

구 법인세법 제72조 제5항 등 위헌소원

(2014. 7. 24. 2012헌바105)

【판시사항】

부담환급받은 세액을 징수하는 근거규정인 개정조항을 개정된 법 시행 후 최초로 환급세액을 징수하는 분부터 적용하도록 규정한 법인세법 부칙(2008. 12. 26. 법률 제9267호) 제9조가 진정소급입법으로서 재산권을 침해하는지 여부(적극)

【결정요지】

심판대상조항은 개정조항이 시행되기 전 환급세액을 수령한 부분까지 사후적으로 소급하여 개정된 징수조항을 적용하는 것으로서 헌법 제13조 제2항에 따라 원칙적으로 금지되는 이미 완성된 사실·법률관계를 규율하는 진정소급입법에 해당한다.

법인세를 부담 환급받은 법인은 소급입법을 통하여 이자상당액을 포함한 조세채무를 부담할 것이라고 예상할 수 없었고, 환급세액과 이자상당액을 법인세로서 납부하지 않을 것이라는 신뢰는 보호할 필요가 있다. 나아가 개정 전 법인세법 아래에서도 환급세액을 부담이득 반환청구를 통하여 환수할 수 있었으므로, 신뢰보호의 요청에 우선하여 진정소급입법을 하여야 할 매우 중대한 공익상 이유가 있다고 볼 수도 없다.

【심판대상조문】

법인세법 부칙(2008. 12. 26. 법률 제9267호) 제9조(결손금 소급공제에 의한 환급에 관한 적용례) 제72조 제5항의 개정규정은 이 법 시행 후 최초로 환급세액을 징수하는 분부터 적용한다.

【참조조문】

헌법 제13조 제2항

구 법인세법(2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정되고, 2010. 12. 30. 법률 제10423호로

개정되기 전의 것) 제72조(결손금 소급공제에 의한 환급) ①~④ 생략

⑤ 납세지 관할세무서장은 다음 각 호의 어느 하나에 해당되는 경우에는 환급세액(제1호의 경우에는 감소된 결손금에 상당하는 환급세액)에 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 이자상당액을 가산한 금액을 해당 결손금이 발생한 사업연도의 법인세로서 징수한다.

1. 제3항에 따라 법인세를 환급한 후 결손금이 발생한 사업연도에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 경정함으로써 결손금이 감소된 경우
2. 제25조 제1항 제1호의 중소기업에 해당하지 아니하는 법인이 법인세를 환급받은 경우

⑥ 생략

【참조판례】

헌재 2008. 5. 29. 2006헌바99, 판례집 20-1하, 142, 156

【당 사 자】

청 구 인 주식회사 ○○

대표이사 최○훈

대리인 법무법인 랜드마크 (담당변호사 김재훈)

당 해 사 건 서울고등법원 2011누29795 법인세부과처분취소

【주 문】

법인세법 부칙(2008. 12. 26. 법률 제9267호) 제9조는 헌법에 위반된다.

【이 유】

1. 사건개요

청구인은 2003. 7. 14.부터 2006. 10. 2.까지 수원시 팔달구 ○○동 1116-5 지상에 오피스텔 건물을 신축하여 분양하였는데, 2007 사업연도에 32억 원이 넘는 결손이 발생하였다. 이에 청구인은, 자신이 건설업을 주된 사업으로 영위하는 법인임을 전제로 2008. 6. 19. 구 법인세법(1998. 12. 28. 법률 제5581호로 개정되고 2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정되기 전의 것, 다음부터 ‘개정 전 법인세법’이라 한다) 제72조 제1항의 결손금 소급공제에 의한 환급으로서 2006 사업연도에 납부한 법인세의 환급을 신청하여 ○○세무서장으로부터 403,577,200원을 환급받았다.

그런데 ○○세무서장은 2009. 11. 1. 청구인이 건설업이 아니라 부동산 공급업을 주된 사업으로 영위하는 기업으로서 결손금 소급공제 대상인 중소기업에 해당하지 않는다는 이유로 구 법인세법(2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정되고 2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정되기 전의 것, 다음부터 ‘개정 후 법인세법’이라 한다) 제72조 제5항 제2호(다음부터 ‘이 사건 개정조항’이라 한다)에 따라 청구인이 환급받은 법인세액에 이자상당액을 가산한 467,624,910원을 해당 결손금이 발생한 2007 사업연도의 법인세로 징수하는 이 사건 처분을 하였다. 청구인은 수원지방법원에 이 사건 처분의 취소를 구하는 소(2011구합1543)를 제기하였으나 패소하였다. 청구인은 이에 불복하여 항소한 뒤 당해 사건 계속 중 개정 후 법인세법 제72조 제5항 및 부칙 제9조에 대하여 위헌법률심판제청신청을 하였으나 2012. 2. 15. 기각되자 2012. 3. 22. 이 사건 헌법소원심판을 청구하였다.

2. 심판대상

청구인은 개정 후 법인세법 제72조 제5항, 부칙 제9조를 심판대상으로 주장하고 있으나 제72조 제5항에 대하여는 별도의 위헌 주장을 하고 있지 않다. 청구인의 주장은, 결손금 소급공제 대상 중소기업에 해당하지 아니하는 법인이 법인세를 환급받은 경우 당해 환급세액을 반환받을 수 있는 근거규정인 개정 후 법인세법 제72조 제5항 제2호를 시행 후 최초로 환급세액을 징수하는 분부터 적용하도록 한 것이 소급입법 과세금지원칙에 위배된다는 것이다. 따라서 이 사건 심판대상조항은 법인세법 부칙(2008. 12. 26. 법률 제9267호) 제9조로 한정한다. 심판대상조항 및 관련조항은 다음과 같다.

[심판대상조항]

법인세법 부칙(2008. 12. 26. 법률 제9267호)

제9조(결손금 소급공제에 의한 환급에 관한 적용례) 제72조 제5항의 개정규정은 이 법 시행 후 최초로 환급세액을 징수하는 분부터 적용한다.

[관련조항]

구 법인세법(2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정되고 2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정되기 전의 것)

제72조(결손금 소급공제에 의한 환급) ⑤ 납세지 관할세무서장은 다음 각호의 어느 하나에 해당되는 경우에는 환급세액(제1호의 경우에는 감소된 결손금에 상당하는 환급세액)에 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 이자상당액을 가산한 금액을 해당 결손금이 발생한 사업연도의 법인세로서 징수한다.

2. 제25조 제1항 제1호의 중소기업에 해당하지 아니하는 법인이 법인세를 환급받은 경우

3. 청구인의 주장 등

가. 청구인의 주장

심판대상조항은 이미 결손금 소급공제를 받은 경우에 소급하여 환급세액을 징수하는 규정으로서, 결손금 소급공제를 환급받을 당시의 규정이 아닌 새로운 입법을 통해 과거에 종료된 사실관계를 규율하여 납세자에게 불리하게 적용되는 것으로 소급입법 과세금지원칙 및 조세법률주의에 반한다.

나. 법원의 위헌제청신청 기각결정 이유의 요지

심판대상조항은 이 사건 개정조항 시행 전에 이미 환급이 완료된 경우에 이 사건 개정조항을 적용하여 환급세액을 징수하도록 하고 있다. 그러나 개정 전 법인세법에 따르면이라도 결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인은 법인세를 환급받을 수 없으므로, 당연히 잘못 환급된 세액을 다시 징수할 수 있어야 한다. 이 사건 개정조항은 이러한 요청에 따라 징수 처분에 관한 명확한 법률상 근거를 마련한 것에 불과하다. 법인세를 잘못 환급받은 법인이 개정 전 법인세법에 근거 규정이 없다는 이유로 환급세액을 다시 징수당하지 않으리라고 신뢰하였다 하더라도 그러한 신뢰는 합리적 근거가 없어 보호할 가치가 없다. 이 사건 개정조항 시행 전에 환급이 이루어졌다는 이유로 잘못 환급된 세액을 징수하지 못한다면 같은 사업연도에 결손금 소급공제 대상 중소기업이 아니라는 이유로 결손금을 공제받지 못한 다른 법인들과 형평에 어긋나게 되는 등 조세공평 원칙에도 반한다. 따라서 심판대상조항은 헌법이 정한 소급입법 과세금지 및 조세법률주의 원칙을 위배한 것이 아니다.

4. 판 단

가. 심판대상조항의 취지

개정 전 법인세법은 제72조 제5항에서 결손금 소급공제에 따라 법인세를 환급한 후 결손금이 발생한 사업연도에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 경정함으로써 결손금이 감소된 경우 환급세액 중 그 감소된 결손금에 상당하는 세액에 대통령령이 정하는 바에 따라 계산한 이자상당액을 가산한 금액을 당해 결손금이 발생한 사업연도의 법인세로서 징수한다고만 규정하고 있었다. 그리고 이 사건과 같이 소급공제 대상 법인에 해당되지 않는데도 법인세를 환급받은 경우에 그 환급세액을 다시 징수할 수 있는 근거규정은 별도로 없었다.

이에 따라 결손금 소급공제에 의하여 법인세를 환급받은 법인이 나중에 결

손금 소급공제 대상 법인이 아닌 것으로 밝혀진 경우 개정 전 법인세법은 제72조 제5항에 따라 이를 법인세로 징수할 수 있는지 여부가 문제되었다. 대법원은 그와 같은 경우는 개정 전 법인세법 제72조 제5항의 ‘결손금이 발생한 사업연도에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 경정함으로써 결손금이 감소된 경우’에 해당하지 않는다는 것이 규정의 문언상 명백하므로, 가산금을 더하여 환급세액을 징수하도록 한 같은 법 시행령 제110조 제5항의 규정이 적용될 여지가 없다고 판단하였다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2005두13506 판결). 이 판례에 따라 결손금 소급공제 대상 법인이 아닌 법인이 결손금 소급공제에 따라 법인세를 환급받은 경우 국가로서는 그 법인을 상대로 부당이득반환 청구의 소를 제기하여 이를 환수하게 되었다.

그러자 개정 후 법인세법에서는 제72조 제5항을 개정하여 본문에서 규정하고 있던 ‘결손금이 발생한 사업연도에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 경정함으로써 결손금이 감소한 경우’를 제1호로 규정하고, 제2호로 ‘중소기업에 해당하지 아니하는 법인이 결손금 소급공제를 통하여 법인세를 환급받은 경우’를 신설하였다. 아울러 심판대상조항을 두어 위와 같이 신설된 제72조 제5항 제2호의 규정을 개정 후 법인세법 시행 후 최초로 환급세액을 징수하는 분부터 적용하도록 하였다.

나. 소급과세금지원칙 위배 여부

(1) 헌법 제13조 제2항은 소급과세금지원칙을 규정하고 있고 새로운 입법으로 과거에 소급하여 과세하거나 이미 납세의무가 존재하는 경우에도 소급하여 중과세하는 것은 헌법에 위반된다(헌재 2012. 12. 27. 2011헌바132 등 참조). 한편 소급입법은 신법이 이미 종료된 사실관계에 작용하는지 아니면 현재 진행 중에 있는 사실관계에 작용하는지에 따라 ‘진정소급입법’과 ‘부진정소급입법’으로 구분되고, 진정소급입법은 헌법적으로 허용되지 않는 것이 원칙이며 특단의 사정이 있는 경우에만 예외적으로 허용될 수 있다(헌재 2008. 5. 29. 2006헌바99 등 참조).

(2) 심판대상조항은 개정 후 법인세법이 시행된 다음 최초로 환급세액을 징수하는 분부터 이 사건 개정조항을 적용하도록 규정하고 있다. 이 사건 개정조항에서 규정한 ‘결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인이 결손금 소급공제로 환급받은 사실’은 추가된 과세요건에 해당한다. 심판대상조항은 위와 같이 추가된 과세요건사실의 발생 시기에 관하여 아무런 제한을 두지 않고, 과세관청의 의사에 따라 최초 징수하는 분부터 적용하도록 하고 있다.

국세기본법 제18조 제2항은 “국세를 납부할 의무가 성립한 소득·수익·재산·행위 또는 거래에 대하여는 그 성립 후의 새로운 세법에 의하여 소급하여 과세하지 아니한다.”고 하여 소급과세금지원칙을 규정하고 있다. 이는 헌법 제13조 제2항의 소급과세금지원칙을 구체화한 것으로 볼 수 있는데, 국세기본법은 납세의무의 성립시점을 소급입법 과세의 기준시점으로 보고 있다. 납세의무는 조세법규에 정해진 과세요건이 충족된 때에 그 내용과 범위가 성립되는데, 이 사건 개정조항에 따라 ‘결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인이 결손금 소급공제로 환급받은 사실’이라는 과세요건이 충족되면 그때 조세채무가 성립된다고 보아야 한다.

그런데 심판대상조항은 개정 후 법인세법의 시행 이전에 결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인이 결손금 소급공제로 법인세를 환급받은 경우에도 이 사건 개정조항을 적용할 수 있도록 규정하고 있으므로, 이는 이미 종결한 과세요건사실에 소급하여 적용할 수 있도록 하는 것이다. 따라서 심판대상조항은 청구인이 이 사건 개정조항이 시행되기 전 환급세액을 수령한 부분까지 사후적으로 소급하여 적용되는 것으로서 헌법 제13조 제2항에 따라 원칙적으로 금지되는 이미 완성된 사실·법률관계를 규율하는 진정소급입법에 해당한다.

(3) 결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인이 결손금 소급공제로 법인세를 환급받은 경우 개정 전 법인세법 아래에서는 부당이득 반환의무를 부담하고 있었다. 그런데 이 사건 개정조항의 신설로 말미암아 납세자는 부당이득 반환의무뿐만 아니라 납세의무를 추가로 부담하게 되었다. 부당이득 반환채무와 이 사건 개정조항에 따른 조세채무를 비교하면, 채무의 법적 성격, 반환 범위, 반환 절차 등에서 차이가 발생한다.

먼저, 조세채권은 일반 민사 채권에 비하여 배당 순위에서 우선권을 가지게 된다. 또 국가의 환급세액에 대한 부당이득 반환청구는 금전의 급부를 목적으로 하는 국가의 권리로서 5년의 소멸시효기간이 적용되지만, 법인세로 부과하는 경우 국세부과권의 제척기간이 이보다 길어질 수 있고, 징수권에 대하여 별도의 소멸시효가 적용되어 장기간에 걸쳐 환급세액을 징수당할 수 있게 된다.

한편, 부당이득 반환청구의 경우 선의의 수익자는 현존하는 이익의 범위 안에서, 악의의 수익자는 그 받은 이익에 연 5%의 법정이자를 붙여 반환하고 손해를 배상하게 된다. 또 부당이득은 특별한 사정이 없는 한 기간의 정함이 없는 채무이므로, 선의의 수익자는 부당이득 반환의 소가 제기된 때에 악의의 수

익자로서 법정이자 및 손해를 반환할 의무가 발생한다. 그런데 이 사건 개정조항에 따르면, 환급금을 반환받은 법인이 악의인지 선의인지 여부를 묻지 않고 환급세액 통지일의 다음날부터 추정하는 법인세액의 고지일까지의 기간에 대하여 연 10.95%의 비율에 의한 이자상당액을 가산하여 반환하여야 한다.

아울러 부당이득 반환청구는 사법상의 채권으로서 강제집행절차로 나아가기 위해서는 원칙적으로 쟁송절차 및 그에 따른 집행권원을 필요로 한다. 이에 반하여 조세채권은 과세관청이 자력집행권에 근거하여 그 실현을 위하여 곧바로 강제징수절차에 들어갈 수 있다.

(4) 일반적으로 소급입법이 금지되는 주된 이유는 문제된 사안이 발생하기 전에 그 사안을 일반적으로 규율할 수 있는 입법을 통하여 행위시법으로 충분히 처리할 수 있었음에도 불구하고, 권력자에 의해 사후에 제정된 법을 통해 과거의 일들이 자의적으로 규율됨으로써 법적 신뢰가 깨뜨려지고 국민의 권리가 침해되는 것을 방지하기 위함이다(헌재 2011. 3. 31. 2008헌바141). 따라서 소급입법이 예외적으로 허용되기 위해서는 ‘소급입법을 허용할 수밖에 없는 공익상 이유’가 인정되어야 한다. 이러한 필요성도 없이 단지 소급입법을 예상할 수 있었다는 사유만으로 소급입법을 허용하는 것은 헌법 제13조 제2항의 소급입법금지원칙을 형해화시킬 수 있으므로 예외사유에 해당하는지 여부는 엄격하게 판단하여야 한다(헌재 2013. 8. 29. 2010헌바354등 참조).

결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인이 법인세를 환급받은 것은 환급금결정에 위법한 흠이 있는 경우이므로, 적법하고 공평한 과세권의 행사를 위하여 환급세액을 돌려받을 필요가 있다. 따라서 환급세액의 반환을 조세 징수절차로 징수할 수 있는 근거 규정을 마련함으로써 과세관청이 효율적으로 환급세액을 환수하고 법정이자를 납부하게 하는 규정을 마련하는 것은 필요하고도 합리적인 입법이다. 즉, 결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인으로부터 환급세액을 환수할 법적 근거를 마련할 공익상 필요성은 인정된다.

그러나 이 사건 개정조항을 신설할 공익상 필요성이 인정된다고 하여 이 사건 개정조항 시행 이전에 이미 종결한 과세요건사실에 소급하여 이를 적용할 공익상 필요성이 바로 인정되는 것은 아니다. 이 사건 개정조항을 신설할 공익상 필요성과 이 사건 개정조항을 소급하여 적용할 공익상 필요성은 달리 판단하여야 한다.

그런데 개정 전 법인세법 아래에서도 부당이득 반환청구 등을 통하여 환급세액을 환수하는 것이 가능하였으므로, 이 사건 개정조항을 소급하여 적용하

여야 할 필요성은 인정하기 어렵다. 과세관청은 결손금 소급공제 신청이 있는 경우 그 신청이 적법한지 여부를 심사할 권한이 있다. 결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인에게 법인세 환급결정이 있었다면 과세관청이 심사권한을 제대로 행사하지 않았다고 볼 수 있으므로, 이 사건 개정조항과 같이 법인세 부과처분을 통하여 효율적으로 환수하지 못하고 부당이득 반환 등 다소 복잡한 절차를 거칠 수밖에 없었다고 하여 이러한 불편을 소급적으로 해소할 공익상 필요성이 크다고 보기 어렵다. 더구나 이 사건 개정조항을 소급 적용하여 납세자에게 환급세액을 법인세로서 납부할 부담을 지우고 상당한 금액의 이자상당액을 가산하여 납부하도록 하는 것은, 모든 책임을 납세자에게만 전가시키는 것으로 형평에도 맞지 않는다.

그런데 부당이득 반환청구를 통하여 환급세액을 환수하는 경우 그 수입이 재정수입이 아닌 세외수입으로 분류되어 재정부문에 혼란이 초래될 수 있으므로, 이 사건 개정조항의 소급적용이 필요하다는 주장이 있을 수 있다. 하지만 재정항목을 일치시킬 필요가 중대한 공익상 필요성이라고 보기 어렵고, 이 문제는 재정항목을 일치시킬 수 있도록 하는 법률의 개정 등 다른 방법을 통하여 충분히 해소할 수 있다.

따라서 이 사건 개정조항을 소급하여 적용할 수밖에 없는 중대한 공익상 이유가 있다고 보기 어렵다.

(5) 한편, 법인세를 부당 환급받은 법인이 환급세액이 반환되지 않을 것이라고 신뢰하였다고 하더라도 환급세액은 법률상 원인이 없는 것으로서 부당이득 반환의 대상이 되므로, 그러한 신뢰는 합리적 근거가 없어 보호할 필요가 없다. 그러나 환급세액을 법인세로서 환수하는 법률 규정이 없었던 이상, 환급세액을 부당 환급받은 법인으로서는 소급적으로 환급세액이 법인세로 징수될 것까지는 예상할 수 없었다고 볼 수 있다.

결손금 소급공제는 직전 사업연도의 법인세 과세표준 및 세액이 경정되어 환급되는 것이 아니라 이후 사업연도에 결손금이 발생하여 이를 소급공제하여 직전 사업연도에 법인세를 납부한 경우에 한하여 그 금액을 한도로 환급하는 것에 불과하다. 이미 적법하게 성립·확정된 ‘직전 사업연도의 법인세’를 환급한 것이 아닌 것이다. 따라서 결손금 소급공제 대상 중소기업이 아닌 법인은 민사상 부당이득 반환 의무를 부담하는 것에 그치는 것이므로, 관련 법률 규정이 없는 한 조세채무를 다시 부담하지 않으리라는 법인의 신뢰는 보호되어야 한다.

법인세를 부당 환급받은 법인은 심판대상조항에 따라 이 사건 개정조항이 소급 적용되어 부당이득 반환에 따른 민사채무 외에 조세채무를 추가적으로 부담하게 된다. 그러므로 법인세를 부당 환급받은 법인은 조세채무를 부담하게 되어 국세부과권의 제척기간, 징수권의 소멸시효에 따라 개정 전 법인세법에서 국가의 금전채무 소멸시효 기간 5년보다 더 장기간에 걸쳐 환급금을 환수당할 처지에 놓이게 되었다. 더구나 이 사건 개정조항은 환급세액뿐만 아니라 이자상당액을 가산한 금액을 지급하도록 규정하고 있다. 이자상당액이 발생하는 기간도 선의의 수익자가 부담하는 부당이득 반환 청구의 범위에 비하여 길고, 법정이율인 5%보다 더 높은 이율을 부담하게 된다. 따라서 법인세를 부당 환급받은 법인은 소급입법에 의하여 재산의 손실이 없거나 있더라도 그 손실이 아주 가벼운 경우라고 볼 수 없다.

(6) 결국, 법인세를 부당 환급받은 법인은 소급입법을 통하여 이자상당액을 포함한 조세채무를 부담할 것이라고 예상할 수 없었고, 환급세액과 이자상당액을 법인세로서 납부하지 않을 것이라는 신뢰는 보호할 필요가 있으며 신뢰의 이익이 적은 경우라거나 소급입법에 의한 당사자의 손실이 가벼운 경우라고 할 수 없다. 나아가 개정 전 법인세법 아래에서도 환급세액을 부당이득 반환청구를 통하여 환수할 수 있었으므로, 신뢰보호의 요청에 우선하여 진정소급입법을 하여야 할 매우 중대한 공익상 이유가 있다고 볼 수도 없다.

5. 결 론

심판대상조항은 헌법에 위반되므로, 관여 재판관 전원의 일치된 의견으로 주문과 같이 결정한다.

재판관 박한철(재판장) 이정미 김이수 이진성 김창종 안창호
강일원 서기석 조용호