위에는 영향을 미치지 않는다고 한다.

56) 대법원 2004. 8. 30. 선고 2004다21923 판결

규정의 취지가 “명의신탁을 내세워 증여세를 회피하는 것을 방지하여 조세정의와 조세평등을 관찰하고 실질과세의 원칙이 형식에 흐르지 않고 진정한 실질과세”를 이루는데 있다고 볼 때⁵⁷⁾ 수증자의 납부의무를 면제시켜주는 것은 이러한 입법취지에 비추어 타당하지 않다는 점 등을 고려한 것으로 보인다.

사해행위취소 판결이 후발적 경정청구 대상이 되지 않는 근거에 대하여 보다 명확하게 실시한 하급심 판례가 있는데, 이 사건에서는 상속인인 원고가 피상속인 甲에게 토지를 증여하였으나 그 후 피상속인이 사망하여 원고가 수익자의 지위를 상속하고 증여세를 납부하였다. 원고에 대한 채권자들에 의하여 토지의 증여가 사해행위취소로 인하여 취소되자 원고가 경정청구를 한 사안에서 판결은 다음과 같은 이유를 들어 원고의 경정청구를 배척하였다.⁵⁸⁾

- ① 민법 제506조의 채권자취소권의 행사로 인한 사해행위 취소와 일탈재산의 원상회복은 채권자와 수익자 또는 전득자에 대한 관계에서만 그 효력이 발생할 뿐이고 이와 같은 해석론은 조세법 관계에서도 그대로 적용된다.
- ② 원고가 이 사건 토지를 甲에게 증여하여 이루어진 토지 이전의 효과는 일단 甲의 사망 당시에는 존재하였다가 그 후에 선고·확정된 판결에 의하여 장래에 향하여 재산이전의 효과가 소멸하게 된 것일 뿐이며 甲에게 재산이 이전된 사실 자체는 그대로 존재한다.
- ③ 원고가 토지를 甲에게 증여할 당시 원고 채권자들의 사해행위취소소송의 제기 가능성에 대하여 원고가 예측할 수 있었을 것으로 보인다.
- ④ 토지에 관한 배당 절차에서 원고 채권자들이 채권을 변제받았다 하더라도 원고로서도 채무 부담을 면하는 효과가 발생하므로 원고의 후발적 경정청구를 인정하지 않는다 하여 부당한 결과가 되는 것은 아니다.

위 대법원 판결뿐만 아니라 하급심 판례에서도 사해행위취소판결이 소급효가 없고 취소의 효과가 상대적 효력 밖에 없다는 민사법적 개념을 중요한 논거로 삼았으나 민법은 국민의 재산관계와 가족관계를 위한 법률이고, 세법은 조세의 부과 및 징수를 위한 법률이어서 상호 목적을 달리하므로 민법상 법개념이 세법에도 그대로 관철된다고 볼 수는 없다. 즉 사해행위 취소의 경우에도 민법상 개념보다는 세법의 독자성이 강조되어야 할 것이고, 이러한 취지에서 본다면 사해행위취소 판결에는 소급효가 없다는 논리나 상대적 효력밖에 없다는 논거는 후발적 경정청구를 부정하여야 할 결정적인 이유가 될 수 없다고 본다. 민사상 사해행위취소 판결의 효력이

57) 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌마40 결정

58) 서울고등법원 2014. 11. 20. 선고 2014누53027 판결

상대적이고 소급효가 있는지 여부와 관계없이 사해행위취소 판결의 확정 및 집행이 있게 되면 세법상 독자적으로 후발적 경정청구의 대상이 되는지 판단하여야 한다.⁵⁹⁾

(2) ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제 필요성’

민사법적 해석에 따르면 채무자는 사해행위 취소의 효력을 받을 수 없어 ‘원상회복’을 명하는 사해행위 취소 판결이 있다하더라도 취소의 대상이 된 권리가 채무자에게 복귀하지는 않는다. 그러나 경제적인 관점에서 사해행위의 취소가 있어 실제로 강제집행이 이루어지게 되면 취소되는 부분은 채무자가 부담하는 채무를 소멸시키는데 쓰였기 때문에 수익자는 그에 상응하는 경제적 이익을 상실하게 된다. 그리고 이러한 손실은 경제적이고 현실적인 것이기 때문에 ‘실질적 담세력의 감소’가 있는 경우에 해당하고, 세법에서 이를 구제하는 별도의 규정도 없으므로 ‘권리구제 필요성이 있는 경우’에 해당한다.⁶⁰⁾

(3) 검토

요컨대 사해행위취소 판결 및 집행으로 인해 소유권이전등기가 말소됨에 따라 채무자 명의로 소유권이 회복되는 등 수익자나 전득자의 담세력의 실질적인 감소가 있었다면 수익자에게 부과된 증여세에 관한 후발적 경정청구를 인정하여야 할 것이고, 사해행위취소에 관한 민사법적 법리를 세법의 해석에 있어서 무리하게 차용할 필요는 없다. 즉, 판례가 후발적 경정청구를 목적론적으로 확대해석하는 경향성을 보이고 있다 하더라도 그 판단 기준은 어디까지나 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘납세자의 권리구제 필요성’이고, 다른 법의 법리는 참고자료로만 볼 수 있을 뿐이다.

59) 나성길, 정진오, “세법상 사해행위취소 제도의 적용상 쟁점과 입법적 개선방안”, 「조세연구」 제12권 제3호, 한국조세연구포럼, 2012. 12. 30~34면도 같은 취지에서 “당초 법률행위가 증여일 경우 수익자 등이 사해행위취소 판결의 이행으로 소유권이전등기가 말소되면 소유권 명의가 채무자로 회복되고 이에 대한 강제집행이 이루어지는 바, 이 경우 증여세의 과세원인이 소멸되어 수익자에게는 경제적 실질이 있다고 볼 수 없음에도 채무자와 수익자의 법률행위가 유효하다고 하여 이에 대하여 과세를 유지하는 것은 타당하다고 볼 수 없”으므로 “민법상 상대적 효력설을 세법상 사해행위취소소송에도 그대로 적용하는 것은 문제가 있”다고 하면서 국세기본법 제45조의2 제2항 및 같은법 시행령 제25조의2 제2호에서 규정하고 있는 후발적 경정청구 사유에 해당되는 것으로 보아야 한다고 한다. 윤지현, 앞의 논문 [註5], 42면 역시 사해행위취소 판결만이 아니라 그에 이은 강제집행에 따라 증여재산의 궁극적·결과적 상실이 있었다면 취소 판결로 인하여 실제로 상실하게 된 이익 부분에 한하여 후발적 경정청구를 허용하여야 한다고 한다.

60) 이 단락은 윤지현, 앞의 논문 [註53], 71~75면을 참조하였다.

5. 법령에 대한 해석이 달라진 경우

(1) 판례의 태도 및 근거

판례는, 후발적 경정청구는 당초의 신고나 과세처분 당시에는 존재하지 아니하였던 후발적 사유를 이유로 하는 것이므로 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 과세표준 및 세액의 산정기초가 되는 거래 또는 행위의 존재 여부나 그 법률효과가 달라지는 경우 등의 사유는 후발적 경정청구 사유에 포함될 수 있지만, 법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유는 후발적 경정청구 사유에 해당되지 않는다고 보았다.⁶¹⁾

이 사안의 구체적 사실관계는 아래와 같다.

- ① 원고는 2001년 甲과 乙이 합병하여 설립된 법인인바, 乙은 1998년 내지 2001년 문제가 된 사택임대차보증금 상당액을 업무무관 가지급금으로 세무조정하여 이에 대한 인정이자를 익금산입하고 지급이자를 손금불산입하여 법인세를 신고·납부하였다.
- ② 이와 달리 甲은 1999년 사택임대차보증금 상당액을 법인세법상 업무무관 가지급금으로 보지 아니하고 별도의 세무조정을 하지 아니한 채 1999년 사업연도 법인세를 신고·납부하였다.
- ③ 서울지방국세청장은 1999년 甲이 세무조정을 하지 아니한 사택임대차보증금상당액을 종업원에게 대여한 것으로 판단하였고, 중부세무서장은 甲의 1999년 사업연도 법인세를 증액경정하는 부과처분을 하였다.
- ④ 원고는 이에 불복하여 증액경정처분을 취소하는 행정소송을 제기하였고, 항소심은 중부세무서장의 증액경정처분이 위법하다는 이유로 원고 승소 판결을 선고하였다. 그리고 이 판결은 상고심의 상고기각 판결에 따라 확정되었다.
- ⑤ 원고는 위 판결에 의하여 乙의 사택임대차보증금 또한 업무무관 가지급금이 아니라는 점이 확인되었고 이는 후발적 경정청구 사유에 해당한다고 주장하면서 이 사건 소송을 제기하였다.

위 대법원 판결은 후발적 경정청구를 불허하는 구체적인 이유는 실시하지 않았지만, 제1심 판결⁶²⁾의 이유를 통해 대법원 판결의 근거를 추측해 볼 수 있는데, 제1심 판결 이유의 요지는 아래와 같다.

61) 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두28254 판결

62) 서울행정법원 2012. 4. 27. 선고 2011구합32027 판결

- ① 과세관청에 의한 관계 법령의 해석이 판결에 의하여 변경된 것은 과세표준 및 세액 산정기준에 변동이 생긴 것으로 볼 수는 없다(①번 사유).
- ② 특정 사건에 있어서 관계 법령의 해석이나 법률적 쟁점에 대한 법원의 판결은 원칙적으로 당해 사건의 해결을 위한 것으로 그 이외의 사건에 있어서 과세관청을 기속하는 효력이 없다(②번 사유).
- ③ 이 사건에서 乙을 합병한 원고는 乙이 신고한 2000년, 2001년 각 사업연도 법인세의 과세표준 및 세액에 대하여 국세기본법 제45조의2 제1항에 따른 통상적 경정청구를 함으로써 과세관청의 부적절한 행정지도에 대해 구제를 신청할 여지가 있었다(③번 사유).
- ④ 동일한 법률적 쟁점에 관하여 과세관청과 달리 해석을 한 판결을 후발적 경정청구 사유의 하나로 삼는다면 성실납세의무자의 권리구제에는 충실할 수 있다. 그러나 조세법률관계가 장기간 불안정한 상태로 방치되고, 경정청구권 행사로 환급의무를 부담하게 함으로써 국가재정의 붕괴를 초래할 수 있다(④번 사유).
- ⑤ 법인세 신고 당시 사실관계를 바탕으로 그 손금귀속시기만을 달리 본 과세권자의 손금귀속방법이 위법하다는 이유로 어느 과세기간의 부과처분을 취소한 확정판결이 후발적 경정청구 사유에 해당하지 않는 점에 비추어 보면(대법원 2008. 7. 24. 선고 2006두10023 판결), 이 사건의 행정소송 판결 역시 후발적 경정청구 사유로 볼 수 없다(⑤번 사유).

(2) 긍정설의 상정

대법원 판결과 달리 법령해석의 변경도 후발적 경정청구를 허용하여야 한다는 견해는, 아래와 같은 근거를 제시할 수 있을 것으로 보인다.⁶³⁾

- ① 처음부터 세금을 납부하지 않은 경우는 보호하면서 적극적으로 국가를 신뢰하여 세금을 납부한 경우를 보호하지 않는다면 형평에 맞지 않다.
- ② 국가가 정당하게 보유할 수 없었던 세금이라면 처음부터 국가재정의 기초가 될 수 없다.
- ③ 일본의 경우 과세관청의 법령해석 등 유권해석이 변경된 경우를 후발적 경정청구 사유의 하나로 명시하고 있다(일본 국세통칙법 시행령 제6조 제1항 제5호⁶⁴⁾).

63) 이정민, “법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유가 국세기본법 제45조의2 제2항의 후발적 경정청구 사유에 해당하는지 여부”, 「대법원 관례해설」 제102호(2014 하반기), 2015. 6. 208면

64) “신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 되었던 사실에 관한 국세청장관이 발한 통달에 명시된 법령의 해석 기타 국세청장관의 법령의 해석이 경정 또는 결정에 관한 심사청구 또는 소송에 관한 재결 또는 판결에 따라 변경되어 변경 후의 해석이 국세청장관에 의해 공표됨으로써 당해 과세

④ 이 사건과 같이 국세부과의 제척기간이 도과한 경우에는 후발적 경정청구가 유일한 구제방법이다. 과세관청으로서도 부과제척기간이 도과한 이상 법인세를 직권 취소할 수 없기 때문이다.

(3) 검토

생각건대 법령 해석 변경으로 인해 ‘실질적 담세력의 감소’가 있었던 것이 사후적으로 판단되는 경우이고 ‘권리구제 필요성’이 있다면 후발적 경정청구 사유가 된다고 보아야 한다. 위에서 언급한 제1심 판결에서는 판결에 의하여 법령의 해석이 변경된 것은 과세표준 및 세액 산정의 기초가 변경된 것으로 볼 수 없다고 하나(①번 사유), 법령 해석의 변경이 ‘판결’의 형식을 취하였다면 제5호 사유에 의해 제1호 사유(판결에 의하여 계산근거가 된 거래 또는 행위가 변경된 경우)에 준하는 것으로 볼 수 있다. 특히 제4호 사유에서 과세관청의 결정 또는 경정으로 인한 경우도 후발적 경정청구 사유로 인정하고 있는 것과의 균형을 감안한다면 그보다 더 공신력이 있는 ‘판결’의 형식을 통해 법령 해석이 변경되는 경우도 후발적 경정청구 사유에 포함된다고 보아야 논리적일 것이다.⁶⁵⁾ 또한 제1심 판결은 부정설의 근거로 기속력을 들고 있지만(②번 사유) 후발적 경정청구 여부를 판단하는 기준은 어디까지나 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제 필요성’이 있는 경우에 한하고, 기속력의 유무는 경정청구 허용 여부에 영향을 미칠 수 없다고 보아야 한다. 부정설이 기속력을 근거논리로 이용하는 것은 제1호 사유에서 다른 사건의 판결을 근거로 후발적 경정청구 사유로 인정하고 있는 국세기본법의 태도와도 부합하지 않는다. 제1심 판결이 손금귀속시기 판결을 근거로 부정설을 취한 것도(⑤번 사유), 앞에서 살펴보았듯 손금귀속시기 판결은 최근 판례의 경향성에 비추어 변경되어야 할 판례라는 점에서 타당하지 못하다.

오히려 긍정설에서 적절히 지적하고 있는바와 같이 국세부과제척기간이 도과하여 과세관청으로서도 직권 취소나 감액 경정을 해 줄 수 없는 경우라면 납세자의 유일한 권리구제 수단은 후발적 경정청구 뿐이므로 ‘권리구제 필요성’이 있는 경우에 해당하고, 국가를 신뢰하여 세금을 납부하고 다투지 아니한 자와 세금을 납부하지 않고 소송으로 다투었던 자 사이의 형평을 고려한다면 역시 ‘권리구제 필요성’이 있는 경우에 해당하여 법령 해석 변경의 경우도 후발적 경정청구 사유에 해당된다고 보아야 할 것이다.

표준 등 또는 세액 등이 달라지는 취급을 받게 되는 것을 알았을 때”
65) 과세관청이 법령해석을 변경하는 경우 부과제척기간이 도과하지 않았다면 직권 취소 또는 감액 경정을 할 것이어서 판결에 의한 법령해석 변경의 경우보다 문제가 적을 것으로 보인다.

(4) 대법원 판결에 대한 평가

법령 해석 변경에 관한 위 대법원 판결은 2014년에 선고된 판례이므로 후발적 경정청구를 널리 해석하는 2010년 이후의 판례 경향성과 배치되는 것이 아닌가 하는 의문이 들 수 있다. 대법원 판결이 법령 해석의 변경이 후발적 경정청구 사유에 해당하지 않는다는 구체적인 근거를 제시하고 있지는 않지만, 이 사건의 구체적 사실 관계를 고려하였을 때 최근 판례의 경향성과 모순된다고 명시적으로 얘기하기는 어렵다. 즉 제1심 판결에서는 원고가 乙을 합병하기 전 乙이 과세관청이 한 법률적 판단의 당부에 관하여 다툴 수 있는 별도의 권리가 부여되어 있었음을 지적하였는데(③번 사유), 이미 乙에게 통상적 경정청구를 통해 잘못된 과세처분을 시정할 수 있는 기회가 주어졌던 이상 乙의 합병 이후 원고에게도 후발적 경정청구를 인정한다면 이는 중첩·과잉의 보호수단이기 될 수 있기 때문에 ‘권리구제 필요성’이 없다고 본 것이다. 요컨대 합병이라는 특이한 매개체가 개입된 이 사안의 특수한 사실관계를 살펴보았을 때 이 사건의 경우에 한해서만 ‘권리구제 필요성’ 요건에서 탈락하였다고 볼 수도 있으므로 이 판결이 후발적 경정청구를 널리 인정하기 시작한 판례의 경향성과 명시적으로 배치된다고 판단하기는 아직 이르다. 다만 법령 해석 변경에 관하여는 대법원 판결이 구체적인 설시를 통하여 명확한 입장을 표명할 필요가 있다고 본다.⁶⁶⁾

다만 제1심 판결에서 지적하는 법적 불안정성의 야기 문제는 충분히 경정할 만한 지적이고 실제로 대법원 판결에서 후발적 경정청구를 부정한 중요한 판단 근거일 수 있다(④번 사유). 우리나라의 후발적 경정청구 기간을 제한하는 규정이 없고 판례는 국세부과제척기간이 경과한 후에도 후발적 경정청구가 가능하다는 태도를 취하고 있기 때문에 제한 없이 긍정설을 취할 경우 법적 불안정성의 문제가 제기될 수 있다는 지적은 수긍할 만하다.⁶⁷⁾ 다만 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘납세자의 권리구제 필요성’을 기준으로 판단할 때 ‘법령 해석의 변경’도 중국적으로는 판례 변경을 통하여 후발적 경정청구 사유로 포함되어야 할 것이므로, 이 때 발생할 수 있는 법적 안정성의 문제는 입법론으로 해결하여야 할 것이다. 구체적으로는 제8장에서 입법론으로 살펴보기로 한다.

66) 강성모, 박훈, 앞의 논문 [註18], 373면도 대법원의 입장 또는 경향을 명확하게 알기 어렵다고 지적하면서 경정청구 사유가 되는 사유와 범위를 명확히 할 필요성이 있는 것으로 보았다.

67) 이정민, 앞의 논문 [註63], 209~210면 참조

V. 정리 및 향후 논의의 전제

제2장에서는, 최근의 판례가 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘납세자의 권리구제 필요성’을 요건으로 후발적 경정청구 인정 여부를 판단하고 있음을 확인하였다. 그리고 특별규정의 존재나 다른 세법 규정과의 조화로운 해석상 후발적 경정청구가 허용되지 않는 경우가 있을 수 있음을 살펴보았다. 그리고 기존의 판례나 개별 사례가 최근 판례의 경향성에 비추어 적정한지를 검토하는 작업을 진행하였다.

제3, 4, 5장에서는, 회수불능 판결, 매매대금 감액 판결, 몰수·추징 판결에 관하여 좀 더 상세히 검토해보기로 한다. 특히 회수불능의 법리, 권리확정주의와 기간과 세 세목, 위법소득 담세력의 감소와 관련하여서는 후발적 경정청구 인정 여부를 판단함에 있어 관련 법리나 해석론과 균형을 맞추는 작업이 필요하다. 이는 최근 판례의 목적론적 확대해석이 다른 세법의 법리와 충돌하지는 않는지 확인하는 과정이다.

제6, 7장에서는, 최근 판례의 경향성이 다른 세법의 법리와 균형을 이루어서 바람직한 것으로 판단할 경우 후발적 경정청구가 논의되지 않았던 분야에 대해서도 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석에 관한 판례의 경향성을 연장시킬 수 있을지 살펴보기로 한다. 이는 후발적 경정청구의 적용범위 확대가능성에 대한 논의이다.

제3장 회수불능과 후발적 경정청구 사유(대법원 2012. 11. 29. 선고 2013두18810 판결)

I. 문제의 소재

1. 사실관계

주식회사 甲은 2007. 3. 주주총회에서 2006 사업연도 이익잉여금 중 97억 9,200만 원을 주주인 원고들에게 현금으로 배당하기로 결의하였고, 乙 주식회사는 2007. 3. 주주총회에서 2006 사업연도 이익잉여금 중 37억 2,300만 원을, 2008. 3. 주주총회에서 2007 사업연도 이익잉여금 중 74억 4,600만 원을 주주인 원고들에게 현금으로 배당하기로 결의하였다.

소외회사들은 원고들에 대한 배당금 전액에 관하여 배당소득세를 원천징수하여 납부하였고, 원고들은 그 배당금 전액을 배당소득으로 2007년 및 2008년 귀속 종합소득세를 신고·납부하였다.

원고들은 이 사건 배당금 중 일정 금액을 소외 회사들로부터 지급받지 못하였는데, 소외 회사들은 2006년 이후 부동산규제 정책에 따른 건설경기 침체와 2008년 하반기부터 시작된 세계적인 금융위기의 충격에 아파트 미분양 사태 등이 이어지면서 영업수지 악화와 이자 부담의 급격한 증가 등을 견디지 못하고 2009. 9.경 모두 부도처리 되었다.

甲은 2009. 9. 서울중앙지방법원에 회생절차개시신청을 하여 2009. 10. 그 개시결정을 받았고, 2010. 9.에는 회생계획이 인가되었는데, 위 회생계획에서는 주주인 원고들의 배당금채권을 전부 면제하는 것으로 규정하였다.

乙도 2009. 9. 서울중앙지방법원에 회생절차개시신청을 하여 2009. 10. 그 개시결정을 받았으나, 2010. 1. 청산가치가 계속기업가치보다 크다는 이유로 회생절차 폐지결정을 받고 2010. 2. 파산선고를 받았다. 乙의 2010. 2. 현재 대차대조표상 자산총액은 2,658억 원 정도였으나 환가 가능성을 고려하여 재평가한 향후 환가 가능한 총자산은 241억 원 정도에 불과하였다. 그에 비하여 파산선고 이후 신고 및 시인된 乙의 부채는 원고들에게 미지급된 배당금을 포함하여 6,518억 원 정도이고, 그중 근저당권 등 담보권이 설정된 채권은 50억 원 정도이며, 조세채권은 305억 원 정도였다.

2. 쟁점

원고들은 배당금 지급결의는 있었지만 아직 실제로 돈을 받지 못한 상태에서 추후 받을 배당금을 2007년분 소득으로 인식하여 이에 대한 소득세를 신고·납부하였는데, 결국 원고들은 배당금을 받지 못한 상태에서 5년 뒤에 후발적 경정청구를 하기에 이르렀다. 이와 같이 원고들이 배당금을 받지 못하였음에도 소득세를 신고·납부한 이유는 우리 법이 소득의 산정 방식에 관하여 권리확정주의를 채택하고 있기 때문이다. 즉 이 사건의 경우에 적용되던 구 소득세법 제40조 제1항에는 ‘잉여금의 처분에 의하여 거주자가 받는 배당·상여와 퇴직급여의 귀속연도는 당해 법인의 주주총회·사원총회 또는 이에 준하는 의결기관에서 그 처분의 결의를 한 날이 속하는 연도로 한다.’고 규정하고 있었다.⁶⁸⁾ 원고들은 위와 같은 권리확정주의 원칙에 따라 배당금 결의일이 속한 연도에 소득을 인식하여 소득세를 신고하였으나 향후 그에 상응하는 현금이 유입되지 않은 경우 후발적 경정청구를 허용할 것인가가 문제되었다.

법인세법의 적용을 받는 법인소득이나 개인소득 중 사업소득이나 부동산임대소득 등의 경우에는 그 소득의 원인이 되는 채권이 발생한 후에 그 채권이 결국 만족을 얻을 수 없는 것으로 확정되는 때에 대손금으로 처리함으로써 그 시점에서 필요경비로 공제할 수 있는 가능성이 열려 있는 반면,⁶⁹⁾ 이자소득이나 배당소득과 같은 경우에는 수입금액에서 공제할 수 있는 필요경비라는 개념이 존재하지 않아 사후적으로 해당 소득이 발생 불가능한 것으로 확정되는 경우 납세자가 납세의무의 부담으로부터 벗어날 수 있는 수단이 필요하기 때문이다.⁷⁰⁾

즉 대상판결은 ‘실질적 담세력의 감소’가 있었음에도 소득세법 시행령 제55조(사업소득의 필요경비 계산) 제1항 제16호에서 규정하고 있는 대손금과 같은 사유에 해당하지 않아 ‘납세자의 구제책이 없어’ 문제되었던 사안이다. 결론적으로 판례는 후발적 경정청구를 인정하였는데, 법령의 공백이 있을 때 후발적 경정청구의 활용가능성을 보여준 사례라고 할 수 있다.

판례가 소득이 소멸하는 전형적인 사유로 삼고 있는 ‘회수불능’을 후발적 경정청구의 요건인 중 하나인 ‘실질적 담세력의 감소’로 포착하기에 앞서, 권리확정주의와 회수불능간의 관계에 대해서 먼저 살펴볼 필요가 있다. 권리확정주의를 채택하고 있는 세법의 태도와 후발적 경정청구 인정이 서로 조화될 수 있는지 검토해보아야 하기 때문이다. 권리확정주의를 엄격히 관철하는 경우 회수불능 사유가 후발적으로 발생하였다 하더라도 후발적 경정청구를 허용하여서는 안 된다는 견해가 있을 수 있는 까닭이다.

68) 이 조문은 2009. 12. 31. 삭제되었다.

69) 예컨대, 소득세법 제29조(대손충당금의 필요경비 계산)

70) 전환진, “2014년도 소득세법과 상속세 및 증여세법 판례회고”, 「조세법연구」 제21권 제1호, 한국세법학회, 2015. 4, 424면

3. 원심⁷¹⁾ 및 대상판결의 판단

원심과 대상판결은 원고의 후발적 경정청구를 인정하였다는 점에서는 동일한 결론을 내렸지만, 결론에 이르는 판단과정에서는 차이를 보이고 있다. 대법원은 이익잉여금을 현금으로 배당하기로 결의한 날에 소득세법상 권리확정주의에 따라 소득이 발생하였고 그 이후 회수불능의 사유가 발생하였을 때 권리가 확정되었는지 여부와 별도로 후발적 경정청구 가능하다고 보았고, 원심은 회수불능 사유가 발생하였을 때 소득의 전제를 잃어 권리가 확정되지 않았음을 이유로 후발적 경정청구가 가능하다고 보았다.

원심 판단의 요지는 아래와 같다.

甲과 乙이 주주총회에서 이익잉여금을 현금으로 배당하기로 결의한 2007. 3. 19.과 2008. 3. 25.이 원고들의 배당소득에 있어서 총수입금액의 수입시기인데, 위 배당결의일 당시 이 사건 배당금의 지급을 목적으로 하는 원고들의 배당금채권 전부가 그 실현가능성이 상당히 높은 정도로 성숙·확정되었다고 보기 어렵고, 그 후 원고들의 배당금채권에 대해 이를 면제하는 것으로 甲에 대한 회생계획이 인가된 2010. 9. 7. 및 乙이 파산선고를 받은 2010. 2. 9. 원고들의 배당금채권 중 쟁점금액 부분이 회수불능이 되어 장래 배당소득의 실현가능성이 전혀 없게 되었다.

원고들의 배당금채권 중 쟁점금액 부분의 경제적 이득을 대상으로 하는 배당 소득세는 그 전제를 잃게 되고, 이와 같은 소득을 과세소득으로 하여 배당소득세를 부과할 수 없게 되었다.

대상판결은, 회수불능이라는 사유가 시행령 제2호에 준하는 사유로서 시행령 제4호가 규정한 후발적 경정청구 사유에 해당한다고 보았다. 따라서 이 사건 배당금에 대한 배당 결의에 미수령 배당금에 대한 권리가 확정적으로 발생하였다고 하더라도 그 후 미수령 배당금 채권은 회수불능이 되어 소득이 유입될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백하므로 원고의 경정청구를 거부한 피고의 처분이 위법하다고 보았다. 주요 설시는 아래와 같다.

71) 서울고등법원 2013. 6. 28. 선고 2012누21637 판결

후발적 경정청구제도의 취지, 권리확정주의의 의의와 기능 및 한계 등에 비추어 보면, 소득의 원인이 되는 권리가 확정적으로 발생하여 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립하였다 하더라도 그 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 그 전제를 잃게 되었다면, 사업소득에서의 대손금과 같이 소득세법이나 관련 법령에서 특정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유로 별도로 규정하고 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한 납세자는 국세기본법 제45조의2제2항 등이 규정한 후발적 경정청구를 하여 그 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있다고 보아야 한다.

II. 전제논의 : 권리확정주의와 회수불능과의 관계

1. 권리확정주의의 근거

소득세법 제39조 제1항에서는 ‘거주자의 각 과세기간 총수입금액 및 필요경비의 귀속연도는 총수입금액과 필요경비가 확정된 날이 속하는 과세기간으로 한다.’라고 규정하고 있고, 같은 내용으로 법인세법 제40조 제1항에서는 ‘내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다.’고 한다. 문언으로는 분명하지 않지만 이것이 권리확정주의를 채택한 증거라고 이해하는 것이 보통이다.⁷²⁾

2. 권리확정주의와 회수불능과의 관계

(1) 견해의 대립

우리 세법이 권리확정주의를 채택한 결과 회수불능⁷³⁾의 경우에도 후발적 경정청구를 허용할 수 있을지 문제된다. 권리확정주의를 관철하여 후발적 사유가 발생하더라도 확정된 권리에 영향이 없다고 본다면, 후발적 경정청구가 허용되지 않는 것으로 해석할 수 있기 때문이다.

72) 대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결은 권리확정주의의 근거로 법인세법 제40조 제1항을 들고 있다.

73) 회수불능은 채무자의 무자력 등으로 인해 채권의 회수가 불가능한 경우를 일컫는데, 회수가 불가능한 경우는 법적·사실적 사유를 구분하지 않는다. 좀 더 상세히는 제6장에서 살펴보기로 한다.

① 우선 권리확정주의를 엄격히 관철하여 소득이 있다고 판단한 이상 추후 소득이 유입되지 않았다는 사정을 감안하지 않고 당초의 판단대로 소득이 계속하여 존재한다는 견해를 생각해 볼 수 있다.

② 권리확정주의의 확장으로 보는 견해에서는, 권리발생 시점에서는 재산적 가치가 있는 것처럼 보이던 것이 그 후 대금회수의 가망이 없거나 혹은 회수를 위하여 비용이 오히려 더 많이 소요되는 등 재산적 가치가 전혀 없는 것으로 된 경우에게도 권리확정기준에 따라 과세소득을 파악하는 경우 소득이 없는데도 과세하는 불공평한 결과를 초래하므로 구체적 거래내용과 정황을 따져서 소득이 없는 경우에는 수입할 권리로 확정된 것이 아니라고 본다. 회수불능의 경우를 권리확정주의의 예외로 보지 아니하고 권리확정의 개념을 확장하여 이와 같은 경우에는 경제적 이득을 대상으로 하는 소득세의 과세는 그 전제를 잃게 되어 소득세를 부과할 수 없다고 한다.⁷⁴⁾ 원심의 판단이기도 하다.

③ 후발적 사유에 의한 과세권의 소멸사유로 보는 견해는, 권리확정주의가 납세자의 자의적인 과세시기 조정 방지, 획일적 징세를 위한 기술적인 개념으로서 현재 수령 여부가 불확실한 소득에 대해 장래 실현을 전제로 미리 과세하는 것임을 전제로, 추후 소득이 유입되지 않는 것으로 확정된 경우에는 당초 성립한 납세의무는 그 전제를 잃고 소멸하게 되므로 이미 행해진 과세처분에 대하여는 시정이 필요하다고 보고 있다. 이 견해에 따르면 회수불능은 권리확정주의의 확장 개념이 아니라 일종의 권리확정주의에 따라 성립된 납세의무를 소멸시키는 일종의 후발적 경정사유라고 보고 있다.⁷⁵⁾

(2) 판례의 태도

판례는 권리확정주의가 기간과세 세목에 있어 소득을 일률적으로 파악하여 객관적인 징세 기준을 확립하기 위한 기술적 개념이라고 이해할 뿐 어떠한 상황에서도 예외 없이 지켜져야 하는 확고한 법원칙으로 파악하고 있지는 않고 있는데, 이는 ③에 가까운 견해라 할 것이다.⁷⁶⁾ 각종 세법에 관한 법령이 조세부과의 공정성·객관성을 담보하기 위한 절차적인 성격이 짙음을 감안하면, 납세자의 권리를 희생하여 가면서까지 권리확정주의를 관철하는 것은 무리한 해석론이라 할 것이다.

판례는 일찍이 권리확정주의가 징세기술상 편의를 위한 개념이라는 전제하에, 후발적 경정청구 제도가 도입되기 이전부터 소득의 원인이 되는 채권이 발생되어 소

74) 임완규, “세법상 손익의 귀속시기”, 「특별법연구」 제3권, 특별소송실무연구회, 사법발전재단, 1989, 96~98면 및 101~105면

75) 마옥현, “회수불능과 후발적 경정청구”, 「조세와 법」 제7권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2014. 6, 107면

76) 사법연수원, 「법인세법」, 2015, 152면도 권리확정주의는 세법상 소득 귀속시기에 관한 원칙이기는 하나 그 확정여부의 판정이 절대적인 것은 아니라고 한다.

득으로 파악하였다고 하더라도 채무자의 도산 등으로 인하여 회수불능이 된 때에는 소득세를 부과할 수 없다는 내용을 판시해오고 있다.⁷⁷⁾ 즉, 권리확정주의라는 개념을 채택하더라도 ‘실질적 담세력의 감소’가 있다면 여전히 납세자의 권리구제가 필요하다는 것이다.

(3) 검토

소득세법이 권리확정주의를 채택한 결과 현실적으로 소득이 없는 경우라 하더라도 세법상 소득이 있는 것으로 보고 과세하는 경우가 있는데, 그 소득이 종국적으로 부존재하는 것으로 확정되었다면 납세자를 구제할 수단이 필요하게 된다. 특히 양도소득, 이자소득,⁷⁸⁾ 배당소득과 같은 경우 대손금 규정과 같은 구제수단이 없으므로, 이러한 경우 ‘권리구제 필요성’이 큰 경우에 해당한다. 아래에서는 후발적 경정청구의 인정 요건에 대하여 좀 더 상세히 살펴보기로 한다.

III. 회수불능과 후발적 경정청구의 요건

1. 실질적 담세력의 감소

회수불능의 판단 기준에 관하여 판례는 아래와 같은 일반론을 제시하고 있다.

- ① 채무자의 도산으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백한 때에는 경제적 이득을 대상으로 하는 소득세의 과세는 그 전제를 잃게 되고 따라서 이러한 경우에는 그 소득을 과세소득으로 하여 소득세를 부과할 수 없다.⁷⁹⁾
- ② 채권의 회수불능 여부는 구체적인 거래내용과 그 후의 정황 등을 따져서 채무자의 자산상황, 지급능력 등을 종합하여 사회통념에 의하여 객관적으로 평가하는 방법으로 판정하여야 한다.⁸⁰⁾

77) 대법원 1987. 10. 28. 선고 87누34 판결; 대법원 1989. 9. 12. 선고 89누1896 판결; 대법원 1996. 12. 10. 선고 96누11105 판결; 대법원 2002. 10. 11. 선고 2002두1953 판결; 대법원 2002. 10. 25. 선고 2001두1536 판결; 대법원 2003. 12. 26. 선고 2001두7176 판결 등

78) 비영업대금 이익의 이자에 관하여는 일정한 경우 소득세법 시행령 제51조 제7항에 따른 구제수단을 두고는 있으나, 대손금 규정과 같이 해당 소득 ‘전반’에 대하여 ‘일반적으로’ 적용되는 규정은 아니다.

79) 대법원 1987. 10. 28. 선고 87누34 판결; 대법원 1989. 9. 12. 선고 89누1896 판결; 대법원 1996. 12. 10. 선고 96누11105 판결; 대법원 2002. 10. 11. 선고 2002두1953 판결 등

80) 대법원 2002. 10. 25. 선고 2001두1536 판결; 대법원 2003. 12. 26. 선고 2001두7176 판결 등

관례는 ‘장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백한 때에’ 회수불능이 있다고 보므로 이 경우 ‘실질적 담세력의 감소’가 있다는 점에 대해서는 의문이 없어 보인다.

2. 권리구제의 필요성

기간과세 세목인 법인세와 관련하여서는 법인세법 제19조의2, 소득세와 관련하여서는 소득세법 제28조⁸¹⁾에서 대손충당금의 해당 과세연도 손금 산입을 규정하고 있다. 그리고 대손금이 될 수 있는 구체적인 사유에 대해서는 법인세법 시행령 제19조의2에서 나열하고 있다.⁸²⁾ 법인세법 시행령 제19조의2에서는 ‘대통령령으로 정하는 사유로 회수할 수 없는 채권’에 관하여 12가지의 사유를 규정하고 있는데, 이는 ‘채권의 회수불능 사유’를 나열한 조문이다. 그러나 이 사안과 같이 기간과세 세목이 아니거나, 혹은 사업소득의 대손충당금 산입 규정과 같이 법령에서 별도로 회수불능의 처리방법에 관하여 규정하지 않고 있는 경우 채권의 회수불능 사유가 발생하였을 때 채권자의 구제방법이 문제될 수 있다. 즉, ‘납세자의 권리구제 필요성’이 있는 경우에 해당한다.

3. 법인세법 시행령 제19조의2 사유에 한정되는지 여부

법인세법 시행령 제19조의2는 회수불능을 구체화한 조문인데, 소멸시효가 완성된 경우, 회생계획인가의 결정 또는 법원의 면책결정에 따라 회수불능으로 확정된 경우, 채무자의 파산, 강제집행, 형의 집행, 사업의 폐지, 사망, 실종 또는 행방불명으로 회수할 수 없는 채권 등 12가지의 대손금 손금불산입 사유를 규정하고 있다.

대상판결의 사안과 같이 대손금 규정이 적용되지 않는 국면에서 ‘회수불능’ 사유가 발생하였을 경우에 대손금 규정의 12가지 사유에 국한하여서만 후발적 경정청구가 가능할 것인지 문제가 될 수 있다. 그러나 후발적 경정청구의 요건을 해석함에 있어 ‘법적’, ‘형식적’ 사유에 얽매이지 않고 ‘실질적’ 담세력의 감소가 있는지 여부를 기준으로 함은 앞서 살펴보았다. 그러므로 대손금 규정이 적용되지 않는 국면에서의 회수불능 사유는 법인세법 시행령 제19조의2에서 제시하고 있는 12가지의 사유를 포함하는 더 넓은 개념이라고 볼 것이다.

81) 이 규정은 사업소득의 필요경비에 관하여 규정하고 있다.

82) 소득세법 시행령 제55조는 사업소득의 필요경비 계산에 관해서 규정하고 있는데, 제1항 제16호에서 ‘대손금’을 규정하고 있고, 제2항에서는 대손금의 범위에 관하여 법인세법 시행령 제19조의2를 준용하고 있다.

4. 소결론

대상판결은 ‘규정에 들어맞는 후발적 경정청구 사유가 없음에도’, ‘실질적 담세력’의 감소와 ‘납세자의 권리구제 필요성’을 근거로 후발적 경정청구를 인정하여 후발적 경정청구 목적론적 확대해석의 단초를 제공하였다. 이 점에서 제2장에서 살펴본 후발적 경정청구에 관한 새로운 판례이론의 일부를 이루는 중요한 판결이다. 또한 과세대상이 될 만한 경제적 이익을 납세자가 결국 누리지 못하는 경우이므로 납세자가 납세의무에서 벗어나야 정당한 결과라는 점에서 긍정적인 평가를 할 수 있다.

이처럼 입법의 공백을 메우는 해석론으로 후발적 경정청구를 확대하자는 주장은 소득세법 시행령 제51조 제7항을 해석함에 있어서도 적용될 수 있다. 이하에서 살펴본다.

IV. 남는 문제 : 소득세법 시행령 제51조 제7항과 후발적 경정청구의 문제

1. 입법 목적 및 개정 경위

소득세법 시행령 제51조 제7항은 다음과 같이 규정하고 있다.

소득세법 제16조 제1항 제11호에 따른 비영업대금의 이익의 총수입금액을 계산할 때 해당 과세기간에 발생한 비영업대금의 이익에 대하여 법 제70조에 따른 과세표준확정신고 전에 해당 비영업대금이 법인세법 시행령 제19조의2 제1항 제8호에 따른 채권에 해당하여 채무자 또는 제3자로부터 원금 및 이자의 전부 또는 일부를 회수할 수 없는 경우에는 회수한 금액에서 원금을 먼저 차감하여 계산한다. 이 경우 회수한 금액이 원금에 미달하는 때에는 총수입금액은 이를 없는 것으로 한다.

이 조항의 입법취지는 사업소득인 이자와 달리 비영업대금의 이자는 필요경비나 결손금 공제가 없어 양자간 불공평한 결과가 생기는 것을 방지하기 위한 것이라고 할 수 있다.⁸³⁾

83) 헌법재판소 2001. 12. 20. 선고 2000헌바54 결정은, 위 조항이 이자소득자를 사업소득자 등과 차별하여 그 소득금액의 계산에 있어서 필요경비의 공제를 부인한다고 하더라도, 그러한 입법자의 정책적·기술적 결정이 자의적이거나 임의적인 것이라고 할 수는 없으므로 그 합리성을 부정할 수 없다고 보았다.

이자소득에 있어서 소득의 실현이 있다고 보기 위해서는 반드시 이자가 현실적으로 지급되었음을 요하지 않고 이자 지급기일에 그 이자채권의 실현가능성이 충분하여 채권이 '성숙, 확정'⁸⁴⁾되어 있다고 볼 수 있으면 충분하다. 따라서 원리금을 초과하는 담보물을 취득한 상태에서 금원을 대여하였다면 특별한 사정이 없는 한 이자채권은 이자지급기일이 도래함과 동시에 소득의 실현 가능성이 높은 것으로 보아 이자소득이 있는 것으로 과세할 수 있다.⁸⁵⁾ 이처럼 소득세법은 기간과세의 원칙과 권리확정주의를 채택하고 있고 비영업대금의 이자 수입시기도 약정에 의한 지급일이 소득의 귀속일인데,⁸⁶⁾ 이미 이자 명목의 금원을 수령하였지만 추후 회수불능 사유가 발생하여 회수한 금액이 원금에도 못미치는 경우에도 이자소득에 대한 납세의 무가 영향이 없다고 보면 결국 소득이 없음에도 과세가 이루어지게 되어 부당한 결과가 되므로 이 조항을 도입하는 계기가 되었다.⁸⁷⁾

한편, 소득세법 시행령 제51조 제7항은 2014. 2. 21.을 기준으로 다음과 같은 개정이 있었다.

<개정전 소득세법 시행령 제51조 제7항>

법 제16조 제1항 제11호에 따른 비영업대금의 이익의 총수입금액을 계산할 때 법 제70조에 따른 과세표준확정신고 또는 법 제80조에 따른 과세표준과 세액의 결정·경정 전에 해당 비영업대금이 「법인세법 시행령」 제19조의2 제1항 제8호에 따른 채권에 해당하여 채무자 또는 제3자로부터 원금 및 이자의 전부 또는 일부를 회수할 수 없는 경우에는 회수한 금액에서 원금을 먼저 차감하여 계산한다. 이 경우 회수한 금액이 원금에 미달하는 때에는 총수입금액은 이를 없는 것으로 한다.

<개정후 소득세법 시행령 제51조 제7항>

법 제16조 제1항 제11호에 따른 비영업대금의 이익의 총수입금액을 계산할 때 해당 과세기간에 발생한 비영업대금의 이익에 대하여 법 제70조에 따른 과세표준확정신고 전에 해당 비영업대금이 「법인세법 시행령」 제19조의2 제1항 제8호에 따른

84) 판례는 권리가 '확정'되었다고 보기 위해서는 권리가 실현가능성에서 상당히 높은 정도로 '성숙'되어야 하고, 성립에 불과한 단계에서는 권리가 '확정'된 것으로 볼 수 없다고 한다(대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결). '성숙'과 '확정'이라는 용어는 충분한 이론적 근거는 없지만 판례에 의하여 권리확정주의 개념을 설명하는데 쓰이고 있다. 이창희, 앞의 책 [註8], 729면에서는 판례가 말하는 권리확정주의란 결국 권리의 발생과 소멸 사이의 기간 중 권리의 성질, 내용 등을 법률적 관점에서 따져 적당한 시점을 소득의 확정시기로 삼는 것이라고 한다.

85) 사법연수원, 「소득세법」, 2015, 42면

86) 소득세법 시행령 제45조 제9호의2

87) 구성권, "대여금채권의 회수불능과 비영업대금의 이익에 대한 과세-개정된 소득세법 시행령 제51조 제7항을 중심으로", 「조세법연구」 제20권 제2호, 한국세법학회, 2014. 8, 168면 참조

채권에 해당하여 채무자 또는 제3자로부터 원금 및 이자의 전부 또는 일부를 회수할 수 없는 경우에는 회수한 금액에서 원금을 먼저 차감하여 계산한다. 이 경우 회수한 금액이 원금에 미달하는 때에는 총수입금액은 이를 없는 것으로 한다.

2. 판례의 해석론

개정전 소득세법 시행령 제51조 제7항의 의미에 관하여 2005년에 선고된 판례⁸⁸⁾는 다음과 같이 판시하였다.

채권의 일부 회수가 있는 경우 그 회수 당시를 기준으로 나머지 채권의 회수가 불가능함이 객관적으로 명백하게 된 경우에는 그 회수 금액이 원금에 미달하는 한 당해 과세연도에는 과세요건을 충족시키는 이자소득의 실현이 없는 것으로 보아야 할 것이지만, 회수불능사유가 발생하기 이전에 이미 구체적으로 실현된 이자소득의 납세의무에 대하여는 어떠한 영향을 미칠 수 없다.

위 판례는 회수불능 사유가 발생하기 이전 사업연도에 이미 수령한 이자소득은 그 이후의 사업연도에 채권원리금 전부를 회수할 가능성이 없게 되었다고 하더라도 여전히 이자소득세의 과세대상이 된다고 보았다.

그러나 동일한 쟁점에 관하여 2012년 선고된 판례는 “비영업대금의 이자소득에 대한 과세표준 확정신고 또는 과세표준과 세액의 결정·경정 전에 그 원리금 채권을 회수할 수 없는 일정한 사유가 발생하여 그때까지 회수한 금액이 원금에 미달하는 때에는 그와 같은 회수불능사유가 발생하기 전의 과세연도에 실제로 회수한 이자소득이 있다고 하더라도 이는 이자소득세의 과세대상이 될 수 없다”고 보아 위 시행령 조항의 적용국면에 해당한다고 보았는데, 다음과 같은 점을 근거로 들었다.⁹⁰⁾

- ① 구 소득세법 시행령 제51조 제7항은 법인세법과는 달리 소득세법에서는 비영업대금에 대하여 나중에 원금조차 회수하지 못하여 결손이 발생하더라도 이를 이자소득의 차감항목으로 반영할 수 있는 제도적 장치가 마련되어 있지 않아 궁극적으로 이자소득이 있다고 할 수 없음에도 이자소득세를 과세하는 부당한 결과를 방지하기 위한 규정이다.

88) 대법원 2005. 10. 28. 선고 2005두5437 판결

90) 대법원 2012. 6. 28. 선고 2010두9433 판결; 대법원 2014. 5. 29. 선고 2014두35010 판결

- ② 위 규정은 그 문언에서 과세표준확정신고 또는 과세표준과 세액의 결정·경정 전에 일정한 회수불능사유가 발생할 때까지 회수한 전체 금액이 원금에 미달하는 경우를 그 적용대상으로 하고 있으며 특별한 예외를 두고 있지 않다.
- ③ 소득세법상 이자소득의 발생 여부는 그 소득발생의 원천이 되는 원금채권의 회수 가능성 여부를 떠나서는 논하기 어렵다.

위 두 판례는 회수불능사유가 발생하기 이전의 사업연도에 이미 확정된 이자소득에 대하여 시행령 조항이 적용되는지 여부에 관하여 서로 다른 결론을 내렸다.⁹¹⁾ 2012년 선고 판례에 대해서는 기존의 판례보다 납세자의 권리구제 범위를 넓혔다는 측면에서 긍정적인 평가가 가능하다고 하면서도 시행령 조항은 기간과세의 원칙상 이자소득이 발생한 동일 과세기간에 회수불능 사유가 발생한 경우에만 적용되고, 사업연도를 달리하여 발생하였고 이미 확정된 이자소득은 시행령 조항의 적용국면이 아니라는 비판도 존재한다.⁹²⁾

그 후 개정된 소득세법 시행령 제51조 제7항은, ‘해당 과세기간에 발생한 비영업대금의 이익에 대하여’라는 문구를 추가하여 종전 2005년 선고 판례의 입장으로 회귀하는 방향으로 개정되었다.⁹³⁾ 결국 현행 법제하에서는 회수불능사유 발생 전의 과세연도에 회수한 이자소득에 대해서는 위 시행령이 적용되지 않는다는 것인데, 납세자의 권리구제 측면이라는 점에서는 오히려 퇴보한 것이라고 평가할 수 있다.

3. 후발적 경정청구의 필요성

(1) 견해의 대립

그렇다면 납세의무자가 과세표준 확정신고를 하여 납세의무가 확정되었다더라도 그 이후에 회수불능사유가 발생하여 회수금원이 원금에도 미달하여 이자소득이 원금으로 대체된 경우 납세자의 구제책이 문제될 수 있다. 앞서 보았듯 개정된 소득세법

91) 2005년 판례는 1998. 12. 31. 개정된 소득세법 시행령 제51조 제7항이 부칙 제1조에 의하여 1999. 1. 1. 부터 시행된다고 하면서, 이 사건의 경우 위 조항이 시행되기 전인 1998년에 이자소득을 수령하였으므로 위 조항이 이 사건 처분에는 적용되지 않는다고 보았다(주위적 판단). 그러면서도 만약 위 조항이 적용되는 경우라 하더라도 이미 수령한 이자소득에 대해서는 여전히 이자소득의 과세대상이 된다고 보아 ‘예비적’으로 판단을 하였다. 이 부분은 2012년 선고된 판례와 결론을 달리하지만 판단이 배치되는 부분은 예비적인 판단이었기 때문에 2012년 판결을 선고하면서 명시적인 판례 변경을 하지는 않은 것으로 보인다.

92) 구성권, 앞의 논문 [註87], 182~183면 참조

93) 구성권, 앞의 논문 [註87], 185면은 이와 같이 소득세법 시행령 제51조 제7항을 개정하게 된 것은 위 대법원 2012. 6. 28. 선고 2010두9433 판결이 과세당국의 기본입장과 배치되는 선고를 하자, 과세당국이 해석상 문제점을 바로잡기 위한 목적이었다고 한다. 그리고 개정 시행령 조항이 소득세법 전반적인 체계와 배치되는 문제점을 해결하였다는 점에서 의의가 있는 것으로 보고 있다.

시행령 제51조 제7항은 ‘해당’ 과세기간에 발생한 비영업대금의 이익에 대해 과세표준 확정신고 전에 회수불능의 사유가 발생하여야 적용되기 때문이다. 후발적 경정청구를 증명하는 견해에서는 다음과 같은 근거를 제시한다.⁹⁴⁾

① 회수불능된 대여금채권에 대해 계속적·반복적으로 발생하는 사업소득의 경우는 다음 과세기간에 필요경비 산입 또는 결손금 공제가 가능하나 일시적·비반복적으로 발생하는 이자소득의 경우에는 마땅한 구제수단이 존재하지 않는다.

② 기간과세의 원칙은 과세 편의를 위한 과세 기술상 원칙으로 절대적인 기준이 아닐뿐더러 인위적인 기간 단위 구분으로 인해 불합리한 과세가 이루어져서는 안된다. 위와 같은 긍정설을 비판하는 입장에서, 대법원은 국세기본법 또는 개별 세법에 경정청구를 허용하는 명문의 규정이 없는 이상 조리에 의한 경정청구권을 인정할 수 없다고 보고 있으므로, 채권의 회수불능 사유가 발생한 것만으로는 후발적 경정청구를 허용할 수 없다는 견해가 있다.⁹⁵⁾

(2) 검토

생각건대 우리 판례는 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제의 필요성’이 있으면 시행령 제4호의 사유를 널리 해석하여 후발적 경정청구를 인정하고 있으므로 이러한 판례의 최근 입장을 감안하면 명문의 규정이 없다는 부정설의 논거는 결정적인 것이 못된다. 채권의 회수불능이라는 사유는 납세자가 쉽사리 예상하기 힘들기 때문에 회수불능의 사유가 언제 발생했느냐에 따라 납세자의 권리구제 가능성이 달라지게 된다면 예기치 못한 사유로 인한 위험부담을 납세자에게 전가하는 셈이 되어 부당하다. 또한 긍정설에서 적절히 지적하고 있듯 인위적인 기간 단위 구분으로 인해 해당 과세기간이 지났다는 이유만으로 납세자의 권리구제를 인정해주지 않는다면 불공정한 결과에 이르게 된다. 즉 소득세법 시행령 제51조 제7항의 범위를 해당 과세연도에 발생한 비영업대금의 이자를 한정함으로써 달성할 수 있는 조세채권채무관계의 안정이라는 효과는 ‘실질적 담세력의 감소’에 따른 ‘납세자의 권리구제 필요성’을 넘어서지는 못한다고 할 것이다. 그렇다면 소득세법 시행령 제51조 제7항은 해당 과세기간에 발생한 비영업대금의 이자에 관하여 확정신고 전에 회수불능 사유가 발생한 경우에 적용하되 납세자의 확정신고 후 발생한 회수불능 사유에 대하여는 후발적 경정청구 활용이 가능하다고 보아야 한다.

정리하자면, 소득세법 시행령 조항의 적용국면을 해당 과세기간에 적용하되 지난 과세기간에 대해서는 후발적 경정청구를 활용해야 하고, 시행령 조항의 적용국면이

94) 고은경, “비영업대금의 이익에 대한 경정청구”, 『조세연구』 제10권 제1호, 한국조세연구포럼, 2010. 4, 132~135면. 이종교, “소득세법상 권리확정주의의 위상에 대한 재검립”, 『저스티스』, 한국법학원, 2014. 6, 169면, 이태로·한만수, 앞의 책, [註25]도 같은 입장이다.

95) 구성권, 앞의 논문 [註87], 188면. 다만 후발적 경정청구의 필요성은 인정하고 있다.

해당 과세기간에 한정됨을 이유로 지난 과세기간에 대해서는 후발적 경정청구를 허용하지 않는다는 해석론은 타당하지 않다는 것이다. 즉 법령의 공백 등으로 인한 납세자의 권리침해가 있을 때 전반적인 구제수단으로 후발적 경정청구를 활용하겠다는 대상판결의 태도를 감안한다면, 소득세법 시행령 제51조 제7항을 해석하는 문제도 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석의 국면에 포함된다고 할 것이다. 즉 지난 과세기간에 대해서는 소득세법 시행령 제51조 제7항이 적용되지 않으므로 ‘납세자의 권리구제 필요성’이 있는 경우에 해당한다.

제4장 기간과세인 법인세에서 매매대금 감액이 후발적 경정청구 사유가 되는지 여부(대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결)

I. 문제의 소재

1. 사실관계

원고는 2004. 3. 29.경 주식회사 甲에게 원고 소유의 부산 소재 이 사건 부지를 매도하였고, 원고는 위 매매계약에 따라 2004. 12. 2.경 甲으로부터 위 매매대금 1,100억 원을 수령함과 동시에 甲에게 이 사건 부지에 대한 소유권이전등기를 경료해주었다. 이 사건 부지에 대한 매매대금은 용도변경을 전제로 한 것이었다.

그러나 이 사건 부지에 대한 용도변경안을 포함하여 부산시가 상정한 도시기본계획안 중 용도변경 부분이 2004. 12. 28. 구 건설교통부 중앙도시계획심의위원회에서 특혜성 논란으로 시비가 되어 심의안건으로 상정조차 되지 않아 원고가 이 사건 부지의 용도변경을 하는 것이 사실상 곤란해졌다. 이에 원고와 甲은 2005. 3. 22.경 매매계약의 매매대금 1,100억 원을 1,030억 원으로 감액하였다(이하 그 감액금 70억 원을 '이 사건 차감액'이라 한다). 원고는 2005. 3. 31. 피고에 대하여 이 사건 부지의 양도가액을 1,030억 원으로 하여 2004 사업연도 법인세 과세표준을 신고하였다.

2. 쟁점

이 사건의 경우 원고가 2004. 12. 2.경 甲으로부터 이 사건 부지에 대한 매매대금 1,100억 원을 지급받고 그에 대한 소유권이전등기까지 마치 이 사건 부지의 소득은 권리확정주의에 따라 그 무렵 확정되어 귀속되었다 할 것이다. 그러나 2004 사업연도가 지난 2005. 3. 22.경 원고는 甲과 사이에 이 사건 부지의 매매대금 1,100억 원을 1,030억 원으로 감액하는 합의를 하여 매매계약서를 2004. 12. 31.자로 소급하여 작성하고 이 사건 차감액을 반환하였다. 이 경우 이 사건 차감액 반환을 2004 사업연도의 후발적 경정청구 사유로 볼 수 있을 것인지, 아니면 2005 사업연도에 발생한 사실이라고 볼 수 있을 뿐인지 문제된다. 이는 소득세, 법인세와 같은 기간과세 세목에도 후발적 경정청구를 허용할 수 있을지와 관련한 쟁점이다. 제3장이 대손금

규정이 없는 영역에서의 권리확정주의와 후발적 경정청구의 문제를 다루었다면, 제 4장은 대손금 제도가 있는 기간과세 세목 영역에서의 권리확정주의와 후발적 경정청구의 문제를 다룬다는 점에서 유의미한 차이가 있다.

즉, 기간과세 세목에 있어서도 '실질적 담세력의 감소'가 있고 '납세자의 권리구제 필요성'이 있는 경우, 최근 판례의 경향성에 비추어 후발적 경정청구를 허용할 수 있는지에 관한 문제라고 할 수 있다.

3. 원심⁹⁶⁾과 대상판결의 판단

원심은, 원고가 2004. 12. 2.경 甲으로부터 이 사건 부지에 대한 매매대금 1,100억 원을 지급받고 그에 대한 소유권이전등기까지 마쳤으니, 이 사건 부지의 매각으로 인한 원고의 소득은 그 무렵 확정되어 귀속되었다고 보았다. 그리고 원고가 甲과 이 사건 부지의 매매대금을 감액하는 합의를 하여 이 사건 차감액을 반환하였다 하더라도 이는 2005 사업연도에 발생한 사실일 뿐 2004 사업연도에 귀속되지 못한다고 보았는데, 아래와 같은 이유를 제시하였다.

원고의 주장과 같이 2004 사업연도에 귀속된 이 사건 매매대금 중 이 사건 차감액 상당의 소득이 소급적으로 소멸된다고 한다면, 이미 과세요건이 충족되어 유효하게 성립한 조세법률관계를 당사자의 사후 약정에 의해 자의적으로 변경함으로써 법인세 과세를 면할 수 있는 조세회피행위를 용인하는 결과가 되어 부당하다.

그러나 대상판결은 기간과세 세목에 있어 매매대금 감액과 같은 후발적 사유도 후발적 경정청구 사유가 될 수 있다고 보았는데, 대상판결의 요지는 다음과 같다.

소득의 원인이 되는 권리가 확정적으로 발생하여 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립하였다 하더라도 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정되었다면, 당초 성립하였던 납세의무는 그 전제를 상실하여 원칙적으로 그에 따른 법인세를 부과할 수 없다.

그러나 대손금과 같이 법인세법이나 관련 법령에서 특정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있거나, 경상적·반복적으로 발생하는 매출에누리나 매출환입과 같은 후발적 사유에 대하여 납세의무자가 기업회계의 기준이나 관행에 따라 그러한 사유가 발생한 사업연도의 소득금액을 차감하는

96) 서울고등법원 2010. 12. 9. 선고 2009누39126 판결

방식으로 법인세를 신고해 왔다는 등의 특별한 사정이 있는 경우에는 후발적 사유가 발생하였다 하더라도 당초 성립한 납세의무에 영향을 미칠 수 없다.

후발적 사유에는 사업상의 정당한 사유로 당초의 매매대금이나 용역대금을 감액한 경우도 포함된다고 봄이 타당하므로, 특별한 사정이 없는 한 그 감액분을 당초의 매매대금이나 용역대금에 대한 권리가 확정된 사업연도의 소득금액에 포함하여 법인세를 과세할 수는 없다. 원고가 이 사건 부지의 매매대금을 감액하기로 합의한 것은 원고의 주장대로 매매계약의 해제 등으로 인한 불이익을 피하기 위한 것으로서 사업상 정당한 사유가 있었다고 볼 여지가 있다.

II. 기간과세 세목과 후발적 경정청구 인정 여부

1. 기간과세에 있어 손익 귀속시기의 의의

법인세, 소득세 등 기간과세에서 손익의 귀속시기⁹⁷⁾는 매우 중요한 문제이다. 소득세, 법인세가 누진세를 채택하고 있는 이상 소득의 총합이 같다 하더라도 손익의 귀속시기에 따라 세부담이 달라질 수도 있고, 국세부과의 제척기간, 국세징수권의 소멸시효를 생각하면 조세채무의 존부가 달라질 수도 있다. 결손금을 장래로 이월함에는 시간적 한도가 있기 때문에 손익의 귀속시기에 따라 이월결손금의 공제도 영향을 받는다.⁹⁸⁾ 형사법적 쟁점으로는 조세범처벌법상 조세포탈범의 기수시기 및 이에 따른 공소시효 기산점이 문제될 수 있다.

대상판결에서는 이 사건 차감액 발생 사유를 어느 사업연도에 귀속시킬 것인지가 문제되었는데, 이 논의는 법인세와 같은 기간과세 세목에 있어 후발적 경정청구가 인정되는지 여부와 연결되어 있으므로 이를 먼저 살펴보도록 한다. 상속세·증여세 혹은 양도소득세와 달리 소득세·법인세와 같은 기간과세 세목의 경우 후발적 사유로 반영할지, 아니면 해당 사유가 발생한 사업연도의 과세표준에 반영할지 두 가지 선택가능성이 제기될 수 있기 때문이다.

후발적 경정청구 인정여부를 기준으로 본다면 후발적 경정청구를 인정하여 당초 손익이 발생했던 사업연도의 과세표준 금액에서 차감하는 방법(후발적 경정청구 긍정설), 후발적 경정청구를 부정하여 후발적 사유가 발생한 당해 사업연도의 과세표준 금액에서 차감하는 방법(후발적 경정청구 부정설)으로 나누어 볼 수 있다. 그리고 두 견해는 아래와 같은 점들에서 구체적인 차이가 난다.⁹⁹⁾

97) 권리(의무)확정주의에 따라 때 익금은 권리가 확정된 시점에, 손금은 의무가 확정된 시점에 귀속된다.

98) 이창희, 앞의 책 [註8], 714~715면 참조

99) 박노수, 박훈, “법인세에서 계약해제로 인한 후발적 경정청구에 관한 소고”, 「세법과 회계 연구」 통권 제8

① 후발적 사유가 발생한 사업연도에 당해 법인 또는 사업체가 해산이 되거나 폐업이 될 경우

② 당초 사업연도의 세율과 후발적 사유가 발생한 사업연도의 세율이 다를 경우

③ 후발적 경정청구에 의한 경우 후발적 사유 발생 사업연도 과세표준에서 차감하는 것과 달리 줄어드는 세액에 대한 국세환급가산금¹⁰⁰⁾까지 더하여 환급을 받을 수 있다는 점

④ 후발적 경정청구를 통하여 구제받을 경우 3개월의 경정청구 기간 제한을 받는다는 점

이하에서는, 후발적 경정청구를 확대하자는 판결의 논리가 법인세와 같은 기간과세 세목에도 적용되는지 살펴보기로 한다.

2. 법인세에 있어 후발적 경정청구 인정 여부

(1) 긍정설¹⁰¹⁾의 논거

법인세와 같은 기간과세에 있어서도 후발적 경정청구를 인정할 수 있다는 주장인데, 구체적 논거는 다음과 같다.

① 후발적 경정청구를 배제하는 명문의 규정이 없는 한 후발적 경정청구를 허용하여야 한다.

② 후발적 사유가 발생하면 과세물건이 처음부터 존재하지 않게 되는데, 기왕의 과세를 그대로 두고 사유 발생 사업연도에서 조정하는 것은 소득과세의 법리 또는 응능부담의 원칙에 비추어 바람직하지 못하다.

③ 법인세법 제43조에서 기업회계의 기준 또는 관행을 보충적으로 따를 수 있다고 규정하고 있지만, 익금과 손금의 귀속 사업연도에 관하여는 법인세법 제43조, 같은 법 시행령 제71조 제7항¹⁰²⁾ 및 같은법 시행규칙 제36조¹⁰³⁾가 적용되어 기업회계기준이나 관행이 적용될 여지가 없으므로 후발적 경정청구 규정에 의하여 해결하여야 한다.¹⁰⁴⁾

호(제4권 제2호), 2015. 12, 93~94면

100) 국세환급가산금의 근거는 국세기본법 시행령 제43조의3이다.

101) 김완석, 앞의 논문 [註34], 35~40면; 박재찬, “2013년도 법인세법 관례회고”, 『조세법연구』 제20권 제1호, 한국세법학회, 2014. 4, 414~417면, 조윤희, “법인세와 후발적 경정청구”, 『사법』 제27호, 사법발전재단, 2014. 3, 329~332면

102) 법인세법 시행령 제71조(임대료 등 기타 손익의 귀속사업연도)

⑦ 법 제40조제1항 및 제2항을 적용할 때 법(제43조를 제외한다)·「조세특례제한법」 및 이 영에서 규정한 것 외의 익금과 손금의 귀속사업연도에 관하여는 기획재정부령으로 정한다.

103) 법인세법 시행규칙 제36조(기타 손익의 귀속사업연도) 영 제71조제7항을 적용할 때 이 규칙에서 별도로 규정한 것외의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다.

104) 위 ①~③에 해당하는 논거는, 김완석, 앞의 논문 [註34], 30~31면을 요약한 것이다.

④ 부정설을 취하는 경우 후발적 사유 발생 사업연도에 휴·폐업한 경우 또는 결손 상황이 발생한 경우 납세자에게 불리하다.

⑤ 후발적 사유가 발생한 사업연도의 법인세율이 낮아진 경우 또는 법인세율은 같아도 누진세 구조 하에서 납세자가 속한 과세구간이 낮아진 경우 납세자의 환급액이 줄어들어 납세자에게 불리할 수 있다.¹⁰⁵⁾

⑥ 법인세법상 수익·비용대응 원칙¹⁰⁶⁾에 비추어 보았을 때 후발적 경정청구를 인정하여 당초 익금에 산입하였던 사업연도의 손금으로 대응시키는 것이 합리적이다.¹⁰⁷⁾¹⁰⁸⁾ 대상판결은 긍정설의 입장에서 그 근거로 ① 후발적 경정청구를 인정하는 것이 권리확정주의의 채택에 따른 당연한 요청인 점, ② 후발적 사유의 발생으로 소득이 발생하지 아니하는 것으로 최종적으로 확정되는 경우 납세자의 권리를 구제한다는 후발적 경정청구의 입법취지에 부합한다는 점을 들고 있다.

(2) 부정설¹⁰⁹⁾의 논거

기간과세 세목에 있어 후발적 경정청구를 부정하여야 한다는 부정설의 근거는 다음과 같다.

① 기간과세의 원칙을 채택하고 있는 법인세의 경우 후발적 사유가 발생한 사업연도 소득금액을 감액하면 되기 때문에 별도로 후발적 경정청구를 인정할 필요성이 적다. 법인세법도 소멸시효 완성으로 인한 대손금에 대하여 시효가 완성된 사업연도의 손금으로 산입하고 있다.¹¹⁰⁾ 영리법인의 경우 경상적·반복적으로 행해지는 대량의 상품 판매 등에 있어서 매출에누리¹¹¹⁾나 대금 감액 사유들이 발생할 때마다 당초 사업연도 소득금액을 조정하는 것은 번거롭다.

105) 위 ④~⑤에 해당하는 논거는, 조원희, 앞의 논문 [註101], 318면을 요약한 것이다. 김완석, 앞의 논문 [註34], 36면도 같은 취지이다.

106) 수익·비용 대응의 원칙이란 일단 기업활동에 들어가는 경제적 자원의 가치(원가)는 그에 맞서는 수익이 인식될 때 비용으로 인식한다는 것이다. 소득세법은 “필요경비에 산입할 금액은 해당 과세기간의 총수입금액에 대응하는 비용”으로 한다는 명문의 규정을 두고 있고(소득세법 제27조 제1항), 법인세법에는 수익·비용 대응이라는 말이 직접 나와 있지는 않지만 이를 전제로 한 규정들이 여럿 있다(법인세법 시행령 제11조 제1호와 제2호, 제19조 제1호와 제2호). 이창희, 앞의 책 [註8], 734면

107) 김완석, 앞의 논문 [註34], 38면

108) 심경, 앞의 논문 [註3], 132~133면에서는 제한적 긍정설의 입장에서 반품, 매출에누리, 매출할인 및 대여금의 대손금 등과 같이 계속적·반복적인 사업활동의 수행에 따라 발생하는 경미한 항목을 제외하고 후발적 경정청구를 인정하자고 한다.

109) 이동식, “거래대금의 사후감면과 법인세 과세”, 「법조」 제64권 제10호, 법조협회, 2015. 10, 307~312면

110) 법인세법 제19조의2(대손금의 손금불산입)

111) 소득세법 시행규칙 제22조(매출에누리등의 범위)

① 영 제51조제3항제1호의2 본문에 따른 매출에누리는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것으로 한다.

1. 물품의 판매에 있어서 그 품질·수량 및 인도·판매대금결제 기타 거래조건에 따라 그 물품의 판매당시에 통상의 매출가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액

2. 매출한 상품 또는 제품에 대한 부분적인 감량·변질·파손등으로 매출가액에서 직접 공제하는 금액

② 영 제51조제3항제1호의3에 따른 매출할인금액은 외상거래대금을 결제하거나 외상매출금 또는 미수금을 그 약정기일전에 영수하는 경우 일정액을 할인하는 금액으로 한다.

② 매매대금 감액과 유사한 국면인 매출에누리에 대해서 어느 사업연도의 수입금액에서 제외하는지에 관해서는 명문의 규정이 없다.¹¹²⁾ 그러나 외상매출금을 결제하는 경우의 매출할인금액은 소득세법 시행령 제51조 제3항 제1호의3에서 ‘약정에 의한 지급기일이 속하는 과세기간의 총수입 금액 계산에서 차감’한다고 규정하고 있는데, 매매대금 감액도 위 규정을 유추적용하여 감액이 발생한 사업연도의 감액사유로 보는 것이 타당하다.

③ 부가가치세법의 경우 세금계산서 발급 후 기재사항에 관하여 착오 또는 정정 등 대통령이 정하는 사유가 발생한 경우 매매대금 감액에 의하여 공급가액이 차감되는 경우 부가가치세법 시행령 제70조 제1항 제3호에 따라 차감사유가 발생한 날이 수정세금계산서 작성일이 되는데, 매출환입, 매출에누리, 매매대금 감액이 모두 유사한 국면에 있음을 감안하면 후발적 경정청구를 인정하지 않는 것이 타당하다.

④ 긍정설은 경정청구에 관한 규정에서 법인세를 배제하고 있지 않다는 점을 근거로 삼지만, 증여계약 합의해제의 경우에도 명문의 배제 규정이 없지만 상증세법 제4조 제4항이 우선 적용된다고 해석하고 있다. 대법원도 대손금으로 손금산입한 경우 명문의 배제 규정이 없음에도 후발적 경정청구를 인정하지 않는다.¹¹³⁾

⑤ 권리확정주의에 따를 때 소득이 확정되어 발생되었다고 보았다가 다시 발생되지 않았다고 보는 것은 논리적 모순이다.¹¹⁴⁾

⑥ 휴 · 폐업하거나 결손인 법인의 권리구제 필요성이 있다고 하여 명시적인 법률 규정 없이 후발적 경정청구가 바로 허용되는 것은 아니다.¹¹⁵⁾

⑦ 긍정설은 수익비용대응의 원칙을 근거로 하지만, 만약 이러한 과세가 수익비용대응 원칙에 어긋난다면 매출에누리의 경우에도 최초 거래 사업연도의 익금에서 제외하여야 하나 그렇게 하지 않고 있다.¹¹⁶⁾

이 사건의 원심은 부정설의 입장에서 원고의 소득이 이미 확정된 점, 이미 과세요건이 충족되어 유효하게 성립한 조세법률관계를 당사자의 사후 약정에 의해 자의적으로 변경하게 된다면 법인세 과세를 면할 수 있는 조세회피행위를 용인하는 결과가 된다는 점 등을 근거로 이 사건 차감액의 감액 합의가 2004 사업연도에 이미 귀속된 법인세 납세의무에 아무런 영향을 미칠 수 없다고 보았다.

112) 법인세법 시행령 제11조(수익의 범위)에서는, 매출에누리 금액을 수입금액에서 제외한다고만 규정하고 있다.

113) 이동식, 앞의 논문 [註109], 308면

114) 위 ①~⑤에 해당하는 논거는 백제흙, “법인세에 있어서의 매매대금의 감액과 후발적 경정청구”, 세정신문, 2015. 7. 13, http://www.taxtimes.co.kr/hous01.htm?r_id=205759을 요약하였다.

115) 이동식, 앞의 논문 [註109], 309면 참조

116) 이동식, 앞의 논문 [註109], 310면 참조

(3) 검토

(가) 긍정설의 지지 및 대상판결에 대한 평가

법인세와 소득세에서는 대손금 규정을 두어 해당 사유가 있는 경우 사유가 발생한 사업연도의 손금으로 산입하게 하고 있는데, 대상판결의 사안과 같이 매매대금 감액에 대해서는 대손금 규정에 해당하는 사유가 없어 ‘납세자의 권리구제 필요성’이 있었던 상황이었다. 대상판결은 이러한 경우 납세자의 후발적 경정청구를 허용하는 결론을 내렸는데, 기간과세 세목에 있어서도 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석 국면이 그대로 적용됨을 명백히 하였다는 데에 의의가 있다. 특히 기간과세 세목이라는 특성을 고려하였을 때 후발적 경정청구가 허용가능한지 의문이 들 수 있었던 상황에서 인정하는 결론을 내려 논란의 여지를 없앴다는 점에서 긍정적인 평가가 가능하다.

(나) 부정설에 대한 비판

생각건대 기간과세 세목에 대하여 후발적 경정청구를 배제한다는 명문의 규정이 없는 이상 법인세에서도 후발적 경정청구가 허용되는 것이 원칙이라고 보아야 한다. 법인세법 시행령 제19조의 대손금 규정, 동법 시행령 제69조 제3항의 공사계약 해제시 그 차액의 처리방법에 관한 규정은 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득 감액 사유로 처리하고 있는바 이는 우리 세법이 후발적 사유의 경우는 별도의 특칙을 두지 않는 이상 원칙적으로 후발적 경정청구에 의한 처리를 예정하고 있는 태도라고 평가할 수 있다.

영리법인의 경우 정상적·반복적으로 발생하는 대금 감액 사유를 발생시마다 당초 사업연도의 감액사유로 삼기에는 비효율적이고 번거롭다는 논거 역시 기업회계의 보충적 적용에 따른 정상적·반복적 사유의 경우는 후발적 경정청구의 대상에서 제외된다고 본다면 해결가능한 문제이다(그 근거는 아래에서 살펴본다).

상증세법 제4조 제4항이 적용되는 경우 명문의 규정이 없음에도 후발적 경정청구가 인정되지 않는다는 부정설의 논거 역시 타당하지 못하다. 제2장에서 살펴본 바와 같이 상증세법 제4조 제4항은 후발적 경정청구를 허용하여서는 그 입법취지를 살리지 못하기 때문에 해석상 후발적 경정청구의 특별규정에 해당하지만, 기간과세 세목에서는 해석상, 혹은 명문의 규정으로 후발적 경정청구를 배제하고 있지 않고 꼭 배제하여야 할 필요성을 생각하기도 어렵다. 그렇다면 원칙으로 돌아가 매매대금 감액과 같은 후발적 사유는 후발적 경정청구를 통해 해결하여야 한다.

부정설은 매출에누리의 경우 매출에누리가 발생한 날은 수정세금계산서의 작성일자로 보는 점, 매매대금 감액이 매출에누리 또는 일부 합의해제와 유사하다고 보아 후발적 경정청구를 부정하는 것이 현행 부가가치세법의 체계와 일치함을 근거로 삼는다. 이에 대하여 부가가치세법은 명문의 규정이 있고, 부가가치세의 경우 매입세액 환급제도¹¹⁷⁾가 있으므로 법인세와 같은 납세자 구제의 문제가 발생하지 않는다는 점에서 부가가치세의 논의를 법인세에 그대로 가져오기 어렵다는 반론¹¹⁸⁾이 있는데, 이러한 지적은 타당하다고 생각한다.

권리확정주의를 실체법상의 원칙으로 파악하여 엄격히 관철하는 것으로 해석, 권리 확정 이후의 후속적 사유는 더 이상 확정 평가된 소득에 영향을 미치지 않는다는 논거는 권리확정주의가 정세기술상 편의를 위한 기술적 개념에 불과하다고 보는 기존 판결의 입장과도 배치되는 것이어서 채택할 것이 못된다.¹¹⁹⁾

(다) 판례의 해석론과 평가

다만 대상판결은 ① 대손금과 같이 법인세법이나 관련 법령에서 특정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있는 경우, ② 정상적·반복적으로 발생하는 매출에누리나 매출환입과 같은 후발적 사유에 대하여 납세의무자가 기업회계의 기준이나 관행에 따라 그러한 사유가 발생한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고한 경우에는 후발적 사유가 발생했다 하더라도 당초 성립하였던 납세의무에 영향을 미칠 수 없다고 보고 있다. 법에 특별 규정이 있거나 납세자가 기업회계 기준이나 관행에 따라 스스로 후발적 경정청구의 활용 가능성을 배제하고 있다면 후발적 경정청구를 못한다는 것이다.

특히 대상판결에서 “정상적·반복적으로 발생하는 매출에누리나 매출환입과 같은 후발적 사유에 대하여 납세의무자가 기업회계의 기준이나 관행에 따라 그러한 사유가 발생한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고해 왔다는 등의 특별한 사정이 있는 경우에는 그러한 후발적 사유의 발생은 당초 성립하였던 납세의무에 영향을 미칠 수 없다”고 판시한 점은 특이하다. 판례가 정상적·반복적으로 발생하는 후발적 사유에 대하여 기업회계 기준이나 관행이 있다면 후발적 경정청구를 왜 부정해야 하는지에 대하여는 실시한 바 없다. 이에 관한 해석론으로 권

117) 부가가치세법 제37조(납부세액 등의 계산)

118) 조윤희, 앞의 논문 [註101], 328~329면

119) 박노수, 박훈, 앞의 논문 [註99], 101면도 권리확정주의는 익금이 발생한다는 것을 전제로 익금을 어는 사업연도에 귀속시킬지에 관한 원칙이고, 계약해제 등의 후발적 사유가 발생한 때에는 새로운 권리와 의무의 확정이 문제되는 것이 아니라, 이미 권리가 확정된 것으로 보아 익금에 산입하였던 소득이 사후적으로 실현되지 않는 것이 되어 소급적으로 존재하지 않게 된 경우 이를 어떻게 시정할 것인가가 문제되는 국면일 뿐이므로 이는 그 자체로는 권리확정주의와 관계가 없다고 한다.

리확정주의가 모든 손익의 귀속시기에 관한 판정기준으로 기능하는 것은 아니므로, 법인세법령에서 예시하지 않은 그 밖의 손익의 귀속사업연도에 대해서는 법인세법 제43조에 의한 기업회계 기준과 관행에 따라 해결하여야 한다는 견해가 있는데, 이 견해는 아래와 같은 논리구조를 따르고 있다.¹²⁰⁾

① 세법에는 계약의 해제가 발생한 경우 당초 손익 인식 사업연도에 귀속할지, 해제가 있었던 사업연도의 손익으로 반영할지에 관하여 정해 놓은 규정이 없으므로, 법인세법 제43조의 규정에 따라 기업회계의 기준 또는 관행이 보충적으로 적용될 수 있다.

② 경상적 · 반복적 영업활동으로부터 비롯되는 제품의 판매 또는 용역의 제공, 계약의 해제에 대해 기업이 회계기준 또는 관행에 따라 해제가 있는 사업연도 손익으로 처리하여 왔다면, 손익은 계속하여 그와 같은 방식으로 인식하도록 할 필요가 있으므로 후발적 경정청구 사유가 될 수 없다.

③ 유형자산, 투자자산 처분, 계약 해제와 같이 비반복적 · 비경상적으로 발생하는 계약의 해제에 관하여는 기업회계기준이나 관행이 없으므로 법인세법 제43조에 따라 처리할 수 없고, 이때에는 응능부담의 원칙에 따라 해당 과세소득이 존재하지 않는 것으로 소급적으로 처리하면 된다.¹²¹⁾

(라) 소결론

판례가 경상적 · 반복적으로 발생하는 사유에 대하여 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득을 차감하는 기업회계기준이나 관행이 있으면 후발적 경정청구가 배제된다는 결론을 내렸지만, 그 근거에 대해서는 실시하지 않았다.

판례의 근거를 추론하여 보자면, 경상적 · 반복적 소득에 대하여 기업회계기준이나 관행이 있어 그에 따라 처리하여 왔는데도 당초 손익이 발생하였던 사업연도의 차감사유로 본다면 기업은 그에 따라 일일이 회계처리를 다시 하여야 하므로 일관성의 측면에서 바람직하지 못하고, 이러한 경우는 후발적 경정청구를 인정하지 않아도 납세자가 스스로 후발적 사유가 발생한 사업연도 소득을 차감하고 있었으므로 납세자의 권리구제 필요성이 적은 상황이라고 판단한 것으로 보인다. 그리고 그 법적 근거는 기간과세에 있어 매매대금 감액의 경우 그 손익귀속시기에 관하여 명시적인 처리방법이 없어 법인세법 제43조에 따라 기업회계기준이나 관행이 보충적으로 적용되었기 때문이라고 볼 수 있다. 물론 후발적 경정청구 규정을 법인세법 제43조에서 말하는 ‘익금과 손금의 귀속사업연도’에 관한 규정으로 본다면 후발적 경정청구 규정이 ‘우선적으로’ 인정되어 기업회계기준이나 관행이 ‘보충적으로’ 적용되는

120) 박노수, 박훈, 앞의 논문 [註99], 109~110면. 이 견해는 법인세법 제43조가 계약의 해제를 후발적 경정청구의 사유로 규정한 국세기본법에 대한 특례규정이라고 한다.

121) 박노수, 박훈, 앞의 논문 [註99], 117면

경우가 없다고 보아야 하는 것은 아닌지 의문이 들 수 있다. 이 부분에 대한 대상 판결의 논거가 박약한 것은 사실이나, 판결의 태도를 선해하여 보자면 이미 적용되고 있는 기업회계기준이나 관행이 있다면 납세자는 그에 따라 해결하면 되므로 납세자의 권리구제 필요성이 없다고 볼 수 있고, 권리구제 필요성이 없어 후발적 경정청구가 인정되지 않는다면 다시 기업회계기준이나 관행이 보충적으로 적용될 수 있으므로 법인세법 제43조가 적용된다는 것이다.

반면 비정상적·비반복적 소득은 정상적·반복적 소득에 비하여 발생빈도도 낮고 그 처리방법에 관한 기업회계기준이나 관행이 성립되어 있을 가능성이 낮다. 그렇기 때문에 원칙으로 돌아가 후발적 경정청구를 인정하여도 기업의 회계처리에 번거로움이나 비효율성을 초래하지는 않기 때문에 후발적 경정청구의 방법으로 해결하여도 문제가 없다.

위와 같은 해석론과 평가는 어디까지나 필자의 추론에 근거한 것이므로 실제 대상 판결이 위와 같은 생각을 가지고 판시를 하였는지는 알 수가 없다. 그 근거에 대하여는 판례의 명확한 설시가 필요하다고 본다.

III. 평가¹²²⁾

대상판결은 법인세에서도 ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제 필요성’이라는 요건이 충족되는 한 후발적 경정청구가 허용됨을 인정한 최초의 사례로서 납세자의 권리구제를 확대하였다는 긍정적인 평가가 가능하다. 대금이 감액된 이상 소득 또는 담세력이 분명히 감소되었고, 채권 회수불능의 경우와 달리 이때에는 대손금처럼 감액의 사유가 발생한 시점에서 납세의무를 줄여주는 제도가 존재하지 않기 때문이다.

한편 이 사건 매매대금 감액의 민사법적 성질은 일부 합의해제로 볼 수 있는데, 합의해제는 당사자간 구두 합의로도 가능하므로 ‘사업상 정당한 사유’가 있었는지를 판단함에 있어 심리과정에서 많은 시간과 비용이 들 수 있다. 그럼에도 대상판결은 후발적 경정청구가 허용된다고 보았으나, 채무자의 파산과 같은 외부적·객관적 사유가 아닌 ‘당사자간 합의와 같은 주관적 사정’도 후발적 청구사유가 될 수 있다고 판단하였다. 이는 과세관청의 행정적 부담이나 법원의 심리 부담 증가 등을 감안하고서라도 납세자의 권리구제를 위하여 후발적 경정청구를 인정하는 결단을 내렸다는 점에서 큰 의미를 가진다.

대상판결은 “원고가 이 사건 부지의 매매대금을 감액하기로 합의한 것은 원고의 주장대로 매매계약의 해제 등으로 인한 불이익을 피하기 위한 것으로서 사업상 정당한 사유가 있었다고 볼 여지”가 있다고 설시하여 ‘정당한 사유’가 있는지를 판단

122) ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘납세자의 권리구제 필요성’에 관한 논의는 기간과세 세목에 있어 후발적 경정청구가 허용되는지 여부를 검토하는 과정에서 판단되었으므로 별도의 항목으로 논하지 않는 것으로 한다.

하였다. 이는 시행령 제2호에서 언급하고 있는 해당 계약의 성립 후 발생한 '부득이한 사유'로 해제되었는지 여부를 판단한 것으로 보인다.¹²³⁾

이러한 취지를 감안하여 대상판결 이후 선고된 하급심 판례 중에는, 원고가 사건 부동산을 대금 700억 원에 매도하는 계약을 체결하였으나 그 후 매매계약 대금을 500억 원으로 감액하기로 합의한 사안에서 원고와 매수인과 사이에 매매잔금 지급, 신축공사 기성대금 지급, 임대차보증금 전환 및 기타 여러 금전관계를 둘러싼 문제가 얽혀있었고 이에 비추어 소송에서 드러나지 않은 이면약정이 존재할 것으로 강하게 의심된다고 보아 원고와 매수인이 정당한 사유에 기초하여 매매잔금 200억 원을 감액한 것으로 볼 수 없다고 본 것이 있다.¹²⁴⁾ 위 하급심 판례는 후발적 경정청구 사유에 사업상의 정당한 사유로 당초의 매매대금이나 용역대금을 감액한 경우도 포함된다는 대상판결의 취지를 반영하면서도, 형식적으로 매매대금 감액의 약정이 있다 하더라도 정당한 사유가 있는지 여부는 사실관계를 면밀히 살펴 담세력의 감소를 실질적으로 판단하였는바 타당한 결론으로 보인다.

이에 덧붙여 대상판결은 ① 법에 특별한 규정이 있는 경우와 ② 납세자가 기업회계 기준이나 관행에 따른 경우는 후발적 경정청구 대상이 되지 않는다고 보았는데 이때 권리구제 필요성이 없어 후발적 경정청구가 허용되지 않음은 앞서 살펴보았다. 아래 추가논의에서는 법인세와 관련하여 구체적으로 어떠한 경우에 후발적 경정청구가 인정되지 않는지 살펴보기로 한다.

123) 반면 윤병각, 앞의 책 [註32], 435면 각주 102)에서는 합의해제 있어 '부득이한 사유'와 경정청구에 있어 '사업상 정당한 사유'를 별개로 보면서, 경정청구에 있어 '사업상 정당한 사유'라는 엄격한 법리를 요구할 필요가 있는지 의문이라고 한다. 개인적으로는 '사업상 정당한 사유'가 '부득이한 사유'를 판단하기 위한 하부 유형이 아닌가 생각이 든다. 판례가 용어를 좀 더 명확하게 정리할 필요는 있어 보인다.

124) 서울행정법원 2016. 8. 26. 선고 2014구합68614 판결

IV. 남는 문제 : 법인세법 시행령 제69조 제3항과 후발적 경정청구 인정 여부

1. 문제의 소재

최근 법인세법 시행령 제69조 제3항(이하 ‘시행령 제69조 제3항’이라고만 한다)¹²⁵⁾의 적용여부를 둘러싸고 후발적 경정청구를 허용할 수 있을 것인지에 대하여 서로 다른 하급심 판결이 선고된 사례가 있으므로 이하에서 소개하기로 한다.

시행령 제69조 제3항은 “제1항을 적용할 때 작업진행률에 의한 익금 또는 손금이 공사계약의 해약으로 인하여 확정된 금액과 차액이 발생된 경우에는 그 차액을 해약일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입한다.”고 규정하고 있다. 이는 규정내용으로 볼 때 매매대금 감액 판결 등에서 말하는 ‘법인세법이나 관련 규정에서 일정한 계약의 해제에 대하여 그로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 해약일이 속하는 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정한 것’에 해당한다고 볼 여지가 있다. 예컨대 아파트 분양계약은 위 규정의 적용시점 이전에 이루어졌으나 분양계약의 해제가 위 규정의 적용시점 이후에 이루어진 경우에도 위 규정이 적용된다고 본다면, 후발적 경정청구가 허용되지 않는 경우에 해당한다.¹²⁶⁾

이 논의는 대상판결에서 일반적으로 언급하는 바와 같이 시행령 제69조 제3항을 후발적 경정청구를 배제하는 명문의 규정으로 볼 수 있을지와 관련한 문제이다.

문제되는 사실관계는 다음과 같다.¹²⁷⁾

125) 법인세법 시행령 제69조(용역제공 등에 의한 손익의 귀속사업연도)

① 법 제40조제1항 및 제2항을 적용함에 있어서 건설·제조 기타 용역(도급공사 및 예약매출을 포함하며, 이하 이 조에서 "건설등"이라 한다)의 제공으로 인한 익금과 손금은 그 목적물의 건설등의 착수일이 속하는 사업연도부터 그 목적물의 인도일(용역제공의 경우에는 그 제공을 완료한 날을 말한다. 이하 이 조에서 같다)이 속하는 사업연도까지 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 그 목적물의 건설등을 완료한 정도(이하 이 조에서 "작업진행률"이라 한다)를 기준으로 하여 계산한 수익과 비용을 각각 해당 사업연도의 익금과 손금에 산입한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 산입할 수 있다.

1. 중소기업인 법인이 수행하는 계약기간이 1년 미만인 건설등의 경우

2. 기업회계기준에 따라 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 수익과 비용으로 계산한 경우

② 제1항을 적용할 때 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 각각 산입한다.

1. 작업진행률을 계산할 수 없다고 인정되는 경우로서 기획재정부령으로 정하는 경우

2. 법 제51조의2제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 법인으로서 국제회계기준을 적용하는 법인이 수행하는 예약매출의 경우

③ 제1항을 적용할 때 작업진행률에 의한 익금 또는 손금이 공사계약의 해약으로 인하여 확정된 금액과 차액이 발생된 경우에는 그 차액을 해약일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입한다.

126) 서울고등법원 2017. 2. 8. 선고 2016누50497 판결 참조

127) 이하는 서울고등법원 2016. 10. 26. 선고 2016누34426 판결의 사실관계를 요약한 것이다.

원고는 아파트 및 상가를 신축·분양하는 사업의 시행자인데, 이 사건 아파트 등 신축·분양에 관하여 작업진행률과 분양률을 기준으로 수입금액을 산정하여 2009 사업연도 법인세를 신고·납부하였다. 그러나 이 사건 아파트 등의 수분양자들 중 일부가 잔금을 납부하지 않은데다가 건설회사의 부도로 2011년, 2012년, 2013년의 각 일부 세대들이 해당 분양계약을 해제하였다. 원고는, 이러한 분양계약의 해제가 시행령 제2호의 경정청구 사유에 해당된다고 보아 과세관청에 2009 사업연도 법인세의 환급을 구하는 취지의 경정청구를 하였는데 받아들여지지 않자 조세심판원에 심판청구를 하였다. 조세심판원은 “이 사건 아파트 등에 대한 분양계약 중 2012. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 전까지 해제된 분양계약에 대하여는 당초부터 분양계약이 없었던 것으로 하여 2009 사업연도의 과세표준 및 세액을 경정하고, 나머지 심판청구는 기각한다”는 결정을 하였다.

개정 시행령 부칙 제1조 및 제2조는 시행령 제69조 제3항의 규정은 2012. 1. 1. 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 적용된다고 규정하고 있는데, 여기서 문제되고 있는 2009 사업연도 법인세분이 2012. 1. 1. 이후 최초로 개시하는 사업연도분이 아니기 때문에 분양계약 해제가 2012. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도에 이루어진 경우에도 부칙의 적용범위에 포함될 수 있는지가 쟁점이었다. 즉, 분양계약에 따른 법인세 신고 및 납부는 2009 사업연도에 이루어졌지만, 분양계약 해제는 2012 사업연도에 있었던 경우 2009 사업연도의 후발적 경정청구 사유로 볼지, 해제 사유는 2012 사업연도에 발생한 것이므로 부칙에 의하여 시행령 제69조 제3항이 적용되고 2012 사업연도의 차감사유로 볼지 문제가 된 것이다.

2. 견해의 대립

(1) 긍정설¹²⁸⁾

후발적 경정청구를 인정하는 긍정설의 논리는 다음과 같다.

① 개정 시행령 부칙 제1조 및 제2조에 의하면 시행령 제69조 제3항은 2012. 1. 1. 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 적용된다. 그러나 원고의 법인세 경정청구는 2009 사업연도 법인세의 환급을 구하는 것으로서 위 부칙규정에 따라 시행령 제69조 제3항을 적용할 수는 없다. 따라서 이 사건 아파트 등 분양계약의 해제는 국세

128) 각주 127) 서울고등법원 2016. 10. 26. 선고 2016누34426 판결의 원심인 의정부지방법원 2016. 1. 19. 선고 2015구합7833 판결의 이유 부분을 요약하였다. 별개의 사건이지만 동일 쟁점에 대해 서울행정법원 2016. 10. 27. 선고 2015구합73125 판결도 위 원심판결과 동일한 입장을 취하고 있다.

기본법 제45조의2, 국세기본법 시행령 제25조의2에서 정한 후발적 경정청구 사유에 해당한다.

② 만약 개정 시행령 부칙 제2조의 ‘2012. 1. 1. 이후 최초로 개시하는 사업연도’가 납세자가 신고했던 법인세의 당초 사업연도가 아니라 공사계약의 해약일이 있었던 사업연도에만 적용되는 기준이라면, 납세자의 권리구제를 확대하려는 후발적 경정청구제도의 취지를 무시하는 것이다.

③ 이미 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립했던 법인세의 해당 사업연도 및 그 해당 사업연도의 수익과 비용의 산정방식이 같았음에도 불구하고 그 이후의 입법에 의하여 공사계약의 해약일이 언제 있었느냐에 따라 후발적 경정청구 사유를 인정하는 범위를 다르게 정하게 된다. 이는 법인세의 환급에 관하여 불공평한 결과를 초래할 수도 있다는 점에서 사실상 소급과세금지의 원칙을 위반한다.

(2) 부정설¹²⁹⁾

후발적 경정청구를 인정하지 않는 견해로, 구체적 논거는 다음과 같다.

① 부칙 제2조는 개정 시행령의 적용시점으로서 ‘2012. 1. 1. 이후 최초로 개시하는 사업연도’라고 규정하고 있다. 위 조항의 문언상 ‘해약일이 속하는 사업연도’는 당해 계약의 해약 내지 해제가 이루어진 사업연도임이 분명하고, 위 부칙은 해약 내지 해제가 이루어진 사업연도가 2012. 1. 1. 이후인 사업연도를 의미할 뿐 당해 계약의 해약 내지 해제의 법적 효과를 고려하여 그 효과가 귀속되는 사업연도를 지칭한 것으로는 볼 수 없다.

② 시행령 제69조 제3항이 신설되기 전에는 같은 내용이 법인세법 기본통칙(40-69-4)에 ‘공사계약의 해약에 따른 수입금액계산’라는 표제 아래 ‘건설업을 영위하는 내국법인의 소득금액을 계산함에 있어서 당초 작업진행률에 의하여 계상한 수입금액이 공사계약의 해약으로 인하여 수입금액으로 확정된 금액과 차액이 발생한 경우에는 그 차액을 해약일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입한다.’라고 규정되어 있었는데, 민법상 해제의 효력에 따라 계약일이 속하는 사업연도로 손금을 소급하여 인식하는 것으로도 법인세법령의 해석이 가능하였으므로 이를 명확히 하고자 같은 내용을 법인세법 시행령에 신설하게 된 것이다.

③ 대법원은 시행령 제69조 제3항 신설 전에 예약매출 계약의 해제로 작업진행률에 변동이 생긴 경우에도 후발적 경정청구를 긍정한 바 있는데(대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두10611 판결 등 참조), 위 조항이 신설된 후에도 해당 조항을 후발적 경정청구를 허용하는 것으로 해석하게 되면 시행령 조항을 신설한 의미가 없게 되므로, 시행령 조항은 법인세에서도 후발적 경정청구가 가능함을 전제로 그 예외를 정

129) 서울고등법원 2016. 10. 26. 선고 2016누34426 판결의 이유를 요약하였다.

한 창설적 규정으로 보아야 한다.

④ 후발적 경정청구를 부정하는 해석론은 아래와 같은 이유로 소급과세원칙에 위배된다고 볼 수도 없다.

㉠ 소급과세는 과세요건 완성 후에 새로운 입법으로 과세하거나 이미 성립된 납세의무를 가중하는 것을 의미하는데, 2012. 1. 1. 이전 사업연도에 작업진행률에 따라 익금과 손금을 산입한 상황에서 시행령 제69조 제3항을 적용하는 것이 2009 사업연도 법인세를 새로 과세하거나 납세의무를 가중하는 것이 아니고, 단지 분양계약의 해제일이 속하는 사업연도의 법인세 납세의무에 영향을 미치는 것이므로 소급과세에는 해당하지 않는다.

㉡ 시행령 제69조 제3항의 법률효과는 ‘작업진행률에 따른 익금·손금의 산입’ 뿐만 아니라, ‘분양계약의 해제로 인한 확정된 금액과의 차액 발생’도 충족해야 발생하는데, 2012. 1. 1. 이후 계약이 해제된 경우라면 2012. 1. 1. 이전에 작업진행률에 따른 익금·손금 산입이 있었다 하더라도, 2012. 1. 1. 이전에 사실 또는 법률관계가 완성되었다고 볼 수 없으므로 이미 완성된 사실 또는 법률관계에 새로운 법령을 적용하는 진정소급에는 해당되지 않는다.

㉢ 계약해제는 계약제결과는 별개의 법률행위로서 시행령 조항 시행 이후에 이루어진 계약해제에 대하여는 위 조항이 소급입법에 해당한다고 볼 수 없다.

3. 검토

(1) 부정설의 지지

생각건대, 이 사건의 경우 부정설이 타당하다. 민법에서는 계약해제의 소급효를 인정하고 있지만, 시행령 제2호에서 계약해제를 소급효를 감안한 통상적 경정청구 사유가 아닌, 후발적 경정청구 사유로 인정하고 있는 사례에서 보듯 세법의 해석에 있어서 민법의 법리는 참고자료에 불과하다고 보아야 한다. 국세기본법 제18조 제2항에서는 ‘국세를 납부할 의무(세법에 징수의무자가 따로 규정되어 있는 국세의 경우에는 이를 징수하여 납부할 의무)가 성립한 소득, 수익 재산, 행위 또는 거래에 대해서는 그 성립 후의 새로운 세법에 따라 소급하여 과세하지 아니한다.’고 규정하여 조세법령 불소급의 원칙을 규정하고 있는데, 계약해제라는 사유는 시행령 제69조 제3항이 시행되는 2012. 1. 1. 이후에 발생하여 그때 위 조항의 적용요건을 충족시켰을 뿐이므로 소급과세 금지 원칙에 위배되는 것이라고 볼 수 없다. 즉, 시행령 제69조 제3항의 적용요건을 해석함에 있어 ‘계약 해제라는 사유가 언제 발생하였는지’를 따져야 할 뿐이고, 계약 해제로 인한 ‘민법상 소급효가 있는지 여부’까지 고려할 것 아니다.¹³⁰⁾

(2) 후발적 경정청구가 제한되는 국면에 해당

그렇다면 부정설에서 적절하게 지적하고 있듯, 위 사안은 대법원 판결에서 언급하고 있는 “법인세법이나 관련 법령에서 특정한 후발적사유의 발생으로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정”이 있거나 “경상적·반복적으로 발생하는 매출에누리나 매출환입과 같은 후발적 사유에 대하여 납세의무자가 기업회계의 기준이나 관행에 따라 그러한 사유가 발생한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고해 왔다는 등의 특별한 사정”이 있는 경우에 해당한다 할 것이므로, 후발적 경정청구를 허용할 것이 아니라 계약 해제일이 속하는 사업연도의 손익에 반영되어야 할 뿐이다.

요컨대 이 사건의 경우 시행령 제69조 제3항이 있어 ‘권리구제 필요성’이 없는 경우에 해당하므로, 납세자는 위 규정에 따라 해결하면 되고 별도로 후발적 경정청구를 인정할 필요는 없을 것이다.

130) 이러한 주장은 제2장에서 사해행위 취소 판결과 후발적 경정청구 허용 여부를 논하면서 사해행위 취소에 관한 민사법적 해석은 후발적 경정청구 요건을 판단함에 있어 주요한 고려대상이 아니라고 하였던 것과 같은 취지이다.

제5장 몰수 · 추징의 경우 후발적 경정청구 사유가 되는지 여부 (대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결)

I. 문제의 소재

1. 사실관계

원고는 아파트 재건축정비사업조합 조합장으로 선출된 후 2008. 7. 7. 재건축상가 일반분양분 매매와 관련하여 이를 우선적으로 매수하려는 甲으로부터 5,000만 원이 입금되어 있는 예금통장 및 현금카드를 받고, 같은 날 재건축 아파트 관리업체선정 대가로 乙로부터 3,800만 원을 각 교부받았다. 원고는 2010. 4. 9. 이에 관하여 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(뇌물)죄로 처벌을 받으면서 위 합계 8,800만 원의 추징을 명하는 판결을 선고받은 후 그 항소와 상고가 기각되어 판결이 확정되자 2011. 2. 16. 추징금 8,800만 원을 모두 납부하였다. 피고는 위 판결에 따른 뇌물 수수 통보 자료에 의해 동 자료 금액 8,800만 원을 기타소득으로 보아 2012. 9. 6. 원고에게 2008년도 귀속 종합소득세 42,622,680원을 결정·고지하였으나, 원고는 불복하여 이 사건 소를 제기하였다.

2. 쟁점

우리 소득세법은 소득원천설에 입각하여 법령에 열거된 소득에 한해 과세를 하고 있는바 소득세법 제21조 제1항에서는 기타소득의 일종으로 뇌물(제23호), 알선수재 및 배임수재에 의하여 받는 금품(제24호)을 규정하고 있다. 이 사건의 원고는 8,800만 원의 뇌물을 甲, 乙로부터 수수하였고 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(뇌물)죄로 처벌받으면서 8,800만 원의 추징을 명하는 판결을 선고받은 후 그 판결이 항소, 상고기각으로 확정되었다. 과세관청은 위 8,800만 원이 '뇌물'로서 기타소득에 해당한다고 보아 2008년 귀속 종합소득세를 부과하였으나, 원고는 확정된 형사판결에 따라 추징금 8,800만 원을 납부하였으므로 납세의무가 없다고 주장하였다. 결국 이 사건의 쟁점은 과세대상이 되는 위법소득이 형사판결에 따라 몰수·추징되는 경우 이를 후발적 경정청구 사유로 볼 수 있을지 여부인데, 후발적 경정청구 사유

로 볼 수 있을지를 살피기에 앞서 전제논의로 위법소득과 과세 문제에 대하여 판례가 어떤 태도를 취하고 있는지 살펴보기로 한다.

‘회수불능’과 더불어 ‘위법소득 담세력의 감소’는 대상판결이 해석론으로 후발적 경정청구의 대상이 된다고 보는 전형적인 두 가지 사유인데, 대상판결의 사례는 후자에 관한 내용을 다루고 있다. 이 장에서는 ‘위법소득 담세력의 감소’이라는 사유에 대해서 후발적 경정청구 활용을 시도하고 있는 대상판결에 대해 분석해보기로 한다.

3. 원심¹³¹⁾ 및 대상판결의 판단

원심은 원고의 후발적 경정청구를 배척하였는데, 구체적 논거는 다음과 같다.

납세자의 그 금품 수수가 형사적으로 처벌대상이 되는 범죄행위가 됨에 따라 그 범죄행위에 대한 부가적인 형벌로서 추징이 가하여진 결과에 불과하여 이를 원귀속자에 대한 환원조치와 동일시할 수 없으므로, 결국 그 추징 및 집행만을 들어 납세자가 범죄행위로 인하여 교부받은 금원 상당의 소득이 실현되지 아니하였다고 할 수는 없다.

원고가 뇌물로 받은 8,800만 원의 추징을 명하는 이 사건 판결의 확정에 따라 2011. 2. 16. 8,800만 원을 국가에 납부한 사실은 인정되지만, 이는 원고의 위 뇌물 수수행위가 형사적으로 처벌대상이 되는 범죄행위가 됨에 따라 그 범죄행위에 대한 부가적인 형벌로써 추징이 가하여진 결과에 불과한 것일 뿐이고, 위와 같은 추징금 납부를 위 뇌물의 원귀속자에 대한 환원조치와 동일시할 수 없다.

대상판결은 이와 달리 몰수·추징이 후발적 경정청구의 대상이 된다고 보았는데, 판결의 요지는 아래와 같다.

사후에 위법소득이 정당한 절차에 의하여 환수됨으로써 그 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화된 경우에는 그때 소득이 종국적으로 실현되지 아니한 것으로 보아 이를 조정하여야 한다.

형법상 뇌물, 알선수재, 배임수재 등의 범죄에서 몰수나 추징을 하는 것은 범죄행위로 인한 이득을 박탈하여 부정한 이익을 보유하지 못하게 하는 데 그 목적이 있으므로, 이러한 위법소득에 대하여 몰수나 추징이 이루어졌다면 이는 그 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화된 경우에 해당한다.

위법소득의 지배·관리라는 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립하였

131) 서울고등법원 2014. 3. 6. 선고 2013누23546 판결

다고 하더라도 그 후 몰수나 추징과 같은 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화되는 후발적 사유가 발생하여 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 그 전제를 잃게 되었다면, 특별한 사정이 없는 한 납세자는 국세기본법 제45조의2 제2항 등이 규정한 후발적 경정청구를 하여 그 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있다고 보아야 한다.

위법소득 담세력 감소에 관한 후발적 경정청구 인정 여부를 논의하기에 앞서, 전제논의로 위법소득과 과세에 대한 판례의 경향성을 분석해보기로 한다. 판례가 위법소득 과세 문제에 대하여 어떠한 태도를 취하여오고 있는지 알아야만, 위법소득 담세력 감소에 관해서 후발적 경정청구를 인정한 대상판결이 어떤 의미를 가지는지 분명하게 와닿기 때문이다.

II. 위법소득 과세에 관한 일반적 이해

1. 위법소득 일반에 관한 판례의 태도

‘위법소득’은 강학상의 개념으로 법률에 위반된 행위로부터 발생하는 소득을 말하는 바, 절도, 사기, 횡령으로 취득한 장물이나 수뢰죄를 구성하는 뇌물과 같이 취득 자체가 범죄를 구성하는 소득만을 일컫는 개념은 아니며, 사법상 무효로 인정되거나 취소할 수 있는 경우와 같이 사법상 위법한 하자 있는 행위로 인한 소득, 행정법규에 위반한 거래로부터 발생한 소득도 흔히 포함하는 것으로 쓰이는 개념이다.¹³²⁾

우리 세법은 뇌물·알선수재 및 배임수재에 의하여 받는 금품은 기타소득으로,¹³³⁾ 불법정치자금에 대하여는 상속세 또는 증여세를 과세하도록 하고 있는데,¹³⁴⁾ 그 밖의 위법 또는 하자있는 원인으로부터의 소득에 대하여는 명시적인 규정을 두고 있지 않고 있으므로, 위법소득에 대한 과세 여부는 법해석이나 판례의 태도에 달려 있다.¹³⁵⁾

일찍이 판례는 대체로 경제적 측면에서 현실적으로 이득을 지배, 관리하면서 이를 향유하고 있어 담세력이 있다면, 취득 자체가 범죄를 구성하는 재물과 같이 과세대상이 된다고 판시하고 있다.¹³⁶⁾ 구체적으로 범죄행위로 인한 소득과 관련하여 원고

132) 한만수, “위법소득의 과세에 관한 연구”, 「조세법연구」 제10권 제2호, 한국세법학회, 2004. 11, 8~9면 참조

133) 소득세법 제21조 제1항 제23호 및 제24호

134) 조세특례제한법 제76조 제2항 및 제3항

135) 이 단락은 사법연수원, 앞의 책 [註85], 8~9면을 참조하였다.

136) 그러나 위법소득에 대한 과세를 긍정한다고 하더라도 현행 소득세법은 소득세의 과세소득을 열거주의 방식으로 규정하고 있기 때문에 과세소득으로 열거하고 있지 않은 소득유형은 적법 여부를 불문하고 과세소득

가 소외 주식회사의 부사장으로 재직하면서 같은 회사가 대전시로부터 매수한 공장부지 3,000평을 다른 회사에게 양도하고 그 대금을 착복한 사례에서, 위 공장부지의 양도로 인한 이익은 소외 주식회사의 익금에 추가 산입하는 한편 원고에 대한 상여처분을 한 후 이를 갑종소득으로 보아 종합소득세 부과대상이라고 판단하여 ‘횡령’으로 인한 위법소득도 과세대상이라고 판단하였다.¹³⁷⁾ 나아가 “소외 주식회사는 타에 처분된 위 공장부지를 그 매도인이었던 대전시에 반납한 양 기장 처리하여 놓고 원심 변론종결시까지도 원고의 위법소득에 대한 환원조치를 취하고 있지 않으니 이는 과세소득에서 제외시킬 수 없다”는 원심¹³⁸⁾의 판시사항을 인용하고 있는바 원고가 사실심 변론종결시까지 횡령금을 피해자에게 반환하였다면 과세처분을 유지하지 못하였을 것이라는 결론을 추론해볼 수 있다. 이 부분은 소득을 판단함에 있어 형식이 아닌 경제적 실질로 판단한 이상, 그 경제적 실질이 사후적으로 전제를 잃게 된 경우에는 소득세를 부과할 수 없다는 인식에 근거한 것으로 보인다. 이 판례는 명확하지는 않지만 소득세 부과대상의 소득의 ‘발생’뿐만 아니라 ‘소멸’의 측면에서도 경제적 실질에 따른 판단을 일관하였다는 점에서 긍정적으로 평가할 수 있는데, 오늘날과 같은 후발적 경정청구 제도가 존재하였다면 원고가 횡령금을 피해자에게 반환한 경우 후발적 경정청구를 인정하였으리라고 추측해 볼 수 있다.¹³⁹⁾

그러나 후발적 경정청구가 도입되고 난 후 납세자가 범죄행위로 인하여 금원을 교부받고 난 뒤 납세자에 대한 형사사건이 진행되어 추징 및 집행이 이루어진 사례¹⁴⁰⁾에 있어서는 형사사건으로 인한 몰수·추징이 후발적 경정청구 대상이 아니라고 판단하였다.¹⁴¹⁾

2. 사법상 위법소득과 관련한 판례의 판단

사법상 위법소득과 관련, 사법상 유효한 매매계약에 기한 수입 뿐 아니라 사법상 무효인 매매계약에 기한 수입도 세법상 과세수입에 포함된다고 본 사례,¹⁴²⁾ 법인과 이사 사이에 이익이 상반되는 금전소비대차라 하더라도 위 소비대차에서 발생한 이자소득을 과세소득에서 제외시킬 것은 아니라고 한 사례,¹⁴³⁾ 상호신용금고의 대표이사가 신용금고 명의로 부금을 수입하거나 금원을 차입하고도 이를 상호신용금고법

에 해당하지 않는다는 점에 유의할 필요가 있다. 사법연수원, 앞의 책 [註85], 10면

137) 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결

138) 서울고등법원 1981. 3. 4. 선고 80구519 판결

139) 위 사실관계가 있을 당시는 후발적 경정청구 제도가 도입되기 이전이었다.

140) 대법원 2002. 5. 10. 선고 2002두431 판결

141) 나성길, 유철형, “위법소득 과세와 관련한 주요 쟁점의 검토”, 「세무와 회계연구」 제4권 제1호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2015. 6, 65면은 이러한 대법원의 태도에 대하여 위법소득이 지급자에게 반환된 경우와 국가에 의해 몰수·추징된 경우를 달리 취급하고 있다고 평가하고 있다.

142) 대법원 1979. 8. 28. 선고 79누188 판결

143) 대법원 1985. 5. 28. 선고 83누123 판결

제17조 제2항에 따라 장부에 기장하지 않고 소외 부외부채로 관리, 유용하였다면 비록 그와 같은 차입행위는 같은 법 제17조 소정의 차입절차 등을 위배한 것이 되어 사법상으로는 신용금고의 차입행위로서는 무효가 된다 하더라도 그 부외부채의 상대계정인 현금은 일단 신용금고에 들어온 법인의 수익이라고 본 사례,¹⁴⁴⁾ 차량 4대에 대한 매매계약이 무효라고 하더라도 위 4대 차량에 대한 매매대금을 원고의 익금으로 산입할 것인지는 원고가 현실적으로 위 매매대금을 지배·관리하면서 그 이득을 향수하고 있는지 여부를 판단하여야 한다는 사례¹⁴⁵⁾ 등이 있는바 모두 경제적 실질을 기준으로 담세력의 존부를 판단하여야 한다는 취지이다.

3. 양도소득과 관련한 판례의 태도

(1) 양도소득과 관련한 종전 판례의 태도

다만 양도소득세와 관련하여 우리 판례는 다소 복잡한 태도를 취하고 있는데, 기본적으로는 양도계약의 무효, 취소, 해제가 있는 경우 양도소득세의 과세대상이 아니라고 보고 있다. 일반적인 설시는 다음과 같다.¹⁴⁶⁾

양도소득세는 자산의 양도와 그에 따른 소득이 있음을 전제로 하여 과세되는 것이므로, 이 사건 임야의 양도가 원고 종중의 규약에 따른 적법한 절차를 거치지 아니하여 무효인 이상 그 대표자가 양도대금을 수령하여 사용하였다거나 매수인 명의로 소유권이전등기가 경료 되었는데도 그 말소청구소송 등을 제기하지 않고 있다고 하더라도, 이를 두고 양도소득세의 과세대상인 자산의 양도에 해당한다거나 자산의 양도로 인한 소득이 있다고는 할 수 없는 것이다.

(2) 사법상 무효임에도 경제적 실질에 따라 판단한 판례

그러나 국토의 계획 및 이용에 관한 법률이 정한 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 최초 매도인에게서 최종 매수인에게로 관할관청의 허가를 받아 토지매매가 이루어지고 소유권이전등기가 경료된 경우가 문제된 사례¹⁴⁷⁾에서는 양도소득세 산정의 기초가 된 매매계약이 처음부터 무효이거나 취소된 경우에도 일정한 경우

144) 대법원 1991. 12. 10. 선고 91누5303 판결

145) 대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결

146) 대법원 1993. 1. 15. 선고 92누8361 판결; 대법원 1997. 1. 21. 선고 96누8901 판결

147) 대법원 2011. 7. 21. 선고 2010두23644 전원합의체 판결

양도소득세의 과세대상이 될 수 있음을 판단하여 기존의 태도에서 진일보한 입장을 보여주었다. 판결의 요지는 다음과 같다(이하 ‘토지거래허가 판결’이라고만 한다).

매매 등의 계약이 처음부터 무효이거나 나중에 취소되는 등으로 효력이 없는 때에는, 양도인이 받은 매매대금 등은 원칙적으로 양수인에게 원상회복으로 반환되어야 할 것이어서 이를 양도인의 소득으로 보아 양도소득세의 과세대상으로 삼을 수 없음이 원칙이다.

국토계획법이 정한 토지거래허가구역 내의 토지를 매도하고 그 대금을 수수하였으면서도 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 매매가 아닌 증여가 이루어진 것처럼 가장하여 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기까지 마친 경우 또는 토지거래허가구역 내의 토지를 매수하였으나 그에 따른 토지거래허가를 받지 아니하고 이전등기를 마치지도 아니한 채 그 토지를 제3자에게 전매하여 그 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 매매계약서를 작성하고 그에 따른 토지거래허가를 받아 이전등기까지 마친 경우에, 그 이전등기가 말소되지 아니한 채 남아 있고 매도인 또는 중간의 매도인이 수수한 매매대금도 매수인 또는 제3자에게 반환하지 아니한 채 그대로 보유하고 있는 때에는 예외적으로 양도소득세 과세대상이 된다.

위 판결은 그 근거로 다음과 같은 점을 들고 있다.

- ① 구 소득세법 제88조 제1항 본문은 자산이 유상으로 이전된 원인인 매매·교환·현물출자 등 계약이 법률상 유효할 것까지 요구하고 있지 않다.
- ② 매매 등 계약이 처음부터 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에서 정한 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 이루어진 경우와 같이 위법 내지 탈법적인 것이어서 무효임에도 당사자 사이에서는 매매 등 계약이 유효한 것으로 취급되어 매도인 등이 매매 등 계약의 이행으로 매매대금 등을 수수하여 그대로 보유하고 있는 경우에는 종국적으로 경제적 이익이 매도인 등에게 귀속되고, 그럼에도 매매 등 계약이 법률상 무효라는 이유로 매도인 등이 그로 말미암아 얻은 양도차익에 대하여 양도소득세를 과세할 수 없다고 보는 것은 매도인 등으로 하여금 과세 없는 양도차익을 향유하게 하는 결과로 되어 조세정의와 형평에 심히 어긋난다.

(3) 판례의 태도 정리

언급한 사례들 모두 양도행위가 무효인 경우 양도소득세의 부과가 적법한지에 관한 쟁점을 다루고 있는데, 결론에 있어서는 차이가 있음을 알 수 있다. 소득세법 제 88조 제1항 본문에서는 양도의 개념에 대해 ‘자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자신이 유상으로 사실상 이전’되는 것을 말한다고 규정하고 있는데, 이는 양도소득세의 과세대상 여부를 판단함에 있어서 사법상의 양도 개념과 달리 소득세법 고유의 기준으로 판단하겠다는 취지이다. 그렇다면 ‘양도’의 의미를 소득세법상 고유의 개념으로 파악할 경우 계약의 무효, 취소, 해제 등의 사유가 있다하더라도 양도대금을 보유하는 등으로 매도인이 경제적 이익을 보유하고 있다면 양도소득의 과세대상이 된다고 봄이 오히려 경제적 실질에 따라 소득개념을 판단하는 판례의 태도와 일관된다고 할 것이다. 결국 토지거래허가 판결 이전의 판례는 유독 양도소득세의 경우만 기준을 달리 판단하여 다른 위법소득 과세의 경우와 상이한 기준으로 보고 있었다는 점, 소득세법상 고유의 양도 개념을 사용하고 있음에도 사법상 무효 등의 사유가 있다고 하여 곧장 양도소득의 과세대상이 아니라고 보고 있었다는 점 등 두 가지 측면에서 일관성을 유지 못했다는 비판을 받을 수 있다.

기존 판례가 이러한 결론을 도출하는 과정에서 구체적인 근거는 제시하고 있지 않지만, 추측컨대 매매계약이 무효, 취소, 해제되는 경우와 같이 양도소득이 다른 소득에 비하여 당사자간의 반환 문제가 생기는 경우가 빈번하고,¹⁴⁸⁾ 이러한 경우 종국적으로 경제적 이익을 상실하게 될 가능성이 크에도 양도소득세까지 부과하는 것은 당사자에게 가혹하였으리라는 판단에 근거한 것으로 생각해볼 수 있다. 특히 1994. 12. 이전의 사건들은 후발적 경정청구 제도가 도입되기 이전이어서 양도소득세를 납부한 후에는 후발적인 사유가 발생하였을 경우에도 감액을 청구할 수 있는 권리 구제제도가 없었음을 고려한 것으로 볼 수 있다. 이러한 기존 판례들의 논리적 근거는 미흡하지만 납세자에게 가혹한 결과가 일어나는 것을 막기 위한 부득이한 결론이었다고 평가할 수 있을 것이다.

148) 매매계약이 해제되는 경우 당사자는 원상회복의무가 있고(민법 제548조), 경우에 따라 손해배상책임을 지게 될 수도 있다(민법 제551조). 매매계약이 취소되는 경우도 소급하여 무효가 되므로(민법 제141조), 무효의 경우와 마찬가지로 당사자간 부당이득반환의 문제가 생긴다.

(4) 후발적 경정청구가 가능함을 고려

토지거래허가 판결에서는 ① 국토계획법이 정한 토지거래허가구역 내의 토지를 매도하고 그 대금을 수수하였으면서도 토지거래허가를 배제하거나 잠탈할 목적으로 매매가 아닌 증여가 이루어진 것처럼 가장하여 매수인 앞으로 증여를 원인으로 한 이전등기까지 마친 경우, ② 또는 토지거래허가구역 내의 토지를 매수하였으나 그에 따른 토지거래허가를 받지 아니하고 이전등기를 마치지도 아니한 채 그 토지를 제3자에게 전매하여 그 매매대금을 수수하고서도 최초의 매도인이 제3자에게 직접 매도한 것처럼 매매계약서를 작성하고 그에 따른 토지거래허가를 받아 이전등기까지 마치는 경우와 같이 강행법규 위반으로 인한 무효 사례에 있어서도 매도인이 그 경제적 이익을 보유하고 있는 경우에는 양도소득세 과세대상이 된다고 보았다.

추측컨대, 위 판례가 양도소득세 부과대상이 될 수 없다는 기존 판례의 태도에서 일정한 경우 양도소득세 부과 대상이 될 수 있다는 결론을 내린 이유는 이 사건 사실관계 발생이 후발적 경정청구 제도 도입 이후여서 매도인이 후발적인 사유로 인해 경제적 이익을 보유하지 못하게 된 경우 후발적 경정청구가 가능함을 고려 요소로 삼은 것이라고 생각해 볼 수 있다.

물론 다수의견이 실제로 후발적 경정청구의 존재를 고려하였는지는 명확하지 않지만, 보충의견에서는 이를 살펴볼 수 있다. 즉 김능환의 보충의견에서는, “다수의견이 예외적으로 양도소득세의 과세대상이라고 본 두 경우에 일단 양도소득세가 과세된 후 어떤 사유로든지 매매대금 등을 상대방에게 반환하여 원상회복한 때의 구제수단이 문제될 수 있”지만, 시행령 제2호에 준하는 사유로서 시행령 제4호의 후발적 경정청구 사유가 될 수 있다고 보았다.

(5) 정리

생각컨대 토지거래허가 판결은 납세의무자가 실질적인 경제적 이익을 보유하고 있는 경우 과세대상이라고 보는 기존의 판례 이론과 그 궤를 같이 하면서도 양도의 개념을 소득세법의 목적과 취지를 감안하여 판단함으로써 세법의 독자성을 살린 데에 그 의의가 있다.¹⁴⁹⁾ 특히 국토이용관리법 해석에 관하여 판례는 “국토이용관리법상의 규제구역 내의 ‘토지등의 거래계약’허가에 관한 관계 규정의 내용¹⁵⁰⁾과 그 입

149) 그후 선고된 대법원 2013. 7. 11. 선고 6640 판결도, 부동산 매매업을 영위하는 원고가 법인세의 기초가 되었던 매매대상 토지가 토지거래허가구역 내의 토지로서 그 매매계약이 유동적 무효라며 토지를 매도하였음을 전제로 한 과세관청의 처분이 위법하다고 주장하는 사안에서 “이 사건 쟁점 토지가 토지거래허가구역 내에 위치하고 있다고 하더라도 원고가 이 사건 쟁점 토지를 양도하고 매도대금을 지급받아 이를 그대로 지배·관리·향수하고 있고, 이와 같은 소득은 과세소득으로서 이 사건 쟁점 토지에 관한 매매계약의 유효·무효와 관련이 없”다고 보았다.

150) 국토의 계획 및 이용에 관한 법률 제118조(토지거래계약에 관한 허가)

법취지에 비추어 볼 때 토지의 소유권 등 권리를 이전 또는 설정하는 내용의 거래 계약은 관할 관청의 허가를 받아야만 그 효력이 발생하고 허가를 받기 전에는 물론 효력은 물론 채권적 효력도 발생하지 아니하여 무효”라고 보는 확고한 입장을 취하고 있었다.¹⁵¹⁾ 그러나 대상판결에서는 이러한 경우에도 일정한 요건을 충족하는 경우 양도소득세의 과세대상이 된다고 보아 ‘양도’의 의미에 관한 소득세법 제88조의 의미를 살린 결론을 내렸다. 즉, 다른 법에 의하여 양도행위에 무효 사유가 있다고 하더라도 세법상으로는 ‘자산을 유상으로 사실상 이전’한 것이라고 보아 양도소득세 부과 대상이 되는 ‘양도’의 개념에 해당한다고 보았다.

물론 위 판결은 개별 사안에 관한 것으로서 양도소득 전반에 관하여 확대적용할 수 있을지는 의문이 있을 수 있다. 그러나 위 판결은 한정된 경우이긴 하지만 양도소득의 ‘발생’ 측면에서 양도의 개념을 민법의 법리에 얽매이지 않고 ‘실질적 담세력의 존부’를 기준으로 세법 독자적으로 판단하였는바, 이는 기타 양도소득의 발생이 문제되는 사안에서도 충분히 확대적용 가능한 논리라는 점에서 긍정적으로 평가할 수 있다. 그리고 이러한 논리를 연장하여 소득의 ‘소멸’ 측면에서도 ‘실질적 담세력의 감소’를 기준으로 후발적 경정청구 인정여부를 판단하는 것이 일관성 있는 결론이라 할 것이다.¹⁵²⁾

결국 소득의 존부를 ‘세법의 독자성’에 비추어 ‘실질적 담세력’에 따라 판단하기 시작한 판례의 기초는 결국 몰수·추징이 후발적 경정청구가 되는지에 관한 대상판결에까지 이르게 된다.

III. 후발적 경정청구에 관한 요건 충족 여부

1. 실질적 담세력의 감소와 권리구제 필요성

(1) 판례의 변경

몰수·추징과 관련하여 대상판결 이전의 판결은 아래와 같은 이유로 원고가 甲 회사의 직원으로 토지매입 업무를 처리하는 과정에서 乙로부터 사례금으로 10억 원을 받았으나 배임수재죄로 유죄판결과 함께 10억 원의 판결을 선고받아 확정되어 10억 원을 추징당하게 되었다 하더라도 10억 원의 소득을 원귀속자에게 환원한 것으로는

151) 대법원 1991. 12. 24. 선고 90다12243 판결 등

152) 토지거래허가판결에서 안대희 대법관은 보충의견에서 동일한 취지의 의견을 밝히고 있다. 즉 종전에는 무효인 거래행위에 대하여 양도소득세 과세가 이루어진 경우 당사자는 부당이득 반환청구를 하는 방법 외에 마땅한 구제수단이 없었지만, 현재는 후발적 경정청구 제도가 시행되고 있으므로 담세력의 감소가 있으면 경정청구에 의하면 되고 양도행위가 무효이거나 취소된 경우 양도소득세를 부과할 수 없다는 종래의 판례 법리를 굳이 고집할 필요가 없다고 한다.

볼 수 없어 위 금액을 기타소득으로 본 과세관청의 판단이 적법하다고 보았다.¹⁵³⁾

납세자에 대한 형사사건에서 그에 대한 추징이 확정됨으로써 결과적으로 그 금액을 모두 국가에 추징당하게 될 것이 확정되었다 하더라도, 이는 납세자의 그 금품수수가 형사적으로 처벌대상이 되는 범죄행위가 됨에 따라 그 범죄행위에 대한 부가적인 형벌로서 추징이 가하여진 결과에 불과하여 이를 원귀속자에 대한 환원조치와 동일시할 수는 없다.

즉 종전의 판례는 납세자가 몰수·추징당하여 ‘실제 담세력의 감소’ 사유가 있었음에도 피해자에 대한 환원조치를 하지 않는 이상 당초의 과세처분은 그대로 유지된다고 보았다. 이 경우 현실적인 금원의 유출이 있었음에도 납세자에게는 위법소득 담세력 감소에 대한 법적 구제책이 없었고, 그 결과 ‘권리구제 필요성’이 있었던 사안이었다.

그러나 그 후 대상판결의 실시와 같이 “위법소득에 대하여 몰수나 추징이 이루어졌다면 이는 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화된 경우에 해당”한다고 보아 납세자의 후발적 경정청구가 가능한 것으로 판단하였고, 범죄행위로 인한 위법소득에 대하여 형사사건에서 추징판결이 확정되어 집행된 경우에도 소득세법상 과세대상이 된다는 취지로 판시한 대법원 1998. 2. 27. 선고 97누19816 판결, 대법원 2002. 5. 10. 선고 2002두431 판결 등은 명시적으로 폐기하였다.

(2) 대상판결의 의미

이 판결은 후발적 경정청구의 활용 가능성을 확대한 판례로서도 의미를 가지지만, 위법소득과 과세라는 측면에서 산발적으로 흩어져 있었던 판례 이론을 결집시켰다는 데에서 그 의의가 있다. 즉, 범죄행위로 인한 위법소득의 ‘발생’이라는 측면에서는 일찍이 판례가 경제적 실질을 기준으로 판단하여 과세대상이라고 보고 있었음에도, ‘소멸’에 있어서는 범죄이익의 몰수·추징 등이 후발적 경정청구 사유가 아니라고 하여 판례 논리에 모순이 있었고 납세자의 권리구제라는 측면에서도 부당함이 있었는데, 대상판결로 인하여 ‘발생’ 뿐만 아니라 ‘소멸’ 단계에 있어서도 ‘실제 담세력의 감소가 있었는지(경제적 이익의 상실가능성이 현실화되었는지)’ 여부로 판단하여 판례 이론의 일관성을 유지할 수 있게 되었다.¹⁵⁴⁾

153) 대법원 2002. 5. 10. 선고 2002두431 판결

154) 나성길, 유철형, 앞의 논문 [註141], 60면은 대상판결 선고 이전의 논문이지만, 같은 취지에서 위법소득의 성립뿐만 아니라 소멸의 측면에서도 과세할 수 없는 것이 타당하다고 보았다. “위법소득에 대한 과세가 가능하다고 하더라도 그 이후에 원상회복이나 몰수·추징 등으로 위법소득 귀속자가 이를 상실하는 경우 환

2. 위법소득에 대한 실질적 담세력의 감소 인정 여부

(1) 판례에 대한 비판

대상판결을 비판하는 견해는 위법소득을 적법소득보다 우대하는 결과가 될 수 있으므로 위법소득에 대해서는 ‘실질적 담세력의 감소’가 있다하더라도 후발적 경정청구를 제한하여야 한다고 주장한다. 구체적으로 다음과 같은 근거를 제시하며 위법한 행위로 얻은 금품을 반환하는 경우 위법소득을 반환한 사업연도의 소득을 감액하여야 한다고 주장한다.¹⁵⁵⁾

① 이미 유입된 자산이 유출되었다고 하더라도 소급하여 유입되지 않은 것이 될 수는 없다(경제적 이득 혹은 자산의 유입과 유출은 모두 사실문제일 뿐이다).

② 위법소득에 대하여 소득세 및 가산세를 부과하고 체납처분에 의하여 이를 징수하였다 하더라도 후발적 경정청구를 인정하면 징수의 효력이 소멸하게 되는데, 이는 위법소득에 대한 과세를 포기하는 것이다(납세자의 성실한 신고와 납부를 유인하지 못한다).

이 견해는 대상판결이 언급한 ‘경제적 이익의 상실 가능성 현실화’라는 문구에 대해서도, 다음과 같은 논리로 이러한 문구의 사용이 부적절함을 지적하고 있다.

‘적법소득에도 경제적 이익의 상실가능성이 있으므로, 대상판결의 논리가 정당화되려면 위법소득이 적법소득에 비하여 상실가능성이 더 높아야 한다. 그러나 적법소득 중에서도 상실가능성이 위법소득보다 높은 예가 있으므로 위법소득에 상실가능성이 내재되어 있다는 논리는 위법소득을 달리 취급하는 정당화 근거가 될 수 없다.’¹⁵⁶⁾

(2) 검토

그러나 위법소득에서 상실가능성이 높다는 말은 다른 적법소득에 비하여 몰수·추징 등에 의한 범죄수익 박탈 가능성이 적법소득보다 높아 제도권 내에서 소득으로 인정받지 못할 통상적·추상적인 가능성이 더 큼을 의미할 뿐, 각주 156)에서 언급하고 있는 것처럼 개개의 사례를 따져서 어떤 쪽이 상실가능성이 높은지를 따질 것은 아니라고 본다면 판례의 논거가 틀린 것은 아니다. 또한 후발적 경정청구

급 등의 방법으로 시정할 필요가 있고, 그렇게 본다면 원상회복이나 몰수·추징을 통해 이익이 상실된 시점에서는 과세할 수 없다고 보는 것이 타당하다.”

155) 신호영, “위법소득 반환에 대한 소득세법상 취급에 대한 연구”, 『조세법연구』 제22권 제1호, 한국세법학회, 2016. 4, 49~54면, 66~67면

156) 신호영, 앞의 논문 [註155], 57~58면. 예를 들어 절도와 같은 재산범죄를 저지른 범죄자는 범죄에 의하여 얻은 경제적 이득을 반환할 의무를 지지만, 반환의무를 이행하여 경제적 이득을 상실한 사례가 많다는 실증은 없다. 반면 유골을 달에 묻는 사업체를 만들고, 부자들로부터 많은 금액을 수수료로 수입하였을 때 달에 가서 유골을 묻는 일의 성공확률이 1%에 불과하므로 적법소득 중에서도 상실가능성이 위법소득보다 높은 예가 있다고 한다.

의 취지를 감안하였을 때 위법소득의 담세력 감소와 이로 인한 후발적 경정청구의 양립은 불가능한 것이 아니고, 오히려 후발적인 사유 발생사실에 착안하여 사후적 조정을 전제하고 있다고 보아야 한다.

후발적 경정청구를 인정하게 되면 가산세 등의 제재 및 가산금, 체납처분의 효력도 소멸하게 되어 위법소득에 대한 유인이 높아질 수 있다는 논거는 일응 타당하다(즉 적법소득과 위법소득의 세법 측면에서의 대우가 동일하다면 납세자는 위법소득 획득을 억제할 동기가 없다는 것이다). 그러나 앞서 보았듯 기간과세 세목에 있어서도 우리 세법이 후발적 경정청구를 원칙적인 소득감액 방법으로 인정하고 있고, 위법사유가 발생한 사업연도의 감액사유에 해당하기 위해서는 별도의 규정이 있는 경우에 한한다는 점을 고려하면, 위법사유가 발생한 사업연도의 차감 사유로 삼고 있는 명문의 규정이 없는 이상 후발적 경정청구를 활용하는 방안이 부득이한 해석론이라고 할 것이다. 즉 가산세, 체납처분 효력 소멸의 문제는 적법소득, 위법소득을 불문하고 후발적 경정청구를 허용하는 경우 인정되는 효과일 뿐이므로, 위와 같은 견해는 타당하지 않다고 생각한다. 위법소득 반환의 경우 소득산입연도와 소득반환연도 사이에 물품의 지배 이익에 대하여 누리는 비과세이익에 대한 제재가 필요한 경우 이는 입법으로 해결하여야 할 문제일 뿐 해석론으로 위법소득이 반환된 연도의 소득을 조정하는 방법은 문언의 한계를 넘는 것이다.

IV. 결론

앞서 살펴보았듯 범죄행위로 인한 위법소득이 아닌 사법상 위법소득과 관련하여서도, 판례는 토지거래허가 구역 내의 토지매매가 강행법규 위반으로 무효가 되는 경우라 하더라도 ‘양도’의 개념에 관한 세법 독자적인 판단을 통하여 양도소득세의 과세대상이 되는 사례가 있다고 보았다. 명시적인 판례 변경은 없었으나¹⁵⁷⁾ 적어도 취소, 무효, 해제 사유가 있는 경우 양도소득세의 과세대상이 일관되게 아니라고 보았던 판례 태도에서 진일보한 것으로 ‘양도’의 개념을 소득세법 제88조에 따라 경제적 실질을 기준으로 판단하였다는 점에서 의의를 가진다.

이렇게 본다면 대상판결을 통해 ① 범죄행위로 인한 위법소득, 사법상 위법소득 불문하고 ② ‘발생’부터 ‘소멸’에 이르기까지 담세력을 경제적 실질에 따라 판단한다는 판례 이론이 어느 정도 정립되었다고 평가할 수 있다. 이는 담세력의 유무와 정

157) 이태로·한만수, 앞의 책 [註25], 205면은 판례의 입장 변경이라고 평가하고 있다. “대법원 판례는 오랫동안 양도소득에 관해서는 자산의 양도행위가 사법상 무효이거나 실효되면 양도소득이 발생한 것으로 볼 수 없다는 입장을 취해왔으나, 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 토지거래허가를 받지 않아 무효인 토지의 매도로 얻은 대가가 양도소득세 과세대상이 되는지 여부가 문제된 사안에서 그 입장을 변경하여 그 경우에도 양도인이 양도계약의 이행으로 수령한 경제적 이익을 그대로 보유함으로써 종국적으로 지배 내지 향유하는 경우에는 과세대상이 되는 것으로 본다.”

도는 과세원인행위의 범형식보다 실질적인 소득 또는 권리관계에 따라 판단되어야 한다는 실질과세의 원칙¹⁵⁸⁾에도 부합하는 것으로, 대상판결은 후발적 경정청구 사유를 인정함에 있어 ‘실질적 담세력에 따라 판단’하여 향후 후발적 경정청구에 관하여 판례가 취할 입장과 기준을 제시하였다고 볼 수 있다. 또한 판례가 해석론을 통해 ‘위법소득 담세력의 감소’를 후발적 경정청구의 전형적인 사유 중 하나로 삼고자 함을 예측해 볼 수 있다.

뿐만 아니라 형사절차상의 이유로도 후발적 경정청구를 인정하였다는 점에서 후발적 경정청구 제도의 활용가능성을 넓힌 판례라고 할 수 있다.

158) 국세기본법 제14조(실질과세)

제6장 금전채권의 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우 후발적 경정청구 활용 가능성 (대법원 2014. 8. 28. 선고 2013두26989 판결)

I. 문제의 소재

1. 사실관계

피상속인은 2006. 9. 20. 甲 회사에 이 사건 임야를 대금 70억 원에 매도하면서 계약금 6억 5,000만 원을 수령하였다(이하 위 매매계약을 '이 사건 매매계약'이라 한다). 피상속인은 위 매매계약의 잔대금 63억 5,000만 원은 지급받지 못한 채 2006. 9. 27. 甲 회사에 이 사건 임야에 관한 소유권이전등기를 마쳐주었고, 같은 달 28. 甲 회사 및 甲회사의 대표인 乙과 사이에 甲과 乙이 연대하여 대금을 지급하기로 약속하는 합의서를 작성하였다.

피상속인은 2007. 10. 25. '이 사건 부동산에 관한 소유권예고등기말소의 소송을 해결하여주지 못하였으므로, 이 사건 매매계약에 따른 매매잔대금 중 977,800,000원을 포기한다.'는 내용의 채권포기각서를 작성하여 甲 회사에 교부하였다.

피상속인은 2008. 7. 27. 사망하였고, 피상속인의 甲 회사에 대한 위 매매잔대금채권은 원고들이 그 상속비율에 따라 상속하였다.

원고 피상속인의 처는 甲 회사와 乙을 상대로 '甲 회사와 乙은 원고에게 63억 5,000만 원 및 이에 대한 지연손해금을 지급하라.'는 등의 청구취지로 소송을 제기하였다. 위 소송 계속 중이던 2009. 8. 21. 원고들이 甲회사와 乙로부터 50억 원을 지급받기로 하는 내용의 조정이 성립되었다.

원고들은 2009. 1. 21. 피고에게 '甲회사에 대한 위 50억 원의 채권(이하 '이 사건 상속채권'이라고 한다)은 회수불가능채권'이라고 주장하면서 위 채권에 대한 상속세를 0원으로 신고하였는데, 피고는 당초 매매잔대금 6,350,000,000원 중 피상속인이 회수를 포기한 977,800,000원을 뺀 5,372,200,000원(=6,350,000,000원-977,800,000원)을 미회수채권으로 보아, 위 5,372,200,000원을 상속세 과세표준으로 하여, 2010. 10. 원고들에게 2008. 7. 27. 상속분상속세 1,574,936,760원을 결정, 고지하는 이 사건 처분을 하였다.

2. 쟁점

이 사건에서 원고들은 甲회사가 무자력이므로 원고들의 甲회사에 대한 채권은 회수불가능한 상태에 있어 상속재산가액에서 제외되어야 한다고 주장하였다. 상속세법 제60조는 제1항에서 상속재산의 가액은 상속개시일 현재의 시가에 의하도록 규정하는 한편, 제2항에서 ‘시가’의 의미를 ‘불특정다수인 사이에 자유로이 거래가 이루어지는 경우에 통상 성립된다고 인정되는 가액’으로 정의하고, 제3항에서 시가를 산정하기 어려운 경우에는 당해 재산의 종류·규모·거래상황 등을 감안하여 제61조 내지 제65조에 규정된 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액에 의하도록 규정하고 있다. 그리고 상속세법 시행령 제58조 제2항과 그 위임을 받은 시행규칙 제18조의2 제2항 제2호는 대부금·외상매출금 및 받을 어음 등 일반적인 금전채권의 가액은 원칙적으로 원본의 가액 즉, 액면금액에 상속개시일까지의 미수이자 상당액을 가산한 금액으로 평가하되, ‘채권의 전부 또는 일부가 상속개시일 현재 회수 불가능한 것으로 인정되는 경우’에는 그 가액을 산입하지 아니하도록 규정하고 있다.

그러나 이 사건 상속채권은 ‘회수 불가능한 상태’는 아니지만 ‘회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우’¹⁵⁹⁾였는데, 이와 같은 경우에 해당 조항에서 규정하고 있는 ‘회수불가능’의 경우에만 상속재산가액에 불산입 한다고 해석한다면 납세자들은 회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우에도 전체 원본가액에 대하여 상속세의 부담을 지게 되어 불합리한 결과가 발생하므로 이에 대한 해결방안이 문제되었다.

대상판결의 사안은 상속재산평가단계에서는 ‘회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우’였지만, 중국에는 ‘회수불능’이 된 사례였다. 상속재산평가단계에서 ‘회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우’라 하더라도, 평가단계 이후 채무자의 자력 회복 등으로 인해 회수가능성이 회복되는 경우도 있을 것이므로 ‘회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우’ 무조건 ‘회수불능’으로 이어지는 것은 아니다. 이 장의 주제는 상속재산평가단계에서는 ‘회수불능’ 상태가 아닌 이상 향후 회수가능성이 어떻게 될지 모르는 상황이기 때문에 ‘회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우’에 상속재산공제 여부를 판단하는 것은 불안정하고, 오히려 ‘회수불능’이라는 명확한 사유가 발생하였을 때 후발적 경정청구를 허용하는 것이 법적 안정성의 측면에서도 바람직하고, 후발적 경정청구를 확대해가는 판례의 일관된 경향성과도 부합할 수 있다는 것이다.

대상판결은 대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결과 더불어 상속·증여세 분야에 관한 후발적 경정청구 활용가능성에 대한 중요한 시사점을 제공해주고 있

159) ‘회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우’는, 여러 채권 중 ‘일부가 회수 불능’한 경우와는 구별하여야 한다. 만약 3개의 채권이 있고, 그 중 하나의 채권이 ‘회수불능’이고 다른 채권은 채권의 만족이 가능한 상태라면, 채권들 중 ‘일부 회수 불능’이 있는 경우에 해당한다. 그러나 이러한 경우에는 ‘회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유’가 있는 것은 아니다.

다. 위 판결은 피상속인이 제3자를 위하여 연대보증채무를 부담하고 있었고, 이때 과세관청이 종국적 채무부담이 불확실하다는 이유로 상속재산가액에서 이를 공제하지 아니하였던 사안이다. 그러나 그 후 채권자가 제기한 연대보증채무 이행소송에서 상속인들이 패소하여 확정되었고, 구상권 행사 가능성도 없는 경우 이미 납부한 상속세의 후발적 경정청구 사유에 해당한다고 보았다. 즉, 제3장에서 언급한 ‘회수불능과 후발적 경정청구’의 법리를 연장하면, 상속재산평가 단계에서 발생할 수 있는 납세자의 권리 침해 문제도 후발적 경정청구를 통해 해결할 수 있다는 결론에 이르게 된다.

이하에서는 위와 같은 결론에 이르게 되는 전제 논의로 ‘회수가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우’가 ‘회수불능’과 어떻게 구별되는지, 상증세법상 상속재산 가액의 평가방법이 어떠한지 살펴본 후, 대상판결의 결론이 후발적 경정청구의 활용가능성과 어떻게 연결될 수 있는지 검토해보기로 한다.

3. 원심160) 및 대상판결의 판단

원심에서는 이 사건 상속채권에 대하여 아래와 같은 구체적 사정을 근거로 상증세법 시행령 제58조 제2항에서 상속재산가액에서 제외하는 ‘회수불가능한 것’에 해당하지 않는다고 보았다. 원심은 ‘회수불능’이 있는 경우에만 상속재산가액에서 제외하고, 그 외의 ‘회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우’ 등과 같은 경우에는 위 시행령 조항의 적용국면에 해당하지 않음을 전제하고 판단하였다. 원심 판단의 요지는 아래와 같다.

甲 회사가 이 사건 임야에 관한 소유권이전등기를 경료한 후 소외인들에게, 2006. 12. 20. 채권최고액 60억 원의, 2008. 10. 2. 채권최고액 59억 6,000만원의 각 근저당권을 설정하여 준 사실, 이 사건 임야는 2010. 12. 22. 강제경매로 인하여 소외인들에게 매각되었는데, 그 경매대금 62억 5,000만원은 소외인들이 전액 배당받은 사실, 원고들이 현재까지도 甲 회사로부터 이 사건 임야에 관한 매매대금을 지급받지 못하고 있는 사실, 甲 회사의 대차대조표 및 손익계산서에 의하면 2006사업연도 당기순손실 65,331,107원, 2007사업연도 당기순손실 1,674,438,794원, 2008사업연도 당기순손실 2,212,894,165원이 각 발생한 사실을 인정된다. 그러나 다음과 같은 점을 고려하면 회수불가능한 채권에 해당하지 않는다.

- ① 甲 회사는 부동산매매업, 임대업, 주택건설업 등을 목적으로 2006. 7. 11. 설립되었고, 이 사건 임야 등 지상에 공공건설 임대주택을 건설하여 임대 후 분양을 목적으로 주택건설사업계획 승인을 얻어 위 사업을 추진하고 있었으므로,

160) 부산고등법원 2013. 11. 14. 선고 2012누1580 판결

사업시행 초기 어느 정도의 당기순손실 발생이 불가피하다.

- ② 위와 같이 이 사건 임야가 제3자에 매각된 것은 평가기준일 이후의 사정으로서 상속세부과처분에 있어 고려의 대상으로 볼 것이 아니다.
- ③ 이 사건 매매계약 체결 후인 2006. 9. 28. 乙이 甲 회사의 피상속인에 대한 매매잔대금채무에 관하여 연대보증을 하기도 하였고, 당시 乙은 호주 등지에 다수의 부동산을 보유하고 있었던 것으로 보인다.
- ④ 甲 회사는 이 사건 상속개시 이후인, 2008년경에도 이 사건 사업을 계속 추진하고 있었을 뿐만 아니라, 2009. 11. 26.에도 여러 부동산들의 소유권을 취득하였고, 현재도 이를 보유하고 있다.
- ⑤ 상속개시 후 원고가 甲 회사와 乙을 상대로 제기한 종전 소송에서 ‘甲 회사와 乙이 연대하여 원고에게 50억 원을 지급하기로 한다.’는 내용의 조정이 성립되었으므로, 원고들은 甲 회사뿐만 아니라 乙로부터도 위 채권을 회수하는 것이 가능하다고 보인다.

원심은 이러한 사정들을 종합하면 평가기준일 현재, 즉 상속개시 당시 甲 회사 등이 무자력이라거나 채권의 회수가 객관적으로 불가능한 상태에 있었다고 단정하기 부족하다고 보아 이 사건 상속채권을 공제하여 달라는 원고의 청구를 기각하였다.

대상판결은 원심의 판단을 뒤집고 상속개시일 현재 회수 불가능하지 않더라도 상속개시일 당시 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생하였다면, 그 금액을 상속재산의 가액으로 평가할 수 없다고 보았다.

상속재산의 가액은 상속개시일 현재의 시가에 의하는 것이 이상적이지만 현실적으로는 시가를 산정하는 것이 어려운 경우가 많으므로, 상속세법 제60조는 제1항에서 시가주의 원칙을 선언하면서 제3항에서 시가를 산정하기 어려운 경우에는 당해 재산의 가치를 적절히 반영하고 있는 것으로서 객관성과 합리성이 있다고 인정되는 보충적 평가방법에 의하여 평가한 가액으로 시가를 갈음할 수 있도록 규정하고 있다. 이러한 상속세법 제60조의 문언내용과 취지 및 관련 규정의 체계, 응능과세 원칙 등에 비추어 보면, 상속재산인 금전채권의 전부 또는 일부가 상속개시일 현재 회수 불가능한 것으로 인정되지는 아니하더라도, 상속개시일 당시에 이미 채무자의 자금사정이 어려워 상당 기간 채권의 회수가 지연되거나 채무자의 신용상태가 급격히 악화되는 등 그 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생하여 액면금액에 상속개시일까지의 미수이자 상당액을 가산한 금액으로 그 채권의 가액을 평가하는 것이 현저히 불합리하다고 인정되는 경우에는 그 금액을 상속재산의 가액으로 평가할 수 없고, 다른 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 평가하여야 할 것이다.

구체적인 판단의 근거는 다음과 같았는데, 상속개시일인 2008. 7. 27. 이후의 사실들도 적극적으로 고려하였다는 점이 주목할 만하다.

- ① 이 사건 상속채권의 채무자인 甲회사는 2006. 7. 11. 설립된 이후 2009 사업연도까지 매년 당기순손실을 기록하고 있었고 임대수입 외에는 별다른 매출이 없었다.
- ② 이에 따라 甲 회사는 2006 사업연도부터 이미 부채액수가 자산 합계액을 초과한 상태였고 이 사건 매매계약에 따른 잔금채무는 채무제표상 부채로 계상하지도 않았다.
- ③ 甲 회사의 실제 사주이자 이 사건 상속채권에 관하여 연대보증을 한 乙 또한 이 사건 상속개시 당시 이미 호주 등지에 보유하던 부동산을 모두 상실하였고 이후 사기죄 등으로 형사처벌을 받는 등 무자력의 상태였다.
- ④ 피상속인은 2006. 9. 20. 甲 회사에게 이 사건 임야를 70억 원에 매도하고 계약금 6억 5,000만 원만을 수령하였을 뿐 2008. 7. 27. 사망할 때까지 甲 회사나 乙로부터 잔금을 전혀 변제받지 못하였고, 이 사건 상속개시 후에도 원고가 甲 회사와 소외인을 상대로 소송을 제기하는 등 원고들이 채권 회수를 위한 여러 노력을 기울였음에도 현재까지 전혀 변제받지 못하고 있다.
- ⑤ 甲 회사는 이 사건 상속개시 후인 2009. 6. 29. 주택건설사업계획 승인을 받았으나 2010년경 사업시행권을 포기하였고 그 이후에는 채무제표조차 작성되지 않는 등 사실상 폐업 상태였다.
- ⑥ 甲 회사의 주된 자산이었던 이 사건 임야를 포함한 사업용 부지는 이 사건 상속개시후 강제경매 등을 통하여 모두 제3자에게 소유권이 이전되었고, 2009. 1. 1. 26. 소유권을 취득하여 현재까지 보유 중인 일부 부동산은 그 공시지가 합계액이 596만여 원에 불과한데다 매매예약을 원인으로 한 가등기와 채권액 2억 원의 가압류 등이 마쳐져 있으며, 달리 甲 회사에 실질적인 재산가치가 있는 보유자산이 없다.

대상판결은 위와 같은 사실들을 종합하여 “비록 이 사건 상속개시 당시 甲 회사 등이 무자력이라거나 이 사건 상속채권의 회수가 객관적으로 불가능한 상태에 있었다고 단정하기는 어렵다고 하더라도, 그 당시에 이미 이 사건 상속채권은 그 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생하여 액면금액에 상속개시일까지의 미수이자 상당액을 가산한 금액으로 그 채권의 가액을 평가하는 것이 현저히 불합리한 경우에 해당한다고 볼 여지가 많다.”고 보아 원고의 상고를 인용하였다.

II. '회수불능'과의 구별

1. 회수불능과 대손금

제3장에서도 살펴보았지만, 판례는 일찍부터 '장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백한 때'에 회수불능이 있다고 보아, 이러한 경우에는 그 소득을 과세소득으로 하여 소득세를 부과할 수 없다고 본다.¹⁶¹⁾

그리고 이러한 회수불능의 범리는 세법상 대손금 규정에도 반영되어 있는데, 법인세법 제19조의2 및 동법 시행령 제19조의2 제1항에 따르면 12가지의 대손사유를 규정하고 있다. 대손금이란 법인의 영업활동에서 발생하는 외상매출금, 미수금, 대여금 등과 같은 채권 중 사실상 회수불가능한 채권을 손금으로 파악하는 것을 말하는데, 법에 따라 소멸시효가 완성된 채권(제1호부터 제4호), 법에 따라 소멸되는 채권(제5호부터 제7호) 및 기타(제8호부터 제13호)로 분류하고 있다.¹⁶²⁾

채권의 회수가능성을 0에서부터 100 사이의 어느 지점에 있다고 볼 때, 판례 및 대손금 규정에서 나열하고 있는 사유들은 채권의 회수가능성이 0이거나 0에 가까운 경우에 국한되어 있다고 평가할 수 있다. 특히 법에 따라 소멸시효가 완성되었거나 법에 따라 소멸하는 채권은 회수가능성이 0이라고 보아도 무방하지만,¹⁶³⁾ 그 외의 사실상 회수가 어려운 경우는 채권의 회수가능성 평가가 좀 더 다양해질 수 있다.

2. 구별 및 논의의 실익

대상판결에서는 '회수가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우'라는 판시를 하였는데, 판례가 종전부터 일관하여 실시해 온 '회수불능'의 개념과 어떻게 구별되는지 의문이 들 수 있다. 그러나 대상판결에서 '회수불능'이라는 표현과 분명히 구별되는 표현을 쓴 것을 보면 양 개념이 서로 다른 의미라는 것을 알 수 있다. 즉 '회수가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우'는, '회수불능'의 상태에 이르는 것은 아니지만 회수가능성에 의심이 있는 경우를 말한다.

'회수불능'의 경우에는 회수가능성이 0이거나 0에 가까운 경우를 말하지만, '회수가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우'는 회수가능성의 평가가 좀 더 다양해질 수 있다. 판례는 '상속개시일 당시에 이미 채무자의 자금사정이 어려워 상당

161) 대법원 1987. 10. 28. 선고 87누34 판결; 대법원 1989. 9. 12. 선고 89누1896 판결; 대법원 1996. 12. 10. 선고 96누11105 판결; 대법원 2002. 10. 11. 선고 2002두1953 판결 등

162) 윤병각, 앞의 책 [註32], 416면 참조

163) 물론 소멸시효가 완성되었음에도 채무자가 임의로 변제하는 경우를 생각해볼 수는 있겠으나, 이는 이례적인 상황이므로 고려하지 않는다.

기간 채권의 회수가 지연되거나 채무자의 신용상태가 급격히 악화되는 등'의 경우에는 '그 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생'한 경우라고 판단하고 있다. 사실 저 문언만으로 채권의 회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우를 객관적이고 합리적인 방법으로 평가하기란 매우 어렵다. 다만 회수가능성이 50인 경우는 회수가 가능할 수도, 가능하지 않을 수도 있기 때문에 회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우라고는 보기 어렵다고 생각해볼 수 있을 뿐이므로, 이렇게 본다면 '회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우'란 수치로 표현하였을 때 회수가능성이 0에서부터 50 사이의 어느 지점이라고 추측해 볼 수밖에 없다.

아래의 금융기관의 자산건전성 분류기준¹⁶⁴⁾을 참고한다면, 판례는 '채무자의 자금사정이 어려워 상당 기간 채권의 회수가 지연'되거나 '채무자의 신용상태가 급격히 악화'되는 경우를 예시로 들고 있으므로 표현의 유사성을 고려하였을 때 '회수불능'의 경우는 '추정손실', '회수가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우'는 '고정'이나 '회수의문'에 해당하리라는 정도로밖에 추정할 수 없다.

- ① 채무상환능력이 양호하여 채권 회수에 문제가 없는 것으로 판단되는 거래처에 대한 자산은 '정상'
- ② 채권 회수에 즉각적인 위험이 발생하지는 않았으나 향후 채무상환능력의 저하를 초래할 수 있는 잠재적 요인이 존재하는 거래처에 대한 자산은 '요주의'
- ③ 향후 채무상환능력의 저하를 초래할 수 있는 요인이 현재화되어 채권 회수에 상당한 위험이 발생한 거래처에 대한 자산은 '고정'
- ④ 채무상환능력이 현저히 악화되어 채권 회수에 심각한 위험이 발생한 것으로 판단되는 거래처에 대한 자산 중 회수예상가액 초과부분은 '회수의문'
- ⑤ 채무상환능력의 심각한 악화로 회수불능이 확실하여 손실처리가 불가피한 것으로 판단되는 거래처에 대한 자산 중 회수예상가액 초과부분은 '추정손실'

금융감독원은 자산건전성 분류결과에 따라 은행의 대출채권에 대하여 정상의 0.5% 이상, 요주의의 2% 이상, 고정의 20% 이상, 회수의문의 50% 이상, 추정손실의 100%를 대손충당금으로 적립하게 하고 있다.

이처럼 판례는 '회수불능'과 '회수가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우'를 구별하고 있고 그 개념의 차이는 알 수 있지만, 과연 어떤 경우에 회수가 불

164) 이 부분은 백제흙, "상속재산인 금전채권의 회수가능성과 그 평가방법", 세경신문, 2015. 8. 13, http://www.taxtimes.co.kr/hous01.htm?r_id=206923의 내용을 재인용하였다.

능한지, 어떤 경우에 회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우인지 구별하는 작업은 상당히 어려운 일이다.

이하에서는 대상판결에 대한 이해를 돕기 위하여 먼저 상속재산 평가방법에 대하여 살펴보기로 한다.

III. 상속 · 증여재산의 평가방법

1. 시가평가의 원칙

상증세법 제60조 제1항에서는 ‘이 법에 따라 상속세나 증여세가 부과되는 재산의 가액은 상속개시일 또는 증여일(평가기준일) 현재의 시가(時價)에 따른다. 이 경우 제63조 제1항 제1호 가목 및 나목에 규정된 평가방법으로 평가한 가액(제63조 제2항에 해당하는 경우는 제외한다)을 시가로 본다.’라고 규정하여 시가평가의 원칙을 명문화하고 있고, 제2항에서는 ‘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.’라고 규정하고 있다. 상증세법 시행령 제49조에서는 시가의 평가 원칙에 관하여 세부적으로 정하고 있다.

이처럼 시가평가의 원칙은 상속세 및 증여세를 부과함에 있어 과세가액과 과세표준을 정하는 기준이 되므로, 납세자와 과세관청간 이해가 첨예하게 대립되는 부분이다.¹⁶⁵⁾

판례는 “상속개시 당시의 ‘시가’라 함은 원칙적으로 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적인 교환가격을 말한다.”고 하면서 부동산 매매가액을 상속개시 당시의 시가라고 할 수 있기 위하여는 객관적으로 보아 그 매매가액이 일반적이고 정상적인 교환가치를 적정하게 반영하고 있다고 볼 사정이 있어야 한다고 보고 있다.¹⁶⁶⁾

165) 사법연수원, 앞의 책 [註20], 205면 참조

166) 대법원 1998. 7. 10. 선고 97누10765 판결

2. 시가를 산정하는 것이 어려운 경우 보충적 평가방법 적용

상속·증여재산은 평가기준일의 시가로 평가한다고 되어 있으나 경제상황의 변동 등으로 인해 특정시점의 객관적 교환가치를 반영한 시가 산정은 쉬운 일이 아니다. 당사자가 거래한 실지거래가액이 존재한다면 그 역사적 가액을 기준으로 소득을 산정함이 실질과세 원칙, 응능부담의 원칙상 바람직할 것이다. 그러나 무상취득이나 무상공여처럼 평가가 수반되어야 하거나, 부당행위계산부인과 같이 당사자간 거래가격을 그대로 인정하기 어려운 경우, 실지거래가액 자체는 존재하지만 그 내용을 파악하기 힘든 경우 등에는 시가를 ‘발견’하거나 ‘산정’하는 작업이 필요하다.¹⁶⁷⁾ 그렇기 때문에 상속세법 제60조 제3항에서는 ‘시가 산정이 어려운 경우에는 해당 재산의 종류, 규모, 거래 상황 등을 고려하여 제61조부터 제65조까지에 규정된 방법으로 평가한 가액을 시가로 본다.’고 규정하고 있는데, 이를 보충적 평가방법이라 한다.

상증세법은 제61조에서 부동산의 평가 방법을, 제62조에서 선박 등 그밖의 유형재산의 평가 방법을, 제63조에서 유가증권 등의 평가 방법을, 제64조에서 무체재산권의 가액 평가 방법을, 제65조에서 그 밖의 조건부 권리 등의 평가 방법을 각각 규정하고 있고 제66조에서 저당권 등이 설정된 경우 재산 평가의 특례를 규정하고 있다. 판례는 보충적 평가방법에 따라 평가한 가액도 상속세 및 증여세가 부과되는 재산의 가액 산정기준인 시가에 해당한다고 보고 있다.¹⁶⁸⁾

3. 대출금·외상매출금 및 받을 어음 등 채권가액과 입회금·보증금 등의 채무가액 평가(상증세법 시행령 제58조 제2항)

이 사건 상속채권은 상속세법 제63조 제2호,¹⁶⁹⁾ 상속세법 시행령 제58조 제2항에서 그 평가방법을 규정하고 있는데, 위 시행령 규정에 따르면 대부금·외상매출금 및 받을 어음 등의 채권가액과 입회금·보증금 등의 채무가액은 원본의 회수기간·약정이자율 및 금융시장에서 형성되는 평균이자율 등을 감안하여 평가한다. 다만 채권의 전부 또는 일부가 ‘평가기준일 현재 회수불가능한 것으로 인정되는 경우’에는 그 가액을 산입하지 아니하고 있다.

167) 사법연수원, 앞의 책 [註20], 209면; 이창희, 앞의 책 [註8], 1066면 참조

168) 대법원 2012. 6. 14. 선고 2012두3200 판결

169) 상속세 및 증여세법 시행령 제63조(유가증권 등의 평가)

① 유가증권 등의 평가는 다음 각 호의 어느 하나에서 정하는 방법으로 한다.

2. 제1호 외에 국채(國債)·공채(公債) 등 그 밖의 유가증권의 평가는 해당 재산의 종류, 규모, 거래 상황 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 방법으로 평가한다.

IV. 후발적 경정청구의 필요성

1. 납세자의 권리구제 필요성

채권이 회수불능 상태에까지 이르지 않는 경우, 채권의 전부 만족(100)과 채권의 회수불능(0) 사이 중간단계에 있는 경우 납세자의 구제책이 문제될 수 있다. 일정한 채권에 대한 상속재산 가액 평가에서 채권의 종국적인 회수 가능성에 의심이 있었지만 채권 액면금액의 전부 만족(100)을 예상하고 상속세를 신고·납부하였으나 종국적으로 채권의 일부 또는 전부를 만족 받지 못하는 경우(실질적 담세력의 감소가 있는 경우)가 생기게 마련이다. 이 경우에 채권을 회수하지 못하였음에도 납세자에게 채권 액면금액 전부에 대한 상속세를 부담하라고 한다면 납세자에게 가혹한 결과가 된다.

이때 납세자의 구제책이 문제될 수 있는데, 이 사건에서 문제가 된 조항인 상속세법 시행령 제58조 제2항 단서에서는 대부금·외상매출금 및 받을 어음 등의 채권 가액과 입회금·보증금 등의 채무가액 평가에 관하여 전부 또는 일부가 평가기준일 현재 '회수불가능'한 것으로 인정되는 경우에 그 가액을 산입한다고만 규정하고 있기 때문에 법 규정의 문언상 회수불능이 아닌 회수에 의심이 있다는 사유만으로는 과세표준 제외 사유가 아니지 않은가 하는 의문이 들 수 있다. 동일한 취지에서 대상판결의 원심은 채권 회수 가능성에 의심이 있는 사정이 있다 하더라도 상속개시 당시 甲 회사 등이 무자력이라거나 채권 회수가 객관적으로 불가능한 상태에 있었다고 보기 어렵다는 이유로 상속재산가액 평가를 달리할 수 없다고 보았다. 즉 원심 판결은 회수불가능한 채권에 대해서만 상속재산가액 평가에서 제외하고, 그밖의 채권에 대해서는 회수가능성을 감안하지 않고 상속재산가액 평가에 반영하는 입장이라고 할 수 있다.

그러나 이 사건의 경우만 보더라도 원고들은 상속재산이 이 사건 상속채권 밖에 없었고 실제로 부과처분 당시는 물론 원심 변론종결시까지도 원고들이 회수한 금액은 없었음에도 가산세를 포함한 상속세 약 16억 원에 대한 과세처분을 받았는데 납세자의 구제책이 필요한 상황이었다. 이에 대하여 대상판결은 '회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우'에 상속재산평가단계에서의 해결방안을 제시하였지만, 아래에서 살펴보면 이 방안은 납세자의 권리구제에 실효성 있는 해결책이라고 보기 어렵고 달리 법적 구제수단이 없는 경우여서 여전히 '권리구제 필요성'이 있는 경우였다. 이하에서는 이를 살펴보기로 한다.

2. 상정가능한 구제 방법

금전채권에 대하여 감정평가에 의한 시가산정을 하되 상속세법 시행령 제58조 제2항을 금전채권의 보충적 평가방법으로 해석하는 방법을 생각해볼 수 있다. 즉 금전채권의 시가를 판단할 때에는 회수불능 여부만이 영향을 미치는 것이 아니고, 이자율, 남은 변제기, 시장상황 등 다양한 요소를 반영할 수 있으므로 감정평가에 의한 시가산정을 원칙으로 하되 상속세법 시행령 제58조 제2항을 금전채권의 보충적인 평가방법으로 파악하자는 것이다. 이 방법에 따르면 상속세법 제60조와 상속세법 시행령 제49조 제1항 제2호에 의한 감정평가에 의한 금전채권 평가가 가능하게 된다고 한다. 그러나 이 방법은 원본가액에 미수이자 상당액을 가산한 금액으로 평가하는 것을 원칙으로 하고 이러한 방법이 불합리한 경우 예외를 인정하는 것이 아니라, 감정평가 등의 방법에 의한 시가평가를 금전채권의 원칙적 평가방법으로 보는 것이어서 이 견해에 대해서는 세무행정의 효율성과 납세자의 예측가능성을 저해할 수 있다는 비판이 가능하다.¹⁷⁰⁾ 즉, 금전채권의 회수가능성을 객관적이고 정확하게 판단하는 과정에서 많은 비용과 시간이 소요될 가능성이 높다.

한편 대상판결의 입장에 찬성하는 견해에서는 상속세법 시행령 제58조 제2항 등은 금전채권의 합리적인 평가방법을 규정한 것으로 보아야 한다고 하면서, 이 조항을 적용하는 것이 납세자에게 현저히 불리한 경우 예외를 인정하지 않는다면 시가주의를 선언한 상속세법 제60조의 취지에 반한다고 한다. 특히 상속세법 시행령 제58조 제2항의 문언에 따르면 금전채권 평가가 0% 아니면 100%의 일도양단 형태로만 이루어지기 때문에 예외 인정의 필요성이 있다고 본다. ‘회수가능성을 의심할 만한 중대한 사유’라는 것도 명확한 기준은 아니지만, 향후 사례의 축적을 통해 기준을 명확히 해나가면 된다고 주장한다. 위 조항을 적용할 수 없는 경우 과세관청의 입장에서는 국채 등의 평가에 관한 시행령 제58조 제1항 제2호 (나)목, 상속세 및 증여세법 시행규칙 제18조의2 제1항 등을 참고할 수 있다고 한다.¹⁷¹⁾

끝으로, 회수불가능한 금전채권만 상속재산에서 제외하고 회수가능성에 의문이 있는 경우에도 상속재산에 포함시키되 사후적으로 회수불가능으로 확정된 경우에는 후발적 경정청구를 인정하자는 견해가 있을 수 있다.¹⁷²⁾ 이 견해에 대해서는 아래 항목에서 살펴본다.

170) 백제흠, 앞의 글 [註164]

171) 조윤희, “상속재산인 금전채권의 평가”, 「조세와 법」 제7권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2014. 12. 17~19면

172) 백제흠, 앞의 글 [註164] 참조

3. 시가주의의 경직성을 완화할 수 있는 후발적 경정청구 제도의 활용가능성

(1) 판례의 문제점

생각건대 최종적으로 ‘회수불능’ 사유가 발생하였을 때 후발적 경정청구 제도를 통해 해결하는 것이, ‘납세자의 권리침해에 대한 전반적인 구제수단’으로서의 후발적 경정청구를 인정하는 판례의 경향과도 부합하는 바람직한 방법이라고 본다.

대상판결은 “상속개시일 당시에 이미 채무자의 자금사정이 어려워 상당 기간 채권의 회수가 지연되거나 채무자의 신용상태가 급격히 악화되는 등 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생하여 액면금액에 상속개시일까지의 미수이자 상당액을 가산한 금액으로 채권의 가액을 평가하는 것이 현저히 불합리하다고 인정되는 경우”를 그 판단기준으로 제시하고는 있지만, 여전히 추상적인 기준에 불과하다.¹⁷³⁾ 대상판결이 선고됨에 따라 납세자가 스스로 판단하기에 상속채권인 금전채권의 회수가능성에 의심이 있는 경우 납세자는 일단 불복하고 보는 사례가 많아질텐데, 대상판결이 ‘다른 객관적이고 합리적인 방법’에 의한다고만 판시하였을 뿐이어서 어떤 평가방법을 취하는지에 따라서도 금전채권의 평가액이 크게 달라지게 될 것이다. 대상판결에서 제시하고 있는 구체적인 판단 기준이 없는 이상 납세자가 옳다고 생각하는 평가방법과 과세관청에서 생각하는 평가방법이 상이할 가능성이 높는데 이 경우 납세자는 과세관청의 결론에 대하여 불복할 가능성이 높다.

‘회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우’를 객관적이고 합리적인 방법으로 평가하는 것이 어려운 작업임은 앞서 살펴본 바와 같다. 설령 특정시점에서의 상속재산가액을 평가할 수 있는 객관적이고 합리적인 방법이 있다 하더라도 상속개시일 이후의 어느 범위 사정까지 고려하는지에 따라 그 평가액도 달라질 수 있는 문제가 있다. 대상판결 역시 상속개시일 이후의 사정들도 적극적으로 고려하여 판단하였지만, 어느 범위까지 고려하여야 하는지에 관하여는 기준을 제시한 바 없다.

대상판결에 찬성하는 견해는 사례의 축적을 통해 기준을 구체화될 것이라고 주장하나 현행법상 과세처분의 불복 체계가 필요적 전치주의를 취하고 있음에 비추어 볼 때 사실상 구속력을 가지며 판단 기준을 제시하여 줄 수 있는 대법원 판결에 이르기까지 납세자는 많은 시간과 비용을 들일 수밖에 없고, 금전채권 평가 기준에 관한 유의미한 판례 축적이 이루어지기 위해서는 많은 시간이 걸릴 수밖에 없다. 결국 판례의 태도는 과세행정의 비효율성을 초래하고 납세자의 최종적 권리 구제까지 많은 시간이 걸린다는 점에서 문제점이 있다.

173) 전환진, 앞의 논문 [註70], 468면도 같은 취지에서, “대상판결은 무엇이 회수 가능성이 의심되는 채권을 적절하게 평가할 수 있는 ‘객관적이고 합리적인 방법’인가에 대해서는 구체적인 기준을 제시하지 아니하였는바, 이는 또다른 어려운 문제로 남게 되었다.”고 평가하고 있다.

(2) 후발적 경정청구의 활용가능성

요컨대, ‘회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우’의 상속재산평가 단계의 문제로 해결하기 보다는, 그 이후 ‘회수불능’ 사유가 발생하였을 때 후발적 경정청구를 활용하는 방법이 최근 후발적 경정청구를 널리 활용하는 판례의 경향성, 법적 안정성과 명확성의 측면에서 바람직하다고 생각한다. 앞서도 살펴보았지만 ‘회수가능성에 중대한 의심이 있는 경우’는 회수가능성이 0에서 50 사이 중에서의 다양한 지점에 해당될 수 있고, 정확한 지점을 찾아내기 위해서는 많은 비용과 시간이 소모될 수밖에 없다. 이처럼 상속재산평가 단계에서의 해결방법에 난점이 있다면 납세자에게 적절한 권리구제 수단이 있는 경우라 할 수 없고, 여전히 납세자의 ‘권리구제 필요성’이 큰 경우에 해당한다. 결국 요지는 판단이 용이하고 간편한, 회수가능성이 0이거나 0에 가까운 경우에 회수불능으로 처리하여 후발적 경정청구를 인정하자는 것이다.

앞서 언급하였다시피 우리 판례는 회수불능의 평가와 관련한 법리를 발달시켜 오고 있고, 판례는, 채권자가 상속인들을 상대로 피상속인의 연대보증채무의 이행을 구하는 민사소송을 제기하여 승소판결을 받아 그 판결이 확정되었을 뿐만 아니라 상속인들이 주채무자나 다른 연대보증인에게 실제로 구상권을 행사하더라도 변제받을 가능성이 없다고 인정되는 사례에서 상속인들의 후발적 경정청구를 인정하였는데,¹⁷⁴⁾ 이 판결의 논리구조는 대상판결과 같은 사항에서도 그대로 적용 가능하다. 즉 위 사안은 제1호 사유에 해당하는 경우이므로 판결을 매개로 하지 않았다는 점에서 대상판결의 사건과는 다르지만 ‘납세자의 권리구제’와 ‘실질적 담세력의 감소’라는 측면에서 구제필요성이 달라진다고 할 수 없으므로, 상속개시일 및 그 이후의 사정들도 함께 고려하여 상속재산의 회수불능이 명확해진 시점에서 제4호의 포괄적인 후발적 경정청구 사유가 된다고 보아야 한다.

(3) 부정설에 대한 반론

후발적 경정청구 활용을 부정하는 견해에서는, 위 2008두10133 판결을 근거로 후발적 경정청구를 허용하여야 한다는 논리에 대해 다음과 같은 점을 근거로 들어 반박하고 있다.¹⁷⁵⁾

① 연대보증채무의 이행은 법적인 사유에 따른 것이지만 금전채권의 회수불가능은 사실상의 사유에 불과하다.

174) 대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결

175) 백제흙, 앞의 글 [註164]

② 연대보증채무는 민사소송판결에 의하여 확정되었는바 이는 제1호 사유에 해당하지만, 대상판결과 같은 사안의 경우 구체적인 후발적 경정청구 해당 사유가 없다.

③ 상속세법 제79조 제1항에서 후발적 경정청구의 특례를 규정하고 있는바 상속세와 관련하여서는 ‘상속재산에 대한 상속회복청구소송 등 대통령령으로 정하는 사유로 상속개시일 현재 상속인 간에 상속재산가액이 변동된 경우’와 ‘상속개시 후 1년이 되는 날까지 상속재산의 수용 등 대통령령으로 정하는 사유로 상속재산이 가액이 크게 하락한 경우’에 한하여 후발적 경정청구를 인정할 수 있을 뿐이다.

④ 또 하나의 지적으로, 소득세의 경우 권리확정주의를 채택한 결과 추후 회수불능의 사유가 발생하면 그에 대한 사후적인 구제방법이 필요한 것이 사실이지만, 상속세의 경우 장래의 실현을 전제로 과세하는 것이 아니라 상속재산의 가액을 상속개시일 당시의 시가로 평가하여 과세하는 것일 뿐이다. 즉 상속재산인 금전채권이 유입되지 않았다면 이는 당초 평가의 적정성이나 합리성의 문제로 접근하여야 할 뿐 후발적 경정청구를 논할 문제는 아니라는 것이다.¹⁷⁶⁾

생각건대, 이미 언급한 바와 같이 ‘납세자의 권리 구제 필요성’이 있는 경우 판례는 후발적 경정청구를 폭넓게 인정하고 있다는 점, 상속세법에서 경정청구에 관한 특례 규정이 있다고 하여 국세기본법상의 경정청구 제도가 배제되는 것은 아니라는 점 등을 감안하였을 때 ①~③과 같은 지적은 후발적 경정청구 인정을 배척할 논거가 되지 못한다고 본다.

④와 같은 지적에 대해서는, 권리확정주의가 실체법상의 원칙이 아닌 징세기술상 편의를 위한 기술적 개념이라는 판례의 입장을 일관한다면 이러한 논리는 상속재산의 평가방법에 대해서도 그대로 적용가능하다. 시가평가의 원칙은 평가일 이후 상속재산 가치의 변동에도 불구하고 상속개시일 당시의 시가로 평가하겠다는 내용이지만, 그렇다고 하여 별도의 후발적 경정청구 요건을 갖추었을 때에도 후발적 경정청구가 허용되지 않는 것은 아니다. 즉 시가평가 원칙 역시 객관적이고 획일적인 과세 징수를 위한 개념일 뿐이므로, 그 후 후발적 사유가 발생하고 ‘담세력의 감소 내지 소멸’이 있어 ‘납세자의 구제 필요성’이 있다면 후발적 경정청구를 허용하여야 한다는 점에서는 권리확정주의에 관한 사례와 비교하여 아무런 차이가 없다.

V. 소결론

대상판결은 상속세에 있어서 후속적인 사유를 고려한 최초의 판례라는 점에서 의의를 가지며, 법령의 문언에 얽매이지 않고 납세자의 권리 구제에 초점을 맞춘 결론을 내렸다는 점에서 긍정적인 평가가 가능하지만, 후발적 경정청구라는 좀 더 적극적이고 명쾌한 해결방법이 있음은 앞서 살펴보았다. 당사자가 후발적 경정청구

176) 조윤희, 앞의 논문 [註101], 14~16면

사유를 주장하지는 않았기 때문에 후발적 경정청구 허용 여부에 대해서는 판단을 하지 않은 것으로 보이나, 검토하였다시피 회수가능성에 대하여 의심이 있는 채권의 경우 일단 상속세를 부과한 후 후발적인 사유로 인해 회수불가능으로 볼 수 있는 사정이 나타났을 때 그 시점에서 후발적 경정청구의 문제로 해결함이 타당하다.¹⁷⁸⁾ 어차피 대상판결이 심리과정에서 ‘상속개시일 이후’의 사정들을 다양하게 고려하여 상속재산공제를 허용하였음을 감안하면, 상속재산 평가방법과 관련하여서만 상속재산공제를 허용하고 후속적 사유를 고려하는 후발적 경정청구는 허용하지 않는 것도 균형에 맞지 않는 결론이라고 할 것이다.

결국 상속재산 평가 당시의 한정된 사실관계만을 바탕으로 미래의 회수가능성을 판단하여 납세자와 과세관청간 다툼의 소지가 있게 만들기보다는, 그 후 회수불가능 사유가 발생하였을 경우 후발적 경정청구를 허용함이 명확하고 안정적인 방법이라고 볼 것이다. 제3장에서 살펴보았듯 판례는 입법의 공백 등으로 인한 납세자의 권리침해가 있을 때 그 구제수단으로 후발적 경정청구를 광범위하게 활용하고 있음에 비추어 보면, 회수불능에 대한 후발적 경정청구의 법리를 활용하여 상속재산평가 단계에서 발생할 수 있는 문제를 해결할 수 있다. 특히 과세관청의 상속세부과 처분이 있었으나 부과처분에 대한 불복기간이 도래한 후 ‘회수불능’의 사유가 발생한다면, 이때는 후발적 경정청구가 유일한 납세자의 권리구제수단이 된다.

요컨대 상속재산 평가 이후의 사정까지 고려하여 회수불능사유가 발생하였다면¹⁷⁹⁾ 상속재산 평가방법에서 상속재산공제를 허용하는 방법보다는 후발적 경정청구 사유로 인정함이, 납세자의 권리 구제 필요성에 초점을 맞추어 후발적 경정청구 제도의 활용을 넓혀가는 판례의 태도와 부합할 것으로 보인다.¹⁸⁰⁾

178) 실제로 서울행정법원 2016. 1. 14. 선고 2015구합59570 판결에서 후발적 경정청구를 인정한 바 있다. “피상속인이 제3자를 위하여 물상보증책임을 부담하고 있었지만 상속개시 당시에는 주채무자가 변제불능의 무자력 상태에 있지 아니하여 그 채무액을 상속재산 가액에서 공제받을 수 없었다고 하더라도, 그 후 상속인들이 채무를 대위변제함으로써 주채무자에 대한 구상권 행사가 가능해진 시점에 주채무자가 변제불능의 무자력 상태에 있어 구상금을 회수할 가능성이 없게”된 경우 국제기본법 제45조의2 제2항 제5호, 국제기본법 시행령 제25조의2 제4호 소정의 후발적 경정청구 사유에 해당한다고 보았다.

179) 이 사건의 경우도 상속개시 당시의 시점에서는 판례의 표현과 같이 ‘회수가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우’에 해당하겠지만, 상속개시 이후의 사정들을 고려한다면 상속개시 이후의 어느 시점에는 상속채권이 ‘회수불능’이 되었다고 보아야 할 것이다.

180) 후발적 경정청구를 인정하는 방법이 좀 더 바람직하다고 생각하지만, 상속재산평가에 관한 판례가 나온 이상 상속재산평가단계에서의 방법을 배척할 수는 없다. 다만 두 가지 선택 가능성이 있다면, 향후 사례에서는 후발적 경정청구를 활용하는 방법이 더 낫다고 생각한다.

제7장 이진가격 조정과 후발적 경쟁청구의 가부 (서울 고등법원 2012. 11. 30. 선고 2012누1961 판결)

I. 문제의 소재

1. 사실관계

원고는 자동차 및 관련부품의 수출입 및 판매 등을 목적으로 설립된 우리나라 법인인데, 네덜란드 법인인 甲이 원고의 발행주식 100%를 보유하고, 독일 법인인 乙이 위 네덜란드 법인의 발행주식 100%를 보유하고 있다(이하 위 乙을 ‘수출자’라고 한다). 원고는 2008. 1. 3.부터 2008. 12. 26.까지 사이에 수출자로부터 자동차 및 관련부품을 수입하면서 관세 등 합계 18,341,335,600원을 납부하였다.

수출자는 ‘이진가격정책’(transfer pricing policy)을 시행하였는데, 이는 수출자로부터 자동차 및 관련부품을 수입하여 판매하는 업체(이하 ‘수입판매업체’라고 한다)와 관련하여 그 수입물품의 가격을 ‘이진가격’(transfer price)으로 정하면서, 수입지에서 시장위험(market risk)과 환위험(currency risk) 등을 고려하는 것이었다. 위 이진가격정책에 따르면 해당 사업연도에 수입되는 물품의 수입가격은 전년도에 다음 사업연도의 판매량, 환율 등을 예상하여 수입자인 원고의 영업이익률이 일정 범위(1.5~3.5%) 내에 들도록 유로화로 결정하고 있다. 원고는 수입물품의 대금은 유로화로 지급하고 국내 딜러들에게 판매 시에는 원화로 대금을 지급 받아 유로화 환율 변동의 위험에 노출되어 있으며, 이러한 환율변동 위험은 원칙적으로 수입자인 원고가 부담하되 목표 환율범위를 벗어나게 하는 지속적인 환율 변동의 경우 이진가격을 인하하여 조정하도록 규정하고 있다.

즉 위 이진가격정책에 기한 ‘규칙’(rules)에서는, 수입판매업체의 영업이익(operative margin) 목표범위(target range)를 1.5~3.5% 등으로 정하고, 수입판매업체의 실제 영업이익을 그 목표범위와 비교하여, 수입판매업체 별로 필요한 조정금액 총액을 결정하고, 조정방법을 공장도가격 조정으로 할지 또는 일시불 지급으로 할지를 결정하도록 하였다.

원고와 수출자는 위와 같은 이진가격정책에 따라 2007. 9.경 원고가 2008년에 수입하여 우리나라에서 판매할 자동차 및 관련부품의 이진가격을 유로(EURO)화로 정하였는데, 당시 유로화에 대한 환율을 1,250원으로 예상하고, 원고의 영업이익 목표범위를 1.5~3.5%로 하여 이진가격을 정하였다.

그런데 2008. 2.경 유로화에 대한 환율이 1,600원 정도로 상승하였고, 그러자 수출

자가 2008. 3.경과 2008. 6.경 위 수입물품의 이전가격을 10% 정도 인하하였다. 그 후에도 2008. 9.경부터 2008. 12.경까지 유로화에 대한 환율이 1,800원 내지 1,900원 정도로 상승하였다.

그 후 원고가 2010. 2. 3. 관세당국에게, 위와 같이 인화된 이전가격이 수출자에 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격이므로 그 인화 이전의 이전가격에 따라 신고·납부한 위 세액이 과다하다는 이유로 위 관세 등 합계 18,341,335,600원의 감액을 구하는 관세법상 경정청구를 하였다.

이에 대하여 관세당국이 2010. 3. 16. 원고에게, 위와 같은 이전가격 인하는 수입신고 이전의 계약에 따른 가격조정이 아니라 사후에 조정된 가격으로서 원고가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격과는 아무런 관련이 없다는 이유로 원고의 위 경정청구를 거부하는 처분을 하였다.

2. 쟁점

관세의 표준은 수입물품의 가격¹⁸¹⁾으로 정하는데, 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 관세법 제30조 각 호의 금액을 더하여 조정한 거래가격으로 산정된다. 이 사건의 경우 원고는 특수관계에 있는 국외 수출자로부터 자동차 및 관련부품을 수입하는 업을 영위하는 법인인데 원고와 수출자간 이전가격정책에 따라 2007년말 2008년도의 유로환율을 예상하여 2008년 수입물품의 과세가격을 결정하였다. 그러나 당초 예상과 달리 유로환율이 급등하게 됨에 따라 -10.83%에 이르는 영업손실이 발생하였고, 결국 원고와 수출자는 2008 사업연도 말에 2008년도에 수입된 수입물품 전부를 대상으로 소급하여 전체 물품대금의 약 14%에 해당하는 금액을 감액하여 수출자로부터 인하금액 상당액을 반환받았다. 원고는 사후적인 수입물품 가격 인하를 이유로 당초 신고한 수입물품 과세가격은 과다하므로 감액되어야 한다고 주장하며 세관장을 상대로 관세법상의 경정청구를 하였으나 세관장이 이를 거부하자 소송을 제기하였다.

결국 이 사건의 쟁점은 원고와 수출자간에 적용되는 이전가격 정책에 따라 물품수입시 과세가격을 신고하고 관세를 납부하였으나, 가격 산정의 기초가 되었던 환율 등의 변동으로 인하여 수입물품 가치의 변동이 생긴 경우 이를 후속적으로 조정할 수 있을지 여부이다. 이는 관세법상 후발적 경정청구¹⁸²⁾¹⁸³⁾의 일종이라고 할 수

181) 관세법 제15조(과세표준)

182) 관세법 제38조의3 제3항, 제38조의4상 경정청구에 대하여 국세기본법과 같이 '후발적 경정청구'라는 용어가 일반적으로 사용되고 있지는 않은 것으로 보인다. 다만 위 규정의 성격은 후속적 사유를 원인으로 하고

있는 수입물품의 과세가격 조정에 따른 경정¹⁸⁴⁾을 허용할지 문제와 관련되는데, 내국법인이 국외특수관계인과 거래시 국세와 관세의 가격결정 차이에 따른 이중과세 가능성 때문에 발생하는 쟁점이라고 할 수 있다. 즉 국세행정의 측면에서는 이전가격이 과대산정되었다고 수입물품의 가격을 낮추어 보려는 경향이 있는 반면, 관세행정의 측면에서는 이전가격이 과소산정되었다고 보아 수입물품의 가격을 높게 잡으려는 경향이 있기 때문에 두 과세기관이 동일한 거래행위에 대하여 상이한 판단을 하는 것이다. 이러한 이전가격 판단방법에 관한 불균형 문제를 해결하기 위하여 2011년말 세법을 개정하였고, 2011. 12. 31. 국제조세조정에 관한 법률(이하 ‘국조법’이라고만 한다) 제10조의2 및 제10조의3, 관세법 제38조의4 등이 제정되었다. 개정된 세법 및 관세법은 국세의 정상가격이나 관세의 과세가격이 조정된 경우 후속적인 조정을 허용하는 내용을 담고 있는데, 경정처분 등으로 인하여 국세의 정상가격이나 관세의 과세가격이 변동된 경우 경정청구나 과세조정심의위원회의 심의를 통하여 조정된 가액을 환급받을 수 있도록 규정하고 있다.¹⁸⁵⁾

특히 이 사안에서는 관세법 제38조의4 적용 여부가 문제되었는데, 대상판결에서 어떻게 판단하였는지 살펴본 후 국세기본법상 후발적 경정청구와의 관계, 관세법상 후발적 경정청구의 가부 등을 검토해본다. 기존의 후발적 경정청구 목적론적 확대 해석 논의는 국세의 영역에 국한되어 진행되어 왔는데, 관세의 영역에 있어서도 후발적 경정청구 활용이 가능한지 이 장에서 살펴보기로 한다.

II. 대상판결의 판단¹⁸⁶⁾

대상판결에서는 ① 인화된 이전가격을 ‘수입물품의 대가’가 변경된 경우라고 보아 소급적인 거래가격 조정이 가능한지, ② 이전가격이 인화되었음을 이유로 관세법 제38조의4 규정에 의한 경정청구가 가능한지가 문제되었는데, 대상판결은 우선 수입물품의 대가가 변경된 것으로 볼 수 있는지에 대하여 아래와 같은 이유로 원고의 청구를 배척하였다.

있으므로 국세기본법상 후발적 경정청구라는 용어의 통일성을 기하기 위하여 이하에서는 ‘후발적 경정청구’라고 통일하여 지칭하기로 한다. 전병목, 「이전가격과 관세의 조화를 위한 주요국의 조정제도」, 한국조세연구원, 2012, 8면에서는 ‘후속적 조정’의 일종이라고 보고 있다.

183) 이재호, 이창희, “국제조세조정에 관한 법률상 경정청구에 대한 고찰”, 「홍익법학」, 제16권 제3호, 홍익대학교 법학연구소, 2015. 9. 제7~8면은 국제조세조정에 관한 법률 제10조의2 제1항은 후발적 사정으로 ‘관세법 제38조의3 제4항에 따른 세관장의 경정처분’을 정하면서 그 처분이 이루어진 시기를 ‘납세의무자가 과세당국에 법인세의 과세표준 신고서를 제출한 후’로 명시하고 있는 점 등을 이유로 적어도 형식적으로는 국제조세조정에 관한 법률상 경정청구는 국세기본법 제45조의2 제2항의 후발적 경정청구에 대한 특례라고 보고 있다. 그렇다면 관세의 측면에서 동일한 양상을 규정하고 있는 관세법 제38조의4 제1항 역시 후발적 경정청구의 일종이라고 볼 수 있을 것이다.

184) 관세법 제38조의4(수입물품의 과세가격 조정에 따른 경정)

185) 전병목, 앞의 책 [註182], 7면 참조

186) 원고는 상고를 포기하여 항소심 판결이 확정되었다.

원고와 수출자가 당초 정한 이전가격을 인하하는 것은 위에서 본 바와 같이, 수입 이후에 수입과정과는 별도로 이루어지는 판매과정에서 당초 정해진 이전가격에 기하여 발생한 결과를 조정하는 것으로서 이전가격을 수입판매업체인 원고의 실제 영업이익이 목표범위에 있게 하기 위한 수단으로 기능케 하는 것이고, 또한 이전가격 이외의 시장위험 및 환위험으로 인한 손실도 이전가격을 수단으로 하여 보전하는 것으로서 당초 수입판매업체인 원고로부터 이전가격으로 지급받았던 자금이 수입판매업체인 원고의 중국적인 손실을 보전하기 위한 재원으로 사용되는 것이다.

또한 원고와 수출자가 2008. 12. 말경 이전가격을 14% 인하하기로 한 것은 원고의 3개년도 평균 영업이익률에 따라 계산한 결과라는 것이어서, 위와 같은 이전가격 인하는 원고가 2008년에 수출자로부터 수입하여 판매한 물품과 직접적인 대응관계에 있다고 보기도 어렵다.

그렇다면 위와 같은 이전가격 인하는, 일정한 사항을 수입물품의 가격결정 요소로 기능케 하면서 그러한 요소가 변경되거나 사후에 확인됨에 따라 ‘수입물품의 대가’라고 볼 수 있는 것이 변경된 경우라고 할 수 없어, 위와 같이 인화된 이전가격은 원고가 수출자에 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격으로 볼 수 없다고 할 것이다.

관세법상 경정청구가 가능한지에 관하여는, 아래와 같이 판단하였다.

2011. 12. 31. 개정된 관세법 제38조의4는, 지방국세청장 또는 세무서장이 국제조세조정에 관한 법률 제4조 제1항에 따라 수입물품의 거래가격을 조정하여 과세표준 및 세액을 결정·경정함에 따라 그 거래가격과 관세법에 따라 신고·납부 또는 경정한 세액의 산정기준이 된 과세가격 사이에 차이가 발생한 경우, 납세의무자가 세관장에게 세액의 경정을 청구할 수 있다고 규정하였다.

그런데 위 규정은 부칙 제5조에 의하여 2012. 7. 1. 이후 최초로 지방국세청장 또는 세무서장이 과세표준 및 세액을 결정·경정하는 분부터 적용되는 것이고, 원고가 앞서 본 바와 같이 2008. 1. 3.부터 2008. 12. 26.까지 사이에 수출자로부터 자동차 및 관련부품을 수입하면서 그 수입신고를 한 것에 관하여 지방국세청장 또는 세무서장이 국제조세조정에 관한 법률 제4조 제1항에 따라 수입물품의 거래가격을 조정하여 과세표준 및 세액을 결정·경정한 바가 있었음을 인정할 만한 증거도 없다.

또한 위와 같은 규정은 내국세와 관세가 과세목적, 과세대상, 과세표준, 세액산출방법 등이 서로 다른 별개의 법률에 의하여 과세됨에 따라 발생할 수 있는 불합리를 조정하기 위한 것이므로, 수입신고 당시 구매자와 판매자 사이에 가격변경에 관

한 합의가 있었다가 수입신고 후에 그러한 합의에 따라 가격이 변경된 모든 경우에 있어서 위와 같은 규정의 취지를 고려하여 수입신고 후에 변경된 가격을 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격으로 보아야 한다고는 할 수 없다고 할 것이다.

III. 전제 논의 : 이전가격 및 보상조정의 의미

1. 이전가격의 의미

이전가격(transfer price)이란 모회사와 자회사 같은 관련기업(related parties) 사이에 원재료·제품 및 용역을 공급하는 경우 적용되는 가격을 말한다. 이전가격은 국제거래에서 발생하는 다국적기업간 이전가격조작에서 특히 문제가 되는데, 이러한 경우 이전가격을 부인하고 정상가격을 기준으로 소득금액을 계산하는 것을 이전가격과세라 한다.

수출자와 수입자가 지분을 공유하고 있는 등 특수관계에 있는 다국적 기업의 경우 이전가격정책을 정해두고 있는 사례가 많다. 이때 특수관계에 있는 상대방과 거래를 할 경우 계약 당시 합리적이라고 생각하는 방법으로 가격을 정하여 거래를 하였는데, 그 이후 환율, 원자재가격의 변동 등 예기치 못한 사유가 발생한 경우 이를 조정하는 방법을 정해두는데, 이와 같은 거래조건은 이전가격정책의 일종¹⁸⁷⁾이다. 요컨대 이전가격정책에서는 미래에 발생할 시장위험을 고려하여 실제 물품이 수입되고 난 후 실제 시장상황에 변동이 있을 경우 사후적으로 가격을 재조정하는 방식을 정해두는 경우가 있다.¹⁸⁸⁾

2. 보상조정의 의미

이전가격정책의 일환으로 서로 다른 국가에 주재하는 특수관계기업들이 목표이익률을 미리 설정해두고 회기 말에 특수관계기업간 거래 가격이 목표이익률과 차이를 보이는 경우 목표이익률을 달성할 수 있도록 거래가격을 조정하는데, 이런 형태의 조정을 ‘보상조정(compensation adjustments)’이라 한다. 이때 ‘상향조정(upward adjustment)’은 물품대금이 수출자에게 적게 지불되었다고 보아 수입자나 납세의무자가 추가송금을 하는 경우를 말하고, ‘하향조정(downward adjustment)’은 물품대금

187) 이전가격정책은 이전가격을 정하는 원칙이나 기준 일반을 모두 가리키는 용어로, 사후적인 조정에 관한 것만을 일컫지는 않는다.

188) 이 단락은 권은민, “관세의 거래가격과 이전가격 정책”, 법률신문, 2013. 1. 24, <https://www.lawtimes.co.kr/Legal-Info/Research-Forum-View.aspx?serial=2122>을 참조하였다.

이 과다하게 지급되었다고 보아 역송금을 받는 경우를 말한다. 우리나라 과세실무는 상향조정분에 대해서는 추가과세를 하고 있으나, 하향조정의 결과 송금 받는 금액에 대해서는 당초 과세가격에 반영을 하지 못하도록 하여 환급을 하지 않고 있다. 상향조정분에 대한 과세도 실제지불금액으로 파악하거나 또는 사후귀속이익으로 평가를 하는 등 일관성이 없는데, 납세자들은 과세논리의 부당성 및 과세형평성을 이유로 항변의 목소리를 높이고 있는 실정이라고 한다.¹⁸⁹⁾

이 사안에서도 원고와 수출자는 일정한 영업이익 유지를 위한 보상조정의 일환으로 수입물품 대금을 감액하였는데(하향조정), ① 이러한 사후적인 조정에 따른 가격을 관세법상 과세표준이 되는 수입물품의 가격으로 볼 수 있는지,¹⁹⁰⁾ ② 당초 수입물품 가격의 변동사유가 아니더라도 후발적 경정청구는 가능한지 문제되었다. 이 장에서는 후발적 경정청구에 관한 논의에 집중하기 위하여 ② 논점을 위주로 설명한다.

IV. 내국세와 관세의 조화를 위한 경정청구 제도의 활용가능성 검토

1. 이전가격과 관련한 관세와 국세의 부조화 문제

국내에 소재하는 내국기업이 특수관계에 있는 외국기업으로부터 수입거래를 하는 경우 이전가격이 정상가격¹⁹¹⁾인지에 대하여 의문을 가질 수 있기 때문에 국조법에서는 정상가격을 산출하기 위한 기준으로 비교가능 제3자 가격방법, 재판매 가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 등 다양한 방법을 규정¹⁹²⁾하고 있다.

그러나 이전가격정책에 따른 이전가격이 정상가격이 아니라 하더라도 수출자와 수입자는 해당 거래에 관하여 단 하나의 거래가격만이 존재한다고 인식하고 있음에도 법인세와 관세는 과세목적, 과세대상, 과세표준 및 세액산출방법 등이 서로 달라 다른 기준에 의하여 해당 이전가격을 평가하고 있다. 국세는 해당 거래에 대하여 고가 수입으로 보는 경향이 있는 반면 관세는 저가 수입으로 보는 경향이 있기 때문에 양 과세당국의 입장 차이로 수입자는 자료의 중복제출 위험, 이중과세 위험 등에 노출될 우려가 있다.

189) 이 단락은 문상태, 변문태, 정진용, “이전가격조정의 관세평가에 관한 연구”, 「관세학회지」 제17권 제2호, 한국관세학회, 2016. 5. 24면을 참조하였다.

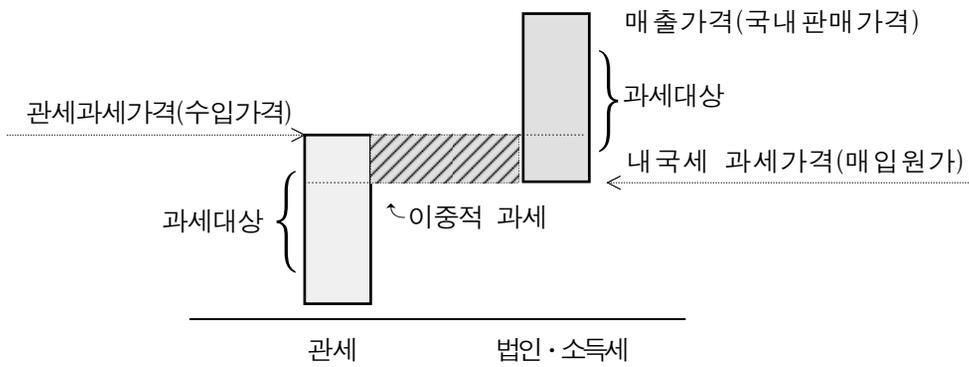
190) 원고는 이 쟁점에 관하여, 이 사건 물품에 대한 최초의 신고는 잠정가격으로 신고한 것일 뿐이므로, 그 후 변경된 가격이 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격이라고 주장하였다.

191) 거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말한다.

192) 국조법 제5조(정상가격의 산출방법)

예컨대 수입자인 납세자가 수입가격을 100만 원으로 정하여 관세 및 법인세를 신고하였는데, ① 관세청은 수입가격을 150만 원으로 평가하여 관세를 징수하였으나 국세청은 수입가격을 100만 원에서 150만원으로 조정하지 않는다거나, ② 국세청이 수입물품의 적정가격을 50만 원으로 파악하여 법인세를 과세하였지만 관세청이 수입가격을 100만 원에서 50만 원으로 조정하지 않는 경우 50만 원 부분에 대한 이중 과세가 발생할 수 있다.¹⁹³⁾

<그림>¹⁹⁴⁾



이 사건에서 원고는 원고 본사와의 이전가격 인하 합의에 따라 38,000,000 유로를 되돌려 받았고 이에 대해 추가적으로 법인세를 납부하였으나 납부한 관세에 대해서는 경정청구를 거부당하여 이중의 세금부담을 지게 되는 문제가 발생하였다. 즉, 수입물품의 사후적인 가격 인하가 있었고 이와 같은 조정이 정당한 것으로 판명되었다면 관세 측면에서도 ‘실질적 담세력의 감소’가 있어 ‘납세자의 권리구제’가 필요하다고 볼 수 있었던 상황이었다.

193) 이 단락은 양승중, “이전가격 조정과 관세의 관계”, 『조세학술논집』 제29권 제2호, 한국국제조세협회, 2013. 8, 30~31면을 참조하였다.

194) 기획재정부 보도자료, 관세평가제도 개선 추진, 2011. 12, 이 그림은 양승중, 앞의 논문 [註192], 31면에서 재인용하였다.

2. 경정청구와 관련한 관세법령의 체계 검토

(1) 국세와 관세의 경정청구 비교

<표> 우리나라 국세와 관세의 일반적인 경정청구 제도¹⁹⁵⁾

종류	국세		관세	
	통상적 경정청구	후발적 경정청구	통상적 경정청구	후발적 경정청구
근거법	국세기본법 제45조의2	국세기본법 제45조의2	관세법 제38조의3	관세법 제38조의3
신청자	과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자	1. 과세표준신고서를 법정신고 기한까지 제출한 자 2. 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자	납세의무자	납세의무자
신청기한	1. 최초신고 및 수정 신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정 : 법정신고기한이 지난 후 5년 이내 2. 결정 또는 경정으로 인하여 증가된 과세표준 및 세액 : 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내 (법정신고기한이 지난 후 5년 이내에 한한다)	그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내	최초로 납세신고를 한 날부터 5년 이내	그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2개월 이내
신청사유	1. 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때	1. 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판	신고납부한 세액이 과다한 것을 알게 되었을 때	1. 최초의 신고 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판

195) 이 표는 전병목, 앞의 책 [註182], 20면을 참조하여 재구성한 것이다.

	2. 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액이 세법에 따라 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액에 미치지 못할 때	<p>결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때</p> <p>2. 소득이나 그 밖의 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때</p> <p>3. 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어졌을 때</p> <p>4. 결정 또는 경정으로 인하여 그 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때</p> <p>5. 제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때(각 호 생략)</p>		<p>결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정된 경우</p> <p>2. 최초의 신고 또는 경정을 할 때 장부 및 증거서류의 압수, 그 밖의 부득이한 사유로 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 해당 사유가 소멸한 경우</p> <p>3. 법 제233조제1항 후단에 따라 원산지 증명서 등의 진위 여부 등을 회신받은 세관장으로부터 그 회신 내용을 통보받은 경우</p>
신청 방법	관할 세무서장에게 세액의 환급을 청구함	관할 세무서장에게 세액의 환급을 청구함	신고한 세액의 경정을 세관장에게 청구함	신고한 세액의 경정을 세관장에게 청구함
청구 대상	국세의 과세표준 및 세액	국세의 과세표준 및 세액	신고납부한 세액	신고납부한 세액

국세에 관한 경정청구 규정을 보면 통상적 경정청구는 국세기본법 제45조의2 제1항에, 후발적 경정청구는 국세기본법 제45조의2 제2항에 규정되어 있다. 한편 법인세 또는 소득세의 후발적 경정청구에 관한 특례규정으로 국조법 제10조의2 규정이 있는데, 이는 국외특수관계인으로부터 물품을 수입하는 거래와 관련하여 세관장의 관세 경정으로 인한 조정이 있는 경우 국세의 정상가격과 관세의 과세가격 일치를 위한 조항이다. 국세기본법상 ‘통상적 경정청구’에 대응하는 관세법상 제도로는 관세법 제38조의3 제2항, ‘후발적 경정청구’에 대응하는 관세법상 제도로는 관세법 제38조의3 제3항, 수입물품의 과세가격 조정에 따른 ‘특례 규정’으로 관세법 제38조의4가 있다.

형식적인 측면에서 국조법 제10조의2와 관세법상 제38조의4 경정청구 규정은 국세기본법상 경정청구와 비교해 볼 때 사실상 단일한 후발적 사유를 정하면서 납세자측에서 경정청구를 하는 국면과 과세당국 측에서 세액을 경정하는 국면으로 나누어 각 요건을 정하고 있는 특징이 있다. 내용적인 관점에서 국조법상 경정청구에서 양 가격 간 차이의 발생은 관세당국의 경정처분으로 인하여 관세의 과세가격이 법인세의 매입가격보다 높아진 것을 말하고, 관세법상 경정청구에서 양 가격 간 차이의 발생은 내국세당국의 경정처분 등으로 인하여 법인세의 산정기준이 되는 매입가격이 관세의 과세가격보다 낮아진 것을 말한다.¹⁹⁶⁾

관세법 제38조의3 제3항은 국세기본법상 후발적 경정청구에 대응하는 경정청구 제도를 규정하고 있는데, 관세법 시행령 제34조에서 ① 최초의 신고 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정된 경우(제1호), ② 최초의 신고 또는 경정을 할 때 장부 및 증거서류의 압수, 그 밖의 부득이한 사유로 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 해당 사유가 소멸한 경우(제2호), ③ 법 제233조 제1항 후단¹⁹⁷⁾에 따라 원산지증명서 등의 진위 여부 등을 회신받은 세관장으로부터 그 회신 내용을 통보받은 경우(제3호)를 후발적 경정청구 사유로 규정하고 있어 국세기본법상 후발적 경정청구 사유와 세부적인 차이가 있다. 제1호와 제2호는 국세기본법상 규정된 사유와 동일하고, 제3호는 관세법상 특유하게 규정되어 있는 후발적 사유이다.

196) 이재호, 이창희, 앞의 논문 [註183], 10면

197) 관세법 제233조(원산지증명서 등의 확인요청 및 조사)

(2) 특별법상 경정청구와 국세기본법상 경정청구 사유의 병존 가능성 검토

국조법상 후발적 경정청구와 국세기본법상 후발적 경정청구의 관계에 관하여 살펴보건대, 규정체계의 형식적인 면에서 국조법상의 경정청구는 국세기본법상 경정청구보다 우선하여 적용되는 특례규정이라고 볼 수 있다(국세기본법 제3조 제1항 제5호).¹⁹⁸⁾ 관세법상 경정청구의 경우도 마찬가지일 것이다(국세기본법 제3조 제2항, 관세법 제4조 제1항¹⁹⁹⁾).

개별세법상 특례규정의 우선적용 의미에 관하여 최근의 판례를 살펴볼 필요가 있다. 이 판례는 통상적 경정청구에 관한 내용이긴 하지만 주류를 수입하는 경우에 감액경정청구를 하는 경우 그 기한이 국세기본법상 통상적 경정청구의 3년인지, 관세법상의 청구기한인 2년인지 문제가 되었던 사안이다. 판례는 다음과 같은 이유로 수입한 주류의 주세에 대한 경정청구에 관하여는 구 관세법 제38조의3 제2항에서 정한 2년의 경정청구기간이 적용된다고 보았다.²⁰⁰⁾

- ① 구 주세법 제23조 제3항이 주류를 수입하는 자는 수입신고하는 때에 관세법에 의한 신고서를 관할세관장에게 제출하도록 규정하고 있다.
- ② 구 관세법 제4조 제1항은 수입물품에 대하여 세관장이 부과·징수하는 주세 등의 부과·징수·환급·결손처분 등에 관하여 국세기본법, 주세법 등의 규정과 구 관세법의 규정이 상충하는 때에는 구 관세법의 규정을 우선하여 적용하도록 하고 있다.

그러나 위 판례는 서로 다른 ‘경정청구기한’과 같이 상충되어 ‘상호 양립이 불가능’한 규정이 있을 때 관세법을 우선 적용하여야 한다는 내용일 뿐 후발적 경정청구 ‘사유’와 같이 관세법과 국세기본법이 병존하여 ‘양립 가능’한 경우까지 특례규정임을 이유로 국세기본법의 규정을 전면적으로 배제하는 내용으로 새길 것은 아니다.

예컨대 국세의 측면에서 상속세법상 경정청구에 관한 특례규정인 상속세법 제79조가 있음에도 국세기본법상 후발적 경정청구 역시 병존적으로 인정하는 판례의 태도를 감안할 수 있다. 그렇다면 국세기본법 제3조 제1항 제5호 우선 적용의 의미를 국세기본법상 후발적 경정청구 사유를 전면적으로 배척하는 것으로 해석하여서는 안 되고 국세기본법상 경정청구 사유와 국조법에 의한 경정청구 사유에 모두 해당

198) 이재호, 이창희, 앞의 논문 [註183], 6~8면. 국조법상 경정청구 사유가 해당되지 않는 경우 국세기본법상 후발적 경정청구 사유가 적용가능한지에 대해서는 위 논문에서 명확히 밝히지 않고 있다.

199) 관세법 제4조(내국세등의 부과·징수)

200) 대법원 2016. 11. 10. 선고 2014두39104 판결

되어 경합하는 경우 국조법에 의한 사유를 우선적으로 판단하여야 한다는 의미 정도로 읽어야 한다고 볼 것이다.

이처럼 후발적 경정청구 사유의 병존을 인정하지 않을 경우 특례규정으로 인하여 납세자의 권리구제 범위가 특례규정에 적용된 사유로 한정됨에 따라 권리구제 범위가 오히려 협소해지는 부당한 결과가 되기 때문이다.

(3) 관세법과 국세기본법상 후발적 경정청구의 포괄적 사유 유무

이와 같이 법인세의 측면에서 국조법상의 후발적 경정청구와 국세기본법상 후발적 경정청구가 병존하는 것으로 해석한다면, 관세의 측면에서 바라보았을 때 무엇보다 큰 차이는 국세기본법상 후발적 경정청구에는 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호 사유와 같은 포괄적 사유가 있는데 반하여 관세법상 후발적 경정청구 조문에는 그에 대응하는 조항이 없다는 것이다. 즉, 국세의 영역에서는 후발적 경정청구에 관하여 시행령 제4호 사유를 매개로 하여 문언에 얽매이지 않는 자유로운 해석론을 펼치고 있기 때문이다.

아래에서 보듯 이전가격과 관련한 후발적 경정청구를 일정한 경우에 한하여 인정하는 견해를 채택할 경우 국세에 관한 경정근거는 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호²⁰¹⁾가 될 것인데, 관세법에는 포괄적 사유를 원인으로 하는 경정사유는 없다. 동일한 국면에 대한 경정청구 사유임에도 국세의 경우에는 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호를 이유로 허용, 관세의 경우에는 포괄적 사유를 원인으로 하는 경정청구 사유가 없음을 이유로 허용하지 않을 경우 불공평한 결과를 초래한다.

유사한 국면에서, 지방세법 제71조 제1항²⁰²⁾상의 감액수정신고가 문제된 사안에서는 납세자의 수정신고 사유가 위 법에서 규정하는 각 호의 사유에 해당되지 않았음에도 납세자의 권리구제를 위하여 감액수정신고 사유가 된다고 본 판례²⁰³⁾가 있지만, 보다 명확한 후발적 경정청구의 허용 근거를 위해서는 입법적인 정비가 필요하다고 본다.

201) 시행령 제2호에 준하는 사유에 해당할 것이다.

202) 지방세법 제71조 (수정신고)

① 이 법에 의한 신고납부기한내에 지방세를 신고납부한 자가 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 발생한 경우에는 대통령령이 정하는 날부터 60일 이내에 수정신고를 할 수 있다.

1. 신고납부한 후에 과세표준액 및 세액계산의 근거가 되는 면적·가액등이 공사비의 정산, 건설자금의 이자계산, 확정판결 등에 의하여 변경되거나 확정된 경우
2. 신고납부 당시에 있어서 증빙서류의 압수 또는 법인의 청산 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준액 및 세액을 정확하게 계산할 수 없었으나 그 후 당해 사유가 소멸한 경우

② 제1항의 규정에 의한 수정신고로 인하여 추가납부세액이 발생한 경우에는 그 수정신고를 한 자는 수정신고와 동시에 이를 납부하여야 하며, 초과납부세액이 발생한 경우에는 당해 지방자치단체의 장은 이를 즉시 환부하여야 한다. 이 경우 과소신고납부로 인한 가산세와 제46조의 규정에 의한 환부이자를 적용하지 아니한다.

③ 수정신고납부절차등 필요한 사항은 행정자치부령으로 정한다

203) 대법원 2003. 6. 27. 선고 2001두10639 판결. 원고가 부동산을 취득할 당시의 감면조례에 따라 등록세, 취득세 등을 신고납부한 후에 감면조례가 납세자에게 유리하게 개정되고 그 부칙에 의하여 감면조례가 소급 적용되어 결과적으로 등록세 등이 면제되는 경우였다.

3. 이전가격과 관련한 후발적 경정청구 가능성 검토

(1) 관세 영역에 있어서 후발적 경정청구 활용 가능성

이 사건과 같이 사후적인 이전가격 인하가 있을 경우 후발적 경정청구를 허용할 수 있을지 문제된다. 생각건대 관세는 실질적 담세력의 감소가 있고 납세자의 권리구제 필요성이 있는 경우에 후발적 경정청구 사유를 널리 해석하고 있고, 국세기본법 제10조의2, 관세법 제38조의4 규정의 취지가 국세청 또는 관세청의 수입물품 가격 조정으로 인한 불일치를 바로 잡기 위한 것이라는 점을 감안하였을 때 당사자는 국세청장 또는 관세청장의 경정 이전에도 매매대금 금액 사례에 준하여 ‘정당한 사유’에 의한 이전가격 조정이 있다면 후발적 경정청구 제도를 통해 다룰 수 있다고 보아야 한다. 즉 국세에서의 목적론적 확대해석을 통한 후발적 경정청구 인정 논의는, 관세에서도 적용가능하다.

다만 모든 당사자간 합의에 따른 모든 이전가격 조정을 경정청구 사유로 허용할 것은 아니고, 이전가격의 조정이 합리적이고 정당한 방법에 근거한 것으로서 ‘실질적 담세력의 감소’가 있었던 경우에만 후발적 경정청구 대상으로 인정하여야 할 것이다. 즉, 이전가격이 합리적이고 정당한 방법에 따른 것이라면 ‘실질적 담세력의 감소’ 요건이 충족된다고 보아야 한다. 이때 ‘정당한 사유’의 해석에 관해서는, 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호에서 언급하고 있는 ‘부득이한 사유에 의한 해제’에 관한 관세의 해석론을 차용할 수 있을 것이다.

(2) 관세법상 경정청구에서의 법령의 공백

이 사건과 같이 원고가 이전가격 인하에 따라 관할 지방국세청장 또는 세무서장이 수입물품의 거래가격을 조정하기 이전에 법인세를 추가 납부하는 경우에는 관세법 제38조의4 규정이 아닌 제38조의3 규정에 의한 후발적 경정청구가 가능한지 문제된다. 관세법 제38조의4 규정에 의한 경정청구는 관할 지방국세청장 또는 세무서장의 결정이나 경정처분이 있어 관세와 국세간 수입물품의 거래가격간 차이가 발생하는 경우에 적용되는데, 이 사건의 경우 원고는 이전가격 인하가 있자 국세청장의 결정이나 경정처분이 있기 전 법인세를 추가납부하였기 때문에 위 규정에 의한 경정청구는 할 수 없었다. 결국 관세법 제38조의3에 의한 후발적 경정청구가 가능한지 문제될 수 있는데, 관세법 제38조의3 및 동법 시행령 제34조 제2항에서 하향조정에 따른 이전가격 인하와 같은 사유를 규정하고 있지는 않기 때문이다.

그러나 동일한 국면의 국조법 해석에 있어서 국세기본법상의 후발적 경정청구가 병존적으로 허용되는 것과의 균형상 관세법상으로도 수출자 사이에 이전가격 인하

가 있고 법인세의 측면에서 수입물품의 가격이 낮아짐에 따라 납세자가 법인세를 추가 납부하는 경우가 있다면 후발적 경정청구가 가능하다고 보는 것이 균형에 맞을 것이다.

(3) 권리구제의 필요성 및 관세법령의 보완 필요

만약 이 사건과 같이 이전가격 인하가 있을 경우 납세자는 세관장의 증액경정 처분을 예상하여 미리 법인세를 자진하여 추가납부하는 경우가 있을 것인데, 이러한 경우 이전가격 인하와 같은 사유가 관세법상 후발적 경정청구 사유에 규정되어 있지 않음을 이유로 경정청구를 허용하지 않는다면 경정처분 이전에 스스로 추가 납부액을 성실하게 신고하여 납부한 납세자가 국세청장의 증액경정처분이 있을 때까지 아무런 조치를 취하지 않은 납세자에 비해 불리한 결과가 된다. 즉, 이 경우 ‘실질적 담세력의 감소’가 있음에도 이를 해결할 수 있는 규정이 없어 ‘납세자의 권리구제 필요성’이 있는 경우에 해당하고, 그 구제수단으로서 후발적 경정청구가 활용되어야 하는 상황이다.

다만 앞서 보았듯 관세의 증액신고가 있는 경우는 국세기본법상 후발적 경정청구가 가능하다고 보면서도, 국세의 증액신고가 있는 경우는 이전가격 인하와 같은 사유가 관세법령에 근거가 없음을 이유로 후발적 경정청구를 허용하지 않는다면 불합리한 결과를 초래할 수 있다. 납세자에게 경정청구가 가능하다는 보다 명확한 근거를 주기 위해서는, 관세법령의 보완이 필요할 것으로 보인다.

후발적 경정청구를 허용할 경우 소송의 형태는, 납세자가 이전가격을 스스로 조정하여 법인세를 추가 납부하고 기존의 관세를 경정하여 달라는 청구를 관세청에 하였으나 관세청이 이를 거부한 경우 그 거부처분을 다투는 ‘경정거부처분 취소소송’의 형태가 될 것이다. 그리고 이 거부처분 취소소송에서 이전가격 조정의 타당성 여부가 심리되는 형태가 된다.

(4) 검토

이 사건의 경우 원고는 법인세를 추가 납부하여 관세 처분액의 감액을 청구하는 경정청구를 하였으나 대상판결에서는 관세법 제38조의4 규정의 적용 여부에 관하여 ‘수입신고 후에 그러한 합의에 따라 가격이 변경된 모든 경우에 있어서 위와 같은 규정의 취지를 고려하여 수입신고 후에 변경된 가격을 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 거래가격으로 보아야 한다고는 할 수 없다고 할 것이다.’고 하면서 원고의 주장을 배척하였다.

사후 가격이 변동되는 모든 사유에 대하여 경정청구를 허용할 수 없다는 대상판결의 기본 취지에는 공감하지만, 이 사건과 같이 원고가 법인세를 추가 납부하였음에도 관세법상으로는 경정청구를 허용하지 않는 경우는 같은 나라의 국가기관이 하나의 거래를 놓고 거래가격을 달리 판단하여 납세자에게 이중과세를 지우는 결과를 초래한다. 납세자의 권리구제 확대를 위해 후발적 경정청구 사유를 너그럽게 인정하는 판례의 태도를 일관한다면, 이 사건과 같은 사유의 경우에도 원고의 권리구제 수단으로 후발적 경정청구가 활용되어야 하고, 후발적 경정청구의 명확한 근거 조항이 신설되어야 한다.

즉, 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석 필요성의 취지는 관세영역의 해석에 있어서도 그대로 적용가능하지만, 이전가격 변동에 따른 증액신고와 같은 사유에 대한 후발적 경정청구의 허용 여부는 현행법의 해석론상 의문이 있을 수 있으므로 입법으로 명확히 해야 한다는 것이다.

V. 소결론

최근 이전가격 문제를 해소하기 위해 각 국에서 여러 가지 제도적 조치를 취하고 있고, 우리나라에서도 관세청의 경우 특수관계자간에 거래되는 수입물품의 과세가격 결정방법에 의문이 있는 경우 해당 물품의 과세가격을 사전에 유권해석 받을 수 있는 제도인 과세가격 결정방법 사전심사 제도[ACVA(Advance Customs Valuation Arrangement)(관세법 제37조 제1항 제3호)]를 운영하고 있고, 국세청에서는 납세의 무자가 향후 국외특수관계자와의 국제거래에 있어서 적용하고자 하는 정상가격의 산출방법에 관하여 국세청장의 사전 승인을 받는 제도인 정상가격 산출방법 사전승인 제도[APA(Advance Pricing Arrangement)(국조법 제6조)]를 운영하고 있다.

이와 같이 이전가격 문제는 다국적 기업의 진출이 늘어남에 따라 빈번하게 발생하고 있고 입법적으로도 해결 방안이 많이 탐구되고 있는 영역인바, 그 해결방법 중 하나로 후발적 경정청구 제도의 활용가능성을 제시하였다. 즉 이전가격의 정당한 조정에 따라 ‘실질적 담세력의 감소’가 있고, 이 문제를 해결할 명문의 규정이 없어 ‘권리구제 필요성’이 있는 경우라면, 관세영역에서도 후발적 경정청구를 인정하여야 한다는 것이다. 요컨대 우리 판례가 국세 영역에서 후발적 경정청구 활용을 통한 납세자의 권리구제를 활발히 도모하고 있음에 비추어 볼 때, 후발적 경정청구를 널리 활용하는 판례의 취지는 관세 영역에도 확장될 수 있을 것으로 보이고, 이를 위해 명확한 근거 조항의 신설이 필요하다.

제8장 결론

I. 요약

논문 내용의 골자를 도식화하여 이해하는 경우 아래와 같다.

후발적 경정청구 판단기준	2장	원칙 : ‘실질적 담세력의 감소’와 ‘권리구제 필요성’이 있으면 문언에 얽매이지 않고 후발적 경정청구를 인정	
		후발적 경정청구가 인정되지 않는 경우 ① 명문으로, 혹은 다른 법령과의 조화로운 해석상 후발적 경정청구가 배제되는 경우 (예컨대, 상속세법 제4조 제4항, 소득세법 시행령 제51조 제7항, 법인세법 시행령 제19조의2, 법인세법 시행령 제69조 제3항 등) ② 경상적·반복적으로 발생하는 후발적 사유에 대하여 납세자가 기업회계나 관행에 따라 사유가 발생한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고하여 온 경우 (판례의 해석론)	
		현재 기준에 비추어 변경되어야 할 필요성이 있는 과거 판례나 기준 ① 손금귀속시기를 달린 본 확정판결이 후발적 경정청구 사유가 되지 않는다는 대법원 2008. 7. 24. 선고 2006두10023 판결 ② 사해행위취소 판결이 후발적 경정청구 사유가 되지 않는다는 후발적 경정청구 사유가 되지 않는다는 대법원 2012. 8. 23. 선고 2012두8151 판결 ③ 형사·행정소송에 의한 판결도 후발적 경정청구 사유가 되어야 함 ④ 법령 해석의 변경이 후발적 경정청구 사유가 되지 않는다는 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두28254 판결	
리딩케이스 분석 및 평가	3장 내지 5장	기간과세 세목 여부	일회성 소득인 경우(이자, 배당소득 등) 회수불능 등의 사유 발생시 경정청구 허용 기간과세세목(사업소득, 법인세 등) 대손금과 같은 규정이 있더라도 규정에 해당하지 않는 후발적 사유 발생시 경정청구 허용
		판례의 해석론	회수불능 : 명문의 후발적 경정청구 사유에 해당하지 않지만 판례가 해석론으로 인정 위법소득 : 거래가 사법상 무효, 취소, 해제가 되는 경우 하더라도 실질적 담세력 감소가 있으면 후발적 경정청구 인정
다른 국면 에의 활용가능성	6장 내지	상속재산평가단계 에서 발생할 수 있는 문제점도 후발적 경정청구를 통해 해결 가능하고, 상속세 및 증여세법상 시가주의 원칙이 후발적 경정청구 인정을 방해하는 것은 아님	
	7장	국세에서의 후발적 경정청구 확대 논의는 관세법 국면 에서도 확대 가능함	

이상과 같은 내용을 요약하면 후발적 경정청구에 관하여 대법원 판결이 취하고 있는 입장은 국세기본법 등 법령에 나열된 후발적 경정청구 사유에 국한되지 않고 납세자의 권리구제를 넓히는 방향으로 법 해석을 하고 있다는 것인데, 최근 여러 판결에 걸쳐 일관된 판단이 가능한 부분은 최근의 우리 판례가 ① 실질적 담세력의 감소가 있고, ② 납세자의 권리구제 필요성이 있는 경우 후발적 경정청구를 널리 허용하고 있다는 것이다. 물론 위와 같은 요건을 판례가 명시적으로 언급한 것은 아니고, 또 후발적 경정청구를 넓게 해석하는 판례의 경향성에 비추어 후발적 경정청구를 허용하여야 함에도 허용하지 않은 판례들(예컨대, 손금귀속시기를 달리 본 확정판결이 후발적 경정청구 사유가 되는지에 관한 대법원 2008. 7. 24. 선고 2006두10023 판결, 사해행위취소 판결이 후발적 경정청구 사유가 되는지에 관한 대법원 2012. 8. 23. 선고 2012두8151 판결, 법령 해석 변경이 후발적 경정청구에 해당하지 않는다는 대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두28254 판결 등)도 여전히 남아있어 판례의 이론이 명백하게 확립되었다고 보기에는 이른 감이 있다. 그러나 후발적 경정청구에 관한 리딩케이스라고 볼 수 있는 회수불능 판결, 매매대금 감액 판결, 몰수·추징 판결에서 명시적인 구체수단이 없음에도 실질적 담세력의 감소에 주목하고 그에 따른 권리구제 필요성을 인정하여 후발적 경정청구를 널리 인정하기 시작했다는 점은 분명해보이고, 이는 법령의 공백 등으로 인해 납세자의 권리구제가 필요한 상황에서 전반적이고 일반적인 권리구제수단으로서 후발적 경정청구를 인정하겠다는 취지로 보인다. 그리고 이 논문의 결론은 이러한 판례의 태도는 각각의 판결에서 구체적으로 타당하고, 나아가 판례의 논리를 연장하면 상속재산평가 단계, 관세법 단계 등과 같은 다양한 국면에서의 해결수단이 될 수 있다는 것이다.

서론에서도 언급하였지만, 조세가 반대급부 없이 국민으로부터 징수하는 금전급부라는 점을 감안한다면 실질적 담세력의 감소 내지 소멸이 있음에도 납세의무를 부담한다고 보는 것은 정의관념에 맞지 않는다. 대법원 판결은 헌법재판소와 같이 조리상의 경정청구권까지 인정하는 입장²⁰⁴⁾은 아니지만 시행령 제4호와 같은 사유를 포괄적으로 해석하고 있어 결론적으로는 양 기관의 경정청구권에 관한 입장이 근접하여 진 것으로 분석할 수 있다. 1994년 후발적 경정청구가 입법될 당시 수년, 수십년 후 일어날 경제적 현상을 일일이 예측할 수 없으므로, 시행령 제4호에서 포괄적 사유를 도입하여 예상할 수 없는 후발적 사유에 관하여 유연하게 대처하려고 하였던 것이 입법자의 의도였음을 추론해볼 수 있다. 위 조항을 통해 오늘날 경제현상의 복잡화에 따라 납세자의 권리구제를 도모할 수 있다는 점에서 타당하다고 평가할 수 있다. 다만 상충세법 제4조 제4항과 같이 다른 세법 규정과 상충되는 경우나, 후발적 경정청구를 배제하는 명문의 규정이 있는 경우는 후발적 경정청구가 허용되지 않음은 살펴보았다.

204) 헌법재판소 2000. 7. 24. 선고 97헌마13 결정

후발적 경정청구를 널리 인정하는 판례의 입장을 고려하면 제1호 소정의 ‘판결’의 의미를 해석함에 있어서도 가급적 납세자의 권리구제 가능성을 넓히는 방향으로 해석함이 바람직하는데, 민사판결 뿐만 아니라 행정소송 및 형사소송의 판결도 사실관계에 비추어 담세력의 감소가 인정된다면 제1호를 사유로 한 후발적 경정청구가 허용되어야 할 것이다. 강제조정, 임의조정과 같은 사유로도 후발적 경정청구가 가능하다고 보되 다만 해당 재판과정에서 관련 거래 또는 행위에 관한 충분한 주장과 증거가 제출되어 과세사유의 소멸 여부를 용이하게 판단할 수 있는 경우(실질적 담세력의 감소가 있는 경우)라야 한다.

또한 제2장에서는 후발적 경정청구 대상이 되는지를 판단함에 있어 민사법적 개념에 얽매일 것이 아니라, 세법의 독자성에 비추어서 독립적으로 판단하여야 함을 서술하였다. 민법은 국민의 재산관계와 가족관계를 규율하기 위한 반면 세법은 세금의 부과와 징수에 관한 법률이어서 그 입법 취지가 서로 다르기 때문이다. 이는 국세기본법상 해제, 취소와 같은 사유를 통상적 경정청구 사유가 아닌 후발적 경정청구 사유로 인정하고 있다는 점,²⁰⁵⁾ 소득세법상 양도의 정의를 민법과 달리 등기 또는 등록과 관계없는 자산의 사실상 유상이전으로 파악하고 있다는 점²⁰⁶⁾에서도 알 수 있다. 그렇다면 채권자취소로 인한 수익자의 실질적 담세력 감소가 있다면 사해행위 취소판결도 제1호에서 말하는 ‘판결’에 해당한다고 보아야 할 것이다. 다른 법률의 내용이나 법해석은 후발적 경정청구 인정 여부에 있어 참고자료 정도로만 활용하여야 한다.

제3장에서는 회수불능과 관련한 후발적 경정청구의 활용가능성을 검토해보았는데, 대상판결은 미수령 배당금 채권의 회수불능을 이유로 한 후발적 경정청구가 가능하다고 보았다. 법인세법 시행령 제19조의2가 적용되지 않는 국면에서 회수불능 사유가 발생한 경우 납세자의 구제수단이 문제될 수 있는데, 판례는 ‘권리구제 필요성’이 있다고 보아 후발적 경정청구를 인정하였다. 이때 소득세법, 법인세법과 같은 기간과세 세목에 있어서 권리확정주의와의 관계가 문제될 수 있는데, 판례는 권리확정주의를 징세기술상의 편의를 위한 기술적 개념이라고 보아 회수불능과 같은 후발적 사유가 발생한 경우 후발적 경정청구가 당연히 허용된다고 보고 있다. 또한 대상판결은 회수불능이라는 사유가 국세기본법 시행령에 규정되어 있지 않음에도 불구하고 시행령 제4호 사유에 해당한다고 보았는데 이는 법 형식에 얽매이지 않고 납세자의 권리구제 필요성을 이유로 후발적 경정청구를 인정한 사례라는 점에서 의미를 가진다. 뿐만 아니라 ‘회수불능’은, ‘위법소득 담세력의 감소’와 더불어 판례가 해석론으로 인정하고 있는 두 가지의 전형적인 후발적 경정청구 사유에 해당한다.

205) 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호

206) 소득세법 제88조 제1항

제4장에서는 기간과세인 법인세에 있어서도 후발적 경정청구가 허용됨을 보았는데, 손익의 귀속시기에 따라 국세부과의 제척기간, 국세징수권의 소멸시효 등이 달라질 수 있기 때문에 매매대금 감액과 같은 사유가 발생한 경우 후발적 경정청구를 허용할지 여부는 중요한 문제라고 할 수 있다. 매매대금 감액과 같은 사유는 법인세법 시행령 제19조의2의 대손금 사유에는 해당하지 않기 때문에 어떻게 해결하여야 하는지 문제되었는데, 판례는 제3장 대상판결의 연장선상에서 ‘납세자의 권리구제 필요성’이 있다고 보아 후발적 경정청구를 인정하였다. 대상판결은 기간과세 세목에 있어서도 후발적 경정청구가 가능함을 밝혀 후발적 경정청구의 적용범위를 넓혔다. 위 판례는 또한 매매대금 감액과 같은 사유도 후발적 경정청구 대상이 된다고 보았는데, 담세력의 감소가 있고 달리 구제수단이 없어 권리구제 필요성이 있었기 때문이다. 최근 판례의 경향성을 고려한다면 손금귀속시기를 달리 본 확정판결도 ‘실질적 담세력의 감소’, ‘권리구제 필요성’이 있는 경우에 해당하므로 후발적 경정청구 대상이 된다고 보아야 할 것이고, 대법원 2008. 7. 24. 선고 2006두10023 판결도 변경되어야 한다고 생각한다.

제5장에서는 위법소득 담세력 감소와 후발적 경정청구의 활용가능성에 대하여 살펴보았다. 판례는 예전부터 위법소득을 소득으로 파악하여 과세대상으로 파악하고 있었으나, 다만 양도소득과 관련하여서는 무효, 취소, 해제 사유가 있는 경우 양도소득세의 과세대상이 아니라고 보는 것이 기본 입장이었다.²⁰⁷⁾ 그러나 토지거래허가판결에서 해당 토지에 대한 이전등기가 말소되지 아니한 채 남아 있고 매도인 또는 중간의 매도인이 수수한 매매대금도 매수인 또는 제3자에게 반환하지 아니한 채 그대로 보유하고 있는 예외적인 경우에는 양도소득세의 과세대상이 된다고 보았다.²⁰⁸⁾ 이는 무효 등의 사유가 있는 경우 예외 없이 양도소득세 과세대상이 아니라고 보던 태도에서 그나마 진일보한 입장이라고 할 수 있는데, 이는 양도가 사법상 무효, 취소, 해제 되었다 하더라도 양도소득세의 과세대상이 되는 경우가 있다고 본 것으로서 세법 해석의 독자성을 살린 의의가 있는 판결이라 할 것이다.

제5장의 대상판결은 위법소득의 ‘발생’ 측면에서 과세대상이라고 보던 기존 판례 태도에서 나아가 ‘소멸’ 측면에서도 실질적 담세력의 감소가 있는 경우 후발적 경정청구 사유가 된다고 보아 위법소득의 발생부터 소멸에 이르기까지 일관된 태도를 취하였다는 긍정적인 평가가 가능하다. 토지거래허가 판결과 종합하면, 범죄행위로 인한 위법소득, 사법상 위법소득을 불문하고 발생부터 소멸에 이르기까지 담세력을 실질적으로 판단한다는 판례이론이 어느정도 정립되었고, 이러한 판례의 입장은 추후 후발적 경정청구 허용여부를 해석하는 기준이 될 것으로 보인다. 즉, 판례의 해석론에 따라 ‘위법소득 담세력의 감소’와 ‘회수불능’이라는 사유는 명문의 규정이 없

207) 대법원 1993. 1. 15. 선고 92누8361 판결; 대법원 1997. 1. 21. 선고 96누8901 판결

208) 대법원 2011. 7. 21. 선고 2010두23644 전원합의체 판결

음에도 담세력의 소멸과, 별다른 구제수단이 없어 권리구제 필요성이 없다는 이유 때문에 후발적 경정청구의 대상이 되었다.

제6장의 대상판결은 금전채권의 회수 가능성을 의심할 만한 중대한 사유가 발생한 경우 상속재산평가방법에 관한 사례이지만 일반적인 권리구제수단으로서의 후발적 경정청구 기능을 인정하는 판례의 취지를 연장하는 경우 후발적 경정청구의 활용 가능성으로도 확장할 수 있다고 본다. 상속재산평가단계에서 납세자의 권리구제를 도모하는 것이 현실적으로 곤란하고 과세관청이나 법원에 지나친 부담을 지우는 것이기 때문에 적절한 구제수단이라고 보기 어렵고 그러한 의미에서 ‘구제의 필요성’이 있는 것으로 보아, 후발적 경정청구를 통해 상속재산평가와 관련된 문제를 해결하는 것이 좀 더 명확하고 안정적인 방법임을 살펴보았다.

제7장에서는 이진가격 조정과 관련한 후발적 경정청구 가능성에 대해 살펴보았는데, 국세 분야에서 후발적 경정청구의 목적론적 확대해석은 관세 분야에서까지 그대로 적용될 수 있음을 검토하였다. 오늘날 국제화·세계화 추세에 따라 다국적 기업 진출 사례가 빈번하여 집에 따라 이진가격 조정과 관련한 이슈가 중요하게 떠오르고 있다. 특히 국내법인이 해외에 있는 특수관계에 있는 법인과 수입거래를 하는 경우 이진가격 조정에 따른 국세와 관세의 불일치가 발생할 수 있음을 살펴보았는데, 우리나라의 경우에도 사전가격승인제도, 사전조정제도, 경정청구의 특례규정 등을 신설하여 문제 해결을 위한 노력을 경주하고 있다. 특히 관세법상 경정청구를 허용하는 것이 해결책의 일환이 될 수 있음을 살펴보았는데, 이진가격의 조정이 합리적이고 정당한 방법에 근거한 것으로서 ‘실질적 담세력’의 감소가 있고 이러한 문제를 해결할 구제수단이 없다면 ‘권리구제 필요성’이 있는 경우에 해당한다. 다만 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호와 같이 포괄적 사유를 원인으로 하는 후발적 경정청구 사유가 관세법령에는 없음에 비추어 볼 때 후발적 경정청구 허용의 명확한 근거를 위하여 입법적 조치가 필요하다는 점을 지적하였다.

후발적 경정청구에 관한 판례 연구는 개별 사례에 대한 평석에 그치는 경우가 대부분이었는데 본 연구를 통해 각 판결이 유기적으로 어떠한 관계를 가지는지 살펴 보았다. 뿐만 아니라 회수불능, 기간과세 세목, 위법소득 담세력 감소와 같은 사유에도 판례는 후발적 경정청구를 인정함으로써 그 활용가능성을 극대화하고 있는 실정이고, 이는 납세자의 권리침해에 대한 일반적인 구제수단으로 후발적 경정청구 제도를 활용하겠다는 취지로 해석할 수 있다. 이러한 판례의 취지는 상속재산평가 단계, 관세 분야에도 연장될 수 있음은 이미 살펴본 바와 같다. 앞으로 경제의 발전에 따라 당사자가 예기치 못하는 후발적 사유는 좀 더 빈번하게 발생할 것이고, 그러한 사유가 담세력의 감소와 권리구제 필요성이라는 요건을 충족하는 한 판례상 후발적 경정청구가 활용되는 사례는 더욱 많아지리라고 본다.

II. 입법론적 제언

다만 후발적 경정청구를 납세자에게 유리하게 해석하는 경우 과세행정상 부담, 법적 안정성 등의 문제가 발생할 수 있는데, 후발적 경정청구 남용이 있을 경우 제어장치는 국세기본법 제45조의2 제2항에서의 ‘사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내’에 후발적 경정청구를 할 수 있다는 청구기한상의 제한밖에 없기 때문이다. 조항의 문언에만 따른다면 과세표준 신고 또는 결정이 있는 후 수년이 지난 후에 비로소 그 후발적 사유를 알게 되었음을 이유로 후발적 경정청구권을 행사할 수 있게 되고 이때 법적 안정성을 해하게 되는 경우가 생길 수 있다.

후발적 경정청구의 무제한적 허용을 막는 장치로, 권리행사 기간에 장기의 제척기간을 두는 방법을 생각해 볼 수 있다. 현행법에 있는 사유 발생을 안 날로부터 3개월 내에 청구를 할 수 있다는 규정 외에 별도로, ‘법정신고기한이 지난 후 또는 과세표준 및 세액의 결정을 받은 때로부터 10년 이내’라는 청구권 행사의 제척기간을 둘 수 있다고 본다. 이러한 입법이 있기 전 현행법 하에서 납세자의 후발적 경정청구권을 인정함이 법적 안정성에 비추어 묵과할 수 없는 경우가 발생한다면 국세기본법 제15조의 납세자의 신의성실 조항 등을 이유로 경정청구를 제한할 수 있을 것이다.²⁰⁹⁾

후발적 경정청구 사유에 있어서도, 제1호의 경우 형사 및 행정소송 판결이 포함될 수 있음을 명확히 하고, ‘회수불능’, ‘위법소득의 감소·소멸’과 같이 판례가 전형적으로 인정하고 있는 후발적 경정청구 사유와 같이 납세자의 권리구제가 필요한 경우도 입법으로 신설하여야 함이 바람직하다. 국세기본법 시행령에서 규정하고 있는 후발적 경정청구 사유들도 법률의 단계에 끌어올려 비교적 상세히 입법화한 다음(물론 실무에서 사용되지 않는 조항들은 삭제함이 타당하다), 마지막 호에서 ‘그밖에 소득이나 재산 등 담세력의 감소·소멸이 있어 납세자의 권리구제가 필요하다고 인정되는 경우로서 대통령령에서 규정하는 사유가 있는 경우’를 규정하여 개정이 비교적 용이한 국세기본법 시행령에서 경제적 변화에 따라 발생할 수 있는 다양한 후발적 사유들을 능동적으로 입법할 수 있도록 하여야 한다. 이상의 내용을 정리하면 아래와 같다.

209) 실제로 하급심 판례 중에는 신의성실 조항을 이용하여 원고의 후발적 경정청구를 부정한 사례가 있다. 부산지방법원 2015. 6. 4. 선고 2014구합21722 판결은, “설령 이 사건 변경사유가 후발적 경정사유에 해당한다고 보더라도, 원고는 적자누적으로 인한 신용하락과 이로 인한 금융기관 등으로부터의 불이익을 막기 위해 이 사건 채무면제를 결손금에 보전하여 채무면제이익으로 회계처리하였다가 법인세 납부 이후 대표이사에서 퇴임한 甲 사이의 소송을 통해 이 사건 채무면제를 무효화시키는 판결을 얻은 뒤에 다시 종전의 법인세 신고행위를 다투고 있는바, 이는 전에 스스로 한 행위와 모순되는 행위를 하면서 자기에게 유리한 법적 지위만을 악용하려고 한다는 점에서 그 주관적 비난가능성이 극히 크다고 할 것인 점, 원고의 법인세 신고행위를 신뢰한 과세관청은 사실상 선의의 제3자의 지위에 있는 점, 그리고 甲과 원고의 관계, 이 사건 채무면제의 동기 및 그 횡수, 조세법률관계의 안정 등을 종합적으로 고려하여 볼 때, 원고의 법인세 경정청구는 신의칙에 위배되는 것으로 이를 배척함이 마땅하다.”고 판시하였다.

국세기본법 제45조의2(경정 등의 청구) 개정안²¹⁰⁾

② 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는 제1항에서 규정하는 기간에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내에, 법정신고기한이 지난후 또는 과세표준 및 세액의 결정을 받은 때로부터 10년 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

1. 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 확정판결(형사·행정소송 판결을 불문하며, 판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 책임이 명확하여졌을 때
2. 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우
3. 채무자의 파산 등의 사유로 회수할 수 없는 채권의 금액이 있는 경우
4. 법률적으로 하자 있는 행위에 의하여 얻은 소득이나 재산의 감소·소멸이 있는 경우
5. 그밖에 소득이나 재산 등 담세력의 감소·소멸이 있어 납세자의 권리구제가 필요하다고 인정되는 경우로서 대통령령에서 규정하는 사유가 있는 경우

210) 구체적인 법령의 문언은 입법의 과정에서 좀 더 상세히 다듬어져야 할 것임을 밝혀둔다.

참고문헌

단행본 및 논문

- 사법연수원, 「법인세법」, 2015
- _____, 「소득세법」, 2015
- _____, 「상속세 및 증여세법 연구」, 2015
- 소순무, 「조세소송」, 영화조세통람, 2014
- 윤병각, 「조세법상 경정청구」, 박영사, 2015
- 이창희, 「기본세법연구」, 박영사, 2016
- 이태로·한만수, 「조세법강의」, 박영사, 2016
- 전병목, 「이전가격과 관세의 조화를 위한 주요국의 조정제도」, 한국조세연구원, 2012
- 강성모, 박훈, “2014년도 국세기본법 및 부가가치세법 판례회고”, 「조세법연구」 제21권 제1호, 한국세법학회, 2015. 4.
- 고은경, “비영업대금의 이익에 대한 경정청구”, 「조세연구」 제10권 제1호, 한국조세연구포럼, 2010. 4.
- 구성권, “대여금채권의 회수불능과 비영업대금의 이익에 대한 과세-개정된 소득세법 시행령 제51조 제7항을 중심으로”, 「조세법연구」 제20권 제2호, 한국세법학회, 2014. 8.
- 김두형, “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위”, 「조세와 법」 제8권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2015. 12.
- 김완석, “법인세의 후발적 경정청구”, 「세무와 회계연구」 제2권 제1호, 2013. 6.
- 김재훈, 김경태, “조세확정절차와 납세자의 권리”, 「조세연구」 제8권 제2호, 한국조세연구포럼, 2008. 12.
- 나성길, 유철형, “위법소득 과세와 관련한 주요 쟁점의 검토”, 「세무와 회계연구」 제4권 1호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2015. 6.
- _____, 정진오, “세법상 사해행위취소 제도의 적용상 쟁점과 입법적 개선방안”, 「조세연구」 제12권 제3호, 한국조세연구포럼, 2012. 12.
- 마옥현, “회수불능과 후발적 경정청구”, 「조세와 법」 제7권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2014. 6.
- 문상태, 변문태, 정진용, “이전가격조정의 관세평가에 관한 연구”, 「관세학회지」 제17권 제2호, 한국관세학회, 2016. 5.
- 박노수, 박훈, “법인세에서 계약해제로 인한 후발적 경정청구에 관한 소고”, 「세법과 회계연구」 통권 제8호(제4권 제2호), 2015. 12.

- 박재찬, “2013년도 법인세법 판례회고”, 「조세법연구」 제20권 제1호, 한국세법학회, 2014. 4.
- 박중수, “국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구 사유로서의 ‘판결’의 의미”, 「안암법학」 제34권, 2011. 1.
- 손병준, “손금귀속시기의 위법을 이유로 부과처분을 취소한 확정판결이 국세기본법 제45조의2 제2항 소정의 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부”, 「대법원판례해설」 제78호 (2008 하반기), 2009. 7.
- 신호영, “위법소득 반환에 대한 소득세법상 취급에 대한 연구”, 「조세법연구」 제22권 제1호, 한국세법학회, 2016. 4.
- 심 경, “경정청구사유에 관한 고찰 : 구체적인 경정청구사유를 중심으로”, 「사법논집」 제40집, 법원행정처, 2005.
- 양승중, “이전가격 조정과 관세의 관계”, 「조세학술논집」 제29권 제2호, 한국국제조세협회, 2013. 8.
- 윤지현, “국세기본법이 정하는 ‘후발적 사유에 의한 경정청구’가 인정되는 사유, 그리고 채권자 취소권의 행사가 이에 해당하는지에 관하여”, 「특별소송실무연구회」, 2016. 7.
- _____, “채권자 취소권과 후발적 경정청구”, 「조세법연구」 제22권 제2호, 한국세법학회, 2016. 8.
- 이동식, “거래대금의 사후감면과 법인세 과세”, 「법조」 제64권 제10호, 법조협회, 2015. 10.
- _____, “국세기본법상 후발적 경정청구제도”, 「현대공법이론의 제문제(천봉 석중현 박사 화갑기념 논문집)」, 삼영사, 2003. 10.
- 이재호, 이창희, “국제조세조정에 관한 법률상 경정청구에 대한 고찰”, 「홍익법학」, 제16권 제3호, 홍익대학교 법학연구소, 2015. 9.
- 이정관, “손금귀속방법의 위법판결이 후발적 경정청구사유에 포함되는지 여부”, 「영산법률논총」 제5권 제2호, 영산대학교 법률연구소, 2009. 3.
- 이정민, “법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유가 국세기본법 제45조의2 제2항의 후발적 경정청구 사유에 해당하는지 여부”, 「대법원 판례해설」, 제102호(2014하반기), 2015. 6.
- 이중교, “소득세법상 권리확정주의의 위상에 대한 재정립”, 「저스티스」, 한국법학원, 2014. 6.
- 임완규, “세법상 손익의 귀속시기”, 「특별법연구」 제3권, 특별소송실무연구회, 사법발전재단, 1989.
- 전환진, “2014년도 소득세법과 상속세 및 증여세법 판례회고”, 「조세법연구」 제21권 제1호, 한국세법학회, 2015. 4.
- 조윤희, “법인세와 후발적 경정청구”, 「사법」 제27호, 사법발전재단, 2014. 3.
- _____, “상속재산인 금전채권의 평가”, 「조세와 법」 제7권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2014. 12.
- _____, “피상속인의 연대보증채무를 상속한 상속인에 대하여 그 연대보증채무의 이행을 명

한 판결이 확정된 것이 후발적 경정청구 사유에 해당하는지 여부”, 「대법원 판례해설」 제85호(2010 하반기), 2011. 6.
한만수, “위법소득의 과세에 관한 연구”, 「조세법연구」 제10권 제2호, 한국세법학회, 2004. 11.

기타 참고자료

권은민, “관세의 거래가격과 이전가격 정책”, 법률신문, 2013. 1. 24, <https://www.lawtimes.co.kr/Legal-Info/Research-Forum-View.aspx?serial=2122>
백제흠, “법인세에 있어서의 매매대금의 감액과 후발적 경정청구”, 세정신문, 2015. 7. 13, http://www.taxtimes.co.kr/hous01.htm?r_id=205759
_____, “상속재산인 금전채권의 회수가능성과 그 평가방법”, 세정신문, 2015. 8. 13, http://www.taxtimes.co.kr/hous01.htm?r_id=206923

판례 및 결정례

- 대법원 1979. 8. 28. 선고 79누188 판결
대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결
대법원 1985. 5. 28. 선고 83누123 판결
대법원 1987. 10. 28. 선고 87누34 판결
대법원 1989. 9. 12. 선고 89누1896 판결
대법원 1991. 12. 10. 선고 91누5303 판결
대법원 1991. 12. 24. 선고 90다12243 판결
대법원 1993. 1. 15. 선고 92누8361 판결
대법원 1995. 1. 12. 선고 94다39215 판결
대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결
대법원 1996. 12. 10. 선고 96누11105 판결
대법원 1997. 1. 21. 선고 96누8901 판결
대법원 1998. 7. 10. 선고 97누10765 판결
대법원 1999. 11. 26. 선고 98두10424 판결
대법원 2002. 5. 10. 선고 2002두431 판결
대법원 2002. 9. 24. 선고 2000두6657 판결
대법원 2002. 9. 27. 선고 2001두5989 판결
대법원 2002. 10. 11. 선고 2002두1953 판결
대법원 2002. 10. 25. 선고 2001두1536 판결
대법원 2003. 6. 27. 선고 2001두10639 판결
대법원 2003. 12. 26. 선고 2001두7176 판결
대법원 2004. 8. 30. 선고 2004다21923 판결
대법원 2005. 10. 28. 선고 2005두5437 판결
대법원 2006. 5. 11. 선고 2004두7993 판결
대법원 2006. 5. 12. 선고 2003두7651 판결
대법원 2007. 10. 12. 선고 2007두13906 판결
대법원 2008. 2. 15. 선고 2007두4438 판결
대법원 2008. 7. 24. 선고 2006두10023 판결
대법원 2009. 1. 30. 선고 2008두21171 판결
대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결
대법원 2011. 7. 21. 선고 2010두23644 전원합의체 판결
대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결
대법원 2012. 6. 14. 선고 2012두3200 판결

대법원 2012. 6. 28. 선고 2010두9433 판결
대법원 2012. 8. 23. 선고 2012두8151 판결
대법원 2012. 11. 29. 선고 2013두18810 판결
대법원 2013. 7. 11. 선고 6640 판결
대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결
대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두10611 판결
대법원 2014. 5. 29. 선고 2014두35010 판결
대법원 2014. 8. 28. 선고 2013두26989 판결
대법원 2014. 11. 27. 선고 2012두28254 판결
대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 판결
대법원 2016. 11. 10. 선고 2014두39104 판결

서울고등법원 1981. 3. 4. 선고 80구519 판결
서울고등법원 2008. 10. 22. 선고 2008누7139 판결
서울고등법원 2010. 12. 9. 선고 2009누39126 판결
서울고등법원 2012. 11. 30. 선고 2012누1961 판결
서울고등법원 2013. 4. 3. 선고 2012누404 판결
서울고등법원 2013. 4. 5. 선고 2012누4687 판결
서울고등법원 2013. 6. 28. 선고 2012누21637 판결
서울고등법원 2013. 12. 12. 선고 2013누46114 판결
서울고등법원 2014. 3. 6. 선고 2013누23546 판결
서울고등법원 2014. 11. 20. 선고 2014누53027 판결
서울고등법원 2015. 5. 6. 선고 2013누29584 판결
서울고등법원 2016. 10. 26. 선고 2016누34426 판결
서울고등법원 2017. 2. 8. 선고 2016누50497 판결

부산고등법원 2013. 11. 14. 선고 2012누1580 판결
부산고등법원 2015. 11. 25. 선고 2015누10806 판결

서울행정법원 2006. 10. 11. 선고 2006구합11934 판결
서울행정법원 2012. 4. 27. 선고 2011구합32027 판결
서울행정법원 2014. 8. 22. 선고 2014구합57362 판결
서울행정법원 2016. 1. 14. 선고 2015구합59570 판결
서울행정법원 2016. 7. 14. 선고 2016구합54237 판결
서울행정법원 2016. 8. 26. 선고 2014구합68614 판결

서울행정법원 2016. 10. 27. 선고 2015구합73125 판결

광주지방법원 2014. 8. 14. 선고 2014구합403 판결

부산지방법원 2015. 6. 4. 선고 2014구합21722 판결

수원지방법원 2010. 11. 3. 선고 2010구합8240 판결

수원지방법원 2015. 7. 9. 선고 2014구합56728 판결

의정부지방법원 2016. 1. 19. 선고 2015구합7833 판결

헌법재판소 2000. 7. 24. 선고 97헌마13 결정

헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌바40 결정

헌법재판소 2011. 12. 20. 선고 2000헌바54 결정

Abstract

A Case Study on Teleological Expansion of the Claim of Reassessment by later reasons

Leem, Han-Sol
College of Law
The Graduate School
Seoul National University

Based on the fact that the trend of recent precedents relatively freely allow the claim of reassessment by later reasons, not limited to reasons specified in Framework Act on National Taxes and its enforcement decree, when there is 'necessity of protection of taxpayer's right' and 'actual reduction in an ability to pay tax', this study suggests increase of the possibility to use the claim of reassessment by later reasons in the future when the economic circumstance will be more complex, claiming that such position of precedents is right. It seems that the position of precedents started from the judgement of Supreme Court Case of 2013DU18810 decided on 2012. 11. 29, which admitted the uncollectible caused by a debtor's bankruptcy as a reason of the claim of reassessment by later reasons. The precedents admitted the claim of reassessment by later reasons, on the basis of 'necessity of protection of taxpayer's right' and 'actual reduction in ability to pay tax', even if there are no reasons specified in Framework Act on National Taxes and its enforcement decree. Although there is an opinion that allowing the claim of reassessment by later reasons only with the necessity of the system is an interpretation beyond the limitation of a text, the precedent can be justified in terms of securing a measure to protect tax payer's rights and fits for the purpose of the claim of

reassessment by later reasons, which is to prepare remedies when a tax payer loses an ability to pay a tax due to unexpected later reasons.

Chapter 2 gives general description of the claim of reassessment by later reasons, attempts to analyze each reason and arranges cases in which Korean precedents acknowledge the claim of reassessment by later reasons. Particularly, this study mainly focuses on what position the precedent have in relation to the reasons prescribed in Item 1, Clause 2, Article 45-2 of Framework Act on National Taxes and Item 2 Article 25-2 of its enforcement decree. To the end, the precedent made a judgment that widely acknowledged the claim of reassessment by later reasons when there were 'actual reduction in ability to pay tax' and 'necessity of protection of taxpayer's right'. In addition, the study investigates that there are past precedents that could not be justified any more in accordance with the current tendency of precedents.

In Chapter 3 and 5, the settlement principle of claims, obligations and the legal principle of illegal income and how they are harmonized with the claim of reassessment by later reasons are investigated. Chapter 6 and 7 review how to increase the possibility to use the claim of reassessment by later reasons, based on the tendency of precedents that allows teleological expansion of the claim of reassessment by later reasons.

Particularly, Chapter 3 discusses whether the uncollectible is subject to the claim of reassessment by later reasons and reviews the concept of the settlement principle of claims, the relationship between the settlement principle of claims and the uncollectible and interpretation of Clause 7, Article 51 of Enforcement Decree of Income Tax Act. By allowing the claim of reassessment by later reasons where there is no measure to protect a tax payer's rights, such as allowance for bad debt expense prescribed in Article 19-2, Enforcement Decree of the Corporate Act, the precedents promotes the possibility to use the claim of reassessment by later reasons as a remedy when a tax payer's right is infringed because of, for example, the lack of legislation.

Chapter 4 discusses whether reduction in sales amount becomes a later reason of the claim of reassessment with regard to period taxation items such as a corporate tax and reviews the meaning of timing of revenue and expense recognition and whether to allow the claim of reassessment by later reasons in a corporate tax. When protection of a tax payer's right is necessary due to a later reason such as reduction in sales amount, which is not like allowance for

bad debt discussed in Chapter 3, the position of precedents that allows the claim of reassessment by later reasons can be justified to compensate the lack of legislation. The ruling is important to the extent that it clearly states that major tax is also subject to the claim of reassessment by later reasons. In addition, we reviews issues associated with interpretation of Clause 3, Article 69 of Enforcement Decree of the Corporate Act.

In Chapter 5, the precedent made in 2015, focusing on whether forfeiture or collection can be a later reason of the claim of reassessment, is analyzed and, particularly, discussion about illegal income develops. The precedent can have positive assessment to the extent that it presents a possibility of a consistent case theory, which is established on an actual ability to pay a tax from 'generation of an ability to pay a tax' to 'reduction in an ability to pay a tax', in terms of 'juridical illegal income', as well as 'illegal income by criminal activities', together with the precedent about a capital gain tax from sales of a land located in a land transaction permission area. Particularly, the precedent clearly states that 'reduction in an ability to pay a tax in relation to illegal income' is subject to the claim of reassessment by later reasons. The precedent expands the scope of subjects of the claim of reassessment by later reasons by interpretation, together with the precedent about 'uncollectible'.

In Chapter 6, this study reviews applicability of the claim of reassessment by later reasons in the event that there is significant reason to doubt recoverability of monetary account receivables. It is indicated that use of the claim of reassessment by later reasons is more appropriate than deduction in a stage of assessment on inherited properties proposed by precedents when it is unlikely to recover account receivables although they are not confirmed as the uncollectible.

Chapter 7 investigates adjustment of transfer price and the claim of reassessment by later reasons and reviews applicability of the claim of reassessment by later reasons in Customs Act as a remedy because several incompatibility issues between customs and national taxes in terms of adjustment of transfer price have recently emerged. Like the case, applicability of the special provision of general claim of reassessment under Customs Act can be an issue. When a plaintiff voluntarily pay an additional corporate tax without disposition of reassessment to increase customs by the head of the customs office according to adjustment of a previous customs value, the special

provision of reassessment according to adjustment of a customs value could not applied because there is no disposition of the head of the customs office. Like a precedent about reduction in sales amount caused by a lawful reason, the claim of reassessment by later reasons should be allowed for adjustment of transfer price in a certain event. In other words, a teleological broad interpretation of the claim of reassessment by later reasons is applicable in terms of customs.

Chapter 8 summarizes issues described in previous chapters and proposes a balanced legislative opinion because issues related to legal stability and burden of tax administration could emerge when the position of precedents that widely allows the claim of reassessment by later reasons is followed.

keywords : the claim of reassessment by later reasons, actual reduction in an ability to pay tax and necessity of protection of taxpayer's right

student number : 2013-23337