일감법학 | 제31호
2015년 6월 65-96쪽
건국대학교 법학연구소

Ilkam Law Review
Vol.31, Jun., 2015. pp.65-96
The Institute of Legal Studies, Konkuk Univ.

배우자 상속공제와 적용요건에 관한 연구

A Study on the Spousal Inheritance Deductions and Inheritance Division in Inheritance Tax and Gift Tax ACT

김 두 형*
Kim, Doo-Hyung

목 차

Ⅰ. 머리말
Ⅱ. 배우자 상속공제와 상속재산분할
Ⅲ. 현행 배우자 상속공제의 문제점
Ⅳ. 배우자 상속공제의 개선방안
Ⅴ. 맺음말

상속세및증여세법 제19조 제1항은 배우자가 실제 상속받은 금액을 일정 한도 내에서 상속세 과세가액에서 공제하도록 허용하고 있는바, 이를 '배우자 상속공제'라 한다. 배우자 상속공제를 인정받기 위한 요건으로 배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할하여 신고할 것을 요구하고 있다. 원칙적으로 배우자 상속재산에 대한 분할 및 신고가 있는 경우에만 배우자 상속공제를 적용하도록 한 것은 상속세 과세가액 및 과세표준 신고 시 배우자를 포함한 공동상속인들 사이의 재산분할의 내용과 추후 민법상 협의분할로 인한 실제 배우자 상속재산 취득분이 다르게 되어 상속세를 면탈하려는 것을 방지하고 상속세에 대한 조세법률관계를 조기에 확정하기 위한 정책적 조치로 이해할 수 있다. 다만, 부득이한 사유가 있는 경우에는 배우자상속재산분할기한을 6개월 연장하고 있다. 이에 따라 납세의무자에게 상속재산 신고기한 내에 상속재산 중 배우자의 상속재산가액을 분할하여 신고할 수 없는 부득이한 사유가 있었다는 점이 인정되지 아니하면 상속재산 분할 및 신고기한 경과 후에는 배우자 상속공제를 부인하고 법이 정한 최소한의 배우자공제 금액인 5억원의 공제만 인정하게 된다.

그런데 헌법재판소 2012년 5월 31일 선고한 2009헌바190 결정에서 상속인 간에 상속재산분할심판이 계속 중인 경우와 같이 정해진 시한 내에 상속재산분할을 완료하기 어려운

투고일 : 2015. 5. 15. / 심사의뢰일 : 2015. 5. 28. / 게재확정일 : 2015. 6. 11.

* 경희대학교 법학전문대학원 교수・변호사
Professor, Kyung Hee University Law school

부득이한 사유가 있는 경우에 대한 구제수단을 마련하지 않고 일률적으로 시한이 경과하면 배우자 상속공제를 부인하는 것은 상속인들의 재산권과 평등권을 침해하는 것이라고 판단하였다. 또 상증법상 배우자 상속공제를 인정받기 위한 요건으로 배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할하여 신고할 것을 요하고 있는 구 상증법 제19조 제2항은 헌법에 합치되지 아니하며, 위 규정은 입법자가 2013년 12월 31일 까지 이를 개정할 때까지 잠정적으로 적용됨을 선고하였다. 이에 따라 2014년 1월 1일 배우자상속재산분할기한을 연장하는 방향으로 상증법이 개정되었다. 하지만 아직도 입법적 미비점이 있으므로 상속세 과세표준 신고기한의 연장, 미분할 공동상속재산에 대한 배우자 상속공제액 법문화, 부득이한 사유의 확대, 상증법상 후발적 경정청구 사유의 정비, 허위신고에 대한 불이익 제재 등을 여러 가지 측면에서 납세자의 권익을 보장할 수 있는 제도를 구상해볼 수 있다.

상증법상 배우자 상속공제와 관련하여서는 당초 상속재산 미분할 상태에서 일단 최소 공제액 5억 원만 배우자 공제로 인정하여 상속세를 신고하도록 하고 나중에 배우자가 취득하는 재산의 지분이 그 이상으로 뒤늦게 확정되는 경우 수정신고와 후발적 사유에 의한 경정청구를 폭 넓게 인정하면 될 것으로 보인다.

[주제어] 배우자 상속공제, 배우자상속재산분할기한, 불가피한 사유, 후발적 경정청구, 헌법재판소결정

Ⅰ. 머리말

상속세 및 증여세법(이하 '상증법'이라 한다) 제19조는 거주자의 사망으로 인하여 배우자가 실제로 상속받은 금액은 상속세 과세가액에서 공제한다고 하여 상속세 과세표준 계산에 있어서 배우자 상속공제를 규정하고 있다. 법조항만 보면 마치 배우자가 상속받은 재산 전부를 상속세 과세가액 계산에 있어서 배우자 공제로 인정하는 것 같지만 실제는 이와 다르다. 법조항 단서에서 배우자가 실제 상속한 재산에 관계없이 상속재산의 가액에 민법 제1009조에 따른 배우자의 법정상속분을 곱하여 계산한 금액을 기초로 상속공제를 인정하고, 한편으로 지나친 세부담 경감을 고려하여 최대 30억 원의 공제한도를 설정하고 있다(상증법 제19조 제1항 단서).

만일 배우자가 상속받은 재산 전부를 상속세 과세가액 계산 시 배우자 공제로 인정할 경우 공동상속의 경우에 배우자 외의 다른 상속인들이 모두 상속을 포기함으로써 배우자 공제를 통해 과세표준액을 없애거나 줄일 수 있고, 이로써 상속세 면탈을 꾀할 우려가 있으므로 이를 방지하기 위한 조치로 위와 같은 배우자 공제의 제한 및 한도를 정한 것으로 입법취지를 이해할 수 있다.

이와 별도로 상증법에 따라 배우자 상속공제를 적용받으려면 그 요건으로 상증법 제67조에 따른 상속세 과세 표준 신고기한의 다음날부터 6개월이 되는 날(이하 "배우자상속재산분할기한"이라 한다)까지 배우자의 상속재산을 분할(등기・등록・명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기・등록・명의개서 등이 된 것에 한정한다)하여야 한다. 또한 상속인은 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다(상증법 제19조 제2항). 이에 대한 예외를 인정하는 조항이 있기는 하지만 상속재산분할기한만 연장될 뿐이다.

이렇게 상속개시 후 배우자상속재산분할기한 내 배우자 앞으로 실제 상속재산분할이 완료되어야 배우자가 실제로 상속받은 금액의 배우자 공제를 허용하는 이유는 상속인들이 추상적인 법정상속분에 따른 배우자 상속공제를 받아 상속세를 납부한 이후에 상속재산을 자녀 등 배우자가 아닌 자의 몫으로 분할함으로써 배우자 상속공제를 받은 부분에 대하여 부의 무상이전을 시도하는 것을 방지하고 한편으로 상속에 관한 조세 법률관계를 장기간 불안정한 상태에 두는 것을 막기 위한 입법목적을 가진 것으로 보인다.

그런데 2012년 5월 31일 헌법재판소는 2009헌바190 결정에서 상속인 간에 상속재산분할심판이 계속 중인 경우와 같이 정해진 시한 내에 상속재산 분할을 완료하기 어려운 부득이한 사유가 있는 경우에 대한 구제수단을 마련하지 않고 일률적으로 시한이 경과하면 배우자 상속공제를 부인하는 것은 상속인들의 재산권과 평등권을 침해하는 것이라고 판단하고, 상증법상 배우자 상속공제를 인정받기 위한 요건으로 배우자상속재산분할기한(상속세과세표준 신고기한 다음날로부터 6월이 되는 날을 말함, 다만 대통령령이 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 6개월 연장)까지 배우자의 상속재산을 분할하여 신고할 것을 요하고 있는 구 상증법 제19조 제2항(2002년 12월 18일 법률 제6780호로 개정되고, 2010년 1월 1일 법률 제9916호로 개정되기 전)은 헌법에 합치되지 아니하며, 위 규정은 입법자가 2013년 12월 31일까지 이를 개정할 때까지 잠정적으로 적용됨을 선고하였다. 이로 인하여 2014년 1월 1일 법률 제12168호로 배우자 상속공제제도에 관한 상증법 제19조 제3항(구 상증법 제19조 제2항)의 기한을 연장하는 방법으로 개정된 법률이 시행되고 있다.

이와 같이 배우자상속재산분할신고기한을 예외적으로 연장한 새로운 개정법률로 헌법재판소가 지적한 배우자 상속공제의 문제점이 일부 해결된 것으로 볼 수도 있지만 아직도 미비한 점을 보완할 필요성이 있다. 이를 본격적으로 논의하여 합리적이고 타당한 입법적 개선방안을 제시하는 것이 이 글의 목적이다.

여기서 배우자상속재산분할기한을 상속개시일로부터 최대 1년 6개월 정도로 정한 상증법 조항이 헌법적으로 정당한지 여부도 다시 문제될 수 있지만 이에 대하여는 이미 헌법재판소에서 다룬바 있는 헌법적 문제라 할 것이므로 이 글에서는 법률의 개정에 초점을 맞추어 상증법의 개선방안에 한정하여 서술하기로 한다.

Ⅱ. 배우자 상속공제와 상속재산분할

1. 배우자 상속공제의 취지

상속은 피상속인으로부터 상속인에 대한 재산의 승계이지만 부모로부터 자식에게 재산이 승계되는 경우와 배우자 일방으로부터 타방 배우자에게 재산이 승계되는 경우는 그 의미가 다소 다르다. 배우자 간의 상속은 재산의 세대 간 이전이 아니라 수평적 이전이므로 이를 감안하여 상속재산 중 일정비율까지는 과세를 유보한 후 잔존배우자의 사망 시 과세하도록 하는 이른바 '1세대 1회 과세원칙'과 잔존배우자의 상속재산에 대한 기여 인정 및 생활보장을 반영하기 위하여 배우자 상속공제를 두고 있는 것으로 이해할 수 있다.[1)]

이런 이유로 각국의 입법례에서 상속세 계산 시 배우자 인적 공제가 대폭적으로 인정되고 있는데 그 이론적 근거를 상세히 설명하면 다음과 같다.[2)]

첫째로 배우자는 사회적·경제적 단위인 부부의 혼인 중 공동으로 피상속인의 재산형성에 기여하고 있는 경우가 많고, 그 재산의 상당부분에 잠재적인 지분이 인정되어 상속시에 현재화 된다.

둘째로 피상속인의 사망 후 배우자는 그 상속재산으로 생계를 유지하는 것이 통상이고 노후의 생활보장이 필요하다.

셋째로 피상속인과 그 배우자는 통상은 동일세대이기 때문에 배우자가 취득한 재산에 대하여 다음 상속세 과세까지의 기간이 비교적 짧은 것을 고려하여야 한다.

이와 같이 배우자 상속공제는 실제로 공제라기보다 재산형성에 기여한 배우자의 공로를 특별히 감안한 것이다.

---

1) 김신언, "우리나라 배우자 상속공제제도에 대한 연구", 조세법연구 제18권 제2호, 한국세법학회, 2012, 372-376쪽.

2) 김두형, 상속세 및 증여세법 강의. (주) 광교이택스. 2012. 4. 105쪽.

2. 공제가액

2.1 법률의 규정

거주자의 사망으로 배우자가 실제로 상속받은 금액은 상속세 과세가액에서 공제한다. 다만, 그 금액은 상속재산(상속재산 중 상속인이 아닌 수유자가 유증 등을 받은 재산은 제외하며, 상속개시일 10년 이내에 피상속인이 상속인에게 증여한 재산을 포함한다)의 가액에 민법 제1009조에 따른 배우자의 법정상속분(공동상속인중 상속을 포기한 사람이 있는 경우에는 그 사람이 포기하지 아니한 경우의 배우자 법정상속분을 말한다)을 곱하여 계산한 금액에서 상증법 제13조의 규정에 의하여 상속재산에 가산한 증여재산 중 배우자에게 증여한 재산에 대한 과세표준(상증법 제55조 제1항의 규정에 따른 과세표준을 말한다)을 차감한 금액을 한도로 한다. 다만, 그 금액이 30억 원을 초과하는 경우에는 30억 원을 한도로 한다(상증법 제19조 제1항).

여기서 재산형성에 기여한 배우자의 기여분을 고려하여 배우자가 실제로 상속받은 금액 전액을 무조건 공제한다고 한다면 배우자 외의 다른 상속인들이 모두 상속을 포기하게 될 경우 배우자가 단독상속을 하게 되어 상속세 면탈을 꾀할 우려가 있다. 이를 방지하기 위하여 법률은 원칙적으로 배우자의 법정상속분에 한하여 계산한 상속공제 금액만을 인정하고 이에 가감조정을 하고 있다. 또한 고액재산가의 지나친 조세부담 경감을 감안하여 30억 원의 공제한도를 설정하고 있다. 한편으로 배우자가 실제로 상속한 재산이 없거나 또는 5억 원 미만인 경우에는 5억 원을 최소한의 배우자 공제로 인정하고 있다(상증법 제19조 제4항).

구 상증법에서 납세의무자가 배우자상속재산분할신고기한 내에 상속재산 중 배우자의 상속재산가액을 분할하여 신고하지 아니하면 부득이한 사유가 있었다는 점을 주장, 입증하여야 하는데 이것이 인정되지 아니하면 구 상증법의 해석에 따라 최소한의 배우자 공제 금액인 5억 원의 공제만 인정되었다(구 상증법 제19조 제3항). 현행법과 동일하게 상속이 개시되는 경우 배우자만 생존하고 있으면 적어도 5억 원의 배우자 상속공제가 인정되었으므로 5억 원을 초과하는 배우자 상속분이 인정되는데도 불구하고 법정 기한까지 상속재산분할을 완료하지 못했다는 이유만으로 5억 원만 공제를 인정한 것은 배우자 상속공제를 실질적으로 부인하는 결과가 되어 앞서 본 헌법재판소의 결정을 받기에 이른 것이다.

따라서 이하에서는 배우자 상속공제에 관하여 논하기로 하되 실제로 배우자가 받은 상속재산에 따른 공제액이 5억 원을 초과하는 경우를 전제로 하는 것이다.

2.2 "배우자가 실제 상속받은 금액"의 해석

상속개시 시 상속인이 2인 이상인 경우에 상속재산이 공유로 되고 추후 상속재산의 협의분할을 통해서 각 상속인들의 지분이 확정되는데 이 때 상증법상 배우자 상속공제와 관련해서 배우자가 실제로 취득한 상속재산의 범위가 문제될 수 있다. 배우자를 포함 상속인간 공동상속이 이루어지는 경우 해석상 문제가 되는 것을 몇 가지 살펴보면, 상증법 제19조 제1항에서 "배우자가 실제 상속받은 금액"은 상속세 과세가액에서 공제한다고 하면서 그 공제 범위는 배우자의 법정상속분으로 한정하고 있다. 배우자 상속공제액을 '실제 상속받은 금액'이라고 하여 '실제'를 명시한 것은 현실적으로 상속받았음이 확인되지 않는 것은 상속공제액으로 인정할 수 없다는 입법 취지를 반영한 것으로 해석할 수 있다.

따라서 배우자 상속공제를 적용받기 위하여는 반드시 공동상속재산을 상속인간에 분할하여야 한다. 여기서 배우자 상속공제 규정 전체를 종합하여 배우자 단독상속이 아닐 경우 상속인들의 협의분할에 의하여 배우자가 상속재산을 취득한 결과 인정되는 배우자 공제액은 다음과 같이 구분된다.

첫째, 그 금액이 5억 원 미만인 경우에는 5억 원을 배우자 공제로 인정한다.

둘째, 배우자가 실제 상속받은 금액이 5억 원 이상인 경우 배우자 상속공제 최고액은 법정상속분으로 최대 30억 원까지 이고, 실제 상속받은 금액이 법정상속분을 초과하더라도 그 부분은 공제하지 아니한다.

셋째, 배우자가 실제 상속받은 금액이 5억 원 이상이나 법정상속분에 미치지 아니하면 전액 공제한다. 이 중에서 위 첫째의 경우를 제외한 나머지 부분이 이 글에서 논의하는 배우자 상속공제와 관련되어 개선이 필요한 부분이다.

"배우자가 실제 상속받은 금액"에 용도불명 금액에 대한 상속추정 재산가액(상증법 제15조 제1항)이 포함되는지 해석상 문제될 수 있는데 이는 포함되지 않는 것으로 해석하는 것이 타당하다. 그 이유는 상증법 제15조 제1항 소정의 재산은 상속세 회피 목적으로 이루어지는 증여를 방지하기 위하여 전체 상속인들이 이를 '상속받은 것으로 추정'할 뿐이고, 실제 그 재산에 대하여 상속이 이루어졌는지 여부 및 상속인들 중 누가 얼마를

상속하였는지가 분명하지 않기 때문이다.

여기서 '배우자'에 대하여는 특별히 규정이 없지만 법률상 배우자만 상속권을 인정하는 점에 비추어 볼 때 법률상 배우자에게만 적용되고 사실혼의 배우자에게는 그 적용이 없다고 해석하여야 한다.[3] 행정해석도 민법상 혼인으로 인정되는 혼인관계에 의한 배우자를 배우자 상속공제 대상자로 보고 있다.[4] 또 피상속인의 배우자나 자녀가 상속의 포기 등으로 상속을 받지 아니한 경우에도 최소한의 배우자공제는 인정된다.[5]

한편 상속재산을 분할하지 않은 채 상속세 과세가액 및 과세표준을 신고한 경우와 상속인들이 상속세 과세가액 및 과세표준을 신고조차 하지 아니한 경우 최소한 5억 원의 공제를 인정할 것인지 논란이 있었다.[6] 배우자가 있는 경우에는 법 제19조 제4항에 따라서 최소한 5억 원의 공제는 인정된다고 해석하는 것이 타당하다.[7]

3. 상속세 과세가액 및 과세표준 신고

상속세 납부의무가 있는 상속인 또는 수유자는 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 상속세의 과세가액 및 과세표준을 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다(상증법 제67조 제1항). 이 경우에 그 신고서에 상속세 과세표준의 계산에 필요한 상속재산의 종류・수량・평가가액・재산분할 및 각종공제 등을 입증할 수 있는 서류 등을 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다(동조 제2항).

위 법정신고기한 이내에 상속인이 확정되지 아니한 경우에는 신고와는 별도로 상속인이 확정된 날부터 30일 이내에 확정된 상속인의 상속관계를 기재하여 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다(동조 제5항). 이는 상속인 외의 제3자에 의한 인지청구의 소 등에 의해 추가 상속인이 늘어나는 점을 감안한 규정으로 보인다.

상속세 납세의무자는 소정의 신고기한 내에 상속세 과세표준의 계산에 필요한 상속재산분할 및 각종공제 등을 입증할 수 있는 서류 등을 첨부하여 과세가액과 과세표준을 신고하여야 할 납세협력 의무가 있다. 하지만 상속세는 본래 부과과세방식의 조세이므

3) 이와 다른 견해는 이상신/박훈, "사실혼 배우자에 대한 일관된 과세방식 도입 방안", 세무학연구, 한국세무학회, 2006, 285쪽.

4) 상속세 및 증여세법 통칙 19-0・・・1 제1항.

5) 상속세 및 증여세법 예규, 재삼 46014-2622, 1997. 11. 6.

6) 박훈/채현석, 상속・증여세 실무해설, 삼일인포마인, 2012, 300쪽.

7) 상속세 및 증여세법 집행기준 19-0-1 제1항 참조.

로 과세표준과 세액이 정부의 결정에 의하여 확정된다. 그런데 우리나라는 유산세 과세방식에 따라 상속세를 과세하고 정부의 부과결정방법으로 과세표준 및 상속세액을 확정하므로 실제 법정신고기한 이내에 상속재산이 미분할상태라 하더라도 납세의무자의 상속세 과세가액 계산 및 과세표준 신고가 어렵다거나 불가능한 것은 아니다.

세무서장 등은 납세의무자의 신고에 의하여 상속세 과세표준과 세액을 결정하는데 원칙적으로 상속세 과세표준 신고기한부터 6개월 이내에 과세표준과 세액을 결정하여야 한다(상증법 제76조 제1항, 동법시행령 제78조). 세무서장 등은 과세표준과 세액을 결정할 수 없거나 결정 후 그 과세표준과 세액에 탈루 또는 오류가 있는 것을 발견한 경우에는 즉시 그 과세표준과 세액을 조사하여 결정 또는 경정한다(상증법 제76조 제4항).

4. 배우자 상속공제의 적용요건으로서 상속재산 분할

공동상속의 경우 상속세 과세가액과 과세표준 신고 당시 상속재산이 미분할 상태인 경우나 나중에 상속재산의 협의분할로 배우자가 실제 법정상속분과 다르게 상속재산을 취득하는 경우 배우자 상속공제 및 상속세 과세를 어떻게 할 것인지가 법적으로 문제될 수 있다. 단, 배우자가 실제로 상속한 재산이 5억 원 이하이면 아무런 문제가 없음은 앞에서 설명한 바와 같다.

4.1 배우자상속재산분할기한

배우자 상속공제는 상속세 과세 표준 신고기한의 다음날부터 6개월이 되는 날(이하 “배우자상속재산분할기한”이라 한다)까지 배우자의 상속재산을 분할(등기・등록・명의개서 등이 필요한 경우에는 그 등기・등록・명의개서 등이 된 것에 한정한다)한 경우에 적용한다. 이 경우 상속인은 상속재산의 분할사실을 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다(상증법 제19조 제2항).

실제 배우자가 법정상속분 또는 과세표준 신고와 동일하게 상속재산을 협의분할로 취득한 것을 확인하고 이와 다르게 배우자가 상속재산을 취득한 경우 현실적으로 상속받았음이 확인되지 아니하는 것은 배우자 상속공제액에서 제외하려는 취지에서 위와 같은 배우자상속재산분할기한을 둔 것이다.

판례를 보면, 배우자가 상속세 과세표준 신고 당시 상속받은 부동산의 면적을 실제보

다 적게 신고한 경우, 누락된 상속부동산의 면적에 상응하는 상속재산가액에 대하여 추가로 배우자 상속공제를 허용하지 아니한다고 해석한바 있다.[8] 이는 상속재산을 조속히 분할하도록 유도하여 이를 악용한 조세회피행위를 방지하기 위한 것으로 볼 수 있으나 납세자에게 불리하고 행정편의적인 입법의 결과로 볼 수 있다.

4.2 상속재산분할기한의 취지

일정기한까지 상속재산을 분할한 경우에만 배우자공제를 적용하는 것으로 규정한 상증법 제19조 제2항의 성격을 규명하는 것은 민법상 협의분할과 상속세 과세의 교착에 관한 문제이다. 헌법재판소는 이 조항을 배우자 상속공제를 구체적·현실적으로 적용받기 위한 요건을 정한 것으로서 일정시한까지 상속재산분할을 완료하라는 '협력의무'를 부과하고 이를 이행하지 않으면 배우자 상속공제를 부인한다는 측면에서 의무위반에 대한 제재적인 성격과 부의 무상이전을 방지하는 정책적 목적을 달성하기 위한 수단으로서의 성격을 함께 가지고 있는 것으로 보고 있다.[9]

그런데 납세의무자의 단지 협력의무 위반에 불과한 것에 대하여 이렇게 강한 제재를 하는 다른 개별세법의 전례가 없을 뿐만 아니라 공동상속인 간에 이루어지는 상속재산의 협의분할은 민법상 중요한 법률행위로서 그 소급효를 인정한 법규정에 따라 세법상 과세가 이루어지는 것으로 해석해오고 있으므로 세법이 일정기한까지 민사상 행위를 강제할 수는 없는 것이다. 그렇다면 의무위반에 대한 제재적 성격으로 보는 것보다 배우자 공제제도를 악용한 상속세 면탈 가능성에 더 무게를 둔 입법적 조치로 보는 것이 타당하다.

가령 망인(피상속인)이 사망할 당시 배우자가 있는 경우 실제로는 배우자가 상속재산분할을 하여 자신의 법정상속분을 취득하지 아니한 채 망인의 상속재산에서 배우자공제에 해당하는 상속재산 법정상속분을 전부 공제하여 상속세의 과세 표준 신고 및 납부를 하는 경우가 있다. 이 때 실제 납부하는 상속세액은 극히 미미한 반면 상속세 납부 후 다시 배우자가 망인의 직계비속에게 협의분할을 원인으로 상속재산을 이전한다면 기한제한이 따로 없는 협의분할의 소급효로 인하여 배우자 외 상속인들이 상속재산을 자신들의 법정상속분 이상 취득하게 된다. 하지만 이는 증여에도 해당하지 아니하고 이미 납부

8) 대법원 2005. 5. 27 선고, 2003두13298 판결.

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

한 상속재산에 대한 상속세도 더 이상 부담하지 않게 되는 결과가 된다. 이와 같이 한다면 배우자가 나중에 실제 취득하지 아니한 상속재산만큼 배우자공제로 인하여 망인의 직계비속의 상속세 부담이 줄어드는 것이다. 이와 같은 조세회피 시도를 방지하고 상속세에 관한 조세법률관계를 조속히 확정하기 위함이 배우자상속재산분할기한을 둔 가장 중요한 이유이다. 그러므로 배우자 상속공제의 요건으로 분할기한을 둔 것은 합리적이지만 뒤에 살펴보듯이 문제점도 존재하고 있다.

4.3 부득이한 사유의 신고 및 배우자상속재산분할기한의 연장

부득이한 사유로 배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 경우로서 배우자상속재산분할기한 (부득이한 사유가 소의 제기나 심판청구로 인한 경우에는 소송 또는 심판청구가 종료된 날)의 다음날부터 6개월이 되는 날까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에는 배우자상속재산분할기한 이내에 분할한 것으로 보고 있다.[10] 이 경우에는 상속인이 그 부득이한 사유를 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하는 경우에 한정한다(상증법 제19조 제3항). 단, 배우자상속재산분할기한의 다음날부터 6개월을 경과하여 과세관청의 과세표준과 세액의 결정이 있는 경우에는 그 결정일을 말한다.

4.4 배우자 상속공제 규정의 연혁 및 변천

4.4.1 헌법재판소의 헌법불합치결정 이전의 규정

구 상증법(1996년 12월 30일 전부 개정 된 법률 제5193호)에서는 원칙적으로 상속세 과세 표준신고 기한 내에 배우자 상속재산을 분할한 경우에만 배우자 상속공제를 적용하였다. 다만, 부득이한 사유로 신고기한 이내에 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 경우로서 신고기한의 다음날부터 6월이 되는 날(신고기한의 다음날부터 6월을 경과하여 제76조의 규정에 의한 과세표준과 세액의 결정이 있는 경우에는 그 결정일을 말한다.)까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에는 신고기한이내에 신고한 것으로 본다고 하고,

10) 여기서 '부득이한 사유'란 ① 상속인등이 상속재산에 대하여 상속회복청구의 소를 제기하거나 상속재산분할의 심판을 청구한 경우, ② 상속인이 확정되지 아니하는 부득이한 사유 등으로 배우자상속분을 분할하지 못하는 사실을 관할세무서장이 인정하는 경우를 말한다(상증법 시행령 제17조 제2항).

이 경우 상속인이 그 사유를 그 신고기한이내에 납세지 관할세무서장에게 신고한 경우에 인정하였다. 그리고 위와 같은 상속재산의 분할 및 그 상속재산가액의 신고를 하지 아니한 경우에는 구 상증법 규정에 의하여 계산한 배우자의 법정상속분 금액의 2분의 1에 상당하는 금액(그 금액이 15억 원을 초과하는 경우에는 15억 원으로 한다)에서 상속재산에 가산한 증여재산 중 배우자에게 증여한 재산의 가액을 차감한 가액을 공제하도록 하였다(구 상증법 제19조 제4항).

그런데 위와 같은 법률을 악용하여 상속재산 미분할 상태로 최고 15억 원을 공제받고 추후 협의분할을 거쳐 자녀에게 재산을 이전하는 방법으로 부를 무상 이전하는 사례가 빈번히 발생하자 이를 방지하기 위하여 1999년 12월 28일 법률 제6048호로 무신고 및 미분할시 법정상속분의 2분의 1 공제규정을 삭제하였다.

그리하여 원칙적으로 상속세 과세표준 신고기한 내에 배우자의 상속재산을 분할하여 세무서에 신고한 경우에 한하여 배우자가 받은 실제 상속공제를 적용했다. 따라서 납세의무자에게 상속재산 신고기한 내에 상속재산 중 배우자의 상속재산가액을 분할하여 신고할 수 없는 부득이한 사유가 있었다는 점이 인정되지 아니하면 상속재산 신고기한 경과 후에 배우자의 인적 공제액을 수정하여 추가공제를 요구할 수 없었고 배우자공제 최소보장금액인 5억 원의 공제만 인정하였다.[11]

다음으로 2002년 12월 18일 법률 제6780호로 개정된 법률에서 “배우자상속재산분할기한”이란 개념이 도입되어 배우자 상속공제의 적용이 다소 완화되었다. 상속재산 분할 및 신고가 원칙적으로 상속세 과세표준 신고기한까지가 아니라 6개월 연장되었다. 즉 상속세 과세표준 신고기한의 다음날부터 6월이 되는 날(배우자상속재산분할기한)까지 배우자의 상속재산을 신고한 경우에 한하여 적용한다고 개정한 것이다. 또 부득이한 사유로 배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 경우로서 배우자상속재산분할기한의 다음날부터 6월이 되는 날(배우자상속재산분할기한의 다음날부터 6월을 경과하여 과세관청에 의한 과세표준과 세액의 결정이 있는 경우에는 그 결정일을 말한다.)까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에는 배우자상속재산분할기한 이내에 신고한 것으로 보고, 이 경우 상속인이 그 사유를 배우자상속재산분할기한까지 납세지관할세무서장에게 신고하는 경우에 한한다고 일부 개정되었다.

아울러 2010년 1월 1일 자로 구 상증법 제19조 제2항이 개정되었고 동조 제3항이 신설되었다. 구 법에서 배우자 상속공제를 받기 위하여 배우자 명의로 등기・명의개서

11) 대법원 2004. 7. 22. 선고, 2002두9322 판결.

등을 완료하고 그 사실을 납세지 관할세무서장에게 신고한 경우에 한정하여 배우자 상속공제를 적용함에 따라 등기·명의개서 등을 완료하였음에도 불구하고 신고하지 못한 경우에 배우자 상속공제를 5억 원밖에 적용받지 못하는 문제점이 있었다. 개정법은 납세편의를 제공하기 위하여 배우자가 상속받은 재산을 배우자 명의로 등기·명의개서 한 경우에 그 사실을 배우자상속재산분할기한 내에 세무서에 신고하지 아니하여도 배우자 상속재산 분할 사실이 있는 경우에 나중에 이를 신고하도록 함으로써 배우자 상속공제를 인정해 주는 방법으로 배우자 상속공제의 신청절차를 다소 간소화한 것이다.

따라서 2010년 1월 1일 기준으로 할 때 신구 법령간의 법형식상 차이점은 배우자 상속재산 분할은 요구하지만 신고를 필수조건으로 하지 않을 뿐이다. 이는 법해석상 실제 배우자상속재산을 분할 한 경우에는 비록 기한 내 신고를 하지 아니하였다하더라도 배우자 공제를 해주겠다는 취지로 해석할 수 있다.

위와 같은 구 법령을 종합해보면, 원칙적으로 배우자 상속공제를 적용받기 위한 상속재산 분할기한은 상속세 과세표준 신고기한의 다음날부터 6개월이다. 만일 상속재산을 분할 할 수 없는 부득이한 사유가 발생하더라도 배우자상속재산분할기한의 다음날부터 6개월인 최종기한이 도과하게 되면,[12] 상속공제 최소한도인 5억 원의 공제만 인정될 뿐 더 이상 배우자 공제가 적용될 수 없다는 해석이 나온다.

4.4.2 헌법재판소의 구 상증법 제19조 제2항(2010년 1월 1일 법률 제9916호로 개정되기 전)에 대한 헌법불합치결정[13]

헌법재판소는 구 상증법 제19조 제2항은 부의 무상이전을 방지하고 상속세에 관한 조세법률관계를 조기 확정하기 위한 목적을 가지므로 법정시한까지 상속재산분할을 완료하지 않는 경우에는 배우자 상속공제를 부인함을 규정하고 있다고 하여도 정당한 입법목적을 가진 것으로 인정하고 있다.[14]

하지만 상속인 간에 상속재산분할심판과 같이 상속에 대한 실체적 분쟁이 계속 중이어서 법정기한 내에 재산분할을 마치기 어려운 부득이한 사정이 있는 경우 이에 대한 구제수단을 마련하지 않고 일률적으로 시한이 경과하면 배우자 상속공제를 부인하는

12) 이 기한은 대략적으로 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 18개월, 상속세 과세표준 신고기한의 다음날부터 12개월경에 해당한다.

13) 헌법재판소 2012년 5월 31일 선고, 2009헌바190 결정.

14) 여기서 배우자 상속공제를 부인한다는 뜻은 최소한의 배우자 공제금액인 5억 원은 인정하되, 그 이상 법정 배우자 상속지분에 해당하는 상속재산의 공제를 해주지 않는다는 것이다.

것은 비례원칙에 위배되어 상속인들의 재산권을 침해하고 나아가 이는 소송계속 등 부득이한 사유로 법정기한 내에 상속분할을 마치지 못한 상속인들을 그렇지 아니한 자와 동일하게 취급하는 것으로서 그 차별의 합리성이 없으므로 청구인들의 평등권을 침해한다고 보았다.[15)]

그럼에도 위와 같은 경우에 구체적으로 어떠한 내용의 구제수단을 마련할 것인가는 기본적으로는 입법재량의 영역에 있는 점, 위 법률조항을 단순위헌 선고하는 경우 특별히 정당한 사유도 없이 재산분할을 미루는 상속인들까지 배우자 상속공제를 여과 없이 적용받는 부당한 결과가 발생한다는 점 등을 고려하여 단순위헌결정 대신 입법자가 2013년 12월 31일 이를 개정할 때까지 잠정적용의 헌법불합치결정을 함이 적절하다고 판시하였다.

4.4.3 개정된 현행 상증법 제19조 제3항

앞서 언급하였듯이 판례의 대상이 된 2010년 1월 1일 개정 전 법률은 납세자의 편의제공을 위하여 배우자공제를 받기 위한 세무서에 대한 필요적 신고요건을 삭제하였지만 여전히 배우자 상속 재산 분할신고기한까지 재산분할 및 임의 신고는 요구하고 있으므로 위 헌법재판소 결정에서 헌법불합치결정을 받게 된 것이다.

그리하여 그 법적 구제방법으로 결국 2014년 1월 1일 상증법 제19조 제3항에 대한 법률개정을 통하여 부득이한 사유로 배우자상속재산분할기한까지 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 경우 예컨대 부득이한 사유가 소의 제기나 심판청구로 인한 경우에는 소송 또는 심판청구가 종료된 날 등에 배우자상속재산분할기한의 다음날부터 6개월이 되는 날까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에도 배우자 상속공제를 적용하는 것으로 함으로써 그 기한을 연장하였다. 다만, 이 경우에는 상속인이 그 부득이한 사유를 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하는 경우에 한정한다고 함으로써 2010년 1월 1일 개정 전 법률과 동일하게 필수적 신고주의를 취하고 있다.

---

15) 이에 대한 헌법재판소 결정의 반대(소수)의견은, 만일 배우자상속재산분할기한 등에 아무런 제한을 두지 않는다면, 고액의 상속세를 부담하여야 하는 상속인들로서는 조세부담 측면에서 조속히 상속재산을 분할하여야 할 아무런 유인이 없게 된다는 점, 대부분의 상속인들은 상속재산의 분할을 지연함으로써 고율의 상속세 부담을 지연시키려고 할 것이라는 점, 상속인들 간의 상속재산분쟁은 상속인들 간의 내부적 사정에 불과하여 법률이 이를 고려하지 않았다고 하여 이를 과도하다고 보기는 어려운 점, 법정기한내 재산분할신고를 하지 못한 경우에도 5억 원의 상속공제 최소한도가 인정되는 점 등을 들어 위 법률조항이 청구인들의 재산권을 침해한다거나 평등권을 침해한다고 볼 수 없다고 한다.

Ⅲ. 현행 배우자 상속공제의 문제점

1. 문제의 제기

배우자 상속공제를 적용받기 위해서는 원칙적으로 배우자상속재산분할기한까지 상속재산의 협의분할을 마쳐야 한다. 상속세과세표준 신고기한부터 6개월이란 기한은 세무서장 등이 납세의무자의 상속가액 및 과세 표준 신고에 대하여 과세표준과 세액을 결정하여야 하는 기간과 일치하고 있다. 즉, 정부가 부과과세방식 조세인 상속세를 부과결정하기 전까지 공동상속재산의 분할을 마치도록 정함으로써 위 기한이 납세의무자의 개인적 사정을 고려하기보다 재산분할을 재촉하는 방향으로 매우 행정 편의적으로 정해졌음을 알 수 있다.

배우자 상속공제는 상속재산 형성에 대한 배우자의 기여 인정 및 생활보장을 위한 성격도 띠고 있으므로 그 권리적 성격도 갖고 있다.[16] 따라서 자기의 귀책사유 없이 외부적 사정에 의해 배우자가 상속재산 분할을 할 수 없었던 경우, 그러한 사정이 없다면 받을 수 있었을 배우자 상속공제를 부인하는 것은 납세의무자에게 너무나 가혹하고 단지 5억 원의 배우자 상속공제 최소한도가 인정된다는 사실만으로는 충분히 해결되지 아니한다.

비록 현행법이 법개정을 통하여 반드시 상속재산분할기한까지 재산분할이 완료되지 않더라도 부득이한 사유가 소의 제기나 심판청구로 인한 경우에는 소송 등이 종료된 날의 다음날부터 기산하여 6개월로 그 기한을 연장한 것을 감안하더라도 기한연장만이 납세의무자에 대한 충분한 구제수단이라고 할 수 없다. 부득이한 사유의 신고를 배우자상속재산분할기한까지 필수적으로 요구하고 있는 등 아직 납세의무자의 지위는 상당히 불안정한 상태에 있어 법적 보완이 필요하다.

그러므로 배우자상속재산분할기한까지의 분할신고가 아니라 배우자상속재산분할기한까지 분할하지 못하는 불가피한 사유에 대한 해석론을 전개하는 것과 그 신고기한까지 분할 및 신고하지 못한 경우에 대비하여 배우자공제를 허용하는 해결책 내지 구제방법을 모색하는 것이 더 핵심적이고 중요한 의미를 갖는다.

이 문제를 해결하기 위해 우선 검토해야 할 사항은 첫째, 현행 법률에서 정한 배우자상속재산분할기한은 지나치게 짧으므로 더 연장하여야 하는지 둘째, 배우자상속재산분할

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

기한까지 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 부득이한 사유를 너무 제한적으로 규정하고 있지 않는지 셋째, 상증법 제19조 제4항의 배우자 상속공제 최소공제액 5억 원을 조정하는 문제 넷째, 협의분할을 통하여 배우자의 상속재산 분할이 확정될 때 이를 사유로 하여 배우자 상속공제액을 조정할 수 있는 후발적 사유에 의한 경정청구가 제대로 마련되어 있는지 여부 등이다.

2. 배우자상속재산분할기한의 연장 여부

만일 배우자상속재산분할기한 등에 아무런 제한을 두지 않는다면, 고액의 상속세를 부담하여야 하는 상속인들로서는 조세부담 측면에서 조속히 상속재산을 분할하여야 할 아무런 유인이 없게 되고, 우리나라 상속세제가 기본적으로 피상속인의 전체 유산에 대하여 누진세율로 과세하는 유산세 방식을 채택하고 있어 배우자 상속공제의 혜택이 사실상 상속인 전원에게 돌아가는 점을 악용한다면 상속인들의 담합에 의해 상속과세 회피를 시도할 가능성도 있다.

하지만 상속인들 사이의 불화에 따라 상속재산에 대한 협의분할이 원만히 진행되지 아니하여 결국 법원의 심판에 의하여 상속재산을 분할하여야 하는 경우가 발생할 수 있다. 이 경우 법원은 공동상속인이 상속재산에 대하여 가지는 구체적 상속분을 일방적으로 확정하여야 하는데 구체적 상속분을 확정하기 위해서는 공동상속인 중에 피상속인으로부터 재산의 증여 또는 유증을 받은 자가 있거나, 피상속인의 재산의 유지·증가에 기여하거나 피상속인을 특별히 부양한 자가 있는 경우에는 이러한 특별수익이나 기여분도 고려하여야 한다(민법 제1008조, 제1008조의2 등). 이와 같은 절차에 상당한 시일이 소요될 뿐만 아니라 경우에 따라서는 법률이 정한 재산분할기한 등을 경과할 여지가 있다. 이런 특별한 사정이 있는 경우 종전에는 상속개시일로부터 최대 1년 6개월로 분할신고기한을 정하였으나 현행법에서는 부득이한 사유가 소의 제기나 심판청구로 인한 경우 소송 또는 심판청구가 종료된 날의 다음날부터 6개월까지 상속재산을 분할하는 경우에 배우자 상속공제를 허용하는 것으로 간단히 입법적 해결을 하고 있다. 하지만 이 문제는 기간의 문제가 아니라 상속재산을 기한 내에 분할할 수 없는 부득이한 사유에 관한 법령을 정비하는 것과도 깊이 관련되어 있으므로 이를 균형 있게 검토하여야 할 것이다.

3. 상속재산을 분할할 수 없는 부득이한 사유의 해석

앞에서 보았듯이 상속재산분할기한이 연장되는 '부득이한 사유'로 규정된 것은 ① 상속인 등이 상속재산에 대하여 상속회복청구의 소를 제기하거나 상속재산 분할의 심판을 청구한 경우 ② 상속인이 확정되지 아니하는 부득이한 사유 등으로 배우자상속분을 분할하지 못하는 사실을 관할세무서장이 인정하는 경우이다(상증법시행령 제17조 제2항). 두 번째 사유는 아마도 인지청구의 소(민법 제863조)등 예상치 못한 상속인의 등장을 염두에 둔 규정으로 보인다.

배우자상속재산분할기한을 둔 입법취지를 특별히 강조한다면 위 두 가지 사유는 원칙에 대한 예외사유로서 특혜규정에 해당하므로 엄격하게 해석하여야 조세법률주의에 합치하게 된다.[17] 하지만 당초 부득이한 사유를 둔 취지가 반드시 위 두 가지 경우만을 예상하지 아니하였음은 위 두 번째 사유가 매우 포괄적으로 규정되어 있고 또한 관할세무서장의 재량에 따라 소송외 사유로 인한 예외인정 사유를 폭 넓게 위임하고 있음으로써 알 수 있다. 여기서 위 부득이한 사유 규정의 성격과 상증법상 후발적 경정청구사유의 관계에 대한 검토가 필요하다. 이에 관하여는 뒤에서 자세히 살펴보기로 한다.

4. 최소공제액의 인상과 최대공제액의 폐지 여부

배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 분할하여 배우자의 상속재산을 신고한 경우에는 최고 30억 원까지 배우자 상속공제를 받을 수 있는 반면, 불가피하게 상속인들 간에 상속재산에 관하여 분할이 이루어지지 않아 배우자상속재산분할기한 등까지 배우자의 상속재산을 신고하지 못하였다는 이유로 5억 원의 공제만 허용된다.

이와 같이 법정 기한까지 상속재산을 분할했는지 여부에 따라 배우자공제 금액을 크게 차별하고 있는 것이 과연 합리성 있는 조치인지 헌법상 문제될 뿐만 아니라 공평과세 측면에서도 문제될 수 있다. 만일 불합리한 차별로 본다면 상증법 제19조 제4항의 최소공제액을 5억 원 이상 금액으로 대폭 인상하는 방안을 생각할 수 있다. 하지만 재산상속시 배우자가 생존하고 있다는 사실만으로 어떤 경우이든 일단 5억 원을 공제하도록 한 것은 배우자공제 한도를 최대 30억 원까지로 정한 데에 비추어 볼 때 결코 적은 금액은 아니라고 생각한다. 문제는 배우자 상속공제에 있어서 5억 원을 넘는 배우자의

17) 대법원 2009. 8. 20. 선고, 2008두11372 판결 참조.

실제 상속재산을 공제하는 것이므로 이에 대한 방안을 강구해야 한다.

배우자의 입장에서는 상속할 때 이전받는 상속재산과 이혼할 때 받는 재산분할의 성격이 비슷함에도 재산분할에는 과세되지 않는 점을 고려할 때 과세형평의 문제가 있고 배우자 몫의 상속재산이 30억 원이 넘는 경우 가장이혼이 성행할 수 있다는 점 등을 들어 배우자상속공제한도액을 폐지하자는 주장도 있다.[18] 우리나라와 동일한 유산세 과세방식을 채택하고 있는 미국에서는 배우자 간 이루어지는 상속이나 증여에 대하여 전혀 과세하지 않고 있는 점을 근거로 한다.[19]

이 방안은 배우자공제를 받기 위하여 배우자상속재산분할기한까지 상속재산을 분할하여 배우자의 상속재산을 신고하도록 한 취지와는 상관없는 문제이고, 앞서 본 배우자상속공제제도의 문제점에 대한 근본적인 해결책이 되지 아니하는 것으로 보인다. 또 하나의 중요한 문제는 공동상속인이 상속재산을 상속하는 경우에 협의분할이라는 민법상 법률행위의 효력에 의해 배우자 상속분을 가장할 우려가 있어 이를 채택하는데 매우 어려운 이론적 문제점이 발생하는 것을 해결할 수 없다는 것이다.

5. 공동상속재산 미분할 시 배우자 상속공제의 문제점

5.1 배우자 상속공제와 후발적 경정청구

피상속인의 사망으로 배우자를 포함하여 공동상속을 하는 경우 일반적인 상속세 과세가액 및 과세표준 신고 과정을 보면, 공동상속인 중 주된 납세의무자가 상속세 과세가액 및 과세표준 신고기한 내에 상속재산에 대한 민법상 법정상속분 또는 협의에 의한 분할을 마치고 그에 따라 부동산에 대한 상속등기 등을 완료한 다음, 서류를 갖추어 배우자상속공제를 적용한 상속세 과세가액 등의 신고를 하게 된다.

하지만 공동상속인들 간에 상속분에 대한 다툼이 발생하거나 상속세 과세가액 및 과세표준 신고기한 내에 협의분할을 완료하지 못하는 특별한 사정이 있는 경우에는 일단 사실상 상속재산 미분할 상태인 채 최소한 공제액인 5억 원을 배우자공제로 적용하여 상속세 과세가액 및 과세표준을 신고함이 통상적일 것이다.[20] 그 다음, 배우자상속재

18) 박성만/정범식, "상속세 및 증여세법상 배우자공제 개선방안", 재정정책논집 제13권 제4호, 한국재정정책학회, 2011, 250쪽.

19) Paul R. McDaniel/James R. Repetti/, Paul L. Caron, *FEDERAL WEALTH TRANSFER TAXATION*, POUNDATION PRESS, 1999., P. 597., P. 683.

산분할기한 내에 상속재산의 분할 등이 완료되고 배우자가 분할된 상속재산을 취득하게 되면 그 효력은 상속개시 시에 소급하게 되므로 배우자 상속공제액을 바로잡아 전체 상속세액을 재산출하고 수정신고 또는 후발적 경정청구 등을 활용하여 배우자를 비롯한 개별적 상속인들 간에 상속세액을 상호 조정・변경하는 절차를 이행 할 것이다.[21] 이에 따라 실제 상속재산 미분할 상태에서의 배우자 상속공제 문제는 추후에 후발적 경정청구와 관련되게 된다.

반면에 과세관청 입장에서는 상속세 과세가액 및 과세표준 신고기한 내에 신고만 있고 배우자에 대한 상속재산 분할이 이루어지지 않은 사실이 밝혀진다면 극단적인 경우 배우자 상속공제를 적용하지 않거나 아니면 일단 최소한 공제액인 5억 원만 배우자 상속공제로 인정하여 과세표준을 계산한 결과에 따라 상속세를 부과 결정할 것이다. 나중에라도 상속재산 분할에 대한 분쟁의 종료 등으로 배우자에 대한 상속재산분할이 이루어지면 실제 배우자 상속분 공제를 적용하여 재계산한 세액을 기초로 상속인들에게 과세를 하게 된다. 이 경우 공동상속인들이 실제 취득한 재산이 변경되는 경우 배우자 상속공제에 따른 이른바 후발적 경정청구 또는 수정신고 등을 허용할 수 있다. 이 경우 법률상으로 상속세 과세가액 및 과세표준 신고기한 보다 앞서 본 배우자상속재산분할기한이 더 장기이므로 과세관청으로서는 배우자상속재산분할 신고를 기다려 비로소 실제 상속분에 따른 배우자 상속공제를 인정하게 될 것이다.

이하에서는 상속세 과세가액 및 과세표준 신고 이후 상속재산의 분할로 인하여 배우자의 실제 상속재산이 변동되는 경우 예상되는 현행 상증법상 경정청구제도를 살펴보고, 우리나라와 비슷한 제도를 가진 일본의 입법례를 참고하여 그 개정방안을 고찰하기로 한다.

---

20) 민법상으로는 공동상속인 간에 상속재산 미분할 상태라 하더라도 피상속인이 유언을 하는 등 특별한 사정이 없는 한 상속개시 시에 이미 법적으로는 법정상속분에 해당하는 상속재산의 지분이 상속인들에게 각각 승계되는 것이고, 상속재산 분할이라는 제도에 의해 추후 공동상속인 간 상속지분의 조정이 남게 되는 것이지만 상속세 과세가액 신고 시에 필요한 실제 재산분할을 입증할 수 있는 자료가 없기 때문이다.

21) 상속재산을 분할하는 방법에는 지정분할・협의분할・법정분할의 3가지가 있다. 첫째, 피상속인은 유언으로 상속재산의 분할방법을 정하거나 이를 정할 것을 제3자에게 위탁할 수 있다(민법 제1012조 전단). 둘째, 공동상속인은 피상속인에 의한 지정분할이 없을 때에는 분할요건이 갖추어져 있는 한, 언제든지 그 협의에 의하여 분할을 할 수 있다(민법 제1013조 제1항). 셋째, 상속재산의 분할방법에 관하여 협의가 성립되지 않는 경우에는 전부 또는 일부의 공동상속인은 가정법원에 그 분할을 청구할 수 있다(민법 제1013조 제2항).

5.2 상증법상 경정청구

법정 신고기한 내에 과세 표준 신고서를 제출한 납세의무자가 객관적으로 존재하는 진실한 세액을 초과하여 착오 등으로 과다신고・납부한 경우에 이를 시정하거나(통상 또는 일반적인 경우), 후발적 사유의 발생으로 말미암아 과세표준 및 세액 등의 산정기초에 변동이 생긴 경우(후발적인 경우)에 그러한 사정을 반영하여 과세표준 등을 시정하게 하는 제도를 경정청구라 한다. 경정청구에 관한 조세법의 일반 규정은 국세기본법 제45조의 2이지만 상속세의 경우는 다른 세목과 구별되는 몇 가지 특징으로 인하여 상증법에 후발적 경정청구에 대한 특례규정이 설정되어 있다.

5.2.1 상증법상 후발적 경정청구

과세 표준 신고서를 법정신고기한까지 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자가 ① 최초의 신고・결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함)에 의하여 다른 것으로 확정되거나, ② 소득이나 그 밖의 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있거나, ③ 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고・결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어지거나, ④ 결정 또는 경정으로 인하여 그 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초에 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하는 등, 이와 유사한 사유가 해당 국세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하는 경우가 있다. 이 때는 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다(국세기본법 제45조의2 제2항). 이를 국세의 후발적 경정청구라 한다.

상증법 제79조 제1항에 후발적 경정청구 사유가 국세기본법상 경정청구와 별도로 열거 되어 있다. 특히 제1호는 상속세 과세표준 및 세액을 신고한 자 또는 상속세 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 받은 자로서 “상속재산에 대한 상속회복청구소송 등의 사유로 인하여 상속개시일 현재 상속인간 상속재산가액의 변동이 있는 경우”에는 그 사유가 발생한 날부터 6개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다고 규정하고 있다.

이 사유는 국세기본법상 후발적 경정청구사유에 해당하는 것으로도 해석되는데 상증법 규정의 특징은 상속세와 같은 부과과세방식의 조세도 납세의무자의 협력의무를 위하여 규정한 과세 표준 신고기한 내에 신고한 경우에 경정청구권자가 될 수 있음을 보여주

며,[22] 상속재산에 대한 변동사유를 그 원인으로 하고, 국세기본법에 비하여 경정청구기한이 연장되는 등 특례규정으로 볼 수 있다.

여기서 '상속회복청구소송 등의 사유'란 피상속인 또는 상속인과 그 외의 제3자와의 분쟁으로 인한 상속회복청구소송 또는 유류분반환청구소송의 확정판결이 있는 경우를 말한다(상증법시행령 제81조 제2항). 종전에 법정상속인이 법원판결에 의해 유증을 받은 자로부터 유류분을 반환받은 경우에 대한 명문규정이 없었지만 2013년 2월 15일 법령을 개정하여 이 경우에도 확정판결일로부터 6개월 이내에 경정청구를 할 수 있는 것으로 하였다.

5.2.2 후발적 경정청구 사유의 문제점

상속개시 이후에 재산분할청구권, 상속회복청구권 또는 유류분청구권의 존재 및 범위에 관해서 쟁송이 있는 경우가 많다. 이런 경우 일단 상속세 과세가액 및 과세표준을 법정신고기한까지 신고한 다음 쟁송의 결과에 따라서 상속인들 간에 상속재산이 확정되는데, 재산을 양도한 자는 취득한 상속재산의 감소를 가져오므로 후발적 경정청구가 가능하다. 아울러 쟁송의 결과 배우자가 실제 취득한 상속재산이 5억 원 이상으로 확정될 경우에 배우자 상속공제액의 확대로 인해 전체 상속세액이 감소하게 되므로 상속인들 대부분이 후발적 경정청구 사유가 생기게 된다.

그런데 상증법시행령 제81조 법문언을 보면 상속회복청구권과 유류분청구권 두 가지 외의 다른 사유에 대하여는 경정청구를 명확히 규정한바 없다. 오히려 상위법령인 상증법 제79조 제1항에서 '상속재산에 대한 상속회복청구소송 등'이라고 규정하고 있어 상속회복청구소송과 유류분 청구소송 외의 것도 널리 포함하는 뜻으로 읽힌다. 따라서 하위법령인 상증법시행령에서 상속회복청구소송과 유류분 청구소송만으로 한정하고 있는 현행 입법체계는 하위규범이 상위규범을 축소 해석하여 납세자에게 불리한 것이어서 조세법률주의에 위배되는 문제점이 있다.[23]

만일 입법미비라고 해석한다면 '후발적 사유'란 법문이 미리 예상할 수 없는 경우를 전제로 하는 점과 구 시행령에는 유류분반환청구가 누락되어 있었으나 새로이 명문화된 사실에서 알 수 있듯이 그 외의 사유라도 후발적 사유로 상속개시일 현재 상속인간 상속재산가액의 변동을 초래하는 경우에 해당하면 모두 적용되는 예시적 규정으로 해석

22) 임승순, 조세법, 박영사, 2010, 174쪽.

23) 김두형, "유류분청구를 둘러싼 상속세 과세문제에 관한 연구", 조세법연구 16-2, 한국세법학회, 2010. 8, 89쪽.

하여야 경정청구의 취지에 부합한다. 따라서 미분할 상속재산이 상속세 과세가액 및 과세표준 신고 이후 상속인 간에 법정상속분과 다르게 분할된 경우나 법정상속인 또는 제3자가 상속 또는 유증 등을 받은 자로부터 소송 등을 통해 상속재산을 반환받은 경우에 그것이 국세기본법상의 후발적 경정청구사유에 해당되지 아니하여도 상증법 제79조 제1항의 상속개시일 현재 상속인 간 상속재산가액의 변동이 있는 경우에 해당하므로 확정판결일로부터 6월 이내에 경정청구를 할 수 있다고 해석된다.

5.3 배우자상속재산분할기한과 그 예외적 사유

앞서 보았듯이 상속인들 간에 협의분할이 되지 아니한 상속재산이 오랜 소송 끝에 분할되는 경우 그 분할에 의해 배우자가 취득한 재산의 과세가액이 당초 신고에 있어서 과세가액과 다른 것으로 되는 경우가 얼마든지 발생할 수 있다.

그런데 배우자 상속공제를 위하여 상속재산분할 기한이 연장되는 '부득이한 사유'는 ① 상속인 등이 상속재산에 대하여 상속회복청구의 소를 제기하거나 상속재산분할의 심판을 제기한 경우 ② 상속인이 확정되지 아니하는 부득이한 사유 등으로 배우자상속분을 분할하지 못하는 경우이다(상증법시행령 제17조 제2항).

앞서 본 상증법상 후발적 경정청구 사유는 미리 일일이 열거하기 어려울 뿐만 아니라 국세기본법상 후발적 경정청구 사유의 취지에 비추어 볼 때도 열거된 사유 하나하나를 예시적으로 해석하여야 한다. 그렇다면 배우자상속재산분할기한이 연장되는 '부득이한 사유'로서 상증법시행령 제17조 제2항에 규정한 상속회복청구의 소 또는 상속재산분할의 심판을 제기 하거나 상속인이 확정되지 아니하는 부득이한 사유와 후발적 경정청구 사유는 기본적으로 크게 다르지 아니하므로 이를 공통적으로 해석, 적용할 수 있다.

이와 같이 해석하더라도 배우자공제를 위한 상속재산분할기한만 6개월 연장될 뿐 상속 개시일부터 1년 6개월 내에 상속재산분할이라는 근본적인 문제가 해결되는 것은 아니다. 그리하여 개정된 현행법에서는 "부득이한 사유가 소의 제기나 심판청구로 인한 경우에는 소송 또는 심판청구가 종료된 날"의 다음날부터 6개월이 되는 날까지로 상속재산분할과 신고기간을 연장하여 규정하고 있다. 하지만 후발적 경정청구에 대하여는 더 이상 아무런 입법적 개선이 없는데 이 문제를 해결하기 위하여 일본의 입법례를 검토해 보기로 한다.

5.4 일본 상속세법의 배우자 세액공제와 후발적 경정청구

5.4.1 배우자 세액공제

일본은 당초 우리나라처럼 유산세 방식의 상속세제를 채택하고 있었으나 사회 관행과의 충돌 등 몇 가지 폐단이 나타나자 1953년 유산취득세 방식으로 과세방식을 전환하였다. 그러나 세부담의 경감을 꾀하는 가장유산분할이 횡행하게 되자 이에 대처하기 위하여 1958년 세법 개정을 통해 각 상속인의 유산 취득상황에 불구하고 상속세의 전체 총액이 일정하게 되는 법정상속분에 의한 유산취득세 방식으로 변경하였다.[24)]

상속세액을 계산하는 방법은 전체의 상속세 과세가액을 법정상속분에 따라 나눈 후 각 상속분에 따른 세액을 산정하여 이를 합산하게 된다. 그리고 그 합산한 세액을 다시 각 상속인들의 실제 재산 점유비율에 따라 안분하여 과세한다. 이 과세방식은 유산취득세 방식을 원칙으로 하면서 실제의 상속분이 아닌 법정상속분에 의하여 세액을 산출하기 때문에 유산취득세 방식의 단점을 보완한 절충형 방식이라고 평가할 수 있다. 즉 유산이 어떻게 분할되더라도 세액의 합계액이 상속인이 법정상속분에 따라 상속한 것으로 가정한 경우의 세액 합계액과 같아지도록 순수한 유산취득세의 과세체계를 수정하고 있는 것이다.

그리고 상속 또는 유증에 의해 재산을 취득한 자가 피상속인의 배우자인 경우에는 상속 등에 의해 재산을 취득한 모든 자에 관계되는 상속세 과세가격의 합계액에 배우자의 법정상속분을 곱한 액에 대응하는 상속세액을 배우자의 상속세액에서 공제하고 있다(일본 상속세법 제19조의2 제1항). 구체적으로 살펴보면 배우자에 관한 상속세액에서 그 상속 또는 유증에 관계된 상속세의 총액에 다음 중 적은 금액이 그 상속 또는 유증에 의해 재산을 취득한 모든 자에 관계된 상속세의 과세가액의 합계액 중에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 공제한 잔액을 그 배우자가 납부하여야 할 상속세액으로 하는 것이다.[25)]

① 상속 또는 유증에 의해 재산을 취득한 모든 자에 관계된 상속세의 과세가격의 합계액에 배우자의 법정상속분을 곱한 액(그 액이 1억 6천만 엔에 미치지 못하는 경우에는 1억 6천만 엔)

② 상속 또는 유증에 의해 재산을 취득한 배우자에 관계된 상속세 과세가격에 상당하는 금액

---

24) 橋本守次, セミナール相續稅法, 財團法人 大藏財務協會, 2008, 276쪽.

25) 岩下忠吾, 總說 相續稅 贈與稅, 財經詳報社, 2007, 299쪽.

다만, 위 배우자에 관계된 상속세 과세가격에 상당하는 금액 계산의 기초가 되는 재산에는 원칙적으로 상속세 신고서 제출기한까지 분할되지 아니한 재산은 포함되지 아니한다(일본 상속세법 제19조의2 제2항 본문). 하지만 상속재산 분할에 의해서 구체적으로 재산을 취득하는 것을 전제로 하므로 실제 분할되지 아니하여도 신고시점에서 잠정적으로 과세되고 실제로 분할되는 시점에 수정을 하게 된다.[26] 즉 분할되지 아니한 재산이 신고기한부터 3년 이내에 분할되는 경우에는 그 분할에 의해 취득한 재산은 세액 공제의 대상이 되고, 그 공제는 상속세법 제32조 경정청구에 기하여 받게 되는 것이다.

5.4.2 후발적 경정청구

일본의 경우 우리나라와 다르게 특례규정에 의한 후발적 경정 청구가 인정되는 사유를 다음과 같이 매우 다양하게 규정하고 있다. 상속에 관한 소 또는 심판에 따른 후발적 사유에 의한 경정청구는 확정된 후 4월 이내에 할 수 있다(일본 상속세법 제32조).

① 미분할재산이 분할된 결과 그 분할에 의해 취득한 재산에 관한 과세가액이 당초 신고에 있어서 과세가액과 다른 것으로 된 경우(제1호)

② 민법의 규정에 의한 인지, 상속인의 제외 또는 기타의 사유에 의해 상속인에 변동이 생긴 경우(제2호)

③ 유류분청구가 있는 경우(제3호)

④ 유증에 관계된 유언서가 발견된 경우 또는 유증의 포기가 있는 경우(제4호)

⑤ 상속인의 부존재에 있어서 가정법원이 특별연고자에 대하여 상속재산을 분여한 경우(제5호)

⑥ 신고기한으로부터 3년 이내에 유산의 분할이 있는 경우에 있어서 그 분할에 기하고 있는 배우자의 세액 경감규정을 적용해서 계산 한 상속세액이 그 때 전에 있어서 해당 규정을 적용하여 계산한 상속세액과 다르게 된 경우(제6호)

⑦ 증여세의 과세가액계산의 기초에 산입한 재산 중에 상속개시 년에 있어서 피상속인으로부터 증여를 받은 재산으로 그 가액을 증여세의 과세가액에 산입하지 아니하는 것으로 한 경우(제7호)

특히 상속에 관한 소송계속 기타 사유로 재산분할절차가 지연되는 경우를 대비하여 일본의 경우 '상속에 관한 소 또는 심판'이 제기된 때에는 '그 소송 또는 심판이 확정된 이후 4월 내'에 그 결과에 따라 분할을 완료하고 경정청구에 의해 배우자 상속공제를

26) 三木義一, 相續・贈與と稅, 一粒社, 2000, 53쪽.

받을 수 있도록 하고 있다.[27]

이와 같은 일본의 입법례에서 상속세법 제32조 제1호와 제6호가 우리나라 상속재산에 대한 배우자 공제와 관련하여 시사 받고 참고할 조항에 해당한다. 이 중 위 ①은 후발적 경정청구로서 기본이 되는 사유를 정한 것이라고 볼 수 있지만 ⑥은 바로 일본의 배우자 세액공제 관련된 원칙을 정한 조문으로 우리나라 배우자 상속공제에 직접 관련되는 조문이라고 할 수 있다.

5.4.3 시사점

일본의 배우자 공제제도를 우리나라의 배우자 상속공제와 비교하여 보면, 세액공제를 채택하고 있는 특징이 있으며 해당 배우자에게만 적용된다. 일본이 상속세 과세방식으로 유산취득세를 기본으로 하고 있기 때문이다. 배우자 세액공제를 위한 과세가격 계산 과정에 있어서 원칙적으로 상속세 신고기한까지 분할된 재산에 한하여 배우자 세액공제가 적용되고 분할되지 아니한 재산이 후일 분할되는 경우에 이를 뒷받침하기 위하여 상속세법상 경정청구 특례를 명확히 하고 있다. 그 내용을 살펴보면, 상속세 신고기한으로부터 3년 이내에 분할된 경우에는 그 분할에 의해 배우자가 취득한 재산, 그리고 상속세신고기한으로부터 3년을 경과한 날까지 그 재산이 분할되지 아니한 때, 상속 또는 유증에 관계된 소가 제기되는 등 그 외 일정한 부득이한 사유가 있는 경우에는 세무서장의 승인을 얻어 그 재산의 분할을 할 수 있는 날의 다음 날부터 4개월 이내에 분할되는 때에 그 분할에 의해 배우자가 취득한 재산을 가지고 배우자 공제세액을 계산하고 있다.

이와 같이 일본의 경우 상속세 신고기한으로부터 3년까지 유산의 분할이 있으면 배우자 공제를 인정하고 있어 우리나라보다 훨씬 장기이며, 후발적경정청구로 배우자 공제를 보완하는 입법을 하고 있다. 그 뿐만 아니라 배우자에 관계된 상속세의 과세가격 계산의 기초가 되는 사실 전부 또는 일부를 은폐하거나 위장해서 상속세 신고서를 제출한 경우에 그 상속세에 관한 조사가 있는 것을 알고 기한후신고서 또는 수정신고서를 제출한 때에는 배우자 감경세액의 계산에 있어서 상속세의 과세가격의 합계액 또는 배우자의 과세가격에 상당하는 금액에 포함되지 아니하는 것으로 하고 있다.[28]

앞서 논의한 바와 같이 배우자 공제에서 가장 핵심이 되는 문제는 배우자 공제제도를 악용한 상속세 면탈 가능성인데 일본의 경우는 배우자 세액공제방식을 채택하면서 후발

27) 橋本守次, 앞의 책, 227쪽.

28) 일본 상속세법 제19조의2 제5항 참조.

적 경정청구 규정과 배우자 세액공제가 허위로 이루어질 경우에 대비한 세액가중 특별 규정으로 문제점을 해결하고 있는 것을 알 수 있다.

Ⅳ. 배우자 상속공제의 개선방안

앞에서 살펴보았듯이 현행 배우자 상속공제 제도는 몇 가지 법적 미비점 내지 문제점이 있으므로 이를 보완하기 위하여 다음과 같이 그 대안을 모색해보기로 한다.

1. 상속세 과세표준신고 기한의 연장

원칙적으로 상속세 납세의무자는 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 상속세 과세가액 및 과세표준을 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다(상증법 제67조 제1항). 이를 상속세 과세표준신고 기한이라 하는데 그 6개월을 1년으로 연장하여 공동상속인들에게 협의분할 등을 완료할 충분한 시간을 주어 과세가액 등 신고와 동시에 배우자 상속공제를 바로 받을 수 있게 하는 것이다. 즉 상속세 과세표준신고 기한을 원칙적인 배우자상속재산분할기한과 동일하게 규정하는 방안이다.

2. 무신고, 미분할 공동상속재산에 대한 배우자 상속공제액 조문화

공동상속재산을 분할하지 않은 채 상속세 과세가액 및 과세표준을 신고하는 경우 또는 상속인들이 상속세 과세대상인줄 모르고 상속세 과세가액 및 과세표준을 신고조차 하지 아니하는 경우가 있다. 이 경우 배우자가 실제 상속한 재산이 없는 것으로 보아 5억 원을 공제하는 것이 타당한지, 민법상으로는 법정상속지분비율에 따라 상속이 이루어진 것이므로 법정상속분을 공제할 것인지 해석상의 문제가 있다. 종전에는 이에 대한 명문 규정이 없었으나 최근 상증법 집행기준 19-0-1에서 5억 원의 공제를 인정하는 것으로 하였으나 이를 입법에 반영하여 조문으로 명확히 해야 조세법률주의에 합당하고 납세의무자에게 예측가능성을 보장해 줄 것이다.

3. 부득이한 사유의 확대

우리나라의 경우 배우자상속재산분할기한이 원칙적으로 상속세 과세표준신고기한의 다음날부터 6개월로 일본의 3년보다 짧게 되어 있을 뿐만 아니라 예외적으로 소의 제기나 심판청구로 인한 부득이한 경우에는 소송 또는 심판청구가 종료된 날을 기점으로 하여 배우자상속재산분할기한과 신고기한이 연장되고 있는데 이를 시행령에 위임하고 있다. 나아가 배우자상속분을 분할하지 못하는 사실을 관할 세무서장이 재량으로 인정할 수 있도록 전적으로 위임하고 있는 것은 법적 안정성과 예측가능성을 보장해야 한다는 조세법률주의에도 위배된다. 그러므로 시행령에서 부득이한 사유로 인하여 상속재산분할을 하지 못하는 사유를 더 구체적으로 폭넓게 명문화 하여야 한다.

또한 소의 제기 등 부득이한 사유가 있는 경우에 기한을 소의 확정 등의 다음 날로부터 6개월 연장하여 인정하면서 그 사유는 미리 상속재산분할신고기한 내에 반드시 신고하도록 하고 있는 것은 매우 행정편의적인 규정에 불과하다. 납세자의 단순 협력의무에 해당하는 사항을 상속세액 결정에서 배우자 상속공제의 필수요건으로 요구하는 것은 납세의무자의 입장에서는 이해하기 어려운 조치이므로 개정되어야 한다.

4. 상증법상 후발적 경정청구 사유의 개선

상증법 제79조 제1항에서 배우자 상속공제에 관한 후발적 경정청구 사유를 구체적으로 규정하지 아니함으로써 후발적 경정청구 사유가 한정적으로 규정되어 있다. 즉 상증법 제79조 제1항의 하위법령인 상증법시행령 제81조 제2항에서 규정하고 있는 '상속회복청구소송 등의 사유'란 피상속인 또는 상속인과 그 외의 제3자와의 분쟁으로 인한 상속회복청구소송 또는 유류분반환청구소송의 확정판결이 있는 경우를 말한다고 함으로써 두 가지로 규정한 입법형식을 취하고 있다.

일본은 소송 등에 의한 공동상속재산 분할에 있어서 배우자 상속공제액이 확정되면 이에 따라 후발적 경정청구가 제기되기 때문에 이에 대비한 세법 규정을 마련하고 있다. 그런데 우리나라는 상증법상 경정청구권 특례규정에서 상속재산분할・인지・특별연고자에 대한 재산분여 등 신고 당시에 예상하지 못했던 상속재산의 변동에 입법적으로 충분히 대비하지 못하고 있고 불가피하게 해석론에 의존하고 있다. 상증법의 후발적 경정청구는 국세기본법의 후발적 경정청구와 일반법과 특별법의 관계에 있으므로 그

사유를 훨씬 다양하게 규정하여야 할 것이다. 이 경우 후발적 경정청구 사유를 배우자 상속공제와 관련된 상증법시행령 제17조 제2항에서 인정하는 '부득이한 사유'와 연계시켜 시행령을 양 쪽 동일하게 규정하여도 문제가 없다고 생각한다.

현행법을 그대로 유지한 채 해석론을 전개한다면 상증법시행령 제81조 제2항을 예시적으로 폭넓게 해석해야 모든 문제가 해결된다. 우리나라의 경우 그 사유가 발생한 날로부터 6개월 안에 상증법에 따른 후발적 경정청구가 인정되기 때문에 오히려 일본의 경우보다 2개월이 더 길어 납세자 권리보호에 충실한 것이 된다.

5. 허위 과세가액 및 과세표준 신고서를 제출한 경우에 대한 제재

일정 시한 내의 재산분할을 배우자 상속공제의 요건으로 하지 않는다면 상속인 간의 악의적 담합에 의한 소송 등으로 상속세를 고의적으로 회피하는 결과를 조장할 가능성을 전혀 배제할 수 없다는 점은 분명하다. 더욱이 배우자상속재산분할기한을 연장한다고 하면 혹시 이를 악용한 허위 또는 위장 상속신고가 이루어질지 모른다는 우려가 있다.

이에 관하여는 일본의 입법례를 참조하여 상속세의 과세가액 계산의 기초가 되는 사실 전부 또는 일부를 은폐하거나 위장해서 상속세 신고서를 제출한 경우에는 경정청구 또는 수정신고를 할 때에 배우자 공제가액을 5억 원만 인정하는 방법으로 상속인들에게 불이익을 주는 제재 조문을 신설하는 것도 고려해볼만 하다.[29]

Ⅴ. 맺음말

우리나라는 유산세 과세방식으로 상속세를 과세하고 있기 때문에 공동상속재산이 있는 경우 배우자 상속공제로 인한 조세부담의 경감효과가 다른 상속인들의 세액에도 미치게 된다. 현행법상 상속세 과세방식의 근본적인 전환 없이 배우자 상속공제 혜택을 배우자에게만 받게 할 수는 없다. 유산세 과세방식에 따라 상속세를 과세하면서 실제 취득한 배우자의 상속재산을 기준으로 배우자 상속공제를 5억 원 이상 대폭 인정함으로써 공동상속인 간에 실제 배우자 상속분을 변경하는 상속재산의 협의분할이라는 독특한 민법상 제도에 의해 조세회피에 악용될 허점이 있다.

29) 앞서 본 일본 상속세법 제19조의2 제5항 참조.

이런 측면에서 배우자 상속공제의 적용요건으로서 상속재산의 분할을 요구하는 것은 공동상속인 간의 협의분할이라는 사법상의 질서와 이를 악용한 조세회피 및 부의 무상이전을 방지하는 정책적 목적 두 가지를 합리적이고 조화롭게 도모하려 한 것이다. 하지만 헌법재판소 판결에서 드러난 것처럼 배우자상속재산분할기한을 정해놓고 그 요건 위반에 배우자의 실제 상속분 공제를 인정하지 않는다는 것은 조세공평주의에도 위배되는 문제점이 있다.

그러므로 상속세 과세표준 신고기한의 연장, 미분할 공동상속재산에 대한 배우자 상속공제액 조문화, 부득이한 사유의 확대, 소송 등에 의한 공동상속재산 분할에 따른 후발적 경정청구 사유의 정비, 허위신고에 대한 불이익 제재 등을 모두 아우르는 입법개선을 통해 조세회피를 막고 배우자 공제제도를 실질적으로 개선하여야 한다.

상증법 제19조에 대한 해석론으로는 공동상속재산 미분할 상태로 상속세 과세가액 및 과세표준 신고를 하는 경우 일단 최소한의 배우자상속공제액인 5억 원만 공제를 인정한 다음, 추후 상속재산의 분할 결과에 따라 배우자 상속공제를 적용함으로써 수정신고 또는 상속인들의 후발적 경정청구를 폭넓게 인정하여 해결하는 것이 타당하다고 생각한다. 왜냐하면 상속세의 과세가액 및 과세표준을 신고할 때 그 신고서에 재산분할 및 각종 공제 등을 입증할 수 있는 서류 등을 첨부하여 제출할 것을 요구하고 있어(상증법 제67조 제2항), 미분할 상속재산 신고 당초부터 배우자 법정상속분을 전부 인정하기는 어렵기 때문이다.

그리고 상속세 과세표준 신고 후 배우자에 대한 실제 상속분이 달라져서 과세표준에 변동이 생긴 경우 후발적 경정청구 사유를 폭넓게 인정하는 방안이 마련되어야 한다. 후발적 사유는 상증법 제79조 제1항에서 시행령에 위임하고 있으므로 상증법시행령 제81조에 새로운 사유를 구체적으로 추가하여 규정하면 될 것으로 보인다.

마지막으로, 과거 상증법 제19조 제2항에서 배우자상속재산분할기한 내에 배우자의 상속재산을 신고한 경우에 한하여 적용한다는 규정이 삭제되었다. 그리하여 구 법의 해석상 상속재산에 대한 조세회피의 소지가 없이 단지 신고를 하지 아니하였다는 사유로 실제 상속받은 재산을 공제하지 아니하는 것은 부당하다고 해석되었다.

현행법에서는 특별한 사유가 있는 경우에 배우자상속재산분할기한 내에 그 사유를 신고한 경우에 한하여 그 기한을 연장하는 것으로 납세자에게 불리한 방향으로 개정되었다. 이 경우에도 납세의무자의 협력의무에 해당하는 상속재산분할신고를 배우자상속재산분할기한과 완전히 일치시키거나 아니면 현행법의 해석에 있어서 이를 훈시규정으로

이해하여야 할 것이다. 이로써 배우자상속재산분할기한 내에 그 특별한 사유를 신고하지 아니한 경우에도 실제로 배우자에게 재산분할이 된 경우에는 실질과세의 원칙에 따라 배우자가 실제 받은 상속재산액을 기초로 배우자 상속공제액을 인정함이 타당할 것이다.

참고문헌

1. 단행본

김두형, 상속세 및 증여세법 강의, (주) 광교이택스, 2012. 4.

박 훈/채현석, 상속・증여세 실무해설, 삼일인포마인, 2012.

임승순, 조세법, 박영사, 2010.

三木義一, 相續・贈與と稅, 一粒社, 2000.

橋本守次, セミナール相續稅法, 財團法人 大藏財務協會, 2008.

岩下忠吾, 總說 相續稅 贈與稅, 財經詳報社, 2007.

Paul R. McDaniel/James R. Repetti/, Paul L. Caron, *FEDERAL WEALTH TRANSFER TAXATION*, POUNDATION PRESS, 1999.

2. 학술지

김두형, “유류분청구를 둘러싼 상속세 과세문제에 관한 연구”, 조세법연구 16-2, 한국세법학회, 2010. 8, 67-97쪽.

김신언, “우리나라 배우자 상속공제제도에 대한 연구”, 조세법연구 제18권 제2호, 한국세법학회, 2012, 369-417쪽.

박성만/정범식, “상속세 및 증여세법상 배우자공제 개선방안”, 재정정책논집 제13권 제4호, 한국재정정책학회, 2011, 223-260쪽.

[Abstract]

A Study on the Spousal Inheritance Deductions and Inheritance Division in Inheritance Tax and Gift Tax Act

Kim, Doo-Hyung*

As to Inheritance Deductions for Surviving Spouse, the provisions of Article 19 (1) of Inheritance tax and Gift tax Act says the actual amount received through succession by a spouse, from the death of a resident, shall be deducted from the taxable amount of inheritance taxes. But in case that such amount exceeds 3 billion won, the limit shall be 3 billion won.

The provisions of Article 19 (2) shall be applicable only to cases where the inherited property is distributed (in case where requiring the registration, entry, or change of holders, limited to those finished with the registration, entry, or change of holders) and the inherited property of the spouse has been returned not later than the date on which 6 months elapsed from that next to the deadline to file a tax base return of inheritance tax ("period to distribute the inherited property of a spouse") under the provisions of Article 67.

That in case where it is impossible to distribute the inherited property of a spouse not later than the period to distribute the inherited property of a spouse due to inevitable reasons prescribed by the Presidential Decree, and where the inherited property is distributed and reported not later than the date on which 6 months elapsed from that next to the period to distribute the inherited property of a spouse, the report shall be regarded as having been made within the period to distribute the inherited property of a spouse.

However, the Constitutional Court sentenced on 31st of May, 2012 that in the case where there are unavoidable reasons, such as, difficulty in dividing the property among heirs within the time limit specified for deduction, it is violation of civil right to deny the spouse appropriate deductions.

* Professor, Kyung Hee University Law school

Therefore, the inheritance and gift tax law was amended on January 1, 2014 to read as follows in accordance with the Constitution.

If the inherited property of a spouse is divided and a report thereon is filed by no later than the date on which six months elapse from the date immediately following the division deadline of the inherited property of a spouse (where the tax basis and amount of tax under Article 76 are decided after six months from the date immediately following the division deadline of the inherited property of a spouse, it refers to the date of such decision) since it is not possible to divide the inherited property of a spouse by no later than the division deadline of such property due to any inevitable ground prescribed by Presidential Decree, the inherited property of the spouse is deemed to have been divided before expiry of the division deadline of the inherited property of a spouse: Provided, That the aforesaid case shall be limited to such cases where an heir reports the inevitable ground to the head of the tax office having jurisdiction over the place for tax payment by the division deadline of the inherited property of a spouse.

But, there are still areas for improvement in the legislative. Therefore, there are many ways to envision a system that can ensure the interests of taxpayers, such as the penalties for false filing a return on tax base, the extension of the deadline filing a return on tax base, the clarification of the spouse who inherits deductible in case of co-inheritance which is not split, the expansion of unavoidable circumstances, the improvement of request for correction, etc.

The purpose of this study is to argue that with respect to spousal inheritance deductions and a reasonable legal improvements under which the deductions should be made when inheritance taxes are imposed on spouse succession shares.

In this case, it shall be limited to a case where the successor makes a report of his cause within the period to distribute the inherited property of a spouse to the head of tax office having jurisdiction over the place of tax payment.

[Key Words] Spousal Inheritance Deduction, Period to distribute the Inherited Property of a Spouse, Inevitable Reasons, Later occurring Claim of Reassessment, Constitutional Court's Decision