

# 일본 증여세에 있어서 포괄주의 입법에 관한 연구

— 일본 상속세법 제9조를 중심으로 —

최 원\*

---

|| 목 차 ||

I. 들어가며 .....	206	III. 관련 쟁점 .....	221
II. 일본 상속세법상 증여세 과세체계 및 제9조의 의의 .....	208	1. 조세법률주의—과세요건 명확주의	
1. 현행의 증여세 입법체계		2. 통달행정에 관한 논란	
2. 증여세 체계의 연혁		IV. 우리 제도와의 비교 .....	236
3. 우리의 초기 상속세법예의 영향		1. 우리 증여세제상 포괄주의 입법의 변천	
4. 일본 상속세법 제9조의 의의		2. 일본 제도와의 비교	
		V. 맺 으 며 .....	244

---

\* 아주대학교 법학전문대학원 교수

\*\* 투고일 : 2021. 4. 14. 1차수정일 : 2021. 7. 17. 게재확정일 : 2021. 8. 12.

### < 국문초록 >

2003년 12월의 「상속세 및 증여세법」의 개정으로 증여세 완전포괄주의 입법이 완성되는 듯하였으나, 2015년 10월 15일 선고된 대법원 2013두13266 판결에서 보듯이 증여세 완전포괄주의 입법과 개별과세규정과의 관계 등은 여전히 해결하여야 할 숙제이다.

이에 이웃 나라 일본은 이러한 문제에 대하여 어떠한 방법으로 대처하고 있는지 들여다보고자 한다. 일본은 우선 증여세제상의 증여의 개념을 민법상의 차용개념으로 이해하고 있다. 민법상의 증여개념에 부합하지 않는 증여세 과세대상은 증여간 주규정을 두어 과세하고 있는데, 일본 상속세법 제5조 보험금, 제6조 정기금, 제7조 저액양수에 의한 이익, 제8조 채무면제 등에 의한 이익, 제9조 그 밖의 이익 및 제9조의2부터 제9조의5에서는 신탁수익권에 관한 규정이 그 전부이다. 우리 규정의 숫자보다 비교할 수 없이 적다. 일본 상속세법 제9조(이하 ‘이 조항’이라고만 한다)가 포괄주의 입법으로 기능을 하고 있기 때문이다. 이 조항만으로는 개별증여사태에 대응하는 세무행정을 할 수 없으므로, 구체적인 과세규정은 상속세법 기본통달에 14개의 조문을 두고 있다. 즉, 우리의 「상속세 및 증여세법」에 있는 개별과세규정이 일본은 상속세법 기본통달에 있는 셈이다.

이 경우 두 가지 관점으로부터 문제 제기가 있을 수 있다. 첫째는 이 조항이 조세법률주의, 그중에서 과세요건 명확주의에 위배되는지에 관한 것이다. 이 조항에 관하여 몇몇 일본의 학자들은 과세요건 명확주의에 위배된다는 주장을 하고, 구체적인 과세사태에서 납세자에 의하여 몇 차례 조세법률주의 위반이라는 주장이 제기되었으나, 최고재판소는 확고하게 이 조항은 실질적으로 무상의 이익이 있는 곳에 과세하기 위한 일종의 조세회피방지규정이라는 취지로 조세법률주의에 위반되지 않는다고 하고 있다. 둘째는 법치행정이 아닌 통달행정을 하고 있다는 비판이다. 일본의 일부 학자들은 이 조항에 따른 통달과세가 궁극적으로 헌법상의 조세법률주의에 위배된다는 주장을 하고 있으나, 일본의 재판소는 이 조항을 합헌이라고 하고, 통달에 따라 과세를 한 경우에는 통달의 합리성과 적정성을 심사하며, 통달을 벗어나 과세를 한 경우에는 다시 이 조항에 의하여 무상의 ‘경제적 이익’이 있는지를 심사하고 있다. 이 조항이 일본에서 입법된 때는 1947년으로, 그 이후로 그 구조와 내용이 바뀌지 않고 현재까지 유지되어 오고 있다.

우리는 1952년도에 일본의 이 조항을 그대로 계수하여 포괄조항을 입법하였으나, 1970년도에 이루어진 몇 개의 대법원판결에서 이 포괄조항을 일본보다 좁게

해석하는 바람에 실질적으로 사문화되었다. 이후 우리는 새로운 개별사례가 등장할 때마다 그에 대응하는 개별과세규정을 뒤따라 입법하는 방식을 한동안 유지하였으나, 이러한 대처방식에 한계를 느끼고 드디어 2003년 12월에 완전포괄주의 입법을 하게 되었다. 현재에 이르러서는 2015년 10월 15일 선고된 대법원 2013두13266 판결 등에서 보듯이 그간 입법된 개별과세규정이 정하고 있는 사실에 부합하면서도 그 범위와 한계를 벗어난 건에 관하여서는 완전포괄주의 조항에 의하여서도 과세할 수 없다고 하고 있다. 이는 우리의 개별과세규정이 통칙이 아닌 법률에 존재함으로 인하여 필연적인 결론이라고 할 것이다. 그러나 이제와서 우리도 일본처럼 법률의 규정을 통칙으로 내릴 수는 없다. 그간의 우리 입법은 적어도 증여세에 관한 한 납세자에게 예측가능성과 법적안정성을 증대하는 헌법상의 조세법률주의 정신에 부합하는 방향으로 전개되어 왔다. 이는 납세자 중심의 민주적 세정에 바탕을 두고 있는 우리 세제의 장점이라 할 것이다. 이에 우리는 「상속세 및 증여세법」상의 증여세 개별과세규정을 더욱 합리적이고 정교하게 다듬어 나가야 할 것이다.

▶ **주제어 :** 증여세, 포괄주의, 일본 상속세법 제9조, 조세법률주의, 과세요건 명확주의, 통달

## I. 들어가며

우리 증여세제상 증여의 개념을 어떻게 설정하여야 하는지에 관하여서는 끊임없는 논란이 야기되어 왔다. 2003년 12월 30일에 「상속세 및 증여세법」(이하 ‘상증세법’이라고만 한다) 제2조 제3항<sup>1)</sup>에 완전포괄주의 입법이 도입되기 전에는 증여의 개념을 민법에서의 차용개념으로 해석하여 민법상의 증여 개념에 부합하지 않는 무상의 자산 이전에 대해서는 상증세법상의 증여의제 규정으로 과세하여 왔다. 그러나 이러한 입법체계는 기존의 증여의제 규정이 미처 포섭하지 못하는 신종의 거래유형에 의한 자산의 무상이전에 대해서는 과세하지 못하게 되는 결과를 가져와, 이것이 조세평등주의에 심하게 반한다는 비판을 받아왔다. 이러한 반성에 터 잡아 2003년 12월 30일 개정시에는 상증세법상 증여의 개념을 세법의 독자적 개념으로 설정함으로써 완전포괄주의 입법을 도입하게 된 것이다. 이러한 규정의 신설로 증여의제 규정은 증여에서 규정으로 그 내용과 성질이 변경되고, 완전포괄주의 규정 하나만으로도 어떠한 자산의 무상이전에 대해서도 과세가 가능한 것으로 의도하여, 완전한 조세평등주의가 실현되는 듯싶었다.

그러나 이후에도 상증세법상 완전포괄주의 규정과 개별과세규정과의 관계를 어떻게 설정할 것인지에 관하여 끊임없는 논란이 야기되었다. 드디어

1) 상증세법상의 완전포괄주의 규정이다. 그 조문의 내용은 “이 법에서 ‘증여’라 함은 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등에 불구하고 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 타인에게 직접 또는 간접적인 방법에 의하여 무상으로 이전(현재히 저렴한 대가로 이전하는 경우를 포함한다)하는 것 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것을 말한다”는 것이다. 이 규정은 2015. 12. 15. 법률 제13557호로 일부 개정되어 그 내용도 부분적으로 수정되었고, 그 조문의 위치도 상증세법 제2조 제6호로 이동하여 현재에 이르고 있다.

대법원은 2015년 10월 15일의 판결에서 이에 관한 논란을 종식시키려는 의도인지 “납세자의 예측가능성 등을 보장하기 위하여 개별가액산정규정이 특정한 유형의 거래·행위를 규율하면서 그중 일정한 거래·행위만을 증여세 과세대상으로 한정하고 그 과세범위도 제한적으로 규정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있는 경우에는, 개별가액산정규정에서 규율하고 있는 거래·행위 중 증여세 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래·행위가 법 제2조 제3항의 증여의 개념에 들어맞더라도 그에 대한 증여세를 과세할 수 없다”고 판시하였다.<sup>2)</sup> 하지만, 이러한 대법원의 판결은 당초 완전포괄주의 입법이 의도한 조세평등주의의 완전한 실현은 상당 부분 퇴보하는 결과를 가져왔고, 학자에 따라서는 2003년 12월 30일 완전포괄주의 입법 도입 전으로 복귀하였다는 평가를 내놓기도 하였다.<sup>3)</sup>

이처럼 우리 증여세제상 증여의 개념과 입법체계는 끊임없는 논란과 그에 따른 빈번한 법률의 개정이 이루어져 점점 복잡한 구조로 변질되어 왔는바, 역사적으로 우리 상증세법의 도입시 모델이 된 이웃나라 일본의 증여세에 있어서 증여의 개념은 어떻게 설정되어 있고, 조세평등주의와 조세법률주의 간의 상충관계를 어떠한 입법 형식에 의하여 해결하고 있는지 한 번 확인해보는 것이 필요하다고 본다. 물론, 이 글 전에도 일본의 관련 입법에 관해서는 여러 문헌에 상당 부분 소개되어 있다.<sup>4)</sup> 그러한 일본의 입법에 대한 연구는 우리의 현행 완전포괄주의 도입에 어느 정도 영향을 미쳤던 것으로 보인다. 다만, 이 시점에서 우리에게 그토록 많은 논란을 불러일으킨 증여세에 있어서 완전포괄주의 입법이 왜 일본에서는 그다지 문제가 되지 않

2) 대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두13266 판결.

3) 이 판결에 대한 한 평석에서 저자는 “대상판결은 ... 증여세 완전포괄주의를 도입한 입법의도와는 크게 어긋나는 판결로서, 사실상으로는 증여세 완전포괄주의에 弔鐘을 울린 것이라고 하지 않을 수 없다”고 하고 있다(이전오, “증여세 완전포괄주의의 현상과 전망”, 『조세법연구』 제26권 제2호, 한국세법학회, 2020, 199면).

4) 대표적으로, 이필우 외 3인, 『상속세·증여세의 포괄적 과세방안에 관한 연구』, 한국재정연구회, 2000.; 성낙인 외 2인, “상속세 및 증여세의 완전포괄주의 도입방안에 관한 연구”, 『법학』 제44권 제4호, 서울대학교법학연구소, 2003. 등.

고, 논란도 우리처럼 야단스럽지 않은 이유가 무엇인지에 관하여 심층적으로 분석해 볼 필요는 있다고 본다. 그러한 작업을 통하여 우리 제도의 현주소를 되짚어 봄으로써 우리 제도의 장점과 단점을 확인해 볼 수 있을 뿐 아니라 향후 우리의 증여세제가 나아가야 할 방향을 설정함에 있어서 작은 단초라도 제공될 수 있을 것으로 기대한다.

## II. 일본 상속세법상 증여세 과세체계 및 제9조의 의의

### 1. 현행의 증여세 입법체계

일본의 상속세 체계상 증여세는 상속세의 보완세적 성격을 갖는 것으로 이해되어 왔다.<sup>5)</sup> 그 때문에 증여세에 관한 법률은 일본 상속세법<sup>6)</sup>에 포함되어 있다. 상속세법 제1조의4는 증여세의 납세의무자를 ‘증여에 따라 재산을 취득한 자’로 정의하고 있다. 즉, 납세의무자는 증여자가 아니라 수증자이다. 증여세 납세의무자가 수증자라는 점은 일면 상속세 체계가 유산취득세 방식을 취하고 있는 것에 대응하는 것으로 설명되기도 한다.<sup>7)</sup> 또한 상속세법 제2조의2에서는 증여세의 과세대상이 되는 재산의 범위에 관해서 ‘증여에 따라 취득한 재산의 전부’에 대하여 증여세를 과세한다고 규정하고 있다. 이를 ‘증여재산’이라고 한다. 증여재산에는 재산권의 대상이 되는 일체의 물건 및 권리를 포함한다.

5) 金子宏, 『租税法』, 弘文堂, 2016, 618頁 참조.

6) 우리와 달리 일본은 법령이 ‘상속세법’이다. 이하 ‘일본 상속세법’을 편의에 따라 의미의 혼선이 없어 보이는 경우 단지 ‘상속세법’이라고만 한다.

7) 金子宏, 上掲書, 618頁; 그러나 우리의 경우에는 상속세는 유산세 방식을 취하고 있으면서 증여세 납세의무자는 수증자인 점으로 비추어 보면, 양자가 반드시 필연적인 관계에 있다고 할 수는 없다.

상속세법에는 증여의 개념에 관해서 달리 정한 바가 없다. 그러므로 일본 증여세제상 증여의 개념은 전적으로 법해석에 의존하고 있는데, 대체로 이를 민법의 차용개념으로 이해하고 있다.<sup>8)</sup> 민법에서 증여는 계약의 일종이므로, 증여자와 수증자 간의 증여에 관한 의사의 합치를 필요로 한다. 의사의 합치가 없음에도 직접, 간접으로 일방당사자의 재산 감소로 인하여 타방당사자의 재산 증가와 같은 무상의 자산이전이 발생하는 경우에는 별도로 간주증여 과세규정을 두어서 과세하고 있다. ‘간주증여’란 민법이 정하고 있는 계약의 일종으로서 증여의 개념에는 포섭되지 아니하나, 과세의 형평을 고려하여 그 경제적 실질이 민법상 증여와 동일한 무상의 자산이전에 대하여 증여로 의제하여 과세하는 것을 말한다.

간주증여 과세규정으로는 상속세법 제5조부터 제9조의5에서 정하고 있는데, 제5조 보험금, 제6조 정기금, 제7조 저액양수에 의한 이익, 제8조 채무면제 등에 의한 이익, 제9조 그 밖의 이익 및 제9조의2부터 제9조의5에서는 신탁수익권에 관한 규정이 있다. 이것이 상속세법상의 개별 간주증여 과세규정의 전부이다. 우리의 증여세법상 규정의 숫자에 비하면 턱없이 적다. 그러면, 일본은 신주인수권, 전환사채 등을 이용한 우회증여, 즉 법인을 통한 변칙증여에 대해서는 과세를 하지 않고 있는가? 그렇지 않다. 일본도 현실 세계에서 일어나는 많은 변칙증여에 대해서 과세를 하고 있다. 다만, 그 과세근거규정은 상속세법 제9조 단 하나일 뿐이다.<sup>9)</sup> 이것을 우리의 시각에서 보면 증여세 포괄주의 입법이라고 할 만하다. 일본에서는 증여세 ‘포괄주의’라는 용어 자체를 사용하지 않는다. 그저 상속세법 제9조를 간주증여 과세규정의 하나로서 이 조항 앞에서 열거된 제5조부터 제8조까지의 내용에 해당하지 않는 ‘그 밖의 이익’에 관한 과세규정이라고 할 뿐이다. 혹자는 이를 ‘바구니 조항(basket clause, バスケット・クローズ)’이라고 지칭하기도 한다.<sup>10)</sup>

8) 橋本守次, 『相続税法』, 大蔵財務協会, 2017, 396頁.

9) 이와 별도로 일본은 상속세법 제64조에 동족회사등의 행위계산부인 규정 등을 두어 상속세 및 증여세의 조세회피행위를 방지하고 있다.

10) 酒井克彦, “相続税法9条に規定するみなし贈与課税の課税要件”, 『中央ロー・

앞에서 열거하고 있지 않은 모든 무상의 자산이전을 이 규정 하나로 쓸어 담아 과세하고 있기 때문이다. 일본의 경우 이 조항 하나로 현실세계에서 일어나는 다양한 변칙거래에 대하여 어떻게 과세할 수 있는지에 관하여 분석을 해 보는 것이 이 글의 주된 취지이므로 상속세법 제9조에 관한 본격적인 논의는 뒤에서 절을 달리하여 구체적으로 보고자 한다.

## 2. 증여세 체계의 연혁

일본의 간주증여 과세규정은 어떠한 경위를 거쳐 현재에 이르고 있는지, 이러한 입법이 우리 초기의 상속세법상 증여세 체계에 어떠한 영향을 미쳤는지 검토해 볼 필요가 있다. 아래에서 연대순으로 일별하기로 한다.<sup>11)</sup>

### 1) 1905년(明治38年)

일본의 상속세 제도는 1905년의 상속세법의 제정으로 시작되었다. 당시 일본은 러일전쟁을 수행 중이었는데, 전시재정계획의 하나로 상속세를 창설하였다. 이때 제정된 상속세법에는 증여세는 존재하지 않았다. 다만, 제3조에 상속개시전 1년 이내의 증여가액을 상속재산에 가산하였고, 제23조에서는 추정가독상속인<sup>12)</sup>등에게 부동산 및 선박 이외의 재산의 증여가 500엔을 초과하는 경우는 유산상속이 개시된 것으로 간주하여 상속세를 과세하였다.

### 2) 1922년(大正11年)

1922년에는 신탁법이 제정되었는데, 그에 따라 상속세법의 개정이 이루어

『ジャーナル』 第16卷 第1号, 2019, 60~61頁.

11) 아래의 일본 간주증여 과세규정에 관한 연혁의 조사는 古谷勇二, “相続稅法9条 ‘のみなし贈与’について”, 『稅務大學校論叢』 第85号, 2016, 131~136頁을 참고하였다.

12) ‘가독상속’이란 일본의 舊民法상 장자가 전재산을 단독상속하는 제도인데, 1947년에 폐지되어 현재는 존재하지 않는다.



졌다. 그러한 개정에 따라 상속세법 제22조의2에 신탁의 수익권을 부여받은 자가 위탁자의 추정상속인 등이 되는 경우에는 증여가 있는 것으로 보아 유산상속이 개시된 것으로 간주하여 상속세를 과세하는 취지의 규정이 창설되었다. 이 규정은 역사적으로 사법상의 증여가 없는 재산의 이전에 관하여 상속세법상으로 증여로 간주하는 최초의 규정으로 평가된다. 당시에 이 규정이 도입된 이유에 관하여 새로운 신탁법이 제정된 결과, 신탁에 따라 위탁자가 타인을 수익자로 하는 것은 마치 그 재산을 증여하는 것과 같은 결과가 되기 때문에, 상속세법상 신탁행위를 증여와 동일한 취급을 함으로써 상속세의 회피를 방지하기 위한 것이라고 하고 있다.

### 3) 1938년(昭和13年)

상속세법에 관하여 대폭적인 개정이 이루어졌다. 부동산 및 선박의 증여가 과세의 대상으로 되었고, 간주증여규정에 관해서는 보험계약자와 보험금수취인이 달라지는 생명보험계약에 있어서 보험사고가 발생하는 경우에는 그 시점에 보험금액에 상당하는 금액을 보험계약자가 보험금수취인에게 증여한 것으로 간주하는 규정이 창설되어, 유산상속의 개시로 간주되는 증여의 범위가 확장되었다.

### 4) 1947년(昭和22年)

세계제2차대전의 종식 후 일본은 헌법개정을 하였고, 그때까지의 상속제도와 가독제도도 폐지되었다. 그에 따라 상속세법은 전면적으로 개정되었다. 즉, 상속세법에 있어서도 가독상속에 대한 과세제도가 폐지되어 유산상속에 대한 과세제도로 단일화되었다. 그때까지 친족 간의 증여에 대해서만 과세하던 상속세를 그 과세범위를 확장하여 타인에 대한 증여에 대해서도 과세하는 것으로 증여세가 새롭게 창설되었다. 당시의 상속세는 유산세 방식이었기 때문에 증여세에 대하여도 일생을 통하여 증여한 재산의 가액을 누적하여 과세하고, 상속개시 전 2년 이내에 증여된 재산을 유산에 가산하

여 상속세로 과세하였다. 증여세의 창설은 결과적으로 증여재산에 대한 과세를 확장하게 되었다. 이때서야 비로소 증여세가 상속세의 보완세로서의 기능을 제대로 수행할 수 있게 된 것이다.

또한 이 개정으로 제5조 및 제7조부터 제12조까지의 간주증여 규정이 창설되었는데,<sup>13)</sup> 현행 상속세법 제9조의 전신에 해당하는 제12조가 당시 입법되었고, 그 내용은 다음과 같다.

“상속세법 제12조 : 제5조, 제7조 내지 전조에서 규정하는 경우 외에, 대가를 받지 않거나 현저하게 낮은 가액의 대가로, 타인에게 이익을 받게 한 때는, 그 이익을 받게 한 자가, 그 이익을 받게 한 때에 이익의 가액에 상당하는 금액을 이익을 받은 자에게 증여한 것으로 간주한다.”

현행법 제9조의 전신이 되는 제12조는 그 당시부터 증여로 간주하는 재산을 특정하지 않고, 어떠한 자산의 무상이전에 대해서도 증여로 간주하여 과세할 수 있도록 규정되었던 것이다. 당시 제12조는 그 내용상으로도 현행 상속세법 제9조와 거의 동일하고, 그 당시부터도 앞에서 열거한 주요한 간주 규정에 해당하지 않는 무상의 이익에 대하여 쓸어담아 과세하는 성격을 갖는 포괄규정이었던 것이다.

## 5) 1950년(昭和25年)

1949년의 샤프권고<sup>14)</sup>에 의한 세제 전반의 개혁이 수행되었고, 그에 따라 1950년 상속세 과세제도는 유산과세방식에서 유산취득과세방식으로 전환되었다. 또한 상속세와 증여세가 통합되어 상속, 유증 또는 증여에 의하여 재

13) 제12조 이외의 각 조항의 내용은, 제5조 신탁행위, 제7조 생명보험금, 제8조 정기금, 제9조 생전처분에 의한 기부행위, 제10조 저액양도, 제11조 채무의 면제로 인한 각 증여 간주규정이다.

14) 1949년에 일본의 점령군 총사령부의 초대로 미국의 콜럼비아 대학교수였던 Carl Shoup 박사를 단장으로 하는 사절단이 당시 일본의 세정 실태를 조사·검토한 결과를 토대로 ‘샤프사절단 일본세제보고서’를 발표하였는데, 이를 약칭하여 ‘샤프권고’라 한다.

산을 취득한 자에 대하여 그 일생을 통하여 취득한 재산을 누적하여 과세하는 방식으로 변경되었다. 이때의 개정은 상속세법 전문의 개정이었고, 그에 따라 조문의 순서도 바뀌었는데, 상속세법 제12조에 있던 ‘그 밖의 이익’에 대한 간주증여 포괄규정이 제9조로 위치를 바꾸고, 그 내용도 유산취득과세 방식에 응하여 수증자가 납세의무자가 되는 형태로 개정된 것이다. 당시 상속세법 제9조 본문의 내용은 현행 상속세법 제9조 본문의 내용과 거의 동일하다.<sup>15)</sup> 그때의 개정 이후 일본 증여세 있어서 포괄규정인 상속세법 제9조가 현재까지도 그 위치와 대강의 내용을 변경하지 않고 그 모습을 그대로 유지하여 오고있는 것이다.

## 6) 그 이후

그 이후, 1953년에는 세무집행상의 곤란을 이유로 그 부담을 경감하기 위해서 일생누적과세방식이 폐지되었고, 그에 수반하여 다시 상속세와 증여세가 분리되어 2개의 별개의 과세제도로 복귀되었다. 1958년에는 상속세에 대하여 유산취득과세방식을 취하면서도 법정상속분에 대하여 과세하는 방법을 채택하여 상속인의 자의에 의한 조세회피를 방지하면서도, 조세의 공평을 기하고자 하는 일본만의 독특한 상속세 체계가 도입되었다. 2003년에는 생전에 납부한 증여세를 상속시에 정산하는 제도가 도입되었다. 이는 증여 재산을 상속시에 산입하여 상속세를 재산정하고, 사전에 납부한 증여세는 세액공제하는 제도이다. 이후에도 기타의 이익에 대한 간주증여 규정인 상속세법 제9조는 수차 형식적인 자구의 수정이 있기는 하였지만, 그 구조와 내용은 변경되지 않고 현재에 이르고 있다.

15) 당시 상속세법 제9조의 내용은 현행 상속세법 제9조와 거의 동일하고, 아래에서 현행 상속세법 제9조의 내용을 기술하고 있으므로 따로 보지 않기로 한다.

### 3. 우리의 초기 상속세법에의 영향

우리는 정부수립 후 6.25 전쟁 직전인 1950. 3. 22. 법률 제114호로 상속세법을 제정함과 동시에 시행하고, 같은 해 4. 8. 법률 제123호로 증여세법을 제정함과 동시에 시행하였다. 이때의 증여세법에는 일본에서 이미 1947년부터 입법되어 있었던 증여세 포괄규정은 존재하지 않았다. 그런데 6.25. 전쟁 직후인 1952년에는 일본이 1950년도에 상속세와 증여세를 통합한 것에 영향을 받아서 우리도 상속세법에 증여세를 삽입하면서 증여세법은 폐지하였다. 당시 입법된 상속세법<sup>16)</sup>에는 일본에서 이미 간주증여 규정으로 입법되어 있었던 신탁의 이익을 받을 권리를 제32조에, 생명보험계약은 제33조에, 저가양도는 제34조의1에, 그리고 채무의 면제 등은 제34조의2에 규정되었다. 이때 증여세 포괄규정 역시 상속세법 제34조의3으로 입법됨으로써 일본의 증여세 체계를 그대로 계승하였다. 당시 우리 입법의 내용은 다음과 같다.

“상속세법 제34조의3 : 제32조 내지 전조의 규정을 제외하고 대가를 지불하지 아니하거나 또는 현저히 저렴한 가액의 대가로서 이익을 주었을 경우에는 그 이익을 준 때에 있어서 그 이익의 가액에 상당한 금액(대가의 지불이 있는 경우에는 그 가액을 공제한 금액)을 그 이익을 준 자에게 증여한 것으로 간주한다.”

이 규정은 위의 1947년에 신설된 일본 상속세법 제12조나 1950년 개정된 일본 상속세법 제9조와 문맥상 약간의 차이는 있으나, 그 구조와 내용 등으로 보면 거의 유사한 조항이라는 것을 알 수 있다. 일제 강점기의 한반도에는 조선상속세령이 이미 1934년부터 시행된 바 있고,<sup>17)</sup> 광복 이후 정치적, 사회적 혼란을 진정시키기 위해서는 우리의 정치, 사회 체계와 크게 배치되지 않는 한 기존의 법률체계를 그대로 수용하는 것이 효율적이라는 고려하에 여타의 법률영역에서도 일본법을 수계하는 경우가 많았는데, 상속세나

16) 1952. 11. 30. 법률 제261호로 개정된 상속세법.

17) 1934. 6. 22. 제정되어 같은 해 7. 1.부터 시행된 조선총독부제령 제19호.

증여세도 그중 하나였을 것이라고 짐작된다.

그런데, 일본은 위에서 본 바와 같이 1947년 입법된 증여세 체계가 사소한 문구의 수정을 제외하고는 그대로 현재까지 유지되어 오고있는 반면, 우리는 증여세 포괄주의 입법과 관련한 술한 이론적 논란과 잦은 법령의 개정, 그리고 판례의 양산 등을 통하여 세법의 영역에서 몇 안 되는 뜨거운 쟁점으로 부상하기에 이른 점은 주지하는 바일 것이다. 왜 일본은 우리와 같은 논란과 잦은 입법의 변경이 없었을까? 우리의 초기 증여세 체계는 일본과 거의 동일하였는데, 우리는 현재의 입법에서 보듯이 수 없는 변천을 겪었고, 지금도 변화하고 있음에도, 일본은 1950년 이후 그 체계가 변경되지 않고 그대로 현재까지 이르고 있는 점은 어떠한 차이에 기인하는 것일까? 그러한 의문에 대한 답을 여기에서 가능한 한 도출해보고자 한다.

#### 4. 일본 상속세법 제9조의 의의

##### 가. 법문의 내용

일본의 증여세 포괄규정이라고 할 수 있는 현행 상속세법 제9조 본문(이하 의미의 혼동이 없는 한 ‘이 조항’이라고만 한다)은 다음과 같다.

“상속세법 제9조 : 제5조부터 전조까지 및 다음 절에서 규정하는 경우를 제외하고, 대가를 지급하지 아니하거나 현저히 낮은 가액의 대가로 이익을 받은 경우에는 해당 이익을 받은 때에 해당 이익을 받은 자가 해당 이익을 받을 당시 이익의 가액에 상당하는 금액을 해당 이익을 받게 한 자로부터 증여에 따라 취득한 것으로 간주한다.”<sup>18)</sup>

1947년 최초 포괄규정의 도입 당시와 비교하면 문장의 주어가 바뀌는 등의 변화는 있었지만,<sup>19)</sup> 증여세 과세근거를 단지 무상으로 받은 ‘이익’이라고

18) 원문에는 괄호 안의 내용도 있고, 단서 조항도 있으나 여기서는 쟁점이 되는 주된 부분만 추출하여 보기로 한다.

19) 1947년의 상속세법상의 포괄 규정과 비교하면 문장의 주어가 ‘이익을 받게 한

만 정의하고 있음은 큰 변화가 없다. 이후 1950년의 개정 내용이 현재에도 그대로 유지되어 오고있는 것이다.

## 나. 제9조의 취지

일본의 재판소는 이 규정의 입법취지에 관하여 “상속세법 제9조는 사법상의 증여계약에 의하여 재산을 취득한 것은 아니지만, 증여와 동일한 실질을 갖는 경우에 증여의 의사가 없다는 이유로 증여세를 과세하지 않는다면 과세의 공평을 상실하게 되므로, 이러한 불합리를 보충하여 실질적으로 대가를 지급하지 않고서도 경제적 이익을 받은 경우에는 증여계약의 유무에 상관없이 증여로 인하여 취득한 것으로 간주하고, 이것을 과세재산으로 증여세를 과세하기 위한 것이다”라고 판시하고 있다.<sup>20)</sup> 이와 같은 취지의 판결은 이후에도 현재까지 계속 이어지고 있다.

위의 재판소가 말하는 이 조항의 입법취지로 보면, 이 조항은 납세자에 의하여 자발적으로 신고하여야 할 과세표준의 산정에 초점을 맞추었다고 하기보다는 우회증여를 포함한 간접증여 등 갖가지 법의 형식을 남용하여 조세회피를 꾀하는 납세자에 대한 과세관청의 과세권 행사를 위한 과세근거규정이라는 것이다. 우리의 소득세나 법인세 등에 있어서 부당행위계산부인규정이 주로 과세관청을 위한 과세근거규정이듯이 이 조항도 이러한 맥락에서 그 입법취지가 있다고 보고있는 것이다.

## 다. 상속세법 제9조의 취급에 관한 기본통달

이 조항의 문맥에서 보듯이 무상의 ‘이익’이라는 막연한 단어 하나만으로 현실 세계에서 수없이 일어나는 무상의 자산이전에 대하여 세무공무원이 현실적 과세를 하기에는 너무나도 큰 부담이 지워질 수 있음은 불을 보듯

자’에서 ‘이익을 받은 자’로 변경되었는데, 이는 1950년에 상속세 체계가 유산세에서 유산취득세로 변경된 데 따른 것이다.

20) 東京地方裁判所 昭和51年2月17日 昭和48年(行ウ) 第128号.

자명하다. 도대체 어떠한 ‘이익’의 귀속을 이 조항이 정하는 ‘증여로 간주하는 이익’으로 보아야 하는가? 세법을 집행하여야 하는 세무공무원에게는 보다 구체적인 지침이 필요하다. 그래서 일본은 우리의 통칙에 해당하는 ‘통달’에 이 조항의 취급에 관한 상세한 규정을 두고 있다. 우리는 증여에 관한 개별과세규정을 상속세법 자체에 두고 있는 반면, 일본은 상속세법에 관한 세무공무원들의 업무 지침이라 할 수 있는 통달에 이를 두고있는 것이다. 이 조항의 취급에 관한 해석통달로서 상속세법 기본통달(이하 ‘통달’이라고만 한다)의 각 규정은 9-1부터 9-14까지 모두 14개조로 구성되어 있다. 그 내용을 필요한 한도내에서만 보기로 한다.

- (1) 먼저 통달 9-1에서는 이 조항이 정하고 있는 ‘이익을 받는다’는 것이 어떤 의미를 갖는지를 정의하고 있다. 통달의 문언을 그대로 보자면 “법 제9조에서 규정하는 ‘이익을 받는 것’이란 대체로 이익을 받은 자의 재산증가 또는 채무감소가 있는 경우 등을 말하며, 노무제공 등을 받은 경우는 이에 포함하지 않는 것으로 한다”고 하고 있다. 즉, 이 조항에 의하여 증여세가 과세되는 대상의 범위에는 무상의 ‘이익’의 큰 축이라고 할 수 있는 ‘노무 등’을 제외하고, 오직 ‘재산’의 이전에 대해서만 과세한다는 것이다.
- (2) 통달 9-2에서는 동족회사<sup>21)</sup>에 대하여 무상의 이익을 제공한 경우 그 주주 또는 사원에게 증여로 간주되는 이익이 있는지에 관한 규정이다. 우리에게 최근 문제되었던 흑자법인에 대한 무상증여에 대한 증여세 과세 여부와 동일한 쟁점에 관한 규정이다. 통달의 문언은 “동족회사의 주식이나 출자가액이 예를 들어, 다음에 열거하는 경우에 해당하여 증가한 경우에는 그 주주나 사원이 해당 주식이나 출자의 가액 중 증가한 부분

21) 동족회사는 회사의 주주 등의 3인 이하 및 이와 정령으로 정하는 특수한 관계가 있는 개인 또는 법인이 그 회사의 발행주식 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 수 또는 금액의 주식 또는 출자를 가진 경우 그 회사를 말한다(일본 법인세법 제2조 제10호).

에 상당하는 금액을 각각 다음에 열거하는 자로부터 증여를 통해 취득한 것으로 취급한다. 이 경우에 증여에 의한 재산취득시기는 재산의 제공이 있는 때, 채무의 면제가 있는 때 또는 재산의 양도가 있는 때로 하기로 한다. 1) 회사에 대하여 무상으로 재산이 제공된 경우 해당 재산을 제공한 자, 2) 시가보다 현저히 낮은 가액으로 현물출자가 있는 경우 해당 현물출자를 한 자, 3) 대가를 받지 않고 회사의 채무면제, 인수 또는 변제가 있는 경우 해당 채무면제, 인수 또는 변제를 한 자, 4) 회사에 대하여 시가보다 현저히 낮은 가액의 대가로 재산을 양도한 경우 해당 재산을 양도한 자”이다.

이 통달에 따라 일본에서는 동족회사에게 무상의 증여가 있을 후, 그 주식의 가액이 증가한 경우 그 주주에게 증여로 받은 이익이 있는 것으로 간주한다. 다만, 그 증여가액을 어떻게 산정할 것인지는 여기서 정하고 있지 않다. 증여가액 산정시 법인단계에서 납부한 법인세를 공제할 것인지는 이 규정에서 달리 정하고 있지 않지만, 학설은 과세의 형평 차원에서 당연히 이를 공제하여야 한다고 하고 있다.<sup>22)</sup>

- (3) 통달 9-3에서는 회사가 자력을 상실한 상태에서 사재를 제공한 경우에는 위의 통달 9-2의 내용과 상관없이 증여가 있는 것으로 보지 않는다. 회사의 부채가 자산을 초과하는 경우에는 그 회사의 가치는 회계상으로 무가치한 것이고, 그러한 회사에 채권을 가지고 있는 자가 그 채권을 포기하는 방법으로 채무면제 등을 하였다 하여도, 주주가 가진 주식의 가치는 증가한 바가 없는 것이므로 이 경우 주주에게는 무상으로 받은 이익이 없다는 취지이다.
- (4) 통달 9-4에서는 동족회사의 모집주식인수권에 관하여 규정하고 있는데, 그 내용은 “동족회사가 신주를 발행하는 경우, 해당 신주와 관련된 인수권(이하 ‘모집주식인수권’이라 한다)의 전부 또는 일부가 해당 동족회사 주주의 친족 등에게 부여되어 해당 모집주식인수권에 근거하여 신주



를 취득한 경우에는 원칙적으로 해당 주주의 친족 등이 해당 모집주식 인수권을 해당 주주로부터 증여를 통해 취득한 것으로 취급한다”는 것이다. 통달 9-5에서는 증여에 따라 취득한 것으로 하는 모집주식인수권 수의 산정방법에 관하여 규정하고 있고, 통달 9-6에서는 동족회사인 합동회사나 합자회사에 관하여 위 모집주식인수권에 관한 통달 9-4 및 9-5를 준용하고 있다.

- (5) 통달 9-7에서는 동족회사가 신주를 발행함에 있어서 실권주와 관련된 신주의 발행이 이루어지지 않은 경우에 관하여 규정하고 있다. 이는 동족회사가 신주를 발행함에 있어서 기존의 주주에게 주식을 인수할 권한을 부여하였음에도 신청을 하지 않거나, 신청을 하였다면 출자를 이행하여야 함에도 이행하지 않음으로써 실권주가 발생한 경우, 그 실권주를 회사가 발행하지 않음으로써 결과적으로 당초의 신주발행비율을 넘는 신주를 취득한 자가 있는 때에는 그들 가운데 실권주주의 친족 등에 대해서는 해당 실권주가 발행되지 않음에 따라 해당 실권주주로부터 증여로 받은 이익이 있는 것으로 본다는 것이다. 비록 신주인수를 포기함으로써 실권주가 발생한 경우이나 위의 통달 9-4 및 9-5에서 정하고 있는 바와 경제적 실질은 동일하다.
- (6) 통달 9-8에서는 혼인의 취소 또는 이혼에 의하여 재산을 취득한 경우를 규정하고 있다. 원칙적으로 혼인의 취소 또는 이혼에 의한 재산분할에 의하여 취득한 재산에 대하여는 증여로 취득한 재산이 아니라고 하고 있다. 다만, 그 분할과 관련된 재산액이 혼인 중인 부부의 협력에 의하여 얻은 재산금액 및 그 밖에 일체의 사정을 고려하더라도 여전히 과다하다고 인정되는 경우에 과다한 부분 또는 이혼을 수단으로 증여세나 상속세의 포탈을 도모한다고 인정되는 경우의 해당 이혼에 따라 취득한 재산의 가액은 증여에 의하여 취득한 재산으로 본다는 것이다. 혼인의 취소나 이혼을 가장하여 증여세의 회피를 시도하는 경우를 방지하기 위한 규정이다.
- (7) 통달 9-9에서는 재산의 명의 변경이 있는 경우를 규정하고 있는데, “부

동산, 주식 등의 명의가 변경된 경우에 대가가 수수되지 아니하거나, 다른 자의 명의로 새로이 부동산, 주식 등을 취득한 경우에는 이러한 행위는 원칙적으로 증여로 취급한다”고 하고 있다. 과세관청의 입증의 부담을 덜어주고자 하는 규정이다. 여기서 중요한 것은 ‘원칙적으로’라는 문구이다. 즉, 부동산 또는 주식의 명의변경이 있다고 하더라도 납세자가 그 명의변경이 증여가 아니라는 사실을 입증한 경우에는 증여세가 과세되지 않는다는 점이다. 일본은 명의변경과 증여세의 문제를 실질과세의 원칙의 테두리 내에서 보고있는 것이다. 우리의 ‘명의신탁 증여의제’ 규정이 실질과세 원칙에 대한 예외를 인정하고 있는 점과 대비된다고 할 것이다.

- (8) 통달 9-10에서는 친족 간 무이자 금전대여 등에 관하여 규정하고 있다. 이 규정에서는 “남편과 아내, 부모와 자녀, 조부모와 손 등 특수한 관계가 있는 자 상호 간에 무이자 금전 대여 등이 있는 경우에는 그것이 사실상 증여임에도 불구하고 대여의 형식을 취한 것인지에 대하여 철저한 조사를 필요로 하는데, 이러한 특수관계가 있는 자들 간에 무상 또는 무이자로 토지, 가옥, 금전 등의 대여가 있는 경우에는 상속세법 제9조가 규정하는 이익을 취득한 것으로 본다. 다만, 그 이익을 받는 금액이 소액인 경우 또는 과세상 폐해가 없다고 인정되는 경우에는 굳이 이를 과세하지 않아도 무방하다”고 한다.
- (9) 통달 9-11에서는 부담부증여, 9-12에서는 공유지분의 포기, 9-13에서는 신탁이 합의 등에 의하여 종료한 경우, 9-13-2에서는 배우자 거주권이 합의 등에 의하여 소멸한 경우, 9-14에서는 상속세법 제7조의 기본통달 내용을 준용하는 경우에 대하여 각 정하고 있다. 각 규정의 상세한 내용은 이 글의 취지와 다소 거리가 있어 보이므로 약하기로 한다.

### Ⅲ. 관련 쟁점

#### 1. 조세법률주의 — 과세요건 명확주의

##### 가. 쟁점의 취지

위에서 보듯이 일본은 보험금, 정기금, 저액양수에 의한 이익, 채무면제 등에 의한 이익 및 신탁수익권 등 몇 개의 증여간주 열거규정이 포섭하고 있는 사례를 제외한 나머지 증여 사례를 상속세법 제9조 하나만으로 전부 과세하고 있다. 즉, 우리 상증세법에 증여의 개별과세규정으로 열거되어 있는 부동산 무상사용,<sup>23)</sup> 합병,<sup>24)</sup> 증자,<sup>25)</sup> 감자,<sup>26)</sup> 현물출자,<sup>27)</sup> 전환사채 등의 주식전환,<sup>28)</sup> 초과배당,<sup>29)</sup> 금전 무상대출 등,<sup>30)</sup> 재산사용 및 용역제공 등,<sup>31)</sup> 법인의 조직 변경 등<sup>32)</sup>에 따른 이익의 증여 및 특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여 의제<sup>33)</sup> 규정에 해당하는 일본 상속세법의 조항은 제9조 하나만을 두고 있을 뿐이다.<sup>34)</sup> 물론, 우리와 같은 구체적인 내용이 전혀 없는 것은 아니고,

23) 상증세법 제37조.

24) 상증세법 제38조.

25) 상증세법 제39조.

26) 상증세법 제39조의2.

27) 상증세법 제39조의3.

28) 상증세법 제40조.

29) 상증세법 제41조의2.

30) 상증세법 제41조의4.

31) 상증세법 제42조.

32) 상증세법 제42조의2.

33) 상증세법 제45조의5.

34) 다만, 일본 상속세법 제64조 제4항에서는 법인의 합병, 분할, 현물출자, 현물분

우리의 법률에서 규정하고 있는 내용을 일본은 우리의 통칙에 해당하는 통달에 두고 있다. 일본에서의 통달이 사실상 우리의 법령으로 기능을 하고 있는 것이다. 그런데, 통달은 입법 체계상 대국민적 효력이 있는 법규명령이 아니다. 단지 행정관청 내부의 행정지침일 뿐이다. 그렇다면, 이 조항에서 막연하게 ‘이익’이라고만 규정되어 있음에도, 이 조항이 현실 세계에서 일어나는 다양한 무상이익의 이전 사례들의 과세근거규정이라는 점에 비추어 보면 조세법률주의 위반 그중에서도 과세요건 명확주의에 위배되는 위헌의 문제가 야기될 수 있다.

일본 헌법 제30조에서는 “국민은 법률이 정하는 바에 따라 납세의무를 진다”고 하고, 제84조에서는 “새로운 조세를 부과하거나 현행 조세를 변경하려면 법률 또는 법률이 정하는 조건에 따라야 한다”고 하고 있다. 일본에서는 위 규정들을 조세법률주의의 근거 규정으로 보고 있다. 일본의 세법 이론서에는 헌법상의 조세법률주의의 내용으로 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의, 합법성의 원칙, 절차적 보장원칙을 언급하고 있다.<sup>35)</sup> 그 내용은 우리의 세법 이론서에 기술되어 있는 내용과 대동소이하다. 그중에서 과세요건 법정주의는 과세요건에 해당하는 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 세율 등은 의회를 통과한 법률에 정하여야 한다는 것이고, 과세요건 명확주의는 의회를 통과한 법률이라고 하더라도 그 과세요건의 내용으로 보아 납세자로 하여금 조세의 부과·징수에 대한 예측이 가능하도록 그 규정이 정하는 바가 가능한 한 일의적이고 명확하여야 한다는 것이다. 이는 궁극적으로 납세자에게 법적 안정성을 줌으로써 경제활동의 자유를 보장함에 그 취지가 있다. 그런데 이 조항은 막연하게 ‘받은 이익’에 증여세를 과세한다고만 하고 있어서, 그 내용이 지나치게 추상적이고 불명확하여 과세요건 명확주의에 위배되고 있는 것은 아닌지 의문이 드는 것이다.

배, 주식교환, 주식이전 등의 기회에 상속세 또는 증여세의 부담을 ‘부당하게 감소시킨 결과가 인정되는 때’에는 그 인정되는 바에 따라 과세가격을 계산할 수 있는 포괄적인 ‘부당행위계산부인규정’을 두고 있다.

35) 金子宏, 前掲書, 76~83頁.

## 나. 학설상의 논란

### (1) 위헌론

실제로 일본의 학자들 중에서는 상속세법 제9조가 조세법률주의의 파생 원칙인 과세요건 명확주의에 위배되어 위헌이라는 주장을 하고 있는 학자도 있다. 이시무라는 “상속세법 제9조와 관련하여 특히 강조하여 둘 점은, ‘조세법률주의는 세법의 해석·적용의 단계에 있어서 그 자의성을 배제한다’라는 요청을 부각시켜야 한다는 데 있다. 이 점으로부터 세법영역에서 당연히 불확정개념, 개괄조항의 도입은 금지된다. 그런데, 이 조항은 소위 조세회피행위를 방지하기 위해 설정된 세법상의 개괄조항으로서의 의의를 갖는 ‘그 밖의 이익의 향수’라는 규정은 조세법률주의의 요청에 반하는 것이라고 말하지 않을 수 없다”고 하고 있다.<sup>36)</sup> 나카무라도 이와 유사하게 “조세법률주의는 원래 법규를 법률에 엄격·상세하게 규정하는 것에 의하여 과세관청의 자의적인 세법 해석·적용을 저지하려는 의도를 갖는다. 그에 따라 세법의 영역에 있어서 불확정개념 또는 개괄조항, 자유재량규정은 금지된다. 이러한 점에 비추어 상속세법 제9조는 조세법률주의, 그중에서도 과세요건 명확주의 관점에서 위헌성이 있다고 말할 수 있다”고 하였다.<sup>37)</sup> 하시모토요시나리는 “상속세법 제9조는 한마디로 말하자면 추상적이고 막연하여 어떠한 본질을 가지고 있는지 알 수 없고, 무슨 말을 하고 있는지 해석이 불가능한 규정이다”고 하고,<sup>38)</sup> 야마다는 “상속세법 제4조부터 8조까지는 문제가 없는 것은 아니지만, 어느 정도 규정의 취지를 이해할 수 있고, 과세의 이유도 납득이 가능하다. 그러나 상속세법 9조의 규정은 ‘무상 또는 현저하게 낮은 가액의 대가로 경제적 이익을 받은 자는 경제적 이익을 받게 한

36) 北野弘久, 『コンメンタール 相続税法』, 勁草書房, 1974. 중에서 石村耕治, “第9条 贈与又は遺贈に因り取得したものとみなす場合—その他の利益の享受”, 78~79頁.

37) 北野弘久·小池幸造·三木義一, 『争点相続税法』, 勁草書房, 1995. 중에서 中村重和, “無利息融資と贈与税”, 172頁.

38) 山田熙, 橋本熊也, 『贈与の税務』, きょうせい, 1994, 189頁.

자로부터, 그때의 가액에 의하여 증여를 받은 것으로 간주한다'고 하는 것으로 극히 추상적인 내용이다"고 하면서,<sup>39)</sup> “상속세법 제9조의 규정은 현재는 어떠한 경제적 이익이 있는지 예측할 수 없지만, 장래에 또는 발생할지 알 수 없는 사태에 따라 발생하는 경제적 이익을 미연에 방지하여 대응하기 위한 것이라고 설명되고 있는데, 현재 예견이 불가능한 사태로부터 발생하는 경제적 이익은 새로운 입법에 의하여 규제되어야 하기 때문에, 이 조항은 조세법률주의에 반하는 부적절한 법률이라고 할 수 있다”라고 결론을 짓고 있다.<sup>40)</sup>

## (2) 합헌론

일본에서 세법 이론서로 정평이 있는 카네코의 ‘조세법’에서는 상속세법 제9조의 취지나 과세사례를 언급하고 있으면서도 위와 같은 학자들의 위헌성 주장 및 자신의 위헌 견해에 대해서는 아무런 언급이 없이 그저 침묵하고 있다.<sup>41)</sup> 카네코가 이 조항에 대하여 위헌론을 별도로 내놓지 않고 있으면서, 이 조항의 취지와 재판소에 의하여 심리된 과세사례를 언급하고 있는 것은 이 조항이 합헌임을 전제로 하고 있다고 해석할 수 있다. 합헌임을 명시적으로 표현하고 있는 학자는 후루타니로서, 그는 “상속세법 제9조의 취지는, 동조의 규정이 없다면 증여와 실질적으로 같은 경제적 이익을 향유하는 것에 대하여 과세할 수 없게 되고, 이는 증여세 및 상속세의 조세회피행위를 용이하게 하는 것이어서 세부담의 공평을 확보하지 못하게 된다. 이런 점으로 보면 상속세법 제9조의 필요성은 인정된다. 또한 상속세법 제9조의 재판례 등으로 보아, 동조의 적용에 관해서 합리적인 해석이 이루어지고 있다고 보이므로 그 합리성도 인정된다. 따라서 상속세법 제9조의 규정은 과세요건 명확주의에 반하지 않는다고 생각된다”고 하면서 합헌임을 피력하고 있다.<sup>42)</sup>

39) 山田熙, 橋本熊也, 上掲書, 191頁.

40) 山田熙, 橋本熊也, 上掲書, 198頁.

41) 金子宏, 前掲書, 622~623頁.

## 다. 재판소의 입장

이와 같은 논란에도 불구하고 이 조항이 1947년 이래로 현재까지 사소한 자구의 수정을 제외하고는 그 본체가 유지되어 오고 있는 것은 일본 최고재판소에서 이 조항에 대하여 합헌이라고 판단함으로써 그 입법의 취지와 내용에 대하여 정당성을 부여한 사실에 연유하고 있다. 최고재판소 1963년 12월 24일 판결은 그 사건의 피고였던 과세관청이 이 조항을 적용하여 증여세를 과세한 건이다. 사안의 내용은 합자회사의 증자에 있어서 출자자 간 증자비율을 달리하고 시가보다 저렴하게 증자에 참여하게 함으로써 출자자 사이에서 무상으로 자산의 이전이 이루어진 사례이다. 이에 대하여 원고는 합자회사의 증자시 증여세를 과세하는 근거 법률도 없고, 통달에도 그 근거가 없이 오직 상속세법 제9조만으로 과세하는 것은 조세법률주의 위반으로 위헌이라는 주장을 하였다. 이에 관하여 최고재판소는 “본건 과세처분의 적부는 상속세법 제9조의 해석문제일 따름이며, 동조의 해석으로서 본건과 같은 경우에 증여세 납세의무가 있다고 해석되는 이상, 본건 처분은 법률에 근거하여 이루어진 것이며, 원고의 위헌 주장은 그 전제에 있어서 이미 이유가 없다”고 판시한 바 있다.<sup>43)</sup> 일본에서 이 판결은 이 조항이 합헌이라는 점을 확인한 선례가 되어, 향후 야기될 수 있는 위헌 논란을 잠재우게 되는 단초가 되었다.

이후에는 실제 과세관청을 상대로 한 조세소송 과정에서 원고인 납세자가 조세법률주의, 그중에서도 과세요건 명확주의에 위배된다는 이유로 이 조항에 관하여 위헌 주장을 한 사례는 거의 찾아보기 힘들다. 비교적 최근에 이 조항에 대한 위헌 문제가 재차 불거진 사례가 있다. 도쿄고등재판소 2015년 4월 22일 선고한 판결의 사안은 자가 주주로 있는 동족회사에게 시가보다 저렴하게 모가 그 소유하는 유한회사의 지분을 양도하자 과세관청이 그 회사의 주주인 자에게 증여세를 과세한 사례인데, 동 판결에서 재판소는 “상속세법 제9조에서 말하는 ‘이익’은 법문상 그 발생원인이 되는 거

42) 古谷勇二, 前掲書, 151~152頁.

43) 最高裁判所 昭和38年12月24日 昭和37年(オ) 第1007号.

래로 한정하여 적용된다고 해석하여야 할 이유는 없다”고 하면서 법인을 통한 간접거래에 대한 증여세 과세를 인정하고, “통달이 정하는 평가방식 이외의 평가방식에 의하여야 할 특단의 사정이 있는 경우에는 다른 합리적인 평가방식에 따른 평가를 한 것을 가지고, 과세요건 명확주의에 반하는 것이라 할 수 없다”라고 하고 있다.<sup>44)</sup> 그 원심인 도쿄지방법판소 2014년 10월 29일 판결에서 원고는 이 조항이 ‘당해 이익을 받게 한자’와 ‘당해 이익을 받은 자’ 사이에 직접적인 ‘대립승계관계’가 있는 경우에 한하여 적용되어야 한다고 주장한바, 재판소는 “상속세법 제9조는 ‘당해 이익을 받게 한 자’와 ‘당해 이익을 받은 자’ 사이의 직접적인 이익의 수수가 없더라도 실질적으로 보아 증여가 있는 것과 같은 경제적 이익의 이전 사실이 있는 경우에는, 동조의 규정을 적용하는 것이 허용되어야 한다”고 하였다. 원고는 이 사건에서 모와의 거래는 자와의 직접적인 거래가 아니라 자가 주주로 있는 법인과 과의 거래임에도 불구하고 그 법인의 주주에게까지 통달의 규정에 따라 증여세를 과세하는 것은 “상속세법 제9조의 규정의 적용범위가 현저하게 확장되어, 납세자의 예측가능성 및 법적안정성을 해칠 위험성이 있다”고 주장한바, 동 재판소는 이에 대하여 “상속세법 기본통달이 정하는 바는 상속세법 제9조의 규정에 해당하는 경우의 예시로서 적당하고, 그 내용도 충분히 구체적이라고 할 것이어서 조세법률주의에 위반되는 것으로 해석되지 않는다. 또한 이 규정의 취지 등에 관하여 위와 같이 해석하더라도 그것이 곧바로 납세자의 예측가능성과 법적안정성을 해할 위험성이 있다고 인정되지 않는다”고 하면서 원고의 주장을 배척하였다.<sup>45)</sup>

위의 각 판결에서 ‘과세요건 명확주의’에 관한 의의나 취지에 관하여 상세한 설명은 하지 않고 있으나, 판결에서 ‘납세자의 예측가능성이나 법적안정성’에 관하여 언급하면서 합헌임을 선언하고 있는 것은 헌법상 조세법률주의 그중에서도 과세요건 명확주의에 위배되지 않는다는 점을 언급하고 있음은 분명하다. 이 점에 관하여 일본의 한 학자 역시 “이러한 판결은 상속

44) 東京高等裁判所 平成27年4月22日 平成26年(行コ) 第457号.

45) 東京地方裁判所 平成26년10月29日 平成23年(行ウ) 第46号, 第64号.



세법 제9조의 취지 등으로 보아, 동조를 적용할 때, 이익을 받게 한 자와 이익을 받는 자 사이에는 특별한 관계가 있다고 보는 것이 일반적이며, 이 점을 고려한다면, 납세자의 예측가능성과 법적안정성을 해하지 않는다고 할 것이고, 나아가서 과세요건 명확주의에 반하지 않는다”고 하고 있다.<sup>46)</sup>

이러한 판결들로 인하여 일본에서는 재판소에 제소된 실제 조세소송 사건에서 이 조항이 조세법률주의, 그중에서도 과세요건 명확주의에 위배하여 위헌이라는 주장을 쉽게 하지 못하게 되었다. 만약 이 조항이 적용되어 과세된 사건에서 납세자인 원고가 이 조항을 과세요건 명확주의에 위배된다고 주장한다면, 이는 원고 스스로 승소 가능성이 거의 없는 사건이라고 자인하고 있는 격이 되어버리기 때문일 것이다. 즉, 일본의 과세 실무에서는 이 조항이 과세요건 명확주의에 위배되어 위헌이라는 주장은 받아들여지지 않고 있다고 할 것이다.

## 2. 통달행정에 관한 논란

### 가. 쟁점의 취지

일본의 상속세법 제9조가 포괄적으로 규정되어 있어서, 일선에서 과세행정을 하는 세무공무원들로서는 이 조항만으로 수많은 간접증여사례에 대하여 과세하는 것은 쉬운 일이 아니다. 실제로는 위에서 언급한 바와 같이 국세청장관이 발하는 다수의 통달 규정을 두어서 실무를 하고 있다. 세무 현장에서는 이러한 통달 규정이 마치 우리 상속세법상의 과세요건 규정과 유사한 기능을 하고 있는 것이다. 세무 전문가들로서도 이 조항 자체만으로는 현장에서 일어나는 무수하고 다양한 사례에 대한 세무상담을 하는 것이 실질적으로 불가능하므로, 통달을 연구 및 학습하고 이를 근거로 세무신고나 조세불복을 하도록 조력하고 있다.<sup>47)</sup>

46) 古谷勇二, 前掲書, 151頁.

47) 이러한 이유로 일본에서는 상속세법에 관한 전문가용 교재로서 ‘相続税法基本

그런데 이는 행정법의 기본원리인 법치행정의 원리, 궁극적으로 헌법상의 법치주의 원리에 어긋나는 것이 아닌가 하는 의문이 있을 수 있다. 더구나 조세법의 영역에서 헌법상의 법치주의 원리는 조세법률주의에 의하여 구현되는 것이므로 의회를 통과한 법률에 의하지 아니하고, 국세청장관이 발하는 통달에 의한 행정을 한다면 이는 ‘법치행정’이 아닌 ‘통달행정’이 되어, 결국 조세법률주의에 반하여 위헌인지 여부가 문제 되는 것이다.

## 나. 통달의 법적 성질

우리 행정법의 체계상 법률, 대통령령에 해당하는 시행령, 기획재정부령에 해당하는 시행규칙은 대국민적 효력이 있는 법규명령에 해당하는 것으로서, 위헌이거나 상위법령에서 구체적으로 위임한 범위를 벗어나 무효가 되지 않는 한 법원은 그에 따라 재판을 하여야 한다. 즉, 법규명령은 조세법상 法源으로 기능을 한다. 일본에서는 의회가 제정하는 법령을 법률, 내각이 제정하는 법령을 政令, 각 성의 대신이 제정하는 법령을 省令이라고 한다. 여기서 정령을 일반적으로 시행령이라고 하고, 성령을 시행규칙이라고 한다. 우리의 틀로 본다면 대통령령이 일본의 정령에 해당하고, 부령이 일본의 성령에 해당한다고 할 수 있을 것이다. 일본에서도 정령이나 성령은 조세법상 법원이 된다.

그런데 법규명령과 달리 예규, 통첩, 훈령, 통칙 등은 일반 국민에 대하여 구속력이 없고, 단지 상급관청이 하급관청을 지휘 감독하기 위한 행정관청 내부의 규정이라고 보는 것이 우리의 전통적인 행정법상의 분류이다. 이와 같은 행정관청의 내규를 행정규칙이라고 한다. 행정규칙은 대국민적 효력이 없으므로 법원은 행정청과 사인 간의 행정소송에서 행정규칙에 근거하여 재판하지 아니한다. 즉 조세법상 법원이 될 수 없다. 일본의 통달은 우리의

---

通達逐條解說’과 같은 서적이 출판되고 있다. 예를 들자면, 森田哲也, 『相續稅法基本通達逐條解說』, 大藏財務協會, 2020, 154~190頁에서는 상속세법 제9의 해석통달 14조를 축조적으로 해설하고 있다.

통칙에 해당한다. 일본에서는 다수의 세법 해석에 관한 통달이 국세청장관에 의하여서 발하여지고 있다. 통달은 기본통달과 개별통달로 분류된다. 기본통달은 각 세법 조문에 관하여 축조적으로 과세당국의 해석·적용 기준을 제시하고 있다. 개별통달은 납세자 등에 의하여 세법의 해석·적용에 관하여 질의된 건에 관하여 개별적으로 과세관청의 입장을 제시하고 있다. 위에서 열거한 상속세법 제9조의 취급에 관한 9-1부터 9-14까지의 14개의 통달규정은 기본통달에 해당한다. 일본에서도 원칙적으로 통달의 법적 성질은 대국민적 효력이 없는 행정관청 내부의 규정으로 보고 있다. 일본의 세법 이론서에서도 통달을 “상급행정청이 법령의 해석이나 행정의 운용방침 등에 관하여 하급행정청에 대한 명령 또는 지령”으로 설명하면서 “행정조직 내부에는 구속력을 갖지만, 국민에 대한 구속력을 갖는 법규는 아니다. 따라서 통달은 조세법의 법원은 아니다”라고 하고 있다.<sup>48)</sup>

## 다. 통달에 대한 학설상의 논란

### (1) 세법상 통달에 대한 일반론

일본에서도 통달의 법적 성질이 대국민적 효력이 없다고 보면서도, 이 조항의 취급에 관한 통달 내용에서 보는 바와 같이 실제로는 세무현장에서 통달이 법규로서 기능을 하고 있다는 점은 위에서 언급한 바와 같다. 일본의 이러한 통달에 의한 세무행정에 대하여서는 학자들 사이에서도 많은 찬반 논란이 있다.

우선 카네코는 “날마다의 조세행정은 통달에 의하여 행해지고 있으며, 납세자 측에서 다투지 않는 한, 조세법의 해석·적용에 관하여 대다수의 문제는 통달에 따라 해결되고 있기 때문에, 현실적으로 통달은 法源과 같은 기능을 하고 있다고 해도 지나치지 않는다”고 하고 있으면서도 “통달의 중요성에 비추어 볼 때, 그 내용은 법령에 저촉되어서는 아니된다. 즉, 법령이 요구하고 있는 이상의 의무를 통달에 의하여 납세자에게 과하는 것은 아니

48) 金子宏, 前掲書, 109頁.

됨과 동시에 법령상의 근거 없이 통달에서 납세의무를 면하게 하거나 경감하는 것도 허용되지 아니한다”고 하고 있다.<sup>49)</sup> 일본에서 통달이 현실적으로 법령과 같은 기능을 하고는 있지만, 그렇다고 해서 통달이 법령을 위배하거나 넘어설 수는 없다는 취지이다.

키타노는 “통달은 본래적 성질이 행정규칙의 형식이고, 법규의 형식이 아니다. 그러므로 행정내부의 기관이나 직원에 대하여 구속력을 갖는다고 하여도 납세자 및 재판소에 대하여서는 구속력이 없다. 즉, 통달은 법해석학적으로 법원성을 갖지 않는다. 통달의 내용이 법령에 위반되는 경우에는 통달을 위반하더라도 위법이 아니다. 통달의 법원성을 부정하는 것은 특히 조세 법률주의의 지배하는 세법의 영역에 있어서 강조되어야 한다”고 하고 있다.<sup>50)</sup> 그러면서도 한편으로는 세무행정의 영역에서 “통달행정에 의하여, 사실상 광범위한 국민의 인권침해가 이루어지고 있다. 의회제 민주주의의 형해화의 현실에 입각하여 통달행정에 대한 새로운 통제가 검토되어야 한다. 첫째로, 통달의 제정과정에 대한 민주적 통제가 이루어져야 한다. 둘째로, 통달 자체의 사법적 통제가 이루어져야 한다. 즉, 통달의 처분성을 인정하여 통달 자체를 쟁송의 대상으로 하는 것이 허용되어야 한다”고 주장한다. 또한 그는 과세관청이 통달에 위배하여 과세한 세액이 통달이 정하는 방식에 의하여 산정한 세액보다 중하다면, 이는 헌법이 정하는 평등의 원칙에 위배된다고 주장하면서, 결과적으로는 그 한도 내에서는 통달에 일종의 행정선례법적 효과 내지는 법원성이 부여되어야 한다고 주장한다.<sup>51)</sup>

이렇듯 일본에서는 세무행정이 통달에 의하여 이루어지는 것에 대하여 행정법상의 대원칙인 법치행정의 원리를 형해화시킨다거나, 통달이 실제에 있어서는 법률과 같은 기능을 하고 있기 때문에 법률의 입법과정에 가하여지는 것과 동일한 통제를 받아야 한다는 주장이 비등하고 있는 것이다.

49) 金子宏, 前掲書, 110頁.

50) 北野弘久・黒川功, 『税法学原論』, 勁草書房, 2016, 158頁.

51) 北野弘久・黒川功, 上掲書, 166~167頁.

## (2) 상속세법 제9조의 통달에 대한 논란

우선, 일본에서 정평이 있는 세법이론서의 저자인 카네코는 상속세법 제9조가 헌법상 조세법률주의를 위반하고 있는지 및 이 조항의 취급에 관한 기본통달에 의한 세무행정이 행정의 법률적합성 원칙을 지키고 있는지에 관하여는 침묵하고 있다. 이 조항에 따른 세무행정이 통달에 의하여 행하여지고 있는 점을 가장 혹독하게 비판을 한 학자는 역시 위에서 상속세법 제9조의 위헌론을 주장한 이시무라이다. 그는 “상속세법 제9조는 개별적이고 구체적인 과세내용에 대해서는 사실상 기본통달에 의존하고 있다. 이는 마치 ‘조세에 관한 형식적 법률(상속세법 제9조)이 기본통달에 대한 예외’로 보아야 한다는 느낌을 갖게 하고는 있지만, 세무통달은 어디까지나 상급행정청의 지휘감독권에 기한 하급행정청에 대한 명령시달의 형식이며, 그것은 행정규칙에 지나지 않으므로 원칙적으로 납세자를 구속하는 것은 아니다. 그러나 세무통달의 현실의 모습을 분석하여 보면, 그것은 세법규범과 동등한 기능을 하고 있음은 의문의 여지가 없다. 현상에 있어서 이와 같은 ‘법의 지배’가 아닌 ‘통달의 지배’의 보편화라고 일컬어지는 현대 세법의 구조적 특질은 조세법률주의의 원리적 요청으로서 법적 안정성, 예측가능성에 현저하게 반하여 위헌이라는 의구심이 든다”<sup>52)</sup> 라고 말하고 있다. 이시무라의 견해는 결국 통달은 납세자와 법원을 구속하는 법규로서의 성질을 인정할 수 없고, 그렇다면 이 조항만으로는 과세요건을 명확하게 규정했다고 볼 수 없으므로, 이는 과세요건 명확주의에 반하는 것으로서 위헌이라는 취지이다. 통달행정에 대한 비판은 결국 그 근거 법률인 상속세법 제9조의 불명확성에 따른 위헌성의 문제로 귀결되고있는 것이다.

이에 대하여 추상적인 이 조항에 구체성을 부여하는 통달의 필요성을 인정하는 견해도 있다. 하시모토모리츠구는 “상속세법 제9조의 취급에 관한 통달은 과세관청의 입장을 간명하게 예시하고 있기 때문에 예측가능성을

52) 北野弘久, 前掲『コンメンタール 相続税法』, 勁草書房, 1974. 중에서 石村耕治, 前掲 論文, 79頁.

중시하는 입장에서는 역으로 과세관청의 입장을 통달에 의해서 해석하는 것이 가능하게 된다. 만약, 과세관청의 해석이 부당하다면 소송으로 다룰 수 있는 것이며, 당국이 통달에 예시하는 것 자체를 문제시하는 것은 잘못된 것이다”라고 한다. 즉, 통달이 없다면 과세관청의 입장을 그마저도 파악하기 어렵다는 취지이다. 그런데, 그는 통달의 내용을 법률로 제정하여 납세자에게 예측가능성을 부여하는 것에는 신평 호응하지 않고 있다. 그는 “현대의 경제사회는 지극히 복잡하고 유동적으로 끊임없이 사회현상은 변화하고 있는데, 이것을 하나하나 예상하여 모든 사례를 법률에 규정하는 것은 도저히 불가능하다. 따라서 법률의 규정은 어느 정도 개괄적인 개념을 갖는 것은 부득이 한 것이다”라고 하고 있다.<sup>53)</sup> 그는 현재 일본의 이 조항에 관한 입법체계를 그대로 인정하고 있는 것이다.

#### 라. 재판소의 입장

재판소는 위에서 언급한 바와 같이 상속세법 제9조는 조세법률주의에 위배되지 않아서 합헌이라고 판시하고 있으므로, 통달의 내용에 부합하는 사실관계에 대하여 과세를 한 경우에는 통달의 합리성과 적정성에 관하여서만 논하고, 통달을 벗어난 과세에 대해서는 이 조항에서 정하고 있는 무상의 경제적 ‘이익’의 이전이 있었는지 여부를 다시 최종적으로 판단하고 있다. 후루타니는 이 조항과 그에 따른 통달의 각 규정의 관계에 대해서, “상속세법 기본통달 9조의 각 규정은 상속세법 9조의 적용요건에 비추어 타당하고, 상속세법 9조의 규정을 구체화하고 있다고 할 것이다. 또한 상속세법 기본통달 9조의 각 규정은 어디까지나 예시적인 취급을 제시한 것이기 때문에, 상속세법 9조가 적용되는 경우를 망라하고 있는 것은 아니고, 통달이 규정하는 내용에 해당하지 않아도, 상속세법 9조의 적용요건에 합치한다면, 간주증여로 과세하여야 할 것이다”라고 하고 있다.<sup>54)</sup> 법원의 입장이 이와 같

53) 橋本守次, 前掲書, 515頁.

54) 古谷勇二, 前掲書, 162頁.

다. 통달에 따라 과세를 한 경우와 통달을 벗어나 과세를 한 경우를 나누어 아래에서 실제 사례를 각각 보기로 한다.

### (1) 통달에 따른 과세

토쿄지방법재판소에서는 2014년 10월 29일 이 조항의 적용이 문제된 사건에 관하여 판결을 한바,<sup>55)</sup> 당시 과세관청은 상속세법 기본통달 9-2 (4)를 적용하여 과세하였다. 사안의 내용을 보자면 모가 가지고 있는 유한회사의 지분을 자가 주주로 있는 동족회사에 시가보다 현저하게 저렴한 가액으로 양도하였는데, 과세관청은 그러한 양도로 인하여 지분의 양수인이 되는 회사의 주주인 자의 주식가치가 증가하였다는 이유로, 자에게 증여세를 과세하였다. 최근에 우리에게 문제된 흑자법인에 대한 간접증여 사건과 유사한 것이다. 상속세법 기본통달 9-2 (4)의 내용은 위에서 살펴본 바와 같이 “동족회사에 대하여 시가보다 현저히 낮은 가액의 대가로 재산을 양도함으로써 인하여 회사의 주식이나 출자가액이 증가한 경우에는 그 주주나 사원이 해당 주식이나 출자의 가액 중 증가한 부분에 상당하는 금액을 그 재산을 양도한 자로부터 증여를 통해 취득한 것으로 취급한다”는 것이다. 이 사례의 사실관계는 위 통달의 내용에 포섭되었다.

그런데 납세자인 이 사건의 원고는 이 조항은 자본거래에 대해서만 적용되는 것이고, 이 사안과 같은 손익거래에 대해서는 적용되지 않는 것이므로 상속세법 기본통달 9-2 (4)에서 적시하는 ‘이익’은 상속세법 제9조가 규정하는 ‘이익’에 해당되지 않는다고 주장하였다. 법인과의 손익거래로 인하여 주주가 얻게 되는 이익은 ‘평가익’에 지나지 않아서 납세의무를 질만큼 성숙·확정되지 않았다는 취지이다. 재판소는 이러한 원고의 주장에 대하여 “상속세법 기본통달 9-2는 상속세법 제9조에 해당하는 경우를 예시하고 있는 것으로 해석되는바, 통달 9-2 (4)가 정하고 있는 바는 … 이므로, 당해 회사의 주주 또는 사원은 그 주식 및 출자의 가액이 증가함에 따라서 실질적으로 보아 당해 양도를 한 자로부터 그 증가한 부분에 상당하는 금액을

55) 東京地方裁判所 平成26年10月29日 平成23年(行ウ) 第46号, 第64号.

증여에 따라 취득한 것으로 보아야 한다. 그렇다면, 이 경우에는 상속세법 제9조가 규정하는 ‘대가를 지불하지 않거나 현저하게 낮은 가액의 대가로 이익을 받았다’고 인정되기 때문에, 통달 9-2 (4)가 정하는 바는, 같은 법 제9조의 규정에 해당하는 경우의 예시로서 적당한 것이라고 할 것이다’라고 판시하였다. 그 항소심인 도쿄고등재판소 2015년 4월 22일 판결에서는 위 점에 관하여서는 원심의 내용을 그대로 인정하고,<sup>56)</sup> 본 사건은 상고에 이르지 않은 채 종료되었다.

이처럼 일본의 재판소는 위 사건 외의 다른 여러 건의 판결에서도 통달의 내용이 이 조항에 합치하지 않는다거나, 그 범위를 벗어난다는 원고들의 주장에 대하여 그 통달의 합리성과 적정성을 인정하면서 원고들의 주장을 배척하였다. 재판소에 제소된 실제 사례 중에서 이 조항의 취급에 관한 기본 통달에 대하여 그 합리성과 적정성을 부정한 건은 찾아볼 수 없다.

## (2) 통달을 벗어난 과세

나가사키 지방재판소에서 1961년 5월 19일 판결이 이루어진 사안은 동족회사인 합자회사가 증자를 하면서 서로 친족관계에 있는 사원들에게 기존의 출자비율과 다른 신 출자비율을 배정하고, 출자자에게 시가보다 현저하게 낮은 가액으로 출자하게 하였는바, 그로 인하여 기존의 출자비율보다 적게 출자비율을 배정받은 출자자는 손실을 보고, 상대적으로 기존의 출자비율보다 많은 출자비율을 배정받은 출자자는 그만큼 이득을 본 사례이다.<sup>57)</sup> 이에 대하여 과세관청은 그러한 증자로 인하여 이득을 본 출자자들에게 이 조항을 적용하여 증여세를 과세하자, 원고들은 이 사건의 증자는 ‘합자회사의 증자이고, 증자가 이루어진 1957년 당시의 구 상속세법 기본통달에는 동족회사의 신주인수권의 비율이 증가한 경우에 관하여서는 규정이 있었지만, 합자회사의 출자비율이 증가하는 경우에 관한 규정은 없었고, 1959년이 되어서야 비로소 합자회사에 관하여서도 통달에 그 내용이 삽입되었으므로,

56) 東京高等裁判所 平成27年4月22日 平成26年(行コ) 第457号.

57) 長崎地方裁判所 昭和36年5月19日 昭和35年(行) 第5号.



이 사안에는 신 통달이 적용될 수 없다고 주장하였다. 통달이 법령이라고 한다면, 마치 조세법령불소급의 원칙을 주장하고 있는 것과 같다.

이에 대하여 재판소는 “무릇 통달은 상급행정청의 하급행정청에 대한 시달의 형식이며, 행정의 기준을 제시하는 법령에 대한 해석의 통일을 기하기 위하여 발하여지는 것인데, 원래는 법규로서의 성질을 가지고 있는 것은 아니고, 이것은 국세청장관에 의하여 발하여지는 세무통달에 관해서도 동일하다고 할 수 있다”고 하고, “상속세법 제9조의 해석에 관한 구 통달은 일응의 행정해석으로서 재판소의 해석에 참고가 될 수는 있어도, 그 이상으로 재판소를 구속하는 것은 아니며… 만일, 피고 과세관청의 본건 증여세부과결정이 구 통달에 위반된다고 하여도 그 이유만으로 그 결정이 위법하게 되는 것은 아니다”라고 하면서 원고의 주장을 배척하였다. 그러면서 재판소는 “원고들은 위 회사의 증자시에 이익을 얻었고, 그 이익은 상속세법 제9조에 따라 증여에 의하여 취득한 것으로 간주되기 때문에, 법정액의 증여세 납부의무를 부담하는 것은 명백하다”고 하고 있다. 이 판결은 항소심인 후쿠오카고등재판소와 상고심인 최고재판소에서 그 내용이 그대로 인정되었다.<sup>58)</sup>

이러한 판결의 내용에 비추어 보면, 일본의 경우에 있어서는 통달을 벗어난 부과결정이라 하더라도 곧바로 위법하게 되는 것은 아니고, 다시 이 조항에 따른 무상의 ‘이익’이 있는 것인지 재차 심리하기 때문에 과세관청의 부과결정이 무상의 이익에 관하여 이루어지기만 하였다면 이는 적법하게 된다. 즉, 통달을 벗어나서 과세가 이루어졌는지 여부는 부과결정의 위법 여부에 영향을 미치는 사유가 아니다.

일본의 재판소에서는 이 조항의 취급에 관한 통달에 따라 과세를 하면 특단의 사정이 없는 한 통달의 합리성과 적정성을 인정하고 있고, 통달을 벗어나서 과세하면 이 조항을 직접 근거로 하여 그 결정의 적법성을 인정하고 있으며, 이 조항 자체는 조세법률주의에 위반되지 않아서 합헌이라고 하고

58) 福岡高等裁判所 昭和37年4月19日 昭和36年(ネ) 第489号; 最高裁判所 昭和38年12月24日 昭和37年(オ) 第1007号.

있다. 그러한 이유로 일본에서는 다수의 무상이익 이전 사례가 과거에도 발생하였고, 장래에도 발생할지라도, 이 조항 자체는 1947년에 입법된 이래로 현재까지 그 본체가 변경됨이 없으며, 앞으로도 특별한 사정이 없는 한 그 변동이 없이 생명력을 유지할 수 있는 것이다. 그야말로 일본 상속세법 제9조는 포괄주의 입법의 전형이라고 할 수 있는 것이다.

## IV. 우리 제도와와의 비교

### 1. 우리 증여세제상 포괄주의 입법의 변천

우리 증여세제상 포괄주의 입법의 연혁에 관한 국내의 문헌은 다수의 학위논문이나 학술논문에 잘 정리되어 있다. 그중에서도 특별히 눈에 띄는 글은 2003년 성낙인·박정훈·이창희 3인 공저인 “상속세 및 증여세의 완전포괄주의 도입 방안에 관한 연구” 중 “우리 현행법의 성립사”에 관한 부분이다. 2003년 12월 우리 상속세법에 완전포괄주의 입법이 도입되었는바, 이 논문은 그 입법 직전에 당시 재정경제부에 제출한 용역보고서로서, 완전포괄주의 입법의 도입에 상당 부분 참조된 논문으로 보인다. 이 글에서도 우리 상속세법의 제정 당시에 도입된 증여세 포괄주의 조항인 제34조의3이 당시 일본 상속세법 제9조를 그대로 계수하였다는 사실을 인정하고 있다.<sup>59)</sup> 그런데, 일본은 현재까지도 이 조항을 그대로 유지하고 있는 반면에 우리는 주지하다시피 수없이 많은 논란을 야기하면서 그 입법에 있어서도 잦은 개정을 거쳐 현재에 이르고 있다. 그렇게 양 나라가 길을 달리 걷게 된 원인이 무엇인지가 규명되어야 하는데, 이 논문에서는 우리 제도의 빈번한 변경의 원인이 비교적 상세하게 서술되어 있다. 위 문헌과 조사한 판례를 바탕으로 다음

59) 성낙인 외 2인, 앞의 논문, 177면.

과 같이 우리 증여세에 있어서 포괄주의 입법의 연혁을 정리하고자 한다.

우선 우리 법원이 구 상속세법 제34조의3(1960. 12. 30.의 개정으로 같은 법 제34조의4로 조문의 위치를 이동함)이 적용된 사례에서 그 증여로 간주되는 ‘이익’의 범위를 일본보다 훨씬 좁게 해석한 것에서 그 원인을 찾아야 할 것이다. 대법원은 1973년 3월 13일 선고한 73누6 판결에서 “신주를 과세당국이 산출한 시가보다 싸게 인수하였다 하더라도 구 상속세법 제34조의2<sup>60)</sup>에 이른바 재물을 양도받은 경우라 할 수 없다”고 하면서 과세관청의 부과처분을 취소한 원심판결에 대한 상고를 기각하였다. 이 판결에서는 당시 증여세 포괄규정이었던 구 상속세법 제34조의4는 등장하지 아니하였다. 아마도 과세관청에서 부과근거규정으로서 제34조의4는 들지 아니하였던 것으로 추정된다. 이러한 조세소송을 담당하는 법원으로서는 당사자가 부과근거규정으로 제시하지 아니하였다 할지라도, 석명을 통하여 부과근거규정의 추가·변경을 요구하거나, 직권으로 심리 판단할 수 있었을 터인데 그러하지 못하였다. 이 판결은 이후 유사한 사건에 지대한 영향을 미치게 된다. 이후 사건에서 부과근거규정으로 구 상속세법 제34조의2와 함께 포괄조항인 제34조의4가 동시에 등장한 대법원 1979. 4. 24. 선고 78누423 판결에서조차 위 73누6 판결의 영향을 받아서 “주식회사 발행의 신주를 시가보다 싸게 인수하였다고 하여도 이는 재물을 양도받은 경우로는 볼 수 없으므로 실권주식을 액면가대로 인수한 것을 상속세법 제34조의2 또는 제34조의4에서 말하는 재산의 양도나 이익을 받은 것으로 볼 수 없다”고 판시하였다. 이러한 일련의 대법원판결로 인하여 상속세법 제34조의4의 포괄규정은 법인을 통한 간접증여 등 변칙증여에 대하여 과세할 수 있는 부과근거규정으로서의 지위를 상실하였다. 이 규정은 애초 일본의 입법을 수계한 것이므로 일본의 입법취지를 그대로 본받았다고 한다면, 위와 같은 실권주 인수 사례에서 위 대법원판결

60) 법문의 내용은 “현저히 저렴한 가액의 대가로써 재산을 타인에게 양도하였을 경우에는 그 재산을 양도한 때에 있어서 재산의 양도자가 그 대가와 시가와의 차액에 상당한 금액을 양수자인 타인에게 증여한 것으로 간주한다”이다. 일본의 상속세법 제7조와 그 내용이 대체로 같다.

과는 달리 과세관청의 손을 들어주었어야 했다. 그러나 우리 법원은 이 규정 자체만으로는 간접증여에 대한 과세근거조항이 될 수는 없는 것으로 판단한 듯 싶다. 결국, 이 규정에 대한 적용 범위가 일본의 상속세법 제9조보다 훨씬 좁게 이루어진 결과로 이후 일본과는 완전히 다른 길을 걷게 된 것이다. 일본은 우리의 포괄조항과 그 성격이 같은 이 조항을 넓게 해석하여 조세회피방지규정으로 그 성질을 인식하고, 법인을 통한 간접증여 등 변칙증여에 대처하는 부과근거규정임과 동시에 통달에서도 과세하지 못하는 사안을 마치 과세관청의 최후의 보루인 것처럼 이 조항을 독자적으로 활용하여 과세를 해왔던 반면, 우리는 그 성질이 같은 조항을 두고서도 이를 증여자과 수증자 간의 직접적인 거래에만 적용될 수 있는 것으로 좁게 해석하여 다양한 형식의 변칙증여에 대해서는 개별 구체적인 입법에 의하여 과세할 수밖에 없는 상황을 만들어 내고 만 것이다. 이러한 법원의 입장에 따라 포괄조항인 구 상속세법 제34조의4는 사문화되었고, 결국 1979년 12월 28일 구 상속세법의 개정으로 이 포괄조항은 우리 입법에서 사라지게 된다.

이후 우리는 새롭게 등장하는 사례마다 적용되는 개별규정들을 입법하게 된다. 먼저, 1979년 12월 28일 개정된 상속세법 제34조의4의 위임에 따른 같은 법 시행령에서는 실권주를 저가 인수한 것에 대한 과세근거규정을 두었고, 이후에 수차의 전면 및 부분 개정을 반복한 끝에 현재의 상속세법에서 열거하고 있는 부동산 무상사용, 합병, 증자, 감자, 현물출자, 전환사채 등의 주식전환, 초과배당, 금전 무상대출 등, 재산사용 및 용역제공 등, 법인의 조직 변경 등에 따른 이익의 증여 및 특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여 의제 등과 같은 규정들을 신설하였다. 기존의 입법으로 과세하지 못하는 새로운 유형의 사례가 등장할 때마다 마치 동일한 유형의 거래에 대해서는 애초에 과세하지 못한 전철을 재차 밟지 않겠다는 듯 뒤쫓아 새로운 규정이 법률로서 만들어졌다.<sup>61)</sup> 우리는 이러한 과정으로 일본과는 1970년 무렵부터 증여세 포괄주의 입법의 해석과 적용에 있어서 완전히 다른 길을 걷

61) 자세한 내용은, 성낙인 외 2인, 앞의 논문, 183~201면 참조.

게 되었다. 그 당시에 선고된 일련의 대법원판결로 인하여 우리는 이후 우리만의 입법방식을 구축하였다. 그런데, 이러한 입법방식은 대기업의 대주주 등 고액자산가들이 기존의 법률 규정으로 포섭되지 아니하는 새로운 변칙거래 유형을 만들어 내 증여세의 과세를 회피하면, 입법당국은 그때서야 비로소 새로운 규정을 뒤쫓아 입법하는 형국이었다. 그러자 이러한 입법방식으로는 고액자산가들의 변칙증여에 대한 과세에 한계가 있음을 절감하고, 다시금 증여세 포괄주의 입법의 필요성이 대두되었다. 그 결과 1998. 12. 28. 개정으로 다시 증여세 포괄주의 조항이 구 상증세법에 들어왔으나, 그 적용은 개별과세규정에 열거된 사유와 유사한 경우에만 과세할 수 있다는 등의 한정적 해석에 의하여 크게 제한되었다. 그러나 지속적인 과세현장에서의 문제 제기와 다수의 학자들 및 실무가들의 논쟁 끝에 드디어 2003. 12. 30.에는 증여세 완전포괄주의 규정이라고 할 수 있는 구 상증세법 제2조 제3항이 입법되게 된 것이다.<sup>62)</sup> 이 규정의 신설로 그간의 개별과세규정은 증여간주 규정에서 증여예시 규정으로 성격이 바뀌었는지에 관하여 의견이 분분하였으나, 완전포괄주의 규정의 신설의 입법취지로 보아 개별과세규정을 포괄규정의 예시규정으로 해석하여야 한다는 견해가 학설상으로 다수를 이루었다.

그러나 개별과세규정이 증여예시규정이 된다고 하더라도, 입법부에 의하여 만들어진 법률이 대국민적 효력이 없는 통칙, 즉 일본의 통달과 같은 행정규칙이 될 수는 없는 노릇이었다. 이러한 문제에 대한 고민은 결국 대법원의 판결에 의하여 정리되게 된다. 대법원은 2015년 10월 15일 선고된 2013두13266 판결에서 증여세 완전포괄주의 도입의 의미를 “변칙적인 상속·증여에 사전적으로 대처하기 위하여 세법 고유의 포괄적인 증여 개념을 도입하고, 종전의 증여의제규정을 일률적으로 가액산정규정으로 전환한 점 등에 비추어 보면, 원칙적으로 어떤 거래·행위가 법 제2조 제3항에 규정한 증여의 개념에 해당하는 경우에는 같은 조 제1항에 의하여 증여세의

62) 완전포괄주의 입법의 연혁에 대한 자세한 내용은, 김동수, “증여세 완전포괄주의 시행에 따른 문제점 분석 및 개선방안 연구”, 가천대학교대학원 박사학위 논문, 2016, 23~30면 참조.

과세가 가능하다고 보아야 한다”고 하였다. 증여세 완전포괄주의 조항인 상속세법 제2조 제3항으로 직접 과세를 할 수 있음을 일단 인정한 것이다. 이는 1952년에 일본법을 수계하였던 구 상속세법 제34조의3에 관하여 일본 상속세법 제9조에 관한 일본 재판소의 견해와 궤를 같이하는 입장이라고 할 것이다. 결국, 이 내용만 놓고 보면 돌고 돌아서 다시 1952년 포괄조항의 최초 입법당시로 회귀한 것이나 다름없는 결과이다.

다만, 이 판결에서는 그간에 입법된 개별과세규정의 효력에 관하여서도 입장을 정리하였다. 이 판결은 “납세자의 예측가능성 등을 보장하기 위하여 개별 가액산정규정이 특정한 유형의 거래·행위를 규율하면서 그중 일정한 거래·행위만을 증여세 과세대상으로 한정하고 그 과세범위도 제한적으로 규정함으로써 증여세 과세의 범위와 한계를 설정한 것으로 볼 수 있는 경우에는, 개별 가액산정규정에서 규율하고 있는 거래·행위 중 증여세 과세대상이나 과세범위에서 제외된 거래·행위가 법 제2조 제3항의 증여의 개념에 들어맞더라도 그에 대한 증여세를 과세할 수 없다고 할 것이다”라고 하였다. 현재에 이르러서 완전포괄주의 입법이 되어 있다 할지라도, 그간에 입법된 각종의 개별과세규정은 법률로서 과세처분의 위법성 여부 판단에 기준이 되어야 한다는 것이다. 일본과 비교하여 보자면, 일본에서는 통달에 있는 내용이 우리는 법률로 존재하고, 일본에서는 통달을 벗어나서 과세를 하더라도 최종적으로 상속세법 제9조에 의하여 재차 과세의 적부를 판단할 수 있는 것이나, 우리는 일단 입법된 개별과세규정에 의하여 사안의 내용이 적용될 수 있는지 여부를 먼저 판단하고, 그 사안 자체가 개별과세규정의 해석·적용에 의하여 과세의 범위에서 제외되는 것으로 판단이 된다면 이는 완전포괄주의 과세규정에 의하여서도 과세할 수 없는 결과를 가져오게 된 것이다. 우리의 완전포괄주의 입법으로 그 조항의 효력은 일본의 상속세법 제9조와 동일하게 되었으나, 그간에 입법된 개별과세규정은 법규명령으로서 법원성이 있다고 볼 수밖에 없다는 것이다. 이는 의회를 통한 법률이 행정부 내에서 일방적으로 발하여지는 통칙 등 행정규칙과는 그 효력을 같이 할 수는 없는 것이므로, 우리 증여세 입법 체계상 필연적인 결론이다.

## 2. 일본 제도와의 비교

### 가. 우리 제도의 장점

조세법의 영역에서 헌법상의 대원칙인 조세평등주의와 조세법률주의는 서로 조화를 이루는 경우보다는 상충하는 경우가 빈번하다. 같은 담세력에 대하여 같은 세금을 부과하여야 한다는 조세평등주의 이념을 철저하게 쫓는 경우 조세법률주의를 희생하게 되고, 반대로 조세법률주의를 철저하게 구현하다 보면 조세평등주의를 희생하게 되는 경우가 다반사이다. 현재 일본의 상속세법 제9조가 포괄주의 전형으로서 조세평등주의를 구현하기 위한 조항이라고 한다면, 우리의 경우에 있어서 증여세 개별과세규정은 조세법률주의 그중에서도 과세요건 명확주의를 좀 더 적극적으로 구현하기 위한 것이라고 할 수 있다. 일본의 이 조항에 관하여 몇몇의 학자들이 조세법률주의에 위배된다는 주장을 하였으나, 재판소에서는 이러한 주장을 받아들이지 아니하였다. 그러나 일본의 이 조항을 그대로 수계한 우리의 구 상속세법 상의 증여세 포괄조항에 대한 우리의 세법학계와 법원의 인식은 어찌면 일본에서 이 조항에 대하여 위헌 주장을 한 이시무라 등의 주장과 일맥상통하였던 것일지도 모른다. 일본에서 이 조항에 대하여 합헌성을 인정하고, 통달행정에 대하여도 수긍하였던 하시모토모리츠구 역시 “장래 상속세법의 개정의 기회에 법률에 좀 더 상세하고 구체적인 내용의 예시규정을 두는 것이 국민에 대하여 친절을 베푸는 것”이라는 점을 인정하였다.<sup>63)</sup> 이러한 관점으로 우리의 제도를 바라다보면, 우리가 일본에 비하여 납세자 중심의 제도를 두고 있다고 볼 수 있다. 일본의 이 조항이 과세관청의 과세권 행사를 위한 것이라고 한다면, 우리의 개별과세규정은 상대적으로 납세자의 경제생활에 있어서 예측가능성과 법적안정성을 보장하기 위한 것이라고 평할 수 있을 것이다. 우리 제도의 장점은 여기에 있다.

63) 橋本守次, 前掲書, 516頁.

## 나. 우리 제도의 단점

우리 제도의 단점은 우리 제도의 장점을 역으로 들여다보는 것과 같다. 조세평등주의와 조세법률주의와의 갈등 속에서 우리는 조세평등주의를 상당히 희생하는 결과를 가져왔다. 위에서 본 바와 같이 일본법을 수계한 구 상속세법상의 증여세 포괄조항을 1970년대에 이루어진 법원의 판결 등에 의하여 사문화시킨 결과, 고액자산가들이 기존 법령에 포섭되지 않는 신종의 거래유형을 만들어 증여세를 회피하면, 이를 뒤쫓아 새로운 입법을 하는 등으로 공평한 과세에 이르지 못하는 사례가 빈번하였다. 그로 인하여 학계 뿐 아니라 사회적 논란, 법의 허점을 이용한 고액자산가들의 조세회피에 대한 국민적 반감 등 복잡한 문제가 얽히면서 우리 세법학의 영역에서 몇 안 되는 뜨거운 쟁점이 되었다. 이를 극복하기 위하여 2003년 12월 상증세법상 완전포괄주의 입법이 이루어졌음에도, 위에서 언급한 대법원의 2013두 13266 판결에서 보듯이 1970년대 이래로 우리 상증세법에 순차 도입되었던 간접증여에 대한 개별과세규정의 규범성을 이제와서 일본의 통달처럼 전면 부인할 수는 없는 것이다. 그렇다고 한다면, 여전히 우리의 제도에서는 현재 입법된 각 개별과세규정의 허점을 이용한 조세회피는 가능할 수도 있다는 것이 되므로, 일본의 이 조항이 갖는 효력에 비하여서는 우리의 제도는 조세평등주의를 다소 희생하고 있다는 결론에 이른다. 이 점이 우리 제도의 단점이라고 할 것이다.

## 다. 완전포괄주의 입법의 방향

2003년 12월 도입된 우리의 완전포괄주의는 2015년에 이루어진 몇 개의 대법원판결<sup>64)</sup>로 인하여 새로운 전기를 맞았다고 할 것이다. 학자에 따라서는 이러한 판결로 인하여 2003년 완전포괄주의 입법 이전으로 회귀하였다

64) 대법원 2015. 10. 15. 선고 2014두5392 판결 ; 대법원 2015. 10. 15. 선고 2013두 13266 판결 ; 대법원 2015. 10. 15. 선고 2014두37924 판결.



는 평을 내놓기도 하였으나,<sup>65)</sup> 위 판결은 기본적으로 완전포괄주의 입법 조항의 과세근거규정으로서의 효력을 인정하고 있는 것이므로 우리만의 제도로서 조세평등주의와 조세법률주의와의 갈등관계에 대한 적절한 조화와 상생의 길을 모색하고 있다고 평가하여야 할 것이다. 만약, 과세관청의 부과·징수권의 극대화에 방점을 두어서 현재 입법된 개별과세규정들을 모두 없애고 일본처럼 우리의 통칙 규정으로 이를 대신한다면, 일본과 같은 길을 가게 될 수도 있다. 실제 학자들 중에는 장기적인 우리 증여세의 입법 방향으로 이러한 입법론이 바람직하다는 주장을 내놓고 있기도 하다.<sup>66)</sup> 그러나 이는 우리의 그간의 증여세 입법의 역사를 완전히 되돌리는 일이다. 1970년대 이래로 현재까지 우리가 이루어 놓은 조세법률주의의 정신을 후퇴시키는 일이다. 우리는 현재의 제도를 갖기 위해서 조세평등주의의 희생이라는 많은 대가를 치렀다. 위에서 언급한 바와 같이 일본의 제도에 비하여 우리의 제도가 갖는 장점은 납세자 중심의 제도라는 점이다. 즉, 납세자에게 법률로서 과세할 수 있는 것과 과세할 수 없는 것의 경계를 명확하게 제시하여 납세자로 하여금 예측가능한 경제생활의 자유를 보장하고 있다는 점이다. 이는 결코 포기할 수 없는 장점이다. 그렇다면, 우리는 지금까지 이루어진 개별과세규정을 없앨 것이 아니라 유지·발전시켜야 한다. 현재의 개별과세규정에서 구체적인 내용이 다소 미흡하다면 이를 좀 더 다듬어 정교하게 만들어야 할 일이지, 법률에서 이 규정들 자체를 모두 삭제하고 포괄조항 하나만을 뇌둘 수는 없는 일이다. 개별과세규정의 통칙으로의 이전은 곧 법치행정을 포기하는 것이고, 우리가 일본과 다른 길을 걸어온 역사에 비추

65) 이천오, 앞의 논문, 199면.

66) 박요찬, “상속세 및 증여세법의 완전포괄증여규정과 개별예시규정을 중심으로 한 해석론”, 『조세법연구』 제17권 제1호, 한국세법학회, 2011, 418면에서는 “완전포괄증여규정과 개별예시규정을 상증법에 병존하여 규정하고 있는 입법은 바람직한 입법이 아니다”고 하면서 “개별예시규정 등은 과세관청의 일관된 과세행정을 유지하고, 납세자에 대한 편의를 제공한다는 측면에서 통칙으로 내려가야 할 규정들이라고 하겠다”고 이에 관한 장차의 입법론을 제시하고 있다.

어 우리가 그간 이루어 놓은 헌법상 조세법률주의의 이념을 훼손하는 것이라 말하지 않을 수 없다. 그러한 측면에서 보면 2015년에 이루어진 몇 개의 대법원판결은 우리의 증여세 체계와 향후 입법 및 그 해석에 관하여 방향을 제시하고 있다고 할 것이다. 과세관청은 과세권을 행사함에 있어서 개별과세규정이 설정한 한계를 넘지 말아야 할 것이고, 납세자들은 그 안에서 자유로운 거래의 선택을 통하여 경제생활의 자유를 누리도록 한 것이다. 만약, 기존 규정에 의하여 포섭되지 않는 전혀 다른 새로운 거래 유형을 통한 증여세 회피 시도가 이루어진다면, 이에 대하여는 완전포괄주의 규정에 의하여 직접 과세될 수 있다는 점을 대법원판결은 명확히 하고 있다. 우리가 증여세 완전포괄주의 입법에 있어서 그간 거쳐 온 내력과 법원에 의하여 이루어진 판결들로 보면, 적어도 증여세에 관한 한 우리는 일본보다 엄격한 조세법률주의 기준을 가지고 있다고 할 것이다. 그러한 입장에서 본다면 우리는 현재의 증여세 개별과세규정의 과세요건에 대하여 좀 더 합리적이고 정교한 개정과 신종의 거래 유형에 대한 선제적인 입법 등이 필요하다고 할 것이다.

## V. 맺 으 며

일본의 증여세에 있어서 포괄주의 입법은 1947년 최초 입법된 이후 현재까지 거의 변동이 없이 그 본체를 유지하고 있다. 70여년의 세월이 흘렀음에도 이 조항이 현재까지 그대로 유지되고 있음은, 우리의 증여세에 있어서 포괄주의 입법의 역사가 파란만장한 것만큼이나 불가사의하다. 그 이유를 들여다본즉, 일본의 재판소가 일본의 포괄주의 조항인 상속세법 제9조에 대하여 합헌이라고 하고, 실제 세무행정은 의회를 통과한 법률이 아닌 국세청 장관에 의하여 발하여진 통달에 따라 행하여지고 있으며, 재판소는 가능한 통달의 합리성과 적정성을 인정하고 있고, 통달에 과세상의 근거가 없는

경우에는 이 조항에 의한 직접적인 과세를 인정하고 있으므로, 일본의 입법당국에서는 이 조항을 개정하거나 법률로서 새로운 규정을 만들어야 할 필요성을 느끼지 못하고 있다는 점이다. 상대적으로 이 조항으로 인하여 열악한 지위에 놓여있는 일본의 납세자 측에서 이 조항의 불명확성에 대하여 불만을 표출할 법도 한데, 현재의 체계를 변동시킬만한 동력은 형성되지 않고 있는 듯하다.

우리는 1952년 상속세법의 전면개정시 일본의 이 조항을 그대로 수계하였으나, 1970년대에 신주인수권을 통한 간접증여에 대한 일련의 사건에서 포괄주의 규정에 의한 직접적인 과세를 인정하지 않고, 그 규정을 사문화시키게 된다. 그러자, 입법당국은 신주인수권을 통한 간접증여와 같은 사례를 과세하기 위하여 새로운 규정을 신설하고, 또 새로운 유형의 사례가 나타나면 이를 과세할 개별 구체적인 규정을 그때마다 신설하여 대처하는 입법방식을 한동안 고수하였다. 그러나 이러한 개별사례에 대한 입법방식으로는 현실 세계에서 일어나는 다양한 간접증여 사례에 대한 과세에 한계가 있음을 절감하고, 이를 극복하기 위하여 2003년 12월에 상증세법상 완전포괄주의 규정을 신설하게 되었다. 그러함에도 이후에는 신설된 완전포괄주의 규정과 그간 수십 년에 걸쳐 입법된 개별과세규정과의 관계가 문제가 되었는데, 개별과세규정은 단지 증여세 과세의 예시규정에 불과한 것인지, 독자적으로 과세의 한계와 범위가 설정된 규범성을 갖는 것인지에 관하여 한동안의 찬·반 논란을 거친 끝에 드디어 대법원은 2015년 10월 15일 선고된 몇 건의 대법원판결을 통하여 완전포괄주의 규정하에서도 개별과세규정의 규범성을 인정하기에 이른다.

우리가 일본의 상속세법상 포괄주의 조항을 수계하면서, 애초에는 그 체계와 내용을 같이하였으나, 포괄주의 조항에 대하여 우리 법원이 일본과 그 해석을 달리함으로써 인하여 이후 우리는 일본과 다른 길을 걷게 되었다. 2003년 12월의 완전포괄주의 입법으로 다시 일본의 이 조항과 같은 효력을 기대하였으나, 현재에는 그간 일본과 다른 길을 걸어오면서 수십 년에 걸쳐 입법된 개별과세규정의 효력이 문제가 된 것이다. 대법원이 이에 관하여

2015년 10월 15일 선고한 몇 건의 판결들은 우리가 걸어왔던 증여세 역사를 그대로 인정하는 것임과 동시에 우리만의 독자적인 방식으로 조세평등주의와 조세법률주의의 조화를 모색하는 방향을 일러주고 있는 것이라 할 것이다. 즉, 우리가 일본보다 엄격한 헌법상 조세법률주의의 이념을 현실의 법에 구체화하고 있는 점, 다시 말하면, 법률에 개별·구체적인 규정을 두고 있는 것이 납세자에게 보다 친절하다는 점을 수긍하고 있다고 할 것이다. 이에 우리는 현재에 이르러 그간 입법된 개별과세규정을 없애고 이를 통칙으로 옮기자고 주장할 것이 아니라, 그간 입법된 개별과세규정들을 더욱더 합리적이고 정교하게 가다듬어 우리만의 제도로써 안착시켜야 할 의무를 지고 있다고 할 것이다.

## 參 考 文 獻

### 1. 국내 문헌

- 김동수, “증여세 완전포괄주의 시행에 따른 문제점 분석 및 개선방안 연구”, 가천대학교대학원 박사학위 논문, 2016.
- 박요찬, “상속세 및 증여세법의 완전포괄증여규정과 개별예시규정을 중심으로 한 해석론”, 『조세법연구』 제17권 제1호, 한국세법학회, 2011.
- 성낙인·박정우·이창희, “상속세 및 증여세의 완전포괄주의 도입방안에 관한 연구”, 『법학』 제44권 제4호, 서울대학교법학연구소, 2003.
- 이전오, “증여세 완전포괄주의의 현상과 전망”, 『조세법연구』 제26권 제2호, 한국세법학회, 2020.
- 이필우·김동건·유경문·정세정, 『상속세·증여세의 포괄적 과세방안에 관한 연구』, 한국재정연구회, 2000.

### 2. 일본 문헌

- 金子宏, 『租税法』, 弘文堂, 2016.
- 北野弘久, 『コンメンタール 相続税法』, 勁草書房, 1974.
- 北野弘久·小池幸造·三木義一, 『争点相続税法』, 勁草書房, 1995.
- 北野弘久·黒川功, 『税法学原論』, 勁草書房, 2016.
- 酒井克彦, “相続税法9条に規定するみなし贈与課税の課税要件”, 『中央ロー・ジャーナル』 第16卷 第1号, 2019.
- 橋本守次, 『相続税法』, 大蔵財務協会, 2017.
- 古谷勇二, “相続税法9条‘のみなし贈与’について”, 『税務大学校論叢』 第85号, 2016.
- 森田哲也, 『相続税法基本通達逐条解説』, 大蔵財務協会, 2020.
- 山田熙, 橋本熊也, 『贈与の税務』, きょうせい, 1994.

## &lt;Abstract&gt;

**A Study on the Comprehensive Legislation in the Gift Tax in Japan  
— Focusing on Article 9 of the Inheritance Tax Act in Japan —**

Choi Weon\*

The revision of the Inheritance Tax and Gift Tax Act in December 2003 seemed to complete the legislation of the comprehensive taxation in the gift tax, but as seen in the Supreme Court's 2013du13266 ruling on October 15, 2015, the relationship between the clause of the comprehensive taxation and the individual tax provisions is still an issue to be resolved.

Thus, I would like to look at how neighboring Japan is coping with these problems. First of all, Japan understands the concept of gift in gift tax as a concept of borrowing under the Civil Law. Gifts that do not conform to the concept of borrowing under the Civil Law are subject to taxation under the provisions of the deemed gifts, which are all about the codes in Article from 5 to 9-5 of the Inheritance Tax Act. Japan's are incomparably smaller than the number of Korean provisions. This is because Article 9 of the Inheritance Tax Act (hereinafter referred to as "this clause") functions as a comprehensive legislation. Since this clause alone does not permit tax administration in response to individual gift cases, 14 articles as the specific tax regulations are in the Inheritance Tax Act Basic Regulations. In other words, the individual tax provisions in the Inheritance Tax and Gift Tax Act of Korea are like regulations in the Inheritance Tax Act Basic Regulations of Japan.

In this case, there may be a problem raised from two perspectives. The first is about whether this clause violates the constitutional doctrine which is the principal of no taxation without law, specially the principal of the text-clarity about tax requisition. Some Japanese scholars have argued that this clause violates the principle of text-clarity about tax requisition and some taxpayers have also argued it several times in specific tax cases. But the Supreme Court of Japan firmly says it is a kind of anti-avoidance rule to tax where there is substantial free benefit. Second, it is criticized that it is not a rule of law but a

---

\* Professor of Law School in Ajou University

rule of regulations in administration. Some Japanese scholars argue that the taxation of regulations is ultimately against constitutional tax law, but the Japanese court is ruling it constitutional, examining the rationality and adequacy of regulations, and examining again whether taxpayers have free 'economic benefits' under this clause if taxation is performed outside of regulations. When this clause was enacted in Japan in 1947, its structure and content have remained unchanged since then.

We enacted the comprehensive clause in 1952 after this clause of Japan as it is. But in several Supreme Court rulings made in 1970, this comprehensive clause was actually nullified by a narrower interpretation of it than Japan. Since then, we have maintained a method of legislating following individual taxation provisions in response to each new individual case for a while, but felt limited in this way of coping and finally came to the legislation of the comprehensive taxation in the Inheritance Tax and Gift Tax Act in December 2003. Currently, as seen in the Supreme Court's 2013du13266 ruling on October 15, 2015, it is inevitable that our individual taxation provisions have not the nature of gift-example but normativity, because these provisions are legislated in law by parliament. Therefore, we should refine the individual tax provisions under the Inheritance Tax and Gift Tax Act more reasonably and precisely.

▶ **Key Words** : gift tax, the legislation of the comprehensive taxation, Article 9 of the Japanese Inheritance Tax Act, the principal of no taxation without law, clarity of tax requisition in tax laws, the Inheritance Tax Act Basic Regulations

