



저작자표시-비영리-동일조건변경허락 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.
- 이차적 저작물을 작성할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



동일조건변경허락. 귀하가 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공했을 경우에는, 이 저작물과 동일한 이용허락조건하에서만 배포할 수 있습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

2012년 2월
박사학위논문

법인세법의 입법취지에 관한 연구
- 총칙편을 중심으로 -

조선대학교 대학원

회 계 학 과

최 봉 희

법인세법의 입법취지에 관한 연구

- 총칙편을 중심으로 -

A study on the purpose of legislating corporate tax

-Start on general provisions-

2012년 2월 24일

조선대학교 대학원

회 계 학 과

최 봉 희

법인세법의 입법취지에 관한 연구

지도교수 김 기 평

이 논문을 경영학 박사학위 신청 논문으로 제출함

2011년 10월

조선대학교 대학원

회 계 학 과

최 봉 희

최봉희의 박사학위 논문을 인준함

위원장 : 조선대학교 교수 윤경도 (인)

위 원 : 조선대학교 교수 김승용 (인)

위 원 : 대불대학교 교수 심재연 (인)

위 원 : 청암대학교 교수 강재민 (인)

위 원 : 조선대학교 교수 김기평 (인)

2011년 12월

조선대학교 대학원

목 차

Abstract

제1장 서론	1
제1절 연구의 목적	1
제2절 연구의 방법과 범위	3
제2장 조세법해석의 기본원리	4
제1절 입법의 의미와 한계	4
제2절 조세법의 해석	5
1. 조세법 해석의 의의	5
2. 조세법률주의	8
3. 조세공평주의	0
4. 합목적성의 원칙	4
제3장 법인세법의 탄생	17
제1절 법인의 탄생	17
제2절 법인세법의 탄생	20
제4장 법인세법의 입법취지	26
제1절 납세의무자	26
1. 납세의무	6
2. 현행규정	6
3. 변천과정	3
4. 입법취지	4

제2절 과세소득	4
1. 과세소득	4
2. 현행규정	4
3. 변천과정	4
4. 입법취지	4
제3절 실질과세	5
1. 실질과세	5
2. 현행규정	5
3. 변천과정	5
4. 입법취지	6
제4절 신탁소득	6
1. 신탁소득	6
2. 현행규정	6
3. 변천과정	6
4. 입법취지	6
제5절 사업연도	7
1. 사업연도	7
2. 현행규정	7
3. 변천과정	7
4. 입법취지	8
제6절 납세지	8
1. 납세지	8
2. 현행규정	8
3. 변천과정	8
4. 입법취지	9

제5장 결론	92
---------------------	-----------

참고문헌	94
-------------------	-----------

〈표 목 차〉

〈표 4-1〉 납세의무자와 관련된 법 조문 변천내용	31
〈표 4-2〉 과세소득과 관련된 법 조문 변천내용	45
〈표 4-3〉 실질과세와 관련된 법 조문 변천내용	55
〈표 4-4〉 신탁소득과 관련된 법 조문 변천내용	68
〈표 4-5〉 사업연도와 관련된 법 조문 변천내용	76
〈표 4-6〉 납세지와 관련된 법 조문 변천내용	87

Abstract

A study on the purpose of legislating corporate tax

by Choi Bong- Hee

Advisor : Prof. Kim Ki-Pyung,Ph.D

Department of Accounting

Graduate School, Chosun University

In general, all institutions of the human society are made to resolve a conflict created in human society and it is ideal that the institutions are made with the agreement of members of society. Assessment on whether our society is fair or not should depend on the fulfillment of the agreements. In our society, many systems are limiting our everyday life and the systems include ethics, morals, obligations, customs and laws. Of these various systems, laws have big effects on us. All laws should be observed and otherwise, disadvantages given us are so big that all members cannot but have interest in these laws. Therefore as a member of society we should know the background and purpose of legislation and when we confront an actual case, we should interpret the law and apply it well to minimize damage.

All laws have a reason when they are legislated. When we know the reason well, we can interpret and apply the law based on the reason. Because the law of corporate tax is also same we should ensure the purpose of legislation. When we just try to interpret the law literally, it wouldn't be true interpretation.

Established social norm is demanded in human society. This norm both limits individuals and satisfies their desires. Restricting the relation among others, it also restricts oneself. We can feel compelled by the norm but when we

internalize it, it becomes a kind of obligation in society. As a contrary concept of right, legal obligation has binding force on a corporate body. The legal obligation is divided feasant and nonfeasant. These obligations are also distinguished from ethical obligation and they are called legal liability. It is individual and corporate body who has legal obligations. This legal right and obligation is imposed from birth and it is also imposed by the law after birth. Exceptionally, the corporate body doesn't have a natural right or obligation and they just have a legal right and obligation by the law made for the human needs.

General provisions of law of corporate tax states tax obligation, substantial taxation, trust-income, business year, place for tax payment and so on. This regulation has experienced several revisions with the change of an economical environment. This change of an economical environment usually means national development. When a nation develops, the goods are vital and the nation raises finances by charging taxes. Tax law has experienced revisions according to fiscal requirement. There are some causes in developing a tax law.

First, regulations have had changed as economic scale has been bigger than before.

Second, it has changed, as the system is also the same like this.

Third, it has changed, as the human consciousness has changed.

So it is predicted that corporation tax law is developed to maximize human happiness.

제1장 서론

제1절 연구의 목적

무릇 인간사회에서 만들어지는 모든 제도는 인간사회에서 발생하는 갈등을 해소시키기 위한 것이며 그 제도는 전체 사회구성원의 합의에 의해서 만들어지고 있다. 우리가 살고 있는 사회가 정의로운 사회인가 아닌가 하는 판정도 그 합의된 내용이 얼마나 잘 지켜지고 있는가의 관점에서 평가되어야 한다고 생각한다. 우리가 만들어 놓은 많은 제도는 유무형의 형태로 우리들의 일상생활을 구속시키고 있다.

이름하여 도덕, 윤리, 의무, 관습, 법률 등의 제도는 우리들의 생각 또는 행동을 억제 또는 충동질시키기도 하면서 우리들의 삶을 이어 가게하고 있다. 이렇게 다양한 제도는 우리들의 일상생활과 밀접한 관계가 있는데 그 중에서도 법률이 우리에게 미치는 영향은 대단하다. 모든 법률은 필요에 의하여 만들어졌기 때문에 그 법률은 꼭 지켜져야 하며 지키지 않았을 때에 우리가 받는 불이익은 너무나 크다. 따라서 사회 구성원 모두는 제정된 법률에 대하여 관심을 갖지 않을 수 없는 것이다.

법률의 효과는 구체적 사건이 발생하였을 때에, 그 법률이 어떻게 해서 태어났는가 하는 입법배경이나 그 규정들의 취지를 추론하여 법률의 해석과 적용이라는 과정을 거쳐 나타나게 된다. 법률이 제정될 때에는 그 법률이 탄생할 수밖에 없는 이유가 반드시 있게 마련이다. 즉 모든 법률은 그 제정이유가 있다는 것이다. 따라서 우리는 그 법률의 목적을 알기위하여 입법취지를 알아야 하고 그 입법취지를 알아야 조문 하나하나의 정확한 해석을 하여 법률효과를 제대로 내게 할 수 있는 것이다. 모든 법령이 그러하듯 법인세법의 해석이나 집행에 있어서도 입법취지를 정확하게 하여야 할 이유가 여기에 있으며 단지 법문의 문언만을 형식적으로 이해하는 것만으로는 살아있는 법령의 해석이라고 할 수 없을 것이다.

인간의 사회생활에는 일정한 규범이 요구된다. 이 규범은 개인을 구속함과 동시에 욕구 기대 실현을 위해 지나가야 할 통로가 된다. 이 규범은 타인과의 관계에 있어서의 규제인 동시에 자기 자신에 대한 규제이기도 한 것으로 어떤 의미에서는 강제당하고 있는 것이 되지만 규범이 내재화 되어 있을 경우에는 그 규범은 사회

생활상의 일정한 의무인 것이다. 법률상의 의무는 권리의 반대 개념으로서 법률상의 인격에 부과되는 구속으로 본다. 무엇을 하여야 한다는 작위 의무와 무엇을 해서는 안 된다는 부작위의 의무로 크게 구별하는데 이것을 도덕상의 의무와 구별하기 위하여 법적 의무 또는 법률상의 의무라고 한다. 법적의무의 이행은 자연인과 법인이다. 자연인이 가지고 있는 권리와 의무는 인간이 태어날 때부터 가지고 있는 것도 있지만 태어난 후에 법률에 의해서 주어진 것도 있다. 그런데 법인이 가지고 있는 권리나 의무는 인간이 인간들의 필요에 의해서 법률이라는 제도를 통하여 자연인이 가지고 있는 인격을 일정한 조직에 부여하게 되었다. 그렇게 해서 태어나게 된 것이 법인이라고 하는 조직이다.

국민의 의무 중의 하나가 납세의무이다. 납세의무는 세법에 의하여 그 의무를 이행하도록 되어 있는데 법인 역시 자연인처럼 납세의무를 이행하여야 한다. 법률상으로 자연인과 똑 같은 인격을 가지고 있는 것으로 가정하기 때문이다.

법인세는 법인세법에 의하여 징수하는 국세로서 법인이 가득한 소득을 과세 대상으로 하여 부과하는 조세인데 징수된 세액 중에서 이 법인세가 차지하는 비중이 굉장히 높다. 이렇게 중요한 위치를 차지하고 있는 우리나라의 법인세의 제정연혁을 보면 최초의 법인세는 1916년 8월부터 일본이 그들의 소득세법 중 법인에 관한 규정을 한국에 의용시행 하였는데 그것이 최초의 법인세라고 할 수 있다. 일본 통치하에서 1934년 일반소득세가 신설되면서 제1종 소득으로 분류되었는데 1949년 11월 법인세법이 제정되면서 법인에 대한 독자적인 과세가 시작되었다.¹⁾

이러한 발전연혁을 가지고 있는 법인세법은 경제현상의 급격한 변화를 반영하고 사회적 분위기에 따른 정책적 영향으로 인하여 여러 차례의 개정을 거쳐서 오늘에 이르고 있으며, 경제현상의 세분화 및 복잡화로 인해 법규의 내용이 복잡하고 전문성을 띄게 됨으로써 상당한 관심과 전문적 지식을 갖추고 있지 않은 이상 쉽게 파악하기 어려운 것이 현실이다.

따라서 복잡한 경제현실에서 과세대상 여부를 판단하는 데는 일차적으로 조세법의 해석론이 유용한 수단이 될 수 있겠으나, 조세법의 해석론으로 해결이 불가능한 법의 흠결에 대하여는 입법을 통하여 이를 꾸준히 보충하고 새로운 과세규정으로 제정하는 것이 바람직하다.²⁾

1) 한국세제사, 상권, 재무부, p. 54.

2) 나성길, "조세입법론에 관한 연구", (경희대학교 박사학위논문, 1999), p. 1.

이와 같은 지적은 1988년 헌법재판소 설립 이후, 국민의 기본권인 재산권 침해와 관련되는 세법 영역에서 많은 위헌결정³⁾이 나타나고 있다는 점은 기존의 세법규정이 입법원칙에 맞지 않게 제정된 경우가 적지 않다는 점을 단적으로 지적해 주는 예이다. 따라서, 본 논문에서는 복잡한 경제현실에서 현행 법인세법의 입법취지나 개정사유에 대한 역사적 전개과정을 살펴보고자 한다.

제2절 연구의 범위와 방법

이미 기술되어 있는 입법취지나 개정이유를 중심으로 하여 제반 기록들을 참고로 하여 기술론적 연구를 하였다. 법인세법의 변천과정을 5단계로 구분하였다. 제1단계인 1949년은 법인세법의 제정연도, 제2단계인 1962년은 구 법인세법을 폐지하고 신 법인세법을 제정한 연도, 제3단계인 1968년은 법인세법을 전부 개정한 연도, 제4단계인 1996년은 타법의 개정으로 인한 세법의 개정연도, 2011년은 현재 시행되고 있는 연도이다. 법인세법의 기준에서 볼 때 커다란 사건이 발생한 연도라고 할 수 있다. 이렇게 5단계로 구분하여 각종 문헌이나 연구 자료를 근거로 제1장에서는 서론을, 제2장에서는 조세법의 해석의 원리를, 제3장에서는 법인세법의 진화를, 제4장에서는 법인세법의 입법취지를 살펴보았으며, 제5장에서 결론을 내린 순서로 기술하였다.

3) 2011년 2월말까지 조세법 분야에 따른 헌법재판소 통계를 보면, 위헌법률심판사건에 대한 위헌결정(한정합헌, 한정위헌, 일부위헌, 헌법불합치 결정 등 포함) 사건 총수 273건 중 59건을 차지하여 21.6%를 차지하고 있다.

제2장 조세법해석의 기본원리

제1절 입법의 의미와 한계

본 절에서 기술하고 있는 입법의 의미와 한계는 김승환의 입법학에 관한 연구에서 발췌하였다.⁴⁾ 인간의 공동생활이 영위되는 곳에는 항상 그 공동생활을 규율하는 법이 있기 마련이다. 그러한 법은 강제력을 수반하기 마련이다. 이러한 법은 사회적 동물로써 인간의 생활 속에서 본래적으로 존재하는 것도 있고 다른 한편으로는 역사적 사회 속에서 스스로 생성 발전하는 것도 있다. 또한 법은 존재하고 생성할 뿐만 아니라 세워지거나 만들어진 것도 있다. 법을 작성하는 주체는 시대에 따라 동일하지 않았다. 예를 들어 고대에 있어서는 신 또는 그에 대신하는 자가 법을 만들었으며 사람이 스스로 자신들의 법을 만든다는 생각은 훨씬 후의 일이다. 역사의 발전단계에 따라 입법이 행하는 역할이나 구체적 목적 그 담당자 등은 각각의 사회의 경제구조 이데올로기 법이념 등에 따라 현저하게 다르다.

현대 민주주의에 있어서 법률은 국민에 그 궁극적인 기초를 두고 있으나 이와 같은 민주주의 원칙과 그 실현을 위한 여러 가지 제도가 실질적으로는 국민의 의사에서 많이 유리되고 있다. 입법이 민주주의 사회에서 중요한 역할을 하는 반면에 실현에 있어서는 국민에게서 유리된 정파나 관료기구 또는 그 밖의 사회세력에 의하여 왜곡된 상황 속에서 그러한 민주주의 일반에 대한 문제의 해결에 대한 요청은 특히 입법의 단계에서 가장 뚜렷하게 드러난다.

입법은 아무런 한계가 없는 것은 아니다. 헌법에 의한 한계뿐만 아니라 사회현실과 사물의 본성 즉 조리에 의한 한계가 있게 된다. 첫째로 입법은 헌법규정이나 헌법의 기본원리를 무시하는 것이어서는 안 된다. 둘째 입법은 사회의 하나의 특수한 규범이기는 하지만 사회공동체의 모든 목적이나 요구가 그것만으로 달성되고 충족될 수 있는 것은 아니다. 오히려 다른 사회규범에 맡기는 것이 법이 직접 개입하는 것보다 전체적으로 보아 합목적적인 경우가 적지 않다. 셋째 법이 사물의 본성에 따르지 않을 수 없다는 것은 당연하면서도 입법의 중대한 한계를 이루고 있다. 법

4) 김승환, "입법학에 관한 연구" (고려대학교 박사학위논문, 1987), pp. 11~13.

은 사회의 보통사람이 그것에 복종할 수 있는 정도의 것이어야 하며 이것을 초월한 경우에는 그 실효성이 약해진다. 넷째로 보다 중요한 입법의 적극적 측면은 역사적 사회의 현실적 요구에 적합한 것이어야 한다는 점이다. 사회공동체의 민중의 요구나 의식은 항상 역사적인 현실 속에서 생성하고 구체적인 의미와 형태를 가지고 나타난다. 그러한 현실적인 사회적 요구나 민중의 법의식을 외면하는 경우 입법은 민중의 반발을 초래하게 된다.

다음으로 고려하여야 할 것은 법의 해석과 적용에 관한 문제이다. 법의 해석과 적용은 자체로서 입법적인 창의성을 가지는 것이지만 법학은 단순하게 주어진 법 규정의 테두리 안에 자신을 묶어두지 않고 더 나아가 해석의 근거가 되는 법 규정의 단계를 분석하고 연구하는 것에 관심을 두어야 한다. 법의 해석이나 적용이 국민생활에 중요한 의의를 가지고 있기 때문에 이에 대한 과학적 연구가 중요한 것임은 물론이고 법의 해석이나 적용의 근거가 되고 있는 법 규정 또한 부당하게 또는 불합리하게 애곡되어 있는 경우는 더욱 안 되는 것이다.⁵⁾

제2절 조세법의 해석

1. 조세법해석의 의의

본절의 조세법의 해석의 의의는 강인애의 조세법해석의 기본원리에서 발취하였다.⁶⁾ 법의 해석은 법의 규범적 의미·내용을 명백히 밝히는 것으로, 광의로는 관습법, 특례법 등, 불문법의 해석도 포함하지만, 협의로는 성문법, 즉 실정법규의 해석만을 의미한다. 성문법은 문언 또는 문장에 의하여 규범적 의미를 표현하고 있는 것이므로, 그 규정에 대하여 문법적·논리적 사유를 통하여 그 규범적 의미·내용을 명확히 확정하는 것이 곧 법의 해석이다. 그러므로 법의 해석은 실정법규의 법규범의 진리를 탐구하는 것이다.

조세법은 경제적 부담인 조세의 부과징수관계를 규율하는 법규이므로, 이는 경제

5) 김승환, 전계논문, p. 14.

6) 강인애, “조세법 해석의 기본 원리”, 『세무사』, 한국세무사회, (1988), pp. 8~15에서 요약.

적 부담능력의 징표가 되는 경제사상으로서의 일정한 행위·사실을 가설적 요건사실로 하여 구성된 가설적 명제인바, 이런 실정조세법의 문언에 담긴 규범적 의미·내용을 명확히 밝혀 확정하는 것이 조세법의 해석이고, 조세법이 상정한 가설적 요건사실이 현실적으로 존재하는지 여부를 밝히는 것이 과세요건사실의 인정 즉, 사실의 확정이며 양자를 결부시켜 구체적으로 조세법상의 법률적 효과 즉 조세채권과 조세채무의 발생을 실현시키는 작용을 조세법의 적용이라고 한다.

구체적인 사실에 대하여 조세법을 적용하려면 먼저 조세법규의 의미·내용을 명확히 할 필요가 있다. 그러므로 조세법의 해석, 요건사실의 인정 및 조세법의 적용은 개념상 구별된다. 그리하여 조세법의 해석, 사실의 확정 및 조세법의 적용 중 그 어느 한 가지라도 잘못이 있을 때에는 조세법의 목적하는바 유효한 법적 효력을 인정받을 수 없게 된다.

그런데 법의 해석은 입법자 또는 입법의 과정에 참여한 자의 주관적인 의사내용을 밝히는 것이 아니라 법 규정의 객관적인 규범으로서의 의미·내용을 밝히는 것인데 법 규정의 문언 또는 문장에 대하여 표현된 입법자의 의사내용을 밝히는 해석방법을 입법자의사해석이라고 하고, 법 규정의 객관적인 입법목적에 따라 그 의미·내용을 밝히는 해석방법을 입법목적해석 내지 목적적 해석이라고 하는바, 법을 해석함에 있어서는 후자의 방법에 의하여야 한다.

그런데 입법목적해석방법에는 당해 조문의 문자·문구 또는 문장의 문법적 사유를 기초로 하여 그 의미·내용을 밝히는 문리해석과 당해 조문의 목적·취지 및 타 관계조항과의 관계 또는 법의 기본이념 등에 비추어 조문의 문언·문장 등의 문법적 의미에 구애받지 않고 논리적 사유에 의하여 그 의미·내용을 밝히는 논리적 해석이 있는바, 법규의 목적·취지를 중시하는 목적론적 해석은 논리적 해석에 속한다.

논리적 해석방법에는 확정해석·축소해석 유추해석 보충해석 반대해석 등의 방법이 있다.

조세법의 해석에도 법의 해석에 관한 일반원칙이 타당할 것이지만, 조세법은 국민의 재산권보장을 목적으로 하여 조세법률주의를 최고원리로 삼고 있으므로 국민의 경제생활에 있어서의 법적 안정성과 예측가능성의 확보가 강력하게 요청되고, 그 결과 조세법의 해석에 있어서는 일반법의 경우와 달리 엄격해석 및 협의해석의 원칙이 지배되고 있다.

그러므로 조세법의 해석에 있어서는 문리해석을 기초로 할 수밖에 없으나, 문리 해석에 의하여 당해 조문의 규범적 의미·내용을 밝힐 수 없는 경우에 어느 정도 까지 논리적 해석이 허용될 것인가가 문제이다.

조세법해석의 특성과 가치기준을 보면 조세법도 헌법을 정점으로 하는 국법질서 속에 존재하는 부분적 법질서이므로 법의 해석에 관한 일반법칙은 조세법의 해석에 있어서도 그대로 타당하다고 할 것이나, 다만 조세법이 가지는 국민의 재산권보장에 대한 침해법규로서의 특성 때문에 조세법에 특유한 해석방법과 가치기준이 검토되어야 하고, 이로 인하여 일반적인 법의 해석방법이나 기준이 조세법의 해석에 있어서 다소간에 수정되거나 배제되고 있다.

원래 법의 해석은 단순히 객관적으로 존재하는 법의 객관적인 인식작용이 아니라 법의 형식으로 표시된 가치체계를 구체적으로 실현하는 실천적인 의욕작용이라고 할 것이므로, 법에 관하여 서로 다른 가치관의 대립이 존재하는 경우에는 법의 해석자는 객관적인 가치법칙에 의하여 가치질서를 합리적으로 조정하여 가치체계를 실현하도록 인식·조작하여야 할 것이다.

그런데 법이 추구하는 가장 기본적인 가치질서는 인간의 가치와 존엄성, 자유와 평등에서 이를 찾을 수밖에 없는 바, 우리나라의 헌법은 이를 자유권과 평등권의 보장으로 헌법 제10조와 제11조에서 구체화하고 있다.⁷⁾

그리하여 조세법은 위 가치질서를 실현하기 위하여 국민의 자유권적 기본권인 재산권보장을 목적으로 하고 있는 조세법률주의와, 조세부담에 있어서의 평등권보장을 목적으로 한 조세공평주의를 기본원칙으로 삼고 있으나, 전자는 헌법 스스로가 선언하고 있는 헌법원리로서 연혁적인 가치기준으로 보지 않을 수 없다.

그러므로 조세법의 해석에 있어서는 조세법률주의가 최고의 가치기준이라고 할 것이므로 조세공평주의는 조세법률주의의 테두리 안에서만 용납된다고 볼 것이다.⁸⁾

7) 제10조 모든 국민은 인간으로서의 존엄과 가치를 가지며, 행복을 추구할 권리를 가진다. 국가는 개인이 가지는 불가침의 기본적 인권을 확인하고 이를 보장할 의무를 진다.

제11조 ① 모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다.

② 사회적 특수계급의 제도는 인정되지 아니하며, 어떠한 형태로도 이를 창설할 수 없다.

③ 훈장등의 영전은 이를 받은 자에게만 효력이 있고, 어떠한 특권도 이에 따르지 아니한다.

8) 최명근, 『세법학개론』, (세경사, 1994). p. 143.

우리나라 국세기본법 제 18조 제 1항에는 “세법의 해석·적용에 있어서는 과세의 형평과 당해 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 아니하도록 하여야 한다.”고 규정함으로써 조세법의 해석의 원리에 관한 명문의 규정을 두고 있다.

그런데 이 규정은 조세법의 해석에 관한 주의적·선언적인 규정에 불과하며, 이러한 조세법의 해석의 원리는 학설 및 판례가 일반적으로 인정하고 있는 것이다.

2. 조세법률주의

조세법률주의라 함은 법률의 근거 없이는 국가는 조세를 부과 징수할 수 없고, 국민은 조세의 납부를 요구당하지 않는다는 헌법원리 내지 정치원리를 말한다.

조세법률주의는 연혁적으로 볼 때 중세말기의 봉건국가에서 봉건영주나 절대군주의 전비의 조달이나 개인적 욕망을 충족시키기 위한 자의적인 과세에 대하여 신홍시민계급이 그들의 재산을 수탈당하지 않기 위하여 이에 저항하기에 이르렀고, 그 결과 “대표 없이는 과세 없다”는 사상 아래 국가의 과세권은 국가의 동의, 즉 국민대표회의가 제정하는 법률의 근거 없이는 행사할 수 없다는 헌법원리로 성립하게 되었다.

우리나라 헌법도 제 38조9)·제 59조10)에서 조세법률주의를 선언하고 있다. 이러한 조세법률주의는 국민의 경제생활에 있어서의 법적 안정성과 예측가능성의 확보를 그 기능으로 하고 있다.

조세법률주의의 내용으로서는 과세요건법정주의·과세요건명확주의·불소급의 원칙, 합법성의 원칙 및 납세자의 권리보호원칙 등 5가지를 들 수 있다.¹¹⁾

조세법률주의에 의하면 조세의 과세요건에 관한 모든 사항은 모두 국회가 정립하는 법률로서 규정할 것을 이상으로 한다. 그러므로 조세법의 해석에 있어서도 조세법의 최고원리인 조세법률주의를 최고의 가치기준으로 삼아야 할 것이며, 그 결과 조세법해석의 협의성 및 엄격성의 원칙이 강조되고 있다.¹²⁾

9) 제38조 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.

10) 제59조 조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.

11) 강인애, 『소득세법』, (세경사, 1988), p. 20.

12) 김두천, 『세법학』, (박영사, 1988), p. 137.

조세법의 기본이념을 조세정의로 이해하고, 조세법률주의를 기본이념인 조세정의를 실현하기 위한 형식적 수단, 조세공평주의를 그 실질적 수단으로 파악하며, 조세법의 해석은 궁극적으로 조세정의에 합당하여야 한다고 주장하는 견해가 있다.¹³⁾

이 견해에 의하면, 조세법률주의는 조세법의 기본이념인 조세정의의 일면을 표현하고 있는 것에 지나지 않으므로 그러한 일면만을 강조하는 것은 조세법의 기본이념을 올바르게 파악한 것이라고 할 수 없으며, 조세법의 기본이념은 형식과 실질이 서로 조화되어 있어야 하며 조세법의 해석은 그런 의미의 조세법의 기본이념을 근거로 하여 그 실현에 이바지하도록 하여야 한다는 것이다.

그러므로 조세법률주의의 원칙은 궁극적으로 조세정의를 실현하기 위한 형식적 수단으로서 조세법의 기본이념의 일면을 나타내는 것에 지나지 않는 것이므로 조세정의를 실현하기 위한 다른 하나의 실질적 수단인 조세의 공공성이나 조세부담의 공평의 원칙 등과 조화를 이루도록 전체를 종합적으로 이해하여야 한다는 것이다. 그리고 그런 견지에서 보면 조세법률주의의 원칙이 인정된다고 하여 당연히 죄형법정주의와 같은 의미에서 법조문을 문자대로 엄격해석을 하여야 한다든가 조세법의 불소급이 절대적인 원칙으로 인정되어야 한다는 결론은 나오지 않는다고 주장한다.

그러나 조세법률주의는 그 성립의 역사적 연혁을 볼 때 법에 의한 행정의 원리인 근대 법치주의가 확립됨에 있어서 그 유래가 된 원형태의 선도적 정치원리인바, 오늘날 국민의 사유재산의 보장을 그 존립의 전제조건으로 삼는 자본주의체계의 국민주권주의국가에 있어서 조세제도는 국민의 사유재산의 보장을 그 존립의 기초로 하는 것이므로 조세법은 국민의 재산권보장을 궁극적인 목적으로 한다고 볼 수 밖에 없으며, 따라서 국민의 재산권보장을 목적으로 하는 조세법률주의가 곧 조세정의인 것으로 파악하여야 할 것이다.

그러므로 조세공평주의는 조세법률주의와 동일차원의 가치기준으로 볼 수 없고, 전자는 후자보다 하위의 가치기준으로 이해하여야 할 것이므로 조세법의 해석에 있어서 조세공평주의의 가치기준은 최상위의 가치기준인 조세법률주의의 가치질서의 범위 안에서만 용납된다고 할 것이다.

조세법률주의의 성격을 조세법의 입법근거에 관한 기본원리로 볼 것인지, 그리고 더 나아가 조세법의 해석에 있어서도 기본원리로서 기능을 하는 것인지에 관하여

13) 김현채, 『현대 세법의 기본 문제』, (박영사, 1993), pp. 174~179.

논의되고 있는 실정이다. 그런데 조세법률주의는 조세법의 입법근거인 법원의 문제에 관한 것일 뿐이고 조세법의 해석에 직접 관련된 것은 아니라고 주장하는 견해가 있다.

이 견해에 의하면, 조세법의 해석은 형식적으로 볼 때 입법의 문제가 아니고, 실질적인 면에서 보면 법률해석의 영역을 벗어나 입법과 같은 효과를 가져 오기 때문에 조세법률주의를 부정하는 결과를 보일 때도 있지만, 이는 조세법률주의에 반하는 것은 아니다. 그러므로 조세법률주의는 조세법의 해석과 결부되는 것이 아니고, 조세법의 해석과 결부되는 것은 조세법률주의의 근거를 이루는 국민의 자유권의 보장이라고 할 수 있는 것이다.

조세법률주의는 헌법의 사명인 국민의 자유권의 보장을 조세입법에 구체화하기 위하여 헌법에 이를 명문화한 것이므로, 조세법률주의는 조세법의 법원의 문제에 관한 규정으로서 조세법의 해석에 직접 관련된 것은 아니고, 조세법의 기반을 이루는 헌법상의 자유권의 보장 자체가 조세법해석의 근거를 이루는 것이라고 주장한다.

그러나 조세법률주의는 근대 법치주의를 확립함에 있어서 그 유래가 된 원형태의 선도적 정치원리 내지 헌법원리로서 이는 조세법의 입법근거가 될 뿐만 아니라, 그 해석·작용에 있어서도 최고의 원리로서 기능을 갖는 것으로 이해하는 것이 통설이며 판례이다.

조세법해석의 협의성 및 엄격성의 원칙은 조세법률주의에 의한 법적 안정성 및 예측가능성을 확보하기 위한 요청에서 이루어진 것이다.

3. 조세공평주의

조세공평주의는 조세평등주의 또는 조세부담의 공평의 원칙이라고도 하는바, 이는 조세부담은 국민 사이에 공평하게 배분되어야 하고 조세법률관계에 있어서 국민은 평등하게 취급되어야 한다는 원칙을 말한다.

이는 근대법의 기본원리인 법 앞에서의 평등의 원칙이 과세분야에서 발현된 것인데, 우리나라는 헌법 제 11조¹⁴⁾에서 평등의 원칙을 천명하고 있다.

14) 제11조 ① 모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여

조세공평주의는 그 내용으로서 조세의 공평 내지 중립성을 요구하며, 입법론으로서 '담세력에 따른 과세'를 요청하는 것으로 볼 수 있다.¹⁵⁾

여기서 평등의 의미와 관련하여 평등의 원칙이 입법권을 구속할 수 있는가에 대하여 절대적 평등설과 상대적 평등설이 대립되어 있으나, 후설이 오늘날의 통설이다. 그러므로 평등은 절대적인 무차별의 평등을 의미하는 것이 아니고 정당한 이유와 합리적인 근거가 있는 경우에는 차별입법이 허용되는 것으로 해석한다. 대법원판례도 상대적 평등설의 입장을 취하고 있다.¹⁶⁾

그리고 상대적 평등의 기준으로서는 정의·자의금지·합리성·사회통념 또는 사회의 법의식 등을 들고 있다.¹⁷⁾

조세부담의 공평은 수평적 공평(horizontal equity)과 수직적 공평(vertical equity)으로 나눌 수 있는데, 전자는 같은 소득을 가진 자는 같은 금액의 조세를 부담하여야 한다는 것을 말하고, 후자는 소득이 많은 사람은 소득이 적은 사람보다 더 많은 조세를 부담하여야 한다는 것인바, 현대적 의미의 조세공평주의에 있어서 누진세율구조는 수직적 공평의 요구를 만족시키기 위한 것으로 이해되고 있다.¹⁸⁾

그런데 조세는 국민으로부터 직접적인 반대급부 없이 이를 부과 징수하는 것이므로 조세부담의 공평원칙은 조세제도 존립의 근본원칙이라고 할 수 있는바, 조세법상의 실질과세의 원칙 내지 경제적 실질주의 또는 부당행위계산의 부인은 조세공평주의의 표현으로 이해되고 있다.

조세공평주의의 본질에 관하여 통설은 이를 조세법률주의와 독립한 별개의 조세법의 기본원리로 이해하고 있다. 즉, 통설에 의하면 조세법률주의는 국민의 자유권적 기본권인 재산권보호를 위하여 납세의무의 승인이 법률유보사항임을 밝히는 조세법의 기본원리이고, 조세공평주의의 원칙은 국민의 평등권을 보장하기 위하여 조세부담의 공평배분이라는 이념을 구체화하는 조세법의 별개 독립한 기본원리이다.

정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다.

② 사회적 특수계급의 제도는 인정되지 아니하며, 어떠한 형태로도 이를 창설할 수 없다.

③ 훈장등의 영전은 이를 받은 자에게만 효력이 있고, 어떠한 특권도 이에 따르지 아니한다.

15) 강인애, 전계서, p. 31.

16) 대법원, 1966. 3. 29 선고, 65누69 판결 참조.

17) 김철수, 『헌법학개론』, (법문사, 2005), p. 304.

18) 김현채, 전계서, p. 174.

최명근, 전계서, p. 84.

이에 대하여 조세공평주의를 조세법률주의의 실질적 내용을 이루는 원리로 이해하는 견해¹⁹⁾와, 조세법률주의를 조세법의 외형적·형식적 기본원리로, 조세공평주의를 그 내용적·실질적 기본원리로 이해하는 유력한 견해도 있다. 어느 견해에 의하든 간에 국민의 자유권을 실질적으로 보장하기 위해서는 평등권도 확보되어야 할 것이므로, 조세법률주의를 실질적으로 충실히 하기 위해서는 조세공평주의의 실현이 필연적으로 요구된다고 할 것이다.

조세법률주의는 국민의 자유권적 기본권인 재산권을 보장하기 위한 기본원리이고, 조세공평주의는 국민의 평등권 보장하기 위한 기본원리인바, 자유와 평등은 국민주권주의헌법에 의하여 선언되고 보장되는 자유민주주의의 기본질서의 2개의 지주이다.

그런데 자본주의체제의 국가에서 조세제도는 국민의 사유재산의 보장을 그 존립의 기초로 하는 것이므로, 조세법은 조세법률주의에 의한 국민의 재산권보장을 최고의 목적으로 하고 조세공평주의에 의한 조세부담의 평등권보장은 차위의 목적으로 이해할 수밖에 없다.

그런데 조세법의 대상인 경제현상은 복잡다양하고 항상 유동적이기 때문에 조세법의 제정은 현실의 경제현상의 대처에 불완전하게 된다. 따라서 조세공평주의의 입장에서 보면 조세법의 해석에 있어서 법조문의 문언에 구애받지 않고 경제적·실질적 목적과 해석의 필요성에 따라 조세법규의 흠결을 보충하는 확장해석이나 유추해석이 가능하다고 할 수 있지만 조세법률주의 입장에서 보면 국민 경제생활에 있어서의 법적 안정성 및 예측가능성 때문에 조세법해석의 협의성과 엄격성이 요청되고, 그 결과 조세법규의 흠결을 보충하는 확장해석·유추해석 등은 금지된다. 그러나 조세법에 있어서 조세법률주의에 의한 국민의 자유권적 기본권인 재산권의 보장은 조세공평주의에 의한 국민의 평등권보장보다 상위의 가치기준으로 이해하여야 할 것이므로, 조세공평주의에 의한 경제적·실질적 목적을 고려하는 조세법의 해석은 조세법률주의에 의하여 보장되는 납세자의 재산권을 침해하지 않는 범위 내에서만 허용되어야 할 것이다. 따라서 조세공평주의는 조세법률주의의 테두리 안에서만 그 기능을 발휘하여야 할 것으로 이해된다.²⁰⁾

19) 김현채, 전계서, p. 177.

新井隆一, 『租稅法の基礎理論』, (弘文堂, 1999), p. 85.

20) 김현채, 전계서, p. 175.

그런데 국민의 자유권적 기본권인 재산권을 실질적으로 보장하기 위해서는 평등권도 확보되어야 할 것이므로, 조세공평주의는 조세법률주의에 의한 국민의 재산권 보장을 소극적 보장으로부터 적극적 보장으로 충실하도록 보완하는 보충적 기능을 가진 것으로 이해하여야 할 것이다.

조세공평주의의 원칙이 조세입법의 기본원리로서 중요한 기능을 하고 있음은 이론의 여지가 없으나, 이 원칙이 조세법의 해석·적용에 있어서도 기본원리로서 기능을 가지는가에 관해서는 소극설과 적극설이 있다.²¹⁾

소극설에 의하면 조세공평주의는 조세입법의 기본원리에 불과하고 세법의 해석에 있어서는 조세법률주의에 의한 협의성 및 엄격성의 원칙이 지배되어 확장해석·유추해석이 금지되므로 조세공평주의는 고려할 필요가 없다고 한다. 이 설은 조세공평주의라는 불명확한 추상적 가치기준을 조세법의 해석·적용에 끌어들인다면 법의 해석에 의한 법규의 정립이 가능하여 조세법률주의를 형해화시킬 위험성이 있다고 주장한다.²²⁾

이에 대하여 적극설은 조세공평주의를 조세제도 존립의 기본원칙으로 생각하고 조세법률주의와 함께 조세법의 해석과 적용에 있어서 기본원리라고 한다.

우리나라 국세기본법 제 18조 제 1항²³⁾ 및 제 19조²⁴⁾에는 세법을 해석·적용함에 있어서 '과세의 형평'을 고려하도록 규정함으로써 적극설의 입장을 명문화하였다.

그러므로 조세공평주의는 조세법의 해석·적용에 있어서 기본원리로서 기능을 하고 있음을 부인할 수 없지만 '과세의 형평'은 납세자의 재산권을 침해하지 않는 범위 내에서만 고려되어야 할 것이다. 왜냐하면 조세공평주의는 전술한 바와 같이 조세법률주의보다 하위의 가치기준이므로 조세부담의 공평은 조세법률주의의 테두리 안에서만 허용되어야 하기 때문이다.

그런데 조세법률주의와 조세공평주의를 조세법의 기본이념인 조세정의를 실현하

21) 北野弘久, 『稅法學의 基本問題』, (成文堂, 1972), p. 34.

22) 최명근, 전계서, p. 28.

23) 세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평(衡平)과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다.

24) 세무공무원이 재량으로 직무를 수행할 때에는 과세의 형평과 해당 세법의 목적에 비추어 일반적으로 적당하다고 인정되는 한계를 엄수하여야 한다.

기 위한 동일차원의 가치기준으로 보고 전자를 형식적 원리, 후자를 실질적 원리로 이해하는 견해에 의하면, 조세공평주의를 조세법률주의에 의한 실정조세법규의 흠결을 보충하고 법의 내용을 보완하는 해석원리로서의 기능을 가진 것으로 해석하고, 또한 조세법률주의에 의한 조세법의 엄격해석이나 불소급의 원칙을 부인하고 있는바, 이러한 해석원리는 실정조세법규의 흠결의 경우에 국고주의의 입장에서 해석에 의한 법규의 정립을 가능하게 함으로써 결과적으로 조세법률주의를 근본적으로 형해화시킬 위험성이 크다고 할 것이어서 찬성할 수 없다.

그러므로 조세공평주의는 조세법률주의의 테두리 안에서 조세법의 해석의 기본 원칙으로써 보충적 기능으로 보아야 한다.

따라서 조세공평주의는 조세법률주의에 의한 국민의 자유권보장을 소극적으로 보장할 뿐만 아니라 조세법의 해석과 적용의 단계에서 적극적으로 보완하는 기능을 가진다고 할 수 있을 것이다.

4. 합목적성의 원칙

조세법을 해석 적용함에 있어서는 조세법의 목적에 합당하여야 하는바, 이를 합목적성의 원칙이라고 한다.

여기서 조세법의 목적이라 함은 조세법의 취지 또는 정신을 말한다. 법의 해석에 있어서 법의 목적을 고려하여야 한다는 것은 명문의 규정이 없더라도 당연한 것이지만, 조세법을 해석함에 있어서 그 목적만을 지나치게 중시하다 보면 목적에 합당한 문리해석을 경시함으로써 문언의 본래 의미를 이탈하여 확장해석이나 유추해석이 가능하게 되고, 그 결과 법적 안정성을 현저히 저해하게 된다.

그러므로 조세법의 해석방법으로서 합목적적 해석이 허용된다고 할지라도 조세법의 최고가치기준인 조세법률주의에 기한 엄격해석 및 협의해석의 원칙에 의하여 그 허용의 한계가 문제로 된다.

조세법의 목적은 조세법 전체의 목적, 개별적인 세법의 목적 및 당해 조항의 목적으로 나눌 수 있다.

가. 조세법 전체의 목적

조세법 전체의 목적은 모든 법이 가지고 있는 일반적이고 공통적인 목적을 말하는바, 과세의 목적과 구별된다. 조세 내지 과세의 목적은 통치단체인 국가 또는 지방자치단체의 재정수요의 충당에 있는 것이고 조세법의 목적은 국민의 재산권이 위법하게 침해되는 것을 방지하는 데 있다.

조세 내지 과세의 목적을 달성하기 위하여 조세징수확보주의가 인정되는바, 이는 입법정책의 문제일 뿐이고, 조세법 해석의 문제는 아니다.

그러므로 조세법의 목적은 국민의 경제생활에 있어서의 법적 안정성과 예측가능성을 확보하여 국민의 재산권을 보장하는 데 있다고 할 것이므로 이를 표방하는 조세법률주의를 조세법의 최고이념으로 삼아야 할 것이다.

나. 개별세법의 목적

개별적인 세법을 해석함에 있어서 당해 세법의 목적을 고려하여야 함은 당연하다.

국세기본법 제 19조에 “세무공무원이 그 재량에 의하여 직무를 수행함에 있어서..... 당해 ‘세법의 목적’에 비추어 일반적으로 적당하다고 인정되는 한계를 엄수하여야 한다”고 규정하고 있는바, 여기서 당해 세법의 목적은 개별세법의 목적을 의미한다.

개별세법의 목적은 각 세법에 그 입법취지나 목적을 명시하는 경우도 있으나²⁵⁾ 이를 명문으로 규정하지 아니한 경우에도 당해 세법의 목적이 있는 것이므로 이를 밝혀야 한다.

25) 조세특례제한법 제1조(목적) 이 법은 조세(租稅)의 감면 또는 중과(중과) 등 조세특례와 이의 제한에 관한 사항을 규정하여 과세(과세)의 공평을 기하고 조세정책을 효율적으로 수행함으로써 국민경제의 건전한 발전에 이바지함을 목적으로 한다.

다. 당해조항의 목적

개별적인 세법을 해석함에 있어서 당해 조항의 목적을 고려하여야 함은 당연하다. 국세기본법 제 18조 제 1항²⁶⁾에서 규정하고 있는 합목적성은 개별세법의 각 조항의 목적에 합당한 것을 의미한다. 당해 조항의 목적은 당해 개별세법의 목적 아래 개별조항의 특수한 목적을 밝혀야 한다.

라. 합목적성의 원칙의 한계

조세법의 목적이 위와 같이 조세법 전체의 목적, 당해 개별세법의 목적 및 당해 조항의 목적으로 구별되는바, 이 3가지의 목적은 순서대로 순위를 이루는 목적으로서 상호 관련이 있는 것이므로 하위의 목적을 해석함에 있어서는 상위의 목적을 기초로 해석함으로써 서로 조화를 이루도록 하여야 할 것이다. 따라서 상위의 목적을 무시하고 하위의 목적을 독자적으로 해석하는 것은 용납될 수 없는 것이다.

또한 조세법의 해석에 있어서 합목적성의 원칙을 지나치게 중시하다 보면 목적에 합당한 문리해석을 경시함으로써 법조문의 문언의 본래 의미를 이탈하여 확장 해석이나 유추해석의 가능범위가 넓게 되어 조세법의 최고원리인 조세법률주의에 의한 법적 안정성과 예측가능성 확립이 무너지게 된다. 그뿐만 아니라 과세관청은 목적론적 해석이라는 미명 아래 새로운 행정입법에 의한 자의적 과세를 할 수 있게 됨으로써 해석에 의한 조세법규의 정립이 가능하게 되어 조세법률주의의 내용인 과세요건법정주의에 반하게 된다. 그리하여 국세기본법 제 18조 제 1항에는 세법의 해석·적용에 있어서는 당해 조항의 합목적성에 비추어 “납세자의 재산이 부당히 침해되지 아니하도록 하여야 한다.”고 규정하고 있다.

따라서 목적론적 해석은 조세법률주의의 테두리 안에서만 허용된다고 할 것이며 그 결과 조세법의 해석은 문리해석을 기본으로 하되, 법조문의 문언이 가지는 예측가능성을 해하지 않는 범위 안에서 법규정의 취지·목적에 고려하는 목적론적 해석이 허용되는 것으로 보아야 할 것이다.

26) ① 세법의 해석·적용에 있어서는 과세의 형평과 당해 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 아니하도록 하여야 한다.

제3장 법인세의 탄생

제1절 법인의 탄생

법인이란 기업의 법인격을 줄인 말로 기업이 자연인처럼 권리의무의 주체가 될 수 있는 자격이나 지위를 갖고 있다는 말이다. 이러한 법인격을 가지고 있는 기업의 일반적인 형태가 주식회사이다. 20세기 초 미국 컬럼비아대학교 총장으로 나중에 노벨평화상을 받은 철학자 니콜라스 버틀러(Nicholas M. Butler, 1862-1947)는 “주식회사야 말로 근대사에 있어서 가장 뛰어난 걸작품이다. 증기기관이나 전기마저도 주식회사의 지원이 없었더라면 태어나지 못했을 것이다”라고 주장하였다.²⁷⁾ 1937년 영국의 로널드코스(R. Coase)는 “기업의 본질”이라는 논문에서 기업의 본질을 다음과 같이 기술하고 있다. “생산자와 소비자가 간헐적으로 만나 상거래를 하는 대신 기업이 그 자리를 차지하게 된 가장 기본적인 이유는 경제활동에 소요되는 거래비용을 축소하는데 있다”고 설명하고 있다. 즉 거래당사자들을 모두 한자리에 모음으로써 개별적인 흥정과 가격결정과정에서 발생하는 제반 경비는 물론 번거로움까지 없앨 수 있었다는 주장이다.²⁸⁾ 21세기의 기업의 모습은 기술개발과 세계화의 조치 때문에 여러 가지 진입 장벽을 허물어 가고 있으며 기업이라는 고체덩어리가 분해되는 경우도 많이 나타나고 있다. 기업에 대한 경제학적 측면에서 논쟁이 심화되면서 일부 경제학자들은 기업을 사회와 개인 간에 놓여 있는 계약의 징검다리로 인식하는 한편 다른 이론가들은 기업을 경제활동에 필요한 요소의 집합체로 보기도 한다. 그러나 투자자 관리자 노동자들이 제기하는 의문은 “회사의 목적은 뭐지? 내가 왜 여기서 일하고 있을까? 여기서 일하면 과연 돈은 벌수 있을까?”하는 것들이다.

처음으로 주식회사의 형태를 갖춘 수탁회사는 1955년에 설립된 머스코비주식회사이며 이 주식회사를 기점으로 많은 회사들이 창업되기도 하고 망하기도 하였는데 이러한 과정을 거치면서 우리가 확인할 수 있는 것은 기업은 정치적 산물이라

27) 이재규, 『기업과 경영의 역사』, (서울 : 사과나무, 2006), p. 233.

28) 존 미클스웨이트, 유경찬 옮김, 『기업의 역사』, (을유문화사, 2000), p. 27.

는 점이다.²⁹⁾ 기술혁신보다는 정치적 투쟁이 기업출현의 직접적인 배경이었다는 것이 역사의 고백이다. 19세기 영국에서 있었던 기업의 성격에 관한 여러 가지 논쟁은 기업의 특징을 규정짓는 데 중요한 역할을 하였다. 기업이란 도대체 무엇일까? 돈을 버는 것 이외에는 특별한 의무를 지지 않는다는 법에 따라 생겨난 단순한 개인들의 집합일까? 아니면 공공의 이익을 위하여 생겨난 특별한 조직일까?

기업은 정치적 사회적으로 대단한 충격을 줄 수 있다는 점이다. 이점을 피터 드러커는 다음과 같이 설명하고 있다.³⁰⁾ 미국이나 프랑스 독일에서 새로운 형태를 선보였던 기업은 여러 가지 변형을 통해 거듭났던 군대나 병원이나 대학과는 본질적인 면에서 크게 다르다. 보이지 않는 목표를 추구하는 혁신적인 존재로 보아야 한다. 기업은 처음 만들어진 자율적인 기구로 수백 년을 거치는 동안 정부와는 독립적으로 사회에서 힘의 중심적 역할을 해왔다.

기업이란 존재는 주주들의 이익을 전제로 한다. 1916년 미국의 미시간주의 최고 법원은 “기업은 본질적으로 주주들의 이익을 추구하기 위하여 조직된 단체이다.”라는 판결을 하였다. 피터 드러커는 1942년 산업인의 미래(the future of industrial man)에서 “인간은 생물학적 존재로서는 호흡할 공기가 있어야 하는 것과 마찬가지로 사회적 정치적 존재로서는 제대로 기능적인 사회(functioning society)가 있어야만 한다. 그러나 인간에게 사회가 있어야 만 한다고 해서 인간에게 그런 사회가 당연히 실제로 주어져 있다는 것을 의미하지 않는다.”라고 기술하고 있다. 또한 정상적으로 기능하는 사회의 본질적 요구조건을 두 가지로 요약했다. 첫째 자율적으로 움직이는 대규모 법인은 사회의 대표적인 기구이다. 둘째 기업경영은 일종의 통치기관으로서의 정당성을 부여 받아야 한다. 이러한 이야기는 대기업의 경제적 지배력과 세력 확산을 의미하는 것인데 일찍이 드러커가 인식하였던 것으로 보인다.

인간이 조직을 만들었다는 사실은 다음과 같은 두 가지 함의를 갖는다.³¹⁾ 첫째 조직은 인간이라는 행위자에 의해 창조되고 구성되었다는 것이다. 기업가는 소규모 회사를 설립하고 정부는 자신의 행정기관을 만들고 경영자는 정기적으로 조직을 재설계한다. 그리고 의사결정자로서 인간은 이와 유사한 조직의 합병 또는 해산에

29) 존 미클스웨이트, 전계서, p. 85.

30) 이재규, 전계서, pp. 403~404.

31) Sytse Douma, Hein Schreuder, 정진필 외 2인 공역, 『기업이론』, (전남대학교 출판부, 2000), p. 250.

관여한다. 조직은 적어도 어느 정도까지는 의도적으로 창조되어 설계된다. 물론 조직은 원래 의도한 바와 전혀 다르게 변하기도 한다. 조직형태는 시간의 경과에 따라 다르게 발달한다. 그리고 조직형태의 발달은 조직운영의 환경을 분리해서 생각할 수 없다. 조직이란 어떤 것이든 나름대로 환경을 가지며 그 환경의 역할은 조직형태의 발달을 설명할 것이라는 것을 인식하고 있다. 따라서 선택 탄생 사망 대체 그리고 이런 다른 현상이 조직의 중요한 연구대상이라는 점에는 의문의 여지가 없다고 생각한다.

오늘날과 같은 법인체의 시초는 17세기 경 서북 유럽에서 발달한 무역회사들이었다.³²⁾ 정부는 그들이 세금을 내는 대가로 독점을 허용하였다. 영국 선박이 러시아나 중동지역까지 가는 원거리 무역은 개인투자자가 자금을 대기에는 너무나 규모가 컸다. 따라서 그들은 합작회사(joint stock company)를 설립했는데 차츰 합작회사는 자금조달 후에는 그것을 사고 팔 수 있는 주식을 발행함으로써 스스로 자본가가 되어갔다. 그리하여 최초의 주식거래소가 등장하게 되었다. 그러나 자본주가 위험을 모두 떠안는 반면 선장의 책임이 줄어들는데 대한 우려가 나타났다. 애덤스미스가 경고한 대로 “선장이란 다른 사람들의 돈을 관리하는 사람이지만 사실은 합작회사에 투자한 사람이 신경을 쓰는 만큼 선장이 철저히 사업에 관심을 쏟는다고 기대할 수 없다” 법률가들 또한 “인조인간”으로서의 법인의 법률적 성격에 대해 우려하였다. 17세기의 유명한 법률가 에드워드 콕(Edward Cock, 1552-1634)은 다음과 같이 공언하였다. “법이란 배반할 수 없으며 불법을 저지를 수도 없다. 따라서 파문을 당할 수도 없다. 왜냐하면 그들은 영혼이 없기 때문이다.” 콕의 공언은 에드워드 서로(Edward Thurlow, 1731-1806)와 윌리엄 해즐리트(William Hazlitt, 1778-1830)에 의하여 지지를 받았다. 대법관인 서로는 “법인이란 처벌받을 몸뚱이도 없으며 저주받을 영혼도 없다. 그러므로 그들은 자기 하고 싶은 대로 한다”라고 했으며 수필가 해즐리트는 “법인체는 개인들 보다 훨씬 더 추악하고 방종하다. 왜냐하면 그들은 잘못을 저지를 수 있는 더 큰 힘을 갖고 있지만 불명예와 처벌을 받을 필요는 없기 때문이다. 법인은 수치를 느끼지 않으며 후회하지도 않고 자비를 베풀 줄도 모르며 선행도 하지 않는다.”라고 하였다. 해즐리트는 법인의 진화가 가져올 위험에 대하여 명쾌한 정의를 내렸던 것이다.

지금의 시각에서 보면 별것이 아닌 것 같지만 17세기에 있어서는 획기적인 변화

32) 이재규, 전계서, pp. 124~126.

가 있었는데 이변화가 근대기업 탄생의 모태가 되었다. 첫째의 변화가 자연인과 동일한 입장에서 사업을 영위할 수 있는 법인(legal person)의 탄생이었고 두 번째가 기업에 투자한 사람들에게 임의적으로 매매가 가능한 주권(stock certificate)을 발행했던 일이며 세 번째가 투자자들의 책임한계를 투자금액 이내로 제한하는 유한책임제도(limited liability)의 도입이었다.³³⁾

제2절 법인세의 탄생

각각의 개인으로부터 소득세를 걷고 있음에도 불구하고 왜 법인세를 걷는지에 관하여는 여러 가지 옳고 그른 설명들이 제시되어 있지만, 역사적으로 본다면 ‘법인도 사람과 마찬가지로’라는 생각이 세금의 영역에까지 침투해 들어왔다는 것과, 특히 ‘돈 많은 큰 회사’에게 세금을 걷는 것이 공평하다는 생각이 법인세를 걷는데 많은 영향을 미친 것으로 보인다. 물론 이러한 생각이 합리적이라고 생각할 수 있고 비합리적이라고도 생각할 수 있다.

회사로부터 세금을 걷는다는 것이 꼭 ‘개인의 소득’과 구별되는 ‘법인의 소득’에 세금을 물린다는 의미를 갖지는 않는다. 오히려 이는 동일한 소득에 대한 세금을 개인으로부터 걷느냐 회사로부터 걷느냐를 결정하는 것일 따름이다. 이해를 돕기 위하여 굳이 민사법학의 용어를 사용하자면 이는 법인의제설에 보다 가깝다고 말할 수도 있다. 즉 회사란 사단법인의 한 종류로서, 결국 사람들의 모임에 법이 원래 자연인에게만 인정되는 ‘인격’을 의제한 것에 불과하므로, 회사의 소득이란 결국 이를 구성하고 있는 개개 ‘사원’(주식회사의 경우에는 주주)들의 소득에 불과하다는 것이다. 다만 이를 회사로부터 걷을 것인가 아니면 개개의 사원으로부터 걷을 것인가의 선택 문제가 남을 뿐인데, 전자가 바로 법인세에 해당하는 것이다.

세금이라는 단어는 언제 생겨났을까? 세금이 우리 인류의 역사와 함께 발전하여 온 것이기 때문에 국가라고 하는 거대 조직이 만들어지기 전에도 있었을 것으로 추측된다. 조세는 원래 역사적 발전과정을 통하여 생성된 산물이다. 따라서 조세의 법률적 경제적 개념은 과거에서 현재까지 변천하여 왔듯이 장래에도 또한 정치 경

33) 이재규, 전계서, pp. 125~126.

제 문화의 발전과 더불어 발전하여 갈 것이다. 그러므로 때와 장소를 초월한 조세의 정의는 불가능하며 역사의 발전 속에 위치하는 조세는 정치적 사회적 문화적 경제적 배경과의 관련을 고려하면서 조세의 정확한 개념이 모색되어야 한다고 생각한다.³⁴⁾

세금이란 단어의 생성근원은 동서양이 같을 것이라고 생각한다. 인류가 사회생활을 하면서 자신들을 외부의 침입으로부터 보호하기 위하여 공동체와 국가를 형성하고 공동체와 국가를 유지하는데 필요로 하는 비용을 분담하기 위한 수단으로 세금이 생겨났음은 동서양이 같을 것으로 생각된다. 부족연맹 혹은 부족국가시대에도 외부로부터의 적의 침략을 방어하고 공동의 이익체를 운영하기 위한 재원을 마련하기 위하여 일정량의 곡식을 거두었음에 틀림없다.

동양에서 세금은 주나라에서 확립된 토지제도인 정전법에 의해 경작용 토지를 우물정자 형태로 9등분한 후 가운데 부분을 공동경작하여 세금으로 내게하는 방식에서 세금제도가 확립되었으나 근대적인 세금체계는 복위시대의 균전제라는 토지제도에서 출발한 것으로 보인다. 그리고 그 후에 수나라를 거쳐서 당나라에서 보다 구체적인 세금제도가 확립되었는데 당나라의 세금은 조 용 조로 구분되었다. 당의 조란 토지의 사용대가로서 국가에 내는 부담을 말하는 것이고 “벼”란 뜻의 한자 조에서 보는 바와 같이 벼나 쌀로 세금을 냈던 것 같다. 용이란 국민이 노동력을 국가에 무상으로 제공하는 것으로서 사람에게 대하여 부과하는 것이며 조란 각 가구에서 특산물을 국가에 내는 것으로서 가구당 부과하는 것을 말한다.

고려시대에는 당의 제도를 도입하여 기본적으로는 당나라의 조세제도와 비슷한데 토지에 대한 세금을 조와 세의 두 가지로 구분하였다.

조선시대에는 건국초기에 조선건국의 핵심적인 지식인이자 사상가였던 조준이 원나라의 경제대전과 명나라의 대명률을 참조하여 경제육전을 편찬하여 경제분야를 포함한 성문법 체계를 완성하였다. 경제육전은 나중에 보완되어 성종 때에 경국대전으로 반포되었다.

조선초기의 토지제도는 과전법으로 고려 때부터 유지되어 온 제도였다. 이 과전법에 따라 토지가 분배되면 이 토지에 대하여 조세를 거두었다. 조세의 조는 국가 소유의 토지인 공전의 경작자가 국가에 내는 지대 또는 개인토지 경작자가 토지

34) 최명근, 『세법학개론』, (서울 : 세경사, 1994), p. 30.

소유자에게 내는 사용료를 말하였고 세는 토지의 소유자가 국가에 내는 세금을 말하였다.

세조12년 즉 1466년에는 관료의 증가로 토지가 부족하게 되자 퇴임관리에게는 토지를 주지 않고 현직관료에게만 토지를 지급하는 직전법이 시행되어 모든 세금은 국가가 징수하였으므로 조와 세의 구분이 없어지게 되었다.³⁵⁾ 그 후 토지에 대한 세금을 전조 또는 전세라고 불렀다. 이렇게 조세의 구분이 모호하게 됨에 따라 조와 세가 혼동되어 사용되었고 현재는 구분없이 조세라고도 한다.³⁶⁾

넓은 의미의 조세는 인류역사와 함께 발전하여왔다. 원시부족국가 같은 정치적 집단이 있어서도 원시부족이 거주적으로 행하던 제천의식에 소요된 경비 같은 것이 그 구성원에게 어떠한 행태로든 분배되었을 것이기 때문이다. 이와 같이 조세의 역사는 인간의 집단생활의 역사와 함께한 오래된 것이지만 조세가 통치조직의 재원적 수입으로서 중요한 지위를 갖게 된 것은 시민주의 국가가 탄생하면서 부터인 것이다. 즉 현대 세계의 직접적인 모체는 서구에서 절대군주제를 붕괴시키면서 출현한 근대시민사회였으며 이를 기반으로 한 자본주의 경제체제의 확립과 더불어 근대 세제도 그 확립을 보게 되었는데 그 발전과정을 개관해 보는 것은 근대적 의미의 조세와 조세국가의 출현과정을 개략적으로 더듬어 볼 수 있을 것으로 보인다.

근대적의미의 조세국가가 탄생한 것은 절대적 군주국가체제가 확립되면서이다. 이러한 절대적 군주국가가 18세기를 휩쓴 시민혁명에 의하여 붕괴되고 시민민주주의국가가 탄생하면서 그 과정에서 조세국가가 출현한다.³⁷⁾ 군주주권을 부인하고 국민주권을 확립시킨 시민혁명의 사상은 신 앞에 모든 인간은 평등한 것이고 모든 인간은 천부불가양의 고유한 인권을 가지고 있다는 의식이었으며 이 의식은 군주의 절대권력에 대신하여 시민 각자가 근대국가의 구성개체로서 통치권력의 연원임을 주장하게 되었고 지배와 피지배의 관계를 시민자치로 승화시켜 치자와 피치자와의 동질성을 주장하였다. 그리하여 근대국가는 국민의 의사 내지 국민상호간의 약속으로 헌법제정을 통하여 통치기구가 마련되며 국가의 모든 권력행사가 법률의 지배하에 놓여야 한다는 법치주의질서를 확립하게 되었다.

근대시민국가를 탄생시킨 시민계급은 지난 날 절대군주주의에 대한 반동작용에

35) 강인애, 『한국 근대 조세사상 연구』, (조세통람사, 1997), p. 17.

36) 문점식, 『역사속 세금이야기』, (세경사, 2007), pp. 15~16.

37) 이종남, 『조세법연구』, (법조문화사, 1975), p. 3.

의하여 시민의 기본인권보장을 강력히 제창하고 아울러 시민의 공동필요에 의하여 형성한 통치단체의 경비를 충당하기 위하여 납세를 모든 시민의 의무로서 승인했다. 프랑스혁명의 ‘인간과 시민의 권리선언’ 제13조에서 ‘공공무력의 유지를 위해 그리고 행정의 제비용을 위해 일반적인 조세는 불가피하다. 이는 모든 시민에게 그들의 능력에 따라 평등하게 배분되어야 한다.’ 제14조에서는 ‘모든 시민은 스스로 또는 그들의 대표를 통하여 공공조세의 필요를 검토하며 그것에 자유로이 동의하며 그 용도를 추적하여 조사하며 또한 그 액수 기준 징수 그리고 존속기간을 설정할 권리를 갖는다고 하였는 바 이는 조세납부의 의무를 승인하는 것을 뜻하는 것이다. 그러나 그 승인은 무제한 무조건적의 것이 아니고 그 부담의 종류와 정도에 시민의 의사를 반영시키기 위하여 조세제도설정에는 시민의 대표들이 참가할 수 있게 하여 조세에 있어서도 시민주권의 원리를 관철시킨 것이다. 즉 조세의 과세와 징수권은 통치단체에 위임하되 조세의 세목 징수 부과에 관한 사항은 반드시 시민의 대표기관인 의회가 법률로만 규정할 수 있게 한 것이다. 이는 근대사회에 있어서 가장 중요한 기본인권으로서의 재산권을 부당히 침해할 수 없도록 조세에 관한 사항을 법률유보사항으로 하는 것을 뜻 하는 바 이것이 조세법률주의의 원칙인 것이다. 따라서 조세법률주의는 재산권 보장과 표리관계를 이루는 법률 유보사항으로서의 기본권으로 이해하여야 할 것이다.

국민들이 권력을 정치가들 손에 넘겨 준 순간부터 국민들은 언제나 불안 속에서 떨어야 했다. 때로는 신체적으로 불이익을 당하기도 했고 때로는 재산상의 불이익을 세금이라는 이름으로 당할 수밖에 없었다. 국민들은 정권을 잡은 자로부터 신체적 혹은 재산상의 불이익을 당할 때 대부분의 경우 침묵할 수밖에 없었다. 왜냐하면 권력을 잡은 자에 대한 반대는 곧 죽음을 의미하였기 때문이었다. 어떤 시대에서든지 혹은 어떤 체제이든 간에 국민들은 불공정한 권력의 희생물이 되었는데 그것은 자신이 정치권력자들을 잘못 선택한 업보라고 할 수 있겠다. 그러나 대부분의 경우, 국민들이 권력 앞에서 침묵하는 경우가 많았지만 역사상 중요한 순간순간에 세금에 대한 투쟁은 국민들의 권력자들에 대한 반대활동을 결집시켜서 마침내 독재자 혹은 권력자로부터 인권보장의 열쇠를 확보하는 경우가 많았다. 인권침해에 대한 사건은 많았지만 오늘날 죄형법정주의는 인권침해에 대한 반대투쟁에 의해 얻어진 것이 아니었고 역사상 불합리한 세금에 대한 투쟁의 결과 얻어진 부산물이었다. 세금에 대한 투쟁이 조세법률주의를 성취하게 만들었고 조세법률주의라는 제

산상의 불이익에 대한 보장장치 덕분에 죄형법정주의와 인권보장이라는 중요한 성과가 얻어진 것이었다. 신체상의 불이익에 대해서는 참을 수 있어도 세금이라는 무거운 재산상의 불이익은 인간의 이기심 때문에 참을 수 없어 뚝뚝 뭉쳐서 투쟁의 길로 접어들기 쉬었던 것이다. 인권의 두 가지 기본장치 즉 조세법률주의와 죄형법정주의는 재산상의 권리보장 장치이며 신체상의 인권보장 장치라고 할 수 있는데 이들 두 장치는 영국 역사상 국민들과 왕 사이의 권력안분다툼에서 유래되었다. 1215년의 영국의 대헌장, 1628년의 권리청원, 1689년의 명예혁명 등에서 세금 투쟁과 인권보장의 성과가 있었고, 1789년의 프랑스대혁명 당시 제정되었던 인권 선언은 오늘날까지 각국의 인권선언과 헌법에 영향을 미치고 있으며 세금 및 인권에 중요한 선언이라고 할 수 있다.³⁸⁾ 이러한 역사적 사건들은 조세국가가 형성되는데 있어서 중요한 변곡점이 되었다는 것을 알 수 있다. 아이러니한 것은 오늘날 우리가 알고 있는 죄형법정주의는 인권에 대한 투쟁 때문에 얻어진 것이 아니고 불합리한 세금에 대한 투쟁의 결과로 얻어진 부산물이라고 하는 것에 얼른 수긍이 되지 않는 것이지만 세계 역사를 자세히 들여다보면 그러한 것이 사실로 밝혀진다. 대헌장의 주요내용을 보면 다음과 같다.³⁹⁾ ① 대표자가 없는 곳에는 세금을 내지 않아도 된다. ② 자유민은 법에 따르지 않고는 체포 구속 추방 기타 여하한 제제도 받지 않는다. ③ 봉토 땅의 상속세 최고한도액의 구체적인 한정. ④ 병역면세금, 원조금액에 대해서는 왕국 전체회의의 동의가 있어야 한다. 이러한 내용을 담고 있는 대헌장이 인간의 기본권을 보장하는 가장 중요한 문서로서 기억되고 있는 것은 왕권의 중요수단인 세금징수권을 왕으로부터 납세자대표회의에 넘겨주었는데 이 대표자회의가 오늘날의 민주주의의 근간이 된 1295년 영국의회의 모태가 되었다. 이처럼 왕권을 제한하고 견제하려는 시도는 왕권의 가장 중요한 수단인 세금징수권에 대한 제한을 통해서 이루어 졌을 알 수 있으며 그 부산물로서 법에 근거한 통치를 확립하게 하여 오늘날의 인권에 대한 사상의 틀이 완성되었다.⁴⁰⁾ 세금제도가 지금이나 옛날이나 중요한 것은 세금제도가 통치권의 적법성에 대한 가늠자의 역할이 되었기 때문이다. 합리적인 세금제도 그것은 국민들의 바람이자 국민의 권리와도 관계된다는 것을 이 대헌장이 확인시켜 주었던 것이다. 대헌장은 인간의 기본

38) 문점식, 전계서, p. 384.

39) 앙드레모로아, 신용석 옮김, 『영국사』, (기린원, 1999), pp. 116~117.

40) 김현수, 『영국사』, (대한교과서주식회사, 1997), p. 79.

권리를 확인시켜준 가장 귀중한 문서이다. 즉 인간이 신체상의 불이익과 재산상의 불이익을 당하지 않을 권리를 보장받기 위하여 죄형법정주의와 조세법률주의를 확보한 문서이기 때문이다. 오늘날 많은 사람들은 세금을 징수하기 위하여 세법을 제정한 것으로 생각하고 있는데 그러한 생각은 잘못된 생각이다. 세법은 인간의 재산권을 보호하기 만들어진 것이라는 것을 역사가 증명하고 있는데 이러한 역사적 사실을 잘 모르고 있는에서 오는 오류라고 생각한다.⁴¹⁾

41) 문점식, 전게서, p. 390.

제4장 법인세법의 입법취지

제1절 납세의무자

1. 납세의무

사람이 살아가는 데는 일정한 규범이 요구된다. 이 규범은 개인을 구속함과 동시에 욕구나 기대의 실현을 위해 지나야 할 통로가 되기도 한다. 이미 설정되어 있는 통로를 지나감으로써 비로소 사회질서가 유지된다. 이 규범은 타인과의 관계에 있어서의 규제인 동시에 자기 자신에 대한 규제이기도 하다. 이 경우에 어떤 의미에서 강제당하고 있는 것이 되지만 규범이 내재화 되어 있을 때에는 그 규범은 사회생활 상의 일정한 의무로서 내면화 한 것이 된다. 이것을 윤리학적으로는 “...해야한다”라는 당위의 형태로 도덕적 필연성으로 규정한다.

고대 그리스 철학 이래로 의무의 관념은 지극히 중요시 되어 왔다. 그리고 칸트에 이르러 도덕적으로 필연성을 가지는 요구로서 인간의 의지 및 행위에 부과되는 구속, 강제로서 규정되었다. 칸트는 자기 자신에 대한 의무와 타인에 대한 의무를 구별하여 절대적 자기목적적인 도덕률의 지상명령에 따라 최고선에 도달하는 것이 의무의 본질이라고 하였다. 법률학상의 의무는 권리와 반대개념으로서 법률상의 인격에 부과되는 구속이라고 본다.

인간의 생활관계를 규율하는 사회규범은 법 도덕 관습 종교 등 여러 가지가 있다. 그런데 법에 의하여 규율되는 생활관계를 가리켜 법률관계라고 한다. 이것은 법의 힘에 의하여 그 내용을 강제적으로 실현할 수 있다는 점에서 강제력을 갖지 못하는 다른 사회규범과 구별된다. 어떠한 생활관계를 법의 규율대상으로 할 것인지는 입법을 통해 이루어진다.⁴²⁾

납세의무는 1789년의 프랑스 인권선언 이래 각국의 헌법이 이를 규정하고 있으며 우리나라 헌법도 “법률이 정하는 바에 의하여 납세의무를 진다”⁴³⁾ “조세의 중목

42) 김준호, 『민법강의 제4판』, (법문사, 2004), p. 32.

43) 헌법 제 38조.

과 세율은 법률로 정한다”⁴⁴⁾라고 규정하여 납세의무와 조세법률주의를 천명하고 있다. 이것은 국민의 재산권을 보장함과 동시에 재산권에 대한 일종의 제한이며 국가공동체의 재정적 기초를 만드는 성격을 가진다. 여기서 말하는 조세란 국세 지방세와 같은 조세만이 아니고 보상 없이 국가가 부과하는 일체의 경제적 부담을 뜻한다.

법인세법은 제 2조⁴⁵⁾에서 법인의 납세의무를 확실하게 규정하고 있다. 내국법인은 이 법률에 의해서 법인세를 납부할 의무가 있으며 내국법인인 공익법인 또는 인격이 없는 사단법인 등은 수익사업을 하는 경우에 한해 과세하며 공공법인은 납세의무가 없다. 즉 내국법인 중 국가와 지방자치단체조합을 포함한 지방자치단체에게도 납세의무가 없음을 규정하고 있다. 그리고 외국법인은 국내원천소득을 갖고 있는 경우에 한해 과세된다. 연결법인은 제 76조의 14 제1항⁴⁶⁾에 따른 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세를 연대하여 납부할 의무가 있다. 내국법인 및 외국법인과 소득세법에 따른 거주자 및 비거주자는 이 법에 따라 원천징수하는 법인세를

44) 헌법 제 59조.

45) 제2조 (납세의무)

46) 제76조의14 (각 연결사업연도의 소득)

① 각 연결사업연도의 소득은 각 연결법인별로 다음 각 호의 순서에 따라 계산한 소득 또는 결손금을 합한 금액으로 한다.

1. 연결법인별 각 사업연도의 소득의 계산 : 제14조에 따라 각 연결법인의 각 사업연도의 소득 또는 결손금을 계산

2. 연결법인별 연결 조정항목의 제거 : 제18조의 2 및 제18조의 3에 따라 익금에 산입하지 아니한 각 연결법인의 수입배당금액 상당액을 익금에 산입하고, 제24조 및 제25조에 따라 손금에 산입하지 아니한 기부금 및 접대비 상당액을 손금에 산입

3. 연결법인 간 거래손익의 조정 : 연결법인이 다른 연결법인으로부터 받은 수입배당금액 상당액을 익금에 산입하지 아니하고, 다른 연결법인에 지급한 접대비 상당액과 다른 연결법인에 대한 채권에 대하여 설정한 제34조의 대손충당금 상당액을 손금에 산입하지 아니하며, 고정자산 등 대통령령으로 정하는 자산을 다른 연결법인에 양도함에 따라 발생하는 소득이나 손실을 대통령령으로 정하는 바에 따라 익금 또는 손금에 불산입

4. 연결 조정항목의 연결법인별 배분 : 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 제18조의 3, 제24조 및 제25조를 준용하여 익금 또는 손금에 산입하지 아니하는 금액을 계산한 후 해당 금액 중 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액을 각 연결법인별로 익금 또는 손금에 불산입

납부할 의무가 있다.

그런데 법인세법에 있어서 중요한 것은 누가 납세주체인가 하는 점이다. 즉 그 세금을 납부하는 납세의무자가 누구인가 하는 것이다.

법인세는 법인의 소득에 대하여 과세하는 것이지만 그 소득은 발생과 귀속의 양태가 다양하다. 법인세의 본질을 설명하는데 있어서 법인실재설과 법인의재설⁴⁷⁾이 있는데 법인실재설에 의하여 법인이 법인세를 부담하여야 한다고 한다. 즉 법인이 법인실재설에 의하여 납세의무자가 되는 것이다. 그런데 법인실재설의 허구성을 보자. 법인실재설을 법인세의 논거로 삼는다면 법인은 주주와 별개의 인간이고 따라서 법인의 소득은 언제나 영(0)원이 될 수밖에 없다. 과학적으로 따지면 법인이란 기업에 인격을 부여한 것이다. 즉 법인 내지 회사란 노동자 주주 채권자 따위의 수많은 개인들이 제공한 생산요소가 결합하여 부가가치를 만들어 내는 기업조직을 자연인처럼 권리의무의 단위로 삼고 있는 것이다.

19세기에 원천과세라는 제도가 왜 생겼는가를 돌이켜 본다면, 수많은 사람들이 소득을 얻는 원천에서 일단 세금을 걷는 것이 효율적 징세방법임을 알 수 있다. 징세의 효율이라는 관점에서 본다면 노동자와 주주들에게서 세금을 걷는 것보다는 법인 내지 기업에서 세금을 걷는 것이 훨씬 효율적인 체제이다. 그렇게 본다면 법인세납세의무의 주관적 범위는 어디에서 세금을 걷는 편이 효율적인가에 따라 정할 기능적 도구개념일 뿐임을 알 수 있다.

따라서 이 범위가 반드시 법인이어야 할 아무런 이유가 없다. 법인실재설을 법인세의 논거로 삼는다면 법인은 주주와 별개의 인간이고 따라서 법인의 소득은 주주에게 주었거나 줄 돈을 빼고 계산해야 한다는 말이 된다. 그렇다면 법인의 소득은 언제나 영(0)이 될 수밖에 없는 구조이다. 근본적으로 세법을 어떻게 만들까, 나아가서 사회제도를 어떻게 만들어야 하는가는 어떻게 하면 한결 더 나은 세상을 만들 수 있을까라는 문제이다. 문제는 세금이 사람들의 행복에 어떤 영향을 주는가 하는가이다. 이것은 삶의 문제 행복의 문제이다. 법인은 실재하므로 법인의 행복도 고려하여야 한다는 주장을 펼 사람은 아무도 없을 것이다.⁴⁸⁾

그렇다면 법인세란 필요 없는 제도인가 하는 의문이 생긴다. 그런데 법인세를 징수하지 않는다면 모든 개인에게서 세금을 징수하여야 하는데 개인에게서 세금을

47) 이창희, 『세법강의』, (박영사, 2011), p. 491.

48) 이창희, 상계서, p. 332.

징수하기란 쉬운 일이 아니다. 국가의 입장에서 본다면 법인이라는 길목에서 일단 세수를 확보하는 것이 절대적으로 중요하고 편리하다. 국가가 법인에게서 세금을 걷지 않는다면 국가는 모든 개인에게서 일일이 세금을 징수하여야 하는 어려운 처지에 봉착하게 된다. 법인세를 일단 걷되 각 개인에게 누진세를 적용하자면 법인이란 그저 한낱 너울뿐이고 법인의 소득을 각 개인에게 귀속시키면서 법인세 역시 각 개인이 낼 세금을 원천징수한 것으로 보는 세제를 만들어야 한다.

그런데 법인을 한갓 너울로 보자는 생각이 현실적으로 불가능하다. 현행법처럼 주주의 집합적 소득을 법인의 소득으로 또는 법인을 주주의 집합으로 정의한다는 전제하에 수많은 투자자의 돈을 모아 사업을 벌이고 있는 상장법인은 주주의 수가 엄청나고, 주식이 증권시장에서 매매가 수시로 이루어지고 있는 현실하에서 회사가 생산한 부가가치를 각 주주에게 귀속되는 부분을 추려내어 종합과세한다는 것이 가능한가 하는 점이다. 따라서 법인을 주주와 다른 별개의 인격 내지 납세의무자로 삼을 필요가 생기게 되는 것이다.⁴⁹⁾

국가나 지방공공단체는 어느 설에 의하더라도 납세의무가 부과되지 않는다. 않는다. 왜냐하면 조세는 공익을 위해서 지출되는 급부인데 공익을 위해서 태어난 공공기관 즉 국가나 지방자치단체에 과세를 하는 것은 논리적인 모순이 되기 때문이다. 또한 국가나 지방공공단체는 아니지만 국가의 사무를 일부 수행하는 공공법인, 예를 들면 공기업체와 같은 곳에서 소득을 가득한 경우에도 그 소득은 전부 국가에 귀속되기 때문에 그것에 과세의무를 과하는 것도 역시 적당하지 않다고 생각된다. 또한 공익법인이 그 법인의 설립취지에 따라 목적사업을 하고 있는 한 과세를 해야 할 이유가 없다.

따라서 법인세법에서는 납세의무자를 선정하는 데에 이러한 점을 고려하여, 납세의무를 부과하는 법인과 납세의무를 부과하지 않는 법인으로 분류하고 있다. 일반적으로 내국법인은 법인세를 납부할 의무가 있지만 공익법인 또는 법인격이 없는 사단법인 등은 그들이 수익사업을 하지 않는 한 납세의무가 없지만 수익사업을 하는 경우에는 납세의무가 발생한다. 공공기관이 공익을 위한 활동을 한다고 하더라도 영리사업을 하는 경우에는 다른 영리기업과 경쟁관계가 되는데 공공기관에게 비과세가 되면 영리법인 보다 유리한 위치에 서기 때문에 불공정한 게임이 되기 때문이다.

49) 이창희, 전계서, p. 334.

2. 현행 규정

조세의 법률관계의 당사자는 조세채권자와 조세채무자이다. 조세채권자는 과세권이 귀속된 자가 되고 조세채권을 실현하기 위하여 세법에 따라 과세권력을 행사하는 지위에 있다. 이를 과세권자라고도 한다. 반면 조세채무자는 협의의 개념에서 보면 조세실정법이 정하는 바에 따라 조세법률관계에 있어서 조세채무를 부담하는 지위에 있는 자만을 뜻한다. 이를 세법에서는 납세의무자라고도 한다. 국세에 관한 기본적이고 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국세처분에 대한 불복절차를 규정하고 있는 국세기본법에서 정의하고 있는 납세의무자는 “세법에 따라 국세를 납부할 의무가 있는 자”를 말한다 라고 규정하고 있다.⁵⁰⁾ 동시에 국세를 징수하여 납부할 의무는 제외한다 라고 규정하고 있는데 이것은 징수의무자와 구별하기 위한 규정으로 보여진다.

연대납세의무자와 제2차 납세의무자 물적납세의무자 납세보증인등도 납세의무자에 포함시켜야 한다. 왜냐하면 납부책임의 확장이라는 측면에서 필요한 규정이기 때문이다. 그리고 납세의무자가 되는 사람은 자연이든 법인이든 불문하며, 법인이 권리능력이 있든 없든 그것 역시 불문으로 납세의무자가 될 수 있다. 법인세법 제2조는 법인의 납세의무를 명확하게 하고 있다.⁵¹⁾ 법인세법 제2조의 규정이 “납세의무”라고 규정하고 있는데 납세의무가 아니라 “납세의무자”라고 규정하여 하여야 한다. 왜냐하면 규정내용이 납세의무자에 대한 기술이기 때문이다. 입법상의 오류이거나 불찰로 보여진다. 납세의무를 가지고 있는 내국법인 중에서도 국가와 지방자치단체 또는 지방자치단체조합은 법인세의 납세의무가 없다.⁵²⁾

지방자치단체 속에는 지방자치단체조합이 포함되어 있기 때문에 법인세의 납세의무가 없는 것이 법인세법 제2조 ④항은 연결법인의 연결사업연도소득에 대한 법인세의 연대납부의무를 규정하고 있고⁵³⁾ 제 ⑤항은 법인세의 원천징수에 관한 의무를 규정하고 있다.⁵⁴⁾ 내국법인이란 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질

50) 국세기본법 제 2조의 9.

51) 법인세법 제 2조(납세의무). ① 다음 각 호의 법인은 이 법에 따라 그 소득에 대한 법인세를 납부할 의무가 있다. 1. 내국법인 2. 국내원천소득이 있는 외국법인.

52) 법인세법 제2조 ③항.

53) 법인세법 제2조 ④항.

적 관리장소를 둔 법인을 말하고 외국법인이란 국내에 사업의 실질적 관리장소가 소재하지 아니하고 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인을 말한다.⁵⁵⁾

신고납세제도에서는 법인이 해산한 경우에, 납세의무를 이행하고 청산완료의 등기를 마친 경우에도 그 법인은 각사업연도의 소득 또는 청산소득에 대한 법인세의 납부의무를 다 완료할 때까지는 납세의무가 존속한다.

국내원천소득이 있는 외국법인과 외국법인이 공익법인 또는 인격이 없는 사단법인인 경우라 할지라도 수익사업에서 발생하는 소득이 있는 경우에는 납세의무가 있다.

또한 인격이 없는 사단법인은 인격이 없는 사단 또는 재단에서 대표자 또는 관리인이 있는 경우를 말한다. 말하자면 권리능력이 없는 사단 또는 재단을 말하는 것이다. 이처럼 인격이 없는 사단법인은 법인세법상 법인으로 간주되어 법인세법을 적용하고 있는 경우도 있다.

공공법인은 법인세를 납부할 의무가 없으며 국가나 지방자치단체처럼 그들 자신이 과세주체인 법인에게 그 소득에 과세하는 것은 의미가 없다. 따라서 본래적으로 이들 법인은 납세의무자가 아니다.

3. 변천과정

법인세법 중 납세의무자와 관련된 법 조문의 변천내용을 살펴보면 다음 <표 4-1>과 같다.

<표 4-1> 납세의무자와 관련된 법 조문 변천내용

연 도	내 용
1949	국내에 본점 또는 주사무소를 둔 법인이거나 국내에 자산 또는 사업을 가진 법인은 본법에 의하여 법인세를 납부할 의무가 있다.
1962	제1조 (납세의무자) 국내에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(이하 내국법인이라 한다)이거나 국내에 자산 또는 사업을 가진 외국의 법인(이하 외국법인이라 한다)은 본법에 의하여 법인세를 납부할

54) 법인세법 제2조 ⑤항.

55) 법인세법 제1조.

	<p>의무가 있다.</p>
<p>1968</p>	<p>제1조 (납세의무) ① 국내에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(이하 “내국법인”이라 한다)은 이 법에 의하여 법인세를 납부할 의무가 있다. 다만, 내국법인으로서 민법 제32조 또는 사립학교법 제10조의 규정에 의하여 설립된 법인과 기타 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법 제32조의 규정에 의한 법인과 유사한 설립목적 을 가진 법인(이하 “비영리내국법인”이라 한다)에 대하여는 다음 각호에 계 기하는 수익사업 또는 수입에서 생기는 소득 이외의 소득에 대하여 는 법인세를 부과하지 아니한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 영업세법 제1조에 계기하는 영업 2. 축산업과 의료업 3. 부동산대여와 비영업대금으로 인한 수입 4. 전각호 이외에 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입 으로서 대통령령이 정하는 것 <p>② 법인격 없는 사단 또는 재단은 비영리내국법인으로 보고 이 법을 적용한다.</p> <p>③ 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(이하 “외국법인”이라 한다)이 제55조의 규정에 의한 국내원천에서 발생한 소득(이하 “국 내원천소득”이라 한다)이 있을 때에는 이 법에 의하여 법인세를 납 부할 의무가 있다. 다만, 영리를 목적으로 하지 아니하는 외국법인 (이하 “비영리외국법인”이라 한다)에 있어서는 그 국내원천소득중 제1항 각호에 규정하는 수익사업 또는 수입에서 생기는 소득 이외 의 소득에 대하여는 법인세를 부과하지 아니한다.</p> <p>④ 국가·지방자치단체와 시군조합에 대하여는 제1항의 규정에 불구하고 이 법에 의한 법인세를 부과하지 아니한다.</p>
<p>1996</p>	<p>제1조 (납세의무) ① 국내에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(이하 “내국법인”이라 한다)은 이 법에 의하여 법인세를 납부할 의무가 있다. 다만, 내국법인으로서 민법 제32조 또는 사립학교법 제10조의 규정에 의하여 설립된 법인과 기타 특별법에 의하여 설립된 법인으</p>

로서 민법 제32조의 규정에 의한 법인과 유사한 설립목적을 가진 법인(이하 “비영리내국법인”이라 한다)에 대하여는 그 법인의 정관 또는 규칙상의 사업목적에 불구하고 다음 각호에 제기하는 수익사업 또는 수입에서 생긴 소득에 대하여만 법인세를 부과한다.

1. 축산업, 임업 및 수산업, 광업, 제조업, 전기·가스 및 수도사업, 건설업, 도매업·소매업 및 음식·숙박업·운수·창고 및 통신업, 금융·보험업, 부동산업 및 사업서비스업과 사회 및 개인서비스업으로서 대통령령이 정하는 것

2. 의료업

3. 소득세법 제17조 제1항 각호에 규정하는 이자·할인액 및 이익

4. 소득세법 제18조 제1항 각호에 규정하는 배당 또는 분배금

5. 주식 또는 출자지분의 양도로 인한 수입

6. 고정자산(고유목적사업에 직접 사용하는 부동산으로서 대통령령이 정하는 것을 제외한다)의 처분으로 인한 수입

7. 제1호 내지 제6호 외에 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 대통령령이 정하는 것

② 국세기본법 제13조 제1항의 규정에 의한 법인격이 없는 사단·재단 기타 단체는 비영리내국법인으로 보고 이 법을 적용한다.

③ 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(이하 “외국법인”이라 한다)이 제55조의 규정에 의한 국내원천에서 발생한 소득(이하 “국내원천소득”이라 한다)이 있을 때에는 이 법에 의하여 법인세를 납부할 의무가 있다. 다만, 외국의 정부·지방자치단체 및 법인격 없는 사단·재단 기타 단체와 영리를 목적으로 하지 아니하는 외국법인(이하 “비영리외국법인”이라 한다)에 있어서는 그 국내원천소득중 제1항 각호에 규정하는 수익사업 또는 수입에서 생기는 소득 이외의 소득에 대하여는 법인세를 부과하지 아니한다.

④ 국가·지방자치단체(지방자치단체조합을 포함한다. 이하 같다)에 대하여는 제1항의 규정에 불구하고 법인세(제59조의 2의 규정에 의한 특별부가세를 포함한다)를 부과하지 아니한다.

⑤ 제1항 내지 제3항에 규정하는 법인이 제59조의 2의 규정에 의

	한 토지등 양도차익이 있을 때에는 이 법에 의한 특별부가세를 법인세로서 납부할 의무가 있다.
2011	<p>제2조(납세의무) ① 다음 각호의 법인은 이 법에 의하여 그 소득에 대한 법인세를 납부할 의무가 있다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 내국법인 2. 국내원천소득이 있는 외국법인 <p>② 내국법인중 국가 및 지방자치단체(지방자치단체조합을 포함한다. 이하 같다)에 대하여는 법인세를 부과하지 아니한다.</p> <p>④ 연결법인은 제76조의 14 제1항에 따른 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세(각 연결법인의 제55조의 2에 따른 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 포함한다)를 연대하여 납부할 의무가 있다.</p> <p>⑤ 내국법인 및 외국법인과 「소득세법」에 의한 거주자 및 비거주자는 이 법에 의하여 원천징수하는 법인세를 납부할 의무가 있다.</p>

4. 입법취지

세법에 있어서 가장 중요한 것은 누가 그 세금을 납부하는가 하는 것이다. 즉 누가 납세의무자인가 하는 점이다. 법인세는 원칙적으로는 법인의 소득에 과세하는 것이지만 그 소득은 발생이나 귀속의 양태가 아주 다양하다. 법인세의 본질로서 법인실제설 또는 법인의제설을 이야기 하지만 어느 설을 가지고 논리를 전개하던 간에 국가나 지방공공단체에 대해서는 납세의무를 부과하지 않는다.

또한 국가 또는 지방자치단체는 아니지만 국가의 사무를 일부 수행하고 있는 공공법인이 소득을 가득하는 경우에도 그 소득은 전부 국가에 귀속하는 것이기 때문에 그것에 납세의무를 부과하는 것도 적당치 않다. 또한 공익법인이 그 법인의 설립취지에 따라 그 본래의 사업을 하고 있는 한 과세를 할 이유는 없다. 따라서 법인세법에서는 납세의무를 부과하는 법인과 부과하지 않는 법인으로 나누어 놓고 있다.

법인세법의 최초 제정연도인 1949년의 법인세법에 있어서의 납세의무자는 “국내에 본점 또는 주사무소를 둔 법인이거나 국내에 자산 또는 사업을 가진 법인은 본법에 의하여 법인세를 납부할 의무가 있다”라고 규정하고 있는데 2011년의 납세의무자에 대한 규정을 다음과 같이 규정하고 있다.

1. 내국법인
2. 국내원천소득(國內源泉所得)이 있는 외국법인
3. 내국법인 중 국가와 지방자치단체조합을 포함한 지방자치단체에 대하여서는 법인세를 부과하지 아니한다.
4. 연결법인은 제76조의 14 제1항⁵⁶⁾에 따른 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세(각 연결법인의 제55조의 2에 따른 토지등 양도소득에 대한 법인세를 포함한다)를 연대하여 납부할 의무가 있다.
5. 내국법인 및 외국법인과 「소득세법」에 따른 거주자 및 비거주자는 이 법에 따라 원천징수하는 법인세를 납부할 의무가 있다.

법인세법의 제정당시의 납세의무 규정과 지금의 규정을 비교하여 보면 너무나 많은 변화가 있음을 알 수 있다. 정치적인 환경이나 경제적인 여건이 그렇게 많은 변화가 있음을 알 수 있다. 조세의 문제는 정치상황이나 경제여건을 떠나서는 생각할 수 없는 문제이기 때문이다. 현대의 납세의무의 문제는 납세자의 기본권과 연결하여 고찰하여야 한다고 생각한다. 왜냐하면 국가의 과세권의 행사가 있으므로 해서 납세의무가 생기기 때문이다. 민주화가 진전되면서 납세의 인식에도 많은 변화가 일어나고 있음을 알 수 있다.

따라서 국가도 조세를 헌법이 보장하는 경제적 기본권인 납세의무로 재인식하면서 납세자를 국가의 주인으로 대접하는 납세자주권을 강조하게 되었다. 현대국가에서는 국가가 공공서비스를 제공하기 위해서는 재원이 필수적이므로 납세의무를 규정하여 국가가 과세권을 행사할 수 있도록 국민 스스로가 국가에 위임하고 있다.

또한 납세의무지의 재산권 보장과 징세권의 한계를 정할 수 있도록 국회에 입법권을 부여하여 재산권 보장의 한계와 법적 구속을 예측가능 하도록 구체화하는 조세입법 기능을 갖고 있다. 국민들은 세법이 헌법상 기본권을 존중하면서 공평한 세금을 부담하게 하고 경제현상에 따라 부득이 세법을 매년 개정할 수밖에 없다는 것을 알고 납세의무를 이행하고 있지만 세법이 너무 복잡하고 난해하여 자신들이

56) 제76조의 14(각 연결사업연도의 소득)

부담하는 세금이 많은 것인지 적당한 것인지 자신이 납부한 세금이 어떻게 쓰이고 있는지 잘 알지 못하면서 조세제도에 순응하고 있는 것이 현실이다.

기업에 대한 과세를 보자. 기업은 개인기업, 조합기업, 법인기업으로 분류된다. 납세의무자는 어떤 기업의 형태를 선택하는가 하는 기준은 다르겠지만 과세방법이 기업의 형태를 결정하는데 있어서 중요한 영향을 미치고 있다. 법인기업의 소득에 대해서는 법인세가 과세되며 법인세 과세후의 소득은 출자자에게 배당하는 과정에서 소득세가 과세되며 출자자가 당해 법이내 대한 지분을 처분할 때에 양도소득세가 과세된다. 조합기업과 개인기업은 소득세만 과세된다.

따라서 법인기업은 기업단계에서 한번 과세되고 출자자에게 배당하거나 출자지분을 처분할 때 배당소득세 또는 양도소득세의 형태로 두 번 과세되기 때문에 개인기업과는 달리 이중과세가 된다. 조합과 개인기업은 기업단계에서 과세되지 아니하고 그들의 소유자에게 기업소득이 통과되도록 하는 도관(conduits)에 불과하다. 따라서 조합기업과 개인기업의 소득이 소유자에게 분배되느냐에 관계없이 소유자의 지분비율에 따라 당해 소유자의 소득으로 계산되고 과세된다.⁵⁷⁾

이렇게 기업형태가 달라짐에 따라 납세의무자가 달라지기 때문에 국가의 경제가 어떻게 발전하고 쇠퇴하느냐에 따라 납세의무자가 달라지게 되는 것이다. 앞으로의 경제현상은 지금 보다 훨씬 복잡다양 하여질 수 있기 때문에 소득의 성질을 파악하고 그 소득의 귀속자를 누구로 하여 조세를 부담시킬 것인가 하는 문제가 많이 발생할 것으로 예상된다. 따라서 국가는 징세편의주의 빠져 부과 징수를 쉽게 할 수 있는 방법만을 고려한다거나 법인기업의 소득을 이중과세가 되도록 하는 등의 조세입법은 가능한 한 제한하여야 할 것이다.

연대납세의무자들에 대한 대법원의 판례⁵⁸⁾를 가지고 납세의무자에 대한 입법취지를 추론하여 보고자 한다. 연대납세의무자들 중 1인에 대한 납세고지의 효력에 대한 판결인데 사건의 개요는 다음과 같다.

피고(강남세무서장)는 1979. 1.경 소외 김진환 외 10인에 대하여 부가가치세 7,746,000원을 부과하면서 납세의무자를 “김진환 외 10인”으로 기재하여 고지서를 소외 김진환에게만 송달하였다가 그 후 내부결재의 형식으로 납세의무자 명의를

57) 이준규, “조세측면에서의 기업형태의 선택”, 경희대학교 산업관계연구소, 『산연논총』, 제24집, (1999), pp. 153~154.

58) 대법원, 1985. 10. 22. 선고 85주81 판결.

김진환과 원고(윤석두)로 정정한 후 원고에게는 납세고지서나 독촉장을 발부, 송달함이 없이 원고소유의 부동산에 대하여 압류처분을 하였는바, 이에 대해 원고는 피고가 부가가치세에 관하여 원고에게 납세의 고지 등 아무런 통보 없이 원고 소유 부동산에 대해 압류처분을 하였으며, 원고는 김진환과 동업자관계에 있지 않으므로 피고의 압류처분이 위법하다고 주장하면서 그 취소의 소를 제기하였다.

이 사건 원심(서울고법 1985. 1. 21. 선고 83구882 판결)은 피고의 압류처분은 적법한 부과처분 및 독촉절차 없이 행해진 처분이어서 위법하다고 판시하였다. 그 판결요지는 다음과 같다.

가. 국세기본법 제8조 제 2항의 규정에 따라 대표자 명의인으로 하여 송달할 수 있는 납세고지는 이미 확정된 구체적 조세채권에 대하여 그 이행을 명하는 이른바 징수처분으로서의 납세고지에만 한하는 것이며, 부과납세방식의 조세에 있어서 그 부과결정의 통지를 납세고지서에 의하여 하는 경우 또는 신고납세방식의 조세에 있어서 무신고 또는 불실신고시에 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하고 그 통지를 납세고지서에 의하여 하는 경우의 납세고지는 연대납세의무자 각자에게 개별적으로 하여야 하고 위 법 제8조에 따라 그 대표자나 국세징수상 편의한 자만을 명의인으로 하여 고지할 수 없다.

나. 과세관청이 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하고 그 통지를 납세고지서에 의하여 행하는 경우의 납세고지는 그 결정 또는 경정을 납세의무자에게 고지함으로써 구체적 납세의무확정의 효력을 발생시키는 부과처분으로서의 성질과 확정된 조세채권의 이행을 명하는 징수처분으로서의 성질을 아울러 갖는 것이다.

이 사건의 쟁점은 국세기본법(1966.12.30 법률 제05189호로 개정되기 전의 것) 제8조 제2항에 기하여 연대납세의무자의 대표자나 대표자가 없는 경우 국세징수상 편의한 자를 명의인으로 하여 행해지는 서류의 송달에 납세고지도 포함되는지 여부 및 국세기본법 제8조 제2항에 따라 송달하는 납세고지에 징수처분으로서의 납세고지 이외에 부과결정의 통지까지 포함되는지 여부 등이 본 판례의 쟁점이다.

납세의무는 세법이 정하는 과세요건이 충족되어 자동적으로 성립하고, 납세의무가 성립한다고 해서 곧 현실적으로 세액을 납부할 의무가 발생하는 것은 아니며 단지 추상적으로 과세대상(추상적 조세채무)이 존재할 뿐이다(추상적 납세의무). 납세의무가 일정액의 현실적인 금전채무로 구체화하기 위해서는 납세의무의 확정절차를 거쳐야 한다(구체적 납세의무). 납세의무의 성립에는 세법상 아무런 절차를

요하지 않는 데 반해, 납세의무의 확정에는 납세신고 또는 부과처분이라는 절차를 요한다. 59)

납세의무를 확정하는 방식에는 신고주의와 부과주의 2가지 방식이 있는바, 신고납세방식의 조세에 있어서는 납세자가 자기의 과세표준과 세액을 신고하면 별다른 행정처분 없이 신고한 대로 납세의무가 확정되며, 부과과세방식의 조세에 있어서는 정부의 과세처분(부과처분 또는 세액결정)이라는 행정처분에 의해서 납세의무가 확정된다. 부과납세방식의 국세에 있어서는 과세관청이 조사 확인한 과세표준과 세액을 부과 결정한 때에 납세의무가 구체적으로 확정되는 것이나 그 확정의 효력은 납세의무자에게 그 결정이 고지된 때에 발생하므로 이러한 결정의 고지행위는 과세처분의 일부를 이룬다는 것이 대법원 판례⁶⁰⁾의 입장이다.

연대납세의무자에 대한 납세의 고지에 대하여는 구세징수법에 별도의 규정을 두고 있지 않으며, 다만 국세징수법 기본통칙⁶¹⁾에서 공유물·공동사업 등에 관한 연대납세의무자와 수인의 상속세납세의무 있는 자에 대한 납세고지를 하는 경우에는 연대납세의무자 전원을 고지서에 기재하여 각자에게 모두 고지서를 발송하여야 한다고 규정하고 있다.

연대납세의무에 대하여는 국세기본법 제25조의2에서 민법규정을 준용하고 있어 민법상 연대채무의 이행청구에 절대적 효력(연대채무자 중 1인에게 한 행위가 다른 모든 연대납세의무자에게 효력이 미친다는 의미)이 세법상 조세채무에 대하여도 적용된다⁶²⁾는 해석을 할 수도 있으나, 조세법상 연대납세의무는 직접 법률에 기하여 성립되는 민법상 연대채무와는 그 성립의 기초를 달리한다는 점을 고려하면, 세법상 연대납세의무는 종된 납세의무와는 달리 부종성과 보충성을 지니는 것이 아니고 수인의 채무자가 각각 독립적으로 동일한 내용의 조세채무를 부담하는 경우이므로 각 채무자에게 조세채무 전액에 대하여 납세의 고지를 해야 하는 것⁶³⁾으로 이해해야 할 것이다.

국세기본법(1996. 12. 30 법률 제05189호로 개정되기 전의 것) 제8조 제2항에서는

59) 이태로·안경봉, 『조세법강의』, (박영사, 2001), p. 58.

60) 대법원 1984. 2. 28. 선고 83누768 판결 ; 대법원 1985. 1. 29. 선고 84주111 판결.

61) 국세징수법 기본통칙 2-1-1...9.

62) 이창희, 『세법강의』, (박영사, 2003), p. 150.

63) 이태로·안경봉, 상계서, p. 746.

“연대납세의무자에게 서류를 송달하고자 할 때에는 그 대표자를 명의인으로 하며, 대표자가 없는 때에는 연대납세의무자 중 국세 징수상 유리한자를 명의인으로 한다.”고 규정하고 있으며, 동법 제10조 제2항에서는 납세의 고지도 위와 같은 서류의 송달에 포함시키고 있어 위 규정대로만 해석하면 연대납세의무자들에 대한 부과처분에 있어서는 과세관청이 대표자 또는 편의한자 1인을 임의로 선택하여 그 1인에게만 납세고지서를 송달하여도 과세처분은 전원에 대하여 효력이 있는 것이 된다.

연대납세의무자의 상호 연대납세의무는 이미 확정된 조세채무의 이행에 관한 것이지 조세채무 자체의 성립과 확정에 관한 것이 아니라는 점, 민사상의 연대채무는 복수의 채무로서 채무자의 수만큼 채무가 병존하고 있으며 이들 채무는 단일한 급수를 위하여 결합하고 있는 것으로 이해되므로 연대납세의무자라도 각자의 구체적 납세의무는 개별적으로 성립하여 확정함을 요한다는 점, 연대납세의무자 중 1인에 대한 납세고지의 송달이 전원에 그 효력이 미친다고 하면 그 1인의 납세고지 사실의 통보 연부에 따라 나머지 납세의무자들의 과세 처분에 대한 불복기회가 제한되거나 상실된다는 점, 국세기본법(1996. 12. 30 법률 제05189호로 개정되기 전의 것) 제8조 제2항은 세무행정의 편의만을 반영하였다는 점 등을 고려하면,⁶⁴⁾ 비록 국세기본법(1966. 12. 30 법률 제05189호로 개정되기 전의 것) 제8조 제2항에 따라 송달하는 납세고지라 할지라도 각자의 구체적 납세의무는 개별적으로 성립하여 확정함을 요하는 것으로서 연대납세의무자 각자에게 개별적으로 구체적 납세의무 확정 효력발생요건인 부과결정의 고지가 있어 하므로 과세관청이 과세처분의 고지를 연대납세의무 중 1인에게 하였다면 그 나머지 연대납세의무자들에게는 과세처분 자체가 존재하는 아니한다는 대법원 판례에 따르면 납세의무자가 특정되어 있지 아니한 부과처분으로서의 납세의 고지는 국세기본법(1966. 12. 30 법률 제05189호로 개정되기 전의 것) 제8조 제2항에 따라 송달하는 납세고지의 성격에 포함되지 않는다고 보아야 할 것이다.

이 사건 판결은 납세고지서에 의한 납세의 고지 이외에 별도의 납세의 통지가 없는 우리 세무행정상의 관행상 국세기본법(1966. 12. 30 법률 제05189호로 개정되기 전의 것) 제8조 제2항에 다른 납세의 고지가 과세처분의 성격과 징수처분

64) 김동주, “연대납세의무자 중 1인에 대한 납세고지의 효력,” 『재판실무연구 2003』, (광주지방법원, 2004), p. 242.

의 성격을 함께 내포하고 있다는 점과 국세기본법(1966. 12. 30 법류 제05189호로 개정되기 전의 것) 제10조 제2항 소정의 서류들이 납세의 고지 이외에 독촉·체납처분 또는 세법에 의한 정부의 명령에 관계되는 서류 등으로 주로 징수절차에서 필요한 서류들인 점에 착안하여 위와 같이 동법 제8조 제2항의 규정에 따라 대표자를 명의인으로 하여 송달할 수 있는 납세의 고지는 징수처분으로서의 납세의 고지에 한하고 부과처분으로서의 납세의 고지는 제외한다.⁶⁵⁾는 취지의 결론을 내렸다는 점에서 의미를 부여할 수 있다.

본건 판결요지에서는 마치 징수처분으로서의 성격을 가진 납세고지에 있어서는 연대납세의무자 중 대표자만을 명의인으로 하여 송달할 수 있는 것처럼 판시하고 있으나 징수처분의 경우에도 상대방이 있는 행정처분이므로 그 효력이 발생하려면 상대방에 대한 통지요건을 갖추어야 할 것이다.⁶⁶⁾ 다만 연대납세의무자의 1인에 대한 징수처분으로서의 납세고지는 이행의 청구로서의 절대적 효력이 있으므로 그 납세고지는 다른 연대납세의무자에게도 효력이 있다고 할 것이다.

제2절 과세소득

1. 과세소득

회사의 사업으로부터 발생한 소득에 대한 세금을 꼭 회사로부터 법인세로 걷어야 하는 것이 아니라면, 그러한 소득으로부터 어느 정도의 법인세를 걷을 것인가 하는 점 역시 정하기 나름일 것이다. 이러한 점에서 법인세법에서 말하는 법인의 소득이라는 개념도 극히 상대적이고 기능적인 개념에 불과하다고 보아야 할 것이며, 개인의 '소득' 개념과 마찬가지로 결국은 세제의 나머지 부분과의 관련하여서 정하여져야 하는 개념이 된다.

(1) 헤이그-사이먼즈의 소득 개념이 소비와 순자산 증가의 합계를 소득으로 본다고 할 때, 소비나 순자산 증가가 얼마나 이루어졌는지를 측정하기 위해서는 반드시

65) 김재진, 전계논문, p. 84.

66) 강인애, 전계논문, p. 58.

기준이 되는 일정한 기간이 필요하게 된다. 즉 소득의 개념상 소득세제는 기간과세가 될 수밖에 없고, 그리하여 '기간 개념은 소득 개념의 필수적 일부'가 될 수밖에 없는 것이다. 이와 관련하여 늘 문제가 되는 것이 이른바 '미실현이익'이다. 즉 미실현이익이 발생한 시점의 소득이 되는가, 아니면 해당 자산을 처분하는 등 그러한 이익이 '실현'된 시점의 소득이 되는가 하는 것이 문제가 된다. 물론 헤이그-사이먼즈의 소득 개념에 따르자면 전자가 옳겠지만, 미실현이익의 과세와 관련하여서는, 우선 사람들의 마음 속에 미실현이익의 과세가 옳지 않다는 생각이 이미 깊게 자리잡고 있다는 점, 그리고 이를 고려하지 않더라도 현실적으로도 유동성 문제라든지 평가 문제와 같은 난점이 제기된다는 점은 이미 살펴보았다. 결국 이 범위 내에서도 공평의 관념에 뿌리를 둔 헤이그-사이먼즈의 소득 개념은 다른 현실적인 고려와 타협하지 않을 수 없게 된다. 그러나 이러한 타협은 이론적으로는 정당화 될 수 없는 것이다. 특히 실현주의란 소득세라기보다는 실제로 소비할 수 있는 현금이 손에 들어와야만 세금을 물릴 수 있다는 소비세로서의 속성에 보다 가깝기 때문에, 이러한 어정쩡한 타협의 결과로서의 실현주의는 현실적으로 여러 가지 문제 일으키게 마련이다.

오늘날 소득이라는 개념이 온 세상에 퍼진 것은 사회구성원 모두를 대상으로 하여 '어떤 사람이 번 돈이 얼마인가' 또는 '어떤 사람이 더 부자가 되었는가'를 쟁 사회적 필요가 생긴 까닭이다. 이 필요는 두 가지였다. 하나는 소득세라는 새로운 세제였고 다른 하나는 회사라고 하는 새로운 산업조직의 등장이었다. 이 제도들은 일정 기간별로 소득 곧 사람이나 기업을 단위로 삼아 그 부가 얼마나 늘었는가를 계산할 필요를 낳았다. 이렇게 태어난 소득개념은 복식부기라는 틀과 합쳐지면서 소득의 계산 내지 손익의 귀속시기에 관한 일정한 회계관행을 형성하였다. 한마디로 말하면 소득개념이 소득세를 만든 것이 아니라 소득세제라고 하는 사회제도가 소득이라는 개념을 만들어 낸 것이다.⁶⁷⁾

그렇다면 이 소득이 무엇인가 하는 정의를 여러 분야에서 내리고 있지만 먼저 경제학상의 정의를 보자. 소득에 대한 경제학적인 정의도 다양한데 경제학에서 소득의 정의가 다양한 것도 정의하고자 하는 분야가 각각 다르고 또한 정의를 하고자 하는 목적과 그 정의를 사용하고자 하는 관계를 명확하게 하지 않고 필요에 따라 이렇게 하고 저렇게도 하기 때문에 일어나는 현상이라고 할 수 있다.

67) 이창희, 전계서, p. 250.

따라서 어떤 사물에 대한 정의를 하고자 한다면 먼저 목적을 생각하고 목적에 따라 정의를 하고 그 정의를 그 목적에 맞게 사용할 줄 알아야 한다. 왜냐하면 목적이 다르다는 것은 그 목적의 쓰임새가 따로 있음을 의미하기 때문이다. 우리들은 한가지의 목적보다 복수목적에 적당한 절충적 정의를 사용함으로써 복잡한 문제를 피해나가고 있지만 절충적인 정의는 항상 절충적인 것으로서 약점이 있기 때문에 좋은 분석을 하고자 하는 경우에는 특정의 목적에 적합하도록 한정하여야 한다는 것을 잊어서는 안 된다. 그렇기 때문에 정의가 필요한 경우에 그 정의를 확실하게 하지 않고서 그 정의에 구속받는 것은 유익한 일은 아니다.

경제학자인 Kaldor는 소득을 (1) 소비로서의 소득 (2) 이자로서의 소득 (3) 표준화된 흐름으로서의 소득 (4) 과세능력의 척도로서의 소득 (5) 배당으로서의 소득 등 5가지로 분류하였다.⁶⁸⁾ 소득을 이렇게 분류하게 된 이론적 배경에는 2가지의 흐름이 있었다. 그 하나는 E.Lindahl을 중심으로 한 스웨덴 스톡홀름학파의 견해와, J.R.Hicks의 소득개념으로서 경제적 현가 내지는 경제적 소득이라고 하는 흐름이고, 또 하나는 19세기 독일 소득개념논쟁의 최후의 논자인 G.Schanz의 주장과 R.M.Haig and H.C.Simons와의 포괄적 소득 혹은 순재산의 증가적 소득이라고 하는 흐름이다. 이 흐름 가운데 전자는 주로 이론경제학의 분야에서 많이 사용하는 개념이고 후자는 주로 재정학과 조세이론의 분야에서 많이 사용하고 있는 개념이다.⁶⁹⁾

1986년 소득개념과 소득세법이라는 제목으로 논문을 발표한 Schanz는 재정학자인 동시에 소득세제 입안자로서 무엇보다도 담세력으로서의 소득이라는 개념을 염두에 두고 있었다. 그는 순수익 내지 순이익은 재물이나 기업 혹은 일정한 경제활동과 직접적인 관계를 강조한 반면 소득은 개인의 경제력과 관계가 있으며 동시에 개인의 소득을 결정할 때에는 일정기간 동안 개인에게 독립된 경제력이 있어야 한다는 것을 지적하였다. 간단하게 말하면 소득이란 일정한 경제주체에 있어서 일정기간 동안의 순재산의 증가분이라고 정의 하였다.

한편 J.R.Hicks는 1946년에 저술한 value and capital에서 소득을 다음과 같이 정의하고 있다.⁷⁰⁾ 즉 이익계산의 목적은 현실적인 문제로서 사람들에게 그들이 더 이

68) 辻山榮子, 『所得概念과 會計測定』, (森山書店, 1991), p. 13.

69) 辻山榮子, 상계서, p. 14.

70) J. R. Hicks, 『Value and Capital, 2nd ed』 .. (Oxford : The Clarendon Press, 1964), p. 172.

상 궁핍해지지 않고도 소비할 수 있는 금액이 된다는 것을 알려주는 것이다. 이러한 사고에 따라 어떤 사람의 소득은 그 사람이 주초의 부유상태가 주말에도 그대로 유지되면서 그 주중에 소비할 수 있는 최대한의 가치가 되는 것이다. 간단히 말하면 기초와 기말의 부유상태를 비교하여 주초의 부유상태가 주말에도 그대로 유지되었다면 주중에 소비한 재화의 크기가 소득이라는 것이다. 물론 저축이 있으면 그 저축의 크기도 소득에 포함되는 것이다.

오늘날 조세이론상 소득의 중심적 정의는 R.M.Haig와 H.C.Simons의 소득의 정의이다. J.R.Hicks의 소득의 정의와 유사하지만 특징의 하나는 과세의 공평을 달성하기 위하여 어떤 소득개념을 기초로 하여야 하는가 하는 문제의식에서 출발하고 있으며 특징의 두 번째는 소득의 가장 이상적인 정의로서 심리적 소득개념을 제시하고 있다는 것이다. 즉 소득은 만족이고 하는 무형의 심리적 경험의 흐름으로 보고 있는데 이 정의는 이상적이고 추상적이며 비교가능성이나 측정의 어려움이 있는 정의라고 할 수 있다.⁷¹⁾

법인세법에서 중요한 것은 무엇을 소득으로 볼 것인가이다. 세법에서는 이것을 과세물건 또는 과세대상이라고 한다. 법인세법상의 과세물건은 ① 각사업연도의 소득 ② 청산소득 ③ 토지 등 양도소득(법 제55조의 2 및 법 제95조의 2에 따른 제한적인 토지소득임)이다. 과세물건이란 과세되어야 할 목적물 말하자면 과세의 대상을 말한다. 과세물건은 추상적인 것으로서 과세표준과는 다른 것이다. 과세표준은 과세물건의 구체적인 금액 또는 수량으로 나타난다. 이것에 세율을 곱하면 납부하여야 할 세액이 산정되는 것이다.

2. 현행규정

법인세는 다음 각 호의 소득에 대하여 이를 부과한다.⁷²⁾

- 1) 각 사업연도의 소득
- 2) 청산소득
- 3) 제55조의 2 및 제95조의 2에 따른 토지 등 양도소득

71) 辻山榮子, 전거서, pp. 51~52.

72) 법인세법 제3조 ①항.

법인세법상 과세대상은 상술한 것처럼 3가지이다. 첫째가 각 사업연도의 소득이다. 이 각 사업연도의 소득에 대한 과세는 내국법인과 외국법인의 과세내용이 다르다. 우리나라에서 사업소득이 있는 경우 즉 국내원천소득이 있는 외국법인인은 그 원천소득에 한해서 과세를 하는 것이다. 이에 반하여 내국법인은 그 법인이 가득한 소득이 설령 국외에 그 원천이 있다 하여도 그 소득이 최종적으로는 내국법인에 귀속되는 것이기 때문에 국외소득도 국내소득과 함께 과세를 하는 것이다.

그런데 내국법인이 국내와 국외에서 사업을 하는 경우에는 2중과세문제가 발생하게 된다. 우리나라의 내국법인이 미국에서 사업의 일부를 하게 되는 경우 그 내국법인은 미국의 국내원천소득에 대해서 양국에 세금을 납부하여야 하는 것이다. 이 2중과세를 해결하는 방법으로는 국제조약에 의한 방법과 국내법에 의한 방법이 있다. 국제조약에 의한 방법은 양국간의 조약에 따라 2중과세를 배제하는 것이다. 즉 조약에 따라 양국이 서로 상대국에 있어서 사업을 하는 내국법인에 있어서는 상대국에 있어서 과세되는 소득에 대한 세액을 국내의 세액에서 공제하는 것이다.

국내법에 의한 방법은 일반적으로 국외원천소득에 대해서 외국에서 과세되는 경우에는 그 세액을 국내의 세액에서 공제하여 주는 방법과 외국에서의 과세대상인 소득에 대해서는 그것을 과세소득에서 차감하는 방법이다.

둘째 청산소득에 대한 과세이다. 법인이 해산 또는 합병에 의하여 소멸되는 경우 그 소멸하는 법인의 자본주 등이 합병 또는 해산을 이유로 받는 자산의 가액이 그 법인의 해산 또는 합병시의 자본의 금액 및 이익적립금의 합계액을 초과하는 경우에 그 초과액에 과세하는 것이다. 특히 해산의 경우 청산소득의 과세는 그 청산의 과정에서 새로운 소득이 발생하는 경우도 있는데 그 부분도 과세의 대상이다.

한편 공익법인이 해산할 때 잔여재산의 처분이 그 공익법인에 귀속되거나 혹은 국고에 귀속되는 경우가 많은데 이러한 관점에서 보면 공익법인의 청산소득을 과세하는 것은 세무의 복잡성만을 야기하고 있다. 따라서 과세를 할 필요가 없다고 생각된다.

마지막으로 토지 등의 양도소득에 대한 법인세이다. 이것은 토지에 대한 투기를 방지하기 위한 특별대책으로 보인다. 지가급등지역에 소재하는 토지 및 건물, 국내에 소재하는 주택 및 비사업용 토지의 양도로 인하여 발생한 소득에 대하여 법인세를 부과하는 것이다. 이것은 결국 2중과세가 되지만 법인의 부동산의 투기를 차단하여야 한다는 사회적 합의 때문에 용인되는 것이다. 국가와 지방자치단체를 제

의한 모든 법인 즉 법인으로 보는 사단 재단 기타단체에게 법 제 55조의 2 및 제 95조 2의 규정에 의한 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 납부할 의무를 부여한 것은 일반국민들에게는 토지 등의 양도소득에 중과세를 하고 있기 때문에 법인에 게도 과세를 함으로써 형평성을 도모할 수 있기 때문이다.

3. 변천과정

법인세법 중 과세소득과 관련된 법 조문의 변천내용을 살펴보면 다음 <표 4-2> 과 같다.

<표 4-2> 과세소득과 관련된 법 조문 변천내용

연 도	내 용
1949	제3조 전조의 규정에 의하여 법인세를 부과할 소득은 다음과 같다. 1. 각사업연도의 소득 2. 청산소득
1962	제2조 (과세소득) 법인세는 내국법인에 대하여는 그 소득전부에 대하여 부과하고 외국법인에 대하여는 국내에 있는 자산 또는 사업에서 생기는 소득에 대하여만 이를 부과한다.
1968	제2조 (과세소득의 범위) ① 법인세는 다음 각호에 계기하는 소득에 대하여 이를 부과한다. 1. 각사업연도의 소득 2. 청산소득 ② 비영리내국법인과 외국법인에 있어서는 전항의 규정에 불구하고 청산소득에 대한 법인세를 부과하지 아니한다.
1996	제2조 (과세소득의 범위) ① 법인세는 다음 각호에 계기하는 소득에 대하여 이를 부과한다. 1. 각사업연도의 소득

	<p>2. 청산소득</p> <p>② 비영리내국법인과 외국법인에 있어서는 제1항의 규정에 불구하고 청산소득에 대한 법인세를 부과하지 아니한다.</p>
2011	<p>제3조(과세소득의 범위) ① 법인세는 다음 각 호의 소득에 대하여 이를 부과한다. 다만, 비영리내국법인과 외국법인에 대하여는 제1호 및 제3호의 소득에 대하여만 이를 부과한다. 1. 각 사업연도의 소득</p> <p>2. 청산소득</p> <p>3. 제55조의 2 및 제95조의 2에 따른 토지 등 양도소득</p> <p>② 연결법인의 각 사업연도의 소득은 제76조의 14 제1항의 각 연결사업연도의 소득으로 한다.</p> <p>③ 비영리내국법인의 각 사업연도의 소득은 다음 각 호의 사업 또는 수입(이하 “수익사업”이라 한다)에서 생기는 소득으로 한다.</p> <p>1. 제조업, 건설업, 도·소매 및 소비자용품수리업, 부동산·임대 및 사업서비스업 등 수익이 발생하는 사업으로서 대통령령이 정하는 것</p> <p>2. 「소득세법」 제16조 제1항에 따른 이자소득</p> <p>3. 「소득세법」 제17조 제1항에 따른 배당소득</p> <p>4. 주식·신주인수권 또는 출자지분의 양도로 인하여 생기는 수입</p> <p>5. 고정자산(고유목적사업에 직접 사용하는 고정자산으로서 대통령령이 정하는 것을 제외한다)의 처분으로 인하여 생기는 수입</p> <p>6. 「소득세법」 제94조 제1항 제2호 및 제4호에 따른 자산의 양도로 생기는 수입</p> <p>7. 제1호부터 제6호까지의 규정 외에 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 대통령령으로 정하는 것</p> <p>④ 외국법인의 각 사업연도의 소득은 제93조의 규정에 의한 국내원천소득(이하 “국내원천소득”이라 한다)으로 한다. 다만, 비영리외국법인의 경우에는 국내원천소득 중 수익사업에서 생기는 소득에만 한한다.</p>

4. 입법취지

법인세법에 있어서 무엇에 과세할 것인가의 그 대상을 과세물건이고 한다. 법인세는 법인의 소득에 대해서 과세하는 것이다. 즉 각 사업연도의 소득 청산소득 등이 과세대상이다. 과세물건이라고 하는 것은 과세하여할 목적물 또는 대상을 말하는 것으로 추상적인 것이지만 과세표준은 구체적인 것으로 과세물건의 구체적인 금액 또는 수량을 말한다. 과세표준에 세율을 곱하면 세액이 산출된다.

법인세는 법인이 벌어들인 소득에 대하여 부과하는 조세이다. 이 말에서 우리는 법인과 법인의 과세소득에 대한 정의가 필요하고 그 과세소득의 측정기법을 알아야 한다. 법인의 정의에 대해서는 전술한 바와 같이 계속기업의 가정 때문에 법인이 존재하는 가장 큰 이유라고 생각된다. 즉 자연인의 생존은 유한할 뿐만 아니라 그 증력도 한계가 있지만 법인은 그 한계를 벗어날 수 있기 때문에 그 존재이유를 합리화 시킬 수 있다고 본다.

그러면 법인이 가득한 소득 중에서 과세소득이란 무엇인가가 소득개념이 논점이 된다. 과세소득의 개념이 중요한 이유는 조세의 배분원칙과 관련될 뿐만 아니라 세제상에 있어서 가장 기본이 되는 것이기 때문에 과세소득개념을 정의 할 필요가 있다.

현대국가에 있어서 세제의 중심에 서있는 것이 소득인데 소득의 개념이 무엇이며 그것의 측정을 어떻게 하는 것인가에 대한 대답을 시원하게 하는 것은 대단히 어렵다. 왜냐하면 소득의 개념이 실로 다양하기 때문이다. 소득에 대한 미국 대법원의 판례를 보면 '수정과 같이 투명한 것도 아니고 불변의 것도 아니다. 이것은 살아있는 사고를 포함하는 피부와 같은 것으로 그것이 사용되는 사정과 때에 따라서 그 성질과 내용을 현저히 달리하는 것이다.'⁷³⁾ 소득은 기본적 소득개념으로서 심적 소득과 화폐소득이 있고 소득을 얻는 경제주체에 따라 개인소득과 기업소득 및 국민소득이 있다. 또한 학문적 배경에 따르면 경제학적 소득과 회계학적 소득 및 법적 소득개념이 있다. 이렇게 다양한 소득개념이 있을 수 있는데 조세부담과 관계되는 소득개념은 학문적 배경에 따르는 소득개념이 가장 적합하다고 생각한다.

과세소득은 이러한 소득개념의 기초위에 개념정립을 할 수 있다. 과세소득이란

73) 김영청, "과세소득에 관한 연구", (박사학위논문, 부산대학교, 1982).

법적 소득개념으로서 세법 규정에 따라 계산된 과세가능한 소득을 말한다. 법적으로 과세가능한 소득이란 법 목적을 달성하는데 필요한 소득이며 구체적으로 과세공평이라는 법이념에 따라 조세의 부담능력이 있고 또 소득의 분배나 경제의 안정과 성장 등 여러 가지 정책 목적을 달성 하는데 필요한 과세표준으로서의 소득을 말한다.

이러한 뜻을 갖고 과세소득의 내용과 범위를 1949년의 법인세법 제정시에는 제3조에서 두 가지의 소득 즉 각 사업연도의 소득과 청산소득으로 과세소득을 규정하였다. 그런데 2011년의 법인세법에 의하면 법인세법 제3조 과세소득의 범위에서 법인세는 각사업연도의 소득과 청산소득 그리고 제55조의 2와⁷⁴⁾ 제95조의 2에⁷⁵⁾ 따른 토지 등 양도소득으로 한다고 규정하고 있다.

결국 현실 세계에서의 소득세는 이론적인 타협점들을 포함하지 않을 수 없고 따라서 이념형의 소득세와는 달라질 수밖에 없게 된다.

공평에 근거를 둔 헤이그-사이먼즈의 소득 개념은 필연적으로 개개인의 자유와 충돌하기 마련이다. 따라서 현실의 소득세에서는 헤이그-사이먼즈의 소득 개념을 그대로 받아들일 수는 없고, 결국 실정법의 소득 개념은 공평과 자유라는 두 가지 가치가 어느 정도 타협하는 곳에 위치하기 마련인데 순자산증가설 또는 포괄적 소득 개념은 헤이그-사이먼의 소득 개념을 바탕으로 하는 것으로서 공평의 이념에 보다 충실한 것이고, 소득원천설 또는 제한적 소득 개념은 그보다는 자유의 이념에 보다 충실한 것이라고 할 수 있다. 그리고 이와 관련하여서도 미국과 같이 순자산증가설을 기본으로 하고 있는 나라가 있는가 하면 영국, 독일이나 우리나라와 같이 소득원천설을 기본으로 하고 있는 나라도 있다. 그러나 어느 나라든 순수한 순자산증가설이나 소득원천설을 채택하고 있는 경우는 드물다. 소득원천설을 채택하고 있는 나라에서도 가급적 과세대상이 되는 소득을 빠짐없이 망라적으로 규정하려는 입장을 취하고 있는가 하면, 순자산증가설을 채택하고 있는 나라에서도 여러 가지 이유에서 과세하지 않고 있는 소득이 있게 마련이다. 결국 소득세법의 체계를 순자산증가설과 소득원천설 중 어느 쪽에 입각하여 구성하든 간에 실제의 결과는 그리 다르지 않은 것이 보통이다. 이는 결국 역시 현재의 인류가 갖고 있는 상식이 자유나 공평 어느 한 쪽을 다른 쪽에 비하여 일방적으로 중요하게 취급하지는 않는다

74) 토지 등 양도소득에 대한 과세특례

75) 외국법인의 토지 등 양도소득에 대한 과세특례

는 점, 그리고 양자 간의 타협점이 나라들 간에서 그리 크게 다르지는 않다는 점을 의미하는 것으로 볼 수 있다.

예를 들어 회사에 근무하는 임직원이 그 회사로부터 받는 급여에 대하여 세금을 물리지 않지만, 그 대신 그 회사는 그러한 급여를 비용으로서 공제받지 못하도록 정해 놓은 가상의 세제를 생각하여 보자.

이러한 세제를 만들 경우 무슨 문제가 생기는가? 헤이그-사이먼즈 소득 개념에 어긋나기 때문에 안 된다는 대답은 하지 말기 바란다. 헤이그-사이먼즈 소득 개념에 따른 세제를 만들지 않을 경우 무슨 문제가 생기느냐 하는 것이 이 질문의 내용이기 때문이다.

가장 직접적인 효과는 급여 상당액에 대하여 임직원은 소득세를 부담하지 않는 대신 회사는 동일 금액에 대하여 법인세를 부담하게 된다는 것이다. 법인세는 사실상 단일 세율이지만 소득세는 4단계 누진세율을 채택하고 있으므로 이로 인하여 생기는 세수의 증감은 일률적으로 말하기 어렵다. 다만 소득세의 최고세율만을 고려한다면 전체적인 세부담은 다소 줄어들 가능성이 있다는 정도이다. 그런데 만약 소득세와 법인세 세율이 전적으로 같다고 가정한다면 어떨까? 동일한 급여에 대한 세금을 소득세로 걸으나 법인세로 걸으나 결국 마찬가지로 아닌가?

(3) 그러나 다른 한편으로 개인의 소득에 대한 세금을 개인으로부터 걸어야지 법인에게서 걷는 것은 그릇된 것이고 공평하지 않다는 지적이 있을 수 있다. 이러한 지적에 대하여는 어떻게 생각하는가? 이 문제와 관련하여 이렇게 생각해 보면 어떨까? 임직원 중 한 명인 갑은 자신이 제공하는 근로에 대하여 회사로부터 1달에 100만원을 지급받는 한 계속하여 근로를 제공할 의사가 있고 대신 그보다 한 푼이라도 적게 받으면 다른 회사로 옮기려고 한다고 하자. 만약 갑에게 급여로 인한 소득에 관하여 10%의 소득세를 물리는 세제라면 갑은 이 때 약 111만원을 받아야 하고, 다만 그 중 약 11만원은 세금으로 국가에 납부한다. 한편 회사는 갑을 계속 고용하기 위해서는 100만원이 아니라 약 111만원을 지급하지 않으면 안 되지만, 이 때 추가로 부담하는 약 11만원 중 약 1만원 상당액의 법인세는 아낄 수 있게 되므로 결국 소득세 부과로 인하여 10만원의 비용을 추가로 부담하게 된다.

반대의 경우도 생각하여 보자. 만약 갑의 급여로 인한 소득에 관하여 소득세를 물리지 않는 세제라면 갑은 이 때 100만원만 받으면 충분하다. 대신 회사는 이 100만원을 필요경비로 산입하지 못한다고 생각하는 것이므로, 사실상 10만원의 법인세

를 추가로 부담하게 된다.

결국 소득세나 법인세나 하는 명목이 달라질 뿐 어느 경우에도 국가는 10만원 상당의 세금을 걷는 것이고 이 세금의 존재로 인한 10만원 상당의 추가적인 경제적 부담은 회사가 지게 되는 것이다. 다만 전자의 경우에는 법률적으로는 갑이 납세의무자가 되지만 그 경제적 부담은 여전히 회사가 지는 것이고, 후자의 경우에는 법률적으로나 경제적으로나 그 부담을 회사가 진다는 점이 다를 뿐이다.

(4) 이와 같이 동일한 급여에 관한 세금을 갑의 '소득'에 포함시키는지 여부는, 그러한 급여를 필요경비로 인정할 것인가에 관한 법인세법의 규정 내용에 따라서는, 국가의 세수에 영향을 미치지 않을 뿐 아니라 그러한 소득에 대하여 세금을 부담하는 갑이나 회사의 경제적 이해관계에도 영향을 미치지 못할 수 있다.

그러면 이 사례에서 실제로 갑이나 회사의 경제적 이해관계에 영향을 미치는 것은 무엇인가? 이 사례에서는 계속하여 갑이 세금을 댄 나머지 금액으로 100만원을 받지 않으면 얼마든지 다른 부담을 떠안을 용의가 있는 것으로 가정하였는데, 바로 갑과 회사 간의 이러한 관계가 갑이나 회사의 경제적 이해관계에 영향을 미치는 요소가 된다. 뒤집어 말하자면 이러한 경제적 이해관계가 변하지 않는 이상 세금을 누구에게서 걷을 것인가 하는 점은 공평과는 무관할 수 있다는 것이다.

따라서 헤이그-사이먼즈 식의 소득 개념은 현실의 납세의무자를 누구로 정할 것인가 하는 문제에 의하여도 수정을 받을 수 있는 여지를 갖게 된다. 위 사안에서 갑이 회사로부터 받는 급여를 갑의 소득에 포함시키지 않더라도 공평의 관념에 어긋나지 않을 수 있기 때문이다. 물론 여기서 예로 든 급여의 경우에는 이를 갑의 소득에 포함시켜 과세하는 것이 보다 타당하다고 볼 현실적인 이유가 있겠지만, 아무튼 여기서 강조하고자 하는 것은 구체적인 사안에서 '소득'이 있느냐 없느냐, 또는 소득세를 과세하여야 하느냐 말아야 하느냐의 문제에 있어서는 단순히 '소득' 개념만을 고려할 것이 아니라 보다 넓은 시각에서 세제 전체의 내용을 감안하여 결정하여야 한다는 것이다.

제3절 실질과세

1. 실질과세

실질과세에서 중심개념은 '실질'이다. 이것의 해석을 둘러싸고 법률적 실질론과 경제적 실질론이 대립되어 왔다. 그것은 법문상의 표현인 '사실상귀속'과 '실질'내용을 어떻게 해석할 것인가에 대한 의견의 대립이라고 할 수 있다.

실질과세가 지향하는 목표는 과세의 형평과 합목적성이다. 실질과세의 최대목표는 조세회피행위의 방지를 통한 과세형평의 제고이다. 미국 연방대법원의 Hugo L.Black 대법관은 조세의 부담을 경감하기 위하여 채택한 거래방식을 부인하면서 실질우위원칙의 적용 이유를 다음과 같이 설명하고 있는 바 이 말은 실질과세원칙이 지향하는 목표를 잘 설명하여 주고 있다. '조세의 부담은 거래의 실질에 의하여 좌우된다. 오직 조세의 부담을 변경하기 위하여 존재함에 불과한 형식에 의하여 거래의 진정한 성질을 덮어 버리는 것을 허용한다면 이는 입법부의 조세정책의 적절한 집행을 크게 그르칠 것이다.'⁷⁶⁾

법의 궁극적 이념인 정의를 실천하기 위한 구체적 수단으로서 법 규정은 그 제정목적에 합치되게 해석되어야 하는 바 실질과세원칙은 이러한 법적용의 합목적성을 달성하는 기능도 한다. 어떤 행위나 거래의 당사자가 법적 형식의 이면으로 의도한 경제적 실질에 따라 과세하는 것은 그 경제적 실질을 과세대상으로 하는 세법규정의 합목적적 적용이라고 할 수 있기 때문이다.

실질과세원칙의 적용범위의 문제는 어떤 거래나 행위의 법률적 효과와, 당사자가 의도한 경제적 효과가 다른 경우, 어느 범위까지 법률적 효과에 불구하고 경제적 효과에 따라 과세할 수 있는지의 문제이다. 또한 실질과세원칙은 조세회피행위를 부인하는 근거를 제공한다. 이 말은 실질과세원칙의 적용범위를 정하는 문제와 연결된다. 이에 관해서는 크게 3가지 학설이 있다.⁷⁷⁾

첫째 거래나 행위의 법적 형식 내지 효과를 무시하고 그 경제적 효과나 실질에 따라 과세한다는 특별한 규정이 없으면, 거래의 법률적 효과만을 기준으로 과세효

76) 이태로, 한만수, 『조세법강의 신정7판』, (박영사, 2011), pp. 31~32.

77) 이태로, 한만수, 전계서, pp. 36~37.

과를 파악하여야 한다는 법형식기준설이다. 그 논리적 귀결로 법인세법 제 52조78)와 같은 실질과세에 관한 구체적 법 규정은 실천적 의미를 가지나 국세기본법 14조79)와 같은 일반적 규정은 선언적 의미만 갖게 된다.

둘째는 언제든지 거래의 경제적 효과만을 기준으로 과세효과를 파악하여야 한다는 ‘경제적효과기준설’이다. 이 견해는 당사자가 취한 법률적 방식이나 효과가 그가의 의도한 경제적 효과나 실질과 다른 어떠한 경우에도 과세관청은 구체적 법 규정의 근거없이 그 거래나 행위의 경제적 효과에 따라 과세할 수 있다는 입장으로서, 그 논리적 귀결로 실질과세는 명문의 규정에 의해 가능한 것이 아니고, 따라서 실질과세에 관한 일반적 법 규정은 선언적 의미를 갖는 것에 불과해진다.

셋째는 법률적 효과에 따른 과세를 원칙으로 하되 사업상 목적이나 경제적 이유 없이 조세회피의 목적으로 취한 거래나 행위에 대해서만 그 형식을 부인하고 경제

78) 제52조(부당행위계산의 부인) ① 납세지 관할 세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령으로 정하는 특수관계에 있는 자(이하 “특수관계자”라 한다)와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산(이하 “부당행위계산”이라 한다)에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다.

② 제1항을 적용할 때에는 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계자가 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율·이자율·임대료 및 교환비율과 그 밖에 이에 준하는 것을 포함하며, 이하 이 조에서 “시가”라 한다)을 기준으로 한다.

③ 내국법인은 대통령령으로 정하는 바에 따라 각 사업연도에 특수관계자와 거래한 내용이 적힌 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

④ 제1항부터 제3항까지의 규정을 적용할 때 부당행위계산의 유형 및 시가의 산정(算定) 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

79) 제14조(실질과세) ① 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.

② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.

③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.

적 효과에 따라 과세하는 절충설이다. 이 견해에 따르면 실질과세에 관한 일반적 법 규정은 제한적 범위 내에서 실천적 의미를 갖는다.

실질적 과세원칙의 적용범위에 관하여 당사자가 취한 법률적 형식이 경제인으로서 부자연스럽고 불합리한 경우 이를 자연스럽고 합리적인 거래로 재구성하는 것을 허용하되 그 재구성의 방법에 관하여 세법상 특별한 규정이 있어야 한다고 생각한다. 이것을 ‘법적 실질설’을 택한 입장이라고 보는 학설도 있으나 우리나라의 대법원 판례에서는 법적실질이라는 개념을 뚜렷이 사용하고 있는 바는 없다.

실질과세의 적용범위를 결정하는 위의 3가지 학설 가운데 판례와 학설의 추세는 절충적 입장에 있는 것으로 보여 지고 있다. 국세기본법 제 14조 3항⁸⁰⁾, 국제조세 조정에관한법률 제2조의 2 제③항⁸¹⁾, 상속세 및 증여세법 제2조 4항⁸²⁾ 등의 규정도 이러한 절충적 입장을 표방한 것이라 할 수 있다. 이들 신설 조항은 국제거래를 비롯한 다양한 경제거래에서 다단계방식이나 제3자 개입의 방식을 통해 조세를 회피하는 경우를 막기 위하여 기존의 국세기본법 제14조의 규정만 가지고는 불충분하다고 보아 실질과세의 적용범위를 보다 구체적으로 확대하고자 의도한 것이다. 국제거래를 이용한 공격적 조세회피의 현상, 상속증여 수법의 새로운 시도, 파생금융상품과 혼성회사 활용 등 조세회피 행위가 점차 고도화되고 복잡하게 되는데 따른 대응책으로 볼 수 있다.⁸³⁾

일반인에게 소득과세를 하는 경우에는 원칙적으로 그 소득이 형식적으로나 실질적으로 한사람의 소득자에게 귀속하는 것으로 생각한다. 소득은 그것을 가득한 사람의 경제적 이익의 증가이기 때문에 경제적 이익을 받는 자에게 과세하는 것이 소득과세의 본질이다. 그런데 그 경제적 이익은 어떤 법률적인 기구를 통하여 취득

80) 제14조(실질과세)

81) 제2조의 2(국제거래에 관한 실질과세) ③ 국제거래에서 조세조약 및 이 법의 혜택을 부당하게 받기 위하여 제3자를 통한 간접적인 방법으로 거래하거나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거친 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 조세조약과 이 법을 적용한다.

82) 제2조(증여세 과세대상) ④ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 상속세나 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적인 실질(實質)에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 제3항을 적용한다.

83) 재정경제부, 『2007년 개정세법』, 2007, p. 5.

하게 되는 것이다. 예를 들면 법인이 어떤 필요에 의해 자기회사의 주식을 취득하여야 할 필요가 있는 경우 그 회사의 이사 등의 명의로 주식을 취득할 수 있지만, 그 명의인이 받은 배당 등은 본래의 소유자인 법인이 취득하는 것으로 본다.

이것을 법률적으로 본다면 명의인에게 배당이 귀속되고 이사와 회사사이의 어떤 계약에 의해 그 배당이 그대로 법인에게 이전되는 것으로 보는 것이 맞을 것이다. 그 경우에 먼저 이사에게 배당에 대한 과세를 하고, 다시 이사로부터 배당을 받았던 회사에 과세를 하는 경우에는 실질적으로는 그 배당소득의 귀속이 직접 법인에게 돌아가는 것과는 상관없이 법률상의 형태에 따라 2중과세가 이루어지게 된다. 그런데 배당소득은 그 배당이 실질적으로 귀속되는 자에게 과세가 된다.

한편 다른 사람의 명의를 사용하여 소득세의 경감을 도모하는 경우도 있을 수 있다. 예를 들면 무소득자를 명의인으로 해서 그 명의인에게 배당을 귀속시켜 과세를 회피할 수도 있다. 이러한 경우에는 명의인에게 과세할 것인가 아니면 본래의 소득자에게 과세할 것인가가 문제될 수 있다.

법적 실질론에서는 형식과 실질의 문제를 법형식의 문제로 파악하는 것이다. 결국 이 견해는 법적용상 가장된 표현적 형식과 법 적용상 그 배후에 숨겨 놓은 진실한 법률이 서로 다른 경우 그 후자에 대하여 법이 적용되도록 요건을 인정하고 세법을 해석하여 적용하여야 한다는 것이다.

경제적 실질론은 법의 형식 대 경제적 실질의 문제이다. 즉 조세는 응능부담의 원칙에 따라 공평하게 부과되어야 하는데 그 공평한 부담이란 결국 경제적 부담이라는 것이다. 납세자가 가지고 있는 경제력은 법적 보장을 수반하고 있는 것이 대부분이지만 그렇지 않는 경우도 있다. 조세의 본질은 납세자의 경제적 부담이고 조세를 납부하여야 할 능력은 납세자의 경제력이라고 볼 때 법의 형식이나 법적 외관에 따라 과세할 것이 아니고 경제적 실질을 추구하여 과세하여야 한다는 것이다.

귀속의 개념도 사법상의 취득과는 전혀 다른 개념이다. 조세법에서의 취득은 정당한 권한의 수반여부를 묻지 않고 경제력을 사실상 지배하고 있는지의 여부를 보는 것이다. 경제력에 대한 사실상의 지배관계나 결합관계를 보기 때문에 가치판단의 문제는 발생하지 아니한다. 불법소득에 대한 과세의 정당성을 여기에서 찾을 수 있는 것이다. 따라서 비록 위법 또는 불법 그리고 하자있는 행위에 의하여 얻은 경제적 이익이라고 하더라도 이에 과세권을 행사할 수 있는 것이다.⁸⁴⁾

국세기본법상의 실질과세의 규정은 과세의 대상이 되는 소득 수익 재산 행위 또

는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용하는 것으로 규정하고 있으며 법인세법 역시 제 4조의 ①에 귀속에 관한 실질과세와 제14조 ②에서 내용에 관한 실질과세를 규정하고 있다.

국세기본법은 국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국세처분에 대한 불복절차를 규정함으로써 국세에 관한 법률관계를 확실하게 하고 과세의 공정을 도모하며 국민의 납세의무의 원활한 이행에 기여함을 목적⁸⁵⁾으로 제정된 법률인데 같은 내용을 국세기본법과 법인세법 양쪽에 규정하고 있는 것은 입법상의 미비로 보여진다.

2. 현행규정

제4조의 ① 자산 또는 사업에서 생기는 수익의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 실질상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 그 수입이 실질상 귀속되는 법인에 대하여 이 법을 적용한다.

제4조의 ② 법인세의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 소득 수익 등의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 이를 적용한다.

3. 변천과정

법인세법 중 실질과세와 관련된 법 조문의 변천내용을 살펴보면 다음 <표 4-3>과 같다.

<표 4-3> 실질과세와 관련된 법 조문 변천내용

년도	내용
1968	제4조 (신탁소득) ① 신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 이익

84) 武田昌補, 『法人稅法の 解釋』, (재경상보사, 1991), p. 30.

85) 국세기본법 제1조.

	<p>을 받을 수익자(수익자가 특정되지 아니하거나 존재하지 아니하는 경우에는 그 신탁의 위탁자 또는 그 상속인)가 그 신탁재산을 가진 것으로 보고 이 법을 적용한다.</p> <p>② 신탁업을 경영하는 법인의 신탁재산에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 아니한다.</p>
1996	<p>제3조 (실질과세) ① 자산 또는 사업에서 생기는 수입의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 실질상 귀속되는 법인이 다른 경우에는 그것이 실질상 귀속되는 법인에게 이 법을 적용하여 법인세를 부과한다.</p> <p>② 법인세의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 그 명칭 여하에 불구하고 거래의 실질내용에 따라 이를 적용한다.</p>
2011	<p>제4조(실질과세) ① 자산 또는 사업에서 생기는 수입의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 실질상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 그 수입이 실질상 귀속되는 법인에 대하여 이 법을 적용한다.</p> <p>② 법인세의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 소득·수익등의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 이를 적용한다.</p>

4. 입법취지

세법상의 법률요건은 이를 확정하기 쉽게 하기 위하여 대개 민법상의 법률요건 또는 법률효과를 세법상의 법률요건으로 삼게 된다. 법에서 ‘부자가 되면 세금을 낸다’라고 정할 수는 없다. 너무나 애매하고 추상적이기 때문이다. 따라서 법률요건을 구체적으로 특정하여야 한다. 따라서 세법에서는 ‘어떤 법률효과가 생기거나 법률행위가 있게 되면 거기에 대하여 이리이러한 세법상의 법률효과를 준다’는 식으로 규정하게 된다. 세법이 요건사실로 삼고자 하는 것은 담세력이 있다는 실질이지만 이 요건사실은 민사법상의 법률요건이나 법률효과로 표시되어 있는 것이다.

과세물건의 귀속에 관하여 명 의와 실질이 다르다면 법적실질이 무엇인가를 놓고

다툼이 있을 수 있다. 가령 면허나 허가의 명의자와 실제 소득을 얻는 자가 다르다면 실제 소득을 얻는 자가 세금을 내야 한다.⁸⁶⁾ 그러나 법적 권리를 가진 명의자가 소득이나 재산을 사실상 제3자에게 귀속시켰다는 그런 것만으로는 그런 제3자가 무조건 실질귀속자가 되지 않는다. 겉모양으로는 민사법상 일정한 법률요건을 만족시키는 사실이 있는 것 같지만 실제로는 그런 법률적 사실이 없는 경우를 볼 수 있다. 가령 매매를 증여로 등기한 경우에는 매매에 따르는 세법상 효과가 생겨야 함은 물론이다. 물론 이때 등기는 부실등기가 되어서는 법률효과가 발생되지 않음은 물론이다. 서로 짜고서 법률행위의 겉모양을 실제와 달리 만들어 내는 이른바 가장행위 내지 통정행위의 의사표시는 세법상으로도 무시한다. 한결 어려운 문제는 경제적 관찰방법으로 조세회피를 부인하고 범형식과 달리 과세할 수 있는가이다. 조세회피행위란 어떤 사람이 어떤 사람이, 세법이 법률요건으로 삼고 있는 민사법상의 어떤 행위를 하지 않고 다른 어떤 우회적인 행위를 통하여 동일한 결과를 얻음을 뜻한다. 조세회피행위가 있다면 어떻게 과세할 것인가? 예를 들면, 땅을 팔면 양도소득세가 나오는데 양도소득세를 내지 않기 위하여 토지를 사서 집을 지을 사람에게 100년짜리 지상권을 설정하여 준다면 설정대가는 그 토지를 매도하여 얻을 수 있는 대가와 거의 차이가 없을 것이다. 이 지상권설정을 양도로 보아 양도소득세를 물릴 수 있는 것인가? 양도소득세는 토지를 양도하여 버는 돈에 세금을 물리겠다는 의도인데 위의 경우는 토지를 양도하지 않았는데도 실질적으로는 양도나 다름없는 소득을 올렸다. 법이 예정한 것과 다른 형식을 통하여 경제적 효과를 얻은 것이다. 이 경우에 지상권설정을 토지의 양도와 같다고 볼 것인가? 바로 이러한 문제가 발생한다. 다음의 판례를 보자.⁸⁷⁾ 사건의 개요는 다음과 같다.

(1) 청구인은 1982. 4. 14.부터 같은 해 7.8.까지 3차례에 걸쳐 서울 도봉구 중계동 466 전 1,306평방미터 외 6필의 토지에 대하여 청구의 길윤관 외 2인으로부터 소유권이전등기를 받았다가 1982. 5. 8.부터 1984. 8. 27. 사이에 위 토지를 청구 외 서울석유주식회사 외 2인 앞으로 소유권이전등기를 한 사실, (2) 청구 외 용산세무서장은 1985. 10. 17. 청구인에 대하여 청구인이 위 토지들에 관하여 위와 같이 등기부상의 소유명의를 취득한 것은 상속세법 제32조의 2제 1항에 의하여 증여로 간주된다고 하여 증여세 210,579,410원 및 그 방위세 38,287,160원을 부과·

86) 관세법 사건으로 대법원 2003. 4. 11. 선고 2002두8442 판결.

87) 이창희 외 4인 공저, 『판례세법』, (박영사, 2011), pp. 6~12.

고지한 사실, (3) 청구인은 그가 위 토지들에 대한 등기부상의 소유명의를 취득한 것은 원래 청구의 서울석유주식회사가 위 길윤관 등으로부터 위 토지들을 매수한 것인데, 농지매매증명의 취득곤란 및 매도인들의 등기이전 기피 등 부득이한 사정 으로 말미암아 위 회사가 일단 그 대표이사인 청구인 명의로 등기이전하였다가 얼마 후에 위 회사 등 앞으로 다시 등기 이전한 것이므로, 증여의제를 전제로 한 증여세 등 부과처분은 위법하다고 주장하여 위 용산세무서장을 상대로 증여세 등 부과처분취소청구소송을 제기한 사실, (4) 청구인은 1988. 3. 30. 서울 고등법원에서 패소하자, 대법원에 상고를 제기하고 그 상고사건에서 위 상속세법 규정이 헌법에 위반되는지 여부가 재판의 전제가 된다고 주장하여 대법원에 헌법재판소법 제 41조 제 1 항에 의한 위헌제청을 신청하였으며, 대법원은 같은 해 2. 15. 청구인의 위헌제청신청을 기각하는 결정을 한 사실 및 (5) 청구인은 같은 해 2. 23. 위 결정의 정본을 송달받고, 같은 해 3. 3. 헌법재판소에 위헌심사를 구하는 헌법소원을 제기하였다.

기록에 의하면 이 사건 심판의 대상이 되는 것은 상속세법 제32조의 2 제 1 항(이하 다만 '위 법률조항'이라 한다)인바, 위 법률조항은 1981. 12. 31. 법률 제 3474호로 전문개정되어 1982. 1. 1.부터 시행된 이른바 제 3차 명의의 등기 등에 대한 증여의제 조항이다. 위 법률조항에 의하면 "권리의 이전이나 그 행사에 등기·등록·명의개서 등(이하 '등기 등'이라 한다)을 요하는 재산에 있어서 실질소유자와 명의자가 다른 경우에는 국세기본법 제 14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날에 실질소유자가 그 명의자에게 증여한 것으로 본다"라고 규정하고 있다.

위 법률조항의 취지는 등기 등을 요하는 재산에 관하여 실질소유자와 명의자가 달라지는 결과가 발생하면 실질과세의 원칙에 불구하고 증여로 의제하겠다는 것으로, 위 법률조항은 명의신탁제도가 조세회피의 수단으로 악용되는 것을 방지하기 위하여 조세법상의 대원칙인 실질과세의 원칙까지 희생시키면서 그러한 명의신탁을 이용한 조세회피 내지 조세포탈을 원칙적으로 봉쇄하겠다는 것이 입법의도인 것으로 이해된다.

그러나 위 법률조항은 위 청구인의 주장 및 이해관계기관 등의 의견에서 보는 바와 같이 헌법위반의 여부가 문제된다. 이 사건에서 청구인과 이해관계기관 등은 주로 재산권보장 또는 경제적 차별금지에 관한 헌법규정이나 조세법률주의 또는

실질과세의 원칙과 관련하여 헌법위반 여부에 관한 주장 또는 의견을 펴고 있으나, 이는 결국 조세입법에 관한 헌법상의 2대원칙이라고 할 수 있는 조세법률주의와 조세평등주의와의 관계에서 헌법위반 여부를 거론하는 것이라고 이해되므로, 이 사건에서는 위 2가지 관점으로 문제점을 집약하여 판단한다. 다만 청구인과 이해관계 기관 등은 그 밖에도 사법질서와 조세법과의 관계, 상속세법 규정 상호 간의 불균형 내지 모순 등 헌법위반 여부와 직접적으로 관계가 없는 입법론 또는 해석론을 거론하고 있으나 여기서는 위 법률조항의 헌법위반 여부에 국한하여 판단한다.

다음으로 조세법률주의와의 관계에서 헌법위반여부를 검토하여 보자.

우리 헌법은 제38조에서 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.”라고 규정하였고, 제59조에 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”라고 규정하였다. 이러한 헌법규정에 근거를 둔 조세법률주의는 조세평등주의와 함께 조세법의 기본원칙으로서, 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과·징수할 수 없고, 국민은 조세의 납부를 요구받지 않는다는 원칙이다. 이러한 조세법률주의는 이른바 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의를 그 핵심적 내용으로 삼고 있는바, 먼저 조세는 국민의 재산권 보장을 침해하는 것이 되기 때문에 납세의무를 성립시키는 납세의무자·과세물건·과세표준·과세기간·세율 등의 과세요건과 조세의 부과·징수절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로 규정하여야 한다는 것이 과세요건 법정주의이고, 또한 과세요건을 법률로 규정하였다고 하더라도 그 규정내용이 지나치게 추상적이고 불명확하면 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 초래할 염려가 있으므로 그 규정 내용이 명확하고, 일의적(一義的)이어야 한다는 것이 과세요건 명확주의라고 할 수 있다. 그렇다면 위 헌법규정들에 근거한 조세법률주의의 이념은 과세요건을 법률로 규정하여 국민의 재산권을 보장하고, 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하겠다는 것이라고 이해된다.

이러한 조세법률주의의 관점에서 볼 때, 이 사건 심판의 대상인 위 법률조항은 (1) 과세물건을 규정함에 있어서, “권리의 이전이나 그 행사에 등기·등록·명의개서 등을 요하는 재산”이라고 하여 ‘등’이라는 추상적 개념을 사용하고 있고, (2) 과세요건을 규정함에 있어서 “실질소유자와 명의자가 다른 경우”라고 하여 행위 또는 거래의 결과만을 중시하고, 그 원인이 되는 행위 또는 거래의 유형에 관하여 아무런 규정을 두지 아니하였으며, (3) 증여의제의 범위를 규정함에 있어서, “그 명의

자로 등기 등을 한 날에 실질소유자가 그 명의자에게 증여한 것으로 본다.”라고 하여 대상 재산의 전체가액을 증여한 것으로 본다는 것인지, 아니면 신탁의 이익 기타 특정가액만을 증여한 것으로 본다는 것인지가 불명확하여, 조세법률주의에 위배될 소지가 있다.

그러나 조세법률주의는 과세요건의 법정주의 또는 명확주의를 그 핵심적 내용으로 삼는다고 하지만, 조세법의 특수성 또는 입법 기술상의 제약성 때문에 일정한 한계가 있다고 하지 않을 수 없다. 즉, 조세법의 주된 규율대상은 경제적 현상인데, 이러한 경제적 현상은 천차만별하고 그 생성·변화가 극심하기 때문에, 아무리 조세법률주의의 원칙을 고수한다고 하더라도 법률로 조세에 관한 사항을 빠짐없이 망라하여 완결적으로 규정하기는 어렵다.

그러나 조세법률주의의 한계와 관련하여 이 사건 심판의 대상인 위 법률조항을 자세히 살펴보면, 과세요건의 법정주의나 명확주의에 정면으로 배치되는 것은 아니고, 합헌적 해석을 통하여 규정의 미비점을 보완할 수 있다고 보여진다. (1) 먼저 위 법률조항이 과세물건을 규정함에 있어서 추상적 개념을 사용하고 있는 것은, 종래의 대법원 또는 하급심의 판례나, 재무부 또는 국세청의 운영례에서 볼 수 있는 바와 같이, 위 법률조항의 적용대상이 되는 재산은 부동산, 입목, 자동차, 선박, 증서, 무체재산권, 주권, 사채권 등과 같이 권리의 이전이나 행사에 있어서 등기·등록·명의개서 등이 효력발생요건 내지 대항요건으로서 법률상 요구되는 경우라고 한정하든지 또는 등기·등록·명의개서 등에 의하여 민사소송법상 강제집행을 할 수 있는 재산으로 한정하여 해석할 수 있을 것이다. (2) 또한 위 법률조항이 과세요건을 규정함에 있어서 문맥상 얼핏 보면 행위 또는 거래의 결과만을 중시한 듯하나, 증여세는 재산의 수증이라는 권리의 취득·변경 또는 재화의 이전을 과세요건으로 하는 조세라는 점과, 법률조항의 후단에서 “등기 등을 한 날에…… 증여한 것으로 본다.”라고 규정하고 있는 점을 아울러 고려한다면, 위 법률조항은 행위 또는 거래의 결과만을 중시한 것이 아니라, 등기·등록·명의개서 등의 행위를 통하여 실질소유자와 명의자를 다르게 한 것을 과세요건으로 규정하였다고 해석할 수 있을 것이다. (3) 끝으로 위 법률조항이 증여의제의 범위에 관하여 다소 불명확한 표현을 하고 있으나, “그 명의자로 등기 등을 한 날에 실질소유자가 그 명의자에게 증여한 것으로 본다.”라고 규정하여, ‘소유’라는 개념을 강조하고 있는 점을 미루어 보면, 그 증여의제의 범위는 대상이 되는 재산의 소유권 자체를 목적으로

하는 것이라고 해석할 수 있을 것이다.

요컨대 위 법률조항은 납세의무자·과세대상·과세방법 등 중요한 과세요건을 모두 법률로 정하고 있어 형식상으로 조세법률주의의 원칙에 어긋남이 없을 뿐만 아니라, 권리의 이전이나 행사에 등기 등을 요하는 재산을 제3자 명의로 등기한 경우에는 적어도 외부적으로는 명의상의 소유자가 완전한 권리를 취득하고 있으므로 실질적으로도 조세법률주의의 원칙에 위배되지 아니한다고 할 수 있다. 다만, 그 규정내용에서 다소 불명확하고 결과에 치중한 듯한 표현을 하고 있는 점은 입법목적에 비추어 축소해석 또는 한정해석을 한다면, 헌법이 보장한 조세법률주의의 이념인 국민의 재산권 보장이나 법적 안정성 내지 예측가능성을 크게 해치는 것은 아니라고 할 수 있다.

다음으로 조세평등주의와의 관계에서 헌법위반 여부에 관하여 검토하여 보자.

우리 헌법은 제11조 제 1 항에서 “모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다.”라고 규정하고 있다. 조세평등주의는 위 헌법규정에 의한 평등의 원칙 또는 차별금지의 원칙의 조세법적 표현이라고 할 수 있다. 따라서 국가는 조세입법을 함에 있어서 조세의 부담이 공평하게 국민들 사이에서 배분되도록 법을 제정하여야 할 뿐만 아니라, 조세법의 해석·적용에 있어서도 모든 국민을 평등하게 취급하여야 할 의무를 진다. 이러한 조세평등주의의 이념을 실현하기 위한 법 제도의 하나가 바로 국세기본법 제14조에 규정한 실질과세의 원칙이라고 할 수 있다. 또한 이러한 조세평등주의는 정의의 이념에 따라 “평등한 것은 평등하게” 그리고 “불평등 한 것은 불평등하게” 취급함으로써 조세법의 입법과정이나 집행과정에서 조세정의를 실현하려는 원칙이라고 할 수 있다.

이러한 조세평등주의 및 그 파생원칙인 실질과세의 원칙에 비추어 볼 때, 이 사건 심판의 대상인 위 법률조항은 등기 등을 요하는 재산에 있어서 실질소유자와 명의자를 다르게 한 경우에는, 그 원인이나 내부관계를 불문하고 일률적으로 증여로 의제하여, 증여세를 부과하겠다는 것으로, 실질과세의 원칙에 대한 예외 내지 특례를 인정하였다는 점에서 그 전제가 되는 조세평등주의 내지 조세정의의 헌법정신에 위배될 소지가 있다. 즉, 등기 등을 하는 과정에서 실질소유자와 명의자를 다르게 하는 경우는 주로 명의신탁의 경우일 것인데, 명의신탁을 일률적으로 증여로 의제하려면 일반적으로 명의신탁이 증여의 은폐수단으로 이용되고 있거나, 명의

신탁의 경제적 실질이 증여와 같다는 고도의 개연성이 있어야 할 것이다. 그러나 명의신탁이 전반적으로 증여의 은폐수단으로 악용된다고 보기는 어렵고, 명의신탁의 수탁자는 형식상의 소유명의만을 보유한 데 지나지 않고, 실질적으로는 아무런 권리도 취득하지 못하는 진정한 의미의 명의신탁인 경우도 없지 아니하다. 따라서 위 법률조항이 모든 명의신탁에 대비하여 실질과세의 원칙에 대한 예외 내지 특례라고 할 수 있는 증여의제 제도를 무차별적으로 적용하여 과세하겠다는 것이라면, 헌법이 규정한 평등의 원칙과 차별금지의 원칙의 조세법상 표현이라고 할 수 있는 조세평등주의와 그 실현수단인 실질과세의 원칙에 위반된다고 할 수 있다.

그러나 조세평등주의의 이념을 실현하기 위한 실질과세의 원칙은 조세회피의 방지 또는 조세정의 형식과 경제적 실질이 서로 부합하지 않는 경우에 그 경제적 실질을 추구하여 그에 과세함으로써 조세를 공평하게 부과하겠다는 것이나 거기서 말하는 실질의 의미가 반드시 명확한 것도 아닐 뿐만 아니라, 경우에 따라서는 형식상의 외관이나 명목에 치중하여 과세하는 것이 오히려 공평한 과세를 통한 조세정의의 실현에 부합되는 경우도 있을 수 있다. 그렇기 때문에 국세기본법 제 3 조 제 1 항 단서에서는 같은 법 제14조에 규정한 실질과세의 원칙에 대한 예외를 단행세법에서 규정할 수 있도록 길을 터놓고 있는 것이다.

이러한 관점에서 볼 때, 이 사건 심판의 대상인 위 법률조항은 이미 위에서 지적한 바와 같이 명의신탁제도가 조세회피의 수단으로 악용되는 사례가 허다하기 때문에 이를 효과적으로 방지하기 위하여 조세법상의 대원칙인 실질과세의 원칙을 희생시키면서 명의신탁을 이용한 조세회피 내지 조세포탈을 원천적으로 봉쇄하겠다는 것이 그 입법의도이다. 우리나라의 현실에서 토지 등의 재산권이 대가의 지급 없이 이전되는 경우를 살펴보면, 증여인 경우도 있고 신탁인 경우도 있으며, 부득이한 사정으로 인한 명의신탁인 경우도 있다. 그러나 많은 경우에는 증여의 은폐수단으로 명의신탁이 이용되는 것이라고 할 수 있다. 즉 증여의 은폐수단으로 명의신탁을 이용하는 경우, 당사자들은 일단 가장된 법률관계를 취하였다가 그것이 과세관청에 포착되면 조세를 납부하고, 조세 시효기간 중에 포착되지 않으면 조세를 포탈하려는 유혹에 빠지게 된다. 이러한 현상을 과세관청의 제한된 인원과 능력으로 일일이 포착하는 것은 그리 쉬운 일이 아니다.

그래서 위 법률조항에서는 국세기본법 제3조 제1항 단서의 규정에 따라 실질과세의 원칙에 대한 예외 내지 특례를 둔 것으로 이해된다. 그렇다면 위 법률조항이

실질과세의 원칙에 대한 예외를 설정한 것만으로 위헌이라고 단정하기는 어렵다고 할 것이다. 다만, 증여의 은폐수단이 아닌 진정한 의미의 명의신탁에 대하여도 증여로 의제함으로써 생길 수 있는 위헌의 소지를 제거할 수 있는 대책은 있어야 할 것이다.

마지막으로 합헌해석의 필요성을 보고자 한다. 이 사건 심판의 대상이 된 위 법률조항은 조세 법률주의 및 조세평등주의의 이념에 비추어 헌법위반의 소지가 있다. 더구나 실질소유자와 명의자의 불일치라는 결과만을 중시하여 모든 경우를 막론하고 무차별적으로 증여의제하는 것은 재산권보장의 원리와 평등의 원칙에 위배될 소지가 있다. 그러나 명의신탁이 증여의 은폐수단으로 악용되는 조세현실을 방지할 수도 없고 실질과세의 원칙에 대한 예외규정의 설정이 전혀 금지되는 것도 아니다.

그렇기 때문에 종래 대법원은 위 법률조항이 헌법의 정신에 배치된다고 볼 수 없다 라고 판시하면서도, 실질소유자와 명의자 사이에 합의 또는 의사소통이 없는 경우나 제 3자 명의의 등기가 원인무효의 등기인 경우에는 위 법률조항이 적용되지 않는 것으로 제한 해석하고 있다. 또한 재무부와 국세청에서도 제 3자 명의의 등기가 원인무효인 경우나, 법인이 부동산을 취득함에 있어서 불가피한 사정으로 개인명의로 중간등기를 거쳐 법인 앞으로 다시 등기한 경우, 사실상 법인이 직접 취득한 것이 객관적으로 확인되고, 양도자에 대한 양도소득세의 과세가 실지 거래가액에 의하여 과세될 때에는, 위 법률조항을 적용하지 아니하는 것으로 해석하고 있다. 이와 같은 판례 및 과세관청의 태도는 조세회피의 방지를 위하여 위 법률조항의 합헌성을 인정하면서도 실질소유자와 명의자가 다른 경우에 증여의제 조항을 무차별적으로 적용함으로써 생기는 불합리성을 시정하기 위한 축소해석의 시도로 보이고 있다.

결국 위 법률조항은 명의신탁을 이용한 조세회피 행위를 효과적으로 방지하기 위하여 실질과세의 원칙까지 배제하면서 획일적인 증여의제 제도를 마련한 것이지만, 명의신탁 제도는 판례에 의하여 그 유효성이 인정되고 있을 뿐만 아니라 사법질서의 일부로서 정착되고 있으므로, 전혀 조세회피의 목적이 없이 실정법상의 제약이나 제 3자의 협력 거부 기타 사정으로 인하여 부득이 명의신탁의 형식을 빌린 경우에도 무차별적으로 증여세를 과세한다면 재산권보장을 전제로 한 조세법률주의 또는 평등의 원칙을 전제로 한 조세평등주의의 헌법정신에 위배되는 결과를 낳

을 염려가 있다.

일반적으로 어떤 법률에 대한 여러 갈래의 해석이 가능할 때에는 원칙적으로 헌법에 합치되는 해석, 즉 합헌해석을 하여야 한다. 왜냐하면 국가의 법질서는 헌법을 최고법규로 하여 그 가치질서에 의하여 지배되는 통일체를 형성하는 것이며, 그러한 통일체 내에서 상위규범은 하위규범의 효력근거가 되는 동시에 해석근거가 되는 것이므로, 헌법은 법률에 대하여 형식적인 효력의 근거가 될 뿐만 아니라 내용적인 합치를 요구하고 있기 때문이다. 그러한 관점에서 볼 때 이 사건 심판의 대상인 위 법률 조항은 조세법률주의와 조세평등주의를 규정한 헌법정신에 위배될 소지도 없지 않지만, 명의신탁을 이용한 조세회피를 방지하여야 한다는 당위성과 실질과세의 원칙에 대한 특례설정의 가능성을 고려하여 합헌해석을 할 필요가 있다고 판단된다.

그렇다면 위 법률조항은 원칙적으로 권리의 이전이나 행사에 동기 등을 요하는 재산에 있어서, 실질소유자와 명의자를 다르게 한 경우에는 그 동기 등을 한 날에 실질소유자가 명의자에게 그 재산을 증여한 것으로 해석하되, 예외적으로 조세회피의 목적이 없이 실정법상의 제약이나 제 3자의 협력 거부 기타 사정으로 인하여 실질소유자와 명의자를 다르게 한 것이 명백한 경우에는 이를 증여로 보지 않는다고 해석하여야 할 것이다. 물론 이 경우에 그와 같은 사정은 납세의무자가 적극적으로 주장·입증할 책임을 부담한다고 새겨야 할 것이다. 위 법률조항을 위와 같이 합헌적으로 해석하게 되면, 명의신탁을 이용한 조세회피 행위를 효과적으로 방지함으로써 조세징의를 실현하려는 입법목적도 달성할 수 있을 뿐만 아니라, 명의신탁 등으로 인한 실질소유자와 명의자의 불일치에 대하여 증여의제제도를 무차별적으로 적용함으로써 생길 수 있는 헌법위반의 소지도 말끔히 해소할 수 있을 것으로 판단된다.

제4절 신탁소득

1. 신탁소득

신탁법에 의한 신탁이란 위탁자와 수탁자와의 특별한 신임관계에 기초하여 위탁자가 특정의 재산권을 수탁자에게 이전하거나 기타의 처분을 하고 수탁자로 하여금 수익자의 이익을 위하여 또는 특정의 목적을 위하여 그 재산권을 관리 처분하게 하는 법률관계를 말한다. 따라서 신탁재산은 자연인과 법인만을 권리의무의 주체로 인정하고 있는 사법관계에서는 당연히 권리의무의 주체가 될 수 없다. 그러나 신탁재산은 신탁법상 위탁자 수탁자로부터 독립된 독특한 성격을 가지고 있고⁸⁸⁾ 국세기본법 제 13조는 일정한 요건 하에 사법상 법인격이 없는 사단 재단 기타 단체에 대하여 세법상 법인격을 부여하고 있으므로 과연 신탁재산이 세법상 납세의무의 주체가 될 수 있는지 여부에 대하여 살펴볼 필요가 있다.

신탁재산의 납세의무의 주체가 될 수 있는지에 대하여서는 신탁도관설(the trust conduit theory)과 신탁실체설(the trust entity theory)이 있다. 신탁도관설에 의하면 신탁은 신탁을 통하여 발생한 소득을 수익자에게 분배해 주는 도관에 불과하기 때문에 신탁재산은 납세의무의 주체가 될 수 없다고 한다. 이설은 실질과세의 원칙과 결부되어 형식상 명의자인 수탁자 대신 신탁소득의 실질적 귀속주체인 수익자를 납세의무자로 보게 된다. 이에 대하여 신탁실체설은 신탁재산의 독립성을 근거로 신탁재산을 실체가 있는 납세주체로 보아 과세관계를 결정하여야 한다고 한다. 그 구체적인 의미에 관하여서는 수탁자를 과세주체로 하여 신탁세제를 운영하는 것이라는 견해와 신탁재산자체를 과세주체로 하여 세법이론을 구성하는 것이라는 견해의 두 가지가 있다.⁸⁹⁾

신탁에 대한 이러한 이론을 종합하여 보면 신탁도관설은 신탁소득이 실질적으로 귀속하는 주체인 수익자를 납세의무자로 보게 됨으로 실질과세원칙에 충실한 장점

88) 우리나라 신탁법에는 신탁재산의 독립성에 근거한 조항이 다수 있다. 신탁재산의 상계금지(신탁법 제20조), 신탁재산에 대한 강제집행금지(신탁법 제21조), 신탁재산과 수탁자의 상속재산의 분리(신탁법 제25조) 등이 그 예이다.

89) 이미현, “신탁방식에 의한 자산유동화와 관련된 조세문제”, 『조세법연구』, 9집 1호, (2003), pp. 44~45.

이 있다. 그러나 위탁자가 불특정다수인 투자신탁에 있어서는 신탁소득이 신탁재산에 귀속하는 시점에 일일이 수익자에게 과세할 수 없기 때문에 신탁도관설의 수정이 불가피하다. 그리하여 수익자가 신탁소득을 분배받는 시점에 과세하면 수익자가 과세이연의 효과를 누리게 됨으로 과세형평을 저해하는 문제점이 있다.

신탁실체설은 신탁재산에 신탁소득이 귀속하는 시점에 신탁재산을 납세의무자로 보아 과세할 수 있으므로 신탁도관설에서 나타나는 과세이연의 문제를 해결할 수 있다. 그러나 신탁재산 자체를 납세의무의 주체로 보는 것은 법인과 개인을 권리의무의 주체로 인정하고 있는 현행법체제와 어긋날 뿐만 아니라 수탁자가 신탁재산을 소유하고 관리하는데 굳이 소유와 관리의 대상인 신탁재산을 납세의무의 주체로 한다는 것은 자연스럽지 못한 면이 있다.⁹⁰⁾

이 양설을 비교하여 보면 신탁실체설이 보다 합리적이라고 본다. 왜냐하면 신탁소득이 신탁재산에 귀속되는 시점에 신탁재산의 소유자인 수탁자를 납세의무자로 하여 과세하므로 신탁도관설의 단점인 과세이연의 문제를 해결할 수 있을 뿐만 아니라 법인격 없는 신탁재산 자체를 납세의무자로 할 때 생길 수 있는 사법체제와의 충돌도 막을 수 있기 때문이다.

현행 법인세법의 태도는 신탁소득에 귀속되는 소득은 수익자에게 귀속한다고 규정하여 수익자과세원칙을 선언하고 있다. 또한 자본시장법의 적용을 받는 법인의 신탁재산에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 않는다고 규정하여 신탁소득이 수탁자에게 귀속되지 않음을 천명하고 있다.

우리나라의 신탁과세는 거래의 경제적 효과가 수탁자가 아닌 수익자에게 바로 귀속된다고 보기 때문에 원칙적으로 신탁도관설에 근거하고 있는 것이다.

이와 같이 우리나라의 신탁과세는 신탁과세를 원칙으로 하면서 투자신탁에 관하여서는 신탁실체설을 일부 가미하고 있다. 투자신탁에 대하여도 신탁재산자체를 납세의무의 주체로 보고 있지 않음으로 신탁실체설을 채택한 것은 아니다. 현행 법인세법 제73조 제2항⁹¹⁾은 자본시장법에 따른 투자신탁재산에 귀속되는 시점에는 해당소득금액이 어느 누구에게도 지급되지 아니한 것으로 본다고 규정하여 채권이자

90) 이충교, “신탁법상의 신탁에 관한 과세상 논점”, 『법조』, Vol. 639, (2009), p. 331.

91) 제73조(원천징수) ② 제1항을 적용할 때 같은 항 각 호의 소득금액이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자신탁재산에 귀속되는 시점에는 해당 소득금액이 어느 누구에게도 지급된 것으로 보지 아니한다.

소득에 대한 원천징수제도까지 폐지함으로써 신탁도관설의 입장을 한층 강화하였다고 볼 수 있다. 수탁자의 고유재산과 구별되고 오직 신탁의 목적에 따라 운영하여야만 한다.

법인세법 제5조⁹²⁾는 신탁재산에 귀속되는 수입 및 지출은 수익자가 특정되어 있는 경우에는 그 수익자, 특정되어 있지 않거나 존재하지 않는 경우에는 그 신탁재산의 위탁자가 그 신탁재산을 소유하고 있는 것으로 간주해서 이 법률의 규정을 적용하도록 하고 있다. 즉 실질적인 이익의 수혜자에게 수입 및 지출을 귀속시켜 소득계산을 하는 것이다. 한편 자본시장과 금융투자업에 관한 법률의 적용을 받는 법인의 신탁재산에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 아니한다.

2. 현행규정

제5조 ① 신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 이익을 받을 수익자(수익자가 특정되지 아니 하거나 존재하지 아니한 경우에는 그 신탁의 위탁자 또는 그 상속인)가 그 신탁재산을 가진 것으로 보고 이 법을 적용한다. ② 자본시장과 금융투자업에 관한 법률의 적용을 받는 법인의 신탁재산(같은 법 제251조 제1항에 따른 보험회사의 특별계정을 제외한다. 이하 같다)에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 아니한다.

3. 변천과정

법인세법 중 신탁소득과 관련된 법 조문의 변천내용을 살펴보면 다음 <표 4-4>와 같고 같다.

-
- 92) 제5조(신탁소득) ① 신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 이익을 받을 수익자(수익자가 특정되지 아니하거나 존재하지 아니하는 경우에는 그 신탁의 위탁자 또는 그 상속인)가 그 신탁재산을 가진 것으로 보고 이 법을 적용한다.
② 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」의 적용을 받는 법인의 신탁재산(같은 법 제251조 제1항에 따른 보험회사의 특별계정은 제외한다. 이하 같다)에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 아니한다.

〈표 4-4〉 신탁소득과 관련된 법 조문 변천내용

연 도	내 용
1949	<p>제5조</p> <p>소득세법 제3조와 제4조의 규정은 법인세의 부과에 이를 준용한다.</p> <p>신탁은행의 각사업연도의 소득계산에 대하여서는 합동운용신탁으로 인한 수입과 지출은 그 총익금과 총손금에서 각각 이를 공제한다.</p>
1962	<p>제7조 (신탁소득의 과세방법)</p> <p>① 신탁재산에서 생기는 소득에 대하여는 그 소득을 신탁의 이익으로써 받을 수익자가 신탁재산을 가진 것으로 간주하여 법인세를 부과한다.</p> <p>② 전항의 규정의 적용에 있어서는 수익자가 특정되지 아니한 때 또는 아직 존재하지 아니한 때에는 수탁자 또는 그 상속인을 수익자로 간주한다.</p> <p>③ 공익신탁과 합동운용신탁의 신탁재산에서 생기는 소득에 대하여는 법인세를 부과하지 아니한다.</p>
1968	<p>제4조 (신탁소득)</p> <p>① 신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 이익을 받을 수익자(수익자가 특정되지 아니하거나 존재하지 아니하는 경우에는 그 신탁의 위탁자 또는 그 상속인)가 그 신탁재산을 가진 것으로 보고 이 법을 적용한다.</p> <p>② 신탁업을 경영하는 법인의 신탁재산에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 아니한다.</p>
1996	<p>제4조 (신탁소득)</p> <p>① 신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 이익을 받을 수익자(수익자가 특정되지 아니하거나 존재하지 아니하는 경우에는 그 신탁의 위탁자 또는 그 상속인)가 그 신탁재산을 가진 것으로 보고 이 법을</p>

	<p>적용한다.</p> <p>② 신탁업법 및 증권투자신탁업법의 적용을 받는 법인(이하 “신탁회사”라 한다)의 신탁재산에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 아니한다. <개정 1974. 12. 21></p>
2011	<p>제5조(신탁소득)</p> <p>① 신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 이익을 받을 수익자(수익자가 특정되지 아니하거나 존재하지 아니하는 경우에는 그 신탁의 위탁자 또는 그 상속인)가 그 신탁재산을 가진 것으로 보고 이 법을 적용한다.</p> <p>② 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」의 적용을 받는 법인의 신탁재산(같은 법 제251조 제1항에 따른 보험회사의 특별계정을 제외한다. 이하 같다)에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 아니한다.</p>

4. 입법취지

다음의 판결을 가지고 신탁소득의 입법취지를 보자.⁹³⁾

1. 원심판결 이유에 의하면 원심은, 원고의 피소송수계인 주식회사 충북은행(1999.5.3. 원고에 흡수합병되었다. 이하 충북은행이라 한다)은 은행업과 신탁업을 겸영하는 법인으로서 충북은행의 논현동지점과 서울지점은 소외 신용관리기금(이하 소외 기금이라 한다)과 특정금전신탁계약을 체결하고 소외 기금으로부터 금전을 수탁받아 신탁재산을 운용한 후 그로부터 발생한 신탁소득 중 그 원천이 채권·증권의 이자에 해당하는 부분(채권·증권의 인수·보유의 방법으로 운용하여 발생한 소득에 해당하는 부분, 이하 이 사건 신탁소득이라 한다)에 대하여 소외 기금으로부터 법인세를 원천징수하여야 함에도 이를 이행하지 아니 하였다 하여 원천징수 불성실 가산세를 부과한 사실을 인정한 다음, 원고의 주장, 즉 구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제4804호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제39조 제1항, 구 법인

93) 대법원, 1999. 8. 24. 선고 97누20298 판결.

세법 시행령(1994. 12. 31. 대통령령 제14468호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제100조의 4 제1항 제3호 규정에 의하면 이자소득금액 등 원천징수 대상에 속하는 소득이라 하더라도 소외 기금과 같이 금융보험업을 영위하는 법인의 수입금액은 원천징수 대상에서 제외하되, 다만 채권 또는 증권의 이자와 할인액은 예외로 하도록 되어 있는데, 이 사건 신탁소득은 금융보험업을 영위하는 법인의 수입금액에 해당하고, 비록 그 원천이 채권·증권의 이자에 해당하는 것이라 하더라도 충북은행이 이를 소외 기금에 지급하는 단계에서는 구 소득세법(1994. 12. 22. 법률 제 4803호로 전문 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제17조 제1항 제5호에서 정하는 '신탁의 이익'에 속하는 것이므로 이에 대하여는 원천징수의무가 없다는 주장에 대하여, 신탁소득과 원천징수에 관한 구 법인세법 제4조, 제39조 제1항, 제2항, 구 법인세법 시행령 제100조의4 제1항 제2호, 제3호, 제 100조의5의 각 규정과 과세표준의 계산에 관한 규정은 실질내용에 따라 적용한다는 국세기본법 제14조 제2항 등의 규정들에 비추어 볼 때, 신탁재산의 운용방법을 수탁자가 전적으로 결정하고 불특정 다수 위탁자의 신탁재산을 합동으로 운용하는 불특정금전신탁(합동운용신탁)과는 달리 신탁재산의 운용방법을 위탁자가 지정하고 당해 신탁재산을 다른 신탁재산과 구분하여 관리·운용하는 특정금전신탁의 경우에는 신탁재산에서 발생한 수익을 그 원천에 따라 이자·배당·부동산소득 등으로 구분하여 과세함이 타당하고, 따라서 특정금전신탁에서 신탁재산의 운용방법을 채권·증권의 인수·보유로 지정하였을 경우 그로부터 발생한 소득은 채권 등의 발행법인이 신탁재산에 지급할 때에나 신탁회사가 수익자에게 지급할 때에나 모두 원천에 따라 '채권 또는 증권의 이자와 할인액'으로 보아야 할 것이며, 구 소득세법 제17조 제1항 제5호에 규정하는 '신탁의 이익'은 불특정금전신탁에 기한 신탁소득만을 가리키는 것이라고 볼 것이므로 특정금전신탁에 기한 이 사건 신탁소득은 충북은행이 소외 기금에 지급할 때에도 채권·증권의 이자에 해당한다고 보아야 하고, 이는 원천징수면제 대상의 예외에 해당한다는 이유로 원고의 주장을 배척하였다.

2. 법인세법상 원천징수에 관한 규정인 구 법인세법 제39조 제1항은 구 소득세법 제142조 제1항 제1호의 이자소득금액(대통령령이 정하는 금융보험업의 수입금액을 포함한다), 같은법 제18조 제1항 제6호의 증권투자신탁수익의 분배금 ...을 내국법인에게 지급하는 자가 그 금액을 지급하는 때에는 그 지급하는 금액에 다음 각 호의 세율을 적용하여 계산한 금액에 상당하는 법인세를 징수하여 ... 납부하여

야 한다고 규정하고, 구 법인세법 시행령 제100조의4 제1항은 법 제39조 제1항에 규정하는 이자소득금액, 증권투자신탁수익의 분배금 ...에는 다음 각 호의 소득은 포함되지 아니하는 것으로 한다고 규정하면서 제3호에서 재무부령이 정하는 금융보험업을 영위하는 법인의 수입금액을 들고 다만, 구 소득세법 제17조 제1항에 규정하는 채권 또는 증권의 이자와 할인액을 제외한다고 규정하고 있다.

그런데 신탁소득에 관한 규정인 구 법인세법 제4조 제1항은 신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 이익을 받을 수익자(수익자가 특정되지 아니하거나 존재하지 아니하는 경우에는 그 신탁의 위탁자 또는 그 상속인)가 그 신탁재산을 가진 것으로 보고 이 법을 적용한다고 규정하고, 제2항은 신탁업법 및 증권투자신탁업법의 적용을 받는 법인(이하 '신탁회사'라 한다)의 신탁재산에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인에 귀속되는 수입과 지출로 보지 아니한다고 규정하고 있으나, 신탁재산 귀속채권이자 금액의 원천징수에 관한 규정인 구 법인세법 제39조 제2항은 신탁회사의 신탁재산에 귀속되는 이자소득금액으로서 대통령령이 정하는 것에 대하여는 제4조의 규정에 불구하고 당해 신탁재산을 내국법인으로 보아 제1항의 규정을 적용한다고 규정하고, 이에 따른 구 법인세법 시행령 제 100조의5 제1항은 법 제39조 제2항에서 '대통령령이 정하는 것'이라 함은 소득세법 제17조 제1항에 규정하는 채권 또는 증권(·)의 이자·할인액 및 상환익을 말한다고 규정하고 있으며, 구 법인세법 시행령 제 100조의 5 제2항은 신탁회사는 매월별로 소득세법 제17조 제1항 제5호의 규정에 의한 신탁의 이익 및 동법 제18조 제1항 제6호의 규정에 의한 증권투자신탁수익의 분배금을 지급함에 따라 원천징수하여 납부할 세액에서 법 제39조 제2항의 규정에 의한 원천징수세액 중 제91조의 3 제1항의 규정을 준용하여 계산한 당해 채권 또는 증권의 신탁재산 귀속기간 상당 세액을 차감하여 이를 납부한다고 규정하고 있는바, 이와 같은 규정을 종합하여 보면, 신탁소득 중 구 법인세법 제4조가 적용되는 소득은 수익자에게 지급될 때에 그 신탁재산의 운용 내용, 즉 원천에 따라 소득을 구분하여야 할 것이나, 구 법인세법 제4조의 적용이 배제되는 신탁소득으로 규정된 채권 또는 증권의 이자·할인액 및 상환익은 그 소득이 내국법인으로 보는 신탁재산에 대하여 지급된 이후에는 구 소득세법 제17조 제1항 제5호의 규정에 의한 신탁의 이익 및 같은 법 제18조 제1항 제6호의 규정에 의한 증권투자신탁수익의 분배금으로 구성되어있는 수익자에게 지급되는 것으로 보아야 할 것이다[이 경우 원천징수가 중복되는 것을 방지하기 위한 규정인 구 법인세법 시행령 제100조

의5 제2항은 ‘신탁회사는 소득세법 제17조 제1항 제5호의 규정에 의한 신탁의 이익 및 동법 제18조 제1항 제6호의 규정에 의한 증권투자신탁수익의 분배금을 지급함에 따라 …’라고 규정함으로써 이 점을 분명히 하고 있다].

그렇다면 이 사건 신탁소득은 그 원천이 채권 또는 증권의 이자라 하더라도 신탁회사인 충북은행이 수익자인 소외기금에 지급할 때에는 구 소득세법 제17조 제1항 제5호의 규정에 의한 ‘신탁의 이익’에 해당된다고 보아야 한다.

제5절 사업연도

1. 사업연도

계속기업인 법인은 일정한 기간을 정하고 그 기간 내의 수익과 비용을 계산하여 그 기간의 손익을 확정하고 그것에 기초한 이익의 배당 등을 한다. 기간계산은 근대 기업회계에 있어서 중요한 원칙중의 하나이다. 즉 주주를 중심으로 투자자 채권자 종업원 및 정부 등 기업의 이해관계자들에게는 의사결정을 위한 회계정보가 필요하게 된다. 의사결정을 위한 회계정보는 유용성이 있어야 하는데 회계정보가 유용하기 위해서는 적시성 또는 명료성이 요구되는바 이러한 적시성 명료성을 확보하기 위한 수단 중의 하나가 회계기간이다. 세무회계도 기업회계와 마찬가지로 과세소득을 산정하기 위해서는 기간손익계산을 그 기본적 요건으로 하고 있다. 따라서 법인세법도 법인의 과세소득을 산정하기 위해서는 기간적으로 구분된 계산단위의 규정이 필요하게 된다. 이 계산단위가 사업연도이다. 소득세법에서는 과세기간⁹⁴⁾ 법인세법에서는 사업연도⁹⁵⁾ 조세특례제한법에서는 과세연도⁹⁶⁾라고 명칭하여 기간단위를 법정화하고 있다. 법인세법에서는 법령 또는 법인의 정관 규칙 등에서 정하는 1회계기간을 말하며 그 기간은 1년을 초과하지 못하도록 되어있다. 이것은 기간의

94) 제5조(과세기간) ① 소득세의 과세기간은 1월 1일부터 12월 31일까지 1년으로 한다.

95) 제1조(정의) 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

5. “사업연도”란 법인의 소득을 계산하는 1회계기간을 말한다.

96) 제2조(정의) ① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

2. “과세연도”란 「소득세법」에 따른 과세기간 또는 「법인세법」에 따른 사업연도를 말한다.

길이에 제한을 두지 않는 경우에는 기간손익계산의 취지가 흐려지기 때문이다. 법령이나 정관 등에 당해 법인의 사업연도에 대하여 규정이 없는 경우에는 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.⁹⁷⁾

한편 법인세의 과세소득금액을 계산하기 위한 기간단위를 법인이 임의로 변경할 수 있게 된다면 과세소득의 조작이나 신고기한의 고의적인 연장 등으로 세무행정의 일관성이 없어질 뿐만 아니라 조세의 공평성을 잃을 수도 있다. 따라서 사업연도의 변경에 있어서는 신고의무 등을 규정하여 세무행정의 혼란을 방지하고 정상적인 기간손익의 계산이 이루어지도록 하고 있다.⁹⁸⁾

또한 법인의 존립기간의 만료, 정관상의 해산사유의 발생, 기타 주주총회 등의 결의에 따라 법인이 해산되거나 타 법인과 합병에 의하여 소멸되는 등 사업연도 중에 경영을 중단할 수밖에 없는 경우가 있을 수 있다. 이러한 특수한 사정이 생긴 경우에는 종전의 사업연도 또는 신고된 사업연도를 그대로 적용하게 되면 세제상 많은 문제점이 발생되므로 이러한 경우에는 별도의 사업연도를 규정하여 과세소득을 계산하도록 하고 있다.⁹⁹⁾

2. 현행규정

제6조(사업연도) ① 사업연도는 법령 또는 법인의 정관 등에서 정하는 1회계기간으로 한다. 다만 그 기간은 1년을 초과하지 못한다.

② 법령 또는 정관 등에 사업연도에 관한 규정이 없는 내국법인은 따로 사업연도를 정하여 제109조 제1항의 규정에 의한 법인설립신고 또는 제111조의 규정에 의한 사업자 등록과 함께 납세지관할 세무서장에게 이를 신고하여야 한다.

③ 법 제49조에 의한 국내사업장이 있는 외국법인으로서 법령 또는 정관 등에 사업연도에 관한 규정이 없는 법인은 따로 사업연도를 정하여 제109조 제2항의 규정에 의한 국내사업장설치신고 또는 제111조의 규정에 의한 사업자등록과 함께 납세지 관할 세무서장에게 이를 신고하여야 한다.

④ 국내사업장이 없는 외국법인으로서 제93조 제3호 또는 제7호의 규정에 따른

97) 제6조(사업연도)

98) 제7조(사업연도의 변경)

99) 제8조(사업연도의 의제)

소득이 있는 법인은 따로 사업연도를 정하여 그 소득이 최초로 발생하게 된 날부터 1월 이내에 납세지 관할 세무서장에게 이를 신고하여야 한다.

⑤ 제2항 내지 제4항의 규정에 의한 신고를 하여야 할 법인이 그 신고를 하지 아니하는 경우에는 매년 1월1일부터 12월 31일까지를 그 법인의 사업연도로 한다.

⑥ 제1항 내지 제5항의 규정을 적용함에 있어서 법인의 최초사업연도의 개시일 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

제7조(사업연도의 변경) ① 사업연도를 변경하고자 하는 법인은 그 법인의 직전 사업연도 종료일로부터 3월 이내에 대통령령이 정하는 바에 따라 납세지관할 세무서장에게 이를 신고하여야 한다.

② 법인이 제1항의 규정에 의한 신고를 기한 내에 하지 아니한 경우에는 그 법인의 사업연도는 변경되지 아니한 것으로 본다. 다만 법령에 의하여 사업연도가 정하여지는 법인의 경우 관련 법령개정에 따라 사업연도가 변경된 경우에는 제1항의 규정에 의한 신고가 없는 경우에도 당해 법령의 개정내용과 같이 사업연도가 변경된 것으로 본다.

③ 제1항 및 제2항의 단서규정에 의하여 사업연도가 변경된 경우에는 종전의 사업연도 개시일로부터 변경된 사업연도의 개시일 전까지의 기간에 대하여는 이를 1사업연도로 한다. 다만 그 기간이 1월 미만인 경우에는 변경된 사업연도에 이를 포함한다.

제8조(사업연도의 의제) ① 내국법인이 사업연도 중에 해산한 경우에는 그 사업연도 개시일로부터 해산등기일까지의 기간과 해산등기일의 다음 날부터 그 사업연도 종료일까지의 기간을 각각 1사업연도로 보며 청산중에 있는 내국법인의 잔여재산의 가액이 사업연도 중에 확정된 경에는 그 사업연도 개시일로부터 잔여재산의 가액이 확정된 날까지의 기간을 1사업연도로 본다.

② 내국법인이 사업연도 중에 합병 또는 분할에 의하여 해산한 경우에는 그 사업연도 개시일로부터 합병등기일 또는 분할등기일까지의 기간을 그 해산한 법인의 1사업연도로 본다.

③ 청산중에 있는 내국법인이 상법 제229조¹⁰⁰⁾ 동법 제285조¹⁰¹⁾ 동법 제519조¹⁰²⁾

100) 제229조(회사의 계속) ① 제227조 제1호와 제2호의 경우에는 사원의 전부 또는 일부의 동

동법 제610조¹⁰³⁾의 규정에 의하여 사업을 계속하는 경우에는 그 사업연도 개시일 부터 계속등기일까지의 기간과 계속등기일의 다음 날부터 그 사업연도 종료일까지의 기간을 각각 1사업연도로 본다.

④ 내국법인이 사업연도 중에 연결납세방식을 적용받는 경우에는 그 사업연도 개시일 부터 연결사업연도 개시일의 전일까지의 기간을 1사업연도로 본다.

⑤ 국내사업장이 있는 외국법인이 사업연도 중에 당해 국내사업장을 가지지 아니 하게 된 경우에는 그 사업연도 개시일로 부터 당해 사업장을 거치지 아니하게 된 날까지의 기간을 그 법인의 1사업연도로 본다. 다만 국내에 다른 사업장을 계속 하여 가지고 있는 경우에는 그러하지 아니한다.

⑥ 국내사업장이 없는 외국법인이 제93조 제3호 또는 제7호의 규정에 따른 소득이 발생하지 아니하게 되어 납세지 관할세무서장에게 이를 신고한 경우에는 사업연도 개시일로부터 그 신고일 까지를 1사업연도로 본다.

3. 변천과정

법인세법 중 사업연도와 관련된 법 조문의 변천내용을 살펴보면 다음 <표 4-5>

-
- 의로 회사를 계속할 수 있다. 그러나 동의를 하지 아니한 사원은 퇴사한 것으로 본다.
- ② 제227조 제3호의 경우에는 새로 사원을 가입시켜서 회사를 계속할 수 있다.
- ③ 전2항의 경우에 이미 회사의 해산등기를 하였을 때에는 본점소재지에서는 2주간내, 지점소재지에서는 3주간내에 회사의 계속등기를 하여야 한다.
- ④ 제213조의 규정은 제2항의 신입사원의 책임에 준용한다.
- 101) 제285조(해산, 계속) ① 합자회사는 무한책임사원 또는 유한책임사원의 전원이 퇴사한 때에는 해산된다.
- ② 전항의 경우에 잔존한 무한책임사원 또는 유한책임사원은 전원의 동의로 새로 유한책임사원 또는 무한책임사원을 가입시켜서 회사를 계속할 수 있다.
- ③ 제213조와 제229조 제3항의 규정은 전항의 경우에 준용한다.
- 102) 제519조(회사의 계속) 회사가 존립기간의 만료 기타 정관에 정한 사유의 발생 또는 주주총회의 결의에 의하여 해산한 경우에는 제434조의 규정에 의한 결의로 회사를 계속할 수 있다.
- 103) 제610조(회사의 계속) ① 제227조 제1호 또는 전조 제1항 제2호의 사유로 인하여 회사가 해산한 경우에는 제585조의 규정에 의한 사원총회의 결의로써 회사를 계속할 수 있다.

와 같다.

〈표 4-5〉 사업연도와 관련된 법 조문 변천내용

연 도	내 용
1968	<p>제5조 (사업연도) ① 이 법에서 규정하는 “사업연도”라 함은 법령 또는 법인의 정관·규칙 등에서 정하는 1회계기간을 말한다. 다만, 그 기간은 1년을 초과하지 못한다.</p> <p>② 법령·정관·규칙 등에 사업연도의 규정이 없는 내국법인은 따로 사업연도를 정하여 제60조 제1항의 규정에 의한 법인설립신고와 함께 납세지의 소관세무서장에게 이를 신고하여야 한다.</p> <p>③ 제56조의 규정에 해당하는 외국법인으로서 법령·정관·규칙 등에 사업연도의 규정이 없는 법인은 따로 사업연도를 정하여 제60조 제2항의 규정에 의한 지점설치신고와 함께 이를 정부에 신고하여야 한다.</p> <p>④ 사업연도를 변경하고자 하는 법인은 그 법인의 직전사업연도종료일부터 60일 이내에 이를 정부에 신고하여야 한다.</p> <p>⑤ 법인이 전항의 신고를 기한내에 하지 아니한 경우에는 그 법인의 사업연도는 변경되지 아니한 것으로 본다.</p> <p>제6조 (사업연도의 의제)</p> <p>① 내국법인이 사업연도기간중에 해산한 경우에는 그 사업연도개시일부터 해산등기를 한 날까지의 기간을 1사업연도로 본다.</p> <p>② 내국법인이 사업연도기간중에 합병에 의하여 소멸한 경우에는 그 사업연도개시일부터 합병등기를 한 날까지의 기간을 그 소멸한 법인의 1사업연도로 본다.</p> <p>③ 청산중에 있는 내국법인이 상법 제229조·제285조·제519조 또는 제610조의 규정에 의하여 사업을 계속하는 경우에는 계속등기를 한 날(등기를 하지 아니한 경우에는 사실상의 사업계속일로 한다. 이하 같다)의 익일부터 그날이 속하는 사업연도의 말일까지의 기간을 그 법인의 첫 사업연도로 본다.</p>

	<p>④ 제56조의 규정에 해당하는 외국법인이 그 사업연도기간중에 사업장을 국내에 가지지 아니하게 된 경우에는 그 사업연도개시일부터 사업장을 가지지 아니하게 된 날까지의 기간을 그 법인의 사업연도로 본다. 다만, 국내에 다른 사업장을 계속하여 가지고 있는 경우에는 예외로 한다.</p> <p>⑤ 전조 제2항 및 제3항의 규정에 의한 신고를 하여야 할 법인이 그 신고를 하지 아니한 경우에는 매년 1월 1일부터 12월 31일까지를 그 법인의 사업연도로 본다. 다만, 그 법인의 첫 사업연도는 내국법인인 경우에는 본점 또는 주사무소에서 설립등기를 한 날, 외국법인인 경우에는 제56조에 규정하는 사업장을 가지게 된 날로부터 그 날이 속하는 해의 12월 31일까지로 한다.</p> <p>⑥ 전조 제4항의 규정에 의하여 사업연도를 변경한 경우에는 종전의 사업연도의 개시일부터 변경한 사업연도의 개시일전일까지를 1사업연도로 본다. 이 경우에 1사업연도가 1월미만인 때에는 변경한 사업연도에 이를 포함한다.</p>
1996	<p>제5조 (사업연도)</p> <p>① 이 법에서 규정하는 “사업연도”라 함은 법령 또는 법인의 정관·규칙 등에서 정하는 1회계기간을 말한다. 다만, 그 기간은 1년을 초과하지 못한다.</p> <p>② 법령·정관·규칙 등에 사업연도의 규정이 없는 내국법인은 따로 사업연도를 정하여 제60조 제1항의 규정에 의한 법인설립신고 또는 제67조의 규정에 의한 사업자등록과 함께 납세지 관할세무서장에게 이를 신고하여야 한다.</p> <p>③ 제56조의 규정에 해당하는 외국법인으로서 법령·정관·규칙 등에 사업연도의 규정이 없는 법인은 따로 사업연도를 정하여 제60조 제2항의 규정에 의한 지점설치신고 또는 제67조의 규정에 의한 사업자등록과 함께 이를 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.</p> <p>④ 제56조의 규정에 의한 국내사업장이 없는 외국법인으로서 제55조 제1항 제3호·제7호 또는 제8호의 규정에 의한 소득이 있는 법인은 사업연도를 정하여 그 소득이 최초로 발생하게 된 날부터 30일이</p>

내에 이를 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

⑤ 사업연도를 변경하고자 하는 법인은 그 법인의 직전사업연도종료일 부터 90일 이내에 이를 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.

⑥ 법인이 제5항의 신고를 기한내에 하지 아니한 경우에는 그 법인의 사업연도는 변경되지 아니한 것으로 본다.

제6조 (사업연도의 의제)

① 내국법인이 사업연도기간중에 해산한 경우에는 그 사업연도개시일부터 해산등기일(법인으로 보는 단체의 경우는 해산일)까지의 기간과 해산등기일의 다음날부터 그 사업연도종료일까지의 기간을 각각 1사업연도로 보며, 청산중에 있는 내국법인의 잔여재산의 가액이 사업연도기간중에 확정된 경우에는 그 사업연도개시일부터 잔여재산의 가액이 확정된 날까지의 기간을 1사업연도로 본다.

② 내국법인이 사업연도기간중에 합병에 의하여 소멸한 경우에는 그 사업연도개시일부터 합병등기일까지의 기간을 그 소멸한 법인의 1사업연도로 본다.

③ 청산중에 있는 내국법인이 상법 제229조·제285조·제519조 또는 제610조의 규정에 의하여 사업을 계속하는 경우에는 그 사업연도개시일부터 계속등기일(계속등기를 하지 아니한 경우에는 사실상의 사업계속일. 이하 같다)까지의 기간과 계속등기일의 다음날부터 그 사업연도종료일까지의 기간을 각각 1사업연도로 본다.

④ 제56조의 규정에 해당하는 외국법인이 그 사업연도기간중에 사업장을 국내에 가지지 아니하게 된 경우에는 그 사업연도개시일부터 사업장을 가지지 아니하게 된 날까지의 기간을 그 법인의 사업연도로 본다. 다만, 국내에 다른 사업장을 계속하여 가지고 있는 경우에는 예외로 한다.

⑤ 제5조 제2항 내지 제4항의 규정에 의한 신고를 하여야 할 법인이 그 신고를 하지 아니한 경우에는 매년 1월 1일부터 12월 31일까지를 그 법인의 사업연도로 본다. 다만, 그 법인의 첫 사업연도는 내국법인인 경우에는 설립등기일, 외국법인인 경우에는 제56조의 규정에 의한 국내사업장을 가지게 된 날 또는 제55조 제1항 제3호·제7호

	<p>또는 제8호의 규정에 의한 소득이 최초로 발생하게 된 날부터 그 날이 속하는 해의 12월 31일까지로 한다.</p> <p>⑥ 제5조 제5항의 규정에 의하여 사업연도를 변경한 경우에는 종전의 사업연도의 개시일부터 변경한 사업연도의 개시일전일까지를 1사업연도로 본다. 이 경우에 1사업연도가 1월 미만인 때에는 변경한 사업연도에 이를 포함한다.</p> <p>⑦ 제56조의 규정에 의한 국내사업장이 없는 외국법인이 제55조제1항 제3호·제7호 또는 제8호의 규정에 의한 소득이 발생하지 아니하게 되어 이를 신고한 때에는 사업연도개시일부터 그 신고일까지를 1사업연도로 본다.</p>
2011	<p>제6조(사업연도) ① 사업연도는 법령 또는 법인의 정관등에서 정하는 1회계기간으로 한다. 다만, 그 기간은 1년을 초과하지 못한다.</p> <p>② 법령 또는 정관등에 사업연도에 관한 규정이 없는 내국법인은 따로 사업연도를 정하여 제109조 제1항의 규정에 의한 법인설립신고 또는 제111조의 규정에 의한 사업자등록과 함께 납세지 관할세무서장(제12조의 규정에 의한 세무서장을 말한다. 이하 같다)에게 이를 신고하여야 한다.</p> <p>③ 제94조의 규정에 의한 국내사업장(이하 “국내사업장”이라 한다)이 있는 외국법인으로서 법령 또는 정관등에 사업연도에 관한 규정이 없는 법인은 따로 사업연도를 정하여 제109조 제2항의 규정에 의한 국내사업장설치신고 또는 제111조의 규정에 의한 사업자등록과 함께 납세지 관할세무서장에게 이를 신고하여야 한다.</p> <p>④ 국내사업장이 없는 외국법인으로서 제93조 제3호 또는 제7호의 규정에 따른 소득이 있는 법인은 따로 사업연도를 정하여 그 소득이 최초로 발생하게 된 날부터 1월 이내에 납세지 관할세무서장에게 이를 신고하여야 한다.</p> <p>⑤ 제2항 내지 제4항의 규정에 의한 신고를 하여야 할 법인이 그 신고를 하지 아니하는 경우에는 매년 1월 1일부터 12월 31일까지를 그 법인의 사업연도로 한다.</p>

⑥ 제1항 내지 제5항의 규정을 적용함에 있어서 법인의 최초 사업연도의 개시일등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

제7조(사업연도의 변경)

① 사업연도를 변경하고자 하는 법인은 그 법인의 직전 사업연도 종료일부터 3월 이내에 대통령령이 정하는 바에 따라 납세지 관할세무서장에게 이를 신고하여야 한다.

② 법인이 제1항의 규정에 의한 신고를 기한내에 하지 아니한 경우에는 그 법인의 사업연도는 변경되지 아니한 것으로 본다. 다만, 법령에 의하여 사업연도가 정하여지는 법인의 경우 관련 법령의 개정에 따라 사업연도가 변경된 경우에는 제1항의 규정에 의한 신고가 없는 경우에도 당해 법령의 개정내용과 같이 사업연도가 변경된 것으로 본다.

③ 제1항 및 제2항 단서의 규정에 의하여 사업연도가 변경된 경우에는 종전의 사업연도의 개시일부터 변경된 사업연도의 개시일전일까지의 기간에 대하여는 이를 1사업연도로 한다. 다만, 그 기간이 1월미만인 경우에는 변경된 사업연도에 이를 포함한다.

제8조(사업연도의 의제)

① 내국법인이 사업연도중에 해산(합병·분할 또는 분할합병에 의한 해산을 제외한다)한 경우에는 그 사업연도개시일부터 해산등기일(파산으로 인하여 해산한 경우에는 파산등기일을 말하며, 법인으로 보는 단체의 경우에는 해산일을 말한다. 이하 같다)까지의 기간과 해산등기일의 다음날부터 그 사업연도종료일까지의 기간을 각각 1사업연도로 보며, 청산중에 있는 내국법인의 잔여재산의 가액이 사업연도중에 확정된 경우에는 그 사업연도개시일부터 잔여재산의 가액이 확정된 날까지의 기간을 1사업연도로 본다. <개정 2001. 12. 31>

② 내국법인이 사업연도중에 합병 또는 분할(분할합병을 포함한다. 이하 같다)에 의하여 해산한 경우에는 그 사업연도개시일부터 합병등기일 또는 분할등기일까지의 기간을 그 해산한 법인의 1사업연도로 본다.

③ 청산중에 있는 내국법인이 「상법」 제229조·동법 제285조·동

법 제519조 또는 동법 제610조의 규정에 의하여 사업을 계속하는 경우에는 그 사업연도개시일부터 계속등기일(계속등기를 하지 아니한 경우에는 사실상의 사업계속일을 말한다. 이하 같다)까지의 기간과 계속등기일의 다음날부터 그 사업연도종료일까지의 기간을 각각 1사업연도로 본다.

④ 내국법인이 사업연도 중에 연결납세방식을 적용받는 경우에는 그 사업연도개시일부터 연결사업연도개시일의 전일까지의 기간을 1사업연도로 본다.

⑤ 국내사업장이 있는 외국법인이 사업연도중에 당해 국내사업장을 가지지 아니하게 된 경우에는 그 사업연도개시일부터 당해 사업장을 가지지 아니하게 된 날까지의 기간을 그 법인의 1사업연도로 본다. 다만, 국내에 다른 사업장을 계속하여 가지고 있는 경우에는 그러하지 아니하다.

⑥ 국내사업장이 없는 외국법인이 제93조 제3호 또는 제7호의 규정에 따른 소득이 발생하지 아니하게 되어 납세지 관할세무서장에게 이를 신고한 경우에는 사업연도개시일부터 그 신고일까지를 1사업연도로 본다.

4. 입법취지

다음의 대법원의 판결¹⁰⁴⁾에 의한 손익의 귀속시기를 가지고 사업연도의 입법취지를 살펴보고자 한다.

사건의 개요는 다음과 같다.

재개발사업의 시행자인 소외 甲회사는 원고 소유의 이 사건대지 및 건물을 재개발사업구역에 편입하면서, 그 대가로 아래와 같은 사정 하에 청산금 10억 원을 원고에게 지급하였다.

가. 1983. 10. 20.경 소외 甲회사는 재개발사업의 시행으로 새로이 조성되는 신축 건물 중 약 350평을 원고에게 분양하기로 잠정합의하였으나 1985. 10. 5. 원고가 분

104) 대법원, 1991. 11. 22. 선고 91누1691 판결.

양받기를 희망하지 아니하여 그 대신 청산금 10억 원을 지급하기로 약정하고, 그에 따른 관리처분계획에 대하여 건설부장관의 인가를 얻은 다음, 1985. 11. 11. 그 관리처분계획대로 분양처분을 하고 같은 날 이를 고시하였으며,

나. 1985. 12. 26. 소외 甲회사는 새로이 조성된 대지 및 건축물에 대하여 소외 甲회사의 명의로 소유권보존등기를 경료하고,

다. 1985. 12. 31. 원고는 소외 甲회사로부터 청산금 중 금 2억 원을 지급받았으며, 나머지 금 8억 원 중 금 2억 원을 1986. 4. 30. 같은 해 10. 13. 소외 甲회사의 자금사정악화로 청산금 대신 신축건물의 일부를 받기로 다시 약정하고, 1986. 10. 15. 위 신축건물부분에 대하여 원고 앞으로 소유권이전등기를 경료하였으며,

마. 그 수 1986. 11.경 소외 甲회사의 요청에 따라 다시 위 1986. 4. 30.자 및 같은 해 10. 13.자 약정을 해제하고 당초의 관리처분계획 및 1985. 12. 31.자 약정에 따라 미지급된 청산금 중 금 2억원을 1986. 11. 30.에 금 6억 원을 같은 해 12. 27.에 각 지급하였다.

바. 위와 같은 사정하에 원고는 이 사건대지 및 건물과 관련된 청분이익이 1986 사업연도에 귀속됨을 전제로 법인세를 신고납부하였으나, 1988. 5. 25. 피고(과세관청)는 이 사건 대지의 소유권보존등기가 경료된 날이 속하는 1985 사업연도에 위 소득이 귀속됨을 전제로 법인세를 부과 처분하였다. 원고는 피고가 한 법인세의 부과처분을 취소해 줄 것을 서울고법에 구하였으나 청구 기각당하였고, 이에 대법원에 상고한 것이다.

원심판결의 요지는 다음과 같다.¹⁰⁵⁾

법인세법이 소득의 기간귀속에 관하여 권리의무확정주의를 채택하고 있는 연유가 납세자의 과세소득을 획일적으로 파악하여 과세의 공평을 기함과 동시에 납세자의 자의를 배제하는 데 있으므로, 소득의 기간귀속은 대금청산일과 소유권이전등기를 한 날이 상이한 경우 납세자가 임의로 이를 선택할 수 없고 대금청산과 소유권이전등기 중 먼저 이행된 날을 기준으로 이를 정하여야 할 것이고, 나아가 위 규정의 문언 자체에 의하면 법률행위에 의하여 재산권이 이전되는 경우만을 지칭하는 것으로 보이지만 그 규정취지가 대금청산 전에 소유권 이전등기 등으로 재산권이 이전된 경우 그 이전시점에 권리의무가 확정되었다고 보아 이를 기준으로 소득

105) 서울고등법원, 1990. 12. 28. 선고 88구11409 판결.

의 기간 귀속을 정한다는 것에 있는 이상 법률행위에 의한 재산권이전이든 법률의 규정에 의한 재산권이전이든 그 소유권이전 시점에 권리의무가 확정된다고 보아야 한다. 분양처분의 고시가 있는 날의 다음날인 1985. 11. 12. 그 소유권이 이전되었으므로 청산금소득의 귀속사업연도는 1985 사업연도이다. 대법원의 판결요지는 다음과 같다.

권리의무확정주의를 채택한 구 법인세법(1985. 12. 23. 법률 제3794호로 개정되기 전의 것) 제17조 제3항의 취지로 보아 대금청산과 소유권이전등기 중 먼저 이행된 날을 기준으로 귀속사업연도를 정하여야 할 것이며, 귀속시기에 관하여 소유권이전등기일로 규정한 법인세법의 위 규정이 소득의 귀속시기를 확일적으로 정하기 위한 의제규정이라 할 것이므로 법률행위에 의한 이전이거나 법률의 규정에 의한 이전이거나를 불문하고 위 규정의 문언 그대로 소유권이전등기일을 그 소득의 귀속시기로 보아야 할 것인데, 그 소유권이전등기일이 아닌 법률의 규정에 의한 소유권이전일인 1985. 11. 12.을 소득귀속시기로 본 원심은 잘못이라 할 것이나 그 소유권이전등기일이 같은 해 12. 26. 이어서 귀속사업연도가 1985사업연도임에는 변함이 없으므로 결국 1985사업연도를 위 소득의 사업연도로 인정한 원심판결 결론에는 영향이 없다.

이 판결의 쟁점은 도시재개발사업의 시행에 따른 관리처분계획에 의하여 재개발 구역에 편입된 대지 및 건물의 소유자인 원고가 분양처분의 고시와 소유권이전등기 후 청산금을 지급받는 경우에 그 청산금소득의 귀속시기를 언제로 볼 것인가 하는 점이다. 보다 단순하게 말한다면, 법률의 규정에 의해 부동산 소유권이 이전되는 경우 그 손익의 귀속시기를 소유권이전일로 보아야 할 것인가, 아니면 소유권이전등기일로 보아야 할 것인가 하는 점이다.

구 법인세법 제17조¹⁰⁶⁾는 손익의 귀속시기에 대하여 동 제1항에서 “내국법인의 각사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 하다”라고 규정하여 권리의무확정주의에 의하고 있다. 이어서 동 제

106) 대상판결에서 문제로 된 조문인 구 법인세법 제17조에서 규정하고 있는 손익의 귀속시기에 대하여 현행의 법인세법은 제40조와 동시행령 제68조에서 규정하고 있지만 그 내용은 동일하므로 구 법인세법 제17조로 논의를 전개한다. 손익의 귀속시기에 관한 그간의 법령의 개정경과에 대하여는 박훈, “법률의 규정에 의한 소유권이전의 경우 손익의 귀속시기,” 『조세법연구』 제4집, (세경사, 1988), p. 384 이하 참조.

2항에서 상품판매손익의 귀속시기는 인도일기준, 동 제3항에서 고정자산의 양도손익은 대금청산일기준 또는 등기이전일기준을 규정하고 있다.

대상판결은 구 법인세법 제17조 제3항이 적용된 사안으로서 원심인 고등법원은 법률의 규정에 의한 부동산소유권이전의 경우에는 소유권이전일로 보아야 한다는 입장인 반면에 대법원은 등기이전일을 손익의 귀속시기로 보고 있다.

대상판결의 당부를 판단하기 위해서는 구 법인세법 제17조제3항을 어떻게 해석하는 것이 타당한가를 먼저 살펴야 한다. 이를 위하여서는 우선 구 법인세법 제17조 제3항에서 규정하고 있는 대금청산일기준과 등기이전일기준이 동 제1항에서 규정하고 있는 권리의무확정주의와 어떠한 관계에 있는가 하는 점이 먼저 규명되어야 한다.

구 법인세법 제17조 제1항은 손익의 귀속시기에 대하여 권리의무확정주의를 택하고 있다.¹⁰⁷⁾ 문제는 동 제1항과 제3항의 관계이다. 즉 동 제3항이 권리의무확정주의를 규정하고 있는 제1항을 보다 구체화한 예시규정인지, 아니면 이와는 별도의 독자적인 법정기준을 정한 것인지가 문제이다.¹⁰⁸⁾

이러한 문제에 대하여 우리나라의 통설은 별다른 의문없이 법문의 체계상 각항규정이 권리의무확정주의에 따른 확정여러 기준을 제시한 예시규정이라고 설명하고 있다.

그러나 각항 규정 중에는 권리의무확정주의에 포섭될 수 없는 내용도 포함되어 있어 이를 모두 권리의무확정주의의 예시적 규정으로 보기는 곤란하며, 각 개별규정별로 권리의무확정주의와의 관계를 따져야 한다고 본다. 그런데 개별규정이 예정하고 있는 거래는 유효한 법률행위 또는 법률의 규정을 매개로 하여 법률관계를 형성하고 있는 것도 있는 반면에 이러한 법률적인 접근방식이 타당하지 않는 것도 있다. 따라서 전자의 것은 동 제1항에 뿌리를 둔 권리의무확정주의에 따라 그 의미

107) 손익의 귀속시기에 대한 자세한 논의는 다음을 참조할 것. 이태로·안경봉, 『조세법강의』, (박영사, 2001), p. 342 이하.

108) 이를 논하는 실익은 예컨대 동 제3항을 권리의무확정주의를 보다 구체화한 예시규정으로 본다면 고정자산양도 손익의 귀속시기를 권리의무확정주의에 따라 판단할 수 있는 근거가 되며, 만일 별도의 독자적인 법정기준을 정한 것으로 본다면 고정자산양도손익의 귀속시기는 권리의무확정주의에 의하는 것이 아니라 법문에 규정된 것처럼 대금청산일이나 등기이전일에 의하여야 할 것이다.

를 보충하여야 하는 것으로 보고, 후자의 것은 일반적으로 공정타당하다고 인정되는 기업회계기준 및 관행에 따라야 하는 것으로 하면, 동 제1항을 우리 법인세법상 손익의 귀속시기를 결정하는 원칙규정에 위치시킬 수 있어 법문의 체계를 혼란시키지 않을 수 있을 뿐만 아니라, 권리의무확정주의에 의하여 설명될 수 없는 내용의 규정도 모순 없이 포섭할 수 있게 될 것이다.

구 법인세법 제17조 제3항이 대금청산일 기준 이외에 소유권이전등기일기준을 둔 이유를 본다면, 대금청산일 기준은 세법상 손익귀속시기에 결정기준으로서 뚜렷한 의미가 없는데다가 이를 세법상 유일한 손익귀속시점으로 한다면 납세의무자가 대금청산일을 납세의무의 부담이 비교적 경한 사업연도로 정하여 공평과세의 이념에 반하는 조작을 할 우려가 예상되므로 대금청산일전에 대금수입이 확실시되는 어떤 시점을 택하여 손익귀속시기를 획일적으로 정함으로써 납세자간에 공평을 꾀하고 납세자의 자의를 배제할 필요에서 규정된 것이라 할 것이다. 따라서 이러한 입법취지에 비추어 본다면 동 조항은 권리의무확정주의를 구체적으로 예시한 규정으로 이해된다 할 것이다.

지금까지 살펴본바와 같이 구 법인세법 제17조 제3항은 권리의무확정주의를 구체적으로 예시한 규정으로 보아야 하며 결국 그 규정이 의미하는 바는 권리의무확정주의에 의하여 해석되어야 한다. 따라서 동 조항에서 말하는 등기이전일기준은 결국 재산권이전일기준을 의미하는 것으로 해석되므로 고정자산양도의 경우에는 법률행위에 의한 경우이든, 법률의 규정에 의한 경우이든 간에 그 재산권이전시점에 그 대가에 대한 권리의무가 확정된 것으로 보아야 할 것이다. 즉 법률행위에 의한 경우는 등기일, 법률의 규정에 의한 경우에는 당해 법률의 규정에 의한 재산권이전일이 권리의무확정일로 될 것이다.

제6절 납세지

1. 납세지

납세지는 납세의무자가 조세법에서 규정한 의무를 이행하고 권리를 행사하는 기

준이 되는 장소를 말한다. 즉 과세표준의 신고, 세액의 납부, 또는 조사결정 및 징수 등 납세의무자의 제반 세무사항을 처리하는 곳이다. 법인의 관할세무서를 정하는 장소적 개념으로서 법인의 납세지는 원천징수의 경우를 제외하고는 본점 또는 주사무소의 소재지 등 정해진 1개의 장소 뿐이다. 국세는 기획재정부의 외청인 국세청 및 그 산하의 지방국세청과 세무서가 징수하고 지방세는 지방자치단체가 걷는다. 행정청은 각자 제 관할구역 안에 속하는 사람을 관리하고 세금을 걷는다.¹⁰⁹⁾ 누가 어느 구역에 속하는지를 정하는 기준으로 법은 납세지라는 개념을 쓰고 있는데 세금의 성질에 따라 정한다. 소득세나 법인세의 납세지는 각 납세의무자의 주소지이지만¹¹⁰⁾ 때에 따라서는 주소지 아닌 사업장 소재지 등을 기준으로 관할 세무서를 정하기도 한다.¹¹¹⁾ 부가가치세의 납세지는 사업장소재지¹¹²⁾ 상속세의 납세지는 피상속인의 주소지이다.¹¹³⁾ 납세의무자가 제출할 과세표준신고서는 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.¹¹⁴⁾ 그러나 납세의 고지 독촉 등 정부의 행정처분을 송달하는 서류는 반드시 납세지에 송달하여야 하는 것은 아니고 주소 거소 영업소 또는 사무소에 송달하여도 된다.¹¹⁵⁾ 송달은 반드시 명의인에게 직접 하여야 하는 것은 아니고 실제 거주지나 주민등록지가 아닌 종전 주소지에 대한 송달이나 아파트 관리직원에게 송달을 인정하는 판례도 있다.¹¹⁶⁾ 독일처럼 국세인 소득세나 법인세 등의 행정사무를 지방자치단체에 맡기는 것도 한가지 방법일 수 있다. 우리나라의 종합부동산세처럼 지방정부가 쓰는 돈이라 하더라도 편의에 따라서 중앙정부가 징수하여 지방자치단체에 넘겨주거나 그 반대의 경우도 생각할 수 있는 문제라고 본다. 납세의무자는 각종 신고와 결정세액에 대한 불복 등 조세구제를 받기 위한 제반 기초 작업을 관할 국세청이나 세무서를 중심으로 하게 된다. 환언하면 납세지

109) 법인세법, 제60조, 제64조, 제66조 등. 관할이 아닌 세무서의 과세처분은 취소대상이다.(대법원, 2004. 11. 26. 선고 2003두2403 판결)

110) 소득세법, 제6조. 법인세법, 제9조.

111) 소득세법, 제9조.

112) 부가가치세법, 제4조.

113) 상속세 및 증여세법, 제6조.

114) 다만 전자신고를 하는 경우에는 지방국세청장이나 국세청장에게 제출할 수 있고, 관할세무서장이 아닌 다른 세무서장에게 신고하여도 효력에는 영향이 없다. 국세기본법, 제43조.

115) 국세기본법, 제8조제1항.

116) 대법원, 1992. 9. 1. 선고 92누7443 판결.

를 관할하는 세무서가 관할관청이 되는바, 납세지 또는 관할관청을 명백히 함으로써 과세권자 간의 과세권 행사범위가 정해지고 납세의무자의 제반의무가 원활하게 이행될 수 있게 되는 것이다. 이처럼 납세지는 중요하기 때문에 법인의 사업 또는 자산상황 등으로 보아 조세를 포탈할 할 가능성이 있다거나 기타사유로 납세지로서 부적당하다고 인정되는 경우 지방국세청장 또는 국세청장은 납세지를 지정할 수 있다. 납세지를 지정하게 되면 이를 법인에게 통지하여야 한다. 또한 법인의 본점 또는 주사무소의 변경등기가 있게 되면 법인의 납세지를 변경할 수 있으며 납세지가 변경된 경우에는 그 변경된 날로부터 15일 이내에 납세지 관할세무서장에게 변경신고를 하여야 한다.

2. 현행규정

① 내국법인의 법인세납세지는 그 법인의登記부에 따른 본점이나 주사무소의 소재지로 한다. 다만 법인으로 보는 단체의 경우에는 대통령령으로 정하는 장소로 한다. ② 외국법인의 법인세 납세지는 국내사업장의 소재지로 한다. 다만 국내사업장이 없는 외국법인으로서 제93조 제3호 또는 제7호에 따른 소득이 있는 외국법인의 경우에는 각각 그 자산의 소재지로 한다. ③ 제2항의 경우 둘 이상의 국내사업장이 있는 외국법인에 대하여는 대통령령으로 정하는 주된 사업장의 소재지를 납세지로하고 둘이상의 자산이 있는 법인에 대하여는 대통령으로 정하는 장소를 납세지로 한다. ④ 제73조 제98조 제98조의 3 또는 제98조의 5에 따라 원천징수한 법인세의 납세지는 대통령으로 정하는 해당 원천징수의무자의 소재지로 한다. 다만 제98조 및 제98조의 3에 따른 원천징수의무자가 국내에 그 소재지를 가지지 아니 하는 경우에는 대통령으로 정하는 장소로 한다.

3. 변천과정

법인세법 중 납세지와 관련된 법 조문의 변천내용을 살펴보면 다음 <표 4-6>과 같다.

〈표 4-6〉 납세지와 관련된 법 조문 변천내용

년도	내용
1949	<p>제30조</p> <p>법인세는 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지이거나 자산 또는 사업장의 소재지로써 납세지로 한다.</p>
1962	<p>제32조 (납세지) 법인세는 내국법인에 있어서는 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지, 외국법인에 있어서는 그 법인의 국내에 있는 자산 또는 사업장의 소재지를 납세지로 한다.</p>
1968	<p>제7조 (납세지)</p> <p>① 내국법인의 법인세납세지는 등기부상에 기재된 본점 또는 주사무소의 소재지로 한다.</p> <p>② 제56조의 규정에 해당하는 외국법인의 납세지는 그 사업장의 소재지로 한다. 다만, 제56조에 규정하는 사업장을 2개 이상 국내에 가지고 있는 경우에는 주된 사업장의 소재지를 납세지로 한다.</p> <p>③ 정부는 전2항에 규정하는 납세지가 대통령령이 정하는 바에 의하여 그 법인의 납세지로서 부적당하다고 인정될 때에는 전2항의 규정에 불구하고 그 납세지를 지정할 수 있다.</p> <p>④ 정부는 전항의 규정에 의하여 납세지를 지정한 때에는 당해법인에 이를 통지하여야 한다.</p> <p>⑤ 법인의 납세지가 변경된 때에는 그 변경된 날로부터 2주일 이내에 그 변경전 및 변경후의 각납세지소관세무서장에게 이를 신고하여야 한다.</p> <p>⑥ 전항의 신고가 없는 경우에는 종전의 납세지를 그 법인의 납세지로 본다.</p> <p>⑦ 제2항의 규정에 해당하는 외국법인이 그 납세지를 국내에 가지지 아니하게 된 때에는 그 사실을 납세지소관세무서장에게 신고하여야 한다.</p> <p>⑧ 제39조의 규정에 의하여 원천징수한 법인세의 납세지는 당해원</p>

	<p>천징수의무자 의 소재지로 한다.</p>
<p>1996</p>	<p>제7조 (납세지)</p> <p>① 내국법인의 법인세납세지는 법인의 등기부상의 본점 또는 주사무소의 소재지로 한다. 다만, 법인으로 보는 단체의 경우에는 대통령령이 정하는 장소를 법인세의 납세지로 한다. <개정 1994. 12. 22></p> <p>② 외국법인의 납세지는 제56조의 규정에 의한 국내사업장의 소재지로 한다. 다만, 국내사업장이 없는 외국법인으로서 제55조 제1항 제3호·제7호 또는 제8호의 규정에 의한 소득이 있는 외국법인의 납세지는 각각 그 부동산등의 소재지, 양도하는 자산등의 소재지 또는 산림의 소재지로 한다.</p> <p>③ 제2항의 경우 2이상의 국내사업장이 있는 외국법인에 대하여는 주된 사업장의 소재지를 납세지로 하고, 2이상의 부동산등이나 양도하는 자산 등 또는 산림이 있는 법인에 대하여는 대통령령이 정하는 장소를 납세지로 한다.</p> <p>④ 지방국세청장 또는 국세청장은 제1항 내지 제3항에 규정하는 납세지가 대통령령이 정하는 바에 의하여 그 법인의 납세지로서 부적당하다고 인정될 때에는 전2항의 규정에 불구하고 그 납세지를 지정할 수 있다.</p> <p>⑤ 지방국세청장 또는 국세청장은 제4항의 규정에 의하여 납세지를 지정한 때에는 당해법인에 이를 통지하여야 한다.</p> <p>⑥ 법인의 납세지가 변경된 때에는 그 변경된 날부터 15일 이내에 대통령령이 정하는 바에 따라 변경후의 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.</p> <p>⑦ 제6항의 신고가 없는 경우에는 종전의 납세지를 그 법인의 납세지로 본다.</p> <p>⑧ 제2항의 규정에 해당하는 외국법인이 그 납세지를 국내에 가지지 아니하게 된 때에는 그 사실을 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다.</p> <p>⑨ 제39조 및 제59조의 규정에 의하여 원천징수한 법인세의 납세지는 당해원천징수의무자 의 소재지로 한다. 다만, 제59조의 규정에</p>

	<p>의한 원천징수의무자가 국내에 소재지를 가지지 아니한 경우에는 대통령령이 정하는 장소를 납세지로 한다.</p>
2011	<p>제9조(납세지)</p> <p>① 내국법인의 법인세의 납세지는 당해 법인의 등기부상의 본점 또는 주사무소의 소재지(국내에 본점 또는 주사무소가 소재하지 아니하는 경우에는 사업의 실질적 관리장소의 소재지)로 한다. 다만, 법인으로 보는 단체의 경우에는 대통령령이 정하는 장소로 한다.</p> <p>② 외국법인의 법인세의 납세지는 국내사업장의 소재지로 한다. 다만, 국내사업장이 없는 외국법인으로서 제93조 제3호 또는 제7호의 규정에 따른 소득이 있는 외국법인의 경우에는 각각 그 자산의 소재지로 한다. <개정 2006. 12. 30></p> <p>③ 제2항의 경우 2이상의 국내사업장이 있는 외국법인에 대하여는 대통령령이 정하는 주된 사업장의 소재지를 납세지로 하고, 2이상의 자산이 있는 법인에 대하여는 대통령령이 정하는 장소를 납세지로 한다.</p> <p>④ 제73조·제98조·제98조의 3 또는 제98조의 5에 따라 원천징수한 법인세의 납세지는 대통령령으로 정하는 당해 원천징수의무자의 소재지로 한다. 다만, 제98조 및 제98조의 3에 따른 원천징수의무자가 국내에 그 소재지를 가지지 아니하는 경우에는 대통령령으로 정하는 장소로 한다.</p>

4. 입법취지

납세지에 관한 입법취지는 다음의 판결¹¹⁷⁾로 검토하고자 한다.

법인세법 제7조 제1항, 제4항, 제5항, 제6항, 제7항, 동법시행령 제7조 제1항 제1호, 제2호 등에 의하면 내국법인의 법인세의 납세지는 등기부상에 기재된 본점

117) 대법원, 1982. 9. 14, 선고 80누127 판결.

또는 주사무소의 소재지이고, 납세지가 변경된 때에는 변경된 날로부터 2주일 이내에 변경 전 및 변경 후의 각 납세지 소관 세무서장에게 신고하여야 하고, 그 신고가 없는 때에는 종전의 납세지를 그 법인의 납세지로 하되, 소관 지방국세청장은 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지가 등기된 주소와 동일하지 않거나 자산 또는 사업장과 분리되어 있어 조세포탈의 우려가 있다고 인정되는 때에는 등기된 법인의 주소지와 다른 납세지를 지정할 수 있도록 규정하고 있고, 국세기본법 제43조, 제44조, 동법시행령 제24조에 의하면 과세표준신고서는 그 신고 당시 당해 국세의 납세지를 관할하는 세무서장에게 제출하여야 하고 국세의 과세표준과 세액의 결정은 그 처분 당시 당해 국세의 납세지를 관할하는 세무서장이 하되 과세표준신고가 잘못 제출된 경우에는 관할 세무서를 밝혀 그 세무서장에게 제출토록 하고, 그를 접수한 후에 소관외의 것임을 안 때에는 그 신고서를 지체 없이 관할 세무서에 송부하도록 규정되어 있으므로 법인이 납세지 변경신고를 하였으나 구 납세지에서 과세하는 것이 적당하다고 인정될 때에는 납세지 지정절차를 거쳐야 하고 이러한 납세지 지정절차 없이 구 납세지를 관할하는 세무서장이 과세하였다면 그와 같은 과세처분은 관할 없는 세무서장이 한 처분으로서 위와 같은 관계 법령에 위배하여 위법한 처분이라고 할 것이다.

원심이 원고 회사는 부산 중구 중앙동 3가 18을 본점 소재지로 하여 주식회사 현대극장이라는 상호로써 그 사업을 경영하다가 1977. 5. 7. 상호를 현재의 우성산업주식회사로 변경하고 본점 소재지를 마산시 대성동 2가 4의 9로 이전하고 구 납세지를 관할하는 피고에게는 1978. 1. 18 자로 신 납세지를 관할하는 마산세무서장에게는 같은 달 20자로 각 납세지 변경신고를 하였으나, 원고 회사의 구 납세지 관할세무서장인 피고는 납세지 지정절차도 없이 원고 회사가 세금포탈의 우려가 있다는 이유로 1978. 7. 19에 원고 회사의 1978년도 수시분 법인세 232,350,708원과 그에 따른 방위세 47,280,864원을 부과한 사실을 인정하면서도, 이중과세가 아닌 한 신·구 납세지 중 어디에서 과세하던 유효하다 하여 납세지 지정절차 없이 피고가 한 본건 과세처분도 위법한 처분은 아니라고 판단하였음은 위에서 본 납세지 및 조세부과징수의 관할에 관한 규정의 해석을 그릇하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

제5장 결론

우리는 우리가 만들어 놓은 제도 속에서 살고 있다. 사회 구성원의 합의하에 만들어진 제도는 인간사회에서 발생하는 갈등을 해소시키기 위한 것이며 우리가 살고 있는 사회가 정의로운 사회인가 아닌가를 하는 판정기준도 그 합의된 내용이 얼마나 잘 지켜지고 있는가의 관점에서 평가되고 있다. 이렇듯 우리가 만들어 놓은 많은 제도는 유무형의 형태로 우리들의 일상생활을 구속시키고 있다.

법인세법도 우리들의 재산권을 지키기 위하여 제정되었지만 과연 우리들의 재산권을 지키는 파수꾼의 역할을 얼마나 하고 있는지는 의문이다.

구체적 사건이 발생하였을 때에 나타나는 법률의 효과는 입법배경이나 각 규정들 취지를 추론하여 법률의 해석과 적용이라는 과정을 거쳐 나타나게 된다. 모든 법률이 제정될 때에는 그 제정이유가 있기 때문에 정확한 해석을 하기 위해서는 입법취지를 알아야 한다는 것이다.

법인세법이 1949년에 신규 제정된 이후로 매년 개정되어 왔다. 그 가운데서도 1962년은 구법을 폐지하고 신법을 제정한 해이고 1968년은 법인세법을 전부개정한 해이고 1996년은 다른 법령의 개정으로 법인세법이 개정된 해이다. 이렇게 커다란 변화라고 생각되는 해의 법인세법의 입법취지를 대법원의 판결내용을 가지고 추론하여 본 결과는 다음과 같다.

첫째 재정의 충당을 목적으로 하는 조세는 정치현실을 떠나서는 존재할 수 없다는 것이다. 둘째 정치현실과 맞물려서 돌아가는 것이 경제현상이기 때문에 경제의 발전과 함께 법인세법은 진화하고 있음을 알 수 있다. 셋째 그 시대가 요구하고 있는 시대적 가치가 무엇인가에 따라 과세대상과 납세의무자가 정해진다. 넷째 기업의 장소적 환경이 글로벌화 함에 따라 납세지개념도 달라지게 되었다. 동시에 기업의 창업이나 폐업도 빈번하게 되면서 사업연도의 규정도 많은 가정 하에서 의제하게 되었다.

조세법률주의는 국민의 재산권의 보호가 일차적인 목적이기 때문에 법인세법의 제정이나 개정의 규정은 정확하게 표현하여야 하며 제정된 법률의 해석도 엄격하게 하여야 한다. 납세자들은 조세의 납부를 피해보고자 다양한 수단을 강구하게 된

다. 절세라는 이름으로 조세를 회피해 보고자 하며 가장된 행위로 절세를 하고자 하는 욕구가 있다. 그런데 세법은 이러한 조세환경의 변화를 따라가지 못하고 항상 뒤처지는 상황이 많다. 따라서 조세정책입안자들이나 행정가들은 이러한 점을 고려하여 정책을 세우고 조세행정을 이끌어가야 한다고 생각한다.

본 논문은 입법이나 개정의 취지를 살펴보고자 하였다. 법인세법의 입법취지와 관련된 주요 변천과정은 관련 대법원의 판결문에 크게 의존하였다.

첫째, 기업형태가 달라짐에 따라 납세의무자가 달라지기 때문에 국가의 경제가 어떻게 발전하고 쇠퇴하느냐에 따라 납세의무자가 달라지게 되는 것이다.

둘째, 구체적인 사안에서 소득이 있느냐 없느냐, 또는 소득세를 과세하여야 하느냐 말아야 하느냐의 문제에 있어서는 단순히 소득 개념만을 고려할 것이 아니라 보다 넓은 시각에서 세제 전체의 내용을 감안하여 결정하여야 한다는 것이다.

셋째, 세법상의 법률요건은 이를 확정하기 쉽게 하기 위하여 대개 민법상의 법률요건 또는 법률효과를 세법상의 법률요건으로 삼게 된다.

모든 법이 그러하듯이 법인세법 역시 당시 정치·경제·사회적 필요성에 의해 생성되고 개정되어 간다. 앞에서 살펴본 우리나라 법인세법의 생성과 변천과정에서 나타난 법인세법의 입법취지에 적합하도록 법인세법이 생성되고 개정되어 왔는가에 대한 구체적인 입법 평가 연구가 이루어져야 한다. 이를 위해서는 당시의 경제 사회적 법인세법의 필요성과 그에 따른 법인세법 관련 규정들이 본래 의도했던 경제적 정책목표를 효과적으로 달성하였는가에 대한 구체적이고도 정량적인 분석들이 반드시 이루어져야 한다. 이러한 입법 평가과정의 결과는 특정 법규들에 대한 입법취지에 비추어 입법과정과 내용 및 그에 따른 결과를 평가함으로써 향후 법인세법 개폐에 관한 중요한 정책적 시사점을 제공해주기 때문이다. 이러한 의미에서 본 연구의 법인세법 입법취지에 대한 역사적 전개과정을 토대로 한 향후 입법평가적 연구가 이어지기를 기대해본다.

참고문헌

1. 국내문헌

- 강인애, 『조세법 해석의 기본 원리』, 한국세무사회, (1988).
- _____, 『소득세법』, 세경사, (1988).
- _____, 『한국 근대 조세사상 연구』, 조세통람사, (1997).
- 김두천, 『세법학』, 박영사, (1988).
- 김성수, “조세법의 기본원칙”, 한국공법의 이론, 『김도창박사 고회기념 논문집』, (1993).
- 김승환, “입법학에 관한 연구 : 입법의 주체, 원칙, 기술을 중심으로”, 고려대학교 박사학위논문, (1987).
- 김영청, “과세소득에 관한 연구”, 부산대학교 대학원 박사학위논문, (1982).
- 김용희, “조세입법의 구체적 문제점과 개선방안”, 『세무학연구』, 한국세무학회, (2010).
- 김준호, 『민법강의 제4판』, 법문사, (2004).
- 김철수, 『헌법학개론』, 법문사, (2005).
- 김현수, 『영국사』, 대한교과서주식회사, (1997).
- 김현채, 『현대 세법의 기본 문제』, 박영사, (1993).
- 나성길, “조세입법론에 관한 연구 : 조세입법원칙과 그 적용을 중심으로”, 경희대학교 대학원 박사학위논문, (1999).
- _____, “입법원칙으로서의 조세평등주의”, 『세무학연구』, (1999).
- 문점식, 『역사속 세금이야기』, 세경사, (2007).
- 박영도, “새로운 학문유형으로서의 입법학의 필요성과 성립가능성”, 『입법학연구』, Vol. 1, (2000).
- _____, “의원입법의 타당성, 효율성에 대한 검토와 개선방안”, 『공법연구』, Vol. 34, No. 3, (2006).
- _____, “한국에서의 입법평가 제도화방안”, 『공법연구』, Vol. 38, No.1-1, (2009).
- 앙드레모로아, 신용석 옮김, 『영국사』, 기린원, (1999).

- 양승미, “법령과 조례의 관계에 대한 연구 : 국가와 지방자치단체의 입법분담을 중심으로”, 이화여자대학교 대학원 박사학위논문, (2010).
- 유철호, “선진 입법평가제의 도입 방안 연구 : 정부입법의 효율화와 법령정비를 중심으로”, 연세대학교 법무대학원 석사학위논문, (2008).
- 윤준승, 정지은, 이남수, “조세법률주의 위반사례 및 개선방향 : 부담금의 법적 근거 및 조세법률의 개정과정을 중심으로”, 국회예산정책처, (2010).
- 이미현, “신탁방식에 의한 자산유동화와 관련된 조세문제”, 『조세법연구』, 9집 1호, (2003).
- 이은정, “입법원칙과 그 적용에 관한 연구”, 연세대학교 대학원 석사학위논문, (2009).
- 이성환, “21세기 한국입법의 과제와 전망”, 『입법학연구』, 제5집, (2009).
- 이재규, 『기업과 경영의 역사』, 서울 : 사과나무, (2006).
- 이전오, “조세입법의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『계간세무사』, (2009).
- _____, “조세입법절차의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 『국회예산정책처 연구 보고서』, (2009).
- 이종남, 『조세법연구』, 법조문화사, (1975).
- 이준규, “조세측면에서의 기업형태의 선택”, 『산연논총』, 제24집, 경희대학교 산업관계연구소, (1999).
- 이창희, 『세법강의』, 박영사, (2011).
- 이충교, “신탁법상의 신탁에 관한 과세상 논점”, 『법조』, Vol. 639, (2009).
- 이태로, 한만수, 『조세법강의 신정7판』, 박영사, (2011).
- 임명현, “입법의 재정영향평가에 관한 연구 : 국가재정관리를 위한 입법평가의 활용성 연구”, 건국대학교 대학원 박사학위논문, (2008).
- 임중호, “압법과정의 개선 및 발전방향”, 『공법연구』, 한국공법학회, (2006).
- 존 미클스웨이트, 유경찬 옮김, 『기업의 역사』, 을유문화사, (2000).
- 차상봉, “조세입법재량과 사법적 재판에 관한 검토”, 『법학연구』, 충남대학교 법학연구소, (2003).
- 채기은, “조세입법의 문제점과 해결방안에 관한 연구”, 성균관대학교 대학원 석사학위논문, (2011).

최명근, 『세법학개론』, 세경사, (1994).

최윤철, “입법학 연구의 현황 및 전망”, 『입법정책』, Vol. 1, No.1, (2007).

한국입법학회, “입법학에 관한 선진 외국의 연구결과 분석과 정책적 활용방안”, 법제처, (2010).

국회에산정책처 홈페이지(<http://www.nabo.go.kr/>)

국회입법조사처 홈페이지(<http://www.nars.go.kr/>)

법제처 홈페이지(<http://www.moleg.go.kr/>)

헌법재판소 홈페이지(<http://www.ccourt.go.kr/>)

2. 외국문헌

武田昌補, 『法人稅法の 解釋』, 재경상보사, (1991).

北野弘久, 『稅法學의 基本問題』, 成文堂, (1972).

新井隆一, 『租稅法의 基礎理論』, 弘文堂, (1999).

辻山榮子, 『所得概念과 會計測定』, 森山書店, (1991).

Henry J. Abraham and Barbara A. Perry, “Freedom and the Court : Civil Rights and Liberties in the United States”, 4th ed., Oxford University Press, (1982).

J.R.Hicks, 『Value and Capital, 2nd ed』, Oxford : The Clarendon Press, (1964).

Sytse Douma, Hein Schreuder, 정진필 외 2인 공역, 『기업이론』, 전남대학교 출판부, (2000).