

[최종보고]

**징벌적 조세처분의 완화를 위한 연구**  
**- 조세형평면제제도를 중심으로 -**

**2021. 11.**

**(사) 한국세법학회**

연구책임자: 이동식, 경북대학교 법학전문대학원 교수

서보국, 충남대학교 법학전문대학원 교수

## 보고서 요약

세법을 정상적으로 해석하고 적용한 결과가 간혹 납세자를 터무니 없는 상황에 몰아넣는 양상을 취하게 되는 경우가 발생한다. 이는 일반적으로 법률 자체에 문제가 있는 것이 아니라 그것을 개별 사례에 적용한 결과, 개별적 정당성이 결여된 경우에 해당하는 것으로 이해되는데, 본 연구는 이러한 사례에 대해 왜 개별적 정당성이 결여된 세법적용이 발생하는지, 이를 해결하는 방법으로는 어떤 것이 있으며, 특히 외국 입법례에서 활용하고 있는 조세형평면제제도라는 것은 무엇이며 우리나라에서 이 제도를 도입할 필요가 있는지 그 방안을 제시하는 것을 목표로 하고 있다.

조세형평면제제도를 광의로 이해하면 조세의 부과와 징수에 있어서 “형평성” 내지 “구체적 타당성”을 확보하기 위해 조세를 감면하는 조치 일반을, 좁게 이해하면 입법자가 법해석권자로 하여금 특수한 상황에서 일반적인 조세법규의 해석·적용의 한계를 뛰어 넘을 수 있는 권한을 부여하는 별도의 규정을 입법하여 그 규정의 해석·적용을 통해 통상적인 법적용에서 발생할 수 있는 불합리함을 해소할 수 있도록 하는 제도를 의미한다. 이는 결국 구체적

사례에서 일견 적용될 것으로 보이는 조세법규를 적용해서 세금을 부과할 것인지와 관련된 문제로서, 조세법률주의의 요건, 그리고 조세법규의 해석 및 적용과정과 밀접한 관계를 갖는다. 강행규정이자 기속법규로서의 성격을 갖는 조세법규의 경우, 그 해석 및 적용에 있어 형평성을 확보하기 위한 장치의 중요성이 특히 인정되는데, 조세형평면제제도는 이와 같은 제도적 장치로서 형평성 있는 법집행이 가능하도록 기능한다.

한편, 우리나라의 현행 제도 하에도 형평성 확보를 도모할 수 있는 제도적 장치들이 존재하는바, 항고쟁송이나 헌법소원 등이 그 예이다. 하지만, 모든 경우에 항상 권리구제가 완벽하게 이루어지는 것은 아니어서, 실제로 형평성에 기초한 조세감면이 문제되는 사례들이 발생하기도 한다(대법원 2016. 12. 29. 선고 2010두3138 판결, 대법원 2017. 2. 21. 선고 2011두10232 판결, 대법원 2017. 4. 20. 선고 2011두21447 판결 등). 이와 같은 사례들을 구제하고 법집행의 형평성을 확보하기 위한 시도로서 헌법 제107조 제2항의 해석을 근거로한 법원의 형평면제심사권한에 대한 논의, 국세기본법 제18조 제1항에 따른 세법 해석 등 여러 논의가 이루어지고 있으며, 실제로 2010년에는 규제

형평제도의 입법시도도 있었다.

향후 조세형평면제제도를 국내에 입법을 통해 도입할 경우, 외국의 입법례가 참고자료로서 유의미할 것이므로 이를 살핀다. 독일의 경우, 국세기본법에 형평면제규정을 두어 과세관청을 통한 형평면제처분의 가능성을 열어두고 있고, 납세자로 하여금 과세관청에 형평면제처분을 내려달라고 청구할 수 있는 길 또한 마련하고 있다. 독일 국세기본법에서 형평면제처분의 적용을 위해 요구하는 요건은 크게 (1) 법률적 규율정당성 부존재, (2) 실체적 불형평성, 그리고 (3) 인적 불형평성으로 구성된다. 독일 연방조세법원 또한 이들 요건을 중심으로 납세자의 형평면제처분 청구를 인정하거나 기각한 다양한 판례가 축적되어 있다. 오스트리아와 스위스 역시 독일과 유사하게 형평면제처분의 직접적인 근거규정을 입법하고 있다. 한편, 미국의 경우, 일반적인 형평면제처분의 근거규정을 입법하고 있지는 않으나, 영미법 특유의 판례법의 일종인 형평법을 조세 분쟁에 적용하여 비슷하게 구제를 도모하고 있고, 또한 형평적 구제 수단으로서 기능하는 개별적인 조세 관련 법규정도 두고 있다.

국내세법에 조세형평면제제도를 도입하고자 한다면, 우선 개별세법이 아닌 국세기본법 또는 국세징수법에 조항을 신설하는 방안을 따르는 것이 바람직할 것이다. 아울러 이와 같이 신설된 형평면제처분의 근거규정이 남용되지 않기 위한 조치가 마련되어야 할 것이다.

다만, 조세형평면제제도의 실제 도입에 대해서는 여전히 조세법률주의에 대한 중대한 예외이고, 현행 법령체계하에서 해결이 가능하다는 의견이 있어 신중한 판단이 요구된다는 지적도 있는 것이 사실이다. 또한, 실제 입법이 완성되어 해당 규정이 적용된다면 해당 규정의 적용범주와 관련하여 여러 논란도 있을 수 있을 것이다. 결국 판례와 경험을 통해 이 규정의 적용범주가 차츰 명확해질 것이지만, 초기의 논란에 대한 두려움이 제도자체에 대한 지적으로 나타나고 있다. 이러한 부분에 대해서는 차후 보다 더 세밀한 분석을 통해 실제 집행에 대한 불안을 해소해 나가는 노력이 필요하다고 본다. 그런 의미에서 본 연구는 조세형평면제제도의 실제 집행 가능성에 대한 최초의 검토로서 의의가 있다고 볼 수 있겠다.

## Summary of the Study

Occasionally cases arise where the lawful and ordinary interpretation and application of tax laws result in a taxpayer finding himself in extreme and disproportionate distress. It is often the case that this does not stem from any flaw in the law itself, but that the law's application to a specific case brought about an outcome that is difficult to justify. This study aims to explore, among others, the reason why cases arise where application of tax laws results in unjustifiable outcomes, how to remedy such cases, and whether and how the institution of equitable tax exemption ("Billigkeitserlass") adopted in foreign countries could be one such means of a remedy if introduced in Korea.

In a broad sense, equitable tax exemption refers to tax exemption measures in general which are designed to provide for "equity" and "case-specific validity" when assessing and collecting taxes. In a narrow sense, equitable tax exemption refers to the legislative attempt to exceptionally grant the authority to interpret the law by going beyond the general limitations of interpretation and application of ordinary tax laws, so that any inequitable result arising from the law's conventional interpretation and application may be remedied. In essence, this issue relates to the question of whether to assess taxes in specific cases by use of applicable tax laws. As such, it is also closely related to the

requirements imposed by the principle of no taxation without law, as well as the process of interpreting and applying tax laws. Considering the imperative and binding nature of tax laws, it is particularly important that institutional frameworks are put in place to provide for their equitable interpretation and application. In this regard, equitable tax exemption serves as an institutional safeguard which provides for equitable execution of the law.

Meanwhile, Korea's current legal system already contains various measures such as administrative appeals procedures or constitutional appeals procedures etc. which can serve to ensure equitable outcomes. However, these measures do not always guarantee that legal remedies are fully and completely provided, and it happens in actual practice that issues arise as to whether taxes should be exempted for reasons of equity (Supreme Court Decision 2010Du3138 dated December 29, 2016, Supreme Court Decision 2011Du10232 dated February 21, 2017, Supreme Court Decision 2011Du21447 dated April 20, 2017 and others). In order to resolve such cases and to provide for equitable enforcement of the law, active discussions are taking place which explore possible options such as the courts' authority to examine equitable tax exemption based on Article 107-2 of the Constitution, the interpretation of tax laws under Article 18-1 of the National



Tax Basic Act, or the introduction of the regulative equity system to Korea, for which actual legislative attempts were made in 2010.

In the event that equitable tax exemption is introduced in Korea through legislation, the legislative examples of other countries will serve as useful reference materials. Germany, for instance, provides the German tax authorities with the authority to issue dispositions of equitable tax exemption by legislating relevant provisions in its basic tax law (“Abgabenordnung”). These provisions further enable taxpayers to request the tax authorities to issue dispositions of equitable tax exemption. The main requirements for the issuance of a disposition of equitable tax exemption prescribed by Germany’s Abgabenordnung consist of: (1) absence of a need for statutory regulation, (2) substantive inequity and (3) personal inequity. The German federal tax court has also accumulated a large body of case law which reviews these requirements as it accepted or rejected taxpayers’ requests for dispositions of equitable tax exemption. Similarly, Austria and Switzerland have also legislated statutory provisions which serve as the legal basis for dispositions of equitable tax exemption. Meanwhile, the tax law of the U.S.A. does not contain any general statutory provision providing for dispositions of equitable tax exemption. However, equity, a branch of case law found in common law, is applied in

tax disputes to provide for similar remedies, and there are further individual legal provisions which are understood as serving to provide equitable relief.

In the case that equitable tax exemption is to be introduced in Korea through legislation, it would be desirable to add new provisions to either the National Tax Basic Act or the National Tax Collection Act rather than to individual tax laws. Additionally, it will be necessary to provide for measures that prevent such new provisions from being abused.

Nonetheless, there remain calls for careful judgement as to the legislative implementation of equitable tax exemption in Korea, as this institution still constitutes a material exception to the principle of no taxation without law and since there are views that relevant issues can be sufficiently addressed under the current legal system. Also, if legislation providing for equitable tax exemption is enacted and the relevant provisions are applied, controversies may arise regarding the scope of their application. While it is expected that the scope of application will be defined in the future through the accumulation of judicial precedents and case law, there are still concerns regarding the initial stages of implementation, as well as actual enforcement in practice. These concerns which will have to be resolved through detailed analysis going forward. It is in this regard that this study holds particular significance as the first of its kind reviewing the feasibility

of equitable tax exemption in Korea.

# 목 차

<제 목 차 례>

I. 서론 .....	1
1. 연구배경·목적 .....	1
2. 연구범위·방법 .....	4
3. 선행연구 분석 .....	5
II. 조세형평면제제도의 이해 .....	8
1. 광의와 협의의 개념 .....	8
2. 조세법률관계의 이해 .....	9
1) 조세법률주의 .....	9
2) 조세행정의 법원(法源) -조리(條理)의 법원성 .....	12
3) 조세법규의 강행성·기속성 .....	15
4) 조세권력관계 vs 조세채권관계 .....	17

5) 우리나라 조세법의 현실 .....	18
3. 조세법규의 해석·적용 .....	19
1) 조세법규의 해석·적용과정 .....	20
2) 다양한 세법해석방법 .....	21
3) 조세법규 해석·적용의 한계 .....	25
4) 유추적 법적용의 허용여부 .....	26
4. 조세법의 해석·적용에서 형평 개념의 역할 .....	27
1) 형평성 개념 .....	27
2) 법의 해석·적용과 형평 .....	30
3) 조세법의 해석·적용에서 형평성 확보장치의 중요성 .....	34
5. 현행 제도하에서의 형평감면시도 방법과 그 한계 .....	36
1) 항고쟁송과 그 한계 .....	36
2) 부진정입법부작위에 대한 헌법소원 등과 그 한계 .....	37
6. 형평성에 기초한 조세감면이 문제된 사례들 .....	38

1) 대법원 2016. 12. 29. 선고 2010두3138판결	38
2) 대법원 2017. 2. 21. 선고 2011두10232판결	49
3) 대법원 2017. 4. 20. 선고 2011두21447판결	61
III. 법집행의 형평성 확보를 위한 다양한 시도들	80
1. 헌법 제107조 제2항의 해석론	80
2. 국세기본법 제18조 제1항의 해석론	82
3. 참고-2010년 규제형평제도 도입시도	84
IV. 조세형평면제를 위한 외국의 입법례	94
1. 독일	94
2. 오스트리아와 스위스	140
3. 미국	154
V. 조세형평면제처분을 위한 일반규정 도입방안	158
1. 필요성	158
2. 과세의 형평성을 이유로 한 일반감면규정 도입방안	161

1) 규정의 성격 .....	161
2) 규정의 위치 .....	162
3) 감면규정의 실체적 내용 .....	171
4) 감면규정의 절차적 내용 .....	173
5) 감면신청기관과 결정기관 .....	174
6) 감면결정에 대한 불복절차 .....	177
7) 관련규정의 개정-조세채무소멸사유 .....	179
3. 형평성을 이유로 한 법개정과 형평면제규정의 관계 .....	182
1) 형평면제규정의 적용사례 .....	182
2) 형평면제규정이 적용되지 않는 사례 .....	184
4. 신설규정의 남용방지방안 .....	192
1) 결정기관의 독립화·전문화 .....	192
2) 특례부과제척기간과 징수권소멸시효 정지사유 신설 .....	193
3) 가산세부과 .....	193

4) 인용결정시 결정이유 등의 공개 의무화 .....	194
VI. 조세형평면제제도 도입시 예상가능한 법적 쟁점들 .....	195
1. 개관 .....	195
2. 평등원칙 .....	195
3. 법치주의(권력분립원칙) .....	197
VII. 결론 .....	204
VIII. 참조문헌 .....	207



# I. 서론

## 1. 연구배경·목적

자본주의국가에서 경제활동의 주체는 국가가 아니라 가계와 기업이다. 그들은 경제활동의 자유를 보장받는 대신에 그로 인해 발생하는 이익 중 일부를 국가에 세금으로 납부하여 국가의 활동에 필요한 재원으로 사용하게 한다. 이러한 세금은 경제활동의 주체인 국민들에게 귀속되어야 할 경제적 성과를 아무런 직접적 반대급부 없이 강제적으로 과세권자인 국가에게 귀속시키는 것이므로 그 부과와 징수가 정의로워야 한다. 그래서 모든 분야에서 법의 이념으로 정의가 언급되지만 납세자들은 특히 조세법분야에서 정의가 중요하다고 생각한다.

정의(Justice)를 어떻게 이해할 것인지는 사실 매우 어려운 문제이다. 하지만 대략적으로는 정의의 문제는 이성적으로 무엇이 올바른 것인지에 대한 고민과 밀접한 연관이 있다고 할 수 있다<sup>1)</sup>. 무엇이 올바르다는 것은 적어도 이성적으로는 납득이 된다는 것이고 설혹 의견의 차이가 있는 개인이 있어도 사회적으로 설득이 되고 수용을 요구할 수 있다는 것을 의미한다.

---

1) 이동식, 『조세정의론』, 경북대학교 출판부, 2015, 17면 이하.

세금과 관련하여 요구되는 정의의 요청, 즉 어떤 세금부과가 정의로운 세금부과인지는 분명 개인에 따라 대답이 다를 수 있다. 각자의 경험과 상황에 따라 옳바르다고 하는 가치판단의 기준들이 다르기 때문이다. 다만, 세금이 부과되는 기본원리인 조세법률주의 원리에 따라 세금부과는 법률에 근거하여야 하므로 입법자들 다수가 어떠한 사안에서 정의로운 조세제도가 무엇인지를 고민하게 되고, 그 의사가 집약된 것이 조세법규이므로 보통의 사안에서 조세법규를 입법자의 의사에 따라 잘 적용하는 것이 정의로운 조세제도를 구현하는 것이라고 할 수 있다.

물론 입법자의 판단이 잘못될 수도 있다. 이 경우는 위헌법률심판제도를 통해 해당 법률규정의 효력을 상실시키거나 그 수준이 아니라 하더라도 다시 입법자들이 의견을 모아 기존의 법조문을 개정할 수도 있다.

이러한 경우가 아닌 한 통상의 사례에서 납세자들은 조세공무원이 일반적이고 추상적인 조세법규를 잘 준수하여 개별 사례에 세금부과를 한다면 그것이 옳바른 조세행정이라고 이해할 것이다. 하지만 특별한 사례에서 정상적으로 세법을 해석하고 적용하였지만 그 결과를 보게 되면 납세자를 터무니없는 상황에 몰아넣는 양상을 취하게 되는 경우가 있다. 이러한 경우 조세부과의 근거가

되는 일반적 추상적인 법률 자체에 문제가 있는 것이 아니라 그것을 개별사례에 적용한 결과, 즉 개별적 정당성(Einzelfallgerechtigkeit)이 결여된 것이라고 한다. 그러한 특수한 사례 가운데 일부의 경우 납세자가 경제적 여력이 있어 조세법 전문가를 채용하여 소송등을 제기하여 자신의 억울함을 사법부 등에 호소할 것이고 그것이 언론에 알려지면 언론은 그러한 부과처분의 올바르지 않음을 언론매체에 기사화할 것이다. 과거 수원교차로사건이라고 불리었던 구원장학재단에 대한 증여세 부과처분이 바로 그러한 경우에 해당한다고 할 것이다.

하지만 납세자가 법적 구제절차를 제기한다고 하더라도 현재의 조세법 체계에서 정상적인 법해석·적용과정을 통해 개별적 정당성을 충분히 확보할 수 없는 한계가 있다.

그렇기 때문에 현실적으로 개별적 정당성을 결여한 사안임에도 국가공권력에 의한 강제집행이 불가피하고 그로 인해 세금을 통해 돌보아야 하는 가정과 기업이 세금납부로 파산이 되는 아이러니를 경험해야 하는 경우가 있다.

세법의 적용이 개별적 정당성을 상실한 경우 과연 그러한 부당한 과세를 국가가 공권력을 동원하여 강제할 수 있도록 하는 것이

바람직한 것인가 하는 의문을 우리는 가져볼 필요가 있다. 아무리 공동체를 위해 세금의 징수가 중요하다지만 이성적으로 납득이 되지 않고 법에 근거가 있다는 것 외에는 어떠한 합리적 설명도 불가능한 그러한 불합리한 과세를 강요하는 것은 조세제도에 내재되어 있는 본질적 요청인 정의에 반하는 것이다.

이 연구는 이러한 사례에 대해 왜 개별적 정당성이 결여된 세법 적용이 발생하는지, 그러한 사례를 해결하는 방법으로는 어떤 것이 있으며, 특히 외국 입법례에서 활용하고 있는 조세형평면제제도라는 것은 무엇이며 우리나라에서 이 제도를 도입할 필요가 있는지 있다면 어떤 방식으로 입법되어야 하는지 그 방안을 제시하는 것을 목표로 하고 있다.

## 2. 연구범위·방법

이 연구는 세법의 적용이 개별적 정당성을 확보할 수 있는 방법을 모색하는 것이다. 세법과 같은 법 적용의 개별적 정당성은 법의 해석과 적용의 일반적 목표이므로 우선적으로 기존 법규의 해석을 통해 이것을 확보할 수 있는 방법이 어떤 것이 있는지를 모색하고자 한다. 다음으로 그러한 해석적 접근에 현실적 한계가 있다면 입법적 접근을 할 수 있는 방법이 있는지를 검토하고자 한

다.

이러한 연구를 진행하는 방법으로 우선 국내의 기존 문헌들을 충분히 참고하고자 한다. 다음으로 외국의 입법례조사와 관련해서 COVID 19로 인해 외국의 방문이 제한되어서 부득이 국내에서 인터넷이나 국내도서관 등을 통해 접근이 가능한 외국문헌들과 관련 법령의 조문들을 최대한 참고하고자 한다. 특히, 조세형평면제제를 입법화해서 오랫동안 운영해 온 경험이 있는 독일과 오스트리아 그리고 스위스의 입법례 등과 미국에서 판례를 통하여 발전한 형평구제를 조사해보고자 한다.

### 3. 선행연구 분석

세법규정과 같은 공법 적용과정에서의 개별적 정당성확보를 위한 국내에서의 선행연구는 세법 이외 분야와 세법분야로 나누어 살펴볼 수 있다. 우선 세법 이외 분야의 경우 2010년 국가경쟁력 강화위원회를 중심으로 하여 진행된 행정규제 있어서 규제형평성 확보를 위한 법제정노력을 들 수 있다. 당시 법제정을 위한 기본 연구과제를 (사) 한국공법학회가 발주하여 연구를 진행하였다.<sup>2)</sup> 당시 연구는 “행정규제”의 규제기준을 규정한 법령의 적용과정에서

---

2) 연구책임자는 서울대 이원우 교수이었고 고려대 이희정 교수, 영남대 안동인 교수와 서울대 윤혜선 박사가 공동연구원으로 참여하였고 경희대 박균성 교수가 연구자문을 맡았다.

의 규제형평성확보를 위한 방법을 그 대상으로 하였다. 조세의 부과와 징수는 그 대상에서 제외되어 있었다.

세법분야에서의 선행연구는 우선 서보국의 “조세법상 형평면제 처분제도의 도입에 관한 연구”를 들 수 있다.<sup>3)</sup> 2012년 발간된 이 연구는 독일 조세통칙법상 형평면제처분의 근거규정을 참조입법례로 하여 국세기본법에 유사한 조문을 입법하고 이를 지방세에도 준용할 것을 제안하고 있다. 이 연구는 독일의 조세통칙법상 형평면제처분규정이 인적 불형평의 경우와 물적 불형평의 경우 적용되는데 일단 전자는 추후의 과제로 하고 후자만을 그 대상으로 하여 입법을 제안하고 있다. 이와 달리 이번 연구는 인적 불형평까지도 그 대상으로 하고자 한다. 그리고 참조입법례의 범위도 독일 이외에 스위스 등으로 확대하였다는 점에서 선행연구와 차별성이 있다.

그리고 2019년 발간된 곽태훈의 “국세기본법 제18조 제1항의 재판규범성”이라는 주제의 연구논문도 이 주제와 관련한 중요한 선행연구 결과물이라고 할 수 있는데<sup>4)</sup> 이 연구는 국세기본법 제18조 제1항이라는 기존 법규의 해석에 의한 세법규정의 개별적 정당성

---

3) 서보국, “조세법상 형평면제처분제도의 도입에 관한 연구”, 『세무학연구』 제29권 제1호, 한국세무학회, 2012, 73면 이하.

4) 곽태훈, “국세기본법 제18조 제1항의 재판규범성”, 『조세법연구』 제25권 제1호, 한국세법학회, 2019, 7면 이하.

확보가능성을 대법원 2016. 12. 29. 선고 2010두3138판결을 근거로 하여 언급한 것이라는 점에서 입법론으로 새로운 조문의 도입을 전제로 하는 이 연구와는 다른 접근법이라고 할 수 있다.

그리고 2020년 발간된 윤지현의 “세법, 정책과 ‘기속’(羈束), 그 모순된 관계”라는 연구논문 역시도 이 연구주제와 밀접한 연관이 있는 선행연구로 언급할 수 있다. 그러나 이 선행연구는 고 황필상 박사의 사례를 소재로 하여 정책적 조세에 있어서 정책적 조율 필요성과 조세법상 엄격한 기속행정의 모순점을 지적하는 것으로 그치고 새로운 대안을 제시하지 않고 있다는 점에서 그러한 사안에 있어서 적절한 대안제시를 목표로 하는 이 연구와는 구별된다고 할 것이다.

## II. 조세형평면제제도의 이해

### 1. 광의와 협의의 개념

조세형평면제제도를 광의로 이해하면 조세의 부과와 징수에 있어서 “형평성”을 확보하기 위해 조세를 감면해주는 경우라고 할 수 있다. 이러한 정의를 이해하기 위해서는 두 가지 개념을 추가로 설명할 필요가 있다. 첫째는 이때 “형평(衡平)”이라는 단어가 무엇을 의미하는지 여부이다. 이에 대한 자세한 설명은 아래 별도의 장에서 다루고 여기서는 일단 “구체적 타당성”과 동의어로 이해하기로 한다. 둘째는 조세를 감면한다는 것의 의미이다. 이는 당해 사안에서 적용여부가 논란이 되는 조세법규가 과세요건을 규정한 경우인지 감면을 규정한 경우인지에 따라 달리 설명할 수 있다. 과세요건을 규정한 조세법규의 경우 일단 외형적으로 해당 규정의 요건충족이 이루어진 것으로 보이지만 조세형평면제제도에 의하게 되면 중국적으로 그 규정의 포섭이 이루어지지 않은 것으로 판단하여 해당 규정에 따른 과세가 이루어지지 않게 되는 것을 의미한다. 반면 감면을 규정한 조세법규와 관련해서는 외형상 해당 규정의 요건충족이 이루어지지 않은 것으로 보이지만 조세형평면제제도에 의하게 되면 중국적으로 그 규정의 포섭이 이루어지는 사례로 판단하여 해당 규정에 따른 감면효과를 부여하는 것을 의



미한다. 이러한 광의의 조세형평면제제도는 아래에서 설명하는 협의의 조세형평면제제도 이외에 일반적인 조세법규의 해석·적용을 함께 포함한 개념으로 이해할 수 있다.

반면 협의의 조세형평면제제도는 입법자가 법해석권자로 하여금 특수한 상황에서 일반적인 조세법규의 해석·적용의 한계를 뛰어넘을 수 있는 권한을 부여하는 별도의 규정을 입법하여 그 규정의 해석·적용을 통해 통상적인 법적용에서 발생할 수 있는 불합리함을 해소할 수 있도록 해 주는 제도를 의미한다.

## 2. 조세법률관계의 이해

### 1) 조세법률주의

조세형평면제제도는 그것을 광의로 이해하든 협의로 이해하든 결국은 구체적 사례에서 일견 적용될 것으로 보이는 조세법규를 적용해서 세금을 부과할 것인지와 관련된 문제라고 할 수 있다. 오늘날 민주국가에서 세금의 부과와 감면은 법률에 근거하여야 한다. 따라서 조세형평면제제도는 조세법률주의와 밀접한 연관이 있다.

조세법률주의는 법치행정원리가 조세행정영역에서 구현되는 것을 표현한 것이다.<sup>5)</sup> 법치행정원리는 헌법상 법치국가원리를 행정

영역에서 구현하는 원리라고 할 것이다.<sup>6)</sup> 법치국가는 그 개념이 매우 다의적이긴 하지만 대체적으로 국가의 권력 작용이 국민들의 대표가 모인 의회에서 제정한 법률에 근거할 것을 요구하는 헌법 원리로 이해되고 있다.<sup>7)</sup> 이러한 법치국가원리는 자기 목적적인 것이 아니라 국민의 자유와 권리를 실현하기 위한 수단으로서의 성격을 가진 제도라고 할 수 있다. 그래서 법치국가원리는 권력자로 하여금 자의를 배제하고 국민들에게 법적 안정성과 예측가능성을 부여할 수 있도록 하는 기능을 수행하게 된다.<sup>8)</sup> 또한 헌법적 원리로서 법치국가원리는 권력분립원칙, 민주주의원리와 같은 다른 헌법적 가치와도 밀접한 연관을 가지고 있다. 권력분립원칙에 따르면 입법권은 국민들의 대표가 모인 의회가 가지고(의회입법원칙), 행정부는 그 입법내용을 집행하는 권한을 가지게 된다. 또, 민주주의 원리에 따라 국민들은 단순히 수동적으로

5) 이동식, 『일반조세법』, 준커뮤니케이션즈, 2021, 78면; 이와 다른 견해도 존재한다. 예, 임승순, 『조세법』, 박영사, 2021, 28면: “조세법률주의는 법치주의가 조세법률관계에서 특별한 영역을 형성한 것으로서 일반 행정법규에 있어서의 법치주의와는 그 기능과 역할을 일정 부분 달리한다고 보아야 할 것이다”. 그러나 임승순 변호사의 입장도 과거와 비교하였을 때 조세법률주의와 법치행정원리의 동일성을 상당 부분 긍정하는 쪽으로 견해 변경을 한 것으로 보인다. 임승순, 『조세법』, 박영사, 2009, 29면 각주 1): “조세법률주의는 법치주의가 조세법률관계에서 특별한 영역을 형성한 것으로서 일반 행정법규에 있어서의 법치주의와는 그 기능과 역할에서 다른 내용을 가지고 있다고 보아야 할 것이다”.

6) 이동식 외 3인, 『행정법총론』, 준커뮤니케이션즈, 2021, 30면.

7) 권영성, 『헌법학원론』, 법문사, 2001, 147면.

8) 헌법적으로 법치국가원리의 내용을 1) 기본권보장, 2) 국가권력의 분립, 3) 법의 형식성, 4) 국가작용의 법에의 기속, 5) 법적 안정성, 6) 법의 실효성, 7) 사법적 권리구제로 나누어 설명하기도 한다. 정중섭, 『헌법학원론』, 박영사, 2010, 163면 이하.

피지배자의 지위에 머무르는 것이 아니라, 입법권을 가진 의회를 선거를 통해 형성하여 간접적이거나 적극적으로 자신에게 적용되는 룰을 만드는 과정에 참여할 수 있게 된다.

조세법률주의의 구체적 내용으로 헌법재판소는 과세요건법정주의와 과세요건명확주의를 언급하고 있고 대법원은 과세요건법정주의와 과세요건명확주의 이외에 소위 “엄격해석원칙”이라는 것을 조세법률주의의 내용에 추가하고 있다.

“헌법 제38조는 ‘모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다’고 규정하고, 제59조는 ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다’고 규정함으로써 조세법률주의를 채택하고 있는바, 이러한 조세법률주의 원칙은 과세요건 등은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용은 허용되지 않음을 의미하므로, 법률의 위임이 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건 등에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추, 확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의 원칙에 위배된다.”<sup>9)</sup>

세법학자들은 헌법재판소와 대법원이 언급하고 있는 과세요건법

---

9) 대법원 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 판결.

정주의, 과세요건명확주의 그리고 소위 “엄격해석원칙” 이외에도 소급과세금지원칙을 여기에 추가한다.<sup>10)</sup>

조세법률주의의 핵심적 내용은 납세자들의 법률생활의 예측가능성과 법적 안정성보장을 위해 어떠한 거래내용에 대해 부과될 세금의 내용은 미리 법률로 규정되어 있어야 한다는 것이다. 이러한 조세법률주의원리는 조세의 부과시에만 적용되는 것이 아니라 비과세와 감면시에도 적용되며 실체적 내용뿐만 아니라 절차에 대해서도 적용이 된다.

## 2) 조세행정의 법원(法源) -조리(條理)의 법원성

조세법률주의원칙에 따라 조세행정은 법률에 근거하여야 하는데 이때 조세행정의 근거가 될 수 있는 법규범은 주로 성문법규이다. 대표적으로 국회가 제·개정하는 형식적 법률이 그러한 법원이 되지만 이에 국한되는 것은 아니다. 시행령인 대통령령과 시행규칙인 부령도 일정한 범위 내에서 세금부과 및 감면의 근거가 되는 법규범이 될 수 있는 것은 당연하다. 조약과 국제법규도 일정한 부분 조세행정의 법원이 될 수 있다.

그런데 일반행정법영역을 포함한 민법 등 다른 법영역의 경우

10) 임승순, 『조세법』, 박영사, 2021, 34면 이하; 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2001, 79면 이하. 그러나 헌법재판소는 소급과세금지원칙을 조세법률주의를 규정하고 있는 헌법 제38조 또는 제59조가 아니라, 헌법 제13조 제2항의 문제로 설명하고 있다. 헌재 2003.06.26, 2000헌바82, 판례집 제15권 1집, 678, 687.

이와 같은 성문법규 이외에 관습법, 판례, 조리와 같은 불문법원의 법원성을 일정한 부분에 있어서 인정하고 있는데 조세행정의 규범적 근거로 이러한 불문법원도 법원성을 긍정할 수 있을지가 문제된다. 특히, 조리(條理)의 법원성 인정여부가 문제된다. 왜냐하면 조세형평면제제도에 있어서 중요한 개념인 형평성이라는 것이 바로 조리의 일종으로 이해되기 때문이다. 일반법원칙과 조리를 동일시하는 입장도 있지만<sup>11)</sup> 전자는 후자의 일부에 불과하므로 이러한 입장은 타당하지 않다. 조리란 사물의 본성이라고 표현하기도 하는 것으로 일반사회인이 보통 인정한다고 생각되는 객관적인 원리라고 한다. 이는 경험칙이라고 불리기도 하고, 사회통념·사회적 타당·형평·정의·이성·법의 체계적 조화·법의 일반원칙 등으로도 불리운다.<sup>12)</sup> 조리를 조세의 부과와 징수의 규범적 근거로 이해할 수 있는지와 관련하여 일부 문헌의 경우 조리를 포함한 불문법원은 그 종류를 불문하고 조세법영역에서 법원성을 인정할 수 없다는 입장이다.<sup>13)</sup> 반면, 다른 법 영역보다 제한적이긴 하지만 일정한 부분 법원성을 긍정할 수 있다는 입장도 존재한다.<sup>14)</sup> 판례에서 불문법원, 특히 조리에 근거하여 조세부과처분의 위법여부를 판단하는

11) 최정일, 『법학개론』, 도서출판 학림, 2015, 18면.

12)곽윤직, 『민법총칙』, 박영사, 1985, 30면.

13) 임승순, 『조세법』, 박영사, 2021, 22면. 책에서는 명시적으로 “관습법”에 대해서만 언급하고 있지만 전체적인 서술순서를 보았을 때 불문법원은 그 종류를 불문하고 원칙적으로 법원성을 인정할 수 없다는 입장인 것으로 이해된다.

14) 이동식, 『일반조세법』, 준커뮤니케이션즈, 2021, 33면 이하.

경우가 없지는 않지만 매우 드문 것으로 이해된다. 기본적으로 법원은 조세법률주의정신에 따를 때 성문법원에 근거하여 세금의 부과징수가 이루어져야 한다는 입장인 것으로 이해된다. 다만 그러한 성문법에 근거한 조세행정의 결과가 구체적 사례에서 매우 불합리한 것으로 판단되는 예외적인 경우에 “과세형평”이나 “조세정의”를 근거로 하여 조세행정의 위법성을 판단하는 경우가 있다. 대표적으로 특정 자치단체의 감면조례 미제정으로 부동산 소재지에 따라 종합부동산세 감면여부가 달라지는 것의 타당성을 대상으로 한 대법원 2016. 12. 29. 선고 2010두3138판결과 상장주식명의신탁에 따른 증여의제과세처분을 다룬 대법원 2017. 2. 21. 선고 2011두10232판결이나 조리에 의한 후발적 경정청구권을 인정한 헌법재판소 판결을 그러한 예로 들 수 있다.

헌재 2000. 2. 24. 97헌마13 등, 판례집 12-1, 252 [전원재판부]: “후발적 사유에 의한 경정청구제도를 인정하는 현행 국세기본법 제45조의2가 시행되기 이전에 과세표준신고서를 제출한 자 등은 후발적 사유가 발생한 경우 현행 국세기본법 제45조의2에 근거하여 경정청구를 할 수 없다 할 것이나, 실질적 조세법률주의의 정신에 비추어 보거나 납세자주권의 관점에서 볼 때 조세채무가 확정되어 납세자가 세액을 납부하였다 하더라도 후발적 사유의 발생

으로 과세의 기초가 해소되거나 감축되었다면 결과적으로 조세채무의 전부 또는 일부가 실체적으로 존재하지 않는 것으로 되고 이미 납부된 세액은 아무런 근거 없는 것이 되므로 국가는 그 납부세액을 납세자에게 반환할 의무가 있고 납세자는 그 납부세액의 반환을 청구할 권리가 있으며, 이러한 후발적 사유에 의한 행정청구권은 법률상 명문의 규정이 있는지의 여부에 따라 좌우되는 것이 아니라 조세법률주의 및 재산권을 보장하고 있는 헌법의 정신에 비추어 볼 때 조리상 당연히 인정되는 것이다.”

### 3) 조세법규의 강행성·기속성

조세법규는 다른 행정법규와 동일하게 대부분 강행법규이다. 물론 일부의 경우 납세자에게 선택권을 부여하는 경우는 있다. 조세법규는 강행법규이면서 동시에 기속적인 규정이다. 조세부과처분이나 징수처분과 같은 행정처분은 법치행정원리에 따라 대부분 법률에 근거하여 행해지는데 처분의 법규범에의 기속 정도에 따라 크게 기속처분과 재량처분으로 나눈다. 전자는 법령에서 정하고 있는 처분요건이 충족된 개별 사례에 대해 행정청은 법에서 정한 내용의 구체적 처분을 의무적으로(=기속적으로) 하여야 하는 것이고, 후자는 개별사례가 비록 법령에서 정하고 있는 처분요건을 완벽하게 충족한 경우일지라도 법에서 정한 내용의 구체적 처분을

해야 할 의무는 없고 행정청 스스로 사례의 다양한 사정을 고려하여 재량적으로 처분을 할지 여부를 결정할 자유를 가진다. 권력자의 자의를 배제한다는 법치행정원리의 기본취지를 고려하면 모든 행정처분을 엄격하게 법에 기속되도록 하는 것이 타당할 것이다. 하지만 현실적으로 그러한 경우는 드물고 대부분의 행정법규는 행정청에게 재량을 인정한다. 행정법규가 행정청에게 재량을 인정하게 되면 행정청은 구체적 사례에서 단순히 법상 처분요건이 충족되었는지 여부를 기준으로 처분을 할지 여부를 결정하는 것이 아니고 처분의 원인이 된 사실관계의 제반 정황, 처분을 통해 달성하고자 하는 행정목적, 처분의 정도 등을 종합적으로 고려해서 결정해야 한다.<sup>15)</sup> 이렇게 행정처분을 하게 되면 법적 안정성과 예측가능성이 훼손되는 것처럼 보이지만 구체적 타당성이 확보될 수 있다. 국민들의 기본권보장을 위해서 국가권력행사에 대해서는 법적 안정성과 예측가능성이 무엇보다도 중요하겠지만 대부분의 행

---

15) 대법원 2007. 5. 11. 선고 2006두19211판결: “공무원인 피징계자에게 징계사유가 있어서 징계처분을 하는 경우 어떠한 처분을 할 것인가는 징계권자의 재량에 맡겨진 것이고, 다만 징계권자가 재량권의 행사로서 한 징계처분이 사회통념상 현저하게 타당성을 잃어 징계권자에게 맡겨진 재량권을 남용한 것이라고 인정되는 경우에 한하여 그 처분을 위법하다고 할 수 있으며, 공무원에 대한 징계처분이 사회통념상 현저하게 타당성을 잃었다고 하려면 구체적인 사례에 따라 징계의 원인이 된 비위사실의 내용과 성질, 징계에 의하여 달성하려고 하는 행정목적, 징계 양정의 기준 등 여러 요소를 종합하여 판단할 때 그 징계 내용이 객관적으로 명백히 부당하다고 인정할 수 있는 경우라야 하고, 징계권의 행사가 임용권자의 재량에 맡겨진 것이라고 하여도 공익적 목적을 위하여 징계권을 행사하여야 할 공익의 원칙에 반하거나 일반적으로 징계사유로 삼은 비행의 정도에 비하여 균형을 잃은 과중한 징계처분을 선택함으로써 비례의 원칙에 위반하거나 또는 합리적인 사유 없이 같은 정도의 비행에 대하여 일반적으로 적용하여 온 기준과 어긋나게 공평을 잃은 징계처분을 선택함으로써 평등의 원칙에 위반한 경우에 이러한 징계처분은 재량권의 한계를 벗어난 처분으로서 위법하다 할 것이다.”



정법규를 입법자가 재량법규로 입법하는 이유는 구체적 타당성이 국가권력행사에 있어서 얼마나 중요한 의미를 가지는지를 잘 보여주는 것이라고 할 수 있다.

이처럼 다른 행정법영역의 경우 전반적으로 국가권력행사에 대한 법적 안정성과 예측가능성을 일부 양보하더라도 구체적 타당성 확보가 더 중요하다고 판단하여 행정법규를 재량법규로 규정하지만 조세행정의 경우 엄격한 기속법규를 원칙으로 하고 있다. 이는 다른 나라의 경우도 마찬가지로 조세법률주의 역사를 고려할 때 조세행정의 경우 입법자들이 구체적 타당성보다는 법적 안정성과 예측가능성을 더 중요하게 생각하기 때문인 것으로 판단된다. 다만, 이처럼 조세법규가 엄격한 기속법규인 결과 구체적 타당성이 훼손되는 처분결과가 발생할 수 있는 경우가 그 만큼 많이 발생할 수 있다는 점을 염두에 두어야 한다.

#### 4) 조세권력관계 vs 조세채권관계

과거 우리나라에서는 조세법률관계를 권력관계로 이해할지 채권채무관계로 이해할지를 두고 견해대립이 있었다.<sup>16)</sup> 그러나 이는 잘못된 논의이다. 결론적으로 조세법률관계는 권력관계이면서 채권채무관계이다.

---

16) 이동식, 『일반조세법』, 준커뮤니케이션즈, 2021, 55면 이하.

행정법관계는 권력관계와 관리관계로 나눈다.<sup>17)</sup> 그러한 구분 기준에 의할 경우 조세법규를 기초로 하여 형성되는 조세법률관계는 의심의 여지 없이 권력관계에 해당한다.

권력관계는 행정주체가 공권력주체로서 우월한 지위에서 행정객체에 대하여 일방적으로 명령·강제하는 관계이다. 그런데 행정주체가 행정객체에게 명령하는 내용을 보면 작위, 부작위, 급부, 수인의무를 부과하는 것으로 구분할 수 있고 그 중 조세법률관계는 급부의무 그 중에서도 금전급부의무를 부과하는 내용으로 법률관계가 형성된다.

입법자가 공평한 세금부담배분을 위해 세금부과의 기준을 법률에서 정해두면 납세자의 경제활동이 그 법률에서 정한 과세요건을 완벽하게 충족하게 되면 납세자와 과세권자 간에는 법률에서 정한 액수의 세금을 납부해야 할 추상적 채권채무관계가 성립하고 이것이 구체적 확정절차를 통해 구체적 채권채무관계로 전환된다.

## 5) 우리나라 조세법의 현실

우리나라의 경우 조세법규는 엄격하게 문언을 기초로 하여 해석·적용해야 하는 것으로 이해하고 있다. 물론 예외적으로 목적적

---

17) 이동식 외 3인, 『행정법총론』, 준커뮤니케이션즈, 2021, 172면.

해석을 허용하지만 그 범위를 확대하는 것은 바람직하지 않은 것으로 이해한다. 대법원도 “조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니한다 할 것인바(대법원 1983. 6. 28. 선고 82누142 판결, 2004. 5. 28. 선고 2003두7392 판결 등 참조)...,”<sup>18)</sup>라고 판시하여 소위 “엄격해석원칙”이라는 것을 조세법규해석의 중요한 원칙으로 이해하고 있다.<sup>19)</sup>

또한 조세법규는 엄격한 기속법규로 이해한다. 즉, 세무공무원은 조세법규에서 정한 과세요건이 충족되면 전적으로 이에 기속되어 법에서 규정한 액수의 세금을 부과하고 징수해야만 하는 것이다. 아무리 법집행자인 세무공무원마저도 납득이 안되는 사례라고 하더라도 법이 개정되지 않는 한 과세결과의 불합리 여부와 관계 없이 세금부과를 해야 하는 것으로 이해한다.

### 3. 조세법규의 해석·적용

#### 1) 조세법규의 해석·적용과정

---

18) 대법원 2007. 6. 28. 선고 2005두13537 판결.

19) 이동식, “조세법상 엄격해석원칙의 타당성 검토”, 『조세법연구』 제17권 제3호, 한국세법학회, 2011, 90면 이하.

현실의 구체적 사례에 법이라는 사회규범의 잣대를 기초로 하여 평가를 하는 것을 법의 적용이라고 한다. 법을 적용하는 과정을 흔히들 3단논법에 의하여 설명한다. 제1단계는 어떤 사실관계에서 A라는 구성요건이 실현되면 S라는 법적 효과를 발생시킨다고 규정하고 있는 하나의 법률규정이 존재함을 전제하여(Obersatz), 제2단계에서 어떤 구체적 사실관계인 a1이 A의 실현으로 평가되어짐을 확인하고, 즉 a1은 A의 하나의 구체적 사례로 이해되어진다면(Untersatz), 마지막 제3단계에서는 결론으로서(Schlußfolgerung) a1에 대해서는 S라는 법적 효과를 부여하는 것으로 판단하는 것이다.<sup>20)</sup>

이 3 단계 가운데 핵심은 제2단계이다. 이 단계를 흔히 포섭(Subsumtion) 단계라고 한다. 이러한 포섭이 이루어지기 위해서는 사실관계를 법률규범에 기초하여 확정해야 하고,<sup>21)</sup> 또 해당 법률규정에 등장하는 개념들을 해석해야 한다. 법률규정의 해석결과 A 구성요건이 M1+M2+M3라는 요소로 구성되어 있는 것으로 분석되었는데 a1이 바로 이 세 가지 요소(M1+M2+M3)를 모두 갖춘 경우에 a1은 A에 포섭되었다고 한다.

---

20) Karl Larenz · Claus-Wilhelm Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft 3. Auflage, Springer Verlag, 1995, S. 92.

21) 이러한 사실관계 확정은 단순히 “객관적인 사실”만을 확인하면 되는 것은 아니고, 적용하고자하는 법률규범이 요구하는 사실이 무엇인지를 파악한 후 그러한 사실이 존재하는지 여부에 대한 “가치판단”을 해야 하는 문제이다.

## 2) 다양한 세법 해석방법

### 가. 의의

조세법규의 해석에 대하여는 다양한 해석방법론이 제시되고 있다. 독일 문헌을 주로 인용하는 학자들은<sup>22)</sup> 문리해석(grammatical statute interpretation), 역사적 해석(historical statute interpretation), 체계적 해석(systematic statute interpretation), 목적적 해석(teleological statute interpretation)을 전통적인 법해석방법론으로 제시하고 있고, 미국의 문헌을 주로 인용하는 학자들은<sup>23)</sup> 의도 중심적 법해석론(intent-oriented interpretation), 목적 중심적 해석론(purposive interpretation), 문언 중심적 해석론(textual interpretation)으로 구분하는 경우<sup>24)</sup>가 있다.

해석방법론의 종류를 어떻게 구분할 것인가는 어떠한 기준을 적용할 것인가의 문제이다. 궁극적으로는 법률의 해석을 “법률문언의 가능의미”에 따라 해석하는 문언 중심적 해석방법을 채택할 것인가 아니면 입법자의 의도를 비롯하여 법문에 없는 내용을 해석에 포함시키는 목적적 해석을 채택할 것인가로 단순화할 수 있다.

22) 김두형, “조세법의 해석방법론”, 『세무학연구』 제10호, 한국세무학회, 1997, 50-53면.

23) 최봉철, “문언중심적 법해석론 비판”, 『법철학연구』 제2권, 한국법철학회, 1999, 271-296면.

24) 남기윤, “현대 미국에서의 제정법 해석 방법논쟁과 방법론의 새로운 전개”, 『저스티스』 제100호, 한국법학원, 2007, 40면 이하.

## 나. 문언중심적 해석

법의 해석을 법문에 한정한다는 문리해석을 조금 확장한 해석방법론이다. 문리해석은 문언의 언어 관례상의 의미에 따라 그 문언과 다른 문언상의 전후의 관계를 고려하여 해석한다. 그러나 법률문언에 사용되는 용어는 다의성을 띠는 경우도 있고 일상용어와 전문용어의 해석이 다를 수 있으며, 제정 당시의 의미와 현재의 의미가 상충될 수도 있다. 이러한 환경에서 법률의 해석을 문리해석(grammatical statute interpretation)으로 한정하지 않고 조금 확장하여 “법률문언의 가능의미” 내에서 해석하자는 견해이다.

이에 대하여는 “법률문언의 가능의미”라는 개념도 확정될 수 없다는 주장이 제기될 수 있으나, “법률문언의 가능의미”는 형식적인 기준으로 법해석(law interpretation)에 앞서 미리 확정되는 것이 아니며 “법률문언의 가능의미” 안에서의 법 발견(finding of law)은 허용된 해석이라고 보아야 한다. 그러나 그 범위를 넘어서는 해석은 입법(lawmaking)에 해당한다고 볼 수 있으며, 이러한 해석은 이를 정당화하는 별도의 과정을 거쳐야 한다. 문언 중심적 해석이 세법 해석의 원칙이 되어야 하는 이유는 법치주의를 표방하는 성문법국가에서는 논리 필연적인 결과로 생각된다. 조세법률주의도 결국은 법치주의와 동일한 의미로 해석되어야 하기 때문에

문언 중심적 해석이 세법 해석의 원칙임을 부정할 수 없으나, 법률 문언 범위 내에서만 해석하여야 한다거나 법률 제정 당시의 법률체계 내에서만 법률을 해석할 수는 있다는 생각에는 어느 누구도 동의하지 않을 것이다. 법률에 흠결이 존재하는 경우, 특히 적용규범의 흠결(loophole of applicable statute)이 입법당시 예상치 못한 예외적 사례이기 때문에 충분한 문언의 규정이 부족한 경우<sup>25)</sup>에는 유추적 법적용이 가능하거나, 예외규정이 필요함을 미처 생각하지 못해 문언과잉(excessive stipulation)의 제거를 입법당시에 할 수 없었던 경우<sup>26)</sup>에는 목적적 해석을 통해 이를 보완하는 것이 가능하다고 하여야 한다.<sup>27)</sup>

#### 다. 목적적 해석

문언 중심적 해석을 보충하는 법률해석방법론이 목적적 해석이다. 목적적 해석은 ‘법률의 문언을 넘는 해석(interpretation beyond

---

25) 이를 명시적 흠결(offene Lucke)이라고 하기도 한다. 일정기한까지 상장을 조건으로 자산재평가를 통해 법인세 등에 혜택을 누려왔으나 결국 상장을 하지 않아 자산재평가가 취소되고 혜택을 받은 법인세 등을 부과받은 사건에서 상장조건기한에 대해서 구 조세감면규제법 부칙조항에서 시행령에 위임하는 것으로 규정되어 있었고 시행령은 일몰기간에 가까워질 때마다 연장되었으나 조세감면규제법이 전부 개정될 당시에 시행령에 위임하는 부칙조항이 소멸되어 위임조항 없이 몇 년간 시행령만으로 상장기한이 연장되어 왔던 것이라면 소멸된 부칙조항을 소급해서 유추적용하는 것은 허용되지 않는다는 법관의 법형성에 속한다는 견해로는 서보국, “조세법상 법관의 법형성과 그 한계 -조세법방법론적 고찰을 중심으로-”, 『공평과세 실현을 위한 세법개정방안』 제108차 정기학술대회 논문집, 한국세법학회, 2013, 263면.

26) 이를 은폐된 흠결(verdeckte Lucke)이라고 하기도 한다.

27) 서보국, “조세법상 법관의 법형성과 그 한계 -조세법방법론적 고찰을 중심으로-”, 『공평과세 실현을 위한 세법개정방안』 제108차 정기학술대회 논문집, 한국세법학회, 2013, 253면.

the original legislative expectations)’과 ‘법률의 문언에 반하는 해석(interpretation against the original legislative expectation)’으로 나눌 수 있다. ‘법률 문언을 넘는 해석’은 법률의 본래의 구상과 목적적 범위 내에서의 협의의 흠결을 보충하기 위한 해석방법론이며, ‘법률 문언에 반하는 해석’은 전체 법질서의 범위 내에서 있거나 또는 그 지도적 원리의 범위 내에서 이루어지는 해석방법론을 의미한다.<sup>28)</sup>

목적적 해석은 법률의 해석에 있어서 법문언에 내재하는 입법취지 또는 입법의 목적 등을 고려하거나 법의 일반원칙 등을 고려하여 해석한다는 것이다. 재판실무에서도 목적적 해석이 보충적으로 사용되고 있으며,<sup>29)</sup> 민사재판의 판사는 당해 법률문제에 관한 법률규정이 없는 경우에는 관습법이나 조리에 의하여 판단할 수 있다고 법문에 명시적으로 규정하고 있다(민법 제1조 참조). 세법의 해석과 관련해서도 선뜻 동일한 기준이 적용된다고 말하기 어렵거나 최소한 법률에 명백한 편집 또는 표현상의 실수가 있는 경우와 법률의 문언을 그대로 해석하고 적용하는 경우에 극히 불합리한 결과에 도달하는 경우라면 목적적 해석을 시도할 수 있다고 할 것

---

28) Karl Larenz · Claus-Wilhelm Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage, Springer Verlag, 1995; 허일태 譯, 『법학방법론』, 세종출판사, 2000, 246면.

29) 박철, “법률의 문언을 넘는 해석과 법률의 문언에 반하는 해석”, 『법철학연구』 제6권 제1호, 한국법철학회, 2003, 232면.



이다. 국세기본법 제18조 제1항에서도 “세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다.”고 함으로서 문언의 의미가 불분명하거나 불명확한 경우에는 세부담의 형평과 개별 조항의 입법 목적의 일반 원리에 따라 세법을 적용할 것을 선언하고 있다.<sup>30)</sup>

### 3) 조세법규 해석·적용의 한계

행정 조세법해석은 다른 법률과 마찬가지로 일정한 범위 내에서 그 한계설정이 이루어져야 한다. 법률해석이라는 것이 법전에 적힌 법률문헌의 의미를 밝히는 작업을 의미하는 것이고 그러한 법률해석은 원칙적으로 법조문에 사용된 단어의 일반적인 의미범주를 벗어나서는 안 된다.<sup>31)</sup> 이 한계선을 독일의 법학자 K. Larenz는 “법률문언의 가능의미”(der mögliche Wortsinn)라고 표현하였다. 이러한 한계 내라고 하더라도 다시 법규정의 목적, 취지 등에 반하는 해석 등은 허용되지 않는다. 이처럼 법률문언의 가능의미, 규정의 목적, 취지 등은 해석하고자 하는 법률 자체에서 도출되는

---

30) 국세기본법 제18조 제1항이 세법상 유추의 가부가 본질적으로 법적 안정성과 정의의 비교형량 문제라는 논지와 부합한다는 견해로는 이재호, “세법상 유추의 可否에 관하여”, 『조세법연구』 제17권 제1호, 한국세법학회, 2011, 162면.

31) 아무리 과세하는 것이 정의의 감정에 부합하는 경우라고 하더라도 과세당국이 이 한계를 초과하는 법해석을 하여 그것을 기초로 하여 과세하는 것은 “있는 법”의 해석문제와 “있었으면 하는 법”의 입법작용을 혼돈한 것으로 허용될 수 없는 것이다.

법해석의 한계를 의미하므로 ‘법해석의 내재적 한계’라고 할 수 있다. 또한, 법해석은 해석하고자 하는 법률 자체가 아니라 다른 법률의 영향 혹은 법률보다 상위인 헌법의 영향을 받게 된다.<sup>32)</sup> 이러한 것들을 ‘법해석의 외적 한계’라고 할 수 있다.

#### 4) 유추적 법적용의 허용여부

조세법해석이 이러한 해석의 한계를 벗어나게 되는 경우로서 유추적 법적용의 허용문제가 있다. 우리나라의 경우 조세법과 형법 이외 다른 법률영역의 경우에는 유추적 법적용을 대부분 허용한다. 그러나 개인에게 형사처벌을 하는 형법과 전체 납세자에게 세금을 배분할 기준을 정하는 조세법은 유추적 법적용의 허용여부와 관련하여 달리 취급될 여지가 있다고 할 수 있다.<sup>33)</sup> 유추적 법적용이 문제되는 경우는 비록 법조문에 사용된 단어의 일반적인 의미범주는 벗어났지만 법률 본래의 구상과 목적적 범주 내에서 어떤 희망하는 결론을 도출해 낼 수 있는 경우를 말한다. 이런 경우를 K. Larenz는 “법률내재적 법형성”이라고 한다. 목적적 해석과

---

32) 헌법적합적 법률해석이 바로 그러한 경우에 해당한다.

33) 이동식, 『일반조세법』, 준커뮤니케이션즈, 2021, 159면 이하. 세법상 명확성의 원칙은 형법보다 엄격하지 않고, 관념적으로는 세부담의 총량은 정해져 있다고 전제하는 것이 가능한 데 반해, 형벌은 규범적으로 총량이라는 개념도 없거니와 그 성질상 관념적으로도 총량이라는 개념이 들어설 자리가 전혀 없다는 점에서 여전히 세금과 형벌의 본질적 차이는 존재한다고 보는 견해로는 이재호, “세법상 유추의可否에 관하여”, 『조세법연구』 제17권 제1호, 한국세법학회, 154~159면.

유추적 법적용이라는 것이 그 원리가 기본적으로 같은 것이라면 후술하는 바와 같이 법의 흠결이 있는 경우 목적적 해석이 가능한 것처럼 유추적 법적용도 일정한 한계 내에서 허용되는 것이라 보아야 한다.

#### 4. 조세법의 해석·적용에서 형평 개념의 역할

##### 1) 형평성 개념

이 제도의 범주를 이해하기 위해서는 “형평”이라는 개념을 이해해야 한다. ‘형평’이라는 개념은 고대 그리스어로는 “ἐπιείκεια (epieikeia)”, 영어로는 ‘Equity’라고 하고, 독일어로는 ‘Billigkeit’라고 한다. ‘Billigkeit’라는 독일어는 동사 ‘billigen’의 명사형이다. 사전에 따르면, billigen은 ‘옳은 것이라 인정하다(gutheissen)’, ‘동의하다(genehmigen)’, ‘납득하다(einverstanden sein)’등의 의미를 갖고 있다고 정의되어 있다.<sup>34)</sup>

한글로 ‘형평’이라는 단어에 대해 국어사전에서는 ‘균형이 맞음 혹은 균형이 맞은 상태’라고 정의하고 있다. 균형에 맞지 않는다는 것은 비교대상이 있어야 한다. 세법과 같은 법의 집행과 관련하여 형평이라 함은 합리성과도 연결성이 있다. 예컨대 ‘통상적으로 법

---

34) Wahrig, Deutsches Wörterbuch, Bertelsmann Lexikon Verlag, 2000, S. 275.

적용이 문제되는 사례에서의 법집행 결과'(A)와 '특수한 사정으로 인하여 형평성이 문제되는 사례에서의 법집행 결과'(B)가 일반국민의 입장에서 법을 떠나 상식으로 생각해 보아도 너무나 불합리하게 보이는 경우를 형평에 어긋나는 경우라고 말한다.

결론적으로 형평성 있는 법집행은 통상적인 법해석 결과에 따를 때 그 사례(A 사례)에 적용되어야 하는 어떤 조세법규정이 존재할 때 그 규정이 통상적으로 적용되는 경우(B 사례)에 있어서의 법 적용 결과를 형평성이 문제가 되는 해당 사례(A 사례)에서의 법 적용 결과와 비교하였을 때 두 개의 사례에 대해 동일한 법적 효과를 부여한다는 것이 무언가 이성적으로 납득하기 어렵고 그래서 이해관계가 없는 제3자의 입장에서 보더라도 그러한 법 적용 결과를 옳다고(richtig) 할 수 없고, 납득하기도(einverstanden) 어려워 비교 사례(A 사례)에는 해당 규정을 적용하지 않는 것이다. 결국 형평은 법 적용의 타당성과 관련이 있다고 할 수 있다. 이러한 차원에서 형평을 이해할 때 자주 언급하는 것이 아리스토텔레스의 형평(ἐπιείκεια(epieikeia) 개념이다. 그의 저서 「니코마코스 윤리학」에서 그는 형평은 법의 오류를 시정하는 방법으로 이해하면서 “법은 보편적으로 말하는데 예외적인 경우가 발생하면 입법자가 보편적으로 말함으로써 그런 경우에 대응하는 데 실패한 곳에서는 누

락된 부분을 바로 잡는 것이 옳다. 입법자가 그 자리에 있었다면 말했을 법한 것과 입법자가 그럴 줄 알았으며 자신의 법에 포함시켰을 법한 것을 말함으로써 말이다.”라고 기술하였다.<sup>35)</sup> 이러한 형평이 재판의 근거가 될 수 있는지와 관련하여 가장 많이 언급하는 것은 스위스 민법 제1조이다. 그 조문 제2문은 실정법도 없고 관습법도 없는 경우 재판관은 자신이 입법자라면 정립했을 규범에 따라 결정해야 한다고 규정하고 있다.

형평은 정의와도 밀접한 연관이 있는 단어이다. 독일의 법철학자 구스타프 라드부르흐(Gustav Radbruch, 1878~1949)는 법의 이념을 정의, 합목적성, 법적 안정성 3가지로 나누어 설명한 바 있다. 이에 따라 일반적으로 법학에서 정의는 법이 추구하는 궁극목적(= 법의 이념) 중의 하나로 이해하고 있다. 독일어로 정의는 “Gerechtigkeit”라고 한다. 그런데 형평, 특히 법집행과 관련하여서는 형평성심사는 결국 개별사례에 적용될 수 있는 규범요소들을 종합적으로 검토한 결과 법집행의 결과가 개별적 정의와 부합되는지 여부를 판단하게 하는 것이라고 하여<sup>36)</sup> 형평을 개별 사례에서의 법집행결과의 정의의 요청에의 부합성으로 이해한다. 개별사례에서의 법집행결과가 정의의 요청에 부합하는 것을 독일어로는

35) 천병희 옮김, 『니코마코스 윤리학』, 도서출판 숲, 2013, 213면. 이 번역서에서는 형평에 해당하는 ἐπιεικεία(epieikeia)를 “공정성”으로 번역하고 있다.

36) Tipke, in Tipke/Kruse AO Kommentar § 163 Rn. 9; BFH BStBl. 95, 297 (299).

“Einzelfallgerechtigkeit”라고 표현한다.<sup>37)</sup>

## 2) 법의 해석·적용과 형평

아리스토텔레스가 형평을 정의한 부분에서 알 수 있듯 형평은 실정법의 오류를 사후적으로 바로 잡는 측면이 있다.

이 문제를 라드브루흐공식과 연결시켜 보고자 한다.<sup>38)</sup> 독일의 법철학자 구스타프 라드브루흐(Gustav Radbruch)가 바이마르 공화국체제에서 사회민주당 소속으로 국회의원도 하고 법무부장관직도 수행했지만 나치정권에 의해 추방되었다가 다시 제2차세계대전에서 독일이 패전후 복직이 되면서 1946년에 발간한 『실정법의 외양을 띤 불법(不法)과 실정법을 넘어서는 법(Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht)』(1946)이라는 논문에서 소위 다음과 같은 주장을 하였고 사람들은 이것은 “라드브루흐 공식”이라고 부른다.

“Der Konflikt zwischen der Gerechtigkeit und der Rechtssicherheit dürfte dahin zu lösen sein, daß das positive, durch Satzung und Macht gesicherte Recht auch dann den

---

37) 이를 달리 번역해 보면 “개별사례에서의(Einzelfall) 정의(Gerechtigkeit)”라고 표현할 수도 있다.

38) 라드브루흐 공식에 대한 자세한 설명은 참조, 윤재왕 옮김, 『라드브루흐 공식과 법치국가』, 세창출판사, 2011

Vorrang hat, wenn es inhaltlich ungerecht und unzweckmäßig ist, es sei denn, daß der Widerspruch des positiven Gesetzes zur Gerechtigkeit ein so unerträgliches Maß erreicht, daß das Gesetz als 'unrichtiges Recht' der Gerechtigkeit zu weichen hat. Es ist unmöglich, eine schärfere Linie zu ziehen zwischen den Fällen des gesetzlichen Unrechts und den trotz unrichtigen Inhalts dennoch geltenden Gesetzen; eine andere Grenzziehung aber kann mit aller Schärfe vorgenommen werden: wo Gerechtigkeit nicht einmal erstrebt wird, wo die Gleichheit, die den Kern der Gerechtigkeit ausmacht, bei der Setzung positiven Rechts bewußt verleugnet wurde, da ist das Gesetz nicht etwa nur 'unrichtiges' Recht, vielmehr entbehrt es überhaupt der Rechtsnatur. Denn man kann Recht, auch positives Recht, gar nicht anders definieren als eine Ordnung und Satzung, die ihrem Sinne nach bestimmt ist, der Gerechtigkeit zu dienen."<sup>39)</sup>

“정의와 법적 안정성이 서로 충돌하는 경우 그 해결방식은 다음과 같을 것이다. 규정화되어지고 공권력에 의해 강제집행이 가능하도록 보장된 실정법은 설령 그 내용이 부정의하고 비합리적이

---

39) G. Radbruch, Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht, Süddeutsche Juristen-Zeitung Jahrg. 1, Nr. 5, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, 1946, S. 107 1.

라고 하여도 (정의의 원칙보다는) 일단 우선성을 가진다. 그러나 실정법이 정의에 반하는 수준이 참을 수 없는 정도에 달하여 그 실정법이 정의에 굴복해야만 하는 수준에 이르는 경우 정의는 법적 안정성에 우선한다. 이처럼 내용적으로 문제가 있지만 법률로서 효력을 가지는 경우와 법률이지만 정의에 반하여 효력이 없는 경우(gesetzliches Unrecht)를 가르는 명확한 기준선을 찾는 것은 불가능하다. 그러나 그 경우와 달리 다음과 같은 경우는 명확한 경계선 설정이 가능하다. 정의가 단 한 번도 추구되지 않은 경우, 즉 실정법을 제정할 때 정의의 근본을 이루는 동등한 취급이 의도적으로 부인된 경우 그 실정법은 단지 ‘정당하지 못한 법’의 수준이 되는 것이 아니고 법으로서의 본질 그 자체가 박탈되는 것이다. 왜냐하면 사람들은 법이라고 하는 것은, 실정법 역시도 그 내용을 기초로 하여 정의를 추구하는 규범으로 이해하기 때문이다.”

라트브루흐 공식에 따라 실정법을 분류해 보면 4단계로 분류할 수 있다. 첫째, 정의에 부합하는 실정법, 둘째 내용적인 측면에서 정의에 부합하지 않지만 법적 안정성을 더 강조해야 하는 경우(부정당한 법, unrichtiges Recht), 셋째 내용이 정의에 반하는 수준이 참을 수 없는 수준에 이르러 법적 안정성 보다는 정의를 더 강조해야 하는 경우(법률적 불법, gesetzliches Unrecht. 이 경우를 “참



을 수 없음-테제”라고도 함), 넷째 법의 내용이 정의에 반하는 수준이 매우 강하여 처음부터 법이라고 부를 수 없는 수준인 경우(비법(非法). 이 경우를 “부정테제”라고도 함)이다. 셋째 단계와 넷째 단계가 완전히 별개인지 아니면 넷째 단계는 셋째 단계를 보충하는 의미인지가 모호한 측면이 있는데 라드브루흐가 부정테제를 부정한 법과 비법을 가르는 경계선으로 삼았을 뿐, 법과 비법의 경계선으로 삼지는 않았다는 사실을 기초로 넷째단계는 셋째 단계와 완전히 별개의 기능을 갖는 것이 아니라 오히려 그러한 경우의 한 구성부분을 뜻한다고 해석하는 입장도 있다.<sup>40)</sup>

이러한 라드브루흐 공식을 기초로 형평과 법해석·적용의 관계를 설명해 보면 일단 개별적 법률규정은 단순히 문언해석만을 하는 것이 아니라 목적적 해석을 통해 그 규정의 의미를 명확하게 할 수 있고 이때 목적적 해석의 경우 개별규정의 목적 뿐만 아니라 법의 일반적 목적인 정의에의 부합여부도 함께 검토해야 한다. 그러한 해석의 결과 실정법이 형평에 부합하지 않는 측면이 부분적으로 있다고 하더라도 일단은 법적 안정성이 우선이므로 법률에 규정한 대로의 법적 효과가 발생해야 한다. 하지만 형평에 부합하지 않는 정도가 참을 수 없는 정도에 이르러 더 이상 이러한 경우 법적 안정성을 강요할 수 없게 된다면 법률에 규정한 법적 효과는

40) 윤재왕 옮김, 『라드브루흐 공식과 법치국가』, 세창출판사, 2011, 225-26면.

발생하지 않아야 한다. 이 경우는 다시 두 유형으로 나누어질 수 있을 것이다. 그 하나는 해당 법률규정이 위헌 등으로 인해 무효의 수준에 이르는 경우이고 다른 하나는 그 수준의 정도는 아닌 경우이다. 후자의 경우에는 일단 규정 자체는 유효하지만 규정의 해석론에 의하여 문제가 되는 구체적 사례에 대해서만 해당 규정은 적용되지 않는 것이 된다. 법률의 내용이 정의에 반하는 정도가 매우 심각하여 처음부터 법률로서 정당성을 부여하기 어려운 경우는 처음부터 그 규정은 위헌무효가 된다.

결론적으로 형평성은 일반적인 법의 해석·적용과정에서도 항상 등장하는 이슈이며 그러한 해석의 범주를 초과하는 경우에도 가능한 법규범이 추구하는 이상적인 목표인 것이며 만일 법규범이 형평성을 절대적으로 상실한 것으로 이해되면 더 이상 해당 규정은 법률규정으로서 정당성을 결여하여 무효가 될 수 있다.

### 3) 조세법의 해석·적용에서 형평성 확보장치의 중요성

형평성 개념은 재량법규에서도 중요하겠지만 조세법규와 같은 기속법규의 해석·적용에서 더 중요한 의미를 가진다. 재량법규의 경우 법률에서 규정한 처분요건을 충족하였다고 하더라도 행정청은 재량권을 행사하여 국가권력행사가 구체적 사례의 제반 사정을

고려하였을 때 형평성에 반하지 않는지를 고려하여 처분여부를 결정할 수 있을 것이다. 하지만 조세법규의 경우 엄격한 기속성을 그 본질로 하므로 비록 법집행자가 일반적인 법해석방법을 총 동원하여 구체적 사정에 부합하는 형평성있는 처분을 하기 위하여 노력하지만 법해석이라는 것이 문언을 기초로 하여 일정한 한계 내에서만 가능한 것이므로 아무리 형평성있는 결론을 도출하기 위함이라고 하더라도 무작정 해석의 범주를 확장할 수는 없는 것이다. 그런데 이처럼 허용되는 범주 내에서 최대한 형평성있는 해석을 하려고 시도하였지만 불충분한 범문언으로 인하여 도저히 합리적인 결과를 도출하지 못하게 되고 마냥 그대로 법을 적용하게 되면 그 결과가 참을 수 없는 수준에 이를 수 있다. 이러한 경우에도 단지 조세법규의 기속성 그리고 법적 안정성을 이유로 불합리한 결과를 강요한다는 것은 공권력의 정당성을 부여해준 국민들에 대한 신의를 저버리는 행위이다. 그런데 이러한 문제를 해결할 수 있는 권한이 법집행자에게는 없고 입법자만이 필요한 조치를 할 수 있다. 이러한 경우를 위해 입법자는 법집행자들로 하여금 재량적 처분과 유사하게 형평성있는 법집행이 가능하도록 제도적 장치를 마련해 주어야 한다.

## 5. 현행 제도하에서의 형평감면시도 방법과 그 한계

## 1) 항고쟁송과 그 한계

세법의 해석·적용에 대해 납세자가 형평성 문제를 제기하는 경우는 법에 따라 기속적으로 확정되어질 세액이 과다하다고 판단하는 경우이다. 이러한 경우 현행법상 가장 우선적으로 납세자가 취할 수 있는 감면시도 방법은 항고쟁송이다. 납세자의 과세표준확정신고에 의해 세액이 확정된 경우에는 국세기본법 제45조의2에 따른 경정청구를 하고 그 경정청구가 거부된 경우 그 거부처분을 대상으로 하여 취소심판을 제기하고 심판단계에서 인용되지 않는 경우 법원에 취소소송을 제기하는 것이다.

취소심판과 취소소송의 경우 공통적으로 처분이 위법해야만 납세자가 희망하는 감면이 권리구제기관에 의해 받아들여진다. 취소심판에 해당하는 심사청구와 심판청구의 경우 국세기본법 제55조 제1항에서 처분이 위법한 경우 뿐만 아니라 부당한 경우에도 불복제기를 할 수 있는 것으로 규정하고 있지만<sup>41)</sup> 부당성은 재량적 처분의 경우에만 가능하므로 일반적인 조세의 부과와 징수처분의 경우에는 해당 사항이 없다.

조세의 부과나 징수처분이 형평성에 반하는 경우 일반적 법해석

---

41) 국세기본법 제55조 제1항: “제55조(불복) ① 이 법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 이 장의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다. 다만, 다음 각 호의 처분에 대해서는 그러하지 아니하다...”

방법을 통해 해결이 가능한 경우에는 처분의 위법성을 구성하지만 협의의 형평면제처분이 필요한 경우는 그렇지 않다. 따라서 이러한 경우에는 항고재송을 제기해도 권리구제가 이루어질 가능성이 없다.

## 2) 부진정입법부작위에 대한 헌법소원 등과 그 한계

협의의 형평면제처분이 필요한 경우는 법령에서 그러한 경우에 대해 납세자가 희망하는대로 감면을 할 수 있는 근거법령이 없는 경우이다. 이 경우는 일단 법률규정이 존재하는데 그 법률규정이 불완전하여 국민의 기본권이 침해되는 경우로 소위 부진정입법부작위가 된다.

이러한 부진정입법부작위의 경우 형평면제처분의 필요성과 관련한 규범이 “법률”이더라도 헌법재판소입장에 따르면 입법부작위의 위헌확인을 구하는 헌법소원은 불가능하고 당해 법률조항 자체에 대해 위헌법률심판이나 헌법소원을<sup>42)</sup> 제기해야 한다는 입장이다.<sup>43)</sup> 이 경우 납세자는 먼저 소송을 제기하여 위헌법률심판 제청

42) 헌법재판소법 제68조 제2항에 따른 헌법소원을 말한다.

43) 헌재 2003. 1. 30. 2002헌마358, 판례집 15-1, 148 [전원재판부]: “입법부작위에 대한 헌법소원은 헌법에서 기본권보장을 위해 명시적으로 입법 위임을 하였거나 헌법 해석상 특정인에게 구체적인 기본권이 생겨 이를 보장하기 위한 국가의 입법의무가 발생하였음이 명백함에도 불구하고 입법자가 전혀 아무런 입법조치를 취하지 않고 있는 경우가 아니면 원칙적으로 인정될 수 없고, 또한 입법자가 헌법상 입법의무가 있는 어떤 사항에 관하여 입법은 하였으나 그 입법의 내용·범위·절차 등을 불완전·불충분 또는 불공정하게 규율함으로써 입법행위에 결함이 있는 이른바 부진정입법부작위의 경우에는 그 불완전한 규정을 대상으로 하여 그것이 헌법위반이라는 적극적인 헌법소원을 청구할 수 있을

신청을 하고 법원이 이를 받아들여 헌법재판소에 위헌법률심판 제청을 하거나 법원이 신청을 기각하면 납세자가 직접 헌법재판소에 헌법소원을 청구해야 한다.

이러한 경우 헌법재판소가 해당 법률규정에 헌법불합치결정을 하고 구체적으로 어떤 방식으로 법개정을 할지에 대해서는 입법자의 입법재량을 고려하여 입법촉구를 하는 방식으로 결정할 여지가 크다. 이렇게 되면 당사자의 권리구제는 불가능하게 된다.<sup>44)</sup> 또한 형평면제처분의 근거가 되는 규범이 법률이 아니고 시행령이나 시행규칙인 경우에는 위헌법률심판이나 헌법소원도 불가능하다.

## 6. 형평성에 기초한 조세감면이 문제된 사례들

### 1) 대법원 2016. 12. 29. 선고 2010두3138판결

#### 가. 사실관계

원고는 부산 강서구 명지동 607-640 잡종지 36,767㎡ 외 47필지 토지(이하 '이 사건 토지'라고 한다)의 소유자이다. 이 사건 토지는 1966년경 철새도래지로서의 가치를 인정받아 문화재보호법에 의해 국가지정문화재로 지정되었고, 2005년 및 2006년 현재 상업

---

뿐 입법부작위로서 헌법소원의 대상으로 삼을 수 없다.”

44) 곽태훈, “국세기본법 제18조 제1항의 재판규범성”, 『조세법연구』 제25권 제1호, 한국세법학회, 2019, 17면 이하.

용 부동산으로 이용되고 있었다.

행정자치부장관은 2003. 10. 16. 전국의 모든 지방자치단체에 종래 문화재로 지정된 “주거용 부동산”에 대해서만 재산세와 종합토지세를 면제하던 것을 2004. 1. 1.부터 문화재로 지정된 “상업용 부동산”도 감면대상에 포함시키는 것을 내용으로 하는 ‘지방세 감면 표준조례안’을 마련하여 전달하였다. 전국의 지방자치단체들은 모두 이 표준조례안에 따라 문화재로 지정된 상업용 부동산에 대해서도 재산세와 종합토지세를 감면하는 면제하는 내용으로 지방세 감면조례를 개정하였다. 그러나 유일하게 부산시 강서구는 자치단체의 재정상황이 좋지 않은 상황에서 2003년 당시 문화재로 지정된 철새도래지에서 납부되는 종합토지세가 자치단체의 지방세 수입에서 차지하는 비중이 22%나 되는 점을 이유로 감면조례를 제정하지 않았다. 그 후 2007. 5. 11.에 결국 부산시 강서구도 다른 지방자치단체와 동일한 내용의 감면조례를 제정하였는데 대신 감면비율을 재산세의 50%로 하였다가<sup>45)</sup> 2010. 10. 31.에 다시 개정하여 100%면제하는 것으로 개정하였다.

원고는 이 사건 토지에 대한 2005년 및 2006년분 종합부동산세를 신고납부하였다가 이러한 신고납부가 조세평등주의에 반한다는

---

45) 종합토지세는 2005. 1. 5. 법률 제7332호로 지방세법이 개정되면서 재산세로 통합되었다.

이유로 피고에게 경정청구를 하였고 피고는 이에 대해 거부처분 (이하 ‘이 사건 거부처분’이라 한다)을 하였다.

#### 나. 관련 법령

종합부동산세법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것)

제6조 (비과세 등) ①지방세법 또는 조세특례제한법에 의한 재산세의 비과세·과세면제 또는 경감에 관한 규정(이하 “재산세의 감면규정”이라 한다)은 종합부동산세를 부과함에 있어서 이를 준용한다.

②지방세법 제7조 내지 제9조의 규정에 의한 시·군의 감면조례에 의한 재산세의 감면규정은 종합부동산세를 부과함에 있어서 이를 준용한다.

③제1항 및 제2항의 규정에 의하여 재산세의 감면규정을 준용함에 있어서 그 감면대상인 주택 또는 토지의 공시가격에서 그 공시가격에 재산세 감면비율(비과세 또는 과세면제의 경우에는 이를 100분의 100으로 본다)을 곱한 금액을 공제한 금액을 공시가격으로 본다.



④제2항에 규정된 시·군의 감면조례에 의한 재산세의 감면규정 또는 분리과세규정에 따라 종합부동산세를 경감하는 것이 종합부동산세를 부과하는 취지에 비추어 적합하지 않은 것으로 인정되는 경우로서 대통령령이 정하는 경우에는 종합부동산세를 부과함에 있어서 제2항의 규정 또는 그 분리과세규정을 적용하지 아니한다.

종합부동산세법 시행령(2008. 2. 22. 대통령령 제20625호로 개정되기 전의 것)

제2조 (시·군의 감면조례의 적용배제) 법 제6조제4항에서 “대통령령이 정하는 경우”라 함은 시·군의 감면조례에 의한 재산세의 감면규정 또는 분리과세규정중 다음 각호의 요건을 모두 충족하는 경우로서 행정자치부장관이 재정경제부장관과 협의하여 고시하는 경우를 말한다.

1. 전국 공통으로 적용되는 것이 아닌 것
2. 당해 규정이 전국적인 과세형평을 저해하는 것으로 인정되는 것

지방세법(2007. 12. 31. 법률 제8835호로 개정되기 전의 것)

제7조 (공익등 사유로 인한 과세면제 및 불균일과세) ①지방자

치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 과세를 부적당하다고 인정할 때에는 과세하지 아니할 수 있다.

②지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 필요한 때에는 불균일과세를 할 수 있다.

제9조 (과세면제등을 위한 조례) 제7조 및 제8조의 규정에 의하여 지방자치단체가 과세면제 불균일과세 또는 일부과세를 하고자 할 때에는 행정자치부장관의 허가를 얻어 당해지방자치단체의 조례로써 정하여야 한다.

#### 다. 쟁점

2005년부터 부동산보유세가 지방세인 재산세와 국세인 종합부동산세로 이원화되었다. 과거 종합토지세가 전국의 토지를 합산하여 과세하는 구조를 취하고 있었는데 이것이 지방세의 본질에 부합하지 않는다고 하여 개정 지방세법은 종합토지세를 재산세로 통합하되 합산과세를 하는 경우에도 과세권자인 자치단체의 관할구역 내 부동산만 합산하도록 하고 전국적 합산은 국세인 종합부동산세의 몫으로 하였다. 이원화된 부동산보유세에 있어서 그 기초는 재산세이고, 종합부동산세는 그러한 재산세를 기반으로 하여 고액의 부동산보유자에게 추가적인 세금부과를 하는 구조이다. 지방세법 등

에 의하여 지방세가 감면되는 경우 그 감면취지를 존중하기 위하여 종합부동산세도 감면해준다. 그런데 자치단체의 일반재원조달을 목적으로 하는 재산세와 “고액의 부동산 보유자에 대하여 종합부동산세를 부과하여 부동산보유에 대한 조세부담의 형평성을 제고하고, 부동산의 가격안정을 도모함으로써 지방재정의 균형발전과 국민경제의 건전한 발전에 이바지함”을 목적으로 하는<sup>46)</sup> 종합부동산세는 그 추구하는 바가 다를 수 있다. 그래서 입법자는 종합부동산세법 제6조 제4항을 입법하여 “시·군의 감면조례에 의한 재산세의 감면규정 또는 분리과세규정에 따라 종합부동산세를 경감하는 것이 종합부동산세를 부과하는 취지에 비추어 적합하지 않은 것으로 인정되는 경우로서 대통령령이 정하는 경우에는 종합부동산세를 부과함에 있어서 제2항의 규정 또는 그 분리과세규정을 적용하지 아니한다.”라고 규정하고 있었다. 그런데 이 사안의 경우 감면조례에 의한 감면이 종합부동산세 부과취지에 부합하지 않아서 문제되는 것이 아니라 감면조례가 존재하지 않아 종합부동산세가 감면되지 않는 것이 문제라는 점에서 종합부동산세법 제6조 제4항이 직접 적용될 수 있는 경우는 아니다.

원고의 경우 당시 관련 조세법규의 일반적 해석론에 의할 때 부동산시 강서구에서 상업용 부동산인 문화재에 대한 재산세 감면조례

---

46) 종합부동산세법 제1조.

를 제정하지 않았고 그 결과 종합부동산세가 감면될 수 없는 것으로 결론이 날 가능성이 크다. 하지만 전국적인 과세형평이라는 측면에서 보면 국세인 종합부동산세를 부과함에 있어서 과세권자인 국가의 의사는 행정자치부장관의 2003. 10. 16. 지방세표준조례안에서 명확하게 표시된 바처럼 상업용 부동산일지라도 문화재로 지정된 부동산의 경우 보유세를 감면해주겠다는 것임에도<sup>47)</sup> 단순히 부산시 강서구에 부동산이 위치하고 있다는 이유로 다른 납세자들과 달리 종합부동산세를 과세하는 것이 과연 올바른 법 적용인지 여부이다.

#### 라. 법원의 판단

이 사건에서 원심인 부산고등법원은 종합부동산세는 지방교부세법에 따라 지방자치단체에 전액 교부되므로 지방세적 성격이 없다고 할 수 없는데, 구 지방세법 제7조 및 제9조에 의하여 지방세를 면제할 것인지는 각 지방자치단체가 재정사정 등을 고려하여 각각의 필요에 따라 결정할 사항이고 지방세 면제에 관한 조례를 제정할 것인지 및 그러한 조례를 어떠한 내용으로 제정할 것인지 등은 지방자치단체의 자치권에 속한다는 등의 이유로, 부산광역시 강서

47) 물론 당시 행정자치부의 지방세표준조례안에는 재산세와 종합토지세만 언급이 되었고 종합부동산세는 언급이 없었다. 그러나 이는 종합부동산세가 당시에는 아직 입법이 되지 않아서 그런 것일 뿐이다. 2003년 당시 부동산 보유세는 건축물에 부과되는 재산세와 토지에 부과되는 종합토지세가 전부이므로 결국 재산세와 종합토지세를 감면하겠다는 것은 모든 부동산 보유세를 감면하겠다는 의사로 이해할 수 있다.

구가 다른 지방자치단체와 달리 문화재로 지정된 토지에 대한 재산세감면조례를 두지 아니함으로 인하여 이 사건 토지에 대하여 종합부동산세 등이 과세되더라도 이를 두고 조세평등의 원칙에 반한다고 할 수 없다고 판단하였다.<sup>48)</sup>

대법원은 아래와 같은 이유로 원심을 파기하여 사건을 부산고등법원에 환송하였다.

“구 종합부동산세법(2010. 3. 31. 법률 제10220호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘종부세법’이라고 한다)은 제1조에서 “이 법은 고액의 부동산 보유자에 대하여 종합부동산세를 부과하여 부동산보유에 대한 조세부담의 형평성을 제고하고, 부동산의 가격안정을 도모함으로써 지방재정의 균형발전과 국민경제의 건전한 발전에 이바지함을 목적으로 한다.”고 정하고, 제6조 제2항에서 “지방세법 제7조 내지 제9조의 규정에 의한 시·군의 감면조례에 의한 재산세의 감면규정은 종합부동산세를 부과함에 있어서 이를 준용한다.”고 정하고 있다. 그리고 구 지방세법(2008. 2. 29. 법률 제8864호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘지방세법’이라고 한다)은 제7조 제1항에서 “지방자치단체는 공익상 기타의 사유로 인하여 과세를 부적당하다고 인정할 때에는 과세하지 아니할 수 있다.”고 정하고, 제9조에서 ”

---

48) 부산고등법원 2010. 1. 13. 선고 2009누5336판결.

제7조 및 제8조의 규정에 의하여 지방자치단체가 과세면제·불균 일과세 또는 일부과세를 하고자 할 때에는 행정자치부장관의 허가 를 얻어 당해 지방자치단체의 조례로써 정하여야 한다."고 정하고 있다.

한편 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전 의 것, 이하 '국세기본법'이라고 한다)은 제1조에서 "이 법은 국세 에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국 세처분에 대한 불복절차를 규정함으로써 국세에 관한 법률관계를 확실하게 하고, 과세의 공정을 도모하며, 국민의 납세의무의 원활 한 이행에 기여함을 목적으로 한다."고 정하고, 제3조 제1항에서 " 이 법은 세법에 우선하여 적용한다."고 정하며, 제18조 제1항에서 "세법의 해석·적용에 있어서는 과세의 형평과 당해 조항의 합목 적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 아니하도록 하 여야 한다."고 정하고 있다.

위 각 규정의 내용과 체계 및 ① 종합부동산세는 과세기준일을 지방세법에 규정된 재산세의 과세기준일로, 납세의무자를 과세기 준일 현재 주택분 재산세 및 토지분 재산세의 납세의무자로 각기 정하고 있는 등 그 과세요건에서 지방세인 재산세와 공통되는 측 면이 있으나, 국세로서 국세기본법이 우선하여 적용되는 이상 중

합부동산세의 과세표준과 세율 및 감면 여부를 적용함에 있어서는 그 납세의무자들 사이에 과세의 형평이 이루어져야 하는 점, ② 이와 같은 취지에서 종합부동산세법 제6조 제4항, 구 종합부동산세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되기 전의 것) 제2조는 시·군의 감면조례에 의한 재산세의 감면규정이 전국적인 과세형평을 저해하는 것으로 인정되는 경우에는 종합부동산세를 부과할 때 재산세감면조례를 준용하지 아니한다고 규정하고 있는 점, ③ 행정자치부장관이 2003. 10. 16. 시달한 지방세감면조례 표준안에 의하면 문화재로 지정된 모든 부동산에 대하여 재산세 등을 면제하도록 규정되어 있고, 이에 따라 관할구역 내에 문화재로 지정된 토지가 있는 전국의 지방자치단체들은 부산광역시 강서구를 제외하고는 모두 위 표준안과 같은 내용의 조례 규정을 두고 있었던 점, ④ 부산광역시 강서구 또한 2010. 10. 31. 부산광역시 강서구세 감면조례를 개정하여 문화재로 지정된 토지에 대하여 재산세를 면제하는 규정을 신설하였는데, 이는 종전의 감면조례에서 문화재로 지정된 토지에 대하여 재산세를 면제하지 아니한 것은 잘못이라는 반성적 고려에서 이루어진 것인 점 등을 종합하여 보면, 이 사건 처분은 국세기본법 제18조 제1항 등에 위반하여 종합부동산세의 과세대상인 부동산의 소재지에 따라 그 감면 여부를 달리 한 경우에 해당하여 위법한 처분이라고 보아야 할 것이다

.”49)

마. 이 사건에 대한 평가

이 판결과 관련하여 주목할 부분은 이 사건에 직접 적용되는 종합부동산세법 제6조와 이 규정에 의해 준용되는 지방세법 제7조 및 제9조 그리고 그 규정에 근거한 부산서 강서구 지방세감면조례 자체는 모두 합헌이고 합법이라는 점 그리고 그 규정들을 순차적으로 검토하면 적어도 해석론에 의할 경우 대법원과 같은 결론이 도출될 수는 없다. 대법원은 종합부동산세법의 관련 규정이나 그 규정에 의해 준용되는 지방세법 조문과 관련 조례가 아니라 국세기본법 제3조에 의하여 적어도 논리적으로는 종합부동산세법보다 상위에 있는 국세기본법 제18조 제1항의 해석, 특히 해당 조항의 “과세의 형평(衡平)”이라는 문언의 해석에 기초하여 이와 같은 결론을 도출하였다는 점이다. 그런데 이 조문은 세법 조문의 일반적 해석기준을 정한 것으로 그 자체가 재판규범이 될 수 있는 것은 아니며 더욱이 독일과 같은 형평면제처분의 근거규정으로 입법된 것도 아니다. 만일 대법원이 해석하는 바와 같은 취지의 규정이라면 좀 더 자세한 보완규정이 입법되었어야 하며 이 규정이 입법된 지 근 50년 가까이 거의 그러한 논의가 없었을리 없을 것이다. 그

---

49) 대법원 2016. 12. 29. 선고 2010두3138판결.



러한 점에서 판례의 결론은 그 타당성을 떠나서 적용법조의 해석이 적절하지 않았다는 비판이 가능하다.<sup>50)</sup>

## 2) 대법원 2017. 2. 21. 선고 2011두10232판결

### 가. 사실관계

서울지방법국세청장은 원고에 대한 취득자금 출처조사를 실시한 결과, 원고의 부(父) 소외 1이 대우증권 주식회사(이하 ‘대우증권’), 엘지투자증권 주식회사(변경후 상호 우리투자증권 주식회사, 이하 ‘우리투자증권’) 등 2개 증권사에 원고 명의의 차명 증권위탁계좌를 개설하여 2007. 5. 22. 경까지 지속적으로 수십 종류의 상장주식을 수백회 넘게 매수·매도하였다. 소외 1이 위 증권계좌를 통해 보유하게 된 이 사건 각 주식에 대하여 2005. 12. 31., 2006. 3. 31., 2006. 12. 31. 및 2007. 3. 31.에 원고 명의로 명의개서가 되었다. 이에 대해 처분청은 해당 주식들을 소외 1이 원고에게 명의신탁한 것으로 보아, 이 사건 각 주식의 평가액을 증여세과세가액으로 보아 명의자인 원고에게 증여세부과처분을 하였다.

### 나. 관련 법령

상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전

---

50) 이동식, 『일반조세법』, 준커뮤니케이션즈, 2021, 151면.

의 것)

제45조의2 (명의신탁재산의 증여의제) ①권리의 이전이나 그 행사에 등기등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다. 이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 국세기본법 제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다. 다만, 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적없이 타인의 명의로 재산의 등기등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

2. 주식 또는 출자지분(이하 이 조에서 “주식등”이라 한다)중 1997년 1월 1일전에 신탁 또는 약정에 의하여 타인명의로 주주명부 또는 사원명부에 기재되어 있거나 명의개서되어 있는 주식등에 대하여 1998년 12월 31일까지의 기간(이하 이 조에서 “유예기간”이라 한다)중 실제소유자명의로 전환한 경우. 다만, 당해 주식등을 발행한 법인의 주주 또는 출자자(이하 이 조에서 “주주등”이라 한다)와 특수관계에 있는 자 및 1997년 1월 1일 현재 미성년자인 자

의 명의로 전환한 경우에는 그러하지 아니하다.

②타인의 명의로 재산의 등기등을 한 경우, 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우와 유예기간중에 주식등의 명의를 실제소유자 명의로 전환하지 아니하는 경우에는 조세회피목적이 있는 것으로 추정한다. 다만, 양도자가 소득세법 제105조 및 제110조의 규정에 의한 양도소득과세표준신고 또는 증권거래세법 제10조의 규정에 의한 신고와 함께 소유권변경내역을 신고하는 경우에는 그러하지 아니하다.

③제1항의 규정을 적용함에 있어서 주주명부 또는 사원명부가 작성되지 아니한 경우에는 법인세법 제109조제1항 및 제119조의 규정에 의하여 납세지 관할세무서장에게 제출한 주주등에 관한 서류 및 주식등변동상황명세서에 의하여 명의개서 여부를 판정한다.

④제1항제2호의 규정은 주식등을 유예기간중에 실제소유자 명의로 전환하는 자가 당해 주식을 발행한 법인 또는 그 출자된 법인의 본점 또는 주된 사무소의 관할세무서장에게 그 전환내용을 대통령령이 정하는 바에 따라 제출하는 경우에 한하여 이를 적용한다.

⑤제1항의 규정은 신탁업법 또는 간접투자자산운용업법에 의한

신탁재산인 사실의 등기등을 하는 경우와 비거주자가 법정대리인 또는 재산관리인의 명의로 등기등을 하는 경우에는 이를 적용하지 아니한다.

⑥제1항제1호 및 제2항에서 “조세”라 함은 국세기본법 제2조제1호 및 제7호에 규정된 국세 및 지방세와 관세법에 규정된 관세를 말한다.

⑦제1항제2호 단서의 규정에 의한 특수관계에 있는 자의 범위는 대통령령으로 정한다.

#### 다. 쟁점

이 사건에서는 원고의 부(父)가 원고 명의의 차명 증권위탁계좌를 개설하여 지속적으로 상장주식거래를 하고 그렇게 해서 취득한 주식을 반복적으로 원고명의로 명의개서를 한 경우에 이 사건 각 주식에 대해 각각 명의신탁이 된 것으로 보아 증여세를 과세할 수 있는지 여부가 문제되었다.

이와 관련하여 원고는 재판과정 중 두 가지를 분리해서 주장했다. 첫째 이 사건 각 처분의 근거가 된 구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것) 제45조의2 제1

항 본문과 단서 제1호, 제2항 및 제6항(이하 ‘이 사건 법률조항’이라 한다)이 비례의 원칙(수단의 적합성과 법익의 균형성 등)과 조세평등주의에 위배되어 위헌이라는 것이다. 즉, 근거법률 자체의 위헌을 주장하였다. 둘째, 원고가 소외 1로부터 이 사건 각 주식을 증여받은 것으로 의제된다고 볼 경우, 원고가 2005년도에 명의신탁받은 주식들을 매도하여 그 대금으로 이후 다른 주식들을 취득한 이상, 비록 새로 취득한 주식들이 법률적, 형식적으로는 별도의 주식에 해당하더라도 실질적 재산가치에 변동이 없는 한 명의가 변경된 사실에만 중점을 두어 추가로 증여세를 부과할 수 없다고 보아야 하고, 이 사건 규정을 과세청의 견해처럼 달리 해석하는 것은 헌법상의 비례의 원칙 또는 과잉금지의 원칙에 위배된다. 즉, 해당 규정 자체가 위헌이 아니라 하더라도 해당 규정의 해석론이 위헌일 수 있다는 주장이다.

#### 라. 법원의 판단

이 사건에서 원심법원인 서울고등법원은 이 사건 근거법률 자체가 위헌이라는 주장과 설혹 그렇지 않더라도 과세행정청처럼 해석하는 것이 위헌이라는 두 개의 주장 모두에 대해 기각판결을 하였다.

먼저 해당 법률조항이 위헌이라는 원고주장과 관련해서는 비례 원칙위반여부와 조세평등원칙위반여부로 나누어 다음과 같이 판단하였다.

“(가) 비례의 원칙 등에 반하는지 여부에 대하여

명의신탁에 의한 조세의 회피는 증여세 뿐 아니라 상속세, 소득세, 취득세 등 각종의 국세와 지방세, 그리고 관세 등에 대하여도 가능하므로, 증여세 이외의 다른 조세에 대하여도 명의신탁의 방법으로 이를 회피하는 것을 방지하고 그 회피행위를 제재하여야 할 필요성이 있음은 증여세의 경우와 같다. 그리고 증여세 이외의 조세를 회피하고자 하는 명의신탁에 대하여 그 제재방법으로 증여세를 부과하는 것은, 위반자에게 형사처벌을 과하거나 상당한 금액의 과징금을 과하는 등의 다른 제재수단을 택하는 경우에 비하여 납세의무자에게 더 많은 피해를 준다고 할 수 없다. 또한 위와 같은 증여세 부과를 통해 명의수탁자가 입게 되는 불이익보다 이로써 달성되는 조세정의와 조세공평이라는 공익이 현저하게 크다.

따라서 증여세가 아닌 다른 조세를 회피할 목적으로 명의신탁을 이용하는 경우에 명의신탁을 증여로 의제하고, 회피 목적의 조세보다 더 높은 세율의 증여세를 부과하도록 한 입법의 선택에는 합

리적인 이유가 존재하고, 그 수단이 입법목적을 달성하는데 적합하며, 법익의 균형성에도 반하지 않으므로, 이 사건 법률조항은 비례의 원칙에 위배되지 않는다(헌법재판소 2004. 11. 25. 선고 2002헌바66 결정, 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌바40 등 결정 참조).

(나) 조세평등의 원칙에 반하는지 여부에 대하여

명의신탁을 이용한 조세 회피행위에 대하여 상당히 고율인 증여세를 명의수탁자에게 부과하는 것은 그에게 상당한 금전적 부담이 된다. 그러나 이것은 조세 회피의 목적이 인정되는 경우에 한하는 것이며, 명의수탁자는 자신의 명의를 빌려줌으로써 조세 회피를 가능하게 한 사람으로서 그에 대한 책임을 질 수밖에 없으므로, 증여세 부과를 통하여 명의수탁자가 입는 불이익은 크게 부당한 것이 아니고, 그렇게 하지 않으면 조세의 회피기도를 효과적으로 차단할 수 없다.

따라서 담세력이 없는 명의수탁자를 실질적으로 증여받은 자와 동일하게 취급하여 고율의 증여세를 부과하더라도, 이것이 조세평등의 원칙에 어긋나지는 않는다(헌법재판소 2004. 11. 25. 선고 2002헌바66 결정, 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌바40 등 결

정 참조).”<sup>51)</sup>

그리고 이 사건 법률규정의 해석론이 위헌이라는 주장에 대해서는 다음과 같은 논거로 역시 기각판결을 하였다.

“증여를 받지 아니한 사람에게 증여세를 부과하는 것은 실질과세의 원칙에 어긋날 수 있다. 그러나 증여를 은폐하거나 조세를 회피·면탈하는 수단으로 명의신탁을 이용한 경우에 이를 제재하는 하나의 방법으로, 조세회피의 목적이 인정되는 제한적인 범위 내에서 증여세를 부과하는 것은 조세정의와 조세의 공평을 실현하기 위한 적절한 방법으로서 그 합리성이 인정되므로 실질과세의 원칙에 대한 예외로서 이를 허용할 수 있는 것이다.

이 사건 법률조항은 위와 같이 실질과세 원칙에 대한 예외로서, 명의신탁제도가 조세회피의 수단으로 악용되는 것을 효과적으로 방지하여 조세정의를 실현하고자 하는 한도에서 증여로 추정하는 것일 뿐, 이로 인하여 명의신탁재산의 귀속 여부까지 달라지는 것은 아니므로, 명의신탁재산의 실질적인 소유자는 위 규정에도 불구하고 여전히 명의신탁자라고 할 것이다(대법원 2006. 9. 22. 선고 2004두11220 판결 참조). 따라서 이 사건의 경우와 같이 소외인이 원고 명의의 차명 증권위탁계좌를 통하여 2005년도에 보유하고 있던

---

51) 서울고등법원 2011. 4. 19. 선고 2010누27778 판결.



주식들을 매각하여 2006년도에 다른 주식을 보유하게 되었다면, 2006년도 보유 주식 중 2005년과 다른 신규 보유 주식과 증가된 주식에 대하여서는 별도의 명의신탁이 이루어진 것으로 보아 증여세를 추가로 부과할 수 있고, 이 사건 법률조항을 통한 이러한 해석이 침해되는 사익에 비하여 현저하게 다대한 공익의 우선적 추구에 기여하고 있다고 보이는 이상, 원고가 주장하는 바와 같이 헌법상의 비례의 원칙이나 과잉금지의 원칙에 위배된다고 할 수 없다.”<sup>52)</sup>

그러나 대법원은 이 사건 법률 규정이 위헌인지 여부에 대해서는 별도 판단을 하지 않고 이 사건 규정의 해석론과 관련하여 다음과 같은 3가지를 근거로 원심과 달리 최초로 증여의제 대상이 되어 과세되었거나 과세될 수 있는 명의신탁 주식의 매도대금으로 취득하여 다시 동일인 명의로 명의개서된 주식은 그것이 최초의 명의신탁 주식과 시기상 또는 성질상 단절되어 별개의 새로운 명의신탁 주식으로 인정되는 등의 특별한 사정이 없는 한 다시 이 사건 법률조항이 적용되어 증여세가 과세될 수는 없다고 판단하였다.

“(1) 이 사건 법률조항은 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을

---

52) 서울고등법원 2011. 4. 19. 선고 2010누27778 판결.

요하는 재산에 관하여 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 국세 기본법 제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다는 것이다.

그런데 ① 이는 조세회피목적의 명의신탁행위를 방지하기 위하여 실질과세원칙의 예외로서 실제소유자로부터 명의자에게 해당 재산이 증여된 것으로 의제하여 증여세를 과세하도록 허용하는 규정이므로, 조세회피행위를 방지하기 위하여 필요하고도 적절한 범위 내에서만 적용되어야 하는 점, ② 이 사건과 같은 주식의 경우에 관하여 보면, 증여의제 대상이 되어 과세되었거나 과세될 수 있는 최초의 명의신탁 주식이 매도된 후 그 매도대금으로 다른 주식을 취득하여 다시 동일인 명의로 명의개서를 한 경우에 그와 같이 다시 명의개서된 다른 주식에 대하여 제한 없이 이 사건 법률 조항을 적용하여 별도로 증여세를 부과하는 것은 증여세의 부과와 관련하여 최초의 명의신탁 주식에 대한 증여의제의 효과를 부정하는 모순을 초래할 수 있어 부당한 점, ③ 최초의 명의신탁 주식이 매도된 후 그 매도대금으로 취득하여 다시 동일인 명의로 명의개서 되는 이후의 다른 주식에 대하여 각각 별도의 증여의제 규정을 적용하게 되면 애초에 주식이나 그 매입자금이 수탁자에게 증여된

경우에 비하여 지나치게 많은 증여세액이 부과될 수 있어서 형평에 어긋나는 점 등을 고려할 때, 최초로 증여의제 대상이 되어 과세되었거나 과세될 수 있는 명의신탁 주식의 매도대금으로 취득하여 다시 동일인 명의로 명의개서된 주식은 그것이 최초의 명의신탁 주식과 시기상 또는 성질상 단절되어 별개의 새로운 명의신탁 주식으로 인정되는 등의 특별한 사정이 없는 한 다시 이 사건 법률조항이 적용되어 증여세가 과세될 수는 없다고 봄이 타당하다.”<sup>53)</sup>

#### 마. 이 사건에 대한 평가

이 판결은 명의신탁에 대한 증여의제 과세의 범위를 제한하고 있는 최근 대법원 판결의 흐름을 잘 보여주는 판결이다. 특히, 상장주식매매의 경우에는 하나의 계좌를 통해 빈번하게 거래가 이루어지는 경우가 다수인데 만일 이러한 경우 각각의 주식취득에 대해 별도의 증여의제 과세가 이루어진다면 원본보다도 더 큰 세금 부과가 가능해질 수 있게 된다. 이와 관련하여 대법원은 이 판결을 통해 명의신탁 주식의 처분대금으로 다시 주식을 취득하여 동일인 명의로 명의신탁을 한 경우 원칙적으로 재차 이루어진 명의신탁에 대해서는 증여세 과세를 할 수 없다고 판시하였다. 동시에

---

53) 대법원 2017. 2. 21. 선고 2011두10232판결.

대법원은 이 판결에서 재차 이루어진 명의신탁이 최초의 명의신탁 주식과 시기상 또는 성질상 단절되어 별개의 새로운 명의신탁 주식으로 인정되는 경우 등에는 재차 명의신탁에 대해 최초 명의신탁과 별개의 증여세 부과도 가능하다고 판시하고 있다.

그런데 이와 같은 결론은 그 자체로는 타당해 보이지만 과연 실정법해석론으로 그러한 결론 도출이 가능한지는 매우 의구심이 든다. 상증세법 제45조의2 어디에도 대법원과 같은 결론을 도출할 수 있는 문언이 없다. 그렇기 때문에 대법원의 결론은 그 자체의 타당성은 별론으로 하더라도 법해석의 한계는 벗어났다는 비판이 가능하다. 특히, 대법원이 자신의 결론을 근거짓는 논거로 언급한 3가지 중 최초의 명의신탁 이외에 그 이후의 각각의 명의신탁에 대해서도 증여의제 규정을 적용하게 되면 애초에 주식이나 그 매입자금이 수탁자에게 증여된 경우에 비하여 지나치게 많은 증여세액이 부과될 수 있어서 “형평”에 어긋나는 점을 고려해야 한다고 지적한 부분을 유의할 필요가 있다. 과연 현행법상 기속적 세법규정에 따라 해석론으로 당연한 세금부과를 했는데 그 부과액이 납세자의 담세력을 고려할 때 과다하다는 이유로 세금을 감면해줄 수 있는 법리적 근거가 있는지는 의문이다.

### 3) 대법원 2017. 4. 20. 선고 2011두21447판결

## 가. 사실관계

구원장학재단(원고)은 (주)수원교차로를 창업한 H씨가 2002년 8월 수원교차로의 주식 90%(약 180억원 상당)와 현금 15억 원을 출연해 만든 장학재단이다.

수원세무서장은 원고의 경우 상속세 및 증여세법상 공익법인에 해당하고 그러한 법인이 내국법인의 의결권있는 발행주식총수의 5%를 초과하여 출연받은 경우<sup>54)</sup> 당시 상속세 및 증여세법 제48조 제1항 단서에 따라 그 초과분에 대해 증여세를 부과하도록 되어 있고, 원고의 경우가 이에 해당한다고 판단하여 약 140억원의 증여세를 부과하였다. 원고는 이러한 증여세부과처분에 대해 전심절차를 거쳐 취소소송을 제기하였다.

## 나. 관련 법령

상속세및증여세법(2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되기 전의 것)

제16조 (공익법인등의 출연재산에 대한 상속세과세가액 불산입)

①상속재산중 피상속인 또는 상속인이 종교·자선·학술 기타 공

---

54) 현재는 법이 개정되어 성실공익법인의 경우 10% 또는 20%까지 증여세 부담 없이 주식을 보유할 수 있다.

익을 목적으로 하는 사업을 영위하는 자(이하 “公益法人등”이라 한다)에게 출연한 재산의 가액에 대하여는 제67조의 규정에 의한 신고기한(相續받은 財産을 出捐하여 公益法人등을 설립하는 경우로서 부득이한 사유가 있는 경우에는 그 사유가 종료된 날부터 6 月을 말한다)이내에 출연한 경우에 한하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한다.

②제1항의 규정을 적용함에 있어서 내국법인의 의결권있는 주식 또는 출자지분(이하 이 條와 第48條, 第49條 및 第78條第4項·第7項에서 “株式등”이라 한다)을 출연하는 경우로서 출연하는 주식등과 다음 각호의 1의 주식등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(이하 이 條와 第48條·第49條 및 第63條第3項에서 “發行株式總數등”이라 한다)의 100분의 5를 초과하는 경우에는 그 초과하는 가액을 상속세과세가액에 산입한다. 다만, 제49조제1항 각호외의 부분 단서에 해당하는 것으로서 독점규제및공정거래에관한법률에 의한 대규모기업집단과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인등에 당해 공익법인등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 주식등을 출연하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인등이 보유하고 있는 동

일한 내국법인의 주식등

2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인등외의 다른 공익법인등에 출연한 동일한 내국법인의 주식등

...

제48조 (공익법인등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입 등) ①공익법인등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 공익법인등이 내국법인의 주식등을 출연받은 경우로서 출연받은 주식등과 다음 각호의 1의 주식등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권있는 발행주식총수등의 100분의 5를 초과하는 경우(제16조제2항 각호외의 부분 단서의 규정에 해당하는 경우를 제외한다)에는 대통령령이 정하는 방법에 의하여 계산한 초과부분을 제외한다.

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식등

2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인등외의 다른 공익법인등에 출연한 동일한 내국법인의 주식등

...

상속세 및 증여세법 시행령(2002. 12. 30. 대통령령 제17828호로 개정되기 전의 것)

제13조 (공익법인 출연재산에 대한 출연방법등) ①법 제16조제1항의 규정에 의하여 상속세과세가액에 산입하지 아니하는 재산은 법 제67조의 규정에 의한 상속세과세표준 신고기한(이하 “상속세과세표준 신고기한”이라 한다)까지 그 출연을 이행하여야 한다. 다만, 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 그 사유가 종료된 날부터 6월까지 그 출연을 이행하여야 한다.

1. 재산의 출연에 있어서 법령상 또는 행정상의 사유로 출연재산의 소유권의 이전이 지연되는 경우

2. 상속받은 재산을 출연하여 공익법인등을 설립하는 경우로서 법령상 또는 행정상의 사유로 공익법인등의 설립허가등이 지연되는 경우

②법 제16조제1항의 규정을 적용함에 있어서 상속인이 공익법인등에 상속재산을 출연하는 경우에는 다음 각호의 요건을 갖춘 경우로 한다.

1. 상속인의 의사(상속인이 2인이상인 경우에는 상속인들의 합



의에 의한 의사로 한다)에 따라 상속받은 재산을 제1항의 규정에 의한 기한까지 출연할 것

2. 상속인이 제1호의 규정에 의하여 출연된 공익법인등의 이사 현원(5인에 미달하는 경우에는 5인으로 본다)의 5분의 1을 초과하여 이사가 되지 아니하여야 하며, 이사의 선임 등 공익법인등의 사업운영에 관한 중요사항을 결정할 권한을 가지지 아니할 것

③법 제16조제2항 각호외의 부분 단서에서 "독점규제및공정거래에관한법률 제9조의 규정에 의한 상호출자제한기업집단(이하 "상호출자제한기업집단"이라 한다)과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인등"이라 함은 독점규제및공정거래에관한법률 제9조의 규정에 의한 상호출자제한기업집단(이하 "상호출자제한기업집단"이라 한다)에 속하는 법인과 동법시행령 제3조제1호의 규정에 의한 동일인관련자의 관계에 있지 아니하는 공익법인등을 말한다.

④법 제16조제2항 각호외의 부분 단서에서 "당해 공익법인등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인"이라 함은 다음 각호의 1에 해당하지 아니하는 내국법인을 말한다.

1. 출연자(출연자가 사망한 경우에는 그 상속인을 말한다. 이하 이 조, 제37조제2항·제4항 및 제38조제9항에서 같다) 또는 그와

특수관계에 있는 자(출연자와 제6항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말하되, 당해 공익법인등을 제외한다)가 주주등이거나 임원(법인세법시행령 제43조제6항의 규정에 의한 임원을 말한다. 이하 같다)의 현원(5인에 미달하는 경우에는 5인으로 본다. 이하 이 항에서 같다)중 5분의 1을 초과하는 내국법인으로서 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자(출연자와 제6항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다. 이하 이 항에서 같다)가 보유하고 있는 주식등의 합계가 가장 많은 내국법인

2. 출연자 또는 그와 특수관계에 있는 자(당해 공익법인등을 제외한다)가 주주등이거나 임원의 현원중 5분의 1을 초과하는 내국법인에 대하여 출연자, 그와 특수관계에 있는 자 및 공익법인등출자법인(당해 공익법인등이 발행주식총수등의 100분의 5를 초과하여 주식등을 보유하고 있는 내국법인을 말한다. 이하 이 호에서 같다)이 보유하고 있는 주식등의 합계가 가장 많은 경우에는 당해 공익법인등출자법인(출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 보유하고 있는 주식등의 합계가 가장 많은 경우에 한한다)

⑤법 제16조제2항 각호외의 부분 단서에서 “대통령령으로 정하는 경우”라 함은 주무부장관이 공익법인등의 목적사업을 효율적으로 수행하기 위하여 필요하다고 인정하는 경우를 말한다.

⑥법 제16조제2항제2호에서 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 다른 공익법인등에 출연한 동일한 내국법인의 주식등에는 상속인과 출연당시 다음 각호의 1의 관계에 있는 자가 재산을 출연한 다른 공익법인등이 보유하고 있는 주식등을 포함한다.

1. 국제기본법시행령 제20조제1호 내지 제8호에 규정하는 자(이하 “친족”이라 한다)

2. 재정경제부령이 정하는 사용인(출자에 의하여 지배하고 있는 법인의 사용인을 포함한다. 이하 같다)이나 사용인외의 자로서 상속인의 재산으로 생계를 유지하는 자

3. 제19조제2항제3호 내지 제8호의 1에 해당하는 자. 이 경우 “주주등 1인”은 “상속인”으로 본다.

⑦법 제16조제3항에서 “상속인과 특수관계에 있는 자”라 함은 상속인과 제6항 각호의 1의 관계에 있는 자를 말한다.

⑧제6항제2호 및 제39조제1항에서 “출자에 의하여 지배하고 있는 법인”이라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 법인을 말한다.

1. 제19조제2항제6호에 해당하는 법인

2. 제19조제2항제7호에 해당하는 법인

3. 제1호 또는 제2호의 법인과 제19조제2항제1호 내지 제5호에 해당하는 자가 발행주식총수등의 100분의 50이상을 출자하고 있는 법인

⑨법 제16조제3항에서 “대통령령이 정하는 가액”이라 함은 상속인 및 제6항의 규정에 의한 자에게 귀속되는 재산의 가액 또는 이익에 대하여 상속개시일 현재 법 제4장의 규정에 의하여 평가한 가액을 말한다. ...

다. 쟁점

수원세무서장의 증여세 부과처분은 법령의 문언에 충실하게 해석할 경우 적정한 세금부과이다. H씨의 기증으로 상증세법상 공익법인인 원고가 (주)수원교차로라고 하는 회사의 주식을 5% 초과하여 보유한 것은 객관적으로 분명한 사실이기 때문이다. 그런데, 이에 대해 증여자과 장학재단측은 이 건의 증여는 증여세 회피의도가 있는 것이 아니고 순수하게 장학사업을 위하여 증여를 한 것이며, 이렇게 수원세무서장이 증여세를 부과하게 되면 재단은 장학사업을 포기할 수밖에 없는 상황인데(약 180억원 가량의 증여주식과 현금 15억원이 재단재산인데 그것으로 140억원의 증여세를 납부하여야 하는 상황임) 국가의 재원이 충분치 않아 개인이나 법인

이 장학사업과 같은 공익사업을 수행하는 것을 여러 제도적 장치를 통해 장려해야 하는 국가가 반대로 조세제도를 통해 그러한 장학사업을 하려고 출연한 금원을 거의 대부분 세금으로 거둬간다는 것은 너무나 불합리한 것이라고 주장하였다. 이러한 납세자의 주장은 재단과 아무런 관련이 없는 일반 국민들 입장에서도 상당히 설득력이 있는 것처럼 보인다. 하지만 조세법률주의 원칙에 따라 세금부과도 법에 근거하여야 하고 감면도 법에 근거가 있는 경우에만 가능한 소위 엄격한 기속행정이 이루어져야 하는 조세법 분야에서 과연 법집행자가 국민들의 정서에 부합하는 결론을 내릴수 있는지가 이 사건의 핵심 쟁점이었다.

#### 라. 법원의 판단

이 사건에 대해 1심법원과 2심법원은 원고재단이 5%를 초과한 주식을 보유하였다는 객관적 사실을 전제로 이러한 경우 원고에게 증여세 과세가 가능한지 여부를 주로 다툼의 대상으로 하였다. 1심법원은 납세자의 주장을 받아들였고(수원지법 2010. 7. 15. 선고 2009구합14096판결), 2심법원은 반대의 결론이었다(서울고등법원 2011. 8. 19. 선고 2010누26003판결). 반대로 대법원은 1심법원이나 2심법원과는 달리 당시 관련 법령상 예외적으로 5%를 초과하여 주식보유를 하더라도 증여세 과세를 하지 않을 수 있는 규정이 있

었는데 원고법인이 그 예외규정(구 상증세법 제16조 제2항 각호외의 부분 단서)의 요건을 충족하였는지를 검증하여 결론적으로 충족하지 않은 것으로 볼 여지가 있다는 차원에서 2심법원 판결을 파기환송하였다.

1심법원이었던 수원지방법원의 판단요지는 내국인이 공익법인에 주식을 출연한 경우 증여세를 부과하는 제도는 공익법인을 통하여 우회적으로 회사를 지배함으로써 경제력을 집중하거나 경제력을 세습시킬 가능성이 크기 때문이지만, 이 사건 주식 출연은 경제력 세습 등의 의도가 아닌 순수한 장학사업을 위한 것이므로 이러한 경우에는 합헌적 법률해석을 해서 증여세 부과 예외로 인정해야 한다는 것이었다.

“현대국가의 공적 과제 증대에 따라 공익법인이 우리의 법공동체에서 수행하는 역할의 증대성, 이를 감안한 증여세법상의 세제 정책 및 이에 따른 현실적인 문제점 발생과 그 문제점에 대처하기 위하여 마련된 증여세법상의 대응책 등을 종합하여 보면, 공익법인에 내국법인의 주식을 출연한 경우 그 주식가액을 증여세 과세가액에 산입시키는 제도의 취지는 주로 그 출연자가 당해 공익법인을 지주회사화함으로써 경제력을 집중하거나 증여세를 부담하지 않고 경제력을 세습시킬 가능성이 크기 때문에 이를 차단함으로써

경제주체간의 조화를 달성하기 위하여 경제에 관한 규제와 조정을 하려는 데 있다. 따라서 공익법인에 내국법인의 주식을 출연한 것이 경제력 집중이나 경제력 세습과 무관하다면 당해 공익법인이 국가를 대신하여 공익사업을 수행함으로써 우리의 법공동체 구성원들의 재정적 부담이 그만큼 줄어드는 것이므로 당해 공익법인에 게도 그 공익사업과 관련하여 마련하는 재원에 대하여 조세를 부담하지 않게 하는 것이 조세정의에 부합한다. 그리고 공익법인이 주식을 출연받아 관련 규정의 형식적 요건에만 해당하면 기계적으로 증여세가 과세되는 것으로 보고 그 예외를 인정하지 않는다면 앞서 본 헌법 규정의 취지나 관련 법령의 입법목적에 심히 반하는 경우가 발생할 수 있으므로 증여세 과세가액 불산입조항을 해석함에 있어서는 공익법인에 내국법인의 주식을 출연한 것이 경제력 집중이나 경제력 세습과 관계가 있는 것인지를 아울러 고려하여 그 예외를 인정함이 합헌적 법률해석의 방법으로서 타당하다.”<sup>55)</sup>

반면, 서울고등법원은 이 사건에서 원고가 증여를 받은 행위는 구 상증세법 제48조 제1항 등의 요건을 갖추었음이 분명한데 이런 경우 원고에 대한 증여세 부과를 취소시킬 수 있는 근거로 원고가 소송에서 헌법 제107조 제2항을 거론한 것과 관련하여 이 규정은 “명령·규칙 또는 처분이 헌법이나 법률에 위반되는 여부가 재판의

55) 수원지방법원 2010. 7. 15. 선고 2009구합14096 판결.

전제가 된 경우에는 대법원은 이를 최종적으로 심사할 권한을 가진다”고 규정하고 있는데, 이 사건에서 원고에 대한 처분은 헌법에 위반되어졌다고 볼 수 있는 사정이 있다고 보기 어려우며 오히려 합헌적인 법률을 근거로 하여 행하여진 것으로 볼 수 있다고 판단하였다. 또한 설령 소외 증여자(H)의 원고에 대한 이 사건 주식의 출연이 상증세법에서 금지하고자 하는 경제력집중이나 경영권의 편법승계와 무관함에도 불구하고 이 사건 처분으로 인하여 이 사건 주식의 78% 가량을 국가가 거두어 가게 되는 결과가 발생할지라도 이러한 결과가 원고의 존속 자체를 어렵게 만드는 매우 불합리한 면이 있을지언정 위헌적인 결과라고 보기는 어렵다고 판단하였다. 더구나 합헌적 조세법 규정을 적법하게 적용하여 한 과세처분이 구체적인 경우에 형평에 반하는 등의 위헌적인 결과에 이른다 할지라도 독일 국세기본법 제163조와 제227조와 같이 입법을 통한 구체적인 구제제도가 없는 이상 헌법 제107조 제2항에 의하여 법원에게 이를 시정할 권한이 주어졌다고 볼 수도 없다고 판단하였다.

대법원은 1심법원이나 2심법원과 달리 공익법인이 내국법인의 의결권 있는 발행주식 총수 등의 100분의 5를 초과하여 기부받은 경우에도 증여세 부과를 받지 않을 수 있는 예외로 법률에서 규정



한 상증세법 제16조 제2항 각호 외의 부분 단서의 규정에 해당하는지 여부를 주로 검토하였다. 구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘법’이라고 한다) 제48조 제1항과 제16조 제2항 단서의 규정을 종합하여 보면, 공익법인에 출연된 내국법인의 주식이 내국법인 발행주식 총수의 100분의 5를 초과하는 경우라고 하더라도 출연된 주식에 대하여 증여세를 부과하기 위해서는 출연자와 내국법인 사이에 ‘특수관계’가 인정되어야 하는데 다수의견은 이때 특수관계를 판단하는 시점과 관련해서는 출연 이후여야 한다고 판단하였고 다시 출연 이후를 기준으로 과세여부를 판단하면 출연자와 출연받은 공익법인이 특수관계에 해당하여야 하는데 구 상증세법 시행령 제13조 제6항 제3호에 따라 준용되는 상증세법 시행령 제19조 제2항 제4호에 의하면 출연자와 원고법인 사이에 특수관계가 인정되기 위해서는 “주식 출연자 등이 이사의 과반수를 차지하거나” 원고법인이 출연자가 재산을 출연하여 “설립한” 비영리법인이어야 하는데 이때 설립의 의미에 대해서는 다수의견은 “조세법규의 해석 원칙과 입법 취지, 시행령 제19조 제2항 제4호의 입법 연혁, 특수관계에 있는 비영리법인의 범위를 정한 다른 조세법규의 내용, 정관작성이나 이사선임 등의 설립행위가 공익법인의 운영과정에 미치는 영향력 등을 종합적으로 고려하면, 시행령 제19조 제2항 제4호에서 정한 ‘재

산을 출연하여 비영리법인을 설립한 자'란 비영리법인의 설립을 위하여 재산을 출연하고 정관작성, 이사선임, 설립등기 등의 과정에서 비영리법인의 설립에 실질적으로 지배적인 영향력을 행사한 자를 의미하는 것으로 보아야 한다.

다만 주식 출연자가 비영리법인의 설립에 실질적으로 지배적인 영향력을 행사하였는지는 반드시 발기인 등의 지위에서 정관작성 또는 이사선임 과정 등에 참여한 경우로 한정할 것은 아니고 정관작성이나 이사선임에서 출연자의 관여 정도 등과 같이 그 실질을 따져 판단하여야 하며, 설립 이후 주식 출연자의 행태 등을 통하여 이를 추단할 수도 있다.”<sup>56)</sup> 라고 판단하였다.

이러한 입장에 기초하여 다수의견은 “소외 1과 그의 6촌 동생인 소외 2가 원고에게 내국법인인 주식회사 수원교차로(이하 ‘수원교차로’라고만 한다) 발행의 주식을 출연한 후에 소외 1이 같은 주식의 10%를, 원고가 같은 주식의 90%를 각 보유하고 있음을 알 수 있다. 따라서 원고가 소외 1 등이 ‘재산을 출연하여 설립한 공익법인’에 해당하여야 주식의 출연자인 소외 1이 주식을 출연받은 원고와 ‘특수관계에 있는 자’에 해당하게 되고, 그 결과 원고가 보유하게 된 수원교차로 주식 90%도 ‘최대주주 요건’을 결정하는 주식

---

56) 대법원 2017. 4. 20. 선고 2011두21447 전원합의체 판결.

의 수에 포함시킬 수 있다.

따라서 소외 1 등이 원고에게 주식을 출연한 사실이 인정된다고 하더라도, 원심으로서는 나아가 소외 1 등이 원고의 정관작성, 이사선임 등의 설립과정에서 실질적으로 지배적인 영향력을 행사함으로써 원고를 설립한 것으로 볼 수 있는지를 더 면밀하게 심리할 필요가 있다.

그럼에도 원심은 원고가 소외 1 등이 재산을 출연하여 설립한 공익법인에 해당함을 전제로, 소외 1 등이 원고와 이 사건 시행령 조항에서 정한 ‘특수관계에 있는 자’에 해당한다고 보아 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였으니, 이러한 원심판단에는 이 사건 시행령 조항의 해석 등에 관한 법리를 오해하여 심리를 다하지 아니함으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.”<sup>57)</sup>라고 하여 원심판결을 파기하고 환송하였다.

이러한 다수의견에 대해 3명의 대법관이 반대의견을 제시하였다.<sup>58)</sup> 특히, 이 글과 관련하여 주목할 부분으로 반대의견은 다수의견이 특수관계의 존재여부 판단시점을 출연 이후로 판단한 것과

---

57) 대법원 2017. 4. 20. 선고 2011두21447 전원합의체 판결.

58) 반대의견을 제시한 대법관은 김용덕, 김소영, 박상욱 대법관이다.

관련하여 다음과 같이 반대의견을 제시하였다. 주목할 부분은 반대의견을 피력한 대법관들 입장에서 판단할 경우 “다수의견은 법률 문언을 벗어난 견해”라고 판단하고 있다는 것이다. 즉, 다수의견은 본인들이 생각하는 법 적용결과를 판결화했지만 법원이 준수해야 하는 현행법 해석의 한계(=법률 문언)를 벗어난 것이므로 잘못되었다는 것이다.

“ 법 제48조 제1항과 관련한 주주 요건과 최대주주 요건의 판단 기준시점은 주식의 출연 당시라고 볼 수밖에 없다. 법 문언이 “출연자와 ‘특수관계에 있지 아니하는’ 내국법인의 주식 등을 ‘출연하는’ 경우”라고 규정하여 출연 당시를 기준으로 출연자와 내국법인 사이의 특수관계 유무를 판단하도록 규정한 것은 이러한 취지를 정확히 반영한 것이고, 따라서 최대주주 요건이 충족되었는지를 다수의견과 같이 주식이 출연된 이후의 시점을 기준으로 판단할 여지는 없다... . 이와 달리 출연 직후를 기준으로 출연자와 내국법인 간의 특수관계 유무를 판단하는 다수의견은 법 제48조의 취지와 규율대상을 잘못 이해한 것이다. 다수의견은 법률 문언을 벗어난 견해이다. “출연자와 ‘특수관계에 있지 아니하는’ 내국법인의 주식 등을 ‘출연하는’ 경우”라는 문언을 “출연자와 ‘출연 직후 특수관계에 있지 않게 되는’ 내국법인의 주식 등을 출연하는 경우”라고

법 문언을 고쳐서 읽어야만 비로소 도출될 수 있는 해석이다. 다수의견은 출연자가 공익법인에게 내국법인 주식을 출연한 결과 그 내국법인의 최대주주가 되는지 여부를 판단한다는 것으로서, 출연자가 자기 손에 있던 주식을 내어놓음으로써 곧바로 자신이 최대주주가 된다는 상상하기 어려운 상황을 전제로 한 해석이다.”<sup>59)</sup>

#### 마. 이 사건에 대한 평가

이 판결은 당시 사회적으로 큰 논란이 되었던 사건으로 엄격하게 법에 기속되어져서 행정이 이루어져야 하는 국세행정의 문제점이 여실하게 드러난 중요한 사건이었다. 언론에서도 이 사건을 중요하게 다루었다. 언론에 등장한 기사의 한결같은 논조는 우리나라의 조세제도가 어떻게 이러한 불합리한 과세가 가능하도록 되어 있는가 였다.<sup>60)</sup>

여론은 거의 절대적으로 이와 같은 경우에 국세청이 과세하는 것은 부적절하다는 것이었다. 하지만 과연 엄격한 기속행정을 해야 하는 법집행자인 국세공무원이 이러한 사안에서 원고 법인에게 증여세부과처분을 하지 않을 수 있는 여지를 우리의 상증세법 조문이 허용하고 있는지는 별개의 문제이다. 만약 법조문이 이러한

59) 대법원 2017. 4. 20. 선고 2011두21447 전원합의체 판결.

60) 당시 언론보도에 대한 정리된 평가는 참조, 윤지현, “세법, 정책과 ‘기속(羈束)’ 그 모순된 관계”, 『법의 딜레마』 (대표 편집자 윤진수·한상훈·안성조), 법문사, 2020, 23-24면.

사례에 대해서도 과세하도록 해석되어진다면 이 사건에 대해 과세한 공무원은 적어도 법적으로 아무런 잘못이 없다. 그런데도 국민 절대 다수는 그러한 법적용이 타당하다고 생각하지 않는 것이다. 그러면 우리는 질문해 볼 수 있는 것이 과연 이러한 경우 법은 누구를 위해 그리고 무엇을 위해 존재하며 그것은 어떻게 정당화될 수 있는 것인가?

이 사건에서 법원은 불가능한 해석론을 해석론의 범주 내에서 해결하려고 하다보니 참 궁색하게 판결이 이루어졌고 각 심급별로 판결 결과도 달라졌다. 이 사건에서 원고 법인과 출연자 H씨와 관련된 “딱한(?)” 사실관계를 제외하고 순수하게 법의 해석론이라는 측면에서 접근하면 대법원의 반대의견이 너무나 당연한 것으로 판단된다. 다수의견은 사회적으로 바람직한 결과를 법해석의 제한된 틀 속에서 도출하기 위해 무리하게 만들어 낸 판결이다. 그런데 과연 이 사건에서 대법원 다수의견을 비판할 수 있을까? 그리고 유사한 사건이 발생했을 때 다수의 대법관은 다르게 판결할까?

다시 이러한 유사한 사건이 발생했을 때 또 다시 우리의 대법원 판결이 명목적으로는 “법해석”이라고 하면서 실제로 입법을 하지 않도록 하기 위해서라도 독일 조세법상 형평면제처분의 근거법규와 같은 법규범을 제도화해두어야 할 것이다.

### III. 법집행의 형평성 확보를 위한 다양한 시도들

#### 1. 헌법 제107조 제2항의 해석론

행정기관이 규제와 관련된 법집행을 할 때 국민이 처해 있는 개별적·구체적 상황을 고려하여 합리적으로 하여야 함에도 불구하고, 규제기준을 지나치게 획일적·경직적으로 적용하거나 재량을 부당하게 행사하여 국민의 권리와 이익을 침해하거나 행정규제의 본래 목적을 훼손하는 경우가 있다. 이러한 문제는 조세법을 적용함에 있어서도 마찬가지이며 공법적 사례의 경우에도 마찬가지이다. 따라서 “법률적 흠결을 헌법적 관점에서 보충하는 형평면제법리에 법률적 근거보다 더 강력한 헌법적 근거를 법원에서 직접 근거로 인용하는 것은 금지되는가?”라는 물음에 대한 답을 도출하기 위해서 우선적으로 대법원이 판결이유로서 헌법조문이나 헌법원칙을 직접적으로 언급하고 있는 지를 아래와 같이 고찰할 필요가 있다.

대법원 1985. 1. 29. 선고 74도3501 전원합의체 판결의 이유에서 “구 헌법(1972.12.27 제정) 당시 선포된 대통령 긴급조치 제2호 및 동 제5호에서 해제가 유보된 자에 대한 동 제1호, 제4호의 효력 존속여부(… 현행 헌법 제51조의 규정은 위 대통령 긴급조치 제

1,2,4호의 법적 근거가 될 수도 없으므로 …”라고 판시하고 있다.

또한 대법원 2001. 4. 27. 선고 95재다14 판결의 이유에서 “헌법 제101조는, 사법권은 법관으로 구성된 법원에 속하고(제1항), 법원은 최고법원인 대법원과 각급법원으로 조직된다(제2항)고 규정하고 있는바, 구체적 분쟁사건의 재판에 즈음하여 법률 또는 법률조항의 의미·내용과 적용 범위가 어떠한 것인지를 정하는 권한, 곧 법령의 해석·적용 권한은 사법권의 본질적 내용을 이루는 것이고, 법률이 헌법규범과 조화되도록 해석하는 것은 법령의 해석·적용상 대원칙이므로, 합헌적 법률해석을 포함하는 법령의 해석·적용 권한은 대법원을 최고법원으로 하는 법원에 전속하는 것 … 또한 헌법 재판소가 헌법 제101조에 규정된 사법권을 행사하는 법원이 아니면서 사실상 최고법원의 지위에 들어서면 결과가 됨으로써, 이는 사법권을 법원에 전속시킴과 아울러 사법권의 독립성과 대법원의 최고법원성을 선언한 헌법에 위배된다.”라고 명시하고 있다.

따라서 대법원 판례에서도 헌법조문과 헌법원칙을 이유로 판결을 하고 있음을 알 수 있으며 절대적으로 금지되고 있지는 않다는 사실을 알 수 있다. 법률에 직접적 근거가 있는 공권력 작용과 처분에 대한 위법판단에 있어서 헌법을 인용하거나 직접 근거로 하여 판결할 필요는 없다. 그 법률에 문제가 있을 경우에는 당연히



규범통제절차로 진행될 뿐이다. 그러나 일반적으로 법원에서 처분에 대한 위법판단 또는 근거규범에 대한 위헌판단에서와는 그 법적 성격이 다른 불형평과세처분에 대한 위헌판단에는 헌법적 근거가 필요하다. 조세법에 관한 헌법적 원칙과 기본권 조문에 대한 인용뿐만 아니라 형평면제심사권한을 명시한 헌법 제107조 제2항을 직접 근거로서 인용할 수 있느냐의 문제에서 본 보고서는 가능하다고 판단된다. 헌법 제107조 제2항을 수권의 근거로서 명시할 수 있는지의 여부는 헌법재판소의 고유 권한이 아니라 법원의 고유 권한에 속하는 것이며 법원 스스로 자신의 판결에서 헌법 제107조 제2항을 명시하면서 형평면제심사권한을 부여받았음을 설시할 수 있다.

## 2. 국세기본법 제18조 제1항의 해석론

본 보고서의 앞 부분에서 이미 설명한 바와 같이 대법원 2016. 12. 29. 선고 2010두3138 판결에서 “... 이 사건 처분은 국세기본법 제18조 제1항 등에 위반하여 종합부동산세의 과세대상인 부동산의 소재지에 따라 그 감면 여부를 달리 한 경우에 해당하여 위법한 처분이라고 보아야 할 것이다.”라고 실시하였다.

국세기본법 제18조 제1항은 “세법을 해석·적용할 때에는 과세의

형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다.”라는 문언으로 규정하고 있으며 세법의 문언의 의미가 불분명하거나 불명확한 경우에는 세부담의 형평과 개별 조항의 입법 목적의 일반 원리에 따라 세법을 적용할 것을 선언하고 있다는 것으로 보았다. 그러나 2016년 객관적 목적론적 법률해석이라는 방법을 사용한 대법원 판결에 의해 최소한 수평적 공평에 관한 형평면제권한을 수권한 것으로 볼 수 있다. 세법조문의 일반적 해석기준이 되는 규정은 재판규범이 될 수 없다는 법리는 어디에도 찾아볼 수 없다. 민법총칙의 신의성실의 원칙 규정이 처음 입법화 되었을 때에도 그 법적 성격에 대해 선언규정일 뿐이라는 비판이 있었을 것이며, 그 이후 재판규범이 되었을 때에도 마찬가지로 비판이 있었을 것이라는 추정이 가능하다. 객관적 목적적 법률해석은 입법자의 의도를 절대시 하는 주관적 목적적 법률해석과는 다른 해석방법이며 전 세계적으로 인정된 법률해석론이다. 그러나 이는 수직적 공평에 대한 불형평 사건이 아니며, 전원합의체 판결이 아니라는 점이 있지만 후속 판결에서 확장되어 이어질 것이라 기대된다.

### 3. 참고-2010년 규제형평제도 도입시도

2010년에 국가경쟁력강화위원회에서 세계경제의 더블딥 가능성

에 대비한 국내경제의 활성화를 위한 제도개선의 하나로서 공법상의 “맞춤형 규제완화”를 준비 중에 있으며 한국공법학회에서 이에 대한 연구를 진행하였다.<sup>61)</sup> “규제형평위원회(가칭)”의 설치를 목적으로 하는 “개별규제특례법(가칭)”을 제정하기 위해 관련정부기관들의 후원으로 공개토론회를 가졌고<sup>62)</sup> 규제형평제도의 필요성,<sup>63)</sup> 규제형평제도의 구상<sup>64)</sup> 및 “규제형평위원회(가칭)” 운영(안)<sup>65)</sup>에 대한 연구결과가 공론의 장으로 들어오게 되었다. 이에 대한 법리적 의문점을 제시한 자료로서 공개토론회에서의 토론문<sup>66)</sup>과 그 이후에 발간된 법제처의 반론<sup>67)</sup>이 있었다. 그러나 이러한 규제형평제도(안)에서 조세와 국방은 제외되어 있으며 이를 제외한 행정법의 영역에서만 개념법학의 사각지대였던 불형평의 문제를 건국 이후 최초로 제도적으로 다루고 있다.

61) 이에 대한 언론자료로 <http://bit.ly/bTQ3da>.

62) <http://bit.ly/9Lhea3>.

63) 윤창렬, “규제형평제도 도입의 필요성”, 『“맞춤형 규제피해 구제”를 위한 「규제형평제도」 도입에 대한 공개토론회』 자료집, 한국공법학회, 2009, 1면 이하.

64) 이원우, “규제형평제도의 구상 - 좋은 규제 시스템 구축을 위한 제언”, 『“맞춤형 규제피해 구제”를 위한 「규제형평제도」 도입에 대한 공개토론회』 자료집, 한국공법학회, 2009, 9면 이하.

65) 이희정, “가칭 「규제형평위원회」 운영(안) - 심의절차와 결정의 유형 및 효력 -”, 『“맞춤형 규제피해 구제”를 위한 「규제형평제도」 도입에 대한 공개토론회』 자료집, 한국공법학회, 2009, 55면 이하.

66) 김해룡, “규제형평제도의 도입방안에 대한 의견”, 『“맞춤형 규제피해 구제”를 위한 「규제형평제도」 도입에 대한 공개토론회』 별쇄 토론문, 한국공법학회, 2009.

67) 김한울, “규제형평제도의 도입에 관하여 - 행정입법과 법치주의”, 『월간법제』, 법제처, 2010. 2., 74면 이하.

## (1) 제안의 취지

어떤 규제의 기준이 일반적으로는 타당하여 규제기준 자체의 변경은 불필요하지만, 입법자가 예견하지 못했던 특수한 상황으로 인하여 당해 사안의 경우 그러한 일반적 기준을 요구하는 것이 규제의 본래 목적에도 부합하지 아니하고 당사자에게 부당한 피해를 야기하는 경우가 있다. 이러한 경우에는 당해 사안에 대해서만 예외적으로 일반적 기준의 적용제외를 인정함으로써 당사자의 규제피해를 예방하거나 피해를 구제할 수 있고, 이것이 원래의 규제목적과 입법취지에도 부합하게 될 것이다.

그러나 현행 규제관련 구제제도는 이러한 문제를 해결할 수 없는 한계를 지니고 있다. 위와 같은 상황에서 구제받기 위해 생각해볼 수 있는 현행 제도로는 규제개혁제도, 행정심판제도, 고충민원처리제도, 법령해석제도 등을 들 수 있으나, 이들 제도는 다음과 같은 이유로 개별적 구체적 특수상황으로 인한 규제피해에 대해 근본적인 해결책이 되지 못하고 있다.

규제개혁제도는 실무상 규제의 신설 및 기존 규제의 강화에 대한 심사를 주된 기능으로 하고 있고 기존 규제의 개선임무도 법령상의 규제 자체의 개선을 목적으로 하는 것이어서, 제도 자체가

합리적이라면 특수상황으로 인한 개별적 피해는 구제 대상이 될 수 없다.

행정심판제도는 위법한 처분으로 인한 피해를 사후적으로 구제해주는 제도인 데 반하여 규제형평제도에서 문제되는 사안은 일차적으로 처분 전에 사전적으로 구제할 것을 목표로 하며, 사후구제에 있어서도 규제형평제도에서 문제되는 것은 형식적으로는 하위법령에서 규정된 내용에 반하는 처분을 하도록 하는 것이어서 기존의 행정심판기능으로는 구제하기 어려울 것이다.

고충민원처리제도는 국민 및 기업의 고충 해결과 불합리한 행정제도를 개선하는 기능을 하고 있어 이러한 기능에서 본다면 유사기능 중에 규제형평제도와 가장 관련성이 있는 제도라고 할 수 있다. 그러나 현재의 고충민원처리제도도 원칙적으로 위법·부당한 규제를 대상으로 하며, 위법·부당이 아니라도 신청인의 주장이 상당한 이유가 있는 경우에는 의견표명을 할 수 있지만, 이 경우에도 당해 행정청에게 명령상의 기준과 다른 처분을 하라는 의견을 제시할 수는 없다고 할 것이고, 설사 그것이 가능하다고 해석하더라도 단순권고만으로는 구제수단으로서 충분한 기능을 발휘할 수 없을 것이다.

법령해석심의제도는 해석을 통해 제도의 운용을 적정하게 할 수 있는 경우에 구제기능을 발휘할 수 있지만, 여기서 문제되는 사안은 규제기준이 법령에 명확하게 규정되어 있어서 해석상으로는 문제가 되지 않고 다만 이러한 명확한 규정에 반하여 예외를 인정할 수 있는지가 문제이므로, 이러한 사안에 대해서는 법령해석심의제도는 아무런 기능을 발휘할 수 없다.

요컨대 모두에 제시한 바와 같이 통상적인 경우에 있어서 당해 규제기준 자체는 일반적으로 합리적이지만, 특수한 사정으로 인해 특정한 사안에서는 그 기준을 적용하는 것이 심히 부당한 피해를 야기하고 그것이 입법목적에도 부합하지 않는 경우에 그 예외를 인정해줄 필요가 있다면, 기존의 구제제도만으로는 이러한 목적을 달성할 수 없기 때문에 새로운 제도의 도입이 요청된다고 하겠다.

## (2) 규제형평제도의 개념

규제형평제도란 어떤 규제가 일반적으로는 문제가 없으나, 입법자가 예견하지 못한 특수한 상황에 처해 있는 특정인에게 이 규제기준을 그대로 적용하는 것이 형평(equity, Billigkeit)의 원리에 비추어 현저히 불합리한 경우, 당해 사안에 한하여 예외적으로 그 규제기준의 적용을 배제하여 개별적 정의(Einzelfallgerechtigkeit)

을 확보하고, 이를 통해 당사자의 피해를 구제 또는 예방하는 제도를 말한다.

규제형평제도는 불합리한 규제로 인해 피해를 입었거나 입을 자에게 개별적으로 규제기준의 획일적 적용을 면제해 주는 개별적 조치를 취하는 제도이다. 즉 '개별적' 구제제도이다. 규제 자체 또는 규제기준 자체에 문제가 있는 경우에는 제도개선을 통해서 해결할 문제이지, 원칙적으로 규제형평제도의 대상이 아니다. 또한 특정한 개별 사안에서 그 사안이 가지는 특수한 상황으로 인해 일반기준의 적용이 불합리한 결과를 야기하여야 한다. 즉, 당해 사안에 있어서 일반적인 규제기준을 적용하지 않고 다르게 취급하여야 할 만큼 특수한 개별적 사정이 존재하여야 한다. 또한 불합리한 규제로 인한 피해가 발생한 자에게 개별적으로 규제의 적용을 면제해 줄 현실적 필요성이 있어야 한다. 따라서 규제형평조치를 통한 개별구제는 당해 입법취지에 부합해야 한다. 그 외에 규제형평조치를 통한 개별구제는 공익과 제3자의 이익을 저해하지 않아야 한다.

### (3) 법규범의 구조적 문제점과 규제형평제도의 필요성

규제형평제도는 일반성이라는 규범의 본질에 이론적 근거를 두

고 있는 제도이다. 일반적 규범으로서의 법 자체에 아무런 문제가 없더라도, 그 '일반성' 때문에 특정 사안에 적용할 경우 정의에 부합하지 아니한 결과를 낳을 수 있다. 법은 구체적인 사안을 직접 규율하는 것이 아니라 규율되어야 할 사안으로 상정할 수 있는 여러 사안들을 유형화·추상화하여 규율한다. 전형적인 사안에서는 추상적 규범의 적용 결과 입법자가 의도한 취지가 실현된다. 그러나 입법자가 특정 요소에 대해 미처 예상하지 못했거나, 또는 법을 적용하는 자가 일반적 규범에서 특정된 요소들 이외의 사안의 구성요소들 (각 사인을 구성하는 풍부한 사실관계들) 을 고려하지 않고 이를 그대로 적용하게 되면, 본래 법규범을 제정할 때 의도하지 않았던 결과가 발생할 수 있다. 따라서 법을 적용하는 시점에 그 사안에 관련된 인적 특징이나 상황적 특징에 주목함으로써 (일반적 규범으로 구성된) 실정법에 의한 부정의를 개선하여야 법의 본래 취지에 부합한 결과를 기대할 수 있게 된다.

그런데 이러한 포괄적·추상적 규율방식은 일차적 규율대상을 매우 광범위하게 설정하기 때문에, 적용단계에서 목적론적 해석이 적절하게 객관적으로 이루어지지 않는다면 해석 여하에 따라 동일한 사안이 규제될 수도 있고 규제되지 않을 수도 있는 위험이 존재하게 된다. 만일 행정의 규제권한이 남용된다면, 규제목적도 달



성하지 못하고 과잉규제가 발생할 수 있을 뿐만 아니라, 부패의 단초를 제공할 수도 있게 될 것이다. 이러한 문제점이 우리나라의 행정현실에서 현실화되었던 경험이 있었기 때문에, 이러한 문제점을 극복하기 위해 최근 추상적·포괄적 규율방식을 폐기하고 규제대상을 구체적이고 명확하게 한정적으로 열거하는 입법방식이 채택되고 있다.

법규정 문언의 한계로 인하여 규제되지 않는 경우를 과소포함(widerinclusion)이라 할 수 있는데, 이러한 현상은 입법기술상의 한계 내지 언어의 한계로 인해 불가피하게 발생하는 측면도 있지만, 피규제자들의 회피노력에 의해 비로소 발생하거나 그 영역이 확장되고 문제점이 강화되는 경우가 더 많으며(규범회피), 또한 이러한 경우에 법적으로 문제가 된다.

본래의 입법정신에 따르면 규제되지 말아야 할 사안들이 규범의 일반성과 언어표현 내지 입법기술상의 한계로 인해 규제대상으로 포함되는 경우를 과잉포함(overinclusion)이라고 한다. 포괄적·추상적 규정에 대한 목적론적 해석을 통해 규제대상에서 제외될 수 있었지만, 입법방식에 있어서 구체성과 명확성을 강조하고 제한적 열거방식을 채택하는 경우에는 이러한 유연성이 상실되기 때문에 필연적으로 이러한 과잉규제의 문제가 야기될 수 있다. 종래에는

이러한 문제 상황을 해결하기 위해 규제완화의 방식을 취하여 해결하려고 하였다.

그러나 이러한 방식은 과잉규제되었던 부분뿐만 아니라 규제의 필요성이 인정되는 부분까지도 모두 규제대상에서 제외시켜 버리고 더욱이 과소규제 영역을 확장하는 문제를 야기한다. 과잉규제라는 규제실패를 해결하기 위한 규제개혁조치가 과소규제라는 다른 규제실패를 야기하게 되는 것이다. 이러한 문제를 제거하기 위해 종종 다시 규제강화정책이 채택되기도 하는데, 모든 규제대상을 포괄함으로써 필요한 규제의 흠결을 없애기 위한 규제강화는 불필요한 규제 영역의 범위를 더욱 확대하는 과잉규제로 귀결된다. 이를 규제대상의 일반적 확장이나 일반적 축소의 방식으로 해결할 수 없다는 점은 명백하다. 규제형평제도는 이러한 괴리를 최소화할 수 있는 제도로 기능할 수 있을 것이다.

물론 규제피해문제를 근본적으로 해소하기 위해서는 현재 각종 규제에 관하여 규정하고 있는 개별 법령들을 직접 정비하여야 할 것이나, 이와 같이 개별 법률의 정비를 통한 규제형평제도 도입방안은 현 상황에서 다음과 같이 근본적인 문제점을 가지고 있다. 첫째, 정비대상 법률규정이 과도하게 많아 정비를 위해 상당히 오랜 시간적 노력이 요구된다. 둘째, 재량의 투명화·명확화라는 법령

정비방안과 모순된다. 행정부패와 행정재량의 상호관계에 대한 우리 국민의 일반적 인식과 그동안 규제개혁의 성과를 고려할 때, 행정재량 투명화를 위한 법령정비작업은 상당기간 지속될 수밖에 없는데, 개별 법률에 형평조치권한의 근거를 둔다는 것은 결국 예외인정을 위한 포괄적 재량권을 행정기관에게 부여하는 것을 의미하기 때문에 양자는 병존할 수 없다. 셋째, 현재 우리나라의 행정문화를 고려할 때, 개별 법률에 예외인정의 수권규정이 도입된다고 하더라도 규제관청에서 이러한 재량권을 실제로 적극적으로 행사할 것을 기대하기는 어렵다. 적극행정 면책제도가 도입되었다고 하더라도 이는 사후적인 면책일 뿐이다. 적극적인 재량행사가 감사나 징계의 대상이 되지 않는다는 점을 사전에 명확하게 확인받지 않는다면, 감사에서 지적될 위험을 감수하면서 재량을 행사하기는 쉽지 않을 것이다. 따라서 현 단계에서는 일반적인 규제형평제도를 도입할 필요가 있으며, 이를 통해 개별적이고 구체적인 불합리를 시정함과 동시에 필요한 법령의 정비 또한 점진적이고 합목적적으로 이루어 나가야 할 것이다. 마지막으로, 예외 없이 법률이 집행되어도 정당한 결과가 나오도록 입법자가 개별 법률 제정시 모든 상황을 다 고려하여 법률을 제정할 수 있다면 좋겠지만, 이는 헌법 원리적으로도 불가능하다. 평등원칙 내지 자의금지의 원칙상 기본권을 제한하는 개별사안법률(Einzelfallgesetze)의 제정

이 원칙적으로 금지되기 때문에, 입법자는 규율대상을 유형화하여 일반적인 규율방식을 취할 수밖에 없고, 따라서 개별사안에서 정의로운 결과가 달성되도록 입법하여야 한다는 임무를 이행할 수 없게 된다. 이 딜레마를 해결하기 위한 유일한 방법은 형평에 부합하는 법적용을 위해 요구되는 형평조치권한을 법률 집행자에게 부여하는 근거규정을 두는 것이다. 형평조치권한을 규정하지 않는 법률로서, 그 명시적인 문언형식 때문에 합헌적 해석을 통해 형평조치권한을 도출하는 것이 불가능하다면, 이러한 법률은 헌법에 반하다는 독일연방헌법재판소의 판결도 이러한 관점에서 이해될 수 있다.

## IV. 조세형평면제를 위한 외국의 입법례

### 1. 독일

(1) 독일 AO 163조, 227조: 확정절차와 징수절차에서 일반조항 규정

제163조 형평을 근거로 법률과 다른 조세확정

(Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen)

조세(Steuern)의 징수가 개별적인 상황에 비추어 불형평하다면 더 낮게 조세를 확정할 수 있고 조세부담을 상승시키는 개별적인 과세대상(Besteuerungsgrundlagen)을 조세확정절차에서 고려하지 않을 수 있다. 소득에 관한 조세에 있어서 납세자의 동의가 있는 경우에는 조세부담을 상승시키는 개별적 과세대상은 차후의 과세연도의 조세확정절차에서 고려될 수 있고, 조세부담을 하락시키는 경우에는 미리 고려될 수 있다. 상이한 조세의 확정에 대한 결정은 조세부과처분과 함께 결합될 수 있다.

제227조 면제(Erlass)

조세행정청은 조세채무관계로 인한 청구권(Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis)을, 그 징수가 개별적 상황에 비추어

불형평하다면 전부 또는 일부를 면제할 수 있다; 동일한 요건하에 이미 징수된 세액은 상환 또는 상계될 수 있다.

## (2) 형평면제규정의 체계

### 가. 형평면제처분제도의 개관

엄격한 기속규정으로 적용하는 조세법의 영역에서 예외규정의 미비로 인한 과세결과의 불형평성을 구제하는 것은 입법의 영역이라는 것이 우리나라의 지배적인 의견이다. 형평면제제도에서는 이러한 의견과 달리 법적용단계의 영역이라는 점은 명확히 한다<sup>68)</sup>.

대륙법계 조세법 체계를 갖추고 있는 국가에서 법적용을 함에 있어서 항상 법의 흠결은 발생할 수밖에 없다. 입법 당시에 모든 거래형태나 발현과정을 예상하지 못하기 때문이기도 하며, 완벽하게 예상한 경우라 할지라도 이를 포섭할 추상적인 규범 및 구성요건을 불충분하게 규정하거나 너무 과도하게 규정하기 때문이다.

---

68) 이하의 내용은 서보국, “기업회생절차상 채무면제이익의 과세에 대한 독일 조세법의 형평면제처분”, 『안암법학』 제29호, 안암법학회, 2009, 69-118면; 서보국, “합헌적 조세법률을 적법 적용한 과세처분의 위헌적 결과에 대한 납세자의 권리보호 근거로서 헌법 제107조 제2항”, 『조세법연구』 제16권 제1호, 한국세법학회, 2010, 212-255면; 서보국, “조세법상 형평면제처분제도의 도입에 관한 연구”, 『세무학연구』 제29권 제1호, 한국세무학회, 2012, 73-104면; 서보국, “합헌적 집행법률에 근거한 압류처분의 위헌적 결과에 대한 권리구제의 직접근거로서 헌법 제107조 제2항”, 『행정판례연구』 제18권 제1호, 한국행정판례연구회, 2013, 3-28면; 서보국, “허용되지 않는 형평과세관결과 헌법상 요구되는 형평면제판결 -2006두17550 판결과 2010누26003 판결에 대한 평석을 중심으로-, 『조세법연구』 제19권 제2호, 한국세법학회, 2013, 57-84면의 내용을 바탕으로 중요부분을 발췌하여 재편집한 내용임을 밝힌다.

독일의 법학방법론상 불충하게 규정하여 발생한 법의 흠결을 ‘명시적 법률흠결(offene Gesetzeslücke)’이라 하며 유추적용 또는 (목적론적) 확대적용을 통해서 해결하는 반면에, 너무 과도하게 규정하여 발생한 법의 흠결을 ‘은폐된 법률흠결(verdeckte Gesetzeslücke)’이라 하며 (헌법합치적 또는 목적론적) 축소적용을 통해서 해결하고 있다.<sup>69)</sup>

조세법상 법적 안정성과 구체적 타당성(실체적 정의)이 갈등관계에 있는 경우 조세법률주의와 엄격해석의 원칙으로 인해 대부분 법적 안정성이 우선시 되는 것이 우리의 이론과 실무의 태도였다고 평가할 수 있는데,<sup>70)</sup> 이러한 우리의 상황과는 달리 독일에서는 이미 근세 이전의 법철학논쟁에서 발달한 ‘형평(επιεικεια 또는 aequitas 또는 Billigkeit)’개념을 이해하고 법체계 내부로 받아들였다.<sup>71)</sup> 형평은 개별적인 정의를 의미하며 구체적 타당성을 획득한 상태라고 할 수 있다. 이러한 형평개념은 법학에서 추상적 규범이 정의롭다고 해서 이를 적용한 구체적 결과 또한 정의롭다고 말할 수는 없으며 추상적 규범은 합헌적이라 할 수 있으나 개별적 적용

---

69) Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., S. 198 f.; Engisch, Einführung in das juristische Denken, 10. Aufl., S. 177 ff.; Barth, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, S. 63 ff.

70) 법적 안정성을 강조하는 대표적인 견해로 이태로·한만수, 『조세법강의』(신정 8판), 박영사, 2012, 27면, 이 있으며 이러한 학계와 실무의 태도에 비판적인 대표적인 견해로 이창희, “세법의 헌법적 기초에 관한 시론”, 『조세법연구』 제6권, 2000, 79면 이하.

71) Bo Cook Seo, Billigkeitserlass im System des Steuerrechts, 2009, Diss., passim.

결과는 위헌적일 수 있다는 법리를 발견하게 하였다.

독일 공법학에서 수용유사침해 및 수용적 침해의 법적 근거를 독일 기본법상의 수용조항이 아닌 관습법상의 희생보상원칙에서 찾은 연방헌법재판소의 자갈채취판결<sup>72)</sup>에는 일반적 형평원칙을 통해 공법상의 정당한(billig) 보상체계를 구상한 오토 마이어의 연구<sup>73)</sup>가 바탕을 이루고 있다.<sup>74)</sup> 또한 독일의 건축법전(BauGB) 제 31조 제2항 제3호<sup>75)</sup>에서는 불형평한 결과를 의미하는 ‘입법자가

---

72) BVerfGE 58, 300.

73) O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. II, 3. Aufl., unverä. Nachdr., 1969, S. 295 ff. und 525 ff.; W. Jellinek, Gesetz, Gesetzesauslegung und Zweckmäßigkeitserwägung, 1913, S. 72 f. und 194 ff.

74) G. Anschütz, Der Ersatzanspruch aus Vermögensbeschädigungen durch rechtmäßige Handhabung der Staatsgewalt, VerwArch 5 (1897), S. 16 f. und 67 ff.; E. Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10. Aufl., 1973, S. 328 f.; I. Pernice, Billigkeit und Härteklauseln im öffentlichen Recht, 1987, S. 173 ff.; F. Ossenbühl, Staatshaftungsrecht, 4. Aufl., 1991, § 12, 1, S. 102 ff. und § 18, 2b aa, S. 144; B. Grzeszick, Rechte und Ansprüche. Eine Rekonstruktion des Staatshaftungsrechts aus den subjektiven öffentlichen Rechten, 2002, S. 41 ff.; W. Rübner, Das Recht der öffentlich-rechtlichen Schadensersatz- und Entschädigungsleistungen, in: Erichsen/Ehlers (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, 12. Aufl., 2002, § 48 Rdnr. 55 ff.

75) BauG § 31 Ausnahmen und Befreiungen (예외와 면제)

(1) Von den Festsetzungen des Bebauungsplans können solche Ausnahmen zugelassen werden, die in dem Bebauungsplan nach Art und Umfang ausdrücklich vorgesehen sind.

(2) Von den Festsetzungen des Bebauungsplans kann befreit werden, wenn die Grundzüge der Planung nicht berührt werden und

1. Gründe des Wohls der Allgemeinheit die Befreiung erfordern oder

2. die Abweichung städtebaulich vertretbar ist oder

3. die Durchführung des Bebauungsplans zu einer offenbar nicht beabsichtigten Härte führen würde (지구단위계획을 집행한 것이 입법자가 의도하지 않은 가혹한 결과가 됨이 명백한 경우에)

und wenn die Abweichung auch unter Würdigung nachbarlicher Interessen mit den öffentlichen Belangen vereinbar ist.



의도하지 않은 가혹한 결과(nicht beabsichtigten Härte)'라는 법률 용어를 사용하고 있으며, 대략 100년 전부터 독일의 국세기본법(AO) 제163조와 제227조에서는 과세의 결과가 '불형평한(unbillig)' 경우에 전부 또는 일부를 면제할 수 있다는 법률규정에 명시적으로 형평개념을 사용하고 있다. 이러한 실정법상의 법률용어와 적용실무는 대륙법계 국가에서 필연적으로 발생하는 법률의 흠결과 불형평한 적용결과에 대한 보완책이 필요할 뿐만 아니라 예외적으로 발생하는 비전형적인 위헌적인 결과를 개별적으로 권리구제해 주는 것이 오히려 규범적인 법적 안정성을 위하는 것임을 이해했기 때문이다.

이러한 형평개념을 바탕으로 조세법 적용에 있어서의 구체적 타당성을 획득하기 위해 인정되어야 할 형평면제판결의 법리를 법학 방법론적 설명과 기존의 판례에 대한 분석을 통해 개관한 이후에 법원의 심사범위에 대한 허용근거로 인정될 수 있는 헌법 제107조 제2항의 문언에 대한 고찰을 시도한다. 이러한 바탕에서 불형평한 과세처분으로 인정될 수 있는 증여세 부과처분 사건에 대한 권리구제의 필요성을 주장하고자 한다.

#### 1) 조세법상 불형평한 과세처분의 개념

형평(Billigkeit)이라는 개념은 독일의 법이론에서 개별적 정의(Gerechtigkeit im Einzelfall)로 인식되어 있다.<sup>76)</sup> 개별적 정의는 개별적이고 구체적인 사건과 관련하여 구체적 타당성을 획득한 경우를 말하며, 이러한 개별적 정의에 대한 판단이 누적되어 일반적·추상적인 규범으로 확립되고 나면 더 이상 개별적 정의가 아니라 법률적·유형적 정의(Gesetzes-<sup>77)</sup> oder Typengerechtigkeit<sup>78)</sup>)로 변한다. 이러한 법이론을 입법과정으로 설명한다면 원칙규정이 존재하는 법상황에서 예상하지 못한 예외사례의 발생에 대해 원칙규정을 적용하게 되면 불형평한 결과가 발생하게 된다. 구체적 타당성을 위해서 원칙규정을 적용하지 않는 예외를 인정하게 되고 이것이 누적되어 결국 예외규정으로 입법이 되는 것을 말한다. 이러한 예외규정으로 인해 이에 해당하는 예외사례에 대해서는 더 이상 입법 이전에 다루었던 개별적 정의 또는 형평을 다투지 않게 된다. 따라서 이러한 예외규정은 법률적 정의의 영역을 다루게 되는 규범통제의 영역에 속하게 된다. 따라서 법률적 정의 상태인 규범화된 예외규정은 또 다시 이를 적용했을 경우에 불형평한 결과가 발생할 수 있으며, 이러한 개별적 결과에 대한 위헌 심사 또한 가능하다. 물론 이 경우에 처음 상태에 비해서 상당히

---

76) Rümelin, Die Billigkeit im Recht, S. 82.

77) Isensee, in: FS Flume II, S. 129 (146 f.).

78) BVerfGE 31, 119 (130 f.); 65, 325 (354).

정치하고 세밀한 범주에서 개별적 정의에 대한 실현이 가능하게 된다. 즉 원칙에 대한 예외를 단서조항인 예외규정<sup>79)</sup>을 통해 법률적으로 인정하게 되었음에도 ‘예외에 대한 예외사례’가 또 다시 발생할 수 있으며 이러한 예외에 대한 예외사례를 불형평한 과세처분으로 인정하게 된다.

조세법령을 적용한 결과가 구체적 타당성을 획득하지 못한 불형평한 경우 중에서 조세법령 자체가 위헌적인 경우는 제외된다. 법적 적용의 결과가 위헌적인 법령으로 인한 경우는 우선적으로 법률적 정의가 부정되는 경우이기 때문에 불형평성은 따로 논하지 않는다. 이러한 처분은 불형평한 처분이 아니라 ‘위헌법령에 근거한 처분의 법리’<sup>80)</sup>에 따라 해결하고 있다.

불형평한 과세처분은 결과적으로 위헌적인 처분인 경우를 말한

---

79) 예를 들어 상속세 및 증여세법 제48조 제1항 본문은 공익법인에 대한 출연재산의 대한 증여세 과세가액 불산입조항이며, 동항 단서는 그 예외로서 일정한 경우 과세가액에 산입한다는 조항이다. 동법 제48조 제1항 본문의 원칙에 대한 예외로서 동항 단서규정에 규정되었으나 이러한 예외규정에 대해서도 또 다시 예외사례가 발생할 수 있기 때문에 불형평처분은 본문을 적용시켜야 할 사례에서도 발생할 수 있으며 단서조항을 적용시키는 경우에도 예외에 대한 예외가 발생할 수 있다.

80) 우리 대법원은 “헌법재판소의 위헌결정의 효력은 위헌제청을 한 당해 사건, 위헌결정이 있기 전에 이와 동종의 위헌 여부에 관하여 헌법재판소에 위헌여부심판제청을 하였거나 법원에 위헌여부심판 제청신청을 한 경우의 당해 사건과 따로 위헌제청신청은 아니하였지만 당해 법률 또는 법률의 조항이 재판의 전제가 되어 법원에 계속 중인 사건뿐만 아니라 위헌결정 이후에 위와 같은 이유로 제소된 일반사건에도 미친다고 봄이 타당하다”(93다58295; 95다40755; 99다4332; 2000다17605 등)라고 판시하고 있다. 그러나 “위헌결정의 소급효가 인정된다고 하여 위헌인 법률에 근거한 행정처분이 당연무효가 된다고 할 수 없고 오히려 이미 취소소송의 제기기간을 경과하여 확정력이 발생한 행정처분에는 위헌결정의 소급효가 미치지 않는다고 보아야 할 것”(2000다16329)이라고 판시하여, 행정처분의 확정력이나 확정판결의 기판력이 있는 경우 위헌결정의 소급효를 제한한다고 보고 있다.

다. 결과적으로 위헌적인 경우는 우선적으로 입법목적에 위배되는 결과가 되는 경우가 있으며 평등권(응능부담의 원칙)과 자유권적 기본권을 침해하는 경우 및 헌법원칙을 위반하는 결과가 되는 경우가 있다.

입법목적은 주로 조세법상 조종목적규범인 경우로서 공평부담의 목적이 아닌 경제정책적 고려를 말한다. 공평부담 또는 응능부담의 원칙을 벗어나는 조종목적은 입법시에 정당화와 합헌성을 심사 받게 된다. 그 목적의 예로서 투기방지의 목적으로 중과세를 부과하는 1가구 다주택자의 양도소득에 대한 과세규정 또는 편법증여를 방지하기 위한 목적으로 공익법인에 대한 내국법인의 주식형태의 증여에 대한 과세규정 등을 들 수 있다. 이러한 입법목적으로 인해 입법 당시에 이미 그 수단인 과세규정은 과잉금지의 원칙에 위배되지 않는다는 판단을 받았으며 법률적 정의가 실현된 상황이라 할 수 있다. 그러나 과세규정을 적용한 구체적 결과가 입법목적에 위배되는 경우에는 개별적 과세처분만이 위헌적이라는 판단이 내려지게 된다. 일시적 2주택자와 같이 투기와는 상관없이 비전형적으로 발생한 1가구 2주택자의 양도소득에 대한 중과세 또는 편법증여의 의도가 전혀 없이 비전형적으로 발생한 공익법인에 대한 주식증여에 대한 증여세가 대표적인 입법목적 위반으로 인한

불형평한 과세처분이라 할 수 있다.

그 외에 과세처분이 확정된 이후에 그 근거규범이 기본권을 침해한다는 이유로 위헌결정을 받은 경우에 이미 확정된 과세처분에 기해 압류처분을 발령된 경우에 그 압류처분은 과세처분의 근거규범이 위헌결정 받은 이유와 동일하게 기본권을 침해하게 된다. 이 경우 압류처분의 근거규범인 국세징수법 규정은 합헌이며 개별적인 이 경우의 압류처분만이 불형평한 위헌적 처분이다.

## 2) 형평면제처분과 형평면제판결의 구분

독일 국세기본법 제163조와 제227조에서는 형평면제처분(Billigkeitserlass)을 규정하고 있다. 이는 사법심사 이전에 이미 과세관청에 대해 비전형적인 예외사례에 있어서 조세법률주의에 따른 엄격해석의 원칙을 적용하지 않을 권한을 부여하고 있다. 따라서 납세자는 이 조항에 근거하여 과세관청에 대해 이미 기계적으로 부과된 과세처분을 다시금 형평면제처분을 내려달라는 청구를 하게 되며, 이에 대한 과세관청의 거부처분에 대해 거부처분취소를 구하는 조세불복절차를 밟게 된다. 물론 이러한 형평면제청구에 의한 형평면제처분과는 달리 독일 국세기본법 제172조 이하에서 통상의 경정청구에 의한 경정처분 또한 별도로 마련되어 있

다.<sup>81)</sup> 따라서 위법한 과세처분에 대한 불복절차와 불형평한 과세처분에 대한 불복절차가 별도로 구분되어 운용되고 있다.

그러나 독일 국세기본법 제163조와 제227조는 과세관청에 의한 면제처분의 근거조항이긴 하지만 사법부에 의한 형평면제판결의 필수적 근거조항은 아니다. 구체적 타당성과 실체적 정의를 추구하는, 공정한 중립자의 입장에 서 있는 사법부의 경우와는 달리 행정부는 법치행정의 원칙에 강한 구속을 받아야 하기 때문이다. 따라서 과세관청은 조세법령을 그대로 적용한 결과가 불형평한 과세처분이기 때문에 스스로 형평면제처분을 통해 개별적 정의를 실현하려고 한다면 사법부에 비해서 더 많은 논거와 수권을 통해 이에 대한 법리적 논란을 잠재워야 할 것이다. 독일 연방조세법원의 판례에서 인정하는 바와 같이 형평면제처분조항의 존재여부와 상관없이 법원의 사법심사에 있어서 헌법합치적 해석<sup>82)</sup>을 포함한 전통적인 해석방법뿐만 아니라 법률내재적 법형성작용<sup>83)</sup>인 이른바 목적론적 축소적용<sup>84)</sup>이나 유추적용<sup>85)</sup> 또한 납세자에게 유리한 경

81) R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 21 Rdnr. 381 ff.

82) BFH, Urteil v. 11. 06. 2008, Az: II R 71/05, BFHE 222, 57; BStBl II 03, 708; 95, 133; 94, 654. 이러한 판례에 경향에 대한 분석으로 Birk, StuW 1990, S. 300 ff.; A. Leisner, DStZ 1999, S. 358 (363 f.); Voßkuhle, AöR 125 (2000), S. 177 ff.; R. Schenke, Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 53 f.

83) Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., 1995, S. 191 ff.

84) BFH, Urteil v. 29. 05. 2008, Az: III R 3/05, BStBl II 08, 884; 08, 344; 07, 893; BFHE 212, 481; BFH/NV 05, 1292; BStBl II 88, 574; 71, 430; III 64, 188.

85) BFH, Urteil v. 13. 08. 2008, Az: II R 17/08, BFHE 222, 96; BStBl II 02, 697; 82, 556;

우에는 세법상 허용된 법적용방법이라 할 것이다.<sup>86)</sup> 물론 독일에서는 역사적으로 인지세에 대한 왕의 사면행위로 인해 논쟁이 촉발되어<sup>87)</sup> 1891년의 프로이센 소득세법에 개별규정으로 조세완화규정이 도입된 이후에, 개별 세법에 형평면제처분규정을 입법하다가 결국 1919년에 국세기본법(Reichabgabenordnung)에 일반규정으로 형평면제처분규정이 도입되었다<sup>88)</sup>는 점에서 우리의 논쟁과는 순서가 다르다는 점은 존재한다.

#### 나. 독일 국세기본법상 형평면제처분(Billigkeitserlass)<sup>89)</sup>

형평(Billigkeit)은 개별적인 정의(Einzelfallgerechtigkeit)<sup>90)</sup>로서 아리스토텔레스의 니코마스 윤리학 제5권 제14장<sup>91)</sup>과 수사학 제1

---

74, 295; 68, 708; III 62, 19. 이러한 관례에 따르면 유추적용이 납세자에게 유리한 경우에 이를 통한 조세법상 흠결의 보충이 허용된다.

86) 이에 대한 자세한 설명으로 Woerner, DStJG 5 (1982), S. 23 (28 f.); R. Schenke, a. a. O., S. 50 f., 172 ff. und 220 ff.; Barth, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, S. 78 ff., 96 f., 126 ff.

87) G. Meyer, Neue Heidelberger Jahrbücher I, 1891, S. 336; Mußnug, Der Dispens von gesetzlichen Vorschriften, S. 49; Bornhak, AöR 6 (1891), S. 311 (317).

88) E. Becker, Reichsabgabenordnung, Kommentar, 4. Aufl., § 108 Anm. 5.

89) 법률용어사용에 있어서 형평면제처분(Billigkeitserlass)은 통상 제국국세기본법 제131조의 통일규정을 의미하는 것으로서 1977년 국세기본법 개정 이후에 제163조와 제227조로 구분된 이후에도 실질적 내용과 관련해서는 전부를 포괄하는 의미로 사용된다. 그러나 절차와 관련된 부분에 있어서는 제163조는 형평처분(Billigkeitsmaßnahme) 또는 형평고려(Billigkeitserwägung)라는 용어가 구분되어 사용되고 있다. 광의의 형평처분(Billigkeitsmaßnahme im weiteren Sinne)에는 제163조와 제227조 뿐만 아니라 제222조의 징수유예(Stundung), 제258조의 강제집행의 유예(Vollstreckungsaufschub), 제297조의 환가정지(Aussetzung der Verwertung) 그리고 제361조 제2항 제2문의 집행정지가 모두 포함된다. 본 논문에서도 조문에 대한 언급이 없이 형평면제처분이라 함은 제국국세기본법 제131조의 통일적 규정을 의미하는 것으로서 독일 국세기본법 제163조와 제227조를 모두 포함하는 개념을 의미한다.

90) G. Radbruch, Rechtsphilosophie, Studienausgabe, 2. Aufl., 2003, S. 37 f.

권 제13장부터 제15장까지<sup>92)</sup>에서 이미 에피아이케이아(επιείκεια)라는 개념을 통해 법률적 정의<sup>93)</sup>와 개별적 정의의 차이를 구분하였다. 로마법에서도 이 문제를 에퀴타스(aequitas)라는 개념으로 다루었으며<sup>94)</sup> 중세의 신학<sup>95)</sup>과 계몽철학<sup>96)</sup>을 거쳐서 19세기에 이르러 법철학, 민법 그리고 법학방법론 이외에도 독일의 공법학과 행정법학<sup>97)</sup>에도 영향을 끼쳤다.<sup>98)</sup>

이러한 토대를 바탕으로 합헌적 조세법률과 적법한 절차를 통해서 나타난 예외적인 위헌적 조세에 대해서 독일은 1895년 프로이센의 인지세법 제25조를 시작으로 1919년 제국 국세기본법 제108조에 형평면제처분에 대한 일반규정을 입법하였다. 따라서 모든 조세와 공과금의 영역에서 법률적 정의는 충족되나 개별적 정의가

91) Aristoteles, Nikomachische Ethik, Buch V Kapitel 14 1137a33 f.

92) Aristoteles, Rhetorik, Buch I Kapitel 13 1374a ff.

93) 법률적 정의는 학자에 따라 규범적 정의 또는 연방헌법재판소 판례(BVerfGE 31, 119 (130 f.); 65, 325 (354))에서는 유형적 정의라고도 한다.

94) 로마법상의 형평에 관한 문제를 해결하는 방법 중에서 법무관(praetor)에 의한 법형성으로 해결하는 방법이 영국법에 영향을 끼쳤다. 이러한 결과로 커먼로(common law)의 결점을 보완하기 위해 형평(equity)의 관점을 고려할 수 있는 형평법원(court of chancery)이 성립하였다. 이에 대해서 C. J. Hering, Die Billigkeit im philosophischen Rechtsdenken, 1938, S. 43 f.

95) 대표적으로 Thomas von Aquin, Summa Theologica, 60, 5 f. und 120, 1.3 ff.

96) 대표적으로 C. d. Montesquieu, De l'esprit des lois (1748), übersetzt von Ernst Forsthoff (Hrsg.), Bd. 1, 2. Aufl., 1992, Buch X Kapitel 6 "Von der Verfassung Englands", S. 215-217 und 225.

97) O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. II, 3. Aufl., unverä. Nachdr., 1969, S. 295 ff.

98) 공법학에 있어서 형평에 관한 법철학의 영향과 불이익완화규정들의 문제를 깊이 있게 다룬 교수자격논문으로 I. Pernice, Billigkeit und Härteklauseln im öffentlichen Recht, 1987.



충족되지 않는 불형평한 조세를 행정부와 조세법원에서 다룰 수 있게 되었다. 조세법에서는 특히 대량절차가 매년 반복되는 것에 비해 조세행정의 능력은 한계가 있기 때문에 실용성과 조세간소화를 위해 우선적으로 조세입법에 있어서 유형화(Typisierung)를 필요로 한다.<sup>99)</sup> 유형화의 정도가 강하면 강할수록 해당되는 사례들 중에 유형적 입법을 적용하기엔 불형평한, 비전형적인 예외사례가 늘어나게 된다. 이러한 개별적인 불형평 조세를 행정부로 하여금 별도로 심사하게 하여 조세정의의 실현에 합당한 법치행정을 가능케 하는 제도가 독일 조세법상 형평면제처분이다. 형평의 본성에 맞게 독일에서는 국제기본법상의 법률적 수권을 통해 예외사례의 인정에 대한 형평문제를 입법단계의 문제로 다루지 않고 법 적용단계의 문제로 다루고 있다.<sup>100)</sup> 이를 통해 합헌적 법률로부터 발생하는 모든 위헌적인 조세 및 공과금에 대한 법 적용기관의 합헌적 법률해석권한에 대한 논란을 종식시켰고 현재까지 100년이 넘는 실무사례를 누적해 오고 있으며, 입법부, 행정부, 사법부 모두 개별사례에 대한 의견과 대응을 통해 서로에게 지속적인 자극을 주고 있다.

---

99) 조세법의 유형화에 대해 자세한 것으로 박종수, "세법상 유형화·포괄화의 정당성과 한계", 『조세법연구』 제10권 제2호, 한국세법학회, 2004, 128면 이하.

100) P. Kirchhof, Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht, in: Festschrift für Scupin, 1983, S. 775 (783 f.).

그러나 조세법상 형평면제처분의 특징 중 하나는, 형평면제처분의 거부가 있는 경우에는 행정부와 사법부에서의 구제절차가 가능하지만 형평면제신청에 대한 자의적인 면제처분이 내려진 경우에는 이의제기나 소송이 불가능하다는 점이다. 사법심사를 받지 않는 종국적인 면제처분으로서 불형평한 조세경감분 만큼의 부담을 다른 모든 납세자들이 나누어서 부담해야 된다는 단점이 있다. 면제받은 납세자의 시장경제에서의 경합자가 면제사실을 알 수도 없으며 알게 된 경우라도 경합자소송의 가능성은 희박하다.<sup>101)</sup>

합헌적인 법률의 개별적이고 적법한 법적용의 위헌적인 결과에 대한 행정부의 심사권한<sup>102)</sup>과 헌법상 요청되는 개별적인 구제의무의 인정여부에 대해서 행정법학에서는 지금까지 별도로 다루지는 않고 있다. 조세법에서만만큼의 유형화와 대량절차가 이루어지지 않을 뿐만 아니라 재량과 재량하자의 영역과 상당부분 겹치고 있어서 자체적으로 발전된 재량이론에 의해서 해결되고 있기 때문이다.<sup>103)</sup>

---

101) 우리나라에 형평면제제도가 도입된다면 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률 제11조상의 과세자료 비밀유지의 의무로 인하여 이러한 특징은 더욱 두드러질 수 있다.

102) 이러한 심사권한과 행정부의 위헌법률에 대한 개별적인 심사권한 및 폐기권한과는 구분해야 한다. 후자에 대한 것으로서 O. Bachof, Archiv des öffentlichen Rechts (AöR) 87 (1962), S. 1 ff.

103) 이에 대해서 R. Alexy, Ermessensfehler, Juristische Zeitung (JZ) 1986, S. 701 (702 und 710); I. Pernice, a. a. O., S. 374 Fn. 288.

## 1) 형평면제처분의 체계적 의미와 법적 성격

조세법상의 형평면제처분은 독일 국세기본법 제163조<sup>104)</sup>와 제227조<sup>105)</sup>에서 규정하고 있다. 조세확정절차에서는 제163조에 의해, 조세징수절차에서는 제227조에 의해 형평면제처분이 발령되며 이 경우 법률상 발생된 조세 및 조세채권은 국세기본법 제47조에 의해 형평면제처분에서의 비율에 따라 종국적으로 소멸된다. 이 규정들은 1977년 국세기본법(AO 1977)<sup>106)</sup>이 개정될 때에 분리된 것으로 그 전까지는 1931년의 제국국세기본법(Reichsabgabenordnung) 제131조<sup>107)</sup>가, 그 이전에는 1919년의 제국국세기본법 제108조<sup>108)</sup>가 확정절차와 징수절차의 구분없이 통일적으로 규정되고 있었고 규정내용은 기본적으로 동일했다.

다만 1919년 제국국세기본법 제108조 제2항에서는 동일한 개별

---

104) 제163조 형평을 근거로 법률과 다른 조세확정(Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen)

"조세(Steuern)의 징수가 개별적인 상황에 비추어 불형평하다면 더 낮게 조세를 확정할 수 있고 조세부담을 상승시키는 개별적인 과세대상(Besteuerungsgrundlagen)을 조세확정절차에서 고려하지 않을 수 있다. 소득에 관한 조세에 있어서 납세자의 동의가 있는 경우에는 조세부담을 상승시키는 개별적 과세대상은 차후의 과세연도의 조세확정절차에서 고려될 수 있고, 조세부담을 하락시키는 경우에는 미리 고려될 수 있다. 상이한 조세의 확정에 대한 결정은 조세부과처분과 함께 결합될 수 있다."

105) 제227조 면제(Erlass)

"조세행정청은 조세채무관계로 인한 청구권(Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis)을, 그 징수가 개별적 상황에 비추어 불형평하다면 전부 또는 일부를 면제할 수 있다; 동일한 요건하에 이미 징수된 세액은 상환 또는 상계될 수 있다."

106) BGBl I 1976, S. 613 ff.

107) RGBl 1931, S. 161 (180).

108) RGBl 1919, S. 1993 (2018).

적 예외사례들(bestimmte Gruppe von gleichgelagerten Fällen)을 일반적으로 규율하기 위해 제국참사원(Reichsrat)의 동의를 얻어 제국재정부장관이 법률의 효력을 가지는 일반행정명령(allgemeine Verwaltungsanordnung)을 발령할 수 있었다. 사법부에 대해서도 직접적인 구속력을 가지는 법규명령으로서의 성격을 가지는 이러한 행정부의 특별한 권한은 수권법<sup>109)</sup>에 의해 제국참사원의 동의가 불필요하게 되어 더욱 강력해졌고 기본법이 발효하기까지 존속하였다.<sup>110)</sup> 기본법 제80조에 따라 법규명령은 법치국가적 명확성의 원칙과 그 요건을 충족시켜야 하기 때문에 형평의 본질과는 동떨어진 일반행정명령에의 수권규정은 효력을 잃게 되었고 행정규칙의 성격을 가지는 지침(Richtlinie)이라는 표현으로 개정되었다가<sup>111)</sup> 1977년의 국세기본법 개정에서 연방정부의 주장에도 불구하고 삭제되었다.<sup>112)</sup> 그러나 기본법 시행 이후 현재까지 제국국세기본법 제131조와 1977년 국세기본법 제163조와 제227조에서 부여하고 있는 개별적인 형평면제처분에 대한 수권은 계속 유효하며, 동일한 예외사례들에 대해서는 내부적 구속력만 있는 연방재정부장

---

109) RGBI I 1933, S. 141. 여기에 대해서 기본적인 문헌으로 D. Willoweit, Deutsche Verfassungsgeschichte, 5. Aufl., 2005, S. 386 f.; W. Frotscher/B. Pieroth, Verfassungsgeschichte, 5. Aufl., 2005, Rdnr. 570 ff.

110) 독일 국세기본법상 형평면제규정의 발생사에 대해 H. Rödel, Der Begriff "unbillig" in § 131 Abgabenordnung, 1975, S. 30 ff.

111) BT-Drucksache I/3926 v. 03. 12. 1952, S. 2 ff.

112) BT-Drucksache VII/4664 v. 03. 02. 1976, S. 2 f.

관의 행정규칙(BMF-Schreiben)을 통해서 지방자치단체간 불평등이 발생하지 않도록 규율하고 있다.

## 2) 형평면제처분의 적용요건

### 가) 법률적 규율정당성 부존재

예외사례의 법률적 규율 정당성의 부존재(Gesetzliche Regulationsunwürdigkeit)를 판단하는 기준으로 법적용기관은 2가지 기준을 고려해야 한다. 그 중 하나는 이 사례에 해당하는 조세채무자들이 상대적으로 많지 않아야 한다. 이러한 양적인 기준은 앞에서 말한 바와 같이 연방헌법재판소가 발전시킨 유형적 입법의 양적인 한계와 유사하다. 또 다른 법률적 규율정당성의 부존재는 전형적인 예외사례의 경우에도 해당된다. 전형적인 경우에 통상 법률적으로 규율정당하지만 일정 기간 내에 차별화의 요청에 부응하는 입법 또는 개정이 불가능한 경우가 있다. 그 예로서 조세판례의 변경으로 인한 소급적 적용에 있어서 행정규칙에 의한 경과규정을 적용하는 경우와 기업회생절차상의 채무면제이익에 대해 연방재정부가 지침을 발령함으로써 이에 따라 조세를 면제하는 경우 등이 있다. 두 가지 모두 차별화의 요청에 입법자가 부응하기에는 급변하는 상황에 있거나 미성숙한 사례들이다. 이러한 사례

를 규율하기 위해 독일에서는 법률상 1919년 제국국세기본법 제 108조 제2항에서 동일한 개별적 예외사례들(bestimmte Gruppe von gleichgelagerten Fällen)로 규율되기도 했으나 행정규칙의 법적성격과 관련하여 삭제가 되고 여전히 논란이 되고 있다는 것은 이미 설명되었다. 두 가지 기준은 병렬적으로 존재하고 누적적으로 적용되지 않는다. 아래의 사물적 불형평성과 인적 불형평성 또한 서로 병렬적으로 존재하는 요건이긴 하나 완결된 기준은 아니며 형평의 본질상 완결되고 폐쇄적인 기준은 존재할 수 없다.

#### 나) 실체적 불형평성(Sachliche Unbilligkeit)

실체적(사물적) 불형평성은 당해 사례가 목적위배(Zweckverfehlung)가 되는 경우 또는 헌법위반(Verfassungsverstoß)의 경우에 충족된다. 목적위배는 법률의 목적에 따른 기준으로서 재정목적규범과 간소화목적규범의 경우에는 해당되지 않는다. 재정목적규범은 국가재정수요의 충족<sup>113)</sup>과 경제적 급부능력의 원칙을 바탕으로 한 과세의 평등이라는 목적을 내포하고 있고 국가재정수요의 목적에 위배되는 경우란 과세를 하지 않는 경우이기 때문에 기준이 될 수 없으며<sup>114)</sup> 과세의 평등이라는

113) K. Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 77.

114) K. Vogel, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ/A 1977, S. 5 (9); H. W. Kruse, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, DStjG Bd. 5 (1982), S. 71 (82).

목적이 위배되는 경우는 헌법위반에 해당하기 때문이다. 간소화목적규범인 유형적 조세입법의 경우에도 이를 위배하는 경우란 평등권을 침해하는 경우이기 때문에 결국 헌법위반으로 분류된다. 따라서 목적위배에 해당되는 경우는 조세외적인 형성목적을 ‘의도적’으로<sup>115)</sup> 추구하는 조종목적규범의 경우만 해당된다. 조종목적규범이 적용된 과세의 결과가 목적에 위배되는 경우에는 불형평한 과세로 평가되고 형평면제처분을 통해 결국 해당 과세법률의 목적론적 축소적용이 이루어지게 된다.

과세결과의 헌법위반이라는 요건은 형평면제처분의 체계적 의미에 가장 기본적인 사례로서 통상 비전형적인 예외사례의 경우를 의미한다. 이 경우에는 해당 법률의 일반적 효력은 문제가 될 여지가 없다.<sup>116)</sup> 헌법위반의 기준에는 기본권뿐만 아니라 헌법상의 원칙들도 포함된다. 재정목적세의 경우 개별적이고 비전형적인 기본권 침해사례는 유형화의 질적 한계를 넘어선 것으로서 형평면제처분을 통해 개별적으로 구제되어야만 할 것이다.<sup>117)</sup> 예외적으로 전형적(typisch)인 헌법위반의 경우도 법률적 규율정당성의 부존재

---

115) 따라서 ‘부수적’으로 경제적 조종의 효과를 가지는 독일 소득세법 제22조의 기타소득 규정과 제23조의 사적양도소득 규정은 조종목적규범이 아니다. 이에 대해서는 K. Tipke, a. a. O., S. 80 f.

116) W.-R. Schenke, in: FS Armbruster, S. 177 (205 f.); Isensee, in: FS Flume II, S. 129 (145); P. Kirchhof, in: FS Scupin, S. 775 (782 f.).

117) BVerfGE 16, 147 (177); 50, 57 (86).

한 경우에는 사물적 불형평성에 해당된다.

다) 인적(人的) 불형평성(Persönliche Unbilligkeit)

과세의 개별적 위헌성의 근거가 과세법률의 구성요건과 직접적으로 관련되는 사물적 불형평성과는 달리 인적 불형평성은 개인적인 납세자의 경제적 상태와 관련이 된다.<sup>118)</sup> 사물적 불형평성에서 구분하고 있는 2개의 병렬적 기준(목적위배 또는 헌법위반)과는 달리 인적 불형평성에 있어서는 연방조세법원에 의해서 발전된 2개의 누적적 기준, 즉 면제의 필요성(Erlassbedürftigkeit)과 면제의 정당성(Erlasswürdigkeit)을 충족시켜야만 한다.

조세채무자에게 면제의 필요성이 있는 경우란 형평면제처분이 거부되었을 때에 경제적인 생존<sup>119)</sup> 또는 경제적 획득능력의 유지<sup>120)</sup>가 진정으로 위태로워지는 경우를 말한다. 과세로 인해 조세채무자의 경제적인 생존에 위해를 끼친다는 것은 형평면제처분이 없이는 필수적인 생계를 당분간 또는 장기적으로 영위하지 못하게

---

118) Klein/Rüsken, AO, 9. Aufl., 2006, § 163 Rdnr. 32 f. und 84 f.

119) BFH, BStBl II 1987, 612 (614); 1990, 673 (676); 2002, 176 (179). 이와는 다른 의견으로 T. Wilke, Billigkeit im Steuerrecht, 2007, S. 241 f. 이 글에서는 생존최저의 보장은 인적 형평면제처분에 의해서가 아니라 이미 압류제한(Pfändungsgrenzen)으로 충분히 보호되고 있다는 반론을 주장하고 있다.

120) W.-R. Schenke, in: FS Armbruster, S. 177 (199); P. Kirchhof, in: FS Scupin, S. 775 (788 f.); M. Loose, in: Tipke/Kruse, 2005, § 227 AO Rdnr. 93; R. v. Groll, in: HHSp, 2000, § 227 AO Rdnr. 132; Klein/Rüsken, AO, 9. Aufl., 2006, § 163 Rdnr. 87; T. Wilke, a. a. O., S. 239 ff.



될 경우를 의미한다. 필수생활의 예로서 의, 식, 주, 의료서비스, 그 외의 일상에서 필요한 지출 및 부양의무 있는 조세채무자의 가정에 살고 있는 피부양자를 위한 급부 등이 있다.<sup>121)</sup> 연방조세법원의 판례에 따르면 형평면제처분이 조세채무자의 생존위협을 방지하는데에 적합한 도구여야 한다는 사실을 강조하였다.<sup>122)</sup> 이러한 요건을 엄격하게 적용하면 형평면제처분을 발령했는데도 조세채무자의 상황이 생존위협에 그대로 머물러 있는 경우에는 적합한 수단이 아니라고 판단되어 형평면제처분신청이 기각될 수 있다.

따라서 조세징수와 조세채무자의 생존위협과의 인과관계에 관해서 문제가 되는 부분은 조세채무자가 조세징수와 상관없이 과도한 부채로 인해 생존의 위험이 이미 발생한 경우이다. 이 경우 이미 조세청구권의 집행이 배제되고 압류보호<sup>123)</sup>를 받고 있기 때문에 형평면제처분이 생존위협을 없애주지 못한다. 그러나 이 경우에도 당해 조세청구권이 형평면제로 소멸되지 않으면 조세채납금(Steuerrückstände)으로 남게 되고 지연가산금(Säumniszuschläge)을 포함하여 언제든지 사후에 집행가능하므로 조세채무자의 회생에 부정적인 영향을 미치게 된다. 연방조세법원 제10부는 조세채

---

121) BFH, BStBl II 1981, 726; 1987, 612; 2002, 176.

122) BFH, BFH/NV 1990, 213 (214); 1994, 439 (440); 1996, 728 (729).

123) BFH, BStBl II 2002, 176.

권의 집행이 불가능한 경우라 할지라도 엄격한 면제의 필요성이라는 기준 때문에 결국 조세채납금을 발생시켜 조세채무자의 새로운 경제적 희생과 사회복지급부가 불필요한 생존수준을 회복하는데 방해가 되는 경우에는 예외적으로 인적 불형평성을 인정하였다.<sup>124)</sup> 1999년부터 효력이 발휘된 통합도산법(Insolvenzordnung)과 조세법의 체계적 조화를 위해서도 이러한 예외가 인정되어야만 한다.<sup>125)</sup> 법률에 명시되지 않은 ‘면제의 필요성’이라는 기준을 엄격하게 설정하는 것은 국세기본법 제227조의 구성요건상의 문언의 적용범위를 과도하게 제한하는 것이다.<sup>126)</sup> 생존위험이라는 기준 외에 수익활동을 하는 경우에 있어서 재산의 사적유용성(Privatnützigkeit des Eigentums)은 독일 기본법 제2조, 제12조 그리고 제14조의 자유권적 기본권에 의해 보호받아야 할 것이다.<sup>127)</sup> 따라서 생활기반의 유지를 위한 경제적 활동과 획득활동의 존속이 과세권에 의해 위협을 받는 경우에는 인적인 형평성을 이유로 형평면제처분이 발령되어야 할 것이다.

조세채무자에게 면제의 정당성(Erlasswürdigkeit)이 있는 경우란

---

124) BFH, BStBl II 2002, 176.

125) C. Farr, Der Steuererlass als Beitrag zur Entschuldung privater Haushalte, BB 2002, S. 1989 (1991 f.).

126) C. Farr, a. a. O., S. 1989 (1990 f. und 1994).

127) P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213 (226 f.); ders., in: FS Scupin, S. 775 (789).

경제적 급부능력의 부족을 스스로 초래하지 않았으며 공공의 이익에 반하는 행동을 하지 않은 것이 명확한 경우를 말한다.<sup>128)</sup> 공익에 반하는 경우란 형평면제처분을 신청한 자가 자신의 조세의무를 소홀히 한 데에 중과실이 있는 경우로서, 예를 들어 여러 번 별다른 사유 없이 신고의무 및 통지의무를 게을리 했거나 하지 않은 경우를 말한다.<sup>129)</sup> 일응 민법상의 과책(Verschulden)개념과 유사하나 인적 사유로 인한 형평면제처분을 하는 데 있어서 개별적인 행위를 판단대상으로 하지 않고 개별적인 사건의 모든 상황에 대한 조세법적 평가를 한다는 점에서 민법개념과는 다르다고 보아야 할 것이다.<sup>130)</sup> 따라서 사업상 가능한 신용대출을 더 받지 않았다는 것으로 면제의 정당성이 결여되었다고 속단해서는 안 될 것이다.

### (3) 연방조세법원(BFH)의 인정사례

가. 납세자에게 책임지울 수 없는 이유로 조세부담이 발생한 경우<sup>131)</sup>

128) BFH, BStBl III 1958, 153; II 1991, 864; M. Loose, in: Tipke/Kruse, 2005, § 227 AO Rdnr. 89 ff.; Klein/Rüsken, AO, 9. Aufl., 2006, § 163 Rdnr. 100 f. 다른 의견으로 R. v. Groll, in: HHSp, 2000, § 227 AO Rdnr. 134, 300 und 315 f. 이 법률주석서에서 연방조세법원의 판사를 역임한 v. Groll은 인적 불형평성의 구성요건으로 면제의 정당성을 요구하는 것은 세무관청에게 자의적인 심사기준을 허용하는 것과 마찬가지로여서 조세체계에 위반된다고 주장하였다.

129) M. Loose, in: Tipke/Kruse, 2005, § 227 AO Rdnr. 103 ff.

130) BFH, BFH/NV 1993, 80 (81).

131) BFH, v. 28. 06. 1972, Az : I R 182/69, BFHE 106, 427=BStBl II 1972, 819.

화재로 회계장부 및 증빙자료가 멸실된 경우에 이월결손금의 공제가 인정되지 않아 납세자가 형평면제처분을 청구한 경우로서 연방조세법원에서는 회계의 적합성이 부정되는 것은 타당하나 불가항력적인 이유로 회계자료가 소실된 경우에 회계의 적합성과 연관된 이월결손금공제와 같은 조세혜택(Steuervergünstigung)을 부정하는 것은 국세기본법 제131조 제1항의 불형평을 의미한다고 판결하였다.

1963년 법인세산정에 있어서 원고 유한회사(GmbH)는 소득 2만 마르크와 법인세 1만2백 마르크로 산정되었다. 이러한 소득산정과 법인세산정에서 피고 세무서에서는 세무신고서에 따라 1961년 결손금 10만 6천 마르크와 1962년 결손금 8만9천 마르크로 이월결손금공제(Verlustabzug)를 하였다. 1967년에 실시된 세무조사에서 1962년 1월 26일 화재로 인해 회사설립시(1961년 4월 17일)부터의 회계장부와 증빙자료가 소실되었음을 확인하였다. 원고는 1961년 12월 1일부터 1962년 1월 26일까지의 회계는 재발급된 증빙자료에 의해서 복구하였다. 세무서는 1963년분 경정절차에서 회계의 적합성(Ordnungsmäßigkeit der Buchführung)을 부정하였고 증빙된 결손금의 이월공제를 허용하지 않았다. 따라서 세무서에서는 20만4천 마르크의 소득과 10만4천 마르크의 법인세를 확정하였다.

적법성에 대한 제소전 불복절차는 인정되지 않았다. 형평면제처분청구도 세무서에서 거부되었다. 1심 조세법원에서 회계감사회사의 증명으로는 회계의 흠결을 치유할 수 없으며 형평면제처분의 거부처분도 재량의 한계내에서 이루어진 것으로 원고의 청구를 기각하였다.

연방조세법원의 판례에 따르면 보관의무 있는 회계장부가 화재(BFH, BStBl II 1972, 819 (821); 1974, 728), 절도(BFH, BStBl II 1978, 169)로 소멸되거나 또는 법인의 영향력과 관련 없는 특별한 상황에 의해 법인의 공익목적의 추구에 장애가 있는 경우(BFH, BStBl II 1975, 458)에 형평면제처분을 인정하였다. 또한 부가가치세법상의 매입세액 영수증이 사후에 과책없이 소멸되어 증명에 문제가 생긴 경우로서 판례(BFH, BStBl II 1979, 345)는 기본적인 요건인 1967년 부가가치세법(UStG) 제15조 제1항 제1호를 충족시키지 못해 원고의 청구를 인정되지 않았지만 그 전제로서 만약 부가세법상의 형식적 요건이 충족된 경우에는 형평면제처분규정을 근거로 매입세액공제청구권을 원칙적으로 인정하고 있다.

나. 부가세법상 세금계산서 수령자가 매입세액공제 행사 후 취소되었고 부당하게 공제한 매입세액이 실제 반납된 경우<sup>132)</sup>

독일 연방조세법원은 부가가치세법상 매입세액공제에 있어서 공급자의 부가가치세는 사전신고로 인해 불가쟁력이 발생하였으나 계산이 잘못된 매입세액 영수증으로 인해 매입자의 매입세액공제는 취소되고 세무관청의 새로운 납세처분에 의해 매입자는 추가의 부가가치세를 납부한 사례에 있어서 매입세액공제의 취소로 인해서 공급자가 납부한 부가가치세액의 환급을 신청할 가능성이 불가쟁력으로 인하여 결여된 경우에 국세기본법 제227조상의 형평면제처분에 의해 공급자가 근거 없이 부담한 부가가치세액을 환급하라는 판결을 내렸다. 연방조세법원은 그 이유에서 계산서수령자의 매입세액공제가 정정된 경우에 조세수입의 감소라는 위험이 없기 때문에 부가가치세의 중립성의 원칙은 계산서발행자의 선악여부를 불문하고 부당하게 계산서에 기재된 부가가치세는 정정될 수 있다고 하였다.

원고는 1992년과 1993년에(계쟁년도) 사무용기계(정보기술)의 거래사업을 하고 있었다. 지점 중 한 곳의 결손금을 감추고 더 나은 수익상황인 것처럼 보이기 위해 여러 리스회사에게 의제된, 즉 실현되지 않은 공급에 대한 계산서(가공매출계산서)를 발행하였다. 리스회사들은 청구서를 지불하고 청구서에 별도 기재된 부가가치세를 매입세액으로 공제하였다. 원고는 계쟁년도 예정신고서의 “댓

---

132) BFH, v. 08. 03. 2001, Az: V R 61/97, BFHE 194, 517 = BStBl. II 2004, 373.

가”에 부가세를 인정하였고 리스회사에게 할부로 각 “매매금액”을 상환하였다. 1994년에 원고는 검찰청과 피고 세무서에 자수를 하였고 이로 인해 세무서에 모든 계산서와 계산서수령자가 드러나게 되었다. 1995년 4월에 세무서는 계산서수령자를 관할하는 세무관서에 각각의 통지서를 발송하였다. 세무조사에 이어 세무서는 원고에 대해 별도의 부가가치세 기재가 있는 계산서에 부가가치세법(1991/1993) 제14조 제3항 제2문, 제2대체문에 의거하여 1992년분에 대해서는 5십1만9천 마르크를, 1993년분에 대해서는 6십5만3천 마르크의 부가가치세를 확정하였다. 계쟁년도분 부가가치세 연간 신고서에서 원고는 - 자신의 예정신고서에서와는 달리 - (위장)매출액을 기입하지는 않았다. 과세처분은 존속력을 획득하였다. 원고가 앞에서 언급된 부가가치세액을 국세기본법 제227조상 형평을 이유로 1995년 8월 24일에 면제청구한 것을 세무서는 1995년 11월 15일자로 거부처분을 하였고 1996년 6월 4일자 재결을 통해 제소전 불복신청을 기각하였다. 조세법원은 세무서가 1992년분 5십1만 9천 마르크와 1993년분 6십5만3천 마르크를 면제해 달라는 청구의 제소가 이유 없다며 기각하였다.

상고심에서 연방조세법원은 이 사건을 1998년 10월 15일 결정으로 유럽재판소(EuGH)에 사전결정을 위해 제청하였다. 유럽재판소

는 매입자의 매입세액공제가 취소된 경우에 부가가치세의 중립성의 원칙(Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer)에 따라 영수증에 오류가 있는 부가가치세는 경정되어야 한다고 결정하였다.<sup>133)</sup> 이러한 유럽재판소의 판례를 바탕으로 한 독일연방조세법원의 다른 판례로서 계산의 오류로 인한 조세확정의 하자는 명백하고 명확했으나 1991년 부가가치세법 제14조 제3항에 따른 하자있는 계산서상의 부가가치세의 정정에 대한 요건이 부가가치세법에 대한 EU 조정지침에 따라 국내입법이 변동 상태에 있었기 때문에 적시의 이의제기가 공급자인 조세채무자에게 수인불가능하다고 판단하여 형평면제처분을 인정한 경우가 있다.<sup>134)</sup> 또한 EU이외의 제3국과 관련된 부가가치세에 대해 연방조세법원이 유럽재판소에 제청결정<sup>135)</sup>을 통해 EU규정과 독일 국세기본법상 형평면제처분규정과 의 관계에 대해 유럽재판소에 해석을 제청하였고 유럽재판소는 이 경우 회원국이 형평면제처분규정을 적용할 수 있다는 판결<sup>136)</sup>을 내렸다. 이를 바탕으로 독일 연방조세법원은 제3국과 관련된 부가가치세에 대한 문제에서 형평면제처분규정을 적용한다고 결정

---

133) EuGH, Urteil v. 19. 09. 2000, Az: Rs. C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG und Manfred Strobel, Slg. 2000, I-6973 = UR 2000, S. 470.

134) BFH, Urteil v. 17. 05. 2001, Az: V R 77/99, BStBl II 2004, 370.

135) BFH, EuGH-Vorlagebeschluss v. 02. 03. 2006, Az: V R 7/03, BFHE 213, 127 = BStBl II 2006, 672.

136) EuGH, Urteil v. 21. 02. 2008, Az: Rs. C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG und Finanzamt Malchin, Slg. 2008, I-00771.



하였다.<sup>137)</sup>

독일 연방조세법원은 부가가치세법상 매입세액공제에 있어서 공급자의 부가가치세는 사전신고로 인해 불가쟁력이 발생하였으나 계산이 잘못된 매입세액 영수증으로 인해 매입자의 매입세액공제는 취소되고 세무관청의 새로운 납세처분에 의해 매입자는 추가의 부가가치세를 납부한 사례에 있어서 매입세액공제의 취소로 인해서 공급자가 납부한 부가가치세액의 환급을 신청할 가능성이 불가쟁력으로 인하여 결여된 경우에 국세기본법 제227조상의 형평면제처분에 의해 공급자가 근거 없이 부담한 부가가치세액을 환급하라는 판결을 내렸다. 연방조세법원은 그 이유에서 계산서수령자의 매입세액공제가 정정된 경우에 조세수입의 감소라는 위험이 없기 때문에 부가가치세의 중립성의 원칙에 따라 계산서발행자의 선악 여부를 불문하고 부당하게 계산서에 기재된 부가가치세는 정정될 수 있다고 하였다.(BFH, v. 08. 03. 2001, Az : V R 61/97, BFHE 194, 517=BStBl. II 2004, 373)

다. 법률, 행정규칙, 판례의 변경시 납세자의 신뢰가 침해되어 발생한 조세부담<sup>138)</sup>

---

137) BFH, Urteil v. 30. 07. 2008, Az: V R 7/03, BFHE 223, 372 = DStR 2009, 220.

138) GmS-OGB, Beschluss v. 19. 10. 1971, Az : GmS-OGB 3/70, BVerwGE 39, 355=BStBl II 1972, 603=BFHE 105, 101.

연방행정법원에 대한 상고심에서 연방조세법원과의 형평면제처분규정의 법적 성질(재량규정인지 판단여지만 있는지 결합규정인지)에 대한 의견차이를 조정하고자 공동재판부의 구성을 제청하였고 최고법원간-공동재판부(GmS-OGB)는 재량규정으로 결론내리면서도 형평이라는 기준이 의무적합한 재량의 내용과 한계를 결정한다는 절충적 판결을 하였다. 또한 공동재판부는 본 사안은 재량의 범위를 넘은 위법한 과세처분(불형평한 과세처분)으로 결론내리면서 판례변경으로 인해서 납세자의 신뢰가 침해되는 경우에도 불형평과세가 인정된다고 하였다.

원고인 납세의무자는 보험회사의 총판업자로서 보험중개행위와 보험사무처리를 통해 이윤을 획득해 오고 있었다. 1958년까지는 보험중개행위로 인한 이윤에 대해서만 부가가치세와 영업세를 부과하고 있었다. 그러나 연방조세법원은 1961년에는 영업세에 대해, 1962년에는 부가가치세에 대한 판례변경을 통해 보험총판업의 독자성(Selbstständigkeit)을 판단하는데 행위의 종류는 결정적이지 않다고 하였다. 이 판례변경에 따라 과세관청은 1962년 회계검사 후에 1959년 이후의 영업세표준과세액(Gewerbesteuermeßbeträge)을 확정하면서 보험총판업자의 보험사무처리를 통한 이윤도 포함시켜 계산하였다. 피고인 지방자치단체는 영업세표준과세액에 의

해 1962년 5월에 1959년과 1960년도분의 영업세 부과처분을, 1963년 1월에 1961년도 영업세 부과처분을 발령하였다.

연방재무부장관의 형평면제처분규정에 근거한 지침을 통해 부가가치세에 대해 1962년도부터 변경된 연방조세법원의 원칙을 적용하여 불형평한 과세처분을 방지하려고 하였다. 이에 납세의무자는 1963년 5월에 피고 지방자치단체에 1959년, 1960년 및 1961년도분 영업세도 불형평하기 때문에 형평면제처분규정에 근거하여 면제해 줄 것을 청구하였다. 원고는 부가가치세에 대해서도 변경된 판례의 적용이 불형평하다면 영업세에 대해서도 마찬가지로 항변하였다. 지방자치단체는 형평면제처분신청에 거부처분을 내렸고 행정법원은 1959년분에 대해서만 부분인용 판결하였다. 양 당사자의 항소로 고등행정법원에서는 전 범위에서 기각하였다.

연방행정법원은 연방조세법원의 판례와의 통일성을 위해 연방 최고법원간 공동재판부(GmS-OGB)에 제청한 판결에서 신뢰보호에 관한 조세행정청의 재량이 0으로의 수축하여 조세강화적 판례변경을 소급적으로 적용하지 않을 납세자의 법적청구권을 보장하였다(BVerwG, Vorlagebeschluss v. 13. 02. 1970, Az : VII C 75.66, BVerwGE 35, 69 ff.). 결과적으로 동일한 결론에 이르렀지만 연방행정법원의 제청판결에 대한 최고법원간 공동재판부는 신뢰보호원

칙이 아닌 행정의 자기구속의 법리를 근거로 판결하였다. 그러나 위의 판례는 원래의 판례변경을 다루고 있는 것이 아니라 부가가치세에 대한 조세법원의 판례변경으로 동일한 구성요건을 가진 영업세(GewSt)에 대한 신뢰보호이익이 침해되는, 판례소급적용 과세처분을 다른 과세관청이 발령한 사건에 대한 것이다. 이러한 과세처분을 발령한 과세관청에 대해 우선적으로 납세자가 형평면제처분을 통해 신뢰보호를 요청하였고, 거부당하자 이를 행정소송으로 신청하여 구제받은 경우이다. 따라서 이를 연방행정법원의 입장으로 일반화 하기는 어렵다. 연방행정법원상 판례의 변경과 소급효에 대해 쟁점이 된 판례의 대부분은 행정법원의 관할로 되어 있는 조세사건의 경우이고 이에 대해서 자신의 특별한 견해 없이 연방 조세법원의 경향을 따라가고 있다고 할 수 있다. 일반 행정사건의 경우에 있어서 문제가 되지 않는 이유는 처분시의 법령해석 기준에 따라 발령되기 때문에 항상 행위시가 기준이 되며, 판례의 변경이 있다 할지라도 행정청은 신뢰보호를 이유로 사정변경에 의한 철회권을 행사하지 않는 독일의 경향 때문이다.

소급과세의 금지원칙에 통상 조세법령 불소급의 원칙만이 언급되고 있었으나 조세판례의 변경으로 인한 소급과세도 불형평한 과세로 인정되었으며 주로 비전형적인 예외적 개별사례에 대해서 인

정되어 오던 독일 국세기본법 제163조 및 제227조의 불형평성이 전형적인 과세사례의 경우까지 확장되었으며 진정소급효에 관한 판례의 변경에 있어서도 납세자의 신뢰는 보호되어야 함을 보여주었다. 그러나 이미 판례변경의 가능성을 자신의 자산처분 등에 이미 고려한 경우라고 판단되는 경우에는 형평면제처분이 인정될 가능성이 없다고 하였다(BFH, Urteil v. 12. 01. 1989, Az : IV R 87/87, BFHE 155, 487).

라. 부진정 영업분할(unechte Betriebsaufspaltung)의 종료시 소유회사의 미실현이익에 대한 과세 문제

불형평한 가혹함(unbillige Härte)을 방지하지 위해 부진정 영업분할이 종료된 이후에 소유회사가 모든 본질적인 영업기초자산을 제3의 기업에게 포괄적 용임대하는 경우에 미실현이익에 대한 과세는 이연될 수 있다(BFH, v. 8. 11. 1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 460 = BStBl II 1972, 63; v. 17. 4. 2002 - X R 8/00, BStBl II 2002, 527). 납세의무자 또는 소유회사의 소유자는 포괄적 영업임대, 즉 영업임대의 물적 요건과 인적 요건이 충족되는 경우에 영업분할의 종료시 임대인선택권(Verpächterwahlrecht)을 가진다. 이러한 선택권은 납세의무자에게 미실현이익을 실현하고 이제부터 임대소득으로 전환거나 미실현이익은 과세이연하고 계속적으로 사

업소득으로 유지하는 것 중에서 선택할 수 있다(BFH, v. 14. 12. 1993 - VIII R 13/93, BStBl II 1994, 922; v. 14. 3. 2006 - VIII R 80/03, BStBl II 2006, 591).

그러나 이러한 판례의 견해에 대해 비판적 시각이 존재하며 설득력이 있는 것으로 평가되고 있다. 즉, 판례법상 인정된 ‘부진정 영업분할제도’가 종료된 경우의 발생한 가혹한 결과는 형평면제처분제도의 대상이 될 수 없다는 것이다.<sup>139)</sup> 판례법을 입법자의 의회 입법과 동일한 위치에 놓고서 그 흠결을 형평면제판결로 구제할 수 없다는 것이며, 이를 허용하는 경우에는 결국 법관의 허용되는 범형성에 대한 법관 스스로의 범형성이 되어 입법자의 자리를 대신하게 되는 헌법적 위반이 발생하기 때문이다. 따라서 판례법에 대한 형평면제판결은 허용되지 않아야 한다.

마. 조세회피의도 없는 계산착오의 세금계산서 발행으로 인한 조세부담<sup>140)</sup>

연방조세법원은 민법상 계약에서 두 명의 기업가가 남용의도 또는 회피의도 없이 쟁점에 대한 대법원 해석에 대한 적정한 세법적 판단에 공동의 착오로 인해 오류가 있는 세금계산서가 상호 발행

---

139) Bo Cook Seo, Der Billigkeitserlass im System des Steuerrecht, 2009, S. 154 ff.

140) BFH, 27.09.2018 - V R 32/16, BFHE 262, 492.

되었으나, 각각 위법하게 계산된 과세액의 부과가 전체적으로 보면 세수감소의 위험이 없다고 판단되는 경우 형평면제처분은 정당화될 수 있다고 결정하였다.

원고는 합병을 원인으로 한 G-GmbH(유한책임회사)의 공동포괄승계인이다. 그 회사는 계쟁 귀속년도인 2003년과 2004년에 판매후리스거래(Sale-and-Mietkauf-back)에서 고객으로부터 부가가치세 대상에 해당하는 물품을 매입하여 일반과세로 공급하였다. 유사한 방식으로 그 회사는 2001년부터 2004년까지의 계쟁 기간 동안 주문계약절차(Bestelleintritt)에서 공급자들은 그 회사에 부가가치세 대상에 해당하는 물품을 공급하였고 그 회사는 고객에게 일반과세로 공급하였다는 점을 인정하였다. 이에 대해 피고(세무서)는 외부조사 결과 두 거래 모두 매입계산서(Eingangsrechnungen)에 대한 원고의 매입세액공제를 부인한 반면에, 잘못 발행된 세금계산서를 근거로 한 과세는 납부해야 한다고 주장했다.

외부조사를 근거로 원고는 2001년부터 2004년까지에 대한 수정 부가가치세 신고서를 제출하였다. 원고는 사후심사유보부 납세의무의 확정이라는 결정에 대해 2008년 12월 4일 발령된 연방재무부 지침(판매후리스거래 및 주문계약절차에 대한 부가가치세지침)을 근거로 이의 및 형평면제를 신청하였다. 납세의무의 확정 및 형평

면제거부처분에 대한 이의신청은 피고가 지침상의 각 요건이 충족되지 못했다는 이유로 기각되었다.

반면에 조세법원에서의 소송에서 일부승소 하였다. 비록 납세의무의 확정이 특히 연방조세법원의 2006년 2월 9일 판결(BFH, vom 9. Februar 2006, V R 22/03, BFHE 213, 83, BStBl II 2006, 727)에서와 같이 적법하긴 하지만, 판매후리스거래와 주문계약절차에서 계약당사자가 - 법적 근거 없이 - 부가가치세 대상 거래로 취급하는 경우에, 세금계산서에도 불구하고 계약당사자가 즉시 계산서상의 부가가치세를 신고하고 납부하였다면 조세감소라는 위험이 발생하지 않기 때문이라고 설시하였다. 이 경우 조세기본법 제 163조에 따른 형평면제확정에 대한 재량은 0으로 축소하게 될 것이다.

원고의 일부승소 판결에 대해 과세관청은 부가가치세의 확정은 부가가치세법 제14조 제3항 및 제14c조 제2항에 의해 정당하며, 조세감소의 위험도 존재하므로 원심은 위법하게 조세기본법 제163조 제1문에 따라 형평결정을 하였다고 상고하였다. 또한 이 경우 유럽재판소와 연방조세법원의 판결에 합치된 해석으로 조세감소의 위험이 일응 배제된 것으로 간주되더라도 법률에 규정된 경정절차가 우선해야 하는 것이며, 조세감소의 위험도 존재한다고 주장하



였다. 이러한 형평면제결과는 문언에 반하는 것이며 연방재무부지침에서 요구되는 요건은 충족되지 않는다고 보았다.

바. 법률문언에는 포섭되나 입법목적에 반하는 조세부담

합자회사인 원고는 1959년부터 탄산와인 생산시설을 운영하고 있었는데 무한책임사원 C부인과 유한책임사원으로 자녀 2명이 합자회사에 참여하고 있었다. 자녀의 대리권은 무한책임사원 C부인의 남편에게 부여되어 있었는데 그는 “포도주농장, 증류주공장 및 와인저장고”라는 명칭으로 자신의 이름으로 된 개인회사를 운영하고 있었다. 관세청에서 1969년 6월 30일에 탄산와인세, 관세, 지연가산금, 징수유예이자 및 집행비용에 대한 처분을 내렸다. 1969년 6월 21일에 원고는 조세채무와 지연가산금에 대한 형평면제처분청구를 하였고 그 해 9월 12일에 관세청은 거부처분을 하였다.

주고등세무청(OFD)에서는 회계검사소의 확인을 근거로 1971년 3월 12일에 재결을 내리면서 총 2만7천 마르크의 탄산와인세와 9천 마르크의 지연가산금을 면제하였다. 원고는 제1심 조세법원에서 일부승소(추가적으로 1만2천 마르크의 탄산와인세와 2만7천 마르크의 지연가산금, 194 마르크의 집행비용, 460 마르크의 불복비용 및 2천8백 마르크의 징수유예이자를 면제) 하였다. 그러나 원고

는 지급불능상태 이후의 지연가산금의 전액을 형평면제해 달라는 상고를 하였다.

납세자의 채무초과 및 지급불능으로 인해 적시의 조세징수가 불가능하였기 때문에 조세의 징수를 압박하기 위한 수단으로서 (지연)가산금의 입법목적과 기능에 비추어 이 경우에까지 지연가산금 처분을 하는 것은 입법목적에 위배되기에 지연가산금에 대해서만 형평면제처분을 청구한 경우로써, 연방조세법원은 조세채무자가 지급불능의 채무초과상태에 있는 시점부터 지연가산금은 납부를 종용하는 압박수단으로서의 부적절한 수단이 되기 때문에 이 시점부터 발생한 지연가산금은 입법목적의 의미와 취지에 위배되어 불형평하다는 결정을 하였다(이와는 반대로 파산의 경우에 지연가산금은 면제되지 않는다는 연방조세법원의 판결(BFH, Urteil v. 18. 04. 1996, Az : V R 55/95, BFHE 180, 516=BStBl II 1996, 561)이 있었다).

사. 수인불가능한 기간도과로 발생한 조세부담<sup>141)</sup>

연방조세법원은 피고 세무서의 청구를 인용하면서 사건에서 절차하자는 없었으며 필요경비를 적시에 주장할 가능성이 없거나 수인불가능한 상황이 아니었다고 판단하여 불형평한 과세처분에 해

---

141) BFH, v. 30. 4. 1981, Az: VI R 169/78, BFHE 133, 255 = BStBl II 1981, 611.

당되지 않는다고 하였다.

원고들은 1974년도분 소득세신고에 있어서 각각의 총급여액 (Bruttoarbeitslohn)을 근로소득(Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)으로 신고하였고 필요경비(Werbungskosten)는 기입하지 않았다. 소득세신고서의 비고란에는 “공제가능비용에 대한 사실은 추후보완된다.”라는 문구를 포함하고 있었다. 그러나 추계과정에서 수차례의 과세표준산정에의 필요사항을 제출하라는 공지에도 불구하고 보완되지 않았다. 따라서 피고 세무서는 추계과정에서 원고들에게 세금신고서에서의 기입내용에 따라 필요경비일괄공제액 각 564마르크로 산정하였다. 이에 대해 기간을 도과하여 제기된 제소전 불복신청(Einspruch)이 부적법하여 각하되었다. 이에 대한 조세소송은 기각되었다.

이에 원고는 1974년 소득세부과처분에 의한 청구권을 형평면제해 달라는 신청을 하였으나 세무서에서 거부처분이 발령되었다. 이에 대한 제소전 불복신청(Beschwerde)도 인용되지 못했다. 1심 조세법원은 형평면제거부처분과 재결을 파기하고 세무서가 사건을 새로 결정하라는 이유로 환송시켰다. 그 이유로서 ‘사물적(실체적) 불형평을 이유로 한 면제신청은 조세확정에 하자가 있다는 이유만으로는 가능하지 않지만 조세확정이 명백한 하자가 있는 경우에는

다르게 취급해야 하며(BFHE 76, 409), 계쟁사건에 이러한 명백한 하자인 1974년 과세산정에 있어서 절차하자가 있었다는 사실을 고려해야만 할 것이다'라고 제1심 조세법원은 설시하였다. 이에 대해 세무서는 실제적 권리가 침해되었다는 판단에 대해서 납득할 수 없다며 상고하였다.

본 판결은 비록 기각되었지만 명백하게 제소기간의 도과에 대해 납세자에게 책임질 수 없는 사유가 존재하는 경우에 불형평과세처분으로 인정될 수 있음을 판시하였다. 제소기간이 도과하여 불가쟁력이 발생한 조세에 대해 형평면제처분절차(독일 국세기본법 제 227조)상 본안에 대한 심사가 가능한 경우라 함은 조세확정에 명백하고 명확한 하자가 있을 뿐만 아니라 적시에 하자에 대해 방어할 가능성이 납세자에게 없었거나 수인불가능한 경우만을 말한다. 따라서 조세확정의 하자가 납세자가 (제출할 수 있었으나) 제출하지 않은 사실에 기인한 경우에는 형평면제처분절차상의 본안심사가 통상 배제된다.

#### (4) 연방조세법원(BFH)의 기각사례

가. 절차법상 과세처분에 존속력이 발생하였으나 납세자에게 적시제기가 불가능한 사유가 존재하는 경우

연방조세법원은 피고 세무서의 청구를 인용하면서 사건에서 절차하자는 없었으며 필요경비를 적시에 주장할 가능성이 없거나 수인불가능한 상황이 아니었다고 판단하여 불형평한 과세처분에 해당되지 않는다고 하였다(BFH, v. 30. 4. 1981, Az : VI R 169/78, BFHE 133, 255=BStBl II 1981, 611).

기각되었지만 제소기간의 도과에 대해 명백하게 납세자에게 책임질 수 없는 사유가 존재하는 경우에 형평면제처분의 대상이 됨을 판시

종국적으로 확정된 조세는 납세의무의 확정이 부정확하다는 것이 명백하고 명확하며 납세자가 그 부정확성에 대해 적시에 방어하는 것이 불가능하거나 수인불가능한 경우에만 형평면제처분절차에서 실체적으로 심사가능하다(BFH,14.11.2007 - II R 3/06, BFH/NV 2008, 574)

나. 회생절차상 결손금보전에 충당되고 잔존하는 채무면제익으로 인한 조세부담

2016년 11월 이전까지 연방조세법원은 회생절차상 결손금보전에 충당되고 잔존하는 채무면제익<sup>142)</sup>에 대해 형평면제처분을 인정하

---

142) 독일 조세법상 기업회생절차상 채무면제익의 인정요건은 회생의 필요성, 기업의 회생능력, 채무면제의 회생적합성과 채권자의 회생의도이며 4가지 요건을 모두 충족시켜야하

였다. 결손금의 통산과 공제에 제한이 있는 경우 또는 이월결손금이 소진된 경우에 채무면제익으로 인해 조세가 부과될 수 있다. 또한 대차대조표상의 유동부채인 매입채무는 원료의 매입가액에 해당하는 손금으로 산입되어 각 사업연도의 결손금과 직접적인 관련성이 있다. 이 경우에 채무면제익이 비과세되면 이중혜택의 문제가 발생할 수 있다. 부채가 면제되어 회계상 자산증가가 이루어지는 채무면제익과 결손금과의 관계가 1대1로 대응하는 관계는 아니지만 우선적으로 결손금과 공제하지 않는다면 기간과세의 왜곡을 바로 잡기 위해 도입된 결손금제도가 오히려 조세정의를 왜곡시킬 수 있기 때문이다. 이러한 문제점으로 인해 독일의 최저한과표산정(Mindestbesteuerung)규정과 관련된 결손금제도의 제한여부와 채무면제익의 과세문제에 대해 독일 조세법원에서는 계속적인 법률개정 및 판례의 변경과 논쟁이 있었고, 결국 현재 독일의 학계와 실무에서는 결손금의 통산과 공제에 제한이 없는 경우에, 단순히 채무면제익에 대한 과세가 기업회생목적에 위배된다는 이유만으로 채무면제익을 처음부터 비과세하게 되면 기업채무와 관련하여 발생한 결손금과 통산 또는 공제를 하지 않게 됨으로써 이

---

기 때문에 제한적으로 적용되는 한 자의적으로 남용될 가능성은 희박하다고 보았다. 통상 관리절차상 공인된 회생계획이 성립되어 있는 경우에는 다른 모든 요건이 충족된 것으로 간주한다. 따라서 회생계획이 성립되어 있는 경우의 채무면제익은 기업회생절차상 채무면제익에 해당한다. 회생계획이 성립되어 있지 않은 경우 - 즉 법률상 기업회생을 위한 엄격한 관리절차가 시작되지 않은 경우 - 에는 위의 4가지 요건을 충족하는지의 여부를 심사하여 판단한다.

중의 혜택을 누리게 되는 체계상의 문제점이 발생한다는 사실을 인정하고 있다.

이월결손금이 무의미해지는 경우 또는 결손금 통산 및 공제의 제한 또는 결손금의 부족 등으로 인해 발생하는 잔존 채무면제익의 과세로 인해서 해당 기업의 자금사정은 다시 악화되어 다른 회생조치들에도 불구하고 회생목적을 달성할 수 없는 경우가 발생한다. 또한 독일 통합도산법에서는 기업회생절차의 입법목적을 명시적으로 설정함으로써 조세법과의 조화의 문제가 발생하게 되었다. 이런 이유로 인해서 독일 국세기본법 제163조, 제222조, 제227조에 따른 형평면제처분과 유예처분을 적용하자는 주장이 제기되었고 이러한 주장을 받아들여 결국 2003년 독일 연방재정부의 지침(BMF-Schreiben v. 27. 03. 2003, IV-A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl I 2003, 240)이 발령되었고 2016년까지 형평면제처분이 적용되고 있었다.

법인세법상의 결손금 통산과 공제를 한 이후에도 잔존하는 기업회생절차상 채무면제이익에 대한 과세는 조세채무자에게 있어서 전형적(typisch)인 기본권 침해로서의 물질 형평성이 결여된 현저한 불이익을 의미한다. 국가가 회계상 이익에 과세하여 기업회생 및 정상적인 경영활동에 필수적인, 충분한 현금가용자산의 보유라

는 기업의 유동성관리능력을 제한할 뿐만 아니라 경영정상화가 이루어진 이후에도 얼마든지 과세가 가능한 시스템이 존재함에도 불구하고 무리하게 회생절차에 아직 머물고 있는 기업의 유동성을 축소시키는 것은 회생절차라는 특수한 상황을 고려해 볼 때 압살적 조세(Erdrosselungssteuer)가 된다 할 것이다. 잔존하는 채무면제익에 대한 경영정상화 이전의 과세는 자유권적 기본권을 침해하는 압살적 조세로서 위헌적인 조세라는 사실에 대해서 독일의 모든 문헌과 판례에서는 묵시적 전제로서 현재까지 인정되고 있다. 2016년까지 독일 조세법에서는 독일 국세기본법 제163조, 제222조 및 제227조를 근거로 한 행정규칙이 발령되어 결혼금의 제한규정인 소득세법상의 최저한과표산정규정을 비적용시키고 그 이후에 남게 되는 잔존 채무면제이익에 대해서는 철회유보하에 납부기한 도래시 징수유예처분이 내려지게 되며, 형평면제처분이 발령될 때까지 계속 재심사하여 연장된다.

그러나 연방조세법원<sup>143)</sup>은 형평면제처분을 인정한 이전의 판결과는 달리 기존의 채무면제익에 대한 형평면제처분 지침(BMF-Schreiben v. 27. 03. 2003, IV-A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl I 2003, 240) 및 실무관행이 행정의 법률적합성 원칙에 대한 위반이 된다고 판결하였다. 이 판결에 따라 입법자는 채무면제익

143) BFH, Beschluss vom 28. 11. 2016, GrS 1/15, BFHE 255, 482=BStBl II 2017, 393.



에 대한 소급적 조세규정에 의해 회생기업에 대한 가혹한 결과를 형평면제의 법리로 제거할 수 없고 직접적인 규정을 제정해야 할 상황에 놓였다. 이와 더불어 결손금공제에 제한을 두고 있는 독일 조세법상 최저한과표산정(Mindestbesteuerung) 규정도 폐지할 필요성을 함께 고려해야 한다.

이 판결로 인해 당분간은 신뢰보호를 이유로 2018년 3월까지 기존의 지침이 적용되었다. 이후 2017년에 소득세법 제3a조 및 영업세법 제7b조가 신설되어 2018년에 발효되었고, 법률상 회생계획상 결손금보전에 충당되고 잔존한 채무면제익은 입법적으로 비과세로 처리되고 있다. 이러한 입법적 해결에도 불구하고 유럽연합기능조약(TFEU) 제107조의 차별적 국가보조금 금지규정(State Aids Rule)에 해당한다는 논란을 해결해야 하는 단계에 이르렀다.<sup>144)</sup>

## 2. 오스트리아와 스위스

오스트리아에서는 연방조세기본법(Bundesabgabenordnung, 줄여서 BAO) 제236조 및 제237조에서 형평면제처분제도를 규정하고 있다. 납세의무 확정절차와 징수절차를 구분하여 규정하고 있는 독일의 조세기본법 규정과는 달리 제236조에서 확정절차와 징수절

---

144) Hey, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht Zum Notifizierungsverfahren, FR 2017, S. 453-457.

차 구분 없이 통합적으로 형평면제처분을 규정하고 있으며, 제237조에서 연대납세의무자의 경우 형평면제의 효력 및 형평면제처분 철회의 효력을 규정하고 있다. 2021년 현재 해당 규정은 다음과 같다.

**오스트리아 연방, 란트 및 지방자치단체의 과세관청이 관할하는 조세에 대한 기본 규정 및 절차에 관한 연방 법률(연방조세기본법)**

**제236조** (1) 사안의 내용에 따라 조세의 징수가 형평에 어긋나는 경우, 기한이 도래한 조세채무는 납세의무자의 신청에 따라 전부, 또는 일부 면제할 수 있다.

(2) 제2항은 이미 변제된 조세채무에 대하여 준용한다.

(3) 제235조 제2항 내지 제3항의 규정은 조세채무의 면제에도 적용된다.

**제237조** (1) 사안의 내용에 따라 연대납세의무자에 대한 조세의 징수가 형평에 어긋나는 경우, 연대납세의무자의 신청에 따라 연대납세의무를 전부, 또는 일부 면제할 수 있다. 이는 나머지 연대납세의무자에 대한 조세채권에 영향을 미치지 않는다.

(2) 연대납세의무의 면제가 철회될 경우(제294조), 그 동안 면제의 대상이 되었던 납세의무자(제1항)에 대한 조세채권이

되살아난다. 철회를 원인으로 납부해야 하는 조세에 대한 납부기한은 1개월으로 정한다.

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung - BAO)

§ 236. (1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

(2) Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

(3) Die Bestimmungen des § 235 Abs. 2 und 3 gelten auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten.

§ 237. (1) Auf Antrag eines Gesamtschuldners kann dieser

aus der Gesamtschuld ganz oder zum Teil entlassen werden, wenn die Einhebung der Abgabenschuld bei diesem nach der Lage des Falles unbillig wäre. Durch diese Verfügung wird der Abgabenspruch gegen die übrigen Gesamtschuldner nicht berührt.

(2) Wird die Entlassung aus der Gesamtschuld widerrufen (§ 294), so lebt der Abgabenspruch gegen den bisher aus der Gesamtschuld entlassenen Schuldner (Abs. 1) wieder auf. Für die Zahlung, die auf Grund des Widerrufs zu leisten ist, ist eine Frist von einem Monat zu setzen.

한편, 스위스의 경우 2021년 현재 연방직접세법(Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 줄여서 DBG) 제167조 및 제167a조~제167g조에서 형평면제처분제도를 규정하고 있다. 이러한 자세한 규정은 2016년 형평면제법(Steuererlassgesetz)의 제정을 통해 각 개별 세법의 규정을 개정한 결과다. 연방직접세법에서는 자연인에 대한 소득세(Einkommensteuer)와 법인의 수익세(Gewinnsteuer)를 규정하고 있다. 스위스에서 형평면제처분은 각 개별 세법에서 각 개별 세목의 특성에 맞게 구체화하여 규정하고 있다. 부가가치세법(Mehrwertsteuergesetz, 줄여서 MWSTG)에서는 제92조에서 형평면제처분을 규정하고 있다. 그 외 금융소득원천징수세(Verrechnungssteuer)를 규정하고 있는 연방정산세법(Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 줄여서 VStG) 제18조 등 개별 세법에서도 각각 형평면제처분규정을 규정하고 있다.

연방직접세법 제167조는 형평면제요건을, 제167a조는 형평면제 거부사유(납세의무 불이행, 세법상 가용한 준비금 미적립, 세법상 가능한 납부의무 불이행 등)를, 제167b조는 형평면제 처분청을, 제167c조는 형평면제 신청내용을, 제167d조는 신청자의 절차적 권리와 절차적 의무를, 제167e조는 형평면제 처분청의 조사수단을, 제167f조는 위임규정(연방재무부(EFD) 시행령에 면제요건, 거부사유

및 절차의 구체적 내용 위임) 및 제167g조는 권리구제절차를 구체적으로 규정하고 있다. 아래는 2021년 현재 해당 규정의 원문을 표시하였다.

### 스위스 연방 직접세에 관한 연방 법률(연방직접세법)

[2014년 6월 20일자 조세감면법 I 2에 따른 법안, 시행일자 2016년 1월 1일(S 2015 9; BBl 2013 8435)]

#### 제4장: 조세의 면제

##### 제167조 형평면제 요건

1. 곤경으로 인해 납세자로 하여금 조세, 이자 또는 위반행위로 인한 과태료를 지급하는 것이 크게 가혹할 때, 신청에 따라 납부해야 할 금원을 전부 또는 일부 면제 할 수 있다.
2. 조세 면제는 납세자의 경제적 여건의 장기적인 회생에 기여하는 것을 목표로 한다. 조세 면제는 납세자의 채권자가 아닌, 납세자 자신의 이익이 되어야 한다.
3. 과태료 및 가산세는 특별한 사유가 있는 예외적인 경우에만 면제된다.
4. 처분청은 지급명령(1889년 4월 11일자 BG 제38조 제2항)이 발급되기 이전에 접수되는 면제 신청에 대해서만 수리한다.
5. 원천징수세의 경우, 납세의무자 본인 또는 그 본인이 지정한

계약 상 대리인만이 면제 신청을 할 수 있다.

#### 제167a조 형평면제 거부사유

납세자에게 특히 다음의 사유가 있을 경우, 면제 신청은 전부 또는 일부 거부될 수 있다:

- 가. 납세자가 과세절차에 있어서의 의무를 중대하게 또는 반복적으로 위반하여서, 문제되는 납세기간 당시의 경제적 상황에 대한 평가가 불가능하게 되었을 경우;
- 나. 납세자가, 면제 신청의 대상이 되는 과세기간 이후, 가능한 수단이 있음에도 적립금을 준비하지 않았을 경우;
- 다. 납세자가 조세채권의 변제기간이 도래했을 시점에 가능한 수단이 있었음에도 불구하고 변제하지 않았을 경우;
- 라. 납세자가 상당한 이유 없이 소득 또는 자산을 자발적 포기거나, 낭비적인 생활 등 경솔하고 중대한 과실으로 납세자의 부족한 급부능력을 초래한 경우;
- 마. 납세자가 평가대상 기간 중에 다른 채권자에게 우선적인 대우를 주었을 경우.

#### 제167b조 형평면제 처분청

1. 각 칸톤은 직접연방세 면제를 위한 칸톤 단위의 처분청(형평면제 처분청)을 정한다.
2. 이들은 연방법 단위에서 정해지지 않은 절차를 정한다. 이는 원천징수세의 면제 제도의 경우에도 마찬가지이다.

### 제167c조 형평면제 신청내용

형평면제 신청은 서면으로 하여 이유가 있어야 하며 필요한 입증방법을 포함해야 한다. 신청서는 조세, 이자 또는 위반행위로 인한 과태료를 지급하는 것이 큰 가혹함을 초래하는 곤경상황에 대해 설명해야 한다.

### 제167d조 신청인의 절차적 권리와 절차적 의무

1. 신청인은 본 법률에 따른 절차적 권리와 의무의 적용을 받는다. 신청인은 자신의 경제적 상황에 대해 형평면제 처분청에 포괄적인 설명을 제공해야 한다.
2. 신청인이 요청 및 주의를 받았음에도 필요하고 적정한 협력을 거부할 경우, 형평면제 처분청은 신청을 수리하지 않기로 결정할 수 있다.
3. 형평면제 처분청에서의 행정절차 및 이의절차는 무료이다. 단, 신청인이 이유가 없는 것이 명백한 신청을 하였을 때는 비용의 전체 또는 일부가 청구될 수 있다.

### 제167e조 형평면제 처분청의 조사수단

형평면제 처분청은 본 법률에 따른 모든 조사수단에 대한 권한을 갖는다.

### 제167f조 위임규정



형평 면제를 위한 전제조건, 거부사유 및 면제 절차에 관한 사항은 연방재무부 규정으로 정한다.

### 제167g조 권리구제절차

1. 신청인은 연방직접세의 면제에 관한 결정에 대하여, 칸톤 단위의 소득세 및 양도세의 면제에 관한 결정과 동일한 권리구제 수단을 행사할 수 있다.
2. 오스트리아 국세청은 신청인과 동일한 권리구제 수단을 갖는다.
3. 형평면제 처분청은 이의신청에 대한 결정 및 행정부와 독립적인 구제절차에 따른 결정에 대하여, 칸톤 단위의 소득세 및 양도세의 면제에 관한 불복 결정에 대한 것과 동일한 구제수단을 행사 할 수 있다.
4. 제132조 내지 제135조, 제140조 내지 제145조는 준용한다.
5. 신청인, 형평면제 처분청, 그리고 오스트리아 국세청은 칸톤 단위의 최종 결정에 대하여, 2005년 6월 17일자 연방법원법이 정하는 바에 따라 공법적인 사항에 대한 불복으로서 연방법원에 불복을 제기할 수 있다.

### Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

(Fassung gemäss Ziff. I 2 des Steuererlassgesetzes vom 20.

Juni 2014, in Kraft seit 1. Jan. 2016 (AS 2015 9; BBl 2013

8435).

4. Kapitel: Erlass der Steuer 조세면제

**Art. 167 Voraussetzungen 형평면제요건**

1 Bedeutet für eine steuerpflichtige Person infolge einer Notlage die Zahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen einer Übertretung eine grosse Härte, so können die geschuldeten Beträge auf Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden.

2 Der Steuererlass bezweckt, zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beizutragen. Er hat der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigerinnen oder Gläubigern zugutezukommen.

3 Bussen und Nachsteuern werden nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen.

4 Die Erlassbehörde tritt nur auf Erlassgesuche ein, die vor Zustellung des Zahlungsbefehls (Art. 38 Abs. 2 des BG vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs; SchKG)

eingereicht werden.

5 In Quellensteuerfällen kann nur die steuerpflichtige Person selbst oder die von ihr bestimmte vertragliche Vertretung ein Erlassgesuch einreichen.

#### **Art. 167a Ablehnungsgründe 형평면제 거부사유**

Der Steuererlass kann insbesondere dann ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die steuerpflichtige Person:

a. ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren schwerwiegend oder wiederholt verletzt hat, sodass eine Beurteilung der finanziellen Situation in der betreffenden Steuerperiode nicht mehr möglich ist;

b. ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, trotz verfügbarer Mittel keine Rücklagen vorgenommen hat;

c. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz

verfügbarer Mittel keine Zahlungen geleistet hat;

d. die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grobfahrlässig herbeigeführt hat;

e. während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt hat.

#### **Art. 167b Erlassbehörde 형평면제 처분청**

1 Die Kantone bestimmen die für den Erlass der direkten Bundessteuer zuständige kantonale Behörde (Erlassbehörde).

2 Sie legen das Verfahren fest, soweit es nicht bundesrechtlich geregelt ist. Dies gilt auch für das Erlassverfahren in Quellensteuerfällen.

#### **Art. 167c Inhalt des Erlassgesuchs 형평면제 신청내용**

Das Erlassgesuch muss schriftlich und begründet sein und

die nötigen Beweismittel enthalten. Im Gesuch ist die Notlage darzulegen, derzufolge die Zahlung der Steuer, des Zinses oder der Busse eine grosse Härte bedeuten würde.

**Art. 167d Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten der gesuchstellenden Person 신청자의 절차적 권리와 절차적 의무**

1 Für die gesuchstellende Person gelten die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten nach diesem Gesetz. Sie hat der Erlassbehörde umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen.

2 Verweigert die gesuchstellende Person trotz Aufforderung und Mahnung die notwendige und zumutbare Mitwirkung, so kann die Erlassbehörde beschliessen, nicht auf das Gesuch einzutreten.

3 Das Verwaltungs- und das Einspracheverfahren vor der Erlassbehörde sind kosten frei. Der gesuchstellenden Person

können jedoch die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn sie ein offensichtlich unbegründetes Gesuch eingereicht hat.

**Art. 167e Untersuchungsmittel der Erlassbehörde 형평  
면제 처분청의 조사수단**

Die Erlassbehörde verfügt über sämtliche Untersuchungsmittel nach diesem Gesetz.

**Art. 167f Ausführungsbestimmungen 위임규정**

Das EFD umschreibt in einer Verordnung insbesondere die Voraussetzungen für den Steuererlass, die Gründe für dessen Ablehnung sowie das Erlassverfahren näher.

**Art. 167g Rechtsmittelverfahren 권리구제절차**

1 Die gesuchstellende Person kann gegen den Entscheid über den Erlass der direkten Bundessteuer dieselben

Rechtsmittel ergreifen wie gegen den Entscheid über den Erlass der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuer.

2 Der ESTV stehen die gleichen Rechtsmittel wie der gesuchstellenden Person zu.

3 Die Erlassbehörde kann gegen den Verwaltungsbeschwerdeentscheid und gegen den Entscheid einer verwaltungsunabhängigen Instanz dieselben Rechtsmittel ergreifen wie gegen den Beschwerdeentscheid über den Erlass der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuer.

4 Die Artikel 132 - 135 und 140 - 145 sind sinngemäss anwendbar.

5 Die gesuchstellende Person, die Erlassbehörde und die ESTV können den Entscheid der letzten kantonalen Instanz nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005<sup>245</sup> mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht anfechten.

### 3. 미국

판례법을 주요적인 법원으로 삼는 영미법계 국가에서 논의는 앞서 살펴본 대륙법계 국가인 독일, 오스트리아 내지 스위스와는 상이하다. 우선, 영미법계 국가에서는 법관의 양심과 형평에 의한 소송 구제를 통해 형성된 형평법(equity) 자체가 판례법의 일종으로서 법원의 하나를 구성하고 있다. 즉, 형평에 반하는 조세를 구제할 수 있는 이론적인 근거는, 영미법 상 독특한 판례법인 형평법에 의해 이미 어느 정도 마련되어 있는 것이다.

이에 따라 미국의 경우, 형평에 반하는 조세에 대한 구제수단을 둘러싼 논의는 특히 기술적인 양상을 보여왔다. 가령, 연방 조세 소송의 대부분을 심리하는 연방 조세법원이 형평법을 법원으로 하여 납세자를 구제할 수 있는지의 문제는 연방 법원의 헌법 상의 지위 및 권한 범위의 관점에서 논의되었다. 현재 연방 법원의 판례는 연방 조세법원의 관련 권한을 긍정하고 있으며,<sup>145)</sup> 연방 조세법원은 이와 같은 전제에서 형평법을 법원으로 하여 납세자에게 형평적 구제(equitable relief) 수단을 마련하고 있다.<sup>146)</sup>

예를 들어, 미국 재무부 시행세칙 등 법령에서 청구기간을 제한

---

145) Myers v. Commissioner of Internal Revenue Service, F.3d, 2019 WL 2750850 (D.C. Cir. 2019), 등 참고

146) Emery Celli Cuti Brinckerhoff & Abady, P.C. v. Commissioner, T.C. Memo. 2018-55 (Apr. 24, 2018), 등 참고



하더라도 청구인이 자신의 이익 또는 권리를 성실하게 주장하고, 객관적으로 보아 청구인의 소제기가 불가능할 정도의 특수한 사정이 있다면 청구기간의 도과를 고려하지 않고 심리가 개시된다는 제척유보(除斥留保, Equitable Tolling)가 그 예이다.<sup>147)</sup> 제척유보는 기만과 은닉에 대응하기 위한 원칙이라고도 하며, 기간제한이 불법행위를 묵인하거나 방조하게 되는 것을 방지하기 위하여 정립된 원칙이다.<sup>148)</sup> 제척유보의 원칙은 사법적 기간제한의 경우에는 적용되지 못하는데, 예를 들면, 연방정부제소법원 관할의 국가를 상대로 한 소송물은 연방정부 제소법원이 정한 기간제한 조항에 기속되고 이 제소법원의 기간제한 조항은 사법적이므로 제척유보의 원칙이 적용되지 못한다.<sup>149)</sup> 반면, 비사법적 기간제한 조항은 제척유보원칙을 적용할 수 있다고 보는 것이 대부분이다. 예를 들어, 사기업의 고용차별 금지청구소송에서 이 원칙을 적용하였다면 정부를 상대로 한 고용차별 금지청구에서도 적용할 수 있다.<sup>150)</sup> 이 원칙이 수립된 Irwin사건은 피고가 불법적으로 원고를 해고하였다는 이유로 그 차별을 시정하라는 소송을 제기한 것이다. Irwin은 前置節次로 균등고용기회위원회(the Equal

---

147) *Bolarinwa v. Williams*, Docket No. 08-0832-pr(2010.1.28)

148) 박민영, “미국의 Equitable Tolling의 법리에 관한 소고”, 『경희법학』 제47권 제1호, 경희대학교 법학연구소, 2012, 289면

149) *John R. Sand & Gravel Co. v. United States*, 128 S. Ct. 750(2008)

150) *Irwin v. Dep't of Veterans Affairs*, 498 U.S. 89(1990).

Employment Opportunity Commission, 이하 EEOC)에 차별사항의 구제를 구하는 심판을 청구하였는데, 위원회는 이를 기각하면서 불복시에는 법원에 제소할 수 있음을 알리는 통지를 청구인과 변호사에게 통지하였다. 그 통지는 4일 후 청구인과 청구인의 변호사에게 송달되었지만 변호사는 해외출장 중이었고 청구인은 그 내용을 이해하지 못하였다. 원고는 결정본 수취 후 45일이 경과한 이후에나 소송을 제기하였는데, EEOC 법률에서는 불복시 30일 이내에 제소해야 한다는 기간제한 조항을 두고 있었으므로 원고는 제척유보를 청원하였다. 연방대법원은 원고청구가 30일 기간 제한조항에 위배되지만, 동 사안은 제척유보를 적용할 수 있다고 판시하였다. 30일 청구기간 제한조항은 사법적 판단이 아니고, 법원이 이 기간제한조항을 적용한다면 사법적 구제를 포기하는 것이기 때문이다.<sup>151)</sup>

더 나아가, 미국 내국세법(Internal Revenue Code) 또한 이상과 같은 형평적 구제 수단을 성문화한 것으로 평가되는 규정들을 포함하고 있다. 예컨대, 무책임한 배우자와 같은 연대납세의무자에 대하여 조세를 면제할 가능성을 열어둔 § 6015(f) Equitable Relief 규정이 그 예이다.<sup>152)</sup>

151) 박민영, “미국의 Equitable Tolling의 법리에 관한 소고”, 『경희법학』 제47권 제1호, 경희대학교 법학연구소, 2012, 291면

152) 관련 연방 조세법원의 판례로서 Connie L. Minton a.k.a. Connie L. Keeney v.

26 U.S. Code § 6015 - Relief from joint and several liability on joint return

(f) Equitable relief

(1) In general Under procedures prescribed by the Secretary, if—

(A) taking into account all the facts and circumstances, it is inequitable to hold the individual liable for any unpaid tax or any deficiency (or any portion of either), and

(B) relief is not available to such individual under subsection (b) or (c), the Secretary may relieve such individual of such liability.

26 U.S. Code § 6015 - 공동 소득세 신고서에 대한 연대납세의무의 구제

(f) 형평적 구제

(1) 일반적으로 재무부 장관이 정하는 절차에 따라,

(가) 모든 사실관계를 종합적으로 고려하였을 경우, 연대납세자에게 미납된 조세 또는 부족한 조세(전부 또는 일부)에 대하여 책임을 묻는 것이 형평에 반하고,

(나) 동 연대납세의무자에게 (b)항 내지 (c)항에 따른 구제 수단이 주어지지 않을 경우, 재무부 장관은 동 연대납세의무자의 연대납세의무를 면제할 수 있다.

Commissioner, T.C. Memo. 2018-15 (Feb. 5, 2018) 참고

## V. 조세형평면제처분을 위한 일반규정 도입방안

### 1. 필요성

법이 도덕규범과 다른 큰 차이점 가운데 하나는 법은 공권력에 의한 강제가 가능한 규범이라는 점이다. 공권력에 의한 강제가 가능하므로 그 만큼 “내용의 정당성”이 담보되어야 한다. 민주적 법률국가에서 어떠한 내용의 법이 정당한지에 대한 1차적 판단권은 입법권자인 의회가 가지고 있다. 입법자는 헌법에 의하여 부여된 폭넓은 의회재량을 가지고 있으므로 의회가 제정한 법률은 그 내용이 헌법에 위반되어지는 예외적인 경우를 제외하고는 일단 법적으로 정당한 것으로 인정받게 된다. 이것을 법적 정의라고 할 수 있다. 이렇게 하여 입법된 법률은 일반적·추상적 규범의 형태를 취하고 있고 그 규범은 법해석적용방법에 의하여 개별·구체적 사례에 적용된다. 일반적·추상적 규범자체가 정당하고 그 법조문에 대해 일반적으로 허용되는 법해석적용방법에 의하여 개별·구체적 사례에 적용되었다면 그 적용결과도 정당한 것으로 인정받아야 한다. 이것은 법적 정의가 개별사례에 구체화된 것으로 이해할 수 있다. 법의 적용이 정당화되기 위해서는 구체적 사례의 다양한 사정들을 종합적으로 고려하여서 이루어져야 한다.

일반적 행정법규의 경우 그러한 사례의 종합적 사정을 고려하여 비록 법에서 규정한 처분요건이 충족되었다고 하더라도 법집행자는 재량을 행사하여 처분을 하지 않을 수 있는 여지가 있다. 이를 통해 개별사례에의 법적용의 정당성을 확보하는 것이다. 그런데 엄격한 기속행정이 요구되는 조세법규의 경우 그것이 제도적으로 어려운 측면이 있다. 과세행정청은 법률에서 규정한 처분요건이 충족되어지면 아무리 그러한 처분이 개별적 사정을 고려할 때 불합리하다고 하더라도 처분을 하지 않을 수 있는 여지를 입법자로부터 부여받지 못하였다. 그 결과 현실적으로 납득하기 힘든 과세처분이 이루어져도 납세자가 정상적인 구제절차를 통해 구제받을 수 있는 경우는 매우 제한적이다. 이러한 사례가 등장하면 납세자가 국세불복절차나 소송을 제기하고 처분의 위법을 다양한 방법으로 주장하여야 한다. 물론 그러한 사례에서 과세공무원이나 법원이 법조문을 아주 잘 해석하여 사안을 적절히 해결할 수 있는 경우도 있다. 그러나 현실적으로 그러한 정상적인 해석의 범주 내에서 해결되지 않은 경우도 많이 존재한다. 이러한 경우 대부분의 경우 납세자는 억울함을 호소할 여지가 없어질 것이고 사회적으로 큰 논란이 된 소수의 사건의 경우 위에서 사례를 통해 살펴본 바와 같이 법원이 실질적으로 해석이 범주를 벗어난 무리한 판결을 해서 문제를 해결해오고 있었다. 현행 제도하에서는 법원이 이렇

게 까지 무리한 판결을 할 수밖에 없는 나름의 이유가 있다. 사회적으로 그 불합리성에 대한 공감대가 크게 형성되었다고 할 경우 일지라도 현행의 제도 하에서 정상적으로 그러한 문제를 해결 하는 방법은 법의 개정이라고 할 것이다. 그런데 그러한 법의 개정은 소급효를 부여할 수 없는 상황이고 그렇게 되면 결국 불합리한 처분을 받은 당사자는 구제가 되지 않으므로 실질적인 구제책이 될 수 없다. 결국 무리한 법해석 이외에는 실질적으로 다른 구제 방법이 없는 것이다. 이러한 사례가 등장할 경우 무리한 과세임을 인지하면서도 본인에게 부여된 법집행의무를 수행하기 위해 법에서 규정한 대로 과세처분을 할 수 밖에 없는 과세공무원과 그러한 처분에 대해 억울함을 호소해오는 경우 정상적인 법해석의 테두리 내에서(=법률 문언의 범주 내에서) 문제를 해결해야만 하는 법관들의 난감함을 해소해주기 위해서는 새로운 제도의 입법이 절실하다.

그러한 차원에서 아래에서는 외국의 입법례를 참조하여 형평면 제처분의 법률적 근거를 부여하는 입법방안을 제시해보고자 한다.

## 2. 과세의 형평성을 이유로 한 일반감면규정 도입방안

### 1) 규정의 성격

과세의 형평성을 이유로 한 일반적 형평면제규정은 기존의 세법규정에 따를 때 납세의무가 성립한 경우인데 당해 사안에서 형평성을 이유로 납세의무를 면제해주는 것이다.

과세의 형평성확보는 기존 세법규정에 대한 일반적 법해석과정을 통해서도 가능한 부분이 있다. 그러나 그러한 시도는 법해석방법의 한계로 인해 제한이 되어 진다. 형평성확보를 기존 세법규정의 해석을 통해 과도하게 시도하게 되면 해석의 범주를 벗어난 법 적용이 될 수 있다. 형평면제처분의 일반적 근거규정을 신설한다면 그 규정은 기존 세법규정에 따른 해석의 범주를 초과하더라도 법령에 정하고 있는 요건을 추가적으로 충족하면 과세의 형평성확보를 위해 예외적으로 이미 성립한 납세의무를 면제시켜주는 제도이다.

물론 형평성확보를 위해 일반규정을 신설하더라도 그 규정을 통해 현행 세제하에서 형평성 논란이 되는 모든 문제를 해결할 수는 없다. 형평성 이슈의 종국적 해결은 새로운 입법을 통해 이루어져

야 하며 형평면제규정은 그 규정의 요건으로 설정되어진 바에 따라 현행 세제하에서 해석의 제한된 범주로 인하여 발생하는 매우 불합리한 법해석결과를 해결해주는 역할로 그 기능이 제한되어야 한다.

## 2) 규정의 위치

형평면제를 위한 일반규정 자체는 모든 국세 세목에 타당하여야 하므로 소득세법 등 개별세법이 아니라 국세징수법이나 국세기본법에 규정되어야 할 것이다. 이 규정이 이미 성립한 조세채무의 “징수”를 면제해주는 기능을 한다면 국세징수법에 규정되어야 할 것이다. 반면, 해당 규정에 의하여 이미 성립한 “조세채무를 사후적으로 소멸”하게 하는 기능을 한다면 국세기본법에 규정하는 것이 타당할 것이다. 양자의 기능이 모두 필요하다면 국세기본법에 규정을 신설하고 국세징수법에서 이를 준용하게 하는 것이 필요하다.

형평면제처분규정 자체의 위치는 독일과 스위스의 입법례를 보게 되면 모두 “부과” 또는 “확정”과 관련한 부분에서 규정하고 있다.<sup>153)</sup> 독일은 스위스와 달리 부과절차에서의 규정(제163조) 이외

---

153) 독일은 대부분의 조세가 부과주의방식에 의해 “확정”되므로 “부과”와 “확정”은 사실상 같은 의미로 이해할 수 있다.



에 징수절차에서 별도의 규정(제227조)을 두고 있다.

인적 불형평을 이유로 한 감면까지 고려할 경우 납세의무가 확정되는 단계에서 그러한 사정이 발생할 수도 있지만 확정후 징수처분이 이루어지는 단계에서 그러한 상황이 발생할 수도 있으므로 독일과 달리 국세기본법과 국세징수법이 분리되어있는 우리 법제에서는 일단 형평면제처분규정을 국세기본법에 신설하고 국세징수법에서 준용하도록 할 필요가 있다.<sup>154)</sup>

국세기본법에 이러한 규정을 신설한다고 할 경우 독일과 스위스의 입법례를 고려할 때 가장 적절한 위치는 국세기본법 제5장 “과세” 아래에 형평면제처분규정을 입법하는 것이다. 좀 더 구체적으로는 국세기본법 제5장 제2절 “수정신고와 경정 등의 청구” 아래에서 경정청구를 규정하는 국세기본법 제45조의2와 기한후신고를 규정한 제45조의3 사이에 혹은 제45조의3 다음에 규정을 신설하는 것이 적절하다고 판단한다. 국세기본법 제45조의2 제3항에 규정을 신설하는 것도 검토해 볼 수 있다.

제1안: 국세기본법 제45조의2와 기한후신고를 규정한 제45조의3 사이에 신설

---

154) 2012년 서보국 교수가 제안한 조문안의 경우에도 징수에서 면제처분을 해야 한다는 부분이 포함되어 있다. 서보국, “조세법상 형평면제처분제도의 도입에 관한 연구”, 『세무학연구』 제29권 제1호, 한국세무학회, 2012, 99면.

\* 이 경우 신설규정이 제45조의3이 되고 기한후 신고는 제45조의4로 조문번호변경.

제2안: 국세기본법 제45조의4로 규정 신설

제3안: 국세기본법 제45조의2 제3항 신설

\* 이 경우 현재 제3항 이후는 항의 번호가 변경되어야 하고 신설규정에 대한 절차부분은 반영하여 내용도 함께 변경될 필요가 있음

국세징수법에서 해당 조문을 준용하는 규정을 신설한다면 그 규정은 국세징수법 제2장 “신고납부, 납부고지 등” 아래에서 제7절을 신설하고 제목을 “형평면제처분”으로 한 뒤 그 아래에 제23조의2를 신설하는 방안이 적절해 보인다.

〈참고〉 독일과 스위스의 법조문 체계

【독일의 경우】

조세통칙법(Abgabenordnung)

제1부(Erster Teil) 총론

제2부(Zweiter Teil) 조세채무법

제3부(Dritter Teil) 일반적인 절차규정들

제4부(Vierter Teil) 과세의 수행

제1절(Erster Abschnitt) 납세의무자의 포착

제2절(Zweiter Abschnitt) 협력의무(Mitwirkungspflichten)

제3절(Dritter Abschnitt) 확정절차

1장(Unterabschnitt) 조세 확정

I. 일반규정

제155조 조세 확정

제156조 과세최저한, 과세제외

제157조 부과처분의 형식과 내용

제158조 기장의 증명력

제159조 신탁관계에 대한 증명

제160조 채권자와 지불수령자의 명단제공

제161조 재고조사에서 부족수량

제162조 과세기준의 추계

제163조 형평성을 이유로 한 조세의 일탈적 확정

II. 확정의 시효

III. 구속력

IV. 비용

2장(Unterabschnitt) 과세표준의 특별한 확정, 과세기준금액의 확정

3장(Unterabschnitt) 분할, 할당

4장(Unterabschnitt) 책임

제4절(Vierter Abschnitt) 세무조사

제5부(Fünfter Teil) 징수절차(Erhebungsverfahren)

제1절(Erster Abschnitt) 조세채권의 실현과 만기, 소멸

1장(Unterabschnitt) 조세채권의 실현과 만기

2장(Unterabschnitt) 조세채무의 지불, 충달, 면제(Erlaß)

제224조 지불 장소, 지불일

제224a조 물납

제225조 상환의 순서

제226조 충당

제227조 면제(Erlaß)

제2절(Zweiter Abschnitt) 납부지연가산세

제3절(Drittter Abschnitt) 담보제공

제6부(Sechster Teil) 강제집행

제7부(Siebenter Teil) 재판외적 권리구제절차

제8부(Achter Teil) 조세형사범 및 조세질서범관련 규정

제9부(Neunter Teil) 보칙

**【스위스의 경우】**

연방의 직접세를 규율하는 연방법(Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer)

제1부(Erster Teil) 총론(Allgemeine Bestimmungen)

제2부(Zweiter Teil) 자연인에 대한 과세

제3부(Dritter Teil) 법인에 대한 과세

제4부(Vierter Teil) 자연과 법인을 위한 원천세

**제5부(Fünfter Teil) 절차법**

제1절(Titel) 조세행정기관들

제2절 일반적인 절차원칙들

제3절 통상적인 절차에서의 조세부과

제4절 원천징수절차

제5절 불복절차

제6절 최종적으로 행해진 처분과 결정의 변경

제7절 상속재산 목록 조사(Inventar)

제8절 조세의 부과와 담보

1장(Kapital) 부과권자인 자치단체(Bezugskanton)

2장 조세의 만기

3장 조세부과(Steuerbezug)

4장 조세의 면제(Erlass der Steuer)

제167조 전제조건들(Voraussetzungen)

제167a조 납세자의 면제신청을 거부할 수 있는 사유들  
(Ablehnungsgründe)

제167b조 형평면제처분을 하는 행정기관(Erlassbehörde)

제167c조 형평면제신청의 내용(Inhalt des Erlassgesuchs)

제167d조 신청자의 절차적인 권리와 의무

제167e조 행정기관의 조사권한(Untersuchungsmittelle der

Erlassbehörde)

제167f조 세부적인 시행령의 제정(Ausführungsbestimmungen)

제167g조 형평면제거부처분에 대한 권리구제절차  
(Rechtsmittelverfahren)

5장 잘못 납부한 세금의 환급청구

6장 조세담보

제6부(Sechster Teil) 조세형사범

제7부(Siebter Teil) 연방과 지방자치단체간의 정산(Abrechnung)

제8부(Achter Teil) 보칙(Schlussbestimmungen)



### 3) 감면규정의 실체적 내용

형평면제처분의 일반규정을 입법하려고 할 경우 어떠한 요건 하에서 형평면제처분을 할 것인지가 매우 중요하다. 이러한 요건을 아주 자세하게 입법할 것인지 아니면 매우 추상적으로 입법할지 여부가 논란이 될 수 있다. 형평면제처분의 처분요건을 정하고 있는 독일 조세통칙법 제163조 제1항과 스위스 연방직접세법 제167조 제1항의 경우 매우 추상적으로만 규정하고 있다.

도입을 제안하는 일반규정은 다음과 같은 이유로 일단 추상적 규정의 형태로 도입할 것을 제안한다. 첫째 일반규정은 그 자체가 어느 정도는 추상적일 수밖에 없다. 둘째 외국의 참조 입법례도 일반규정의 실체적 요건은 아주 추상적으로만 규정하고 있다. 셋째, 이 규정은 입법시 예상할 수 없었던 다양한 상황에 대응해야 하므로 법률에서 자세하게 규정하게 되면 탄력적 대응이 어렵게 된다.

일단 법률에서는 상당히 추상적인 형태의 근거규정만을 입법하고 시행령이나 시행규칙 혹은 집행규칙을 제정하여 좀 더 자세한 내용을 규정하는 방식이 적절하다고 판단된다.

이렇게 규정을 추상적으로 입법할 경우 규정의 명확성논란이 있

을 수 있다. 그러나 이 규정이 과세를 위한 규정이 아니고 현행  
 법제상 불합리한 과세를 할 수 밖에 없는 상황을 해결할 수 있는  
 구제기능을 하는 규정이므로 그러한 논란은 충분히 설명이 가능할  
 것으로 본다.

이렇게 추상적으로 범안을 만드는 경우 조문안은 다음과 같이  
 두 가지 안을 제시할 수 있다<sup>155)</sup>.

〈표〉 형평면제처분의 실제적 요건 조문화 방안

제 1 안	정부는 납세의무가 개별적인 상황에 비추어 중대하게 불형평한 경우 세법에 의하여 징수되거나 징수될 세액 의 일부 또는 전부를 면제할 수 있다.
제 2 안	조세가 개별적인 상황에 비추어 실제적으로 불형평 한 경우에 과세관청은 전부 또는 일부를 감면할 수 있 다.

155) 제2안은 서보국의 2012년 안(세무학연구 제29권 제1호)에서 해당 부분만을 적출한 것  
 이다.

징수처분단계에서 형평면제처분의 근거규정을 국세징수법 제23조의2에 신설한다면 그 규정은 다음과 같은 내용이어야 한다.

〈표〉 징수단계에서의 형평면제처분근거규정신설방안

현재	개정안
(신설)	<p>국세징수법 제23조의 2 【형평면제처분】 ① 납세자는 징수처분단계에서 국세기본법 제45조의3에 따른 형평면제처분의 근거사유가 발생한 경우 징수처분에 대해 그 전부 또는 일부의 면제를 신청할 수 있다.</p> <p>② 제1항에 따른 면제처분절차는 국세기본법상 형평면제처분절차규정을 준용한다.</p>

#### 4) 감면규정의 절차적 내용

형평면제처분은 기본적으로 납세자의 감면신청을 전제로 해서만

인정하도록 할 필요가 있다. 입법례를 보게 되면 독일은 반드시 납세자의 감면신청을 전제로 하지 않지만 스위스는 감면신청을 전제로 하고 있다.

감면과 관련한 절차적 측면 가운데 신청기한을 어떻게 할 것인지가 중요하다. 납세자의 주관적 사정을 이유로 한 감면신청은 그 사유가 발생한 날로부터 90일 내에 한정하고, 객관적 사유에 의한 감면신청은 납세자가 과세표준확정신고를 한 경우에는 국세기본법 제45조의2 제1항에 따른 경정청구와 신청기한을 동일하게 5년으로 하고, 확정신고를 하지 않은 경우에는 확정신고기한 경과후 90일 내로 제한할 것을 검토할 필요가 있다.

나머지 감면신청에 따른 절차의 세부적 내용은 하위법령에 위임하여 규정하는 방식을 채택할 필요가 있다.

## 5) 감면신청기관과 결정기관

형평면제처분의 근거규정이 마련될 경우 납세자가 그 규정에 따른 감면신청을 어느 행정기관에 하고 또 그 신청에 대한 최종 결정을 담당하는 기관을 어떻게 설정할 것인지 여부가 실제로 이 규정의 신설시 이 규정의 적절한 작동여부와 관련해서 매우 중요하다.

우선 납세자가 감면신청을 하는 기관은 관할 세무서장으로 하는 것이 바람직하다. 이는 추후 감면결정기관에서 결정을 한 뒤 개별 납세자에게 통지를 하는 기관의 결정과 그 결정에 대한 불복절차를 허용할 경우 피고인 처분청을 결정하는 문제와 관련이 있다.

다음으로 감면여부를 실제로 결정하는 기관과 관련해서는 크게 두 가지 방안을 제안할 수 있다. 제1안은 기획재정부 산하의 외부 전문가가 참여하는 위원회에서 이 업무를 담당하는 방안이다. 이 방안은 다시 국세기본법 제18조의2 국세예규심사위원회의 명칭을 변경하여 해당 위원회에서 형평면제처분도 담당하게 하는 방안과 국세기본법 제18조의3을 신설하여 가칭 과세형평위원회를 추가로 설치하는 방안이 있을 수 있다. 이 위원회의 운영은 국세예규심사위원회를 참조하면 될 것으로 보인다. 다만, 제1안을 채택하는 경우 개별 납세자들이 해당 위원회를 잘 활용할 수 있도록 하는 적극적 홍보방안마련과 국세청의 협조가 필요하다.<sup>156)</sup> 이처럼 기획재정부 산하에 담당기구를 설치하는 것이 정당화될 수 있는 이유는 무엇보다 형평면제처분이 현행법의 결함과 관련된 경우가 다수이며 이를 결정하기 위해서는 현행법의 해석범주를 명확하게 이해해야 하며 또 결함을 해소하기 위해서는 결국 추가적 입법을 해야 하는

---

156) 예컨대, 수정신고안내문이나 납세고지서 등 국세청에서 납세자에게 과세와 관련하여 서면을 발송하는 경우 불복방안에 대한 안내 이외에 과세형평위원회에 형평면제신청을 할 수 있다는 안내문구를 반드시 포함하도록 하는 방안을 생각해 볼 수 있다.

경우가 많기 때문이다.

제2안은 국세청에 관련 위원회를 신설하는 방안이다.<sup>157)</sup> 이 방안의 정당화이유는 형평면제처분은 개별 납세자에게 법집행을 하는 과정 중에 법집행을 어떻게 할 것인지 여부와 관련한 것이므로 이 부분은 집행기관에서 담당하는 것이 타당하기 때문이다.

〈표〉 형평면제처분의 결정기관

구분	내용	비고
제1안	제1-1안: 국세예규심사위원회를 확대개편하는 방안	제1-1안:국세기 본법 제18조의2 개정
	제1-2안: 가칭 “과세형평위원회”를 신설하는 방안	제1-2안:국세기 본법 제18조의3 신설
제2안	국세청 산하의 납세자보호위원회	국세기본법 제 81조의18 제3항 개정

관할 세무서장에게 감면신청을 하고 결정도 세무서장이 하게 하는 방안도 있을 수 있으나 이는 적어도 현재처럼 법률전문가가 부

157) 해당 위원회를 납세자보호관의 업무관장으로 할 수도 있고 이와는 독립된 별개의 위원회로 할 수도 있을 것이다.

재하거나 극소수에 불과한 세무서의 인적 구성하에서는 부적절하다. 왜냐하면 형평면제처분의 필요여부는 현행 세법규정의 해석한계를 초과하는 부분에서 예외적으로 납세자의 구제여부를 판단해야 하는 것인데 세무서 소속의 공무원은 기본적으로 현행법을 잘 해석해서 과세를 해야 하는 임무를 담당하고 있을 뿐이고 실제로 이러한 사무를 세무서에 맡기게 되면 일선 세무서의 세무공무원들이 그러한 판단을 할 수 있는 전문성을 갖추었다고 판단하기는 어렵다.

다만, 이처럼 감면여부에 대한 결정기관이 제도화되더라도 그 결정에 따른 감면효과가 구체적으로 부여되기 위해서는 개별 납세자에게 관할 세무서장이 감면처분통지를 해야 하는 것으로 절차를 설계해야 한다.

이를 위해 제1안과 제2안에 따라 감면결정기관이 결정하면 그 결정기관은 결정사실을 관할 세무서장에게 통지하도록 하는 규정을 마련해야 한다.

## 6) 감면결정에 대한 불복절차

국세기본법 등에 형평면제처분의 법적 근거가 신설된다면 그 규정에 따른 행정청의 감면여부결정에 대해 불복을 제기하게 할지

여부와 불복을 제기할 수 있게 할 경우 그 대상인 처분은 무엇으로 할지 여부가 문제된다.

우선 불복제기를 허용할지 여부를 검토해 보면 다음과 같은 이유로 이를 허용하는 것이 타당하다. 국세기본법 등에 형평면제처분의 법적 근거가 신설된다면 그 규정에 근거하여 납세자는 법상 요건을 충족하는 사안에서 감면신청권을 부여받은 것이 되며 그 신청권에 기초한 신청에 대해 행정청이 1차적으로 해둔 법집행결과에 대해 최종적인 법해석권자인 법원으로 하여금 판단을 받을 수 있는 기회를 제공해야 한다. 독일과 스위스의 경우에도 이러한 경우 불복을 허용하고 있다. (예, 스위스 연방직접세법 제167g조)

다음으로 불복의 대상이 되는 처분을 무엇으로 할지와 관련하여 살펴보면 그 대상은 결정기관(예, 제1-1안의 경우 국세예규심사위원회)의 결정 자체 아니면 결정기관의 통보를 받아 납세자에게 통지를 해 준 세무서장의 결정통지가 될 것이다. 불복절차의 수행과정을 고려할 때 세무서장의 결정통지행위를 불복대상인 처분으로 하는 것이 바람직하다.

이에 대한 불복절차는 현행 국세기본법상 불복절차규정을 그대로 적용받도록 할 수도 있지만 성격상 심판청구 등의 전심절차를



생략하고 바로 소송을 제기할 수 있도록 하는 것도 검토할 필요가 있다. 왜냐하면 이미 이 문제에 대해 외부전문가들이 참여하여 그 적정성을 검증하였고 또 이 문제의 성격이 엄격한 법해석의 문제이므로 굳이 행정심판담당기관으로 하여금 다시 판단하게 하는 것보다는 바로 소송을 제기하게 하는 것이 더 적절하다고 볼 수 있기 때문이다.

### 7) 관련규정의 개정-조세채무소멸사유

형평면제처분의 일반규정을 입법하는 경우 형평면제처분이 조세채무의 소멸사유임을 분명하게 명시하는 규정을 함께 입법해야 한다. 참고 입법례로는 형평면제처분을 입법해둔 나라 중 독일을 들 수 있다. 독일 조세통칙법(Abgabenordnung) 제47조에서는 조세채무는 제224조, 제224a조, 제225조에서 규정한 납부(Zahlung), 제226조에서 규정한 충당, 제163조와 제227조에서 규정한 형평면제처분(Erlaß), 제169조부터 제171조 그리고 제228조에서 제232조에서 규정한 소멸시효 그리고 해제조건부 조세채무에서 조건의 충족이 있는 것으로 소멸한다고 규정하여 형평면제처분이 조세채무의 소멸사유임을 명시하고 있다.

우리나라에서 이러한 입법을 하기 위해서는 조세채무소멸사유를

규정하고 있는 국세기본법 제26조를 아래와 같이 개정할 필요가 있다.

현행	개정안	비고
<p>국세기본법 제26조 (납부의무의 소멸) 국세 및 강제징수비를 납부할 의무는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 때에 소멸한다.</p> <p>1. 납부·충당되거나 부과가 취소된 때</p> <p>2. 제26조의2에 따라 국세를 부과할 수 있는 기간에 국세가 부과되지 아니하고 그 기간이 끝난 때</p> <p>3. 제27조에 따라 국세징수권의 소멸</p>	<p>국세기본법 제26조 (납부의무의 소멸) 국세 및 강제징수비를 납부할 의무는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 때에 소멸한다.</p> <p>1. 납부·충당되거나 부과가 취소된 때</p> <p>2. 제26조의2에 따라 국세를 부과할 수 있는 기간에 국세가 부과되지 아니하고 그 기간이 끝난 때</p> <p>3. 제27조에 따라 국세징수권의 소멸</p>	<p>참고, 독일 조세통칙법 제47조</p>

시효가 완성된 때	시효가 완성된 때  <u>4. 제00조에 따라 형 평면제처분이 된 경 우 해당 금액</u>	
-----------	--	--

### 3. 형평성을 이유로 한 법개정과 형평면제규정의 관계

#### 1) 형평면제규정의 적용사례

형평면제규정이 적용되는 사례는 법률 자체는 일반적으로 문제가 없는데 구체적 사례에의 적용이 타당성을 결여한 경우이다. 이러한 경우 일반적 형평면제규정이 입법된다면 그 규정의 적용을 통해 문제의 사례는 일단 구체적 타당성있게 법적용을 할 수 있게 된다. 하지만 해당 사례를 통해 적용대상이 된 규정의 입법적 결함이 확인된 것이므로 추후 사례를 위해서 법개정을 할 필요가 있다. 즉, 이 경우 법개정은 기존의 법률규정이 일반적이고 추상적 규정으로 보통의 사례에서는 문제가 없었지만 특수한 사례에서 예외규정이 필요하였음에도 처음 입법 당시에는 그러한 예외사례를 생각하지 못하였다가 형평성이 논란이 된 구체적 사례를 통하여 추후 그 예외사유를 입법화하는 것이다.

결국 형평면제조항은 기존에 규정은 그 자체로 문제가 없는 것이지만 구체적 사례에서의 합리적 법적용을 위해 특별히 예외를 설정해주고 추후 법을 개정함으로써 사실상 새롭게 개정된 법률규정을 문제의 사례에 소급해서 적용하는 것과 비슷한 결과를 발생시킨다.

예를 들어, 상장주식 명의신탁 증여의제 과세에 있어서 최초 명의신탁 이후 해당 주식의 처분을 통해 반복적으로 명의신탁이 성립한 경우에 각 건에 대해 모두 명의신탁 증여의제 과세규정을 적용할 수 있는지 여부와 관련하여 비록 대법원에서 현행법 해석론으로 최초 명의신탁에 대해서만 증여의제 과세가 가능하다는 결론을 내렸지만 만일 이러한 경우에 적어도 현행법 해석론으로는 대법원과 같은 결론을 도출할 수 없다고 보고<sup>158)</sup> 만일 독일과 같은 형평면제규정이 존재하는 경우 그 규정의 적용을 통해 비로소 현재 대법원과 동일한 결론을 도출할 수 있을 것이며 이 경우 입법자는 추후 법개정을 하여 실질적으로 하나의 자산에 대해 반복적으로 명의신탁 증여의제 과세가 적용되어 납세자의 세부담이 과도해질수 있는 경우 어느 범위까지만 과세할 지에 대해 명확하게 법개정을 할 수 있을 것이다.

---

158) 이동식, “명의신탁 증여의제과세 관련 최근 대법원판례 검토”, 『법학논총』 제39권 제3호, 전남대학교 법학연구소, 2019, 382면.

## 2) 형평면제규정이 적용되지 않는 사례

독일과 같은 형평면제규정을 입법한다고 하더라도 그 규정이 적용되는 경우는 해석대상이 되는 규정 자체는 일반적·추상적으로 문제가 없는데 특정한 사례에 적용한 결과 문제가 발생하는 경우에 한한다. 그렇지 않고 해석이 논란이 되는 규정이 일반적·추상적으로 적절하지 않는 것으로 평가되는 경우에는 형평면제규정의 적용대상은 아니다. 그런데 이 경우에도 현행 세법규정이 적절치 않다는 비판이 있으므로 법개정이 수반될 수 있다. 이때 법개정이 되는 경우는 첫째 법규정의 일반적·추상적 오류라는 것이 법률내용의 위헌성을 의미하는 경우이다. 이 경우에는 위헌법률심판절차를 거치거나 혹은 그러한 절차를 거치지 않더라도 입법자가 자체적으로 판단하여 법개정을 할 수 있는데 이때의 법개정은 헌법이 입법자를 강제하여 이루어지는 법개정이며 대부분의 경우 이러한 법개정은 사후적 효력만을 가진다.<sup>159)</sup> 둘째, 법규정의 일반적·추상적 오류라는 것이 법률내용의 위헌성 수준까지는 이르지 않은 상태에서 단지 그 내용의 합리성이 보편적으로 수용되지 않는 경우이다(대법원 2020. 6. 18. 선고 2016두43411판결). 이 경우 납세자가 해석이 논란이 되는 현행 세법규정에 대해 헌법재판소에 위헌

---

159) 이 경우 소급효를 인정하지 않으면 심각한 위헌성이 초래된다고 판단하면 소급효를 인정하는 형태로 법을 개정할 수도 있을 것이다.

법률심판을 청구하면 헌법재판소는 해당 규정이 내용적으로 문제가 있지만 그 수준이 위헌은 아니고 해당 규정은 적어도 입법자의 입법재량 범위 내에서의 입법된 것으로 보이므로 합헌이라고 결정할 것이다. 그러나 이러한 경우에도 입법자는 논란의 대상이 된 법률규정이 적절한 내용의 입법은 아니라고 판단할 수 있다. 이러한 경우 역시 사후적으로 법개정이 이루어지게 된다. 이 경우 해당 규정은 장래효만 가지게 된다.

<참고판례> 대법원 2020. 6. 18. 선고 2016두43411 전원합의체판결

#### 가. 사실관계

“1) 원고는 2011. 10. 18. 형인 소외인에게 주권상장법인 조선내화 주식회사(이하 ‘조선내화’라 한다)의 발행주식 116,022주(이하 ‘이 사건 상장주식’이라 한다)를 시간외대량매매 방식으로 매도하면서 그 매매대금을 당일 한국거래소 최종 시세가액(이하 ‘한국거래소 최종 시세가액’을 줄여서 ‘종가’라 한다)인 1주당 65,500원 합계 7,599,441,000원(이하 ‘이 사건 매매대금’이라 한다)으로 정하였다. 소외인은 이 사건 상장주식을 매수함으로써 조선내화의 총발행주식 4,000,000주 중 702,549주를 보유한 조선내화의 최대주주가 되었다.

2) 원고는 2012. 2. 29. 이 사건 매매대금을 양도가액으로 하여 이 사건 상장주식의 양도와 관련된 양도소득세 등을 신고·납부하였다.

3) 광주지방국세청장은 2013. 6. 10. ① 구 소득세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23588호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제167조 제5항(이하 ‘이 사건 시행령 조항’이라 한다)에 의하여 준용되는 구 상속세 및 증여세법(2011. 12. 31. 법률 제11130호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 상속세법’이라 한다) 제63조 제1항 제1호(가)목 및 제3항을 적용하면, 조선내화는 원고를 포함한 ‘최대주주 등’(최대주주 및 그와 특수관계에 있는 주주를 말한다. 이하 같다)이 발행주식총수의 50%를 초과하여 보유하고 있으므로 평가기준일인 2011. 10. 18. 이전·이후 각 2개월 동안 공표된 매일의 종가 평균액 64,178원에 최대주주 등 할증률 30%를 가산한 1주당 83,431원(= 64,178원 × 130/100)을 이 사건 상장주식의 1주당 ‘시가’로 보아야 하는데, ② 그럴 경우 원고는 특수관계에 있는 형 소외인에게 이 사건 상장주식을 ‘시가’보다 낮은 가격인 1주당 65,500원으로 계산하여 이 사건 매매대금에 양도함으로써 양도소득에 대한 조세부담을 부당하게 감소시켰다고 봄이 타당하므로, ③ 결국 원고가 양도가액으로 신고한 이 사건 매매대금은 부인되어야 하고



위 ‘시가’에 따라 양도가액을 산정하여야 할 것을 전제로 원고에게 양도소득세 등을 수정신고할 것을 안내하였다.

4) 위와 같은 안내에 따라 원고는 2013. 6. 12. 피고에게 이 사건 상장주식의 ‘시가’를 1주당 83,396원으로 산정하여 양도소득세 등을 수정신고하면서 양도소득세(가산세 포함) 512,644,352원을 추가로 납부하였다. 그런 다음 원고는 2013. 7. 26. 위 ‘시가’가 아니라 이 사건 매매대금을 양도가액으로 보아야 한다는 등의 이유를 들어 피고에게 양도소득세의 경정청구를 하였으나, 피고는 2013. 9. 10. 거부처분을 하였다.”<sup>160)</sup>

#### 나. 쟁점

이 사건에서 피고는 이 사건 상장주식의 양도 시가를 구 소득세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23588호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제167조 제5항에 의하여 준용되는 구 상속세 및 증여세법(2011. 12. 31. 법률 제11130호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 상속세법’이라 한다) 제63조 제1항 제1호 (가)목 및 제3항을 적용하여 계산하였는데 이에 따르면 이 사건 상장주식의 시가는 양도일인 2011. 10. 18.의 거래가격이 아니라 그 전후 각 2개월 동안 공표된 매일의 거래소 최종 시세가액 평균액이 된다.

---

160) 대법원 2020. 6. 18. 선고 2016두43411 전원합의체 판결.

양도소득세는 기본적으로 양도시점의 실제 거래가액을 양도가액으로 하는 것인데도 당시 법령은 이처럼 양도시점의 가액이 아니라 양도시점 전후의 일정 기간의 거래가액 평균액을 양도가액으로 하도록 규정하고 있었다. 이러한 규정이 내용적으로 헌법상 재산권을 침해하거나 평등원칙을 위반하여<sup>161)</sup> 무효가 될 수 있는지 여부가 논란이 되었다.<sup>162)</sup> 특히, 당시 법인세법에서는 소득세법과 달리 상증세법의 평가규정을 준용하는 것이 아니라 거래일 당일의 종가에 의하도록 하고 있어서 개인과 법인을 과세상 달리 취급하고 있던 점이 쟁점과 관련하여 문제되었다.

#### 다. 대법원의 판단

“가) 구 소득세법과 마찬가지로 구 법인세법 역시 제52조에서 부당행위계산의 부인 제도를 규정하고 있다. 다만 상장주식의 시가평가와 관련해서는, 구 상증세법의 상장주식 시가평가 조항과 달리, 구 법인세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23589호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제89조 제1항에서 상장주식을 한국거래

---

161) 평등은 정의와 밀접한 연관이 있고 정의는 다시 형평과 밀접한 연관이 있으므로 형평성논란을 헌법적 이슈로 논의할 때에는 평등원칙위반으로 다루는 경향이 있다.

162) 이 사건에서는 이 글에서 다루는 쟁점 이외에 구 소득세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23588호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제167조 제5항이 모법의 위임범위를 벗어난 것인지 여부 그리고 이 규정이 모법의 위임범위를 벗어났거나 내용적으로 문제가 있어 무효가 되지 않는다 하더라도 이 사건 상장주식에 관한 원고와 소외인 사이의 매매는 통상적인 상관행에 따른 것으로 경제적 합리성이 있어 부당행위계산부인의 대상이 아니라는 것도 논란이 되었다.

소에서 거래한 경우 해당 주식의 '시가'는 그 거래일의 종가에 따른다고 규정하고 있다. 즉 부당행위계산 부인을 위한 상장주식의 시가평가와 관련해서는, 상장주식을 개인이 양도한 경우와 법인이 양도한 경우에 각각 규율하는 법령이 다르다.

나) 이 사건 시행령 조항이 상장주식의 시가평가와 관련하여, 구 법인세법 시행령 제89조 제1항을 준용하지 않고 구 상증세법의 상장주식 시가평가 조항을 준용한 것은 다음과 같은 이유에서 합리적인 입법재량의 범위 내에 있다고 봄이 타당하다.

소득세법상 '시가'의 개념과 상속세 및 증여세법(이하 '상증세법'이라 한다)상 '시가'의 개념은 모두 '정상적인 유상거래에 의하여 형성된 객관적인 교환가치'라는 점에서 동일하다. 따라서 소득세법에서 상증세법의 규정을 준용하는 그 자체를 위헌·위법으로 평가할 수는 없다. 오히려 이 사건 시행령 조항의 입법자에게는 상장주식의 시가평가 방법에 관하여 법인세법의 규정을 준용할 것인지 아니면 상증세법의 규정을 준용할 것인지에 대하여 비교적 넓은 입법재량이 있다고 보아야 한다.

그런데 이 사건 시행령 조항이 준용하는 구 상증세법의 상장주식 시가평가 조항의 내용 자체가 합리적 입법재량의 범위 내에 있

음은 앞서 본 바와 같거니와 다음과 같은 사정들도 함께 고려하면 이 사건 시행령 조항이 상장주식의 시가평가와 관련하여 개인과 법인을 합리적 이유 없이 차별한 것으로 평가할 수 없다.

부당행위계산 부인의 대상이 되는 저가양도에는 부분적으로 증여와 같은 ‘재산의 무상이전’이라는 특수성이 있다. 즉 저가양도라는 것 자체가 인정되는 때에는, 그 안에는 ‘재산의 무상이전’이 포함될 수밖에 없는데, ‘무상으로 이전된 재산의 가액’을 결정짓는 것은 결국 양도대상이 되는 재산의 시가이기 때문이다(시가 - 대가 = 무상이전 가액). 따라서 부당행위계산 부인 규정에서 ‘시가’가 보다 의미 있게 적용되는 국면은 ‘재산의 무상이전’과 관련된 부분이라고도 볼 수 있다.

이런 점에 비추어 보면, 저가양수에 따른 이익의 증여에 관하여 규정한 구 상증세법 제35조 제1항에서 정한 ‘대가와 시가의 차액’과 구 소득세법상 부당행위계산 부인 규정이 적용됨에 따라 양도인에게 추가로 인정되는 소득금액은 특별한 사정이 없는 한 같은 금액이어야 한다. 이 사건 시행령 조항은 상증세법상 ‘시가’와 소득세법상 ‘시가’는 특별한 사정이 없는 한 동일하여야 한다는 위와 같은 관점에 따른 것으로도 볼 수 있어 그 합리성을 충분히 긍정할 수 있다.

위와 같은 사정 이외에도 이 사건 시행령 조항은, 양도인이 법인인 경우에는 상대적으로 거래가액과 증빙자료의 조작성이 어렵고 장부 등 증빙자료의 조사를 통한 실지거래가액의 파악이 용이한 데 반해, 양도인이 개인인 경우에는 거래당사자들이 통모하여 거래나 자금 이동의 시기를 조작하거나 계약 해제 및 재계약 등의 외관을 꾸며내기가 상대적으로 용이하고 과세관청이 그러한 사정을 밝혀내기 어렵다는 점을 고려한 것으로도 보인다.”<sup>163)</sup>

#### 라. 평가

동일하게 상장주식 매매행위를 하였는데 그 매매가액이 세법상 시가보다 저가라는 이유로 당사자의 거래행위를 세법적으로 부인하면서 매도인이 개인인지 법인인지에 따라 시가를 판단하는 방법을 달리하는 것이 과연 합리적일까? 그리고 양도소득세 계산에 있어서 양도가액은 특별한 사정이 없는 한 “양도시점”의 실제 거래가액을 기초로 하여야 하는데 당시 소득세법 시행령 제167조 제5항이 준용하는 상증세법규정에서 정하는 것처럼 기준일 전후 각 2개월의 최종 시세 평균가액으로 한다는 것은 양도소득세의 기본에 배치되는 것이라고 할 것이다.

대법원은 소득세법 시행령 조항의 입법자에게는 상장주식의 시

---

163) 대법원 2020. 6. 18. 선고 2016두43411 전원합의체 판결.

가평가 방법에 관하여 법인세법의 규정을 준용할 것인지 아니면  
상증세법의 규정을 준용할 것인지에 대하여 비교적 넓은 입법재량  
이 있다고 보았으며 그러한 입법재량권을 행사하여 법인세법 규정  
을 준용하지 않고 상증세법 규정을 준용하였으므로 그러한 입법재  
량권행사가 잘못되었다는 판단을 할 수 있는 근거가 없는 한 비록  
이와 같은 과세가 불합리하더라도 그러한 과세를 규정한 법령이  
내용적으로 위헌이라서 무효라고 할 수는 없다. 하지만 그러한 과  
세내용이 합리적이라고 할 수는 없다. 이때 규정의 문제점은 규정  
자체는 문제가 없는데 특수한 상황에서 그 규정을 적용한 결과가  
불합리한 것이 아니라 그 규정 자체가 문제가 있는 경우이다.

이 규정의 불합리성을 해소하기 위해 입법자는 2021. 2. 17. 소  
득세법 시행령을 개정하여 이러한 경우 상증세법이 아니라 법인세  
법규정을 준용하도록 하는 규정을 신설하였다.<sup>164)</sup> 이 규정은 당연  
히 소급하지 않는다.

#### 4. 신설규정의 남용방지방안

##### 1) 결정기관의 독립화·전문화

형평면제처분의 일반근거규정이 신설된다고 하여 공평하게 부과

---

164) 소득세법 시행령 제167조 제7항.

되어야 할 세금이 불공평하게 부과되는 상황이 만연해지는 그러한 상황은 도래하지 않을 것이다.

가장 우선적으로는 결정기관 자체가 독립화·전문화되어져 운영되는 것을 들 수 있다. 이 제도의 도입 초기에는 전문가들의 진지한 검토를 거쳐 진정으로 구제가 필요한 예외적인 사례에만 이 규정이 적용될 수 있도록 제도운영에 관계 행정기관이 노력을 기울일 필요가 있다.

## 2) 특례부과제척기간과 징수권소멸시효 정지사유 신설

감면신청이 있으면 부과처분이나 징수처분은 중지를 하되 감면여부에 대한 최종 결정이 있는 시점부터 다시 부과처분이나 징수처분이 가능하도록 할 필요가 있다.

이를 위해 국세기본법 제26조의2 제6항에 부과제척기간특례사항을 신설하고 제28조 제3항에 소멸시효정지사유를 신설해야 한다.

## 3) 가산세부과

형평면제규정의 남용을 방지하기 위해 감면신청을 했지만 그 신청이 기각될 경우 신청 이후의 기간 동안 가산세는 면제되지 않는 것으로 해야 한다.

#### 4) 인용결정시 결정이유 등의 공개 의무화

독일은 과세관청의 자의적인 형평면제처분권 행사를 제한하기 위해 연방재정부(BMF)의 지침으로 면제관할권을 세액에 따라 세무서, 국세청 및 연방재정부 등 각급 기관별로 차등화하여 면제 여부를 심사하고 있으며, 형평면제처분을 신청하여 감면된 경우에는 사건과 면제처분의 이유를 모두 공개하도록 하고 있다. 결국 형평면제신청 시 이러한 절차와 관련하여 개인정보공개 동의를 의무적으로 받아야 할 것이며 홈페이지에 감면결정이 있는 경우 실명과 사안을 모두 공개하고 과세의 결과가 불형평한 이유를 명시해야 할 것이다. 그러나 독일과는 달리 우리나라의 경우 세액에 따른 단계별 면제관할권은 시기상조라 판단된다. 일선 세무공무원이나 세무서 단위까지 형평면제권한을 발동하기에는 무리이며 본 보고서에서 주장된 바와 같이 형평면제를 심사하는 전문가로 이루어진 특별위원회에 통합하여 면제관할권을 부여하는 것이 필요하다.



## VI. 조세형평면제제도 도입시 예상가능한 법적 쟁점들

### 1. 개관

형평면제제도는 구체적 개별적 사안의 특수성을 인정하여 그에 따라 규제기준을 차별화한다는 데 핵심이 있다. 따라서 실질적 평등의 원칙과 비례원칙의 이념을 실현하는 것이며, 국민의 권리침해에 대한 법적 보호의 요구를 강화해준다는 점에서 실질적 법치주의 원칙에 부합한다고 할 수 있다. 그러나 이러한 예외적 제도를 도입할 경우, 적어도 형식적으로는 법령에서 정한 일반적 기준에 위배되는 내용을 허용하게 되기 때문에, 한편으로는 평등원칙 위반이 문제될 수 있고, 동시에 행정의 법률적합성 원칙, 특히 법률의 우위의 원칙에 반하지 않는가라는 문제가 제기될 수 있다. 이는 곧 행정권에 의한 의회의 입법권 침해, 즉 권력분립의 문제를 야기하게 된다.

이하에서는 형평면제제도가 이러한 법리적 문제점을 어떻게 법리적으로 극복할 수 있는지 검토한다.

### 2. 평등원칙

평등원칙과 관련하여 그 근거에 대하여는 논란이 있으나, 그것

이 우리 헌법상 기본원칙이라는 점에 대하여는 이론이 없다. 형평면제제도는 현상적으로만 보면, 개별 사안에 따라 서로 다른 규제 기준을 적용함으로써, 그것이 평등원칙에 반하는 것으로 보일 수 있다. 그러나 이는 형평면제제도의 외형적 현상만을 주목한데 기인하는 것이다. 형평면제라는 용어 자체에서 나타나는 바와 같이 이 제도는 획일적 규율에 따라 야기되는 법의 경직성을 치유하여 형평의 정신을 구현하기 위한 것이라는 점에서 형평면제제도야말로 진정한 의미에서 '실질적 평등원칙'을 구현하기 위한 제도라고 하여야 한다.

헌법상 평등원칙도 절대적 평등이 아닌 상대적 평등의 원칙을 말하는 것이고, 이는 합리적 차별, 즉 정당한 사유가 있는 차별은 허용한다는 것이다. 나아가 다른 것을 동일하게 취급하면 그것이 오히려 평등원칙에 반하게 될 것이며, 적극적으로 정당한 사유가 있는 경우에는 서로 달리 취급하는 것이 평등의 원칙에 부합하게 될 것이다(적극적 평등실현조치: Affirmative Action). 요컨대 평등원칙이 "같은 것은 같게, 다른 것은 다르게" 취급하라는 것을 그 본질로 한다는 점에서, 형평면제제도는 이러한 평등원칙의 내용에 부합하는 것이다.

이러한 관점에서 형평면제제도가 정당화되려면, 일반적인 규제

기준을 배제하여 예외를 인정하는 특정한 사안이 다른 일반적인 경우와 차별적으로 취급받는 것을 정당화할 수 있을 만큼의 특수성을 지니고 있어야 한다. 따라서 대상의 차별성이 현저하지 않든지, 또는 차별적 내용이 대상의 차이에 비하여 지나치게 차별적이라면 이는 부당한 차별로서 평등원칙에 반하게 될 것이다.

### 3. 법치주의(권력분립원칙)

현대국가에서 법치주의 원리는 ① 합법성(법률적합성), ② 예견가능성(투명성, 지속성, 신뢰성), ③ 명확성, ④ 비례성, ⑤ 법적보호(사전적, 사후적 권리구제제도) 등을 핵심내용으로 한다. 형평면제제도는 그 성질상 위의 법치주의 원칙 가운데 비례성과 권리침해에 대한 법적 보호의 요구를 강화해주는 점에서 실질적 법치주의 원칙에 부합한다고 할 수 있다. 그러나 이러한 예외적 제도를 도입할 경우, 위에서 언급한 법치주의의 고전적 내용인 합법성, 예견가능성, 명확성 등의 요구를 약화시킬 우려가 있다는 점에서 형식적 법치주의 원칙에 반한다는 주장이 제기될 가능성이 있다.

우선 법률에서 권한을 위임받은 시행령 및 시행규칙에서 정한 기준에 반하는 예외적인 형평면제는 외견상 위법한 법적 효과를 예정하고 있으며, 이는 법치주의 원칙의 내용 중 법률적합성에 반

하지 않는가라는 문제가 제기될 수 있다. 이 문제는 입법권의 침해문제와 결부되어 형평면제제도에 대한 가장 강력한 이론적 반론이 될 수 있을 것이다.

또한 구체적 사안의 특수성을 고려하여 일반적인 경우와 달리 예외를 인정한다는 것은 기존 규제에 대한 지속성과 신뢰에 대한 예견가능성을 약화시키고, 명확성 원칙을 저해할 우려도 제기할 수 있다.

법치주의의 관점에서 형평면제제도에 대해 제기할 수 있는 문제점은 법적 안정성의 훼손, 자의에 빠질 위험, 법률우위의 원칙에 대한 위반 등이다. 그러나 현대 민주헌정국가에서 법치주의를 후기입헌주의시대의 법실증주의적 법치주의 개념으로 이해해서는 안 된다. 오늘날의 법치주의는 단순한 법률적합성을 넘어서는 것이다. 모든 미래가 규범 속에 미리 결정되어 있다는 의미의 과도한 규범주의와는 구별되는 것이다. 규범주의는 그것이 가지는 균등화(평준화)효력 때문에 개별사안에서 정의를 담보할 수 없게 된다. 인간의 존엄과 가치, 행복추구권, 그리고 평등은 추상적 인간이 아니라 구체적 개별적 인간 실존을 전제로 한 것이며, 이는 오늘날 실질적 법치주의가 과거 형식적 법치주의에서 일률적·획일적·형식적으로 법률이 규율하면 되었던 것과는 달리 구체적 개별적 상황에서의

정의가 실현될 수 있도록 법률이 제정되고 집행되어야 함을 의미한다. 따라서 단순한 형식적 법치주의를 극복하고 법에 대해 이른바 “생각하는 복종(denkender Gehorsam)”<sup>165)</sup>이 요구되는 것이다. 독일의 경우 이러한 실질적 법치주의적 고려가 필요한 세법의 영역에서 1919년 제국국세기본법 제108조를 명확하게 규정하면서 형식적 법치주의를 극복하였다.<sup>166)</sup> 이를 위해 신뢰보호원칙, 비례원칙, 공정한 절차와 무기평등의 원칙 등이 보장되어야 하는바, 형평면제제도는 이러한 실질적 법치주의 원칙을 구현하는 제도라고 할 것이다. 이러한 관점에서 형평성은 실질적 의미의 법적 안정성을 해하거나 자의에 의한 행정을 야기하는 것이 아니라, 오히려 그 반대이다. 형평은 정의의 이념의 구현을 목적으로 하는 것인바, 정의의 이념은 실질적 법치주의의 핵심요소이다. 따라서 형평은 실질적 법치주의의 표현이자 그 조건이다.

법률적 차원에서 직접 규제를 규정하고 있는 경우에 대해서까지 형평면제기관이 구제조치를 해 줄 수 있도록 하면 입법권 침해의 문제가 직접적으로 제기될 가능성이 높다. 권력분립의 원칙에 따르면, 입법, 사법, 집행 등 국가권력은 기능 상호간에 중첩이 일어

---

165) Heck, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, AcP 112 (1914), S. 51 f.

166) Isensee, in: FS Flume II, S. 129 (137); ders., Normalfall oder Grenzfall als Ausgangspunkt rechtsphilosophischer Konstruktion?, in: Brugger/Haverkate (Hrsg.), Grenzen als Thema der Rechts- und Sozialphilosophie, S. 51 (55 f.).

날 수 있지만, 각각 그 핵심영역(Kernbereich)은 침해되어서는 안 된다(이른바 핵심영역이론). 이에 따라 법률을 집행하는 집행권은 효과적인 집행을 위해 독자적인 권한을 보유하며, 그 내용의 하나로 일률적 획일적 규율로 인하여 발생하는 개별사안에서의 부정을 시정할 권한 내지 의무가 헌법상 존재하는지 문제된다. 이러한 일반적 형평조치권한이 헌법적으로 인정된다면, 개별적 수권조항은 물론 일반적 수권조항이 없더라도, 즉 법률상 근거 없이 법률의 구조적 한계와 법률집행권한의 본질로부터 행정권은 개별사안의 특수성으로부터 법률규정에 대한 예외를 인정할 수 있고, 또 일정한 경우에는 이를 인정하여야 할 의무가 인정될 것이다. 이러한 의미의 과세관청의 일반적 형평조치권한은 헌법 제107조 제2항에서 간접적으로 도출될 수 있지만, 이러한 문제점을 해결하기 위해 입법자는 일반적 형평조치권한을 부여하는 법률을 제정할 헌법상 의무가 있다고 볼 수 있다. 이는 과세행정권의 보장과 국민의 기본권보장이라는 두 가지 측면에서 요구된다. 첫째, 행정권은 법률을 구체적 사안에 적합하게 집행하여야 할 의무가 있으며, 이를 위해서는 법령을 집행함에 있어서 상당한 정도의 자유의 여지를 가지고 있어야 한다. 이러한 여지가 보장되지 않으면, 행정권은 자신의 임무를 적절히 이행할 수 없게 된다. 둘째, 개별사안에 있어서 정의를 실현하고 기본권을 보장하기 위해서는 개별사안에 대한

차별화가 요구된다. 이러한 관점에서 입법자는 행정권에 대해 특별한 상황에 있어서 형평조치권한 내지 재량(요건재량, 효과재량, 형성의 자유 등을 포괄하는 의미로서 재량)을 부여할 헌법적 의무가 있다.

이상에서 살펴본 바와 같이 권력분립의 원칙은 형평면제제도에 대해 장애가 되는 것이 아니라 오히려 형평면제제도의 헌법적 근거로서의 의미를 지닌다고 할 것이다.

권력분립의 원칙에 의하면, 과세행정권에 독자적인 핵심영역이 인정되어야 할뿐만 아니라, 개별사안에 대한 법률적용시 구체적 정의와 개별적 정의를 보장하는 사법의 본질을 수행하기 위해 개별 사안의 특수성을 사법심사시 고려할 수 있는 권한이 보장되어야 할 것이다. 현실적인 관점에서든 과세현실이 매우 다양하기 때문에 법률에서 일률적으로 예외의 기준을 사전에 모두 정한다는 것은 불가능하다. 이것이 가능하다면 법률에서 입법자가 예외규정이나 포괄규정 등을 모두 법률 자체에서 규정하고 개정할 필요가 없었을 것이다. 그러므로 위에서 논한 법규범의 일반성이라는 내재적 한계와 입법기술상 한계, 그리고 적절한 법적용권한의 보장을 위해 입법자는 법률에서 모든 것을 다 정하지 않고 구체적 사안에서 정의를 실현할 수 있도록 법적용자에게 구체화할 권한을

부여한 것이다. 그런데 이러한 법치주의적 구조를 고려하지 않고 기계적·획일적 법적용을 통해 구체적 정당성을 상실한다면 이것이 야말로 입법자의 의도에 반하는 결과가 될 것이다. 따라서 구체적 사안의 특수성을 무시한 획일적인 법적용의 문제를 극복하고 구체적·개별적 정당성을 회복시켜줌으로써 형평의 이념을 구현할 수 있는 제도적 장치가 절실히 요청된다. 형평면제제도는 이러한 형평의 이념을 구현하면서도 동시에 법적용권한의 남용방지를 위해 투명하고 객관적인 절차를 마련하기 위한 제도적 장치이다. 우리나라의 입법현실과 법적용문화를 전제로 받아들이면서 범규범의 정립 및 집행과정에서 야기되는 과잉규제의 문제를 해결하기 위해서는 형평면제제도의 필요성이 인정될 수 있다.

요컨대 위에서 언급한 바와 같이 국민의 예측가능성을 보장하고 과세행정의 기계적 적용의 방지를 위해서 법적용기준의 명확화·투명화·획일화 등이 요구되지만, 이러한 노력이 진척되면 될수록, 앞에서 본 바와 같이, 규범의 일반화 자체에 내재하는 구조적 문제점으로 인해 구체적·개별적 사안의 특수성이 반영되지 않기 때문에 불합리한 법적용 피해의 문제도 더욱 증대될 것이다. 따라서 과세행정의 명확화·투명화·획일화 정책이 정당성을 획득하기 위해서도 이로 인해 야기되는 구체적·개별적 정당성의 문제를 해결하



는 보완장치가 절실히 요청된다고 하겠다. 이를 통해 법률의 입법 목적이 빈틈없이 달성되고 "같은 것은 같게, 다른 것은 다르게!"라는 정의의 이념이 구현될 수 있을 것이다.

## VII. 결론

세금은 국민들에게 직접적 반대급부 없이 금전급부의무를 부과하는 것이므로 정의로워야 한다. 이러한 정의가 개별적 조세사례에서 실현되는 것을 형평성이라고 이해한다.

과세의 형평성은 보통의 경우 납세자에게 법률에 근거하여 평등한 법집행을 함으로써 확보할 수 있다. 만일 세금부과의 근거가 되는 법률 자체가 문제있는 경우는 법개정을 통해 해결해야 한다. 그런데 법률 자체는 문제가 없는데 법을 집행하는 과정에서 해당 사례의 개별적, 구체적 사정에 의하여 법집행의 결과가 형평성을 상실하는 경우가 발생할 수 있다. 이 글은 그러한 경우 어떻게 형평성있는 결과를 도출할 것인지를 검토하였다. 조세법집행의 형평성확보는 특히, 우리나라처럼 조세법규를 문언에 충실하게 해석하는 것을 아주 강조하고 있는 나라일수록 논의의 실익이 크다. 왜냐하면 법집행의 형평성은 기본적으로 법의 해석·적용을 통해 해결해야 하는데 엄격한 법해석으로 형평성확보가 가능한 범주가 크지 않을 수 있기 때문이다.

이 글에서는 이러한 현실적 한계 속에서 조세법의 형평성확보를 위한 방법으로 헌법 제107조 제2항의 해석론과 국세기본법 제18조

제1항의 해석을 통한 해결도 이론적으로는 가능함을 확인하였다. 하지만 그러한 방법을 통한 해결이 현실적으로 충분히 잘 작동하지 않는다는 결론하에 독일 등 외국의 입법례를 참조하여 조세형 평면제를 위한 일반적 근거규정을 신설하는 입법안을 제시해 보았다. 또한, 이러한 규정의 신설에 대해서는 평등원칙과 권력분립원칙에 반하는 것이 아닌가 하는 논란이 있을 수 있으므로 이 글에서는 그러한 주장이 타당하지 않음에 대한 반론도 정리하였다.

다만, 형평면제제도의 실제 도입에 대해서는 여전히 조세법률주의에 대한 중대한 예외이고, 현행 법령체계하에서 해결이 가능하다는 의견이 있어 신중한 판단이 요구된다는 지적도 있는 것이 사실이다. 또한, 실제 입법이 완성되어 해당 규정이 적용된다면 해당 규정의 적용범주와 관련하여 여러 논란도 있을 수 있을 것이다. 결국 판례와 경험을 통해 이 규정의 적용범주가 차츰 명확해질 것이지만, 초기의 논란에 대한 두려움이 제도자체에 대한 지적으로 나타나고 있다. 이러한 부분에 대해서는 차후 좀 더 세밀한 분석을 통해 실제 집행에 대한 불안을 해소해 나가는 노력이 필요하다고 본다. 그런 의미에서 본 연구는 형평면제제도의 실제 집행 가능성에 대한 최초의 검토로서 의의가 있다고 볼 수 있겠다.

그렇다고 하더라도 형평면제제도는 좀 더 형평성있는 법집행,

납득할 수 있는 법집행이 세법분야에서도 가능하게 하는 중요한 제도로서 긍정적인 기대와 희망을 가지고 대하여야 하는 제도임에 틀림이 없으며, 동 제도가 제대로 기능할 수 있는 환경이 조속히 조성되기를 기대해 본다.

## VIII. 참조문헌

### 1. 국내문헌

#### 1) 단행본

곽윤직, 『민법총칙』, 박영사, 1985

권영성, 『헌법학원론』, 법문사, 2001

이동식, 『일반조세법』, 준커뮤니케이션즈, 2021

이동식, 『조세정의론』, 경북대학교 출판부, 2015

이동식 외 3인, 『행정법총론』, 준커뮤니케이션즈, 2021

이태로·한만수, 『조세법강의』, 신정 8판, 박영사, 2012

임승순, 『조세법』, 박영사, 2021

임승순, 『조세법』, 박영사, 2009

정종섭, 『헌법학원론』, 박영사, 2010

최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2001

최정일, 『법학개론』, 도서출판 학림, 2015

윤재왕 옮김, 『라드브루흐 공식과 법치국가』, 세창출판사, 2011

천병희 옮김, 『니코마코스 윤리학』, 도서출판 숲, 2013

허일태 옮김, 『법학방법론』, 세종출판사, 2000

## 2) 논문

- 곽태훈, “국세기본법 제18조 제1항의 재판규범성”, 『조세법연구』 제25권 제1호, 한국세법학회, 2019
- 김두형, “조세법의 해석방법론”, 『세무학연구』 제10호, 한국세무학회, 1997
- 김한울, “규제형평제도의 도입에 관하여 - 행정입법과 법치주의”, 『월간 법제』, 법제처, 2010. 2.
- 김해룡, “규제형평제도의 도입방안에 대한 의견”, 한국공법학회 공청회(2010. 1. 19) 별쇄 토론문
- 남기윤, “현대 미국에서의 제정법 해석 방법논쟁과 방법론의 새로운 전개”, 『저스티스』 제100호, 한국법학원, 2007
- 박민영, “미국의 Equitable Tolling의 법리에 관한 소고”, 『경희법학』 제47권 제1호, 경희대학교 법학연구소, 2012
- 박종수, “세법상 유형화·포괄화의 정당성과 한계”, 『조세법연구』 제10권 제2호, 한국세법학회, 2004
- 박철, “법률의 문언을 넘은 해석과 법률의 문언에 반하는 해석”, 『법철학연구』 제 6 권 제 1 호, 한국법철학회, 2003
- 윤지현, “세법, 정책과 ‘기속(羈束)’ 그 모순된 관계”, 『법의 딜레마』 (대표 편집자 윤진수·한상훈·안성조), 법문사, 2020
- 윤창렬, “규제형평제도 도입의 필요성”, 『“맞춤형 규제피해 구제”를 위한 「규제형평제도」 도입에 대한 공개토론회』 자료집, 한국공법학회, 2009

- 이원우, “규제형평제도의 구상 - 좋은 규제 시스템 구축을 위한 제언 -”, 『“맞춤형 규제피해 구제”를 위한 「규제형평제도」 도입에 대한 공개토론회』 자료집, 한국공법학회, 2009
- 이희정, “가칭 「규제형평위원회」 운영(안) - 심의절차와 결정의 유형 및 효력 -”, 『“맞춤형 규제피해 구제”를 위한 「규제형평제도」 도입에 대한 공개토론회』 자료집, 한국공법학회, 2009
- 이동식, “조세법상 엄격해석원칙의 타당성 검토”, 『조세법연구』 제17권 제3호, 한국세법학회, 2011
- 이동식, “명의신탁 증여의제과세 관련 최근 대법원판례 검토”, 『법학논총』 제39권 제3호, 전남대학교 법학연구소, 2019
- 이재호, “세법상 유추의 可否에 관하여”, 『조세법연구』 제17권 제1호, 한국세법학회, 2011
- 이창희, “稅法の 憲法的 기초에 관한 試論”, 『조세법연구』 제6권, 한국세법학회, 2000
- 서보국, “기업회생절차상 채무면제이익의 과세에 대한 독일 조세법의 형평면제처분”, 『안암법학』 제29호, 안암법학회, 2009
- 서보국, “조세법상 법관의 범형성과 그 한계 - 조세법방법론적 고찰을 중심으로 -”, 『공평과세 실현을 위한 세법개정방안』 제108차 정기학술대회 논문집, 한국세법학회, 2013
- 서보국, “조세법상 형평면제처분제도의 도입에 관한 연구”, 『세무학연구』 제29권 제1호, 한국세무학회, 2012

서보국, “합헌적 조세법률을 적법 적용한 과세처분의 위헌적 결과에 대한 납세자의 권리보호 근거로서 헌법 제107조 제2항”, 『조세법연구』 제16권 제1호, 한국세법학회, 2010

서보국, “합헌적 집행법률에 근거한 압류처분의 위헌적 결과에 대한 권리구제의 직접근거로서 헌법 제107조 제2항”, 『행정판례연구』 제18권 제1호, 한국행정판례연구회, 2013

서보국, “허용되지 않는 형평과세판결과 헌법상 요구되는 형평면제판결 - 2006두17550 판결과 2010누26003 판결에 대한 평석을 중심으로 -, 『조세법연구』 제19권 제2호, 한국세법학회, 2013

최봉철, “문언중심적 법해석론 비판”, 『법철학연구』 제 2 권, 한국법철학회, 1999

## 2. 해외문헌

Aristoteles, Nikomachische Ethik, Buch V Kapitel 14

Aristoteles, Rhetorik, Buch I Kapitel 13

A. Leisner, DStZ 1999

Barth, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht.

Birk, StuW, 1990

Bo Cook Seo, Der Billigkeitserlass im System des Steuerrecht, 2009



- Bornhak, AöR 6 (1891)
- B. Grzeszick, Rechte und Ansprüche. Eine Rekonstruktion des Staatshaftungsrechts aus den subjektiven öffentlichen Rechten, 2002
- C. d. Montesquieu, De l'esprit des lois (1748), übersetzt von Ernst Forsthoff (Hrsg.), Bd. 1, 2. Aufl., 1992, Buch X Kapitel 6 "Von der Verfassung Englands"
- C. Farr, Der Steuererlass als Beitrag zur Entschuldung privater Haushalte, BB 2002
- C. J. Hering, Die Billigkeit im philosophischen Rechtsdenken, 1938
- D. Willoweit, Deutsche Verfassungsgeschichte, 5. Aufl., 2005
- Engisch, Einführung in das juristischen Denken, 10. Aufl.
- E. Becker, Reichsabgabenordnung, Kommentar, 4. Aufl.
- E. Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10. Aufl.
- F. Ossenbühl, Staatshaftungsrecht, 4. Aufl., 1991
- G. Anschütz, Der Ersatzanspruch aus Vermögensbeschädigungen durch rechtmäßige Handhabung der Staatsgewalt, VerwArch 5 (1897)
- G. Meyer, Neue Heidelberger Jahrbücher I, 1891
- G. Radbruch, Rechtsphilosophie, Studienausgabe, 2. Aufl., 2003

- Heck, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, AcP 112  
(1914)
- Hey, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und  
EU-Beihilferecht Zum Notifizierungsverfahren, FR 2017
- H. Rödel, Der Begriff "unbillig" in § 131 Abgabenordnung, 1975
- H. W. Kruse, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der  
Gesetzesbindung, DStjG Bd. 5, 1982
- Isensee, in: FS Flume II
- Isensee, Normalfall oder Grenzfall als Ausgangspunkt  
rechtsphilosophischer Konstruktion?, in: Brugger/Haverkate  
(Hrsg.), Grenzen als Thema der Rechts- und  
Sozialphilosophie
- I. Pernice, Billigkeit und Härteklauseln im öffentlichen Recht,  
1987
- Klein/Rüsken, AO, 9. Aufl., 2006
- K. Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000
- K. Vogel, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ/A, 1977
- Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl.,  
1995
- Mußnug, Der Dispens von gesetzlichen Vorschriften
- M. Loose, in: Tipke/Kruse, 2005

- O. Bachof, Archiv des öffentlichen Rechts (AöR) 87 (1962)
- O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. II, 3. Aufl., unverä.  
Nachdr., 1969
- P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981)
- P. Kirchhof, Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht, in:  
Festschrift für Scupin, 1983
- P. Kirchhof, in: FS Scupin
- Rümelin, Die Billigkeit im Recht
- R. Alexy, Ermessensfehler, Juristische Zeitung (JZ) 1986
- R. Schenke, Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007
- R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Aufl., 2010
- R. v. Groll, in: HHSp, 2000
- Thomas von Aquin, Summa Theologica
- T. Wilke, Billigkeit im Steuerrecht, 2007
- Voßkuhle, AöR 125 (2000)
- Woerner, DStJG 5 (1982)
- W. Frotscher/B. Pieroth, Verfassungsgeschichte, 5. Aufl., 2005
- W. Jellinek, Gesetz, Gesetzesauslegung und  
Zweckmäßigkeitserwägung, 1913
- W. Rübner, Das Recht der öffentlich-rechtlichen

Schadensersatz- und Entschädigungsleistungen, in:  
Erichsen/Ehlers (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, 12.  
Aufl., 2002

W.-R. Schenke, in: FS Armbruster