헌법불합치결정에 따른 조세법령의 개선입법에 관한 연구

- 소급입법의 필요성 유무 및 적용범위를 중심으로 -

Study on Revision of Tax Law in accordance with Decision on Nonconformity to Constitution

김 창 범 (Chang-Beom, Kim)
헌법재판소 법제연구관, 세무학박사

논문접수 : 2018. 4. 26. 심사게시 : 2018. 5. 9. 게재확정 : 2018. 6. 14.

목 차

Ⅰ. 들어가는 말

Ⅱ. 적용중지 헌법불합치결정과 소급입법
1. 적용중지 헌법불합치결정시 개선입법의 소급 적용이 문제되는 영역
2. 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급 적용에 관한 학설 및 판례
3. 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법 검토

Ⅲ. 잠정적용 헌법불합치결정과 소급입법
1. 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급 적용에 관한 학설 및 판례
2. 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법 검토

Ⅳ. 맺음말

국문요약

헌법재판소 출범 이후 2017년 12월까지 조세법에 대한 헌법불합치결정은 총 12건이 있었다. 헌법불합치결정에 따른 후속입법을 마련함에 있어서는 개정법률의 소급적용에 관한 문제가 중요한 이슈로 대두된다. 이 논문에서는 조세법에 대한 헌법불합치결정 및 그에 따른 후속입법과 헌법불합치결정의 소급효에 관한 헌법재판소와 대법원의 판결을 분석한 후 향후 개선입법 마련시 유의해야 할 사항을 제시하였다.

적용중지 헌법불합치결정에 따른 후속입법을 분석하고 얻은 결론은 다음과 같다.

첫째, 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 마련하는 경우 심판대상 법률 조항의 적용이 문제되는 쟁송사건의 처리를 위해 개선입법의 부칙에서 소급적용규정을 두어 입법적으로 해결하고 있는데, 이는 매우 타당한 조치로 생각된다. 다만, 개정법률 시행 전에 판결이 확정되었거나 제소기간의 도과로 확정력이 발생한 처분은 개정법률의 소급 적용 대상에서 제외됨을 명확히 할 필요가 있다.

둘째, 적용중지 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이에 과세요건 사실이 발생한 사안에 대해서도 헌법불합치결정에 따른 개선입법이 소급적용되도록 입법적으로 명확하게 해결하는 것이 바람직하다.

셋째, 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 소급적용함에 있어서는 개정법률에 따른 납세의무자의 부담이 종전보다 경감되는 부분과 가중되는 부분이 함께 존재할 경우에는 납세의무자에게 불리하지 않은 범위에서 개정법률이 소급적용되도록 주의할 필요가 있다.

잠정적용 헌법불합치결정에 따른 후속입법을 분석하고 얻은 결론은 다음과 같다.

첫째, 잠정적용 헌법불합치결정은 법적 공백이나 조세수입 감소가 국가재정에 미치는 심각한 영향 등을 이유로 구법 조항을 개선입법 시행 시점까지 계속 적용하라는 것이므로 입법자는 원칙적으로 개선입법을 소급적용해야 할 의무를 부담하지 않는다. 다만, 잠정적용 헌법불합치결정이 있더라도 입법자가 정책적 필요에 의해 개정법률을 납세의무자에게 불리하지 않는 범위에서 소급적용할 수 있음은 당연하다.

둘째, 조세 환급 등 수혜적 법 조항이 평등원칙에 위반됨을 이유로 헌법불합치결정을 하면서 잠정적용을 명한 경우에는 헌법불합치결정 시점부터 해당 법 조항의 위헌성이 확인된 것이므로 적어도 헌법불합치결정 시점부터 개선입법의 시행 시점 사이에 발생한 평등원칙 위반 사안에 대하여는 개선입법이 소급적용되도록 입법하는 것이 타당하다.

※ 주제어 : 조세법, 헌법불합치, 적용중지, 잠정적용, 개선입법, 소급입법, 평등원칙

Ⅰ. 들어가는 말

헌법재판소 출범 이후 2017년 12월말까지 선거, 연금, 형벌, 조세 등 다양한 법령을 대상으로 111건의 헌법불합치결정이 있었다. 그 중 조세법령에 대해서는 12건의 헌법불합치결정이 있었는데, 그 유형 및 사유가 매우 다양하고, 그에 따른 개선입법도 사안별로 다양한 방식으로 이루어져 왔다. 특히, 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급효와 관련해서는 개선입법의 부칙에서 소급규정을 둔 사례와 소급규정을 두지 않은 사례가 혼재되어 있으며, 소급입법 방식도 일관성이 없고 매우 다양한 형태로 입법되어 조세법률관계가 명확하게 규율되지 못하는 문제가 있다.

앞으로도 조세법령에 대해서는 위헌적 요소가 있는 경우에도 기납부자와 미납부자와의 형평성 문제나 조세부과와 관련된 법적 공백 상태의 초래 등을 이유로 헌법불합치결정이 내려질 가능성이 다른 분야에 비해 높을 것으로 생각된다.

이 글은 그 동안의 조세법령에 관한 헌법불합치결정의 유형 및 개선입법의 소급효와 관련된 부칙 규정을 분석하여 향후 입법적 시사점을 도출하는 것에 그 목적이 있다.

헌법불합치결정이 내려진 조세사건 12건 중 심판대상 법 조항의 적용중지를 명한 헌법불합치결정은 6건이고, 심판대상 법 조항의 잠정적용을 명한 헌법불합치결정은 5건이다. 나머지 1건은 심판대상 법 조항이 헌법합치적으로 개정되었음을 이유로 개정된 신법을 적용하도록 명한 결정이다.[1] 위 12건을 헌법불합치결정의 유형별로 정리하면 아래 〈표 1〉과 같다.

〈표 1〉 조세사건에 대한 헌법불합치결정 사례

	사건번호 및 심판대상	법 조항 내용	헌법불합치 결정 유형
1	1994. 7. 29. 선고, 92헌바49등. 구 토지초과이득세법	·토지초과이득세 산정에 필요한 기준시가를 대통령령으로 정하도록 위임(§11②) ·토지초과이득세 세율: 50%(§12)	적용중지 (입법시한 없음)
2	1999. 12. 23. 선고, 99헌가2. 구 지방세법 제111조제2항	·토지 외의 과세대상에 대한 시가표준액을 대통령령으로 정하도록 위임	적용중지 (입법시한 : 2000. 12. 31.)
3	2000. 1. 27. 선고, 97헌바1 등. 구 법인세법 제59조의2제1항	·특별부가세 과세대상의 범위를 대통령으로 정하도록 위임	적용중지 (입법시한 없음)
4	2003. 7. 24. 선고, 2000헌바28. 구 소득세법 제101조제2항	·증여자 → 수증자 → 양수자 사이의 다단계 거래를 증여자와 양수자의 양도거래로 의제하면서 수증자의 증여세액 환급 불인정	적용중지 (입법시한 없음)

1) 헌법재판소 홈페이지(www.ccourt.go.kr)의 판례검색시스템을 검색하여 국세와 지방세 관련 법률 조항에 대하여 헌법불합치결정을 한 사건을 정리하였다[마지막 검색일; 2018. 1. 12.].

5	2003. 9. 25. 선고, 2003헌바16. 구 지방세법 제121조제1항	·취득세 신고 후 납부하지 않은 자에 대하여 신고·납부를 모두 하지 않은 자와 동일한 가산세(산출세액의 20%) 부과	적용중지 (입법시한 없음)
6	2009. 4. 30. 선고, 2007헌가8. 구 국세징수법 제78조제2항	·공매절차에서 매각결정을 받고 대금납부의무를 이행하지 않은 경우 계약보증금 국고 귀속	적용중지 (입법시한 : 2009. 12. 31.)
7	2001. 4. 26. 선고, 2000헌바59. 구 지방세법 제233조의9	·제조담배 재반입에 따른 담배소비세 환급사유를 포장 또는 품질불량으로 한정(판매부진 등 부득이한 사유가 있는 경우에도 불인정)	잠정적용 (입법시한 없음)
8	2001. 6. 28. 선고, 99헌바54. 구 상속세법 제9조제1항	·상속재산의 가액은 상속개시 당시의 현황에 의함(법률의 위임 없이 대통령령에서 상속재산 가액평가 규정 입법)	잠정적용 (입법시한 없음)
9	2008. 11. 13. 선고, 2007헌바71 등. 구 종합부동산세법	·주택분 종합부동산세를 부과하면서 주거 목적으로 1주택만 보유하고 있는 자에 대해 과세예외 조항이나 납세의무 감면 등 조정장치를 두지 않고 일률적으로 부과(§7, §8, §9)	잠정적용 (입법시한 : 2009. 12. 31.)
10	2011. 11. 24. 선고, 2009헌바146. 구 소득세법 제104조제1항제4호	·1세대 3주택 이상(혼인으로 1세대 3주택 이상이 된 경우도 포함)에 해당하는 주택에 대하여 양도소득세 중과(60%)	잠정적용 (입법시한 : 2013. 6. 30.)
11	2012. 5. 31. 신고, 2009헌바190. 구 상속 및 상증세법 제19조제2항	·배우자 상속재산 분할기한(과세표준 신고기한의 다음 날부터 6개월, 상속개시일부터 1년) 또는 부득이한 사정이 있는 경우 추가 6개월 이내에 배우자의 상속재산을 신고한 경우에 한하여 최고 30억원의 배우자 상속공제 허용(상속재산분할심판 등으로 위 기한을 넘긴 경우 불인정)	잠정적용 (입법시한 : 2013. 12. 31.)
12	1995. 11. 30. 선고, 91헌바1등. 구 소득세법 제60조	·양도소득세 산정에 필요한 기준시가를 대통령령으로 정하도록 위임	헌법합치적으로 개정된 법률 소급 적용

헌법불합치결정은 헌법재판소법 제47조제1항에 따른 위헌결정의 한 종류로서 심판대상 법률 또는 법률 조항이 헌법에 위반되는 경우에도 입법자의 입법형성권을 존중하여 해당 법률 조항을 단순위헌으로 결정하는 대신 헌법에 합치되지 않는 것으로 결정하는 주문형식을 말한다.[2)]

헌법불합치결정은 단순 위헌결정으로 해당 법률 조항의 효력을 즉시 상실시킬 경우 초래되는 법적 공백을 방지하거나 조세수입 감소 및 그로 인해 초래되는 국가재정에의 부정적 영향 등을 고려하여 일정 기간 해당 법률 조항을 형식적으로 존속시키되, 입법자에게는 해당 법률 조항의 위헌성을 제거할 의무를 부과하는 변형된 위헌결정을 의미한다.[3)]

2) 헌법재판소, 「헌법재판실무제요」(제2개정판), 2015. 12. 197면.
3) 헌법재판소, 위의 책, 197면. 성낙인, 「헌법학」(제17판), 법문사, 2017. 811 ~ 813면. 한수웅, 「헌법학」(제7판), 법문사, 2017. 1431면.

헌법불합치결정의 유형은 〈표 1〉의 1번부터 6번까지의 사건에서 보는 바와 같이 법원 등 국가기관 및 지방자치단체로 하여금 입법자가 개선입법을 마련할 때까지 해당 법률 조항의 적용중지를 명하는 헌법불합치결정(이하 "적용중지 헌법불합치결정"이라 함)과 같은 표의 7번부터 11번까지의 사건에서 보는 바와 같이 헌법불합치로 결정된 법률 조항을 입법자가 개선입법을 마련할 때까지 잠정적으로 계속 적용할 것을 명하는 헌법불합치결정(이하 "잠정적용 헌법불합치결정"이라 함)으로 구분될 수 있다.[4)]

헌법불합치결정을 하면서 어떠한 경우 적용중지를 하고 어떠한 경우 잠정적용을 하는지에 관하여는 명확한 기준이 제시되어 있지는 않다. 수혜적 조항의 평등원칙 위반 사안에 대하여 헌법불합치결정을 하는 경우에는 대부분 잠정적용을 명하고 있는 것으로 보이나,[5)] 포괄위임금지 등 입법형식이 잘못된 사안[6)]이나 합헌적 부분과 위헌적 부분이 혼재되어 있는 사안[7)]에 대하여 헌법불합치결정을 하는 경우에는 적용중지를 명한 사례도 있고, 잠정적용을 명한 사례도 있다.

적용중지와 잠정적용 중 어느 형태의 헌법불합치결정을 하는지에 따라 주관적 권리구제의 범위와 입법자의 입법개선 의무의 범위가 달라질 수 있으므로 향후 헌법재판소 결정을 통해 적용중지와 잠정적용의 기준을 정립해 나가는 것이 필요하다.[8)]

적용중지 헌법불합치결정이든 잠정적용 헌법불합치결정이든 일단 헌법불합치결정이 있게 되면 헌법재판소가 해당 법률 조항의 위헌성을 확인한 것이므로 법률에 대한 헌법 우위의 원칙에 따라 입법자는 헌법에 부합하는 방향으로 법적 상태를

4) 〈표 1〉의 12번 사건(헌법재판소 1995. 11. 30. 선고, 91헌바1등 결정)에서는 양도소득세 산정을 위한 기준시가 조항(구 소득세법 제60조)이 포괄위임금지의 원칙 및 조세법률주의에 위반된다는 이유로 헌법불합치결정을 하면서 헌법불합치결정이 있기 전에 이미 합헌적으로 개정된 신법의 적용을 명하였으나, 신법 적용시 공시지가제도 시행(1990. 9. 1.) 전의 양도 토지에 대한 과세 공백이 발생함에 따라 대법원이 헌법불합치결정의 취지를 재해석하여 구 소득세법 제60조를 계속 적용하여 법원에 계류 중인 소송사건을 처리하였다. 이에 대해 헌법재판소가 헌법불합치결정의 기속력에 반하지 않는 것으로 선고함으로써 법적 분쟁이 종료되었다. 이에 대한 상세 논문으로는 방승주, "구 소득세법 제60조에 대한 헌법불합치결정의 법적 성격과 그 효력", 「헌법실무연구」(제1권), 헌법재판소, 2000. 및 소순무, "구소득세법 제60조에 대한 헌법불합치결정과 당해사건의 처리", 「법조」(제46권 제10호), 법조협회, 1997. 10. 참조. 이 사건은 구 소득세법 제60조의 잠정적용으로 법적 분쟁이 최종 종결됨에 따라 이 글에서 별도의 헌법불합치결정 유형으로 분석하지 않는다.

5) 헌법재판소 2001. 4. 26. 선고, 2000헌바59 결정(표 1의 7번 사건).

6) 적용중지 사례로는 헌법재판소 1999. 12. 23. 선고, 99헌가2 결정 및 2000. 1. 27. 선고 97헌바1등 결정(표 1의 2번 및 3번 사건)이 있고, 잠정적용 사례로는 헌법재판소 2001. 6. 28. 선고, 99헌바54 결정(표 1의 8번 사건)이 있다.

7) 적용중지 사례로는 헌법재판소 2003. 7. 24. 선고, 2000헌바28 결정(표 1의 4번 사건)이 있고, 잠정적용 사례로는 헌법재판소 2008. 11. 13. 선고, 2006헌바112등 결정(표 1의 9번 사건)이 있다.

8) 지성수, "헌법불합치결정에 관한 연구 – 그 사유와 효력을 중심으로 –", 이화여자대학교 대학원, 박사학위논문, 2012. 76 ~77면 및 87면.

개선할 의무를 부담한다.[9)]

적용중지 헌법불합치결정이 있는 경우에는 헌법불합치결정 시점부터 개선입법이 있을 때까지 법원은 심판대상 법률 조항이 재판의 전제가 되는 사건을 더 이상 진행할 수 없고, 과세관청은 해당 법률 조항과 관련된 과세처분이나 경정처분 등을 할 수 없게 된다. 따라서, 적용중지 헌법불합치결정이 있는 경우에는 개선입법의 소급 적용에 관한 입법적 검토가 필요하게 된다. 〈표 1〉의 1번부터 6번까지의 적용중지 헌법불합치결정에 따른 후속 입법례를 분석해 보면, 개선입법의 소급 적용과 관련하여 일관성이 없고 매우 다양한 형태로 입법되어 있음을 알 수 있다.[10)] 개정법률의 부칙에서 소급규정을 아예 두지 않은 경우(예: 2000헌바28사건의 후속 입법)도 있고, 헌법불합치결정 당시 행정쟁송으로 계류 중인 사건에 대해서만 개선입법의 소급규정을 둔 사례도 있다.

잠정적용 헌법불합치결정이 있는 경우에는 그에 따른 개선입법이 마련될 때까지 심판대상 법률 조항을 계속 적용할 수 있으므로 개정법률의 부칙에서 장래효를 규정함으로써 입법개선의무를 이행한 것으로 오인하기 쉬우나 헌법불합치결정의 이유와 취지를 살펴 개선법률의 소급적용 여부를 판단해야 할 경우도 있다.[11)]

한편, 〈표 1〉의 7번부터 11번까지의 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 후속 입법례의 경우에도 소급입법과 관련하여 매우 다양한 형태로 입법되어 있음을 알 수 있다.[12)] 개정법률의 부칙에서 소급규정을 두지 않은 경우(예: 2000헌바59사건의

9) 지성수, 앞의 논문, 117면. 잠정적용형 헌법불합치결정의 경우에도 헌법에 위반됨을 확인하면서도 입법자에게 해당 법 조항을 헌법에 합치되게 입법할 기회를 부여하기 위한 것이므로 입법자는 신속하게 합헌적 상태로 회복하여야 의무를 당연히 부담한다. 이에 관하여는 정태호, “계속적용명령부 헌법불합치결정의 주요 문제”, 「청파법학」(Vol. 8), 숙명여자대학교 법학연구소 특성화센터, 2013. 32 ~ 33면.

10) ① 99헌바49등(구 토지초과이득세법) 사건의 경우에는 개선법률 시행 후 종료하는 과세기간의 토지초과이득분부터 적용(법률 제4807호 토지초과이득세법중개정법률 부칙 제2항), ② 99헌가2(구 지방세법 제111조제2항) 사건의 경우에는 헌법불합치결정일부터 개선법률의 시행 전까지 시가표준액을 적용해야 하는 때에는 개정규정 적용(법률 제6260호 지방세법중개정법률 부칙 제2항), ③ 97헌바1등(구 법인세법 제59조의2제2항) 사건의 경우에는 개정법률 시행 후 경정하는 분 및 헌법불합치로 결정된 법 조항에 근거하여 행한 처분에 대하여 행정쟁송이 제기된 경우 개정규정 적용(법률 제6259호 법인세법중개정법률 부칙 제2항 · 제3항), ④ 2000헌바28(구 소득세법 제101조제2항) 사건의 경우 개정법률 시행 후 양도하거나 결정하는 분부터 적용(법률 제7006호 소득세법중개정법률 부칙 제11조), ⑤ 2003헌바16(구 지방세법 제121조제1항) 사건의 경우 개정법률의 시행일 전까지 취득세를 신고납부하지 않는 경우, 헌법불합치로 결정된 법 조항에 근거하여 행한 처분에 대하여 행정쟁송이 제기된 경우 개정규정 적용(법률 제7013호 지방세법중개정법률 부칙 제4조), ⑥ 2007헌가8(구 국세징수법 제78조제2항) 사건의 경우 헌법불합치결정일 이후 매수대금을 지급하지 않은 경우부터 개정규정 적용(법률 제9913호 국세징수법 일부개정법률 부칙 제4조) 참조.

11) 이상훈, “위헌결정과 헌법불합치결정의 효력 및 그 재판실무상 적용”, 「사법논집」(제38집), 법원도서관, 2004. 12. 84 ~ 85면. 각주 226) 참조.

12) ① 2000헌바59(지방세법 담배소비세 환급 관련) 사건의 경우에는 특별한 소급적용 규정 없음(법률6549호 지방세법중개정법률 부칙), ② 99헌바54(상속세법 제9조제1항) 경우에는 구법 조항–법률 제4805호로 개정되기 전의 것–에 의하여 행하여야 할 처분과 행해진 처분 중 행정쟁송이 제기된 것에 대하여는 개정규정–법률 제4805호로 개정된 것– 적용(법률 제6780호 상속세및증여

후속 입법)도 있고, 헌법불합치결정 당시 행정쟁송으로 계류 중인 사건에 대하여 개정법률의 소급적용 규정을 둔 사례(99헌바54사건의 후속 입법)도 있다.

헌법불합치결정에 따라 법률을 개정할 경우 개선입법이 헌법불합치결정 당시 행정소송이나 행정심판에 계류 중인 사건에 적용되는지 여부와 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행일 사이에 존재하는 법률관계에 대하여 개선입법이 적용되는지 여부를 입법적으로 명확히 해결하는 것은 쟁송 당사자의 신속한 권리구제와 과세관청과 납세자간의 조세분쟁을 신속히 해결하고 조세행정의 예측가능성을 높이는데 매우 중요한 의미를 갖는다.

이하에서는 헌법불합치결정의 유형별로 개선입법의 소급효와 관련된 학설 및 헌법재판소와 대법원의 입장을 검토하고, 적용중지 헌법불합치결정과 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법 사례를 검토한 후 입법적 개선방안을 제시해 보고자 한다.

II. 적용중지 헌법불합치결정과 소급입법

1. 적용중지 헌법불합치결정시 개선입법의 소급적용이 문제되는 영역

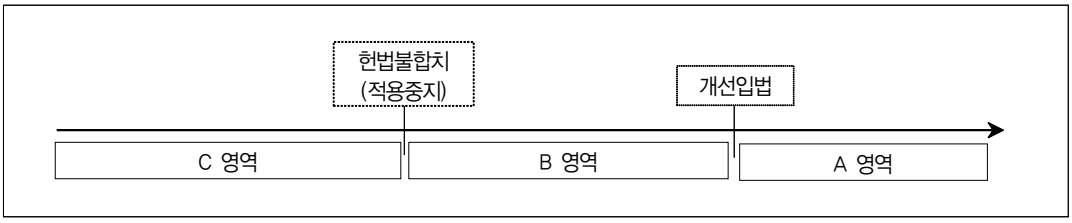
적용중지 헌법불합치결정이 있으면 헌법불합치결정의 기속력으로 인해 그 시점부터 개선입법이 시행될 때까지 해당 법률의 적용이 중지되므로[13] 심판대상 법률조항의 적용이 문제되는 모든 재판과 조세심판 등 불복청구 사건 및 과세관청의 과세처분은 그 절차가 중단된다.

세법개정법률 부칙 제11조), ③ 2007헌바71등 사건의 경우에는 2008년도 주택분 종합부동산세 납세의무가 성립하는 분부터 적용(법률 제9273호 종합부동산세법 일부개정법률 부칙 제4조), ④ 2009헌바146(소득세법 제89조제3호) 사건의 경우에는 2011. 11. 24.(헌법불합치결정일) 이후 양도소득세를 결정 또는 경정하는 분부터 적용(대통령령 제23588호 소득세법시행령 일부개정령 부칙 제12조 -이 사건의 경우 소득세법에 대한 헌법불합치결정이 있었으나 대통령령 개정을 통해 위헌적 요소를 해소한 것에 기인-), ⑤ 2009헌바190(상증세법 제19조제2항) 사건의 경우 개정법률 시행 후 상속재산을 분할하여 신고하는 분부터 적용(법률 제12168호 상속세 및 증여세법 일부개정법률 부칙 제5조).

13) 헌법재판소, 앞의 책(주 2), 206면. 헌법재판소는 "헌법불합치결정의 경우에도 개정입법시까지 심판의 대상인 법률조항은 법률문언의 변화없이 계속 존속하나, 헌법재판소에 의한 위헌성 확인의 효력은 그 기속력을 가지는 것"으로 보고 있으며(헌법재판소 1997. 12. 24. 선고, 96헌마172등 결정), 대법원도 「헌법재판소의 헌법불합치결정은 헌법재판소법 제45조 본문 및 같은 법 제47조제1항의 위헌결정임이 틀림없고, 다만, "위헌으로 결정된 법률 또는 법률의 조항은 그 결정이 있는 날로부터 효력을 상실한다"는 같은 법 제47조제2항 본문의 예외로서 위헌결정으로 인한 법률조항의 효력상실 시기만을 일정기간 뒤로 미루고 있음에 지나지 아니한다」고 판시(대법원 1991. 6. 11. 선고, 90다5450 판결)하여 헌법불합치결정의 기속력을 인정하고 있다.

적용중지 헌법불합치결정이 있을 경우 개선입법의 적용과 관련되는 영역은 크게 3가지로 구분해 볼 수 있다. ⅰ) 개정법률 시행 이후의 기간, ⅱ) 헌법불합치결정 시점부터 개선입법의 시행 시점까지의 기간, ⅲ) 헌법불합치결정 당시 법원에 계류 중인 재판이나 불복청구 중인 사건의 처리와 관련된 문제로 나누어 볼 수 있다.[14)]

〈그림 1〉 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 시간적 적용 영역 구분



위 3가지 시적 영역 중 ⅰ) 개선입법의 시행 이후의 기간(A영역)에는 과세관청이 헌법합치적으로 개정된 법률을 적용하여 행정처분을 하면 되므로 특별한 문제가 발생하지 않는다. 개선입법의 소급적용에 관한 검토가 필요한 부분은 개선입법 시행 전의 법률관계인 ⅱ) 헌법불합치결정 시점부터 개선입법의 시행 시점까지의 기간(B영역)과 ⅲ) 헌법불합치결정 전에 행해진 과세관청의 처분에 대한 쟁송사건의 처리와 관련된 사안(C영역)이다.

2. 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급 적용에 관한 학설 및 판례

적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급효에 관한 종래 논의는 입법자가 헌법불합치결정에 따라 개선입법을 하였으나 그 법률의 부칙에서 소급규정을 두지 않은 경우 개선입법 시행 전에 제기된 소송사건의 처리 문제를 중심으로 이루어져 왔다.

헌법불합치결정 관련하여 개선입법 시행 전에 제기된 소송사건은 ⅰ) 법원의 제청 또는 헌법소원 청구를 통하여 위헌결정의 계기를 부여한 사건-소위 '당해사건'-, ⅱ) 위헌결정이 있기 전 이와 동종의 위헌 여부에 관하여 헌법재판소에 위헌

14) 김주환, "헌법불합치결정의 적용영역과 그 효과", 「헌법학연구」(제11권제2호), 한국헌법학회, 2005. 521 ~522면.

심판제청이 되어 있거나 법원에 위헌심판제청신청이 되어 있는 사건-소위 '동종사건'-, iii) 별도의 위헌심판제청 등은 하지 않았으나 위헌 여부가 쟁점이 되어 법원에 계속 중인 사건-소위 '병행사건'-, iv) 심판대상 법 조항에 대하여 헌법재판소의 위헌결정 있은 후 법원에 제소된 사건-소위 '일반사건'-으로 구분되는데,[15] 이 사건들에 대한 개선입법의 소급효 인정 여부에 대한 학설과 판례의 입장을 살펴본다.

가. 개선입법의 소급효에 관한 학설

적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 마련하면서 해당 법률의 부칙으로 개정법률의 소급 적용을 명시하지 않은 경우 학설은 개선입법의 소급효를 긍정하는 견해와 소급효를 부정하는 견해로 나누어진다.

(1) 소급효 긍정설

이 견해는 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급효를 헌법불합치결정에 내재된 본질적 요소로 보고, 입법자가 위헌적 상태를 제거하는 개선입법을 마련하면 개정법률에서 명시적 소급 규정을 두지 않더라도 개정법률의 소급효가 당연히 인정되며, 개선입법 시행 당시 아직 확정되지 않은 당해사건 및 동종사건과 병행사건은 개선입법의 소급적용을 받는 것으로 본다.[16][17]

소급효 긍정설에 따르면, 헌법불합치결정에 따른 개정법률의 부칙에서 소급 적용 규정을 두는 것은 확인적 차원의 의미에 불과하게 된다.

(2) 소급효 부정설

이 견해는 헌법불합치결정은 입법자가 개선입법을 하면서 개정법률의 소급 적용을 두도록 하는 의무를 발생시킬 뿐이고, 만일 개선입법에서 소급 규정을 두지 않은 경우에는 해당 개선입법이 다시 위헌성을 띄게 되어 위헌결정의 대상이 될 수

15) 헌법재판소 2013. 6. 29. 선고, 2010헌마535 결정. 대법원 2017. 3. 9. 선고, 2015다233982 결정 등.

16) 이인호 · 오수정, "헌법불합치결정에 따른 입법개선의무의 이행현황 분석과 비판", 「중앙법학」(제12집제1호), 중앙법학회, 2010. 3. 78면. 이명웅, "헌법불합치결정의 사유 및 효력", 「헌법논총」(제20집), 헌법재판소, 2009. 388 ~ 389면.

17) 한수웅, 앞의 책(주 3), 1435면. 김현철 · 손인혁 · 남복현 · 허완중(허완중 집필), 「헌법불합치결정의 기속력과 개선입법의 구제범위에 관한 연구」(헌법재판연구 제28권), 헌법재판소 2017. 12. 309면. 허완중 교수는 당해사건, 동종사건, 병행사건 뿐만 아니라 적용중지 헌법불합치결정 후 제소된 일반사건과 적용중지 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이에 발생한 모든 사건에 대해서도 개정법률이 소급 적용되는 것으로 본다.

는 있겠지만 개선입법의 소급효는 인정되지 않는 것으로 본다.[18] 즉, 개정법률을 소급 적용할 것인지 여부는 입법자가 법률로 결정할 사항이기 때문에 개선입법의 소급 적용에 관한 명문 규정이 없는 경우 법원이 독자적으로 개선입법을 소급 적용할 수는 없다는 견해다.[19]

소급효 부정설 입장에 따르면, 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 하면서 개정법률의 부칙에서 소급적용에 관한 규정을 두지 않은 경우 그 개선입법은 장래효만 있으며, 이러한 입법은 소급효가 있는 개선입법을 할 의무를 입법자가 이행하지 않은 것이 된다.[20]

나. 헌법재판소 입장

헌법재판소는 구 토지초과이득세법에 대하여 적용중지 헌법불합치결정을 한 바 있고,[21] 그 후 입법자가 토지초과이득세법을 개정하면서 헌법불합치결정 당시(1994. 7. 29.) 법원에 계류 중인 당해사건과 병행사건에 대하여 개선입법을 소급적용하는 규정을 두지 않아[22] 개선입법이 당해사건과 병행사건에 적용되는지 문제된 사안에서 적용중지 헌법불합치결정 당시의 당해사건과 병행사건에 관하여는 개선입법이 적용되며, 이는 헌법불합치결정이 의도하는 효력의 본질적 부분에 해당하는 것으로 판시한 바 있다.

"단순위헌선언 또는 개정입법촉구 등을 선고하지 아니하고, 굳이 헌법불합치라는 변형결정주문을 선택하여 위헌적 요소가 있는 조항들을 합헌적으로 개정 혹은 폐지하는 임무를 입법자의 형성재량에 맡긴 이상 그 당연한 논리적 결과로, 위 결정의 효력이 소급적으로 미치게 되는 소위 "당해 사건" 또는 "병행 사건"에 관하여는 위 결정 이후 입법자에 의하여 개정된 법률조항이 적용되어야 할 것인바, 이는 헌법불합치결정이 의도하

18) 윤진수, "상속의 단순승인 의제규정에 대한 헌법불합치결정의 문제점", 「헌법논총」(제11집), 헌법재판소, 2000. 225면.
19) 지성수, 앞의 논문(주 8), 155면.
20) 지성수, 위의 논문, 155면. 황도수, "헌법불합치결정에 관한 새로운 체계의 시도", 「헌법실무연구」(제4권), 헌법재판소, 2003. 12. 263면.
21) 헌법재판소 1994. 7. 29. 선고, 92헌바49등 결정.
22) 구 토지초과이득세법에 대한 적용중지형 헌법불합치결정(헌법재판소 1994. 7. 29. 선고, 92헌바49등 사건)이 있은 후 입법자는 구 토지초과이득세법을 개정(1994. 12. 22. 공포, 법률 제4807호)하면서 개정법률 부칙에서 "이 법은 이 법 시행 후 최초로 종료하는 과세기간 토지초과이득분부터 적용한다."고 규정함으로써 해당 법률이 공포된 당해 연도분(1994년도분)까지만 소급하고, 헌법불합치결정 당시 법원에 계류 중이던 당해사건과 병행사건에 대한 소급적용 규정은 두지 않았다.

는 효력의 본질적인 부분의 하나이기도 하다"[23]

다. 대법원 입장

적용중지 헌법불합치결정이 있는 경우 그에 따른 개정법률의 부칙에서 소급 적용하는 명문 규정을 두지 않더라도 헌법불합치결정 당시의 당해사건과 병행사건에 대해서는 개선입법이 소급 적용되는 것으로 판시하여 헌법재판소와 동일한 입장을 취하고 있다.

"헌법재판소가 1998. 8. 27. 96헌가22 등 사건-적용중지를 명한 사건 : 주는 필자-에서 2002. 1. 14. 법률 제6591호로 개정되기 전 민법 제1026조 제2호에 대하여 한 헌법불합치결정의 취지나 위헌심판에서의 구체적 규범통제의 실효성 보장이라는 측면을 고려할 때 적어도 위 헌법불합치결정을 하게 된 당해사건 및 위 헌법불합치결정 당시에 개정 전 민법 제1026조 제2호의 위헌 여부가 쟁점이 되어 법원에 계속 중인 사건에 대하여는 위 헌법불합치결정의 소급효가 미친다고 하여야 할 것이므로 비록 개정 민법 부칙 제3항의 경과조치의 적용 범위에 이들 사건이 포함되어 있지 않더라도 이들 사건에 관하여는 종전의 법률조항을 그대로 적용할 수는 없고, 위헌성이 제거된 개정 민법의 규정이 적용되는 것으로 보아야 할 것이다."[24]

라. 소결

적용중지 헌법불합치결정이 있은 후 그에 따른 개정법률에서 소급적용 규정을 두지 않은 경우 헌법불합치결정 당시 법원 계류 중인 사건에 개정법률이 소급하여 적용되는지 여부에 대하여 학설은 소급효 긍정설과 소급효 부정설로 나뉘어져 있으나, 헌법재판소와 대법원은 심판대상 법 조항의 위헌성 및 구체적 규범통제의 실효성을 고려하여 당해사건(동종사건 포함)과 병행사건의 경우에는 개정법률에서 소급적용에 관한 명문 규정을 두지 않은 경우에도 개선입법의 소급효가 미치는 것으로 보고 있다.

적용중지 헌법불합치결정은 헌법해석론에 의하여 소급효가 인정되는 위헌결정

23) 헌법재판소 1995. 7. 27. 선고, 93헌바1등 결정.
24) 대법원 2002. 4. 2. 99다3358 판결. 이후 대법원 2010. 6. 24. 2006다61499 판결에서도 같은 입장을 밝히고 있다.

과 그 본질적 특성이 같은 점,[25] 헌법불합치결정의 계기를 제공한 사건 등에 대해서는 헌법불합치결정의 소급효를 인정하는 것이 구체적 규범통제의 실효성 확보에 부합하는 점[26] 등을 고려할 때 개선입법에서 소급적용에 관한 명문 규정을 두지 않은 경우에도 개선입법의 소급효를 긍정하는 견해가 타당한 것으로 생각된다.

명문규정이 없는 경우 개선입법의 소급효를 긍정하는 견해를 취하더라도 그 견해가 헌법불합치결정에 따른 개선입법 마련시 개선입법 시행 전의 당해사건이나 동종사건 및 병행사건에 대하여 소급규정을 둘 필요가 없다는 것을 의미하지는 않는다.

입법자는 심판대상 법률 조항을 헌법합치적으로 개정하여 개선입법 이후의 법률관계를 규율해야 함은 물론이고, 헌법불합치로 결정된 법 조항의 적용이 문제되는 쟁송사건과 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점까지의 법률관계에 대하여 위헌적 상태를 제거해야 할 의무를 부담하므로[27] 헌법불합치결정의 취지를 고려하여 심판대상 법 조항을 합헌적으로 개정하고 그 개정법률의 소급 적용에 관한 사항을 입법적으로 해결할 의무를 부담하는 것으로 봄이 타당하다.

입법자는 헌법불합치결정에 따라 개선입법을 마련하는 경우 헌법불합치결정의 소급효가 미치는 범위를 고려하여 그에 부합하는 내용의 소급규정을 두어야 하고, 그 소급적용의 범위는 원칙적으로 헌법불합치결정 시점까지로 될 것이지만 구체적 사안별로 헌법불합치결정의 취지, 심판대상 법 조항의 위헌성의 내용과 정도, 개선입법의 개정 내용과 그 소급적용이 다른 보호법익에 미치는 영향 등을 고려하여 소급적용의 구체적 적용범위를 설정하여야 하고, 입법자는 이러한 의무를 부담하지 않는 범위에서 입법형성의 자유를 갖는다.[28]

3. 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법 검토

헌법재판소가 헌법불합치결정을 하면서 적용중지를 명하는 경우 개선입법의 소

25) 성낙인, 앞의 책, 815면.
26) 한수웅, “헌법불합치결정의 소급효력”, 「판례월보」(제325호), 판례월보사, 1997. 10. 12면.
27) 김주환, 앞의 논문(주 14), 521 ~522면.
28) 헌법재판소, 앞의 책(주 2) 208 ~ 209면.

급과 관련하여 문제되는 경우는 크게 2가지 사안으로 구분된다. 첫 번째 사안은 헌법불합치결정된 법 조항의 적용과 관련하여 행정쟁송(조세소송 및 불복청구)이 제기된 사건의 처리에 관한 문제이고, 두 번째 사안은 심판대상 법 조항의 적용이 중지된 기간(헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점까지) 동안 과세관청의 과세처분과 관련된 문제다. 이하에서는 개선입법의 소급적용 규정을 마련함에 있어서 그 적용범위에 관한 사항과 종전 입법례의 문제점 및 입법적 개선방안을 검토한다.

가. 개선입법 시행 전 행정쟁송 계류 중인 사건에 대한 검토

(1) 법원 계류 중인 사건에의 소급 적용 문제

(가) 당해사건, 동종사건 및 병행사건의 경우

헌법불합치결정 당시 법원에 계류 중인 당해사건, 동종사건 및 병행사건에 대해서는 개선입법의 부칙에서 소급적용에 관한 명문 규정이 없는 경우 헌법불합치결정의 취지나 위헌심판에서의 구체적 규범통제의 실효성 보장 차원에서 합헌적으로 개정된 법률이 소급 적용되어야 하는 점에 대해서는 헌법재판소와 대법원의 견해가 일치함은 앞에서 살펴본 바와 같다. 따라서, 입법자가 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 마련함에 있어서는 개정법률 부칙으로 소급적용의 범위를 함에 있어서 헌법불합치결정의 당해사건, 동종사건 및 병행사건[29]이 포함되도록 규율함이 바람직할 것이다.

(나) 일반사건의 경우

심판대상 법 조항에 대하여 헌법재판소의 위헌결정이 있은 후 법원에 제소된 일반사건에 대하여 개선입법의 부칙으로 소급적용을 명시하지 않은 경우 개선입법이 일반사건에 소급적용되는가의 문제가 있다.[30]

29) 헌법재판소는 헌법불합치 결정 당시 동일한 심판대상 법 조항의 위헌여부가 쟁점이 되어 헌법재판소에 계류 중인 사건도 헌법불합치결정의 소급적 효력이 미치는 것으로 본다. 헌법재판소 2011. 8. 30. 2008헌마343 결정 참조.

30) 위헌결정에 따른 개선입법의 소급효가 미치는 범위는 헌법불합치결정–특히 적용중지의 경우–에 따른 개선입법의 소급효가 미치

헌법재판소는 당사자의 권리구제를 위한 구체적 타당성이 크게 요청됨에 반해, 개선입법의 소급효를 인정하더라도 법적 안정성을 해칠 우려가 없고, 종전 법 조항에 의하여 형성된 기득권자의 이득이 훼손되지 않은 경우로서 소급효를 부인할 경우 오히려 법적 정의와 형평 등 헌법적 이념에 크게 배치되는 경우에는 예외적으로 개선입법의 소급효가 인정될 수 있다고 본다.[31]

대법원은 위헌결정의 효력은 당해사건, 동종사건 및 병행사건 뿐만 아니라 위헌결정이 있은 후 법원에 제소된 일반사건에 대해서도 원칙적으로는 개선입법의 소급효가 미치는 것으로 본다.[32] 다만, 일반사건에 대하여 개선입법의 소급효가 미치는 범위가 "무한정일 수는 없고 법원이 위헌으로 결정된 법률 또는 법률의 조항을 적용하지는 않더라도 다른 법리에 의하여 그 소급효를 제한하는 것까지 부정되는 것은 아니라 할 것이며, 법적 안정성의 유지나 당사자의 신뢰보호를 위하여 불가피한 경우에 위헌결정의 소급효를 제한하는 것은 오히려 법치주의의 원칙상 요청"[33]되는 것으로 보아 일반사건에 대하여 개선입법의 소급효가 전면적으로 인정되는 것이 아니라 구체적 사안별로 판단되어야 하는 점을 밝히고 있다.

대법원은 헌법불합치결정 후 제소된 일반사건의 경우 확정판결의 기판력이나 행정처분의 확정력 등의 법리에 의해 개선입법의 소급효가 제한됨을 밝히고 있다.[34] 즉, 과세처분의 취소소송에서 원고의 청구가 기각된 확정판결의 기판력은 같은 원고가 동일한 과세처분의 무효확인을 구하는 소송사건에도 미치는 것으로 보며,[35] 취소소송의 제기기간을 경과하여 확정력이 발생한 행정처분에는 위헌결정의 소급효가 미치지 않는 것으로 본다.[36]

위와 같은 헌법재판소와 대법원의 입장을 고려하면, 적용중지 헌법불합치결정에 따라 개선입법을 마련함에 있어서는 개별 사건의 구체적 타당성 확보를 위한 권리구제의 필요성과 소급효 인정시 예상되는 법적 안정성 훼손 등을 고려하여 개정법률

는 범위에도 그대로 적용된다. 헌법재판소, 앞의 책(주 2), 207면. 김주환, 앞의 논문(주 14), 522면. 같은 견해로는 이상덕, "헌법불합치결정이 법실무에 미치는 영향에 관한 일고찰-부동산실명법상 과징금을 중심으로-", 「행정법연구」(No. 13), 행정법이론실무학회, 2005. 247면.

31) 헌법재판소, 앞의 책(주 2) 185 ~ 186면. 헌법재판소 2013. 6. 27. 선고, 2010헌마535 결정.

32) 대법원 1993. 1. 15. 선고, 92다12377 판결, 대법원 1992. 2. 14. 선고, 91누1462 판결 등.

33) 대법원 1994. 10. 25. 선고, 93다42740 판결. 헌법재판소, 앞의 책(주 2) 187면.

34) 헌법재판소, 앞의 책(주 2). 188면.

35) 대법원 2000. 6. 9. 선고, 2000다16329 판결. 대법원 1993. 4. 27. 선고, 92누9777 판결 등.

36) 대법원 1994. 10. 28. 선고, 92누9463 판결.

을 일반사건에 소급적용할 것인지 여부를 구체적·개별적으로 판단할 필요가 있다.

입법자가 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 마련함에 있어서는 개선입법의 소급효를 인정하더라도 기존의 법적 안정성을 해할 우려가 없고 당사자의 권리구제의 필요성이 크게 요청되는 경우에는 일반사건도 개정법률의 소급적용 범위에 포함하여 입법적으로 명확히 해결하는 것이 법적 분쟁의 신속한 해결을 위해 바람직할 것이다. 다만, 제소기간의 경과로 과세처분이 확정되었거나 확정판결의 기판력이 발생한 경우에는 이미 법률관계가 종료된 상태이므로 개선입법의 소급적용 대상에서 제외되어야 할 것이다. 확정된 법률관계를 사후 입법으로 뒤집는 것은 헌법상 법치국가원리에서 도출되는 법적 안정성을 심각하게 훼손하는 결과를 초래하기 때문이다.

(2) 불복청구 중인 조세사건에의 소급적용 문제

국세나 지방세의 과세처분에 대한 쟁송은 헌법불합치결정 당시 법원에 계류 중인 사건 외에도 과세관청에 대한 이의신청, 심사청구, 조세심판원에의 심판청구 형태로 진행될 수 있다.

법원에 소송을 제기하여 위헌법률심판제청이나 헌법소원의 형태로 심판대상 법조항의 위헌성을 다투면서 권리구제를 신청한 경우 뿐만 아니라 과세관청에 이의신청 또는 심사청구를 하거나 조세심판원에 심판청구를 함으로써 자신의 절차적 권리를 적극적으로 행사한 자에 대해서도 법원에 소송을 제기한 경우에 준하여 그 권리를 구제할 필요가 있다.

특히, 국세의 경우에는 필요적 전치주의를 취하고 있어[37] 심사청구나 조세심판의 심사기간에 따라 헌법불합치결정 당시 법원에 계류 중인 사건-당해사건, 동종사건, 병행사건-인지 여부가 결정되기 때문에 헌법불합치결정 당시 불복청구가 진행 중인 사건에 대해서는 법원에 계류 중인 사건에 준하여 개선입법의 소급효가 인정될 필요가 있다.

아래에서 헌법불합치결정 당시 국세기본법이나 지방세기본법 및 감사원법에 따라 불복청구 중인 사건에 대한 개선입법의 소급적용에 관한 해석론과 입법론을 검

37) 국세기본법 제56조제2항.

토한다. 적용중지 헌법불합치결정과 관련하여 불복청구사건에 대한 개선입법의 소급효 문제는 크게 3가지 유형으로 구분해서 살펴볼 수 있다.

첫째는, 헌법불합치결정 당시 이의신청·심사청구 또는 심판청구를 제기되어 과세관청이나 조세심판원에 계류 중인 사건과 관련된다. 이 사안들은 헌법불합치결정 전부터 심판대상 법률 조항에 근거한 과세처분의 적법성을 적극적으로 다투고 있었고, 불복청구사건이 신속하게 처리될 경우 법원에 소송을 제기하여 위헌결정의 계기를 부여할 수 있었던 사건의 범주에 포함될 수 있으므로 개선입법의 소급적용과 관련하여 헌법불합치결정 당시 법원에 계류 중인 사안과 달리 취급할 이유가 없다. 따라서, 개선입법의 부칙에 소급적용에 관한 명문 규정이 없더라도 이 사건들에 대해서는 개정법률이 소급 적용되는 것으로 해석함이 타당하고, 개선입법을 마련함에 있어서는 헌법불합치결정 당시 이의신청·심사청구 또는 심판청구되어 계류 중인 사건에 대해서도 개정법률이 소급적용되도록 명확히 규율함이 바람직할 것이다.

둘째는, 불복청구사건에 대한 재결 등이 종료된 후 헌법불합치결정 전에 법원에 소송을 제기하여 계류 중인 경우가 있을 수 있다. 이 사안은 헌법불합치결정 전에 법원에 소송이 제기된 경우이므로 앞에서 살펴본 당해사건, 동종사건 및 병행사건의 문제로 해결될 것이다.

셋째는, 헌법불합치결정 전에 불복청구가 종료되고 헌법불합치결정 후 법원에 소송이 제기되거나 헌법불합치결정 후 볼복청구를 한 사건이 있을 수 있다. 이 경우는 위헌결정의 계기를 부여할 수 있었던 사건이 아닌 경우로서 앞에서 살펴본 일반사건에 준해 해당 사건의 권리구제의 필요성과 소급효 인정시 우려되는 법적 안정성 훼손 등을 비교형량하여 개선입법의 소급효 인정 여부를 판단할 수 밖에 없을 것이다. 다만, 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 부칙으로 구법을 적용하여 행해진 과세처분 중 이의신청·심사청구 또는 심판청구가 제기된 사건에 대하여 개정법률을 소급적용하는 명문 규정을 두는 경우에도 제소기간의 경과로 확정력이 발생한 행정처분에 대해서는 개정법률의 소급적용 대상에서 함으로써 법적 안정성을 훼손하지 않는 것이 바람직할 것이다.[38)]

38) 행정심판의 재결에는 판결과 같은 기판력이 인정되지 않으므로(박균성, 「행정법론(상)」(제16판), 박영사, 2017. 1096면. 대법

(3) 적용중지 헌법불합치결정에 따른 입법례 검토 및 개선방안

적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 마련하는 경우 개정법률의 부칙에서 개정법률 시행 전 쟁송 중인 사건의 처리에 관하여는 소급적용에 관한 명문을 두어 개선입법의 소급적용 범위를 명확하게 할 필요가 있음은 앞서 살펴본 바와 같다. 〈표 1〉의 1번부터 6번까지의 사건 중 적용중지 헌법불합치결정에 따라 개선입법을 마련하면서 소송이나 불복청구된 사건의 처리에 관하여 개정법률의 부칙에서 명문으로 규정하고 있는 경우는 2건이 있다.

구 법인세법 제59조의2제1항(특별부가세 과세대상 포괄위임)에 대하여 헌법재판소가 적용중지 헌법불합치결정(2000. 1. 27. 선고, 97헌바1등)을 함에 따라 개선입법의 부칙에서 소급규정을 둔 것과 구 지방세법 제121조제1항(취득세 가산세)에 대하여 헌법재판소가 적용중지 헌법불합치결정(2003. 9. 25. 선고, 2003헌바16)을 함에 따라 개선입법의 부칙에서 소급규정을 둔 것이 있다.[39]

이하에서는 위 2가지 개선입법의 소급적용 규정을 중심으로 입법례를 분석하고 향후 개선방안을 검토한다.

(가) 종전 입법례 및 입법배경

헌법재판소는 구 법인세법 제59조의2제1항이 특별부가세 과세대상의 범위를 구체적으로 명확하게 규정하지 않고 토지 등 과세대상의 범위를 시행령에 포괄적으로 위임함으로써 헌법상 포괄위임금지원칙과 조세법률주의에 위반되는 것으로 선

원 2015. 11. 27. 선고, 2013다6759 판결) 조세심판의 재결이 확정되더라도 해당 과세처분에 대한 소송이 계류되어 있는 경우에는 개정법률의 소급적용 대상에서 제외되면 안된다.

39) 조세법령 외에도 구 부동산실권리자명의등기에관한법률(1995. 3. 30. 법률 제4944호) 제5조 및 제12조제2항 중 제5조제1항 적용 부분과 관련하여, 헌법재판소가 "부동산실명법 시행 후 법을 위반한 명의신탁자 및 법 시행일로부터 1년 이내에 실명등기를 하지 아니한 기존 명의신탁자 등에 대하여 부동산가액의 100분의 30에 해당하는 과징금을 부과할 수 있도록 규정한 … 부분에 있어서, '부동산가액'의 30%라는 과징금 부과율은 부동산실명법의 입법목적을 고려한다 하더라도 지나치다고 보여지고, …명의신탁이… 탈세나 투기를 위한 방편으로 이용되었는지, 그로 인하여 이득을 얻었는지, 실명등기의무 지체의 기간이 얼마나 되는지 등의 다양한 요소들을 고려하여 과징금을 차등적으로 부과할 수 있는 가능성을 전혀 배제한 것은, 과잉금지의 원칙은 물론 평등의 원칙에도 반한다"는 이유로 적용중지 헌법불합치결정(헌법재판소 2001. 5. 31. 선고, 99헌가18등)을 함에 따라 이루어진 개선입법의 부칙에서도 위 2건과 유사한 소급적용 규정을 두고 있다.

> 법률 제6683호(2002. 3. 30. 공포) 부동산실권리자명의등기에관한법률중개정법률 부칙
> ①(시행일) 이 법은 공포한 날부터 시행한다.
> ②(적용례) 제5조제1항 · 제3항(제12조제2항의 규정에 의하여 적용되는 경우를 포함한다), 제10조제1항 · 제2항 및 제14조제2항 · 제3항의 개정규정은 이 법 시행 후 최초로 과징금을 부과하는 분부터 적용한다. 다만, 종전의 규정에 의하여 부과된 과징금처분(행정심판 또는 행정소송이 제기된 것에 한한다)에 대하여도 이를 적용한다.

언하면서 적용중지를 명하는 헌법불합치결정을 하였다.[40] 이에 따라 입법자는 구 법인세법을 개정하면서 대통령령에서 특별부가세 과세대상으로 규정하고 있던 토지, 건물, 부동산에 관한 권리 등을 법률에서 직접 규정하고 개선입법의 부칙에서는 "이 법 시행 후 최초로 특별부가세의 과세표준을 신고하거나 특별부가세를 결정 또는 경정하는 분부터 적용한다."는 규정만 두고 개선입법 시행 전 행정쟁송이 계류 중인 사건의 처리에 관하여는 별도의 소급규정을 두지 않았다. 그 후 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 부칙에서 소급규정이 명시되지 않은 경우 개선입법 시행 전의 쟁송사건에 법원이 개정법률을 소급적용할 수 있는지 논란이 대두되자 입법자는 2000년 12월 29일 공포된 법률 6293호로 종전의 법인세법 부칙(법률 제6259호)을 개정하여 소급적용 규정을 마련하였다.[41] 이상의 개정내용과 부칙 규정을 표로 정리하면 다음과 같다.

〈표 2〉 법률 제6259호 법인세법중개정법률

종전 규정	개정 규정
□ 특별부가세의 과세표준은 대통령령이 정하는 토지, 건물, 부동산에 관한 권리 주식 또는 출자지분의 양도로 발생하는 양도차익으로 함	□ 특별부가세 과세표준의 대상이 되는 토지, 건물, 부동산에 관한 권리, 주식 또는 출자지분을 해당 조문에서 구체적으로 명확하게 규정함
2000. 2. 3. 법률 제6259호 법인세법중개정법률 부칙 ① (시행일) 이 법은 공포한 날부터 시행한다. ② (일반적 적용례) 이 법은 이 법 시행 후 최초로 특별부가세의 과세표준을 신고하거나 특별부가세를 결정 또는 경정하는 경우부터 적용한다. ③ (특별부가세의 쟁송사건에 대한 적용례) 이 법은 종전의 법인세법(법률 제5581호로 개정되기 전의 법률을 말한다) 제59조의2제1항의 규정을 적용하여 행하여진 처분(이의신청·심사청구·심판청구 또는 행정소송이 제기된 것에 한한다)에 관하여 이를 적용한다. ※ 부칙 제3항은 2000. 12. 29. 공포된 법률 제6293호 법인세법중개정법률에 의하여 신설되었음.	

두 번째 사안은 헌법재판소가 구 지방세법 제121조제1항에 대하여 법정기한내에 취득세 신고는 하였으나 납부하지 않은 자에 대하여 신고의무와 납부의무를 모두 이행하지 않은 자와 동일한 가산세(산출세액 또는 부족세액의 20%)를 부과하고, 가산세 산정시 취득세 미납기간을 전혀 고려하지 않은 것은 평등원칙과 비례원칙에 위반되는 것으로 선언하면서 적용중지를 명하는 헌법불합치결정을 하였다.[42] 이에 따라 입법자는 취득세 관련 가산세를 신고불성실가산세와 납부불성실가산세

40) 헌법재판소 2000. 1. 27. 선고, 97헌바1등 결정.
41) 자세한 연혁은 김창범, "조세법령에 있어서 적용례와 경과조치에 관한 고찰", 「월간법제」, 법제처, 2003. 3, 48 ~ 53면.
42) 헌법재판소 2003. 9. 25. 선고, 2003헌바16 결정.

로 구분하고, 개정법률의 부칙에서 개선입법을 종전 쟁송사건에 소급적용하도록 규정하였는데, 그 개정내용과 부칙 규정을 표로 정리하면 다음과 같다.

〈표 3〉 법률 제7013호 지방세법중개정법률

종전 규정	개정 규정
□ 납세의무자가 취득세 신고납부를 하지 않은 경우 또는 신고납부세액이 산출세액에 미달하는 경우에는 산출세액 또는 부족세액의 20%를 가산세로 부과	□ 신고 또는 납부의무를 다하지 않은 경우 신고불성실가산세와 납부불성실가산세 부과 1. 미신고 또는 신고세액이 산출세액에 부족한 경우: 산출세액 또는 부족세액의 20%를 가산세로 부과(신고불성실가산세) 2. 미납부 또는 납부세액이 산출세액에 부족한 경우: 산출세액 또는 부족세액에 납부지연일자와 가산율을 곱하여 계산한 금액을 가산세로 부과(납부불성실가산세)
2003. 12. 30. 법률 제7013호 지방세법중개정법률 부칙 제1조(시행일) 이 법은 2004년 1월 1일부터 시행한다. (단서 생략) 제4조(취득세 가산세에 관한 적용례) 제121조 및 제121조의2의 개정규정은 다음 각호의 처분에 대하여도 적용한다. 이 경우 제121조 및 제121조의2의 개정규정에 의하여 산출한 가산세가 제111조 및 제112조의 규정에 의하여 산출한 세액 또는 그 부족세액의 100분의 20에 상당하는 금액을 초과하는 경우에는 100분의 20에 상당하는 금액으로 한다. 1. 이 법 시행일전까지 종전의 제120조의 규정에 의하여 취득세를 신고납부하지 아니한 자에 대한 취득세 가산세 징수처분[43] 2. 2003년 9월 25일전에 행하여진 취득세 가산세 징수처분(이의신청, 심사청구 또는 행정소송이 제기된 것에 한한다)	

(나) 개선입법의 소급규정 관련 쟁점사항 검토

적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급적용 규정과 관련해서는 앞에서 제시한 개선입법 시행 전 행정쟁송 계류 중인 사건의 처리 문제와 헌법불합치결정 전에 종전 처분에 대한 확정판결이 있거나 제소기간이 도과된 경우의 소급적용 제외 문제와 함께 개선입법에 종전 규정 보다 납세의무자에게 불리하게 개정되는 내용이 포함되어 있을 경우 개정법률을 행정쟁송 계류 중인 사건의 처리에 소급적용할 수 있는지의 문제에 관하여 〈표 3〉의 부칙 입법례를 중심으로 분석한다.

43) 위 부칙에서는 취득세를 신고납부하지 아니한 자에 대하여 취득세 가산세 '징수처분'을 하는 경우 개정법률을 적용하는 것으로 규정하고 있으나, 납세의무자가 취득세를 신고납부하지 않은 경우에는 과세관청이 가산세 확정하여 부과처분을 하는 것이므로 '징수처분'이 아닌 '부과처분'에 대하여 개정법률을 적용하는 것으로 입법하는 것이 바람직하다. 취득세 납세의무자가 신고·납부의무를 다하지 않으면 보통징수의 방법으로 징수하는데(구 지방세법 제121조, 현 지방세법 제21조), 보통징수는 세무공무원이 납세고지서를 발급하여 지방세를 징수하는 것을 의미한다(구 지방세법 제1조제1항제6호, 현 지방세기본법 제2조제1항제19호). 이 때 과세관청이 취득세 가산세에 관하여 발급하는 납세고지서는 부과고지로서의 성질을 갖는다. 임승순, 「조세법」, 박영사, 2017. 209면 참조.

① 개선입법 시행 전 행정쟁송 계류 중인 사건에의 소급 적용 문제

헌법불합치결정이 내려진 종전 법 조항에 근거하여 행해진 과세 등 행정처분에 대하여 개정법률 시행 전에 소송이 제기되었거나 불복청구가 있을 경우 ⅰ) 헌법불합치결정 당시 행정쟁송이 계류 중인 사건에 소급적용할 것인지-헌법불합치결정 후 제기된 행정쟁송은 소급적용 대상에서 제외-, ⅱ) 개정법률 시행 전에 계류중인 행정쟁송사건 전부-헌법불합치결정 당시 계류 중인 행정쟁송사건 뿐만 아니라, 헌법불합치결정 후 제기된 행정쟁송 사건 포함-에 대하여 개정법률을 소급적용할 것인지가 문제된다.

2003년 12월 30일 공포된 법률 제7013호 지방세법중개정법률 부칙 제4조제2호에서는 2003년 9월 25일(헌법불합치결정일) 전에 행하여진 취득세 가산세 징수처분의 경우 이의신청, 심사청구 또는 행정소송이 제기된 것에 대해서는 개선입법을 소급하여 적용하는 것으로 규정하고 있다.[44] 즉, 헌법불합치결정된 법률 조항에 근거하여 행해진 가산세 처분에 대하여 이의신청, 심사청구 또는 소송이 제기된 경우에는 그 불복청구나 소송 제기 시점에 관하여 특별한 제한을 두고 있지 않으므로 헌법불합치 결정 당시 법원에 계류 중이던 당해사건, 동종사건 병행사건과 헌법불합치결정 후 제기된 일반사건에 대해서는 개선입법이 소급적용된다. 또한, 헌법불합치결정 당시 과세관청 등에 불복청구 중이던 이의신청 및 심사청구사건과 헌법불합치 결정 후 청구된 이의신청 및 심사청구 사건에도 개선입법이 적용된다.

위 사안 중 헌법불합치결정 후 제소된 일반사건과 이의신청 및 심사청구된 사건의 경우에는 입법자가 개선입법을 소급 적용하더라도 기존의 법적 안정성을 해할 우려가 크지 않을 것으로 보아 소급적용을 명시한 것으로 볼 수 있다.[45]

위 부칙 규정은 헌법불합치결정에 따라 개정된 법률이 헌법불합치결정 당시 법원이나 과세관청 등에 계류된 쟁송사건에 소급 적용됨을 명문으로 규정하여 개선입법의 소급적용 범위를 명확히 규정하였다는 점에서 타당한 입법으로 생각된다.

44) 법률 제7013호 지방세법중개정법률 부칙에서는 조세불복청구절차 중 이의신청, 심사청구에 대해서만 규정하고 있으나, 조세심판이 제기된 경우를 제외할 특별한 사정이 없으므로 조세심판이 청구된 경우도 개선입법의 소급적용 범위에 포함되도록 규정하는 것이 더 타당한 입법이었을 것이다.

45) 만일, 헌법불합치결정 후 제소된 일반사건이나 이의신청 · 심사청구된 사건에 대하여 개선입법을 소급적용할 경우 법적 안정성을 해할 우려가 크거나 국가 · 지자체의 재정 상황에 심각한 영향을 초래할 우려가 있는 경우에는 헌법불합치결정 전에 제기된 소송(당해사건, 동종사건 및 병행사건)이나 이의신청 또는 심사청구된 사건으로 개선입법의 소급적용 범위를 제한하는 입법도 가능하다.

② 개선입법 시행 전에 판결이 확정되었거나 제소기간이 도과된 경우

법률 제7013호 지방세법중개정법률 부칙 제4조제2호에서는 헌법불합치결정(2003. 9. 25.) 전에 행해진 취득세 가산세 처분 중 이의신청, 심사청구 또는 행정소송이 '제기된 것'에 대해서는 개정법률을 소급적용하는 것으로 규정하고 있는데, 이와 관련해서는 개정법률 시행 전에 행정소송이나 조세심판이 제기된 바 있으면 그것이 심판청구기간이나 제소기간을 도과했더라도 개선입법이 소급 적용되는 것인지 의문이 들 수 있다. 이 부칙에서는 행정소송이 '제기된 것'에 대해 개정법률을 적용한다고 규정하고 있을 뿐, 행정심판 제기 후 기각 재결을 받고 불복하지 않아 그 처분의 확정력이 발생한 경우 개정법률이 적용되는지 여부에 대해서는 명확하게 규정하고 있지 않기 때문이다. 헌법불합치결정에 따른 개선입법이 시행되기 전에 행정심판이나 취소소송의 제기기간을 경과하여 확정력이 발생한 처분의 경우에는 개선입법의 소급효가 미치지 않은 점은 앞에서 살펴본 바와 같다.[46)]

입법적으로는 이의신청이나 심사청구 또는 조세심판이 제기된 바 있더라도 쟁송기간의 도과로 확정력이 발생한 처분은 개선입법의 적용 대상에서 제외된다는 점을 명확히 하는 것이 바람직할 것으로 생각된다.

다음은, 법률 제7013호 지방세법중개정법률 부칙 제4조제2호에서 이의신청, 심사청구 또는 행정소송이 제기된 것에 대해서는 개정법률을 소급적용하는 것으로 규정하고 있는데, 개선입법 시행 전에 과세처분에 대한 판결이 확정된 경우에도 개정법률이 소급적용되는지 여부가 문제될 수 있다. 개정법률의 부칙에서 '행정소송이 제기된 것'에 대해 개정법률이 적용된다고 규정하고 있을 뿐이고, 소송 제기 후 해당 판결이 확정되지 않은 처분에 대해서만 소급적용되는지, 소송 제기 후 해당 판결이 확정된 처분까지 소급적용되는지에 대하여는 특별히 언급하고 있지 않기 때문이다.

---

46) 대법원 1994. 10. 28. 선고, 92누9463 판결. 또한 하급심 판례(부산지방법원 2007. 7. 26. 선고, 2007구합468 판결)에서는 법률 제6683호(2002. 3. 30. 공포) 부동산실권리자명의등기에관한법률중개정법률 부칙 제2항 단서에서 "종전의 규정에 의하여 부과된 과징금처분(행정심판 또는 행정소송이 제기된 것에 한한다)에 대하여도 이를 적용한다." 고 규정하고 있으므로 헌법불합치결정 전 행정심판을 제기한 바 있으나 불복소송을 제기하지 않아 과징금 부과처분이 확정된 경우에도 개선입법이 소급 적용되는지 여부가 쟁점이 된 사안에서 위 부칙 단서의 취지는 "적어도 헌법불합치결정 당시에 구법 조항의 위헌 여부가 쟁점이 되어 행정심판 또는 행정소송이 계속 중인 사건에 한하여 위 개정조항의 소급효가 미치도록 하려는 데 있다. … 이 사건 과징금 부과처분에 불복하여 … 행정심판을 청구하였다가 기각재결을 받고 더 이상 불복하지 아니함으로써 위 헌법재판소 결정에 앞서 이 사건 과징금 부과처분이 확정되었으므로 이 사건 과징금 부과처분에는 개정법이 적용되지 아니한다" 고 판시한 바 있으며, 이 사건은 원고가 항소하지 않아 그대로 확정되었다.

이와 관련해서는 헌법불합치결정에 따라 개정된 법률의 부칙을 문언에 충실하게 해석할 경우 확정판결이 이미 존재하는 경우에도 개정법률이 적용되는 것으로 오해될 소지가 있기는 하나, 이러한 유형의 부칙 규정은 적용중지를 명하는 헌법불합치결정에 따라 심리절차가 중단된 사건의 처리를 위해 입법된 것임을 고려할 때 개정법률의 부칙 규정은 확정판결이 존재하는 처분에 대해서는 적용되지 않는 것으로 봄이 타당하다는 견해가 있다.[47)]

과세처분 취소소송에서 원고의 청구가 기각된 확정판결이 있는 경우 그 기판력은 다시 그 과세처분의 무효확인을 구하는 소송에도 미치며, 이러한 과세처분의 무효확인청구가 기판력에 저촉되는 경우에는 청구를 기각해야 한다는 대법원 판결[48)]과 위와 같은 부칙 규정의 입법취지가 심판대상 법 조항에 근거한 처분에 대하여 쟁송이 진행되다가 헌법불합치결정으로 법원이나 행정심판기관이 사건의 심리를 중단하여 과세처분의 효력 여부가 확정되지 않은 사안을 해결하려는 취지에서 도입된 점[49)]을 고려하면 위 견해가 타당한 것으로 생각된다. 다만, 입법론으로는 부칙의 문언상 확정판결이 이미 존재하는 처분의 경우에는 개정법률이 적용되지 않는다는 점을 명확히 하는 것이 바람직할 것으로 생각된다.

③ 개선입법에 종전보다 납세의무자에게 불리한 내용이 포함되어 있는 경우

헌법불합치결정의 취지를 반영하여 개선입법을 하는 경우 그 개선입법의 내용이 ⅰ) 구법에 따른 납세의무자의 부담과 실질적 차이가 없는 경우[50)], ii) 구법에 따른 납세의무자의 부담 보다 경감되는 경우,[51)] iii) 구법에 따른 납세의무자의 부담보다 경감되는 부분과 가중되는 부분이 함께 존재하는 경우[52)]가 있다.

47) 이상덕, 앞의 논문(주 30), 244면.
48) 대법원 1993. 4. 27. 선고, 92누9777 판결.
49) 김창범, 앞의 논문(주 41), 48 ~ 53면.
50) 헌법불합치결정에 따라 특별부가세의 과세대상을 대통령령에서 법률로 상향조정하는 경우(헌법재판소 2000. 1. 27. 선고, 97헌바1등 결정에 따른 개선입법) 등.
51) 헌법불합치결정에 따라 증여자 → 수증자 → 양수자 사이의 다단계 거래를 증여자와 양수자의 양도거래로 의제하는 경우 수증자에게 증여세를 환급하도록 하는 경우(헌법재판소 2003. 7. 24. 선고, 2000헌바28 결정에 따른 개선입법) 등.
52) 헌법불합치결정(2003. 9. 25. 선고, 2003헌바16 결정)에 따라 개정된 취득세 가산세 규정(표 3 참조)을 예로 들면 다음과 같다. ① 취득세 신고는 하였으나 납부를 법정기한 보다 하루 늦게 한 경우: 종전에는 취득세 산출세액의 20%를 부담하였으나, 개정 후에는 1일 지연에 따른 가산세만 부담(경감된 경우) ② 취득세 신고 · 납부를 모두 하지 않은 경우: 종전에는 산출세액의 20%만 가산세로 부담하였으나, 개정 후에는 신고불성실가산세(20%)와 납부불성실가산세(납부지연기간에 따른 가산세)를 합산한 금액 부담(가중된 경우).

위 사례 중 ⅰ)과 ⅱ)의 개선입법을 개선입법 시행 전의 쟁송사건에 대하여 소급적용하는 입법에 대해서는 납세의무자의 부담이 경감되는 개정법률을 소급적용하는 것이므로 별 문제가 없다. 그러나 ⅲ)의 경우에는 개선입법에서 가중된 부담을 납세의무자에게 소급적용하는 것이 타당한가의 문제가 대두된다.

입법자가 헌법불합치결정에 따라 위헌성을 제거하는 개선입법을 하면서 개정법률을 과거의 사건에 소급적용하는 것은 소급입법금지의 원칙에 반하지 않는다는 견해가 있을 수 있으나, 위헌성이 확인된 구법 질서 하에서 납세의무자에게 예정된 부담 보다 가중된 개선입법을 소급하여 적용하는 것은 납세의무자의 법적 안정성과 예측가능성을 해치는 것으로서 타당하지 않다.

구 지방세법 제121조제1항(취득세 신고·납부 불이행 가산세)에 대한 헌법불합치결정(2003. 9. 25. 선고, 2003헌바16)의 후속조치로 지방세법을 개정하면서 개정법률 부칙 제4조에서 개정규정을 소급적용하되, 개선입법에 따른 가산세 부담이 종전 규정에 의한 가산세 부담(취득세 산출세액 또는 미납부세액의 20%) 보다 커지는 경우에는 종전 규정에 의한 가산세액을 한도로 하여 가산세를 부과·징수하도록 한 것은 타당한 입법으로 생각되고,[53] 개선입법을 소급하는 경우에는 이 점에 특별한 주의가 필요하다.

대법원 판례도 헌법불합치결정에 따라 입법자가 구 토지초과이득세법, 같은 법 시행령 및 같은 법 시행규칙이 개정된 경우 그 개선입법은 납세의무자에게 불리하게 적용되지 않는 한 당해 사건 등에 적용되는 것으로 판시하여 개선입법 소급적용의 한계를 밝히고 있다.[54]

헌법불합치결정에 따른 개선입법을 소급적용을 하는 경우 납세의무자에게 종전보다 불리한 내용을 소급 적용해서는 안 된다는 소급입법의 한계는 대법원이 대통령령·총리령·부령 등 하위법령을 위헌이나 위법으로 판정함에 따라 입법자가 개선입법을 마련하고 소급적용하는 경우에도 그대로 적용될 수 있다.[55]

---

53) 개선입법에 의한 소급과세의 경우 개선입법이 구 법령 보다 납세자에게 가중되면 안 된다는 것에 찬성하는 견해로는 하명호, "개선입법의 소급효와 진정 소급입법과세금지와의 관계", 「법조」(Vol. 638), 법조협회, 2009. 11. 281 ~ 282면.

54) 대법원 1996. 1. 26. 선고, 93누17911 판결. 구 상증세법 시행령(특수관계자의 토지무상사용이익에 대한 증여세 부과)이 구 상증세법의 위임범위를 벗어나 무효로 판결(대법원 2003. 10. 16. 선고, 2001두5682 전원합의체 판결)된 후 입법자가 개선입법을 하면서 개정규정을 소급적용한 것과 관련하여 대법원은 개선입법은 납세의무자에게 불리하게 적용되지 않는 한 적용되는 것으로 판시(대법원 2008. 2. 1. 선고, 2004두1834 판결)하여 같은 입장을 재차 밝히고 있다.

55) 하명호, 위의 논문, 281 ~ 282면.

나. 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점까지의 법률관계에 관한 개선입법 소급적용 여부 검토

(1) 개선입법 소급적용 여부에 관한 견해의 대립

헌법재판소가 헌법불합치결정을 하면서 입법자가 개정할 때까지 심판대상 법률조항의 적용중지를 명하는 경우에는 헌법불합치결정도 위헌결정의 한 유형이므로 헌법재판소법 제47조제1항에 따라 법원 뿐만 아니라 모든 국가기관과 지방자치단체에 기속력이 미친다. 따라서, 적용중지 헌법불합치결정이 있는 경우 과세관청은 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이에 과세대상 물건의 취득이나 양도, 과세표준 미신고나 세액의 미납 등이 발생한 경우에도 해당 사안에 적용될 법 조항의 적용중지로 인해 과세나 가산세 부과 등의 과세처분 절차를 중지해야 한다.[56]

적용중지 헌법불합치결정 시점부터 개선입법의 시행 시점 사이에 형성된 조세법률관계에 대하여 개선입법에서 소급적용 규정을 두지 않은 경우 개선입법이 소급적용되는지에 관해서는 앞서 살펴본 개선입법의 소급효 긍정설과 소급효 부정설의 입장이 그대로 적용된다.

소급효 긍정설의 경우 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급효는 헌법불합치결정에 내재된 본질적 요소이므로 개선입법에서 소급 규정을 두지 않더라도 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이의 사안에 대하여 개정법률이 소급적용되는 것으로 보는 반면,[57] 소급효 부정설의 경우 개정법률의 소급 여부는 입법자가 법률로 결정할 사항이기 때문에 명시적 소급 규정이 없는 경우 법원이나 과세관청이 독자적으로 개정법률을 소급적용할 수 없게 된다.

헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이의 법적 공백 문제를 해소하기 위해서는 소급효 부정설의 입장에서는 개선입법의 부칙에서 반드시 소급 규정

56) 헌법재판소 2004. 1. 29. 선고, 2002헌가22 결정. 헌법재판소 1997. 12. 24. 선고, 96헌마172등 결정. 대법원 1991. 6. 11. 선고, 90다5450 판결 등.

57) 개선입법의 소급효(헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이의 기간에 대한 개선입법의 소급적용 문제)와 헌법불합치결정의 소급효(헌법불합치결정 전의 규율대상에 대한 소급효)로 구분하고, 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이에 발생한 사안에 대하여는 명시적 소급 규정이 없는 경우에도 개선입법의 소급 적용을 허용함이 타당하다는 견해로는 김정중, “비형벌조항에 대한 잠정적용 유형의 헌법불합치결정의 효력”, 대법원판례해설(통권 89호), 법원도서관, 2011년 상반기, 812면 참조.

을 두어야 한다.[58] 반면, 소급효 긍정설의 입장에는 개선입법의 부칙에서 소급 규정을 두지 않더라도 -개선입법이 장래효만 규정하더라도- 아직 확정되지 않은 모든 절차에 대해서는 개정법률이 당연히 소급 적용되므로 개정법률의 소급 규정은 확인적 의미를 갖는 것에 불과하게 된다.[59]

적용중지 헌법불합치결정은 소급효가 인정되는 위헌결정과 그 본질적 특성이 같고, 위헌임을 확인했음에도 불구하고 해당 법률 조항의 적용만 중지시킨 상태에서 개선입법을 통해 합헌성을 회복시키도록 한 것은 헌법불합치결정 이후 그 절차가 중단된 사항에 대하여 위헌성이 제거된 새로운 법률 조항을 적용하도록 하려는 취지로 보이는 점[60] 등을 고려하면, 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이의 사안에 대하여 개선입법에서 소급적용에 관한 명문 규정을 두지 않은 경우에도 개선입법의 소급효를 긍정하는 견해가 타당한 것으로 생각된다.

해석론으로 개선입법의 소급효를 긍정하는 입장을 취하더라도 적용중지 헌법불합치결정이 있는 경우 입법자는 적용중지된 시간적 영역에서의 위헌적 상태를 제거해야 할 의무가 있기 때문에 헌법불합치결정의 취지를 고려하여 심판대상 법률 조항을 합헌적으로 개정하고 개선입법의 소급적용에 관한 사항을 입법적으로 해결할 의무를 부담하는 것으로 봄이 타당하다.[61] 따라서, 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 경우에는 개정법률의 부칙에서 헌법불합치 결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이의 조세법률관계를 명확하게 규율하기 위한 소급적용 규정을 둘 필요가 있다.

(2) 개선입법 입법례 평가

구 지방세법 제121조제1항(취득세 신고·납부 불이행 가산세)에 대한 헌법불합치결정(2003. 9. 25. 선고, 2003헌바16)의 후속조치로 지방세법을 개정하면서 개정법률 부칙 제4조제1호에서 “이 법 시행일전까지 종전의 제120조의 규정에 의하여

58) 지성수, 앞의 논문(주 8), 119 ~ 120면.
59) 한수웅, 앞의 논문(주 26). 13면.
60) 헌법재판소 2001. 1. 27. 선고, 96헌바95등 결정. 한수웅 · 정태호 · 김하열 · 정문식(정태호 · 김하열 집필), 「주석 헌법재판소법」, 헌법재판연구원, 2015. 545면.
61) 헌법재판소, 앞의 책(주 2), 208 ~ 209면. 김주환, 앞의 논문(주 14), 521 ~522면. 김현철 · 손인혁 · 남복현 · 허완중(허완중 집필), 앞의 책(주 17), 300 ~ 301면. 김정중, 앞의 논문(주 57), 803면 참조.

취득세를 신고납부하지 아니한 자에 대한 취득세 가산세 징수처분"에 대하여도 개정규정을 적용하도록 한 것은 필요하고도 타당한 입법조치라 할 것이다.[62]

Ⅲ. 잠정적용 헌법불합치결정과 소급입법

헌법재판소는 위헌성이 확인되더라도 단순 위헌결정으로 심판대상 법률 조항의 효력을 바로 상실시키는 것이 법적 공백이나 혼란을 초래할 수 있는 경우에는 헌법불합치결정 시점과 개선법률의 시행 시점 사이의 기간 동안 위헌법률의 잠정적용을 명하는 헌법불합치결정을 하기도 한다.[63]

특히, 조세법의 경우에는 단순 위헌결정시 조세수입의 감소 및 그로 인해 국가재정에 미치는 부정적 영향이 매우 크거나 이미 조세를 납부한 자와의 형평성 문제가 크게 대두되는 경우[64]가 많으므로 다른 분야에 비해 헌법불합치결정과 함께 구법의 잠정적용이 선고될 가능성이 상대적으로 크다.

이하에서는 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법시 소급규정을 두어야 하는지 여부 및 입법례 분석을 통한 그 밖의 쟁점 사항을 검토한다.

1. 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급 적용에 관한 학설 및 판례

가. 개선입법의 소급효에 관한 학설

잠정적용 헌법불합치결정에 따라 개선입법을 하면서 개정법률 부칙에 소급적용 규정을 두지 않은 경우 개선입법 시행 전 쟁송 계류 중이던 사건에 개정법률이 적용되는지 여부에 관하여 살펴본다. 이와 관련해서는 헌법불합치결정의 계기를 제공한 '당해사건'에 개선입법이 소급 적용될 수 있는지 여부를 중심으로 논의된다.[65]

62) 그 외에도 99헌가2(구 지방세법 제111조제2항)에 따른 개선입법의 부칙(법률 제6260호 지방세법중개정법률 부칙 제2항)과 2007헌가8(구 국세징수법 제78조제2항)에 따른 개선입법의 부칙(법률 제9913호 국세징수법 일부개정법률 부칙 제4조)에서 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이의 기간에 대해 개정법률이 소급적용됨을 명확히 규정하고 있다. 주 10) 부칙 부분 참조.

63) 헌법재판소, 앞의 책(주 2), 209면.

64) 헌법재판소, 2001. 6. 28. 선고, 99헌바54 결정 및 헌법재판소 2008. 11. 13. 선고, 2007헌바71등 결정의 잠정적용 헌법불합치결정 이유 부분 참조.

65) 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급효와 관련하여 동종사건 · 병행사건 및 일반사건에 개선입법의 소급효가 인정되

잠정적용 헌법불합치결정은 당해사건을 포함한 모든 사건에 대하여 개선입법이 시행될 때까지 헌법불합치로 결정된 법 조항을 계속해서 적용하라는 결정인데, 법원이 권리구제의 필요성을 이유로 개선입법의 소급효를 인정하게 되면 헌법불합치결정의 주문에 반한다는 견해[66]와 당해사건에 한해서는 다른 소송사건 당사자와의 형평성 문제가 다소 있더라도 헌법소송 개시자에 대한 혜택으로 당해사건에 한해서는 개선입법을 소급적용해야 한다는 견해[67]가 있다.

나. 헌법재판소 입장

헌법재판소는 구 상속세법 제9조제1항에 대한 위헌소원 결정에서 잠정적용 헌법불합치결정을 하면서 "… 비록 이로 인하여 청구인들이 위헌법률의 적용금지를 통한 권리구제의 목적은 달성할 수 없게 되지만, 헌법소원의 기능은 권리구제라는 주관적 측면 이외에 헌법질서의 유지라는 객관적 측면도 있다는 점에서 이를 반드시 불합리한 결과라고는 할 수 없을 뿐만 아니라, 위 법 조항의 계속 적용을 명한다고 하여 위헌 판단의 의미 및 효력이 없어지게 되는 것은 아니라고…" 판시[68]한 데 이어, 잠정적용 헌법불합치결정 당시 그 대상과 동일한 법 조항의 위헌 여부가 재판의 전제가 되어 법원에 위헌심판제청신청이 되어 있던 사건에 대한 재판에서 헌법불합치결정의 취지에 따라 해당 조항을 그대로 적용한 사안에서 "헌법재판소는 위헌결정을 통하여 위헌법률을 법질서에서 제거하는 것이 오히려 법적 공백이나 혼란을 초래할 우려가 있는 경우, 헌법불합치결정을 하면서 위헌 법률을 일정기간 동안 계속 적용을 명하는 경우가 있는데, 모든 국가기관은 이에 기속되고, 법원은 이러한 예외적인 경우에 위헌법률을 계속 적용하여 재판할 수 있다"[69]고 밝힘으로써 잠정적용 헌법불합치결정이 있는 경우 심판대상 법 조항은 당해사건 및 동종사건에 계속 적용된다는 입장(개선입법의 소급효 부정)이다.

는가에 관한 논의는 별로 없다. 이는 헌법재판소가 심판대상 법 조항을 잠정적용하도록 명하였기 때문에 헌법불합치결정을 이끌어낸 당해사건과 달리 권리구제의 필요성이 크게 부각되지 않았기 때문으로 생각된다. 당해사건에 개선입법의 소급효를 인정하더라도 병행사건이나 일반사건까지 확대하기 어렵다는 견해로는 이명웅, 앞의 논문(주 16), 392면.

66) 한수웅, 앞의 책(주 3), 1436면. 지성수, 앞의 논문(주 8), 149 ~150면. 문일호, "종합부동산세법 제7조 제1항 등에 대한 헌법불합치결정을 계기로 재조명되는 헌법불합치결정의 의미 및 관련 조세사건의 처리 문제", 「법학논총」(제26집 제1호), 한양대학교 법학연구소, 2009. 3. 311면.

67) 이명웅, 앞의 논문(주 16), 391 ~ 392면.

68) 헌법재판소 2001. 6. 28. 선고, 99헌바54 결정.

69) 헌법재판소 2013. 9. 26. 선고, 2012헌마806 결정.

다. 대법원 입장

대법원은 단순 위헌결정으로 인한 법적 공백이나 법질서 혼란 등을 이유로 잠정적용을 명하는 헌법불합치결정이 있는 경우 개선입법에 소급 규정이 없으면 헌법불합치결정의 취지를 존중하여 당해사건 및 병행사건에 구법을 적용함을 원칙으로 하고 있다.[70] 다만, 잠정적용 헌법불합치결정이라 하더라도 헌법불합치결정의 취지 및 개별 사건의 구체적 사정 등을 고려하여 개선입법에 소급규정이 없음에도 불구하고 개정법률을 소급적용하는 경우가 있다. 즉, 수혜적 법률이 평등원칙에 위반됨을 이유로 잠정적용을 명하는 헌법불합치결정을 하거나[71] 합헌적 요소와 위헌적 요소가 혼재되어 있음을 이유로 잠정적용을 명하는 헌법불합치결정[72]이 있는 경우에는 그 취지가 합헌적으로 운용된 부분에 대해서만 잠정적용하라는 것이고 구법 조항의 위헌적 요소까지 계속하여 적용하려는 취지로는 해석되지 않음을 이유로 당해사건에 대하여 개선입법의 소급효를 인정한 사례[73]가 있다.

라. 소결

잠정적용 헌법불합치결정은 심판대상 법률 조항의 위헌성에도 불구하고 단순 위헌결정에 따른 법적 공백이나 혼란을 우려하여 구법 조항을 개선입법시까지 잠정적으로 계속 적용하라는 주문형식이고, 잠정적용 헌법불합치결정이 있을 경우 개선입법시까지 종전의 쟁송사건이나 조세부과처분 등은 종전의 심판대상 법 조항을 그대로 적용하여 법률관계를 확정하는 것을 의미하는 바, 그 후에 다시 개선입법이 소급 적용되는 것으로 해석하면 이미 확정된 법률관계를 번복하는 것이 법적 안정성을 심각하게 훼손하는 결과를 초래하게 되므로[74] 개선입법에서 소급규정을 명시적으로 두지 경우 개정법률의 소급효가 당해사건에 미치지 않는 것으로 보는 견해가 타당하다. 따라서, 잠정적용 헌법불합치결정이 있는 경우 입법자는 그 위헌적 요소를 제거하여 장래를 향하여 헌법합치적으로 개선할 의무는 부담하지만 개선입법을 소급적용해야 할 의무는 부담하지 않는 것으로 봄이 타당하다.

70) 헌법재판소, 앞의 책(주 2). 210면.
71) 헌법재판소 2010. 6. 24. 선고, 2008헌바128 결정.
72) 헌법재판소 2003. 12. 18. 선고, 2002헌바14 · 32 결정.
73) 대법원 2011. 9. 29. 선고, 2008두18885 판결.
74) 이상훈, 앞의 논문(주 11), 85면.

한편, 대법원 판례가 잠정적용 헌법불합치결정에 대하여 예외적으로 개선입법의 소급효를 인정한 사례가 있기는 하나, 해당 사안의 경우 외관상으로는 잠정적용 헌법불합치결정이었지만 당해사건은 구법에 의해 불합리한 차별을 받은 경우로서 당해사건과 관련된 부분에 있어서는 오히려 구법의 적용중지 상태에 있었던 것이므로 이 판례를 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법의 소급효를 긍정한 사례로 볼 수는 없다.[75]

잠정적용 헌법불합치결정이 있는 경우 그 위헌적 상태를 어떻게 해소할 것인가에 대해서는 헌법재판소가 입법자의 형성재량에 맡긴 것이므로 합헌적으로 법률을 개정하면서 정책적 필요에 의해 개정법률을 소급적용할 것인지 여부와 소급적용을 한다면 그 적용 대상을 어느 범위로 정할 것인지는 입법자가 정책적 고려에 따라 스스로 결정할 수 있음은 당연하다.[76]

2. 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법 검토

조세법과 관련하여 잠정적용 헌법불합치결정은 〈표 1〉의 7번부터 11번까지 5건이 있었다. 이 5건의 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 후속입법의 부칙 사례를 중심으로 소급입법과 관련하여 고려해야 할 사항을 검토한다.

가. 담배소비세 환급 사건

헌법재판소는 담배가 소비자에게 공급되지 않고 보세구역 등으로 재반입된 경우 포장 또는 품질 불량으로 재반입된 때에는 담배소비세를 환급하고, 판매부진으로

75) 대법원 2011. 9. 29. 선고, 2008두18885 판결.
"…헌법재판소가 구법 조항의 위헌성을 확인하였음에도 불구하고 일정 시한까지 구법 조항의 계속 적용을 명한 것은 구법 조항에 근거한 기존의 … 상이연금 지급을 계속 유지할 필요성 때문이고, 구법 조항이 상이연금의 지급대상에서 배제한 '퇴직 후 폐질상태가 확정된 군인'에 대한 상이연금수급권의 요건 및 수준, 군인연금법상 관련 규정의 정비 등에 관한 입법형성권의 존중이라는 사유는 구법 조항에 대하여 단순 위헌결정을 하는 대신 입법개선을 촉구하는 취지가 담긴 헌법불합치결정을 하여야 할 필요성에 관한 것으로 보일 뿐, 구법 조항에 의한 불합리한 차별을 개선입법 시행 시까지 계속 유지할 근거로는 보이지 아니한다. 따라서 이 사건 헌법불합치결정에서 구법 조항의 계속 적용을 명한 부분의 효력은 기존의 상이연금 지급대상자에 대하여 상이연금을 계속 지급할 수 있는 근거규정이라는 점에 미치는 데 그치고, 나아가 '군인이 퇴직 후 공무상 질병 또는 부상으로 인하여 폐질상태로 된 경우'에 대하여 상이연금의 지급을 배제하는 근거규정이라는 점에까지는 미치지 아니한다고 봄이 타당하다. 즉 구법 조항 가운데 그 해석상 '군인이 퇴직 후 공무상 질병 등으로 인하여 폐질상태로 된 경우'를 상이연금 지급대상에서 제외한 부분은 여전히 적용중지 상태에 있다고 보아야 한다."

76) 김현철 · 손인혁 · 남복현 · 허완중(허완중 집필), 앞의 책(주 17), 301면. 정태호, 앞의 논문(주 9), 37면.

재반입된 때에는 담배소비세를 환급하지 않은 것은 평등원칙에 위반됨을 이유로 헌법불합치결정을 하면서 심판대상 법 조항은 '담배소비세의 공제 및 환급의 근거 규정이 되는 범위 내에서' 입법자가 개정할 때까지 계속 적용할 것을 명하였다.[77] 그 후 입법자는 구 지방세법 제233조의9제1항을 개정하여 판매부진으로 인해 재반입된 경우를 담배소비세 환급 사유에 추가하였으나, 〈표 4〉에서 보듯이 개정법률의 부칙에서 2002년 1월 1일부터 시행하도록 하여 장래효만 규정하고, 소급적용에 관하여는 특별한 규정을 두지 않았다.

〈표 4〉 법률 제6549호 지방세법중개정법률

종전 규정	개정 규정
□ 제조장 또는 보세구역에서 반출된 담배가 포장 또는 품질 불량 등의 사유로 다시 반입되는 경우에만 담배소비세 환급	□ 판매부진 그 밖의 부득이한 사유로 담배가 다시 반입되는 경우를 담배소비세 환급 사유로 추가
2001. 12. 29. 법률 제6549호 지방세법중개정법률 부칙 제1조(시행일) 이 법은 2002년 1월 1일부터 시행한다. ※ 담배소비세 환급 사유에 관한 소급적용 규정 없음.	

담배소비세는 소비세의 일종이므로 소비자에게 담배가 공급되지 않고 판매부진 등의 사유로 재반입된 경우에는 제조자나 수입판매업자의 귀책사유가 없는 한 담배소비세를 납부자에게 환급하는 것이 담배소비세의 본질에 부합할 뿐만 아니라, 헌법재판소가 심판대상 법 조항을 '담배소비세의 공제 및 환급 근거 규정'으로 삼는 범위 내에서 잠정적용하도록 한 취지는 구법 조항에 근거한 담배소비세의 공제 및 환급을 계속 유지할 필요성 때문이고, 구법 조항에 의한 불합리한 차별을 개선입법 시행 시점까지 계속 유지하려는 취지는 아닌 것으로 볼 수 있다. 그렇다면, 심판대상 법 조항 중 판매부진으로 재반입한 경우를 담배소비세 환급 대상에서 제외한 부분은 헌법불합치결정 시점부터 위헌성이 확인되어 적용중지 상태에 있는 것으로 볼 수 있다.[78] 이러한 경우에는 입법자가 개선입법을 함에 있어서는 적어도 헌법불합치결정일(2001. 4. 26.)부터 개선입법의 시행일(2002. 1. 1.) 전까지 판매부진 등 부득이한 사유로 담배를 재반입된 경우에는 담배소비세를 환급하도록 소급 규정을 두는 것이 헌법불합치결정의 취지나 구체적 규범통제의 실효성 확

77) 헌법재판소 2001. 4. 26. 선고, 2000헌바59 결정.
78) 대법원 2011. 9. 29. 선고, 2008두18885 판결 이유 부분 참조.

보 관점에서 더 타당했을 것으로 생각된다.[79]

나. 주택분 종합부동산세 사건

헌법재판소는 주거목적 1세대 1주택 소유자에 대해 그 보유기간이나 조세지불능력 등을 고려하여 납세의무자의 예외를 두거나 과세표준 또는 세율을 조정하는 등의 조정장치를 두지 않고 다른 일반 주택 보유자와 동일하게 일률적으로 다액의 종합부동산세를 부과하는 것은 과잉금지원칙에 위반됨을 이유로 헌법불합치결정을 하면서 2009. 12. 31. 시한으로 입법자가 개선할 때까지 심판대상 법 조항을 계속 적용할 것을 명하였다.[80]

그 후 입법자는 60세 이상 또는 5년 이상 장기보유 1세대 1주택자에 대한 세액공제 규정을 신설하고, 개정법률의 공포일이 속하는 연도에 납세의무가 성립하는 분부터 적용하도록 소급규정을 두었다.

한편, 납세자의 세부담 완화를 위해 주택분 종합부동산세의 과세기준금액을 주택의 경우 6억원으로 유지하되, 1세대 1주택자에 대해서는 3억원의 기초공제 제도를 새로이 도입하였으나, 이 조항의 소급적용 규정은 두지 않았다.

개선입법에서 60세 이상 또는 5년 이상 장기보유 1세대 1주택자에 대한 세액공제 규정을 신설하면서 개정법률의 공포일이 속하는 연도(2008년도)에 납세의무가 성립하는 분부터 소급적용하도록 한 것은 잠정적용 헌법불합치결정에도 불구하고 입법자가 정책적으로 납세의무자의 세부담을 소급하여 완화하려는 목적에서 입법한 것으로 생각되고 입법자의 입법형성의 영역에 속하는 것으로 볼 수 있다.

한편, 1세대 1주택에 대한 3억원의 기초공제 규정과 관련하여 2007헌바71사건의 당해사건(서울행정법원 2006구합30546)에 소급적용함이 타당하다는 견해가 있다. 1세대 1주택자에게 종합부동산세를 과세하는 것은 재산권을 과도하게 침해한다는 취지의

79) 헌법재판소 2001. 4. 26. 선고, 2000헌바59 결정의 당해사건(서울지방법원 2000. 7. 4. 선고, 2000가합13080 판결)에 대한 항소심(서울고등법원 2002. 3. 14. 선고, 2000나41464 판결)은 헌법불합치결정에 따른 개선입법이 당해사건은 물론 법원에 계속 중인 사건에 적용된다는 이유로 원고 승소 판결을 하였고, 피고가 상고하지 않아 그대로 확정되었다.

80) 헌법재판소 2008. 11. 13. 선고, 2007헌바71 등 결정.

〈표 5〉 법률 제9273호 종합부동산세법 일부개정법률

종전 규정	개정 규정
〈신 설〉	□ 1세대1주택 소유자에 대하여 세액공제 규정 신설(§9 5⑤ ~ ⑦) · 60세 이상 납세의무자 : 연령별로 산출세액의 10% ~ 30% 세액공제 · 5년 이상 장기보유자 : 보유기간별로 산출세액의 20% ~ 40% 세액공제
〈신 설〉	□ 1세대 1주택자에 대해서는 3억원 기초공제(§8)
2008. 12. 26. 법률 제9273호 종합부동산세법 일부개정법률 부칙	
제1조(시행일) 이 법은 공포한 날부터 시행한다. 제2조(일반적 적용례) 이 법 이법 시행 후 최초로 납세의무가 성립하는 분부터 적용한다. 제4조(1세대 1주택자에 대한 세액공제에 관한 적용례) 제9조제5항·제6항 및 제7항의 개정규정은 이 법의 공포일이 속하는 연도에 납세의무가 성립하는 분부터 적용한다.	

헌법불합치결정이 선고된 것이고, 위헌성이 제거된 개정법률은 당해사건의 당사자에게 소급적으로 적용해 줄 필요성이 있다는 점을 논거로 든다.[81]

그러나 헌법재판소는 주택분 종합부동산세의 세부담 자체가 일반적으로 과도한 것으로 보이지는 않으나 주거목적 1세대 1주택 소유자에 대해 그 보유기간이나 조세지불능력 등을 고려하여 납세의무자의 예외를 두거나 과세표준 또는 세율을 조정하는 등의 조정장치를 두지 않은 것이 과잉금지 원칙에 위반된다는 것이므로, 당해사건의 당사자에게 3억원의 기초공제를 허용하는 것이 반드시 요구되는 것으로 보기는 어렵다.

다. 1세대 3주택 양도소득세 중과세 사건

헌법재판소는 혼인으로 새로이 1세대 3주택을 보유하게 된 자에 대하여 상당한 기간 내에 보유 주택수를 줄일 수 있도록 하고 그 기간 내에 양도하는 주택에 대하여 양도소득세 중과 완화규정을 두는 것이 가능함에도 일률적으로 양도소득세를 중과하는 규정은 혼인에 따른 차별금지원칙에 위반되고 혼인의 자유를 침해한다는 이유로 헌법불합치결정을 하면서 2013. 6. 30. 시한으로 입법자가 개선할 때까지 계속 적용할 것을 명하였다.[82]

그 후 입법자는 혼인으로 1세대 3주택에 해당되는 경우 혼인한 날부터 5년 이내에

81) 방승주, "헌법불합치결정과 그에 대한 국회 및 법원의 반응", 헌법학연구(제17권 제4호), 한국헌법학회, 2011. 12. 373면.
82) 헌법재판소 2011. 11. 24. 선고, 2009헌바146 결정.

양도주택을 양도하는 때에는 배우자의 주택수를 뺀 것을 기준으로 양도소득세를 부과하도록 대통령령을 개정하면서, 헌법불합치결정일(2011. 11. 24.) 이후 양도소득세를 결정 또는 경정하는 분부터 적용하도록 소급규정을 두었다.

〈표 6〉 대통령령 제23588호 소득세법시행령 일부개정령

종전 규정	개정 규정
〈신 설〉	□ 혼인으로 인하여 1세대3주택을 보유하게 된 경우 혼인한 날부터 5년 이내에 양도하는 주택은 양도일 현재 배우자의 주택 수를 차감하여 계산한 주택 수에 따른 양도소득세율을 적용
2012. 2. 2. 대통령령 제23588호 소득세법시행령 일부개정령 부칙 제1조(시행일) 이 영은 공포한 날부터 시행한다. 제12조(혼인으로 인한 1세대3주택 이상 보유자 등에 대한 양도소득세율에 관한 적용례) 제167조의3제9항 및 제167조의4제5항의 개정규정은 2011년 11월 24일 이후 최초로 양도소득세를 결정 또는 경정하는 분부터 적용한다.	

잠정적용 헌법불합치결정에 따른 후속입법을 하면서 헌법불합치결정일 이후 양도소득세를 결정하거나 경정하는 분부터 소급적용하도록 규정한 것은 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 전에 양도된 것은 물론이고 그 이전에 양도된 주택이라 하더라도 국세기본법에 따른 경정청구 기간 내에 감액경정청구를 하는 경우까지 개선입법을 소급적용하는 것을 의미한다. 이것은 납세의무자의 세부담을 소급하여 완화하려는 것으로 보이고 입법자의 입법형성의 영역 내에 속하는 것으로 볼 수 있다.

라. 배우자 상속재산 분할신고 기한 사건

헌법재판소는 상속재산 분할심판 등 상속인들간에 상속에 대한 실체적 분쟁이 계속됨에 따라 법정기한 내에 상속재산 분할을 과세관청에 신고하기 어려운 특별한 사정이 있음에도 불구하고 상속재산 분할심판에 따른 배우자 상속공제기회를 원천적으로 차단한 것은 비례원칙에 위반되고, 부득이한 사유로 상속분할 신고를 하지 못한 자와 상속인의 귀책사유로 상속분할 신고를 못한 자를 동일하게 취급하는 것은 다른 것을 동일하게 취득하는 것이어서 평등원칙에도 위반된다는 이유로 헌법불합치결정을 하면서 2013년 12월 31일 시한으로 입법자가 개선할 때까지 잠정적용할 것을 명하였다.[83]

83) 헌법재판소 2012. 5. 31. 선고, 2009헌바190 결정.

그 후 입법자는 상속재산 분할에 관한 소송이 확정된 경우 그 날부터 6개월 이내에 상속재산 분할 신고를 하는 경우에도 배우자 상속공제를 받을 수 있도록 상속세 및 증여세법을 개정하면서 이 법 시행 후 상속재산 분할 신고를 하는 분부터 적용하도록 규정하였다.

〈표 7〉 법률 제12168호 상속세 및 증여세법 일부개정법률

종전 규정	개정 규정
□ 배우자 상속재산분할 신고기한 - 상속세 신고기한부터 6개월 이내 - 부득이한 사유 발생시 상속세 신고기한부터 1년 이내 〈신 설〉	□ 배우자 상속재산분할 신고기한 연장 세유 추가 - 종전과 같음 - 종전과 같음 - 소송의 확정판결 등 종료일부터 6개월 이내
2014. 1. 1. 법률 제12168호 상속세 및 증여세법 일부개정법률 부칙 제1조(시행일) 이 법은 2014년 1월 1일부터 시행한다. 제5조(배우자 상속공제에 관한 적용례) 제19조제3항 본문의 개정규정은 이 법 시행 후 상속재산을 분할하여 신고하는 분부터 적용한다.	

개정법률의 시행 전에 상속재산 분쟁 중이던 사안에 대하여 어느 범위까지 배우자 상속공제를 소급적용할 것인가의 문제는 입법자의 정책판단 사항에 속하는 것으로 생각되나, 개정법률의 부칙에서 법 시행 후 상속재산 분할 신고를 하는 분부터 적용하도록 규정할 경우 헌법불합치결정 당시(2012. 5. 31.) 소송 중인 사안 중 상속재산 분할 소송이 조기에 완료되어 개정법률 시행(2014. 1. 1.) 전에 소송 종료일부터 6개월이 경과한 경우에는 배우자 상속공제를 받지 못하게 되는 불합리한 상황이 발생할 수 있다. 따라서, 헌법불합치결정 당시 상속재산 분할 소송 등이 진행 중인 사안에 대해서는 개선입법 시행 전에 -조세수입 감소 및 국가재정에 미치는 영향이 크지 않다면- 상속분할 관련 소송이 확정되고 그 날부터 6개월이 경과되었더라도 개정법률 시행일부터 일정 기간 내에 상속재산 분할 신고를 할 수 있도록 소급규정을 두는 것이 입법적으로 더 바람직하고 평등원칙에도 부합하는 것으로 생각된다.

마. 구 상속세법에 따른 상속재산 가액평가 사건

구 상속세법 제9조제1항은 "상속재산의 가액…는 상속개시 당시의 현황에 의한다."라고만 규정하고 그 구체적 내용을 하위법령에서 정하도록 위임하고 있지 않으며, 구 상속세법 시행령 제5조에서는 법률의 위임도 없이 상속재산 가액평가에 관한 구체적·세부적 내용을 규정하고 있었다.[84]

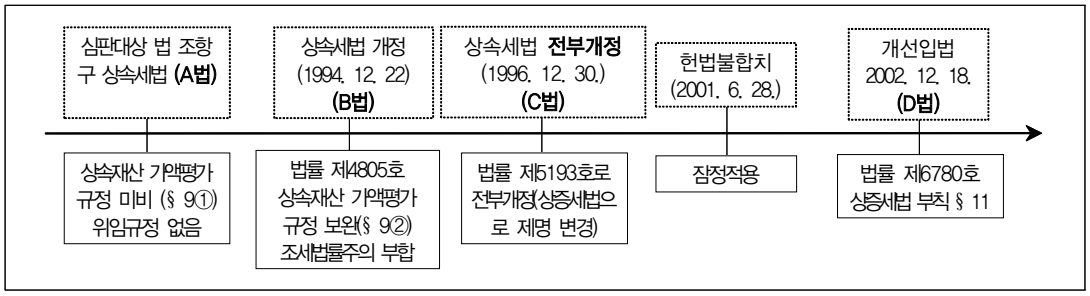
헌법재판소는 상속재산의 평가는 상속세 세액산출의 핵심적 사항임에도 법률에서 직접 규정하지 않고 있는 구 상속세법 제9조제1항은 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의를 내용으로 하는 조세법률주의에 반한다는 이유로 헌법불합치결정을 하면서 입법자가 개선할 때까지 잠정할 것을 명하였다.[85]

그 후 입법자는 위 잠정적용 헌법불합치결정에 따른 개선입법으로 2002. 12. 18. 공포된 법률 제6780호 상속세및증여세법중개정법률 부칙 제11조(상속재산의 가액평가에 대한 쟁송사건 등에 관한 적용례)에서 "종전의 상속세법(1994. 12. 22, 법률 제4805호로 개정되기 전의 법률을 말한다) 제9조제1항의 규정을 적용하여 행하여야 할 처분과 행하여진 처분(이의신청·심사청구·심판청구 또는 행정소송이 제기된 것에 한한다)에 관하여는 종전의 상속세법(법률 제4805호로 개정된 것을 말한다) 제9조제1항 및 제2항의 규정을 적용한다."고 규정하여 심판대상 법 조항이 적용되는 사안의 상속재산 평가에 관하여는 법률 제4805호로 개정된 구 상속세법을 소급적용하도록 하였다. 그 이유는 헌법불합치결정(2001. 6. 28.)이 있기 전에 법률 제4805호로 개정된 구 상속세법 제9조제2항에서 상속재산의 가액평가는 시가에 의하되, 시가를 산정하기 어려울 때에는 상속재산의 종류·규모·거래상황 등을 참작하여 대통령령이 정하도록 규정함으로써 헌법상 조세법률주의에 합치되도록 이미 개정이 이루어졌기 때문이다. 이 사건과 관련된 세법의 개정연혁을 그림으로 정리하면 다음과 같다.

84) 구 상속세법(1993. 12. 31. 법률 제4662호로 개정되기 전의 것) 제9조 및 구 상속세법 시행령(1990. 12. 31. 대통령령 제13196호로 개정되기 전의 것) 제5조

85) 헌법재판소 2001. 6. 28. 선고99헌바54 결정.

〈그림 2〉 헌법불합치결정에 따른 상속세법 및 상증세법 개정 연혁



이 사안은 심판대상 법 조항(A법)에 대하여 헌법불합치결정이 있기 전에 이미 해당 법 조항이 합헌적으로 개정된 후(B법) 구법 조항(A법)에 대한 헌법불합치결정이 내려짐에 따라 D법의 부칙에서 B법(합헌적으로 개정된 법률)을 B법 시행 전에 상속이 이루어진 상속재산의 가액평가시 소급적용하도록 규정한 것이다.

헌법재판소의 헌법불합치결정은 구 상속세법(A법)이 입법형식의 잘못으로 과세요건 법정주의 및 과세요건 명확주의에 위반됨을 지적한 것이므로 입법자가 합헌적으로 개선된 B법을 -납세의무자에게 불리하지 않는 범위에서- 그 시행 전에 상속이 이루어진 상속재산의 가액평가에 소급 적용하도록 하는 것은 내용상 특별한 문제가 없는 것으로 평가할 수 있다.

다음은 개선입법(D법)을 입법체계나 입법형식의 관점에서 검토해 본다. 개정법령의 부칙은 본칙에 부수하여 그 법령의 시행시점과 그 시행에 따른 경과조치 등 과도적인 조치를 규율하는 부분으로서[86] 특정한 시점에서 개정되는 법률의 부칙은 해당 법률의 본칙 규정과 관련된 내용을 규정함이 원칙이다. 이에 대한 예외로는 법률이 전부개정되는 경우 종전의 부칙이 계속 효력을 유지하는 것인지 여부에 대하여 대법원과 헌법재판소의 견해가 달라 법령을 전부개정할 때에는 전부개정 당시 유효한 종전 부칙을 모두 개정법률에서 다시 규정하도록 하는 경우가 있다.[87]

위 헌법불합치결정에 따른 개선입법 즉, D법 부칙 제11조는 개정법률(2002. 12. 18. 공포된 법률 제6780호 상속세및증여세법중개정법률)의 본칙 개정과는 아무런 관련이 없는 사항으로서 D법의 부칙 제11조로 규정될 사항에 해당되지 않는 것으로 생각된다. D법 부칙 제11조는 상속세법이 전부개정되기 전 A법이 적용될 사안

86) 법제처, 「법령 입안 · 심사 기준」, 2017. 12. 551면. 대법원 1985. 10. 22. 선고, 85누500 판결.
87) 법제처, 앞의 책(주 86), 641 ~ 642면.

에 대하여 전부개정 전의 B법을 소급 적용시키는 사안이므로 D법에서는 그 법률의 부칙 제11조로 규정할 것이 아니라 상속세법이 전부개정될 당시 즉, 1996. 12. 30. 법률 제5193호로 공포된 상속세법개정법률 부칙을 개정하여 위 내용을 규율함이 입법체계나 입법형식의 관점에서 바람직할 것으로 생각된다.[88)]

Ⅳ. 맺음말

지금까지 조세법에 대한 헌법불합치결정과 그에 따른 법률 개정 사례를 검토하여 현행 입법례를 평가해 보고, 헌법불합치결정의 유형별로 향후 개선입법 마련시 유의해야 할 사항을 살펴보았다.

적용중지 헌법불합치결정에 따른 후속입법을 분석하고 얻은 결론은 다음과 같다.

첫째, 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 마련하는 경우 2000년 12월 이후부터는 심판대상 법 조항의 적용이 문제되는 쟁송사건(법원에 계류 중인 사건 및 조세심판원이나 과세관청에 불복청구 중인 사건)의 처리를 위한 소급적용 규정을 개정법률 부칙에 두어 입법적으로 해결하고 있는데 매우 타당한 조치로 생각된다. 다만, 개선입법 시행 전에 판결이 확정되었거나 제소기간의 도과로 확정력이 발생한 처분은 개정법률의 소급적용 대상에서 제외됨을 명확히 할 필요가 있다.

둘째, 적용중지 헌법불합치결정 시점부터 개선입법 시행 시점 사이에 과세대상 물건의 취득· 양도 등으로 과세요건사실이 발생한 사안에 대하여도 개선입법이 소급적용되도록 입법적으로 명확하게 해결함이 바람직하다.

셋째, 적용중지 헌법불합치결정에 따른 개선입법을 소급적용함에 있어서 개정법률에 따른 납세의무자의 부담이 종전보다 경감되는 부분과 가중되는 부분이 함께 존재할 경우에는 납세의무자에게 불리하지 않은 범위에서 개정법률이 소급적용되도록 주의할 필요가 있다.

잠정적용 헌법불합치결정에 따른 후속입법을 분석하고 얻은 결론은 다음과 같다.

첫째, 잠정적용 헌법불합치결정은 법적 공백이나 조세수입 감소가 국가재정에

88) 위 헌법불합치결정에 따른 개선입법 방식으로 B법 부칙을 개정하는 방안도 생각해 볼 수 있으나, 1996. 12. 30. 상속세법이 전부개정됨에 따라 그 전의 상속세법 개정에 따른 경과규정 등을 전부개정된 법률의 부칙(예: 법률 제5193호 상속세법개정법률 부칙 제9조)에서 규율하고 있는 점을 고려할 때 이 방안을 채택하기는 어려울 것으로 생각된다.

미치는 심각한 영향 등을 이유로 구법 조항을 개선입법 시점까지 잠정적으로 계속 적용하라는 것이므로 입법자는 원칙적으로 개선입법을 소급적용해야 할 의무를 부담하지 않는다. 잠정적용 헌법불합치결정이 있더라도 입법자가 정책적 필요에 의해 개정법률을 납세의무자에게 불리하지 않는 범위에서 소급적용할 수 있음은 당연하다.

둘째, 조세 환급 등 수혜적 법 조항이 평등원칙에 위반됨을 이유로 헌법불합치결정을 하면서 잠정적용을 명한 경우에는 헌법불합치결정 시점부터 해당 법 조항의 위헌성이 확인된 것이므로 적어도 헌법불합치결정 시점부터 개선입법의 시행 시점 사이에 발생한 평등원칙 위반 사안에 대하여 개선입법이 소급적용되도록 입법하는 것이 타당하다.

참고 문헌

1. 단행본

박균성, 「행정법론(상)」(제16판), 박영사, 2017.

법제처, 「법령 입안 · 심사 기준」, 2017.

성낙인, 「헌법학」(제17판), 법문사, 2017.

임승순, 「조세법」, 박영사, 2017.

한수웅, 「헌법학」(제7판), 법문사, 2017.

한수웅 · 정태호 · 김하열 · 정문식, 「주석 헌법재판소법」, 헌법재판연구원, 2015.

헌법재판소, 「헌법재판실무제요」(제2개정판), 2015.

2. 논문

김정중, "비형벌조항에 대한 잠정적용 유형의 헌법불합치결정의 효력", 대법원판례해설(통권 89호), 법원도서관, 2011년 상반기.

김주환, "헌법불합치결정의 적용영역과 그 효과", 「헌법학연구」(제11권제2호), 한국헌법학회, 2005.

김창범, "조세법령에 있어서 적용례와 경과조치에 관한 고찰", 「월간법제」, 법제처, 2003. 3.

김현철 · 손인혁 · 남복현 · 허완중, 「헌법불합치결정의 기속력과 개선입법의 구제범위에 관한 연구」(헌법재판연구 제28권), 헌법재판소 2017. 12.

문일호, "종합부동산세법 제7조 제1항 등에 대한 헌법불합치결정을 계기로 재조명되는 헌법불합치결정의 의미 및 관련 조세사건의 처리 문제", 「법학논총」(제26집 제1호), 한양대학교 법학연구소, 2009. 3.

방승주, "구 소득세법 제60조에 대한 헌법불합치결정의 법적 성격과 그 효력", 「헌법실무연구」(제1권), 헌법재판소, 2000.

_____, "헌법불합치결정과 그에 대한 국회 및 법원의 반응", 헌법학연구(제17권 제4호), 한국헌법학회, 2011. 12.

소순무, "구소득세법 제60조에 대한 헌법불합치결정과 당해사건의 처리", 「법조」(제46권 제10호), 법조협회, 1997.

윤진수, "상속의 단순승인 의제규정에 대한 헌법불합치결정의 문제점", 「헌법논총」(제11집), 헌법재판소, 2000.

이명웅, "헌법불합치결정의 사유 및 효력", 「헌법논총」(제20집), 헌법재판소, 2009.

이상덕, "헌법불합치결정이 법실무에 미치는 영향에 관한 일고찰–부동산실명법상 과징금을 중심으로–", 「행정법연구」(No. 13), 행정법이론실무학회, 2005.

이상훈, “위헌결정과 헌법불합치결정의 효력 및 그 재판실무상 적용”, 「사법논집」(제38집), 법원도서관, 2004. 12.

이인호 · 오수정, “헌법불합치결정에 따른 입법개선의무의 이행현황 분석과 비판”, 「중앙법학」(제12집 제1호), 중앙법학회, 2010. 3.

정태호, “계속적용명령부 헌법불합치결정의 주요 문제”, 「청파법학」(Vol. 8), 숙명여자대학교 법학연구소 특성화센터, 2013.

지성수, “헌법불합치결정에 관한 연구 – 그 사유와 효력을 중심으로 –”, 이화여자대학교 대학원, 박사 학위논문, 2012.

하명호, “개선입법의 소급효와 진정 소급입법과세금지와의 관계”, 「법조」(Vol. 638), 법조협회, 2009. 11.

한수웅, “헌법불합치결정의 소급효력”, 「판례월보」(제325호), 판례월보사, 1997. 10.

황도수, “헌법불합치결정에 관한 새로운 체계의 시도”, 「헌법실무연구」(제4권), 헌법재판소, 2003. 12.

Abstract

Study on Revision of Tax Law in accordance with Decision on Nonconformity to Constitution

– Focusing on necessity of retroactive legislation and application scope –

Chang-Beom, Kim
Legislation Research Officer, Constitutional Court of Korea

Since the foundation of the Constitutional Court till December 2017, decision on nonconformity to constitution related to Tax Law has numbered in just 12. Upon revising the law following the nonconformity decision, the retrospective application of a revision is becoming an important issue. This paper analyzes the Constitutional Court's decision on nonconformity to constitution relate to Tax Law, subsequent revision, and decision of the Constitutional Court and the Supreme Court on retroactive power of the nonconformity decision, and then this paper presents the considerations which should be noted when revising the law in the future.

Conclusions obtained through analysis of the revision in accordance with the decision on nonconformity to the constitution and of suspension of application are as follows.

First, upon revising the law as a result of decision on nonconformity to constitution and suspension of application of the relevant law, in order to deal with the contentious case which have legal controversy over application of the statutory provision at issue, legislative approach is made by including provisions on retroactive application in the addendum to the revision, which is very appropriate measure. However, it is necessary to make it clear that any ruling upheld by an upper court before enactment of any revision or any disposition having legal validity due to the elapsed time bar cannot be the subject of retrospective application of the revision.

Second, for the period between the court's ruling on nonconformity to constitution resulting in suspension of application and the point where the revision is enacted, it is desirable to make the issue which meets the taxation requirements be applied by the revision made as a result of nonconformity decision retroactively through the clear legislation.

Third, in the case of retroactive application of the revision due to the decision of nonconformity to the constitution, if there are any provisions which may alleviate the burden of the taxpayers under the revision while others may increase the burden of the taxpayers, then it should be noted that the revision should be retroactively applied to the extent that it does not cause unfavorable results to the taxpayers.

Conclusions drawn from the analysis of the revision made due to the decision on nonconformity to constitution and temporary application are as follows.

First, temporary application of the provisions ruled nonconformity to constitution is allowed until a revision is enacted to alleviate severe implications on the national economy and finance resulting from the legal vacuum or the decrease in tax revenue. Therefore, in principle, the legislators are not obliged to retroactively apply the revision. However, even if there is decision on nonconformity to constitution with temporary application, it is reasonable for legislators to retroactively apply the revision to the extent that it is not unfavorable to taxpayers in accordance with the necessity of policy.

Second, if the beneficiary clauses including provision on tax refund are ruled unconformable to constitution by reason of inconsistency with the principle of equality, but the temporary application is ordered, then the unconstitutionality of the statutory provision concerned is upheld from the point that the ruling on nonconformity to the constitution is made. Accordingly, it is reasonable to legislate the revised law under which the revised provision can be retroactively applied to the case violating the principle of equality that occurred for the period between the decision on the nonconformity to constitution and the enactment of the revision.

Key words : Tax Law, Nonconformity to Constitution, Suspension of application, temporary application, revision, retroactive legislation and principle of equality