

## 가장이혼과 재산분할에 따른 증여세

- 대법원 2017. 9. 12. 선고 2016두58901 판결 -

박근웅\*

### 《차 례》

I. 사실관계	IV. 연구
II. 사건의 경과	1. 대상판결의 논점
1. 1심법원의 판결	2. 이론적 검토
2. 원심법원의 판결	3. 관련관계
III. 대법원판결	4. 대상판결의 의의

### I. 사실관계

1. 원고 A는 1982. 5. 24. 망 B와 혼인신고를 하고 약 30년간 혼인생활을 하여 왔다. 혼인 당시 B에게는 전처와 사이에서 낳은 자녀 5명(D, E, F, G, H; 이하 'D 등')이 있었고 A와 B 사이에는 자녀가 없었다.

2. B는 1976년부터 서울 서초구에서 병원을 운영하여 왔는데, 2001년경부터 B의 건강이 좋지 않자 A가 2001. 11. 1.부터 2009. 12. 31.까지 같은 병원 부원장으로 재직하면서 병원 운영에 관여하였다.

3. A는 2011. 3. 2. 서울가정법원에 당시 배우자 B를 상대로 이혼 및 재산

분할을 구하는 소를 제기하였다(2011드단16328). 위 소송에서 2011. 4. 15. A와 B는 이혼하되, B가 A에게 재산분할로 현금 10억 원을 지급하고 액면금 40억 원, 발행인 C, 발행일 2011. 2. 10., 지급기일 2011. 5. 11로 된 약속어음 공정증서에 기한 약속어음금 청구채권을 양도하며, 쌍방 향후 별도의 위자료 청구는 하지 않기로 하는 내용의 조정이 성립되었다. B는 조정내용에 따라 원고에게 10억 원을 지급하였고, C에게 위 액면금 40억 원의 약속어음금 채권을 A에게 양도한다는 통지를 하였다.

4. A는 이혼 후에도 B의 사망시까지 B와 함께 종전과 같은 주소지에서 동거하였고, B의 제반 법률행위를 대리하고 재산을 관리하였다.

5. B는 2011. 11. 3. 병원에서 위암 진단을 받았고 2011. 12. 1. 위암으로 사망하였다. A는 2012. 2. 16. 서울가정법원에 사실상혼인관계존부확인청구소송을 제기하였고(2012드단13111), 서울가정법원은 2012. 8. 9. A와 B 사이에 사실상혼인관계가 존재하였음을 확인한다는 내용의 판결을 선고하였으며, 2012. 9. 5. 위 판결이 확정되었다. 이에 기초해 A는 B의 사실혼 배우자임을 이유로 군인연금(유족연금) 청구를 하였고, 사실혼 관계를 증명하기 위해 위 가정법원 판결문을 제출하였으며, 군인연금(유족연금)을 지급받아 오고 있다.

6. B의 상속인들은 2012. 6. 30., A를 상속인에서 제외하고 A가 이미 수령한 10억 원의 현금과 양수받은 약속어음금채권 또한 상속재산에서 제외한 내용의 상속세 신고를 하였는데, 과세관청은 A가 B의 사망 직전 가장이혼을 하고 재산분할 명목으로 재산을 사전증여받은 것으로 보고 2014. 2. 18. A에 대하여 2011년 귀속 증여세 3,679,180,360원을 부과하였다.

7. A는 2014. 3. 31. 조세심판원에 이 사건 처분의 취소를 구하는 심판청구를 하였으나 이는 2015. 4. 13. 기각되었고, A는 증여세부과처분을 취소할 것을 구하는 내용의 이 사건 소송을 제기하였다.

\* 법학박사, 연세대학교 법학연구원 전문연구원

## II. 사건의 경과

### 1. 1심법원의 판결<sup>1)</sup>

원고 A의 증여세부과처분취소청구에 대하여 1심법원인 서울행정법원은 A의 청구를 기각하는 판결을 하였다. 이 사건에서 A는, 공갈 및 협박으로 반복적이고 집요하게 돈을 요구하는 B의 전처 소생 D 및 이를 방관하는 B와의 갈등에 따라 혼인생활이 파탄에 이르러 이혼하게 된 것으로 A와 B 사이에서는 진정한 이혼의사의 합치가 있었으므로 가장이혼이 아니라는 점을 주장하였다. 그러나 이에 대해 1심 법원은 A와 B 사이에 진정한 이혼의사의 합치가 있었다고 볼 수 없고 따라서 그 이혼은 가장이혼이라는 점을 전제로, 이혼에 따른 재산분할의 효력을 부인하고 재산분할 대상재산을 사전증여재산으로 본 이 사건 처분에 어떤 잘못이 있다고 할 수 없다고 하여 이러한 주장을 받아들이지 않았다. 구체적인 근거로는 다음과 같은 이유들을 들고 있다.

① A는 B와 이혼 후에도 이혼 전과 동일한 장소에서 B와 동거하면서 이혼 전과 동일하게 혼인생활의 실체를 유지하였으며, 게다가 A는 망인의 사망 이후 사실혼 배우자임을 스스로 주장하면서 군인연금(유족연금) 지급청구를 하였고 사실혼 관계를 증명하기 위해 사실혼관계존재확인인 소를 제기하기까지 하였다. 그런데 이혼 이후 A 스스로 사실혼 관계에 있음을 주장하며 유족연금을 청구하고 사실혼관계존재확인을 구하는 소송까지 제기하였다는 점은 그 이혼의사가 진정한 것이 아니었음을 강하게 반증하는 것이라 할 수 있다.

② A가 세무조사를 받으면서 한 진술의 내용이나 이혼 후 A의 언동 등을 종합하여 보면, A가 B와 이혼을 한 이유는 전처 소생의 자녀들인 D 등과 상속재산분쟁을 회피하기 위한 것으로 보이는데, 이혼의 목적이 혼인생활의 청산이 아니라 재산분할에 있었음을 알 수 있다.

③ 이 사건 이혼과 같이 일방 배우자의 사망이 임박한 시점에 상속재산분쟁을 회피할 목적으로 재산분할을 위한 이혼을 한 경우, 이혼으로 인한 재산

1) 서울행정법원 2016. 2. 18. 선고 2015구합62200 판결.

분할의 효력을 부인하더라도 이로 인하여 제3자의 권리가 침해될 가능성이 있거나 신분관계질서가 혼란스러워질 우려가 있다고는 보이지 않고, 반면 이와 같은 같은 재산분할의 효력을 부인할 수 없다면 이혼을 하지 아니하여 고율의 상속세 등을 부담하는 경우와 비교하여 세 부담에서 현저한 차이가 발생하는 등 조세정의와 형평의 관점에서 부당한 결과가 나타난다.

### 2. 원심법원의 판결<sup>2)</sup>

원심법원 또한 1심법원의 판결에 불복하여 증여세부과처분취소를 구한 A의 항소를 기각하였다. 원심법원인 서울고등법원의 판결이유는 1심법원의 그것과 다르지는 않은데, 다만 다음과 같은 몇 가지 서술이 추가되었다.

① A의 이혼 및 재산분할 청구와 그에 대한 망인의 답변 및 조정에 이르기까지의 기간이 1달 보름 남짓 정도 밖에 소요되지 않았고 합의가 바로 도출되었다는 점에서 당사자 사이에 미리 의견조율이 된 상태에서 소송제기와 조정이라는 형식만을 취한 것이 아닌지 강한 의심이 든다.

② A가 B와 이혼을 한 이유는 장차 망인이 사망했을 때 전처 소생의 자녀들인 D 등과 상속재산분쟁을 회피하기 위한 것으로 보이는 바, 이혼의 목적이 혼인생활의 청산이 아니라 재산분할의 형식을 빌린 사전증여에 있음을 알 수 있다.

③ 설령 A와 B 사이의 이혼이 A의 이혼 및 재산분할청구와 그에 따른 조정으로 인한 것이어서 그 조정조서가 준재심청구 등에 의하여 취소되지 아니하는 이상 혼인해소의 효력에는 영향이 없다고 할지라도, 과세관청으로서의 실질과세의 원칙에 따라서 법원의 조정조서에 규정된 이행의무(이 사건에 있어서는 재산분할)의 실질적인 성격을 파악하여 증여세 부과여부를 결정할 수 있는 것인데, (.....) 위 조정조서에 의한 재산분할은 그 실질에 있어서는 증여라 할 것이다.

2) 서울고등법원 2016. 10. 20. 선고 2016누38183 판결.

### III. 대법원판결

대법원은 다음과 같은 이유에서 원심판결을 파기하고 사건을 서울고등법원으로 환송하였다.

“법률상의 부부관계를 해소하려는 당사자 간의 합의에 따라 이혼이 성립한 경우 그 이혼에 다른 목적이 있다 하더라도 당사자 간에 이혼의 의사가 없다고 말할 수 없고, 이혼이 가장이혼으로서 무효가 되려면 누구나 납득할 만한 특별한 사정이 인정되어야 한다. 그리고 이혼에 따른 재산분할은 부부가 혼인 중에 취득한 실질적인 공동재산을 청산·분배하는 것을 주된 목적으로 하는 제도로서 재산의 무상이전으로 볼 수 없으므로 그 이혼이 가장이혼으로서 무효가 아닌 이상 원칙적으로 증여세 과세대상이 되지 않는다. 다만 민법 제839조의2 제2항의 규정 취지에 반하여 상당하다고 할 수 없을 정도로 과대하고 상속세나 증여세 등 조세를 회피하기 위한 수단에 불과하여 그 실질이 증여라고 평가할 만한 특별한 사정이 있는 경우에는 그 상당한 부분을 초과하는 부분에 한하여 증여세 과세대상이 될 수 있다. (.....)”

이 사건 이혼은 법률상의 부부관계를 해소하려는 A와 B 간의 합의에 따라 성립된 것으로 보인다. 설령 그 이혼에 다른 목적이 있다 하더라도 A와 B에게 이혼의 의사가 없다고 할 수 없으며, 장차 B가 사망했을 때 발생할 수 있는 D 등과의 상속재산분쟁을 회피하기 위하여 A와 B가 미리 의견을 조율하여 B의 사망이 임박한 시점에 이혼을 한 것으로 의심되는 사정이나, 이혼 후에도 A가 B와 동거하면서 사실상 관계를 유지한 사정만으로는 이 사건 이혼을 가장이혼으로 인정하기 어렵다. 따라서 이 사건 재산분할은 원칙적으로 증여세 과세대상이 될 수 없고, 다만 그 재산분할이 민법 제839조의2 제2항의 규정 취지에 반하여 상당하다고 할 수 없을 정도로 과대하고 상속세나 증여세 등 조세를 회피하기 위한 수단에 불과하여 그 실질이 증여라고 평가할 수 있는 경우에 해당한다면, 그 상당한 부분을 초과하는 부분에 한하여 증여세 과세대상이 될 수 있을 뿐이다.”

### IV. 연구

#### 1. 대상판결의 논점

대상판결에서 증여세부과처분이 적법한 것인지와 관련해서는 우선 이른바 가장이혼의 효력문제가 논점이 될 수 있다. 1심 및 원심법원의 판단과 대법원의 판단이 갈리는 첫 번째 부분도 이것이었다. 이 문제는 이혼의사의 내용과 연계하여 살펴보아야 한다. 한편 가장이혼의 효력을 인정한다고 하더라도 세법상 실질과세의 원칙을 근거로 하여 증여세부과처분이 적법한 것으로 평가될 수 있다. 이와 관련해서는 이혼 시 재산분할의 내용에 비추어 경제적 실질의 측면에서라도 이를 증여로 평가할 수 있는지가 구체적으로 논증되어야 한다.

#### 2. 이론적 검토

##### 가. 이혼의사의 내용과 가장이혼의 효력

부부는 당사자의 협의된 의사에 따라 이혼할 수 있다(민법 제834조 참조).<sup>3)</sup> 가정법원의 확인을 받아 가족관계의 등록 등에 관한 법률의 정한 바에 따라 신고하는 방식으로 이혼하는 경우는 물론(제836조), 재판상 이혼 과정에서 조정을 통하여서도(가사소송법 제2조 제1호 나목 및 제50조 내지 제61조) 이러한 의사합치에 따른 이혼이 이루어지기도 한다.<sup>4)</sup> 그런데 이혼하려는 당사자 사이의 합치된 의사가 혼인의 실체관계를 해소하고자 하는 것이 아니라 이혼에 따른 특정한 법률적 효과의 발생을 목적으로 하는 경우가 종종 있다. 실무상으로는 배우자 일방에 대한 강제집행 면탈을 위해 행해지는 이혼 및 재산

3) 이하 범명이 생략된 것은 민법을 지칭한다.

4) 가사조정은 일정한 범위의 가사사건과 그것에 관계되는 민사청구에 관하여 당사자의 합의를 유도하여 분쟁을 해결하는 절차로서 가사 및 관련 민사에 대한 분쟁을 간이한 절차에 따라 당사자 사이의 상호 양해를 통하여 조리를 바탕으로 실정에 맞게 해결함을 목적으로 하는 절차라 할 수 있다(가사소송법 제49조 이하 및 민사조정법 참조). 조정에 의한 이혼 또한 당사자 사이의 일정한 양해를 통해 그 의사합치로 이루어지게 된다.

분할협의(제839조의2)가 자주 문제가 되는데, 본 사안과 같이 다른 상속인들과의 관계에서 상속재산분쟁을 회피하기 위해 이루어지는 이혼과 재산분할의 경우에도 같은 맥락에서 논의해 볼 수 있을 것이다. 전통적으로 이를 가장이혼의 문제라고 부른다.<sup>5)</sup> 사안에서 가장이혼의 효력이 무효가 된다면 이혼을 전제로 한 재산분할 역시 그 효력을 상실하게 될 것이므로 이를 실제로 증여로 평가하는 것이 가능하게 된다.

(1) 학계에서의 논의

가장이혼의 효력이 어떠한가는 이혼의사의 의미를 어떻게 새기는지에 따라 결론이 달라질 수 있다. 이혼의사에 대해서는, 전통적으로 실질적 의사설과 형식적 의사설 등의 대립이 있다.<sup>6)</sup> 실질적 의사설은 당사자 사이에 혼인관계를 실제로 해소시키려는 의사가 있을 때 이혼의사의 합치가 있다고 보는 견해로 이에 의하면 혼인의 실체를 해소할 의사 없이 이루어지는 가장이혼은 무효가 된다. 실질적 의사설을 지지하는 문헌들은, 이혼의 의사는 실제적 관계로서의 부부공동체를 해소시키려는 것으로 보아야 한다(거나<sup>7)</sup> 이혼을 무효로 만드는 이혼의 합의의 부존재에 있어서의 이혼의사는 당연히 실질적 의사 즉 혼인관계를 해소하려는 의사이어야 하며 이혼신고를 하려는 의사는 아무런 의미도 없다<sup>8)</sup>고 설명한다. 이에 반해 형식적 의사설은 이혼의사란 이혼신

5) 만일 가장이혼의 경우도 유효한 이혼의사의 합치가 있는 것이라 해석한다면 '가장이혼'이라는 용어 자체가 적절한지 의문이 있을 수 있다. 다만 가장이혼이라는 용어는 통례적으로 사용되고 있으므로 여기에서도 혼인관계의 실체를 해소하기 위한 것이 아닌 특정 법률적 효과를 의도하여 이루어지는 이혼을 가장이혼이라 부르기로 한다. 가장이혼이라는 용어의 적절성에 대한 지적으로는 윤진수 대표 집필/윤진수 집필부분, 『주해친족법』, 제1권, 박영사, 2015, 159면(이하 '주해친족법/집필자'로 인용하기로 한다).

6) 일반적으로는 혼인의사와 이혼의사는 그 의미를 별도로 논의하고 있다. 혼인의사에 대해 상세하게는 권순환, "혼인의사와 혼인신고", 가족법연구 제13호, 한국가족법학회, 1999; 이희숙, "가족법상 법률행위에 있어 의사와 신고", 『가족, 사회와 가족법』, 새정출판사, 2012, 127면 이하; 조미경, "혼인의사와 신고", 가족법연구 제10호, 한국가족법학회, 1996, 59면 이하 등 참조. 반면 최근 혼인의사를 혼인신고의사와 혼인효과로서의 나누고 혼인에서는 혼인신고의사가 포함된다고 보는 견해 중 일부는 가장이혼문제를 혼인신고의사의 철회의 의미로 파악하여 혼인의사를 이혼의사와 일정부분 연계하여 판단하기도 한다(윤진수, 『친족상속법강의(제2판)』, 박영사, 2018, 48-49면 및 85-86면).

7) 오시영, 『친족상속법(제2판)』, 학원사, 2011, 149면.

8) 송덕수, 『친족상속법(제3판)』, 박영사, 2017, 74면. 한편 송덕수 교수는 혼인이나 이혼의 성립요건과 효력요건을 구분하여 설명한다. 혼인이나 이혼을 성립시키기 위한 당사자의 합의는 외형적인 의사표시의 일지로서 충분하며 혼인의 실질적 의사라는 것은 혼인이나 이혼의 유효성과 관련된 문제라고

고를 함으로써 법률상 부부관계를 해소하는 의사를 의미한다고 본다. 가족관계등록부의 공식적 기능 즉, 혼인신고제도의 공식성이 강화되어 있는 우리나라 혼인신고제도의 특수성과 그에 따른 협의이혼의식의 변화, 사기·강박이 없는 한 법원의 면전에서 이혼의사의 진정함을 다짐받고 신고한 후에 그 무효를 주장한다는 금반인의 법리 혹은 형평의 법리에서 보아 허용될 수 없다는 점 등을 근거로 해소적 신분행위에 있어서는 원칙적으로 형식적 의사설을 취하는 것이 타당하다고 하거나,<sup>9)</sup> 우리 민법은 법률혼주의를 취하고 있고, 이혼 시 가정법원의 확인을 받게 하고 있으므로 실질적 의사설 보다는 형식적 의사설이 타당하다<sup>10)</sup>고 설명하는 것이다. 그 외에 협의이혼의 유형에 따라 사회적 현실과 법정책적 가치판단을 종합적으로 고려하여 이혼의사를 판단하는 구체적 가치판단설이 주장되기도 한다.<sup>11)</sup> 한편 최근에는 혼인의 의사에 혼인신고의사가 포함된다고 설명하면서 이혼신고를 하는 것은 쌍방이 혼인신고의사를 철회하는 것과 마찬가지로 따라서 당사자들이 종전과 마찬가지로 공동생활관계를 유지할 의사가 있었다고 하더라도 종전의 혼인관계는 법적으로 소멸하고 공동의 생활관계는 사실혼으로 바뀌는 것이라는 설명도 있다.<sup>12)</sup>

(2) 판례의 태도

가장이혼의 효력과 관련해서 판례는 일정한 변화의 흐름을 보이고 있다.<sup>13)</sup> 과거 판례는 “혼인의 파탄이란 사실도 없이 부부가 종전과 다름없이 동거생활을 계속하면서, 통모하여 형식상으로만 협의 이혼 신고를 하고 있는 것이라면, 신분 행위의 의사 주의적 성격에 비추어, 이는 무효한 협의 이혼이라 할

평가하는 것이다(같은 책, 30-31면, 70면, 74-75면 참조).

9) 박병호, 『가족법』, 한국방송대학교출판부, 1991, 109-110면.

10) 최금숙, 『로스쿨 친족법(II, 약혼·혼인·이혼편)』, 제일법규, 2010, 157-158면.

11) 이정희, 『가족법(8정판)』, 법원사, 2013, 102면.

12) 윤진수, 앞의 책(주 6), 85-86면. 유사한 취지에서 협의이혼신고의 의사가 있는 이상 적어도 신고의사 즉 형식적 의사는 탈락하므로 법률혼으로 보호할 수는 없고 이혼의사는 이혼신고를 하여 법률혼을 해소시킬 의사를 뜻할 뿐이라는 주장도 있다(주해친족법/이동진, 309-310면). 그런데 이동진 교수는 '형식적 의사설'의 일종으로 본인의 견해를 표현하고 있다.

13) 판례의 흐름과 관련해서는 이미 자세한 검토가 선행연구를 통해 이루어지도 하였다. 대표적으로 김민규, "이혼실태와 가장이혼의 법리", 아세아여성법학 4호, 아세아여성법학연구소, 2001, 119면 이하 참조.

것”이라고 판시하였다가,<sup>14)</sup> 그 이후, “이혼 당사자 간에 혼인 생활을 실질상 폐기하려는 의사는 없이 단지 강제집행의 회피, 기타 어떤 다른 목적을 위한 방편으로 일시적으로 이혼신고를 하기로 하는 합의가 있었음을 인정할 증거가 없다면 이혼당사자 간에 일용 일시나마 법률상 적법한 이혼을 할 의사로서 이혼신고를 한 것으로 인정되고 부부관계는 유효하게 일단 해소되었다고 보아야 할 것”이라고 한다.<sup>15)</sup> 이러한 변화된 판결의 전제는, “협의이혼에 있어서 이혼의사는 법률상 부부관계를 해소하려는 의사를 말하므로 일시적으로나마 법률상 부부관계를 해소하려는 당사자 간의 합의하에 협의이혼신고가 된 이상 협의이혼에 다른 목적이 있더라도 양자 간에 이혼의사가 없다고는 말할 수 없”다는 점에 있는데,<sup>16)</sup> 다른 판결례에서는 이에 덧붙여 “협의상 이혼의 경우에는 이혼하려는 당사자 쌍방은 가정법원에 출석하여 이혼의사의 유무에 관하여 판사의 확인을 받아 그 확인서를 첨부하여 이혼신고를 하여야 하므로 협의상 이혼이 가장이혼으로서 무효로 인정되려면 누구나 납득할 만한 충분한 증거가 있어야 하고, 그렇지 않으면 이혼 당사자 간에 일용 일시나마 법률상 적법한 이혼을 할 의사가 있었다고 인정함이 이혼신고의 법률상 및 사실상의 중대성에 비추어 상당하다”고 하여, 법원에서 협의이혼의사를 확인하는 점 등을 근거로 추가하기도 한다.<sup>17)</sup> 한편 이 글의 검토대상이 된 판결

14) 대법원 1967. 2. 7. 선고 66다2542 판결. 그 밖에도 대법원 1961. 4. 27. 선고 4293민상536 판결이 이러한 취지의 판결례로 많이 언급되고 있다. 본 판결은 대법원 종합법률정보 사이트에서는 확인할 수 없다. 해당 판결 내용에 대해서는 김주수·김상용 대표집필, 『주석민법(제5판)』, 친록(2), 한국사법행정학회, 2016, 45면 참조. 서자를 적자로 하기 위한 형식상 이혼신고를 하였다 하여도 신고 당시에 당사자의 쌍방에 이혼의 뜻이 없었을 경우에는 그 이혼은 그 효력이 생기지 아니한다는 취지이다.

15) 대법원 1975. 8. 19. 선고 75도1712 판결. 유사한 취지의 판결로, “피고인들이 해외로 이주할 목적으로 이혼하기로 하였다 하더라도 피고인들은 일시적이거나 법률상 부부관계를 해소하고자 하는 의사의 합치가 있었다는 취지의 사실을 인정하고 있으며 기록에 나타난 증거자료에 의하면 피고인들은 일시적이거나 이혼할 의사가 있었다고 보여지므로 원심의 위 인정은 정당하다 할 것이다. 그렇다만 혼인 및 이혼의 효력발생여부에 있어서 형식주의를 취하는 이상 피고인들의 이혼 이혼신고는 유효하다”라고 판시한 대법원 1976. 9. 14. 선고 76도107 판결. “청구인은 피청구인이 외국인임을 떠났다가 3년 후에 다시 귀국하여 혼인신고를 하여 주겠다고 하여 이를 믿고 이혼신고를 하였다면 별다른 사정이 없는 한 당사자 간에 일시적이거나 법률상의 부부관계를 해소할 의사가 있었다고 할 것이니 그 이혼신고는 유효하다고 할 것이다”라고 한 대법원 1981. 7. 28. 선고 80도77 판결 등을 들 수 있다.

16) 대법원 1983. 6. 11. 선고 93도171 판결.

17) 대법원 1986. 11. 22. 선고 96도2049 판결. 대법원 1997. 1. 24. 선고 95도448 판결도 같은 취지이다.

에서도 법원은, “법률상의 부부관계를 해소하려는 당사자 간의 합의에 따라 이혼이 성립한 경우 그 이혼에 다른 목적이 있다 하더라도 당사자 간에 이혼의 의사가 없다고 말할 수 없고, 이혼이 가장이혼으로서 무효가 되려면 누구나 납득할 만한 특별한 사정이 인정되어야 한다”고 하여 같은 취지를 반복하고 있다.

(3) 검토

판례가 현재 어떠한 입장을 취하고 있는 것인지에 대해서는 평가가 일치하지 않는다. 일부 문헌은, 종전의 판례가 실질적 의사설에 입각하여 가장이혼을 무효라고 판단하여 오다가 최근의 판례는 형식적 의사설을 취하여 가장이혼의 효력을 인정한다고 평가한다.<sup>18)</sup> 그러나 판례가 여전히 실질적 의사설을 취하고 있다는 평가도 있고,<sup>19)</sup> 외형상 실제법적으로 실질적 의사설을 유지하면서 증거법상 그 반복을 극히 곤란하게 하고 있을 뿐으로 보이지만 그 결과에 있어서는 실제법상 형식적 의사설로 전환한 것과 거의 다르지 않다고 평가하는 입장도 있다.<sup>20)</sup> 또 최근에는 혼인위사의 의미에 대한 ‘법적 의사설’에 상응하는 시각에서 판례를 분석하는 입장도 존재한다.<sup>21)</sup>

우선 가장이혼에 대한 최근 판결례의 특유한 표현 몇 가지를 짚어보자면 다음과 같은 것들을 들 수 있다. 첫째 협의이혼에 있어서 이혼의사는 ‘법률상’ 부부관계를 해소하려는 의사라고 한다. 둘째 이혼 당사자 간에 혼인 생활을

18) 김주수·김상용, 『친록상속법(제14판)』, 법문사, 2017, 168면; 박동섭, 『친록상속법(제4판)』, 박영사, 2013, 145면.

19) 송덕수, 앞의 책(주 8), 74면. 송덕수 교수는 판례에 대하여, 실질적 의사설에 따르는 것이되 다만 특별한 사정이 있는 경우에만 이혼의사를 인정하려는 취지라고 보고 있다.

20) 주해친족법/이동진, 309면.

21) 권재문, “가장이혼으로 인한 재산분할과 사해행위 취소”, 법조 66권 3호, 법조협회, 2017.6., 600-662면. 한편 전부터 일본 高橋忠次郎 교수의 이론구성을 차용하여, 신분행위를 혼인이나 입양 등의 ‘장실적 신분행위’와 이혼이나 과양 등의 ‘해소적 신분행위’로 나누고 ‘장실적 신분행위’에는 ‘적극적 의사가 필요하지만, ‘해소적 신분행위’에는 ‘소극적 의사가 존재하는 것으로 족하다는 견해에서, 이혼은 ‘해소적 신분행위’에 해당하여 혼인이라는 신분관계를 해소하고 부부관계라는 법적 구속에서 해방된다는 의사 즉 ‘소극적 의사의 합치로 족하다는 주장도 있었다(김민규, 앞의 글(주 13), 136-137면). 김민규 교수는 가장이혼의 문제에 대하여, 결국 이와 같은 이혼의사는 적어도 법적으로는 혼인이라는 신분관계가 해소된다는 의사와 법적 구속에서 해방된다는 이혼의 기본적 효과에 관한 의욕 또는 인식이 존재하기 때문에 이혼의사의 합치는 존재한다고 평가하고 있다. 권재문 교수도 이와 같은 취지의 입장을 견지하는 것으로 보여진다.

실질상 폐기하려는 의사는 없이 단지 강제집행의 회피, 기타 어떤 다른 목적을 위한 방편으로 일시적으로 이혼신고를 하기로 하는 합의가 있었음을 인정할 증거가 있다면 예외적이기는 하지만<sup>22)</sup> 논리상으로는 가장이혼으로 무효가 될 여지가 있다고 보여진다.<sup>23)</sup> 셋째 협의이혼의 경우 가정법원에 출석하여 이혼의사의 유무에 관하여 판사의 확인을 받아 그 확인서를 첨부하여 이혼신고를 한다는 점을 중요하게 고려하고 있다.

첫째의 점과 관련하여, ‘법률상’ 부부관계를 해소한다는 의미는 다양하게 이해될 수 있겠지만, 협의이혼은 신고함으로써 그 효력이 생기는 것이므로(제836조 참조) 신고의사로 이해할 여지가 적지 않다. 특히 판례는 가장이혼의 효력이 유효함을 설명하며, “혼인 및 이혼의 효력발생여부에 있어서 형식주의를 취하는 이상”이라거나,<sup>24)</sup> “이혼신고의 법률상 및 사실상의 중대성에 비추어”<sup>25)</sup> 등의 표현을 사용하는데, 이러한 표현들은 이러한 이해의 설득력을 더하는 것들이다. 그럼에도 둘째의 특징에 비추어보면 판례가 ‘법률상 부부관계의 해소’라고 표현하는 의미가 단순히 신고의사에 불과한 것인지에 대해서는 의문이 있다. 형식적 의사설에 따른다면 이와 같은 예외를 전제하는 것이 자연스럽지는 않기 때문이다.<sup>26)</sup> 다만 이와 같은 특수한 경우를 인정하는 판결

22) 판례는 “누구나 납득할 만한 특별한 사정이 인정되어야 한다”고 표현한다. 대표적으로 이 사건 집토대상 판결인 대법원 2017. 9. 12. 선고 2016두58801 판결이 그러하다.

23) 그런데 이러한 판사의 전반부에 해당하는 예외사유가 적절한지는 의문이 있다. 즉 “이혼 당사자 간에 혼인 생활을 실질상 폐기하려는 의사는 없이 (.....) 다른 목적을 위한 방편으로 일시적으로 이혼 신고를 하기로 하는 합의가 있었음을 인정할 증거”가 있다고 하더라도 “일용 일시나 법률상 적법한 이혼을 할 의사”가 있는 것으로 인정될 수 있기 때문이다. 후반부의 원리론과 전반부의 예외사유가 분명히 구분되지 않는다. 대상판결의 경우에도 보는 시각에 따라서는 이러한 예외사유에 해당한다고 평가할 수 있다. 대상판결에서 대법원과 같이 단순히 “이혼이 가장이혼으로서 무효가 되면 누구나 납득할 만한 특별한 사정이 인정되어야 한다”라고 표현하는 것이 오히려 혼란의 여지가 줄일 수 있는 방법으로 생각된다. 다만 법률관계의 명확성이라는 측면에서, 이러한 누구나 납득할 만한 특별한 사정이 무엇인지는 향후 구체적으로 정립될 필요가 있다.

24) 대법원 1976. 9. 14. 선고 765도107 판결.

25) 대법원 1996. 11. 22. 선고 96도2049 판결.

26) 같은 이유에서 해소된 신분행위인 이혼의 경우에 법적으로 혼인관계에서 해소된다는 소극적 인식만으로 유효한 이혼의사의 합치가 있다고 보는 견해(주 21 참조)로도 판례를 충분히 설명하기는 어렵다고 생각된다. 가장이혼으로 다루게 되는 경우는 최소한 이런 소극적 인식을 인정하지 않을 수 없기 때문이다. 반면 권재문 교수의 당사자들이 법률상 혼인관계 자체를 유지하려는 내심의 효과의 사를 가지고 협의이혼 신고를 하는 경우에는 허위표시로 인정될 수 있다고 설명하고 있다(권재문, 앞의 글(주 21), 662면). 그런데 이혼신고의 의사가 있다는 것과 법률상 혼인관계 자체를 유지하려는 효과의사가 있다는 점이 양립할 수 있는 것인지는 의문이 없지 않다.

례를 찾아보기 어렵다는 점, 특히 대상판결과 같이 이혼 후 사실혼관계를 유지하고 심지어 사실상혼인관계존재확인인 소를 제기하여 승소판결까지 받은 경우에 대해서도 이러한 예외를 인정하지 않고 있다는 점 등을 감안하면, 판례는 외형상 실질적 의사설을 유지하면서 증거법상 그 번복을 극히 곤란하게 하고 있을 뿐으로 보이지만 그 결과에 있어서는 형식적 의사설로 전환한 것과 거의 다르지 않다고 평가하는 입장이 비교적 정확한 평가인 것으로 생각된다. 한편 세 번째 점과 관련하여서, 가정법원의 확인절차를 거친다는 점은 가장이혼의 문제에 있어서 이를 유효로 볼 수 있는 하나의 근거가 될 수는 있겠지만 이를 뒷받침하는 충분한 근거가 되지는 않는다고 생각된다.<sup>27)</sup> 오히려 가장이혼을 무효로 보았을 때 발생할 수 있는 가족관계에서의 혼란의 문제 등은 이 문제를 접근함에 있어 보다 주의 깊게 고려해야 할 점이 될 수 있다.<sup>28)</sup> 대상판결의 1심법원은, “이 사건 이혼과 같이 일방 배우자의 사망이 임박한 시점에 상속재산분쟁을 회피할 목적으로 재산분할을 위한 이혼을 한 경우, 이혼으로 인한 재산분할의 효력을 부인하더라도 이로 인하여 제3자의 권리가 침해될 가능성이 있다거나 신분관계질서가 혼란스러워질 우려가 있다고는 보이지 않”는다고 하여 이 사건 원고 A와 B 사이에 있었던 이혼이 가장이혼으로 무효가 되어야 함을 밝히고 있는데, 그 결론에 있어서는 동의하기 어렵지만, 법원도 이러한 정책적 측면을 고려하고 있음을 보여준다.<sup>29)</sup> 판례가 가장이혼을 원칙적으로 유효한 것으로 판단하는 것은 결론에 있어서 적절한 것으로 생각된다.

27) 이와 관련해서는 김민규 교수의 지적이 적절한 것으로 생각된다. 즉 협의이혼에 대한 확인제도는 이혼의사의 확인효력을 강화하는 효과(확정력, 공증력)는 있지만, 공시제도로서의 효적신고에 특별한 영향을 주는 것은 아니다. 그러므로 가정법원의 확인제도를 도입하였다고 하여 가장이혼에 대한 권리구성을 달리하여야 할 이유는 없다고 할 것이다. 김민규, 앞의 글(주 13), 139면 참조.

28) 이화숙, 앞의 글(주 6), 152-153면에서는, 가장혼인은 제3자와의 혼인신고 등으로 제3자보호의 문제가 내포되어 있다는 점이 고려되어야 함을 지적한다.

29) ‘일방 배우자의 사망이 임박한 시점’이라는 판단의 기준이 적절한 것인지, 아울러 분명한 것인지는 의문이 있다. 이상의 기준은 제3자의 권리침해가능성과 밀접한 관련성을 갖지는 않으며 판단기준 또한 모호하다.

나. 세법상 실질과세의 원칙과 재산분할

가장이혼의 효력을 일단 유효한 것으로 전제한다고 하더라도<sup>30)</sup> 세법상 실질과세의 원칙에 따라 증여세를 부과하는 것이 정당한지의 문제는 다시금 논의해 볼 수 있다.<sup>31)</sup> 이하에서는 먼저 실질과세의 원칙에 대하여 필요한 범위 내에서 간략하게 언급하고 이에 비추어 본 사안을 평가해 보도록 한다.

(1) 실질과세의 원칙

실질과세의 원칙은 경제적 의의 또는 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 과세요건사실을 인정해야 한다는 원칙을 말하며,<sup>32)</sup> 국세기본법은 제14조에서 이러한 실질과세의 원칙에 대하여 규정을 두고 있다.<sup>33)</sup>

종전에 세법의 해석과 관련해 ‘실질’의 의미가 무엇인지에 대해서는 논쟁이 있어왔다. 그 논쟁은 법적 실질설과 경제적 실질설로 대별해 볼 수 있다.<sup>34)</sup> 법적 실질설은 실질과세의 원칙은 조세법률주의나 기타 헌법원칙이 허용하는

30) 나아가 사안은 A와 B 사이의 이혼이 A의 이혼 및 재산분할청구와 그에 따른 조정으로 인한 것이어서 그 조정조서가 존재심청구 등에 의하여 취소되지 아니하는 이상 혼인해소의 효력에는 영향이 없는 경우였다. 조정이나 확정된 조정을 갈음하는 결정은 재산상 피해와 동일한 효력이 있다(가사소송법 제50조 제2항 참조).

31) 실질과세원칙은 애당초 사법상 효력을 부인하지 않고, 세법의 측면에서만 이를 제구성하는 것이기 때문이다(곽상민, “위장이혼에 대한 실질과세원칙의 적용 가능성에 대한 연구”, 세무와 회계 연구 제7권 제1호, 한국세무사회, 2018, 284면, 곽상민 변호사는 이러한 논지에서 위장이혼의 경우에도 오로지 조세회피를 목적으로 하고 그 행위 태양이 예외적인 경우에 한하여 실질적으로 실질과세원칙의 적용을 허용할 수 있다고 평가한다(같은 글, 296면).

32) 황남석, “실질과세원칙의 적용과 관련된 최근 판례의 동향 및 쟁점”, 조세법연구 제23권 제1호, 한국세법학회, 2017, 60-61면.

33) 국세기본법 제14조(실질과세) ① 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.  
 ② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.  
 ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.

34) 이와 관련하여 상세하게는 황남석, 앞의 글(주 32), 64-68면 참조. 그밖에도 최성근, “실질과세원칙에 관한 법리의 규정에 대한 분석 및 평가”, 조세법연구 제19권 제2호, 한국세법학회, 2013, 124-133면; 구승연, “이혼과 실질과세의 원칙”, 경외법학 제32권 제4호, 경희대학교 법학연구소, 2017, 115-117면 등도 참조.

한도 내에서만 그 타당성을 인정받을 수 있고, 법적 실질과 경제적 실질 사이에 괴리가 발생한 경우에는 법적 실질을 기준으로 하여 세법을 해석하고 적용하여야 한다는 견해이다.<sup>35)</sup> 이와 달리 경제적 실질설은 법적 형식과 경제적 실질이 다른 경우에는 법적 형식에 구애됨이 없이 경제적 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 적용하여야 한다는 견해로서 조세회피행위에 대한 거래의 제구성이나 실질에 따른 귀속을 긍정하는 논거로 활용된다.<sup>36)</sup>

이 문제와 관련해 판례는 과거에는 법적 실질설의 입장에서 판시하여 오다가<sup>37)</sup> 최근 전원합의체 판결을 통해 경제적 실질설로 그 입장이 전환된 것으로 평가되고 있다.<sup>38)</sup> 즉 판례는 “구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실질적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세 회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는데 주된 목적이 있다. 이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활관계에 적응함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형평화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다”라고 전제하고, “주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는

35) 장석조, “조세법상 실질과세원칙의 적용한계”, 사법논집 제33집, 법원도서관, 2001, 561-562면.

36) 구승연, 앞의 글(주 34), 118면.

37) 가령 대법원 2011. 5. 13. 선고 2010두5004 판결은 “납세의무자가 경제활동을 함에 있어서 동등한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으므로 그것이 가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 없는 한 과세관청으로서 납세의무자가 선택한 법률관계를 존중하여야 하고, 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 효력을 부인할 수 있으려면 법률에 개별적이고 구체적인 부인 규정이 있어야 한다”고 판시하였다. 같은 취지로 대법원 1991. 5. 14. 선고 90누3027 판결; 대법원 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 판결 등도 참조.

38) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결.

자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 할 것이다. 그리고 그 경우에 해당되는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다”고 밝히고 있다.<sup>39)</sup>

(2) 사안의 검토

결론적으로 실질과세의 원칙에서 실질의 의미를 경제적 실질로 이해한다고 하더라도 재산분할청구권의 내용에 비추어 사안과 같은 경우, 원칙적으로 이를 증여로 평가하여 증여세를 부과하는 것이 적절한 것인지에 대해서는 의문이 있고 이러한 취지에서 판례의 결론이 타당한 것으로 생각한다. 그런데 본 판결과 관련하여 세법의 측면에서 평가하고 있는 문헌 중에는 필자와 다른 견해를 취하고 있는 것이 있어 먼저 그러한 입장을 살펴보고 판결에 대하여 평가해 보고자 한다.

현재 대상판결에 대한 판례평석으로 공간된 문헌 가운데에서 판결에 대한 비판적 시각을 찾아볼 수 있다. 그 주장의 주요한 내용은, 사안에서는 이혼이 가족법상 신분에 관한 사항이므로 달리 볼 여지가 없지는 않으나, 실질과세의 원칙은 사인간의 민법상 거래 자체를 부인하는 것이 아니라 당해 거래에 관한 납세의무 판단에 한해서 그 법적 성질을 무시하고 경제적 실질을 본다는 것이므로 대상 판결과 같은 경우에도 가족법상으로는 이혼의 법적 효력을 인정하되 다만 납세의무의 판단에 있어서는 그 이혼신고에도 불구하고 실제 혼인생활을 유지하는 실질에 비추어 조세회피 목적이 있을 수 있음에 착안하여 당해 거래에 한정하여 이혼의 효력을 부인하는 것이 타당하다는 것이다.<sup>40)</sup>

39) 특히 '명의와 실질의 괴리가 조세회피목적에서 비롯된 경우'에 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 한다고 하여, 조세회피 목적이 인정되는 경우에 경제적 실질설의 입장을 취하는 절충설의 입장으로 평가되고 있다(송동진·전병욱, “실질과세원칙과 거래의 재구성”, 조세법연구 제19권 제1호, 한국세법학회, 2013, 83면; 황남석, 앞의 글(주 32), 68면 등).

40) 주승연, 앞의 글(주 34), 22-24면.

이 사건에서 원심법원의 판결도 이러한 전제에 서 있는 것이다. 즉 원심법원은, A와 B 사이의 이혼이 A의 이혼 및 재산분할청구와 그에 따른 조정으로 인한 것이어서 그 조정조서가 준재심청구 등에 의하여 취소되지 아니하는 이상 혼인해소의 효력에는 영향이 없다고 할지라도, 과세관청으로서는 실질과세의 원칙에 따라서 법원의 조정조서에 규정된 이행의무(이 사건에 있어서는 재산분할)의 실질적인 성격을 파악하여 증여세 부과 여부를 결정할 수 있는 것인데, 위 조정조서에 의한 재산분할은 그 실질에 있어서는 증여라 할 것이라고 그 입장을 밝힌 바가 있다.

그런데 재산분할청구권은 혼인 중에 부부 쌍방이 협력으로 이룩한 재산을 청산하고 이혼 후의 부부 간 부양을 위한 취지에서 인정된 제도이다.<sup>41)</sup> 헌법 제29조도 이러한 취지에서 과거 구 상속세법(1990. 12. 31. 법률 제4283호로 개정되어 1994. 12. 22. 법률 제4805호로 개정되기 전의 것) 제29조의2 제1항 제1호 중 ‘이혼한 자의 일방이 민법 제839조의2 또는 동 법 제843조의 규정에 의하여 다른 일방으로부터 재산분할을 청구하여 제11조 제1항 제1호의 규정에 의한 금액을 초과하는 재산을 취득하는 경우로서 그 초과부분의 취득을 포함한다’는 부분은 헌법에 위반된다는 판단을 한 바가 있다.<sup>42)</sup> 결국 재산분할이라는 것은 상당부분 그 소유명에도 불구하고 잠제화된 부부 일방의 지

41) 대법원 2000. 9. 29. 선고 2000다25569 판결; 대법원 2016. 12. 29. 선고 2016다249816 판결 등. 이와 관련하여 상세하게는 주해권속법/이동권, 374-379면 참조.  
42) 헌법재판소 1997. 10. 30. 선고 96헌마14 결정. 그 내용은 다음과 같다. “이혼시의 재산분할제도는 본질적으로 혼인 중 쌍방의 협력으로 형성된 공동재산의 청산이라는 성격에, 경제적으로 곤궁한 상대방에 대한 부양적 성격이 보충적으로 가미된 제도라 할 것이어서, 이에 대하여 재산의 무상취득을 과세원인으로 하는 증여세를 부과할 여지가 없으며, 설령 증여세나 상속세를 면탈할 목적으로 위장이혼하는 것과 같은 경우에 증여와 동일하게 취급할 조세정책적 필요성이 있다 할지라도, 그러한 경우와 진정한 재산분할을 가리려는 입법적 노력없이 반증의 기회를 부여하지도 않은 채 상속세 인적공제액을 초과하는 재산을 취득하기만 하면 그 초과부분에 대하여 증여세를 부과한다는 것은 입법목적과 그 수단간의 적정한 비례관계를 벗어난 것이며 비민주적 조세관의 표현이다. 그러므로 이혼시 재산분할을 청구하여 상속세 인적공제액을 초과하는 재산을 취득한 경우 그 초과 부분에 대하여 증여세를 부과하는 것은, 증여세제의 본질에 반하여 증여라는 과세원인 없음에도 불구하고 증여세를 부과하는 것이어서 현저히 불합리하고 자의적이며 재산권보장의 헌법이념에 부합하지 않으므로 실질적 조세법률주의에 위배된다.” 다만 해당 헌법재판소의 결정내용 중에 증여세나 상속세를 면탈할 목적으로 위장이혼하는 것과 같은 경우에는 증여와 동일하게 취급할 조세정책적 필요성이 있다는 지적에 대해서는 약간의 의문이 있다. 부부별산재의 취지상(제830조, 제831조 참조) 사법적 측면에서는 일정한 한계가 존재하는 것이기는 하지만, 경제적 실질을 기준으로 한다면 재산분할의 상당부분은 잠제화된 일방 배우자의 지분을 현실화하는 측면이 있기 때문이다.

분을 청산하는 내용이 본체가 되는 것인데, 이에 대하여 증여와 동일하게 취급할 과세원인이 있다고 볼 이론적·정책적 유인이 있는지는 의문이다.<sup>43)</sup> 가령 사안의 경우 증여세를 회피하고자 하는 목적이 인정된다고 하더라도<sup>44)</sup> 그 경제적 실질에 있어서 이를 증여로 평가하는 것은 적절하지 않은 것으로 생각된다. 대법판결에서 대법원은 이 사건 A와 B의 이혼이 유효함을 전제로 이혼에 따른 재산분할은 부부가 혼인 중에 취득한 실질적인 공동재산을 청산·분배하는 것을 주된 목적으로 하는 제도로서 재산의 무상이전으로 볼 수 없다고 판시하여 비록 경제적 실질에 대해서는 충분한 판시를 하고 있지 않지만, 실질과세의 원칙을 경제적 실질에 따라 판단한다고 할지라도 원칙적으로 재산분할에 대해 증여로 평가하는 것은 타당하지 않은 것으로 생각된다.

한편 재산분할청구권 규정 취지에 반하여 상당하다고 할 수 없을 정도로 과대하고 상속세나 증여세 등 조세를 회피하기 위한 수단에 불과하여 그 실질이 증여라고 평가할 만한 특별한 사정이 있는 경우에는 그러한 상당한 부분을 초과하는 부분에 한하여 증여세 과세대상이 될 수 있다고 할 것이다. 대법판결의 태도도 이와 같다. 이에 대해서는 조세회피를 목적으로 한 위장이혼임을 이유로 재산분할을 부인하는 경우에는 그 전체가 재산분할에 해당하지 않는 것으로 보아야 하며 반대로 조세회피의 목적으로 한 위장이혼을 부인하지 않는다면 그 재산분할은 정당한 이혼에 따른 재산분할에 해당하고 따라서 전체가 증여세 비과세대상에 해당하는 것으로 보아야 한다는 지적이 있다.<sup>45)</sup> 증여세는 배우자 공제와 같이 그 자체로 혼인 관계에 대한 문제가 여여 있는 부분이 많고 그 이후에는 상속세의 문제까지 그 영향을 미치는 점에서<sup>46)</sup> 실질과세원칙을 좀 더 제한적으로 적용하여야 하며, 사실상 이혼 시 재산분할은

43) 같은 취지로 정지선, “이혼시 재산분할 관련 과세문제에 관한 연구”, 조세와 법 제3권, 서울시립대학교 법학연구소, 2010, 23-24면.

44) 여러 문헌들이 조사한 바에 따르면 부부 간 증여와 상속의 경우 외국의 입법례는 전액면제의 원칙을 취하는 경우도 적지 않다고 한다(주승연, 앞의 글(주 34), 117-118면; 정지선, 위의 글, 13-15면 등 참조). 부부 간 증여에 대해 증여세를 부과하는 것이 적절함지도 논란이 있을 수 있다.

45) 박상민, 앞의 글(주 31), 279-282면. 이 문헌에서는 사법 일반이론에 의해 무효가 되는 이혼을 가장이혼으로 정의하고 다른 목적에 의하더라도 유효한 이혼을 위장이혼이라고 정의하므로 그 취지에 따라 이 부분에서만 위장이혼으로 용어를 사용하였다.

46) 상속세 및 증여세법 제19조, 제53조 등 참조.

증여세 과세대상에 포함시키지 않는 것이 실무의 태도였는데 본 판결을 통해 혼란을 일으킬 가능성만 커졌다는 평가이다. 그러나 재산분할이 조세를 회피하기 위한 수단에서 이루어지고 상당한 재산분할의 범위를 넘었다고 하더라도 그 전체에 대하여 증여세를 부과해야 한다는 결론은 동의하기 어렵다. 앞서 언급한 것처럼 정당한 범위 내에서의 재산분할은 그 경제적 실질의 면에서 증여로 취급되어서는 안 될 것이며 이는 진정한 이혼이든 가장이혼이든 다르지 않다. 재산분할은 원칙적으로 부부 일방의 잠제된 재산의 청산이라는 성격을 갖는다는 점에서 정당한 범위 내의 재산분할이라면 증여세 부과대상이 되지 않음은 물론이며, 반대로 그러한 정당한 재산분할의 범위를 초과한 것이라면 그 초과되는 부분만이 증여의 의미로 포섭되어야 한다. 이 판결을 통해 실무에 혼란이 가중된 것은 더더욱 아니다. 단지 예외사유에 대한 증명 책임을 과세판정이 부담한다는 점을 재확인한 것에 불과하다. 본 판결의 실익에 의문을 표하는 것은 가능하겠으나, 그럼에도 상당한 범위를 초과하는 재산분할의 경우 재산분할 전체를 증여로 취급하는 것이 정당하다는 근거가 되지는 않는다. 또한 향후 판례의 태도는 분명하지 않으나, 이혼이 유효한 이상 초과되는 부분에 대해 증여세를 부과하더라도 별도로 배우자 공제를 인정할 필요는 없을 것이다.

### 3. 관련판례

2017년도에는 대법판결과 함께 세법학계에서 논란이 되었던 사건을 하나 더 찾아볼 수 있다. 대법원 2017. 9. 7. 선고 2016두35083 판결이 그것인데, 다주택을 소유하는 부부가 사실상 혼인생활을 계속하면서 법률상으로 이혼을 한 다음 주택을 양도하여 형식상 1세대 1주택의 양도에 따른 비과세요건<sup>47)</sup>을

47) 소득세법은 소득세가 비과세되는 1주택의 판단 단위를 1세대로 하고(소득세법 제89조 제1항 제3호), 1세대란 거주자 및 그 배우자가 그들과 같은 주소 또는 거소에서 생계를 같이 하는 자 [거주자 및 그 배우자의 직계존비속(그 배우자를 포함한다) 및 형제자매를 말하며, 위와, 질병의 요양, 근무상 또는 사업상의 형편으로 본래의 주소 또는 거소에서 일시 퇴거한 사람을 포함한다]와 함께 구성하는 가족단위를 말한다(정의하는 한편, 단서에서 대통령령으로 정하는 경우에는 배우자가 없어도 1세대로 본다)고 규정한다(소득세법 제89조 제6호). 소득세법 시행령에 따르면 배우자가 사망하거나 이혼한 경우가 이러한 예외에 해당한다(소득세법 시행령 제152조의3 제2호).

충족한 후에 다시 혼인을 한 경우 해당 주택의 양도에 대해 증과세를 배제하고 1세대 1주택 비과세를 적용할 것인지의 여부가 다투어진 사례이다. 이 사건에서 대법원은 “양도소득세의 비과세요건인 ‘1세대 1주택’에 해당하는지를 판단할 때 거주자와 함께 1세대를 구성하는 배우자는 법률상 배우자만을 의미한다고 해석되므로, 거주자가 주택의 양도 당시 이미 이혼하여 법률상 배우자가 없다면, 그 이혼을 무효로 볼 수 있는 사정이 없는 한 종전 배우자와는 분리되어 따로 1세대를 구성하는 것으로 보아야 한다”고 하고, 이와 더불어 “협의이혼에서 이혼의 의사는 법률상의 부부관계를 해소하려는 의사를 말하므로, 일시적으로나마 법률상의 부부관계를 해소하려는 당사자 간의 합의하에 협의이혼신고가 된 이상, 그 협의이혼에 다른 목적이 있다고 하더라도 양자 간에 이혼의 의사가 없었다고는 말할 수 없고, 그 협의이혼은 무효로 되지 아니한다”고 하여, 해당 사건에서 사실상 혼인생활을 하면서 이혼신고를 하였던 부부가 함께 1세대를 구성한다고 판단하여 1세대 다주택자의 주택양도로 증과세율이 적용되어야 한다고 판단했던 원심판결<sup>48)</sup>을 파기하고 이를 환송하는 판결을 내렸다. 이 판결에 대해서도 비판적인 입장을 여럿 발견할 수 있다. 가령 이 경우에는 앞서 살핀 실질과세의 원칙에 있어서 경제적 실질설에 따라, 이혼에 따른 혼인관계의 해소의 실질과 형식 간에 괴리와 모순이 있고 실질적으로 보아 세대원의 구성에 변동이 생긴 것이 아니며 이때의 법률상 이혼이 오로지 조세회피 내지 면탈의 목적에서 기인된 것으로 보아야 하므로 타당하지 않다는 지적이 있다.<sup>49)</sup> 나아가 이러한 해석을 하게 된다면 다주택자의 경우 텍스플랜의 일환으로 하나의 주택을 양도할 때마다 이혼과 혼인을 반복함으로써 양도소득세를 회피하는 경우도 충분히 발생할 수 있고, 소득세법 기본통칙에는 부부가 이혼한 경우에는 각각 다른 세대를 구성하지만 법률상 이혼을 하였으나 생계를 같이하는 등 사실상 이혼한 것으로 보기 어려운

48) 서울고등법원 2016. 2. 17. 선고 2015누53082 판결.

49) 김완석, “이혼 후에 사실상 혼인관계를 유지한 경우 1세대 1주택 비과세 여부의 판단 - 대법원 2017. 9. 7. 선고 2016두33083 판결”, SAMiLi.com, 2017. 11. 6.자. 유사한 취지의 칼럼으로 박상근, 이혼 후 사실상 관계인 배우자의 동일세대 여부, 조세일보, 2017. 9. 27.자. 앞선 김완석 교수의 칼럼은 유료사이트라 일반적 접근이 쉽지 않다. 뒤의 칼럼은 아래 주소를 참조. <http://www.joseilbo.com/news/htmls/2017/09/20170927336464.html>(2018. 4. 19. 최종방문)

경우에는 동일한 세대로 본다는 규정도 있으므로(소득세법 기본통칙 89-15 4.0.1), 판례의 태도는 적절하지 않다는 지적도 있다.<sup>50)</sup> 그런데 이 판결의 경우에는 대상판결과는 같지 않은 측면이 있다. 대상판결은 이혼 후에도 사실상 관계를 유지하고 있는 부부 사이에 이혼을 이유로 이루어진 재산분할에 증여세를 부과할 것인지가 문제된 사안으로, 재산분할청구권 내용의 특수성에 따라 경제적 실질에 따라 평가하더라도 이를 증여로 평가해야 할 당위성이 인정되기 어렵다는 점을 지적한 바 있다. 그러나 대법원 2017. 9. 7. 선고 2016두35083 판결은 사실상 혼인관계의 실체를 유지하면서 이혼신고를 한 부부가 1세대에 해당하는가를 쟁점으로 하는 것으로, 재산분할청구권의 내용과는 무관하게 경제적 실질에 따라 이들 부부가 1세대를 구성하는지가 평가의 대상이 되는 것이기 때문에 그 결론이 반드시 대상판결과 동일해야 하는 것은 아니라고 생각된다. 실질과세의 원칙상 1세대 다주택자 증과세율을 적용하는 것이 타당하다.<sup>51)</sup>

한편 최근 대법원 2016. 12. 29. 선고 2016다249816 판결은 가장이혼문제가 전제되어 이루어진 재산분할에 대하여 사해행위임을 이유로 그 취소를 구할 수 있는지가 문제된 사건에서 대상판결과 유사한 근거들을 제시하여 다음과 같이 원칙적으로 이를 부정하는 취지의 판시를 하고 있다. “이혼에 따른 재산분할은 혼인 중 부부 쌍방의 협력으로 이룩한 공동재산의 청산이라는 성격에 경제적으로 곤궁한 상대방에 대한 부양적 성격이 가미된 제도로서, 이미 채무 초과 상태에 있는 채무자가 이혼을 하면서 그 배우자에게 재산분할로 일정한 재산을 양도함으로써 일반 채권자에 대한 공동담보를 감소시키는 결과가 된다고 하더라도, 이러한 재산분할이 민법 제839조의2 제2항의 규정 취지에 따른 상당한 정도를 벗어나는 과대한 것이라고 인정할 만한 특별한 사정이 없는 한 사해행위로서 채권자에 의한 취소의 대상으로 되는 것은 아니고, 다만 상당한 정도를 벗어나는 초과 부분에 한하여 적법한 재산분할이라고 할 수 없어 취소의 대상으로 될 수 있을 것이나, 이처럼 상당한 정도를 벗어나는 과대한 재산분할이라고 볼 특별한 사정이 있다는 점에 관한 입증책임은 채권자

50) 주승연, 앞의 글(주 34), 124-125면.

51) 같은 취지로 박상민, 앞의 글(주 31), 273-276면.

에게 있다고 보아야 한다.<sup>52)</sup> 한편 이혼의 효력발생 여부에 관한 형식주의 아래에서의 이혼신고의 법률상 중대성에 비추어, 협의이혼에 있어서의 이혼의 의사는 법률상의 부부관계를 해소하려는 의사를 말한다 할 것이므로, 일시적으로나마 그 법률상의 부부관계를 해소하려는 당사자 간의 합의하에 협의이혼신고가 된 이상, 그 협의이혼에 다른 목적이 있다 하더라도 양자간에 이혼의 의사가 없다고는 할 수 없고 따라서 그 협의이혼은 무효로 되지 아니한다.”

#### 4. 대상판결의 의의

종전에 실질과세의 원칙에서의 ‘실질’의 의미와 관련하여 법원은 법적 실질설에 가까운 입장을 보이다가, 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결을 계기로 경제적 실질설, 특히 절충설의 입장을 따르는 것으로 사실상 그 내용을 변경한 것으로 평가되고 있다. 다만 그럼에도 이러한 경제적 실질설이 어느 범위까지 관철될 것인지는 분명하지 않았고 이후의 대법원의 태도에 관심이 집중되어 있던 상황이었다. 대상판결은 이혼 후에도 사실혼관계를 유지하고 있는 부부 사이에 있었던 재산분할의 문제와 관련해서 이러한 경제적 실질설이 적용되어 증여세를 부과하는 것이 적법한지를 밝힌 최초의 판결이라고 할 수 있다. 결론적으로 판례는 경제적 실질에 따른 판단보다는, 예외적인 사유가 없는 한 가장이혼의 효력이 원칙적으로 유효하다고 본 종전의 판시를 유지하면서, 유효한 이혼을 전제로 한 재산분할은 원칙적으로 증여세의 부과대상이 되지 않고 단지 그러한 재산분할이 상당하다고 할 수 없을 정도로 과도하고 상속세나 증여세 등 조세를 회피하기 위한 수단에 불과하여 그 실질이 증여라고 평가할 만한 특별한 사정이 있는 경우에는 상당한 부분을 초과하는 부분에 한하여 증여세 과세대상이 될 수 있다는 취지를 밝히고 있다. 이는 법적 실질설에 가까운 입장으로 평가되기도 하는데, 다만 청산 및 부양을 그 내용으로 하는 재산분할의 특수성 등에 비추어 보면, 경제적 실질

52) 과거에도 대법원 2000. 7. 28. 선고 2000다14101 판결, 대법원 2006. 9. 14. 선고 2006다33258 판결 등이 같은 취지의 판시를 하고 있었다.

에 따라 판단하더라도 이와 같은 재산분할은 상당한 범위를 초과하여 이루어졌다는 사정이 없는 한 증여로 평가되어서는 안 될 것이다. 이러한 측면에서 대상판결의 태도는 적절한 것으로 생각된다.

투고일 : 2018. 4. 30.	심사일 : 2018. 5. 17.	게재확정일 : 2018. 5. 17.
--------------------	--------------------	----------------------

참고문헌

박동섭, 『친족상속법(제4판)』, 박영사, 2013  
 박병호, 『가족법』, 한국방송대학교출판부, 1991  
 송덕수, 『친족상속법(제3판)』, 박영사, 2017  
 오시영, 『친족상속법(제2판)』, 학현사, 2011  
 윤진수, 『친족상속법강의(제2판)』, 박영사, 2018  
 김주수·김상용 대표집필, 『주석민법(제5판)』, 친족(2), 한국사법행정학회, 2016  
 이경희, 『가족법(8정판)』, 법원사, 2013  
 최금숙, 『로스쿨 친족법(II. 약혼·혼인·이혼편)』, 제일법규, 2010  
 김주수·김상용, 『친족상속법(제14판)』, 법문사, 2017  
 윤진수 대표집필/윤진수 집필부분, 『주해친족법』, 제1권, 박영사, 2015

곽상민, “위장이혼에 대한 실질과세원칙의 적용 가능성에 대한 연구”, 세무와 회계 연구 제7권 제1호, 한국세무사회, 2018  
 권순환, “혼인의사와 혼인신고”, 가족법연구 제13호, 한국가족법학회, 1999  
 권재문, “가장이혼으로 인한 재산분할과 사해행위 취소”, 법조 66권 3호, 법조 협회, 2017.6  
 김민규, “이혼실태와 가장이혼의 법리”, 아시아여성법학 4호, 아시아여성법학 연구소, 2001  
 송동진·전병욱, “실질과세원칙과 거래의 제구성”, 조세법연구 제19권 제1호, 한국세법학회, 2013  
 이화숙, “가족법상 법률행위에 있어 의사와 신고”, 『가족, 사회와 가족법』, 세 창출판사, 2012  
 장석조, “조세법상 실질과세원칙의 적용한계”, 사법논집 제33집, 법원도서관, 2001  
 정지선, “이혼시 재산분할 관련 과세문제에 관한 연구”, 조세와 법 제3권, 서

울시립대학교 법학연구소, 2010  
 조미경, “혼인의사와 신고”, 가족법연구 제10호, 한국가족법학회, 1996  
 주승연, “이혼과 실질과세의 원칙”, 경희법학 제52권 제4호, 경희대학교 법학 연구소, 2017  
 최성근, “실질과세원칙에 관한 법리의 규정에 대한 분석 및 평가”, 조세법연구 제19권 제2호, 한국세법학회, 2013  
 황남석, “실질과세원칙의 적용과 관련된 최근 판례의 동향 및 쟁점”, 조세법연구 제23권 제1호, 한국세법학회, 2017

김완석, “이혼 후에 사실상 혼인관계를 유지한 경우 1세대 1주택 비과세 여부의 판단 - 대법원 2017. 9. 7. 선고 2016두35083 판결”, SAMILi.com, 2017. 11. 6.자.  
 박상근, “이혼 후 사실상 관계인 배우자의 동일세대 여부”, 조세일보, 2017. 9. 27.자.

<국문초록>

가장이혼과 재산분할에 따른 증여세  
- 대법원 2017. 9. 12. 선고 2016두58901 판결 -

박 근 웅

대상판결은 이혼 후에도 사실혼관계를 유지하고 있는 부부 사이에 있었던 재산분할의 문제와 관련하여 세법상 실질과세의 원칙에 따라 증여세를 부과하는 것이 적법한지를 밝힌 최초의 판결이다. 대법원은 예외적인 사유가 없는 한 가장이혼의 효력이 원칙적으로 유효하다고 본 중전의 판시를 유지하면서 유효한 이혼을 전제로 한 재산분할은 원칙적으로 증여세의 부과대상이 되지 않고 단지 그러한 재산분할이 상당하다고 할 수 없을 정도로 과도하고 상속세나 증여세 등 조세를 회피하기 위한 수단에 불과하여 그 실질이 증여라고 평가할 만한 특별한 사정이 있는 경우에는 상당한 부분을 초과하는 부분에 한하여 증여세 과세대상이 될 수 있다는 취지를 밝히고 있다. 이는 법적 실질설에 가까운 입장으로 평가된다. 다만 청산 및 부양을 그 내용으로 하는 재산분할의 특수성 등에 비추어 보면, 경제적 실질에 따라 판단하더라도 이와 같은 재산분할은 상당한 범위를 초과하여 이루어졌다는 사정이 없는 한 증여료 평가되어서는 안 될 것이다.

주제어: 가장이혼, 재산분할, 증여세, 실질과세의 원칙, 2016두58901

<Abstract>

**Gift Tax due to Nonconsent Divorce and Division of Property Agreement**  
**- Supreme Court Decision 2016du58901 decided September, 2017 -**

Park, Keun-Woong\*

Korean Supreme Court - 2016du58901 - clarified whether it is lawful or not to impose a Gift Tax on the basis of Substance over Form Rule of tax law in connection with the issue of Property Division between couples maintaining de Facto Marriage even after divorce.

The Supreme Court maintained the previous Judgement that the Effectiveness of Nonconsent Divorce is in Principle valid, unless there are exceptional Grounds. Therefore, as a Rule, it is assumed that the Division of Property on a valid divorce is not subject to Gift Tax Imposition. However in some cases - Division of Property is merely a means for avoiding Taxes such as Inheritance Tax and Donation tax, which is so excessive that it can not be said that division of such property is reasonable and the substance has special circumstances worth gifts and evaluation - Gift Tax may be imposed. But in such cases, only a Portion exceeding a considerable extent may be subject to Gift Tax.

In light of the special Nature of Division of Property - Liquidation and Dependency -, even if we make Judgments based on economic Realities,

\* Special Researcher at The Institute for Legal Studies in Yonsei University

박근웅 : 가장이혼과 재산분할에 따른 증여세 207

Division of Property should not be evaluated by Gift unless there are Circumstances that have been done beyond a considerable Range.

Key Word: Nonconsent Divorce, Division of Property Agreement, Gift Tax, Substance over Form Rule, 2016Du58901