

研 究 報 告 書

第60輯(2011. 3)

대표자인정상여 소득처분제도의 위헌성과 개선방안에 관한 연구

韓國稅務士會 附設

韓 國 租 稅 研 究 所

◆ 研究責任者 ◆

윤 석 남 (세무사)

◆ 共同研究者 ◆

심 충 진 (건국대 교수)

목 차

제1장 서 론	1
제1절 문제제기	1
제2절 연구목적 및 연구범위와 방법	3
제2장 조세법의 기본원리와 소득처분 이론	7
제1절 조세법의 기본원리	7
1. 조세법률주의	7
2. 조세평등주의	8
3. 포괄위임금지원칙	9
4. 재산권보장원칙	10
5. 근거과세원칙	13
제2절 조세법과 위헌법률심판	17
1. 위헌법률심판의 기준	17
2. 위헌법률심판	18
3. 헌법소원심판	19
4. 위헌결정된 조세법률의 효력	20
제3절 소득처분 이론	23
1. 소득처분의 의의	23
2. 소득처분의 내용과 성격(종류)	24
3. 사외유출과 사내유보의 구분	25
4. 귀속불분명 대표자인정상여	27
5. 소득처분의 대상	31
6. 처분된 소득의 지급시기 의제	40

7. 수정신고에 의한 소득처분	45
8. 소득처분의 부과제척기간	49
제4절 소득금액변동통지와 원천징수	53
1. 소득처분의 법적성질	53
2. 소득금액변동통지의 의의	57
3. 법인의 원천징수의무	61
4. 법인의 구상권	62
제3장 소득처분제도의 문제점	65
제1절 대표자인정상여 소득처분제도의 위헌성	65
1. 조세법률주의 및 포괄위임금지원칙의 위배	65
2. 실질과세원칙 위배	68
3. 조세평등주의 위배	69
4. 재산권보장원칙에 관한 위헌성	71
5. 입증책임의 불공평성	73
제2절 소득금액변동통지 및 구 지급시기의제 규정의 위헌성	73
1. 종전 규정의 조세법률주의 및 포괄위임금지원칙 위배	73
2. 현행 소득금액변동통지 및 원천징수시기 규정의 합법률성	74
제3절 법인의 원천징수제도의 위헌성	75
1. 법인재산권 침해	75
2. 과잉금지원칙 위배	76
3. 법인의 원천징수의무	77
4. 횡령금·유용금의 원천징수의 위헌성	80

제4장 소득처분제도의 합리적인 개선방안83

제1절 대표자인정상여 소득처분제도의 개선방안83

1. 조세법률주의 및 포괄위임금지원칙 위배에 관한 개선방안 ...83

2. 귀속불분명 개념의 명확화 및 귀속자 확인에 관한

입증책임의 분배84

3. 실질과세원칙 및 과잉금지원칙 위배에 관한 개선방안85

4. 조세평등주의 위배에 관한 개선방안85

제2절 소득금액변동통지 규정의 위헌성에 관한 개선방안86

1. 소득금액변동통지 및 지급시기의제에 관한 개선방안86

제3절 법인의 원천징수제도의 개선방안87

1. 원천징수 불가능시 원천징수의무 면제 및 신고·

납부제도로 전환87

2. 횡령금·유용금 등의 합리적인 과세방안87

3. 추가신고납부 시 원천징수 못한 세액을 기납부

세액에서 공제배제88

제5장 결 론89

☐ 참고문헌 ☐90

제1장 서론

제1절 문제제기

현행 법인세법 제67조¹⁾는 소득처분의 일부인 익금산입조정에 대한 소득처분인 기타소득 및 기타, 손금산입조정에 대한 소득처분인 유보(△) 및 기타를 누락하고 있고, 대표자인정상여를 포함하여 소득의 귀속자를 확정하여 소득세가 과세되는 방식을 대통령령인 소득세법시행령 제106조²⁾에 포괄위임하여 포괄위임금지의 원칙을 위배하고 있으며, 대통령령에 어떤 내용을 담고 있을 것인지 예측하기가 어려워 법적 안정성을 결여하고 있다.

더구나 현행 규정은 하위법규인 대통령령에 전적으로 일임함으로써 조세법률주의와 위임입법의 한계를 위배하여 1995. 11. 30. 헌법재판소에 의해 위헌 결정된³⁾ 구 법인세법 제32조 제5항(1980. 12. 13. 법률 제

1) 법인세법 제67조(소득처분) 제60조의 규정에 의하여 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조 또는 제69조의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타 사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분한다<개정 2007. 12. 31>.

2) 법인세법시행령 제106조(소득처분) ① 법 제67조에 따라 익금에 산입한 금액은 다음 각 호의 규정에 의하여 처분한다. 비영리내국법인과 비영리외국법인에 대하여도 또한 같다<개정 2009. 2. 4>

1. 익금에 산입한 금액이 사외에 유출된 것이 분명한 경우에는 그 귀속자에 따라 다음 각 목에 따라 배당, 이익처분에 의한 상여, 기타소득, 기타 사외유출로 할 것. 다만, 귀속이 불분명한 경우에는 대표자(팔호 생략)에게 귀속된 것으로 본다.

2. 3. 생략

② 제104조 제2항의 규정에 의하여 결정된 과세표준과 법인의 대차대조표상의 당기순이익과의 차액(법인세상당액을 공제하지 아니한 금액을 말한다)은 대표자에 대한 이익처분에 의한 상여로 한다. 다만, 법 제68조 단서의 규정에 해당하는 경우에는 이를 기타 사외유출로 한다.

3) 헌재 1989. 11. 30. 선고 1993헌바32, 헌법재판소는 위 결정에서 “구 법인세법

3270호로 개정되고 1994. 12. 22. 개정전의 것)⁴⁾ 및 구 법인세법 시행령 제94조의2⁵⁾와 비교하여 볼 때, 소득처분의 종류인 상여·배당·기타사외유출·사내유보 등만이 법률규정에 삽입되었다는 것을 제외하고는 아무런 기준을 제시함이 없이 국민의 납세의무에 관한 소득처분의 과세요건을 법률에 구현되었다고 보기 어려워 헌법재판소의 위헌결정에 대한 적절한 입법이 있었다고 보기 어렵다.

법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서 및 제2항 규정의 대표자인정 상여 소득처분제도는 무조건 대표자의 소득으로 간주함으로써 “소득이 있는 곳에 세금 있다”는 실질과세원칙을 위배하고 있고, 원천징수의무자인 법인이 귀속자의 퇴직 무재산 횡령 소재불명 등 현실적으로 원천징수가 불가능한 경우까지 일률적으로 원천징수하도록 규정되어 있어 과잉금지원칙에 위배된다. 더구나 법인세법 제67조의 규정에 의해서도 이러한 대표자인정상여가 하위법규에 위임될 것이라는 것을 예측할 수 없어 위임의 한계를 일탈하고 있다.

제32조 제5항은 위임입법의 주제(主題)에 관하여 ‘익금에 산입한 금액의 처분’이라는 점만을 제시하고 있을 뿐 수입자가 따라야 할 기준인 소득의 성격과 내용 및 그 귀속자에 관하여 아무런 규정을 두고 있지 아니하여, 결국 납세의무의 성부 및 범위와 직접 관계있는 소득처분에 관련된 과세요건을 정함에 있어서 아무런 기준을 제시함이 없이 하위법규인 대통령령에 포괄적으로 위임하였으므로 조세법률주의와 위임입법의 한계를 위반하였다”고 하였다.

- 4) 구 법인세법 제32조 제5항(결정과 경정) 제26조의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 신고하거나 제1항 내지 제4항의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액의 처분은 대통령령이 정하는 바에 의한다<개정 1980. 12. 13>.
- 5) 구 법인세법 시행령 제94조의2(소득처분) ① 법인세의 과세표준을 신고하거나 법 제32조제1항 내지 제4항의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 결정 또는 개정함에 있어서 익금에 산입한 금액의 처분은 다음 각호의 규정에 의한다. 비영리내국법인과 비영리외국법인에 대하여도 또한 같다<개정 1993. 12. 31>.
 1. 익금에 산입한 금액이 사외에 유출된 것이 분명한 경우에는 그 귀속자에 따라 다음과 같이 이익처분에 의한 상여·배당·기타소득·기타사외유출로 한다. 다만, 귀속이 불분명한 경우에는 대표자(팔호 생략)에게 귀속된 것으로 본다.

과세관청이 납세자에게 조세를 부과함에 있어 법인에 의한 부당행위의 방지라는 공익의 목적과 침해되는 기본권과의 비례의 원칙이 지켜져야 할 것인바, 이와 같이 헌법상 보장된 평등권, 재산권보장 등의 조세법률주의에 반하는 현행 소득처분 규정의 합법률성(合法性)이 인정되기 위해서는 소득처분의 귀속자, 소득처분의 성격과 내용, 귀속시기, 지급시기 등 과세요건을 법률규정에 반영토록 하여야 할 것이고, 귀속이 불분명한 경우의 대표자인정상여 소득처분제도는 대표자에게 무조건 소득이 귀속되는 것으로 의제(擬制)함으로써 발생할 수 있는 다양한 거래사실 및 실질 귀속관계, 대표자 귀책 사유의 정도 등을 전혀 반영하지 못하고 있으므로 이 제도의 문제점을 밝히고 개선책을 제시하고자 한다.

제2절 연구목적 및 연구범위와 방법

조세는 국가 또는 지방자치단체가 재정수요를 충족시키거나, 경제·사회적 정책의 실현을 위해 국민 또는 주민들에 대하여 아무런 특별한 반대급부 없이 강제적으로 부과하는 과징금을 의미한다. 우리나라 헌법은 제23조 제1항에서 “모든 국민의 재산권은 보장된다. 그 내용과 한계는 법률로 정한다”고 하여 국민의 재산권을 보장하고, 제38조에서는 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의무를 진다”하였고, 나아가 제59조에서는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”고 규정하였다.

이러한 조세법률주의는 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의를 그 핵심적 내용으로 삼고 있는 바, 조세는 국민의 재산권을 침해할 수 있기 때문에 납세의무를 성립시키는 납세의무자, 과세물건, 과세표준 및 세율의 과세요건과 조세의 부과징수절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로 규정하여야 한다는 것이 과세요건 법정주의이다. 나아가 과세요건을 법률로 규정하였다 하더라도 그 규정내용이 지나치게 추상

적이거나, 불명확하면 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 초래할 우려가 있으므로 그 규정의 내용이 명확하고 일의적이어야 하는데 이를 과세요건 명확주의라 한다.⁶⁾

그런데 현행 법인세법 제67조(소득처분), 법인세법 시행령 제106조(소득처분) 제1항 제1호 단서(대표자인정상여 소득처분) 규정은 특히 납세의무자 및 과세요건을 하위법규인 대통령령에 규정함으로써 조세법률주의에 위배되고 있고, 실질과세 원칙에 위배되며, 또한 소득처분에 의한 소득의 지급시기의제 등 징수절차를 구 소득세법 시행령 제192조 제1항, 제2항에 규정하고 있었는바,⁷⁾ 동 규정은 포괄위임금지의 원칙에 위배되어 조세법률주의에 반한다는 문제점을 안고 있었다.

다행히도 2009. 12. 31. 소득세법 시행령 제192조 제4항을 신설하여 소득금액변동통지를 하였다는 사실을 소득의 귀속자에게 반드시 알려주도록 하였고,⁸⁾ 다시 2010. 12. 27. 소득세법 제135조 제4항을 개정⁹⁾하

6) 정재환, 「판례헌법」, 길안사, 1997. 2, 720~721면, 현재 2006. 6. 23. 선고 2004헌바71.

7) 소득세법 시행령[대통령령 제14467호로 1994. 12. 31. 개정된 것] 제192조(소득처분에 의한 배당·상여 및 기타소득의 지급시기 의제)

① 법인세법에 의하여 세무서장이 법인소득금액을 결정 또는 경정함에 있어서 처분되는 배당·상여 및 기타소득은 법인소득금액을 결정 또는 경정하는 세무서장이 그 결정일 또는 경정일부터 15일내에 총리령이 정하는 소득금액변동통지서에 의하여 당해법인에게 통지하여야 한다. 다만, 당해법인의 소재지가 분명하지 아니하거나 그 통지서를 송달할 수 없는 경우에는 당해주주 및 당해상여나 기타소득의 처분을 받은 거주자에게 통지하여야 한다.

② 제1항의 경우 당해배당·상여 및 기타소득은 그 통지서를 받은 날에 지급하거나 회수한 것으로 본다.

8) 소득세법시행령 제192조 (소득처분에 의한 배당·상여 및 기타소득의 지급시기의제)

④ 세무서장 또는 지방국세청장이 제1항에 따라 해당 법인에게 소득금액변동통지서를 통지한 경우 통지하였다는 사실(소득금액 변동내용은 포함하지 아니한다)을 해당 주주 및 해당 상여나 기타소득의 처분을 받은 거주자에게 알려야 한다<신설 2008. 2. 22>.

9) 소득세법 제135조(근로소득 지급시기의 의제)

여 원천징수시기에 대하여 소득세법 제131조 제2항 제1호 규정을 준용하도록 법률에 명료히 규정¹⁰⁾함으로써 종전 규정의 문제점을 제거하였다. 그러나 아직도 소득처분의 의제소득에 관하여 일반적인 현실소득과 동일하게 취급하고 귀속이 불분명한 소득에 대하여 까지 법인에게 일률적이고 과도한 원천징수의무를 부담하게 하여 과잉금지원칙을 위배하고 있는 것으로 판단된다.

본 논문의 연구목적은 현행 법인세법상 소득처분제도 및 소득금액변동통지와 소득세법상의 원천징수제도가 조세법률주의와 포괄위임금지원칙, 과잉금지 원칙 및 재산권 침해 등 위헌적인 요소가 있음을 밝혀 그 개선책을 제시하는 것을 목적으로 하였다.

본 논문의 연구방법은 그 동안 발표된 국내 세법학자들의 소득처분 관련 연구논문과 저서, 헌법재판소 결정례, 대법원 판례, 조세심판원 결정례와 국세청 과세사례 등을 비교, 분석하는 문헌연구 및 사례연구 방법을 택하였다.

제2장은 조세법의 기본원리와 소득처분 이론으로 제1절에서는 조세법의 기본원리, 제2절에서는 조세법과 위헌법률심판, 제3절에서는 소득처분 이론으로 소득처분의 의의, 소득처분의 내용과 성격(종류), 사외유출과 사내유보의 구분, 귀속불분명 대표자인정상여, 소득처분의 대상, 처분된 소득의 지급시기, 수정신고에 의한 소득처분, 소득처분의 부과제척기간을 검토하였고, 제4절에서는 소득처분의 법적성질, 소득금액변동통지의 의의, 법인의 원천징수의무, 법인의 구상권을 검토하였다.

④ 법인세법 제67조에 따라 처분되는 상여에 대한 소득세의 원천징수시기에 관하여는 제131조 제2항을 준용한다<개정 2010. 12. 27>.

10) 소득세법 제131조(이자소득 또는 배당소득 원천징수시기에 대한 특례)

② 법인세법 제67조에 따라 처분되는 배당에 대하여는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 날에 그 배당소득을 지급한 것으로 보아 소득세를 원천징수한다.

1. 법인세 과세표준을 결정 또는 경정하는 경우: 대통령령으로 정하는 소득금액변동통지서를 받은 날

6 제1장 서론

제3장은 소득처분제도의 문제점으로 제1절에서는 대표자인정상여 소득처분 제도의 위헌성, 제2절에서는 소득금액변동통지 및 구 지급시기 의제규정의 위헌성, 제3절에서는 법인의 원천징수제도의 위헌성을 검토 하였다.

제4장은 소득처분제도의 합리적인 개선방안으로 제1절에서는 대표자인정상여 소득처분제도의 개선방안, 제2절에서는 소득금액변동통지 규정의 개선방안, 제3절에서는 법인의 원천징수제도의 개선방안을 다루었다.

제5장은 이 논문에서 검토된 연구의 결과를 요약, 결론을 도출하여 이해 관계자들의 충분한 논의와 검토를 거쳐 관련법령을 개정하게 함으로써 조세법률주의를 구현하고 국민의 재산권보장과 조세평등주의를 실현 하는데 기여하고자 한다.

제2장 조세법의 기본원리와 소득처분 이론

제1절 조세법의 기본원리

1. 조세법률주의

조세법률주의원칙은 영미법에서 발달한 개념으로 “대표 없이는 조세 없다(no taxation without representation)”의 원칙이 명시하는 바와 같이 조세의 부과는 법률의 형식에 의하여 국회의 의결을 거쳐야 한다는 원칙을 말한다.¹¹⁾

조세법률주의는 조세평등주의와 함께 조세법의 양대 원칙에 해당하며 법치주의의 조세법적 표현이다. 이러한 조세법률주의는 조세는 국민의 재산권을 침해하는 것이 되므로, 납세의무를 성립시키는 납세의무자, 과세물건, 과세표준과 과세기간, 세율 등의 과세요건과 조세의 부과 및 징수절차는 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 이를 규정하여야 한다는 i) 과세요건법정주의와 과세요건을 법률로 규정하였다고 하더라도 그 규정 내용이 지나치게 추상적이고 불명확하면 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 초래할 우려가 있으므로 그 규정내용이 명확하고 일의적이어야 한다는 ii) 과세요건명확주의를 그 핵심적 내용으로 하고 있다. 결국 과세요건법정주의와 과세요건명확주의를 핵심내용으로 하는 조세법률주의의 이념은 과세요건을 법률로 명확하게 규정함으로써 국민의 재산권을 보장함과 동시에 국민의 경제생활에 법적인안정성과 예측가능성을 보장함에 있다.¹²⁾

11) 김철수, 「헌법학신론」, 박영사, 2008, 1032면.

12) 현재 2006. 2. 23. 선고 2004헌바71.

2. 조세평등주의

가. 조세평등주의의 의의

헌법은 전문에서 “...정치·경제·사회·문화의 모든 영역에 있어서 각인의 기회를 균등히 하고, ... 안으로는 국민생활의 균등한 향상을 기하고...”라고 선언하고 있고, 헌법 제11조 제1항에서는 법 앞의 평등, 성별·종교·사회적 신분에 의한 차별금지와 정치·경제·사회·문화 각 생활영역에 있어서의 차별금지를 규정하고 있으며, 제32조의 여성근로자의 차별금지규정, 제36조의 혼인과 가족생활에 있어서의 양성의 평등에 관한 규정 등이 평등에 관한 규정들로서¹³⁾ 이러한 헌법상의 평등권이 세법영역에서 구현된 것이 조세평등주의로서, 조세의 부과와 징수는 납세자의 담세능력에 상응하여 공정하고 평등하게 이루어져야 하고, 합리적인 이유 없이 특정의 납세의무자를 불리하게 차별하거나 우대하는 것은 허용되지 아니한다는 원칙이다.¹⁴⁾ 조세평등주의가 요구하는 담세능력에 따른 과세의 원칙 즉 응능부담의 원칙은 한편으로는 동일한 소득은 원칙적으로 동일하게 과세될 것을 요구하고(이를 ‘수평적 조세정의’라 한다) 다른 한편으로 소득이 다른 사람들 간의 공평한 조세부담의 배분을 요구한다(이를 ‘수직적 조세정의’라 한다).¹⁵⁾

나. 조세법률주의와의 관계

조세평등주의는 조세법률주의의 규범에 따라 조세법규는 문언에 따라 엄격하게 해석하여야 하지만, 다른 한편 그 의미의 범위 내에 있어서는 공평과세의 원칙에 부합하는 쪽으로 해석하여야 한다는 것이다. 즉, 조세

13) 김철수, 앞의 책, 379면.

14) 현재 2004. 9. 23. 선고 2003헌바24.

15) 이창희, 「세법강의」, 박영사, 2008, 51면.

법규가 외관으로는 국회에서 제정하였다 하더라도 조세평등주의에 반한다면 이는 효력이 문제될 수 있으므로 조세평등주의는 한편으로 조세법률주의의 원리를 보완하면서 다른 한편으로는 그와 대립·긴장의 관계를 유지한다고 말할 수 있다. 결론적으로 조세법률주의는 조세법규 전체를 지도하는 근본적인 이념으로 신의성실의 원칙, 조세평등주의, 실질과세의 원칙, 근거과세의 원칙 등은 납세자의 권리보호라는 조세법률주의의 실질적인 이념을 실현하는 원칙으로 기능하고 있다고 정리할 수 있다.¹⁶⁾

3. 포괄위임금지원칙

가. 포괄위임금지원칙의 의의

조세법령은 국회가 제정한 법률, 행정부가 제정한 대통령령에 해당하는 시행령, 부령에 해당하는 시행규칙으로 세분화되어 있으며 이러한 법률 등이 위임입법의 한계를 벗어나는 것으로 헌법재판소에서 위헌결정된 사례가 적지 않다. 과학, 경제, 기술이 하루가 다르게 발전해 감에 따라 과학기술분야 뿐만 아니라 금융, 환경, 복지 등의 부분을 규율하는 규범은 국회에서 대강을 정한 후 행정부에 위임하여 현실에 적합한 유연한 규율을 가능토록 하는 것이 피할 수 없는 상황이며, 각국에서는 헌법에 의하든지 아니면 판례에 의하든 행정기관에의 입법권의 위임을 폭넓게 인정하고 있는 추세이다.

이러한 위임입법에 대해서 우리나라 헌법 제75조에서는 “대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다”고 규정하여 위임입법의 근거를 마련하는 한편 대통령령으로 입법할 수 있는 사항을 법률

16) 임승순, 「조세법」, 박영사, 2008, 43~44면.

에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항으로 한정함으로써 위임 입법의 범위와 한계를 제시하고 있다.¹⁷⁾ 이런 하위법규에의 위임은 명시적·구체적이어야 한다.

나. 조세법률주의와의 관계

조세법률주의를 지나치게 철저하게 시행한다면 긴급하고 다양하고도 복잡하게 변천하는 상황에 대처하여 빠르게 과세대상을 포착하기 어려워 담세력에 의한 공평과세의 목적을 달성할 수 없게 된다. 따라서 조세법률주의의 원칙을 유지하면서도 현실에 대응하여 공평한 과세를 할 수 있게 하고 탈법적인 조세회피행위에 대처하기 위해서는 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적인 내용에 아니라면 현실의 변화나 시대적 상황변화 등에 적응하여야 하는 세부적인 사항에 관하여는 국회가 제정한 법률보다 탄력성이 있는 행정입법에 이를 위임할 필요가 있다고 하겠다.¹⁸⁾ 이런 점에서 조세법은 다른 법률보다 하위법규에 많이 위임된 실정이다.

4. 재산권보장원칙

헌법 제23조의 재산권이라 함은 경제적 가치가 있고 모든 공법상 및 사법상의 권리를 말한다. 재산권의 보장은 사유재산에 대한 임의적 처분권과 그 침해에 대한 방어권이라는 주관적 공권과 객관적 가치질서로서 사유재산제를 제도로써 보장하는 것이다. 헌법이 개인을 위하여 구체적인 재산권을 보장한다는 것은 재산을 소유하고 상속할 수 있을 뿐 아니라 재산을 사용, 수익, 처분할 수 있는 권능을 보장한다는 뜻이다.¹⁹⁾ 헌

17) 현재 2006. 2. 23. 선고 2004헌가26.

18) 현재 2006. 2. 23. 선고 2004헌바71.

19) 권영성, 「헌법학원론」, 법문사, 1997, 486~487면.

법 제23조 제1항 후단에서 재산권의 내용과 한계는 법률로 정하도록 하고 있고, 제2항에서는 재산권의 행사는 공공복리에 적합하도록 하고 있으며, 제3항에서는 공공필요에 의한 재산권의 수용, 사용 또는 제한 및 그에 대한 보상은 법률로써 하되, 정당한 보상을 지급하도록 하고 있다. 헌법 제37조 제2항은 “국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장, 질서 유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없다”고 규정하고 있다.

재산권제한의 한계와 관련하여 헌법재판소 판례는 “재산권보장의 제한은 다른 기본권 제한입법과 마찬가지로 비례원칙을 준수하여야 하고 재산권의 본질적인 내용인 사적이용권과 원칙적인 처분권을 부인하여서는 아니 된다”고 판시하고 있다.²⁰⁾ 국민의 기본권인 재산권을 제한하는 내용의 입법을 함에 있어서는 과잉금지의 원칙, 재산권의 본질적 침해금지의 원칙을 위반하지 않아야 한다는 것이다.²¹⁾

가. 과잉금지원칙(비례의 원칙)

헌법재판소에 의해 확립된 판례에 의하면 기본권 제한입법이 우리나라 헌법 제37조 제2항에 근거를 두고 있는 과잉금지의 원칙에 위반하지 않으려면 i)정당한 목적을 추구하여야 하고(목적의 정당성), ii)그 목적을 달성하기에 수단이 적합하여야 하고(수단의 적합성), iii)피해를 최소화하여야 하며(피해의 최소성), iv)제한되는 기본권과 실현되는 공익사이에 상당한 비례관계가 있어야 할 것(법익의 균형성)을 요구하며, 만일 기본권을 제한하는 법률이 이중 어느 한 요건이라도 충족하지 못하면

20) 헌재 2006. 7. 27. 선고 2003헌바18.

21) 권영성, 앞의 책, 321~324면. 헌재 1992. 2. 25. 선고 90헌가69; 동 1997. 6. 26. 선고 94헌바38; 동 2002. 5. 30. 선고 2001헌바65.

그 입법은 위헌적인 입법이 된다는 것을 그 내용으로 하고 있다.²²⁾

나. 이중과세금지원칙

이중과세의 금지의 원칙을 말할 때, 흔히 법인의 소득에 대해서 법인세를 부과하고 주주총회의 결의에 의하여 이익처분으로 지급되는 주주들에 대한 배당금에는 다시 소득세가 과세되는 바, 이와 같은 과세구조에 대해서 법인의제설과 법인실제설의 입장에서 이중과세의 문제점을 논하고 있다.

법인의제설은 법인에 대한 과세는 그 주주에 대한 과세에 불과한 것이므로 배당에 대한 소득과세와 이중과세가 되는 것이기 때문에 법인세를 부과하는 것은 부당하다고 하는 것이며, 이에 반하여 법인실제설은 법인의 실재적 인격과 활동능력을 실체적으로 인정함으로써 법인에 대한 과세는 그와 독립적인 주주에 대한 과세와는 전혀 별개의 것이므로 이중과세의 문제가 발생하지 않는다고 한다.²³⁾ 여기서는 법인에서의 과세와 소득처분 후의 단계에서 소득세로 과세되는 것이 재산권보장 또는 비례원칙의 측면에서 형평성에 문제가 있는지 검토하고자 한다.

다. 실질과세원칙

실질과세원칙은 헌법 제11조 평등의 원칙에 따라 실질적 평등의 실현이라는 간접적 기초를 가진 헌법의 평등질서로서 국세기본법 제14조 및 법인세법 제4조 등에서 그 근거를 찾을 수 있다.²⁴⁾ 실질과세의 원칙이란 과

22) 현재 2008. 5. 29. 선고 2006헌가16.

23) 이상준·정래용, "법인세법상 소득처분규정의 위헌성에 관한 연구", 연세대학교 법학연구소, 2009.

24) 법인세법 제4조(실질과세) ① 자산(資産)이나 사업에서 생기는 수입의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 사실상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 그 수입이 사실상 귀속되는 법인에 대하여 이 법을 적용한다.

② 법인세의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 소득·수익 등의 명칭이나 형식에도 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다.

세요건사실에 대한 세법의 적용에 있어서 경제적 사실과 법적 형식이 일치하지 않을 경우에 경제적 실질에 따라 과세한다는 부과원칙을 뜻한다.

그럼에도 과세관청에서는 외관 법적형식만을 쫓아 과세하는 경우가 많은데 이는 조세법원칙에 배치된다. 한편, 과세관청이 발생하는 경제사실과 과세요건 등에 대하여 내부거래의 은밀성으로 인하여 모두 포착하기 어려운 것도 사실이다. 그러므로 세법조항이 실질과세의 원칙만을 고수하기 어려운 경우도 많다. 그러나 과세관청이 조사권을 행사하여 조세를 부과하는 한 이 원칙은 지켜져야 할 것이다.

5. 근거과세원칙

가. 근거과세원칙의 의의

근거과세의 원칙이란 국세의 과세표준의 조사·결정은 객관성이 유지되도록 납세의무자가 비치·기장한 장부 및 증빙자료에 의하여야 한다는 것을 말한다. 조세부과를 위해서는 당연히 장부, 통장, 영수증 등 증빙자료 의하는 것이나 특히 국세부과의 원칙으로 규정한 것은 과세관청이 조사·결정하는 경우에 추계결정 또는 자의적 결정 등 과세권 남용으로부터 국민의 재산권을 보호하고 납세의무자의 성실한 기장을 유도하기 위한 것이다.²⁵⁾

이 원칙은 과세관청이 세액을 조사·결정하는 부과납부방식의 조세뿐만 아니라 납세자의 신고에 의하여 과세표준과 세액을 확정하는 신고납부방식의 조세에 모두 근거과세 원칙을 적용하여 부과해야 한다는 원칙이다. “납세의무자가 세법에 의하여 장부를 비치 기장하고 있는 때에는 당해 국세에 대한 과세표준에 대한 조사와 결정은 그 장부 및 관련 증빙

25) 안대희, 「조세형사법」, 법문사, 2005, 46~48면.

자료에 의하여야 한다(국세기본법 제16조 제1항)” 장부는 대차대조표와 손익계산서 등 결산서류와 그 작성의 기초가 된 자산 부채 등 계정과목의 변동을 정규의 부기형식으로 규정한 것을 말하고, 증빙서류는 이와 관련된 영수증 세금계산서 송품장 통장 등 장부와 관련된 것을 말한다.

그러나 “기장의 내용이 사실과 다르거나, 기장이 누락된 경우에는 그 부분에 한하여 정부가 조사한 사실에 따라 결정할 수 있다(국세기본법 제16조 제2항)” 납세자의 기장과 증빙자료가 부분적으로 부실한 경우에도 그 일부의 부실을 이유로 진실한 부분까지 모두 인정하지 아니하여서는 아니되고, 부실한 부분에 한하여 과세관청이 별도로 조사하여 결정한다는 취지이다. 이 경우 정부의 조사방법과 입증방법에는 제한이 없으나 객관적 타당성과 합리성이 있는 방법과 자료에 의하여 과세표준을 결정하여야 함은 물론이다.

그러나 세무조사를 실시하는 과정에서 납세의무자의 장부 등을 기초로 가공경비나 매출누락 등이 있다는 내용으로 작성, 제출된 확인서는 그 증거가치를 쉽게 배척할 수 없다(대법원 1992. 11. 13. 선고 92누1438). 즉 과세관청이 세무조사를 하는 과정에서 일정한 부분의 거래가 가공거래임을 자인하는 내용의 확인서를 받았다면 그 확인서가 작성자의 의사에 반하여 강제로 작성되었거나 혹은 그 내용의 미비 등으로 인하여 구체적인 사실에 대한 입증자료로 삼기 어렵다는 등의 특별한 사정이 없는 한 그 확인서의 증거능력은 쉽게 부인할 수 없다(대법원 2002. 12. 6. 선고 2001두2560).

“정부는 기장의 내용과 상이한 사실이나 기장이 누락된 것을 조사하여 결정한 때에는 정부가 조사한 사실과 결정의 근거를 결정서에 부기하여야 한다(국세기본법 제16조 제3항)” 이 때 “납세의무자 또는 그 대리인의 요구가 있는 경우에는 결정서를 열람 또는 등초하게 하거나 등본 또는 초본이 원본과 상위 없음을 증명하여야 한다(국세기본법 제16조 제4항)”

이와 같은 근거과세의 원칙은 과세관청의 자의에 의한 과세를 방지하여 납세의무자의 권리를 보장함과 동시에 납세의무자의 불복청구의 편의를 주기위한 것으로 귀결된다.

나. 입증책임의 형평성

우리 대법원은 한때 행정처분에 공정력이 있음을 이유로 원고에게 증명책임이 있다고 한 적도 있었으나,²⁶⁾ 그 후 일관되게 “행정처분의 위법을 주장하여 그 처분의 취소를 구하는 항고소송에 있어서는 그 처분이 적법하였다고 주장하는 피고에게 그가 주장하는 적법사유에 대한 증명책임이 있다는 하는 것이 당원 판례의 견해이고, 그 견해를 행정처분의 공정력을 부정하는 것이라고는 할 수 없으며, 또한 조세법정주의하의 우리나라 세제에 있어서는 과세의 적법여부를 성문의 세법을 떠나 국가재정적인 견지에서나, 세정의 실지에 맞추어 다룰 수는 없을 것이다”라고 판시하여 특별한 사정이 없는 한 과세요건이 되는 사실에 관하여는 과세관청에 입증책임이 있다고 하였다.²⁷⁾

이러한 대법원의 판례가 위에서 살핀 여러 학설 중 어떤 입장을 취하고 있는가는 명확하지 않으나 “민사소송법의 규정이 준용되는 행정소송에 있어서 증명책임은 원칙적으로 민사소송의 일반원칙에 따라 당사자간에 분배되고, 항고소송의 경우에는 그 특성에 따라 당해 처분의 적법을 주장하는 피고에게 그 적법사유에 대한 증명책임이 있다”고 판시한 것에 비추어 그 주류는 대체적으로 법률요건분배설의 입장에 있는 것이라 할 수 있다.

한편 대법원은 “행정소송에 있어서의 특단의 사정이 있는 경우를 제

26) 대법원 1962. 11. 1. 선고 62누157.

27) 대법원 1966. 10. 18. 선고 66누134.

외하면 당해 행정처분의 적법성에 관하여는 당해 처분청이 이를 주장 입증하여야 하고, 행정소송에 있어서 직권주의가 가미되어 있다고 하여도 여전히 당사자주의, 변론주의를 기본구조로 하는 이상 행정처분의 위법을 들어 그 취소를 청구함에 있어서는 직권조사 사항을 제외하고는 그 취소를 구하는 자가 위법된 구체적인 사항을 먼저 주장하여야 한다”고 판시함으로써 위법사유에 대한 주장책임은 원고에게 있다고 하고 있다.²⁸⁾

그러면 법인세법상 소득처분에 의하여 사외유출된 금액의 확정과 그 귀속자가 누구인지를 확정하는 입증문제가 남게 된다. 즉 사외유출된 금액이 얼마 인가? 귀속자가 누구인가? 등에 대하여 소명의무를 납세자에게 지울 것인가 아니면 과세관청에게 지울 것인가 하는 입증책임의 문제로 귀결된다.

소득처분에 관한 사외유출 여부 및 사외유출된 금액의 크기, 귀속자 확인 등의 입증책임에 관하여 기존 대법원판례 등을 살펴 보면, 법인세법 제67조(소득처분)에 “제60조²⁹⁾의 규정에 의하여 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조³⁰⁾ 또는 제69조³¹⁾의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에

28) 대법원 1984. 7. 24. 선고 84누124.

29) 법인세법 제60조(과세표준 등의 신고) ① 납세의무가 있는 내국법인은 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

30) 법인세법 제66조(결정 및 경정) ① 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인이 제60조에 따른 신고를 하지 아니한 경우에는 그 법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 결정한다

31) 법인세법 제69조(수시부과 결정) ① 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인이 그 사업연도 중에 대통령령으로 정하는 사유(이하 이 조에서 "수시부과사유"라 한다)로 법인세를 포탈(逋脫)할 우려가 있다고 인정되는 경우에는 수시로 그 법인에 대한 법인세를 부과(이하 "수시부과"라 한다)할 수 있다. 이 경우에도 각 사업연도의 소득에 대하여 제60조에 따른 신고를 하여야 한다.

산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타 사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분한다”고 규정하고 있는데 법인이 자신의 소득에 대하여 스스로 신고하는 경우의 익금산입액의 크기, 사외유출여부, 귀속자 확인 등의 입증책임은 당해 법인에게 있다 할 것이다.

그러나, 법인이 신고한 각 사업년도의 과세표준에 대하여 과세관청이 “제66조 또는 제69조의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타 사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분한다”에 따라 과세관청이 익금에 산입된 금액의 크기, 사외유출여부, 귀속자 확인 등 과세요건에 관하여는 입증하여야 하는 것으로 보아야 할 것이다.

다만, 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서의 ‘다만 귀속이 불분명한 경우’의 입증책임이 문제인데, 세무공무원의 조사의 한계와 법인 내에서 일어난 거래사실에 대하여 과세관청이 일일이 확인하기에는 무리가 있으므로 귀속을 알 수 없는 경우라면 이에 대한 입증은 법인이 해야 한다는 것으로 이해하여야 할 것이다.

제2절 조세법과 위헌법률심판

1. 위헌법률심판의 기준

우리나라의 조세법학은 건국 이래 주로 실정 조세법의 해석과 적용에 치중하여 온 것이 사실이다. 이러한 환경 하에서 조세는 실정법상의 근거만 가지고 있으면 정당한 것으로 평가받을 수 있었다. 지금도 이런 경향이 완전히 불식되었다고 보기 어렵지만 조세실정법의 보다 근본적인 문제에 대해 들여다보기 시작한 것은 1987년 우리나라에 헌법재판제도가 도입되면서 부터라고 해도 과언이 아니다. 비록 실정 조세법규에 근

거한 과세라 하더라도 그것이 헌법적 한계를 벗어나게 되면 위헌이라는 점이 헌법재판소에 의해 거듭 선언되면서부터는 조세법률이 헌법에 위반되는가 하는 헌법적 차원의 논의를 어렵지 않게 발견할 수 있게 되었다.

이러한 헌법재판소의 헌법해석 및 위헌법률심판을 통하여 헌법은 실질적으로 그 규범성과 실효성을 발휘하게 되었고, 헌법이 갖는 최고 법 규범성을 국회 정부와 국민들이 재인식하게 되었으며 이러한 기반위에서 헌법과 조세법 사이의 조화를 모색되기에 이르렀다. 이와 같이 헌법재판소가 과세관청이 적용한 조세법률이 국민의 기본권을 제한하는 법률로서 헌법에 위반되는지 여부를 판단할 기준으로 헌법적 차원의 조세법률주의, 재산권보장 원칙과 더불어 과잉금지 원칙에 대한 논의는 우리나라 민주주의와 법치주의 발전사에 있어 새로운 장을 열었다고 하여도 과언이 아닐 것이다.

2. 위헌법률심판

헌법재판소의 권한 가운데 위헌법률심판은 법원에서 재판중인 구체적인 조세 소송사건에서, 그 사건에 적용된 조세법률이 위헌인지 아닌지가 문제되어 법원이 직권으로 혹은 소송당사자의 신청을 받아들여 조세법률의 위헌여부를 심판하여 줄 것을 헌법재판소에 제청하면, 헌법재판소가 그 조세법률이 위헌인지 아닌지를 결정하는 심판을 말한다.³²⁾ 즉, 위헌법률심판을 제청하기 위해서는 그 조세법률이 ‘재판의 전제’가 되어야 하며, 따라서 아직 문제되는 소송도 없는 경우나 재판과는 관련이 없

32) 헌법재판소법 제41조(위헌여부 심판의 제청) ① 법률이 헌법에 위반되는 여부가 재판의 전제가 된 때에는 당해 사건을 담당하는 법원(군사법원을 포함한다. 이하 같다)은 직권 또는 당사자의 신청에 의한 결정으로 헌법재판소에 위헌여부의 심판을 제청한다.

는 법률조항에 대하여는 위헌법률심판의 제청을 신청할 수 없다.

위헌법률 제청결정이 내려지면 헌법재판소의 최종 결정이 날 때까지 재판은 중단된다.³³⁾ 그리고 헌법재판소에서 위헌결정과 동시에 해당 법률은 그 효력을 상실하고, 소송당사자는 위헌법률의 적용을 받지 않게 된다.

3. 헌법소원심판

만약 법원에 계속(繫屬)중인 사건의 조세소송 당사자가 조세법률의 위헌여부를 헌법재판소에 제청하여 줄 것을 법원에 신청하였으나, 법원이 이를 받아들이지 않은 경우 그 조세소송 당사자는 헌법재판소법 제41조에 따라 헌법재판소에 직접 법률의 위헌여부를 심판하여 줄 것을 청구할 수 있다. 이렇게 하면 ‘헌법소원심판’이 된다.³⁴⁾

위헌법률심판은 헌법재판관 전원으로 구성된 전원재판부에서 심리하고, 심리후 종국결정을 내리게 된다. 위헌법률심판에서 헌법재판소의 종국결정에는 i)합헌과 ii)위헌 이외에 iii)헌법불합치 iv)한정합헌, v)한정위헌, vi)일부위헌, vii)입법촉구 다섯 가지의 변형결정이 있다. 또한 종국결정에서 위헌결정을 내릴 때는 9명의 재판관 중 6명 이상의 찬성

33) 헌법재판소법 제42조(재판의 정지등) ① 법원이 법률의 위헌여부의 심판을 헌법재판소에 제청한 때에는 당해 소송사건의 재판은 헌법재판소의 위헌여부의 결정이 있을 때까지 정지된다. 다만, 법원이 긴급하다고 인정하는 경우에는 종국재판 외의 소송절차를 진행할 수 있다.

34) 헌법재판소법 제68조(청구사유) ① 공권력의 행사 또는 불행사로 인하여 헌법상 보장된 기본권을 침해받은 자는 법원의 재판을 제외하고는 헌법재판소에 헌법소원심판을 청구할 수 있다. 다만, 다른 법률에 구제절차가 있는 경우에는 그 절차를 모두 거친 후가 아니면 청구할 수 없다.

② 제41조 제1항의 규정에 의한 법률의 위헌여부심판의 제청신청이 기각된 때에는 그 신청을 한 당사자는 헌법재판소에 헌법소원심판을 청구할 수 있다. 이 경우 그 당사자는 당해 사건의 소송절차에서 동일한 사유를 이유로 다시 위헌여부심판의 제청을 신청할 수 없다.

이 있어야 한다.³⁵⁾

4. 위헌결정된 조세법률의 효력

조세법률에 대해 헌법재판소가 위헌으로 결정하였을 경우 그 법률의 효력은 어떻게 되는가? 이에 관하여 우리 헌법은 아무런 규정을 두고 있지 않지만, 헌법재판소법 제47조는 헌법재판소의 위헌법률심판에 있어서의 위헌결정의 효력에 관하여 규정하고 있는 바, 동조 제1항은 “법률의 위헌결정은 법원 기타 국가기관 및 지방자치단체를 기속한다”라고 규정하는 한편, 같은 조 제2항은 “위헌으로 결정된 법률 또는 법률의 조항은 그 결정이 있는 날로부터 효력을 상실한다. 다만, 형벌에 관한 법률 또는 법률의 조항은 소급하여 그 효력을 상실한다”라고 규정하고 있다. 나아가 같은 조 제3항은 “제2항 단서의 경우에 위헌으로 결정된 법률 또는 법률의 조항에 근거한 유죄의 확정판결에 대하여는 재심을 청구할 수 있다”라고, 같은 조 제4항은 “제3항의 재심에 대하여는 형사소송법의 규정을 준용한다”라고 규정하고 있다.

한편 헌법재판소법 제75조 제6항에 의하면, 같은 법 제47조는 헌법재판소가 제68조 제1항의 규정에 의한 헌법소원을 인용할 경우에 공권력의 행사 또는 불행사가 위헌인 법률 또는 법률의 조항에 기인한 것이라

35) 헌법재판소법 제23조(심판정족수) ① 재판부는 재판관 7인 이상의 출석으로 사건을 심리한다.

② 재판부는 종국심리에 관한 재판관의 과반수의 찬성으로 사건에 관한 결정을 한다. 다만, 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 재판관 6인 이상의 찬성이 있어야 한다.

1. 법률의 위헌결정, 탄핵의 결정, 정당해산의 결정 또는 헌법소원에 관한 인용결정을 하는 경우
2. 종전에 헌법재판소가 판시한 헌법 또는 법률의 해석적용에 관한 의견을 변경하는 경우

고 인정될 때에 동법 제75조 제5항에 기하여 인용결정에서 당해 법률 또는 법률의 조항이 위헌임을 선고하는 경우 및 헌법재판소가 제68조 제2항의 규정에 의한 헌법소원을 인용하는 경우에 각 준용되게 되어 있다.

원래 헌법재판소법 제47조 제2항의 규정은 제1공화국 헌법위원회법(1950. 2. 21. 법률 제100호) 제20조에서 유래하는 것으로 동조는 “헌법위원회의 위헌결정은 장래에 향하여 효력을 발생한다. 그러나 형벌조항은 소급하여 그 효력을 상실한다”라고 규정하고 있었고, 위 규정은 제2공화국 당시의 헌법재판소법(1961. 4. 17. 법률 제601호) 제22조 제2항과 이른바 제4, 5공화국 헌법위헌회법(1973. 2. 16. 법률 제2530호) 제18조 제1항에 그대로 답습되었다가 현행 헌법재판소법 제47조 제2항으로 이어진 것이다.³⁶⁾ 이 규정의 해석과 관련하여 위헌결정된 법률의 효력에 관한 이론을 살펴본다.

가. 당연무효설

위헌결정된 법률의 효력에 관한 이론을 살펴보면, 크게 당연무효설과 폐지무효설의 대립을 볼 수 있다. 먼저 당연무효설의 입장에서는 위헌법률은 처음부터 당연히 무효인 것으로 보기 때문에, 헌법재판소가 법률에 관해 위헌결정을 하는 것은 그 법률이 위헌임을 확인하는 것에 지나지 않고 따라서 단지 선언적 효과를 가질 뿐이라고 한다. 이와 같이 위헌결정된 법률은 처음부터 무효인 것이므로 이에 근거하여 형성된 법률관계는 모두 소급적으로 적용된다.

독일의 경우 다수설은 이와 같이 위헌법률의 당연무효를 전제로 하고 있는 것으로 보인다. 하지만 왜 위헌법률이 처음부터 당연무효인지에 관해서는 학자들마다 다른 논거가 제시되고 있다. 당연무효설을 주장하는

36) 현재 1993. 5. 13. 선고 92헌가10, 91헌바7, 92헌바24·50(병합)결정, 판례집 5의1, 226면.

학자들은 1950년대 전반까지만 해도 그것은 의문의 여지없이 자명한 것이라 생각하였으나, 다음에서 보는 바와 같은 폐지무효설의 등장과 1958년 및 1959년의 연방재정법원의 판결들을 계기로 그 헌법적 근거를 찾으려 시도하였는데, 대체적으로 독일 기본법 제100조 제1항의 문언과 거기서 도출된 법관의 심사권, 헌법의 최고규범성, 하위법규에 대한 헌법의 법효력 규범성, 헌법재판의 보호 등이 그 근거로 제시되고 있다.³⁷⁾

나. 폐지무효설

다음으로 폐지무효설의 입장에서는 위헌인 법률은 특별한 취소행위에 의해 폐지될 때까지는 비록 헌법에 반하더라도 유효하다고 주장한다. 위헌법률도 일단 권위 있는 판단에 의해 폐지될 때까지는 사실상 법질서의 일부를 구성한다거나 법적안정성의 요구에 의해 존중되어야 한다는 등의 논거가 제시되고 있다.³⁸⁾ 이러한 점에서 위헌법률은 헌법재판소의 결정이 있어야만 비로소 그 효력을 상실하기 때문에 이 경우 헌법재판소의 결정은 창설적 효력을 가진다고 한다.

이러한 위헌법률의 폐지가 소급적으로 이루어지는지(소급효: 선고되기 이전인, 헌법에 위반되는 상태가 된 시점부터 결정의 효력발생) 아니면 장래적으로 이루어지는지(장래효: 선고 즉시 결정의 효력이 생기는 즉시효 또는 현재효) 또는 미래적으로 이루어지는지(미래효: 선고 후 일정기간 뒤에 결정의 효력발생) 하는 것은 입법정책의 문제이다.

여기서 말하는 소급효나 장래효, 미래효라는 것은 헌법재판소의 ‘결정 자체’가 소급적으로 이루어지거나 장래적 또는 미래적으로 이루어진

37) 당연무효설을 주장하는 독일의 견해에 대한 상세한 내용은, 남복현, “법률의 위헌결정의 효력에 관한 연구”, 한양대 대학원 박사학위논문, 1994, 116면.

38) 폐지무효설을 주장하는 독일의 견해에 대한 상세한 내용은, 남복현, 위 박사학위논문, 124면.

다는 의미가 아니라, ‘결정의 효과’가 소급적 또는 장래적, 미래적으로 나타난다는 의미이다. 즉, 위헌결정된 법률이 소급적으로 그 효력을 상실하는 것인지 아니면, 장래적 또는 미래적으로 효력을 상실하게 되는 것인지 하는 문제이다.

한편 우리나라에서는 당연무효설의 입장을 취하는 견해가 없지 않으나, 대법원이나 헌법재판소의 견해를 포함하여 위헌법률의 효력에 관해 논의하는 대부분의 학자들이 폐지무효설에 입각하고 있는 것으로 판단된다.

제3절 소득처분 이론

1. 소득처분의 의의

법인세법상 소득처분이라 함은 법인이 각 사업연도의 법인세과세표준 및 세액신고를 위하여 기업회계와 세무회계와의 차이에 따른 세무조정을 하거나 법인이 신고한 과세표준에 대해 과세관청이 탈루소득을 적발하여 과세표준을 결정·경정함에 있어 익금 또는 손금에 산입한 금액의 사외유출 여부 및 그 귀속자를 밝혀 배당·상여·기타사외유출·기타소득·사내유보등 소득의 성격과 내용, 금액의 크기 등을 확인·결정하는 행위를 뜻한다.³⁹⁾

소득처분의 의의는 세무조정에 의하여 증감된 세무 상의 소득에 대하여 그 귀속을 결정하여 소득이 법인내부에 남아있는 경우에는 대차대조

39) 법인세법 제67조(소득처분) 제60조에 따라 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조 또는 제69조에 따라 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정할 때 익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여(賞與)·배당·기타사외유출(其他社外流出)·사내유보(社內留保) 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 처분한다.

표상 자본에 가감하여 세무 상의 자본을 계산함으로써 법인세 계산의 적정화를 기하고, 소득이 사외로 유출된 경우에는 그 소득의 귀속자에게 소득세를 부과함으로써 조세부담의 공평을 기함에 그 목적이 있다.⁴⁰⁾

2. 소득처분의 내용과 성격(종류)

법인이 각사업년도 소득을 신고하면서 익금산입액 등에 대해 세무조정을 하거나 또는 과세관청에 의해 익금산입액 등에 대한 세무조정이 이루어지는 경우 어떠한 내용과 성격(종류)의 소득처분으로 할 것인지의 기준은 법인세법 시행령 제106조에 규정하고 있다. 기업회계상 당기순이익의 이익처분 형태는 배당 등의 사외유출과 이익준비금 등 각종 준비금적립과 같은 사내유보로 구분하는데, 법인세법상 세무조정에 대한 소득처분의 내용과 성격(종류)도 사외유출과 사내유보로 구분하고 사외유출은 귀속자가 분명한 경우와 불분명한 경우로 나누어 소득처분을 달리 하고 있다.

(1) 사외유출로써 귀속자가 분명한 경우

- ① 그 귀속자가 주주 등인 경우 : 배당
- ② 귀속자가 임원 또는 사용인인 경우 : 상여
- ③ 귀속자가 법인이거나 사업을 영위하는 개인인 경우 : 기타사외유출
- ④ 그 외의 자 : 기타소득으로 하고 있으며,

(2) 사외유출로써 귀속자가 불분명한 경우 : 대표자상여

특히 이를 ‘대표자인정상여’라 하여 귀속자가 분명한 경우의 임원상여와 구별하고 있다.

(3) 사외유출되지 아니한 경우 : 사내유보(또는 △유보)

40) 서윤식, “소득처분제도의 문제점과 개선방향”, 서울시립대학교 세무대학원 박사학위논문, 2011, 8면.

(4) 추계조사에 의하여 결정·경정된 과세표준과 대차대조표상의 당
기순이익과의 차액 : 대표자상여

3. 사외유출과 사내유보의 구분

익금산입액의 사외유출이라 함은 세무조정금액 만큼의 과세소득 증가에 상응하는 잉여금의 증가없이 법인의 소득이 사외로 유출된 것을 말한다. 이는 세무조정된 금액만큼 잉여금이 증가하는 경우를 말하는 사내유보에 대응하는 개념이다.

법인의 익금산입액이 귀속자에 따라 배당·상여·기타소득·기타사외유출로 되는 경우에는 익금산입액 만큼 법인세를 증가시킴과 동시에 그 귀속자에 대한 소득세를 부담시킨다. 반면 익금(손금)산입액이 사내에 유보(△유보)로 되는 경우에는 법인세를 증가(감소)시키고 그 이후 연도에 손금(익금)산입되어 법인세를 감소(증가)시키므로 법인세 부담은 상쇄되나 법인세의 선납(후납)으로 이자상당액만큼 손실(이익)이 있게 된다. 따라서 익금산입액이 사외로 유출되었는지 사내에 유보되었는지의 기준은 중요하다.

사내유보와 사외유출 양자를 구별하는 기준으로 법인과 의 연계관계 유무를 기준으로 하여 소유관계, 채무채권관계, 지배 또는 관리관계 중 어느 하나라도 법인과 의 연계관계가 존속하면 사내유보된 것으로 보고, 그 중 어느 것도 관계가 유지되어 있지 않으면 사외유출로 보자는 견해와 목적이 어떠한 간에 당해 소득이 법인 밖의 제3자에게 지출되어 법인에 남아있지 않으면 사외유출이고, 당해 소득이 법인에 남아 있거나, 당해 소득에 대하여 법인이외의 소득귀속자가 없으면 사내유보로 보아야 한다는 견해가 있다.⁴¹⁾

41) 전진관, “법인세법상 매출누락에 따른 소득처분에 관한 소고”, 계간세무사, 한국세무사회, 2006.

대법원은 판례는 “회사가 부도나서 대표이사가 잠적한 동안 회사의 채권단이 직접 회사를 경영하면서 면허대여로 수입을 채권에 변제하는 한편, 그 금액을 누락시킨 사안에서 채권자단의 채권변제에 충당된 경우”,⁴²⁾ “기장누락한 상가분양수익이 대지매입 잔금과 건축비에 충당된 경우”에는 사외유출(상여)이 아니라고 하였고,⁴³⁾ 또한 “대표이사가 횡령한 금액의 사외유출에 해당하는지 여부의 기준을 회수를 전제로 이루어진 것이 아니어서 사외유출에 해당한다”고 한 판례⁴⁴⁾에 비추어 법인과 의 연계관계 유무를 기준으로 한 채권·채무관계에 의하여 사외유출여부를 구분하고 있다.

기획재정부 질의회신문(기획재정부법인-806, 2010. 9. 14.)에는 “법인의 실질적 경영자의 횡령금이 대법원의 확정판결에 따라 사외로 유출되지 않은 것으로 결정되어 해당법인이 손해배상채권 등 자산으로 계상하고 있는 경우의 동금액에 대하여는 법인세법 기본통칙 제19의2-19의2...6 (사용인이 횡령한 금액의 대손처리 규정)을 준용하여 동 금액은 대손요건 충족시 대손처리할 수 있는 것임” 이라 하였으며,

국세청 질의회신문(서면2팀-36, 2006. 8. 7)에서도 “법인이 가공자산을 계상한 경우에는 계상한 사업년도의 소득을 경정하는 것이며, 이 경우 가공자산의 익금산입과 소득처분은 법인세법 기본통칙 6-106...12(가공자산의 익금산입 및 소득처분)에 의하는 것이나, 다만 당해 자산을 특정인이 유용하고 있는 경우로서 회수할 것임이 객관적으로 입증되는 경우에는 가공자산으로 보지 아니 하고 이를 동인에 대한 가자금금으로 보는 것임” 이라고 하여 유출된 금액의 회수관계 유무 즉, 채권·채무관계를 기준으로 사외유출여부를 구분하고 있다.

42) 대법원 1991. 3. 8. 선고 90누9407.

43) 대법원 1988. 3. 22. 선고 86누587.

44) 대법원 2010. 11. 25. 선고 2010두1694.

4. 귀속불분명 대표자인정상여

가. 대표자인정상여의 정의

본래적 의미의 상여는 임직원의 영업실적이나 공로 등의 사유에 의하여 급여에 추가하여 지급되므로 이익처분의 성질이 강하다. 그러나 현실의 상여는 근로의 대가로서 근로계약에 의하여 급여 외에 추가적으로 지급되는 것이 일반적이다. 즉 실적 또는 공로에 의한 이익처분으로서 지급되는 경우가 적고 근로의 대가로서 정액급여의 추가보수로 지급되는 경우가 대부분이다. 이와 같이 상여가 근로의 대가라면 법인의 인건비로서 수령자 측에서 보면 근로소득이다. 그런데 대표자인정상여는 근로계약의 유무와 관계없이 또는 정상적인 급여·상여가 아님에도 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서 규정에 의하여 익금에 산입된 금액이 사외유출되고 그 귀속이 불분명한 경우에 대표자의 상여로 무조건 간주하는 것을 말하고, 또한 같은 조 제2항 본문의 규정에 의하여 추계결정·경정된 과세표준과 신고된 대차대조표상의 과세표준과의 차액에 대하여도 무조건 대표자의 상여로 간주(천재·지변에 의한 장부, 기타 증빙서류가 멸실되어 추계로 결정·경정하는 경우 제외)하여 소득처분 하는데, 이러한 의제소득을 ‘대표자인정상여’라 한다. 이는 제106조 제1항 제1호 본문규정의 그 귀속이 법인의 임원 또는 사용인에게 직접 귀속되는 경우의 ‘당해 임·직원 상여’의 소득처분과는 성격이 다르다.

나. 대표자인정상여 소득처분제도의 취지

대표자인정상여 제도에 대해 대법원은 “법인세법 시행령 제94조의2 제1항 제1호 소정의 법인세법상의 대표자에의 인정상여제도는 그 대표자에게 그러한 소득이 발생한 사실에 바탕을 두는 것이 아니라 법인에 대한 세법상의 부당행위를 방지하기 위하여 그러한 행위로 인정될 수 있

는 일정한 사실에 대해 그 실질에 관계없이 무조건 대표자에 귀속된 것으로 의제하여 상여로 간주하도록 하는데 그 취지가 있는 것으로서, 이와 같은 경우 상여처분의 대상이 되는 법인의 대표자는 제한적으로 엄격히 해석하여야 할 것이다”고 하여 소득의 실질 발생여부와는 관계없이 부당행위로 인정될 수 있는 일정한 사실에 대해서는 무조건 대표자의 소득으로 간주하는 제도를 폭넓게 인정하였다.⁴⁵⁾ 다만, 법인세법 제68조 단서의 규정에 의하여 천재·지변에 의한 장부, 기타 증빙서류가 멸실되어 추계로 결정·경정하는 경우 대표자에게 이익처분에 의한 상여로 처분하는 것이 아니라 기타사외유출 소득처분 하도록 함으로써 법인의 대표자에게 그 책임을 물을 수 없는 경우에는 인정상여를 면할 수 있도록 하였다.

다. 대표자의 개념

대표자는 단체나 법인을 대표하는 자를 말한다. 어떤 단체나 법인의 기관이 어떤 행위를 하면 법률상 그 단체나 기관이 행위와 같은 효력이 발생할 때, 그 기관은 그 단체나 법인을 대표한다는 개념이다. 비슷한 개념으로 대리가 있는데 대리는 의사표시에 관해서만 있을 수 있는데 반해, 대표는 불법행위에 대하여도 있을 수 있다. 법인의 대표에 관하여는 민법의 대리에 관한 규정을 준용한다(민법 제59조). 대표자의 법률행위로 법인이 직접 권리의무를 취득하는 것은 대리와 비슷하지만 대리는 대등한 두 인격자 사이의 관계로서, 대리인의 행위가 법률적으로 본인의 행위로 되지 않는데 비하여 대표자는 법인과 대립관계에 있지 않고 대표자의 행위를 법인의 행위로 보는 점에서 대리와는 구분된다.⁴⁶⁾

45) 대법원 1990. 9. 28. 선고 89누8231 판결; 동 1994. 3. 8. 선고 93누1176 판결.

46) 배재식·손주찬·이재상, 「신법률학사전」, 법률신문사, 1993, 362~363면.

법인세법상 소득처분의 대상이 되는 대표자는 법인의 대표자를 의미하는 것이므로 이에 주식회사의 대표이사, 합명·합자·유한회사의 대표사원, 청산중 법인의 대표청산인은 모두 대표자가 된다. 특히 대표이사는 주식회사의 대표기관으로서 대외적으로 회사를 대표하고, 대내적으로 업무집행을 담당하는 필요적 상설기관이며, 독립기관이다. 대표이사의 선임은 이사회가 이사 중에서 1인 또는 수인을 선임해도 무방하지만(상법 제389조 제1항) 그 수는 회사의 정관으로 정하게 되며, 대표자가 선임되면 등기하도록 하고 있다. 법인의 자산이 사외유출되고 귀속이 불분명한 금원에 대해 대표자의 귀속으로 간주하는 것은 법인의 대표자는 법인의 자산에 대해 관리·감독의 지위 및 최종 책임자이기 때문이다. 실무상으로 등기상 대표자가 형식적 대표자이고 실질적인 대표자가 따로 있는 경우에는 등기부상 대표자가 아니라는 사실이 객관적인 증빙이나, 법원의 판결에 의하여 입증되는 경우를 제외하고는 등기상의 대표자를 대표자로 보도록 하고 있다.⁴⁷⁾ 또한 사업년도 중에 대표자가 변경된 경우에는 사실상의 대표자 각인에게 귀속된 것이 분명한 금액은 이를 각인에게 구분하여 처분하고 귀속이 불분명한 경우에는 재직기간의 월수에 따라 구분 계산하여 이를 대표자 각인에게 상여로 처분한다.⁴⁸⁾

라. 귀속이 불분명한 경우에 대한 사실판단

법인세법 시행령 제106조(소득처분) 제1항 제1호 단서규정의 “... 귀속이 불분명한 경우에는 대표자(괄호 생략)에게 귀속된 것으로 본다”고 규정하고 있는바, 어떤 경우가 귀속이 불분명한 경우에 해당하는가? 귀속이 불분명한 경우란 사내에 있었던 법인의 자산이 법인의 행위 또는 임직원

47) 법인세법 기본통칙 67-106...19[형식상 대표자의 책임], 2001. 11. 1. 개정.

48) 법인세법 기본통칙 67-106...13[대표자 변경시의 상여처분], 2001. 11. 1. 개정.

의 행위로 사외유출되는 것 중 어느 누구에게 귀착되었는지 알 수 없는 경우를 의미한다. 그런데 법인의 자산이 유출되는 경우 사실은 법인의 대주주, 대표이사, 임원, 직원, 거래처 등 대부분 그 귀속이 있기 마련이다.

그러나 경영정책상 귀속의 밝히기 매우 어려운 경우 즉 거래상대방의 신분보호나 거래관계의 유지 또는 유출행위가 리베이트, 뇌물공여 등 불법행위를 구성하는 경우 등이 있는데 법인이 밝히기를 꺼려 모른다고 하는 경우와 실제로 관계자의 퇴직, 지출증빙이 없거나, 실제 은밀히 이루어져 법인의 자산이 어디로 귀속되었는지 모르는 경우가 있다. 전자는 법인이 알고 있음에도 신분보호 거래관계유지 등을 고려하여 대표자에게 귀착되는 것을 용인하고 있다는 점에서 법인이 원천징수의무를 부담하게 하는 취지는 어느 정도 이해가 된다. 후자의 경우에는 관계자의 퇴직, 지출증빙이 없거나 비밀리 이루어져 그 귀속자를 모르는 경우가 있을 수 있으나 법인이 위장 가공자료를 수수하거나 매출누락 한 경우 금융자료를 확인하거나 조사를 하면 대주주, 회장, 대표이사, 담당임원, 직원, 거래처 등 실질 귀속자를 쉽게 알 수 있음에도 이를 관행적 자의적으로 판단하여 실제 소득이 없는 대표자에게 무조건 귀속시키는 대표자인정상여 소득처분제도는 문제가 아닐 수 없다.

마. 귀속불분명에 관한 입증책임

과세처분에 관한 조세소송에 있어서 과세관청과 납세의무자 중 어느 쪽에 입증책임을 지울 것인가는 매우 중요한 문제이다. 입증책임이라고 함은 소송에 있어서 어느 요건사실의 존부에 관하여 증명이 없는 경우 일방 당사자가 최종적으로 받게 되는 위험 또는 불이익을 말한다.

우리 대법원은 증명책임과 관련하여 행정행위의 공정력 내지 적법성의 추정설을 근거로 하여 특별한 사유가 없는 한 원고(주장자)가 증명책

49) 대법원 1962. 11. 1. 선고 62누157판결.

임을 진다고 판시한 적이 있으나,⁴⁹⁾ 그 후 일관되게 “행정처분의 위법을 주장하여 그 처분의 취소를 구하는 항고소송에 있어서는 그 처분이 적법하였다고 주장하는 피고에게 그가 주장하는 적법사유에 대한 증명책임이 있다는 것이 당원 판례의 견해이고, 그 견해를 행정처분의 공정력을 부정하는 것이라고는 할 수 없으며, 또한 조세법정주의 하의 우리나라 세제에 있어서는 과세의 적법여부를 성문의 세법을 떠나 국가재정적인 견지에서나 세정의 실정에 맞추어 다룰 수는 없을 것이다”라고 판시하여 특별한 사정이 없는 한 과세요건이 되는 사실에 관하여는 과세관청에 입증책임이 있다고 하였다.⁵⁰⁾

이에 따라 익금에 산입한 금액이 사외로 유출되고 그 귀속이 확인되는 경우 배당·상여·기타소득·기타사외유출이 정하여지는 것이므로 익금산입액의 크기, 귀속자, 귀속년도, 주주, 임원 등 해당여부 등 과세요건의 성부에 관하여는 원칙적으로 과세관청이 입증하여야 하는 것으로 판단된다. 다만 ‘그 귀속이 불분명하여 귀속자를 알 수 없는 경우’의 입증책임은 세무공무원의 조사의 한계와 법인 내에서 일어난 거래에 대해 일일이 과세관청이 확인해야 한다는 것은 무리가 있으므로 그 귀속을 알 수 없는 상당한 정도가 되었다면, 이에 대한 증명책임은 법인이 해야 한다는 것으로 이해하여야 할 것이다. 그러나 과세관청이 귀속이나 사용처를 알 수 있는 어느 정도의 노력을 하지 아니하고 자의적, 관행적으로 불분명하다고 판단해 버리는 문제점을 안고 있다는 것이다.

5. 소득처분의 대상

소득처분의 대상이 되는 거래, 금액 등에 관하여는 법인세법 제67조에 “익금에 산입한 금액”이라고만 규정하고 있다. 그러나 실무상으로 법인

50) 대법원 1966. 10. 18. 선고 66누134판결.

의 각사업년도의 소득금액을 계산함에 있어서 당기순이익에 가감하는 모든 세무조정사항은 익금·손금을 구분하지 아니하고 소득처분을 하고 있으므로 모두 소득처분대상이라 하겠다. 즉 법인세법에 의한 익금산입액 뿐만 아니라 손금불산입액도 실무상 세무조정 항목으로 규정하고 있으며, 법인세법 기본통칙이나 국세청의 소득처분과 관련된 질의 회신문에 의해 익금산입액과 손금불산입액은 물론 손금산입액이나 익금불산입액 까지도 소득처분대상으로 보고 처분종류를 설명하고 있기 때문이다. 그 예로 매출누락액, 가공경비 계상액, 가공자산 계상액, 횡령금, 유용금, 가지급금의 인정이자액, 기부금·접대비 한도초과액, 대손금 손금불산입액, 지급이자 손금불산입액, 각종준비금의 범위초과액 등이 있다. 이하에서는 자주 발생되어지고 있는 매출누락액, 가공경비 계상액, 가공자산 계상액과 횡령금·유용금 및 대손금의 소득처분에 관하여 살펴보기로 한다.

가. 매출누락액에 관한 소득처분

(1) 매출누락액 전액을 소득처분 해야 한다는 의견

법인이 매출누락액을 장부에 계상하지 아니함으로써 당해 매출누락액을 익금에 산입한 경우 그 원가상당액을 공제함이 없이 매출누락액 전액(실무상으로 부가가치세를 포함하여 소득처분 한다)에 대하여 상여로 처분해야 한다는 이론이다. 이 이론은 매출누락액 이 귀속자에게 귀착되는 것을 전제로 익금에 산입한 매출누락액의 손익계산 즉, 원가공제와는 아무런 관련을 지을 수 없는 것이고, 매출누락액이 귀속자에게 귀착되었다고 판단되면 그 자체 전부가 소득처분대상금액이 된다는 것이다. 이에 대한 논거는 매출원가는 이미 장부에 반영되어 있는 것이며, 따라서 원가를 공제할 아무런 이유가 없다는 것이다.

(2) 매출누락액에서 매출원가를 차감하여 소득처분 해야 한다는 의견

법인이 매출누락액을 장부에 계상하지 아니함으로써 당해 매출누락액을 익금에 산입한 경우 그 매출누락액에서 그 원가상당액을 공제한 차액 즉, 매출이익 또는 소득금액만을 상여로 처분해야 한다는 이론으로 그 이론적 근거를 다음과 같다.

첫째, 법인세법상 소득금액을 익금총액에서 손금총액을 공제한 금액으로 정의하고 있고, 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호의 소득처분 대상금액은 익금에 산입할 금액과 손금에 산입한 금액의 차액이 되기 때문이다.

둘째, 매출누락액에 대응하는 원가상당액을 공제하지 아니한 매출누락액 전부를 상여 등으로 처분한다는 법률적 근거가 없고 매출누락액에는 당연히 원가가 포함된 것으로서 원가를 공제한 차액 소득금액만을 상여처분 하는 것이 보다 합리적이다.

그렇다면 매출누락액에 대응하는 원가에 대한 손금을 인정받기 위하여 누가 입증해야 하는가? 하는 문제가 생기는데 이를 주장하는 납세자가 입증하여야 할 것이다. 그 이유는 법인은 법인세 과세표준 신고 시에 장부에 계상된 각사업연도의 손금을 전부 신고하는 것이 일반적이며 매출누락과 동시에 그에 따른 원가비용의 신고가 장부에 누락되었다면 납세의무자의 귀책에 의한 것이지 과세관청의 책임이 아니다. 그러므로 누락된 매출액에 따른 손금 또는 원가비용이 실제 소요된 사실은 이를 주장하는 법인이 입증하여야 한다(대법원 1999. 11. 12. 선고 99두4556판결; 동 1994. 6. 28. 선고 94도759판결 등).⁵¹⁾

(3) 소결론

연구자의 의견으로는 매출누락액과 이에 대응하는 원가에 대하여 그

51) 안대희, 「조세형사법」, 법문사, 2005, 476~477면.

포함여부 및 상관관계를 구체적으로 살펴 귀속자가 얻는 실제 소득금액에 대하여 처분하는 것이 타당하다 하겠다. 즉, 매출누락에 대한 원가가 장부에 반영되어 이미 손금으로 계상된 경우에는 매출누락 전액이 귀속자의 소득이 되는 것이나, 매출누락액에 대응한 누락된 부외원가가 증빙 또는 통장 등에 의해 구체적으로 지출된 사실이 확인되는 경우, 원가 상당액을 귀속자의 자신의 자금으로 부담한 경우에는 매출누락액에서 이를 차감하는 것이 귀속자가 얻는 실질소득(법인소득도 원가상당액을 차감하여야 한다)에 부합하기 때문이다. 이 때 귀속자는 증빙, 통장 등에 의하여 원가 상당액을 부담한 사실을 증명하여야 할 것이다.

나. 허위·과대 경비에 관한 소득처분

법인이 허위의 세금계산서나 증빙을 사용하여 경비를 허위 계상하거나 과대 계상하여 법인의 자산을 사외로 유출한 경우에는 납세자가 사용처를 증명하지 아니하는 한 허위 경비계상액 전부를 익금산입(손금불산입)하여 대표자에게 상여처분 한다. 이 때 과세관청은 법인이 허위 세금계산서에 의해 이미 공제받은 부가가치세 매입세액을 불공제 추징하고, 아울러 가공경비 계상액에 부가가치세를 더한 공급대가(사외유출액)에 대하여 소득처분 한다.

다. 가공자산 계상액에 관한 소득처분

법인의 사외유출 행위는 매출누락, 허위 경비계상 등 손익거래를 통하여 사외유출되는 것이 일반적이지만, 자산을 매입한 양 가공자산을 장부에 허위 계상하고 이에 상당한 법인자산을 사외에 유출하여 대주주, 대표이사, 임직원이 횡령·유용하거나, 특수관계자, 특정 거래처에 이익을 주거나, 또는 업무상 지출하는 경우에도 당연히 소득처분의 대상이 된다.

(1) 가공자산 계상액을 사외유출로 보고 소득처분 해야 한다는 의견

법인이 가공자산을 장부에 계상한 경우에는 계상한 각 사업연도 소득을 경정하면서 가공자산으로 유출된 금액에 대해 법인세법 제67조, 법인세법 시행령 제106조 제1항 및 법인세법 기본통칙 67-106...12[가공자산의 익금산입 및 소득처분]에 의하여 가공자산 계상액을 익금에 산입하고 그 귀속자에게 소득처분하며 동시에 손금산입(△요부)으로 세무조정 해야 한다는 의견이다. 이러한 가공자산 계상액을 사외유출로 보는 논거로는 법인의 가공자산 계상액은 애당초 회수를 전제로 이루어진 것이 아니라는 점과 법인이 가공자산에 대해 그 귀속자 등과 공모하여 그 귀속자로부터 회수의지가 없다는 근거에서 출발한 것이다.

위와 같은 취지의 대법원 판결로는 “대표이사가 법인 명의로 임야를 고가에 매입한 것인 양 회계처리하고 그 차액을 횡령한 사안에서, 대표이사의 횡령행위는 애당초 회수를 전제로 하여 이루어진 것이 아니어서 그 금액에 대한 지출 자체로서 사외유출에 해당하는 것이고, 소득금액변동통지에 의하여 원고회사에게 그 소득에 대한 원천징수의무가 적법하게 발생한 이상, 원고회사가 이 사건처분 후에야 위 사실을 뒤늦게 알고 횡령금액의 회수를 위하여 손해배상청구소송을 제기하였다거나, 채무자의 재산에 대한 가압류 절차를 개시하였다 하더라도, 위 횡령금액의 회수가능성 여부가 위 소득처분의 당부를 좌우하는 것은 아니다”고 한 판결⁵²⁾이 있었다. 그러나 이 판결은 법인 임직원의 횡령, 유용행위 등 불법성을 강조한 나머지 법적, 경제적, 소득의 실질관계를 도외시한 측면이 있다 할 것이다.

52) 대법원 1995. 10. 12. 선고 95누9365 판결.

(2) 가공자산을 가지급금으로 보고 인정이자 상당액을 익금산입 소득 처분 해야 한다는 의견

법인이 장부상 가공자산으로 계상하였다 하더라도 당해 자산을 대표이사 등이 유용하고 있는 것으로서 회수될 것임이 객관적으로 입증되는 경우에는 가공자산(사외유출)으로 보지 아니하고 법인세법 시행령 제11조제9의2 나목 및 법인세법 기본통칙 67-106...12[가공자산의 익금산입 및 소득처분]의 규정에 의하여 이를 동인에 대한 가지급금으로 보고 이에 따른 인정이자 상당액만을 익금산입하고 소득처분 하여야 한다는 의견이다. 이 의견은 사외유출된 금원이 회수될 것임이 명백한 경우이거나, 회수될 것이 객관적으로 입증될 경우에는 가공계상된 자산을 사외유출로 보지 않고 자산(가지급금) 일시 유용에 따른 이자상당액 만을 소득처분해야 한다는 점에서는 일응 타당하다.

그러나 대법원은 “회수될 것임이 객관적으로 명백하지 않은 경우라 하더라도 그로 인한 손해배상채권 등을 취득하는 경우에는 법인의 피용자의 지위에 있는 자가 법인의 업무와는 무관하게 개인적 이익을 위해 법인의 자금을 횡령하는 등 불법행위를 함으로써 법인이 그 자에 대하여 그로 인한 손해배상채권 등을 취득하는 경우에는 그 금원 상당액이 곧바로 사외유출된 것으로 볼 수는 없다(대법원 1989. 3. 28. 선고 87누880 판결 참조)”는 판례와는 다르다.

그런데, 위 대법원의 판결은 사외유출된 법인의 자산이 종국에 회수가 되지 아니하거나, 또는 손해배상채권 등에 대해 변제 변상이 불가능하여 피용자가 사외유출된 소득을 얻는 점에서 상여와 실질적으로 같음에도 이를 상여로 보지 않고 일정기간 유보로 소득처분한 후 손해배상채권 등의 대손처리 시에 기타사외유출 등으로 소득처분하는 불공정한 문제점을 안고 있다.

(3) 소결론

가공자산을 장부에 계상(장부에 계상되지 아니한 경우 포함)하여 그에 상당한 법인의 자산이 사외로 유출되거나, 횡령 또는 유용으로 법인의 자산이 사외로 유출된 경우 이를 회수할 수 있느냐 없느냐의 여부는 매우 중요하다. 법인이 장부에 계상한 가공자산에 대해 회수할 수 있는 가지급금으로 보는 경우에는 소득처분이 상여가 아닌 사내유보로 소득처분 자체가 달라질 뿐만 아니라 가지급금에 대한 인정이자를 계산하게 되며, 가공자산 계상하여 유출한 날이 아닌 특수관계가 소멸하는 날에 사외유출 되는 것으로 간주되어 소득처분의 귀속년도가 달라지거나, 부과제척기간의 기산일이 연장되기도 하는 결과를 초래하게 된다(예컨대, 2005년도, 2006년도에 가공자산으로 계상함으로써 당해 연도에 사외유출한 것이 장부상 확인되나, 그 귀속자가 2007년도 중에 퇴직한 경우 2005년도 및 2006년도 및 2007년도 퇴직 시점까지 가지급금인정이자를 계산하고, 가공자산 계상액 전액을 퇴직시점인 2007년도 귀속으로 간주하여 소득처분 하는 경우가 그러하다).

연구자의 의견으로서는 가공계상 하여 사외유출된 금원이 회수 중이거나 법인이 횡령, 유용을 당한 법인의 자산을 회수하기 위한 제반조치를 취하여 가압류 등 손해배상채권 등을 취득하였다면 그 횡령금, 유용금에 대하여 사외유출(상여)로 보지 아니하여 당해법인의 원천징수의무를 면하게 한 점에서는 수긍이 간다. 그러나 법인이 손해배상채권 등을 취득하였다는 이유만으로 횡령, 유용의 주체인 대표이사 등에게 종국적으로 횡령금, 유용금 등을 회수하지 못하는 경우 등을 고려하여 소득세 등 과세 여부를 종합적으로 판단하지 못한 점은 아쉬움이 크다 할 것이다.

라. 대손금의 소득처분

(1) 대손금의 개념

대손금이란 거래처의 파산·행방불명 등의 특정사유로 금전채권이나, 매출채권을 회수불능하게 된 경우의 회수불능채권을 말한다. 기업회계에서는 채권의 회수불능에 대하여는 상대방의 경제적 사정 등 어느 정도 기업의 판단에 의하나, 법인세법은 대손금 처리에 대한 자의성을 배제하기 위하여 대손요건을 법정화하고 있다. 즉 법인이 보유하고 있는 채권 중 채무자의 파산 등 대통령령이 정하는 일정한 사유로 회수할 수 없는 채권을 대손금으로 정의하고 있으며,⁵³⁾ 이러한 대손금을 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서 이를 해당사유가 발생한 날 또는 해당사유가 발생하여 손금으로 계상한 날(때)에 손금산입 하도록 규정하고 있다.

(2) 대손금의 손금산입 여부

법인세법 제19조의2에서 내국법인이 보유하고 있는 채권 중 채무자의 파산 등 대통령령으로 정하는 사유로 회수할 수 없는 채권의 금액은 해당 사업연도의 소득금액을 계상할 때 손금에 산입하도록 규정하고 있다. 다만, 채무보증으로 인하여 발생한 구상채권, 특수관계인에게 해당법인이 업무와 관련 없이 지급한 가지급금 등으로서 대통령령이 정하는 것은 손금산입을 할 수 없도록 규정하고 있다. 채무자의 파산 등 대통령령으로 정하는 사유로 회수할 수 없는 채권의 금액이란 법인세법 시행령 제19조의2에서 다음과 같이 규정하고 있다.

① 상법에 따른 소멸시효가 완성된 외상매출금 및 미수금, ② 어음법에 따른 소멸시효가 완성된 어음, ③ 수표법에 따른 소멸시효가 완성된 수표, ④ 민법에 따른 소멸시효가 완성된 대여금 및 선급금, ⑤ 채무자

53) 법인세법 제19조의 2.

회생 및 파산에 관한 법률에 따른 회생계획인가의 결정 또는 법원의 면책 결정에 따라 회수불능으로 확정된 채권, ⑥ 민사집행법 제102조에 따라 채무자의 재산에 대한 경매가 취소된 압류채권, ⑦ 물품의 수출 또는 외국에서의 용역제공으로 발생한 채권으로서 외국환거래에 관한 법령에 따라 한국은행총재 또는 외국환은행의 장으로부터 채권회수의무를 면제받은 것, ⑧ 채무자의 파산, 강제집행, 형의 집행, 사업의 폐지, 사망, 실종 또는 행방불명으로 회수할 수 없는 채권, ⑨ 부도발생일부터 6개월 이상 지난 수표 또는 어음상의 채권 및 외상매출금(중소기업의 외상매출금으로서 부도발생일 이전의 것에 한정한다) 다만, 해당 법인이 채무자의 재산에 대하여 저당권을 설정하고 있는 경우는 제외한다. ⑩ 국세징수법 제86조 제1항에 따라 납세지 관할세무서장으로부터 국세 결손처분을 받은 채무자에 대한 채권(저당권이 설정되어 있는 채권은 제외한다) ⑪ 회수기일이 6개월 이상 지난 채권 중 채권가액이 20만원 이하(채무자별 채권가액의 합계액을 기준으로 한다)인 채권, ⑫ 기타 채권 등으로 규정하였다.

채권에 관한 법률상 소멸시효가 완성되거나, 파산, 부도 등 정당한 대손금을 손금계상한 경우에는 그 대손금에 대해 과세관청은 추가적인 소득처분 없이 업무를 종결 처리할 것이다. 그러나 과세관청은 법인이 손금계상한 대손금을 법인세법령이 정한 정당한 대손요건으로 볼 수 없는 경우에는 손금불산입(익금산입) 유보로 소득처분 하여야 할 것이다. 한편 거래상대방은 시효완성이든 파산이든 부도이든 대손금만큼 이익을 얻게 된 것은 분명하다.

(3) 대손금이 소득처분대상 인지 여부

법인이 채권에 대한 대손금을 장부에 계상하여 손금산입 하였으나, 소정의 대손요건이 해당하지 않는 경우에는 과세관청은 당연히 손금불산입 하고 사내유보로 소득처분하면 된다. 그러나 손금계상한 대손금의 대손요건이 정당하다면 추가적인 소득처분을 할 필요가 없다. 그런데 법인

이 대손금을 장부에 손금 계상함으로써 회사의 자산이 사외로 유출되고 그 거래 상대방은 동일한 경제적 이익을 얻게 되는 것이다. 이러한 경제적 이익에 대해 거래 상대방의 입장에서 보면 채무면제이익, 수증(증여) 이익으로 볼 것인지 또는 기타소득 등으로 볼 것인지 사실판단 하여야 할 사항이긴 하지만, 과세관청 입장에서는 이에 대한 과세지침이나 과세 기준이 없이(즉, 거래 상대방이 사업자이므로 단순히 기타사외유출로 소득처분 하여 왔으며, 거래 상대방은 이러한 채무면제이익 등에 대하여 어떠한 회계처리도 하지 않는 것이 현실이다) 대손금 처리 이후의 과세 문제는 소홀히 하여 왔던 것은 사실이다. 따라서 대손금의 손금산입 시 거래 상대방에 대한 합리적인 과세방안에 대해 연구·검토가 필요하다.

6. 처분된 소득의 지급시기 의제

가. 의제소득

법인세법 제67조 규정에 의하여 익금에 산입한 금액이 사외에 유출된 것이 분명한 경우에는 그 귀속자에 따라 배당·이익처분에 의한 상여·기타 소득·기타 사외유출로 하고, 귀속이 불분명한 경우에는 대표자인정상여로 처분하는데 이러한 소득처분에 의한 소득을 ‘의제소득’이라고 한다.

의제소득은 법인이 주주에게 잉여금처분에 의하여 지급하는 배당, 임원·직원에게 근로의 대가 등으로 지급한 급여, 상여, 퇴직금 등 현실소득과는 구분된다. 세법상 의제소득이든 현실소득이든 원천징수대상 소득이라는 점에서는 차이가 없으나 현실소득은 급여 등을 지급하는 때에 납세의무가 성립⁵⁴⁾되지만, 소득처분에 의한 의제소득은 소득세법 시행

54) 국세기본법 제21조(납세의무의 성립시기)

- ① 국세를 납부할 의무는 다음 각 호의 구분에 따른 시기에 성립한다<개정 2009. 1. 30, 2010. 1. 1>.
- ② 다음 각 호의 국세를 납부할 의무는 제1항에도 불구하고 각 호의 시기에 성립한다<개정 2010. 1. 1>.
1. 원천징수하는 소득세·법인세 : 소득금액 또는 수입금액을 지급하는 때

령 제192조 제1항, 제2항(2010. 12. 27. 개정 삭제됨), 제4항의 규정에 따라 법인이 과세관청으로부터 소득금액변동통지를 받은 때에 원천징수 납세의무가 성립되는 점에서 다르다.

사외로 유출된 인정상여 등 의제소득은 법인의 과세소득을 결정·경정하는 세무서장 또는 지방국세청장이 그 결정일 또는 경정일로부터 15일 내에 소득금액변동통지서에 의해 법인에게 통지하여야 하고, 소득금액변동통지서가 법인에게 통지된 경우에는 그 통지를 받은 날에 원천징수의무가 성립되고, 이에 따라 그 법인은 소득세를 원천징수하여 이를 다음날 10일까지 과세관청에 납부하여야 한다.

그런데 법인의 소재지가 분명하지 아니하거나 그 통지서를 송달할 수 없는 경우 또는 당해 법인이 국세징수법 제86조 제1항 제1호·제2호 및 제4호의 규정에 해당하는 경우에⁵⁵⁾ 해당되어 소득처분의 귀속자에게 직접 소득금액변동통지를 하게 된 경우에는 법인의 원천징수의무는 없어지고 그 상여 등에 대한 본래의 납세의무자가 그 통지를 받은 날이 속하는 다음달 말일까지 소득세법 시행령 제134조 제1항에 의하여 추가신고 납부를 하여야 한다. 즉, 과세관청은 법인에게 세액을 징수하지 못할 경우 소득처분의 귀속자에게 직접 징수할 수 있도록 규정하고 있는 것이다. 이와 같이 과세관청이 상황에 따라 유리한 쪽으로 부과징수하는 것은 행정편의 주의적 규정이라 아니할 수 없다.

나. 지급시기의 의제

소득세법은 원천징수의 편의를 위하여 원천징수시기를 소득세법에 정

55) 국세징수법 제86조(결손처분) ① 세무서장은 납세자에게 다음 각 호의 1에 해당하는 사유가 있는 때에는 결손처분을 할 수 있다.

1. 체납처분이 종결되고 체납액에 충당된 배분김액이 그 체납액에 부족한 때
2. 제85조의 규정에 해당하는 때
3. 국세징수권의 소멸시효가 완성한 때
4. 대통령령이 정하는 바에 의하여 징수할 가망이 없다고 인정되는 때

하고 있으며, 미지급한 현실소득에 대하여는 소득의 지급시기를 의제하고 있다. 즉 배당소득은 잉여금 처분을 결정한 날로부터 3월이 되는 날⁵⁶⁾에 근로소득·퇴직소득으로서 1월~11월까지의 급여 또는 퇴직소득은 12월 31일에, 그리고 12월의 급여 또는 퇴직소득은 다음연도 1월 31일에 지급한 것으로 의제하고 있다.⁵⁷⁾ 이 경우에도 현실적으로 소득을 아직 지급하지 않았는데 원천징수의무는 발생하고 있다. 이는 앞에서 살펴본 소득처분에 따른 의제소득의 귀속문제 만큼 불합리한 정도가 심각하지 않다. 왜냐하면 원천징수의무자는 이러한 미지급소득 등을 조만간 지급하면서 그 지급시점에 지급받은 소득자가 부담한 세액을 공제하는 방법으로 손실을 회복시킬 기회가 보장되어 있기 때문이다.

여기에서 소득처분에 의한 의제소득에 대한 원천징수납부(성립)시기는 언제인가? 종전에는 소득세법 제135조 제4항 규정에 따라 “법인세법에 의하여 처분되는 상여는 대통령령이 정하는 날에 지급하는 것으로 본다”고 규정하고, 소득세법 시행령 제192조 제2항에는 “제1항의 경우에 당해 배당·상여 및 기타소득은 그 통지서를 받은 날에 지급하거나 회수한 것으로 본다”에 의하여 소득처분에 의한 배당·상여 및 기타소득의 지급시기를 소득세법 시행령에 의제하고 있었다. 따라서 소득금액변동통지일은 언제인가·를 확인하여야만 원천징수시기를 확정할 수 있는 것이다.

법인이 의제소득에 대하여 원천징수를 이행하는데 어려움이 있는 것은 소득금액변동통지서를 받은 시점이 사외유출행위가 있는 후 상당한 기간이 경과한 후라는 것이다. 과세관청이 법인소득금액을 결정 또는 경정함에 있어서 사후에 처분되는 배당·상여 및 기타소득은 통상 2~5년 전

56) 소득세법 제132조 제1항(배당소득의 지급시기의 의제).

57) 소득세법 제135조(근로소득 지급시기의 의제), 소득세법 제147조(퇴직소득의 지급시기의 의제).

에 그것이 원천징수대상 소득이 되는지 여부를 인식하지 못한 상태에서 이미 사외로 유출되어 버린 것이다.

더욱 문제가 되는 것은 귀속이 불분명한 경우에는 실제 소득의 발생여부와는 관계없이 무조건 법인의 대표자에게 상여로 간주하는 점과 소득의 귀속자가 소득금액변동통지 시점에 이미 임원, 사용인이 사망, 퇴직하여 이들에게 급여, 퇴직금 등을 지급할 수 없는 경우 또는 무재산, 횡령, 행방불명으로 인하여 당해 법인이 현실적으로 원천징수대상 세액을 떠안게 되는 경우가 많은 바, 이는 실질과세원칙 및 과잉금지원칙에 위배되어 결국 법인의 재산권을 침해하는 결과를 가져오게 된다.

다. 처분된 소득의 귀속시기(귀속년도)

법인세법에 의하여 소득처분된 소득에 대한 지급시기는 구 소득세법 시행령 제192조 제2항에 의하여 소득금액변동통지서를 받은 날이 지급시기로 의제하여 왔다.

그러나 배당으로 처분된 소득의 귀속시기는 당해 법인의 당해 사업연도의 결산확정일이며(소득세법 시행령 제46조 제6호), 상여로 처분된 소득의 귀속시기는 당해 법인의 당해 사업연도중의 근로를 제공한 날(소득세법 시행령 제49조 제1항 제3호)이고, 기타소득으로 처분된 소득의 귀속시기는 당해 법인의 해당 사업연도의 결산확정일(소득세법 시행령 제50조 제1항 제2호)로 하여 지급시기의제와는 다른 입장을 취하여 왔다.

소득의 귀속시기는 종합소득세를 시행하고 있는 우리나라에서는 이자, 배당, 사업, 근로, 기타소득 등 종합과세 대상소득을 종합하여 귀속년도 단위로 소득세를 신고 납부하도록 있기 때문에 귀속년도를 확정하는 것은 매우 중요한 것이다. 소득처분된 소득의 지급시기의제는 소득금액변동통지서를 받은 날로 하더라도 귀속년도는 소득세법에 따로 정하고 있기 때문에 과세상 문제가 발생하기도 한다.

라. 소득세 납세의무

세무조정과정에서 익금에 산입된 금액 및 손금에 불산입된 금액으로서 배당, 상여 또는 기타소득으로 처분된 금액은 그 귀속자의 배당소득, 근로소득, 기타소득을 구성하여 종합소득세가 과세된다. 또한 당해 법인은 배당, 상여 또는 기타소득으로 처분된 금액에 대하여 당해 소득세를 원천징수하여 납부하여야 하며 귀속자의 종합소득세 과세 시 원천납부한 세액에 대해 기납부세액으로 공제한다.

마. 추가신고납부

종합소득에 대한 과세표준 확정신고기한 경과 후에 법인세법에 의하여 법인이 법인세 과세표준을 신고하거나 과세관청이 법인세 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입하거나 손금에 불산입한 금액이 배당, 상여 또는 기타소득으로 처분됨으로써 소득금액에 변동이 발생하여 종합소득세 과세표준 확정신고 의무가 없었던 자, 세법에 의하여 과세표준 확정신고를 아니하여도 되는 자 및 과세표준 확정신고를 한 자가 소득처분에 의한 소득세를 추가 납부하여야 하는 경우에 있어서 당해 법인(동법 제192조 제1항 단서의 규정에 의하여 거주자가 통지를 받을 경우에는 당해 거주자)이 제192조 제1항의 규정에 의한 소득금액변동통지서를 받은 날(법인세법에 의하여 법인이 신고함으로써 소득금액에 변동이 있는 경우에는 당해 법인의 법인세 신고기일)이 속하는 달의 다음 다음 달 말일까지 추가신고납부한 때에는 법 제70조 또는 법 제74조의 기한내에 신고납부한 것으로 본다(소득세법 시행령 제134조 제1항).

따라서 그 귀속년도에 소득처분에 의한 소득세를 신고하지 아니하였 다 하더라도 가산세가 부과되는 불이익은 없다.

7. 수정신고에 의한 소득처분(법인세법 시행령 제106조 제4항)

현행 법인세법시행령 제106조 제4항의 규정에 의하면, “내국법인이 국세기본법 제45조의 수정신고기한⁵⁸⁾ 내에 매출누락, 가공경비 등 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 신고하는 경우의 소득처분은 사외유보로 하되, 세무조사의 통지를 받거나 세무조사에 착수된 것을 알게 된 경우 등 경정이 있을 것을 미리 알고 사외유출된 금액을 익금산입하는 경우에는 그러하지 아니하다”라고 규정하고 있다. 위 규정에 대한 연혁과 입법취지를 살펴보면 다음과 같다.

가. 2000. 12. 29. 대통령령 제17033호로 신설되기 전 규정

위 시행령이 신설되기 이전에는 법인이 결산상 장부에 누락된 매출액, 가공경비 등 부당하게 사외로 유출된 금액을 회수하고 이를 수정신고하는 경우, 법인이 회수한 매출누락, 가공경비 등에 대해서는 일반적인 소득처분의 규정에 의하여 그 귀속자에 따라 배당 상여 등으로 처분토록 규정하고 있었을 뿐, 국세기본법 제45조의 수정신고기한 내 또는 이후에 이를 회수한 경우의 소득처분에 대하여는 명문상 규정이 없었다. 그렇지만 법인이 사외유출된 금액을 회수하고 수정신고 한 경우에는 실무상 유보처분 하였다.

58) 국세기본법 제45조(수정신고) ① 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자(소득세법 제73조 제1항 제1호부터 제7호까지의 어느 하나에 해당하는 자를 포함한다)는 다음 각 호의 어느 하나에 해당할 때에는 관할 세무서장이 각 세법에 따라 해당 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하여 통지하기 전까지 과세표준수정신고서를 제출할 수 있다<개정 2010. 1. 1>.

1. 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액에 미치지 못할 때
2. 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액이 세법에 따라 신고하여야 할 결손금액이나 환급세액을 초과할 때
3. 생략

나. 2000. 12. 29. 대통령령 제17033호로 신설된(법인세법 시행령 제 106조 제4항) 규정

신설된 시행령의 내용은 다음과 같다. “내국법인이 국세기본법 제45조의 수정신고기한 내에 매출누락, 가공경비 등 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 신고하는 경우의 소득처분은 사내유보로 한다. 다만 경정이 있을 것을 미리 알고 사외유출된 금액을 익금에 산입하는 경우에는 그러하지 아니한다”라고 규정함으로써 수정신고를 하더라도 경정이 있을 것을 미리 알고 익금에 산입하는 경우에는 유보처분대상에서 제외하여 이를 대표자에 대한 상여처분토록 명문화하여 대표자에 대한 상여처분 요건을 명확히 하였고, 개정규정은 2001. 1. 1. 이후 최초로 수정신고하는 분부터 적용토록 하였다.

다. 2003. 12. 30. 대통령령 제18174호로 개정 삭제된(법인세법 시행령 제106조 제4항) 규정

위와 같이 신설된 법인세법 시행령의 내용에 따라 2003. 12. 30. 법인세법 시행령을 삭제하기 전에는 세무조사의 통지를 받기 전에 부당 사외유출액을 회수하고 이를 수정신고하는 경우 동 부당 사외유출액에 대하여 유보처분 하는 것으로 규정하였다. 이는 종전의 규정이 국세기본법 제45조(수정신고)가 개정되기 전 수정신고기간이 과세표준 등을 신고한 후 6개월에 불과하여 조속한 기간 내에 부당하게 사외유출된 금액을 회사로 납입하는 경우 대표자의 대여금으로 간주한다는 취지였다.

그러나 1994. 12. 22. 국세기본법의 개정으로 관할세무서장이 과세표준 등을 경정하기 전까지는 언제라도 수정신고를 할 수 있도록 개정되어 상당한 기간 동안 부당 사외유출액을 은폐하고 있다가 과세관청의 세무조사가 있을 것으로 예상되는 시기에 맞추어 부당 사외유출액을 회수하고 이를 대표자 대여금 및 유보로 소득처분 하여 수정신고 함으로써 소

득세부담을 회피하는 문제가 발생함에 따라, 2003. 12. 30. 법인세법 시행령 개정시 제106조 제4항 규정을 삭제하여 매출누락 가공경비 등 부당하게 사외유출한 금액을 회수하고 익금에 산입한 경우에는 그 실질에 따라 소득처분토록 하였고, 개정규정은 2004. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도부터 적용하도록 하였다.

라. 2005. 2. 19. 대통령령 제18706호로 다시 신설된(법인세법 시행령 제106조 제4항) 규정

2003. 12. 30. 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 수정신고한 경우에는 유보처분할 수 있었던 규정을 삭제함으로써 수정신고 기한내에 부당하게 사외유출된 금액을 법인이 스스로 회수하고 익금에 산입하는 경우에도 그 실질에 따라 소득처분 함으로 인하여 스스로 수정신고를 한 경우까지도 과도한 세부담의 불이익을 초래할 수 있으므로 이러한 문제점을 해결하기 위하여 부당하게 사외유출된 금액을 수정신고 기한 내에 회수하고 익금산입 하여 신고하는 경우에는 원칙적으로 사내유보로 소득처분 하되, 세무조사의 통지를 받거나 세무조사에 착수된 것을 알게 된 경우 등 경정이 있을 것을 미리 알고 사외유출된 금액을 익금에 산입하여 수정신고 하는 경우에는 상여로 처분하도록 하는 규정을 다시 신설 및 명문화하여 혼란을 방지하도록 하였고, 이규정은 2005. 2. 19. 이후 수정신고 하는 분부터 적용하기에 이르렀다.

2005. 2. 19. 신설된 법인세법 시행령 이후 국세청의 질의회신문 「경정이 있을 것을 미리 안 경우 수정신고시 소득처분(국세청 서면4팀-1591, 2005. 10. 5)」에 의하면, “법인이 관할 세무서장으로부터 세금계산서 불부합자료, 위장가공자료, 자료상거래 혐의자료 등의 소명안내문을 송달받은 후 그 가공매입 자료금액 등을 회수하고, 동 금액을 손금불산입 하여 2005. 2. 19. 이후 수정신고 하는 경우 법인세법 시행령 제

106조 제4항 단서규정(2005. 2. 19. 대통령령 제18706호로 개정된 것)에 의해 동 금액을 사내유보로 처분할 수 없는 것입니다” 라고 하였다.

마. 2010. 2. 18. 대통령령 제22035호로 개정된 현행(법인세법 시행령 제106조 제4항) 규정

종전에는 “법인이 국세기본법 제45조의 수정신고기한내에 매출누락, 가공경비 등 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 신고하는 경우의 소득처분은 사내유보로 한다. 다만, 세무조사의 통지를 받거나 세무조사에 착수된 것을 알게 된 경우 등 경정이 있을 것을 미리 알고 사외유출된 금액을 익금산입하는 경우에는 그러하지 아니하다”는 규정을 2010. 2. 18. 개정하여 “내국법인이 국세기본법 제45조의 수정신고 기한내에 매출누락, 가공경비 등 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 신고하는 경우의 소득처분은 사내유보로 한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당되는 경우로서 경정이 있을 것을 미리 알고 사외유출된 금액을 익금산입하는 경우에는 그러하지 아니하다<신설 2005. 2. 19, 2010. 2. 18>.

1. 세무조사의 통지를 받은 경우
2. 세무조사가 착수된 것을 알게 된 경우
3. 세무공무원이 과세자료의 수집 또는 민원 등을 처리하기 위하여 현지출장이나 확인업무에 착수한 경우
4. 납세지 관할세무서장으로부터 과세자료 해명안내 통지를 받은 경우
5. 수사기관의 수사 또는 재판 과정에서 사외유출 사실이 확인된 경우
6. 그 밖에 제1호부터 제5호까지의 규정에 따른 사항과 유사한 경우로서 경정이 있을 것을 미리 안 것으로 인정되는 경우”를 신설하여 세무조사의 통지를 받거나 세무조사에 착수된 것을 알게 된 경우 등을 구체적으로 명시하여 그전에 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 세무조정

으로 익금산입하여 신고하는 경우의 소득처분만을 사내유보로 하도록 하였다.

8. 소득처분의 부과제척기간

가. 국세부과의 제척기간

세법은 일정한 기간 내에서만 국세를 부과할 수 있도록 하고 그 기간을 도과하면 국세를 부과할 수 없도록 하고 있는데, 이를 국세부과의 제척기간이라 한다. 국세부과의 제척기간을 두는 이유는 과세관청과 납세자 사이의 국세를 부과할 수 있는 사유가 발생된 경우 그 국세의 납세의무에 대한 법률관계를 조속히 확정시켜 법적안정성의 확보하는데 그 의의가 있는 것으로 세법은 세목별, 국세를 면탈하는 방법에 따라 국세부과의 제척기간을 다르게 규정하고 있다.

나. 소득처분에 의한 소득세 등의 부과제척기간

법인세법 제67조에 의한 소득처분에 따른 원천징수할 소득세, 또는 원천납세의무자에게 징수하는 소득세의 부과제척기간은 몇 년인가? 법인이 법인세의 과세표준을 과소 신고하거나 신고누락 하여 과세관청이 법인세를 결정 또는 경정하는 경우 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈(逋脫)하거나 환급·공제받은 경우에 해당되지 않거나, 법인세를 무신고하는 경우에 해당하지 않은 한 국세부과의 제척기간은 국세기본법 제26조의2 제1항 제3호의 규정에 따라 5년이 되는 것에는 의문이 없다. 그러나, 법인이 대통령령으로 정하는 '사거나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈(逋脫)하거나 환급·공제받은 경우에는 10년, 무신고하는 경우에는 7년'으로 부과제척기간이 늘어 나는데,

이 경우 법인세법상 소득처분에 따른 소득세, 원천징수할 소득세도 마찬가지로 10년 또는 7년인가에 대한 의문이 남는다. 이에 대해, 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결에서 “... 원심이 인정한 사실관계에 의하더라도, 원고가 위와 같이 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다 계상한 것은 그 경위에 비추어 원고의 소득을 은닉함으로써 그에 대한 법인세를 포탈하기 위한 행위로 볼 수 있을지언정, 소외3이 장차 위와 같이 은닉된 원고의 소득이 사외유출되어 그 귀속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 원고의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하여 그로 인해 부과될 소득세를 포탈하기 위하여 행한 것으로 보기는 어려우므로, ... 이러한 원심의 판단에는 소득금액변동통지 및 국세의 부과제척기간에 관한 법리를 오해한 위법이 있고, 이를 지적하는 상고이유는 이유 있다”고 판결하였다. 법원은 이런 취지에서 소득처분의 후속적인 소득금액변동통지에 의한 소득세에 대하여 일관되게 국세부과의 제척기간을 5년으로 하여 왔다.

그럼에도 불구하고 과세관청과 조세심판원은 법인이 허위 세금계산서 등에 의하여 가공으로 경비를 계상하고 부가가치세를 납부하지 아니한 것은 사기나 그 밖의 부정한 행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우로 보고 법인세 및 부가가치세를 부과처분하면서 후속적으로 발생하는 사외유출된 의제소득의 소득세에 대하여도 부정한 행위의 연장선상에서 10년의 부과제척기간을 적용하여 대법원의 판례를 따르지 않았는데, 이러한 관행은 국세부과의 제척기간에 대한 규정을 확장해석 한 결과로서 납세자에게 큰 불편을 초래하였다.⁵⁹⁾

이러한 문제점을 해결하기 위하여 국회는 소득처분에 의한 소득세 부과제척기간에 관해 2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정된 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호 단서 규정을 개정, 신설하여 “이 경우 부정한행위

59) 조심 2010부2419 결정(2011. 2. 24); 동 2011중2894 결정(2012. 2. 28).

로 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”고 개정하였다. 이로써 2012. 1. 1. 이후부터는 사기 그 밖의 부정한 행위로 소득처분 하는 경우의 소득세에 대하여는 대법원판례와 충돌을 피할 수 있게 되었다. 그러나 시행시기는 부칙(법률 제11124호, 2011. 12. 31) 제2조의 규정에 따라 2012년 1월 1일 이후 최초로 법인세법 제67조에 따라 처분하는 금액부터 적용함으로써 법인이 사외유출 행위시점에 부과제척기간의 기산일을 둔 것이 아니라 과세관청의 소득처분시점으로부터 소급하여 10년 이내는 부과제척기간에서 제외된다고 규정한 것은 소급과세금지원칙에 위배한 것으로 보인다.

다. 사기나 그 밖의 부정한 행위의 의미

(1) 사기나 그 밖의 부정한 행위의 개념

2006. 12. 30. 법률 제8139호로 개정된 구 국세기본법 제26조의2 제1항은 ‘국세부과의 제척기간’을 규정하면서, 납세자가 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 국세를 포탈하거나 환급, 공제받는 경우에는 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년간(제1호), 납세자가 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우에는 당해 국세를 부과할 수 있는 날부터 7년간(제2호), 제1호·제1호의2 및 제2호에 해당하지 아니하는 경우에는 해당 국세를 부과할 수 있는 날부터 5년간(제3호)으로 규정하고 있다. 구 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호의 ‘사기 기타 부정한 행위’에 대하여는 하위 법령에 구체적인 개념규정이 없었지만, ‘국세기본법 제26조의2 제1항 제1호의 ‘사기 기타 부정한 행위’는 ① 조세포탈의 의도로서 당해 사업연도의 이익을 누락 혹은 과소계상하거나 가공손

금을 계상 혹은 손금을 과다계상함으로써 그 사업연도의 소득금액을 줄이는 부정한 행위를 하고 나아가 무신고 또는 과소 신고한 경우이어야 하고 ② 그 수단으로서 조세의 부과징수를 불능 또는 현저하게 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위가 있음을 의미하는 것이고, 이러한 행위가 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 과세표준을 과소신고하여 이에 대한 조세를 납부하지 아니한 사실은 부정행위에 해당되지 아니한다(대법원 2005. 3. 25. 선고 2005도370 판결 등 참조)”고 하였다.

그 후 2011. 12. 31. 개정된 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호 규정의 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위'를 국세기본법 시행령 제12조의2 규정을 2012. 2. 2. 신설하여 조세범처벌법 제3조 제6항 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위 ① 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장, ② 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취, ③ 장부와 기록의 파기, ④ 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐, ⑤ 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작, ⑥ 조세특례제한법 제24조 제1항 제4호에 따른 전사적 기업자원관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작, ⑦ 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위로 명문화 하였다.

라. 법인세 부과제척기간이 도과된 경우 소득처분을 할 수 있는지 여부

소득처분은 법인세법 제67조에 의하여 법인의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조 또는 제69조의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타 사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분하는 체계를 가지고 있으므로 법인세 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어 부과제척기간이 만료되었다면 법인

세를 결정하거나 경정할 수 없으므로 이를 전제로 한 소득처분을 할 수 없음은 당연한 귀결이다.

한편 국세기본법 기본통칙 26조의2-0...29[국세부과의 제척기간과 원천징수의무]는 “법인세법에 의하여 처분되는 상여는 소득세법 제135조 제4항 및 동법 시행령 제192조 제2항에 의거 법인이 소득금액변동통지서를 받은 날에 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 법인의 원천징수의무가 성립하나 그 소득금액의 귀속사업년도에 대한 국세부과의 제척기간이 만료되면 원천징수의무도 소멸한다”라고 규정하고 있는 바, 원천납세의무에 대한 부과제척기간이 경과되면 원천징수납세의무도 소멸되는 것은 당연하다 할 것이다. 따라서 부과제척기간 경과 후에 한 과세처분은 당연 무효이다.⁶⁰⁾

제4절 소득금액변동통지와 원천징수

1. 소득처분의 법적성질

가. 소득처분이 행정처분이라는 의견 (다수의견)

소득처분이 과연 행정처분이나, 아니냐에 관하여 오랜 기간 꾸준히 논의되어 왔다. 그러나 최근 납세자의 부당한 행정처분에 대하여 권리구제의 해결을 우선시 하는 흐름과 신속한 심리진행 및 경제성을 고려하여 2006. 4. 20. 대법원은 전원합의체 판결⁶¹⁾에서 기존판례를 변경하여 소득처분에 대해 행정처분성을 인정하였는데, 그 다수의견의 논거는 다음과 같다.

첫째, 소득처분은 귀속자별로 소득의 종류와 금액을 확정짓는 확인행

60) 대법원 1999. 6. 22. 선고 99두3140판결.

61) 대법원 2006. 4. 20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결.

위로서 법인에게 소득금액변동통지서에 의하여 통지함으로서 비로소 그 효력을 발생하게 되고, 소득금액변동통지가 도달한 때에 당해소득금액을 지급한 것으로 의제하기 때문에 해당 통지서에 의하여 비로소 소득세 원천징수의무가 성립되고 동시에 원천징수할 세액이 확정되는 법적효과가 발생된다, 따라서 종전의 소득금액변동통지는 원천징수의무를 성립 확정하기 위한 예비적 선행적절차에 불과하고 그 자체가 독립하여 조세 부과처분이라고 할 수 없기 때문에 취소소송의 대상이 아니라는 것은 그 논리적 타당성이 결여되어 있다.

둘째, 소득처분은 법인세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정처분과 그 맥을 같이하는 것이므로 법인세의 부과처분에 대한 취소소송과 함께 또는 동일한 시기에 제기하여 함께 또는 병합하여 심리 함으로써 납세자의 부담을 덜어주고 신속한 심리의 진행을 도울 수 있다.

셋째, 분쟁의 성숙성을 단순히 행정행위가 중간적 예비적 행위인가 아니면 최종적 행위인가에 의하여 판단할 것이 아니라 그 소득처분으로 인하여 입게 될 불이익과 당해행위의 개연성을 비교형량 하여 판단함이 바람직하다. 소득처분에 의하여 원천징수의무자는 세액의 원천징수의무를 부담하게 되어 이 단계에서 취소소송을 허용한다고 하여 과세관청에 대해 지나친 간섭을 한다거나 분쟁해결의 합리성을 침해한다고 할 수는 없다.

나. 소득처분이 행정처분이 아니라는 의견 (소수의견)

(1) 대법관 김영란의 의견

2006. 4. 20. 선고한 2002두1878 대법원 전원합의체 판결에서 대법관 김영란은 소수의견으로 “소득금액변동통지란 과세관청이 내부적으로 법인의 사외유출된 소득에 대하여 법인세법 제67조 및 구 법인세법 시행령 제106조가 정하는 바에 따라 소득의 귀속자와 소득의 종류를 확정

하는 소득처분을 한 다음, 그 소득처분의 내용 중 법인의 원천징수의무 이행과 관련된 사항을 기재하여 원천징수의무자에게 고지하는 절차로서, 법인의 원천징수의무를 성립 확정시키기 위한 선행적 절차에 불과하여 원천징수의무자의 법률적 지위에 직접적인 변동을 가져오는 것은 아니므로 이를 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수는 없다”라고 하여 반대의견을 개진하고 그 논거를 다음과 같이 주장하였다.

“① 항고소송의 대상이 되는 행정처분은 국민의 구체적인 권리의무에 직접적인 변동을 초래하는 행위라고 할 것인데, 소득금액변동통지란 과세관청이 내부적으로 법인의 사외유출된 소득에 대하여 법인세법 제67조 및 구법인세법 시행령 제106조가 정하는 바에 따라 소득의 귀속자와 소득의 종류 등을 확정하는 소득처분을 한 다음 그 소득처분의 내용 중 법인의 원천징수의무 이행과 관련된 사항을 기재하여 원천징수의무자에게 고지하는 절차로서 법인의 원천징수의무를 성립, 확정시키기 위한 선행적 절차에 불과하여 원천징수의무자의 법률적 지위에 직접적인 변동을 가져오는 것이 아니다.

② 소득처분은 납세의무를 발생시키는 효과가 부여되는 처분이 아니라 그 귀속자에 대하여 귀속된 소득을 확인하는 조치에 불과하고, 다만 소득처분에 의한 의제소득금액의 지급시기를 확정해야 할 필요에 의하여 소득세법 관련규정에서 지급시기를 의제하는 규정을 두면서 납세자에게 유리하게 그 지급시기를 소득금액변동통지를 받은 때로 절차상 의제하는 것이므로, 각 소득처분에 의하여 소득의 귀속이라는 창설적 효과가 발생한다거나 소득금액변동통지에 의해 원천징수의무자인 법인에게 원천징수의무가 발생한다고 볼 수 없다. 소득처분에 의하여 소득금액의 지급사실 자체가 의제되어 그 때 법인의 원천징수의무가 창설적으로 생긴다고 보게 된다면, 조세법률주의 위반이 문제될 뿐만 아니라 과잉금지 원칙에 반한다는 논란이 뜨거운 현행 소득처분 관련 소득세법 규정의 위

현적 요소를 가중시키는 결과가 된다.

③ 가산세나 형사처벌 등의 제재는 통상의 원천징수의 경우와 마찬가지로 ‘소득금액의 지급’이라는 사실의 발생과 이에 따른 원천징수의무 불이행에 대하여 법이 부여하는 효과일 뿐, 소득금액변동통지의 효력에 의한 것이 아니다.

④ 다수의견에 의하면 소득금액변동통지에 의하여 통지된 내용대로의 소득금액으로 세법상 확정되는 효과가 있어 납세의무자로서는 소득금액 변동통지의 내용을 변경시키는 방법 외에는 그 통지된 내용에 따른 처분에 대하여 다룰 수 없게 되므로 원천징수의무자에게 원천징수할 소득세의 납세의무를 부과하는 조세부과처분과 동일한 효과가 발생하게 되는 바, 소득금액의 지급의제시기를 규정한 소득세법시행령 제192조 제2항의 규정이 법인세법에 의하여 처분된 소득에 대한 소득세를 원천징수하게 되는 근거조항이 되고, 법률의 구체적 위임 없이 그 시행령으로 과세요건과 부과징수절차에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것이 되어 조세법률주의 원칙에 위배된다.

⑤ “원천징수 소득세에 있어서는 원천징수의무자가 원천납세의무자로부터 원천징수대상이 아닌 소득에 대하여 세액을 징수·납부하였거나 징수하여야 할 세액을 초과하여 징수·납부한 경우에는 납부와 동시에 국가가 아무런 법률상 원인없이 과다납부한 세액을 보유하는 결과가 되어 부당이득반환청구의 대상이 된다는 것이 우리 대법원 판례이고, 소득금액변동통지의 처분성을 인정하지 않는 한 소득금액변동통지에 따라 원천징수의무를 이행한 납세의무자의 경우에도 부당이득반환청구가 허용되지 않는다고 볼 아무런 근거가 없다”고 하였다.

(2) 대법관 손지열의 의견

위 대법원 전원합의체 판결에서 대법관 손지열은, “현재 대통령령에 규정되어 있는 소득금액변동통지를 부과처분과 유사한 행정처분으로 볼 경우에는 소득세법시행령 제192조 제2항은 조세법률주의에 위배된 명령으로 위헌으로 볼 수밖에 없다. 소득금액변동통지에 관하여도 그 통지의 실질이나 기능을 직시한다면 이를 행정처분으로 보는 것이 타당하겠으나, 이와 달리 행정처분으로 보지 않고 단순히 조세징수에 관한 절차적 규정으로 보는 견해가 오랫동안 대법원의 판례로 유지되어 왔고, 그와 같은 해석이 법령의 문언에 정면으로 반한다든가 심히 불합리하다든가 하는 점은 찾아보기 어려우므로, 현행 법령의 해석으로는 종전의 판례를 유지하여 위헌의 문제를 피하는 것이 현명할 것으로 본다”는 다른 의견을 개진하였다.

2. 소득금액변동통지의 의의

대법원의 위 판결에 의한 소득금액변동통지의 의의를 정리하면 소득금액변동통지는 외형적으로 통지의 형식을 빌었으나, 그 실질은 법인에게 원천징수하는 소득세의 납세의무를 확정시키는 처분이고 그 법적성격도 부과처분과 유사한 것이므로 소득금액변동통지 자체를 항고소송의 대상이 되는 독립된 행정처분 또는 부과처분으로 보아 불복할 수 있는 길을 열어야 함은 물론이고, 소득금액변동통지에 기한 원천징수에 있어서는 그 과세표준과 세액이 자동적으로 이루어지는 것이 아니라 후속절차인 소득금액변동통지에 의하여 지급되는 것으로 의제하기 때문에 이때 납세의무가 성립되는 것으로 보아야 한다는 것이다. 납세자의 부당한 행정처분에 대하여 권리구제의 해결을 우선시 하는 흐름과 신속한 심리 진행 및 경제성 등을 고려한다면 매우 타당한 판결이라 할 것이다. 법인

스스로 세무신고를 하면서 소득처분을 하는 경우와 달리 과세관청이 결정 또는 경정처분을 하면서 소득처분을 하는 경우 당해 법인, 또는 당해 소득의 귀속자는 소득처분의 내용을 알기 어려운 것인데, 소득처분에 의한 의제소득에 대해 원천징수를 원활히 하기 위해서는 징수처분에 앞서 당해 법인과 귀속자에게 과세관청의 소득처분내용을 미리 알려줄 필요가 있는 바, 과세관청은 법인세법에 의해 법인의 소득에 대하여 결정·경정처분하면서 귀속자, 금액, 귀속시기 등을 확정하여 당해 법인과 당해 소득의 귀속자에게 소득금액변동통지를 하도록 소득세법 시행령 제192조 제1항, 제4항에 규정하고 있다.

가. 소득금액변동통지에 대한 구제절차 변천

과세관청에 의한 소득처분의 경우 앞서 본 바와 같이 원천징수의무자인 당해 법인에게 소득금액변동통지가 이루어지게 되는데, 그 법인이 과세관청의 소득처분에 대해 다투고자 하는 경우 어떠한 구제절차를 밟을 수 있는가? 소득금액변동통지에 대해 심판청구 등 전심절차 또는 항고소송을 제기할 수 있는 것인가? 세금을 납부하지 않고 있다가 징수부과처분을 기다려 그에 대한 항고소송을 제기할 것인가? 세금을 우선 납부한 경우라면, 부당이득반환청구를 할 수 있는가? 에 대한 논의가 오래전부터 있어 왔었다.

(1) 대법원의 종전태도

대법원은 종래 소득처분규정이나 소득금액변동통지는 원천징수의무를 성립, 확정시키기 위한 예비적 내지 선행적 절차에 불과하고 원천징수의무 자체는 하등의 부과처분을 기다리지 아니하고 소득금액의 지급 혹은 회수시에 성립, 확정되는 것이므로 인정상여결정이나 소득금액변동통지 자체는 독립하여 전심절차나 항고소송의 대상이 되는 조세부과

처분이라 할 수 없다고 판시하며 2006. 4. 20. 이전까지 소득처분행위를 독립된 행정처분으로 보지 않는다는 입장을 취하여 왔다.

(2) 대법원의 종전태도에 반하는 하급법원의 판결

그런데 소득금액변동통지의 행정처분성이 계속 논란이 되어 오던 중 “행정청의 공법상의 행위로서 특정 사항에 대하여 법규에 의한 권리의 설정 또는 의무의 부담을 명하고 기타 법률상의 효과를 발생케 하는 등 국민의 권리의무에 직접적 변동을 초래하는 행위로서” 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 본 판결⁶²⁾이 있었고, 하급심에서도 “법인세법에 의한 소득처분이나 소득세법에 의한 소득금액변동통지가 과세관청이 징수처분에 나아가기 위한 절차적 요건을 규정한 것에 불과하고 그로 인하여 원천징수의무자의 실체상 납세의무의 존부나 범위에 어떠한 변동을 가져오는 것이 아니므로 항고소송의 대상이 되는 독립된 행정처분에 해당한다고 할 수 없다고 보기 어렵다”한 판결도 있었다.⁶³⁾

(3) 대법원의 현재 태도

그 후 대법원 2006. 4. 20. 전원합의체 판결에서 “소득처분에 따른 소득금액변동통지가 있는 경우 원천징수의무자인 법인은 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 통지서에 기재된 소득의 귀속자에게 당해 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 그 때 원천징수하는 소득세의 납세의무가 성립함과 동시에 확정되고, 원천징수의무자인 법인으로서의 소득금액변동통지서에 기재된 소득처분의 내용에 따라 원천징수세액을 그 다음달 10일까지 관할세무서장 등에게 납부하여야 할 의무를 부담하며, 만일 이를 이행하지 아니하는 경우에는 가산세의 제재를 받게 됨은 물론이고 형

62) 대법원 2000. 9. 8. 선고 99두1113.

63) 창원지방법원 2003. 12. 18. 선고 2003구합221.

사처벌까지 받도록 규정되어 있는 점에 비추어 보면, 소득금액변동통지는 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 과세관청의 행위로서, 항고소송의 대상이 되는 조세행정처분이라고 봄이 상당하다”고 판시하면서 기존의 견해를 변경하고 그 행정처분성을 인정하였음을 앞에서 살펴보았다.

(4) 조세심판원의 태도

국세심판원은 소득금액변동통지의 행정처분성에 관하여 소득세 등의 부과처분에 앞서 당해 개인의 소득금액이 변동되었음을 사전에 통보하는 통지행위에 불과하므로 심판청구의 대상이 되는 처분으로 볼 수 없다고 하였다.⁶⁴⁾

“소득금액변동통지는 외형적으로 통지의 형식을 빌었으나, 그 실질은 법인에게 원천징수하는 소득세의 납세의무를 법률이 규정에 의하여 직접 확정시키는 처분이고, 그 법적 성격도 부과처분과 유사한 것이므로 소득금액변동통지를 심판청구대상으로 본다고 결정하였고, 또한 소득금액변동통지를 다투면서 그에 따른 갑종근로소득세 원천세액의 부과처분을 예견하여 그 취소를 함께 구하는 취지가 포함되어 있는 경우라던가 심판청구 심리종결 이전까지 원천징수고지가 되어 이를 다투는 것으로 볼 수 있는 경우 등에는 본안심리 할 수 있다”고 결정함으로써 소득금액변동통지를 행정처분으로 보는 입장을 취하기도 하였다.⁶⁵⁾

그러나 그 후의 심판결정례를 살펴보면, 소득금액변동통지를 행정처분으로 인정하지 아니하고 “단지 소득세 등의 부과처분에 앞서 당해 개인의 소득금액이 변동되었음을 사전에 통보하는 통지행위에 불과하므로, 심판청구의 대상이 되는 처분으로 볼 수 없다”고도 하였으나,⁶⁶⁾

64) 국심 1996. 12. 26. 1995서1083, 국세심판관 합동회의.

65) 국심 2004. 9. 10. 2004서14089.

66) 국심 2007. 12. 27. 2007서3870, 조심 2009. 2. 12. 2008서2737.

2009년 이후 조세심판원도 대법원의 견해와 같이 일관되게 심판청구의 대상으로 하였다.

3. 법인의 원천징수의무

가. 원천징수 시기

원천징수란 납세의무자에게 지급하는 배당, 급여, 상여, 퇴직금 등 소득금액 또는 수입금액에 대하여 그 소득금액 또는 수입금액의 귀속자가 세금을 과세관청에 직접 납부하지 아니하고, 그 소득금액 등을 지급하는 자가 그 소득금액 등을 지급할 때 그 소득금액 등의 귀속자의 세액을 대신 징수하여 과세관청에 납부하는 제도를 말한다.

법인세법에 따라 배당으로 처분된 금액은 소득세법 제17조 제1항 제4호에 의해 배당소득에 해당하고, 상여로 처분된 금액은 소득세법 제20조 제1항 제3호에 의해 근로소득에 해당하며, 기타소득으로 처분된 금액은 소득세법 제21조 제1항 제20호에 의해 기타소득에 해당하는 바, 당해 법인은 소득세법 제127조 제1항 제2호(배당소득), 제4호(근로소득), 제6호(기타소득)에 의해 소득처분된 각 소득금액에 대하여 소득세를 원천징수할 의무를 진다.

그렇다면 소득처분된 (의제)소득에 대한 소득세 원천징수의 경우에는 언제 납세의무가 성립·확정되는 것일까? 종전에는 과세관청에 의해 소득처분된 소득금액에 대한 소득세 원천징수의 경우는 소득세법 시행령 제192조 제2항에 의해 그 소득금액의 지급일이 소득금액변동통지서를 받은 날이 지급시기로 의제되므로, 결국 소득처분에 의해 원천징수의무를 하는 법인은 소득금액변동통지서를 받은 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 해당 소득금액에 대한 원천징수 소득세를 납부해야 할 것이다.

현행은 소득세법 제135조 제4항 규정이 신설되어 소득세법 제131조

제2항 제1호 규정에 따라 소득금액변동통지서를 받은 날에 원천징수하고 받은 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 원천징수한 소득세를 납부하도록 하였다(즉 원천징수 납부일은 종전과 동일하나 적용조항은 달라졌다). 원천징수의무자인 징수하였거나 징수하여야 할 세액을 그 기간 내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 때에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 미달한 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 원천징수납부불성실 가산세로 납부하여야 하고,⁶⁷⁾ 정당한 사유 없이 그 세액을 징수하지 아니하거나 징수한 세금을 납부하지 아니한 경우에는 1년 이하의 징역 또는 그 세액에 상당하는 벌금형에 처하게 된다.⁶⁸⁾

나. 원천징수 세율

원천징수세율은 소득세법 제129조 제1항 제2호 나목, 제4호, 제6호에 의하여 배당소득으로 처분된 경우는 100분의 14, 상여로 처분된 경우는 기본세율(소득세법 제55조에 의한 누진세율), 기타소득으로 처분된 경우는 100분의 20을 적용한다.

4. 법인의 구상권

법인이 소득 귀속자인 소득세를 대신 납부하여 준 경우 법인은 이에 대하여 원천납세의무자에게 구상권을 가지고 있는 것인가 또한 구상금 청구권의 범위는 어디까지인가에 관하여 문제가 제기된다.

이에 관한 대법원의 판결을 살펴보면,

① “법인세법 제67조, 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서는 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액 중

67) 소득세법 제158조 제1항.

68) 조세범처벌법 제11조.

사외유출된 것이 분명한 귀속자가 불분명한 금액은 대표자에게 귀속된 것으로 본다는 취지로 규정하고 있는 바, 이와 같은 법인세법상의 대표자인정상여 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 점을 증명하지 못하는 한 그 금액이 현실적으로 자신에게 귀속되었는지 여부에 관계없이 갑종근로소득세를 납부할 의무가 있다”

② “원천징수제도는 원천납세의무자가 실체법적으로 부담하고 있는 원천납세의무의 이행이 원천징수라는 절차를 통하여 간접적으로 실현되는 제도로서 원천징수세액의 납부로 인하여 원천납세의무자는 국가에 대한 관계에서 당해 납세의무를 면하게 되므로, 원천징수의무자가 원천납세의무자로부터 원천징수세액을 원천징수함이 없이 이를 국가에 납부한 경우에는 원천납세의무자에 대하여 구상권을 행사할 수 있고, 이와 같은 구상권에 관한 법리는 대표자인정상여의 경우에도 그대로 적용되어야 한다. 이와 달리 대표자인정상여에 있어서 법인이 원천징수의무를 이행하였음에도 그 익금산입액의 귀속이 불분명하다는 사유만으로 법인의 대표자에 대한 구상권 행사를 부정한다면, 이는 사실상 원천납세의무는 없고 원천징수제도만 있게 되어 원천징수제도의 기본 법리에 어긋나는 부당한 결과에 이르게 된다”

③ “대표자는 익금산입액의 귀속이 불분명하다는 사유로 상여처분된 소득금액에 대하여는 특별한 사정이 없는 한 그 금액이 현실적으로 자신에게 귀속되었는지 여부에 관계없이 원천징수의무자인 법인이 납부한 갑종근로소득세액 상당을 당해 법인에게 지급할 의무가 있고, 이 경우 법인의 구상금청구를 거절하기 위해서는 법인의 업무를 집행함으로써

그 내부사정을 누구보다 잘 알 수 있는 대표자가 인정상여로 처분된 소득금액이 자신에게 귀속되지 않았을 뿐만 아니라 귀속자가 따로 있음을 밝히는 방법으로 그 귀속이 분명하다는 점을 증명하여야 한다” 라고 판결하였다.⁶⁹⁾

결론적으로 법인이 원천납세의무자로부터 원천징수세액을 원천징수함이 없이 이를 국가에 납부한 경우에는 원천납세의무자에 대하여 구상권을 행사할 수 있고, 이와 같은 구상권에 관한 법리는 대표자인정상여의 경우에도 그대로 적용되어야 하는 것을 전제로 하고 있다. 다만, 대표자가 구상권을 면하기 위하여는 대표자가 인정상여로 처분된 소득금액이 자신에게 귀속되지 않았을 뿐만 아니라, 귀속자가 따로 있음을 밝히는 방법으로 면책사유를 증명하여야 한다는 것이다.

69) 대법원 2008. 9. 18. 선고 2006다49789 전원합의체 판결.

제3장 소득처분제도의 문제점

제1절 대표자인정상여 소득처분제도의 위헌성

1. 조세법률주의 및 포괄위임금지원칙 위배

헌법재판소가 소득처분제도에 대해 과잉금지원칙에 어긋나게 재산권이 침해하는 것은 아니라고 판결⁷⁰⁾하였지만, 이에 대한 의문은 여전히 풀리지 않고 있다. 현행 법인세법 제67조는 소득처분의 일부인 익금산입조정에 대한 소득처분인 기타소득 및 기타, 손금산입조정에 대한 소득처분인 유보 및 기타를 누락하고 있어 조세법률주의에 위배하고 있고, 소득의 귀속자를 확정하여 소득세가 과세되는 방식을 대통령령인 소득세법시행령 제106조에 포괄위임하여 포괄위임금지의 원칙을 위배하고 있으며, 특히 귀속이 불분명한 경우 대표자에 대한 상여로 간주하도록 한 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서규정은 대통령령에 어떤 내용을 담고 있을 것인지 예측하기가 어려워 법적 안정성을 결여하고 있어 무효로 보아야 할 것이다.⁷¹⁾

대법원도 위 규정을 유효하다고 판단하였다. “구 법인세법 제67조에서 소득처분은 법인세의 과세표준을 신고하거나 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액이 법인의 내부에 유보된 것인지 또는 사외로 유출된 것인지를 확정하고, 만일 당해 금액이 사외로 유출된 것이라면 누구에게 어떤 소득의 형태로 귀속된 것인지를 특정하여 그 귀속자와 소득의 종류를 확정하는 세법상의 절차로서 이미 특정 과세연도에 귀속된

70) 헌재 2009. 2. 26. 선고 2006헌바65.

71) 임승준, 앞의 책, 723면; 사법연수원, 「소득세법」, 1999, 223면, 논문 등에서 대표자인정상여처분 규정은 징수의 편의만을 위하여 원천징수를 지나치게 확장하는 것으로서 입법론상 재검토가 되어야 한다고 의견을 제시하고 있다.

소득을 사후적으로 확인하는 절차인 바, 익금에 산입한 금액이 사외로 유출된 것이 분명한 경우에는 반드시 귀속자가 있을 것임에도 불구하고, 과세자료 등을 통하여 그 귀속자를 객관적으로 확정할 수 없는 ‘귀속불분명’의 경우 충분히 예상할 수 있으므로, 구 법인세법 제 67조가 “익금에 산입한 금액은 그 귀속자에 따라 상여·배당·기타 사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분한다”고 규정하여 ‘그 귀속자에 따라’라는 문언을 사용하였다고 하더라도, 위 법조가 대통령령에 위임하고 있는 소득처분의 종류와 내용에는 사외유출된 익금가산액의 귀속이 불분명한 경우를 포함하고 있다고 봄이 상당하다”고 판시하였다.⁷²⁾

조세심판원의 심판결정례도 “살피건대, 법인이 정상적인 지출이 아닌 가공경비를 장부에 손금으로 계상한 경우 특별한 사정이 없는 한 그 계상액 전액이 사외로 유출된 것으로 보아야 하고 사외로 유출된 것이 아니라고 볼 특별한 사정은 이를 주장하는 납세의무자에게 있는 것이며, 사외로 유출되어 그 귀속이 불분명한 금액에 대한 대표자인상여처분은 대표자에게 그러한 소득이 발생한 실질내용에 바탕을 두는 것이 아니라 법인의 세법상의 부당행위를 방지하기 위하여 그러한 행위로 인정될 수 있는 일정사실에 대하여 그 실질에 관계없이 대표자에 대한 상여로 간주하는데 그 취지가 있는 것인 바, 청구인은 영업비로 사용하기 위하여 가공세금계산서를 수취하였으며, 이러한 과정을 통하여 조달된 현금 은 청구인과 영업이사 ○○○ 및 영업팀장 ○○○이 영업을 위하여 필요시마다 대표이사의 결재를 받아 현금으로 수령하여 영업비로 사용하였다고 주장하고 있지만, 청구인이 제출한 기밀비 지급신청서는 회사내부에서 임의로 작성이 가능한 서류이고 신청서에 기재되어 있는 사용처와 사용내용(주대, 협력사지원, 판공비, 마케팅 추진비 등)은 구체적이지 아

72) 대법원 2008. 4. 24. 선고 2006두187.

니하여 동 증빙의 내용만으로 청구인외 2인이 쟁점 법인으로부터 쟁점 금액 중 102,700천원을 수령하여 영업비로 사용하였거나 접대성 경비로 지출하였다고 인정하기는 어렵다 할 것이므로 처분청의 처분에 잘못이 없는 것으로 판단된다”라고 결정한 것도 같은 취지이다.⁷³⁾

그러나, 연구자 의견으로는 법인세법 제67조는 “...익금에 산입한 금액은 그 귀속자에 따라 상여·배당·기타 사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분한다”고 규정하였는데, 동 규정은 귀속자에 따라 소득의 종류를 확정하는 사항을 대통령령에 위임(이 부분에 대하여도 조세법률주의에 위배된다)하고 있을 뿐이고, 귀속이 불분명한 소득에 대한 귀속자(=납세의무자)를 정하는 사항까지 대통령령에 위임한 것으로 보기 어렵다 할 것이다.⁷⁴⁾

더구나, 법인세법 제67조의 규정에 의해서는 하위법규에 규정될 내용이 어떠한 것이 될 것인지를 예측하기가 어렵다. 익금에 산입한 금액이 사외로 유출된 것이 분명한 경우에는 반드시 누군가에게 귀속되었을 것이나, 법인세법 제67조의 규정만으로는 사외유출 되었으나 그 귀속자를 객관적으로 파악할 수 없는 “귀속불분명”의 경우 더 나아가 “귀속불분명의 경우 대표자에게 귀속될 것”으로 예측할 수 있는지 의문이다.

나아가, 매출누락 및 가공경비 등 사외유출금액이 유출되어 귀속이 불분명한 경우 대표자에게 귀속된 것으로 보는 것은 응능부담원칙에 위배된다고 아니할 수 없다.

또한 같은 조 제2항 규정의 “추계결정·경정의 경우에 있어서 추계과세표준과 신고한 대차대조표의 당기순이익과의 차액을 대표자에게 귀속된 것으로 의제하여 상여처분 하여야 한다”는 규정도 불분명한 소득도 문제이거니와 납세의무자가 대표자라는 것을 예측가능하지 않아 조세법

73) 조심 2011. 2. 16. 2010서3029.

74) 이철송, “법인대표자에 대한 상여처분제도의 타당성”, 「조세법연구」 제9-1호, 한국세법학회, 2003, 31~34면.

률주의와 법적 안정성을 위배하고 있다.

2. 실질과세원칙 위배

국세기본법 제14조 제1항에 “과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다”고 하여 우리 세법은 실질과세의 원칙을 천명하고 있다. 이는 “소득이 있는 곳에 세금이 있다”는 말로서 헌법상 재산권 보호와도 직접 관련이 있는 것이다. 법인세법 제67조에 의한 소득처분에 따른 소득은 현실소득과는 그 내용이 다른 바, 특히 문제시 되는 것은 그 귀속이 불분명한 경우의 대표자인정상여 소득처분제도라 할 것이다.

이는 과세관청이 사외유출된 소득의 귀속이 밝혀지지 아니한 경우에도 그 귀속을 무조건 법인의 대표자로 간주하여 과세한다는 점에서 실질과세의 원칙과 충돌되는 점이라는 것이다. 법인 스스로 수정신고하는 경우에는 법인이 그 귀속사실을 어느 정도 확인하고 신고하는 것이므로 위법성이 희석된다고 하더라도, 과세관청이 과세표준을 결정·경정하는 경우에는 조사공무원은 법인에 대하여 조사권을 행사하여 장부, 증빙, 영수증, 자금추적 등을 통해 근거에 따라 실질 귀속자를 확정하여 처분해야 한다는 것이다.

즉, 매출누락 가공매입 등 사외유출된 것이 확인되는 경우 귀속이 있기 마련인데 실무상으로는 그 지출사실 및 귀속에 대한 실질내용을 검토하지 아니하고 막연히 또는 자의적 판단으로 불분명하다고 보는 경우가 있을 수 있다는데 문제가 있다. 다시 말해 과세관청이 경정, 경정과정에서 과세관청에서 입증하지 아니하고 근거 없이 귀속을 알 수 없다 하여 대표자상여로 처분하는 것은 조사공무원의 재량의 한계와 실질과세원칙

에 위배된다.

앞으로는 이에 대한 과세기준을 마련하여 당해 법인이 사외유출액에 대한 실제 사용처를 증명하지 못하는 경우, 사외유출액의 지출내용이 현금처리 되어 확인이 불가능한 경우, 사외유출된 내용을 확인하기 위한 자료를 요구하였음에도 불응한 경우 등 특별한 경우에 한하거나, 실질적으로 대표자에게 귀속되지 않았다는 점을 어느 정도 또는 상당히 증명하는 경우 대표자상여에서 벗어날 수 있도록 간주규정을 추정규정으로 개정하여야 한다는 것이다.

3. 조세평등주의 위배

가. 주주임원 상여처분의 형평성

매출누락, 가공경비부인 등으로 법인단계에서 과세하고, 소득처분 이후의 단계에서 과세하는 구조는 소득의 귀속자가 주주인 경우에는 배당세액 공제제도를 통해서 이중과세조정이 되고 있는 반면, 주주임원인 경우 상여처분이 되는데 이 경우에는 이중과세조정이 되지 않아 합리적 이유없이 주주의 배당처분에 비하여 불리하게 된다. 즉, 소득처분에 의해 주주임원에게 상여로 처분되는 경우에는 법인단계에서 법인세가 과세됨에도 불구하고, 개인단계에서 배당에 준하는 이중과세 조정이 이루어지지 않고 있는 것이다. 나아가 임원상여금 한도 초과 시에도 법인세가 과세되고 상여로 근로소득세가 과세됨으로써 이중과세문제는 여전히 발생한다.

현행 법인세법시행령 제106조 제1항 제1호 가목에서 귀속자가 출자자라 하더라도 임원 또는 사용자인 경우에는 상여로 소득처분 하도록 규정

1) 도시 및 주거환경정비법 제2조.

2) 양은열, “재개발·재건축 규제와 재산권 보장에 관한 법적 연구”, 서울시립대학교 대학원 박사학위논문, 2009. 2, 5면.

하고 있다. 이는 출자임원의 경우 경영에 직접 참여하고 있어서 조세회피의 수단을 강구할 수 있는 기회가 많으므로 이를 제재하기 위한 조치로서 이를 상여로 처분하도록 규정한 것으로 볼 수 있으며, 또한 근로의 대가로 정상급여가 아닌 상여로 볼 수도 있다. 그러나 주주에게 귀속된 것이 분명하면 배당의 범주에 들기 때문이다. 따라서 귀속자가 출자자인 경우에는 임원이든 사용인이든 상여로 처분한다는 것은 문제가 있다.

나. 대표자상여처분의 형평성

법인의 대표자는 일반적으로 주주의 지위를 가지고 있으므로 주주 겸 대표자이다. 앞에서 설명한 바와 같이 소득처분이 있는 경우 임원으로 상여처분하게 되는데 주주 배당보다 더 불리하게 된다.

실제 대표자에게 소득이 귀속된 경우에는 실질적으로 과세소득이 존재하기 때문에 이해는 되겠으나, 대표자인정상여는 대부분 귀속이 불분명한 경우에 발생하는 경우이므로 문제가 크다는 것이다. 결국 사외유출된 동일한 소득에 대하여 법인단계에서 법인세가 과세되고 대표자의 간주소득에 대한 소득세상당액을 다시 법인이 부담하는 결과를 가져와 이중과세 문제가 야기되는 것이다. 따라서 대표자에게 실제 귀속된 소득이 없음에도 상여처분하는 경우 귀속이 확인되는 경우의 대표자와 비교하여 볼 때, 현저히 조세평등주의에 위배된다.

또한 상여로 처분되기 위해서는 귀속이 불분명한 금액은 법인과 의 근로제공의 대가로 받은 금액이 되어야 한다. 그러나 세법은 단지 귀속이 불분명하다는 이유로 대표이사의 상여로 처분하고 있다. 귀속이 불분명한 소득은 대부분 근로의 제공과 관련이 없는 대가로 받는 것이기 때문에 근로소득 이라기보다는 기타소득으로 처분하는 것이 더 타당할 것이다. 기타소득으로 처분될 경우 분리과세 또는 필요경비를 인정받을 수 있기 때문에 더 유리할 것임에도 상여로 처분됨으로서 조세평등주의에 위배될 수 있다.

다. 법인주주에 대한 형평성

현행 법인세법은 법인과 법인의 거래를 통해서 일반 법인의 주주인 개인에게 간접적으로 재산이 이전되는 경우에 있어서 상속세 및 증여세법 제41조에서 규정하는 특정법인을 통한 이익의 증여에 해당하지 않는 경우에는 소득처분 이후 주주단계에서는 과세되지 않고 이익을 분여 받은 법인에게 이익이 실현되는 시점에 법인세가 과세되고 있는데⁷⁵⁾ 비하여, 개인주주에게 익금산입한 금액에 대하여 배당처분을 하는 경우 소득세가 과세되는바 형평성 문제가 야기된다.

4. 재산권보장원칙에 관한 위헌성

가. 과잉금지원칙 위배

(1) 법인재산권 침해

소득처분제도 및 원천징수제도는 법인과세 단계에서의 조세회피를 방지하고, 징수편의를 실현하기 위한 조세정책적 목적 하에서 도입된 규정이라 하더라도, 대표자인정상여의 경우 법인이 대표자의 소득세를 부담하고 있다는 사실, 나아가 법인이 대표자 소득세를 대납하고 이에 대한 구상권을 행사하지 않고 손금처리 하는 경우 당해 대납액을 기타사외유출로 처분하도록 하고 있는 법인세법 시행령 제106조 제1항 제3호 아목의 규정을 고려해보면 소득처분규정에 의해 대표자가 부담할 소득세는 결국 법인의 부담으로 전가될 가능성이 높다 할 것이다.

결론적으로 원천징수제도를 유지하기 위해 법인에게 가산세 등으로 규제가 가능함에도 불구하고 소득처분에 따른 원천징수제도로 인해 연

75) 법인세법시행령 제88조 제1항 제8호 각 목의 어느 하나 및 같은 항 제8호의2에 따른 자본거래로 인하여 특수관계자로부터 분여받은 이익의 경우에는 예외적으로 이익을 분여받은 시점에서 과세하고 있다(법인세법 시행령 제11조 제9호).

게 되는 징수편의 및 조세회피 방지보다는 상실되는 재산권에 대한 침해 정도가 커서 법인의 재산권을 과도하게 침해하는 것으로 판단된다.

(2) 개인재산권 침해

대표자인정상여 제도는 “대표자 개인에게 그러한 소득이 발생한 사실에 바탕을 두는 것이 아니라 그 실질에 관계없이 무조건 대표자에게 귀속된 것으로 의제”하는 것이므로 과세관청이 이를 확장하여 적용하면 대표자에게 매우 불합리한 결과를 초래하게 된다.

더구나 법인세법상 사외유출된 금액에 대하여 법인과세 단계에서 일차로 법인세가 과세되고, 소득처분 이후단계에서 소득세가 과세되어 익금산입한 금액에 대해 법인세, 소득세가 이중으로 과세되고 있다. 이러한 이중과세는 사외유출된 소득에 대한 대표자의 귀책사유 또는 원인을 따지지 아니하고 일률적으로 과세되고 있다는데 문제점이 있다.

추계과세를 포함한 현행 대표자인정상여 소득처분제도는 귀속이 불분명한 소득에 대해서 대표자의 귀책사유 및 책임의 정도에 대한 평가 없이 일률적으로 대표자에게 귀속된 것으로 의제함으로써 조세회피행위의 방지 또는 기장의무 위반이라는 입법목적을 달성하는 데 있다고는 하고 있으나,⁷⁶⁾ 필요 이상의 과도한 방법을 사용하고 있다.

이는 과세관청에서 소득의 귀속을 조사하여 파악하기 어렵다 하여 과세대상의 실질이나 경제적 효과가 납세자에게 발생한 것으로 볼 수 없는 것까지도 재조사결정이나 징송 등을 통해 부당행위를 통한 조세회피의 목적 또는 기장의무 위반의 목적이 없음을 밝혀서 그 적용을 면할 수 있는 길을 열어두지 않고 있는바, 이는 일정한 외관에 의하여 실제로 있어서는 발생하지도 않은 가공의 소득에 대해 조세행정의 편의만을 위주로 제정된 불합리한 규정으로 개인재산권을 부당하게 침해하여 과잉금지원

76) 대법원 1990. 9. 28. 선고 89누8231.

칙에 위반된다.

5. 입증책임의 불공평성

과세처분에 관한 조세소송에 있어서 과세관청과 납세의무자 중 어느 쪽에 입증책임을 지울 것인가는 매우 중요한 문제이다. 대법원 판례도 과세처분의 실체적·절차적 위법사유에 관하여 특별한 사정이 없는 한 과세관청이 그 과세요건 사실의 존재 및 절차의 적법성을 입증할 책임이 있다고 하여 원칙적인 피고귀속설을 취하고 있다.

이런 관점에서 사외로 유출된 것이 분명하여 그 귀속자에 따라 배당·상여 기타소득 등이 정하여지는 것이므로 귀속자 확인에 대하여는 과세관청이 입증하여야 하는 것으로 판단된다. 다만 귀속이 불분명하여 그 귀속자를 알 수 없는 경우의 입증책임에 관하여는 세무공무원의 조사업무의 한계와 법인에서 일어나는 거래상황에 대하여는 일일이 과세관청이 입증해야 한다는 것은 무리가 따르므로 귀속을 알 수 없는 상당한 정도라면, 이에 대한 입증은 법인이 해야 된다는 것으로 보여 진다.

제2절 소득금액변동통지 및 구 지급시기의제 규정의 위헌성

1. 종전 규정의 조세법률주의 및 포괄위임금지원칙 위배

2006. 4. 20. 대법원의 전원합의체 판결에서 소수의견을 개진한 김영란 대법관은 “소득금액의 지급의제시기를 규정한 소득세법시행령 제192조 제2항의 규정이 법인세법에 의하여 처분된 소득에 대한 소득세를 원천징수하게 되는 근거조항이 되고, 법률의 구체적 위임 없이 그 시행령

으로 과세요건과 부과징수절차에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것이 되어 동 조항은 조세법률주의 원칙에 위배된다” 하였고 “입법형식에 있어서도 법인세법이나 소득세법이 지급시기를 의제하는 것 이외에 과세관청의 부과처분으로서의 소득금액변동통지라는 것을 예정 내지 예상하고 있다고 볼 수 없으므로 조세법률주의 위반이라는 또 다른 위헌요소가 제기될 수 밖에 없다”⁷⁷⁾고 개진하였다.

위에서 본 판결내용과 같이 개정 전의 소득세법 시행령 제192조 제2항 소득금액 지급시기의제규정이 법인세법에 의하여 처분된 소득에 대한 소득세를 원천징수하게 되는 근거조항이 되고, 법률의 구체적 위임 없이 그 시행령으로 과세요건과 부과징수절차에 관한 사항을 규정하여 조세법률주의 원칙에 위배된다고 지적 하였는바, 2010. 12. 27. 소득세법 제135조 제4항을 개정하여 법률에 규정하였다.

2. 현행 소득금액변동통지 및 원천징수시기 규정의 합법률성

법인세법 제67조의 소득처분에 의한 소득의 지급시기 등 절차를 구 소득세법 시행령(2010. 12. 27. 개정되기 전의 것) 제192조 제1항, 제2항에 규정하고 있었던 바, 동 규정은 포괄위임금지의 원칙에 위배되어 조세법률주의에 반한다는 문제점을 안고 있었다. 이에 따라 2009. 12.

77) 대법원 2006. 4. 20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결 중 김영란 대법관의 반대의견.

78) 소득세법시행령 제192조(소득처분에 의한 배당·상여 및 기타소득의 지급시기 의제)

④ 세무서장 또는 지방국세청장이 제1항에 따라 해당 법인에게 소득금액변동통지서를 통지한 경우 통지하였다는 사실(소득금액 변동내용은 포함하지 아니한다)을 해당 주주 및 해당 상여나 기타소득의 처분을 받은 거주자에게 알려야 한다<신설 2008. 2. 22>.

31 소득세법 시행령 제192조 제4항을 신설하여 소득금액변동통지를 한 사실을 소득의 귀속자에게 알려주도록 하였고,⁷⁸⁾ 2010. 12. 27. 소득세법 제135조 제4항을 개정하여⁷⁹⁾ 원천징수시기 및 원천징수방법에 대해 소득세법 제131조 제2항을 준용하게 함으로서⁸⁰⁾ 종전규정[법인세법 시행령 제192조 제2항(지급시기의제 규정)]의 문제점을 보완하였다. 그러나 법인세법상 소득처분 규정과의 연계성을 알기 어려워 소득금액변동통지 규정을 법인세법령 규정으로 이관하는 방안이 모색되어야 할 것이다.

제3절 법인의 원천징수제도의 문제점

1. 법인재산권 침해

원천징수제도란 기본적으로 과세의 편의를 기하고 징세비용을 절감하기 위해 납세의무자에게 수입금액 또는 소득을 지급하는 시점에 그 지급자인 법인에게 징수책임을 과하는 제도로써 실제적인 납세의무를 지고 있는 납세의무자로부터 직접적으로 세액을 징수하지 아니하고 소득 등의 지급자인 법인에게 원천납세의무자의 세액을 대신 징수하여 납부할 의무를 지우고 있는 간접적인 징수방법이다.

원천징수의무를 과하기 위해서는 법인이 납세의무자에게 귀속될 수입

79) 소득세법 제135조(근로소득 지급시기의 의제) [2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정된 것]

④ 법인세법 제67조에 따라 처분되는 상여에 대한 소득세의 원천징수시기에 관하여는 제131조 제2항을 준용한다<개정 2010. 12. 27>.

80) 소득세법 제131조(이자소득 또는 배당소득 원천징수시기에 대한 특례)

② 법인세법 제67조에 따라 처분되는 배당에 대하여는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 날에 그 배당소득을 지급한 것으로 보아 소득세를 원천징수한다.

1. 법인세 과세표준을 결정 또는 경정하는 경우: 대통령령으로 정하는 소득금액변동통지서를 받은 날.

81) 두 가지 관계에 대하여는 조세법 학자에 따라 다를 수 있다.

금액을 관리할 수 있는 지위에 있을 것과 법인이 지급의사를 가지고 지급하여야 한다는 두 가지 관계가 충족되어야 하는데,⁸¹⁾ 법인세법상 소득 처분에 의한 의제소득에 대해서까지 원천징수의무를 과하는 것에 대해 특히 사외유출된 소득의 귀속이 불분명한 경우 대표자에게 귀속되는 것으로 간주하는 대표자인정상여까지 원천징수의무를 부담시키는 것은 지나치게 과세관청의 징수편의 주의적이라 아니할 수 없다.

귀속이 불분명한 대표자인정상여 금액은 문언대로 소득의 귀속자를 알 수 없는 경우인데, 법인이 소득의 귀속자를 알 수 없는 상태에서 원천징수의무를 부담하고 있는 것은 원천징수제도의 본래의 취지를 일탈할 뿐만 아니라 결국 법인이 원천징수세액을 안게 되어 부당히 법인의 재산권을 침해하는 것이다.

2. 과잉금지원칙 위배

원천징수의무자인 법인이 원천징수하지 아니한 경우 그 법인에게 가산세 부과 및 형법에 의한 제재가 있으므로 이와 같은 제도에 의하여도 충분히 원천징수제도의 실효성을 확보할 수 있는 것이다. 법인이 수입금액 또는 소득금액을 지급하면서 단순히 원천징수의무를 이행하지 아니하였다는 이유만으로 원천징수 납부해야 할 세액까지 법인에게 징수하는 현행제도는 과잉금지의 원칙에 위배된다고 할 수 있다. 특히 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서규정은 귀속불분명 소득의 대표자인정상여의 경우는 법인이 지급에 대한 인식이 결여되어 있고 그에 따라 원천징수도 거의 불가능하므로 납세자에게 수인한도를 넘는 의무를 과하는 과잉금지원칙에 위배된다고 할 것이다.

그러나 헌법재판소는 “소득세법상의 원천징수규정은 상여처분금액이 법인내부에서 은밀히 귀속이 이루어지므로 기업회계 처리시 자산흐름을

투명하게 하여 조세포탈을 방지하고 그러한 조세포탈 등의 범죄행위에 대하여 제재를 가함과 동시에 징수사무의 편의를 확보하려는 것으로, 원천징수의무의 부과 이외에 이러한 목적을 달성할 수 있는 다른 방법이 없고, 위 조항으로 달성되는 공익이 법인이 입는 피해에 비하여 작다고 할 수 없어, 과잉금지원칙에 어긋나게 재산권을 침해하는 것은 아니다”라는 입장이다.⁸²⁾

그러나 이러한 대법원 판례와 헌법재판소의 결정은 납세자의 성실한 신고의무만을 강조한 나머지 잘못 판시한 것으로 보여 지는데, 국가 재정수입을 위하여 법인에게 아무리 성실한 신고를 강조한다 하더라도 예외적으로 원천징수할 수 없는 사정이 있는 것인데 이러한 경우까지 모두 획일적으로 상여로 보고 원천징수를 강제하는 것은 문제가 아닐 수 없다 할 것이다. 이해를 돕기 위하여 법인의 자금을 횡령·유용하거나 또는 가공자산을 허위로 계상하여 유출한 경우의 법인의 원천징수 의무 및 사례를 살펴보기로 한다.

3. 법인의 원천징수의무

가. 법인의 원천징수의무

원천징수란 납세의무자에게 지급하는 배당, 급여, 상여, 퇴직금 등 소득금액 또는 수입금액에 대하여 그 소득금액 또는 수입금액의 귀속자가 세금을 과세관청에 직접 납부하지 아니하고, 그 소득금액 등을 지급하는 자가 그 소득금액 등을 지급할 때 그 소득금액 등의 귀속자의 세액을 대신 징수하여 우선 과세관청에 납부하는 제도를 말한다. 법인세법에 따라 배당으로 처분된 금액은 소득세법 제17조 제1항 제4호에 의해 배당소득에 해당하고, 상여로 처분된 금액은 소득세법 제20조 제1항 제3호에 의

82) 헌재 2009. 2. 26. 선고 2006헌바65.

해 근로소득에 해당하며, 기타소득으로 처분된 금액은 소득세법 제21조 제1항 제20호에 의해 기타소득에 해당하는 바, 당해 법인은 소득세법 제127조 제1항 제2호(배당소득), 제4호(근로소득), 제6호(기타소득)에 의해 소득처분된 각 소득금액에 대하여 소득세를 원천징수할 의무를 지도록 하였다.

나. 원천징수 규정의 위헌성

앞에서 살펴본 바와 같이 헌법재판소는 소득처분에 의한 의제소득에 대해 법인에게 원천징수 의무를 두고 있는 것은 “법인으로 하여금 기업 회계처리 시 자산의 흐름을 투명하게 하여 조세포탈을 방지하도록 유도하는 한편, 불법적인 절차에 의하여 법인의 자산을 사외유출시켜 조세를 포탈하는 등의 범죄행위에 대하여 제재를 가함과 동시에, 징수사무의 편의를 확보하기 위한 것이다”는 취지로 헌법에 위배되지 않는다고 하였다. 그런데 법인의 원천징수 의무는 일응 타당성을 갖는다. 그러나 소득의 귀속자가 무재산, 행방불명 이거나, 법인이 횡령의 피해를 당한 경우에는 원천징수가 전혀 불가능함에도 법인에게 원천징수 의무를 일률적으로 지우는 것은 헌법상 재산권침해와 과잉금지원칙에 반할 뿐만 아니라, 과세관청 고유직무인 징수사무업무를 포기하고 법인이 감당할 수 없는 재산조사, 금융추적조사, 소재파악 등 업무를 떠넘긴 것으로 밖에 볼 수 없다고 판단된다. 그럼에도 불구하고 법인의 원천징수 의무가 재산권 침해, 과잉금지원칙에 위반되지 않는다고 한 헌법재판소의 결정내용⁸³⁾을 살펴보고 그 문제점을 재검토해 보기로 한다.

(1) 원천징수 규정의 재산권침해 여부

헌법재판소는 2009. 2. 26. 선고 2006헌바65 결정에서 “상여처분금

83) 헌재 2009. 2. 26. 선고 2006헌바65.

액에 대한 근로소득세 원천징수의무를 규정하고 있는 구 소득세법 제 127조 제1항 제4호 중 ‘법인세법에 의하여 상여로 처분된 금액’에 관한 부분(이하 ‘원천징수 규정’이라 한다)이 재산권을 침해하는지 여부(소극)”에 대하여 “법인세법에 의하여 상여로 처분된 금액에 관한 부분은 헌법에 위배되지 아니한다.”고 판시하면서 그 이유를 다음과 같이 밝히고 있다.

① 원천징수 목적의 정당성 및 수단의 적절성

법인세법 제67조의 규정에 의하여 상여로 처분된 금액에 대한 소득세를 원천징수의 대상으로 삼는 것은 법인으로 하여금 기업회계 리 시 자산의 흐름을 투명하게 하여 조세포탈을 방지하도록 유도하는 한편, 불법적인 절차에 의하여 법인의 자산을 사외유출시켜 조세를 포탈하는 등의 범죄행위에 대하여 제재를 가함과 동시에, 징수사무의 편의를 확보하기 위한 것이다. 그리고 이와 같은 목적을 달성하기 위하여 법인에게 원천징수의무를 부과하는 것은 적절한 수단으로 보인다.

② 피해의 최소성

법인세법에 의하여 상여로 처분된 금액의 경우에는 법인 내부에서 은밀히 귀속이 이루어지므로 원천징수의무를 부과하는 것 이외에 다른 방법으로 회사의 자산을 사외유출시킨 법인의 불법적 행위를 규제하기 어렵다는 점, 앞에서 본 바와 같이 실제로 법인에게 애당초 회수의사가 있다고 보기 어려운 경우의 횡령금 등은 명목 여하를 불문하고 은폐된 상여금(정규 급여와 별도로 지급되는 근로대가)일 가능성이 높다는 점 등을 종합하면, 법인세법에 의하여 상여로 처분된 금액에 대한 소득세를 원천징수의 대상으로 삼더라도 최소 침해의 원칙에 반한 것으로

는 보이지 않는다.

③ 법익균형성

원천징수의무를 부과함으로써 법인으로 하여금 조세포탈을 방지하도록 유도하고, 불법적인 절차에 의하여 자산을 사외유출시킨 법인을 제재하는 한편, 징수사무의 편의를 확보할 수 있는 등의 공익이 이로 인하여 침해되는 법인의 이익에 비하여 결코 작다고 할 수 없으므로 원천징수 규정은 법익균형성을 갖추었다.

④ 소결론

결국 “원천징수 규정은 법인세법에 의하여 상여로 처분된 금액에 대한 갑종근로소득세 원천징수의무를 부담하는 법인의 재산권을 침해하지 않는다”고 결정하였다.

4. 횡령금·유용금의 원천징수의 위헌성

과세관청은 법인의 재산에 대하여 대표자가 횡령·유용하거나 또는 가공자산 계상후 사외유출한 것에 대하여 당초 회수를 전제로 하지 않은 것이라는 판단 하에 횡령·유용 또는 가공자산 계상시점에 횡령·유용금 등 익금산입(또는 손금불산입)하고 소득처분 한다. 이런 경우 횡령·유용으로 인하여 손실의 우려가 있는 법인의 재산에 대하여 대손처리의 기회를 박탈하는 것도 문제이지만, 결정적인 모순은 법인에 대해 횡령·유용금에 관한 원천징수의무를 지우는 것이다(판례도 원천징수의무를 지우고 있는 경우가 대부분이다).

횡령의 피해자에게 횡령·유용당한 금원에 관한 원천징수의무를 지우

84) 이철송, 앞의 논문, 31~34면, 이러한 대표자 원천징수제도는 많은 조세법 학자 및 조세전문가들 사이에 위헌성이 있다고 공감하고 있는 것이 현실이다.

는 것은 응능부담의 원칙과 과잉금지 원칙에 위배되고 원천징수제도의 기본적인 원리에 반한다고 할 것이다. 조세법 학자들과 조세전문가들은 그 이유를 다음과 같이 취지로 설명한다.⁸⁴⁾

소득세법 제127조 제1항은 소정의 소득 또는 수입금액을 ‘지급하는 자’는 소득세를 원천징수하여야 한다고 규정하고 있다. 원천징수란 일반적으로 소득금액 또는 수입금액의 지급자가 법이 정하는 바에 의하여 지급받는 자가 부담할 세액을 정부를 대신하여 징수하는 것이다. 여기서 소득 또는 수익의 지급자는 정부 및 지급받는 자와 각각 징수, 납부의 의무를 부담하는 법률관계를 갖는데 정부와의 관계는 공법적인 법률관계로, 원천납세의무자와의 관계는 사법적인 법률관계로 이해하는 것이 통설이다.⁸⁵⁾ 그리하여 독일에서는 소득·수익의 지급자는 한편으로는 과세관청의 법률상의 대리인으로서, 다른 한편으로는 지급받는 자의 대리인으로서 원천징수의무를 수행하는 것이라고 한다. 원천징수의 법률관계는 다음 세 가지 단계로 전개되는 것임을 알 수 있다.

첫째, 지급자와 지급받는 자간에 위의 법정대리관계를 발생시킬만한 소정의 법률관계가 존재해야 한다(예컨대, 사용자와 피용자의 관계 또는 사업소득지급의 거래관계 등).

둘째, 지급자가 지급할 의사를 가지고 지급하거나 역시 지급할 의사에 기한 채권·채무관계가 성립하여야 한다.

셋째, 지급자가 세액을 계산하고 이를 지급받는 자의 부담 하에서 납부하는 행위를 한다. 이 세 가지 단계(관계)는 원천징수의무가 발생하기 위한 요건이라고도 설명할 수 있는데, 이 세 가지를 요건으로 하는 이유는 원천징수제도의 본질에서 찾을 수 있다.

원천징수제도란 기본적으로는 과세의 편의를 기하고 징세비용을 절감

85) 金子 宏, 前掲書, 622頁.

하기 위해서 납세의무자의 수입이 발생하는 시점에서 그 지급자에게 징수책임을 과하는 제도이다. 그러므로 지급자에게 원천징수의무를 과하기 위해서는 필히 지급자가 수입자에게 귀속될 수입을 관리할 수 있는 지위에 있어야 한다.

그러므로 원천징수의 권한을 부여하는 법적 근거가 되는 법률관계를 요하는 것이며(위 첫째 단계), 지급자가 지급의사를 가지고 지급하여야 하며(위 둘째 단계, 그래야 원천징수를 하겠다는 의사도 형성될 수 있다), 마지막 단계로 지급자가 세부담을 수입자에게 귀속시킬 수 있어야 한다.

이러한 원천징수의무의 특성에 비추어 볼 때 임직원 횡령 금원은 어떤 형태의 소득으로 보든 원천징수의무의 대상으로 삼아서는 안된다. 소득의 지급이나 징수를 정당화하는 어떤 법률관계도 존재하지 않고 지급자의 의사에 기해 지급된 것이 아닌 만큼 수입자에게 귀속시킬 수익금과 세액을 배분하여 전자는 지급하고 후자는 납부하는 등의 관리행위가 일절 불가능하기 때문이다. 독일의 판례는 원천징수의무를 인정하기 위하여는 최소한 지급자에게 구체적인 소득의 지급사실에 대한 인식이 있어야 한다는 점을 강조한다. 소득 지급에 관한 인식이 없는 한 징수관리가 일절 불가능하기 때문이다. 횡령에 의한 소득의 이전에는 지급자의 인식이 전혀 결여되어 있는 바이니 징수행위가 가능할 리가 없다. 요컨대 법인에 대해 횡령금에 관한 원천징수의무를 과함은 “당위는 가능을 전제로 한다는 공리적인 법원칙을 위반하여 납세자에게 수인의 한계를 넘는 의무를 과하는 것이므로 명백한 위헌이다(과잉금지원칙의 위반, 헌법 제37조 제2항)”라고 하였다.

제4장 소득처분제도의 합리적인 개선방안

제1절 대표자인정상여 소득처분제도의 개선방안

1. 조세법률주의 및 포괄위임금지원칙 위배에 관한 개선방안

법인세법 제67조 및 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서규정의 대표자인정상여 소득처분제도는 그 동안의 헌법재판소의 결정이나 대법원 판결에 헌법상 조세법률주의, 재산권보장원칙, 과잉금지의원칙에 위배되지 않는다고 판시했음에도 계속 세법학자와 조세전문가, 납세자 사이에 논의되고 있는 이유는 이 제도가 분명 문제점이 있다는 것을 의미한다.

다시 말하면, 현행 법인세법 제67조는 “...익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타 사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분한다”는 소득처분의 일부인 익금산입조정에 대한 소득처분인 기타소득 및 기타, 손금산입조정에 대한 소득처분인 유보 및 기타를 누락하고 있어 조세법률주의에 위배하고 있고, 귀속자가 분명한 경우의 소득처분은 법률(법인세법)에 근거를 두고 있지만 특히, 귀속자가 불분명한 경우에 대하여는 법인세법 시행령 제106조 제1항 단서규정에 두고 있다. 이는 대표자인정상여를 포함하여 소득의 귀속자를 확정하여 소득세가 과세되는 방식을 대통령령에 전적으로 위임하여 포괄위임금지의 원칙을 위배하고 있으며 대통령령에 어떤 내용을 담고 있을 것인지 예측하기가 어려워 법적 안정성을 결여하고 있다. 따라서 현행 법인세법 제67조(소득처분) 및 법인세법 시행령 제106조 규정을 다음과 같이 개정하여야 한다.

첫째, 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서규정을 법인세법 제

67조의 단서규정으로 이관 개정하여야 한다.

즉, 현행 법인세법 제67조 “...익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분한다”를 “...익금산입한 금액·손금불산입한 금액 등은 그 귀속자에 따라 상여·배당·기타사외유출·사내유보·기타소득·기타로 처분한다. 다만, 귀속이 불분명한 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 대표자(궐호 생략)에게 귀속된 것으로 본다”로 개정하여야 한다.

둘째, 소득처분의 내용과 성격 등 요건을 현행 법인세법 시행령 제106조 제1항에 규정하고 있는바, 이를 법인세법 제67조 제2항에 이관하여 과세요건을 법인세법에 규정함이 타당하다.

2. 귀속불분명 개념의 명확화 및 귀속자 확인에 관한 입증책임의 분배

귀속자가 없는 법인의 지출은 없으며 그 지출처가 소득 귀속사실을 구성한다. 소득 귀속사실은 소득자에 대한 납세의무 확정에 중요한 요소인 동시에 소득처분은 세부담의 과중성으로 인하여 법인 또는 납세자(귀속자)의 재산권에 심각한 피해를 줄 가능성이 있다. 따라서 귀속이 불분명한 경우에 대한 입증책임을 모두 법인에게만 지울 것이 아니라, 귀속이 불분명한 경우의 상당한 정도는 과세관청에게 입증책임이 합리적으로 분배되어야 한다고 판단된다. ‘귀속이 불분명한 경우’에 대한 개념정의 없이 포괄적으로만 규정하고 있는 바, 법인세법 제67조의 규정을 다음과 같이 개정하여야 할 것이다.

“... 익금산입한 금액·손금불산입한 금액 등은 그 귀속자에 따라 상여·배당·기타 사외유출·사내유보·기타소득·기타로 처분한다. 다만, 귀속이 불분명한 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 대표자(궐호 생략)에게 귀속된 것으로 본다.

1. 법인이 사외유출액에 대한 귀속자 또는 사용처를 증명하지 못하는 경우
2. 사외유출액의 지출내용이 장부, 통장, 증빙 등에 의해 현금처리 되어 귀속자, 사용처 확인이 곤란한 경우
3. 천재, 지변, 화재 등 정당한 사유 없이 귀속자, 사용처를 확인하기 위한 자료제출을 거부하는 경우”

3. 실질과세원칙 및 과잉금지원칙 위배에 관한 개선방안

과세관청이 법인에게 사외유출된 금액의 귀속을 정확히 밝히거나 어느 정도 상당한 정도로 입증하여 그 귀속자에게 소득처분을 한다면 실질과세원칙이 지켜지게 되는 것이고 그 결과 본래 납세자인 개인의 재산권과 원천징수의무자인 법인의 재산권은 자연히 보장되는 것이며, 법인이 현실적으로 원천징수할 수 없는 사망, 퇴직, 무재산, 횡령, 소재불명 등의 경우 법인의 원천징수의무를 면제하면 동시에 과잉금지원칙의 위배 문제도 개선되는 것이다.

4. 조세평등주의 위배에 관한 개선방안

주주임원인 경우에는 일반주주와 같이 배당으로 간주하여 소득처분 이후의 과세단계에서 배당세액공제를 하여 줌으로써 주주임원의 조세평등주의 위배에 관한 문제점을 해결해야 할 것이다. 이를 위하여

첫째, “귀속자가 주주 등(임원 또는 사용인인 주주 등을 포함한다)인 경우에는 그 귀속자에 대한 배당”으로 개정하여야 한다.

둘째, “...결정된 과세표준과 법인의 대차대조표상의 당기순이익과의 차액(법인세상당액을 공제하지 아니한 금액을 말한다)은 대표자에 대한 이익처분에 의한 상여로 한다”를 “...결정된 과세표준과 법인의 대차대

조표상의 당기순이익과의 차액(법인세상당액을 공제하지 아니한 금액을 말한다)은 대표자에 대한 이익처분에 의한 상여(주주인 경우 배당)로 추정한다”로 개정하여야 한다.

제2절 소득금액변동통지 규정의 위헌성에 관한 개선방안

1. 소득금액변동통지 및 지급시기의제에 관한 개선방안

국회는 2010. 12. 27. 법률 제10408호로 소득세법 제135조(근로소득 지급시기의 의제) 제4항 을 다음과 같이 개정하여 “법인세법 제67조에 따라 처분되는 상여에 대한 소득세의 원천징수시기에 관하여는 제131조 제2항을 준용한다”로 하였고, 소득세법 제131조(이자소득 또는 배당소득 원천징수시기에 대한 특례) 제2항은 “법인세법 제67조에 따라 처분되는 배당에 대하여는 다음 각 호의 어느 하나(1. 법인세 과세표준을 결정 또는 경정하는 경우: 대통령령으로 정하는 소득금액변동통지서를 받은 날)에 해당하는 날에 그 배당소득을 지급한 것으로 보아 소득세를 원천징수한다”에 의하여 종전의 원천징수시기를 대통령령(소득세법시행령 제192조 제2항)에서 법률(소득세법 135조 제4항, 소득세법 제131조 제2항)로 이관하여 위헌성을 제거하였다.

다만, 소득금액변동통지 규정이 여전히 소득세법 시행령 제192조에 남아 있어 법인세법상 소득처분과의 연계성을 알기 어려워 동규정을 법인세법상 소득처분 규정에 이관하는 방안이 모색되어야 할 것이다.

한편, 소득처분에 따른 의제소득에 관하여 법인의 원천징수의무를 면제(변경)하는 경우에는 동 규정의 전면개정이 불가피 할 것이다.

제3절 법인의 원천징수제도의 개선방안

1. 원천징수 불가능시 원천징수의무 면제 및 신고·납부제도로 전환

현행과 같이 소득처분에 의한 의제소득에 대해 법인의 원천징수의무 제도 하에서도 당해 소득의 귀속자로부터 원천징수할 수 없는 부득이한 경우 ① 소득 귀속자의 사망, ② 퇴직, ③ 횡령금·유용금, ④ 파산 등 무재산, ⑤ 소재불명, ⑥ 당해 법인의 소재지가 분명하지 아니하여 소득금액변동통지를 송달할 수 없는 경우 ⑦ 당해 법인이 결손처분(국세징수법 제86조 제1항 제1호, 제2호 및 제4호의 규정에 해당)된 경우에는 법인의 원천징수 의무를 면제하고, 그 소득의 귀속자가 소득세 등을 신고·납부하는 체계로 전환하고, 무신고 무납부시 과세관청이 직접 부과징수할 수 있도록 관련규정을 개정하여야 한다.

2. 횡령금·유용금의 합리적인 과세방안

소득처분제도는 법인의 대표자 등이 법인의 자산을 횡령하거나, 유용 또는 가공자산을 계상하고 불법으로 유출하는 행위 등 원천징수할 수 없는 소득처분에 대하여도 일률적으로 법인에게 원천징수의무를 부담시켜 헌법상 과잉금지원칙을 위배하고 있는 바, 이에 대한 개선방안으로 임직원이 법인의 자산을 횡령하거나, 유용하여 자금을 유출하는 행위 등 법인이 현실적으로 원천징수할 수 없는 경우 과세요건과 소득 귀속사실에 따라 소득세법에 의한 '기타소득'으로 과세하는 방안이 필요한바, 소득세법 제21조 기타소득의 범위⁸⁶⁾에 「25. 횡령금·유용금」을 신설하여 과

86) 소득세법 제21조(기타소득) ① 기타소득은 이자소득·배당소득·사업소득·근로소득·연금소득·퇴직소득 및 양도소득 외의 소득으로서 다음 각 호에서 규정

세관청이 법인의 원천징수 부과방법이 아닌 소득자에게 소득세를 직접 부과징수 할 수 있도록 하는 근거규정을 마련하는 것이 필요하다.

3. 추가신고납부시 원천징수 못한 세액을 기납부세액에서 공제배제

법인은 관련규정에 따라 소득금액변동통지서를 받은 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 원천징수하여 과세관청에 납부하도록 하였다. 그러나 당해 법인은 원천징수세액을 그 귀속자로부터 실제 징수하였는지 여부에 불구하고 이를 납부하지 아니한 경우 원천징수할 세액과 아울러 원천징수납부불이행 가산세(10%)까지 부담하여야 하는 불이익이 따른다.

그런데 그 소득처분의 귀속자는 원천징수세액을 당해 법인에 납입하였는지 여부에 관계없이 종합소득세 (수정)신고시에 원천징수 상당액을 기납부세액으로 무조건 공제받는다.

따라서, 법인이 원천징수납부 하지 아니(못)한 세액에 대하여 당해 소득처분의 귀속자가 종합소득세 (수정)신고시 또는 과세관청이 종합소득세 경정시 기납부세액에서 제외하고, 법인의 원천징수 납부할(체납) 세액에서 면제하여 세부담(원천징수납부불성실 가산세 제외)을 덜어주어 법인 재산권보장에 보다 충실하도록 해야 할 것이다.

하는 것으로 한다<개정 2010. 12. 27>.

1. ~ 22. 생략

23. 뇌물

24. 알선수재 및 배임수재에 의하여 받는 금품.

제5장 결 론

본 연구는 우리나라 조세법의 독자적인 이론에 의하여 소득처분제도를 존속시킬 수밖에 없는 과세관청(당국)의 입장을 충분히 고려하지 아니하고 조세법원칙인 조세법률주의와 포괄위임금지원칙 내지는 납세자의 재산권보호 및 과잉금지원칙 면에서 대표자인정상여 소득처분제도와 이에 따른 소득금액변동통지 및 원천징수제도의 문제점을 검토하였다.

법인세법 제67조 및 법인세법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서규정의 대표자인정상여 소득처분제도와 귀속자의 퇴직, 무재산, 횡령, 소재불명 등 법인이 현실적으로 원천징수가 불가능한 경우에도 일률적으로 원천징수하도록 규정되어 있어 그 동안의 헌법재판소의 결정이나 대법원 판결이 헌법상 조세법률주의, 재산권보장 원칙, 과잉금지원칙에 위배되지 않는다고 판시했음에도 계속 세법학자와 조세전문가, 납세자 사이에 논의되고 있는 이유는 이 제도가 분명 문제점이 있다는 것을 의미한다.

그 동안 헌법재판소 결정이나 대법원 판결의 근거(根底)는 국가재정수입과 법인 내부의 자산흐름을 투명하게 하여 조세포탈을 방지하고 그러한 조세포탈 등의 범죄행위에 대하여 제재를 가함과 동시에 징수사무의 편의를 도모하려는 정책적 고려를 부인할 수 없는바, 이러한 결정과 판결은 실제 귀속자의 소득에 대하여 합리적인 이유 없이 법인에게 부담하게 하는 것은 국민의 재산권 침해로 직접적으로 가져 오는 것으로 새롭게 판단 조명되어야 할 것이다.

늦은 감이 없진 않지만 소득처분제도 및 원천징수제도의 순기능과 역기능에 대하여 과세당국과 납세자 및 이해관계자들의 충분히 논의와 검토를 거쳐 본 연구의 결과를 적극 활용하여 소득처분제도에 관한 제반 문제점을 개선, 개정하게 함으로써 조세법률주의를 실현하고 국민의 재산권을 보장함과 동시에 조세평등주의를 구현하는데 이바지 하였으면 한다.

▣ 참고문헌 ▣

1. 단행본

- 권영성, 「헌법학원론」, 법문사, 1997.
- 김철수, 「헌법학신론」, 박영사, 2008.
- 배재식·손주찬·이재상, 「신법률학사전」, 법률신문사, 1993.
- 송쌍중, 「조세법학총론」, 도서출판나라, 2010.
- 안대희, 「조세형사법」, 법문사, 2005.
- 임승준, 「조세법」, 박영사, 2008.
- 이정민·조한철·강정무·이창기, 「법인세 조정과 신고실무」, 삼일회계법인, 2009.
- 정재황, 「헌법판례」, 길안사, 1997.
- 金子宏, 「조세법(第八版)」, 弘文堂, 2001.

2. 국내문헌

- 강석훈, “소득처분과 소득금액변동통지에 관하여”, 「조세법연구」 XII-2, 2006.
- 김동훈, “소득금액변동통지에 대한 고찰”, 「법학연구」 제49권 제2호 부산대학교, 2009.
- 김정봉, “소득처분제도 개선방안에 관한 연구”, 고려대학교 석사학위 논문, 2008.
- 손병기, “조세소송에 있어서 증명책임과 증명의 정도”, 연세대학교 석사학위논문, 2008.
- 서윤식, “소득처분제도의 문제점과 개선방향”, 서울시립대학교 세무대학원 박사학위논문, 2011.

- 유철형, “귀속불명소득의 대표자 인정상여와 원천징수의무자의 구상권의 범위”, 「대법원 2006다49789 전원합의체판결 평석」, 2009.
- 이상준, 정래용, “법인세법상 소득처분 규정의 위헌성에 관한 연구”, 연세대학교 법학연구소, 2009.
- 이승웅, “소득처분에 따른 원천징수의무의 위헌성에 관한 연구”, 울산대학교 석사학위논문, 2003.
- 이의영, “소득처분에 따른 소득금액변동통지의 법적성질”, 「대법원 2006. 4. 20. 선고 2002두1878 전원합의체판결에 대한 비판적 검토」, 2006.
- 이철송, “법인대표자에 대한 상여처분제도의 타당성”, 「조세법연구」, 제9-1호, 한국세법학회, 2003.
- 전진관, “법인세법상 매출누락에 따른 소득처분에 관한 소고”, 계간세무사, 한국세무사회, 2006.

■ 研究叢書案内

- ① 資本市場 育成을 위한 租稅政策方向
宣 炳 完 1987. 3
李 愚 澤
- ② 特別消費稅制의 合理的 改善方向
金 完 淳 1987. 3
金 完 石
- ③ 租稅確定의 適正節次 保障에 관한 研究
崔 明 根 1988. 2
金 冕 圭
李 承 文
- ④ 附加價值稅의 政策課題와 改善方向
崔 洸 1988. 3
李 愚 澤
- ⑤ 租稅審判制度의 合理的 改善方案
李 哲 松 1988. 4
金 完 石
- ⑥ 韓國稅制의 合理化에 관한 研究
金 東 建 外 1988. 7
- ⑦ 稅務士制度의 發展方向
申 東 雲 外 1988. 10

⑧ 附加價值稅 納付稅額計算과 課稅特例制度의 改善에 관한
研究

崔 明 根 外 1991. 11

⑨ 土地稅制의 長期的 改編方案에 관한 研究

金 東 建 外 1993. 8

⑩ 相續課稅의 制度改善에 관한 研究

李 鎮 淳 1994. 10

李 哲 松

⑪ 租稅行政의 適正節次와 合理化에 관한 研究

李 愚 澤 1995. 3

⑫ 租稅制裁法制의 再整備

崔 明 根 1995. 3

⑬ 財産課稅行政의 民主的 發展方向에 관한 研究

金 完 石 1995. 3

⑭ 納稅者의 權益保障 提高에 관한 研究

崔 明 根 1996. 2

⑮ 移轉價格稅制와 多國籍企業의 防禦戰略

崔 鏞 善 1996. 3

孫 閏 煥

■ 研究叢書案内

[16] 所得稅制度 및 行政의 改善에 관한 研究

金 完 石 1996. 9

[17] 法人稅 課稅體系의 本質的 改編에 관한 研究

李 愚 澤 1996. 10

[18] 稅務士制度의 課題와 試驗制度의 改善에 관한 研究

崔 明 根 1996. 12

[19] 個別公示地價의 行政審判制度 改善에 관한 研究

金 完 石 1997. 3

[20] 稅務士의 租稅訴訟代理適格性에 관한 研究

李 哲 松 1997. 12

[21] 稅務法人制度의 改善에 관한 研究

金 完 石 1998. 3

[22] 稅務會計의 定立과 企業會計와의 關係에 관한 研究

李 愚 澤 1998. 3

[23] 申告納付稅制의 評價와 制度改善에 관한 研究

徐 熙 烈 1998. 3

[24] 우리나라 企業會計制度의 改善方向

高 承 禧 1999. 3

[25] 企業合併分割의 課稅體系에 관한 研究

李 愚 澤 1999. 3

[26] 聯結納稅制度의 導入方案과 政策課題에 관한 研究

李 愚 澤 2000. 3

[27] 納稅環境의 改善에 관한 研究

金 完 石 2000. 3

[28] 프랑스 租稅節次法 研究

安 昌 湍 2001. 1

[29] 稅效果會計論 研究

高 承 禧 2001. 3

[30] 오스트리아 稅務士制度에 관한 研究

金 完 石 2001. 3

李 鍾 永

[31] 리스會計와 리스稅務에 관한 研究

李 愚 澤 2001. 3

[32] 派生商品關聯去來의 課稅에 관한 研究

玉 武 錫 2001. 4

[33] 推計課稅方法에 관한 研究

金 完 石 2001. 4

■ 研究叢書案内

[34] 附加價値稅 改編方案 研究

安 昌 滿 2002. 3

[35] 營業權(企業價値)의 會計와 稅務에 관한 研究

李 愚 澤 2002. 3

[36] 負擔金 관련 行政審判代理業務의 擔當主體에 관한 研究

金 相 憲 2002. 3

[37] 企業年金의 會計와 稅務

高 承 禧 2002. 3

[38] 不動産 관련 地方稅制의 改善에 관한 研究

金 完 石 2003. 3

[39] 綠色申告 納稅制度 導入에 관한 研究

稅務士制度改善推進委員會 2003. 3

綠色申告制度研究委員會

[40] 電子商去來時代に 對應한 課稅體系整備와 稅務서비스 改善

李 在 奎 2003. 3

皇甫 烈

[41] 稅務서비스 市場開放에 대한 稅務代理業界의 對應

高 俊 誠 2003. 3

[42] 稅法상 企業會計 準用 規定의 問題点과 改編方案에 관한 研究

(法人稅法 第43條의 立法的 誤謬와 改編方案을 中心으로)

李 愚 澤 2003. 11

43 納稅組合의 效率的 管理改善 方案

金 雄 熙 2005. 3

李 基 煜

44 租稅法令 解釋情報의 體系的 生産 및 傳達 方案

李 基 煜 2005. 7

金 雄 熙

45 新經濟時代 우리나라 株式評價 및 課稅體系的 改編方案

李 愚 澤 2008. 7

金 完 鎰

46 EITC(勤勞獎勵稅制)導入의 先決課題에 관한 研究

俞 景 文 2008. 7

47 租稅法の 憲法合致的 立法論에 관한 研究

李 銓 午 2008. 8

48 賣買事例價額의 時價適用 및 이에 따른 課稅體系的 改編方案

朴 孔 卓 2008. 8

49 우리나라 記帳擴大方案 研究

朴 性 培 2008. 8

50 租稅行政審判前置制度에 관한 研究

蔡 羽 奭 2008. 8

51 미술시장의 활성화 및 세제지원방안 연구

安 昌 湍 2009. 1

■ 研究叢書案内

- [52] 조세측면에서의 기업지배구조와 세무사의 역할 증대
가능성에 관한 연구

徐 熙 烈 2009. 1

- [53] 부동산의 양도에 따른 소득세 과세체계에 관한 연구

金 淀 植 2009. 1

朴 薰

- [54] 수증재산에 대한 소득세와 증여세의 경합과 그 조정에 관한 연구

金 完 石 2009. 3

- [55] 현대 조세환경에 위배되는 세무대리·세무대리인·
납세협력비 등 언어의 폐해와 개선방안

李 愚 澤 2009. 10

- [56] 국제회계기준(IFRS)도입이 세무사의 업무영역에 미치는 영향

심 태 섭 2010. 3

김 상 철

서 희 열

- [57] 전자세금계산서제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구

고 윤 성 2010. 4

이 은 자

이 명 근

- [58] 재개발·재건축사업 관련 조세제도에 대한 연구

정 지 선 2010. 4

장 근 호

59 우리나라 가산세제도의 문제점 및 개선방안에 관한 연구

김 정 식 2010. 4

서 희 열

60 대표자인정상여 소득처분제도의 위헌성과 개선방안에 관한 연구

윤 석 남 2011. 3

심 충 진

■ 研究調査資料案内

① 西獨의 稅務士法에 관한 研究

李 承 文 1987. 2

② 主要國의 法人所得課稅制度

吳 赫 柱 1987. 3

李 愚 澤

李 哲 松

權 海 浩

③ 主要國의 個人所得課稅制度

吳 赫 柱 1988. 3

崔 炳 哲

李 哲 松

權 海 浩

④ 主要國의 相續課稅制度

崔 炳 哲 1989. 3

李 哲 松

權 海 浩

吳 赫 柱

⑤ 主要國의 消費課稅制度

金 文 守 1993. 4

崔 炳 哲

李 哲 松

權 海 浩

〔6〕 獨逸의 稅務代理制度에 관한 研究

金 完 石 1994. 10
李 鍾 永

〔7〕 獨逸의 租稅基本法과 財政法院法

李 愚 澤 1995. 3
張 台 柱

〔8〕 日本の 稅理士制度에 관한 研究

權 海 浩 1995. 6

〔9〕 獨逸會社法

李 炯 珪 1996. 1

〔10〕 獨逸稅務士法

崔 竣 璿 1996. 3
李 承 文

〔11〕 美國의 法人所得課稅制度

朴 胤 浚 1997. 2

〔12〕 獨逸企業의 年次決算會計와 會計監査制度에 관한 研究

金 光 洙 1998. 3

〔13〕 獨逸法人稅法

金 光 洙 1999. 2

〔14〕 獨逸・日本・美國의 稅務士關係法令集

金 裕 燦 外 2003. 3

研 究 報 告 書
第 60 輯 (2011. 3)

대표자인정상여 소득처분제도의
위헌성과 개선방안에 관한 연구

2011年 3月 15日 印刷

2011年 3月 18日 發行

著 者 **윤석남 · 심충진**

發行人 **韓國租稅研究所**

發行處 **韓國稅務士會**

137-870 서울 서초구 서초3동 1497-16

電話(代) 587-6021

登錄 : 1988年 11月 11日(바 1184)

ISBN 979-11-5520-001-8

〈非賣品〉