

부정행위로 상여처분된 금액에 대한 소득세 부과제척기간

— 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호 후단의
적용범위 및 적용시기를 중심으로 —

홍 영 표*

목 차

I. 서 론	343	2. 대표자 인정상여 제도의 취지	
II. 상여로 소득처분된 소득에 대한 소득세의 납세의무 성립시기	344	3. 부과제척기간 제도의 취지	
1. 상여처분의 특수성으로 발생하는 문제점		4. 소 결	
2. 납세의무 성립시기에 관한 견해의 대립		5. 개선방안	
III. 상여처분 대상 소득에 대한 소득세의 부과제척기간과 기산일	349	V. 이 사건 신설조항의 적용시기	358
1. 부과제척기간		1. 적용시기과 관련된 문제점 - 부정행 위의 시점과 관계없이 2012.1.1. 이후 최초로 소득처분이 이루어지면 모두 10년의 부과제척기간이 적용되는지	
2. 부과제척기간의 기산일		2. 소급과세 금지 원칙의 의의	
IV. 이 사건 신설조항의 적용범위	351	3. 진정 소급입법의 예외적 허용 가능성	
1. 적용범위와 관련된 문제점 - 소득귀속자 가 불분명한 경우에도 장기의 부과제척 기간이 적용되어야 하는지		4. 이 사건 신설조항의 경우	
		5. 개선방안	
		VI. 결 론	365

* 법무법인(유한) 태평양 변호사, 고려대학교 대학원 법학과 박사과정 수료(조세법 전공)

** 투고일 : 2014. 10. 21. 1차수정일 : 2014. 12. 8. 게재확정일 : 2014. 12. 12.

< 국문초록 >

납세자가 사기나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우 국세의 부과제척기간은 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년간인데, 개정 국세기본법 규정에 따라 부정행위로 포탈하거나 환급·공제받은 국세가 법인세이면 이와 관련하여 법인세법에 따라 소득처분된 금액에 대한 소득세에 대해서도 그 소득세를 부과할 수 있는 날부터 10년간으로 제척기간이 연장되었고, 부칙조항에 따라 위 개정규정은 2012년 1월 1일 이후 최초로 법인세법에 따라 소득처분하는 금액부터 적용되었다. 이러한 개정 국세기본법 규정 및 그 부칙규정에 의하면, 법인의 임원이 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하는 등의 부정행위를 하여 법인세를 포탈한 경우 사외로 유출된 금원의 소득귀속자가 분명한 경우뿐만 아니라 불분명한 경우에도 모두 소득세에 대해 10년의 부과제척기간이 적용되고, 부정행위의 시기와 관계없이 소득(상여)처분이 2012. 1. 1. 이후 최초로 이루어지기만 하면 10년의 부과제척기간이 적용된다.

그러나 사외유출된 소득의 귀속자가 불분명한 사안에서 대표자가 실제 귀속자를 입증하지 못할 경우 대표자에 대해 인정상여처분을 함으로써 제재를 가하겠다는 대표자 인정상여 제도의 취지와 국세기본법이 특별히 장기의 부과제척기간에 관한 규정을 둔 취지에 비추어 보면, 사외유출된 소득의 귀속자가 불분명한 사안에서까지 마치 대표자가 부정행위를 저지른 것처럼 상여처분 대상 소득의 소득세에 대해 10년의 부과제척기간을 적용하는 것은 타당하다고 볼 수 없으므로 제척기간에 관한 개정 국세기본법의 신설규정은 법인의 임원 등이 부정행위를 하여 법인세를 포탈한 경우 상여처분 대상 소득의 귀속자가 분명한 사안에 한하여 적용되는 것이 타당하다.

또한 이러한 신설조항이 시행되기 이전에 납세의무가 성립한 소득세에 대하여 이 사건 신설조항을 적용하는 것은 진정 소급입법에 해당되고 달리 진정 소급입법이 허용될 만한 특수한 사정도 존재하지 않으므로 위 개정 국세기본법 규정의 적용시기를 정한 부칙조항은 위헌이라고 판단될 가능성이 높으나, 위 부칙조항은 시행일인 2012. 1. 1. 이후에 종료되는 부정행위와 관련된 소득처분부터 적용되도록 개정하는 것이 바람직하다.

▶ **주제어** : 부과제척기간, 소득처분, 부정한 행위, 조세포탈, 소급입법

I. 서 론

납세자가 사거나 그 밖의 부정행위(이하 ‘부정행위’라고 한다)로 국세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우 국세의 부과제척기간은 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년간이다(국세기본법 제26조의2 제1항 제1호 전단). 그런데 국세기본법¹⁾이 2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되어 2012. 1. 1. 시행되면서 제26조의2 제1항 제1호 후단에서 “이 경우 부정행위로 포탈하거나 환급·공제받은 국세가 법인세이면 이와 관련하여 법인세법 제67조에 따라 처분된 금액에 대한 소득세 또는 법인세에 대해서도 그 소득세 또는 법인세를 부과할 수 있는 날부터 10년간으로 한다”라는 규정이 신설되었고, 부칙 제2조 제1항에서 “제26조의2 제1항 제1호 후단의 개정규정은 2012년 1월 1일 이후 최초로 법인세법 제67조에 따라 처분하는 금액부터 적용한다”고 규정함으로써, 납세자가 부정행위로 법인세를 포탈한 경우 당해 법인세의 부과제척기간뿐만 아니라 2012. 1. 1. 이후 최초로 소득처분하는 금액에 대한 소득세의 부과제척기간도 10년이라는 점이 분명해졌다.

납세지 관할 세무서장 등이 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정할 때 익금에 산입한 금액은 사외에 유출된 것이 분명한 경우에는 그 귀속자에 따라 상여·배당·기타사외유출로 처분되고, 귀속이 불분명한 경우에는 대표자에게 귀속된 것으로 간주되어 상여로 처분되며(법인세법 제67조, 같은 법 시행령 제106조 제1항 제1호), 이와 같이 상여·배당으로 소득처분되는 금액은 당해 법인이 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 소득세를 원천징수하게 된다(소득세법 제131조 제2항·제135조 제4항).

1) 이하 2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정된 국세기본법을 「국세기본법」이라고 한다.

이들 규정에 의하면, 법인²⁾의 임원 등이 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하는 등의 부정행위를 하여 법인세를 포탈한 경우 사외로 유출된 금원의 소득귀속자가 분명한 경우뿐만 아니라 불분명한 경우에도 모두 소득세에 대해 10년의 부과제척기간이 적용된다고 해석되고, 부정행위의 시기와 관계없이 소득(상여)처분이 2012. 1. 1. 이후 최초로 이루어지기만 하면 10년의 부과제척기간이 적용되는 것으로 해석된다.

이 글에서는 이러한 해석의 문제점과 이를 해결하기 위해 필요한 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호 후단(이하 ‘이 사건 신설조항’이라고 한다) 및 부칙 제2조 제1항(이하 ‘이 사건 부칙조항’이라고 한다)의 개정방향에 대해 살펴보고자 한다.³⁾

Ⅱ. 상여로 소득처분된 소득에 대한 소득세의 납세의무 성립시기

1. 상여처분의 특수성으로 발생하는 문제점

상여처분⁴⁾의 경우 현실적인 금전의 지급이 수반되지 않고, 상여처분된 소득금액은 소득처분이라는 사후적인 절차를 거쳐 과세되는 특징을 가지고 있다. 따라서 이 경우 원천납세의무자의 소득세 납세의무가 상여처분을 하

2) 이하 이 글에서는 법인 중 회사에 한정하여 논의한다.

3) 최봉경, “부칙 연구”, 『법학』 제53권 제2호, 서울대학교 법학연구소, 2012, 244면에서는, 헌법을 비롯한 모든 법령은 본칙 외에 부칙을 포함하고 있고, 부칙은 매우 다양한 내용과 형식을 담고 있는데 그중 가장 기본적인 것은 당해 규범의 효력발생시기(시행일)에 관한 것이지만, 부칙은 사실 법령의 말미에 부치되어 존재하는 규범으로서 학계나 실무계의 (주된) 관심의 대상은 아니었다고 한다. 위 논문에서는 부칙에 관한 일반적·보편적 연구를 주제로 삼고 있다.

4) 이 글에서 상여처분은 상여로 소득처분된 것을 의미한다.

는 시점에 성립하는 것인지 아니면 부정행위로 인하여 소득이 사외로 유출된 시점이 속하는 과세기간이 끝나는 때에 성립하는 것인지 문제된다.

2. 납세의무 성립시기에 관한 견해의 대립

가. 상여처분 시점이라는 견해

사외유출된 소득 그 자체는 성질상 근로소득에 해당한다고 보기 어려울 뿐만 아니라 소득세법은 법인세법에 따라 상여로 처분된 금액을 근로소득으로 인정하는 별도의 규정을 두고 있기 때문에 사외유출된 소득의 경우 상여처분 이전까지는 잠재적 과세대상으로 있다가 상여처분에 의하여 비로소 원천납세의무자의 소득세 과세대상으로 확정되는 것으로 볼 수 있으므로, 원천납세의무자의 소득세 납세의무는 상여처분을 하는 때에 성립하는 것으로 보아야 한다.⁵⁾

나. 사외유출된 시점이 속하는 과세기간이 끝나는 때라는 견해

소득세 납세의무는 원칙적으로 그 과세기간이 종료하는 때에 성립하고(소득세법 제21조 제1항 제1호), 소득금액인 총수입금액의 계산은 당해 연도에 수입하였거나 수입할 금액의 합계액에 의하며(소득세법 제24조 제1항), 당해 사업연도의 소득금액을 법인이 신고하거나 세무서장이 결정·경정함에 있어서 발생한 그 법인의 임원 또는 주주·사원 기타 출자자에 대한 상여의 수입할 시기는 당해 사업연도 중에 근로를 제공한 날이므로(소득세법 시행령

5) 임승순, 『조세법』, 박영사, 2013, 488~489면; 서윤식, “소득처분제도의 문제점과 개선방안”, 서울시립대학교 세무전문대학원 박사학위논문, 2011, 137면에서는, 소득처분에 의한 의제소득의 경우 소득처분이 있기 전에는 아직 “법인세법에 의하여 상여 등으로 처분된 금액”이 존재하지 않으므로 소득세 과세대상이 없어 납세의무가 성립할 수 없고, 소득처분이 있어야만 비로소 소득세 과세대상이 발생하여 과세요건이 충족되며, 그에 따라 납세의무가 성립하는 것으로 보아야 한다고 설명하고 있다.

제49조 제1항 제3호), 이들 규정에 비추어 보면 우리 소득세법은 소득처분에 의한 소득이라 할지라도 당해 사업연도 중에 근로를 제공한 날에 그 권리가 확정된다는 입장이라고 해석함이 상당하고, 따라서 소득세 납세의무 성립에 있어 소득의 현실적 지급이 있어야 하는 것은 아니며, 권리가 확정된 것으로서 장래 실현될 소득도 포함되고, 이러한 소득은 비록 상여처분에 의한 것이라고 할지라도 그 과세기간이 종료하면 소득세 납세의무가 성립하는 것으로 해석하여야 한다.⁶⁾

한편, 국세기본법 기본통칙 26의2-0...2는 “법인세법에 의하여 처분되는 상여는 소득세법 제135조 제4항 및 동법 시행령 제192조 제1항 및 제2항⁷⁾에 따라 법인이 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 법인의 원천징수의무가 성립하나 그 소득금액의 귀속사업연도 소득에 대한 국세부과의 제척기간이 만료되면 원천징수의무도 소멸한다”고 규정하고 있는바, 과세실무는 사외유출된 시점이 속하는 과세기간이 끝나는 때에 상여처분 대상 소득에 대한 소득세 납세의무가 성립하는 입장인 것으로 이해된다.⁸⁾

다. 대법원 판례

대법원은 과거 “과세연도가 종료된 후의 어느 시점에서 세법의 규정에 의하여 그 소득이 지급된 것으로 의제되는 이 사건과 같은 경우에 있어 소득의 귀속시기인 당해 사업연도의 종료시로서는 장차의 소득처분 대상만큼의

6) 손병준, “소득처분에 의한 소득세의 납세의무 성립시기 및 부과권의 제척기간”, 『재판자료』 제108집, 법원도서관, 2005, 256~257면; 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2013, 780면에서는, 소득처분이 행정처분이기는 하지만 과거에 있었던 소득 유출 사실을 확인하는 확인적 처분이므로 소득처분 상대방의 납세의무는 소득처분이 있음으로써 비로소 생기는 것은 아니고 법인에서 재산이나 경제적 이득을 받아가는 시점에 납세의무가 생긴 것으로 보아야 한다고 설명하고 있다.

7) 제192조 제2항은 소득세법 시행령이 2010. 12. 30. 대통령령 제22580호로 개정되면서 삭제되었다.

8) 서윤식, 앞의 논문, 134면.

금액이 그 소득처분 대상자가 될 대표자 등의 소득으로 성속, 확정되었다고는 볼 수 없으며, 그와 같이 성속, 확정되지 아니한 소득에 대한 소득세 납세의무의 성립은 긍정할 수 없는 이치”라고 판시하거나,⁹⁾ “소득처분에 의한 조세채권채무의 성립에 있어 그 소득처분이 있기 전에 당해 과세대상인 소득의 존재를 인정할 근거는 없으며, 아직 존재하지 아니하는 소득에 대하여는 그 지급으로 인한 원천납세의무는 물론 소득발생으로 인한 소득세 납세의무의 성립이란 있을 수 없다”고 판시함으로써,¹⁰⁾ 상여처분 대상 소득의 경우 법인세법에 따른 소득처분이 있어야 비로소 소득세 과세대상이 되므로 소득처분시에 소득세 납세의무가 성립한다는 듯한 입장을 취하였다.¹¹⁾

그러나 대법원은 이후 과세관청이 사외유출된 익금가산액이 임원 또는 사용인에게 귀속된 것으로 보고 상여로 소득처분을 한 경우, 그 소득의 귀속자에 대하여는 법인에 대한 소득금액변동통지서가 송달되었는지 여부와 상관없이 소득처분이 있게 되면 소득세법 제20조 제1항 제1호 다목 소정의 “법인세법에 의하여 상여로 처분된 금액”에 해당하여 근로소득세 과세대상이 되고, 당해 소득금액은 부과처분의 대상이 되는 당해 사업연도 중에 근로를 제공한 날이 수입시기가 되므로, 소득귀속자의 종합소득세(근로소득세) 납세의무는 당해 소득이 귀속된 과세기간이 끝나는 때에 성립한다고 판시하였고,¹²⁾ 이후에도 동일한 취지로 판시하고 있다.^{13), 14)}

9) 대법원 1992. 3. 13. 선고 91누9527 판결.

10) 대법원 1992. 7. 14. 선고 92누4048 판결.

11) 서운식, 앞의 논문, 133면.

12) 대법원 2006. 7. 27. 선고 2004두9944 판결.

13) 대법원 2008. 4. 24. 선고 2006두187 판결.

14) 이러한 대법원 판례와 관련하여 현재로서는 대법원 판결이 양자를 구분하지 아니하고 모두 당해 소득이 귀속된 과세기간이 종료하는 때에 소급하여 그 소득세 납세의무가 성립한다고 보는 방향으로 입장 정리가 이루어졌다고 보아야 할 것이므로 대법원 1992. 3. 13. 선고 91누9527 판결과 대법원 1992. 7. 14. 선고 92누4048 판결은 사실상 폐기된 것으로 볼 여지가 있고, 그것이 전원합의체 판결을 통하지 아니하였다는 점이 유감으로 남는다는 견해가 있다[강석규, “원천징

라. 소 결

상여처분 대상 소득에 대한 소득세 납세의무의 성립시기를 상여처분 시점으로 보게 되면, 상여처분의 대상이 되었다는 이유만으로 그에 대한 소득세의 부과제척기간이 더 길어지게 되어 조세공평의 원칙에 반하는 결과가 발생한다.¹⁵⁾

즉, 소득처분은 법인세 부과제척기간 내에서는 언제든지 가능하므로 상여처분 대상 소득에 대한 소득세 납세의무의 성립시기를 상여처분 시점으로 보면, 최악의 경우 상여처분에 의한 소득세 부과의 경우 법인세 부과제척기간과 소득세 부과제척기간의 양 기간 모두를 합산한 기간이 도과하여야 소득세 납세의무가 소멸하게 되는 결과가 되는데, 이는 납세자에게 지나치게 불리하여 용납되기 어려운 것이다.¹⁶⁾

오히려 상여처분 대상 소득이 귀속된 과세기간이 종료되면 그 시점에 그에 대한 소득세의 납세의무가 성립되어 그 소득세를 과세할 수 있는 기초가 형성되었으므로, 그 신고기한이 도과되면 과세관청으로서는 언제든지 소득처분을 함으로써 소득세를 부과할 수 있는 입장이기 때문에 그때부터 부과제척기간이 진행된다 하더라도 과세관청에게 지나치게 불리하다고 볼 수 없고,¹⁷⁾ 조세법률관계의 신속한 안정을 위한 부과제척기간의 입법취지에 비추어 상여처분 대상 소득에 대한 소득세 부과제척기간의 기산일은 상여처분 대상 소득이 귀속된 과세기간의 종합소득세 신고기간의 다음 날로 보는 것이 타당하며,¹⁸⁾ 무엇보다 현행법상 법인세법에 따라 상여로 처분된 금

수의무와 원천납세의무의 관계”, 『재판자료』 제121집(조세법실무연구 II), 법원도서관, 2010, 452면].

15) 강석규, “원천납세의무자의 소득세 납세의무가 그 소득세에 대한 부과제척기간의 도과 등으로 소멸한 경우 원천징수의무자가 성립하는지 여부”, 『대법원판례해설』 제84호, 법원도서관, 2010, 261면.

16) 손병준, 앞의 논문, 271면.

17) 강석규, 위의 논문, 261~262면.

18) 명영준, “조세법상 부과제척기간에 관한 연구”, 서울시립대학교 세무전문대학원

액은 근로소득에 해당하고(소득세법 제20조 제1항 제3호), 상여로 처분된 근로 소득의 수입시기는 해당 사업연도 중에 근로를 제공한 날이며(소득세법 시행령 제49조 제1항 제3호), 종합소득세는 소득이 귀속된 과세기간이 끝나는 때에 납세의무가 성립하므로(국세기본법 제21조 제1항 제1호), 소득이 사외유출된 시점이 속하는 과세기간이 끝나는 때에 상여처분된 금액에 대한 소득세 납세의무가 성립한다고 보는 것이 타당하다.

Ⅲ. 상여처분 대상 소득에 대한 소득세의 부과제척기간과 기산일

1. 부과제척기간

가. 이 사건 신설조항 시행 전

(1) 과세실무

과세관청은 법인의 대표자 등의 부정행위로 인한 법인세 포탈이 문제된 경우 상여처분된 소득도 함께 포탈한 것으로 보아 상여처분 대상 소득에 대한 소득세의 부과제척기간도 10년을 적용하여야 한다는 입장이었다.¹⁹⁾

구체적으로 과세관청은 “법인세를 무신고하여 7년의 부과제척기간을 적용할 경우 해당 법인세 경정으로 상여처분된 금액에 대한 종합소득세의 부과제척기간도 7년을 적용”하여야 한다거나,²⁰⁾ “법인세를 부과함에 있어서 사기 기타 부정한 행위로써 법인세를 탈루함에 따라 10년의 부과제척기간

박사학위논문, 2012, 178면.

19) 김홍철, “법인의 조세포탈로 인한 소득처분의 부과제척기간에 관한 연구”, 『조세와 법』 제4권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2011, 128~129면.

20) 징세과-463, 2010. 4. 29.

을 적용하였다면 이와 관련된 상여처분된 금액에 대한 종합소득세의 부과 제척기간도 10년을 적용”하여야 한다고 해석하였고,²¹⁾ 이러한 해석은 아래에서 보는 대법원 판결 선고 이후에도 계속되고 있다.²²⁾

(2) 대법원 판례

대법원은 과세실무와는 달리, 법인의 대표자가 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다계상하여 소득을 은닉한 경우, 그 대표자가 장차 은닉된 소득이 사외유출되어 그 귀속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 그 법인의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하여 그로 인해 부과될 소득세를 포탈하기 위하여 이러한 행위를 한 것으로 보기는 어려우므로, 해당 연도 귀속분 소득세에 대한 부과제척기간은 국세기본법 제26조의2 제1항 제3호에 의하여 5년이 된다고 판시하거나,²³⁾ 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하는 등의 행위를 한 것도 그 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 그 횡령금에 대하여 향후 과세관청의 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그로 인해 자신에게 귀속될 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려우므로, ‘납세자가 사기 기타 부정한 행위로써 국세를 포탈한 경우’에 해당하지 않는다고 판시하고 5년의 부과제척기간을 적용함으로써,²⁴⁾ 상여처분 대상 소득에 대한 소득세 부과제척기간과 법인세 부과제척기간이 동일하게 적용되는 것은 아니라는 입장을 취하였다.

21) 재조세-1470, 2004. 11. 9 ; 서면인터넷방문상담1팀-675, 2005. 6. 15.

22) 법인이 사기나 그 밖의 부정한 행위로 법인세 포탈과 관련하여 사외유출된 금액의 귀속자가 분명한 경우 그 귀속자에게 소득처분되는 상여에 대한 종합소득세에 대하여는 10년의 부과제척기간이 적용(재조세-5, 2011. 1. 3) ; 법인이 사기나 그 밖의 부정한 행위로 법인세 포탈과 관련하여 사외유출된 금액의 귀속자가 분명한 경우 그 귀속자에게 소득처분되는 상여에 대한 종합소득세에 대하여는 10년의 부과제척기간이 적용(징세-61, 2011. 1. 20).

23) 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결.

24) 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결.

나. 이 사건 신설조항 시행 후

이러한 과세실무와 대법원 판례의 불일치는 “이 경우 부정행위로 포탈하거나 환급·공제받은 국세가 법인세이면 이와 관련하여 법인세법 제67조에 따라 처분된 금액에 대한 소득세 또는 법인세에 대해서도 그 소득세 또는 법인세를 부과할 수 있는 날부터 10년간으로 한다”는 이 사건 신설조항으로 일단락되었다고 볼 수 있다.

2. 부과제척기간의 기산일

과세표준과 세액을 신고하는 국세의 경우 부과제척기간의 기산일은 과세표준신고기한의 다음 날이고(국세기본법 시행령 제12조의3 제1항 제1호), 종합소득금액이 있는 거주자는 종합소득 과세표준을 해당 과세기간의 다음 연도 5. 1.부터 5. 31.까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 하므로(소득세법 제70조 제1항), 상여처분 대상 소득에 대한 소득세 부과제척기간의 기산일은 사외유출된 시점이 속하는 과세기간의 다음 연도 6. 1.이 된다.

IV. 이 사건 신설조항의 적용범위

1. 적용범위와 관련된 문제점 — 소득귀속자가 불분명한 경우에도 장기의 부과제척기간이 적용되어야 하는지

이 사건 신설조항에 의하면, 법인의 임원 등이 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하는 등의 부정행위를 하여 법인세를 포탈한 경우 소득의 귀속자가 분명한 경우뿐만 아니라 불분명한 경우에도 상여처분 대상 소득에 대한 소득세의 부과제척기간은 10년이 된다고 해석된다. 그런데 법인의 대표이사가 아닌 임원이 장부를 조작하는 등의 부정행위를

하여 법인 자금을 횡령하였는데, 법인의 대표이사가 법인의 자체 조사 결과나 수사기관의 수사결과에 의하더라도 사외유출된 금원이 자신에게 귀속된 것이 아니라는 사실과 그 금원이 임원에게 귀속되었다는 사실을 적극적으로 입증하는 데 실패하여 과세관청으로부터 상여처분 대상 소득의 귀속자가 불분명하다는 이유로 상여처분을 받은 사안에서, 당해 대표이사의 소득세에 대해서 10년의 부과제척기간을 적용하는 것이 타당한지에 대해서는 대표자 인정상여 제도와 부과제척기간 제도의 취지를 고려하여 검토할 필요가 있다.

2. 대표자 인정상여 제도의 취지

소득처분 중 사외유출된 소득의 귀속자가 임원 또는 사용인인 경우에 하는 상여처분을 인정상여라 하고, 그 가운데 소득의 귀속이 불분명한 경우에 대표자에게 하는 상여처분을 대표자 인정상여처분이라 한다.²⁵⁾

대표자 인정상여 제도의 취지는 대표자에게 징벌적으로 소득세를 부과함으로써 그 귀속자를 밝히도록 강제하기 위한 데에 있다거나,²⁶⁾ 미국과 독일과 같은 증명책임의 분배가 인정되지 않는 것에 대한 입법적 반작용으로 회사에 소득의 실제 귀속을 밝히도록 간접적으로 강제하기 위한 수단으로 이해되고 있다.²⁷⁾

대법원은 법인세법상의 대표자 인정상여 제도는 그 대표자에게 그러한 소득이 발생한 사실에 바탕을 두는 것이 아니라 세법상의 부당행위를 방지하기 위하여 그러한 행위로 인정될 수 있는 일정한 사실에 대하여 그 실질에 관계없이 무조건 대표자에 대한 상여로 간주하도록 하는 데 그 취지가 있는 것이므로, 이 경우 대표자는 위 익금산입액의 귀속이 분명하다는 점

25) 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2013, 595~596면.

26) 사법연수원, 『법인세법』, 2009, 283~284면.

27) 신호영, “소득세법상 임직원 횡령에 따른 회사의 의무부담에 관한 연구”, 한양대학교 대학원 법학박사학위논문, 2012, 114면.

을 증명하지 못하는 한 그 금액이 현실적으로 자신에게 귀속되었는지 여부에 관계없이 갑종근로소득세를 납부할 의무가 있다고 판시하였고,²⁸⁾ 헌법재판소 또한 위 제도의 취지에 대해 경험칙상 귀속자가 불분명한 법인의 사외유출 소득이 법인의 다른 구성원보다 대표자에게 귀속하였을 개연성이 가장 높다는 데 근거하고 있는 것으로 판시하였다.²⁹⁾

따라서 사외유출된 소득의 귀속자가 불분명한 경우에는 대표자가 그 소득이 실제로 자신에게 귀속되지 않았다는 사실을 증명하더라도 대표자 이외에 귀속자가 누구인지 증명하지 못하는 한 대표자 인정상여처분을 배제할 수 없게 된다.³⁰⁾

3. 부과제척기간 제도의 취지

부과제척기간이란 일정한 권리에 대해 법이 정하는 존속기간으로 이 존속기간이 만료하면 권리는 당연히 소멸한다. 제척기간은 그 권리에 대한 법률관계를 조속히 종결지으려는 데 그 목적이 있는바, 조세법률관계에 있어서도 장기간 불확정한 상태에 두는 것이 바람직하지 않으므로, 납세의무를 확정하는 과세관청의 부과권에 대하여 제척기간을 설정하고 그 기간 내

28) 대법원 2008. 9. 18. 선고 2006다49789 전원합의체 판결. 다만, 대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15300 판결은 “법인세법 소정의 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 소득처분의 경우와는 달리, 사외유출된 소득이 대표자 등에게 실지 귀속되었음을 이유로 대표자 등에 대한 소득세 부과처분이 적법하다고 하려면, 과세관청으로서는 사외로 유출된 소득이 대표자 등에게 현실적으로 귀속된 사실 및 그 소득의 종류를 주장·입증하여야 하는 것이고, 법인으로부터 사외유출된 소득의 귀속자가 분명하게 밝혀지지 아니한 경우 그것이 대표이사 등에게 현실적으로 귀속되었다고 추정할 수는 없는 것”이라고 판시하여 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서의 문언과는 다르게 판시한 바 있다.

29) 헌법재판소 2009. 3. 26. 선고 2005헌바107 결정.

30) 유철형, “귀속불명소득의 대표자 인정상여와 원천징수의무자의 구상권의 범위”, 『조세법연구 XV-2』, 세경사(한국세법학회 편), 2009, 124면; 이창희, 앞의 책, 779면.

에 조세의 부과처분이 없으면 납세의무 자체를 소멸시키는 것으로 규정하고 있다.³¹⁾

헌법재판소 역시 국세부과의 제척기간은 조세법률관계를 신속히 확정짓기 위한 것으로, 납세인구가 늘어나고 과세대상인 경제거래가 다양해지면서 조세체계가 고도로 전문화되고 복잡해져 조세채권·채무관계를 언제까지나 불확정한 상태로 둔다면 조세법률관계가 불안정하게 되어 바람직하지 않게 되므로, 이러한 점을 고려하여 납세의무자의 법적 안정을 기하는 동시에 일정 기간의 경과로 국가가 과세권을 행사하는 데 있어서의 어려움을 해소하려는 데에 그 입법취지가 있다고 판시하였다.³²⁾

그런데 납세자의 부정행위로 인하여 과세관청이 부과권을 행사할 수 없는 경우가 발생할 수 있고, 이러한 경우까지 획일적으로 단기의 부과제척기간을 적용하도록 하는 것은 문제가 있기 때문에 납세자가 부정행위로 조세를 포탈한 경우 통상적인 경우보다 장기의 부과제척기간을 설정하여 과세권의 적정한 행사를 담보하도록 한 것이다.³³⁾

4. 소 결

이 사건 신설조항의 개정취지에 의하면, 부정행위로 법인세를 포탈한 경우 그로 인하여 상여 등으로 처분된 금액에 대한 소득세도 부정행위로 포탈한 것으로 보겠다는 입장이다.³⁴⁾ 즉, 법인 대표이사가 회사 자금을 횡령하여 법인세를 포탈한 경우 추후 대표이사에게 상여처분된 금액에 대한 소득세도 횡령 등 부정행위로 포탈한 것으로 보겠다는 것인바, 이 사건 신설조

31) 안대희, 『조세형사법』, 법문사, 2005, 90면.

32) 헌법재판소 2002. 12. 18. 선고 2002헌바27 결정.

33) 명영준, 앞의 논문, 25~26면.

34) 실제로 기획재정위원회, 『국세기본법 일부개정법률안』 의안번호 제14390호, 2011, 3면에서도 이 사건 신설조항의 내용에 관하여 “부정행위로 포탈한 법인세와 관련하여 상여, 배당 등으로 처분한 금액에 대한 국세의 부과제척기간도 포탈한 법인세와 마찬가지로 10년으로 함”이라고 설명하고 있다.

항은 기본적으로 법인세 포탈의 행위주체와 소득세 포탈의 행위주체가 일치하는 경우에 적용되는 것을 예정하고 있다.

그리고 이 사건 신설조항 개정 전에 이미 과세당국은 소득의 귀속자가 분명한 경우와 불분명한 경우를 구분하여 부과제척기간을 달리 적용하고 있었다. 즉, 과세관청은 소득귀속자가 분명한 경우 “법인이 사기나 그 밖의 부정한 행위로 법인세 포탈과 관련하여 사외유출된 금액의 귀속자가 분명한 경우 그 귀속자에게 소득처분되는 상여에 대한 종합소득세에 대하여는 10년의 부과제척기간이 적용”된다고 유권해석을 한 반면,³⁶⁾ 소득귀속자가 불분명한 경우에는 “법인이 매출액을 은닉한 것이 사기·기타 부정한 행위에 해당한다 하더라도, 그 행위가 은닉된 법인의 소득이 사외유출되어 그 귀속자가 밝혀지지 아니함에 따라 법인의 대표자가 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하여 그로 인해 부과될 소득세를 포탈하기 위하여 행한 것으로 보기는 어려우므로 ‘납세자가 사기 기타 부정한 행위로써 국세를 포탈한 경우’에 해당한다고 볼 수 없다”고 유권해석을 함으로써 소득의 귀속자가 분명한 경우와 불분명한 경우를 구분하고 있었다.^{36), 37)}

앞서 본 바와 같이 대표자 인정상여는 실질에 관계없이 무조건 대표자에 대한 상여로 간주하도록 함으로써 회사나 대표자에게 소득의 실제 귀속자를 밝히도록 강제하기 위한 제도로서 대표자가 입증을 다하지 못할 경우 그에 대한 불이익으로 소득세를 부과하겠다는 것이 본래의 취지이다. 즉, 회사 자금이 사외로 유출되었다는 사실은 분명한데, 단지 사외유출된 소득

35) 기획재정부 조세정책과-5, 2011. 1. 3 ; 징세과-59, 2011. 1. 20 ; 징세과-60, 2011. 1. 20 ; 징세과-61, 2011. 1. 20. 등.

36) 심사소득 2011-0072, 2011. 10. 13.

37) 조세심판원도 “사외유출된 금액의 귀속이 불분명하여 대표자 상여로 처분한 경우, 향후 대표자에 대한 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그로 인해 자신에게 귀속될 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려워 사기·기타 부정한 행위로써 국세를 포탈한 행위에 해당하지 아니하므로 5년의 부과제척기간을 적용하는 것”이라고 판단하여 과세당국과 같은 입장을 취하였다(조심 2012. 9. 4. 선고 2010서3709 결정 등).

의 귀속자가 불분명한 사안에서 대표자가 실제 귀속자를 입증하지 못할 경우 대표자에 대해 인정상여처분을 함으로써 제재를 가하겠다는 것이다.

그런데 대표자 인정상여 제도가 본래의 목적을 충분히 달성하고 있다는 명백한 사정이 존재하지 않고, 더욱이 이 제도가 응능부담의 원칙에 어긋난다는 비판³⁸⁾마저 존재하는 마당에 사외유출된 소득의 귀속자가 불분명한 사안에서까지 마치 대표자가 부정행위를 저지른 것처럼 상여처분 대상 소득에 대한 소득세에 10년의 부과제척기간을 적용하는 것에는 신중을 기할 필요가 있다. 앞서 본 이 사건 신설조항의 개정취지와 과세당국의 기존 입장에 비추어 보더라도 소득귀속자가 불분명한 사안에서까지 이 사건 신설조항을 적용하겠다는 것이 입법자의 의사는 아니라고 생각된다.

다음으로 부정행위로 법인세를 포탈한 경우 소득의 귀속자가 불분명하여 대표자에게 상여처분한 소득은 그 실제 소득자가 법인의 대표자가 아님에도 과세관청이 제3자(불분명한 소득의 실제 귀속자)가 납부하여야 할 세금을 대표자에게 대신 부담하게 하는 것이므로 소득세 탈루에 대하여 부정행위가 개재될 수 없다.³⁹⁾ 이처럼 대표자의 부정행위가 문제되지 않는 사안에서까지 마치 대표자의 부정행위가 존재하고 그로 인하여 과세관청이 부과권을 행사할 수 없는 것처럼 보아 10년의 부과제척기간을 적용하는 것은 국세기본법이 특별히 장기의 부과제척기간에 관한 규정을 둔 본래의 취지에도 부합한다고 보기 어렵다.⁴⁰⁾

38) 이철송, “법인대표자에 대한 상여처분제도의 타당성”, 『조세법연구 IX-1』, 세경사(한국세법학회 편), 2003, 12면.

39) 정영민, “인정상여처분된 소득의 부과제척기간 적용”, 『조세실무연구』 제2권, KIM&CHANG, 2011, 361면.

40) 극단적인 사안이기는 하지만, 대표자가 아닌 제3자가 실제로 회사 자금을 횡령하였는데, 대표자가 이를 알지 못하여 소득의 실제 귀속자를 입증하지 못하였고 과세관청 또한 소득의 실제귀속자를 밝히지 못하였다면, 사외유출된 금원에 대해서 대표자 인정상여처분이 이루어질 것인데, 이 경우 대표자의 부정행위가 존재하지 않음에도 불구하고 대표자의 부정행위가 존재하는 것과 마찬가지로 상여처분 대상 소득과 관련된 소득세에 대해 10년의 부과제척기간이 적용되는 결

5. 개선방안

이와 같이 이 사건 신설조항은 법인의 임원 등이 부정행위를 하여 법인세를 포탈한 경우 상여처분 대상 소득의 귀속자가 분명한 사안에 한하여 적용하는 것이 타당하므로 아래와 같이 개정할 필요가 있다.

제26조의2 【국세 부과 제척기간】 ① 국세는 다음 각 호에 규정된 기간이 끝난 날 후에는 부과할 수 없다. 다만, 조세의 이중과세를 방지하기 위하여 체결한 조약(이하 “조세조약”이라 한다)에 따라 상호합의 절차가 진행 중인 경우에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제25조에서 정하는 바에 따른다.

1. 납세자가 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위(이하 “부정행위”라 한다)로 국세를 포탈(逋脫)하거나 환급·공제받은 경우에는 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년간, 이 경우 부정행위로 포탈하거나 환급·공제받은 국세가 법인세이면 이와 관련하여 「법인세법」 제67조에 따라 처분된 금액(다만, 귀속이 불분명하여 대표자에게 귀속된 것으로 보는 금액은 제외한다)에 대한 소득세 또는 법인세에 대해서도 그 소득세 또는 법인세를 부과할 수 있는 날부터 10년간으로 한다.

V. 이 사건 신설조항의 적용시기

1. 적용시기와 관련된 문제점 — 부정행위의 시점과 관계 없이 2012. 1. 1. 이후 최초로 소득처분이 이루어지면 모두 10년의 부과제척기간이 적용되는지

조세채무는 개별 세법이 정한 과세요건이 충족되면 당연히 성립하고, 부과·신고 등의 행위가 필요 없다는 점에서 행정처분에 의해 비로소 국민의 권리·의무가 발생하는 일반 행정법관계와 구별된다. 세금의 부과는 원칙적으로 조세채무 성립시의 유효한 법령 규정에 의하고, 법령의 개정이 있는 때에도 개정 전·후의 법령 중 조세채무 성립 당시의 법령을 적용하여야 하므로, 이는 일반 행정소송에서 통상 처분시 법령을 기준으로 하는 것과 구별된다.⁴¹⁾

과세요건이란 납세의무의 성립요건, 즉 그와 같은 요건이 충족됨으로써 납세의무의 성립이라고 하는 법률효과를 발생시키는 법률요건을 의미하고, 각 조세에 공통된 과세요건으로는 납세의무자·과세물건·과세표준·세율 등을 들 수 있으며,⁴²⁾ 소득세 납세의무는 소득세법 제21조 제1항 제1호에 따라 과세기간이 끝나는 때에 과세요건이 충족하여 성립하므로, 상여처분 대상 소득에 대한 소득세 납세의무는 사외유출일이 속하는 과세기간이 끝

41) 서울행정법원, 『행정재판 참고사항』, 2013, 65~66면.

42) 박성규, “원자력발전에 대한 지역개발세를 신설한 구 지방세법 개정에 따라 해당 지방자치단체가 일정기간 경과 후 관련 도세조례를 개정·시행하는 경우 해당 조례에 따른 지역개발세의 과세시기를 조례의 시행일이 아닌 개정 지방세법의 시행일로 소급하여 적용할 수 있는지 여부”, 『정의로운 사법』, 사법발전재단, 2011, 1329면.

나는 때에 성립한다.⁴³⁾

따라서 부정행위 및 그와 관련된 소득세에 대한 통상의 부과제척기간(5년)⁴⁴⁾이 2012. 1. 1. 이전에 종료하였는데, 상여처분은 2012. 1. 1. 이후 이루어진 경우, 본래 5년의 부과제척기간이 적용되어야 할 사안에서 이 사건 부칙조항에 따라 이 사건 신설조항이 적용됨으로써 부과제척기간이 10년으로 연장되는 문제가 발생한다.

2. 소급과세 금지 원칙의 의의

법령의 소급효라 함은 법령을 공포하면서 시행일을 과거의 어느 때라고 명시하거나 법령의 형식적 시행일은 공포일과 같지만 공포·시행일 전 과거에 발생한 행위를 규율한다고 명시함으로써 해당 법령이 공포일보다 과거로 거슬러 올라가 적용되는 경우 해당 법령이 가지는 효력을 말한다.⁴⁵⁾

국세기본법 제18조 제2항은 “국세를 납부할 의무(세법에 징수의무자가 따로 규정되어 있는 국세의 경우에는 이를 징수하여 납부할 의무. 이하 같다)가 성립한 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래에 대해서는 그 성립 후의 새로운 세법에 따라 소급하여 과세하지 아니한다”고 규정하여 소급과세 금지 원칙을 명시하고 있다. 그러나 이 규정은 입법의 원칙 정도를 정한 것에 불과하고, 소급과세 금지 원칙에 위반되는지 여부는 헌법적 차원의 문제이다.⁴⁶⁾

즉, 조세법률주의를 규정한 헌법 제38조·제59조의 취지에 따라 국민에게 새로운 납세의무나 종전보다 가중된 납세의무를 부과하는 규정은 그 시

43) 물론 앞서 본 것처럼 상여처분 시점이라는 견해에 의하면 결론이 달라진다.

44) 대법원은 이 경우 부정행위로 소득세를 포탈한 것으로 볼 수 없어 5년의 부과제척기간이 적용된다는 입장이다(대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결; 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결).

45) 하명호, “개선입법의 소급효와 진정 소급입법 과세금지와의 관계”, 『법조』 통권 638호, 법조협회, 2009, 250면.

46) 이창희, 앞의 책, 57면.

행 이후에 부과요건이 충족되는 경우만을 적용대상으로 삼을 수 있고,⁴⁷⁾ 새로운 납세의무나 종전보다 가중된 납세의무를 규정하는 세법 조항의 소급 적용은 허용되지 않는다.⁴⁸⁾

한편, 소급입법은 신법이 이미 종료된 사실관계에 작용하는지(과거에 완성된 사실 또는 법률관계를 규율대상으로 하는지), 아니면 과거에 시작되었으나 아직 완성되지 아니하고 현재 진행 중에 있는 사실관계에 작용하는지에 따라 이른바 ‘진정 소급입법’과 ‘부진정 소급입법’으로 구분된다.⁴⁹⁾ 전자는 헌법적으로 허용되지 않는 것이 원칙인 반면, 후자는 원칙적으로 허용되지만 소급효를 요구하는 공익상의 사유와 신뢰보호의 요청 사이의 교량과정에서 신뢰보호의 관점이 입법자의 형성권에 제한을 가하게 된다.⁵⁰⁾

3. 진정 소급입법의 예외적 허용 가능성

가. 판단기준

헌법재판소는 “소급입법금지의 원칙은 법적 안정성, 즉 신뢰보호의 요청에 따른 것으로서 절대불변의 원칙이 아니라 구체적인 경우에 따라 해당 법률의 입법목적과 침해되는 신뢰보호이익의 비교형량에 따라 소급입법을 허용하기도 하는 것”이라고 하면서⁵¹⁾ 진정 소급입법이 허용되는 예외적인

47) 대법원 2011. 9. 2. 선고 2008두17363 전원합의체 판결.

48) 대법원 1983. 4. 26. 선고 81누423 판결.

49) 이러한 소급입법의 구분기준에 대하여 독일의 최근 학설을 받아들여 사실관계의 완결 여부라는 구분기준은 매우 불명확하고 납세의무의 성립과 동일시됨으로 인하여 납세자의 신뢰보호에 불충분한 결과를 초래하며 사실관계의 완결 여부에 관한 법 적용상의 혼란과 자의가 개입할 여지가 있다고 비판하는 견해로는, 박종수, “조세법률의 소급효와 신뢰보호”, 『세무학연구』 제24권 제2호, 한국세무학회, 2007, 86면 참조.

50) 헌법재판소 2011. 7. 28. 선고 2009헌바311 결정.

51) 헌법재판소 1996. 2. 16. 선고 96헌가2 결정.

경우로 ① 국민이 소급입법을 예상할 수 있었던 경우, ② 법적 상태가 불확실하고 혼란스러워 보호할 만한 신뢰의 이익이 적은 경우, ③ 소급입법에 의한 당사자의 손실이 없거나 아주 경미한 경우, ④ 신뢰보호의 요청에 우선하는 심히 중대한 공익상의 사유가 소급입법을 정당화하는 경우 등을 들고 있다.⁵²⁾

대법원도 “진정 소급입법이라 하더라도 예외적으로 ① 국민이 소급입법을 예상할 수 있었거나, ② 신뢰보호의 요청에 우선하는 심히 중대한 공익상의 사유가 소급입법을 정당화하는 경우 등에는 허용될 수 있다”고 판시하고 있다.⁵³⁾

나. 구체적 사례

(1) 진정 소급입법이 허용된 사례

진정 소급입법이 허용된 사례는 극히 제한되어 왔다. 그동안 진정 소급입법이 허용된 사례는 「친일반민족행위자 재산의 국가귀속에 관한 특별법」 등 공익적 필요성이 압도적이라고 볼 만한 지극히 예외적인 경우에 한정된 것으로 보인다.⁵⁴⁾

(2) 진정 소급입법이 허용되지 않은 사례

최근 헌법재판소는 부당환급받은 세액을 징수하는 근거규정인 개정조항을 개정된 법 시행 후 최초로 환급세액을 징수하는 분부터 적용하도록 규정한 법인세법 부칙(2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정된 것) 제9조가 진정소급입법으로서 재산권을 침해하는지 여부가 문제된 사안에서 “심판대상조항

52) 헌법재판소 1996. 2. 16. 선고 96헌가2, 96헌바7, 96헌바13 결정; 헌법재판소 1998. 9. 30. 선고 97헌바38 결정; 헌법재판소 2011. 3. 31. 선고 2008헌바141 결정 등.

53) 대법원 2011. 5. 13. 선고 2009다26831, 26848, 26855, 26862 판결 등.

54) 대법원 2012. 2. 23. 선고 2010두17557 판결; 대법원 2011. 5. 13. 선고 2009다26831, 26848, 26855, 26862 판결.

은 개정조항이 시행되기 전 환급세액을 수령한 부분까지 사후적으로 소급하여 개정된 징수조항을 적용하는 것으로서 헌법 제13조 제2항에 따라 원칙적으로 금지되는 이미 완성된 사실·법률관계를 규율하는 진정 소급입법에 해당”하는 것으로 보아 법인세법 부칙 제9조가 헌법에 위반된다는 판단을 하였다.⁵⁵⁾

그리고 서울고등법원은 법인의 대표자가 2001년경⁵⁶⁾ 가공세금계산서를 수취하고 부외원가를 손금에 산입하여 과세관청이 이를 손금불산입한 후 2012. 2. 3. 이 사건 신설조항을 근거로 대표자에게 인정상여처분을 하고 법인에 소득금액변동통지를 한 사안에서, 소득금액변동통지 당시 대표자의 인정상여처분으로 인한 소득세의 부과제척기간이 도과하였음에도 불구하고 이 사건 신설조항이 적용된다고 해석한다면, 이는 ‘진정 소급입법’에 해당되어 헌법적으로 허용될 수 없다고 판시하여 소득금액변동통지처분을 취소하였다.⁵⁷⁾ 다만, 위 판결은 대법원에서 심리불속행으로 기각되었고, 따라서 현재 이 쟁점에 관한 대법원의 명시적인 판단은 존재하지 않는 상황이다.⁵⁸⁾

또한 서울행정법원은 법인의 대표이사가 2002년부터 2006년까지 법인 재산을 횡령하였다는 이유로 과세관청이 대표이사의 2002년부터 2006년 귀속 근로소득에 대하여 2012. 7. 1. 및 같은 달 2일 소득금액변동통지를 한 사안에서 “피고 주장과 같이 이 사건 신설조항을 근거로 대표이사의 2002년부터 2006년 귀속 종합소득세 납세의무에 대한 부과제척기간을 10년으로 인정할 수 있다고 해석한다면, 이는 이 사건 신설조항이 사실상 이미 완성된 사실 또는 법률관계를 규율대상으로 하는 진정소급입법에 해당하는 것으로서 헌법적으로 용인될 수 없는 해석이며, 이 사건에서 이 사건 신설조항을 통한 진정 소급입법을 허용할 만한 중대한 공익상 필요 등 특별한 사정이 인정되지도 않으므로 이 사건 신설조항을 근거로 대표이사에 대한

55) 헌법재판소 2014. 7. 24. 선고 2012헌바105 결정.

56) 2007. 6. 1. 부과제척기간이 만료된 사안이다.

57) 서울고등법원 2013. 11. 7. 선고 2013누15219 판결.

58) 대법원 2014. 3. 27. 선고 2013두25627 판결.

2002년부터 2006년 귀속 종합소득세의 부과제척기간을 10년이라고 볼 수는 없다”고 판시하면서, 5년의 부과제척기간을 적용하여 대표이사의 2002~2006년 귀속 종합소득세 납세의무는 법인에 대한 소득금액변동통지일(2012. 7. 1. 같은 달 2일) 이전인 2008. 6. 1.부터 2012. 6. 1. 이미 그 부과제척기간이 경과하여 소멸하였다고 판단하였다.⁵⁹⁾

그리고 최근 위 서울행정법원 2013구합10700 판결의 이유를 그대로 인용하는 항소심 판결이 선고되었다.⁶⁰⁾

4. 이 사건 신설조항의 경우

가. 진정 소급입법 해당 여부

앞서 본 바와 같이 법인세법에 따라 상여로 처분된 금액은 ‘근로소득’에 해당하고(소득세법 제20조 제1항 제3호), 상여로 처분된 근로소득의 수입시기는 해당 사업연도 중의 근로를 제공한 날이며(소득세법 시행령 제49조 제1항 제3호), 종합소득세는 소득이 귀속된 과세기간이 끝나는 때에 납세의무가 성립한다(국세기본법 제21조 제1항 제1호).

따라서 이 글에서 문제되는 상여처분 금액에 대하여는 근로소득이 발생한 각 해당 연도의 12. 31.에 소득세 납세의무가 성립하고, 2012. 1. 1. 이전⁶¹⁾에 통상의 부과제척기간(5년)이 경과하였다면, 이미 사실관계와 법률관계가 완성된 것으로 볼 수 있는바, 이 사건 신설조항의 시행일인 2012. 1. 1. 이전에 이미 사실관계 및 법률관계가 완성된 부분에 대하여 이 사건 신설조항을 적용하는 것은 진정 소급입법에 해당되는 것으로 볼 수 있다.⁶²⁾

59) 서울행정법원 2014. 1. 23. 선고 2013구합10700 판결.

60) 서울고등법원 2014. 10. 29. 선고 2014누43143 판결.

61) 정확하게는 2012. 1. 1. 이후 최초로 소득처분이 이루어진 시점 이전을 의미한다.

62) 앞서 본 바와 같이 서울고등법원 2013. 11. 7. 선고 2013누15219 판결과 서울행정법원 2014. 1. 23. 선고 2013구합10700 판결도 이러한 사안에서 이 사건 신설조항이 진정 소급입법에 해당한다고 판시하였다.

나. 진정 소급입법이 허용되는 예외사유에 해당하는지

앞서 본 바와 같이 소급과세금지의 원칙이 절대불변의 원칙이라고 할 수는 없지만, 진정 소급입법에 해당하는 법률이 합헌으로 판단받은 사례는 거의 없다.

한편, 이 사건 신설조항의 개정 당시 행정부의 유권해석과 사법부의 판결이 달라 법 개정을 예정할 수 있었으므로 납세자의 신뢰이익이 적다는 입장이 있을 수 있지만, 오히려 납세자는 법률 해석의 권한이 있는 사법부의 견해를 신뢰하여 장래에 소득세 과세가 없을 것이라고 신뢰하였다고 보는 것이 타당하다.

이러한 점에서 법령의 해석상 다소간의 의견대립이 있었다는 사실만으로 진정 소급입법이 허용될 만한 사정이 있다고 볼 수 없고, 달리 진정 소급입법을 허용할 만한 공익적 사유가 크다고 보기도 어렵다고 생각한다.

5. 개선방안

이와 같이 이 사건 신설조항이 시행되기 이전에 납세의무가 성립한 소득세에 대하여 이 사건 신설조항을 적용하는 것은 진정 소급입법에 해당되고 달리 진정 소급입법이 허용될 만한 특수한 사정도 존재하지 않으므로 이 사건 부칙조항은 위헌이라고 판단될 가능성이 높다. 따라서 이 사건 부칙조항은 그 시행일인 2012. 1. 1. 이후에 종료하는 부정행위와 관련된 소득처분부터 적용되는 것이 바람직하다.

이러한 위헌 논란을 줄이기 위해서는, 이 사건 부칙조항을 아래와 같이 개정할 필요가 있다.

제2조 【국세 부과와 제척기간에 관한 적용례】 ① 제26조의2 제1항 제1호 후단의 개정규정은 법인세법 제67조에 따라 처분하는 금액 중 2012년 1월 1일 이후 시작되는 과세기간 또는 사업연도에 귀속되는 분부터 적용한다.

VI. 결 론

이 사건 신설조항 및 부칙조항에 의하면, 법인의 임원 등이 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하는 등의 부정행위를 하여 법인세를 포탈한 경우 사외로 유출된 금원의 소득귀속자가 분명한 경우뿐만 아니라 불분명한 경우에도 모두 소득세에 대해 10년의 부과제척기간이 적용되고, 부정행위의 시기와 관계없이 소득(상여)처분이 2012. 1. 1. 이후 최초로 이루어지면 10년의 부과제척기간이 적용된다고 해석된다.

그러나 사외유출된 소득의 귀속자가 불분명한 사안에서 대표자가 실제 귀속자를 입증하지 못할 경우 대표자에 대해 인정상여처분을 함으로써 제재를 가하겠다는 대표자 인정상여 제도의 취지와 국세기본법이 특별히 장기의 부과제척기간에 관한 규정을 둔 취지에 비추어 보면, 사외유출된 소득의 귀속자가 불분명한 사안에서까지 마치 대표자가 부정행위를 저지른 것처럼 상여처분 대상 소득의 소득세에 대해 10년의 부과제척기간을 적용하는 것은 타당하다고 볼 수 없으므로 이 사건 신설조항은 법인의 임원 등이 부정행위를 하여 법인세를 포탈한 경우 상여처분 대상 소득의 귀속자가 분명한 사안에 한하여 적용하는 것이 타당하다.

또한 이 사건 신설조항이 시행되기 이전에 납세의무가 성립한 소득세에 대하여 이 사건 신설조항을 적용하는 것은 진정 소급입법에 해당되고 달리 진정 소급입법이 허용될 만한 특수한 사정도 존재하지 않으므로 이 사건 부칙조항은 위헌이라고 판단될 가능성이 높으나, 이 사건 부칙조항은 그 시행일인 2012. 1. 1. 이후에 종료되는 부정행위와 관련된 소득처분부터 적용되도록 개정하는 것이 바람직하다.

參 考 文 獻

- 강석규, “원천납세의무자의 소득세 납세의무가 그 소득세에 대한 부과제척기간의 도과 등으로 소멸한 경우 원천징수의무자가 성립하는지 여부”, 『대법원 판례해설』 제84호, 법원도서관, 2010.
- _____, “원천징수의무와 원천납세의무의 관계”, 『재판자료』 제121집(조세법실무 연구 II), 법원도서관, 2010.
- 기획재정위원회, 『국세기본법 일부개정법률안』 의안번호 제14390호, 2011.
- 김홍철, “법인의 조세포탈로 인한 소득처분의 부과제척기간에 관한 연구”, 『조세와 법』 제4권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2011.
- 명영준, “조세법상 부과제척기간에 관한 연구”, 서울시립대학교 세무전문대학원 박사학위논문, 2012.
- 박성규, “원자력발전소에 대한 지역개발세를 신설한 구 지방세법 개정에 따라 해당 지방자치단체가 일정기간 경과 후 관련 도세조례를 개정·시행하는 경우 해당 조례에 따른 지역개발세의 과세시기를 조례의 시행일이 아닌 개정 지방세법의 시행일로 소급하여 적용할 수 있는지 여부”, 『정의로운 사법』, 사법발전재단, 2011.
- 박종수, “조세법률의 소급효와 신뢰보호”, 『세무학연구』 제24권 제2호, 한국세무학회, 2007.
- 사법연수원, 『법인세법』, 2009.
- 서울행정법원, 『행정재판 참고사항』, 2013.
- 서운식, “소득처분제도의 문제점과 개선방안”, 서울시립대학교 세무전문대학원 박사학위논문, 2011.
- 손병준, “소득처분에 의한 소득세의 납세의무 성립시기 및 부과권의 제척기간”, 『재판자료』 제108집, 법원도서관, 2005.
- 신호영, “소득세법상 임직원 횡령에 따른 회사의 의무부담에 관한 연구”, 한양대학교 대학원 법학박사학위논문, 2012.
- 안대희, 『조세형사법』, 법문사, 2005.

- 유철형, “귀속불명소득의 대표자 인정상여와 원천징수의무자의 구상권의 범위”, 『조세법연구 XV-2』, 세경사(한국세법학회 편), 2009.
- 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2013.
- 이철송, “법인대표자에 대한 상여처분제도의 타당성”, 『조세법연구 IX-1』, 세경사(한국세법학회 편), 2003.
- 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2013.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2013.
- 정영민, “인정상여처분된 소득의 부과제척기간 적용”, 『조세실무연구』 제2권, KIM&CHANG, 2011.
- 최봉경, “부칙 연구”, 『법학』 제53권 제2호, 서울대학교 법학연구소, 2012.
- 하명호, “개선입법의 소급효와 진정 소급입법 과세금지와와의 관계”, 『법조』 통권 제638호, 법조협회, 2009.

<Abstract>

**A Study on the Statute of Limitations Period for
Income Taxes on Earnings for which Disposition of
Income is made though Unlawful Means**

Hong, Young Pyo*

If a taxpayer evades any national tax, or receives a refund or deduction, by fraudulent or other unlawful means, hereinafter referred to as “unlawful means”, the statute of limitations period for assessment of national taxes is ten years from the date on which national tax is assessable. However, according to the amended Article 26-2(1) of the Framework Act on National Taxes, the statute of limitations period for assessment of national taxes has been extended to ten years from the date on which income tax is assessable on the amount of disposition under Article 67 of the Corporate Income Tax Act if the national tax item that has been evaded by unlawful means or refunded or deducted involves corporate income tax.

According to Addenda Article 2(1), the amended provisions of the latter part of Article 26-2(1) applies beginning with the amount to be first disposed of under Article 67 of the Corporate Income Tax Act after January 1, 2012.

According to the above provisions of the law, the statute of limitations period with respect to income taxes involving evasion of corporate income taxes through unlawful acts such as embezzlement by an officer of a corporation is ten years from the date on which income tax is assessable both when it is clear to whom the earnings involving funds that flow outside the company will revert but also when it is no clear to whom the earnings will revert. Also, the ten-year statute of limitations period applies regardless of the date of the unlawful act as long as the disposition of income first occurs after January 1, 2012.

* Certificate of completion in a doctor of law, Attorney at Bae, Kim & Lee LLC.

However, it is unfair to apply the ten-year statute of limitations period for income taxes on earnings from disposition of income as if the company representative has committed an unlawful act where it is not clear to whom the outflow of funds from the company will revert. As such, it is appropriate to apply the statute of limitations provision of the Framework Act on National Taxes only where it is clear to whom the earnings subject to disposition of income will revert if the corporate officer has evaded corporate income taxes by unlawful means.

In addition, the above revised Article of the Framework on National Taxes applies retroactively in that the provision applies to taxpayers for whom the tax liability has been established even before the law has entered into force. Given that there are no special circumstances for which a retroactive legislation will be accepted, there is a high likelihood that such addenda to the amended Article of the Framework on National Taxes will be deemed as unconstitutional.

As such, it is recommended that Addenda Article 2(1) be amended to apply beginning with the disposition of income through unlawful means that is completed after January 1, 2012.

▶ **Key Words** : limitation period, disposition of income, unlawful means, tax evasion, retroactive legislation

