

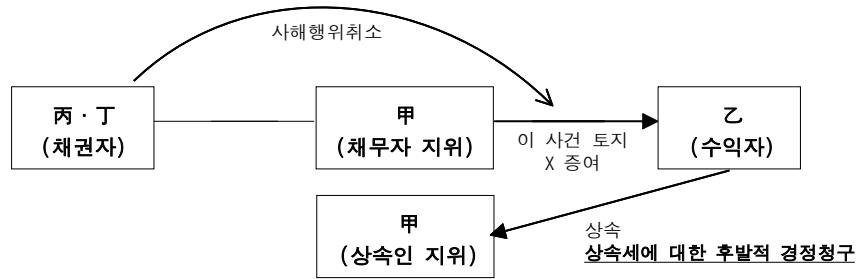
[판례평석] 채무자가 증여한 재산을 다시 상속받은 사안에서
증여가 사해행위취소된 경우 상속세에 대한 후발적 경정청구 가부
- 대법원 2020. 11. 26. 선고 2014두46485 판결 -

A Study on the Request for Reassessment based on Subsequent Events in
Inheritance Tax when the Obligee Revoked the Obligor' s Endowment to
the Predecessor

[사실관계 및 판결요지]

I. 사실관계

<그림 1> 대상판결 사안의 법률관계 요약도



2008년 11월 7일, 甲은 대전광역시 유성구 전 2,539㎡ 및 같은 동 81-3 전 664㎡, 같은 동 82-2 전 281㎡ 합계 3,484㎡(이하 ‘이 사건 토지 X’ 라 한다.)를 배우자인 피상속인 乙에게 증여하였다(이하 ‘이 사건 증여계약’ 이라 한다). 이후 피상속인 乙은 2008년 11월 28일 사망하였으며, 甲은 배우자로서 피상속인의 재산을 상속하게 되었다.

2009년 4월 17일에는 甲의 채권자 丙이, 2010년 2월 22일에는 또 다른 채권자 丁이 이 사건 증여계약이 채무면탈을 위한 사해행위에 해당한다며 수익자 乙을 상대로 채권자취소를 구하는 소송(이하 ‘이 사건 채권자취소소송’ 이라 한다.)을 제기하였다. 이를 알게 된 처분청은 원고 甲이 상속세를 신고할 당시 이 사건 토지 X를 상속재산에 포함하지 않았음에도 불구하고, 이를 상속재산 가액에 포함하여 甲에 대해 상속세를 결정·고지하였다(이하 ‘이 사건 과세처분’ 이라 한다).

2011년 10월 7일, 원고 甲은 이 사건 과세처분에 불복하여 조세심판청구를 제기하였다. 하지만, 조세심판원은 아직 이 사건 채권자취소소송이 진행 중이기 때문에 추후에 후발적 경정청구를 제기하는 것은 별론으로 하더라도 우선 이 사건 과세처분 자체에는 잘못이 없다고 결정하였다.

2012년 2월 9일, 이 사건 채권자취소소송에 관한 대법원 판결이 확정되었다.¹⁾ 대법원은 이 사건 증여계약이 사해행위에 해당하며 그에 따라 수익자 乙의 상속인 甲에게 원상회복의무가 있다고 판단하였다. 이때, 이 사건 채권자취소소송이 진행되는 사이 이 사건 토지 X가 국가에 의해 수용되었고 한국토지주택공사가 수용보상금을 공탁하였으므로, 사해행위의 수익자 乙의 포괄승계인인 甲은 이 사건 토지 X 대신 공탁물출급권을 채권자 丙에게 양도해야 한다고 판단하였다.

공탁물출급권을 양도하게 된 甲은 이 사건 토지 X를 상속재산가액에 포함하여 상속세를 부과한 이 사건 과세처분에 대한 후발적 경정청구를 제기하였다. 하지만, 2012년 3월 8일 처분청은 이 사건 과세처분에 대한 후발적 경정청구를 거부하였다. 甲은 처분청의 경정청구 거부처분에 불복하는 조세심판을 청구하고 일련의 소를 제기하였다. 이후 2013년 1월 24일, 이 사건 토지 X의 수용보상금에 대한 공탁금 배당절차가 진행되었으며 丙·丁은 이에 참여하여 배당을 받았다.

1) 대법원 2012. 2. 9. 선고 2011다97072,97089 판결.

II. 조세심판원의 판단 (조세심판원 2013. 4. 24.자 2012서1957 결정)

甲은 처분청이 이 사건 과세처분에 대한 후발적 경정청구를 거부한 것에 불복하는 조세심판을 청구하였다. 하지만, 조세심판원은 심판청구를 기각하였다. 조세심판원은 우선 채권자취소권의 행사로 인한 사해행위의 취소와 일탈재산의 원상회복은 채권자와 수익자에 대한 관계에 있어서만 그 효력이 발생할 뿐이고, 채무자와 수익자·수익자와 전득자 사이의 법률관계의 효력에는 영향이 없다는 점을 전제하였다. 이를 바탕으로, 이 사건 채권자취소소송에 대한 대법원의 판결은 채권자 丙과 청구인 甲 사이에 효력이 있을 뿐 기존의 甲과 乙 사이의 이 사건 증여계약의 효력에는 영향을 미치지 아니하므로, 乙이 甲으로부터 이 사건 토지 X를 증여받은 것은 여전히 유효하며, 甲이 이를 상속받은 것 역시 유효하다고 판단하였다. 그러므로 이 사건 채권자취소소송에 대한 확정판결이 있었던 것은 사실이나, 그와 별개로 이 사건 토지 X를 상속재산에서 제외하여 달라며 제기된 청구인의 경정청구를 처분청이 거부한 처분은 잘못이 없는 것으로 판단하였다.

III. 제1심 및 원심의 판단

1. 제1심판결 (서울행정법원 2014. 5. 16. 선고 2013구합56577 판결)

제1심판결은 사해행위취소판결의 확정과 이에 따른 공탁금출급청구권에 관한 배당으로 상속인(원고 甲)이 과세의 대상이 되는 재산인 이 사건 토지 X의 재산적 가치를 실질적으로 누리지 못한 것으로 볼 수 있다고 인정하면서도, ‘사해행위취소판결로 증여계약이 취소되고, 이 사건 토지 X에 관한 공탁금출급청구권이 양도되었다’는 사유는 국세기본법 제45조의2 제2항에서 정한 후발적 경정청구 사유에 해당하지 아니하며 따라서 과세관청의 처분은 적법하다고 판시하였다. 제시된 근거는 다음과 같다.²⁾

① 사해행위취소판결의 효과는 채권자와 수익자 또는 전득자 사이에만 미친다. 채무자와의 사이에서 그 취소로 인한 법률관계가 형성되거나 취소의 효력이 소급하여 채무자의 책임재산으로 회복되는 것은 아니므로, 이 사건 증여계약은 사해행위취소판결에 의하여 소급적으로 효력을 상실하지 아니한다.

② 이 사건의 경우 채무자인 원고는 수익자에게 이 사건 토지 X를 증여하였고, 다시 이 사건 토지 X를 상속하였다. 그러므로, 증여행위가 성립된 이후 증여계약에 따른 소유권이전등기가 일단 이루어진 이상 그 후 사해행위취소판결에 의하여 그 등기의 명의가 증여자 앞으로 원상회복되었다거나 토지의 수용으로 공탁금출급청구권이 양도되었다고 하더라도, 사해행위취소판결에는 소급효가 없으므로 증여계약에 따라 당해 토지는 피상속인인 수증자에게 귀속되었다.

③ 증여행위가 성립된 이후 나중에 그 돈이 반환되었다 하더라도 이미 성립된 조세채권에는 아무런 영향이 없는 점,³⁾ 물건의 취득자가 우연한 사정으로 후발적으로 물건의 재산적 가치를 전부 상실하게 되는 다양한 경우(예: 도난)를 예상할 수 있는데 이 경우 담세력이나 실질과세를 이유로 이미 성립한 과세채권이 소멸한다고 볼 수 없는 점, 담세력이란 조세부담능력을 말할 뿐 취득한 물건의 이익향유를 전제로 그 범위 내에서 세금을 부담한다는 의미가 아니라는

2) 상속세 및 증여세법(2008. 12. 26. 법률 제9269호로 개정되기 전의 것)에 근거한 재산반환 및 경정청구 관련 쟁점도 함께 다루어졌으나 이는 생략한다.

3) 대법원 1987. 11. 10. 선고 87누607 판결.

점, 실질과세의 원칙도 법률적·경제적으로 취득자에게 재산이 귀속되는 것으로 족하고 이후에도 이익을 향유하였을 것까지 요구하는 것은 아닌 점 등을 고려할 때, 사해행위취소판결에 의한 반환이 이루어지더라도 그 이전에 이루어진 증여와 상속에 영향을 미치지 아니한다.

2. 원심판결 (서울고등법원 2014. 11. 20. 선고 2014누53027 판결)

원심판결은 구체적인 판단에 앞서, 사해행위취소판결은 소급효를 발생시키지 않으며 상대효만을 갖는다는 일반론을 설시하였다. 이어서 조세법 관계에서도 민사법으로부터 구별되는 입법 취지가 인정된다거나 별도의 특별 규정을 두고 있다는 등과 같은 특별한 사정이 없는 이상, 민법 제406조에 규정된 채권자취소권의 법리나 해석을 동일하게 적용하는 것이 법적 안정성이나 조세법률 관계에서의 엄격해석 원칙 등에 비추어 타당할 것이라고 판시하였다.

구체적 사안에 대해서는 제1심과 같이 사안에서 후발적 경정청구를 거부한 처분이 적법하다고 판단하였다. 제시된 근거는 다음과 같다.

① 사해행위취소판결로 인해 결과적으로는 甲과 乙사이의 증여계약이 실효된 것과 차이가 없게 된 것으로 볼 수 있더라도, 증여로 인한 토지 이전의 효과는 일단 乙의 사망 당시에는 존재하였다가, 그 이후에 선고·확정된 관련 판결에 따라 장래에 향하여 그 재산 이전의 효과가 소멸하게 된 것일 뿐이고, 애초부터 이 사건 토지 X가 乙에게 이전된 사실 자체가 존재하지 아니한 것과는 분명히 구분된다.

② 비록 甲이 부담하게 된 상속세가 증가된 것은 사실이지만, 甲 스스로가 채무 초과 상태임에도 그 책임재산인 위 토지를 乙에게 증여한 것에 그 원인이 있는 것이고, 채권자들의 사해행위취소소송의 제기 가능성에 대하여 원고 甲이 전혀 예측할 수 없었다고 보이지도 않아, 위와 같은 상속세의 증가에 대해 원고에게 아무런 잘못이 없다고 볼 것은 아니라고 판단된다.

③ 채권자들이 이 사건 토지 X에 관한 수용보상금에 대한 배당을 통해 채권을 변제받았다 하더라도, 원고 甲으로서도 그 채무 부담을 면하는 효과가 발생하는 것이므로, 원고 甲에게 국세기본법 제45조의2 제2항이 정한 후발적 경정청구 사유를 인정하지 않더라도, 원고가 관련 판결에 기한 이 사건 토지 X의 원상회복과 관련하여 아무런 경제적 이득도 없이 오로지 상속세 납부의 무만을 부담하게 되는 등으로 사회 통념상 현저히 부당한 경우에 해당한다고 볼 것은 아니다.

IV. 대법원의 판단 (대법원 2020. 11. 26. 선고 2014두46485 판결)

대법원은 원고의 상고를 기각하였다. ① 대법원은 채권자취소권의 행사로 사해행위가 취소되고 일탈재산이 원상회복되더라도, 채무자가 일탈재산에 대한 권리를 직접 취득하는 것이 아니고 사해행위 취소의 효력이 소급하여 채무자의 책임재산으로 회복되는 것도 아니라는 법리를 재확인하였다. ② 이에 따라, 재산을 증여받은 수증자가 사망하여 증여받은 재산을 상속재산으로 한 상속개시가 이루어졌다면, 이후 사해행위취소판결에 의하여 그 증여계약이 취소되고 상속재산이 증여자의 책임재산으로 원상회복되었다고 하더라도, 수증자의 상속인은 국세기본법 제45조의2 제2항이 정한 후발적 경정청구를 통하여 상속재산에 대한 상속세 납세의무를 면할 수 없다고 판시하였다. 그러므로 후발적 경정청구를 거부한 처분이 적법하다고 판단하였다.

[연구]

I. 서론

국세기본법 제45조의2 제2항은 후발적 경정청구에 관한 사항을 규정한다.⁴⁾ 동조 제1항에 규정된 통상적 경정청구 기간이 도과한 후에도, 일정한 사유가 발생했다면 납세자는 제2항을 근거로 후발적 경정을 청구할 수 있다. 다만, 후발적 경정청구를 가능케 하는 이 ‘일정한 사유’의 범주는 포괄적이다.⁵⁾ 조문에 수 개의 사유들이 열거되어 있기는 하나, 그와 ‘유사한’ 경우 혹은 그에 ‘준하는’ 경우에도 후발적 경정이 가능하다는 포괄조항이 함께 덧붙여져 있다.⁶⁾ 대법원은 이 포괄조항을 다양한 사안에 적용하고 판례를 축적하며 후발적 경정 가부에 관한 법리를 구체화해왔다.⁷⁾

대법원 2020. 11. 26 선고 2014두46485 판결(이하 ‘대상판결’이라 한다.)은 새로운 사안 유형에 대한 대법원의 판단을 보여준다. 대상판결에서는 채무자 甲이 배우자 乙에게 사해행위로 이 사건 토지 X를 증여한 후 이를 다시 상속받은 사안에서, 증여가 사해행위취소되어 상속재산 X에 대해 강제집행이 이루어진 경우,⁸⁾ 상속재산을 상실한 것과 다름없는 甲이 후발적 경정을 통해 상속세를 면할 수 있는지가 문제되었다.⁹⁾

대상판결은 甲의 후발적 경정청구를 인정하지 않았다.¹⁰⁾ 채권자취소판결로 인해 채무자 甲이 일탈재산에 대한 권리를 직접 취득하는 것도 아니고, 해당 재산이 소급하여 甲 책임재산으로 회복되는 것도 아니라는 것이 그 이유였다. 납세의무자의 조세 부담 능력이 상실된 경우 후발적 경정청구를 폭넓게 인정해온 종전 판례에 반해,¹¹⁾ 대상판결에서 甲의 담세력 상실 여부는 언급조차 되지 않았다.

본고는 대상판결과 결론을 달리한다. 즉, 채무자가 증여한 재산을 다시 상속받았으나 종전의 증여가 사해행위취소된 경우 상속세에 대한 후발적 경정청구가 인정되어야 함을 주장한다. 단순히 납세자의 담세력을 중시했어야 한다는 점을 강조하는 것에 그치지 않고, 국세기본법 및

4) 일반적으로 국세기본법 제45조의2 제1항에 근거한 경정청구를 ‘통상적 경정청구’, 제2항에 근거한 경정청구를 ‘후발적 경정청구’라 지칭하며, 본고에서도 동일한 표현을 사용한다. 이태로·한만수, 조세법강의, 신정14판, 박영사, 2020, 30면; 임승순, 조세법, 제20판, 박영사, 2020, 213면; 김두형, “일반 경정청구와 후발적 경정청구의 관계-대법원 2018. 6. 15. 선고 2015두36003 판결을 중심으로-”, 조세법연구 제26집 제3호, 한국세법학회(2020), 124-133면.

5) 이창희, 세법강의, 제18판, 박영사, 2020, 231면; 윤지현, “채권자 취소권과 후발적 경정청구”, 조세법연구 제22집 제2호, 한국세법학회(2016), 64-68면.

6) 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호, 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호.

7) 이창희(주 5), 233면.

8) 소송이 진행되는 중 이 사건 토지 X가 수용되고 수용보상금이 공탁되어 상속재산으로서의 이 사건 토지 X는 공탁물출급청구권으로 대체되었다. 이에 채권자취소판결에 기해 채권자에게도 이 사건 토지 X 원물이 아닌 공탁물출급청구권을 양도할 의무가 발생하였다. 甲은 이를 양도함으로써 의무를 이행하였고, 丙·丁은 공탁물 배당절차에 참가하여 배당을 받았다.

9) 정확하게는 원고가 후발적 경정청구를 거부한 처분에 대한 취소소송을 제기하였고, 대법원은 대상판결에서 원고가 후발적 경정청구를 통해 상속세 납세의무를 면할 수 있는지 여부를 판단함으로써 경정청구 거부처분의 적법성을 판단하였다.

10) 정확하게는 대법원이 ‘과세판정이 甲의 후발적 경정청구를 거부한 처분이 적법하다고 판단하였다’고 해야 할 것이지만, 본고에서는 ‘甲의 후발적 경정청구를 인정하지 않았다’는 표현을 이와 동일한 의미로 사용한다. 반대로 ‘甲의 후발적 경정청구를 인정해야 한다’는 표현은 ‘과세판정이 甲의 후발적 경정청구를 거부한 처분은 위법하므로 취소되어야 한다’ 혹은 ‘甲이 상속세 납세의무를 면해야 한다’는 표현과 동일한 의미로 사용한다.

11) 윤지현(주 5), 64-68면; 임한술, “후발적 경정청구의 목적론적 확대해석에 관한 판례 연구”, 서울대학교 법학석사학위논문(2017), 7-15면; 이러한 경향을 확인할 수 있는 판례로 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결, 대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결, 대법원 2013. 12. 26. 선고 2011두1245 판결 등.

동시행령 조문, 그리고 종전 판례를 체계적으로 해석했을 때 후발적 경정이 인정되었어야 하는 이유를 구체적으로 밝히고자 한다.

논의는 크게 네 단계로 구성된다. 첫째, 본격적 논의에 앞서 후발적 경정청구 제도와 채권자 취소 제도의 법적 성질 및 그 관계를 살펴본다(본문 II·III). 둘째, 대상판결이 실시한 논증 자체가 논리적으로 타당하지 않음을 밝힌다(본문 IV). 셋째, 대상판결이 인용한 판례들을 검토하여, 해당 판례들 역시 대상판결의 간접적인 근거가 될 수 없음을 확인한다(본문 V). 넷째, 대상판결의 논증 및 결론이 타당하지 않으므로, 쟁점이 되었던 ‘채권자취소판결로 인해 상속재산을 원상회복해야 하는 상속인이 후발적 경정청구를 통해 상속세를 면할 수 있는지 여부’를 전면적으로 재검토해본다(본문 VI).

II. 후발적 경정사유의 포괄성

후발적 경정을 가능하게 하는 사유(이하 ‘후발적 경정사유’라 한다.)는 국세기본법 제45조의2 제2항 제1-4호에 4가지가, 동조 동항 제5호의 위임을 받은 국세기본법 시행령 제25조의2 제1-3호에 3가지가 열거되어 있다. 이에 더해, 동시행령 동조 제4호는 ‘제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유에 해당하는 경우’에도 후발적 경정이 가능하다고 규정하여, 열거되지 않은 사유도 후발적 경정사유로 인정될 가능성을 열어두고 있다.¹²⁾

위 규정의 해석에 관해 견해 대립이 존재한다. 즉, 후발적 경정사유는 열거된 사유에 엄격히 한정되어야 하며 그와 ‘유사한 사유’ 역시 제한적으로 해석되어야 하는지, 아니면 열거된 사유는 예시일 뿐 후발적 경정사유는 그에 제한될 필요 없이 폭넓게 인정될 수 있는지에 관해 견해가 대립한다.¹³⁾

12) 이러한 입법은 ‘유형개념’과 ‘유형화’를 동시에 활용하는 ‘유형별 포괄주의’적 성격을 갖는다.

첫째, ‘법에 열거된 후발적 경정사유’는 ‘유형개념’(Typusbegriffe)적 입법에 해당한다. 분류개념(Klassenbegriff)은 몇 가지 하위 징표에 의해 정의되며 구체적 사실관계가 삼단논법에 따라 형식 논리적으로 당해 개념에 포섭되는지 여부가 중요하지만, 유형개념은 현실의 특정한 유형(Typus)을 묘사할 뿐이며 구체적 사실관계가 당해 유형개념이 형상화하는 바에 부합하는지에 대한 가치판단(이른바 ‘가치적 귀속’)을 요구한다(박중수, “유형개념의 이해”. 법철학연구 제5권 제1호, 한국법철학회(2002), 157-184면). 조문에 열거된 후발적 사유는 엄격한 하위 징표에 의해 정의되는 것은 아니며, 오히려 ‘부득이’ 혹은 ‘내용이 다른 것으로 확정’ 등 추상적인 표현을 통해 일정한 유형을 묘사하고 있으므로 유형개념에 해당한다고 보는 것이 적절하다.

둘째, 열거된 사유와 유사한 사유까지도 후발적 경정사유로 인정하는 시행령 제4호는 유형화(Typisierung)적 입법에 해당한다. 이러한 입법은 현실의 구체적인 사례와 해당 유형개념 간의 유사성을 비교할 권한을 법적용자에게 명시적으로 수권한다. 법적용자는 구체적 사안에서 세법상 유사한 경제사실관계를, 그 개별성은 무시한 채 동일하게 조세상 취급할 수 있는 권한을 위임받는다(박중수, “세법상 유형화·포괄화의 정당성과 한계”, 조세법연구 제10집 제2호, 한국세법학회(2004), 145-147면).

유형개념과 유형화가 모두 활용된 법규범을 적용함에 있어서는 ‘유사성’에 대한 가치판단이 중요하다. ① 열거된 사유에의 해당 여부를 판단할 경우 구체적 사안과 유형개념 사이의 유사성에 대한 가치판단이 이루어지며 ② 그와 유사한 사유에의 해당 여부를 판단할 경우 ‘열거된 유형개념과 유사하다고 판단된 종전 사안들이 모여 이룬 유형(Typus)’과 해당 구체적 사안 사이의 유사성에 대한 가치판단이 이루어진다.

이와 같은 ‘유사성’은 불확정 법개념의 성격을 갖지만, 그럴수록 조세법률주의의 내용인 법적안정성 및 조세법률주의에 따른 과세요건명확주의에 따라 조세법질서의 예측가능성·명확성·안정성을 도모해야한다(박중수, 위의 논문, 145-147면). 이는 시행령 및 시행규칙 등을 세분화하는 입법적인 방식으로 달성될 수도 있지만, 법적용에 있어 축적된 판례 법리 및 해석론 등과의 일관성을 유지하는 방식으로도 달성될 수 있다. 본고에서는 법적용에 있어서의 일관성에 초점을 맞추어 논의해본다.

13) 손병준, “손금귀속시기의 위법을 이유로 부과처분을 취소한 확정판결이 국세기본법 제45조의2 제2항 소정의 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부(국세기본법 제45조의2 제2항)”, 대법원판례해설 제78호, 법원도서관(2008), 151-155면; 김두형, “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위-일본에서의 해석론과 비교를 중심으로”, 조세와 법 제8권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소(2015), 10-12면; 윤지현, “‘후발적 사유에 의한 경정청구’가 인정되는 요건에 관한 소고(小考)”, 세무와 회계연구 제6권 제3호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소(2017), 231-232면.

그러나 법에 열거된 사유는 후발적 경정사유를 그에 엄격히 한정하는 성격을 갖는다고 보기는 어렵고, 일종의 예시에 해당한다고 보는 것이 타당하다.¹⁴⁾ 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호는 열거된 사유와 ‘유사한’ 사유까지 후발적 경정사유로 인정하는바, 개별 사안의 특수성에 따른 확장 가능성을 인정하는 명백한 포괄규정의 성격을 갖는다.¹⁵⁾ 또한, 열거된 사유도 ‘부득이한 사유’ 등 유연한 해석이 가능한 표현으로 규정되어 있어¹⁶⁾ 문언에 엄격히 한정되지 않고 법해석을 통해 폭넓게 후발적 경정이 인정될 여지를 열어두고 있다. 그에 반해, 후발적 경정사유가 열거된 사유 7가지에 엄격히 한정된다고 볼 별다른 근거는 찾기 어렵다. 판례 역시 법에 열거된 사유에 국한되지 않고 필요한 경우 비교적 자유롭게 후발적 경정청구를 인정하고 있다.¹⁷⁾

물론 열거된 사유에 한정될 필요가 없다는 것이 곧 후발적 경정사유의 범주가 무한정 확장될 수 있다는 의미는 아닐 것이다. 그러나 그 경계를 한정 짓는 후발적 경정사유의 ‘고유한 특성’ 혹은 ‘일반적 정의’에 관해 아직 뚜렷한 정설이 없는 것 역시 사실이다.¹⁸⁾ 만약 열거된 예시를 모두 관통하는 공통특징을 도출할 수 있다면, 열거되지 않은 특정 사유가 그 특징을 공유하는지 확인함으로써 해당 사유 역시 후발적 경정사유로 인정될 수 있는지 판단해 볼 수 있을 것이다.¹⁹⁾ 하지만 법문언상 그런 공통특징에 대한 단서는 존재하지 않고 해석론적으로도 뚜렷한 특징이 도출되지 못했다. 따라서 현재로서는 그와 같은 요건 충족 여부를 기준으로 한 판단은 어렵다. 결국 열거되지 않은 사유와 열거된 사유 간의 ‘유사성’에 관한 법관의 주관적·재량적인 가치판단에²⁰⁾ 일정 부분 의존해야 한다.

후발적 경정사유 인정에 관한 이러한 법관의 재량 및 그에 따른 불확실성을 전제한다면, 판례 법리의 일관성은 더욱 중요해진다. 수범자는 종전 판례를 통해서만 후발적 경정사유에 관한 사법부의 가치판단을 확인할 수 있기 때문이다. 특히 수범자가 주장하고자 하는 후발적 경정사유가 법에 열거되어 있지 않은 경우, 그와 유사한 종전 판례가 있는지를 확인하고 그에 기대어 유비추론을 해보는 수밖에 없다. 그럴수록, 최소한의 법적 안정성 및 예측 가능성 보장을 위하

14) 이창희(주 5), 233-234면; 윤지현(주 13), 231-233면.

15) 윤지현(주 13), 231-233면.

16) 김두형(주 13), 11-12면.

17) 윤지현(주 13), 232-233면; 임한솔(주 11), 7-33면; 대법원 2012. 11. 29. 선고 2013두18810 판결; 대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결 외 다수.

18) 윤지현(주 13), 231-233면; 학계에서는 조문과 판례에 의해 인정된 바 있는 후발적 경정사유들을 일정한 방식으로 분류하고 유형화하려는 시도들이 이루어져 왔다(윤지현(주 13); 임승순(주 4); 임한솔(주 11)). 그러나 각 유형들은 충분히 구체적으로 규정되지 못했음뿐더러, 모든 유형을 포괄할 수 있는 ‘후발적 경정사유’라는 법개념 자체의 일반적·추상적 정의는 아직 명쾌하게 제시되지 못하였다.

다만, 후발적 경정사유가 갖추어야 하는 최소한의 요건, 즉 필요조건과 관련하여 참고할만한 견해들은 제시된 바 있다. 예컨대 특정 사유가 ‘납세의무 확정 당시 법에 의해 조건부로 예정되어 있었는지 여부’를 후발적 경정청구 가부의 기준으로 삼을 수 있다는 견해가 제시되었다(임승순(주 4), 214면). 이에 따르면 수증 재산을 화제로 소실하였더라도, 법은 중여세를 일정 기간 내 수증 목적물의 소멸을 해제조건으로 하는 과세라고 보지 않았기에 후발적 경정사유가 될 수 없다. 특정 사유가 법에 의해 조건부로 예정되어 있었다는 점이, 해당 사유가 후발적 경정사유가 되기 위한 충분조건이 될 수는 없겠지만, 최소한 법에 의해 예정되어 있지 않았던 사정이라면 인정될 수 없다는 필요조건으로서 참고해볼 수 있을 것이다.

19) 윤지현(주 13), 231-232면; 예컨대 후발적 경정사유가 갖추어야 하는 일정한 특징을 명확하게 도출할 수 있다면 다음과 같은 연역 추론이 가능하다. “어떤 사유가 후발적 경정사유로 인정되기 위해서는 P라는 속성을 갖추어야 하며, 어떤 사유가 P라는 속성을 갖추었다면 후발적 경정사유로 인정될 수 있다. A라는 사유는 P라는 속성을 갖추었다. A는 후발적 경정사유로 인정될 수 있다.” 하지만, 법 자체가 후발적 경정사유를 포괄적으로 입법하였을 뿐만 아니라, 사후적·귀납적으로라도 일반론을 이끌어내려는 시도 역시 아직 성공하지 못하였기 때문에 현재로서는 이러한 연역 추론이 불가능하다.

20) 칼 엥기쉬, 안법영·윤재왕 옮김, 법학방법론, 세창출판사, 2011, 177-227면; 특히, 후발적 경정사유 경우, 당해 사유와 예시로 열거된 사유와의 유사성·후발적 경정제도의 목적 등을 종합적으로 고려한 가치판단이 이루어질 것이다.

여, 법원은 유사한 사안에 대해서는 종전 판례의 법리를 일관적으로 적용해야 한다. 혹여 유사하지 않다면 해당 사안에서 결론이 달라져야 하는 이유를 명확히 밝혀야 한다.

이에, 본고는 대상판결의 타당성을 검토함에 있어서도 후발적 경정에 관한 종전 판례의 법리와 일관적이라고 할 수 있는지, 혹시 그렇지 않다면 그 이유가 명확히 제시되었는지에 초점을 맞추어 살펴보고자 한다.

Ⅲ. 채권자취소와 후발적 경정청구

1. 채권자취소판결의 효력

민법 제406조는 ‘채무자가 채권자를 해함을 알고 재산을 목적으로 한 법률행위를 한 때에는 채권자는 그 취소 및 원상회복을 법원에 청구할 수 있다’고 하여 채권자취소권을 규정한다. 이에, 채권자는 소를 제기하여 법원의 판결을 받음으로써 채권자취소권을 행사할 수 있다.²¹⁾

취소채권자에 의해 제기된 소의 성격이 무엇인지에 관해 견해가 대립하나, 판례는 이를 형성의 소와 이행의 소의 병합으로 본다.²²⁾ 취소채권자와 수익자·전득자 간에 형성권적으로 법률관계를 발생시키기를 구하고, 동시에 그렇게 형성된 법률관계에 따른 원상회복의무의 이행을 함께 청구하는 소로 보는 것이다. 원상회복청구권의 성격이 채권적 청구권인지에 관해 학설 대립이 있으나, 물권변동에서 성립요건주의를 취하는 현행 민법 체계 하에서 등기를 아직 이전받은 바 없는 채권자가 획득한 원상회복청구권은 채권적 청구권으로 보는 것이 타당할 것이며, 판례 역시 같은 입장이다.²³⁾

한편, 채권자취소판결의 효과 및 주관적 범위에 관한 판례의 일관된 입장은 ‘상대적 효과설’로 설명된다(이하 이러한 입장에 따른 법리를 ‘상대효 법리’라 한다).²⁴⁾ 상대효 법리는 채권자취소권은 그 취소로 채권자와 수익자 또는 채권자와 전득자 사이에서만 취소된다는 것(상대적 취소)과 취소의 효과가 채권적 효과라는 것(수익자 또는 전득자로 하여금 채권자에 대하여 원상회복할 채권적 의무를 성립시킴)이라는 내용으로 구성된다.²⁵⁾ 즉, 채무자와 수익자(전득자) 사이에 발생한 사해행위 자체는 여전히 유효한 것이며, 취소채권자는 채무자의 책임재산에서 벗어난 재산을 수익자(전득자)로부터 공취(攻取)할 수 있는 채권을 얻게 된다.²⁶⁾

상대적 효력만을 갖는 채권자취소판결에 따른 (채권자)취소는 의사표시의 하자로 인한 법률행위의 취소(민법 제109조, 제110조 등에서의 취소)와 다르다는 점에 주의할 필요가 있다.²⁷⁾ 즉, 제3자(채권자)가 채권자취소권을 행사하여 사해행위취소의 판결을 받은 경우 수익자 또는 전득자가 채권자에 대하여 사해행위의 취소로 인한 원상회복 의무를 부담하게 될 뿐, 취소의

21) 민법주해(IX)-채권2, 박영사, 2013, 798-846면(김능환 집필).

22) 대법원 2004. 1. 27. 선고 2003다6200 판결.

23) 태기정, “채권자취소의 효과와 관련한 몇 가지 문제점”, 민사법학 제80권, 한국민사법학회(2017), 69-105면.

24) 판례는 사해행위 취소의 효력이 ‘채무자와 수익자의 법률관계에 영향을 미치지 아니하고, 사해행위 취소로 인한 원상회복 판결의 효력도 소송의 당사자인 채권자와 수익자 또는 전득자에게만 미칠 뿐 채무자나 다른 채권자에게 미치지 아니한다’는 입장을 일관되게 고수하고 있다(대법원 1988. 2. 23. 선고 87다카1989 판결; 대법원 2015. 11. 17. 선고 2013다84995 판결 등).

25) 제철웅, “채권자취소제도의 해석상 문제점과 입법적 개선방안”, 법학평론 제7권, 서울대학교 법학평론 편집위원회(2017), 26-27면.

26) 위의 논문, 24-25면.

27) 김재형, 민법론Ⅱ, 박영사, 2004, 11-12면.

효력이 소급하여 채무자의 책임재산으로 복구되는²⁸⁾ 식의 절대적 소급효가 발생하지 않는다.

2. 상대효 법리와 채권자취소권의 본질

누군가에게는 법률행위 취소의 효력이 미치고 누군가에게는 그렇지 않으며, 취소의 효력이 미치더라도 그것이 일반적인 법률행위 취소와는 다르다는 법리는 다소 기교적인데, 이러한 법리의 전제가 되는 논리를 살펴볼 필요가 있다. 이를 정확히 파악하고 이해할 때 그에 대한 세법적 평가 역시 정확해질 수 있기 때문이다.

상대효 법리는 우리나라 법제에서 처음 고안된 것이 아니다. 우리나라의 채권자취소제도는 로마법상의 파울루스 소권(Actio Pauliana)을 받아들여 발전시킨 독일과 프랑스로부터 일본을 거쳐 계수된 것인데, 채권자취소판결의 상대효 법리는 우리나라에 계수되기 이전부터 이미 발달하여 있었다.²⁹⁾ 그리고 (우리 제도의 원형이라고 할 수 있는) 독일과 프랑스의 법제는 모두 상대효 법리를 채택하고 적용해왔다.³⁰⁾

이때 독일과 프랑스의 법제는 취소채권자의 채권자취소를 법률행위의 소급적 소멸(무효·취소)의 맥락에서 파악하지 않고, 단지 일탈재산에 대한 강제집행을 위한 전제를 마련하기 위해 행사하는 권리로 파악하였다. 독일에서 채권자취소판결은 사해행위의 효력을 소멸시키기 위한 것이 아니라, 단지 수익자(전득자)로 하여금 강제집행을 수인하게 하는 ‘수인권원(受認權原, Duldungstitel)’의 역할을 할 뿐이라고 여겨진다는 사실은 그러한 시각을 잘 드러낸다.³¹⁾ 우선 수익자(전득자)로 하여금 일탈재산의 원상회복의무를 지게 한 뒤, 이를 이행하지 않는다면 강제집행을 수인하도록 강제하는 것이 채권자취소판결의 핵심적 기능이라고 본 것이다. 그러한 원상회복의무의 이행강제는 일탈재산을 소유하고 있는 수익자(전득자)를 대상으로 이루어지면 족하고, 그 절차에 채무자가 불필요하게 개입될 이유가 없으므로, 오히려 채권자취소판결이 채무자에게 효력을 미칠 이유 역시 없다고 보는 것이 자연스럽다. 이러한 추론을 바탕으로 프랑스와 독일에서는 너무나도 당연히 채권자취소판결의 효력은 수익자(전득자)에게만 미친다고 여겨져 왔으며, 이 법리의 타당성에 관해서는 아무런 다툼이 없었다.³²⁾

채권자취소권의 이러한 성격은 우리나라에 그대로 계수된바, 우리 채권자취소 제도의 본질 역시 취소채권자로 하여금 일탈재산을 채무자의 책임재산으로 ‘반환하도록’ 하는 데에 있다고 평가된다.³³⁾ 판례도 일찍이 “채권자취소권의 목적은 공동담보의 회복에 있으며 단순히 사해행위의 효력을 취소하는 것보다는 일탈재산을 회복하는 것이 채권자취소권의 본질에 더 부합한다.”고³⁴⁾ 설시하여 채권자취소권의 핵심이 일탈재산의 원상회복에 있다는 입장을 천명한

28) 대법원 2014. 6. 12. 선고 2012다47548 판결.

29) 전원열, “사해행위취소 및 부인권 제도에 관한 개선방안 연구”, 법원행정처, 2017, 262-286면.

30) 전원열, “채권자취소권의 효력론 비판 및 개선방안”. 저스티스 통권 제163호, 한국법학원(2017), 208-222면.

31) 전원열(주 30), 209-210면; 전원열(주 29), 36-52면.

32) 전원열(주 30), 232면.

33) 전원열(주 29), 230-257면.

34) “채권자취소권은 채무자가 … 공동담보가 부족함을 알면서 재산감소행위를 하였을 때에 그 감소행위의 효력을 부인하여 채권의 공동담보를 회복함을 목적으로 채권자에게 부여된 권리인바, … 권리의 본질적 내용은 사해행위의 효력의 취소에 있다고 볼 것인가 또는 사해행위로 인하여 일탈한 책임재산의 반환에 있다고 볼 것인가에 관하여는 논의의 여지 없지 아니할 것이나, 전자, 즉 형성권이 채권자취소권의 본질이라고 본다면, 책임재산의 반환을 위하여는 다시 채권자대위권을 빌리지 아니하면 아니된다는 결론을 보게 되므로 공동담보를 회복함을 목적으로 하는 제도에 합치한다고 볼 수 없는 것이다. 그리고 사해행위의 취소는 상대적으로 밖에는 효력을 발생하는 것이 아니므로 피고적격은 언제 나 이익반환청구의 상대방, 즉 수익자 또는 전득자에게만 있다…” (대법원 1961. 11. 9 선고 4293민상263 판결).

바 있으며, 현재까지도 이러한 입장은 유지되고 있다.³⁵⁾

따라서 우리나라에서도 독일·프랑스의 경우와 동일하게, 일탈채산을 현재 소유하고 있지 않아 그것을 반환할 수도 없는 채무자에게 굳이 채권자취소판결의 효력 혹은 그 기판력의 범위를 확장할 이유가 없으며 상대적 효력만을 인정하는 법리가 매우 자연스럽다. 요컨대 우리 민법의 상대효 법리는 채권자취소권의 본질상 해당 재산의 현재 소유자인 수익자(전득자)만을 대상으로 행사하면 된다는 타당한 논리적 흐름이 계수된 결과라고 할 것이다.

다만, 독일과 프랑스 등에서 아무런 논쟁이 존재하지 않는 것과 달리 우리나라에서는 상대효 법리에 관해 수많은 논쟁이 존재하는 것이 사실이다.³⁶⁾ 그러나 제기되는 문제의 대부분은 채권자취소판결의 효력이 상대적이라는 점 자체의 타당성을 문제 삼는 것이 아니다. 그보다는, 일탈채산인 부동산의 원상회복 과정에서 등기를 채무자에게 원상회복시켜야 하는 우리나라의 등기주의와 상대효 법리 사이에 모순이 발생하는 점,³⁷⁾ 혹은 일탈채산의 원상회복이 모든 채권자의 이익을 위해 효력이 있다고 규정한 민법 제407조의 규정과 상대효 법리가 조화롭게 해석·적용되기 어려운 점³⁸⁾ 등 상대효 법리가 우리 법체계의 여타 부분과 조화되지 못하는 불협화음이 지적되고 있다고 할 것이다. 이러한 쟁점에 관한 논의는 본고의 범위를 벗어나므로 나아가 논하지는 않는다.

3. 채권자취소판결에 의해 발생한 원상회복의무의 이행과 후발적 경정청구

살펴본 바와 같이 상대효 법리는 채권자취소권의 본질로부터 자연스럽게 도출되는 법리에 불과할 뿐, 채권자취소판결의 핵심은 일탈채산의 원상회복에 있다. 그렇다면, 수익자가 일탈채산의 취득과 관련하여 과세처분을 받은 후에 채권자취소판결이 확정된 경우, ‘원상회복의무에 따라 위 재산을 반환한 사정’은 후발적 경정사유가 될 수 있을까? 이에 관해 조문에 명시된 바는 없다. 그러나 상술하였듯 후발적 경정사유는 조문에 엄격하게 한정되지 않으므로, 법의 문언·취지 및 판례 등을 종합적으로 고려하여 검토해볼 필요가 있다.

종전의 판례들은 후발적 경정의 가부 판단에 있어 납세자의 조세 부담 능력을 중요하게 고려하였으며, 담세력을 상실한 납세자의 권리구제가 필요하다면 후발적 경정을 폭넓게 인정하였다.³⁹⁾ 이에, 수익자가 기존에 취득했던 일탈채산을 원상회복시킴으로써 그 이익을 모두 상실한 사안에 대해서도 유사한 판단이 가능한지 살펴볼 필요가 있다. 특히 대상판결과 같이 일탈채산을 상속받았으나 채권자취소판결에 의해 상속인이 이를 채무자의 책임재산으로 원상회복시킨 경우, 상속세에 대한 담세력도 함께 상실되었다고 판단해야 하는 것은 아닌지 검토되어야 한다. 이에 관해, 학계에서는 대상판결 선고 전부터 납세자의 담세력과 권리구제 필요성을 중시

35) 김재형, “채권자취소권의 본질과 효과에 관한 연구”, 인권과 정의 제329호, 대한변호사협회(2004), 108-126면; 대법원 2004. 8. 30. 선고 2004다21923 판결 등.

36) 전원열(주 29), 231-232면.

37) 제철웅(주 25), 9-13면; 태기정(주 23), 제77-78면.

38) 전원열(주 29), 205-254면.

39) 윤지현(주 5), 64-69면; 임한술(주 11), 7-15면; 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결; 대법원 2012. 11. 29. 선고 2013두18810 판결 등; 다만, ‘담세력’ 개념의 엄밀하고도 구체적인 정의를 내리는 것이 쉽지는 않으며, 어느 정도 상식과 직관에 기대어 정당화되는 개념이라는 점을 미리 밝혀둔다. 담세력은 결국 사람들의 능력에 따라 세금을 내야 한다는 공평의 이념에 더 잡고 있으며, 소득·소비·재산 따위의 객관적 잣대로 담세력을 파악해야 한다는 점에 관해서는 이견이 없을 것이지만(이창희(주 5), 43-44면), 구체적으로 세목별·사안별로 담세력을 파악하는 방식에 대한 엄격한 규율을 찾기는 어렵다. 그러한 맥락에 있어서 담세력은, 엄격한 요건이나 기준에 따라 파악된다기 보다는 세금을 부담할만한 능력이 있는지에 관한 상식과 직관에 어느 정도 호소하는 성격을 가진다는 점을 밝혀둔다.

해은 관례의 동향에 비추어본다면 상속재산의 원상회복도 담세력 상실로 인정될 수 있으며 후발적 경정을 통해 상속세를 면해주어야 할 것이라는 주장이 제기되었다.⁴⁰⁾

그러나 대상판결은 전혀 다른 논증을 통해 정반대의 결론을 내렸다. 납세자의 담세력에 대해서는 일절 언급하지 않은 채, 상속으로 인한 재산취득이 소급적으로 소멸하지 않는다는 점을 들어 후발적 경정을 인정하지 않았다. 즉, 과세의 대상이 된 행위의 소급적 소멸을 후발적 경정의 필요조건으로 본 것이다. 하지만 이는 타당하지 않다. 위와 같은 법리는 조문상 근거가 없으며, 종전 관례의 법리와도 일관적이지 않다. 이하 본문 IV에서 이를 자세히 보인다.

물론 세법이 오로지 납세자의 권리 보호를 위해서만 존재하는 것은 아니기에, 담세력 상실을 무조건 우선시하여 후발적 경정을 넓게 인정해야 한다고 할 수는 없다.⁴¹⁾ 하지만, 한계가 명확하지 않은 포괄규정을 해석하여 내리는 판단일수록 예측 가능해야 수범자들이 불필요한 법적 혼란을 느끼지 않는다. 대상판결의 원고는, 종전 관례와 유사하게 담세력과 권리구제의 필요성 등을 고려하여 후발적 경정이 인정될 것으로 예상했을 것이며, 혹여 인정되지 않는다면 최소한 ‘원상회복의무 이행으로 인한 이익 상실’이 ‘후발적 경정사유’라는 법개념의 범주에 포섭될 수 없는 이유에 관한 구체적인 추론이 담겨있기를 기대하였을 것이다. 그러나 대상판결은 예상과는 전혀 다른, 그리고 타당하지 않은 논증을 이용해 판결을 내렸다.

대상판결의 논증이 타당하지 않다면, 원상회복의무 이행으로 인해 상속재산을 반환한 사정이 후발적 경정사유가 될 수 있는지에 관한 문제는 여전히 남는다. 본고는 이에 대한 답을 검토하여, 대상판결의 결론과 달리 후발적 경정청구가 인정되어야 했음을 보이는 것을 목적으로 한다 (본문 VI).

IV. 대상판결의 논리적 오류

1. 대상판결의 논증 재구성

대상판결이 명시적으로 실시한 논증은 간단하다. “사해행위가 취소되고 일탈재산이 원상회복되더라도, 채무자가 일탈재산에 대한 권리를 직접 취득하는 것이 아니고 사해행위취소의 효력이 소급하여 채무자의 책임재산으로 회복되는 것은 아니다.” 라고 실시한 뒤, 곧바로 “따라서 상속개시가 이루어졌다면 상속이 채권자취소되고 상속재산이 증여자의 책임재산으로 원상회복되었다고 하더라도 상속재산에 대한 상속세 납세의무를 면할 수 없다.” 는 결론을 도출한다.⁴²⁾ 제1심 및 원심은 같은 결론에 대해 채무자와 상속인이 동일한 점 등 여타 근거들을 함께 제시한 것에 반해, 대상판결은 유일한 근거로서 위 상대효 법리만을 실시하였다.

대상판결의 논증이 성립하기 위해서는 겉으로 드러나지 않은 숨은 전제가 필요하다. ‘과세의 근거가 된 법률행위의 효력이 무효가 되거나 소멸하지 않았다면 후발적 경정을 통해 납세

40) 윤지현(주 5), 69-86면; 임한술(주 11), 7-15면.

41) 윤지현(주 5), 64-69면.

42) 이러한 방식의 논증은 대상판결에 앞서 조세심판원의 결정 등에서 사용된 바 있다. 예컨대 증여가 사해행위취소된 경우에도 사해행위취소는 상대효만을 가지므로 증여세 납부의무까지 소멸하는 것은 아니라고 판단한 바 있다. “수익자 또는 전득자가 사해행위의 취소로 인한 원상회복 또는 이에 갈음하는 가액배상을 하여야 할 의무를 부담한다고 하더라도 이는 채권자와의 관계에서 생기는 법률효과에 불과하고 채무자와의 사이에서 그 취소로 인한 법률관계가 형성되는 것은 아니며 그 취소의 효력이 소급하여 채무자의 책임재산으로 회복되는 것도 아니라 할 것인바 … (사해행위로 부동산을) 증여받아 발생한 증여세 납세의무까지 소멸한다고 보기는 어렵다 할 것이다” (조세심판원 2015. 12. 7.자 2015서4517 결정; 조세심판원 2020. 8. 3.자 2020서0820 결정 외 다수). 대상판결 역시 이러한 논리를 차용한 듯하다.

의무를 면할 수 없다’는 전제가 그것이다. 이것이 전제될 때만, 상속재산의 취득이 소급적으로 소멸하거나 무효가 되는 것은 아니라는 명제로부터 청구인이 납세의무를 면할 수 없다는 결론이 곧바로 도출될 수 있다. 이를 재구성하면 <표 1>과 같다.

<표 1> 대상판결의 논증 재구성

1. 채권자취소판결은 상대적 효력만을 갖는다.
2. 이 사건 증여에 대한 채권자취소판결이 선고되더라도, 상속으로 인한 甲의 재산취득 자체가 무효가 되는 것은 아니다.
(채무자가 일탈재산에 대한 권리를 직접 취득하는 것도 아니고, 사해행위 취소의 효력이 소급하여 채무자의 책임재산으로 회복되는 것도 아니다)
3. 상속으로 인한 재산취득의 효력이 무효가 되거나 소급적으로 소멸하지 않는다면 후발적 경정을 통해 납세의무를 면할 수 없다.⁴³⁾ **<숨은 전제>**
4. 따라서 상속개시가 이루어졌다면, 이 사건 증여가 채권자취소되고 상속재산이 증여자의 책임재산으로 원상회복되었다고 하더라도 납세의무자는 후발적 경정을 통해 상속세 납세의무를 면할 수 없다.

어떤 명제가 자명하다면 추가적인 증명 없이 이를 암묵적으로 전제하여도 무방하지만, 위의 이른바 ‘숨은 전제’는 전혀 자명하지 않다. 법문언을 살펴보아도 과세의 근거가 된 법률행위의 효력에 소급적인 변동이 있어야 후발적 경정청구가 인정될 수 있다는 취지의 규정은 찾을 수 없으며, 판례에서도 그러한 요건이 명시적으로 제시된 바 없다. 즉, 위 숨은 전제는 따로 뒷받침되어야 할 것인데, 대상판결은 별도의 근거 제시 없이 침묵하였다.

2. 이른바 ‘숨은 전제’의 부당함 - 과세의 근거가 된 법률행위가 소급적으로 소멸하지 않았다는 이유만으로 후발적 경정이 거부되어야 하는지 여부

대상판결의 논증이 암묵적으로 전제한 숨은 전제(‘채권자취소판결 및 그에 따른 원상회복으로 인해 상속을 통한 재산 취득의 효력이 무효가 되거나 소급적으로 소멸하지 않는다면, 후발적 경정을 통해 납세의무를 면할 수는 없다.’)는 단지 자명하지 않을 뿐만 아니라, 타당하지도 않다.

첫째, 법문언상 후발적 경정이 인정되기 위해서는 과세의 근거가 된 행위가 소급적으로 소멸하거나 무효가 되어야 한다는 요건은 찾기 어렵다. 오히려 국세기본법 제45조의2 제2항 제2호에 열

43) 판결문에 명시적으로 설시된 바에 한정하여 대상판결의 논증을 재구성하면 이러한 ‘숨은 전제’를 발견할 수 있다. 대상판결은 2번 전제를 4번 결론을 위한 충분조건으로 삼고 있는바, ‘숨은 전제’는 그러한 관계를 명시적으로 명제화한 것이다.

후자는 대상판결이 2번 전제를 결론을 위한 충분조건이 아닌 필요조건으로 삼았을 수 있다고 논할 수 있다. 즉, 상속재산의 취득이 무효가 되지 않는다는 점은 후발적 경정을 인정하지 않게 된 여러 이유 중 하나일 뿐이며, ‘숨은 전제’ 이외에 드러나지 않은 다른 근거 역시 결론 도출에 필요하다고 주장할 수 있다. 하지만, 대상판결의 명시적인 판시를 살펴보면 결론에 대한 유일한 근거로서 상속으로 인한 재산취득이 소급적으로 소멸하지 않는다는 점만을 제시하였으며, 곧바로 “따라서 … 납세의무를 면할 수 없다.”고 하여 다른 사정에 대한 검토 없이 위 전제를 근거로 결론을 도출하였다는 점이 명백하다. 그렇다면 2번 명제를 4번 명제 결론을 위한 충분조건으로 해석해야 논증의 결론이 도출될 수 있다. 이를 명제화하면 위 ‘숨은 전제’에 이르게 된다.

이에 대해 후자는 다시, 다른 근거가 단지 판결문에 명시되지 않았을 뿐이라고 논할 수 있다. 수범자 입장에서 실제로 그러한 근거가 존재하였는지 여부를 판단하기는 어렵다. 그러나 드러나지 않은 근거를 추가적으로 가정하여 대상판결의 결론을 뒷받침하는 것은 결론을 사후적으로 정당화하려는 시도일 뿐, 판결이 전개한 법적 논증의 타당성을 검토하는 방식으로는 적절하지 않다. 오히려 결론을 정당화하기 위해 어떤 전제를 추가적으로 추측·가정해야 한다는 것은, 바꾸어 말하면 현재 대상판결의 판결문에는 그러한 근거가 누락되어 있어 현재로서는 판결문이 논리적으로 타당하지 않다는 의미라고도 볼 수 있을 것이다.

거된 “소득이나 그 밖의 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때” 와 같은 사유를 살펴보면, 과세의 근거가 된 기존 과세물건의 귀속은 소급적으로 부정되지 않음에도 불구하고 사후적인 사유로 인해 담세력이 변동된 경우 후발적 경정을 인정하고 있음을 알 수 있다.

둘째, 판례의 태도 역시 동일하다. 판례는 후발적 경정청구가 인정되기 위해서 꼭 과세의 근거가 된 종전 법률관계가 소급적으로 소멸하여야 한다는 판시를 한 바 없으며, 오히려 꼭 소급적으로 소멸하지 않는 경우에도 다른 사정을 검토하여 후발적 경정을 인정할 수 있다는 입장을 밝혀왔다.

【대법원 2018. 5. 15. 선고 2018두30471 판결】

원고는 파산회생 절차를 진행 중인 주식회사이다. 원고는 회생절차가 개시되자 임원들에 대한 급여 및 퇴직금 지급을 보류하였으나, 미지급한 급여 및 퇴직금에 대한 소득세는 원천징수하여 납부하였다. 그 후 회생계획이 인가되었는데, 회생계획에는 임원들에 대한 급여와 퇴직금 지급 채무의 대부분을 면제하는 내용이 포함되어 있었다. 이에 원고는 이 급여 및 퇴직금을 소득세 계산 대상에서 제외하고 그에 따라 이미 납부한 소득세의 납부의무의 일정 부분을 면제받아야 한다며 후발적 경정청구를 신청하였다. 대법원은 이러한 사안에서 후발적 경정청구를 인정하였다.

원심의 판결을 뒤집은 대법원 2018. 5. 15. 선고 2018두30471 판결에서 그러한 대법원의 태도가 명확히 드러난다. 이 사건에서는 임원에게 지급하기로 예정되어있던 퇴직금 등에 대한 근로소득세를 회사가 이미 납부하였으나, 이후 회생절차를 개시하게 됨에 따라 퇴직금 지급 채무를 면하게 된 사안에서, 후발적 경정청구를 통해 이미 납부한 근로소득세를 면할 수 있는지가 쟁점이 되었다. 이에 대해 원심⁴⁴⁾은 “ ‘기존 권리의무의 성립기초 자체가 없거나 소멸되는 경우’ 가 아니라 ‘기존 권리의무가 유효함을 전제로 장래를 향하여 이를 변경시키는 것에 불과한 경우’ 는” 위 국세기본법령에서 예정하고 있는 후발적 경정청구 사유라고 볼 수 없다고 판시하여 후발적 경정청구를 거부하였다.

하지만, 대법원은 “퇴직금 채권이 확정적으로 발생하였다고 하더라도 그 후 이를 면제하는 내용의 이 사건 회생계획이 인가됨으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없음이 객관적으로 명백하고, 이로써 원고의 이 사건 급여와 퇴직금에 관한 소득세 원천징수의무도 그 전제를 잃게 되었으므로” 후발적 경정이 가능하다고 판단하였다. 퇴직금 채권이 소급적으로 소멸하지 않은 경우에도, 채권의 회수가 불가능해졌다면 납세자가 담세력을 상실하였다고 판단하여 후발적 경정을 넓게 인정한 것이다.

【대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결】

원고는 상속세를 일부 면하고자 하였다. 피상속인 A는 생전에 주식회사 B와 대출금 채무를 연대보증하였다. 피상속인의 사망 당시 주식회사 B의 변제자력은 충분하였기에, 원고는 상속세를 신고하면서 A의 연대보증채무를 상속재산의 가액에서 공제하지 않았으며 그에 따라 상속세 부과처분을 받았다. 하지만 이후 주식회사 B는 변제불능의 무자력 상태가 되었고, 이에 채권자는 연대보증채무의 상속인인 원고에게 채무의 변제를 구하는 소를 제기하여 승소하였다. 원고는 채무를 변제하되 그에 상응하는 금액을 상속재산 가액에서 공제하여 상속세를 일부 면하고자 하였는데, 대법원은 이에 대해 후발적 경정청구가 인정된다고 판단하였다.

【대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결】

원고들은 주식회사 A와 주식회사 B의 주주였다. A와 B는 원고들에게 배당금을 지급하기로 결의하였고, 원고들은 소득세법이 채택하고 있는 권리확정주의에 따라 배당결의가 속한 사업연도를 기준으로 배

44) 서울고등법원 2017. 12. 18. 선고 2017누270 판결.

당소득을 산정하여 종합소득세를 신고·납부하였다. 그러나 A와 B의 부도처리되는 등 자력이 약화되어 원고들은 일부 미수령 배당채권을 회수할 수 없게 되었는데, 대법원은 이 경우 배당채권의 회수불능을 이유로 원고들이 후발적 경정을 청구할 수 있다고 판단하였다.

대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133판결 역시 종전 법률관계가 여전히 유효할지라도 사후적으로 발생한 사정을 이유로 후발적 경정을 인정하였다. 상속개시 당시에는 주채무자의 변제자력이 확실치 않아서 상속재산 가액에서 연대보증한 채무액을 공제하지 않았더라도, 사후적으로 주채무자가 변제불능 상태가 되어 상속인이 이를 대신 변제하게 되었다면 변제된 그 금액만큼을 상속재산 가액에서 제외하는 후발적 경정이 가능하다고 판단하였다. 종전에 이루어진 피상속인의 연대보증 행위나 상속인의 채무 상속 등의 법률행위의 효력은 소멸하지 않고 유효한 상황에서도, 사후적으로 발생한 제3자(주채무자)의 변제자력 변동과 그로 인해 피상속인이 받은 영향을 고려하여 후발적 경정을 인정했다는 점에 주목할 필요가 있다.

마지막으로, 2013두18810 판결(대법원 2012. 12. 29. 선고) 역시 참조해볼 수 있다. 이 사안의 경우 전형적인 후발적 이행불능의 사안으로서, 배당채권의 만족이 후발적으로 불능이 되었다는 이유만으로 후발적 경정청구가 인정되었다. 즉, 주식회사 A와 B의 배당결의가 무효가 되었거나 배당채권이 소급적으로 소멸하지 않았음에도 불구하고 후발적 경정청구가 인정될 수 있었던바, 판례는 후발적 경정청구의 요건으로 과세행위의 소급적 소멸 혹은 무효를 요구하지 않는다는 것을 다시금 확인할 수 있다.

이처럼 과세의 근거가 된 행위가 과세처분 당시 유효했거나, 심지어 경정청구 당시에도 소급적으로 소멸하지 않아서 여전히 유효한 경우에도 대법원은 후발적 경정청구를 인정해온 바 있다. 종전 판례 법리와 의 일관성에 비추어볼 때, 제3자의 채권자취소권 행사가 과세의 대상이 된 상속의 법률효과를 소급적으로 소멸시키지 않는다는 점은 후발적 경정청구가 인정되지 않아야 할 근거로서 충분하지 않다. 그럼에도 불구하고 위 ‘숨은 전제’를 이용하여 논증한 대상판결에는 논리적 오류가 있다.

V. 대상판결이 인용한 판례의 분석 및 비판

대상판결의 논증이 타당하지 않음은 상술한 바와 같으나, 본고는 명시적인 판시뿐만 아니라 그를 뒷받침하기 위해 인용된 판례도 함께 살펴보고자 한다. 인용된 판례들이 대상판결의 간접적인 근거가 될 수 있는지, 혹은 인용된 판례를 대상판결의 사안에 유추적용할 수 있는 것은 아닌지 확인해보고자 한다. 그렇게 할 때 판결문에 담긴 대법원의 입장을 보다 온전하게 살펴 보았다고 할 수 있을 것이기 때문이다.

대상판결은 민법의 법리인 채권자취소의 상대효를 실시하면서 3개의 판례를 인용한다. 상대효 법리가 일반론적으로 등장한 민사판례 1건과(대법원 2006. 8. 24. 선고 2004다23127 판결), 상대효를 근거로 세법적 판단이 내려진 판례 2건(대법원 2000. 12. 8. 선고 98두11458 판결, 대법원 2012. 8. 23. 선고 2012두8151 판결)이 그것이다.

전자의 민사판례는 사안의 구조가 대상판결과 상이한바, 단지 채권자취소판결이 소급적인 취소의 효과를 발생시키지 않는다는 법리를 명확히 실시한 판례로서 인용된 것으로 보인다. 반면, 후자의 세법 판례 2개는 외형상 대상판결과 유사한 부분이 있다. 한편으로는 외형상의 유사성을 제외하고는, 민법상의 상대효 법리를 실시하며 세법 판례가 인용될 이유를 달리 찾을 수 없다. 대상판결이 명시적으로 이 판례들을 유추적용한 것은 아니지만, 상대효 법리가 세법

적 판단에 적용되는 양상을 보여줌과 동시에 최소한 유추적용을 암시하는 간접적인 근거 정도로 제시하기 위해 인용되었을 수 있다고 판단된다. 이에 이하에서는 인용된 2개의 세법 판결이 대상판결의 근거가 될 수 있는지 살펴본다.

【대법원 2000. 12. 8. 선고 98두11458 판결】

사안에는 크게 두 가지 쟁점이 존재하나 대상판결과 관련된 사해행위취소 및 후발적 경정청구와 관련된 쟁점을 살펴본다. 사안에서 원고는 소외 1로부터 사건 토지와 건물을 매수한 후 소유권이전등기를 경료하였는데, 소외 1의 채권자인 소외 2가 원고와 소외 1 사이의 매매계약이 사해행위임을 이유로 채권자취소 및 원상회복을 구하여 확정판결을 받았다. 그에 따라 사해행위의 취소와 원고 명의의 소유권이전등기의 말소판결이 확정되었다. 대법원은 그렇더라도 재산세 과세기준일 현재 이 사건 건물에 관한 사실상의 소유자는 원고라 할 것이므로, 그에 대한 지방세 납세의무자도 원고라고 판단하였다.

우선, 대법원 2000. 12. 8. 선고 98두11458 판결(이하 ‘98두11458 판결’이라 한다.)은 납세의무자 원고가 부동산을 취득하였으나 사해행위취소판결로 인해 이를 원상회복해야 하는 상황에서 재산세의 납부의무가 원고에게 있는지가 문제된 사안이다. 외형상으로는 사해행위로 인해 얻은 수익에 대해 과세처분을 받았다는 점에서 대상판결과 유사해보일 수 있다.

하지만, 98두11458 판결에서 문제된 재산세와 대상판결에서 문제된 상속세는 과세 근거 및 과세 기준이 크게 다르다. 대상판결에서 문제된 상속세는 상속세 및 증여세법에 따라 상속재산에 대해 일회적으로 과세되는 것이다. 반면, 98두11458 판결에서 문제된 재산세의 경우 지방세법 제107조 제1항에 따라 ‘재산세 과세기준일 현재 재산을 사실상 소유하고 있는 자’에게 납부의무가 있으며 그에 따라 매년 해당 일에 사실상 소유자를 따져 과세가 이루어지는 기간 과세 세목이다. 즉, 만약 수익자 혹은 전득자가 해당 과세일에 해당 토지의 사실상 소유자로서 토지를 사용·수익하고 있을 경우 납세할 의무가 성립하는 것이다. 98두11458 판결의 경우 말 그대로 과세기준일에 원고가 해당 토지를 사용·수익하였기에 이를 근거로 하여 재산세 과세처분이 이루어진 것일 뿐이며, 이는 상속에 관한 과세처분이 법리상 타당한지 여부와는 무관한 논리이다. 따라서 98두11458 판결은 외형상 대상판결과 유사할 수는 있을지언정, 그 안의 구체적인 법리는 대상판결의 사안에 유추적용하기에 적합하지 않다.

【대법원 2012. 8. 23. 선고 2012두8151 판결】

원고는 한신골드 주식회사(이하 ‘한신골드’라고 한다.)의 대표이사인 소외인으로부터 주식회사 반야유업의 주식 18,200주(이하 ‘이 사건 주식’이라고 한다.)를 취득하였다. 과세관청은 세무조사를 실시하여 소외인이 이 사건 주식을 원고에게 명의신탁한 것임을 확인하고, 피고에게 명의신탁재산에 대한 증여세를 부과하도록 과세자료를 통보하였다. 피고는 위 과세자료에 따라 구 상속세 및 증여세법(2010. 1. 1. 법률 제9916호로 개정되기 전의 것) 제45조의2 제1항을 적용하여 원고에게 이 사건 주식에 대하여 증여세를 결정·고지하였다.

한편 대한민국은 이 사건 주식을 실제 소유자이자 한신골드의 제2차 납세의무자인 소외인에게 원상회복시켜 조세채권에 충당하고자 원고를 상대로 사해행위취소의 소를 제기하였다. 그리고 원고와 소외인이 이 사건 주식에 관하여 체결한 양도계약을 취소하고, 원고는 소외인에게 위 주식양도계약의 취소를 원인으로 하는 주식명의개서 절차를 이행하라는 판결이 확정되었다. 이에, 이 사건 주식의 주주명부상 명의가 실제 소유자인 소외인으로 변경되었다.

원고는 2009. 7. 27. 피고에게 위 판결에 따라 이 사건 주식에 관한 양도계약이 취소되었음을 이유로 구 국세기본법 제45조의2 제2항에 근거하여 위 증여세 부과처분을 취소하여 달라는 후발적 경정청구를 하였으나, 피고는 이를 거부하는 이 사건 처분을 하였다.

대법원은 이 사건 주식의 명의신탁에 대하여 이 사건 법률조항 본문에 따라 증여세 부과처분이 이루어진 후 사해행위취소판결로 명의신탁이 취소되고 실제 소유자 앞으로 명의가 회복되었다고 하더라도 그때까지 유지된 명의신탁에 대하여 이 사건 법률조항이 정한 증여의제규정의 적용이 배제된다거나 위와 같이 명의신탁이 취소되었다는 사유가 구 국세기본법 제45조의2 제2항이 정한 후발적 경정청구 사유에 해당한다고 할 수 없다고 판단하였다.

2012두8151 판결에서 문제된 과세처분의 근거 법령은 상속세 및 증여세법(2010. 1. 1. 법률 제9916호로 개정되기 전의 것) 제45조의2 제1항이다. 이 조항은 명의신탁이 이루어진 경우 그 재산의 가액을 명의자가 실제 소유자로부터 증여받은 것으로 의제한다고 규정한다. 이는 명의신탁 제도를 이용한 조세회피 행위를 효과적으로 방지하여 조세정의 실현한다는 취지에서 실질과세의 원칙에 대한 예외를 인정하는 조항이다.⁴⁵⁾

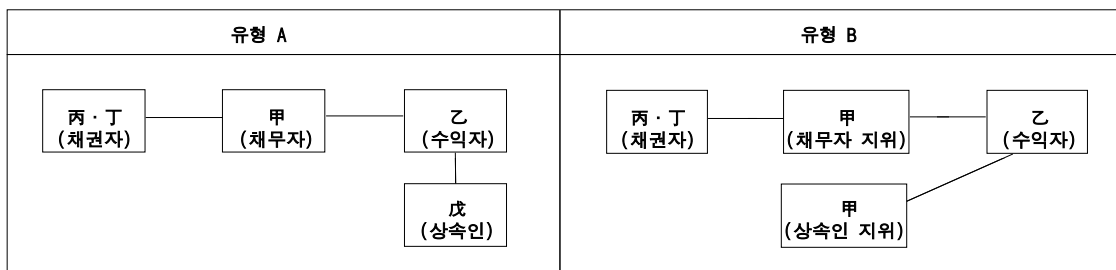
대법원은 조세회피를 목적으로 명의신탁에 따른 등기가 일단 이루어진 이상, 채권자취소판결이 선고되고 등기 명의가 실제 소유자 앞으로 원상회복되더라도 소급효가 발생하는 것은 아니므로 원상회복 전까지의 기간에는 조세회피의 목적이 달성된다는 점에 주목한다. 그에 따라, 그 등기 등이 사해행위취소판결로 원상회복되었다고 하더라도 명의신탁에 대해 위 증여의제규정의 적용이 배제되는 것은 아니라고 판단하였다.

그러나 채권자취소판결 및 그로 인한 원상회복이 2012두8151 판결에서 갖는 의미와 대상판결에서 갖는 의미는 크게 다르다. 우선 2012두8151 판결에서 문제된 증여세는 명의수탁자의 담세력을 전제로 성립하는 납세의무가 아니다. 오히려 명의수탁자에게는 실제로 주식이 증여되는 것이 아니어서 담세력이 없다는 것을 적극적으로 인정하되, 그럼에도 불구하고 조세정의를 위해 이를 증여로 의제하여 과세하는 것이다. 그에 따라, 수익자로 의제되는 수탁자가 부담하는 원상회복의무 역시 주식의 명의를 신탁자에게 도로 이전하는 것일 뿐이다. 요컨대 2012두8151 판결의 사안에서는 애초에 원상회복으로 인한 납세의무자의 담세력 상실이 문제되지 않는 것에 반해, 대상판결의 상속세 납세의무자는 원상회복으로 인해 실제로 경제적 이익을 상실하고 그러한 담세력 상실이 후발적 경정청구의 주된 근거가 된다는 점에서 본질적인 차이점이 존재한다. 따라서 2012두8151 판결은 대상판결에 대한 근거가 될 수 없다.

VI. 대상판결의 사안에 대한 후발적 경정 가부 재검토

1. 논의의 정리

〈그림 2〉 유형별 법률관계 요약도



이상에서는 대상판결의 논증은 논리적으로 타당하지 않고(본문 IV), 인용된 판례 또한 대상판결에 대한 적절한 근거가 될 수 없음을 확인하였다(본문 V). 그렇다면, 대상판결의 사안에서 후발적 경정이 인정되어야 하는지 여부는 전면적으로 다시 검토될 필요가 있다.

45) 대법원 1999. 7. 23. 선고 99두2192 판결

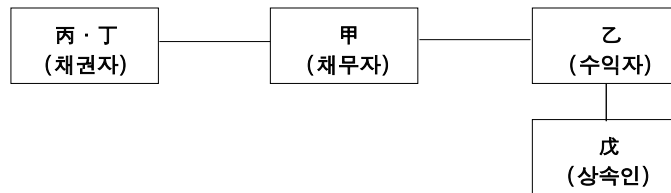
본고는 다음 2가지 질문에 순차적으로 답함으로써 대상판결의 사안을 검토해본다. ① 피상속인이 일탈재산을 증여받은 후 상속인이 이를 상속하였으나 종전의 증여가 채권자취소된 경우, 상속인은 상속재산을 원상회복(반환)할 의무를 부담하게 된다. 이 의무를 이행함으로써 상속재산을 상실한 것은 후발적 경정을 통해 상속세를 면하게 할만한 사유에 해당하는가? ② 위 법률관계에서 채무자와 (수익자의) 상속인이 동일인인 경우, 그렇지 않은 경우와 비교하여 후발적 경정 가부를 다르게 판단할 이유가 있는가?

대상판결의 사안에는 위 두 쟁점이 혼재되어 있다. 따라서 대상판결의 법률관계를 두고 두 쟁점을 함께 이야기한다면 논의 역시 명확하지 않게 될 가능성이 있다. 이에, 본고는 두 가지의 서로 다른 법률관계 유형을 상정한 뒤, 각 유형의 사안에서 후발적 경정청구가 인정되어야 하는지를 단계적으로 검토함으로써 위의 두 질문에 차례로 답하고자 한다.

첫째, 채무자와 상속인이 서로 다른 일반적인 법률관계에서 상속의 기초가 된 증여가 채권자취소되어 상속재산을 원상회복할 의무가 발생하였고, 그에 따라 상속재산을 반환한 사안(이하 ‘유형 A’ 라 한다.)에서 상속세를 면하기 위한 후발적 경정청구가 가능한지 검토한다.⁴⁶⁾ 둘째, 기타 사실관계는 유형 A와 동일하나 채무자와 (수익자의) 상속인이 동일인인 경우(이하 ‘유형 B’ 라 한다; 대상판결의 법률관계와 같다.) 상속세에 대한 후발적 경정청구 인정 여부에 있어 유형 A와 달리 판단할 이유가 있는지 살펴본다.

2. 채무자와 상속인이 서로 다른 경우(유형 A)에 대한 검토

〈그림 3〉 유형 A의 법률관계 요약도



가. 개요

유형 A의 사안은 甲이 乙에게 증여한 토지 X를 戊가 상속하였으나, 채권자 丙·丁이 甲으로부터 乙에게로의 증여를 채권자취소하여 戊가 이를 반환한 사안이다. 이때 乙과 戊는 사해행위에 대해 악의였던 것으로 전제한다. 본고는, 이 사안에서 戊가 상속세를 면하기 위해 후발적 경정을 청구할 경우, ‘채권자취소판결로 인한 상속재산의 반환’이라는 사유는 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호의 사유에 해당하여 후발적 경정이 인정되어야 함을 논하고자 한다.

국세기본법 제45조의2 (경정 등의 청구) 제2항 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는 제1항에서 규정하는 기간에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 3개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

1. 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때 - ① ...

5. 제1호부터 제4호까지와 유사한 사유(①)로서 대통령령으로 정하는 사유(②)가 해당 국세의 법정 신고기한이 지난 후에 발생하였을 때

46) 이러한 유형 A의 법률관계에서 후발적 사유에 의한 경정 가부에 대한 대법원의 명시적인 판례는 존재하지 않는다.

국세기본법 시행령 제25조의2 (후발적 사유) 법 제45조의2제2항제5호에서 “대통령령으로 정하는 사유”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. ...

2. 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우 - ③

...

4. 제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유(③)에 해당하는 경우 - ②

유형 A사안에서 戊의 상속재산 반환이 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호의 사유에 해당하기 위해서는 ① 동조 동항 제1-4호와 유사한 사유이자 ② 대통령령에 규정된 사유여야 한다. 본고는 戊의 상속재산 반환이 동조 동항 제1호와 유사한 사유(①)이고, 대통령령인 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호에 규정된 사유(②)에 해당함을 보이고자 한다. 이때 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호 역시 ‘동시행령 동조 제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 경우’에 후발적 경정이 인정된다고 규정하고 있는바, 戊의 상속재산 반환은 동시행령 동조 제2호와 유사한 경우(③)에 해당함을 보인다.

나. 유형 A 사안이 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에 해당하지 않는 이유

戊의 상속재산 반환이 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호 사유와 ‘유사하다’는 판단은, 해당 사유에 ‘정확히 들어맞는 것은 아니’라는 의미를 함축한다.⁴⁷⁾ 이에, 먼저 유형 A에서 상속재산 반환이 제1호 사유에 정확히 해당한다고 보기는 어려운 이유를 살펴본다.

혹자는 유형 A에서 상속재산 반환이 제1호의 사유에 ‘정확히 해당’한다고 주장할 수 있다. 즉, 당초 상속세 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래(증여)에 관한 소송(사해행위취소소송)에서 판결에 의하여 거래의 준부와 법률효과가 다른 내용의 것으로 확정(상속재산에서 증여자의 재산으로 원상회복)된 경우 제1호가 적용되어야 한다고⁴⁸⁾ 논할 수 있다.

하지만, 이는 타당하지 않다. 제1호를 분설하여 살펴보자. 첫째, 제1호는 세액의 ‘계산 근거가 된 거래 또는 행위’에 관한 소송이 있을 것, 그리고 그 판결로 인해 해당 거래 또는 행위가 다른 것으로 확정될 것을 요구하고 있다. ‘계산 근거가 된 거래 또는 행위’란 결국 과세요건과 관련된 사실을⁴⁹⁾ 의미한다. 유형 A에서 상속세 과세요건을 충족시키는 행위이자, 세액계산의 근거가 된 행위는 ‘상속으로 인한 戊의 재산취득’이다.

둘째, 상속 및 그로 인한 재산취득이 ‘그에 관한 소송에 대한 판결에 의해 다른 것으로 확정’되었어야 한다.⁵⁰⁾ 이에 관하여, 어떤 판결을 ‘그에 관한 소송에 대한 판결’이라고 볼 것인지가 문제된다. ‘세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위’와 ‘판결’ 사이의 관련성을 어떻게 판단할 것인지에 관해 대법원이 구체적으로 판시한 바는 없다. 다만 학설상으로는 주문을

47) 제1호 사유가 유형개념이라는 점을 고려한다면, 여기서 들어맞는다는 개념 역시 일정한 요건을 충족한다는 의미이기 보다는, 법의 문언 및 적용례 등에 비추어 제1호가 적용되기에 적절한 사례 유형에 들어맞는다는 의미라는 점을 밝혀둔다.

48) 유철형, “[판결] 사해행위로 취득한 재산 상속시 사해행위 취소시 상속세 납세의무는?”, 세정일보, 2020. 12. 7. <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=30311> (최종접속일 2022. 2. 25.).

49) 김두형(주 13), 20면.

50) ‘판결’의 의미 및 범위가 문제될 수 있으나, 우선 민사판결이 명백히 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 ‘판결’에 해당할 수 있다는 점에 관해서는 이견이 없다. 김두형(주13), 23-34면; 윤지현(주 13), 240-246면; 유철형, “후발적 경정청구사유인 ‘판결’의 범위에 관한 연구-대법원 2020. 1. 9. 선고 2018두61888 판결을 중심으로-”, 조세법연구 제26집 제3호, 한국세법학회(2020), 161-164면.

기준으로 판결의 기판력이 미치는 범위 안에서 거래·행위의 존부나 법률효과가 달라질 경우 해당 판결을 ‘그에 관한 소송에 대한 판결’이라고 할 수 있다는 견해가 제시되었고,⁵¹⁾ 하급심(제1심)에서 사실상 동일한 취지의 판시를 한 바 있으며, 동일 사건에서 대법원도 결론에 있어서 하급심의 판결과 동일한 입장을 취한 바 있다.⁵²⁾ 판결의 기판력의 범위는 기본적으로 주문을 기준으로 판단하므로, 생각건대 판결의 주문이 해당 거래·행위에 변동을 초래하는지를 기준으로 판결과 거래·행위의 관련성을 판단하는 학설과 판례의 입장은 타당하다. 요컨대, 판결의 주문으로 거래 또는 행위 등이 다른 것으로 확정될 때, 즉 ‘거래 또는 행위의 존부나 법률효과 등이 다른 것으로 확정됨으로써 최초 신고 등이 정당하게 유지될 수 없게’⁵³⁾ 될 때 해당 사안은 제1호에 해당하는 사안이 될 것이다.

하지만, 유형 A에서 상속재산을 반환케 하는 채권자취소판결의 주문을 기준으로 한 기판력은 상속 및 상속재산 취득의 효력에 영향을 미치지 않는다. 판결은 수익자 Z(혹은 그 포괄승계인 戊)에게 원상회복의무를 발생시키고, 채권자에게는 원상회복을 청구할 채권적 권리를 장래를 향해 부여했을 뿐, 이미 이루어진 상속을 다른 내용의 것으로 바꾸거나 상속 자체를 없던 일로 만들지 않는다. 상속으로 인한 재산 취득의 효력 역시 전혀 영향을 받지 않으며, 판결로 인해 상속세의 과세요건사실의 충족 여부가 달라졌다고 판단하는 것도 타당하지 않다.

결론적으로, 채권자취소판결은 ‘상속 및 상속으로 인한 재산취득’의 존부나 그 법률효과에 영향을 미친 바가 없으므로, 유형 A 사안은 제1호의 사유에 정확히 해당한다고 할 수 없다.

다. 유형 A 사안이 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호에 해당하는 이유

1) 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호 사유와의 유사성 - 동조 동항 제5호⁵⁴⁾ 사유 해당 여부에 대한 검토의 필요성

유형 A 사안에서 상속재산 반환이 제1호의 사유에 ‘정확히 해당’하지 않는다고 할지라도 그와 ‘유사한’ 사유에 해당함을 부정하기는 어렵다. 甲으로부터 Z에게로의 증여에 대한 채권자취소판결이 엄밀한 의미의 ‘상속 및 그로 인한 재산취득에 관한 판결’은 아닐지라도 상속인 戊를 (토지 X를 상속했다는 이유로) 소송의 피고로 삼게 되고, 판결로써 상속인 戊에게 원상회복의무를 부과하고 있으며, 이로 인해 戊는 상속받은 재산을 전부 원상회복하게 됨으로써 상속의 효과가 사실적으로는 없는 것과 같이 확정된다. 상속으로 인한 재산취득을 사실적으로 무력화하는 법적 강제력을 발생시킨다는 점에서 채권자취소판결을 ‘상속 및 그로 인한 재

51) 김두형(주 13), 20-25면; 유철형(주 50), 161-164면; ‘그에 관한 판결’의 범위를 이처럼 민사 판결의 주문을 기준으로 하여 좁게 해석하는 것에 반대하는 견해도 존재한다(윤지현(주 13), 242-246면). 이러한 입장은, 사실관계가 종래 알려진 것과 다르게 법원의 판결에서 인정되었으며 그것이 납세의무에 중요한 영향을 미친 경우, 그 내용이 주문에 기재되지 않았다는 이유만으로 후발적 경정청구가 거부되어서는 안 된다고 논한다. 여기에서 대립하는 견해 각각의 당부를 구체적으로 논하기는 어려우며, 이는 본고 논의의 범위를 벗어난다. 본고에서는 우선 하급심 및 대법원 판례의 판시로부터 확인되는 입장, 즉 기본적으로는 주문을 기준으로 ‘그에 관한 판결’을 판단하는 입장에 입각하여 논의한다.

52) “국세기본법 제45조의2 제2항 제1호 ‘과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에서 판결 등에 의하여 다른 것으로 확정된 때’라 함은 과세표준 및 세액의 계산 근거가된 거래 또는 행위 등이 재판과정에서 투명하게 다투어졌고 그것이 판결의 주문과 이유에 의하여 객관적으로 확인되는 경우이거나, 그 이외에 의제자백에 의한 판결이나 임의조정, 강제조정, 재판상 화해 등과 같이 판결이나 결정문 자체로는 거래 또는 행위에 대한 판단을 알 수 없더라도 거래 또는 행위 등이 재판과정에서 투명하게 다투어졌고 그결론에 이르게 된 경위가 조서 등에 의하여 쉽게 확인할 수 있고, 조세회피의 목적이 없다고 인정되는 경우만을 한정한다고 해석함이 상당하다”고 판시하였다. 서울행정법원 2009. 4. 2. 선고 2008구합39059 판결; 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결.

53) 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결.

54) 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호는 “제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때”이다.

산취득에 관한 판결’과 유사하다고 볼 수 있을 것이며, 상속인 戊가 상속재산을 전부 반환하게 된다는 점에서 상속의 존부 혹은 법률효과에 변동이 있는 것과 유사하다고 판단할 수 있다.

국세기본법 제45조의2 제2항 제5호에 따르면, 특정 사유가 동조 동항 제1-4호와 유사하고, 대통령령으로 정하는 사유에 해당한다면 후발적 경정사유로 인정될 수 있다. 戊의 상속재산 반환이 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호 사유와 유사함은 상술한 바와 같다. 이에, 이 사유가 국세기본법 시행령에 정한 사유에도 해당하는지에 대한 추가적인 검토가 요구된다.

2) 유형 A 사안이 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호⁵⁵⁾ 사유에 해당하는지 여부

본고는 戊의 재산반환이 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호의 사유에 해당함을 논한다. 동 시행령 동조 제4호는 동시행령 동조 제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유에 해당하는 경우 후발적 경정청구가 가능하다고 본다. 결론적으로, 유형 A는 그중 제2호⁵⁶⁾와 유사한 사유가 있는 경우에 해당한다고 판단된다. 이하에서 이를 보인다.⁵⁷⁾

‘제2호와 유사하다’는 것은 역시 제2호에 정확히 해당하지는 않는다는 의미이기도 한데, 유형 A 사안에서 乙과 丙 사이에 계약의 성립이나 해제가 없었으므로 정확히 해당하지 않는다는 점은 명확하다. 그러나 여전히 제4호에 의거하여 제2호와 유사한 경우라고 할 수 있는지에 대해서는 충분히 판단의 여지가 남아있다.

판단을 위해, ‘열거된 사유에 해당하지 않지만, 국세기본법 제25조의2 제4호를 근거로 후발적 경정이 인정된’ 판례들의 사안을 살펴보고 이를 유형 A 사안에 유추적용할 수 있는지 검토한다. 이때, 살피건대 판례는 제4호를 적용함에 있어 제1호부터 제3호 중 정확히 어떤 사유와 유사하다고 판단한 것인지 명확하게 명시하지 않고 있다. 다만, 각 제1호·제3호는 각각 관청의 처분 혹은 세액 계산 등과 관련된 사유인바,⁵⁸⁾ 이하에서 비교의 대상으로 삼은 판례들에서는 관청 혹은 세액 계산 과정의 장애물과 등과 전혀 무관한 사유가 문제되었으므로, 제2호가 아닌 제1호·제3호와의 유사성이 제4호 적용의 근거가 되었을 가능성은 매우 낮다는 점 정도를 미리 밝혀둔다.

한편, 종전 판례에서 문제된 사유와 대상판결의 사유가 어떤 부분에서 유사한지 역시 중요한 문제이다. 선례에 기대어 추론을 하는 경우에는, 부수적인 부분이 아닌 중요한 부분이 서로 유사하다는 판단이 필요하기 때문이다.⁵⁹⁾ 본문 III에서 살핀 바와 같이 채권자취소판결의 핵심적이고 중요한 특성은 결국 ‘일탈재산의 회복을 위한 원상회복의무의 발생 및 그것의 이행’에

55) 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호는 “제1호부터 제3호까지의 규정과 유사한 사유에 해당하는 경우”이다.

56) 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호는 “최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우”이다.

57) 이때, 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호에 해당함을 보이는 방법은, 유형 B의 사안이 종전에 제4호의 적용이 인정된 판례의 사안과 유사함을 보이는 방식에 의한다. 그와 대비되는 방법으로 해당 사유에 해당하기 위한 요건을 몇 가지 하위 징표로 정의하고, 엄격한 삼단논법에 따라 사안을 각 요건에 포섭하는 방법이 있다. 하지만, 애초에 시행령 1-3호의 사유 각각이 명확한 하위징표 몇 가지로 사유로 정의될 수 있는 성질이 아니고, 그와 ‘유사한’ 경우를 판단하는 것은 더더욱 요건에 따른 사안 포섭의 방식으로 가능한 것이 아니다. 다만, 두 대상이 유사하다고 판단하기 위해서는 ‘중요한 부분’에 있어서의 유사성이 입증되어야 한다는 점은 자명하다. 이에, 채권자취소판결이 발생시키는 효력의 핵심에 집중하여 이것과 종전 판례에서 인정된 사유를 서로 비교해본다.

58) 국세기본법 시행령 제25조의2 제1호는 “최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 관청의 허가나 그 밖의 처분이 취소된 경우”이고, 동시행령 동조 제3호는 “최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 장부 및 증거서류의 압수, 그 밖의 부득이한 사유로 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 해당 사유가 소멸한 경우”이다.

59) 칼 엥기쉬(주 20), 308-314면.

있으며, 유형 A 사안에서 문제되는 사유 역시 원상회복의무의 이행에 따라 戊가 재산에 반환하였다는 사정이다. 이하에서는 ① 이와 같은 의무의 발생 혹은 이행으로 인해 경제적 이익을 상실한 경우 후발적 경정이 인정된 판례가 있는지, ② 의무가 기존의 사실관계에 인하여 예정되어 있었던 것이 아니라, 법원의 형성판결 또는 제3자의 형성권 행사 등으로 인하여 형성권적으로 발생한 사안에서도 후발적 경정이 인정될 수 있을 것인지 살펴본다.

가) 과세의 근거가 된 법률행위로부터 얻은 수익이 그에 ‘내재되어 있던’ 사유로 인해 상실된 경우, 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호에 의거하여 후발적 경정청구가 인정되어야 하는지 여부

(1) 관련 판례

수익자 乙에게 일탈재산의 원상회복의무를 부담시키는 채권자취소판결이 확정되면, 乙의 상속인이자 포괄승계인인 戊가 결국 이 원상회복의무를 부담한다. 戊는 상속재산을 반환해야 하며, 반환하지 않을 경우 강제집행을 당하는바 사실상 상속재산으로 인한 이익을 상실하게 된다.

이와 같이 경제적 이익을 얻었음을 전제로 과세처분이 이루어졌으나 이후 특정 사유로 인해 그 이익이 상실되었고, 다만 그런 이익 상실이 법 및 시행령에 열거된 사유에 정확히 들어맞지는 아니하여 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호를 근거로 후발적 경정이 이루어진 판례를 살펴본다.

【대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 판결】

재건축정비사업조합의 조합장인 원고는 소외 1 및 소외 2로부터 뇌물을 교부받았다. 이후 형사처벌을 받고 뇌물 상당의 금액에 대해 추징 판결을 받았으며, 추징금을 모두 납부하였다. 그러나 과세판정은 뇌물이 구 소득세법 제21조 제1항 제23호가 정한 기타소득에 해당한다고 보아 그에 대해 종합소득세를 부과하는 이 사건 처분을 하였다. 이에 대해 원고는 후발적 경정청구를 한바, 대법원은 뇌물의 수령 당시에 일단 납세의무가 성립하였다고 하더라도 그 후 추징과 같은 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화되는 후발적 사유가 발생하여 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 그 전제를 잃게 되었으므로, 당초에 위법소득에 관한 납세의무가 성립하였던 적이 있음을 이유로 한 이 사건 처분은 위법하다고 판단하였다.

【대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결】

피상속인인 망인과 원고2는 소외 주식회사의 대출금채무를 연대보증하였다. 망인은 1997. 9. 13. 사망하였는데, 당시에는 대출금채무의 변제기가 도래하지 않았고 주채무자인 소외 주식회사가 변제자력도 있었기 때문에 원고들은 상속세 과세표준 및 세액을 신고하면서 위 연대보증채무를 상속재산에서 공제하지 않았다. 피고 과세관청도 공제하지 않은 채로 상속세를 부과처분하였다. 그 후 소외 주식회사가 부도를 내고 폐업하여 변제불능의 무자력 상태가 되자 채권자인 주식회사 우리은행이 망인의 상속인들인 원고들에게 대출금채무의 원금 및 지연손해금의 지급을 구하는 소송을 제기하여 승소하였다. 이에 연대채무를 변제하게 된 상속인은 연대채무 가액을 상속재산에서 제외하여 상속세를 감액해달라는 취지의 후발적 경정을 청구하였다. 대법원은 이러한 연대채무의 확정은 후발적 경정사유에 해당한다고 인정하였다.

대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 판결(이하 ‘2014두5514 판결’ 이라 한다.)과 대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결(이하 ‘2008두10133 판결’ 이라 한다.)이 대표적인 판례이다. 2014두5514 판결은 ‘뇌물 소득을 추징당해 수익을 상실한 사정’을 후발적 경정청구 사유로 인정하여 소득세를 면해주었으며, 2008두10133 판결은 ‘피상속인이 지고 있었던 연대보증채무의 이행으로 인해 상속재산의 수익을 누리지 못하였고 그로 인해 납세의무의 전제가 상실

되었다는 것' 이 후발적 경정청구 사유에 해당한다고 판단하여 상속세를 일부 면해주었다.

두 사안의 공통점은 두 가지로 정리될 수 있다. 첫째, 이익을 상실시킨 사정이 이익 취득 당시부터 법에 의해서는 이미 예정되어 있었다는 점이다. 뇌물 소득의 경우 뇌물수수 시점에서 뇌물죄의 구성요건이 충족되는바, 그에 따라 뇌물 소득이 추정당해야 한다는 점은 우리 형법 제134조에 의해 예정되어 있다. 몰수·추징은 이 예정된 바가 실제로 실현된 결과일 뿐이다. 2014두5514 판결은 이를 두고 '내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화되었다' 라고 표현하였다. 주채무자가 변제하지 못할 시 연대채무자가 채무를 부담해야 한다는 점도 계약 성립 시점부터 예정되어 있었으며, 이후 조건부로 예정되어 있던 바가 현실화된 사안이라는 점에서 2008두10133 판결의 사안도 유사하다. 요컨대, 소득을 얻은 경위와 전혀 무관한 사정(새롭게 발생한 채무의 변제에 사용 등)으로 인해 이득을 상실한 것이 아니라, 소득의 발생 자체와 긴밀히 연관되어 있으며 발생 당시부터 존재하던 사유로 인해 소득을 상실한 사안이라는 공통점이 있다.

둘째, 일정한 법적 의무에 의해 납세자의 의사와 무관하게 혹은 의사에 반하여 이익이 상실되었다는 점이다. 뇌물 소득에 대한 추징은 물론이고, 연대채무의 부담 역시 납세의무자의 의사와 무관하게 소득을 상실시키는 사유이다. 취득한 경제적 이익을 임의로 소비하거나 자발적으로 포기한 것이 아니고, 법이 예정한 사유로 인해 비자발적으로 상실한 것이라는 측면에서 납세자에게 부당하거나 과도한 부담을 지우지 않으려는 입장을 공통적으로 살펴볼 수 있다. 이러한 판단은 '납세자의 권리구제를 확대하려는 것'⁶⁰⁾이 후발적 경정청구 제도의 취지라는 관점에서 실제로 권리구제의 필요성을 기준으로 후발적 경정 사유를 인정해온 판례의 경향⁶¹⁾에도 부합한다.

다만, 주의할 것은 두 번째 공통점과 관련하여 '이익이 납세자의 의사와 무관하게 상실되었다는 것' 이 곧 '납세자가 이익 상실이라는 결과에 전혀 기여한 바가 없다' 는 의미가 아니라는 점이다. 2014두5514 판결에서 뇌물을 수령한 원고는 넓게 보면 뇌물의 추징에 스스로 원인을 제공한 자에 해당한다. 그러나 이익의 상실이라는 측면만 놓고 보았을 때는, 해당 이익 자체를 직접 포기한 것은 아니고 형법에 의해 강제로 추정당한 것이라고 할 수 있다. 이에 2014두5514 판결은 후자의 관점에서, 뇌물을 수령하였음에도 불구하고 납세자의 권리를 구제할 필요성을 인정한 것이라고 볼 수 있다.

(2) 유형 A 사안에의 적용

위 판례와의 일관성을 고려하였을 때, 유형 A의 사안에서 戊의 후발적 경정청구가 인정되는 것이 타당하다.

첫째, 상속인 戊가 상속재산을 상실할 가능성은 이미 그 재산에 내재되어 있었다. 채권자취소권의 요건은 사해행위 시점에 즉시 충족되며, 이후 해당 재산은 언제든지 채권자에 의해 채권자취소되고 강제집행의 대상이 될 위험에 노출된다. 즉, 甲이 乙에게 사해행위로서 재산을 증여한 시점부터 이미 채무자 丙·丁이 甲의 증여행위에 대해 채권자취소소송을 제기하여 승소할 수 있다는 가능성이 존재하고 있었다. 상속인 戊는 그 상실가능성이 내재된 재산을 취득하였고, 단지 丙·丁의 소 제기에 의해 그 가능성이 현실화된 것이다. 이런 점에서 2014두5514 판결 및 2008두10133 판결과 매우 유사하다고 할 수 있다.

60) 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009두22379 판결; 대법원 2017. 9. 7. 선고 2017두41740 판결 등.

61) 임한술(주 11), 7-15면.

둘째, 이러한 이익 상실 가능성의 발생 및 현실화는 모두 상속인 戊의 의사와 무관하게 발생한 사정이다. 채권자취소판결은 戊의 의사와 전혀 상관없이 채권자 丙·丁이 받아들인 것이기 때문이다. 그리고 그에 기해 강제집행이 실시되어 戊가 상속재산을 반환하게 되는 것이므로, 이러한 상황에 놓여있는 납세자 戊는 2014두5514 판결 및 2008두10133 판결의 사안에서와 마찬가지로 구제의 필요성이 인정된다.

혹자는 戊가 사해행위에 악의였다면 결과에 책임이 있으므로 권리구제의 필요성을 인정하기 어렵지 않느냐고 반문할 수 있다. 하지만, 2014두5514 판결에서 고의로 뇌물을 수령함으로써 몰수·추징의 직접적인 원인을 제공한 자에 대해서도 소득세를 면해주었던 것을 고려한다면, 단순히 사해행위에 대해 악의였다는 이유만으로 권리구제의 필요성을 인정하지 않는 것은 형평에 어긋난다. 戊가 사해행위에 대해 악의였는지와 무관하게 권리구제의 필요성은 인정된다고 보는 것이 타당하다.

요컨대, 종전 판례는 i) 법이 예정하고 있던 사정에 의해 ii) 납세자의 의사와 무관하게 이익이 상실된 경우 후발적 경정을 통해 해당 이익에 대해 성립되어 있었던 납세의무를 면해준바, 유형 A의 사안도 그와 달리 판단할 이유가 없다. iii) 또한, 납세자가 이러한 사해행위에 대해 악의였는지 여부는 결론과 무관하다.

나) 제3자의 형성권 행사에 의해 사후적으로 ‘법률관계가 변동’된 경우에도 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호에 의거하여 후발적 경정이 인정될 수 있는지 여부

납세의무자가 담세력을 상실하게 된 원인이 ‘자신이 속한 법률관계의 사후적인 변동’인 경우에도 후발적 경정청구가 인정되어야 하는지가 문제된다. 앞서 살펴본 이른바 ‘몰수·추징 판례’⁶²⁾ 및 ‘연대채무 상속 판례’⁶³⁾에서 납세의무자가 수익을 상실한 것은 사후적으로 특정한 법률관계가 창설되었기 때문이 아니라, 종전 법률관계에 변동이 없으나 납세의무자가 본래 부담하던 이행의무를 이행하게 됨에 따른 것이었다.

반면, 유형 A 사안에서는 丙·丁의 채권자취소권 행사가 납세의무자 戊로 하여금 새로운 법률관계의 당사자가 되도록 하는 형성적 효과를 갖는다. 즉, 과세처분 당시 이미 성립되어 있던 의무의 이행으로 인해 담세력이 변동하는 경우가 아니라, 과세처분 이후 새롭게 발생한 의무의 이행으로 인해 담세력이 변동하는 경우라는 점에서 위 두 사안과 대상판결은 차이가 있다. 이때, 후자의 경우도 후발적 경정사유로 인정하는 것이 타당한지 검토할 필요가 있다.

법문언을 우선적으로 살펴보면, 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호는 해제권이 행사된 경우 후발적 경정청구를 인정하고 있음을 확인할 수 있다.⁶⁴⁾ 예컨대 이미 매매계약이 유효하게 성립하고 대금을 수령하여 소득세를 신고·납부한 경우에도, 상대방이 해제권을 후발적으로 행사하였다는 사정만으로도 소득세에 대한 후발적 경정청구가 될 수 있다고 법문이 인정하고 있는 것이다.

해제권은 형성권이다.⁶⁵⁾ 즉, 상대방이 해제권을 행사하기 전에 납세의무자에게는 이를 이행

62) 대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 판결.

63) 대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결.

64) ‘과세의 근거가 된 행위의 효력과 관계되는 계약이 ‘해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우’에도 후발적 경정청구가 인정된다.’

65) 민법 제543조 등에서 규정하고 있는 계약의 해제의 효과의 법적 성질에 대해서는 직접효과설·청산관계설·절충설 등 여러 견해가 대립해온 것이 사실이나, 본고에서는 판례 및 다수설이 택한 직접효과설 중 물권적 효과설에 입각하여 사안을 살펴보도록 한다. 직접효과설 중 물권적 효과설은 계약이 해제되면 해당 계약에 기한 채권 및 물권변동이 소급적으로 무효가 된다는 입장이다. 이러한 입장에서 해제권은 의사표시에 의해 법률관계를 변동시키는 형성권에 해당하게 된다.

할 의무가 없지만, 이를 행사하는 순간 형성적으로 그런 의무가 발생하게 된다. 이로부터, 과세의 근거가 된 법률행위가 이미 유효하게 성립하였다라도 후발적으로 일방의 의사표시에 의해 발생하는 형성적 법률효과 및 그로 인한 담세력 변동 역시 후발적 경정 사유가 될 수 있다는 후발적 경정사유의 경계를 확인할 수 있다. 또한, 채권자취소권과 해제권 모두 과세의 근거가 된 법률행위가 곧 해당 권리의 성립근거가 된다는 점에서도 공통점을 갖는다.

물론 제3자의 채권자취소와 계약 상대방의 해제 간 여러 차이점이 존재하는 것도 사실이다. 요건상 차이, 즉 과세의 근거가 된 법률행위의 상대방 당사자가 행사하는 권리인지 아니면 제3자가 행사하는 것인지 등의 차이도 있겠지만, 후발적 경정사유 인정 여부를 판단하는 데에 있어서 중요한 것은 효력의 차이이다. 해제권의 행사는 과세의 근거가 된 법률행위를 소급적으로 소멸시키는 효과를 발생시키지만, 채권자취소권의 행사는 상대효만을 갖는바 그러한 소급효를 발생시키지 않는다는 점에서 주요한 차이가 있다.

혹자는 이 차이에 주목하여 사후적인 법률관계 변동이 후발적 경정사유로 인정받기 위해서는 그 변동이 소급효를 발생시켜야 한다고 주장할 수 있다. 채권자취소권과 달리 해제권은 소급효를 갖기 때문에 국세기본법 시행령이 이를 후발적 경정사유로 인정한 것이라는 주장이다. 하지만 이는 타당하지 않다. 본문 IV. 2.에서 살펴본 바와 같이 조문과 판례는 실제 납세의무자가 속한 법률관계는 소급적으로 변동하지 않았음에도 그 주변 법률관계의 변동으로 인해 담세력이 감소된 경우에도 납세의무자를 보호해주고 있다. 그런데 동일하게 후발적으로 발생한 사정으로 인해 납세의무자의 담세력이 감소한 상황에서, 단지 납세의무자가 해당 법률관계 변동의 당사자라는 이유만으로 납세의무자를 더 약하게 보호할 이유를 찾기는 어렵다.

마지막으로, 우리나라에서 후발적 경정청구 제도를 도입하며 입법의 모델로 삼은 일본의 경우 경정사유를 엄격하게 규정하여 형성적인 법률관계 변동을 사유로 인정하고 있지 않지만, 그와 달리 포괄조항을 통해 후발적 경정청구 사유의 범위를 넓힌 우리나라에서는 형성적 법률관계 변동 역시 후발적 경정사유가 될 수 있다고 해석되어야 할 것이라는 점⁶⁶⁾ 역시 위 결론을 지지한다. 결론적으로, 법·시행령 그리고 종전 판례의 법리를 종합적으로 고려하였을 때 유형 A 사안에서 상속세를 면하기 위한 戊의 후발적 경정청구는 인정되어야 한다.

라. 상속세의 법적 성질에 비추어본 유형 A 사안 검토

혹자는 상속세의 법적 성질에 비추어볼 때, 상속세 부과처분 혹은 경정에 있어 애초에 상속인이 상속재산의 이익을 취득하였는지 혹은 상실하였는지를 고려할 필요가 없다고 주장할 수도 있다. 특히, 우리 법이 상속세 산정에 있어 유산취득세 방식이 아닌 유산세 방식을 택하고 있다는 점이 지적될 수 있다.⁶⁷⁾ 우리 법은 상속세 세액을 피상속인이 실제로 취득하는 재산 가액을 기준으로 산정하지 않고, 계산된 상속재산 자체를 기준으로 하여 산정하고 있다. 혹자는 소득세는 양도된 재산의 가액 자체가 아니라 결국 납세자가 수익한 바를 과세의 대상으로 삼는 반면, 상속세는 소득이 아닌 재산을 기준으로 담세력을 파악⁶⁸⁾한다고 지적하며, 성격이 다른 소득세에 관한 2014두5514 판결을 상속세가 문제된 유형 A 사안에 유추적용하는 것은 적절하지 않다고 논할 수 있다.

하지만, 이러한 주장은 타당하지 않다. 첫째, 유산세 방식의 채택과 상속세의 담세력은 별개의 문제이다. 유산세 방식은 상속재산의 분할 등의 사안에서 각 상속인에 대한 구체적인 세율

66) 윤지현(주 13), 244-262면.

67) 대법원 1977. 7. 26. 선고 75누184 판결.

68) 이태로·한만수(주 4), 770면.

적용을 어떻게 할 것인지의 문제에 관해 우리 법이 채택하고 있는 방식일 뿐, 상속인이 실제로 재산을 취득하는지와 무관하게 상속이 개시되기만 하면 상속재산 전체를 상속인의 담세력으로 파악한다는 취지의 원칙이라고 할 수 없다. 즉, 유산취득세 방식이 아닌 유산세 방식을 채택한 이유는 근본적으로 과세처분의 집행상 편의를 위한 것일 뿐 응능부담의 측면을 도외시한 것이라고 할 수는 없는 것이다.⁶⁹⁾

상속세의 과세물건은 재산의 ‘상속’ 이고⁷⁰⁾ 후발적 경정청구 제도는 과세물건 자체에 일정한 사유가 발생했음을 이유로 과세처분에 대한 경정을 요구하는 제도이다. 유산세 방식에 따른 세액 계산의 문제에 이르기 전에 상속인의 담세력이 상실되었다고 볼 사정은 충분히 존재할 수 있으며, 그 경우 상속세에 대한 후발적 경정은 인정될 수 있다.

둘째, 보다 근본적으로 담세력에 따른 과세를 통해 응능부담의 원칙 및 조세평등주의를 달성하는 것은 헌법상 요구되는 바이다.⁷¹⁾ 이는 상속세의 경우에도 예외가 아니다. 상속세의 본질은 소득세와 마찬가지로 ‘공평의 이념’에 있으며, 형편에 비례하여 세금을 부과함으로써 궁극적으로는 출발점의 평등을 도모하고자 하는 데 있다고 할 수 있다.⁷²⁾ 이를 전제한다면, 소득세 중심 세제를 받아들인 우리나라의 세제⁷³⁾에서 보통 그러하듯이, 상속세의 담세력 역시 ‘과세의 근거가 되는 행위로부터 이득한 바’를 기준으로 파악되어야 한다.⁷⁴⁾ 판례도 상속으로부터 취득한 재산을 기준으로 판단하는 경향을 보인 바 있으며, 나아가 그러한 담세력을 고려하여 상속세가 부과되어야 한다는 취지로 판시한 바 있다.⁷⁵⁾ 요컨대, 상속세의 담세력을 소득세의 그것과 전혀 다른 것으로 간주하고 유추적용을 부정하는 견해는 타당하지 않다.

상속세 역시 부과 및 경정처분을 내림에 있어 피상속인이 실제로 얻게 되는 상속재산의 가액 등을 기준으로 담세력이 고려될 필요가 있으며, 따라서 위의 본문 VI. 1.과 본문 VI. 2.의 논의 역시 타당하다.

마. 소결론

이상에서는 유형 A의 사안에서 상속인이자 납세의무자인 戊가 납세의무를 면하기 위한 후발적 경정을 청구할 경우 경정이 인정되어야 함을 보였다. 종전 판례에서 대법원이 축적해온 법리와 일관성 및 체계적인 법해석 등을 고려할 경우, 유형 A의 사안에서는 후발적 경정청구가 인정되는 것이 타당하다.

69) 위의 책, 771면; 상속인들의 행위 등을 기준으로 상속세의 공제를 허용하고 있다는 점에서 우리 법은 이미 순수한 유산세방식을 택하고 있다고 볼 수도 없을 것이다(해당 책, 75-88면).

70) 위의 책, 771면.

71) 헌법재판소 2007. 6. 28. 선고 2006헌가14 결정; 헌법재판소 1997. 10. 30. 선고 96헌마14 결정.

72) 이창희(주 5), 1113-1114면.

73) 윤지현, “환경세와 ‘담세력에 따른 과세’ 원칙 간의 관계에 관한 시론(試論)”, 조세법연구 제16집 제2호, 한국세법학회(2010), 131-164면.

74) 재산세와 같은 경우에도 역시 재산의 보유·사용수익 등 일종의 이익이 현존하고 있는 것을 전제로 한 조세부담능력을 담세력으로 파악하고 있다고 할 것이다.

75) “상속인 각자가 받았거나 받을 재산을 기준으로 상속인 고유의 상속세 납세의무와 연대납부의무를 정하도록 한 것은 피상속인의 사망을 계기로 무상으로 이전되는 재산을 취득한 자에게 실질적 담세력을 고려하여 그 취득분에 따른 과세를 하기 위한 것이다.”(대법원 2018. 11. 29. 선고 2016두1110 판결); “상속인은 상속재산 중 각자가 받았거나 받을 재산의 비율에 따라 상속세를 납부할 의무가 있는데, 이는 피상속인의 사망을 계기로 무상으로 이전되는 재산을 취득한 자에게 실질적 담세력을 고려하여 그 취득분에 따른 과세를 하기 위한 것이므로, 상속세의 납부세액을 결정할 때 이를 반영하여야 한다.”(대법원 2018. 12. 13. 선고 2016두54275 판결).

3. 채무자와 상속인이 동일한 경우(유형 B)에 대한 검토

〈그림 4〉 유형 B의 법률관계 요약도



가. 개요

유형 B 사안은 甲이 乙에게 증여한 토지 X를 다시 甲이 상속하였으나, 채권자 丙·丁이 甲으로부터 乙에게로의 증여를 채권자취소한 사안이다. 이는 대상판결에서 문제된 법률관계와 같다. 이 사안에서 甲이 상속세를 면하기 위해 후발적 경정을 청구할 경우, 채무자와 상속인이 동일하다는 이유로 유형 A 사안과 결론을 달리해야 할 것인지가 문제된다. 이하에서는 결론을 달리할 이유가 없으며, 동일하게 후발적 경정이 인정되어야 함을 논한다.

나. 유형 B 사안의 특수한 성질 검토

유형 A 사안과 유형 B 사안의 가장 큰 차이점은 채무자와 상속인이 동일한지 여부이다. 유형 A 사안에서는 새로운 인물 戊가 수익자 乙로부터 토지 X를 상속한 것과 달리, 유형 B 사안에서는 채무자 甲이 다시 토지 X를 상속한다. 그에 따라 유형 B에서는 사해행위를 한 채무자가 동시에 원상회복의무를 부담하게 되며, 채권자취소판결에 따라 상속인으로부터 채무자에게로 명목상 등기가 이전되는 일도 없다.

유형 B 사안에서 甲이 채권자 丙·丁에 대해 이중적인 지위(채무자, 일탈재산의 상속인)를 갖게 됨으로 인해, 채권자 丙·丁이 채무의 만족을 얻기 위해 2가지 수단을 사용할 수 있게 된다. 첫 번째 방법은 단순히 甲에 대해 채권자로서 채무의 변제를 청구하는 것이다. 즉, 甲은 기존의 채권-채무 계약에 근거하여 채무의 이행을 청구할 수 있다. 두 번째 방법은 甲으로부터 乙에게 이루어진 증여를 채권자취소하여 취소채권자로서 채무의 만족을 얻는 것이다.⁷⁶⁾ 채권자취소소송을 통해 사해행위의 목적물을 채무자 甲의 책임재산으로 원상회복시키기를 청구할 수 있는 청구권을 얻은 후,⁷⁷⁾ 이를 행사하여 결국 채무의 만족을 얻을 수 있다.

유형 B 사안은 丙·丁이 후자의 수단, 즉 채권자취소를 통해 채무의 만족을 얻고자 한 사안이다.⁷⁸⁾ 丙·丁이 일반채권자로서 채무의 이행을 청구하는 대신 채권자취소권을 행사함으로써 얻을 수 있는 가장 큰 이익 중 하나는 상계를 통한 우선변제의 가능성이다. 통설과 판례에 따르면 취소채권자가 원상회복으로 금전 등을 받은 경우, 취소채권자가 이를 채무자에게 반환할 의무와 상계적상에 있는 채권을 갖고 있다면 유효하게 상계를 함으로써 사실상 우선변제를 받

76) 이미 상속으로 인해 X 또는 X에 대한 수용보상금의 소유권이 甲에게 완전히 반환된 상황에서 종전에 이루어진 증여에 대한 채권자취소 소송을 제기하는 것이 가능한지 혹은 소의 이익이 있는지 등의 논의는 본고의 논의의 범위를 넘어가므로 생략한다. 특히, 대상판결의 사안에서도 甲·丙에 의한 채권자취소를 인정한 서울고등법원 2012.4.19. 선고 2011나60317 판결 및 대법원 2012.2.9. 선고 2011다97072,97089 판결이 실제로 선고된 바 있으므로 소의 이익은 인정되는 것으로 전제한다.

77) 제철웅(주 25), 26-27면.

78) 수익자 乙이 사망하여 甲이 상속한바 甲이 전득자에 해당하는지가 문제될 수 있으나 甲은 乙의 포괄승계인으로서 전득자에 해당하지 않는다(이순동, 채권자취소권, 개정중보판, 육법사, 2012, 397면).

을 수 있게 된다.⁷⁹⁾ 甲이 원물인 토지 X를 반환한다면 이러한 상계가 어렵겠지만, 토지 X가 수용되어 공탁금 등의 금전 등으로 원상회복을 해야 하는 경우에는 丙·丁이 사실상 우선변제의 효과를 충분히 누릴 수 있다. 이러한 형태의 사실상 우선변제가 일반채권자에 대해 불공정하다는 문제의식이 제기된 바 있으나,⁸⁰⁾ 현재 판례의 태도 및 실무에 따르면 취소채권자는 상계를 통해 사실상 우선변제를 받을 수 있다.

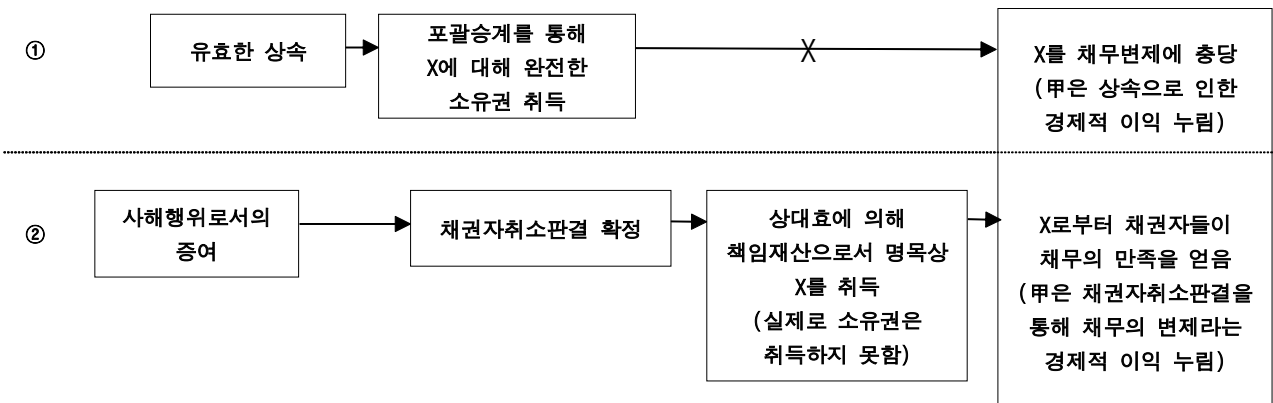
다. 결론을 달리하여 후발적 경정청구를 인정하지 않을 이유가 있는지 여부

본문 Ⅶ. 2.의 결론과 같이, 유형 A와 같은 사안에서 채권자취소판결로 인해 상속받은 재산을 반환해야 하는 자는 상속세에 대해 후발적 경정청구를 할 수 있다. 이때, 유형 B 사안에서는 채무자와 수익자의 상속인이 동일인이라는 이유로 경정청구를 인정하지 않아야 할 이유가 있는지, 즉 예외를 인정할 이유가 있는지 살펴본다.

1) 甲의 담세력 상실 여부를 달리 판단할 이유가 있는지

유형 B 사안과 유형 A 사안의 다른 점이 있다면, 채권자취소판결로 인한 토지 X에 대한 소유권의 명목적인 이전이 없다는 사실이다. 본래 채권자취소판결이 확정되면 토지의 등기 명의가 채무자 명의로 명목상 회복되거나, 그렇지 않더라도 해당 재산이 채무자의 책임재산이라는 논리에 따라 채권자에게로의 원상회복 또는 가액반환이 이루어지게 된다. 그러나 유형 B 사안에서 채무자이자 상속인인 甲은 상속재산 토지 X에 대한 실체적 소유권을 이미 갖고 있기 때문에, 명목상 소유권의 이전이라는 논리가 필요하지 않다. 또한, 채권자 丙·丁에게 채무를 변제함에 있어서 일반 책임재산으로서 추심당하는 것이 아니라 취소채권자에 대한 상계로서 변제하게 되는 등 변제 과정에 있어서도 차이가 발생한다.

〈그림5〉 유형 B 사안에서 甲의 채권자들이 채무의 만족을 얻는 과정



첫째, 이러한 차이를 이유로 甲의 담세력을 달리 판단해야 할 것인지가 문제된다. 유형 A 사안에서 戊는 상속받은 X를 반환함으로써 X로부터 경제적 이익을 전혀 누리지 못하므로 담세력 역시 상실하게 된다고 보는 것이 자연스럽다. 반면, 유형 B 사안에서 甲은 X를 타인에게 반환하는 것이 아니고, 사실상 X가 스스로의 채무변제를 위한 책임재산이 되는 것일 뿐이며 실제로 이를 통해 채무를 변제하는 결과를 얻게 된다는 점에서 유형 A 사안과 차이가 있다.

79) 양창수·김형석, 민법Ⅲ-권리의 보전과 담보, 제3판 박영사, 233면; “가액배상을 인정하는 경우 취소채권자가 상계 등의 방법으로 사실상 다른 채권자들에 우선하여 변제받게 되는 것을 시인하는 결과가 되는 경우가 있다고 하더라도 이러한 사유만으로는 피고들에게 가액배상을 명한 원심의 판단에 채권자취소권에 관한 법리오해의 위법이 있다고 볼 수 없다.” (대법원 2001. 12. 27. 선고 2001다33734 판결).

80) 전원열, “사해행위취소 제도의 새로운 설계”, 민사법학 제93권, 한국민사법학회(2020). 175-182면.

이에 관해, 혹자는 결과적으로 상속을 받은 것과 유사한 효과를 누리게 되므로 실질과세의 원칙에 따르더라도 유형 B 사안의 경우에는 후발적 경정청구를 거부하는 것이 타당하다고 주장할 수 있다. 대상판결의 원심이 ‘채권자(丙, 丁)가 토지 X에 관한 수용보상금에 대한 배당을 통해 채권을 변제받았으므로’ 甲에 대한 상속세 부과처분이 크게 부당하지 않다고 지적한 것⁸¹⁾ 역시 이러한 사고의 연장선에 있는 것으로 보인다.

하지만, 이는 타당하지 않다. 유형 B 사안의 경우에도 甲은 채권자취소판결로 인해 상속세에 대한 담세력을 상실하였다. 사실상 채권자 丙·丁에 대한 채무변제는 丙·丁이 채권자취소판결을 통해 독자적으로 획득한 원상회복청구권 및 그에 기해 강제집행할 수 있는 권리에 의해 이루어졌을 뿐, 甲의 상속 여부는 이러한 변제 과정에 아무런 영향을 미치지 않았기 때문이다. 즉, 채권자취소판결로 인해 책임재산이 회복되고 이를 통해 丙·丁을 포함한 채권자에게 채무를 변제하거나, 취소채권자 丙·丁에게 우선변제를 허용하게 되는 결과는 사실 상속과 전혀 무관한 것이다.

둘째, 혹자는 그렇더라도 결과적으로 상속을 받아서 채무를 변제한 것과 채권자취소판결로 채무를 변제한 것 사이에 큰 차이가 없으므로, 단지 채권자취소판결이 있었다고 하여 甲의 담세력이 상실되었다고 보기는 어렵다고 주장할 수 있다. 예컨대 채권자취소판결 없이 상속만 유효하게 이루어진 경우에 비해, 채권자취소판결의 존재가 가져오는 변화는 취소채권자에게 상계를 통한 사실상 우선변제를 허용하게 되는 것 뿐이라는 것이다. 그러므로 채권자취소판결의 효과가 납세의무자 甲의 담세력에 크게 영향을 미친 바 없고, 따라서 담세력 상실을 이유로 한 후발적 경정청구를 인정할 필요가 없다고 주장할 수 있다.

그러나 이 역시 타당하지 않다. 채권자취소판결로 인해 甲의 책임재산이 회복된 것과 담세력을 상실한 것은 별개의 문제이기 때문이다. 몰수·추징 등으로 인해 소득이 실현되지 못하게 된 경우 ‘당초 성립하였던 납세의무가 그 전제를 잃었다’ 고⁸²⁾ 판단한 것에서 엿볼 수 있는바, 판례는 담세력을 ‘과세의무의 기초가 된 사건과 인과관계에 있는 경제적 이익’을 대상으로 파악하고 있음을 알 수 있다. 즉, 납세의무자가 완전히 무자력이어야만 담세력을 상실한 것이 아니라, 증여 등 과세의 기초가 된 행위로 인해 추가적인 이익이 발생하지 않았다면 담세력이 없다고 파악하는 것이다.

유형 B 사안의 경우 채권자취소판결이 확정됨으로써, 상속받은 토지 X는 사실상 甲이 임의로 처분할 수 있는 일반 재산이 아닌 채권자취소권 제도상의 책임재산이 되었다. 토지 X에 대한 甲의 소유권의 법률상 원인, 법적 성격 및 지위 모두가 변한 것이다. 인과관계를 따져본다면, 대상판결 확정 시점 기준으로 乙로부터 甲에게 이루어진 상속의 유·무효는 책임재산으로서의 X에 대한 甲의 소유권과 완전히 무관하며, 따라서 상속과 甲의 X에 대한 소유권 취득 사이의 인과관계도 존재하지 않는다. 즉, 상속세 과세처분의 기초가 된 상속이라는 행위로부터 甲이 실제로 이익을 얻은 바가 전혀 없는 상황이다.

판례는 납세의무의 성립·확정이라는 사건이 있고 난 다음이라 하더라도 여전히 그러한 담세력이 계속하여 실제로 존재하는지 여부가 중요하고, 만약 담세력이 사라졌다면 납세자에게 세금을 물리는 것은 정당하지 않다고 보고 있다.⁸³⁾ 따라서 유형 B 사안의 경우에도 甲의 담세력이 상실되었다고 보아야 하므로 종전 과세처분에 대한 후발적 경정청구를 인정해야 한다.

81) 서울고등법원 2014. 11. 20. 선고 2014누53027 판결.

82) 대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결.

83) 윤지현, “국세기본법에 따른 실체법 절차법 체계하에서 정확한 담세력에 따른 과세를 어디까지 추구할 수 있는가?”, 조세법연구 제22집 제3호, 한국세법학회(2016), 23-24면.

2) 구체적 타당성을 위해 결론을 달리해야 할 이유가 있는지

혹자는 일반적인 유형 A 사안의 경우에는 후발적 경정 가능성을 인정하면서도, 유형 B 사안만큼은 구체적 타당성을 위해 결론이 달라져야 한다고 주장할 수 있다. 특히 법문언상 후발적 경정사유의 범위가 명확한 것도 아니라면, 이를 해석·적용함에 있어 구체적 타당성을 충분히 고려하여 결론을 달리 할 수 있다고 강조할 수 있다.

구체적 타당성에 비추어볼 때 가장 문제되는 점은 대상판결의 사안에서 사해행위를 한 채무자와 원상회복의무를 부담하는 전득자가 동일인(甲)이라는 점이다. 甲은 스스로 사해행위를 주도했으며, 상속 역시 채권자취소될 수 있다는 점을 이미 알고 있었다. 이에, 혹자는 상속세 부과가 다소 부당해 보일지라도 스스로 초래한 결과이므로 감당해야 한다고 주장할 수 있다. 대상판결의 원심이 “비록 원고 甲이 부담하게 된 상속세가 증가된 것은 사실이지만, 甲 스스로가 채무 초과 상태임에도 그 책임재산인 위 토지를 乙에게 증여한 것에 그 원인이 있는 것이고, 채권자들의 사해행위취소소송의 제기 가능성에 대하여 원고 甲이 전혀 예측할 수 없었다고 보이지도 않아, 위와 같은 상속세의 증가에 대해 원고에게 아무런 잘못이 없다고 볼 것은 아니”⁸⁴⁾라고 판시한 것 역시 이러한 취지인 것으로 보인다.

그러나 구체적 타당성을 이유로 유형 A 사안과 유형 B 사안에 대한 결론을 달리하는 것은 타당하지 않다. 사해행위인 증여는 甲이 적극적으로 가담한 것으로서 甲에게 그 귀책사유가 있는 것이지만, 乙의 사망으로 인한 상속에 있어서는 甲의 귀책사유가 없다. 상속은 계약과 같이 의사의 합치가 요구되는 법률행위가 아니며, 甲은 단지 乙의 배우자로서 법이 규정한 바에 의해 상속을 받은 것일 뿐이다. 사해행위인 증여 자체에 따르는 불이익이 있다면 이는 甲이 감당해야 한다고 볼 수 있겠지만, 甲에게 귀책사유 없는 乙의 사망과 그로 인해 개시된 상속에 따른 불이익(상속세)까지 단지 ‘증여가 없었더라면 상속도 없었을 것’이라는 논리로 甲에게 전부 부담시키는 것은 과도하다.

혹자는 상속이 계약과 같이 의사의 합치를 요구하는 법률행위는 아니지만, 상속 역시 상속인의 승인이 요구되므로 상속을 승인한 甲에게 책임을 물을 수 있는 것 아니냐고 다시 논박할 수 있다. 상속을 포기할 수 있었음에도 포기하지 않고 굳이 상속을 받은 甲에게 책임을 물을 수 있다는 것이다.

하지만, 상속을 포기하지 않은 甲에게 책임을 묻는다면 오히려 甲의 채권자들의 구체 측면에서 더 바람직하지 못한 결과인 甲의 상속 포기를 촉진할 위험이 발생한다. 甲이 상속을 승인할 경우 토지 X는 甲의 재산이 되어 일반 채권자들도 이에 대해 압류 및 추심을 할 수 있게 되지만, 상속을 포기할 경우에는 누군가 채권자취소소송을 통해 취소채권자의 지위를 얻어야만 채권의 만족을 얻을 수 있게 된다. 즉, 甲이 상속을 승인하는 것은 채권자의 이익을 해하는 것이 아니라, 오히려 채권자의 이익을 증진하는 선택이다. 그럼에도 불구하고 甲으로 하여금 더 과중한 책임을 지게 하는 것은 구체적 타당성에 반할 뿐만 아니라, 향후 유사한 상황에 처한 채무자로 하여금 상속을 포기함으로써 채권자의 구체를 더욱 어렵게 만들 유인을 제공한다.

혹자는 이러한 모든 논의 이후에도 결론에 도저히 수긍하기 어렵다고 주장할 수 있다. 재산을 상속하게 된 것에 甲의 직접적인 귀책사유가 있는 것도 아니고, 귀책사유 없는 甲을 처벌하는 것이 향후 유사한 사안에서 채권자들의 이익에 부합하지 않는다는 것을 인정하더라도, 결국 이 모든 상황의 출발점은 甲 스스로의 사해행위이기 때문에 상속세라는 불이익을 부담시키는 것이 부당하지 않다는 것이다. 한편으로는 그러한 응보가 사해행위를 근절시키자는 취지를 담

84) 서울고등법원 2014. 11. 20. 선고 2014누53027 판결.

고 있으므로 오히려 타당하다고 주장할 수 있다.

하지만, 사인(私人)이 다른 사인의 권리행사를 방해하였다는 이유로, 담세력을 상실하였는데도 납세의무를 부담시키고 경정거부처분이라는 공법적인 행정처분까지 동원하여 응징하는 것은 과도하다고 하지 않을 수 없다. 민법은 이미 수익자나 전득자가 사해행위에 대해 악의이기만 하면 (심지어 이 악의는 추정된다.) 그로부터 일탈재산을 반환받을 수 있는 사해행위취소권이라는 강력한 권리를 채권자에게 부여하였고, 채무자 및 수익자·전득자는 그러한 권리 행사로 인해 발생하는 반사적인 불이익을 감수해야 한다. 수익자·전득자가 사해행위에 악의였다는 이유로 그들로 하여금 공법적인 관계에 있어서의 불이익까지 감수하게 해야 한다는 것은, 법률상 근거도 부족할뿐더러 민법상 이미 균형을 이루고 있는 권리관계에 대한 과도한 개입이다.

마지막으로, 다시금 헌법상 요구되는 응능부담의 원칙 및 조세평등주의의 의미를 되새길 필요가 있다. 국세기본법 제18조 제1항은 “세법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다”고 규정한다. 유형 A 사안과 유형 B 사안 모두에서, 상속인은 일시적으로 재산을 소유하고 있었을 뿐인데, 경우에 따라서는 막대한 금액의 납세의무를 부담하게 된다. 상속재산의 취득이 애초에 없었던 것과 다름없어진 상태에서 과중한 상속세만을 부담시키는 것은 납세자의 재산권에 대한 과도한 침해이다.

요컨대, 유형 B 사안의 경우에도 후발적 사유에 의한 경정이 가능해야 한다는 결론은 여전히 유지되어야 한다. 유형 B 사안을 유형 A 사안과 달리 판단할 이유가 없으며, 구체적 타당성 측면에서 보아도 역시 그렇다.

라. 소결론

이상에서는 i) 유형 B 사안에서도 납세의무자 甲은 상속재산을 사실상 취득하지 않은 것과 같았다는 점에서 담세력 상실 여부를 유형 A 사안과 달리 판단할 필요가 없고, ii) 구체적 타당성의 측면에서도 결론을 달리할 필요성이 없다는 것을 논하였다. 요컨대 결론에 있어 유형 A 사안과 달리할 이유가 없는바, 대상판결의 사안과 동일한 법률관계에 해당하는 유형 B 사안에서도 상속인이자 납세의무자인 甲의 후발적 경정청구는 인정되어야 한다.

VII. 결론

본고는 대상판결의 논증이 타당하지 않음을 밝히고, 나아가 채무자가 증여한 재산을 다시 상속한 사안에서 증여가 사해행위취소된 경우 후발적 경정을 통해 상속세 납세의무를 면할 수 있는지 여부를 재검토하였다.

첫째, 채무자와 (수익자의) 상속인이 서로 다른 일반적인 법률관계(유형 A)에서 채권자가 상속의 기초가 된 증여를 채권자취소한 사안을 살펴보았다. 조문 및 종전 판례와의 일관성을 고려할 때, 유형 A의 사안에서는 상속세에 대한 후발적 경정청구가 인정되어야 함을 보였다. 둘째, 채무자와 (수익자의) 상속인이 동일한 사안(유형 B)에 대한 검토로 나아갔다. 유형 B 사안을 유형 A와 다르게 취급할 필요가 없음을 확인하였고, 따라서 유형 B 사안과 같은 대상판결의 사안에서도 후발적 경정이 인정되어야 한다는 결론에 이르렀다.

한편, 본고가 기존 판례와 대상판결의 사안 간의 ‘유사성’을 제시하고 이를 기반으로 대상판결 역시 기존 판례와 일관적이어야 함을 주장하는 방식으로 논했다는 점은 본고의 한계를

이룬다. 그러한 ‘유사성’ 및 ‘일관성’에 대한 판단은 결국 일정 부분 필자의 주관적 가치 판단에 근거할 수 밖에 없기 때문이다.

물론 후발적 경정사유에 관한 일반론이 아직 명확하지 않은 현재로서는 법관 역시 위 ‘유사성’ 및 ‘일관성’에 관한 나름의 가치판단에 근거할 수 밖에 없다. 본고는 오히려 그럴수록 수범자 입장에서 ‘유사성에 관한 상식적인 판단’ 및 ‘판례 법리의 일관성’이 매우 중요하다는 점에 집중하여 판례 간의 일관성에 초점을 맞춘 논의 방식을 택하였다. 동시에, 각 법개념의 핵심적 특성을 밝히고 그에 초점을 맞추어 일관성 및 유사성을 판단함으로써, 최대한 객관적이고 합리적인 판단을 바탕으로 논의를 전개하고자 노력하였다.

하지만, 그럼에도 위 논의 방식을 택한 이상 그에 내재된 한계로부터 자유롭다고 할 수는 없다. 이러한 한계는 결국 후발적 경정사유 개념의 일반적·추상적 정의가 마련되어야 극복이 가능할 것이다. 그러한 정의가 마련된다면, 그리고 이를 구성하는 일정한 요건 등을 기준 삼아 특정 사유가 후발적 경정사유로 인정될 수 있는지에 관한 판단이 가능하다면, 판례 간의 유사성에 대한 주관적 가치판단으로부터 자유로운 객관적인 판단이 이루어질 수 있을 것이다. 향후 그러한 일반론이 제시되고 그것을 바탕으로 한 해석론적 검토가 이루어지기를 기대한다.

대상판결은 후발적 경정청구에 관한 종전 판례의 경향과 사뭇 다르다. 대법원은 사후적인 사정의 변경에 따라 담세력이 더 이상 존재하지 않게 된 경우, 후발적 경정청구를 널리 인정하여 주는 경향을 보여왔다. 대상판결의 원고는 상속재산의 원상회복으로 인해 담세력을 상실하였다고 볼 사정이 있었다. 그러나 대상판결은 채권자취소판결로 인한 ‘이익의 상실’이라는 사건에만 집중하지 않고, 그러한 ‘이익의 상실’이 갖는 민법적 의미’가 무엇인지를 고려하여 후발적 경정의 가부를 판단하였다.

이러한 판결은, 후발적 경정청구의 범위를 폭넓게 해석하되 민법의 법리를 응용하여 이를 어느 정도 한정하려는 시도인 것으로 생각되기도 한다. 하지만 후발적 경정청구를 규정한 국세기본법 및 동시행령의 규정은 포괄조항의 성격을 갖는바, 이를 적용할 때에는 법 해석의 논리성과 종전 판례와의 일관성이 매우 중요하다. 그러나 대상판결은 종전 판례와의 일관성을 결여하였을 뿐만 아니라, 예외적인 판단을 뒷받침하는 타당한 논증도 제시하지 못하였다.

결론적으로, 본고는 대상판결과 달리 사안에서 후발적 경정청구가 인정되어야 했음을 주장하는 바이다. 채권자취소권이 갖는 핵심적인 법적 성질과 후발적 경정청구에 관하여 축적된 판례 법리에 비추어 본다면, 채무자가 증여한 재산을 다시 상속받은 사안에서 증여가 사해행위취소된 경우 상속세에 대한 후발적 경정청구는 인정되어야 한다.

〈참고문헌〉

국내문헌

단행본

김재형, 민법론Ⅱ, 박영사, 2004.

소순무·윤지현, 조세소송, 제10판, 조세통람, 2020.

양창수·김형석, 민법Ⅲ-권리의 보전과 담보, 제3판 박영사

이순동, 채권자취소권, 개정증보판, 육법사, 2012.

이창희, 세법강의, 제18판, 박영사, 2020.

이태로·한만수, 조세법강의, 신정14판, 박영사, 2020.

임승순, 조세법, 제20판, 박영사, 2020.

칼 엥기쉬, 안법영·윤재왕 옮김, 법학방법론, 세창출판사, 2011.

논문

김두형, “일반 경정청구와 후발적 경정청구의 관계-대법원 2018. 6. 15. 선고 2015두36003 판결을 중심으로-”, 조세법연구 제26집 제3호, 한국세법학회(2020).

_____, “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위-일본에서의 해석론과 비교를 중심으로”, 조세와 법 제8권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소(2015).

김재형, “채권자취소권의 본질과 효과에 관한 연구”, 인권과 정의 제329호, 대한변호사협회(2004).

박종수, “세법상 유형화·포괄화의 정당성과 한계”, 조세법연구 제10집 제2호, 한국세법학회(2004).

_____, “유형개념의 이해”, 법철학연구 제5권 제1호, 한국법철학회(2002).

손병준, “손금귀속시기의 위법을 이유로 부과처분을 취소한 확정판결이 국세기본법 제45조의 2 제2항 소정의 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부(국세기본법 제45조의2 제2항)”, 대법원판례해설 제78호, 법원도서관(2008).

유철형, “후발적 경정청구사유인 ‘판결’의 범위에 관한 연구-대법원 2020. 1. 9. 선고 2018두61888 판결을 중심으로-”, 조세법연구 제26집 제3호, 한국세법학회(2020).

윤지현, “국세기본법에 따른 실체법 절차법 체계하에서 정확한 담세력에 따른 과세를 어디까지 추구할

수 있는가?” , 조세법연구 제22집 제3호, 한국세법학회(2016).

_____, “채권자 취소권과 후발적 경정청구” , 조세법연구 제22집 제2호, 한국세법학회(2016).

_____, “환경세와 ‘담세력에 따른 과세’ 원칙 간의 관계에 관한 시론(試論)” , 조세법연구 제16집 제2호, 한국세법학회(2010).

_____, “ ‘후발적 사유에 의한 경정청구’ 가 인정되는 요건에 관한 소고(小考)” , 세무와 회계연구 제6권 제3호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소(2017).

임승순, “세액의 확정경정과 조세쟁송(II)” , 조세법연구 제23집 제2호, 한국세법학회(2017).

임한솔, “후발적 경정청구의 목적론적 확대해석에 관한 판례 연구” , 서울대학교 법학석사학위논문(2017).

제철웅, “채권자취소제도의 해석상 문제점과 입법적 개선방안” , 법학평론 제7권, 서울대학교 법학평론 편집위원회(2017).

전원열, “사해행위취소 제도의 새로운 설계” , 민사법학 제93권, 한국민사법학회(2020).

_____, “채권자취소권의 효력론 비판 및 개선방안” , 저스티스 통권 제163호, 한국법학원(2017).

태기정, “채권자취소의 효과와 관련한 몇 가지 문제점” , 민사법학 제80권, 한국민사법학회(2017).

주석서

민법주해(IX)-채권2, 박영사, 2013.

기타 자료

유철형, “[관세] 사해행위로 취득한 재산 상속시 사해행위 취소시 상속세 납세의무는?” , 세정일보, 2020. 12. 7, <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=30311> (최종접속일 2022. 2. 25.).

전원열, “사해행위취소 및 부인권 제도에 관한 개선방안 연구” , 법원행정처, 2016.

〈국문 초록〉

본고는 대법원 2020. 11. 26. 선고 2014두46485 판결(이하 ‘대상판결’이라 한다.)이 타당하지 않음을 밝히고, 채무자가 증여한 재산을 다시 상속한 사안에서 증여가 사해행위취소된 경우 후발적 경정을 통해 상속세 납세의무를 면할 수 있는지 여부를 재검토하였다.

우선 대상판결이 타당하지 않음을 비판하였다. 대상판결은 ‘과세의 근거가 된 법률행위의 효력이 무효가 되거나 소멸하지 않았다면 후발적 경정을 통해 납세의무를 면할 수 없다’는 숨은 전제를 활용하여 논증하지만, 이 전제는 전혀 근거가 없으며 종전 판례의 법리와도 일관적이지 않다. 그뿐만 아니라, 대상판결이 근거로 인용한 판례들 역시 대상판결에 유추적용하기에 적합하지 않은바 결론을 뒷받침해주지 못한다. 요컨대 대상판결의 논증 및 결론은 모두 타당하지 않다.

이에, 본고는 채무자가 증여한 재산을 다시 상속한 사안에서 증여가 사해행위취소된 경우 후발적 경정을 통해 상속세 납세의무를 면할 수 있는지 여부를 다시 검토하였다. 첫째, 채무자와 (수익자의) 상속인이 서로 다른 일반적인 법률관계(유형 A)에서 채권자가 상속의 기초가 된 증여를 채권자취소한 사안을 살펴보았다. 조문 및 종전 판례와의 일관성을 고려할 때, 유형 A의 사안에서는 상속세에 대한 후발적 경정청구가 인정되어야 함을 보였다. 둘째, 채무자와 (수익자의) 상속인이 동일한 사안(유형 B)에 대한 검토로 나아갔다. 유형 B 사안을 유형 A와 다르게 취급할 필요가 없음을 확인하였고, 따라서 유형 B 사안과 같은 대상판결의 사안에서도 후발적 경정이 인정되어야 한다는 결론에 이르렀다.

결론적으로, 본고는 대상판결과 같은 사안에서 후발적 경정청구가 인정되어야 함을 주장하는 바이다. 채권자취소권이 갖는 핵심적인 법적 성질과 후발적 경정청구에 관하여 축적된 판례 법리에 비추어 본다면, 채무자가 증여한 재산을 다시 상속받은 사안에서 증여가 사해행위취소된 경우 상속세에 대한 후발적 경정청구는 인정되어야 한다.

주요어 : 후발적 경정청구, 채권자취소권, 사해행위, 담세력, 2014두46485

Abstract

A Study on the Request for Reassessment based on Subsequent Events in Inheritance Tax when the Obligee Revoked the Obligor's Endowment to the Predecessor

- Supreme Court Decision 2014Du46485 decided November 26, 2020 -

Jiwon Ryu

J.D. Candidate, Seoul National University School of Law

This paper criticized Supreme Court Decision 2014Du46485 Decided November 26, 2020 (hereinafter referred to as 'the Case'). The argument of the Case has been developed under the implicit premise that 'the tax payer cannot request for reassessment based on subsequent events - unless the object of taxation is retrospectively nullified.' However, this premise is invalid. Not only is there no ground that can support the premise, but also the premise itself is inconsistent with previous precedents. Moreover, while the Case cited several previous cases to support its argument, further inspection revealed that the cited cases do not support the logic and conclusion of the Case.

This paper re-analyzed whether the taxpayer has the right to request for reassessment based on subsequent events in inheritance tax when the obligee exercises the right of revocation to revoke a fraudulent act and the transferred property is restored to its original condition. First, this paper reviewed the case when the 'obligor' is not the same person as the 'inheritor' (Type A). Based on the provisions and precedents, this paper argued that the inheritor could request reassessment based on subsequent events when the obligee revoked the obligor's endowment to the predecessor. Second, this paper reviewed the case in which the 'obligor' is the same person as the 'inheritor,' identical to the legal relationship addressed in the Case (Type B). Same as the conclusion from the previous review on Type A, this paper argued that the inheritor can request for reassessment based on subsequent events.

In conclusion, contrary to the conclusion of the Case, this paper argued that the inheritor has the right to request for reassessment based on subsequent events in inheritance tax when the obligee revoked the obligor's endowment to the predecessor.