

조세법률관계의 기초가 되는 사법상 법률관계

鄭炳龍

(세무사, 법학박사, 경희대학교 겸임교수)

| 국문요약 |

중세봉건사회로부터 근대시민사회로서의 출발은 정치적으로는 시민사회를, 경제적으로는 시장경제의 탄생을 의미하여 근대 민법의 출현과 함께 근대 조세국가는 탄생하게 되었으며, 토지를 중심으로 하는 중세봉건사회에서의 토지수확물은 더 이상 세원의 자리에 머물 수 없게 되었다.

오늘날 세법이 세원으로 파악하고 있는 경제거래·경제활동은 1차적으로 사법에 의해 규율되고, 2차적으로 세법의 적용을 받는다고 할 수 있으며 이는 세법상 과세요건을 판단함에 있어서 민법상 법률요건이 밀접하게 연계되어 있음을 암시한다. 세법은 사법상의 권리변동 과정을 착안하여 세원을 인식하고 조세채권을 발생시키게 되는 것이므로 조세법은 필연적으로 사법분야에서 생성·발전된 개념을 원용할 수밖에 없다.

그러므로 입법자는 세법상 과세요건에 민법의 법률요건을 차용할 수밖에 없고, 세법상 과세요건의 충족으로 인한 조세채무의 발생은 결국 민법상 법률요건을 규명해야 하는 속성을 지니게 된다.

그러나 이러한 조세채무도 조세법이 법적안정성과 예측가능성을 구비하는 경우에는 경제인의 합리적인 의사결정을 가능하게 한다. 그러나 법적안정성과 예측가능성이 결여된 조세법은 합리적인 의사결정 자체를 어렵게 한다.

합리적인 경제인이라면 그 의사결정 가운데 조세문제를 포함시키지 않을 수 없고 조세법이 법적안정성과 예측가능성을 구비하고 있을 때 비로소 합리적인 의사결정이 가능하게 된다.

조세법에 의하여 시민의 사적자치의 원리가 간접적으로 제한받는 것은 바람직하지 않으며, 조세법 최고의 기본원리는 국민의 경제생활에 있어서의 법적안정성과 예측가능성을 보장하고, 나아가 사법질서를 깨뜨리지 않는 범위 내에서 헌법을 정점으로 한 전체 법질서와 조화를 이루도록 정립되어야 할 것이다.

법적안정성의 문제는 빈번한 조세법의 개정으로 납세자가 개정된 내용을 파악하여 따라가기 어렵다는 데서도 그 원인이 있으며 이는 바다에서 배의 항해를 도와주는 등대의 역할에 비유할 수 있다. 등대의 위치를 자주 바꾸는 때에는 등대의 기능은 저하된다. 등대의 위치가 자주 바뀌거나 불빛이 선명하지 못하면 바다의 배는 표류하게 되고 때로는 좌초하게 될 것이다. 이런 면에서 예측가능성의 문제는 법적안정성의 문제와 表裏關係를 이룬다고 할 수 있다.

세법과 사법과의 관계를 정확히 인식하여 입법에 반영할 때 비로소 조세법률주의가 궁극적으로 지향하는 법적안정성과 예측가능성을 확보할 수 있다.

☑ 주제어 : 조세법률관계, 사법상 법률관계, 사적자치의 원칙, 권리변동 원인, 법률행위, 법률의 규정, 합의해제, 법적안정성, 예측가능성

I. 서 론

1. 법률관계 형성의 자유

사람의 사회생활을 규율하는 사회규범은 관습·종교 등 여러 가지가 있으나 그 중 법에 의하여 규율되는 생활관계를 법률관계(Rechtsverhältnis)라고 한다.¹⁾ 이러한 법률관계는 대부분 권리의무를 수반하는 것이므로 법률관계는 권리의

1) 박윤직, 『민법총칙』(수정판), 서울 : 박영사, 2000, p.75.

무 변동관계라고 할 수 있다. 한 걸음 나아가서 권리 변동관계와 조세법과의 관계를 생각해 보면, 오늘날의 조세는 권리변동을 稅源으로 인식하고 있으므로²⁾ 조세법률에 의하여 규율되는 생활관계를 조세법률관계라고 할 수 있다. 이렇게 본다면 법률관계와 조세법률관계는 모두 사람의 생활관계 중 권리변동관계를 그 대상으로 하고 있다는 공통점이 있다.

사법상의 법률관계와 公法上的 조세법률관계를 비교하면, 사법상 법률관계는 당사자의 의사에 기초하여 채무가 성립· 존속· 소멸되는 것인 데 반하여 조세법률관계는 사법상의 권리변동에 따른 조세채무가 조세법에 의하여 확립적으로 성립· 확정· 소멸되고 다른 공과금 그 밖의 채권에 대하여 우선권을 갖는 것을 원칙으로 하고 있다³⁾는 데 특질이 있다.

다시 말하여 사법상의 법률관계는 법률행위 당사자의 자유의지에 의하여 권리의무가 창설되는 데 반하여 조세법률관계는 자유의지에 의하여 창설된 권리의무에 기초하여 조세법이라는 법률의 규정에 의하여 조세채무가 성립하게 되는 것이다.

오늘날 법률관계의 형성 여부는 원칙적으로 자유이다. 그러나 형성된 법률관계를 기초로 하여 발생하게 되는 조세채무는 자유가 아니다. 사적자치의 원칙 아래 자신의 이익의 극대화와 손실의 극소화의 접점을 찾는 합리적인 의사결정 과정에 유일하게 조세가 개입하고 있는 것이다. 근대시민사회의 자유취득의 대가로 지불되는 것이 결국 조세이기 때문이다.

법률의 규율대상이 되는 생활관계를 법률관계라고 하고, 법률관계 중 조세법률의 규율대상이 되는 관계를 조세법률관계라고 한다면, 결국 공법상의 조세법률관계와 사법상의 법률관계는 서로 영향을 주고받는 함수관계에 있다고 할 수 있다. 즉, 계약을 체결하는 경우 당사자는 사적인 권리· 의무발생 외에 공적인 조세채무까지도 고려할 수 있어야 하고, 이러한 고려 없이 이루어진 계약은 많은 경우 불의의 조세채무로 이어지게 되어 사법상의 법률관계와 공법상의 조세법률관계는 서로 영향을 주고받는 관계인 것이다.

2) 최명근, 『세법학총론』, 서울 : 세경사, 2002, p.53.

3) 김현채, 『현대세법의 기본문제(Ⅰ)』, 한국사법행정학회, 1986, pp.291~293.

법률관계는 궁극적으로 권리의무가 변동되는 관계이므로 조세법률관계의 원인이 되는 사실에 대한 연구는 권리의무가 변동되는 원인을 관찰하여 조세법률관계와의 함수를 규명하는 것이 필요하게 된다. 권리의무가 변동되는 원인은 大別하여 법률행위에 의한 권리의 변동과 법률의 규정에 의한 권리변동 두 가지의 법률요건으로 나눌 수 있다.

한편 조세법에서는 권리의무가 변동되는 곳에서 과세요건사실을 인식하게 되고 나아가 소득의 인식기준 또한 권리의무가 확정되는 시기를 원칙적으로 수입금액 인식시기로 보고 있으므로⁴⁾ 민법상의 권리변동이 발생하는 과정은 조세법상의 과세요건이 형성되는 과정으로 볼 수 있다.

2. 법률관계 형성 자유의 한계

중세봉건사회로부터 근대시민사회로서의 출발은 정치적으로는 시민사회를, 경제적으로는 시장경제의 탄생을 의미하여 근대민법의 출현과 함께 근대 조세국가는 탄생하게 되어 토지에서 생산되는 수확물은 더 이상 세원의 자리에 머물 수 없게 되었고 계약자유 원칙에 의한 권리변동이 세원으로 대체하게 되었다.

시민혁명을 통한 시민사회·시장경제로의 진입은 국가권력으로부터 국민의 재산권을 보호하기 위한 조세법률주의를 쟁취하게 되었으며 오늘날의 조세법률주의가 궁극적으로 지향하는 것은 법적안정성과 예측가능성이다.

중세봉건시대의 신분사회와 달리 자기책임의 원리에서 경제생활을 영위하고 있는 현대인에게 세법의 법적안정성과 예측가능성의 필요성은 결코 과소평가할 수 없으며, 법적안정성과 예측가능성을 어렵게 하는 요인 중 조세법 자체에 내재하는 요인은 조세입법 또는 해석에 있어서 사법이 세법에 밀접하게 관련되

4) 법인세법 제40조(손익의 귀속 사업연도) 제1항에서는 “내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속 사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다”라고 하여 권리의무확정주의를 택하고 있다. 여기서 권리의무확정주의란 현금주의에 대하는 개념이지만 세법상의 권리의무 발생과정과 연계해서 생각해 보면 계약시점으로부터 채무의 이행 사이의 어느 시점에 해당하게 된다.

어 있다는 것이다.

사법상의 법률관계가 원칙적으로 법률행위에 의해 성립하는 것인 데 비하여 조세법상의 법률관계는 예외 없이 법률의 규정에 의하여 형성된다. 이처럼 법률의 규정에 의하여 형성되는 납세의무에 대하여, 조세는 세법의 창조물(the creature of tax stature)이라고 한다.

세법에서 정하고 있는 과세요건의 성립만으로 당사자의 의사 여부에 불구하고 일정한 조세부담이 생기게 되고, 오늘날 부가가치세 등 대부분의 조세가 자진신고납부제도를 채택하여 법정신고기한이 경과함으로써 세법상 각종 불이익은 물론 나아가 형법의 특별법에 해당하는 조세범처벌법상의 既遂時期가 도래한다는 점 등과, 모든 국민을 납세의무자로 하고 납세의무를 헌법상의 의무로 정하고 있는 점 등과 관련하여 세법이 다른 법률에 비하여 상대적으로 법적인 정성과 예측가능성이 보다 더 필요하다.

조세채무의 성립원인이 사법상의 권리변동이라고 할 때 조세법과 사법의 관계는 불가분의 관계인바, 조세채무의 성립원인이 되는 권리변동과 조세법상 납세의무의 관계를 규명해 볼 필요가 있는 것이다.

오늘날 세법이 세원으로 파악하고 있는 경제거래·경제활동은 1차적으로 사법에 의해 규율되고, 그 사법상의 법률효과로 인한 권리변동을 세법상 과세대상으로 하고 있는 것은 세법상 과세요건을 판단함에 있어서 민법상 법률요건이 밀접하게 연계되어 있음을 암시하는 것이므로 세법과 사법의 상호의존성은 결코 부인할 수 없는 사실이다.

II. 조세법의 사법 의존성

조세법을 다른 법 분야, 특히 민법과 연계하여 관찰해 보면 조세법과 사법이 공유하는 영역을 파악할 수 있을 뿐만 아니라 일반 행정법 분야에서 형성된 법리를 조세법에 적용할 때 생기는 한계를 이해할 수 있게 된다. 조세법과 사법은

성격을 달리하는 별종의 법이지만 그 상관관계를 파악하기 위하여 공통요소를 살펴볼 필요가 있게 되는 것이다.⁵⁾

오늘날 조세법은 개별 경제 주체의 경제활동에 있어서 권리변동 과정 중에서 세원을 파악⁶⁾하게 되는바, 그 권리변동 자체⁷⁾ 또는 권리변동에 의해 발생하는 소득⁸⁾ 등에 대하여 과세권을 행사하게 되어 결국 과세요건의 전제로서 권리변동 원인으로서의 법률요건과 법률효과라는 세법상의 법률관계의 규명이 필요하게 된다.⁹⁾

이렇게 개별 경제 주체의 경제적 생활사실 또는 경제활동은 1차적으로 사법에 의하여 규율되고 세법은 사법상의 권리변동 과정을 착안하여 세원을 인식하고 조세채권을 발생시키게 되는 것이므로 조세법은 필연적으로 사법분야에서 생성·발전된 개념을 원용할 수밖에 없다. 따라서 조세법의 해석과 적용에 있어서도 사법과의 연관성은 결코 간과할 수 없다.

이처럼 조세법은 사법과 밀접한 관계를 가지고 있으며, 사법 중 조세법의 입법 또는 해석에 있어서 특히 문제되는 것은 사법영역에서 사용되고 있는 용어

- 5) 조세법과 사법의 관계의 개별적인 문제를 광범위하게 다룬 우리나라 논문으로는, 홍광식, “세법과 사법”, 『사법논집』 제25집(법원행정처, 1994)이 있다.
- 6) 최명근, 『세무행정개혁신론』, 서울 : 세경사, 2004, pp.32~33.
- 7) 부가가치세의 경우가 이에 해당하는 것으로 부가가치세법은 제 6조(재화의 공급)제 1항에서 “재화의 공급은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것으로 한다”라고 정의하고 있어 소득발생 여부와 관계없이 일정한 권리의 변동을 과세대상으로 파악하고 있다.
- 8) 부가가치세와는 달리 소득세 또는 법인세는 권리변동의 결과 발생하는 소득을 과세대상으로 파악하고 있다. 그러나 과세대상을 소득으로 하는 경우에도 소득의 발생원인이 되는 권리변동이 무효 또는 취소가 되는 경우에는 소득세 납세의무에 영향을 미치게 되므로 권리변동의 발생원인과 소득과세 납세의무와의 관계는 인과관계에 서게 된다.
- 9) 근대 이전의 조세에 있어서 과세대상은 토지에서 생산되는 수확물로서 토지에 노동이라는 사실행위를 가하여 수확 시에도 노동이라는 사실행위를 가하는 것이므로 법률행위가 개입될 여지가 없다. 따라서 근대 이전의 조세에 있어서 조세법과 세법의 논의는 의미가 없게 된다. 그러나 근대 조세에 있어서는 다르다. 이미 앞에서 본 바와 같이 부가가치세의 경우에는 권리이전 그 자체를 과세대상으로 파악하고 있으며 소득세의 경우에도 소득의 발생원인은 대부분 매매·교환 등 법률행위로 인하여 발생한다. 결국 오늘날의 조세법은 근대 이전의 조세와는 달리 그 세원을 사법상의 권리변동에 두고 있는 것이다.

를 조세법이 사용하게 되는 경우에 그 의미내용을 동일한 것으로 보아야 하는지에 대한 의문이다.

법체계 속에서 조세법의 위치에 관한 이러한 근본적인 문제의 제기는 조세법이 사법으로부터 독립한 고유의 법 이론을 갖고 있다는 전제에 있는 것으로 조세법에 관한 입법과 해석에 있어서 항상 고려해야 할 요소이다.

전통적으로 보면 조세법은 공법인 행정법의 한 분야로서 취급되어 왔다. 그러나 행정법이 규율하는 대상은 대부분 私人的 공적생활인 데 반하여, 조세법이 규율하는 대상은 대부분 사인의 경제사실 또는 경제활동을 대상으로 하기 때문에 행정법과 조세법은 근본적인 차이가 있다.¹⁰⁾

私人的 경제활동 또는 경제현상은 계약자유의 원칙 등 사적자치의 원칙에 의하는 것이 근대시민사회의 기본원리이지만, 사적자치에 따른 권리변동에 필수적으로 수반하는 조세채무를 고려하면 경제 주체의 의사결정에 있어서 조세는 중요한 요소로 작용하게 된다.

즉, 일상생활에서의 경제활동에서는 私人是 많은 요소를 고려하여 의사결정을 하게 되는데, 조세는 그 중에서도 중요한 요소로 작용하게 되고, 일정 경제거래에 있어서 조세법의 내용이 거래를 형성하는 주요인이라면 조세법은 합리적인 경제활동을 수행하여야 할 방법을 결정한다고 볼 수 있고 이러한 의미에서 세법은 사적 거래법의 일환이라고도 관념할 수 있게 된다.¹¹⁾

조세법을 특수 행정법으로 보는 경우에는 공법의 특징으로서 조세법률관계는 재정권력의 발동을 둘러싼 관계로 보게 되지만 이러한 권력중심주의 조세법에 의문이 제기되었고, 그에 대한 반동으로 조세채무관계설이 학계의 지지를 받고 있는 실정이다.¹²⁾

이렇게 조세법률관계를 조세채무의 관념을 중심으로 이해하게 됨으로써 조세법의 원리가 행정법의 원리와 모든 면에서 반드시 일치하는 것은 아니라는

10) 근대 조세는 토지에서 생산된 자연물로서의 생산물을 과세대상으로 하는 것이 아니다. 즉, 세원 자체를 시장경제에 바탕을 두고 그 위에서 활동하는 사경제행위에 의해 나타나는 경제적 행위 또는 성과를 세원으로 하여 과세대상으로 삼는 것이다.

11) 홍광식, 『稅法과 私法』, 『사법논집』 제25집, 법원행정처, 1994, p.549.

12) 임승순, 『조세법』, 서울: 박영사, 2004, p.16.

사실도 인식하게 되었다. 그러나 조세실체법이 아닌 조세절차법에 있어서는 조세법과 행정법은 공통요소의 작용으로 서로 의존하게 되므로 행정법 원리가 조세법에 적용될 수 있게 된다.

한편 조세법을 公法으로 보는 경우에도 조세법의 문제는 일반 행정법을 통해서 해결되기 어려운 속성이 있으며, 조세법 체계에 적합한 기본원리에 기초하여 공법 내에서 조세법 독자적인 법체계를 형성하고 있다고 보아야 할 것이다.

조세법은 공법·사법과 밀접하게 연결되어 있지만 조세법과 사법의 접점에서 부딪치는 문제의 해석에 있어서 특히 어려운 문제가 발생한다. 이러한 입법·해석 과정에서 발생하는 문제의 원천은 주로 조세법과 사법의 공유하는 부분이다.

Ⅲ. 사적자치의 원칙과 조세법의 관계

1. 사법과 세법과의 관계

오늘날 조세법은 더 이상 사법에 의존하는 것으로 볼 수도 없고 그렇다고 사법으로부터 완전히 독립한 독자적인 것으로 보기도 어렵다. 조세법은 행정법의 한 분야로 분류되어 기본적으로는 행정법의 이론이 적용되면서, 한편 조세법의 특수성으로 인하여 일반행정법의 이론을 그대로 적용할 수 없는 독자적인 法域으로 인정되고 있는 것이다.

조세법에서 과세주체에 부여하고 있는 조세채권을 확정하기 위한 단계에서의 질문·검사권, 징수단계에서의 조세우선권·자력집행권 등의 특권은 조세법률관계의 본질적 요소라고 볼 수 없는 것이며 조세법률주의의 이념에 따라 법률이 명문으로 인정하는 경우에 한하여 예외로 허용되는 것으로 이해해야 한다. 그렇다고 하더라도 다른 법 영역과 다른 조세우선권, 자력집행권 등의 조세법상의 특색은 현실적으로 국민의 조세채무에도 영향을 주고 있는 것이

사실이다.

조세법률관계의 본질에 관하여 지배적인 견해인 조세채무관계설의 입장에서 보면, 조세법률관계에 있어서 조세법이 다른 공법에 비하여 현저히 구별되는 요소는 바로 납세의무의 성립과 확정이 구별된다는 점과 조세채무는 과세관청의 개입 없이 법률에 의하여 당연히 성립한다는 점이다.

납세의무는 그 성립을 위하여 필요한 요건이 되는 과세요건을 충족한 때에 법률상 당연히 성립하고 이를 위하여 납세의무자 또는 과세관청의 특별한 행위를 요하지 아니한다는 것이다.¹³⁾ 일반적으로 행정관청의 행위는 재량행위와 기속행위로 나뉘고, 재량행위는 다시 자유재량행위와 기속재량행위로 나누어지는데 자유재량행위에 대하여는 원칙적으로 사법적 통제가 이루어지지 아니한다는 점이 가장 큰 특색으로 되어 있다. 다만, 과세요건에 불확정개념을 사용하고 있는 경우에 그 해석을 둘러싸고 요건재량의 문제로 논의되고 있으나, 불확정개념에 대한 해석은 전적으로 법원의 권한에 속하는 것으로서 재량의 문제는 아니라는 것이 일반적인 견해이다.¹⁴⁾

현재 통설적인 견해는 조세법률관계는 법정 채권·채무관계로서 당사자에게 재량의 문제는 생기지 아니하는 것으로 보고 있다.

조세쟁송사건에 있어 조세행정의 특질 내지 특성은 조세행정의 공익적 성격에 있다고 할 것인데, 그 논거로서는 조기에 안정적인 세수를 확보할 필요성, 세법의 집행과정에 있어서 납세자 사이의 공평을 도모하기 위하여 거래의 실질

13) 최명근, 전게서, p.355; 金子 宏, 『租税法』第9版, 東京: 弘文堂, 2003, p.581.

金子 宏 교수는 독일에서도 납세의무가 성립하는 경우에 확정전보전압류에 관한 문제, 납세의무가 승계 되는 시기의 기준일의 문제, 인지세와 같이 성립과 동시에 확정되는 조세의 경우에는 성립되는 즉시 조세채무가 확정되는 법률관계에 관한 문제 등이 있다고 전제하면서 이러한 문제에 관하여 독일에서 종래 많은 논쟁이 있었으나 1919년에 제정된 구 독일제국조세기본법(Reichsabgabenormung)에서 “조세채무는 법률이 정한 조세요건사실이 충족되면 즉시 성립한다”(제81조)라고 규정함으로써, 그 논쟁에 종지부를 찍었다고 한다. 현행 독일조세기본법 제39조(조세채무관계에 의한 청구권의 발생)에서도 동일한 규정을 하고 있다. 따라서 이 부분에 대하여서는 현재는 논쟁의 소지가 없다할 것이다.

14) 金子 宏, 상게서, pp.120~123.

이나 경제적 실태에 부합하여야 할 요청 및 대량적이고 반복적 과세처분을 함으로써 형식적·획일적 처리가 불가결하다는 점, 조세행정은 신속하고 효율적인 조세의 부과징수를 행하여야 할 책무가 있다는 점 등이 제시되고 있다.¹⁵⁾ 그러나 이러한 특질론은 주로 과세관청의 입장을 내세우는 것으로서 납세자 측에서 보면 조세구제수단이 다른 법률관계에서의 구제수단보다 제약되거나 우회적인 것이 되어 불리하게 작용되어 왔다.

2. 조세법률관계의 기초

조세채무는 국민들의 사경제활동을 기초로 하여 발생하는데 그 사경제활동을 구성하는 기초적 법률관계는 사법적으로 구성되어 있다. 따라서 조세법은 사법적 법률행위의 경제적 효과와 연계되어 있다.

그런데 조세법이 세법적 형식을 내포한다고 할 때 조세법의 해석에 있어서 사법의 개념을 조세법에서 다르게 취급해야 하는 이유에 관하여는 두 법 영역 사이의 목적과 법관념(Ordnungsvorstellungen)이 서로 다르기 때문이라고 보는 것이 일반적이다.¹⁶⁾ 그리하여 조세법의 해석 시 조세법 개념의 독자성이 인정되고 세법 개념으로부터의 분리가 가능하다.

구체적으로 사법은 주로 법 적용 당사자의 법률행위를 규율하는 법이며 근본적으로 임의적인 법규범의 성질을 갖고 있지만 조세법은 국민의 선택이 아닌 강행법규·침해법규의 성질을 갖고 있으므로 조세법률주의의 엄격한 적용을 받는다. 이러한 양자의 구조적 관계로 인해 납세자가 사법 형성의 자유를 통한 조세회피행위에 의하여 조세부담을 피할 수 있고 공평부담의 원칙에 어긋나는 결과가 생길 수 있는 여지가 있다. 이를 직시한 W.R Walz는 조세법이 법질서의 일부를 이루고 있지만 사법과 조세법이라는 두 영역의 차이를 무시하고 단순히 두 영역을 통합해서는 안 된다고 주장한다.

15) 田中 治, “現代行政の特質論と租稅救濟”, 『租稅行政 權利保護』, ミネルヴァ書房, 1995, p.28.

16) K. Tipke & J. Lang, a.a.O. S. 7.

왜냐하면 조세법에는 특수한 조세정의의 요구가 있어서 어떤 사안에 대하여는 조세법이 사법적 법리구성에 우월할 수 있다고 한다.¹⁷⁾ 그러나 이에 비판적인 견해는 서로 다른 목적이라는 것이 결코 조세법의 우위를 말하는 것이라고 볼 수 없고, 더 나아가 당사자들이 신중하게 선택한 사법적 형성을 조세법의 목적을 위해 변환시키는 것은 법적안정성의 측면에서 문제가 있다고 지적한다.¹⁸⁾

3. 사적자치의 원칙과 조세법률관계

이상에서 본 바와 같이 조세법은 사법 질서를 전제로 하고 있는데 사법이 형성하는 거래유형들은 일반적으로 소득·재산·이익·소비와 같은 특정한 경제적 능력의 표현이라고 볼 수 있다. 조세법은 이러한 경제적 능력을 포착하기 위하여 사법상의 개념을 차용해서 과세요건을 구성하고 있다.

그리하여 과세요건은 크게 두 가지 방법으로 규율할 수 있다. 그 하나는 과세요건을 사법상의 개념과 직접 연관시키는 것이다. 즉, 조세법에서 사법적으로 미리 규정된 개념을 사용함으로써 과세요건은 사법상의 개념과 직접 연관될 수 있다. 예를 들어, 상속세와 증여세는 무상이득을 통한 소득의 증가를 다루는 것으로 상속세법은 대부분 민법상 이미 규정된 개념을 사용한다. 따라서 상속세법에서는 대체로 민법과 조세법의 개념이 구분되지 아니하고 통일적으로 사용되며 또한 조세법 특유의 경제적 의미는 부각되지 않는다.¹⁹⁾ 그러므로 조세법에 별도의 규정이 없는 한 조세법상의 개념은 민법상의 개념과 동일한 뜻으로 인정된다.²⁰⁾

다른 하나는 과세요건을 세법상의 개념과 결부시키지 않고 조세법 고유의 개

17) W.R. Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg : R.v. Decker's Verlag, 1980, S. 199 ff, 353 ff.

18) G. Crezelius, a.a.O, S 183.

19) R.Kapp, Schwerpunkte des Erbschaft-und Schenkungsteuerrechts, Heidelberg : Verlagsgesellschaft Recht u. Wirtschaft, 1981, S. 13 ; B. Schulz, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, 5 Aufl, Achim : Erich Fleischer Verlag, 1994, S. 38.

20) BFHE 124, 208(212), BStBl, II83, 179.

념을 형성하는 것이다. 즉, 과세가치가 있는 거래사실을 조세법에만 통용되는 고유의 법적 특징들로 규정하는 경우이다.²¹⁾ 이렇게 조세법이 특수한 고유의 개념들을 사용할 경우 법의 해석에 있어 사법상의 개념을 그대로 인정할 수 없게 된다. 예를 들어, 소득세법상의 소득의 개념은 납세자의 사법적 형성을 통하여 이루어진 거래관계 내지 계약관계에 의거하여 추구된다. 그러므로 조세법을 해석하는 경우에 우선 사법적 요건을 따져서 사법적 요건사실을 확정된 다음 당해 사실에 조세법을 적용하여 조세법 특유의 경제적 의미와 관련시켜 과세요건 사실을 인정해야 한다.

위와 같이 조세법의 해석에 있어서 사법적 개념이 조세법에서도 그대로 적용이 되어야 하는 것인지 아니면 사안의 특수한 경제적 내용, 즉 조세법적 의미가 고려되어야 하는지를 판단해야 한다. 이러한 판단에 있어서 다수의 학설과 판례는 당해 조세법이 사법적인 형성에 직접 연관되느냐의 여부로서 결정하고 있다고 볼 수 있다.²²⁾

그런데 조세법의 독자성 내지 사법으로부터의 독립을 표방한 과거 독일의 경제적 관찰방법이 국고위주의 과세를 가능케 하여 조세법률주의를 形骸化시켰던 역사적 경험은 자의적인 법 해석의 위험성을 시사하는 바가 크다.

어떠한 경우라도 조세법에 의하여 사적자치의 원리가 간접적으로 제한을 받아서는 안 될 것이며, 조세법 최고의 기본원리는 국민의 경제생활에 있어서의 법적안정성과 예측가능성을 보장하는 조세법률주의로서 조세법은 사법질서를 깨뜨리지 않는 범위 내에서 헌법을 정점으로 한 전체 법질서와 조화를 이루도록 정립되어야 할 것이다.²³⁾

물론 조세법의 독자성을 인정하더라도 전체 법질서하에서 조세법질서와 사법질서를 조화시키는 해석과 법 운용이 모순되는 것은 아니다.

그렇다고 조세법이 사법에 종속적 내지 부속적이라는 의미도 아니다. 만일

21) G. Crezelius, a.a.O, S. 179.

22) K. Tipke & J. Lang, a.a.O, S. 7 ; G. Crezelius a.a.O, S. 185 ; BFHE 104, 321(33), BStBl. II 72, 360.

23) D. Birk, Steuerrecht I, 2Aufl, München : Verlag C. H. Beck, 1994, S. 998.

조세법이 사법에 종속적이라면 사법적 기초가 조세법의 해석을 좌우하게 되어 부당하게 된다. 요컨대 법질서의 통일을 주장한다고 해서 조세법을 사법의 부속법으로 보는 것이 아니다.

한편 조세법은 여러 가지 입법정책의 타협의 산물이기 때문에 때로는 어떤 법 현상의 처리를 둘러싸고 사법과 대립하는 경우도 있다. 이러한 사법과의 대립·괴리가 조세 정책상의 합리성에서 유래하는 것이라면 어쩔 수 없지만 그렇지 않는 한 조세법과 사법분야의 괴리는 바람직하지 않으므로 그 괴리를 극소화하는 것만이 분쟁의 발생을 방지하고 최소로 억제하는 역할을 다하는 것이 된다.

4. 권리변동 원인으로서의 법률요건과 법률사실

권리변동의 원인이 되는 법률요건은 본래 형법학에 있어 범죄구성요건의 관점에서 출발한 것으로 조세법에는 조세채무성립의 원인이 되는 과세요건으로도 도입되었다. 조세법에서는 납세의무자·과세대상·과세표준·세율 등을 과세요건으로 보는 것이 통설이지만 과세요건을 좀 더 세분화하기도 한다.²⁴⁾

과세요건 중 과세대상에 대하여 인지세법에서는 과세문서의 작성, 부가가치세법에서는 재화 또는 용역의 공급, 소득세법에서는 소득 등을 뜻하는 것으로 각 세목별로 다르다.²⁵⁾ 그러나 사업자가 재화를 공급하면서 그 약정을 문서로 하는 경우에는, 하나의 법률행위만으로 인지세 납세의무와 부가가치세 납세의무 그리고 소득세 납세의무가 발생할 수 있음을 알 수 있다.²⁶⁾

24) 송쌍중, 『조세법론』(조세법의 논리체계), 서울: 법원사, 1991. p.169.

납세의무자·과세대상·과세표준·세율 외에 귀속을 포함시키는 경우도 있으며 송쌍중 교수는 이 외에도 과세권자·귀속관계·조세소속관계 등 7분설을 과세요건으로 보고 있다.

25) 그러나 이들 모두 법률행위를 기초로 하여 성립하기 때문에 근대 조세의 세원은 시장 경제에서의 거래행위가 된다.

26) 만일 사업자가 아닌 특정개인이 공급계약에 관한 문서를 작성하고 그 채무를 이행하는 경우에는 사업성이 없어 부가가치세와 소득세는 과세되지 아니한다. 그러나 인지세 납세의무는 사업성을 전제로 하지 않으므로 납세의무가 생기게 된다.

과세대상을 명확하게 하기 위해서는 세법상의 계약내용을 정확히 인식하여야 한다. 예컨대, 任置에 관한 증서인지 소비대차에 관한 증서인지는 임치와 소비대차를 구별해야 하는데, 임치에 관한 증서는 100원의 납세의무가 있는 데 반하여 소비대차에 관한 증서는 최고 30만원의 조세채무가 성립한다.

여기서 임치 또는 소비대차는 전적으로 민법상의 개념에 의하는 것이고 이 점에 관해서는 의문의 여지가 없다. 이자가 발생하는 경우에도 소비임치로 인한 이자인지 아니면 소비대차로 인한 이자인지에 따라 납세의무가 달라지게 되지만 이자의 원천에 따라 달라지게 되는 조세채무의 내용에 대해서는 민법상의 차용개념과 관련하여 그 판단이 쉽지 않다.²⁷⁾

공법행위는 일반적으로 사법행위에 기초하지 아니하고 독립적으로 이루어진다. 예를 들면, 허가·특허·면제·인가 등 행정주체의 공법행위는 사법행위와 독립하여 이루어지는 것인 데 반하여 납세의무의 이행이라는 사인의 공법행위는 사법상의 매매, 증여 등 권리변동을 세원으로 하여 조세채무가 성립하게 된다.²⁸⁾

따라서 사법행위 자체로 조세채무라는 공법상 의무를 부담하게 되고 이 점에서 사법행위 자체가 공법상 법률요건의 구성요소로서의 법률사실에 포함된다 고 할 수 있다.²⁹⁾ 그러므로 매매·증여 등 사법상의 법률요건은 조세채무성립 여부에 대하여 중요한 판단요소가 된다. 사법상의 법률요건과 법률효과도 납세의무의 발생이라는 공법적 효과가 생기는 경우에는 과세요건충족 여부에 대한 판단에 있어서 공법상 법률사실이 된다.

27) 내국법인이 출자하여 받는 수입배당금액 중 일정금액은 익금에 산입하지 않도록 규정하면서 차입금의 이자가 있는 경우에는 그 비율만큼은 익금불산입 혜택을 배제하고 있다. 여기서 내국법인의 이자의 원천이 차입금에 해당하는지 여부에 관해서는 소비대차로 지급하는 이자, 소비임치로 지급하는 이자, 그리고 각종 회사채발행으로 지급하는 이자 등이 어디에 속하는지에 대한 판단이 쉽지 않게 된다(법인세법 제18조의 3(수입배당금액의 익금불산입)).

28) 하나의 법률행위에 대하여 여러 개의 납세의무가 생기는 경우도 있다. 예를 들면, 사업자가 건물을 양도하면서 계약서를 작성하는 경우에는 인지세·부가가치세·소득세 등 복수의 납세의무가 생긴다.

29) 박윤훈, 『최신행정법강의(상)』, 서울: 박영사, 2004. pp.194~195.

위에서 매매라는 법률행위가 있는 경우에는 일정한 경우 인지세·부가가치세·소득세 등의 납세의무가 발생하게 되고, 증여라는 법률행위가 있는 경우에는 증여세 납세의무가 발생하고 상속이라는 사건이 생기는 경우에는 상속세 납세의무라는 공법상 의무가 발생하게 된다.

그러나 조세채무의 성립이라는 공법상 효과는 그 기초되는 사법상의 매매·증여·상속이라는 법률요건이 유효하게 되는 것을 전제로 하는 것이므로 그 전제가 되는 사법상 유효요건은 공법상의 법률사실이 되는 것이다.

만약, 그 전제가 되는 사법상의 유효요건이 성립하지 아니하는 경우에는 조세채무의 성립은 불완전하게 된다. 이 점에서 사법행위 자체로 조세채무 성립이라고 하는 공법적 효과가 발생한다고 할 수 있고 이때 사법행위 자체도 공법상의 법률사실에 포함되게 된다. 따라서 매매·증여 등 민법상 법률요건은 세법상 과세요건의 성립에 중요한 전제요소가 된다.

IV. 법률행위에 기초한 조세법률관계의 형성

법률행위 중 매매 등의 법률요건이 납세의무에 미치는 영향을 살펴보면, 원칙적으로 매매라는 법률요건이 일정기간 동안에 계속하여 이루어지는 경우에는 사업성과 관련된 조세의 납세의무가 성립하게 된다. 부가가치세·소득세·법인세 등이 여기에 속한다. 법률요건의 반복과 관련한 일정기간을 과세기간이라고 하는데 이 과세기간은 각 개별 세법에서 정하고 있으며, 과세기간이 종료되는 시점에서 조세법의 규정에 의하여 조세채무는 성립하게 되고 그에 따른 여러 가지의 조세법률 효과³⁰⁾가 뒤따르게 된다.

한편 재화 또는 권리의 이전으로 발생하는 소득이 있지만 반복성·계속성이

30) 조세법이 개정된 경우에 개정 전후의 조세법 중 원칙적으로 조세채무 성립시기의 조세법률을 적용하게 되고, 각종 납세의무의 승계기준일이 되는 등 조세채무 성립시기가 도래함에 따른 여러 가지의 조세법률 효과가 발생하게 된다.

없어 사업성이 있는 것으로 보기 어려운 경우에는 조세법에서 정하는 일정한 부동산 등의 양도에 대하여 예외적으로 양도소득세가 과세된다.

이렇게 계속성이 없는 우발적 일시적 소득에 대한 과세는 양도소득세 외에도 상속세와 증여세 등이 있다. 그러나 계속적 또는 일시적 거래 여부에 불구하고 공통되는 것은 어느 경우이든 최소단위로서의 법률행위가 존재하게 되고 그러한 법률행위가 성립하게 되는 과정을 분석해 보면 사법상의 법률관계와 공법상의 조세법률관계의 인과관계가 나타난다.

1. 매매·교환의 경우 조세법률관계

매매 또는 교환의 경우에 민사법률관계와 조세법률관계가 연결되는 과정을 보면, 부동산매매라는 매매계약이 체결되어 일정한 이행시기에 이르면 매수인은 목적물의 소유권과 점유이전청구권이라는 권리를 가지고 매도인은 그에 대응하는 의무를 지며, 한편으로 매도인은 대금청구권이라는 권리를 가지며 매수인은 그에 대응하는 의무를 진다는 법률관계가 발생한다.

민법상 매매계약의 효력이 유효한 경우, 매수인은 취득세·등록세 등 지방세 납세의무를 지게 될 것이고, 매도인은 세법상의 지위³¹⁾에 따라서 자연인인 경우에는 사업목적 유무에 따라서 양도소득세 또는 종합소득세 납세의무자가 되고 법인인 경우에는 법인세·특별부가세³²⁾ 등의 납세의무자가 될 것이며 나아가서 동 부동산이 주택인 경우 법률이 정하는 일정한 요건³³⁾을 갖춘 경우에는 비과세

31) 부가가치세는 대물세로서 영리목적 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 납세의무가 생기도록 규정하고 있다. 한편 사업성의 구체적 의미는 주로 계속성을 뜻하는바, 부동산에 있어서는 계속성 여부를 판단하는 데 있어 법규에서 그 기준을 제시하고 있다. 즉, 1과세기간에 1회 이상 취득하고 2회 이상 양도한 경우에는 계속성이 있는 것으로 보도록 규정하고 있다.

32) 특별부가세는 2002.1.1 양도분부터는 과세하지 않도록 하고 있으나 그 전에 양도한 경우에는 양도 당시의 법률에 따라 과세를 해야 한다.

33) 법인이 아닌 자연인이 주택을 보유한 경우로서 3년 이상 보유 등 일정한 요건을 갖춘 경우에는 1세대 1주택으로서 양도소득세가 비과세된다. 다만, 1세대 1주택에 대한 비과세는 자연인에게만 적용되고 법인에게는 적용되지 아니한다.

또는 감면혜택을 받을 수 있게 된다.

이 경우 매도인이라는 납세의무자가 있고 부동산 양도로 인한 소득이라는 과세대상 등이 있어 과세요건이 성립하는 경우에도 기존의 부동산 매매가 무효, 취소, 합의해제 등으로 소급하여 효력을 상실케 하는 경우 이미 과세한 처분의 효력에 영향을 미치지 않을 수 없게 된다. 매매 또는 교환이 일시적 또는 우발적인 경우에 해당하는지 계속되고 반복되는 경우에 해당하는지 여부에 따라서 조세채무의 내용이 달라지게 된다.

일시적 또는 우발적으로 재산권을 양도하는 경우에는 원칙적으로 납세의무가 없다. 다만, 양도대상 재산 중 토지 또는 건물 등 조세법이 정하고 있는 일정한 자산에 해당하는 경우에는 양도소득세가 과세된다.³⁴⁾

양도소득은 계속되고 반복되는 사업소득과는 달리 일시적 또는 우발적으로 발생하는 것으로서 모든 국민이 예외 없이 납세의무자가 될 수 있는 속성을 지니고 있다. 세계 각국도 그 과세대상에 차이가 있으나 조세의 공정성과 형평성을 위해 양도소득에 대한 과세제도를 유지하고 있다. 여기서 민법상의 양도개념에 포함되는 증여는 양도소득세를 과세함에 있어서는 유상에 포함되지 아니하여 양도소득세가 과세되지 않는다. 그러나 공매·수용 등 법률의 규정에 의한 권리변동으로 민법상으로는 양도의 개념으로 볼 수 없는 경우에도 양도소득세가 과세되는 점이 특이하다. 차용개념에 관하여 세법에서 명문으로 사법의 개념을 일부 수정하는 내용의 규정을 두고 있다면 그에 따라야 하는 것은 당연하고 학설도 차용개념은 법적안정성의 견지에서 사법의 개념과 동일하게 해석하여야 한다는 쪽으로 기울어져 있다.³⁵⁾

그러나 사법에서 사용하는 용어를 차용하면서 그 개념을 독자적으로 정의하고 있다고 하여 모든 문제가 해결되는 것은 아니다. 오히려 더욱 주의할 점이 많이 발생한다. 이 경우 주의를 요하는 주체는 납세자뿐만 아니고 과세관청도

34) 소득세법은 양도소득을 자산의 양도로 인하여 발생하는 소득이라고 정의(소득세법 제 4조 제 1항 제 3호)하면서 과세객체가 되는 자산의 범위를 구체적으로 열거하여 한정(소득세법 제94조)하고 있다.

35) 임승순, 전계서, p.47.

함께 포함된다. 계속되고 반복되는 양도의 경우에는 양도소득세가 아닌 종합소득세가 과세된다. 종합소득세가 과세되는 경우 그 양도대상은 양도소득세에서 처럼 토지 또는 건물 등에 한정되지 아니한다.

위법소득 등에 대하여 소득세를 과세할 수 있느냐 하는 문제를 뒤로 미룬다면 대부분의 소득이 종합소득세 과세대상이 된다. 양도소득세에 있어서 양도대상이 되는 목적물은 조세법이 정하는 토지 또는 건물 등 일정한 재산권이다.

2. 증여의 경우 조세법률관계

세법상 증여의 개념은 민법의 용어를 차용한 이른바 차용개념에 해당한다. 최근 증여세의 과세대상과 관련하여 포괄주의 입법의 도입과 그 위헌성에 관한 논의가 끊이지 않았던 것은 바로 조세법상의 증여를 차용개념에 관한 통일설에 입각하여 민법상의 증여와 동일한 개념으로 파악하였던 데서 비롯된 것으로 이해할 수 있다.³⁶⁾

증여세는 타인으로부터 경제적 가치가 있는 재산을 무상으로 취득할 때에 그 무상으로 취득한 재산의 가액에 대하여 그 취득자에게 부과하는 조세이며, 자연인의 사망으로 인하여 무상으로 이전되는 재산에 부과하는 상속세에 대한 보완세로서의 성격을 가지고 있다.

이러한 증여세의 목적을 달성하기 위하여 민법상의 증여에 해당하지 아니하는 경우에도 증여세를 과세할 수 있는 많은 장치가 있다.

민법상 증여에는 해당되지 아니하지만 재산의 무상이전이라는 경제적 실질이 동일한 경우에 증여로 의제하거나 추정하여 증여세를 과세함으로써 공평과세³⁷⁾를 도모하고 있다. 즉, 매매 등의 가장행위를 통하여 고율의 증여세를 전부 또는 일부를 면탈하는 것을 방지하기 위하여 상속세 및 증여세법 특유의 증여의제와 추정제도를 운용하고 있는 것이다.

36) 임승순, 전거서, p.756.

37) 여기서 공평과세는 해석에 의한 것이 아니고 입법에 의한 것이다. 즉, 공평과세를 위하여 세법에서 명문으로 추정규정 또는 의제규정을 마련한 것이다.

구 상속세 및 증여세법 제32조에 의하면, “특수관계 있는 자로부터 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산(금전으로 환가할 수 있는 경제적 이익 및 법률상 또는 사실상의 권리를 포함한다)을 직접적이거나 간접적으로 무상이전을 받은 경우에는 그 무상으로 이전된 재산이나 권리 등에 대하여 증여세를 부과한다”고 규정하고 있었다.³⁸⁾

증여의제와 증여추정 규정에 의하여 증여세 과세대상이 되는 경우에는 증여세 신고납부기한, 신고세액공제, 신고·납부불성실가산세, 10년 이내 증여한 재산에 대한 합산과세, 연부연납 및 물납규정 등에 있어 민법상 증여재산과 동일하게 취급하고 있다.

정부는 증여세에 있어 포괄주의 과세방식을 도입하여 세법상 증여의 개념을 신설하였다. 그 신설 내용은 민법상 증여의 개념에 덧붙여 재산의 직·간접적인 무상이전 또는 현저히 저렴한 대가로 이전하는 경우 등을 증여에 포함시키는 것으로 하고 무상의 범위는 시가와 대가와의 차이를 증여재산가액으로 하도록 개정하였다(상속세 및 증여세법 제31조). 완전포괄주의 과세방식에 대해서는 위헌소송의 제기 등 많은 논란이 예상된다.

수증자가 영리법인인 경우에는 증여세 납세의무가 면제된다(상속세 및 증여세법 제4조 제1항 단서). 왜냐하면 資産受贈益에 대하여 법인세가 과세되므로 증여세를 과세하는 경우 이중과세의 문제가 있기 때문이다. 여기서의 영리법인에는 외국영리법인은 포함되지 아니하나, 수증자인 외국영리법인이 증여받은 재산에 대하여 우리나라 법인세법상 법인세 과세대상이 되는 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다.³⁹⁾

38) 동 규정은 2003.12.30 상속·증여세의 완전포괄주의 입법의 도입으로 폐지되었다. 그러나 상속·증여세의 경우에도 그 성립시기의 조세법을 적용하여 과세요건을 판단해야 하는 것이므로 폐지되었다하여 그 효용성이 사라지는 것은 아니다. 더구나 상속·증여세의 경우 부과체기간은 7년·10년·15년의 세 가지가 있으며, 특수한 경우에는 과세관청에서 누락된 재산이 있음을 안 때로부터 1년 내에는 과세할 수 있도록 되어 있어 그 효용성을 결코 간과할 수 없다. 그리고 동 규정은 상속·증여세의 완전포괄주의 입법을 반대해 온 쪽이 기대어 온 규정이기도 했다. 즉, 동 규정만으로도 충분히 변칙 증여를 과세할 수 있다고 판단한 것이다. 필자도 이에 동의하는 바이다.

39) 국세청 재삼 46014-601, 1998.4.7.

2003.1.1 이후 증여분부터는 영리법인에게 주식 등을 명의신탁하여 상속세 및 증여세법 제41조의 2의 규정에 의한 증여세를 명의자인 영리법인이 면제받는 경우에는 실제 소유자(영리법인을 제외함)에게 당해 증여세 납세의무를 부여하도록 하여 증여세를 면제받는 영리법인에게 명의신탁하는 방법을 통해 변칙 증여하는 것을 방지하였다. 수증자가 비영리법인인 경우에는 자연인이 수증하는 것과 같이 증여세가 과세된다.

여기에서 국가·지방자치단체 및 공공단체도 비영리법인의 범주에 포함되지만 상속세 및 증여세법 제46조 제 7호에서 국가 등이 증여받은 재산은 비과세 대상으로 규정하고 있기 때문에 결과적으로 증여세 납세의무를 지지 않는다(상속세 및 증여세법 제2조 제1항 제1호 및 동법 제4조 제1항).

수증자가 비거주자인 자연인이거나 본점 또는 주된 사무소의 소재지가 국내에 없는 비영리법인인 경우에는 국내에 있는 증여재산에 대해서만 증여세 납세의무를 지고(상속세 및 증여세법 제4조 제2항), 비거주자가 국외에 소재하는 재산을 증여받은 경우에는 증여세 납세의무가 없으나, 국제조세조정에 관한 법률 제21조의 규정에 의하여 증여자가 그 증여세를 납부할 의무를 진다.

3. 합의해제의 경우 조세법률관계

증여 후 합의해제에 대하여는 조세법상의 법률효과가 독특하게 구성되어 있다. 즉, 재산을 증여한 후 법정신고기한이 경과⁴⁰⁾한 후에 당초 증여한 부동산을 반환하기로 합의하여 다시 증여자에게 반환한 경우에 세법상으로는 당초 증여에 대한 증여세를 증여자에게 부과하게 되고 그 후 반환하는 것에 대하여는 수증자가 증여자에게 재차증여한 것으로 보아 증여자에게 다시 증여세를 부과하게 된다. 여기서 취득세와 등록세의 이중부담 그리고 가산세 등을 고려하면 증여재산의 본래의 가액을 넘어서게 된다.

40) 현재 증여세 신고납부기한은 6월에서 3월로 단축되었으나 논리는 동일하다.

(1) 합의해제 반환에 대한 증여의제 입법 배경

대법원은 증여를 원인으로 한 소유권이전등기가 경료된 뒤에 그 증여가 무효임을 이유로 위 소유권이전등기의 말소를 명하는 판결이 확정되어 그 등기가 말소된 경우에 있어서, 당초의 증여가 무효가 아닌데도 위와 같은 말소등기를 명하는 판결을 받아 말소하였다고 하여도 증여세의 부과처분이 있어 국가의 구체적 조세채권이 발생하기 전에 당사자 사이에서 그 증여계약을 합의해제하고 소유권이전등기를 말소하였다면 증여계약의 이행으로 인한 물건변동의 효과는 소급적으로 소멸하여 처음부터 증여는 없었던 것과 같이 되므로 이 경우에도 증여세의 과세대상이 될 수 없는 것이라고 판결하였다.⁴¹⁾ 이러한 판결이 반복됨에 따라 세제당국은 조세법을 개정하여 법정신고기한을 기준으로 그 이전에 반환하는 경우에 한하여 증여세 과세대상이 되지 아니하는 것으로 개정하였다.⁴²⁾ 즉, 합의해제로 반환하는 경우에는 일정한 요건에 해당하는 때에 그 반환을 再歸贈與로 보는 것이다.

(2) 再歸贈與 규정에 대한 대법원과 헌법재판소의 태도

개정된 세법이 시행된 후, 부동산 증여등기 후 일정기간이 경과한 후에 합의해제를 원인으로 부동산을 반환한 데 대하여 과세관청은 당초 증여에 대한 과세 외에 반환한 데 대해서도 새로운 증여로 보아 2회의 증여세를 부과하였다. 동 과세처분에 대하여 대법원은 증여와 합의해제로 인한 반환이 모두 개정법 시행 전에 이루어진 사건에 대해서는 개정법의 적용을 부인하고 합의해제의 소

41) 대법원 1992.6.9 선고, 91누10404 판결 ; 대법원 1987.11.10 선고, 87누607 판결 ; 대법원 1989.7.25 선고, 87누561 판결 ; 대법원 1991.3.22 선고, 90누8220 판결.

42) 상속세 및 증여세법 제31조(증여재산의 범위)

④ 증여를 받은 후 그 증여받은 재산(금전을 제외한다)을 당사자 사이의 합의에 따라 제68조의 규정에 의한 신고기한 이내에 반환하는 경우에는 처음부터 증여가 없었던 것으로 본다. 다만, 반환하기 전에 제76조의 규정에 의하여 과세표준과 세액의 결정을 받은 경우에는 그러하지 아니하다.

⑤ 수증자가 증여받은 재산(금전을 제외한다)을 제68조의 규정에 의한 신고기한 경과 후 3월 이내에 증여자에게 반환하거나 증여자에게 다시 증여하는 경우에는 그 반환하거나 다시 증여하는 것에 대하여 증여세를 부과하지 아니한다.

급적 효력을 인정하여 과세처분이 위법하다고 판단하였다.⁴³⁾

그러나 증여는 법 개정 전에 이루어지고 합의해제로 인한 반환이 개정법 시행 후에 이루어진 사건에 대해서는 개정 규정을 개정법 이후에 증여세를 부과하는 분부터 적용한다고 규정한 부칙 제 7조⁴⁴⁾에 의하여 반환재산에 대하여 별도의 증여세를 과세하는 것이 타당하다고 판단하였다.⁴⁵⁾

즉, 합의해제 자체가 개정법 시행 전에 이루어진 경우에는 개정법을 적용할 수 없고, 합의해제가 법 개정 이후에 이루어진 경우에는 개정법을 적용하여 당초 증여분에 대한 증여세 과세와 합의해제로 인한 반환분에 대한 증여세 모두를 과세하는 것이 타당하다고 판단한 것이다. 이에 따라 이중과세 해당 여부는 결국 헌법재판소의 위헌법률문제로 귀착되게 되었다. 헌법재판소는 이 사건에 적용한 조세법은 합헌이라고 결정하였다.⁴⁶⁾

헌법재판소에서 위헌 여부의 쟁점은 계약자유의 원칙의 위배 여부와 실질적인 조세법률주의의 위배 여부였으며 다수의견은 위배되지 아니하는 것으로 판단하였으나 소수의견이 있었다.

(3) 헌법재판소의 법리

계약자유의 원칙에 위배되는지 여부에 대하여 다수의견은 “계약자유의 원칙 등 사적자치의 원칙과 조세법상의 공평과세의 이념의 조화라는 측면에서 볼 때, 위와 같은 입법목적 달성을 위하여 합의해제에 의한 증여재산의 반환을 재증여의 경우와 동일시하여 증여세를 부과하는 것과 예외적으로 일정한 기간 이내의 합의해제에 의한 반환에 대하여 증여세를 부과하지 아니하는 것이 부적절하다고 할 수 없으며, 공평과세라는 증여세제의 기본 이념과 증여세의 공공성 및 공익성에 비추어 볼 때 위와 같은 합의해제의 자유에 대한 제한은 불가피한 필요, 최소한의 조치라고 할 수 있을 뿐 아니라, 또한 논란의 여지는 있으나 부

43) 대법원 1996.4.26 선고, 96누1061 판결.

44) 상속세 및 증여세법 부칙(1993.12.31, 법률 제4662호).

45) 대법원 1997.7.11 선고, 97누1884 판결.

46) 헌재 2002.1.31 선고, 2000헌바35 결정 ; 헌재 1999.5.27 선고, 97헌바66 결정.

특이한 사정이 있는 경우라면 국세기본법 및 시행령상의 후발적 사유에 의한 경정청구에 의하여 구제될 수 있는 점, 통상적으로 합의해제가 행해지는 동기가 조세부담의 회피 내지 편법적 절세에 있는 점 등을 참작하면, 당사자의 계약의 자유 내지 사적자치의 자유가 더 중요하다고는 말할 수 없다. 본 건에 있어서는 이 사건 법률조항의 연혁 및 입법취지, 공평과세라는 증여세제의 기본이념과 증여세의 공공성 및 공익성, 기타 헌법상 규정된 기본권이나 기본원칙과 기본권 제한의 입법한계, 그리고 1년이라는 기간은 증여 당사자들로서 반환 내지 증여에 의하여 증여재산을 환원시킬 것인지의 여부에 관하여 판단하기에 충분한 시간으로서 계약의 자유 내지 사적자치를 무의미하게 할 정도로 단기간이거나 이를 지나치게 제한한다고는 말할 수 없는 점 등에 비추어 보면, 위 기간이 자의적이거나 합리적 기준 없이 결정된 것이라고 볼 수 없으므로, 계약의 자유가 침해되었다거나 사적자치의 원칙이 훼손되었다고 말할 수는 없다”고 하고 있다.

실질적 조세법률주의 등의 위배 여부에 대해서는 “증여계약의 합의해제에 의하여 당초의 증여자에게 실질적인 재산의 증가가 없다는 것은 사실적 측면에서 본 피상적 결과에 불과하고, 앞에서 살핀 바와 같이 합의해제에 의하여 증여 재산을 반환하는 행위는 원래의 증여와는 또 다른 별개의 새로운 증여라고 볼 수밖에 없고, 이는 원래의 증여와 과세대상도 다르다는 점 등의 사정에 비추어 보면, 결국 합의해제에 의한 반환이 이루어진 경우 법률적인 측면은 물론 경제적인 측면에서도 이를 가리켜 당초 증여자의 재산 상태에 변동이 없는 것이라고 말할 수는 없으며, 달리 실질적 조세법률주의에 반한다고 볼 만한 사정이 없다.”고 하고 있다.

소수의견을 보면 “우선, 합의해제와 再歸贈與는 그 법률행위의 효과의사가 명백히 다르므로 결코 동일한 법률행위가 아니다. 또한 합의해제행위에 비록 조세회피의 목적이 있는 경우라고 하여도 이러한 목적은 동기에 불과하여 법률행위의 동일 여부를 가리는 기준이 되지 못한다. 더구나 합의해제의 경우에는 원증여가 소급적으로 효력을 상실하여 증여재산의 이동은 처음부터 없었던 것으로 됨에 반하여 재귀증여의 경우에는 이에 의하여 완전히 새로운 재산의 이동이 발생한다. 그럼에도 불구하고 조세법의 측면에서 이 두 개의 행위를 동일

한 것으로 보아야 할, 바꾸어 말하면 합의해제를 일률적으로 부정하고 이를 재귀증여와 동일하게 취급하여야 할, 무슨 합리성을 찾기 어렵다. 소급효를 지닌 합의해제를 부정하고 이를 모두 재귀증여로 취급한다면 조세행정상 재귀증여와 합의해제를 구별하는 어려움은 물론 피할 수 있다.

그러나 합의해제의 당사자들과 조세당국 사이에 그것이 합의해제인가 아니면 재귀증여인가에 관하여 다툼이 있는 경우에는 原贈與와 합의해제 사이의 시간적 간격, 그 기간 중의 사정 변경과 합의해제를 하게 된 경위, 원증여 이후의 재산의 사용과 관리상태, 합의해제에 따른 부당이득 반환의 범위, 합의해제 이후의 재산의 사용과 관리상태 등을 법원이 증거조사와 변론을 통하여 조사함으로써 합의해제를 할 만한 사정 변경의 유무를 판단하고 이에 따라 문제의 행위가 그 중 어느 쪽에 속하는 것인가를 합리적으로 판별하면 되는 것이고 그것이 불가능에 가까울 정도로 어려운 것이라고 볼 사정은 존재하지 않는다. 수증자와 증여자가 어쩔 수 없는 사정 변경에 대응하여 증여재산의 원상복귀를 추진하면서 절세를 위하여 재귀증여가 아닌 합의해제의 형식을 선택하는 것을 조세당국이 부정하는 것은 불합리한 일이다.

이러한 선택이야말로 계약자유의 원칙에 부합하기 때문이다. 또한 합의해제의 경우 증여재산의 이동은 처음부터 없는 것으로 되므로, 비록 원증여에 대한 증여세의 부과는 그것이 조세행정의 안정도모와 탈세방지를 위한 적절한 수단임이 인정되어 그 합헌성을 인정받는다고 하더라도 여기서 한 걸음 더 나아가 합의해제에 대해서도 증여세를 부과하여 결과적으로 두 번 증여세를 부과하는 것은 실질과세의 원칙으로부터 너무 멀리 떨어진 것이다"라고 하여 원상회복에 대한 불가피한 사정 등을 고려하지 아니하고 합의해제를 일률적으로 부정하고 재귀증여로 보는 것은 실질적 조세법률주의에 부합되지 않는다는 견해를 제시하였다.

위 사건은 합의해제를 원인으로 반환한 후 즉시 양도하여 양도소득세까지 부과되어 결국 2회의 증여세와 양도세를 합하면 양도한 실지 재산가액의 1.7배였다. 10억원의 재산이라고 가정하면 17억원의 세금이 부과된 사건이었다. 합의해제와 재귀증여를 동일한 법률행위로 볼 수 없다는 점에 대해서는 위 소수견

해와 같다.

증여세의 부과처분을 하기 전에 증여계약이 합의해제되어 증여받은 재산이 반환되기까지 하였다면 그 재산에 대한 소유권은 다시 증여자에게 완전히 이전된 것이므로 “증여에 의한 재산의 무상취득”이란 과세객체가 당초부터 존재하지 않는 것으로 보아야 타당할 것이다. 그럼에도 불구하고 당초 증여에 대해서와 그 반환 모두에 대하여 증여세를 부과하는 것은 실질적 조세법률주의에 위반되는 요소라고 하지 않을 수 없다.

그러나 헌법재판소의 결정기준에 따라서 합리적인 의사결정과 행동의 선택을 할 수밖에 없다. 현대사회에서의 권리변동의 원인 중 가장 중요하다고 할 수 있는 법률행위에 따르는 조세채무내용을 사전에 고려하지 못하는 경우에는 사적자치의 원칙의 이상은 퇴색될 수 있다. 유효하게 성립한 계약에 따라 이행 후 합의해제 등으로 소급하여 효력을 상실케 하는 경우 증여세 외의 조세는 국제기본법상의 경정청구제도와 관련된다.

4. 원인무효를 원인으로 증여등기가 말소된 경우

(1) 무효와 합의해제의 비교

당사자 사이에 증여등기를 경료한 후 그 등기를 환원하는 방법으로 증여자가 증여의 원인무효를 이유로 한 말소소송을 제기하고 수증자가 소송에서 의제자백이나 認諾 등을 하여 판결에 기하여 그 말소등기를 마치는 경우가 흔히 있다. 이와 같이 합의해제를 원인으로 한 반환이 아닌 경우에 그 반환에 대하여 증여세를 과세할 수 있는지 여부와 무효를 원인으로 한 원상회복과 합의해제를 원인으로 한 반환에 대하여 조세법 적용을 달리해야 하는 경우, 무효의 존재사실에 대한 입증책임이 누구에게 있느냐 하는 것이 문제될 수 있다.

먼저 민법상의 무효와 합의해제의 개념을 비교해 보면, 무효는 취소와 비교하여 무효의 특성을 파악하는 것이 일반적이다. 이러한 무효는 법률행위의 외관을 갖춘 경우에도 처음부터 당연히 효력이 발생하지 않고 추인에 의하여 치유될 수 없으며 시간의 경과에 의해서도 무효인 법률행위의 효력 없음에 변화

가 없다.⁴⁷⁾ 따라서 무효인 법률행위는 당사자가 후에 추인하더라도 원칙적으로 유효로 되지 아니하며(민법 제139조 본문), 당사자가 무효인 사실을 알고 추인하는 경우에는 새로운 법률행위를 한 것으로 보아 그때부터 효력이 생긴다(민법 제139조 단서). 이러한 무효행위의 추인은 반사회 질서의 법률행위 등 소위 절대적 무효에 있어서는 허용될 수 없음은 물론이다.

아무튼 법률행위 당사자 중 일방에 의하여 무효가 주장되기까지는 무효의 법률행위에 기인한 외형적인 결과가 현실적으로 존재하게 되고 무효의 주장이 있기까지는 매도인은 대금을 보유하고 매수인은 목적물을 보유하는 상태가 존재하게 되는데, 숨어 있는 무효사유에 불구하고 조세법상의 과세문제는 언제나 대두하게 된다.

이러한 무효를 주장하여 원래의 상태로 돌아오는 방법은 결국 부당이득의 반환이고 무효인 법률행위에 기인하여 이루어진 급부와 반대급부를 원상회복시키는 청산관계로서의 법률행위 당사자의 부당이득반환청구권은 동시이행의 관계에 서게 되며, 서로 원칙적으로 전부반환의무를 지는 등 계약법의 영향을 받게 된다.⁴⁸⁾ 법률행위에 무효사유와 취소사유가 함께 존재하는 경우, 예를 들면 행위무능력자가 의사능력을 결여한 상태에서 한 법률행위는 의사무능력을 이유로 무효를 주장할 수도 있고, 행위무능력을 이유로 취소를 함께 주장해도 무방하고, 무효사유가 존재하지만 그 입증에 어려움이 있는 경우 조정 또는 중재를 통하여 합의해제방식을 택하는 것도 사적자치의 원칙상 문제가 없다. 그러나 법률행위 당사자 사이의 급부와 반대급부의 원상회복 외에 국가조세채무의 성립 여부를 고려하면 원상회복의 방법에 관한 선택은 사적자치의 원칙에만 의존할 수 없다.

무효사유의 존재에 관한 입증책임이 누구에게 있는지에 대해서는 판례를 통해 보기로 한다.

47) 김주수, 『민법총칙』(제 4 판), 서울 : 삼영사, 1997, p.456.

48) 김주수, 상계서, p.461.

(2) 무효사유의 입증책임

증여등기가 원인무효의 등기라면 문제가 없으나 일단 적법하게 이루어진 증여등기를 당사자 사이의 담합소송 등에 의하여 말소하는 것은 결국 소송이라는 방법을 통한 합의해제와 동일한 것이므로 그것이 법정 기한 후에 이루어진 것인 이상 그 효력을 부정하는 것이 당연하다.

이 경우 위와 같은 소송이 단지 담합소송에 불과하다는 점에 대한 立證責任이 어느 쪽에 있느냐 하는 것이 문제된다. 당초의 증여가 무효가 아님에도 무효임을 이유로 증여를 원인으로 한 소유권이전등기의 말소를 명하는 판결이 확정되어 그 등기가 말소된 경우에 있어 증여세의 과세대상이 될 수 있는지 여부와 그 증여가 무효가 아닌데도 당사자 사이에 담합하여 무효인 것처럼 제소하여 판결을 받은 것이라는 점에 대한 입증책임의 소재가 누구에게 있는지에 대하여 대법원은 다음과 같이 판결하고 있다.

“증여를 원인으로 소유권이전등기가 경료된 뒤에 그 증여가 무효임을 이유로 위 소유권이전등기의 말소를 명하는 판결이 확정되어 그 등기가 말소된 경우에 있어서, 당초의 증여가 무효가 아닌데도 위와 같은 말소등기를 명하는 판결을 받아 말소하였다고 하여도 증여세의 부과처분이 있어 국가의 구체적 조세채권이 발생하기 전에 당사자 사이에서 그 증여계약을 합의해제하고 소유권이전등기를 말소하였다면 증여계약의 이행으로 인한 물권변동의 효과는 소급적으로 소멸하여 처음부터 증여는 없었던 것과 같이 되므로 이 경우에도 증여세의 과세대상이 될 수 없는 것이고 그 증여가 무효가 아닌데도 당사자 사이에 담합하여 무효인 것처럼 제소하여 판결을 받은 것이라는 점을 이를 주장하는 자에게 그 입증책임이 있는 것이라고 판결하고 있다.”⁴⁹⁾

즉, 증여행위가 무효임을 이유로 소유권이전등기가 말소된 것에 대한 사실推定力을 주고 있으며 이러한 무효를 원인으로 한 말소등기의 추정력을 부인하고자 하는 쪽에 입증책임을 부여하고 있는 것으로 보인다.

한편 어머니로부터 토지를 증여받은 다음 부동산소유권 이전등기 등에 관한 특별조치법에 의한 소유권이전등기를 경료하였고, 이후 과세관청으로부터 증

49) 대법원 1992.6.9 선고, 91누10404 판결.

여세의 자신신고를 권장하는 안내문을 통지받은 후 위 특별조치법에 의한 소유권이전등기의 말소를 구하는 소송이 어머니와 아들 사이에 원인무효를 이유로 제기되어 의제자백에 의한 판결이 선고된 경우, 위 소유권이전등기는 당초의 등기원인인 증여계약이 유효하게 성립하였음에도 사후에 담합에 의하여 무효인 것처럼 제소하여 그 말소를 명하는 판결을 받은 것으로 보아 과세관청이 담합행위일 뿐이라는 입증책임을 다한 것으로 판단한 경우도 있다.⁵⁰⁾

이와 같이 무효를 원인으로 한 말소등기의 추정력을 부인하고자 하는 과세관청에 입증책임이 있다는 판례에 대하여는 다른 견해가 있다.

즉, 이미 증여등기가 이루어진 이상 증여를 원인으로 한 등기의 추정력이 생기게 되므로 그 후 증여를 원인으로 한 등기원인이 무효라는 주장에 대해서는 이를 납세자가 입증하여야 하고 이는 소송이라는 방법을 통하는 경우에도 마찬가지라고 하여 납세자가 입증하여야 한다고 주장한다.⁵¹⁾

그러나 증여세의 경우 조세채무 성립시기는 증여의 등기를 경료한 때이다. 그 후 조세채무가 성립되지 아니한 것이라는 사실에 대한 입증책임은 특별한 사정이 없는 한 증여라는 법률행위 당시에 무효사유가 존재하여 증여의 효력이 실질적으로 발생하지 않았다고 주장하는 쪽에 그 입증책임을 부여하는 것이 합리적일 것이다.

상속세 및 증여세법에서 규정하고 있는 내용을 정리해 보면 증여세에 있어서는 증여에 의하여 재산을 취득하는 때를 납세의무 성립시기로 규정(국세기본법 제21조 제1항 제3호)하고 있고, 상속세 및 증여세법 시행령 제23조에서는 권리의 이전이나 그 행사에 등기·등록을 요하는 재산에 대하여는 등기·등록일,⁵²⁾ 다만, 민법 제187조의 규정에 의한 등기를 요하지 아니하는 부동산의 취득에 대하여는 실제로 부동산의 소유권을 취득한 날을 그 성립시기로 보도록 규정(상속세 및 증여세법 시행령 제23조 제1항 제1호)하고 있다.

50) 대법원 1998.4.24 선고, 98두2164 판결.

51) 임승순, 전거서, p.765.

52) 상속세 및 증여세법 기본통칙 31-23...5(증여재산의 취득시기)

영 제23조 제1항 제1호 규정의 “등기·등록일”이라 함은 “소유권이전등기·등록 신청서 접수일”을 말한다.

그리고 증여등기 후에 원인무효로 증여등기가 말소되는 경우에 관하여는 다음과 같이 “법 제31조 제 4 항의 규정을 적용함에 있어서 증여세 과세대상이 되는 재산이 취득원인무효의 판결에 의하여 그 재산상의 권리가 말소되는 때에는 증여세를 과세하지 아니하며 과세된 증여세는 취소한다. 다만, 형식적인 재판 절차만 경유한 사실이 확인되는 경우에는 그러하지 아니하다”⁵³⁾라고 규정하여 원인무효사유로 인하여 당초 증여등기가 말소되는 경우에는 증여세를 과세하지 아니하는 것을 분명하게 밝히고 있다.

다만, 원인무효사유에 관한 입증책임의 문제와 관련하여 생각해 보면 계약자유의 원칙에만 의존하여 당사자 사이에서의 법률관계의 원상회복만을 추구해서는 안 될 것이다.

이처럼 동일한 사법상의 법률효과를 발생시키는 법률행위의 경우에도 조세법상의 효과를 함께 고려하면 선택의 폭은 좁아지게 된다.

V. 결 어

현대 조세는 계약자유의 원칙 등 사적자치의 원칙에 의하여 이루어지는 경제거래를 세원으로 인식하고 있으며 그 경제거래는 사법에 규율된다.

그러므로 입법자는 세법상 과세요건에 민법의 법률요건을 차용할 수밖에 없고, 세법상 과세요건의 충족으로 인한 조세채무의 발생은 결국 민법상 법률요건을 규명해야 하는 속성을 지니게 된다.

행정법관계의 법률효과를 발생시키는 원인이 되는 사실을 공법상의 법률요건이라고 하고 그 법률요건을 구성하는 사실을 법률사실이라고 하면, 사법행위 자체로 조세채무라는 공법상 의무를 부담하게 되고 이 점에서 사법행위 자체가 공법상 법률요건의 구성요소로서의 법률사실에 포함된다고 할 수 있다. 그러나

53) 상속세 및 증여세법 기본통칙 31-004(취득원인무효에 대한 증여세 과세 제외).

민사채무가 법률행위 또는 법률의 규정에 의하여 생기는 반면, 조세채무는 법률의 규정에 의하여 생기는 것이므로 당사자가 조세채무를 인정하는 의사표시만으로는 조세채무가 발생할 수 없고, 결국 세법이 과세대상으로 파악하는 경제거래는 1차적으로 사법에 의하여 규율되고, 세법은 사법상 확정된 법률효과를 기준으로 과세요건 성립 여부를 판단할 수밖에 없다.

이와 관련하여 조세법의 사법에서의 차용개념에 관한 해석은 원칙적으로 사법의 개념과 같이 해석해야 하는 것이므로 차용개념에 대한 해석원칙에 관한 학설 중 통일설에 의하는 경우에 비로소 조세법이 필요로 하는 법적안정성과 예측가능성이 유지될 수 있다. 한 나라의 법이 헌법을 정점으로 하여 유기적 관계를 유지할 때 통일성이 유지되는 것이다.

그러나 특별히 조세법에서 사법과 동일한 용어를 사용하면서 사법과 다른 뜻으로 개념정의를 하는 경우에는 별도 정의된 바에 따르는 것이 마땅하다. 즉, 조세공평은 원칙적으로 입법으로 가능하다고 보아야 하고, 이를 해석으로 이룰 수 있다고 생각하면 이것은 과세관청에 입법권을 부여하는 것과 유사하게 되어 국민의 재산권은 부당하게 침해될 여지를 남겨놓게 된다.

법률관계는 궁극적으로 권리의무가 변동되는 관계이므로 조세법률관계의 원인이 되는 사실에 대한 연구는 권리의무가 변동되는 원인을 미시적으로 관찰하여 조세법률관계와의 함수를 규명하는 것이 중요하다. 권리변동원인이 되는 법률요건은 법률행위와 법률의 규정으로 대별할 수 있으며, 민법상 법률요건이 세법상 과세요건에 미치는 영향은 결코 무시할 수 없다.

과세요건을 구성하고 있는 세법상 정의되지 아니한 용어는 결국 그 원천이 되는 민법에 의할 수밖에 없는 것이다. 특히 부가가치세의 경우 납세의무의 이행횟수가 다른 세목에 비하여 많고 거래시기마다 과세거래 여부를 판단해야 하므로 예측가능성의 필요성은 지대하다.

세법과 사법과의 관계를 정확히 인식하여 입법에 반영할 때 비로소 조세법률주의가 궁극적으로 지향하는 법적안정성과 예측가능성을 확보할 수 있을 것이다.

오늘날 법률행위자유의 원칙 등 사적자치의 원칙은 법률의 규정에 의해 발생

하는 조세문제를 고려하면 순수한 자유의 원칙만으로 속단하기 어렵다. 합의는 당사자 외에도 구속되어야 하는 조세채무를 창조하기 때문이다.

사법상 법률관계의 형성이 자유라고 하더라도 그 자유로운 의사에 기초하여 형성되는 조세법률관계에 있어서는 결코 자유로운 의사에 의한 것이라고 속단하기 어렵다. 앞에서 이미 살펴본 바와 같이 조세법은 과세요건사실이 성립하면 누구에게나 예외 없이 적용되기 때문이다. 그리하여 당사자의 의사 여부에 불구하고 조세채무자로 만든다.

그러나 이러한 조세채무도 조세법이 법적안정성과 예측가능성을 구비하는 경우에는 경제인의 합리적인 의사결정을 가능하게 한다. 그러나 법적안정성과 예측가능성이 결여된 조세법은 합리적인 의사결정 자체를 어렵게 한다.

합리적인 경제인이라면 그 의사결정 가운데 조세문제를 포함시키지 않을 수 없고 조세법이 법적안정성과 예측가능성을 구비하고 있을 때 비로소 합리적인 의사결정이 가능하게 된다.

어떠한 경우에도 조세법에 의하여 사적자치의 원리가 간접적으로 제한을 받는 것은 바람직하지 않으며, 조세법 최고의 기본원리는 국민의 경제생활에 있어서의 법적안정성과 예측가능성을 보장하고, 나아가 사법질서를 깨뜨리지 않는 범위 내에서 헌법을 정점으로 한 전체 법질서와 조화를 이루도록 정립되어야 할 것이다.

법적안정성의 문제는 빈번한 조세법의 개정으로 납세자가 개정된 내용을 파악하여 따라가기 어렵다는 데서도 그 원인이 있다. 등대의 불빛이 밝은 경우에도 등대의 위치를 자주 바꾸는 때에는 등대의 기능은 저하된다.

예측가능성의 문제는 납세자가 스스로 조세채무를 확정시킬 수 있도록 하는 등대의 기능을 현행 조세법이 갖추고 있는가 하는 점과 유사하다. 등대의 불빛이 어두운 경우에는 항해 또는 정박이 어려울 것이다.

등대의 위치가 자주 바뀌거나 불빛이 선명하지 못하면 바다의 배는 표류하게 되고 때로는 좌초하게 될 것이다. 이런 면에서 예측가능성의 문제는 법적안정성의 문제와 표리관계를 이룬다고 할 수 있다.

끝으로 시장경제와 조세법의 관계를 언급한 헌법재판소의 결정문(헌재 1995.

10.26 선고, 94헌바12 결정) 중 한 구절을 소개하고자 한다.

“일찍이 막스 베버(Max Weber)는 서구에서 자본주의가 발달한 배경에는 법이 형식적 합리성을 지니고 예견가능했다는 점을 지적하였다. 국민이, 특히 사업가가 실정법을 중심으로 자신의 사업추진, 운용을 실행해 나가는 현실에서 주어진 법이 어느 때고 불리하게 개정될 수 있다고 한다면, 바람직한 경제발전에 법이 그 배경으로 작용할 수 없게 될 것이다.”

참 고 문 헌

- 곽윤직, 『채권각론』(신정판), 서울: 박영사, 1998.
- _____, 『민법총칙』(수정판), 서울: 박영사, 2000.
- _____, 『채권총론』(수정판), 서울: 박영사, 2000.
- 김완석, 『소득세법론』, 서울: 광교이텍스, 2008.
- 김주수, 『민법총칙』(제 4 판), 서울: 삼영사, 1997.
- 김현채, 『현대세법의 기본문제(I)』, 한국사법행정학회, 1986.
- 박운흔, 『최신행정법강의(상)』, 서울: 박영사, 2004.
- 송쌍중, 『조세법론』(조세법의 논리체계), 서울: 법원사, 1991.
- 이성식, 『부가가치세법 해설』, 서울: 대한세무협회, 2008.
- 이전오, “납세자를 위한 사법적 구제에 관한 연구”, 경희대학교 대학원 박사학위 청구논문, 1999.
- 임승순, 『조세법』, 서울: 박영사, 2004년.
- 정병용, 『민법과 세법』, 서울: 영화조세통람사, 2006.
- 최명근, 『세법학총론』, 서울: 세경사, 2002.
- _____, 『세무행정개혁론』, 서울: 세경사, 2004.
- 최명근·나성길, 『부가가치세법론』, 서울: 세경사, 2004.
- 홍광식, ‘세법과 사법’, 『사법논집』 제25집, 법원행정처, 1994.
- 金子 宏, 『租税法』(第 9 版), 東京: 弘文堂, 2003.
- 北野弘久, 『現代税法事典』(第 2 版), 東京: 中央經濟社, 1993.
- 新井隆一, 『納税の立場と課税の立場』, 東京: 成文堂, 1980.
- 田中 治, “現代行政の特質論と租税救済”, 『租税行政 權利保護』, ミネルヴァ書房, 1995.
- 清永敬次, 『税法』(第 6 版), 京都: ミネルヴァ書房, 2003.

Walz, W.R, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg : R.v. Decker's Verlag, 1980.

| Abstract |

**Legal Relation of Civil Law that Forms the Foundation
of Tax Law Concerned**

The transformation of medieval feudal society to modern society meant the birth of civil society politically and market economy economically and it enabled growth of modern tax nation based on civil law as land crop centered around medieval feudal society can no longer form appropriate tax base.

Economic transaction and activities which current tax law defines as tax base is, first, regulated by civil law and secondly it is object of tax law. This implies that the decision on tax requisition closely relates civil law requisition. Because tax law recognizes tax base and brings about tax obligation by perceiving the change of right, it cannot help but to invoke concepts which are created and developed on civil law area.

Therefore, legislators have no choices but to borrow civil law requisition and as a result the generation of tax obligation that satisfies tax requisition eventually needs to fulfill civil law requisition.

Such tax obligation allows rational economic decision making when it is endowed with legal stability and predictability. On the other hand, tax law without this stability and predictability itself hinders rational economic decision because any rational economic agent must consider tax consequence of his/her decision.

It is not desirable for civil autonomy is indirectly disturbed by tax law. The most important principle of tax law is to secure legal stability and predictability in people's economic life and ultimately it needs to be in harmony with whole legal system with the Constitution being in summit

without leading to legal disorder.

The problem of legal instability lies in frequent tax law amendments which result on taxpayers inability to follow the details of ever-changing regulations. This can be compared to a lighthouse that helps ships' navigation in sea. When a lighthouse's position changes frequently, its ability to guide reduces dramatically. If a lighthouse's position changes repeatedly and the light is not bright, ships will drift and sometimes strand.

From such perspectives, predictability forms inside and outside together with legal stability. When one can recognize correctly the relation between tax law and civil law and reflect it appropriately in legislation, he/she will accomplish both predictability and legal stability which tax law ultimately aims at.

☑ Key Words : tax law concerned, legal relation of civil law,
the principle of self autonomy, the cause of title change,
legal action, legal provision, agreed revocation,
legal stability, predictability