

헌 법 제 판 소

결 정

사 건 2010헌바342 구 상속세 및 증여세법 제15조 제1항 위헌소원

청 구 인 김○중

대리인 법무법인 양재

담당변호사 하경철, 최병모, 김필성, 고현석, 차주열

당 해 사 건 서울행정법원 2010구합11085 상속세부과처분취소

주 문

구 ‘상속세 및 증여세법’(2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되고, 2010. 1. 1. 법률 제9916호로 개정되기 전의 것) 제15조 제1항 제1호는 헌법에 위반되지 아니한다.

이 유

1. 사건의 개요와 심판의 대상

가. 사건의 개요

(1) 청구인은 2008. 3. 8. 사망한 망 김○철의 아들로서 공동상속인 중의 1인이다. 청구인은 2008. 9. 5. 망 김○철로부터 상속받은 재산을 56,011,313,000원으로 신고하고 상속세 8,342,966,000원을 납부하였다.

(2) 서울지방국세청장은 청구인 등에 대한 상속세 실지조사를 통하여 골프회원권 과소신고분 71,500,000원, 상속개시 전 2년 이내 예금인출액 중 751,139,000원 중 법정공제액 2억 원을 제외한 551,139,000원이 구 ‘상속세 및 증여세법’ 제15조 제1항 제1호의 ‘용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우’에 해당한다고 보아 이를 상속세과세가액에 산입하여 종로세무서장에게 과세자료로 통보하였고, 이에 따라 종로세무서장은 2009. 7. 1. 청구인 등에게 상속세 365,295,280원을 추가로 부과하였다(이하 ‘이 사건 처분’이라 한다).

(3) 청구인은 2010. 3. 8. 종로세무서장을 상대로 이 사건 처분의 취소를 구하는 소를 제기하고(서울행정법원 2010구합11085), 위 소송 계속 중 이 사건 처분의 근거가 된 구 ‘상속세 및 증여세법’ 제15조 제1항이 헌법에 위반된다고 주장하면서 위헌법률심판제청신청을 하였으나 2010. 7. 8. 기각되자(서울행정법원 2010아1803), 2010. 8. 17. 이 사건 헌법소원심판을 청구하였다.

나. 심판의 대상

청구인은 구 ‘상속세 및 증여세법’ 제15조 제1항 전부를 심판의 대상으로 삼았으나, 당해 사건은 피상속인의 생전 처분재산의 상속세과세가액 산입에 관한 것으로 생전 채무부담액의 과세가액 산입에 관한 같은 항 제2호는 당해 사건과 무관한 조항이므로, 심판의 대상을 같은 법 제15조 제1항 제1호로 한정함이 상당하다. 그렇다면 이 사건 심판의 대상은 구 ‘상속세 및 증여세법’(2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되고, 2010. 1. 1. 법률 제9916호로 개정되기 전의 것) 제15조 제1항 제1호(이하 ‘이 사건 법률조항’이라 한다)의 위헌 여부이며, 심판대상조항과 관련조항의 내용은 다음과 같다.

[심판대상조항]

구 상속세 및 증여세법(2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되고, 2010. 1. 1. 법률 제9916호로 개정되기 전의 것) 제15조(상속개시일전 처분재산 등의 상속추정 등) ① 피상속인이 피상속인의 재산을 처분하였거나 채무를 부담한 경우로서 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 이를 상속받은 것으로 추정하여 제13조의 규정에 의한 상속세과세가액에 산입한다.

1. 피상속인이 재산을 처분하여 받거나 피상속인의 재산에서 인출한 금액이 상속개시일전 1년 이내에 재산종류별로 계산하여 2억 원 이상인 경우와 상속개시일전 2년 이내에 재산종류별로 계산하여 5억 원 이상인 경우로서 대통령령이 정하는 바에 의하여 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우

[관련조항]

구 상속세 및 증여세법(2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되고, 2010. 1. 1. 법률 제9916호로 개정되기 전의 것) 제15조(상속개시일전 처분재산 등의 상속추정 등) ① 피상속인이 피상속인의 재산을 처분하였거나 채무를 부담한 경우로서 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 이를 상속받은 것으로 추정하여 제13조의 규정에 의한 상속세과세가액에 산입한다.

1. 생략

2. 부담한 채무의 합계액이 상속개시일전 1년 이내에 2억 원 이상인 경우와 상속개시일전 2년 이내에 5억 원 이상인 경우로서 대통령령이 정하는 바에 의하여 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우

③ 제1항 제1호에 규정된 재산을 처분하여 받거나 재산에서 인출한 금액등의

계산과 재산종류별 구분은 대통령령으로 정한다.

구 상속세 및 증여세법 시행령(2008. 2. 29. 대통령령 제20720호로 개정되고, 2010. 2. 18. 대통령령 제22042호로 개정되기 전의 것) 제11조(상속세과세가액에 산입되는 재산 또는 채무의 범위) ① 법 제15조 제1항 제1호의 규정을 적용함에 있어서 재산의 처분금액 및 인출금액은 재산종류별로 다음 각 호의 구분에 따라 계산한 금액을 합한 금액으로 한다.

1. 피상속인이 재산을 처분한 경우에는 그 처분가액 중 상속개시일전 1년 또는 2년 이내에 실제 수입한 금액

2. 피상속인이 금전등의 재산(이하 이 조에서 “금전등”이라 한다)을 인출한 경우에는 상속재산중 상속개시일전 1년 또는 2년 이내에 실제 인출한 금전등. 이 경우 당해 금전등이 기획재정부령이 정하는 통장 또는 위탁자계좌등을 통하여 예입된 경우에는 상속개시일전 1년 또는 2년 이내에 인출한 금전등의 합계액에서 당해 기간중 예입된 금전등의 합계액을 차감한 금전등으로 하되, 그 예입된 금전등이 당해 통장 또는 위탁자계좌등에서 인출한 금전등이 아닌 것을 제외한다.

② 법 제15조 제1항 제1호 및 제2호에서 “대통령령이 정하는 바에 의하여 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우”라 함은 다음 각 호의 1에 해당하는 경우를 말한다.

1. 피상속인이 재산을 처분하여 받은 금액이나 피상속인의 재산에서 인출한 금전등 또는 채무를 부담하고 받은 금액을 지출한 거래상대방(이하 이 조에서 “거래상대방”이라 한다)이 거래증빙의 불비등으로 확인되지 아니하는 경우

2. 거래상대방이 금전등의 수수사실을 부인하거나 거래상대방의 재산상태등으

로 보아 금전등의 수수사실이 인정되지 아니하는 경우

3. 거래상대방이 피상속인과 제26조 제4항의 규정에 의한 특수관계에 있는 자로서 사회통념상 지출사실이 인정되지 아니하는 경우

4. 피상속인이 재산을 처분하거나 채무를 부담하고 받은 금전등으로 취득한 다른 재산이 확인되지 아니하는 경우

5. 피상속인의 연령·직업·경력·소득 및 재산상태등으로 보아 지출사실이 인정되지 아니하는 경우

④ 제2항의 규정을 적용함에 있어서 동 항 각 호의 규정에 의하여 입증되지 아니한 금액이 다음 각 호의 1의 금액 중 적은 금액에 미달하는 경우에는 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 것으로 추정하지 아니하며, 그 금액 이상인 경우에는 다음 각 호의 1에 해당하는 금액 중 적은 금액을 차감한 금액을 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 것으로 추정한다.

1. 피상속인이 재산을 처분하여 받은 금액이나 피상속인의 재산에서 인출한 금전등 또는 채무를 부담하고 받은 금액의 100분의 20에 상당하는 금액

2. 2억 원

⑤ 법 제15조 제1항 제1호에서 “재산종류별”이라 함은 다음 각 호의 구분에 의한 것을 말한다.

1. 현금·예금 및 유가증권

2. 부동산 및 부동산에 관한 권리

3. (1998. 12. 31. 삭제)

4. 제1호 및 제2호외의 기타 재산

5. (1998. 12. 31. 삭제)

2. 청구인의 주장 요지

(1) 상속관계의 실제상 피상속인의 생전 처분재산이 반드시 상속인에게 상속된다고 할 수 없고, 상속인이 피상속인의 생전 처분재산의 용도에 대해 항상 입증가능할 정도로 근접해 있는 것도 아니다. 그럼에도 불구하고, 이 사건 법률조항은 상속세 회피 방지라는 목적을 위해 피상속인의 생전 처분재산의 용도에 대한 입증책임을 상속인에게 전가시키고 있는바, 그 결과 상속인은 실제로 상속받지 못한 재산에 대하여도 상속세를 부담하게 되므로 이 사건 법률조항은 과잉금지원칙에 위배되어 청구인의 재산권을 침해한다.

(2) 이 사건 법률조항은 조세법률주의에 위반되며, 증빙자료의 구비 여부 등 비본질적인 요소의 유무에 따라 상속인들을 다르게 취급하므로 조세평등주의에도 위반된다.

3. 판단

가. 입법연혁과 헌법재판소의 선례

(1) 1981. 12. 31. 법률 제3474호로 개정된 구 상속세법은 제7조의2를 신설하여 상속개시일 전 1년 이내에 피상속인이 상속재산을 처분한 경우 그 금액이 재산종류별로 계산하여 5,000만 원 이상으로서 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 것 중 대통령령이 정하는 경우에는 그 금액을 상속세과세가액에 “산입한다”고 규정하였으며, 1990. 12. 31. 법률 제4283호로 개정된 구 상속세법 제7조의2는 위 기간을 ‘2년 이내’로, 위 금액을 ‘1억 원’으로 변경하였다.

위 각 조항에 대하여 헌법재판소는 1994. 6. 30. 선고 93헌바9 결정, 1995. 7. 21.

선고 92헌바27 등 결정, 1995. 9. 28. 선고 94헌바23 결정 및 2003. 12. 18. 선고 2002헌바99 결정에서 위 조항 중 ‘용도가 객관적으로 명백하지 아니한 것 중 대통령령으로 정하는 경우’를 추정규정으로 보지 아니하고 간주규정으로 해석하는 것은 헌법에 위반된다는 한정위헌 결정을 선고하였다.

그 결정이유의 요지는, 과세관청이 피상속인의 자금을 추적하여 상속세 과세자료 포착하는 것은 쉽지 아니한 반면 상속인은 피상속인과 근접한 생활영역에 있기 때문에 과세관청에 비하여 피상속인의 경제활동을 확인하기가 쉬운 점에 비추어 입증책임 전환의 필요성이 인정되지만, 만약 위 규정을 간주규정으로 해석하면 상속인이 상속을 받지 아니하였다는 반증이 있음에도 불구하고 과세에 대하여 다탈 길을 막아 버리므로 재산권 등을 침해하여 헌법에 위반되고, 위 규정을 추정규정으로 해석하는 경우에는 상속인이 상속세 부과처분에 대하여 다탈 수 있고, 구체적인 소송과정에서 법원의 판단으로 상속인이 상속하지 않았다고 인정되는 경우에는 상속세과세가액에 산입하지 아니할 수 있으므로 헌법에 위반되지 않는다는 것이다.

(2) 위와 같은 헌법재판소의 한정위헌 결정의 취지에 따라 개정된 구 ‘상속세 및 증여세법’(1996. 12. 30. 법률 제5193호로 개정된 것) 제15조 제1항은 피상속인의 처분재산액 등이 상속개시일 전 1년 이내에 재산종류별로 계산하여 2억 원 이상인 경우로서 대통령령이 정하는 바에 의하여 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우에는 이를 “상속인이 상속받은 것으로 추정하여 상속세과세가액에 산입한다”고 규정함으로써, 위 조항을 추정규정으로 개정하였다.

그 후 개정된 구 ‘상속세 및 증여세법’의 조항들은 위 기간과 금액을 일부 변경

하여온 바, 이 사건 법률조항은 상속세과세대상에 산입하는 상속재산을 ‘상속개시일 전 1년 이내에 재산종류별로 계산하여 2억 원 이상인 경우와 상속개시일 전 2년 이내에 재산종류별로 계산하여 5억 원 이상인 경우’로 확대하였다.

나. 이 사건 법률조항의 위헌 여부

앞서 본 바와 같이, 헌법재판소는 구 상속세법(1996. 12. 30. 법률 제5193호로 개정되기 전의 것) 제7조의2 제1항 중 ‘용도가 객관적으로 명백하지 아니한 것 중 대통령령으로 정하는 경우’를 추정규정으로 보지 아니하고 간주규정으로 해석하는 것은 헌법에 위반된다는 한정위헌 결정을 한 바 있는데, 위 선례들은 위 조항을 추정규정으로 해석하는 경우에는 합헌이라는 취지이고 이 사건에서도 위 결정의 논리를 그대로 적용할 수 있으므로, 이를 기초로 하여 다음과 같이 판단한다.

(1) 과잉금지원칙 위반 여부

(가) 입법목적의 정당성 및 방법의 적절성

상속세제도는 국가 재정수입의 확보라는 일차적인 목적 이외에도 자유시장경제에 수반되는 모순을 제거하고 사회정의와 경제민주화를 실현하기 위하여 국가적 규제와 조정들을 광범위하게 인정하는 사회적 시장경제질서의 헌법이념에 따라 재산상속을 통한 부의 영원한 세습과 집중을 완화하여 국민의 경제적 균등을 도모하려는 목적도 아울러 가지는 조세제도이다(헌재 2003. 1. 30. 2001헌바61, 판례집 15-1, 25, 34).

그런데 상속세는 다른 세목에 비하여 세원 포착이 어렵고 조세면탈이 극심하여, 우리 세법은 다른 세목과는 달리 상속세의 부과권에 10년 또는 15년의 장기 제척기간을 인정하는 등 상속세 회피의 소지를 축소함과 아울러 국가 재정수입의 확

보 및 공정과세를 달성하기 위한 제도를 인정하고 있다. 이러한 맥락에서, 피상속인이 상속개시 전에 재산을 처분하여 과세자료의 포착이 쉽지 않은 현금 등으로 상속인에게 증여 또는 상속함으로써 상속세를 부당하게 경감하는 것을 방지하기 위한 이 사건 법률조항의 입법목적은 정당하다(헌재 2003. 12. 18. 2002헌바99, 판례집 15-2하, 547, 556 등 참조).

그리고 이 사건 법률조항은 피상속인이 상속개시 전 일정 기간 내에 처분한 재산이나 인출한 금액을 상속인이 상속받은 것으로 추정하여 그 용도에 대한 입증 책임을 상속인에게 지게 하고, 상속인이 이를 입증하지 못한 경우 상속세과세가액에 산입함으로써 상속세의 부당한 회피행위 방지에 기여하므로 그 방법의 적절성이 인정된다.

(나) 침해의 최소성

1) 조세소송에 있어서 과세요건사실에 대한 입증책임은 과세관청이 지는 것이 원칙이나, 과세자료의 대부분이 납세자가 지배하는 생활영역에 있는 관계로 과세관청의 정확한 입증이 사실상 불가능하다고 인정되는 경우에는 입증책임의 전환을 인정할 수 있다. 비록 오늘날의 생활상에 비추어 볼 때 상속인이 피상속인의 경제활동을 인지하고 확인하는 것이 이전보다 어려워졌다고 할 수도 있을 것이나, 일반적으로 상속인은 피상속인과 동일한 또는 근접한 생활영역에 있기 때문에 과세관청에 비하여 피상속인의 경제활동을 확인하기가 훨씬 쉽다는 점을 부인하기는 어렵다(헌재 2006. 4. 27. 2003헌바79, 판례집 18-1상, 503, 518 등 참조). 한편, 금융실명제가 정착되어 시행되고 있는 상황에서도 과세관청에서 현금이나 현물에 대한 과세자료를 정확하게 포착하는 것은 어려우며, 상속재산이 상속인에게 상속

되었다는 사실을 일일이 입증하는 것은 과세행정상 불가능에 가깝다. 따라서 이 사건 법률조항이 위와 같은 현실적 어려움들 속에서 상속세 회피행위를 방지하고 공평과세의 이념을 실현하기 위하여 입증책임의 전환이라는 입법수단을 선택한 것은 일응 불가피한 조치로 볼 수 있다(헌재 2003. 7. 24. 2000헌바28, 판례집 15-2상, 38, 50 참조).

2) 이 사건 법률조항이 앞서 살핀 바와 같은 추정규정인 이상 구체적인 소송과정에서 법원의 판단을 통하여 상속인이 상속하지 아니하였다고 인정되는 경우에는 그 적용이 배제되어 상속인이 억울하게 상속세를 납부하는 경우를 제도적으로 방지할 수 있으므로 이로써 피상속인의 재산처분행위만을 이유로 상속인에게 불이익한 처우를 받게 하는 것은 아니라 할 것이다.

또한 이 사건 법률조항에 의하여 상속인이 입증해야 하는 범위는 피상속인의 모든 경제활동 또는 재산처분행위가 아니라 상속개시일 전 1년 또는 2년 이내의 2억 원 또는 5억 원 이상 고액의 처분재산 중 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 일정한 금액으로 한정되고, 신용카드 거래나 계좌이체, 현금영수증 등을 통한 거래가 빈번한 오늘날에 있어서 그 금액의 입증이 상속인에게 불가능하거나 아주 곤란한 것만도 아니라 할 것이다.

3) 위와 같이 제한된 금액 범위에 국한하여 납세자에게 입증책임을 지우고 있는 이 사건 법률조항은 납세자의 기본권 제한을 최소화하기 위한 장치를 마련하고 있다고 할 것이므로, 침해의 최소성 원칙에 위배되지 아니한다.

(다) 범의의 균형성

이 사건 법률조항은 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 피상속인의 재산처분

액에 관한 입증책임을 상속인에게 전환하고, 그 입증을 다하지 못하면 그 금액만큼 상속세과세가액에 산입하여 상속인에게 상속세를 부담하도록 하고 있다. 그러나 앞서 본 바와 같이, 상속인은 피상속인의 경제활동을 확인하기가 상대적으로 쉽고 상속인이 입증해야 하는 범위도 비교적 제한적이므로, 상속인이 지는 입증의 번거로움 내지 재산권에 대한 제한에 비하여 부당한 상속세 회피행위를 방지하고 사회정의와 공평과세를 실현한다는 이 사건 법률조항이 추구하는 공익이 훨씬 크다 할 것이다. 그러므로 이 사건 법률조항은 법익의 균형성 원칙에 위배되지 아니한다.

(라) 소결

따라서, 이 사건 법률조항은 과잉금지원칙에 위배되어 청구인의 재산권 등을 침해한다고 할 수 없다.

(2) 청구인의 기타 주장에 대한 판단

청구인은 이 사건 법률조항이 조세법률주의에 위반된다고 주장하나, 이에 대한 구체적인 주장이 없고, 이 사건 법률조항은 조세법률주의와 직접 관련되는 조항도 아니므로 위 주장에 대하여 별도로 판단하지 아니한다.

청구인은 이 사건 법률조항이 증빙자료의 구비 여부 등 비본질적인 요소의 유무에 따라 상속인들을 다르게 취급하므로 조세평등주의에 위반된다고 주장하는바, 청구인의 주장은 이 사건 법률조항이 과잉금지원칙에 위배된다는 것에 다름 아니므로 위 주장에 대하여도 별도로 판단하지 아니한다.

4. 결론

그렇다면 이 사건 법률조항은 헌법에 위반되지 아니하므로, 아래 5.와 같은 재

판관 민형기, 재판관 이동흡, 재판관 목영준의 반대의견을 제외한 나머지 관여 재판관 전원의 일치된 의견으로 주문과 같이 결정한다.

5. 재판관 민형기, 재판관 이동흡, 재판관 목영준의 반대의견

우리는 이 사건 법률조항이 과잉금지원칙에 위배되어 재산권을 침해하여 헌법에 위반된다고 생각하므로 다음과 같이 반대의견을 밝힌다.

가. 목적의 정당성 및 방법의 적절성

상속세의 부당한 회피행위를 방지한다는 이 사건 법률조항의 입법목적은 그 정당성이 인정된다. 그리고 이 사건 법률조항이 그러한 입법목적 달성에 기여함은 수긍할 수 있다.

나. 침해의 최소성

이 사건 법률조항은 일정한 시기적·금액적 요건을 충족하면 무조건 납세자에게 입증책임을 전가하는데, 이러한 입증책임 전환하는 대신 구체적인 소송 과정에서 과세관청의 입증책임을 완화하는 방법으로 충분히 그 입법목적을 달성할 수 있다. 즉, 과세처분에 대한 소송 과정에서 과세관청이 과세요건사실의 존재를 경험칙에 비추어 추정케 하는 사실까지만 입증하게 하고, 납세의무자가 그 경험칙 적용의 대상이 되지 않는다는 간접반증을 제시하지 못하는 한 그 용도 불분명한 금액을 상속인이 상속받은 것으로 추인함으로써 상속세 회피행위를 규제할 수 있는 것이다(대법원 2000. 10. 13. 선고 98두3556 판결; 대법원 2009. 9. 24. 선고 2009두7103 판결 참조). 가령, 피상속인이 사망하기 5년 전부터 중질환으로 사망할 때까지 사업활동을 전혀 하지 못하고 있다가 사망하기 불과 3개월 이전부터 5일 이전까지 사이에 수회에 걸쳐 자신 소유의 부동산 대부분을 처분한 사실을 과세관청에서

입증하면, 상속인이 위와 같은 특수한 사정이 있었음에도 자신이 상속받지 않았다는 간접반증을 제시하지 못하는 이상 경험칙상 그 부동산 처분대금이 현금 또는 채권의 형태로 상속인에게 상속되었다고 인정하는 것이다. 이러한 사실상 추정 또는 입증책임의 완화를 통하여 억울한 납세의무자가 발생할 가능성을 배제하면서도 상속세의 부당한 회피를 방지할 수 있는데도 불구하고, 이 사건 법률조항은 과세관청에게 과세요건사실의 존재를 추정하게 하는 사실에 대한 입증책임마저 면하게 하고 일률적으로 납세의무자에게 처분재산의 용도 등에 대한 입증책임을 지도록 하고 있다.

이 사건 법률조항은 과거 금융실명제가 실시되지 않았거나 그 시행 초기로서 금융실명제의 실효성이 제도적으로 보장되지 않았던 시기에 피상속인이 상속개시 전 재산처분 대금을 어떠한 용도에 사용하였는지, 사망 시점에 현금이나 예금 등의 형태로 상속인에게 은밀히 상속시켰는지 등에 대해 과세관청이 확인하는 것이 거의 불가능하였으므로 그 필요성이 인정되었던 규정이다(헌재 2003. 12. 18. 2002헌바99, 판례집 15-2하, 547, 557 참조). 그런데 오늘날 금융실명제가 정착되어 차명거래가 거의 불가능하고 예전과는 달리 과세관청에서 방대한 소득자료 및 거래 자료를 보유하고 있는 상황에서 여전히 이 사건 법률조항의 필요성이 인정된다고 보기 어렵다.

따라서 이 사건 법률조항은 침해의 최소성에 위배된다.

다. 법익의 균형성

이 사건 법률조항은 상속개시일 전 1년 이내의 재산 처분액이 2억 원 이상인 경우와 상속개시일 전 2년 이내의 재산 처분액이 5억 원 이상인 경우로서 대통령

령이 정하는 바에 의하여 용도가 객관적으로 명백하지 않은 경우에 그 재산 처분액을 상속인이 상속받은 것으로 추정한다. 그러나 처분재산에 대한 용도가 명백하지 아니한 것과 상속받은 사실이 경험칙상 반드시 연관된다고 할 수도 없고, 피상속인의 사망 전 1년 또는 2년 이내에 처분한 재산의 가액이 2억 원 또는 5억 원 이상인 경우라 하여 반드시 상속인의 입증이 용이하다고 할 수도 없다. 게다가 오늘날 가족구성원의 결속이 현저히 이완되고 가족의 경제생활이 개별화·은비화되고 있는 사회적 상황에서, 피상속인이 생전에 자신의 재산처분 사실 또는 자금의 사용내역 등을 일일이 상속인에게 알려 준다는 것은 매우 이례적인 일이다(헌재 2003. 12. 18. 2002헌바99, 판례집 15-2하, 547, 559 참조). 그런데 이 사건 법률조항이 포괄적인 입증책임의 전환을 인정한 결과, 과세관청과 납세의무자 모두 입증을 하지 못한 경우에는 상속인이 상속받은 사실이 없는데도 불구하고 상속세를 부담하는 경우가 생기게 된다. 상속인이 상속받지도 않은 재산에 대하여 상속세를 부담하게 된다면 상속인의 재산권 침해의 정도가 심히 가혹하다 아니할 수 없다.

더욱이 이 사건 법률조항은 재산 처분액이 '재산종류별로 계산하여' 2억 원 또는 5억 원 이상인 경우로서 그 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우에 상속받은 것으로 추정하여, 단 1회의 처분액이 아니라 피상속인이 1년 또는 2년의 기간 동안 처분한 재산의 금액을 재산 종류별로 합산하도록 규정하고 있다. 그런데 피상속인이 사망하기 전에 비교적 소액의 금액을 각각 다른 용도로 지출한 경우로서 그 합산액이 2억 원 또는 5억 원 이상인 경우에는 상속인이 각각의 지출용도를 입증하기가 매우 곤란할 수 있다. 이러한 경우까지 무조건적으로 상속인에게 입증 책임을 지우고 입증을 하지 못한 경우 고율의 상속세를 과세하는 이 사건 법률조

항은 그로 인해 달성할 수 있는 조세행정상의 편의 및 상속세 회피행위 방지라는 공익에 비해 상속인의 재산권 제한의 정도가 극심하여 두 법익 사이에 적절한 균형이 유지되고 있다고 할 수 없다.

우리 세법 체계상으로도 과세처분에 대한 입증책임을 납세자에게 완전히 전환한 규정은 매우 드물다. 설령 입증책임을 인정한다 하더라도 납세자 자신의 행위와 관련한 과세요건에 대하여만 납세자에게 입증하게 하고 있지, 이 사건 법률조항과 같이 자신의 행위와는 무관한 사항에 대하여 포괄적으로 납세자에게 입증책임을 지우는 규정은 찾아보기 어렵다. 외국의 입법례를 보더라도, 이 사건 법률조항과 같이 재산 처분액의 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우 입증책임을 납세자에게 전가하는 규정은 그 유례를 찾아보기 어렵다.

결론적으로, 이 사건 법률조항이 추구하는 공익에 비해 상속인의 재산권 제한이 아주 심하므로 법익의 균형성 원칙에 반한다 할 것이다.

라. 결론

그렇다면, 이 사건 법률조항은 과잉금지원칙에 위배되어 상속인의 재산권을 침해하므로 헌법에 위반된다.

2012. 3. 29.

재판장 재판관 이강국 이 강 국

재판관 김중대 김 중 대

재판관 민형기 민 형 기

재판관 이동흡 이 동 흡

재판관 목영준 목 영 준

재판관 송두환 송 두 환

재판관 박한철 박 한 철

재판관 이정미 이 정 미