

세무와회계저널

제17권 제4호 2016년 8월 pp.161~187

한국세무학회

익금의 귀속시기와 후발적 경정청구의 관계 및 후발적 경정청구의 적용범위

김재승*

<요 약>

기간과세하는 법인세나 소득세는 권리확정주의에 따라 익금 혹은 수입금액의 귀속기간을 결정하고 있으며 국세기본법은 후발적 사유로 인한 경정청구제도를 두고 있다. 개별세법에 특례규정이 있으면 그 규정이 국세기본법상의 경정청구권에 우선하여 적용된다.

판례나 국내문헌들은 후발적 사유가 발생한 경우 익금의 귀속연도가 변경되어 과거 사업연도 과세표준이나 세액이 수정되며, 익금의 귀속시기 결정기준과 후발적 경정청구 가능여부가 당연히 서로 연관되어 있다고 한다. 또한 판례는 법령에서 손익의 귀속시기를 따로 정한 경우 등 ‘특별한 사정이 있는 경우’에는 경정청구가 제한된다고 한다.

본 논문에서는 이러한 해석에 대한 의문을 가지고 후발적 사유가 발생한 경우 과거 확정된 과세표준이나 세액이 수정되는 것인지와 익금의 귀속시기 결정기준과 후발적 경정청구 가부가 서로 관련이 있는지를 비판적 입장에서 분석·검토하였다. 그 결과로 후발적 사유가 발생한 경우 그 효과를 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에서 조정하는 것이 권리확정주의 해석에 더 합당하다는 점과 후발적 경정청구와 익금의 귀속기간은 논리필연적으로 서로 연결될 필요가 없다는 점을 규명하였다.

후발적 사유가 발생 시 과거 과세표준을 수정하지 않고 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에서 조정하도록 하면 납세자에게 불공평한 결과를 초래할 경우, 이를 시정하기 위한 제도가 국세기본법상의 경정청구제도이다. 경정청구제도의 취지상 후발적 경정청구를 넓게 인정할 수 있다. 대법원이 예시한 ‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 항목들은 후발적 사유로 인한 경정청구를 제한하는 것으로 해석할 수 없다. 개별세법에서 익금의 귀속시기에 관한 별도의 규정을 두고 있는 경우에도 납세자의 선택에 따라 국세기본법상의 후발적 사유로 인한 경정청구를 할 수 있는 것으로 해석해야 한다.

본 연구는 익금의 귀속시기와 후발적 경정청구의 관계에 관하여 새로운 해석론을 제시함으로써 논의의 장을 확장하였다는 점에 의의가 있다.

<주제어> 귀속시기, 경정청구, 권리확정주의, 후발적 사유, 실현, 발생

* 전남대학교 법학전문대학원 교수, kimjjss@jnu.ac.kr

논문접수일 2016년 4월 20일

1차수정일 2016년 5월 23일

게재확정일 2016년 8월 4일

I. 머리말

법인세법이나 소득세법은 기간과세 원칙을 채택하면서, 익금 혹은 수입금액의 귀속기간 결정 기준으로 권리확정주의를 채택하고 있다(법인세법 제40조 제1항, 소득세법 제39조 제1항). 후발적 사유가 발생한 경우 납세자는 법소정의 요건을 충족하면 이미 신고·납부한 세액의 환급을 요구(경정청구)할 수 있다(국세기본법 제45조의2 제2항). 이러한 경정청구는 개별세법에서 특례규정을 두고 있으면 그 특례규정이 우선 적용된다(국세기본법 제3조).

과거 사업연도에 권리확정주의에 따른 요건을 충족하여 그 사업연도 과세소득에 포함된 권리가 후발적 사유의 발생으로 최종적으로 그 목적을 실현하지 못한 경우, ‘최종적으로 목적을 실현하지 못한 권리와 관련된 과거 사업연도 과세표준 및 세액을 수정해야 하는가’, 혹은 ‘사유가 발생한 당해연도의 손익에 가감할 것인가’의 문제가 있다. 판례나 국내문헌은 후발적 사유가 발생한 경우 소득의 귀속연도가 변경되어 과거 사업연도 과세소득과 세액이 수정되는 것으로 보고 있다.

한편 판례나 국내문헌은 후발적 경정청구의 가부(可否)가 손익의 귀속시기 결정기준과 연관되어 있는 것으로 보고 있다. 또한 판례는 법령에서 손익의 귀속시기를 따로 정한 경우 등 ‘특별한 사정이 있는 경우’에는 후발적 경정청구가 제한된다고 한다.

본 논문에서는 이러한 해석에 대해 의문을 가지고, ‘후발적 사유가 발생한 경우 과거 확정된 과세표준이나 세액도 수정되는 것인지’— 곧 ‘익금의 귀속연도가 후발적 사유로 변경되는가’—와 ‘익금의 귀속시기 결정기준과 후발적 경정청구의 가부가 서로 관련성을 가지는지’를 비판적 입장에서 분석·검토하여 그 대안적 해석을 제시할 것이다. 나아가 이러한 해석의 결론에 기초하여 ‘특별한 사정이 있는 경우 경정청구가 제한되는가’를 비판적으로 분석·검토하여 국세기본법상의 후발적 사유에 의한 경정청구의 범위에 관한 대안적 해석을 제시할 것이다.

본 논문은 기간과세하는 법인세와 종합소득세의 익금 혹은 수입금액과 관련된 귀속시기와 후발적 경정청구의 관계를 연구대상으로 한다. 본 논문의 연구대상인 후발적 사유는 순전히 과세요건의 원인이 된 행위나 사실 자체가 사후에 변경된 경우인 국세기본법 제45조의2 제2항 제5호의 후발적 사유와 관련된 것이다.

II. 익금의 귀속시기 결정기준과 후발적 경정청구

판례는 후발적 사유가 발생한 경우 과거 과세표준이나 세액이 수정되는 것으로 해석하며 후발적 경정청구의 가부(可否)와 익금 혹은 수입금액의 귀속시기 결정기준이 당연히 연관되는 것으로 보고 있다. 국내 문헌 또한 마찬가지이다.¹⁾ 본장에서는 ‘후발적 사유가 발생한 경우 과거

1) 김완석. 2013. “법인세의 후발적 경정청구”. 세무와 회계연구 통권 제3호.

확정된 과세표준이나 세액도 수정되는 것인지’(이는 곧 ‘익금의 귀속연도가 후발적 사유로 변경되는가’의 문제이다)와 ‘익금의 귀속시기 결정기준과 후발적 경정청구가 서로 관련성을 가지는지’를 비판적 입장에서 검토하여 그 대안적 해석을 제시할 것이다.

1. 익금의 귀속시기 결정기준과 후발적 경정청구의 상호 관련성

가. 익금의 귀속시기 결정기준

법인세법 제14조 제1항은 “내국법인의 각 사업연도의 소득은 그 사업연도에 속하는 익금의 총액에서 그 사업연도에 속하는 손금의 총액을 공제한 금액으로 한다.”고 규정하고, 동법 제40조 제1항은 “내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다.”고 규정하고 있다. 법 문언에서 ‘확정’은 권리 의무의 확정을 의미하는 것으로 법인세법은 손익의 귀속시기에 관하여 권리의무확정주의(익금의 경우에는 권리확정주의, 손금은 채무확정주의)를 채택하고 있다고 한다.²⁾³⁾

권리확정의 판단기준으로 판례는 ‘성숙론’을 채택하고 있다. 대법원은 “소득이 발생하였다고 하기 위해서는 소득이 현실적으로 실현될 것까지는 없더라도 적어도 소득이 발생할 권리가 그 실현의 가능성에 있어 상당히 높은 정도로 성숙·확정되어야 한다고 할 것이고, 따라서 그 권리가 이런 정도에 이르지 않고 단지 성립된 것에 불과한 단계에서는 아직 소득세의 과세대상으로서의 소득의 발생이 있다고 볼 수 없다고 함이 타당하다 할 것이다.”고 판시하였다.⁴⁾

판례에서 사용하고 있는 ‘실현’의 의미는 회계학상 실현주의에서 실현(realization)의 의미와는 다른 것으로, 권리의 목적 실현가능성이나 변제 혹은 채무의 이행에 가까운 개념이라고 할 수 있으며, ‘발생’의 의미는 회계학상 실현주의에서 실현에 가까운 의미이다.⁵⁾

한국세무사회 조세연구소 ; 조윤희. 2014. “법인세와 후발적 경정청구”. 사법 제27호. 사법발전재단 ; 이동식. 2015. “거래대금의 사후감면과 법인세 과세—대법원 2013. 12. 26. 선고 2011 두1245 판결을 중심으로—”. 법조 Vol.709. 법조협회. 행정해석 또한 귀속시기 문제와 경정청구를 연결 짓고 있다. 국세청, 징세과-1078, 2011.10.25(법인이 토지 등을 양도하고 동 양도차익에 대하여 법인세를 신고납부한 후 당초 계약을 해제함으로써 양도차익이 소멸된 경우 각사업연도 소득에 대한 법인세는 당초 손익으로 산입한 금액을 계약이 해제된 날이 속하는 사업연도에 손익으로 산입하는 것이므로 당초 사업연도는 경정청구 대상이 아니다).

- 2) 임승순. 2015. 『조세법』, 박영사. pp.678-80 ; 이태로 · 한만수. 2013. 『조세법강의』, 박영사. p.492 ; 김완석 · 황남석. 2014. 『법인세법론』, 광교이텍스. p.435-36.
- 3) 소득세법도 제39조 제1항에 “거주자의 각 과세기간 총수익금액 및 필요경비의 귀속연도는 총수익금액과 필요경비가 확정된 날이 속하는 과세기간으로 한다.”고 규정하여 권리의무확정주의를 채택하고 있다.
- 4) 대법원 1977.12.27. 선고 76누25 판결 ; 대법원 1980.4.22. 선고 79누296 판결 등.
- 5) 이태로 · 한만수, 앞의 책, p.492 ; 이창희. 2015. 『세법강의』, 박영사. pp.739-40 ; 김재승. 2013. “법인세

‘확정’은 권리의 확정을 의미하나, 민법상 계약내용의 확정과는 다른 의미로 계약의 성립과 효력의 발생에서 한 걸음 더 나아가 수익의 원인이 되는 ‘권리의 내용이 법이 보장하는 바에 의하여 실현될 가능성이 객관적으로 인정되는 상태’이다.⁶⁾

그러나 구체적으로 어떠한 경우에 소득이 발생할 권리가 성숙·확정되었는지는 일률적으로 말할 수 없고, 개별사안에서 구체적인 권리의 성질과 내용 및 법률상·사실상의 여러 조건을 종합적으로 고려하여 이를 결정하여야 할 것이다.⁷⁾

나. 후발적 경정청구 제도 개관

납세자가 이미 신고·납부한 세금을 되돌려 달라고 과세관청에 요구할 수 있는 제도가 국세기본법 제42조의2에 규정되어 있는 경정청구이다. 이러한 경정청구는 과세표준신고서에 기재된 과세표준이나 세액 등에 잘못이 있기 때문에 하는 통상적 경정청구(제1항)와 후발적 사유에 의하여 과세표준이나 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 변동이 생겼기 때문에 하는 후발적 경정청구(제2항)가 있다. 신고납세 세목의 세금을 잘못 신고·납부한 경우 처분이나 신고가 당연 무효가 아닌 한 납세자는 경정청구를 통하여서만 기 납부한 세금을 반환 받을 수 있다(경정청구의 배타성).⁸⁾

국세기본법 제45조의2 제2항에서는 후발적 경정청구 사유로 다음과 같이 크게 다섯 가지 항목을 열거하고 있지만, 동법 시행령 제25조의2 제4호는 포괄규정을 두고 있으므로 경정청구사유가 열거된 항목에 한정되는 것은 아니다.

- ① 최초의 신고·결정·경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함)에 의하여 다른 것으로 확정된 때.
- ② 소득 기타 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때.
- ③ 조세조약의 규정에 의한 상호합의가 최초의 신고·결정·경정의 내용과 다르게 이루어진 때.
- ④ 결정·경정으로 인하여 해당 결정·경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대한 과세표준과 세액이 과다 신고된 때.
- ⑤ 최초의 신고·결정·경정에 있어서 다음의 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생한 때 (i) 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력에 관계되는

법상 익금의 귀속시기에 관한 규정의 문제점 및 개선방안”. 조세법연구 제19권 제3호. p.218.

6) 이태로·한만수, 앞의 책, p.492 ; 임승준, 앞의 책, pp.679-80.

7) 대법원 1981.2.10. 선고 79누441 판결 ; 대법원 2003.12.26. 선고 2001두7176 판결 ; 대법원 2011.9.29. 선고 2009두11157 판결.

8) 대법원 1997.3.28. 선고 96다42222 판결 ; 대법원 2002.1.22. 선고 2002다46102판결 등.

관청의 허가 기타의 처분이 취소된 때 (ii) 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력에 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 인하여 해제 또는 취소된 때 (iii) 장부 및 증빙서류의 압수 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준과 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 해당 사유가 소멸된 때 (iv) 그 밖에 위 (i)부터 (iii)까지의 규정에 준하는 사유가 있는 경우.

‘거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정된 때’는 최초의 신고 등이 이루어진 후, 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등에 관한 분쟁이 발생하여, 그에 관한 소송에서 판결에 의하여 그 거래 또는 행위 등의 존부나 그 법률효과 등이 다른 내용의 것으로 확정됨으로써, 최초의 신고 등이 정당하게 유지될 수 없게 된 경우를 의미한다.⁹⁾ 따라서 형사판결은 여기에 해당되지 않는다.¹⁰⁾ 행정소송에 의한 판결이 여기에 해당되는지 대해서는 여러 견해가 있다.¹¹⁾

해제권의 행사로 인한 계약의 해제나 부득이한 사유로 인한 계약의 합의 해제는 원칙적으로 후발적 경정청구사유가 된다. 판례에 따르면, 법인세법이나 관련 규정에서 계약이 해제된 경우 아직 이행되지 않은 소득금액을 그 해제일이 속하는 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있는 경우, 경상적·반복적으로 발생하는 상품판매계약 등의 해제에 대하여 납세의무자가 기업회계기준이나 관행에 따라 그 해제일이 속한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고하여 온 경우 등 특별한 사정이 있는 경우에는 후발적 경정청구사유가 될 수 없다.¹²⁾ 판례는 매매계약이 성립되어 대금이 완납된 후 다음 사업연도에 매매대금이 감액된 경우에도 정당한 사유가 있으면 경정청구를 할 수 있다고 한다.¹³⁾

법령에 대한 해석이 최초의 신고·결정 또는 경정 당시와 달라졌다는 사유는 국세기본법시행령 제25조의2 제4호 “그 밖에 …준하는 사유”에 해당되지 않는다.¹⁴⁾ 반면 위법소득을 얻은 후 그 소득이 과세되었으나 이후 과세연도에 형사상 소추로 위법소득과 관련된 금액이 추징되어 동 추징금이 완납된 경우나, 당초 과세연도에 미지급 배당금을 법령의 규정에 따라 당해 과세연

9) 대법원 2011.12.9. 선고 2009두22379 판결.
 10) 대법원 2009.1.30. 선고 2008두21171 판결.
 11) 여러 견해에 대한 정리는 김두형, 2015. “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위—일본에서의 해석론과 비교를 중심으로—”. 조세와 법 제8권 제2호. 서울시립대학교 법학연구소. pp.25-30 참조.
 12) 대법원 2014.3.13. 선고 2012두10611 판결. 더 상세한 논의는 아래 III.3.가. 참조.
 13) 대법원 2013.12.26. 선고 2011두1245 판결. 일부 국내문헌들은 본 판결이 후발적 사유로 매매대금이 감액된 경우에도 경정청구를 인정하는 판례라고 설명하고 있으나(이동식, 조윤희, 앞의 논문, 임승순, 앞의 책, p.197), 대법원이 본 사안에서 후발적 경정청구 문제를 직접 언급하고 있는 것은 아니다. 본 판례에 대한 추가적인 설명은 아래 다.(2)참조.
 14) 대법원 2014.11.27. 선고 2012두28254 판결.

도 귀속소득으로 신고·납부하였으나, 차후 과세연도에 중국적으로 배당금 수령이 불가능해진 경우에는 납세자는 국세기본법시행령 제25조의2 제4호 “그 밖에 …준하는 사유”로 경정청구를 할 수 있다.¹⁵⁾

다. 익금의 귀속시기와 후발적 경정청구와 관련된 주요 판례 검토

(1) 대법원 2014.3.13. 선고 2012두10611 판결

원고는 2006, 2007 사업연도에 아파트와 상가건물을 신축·분양한 후 작업진행률과 분양률을 적용하여 분양수입금액 등을 계산하여 적법하게 법인세를 신고·납부하였다. 그 후 3차에 걸쳐 위 분양 아파트와 상가 중 일부에 대한 분양계약이 수분양자의 분양계약조건 미이행 등의 이유로 해제되었다.

원고는 2008년 중 당시 관할세무서장인 삼성세무서장에게 1차 및 2차 계약 해제 분을 반영하여 분양률을 재산정한 후 2006, 2007 사업연도 법인세의 환급을 구하는 경정청구를 하였는데, 삼성세무서장은 이를 받아들여 원고에게 분양률이 감소한 분만큼의 2006, 2007 사업연도 법인세를 환급하였다. 다시 원고는 2009년 중 관할세무서장인 성동세무서장에게 3차 계약 해제분에 대하여 경정청구를 하였으나, 성동세무서장은 ‘계약의 해제로 인한 분양수입과 원가는 그 해제일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 산입하여야 하므로 이 사건 분양계약의 해제는 후발적 경정청구사유에 해당하지 아니한다’는 이유로 경정거부처분을 하고, 삼성세무서장이 원고의 경정청구를 받아들여 환급한 세액에 대하여 다시 법인세를 부과하였다.

대법원은 국세기본법시행령 제25조의2 제2호에서 정한 ‘해제권의 행사나 부득이한 사유로 인한 계약의 해제’는 원칙적으로 법인세의 경우에도 적용되며, 본 사안의 경우에 후발적 경정청구의 대상이 된다고 판시하였다.¹⁶⁾ 이러한 결론에 이르게 된 근거를 대법원은 익금의 귀속시기를 판단하는 기준인 권리확정주의의 해석에서 찾고 있다. 즉 대법원은 권리확정주의를 다음과 같이 해석한다. “소득의 원인이 되는 권리의 확정시기와 소득의 실현¹⁷⁾시기와의 사이에 시간적 간격이 있는 경우에는 과세상 소득이 실현된 때가 아니라 권리가 확정적으로 발생¹⁸⁾한 때에 소득이 있는 것으로 보고 당해 사업연도의 소득을 산정하는 방식으로, 실질적으로는 그 수취가 불확실한 소득에 대하여 장래 그것이 실현될 것을 전제로 하여 미리 과세하는 것을 허용하는 것이다.

15) 대법원 2015.7.16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결 ; 대법원 2014.1.29. 선고 2013두18810 판결.

16) 현행 법인세법시행령 제69조 제3항은 “작업진행률에 의한 익금 또는 손금이 공사계약의 해약으로 인하여 확정된 금액과 차액이 발생된 경우에는 그 차액을 해약일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입한다.”는 규정을 두고 있으므로, 현행 법령 하에서는 위 판례의 결론이 달라질 수 있다.

17) 판례에서 ‘실현’은 현실적인 수입시기 혹은 채무의 이행 혹은 권리의 목적달성을 의미한다. 이하 동일.

18) 판례에서 ‘발생’은 소득이 소득의 인식 요건(권리확정주의)을 충족하여(회계학상 용어로) ‘실현’되었다(realized)는 의미이다. 이하 동일.

따라서 소득의 원인이 되는 권리가 확정적으로 발생하여 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의 무가 성립하였다 하더라도 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정되었다면, 당초 성립하였던 납세의무는 그 전제를 상실하여 원칙적으로 그에 따른 법인세를 부과할 수 없다고 보아야 한다.”¹⁹⁾

그러나 (i) 법인세법이나 관련 규정에서 일정한 계약의 해제에 대하여 그로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 해제일이 속하는 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있거나 (ii) 경상적·반복적으로 발생하는 상품판매계약 등의 해제에 대하여 납세의무자가 기업회계의 기준이나 관행에 따라 그 해제일이 속한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고하여 왔다는 등의 특별한 사정이 있는 경우에는 후발적 경정청구를 할 수 없다고 판시하였다.²⁰⁾

(2) 대법원 2013.12.26. 선고 2011두1245 판결

원고와 상대방 회사(A회사)는 2004년 중 문제의 토지 매매계약을 체결한 후 몇 차례 수정을 거쳐 최종적으로 2004. 11. 30. 매매대금 총액 1,100억 원으로 하는 수정 매매계약을 체결하였다. 2004. 12. 2. 원고는 A회사로부터 매매대금 1,100억 원을 지급받고 문제의 토지에 대하여 A회사 앞으로 소유권이전등기를 해주었다. 수정 매매계약의 내용 중에는 약정된 기한까지 문제의 토지에 대한 용도변경이 이루어지지 않는 경우, A회사는 매매계약을 해제하거나 환매를 요청할 수 있는 약정이 포함되어있었다. 2005. 3. 원고와 A회사는 위 매매계약에서 정한 기한 내에 용도변경이 이루어지는 것이 불가능하다고 보아 매매대금을 1,100억 원에서 1,030억 원으로 70억 원을 감액하기로 하였고, 원고는 A회사에 위 감액분 70억 원을 반환하였다.

원고는 2004 사업연도 귀속 법인세 신고에서 위 토지매매와 관련하여 1,030억 원을 익금으로 산입하였다. 관할세무서장은 위 감액분 70억 원은 원고의 2004 사업연도 법인세 과세표준에 산입되는 익금이라고 하여 법인세를 부과하였으나, 대법원은 위 감액을 당초 사업연도(2004 사업연도)의 소득금액 변경으로 보았다(간단히 정리하면, 본 사건의 쟁점은 원고의 2004 사업연도 문제의 토지매매와 관련된 익금액이 1,100억 원인지, 1,030억 원인지이다. 관할 세무서장은 1,100억 원, 대법원은 1,030억 원으로 본 것이다²¹⁾).

그 이유로 대법원은 70억 원은 권리의 목적이 실현되지 않아서 2004 사업연도 소득으로 볼 수 없기 때문이라고 한다. 이러한 결론은 대법원의 권리확정주의에 대한 해석에서 나오는 것인데, 위 대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두10611 판결과 같은 것이다. 이 사건에서 대법원은 과거

19) 아래 대법원 2013.12.26. 선고 2011두1245 판결 등도 비슷한 해석을 하고 있다.

20) 구체적인 내용은 약간씩 차이가 있으나, 아래 (2)와 (4)의 판결에서도 경정청구의 제한사유로 본 판결과 유사한 특별한 사유를 들고 있다.

21) 본 판례의 쟁점을 후발적 경정청구의 인정여부에 초점을 두고 분석하는 경우도 있으나(앞의 조윤희, 이동식 논문), 대법원이 본 사안에서 후발적 경정청구 가부의 문제를 직접 다루고 있는 것은 아니다.

성립한 납세의무가 수정될 수 있는 후발적 사유에는 ‘사업상 정당한 사유로 당초의 소득금액을 감액’한 경우도 포함되는 것이라고 판시하였다.

(3) 대법원 2015.7.16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결

재건축조합의 조합장인 B는 2008년 중 재건축과 관련된 업체로부터 8,800만원을 받았다. 이로 인하여 B는 특정범죄가중처벌등에관한법률 위반(뇌물)죄로 처벌을 받으면서 8,800만 원이 추징되었다(B는 2011년 중 추징금을 전액 납부하였다). 관할 세무서장은 위 금액이 ‘뇌물’로서 소득세법상 기타소득에 해당한다고 보아 2012년 중 B에게 8,800만 원에 관한 2008년 귀속 종합소득세를 부과하였다.

이 사건의 쟁점은 일견 위와 같이 뇌물죄로 처벌받으면서 뇌물 상당액에 대한 추징선고를 받아 추징금을 납부한 경우에 소득세를 과세할 수 있는지 여부이나, 본 사안과 같이 뇌물을 받은 과세연도와 추징금을 납부한 과세연도가 다른 경우에는 소득의 귀속기간의 문제이기도 하다.

대법원은 이 사건 과세처분이 위법하다고 판시하였다. B가 뇌물로 받은 8,800만 원은 그 수령 당시에 일단 납세의무가 성립하였다고 하더라도, 그 후 추징으로 인하여 소득이 실현되지 아니한 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 그 전제를 잃게 되었기 때문이라고 한다. 또한 위법소득의 지배·관리라는 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립하였다고 하더라도, 그 후 몰수나 추징과 같은 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화되는 후발적 사유가 발생하여 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 전제를 잃게 되었다면, 특별한 사정이 없는 한 납세자는 국세기본법 제45조의2 제2항 등이 규정한 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있기 때문이라고 한다. 대법원은 이러한 후발적 경정청구사유가 존재함에도 과세관청이 당초에 위법소득에 관한 납세의무가 성립하였던 적이 있음을 이유로 과세처분을 하였다면, 이러한 과세처분은 위법하므로 납세자는 항고소송을 통해 취소를 구할 수 있다고 한다.²²⁾

(4) 대법원 2014.1.29. 선고 2013두18810 판결

원고들은 주식회사 X, 주식회사 Y의 과점주주들이다. 위 회사들은 각 주주총회에서 원고들에게 2006, 2007 사업연도 잉여금 처분에 의한 현금 배당을 의결하고, 법정 기한 내에 위 배당소득에 대한 소득세를 원천징수 하여 납부하였다. 원고들은 위 의결된 배당소득을 다른 소득과 합산

22) 과세소득은 경제적 측면에서 보아 현실적으로 이득을 지배·관리하면서 이를 향수하고 있어 담세력이 있다고 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법·유효하여야 하는 것은 아니므로 위법소득도 과세된다(대법원 1983.10.25. 선고 81누136 판결 등). 본 사안과 관련된 판결이 선고되기 전까지 대법원은 뇌물죄와 관련하여 추징금을 납부하더라도 소득세 과세대상이 되고, 이미 성립한 소득세 납세의무에는 아무런 영향이 없다는 입장이었다. 대법원 1998. 2.27. 선고 97누19816 판결; 대법원 2002.5.10. 선고 2002두431 판결 등.

하여 2006, 2007 과세연도 귀속 종합소득세를 법정 기한 내에 신고·납부하였다.²³⁾

그 후 주식회사 X는 파산선고가 내려지고 주식회사 Y는 기업회생절차가 개시됨에 따라 원고들은 그때까지 지급받지 못한 배당금을 확정적으로 지급받지 못하게 되었다. 이에 2010년 중 원고들은 지급받지 못한 배당금을 종합소득에서 제외하여 각 2006, 2007 과세연도 귀속 종합소득세를 환급하여 줄 것을 내용으로 하는 경정청구를 하였다. 그러나 관할세무서장들은 위 경정청구에 대해 거부처분하거나 혹은 처리 기간 내에 결정통지를 하지 아니하였다.

대법원은 본 사안과 같이 납세의무의 성립 후 소득의 원인이 된 채권이 채무자의 도산 등으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백하게 되었다면, 국세기본법시행령 제25조의2 제2호에 준하는 사유로서 특별한 사정이 없는 한 국세기본법시행령 제25조의2 제4호가 규정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 판시하였다. ‘후발적 경정청구제도의 취지, 권리확정주의의 의의와 기능 및 한계 등을 함께 고려해보면, 소득의 원인이 되는 권리가 확정적으로 발생하여 과세요건이 충족됨으로써 일단 납세의무가 성립하였다 하더라도, 그 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정됨으로써 당초 성립하였던 납세의무가 그 전제를 잃게 되었다면, 납세자는 국세기본법 제45조의2 제2항 등이 규정한 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있다’고 보아야 하기 때문이라고 한다.

(5) 판례의 평가

대법원 판례의 특징은 두 가지로 대별해 볼 수 있다. 첫째로 대법원은 후발적 사유가 발생한 경우 익금의 귀속시기가 당연히 소급 조정되는 것으로 보고 있다(따라서 과거 확정된 과세표준이나 세액이 수정된다). 대법원의 표현을 빌리자면, 권리확정주의는 “...실질적으로는 그 수취가 불확실한 소득에 대하여 장래 그것이 실현될 것을 전제로 하여 미리 과세하는 것을 허용하는 것이다...후발적 사유의 발생으로 말미암아 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정되었다면, 당초 성립하였던 납세의무는 그 전제를 상실하여 원칙적으로 그에 따른 법인세를 부과할 수 없다.” “그에 따른 법인세를 부과할 수 없다”는 의미는 당초 성립한 조세채무(과세표준이나 세액)를 수정한다는 의미이다. 그러나 익금의 귀속시기 결정 기준인 권리확정주의를 이와 같이 이해한 것은 권리확정주의 의미를 잘못 이해한 것이라 생각한다. 권리확정주의의 본래의 의미는, 후발적 사유가 발생하면 수정을 전제로 미리 과세하는 원칙이 아니라, 후발적 사유가 발생하여도 과거 사업연도에 확정된 과세표준이나 세액을 변경하지 않겠다는 것이다.²⁴⁾ 이렇게 과거 과세표준이

23) 소득세법시행령 제46조는 배당금의 수입시기를 당해 법인의 잉여금 처분 결의일로 규정하고 있으며, 소득세법 제132조 제1항(현행법은 제131조 제1항)은 배당소득으로 그 처분을 결정한 날부터 3개월이 되는 날까지 지급하지 아니한 미지급배당의 경우에는 그 3월이 되는 날에 배당소득을 지급한 것으로 보고 있다.

24) 후발적 사유가 발생한 경우 과거 과세표준을 수정하는 것으로 보는 판례는 권리확정주의를 “실질적으

나 세액을 변경하지 않으므로 인해 납세자에게 불합리한 상황이 발생할 때 공평의 관점에서 수정할 수 있는 기회를 부여한 것이 경정청구제도라 할 수 있다.

또 다른 대법원 판례의 특징은 익금의 귀속시기 결정기준인 권리확정주의와 후발적 경정청구가 서로 연결되어 있는 것으로 해석한다. 대법원은 국세기본법 제45조의2 제2항에서 규정한 후발적 경정청구를 할 수 있는 이유는 후발적 사유의 발생으로 말미암아 소득이 실현되지 아니하는 것으로 확정되어 당초 성립하였던 납세의무는 그 전제를 상실하여 원칙적으로 그에 따른 세금을 부과할 수 없기 때문이라고 한다. 이는 후발적 사유로 개별세법의 손익 귀속시기 결정기준에 따라 과거 과세표준이나 세액이 소급적으로 수정되었기 때문에 경정청구를 할 수 있다는 의미와 같은 것이다.

라. 익금의 귀속시기 결정과 후발적 경정청구는 반드시 연관 지어야 할 필요가 없음

판례처럼 후발적 사유로 인한 경정청구 가부와 익금의 귀속시기 결정 문제가 연결되어 있는 것으로 보면 불합리한 결과를 가져온다. 첫째로 판례의 해석을 그대로 수용하면 경정청구는 납세자가 반드시 해야 하는 것으로 되어, 납세자의 권리구제를 위한 제도인 경정청구제도의 취지에 반하는 결론에 이르게 된다. 예컨대 2015. 3. 갑회사(생활용품 제조·판매가 주업임)가 2014 사업연도에 처분한 토지와 관련된 익금을 포함하여 2014 사업연도 법인세를 적법하게 신고·납부한 후, 2016 사업연도에 위 토지처분과 관련된 매매계약이 해제되었으며 동 계약의 해제는 국세기본법상 후발적 사유로 인한 경정청구요건을 충족하고 있다고 하자. 갑회사는 위 해제로 인한 결과에 대하여 국세기본법상의 경정청구를 하지 않고, 2016 사업연도의 손익에 반영하여 법인세를 신고·납부하였다 하자.²⁵⁾ 대법원의 해석에 따르면 이러한 신고·납부는 적법한 것이 아니다. 갑회사는 토지를 처분한 2014 사업연도 법인세에 대한 경정청구를 해야 한다. 대법원의 해석대로라면 관할세무서장은 후발적 사유로 인한 결과를 2016 사업연도의 손익에 반영한 갑회사의 2016 사업연도 법인세 과세표준과 세액을 경정해야 할 것이다. 이 말은 곧 후발적 사유가 발생한 경우 납세자는 국세기본법상의 경정청구를 할 것인지 말 것인지를 선택할 수 있는 것이 아니라, 반드시 해야 한다는 의미와 같다. 그러나 이러한 법의 해석·적용이 매우 불합리한 것이라는 것은 분명하다. 경정청구제도의 의의나 이를 도입한 입법취지와 전혀 맞지 않기 때문이다.

다음으로 판례에 따르면 개별세법상 익금의 귀속시기 결정기준에 의해 과거 과세표준이나 세

로는 그 수취가 불확실한 소득에 대하여 장래 그것이 실현될 것을 전제로 하여 미리 과세하는 것을 허용하는 것”으로 이해한다. 그러나 성숙론을 취한 판례에 따르면, 수취가 불확실한 소득은 불확실성이 해소될 때까지 과세소득에 포함시킬 수 없다. 수취가 불확실한 소득과 관련된 권리는 그 권리의 목적달성 가능성이 상당히 높은 정도로 성숙·확정되었다고 할 수 없기 때문이다. 이러한 점에서 대법원의 권리확정주의의 이해가 상충되는 면이 있다.

25) 실무상으로는, 갑회사가 기업회계기준에 따라 계약해제로 인한 결과를 2016 사업연도 손익에 반영하였다면, 법인세 신고 시 본 항목에 대한 세무조정 없이 신고한다는 의미이다.

액이 소급적으로 수정되었기 때문에 경정청구를 할 수 있다는 것인데, 이는 후발적 사유가 발생하였더라도 개별세법의 규정에 따라 과거 과세표준이나 세액이 소급적으로 수정되지 않았다면 국세기본법상의 후발적 사유로 인한 경정청구를 할 수 없다는 결론에 이르게 된다. 이는 국세기본법상 후발적 경정청구권은 그 자체로 완결된 규정이 못되고 보완적으로 각 개별세법상 별도의 요건도 충족해야 한다는 의미와 같다. 그러나 과연 국세기본법상의 경정청구권이 완결적이지 못한지는 의문이다.

마지막으로 판례처럼 후발적 사유가 발생한 경우 소급적으로 납세의무가 소멸한 것으로 해석한다면, 굳이 명문상의 경정청구제도가 없어도 다른 법원리에 의해서 납세자의 권리 침해는 구제되어야 할 것이고, 조리에 의한 경정청구도 인정되어야 할 것이다. 그러나 대법원은 조리에 의한 경정청구를 인정하지 않고 있으므로²⁶⁾ 이러한 대법원의 입장은 후발적 사유가 발생한 경우 소급적으로 납세의무가 소멸한다는 해석과 조화되지 않는다.

후발적 사유로 인한 경정청구의 가부가 익금의 귀속시기 결정 문제와 연관되는 것으로 보면 위와 같이 문제점들이 있으므로, 이 둘이 연결되는 것으로 보지 않아야 한다. 경정청구제도는 익금의 귀속시기 결정과 별개의 입법목적 을 가지고 있으므로 국세기본법에 규정된 경정청구는 개별세법에서 정한 익금의 귀속시기 결정기준의 충족 여부와 상관없이 인정할 수 있는 것이다. 국세기본법상의 후발적 사유로 인한 경정청구는 개별세법에서 납세의무의 성부(成否)를 요건으로 하고 있지도 않다. 따라서 후발적 사유로 인한 경정청구 가부가 익금의 귀속시기 결정 문제에 의존할 필요가 없으며, 판례처럼 ‘납세의무가 성립하지 않았기 때문에 … 후발적 경정청구를 할 수 있다’는 식의 논증구조를 취할 필요가 없다.

2. 후발적 사유가 발생한 경우 과거 과세표준을 수정해야 하는지

대법원은 권리확정주의 원칙상 후발적 사유가 발생한 경우 과거 과세표준이나 세액이 수정된다고 한다. 그러나 아래에서 밝히고 있는바와 같이 권리확정주의는 후발적 사유가 발생한 경우에도 과거 과세표준이나 세액을 수정하지 않는 원칙으로 보는 것이 더 타당하다고 생각한다.

가. 권리확정주의와 발생주의 혹은 실현주의와의 관계

권리확정주의는 회계학상의 실현주의와 관련이 있는 개념으로, 권리확정주의는 실현주의를 법적인 관점에서 파악한 것이다.²⁷⁾ 즉 익금(수익)이 권리확정시에 실현되는 것으로 파악한다.²⁸⁾

26) 대법원 2006.5.12. 선고 2003두7651 판결 ; 대법원 2010.2.25. 선고 2007두18284 판결.

27) 이태로·한만수, 앞의 책, p.491 ; 임승순, 앞의 책, pp.678-79 ; 이창희, 앞의 책, p.740.

28) 이태로·한만수, 앞의 책, p.491 ; 이창희, 앞의 책, p.742.

권리는 법적권리를 의미한다.²⁹⁾ 과거 일본 소득세법 기본통달 194-204에서는 “수입금액이란 수입해야 할 금액을 말하며, 수입해야 할 금액이란 수입할 ‘권리가 확정된’ 금액을 말한다.”는 해석기준을 두고 있었는데, 이러한 규정이 ‘권리확정주의’라는 용어가 나오게 된 배경이라 한다.³⁰⁾ 이러한 ‘권리확정주의’라는 용어는 회계학상 발생주의의 세법적 의역어로 미국 세법상 발생주의를 표현한 용어 “when the right to receive an amount becomes fixed, the right accrues”를 번역한 것이라 한다.³¹⁾ 위의 영어 문구는 미국 세법상 납세자가 발생주의를 채택한 경우 수익인식의 요건인 수익실현테스트(all events test)³²⁾의 한 요소인데, all events test는 수익의 실현 여부를 판단하기 위한 기준이다.³³⁾ 이렇듯 세법상의 수익인식 기준인 권리확정주의는 회계학상의 발생주의 혹은 실현주의에서 기원했다. 따라서 권리확정주의의 의미를 회계학상의 발생주의 혹은 실현주의의 개념에서 크게 벗어나게 해석한다면, 그러한 해석은 타당한 것이라고 할 수 없을 것이다.

나. 발생주의 · 실현주의의 의미

발생주의는 현금주의와 대조되는 개념으로 현금수지와는 직접 관계없이 수익과 비용을 발생 사실에 의거 회계기간별로 배분하는 원칙이다.³⁴⁾ 그러나 실제 적용에 있어 발생주의 원칙이 그대로 적용되는 것은 아니다. 비용은 원칙적으로 발생주의에 따라 인식하나 수익비용대응의 원칙에 의해 수정 · 보완된다.³⁵⁾ 수익은 보수주의에 입각한 실현주의에 따라 인식한다.³⁶⁾ 실현주의는 소득이 ‘실현’되었을 때 인식하는 것으로 ‘발생’하였을 때 인식하는 것보다 더 제약되고 시간적으로도 보다 나중에 인식된다. 실현된 수익에서 발생한 비용을 차감함으로써 이익이 산정된다.

발생주의나 실현주의는 기본적으로 회계기간에 따른 이익측정을 해야 하는 문제 때문에 채택된 원리이다.³⁷⁾ 회계학상 기업실체는 그 목적과 의무를 이행하기에 충분할 정도로 장기간 존속한다고 가정한다(계속기업의 가정³⁸⁾). 그러나 계속기업의 가정에 따라 기업실체가 장기간 존

29) 이태로 · 한만수, 앞의 책, pp.491-92 ; 이창희, 앞의 책, p.742 ; 김완석, 앞의 책, p.435.

30) 植松守雄. 1980. “収入金額 (収益) の計上時期に関する問題—権利確定主義をめぐって—”. 租税法研究 8号. p.36 ; 김재승, 앞의 논문, p.225.

31) 忠佐 市. 1965. “権利確定主義からの脱皮”. 税経通信 20卷 11号. pp.69-70, p.76 ; 김재승, 앞의 논문, p.226.

32) 미국 재무부규칙 (Treasury Regulation) §1.446-1(c)(1)(ii)(A).

33) 김재승, 앞의 논문, pp.231-33.

34) 한국회계연구원. 2003. 재무회계개념체계, 제67문단 ; 남상오 · 정운오. 2002. 「회계이론」 (5판). 다산출판사. p.289 ; 이효익외. 2015. 「IFRS회계원리」. 신영사. p.56.

35) 남상오, 위의 책, pp.289, 438.

36) 이정호. 1986. 「현대회계이론」. 경문사. p.393 ; 남상오, 앞의 책, p.289.

37) 이효익, 앞의 책, p.55-56.

38) 한국회계연구원. 2003. 재무회계개념체계, 제64문단.

속한다고 가정할지라도 기업실체의 이해관계자는 지속적으로 의사결정을 해야 하므로 적시성이 있는 정보가 필요하게 된다. 이러한 정보수요를 충족시키기 위하여 기간별 보고가 필요하다. 따라서 기업실체의 존속기간을 일정한 회계기간 단위로 구분하고 각 회계기간에 대한 재무제표를 작성하여 기간별로 재무상태, 경영성과, 현금흐름, 자본변동 등에 대한 정보를 제공하게 된다(이를 회계학에서는 회계기간 구분의 가정 혹은 기간별 보고의 가정이라고 한다).³⁹⁾ 이러한 회계기간 구분의 가정 때문에 보고에 관한 원칙이 필요하다. 즉, 연속적으로 일어나고 있는 순자산의 변화(수익과 비용)를 어느 기간에 귀속시키는가에 따라서 당기의 손익이 달라지므로 이에 관한 기준이 필요하다. 발생주의나 실현주의는 계속기업의 가정에 기초한 회계기간 구분에 따른 수익과 비용의 보고(인식) 원칙이다.⁴⁰⁾

결론적으로 발생주의 및 회계기간 구분의 가정 등을 채택하고 있는 기업회계에서는 후발적 사유가 발생한 경우에도 오류수정으로 인한 경우 이외에는 회계장부의 기초금액을 변경하지 않으며 과거 재무제표를 수정하지도 않는다. 즉 회계기간 말에 존재하는 모든 상황을 고려하여, 특정거래가 회계기준상의 수익의 인식조건을 모두 충족하여 해당 회계기간의 수익으로 인식하였다면, 그 이후 회계기간에 발생한 후발적 사유로 인하여 그 거래와 관련된 수익을 인식할 당시의 금액이 달라졌더라도, 과거 회계기간의 재무제표를 수정하지 않을 뿐만 아니라 회계장부의 기초금액도 수정하지 않으며, 대신 후발적 사유가 발생한 회계기간의 수익과 비용에서 조정한다.⁴¹⁾

다. 과세기간 채택과 권리확정주의

우리나라는 여느 나라처럼 사업연도(과세기간)⁴²⁾를 채택하고 있다. 또한 우리나라가 익금의 귀속시기 결정기준으로 권리확정주의를 채택하고 있다는 점은 앞에서 살펴 본바와 같다. 과세기간이란 세법에 따라 국세의 과세표준 계산의 기초가 되는 기간이다⁴³⁾. 이러한 과세기간 혹은 사업연도는 회계학상의 회계기간에 대응하는 개념이다. 세법에서도 기업이 장기간 존속하는 것으

39) 한국회계연구원. 2003. 재무회계개념체계, 제65문단.

40) 이효익, 앞의 책, pp.55-56 ; 송인만외. 2015. 『K-IFRS 중급재무회계』, 신영사. p.51.

41) 기업회계기준상 전기오류수정에 해당하는 경우 과거 재무제표를 수정할 수 있으나, 전기오류는 과거 회계기간의 재무제표 작성 시 신뢰할 만한 정보를 이용하지 못했거나 잘못 이용하여 발생한 재무제표의 누락이나 왜곡표시(산술적 계산오류, 회계정책의 적용 오류, 사실의 간과 또는 해석의 오류 및 부정 등의 영향을 포함)를 의미하므로, 이러한 전기오류는 후발적 사유와 구별된다. 후발적 사유는 일반적으로 전기오류에 해당하지 않는다. 한국채택국제회계기준 제1008호 제41-48문단, 한국회계기준 제5장 제5.18-5.20문단 참조.

42) 법인세법은 ‘사업연도’라는 용어를 사용하고 있으며(법인세법 제6조), 소득세법은 ‘과세연도’라는 용어를 사용하고 있다(소득세법 제5조). 본 논문에서는 ‘사업연도’와 ‘과세연도’를 동일한 의미로 혼용하고 있다.

43) 국세기본법 제2조 제13호.

로 전제하고, 끊임없이 계속되는 기업 활동과 관련하여 발생하는 손익을 일정한 기간 단위로 나누어 세금을 매기는 것이 사업연도 혹은 과세기간이며⁴⁴⁾ 그 익금 혹은 수입금액의 귀속사업연도를 결정하는 기준이 권리확정주의이다.

권리확정주의는 사업연도의 채택과 불가분의 관계가 있다. 사업연도 단위로 과세를 하지 않는다면 권리확정주의라는 기준은 필요가 없을 것이다. 차후 사업연도에 어떤 거래가 최종적으로, 당초 신고한 것과 다른 것으로 결론이 났더라도 그것이 오류로 인한 것이 아닌 한 과거 사업연도를 수정하지 않겠다는 것이 권리확정주의와 사업연도를 채택한 이유라 할 수 있다. 특정 권리가 최종적으로 목적을 실현하지 못 할 때마다 과거 사업연도의 과세표준을 수정해야 한다면 권리확정주의를 채택할 이유가 없을 것이다. 이러한 해석이 권리확정주의가 기초하고 있는 발생주의 혹은 실현주의의 개념과도 일치하는 것이다.

라. 계약의 소급효로 기 성립·확정된 조세채무가 당연히 실효되는 것은 아님

기간과세하는 법인세나 소득세는 과세기간이 끝나는 때에 납세의무(조세채무)가 성립한다.⁴⁵⁾ 성립한 조세채무는 원칙적으로 신고기한 내 납세자의 신고에 의해 확정된다.⁴⁶⁾ 이렇게 성립·확정된 조세채무가 소멸 내지는 변동하기 위해서는 조세법률주의 원칙상 세법에 명백한 근거규정이 있어야 한다. 국세기본법 제26조의 납세의무의 소멸과 동법 제45조의2 제2항의 후발적 사유로 인한 경정청구는 기 성립·확정된 납세의무가 소멸될 수 있는 근거 규정이다.⁴⁷⁾

계약해제의 소급효는 당사자간의 이해 조정을 위한 사법적 효력만 있으므로 그러한 효력에 의하여 국가가 행한 조세부과처분의 효력이나 세법규정에 의한 납세의무의 성립·확정의 효력이 부정된다고 할 수는 없다.⁴⁸⁾ 따라서 국세기본법 제26조 혹은 동법 제45조의2 제2항의 납세의무 소멸 요건을 충족하지 못한다면, 이미 성립·확정된 납세의무는 민법상의 소급효에 의하여 자동적으로 실효되지는 않는다.

신고행위가 당연 무효가 아닌 한 납세자는 부당이득을 이유로 납부한 세금을 국가로부터 반환받을 수 없는데⁴⁹⁾, 이것 또한 납세자가 신고하여 확정된 조세채무는 다른 법령의 근거 없이 계약의 해제 등의 후발적 사유로 변경되지 않는다는 의미이다.

44) 사람(자연인)의 경우에도 종합소득세의 경우를 예로 들면 사람의 전 생애 소득에 대해 과세하는 것이 아니라, 일정한 기간단위(과세기간)로 구분하여 과세하는 것이다.

45) 국세기본법 제21조 제1항.

46) 국세기본법 제21조 제1항, 동법 시행령 제10조의2 제1호.

47) 이동식, 앞의 논문, p.306.

48) 이동식, 앞의 논문, p.306.

49) 대법원 1997.3.28. 선고 96다42222 판결 ; 대법원 2002.11.22. 선고 2002다46102 판결 등.

마. 일본과 미국의 예

미국 세법과 일본 세법은 후발적 사유를 이유로 과거 과세표준 및 세액을 수정하지 않는다. 일본 법인세법은 ‘법인의 각 사업연도의 소득은 당해 사업연도의 수익에서 당해 사업연도의 비용을 공제한 금액’이라고 정의하면서(일본 법인세법 제22조 제1항) 수익·비용의 계산에 관하여 ‘일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계처리의 기준’에 따라야 한다는 내용을 규정하고 있다(동법 제22조 제4항). 매매계약의 해제와 같은 후발적 사유가 생긴 경우에는 그 후발적 사유의 발생에 의하여 소득금액이 과거의 사업연도에 소급하여 변동하는 것인가에 관하여는 직접 정함이 없으므로 ‘일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계처리의 기준’을 따라야 한다. ‘일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계처리의 기준’에 의하면, 계약이 해제된 경우 소급하여 과거연도의 소득을 수정하는 것이 아니라 해제연도의 수익이나 비용에서 조정한다. 일본 소득세법도 수익과 비용의 인식기준으로 발생주의 원칙을 규정하고 있으며 수익의 인식기준으로 실현주의가 적용되는 것으로 해석한다.⁵⁰⁾ 따라서 일본 세법의 해석으로는 원칙적으로 후발적 사유가 발생한 경우 과거 과세표준과 세액을 수정하지 않는다.

미국 세법상 발생주의 원칙에 따른 과세소득 계산은⁵¹⁾ 일반적으로 익금항목이 다음 두 요건 즉 (i) 관련 익금항목을 수취할 수 있는 권리를 확정하기 위한 모든 조건이 충족되고 (ii) 그 익금항목의 금액(수익)을 상당한 정확성(reasonable accuracy)으로 측정할 수 있을 때[(i)와 (ii) 요건을 흔히 수익실현테스트(all events test)라 칭한다] 수익이 실현된 것으로 본다.⁵²⁾ 특정 과세기간 말에 그때까지 존재한 수익실현 요건 즉 all events test를 충족하여 인식한 수익(소득)은 기간과세원칙상 계약의 해제 등 후발적 사유를 이유로 소급하여 수정되지 않는다.⁵³⁾

한편, 미국 연방대법원 판례 North American Oil Consolidated 사건⁵⁴⁾에 의해 확립된 권리주

50) 金子 宏. 1992. “所得の年度帰属－権利確定主義は破綻したか－”. 日税研論集 22号. p.4 ; 김재승, 앞의 논문, p.225.

51) 미국 세법은 납세자에게 발생주의에 따른 소득계산을 강제하지 않고 있으므로 현금주의를 비롯한 다른 방법에 의한 소득계산을 할 수 있다. 미국 세법 §446(b), (c) ; 미국 재무부규칙 §§1.446-1(a)(2), 1.446-1(c)(2)(ii).

52) 미국 재무부규칙 §1.446-1(c)(1)(ii)(A) ; 김재승, 앞의 논문, pp.231-33.

53) 다만 해제 등이 계약을 체결한 당기에 발생한 경우에는 일정한 요건을 충족하면 그 거래와 관련된 소득이 없는 것으로 본다. 이러한 원칙을 Rescission Doctrine이라 부르기도 한다. Boris I. Bittker & Lawrence Lokken. 2015. *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* (3rd ed.). Warren, Gorham & Lamont. ¶ 4.4.8 ; Mertens. 2015. *Law of Federal Income Taxation*. Thomson Reuters/West. §12A : 207.

54) North American Oil Consolidated v. Burnet, 286 U.S. 417 (1932)(납세자가 운영하고 있던 유전 중 하나의 소유권이 연방정부에 속해있었다. 1915년 연방정부는 납세자에게 문제의 유전에서 퇴거를 요구하면서 소송을 개시한 결과 1916년 연방지방법원은 동 유전을 관리하고 유전에서 나오는 소득을 보관할 관리인을 지명하였다. 1916년 납세자는 동 유전에서 얻은 소득을 기업회계상 당해연도 수익(소득)으로 계상하였으나, 1916 사업연도 세금신고서에는 과세소득으로 포함시키지 않았다. 1917년 연방지방법원

장의 원칙(Claim of Right Doctrine)은 납세자가 금전이나 자산을 수령한 시점에 소득이 실현된 것으로 간주한다.⁵⁵⁾ 구체적으로 권리주장의 원칙은 (i) 납세자가 금전이나 자산(이하 ‘금전’이라 함)을 수령하고 (ii) 금전에 대한 권리를 주장하고 (iii) 금전의 처분에 대한 제한이 없는 경우에는, 금전의 수령시점에 소득이 실현된 것으로 간주한다.⁵⁶⁾ 그 이후에 후발적 사유로 종국적으로 납세자에게 금전에 대한 권리가 없는 것으로 확정되어 수령한 금전을 반환하는 경우에도 소득의 귀속시기를 수정하지 않는다. 이와 같이 미국 세법은 기간과세원칙이나 권리주장의 원칙상 후발적 사유가 발생한 경우 원칙적으로 과거 과세연도의 과세표준이나 세액을 수정하지 않고 후발적 사유가 발생한 과세연도의 손실 혹은 비용으로 처리한다.

이러한 권리주장의 원칙에 따라 후발적 사유로 발생한 권리의 변동은, 그 사유가 발생한 과세연도의 손익에서 조정하게 되면 화폐의 시간가치 손실은 물론 특히 당초 문제의 거래와 관련된 소득을 신고한 사업연도의 소득에 적용되는 세율이 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득에 적용될 세율보다 높은 경우에는 문제가 있다는 비판이 있었다. 미국은 §1341을 제정하여 이 문제를 해결하고 있다.⁵⁷⁾ 미국 세법 §1341에 따라 납세자는 (i) 후발적 사유가 발생한 사업연도에 쟁점 금액을 비용처리하거나 (ii) 원래 사업연도 신고 세액과 후발적 사유를 반영하여 재계산한 원래 사업연도 세액과의 차액을 후발적 사유가 발생한 사업연도에 세액공제 받을 수 있다. 그러나 정상적 상거래에서 발생한 것은 조정을 허용하지 않는다(미국 세법 §1341(b)(2)).

바. 소결론

대법원은 권리확정주의 원칙상 후발적 사유가 발생한 경우 과거 과세표준이나 세액이 변경된다고 한다. 대법원은 권리확정주의를 후발적 사유가 발생하여 권리의 목적이 최종적으로 실현되지 못한 경우 소급하여 과거 소득을 수정하는 것으로 이해하기 때문이다. 그러나 이러한 대법원의 입장은 타당하지 않다고 생각한다.

익금의 귀속시기 결정기준인 권리확정주의는 회계학상 발생주의 혹은 실현주의에 기초를 두고 있다. 회계학상 수익의 인식기준인 실현주의는 기간손익의 개념에 기초하고 있으며 원칙적으로 후발적 사유가 발생하더라도 과거 재무제표를 수정하지 않는다. 세법 역시 과세소득의 계산

의 판결에 따라 관리인에 의한 유전 관리는 종료되었고, 문제의 유전에서 얻은 1916년도 소득은 납세자에게 지급되었다. 연방정부는 연방지방법원의 판결에 대해 항소하였고 1922년 연방대법원에 의해 연방지방법원의 판결은 확정되었다. 납세자는 문제의 유전에서 발생한 소득을 1922 사업연도 귀속 소득으로 신고하였으나, 과세관청은 동 소득은 1917 사업연도 귀속소득이라고 주장하였다. 연방대법원은 문제의 유전에서 발생한 소득은 1917년 귀속소득이라고 판시하였다. 그 근거로 든 것이 바로 권리주장원칙이다)

55) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Ibid*, ¶ 6.3.1-2 ; MERTENS, *Ibid*, §12A : 217.

56) 김재승, 앞의 논문, p.241-42.

57) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Ibid*, ¶ 6.3.4.

이 기간과세의 개념과 실현주의에 기초하고 있다. 따라서 권리확정주의는 후발적 사유가 발생하더라도 과거 사업연도에 그 당시 적법하게 확정된 과세표준이나 세액은 원칙적으로 수정하지 않는다는 원칙이다. 일본이나 미국도 후발적 사유가 발생한 경우 과거 과세표준이나 세액을 수정하지 않고 있다. 조세법률주의 원칙상 세법에 명백한 근거규정이 없이 계약해제의 소급효에 의하여 이미 성립·확정된 납세의무가 자동적으로 소멸되지 않으며, 신고행위가 당연 무효가 아닌 한 납세자는 납부한 세금을 부당이득을 이유로 반환받을 수 없는 점 등에 비추어 보더라도 대법원의 해석은 받아들이기 어렵다. 후발적 사유가 발생해도 과거 과세표준이나 세액을 수정하지 않기 때문에 납세자에게 불합리한 상황이 발생한 경우, 공평의 관점에서 이를 시정할 수 있는 기회를 부여한 것이 경정청구제도이다.

Ⅲ. 국세기본법상 후발적 경정청구 규정의 적용범위

1. 문제의 소재

앞에서 후발적 사유가 발생한 경우 경정청구와 손익의 귀속시기 결정문제는 연결하여 생각해서는 안 되는 이유를 밝혔다. 판례는 후발적 사유의 발생으로 소득이 당초 계획대로 목적을 달성하지 못한 것으로 확정되었다면, 권리확정주의 원칙상 과거 과세표준도 수정되어야 하는 것으로 해석하나, 오히려 권리확정주의는 후발적 사유로 인한 경우에도 과거 과세표준을 수정하지 않는 것으로 해석하는 것이 더 타당하다는 점도 밝혔다. 이렇게 과거 과세표준을 수정하지 않은 경우, 납세자에게 불공평한 결과를 초래한 경우, 이를 시정하기 위한 제도가 바로 국세기본법상의 경정청구제도라고 할 수 있다.⁵⁸⁾ 후발적 경정청구제도는 통상적 경정청구기간이 경과한 후 당초 신고 시 예측하기 어려웠던 감액사유가 발생한 경우에 납세자에게 그 시정을 요구할 수 있는 법적권리를 보장하기 위해 도입된 것이다.⁵⁹⁾ 다시 말하자면 국세기본법상 후발적 경정청구제도를 둔 취지는 납세의무 성립 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우, 납세자로 하여금 감액을 청구할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리구제를 확대하려는 데에 있다.⁶⁰⁾ 따라서 이러한 후발적 경정청구제도의 도입 취지를 고려하면 국세기본법에 규정된 후발적 경정청구 사유는 후발적 경정청구를 넓게 인정하는 방향으로 해석할 수 있다.⁶¹⁾ 본장에서는 판례의 입장과 다른 관점에서 국세기본법상의 후발적 경정청구

58) 따라서 국세기본법상의 경정청구제도는 창설적인 것이라고 할 수 있다.

59) 한국조세연구원. 1997. 「한국조세정책 50년」 제Ⅱ권 총괄자료집. p.97.

60) 대법원 2014.11.27. 선고 2012두28254 판결 ; 대법원 2014.3.13. 선고 2012두10611 판결 ; 대법원 2011. 7.28. 선고 2009두22379 판결.

61) 김두형, 앞의 논문, p.11.

의 적용범위에 관한 해석기준을 제시할 것이다.

2. 법인세에 대한 후발적 경정청구권 인정 여부

국세기본법 제45조의2 제2항에서는 후발적 경정청구를 규정하고 있으나, 소득세법이나 법인세법은 별도로 후발적 경정청구에 관한 규정을 두고 있지 않으므로, 국세기본법상의 경정청구권이 법인세나 소득세의 경우에도 적용되는가, 특히 법인세에 대한 적용여부와 관련하여 논의가 되고 있다. 국세기본법 제3조는 국세기본법과 개별세법과의 관계를 규정하고 있는데, 국세기본법을 개별세법에 우선하여 적용하되, 예외적으로 열거한 항목들에 관하여는 개별세법에서 특례 규정을 두고 있는 경우 그 세법에서 정하는 규정을 적용하도록 하고 있다. 국세기본법 제3조는 국세기본법 제45조의2 즉 경정청구 조항을 특례적용 항목으로 열거하고 있으므로 개별세법에서 경정청구를 규정하고 있으면, 그 개별세법이 규율하고 있는 세목에 관한 경정청구는 거기에 규정된 요건 및 절차를 따라야 한다. 반대로 그러한 규정이 없는 세목은 국세기본법상 경정청구 조항에 따라 경정청구를 하면 된다. 따라서 상속세 및 증여세법은 경정청구에 관한 특례조항을 두고 있으므로(상속세 및 증여세법 제79조), 상속세 및 증여세와 관련된 경정청구는 국세기본법이 아닌 상속세 및 증여세법상의 관련 규정이 우선 적용되는 것이다.⁶²⁾ 반면 법인세법과 소득세법은 경정청구에 관한 아무런 규정이 없으므로 법인세와 소득세와 관련된 경정청구는 국세기본법상의 경정청구 조항이 그대로 적용된다.

그러면 왜 국내문헌들이 법인세에 관한 경정청구 가부⁶³⁾가 쟁점이 되는 것처럼 논의하고 있을까? 이러한 논의가 있게 된 이유는 법인세법에 경정청구에 관한 사항을 따로 규정하지 않은 이유도 있지만, 주로 일본의 영향 때문인 것으로 보인다. 일본에서는 법인세에 관하여 경정청구가 가능한가의 문제에 대해 많은 논의가 있다.⁶⁴⁾

일본 법인세법 제22조 제4항은 수익·비용의 계산에 관하여 ‘일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계처리의 기준’에 따라야 한다고 규정하고 있다. 이러한 법문의 규정과 동 규정의 입법 취지 등을 근거로 일본 법인세법은 손익의 인식기준으로 회계학상의 발생주의를 채택했다고 한다.⁶⁵⁾ 이에 따라 법인세법상 수익의 귀속시기에 대해서는 실현주의가 적용되는 것으로 해석한다.⁶⁶⁾ 우리나라 법인세법 제40조 제1항은 “내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다.”고 규정하면서, 동법 제43조

62) 물론 상속세 및 증여세의 경우에도 상속세 및 증여세법 제79조에서 규정하고 있는 사유이외의 사항은 국세기본법상 경정청구 조항이 적용된다고 보아야 할 것이다.

63) 김완석, 앞의 논문, pp.28~31; 조윤희, 앞의 논문, pp.316~322; 이동식, 앞의 논문, pp.297~309.

64) 김완석, 앞의 논문, pp.14~20; 조윤희, 앞의 논문, pp.323~324.

65)金子 宏. 2010. 『租税法』. 弘文堂. pp.266~77; 渡辺淑夫, 2012. 『法人税法』. 中央経済社, p.143.

66)金子 宏, 위의 책, pp.266~77; 渡辺淑夫, 위의 책, p.147.

에서는 예외적으로 법인세법이나 조세특례제한법에서 달리 규정하고 있지 않은 경우에는 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준을 적용하거나 관행을 적용할 수 있도록 하고 있다.

일본 국세통칙법⁶⁷⁾ 제23조 제2항은 우리나라 국세기본법상 후발적 경정청구와 유사한 규정을 두고 있다. 일본 소득세법은 국세통칙법과 별도로 경정청구와 관련된 조항을 두고 있는 반면, 일본 법인세법은 경정청구와 관련된 조항이 없다. 이 때문에 국세통칙법상의 후발적 경정청구가 법인세에도 적용되는가의 문제가 제기된다. 판례는 대체로 후발적 경정청구를 받아들이지 않고 있다.⁶⁸⁾ 학설도 부정설이 다수설이다.⁶⁹⁾

우리나라에서 법인세와 관련된 후발적 경정청구가 인정되는지에 대해서 일본의 해석을 인용하는 것은 무리가 있다고 생각한다. 첫째로 한·일 양국은 법인세법상의 과세소득 계산 방법이 근본적으로 다르다. 일본은 기업회계기준을 먼저 적용하고, 우리나라는 세법규정을 우선 적용하기 때문이다. 둘째로 두 나라 규정은 형식 및 적용범위가 다르다. 국세통칙법과 개별세법과의 관계에서, 일본 국세통칙법 제4조는 “이 법에 규정된 사항에 관하여 다른 국세에 관한 법률에 특별한 규정이 있는 것은 그 정하는 바에 의한다.”고 규정하고 있다. 우리나라 국세기본법 제3조 제1항은 “이 법은 세법에 우선하여 적용한다. 다만, 세법에서 이 법 중 다음 각 호의 규정에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법에서 정하는 바에 따른다.”고 규정하고 있다. 이렇게 두 나라는 그 규정 형식 및 적용범위가 다르다. 즉 일본은 원칙적으로 개별규정이 적용되도록 하고 있으면서 개별세법이 적용될 수 있는 범위를 특정하고 있지 않은 반면, 우리나라 규정은 국세기본법이 우선 적용되도록 하고 있으면서 개별세법이 적용될 수 있는 범위를 특정하고 있다.

위 첫째와 둘째를 종합하여 보면, 일본의 경우는 국세통칙법 적용과 법인세법 적용사이에 해석문제가 있을 수 있으나(세법보다 기업회계기준이 먼저 적용되고, 국세통칙법의 적용 범위가 정해져 있지 않으므로), 우리나라는 국세기본법 적용과 법인세법 적용간의 해석문제로 다룰 실익이 없다고 생각한다. 세법이 기업회계기준보다 우선 적용되고, 개별세법에 후발적 경정청구와 관련된 규정을 두고 있지 않으면 국세기본법이 적용되기 때문이다. 따라서 우리나라의 경우는 국세기본법 제3조에 따라 법인세에 대해서도 국세기본법상의 후발적 사유로 인한 경정청구권이 당연히 인정된다(소득세의 경우도 마찬가지이다).⁷⁰⁾

67) 우리나라 국세기본법과 같은 성질의 법률이다.

68) 김완석, 앞의 논문, p.18.

69) 김완석, 앞의 논문, p.16.

70) 판례도 법인세에 관하여 국세기본법상의 후발적 경정청구권이 인정된다고 한다. 대법원 2014.3.13. 선고 2012두10611 판결.

3. ‘특별한 사정이 있는 경우’ 후발적 경정청구가 제한되는지

법인세나 소득세에 대하여 국세기본법상의 후발적 사유로 인한 경정청구가 인정되나, 판례에 의하면 후발적 사유의 결과로 발생한 손익을 당기의 손익에 반영하도록 규정하고 있는 경우 등 ‘특별한 사정이 있는 경우’에는 후발적 경정청구를 인정할 수 없다. 본 절에서는 이러한 판례의 타당성을 검토하고 대안적 해석을 제시할 것이다.

가. 판례상 후발적 경정청구 제한사유

대법원 판례에 의하면 납세자는 국세기본법 제45조의2 제2항의 후발적 사유가 발생하면 법인세나 소득세의 경우에도 경정청구를 할 수 있다. 그러나 판례는 후발적 사유가 발생한 경우에도 ‘특별한 사정이 있는 경우’에는 국세기본법상의 후발적 경정청구를 할 수 없다고 하는데, 판례가 ‘특별한 사정이 있는 경우’로 예시한 것들은 다음과 같다.⁷¹⁾ (i) 법인세법이나 관련 법령에서 특정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있는 것(예, 대손금) (ii) 경상적·반복적으로 발생하는 후발적 사유에 대하여 납세의무자가 기업회계기준이나 관행에 따라 그러한 사유가 발생한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고해 온 경우(예, 경상적·반복적으로 발생하는 매출에누리, 매출할인, 매출환입⁷²⁾ 혹은 경상적·반복적으로 발생하는 상품판매계약 등의 해제⁷³⁾) (iii) 법인세법이나 관련 규정에서 일정한 계약의 해제에 대하여 그로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 해제일이 속하는 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있는 경우(예, 법인세법시행령 제69조 제3항⁷⁴⁾)

71) 대법원 2014.3.13. 선고 2012두10611 판결; 대법원 2014.1.29. 선고 2013두18810 판결; 대법원 2013.12.26. 선고 2011두1245 판결.

72) 판례가 매출환입을 직접 언급한 것은 아니나, 판례의 취지상 매출환입도 여기에 포함될 것이다. 매출할인은 익금에서 차감하는데, 상대방과 약정에 의한 지급기일(지급기일이 정하여 있지 아니한 경우에는 지급한 날)이 속한 사업연도의 매출액에서 차감한다(법인세법시행령 제11조 제1호 및 제68조 제5항; 소득세법시행령 제51조 제3항 제1호의2 및 3). 매출에누리는 익금에서 차감하는 규정은 있지만(법인세법시행령 제11조 제1호; 소득세법시행령 제51조 제3항 제1호의2) 그 귀속시기에 관한 규정은 없다. 그러나 에누리가 발생한 사업연도의 매출액에서 공제하는 것을 당연한 것으로 받아들이고 있는 것으로 보인다. 소득세법은 매출환입을 매출액에서 차감하도록 하는 규정을 두고 있으나(소득세법시행령 제51조 제3항 제1의2호), 그 귀속시기에 관한 규정은 없다. 법인세법은 매출환입에 관하여 아무런 규정도 두고 있지 않다.

73) 이러한 해제의 결과가 매출환입으로 나타나기 때문에 매출환입과 같은 의미라고 할 수 있다.

74) 판례가 법인세법시행령 제69조 제3항을 직접 언급한 것은 아니나, 판례의 취지상 법인세법시행령 제69조 제3항은 여기에 포함될 것이다.

나. 판례의 타당성 검토 및 대안적 해석

대법원 판례가 후발적 경정청구를 제한할 수 있는 ‘특별한 사정이 있는 경우’로 들고 있는 것들은 매출환입을 제외하면 모두 현행 법규상 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하도록 하고 있는 것들이다. 판례는 후발적 사유로 인한 경정청구와 손익의 귀속기간 결정 문제를 서로 연결지어, 후발적 사유가 발생하면 소급적으로 납세의무가 소멸하므로 이에 따라 경정청구를 할 수 있는 것으로 논리를 전개한다. 따라서 대법원의 해석에 따르면 후발적 사유가 발생한 경우 법령에서 그 후발적 사유로 인한 효과를 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하도록 규정하고 있다면, 과거 과세표준을 수정할 필요가 없으므로 후발적 경정청구도 할 수 없다는 결론이 자연스럽게 도출된다. 즉 판례에 의하면, ‘특별한 사정이 있는 경우’를 규정하고 있는 법령들은 국세기본법상의 후발적 경정청구를 제한하는 규정들이라는 결론에 이른다. 그러면 이러한 해석은 타당한 것인가? 국세기본법상의 후발적 경정청구의 요건을 충족함에도, 법인세법이나 소득세법상 후발적 경정청구권을 직접 제한하고 있는 규정이 아닌 다른 규정의 해석을 통하여 국세기본법상의 경정청구권을 제한할 수 있는가? 이 문제는 경정청구제도의 의의, 입법취지 등을 고려하여 납세자의 권리를 보호하는 방향으로 해결되어야 할 것이다. 결론적으로 ‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 경우에도 납세자의 권리 구제가 충분하지 않은 경우에는 공평의 관점에서 국세기본법상의 후발적 경정청구를 허락해야 한다고 본다. 그 이유는 아래와 같다.

(1) 특별한 사정이 있는 항목들은 귀속기간 결정기준에 관한 것임

판례가 후발적 경정청구를 제한할 수 있는 것으로 열거한 특별한 사정이 있는 항목들은 대부분 법령에서 후발적 사유가 발생한 당기의 손익에 반영하도록 규정하고 있는 것들이다. 그러나 특별한 사정이 있는 항목들은 법령의 규정이 없더라도 세법상 귀속기간 결정기준인 권리확정주의에 따라 후발적 사유가 발생한 당기의 손익에 반영하여야 하는 것들이다.⁷⁵⁾ 즉 이들 규정은 창설적 규정이 아닌 확인적 규정이라고 할 수 있다.⁷⁶⁾ 그리고 후발적 사유로 인한 경정청구를 논리필연적으로 손익의 귀속기간 결정기준과 관련지어야 할 필요는 없다.⁷⁷⁾ 따라서 법령에서 특정한 항목에 대하여 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하도록 규정하고 있다고 하여, 그 특정 항목에 대해 국세기본법상의 경정청구를 할 수 없는 것으로 해석할 수는 없다. 그러한 법령은 단지 그 항목에 대한 손익의 귀속시기 문제를 명확히 한 것이기 때문이다.

75) 앞 II.2.바. 참조.

76) 만일 이들 규정이 확인규정이 아니고, 권리확정주의의 예외를 규정한 것이라면 이들 예외 규정은 조세법률주의 원칙상 법률로 정해져야 할 것이다. 물론 법률로 규정되어 있지 않기 때문에 확인규정이라는 의미는 아니다.

77) 앞 II.1.라. 참조

(2) 후발적 경정청구를 제한하는 항목은 법률로 규정되어야 함

국세기본법 제3조 제1항은 “이 법은 세법에 우선하여 적용한다. 다만, 세법에서 이 법 중 다음 각 호의 규정에 대한 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법에서 정하는 바에 따른다.”고 규정하고 있고, 각호의 하나로 경정청구에 관한 것을 규정하고 있다. 소득세법 및 법인세법은 경정청구와 관련된 규정을 두고 있지 않으므로, 국세기본법 제3조에 따라 소득세 및 법인세에 대한 경정청구는 국세기본법상 경정청구권 규정이 당연히 적용될 것으로 보인다. 그러나 판례는 소위 ‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 것들은 경정청구를 할 수 없다고 한다. 그렇다면 ‘특별한 사정이 있는 경우’를 규정하고 있는 법 규정은 국세기본법 제3조에서 말하고 있는 경정청구와 관련된 ‘특례 규정’이어야 한다.

‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 규정은 국세기본법 제3조의 ‘특례규정’인가? ‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 규정이 국세기본법상의 경정청구권을 제한하는 규정이라면, 이러한 규정은 조세법률주의 원칙상 당연히 ‘법률’로 규정되어야 한다. 그러나 현실은 대손금을 제외하고는 모두 시행령에 규정되어 있거나 법령에 근거가 없다. 따라서 ‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 항목이 시행령에서 규정되어 있는 경우 동 시행령은 조세법률주의에 위반되며, ‘특별한 사정이 있는 경우’로 언급된 것 중 법령에 해당 규정이 없는 것으로 경정청구권을 제한하는 것으로 해석하는 것은 더할 나위 없이 조세법률주의에 위반된다.⁷⁸⁾ 또한 앞(1)에서 언급한 바와 같이 ‘특별한 사정이 있는 경우’와 관련된 법 규정은 손익의 귀속기간에 관한 규정이다. 결국 ‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 사항들은 국세기본법상의 경정청구권을 제한하는 ‘특례 규정’에 해당하는 것으로 볼 수 없다.

(3) ‘특별한 사정이 있는 경우’의 사항은 납세자에게 유리하게 해석하여야 함

납세자는 ‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 사항들을 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하여 세금신고를 할 수도 있지만, 후발적 경정청구를 하는 것이 더 유리하다면 납세자의 선택에 따라 후발적 경정청구를 하여 과거 사업연도 신고·납부한 세액을 환급받을 수 있는 것으로 해석하는 것이 더 타당하다고 본다.

‘특별한 사정이 있는 경우’로 들고 있는 것들 중 많은 경우는 경상적으로 발생한 것들이기 때

78) 대법원은 “...후발적 경정청구제도는 납세의무 성립 후 일정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우 납세자로 하여금 그 사실을 증명하여 감액을 청구할 수 있도록 함으로써 납세자의 권리구제를 확대하려는 데 그 취지가 있는 것으로서, 개별세법에 다른 규정이 없는 한 그 적용범위를 함부로 제한할 것이 아니다”고 판시하였다(대법원 2014. 3. 13. 선고 2012두10611 판결, 대법원 2011.7.28. 선고 2009두22379판결. 위 밑줄 친 강조표시는 필자가 한 것임). 그러므로 개별세법에 다른 규정이 있으면 경정청구를 제한 할 수 있으나, 그 ‘다른 규정’은 조세법률주의 원칙상 법률로 정해져야 할 것이나, 대법원이 예시한 소위 ‘특별한 사정이 있는 경우’는 대부분 법률로 정해진 것이 아니므로, 위 ‘다른 규정’에 해당된다고 할 수 없다.

문에 납세자가 정상적으로 경제활동을 하는 경우에는 후발적 경정청구를 해도 실익이 없을 것이므로 굳이 번거롭게 경정청구를 할 필요가 없을 것이다. 그러나 예외적인 상황인 경우, 예컨대 기업이 계속기업으로서 존속이 불투명해진 경우, 특정연도에 대손이나 매매계약의 해제가 크게 일어난 경우, 당기 사업연도에는 결손이 예상되나 후발적 사유가 발생한 거래와 관련된 과거의 사업연도에는 과세소득이 있었던 경우, 경정청구로 환급받을 세액이 당기의 사업연도 손익에서 조정된 결과로 줄어드는 세액보다 큰 경우, 기타 당기의 손익에 반영하기 곤란한 경우 등, 후발적 경정청구를 하여 과거 납부한 세금을 환급받는 것이 후발적 사유로 인한 결과를 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하는 것보다 유리하는 경우가 있을 것이다.⁷⁹⁾ 이러한 경우까지 후발적 경정청구를 제한해서는 안 된다고 본다. 경정청구는 납세자를 보호하기 위해 규정된 것이기 때문이다.

‘특별한 사정이 있는 경우’에 관한 규정은 납세자에게 부담을 지우기 위한 규정이 아니다. 즉 정부의 과세수입을 늘리기 위한 것이 아니라, 납세자에게 편의를 주기 위한 규정이라 할 수 있다. 따라서 판례에서 언급한 ‘특별한 사정이 있는 경우’에도 납세자는 선택에 따라 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하여 세금신고를 하든지, 후발적 경정청구를 하는 것이 더 유리하다면 후발적 경정청구도 할 수 있는 것으로 해석하는 것이 더 타당하다고 본다. 이에 따라 ‘특별한 사정이 있는 경우’와 관련된 판례의 해석도 ‘특별한 사정이 있는 경우’에 경정청구가 제한 될 수 있지만, 그 적용이 납세자에게 후발적 경정청구로 세금을 환급받는 것 보다 불리한 경우에는 적용되지 않은 것으로 제한적으로 해석·적용되어야 한다고 본다.

4. 소결론

후발적 사유가 발생한 경우에도 과거 과세표준이나 세액을 수정하지 않은 것으로 해석하는 것이 권리확정주의 원칙에 더 부합한 해석이다. 후발적 사유가 발생한 경우 경정청구와 익금의

79) 한 가지 예를 들어보자. (가정) 2015. 3. A회사는 2014 사업연도 귀속 법인세를 적법하게 신고·납부하였다. A회사의 과세표준에는 B회사와 거래분 1억 원(경상적인 상거래로 발생한 것이 아님)의 익금산입이 포함되어있다. 2015. 5. A회사는 B회사와 위 거래를 채무불이행을 이유로 해제하였다. 이러한 해제와 관련하여 A회사는 국세기본법상의 후발적 사유로 인한 경정청구권을 행사할 수 있는 요건을 충족하고 있다. 그러나 (가정-현행 법령상 이러한 규정은 없다) 법인세법시행령에는 위와 같은 계약해제가 있는 경우(경상적·비경상적 거래 상관없이) 계약해제일이 속한 사업연도 손금에 산입하도록 규정하고 있다. 대법원의 해석에 따르면 A회사는 후발적 사유로 인한 경정청구를 할 수 없다. 그러나 대법원의 이러한 법해석·적용은 2014 사업연도와 2015 사업연도에 A회사의 과세표준에 적용되는 한계세율이 똑 같은 경우에만 정당한 것이라고 할 수 있다. 만일 2014 사업연도에 A회사의 과세표준에 적용되는 한계세율이 20%이고 2015 사업연도는 10%라면, A회사는 후발적 경정청구를 하는 것이 2015 사업연도에 손금에 산입하는 것보다 1천만 원 이익이다. 더 나아가 만약 2015 사업연도에 A회사가 결손이라면 A회사는 경정청구를 하는 것이 단기적으로는 2천만 원 이익이다.

귀속시기 결정 문제를 반드시 연결하여 생각할 필요가 없다. 과거 과세표준을 수정하지 않아서 납세자에게 불공평한 결과를 초래한 경우, 이를 시정하기 위한 제도가 국세기본법상의 경정청구 제도라고 할 수 있다. 경정청구제도의 취지상 후발적 경정청구를 넓게 인정하는 방향으로 해석할 수 있다.

소득세법이나 법인세법은 별도로 후발적 경정청구와 관련된 사항을 규정하고 있지 않으므로 국세기본법상의 경정청구권이 법인세나 소득세에도 적용되는가에 관한 논란이 있다. 그러나 국세기본법 제3조의 해석상, 법인세법이나 소득세법에 경정청구에 관련하여 별도의 규정을 두고 있지 않으므로, 소득세나 법인세의 경우에도 국세기본법상의 후발적 사유로 인한 경정청구권이 당연히 인정된다. 대법원 판례가 경정청구를 할 수 없는 것으로 예시한 ‘특별한 사정이 있는 경우’는 국세기본법 제3조의 경정청구를 제한하는 ‘특례 규정’이 아니다. 이들 ‘특별한 사정이 있는 경우’에 해당하는 것들은 손익의 귀속기간에 관한 규정이며 이들 규정이 경정청구권을 제한하는 것으로 해석할 경우 조세법률주의에 반한다.

법인세법이나 소득세법에서 ‘특별한 사정이 있는 경우’를 규정하고 있더라도 납세자는 후발적 사유로 인한 결과를 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하여 과세신고를 하든지, 후발적 경정청구를 통하여 과거 납부한 세금을 환급받든지, 자유롭게 선택할 수 있다고 본다. ‘특별한 사정이 있는 경우’ 후발적 경정청구를 할 수 없다고 한 판례는, 후발적 사유로 인한 결과를 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하는 경우 후발적 경정청구로 세금을 환급받는 것 보다 불리한 때에는 적용되지 않은 것으로 제한적으로 해석·적용되어야 한다.

IV. 요약 및 결론

대법원 판례는 후발적 사유가 발생한 경우 (i) 익금의 귀속시기가 당연히 소급 조정되는 것으로 즉 당초 성립한 조세채무가 수정된 것으로 보고 있으며 (ii) 후발적 경정청구의 가부가 익금의 귀속시기 결정기준과 연관되어 있는 것으로 해석하여, ‘후발적 사유로 과거 납세의무가 소멸되었기 때문에 즉 과거 과세표준이나 세액이 소급적으로 수정되었기 때문에 후발적 경정청구를 할 수 있다’는 유의 결론을 도출한다.

그러나 위 (ii)와 같이 경정청구와 익금의 귀속시기 문제를 상호 연관지우면, 경정청구는 납세자가 반드시 해야 하는 것이 되어, 납세자의 권리구제를 위한 제도인 경정청구제도의 취지에 반하는 결론에 이르게 된다. 경정청구는 익금의 귀속기간 결정 문제와 다른 입법목적を 가지고 있으므로 귀속기간 결정 문제의 해석을 통해서 후발적 사유로 인한 경정청구의 가부를 따질 필요가 없다. 국세기본법상의 후발적 사유로 인한 경정청구는 다른 세법에서의 납세의무의 성부를 요건으로 하고 있지 않다.

(i)과 관련하여서는 권리확정주의가 기초로 하고 있는 발생주의 혹은 실현주의와 기간과세의 원칙, 비교법적 검토, 계약해제의 사법상 효력이 기 성립한 조세채무에 영향을 미칠 수 있는지에 대한 의문점, 납세자의 신고행위의 효력 등을 고려해 보면, 후발적 사유는 기 확정된 조세채무에 영향을 미치지 않는다고 보아야한다. 후발적 사유가 발생한 경우 그 결과를 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에서 조정하는 것이 권리확정주의 해석에 더 합당하다.

이렇게 과거 과세표준이나 세액을 수정하지 않기 때문에 납세자에게 불공평한 결과를 초래한 경우, 이를 시정하기 위한 제도가 국세기본법상의 후발적 경정청구제도이다. 경정청구제도의 취지상 후발적 경정청구를 넓게 인정할 수 있다.

대법원 판례는 (i) 법인세법이나 관련 법령에서 특정한 후발적 사유의 발생으로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 후발적 사유가 발생한 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있는 것(예, 대손금) (ii) 경상적·반복적으로 발생하는 후발적 사유에 대하여 납세의무자가 기업회계기준이나 관행에 따라 그러한 사유가 발생한 사업연도의 소득금액을 차감하는 방식으로 법인세를 신고해 온 경우(예, 경상적·반복적으로 발생하는 매출에누리, 매출할인, 매출환입 혹은 경상적·반복적으로 발생하는 상품판매계약 등의 해제) (iii) 법인세법이나 관련 규정에서 일정한 계약의 해제에 대하여 그로 말미암아 실현되지 아니한 소득금액을 그 해제일이 속하는 사업연도의 소득금액에 대한 차감사유 등으로 별도로 규정하고 있는 경우(예, 법인세법시행령 제69조 제3항) 등은 경정청구를 할 수 없다고 한다.

그러나 위의 항목들은 후발적 사유가 발생한 경우, 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하도록 한 것으로 손익의 귀속기간을 명확히 하고자 한 것이다. 따라서 이들 항목이 당연히 후발적 경정청구를 제한하는 것으로 해석할 수는 없다. 경정청구를 제한하는 규정이라는 것을 인정한다하더라도 이러한 항목들은 대부분 위임의 근거 없이 시행령으로 규정되어 있고 법령에 근거가 없는 것도 있으므로 조세법률주의에 위반된다.

경정청구는 납세자를 보호하고 납세자에게 편의를 주기 위한 제도이므로 개별세법에서 특정 항목에 대해 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하도록 규정하고 있더라도, 납세자는 선택에 따라 후발적 사유가 발생한 사업연도의 손익에 반영하여 세금신고를 하든지, 후발적 경정청구를 통하여 세금을 환급받든지 유리한 쪽을 택할 수 있다고 본다. ‘특별한 사정이 있는 경우’와 관련된 판례는 납세자에게 불리한 경우에는 적용되지 않은 것으로 제한적으로 해석·적용되어야 한다.

참고문헌

- 김두형. 2015. “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위 -일본에서의 해석론과 비교를 중심으로-”. 조세와법 제8권 제2호. 서울시립대학교 법학연구소.
- 김완석. 2013. “법인세의 후발적 경정청구”. 세무와 회계연구 통권 제3호. 한국세무사회 조세연구소.
- 김완석·황남석. 2014. 『법인세법론』. 광교이텍스.
- 김재승. 2013. “법인세법상 익금의 귀속시기에 관한 규정의 문제점 및 개선방안”. 조세법연구 제19권 제3호. 한국세법학회.
- 남상오·정운오. 2002. 『회계이론』 5판. 다산출판사.
- 송인만외. 2015. 『K-IFRS 중급재무회계』. 신영사.
- 이동식. 2015. “거래대금의 사후감면과 법인세 과세-대법원 2013.12.26. 선고 2011두 1245 판결을 중심으로-”. 법조 Vol.709. 법조협회.
- 이정호. 1986. 『현대회계이론』. 경문사.
- 이창희. 2015. 『세법강의』. 박영사.
- 이태로·한만수. 『조세법강의』. 박영사.
- 이효익외. 2015. 『IFRS회계원리』. 신영사.
- 임승순. 2015. 『조세법』. 박영사.
- 조윤희. 2014. “법인세와 후발적 경정청구”. 사법 제27호. 사법발전재단.
- 한국조세연구원. 1997. 『한국조세정책 50년』 제Ⅱ권·총괄자료집.
- 金子 宏. 1992. “所得の年度归属-権利確定主義は破綻したか-”. 日税研論集 22号.
- 金子 宏. 2010. 『租税法』. 弘文堂.
- 渡辺淑夫. 2012. 『法人税法』. 中央経済社.
- 植松守雄. 1980. “収入金額(収益)の計上時期に関する問題-権利確定主義をめぐって-”. 租税法研究 8号.
- 忠佐 市. 1965. “権利確定主義からの脱皮”. 税経通信 20卷 11号.
- Boris I. Bittker & Lawrence Lokken. 2015. *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*(3rd ed.). Warren, Gorham & Lamont.
- Mertens. 2015. *Law of Federal Income Taxation*. Thomson Reuters/West.

Analysis of the Relationships between the Recognition of Income and the Claiming of Reassessment, and Interpretative Suggestions

Jaeseung Kim*

〈Abstract〉

Taxable income under the Corporate Income Tax Law and the Individual Income Tax Law is calculated on the basis of the taxpayer's taxable year according to the "Definiteness Principle of Right and Obligation". The Basic National Tax Law includes provisions that allow a taxpayer to claim a reassessment when circumstances (as defined) change after the end of a taxable year. The provisions in the Basic National Tax Law apply to all kinds of taxes, unless an individual tax law provides a separate reassessment provision.

Case law and journal articles have taken the position that the prior year's taxable income is readjusted accordingly if circumstances, upon which the recognition of income relied, change after the end of the taxable year owing to a new event that had not yet occurred when the income was recognized and that the timing rule and a claim of reassessment are linked together. Moreover, the Korean Supreme Court has ruled that a claim of reassessment cannot be accepted when an individual tax law provides that gains or losses from a change of circumstances are to be adjusted as taxable income for the year in which the change of circumstances occurs.

This article analyzed this position and concluded that the prior year's taxable income should not be adjusted, even though an unpredictable event occurs after the end of the taxable year, that the timing rule and a claim of reassessment are not necessarily linked together, and that each is independent of the other.

This article reasoned that the Supreme Court's rulings confining a claim of reassessment were not persuasive and suggested the following alternative interpretation. Considering the "Definiteness Principle of Right and Obligation", the timing rule, and the provisions of a claim of reassessment together, a taxpayer may choose either to claim a reassessment or to adjust the gains or losses to taxable income for the year to which changed circumstances pertain, even though an individual tax law has a provision that gains or losses resulting from the change of circumstances are adjusted in the year during which the change occurs.

〈Key words〉 recognition, reassessment, taxable year, accrue, realized

* Professor of Law, Chonnam National University School of Law, kimjss@jnu.ac.kr