지방세 엄격해석법리와 법형성과의 관계

행정자치부 지방세정팀 | 서기관 | 전 동 흔

1. 의 의

지방세법의 해석을 함에 있어서 국세기본법 제18조의 규정에 의거 세법의 해석 · 적용에 있어서는 과세의 형평과 당해 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당히 침해되지 아니하도록 하여야 하고, 지방세를 납부할 의무가 성립한 소득 · 수익 · 재산 · 행위 또는 거래에 대하여는 그 성립 후의 새로운 세법에 의하여 소급하여 과세하지 아니하며 세법의 해석 또는 지방세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석 또는 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석 또는 관행에 의하여 소급하여 과세되지 아니한다라고 규정하고 있다.

그리고 조세법을 해석함에 있어서 조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하며, 특히 감면요건 규정 가운데에 명백히 특혜규정이라고 볼 수 있는 것은 엄격하게 해석하는 것이 조세공평의 원칙에도 부합하는 것이다(대법원 2003. 1. 24. 선고 2002두9537 판결 참조).

과세관청에서는 구체적인 법적 분쟁이 제기되었을 때, 적용할 법규범이 없다고 해서 과세하지 않아서는 아니될 것이다. 여기서 과세관청은 법을 해석하여 법규범속에서 법을 발견하고 때로는 법을 적극적으로 적용하기 위한 형성행위를 하게 된다. 그러면 과세관청은 지방세법 규범중 일부 규정이 지닌 고유한 특성인 추상성, 개방성 및 미완성성 등으로 인해 지방세법규정이 불명확하다고 할 때, 그 불명확함을 이유로 과세여부를 판단하지 않고 방치할 수가 없는 것이며 나아가 과세권자 이익만을 위하여 해석하는 경우에는 더욱더 문제가 되는 경우도 발생되고 납세자의 입장에서 보면 추후 소송들을 통하여 구제되었다고 하더라도 그 피해를 치유하는 데는 한계가 있다.

2. 엄격해석 원칙의 내용

(1) 범위

엄격해석의 원칙은 조세법의 해석에 있어 엄격해석의 원칙상 법의 문언에 따라 엄격하게 해석하여야 하고, 법의 흠결을 유추해석으로 메우거나 행정편의적인 확장해석을 하는 것은 허용되지 않는다. 따라서 엄격해석의 원칙은 필연적으로 세법의 해석에 있어서 문리해석을 그 근간으로 하지만 조세법의 해석방법이 문리해석에 국한되어야 한다는 것은 아니다. 문언의 개념은 상대적이고 세법의 규율대상 자체가 수시로 변하는 한편, 세법은 여러 가지 경제정책적 목적 및 사회보장적 목적을 수행하고 있으므로 문언해석상 의문이 있을 경우에 조세법에 있어서도 목적론적 해석이 허용된다고 해야 한다.

판례 엄격해석의 원칙과 입법취지를 고려한 사례

수도권정비계획법의 입법 취지는 수도권에 과도하게 집중된 인구 및 산업의 적정배치를 유도하여 수도권의 질서 있는 정비와 균형 있는 발전을 도모함에 있고, 같은 법 제6조 제1항은, 과밀억제권역이란 인구 및 산업이 과도하게 집중되었거나 집중될 우려가 있어 그 이전 또는 정비가 필요한 지역이고, 성장관리권역이란 과밀억제권역으로부터 이전하는 인구 및 산업을 계획적으로 유치하고 산업의 입지와 도시의 개발을 적정하게 관리할 필요가 있는 지역이라고 규정하고 있는바, 경기 김포군 검단면 일원이 인천광역시 서구로 편입됨에 따라 건설교통부가 1995. 12. 5. 성장관리권역에 속하는 "경기 김포군 검단면"을 "인천 서구 검단동"으로 행정구역을 변경하고, 권역은 그대로 성장관리권역으로 하기로 하는 내용의 입법예고를 하고 개정을 함으로써 구 수도권정비계획법시행령상(2000. 3. 28. 대통령령 제16766호로 개정

되기 전의 것) 검단동이 과밀억제권역에서 제외되는 지역으로 열거되었고, 인천 서구 검단동은 행정동으로 그 관할구역 안에 법정동인 마전동이 포함되어 있으며, 검단동이란 법정동이 별도로 존재하지 아니하는 점 등을 종합하면, 위 시행령이 과밀억제권역에서 제외되는 지역으로 열거하고 있는 검단동은 행정동으로 그 관할구역 안에 법정동인 마전동이 포함되어 있으므로 마전동은 과밀억제권역이 아니라 성장관리권역에 속한다고 해석하여야 할 것이고, 이러한 해석은 위 시행령이 개정되면서 제9조 [별표 1]의 과밀억제권역에서 제외되는 지역인 "서구 검단동"을 "서구 대곡동 · 불노동 · 마전동 · 금곡동 · 오류동 · 왕길동 · 당하동 · 원당동"으로 변경한 점에 비추어 보더라도 뚜렷하며, 또한, 엄격해석의 원칙에 위배된다고 할 수도 없다(대법원 2003. 1. 24. 선고 2002두9537 판결)

(2) 적용

엄격해석의 원칙은 조세법률주의의 근거하에서 조세법에 따라 해석되고 나아가 조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하며, 특히 감면요건 규정 가운데에 명백히 특혜규정이라고 볼 수 있는 것은 엄격하게 해석하는 것이 조세공평의 원칙에도 부합한다는 취지에서 해석이 되어야 한다는 것이다.

그러므로 지방세법을 해석함에 있어서 세법공평의 원칙이나 경제적 실질의 파악을 위하여는 유추해석이나 확대해석이 허용되어야 한다는 설이 있는가 하면 세법이 재산권의 침해법규이며 법적 안정성이 강하게 요청되는 법률이므로 그 해석을 유추하거나 확대하는 것은 금지되어야 한다는 견해도 있다.

따라서 조세법률주의에 충실한 해석이 되려면 무엇보다도 그 문언에 충실한 해석이 근간이 되어야 할 것이며, 다만 그 문언의 개념에는 상대성이 있음을 인정하지 않을 수 없으므로 법률상의 용어가 수반하는 법적 안정성이나 예측가능성을 저해하지 않는 한계에서 법률규정의 취지 · 목적에 따른 목적론적 해석이 허용될 뿐이라고 하여야 할 것이다.

(3) 한계

지방세법을 규정함에 있어서 과세요건과 절차를 명확하게 규정하고 있으므로 세법의 해석에 있어

서도 세법의 문언에 충실한 문리해석이 중심이 되며, 논리해석은 보충적으로 적용하는 것은 인정되나 유추해석과 확장해석은 허용되지 아니한다는 것이 대 원칙이다. 이는 그 의미가 명확하지 못하여 그 의미를 정확하게 알 수가 없는 경우에 「의심스러우면 납세자의 이익으로」 해석하여야 하고 납세자의 재산권보장 측면에서 타당한 것이다.

따라서 사실관계의 확인을 위한 입증책임은 어떤 요건사실에 대하여 확신을 가지지 못하게 되는 불이익으로서 그 불이익을 입는 자가 입증책임을 지게 되나, 조세법에서는 과세요건의 입증책임은 과세권자가 입증하여야 하고 이를 입증하지 못함으로써 납세자는 반사적인 이익을 얻게 되는 것이다.

3. 실질과세 원칙과의 조화 문제

(1) 의의

국세기본법 제14조의 규정에서 과세의 대상이 되는 소득 · 수익 · 재산 · 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용하고 세법중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득 · 수익 · 재산 · 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다라고 규정하고 있다. 실질과세의 원칙은 세법의 해석 및 과세요건 사실의 검토 · 확인에 있어서 조세부담의 공평이 이루어지도록 경제적 의의 및 실질에 따라 해석하고 판단해야 한다는 세법 고유의 원칙이다. 이 실질과세의 원칙은 조세법에 본래적으로 내재하는 조리로서 시인되어야 하는 것이고 실정법에 성문화된 것은 이를 창설적 규정으로 해석할 것이 아니고 이 원칙의 존재를 확인하고 선언하는데 불과한 선언적 규정으로 이해해야 한다는 것이 지배적 태도라고 할 수 있다.

이 경우의 실질의 의미는 조세가 응능부담의 원칙에 따라 공평하게 부과되어야 한다는 사회적 당위성을 가진 경제적 부담이라고 보아야 할 것이므로 그 경제적 실질이 어디에 있는가를 추구하여야 하는 것이다. 또한 경제적 실질은 경제력의 표현으로서의 소득 · 수익 · 부가가치 · 부당이득 · 상속증여재산과 같은 경제적 존재에 관한 실질과 그러한 경제력이 귀속되는 주체적 실질을 모두 말하는 것이다.

과세의 대상이 되는 소득 · 수익 · 재산 · 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속자가

따로 있는 때에는 사실상의 귀속자를 납세의무자로 하여 국세를 부과한다. 조세는 경제적인 거래 또는 경제적 이득에 부과되는 것이므로 표면상으로 명의자가 있더라도 실질적인 거래자나 그 귀속자에게 부과함으로써 응능부담의 원칙에 따라 과세의 공평을 기하려는 데 있다.

세법상의 과세표준계산에 관한 규정은 소득 · 수익 · 재산 · 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다(기법 14 ②). 이 원칙은 경제적 부담의 실질적 공평을 이룩하는 한편 거래행위의 형식을 위장하거나 거래행위를 우회하여 실질적으로는 1개의 거래를 수개로 분할하거나 또는 수개의 거래를 1개의 거래로 표시하여 탈법적으로 조세를 회피하는 것을 방지하기 위한 것이다.

(2) 실질의 범위

조세법률관계에서 형식 · 외관과 그 실질내용이 서로 다른 경우에 그 실질내용에 따라 과세하여야 한다는 원칙으로 실질주의라고도 한다. 이는 담세능력을 고려한 적정과세를 실현하고 또한 실질과 어긋나는 법적 형식을 통하여 조세부담을 회피하는 수단을 방지하고자 하는 원칙이다. 이는 과세요건의 사실을 판단함에 있어서 법형식, 외관만을 기준으로 하면 사실상 담세력이 없는 곳에 과세하게 되어 조세부담이 불공평하게 되므로 경제적인 실질에 의거하여 과세하는 것이 공평과세를 실현하는데 기여하므로 내재된 선언적 · 확정적인 규정에 해당하는 것이다. 실질에 대해 경제적 실질설과 법적 실질설이 대립되고 있으며 그 이론적인 근거는 다음과 같다.

(가) 법적 실질설

조세법률주의가 지배하는 조세법하에서 실질의 개념은 법적인 실질을 기준으로 판단하는 것으로 법형식과 법실질이 차이가 있을 경우 법실질이 적용되어야 한다는 것으로 조세법의 해석 · 법적용에 있어 과세물건의 귀속, 존부판정 등은 법령의 형식, 명의, 외관에 구애되지 말고 숨겨진 「실제의 법률관계」를 기준으로 하여야 한다. 경제적 실질은 조세법률주의를 형해화할 수가 있으며, 경제적 이익이라는 불확정적인 용어를 사용함으로써 과세관청의 자의적인 과세를 용인하는 결과를 초래하여 납세자의 권익을 침해할 우려가 있으므로 실질의 의미를 소극적 · 제한적으로 파악하여 법적인 실질과세로 하여야 한다.

(나) 경제적 실질설

세법의 해석 및 과세요건 사실인정에 있어서 법형식(법실질)과 경제적 실질이 대립하는 경우 경제적 실질에 따라야 한다는 견해로서 이는 조세가 경제적 담세력이 있는 곳에 과세하는 것이 타당하기 때문에 경제적인 귀속자에게 과세함으로써 공평과세를 추구할 수가 있기 때문이다. 현재의 다수설에 해당한다.

(다) 실질과세원칙의 실제적용

지방세법시행령 제74조제2항의 규정에서 「여신전문금융업법」에 의한 시설대여업자가 차량 · 기계장비 · 선박 또는 항공기를 시설대여하는 경우에는 그 등기 또는 등록명의에 불구하고 시설대여업자(법 제105조제8항의 경우는 수입하는 자)를 법 제105조제1항의 규정에 의한 납세의무자로 본다라고 규정하고 있는바, 이는 리스자동차의 경우 리스이용자가 명의를 자동차등록부에 등록하더라도 리스회사가 납세의무자가 되는 것이다. 이는 취득의 실질귀속이 리스회사에 있음을 의미한다고 할 수 있다.

판례 신탁재산의 실질적인 귀속 범위

[1] 구 지방세법(2005. 1. 5. 법률 제7332호로 개정되기 전의 것)은 제182조 제1항에서 재산세 과세기준일 현재 재산세 과세대장에 재산의 소유자로 등재되어 있는 자를 재산세 납세의무자로 규정하면서, 같은 조 제5항에서 신탁법에 의하여 수탁자 명의로 등기 · 등록된 재산에 대하여는 위탁자를 납세의무자로 보도록 하는 규정을 두고 있는바, 이는 신탁법에 의한 신탁재산을 수탁자 명의로 등기하는 경우 취득세와 등록세는 비과세하면서 재산세 등은 등기명의자인 수탁자에게 부과하는 것이 실질과세의 원칙에 반한다는 비판을 수용하여 신탁법에 의하여 수탁자 명의로 등기된 경우에는 위탁자에게 재산세 납부의무를 부과하도록 하기 위한 규정으로서, 신탁법 제3조는 등기 또는 등록하여야 할 재산권에 관한 신탁은 그 등기 또는 등록을 함으로써 제3자에게 대항할 수 있도록 규정하고 있는 점 등과 아울러 살펴보면, 신탁법에 의한 신탁등기나 등록이 마쳐진 재산에 대하여만 적용되는 예외규정이라 보아야 하므로 신탁재산이라고 하더라도 신탁법에 의한 신탁등기나 등록이 마쳐지지 아니한 것에 대하여는 적용되지 않는다(대법원 2005. 7. 28. 선고 2004두8767 판결).

판례 사실상의 취득과 납세의무자

[1] 지방세법에 있어서 부동산 취득세는 재화의 이전이라는 사실자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로서 부동산의 취득자가 그 부동산을 사용, 수익, 처분함으로써 얻어질

이익을 포착하여 부과하는 것이 아니므로 지방세법 제105조 제1항의 '부동산의 취득'이란 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권 이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함한다.

[2] 건설회사의 부도로 주택보증회사가 신축 아파트에 관하여 분양보증계약에 따라 소유권보존등기를 경료한 경우, 그로 말미암아 주택보증회사가 실질적으로 소유권을 취득하느냐 여부에 관계없이 지방세법 제105조 제1항 소정의 취득세 과세대상이 되는 취득에 해당한다고 한 사례.(대법원 2002. 6. 28. 선고 2000두7896 판결)

판례 실질적인 취득의 의미

[1] 시설대여회사가 철도차량 제조자와 철도차량에 관한 매매계약을 체결하고 그 대금을 지급한 후 이를 인도받았다면 이로써 시설대여회사는 철도차량을 승계취득하였다 할 것이므로 그 취득에 대한 취득세 납세의무자가 되는 것이고, 철도차량의 취득목적이 철도청에 시설대여하기 위한 것이고, 또한 철도차량은 철도청 이외의 자에게는 시설대여하기에 부적절하다 하여 달리 볼 것은 아니며, 구 지방세법시행령(1993. 12. 31. 대통령령 제14041호로 개정되기 전의 것) 제74조 제2항에서 납세의무자로 보고 있는 '사실상 취득한 자'라 함은 소유권 취득의 형식적 요건(등기·등록)을 갖추지는 못하였지만 그 실질적 요건을 갖추고 있는 자를 뜻한다고 할 것인바, 시설대여회사가 철도청과의 사이에 체결한 시설대여계약이 금융리스에 해당한다는 사실만으로 대여시설이용자인 철도청이 철도차량을 사실상 취득하였다고 볼 수는 없고, 대여기간 종료 후 시설대여회사에게 약정된 대금을 지급함으로써 비로소 소유권 취득의 실질적 요건을 갖추게 되는 것으로 보아야 할 것이므로 철도청이 철도차량 취득에 대한 취득세 납세의무자가 될 여지는 없다(대법원 1997. 7. 11. 선고 96누17486 판결).

(3) 실질과세와 엄격해석의 원칙과의 관계

조세법에 대하여 엄격해석의 원칙을 적용하는 것은 엄격하게 해석함으로서 조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니한다.

그러나 지방세법의 문안이 추상적이거나 모호한 규정이 있을 경우에는 어떻게 하여야 하는 것인가? 엄격하게 해석을 할 수가 있는지 여부와 법에 내재되어 있는 근간을 살펴서 실질에 따라 해석을

하여야 하는 가?

조세법에 대하여 엄격해석을 하는 경우에는 법에서 의도하고 있는 실질을 침해하는 경우가 발생하게 되어 오히려 조세법의 대원칙인 실질과세 원칙에 위배되는 문제가 발생하게 되는 것이다.

그러나 실질과세의 원칙을 너무 강조하게 되면 엄격하게 해석하여야 함에도 불구하고 자의적인 해석을 하게 되거나 나아가 지방세법을 형해화하는 문제도 발생하게 되는 것이다. 이와 같은 문제는 향상 조세법이 납세자의 재산권을 침해하는 재산권의 침해법규이며 법적 안정성이 강하게 요청되는 법률이므로 그 해석을 유추하거나 확대하는 것은 금지되어야 한다는점에서 볼 때에 법적인 요소를 감안하여 조화되어야 할 것이다.

4. 법형성행위와의 관계 및 적용[1)]

(1) 문제의 제기

지방세법시행령 제137조제1항제1호에서는 「도로법」에 의한 도로 그 밖에 일반인의 자유로운 통행에 공여할 목적으로 개설된 사도는 재산세를 비과세하나, 「건축법」제36조제1항의 규정에 의한 건축선 또는 인접대지경계선으로부터 일정거리를 띄어 건축함으로써 생긴 대지안의 공지는 재산세 비과세 대상에서 제외한다라고 명문의 규정을 두고 있다.

그럼에도 불구하고 최근 판례에서는 사도부분이 건축법 등 관계 규정에 의하여 건축선으로부터 띄어야 할 거리를 둠으로 인하여 생긴 공지라 하더라도 그 이용현황, 사도의 조성경위, 대지소유자의 배타적인 사용가능성 등에 비추어 대지소유자가 불특정 다수인의 통행로로 이용되고 있는 사도에 대하여 독점적이고 배타적인 지배권을 행사할 가능성이 없는 경우에는 재산세 비과세 대상에서 제외되는 대지안의 공지로 볼 수 없다(대법원 2005.1.28 선고, 2002두2871 판결)라고 판시하고 있어 실질관계에서 대지안의 공지를 설명하고 있는 것이다.

1) 이명구, 법관의 헌법과 법률에의 기속. 법관에 의한 법창조와 한계문제를 중심으로, 사회과학논총(한양대 사회과학대학) 제2집, 1993, 381~395면 참조

이와 같이 어떠한 사안이 재판절차에 제기되었을 경우, 그 사안에 관해 결정을 제시하여야 할 때 어떠한 형식이 되더러도 재판 결정을 선고하게 될 것이다. 그리고 법원의 심판 결정의 효력은 지방세 운영상에 지대한 영향을 주게 되는 영향을 지니고 있기 때문에 더욱 중시되지 않을 수 없다. 이는 법원 결정의 효력으로는 기속력과 법규적 효력을 들 수 있다. 여기서 제기되는 것이 지방세법상 명문의 규정이 있음에도 불구하고 법원이 지방세법을 해석 함에 있어 실제로는 법을 형성하거나 법률을 새로운 의미로 변경시키는 것은 아닌가 하는 점이다.

그렇다면 대법원이나 헌법재판소에서가 재판절차를 진행함에 있어 법창설 또는 법형성의 기능을 수행한 것으로 볼 수 있는 결정례는 없는가하는 점과 과세관청에서 지방세법을 집행할 때 이와 같은 법형성행위와 같은 해석에 따라 운영을 할 수가 있는가 하는 점이 쟁점사항에 해당하는 것이다.

왜냐하면 위와 같이 지방세법시행령 제137조제1항제1호의 단서에서는 대지안의 공지는 비과세 대상에서 제외하고 있지만 대지안의 공지라도 불특정 다수인의 통행로로 이용되고 있는 사도에 대하여 독점적이고 배타적인 지배권을 행사할 가능성이 없는 경우에는 재산세 비과세 대상에서 제외되는 대지안의 공지로 볼 수 없다 라고 하는 것은 일종의 법형성행위에 해당하는 것이다. 대법원 판결이나 헌법재판에 의한 법형성이라는 문제는 대법원이나 헌법재판소가 결정을 선고함에 있어 적극적으로 법을 보충하거나 법을 창설한 사례이다. 여기서 법형성이라 함은 법창설행위를 의미하나 이에 대해 법의 계속형성이라는 용어를 사용하기도 한다.

(2) 법형성의 개념

법형성은 법원에서 법을 해석하고 적용하는 과정에서 새로운 법발견의 일종으로 활용되고 있는 실정이다. 특히 현대에 들어 법형성의 개념은 주로 법률에 대한 흠결의 확인과 보충하는 방법으로 법원에서 적용되고 있다. 법의 해석을 간단하게 법원의 행동 그 자체로서가 아닌 법문에 대한 법원의 행동과의 관계까지도 포괄하는 것으로 파악한다면, 법형성이라는 관념은 법이 이제까지 인식된 상황과는 다른 형태로 발전되는 것을 의미하게 된다. 이 경우에는 법 흠결의 보충과 법률의 정정의 경우에 있어서는 물론이고 예외적으로 법의 해석영역에서도 나타날 수 있게 된다.

법형성 문제는 법원에서는 민사나 행정재판의 판결에서 적용되는 것이 통상의 사례인 것이다. 따라서 행정재판의 일부인 조세 소송에 있어서도 마찬가지로 법 발견의 문제가 발생되는 것이다. 사실

적 · 법적 발전으로 인해 이제까지 명백하고 완벽한 규정은 흠결이 있고, 보충이 필요하며 그리고 보충할 수 있는 것으로 변질되게 된다.

법의 흠결을 찾아 보충하는 것이 허용되는 것은 절차를 진행함에 있어 법률을 준수하여야 한다는 것과는 다른 측면에서 그 정당성이 인정된다. 그것은 사회관계와 사회정책적인 가치관의 영역에서 사회관계나 가치관의 변경으로 인하여 규범내용이 개정될 수 있는 경우에 허용되나 그러한 변화에 의거하여 법규정의 흠결이 초래되는 정도에 따라, 법률은 그 규정이 목표로 한 모든 사례에서 적절한 해결책을 제시할 수는 없는 것이라 할 것이다.

(가) 유형

법형성과 관련하여 구체적으로 제기되는 法發見은 세가지 유형으로 통상 구분되고 있다. 즉 규범내재적인 법형성, 규범외부적인 법형성 그리고 규범상충적인 법형성 등이 소개되고 있다.

이러한 것은 법원의 인정여부 및 인정정도와 밀접한 관련성을 지니고 있다. 법원에 의한 법형성은 불완전하거나 하자있는 법률조항(법률의 흠결)에서 법적인 가치를 스스로 발견하여 판결의 근거로 삼을 수 있는 법원의 권한을 의미하기도 한다.

판례는 당시의 법원의 판결을 의미하는 것이고, 특히 법형성과 관련되는 것이다. 판례에 대해서 어느 정도 일반화시킬 수 있을 정도로 정확하고 통일적인 개념은 발견하기 어려우나 법원의 판결이 동일사안에 대하여 계속적으로 누적된 법원의 판결이라는 판례의 개념이 있다. 판례는 확고한 대법원의 판결이나 현법재판소의 판결이 법형성 과정에서 이루어진 중요한 법적 견해로 이해된다고 볼 것이다. 그렇지만 판례는 지방세법 등에서 말하는 법이 아니며, 또한 법률도 아니다. 그러나 어떠한 경우에도 기존의 판결이 향후에도 그와 같은 판결이 된다는 기판력을 감안하고 법적 안정성을 고려하여 판결의 선례도 중요한 요소라고 할 수도 있다.

① 규범내재적인 법형성 (법창조행위)

규범내재적인 법형성 (법창조행위)이라 함은 규범의 적용을 의미하고 경우에 따라서는 일반조항을 고려하면서 이루어진다. 통상 이러한 경우는 사법적인 법실현의 분야에서 대상이 된 법규범을 구체화

할 현실적인 필요성으로 인해 제기되는 것이다. 법원에서 법을 해석하고 적용하는 과정에서 개별 법률에 대해 어느 정도의 범위내에서 이것이 가능한가의 문제는 입법권자가 법원에게 보편성과 특수성에 관해 위임한 정도에 따라 달리 나타나게 된다. 그런데 여기서 통상 법형성이라고 할 때, 이러한 경우에 대해서까지 거기에 포함시키는 것은 아니다.

② 규범외부적인 법형성 (법창조행위)

규범외부적인 법형성 (법창조행위)이라 함은 법률의 흠결을 보충하는 것을 말하고, 경우에 따라서는 일반조항, 기본권 또는 법의 일반원칙 등을 고려하면서 이루어진다. 이러한 사례는 판례 등을 통하여 이루어지고 있다.

이는 구체적인 적용과는 구별되어야 하며, 법원에서 법률의 적용한계를 벗어나고 그러한 법형성에 정당성을 부여받을 수 있는 범위, 즉 법률의 흠결이 있어야만 한다. 그러나 실제에 있어서는 법률에 따라 법을 적용하여야 하는 점을 고려할 때에 당해 법원을 기속하기 때문에 그 범위는 한정되어 있다고 할 수 있고 또 있다고 할지라도 아주 엄격하게 적용된다는 점에서 법원에서는 이러한 법형성을 수행하기는 어렵다고 할 수 있다.

즉 국회, 입법기관이 구체적인 문제를 인지하고 그 해결을 법원에게 위임하고자 하였거나 또는 실제로 법원이 정정할 수 있는 여부가 원칙적으로 확인되지 않았을 때, 법률의 흠결이 명백하고 보충적인 법발견이 입법부에 의해 시인된 것처럼 보이는 경우에도 해석방법을 선택함에 있어 법원에게 폭넓은 재량여지를 부여한다고 할 것이다. 이러한 이유에서 법원에서는 보충적인 흠결보완이 사례에 따라 달리 나타날 수 있는 경우에는 일반조항을 우선적으로 고려하여 판단하게 된다. 그러므로 법률은 일반성 · 추상성을 가지는 것으로서 법률규정에는 항상 법원의 법보충 작용으로서의 해석의 여지가 있다고 볼 것이다

규범내재적인 법형성과 규범외부적인 법형성은 상호간에 있어 다양하게 결합되어 나타날 수 있고, 그리고 법률의 흠결은 법의 일반원칙과 일반조항에 의거하여 해결하는 것으로 보게 된다. 그렇지만 법관이 재판을 함에 있어 규범내재적인 법형성과 규범외부적인 법형성에 관해 광범위하게 인정된다고 하는 경우에는 법규범의 진정한 적용과 확대된 보충 사이에 있어서의 한계를 설명하는 것은 어려움이 발생될 수도 있게 된다.

그렇지만 어쨌든 보충적인 법형성(창조행위)를 구체화하는 것은 그 자체가 본질적인 것이 아니고, 오히려 법의 부존재와 관련하여 구별되어야 한다고 할 것이다. 법률보충에 관한 해석기준으로서의 "개연성있는 의미"를 고려할 수가 없고 이러한 인식가능성이 있다는 것이 아니라 오히려 해석에 의해 조정되어야만 한다는 점에서 어려움이 있게 된다. 따라서 법의 해석과 흠결보충 사이에는 어떠한 근본적인 차이점도 없지만 규범적인 사법적 법형성의 일종에 지나지 않는다.

③ 규범상충적인 법형성 (법창조행위)

규범상충적인 법형성(법창조행위)이라 함은 법창설에 의한 기존 법규범의 파괴를 의미하고, 기본권이나 법의 일반원칙 등을 통하면서 이루어진다. 이러한 법형성은 법률의 정정이라고도 하며, 원칙적으로 판례의 대상이 될 수 없는 것이다. 물론 여기서 무엇을 법으로 보는지는 견해마다 다르다.

구체적으로 말하면, 법률의 의미에서부터 해석에 의해 조정된 의미와 목적에 이어 합헌적인 전체법질서에 이르기까지 다양하게 나타난다. 법률의 정정은 일반적으로는 법률내용의 정정, 법률규정으로부터의 의도적이고 계획적인 변형 또는 법문으로부터의 의도적인 상이함 등을 의미하는 것으로 이해된다. 그러나 법원은 결코 법률에 배치되게 결정해서는 안되고, 다만 법률이 헌법에 위반될 때에는 그렇게 할 수 있다. 그러나 제시된 전제조건이 충족된다면, 법형성적인 판례를 이용할 수 있다. 즉 입법자의 입법적 보완을 기다릴 것이 아니고, 오히려 이것이 일반적인 정의관념에 부합하고 그리고 법령상 해석원칙에 명백히 어긋나지 않고 논란의 여지없는 방법이라면, 법을 창설적으로 형성할 수 있을 것이다.

(나) 법발견과 법형성의 구별

헌법재판소는 헌법재판을 수행하는 과정에서 필연적으로 헌법을 해석하게 되고 헌법해석이 법해석의 일종임은 당연하다. 해석의 대상이 된 법령에 대한 해석을 함에 있어서는 다양한 해석가능성을 고려 할 수 있다는 점이다. 입법기관에서 법령을 아무리 명확하고 구체적으로 규정한다 할지라도, 그 법령을 적용하여야 하는 구체적인 사건들과 비교할 때에는, 필연적으로 법령의 규정들이 구체화되지 못하고 추상성이 나타나게 된다. 따라서 실제의 법적용에 있어 항상 다양한 해석가능성이 나타나게 되는 문제점이 있게 된다.

법발견과 법형성의 상호관계에서 보면 허용되는 해석과 금지되는 유추의 범위에 대한 사항일 것이

다. 즉, "법문의 가능한 의미"안에서 이루어지는 해석은 허용되지만 이를 넘어서는 것은 금지되는 유추이며, 따라서 해석과 유추의 한계는 "법문의 가능한 의미"라는 것이다. 그 이유는 무엇보다도 이런 구분법을 통해서는 법의 흠결이나 법관에 의한 법형성의 문제가 선명하게 드러나지 않기 때문이다. 구체적으로 말해, 만약 법원에 의한 법률해석이 법문언의 가능한 의미안에 머물러 있다면, 그것은 바로 법률로부터 해당되는 사안에 대한 법을 찾아내는 "법발견"에 불과하며, 해석에 의한 법발견에 대해 그 정당성이 있는 것이다. 이와 반대로 해당사안에 대한 법적 결정이 법문언의 가능한 의미를 넘어선 것이라면, 이것은 바로 규율되어야 할 사안에 대해 적합한 법규정이 존재하지 않는 소위 "법의 흠결"을 인정한 것이며, 이 경우 유추 등의 추론방식에 의한 법관의 법형성은 "법원의 법률에의 구속"의 원칙과는 서로 상충될 소지가 있다. 허용되는 "해석"이 법문의 가능한 의미안에서의 "법발견"을 의미한다면, 금지되는"유추"는 법의 흠결을 인정한 후 이에 대한 결정을 법문언의 가능한 의미를 초월해서 근거되는 "법형성"이라고 할 것다. 이렇게 본다면 "법문의 가능한 의미"는 비단 "해석"과 "유추"의 경계선일 뿐만 아니라 "법발견"과 "법형성"의 한계점이며, 또한 동시에 "법의 흠결"의 시작점이기도 하기 때문에 이런 이유로 인해 "유추" 등에 의한 "법형성"에 대해서도 그 정당성이 문제되고 있다.

"법문상의 가능한 의미"라는 기준은 무엇인가? 법학방법론상 "법문언의 가능한 의미"가 지니고 있는 점은 이 기준은 과연 어느 범위까지가 가능한 의미의 폭인가를 구체적으로 확정하지 못해 허용되는 "해석"의 범위를 명확히 제시하지 못할 뿐만 아니라, 이와 같은 기준의 모호성 때문에 "법의 흠결"과 그 정당성 여부가 문제되는 "법형성"의 범위까지도 확인되지 않는다. 따라서 허용되는 해석 "법발견"과 관련해서 법원은 법문의 가능한 의미의 폭을 나름대로의 해석기준에 따라 확정시킬 수밖에 없게 되는데 바로 여기에 "객관적 해석론"과 "주관적 해석론" 간의 논쟁이 있게 되고 어떤 해석기준을 중심으로 법문의 가능한 의미를 구체화하는가에 관한 것이다. 객관적 해석론은 "법의 목적"을 전면에 내세우는 반면, 주관적 해석론은 "입법자의 의사"를 중시한다. 분명한 점은 객관적 해석론과 주관적 해석론이 상정하는 "법문의 가능한 의미의 폭"은 각각의 기준에 따라 서로 다르게 설정된다는 것이다.

이와 마찬가지로 각각의 해석론에 의해 "법의 흠결"과 "법형성"의 범위도 달리 결정되며 "법문의 가능한 의미"는 허용되는 "법발견"의 한계점이자 동시에 "법형성"의 출발점이기도 하기 때문이다. 대부분의 경우 "법의 목적" 혹은 "전체적, 종합적 고찰"을 중시하는 객관적 해석론이 인정하는 법의 흠결의 범위는 비교적 좁은 반면, "입법자의 목적"을 전면에 내세우는 주관적 해석론이나 혹은 "문리"를 중시하는 법원의 입장이 바라보는 법의 흠결은 비교적 넓다. 이러한 과정에서 법해석은 법발견인지 아니면 법형성인지에 관한 논란이 제기된다. 이와 관련하여 대체로 세가지 견해로 유형화할 수 있다.

① 입법자 의도설

우선, 법해석의 본질적 성격이 장래지향적인 법창조이기보다는 과거지향적인 법발견에 있다는 견해로서 이는 통상 입법자의도설이라고 한다. 이에 따르면 법해석은 입법자의 의도에 따라 행해져야 한다는 것이다. 그 근거로는 법해석의 중립성과 다수결의 원칙 내지 권력분립의 원칙이 입각한다. 이에 대한 문제점으로는 입법자의 의도를 확인하기 어렵고, 입법자의 의도는 어느 수준의 일반성을 지녀야 하는가에 대해 불명확하며, 입법자의 의도에 구속된다고 할 때, 입법자의 의도에 따름으로 인해 불합리하고 바람직하지 못한 결과가 초래될 경우, 그러한 때에도 따르도록 하는 경우에는 또 다른 문제점을 야기할 수도 있다는 점 등이다. 이는 법령의 재판은 민주적인 정당성을 갖춘 입법자의 의사를 부인하는 것이라는 점에서 타당성이 결여된다고 할 수가 있다. 그렇기 때문에 법령의 의미를 명백히 침해한 경우에만 정당화될 수 있고, 또 그렇게 하기 위해서는 법령의 의미가 확실하여야 하는 데, 그것은 입법자의 의도를 따를 때에만 가능하다고 한다.

② 법형성의 일부

법해석을 법형성으로 파악하려는 견해는 법발견으로 파악하는 견해와 정반대의 논리이나 자유주의 법원리가 기초하고 있는 자유주의원리에 대한 이해와 설명에 오류가 있다는 점이고 비판법학은 법원리 사이의 경쟁관계와 모순관계를 구별하지 못하고 혼동하고 있다는 것이다.

③ 절충설

법해석을 법발견으로 보는 견해나 법형성으로 보는 견해 모두 문제점이 있다는 입장에서 양자를 절충하려는 견해로서 이에 따르면 법해석은 부분적으로 법발견적 성격과 법형성적 성격을 동시에 지니고 있으며, 그 어느 하나로 단순화시킬 수는 없다는 것이다. 즉 법해석은 원칙적으로 법발견으로 보아야 하지만, 법형성이 일정한 요건하에서는 가능하다고 보는 것이다.

예컨대 법원에서 재판을 하는 과정에서 근거할 법규나 선례가 없을 경우, 이러한 경우 법원에서는 그렇다고 해서 재판을 회피할 수는 없다. 이때 법관은 실무에 있어 규범외부적인 일정한 기준에 따라 판결을 하게 된다. 여기서 법원은 자의적으로 사법적 재량을 행사하는 것이 아니고 법의 일반원칙에 따라 법규를 해석하게 된다. 바로 이러한 점에서 법원이 어느 정도의 재량적이고 형성적인 판단을 행하게 된다는 것이다. 그렇지만 여기서 법원이 법을 만드는 것은 아니라는 점이다. 법관은 여기서 기존의 법규를 토대로 하여 판결을 하는 것이며, 이 법규는 법의 일반원칙을 선언하는 것인 동시에 법의

일반법원칙을 준수 하여야 한다는 것이다.

그렇지만, 이러한 절충적인 견해에 있어서도 법해석의 객관적 가능성을 추구한다 할지라도, 그것이 실제에 있어서는 엄격성을 중시하는지 아니면 형성적 성격을 강조하는지에 따라 실제로 구현된 법적 의미는 다르게 나타나게 된다는 점이 있게 된다. 법형성과 법발견은 분리하기 어렵고, 법원에서 결정을 선고하는 과정에서도 항상 반복되는 것이라고 할 수 있으나 그 중 어떠한 요소를 강조할 것인지는 법원이 지향하는 가치관에 의해 좌우될 수 밖에 없다.

(다) 법형성(법창조행위)의 실체

법형성 내지 법창조행위는 입법유사적 기능으로서의 법창설이나 정책형성적 기능의 측면을 지닌 법형성은 재판의 본질에 관한 인식과 밀접한 관련성을 지니고 있다.

대부분 기능적 측면에서 판례의 본질론으로서는 입법작용설이나 정치작용설을 인정하지만, 본질적 기능수행의 측면에서 볼 때, 법원이 수행하는 기능은 법인식 기능이 주된 역할이지 법창설기능이나 법형성기능이 핵심적인 것은 아닌 것이다. 다시 말하면 입법적(법창설적) 기능은 아무리 법원에게 허용한다 하더라도 그것은 최소한에 지나지 않고 예외적이고 소극적인 것에 지나지 않을 뿐만 아니라 부수적인 효과로서 나타나는 것이다. 기존의 상태에 대한 판단에 한할 뿐이지 적극적인 대안을 모색하는 것은 입법자와 집행자에게 부여된 권한이라 할 것이다.

이와 관련해서 볼 때, 입법과 재판의 기능영역은 재판의 법형성에 있어 본질적으로 구별된다. 법정립이 입법권의 일반적 구속력에 의거해서 유보되어 있는 데 반해, 재판의 법형성은 개별사건과 관련된 법창설로 제한된다. 재판의 법형성은 개별사건에서 구체화된 보충에 의해서만 이루어진다는 점에서 명확히 차이가 있다. 성문법은 법적용에 있어 모든 사항을 완벽하게 감안하고 또 고려한 완성품으로 존재하는 것이 아니고, 추상적인 용어를 사용하는 것이 그 특징이라고 할 수 있다. 따라서 법원이 수행하는 법형성기능이나 법창설기능은 아주 예외적이고 제한적으로 파악되지 않으면 안된다고 할 것이다.

⑶ 법형성과 정책형성

사법적인 법형성 내지는 정책형성기능이라는 개념은 일반적으로 당해 분쟁의 법적 해결을 초월하여, 광범위한 개인의 이해에 관계된 공공정책 내지 사회제도의 시행이나 형성에 영향을 미치고, 나아가 정책이나 제도의 개혁을 초래하는 기능을 가리키는 것으로 사용되고 있다. 법원에 의한 법형성과 정책형성의 관계에 있어 이것을 엄밀히 고찰하는 경우, 법형성이라 함은 일반적으로 법원이 법의 목적에 따라서 새로운 법준칙을 선행판례(leading case)의 형성을 통하여 설정해 나아간다고 하는 공식적인 기능으로 파악하고, 이것을 정책형성으로부터 구별하는 것도 가능할 것이고 경우에 따라서는 구별필요성이 인정되는 때도 있을 것이다.

그렇지만 법형성작용과 정책형성작용의 구별은 그 작용형태상의 차이라기 보다는 오히려 작용의 효과상의 차이에 의해 이루어지는 것이기 때문에, 법형성작용이 정치과정이나 사회과정에 대하여 사실상 중대한 영향력을 갖는 경우에는 그것을 정책형성작용이라는 시각에서 파악할 수도 있을 것이다.

아무튼 정책형성기능이란 불확실성이 존재하는 문제에 관하여 선택할 수 있는 수단 중 가장 효과적인 수단을 선택하는 것을 의미한다. 법형성과 정책형성의 관계는 법문의 흠결의 보충이나 정정을 의미하는 것으로 이해하여야 할 것이다.

⑷ 법형성과 법창설의 관계

법형성과 법창설의 상호관계를 검토하기 위해서는 우선적으로 개념규정이 전제되지 않으면 안된다. 통상 법원에 의한 법창설은 법형성의 한 내용이라 할 수 있고, 규범상충적인 법형성이라고 할 수 있다. 법창설을 이렇게 볼 때, 법창설은 규범외부적인 법형성과 비교할 수 있게 되나 구체적인 적용실제에 있어 양자의 구별은 쉽지 않고 판례에서 법형성과 법창설은 상호간 분리되기 어렵다. 만약 법창설이 기능적으로 가능하다고 할지라도, 그것은 어떠한 경우에도 자유로운 법창설을 허용하는 것이 아니라, 단지 기속적인 법창설만이 가능함에 불과한 것이다.

이러한 법형성이나 법창설이 법원의 판결에서 적극적으로 논의되는 여건으로는 사회경제적인 급격한 변화가 나타날 때를 들 수 있다. 즉 입법자는 변화하는 주변여건에 맞춰 개선입법 또는 보완입법을

수행하여야 함에도 불구하고, 이를 아직 법에 반영하지 못하였거나 그 시기를 일실하였을 경우에 나타난다고 할 것이다. 어떠한 법문에 있어 정당성이 그 자체로 명백하지 않을 때, 법원은 판결하는 과정에서 법형성과 법창설의 과제에 적극적으로 참여할 수 있고, 그 정도는 사회적 · 경제적인 관계가 급격히 변화되는 때에 더욱 강화된다고 할 것이다.

따라서 규범외부적인 법형성은 전반적인 법문의 테두리 내에서 흠결된 법문에 대한 일부 보충을 의미한다고 할 수 있을 것이다. 그리고 규범상충적인 법형성, 즉 법창설은 법문의 테두리를 벗어나 새로운 내용을 추가하는 것으로서 이른바 법률의 정정을 의미하는 것이다. 그렇지만 적용실제를 분석할 때, 그것이 법형성에 해당하는지 아니면 법창설에 해당하는지의 문제는 시각에 따라 다르게 나타날 수 있다.

⑸ 사법적 법형성에 대한 헌법재판소의 결정효력문제

법원에서 형성된 사법적 법형성에 대한 헌법재판소의 결정효력문제는 첫째로는, 일반법원의 사법적인 법형성기능은 판례법의 존재와 법원성을 인정하여야 한다는 점이 전제되어야 할 것이다. 둘째로는, 실제로 일반법원이 법의 흠결에 대한 보충을 수행하거나 기존의 법률을 대치하는 적극적인 법창설적인 법형성을 하였다 할지라도, 현행법상 법원의 재판이 헌법소원의 심판대상에서 제외되어 있을 경우 현실적인 통제가능성이 제약된다는 점이다. 그로 인해 일반법원, 특히 대법원에 의한 법창설적인 법형성에 대한 독자성은 유지될 수 밖에 없다는 기능적인 문제점이 이와 관련하여 제기된다.

헌법재판소 결정효력은 일반법원의 판결에는 인정되지 않는 기속력과 법규적 효력이 인정된다는 점이다. 이로 인해 모든 국가기관 및 지방자치단체는 물론이고 일반국민에게 까지 그 영향이 미치게 된다. 헌법재판에 있어 심판기준인 헌법 자체가 지닌 고유한 특성을 들 수 있다. 즉 헌법 자체가 지닌 개방성, 추상성, 미완성성 등으로 인해 해석을 통한 보완의 공간은 대단히 크다는 점이다.

그리고 헌법재판소에 의한 법형성과 관련하여 논의의 대상이 되는 것은 이상과 같이 법률의 위헌심판에 대해 결정하는 과정에서 입법자와 관련하여 제기되는 것만은 아니다. 헌법재판소는 일반법원이 법의 흠결을 보충하거나 법을 해석하는 과정에 대한 통제도 할 수 있다. 그러나 우리의 현행법체계상 이러한 가능성은 아주 제한되어 있다고 하겠다. 법원의 재판이 헌법소원의 심판대상에서 제외되어 있기 때문이다.

판례 **법형성(법창조행위)와 해석**

구 건축법(1997.12.13. 법률 제5454호로 개정되기 전의 것) 제8조 제1항, 제3항, 구 국토이용관리법(1997.12.13. 법률 제5454호로 개정되기 전의 것) 제15조 제1항 제4호, 같은법시행령(1997.9.11. 대통령령 제15480호로 개정되기 전의 것) 제14조 제1항의 각 규정에 의하면, 준농림지역 안으로서 지방자치단체의 조례가 정하는 지역에서 식품위생법 소정의 식품접객업, 공중위생법 소정의 숙박업 등을 영위하기 위한 시설 중 지방자치단체의 조례가 정하는 시설의 건축을 제한할 수 있는바, 이러한 관계 법령의 규정을 종합하여 보면, 지방자체단체의 조례의 의하여 준농림지역 내의 건축제한지역이라는 구체적인 취지의 지정 · 고시가 행하여지지 아니하였다 하더라도, 조례에서 정하는 기준에 맞는 지역에 해당하는 경우에는 숙박시설의 건축을 제한할 수 있다고 할 것이고, 그러한 기준에 해당함에도 불구하고 무조건 숙박시설 등의 건축허가를 하여야 하는 것은 아니라고 할 것이며, 조례에서 정한 요건에 저촉되지 아니하는 경우에 비로소 건축허가를 할 수 있는 것으로 보아야 할 것이다. 부연하면, 그러한 구체적인 지역의 지정 · 고시 여부는 숙박시설 등 건축허가 여부를 결정하는 요건이 된다고 볼 수 없다고 할 것이다(대법원 1999.8.19. 선고 98두1857).

[보충의견] 구 국토이용관리법(1997.12.13. 법률 제5454호로 개정되기 전의 것) 제15조 제1항 제4호가 용도지역으로 지정된 지역 내에서의 행위제한에 관하여 규정하면서, 준농림지역의 경우 "환경오염의 우려가 있거나 부지가 일정규모 이상인 공장 · 건축물 · 공작물 기타의 시설의 설치 등 대통령령이 정하는 토지이용행위는 이를 할 수 없다."고 규정하고, 같은법시행령(1997.9.11. 대통령령 제15480호로 개정되기 전의 것) 제14조 제1항 제4호가 제한대상이 되는 '대통령령이 정하는 토지이용행위'의 하나로 '지방자치단체의 조례가 정하는 지역에서의 공중위생법의 규정에 의한 숙박업 등의 시설 중 지방자치단체의 조례가 정하는 시설의 설치행위'를 규정한 것을 가지고, "지방자치단체가 조례에 의하여 행위제한구역과 제한대상행위의 범위를 구체적으로 특정하여 지정하지 아니하면 환경오염의 우려가 있는 숙박업 등의 시설 설치행위라 하더라도 제한 없이 허용하여야 한다."는 취지로 해석할 수는 없다. 위 규정은 어디까지나 "환경오염의 우려가 있는 숙박업 등의 시설 설치행위에 관한 한 이를 원칙적으로 허용되지 아니하되, 다만, 지방자치단체가 조례로 행위제한구역과 제한대상행위의 범위를 정한 경우 그 범위에 포함되지 아니하는 행위는 예외적으로 허용한다."는 취지에 불과하다. 즉 환경오염의 우려가 있는 숙박업 등의 시설 설치행위를 원칙적으로 제한하되, 지방자치단체에 대하여 그 원칙의 예외를 설정할 수 있는 권한을 부여한다는 취지에 지나지 않는 것이다. 지방자치단체가 환경오염의 우려가 있는 행위를 제한하는 지역을 조례로 구체적으로 지정하지 않고 있다는 사유만으로 환경오염의 우려가 있는 행위가 무

제한적으로 허용된다고 보는 것은, 환경권을 재산권이나 영업의 자유보다 우위에 있는 기본권으로 보장하면서, 환경보전을 국가나 지방자치단체의 의무인 동시에 그에 의하여 자유와 권리가 제한되는 국민 자신의 의무이기도 한 것으로 규정하고 있는 헌법과 환경관련 법률의 이념에 어긋나는 해석이다.

판례 법형성행위와 해석

국내수표란 국내에서 발행되고 지급되는 수표를 말하는 것이므로 국내수표인지 여부는 수표면상의 발행지와 지급지가 국내인지 여부에 따라 결정될 것이지만, 수표면상에 발행지의 기재가 없다고 하더라도 그 수표면에 기재된 지급지와 지급장소, 발행인, 지급할 수표금액을 표시하는 화폐, 수표문구를 표기한 문자, 어음교환소의 명칭 등에 의하여 그 수표가 국내에서 수표상의 효과를 발생시키기 위하여 발행된 것으로 여겨지는 경우에는 발행지를 백지로 발행한 것인지 여부에 불구하고 국내수표로 추단할 수 있다(대법원 1999.8.19. 선고 99다23383).

[다수의견] 수표면의 기재 자체로 보아 국내수표로 인정되는 경우에 있어서는 발행지의 기재는 별다른 의미가 없는 것이고, 발행지의 기재가 없는 수표도 완전한 수표와 마찬가지로 유통 · 결제되고 있는 거래의 실정 등에 비추어, 그 수표면상 발행지의 기재가 없는 경우라고 할지라도 이를 무효의 수표로 볼 수는 없다.

[반대의견] 재판할 사항에 대하여 법규가 있고 그 의미 내용 역시 명확하여 달리 해석할 여지가 없는 경우에는, 다른 것을 다르게 취급하여야 한다는 정의의 요청(이른바 목적론적 축소해석의 경우) 또는 합헌적인 해석의 요청(이른바 헌법합치적 해석의 경우)에 의하여 그 법규의 적용범위를 예외적으로 제한하여 해석할 필요가 있는 등의 특별한 사정이 없는 한, 법원으로서는 명문의 효력규정의 적용범위를 무리하게 벗어나거나 제한하는 해석을 하여서는 아니 될 것인바, 수표법 제1조 제5호 및 제2조에 관하여는 정의의 요청 또는 합헌적인 해석의 요청에 의하여 그 적용범위를 예외적으로나마 제한하여 해석할 만한 아무런 특별한 사정이 있다고 할 수 없으므로, 다수의견과 같이 위 수표법의 명문규정이 이른바 '국내수표'에는 적용되지 아니한다고 하는 것은 법원이 수표법에도 없는 단서 조항 즉 '발행지에 관하여 국내수표의 경우에는 그러하지 아니하다.'라는 규정을 신설하는 셈이 되고, 이는 명문의 규정에 반하는 법형성 내지 법률 수정을 도모하는 것으로서 법원의 법률해석권의 범위를 명백하게 일탈한 것이다.

5. 지방세관련 법형성행위 적용사례

(1) 법의 흠결을 보완한 사례

(가) 재산할 사업소세의 과세기준

지방세법시행령 제202조 제2항의 규정에서 재산할 사업소세의 과세 기준으로 사업소용 건축물의 연면적의 계산에 있어서는 2이상의 사업소가 공동으로 사용하는 건축물의 사용면적구분이 명백하지 아니할 경우에는 전용면적의 비율로 안분한 건축물의 연면적으로 하고 제1항제2호의 경우에는 그 시설물의 수평투영면적으로 한다라고 규정하고 있다.

그러면 재산할 사업소세의 과세기준으로 기계장치 등의 경우에 수평투영면적의 범위를 어느 정도로 보아야 하는 것인가?

이에 대하여 명확한 법문상의 규정이 없어 해석상으로 당해 기계장치의 고정된 상태에서 수평투영면적으로 볼 것인가 와 아니면 움직이는 상태에서 구적면적으로 볼 것인가가 쟁점으로 되어 온 것이다. 이에 대하여 법원에서는 이와 같은 법의 흠결을 보완하여 해석을 한 것이라 할 것이다.

판례 재산할 사업소세의 과세기준

① 지방세법시행령 제202조 제1항 제2호, 제2항은 기계장치와 수조, 저유조,사이로, 저장조라는 저장시설을 동등하게 규정하면서 연면적의 계산은 그 시설물의 수평투영면적으로 하도록 규정하고 있고 기계장치의 경우에도 이동가능여부에 따라 연면적의 계산방법을 달리 규정하지 아니한 점, ②건축업계에서는 수평투영면적을 일정한 시점에 상부 수평면에서 내려다 본 구조물의 바닥면적을 의미하는 개념으로 사용하면서 이를 기계장치의 설계도면상의 면적과 동일한 개념으로 인식하고 있는데, 이는 세법상 연면적을 산정하여 과세표준을 정하는데 있어서도 타당한 것으로 보이고 이와 같은 해석이 일반 사회 통념에 더 부합하는 점, ③ 수평투영면적의 범위에 기계장치가 이동하면서 생길 수 있는 구적도상의 면적과 작업반경범위 내의 면적 전체를 포함시킬 경우 납세의무자는 시설물 자체의 수평투영면적만 과세표준으로 하였을 때에 비하여 부당하게 과다한 사업소세를 부담하게 되는 점 등에 비추어 보면 기계장치 등 시설물의 수평투영면적은 일정한 시점에 고정된 상태에서의 바닥면적을 의미하는 것으로 봄이 상당하

다(대판 2007두3596, 2007.4.12 및 광주고등법원 2007.1.11선고 2006누1325 판결).

- 이 판례는 재산할 사업소의 경우 이동하는 구조물의 수평투영면적을 산정함에 있어서 종전의 심사결정이나 유권해석은 구적도상의 면적으로 이동하는 면적을 기준으로 과세하였으나 이 판례에 의거 일정 시점에서 고정된 상태에서의 바닥면적을 기준으로 과세하도록 변경된 것임

(나) 대도시내 등록세 중과세요건과 관련성

지방세법시행령 제102조 제2항은 법 제138조 제1항 제3호에서 "법인의 설립과 지점 또는 분사무소의 설치 및 대도시 내로의 법인의 본점 · 주사무소 · 지점 또는 분사무소의 전입에 따른 부동산등기"라 함은 당해 법인 또는 지점 등이 그 설립 · 설치 · 전입 이전에 취득하는 일체의 부동산등기를 말한다라고 규정하고 있어 일견으로는 취득하는 모든 부동산이 등록세 중과세 대상에 해당되는 것으로 인식할 수가 있으나 당해 부동산의 중과세 대상이 되기 위해서는 지점등의 설치등과 관련성이 있어서 중과세 요건을 구비하는 것이라 할 것이다.

판례 **일체의 부동산 등기와 지점등 설치의 관련성**

구지방세법(1998.12.31. 법률 제5615호로 개정되기 전의 것, 이하 "법"이라고만 한다) 제138조 제1항 제3호는 대도시 내에서의 법인의 설립과 지점 또는 분사무소의 설치 및 대도시 내로의 법인의 본점 · 주사무소 · 지점 또는 분사무소의 전입에 따른 부동산등기를 등록세중과대상의 하나로 규정하고, 법시행령(1998.7.16. 대통령령 제15835호로 개정되기 전의 것) 제102조 제2항은 법 제138조 제1항 제3호에서 "법인의 설립과 지점 또는 분사무소의 설치 및 대도시 내로의 법인의 본점 · 주사무소 · 지점 또는 분사무소의 전입에 따른 부동산등기"라 함은 당해 법인 또는 지점 등이 그 설립 · 설치 · 전입 이전에 취득하는 일체의 부동산등기를 말한다고 규정하는바, 여기서 말하는 일체의 부동산등기라 함은 법인 또는 지점 등이 그 설립 · 설치 · 전입과 **관련하여** 그 이전에 취득하는 부동산의 등기를 뜻하므로, 반드시 그 부동산의 전부가 법인 또는 지점 등의 업무에 사용되어야 한다거나 취득당시 그 부동산의 전부를 법인의 본점 또는 지점 등으로 사용할 의사가 있어야만 하는 것은 아니라고 하더라고, 법인 또는 지점 등이 그 설립 · 설치 · 전입과 **관련없이** 취득한 부동산을 그 후에 법인의 본점 또는 지점 등으로 사용하게 된 경우의 부동산등기까지 포함하는 것은 아니다(대법원 1997.10.14. 선고, 97누9253 판결, 2001.4.10. 선고, 99두1618 판결 등 참조).

판례 일체의 부동산 등기와 지점등 설치의 관련성

원심은 제1심판결 이유를 인용하여, 원고회사는 1993.5.13. 서울 성북구 ○○동 25의 6 지상에 이 사건 제1건물을 신축하여 본점을 이전, 설치하면서 소유권보존등기(이하 이 사건 ㉮등기라고 한다)를 경료하였고, 1997.8.경 제1건물을 증축하여 1997.10.6. 건물증축에 따른 변경등기(이하 이 사건 ㉯등기라고 한다)를 경료한 사실, 원고회사는 1997.12.24. 경기 화성군 ○○면 ○○리 115의 1에 있던 공장 및 지점소재지로 본점을 이전하고, 제1건물에 있던 본점을 서울지점으로 변경한 사실 등을 인정한 다음, 이 사건 ㉮등기는 원고회사가 제1건물을 신축하여 거기로 본점을 이전하기 위하여 마친 것으로서 그로부터 4년 7개월 후에 본점을 다시 이전하면서 제1건물에 지점을 설치할 의사로 미리 마쳐 둔 것이라고 볼 수 없고, 이 사건 ㉯등기는 제1건물에 설치된 본점을 이전하면서 그 자리에 서울지점을 설치하기 2개월 전에 이루어진 것이기는 하나, 그 등기당시 원고회사는 여전히 제1건물에 본점을 두고 있었으므로 이 사건 ㉯등기는 본점의 영업을 위한 증축에 따른 등기로 추정되고, 달리 서울지점의 설치를 위하여 증축을 한 후 그 등기가 이루어진 것이라고 볼 자료가 없으므로, 이 사건 ㉮, ㉯등기와 서울지점의 설치 사이에 **실질적 관련성을 인정할 수 없다**고 보아 위 각 등기는 법 제138조 제1항 제3호의 등록세중과대상인 지점설치에 따른 부동산등기에 해당하지 않는다고 판단하였다(대법원2001두3747, 2001.12.28.).

- 지점설치와 관련하여 중과세대상에 해당되는 것이기 때문에 관련없이 본점이 사용하다가 추후 5년이내에 지점을 설치하는 경우에는 관련성이 없기 때문에 중과세대상에서 제외됨

판례 합병후 5년이내 지점설치에 따른 부동산 등기는 중과세 대상임

소외 주식회사 ○○석유는 인천 ○○구 ○○동 411-16 토지 및 지상건물을 취득하여 1988.8.1.부터 "○○석유 직영 ○○주유소(이하, "○○주유소"라고 한다)"라는 상호로 주유소영업을 하던 중 1994.10.31. 주식회사 ○○사에 흡수합병되어 ○○사가 1994.11.1.부터 위 ○○주유소의 상호를 "○○사 ○○본부 ○○주유소"로 변경하여 영업을 하였고, 이어 ○○사가 1997.9.25. ○○○○에너지판매주식회사로 그 상호를 변경한 후 2000.7.31. 원고에게 흡수합병되었는데, ○○사 및 ○○○○에너지판매는 위 ○○석유를 흡수합병하여 위 ○○주유소의 영업을 시작한 때로부터 5년 이내인 1996.3.7. 및 1998.3.27. 위 ○○주유소에 인접하고 대도시 내에 소재하는 인천 ○○구 ○○동 411-42 대 193.2㎡, ○○동 411-22 대 357㎡ 등 이 사건 부동산을 위 합병과는 무관하게 소외 박○영, 조○준으로부터 취득하여 그 소유권이전등기를 마친 사실을 인정한 다음, 위 ○○주유소는 ○○사가 대도시 내에 1994.11.1. 설치한 지점이라 할 것이고, 위 지점이 종래부터 존재하던 ○○석유의 지점을 그 소속만 ○○사의 지점으로 바꾸어 그대로 유지 · 존속한 것이라 하여 이를 지점의 설치에 해당하지 않는다고 할 수 없으며, ○○사(○○○○에너지판매)가

이 사건 부동산의 취득에 따른 등기를 한 것이 위 지점설치 이후 5년 이내인 이상, ○○사의 이 사건 부동산취득등기는 구지방세법(1998.12.31. 법률 제5615호로 개정되기 전의 것) 제138조 제1항 제3호 후단 소정의 등록세중과세대상에 해당한다(대법원2003두6566, 2004. 09. 03).

- 합병으로 합병전 법인 명의로 소유하고 있는 지점을 설치한후 5년이내 부동산 등기를 하는 경우 당해 지점 설치에 따른 등록세 중과세 대상에 해당하는 것임

⑵ 적극적인 법형성 행위한 사례

(가) 재산세 비과세대상중 사도의 범위

지방세법시행령 제137조제1항제1호에서는 「도로법」에 의한 도로 그 밖에 일반인의 자유로운 통행에 공여할 목적으로 개설된 사도는 재산세를 비과세하나, 「건축법」제36조제1항의 규정에 의한 건축선 또는 인접대지경계선으로부터 일정거리를 띄어 건축함으로써 생긴 대지안의 공지는 재산세 비과세 대상에서 제외한다라고 명문의 규정을 두고 있음에도 불구하고 사도의 실질을 고려하여 일반인의 자유로운 통행에 공여할 목적의 경우라면 대지안의 공지라고 하더라도 비과세를 할 수가 있는 것인가?

사도부분이 건축법 등 관계 규정에 의하여 건축선으로부터 띄어야 할 거리를 둠으로 인하여 생긴 공지라 하더라도 그 이용현황, 사도의 조성경위, 대지소유자의 배타적인 사용가능성 등에 비추어 대지소유자가 불특정 다수인의 통행로로 이용되고 있는 사도에 대하여 독점적이고 배타적인 지배권을 행사할 가능성이 없는 경우에는 재산세 비과세 대상에서 제외되는 대지안의 공지로 볼 수 없다는 것이 일종의 법형성적 행위라고 할 것이다.

판례 **대지안의 공지의 범위와 사도**

대지소유자가 그 소유대지 주위에 일반인들이 통행할 수 있는 공적(公的)인 통행로가 없거나 부족하여 부득이하게 그 소유 공지(空地)를 불특정 다수인의 통행로로 제공하게 된 결과 더 이상 당해 공지(空地)를 독점적 · 배타적으로 사용 · 수익할 가능성이 없는 경우에는 「대지안의 공지」에 해당하지않고 재산세 비과세 대상인 「일반인의 자유로운 통행에 공여할 목적으로 개설한 사도」에 해당함(대법원 2005.1.28 선고, 2002두2871 판결).

[지침] 대지안의 공지에 대한 비과세 적용(행자부 세정-171, 2005. 4. 13)

건축법제36조제1항의규정에 의하여 건축선으로부터 띄어야 할 거리를 둠으로 인하여 생긴 그 공지(空地)의 이용현황, 사도의 조성경위, 대지 소유자의 배타적인 사용가능성 등을 객관적 · 종합적으로 살펴보아, 대지소유자가 그 소유대지 주위에 일반인들이 통행할 수 있는 공적(公的)인 통행로가 없거나 부족하여 부득이하게 그 소유 공지(空地)를 불특정 다수인의 통행로로 제공하게 된 결과 더 이상 당해 공지(空地)를 독점적 · 배타적으로 사용 · 수익할 가능성이 없는 경우에는 「대지안의 공지」에 해당하지않고 재산세 비과세 대상인 「일반인의 자유로운 통행에 공여할 목적으로 개설한 사도」에 해당함

(나) 조문변경에 따른 법형성 행위 판단

관련 규정에 의한 인용조문이 개정과정에서 변경되지 아니하고 그대로 둔 것이 법령개정상의 실수로 비롯된 것임이 분명한 경우에는 법형성행위로 볼 수가 있는 것인가 아니면 엄격해석의 법리를 적용하여야 하는 것인가가 쟁점사항에 해당하는 것이다. 이에 대하여 관련 규정이 변경되지 아니한 경우라면 법형성이 적극적으로 이루어 진 경우라고 할 것이다.

판례 **법령개정과 법형성의 판단**

구신용협동조합법의 개정과정에서 현행 제89조 제5항이 신설되고 종전의 제5항이 제6항으로 항이 바뀌었으므로 제7항에서 인용하는 제5항도 '제6항'으로 변경하였어야 할 것인데 이를 변경하지 않고 그대로 둔 것은 법률 개정과정상의 실수에서 비롯된 것임이 분명하므로, 현행 신용협동조합법 제89조 제7항이 인용하고 있는 '제5항'을 '제6항'으로 바로잡아 적용한다고 하더라도 이것이 법규정의 가능한 의미를 벗어나 법형성이나 법창조행위에 이른 것이라고는 할 수 없다(대법원 2006.2.23, 2005다60949).

-구 신용협동조합법(2003.7.30. 법률 제6957호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 신협법'이라 한다) 제89조 제5항은 "중앙회장은 필요하다고 인정할 때에는 그 소속 직원으로 하여금 조합의 업무를 검사하게 할 수 있다.", 제6항은 "중앙회장은 제5항의 규정에 의한 검사 결과에 따라 시정 등 필요한 조치를 명하거나 다음 각 호의 조치를 할 수 있다."라고 규정하고 있었는데, 이를 법률 제6957호로 개정하면서 제89조 제5항으로 "금융감독위원회는 조합이 제4항의 규정에 의한 재무상태의 개선을 위한 조치를 성실히 이행하지 아니한 경우 제86조 제1항의 규정에 의한 경영관리 요건에 해당하는지 여부를 판단하기 위하여 제83조 제2항의 규정에 의한 검사를 하여야 한다."는 규정을 신설하고, 구 신협법 제89조 제5항 및 제6항을 제6항 및 제7항으로 내용은 변경하지 않은 채 항만 변경하였다(이하 개정된 신협법을 '현행 신협

법' 이라 하고, 구 신협법과 현행 신협법의 구별이 필요하지 않은 경우는 '법' 이라고만 한다).구 신협법 제89조는 '중앙회의 지도 · 감독' 이라는 제목 아래 중앙회장이 법 제78조 제1항의 사업을 수행하기 위하여 필요한 조합에 대한 지도 · 감독의 방법 및 권한을 정하고 있던 규정인데, 법률 제6957호로 위와 같이 개정함에 있어 구 신협법 제89조 제4항에서 중앙회장이 조합에 대하여 재무상태의 개선을 위한 조치를 하도록 요청할 수 있다고 하였던 것을 그러한 조치를 하도록 요청하여야 한다는 의무조항으로 변경하면서 한편 중앙회장으로부터 현행 신협법 제89조 제4항에 의한 조치를 요청받은 조합이 성실히 그러한 조치를 이행하지 아니하는 경우 금융감독위원회(이하 '금감위' 라 한다)로 하여금 제86조 제1항의 규정에 의한 경영관리를 하게 할 것인지 여부를 판단하기 위한 검사를 하도록 하였는바, 위 개정은 중앙회장이 재무상태의 개선을 위하여 조합에게 요청한 조치가 조합에 의하여 제대로 이행되도록 하여 그 조치의 실효성을 확보하고, 중앙회장의 지도 · 감독 권한을 강화할 목적으로 이루어진 것임을 알 수 있다. 한편, 구 신협법 제89조 제5항 및 제6항은 중앙회장이 조합에 대한 지도 · 감독을 위하여 필요하다고 인정하는 경우 조합의 업무를 검사할 수 있도록 하면서, 그 검사 결과에 따라 시정 등 필요한 조치뿐만 아니라, 법 제84조 및 제85조에 의하여 금감위가 조합의 임 · 직원이나 조합에 대하여 할 수 있는 행정처분을 중앙회장도 할 수 있도록 함으로써 중앙회장에게 조합에 대한 강력한 지도 · 감독 권한을 부여하고 있었다. 그런데 위와 같이 개정하면서 구 신협법 제89조 제5항 및 제6항을 현행 신협법 제89조 제6항 및 제7항으로 항만 바꿨을 뿐 그 내용은 그대로 둠으로써 현행 신협법 제89조 제7항에서 인용하는 제5항이 신설된 제5항, 즉 금감위의 조합에 대한 검사조항을 지칭하는 것이 되었고, 이를 문언대로 해석하는 경우 중앙회장은 금감위의 검사 결과에 따라 그 시정조치를 할 수 있을 뿐이고, 현행 신협법 제89조 제6항에 의하여 중앙회장이 시행한 검사 결과에 따라서는 제7항 소정의 조치를 할 수는 없고, 단지 금감위에 대하여 현행 신협법 제89조 제8항에 의한 보고나 제86조 제1항 제5호에 의한 경영관리 건의만 할 수 있게 되는바, 이와 같은 결과는 구 신협법 시행 당시 보다 오히려 중앙회장의 지도 · 감독권한을 대폭 축소시키는 것으로서 당초 위 개정을 통하여 중앙회장의 지도 · 감독 권한을 강화하려던 개정 목적과 전혀 부합하지 않는다고 할 것이다. 또한, 현행 신협법 제89조 제5항에 의한 검사는 조합이 같은 조 제4항에 의한 조치를 성실히 이행하지 아니한 경우 제86조 제1항의 규정에 의한 경영관리 요건에 해당하는지 여부를 판단하기 위한 것에 그 목적이 한정되어 있고, 그 검사 결과 위 요건에 해당한다고 판단되는 경우 제86조 제1항의 규정에 의하여 조합에게 관리인을 선임하여 경영관리를 하게 함으로써 그 검사의 목적을 달성할 수 있을 뿐만 아니라, 필요한 경우 법 제84조 및 제85조에 의하여 각 행정처분을 할 수 있으므로 굳이 중앙회장으로 하여금 현행 신협법 제89조 제5항에 의한 검사 결과에 따른 조치를 할 수 있도록 규정할 필요가 없다고 할 것이고, 현행 신협법 제89조 제7항의 검사의 주체

가 중앙회장이 아니라 금감위라면 검사의 주체와 그 결과에 따른 조치의 주체가 다르므로 검사한 금감위가 검사 결과에 따라 중앙회장으로 하여금 필요한 조치를 하도록 지시를 하거나 중앙회장에게 검사 결과를 통보하는 것이 필요하다 할 것인데 이에 대한 아무런 규정도 없으며, 검사는 금감위가 하고, 그 검사 결과에 따른 조치 여부는 중앙회장이 임의로 판단하여 결정할 수 있도록 한다는 것은 감독기관인 금감위와 피감독기관인 피고의 관계에 비추어 쉽게 상정하기 어렵다고 할 것이다. 따라서 위와 같은 구 신협법과 현행 신협법 관련 규정들의 전체적인 체계 및 법률 제6957호의 개정 목적과 경위 등에 비추어 보면, 법률 개정과정에서 현행 신협법 제89조 제5항이 신설되고 종전의 제5항이 제6항으로 항이 바뀌었으므로 제7항에서 인용하는 제5항도 '제6항'으로 변경하였어야 할 것인데 이를 변경하지 않고 그대로 둔 것은 법률개정과정상의 실수에서 비롯된 것임이 분명하므로, 현행 신협법 제89조 제7항이 인용하고 있는 '제5항'을 '제6항'으로 바로잡아 적용한다고 하더라도 이것이 법규정의 가능한 의미를 벗어나 법형성이나 법창조행위에 이른 것이라고는 할 수 없다. 같은 취지에서 원심이 현행 신협법 제89조 제7항은 그 문언에 불구하고 구 신협법 제89조와 같이 중앙회장이 '중앙회장의 검사 결과에 따라' 조합에 시정 등 필요한 조치를 명하거나 제7항 각 호에 규정된 조치를 할 수 있는 것으로 해석해야 한다고 판단한 것은 정당하고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 법령해석의 잘못이 있다고 할 수 없다.

판례 법령해석과 법형성 적용

법령의 조문을 개정하면서 이를 인용하고 있는 조문을 변경하여야 함에도 이를 변경하지 않고 그대로 둔 것이 법령 개정과정의 실수에서 비롯된 것임이 분명한 경우에는 인용 조문을 바로 잡아 적용한다고 하더라도 법령해석의 잘못이 있다고 할 수 없다(법제처 유권해석 제2006-97, 2006.5.26).