



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

법학석사 학위논문

조세쟁송의 대상인 세법에 따른  
'처분'에 관한 연구

- 재결청과 법원의 실무례를 중심으로 -

2013년 2월

서울대학교 대학원

법학과 세법 전공

곽 상 민



# 조세쟁송의 대상인 세법에 따른 '처분'에 관한 연구

- 재결청과 법원의 실무례를 중심으로 -

지도교수 이 창 희

이 논문을 법학석사 학위논문으로 제출함  
2012년 10월

서울대학교 대학원  
법학과 세법 전공  
곽 상 민

곽상민의 석사 학위논문을 인준함  
2012년 12월

위 원 장 \_\_\_\_\_ (인)

부위원장 \_\_\_\_\_ (인)

위 원 \_\_\_\_\_ (인)



## 국문초록

조세법률관계에서 과세관청의 행위는 주로 세금 ‘부과’라는 직접적이고 외형적인 형태로 이루어지므로, 과세관청의 행위가 조세쟁송의 대상인 세법에 따른 ‘처분’에 해당하는지는 일반 ‘행정처분’에 비하여 비교적 분명한 측면이 있다. 그러나 일관된 이론구성의 어려움 등으로 인하여 구체적인 사례에서 과세관청의 행위가 ‘처분’인지를 판단하는 것이 쉬운 일만은 아니다. 개별 사례에서 재결청과 법원이 서로 다른 태도를 보이는 것은 이러한 측면이 반영된 결과라 할 것이다.

그러나 조세쟁송의 시작단계에서 ‘처분’ 여부의 결정은 매우 중요한 의미를 가진다. ‘처분’ 여부는 그에 대한 독립적인 쟁송 가능 여부를 결정하고, 쟁송의 시점과 범위의 판단 기준이 되는 등 조세쟁송제도의 전체 구조에 영향을 미치기 때문이고, 특히 ‘처분’에 해당하면, 필요적 행정심판 전치주의가 적용되어 세부적인 쟁송절차가 달라지기 때문이다.

따라서 ‘처분’ 여부의 판단기준을 생각해 보건대, 우선, 세법에 따른 ‘처분’에 해당하려면 일반 ‘행정처분’의 개념을 충족하여야 한다. 이는 조세쟁송이 일반 행정쟁송의 특수한 형태로 발달하여 왔기 때문이다. 현재 판례 등은 ‘행정처분’을 납세자의 권리의무에 ‘직접적인 영향’을 미치는 경우까지 포함하여 넓게 이해하고 있으므로, 세법에 따른 ‘처분’ 역시 조세행정에 대한 적법성 통제 강화를 위하여 가능한 넓게 해석하여야 한다. 특히, 기존의 좁은 해석으로 인하여 복잡해져 버린 조세쟁송절차의 간명화를 위하여 ‘처분’ 범위를 확대할 필요가 있다. 그리고 이렇게 ‘처분’ 범위를 확대할 때에는 납세자의 의사를 고려하여야 한다. 납세자가 자신의 권리의무에 침해가 있다고 생각하고 그에 대하여 다룰 필요성을 느낀다면, 이를 ‘처분’으로 볼 필요가 있기 때문이다. 다만, ‘처분’ 개념의

무분별한 확대를 제한하기 위하여 과세행정의 자율성 보장 측면 등을 고려할 필요가 있다.

이를 구체적으로 실무례에 적용하여 보면, 우선 최근 ‘소득금액변동통지’를 조세행정‘처분’으로 본 판례는 타당하다. 같은 취지에서 소득금액변동통지를 받은 법인에 대한 원천징수세액의 납세고지는 징수처분에 불과하므로, 이에 대한 다툼에서는 징수처분 고유의 하자만 다룰 수 있는 것으로 보아야 한다. 이와 달리 위 납세고지와 관련하여 당초 소득금액변동통지까지도 다룰 수 있도록 심리범위를 확대한 조세심판례는 받아들이기 어렵다.

‘세무조사결정’은 향후 부과처분을 위한 예비적 행위에 불과하여 납세자의 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 것으로 보기 어렵고, 이를 ‘처분’으로 볼 실익도 크지 않은 반면, 적정 과세를 위한 과세관청의 자율성을 훼손하는 측면이 크므로, 최근 판례의 결론과는 달리 ‘처분’성을 부정하여야 한다.

반면, 최근의 세법 개정이나 납세의무와 관련하여 납세자에게 미치는 종합적인 영향 등을 고려한다면, ‘이월결손금 결정’을 ‘처분’으로 보지 않는 판례의 입장은 변경되어야 한다.

재결청과 법원이 서로 다른 견해를 보이는 대표적인 예는 ‘국세환급금 지급거부’의 경우이다. 판례는 일관되게 이를 거부‘처분’으로 보지 않고, 민사소송(부당이득반환청구)으로 그 다툼을 해결하도록 하였으나, 이는 근본적으로 과세관청과 납세자 간의 공법상의 문제이므로 민사소송의 대상으로 보기 어렵고, 특히 쟁송방법의 간명화를 위하여 이를 ‘처분’으로 보아야 한다.

한편, 조세심판례는 ‘재조사 결과’에 대하여도 재차 불복을 허용하고 있으나, 이는 그 실질이 당초 과세‘처분’에 대한 재심리여서 이론상 근거가 없는 것으로 보이고, 또한 최근의 판례 이론 등을 고려할 때, 이에 대

한 심리는 허용하지 않는 것이 타당한 것으로 보인다.

반면, ‘사업자등록’과 관련된 과세관청의 행위는 판례가 일관되게 ‘처분’이 아니라고 하나, 사업자등록이 납세자에게 미치는 영향과 재결청의 일관된 태도를 종합할 때, 이를 ‘처분’으로 볼 필요성이 크다.

결국, 과세관청의 행위가 조세쟁송의 대상인 세법에 따른 ‘처분’에 해당하는지는 그 행위 자체의 성질, 효과를 기초로 하여 제도의 목적, 납세자 권리보호의 기능 및 조세쟁송제도 전체의 구조 등을 충분히 고려하여 합목적적으로 판단하여야 하는바, 권리구제의 확대를 위하여 그 범위를 최대한 넓히되, 조세쟁송제도의 혼란을 최소화는 방향으로 ‘처분’ 범위를 설정해 나가는 노력이 필요하다.

**주요어** : 처분, 소득금액변동통지, 세무조사결정, 이월결손금, 국세환급금, 사업자등록

**학 번** : 2004-21866





# 목 차

제 1 장 서론 .....	1
제 1 절 연구의 목적 .....	1
제 2 절 연구의 방법 및 범위 .....	6
제 2 장 ‘처분’ 여부의 판단 기준 .....	9
제 1 절 쟁송요건 일반 .....	9
1. 개관 .....	9
2. 일반 행정소송(항고소송)의 경우 .....	10
3. 조세소송(조세항고소송)의 경우 .....	15
제 2 절 ‘처분’ 여부에 관한 실무례 .....	24
1. 개요 .....	25
2. 실무례상 ‘처분’으로 본 행정작용 .....	25
3. 실무례상 ‘처분’이 아니라고 본 행정작용 .....	31
제 3 절 ‘처분’ 여부의 판단 기준 등 .....	37
1. ‘처분’의 기능 .....	37
2. ‘처분’에 대한 기존의 논의 .....	42
3. ‘처분’ 범위의 확대 .....	46
4. ‘처분’ 범위 확대의 제한요소 .....	56
5. 소결 .....	58
제 3 장 ‘처분’ 여부에 관한 최근의 쟁점 .....	59
제 1 절 소득금액변동통지 .....	59
1. 소득금액변동통지 일반 .....	59
2. 소득금액변동통지의 ‘처분’성 등 .....	60
3. 소득금액변동통지 이후의 원천징수세액 납세고지의 성격 .....	71
4. 소득의 귀속자에 대한 소득금액변동통지 .....	74
제 2 절 세무조사결정(통지) .....	76

1. 세무조사 개요 .....	76
2. 세무조사결정의 ‘처분’성 인정 여부 .....	80
3. 세무조사결정의 ‘처분’성 인정에 따른 실익 .....	82
4. 소결 - 세무조사결정의 ‘처분’성 부정 .....	85
5. 여론(餘論) .....	90
<b>제 3 절 이월결손금의 결정(경정) .....</b>	<b>95</b>
1. 이월결손금 일반 .....	95
2. 이월결손금 결정 관련 쟁송방법 .....	97
3. 소결 - 이월결손금 결정의 ‘처분’성 인정 .....	100
<b>제 4 장 ‘처분’ 여부에 대한 실무레간 차이 .....</b>	<b>104</b>
<b>제 1 절 환급거부‘처분’ .....</b>	<b>104</b>
1. 국세환급금 일반 .....	104
2. 오납금의 환급거부 ‘처분’ .....	108
3. 환급세액의 환급거부 ‘처분’ .....	114
<b>제 2 절 재조사 결정에 따른 재조사 결과의 ‘처분’성 .....</b>	<b>120</b>
1. 재조사 결정 개요 .....	120
2. 재조사 결과통지의 처분성과 제소기간의 기산일 .....	122
3. 소결 - 재조사 결과의 ‘처분’성 부정 .....	127
<b>제 3 절 사업자등록 관련 처분 .....</b>	<b>128</b>
1. 사업자등록의 개요 .....	128
2. ‘처분’ 여부에 관한 실무레간 차이 .....	130
3. 소결 - 사업자등록과 관련된 과세관청 행위의 ‘처분’성 .....	132
<b>제 4 절 여론(餘論) - ‘통고처분’의 ‘처분’성 .....</b>	<b>135</b>
1. 통고처분의 개요 .....	135
2. 통고처분에 대한 조세쟁송 .....	136
3. 소결 - 통고처분에 대한 조세쟁송의 허용 필요성 .....	137
4. 구체적 사례 .....	138
<b>제 5 장 결론 .....</b>	<b>140</b>

참고문헌 .....	143
Abstract .....	147



# 제1장 서론

## 제1절 연구의 목적

최근 국민들의 전반적인 권리의식이 향상되어 각종 분쟁을 법적으로 해결하려는 시도가 증가하고 있으며, 이러한 현상은 국가와 국민 개인 간의 분쟁에서도 마찬가지이다. 조세(租稅)<sup>1)</sup> 분야에서도 이는 동일하여 매년 국민들이 국가를 상대로 조세에 관한 다툼을 벌이는 일 또한 증가하는 추세에 있다.<sup>2)</sup>

조세에 관한 분쟁은 기본적으로 국가(과세관청)를 상대로 한 국민(납세자<sup>3)</sup>)의 권리구제 요청의 형태로 나타나는데, 우리의 법체계는 행정심

1) ‘조세(租稅)’란 국가가 국민에게 직접적인 대가를 제공하지 않고 부과·징수하는 금전으로, 보통 국가에 내는 ‘세금’과 같은 의미로 사용되며, 헌법 제59조도 같은 용어를 사용하고 있다. 참고로, 조선시대의 경우 ‘조(租)’는 경작자가 국가나 개인 등의 토지 소유자에게 내는 지대(地代)를, ‘세(稅)’는 토지의 소유자가 국가에 내는 세금을 뜻하여 주로 전세(田稅)의 의미로 사용되었으나, 1895년(고종32년) 홍범 14조부터는 국가에서 징수하는 포괄적인 세(稅)의 의미로 사용되어 왔다(상세한 내용은 오기수, ‘조선시대 租稅와 稅錢, 稅金 용어의 역사적 고찰’, 세무학연구 제29권 제2호, 2012).

2) 국세 관련 불복 제기건수 통계 (단위 : 건)

구 분		2008	2009	2010	2011	
행정 심판	국세청	이의신청	4,625	4,681	5,053	4,979
		심사청구	876	880	927	807
	조세심판(지방세 포함)	5,244	5,851	5,224	6,313	
사법심사(법원)		1,674	1,258	1,385	1,697	

\* 출처 : 2011-2012 국세통계연보(국세청), 조세심판원 홈페이지(<http://www.tt.go.kr>)

3) 세법상 ‘납세자’는 납세의무자(연대납세의무자, 제2차 납세의무자 및 보증인을 포함한다)와 원천징수의무자를 의미하나(국세기본법 제2조 제10호), 이 글에서는 세법 관련 각종 분쟁에서 과세관청의 상대방을 포함하는 의미로 사용하기도 한다.

판에 의한 권리구제와 사법심사에 의한 권리구제로 그 분쟁을 해결하도록 하고 있다.<sup>4)</sup> 그러나 과세관청의 모든 행위에 대하여 납세자의 권리구제 요청이 허용되는 것은 아니고, 우선 과세관청의 행위가 세법에 따른 ‘처분’에 해당하여야 한다.

‘처분(處分)’에 관한 논의는 주로 일반 행정법 관계에서 국민이 국가의 개별행위를 다룰 수 있느냐와 관련하여 이루어져 왔는데, 이를 3권분립제도와 연관시키면 다음과 같이 이해되기도 한다. 즉, 우리 헌법은 입법부·행정부·사법부가 각각 국가의 주요기능을 담당하여 견제와 균형을 이루는 3권분립제도를 채택하고 있는데, 사법부는 이러한 제도의 취지를 고려하고 행정부의 판단과 선택을 존중하기 위하여 행정에 대한 사법통제에 일정한 제한을 두었고, 이를 위한 도구 중 하나로 ‘처분’ 개념을 이용하였다는 것이다. 그리하여 국가의 개별행위가 ‘처분’에 해당하지 않는 한 원칙적으로 이에 대한 국민의 쟁송은 허용되지 않는다는 것이다.

이러한 측면에서 본다면, ‘처분’의 개념 및 그에 따른 범위 설정은 결국 행정작용에 대한 사법심사와 권리구제의 범위, 즉 궁극적으로는 행정부와 사법부의 관계를 결정하는 기준으로 작용하게 된다. 더 나아가 헌법소원심판의 보충성<sup>5)</sup>으로 인한 행정소송과 헌법소원의 택일적 관계 때문에, ‘처분’ 여부는 대법원과 헌법재판소의 권한배분을 위한 중요한 기

---

4) 행정심판에 의한 구제를 ‘조세불복절차’로, 법원의 사법심사에 의한 구제를 ‘조세소송’으로 준별할 수 있는 바, 이 글에서는 둘을 합하여 ‘조세쟁송’이라고 한다. 한편, ‘조세소송’은 최광의로는 조세법상의 법률관계에 관련된 구제절차로서의 행정소송(최소소송, 무효등확인소송, 부작위위법확인소송 등의 항고소송과 당사자소송 등)과 민사소송(부당이득반환청구소송, 국가배상청구소송 등), 그리고 헌법소송(위헌법률심판, 헌법소원)을 포함하는 것이지만[같은 뜻, 소순무, 조세소송(개정6판), (주)영화조세통람, 2012, 39쪽], 이 글에서의 ‘조세소송’은 최협의로 조세법률관계에 관한 행정소송 중 ‘항고소송(특히 취소소송)’의 의미로 주로 사용한다.

5) 헌법재판소법 제68조 제1항 단서. 행정소송의 대상이 되는 ‘처분’은 행정소송을 거쳐 헌법소원심판청구를 할 수 있으나, 재판소원은 허용되지 않으므로, 결국 행정소송의 대상이 아니어야만 헌법소원심판청구가 가능하다.

준으로 작용하게 된다.<sup>6)</sup>

같은 취지에서, 조세에 관한 과세관청의 행위(행정작용) 또한, 그것이 조세쟁송의 대상인 세법에 따른 ‘처분’<sup>7)</sup>에 해당하는지에 따라 조세쟁송의 허용 여부가 결정되어 왔다. 다만, 조세법률관계<sup>8)</sup>에서는 가장 중요하고 빈번한 과세관청의 행위가 고지서를 통한 세금의 ‘부과’라는 직접적이고 외형적인 형태로 이루어지는 까닭에 ‘처분’ 여부에 관한 판단이 비교적 용이한 측면이 있고, 이 때문에 일반 행정법률관계에서의 ‘행정처분’에 관한 논의에 비하여 상대적으로 논의의 중요성이 떨어지는 것으로 인식<sup>9)</sup>되기도 하였다.

그러나 조세법률관계에서의 ‘처분’ 또한 일관된 이론구성의 어려움과 빈번한 법령 개정 및 그에 따른 잦은 제도 변경 등으로, 실제 사례에서의 판단이 그리 쉬운 것만은 아니다.

우선, 세금이 부과되고 집행되는 과정에서는 실체적·절차적 세법 규정에 따라 공권력의 행사로 보이는 과세관청의 일련의 행위가 이루어지는데, 이 중 어느 단계에 이르렀을 때, 그 행위를 ‘처분’으로 볼 것인지를 정하는 것은 그리 간단한 문제가 아니다. 왜냐하면 ‘처분’은 조세쟁송제도의 전체적인 구조<sup>10)</sup>에 영향을 미치는 가장 근본적인 요소에 해당하기

---

6) 박정훈, [행정법연구 2] 행정소송의 구조와 기능, 박영사, 2011, 145~146쪽.

7) 이하 이 글에서는 별도로 언급이 필요한 경우를 제외하고는 ‘조세쟁송의 대상인 세법에 따른 처분’은 ‘처분’이라고만 한다. 그리고 양자의 구별을 위하여 일반 행정법률관계에서 행정쟁송의 대상인 ‘처분’은 ‘행정처분’이라고 한다.

8) 이창희, 세법강의(제10판), 박영사, 2012, 111쪽은 조세법률관계의 본질에 관하여 권력관계설과 채권채무관계설의 대립이 있으나, 세법이 실체법상 요건을 만족하는 이상 국가의 행정행위를 기다리지 않고 납세의무를 지는 구조로 규정되어 있으므로, 채권채무관계로 보아야 한다고 한다.

9) 소순무, 앞의 책, 83쪽.

10) 윤지현, ‘조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구’, 서울대학교 대학원 법



때문이다. ‘처분’에 해당한다는 것은 바로 그 시점부터 이에 대하여 독립적으로 납세자의 쟁송이 허용된다는 것이고, 또 납세자는 그 시점에 다투어야만 한다. 그리고 조세채무의 발생과 소멸 사이의 여러 과정을 구분한 뒤 각각 개별 ‘처분’이 있는 것으로 볼 것인지, 아니면 전체를 대상으로 하나의 ‘처분’이 있는 것으로 볼 것인지에 따라 쟁송과정에서 다툼이 허용되는 범위인 소송물이 다르게 된다. 이처럼 ‘처분’성의 인정은 조세쟁송제도의 전체적인 구조에 영향을 미치게 되므로 그 판단에 신중함이 필요한데, 판례가 최근 소득금액변동통지를 조세행정 ‘처분’으로 인정하여 초래한 쟁송상의 여러 혼란<sup>11)</sup>은 이에 관한 적절한 예가 될 것이다.

그리고 과거와 비교할 때, 납세의무확정 방식의 변화 또한 ‘처분’ 여부의 판단을 어렵게 하였다. 과거에는 주로 납세의무의 확정이 부과과세로 이루어져 국가가 세금 고지서를 먼저 보내는 경우가 많았으므로, 이를 ‘처분’으로 보아 조세쟁송을 허용하면 되었다. 그러나 현재는 납세의무의 확정이 주로 납세자의 신고로 이루어지는 까닭에, 납세자 각각의 신고내용 및 방식 등에 대응한 과세관청의 행위 또한 다양한 형태로 나타나게 되었고, 그 결과 무엇을 ‘처분’으로 볼 것인지 일률적으로 말하기 어렵게 되었다. ‘처분’으로 볼 수 있는 과세관청의 행위가 없는 경우도 있고, 단순 답변과 같이 사실행위에 불과한 경우도 있으며, 납세자의 신고에 따른 ‘처분’과 과세관청 스스로의 ‘처분’이 중첩적으로 이루어지는 경우도 발생하는 등 다양한 형태의 과세관청의 행위가 나타났고, 각 경우별로 ‘처분’ 여부에 관한 판단이 필요하게 되었다. 또한, 새로운 제도도입에 따라 과세관청은 직접적인 세금 부과가 아니라도 납세자를 상대로 과거에 없었던 새로운 형태의 행위를 하기도 하므로, 이 또한 ‘처분’으로 볼 것

---

학과 박사학위논문, 2012, 3쪽 각주 6), 5쪽 등은, 조세쟁송제도의 ‘구조(構造)’란 조세쟁송 절차 내에서 법원(재결청)과 당사자가 지켜야 하거나 실제 지키고 있는 법원칙들, 즉 실정법 규정이나 판례, 실무 관행들이 함께 작용하여 만들어내는 결과의 총합(總合)을 의미한다고 한다.

11) 상세한 내용은 이 글의 제3장 제1절 참조.

인지에 대한 판단 또한 필요하게 되었다.

더욱 혼란스러운 것은 실무상 조세쟁송의 두 축을 담당하는 행정심판 기관(재결청<sup>12)</sup>)과 법원이 ‘처분’ 여부의 판단을 달리하고 있는 점이다. 그에 따라 사업자등록 관련 쟁점과 같이 애당초 조세쟁송의 허용 여부가 상반되는 경우도 나타났고, 소득금액변동통지에 관한 최근 판례 변경 이전의 경우와 같이 조세쟁송이 가능한 시점이나 대상이 다르게 되는 경우도 나타났으며, 국세환급금 관련 문제와 같이 납세자의 권리구제절차가 다르게 되는 경우도 나타나게 되었다. 양 기관의 견해 차이는 ‘처분’ 여부의 판단이 쉽지 않다는 사실에 대한 반증으로 볼 수도 있겠지만, 그보다는 권리구제가 필요한 납세자가 가질 혼란을 최소화하기 위하여 ‘처분’에 관한 통일적 판단 기준 마련의 필요성을 드러내는 것으로 보아야 할 것이다.

따라서 이 연구에서는 일반 행정법률관계에서 행정쟁송의 대상인 ‘행정처분’의 개념을 출발점으로 하여, 조세법률관계에서의 ‘처분’ 여부의 판단 기준을 마련하고, 최근 쟁점이 된 실무례와 재결청과 법원이 다른 태도를 보이고 있는 실무례에 이를 적용해 보고자 한다. 이를 위하여 ‘처분’ 여부에 관한 실무례 전반을 살펴보고 기존 이론의 내용을 확인한 후, 이를 바탕으로 ‘처분’ 여부의 판단 기준을 설정해 본다. 미리 말하자면, 조세쟁송방법을 최대한 통일하기 위하여 조세쟁송제도 전체 구조에 영향을 미치지 않는 범위 내에서는 가급적 ‘처분’ 범위를 넓힐 수 있도록 그 기준을 마련하고자 한다. 이러한 판단 기준의 필요성은 실무례에 대한 세부 검토에서 다시 확인할 수 있을 것이다. 참고로, 실무례를 중심으로

---

12) 이 글에서 ‘재결청’은 조세에 관한 행정심판기관인 국무총리 소속 조세심판원이나 국세청을 말한다(국세기본법 제57조 내지 제60조). 한편, 행정심판에 대한 행정심판위원회의 판단은 ‘재결’이라고 용어를 사용하고 있으나(행정심판법 제2조 제1항 제3호), 조세에 관한 심판청구(조세심판원)나 심사청구(국세청)에 대한 판단은 재결이 아니라 ‘결정’이라는 용어를 사용하고 있다(국세기본법 제65조, 제81조).

이 연구를 진행하는 이유는 ‘처분’성에 관한 문제가 결국은 해당기관의 조세쟁송 운용에 관한 문제<sup>13)</sup>와 직결되기 때문이다.

## 제2절 연구의 방법 및 범위

본 연구는 조세법률관계에서의 ‘처분’에 관한 실무례를 분석하고, 이를 바탕으로 ‘처분’ 범위 확대를 위한 기준을 마련하여 재결청과 법원의 통일적 적용방법 등을 연구하는 것을 목적으로 하고 있으므로, 재결청<sup>14)</sup>의 결정과 대법원 및 각급 법원의 판례를 우선 분석·검토하였다. ‘처분’에 관한 연구는 조세쟁송을 담당하는 두 기관의 업무범위를 결정하는 것과 그 실질이 다를 바 없다 할 것이므로, 이에 관한 연구가 가장 기본적이고 또 중요하다.

그리고 ‘처분’ 여부에 관한 판단을 위해선 관련 제도 등이 납세자의 권리의무에 미치는 영향 등에 대한 종합적인 검토가 선행되어야 할 것이므로, 필요한 범위 내에서 각종 제도의 내용에 대하여 간략히 검토하였고, 이를 위해 조세 관련 이론서 및 논문 등을 참고하였다.

한편, 조세는 국세(내국세와 관세)와 지방세로 나눌 수 있는데, 관세와 지방세는 제도의 내용이나 기초 이론은 물론, 쟁송절차와 관련된 실무례 등의 주요 내용이 내국세와 대부분 동일하기 때문에, 본 연구는 내국세에 관한 내용을 중심으로 하고, 관세나 지방세는 필요한 경우에 한하여

---

13) 소순무, 앞의 책, 80쪽.

14) 현재 우리나라의 조세에 관한 특별행정심판은 조세심판원이 80% 이상을 담당하고 있는 점을 고려하여, 본 연구에서도 재결청의 사례는 대부분 조세심판결정례를 참고하였다. 같은 취지에서 이하 본 연구에서의 ‘재결청(행정심판기관)’은 별도 언급이 없는 한 ‘조세심판원’을 말한다.

별도로 언급하기로 한다.

위와 같은 연구의 목적과 범위를 고려하여, 본 연구는 아래와 같이 서론과 결론을 포함하여 모두 5개의 장으로 나누어 진행하고자 한다.

제1장에서는 본 연구의 목적과 방법 및 범위에 대하여 개괄한다. ‘처분’에 관한 판단이 실제 사례에서는 용이하지 않은 측면이 있으므로, 실무례에 대한 분석·검토를 통하여 통일적 적용이 필요한 점을 밝힌다.

제2장에서는 ‘처분’ 여부의 판단 기준을 우선 설정하여 본다. 그 전제로 우선 일반 행정쟁송과 조세쟁송의 적법요건을 대상적격(‘처분’), 원고적격, 협의의 소의 이익, 기타요건으로 나누어 간략히 살펴본다. 그리고 ‘처분’에 관한 전반적인 실무례를 유형별로 정리한 후, 이를 바탕으로 ‘처분’ 여부의 판단 기준을 검토한다. 이를 위하여 ‘처분’의 기능, ‘처분’에 대한 기존 논의 및 확대 필요성, 확대 시 고려할 제한요소에 대하여 논의한다.

제3장, 제4장에서는 제2장에서 논의한 판단 기준을 개별 실무례에 적용하여 보는데, 제3장에서는 최근 쟁점이 된 실무례를 분석·검토한다.

제1절에서는 ‘소득금액변동통지’를 조세행정‘처분’으로 본 최근의 판례변경을 살펴본다. 위 판례 변경에 따라 파생된 여러 가지 문제들도 함께 논의한다.

제2절에서는 ‘세무조사결정(통지)’을 ‘처분’으로 본 최근 판례에 대하여 적정 과세의 필요성과 ‘처분’으로 인정할 실익 등을 중심으로 살펴본다. 이를 위하여 위법한 세무조사에 기초한 과세처분의 효력 문제도 함께 논의한다.

제3절에서는 ‘이월결손금 결정’의 ‘처분’ 여부에 대하여 살펴본다. 이월결손금이 납세자의 납세의무에 미치는 영향을 고려한다면, 이를 부과처

분의 중간단계에 불과한 것으로 보던 종전 판례의 변경 필요성이 크다.

제4장에서는 재결청과 법원이 다른 태도를 보이고 있는 사례들을 분석·검토하고, ‘처분’ 범위 확대를 통한 통일 가능성에 대하여 논의한다.

제1절에서는 국세환급금과 관련된 문제에 대하여 살펴본다. 판례는 그동안 국세환급금 반환문제를 민사소송으로 해결하도록 하여 왔으나, 근본적인 입장 변화가 필요함을 재확인한다. 특히, 환급금의 발생유형에 따른 분석을 통하여 현재의 판례가 납세자의 쟁송유형 선택에 불필요한 혼란만 주고 있다는 점을 확인할 수 있을 것이다.

제2절에서는 ‘재조사 결과’의 ‘처분’성에 대하여 살펴본다. 실무상 재결청의 결정유형 중 하나로 자리 잡은 ‘재조사 결정’에 따라 과세관청의 재조사가 있는 경우, ‘재조사 결과’를 당초 처분과는 별개의 ‘처분’으로 볼 수 있는지를 논의한다. 이를 위하여 ‘재조사 결정’의 제소기간과 관련하여 최근 변경된 판례를 검토한다.

제3절에서는 ‘사업자등록’과 관련된 과세관청의 행위가 ‘처분’인지 여부에 대하여 살펴보고, 판례의 변경 필요성을 논의한다.

제4절에서는 여론(餘論)으로 법령에 따라 ‘처분’이 아니지만, 입법론상 ‘처분’으로 인정할 필요가 있는 ‘통고처분’에 대하여 살펴본다.

마지막으로 제5장에서는 본 연구의 결론으로 앞에서 논의하고 주장한 내용을 요약·정리함으로써 본 연구를 마무리하고자 한다.

## 제2장 ‘처분’ 여부의 판단 기준

### 제1절 쟁송요건 일반

#### 1. 개관

일반적으로 국가의 행위 등을 다투기 위한 행정쟁송을 제기하려면 쟁송요건을 갖추어야 한다. 국가의 행위가 쟁송의 대상으로 적격(처분성)이 있어야 하고, 쟁송을 구하는 당사자에게 본안의 판단을 구할 자격(청구인 적격, 원고적격)이 있어야 하며, 그 당사자에게 쟁송을 할 만한 정당한 이익(청구의 이익, 소의 이익)이 있어야 한다.<sup>15)</sup> 또한, 행정쟁송을 제기하려면 청구(제소)기간을 준수하여야 한다. 이러한 쟁송요건은 재결청이나 법원의 직권조사사항이므로 자백의 대상이 될 수 없고, 따라서 당사자의 이의가 없더라도 그 존부에 의심이 있는 경우에는 직권으로 조사하여야 하며, 그 결과 흠결이 있으면 각하결정(판결)을 하여야 한다.<sup>16)</sup>

조세쟁송은 행정쟁송의 특수한 형태로 발달하여 온 까닭에,<sup>17)</sup> 조세쟁송을 제기하기 위해서도 행정쟁송의 적법요건과 크게 다를 바 없는 내용의 적법요건을 요구한다. 따라서 일반적인 행정쟁송의 요건을 바탕으로 하여 조세쟁송의 일반요건 전반을 이해하는 것은, 본 연구의 대상이자 조세쟁송 요건 중 하나인 ‘처분’ 여부에 관한 실무례를 이해하기 위한 전

---

15) 조세소송연구, 사법연수원, 2009, 15쪽은 넓은 의미에서의 청구(소)의 이익은 처분성, 청구인(원고) 적격, 좁은 의미에서의 청구(소) 이익을 의미한다고 한다.

16) 서울행정법원 조세소송실무연구회, 조세소송실무, 사법발전재단, 2012, 34쪽.

17) 이창희, 앞의 책, 225쪽은 조세채권의 자력집행력과 행정행위의 공정력이라는 두 가지 축 속에서 우리나라의 세금소송은 원칙적으로 행정소송이 된다고 한다.

제가 될 것이다.

다만, 행정심판의 적법요건에 관한 일반론은 행정소송의 적법요건에 관한 일반론을 거의 그대로 따르고 있고, 이는 조세쟁송의 경우 또한 마찬가지이므로, 이하 본 절의 내용은 ‘소송요건’을 중심으로 살펴보도록 한다. 그리고 행정소송은 항고소송, 당사자소송, 민중소송, 기관소송의 4가지로, 항고소송은 다시 취소소송, 무효등확인소송, 부작위위법확인소송의 3가지 유형으로 나누어지는데,<sup>18)</sup> 우리나라 행정소송의 주요유형은 항고소송, 그중에서도 취소소송이 대부분을 이루고 있고,<sup>19)</sup> 이는 조세소송의 경우도 마찬가지라 할 것이므로, 별도 언급이 없는 한 이하 본 연구에서 말하는 ‘행정소송’은 ‘항고(취소)소송’을, ‘조세소송’은 ‘조세항고(취소)소송’을 말하는 것으로 한다.

## 2. 일반 행정소송(항고소송)의 경우

### 가. 행정소송의 대상인 ‘처분’

#### (1) 관련법률 등

행정소송법 제2조 제1항 제1호는 항고소송의 대상인 ‘처분등’<sup>20)</sup>을 “행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용”이라고 정의하고 있다.

---

18) 행정소송법 제3조 및 제4조. 행정심판의 경우 여기에 의무이행소송이 추가로 가능하다(행정심판법 제4조 제3호).

19) 박정훈, 앞의 책, 145쪽은 취소소송이 행정소송의 대종을 이루는 것이라고 하고, 박균성, 행정법강의(제9판), 박영사, 2012, 702쪽은 이를 ‘취소소송중심주의’라고 설명한다.

20) 행정소송법 제19조가 ‘처분등’을 취소소송의 대상으로 규정하고 있고, 무효등확인소송과 부작위위법확인소송의 경우 행정소송법 제38조에서 이를 준용하고 있다.

이에 대하여는 종전에 행정소송법상 ‘처분’의 개념이 실체법적 개념인 ‘행정행위’<sup>21)</sup>와 동일한지에 관하여 의견이 대립하고 있었다.<sup>22)</sup> 실체법적 개념설(이원설)은 본래 행정소송은 행정행위의 공정력을 배제하여 일단 유효하게 성립한 행정행위의 법적 효력을 소급하여 상실시키기 위한 것이므로 행정소송의 대상은 공정력을 가지는 법적 행위인 행정행위에 한정하여 인정하는 것이 타당하다는 것이고, 쟁송법적 개념설(이원설)은 행정소송법상 정의규정의 문언과 항고소송의 대상을 넓힘으로써 국민의 권리구제 기회를 확대하려는 입법취지를 고려할 때, 행정소송의 대상인 ‘처분’은 실체법상의 ‘행정행위’보다는 넓은 개념으로 보는 것이 타당하다는 것이다. 구체적인 사례에서 양 이론이 어떠한 차이가 있는지 명확하지는 않지만, 일단 ‘그 밖에 이에 준하는 행정작용’을 별도로 ‘처분등’ 개념에 포함하고 있는 행정소송법의 해석상, 쟁송법적 개념설(이원설)이 타당한 것으로 보아야 한다.

## (2) 판례의 태도

종래에 판례<sup>23)</sup>는 ‘행정처분’을 “행정청의 공법상의 행위로서 특정 사항에 대하여 법규에 의한 권리의 설정 또는 의무의 부담을 명하거나 기타 법률상 효과를 발생하게 하는 등 국민의 구체적인 권리의무에 직접적 변동을 초래하는 행위”로 보았고, 이는 1994년 개정 행정소송법에 ‘처분등’의 정의가 별도로 규정된 이후에도 마찬가지였다.

따라서 행정청 내부에서의 행위나 알선, 권유, 사실상의 통지 등은 상대방 또는 기타 관계자들의 법률상 지위에 직접적인 법률적 변동을 일

21) 박균성, 앞의 책, 210쪽은 ‘행정행위’는 학문상의 필요에 의하여 만들어진 개념으로, 일반적으로 ‘행정청이 구체적인 사실에 대한 법집행으로서 행하는 외부에 대하여 직접적·구체적인 법적 효과를 발생시키는 권력적 단독행위인 공법행위’로 정의된다고 한다.

22) 학설에 대한 소개 등은 박균성, 앞의 책, 728~729쪽.

23) 대법원 1993.10.26. 선고 93누6331 판결 등.



오키지 않는다는 이유로,<sup>24)</sup> 추상적인 법령에 관한 제정 여부, 즉 행정입법부작위의 경우는 그 자체로서 국민의 구체적인 권리의무에 직접적 변동을 초래하는 것이 아니라는 이유로, 이를 ‘행정처분’이 아니라고 하였다.<sup>25)</sup>

그리고 행정입법은 수범자가 불특정다수인으로서 불특정다수의 사안에 반복적으로 적용되는 일반적·추상적 규범에 불과하고 ‘구체적 사실’에 관한 공권력 행사가 아니므로 원칙적으로 ‘행정처분’이 아니나,<sup>26)</sup> 특정 공립학교를 폐지하는 조례와 같이 조문의 형식과 내용 자체로 그 효력이 다른 집행행위의 매개 없이 그 자체로서 직접 국민의 구체적인 권리의무나 법률관계를 규율하는 성격을 가지는 처분적 법령은 예외적으로 ‘행정처분’에 해당한다고 하였다.<sup>27)</sup>

한편, 국민의 신청에 대한 국가의 거부에 대하여는, 판례는 그것이 행정소송의 대상인 거부(‘행정’처분)이 되려면 신청인의 권리의무에 직접 관계가 있는 공권력 행사의 거부이어야 할 뿐만 아니라, 그 전체로 신청인에게 그러한 신청을 할 ‘법규상 또는 조리상 신청권’이 있어야 한다고 하였다. 따라서 애당초 신청인에게 신청할 권리가 없었던 경우에는 그 거부를 불복의 대상이 되는 거부(‘행정’처분)으로 볼 수는 없다고 하였다.<sup>28)</sup> 판례는 이러한 신청권을 ‘부작위’의 개념과도 연결하여, 위 신청권이 있는 자의 신청에 대하여 행정청이 아무런 응답을 하지 않아야, 부작위위법확인소송을 제기할 수 있다고 하였다.<sup>29)</sup>

### (3) ‘행정처분’ 범위의 확대

24) 대법원 1995.11.21. 선고 95누9099 판결 ; 1999.8.20. 선고 97누6889 판결

25) 대법원 1992.5.8. 선고 91누11261 판결.

26) 대법원 1994.9.10. 선고 94두33 판결.

27) 대법원 1996.9.20. 선고 95누8003 판결.

28) 대법원 2006.5.11. 선고 2004두7993 판결.

29) 대법원 2007.10.26. 선고 2005두7853 판결.

종래 판례에 대하여는 ‘행정처분’의 범위를 비교적 좁게 해석한 것이고, 그 결과 국민의 법률상 지위에 사실상의 영향을 미치는 다양한 공권력 행사에 대하여 행정소송을 제기할 수 없게 되어, 국민의 권리구제에 일정한 공백이 있었다는 것이 일반적인 평가였다.<sup>30)</sup>

그러나 최근 판례는 “행정청의 어떤 행위가 항고소송의 대상이 될 수 있는지의 문제는 추상적·일반적으로 결정할 수 없고, 구체적인 경우 ‘행정처분’은 행정청이 공권력의 주체로서 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서 국민의 권리의무에 직접적으로 영향을 미치는 행위라는 점을 염두에 두고, 관련 법령의 내용과 취지, 그 행위의 주체·내용·형식·절차, 그 행위와 상대방 등 이해관계인이 입는 불이익과의 실질적 견련성, 그리고 법치행정의 원리와 당해 행위에 관련한 행정청 및 이해관계인의 태도 등을 참작하여 개별적으로 결정하여야 한다.”는 일반론 하에, 점차 ‘행정처분’의 범위를 넓혀 가고 있는 것으로 보인다.<sup>31)</sup>

판례가 실체상의 권리관계에 변동을 가져오는 것은 아니지만, 그 전제요건으로서 실체적 권리관계에 밀접하게 관련된 경우나,<sup>32)</sup> 실체상의 권리관계에 직접적인 변동을 일으키는 것은 아니지만 실체상의 권리자로서 권리를 행사함에 중대한 지장을 초래하는 경우나,<sup>33)</sup> 국민의 권리의무

---

30) 임영호, ‘공법상 소송유형과 소송형식 : 항고소송과 당사자소송을 중심으로’, 행정법연구 통권25호, 행정법이론실무학회, 2009, 39쪽.

31) 대법원 2007.6.14. 선고 2005두4397 판결(정보통신윤리위원회가 특정 인터넷사이트를 청소년유해매체물로 결정한 행위를 ‘행정처분’으로 인정) ; 2010.11.18. 선고 2008두167 전원합의체 판결(‘신고제하에서의 건축신고 반려행위’를 ‘행정처분’으로 인정. 동 판례는 당사자로 하여금 미래의 위험에서 미리 벗어날 수 있도록 길을 열어 줄 수 있고 분쟁을 조기에 근본적으로 해결할 수 있다는 점을 그 이유로 들고 있다).

32) 대법원 2004.4.22. 선고 2003두9015 전원합의체 판결(지목변경신청 반려행위를 ‘행정처분’으로 인정).

33) 대법원 2007.10.11. 선고 2007두1316 판결(건축계획심의신청에 대한 반려처분을 ‘행정처분’으로 인정).

에 직접 관계가 있는 경우<sup>34)</sup>를 ‘행정처분’에 포함하는 것 또한 같은 취지로 보인다.

이는 거부(‘행정’처분)에 대하여도 동일하여, 종전에는 관계법령이나 조리상 신청권이 인정되지 않는다는 이유로 ‘행정처분’성을 부정하는 경우가 많았지만, 최근에는 신청권의 인정 범위 또한 확대하는 추세에 있는 것으로 보인다.<sup>35)</sup>

#### 나. 원고적격

행정소송법 제12조 전문은 행정소송의 원고적격을 “처분등의 취소를 구할 법률상 이익이 있는 자”라고 규정하고 있다. 판례는 위의 ‘법률상 이익’을 당해 처분의 근거법규에 의해 보호되는 개인적 이익으로 파악하되, 명문의 규정이 없더라도 근거법규의 합리적 해석상 개인적 이익을 보호하는 취지까지 포함되어 있다고 해석되는 경우 원고적격을 인정하고 있는 것으로 보인다.<sup>36)</sup>

#### 다. 협의의 소의 이익(권리보호의 필요성)<sup>37)</sup>

행정소송법 제12조 후문은 “처분등의 효과가 기간의 경과, 처분등의 집행 그 밖의 사유로 인하여 소멸된 뒤에도 그 처분등의 취소로 인하여 회복되는 법률상 이익이 있는 자의 경우에는 또한 같다.”라고 규정하고 있다. 판례는 이를 행정소송 요건 중 하나인 (협의의) 소의 이익으로 파악하면서도, 여기서의 ‘법률상 이익’을 원고적격에 관한 전문의 경우와

---

34) 대법원 2007.11.15. 선고 2007두10198 판결(다만, 이 사례에서 ‘혁신도시 최종입지 선정행위’의 ‘행정처분’성은 부정).

35) 박정훈, 앞의 책, 12쪽.

36) 박정훈, 앞의 책, 13쪽.

37) 박정훈, 앞의 책, 15~17쪽을 요약한 것이다.

동일한 처분의 근거 법령에 의하여 보호되고 있는 직접적이고 구체적인 개인적 이익이라고 하여 비교적 좁게 이를 인정하여 왔다. 그러나 최근 판례는 ‘법률상 이익’을 처분의 근거 법령 외의 법령에서도 구하기도 하고, 현실적이고 구체적인 불이익을 제거할 필요성으로도 파악하기도 하며, ‘동일한 처분의 반복 위험성으로 인한 처분의 위법성 확인 내지 법률문제 해결의 필요성’으로 파악하기도 하여, 점차 ‘소의 이익’을 넓게 인정하기 시작한 것으로 보인다.

#### 라. 기타요건

취소소송은 처분이 있음을 안 날부터 90일 이내에 제기하여야 하고, 이는 불변기간이다.<sup>38)</sup> 제소기간은 원칙적으로 항고소송 중 취소소송에 관련된 것이고, 무효등확인소송의 경우와는 관련이 없다.<sup>39)</sup> 한편, 일반 행정심판절차의 경우 1994년 행정소송법 개정(1998. 3. 1. 시행)으로, 조세나 공무원징계처분 등에 관한 쟁송 외에는 원칙적으로 필요적 행정심판 전치주의가 적용되지 않는 것으로 변경되었고, 따라서 일반 행정소송을 제기하기 위하여 반드시 행정심판을 거칠 필요는 없게 되었다.

### 3. 조세소송(조세항고소송)의 경우

#### 가. 개요

조세소송은 행정소송의 특수한 형태로 발달하여 왔으므로, 조세소송을 제기하려면 행정소송의 경우와 마찬가지로 적법요건을 충족하여야 한다. 따라서 조세소송을 제기하려면, ‘처분’성, 원고적격, 협의의 소의 이익을 갖추어야 하고,<sup>40)</sup> 90일의 제소기간도 준수하여야 한다. 가장 큰 차이

38) 행정소송법 제20조 제1항, 제3항.

39) 행정소송법 제38조 제1항.

는 국세와 관련된 조세소송에는 필요적 행정심판 전치주의가 적용되는 점이다.

#### 나. 조세소송의 대상인 ‘세법에 따른 처분’

행정소송법이 조세소송의 대상에 관하여 별도로 규정하고 있지는 않다. 그러나 국세기본법 제55조 제1항은 재결청에 대한 불복청구의 대상으로 ‘이 법 또는 세법에 따른 처분’을 규정하고 있고, 같은 법 제56조 제2항은 이에 해당하는 경우 필요적 행정심판 전치주의의 적용을 규정하고 있으므로,<sup>41)</sup> 결국 조세소송의 대상은 국세기본법이 규정한 ‘세법에 따른 처분’이라 할 수 있다.<sup>42)</sup>

우선, 국세기본법은 ‘세법’에 따른 처분으로 조세소송의 대상을 한정하고 있으므로, 결국 과세관청의 행위의 근거법령이 ‘세법’에 해당하여야 한다. ‘세법’의 범위에 관한 별도 규정은 없지만, 국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률 제2조와 제3조가 국가가 과세하는 국세와 지방자치단체가 부과하는 지방세의 종류가 규정하고 있으므로, 여기에 규정된 세목의 근거법률은 일단 세법에 포함된다고 할 수 있을 것이다. 그 결과 이후 살펴볼 실무례처럼, 주류도매업면허취소처분<sup>43)</sup>과 같은 주류면허 관련 처분은 일반 행정처분과 다를 바 없음에도 ‘주세’법에 의한 처분이므로 조

---

40) 이창희, 앞의 책, 238쪽은 조세소송의 적법요건을 “과세관청의 행위가 취소대상으로 삼을 만한 처분의 단계에 이르렀는가(처분성), 다른 사람이 아닌 원고가 나설 만큼 법률상 구체적 이익이 있는가(원고적격), 원고가 구하는 판결을 받는다면 그것이 원고에게 이익이 되는가(소의 이익)”라고 표현하고 있다.

41) 또한, 국세에 관한 불복절차의 대상인 ‘처분’에 대하여는 원칙적으로 행정심판법이 적용되지 않는다(국세기본법 제56조 제1항).

42) 지방세의 경우에는 임의적 전심절차 전치주의를 채택하고 있긴 하나, 지방세기본법 제117조 등이 국세기본법 제55조 등과 유사하게 규정되어 있으므로, 지방세법에 따른 ‘처분’을 지방세소송의 대상으로 볼 수 있을 것이다.

43) 대법원 2002.9.24. 선고 2001두1727 판결.

세쟁송의 대상에 포함된다. 그러나 변호사의 세무사 등록신청에 대한 거부처분<sup>44)</sup>은 근거법령이 ‘세법’ 아닌 ‘세무사법’이므로 조세쟁송의 대상에 포함되지 않게 된다.

다음으로, 세법에 따른 ‘처분’이 무엇인지 문제 되는데, 국세기본법은 이에 대하여 달리 규정한 바 없으므로, 일단 행정소송의 대상인 ‘(행정) 처분’에 준해서 생각하면 될 것이다. 따라서 과세관청의 행위가 ‘납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 영향’을 미치는 경우에 이를 ‘처분’으로 볼 수 있을 것이다. 기존의 대표적인 예로는 적극적인 조세 ‘부과처분’<sup>45)</sup>과 납세자의 신청에 대한 거부처분이나 부작위 등의 ‘소극적 처분’을 들 수 있다. 다만, 조세법률관계에서 위의 경우를 ‘처분’으로 보이는 기존의 논의의 내용은 무엇인지, 조세소송에서도 일반 행정소송에서와 마찬가지로 ‘처분’의 범위를 확대하는 것이 타당한지, 확대할 경우 제한 요소는 없는지 등은 본 연구의 주제에 해당하므로, 다음 절에서 상세하게 살펴보도록 한다.

#### 다. 원고적격

##### (1) 개관

조세소송도 ‘처분’의 직접 상대방인 납세자가 소를 제기하는 것이 원칙이다. 조세법률관계는 주로 세금 부과와 관련된 경우가 많고, 이 경우 체납처분 등의 징수절차가 예정되어 있으므로, 본래의 납세자가 행정소송법 제12조 전문이 규정한 ‘취소를 구할 법률상 이익이 있는 자’에 포

---

44) 대법원 2012.5.24. 선고 2012두1105 판결.

45) 윤지현, 앞의 글, 32~40쪽은 ‘부과’란 세액을 확정시키는 과세관청의 행위를 의미하고, 이에 관한 고지와 결합하여 판례상의 ‘행정처분’ 개념에 해당할 수 있게 된다고 한다.

함되는 것은 쉽게 인정할 수 있다. 같은 취지에서 국세기본법 제55조 제1항<sup>46)</sup>도 ‘이 법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자’가 조세불복절차를 제기할 수 있는 것으로 규정하고 있다.

다만, 제3자도 소송을 제기할 수 있는지에 관한 논의, 즉 주로 원고적격이나 소의 이익의 확대와 관련하여 복효적 행정행위 등의 경우에 처분의 영향을 받는 제3자가 그 처분의 위법성을 다툴 수 있는지에 관한 일반 행정소송에서의 논의는 조세소송에도 동일하게 적용되는 것으로 보기는 어렵다. 조세법률관계는 기본적으로 국가와 납세자 간의 채권채무 관계이고 제3자가 직접적인 이해관계를 가지는 경우는 드물기 때문이다. 그러나 연대납세의무자나 제2차 납세의무자 등과 같이 법령에 따라 납세의무를 공동으로 또는 추가로 부담하게 된 경우 이들이 본인의 쟁송과정에서 다툴 수 있는 범위 등에 대하여는 문제 되는 경우가 있다.

## (2) 판례의 태도

관련된 판례의 태도를 간략하게 살펴본다면, 우선 공동상속인 중 1인은 다른 공동상속인에 대한 부과처분의 취소를 구할 수 있다.<sup>47)</sup> 그리고 국세징수법상 압류 등기된 부동산을 취득한 자가 국세징수법 제24조 제5항 및 제53조의 압류해제의 요건이 충족되었음을 이유로 과세관청에 압류해제신청을 하였는데, 과세관청이 이를 거부한 경우에는 ‘거부처분’의 취소를 구할 수 있고,<sup>48)</sup> 과세관청이 체납자가 점유하고 있는 제3자

46) 지방세의 경우 지방세기본법 제117조 제1항.

47) 대법원 2001.11.27. 선고 98두9530 판결.

48) 대법원 1993.4.27. 선고 92누15055판결. 다만, 비교할 것은 압류 등기된 부동산을 취득한 자는 위 압류처분이나 그를 기초로 한 국세징수법상의 공매처분에 대하여 사실상 간접적인 이해관계를 가질 뿐 법률상 직접적이고 구체적인 이익을 가지는 것은 아니므로, (직접적으로) 그 압류처분이나 공매처분의 취소나 무효확인을 구할

소유의 동산을 압류한 경우, 체납자는 그 압류처분의 취소나 무효확인을 구할 수 있다.<sup>49)</sup>

그러나 판례는 연대납세의무를 지는 공동사업자 중 1인이 다른 동업자에 대한 과세처분의 취소를 구하는 경우,<sup>50)</sup> 연대납세의무를 지게 된 증여자가 수증자에 대한 증여세부과처분의 취소를 구하는 경우,<sup>51)</sup> 과세관청이 원천징수의무자에게 납세고지를 하였는데 원천납세의무자가 이의 취소를 구하는 경우<sup>52)</sup> 등은 모두 간접적인 이해관계인에 불과하므로, 다룰 수 없다고 한다.

한편, 제2차 납세의무자가 자신에 대한 납부통지를 다룰 수 있음은 당연하다.<sup>53)</sup> 그러나 본래의 납세의무자에 대한 부과처분 자체를 다투는 것과 별도로 자신에 대한 제2차 납세의무를 다투는 과정에서 본래의 납세의무자에 대한 부과처분의 하자를 다룰 수 있는지가 문제 되었는데, 판례는 이를 긍정하고 있고, 이는 본래 납세의무자의 주된 납세의무가

---

수는 없다고 한다(대법원 1992.3.31. 선고 91누6023 판결).

49) 대법원 2006.4.14. 선고 2005두15151 판결. “국세징수법 제38조, 제39조의 규정에 의하면 동산의 압류는 세무공무원이 점유함으로써 행하되, 다만 일정한 경우 체납자로 하여금 보관하게 하고 그 사용 또는 수익을 허가할 수 있을 뿐이며, 여기서의 점유는 목적물에 대한 체납자의 점유를 전면적으로 배제하고 세무공무원이 이를 직접 지배, 보관하는 것을 뜻하므로, 과세관청이 조세의 징수를 위하여 체납자가 점유하고 있는 제3자의 소유 동산을 압류한 경우, 그 체납자는 그 압류처분에 의하여 당해 동산에 대한 점유권의 침해를 받은 자로서 그 압류처분에 대하여 법률상 직접적이고 구체적인 이익을 가지는 것이어서 그 압류처분의 취소나 무효확인을 구할 원고적격이 있다.”

50) 대법원 1983.8.23. 선고 82누506 판결. 동 판례에 대하여 임승순, 조세법(2011년 도판), 박영사, 2011, 291쪽은 제2차 납세의무자나 납세보증인 등에게 제소적격을 인정할 것과의 균형상 타당하지 않다고 한다.

51) 대법원 1990.4.24. 선고 89누4277 판결.

52) 대법원 1994.9.9. 선고 93누22234 판결.

53) 국세기본법 제55조 제2항.



확정된 이후에도 마찬가지이다.<sup>54)</sup>

라. 협의의 소의 이익(권리보호의 필요성)

조세취소소송에서 납세자의 주장이 받아들여진 결과는 조세채무관계의 소멸이므로, 행정소송법 제12조 후문이 규정한 ‘취소로 인하여 회복되는 법률상 이익’이 있는 경우에 해당하는 점은 쉽게 인정할 수 있다. 따라서 취소소송에서 소의 이익이 문제되는 경우는 많지 않다.<sup>55)</sup> 다만, 납세자가 결과적으로 세금을 더 내겠다고 주장하는 사례에서 ‘각하’결정을 한 조세심판례<sup>56)</sup>가 있는데, 이는 ‘청구의 이익’을 함께 고려한 결정으로 보인다.

참고로, 협의의 소의 이익과 관련하여서는 세금을 납부한 후 과세처분의 무효확인소송을 제기하는 것이 실익이 있는지 주로 다투어졌다. 종전 판례는 세금을 납부한 후에는 조세채무가 소멸하여 존재하지 않으며, 납부세금에 대한 민사소송에 의한 부당이득반환청구를 할 수 있는 길이 열려 있으므로 과세처분의 무효확인소송을 제기할 확인의 이익이 없다고

---

54) 대법원 2009.1.15. 선고 2006두14926 판결. “제2차 납세의무는 주된 납세의무와는 별개로 성립하여 확정되는 것이나 주된 납세의무의 존재를 전제로 하는 것이므로, 주된 납세의무에 대하여 발생한 사유는 원칙적으로 제2차 납세의무에도 영향을 미치게 되는 이른바 부종성을 가진다고 할 것이다. 따라서 제2차 납세의무자는 주된 납세의무의 위법 여부에 대한 확정과 관계없이 자신에 대한 제2차 납세의무 부과처분의 취소소송에서 주된 납세의무자에 대한 부과처분의 하자를 주장할 수 있다.”

55) 임승순, 앞의 책, 291쪽은 ‘협의의 소의 이익’과 관련하여 ① 무효확인소송의 소의 이익, ② 세금의 납부와 무효확인소송, ③ 과세관청의 작위 또는 부작위의 위법성에 대한 확인을 구하는 항고소송의 소의 이익, ④ 절차적 위법과 소의 이익 등이 논의될 수 있다고 한다.

56) 조심 2012중1405(2012.11.27.)는 과세관청이 어느 사업자를 소위 전부자료상으로 보아 기납부한 부가가치세를 환급한 사례에서 “과세관청의 감액경정·결정은 당초 … (중략)…별개의 독립된 처분으로 보기 어렵고, 나아가 납세의무자에게 불이익한 행정행위로 보기도 어려워…”라고 각하 이유를 설시하고 있다.

하였는데,<sup>57)</sup> 최근 행정처분의 근거법률에 의하여 보호되는 직접적이고 구체적인 이익이 있는 경우에는 다른 직접적인 구제수단이 있는지 여부와 관계없이 무효확인을 구할 법률상 이익이 있다고 하며, 전원합의체 판결로 그 입장을 변경하였다.<sup>58)</sup> 오납금, 즉 과세처분의 무효를 전제로 이미 납부한 세금의 반환을 구하는 경우 판례가 이를 일관되게 민사상 부당이득반환청구소송으로 취급하고 있어 그 전제로 과세처분의 무효확인소송을 제기할 필요가 있는 경우가 있고, 또한 과세처분이 무효임에도 전심절차를 거치지 못하였거나 제소기간이 도과된 경우에는 이를 행정소송으로 다룰 방법이 무효확인소송 밖에 없으므로 단지 세금이 납부되었다는 이유만으로 무효확인소송의 제기를 금하는 것은 부당하다 할 것이어서, 결국 판례를 변경한 것은 타당하다. 다만, 아래 제4장 제1절에서

---

57) 대법원 1992.9.8. 선고 92누4383 판결 등. 이에 대하여는 다수의 견해가 확인의 이익이 있다며 판례를 비판하여 왔는데, 대표적으로 김창석, ‘과세처분 무효확인소송에 있어서의 확인의 이익’, 재판자료 115집, 법원도서관, 2008, 147~180쪽.

58) 대법원 2008.3.20. 선고 2007두6342 전원합의체 판결 (원고가 하수도원인자부담금을 납부한 상태에서 하수도원인자부담금과처분의 무효확인을 청구한 사안). “행정소송은 행정청의 위법한 처분 등을 취소·변경하거나 그 효력 유무 또는 존재 여부를 확인함으로써 국민의 권리 또는 이익의 침해를 구제하고, 공법상의 권리관계 또는 법적용에 관한 다툼을 적정하게 해결함을 목적으로 하는 것이므로, 대등한 주체 사이의 사법상 생활관계에 관한 분쟁을 심판대상으로 하는 민사소송과는 그 목적, 취지 및 기능 등을 달리한다. 또한 행정소송법 제4조에서는 무효확인소송을 항고소송의 일종으로 규정하고 있고, 행정소송법 제38조 제1항에서는 처분 등을 취소하는 확정판결의 기속력 및 행정청의 재처분 의무에 관한 행정소송법 제30조를 무효확인소송에도 준용하고 있으므로 무효확인 판결 자체만으로도 실효성을 확보할 수 있다. 그리고 무효확인소송의 보충성을 규정하고 있는 외국의 일부 입법례와는 달리 우리나라 행정소송법에는 명문의 규정이 없어 이로 인한 명시적 제한이 존재하지 않는다. 이와 같은 사정을 비롯하여 행정에 대한 사법통제, 권익구제의 확대와 같은 행정소송의 기능 등을 종합하여 보면, 행정처분의 근거 법률에 의하여 보호되는 직접적이고 구체적인 이익이 있는 경우에는 행정소송법 제35조에 규정된 ‘무효확인을 구할 법률상 이익’이 있다고 보아야 하고, 이와 별도로 무효확인소송의 보충성이 요구되는 것은 아니므로 행정처분의 무효를 전제로 한 이행소송 등과 같은 직접적인 구제수단이 있는지 여부를 따질 필요가 없다고 해석함이 상당하다.”

살펴보듯이 과세관청의 오납금 지급거부를 환급거부‘처분’으로 보아 직접 다룰 수 있게 한다면, 굳이 부당이득반환청구소송을 위한 전제로 과세처분의 무효확인을 구할 실익은 없다고 할 것이다.

#### 마. 기타요건(1) - 제소기간

조세소송도 행정소송이므로 90일 이내에 소를 제기하여야 한다. 다만, 필요적 행정심판 전치주의가 적용되므로 납세자는 심사청구 또는 심판청구에 대한 ‘결정의 통지를 받은 날’부터 90일 이내에 소를 제기하면 된다.<sup>59)</sup> 지방세의 경우 전심절차를 거치지 않았다면 당초 ‘처분이 있음을 안 날’로부터 90일 이내에 소를 제기하여야 한다.<sup>60)</sup> 한편, 심사청구 또는 심판청구 후 법정 결정기간인 90일 이내에 결정통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 소를 제기할 수 있다.<sup>61)</sup>

#### 바. 기타요건(2) - 필요적 행정심판 전치주의

조세소송의 가장 큰 특징은 필요적 행정심판 전치주의가 적용되는 것이다. 일반 행정소송은 개정 행정소송법이 시행된 1998. 3. 1.부터는 임의적 행정심판 전치주의로 변경되었으나, 조세소송은 필요적 행정심판 전치주의를 유지하여 왔다.<sup>62)</sup> 다만, 지방세의 경우, 과거 지방세 행정심

---

59) 행정소송법 제20조가 아니라 국세기본법 제56조 제3항 본문(관세법 제119조 제4항)이 적용된다.

60) 대법원 2003.8.22. 선고 2001두3525 판결.

61) 국세기본법 제56조 제3항 단서. 이 경우 심사청구 또는 심판청구 후 90일 경과된 후라면 언제든지 조세소송을 제기할 수 있는 것으로 해석하여야 한다.

62) 조세에 관한 특별행정심판절차는 1999.8.31. 법률 제5993호로 국세기본법이 개정되어, 종전의 필요적 2심급 제도(국세청장에 대한 심사청구와 국세심판원장에 대한 심판청구를 순차적으로 거쳐야 했다)에서 단심급 제도(심사청구와 심판청구 중 하나만 거치면 된다)로 변경되었다(2000.1.1. 이후 불복하는 사건부터 적용된다).

관을 담당하는 지방세심의위원회의 심리절차에 사법절차적 요소가 매우 미흡하고 당사자의 절차적 권리보장의 본질적 요소가 결여되어 헌법 제 107조 제3항에서 요구하는 ‘사법절차 준용’의 요청을 외면하고 있음에도 필요적 행정심판 전치주의를 적용하는 것은 헌법에 위반된다는 헌법재판소의 위헌결정<sup>63)</sup>에 따라, 2001. 12. 29. 법률 제6549호로 지방세법을 개정하면서 근거규정인 구 지방세법 제78조 제2항 및 제81조를 삭제하여 임의적 행정심판 전치주의로 변경되었고, 이는 최근의 지방세기본법 제정 시에도 유지되었다.<sup>64)</sup>

그리고 판례는 조세소송의 필요적 행정심판 전치주의를 완화할 필요성을 인정<sup>65)</sup>하면서, 그 예외로 ① 2개 이상의 같은 목적의 행정처분이 단계적, 발전적 과정에서 이루어진 것으로서 서로 내용상의 관련이 있는 경우, ② 조세소송 계속 중 그 대상인 과세처분을 과세관청이 변경하였는데 위법사유가 공통된 경우,<sup>66)</sup> ③ 동일한 행정처분에 의하여 수인이 동일한 의무를 부담하게 되는 경우, ④ 형식상 수 개의 과세처분이 있으

63) 헌법재판소 2001.6.28. 선고 2000헌바30 결정은 헌법 제107조 제3항 외에 재판청구권을 보장하고 있는 헌법 제27조 제2항에도 위반된다고 한다.

64) 이에 대하여 박종수, ‘지방세불복과 조세행정심판전치주의’, 세무사 28권 2호(통권 125호) 여름호, 한국세무사회, 2010은 2008.2.29.부터 조세심판원이 지방세에 대한 심판을 담당하게 되어 헌법재판소가 지적한 지방세 심판이 준사법적 절차를 지키지 못한 문제점이 해소되었으므로 지방세의 경우도 다시금 필요적 행정심판 전치주의를 도입하여야 한다고 한다.

65) 대법원 1996.7.30. 선고 95누6328 판결. “행정심판전치주의는 행정행위의 특수성, 전문성 등에 비추어 행정청으로 하여금 그 스스로의 재고, 시정의 기회를 부여함에 그 뜻이 있는 만큼, 법률에 특별한 규정이 없는 이상 그 필요를 넘어 국민에게 지나치게 엄격한 절차를 요구할 것은 아니고 비록 그것이 조세행정소송이라고 하더라도 다를 바 없다.”

66) 대법원 1997.4.8. 선고 96누2200 판결. 이에 대하여 임승순, 앞의 책, 297쪽은 이 사례는 증액경정처분의 경우로 당사자의 신속한 권리구제와 청구취지 변경에 관한 행정소송법 제22조와의 균형에 비추어 ‘위법사유가 공통된 경우’의 요건은 필요하지 않다고 한다.

나 그것이 하나의 과세원인에 대한 수 개의 분할납부로서의 과세처분인 경우 등을 들고 있다.<sup>67)68)</sup>

한편, 여기서의 행정심판은 ‘적법한’ 행정심판을 의미하므로, 만약 조세심판청구 등의 행정심판이 청구기간의 도과 등으로 인하여 부적법한 경우에는 조세소송 역시 필요적 행정심판 전치주의 요건을 충족하지 못한 것이어서 부적법하다. 그리고 재결청이 청구요건 미비를 간과한 채 실질적인 재결을 하였다고 하더라도, 이는 적법한 행정심판을 거친 것이 아니고 그 하자가 치유되는 것도 아니므로 조세소송은 역시 부적법하다.<sup>69)</sup> 반면, 재결청이 청구요건을 충족하여 적법한 청구였음에도 이를 부적법한 것으로 오인하여 ‘각하’ 결정한 경우에는 필요적 행정심판 전치주의 요건은 충족된 것으로 보아야 하므로, 결국 이후의 조세소송은 적법하다고 하여야 한다.<sup>70)</sup>

## 제2절 ‘처분’ 여부에 관한 실무례

### 1. 개요

---

67) 소순무, 앞의 책, 172~173쪽 ; 임승순, 앞의 책, 297~298쪽. 구체적인 판례 사례는 서울행정법원 조세소송실무연구회, 앞의 책, 52~56쪽.

68) 한편, 행정소송법 제18조 제3항은 행정심판전치주의가 적용되지 않는 경우로, ① 동종사건에 관하여 이미 행정심판의 기각재결이 있을 때, ② 서로 내용상 관련되는 처분 또는 같은 목적을 위하여 단계적으로 진행되는 처분 중 어느 하나가 이미 행정심판의 재결을 거친 때, ③ 행정청이 사실심의 변론종결 후 소송의 대상인 처분을 변경하여 당해 변경된 처분에 관하여 소를 제기하는 때, ④ 처분을 행한 행정청이 행정심판을 거칠 필요가 없다고 잘못 알린 때를 들고 있다.

69) 대법원 1991.6.25. 선고 90누8091 판결.

70) 서울행정법원 조세소송실무연구회, 앞의 책, 51쪽.

다른 구제수단이 마련된 경우가 아니라면, ‘처분’ 여부는 납세자를 위한 권리구제절차의 유무를 결정하게 된다. 따라서 ‘처분’ 여부를 재결청이나 법원이 임의로 정하도록 할 수는 없고, 일관된 판단 기준을 마련할 필요가 있다. 그러나 앞서 언급하였듯이 ‘처분’ 여부의 판단은 기본적으로 재결청과 법원의 조세쟁송운용에 관한 결정의 문제<sup>71)</sup>이다. 그러므로 판단 기준에 관한 세부적인 논의에 앞서, 기존의 실무례를 유형별로 나누어 ‘처분’ 여부에 관한 재결청과 법원의 태도를 확인하는 작업을 선행할 필요가 있다.<sup>72)</sup>

## 2. 실무례상 ‘처분’으로 본 행정작용

### 가. 조세의 부과·신고·징수와 관련된 경우

- 조세의 부과처분<sup>73)</sup>
- (본세와 독립하여) 가산세<sup>74)</sup> 부과처분<sup>75)</sup>
- 법인에 대한 소득금액변동통지(개인에 대한 경우는 제외)<sup>76)</sup>

71) 소순무, 앞의 책, 80쪽.

72) 이하 이 절에서는 실무례에 대한 이해의 편의를 위하여, 예외적으로 각 사례를 열거하는 방식으로 이를 설명한다. 그리고 재결청과 법원의 견해가 다른 경우, 우선 법원의 견해에 따라 ‘처분’ 여부를 분류한다.

73) 경정청구가 가능한 경우에도 부과처분 자체에 대한 불복이 금지되는 것은 아니다(대법원 2002.9.27. 선고 2001두5989 판결).

74) 가산세는 과세관청이 과세표준과 세액을 결정하는 때 납세의무가 확정되고, 이는 신고납세방식의 조세의 경우에도 동일하다(대법원 1998.3.24. 선고 95누15704 판결 : 부가가치세 및 특별소비세에 관한 사례).

75) 대법원 2005.9.30. 선고 2004두2356 판결. “가산세는 과세권의 행사와 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 세법에 규정된 의무를 정당한 이유 없이 위반한 납세자에게 부과하는 일종의 행정상 제재이므로, 징수절차의 편의상 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 하여 그 세법에 의하여 산출한 본세의 세액에 가산하여 함께 징수하는 것일 뿐, 세법이 정하는 바에 의하여 성립 확정되는 국세와 본질적으로 그 성질이 다른 것이므로, 가산세부과처분은 본세의 부과처분과 별개의 과세처분이다.”

· 국세기본법 제45조의2에 따른 적법한 경정청구(77)78)에 대한 거부처분(79)

· (경정청구 관련) 국세기본법 제45조의2 제3항(80)의 규정과는 달리 세무서장이 경정청구를 받은 날로부터 2월 이내에 아무런 통지를 하지 않는 경우(81)82)

---

76) 상세한 내용은 이 글의 제3장 제1절 참조.

77) 이창희, 앞의 책, 216~217쪽은 법정기간이 지난 뒤에는 그 효력을 다룰 수 없음은 부과처분이나 신고납세나 마찬가지로이므로 신고행위가 당연무효가 아닌 한 경정청구 절차를 따르지 않으면 납세자의 과대 신고를 시정할 수 없는데, 이를 ‘경정청구의 배타성’이라 한다고 한다.

78) 종전 판례는 지방세의 경우에 구 지방세법상 수정신고 등의 제도에 비추어 국세기본법에 규정된 일반적 경정청구제도를 준용할 수 없다고 하였다(대법원 1999.7.23. 선고 98두9608 판결). 그러나 2010.3.31. 법률 제10219호로 지방세기본법을 제정(2011.1.1.부터 시행)하면서, 지방세에도 경정청구제도(지방세기본법 제51조)가 도입되었다.

79) 종전 ‘수정신고’만이 허용되던 시절에 조세쟁송의 대상이 되는 거부‘처분’으로 볼 수 있는지 여부와 관련하여, ‘조리상 감액경정청구권’의 인정여부에 대한 논란이 있었고, 1994.12.22. 법률 제4810호로 국세기본법을 개정하면서 경정청구제도를 도입한 이후에도 1년의 짧은 경정청구기한으로 인하여 그 이후부터 부과체척기간 내에 이를 인정할 수 있느냐에 대한 논의는 계속되었다. 대법원은 이를 부인한 반면(경정청구제도의 도입 이전에는 대법원 1987. 9. 8. 선고 85누565 판결, 도입 이후에는 대법원 2006.5.11. 선고 2004두7993 판결), 헌법재판소(헌법재판소 2000.2.24. 선고 97헌마13, 245 결정)는 이를 긍정하였다. 한편, 위 논의는 주로 원천징수의무자의 조세쟁송 방법이 마땅하지 않다는 점과 관련하여 이루어졌으나, 2003.12.30. 법률 제8008호로 국세기본법 제45조의2 제4항을 신설하여 원천징수의무자의 경정청구권을 인정하고, 2006.4.20. 대법원 판례변경으로 소득금액변동통지에 대한 항고소송을 허용함에 따라, 위 문제는 어느 정도 해결되었다.

80) 소순무, 앞의 책, 121쪽은 동 조항이 세무서장에게 경정청구에 대한 응답의무를 부여한 강행규정이라고 한다.

81) 참고로, 판례는 경정청구제도가 신설되기 전 감액수정신고에 대한 사안에서 통지가 없는 경우 이를 거부처분으로 보아 취소를 구하는 항고소송이나 부작위위법확인소송을 제기할 수 있다고 한다. 이 경우 박성규, ‘세법에 대한 위헌결정이 내려진 경우 경정청구를 통한 납세자의 권리구제’, 조세법실무연구(재판자료 제115집), 법원도서관,

· (경정청구 관련) 결손금증액경정청구 거부처분<sup>83)</sup>

· 증액경정처분<sup>84)85)</sup>

· 납세자의 감액경정청구가 있는 후 과세관청이 증액경정처분을 한 경우 당초 감액경정청구의 거부처분<sup>86)</sup>

---

2008, 225쪽은 부작위위법확인소송의 경우 그 목적이 단순히 과세관청의 응답의무 위배를 확인함에 있는 것이므로, 거부처분으로 보아 항고소송을 제기하는 것이 납세자에게 유리하다고 한다.

82) 이 때 법정기한이 경과한 후부터 90일 이내에 불복청구를 하거나, 또는 법정경과기한 이후라도 거부통지를 받은 날로부터 90일 이내에 불복청구를 제기할 수 있다.(국심 2001서2812, 2002.2.28.) 다만, 국세기본법 기본통칙 62...0...1은 처리기간 종료일의 다음날이라고 일률적으로 제한하고 있는 듯하나, 이는 경정청구에 대한 통지의무를 두고 있는 이유에 배치되는 것으로 보인다(같은 뜻, 고은경, ‘조세법상 경정청구 제도에 관한 연구’, 중앙대학교 박사학위논문, 2008, 188쪽).

83) 대법원 2009.7.9. 선고 2007두1781 판결. 상세한 내용은 이 글의 제3장 제3절 2.항 참조.

84) 이는 엄밀히 말하면 조세쟁송의 소송물과 관련된 문제일 수도 있으나, ‘증액경정’을 새로운 ‘처분’으로 본다든 측면에서 함께 언급하기로 한다.

85) 대법원 2001.12.27. 선고 2000두10083 판결 등. 소위 조세소송의 소송물, 특히 당초처분과 경정처분의 관계에 관한 여러 이론 중 흡수설의 입장으로 “증액경정처분은 당초의 처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세표준 및 세액을 초과하는 부분만을 추가로 확정하는 것이 아니라 당초의 처분에서의 과세표준 및 세액을 포함시켜 전체로서의 하나의 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것이므로, 당초 처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸하고 그 증액경정처분만이 쟁송의 대상이 된다.”고 한다. 예를 들어, 2012.9.1. 종합소득세 1억 원의 부과처분이 있었고, 2012.10.1. 관할 세무서장이 종합소득세 3천만 원을 추가로 부과한 경우, 소송대상은 ‘2012.10.1.’자 종합소득세 ‘1억3천만 원’의 부과처분이고, 2012.9.1.자 당초처분은 소멸한 것으로 본다.

86) 이 역시 엄밀히 말하면 소송물과 관련된 문제라고 할 수도 있다. 아무튼 판례는 ‘흡수설’을 취하고 있고, 신고납세방식의 조세에도 동일한 입장이나(대법원 1987.3.10. 선고 86누911 판결), 이와 같은 경우에는 당초 처분이 증액경정처분에 흡수되지 않는다고 하여 예외를 인정하고 있다(대법원 1987.1.20. 선고 83누571 판결). 그러나 같은 경우라도 증액경정처분에 대하여 별도의 불복절차를 진행하였다면 당초거부처분에 대한 항고소송은 부적법한 것으로 보고 있다(대법원 2005.10.14. 선고 2004두 8972 판결). 이에 대한 상세한 검토는 윤지현, ‘경정거부처분 취소소송의 소송물’, 조



- 구 지방세법상 지방세를 신고납부한 경우<sup>87)</sup>
- 원천징수의무자에 대한 납세고지(징수처분)<sup>88)</sup>
- 체납처분<sup>89)</sup> : 압류처분<sup>90)</sup>, 매각(공매)처분<sup>91)</sup>, 청산처분<sup>92)</sup>

세법연구 16-3(한국세법학회편), 세경사, 2010, 366~402쪽 ; 고영구, ‘감액경정청구 거부처분에 대한 취소소송이 제기된 후 증액경정처분이 이루어져 그 증액경정처분에 대하여 취소소송이 제기된 경우 감액경정청구 거부처분에 대한 취소소송의 소의 이익이 있는지 여부(소극)’, 대법원판례해설 : 재판연구관 세미나 자료, 제58호, 법원도서관, 2005, 477~484쪽.

- 87) 신고확정된 지방세에 대한 재송이 가능하게 하기 위하여, 1997.8.30. 법률 제5406호로 개정 시 지방세법 제72조 제1항에 “신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다.”는 ‘처분’의제 규정을 두었다. 그러나 2010.3.31. 법률 제10219호로 지방세기본법을 제정 시 국세와 같은 경정청구 제도를 도입하고, 위 ‘처분’의제 규정을 삭제함에 따라, 현재는 신고납부한 지방세에 대한 조세재송 방법도 국세의 예와 동일하게 되었다.
- 88) 대법원 1974.10.8. 선고 74다1254 판결.
- 89) 일련의 체납처분은 각각 독립한 행정처분이다(같은 뜻, 서울행정법원 조세소송실무연구회, 앞의 책, 148쪽). 그리고 체납처분과 과세처분은 목적을 달리하는 별개의 행정처분이기 때문에 과세처분의 하자가 취소사유에 불과할 때는 그 하자는 체납처분에 승계되지 않는다(대법원 1987.9.22. 선고 87누383 판결 등). 이에 반하여 체납처분을 구성하는 각 처분은 조세채권의 강제적 실현이라는 동일한 목적을 가진 일련의 행정처분이므로, 선행처분인 압류에 위법이 있으면 그 하자가 승계되어 후행처분인 공매처분 등도 위법하게 된다(같은 뜻, 권순익, ‘공매절차에서 매수대금이 완납된 이후에 그 압류나 공매절차에 하자가 있었음을 이유로 공매처분을 취소할 수 있는지의 여부’, 대법원판례해설 제61호, 법원도서관, 2006, 178쪽).
- 90) 독촉은 체납처분인 압류의 필요적 전제이므로 독촉의 위법성은 체납처분에 승계지만, 판례는 독촉절차 없이 압류처분을 한 것이 압류처분을 무효로 되게 하는 중대하고도 명백한 하자는 아니라고 한다(대법원 1987.9.22. 선고 87누383 판결). 또한, 판례는 독촉장의 송달 흠결이 있었다고(따라서 압류에 하자가 있었다고) 하여도 이후 매각(공매)시 체납자에게 공매통지서가 적법하게 송달된 경우에는 실질적으로 체납자의 절차상의 권리나 이익이 침해되었다고 보기 어려우므로 매각대금이 납부된 경우에는 이를 취소할 수 없다고 한다(대법원 2006.5.12. 선고 2004두14717 판결).
- 91) 종전 판례는 “체납자에 대한 공매통지는 공매의 요건이 아니고 국가가 강제집행법상의 압류채권자와 비슷한 지위에 서서 공매사실 그 자체를 체납자에게 알려주는 데

## 나. 세법상 각종 신청 등과 관련된 경우

- 매입자발행세금계산서<sup>93)</sup> 발행을 위한 거래사실 확인신청 거부처분<sup>94)</sup>
- 물납신청에 대한 거부처분<sup>95)</sup>
- 압류해제신청 거부처분<sup>96)</sup>
- 납세증명서 발급거부처분<sup>97)</sup>
- 근로장려금 소급지급 거부처분<sup>98)99)</sup>
- 조세범처벌절차법 제16조에 따라 탈세 정보제공자에게 지급되는 포상금<sup>100)101)</sup>의 지급거부처분<sup>102)103)</sup>

---

불과하므로 공매통지를 하지 아니한 채 공매를 하였더라도 그 공매처분이 당연무효라고는 할 수 없다.”고 하였으나(대법원 1996.9.6. 선고 95누12026 판결 등), 최근 대법원 2008.11.20. 선고 2007두18154 전원합의체 판결로 “채납자 등에 대한 공매통지는 국가의 강제력에 의하여 진행되는 공매에서 채납자 등의 권리 내지 재산상의 이익을 보호하기 위하여 법률로 규정한 절차적 요건이라고 보아야 하며, 공매처분을 하면서 채납자 등에게 공매통지를 하지 않았거나 공매통지를 하였더라도 그것이 적법하지 아니한 경우에는 절차상의 흠이 있어 그 공매처분은 위법하다”고 하여 견해를 변경하였다.

- 92) 대법원 1992.12.22. 선고 92누7580 판결.
- 93) 거래상대방이 세금계산서를 발급하지 않은 경우, 매입자는 관할 세무서장의 확인을 받아 세금계산서를 발행하여 부가가치세의 매입세액 공제를 받을 수 있다(조세특례제한법 제126조의4).
- 94) 조심 2012광1770(2012.6.27.).
- 95) 조심 2012서1576(2012.6.28.).
- 96) 대법원 1996.12.20. 선고 95누15193 판결.
- 97) 국심 2005서1923(2005.11.17.).
- 98) 근로장려세제(Earned Income Tax Credit ; EITC)란 저소득 근로자의 근로를 장려하고 소득을 지원하기 위한 것으로 부의 소득세액에 상당한 금액을 이전적 급부금으로 지급하는 제도의 일환이다(조세특례제한법 제100조의2 내지 13).
- 99) 중앙행정심판위원회는 이러한 거부에 대하여는 조세불복절차를 거쳐야 하는 것으로 보아, 각하결정을 하였다(2011-14189, 2011.6.20.).

· ‘변호사’와 ‘법무법인’의 조정반<sup>104)</sup> 지정신청에 대한 거부<sup>105)</sup>

- 100) 구 조세범처벌절차법 제16조는 이를 ‘교부금(～금액을 교부할 수 있다)’으로 규정하고 있었으나, 1999.12.31. 법률 제6071호의 개정으로 ‘포상금(～포상금을 지급할 수 있다)’으로 변경되었다.
- 101) 탈세정보제공 등에 대한 포상금 제도는 2003.12.30. 법률 제7008호로 국세기본법 제84조의2[포상금의 지급] 규정이 신설되면서 조세범처벌절차법상 포상금과 함께 2원적으로 규정되어 있다가, 2011.12.31. 법률 제11132호로 조세범처벌절차법을 전문 개정하면서 국세기본법으로 통합되었다. 조세범처벌절차법에 따른 포상금을 지급받기 위해선 “① 탈세혐의와 관련한 중요한 자료를 제공하여야 하고, ② 탈세혐의자가 조세범처벌법위반으로 형사처벌을 받아야 하며, ③ 포탈세액이 추정되어야”하나(대구고등법원 2007.7.8. 선고 2006누1242 판결), 국세기본법은 위 ①만을 포상금의 요건으로 하였다.
- 102) 과거 ‘교부금’으로 규정되어 있을 당시의 판결로는 대법원 1996.4.23. 선고 95다53775 판결. “조세범처벌절차법 제16조, 동법시행령 제6조 제1항의 규정 자체 만에 의하여 바로 자료제공자에게 구체적인 교부금청구권이 발생한다고 볼 수는 없고, 세무관청이 위 규정들에 기하여 위 탈세정보교부금지규정에 따라 산정한 교부금을 지급하기로 하는 행정처분을 함으로써 비로소 구체적인 교부금청구권이 발생한다고 할 것이다. 따라서 자료제공자로서는 세무관청을 상대로 교부금 지급신청을 하여 세무관청이 교부금을 지급하지 아니하기로 하는 처분을 하면 그 취소를 구하는 항고소송을 제기할 수 있을 뿐, 위 법령 규정들에 기하여 곧바로 피고 대한민국을 상대로 교부금의 지급을 청구하는 민사소송을 제기하는 것은 허용되지 않는다 할 것이다.” 이후 조세범처벌법상 포상금 지급거부가 처분임을 전제로 한 판결은 대법원 2007.10.26. 선고 2007두15247 판결(심리불속행). 국세기본법상 포상금 지급거부가 처분임을 전제로 한 판결은 대법원 2011.4.14. 선고 2011두1030 판결(심리불속행).
- 103) 포상금액의 적정 여부 등을 심판대상으로 본 조세심판례는 조심 2012광2422(2012.8.31.); 2011중4920(2012.8.28.) 등.
- 104) 세법은 업종별로 일정규모 이상이 되는 사업자의 경우 ‘세무사’가 세무조정 결과인 조정계산서(법인의 경우 세무조정계산서)를 작성하도록 하고 있는데(소득세법 시행령 제131조 제2항, 법인세법 시행령 제97조 제9항), 여기서 ‘세무사’는 2명 이상의 세무사 또는 회계사, 세무법인, 회계법인으로 신청에 따라 관할 지방국세청장의 지정을 받은 ‘조정반’에 소속된 세무사에 한정하는 것으로 규정하고 있다(소득세법 시행규칙 제65조의3, 법인세법 시행규칙 제50조의3).
- 105) 조심 2012구665(2012.3.22.) ; 대구지방법원 2011.11.16. 선고 2011구합1582 판결(확정)

#### 다. 기타

- 주류도매업면허취소처분<sup>106)</sup>
- 토지초과이득세 등의 산정기준이 되는 시장, 군수 또는 구청장의 개별토지가격결정<sup>107)108)</sup>
- 세무조사결정<sup>109)</sup>

### 3. 실무례상 ‘처분’이 아니라고 본 행정작용

#### 가. 사실행위에 해당하는 경우

- 신고확정방식 세목에서 신고·납부행위<sup>110)</sup>
- 신고확정방식 세목에서 자진신고 후 납부하지 않아, 동일한 세액을 납부하도록 고지하는 경우<sup>111)</sup>
- 자진신고납부한 세금을 과세관청이 수령하는 행위<sup>112)</sup>
- 과세관청의 원천징수세금 수납행위<sup>113)</sup>

---

106) 수원지방법원 2008.6.27. 선고 2007구단4494 판결(확정). ‘처분’에 해당함에도 전심절차를 거치지 않았다고 하여 각하판결 하였다.

107) 대법원 1993.6.11. 선고 92누16706 판결.

108) 관례는 공시지가에 내재된 위법성이 이후 이를 이용한 과세처분에 승계되는지 여부에 대하여는 개별공시지가의 경우에는 이를 긍정하나, 표준지공시지가의 경우에는 이를 인정하지 않고 있다(대법원 1997.2.28. 선고 96누10225 판결).

109) 상세한 내용은 이 글의 제3장 제2절 참조.

110) 서울행정법원 2011.6.8. 선고 2011구단21037 판결(확정).

111) 부과‘처분’이 아니라는 것이고, 징수‘처분’에는 해당하므로 징수처분 자체의 위법에 대하여 다룰 수 있다(대법원 2004.9.3. 선고 2003두8180 판결). 조세심판례는 종합소득세의 경우 조심 2011전3517(2011.11.16.), 양도소득세의 경우 조심 2011구286(2011.1.25.) 등

112) 대법원 1990.2.27. 선고 88누1837 판결 ; 1997.7.22. 선고 96누8321 판결.

113) 대법원 1984.2.14. 선고 82누177 판결.

· 국세기본법 제45조의2 제1항에 따른 적법한 경정청구권자가 아니거나<sup>114)</sup>, 법정신고기한으로부터 3년 이내의 경정청구기한을 어긴<sup>115)</sup> 경정청구에 대한 거부회신

· 공매예고통지<sup>116)</sup>

· 세무서장의 한국자산관리공사에 대한 공매대행의뢰 및 공매대행사실 통지<sup>117)</sup>

· 한국자산관리공사의 공매결정 및 공매통지 자체<sup>118)</sup>

· 국세체납에 대한 “안내말씀”<sup>119)</sup>

· 탈세 제보에 대한 무혐의 통지<sup>120)</sup>

· 고충민원에 대한 회신<sup>121)</sup>

· 관세율표상 품목분류에 관한 (납세자에 대한) 질의회신<sup>122)</sup>

· 관세율표상 품목분류와 관련하여 구 관세법 제7조의2에 따른 관세청장의 사전회시<sup>123)</sup><sup>124)</sup>

---

114) 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출하지 않은 경우로 서울고등법원 2011.12.16. 선고 2011누18153 판결(확정).

115) 서울행정법원 2011.9.28. 선고 2011구합16209 판결(확정) ; 조심 2010서 288(2010.9.29.).

116) 서울행정법원 2010.10.29. 선고 2010구합23026 판결(확정).

117) 조심 2012서1595(2012.5.22.).

118) 대법원 2011.3.24. 선고 2010두25527 판결 ; 1998.6.26. 선고 96누12030 판결.

119) 조심 2009서1666(2010.4.14.).

120) 서울행정법원 2010.12.3. 선고 2010구합28137 판결(확정).

121) 조심 2011서3301(2011.11.16.) ; 2010중1986(2010.9.13.).

122) 대법원 1984.5.22. 선고 83누485 판결.

123) 대법원 1995.9.5. 선고 94도710 판결. “관세법 제7조의2에 규정되어 있는 사전회시 제도는 품목분류의 혼란으로 야기될 수 있는 수출입에 따른 통관절차상의 문제를 사전에 방지하기 위하여 수출입을 하고자 하는 자로 하여금 관세청장으로부터 사전회시를 받을 수 있도록 하는 것으로서, 그 사전회시는 통관절차상의 품목분류에 있어서 세관장을 기속할 뿐 그 신청인에 대하여 직접 공법상의 권리를 취득하게 하거나

- 관세법 제212조 제2항<sup>125)</sup>에 따른 국고귀속예정통고<sup>126)</sup>
- 과세관청이 주류 거래를 일정기간 중지하여 줄 것을 요청한 행위<sup>127)</sup>
- 사업자등록 관련 행위 : 거부, 정정거부, 직권말소 등<sup>128)</sup>

나. 과세관청의 내부적 의사결정이나 중간처분에 해당하는 경우

- 세무서장의 익금가산결정 자체<sup>129)</sup>
- 세무공무원이 법인의 각 사업연도의 익금과 손금을 산정하여 소득금액을 계산하고 이에 따라 과세표준을 결정하는 것 자체<sup>130)</sup>
- 법인세 과세처분에 앞서 이루어진 소득처분 결정<sup>131)132)</sup>

---

의무를 부담하게 하는 행정처분은 아니다.”

124) 관례는 동 사전회시를 “관세청의 내부에 있어서 관세법의 해석기준 및 집행기준을 시달한 것으로 국민의 권리, 의무에 관하여 일반적 구속력을 가지는 법규명령도 아니”라고 한다(대법원 2006.4.28. 선고 2005두6225 판결).

125) 세관장은 보세구역에 반입한 외국물품의 장치기간이 지나면 그 사실을 공고한 후 해당 물품을 매각할 수 있는데(관세법 제208조), 매각되지 않은 물품은 그 물품의 화주 등에게 장치 장소로부터 지체 없이 반출할 것을 통고하여야 한다(관세법 제212조 제1항). 이 경우 반출 통고일로부터 1개월 내에 해당 물품이 반출되지 않으면 소유권을 포기한 것으로 보아 이를 국고에 귀속시킬 수 있다(관세법 제212조 제2항).

126) 감사원 심사1담당관-269호(2007.4.30.).

127) 대법원 1980.10.27. 선고 80누395 판결.

128) 상세한 내용은 이 글의 제4장 제3절 참조.

129) 대법원 1985.7.23. 선고 85누335 판결.

130) 대법원 2002.11.26. 선고 2001두2652 판결 ; 1996.9.24. 선고 95누12842 판결 ; 1986.1.21. 선고 82누236 판결. “법인세과세표준결정은 조세부과처분에 앞선 결정으로서 그로 인하여 바로 과세처분의 효력이 발생하는 것이 아니고 또 후일에 이에 의한 법인세부과처분이 있을 때에 그 부과처분을 다룰 수 있는 방법이 없는 것도 아니어서 과세관청의 위 결정을 바로 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 볼 수는 없다.”

131) 서울행정법원 2011.12.8. 선고 2011구합17905 판결(확정)

132) 납세자의 입장에서는 소득처분을 ‘유보’로 할 경우 이후 사내유보된 금액에 대하여

- 상속세나 증여세 신고 후 과세미달통지 등<sup>133)</sup>
- 세무조사 결과통지<sup>134)</sup>

- 감액경정처분 그 자체<sup>135)</sup>

· 국세기본법 제39조에 의한 제2차 납세의무자 지정통지<sup>136)</sup>(다만, 제2차 납세의무자 지정 후 납부통지는 ‘처분’에 해당)

· 국세징수법 제86조 제2항에 따른 결손처분의 취소(1999.12.30. 이후)<sup>137)</sup>

---

세무조정 등의 사후관리를 하여야 하는 반면, ‘기타사외유출’로 할 경우 사후관리를 할 필요가 없으므로 소득처분의 종류에 따라 법률효과가 달라지므로, 이를 대외적으로 통지하여야 하고 나아가 조세쟁송의 대상인 ‘처분’으로 보아야 한다는 주장의 실익이 있을 것으로 보인다.

133) 조심 2010서2873(2011.11.29).

134) 조심 2010중1881(2010.11.26). 동 결정은 세무조사 결과통지 외에도 ‘세무조사 사전통지’와 ‘권리보호요청 처리결과통지’도 이를 처분으로 볼 수 없다고 하였으나, ‘세무조사 사전통지’와 관련하여 최근 판례가 세무조사결정을 ‘처분’으로 인정한 점에 주의가 필요하다. 상세한 내용은 이 글 제3장 제2절 참조.

135) 이는 엄밀히 말하면 소의 이익에 관한 문제로 볼 수도 있으나, 별도의 ‘처분’으로 보지 않는 측면을 고려하여 함께 언급하기로 한다. 감액경정처분의 예를 들면, 2012.9.1. 양도소득세 1억 원의 부과처분이 있었고, 2012.10.1. 관할 세무서장이 직권으로 양도소득세 4천만 원을 감액경정한 경우, 4천만 원의 감액결정은 별도로 조세불복의 대상인 ‘처분’에 해당하지 않고, ‘2012.9.1.’자 양도소득세 ‘6천만 원’의 부과처분만이 ‘처분’에 해당하게 된다.

136) 대법원 1983.5.10. 선고 83누95판결 ; 1995.9.15. 선고 95누6632 판결. “국세기본법 제39조에 의한 제2차 납세의무는 주된 납세의무자의 체납 등 그 요건에 해당하는 사실의 발생에 의하여 추상적으로 성립하고 납부통지에 의하여 고지됨으로써 구체적으로 확정되는 것이고, 제2차 납세의무자 지정처분만으로는 아직 납세의무가 확정되는 것이 아니므로 그 지정처분은 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없다.”

137) 구 국세기본법(1996.12.30 법률 제5189호로 개정되기 전의 것) 제26조는 결손처분을 납세의무의 소멸사유 중 하나로 규정하고 있었고, 따라서 구 국세징수법 제86조 제2항에 따라 이를 취소하는 것은 이미 소멸한 납세의무를 부활시켜 체납처분을

다. 법령에 의하여 납세의무 등이 자동으로 확정되는 경우

· 원천징수의무자(과세관청인 경우 포함)의 원천납세의무자에 대한 원천징수 행위<sup>138)</sup>

· 원천납세의무자가 한 초과징수된 원천징수세액 환급신청에 대한 거부<sup>139)</sup>

· 과세관청이 소득처분에 의한 소득금액의 변동으로 그 귀속자에 대하여 종합소득세의 과세표준과 세액을 결정한 후, 원천징수분으로 납부된 세액을 뺀 나머지 금액을 부과·고지한 경우, 그 중 원천징수분에 해당하는 세액에 상당하는 부분<sup>140)</sup>

---

가능하게 결과가 되므로, 판례는 이를 ‘처분’에 해당하는 것으로 보았다(대법원 1996.3.12. 선고 95다46043 판결). 그러나 이후 결손처분이 납세의무의 소멸사유에서 삭제되고, 1999.12.28. 법률 제6053호로 구 국세징수법 제86조 제2항이 개정되어 결손처분의 취소사유가 확대되면서, 결손처분은 체납처분절차의 종료라는 의미만을, 그리고 결손처분의 취소는 종료된 체납처분절차를 다시 시작하는 행정절차로서의 의미만을 가지게 되었다(대법원 2005.2.17. 선고 2003두12363 판결).

138) 대법원 1990.3.23. 선고 89누4789 판결. “원천징수하는 소득세에 있어서는 납세의무자의 신고나 과세관청의 부과결정이 없이 법령이 정하는 바에 따라 그 세액이 자동적으로 확정되고, 원천징수의무자는 소득세법 제142조 및 제143조의 규정에 의하여 이와 같이 자동적으로 확정되는 세액을 수급자로부터 징수하여 과세관청에 납부하여야 할 의무를 부담하고 있으므로, 원천징수의무자가 비록 과세관청과 같은 행정청이더라도 그의 원천징수행위는 법령에서 규정된 징수 및 납부의무를 이행하기 위한 것에 불과한 것이지, 공권력의 행사로서의 행정처분을 한 경우에 해당되지 아니한다.”

139) 법원은 애당초 이를 조세쟁송이 대상인 환급거부‘처분’의 문제가 아니라 민사소송(부당이득)의 문제로 처리하고 있다. 그리고 이러한 경우 판례는 원천납세의무자가 아니라 원천징수의무자에게 환급청구권이 있는 것(대법원 1989.11.14. 선고 88누6412 판결)으로 보고 있어 원고적격도 없으므로, 결국 이러한 거부회신을 별도 ‘처분’으로 보기는 어렵다.

140) 판례는 이 부분 세액에 대한 별도의 부과‘처분’이 있는 것으로 볼 수 없다고 한다(대법원 2007.9.7. 선고 2005두5666 판결). 이에 대한 평석은 최원, ‘원천징수의무자에 의한 세액 납부가 과세관청의 원천납세의무자에 대한 부과권을 소멸시키는지 여



· 과세관청의 국세환급금결정이나 그 결정을 구하는 신청에 대한 환급거부결정(부작위 포함)<sup>141)</sup>

· 과세관청이 국세환급금으로 결정된 금액을 국세, 가산금 또는 체납처분비에 충당하는 행위<sup>142)</sup>

· 납세자의 부가가치세 환급신고에 대한 과세관청의 환급거부통지(별도의 경정결정이 없는 경우)<sup>143)</sup>

· 납세고지시 함께 한 국세징수법 제21조, 제22조가 규정하는 가산금 또는 증가산금<sup>144)</sup>의 고지(통지)<sup>145)</sup>

---

부’, 조세연구 제9권 제1집, 세경사, 2009, 177~208쪽 참조.

141) 상세한 내용은 이 글의 제4장 제1절 참조.

142) 대법원 2005.6.10. 선고 2005다15482 판결. “충당이 납세의무자가 갖는 환급청구권의 존부나 범위 또는 소멸에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이라기보다는 국가의 환급금 채무와 조세채권이 대등액에서 소멸되는 점에서 오히려 민법상의 상계와 비슷하고, 소멸대상인 조세채권이 존재하지 아니하거나 당연무효 또는 취소되는 경우에는 그 충당의 효력이 없는 것으로서 이러한 사유가 있는 경우에 납세의무자로서는 충당의 효력이 없음을 주장하여 언제든지 민사소송에 의하여 이미 결정된 국세환급금의 반환을 청구할 수 있다고 할 것이므로, 이는 국세환급결정이나 그 국세환급신청에 대한 거부결정과 마찬가지로 항고소송의 대상이 되는 처분이라고 할 수 없다.”

143) 춘천지방법원 2011.12.9. 선고 2011구합851 판결[항소심인 서울고등법원(춘천) 2012.6.20. 선고 2012누84 판결은 항소기각 되었음],

144) ‘가산금’이란 국세를 납부기한까지 납부하지 아니한 경우에 국세징수법에 따라 고지세액에 가산하여 징수하는 금액과 납부기한 지난 후 일정기한까지 납부하지 아니한 경우에 그 금액에 다시 가산하여 징수하는 금액을 말한다(국세기본법 제2조 제5호). 종전에는 전자를 ‘가산금’이라 하여 체납된 세액의 100분의 3을 가산하여 징수하였고, 후자를 ‘증가산금’이라 하여 납부기한이 지난날부터 매 1월 경과 시마다 체납된 세액의 1,000분의 12를 다시 가산하여 징수하였으나, 2011.4.4. 법률 제10527호에 의한 국세징수법 개정 등을 통하여 내용은 그대로 둔 채, 명칭을 ‘가산금’으로 통일하였다.

145) 대법원 2000.9.22. 선고 2000두2013 판결. “가산금과 증가산금은 국세가 납부기한까지 납부되지 않는 경우 미납분에 관한 지연이자의 의미로 부과되는 부대세의 일종으로서, 과세권자의 확정절차 없이 국세를 납부기한까지 납부하지 아니하면 위 법

## 라. 기타

- 법령에 규정된 경우 : 통고처분<sup>146)</sup>, 조세심판원 등의 결정<sup>147)</sup>
- 과세전적부심사청구<sup>148)</sup>의 불채택 결정<sup>149)</sup>
- 변호사의 세무사 등록신청에 대한 거부<sup>150)</sup>

## 제3절 ‘처분’ 여부의 판단 기준 등

### 1. ‘처분’의 기능

‘처분’ 여부의 판단 기준에 관한 논의에 앞서 조세쟁송제도에서 ‘처분’의 기능에 대하여 먼저 살펴본다. 이를 통하여 ‘처분’에 관한 논의의 중요성을 확인할 수 있을 것이다.

---

규정에 의하여 당연히 발생하고 그 액수도 확정되는 것이며, 과세관청이 가산금이나 증가산금을 확정하는 어떤 행위를 한 바 없고, 다만 국세의 납세고지를 하면서 납기일까지 납부하지 아니하면 납기 후 1개월까지는 가산금으로 얼마를 징수하게 된다는 등의 취지를 고지하였을 뿐이고, 납부기한 경과 후에 그 납부를 독촉한 사실이 없다면 가산금이나 증가산금의 부과처분은 존재하지 않는다고 할 것이므로, 그러한 가산금이나 증가산금 부과처분의 취소를 구하는 소는 부적법하다.”

146) 상세한 내용은 이 글의 제4장 제4절 참조.

147) 다만, ‘재결’ 자체의 고유한 위법이 있으면, 그 ‘재결’을 대상으로 불복할 수 있다.

148) 과세전적부심사청구란 과세관청이 조세의 부과처분을 하기 전 납세자에게 미리 처분내용을 통지(세무조사결과통지 또는 과세전예고통지)하고, 통지내용에 이의가 있는 납세자에게 의견진술 내지 반증할 기회를 부여하여, 과세처분의 적정성을 사전에 보장하기 위한 제도이다(국세기본법 제81조의15).

149) 서울행정법원 2011.6.3. 선고 2011구합 12023 판결(확정).

150) 대법원 2012.5.24. 선고 2012두1105 판결. 행정쟁송의 대상인 일반 행정‘처분’에는 해당하나, 조세쟁송의 대상인 세법에 의한 ‘처분’에는 해당하지 않으므로, 전심절차를 거치지 않아도 되는 것으로 보았다.

## 가. 권리구제절차의 유무 및 종류

‘행정처분’에 해당하면, 이에 대한 다툼은 취소소송(항고소송)에 의하여야 하고, 제소기간 도과 등의 이유로 취소소송을 제기할 수 없게 되면 원칙적으로 다른 유형의 소송도 제기할 수 없는데, 이를 ‘취소소송의 배타적 관할’이라고 한다.<sup>151)</sup> 바꾸어 말하면, ‘행정처분’은 공정력을 가지므로 ‘행정처분’으로 침해받은 권리의 구제는 반드시 공정력을 깨트리는 취소소송을 거쳐야만 하는 것이다. 조세쟁송 또한 행정쟁송의 특별한 유형으로 발달하여 왔으므로 마찬가지로 ‘처분’에 해당하면, 앞의 실무례의 예로 부과‘처분’이나, 또는 국세기본법 제45조의2에 따른 적법한 경정청구에 대한 거부‘처분’에 해당하면, 납세자의 권리구제는 원칙적으로 위 ‘처분’에 대한 취소소송(항고소송)에 의하여만 한다. 다른 관점에서 보면, 만약 별도의 대체적인 구제수단이 마련된 경우가 아니라면, 과세관청의 행위는 ‘처분’이어야만 이에 대하여 다툴 수 있다. 이와 같이 ‘처분’ 여부는 1차적으로 과세관청의 어떠한 행위를 독립적으로 다툴 수 있는지를 결정한다.

다음으로 ‘처분’에 해당함은 그에 대한 권리구제절차가 민사소송이 아니라 행정소송임을 뜻한다. 민사사건이나 행정사건이나 대법원을 중심으로 한 사법권의 재판관할에 속하는 점은 동일하지만, 행정사건에 대하여는 민사소송법이 아닌 행정소송법이 적용되어 ‘소송절차적 특수성’이 인정된다. 그리고 제1심이 전문법원의 하나인 행정법원의 관할에 속하며 제2심도 고등법원의 특별재판부에 배당됨으로써 부분적으로 ‘재판관할의 특수성’도 인정되므로, 권리구제절차의 구별, 즉 ‘처분’ 여부는 중요한 의미를 갖는다.<sup>152)</sup> 다만, 이러한 경우 소송종류선택에 따른 납세자의 위험

---

151) 김동희, 행정법 I(제18판), 박영사, 2012, 318쪽. 이창희, 앞의 책, 207쪽은 이를 ‘항고소송의 배타성’이라 표현하고 있다.

은 최소화할 필요가 있는데, 판례는 행정사건이 민사소송으로, 또는 민사 사건이 행정소송으로 잘못 제기된 경우 소변경과 이송을 널리 허용하고 있고,<sup>153)</sup> 이는 조세소송에서도 마찬가지이다.<sup>154)</sup>

## 나. 조세소송의 특징

과세관청의 행위가 ‘처분’에 해당하고, 이에 대하여 다투려면 행정소송 중 항고소송(주로 취소소송)에 의하여야 함은 앞서 살펴보았다. 그런데 ‘행정처분’에 대한 일반 행정소송(항고소송)과 비교할 때, ‘처분’에 대한 조세소송에는 필요적 행정심판 전치주의가 적용되는 차이가 있다. 즉, ‘처분’에 해당하면 반드시 전심절차인 행정심판을 거쳐 소송을 제기하여야 한다. 그리고 ‘처분’에 대한 (특별)행정심판을 담당하는 기관은 일반 행정심판을 담당하는 국민권익위원회 등에 설치된 행정심판위원회<sup>155)</sup>가 아니라, 국무총리 소속 조세심판원, 국세청, 그리고 감사원이다.<sup>156)</sup>

구체적으로, 우선 과세관청의 행위가 ‘처분’에 해당하면, 전심절차를 거쳐 조세소송을 제기하여야 한다. 다음으로 ‘처분’은 아니지만 일반 ‘행

---

152) 박정훈, 앞의 책, 3~4쪽.

153) 박정훈, 앞의 책, 5쪽.

154) 판례는 부가가치세 환급금의 지급은 민사소송 대상이라고 하면서도, 과세관청의 증액결정 등이 있는 경우 ‘처분’이 있는 것으로 보아 행정소송을 허용하고 있는바, 납세자가 행정소송으로 부가가치세 환급금의 지급을 구하고 있는 경우 (판례에 따르면) ‘각하’ 대상에 해당하나, 그 내용에 부가가치세 환급 거부처분의 취소를 구하는 취지도 포함되어 있다고 볼 수 있는 경우 소 변경 여부에 대한 법원의 석명의무가 있다고 한다(대법원 1997.4.25. 선고 96누17868 판결).

155) 행정심판법 제6조.

156) ‘처분’에 대하여는, 원칙적으로 행정심판법이 적용되지 않고(국세기본법 제56조 제1항), 행정소송을 제기하기 위해선 국세기본법이 정하고 있는 국세청장에 대한 심사청구나 조세심판원장에 대한 심판청구 중 하나를 거치도록 하고 있으며(같은 조 제2항), 감사원법 따른 심사청구를 거친 경우는 국세기본법상 심사청구나 심판청구를 거친 것으로 본다(같은 조 제4항).

정처분'에는 해당하면 전심절차 없이 곧바로 행정소송을 제기하면 된다. 최근 변호사의 세무사등록 거부에 대하여 전심절차를 거치지 않고 행정소송을 직접 제기하도록 한 판례<sup>157)</sup>가 그 예이다. 물론 이 경우에도 납세자의 선택에 따라 일반 행정심판을 먼저 제기할 수는 있다.

만약, 재결청은 '처분'이라고 하나 법원은 아니라고 하는 경우에는 전심절차를 끝으로 다툼은 종결된다. 다만, 법원이 민사소송 등의 별도의 구제방법을 인정하는 경우에는 전심절차와 동시에 또는 그 이후에 관련소송을 제기할 수는 있다. 국세기본법 제51조에 따른 환급금의 지급거부와 관련된 분쟁이 그 예이다. 마지막으로 재결청은 '처분'이 아니라고 하나, 법원은 해당한다고 하는 경우, 재결청이 각하결정을 하더라도 이후의 소송제기는 적법한 것이 되므로,<sup>158)</sup> 납세자는 조세소송을 이어가면 된다.

한편, '처분'도 조세법률관계의 조기안정을 위하여 '행정처분'과 마찬가지로 90일의 심사 또는 심판의 청구기간이나 제소기간의 제약을 받는다.<sup>159)</sup> 따라서 청구기간이나 제소기간이 도과하는 경우 불가쟁력, 즉 형식적 확정력이 발생하여 납세자는 이후에는 더 이상 다툴 수 없음은 동일하다.

#### 다. 다툼의 시점 및 범위

'처분'은 과세관청의 행위에 대하여 납세자가 다툴 수 있는 시점을 결정한다. 이는 객관적으로는 하나의 목적-예를 들면 납세의무(세액)의 확정을 위한 부과처분과 같은-을 가진 일련의 행위 중 어느 시점에서의

---

157) 대법원 2012.5.24. 선고 2012두1105 판결.

158) 상세한 내용은 이 글의 제3장 제2절 5.항 참조.

159) 이에 대하여 이창희, 앞의 책, 218쪽은 과세처분은 돈 문제일 뿐이고 처분을 받은 납세의무자 이외의 다른 사람에게는 아무런 영향이 없고, 과세처분에 대한 불복기간이 지나더라도 어차피 법률관계가 안정되지는 않으므로 행정법 관계를 조속히 안정시켜야 한다는 일반 행정법 논리는 세법과 어긋나는 점이 있다고 한다.

과세관청의 행위가 다툼의 대상이 될 만큼, 즉 ‘처분’으로 볼 수 있을 만큼 구체화되었는가의 문제이고, 주관적으로는 납세자의 입장에서 어느 행위에 이르렀을 때 이를 다투게 하는 것이 가장 적절하고 효율적인가에 관한 문제이다. 이를 ‘처분’ 여부의 판단 기준과 연결시켜보면, 전자는 어느 시점에서의 과세관청의 행위가 납세자의 권리의무에 ‘직접적인 영향’을 미쳤는지에 관한 문제이고, 후자는 ‘처분’으로 본 시점이 납세자가 다투기 필요성을 인식한 시점과 일치하는지의 문제가 될 것이다.

조세법률관계에서는 조세채권·채무가 발생하여 소멸하기까지 여러 단계에 걸쳐 다양한 형태로 과세관청의 행위가 나타난다. 납세자로 하여금 일련의 모든 행위에 대하여 다투 수 있게 할 수도 있지만, 여기에 투입되는 시간과 비용을 생각한다면 효율적인 조세쟁송제도라 말할 수는 없다. 단순한 준비적·예비적 행위에 불과하거나 절차적 행위에 불과하다면 이에 대한 납세자의 다툼을 허용하기도 보다는, 이후 납세자의 권리의무에 대한 침해가 더욱 구체화되어 직접 영향을 미치는 시점에 이를 다투게 하되, 다만 심리의 범위는 그 이전의 행위들의 적법 여부까지 포함하는 것이 조세쟁송에 투입되는 불필요한 사회적 비용을 감소시키는 길이라 할 것이다. 이렇게 ‘처분’은 다툼이 가능한 시점을 정하면서, 동시에 다툼의 범위에 관한 기본 틀을 정한다.

부과‘처분’을 예로 들자면, 납세자의 입장에서는 세금의 액수가 정해져 부과되고 징수되는 일련의 단계 중에서 ‘납세의무(세액)의 확정’이 가장 의미를 가지는 결정적인 사건이므로, 이 때 실체적 과세요건의 충족 여부에 대하여 다투게 함이 타당하고, 또한 이후 강제징수 등의 체납처분 개시를 피하려는 납세자의 입장에서는 ‘확정된 납세의무’가 대외적으로 고지되는 부과‘처분’의 시점에 이를 다투게 할 실익도 있다.

#### 라. 재결청과 법원의 차이

한편, ‘처분’이 재결청과 법원에게 주는 의미가 반드시 동일한 것은 아니다. 재결청의 입장에서 ‘처분’의 인정 여부는 본질적으로 스스로의 업무범위의 확대 또는 축소의 문제이므로 이에 대한 판단이 비교적 쉬운 측면이 있다. 그리고 납세자와 과세관청 간의 다툼의 시작단계이므로 ‘처분’에 관한 판단 이후의 일관된 적용도 그리 어렵지 않다. 그러나 법원의 입장에서 새로운 ‘처분’의 인정은 그리 간단한 문제가 아니다. 특히 기존에 다른 대체적인 구제절차가 마련되어 있는 경우가 그러한데, 새로운 ‘처분’의 인정에 따라 기존의 권리구제절차 및 그에 관한 기초이론 등도 함께 변경하여야 하기 때문이다. 또한, 3심제 하에서는 ‘처분’ 여부에 관한 대법원의 최종 판단이 있더라도, 1·2심에 계류 중인 사건의 처리로 인하여 일정기간 혼란이 불가피한 점도 그러하다.

## 2. ‘처분’에 관한 기존 논의

### 가. ‘행정처분’ 개념의 충족

조세쟁송 또한 일반 행정쟁송의 틀 안에서 작동하는 이상, 조세쟁송에서의 ‘처분’도 원칙적으로 일반 행정쟁송에서의 ‘행정처분’에 관한 기본적인 개념 틀을 크게 벗어나기는 어렵다. 따라서 ‘처분’에 해당하려면 과세관청의 행위가 ‘납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 변동을 초래하는 행위’<sup>160)</sup>여야 한다. 앞서 본 실무례에 따르면, 조세법률관계에서 ‘처분’의 대표적인 예는 조세의 부과, 신고, 그리고 징수에 관한 과세관청의 행위를 들 수 있다.

### 나. 조세쟁송에서의 ‘처분’

---

160) 소득금액변동통지의 처분성에 관한 대법원 2006.4.20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결에서 김영란 대법관의 소수의견은, 위와 같은 정의가 ‘처분’에 관한 판례의 일관된 입장이라고 한다.

부과‘처분’은 과세관청이 납세자의 납세의무를 확정시키는 행위이다. 납세의무는 법률의 규정에 의하여 성립하기는 하지만 이는 추상적 의무에 불과하고, 그 내용을 실현하려면 이를 구체적으로 확인<sup>161)</sup>하는 절차, 즉 ‘납세의무의 확정’이 필요하다. 그리고 그 확인과정의 하나가 바로 과세관청의 부과‘처분’이다.<sup>162)</sup> 이렇게 구체적으로 ‘납세의무가 확정’되고 그에 따라 세액이 확정<sup>163)</sup>되면, 납세자가 이를 임의로 납부하거나 아니면 국가가 강제징수를 하게 된다. 이러한 법률효과<sup>164)</sup>로 인하여 ‘납세의무의 확정’은 납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 ‘영향’을 미치는 것을 넘어 직접적인 ‘변동’을 초래하는 것으로 볼 수 있다. 즉, ‘납세의무(세액)의 확정’은 기본적으로는 이미 성립하여 있는 납세의무를 확인하는 것이지만, 부수적으로는 이후의 세액 납부 또는 징수를 가능하게 한다는 의미에서 납세자의 권리의무에 직접적인 ‘변동’을 초래하는 것으로 볼 수 있는 것이다.<sup>165)</sup> 그리고 이는 상대방에게 통지를 요하는 ‘행정처분’이므로 다른 ‘행정처분’과 마찬가지로 효력발생을 위한 통지가 필요한데, 납세고지가 바로 그 통지로, 이에 의하여 결국 ‘처분’을 구성하게 된다.<sup>166)</sup><sup>167)</sup> 또한, 압류처럼 보다 직접적인 불이익을 피하려는 납세자에게는 바로 부

161) 따라서 이창희, 앞의 책 136쪽은 부과처분은 세금을 내라고 하명하는 걸모습을 띠지만 법률적 성질은 이미 성립한 조세채무의 내용을 ‘확인’하는 준법률행위의 성질을 띤다고 한다.

162) 소순무, 앞의 책, 17쪽.

163) 이창희, 앞의 책, 121쪽은 국세기본법 제22조의 조문 자체에서 ‘납세의무의 확정’이란 ‘세액의 확정’을 뜻할 뿐이라고 한다.

164) 이창희, 앞의 책, 129~131쪽은 판례 중에는 ‘납세의무가 확정’ 되었다는 이유(즉, 법률효과)로 부당이득이 성립하지 않는다고 한 경우도 있으나, 이는 행정법학에서 말하는 ‘확정력’과 혼동한 것에 불과하다고 한다.

165) 윤지현, ‘조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구’, 서울대학교 대학원 법학과 박사학위논문, 2012, 38쪽.

166) 소순무, 앞의 책, 89쪽.

167) 이 부분을 상세하게 설명한 것으로는 윤지현, 앞의 글, 32~42쪽, 45~47쪽.



과‘처분’의 시점에 자신의 납세의무의 존부와 범위에 대하여 다툴 필요(이익)가 있음은 앞서 살펴보았다.

‘처분’과 ‘납세의무 확정’의 연관성은 납세자의 신고로 ‘납세의무가 확정’되는 경우도 같다. 세법은 납세자가 스스로 확정시킨 납세의무를 변동시킬 수 있도록 국세기본법 제45조의2에 통상적 경정청구권을 마련해두었는데, 이에 따른 경정청구에 대한 과세관청의 거부는 그 자체가 납세의무를 확정시키는 것은 아니지만, 확정된 납세의무를 변경시켜달라는 납세자의 신청을 거부한 것이기 때문에, 결과적으로 이러한 거부‘처분’은 ‘납세의무의 확정’과 연결되어, 결국 납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 변동을 초래하게 된다. 그리고 납세자의 경정청구권은 법령에 규정되어 있으므로, 일반 행정법률관계에서의 ‘거부(행정)처분’과 관련하여 논의되는 법규상 또는 조리상 ‘신청권’의 존부는 특별히 문제될 것이 없다.

같은 취지에서 앞서 본 실무례는 과세관청의 행위가 ‘납세의무의 확정’과 관련이 없으면, 이를 ‘처분’이 아니라고 하였는바, 원천징수의무 등이 그 대표적인 예이다. 즉, 원천징수의무는 지급사실만으로 법령에 따라 자동적으로 납세의무가 확정되고, 별도로 ‘납세의무 확정’을 위한 과세관청의 행위가 있거나 필요한 것은 아니므로 이에 관련된 행위는 ‘처분’이 아니라고 한다. 과세관청이 ‘국세환급금’의 지급을 거부하고 있는 행위는 ‘처분’이 아니라는 판례도 유사한 맥락에서 이해할 수 있다. 판례는 국세환급금에 대하여 민사상 부당이득의 법리를 적용하고 있으므로, 납세자는 이미 국세환급채권을 가지고 있는 것이고, 과세관청의 환급거부행위는 ‘납세의무<sup>168)</sup>의 확정’과 특별한 관련이 없기 때문이다.

한편, 징수단계에서의 과세관청의 행위는 이미 성립·확정된 납세의

---

168) 이 경우는 정확히 말하면 국가의 ‘반환의무’나 납세자의 ‘반환받을 권리’라고 하여야 하나, 음(陰)의 ‘납세의무’이므로, 위 용어를 그대로 사용한다.

무를 강제이행하기 위한 독촉이나 체납처분 등의 각 단계이므로, ‘납세의무의 확정’과는 직접 관련이 없다. 그러나 이 역시 ‘확정된 납세의무’를 전제로 하므로 최소한의 관련성을 가지고 있다. 그리고 이 시점의 과세관청의 행위는 납세자의 재산권 등에 구체적인 불이익을 가해지는 현실적 행위이므로, 당연히 납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 변동을 초래한 것으로 쉽게 인정할 수 있다.

#### 다. 권리의무의 ‘직접적인 변동’

지금까지의 논의를 뒤집어본다면, 징수‘처분’ 이전 단계에서는 부과‘처분’ 등에 따라 ‘납세의무의 확정(또는 변동)’이 있어야만 비로소 납세자의 권리의무에 ‘직접적인 변동’이 있는 것으로 이해된다. 이를 다툼의 시점을 결정하는 ‘처분’의 기능과 연관시켜 보면, 부과‘처분’을 위한 단순히 준비적·예비적 행위에 불과하거나 사전 절차적 행위에 불과하다면, 아직 ‘직접적인 변동’이 없으므로, ‘처분’에 해당하지 않게 되고, 이를 다툼의 시점으로 볼 필요가 없게 되는 것이다. 이를 기간과세와 연관시켜 보면, 미래의 과세기간이 아니라 당해 과세기간의 납세의무의 확정(또는 변동)과 관련이 있어야만 ‘직접적인’ 변동이 있는 것이므로 ‘처분’이라고 할 수 있게 된다. 기존 실무례가 이월결손금 결정을 ‘처분’으로 보지 않는 가장 큰 이유는 바로 이 때문이라 할 것이다.

#### 라. 소결 - 종전 이론에 대한 평가

즉, 기존의 이론과 실무례는 조세법률관계를 크게 부과단계와 징수 단계로 구분하고, 다시 부과단계는 ‘납세의무의 확정(또는 변동)’을 중심으로 납세자의 구체적인 권리의무의 직접적인 변동 여부를 판단하여 ‘처분’ 여부를 결정하여 온 것으로 이해할 수 있다. 과세관청의 부과행위를 ‘처분’으로 보지 않고, 징수‘처분’에 대한 다툼에서 당초의 부과행위, 즉

납세의무의 확정에 관하여도 다투는 형태의 일원화된 구조로 조세쟁송제도를 만들 수도 있겠지만, 기존의 이론 등은 징수‘처분’의 선행절차인 부과‘처분’에 대하여 별도의 독립된 쟁송을 허용하였다. 그리고 ‘처분’에 해당하려면 기존 ‘행정처분’에 관한 이론에 따라 과세관청의 행위가 납세자의 ‘구체적인 권리의무에 직접적인 변동’을 가져와야 하는데, 과세관청의 부과행위는 ‘납세의무(세액)의 확정’, 구체적으로는 ‘납세의무의 존부 및 범위’에 영향을 미치고, 그에 따른 법률효과가 발생하므로, 이론상 크게 어긋나지 않음은 앞서 살펴보았다. 한편, ‘처분’을 이렇게 나누어 이해하는 까닭에 부과‘처분’의 하자는 원칙적으로 징수‘처분’에 승계되지 않고, 징수‘처분’에 대한 쟁송에서는 이에 대하여 다툴 수가 없다.

이렇게 ‘납세의무의 확정’을 중심으로 ‘처분’을 이해하면 그 판단이 비교적 분명해지는 장점이 있다. 그러나 반대로 ‘처분’의 범위는 상대적으로 좁아지고, 그 결과 쟁송절차의 종류가 복잡해지는 단점이 있다. 뒤에서 자세히 살펴보겠지만, 예를 들어 소득금액변동통지에 따른 원천징수의무와 같이 납세의무가 납세자의 신고나 과세관청의 행위를 매개하지 않고 자동적으로 확정되어 ‘처분’으로 보기 어려운 경우에는 조세소송 외에 납세의무의 존부 및 범위를 다툴 수 있는 적절한 방법이 있는지에 관한 논란이 발생할 수 있다. 또한, 이월결손금 결정과 같이 납세자의 현재와 미래의 납세의무 등에 많은 영향을 미치는 경우에도 이를 ‘처분’으로 보지 않게 되어 다툼의 시점에 관한 납세자의 일반적인 인식과 괴리가 발생하게 된 것도 그러하다. 특히, 국세환급금의 환급거부행위는 이를 거부‘처분’으로 보지 않음에 따라, 다시금 과세관청의 행위가 매개되었는지 여부에 따라 쟁송절차가 나누어져 납세자에게 혼란을 주게 되었다. 이러한 문제점들을 해결하기 위하여, 바로 ‘처분’ 범위의 확대가 필요하다.

### 3. ‘처분’ 범위의 확대

## 가. ‘행정처분’에 관한 실무례의 경향 반영

실무례가 ‘행정처분’의 범위를 확대하고 있음을 앞서 살펴보았다. 판례는 ‘행정처분’의 정의를 ‘구체적인 권리의무의 직접적인 변동을 초래하는 행위’라고 하여 좁게 해석하던 것을, 이제는 ‘구체적인 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 행위’라거나 ‘국민의 권리의무에 직접 관계가 있는 행위’라고 하여 넓게 해석하고 있다. ‘처분’에 관한 논의는 ‘행정처분’에 관한 논의를 출발점으로 하고 있으므로, ‘처분’ 또한 과세관청의 행위가 납세자의 ‘구체적인 권리의무에 직접적인 영향’을 미치는지 여부를 기준으로 판단하여야 할 것이다.

하지만, 권리의무에 ‘직접적인 영향’을 미치는 경우를 종전처럼 권리의무에 ‘직접적인 변동’이 있는 경우와 마찬가지로 ‘납세의무의 확정(변동)’을 중심으로만 이해한다면, ‘처분’의 범위는 크게 달라지지 않는다. 이제는 ‘납세의무의 확정(변동)’이라는 최종 결과물에만 매달려 ‘처분’ 여부를 판단할 것은 아니다. 조세법률관계에서의 ‘구체적인 권리의무’의 의미나, 또는 ‘직접적인 영향’을 미친 경우인지 여부를 개별사례의 특성을 반영하여 가급적 넓게 해석하여 ‘처분’의 범위를 확장하여야 한다. 뒤에서 살펴보겠지만, ‘이월결손금 결정(경정)’을 예로 들자면, 납세의무(세액)의 확정(변동)에 영향을 미치는 직전단계인 과세표준에 변동이 있는 경우를 여기에 포함되는 것으로 보거나, 아니면 ‘직접’의 의미를 완화하여 이후 과세기간의 ‘납세의무 확정’에 영향을 미치는 경우도 ‘직접적인 영향’을 미치는 경우에 포함되는 것으로 보아, ‘처분’성을 인정하여야 한다.

궁극적으로 ‘처분’은 취소(항고)소송의 객관적인 허용성<sup>169)</sup>에 관한 문제이므로, 그 범위를 확장하려는 입장 하에서는 1차적으로 ‘처분’ 여부를 객관적·외관적으로 평가하여야만 한다. 따라서 세법에 따라 권한 있는

---

169) 박정훈, 앞의 책, 76쪽.

과세관청이 행한 행위는 일응 ‘처분’에 포함되는 것으로 보는 것이 타당하다. 그러나 조세쟁송제도 효율적인 운용을 고려할 때, 과세관청의 모든 행위를 ‘처분’으로 보기는 어렵다. 결국, 과세관청이 행한 개별 행위의 내용과 실질적인 효과를 고려하여 그것이 세법의 체계 내에서 어떠한 역할을 하고 있는지, 그리고 납세자의 권리의무에 어떠한 영향을 미치고 있는지를 살펴보고, 그에 따른 법적 평가<sup>170)</sup>를 통하여 ‘처분’ 여부를 결정하여야 한다.

#### 나. ‘처분’ 범위의 확대 이유 - 조세행정에 대한 적법통제의 강화

‘처분’ 범위를 확대하여야 하는 이유는 행정재판제도의 본질을 고려하여 조세행정에 대한 법적통제를 강화할 때, 민사소송이 아닌 행정소송, 그 중에서도 항고소송에 의하는 것이 그 목적을 가장 잘 달성할 수 있기 때문이다. 부수적으로 행정소송에 의할 경우 소송절차 등이 유리한 점도 이유로 들 수 있다.

##### (1) 행정재판제도의 본질<sup>171)</sup>

행정재판제도의 본질, 즉 행정작용에 대한 법적통제는 역사·이념적인 배경에 의한 조직적 귀속 여하와는 관계없이, 그 행위주체인 행정청과는 독립된 기관에 의하여 완전한 사법적 절차를 통해 이루어질 때만 기능하는 것인 바, 이를 오늘날 보편적으로 승인되는 ‘기능적’ 권력분립이라고 한다. 그리고 권력분립을 ‘기능적’으로 이해할 때, 그것은 단순히

---

170) 참고로, 판례는 2006년 판례 변경 이전에도 소득금액변동통지를 "소득금액의 지급을 의제함으로써 법인의 원천징수의무를 자동적으로 성립시키는 것(대법원 1991.2.26. 선고 90누4631 판결)"으로 보았고, 원천징수불이행가산세 또한 당초부터 있었던 점을 고려한다면, 결국 2006년 판례 변경 또한 소득금액변동통지에 대한 법적 ‘평가’가 달라진 것으로 볼 수밖에 없을 것이다.

171) 이 내용은 박정훈, 앞의 책, 42~50쪽을 요약 정리한 것이다.

행정재판의 관할 문제가 아니라, 행정재판의 내용적 특징에 관한 문제가 되고, 이는 통상의 민사·형사 재판으로 해소될 수 없는 특성을 가진다. 행정재판은 그 대상이 행정작용으로서, 권력분립구조 하에서 행정부와 나란히 국가권력을 구성하는 행정부를 규율하는 것이기 때문이다.

또한, 우리 헌법상 행정은, 입법부, 사법부와 함께 나란히 헌법적·민주적 정당성을 부여받은 국가권력으로서, 그 존재의의는 헌법에 의하여 부여받은 공익실현의 책무를 다하는데 있으므로, 행정재판의 특징은 그 재판대상인 행정이 바로 이러한 공익실현 책임을 부여받고 있는데서 찾아야 한다. 따라서 행정재판에 있어 행정의 권위주의적·무조건적인 우월한 지위는 부정되어야 할 것이지만, 행정이 헌법상 공익실현의 책무를 지고 있다는 점을 간과하여서는 아니 된다.

## (2) 항고소송의 구체적 특징

위와 같이 국민의 권리구제 실현과 행정에 대한 법적통제와 함께, 행정의 공익실현의 책임과 이를 위한 자율성을 가장 잘 고려할 수 있는 것은 바로 항고소송이다. 왜냐하면, 항고소송은 행정청의 일방적인 행정권 행사 또는 불행사에 대항하여 그로 인한 위법상태를 배제하는 것을 내용으로 하기 때문이다.<sup>172)</sup> 이러한 점에서 항고소송은 기본적으로 주관소송이긴 하지만, 객관소송적 성격도 갖고 있는 것으로 이해된다.<sup>173)</sup> 이러한 측면에서 ‘처분’의 범위를 넓혀 항고소송의 대상을 확대하는 것이 필요하다. 현행 행정소송법은 물론 실무상으로도 위법한 공행정작용에 의해 침해된 권익에 대한 구제수단은 항고소송이 중심이고, 아직 다양한 행위형식에 대응한 다양한 소송유형이 인정되지 못하고 있는 점을 고려하여도 그러하다.

---

172) 박균성, 앞의 책, 701쪽.

173) 박균성, 앞의 책, 725쪽 ; 박정훈, 앞의 책, 159~165쪽.

### (3) 행정(항고)소송의 장점

민사소송과 비교할 때, 행정소송은 절차상 유리한 점이 있다. 대표적인 예로 피고경정의 경우, ① 민사소송은 제1심에서만 가능하나 행정소송은 사실심 변론종결시(제2심)까지 허용되고, ② 민사소송에서는 피고가 준비서면을 진술하거나 변론을 한 후에는 피고의 동의를 있어야 가능하나, 행정소송에서는 구 피고의 동의를 요하지 않으며, ③ 민사소송에서는 반드시 서면신청을 하여야 하나, 행정소송에서는 구두신청도 가능한 점을 들 수 있다.<sup>174)</sup> 판결의 효력도 당사자인 행정청뿐만 아니라 그 밖의 관계행정청을 기속한다.<sup>175)</sup>

본안심리에 있어서도 변론주의에 의하는 민사소송과 달리 행정소송은, 직권심리주의<sup>176)</sup>를 채택하고 있다. 비록 판례는 아무런 제한 없이 당사자가 주장하지 않은 사실을 판단할 수 있는 것은 아니고, 법원이 필요하다고 인정할 때 당사자가 명백히 주장하지 아니한 사실이라도 기록에 나타난 자료를 기초로 하여 판단할 있다고 하여,<sup>177)</sup> 그 범위를 제한하고 있긴 하지만 그 자체로 의미가 있다고 할 것이다.

그리고 일반 소송에서는 직권조사사항을 제외하면 그 행위의 취소를 구하는 자, 즉 국민(납세자)이 위법사유에 관한 구체적 사실을 먼저 주장하여야 하는 주장책임이 있는 것이 원칙이나, 행정소송에서는 특별한 사정이 있는 경우 외에는 원칙적으로 당해 행정청에 처분의 적법성에 관한 주장·입증책임이 있다.<sup>178)</sup>

---

174) 서울행정법원 조세소송실무연구회, 앞의 책, 48쪽.

175) 행정소송법 제30조 제1항.

176) 행정소송법 제26조는 “법원은 필요하다고 인정할 때에는 직권으로 증거조사를 할 수 있고, 당사자가 주장하지 아니한 사실에 대하여도 판단할 수 있다.”고 규정하고 있다.

177) 대법원 1997.10.28. 선고 96누14425 판결.

178) 다만, 양도소득세 비과세 대상에 해당하는지 여부(대법원 1990.5.22. 선고 90누

#### (4) 소결

조세가 결과적으로는 ‘돈’의 문제이긴 하나, 그 원인은 공법관계이고 다툼의 상대방 역시 과세관청이므로 그에 대한 다툼은 행정소송에 의하는 것이 타당하다. 전문적인 사법심사를 위하여 민사소송과 구분하여 행정소송을 두고 있는 것이고, 행정소송에 여러 가지 절차적인 장점이 있는 점에서도 그러하다. 또한, 최종적으로 ‘돈(급전급부)’이 문제되는 다른 많은 행정행위는 그대로 둔 채, 굳이 조세 문제의 일부분만을 민사소송의 영역에 둘 필요는 없다.

무엇보다도 조세쟁송은 순수하게 당사자 간의 권리구제를 위한 것이 아니라 과세관청의 판단이 개입되는 공적인 법률집행의 경우이므로, ‘처분’ 범위를 확대하여 행정의 적법성 통제를 하나의 목적으로 하고 있는 항고(취소)소송에서 다루도록 하는 것이 소송의 목적과 기능에 부합한다. 과세관청의 입장에서도 ‘처분’ 개념이 확대된다면, 자신의 행위의 정당성을 실체적으로 확인받을 수 있는 범위가 넓어지게 되는 측면도 있으므로 항상 이를 반대할 것은 아니라고 본다.

다. ‘처분’ 범위의 확대 이유 - 다른 구제절차 유무에 따른 차이

‘처분’ 범위를 확대하면, 다른 구제절차가 없는 경우에는 납세자의 권리구제의 길을 넓히는 것이므로, 그것이 기존 세법이론 체계를 흔들리거나 조세쟁송체계의 효율성을 훼손하지 않는 한, 크게 문제될 것은 없다. 그러나 이미 다른 구제절차가 운용되고 있는 경우에도 그러한지는 추가 검토가 필요하다.

---

639 판결)나 필요경비의 존부(대법원 1989.8.8. 선고 88누9978 판결) 등의 사건에서 입증책임이 원고(청구인)에게 있다.



(1) 다른 구제절차가 없는 경우

법령상 행정목적 실현하기 위하여 행정청의 결정에서 비롯된 행위에 대하여 별다른 다툼의 방법이 없다면, 이는 ‘행정처분’으로 보아야 하고,<sup>179)</sup> 이는 조세법률관계에서도 동일하다. 따라서 ‘처분’ 여부에 대한 판단 시 이에 대한 유효적절한 쟁송수단이 마련되어 있는지에 대한 고려가 필요하다. 특히, 기존 조세쟁송체계 내에서 독립적인 위치를 가지는 쟁점일 경우에는 이에 대한 고려가 더욱 필요한데, 사업자등록과 관련된 과세관청의 행위를 그 예로 들 수 있다.

(2) 다른 구제절차가 있는 경우 - 주로 법원의 경우

한편, 다른 구제수단이 마련되어 있는 경우, 특히 부당이득의 법리를 적용하여 민사소송을 통한 권리구제를 허용하고 있는 경우에는 ‘처분’의 범위를 확대하면, 납세자의 권리보호에 역행한다는 비판이 있다.<sup>180)</sup> 국세환급금 환급거부와 같이 과세관청이 ‘돈’을 돌려주지 않을 수 있기 때문에 행정소송보다는 직접 ‘돈’의 지급을 구하는 민사소송이 유리하다는 것이고, 또한 ‘처분’에 해당하면 항고소송의 대상이 되어 제소기간에 제한을 받으므로 납세자에게 불리하다는 것이다.

그러나 과세관청에 세금을 환급할 의무가 있음에도 환급하지 않는

---

179) 박정훈, 앞의 책, 75쪽.

180) 이창희, 앞의 책, 789쪽은 관례가 소득금액변동통지를 ‘처분’으로 봄에 따라 납세자의 권리구제가 확 줄어들고 말았다고 평가하고 있다. 또한, 이의영, ‘소득처분에 따른 소득금액변동통지의 법적 성질’, 조세법연구 12-2(한국세법학회 편), 세경사, 2006, 149쪽도 소득금액변동통지를 예로 들며 항고소송의 대상이 되는 ‘처분’의 범위를 확대하자는 것이 조세법률관계에 있어서는 오히려 국민의 권리보호에 역행하는 길이 될 수 있음을 유의해야 한다고 한다.

경우는 담당 공무원이 위법행위를 하는 경우 외에는 생각하기 어렵다. 실제 문제가 되는 것은 과세관청에 환급의무가 있는지, 즉 세금 납부가 무효 등에 해당하여 ‘국세환급금’이 발생한 것인가에 대하여 과세관청과 납세자간에 다툼이 있는 경우이다. 따라서 이에 대한 분쟁이 발생하면, 선결문제로 과세관청의 위와 같은 판단(확인적 의사표시)이 옳은지에 관한 심리가 필요한데, 이는 당연히 행정소송의 대상이다. 그리고 거부‘처분’으로 보아 이에 대하여 다투어도, 납세자가 승소하면 과세관청은 판결의 효력-주로 기속력-에 따라 세금을 환급하여야 하고, 만약 환급하지 않는 경우에는 간접강제<sup>181)</sup>가 가해질 수 있다. 따라서 국세환급금 환급 거부에 대한 구제절차로 민사소송이 특별히 유리한 것은 없다.

다음으로 민사소송은 국세환급금의 소멸시효인 5년 내에 언제든지 제기할 수 있고 제소기간의 제한도 받지 않기 때문에 유리하다고 하는데, 이는 환급거부행위를 거부‘처분’으로 보아도 마찬가지이다. 즉, 국세환급금에 해당하면 납세자는 5년 이내<sup>182)</sup>에 언제든지 환급을 신청할 수 있고, 그 때 거부‘처분’에 대하여 다투면 되는 것이므로, 납세자가 특별히 불리할 것은 없다. 또한, 중복된 환급신청을 금지하는 별도 규정도 없으므로, 당초의 환급거부‘처분’에 불가쟁력의 발생도 제한적이어서, 사실상 제소기간에 제한이 있는 것으로 보기 어렵다.

다만, 소득금액변동통지의 경우 이를 ‘처분’으로 본다면, 소득금액변동통지일로부터 90일의 청구(제소)기간이 적용되므로 납세자에게 불리한 측면은 있다. 그러나 청구(제소)기간 제한이 조세법률관계의 조속한 안정을 위한 제도임을 고려하면, 납세자 중에서 유독 원천징수의무자에게만 그 적용을 배제하는 것은 공평의 관점에 반한다. 근본적으로 납세자의 권리구제만이 아니라 행정의 효율성과 책임성을 함께 고려한다면,

---

181) 행정소송법 제34조.

182) 국세기본법 제54조.

제소기간의 제한이 무조건 나쁜 것이라고 할 수도 없다. 권리의 투쟁이라는 관점에서조차 제소기간의 제한으로 말미암아 자신에게 불리한 행정활동에 대하여는 초기부터 철저한 법적검토를 거쳐 제소 여부를 결정하게 하는, 그럼으로써 권리의식을 제고하는 효과도 부정할 수 없기 때문이다.<sup>183)</sup>

## 라. ‘처분’ 범위의 확대 이유 - 쟁송방법의 통일

### (1) 재결청과 법원

국민이 행정청의 자기통제를 요청하는 것이 행정심판의 본질인 이상 위법하거나 부당한 행위라면 무엇이든 시정해달라고 요구할 수 있어야 한다. 실무적인 측면에서는 빠른 시간 안에 사전에 문제를 해결할 수 있어 납세자의 피해도 최소화 할 수 있고, 행정력의 낭비도 막을 수 있는 장점이 있으므로 재결청이 법원보다 ‘처분’을 넓게 해석하는 것이 타당하다고 볼 수도 있다.<sup>184)</sup> 그러나 이러한 견해의 차이는 납세자에게 혼란만 불러일으키고, 조세쟁송의 간결성과 효율성에 해칠 뿐만 아니라, 조세쟁송제도에 정통하지 못한 납세자의 재판청구권이 침해될 수 있는 문제가 생긴다. 따라서 특별한 사정이 없다면, 재결청과 법원은 상호간에 ‘처분’의 범위를 통일시켜 나가는 것이 필요하다.

### (2) 법원 - 항고소송 vs. 당사자소송

국세환급금의 경우, 다른 구제절차로 민사소송이 마련되어 있지만,

---

183) 박정훈, 앞의 책, 180~181쪽. 또한 제소기간의 제한 문제는 소송행의 추완, 하자의 승계, 계속적 처분 이론 등의 다른 관점에서 제소기간의 탄력적 운용을 통하여 완화할 수 있다고 한다.

184) 이창희, 앞의 책, 207~208쪽.

다시금 과세관청의 행위가 매개된 경우는 이를 항고소송에 의하도록 하여 납세자의 구제절차 선택에 혼란을 주고 있다. 따라서 이를 간단히 통일할 필요가 있는데, 어차피 과세관청의 행위가 매개되어 이를 ‘처분’으로 보아야 하는 경우가 있다면, 그 외의 경우도 모두 ‘처분’으로 보아 항고소송에 의하도록 하는 것이 구제절차를 통일하는 간단한 방법이 될 것이다.

한편, 민사소송이 아니라 행정소송의 한 유형인 당사자소송을 허용하면 되고, 굳이 ‘처분’으로 보아 항고소송에 의할 필요가 없다는 견해가 있을 수 있다. 당사자소송이 소송절차 등의 측면에서 항고소송을 준용하고 있기 때문이다.<sup>185)</sup>

그러나 과거 행정소송이 2심으로 이루어지던 때는 물론이고, 1994년 행정소송법 개정으로 삼심제로 변경된 후에도 실무상 당사자소송이 사실상 활용되지 않고 있음은 변함이 없다. 따라서 이는 공법상 법률관계에 관한 문제이므로 민사소송 보다는 ‘최소한’ 당사자소송에 의하는 것이 타당하다는 것으로 이해하면 족하다. ‘처분’으로 보아 항고소송으로 다룰 수 있는 것을 굳이 당사자소송에 의하도록 할 필요는 없다.

이는 당사자소송은 철저한 주관소송으로, 민사소송과 동일한 구조의 소송을 행정법원이 관할하는 특성을 고려하여도 그러하고, 항고소송이 가지는 객관소송의 특징을 고려하여도 그러하다. 당사자소송은 원고의 권리의무 또는 법적지위를 확인하는데 그 중심이 있으나, 항고소송은 행정작용의 위법성을 탄핵하는데 그 의미가 있는데,<sup>186)</sup> 조세쟁송은 순수하게 당사자 간의 권리구제를 위한 것이 아니라 과세관청의 판단이 개입되는 공적인 법률집행이 이루어지는 경우이므로, 조세행정의 적법통제의 강화를 위해선 이를 ‘처분’으로 보는 것이 타당하다.

---

185) 행정소송법 제44조.

186) 박정훈, 앞의 책, 179쪽.

마. ‘처분’ 범위의 확대 이유 - 납세자의 인식과의 일치

마지막으로, 납세자의 입장에서, 과세관청의 행위가 구체화됨에 따라 자신의 권리의무에 직접적인 영향을 미친다고 생각하여 다툼의 ‘필요성’을 인식하는 시점과 ‘처분’의 시점이 불일치하는 것을 막기 위하여 ‘처분’ 범위를 확대할 필요가 있다. 예를 들어 일반적인 납세자의 경우는 소득금액변동통지를 받은 경우 그 때에, 이월결손금 결정(경정)도 결정(경정)이 된 그 때에 이를 다투고 하고 싶어 할 것이므로, 이를 ‘처분’으로 볼 필요가 있는 것이다.

#### 4. ‘처분’ 범위 확대의 제한요소

가. 납세의무와의 연관성 및 기존 체제와의 조화

‘납세의무의 확정’을 중심으로 한 ‘처분’에 관한 종전의 이론은 ‘처분’을 비교적 분명하게 특정하여 주는 장점이 있었다. 따라서 앞서 살펴본 확대이유가 충분하지 않은 경우라면, 굳이 이를 ‘처분’으로 볼 것은 아니고 기존의 이론 틀을 유지하여야 할 것이다. 그리고 ‘처분’ 범위를 무한정 확대할 수는 없으므로, 단순한 사실행위에 그치는 경우나 일반적인 사회적·경제적 지위 등에 영향을 미치는 경우까지도 ‘처분’에 포함시킬 것은 아니다. 과세관청의 행위가 최소한 납세의무와 관련된 납세자의 지위 또는 상황의 변동과 직접 관련이 있는 경우에만, ‘처분’ 범위의 확대가 가능한 것으로 보아야 할 것이다.

또한, 기존의 조세쟁송체계와의 조화를 고려하여야 한다. 만약, ‘처분’으로 인정하더라도 이를 통한 구제의 실익이 크지 않다거나, 기존의 체계와 중복되는 면이 많다면, ‘처분’성을 부정하는 것이 옳을 것이다.

#### 나. 조세행정의 자율성 보장

한편, ‘처분’ 범위의 확대를 제한하는 요소로, 과세행정의 자율성 보장 필요성을 고려하여야 한다. 이에 대하여는 과세관청의 행위가 납세자의 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 이상, 과세행정의 자율성은 심리의 기준은 될지언정, ‘처분’성 판단의 고려요소로 볼 수 없다는 반론이 있을 수도 있다. 즉, 본안 판단에서 심사강도를 적절히 조절하여 행정의 자율성을 존중하면 된다는 것이다.<sup>187)</sup> 그러나 구체적인 사례에서 ‘처분’성에 대한 결정은, 납세자의 권리의무에 직접적인 영향을 미쳤는지에 대한 법적 ‘평가’의 문제이므로, 이 역시 하나의 기준으로 삼을 수 있다고 본다.

특히, 조세법률관계에서는 납세자의 권익보호에 못지않게, 개별 납세자가 자신의 소득 등에 비추어 적정한 세금을 내는 일 또한 매우 중요하므로, 과세관청의 정당한 활동을 보장해 줄 필요성이 크다. 세금은 납세자 한명이 적정한 세금을 내느냐 마느냐로 끝나는 것이 아니라, 궁극적으로는 다른 납세자의 부담으로 연결되는 문제이기 때문이다.<sup>188)</sup> 그런데 ‘처분’ 범위의 무분별한 확대는 반사적인 효과로 과세관청의 행위에 대한 제약을 가져오고, 이는 최종적으로 정당한 과세를 위한 과세관청의 활동에도 영향을 미치게 될 가능성이 있다. 이러한 상황의 반복은 조세법의 지도 원리인 효율과 형평의 이념<sup>189)</sup>을 훼손시킬 가능성이 있고, 따라서 과세행정의 자율성 보장 필요성 또한 ‘처분’ 여부의 판단 기준으로 활용하여야 한다. 뒤에서 살펴볼 ‘세무조사결정’이 그 예가 될 것이다.

---

187) 박정훈, 앞의 책, 53쪽.

188) 이와 관련하여 이창희, 앞의 책, 30쪽은 “한 사람이 세금을 덜 내면 다른 사람들이 다 같이 더 낼 수밖에 없다(Tipke/Lang의 교과서에서 인용)”고 한다.

189) 세법에서의 효율과 공평의 의미에 대하여는 이창희, 앞의 책, 32~44쪽 참조.

## 5. 소결

‘처분’ 여부의 판단은, ‘행정처분’에 관한 일반론에서 출발하여, 결국 과세관청의 행위가 ‘납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 행위’인지 여부에 대한 법적 평가로 귀결된다. 종래 실무례는 납세의무(세액)의 확정 또는 변동 여부에 따라 엄격하게 ‘처분’ 여부를 판단하여 왔으나, 최근에는 변화의 모습이 나타나고 있다. 조세행정에 대한 적법성 통제의 확대, 구제수단의 통일을 위한 방법적 측면, 납세자 인식과의 일치성 등을 감안할 때, 가급적 ‘처분’의 범위를 넓힐 필요가 있음은 앞서 본 바와 같다. 그러나 과세관청의 모든 행위를 ‘처분’으로 볼 것은 아닌 바, 납세의무와 관련된 상황 등과 최소한의 연관성은 있어야 하고, ‘처분’으로 본 결과가 반사적으로 과세관청의 정당한 행위를 과도하게 제약하지 않아야 하며, 또한 전체 조세쟁송제도의 효율적 운영을 방해하지 않아야 한다.

결국, ‘처분’ 여부는 과세관청의 행위 자체의 성질 및 효과를 기초로 하여 제도의 목적, 납세자의 권리보호의 기능 및 조세쟁송제도 전체의 구조 등을 충분히 고려하여 합목적적으로 판단하여야 할 것이다. 그러나 구체적 사례에서의 그 판단은 용이하지 않다. 따라서 위 기준을 바탕으로 최근 쟁점이 되었던 실무례와 재결청과 법원의 태도가 다른 실무례를 차례대로 살펴본다.

## 제3장 ‘처분’ 여부에 관한 최근의 쟁점

### 제1절 소득금액변동통지

#### 1. 소득금액변동통지 일반

##### 가. 소득처분

결산서상 당기순이익은 상법상 이익처분에 의하여 그 귀속이 결정되며, 그 유형은 이익준비금의 적립 등 사내유보와 이익처분에 의한 배당, 상여 등의 사외유출로 나누어진다. 마찬가지로, 법인 스스로의 세무조정 등을 통한 법인의 소득금액 계산상 익금 또는 손금으로 산입한 금액, 즉 결산서상 당기순이익과 각사업연도 소득금액의 차액에 대하여도 소득의 귀속을 결정하여 줄 필요가 있는데, 이를 바로 ‘소득처분’이라 한다. 이러한 소득처분은 법인세의 과세표준과 세액을 법인 스스로 신고하는 경우는 물론이고, 과세관청이 이를 결정 또는 경정하는 경우도 일어난다.

한편, 현행 법인세법령은 소득처분의 종류에 관하여 사외유출 되지 않은 경우에는 사내유보로, 사외유출 된 경우에는 소득의 귀속자에 따라 상여, 배당, 기타소득, 기타사외유출로 처리하도록 정하고 있다.<sup>190)</sup> 그리고 사외유출 되었긴 하나 소득의 귀속자가 불분명한 경우에는 대표자에게 귀속된 것으로 보아 대표자에 대한 상여<sup>191)</sup>로 소득처분 하도록 하고 있다.

190) 법인세법 제67조 및 법인세법 시행령 제106조.

191) 실무상 이를 ‘(대표자)인정상여’라고 한다. 이에 대한 위헌성 논란과 관련하여, 대표자 인정상여가 응능부담의 원칙 등에 반한다는 주장은 이철송, ‘법인대표자에 대한 상여처분제도의 타당성’, 조세법연구 9-1(한국세법학회 편), 2003.



## 나. 소득금액변동통지

소득의 귀속자와 그에 따른 소득처분의 종류가 정해지면, 그 소득을 지급한 법인의 소득금액을 결정 또는 경정하는 과세관청이 15일 내에 당해 법인에게 소득금액변동통지를 하여,<sup>192)</sup> 당해 법인으로 하여금 각 소득의 귀속자로부터 소득세를 원천징수하여 납부하도록 하고 있다. 다만, 이 때 당해 법인의 소재지가 분명하지 않는 등의 사유로 원천징수가 어려운 경우에는 과세관청이 각 소득의 귀속자에게 직접 소득금액변동통지를 하도록 하고 있다.

이처럼 소득금액변동통지는 소득을 지급한 ‘법인’에 대하여 이루어지는 경우<sup>193)</sup>와 소득의 귀속자인 ‘개인’에 대하여 이루어지는 경우로 나누어지는데, 특히 전자의 경우를 ‘처분’으로 볼 수 있는지에 관하여 많은 논란이 있었다. 실무례 또한 재결청과 법원이 서로 다른 견해를 취하여 논란이 되었는데, 2006년 전원합의체 판결로 법인에 대한 소득금액변동통지를 조세행정‘처분’으로 보는 것으로 판례가 변경되어, 그 논의는 일단락 된 것으로 보인다.<sup>194)</sup> 하지만, 판례 변경에 따라 관련 문제들도 함께 정리할 필요가 있는데, 판례가 소득금액변동통지의 성격을 ‘조세행정 처분’이라고 하며 중간적 입장을 취함에 따라 그 해결이 쉽지 않다.

## 2. 소득금액변동통지<sup>195)</sup>의 ‘처분’성 등

---

192) 소득세법 시행령 제192조. 기획재정부령이 정하는 ‘소득금액변동통지서’에 의한다.

193) 2008.2.22. 대통령령 제20618호로 소득세법 시행령 제192조 제4항이 신설된 이후에는, 법인에 대하여 소득금액변동통지를 하는 경우에도 그러한 사실을 소득의 귀속자에게 알려주도록 하고 있다.

194) 이에 대하여 자동확정방식인 원천징수제도의 법리 등을 이유로 판례 변경을 비판하는 견해도 있으나, 판례 변경에 따라 다시금 새로운 실무례가 축적되어 가는 현재의 상황을 고려할 때, 이에 관한 논의는 일단락된 것으로 보인다.

## 가. 논의의 배경

소득금액변동통지를 독립된 조세쟁송의 대상인 ‘처분’으로 볼 것이냐에 관한 논의는 이에 대한 적절한 쟁송수단이 있는지가 다툼의 시작이었다. 특히, 소득금액변동통지를 받은 당해 법인이 스스로 원천징수세액을 납부한 경우에는 쟁송의 대상으로 볼 수 있는 별도의 ‘처분’이 없어 조세소송을 제기할 수 없는 문제가 있었고, 이러한 경우 다른 구제수단인 민사소송으로 부당이득반환청구가 가능한지도 불분명한 측면이 있었기 때문에, 그 이전 단계인 소득금액변동통지를 조세쟁송의 대상인 ‘처분’으로 볼 수 있는지에 대한 논의가 계속된 것이었다. 그러나 납세의무 확정을 중심으로 한 ‘부과처분’과 그 이후의 ‘징수처분’으로 나누어져 있는 조세법률관계에서의 ‘처분’ 개념에 관한 기존의 이론 틀에서는 소득금액변동통지를 ‘처분’으로 보기 위해선 이것이 ‘부과처분’에 해당하여야 하는데, 이는 납세의무가 법령에 따라 자동으로 확정되어 별도의 ‘부과처분’이 필요하지 않다는 원천징수제도의 기본 논리와 충돌하는 문제가 있었다.

## 나. 실무례의 태도

우선, 조세심판례는 오래 전부터 소득금액변동통지를 조세쟁송의 대상인 ‘처분’이라고 하였다.<sup>195)</sup> 다만, 소득금액변동통지의 성격을 ‘징수처

---

195) 소득금액변동통지는 소득을 지급한 법인에 대하여 이루어지는 것이 일반적이므로, 별도의 언급이 없는 한 이 글에서도 ‘소득금액변동통지’는 소득을 지급한 ‘법인’에 대한 소득금액변동통지를 말하는 것으로 한다.

196) 조세심판례는 소득금액변동통지를 ‘처분’으로 보아오다가, 법원이 계속하여 이를 ‘처분’이 아니라고 하자, 1992.5.12. 조세심판관 합동회의 결정(국심 1991구2584)으로 다시 ‘처분’이 아니라고 입장을 변경하였다가, 최종적으로 1995.11.15. 조세심판관 합동회의 결정(국심 1995서1083)으로 소득금액변동통지는 ‘처분’에 해당하는 것으로 입장을 정리한 후, 현재까지 이를 유지하여 왔다.

분'이나 '부과처분'으로 보았기 때문은 아니고, 소득금액변동통지를 받은 납세자(법인)에게 불복절차를 마련해 줄 현실적 필요성이 있다는 이유로 일단 이를 '처분'으로 인정하여 온 것으로 보인다.

그러나 종전 판례는 일관되게 소득금액변동통지를 '처분'으로 인정하지 아니하였다. 그리고 그 이유는 “인정상여결정이나 소득세액변동통지는 원천징수의무를 성립·확정시키기 위한 예비적 조치 내지 선행적 절차에 불과하고 원천징수의무 자체는 하등의 부과처분을 기다리지 아니하고 소득금액의 지급 혹은 지급간주시에 성립·확정되는 것이므로 인정상여결정이나 소득금액변동통지 자체는 독립하여 전심절차나 항고소송의 대상이 되는 조세부과처분이라 할 수 없다”거나,<sup>197)</sup> “과세관청이 징수처분에 나아가기 위한 절차적 요건을 규정한 것에 불과하고 그로 인하여 원천징수의무자의 실제상 납세의무의 존부나 범위에 어떠한 변동을 가져오는 것이 아니므로 항고소송의 대상이 되는 독립된 행정처분이라고 할 수 없다”<sup>198)</sup>고 하였다.

그에 따라 판례는 우선 원천징수의무자인 소득금액변동통지를 받은 당해 법인이 원천징수세액을 스스로 납부하지 않아 원천징수불이행가산세를 포함한 납세고지를 받는 경우에는, 그 '징수처분'인 납세고지에 대한 취소소송에서 원천징수의무의 존부 및 범위에 대하여 이를 다룰 수 있도록 하였다.<sup>199)</sup><sup>200)</sup> 선행처분인 부과처분에 당연무효의 하자가 있는

197) 대법원 1986.7.8. 선고 84누50 판결(이후 변경되었음).

198) 대법원 1993.6.8. 선고 92누12483 판결(이후 변경되었음).

199) 대법원 1974.10.8. 선고 74다1254 판결. “원고가 부담하고 있는 원천징수의무에 관한 조세채권이 자동확정방식에 의하여 그 납입할 세액이 자동적으로 확정된다손 치더라도 피고들이 원고에게 위의 원천징수할 세액을 정하여 그 납입을 고지한 이상 세무관청의 의견이 이때에 비로소 대외적으로 공식화되는 터이므로 그 고지내용과 견해를 달리하는 원천징수의무자로서는 그 고지된 세액으로 인한 징수를 방지하기 위하여 전심절차와 행정소송을 함으로써 구제를 받을 수 있다 할 것이다.” 참고로, 이는 소득금액변동통지 제도가 도입되기 전의 판례이다.

경우 외에는 후행처분인 징수처분에서는 이를 다룰 수 없는 것이 원칙이나, 소득금액변동통지의 경우에는 예외를 인정한 것이다. 다음으로 소득금액변동통지를 받은 당해 법인이 스스로 원천징수세액을 납부한 경우에는 소득금액변동통지를 ‘처분’으로 보는 방법 외에는 쟁송의 대상인 되는 ‘징수처분’인 납세고지도 없어 조세소송을 제기할 수는 없었고, 이러한 경우 판례가 부당이득반환청구소송을 허용하는지는 불분명하였다.<sup>201)202)</sup>

그러던 중 판례는 2006년 전원합의체 판결<sup>203)</sup>을 통하여 ‘소득금액변동통지’는 ‘조세행정처분’에 해당하므로 조세쟁송의 대상이 되는 것으로 견해를 변경하였다. 다수의견의 주요근거<sup>204)</sup>를 살펴보면, ① 소득금액변

200) 동 판례에 대하여, 판례에 따라 징수처분을 다룰 수 있다고 하더라도 부과처분의 하자는 징수처분에 승계되지 않는다는 견해[안경봉, ‘소득금액변동통지의 처분성에 관한 고찰’, 세무사 24권 1호(통권 108호) 봄호, 한국세무사회, 2006, 42쪽]도 있으나, 다수의 견해는 동 판례 등을 근거로 징수처분에 대한 취소소송에서 원천징수세액의 존부나 범위를 다룰 수 있다고 하고(이의영, 앞의 글, 167쪽 ; 강석규, ‘소득금액변동통지의 행정처분성-대법원 2006.4.20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결’, 판례연구 제18집, 부산판례연구회, 2007, 811쪽), 2006년 전원합의체 판결 중 다수의견에 대한 보충의견도 같은 의견이다. 한편, 소순무, 앞의 책, 497쪽은 이러한 경우 소송의 형태는 과세관청이 자동확정된 세액으로 보고 징수고지한 세액이 과연 실제적으로 자동확정된 세액과 일치하는가 하는 확인청구의 형식을 갖게 된다고 한다.

201) 이 점이 판례 변경의 가장 큰 배경이었으나, 반대로 2006년 전원합의체 판결 중 김영란 대법관의 소수의견은 부당이득반환청구소송(민사소송)으로 이를 해결할 수 있다고 한다.

202) 한편, 이에 대한 해결방법의 하나로 원천납세의무자의 경정청구권을 인정한 국세기본법 제45조의2 제4항에 따라 소득금액변동통지를 받은 원천징수의무자(법인)도 경정청구를 할 수 있다는 견해가 있는데, 그 근거로는 소득처분에 기한 원천징수제도의 불합리를 구제하기 위한 측면에서 가능하다고거나[김재광, ‘소득금액변동통지의 항고소송대상으로서의 처분성에 관하여’, 국제월보 457호(2005.3), 49~53쪽], 원천징수조세의 경우 과세관청과 직접적인 관계를 맺는 자는 원천징수의무자이고 국가에 대하여 환급청구권을 가지는 자도 원천징수의무자이므로 동 규정을 적용할 수 있다(이의영, 앞의 글, 170~173쪽)는 점을 들고 있다.

203) 대법원 2006.4.20. 선고 2002두1878 전원합의체 판결.

204) 전원합의체 판결 중 ‘6. 대법관 이강국, 대법관 고현철의 다수의견에 대한 보충의

동통지는 법인의 원천징수의무의 성립·확정에 직접적인 영향을 미치고, ② 원천징수의무자인 법인은 소득금액변동통지서에 기재된 소득처분의 내용에 따라 원천징수세액을 산정하여 법정기한까지 이를 납부할 의무를 부담하는데, 만약 이를 이행하지 않으면 가산세의 제재는 물론 형사처벌까지 받을 수 있으며, ③ 소득금액변동통지가 원천징수의무자에게 도달한 때에 과세관청의 견해가 공식적으로 표명된 것으로 볼 수 있어, 과세관청의 견해에 불복하는 자에게 이 단계에서 불복청구를 할 수 있는 수단을 마련하여 주는 것이 타당하고, ④ 종전의 판례는 원천징수의무자에게 불복수단을 마련하여 준다는 취지에서 선행행위인 부과처분이 당연무효가 아닌 한 그 하자가 후행행위인 징수처분에는 승계되지 않는다는 징수처분에 대한 취소소송의 원칙의 예외를 인정하고 있는데, 소득금액변동통지를 직접 항고소송의 대상으로 볼 경우 위와 같은 변칙적인 운영을 시정할 수 있다는 점에서, 소득금액변동통지는 항고소송의 대상이 되는 조세행정처분이라고 봄이 마땅하고 이는 납세자의 권리보호에 보다 충실하고 조세형평과 정의에도 부합한다는 점을 들고 있다.

#### 다. 소득금액변동통지의 ‘처분’성 긍정

소득금액변동통지를 조세행정‘처분’으로 본 판례 변경에 대하여는 이를 찬성하는 견해와 반대하는 견해로 나누어진다.<sup>205)</sup> 전자는 주로 현행 세법과 조세쟁송의 기본이론 등에 따를 때 납세자의 구제수단을 마련하기 위하여 불가피한 선택이라는 점을 강조하고, 후자는 자동확정방식이 적용되는 원천징수에 관한 법률관계의 특성 등을 고려할 때, 이를 ‘처분’으로 보기 어려운 점을 강조한다.

---

견’의 주요내용이다.

205) 대표적으로 동일 시점에 나온 두 논문으로 전자의 입장인 강석훈, ‘소득처분과 소득금액변동통지에 관하여’, 조세법연구 12-2(한국세법학회 편), 세경사, 2006과 후자의 입장인 이의영, 앞의 글을 들 수 있다.

이 문제는 ‘처분’에 관한 기존 이론에 의할 경우, 소득금액변동통지가 ‘납세의무의 확정’과 관련하여 납세자의 ‘구체적인 권리의무에 직접적인 변동’을 가져오는지 여부에 달려 있는데, 결론적으로 소득처분에 따른 소득금액변동통지를 단순히 소득의 귀속을 확인하고, 이를 통지하여 원천징수로 나아가기 위한 절차적 과정에 불과한 것으로 보기는 어렵다고 생각한다. 소득금액변동통지를 받은 날 이를 받은 당해 법인이 그 소득금액을 지급한 것으로 의제되기 때문에,<sup>206)</sup> 그 결과로 법인의 원천징수의무가 성립·확정되는 것으로 보아야 한다. 특히 실제 지급사실이 없는 대표자 인정상여처분에 따른 소득금액변동통지의 경우 더욱 그러하다. 즉, 소득금액변동통지가 법률요건의 역할을 하고 이것이 법령에 의하여 소득지급의 의제효과와 원천징수의무를 발생시키는 것으로 보아야 한다.<sup>207)</sup> 따라서 소득금액변동통지는 납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 변동을 초래하는, ‘처분’에 해당하는 것으로 볼 수 있다고 생각한다. 게다가 ‘처분’의 개념을 납세자의 ‘구체적인 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 행위’로 이해하고, ‘처분’과 ‘납세의무의 확정’의 엄격한 연결고리를 끊어 ‘처분’의 범위를 확대한다면, 소득금액변동통지는 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접적으로 영향을 미치는 것이므로 당연히 ‘처분’에 해당하게 된다.

물론, ‘처분’과 ‘납세의무의 확정’의 강한 연결고리를 그대로 유지한다면 소득금액변동통지는 기존의 원천징수제도의 이론과는 정확하게 들어맞지 않는 측면이 있음을 부인하기는 어렵다.<sup>208)</sup> 그러나 ‘처분’의 가장

---

206) 반면, 판례는 소득의 귀속자에 대하여는 유출시기를 기준으로 소득세 납세의무의 성립시기를 정하고 있다(대법원 2006.7.27. 선고 2004두9944 판결).

207) 강석규, 앞의 글, 821~822쪽. 또한 이 글은 다른 조세부과처분은 기껏해야 (추상적으로) 이미 성립되어 있는 조세채무를 단지 (구체적으로) 확정하는 역할만 하지만, 소득처분과 소득금액변동통지는 새로운 원천징수의무를 성립시키는 효과까지 있으므로, 처분성을 따질 때 소득금액변동통지가 일반 행정처분에 뒤질 것이 없다고 한다.

기본적인 기능이 과세관청의 개별 행위를 독립된 쟁송의 대상으로 삼을 것인지를 정함에 있다면, 납세자에게 필요한 가장 적절한 쟁송수단을 마련하기 위해 이를 ‘처분’으로 보아야 한다.<sup>209)</sup> 그렇게 함으로써 뒤에서 살펴보듯이, 반사적으로 관청이 스스로 무너뜨린, 징수처분에 대한 취소 소송에서의 다툼의 범위에 대한 원칙을 다시 유지할 수도 있을 것이다.

한편, 당해 법인이 스스로 원천징수세액을 납부한 경우에 대한 쟁송 수단으로 민사소송인 부당이득반환청구소송을 생각할 수도 있겠지만, 앞서 본 바와 같이 행정소송이 민사소송에 비하여 가지는 절차적인 측면에서의 장점과 과세행정에 대한 적법성 통제와 강화라는 측면을 고려할 때, 과세관청의 행위는 가급적 ‘처분’으로 보아 이를 다투게 함이 타당하다. 당해 법인이 스스로 원천징수세액을 납부하지 않은 경우에는 쟁송의 대상이 될 수 있는 별도의 징수‘처분(납세고지)’이 존재하여 곧바로 민사소송을 생각하기 어려운 점도 있으므로 쟁송수단의 간명화 측면에서도 소득금액변동통지를 ‘처분’으로 보는 것이 타당하다.

---

208) 이에 대하여는 이의영, 앞의 글, 149~159쪽에 잘 드러나 있다. 즉, 소득금액변동통지는 법인의 원천징수의무와 관련하여 ‘지급시기’에 관한 것일 뿐 납세의무자에 대한 소득의 ‘귀속시기’와는 관련이 없고, 소득처분된 소득금액은 그 ‘지급’ 자체를 창설적으로 발생한 것으로 볼 수 있는 세법상 근거도 없으며, 소득처분은 이미 사외유출된 소득을 사후적으로 확인하고 소득의 종류를 분류하는 정도의 조치에 불과할 뿐이고, 소득처분된 소득금액에 대한 소득세 원천징수의무의 확정은 소득금액변동통지의 효력이 아니라 납세의무가 성립하는 그 실제 조세법상 규정의 요건충족에 의하여 자동적으로 이루어지는 것인데, 다만 소득금액변동통지가 송달된 때로 소득금액의 지급시기가 늦추어진 것뿐이므로, 소득금액변동통지는 납세의무의 성립·확정과 관련이 없다는 것이다.

209) 반면, 이의영, 앞의 글, 146~167쪽은 소득금액변동통지가 납세의무의 성립·확정과 관련이 없는 것이라는 점 외에도 ① 처분 범위의 확대가 조세법률관계에 있어서는 오히려 국민의 권리보호에 역행하는 길이 될 수 있고, ② 납세자에 대한 권리구제는 부당이득반환청구를 통하여 가능하며, ③ 처분성 인정 시 귀속불분명금액의 대표자 인정상여의 위헌성 논란은 더욱 가중되므로, 이를 ‘처분’으로 볼 수 없다고 한다.

또한, 쟁송의 시점에 관한 납세자의 의사를 고려해보아도, 납세자(법인)가 원천징수의무의 성립을 인식하는 시점은 바로 소득금액변동통지를 받은 때이므로, 이 때 원천징수의무의 원인이 된 소득금액변동통지 자체를 다룰 수 있게 하는 것이 적절하다. 그렇지 않고 이후 원천징수불이행가산세가 더해진 납세고지가 있을 때까지 기다렸다가, 이를 다투라고 하는 것은 납세자의 입장에서는 받아들이기 어려운 결론이다. 덧붙여, 판례가 변경된 지 상당한 시일이 흘러 나름의 일관된 체계로 실무례가 축적되고 있는 현실을 감안하더라도, 원천징수의무에 관한 기존 이론과의 배치 등을 이유로 다시금 쟁송절차에 혼란을 주는 것은 바람직하지 않다.

#### 라. 소득금액변동통지의 성격 재확인

조세법률관계에서 조세와 관련된 과세관청의 대표적인 행위는 ‘부과처분’과 ‘징수처분’이다. 그리고 소득금액변동통지에 따라 이루어지는 과세관청의 납세고지가 ‘징수처분’이라면, 그 선행절차인 소득금액변동통지는 ‘징수처분’으로 가는 중간단계나 원천‘징수’를 위한 세법상의 편의적·기술적 절차에 불과하다고 하거나, 그렇지 않다면 ‘부과처분’에 해당한다고 보아야 한다. 전자가 종전 판례의 입장이었다. 하지만 변경된 판례도 원천징수의무의 특성을 감안하여 소득금액변동통지를 원천징수의무를 성립·확정시키는 ‘부과처분’이라고 하지는 않는다. 단순히 법인의 원천징수의무의 성립·확정에 ‘직접적인 영향’을 미치는 ‘조세행정처분’이므로 독립적인 조세쟁송의 대상이 된다고만 한다.<sup>210)</sup>

판례가 이러한 ‘조세행정처분’의 성격이 무엇인지를 명확하게 밝힌 적은 없지만, 조세법률관계의 대표적인 ‘처분’인 ‘부과처분’이나 ‘징수처분’은 아니나, 행정소송의 ‘처분’ 개념을 유지하기 위하여 과세관청이 세

---

210) 판례의 불분명한 입장의 배경은 자동확정방식이 적용되는 원천징수제도와 부과처분에 관한 이론 간 모순의 해결보다는, 적절한 쟁송수단 마련이라는 목적달성을 더 중요하게 생각하였기 때문이 아닌가 생각된다.



법 등을 근거로 한 행위 중에 독립된 쟁송의 대상으로 삼을 필요성이 있는 경우를 말하기 위한 것으로 보인다. 여하튼 소득금액변동통지는 세법에 따른 조세행정‘처분’이기 때문에 독립하여 조세쟁송의 대상이 되고 필요적 행정심판 전치주의가 적용되는 점 등은 같다.

그러나 납세의무(세액)의 확정이 ‘부과처분’의 중심요소이고, ‘부과처분’에 대한 조세쟁송은 ‘세액’의 존부 및 크기를 다투는 것인 점을 생각한다면, 소득금액변동통지는 기능적으로 ‘부과처분’에 해당하는 것으로 볼 수밖에 없다. 원래 소득금액변동통지는 지급사실을 의제하는 것에 불과하고, 세액은 그 의제된 지급사실에 따라 자동확정되는 것에 불과하지만, 소득금액변동통지에 대한 다툼의 결과가 결국 자동확정되는 세액의 크기의 변동을 가져오는 것이므로, 그렇게 볼 수 있을 것이다.<sup>211)</sup>

판례 또한 소득금액변동통지를 ‘부과처분’이라고 직접적으로 언급하지는 않았지만, 사실상 ‘부과처분’에 준한 것으로 보아 관련 문제를 판단하고 있는 것으로 보인다.

예를 들어, 소득금액변동통지가 없는 한 법인의 원천징수의무는 발생하지 않으므로, 만약 소득금액변동통지를 하지 않고 법인에 대하여 원천징수세액의 납세고지를 한 것은 위법한 ‘징수처분’이라 한 것이나,<sup>212)</sup>

---

211) 반면, 이창희, 앞의 책, 789쪽은 소득금액변동통지를 행정처분으로 보더라도, 소득의 유출시기를 기준으로 소득세 납세의무의 성립시기를 정하고 있는 판례(대법원 2006.7.27. 선고 2004두9944 판결)와의 조화를 고려할 때, 이는 소득유출 사실을 확인하는 처분에 불과한 것으로 보아야 한다고 한다.

212) 대법원 2006.6.25. 선고 2006두3803 판결. “과세관청의 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지가 있는 경우 원천징수의무자인 법인은 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 통지서에 기재된 소득의 귀속자에게 당해 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 당해 소득금액에 대한 법인의 원천징수의무가 성립함과 동시에 확정되는 것이지만, 소득처분만에 의하여 곧바로 원천징수의무가 성립하는 것은 아니며, 소득금액변동통지가 있어야만 비로소 법인의 원천징수의무가 성립·확정되는 것이므로, 과세관청이 내부적으로 소득처분을 하였다고 하더라도 그 내용을 소득금액변동통지를 통해

관할을 벗어난 소득금액변동통지가 위법하다고 한 것이 그러하다.<sup>213)</sup>

또한, 소득금액변동통지가 가능한 시기에 관한 문제에서도 그러하다. 원천징수하는 세금은 ‘부과’행위가 없으므로 징수권의 시효소멸의 대상이 될 뿐, 부과제척기간의 대상이 아니라는 논리<sup>214)</sup>를 끝까지 유지한다면, 소득금액변동통지를 할 수 있는 기간에 제한이 없다는 결론에 이를 수도 있다. 그러나 판례<sup>215)</sup>는 “소득금액변동통지서를 받은 법인의 원천징수의무가 성립하려면 그 성립시기인 소득금액변동통지서를 받은 때에 소득금액을 지급받은 것으로 보아야 할 원천납세의무자의 소득세 납세의무가 성립되어 있어야 하므로, 원천납세의무자의 소득세 부과제척기간 이내에 소득금액변동통지를 하여야 한다.”<sup>216)</sup>고 하여 소득금액변동통지가 가능한 시기에 제한을 두고 있다. 유사한 취지에서 판례는 소득금액변동통지를 한 때에 원천납세의무자가 이미 사망한 경우에는 원천징수의무가 성립된 것으로 볼 수 없다고 한다.<sup>217)</sup>

또한, 근거법령인 소득세법 시행령 제192조를 개정하면서 조문명을 ‘소득처분에 의한 배당, 상여 및 기타소득의 지급시기 의제’에서 ‘소득처분에 따른 소득금액변동통지서의 통지’로 변경한 것이나,<sup>218)</sup> 소득금액변

---

법인에게 고지하지 않거나 소득금액변동통지를 하였더라도 사후 이를 취소 또는 철회한 경우에는 법인에게 원천징수의무가 있다고 할 수 없고, 따라서 이를 전제로 과세관청이 징수처분에 나아갈 수도 없다고 할 것이다.”

213) 대법원 2009.4.23. 선고 2009두2870 판결. “소득금액변동통지가 조세행정처분에 해당하고, 당해 법인에 대한 법인소득을 결정 또는 경정하는 과세관청이 소득금액변동통지를 하도록 법인세법령이 규정하고 있는 이상, 관할 위반의 소득금액변동통지는 위법하다.”

214) 임승순, 앞의 책, 127쪽.

215) 대법원 2010.1.28. 선고 2007두20959 판결.

216) 반면, 판례는 개인에 대한 소득금액변동통지는 법인세 부과제척기간 내에 하지 않아도 된다고 한다(대법원 2009.11.12. 선고 2009두13290 판결).

217) 대법원 1992.3.13. 선고 91누9527 판결.

동통지를 한 사실을 소득의 귀속자에게도 알려주도록 한 것 등도 ‘소득금액변동통지’가 ‘부과처분’에 준하는 성격임을 감안한 결과로 이해할 수 있는 것으로 보인다.

그리고 소득금액변동통지를 사실상 ‘부과처분’으로 이해하는 것이 더욱 복잡한 문제, 예를 들면 소득금액변동통지를 한 이후 소득금액을 감액하거나 증액한 경우, 이를 해결하기 위한 방법으로 총액설·병존설 등의 조세소송물 이론을 적용하기 위한 출발점이 될 것으로 보인다.

#### 마. 여론(餘論) - 최근의 경과조치적 판례

판례가 소득금액변동통지를 ‘처분’으로 본 배경 중 하나가 그에 따른 원천징수의무의 존부 및 범위에 대한 쟁송방법이 불분명하였기 때문이고, 특히 당해 법인이 원천징수세액을 스스로 납부한 경우에 그러하였던 것은 앞서 살펴본 바와 같다.

그런데 판례는 최근 위와 같은 사례에서, 소득금액변동통지의 처분성에 관한 판례 변경 이전으로 그 문제를 한정하긴 하였지만, 위법한 소득금액변동통지에 의하여 근로소득세 원천징수분을 자진납부한 원천징수의무자(법인)에 대하여 당시에는 소득금액변동통지에 대한 항고소송을 통한 권리구제수단이 봉쇄되어 있다는 점 등을 이유로 부당이득반환청구소송을 긍정하였다.<sup>218)</sup> 위 판례의 취지를 뒤집어 본다면, 판례 변경 이후에는 소득금액변동통지에 대한 항고소송으로만 관련 원천징수의무의 존부나 범위에 대하여 다룰 수 있고, 이에 관한 부당이득반환청구는 할 수

---

218) 현재, 소득세법 시행규칙 [별지 제22호 서식(1)]에 따른 ‘소득금액변동통지서(1) (법인통지용)’에는 유의사항으로 “소득금액변동통지를 받은 법인은 통지받은 소득에 대한 소득세를 원천징수하여 통지서를 받은 달의 다음 달 10일까지 납부하여야 합니다.”라고 기재되어 있다.

219) 대법원 2009.12.24. 선고 2007다25377 판결.

없다는 의미가 되고, 이러한 판례의 입장은 아래 3.항에서 확인할 수 있다. 하지만, 애당초 판례 변경 이전에는 부당이득반환청구가 허용되는지 여부가 불분명하여 이것이 판례 변경의 주된 배경이 되었음을 다시 한번 밝혀둔다.

### 3. 소득금액변동통지 이후의 원천징수세액 납세고지의 성격

#### 가. 문제제기

소득을 지급한 법인에 대한 소득금액변동통지가 있었으나, 법정기한 내에 법인이 원천징수세액을 납부하지 않는 경우 원천징수세액이 납세고지 된다. 위 납세고지는 ‘징수처분’해 해당함에도 판례가 예외적으로 이에 대한 쟁송에서 ‘징수처분’ 고유의 하자뿐만 아니라, 원천징수의무의 존부나 범위까지 다룰 수 있도록 허용한 점은 앞에서 살펴보았다. 이로 인하여, 소득금액변동통지 이후에 이어지는 원천징수세액의 납세고지는 ‘징수처분’임과 동시에 최초로 대외적인 원천징수의무 확정의 효과를 가지는 사실상 ‘부과처분’의 의미도 가지게 된다.

그러나 앞서 살펴본 바와 같이, 현재는 소득금액변동통지가 ‘처분’에 해당하고 사실상 ‘부과처분’에 준하는 성격을 가지고 있으므로, 원천징수의무와 납세고지 간의 기존 관계를 그대로 유지할 것인지 문제된다. 이는 각각의 ‘처분’에 대하여 심리가 허용되는 범위와 관련되고, 또한 제소기간과 맞물려 납세자의 불복시점과 관련된 문제이기도 하다. 예를 들어 당해 법인이 소득금액변동통지일로부터는 90일이 지나고, 납세고지일로부터는 90일 이내에 불복을 제기한 경우, 납세고지에 대한 불복을 적법한 불복으로 보아, 이에 대한 다툼에서 원천징수의무의 존부와 범위를 다룰 수 있게 할 것인지가 문제된다.

## 나. 판례의 태도 등

최근 판례<sup>220)</sup>는 소득금액변동통지를 독립하여 조세쟁송의 대상인 ‘처분’으로 본 이상, 그 이후에 이루어지는 납세고지는 기타의 다른 ‘징수처분’과 동일하게 취급하는 것으로 입장을 정리하였다. 즉, ① 원천징수의무자인 법인이 원천징수하는 소득세의 납세의무를 이행하지 아니함에 따라 과세관청이 하는 납세고지는 확정된 세액의 납부를 명하는 ‘징수처분’에 해당하고, ② 따라서 과세관청의 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지가 있는 경우 원천징수하는 소득세의 납세의무에 관하여는 이를 확정하는 소득금액변동통지에 대한 항고소송에서 다투어야 하고 징수처분에 대한 항고소송에서 이를 다툴 수는 없으며,<sup>221)</sup> ③ 다만, 선행처분인 소득금액변동통지에 당연무효의 하자가 있는 경우에는 이를 후행처분인 징수처분에서 다툴 수 있다고 할 것이나, 선행처분인 소득금액변동통지의 하자가 당연무효 사유에 해당하지 않는 한 후행처분인 징수처분에 그대로 승계되지는 않는다고 한다.

결국, 판례는 당연무효가 아닌 한 소득금액변동통지와 관련된 다툼, 즉 소득금액의 지급의제가 적법한 것인지, 그 소득금액의 크기는 적정한지 여부 등 원천징수의무의 존부와 범위에 대한 다툼은 소득금액변동통지에 대한 조세쟁송을 통하여만 다투어야 하고, 이후 납세고지는 일반적인 경우와 동일한 ‘징수처분’에 해당하므로, 이에 대한 쟁송에서는 ‘징수처분’ 자체의 고유한 하자에 대하여만 다툴 수 있다는 점을 분명히 하였다. 따라서 앞의 사례에서 납세자가 원천징수의무의 존부나 범위에 대하여 다툼 경우 그 사유가 당연무효에 해당하지 않는 경우에는, ‘각하’ 판

220) 대법원 2012.1.26. 선고 2009두14439 판결.

221) 판례는 그 이전에도 같은 취지에서 납세고지로 원천징수의무자인 원고의 실제상 납세의무의 존부나 범위에 어떠한 변동을 가져오는 것이 아니므로 이를 ‘처분’으로 볼 수 없다는 이유로 각하판결 하였다[대법원 2011.4.14. 선고 2010두28908 판결 (심리불속행 판결로 원심은 서울고등법원 2010.11.11. 선고 2009누10033판결)].

결을 먼저 못할 것이다.

#### 다. 조세심판례의 태도

반면, 조세심판례는 최근 소득금액변동통지일로부터 90일이 지난 후 제기된 원천징수세액의 납세고지에 대한 불복에서도 원천징수의무의 존부 및 범위에 대하여 다룰 수 있도록 허용하였다.<sup>222)</sup> 그리고 그 이유로 “① 납세고지서와는 달리 소득금액변동통지서상에는 소득금액만 기재되어 있고 과세표준과 세액이 없어서 납세자는 자신이 부담하여야 할 세액을 정확하게 알 수가 없는 점, ② 이에 따라 원천징수분 근로소득세 납세고지에 순수한 징수처분의 성격만 있다고 보기는 어려우며 과세표준과 세액이 기재되어 있지는 아니한 소득금액변동통지를 보완하여 조세행정처분을 완성시키는 측면이 있는 점, ③ 조세심판원이 소득금액변동통지를 불복청구의 대상으로 인정하는 취지는 소득금액변동통지를 행정법상의 처분으로 보았다기보다는 처분과 유사한 효과가 생기기 때문에 납세자 권리를 보호하기 위한 것인 점, ④ 동일한 행정목적 달성을 위하여 단계적인 일련의 절차로 연속하여 행하여지는 선행처분과 후행처분이 서로가 결합하여 하나의 법률효과를 발생시키는 경우에 선행처분이 당연 무효도 아니고 또한 불가쟁력이 발생한 후에도 선행처분의 하자를 이유로 하여 후행처분의 취소를 구할 수 있는 점 등을 감안할 때, 소득금액변동통지에 따른 원천징수분 신고·납부를 불이행함에 따라서 법인에게 통지하는 근로소득세 납세고지도 불복청구대상인 처분으로 보는 것이 타당하다.”는 점을 들고 있다.

그러나 다른 한편으로 조세심판례는 이미 소득금액변동통지에 대한 심판청구가 있었던 경우에는 이후 납세고지에 대한 불복을 중복청구라는 이유로 각하결정<sup>223)</sup>을 하고 있다. 위 두 사례를 종합하면, 조세심판례는

---

222) 조심 2011서1003(2011.11.18., 조세심판관 합동회의 결정).

소득금액변동통지와 원천징수세액 납세고지 중 어느 것에 대하여 불복을 하던지, 1회에 한하여 다툼을 허용하고 있는 것으로 보인다. 즉, 납세자의 불복가능성을 최대한 열어주기 위하여, 소득금액변동통지나 원천징수세액 납세고지 중 어느 것을 대상으로 하던지, 심리의 범위를 조정하여 한 번은 원천징수의무 자체에 대하여 다룰 수 있게 해준다는 것이다.

#### 라. 소결

이와 같은 실무례의 혼선은 판례가 기존의 견해를 변경하면서 소득금액변동통지의 성격을 명확하게 밝히지 않고 단순히 ‘조세행정처분’이라고만 한 결과가 행정심판단계에 영향을 미친 것으로 보인다.

아무튼 조세심판례는 납세자의 불복가능성을 최대한 살려주기 위한 판단을 하였고, 그러한 측면에서는 이를 허용할 여지도 있으나, 조세법률관계의 조속한 안정과 심리범위의 일관성 유지를 고려할 때 이는 바람직하지 않다. 조세쟁송제도의 전체 구조를 생각한다면 납세의무(세액)의 크기나 범위에 관한 다툼은, 어느 하나의 시점의 과세관청의 행위를 ‘처분’으로 보아 충분히 다룰 수 있게 하고, 그로써 다툼은 종결하는 것이 타당하다. 또한, 소득금액변동통지를 사실상 ‘부과처분’에 해당하는 것으로 본다면, ‘소득금액변동통지-납세고지(징수처분)’의 관계는 일반적인 경우의 ‘부과처분-징수처분’의 관계와 동일하게 취급하는 것이 관련문제를 간명하게 정리할 수 있는 길이라고 할 것이다.

#### 4. 소득의 귀속자에 대한 소득금액변동통지

---

223) 조심 2009서84(2009.5.21.) ; 2011서2842(2011.10.7.) 등. “소득금액변동통지에 대하여는 이미 심판청구를 제기하였으므로 이 건 청구는 동일한 처분에 대하여 중복하여 제기된 부적법한 청구로 판단된다.”

## 가. 실무례의 입장

원천징수의무자인 법인이 폐업을 한 경우 등에는 소득의 귀속자 ‘개인’에 대하여 소득금액변동통지가 이루어지는데, 이 경우도 조세쟁송의 대상인 ‘처분’이 있는 것으로 볼 수 있는지가 문제된다.

이에 대하여 조세심판례는 변경된 판례가 법인에 대한 소득금액변동통지를 조세행정‘처분’으로 본 이유의 반대논리를 들어, 즉 “개인에 대한 소득금액변동통지는 이로 인하여 구체적인 납세의무를 확정시키는 별도의 관련 규정 등이 없으므로 소득금액변동통지 그 자체가 부과처분의 성격을 갖는 것으로 볼 수 없을 뿐만 아니라, 단지 소득세 등의 부과처분에 앞서 당해 개인의 소득금액이 변동되었음을 사전에 통보하는 통지행위에 불과하다.”<sup>224)</sup>는 점을 이유로 ‘처분’에 해당하지 않는 것으로 보고 있다. 판례<sup>225)</sup>도 같은 입장으로 보인다.

## 나. 소결 - 통일의 필요성

소득의 귀속자인 개인에 대하여 직접 소득금액변동통지가 이루어지면 더 이상 원천징수의 문제는 아니다. 개인에 대하여는 별도로 소득세 ‘부과처분’이 이루어지므로 이를 조세쟁송의 대상으로 삼으면 된다. 또한, 스스로 추가신고·자진납부한 경우에는 그 때부터 3년간 경정청구가 가능하므로,<sup>226)</sup> 별도의 구제절차 마련이 필요한 것도 아니다.

---

224) 조심 2010중470(2011.1.18.) 등.

225) 서울고등법원 2008.11.26. 선고 2008누17150 판결(확정) 등.

226) 대법원 2011.11.24. 선고 2009두20274 판결. “구 소득세법 시행령 제134조 제1항의 입법취지는 종합소득 과세표준 확정신고기한이 경과한 후에 소득처분에 의하여 소득금액에 변동이 발생한 경우에는 구 소득세법 제70조 등에서 정한 원래의 종합소득 과세표준 확정신고기한 내에 그 변동된 소득금액에 대한 과세표준 및 세액을 신고·납부하는 것이 불가능하므로 그 과세표준 및 세액의 확정신고 및 납부기한을 소득



다만, 소득금액변동통지가 소득의 지급자인 ‘법인’에게 이루어진 경우와 소득의 귀속자인 ‘개인’에게 이루어진 경우를 구분할 필요가 있는지는 의문이다. ‘개인’이니깐 이후 ‘부과처분’을 더 기다렸다가 그 때 불복을 제기하라고 하는 것은 법 이론을 이유로 납세자에게 불편함만 주는 측면이 있다. 그리고 ‘개인’에 대한 소득금액변동통지가 있는 경우, 비록 법령에 따라 납세의무가 자동적으로 확정되는 것은 아니고, 별도의 소득세 부과처분이 필요하기는 하나, 부과처분이 반드시 뒤따르는 점에서는 ‘법인’에게 소득금액변동통지가 이루어진 경우와 큰 차이가 있는 것도 아니다.<sup>227)</sup> 따라서, ‘개인’이 위 통지를 받은 경우에도, 이에 대하여 즉시 다룰 수 있는 기회를 주는 방법에 대한 고려가 필요하다고 생각한다.

## 제2절 세무조사결정(통지)

### 1. 세무조사 개요

---

금액변동통지서를 받은 날이 속하는 달의 다음 달 말일까지 유예하여 주려는데 있는 점, 따라서 위 규정에 의한 추가신고 자진납부기한도 구 국세기본법 제45조의2 제1항 제1호 소정의 ‘법정신고기한’의 의미에 포함된다고 볼 수 있는 점, 그리고 구 국세기본법 제45조의2 제1항 소정의 감액경정청구제도의 취지 등을 종합하여 보면, 종합소득 과세표준 확정신고기한이 경과한 후에 소득처분에 의하여 소득금액에 변동이 발생하여 구 소득세법 시행령 제134조 제1항에 따라 과세표준 및 세액을 추가신고·자진납부한 경우 그에 대한 구 국세기본법 제45조의2 제1항 제1호 소정의 경정청구 기간은 구 소득세법 시행령 제134조 제1항에서 정하는 추가신고·자진납부의 기한 다음날부터 기산된다.”

227) 참고로, 개인에 대한 소득금액변동통지에 대하여 불복을 제기하였고, 이후 부과처분이 있는 경우에는 사실상 부과처분에 대하여 불복한 것으로 보아(하자의 치유) 적법한 청구에 해당하는 것으로 보는 조세심판 실무례[조심 2009중3993(2010.7.6.) ; 국심 2006부3761(2007.6.21)]도 참고할 만하다.

‘세무조사’는 넓은 의미에서 “조세의 공평·확실한 부과징수 등의 세무행정상의 목적을 실현하기 위해서 과세관청이 실시하는 정보수집 활동”으로 정의할 수 있다.<sup>228)</sup> 이에 따르면 ‘세무조사’는 ① 실제세법상의 조사, 즉 결정 또는 경정 등 과세처분을 하기 위한 조사, ② 징수절차상 체납처분을 하기 위하여 체납자의 재산과약을 위한 조사, ③ 심판청구의 심리를 위한 조사 등 조세구제절차상의 조사, ④ 조세범칙사건에 대한 조사의 4가지로 구분할 수 있는데, 보통 ‘세무조사’라 함은 이 중에서 가장 빈번하게 행하여지고 납세의무자의 권익에 큰 영향을 미치는 과세처분을 위한 협의의 세무조사를 의미하고,<sup>229)</sup> 이 연구에서의 ‘세무조사’도 이와 같다.

납세자의 성실성은 추정<sup>230)</sup>되므로 과세관청이 특별한 근거 없이 납세자가 제출한 신고서 등을 믿지 못하여 임의적 또는 항시적으로 특정 납세자에 대하여 세무조사를 실시하는 것은 허용되지는 않는다. 그러나 정당한 세금 부과를 위한 전제로, 과세관청의 세무조사는 불가피한 것이므로 이를 무조건 제한할 수도 없다. 조세법률관계에서는 채권채무를 성립시키는 요건사실이 만족되었는지는 일차적으로 채무자만이 알고 채권자인 국가는 보통 채무자의 신고에 의존하게 되어 납세의무자가 국가를 속일 가능성이 있는 까닭에, 세법은 세무공무원에게 질문·검사권을 주어 납세의무자나 관계인에게 필요한 질문을 하고, 관계서류·장부 기타 필요한 물건을 검사할 수 있는 권한을 부여하고 있기 때문이다.<sup>231)232)</sup>

---

228) 김민훈, ‘세무조사권에 대한 법적 통제’, 공법학연구 제6권 제2호, 2005, 338쪽.

229) 김영조, ‘행정조사에 관한 연구-특히 세무조사의 법적 문제를 중심으로’, 경희대학교 대학원 박사학위논문, 1998, 149쪽.

230) 국세기본법 제81조의3.

231) 이창희, 앞의 책, 195쪽.

232) 개별 세법은 세무공무원이 납세의무자 등에 대하여 직무수행상 필요한 경우 질문을 하고, 해당 장부, 서류 기타 물건을 조사하거나 제출을 명할 수 있는 권한을 인정하고 있으며(소득세법 제170조, 법인세법 제122조, 부가가치세법 제35조), 납세자가

하지만, 세무조사는 비교적 강한 영향력을 가진 대표적인 행정조사<sup>233)</sup>이고, 세무조사권은 조세법률관계에서 조세채권자인 과세관청에게 법적 지위의 우위를 부여한 핵심적 권한<sup>234)</sup>인 까닭에 세법은 과세관청의 세무조사권 남용 방지를 위한 여러 장치들을 마련하고 있다.<sup>235)</sup> 세무조사권 남용 금지<sup>236)</sup>의 대원칙을 필두로, 특별히 세금 탈루의 징후가 나타난 경우 등이 아닌 한 과세관청이 특정 납세자에 대한 수시 세무조사를 제한하고 있고,<sup>237)</sup> 일정한 연장사유가 있는 경우를 제외하고는 조사대상 세목·업종·규모, 조사 난이도 등을 고려하여 세무조사 기간이 최소한이 되도록 하고 있으며,<sup>238)</sup> 구체적인 세금탈루 혐의가 여러 과세기간 또는 다

---

세법의 질문조사권 규정에 따른 세무공무원의 질문에 대하여 거짓으로 진술하거나 그 직무집행을 거부 또는 기피한 경우에는 500만 원 이하의 과태료가 부과된다(조세범처벌법 제17조 제5호).

233) 김영조, 앞의 글, 8쪽은 행정조사를 “행정기관이 사인으로부터 행정상 필요한 자료나 정보를 수집하기 위하여 행하는 일체의 행정작용”이라고 정의한다.

234) 김민훈, 앞의 글, 335쪽.

235) 이들은 대부분 1996.12.30. 법률 제5189호로 국세기본법 개정 시 국세기본법 제7장의2 ‘납세자의 권리’의 내용으로 신설되었다.

236) 국세기본법 제81조의4 제1항은 “세무공무원은 적정하고 공평한 과세의 실현을 위하여 필요한 최소한의 범위 안에서 세무조사를 행하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하여서는 아니 된다.”고 규정하고 있다. 구재이, 조세철차론, 광교이텍스, 2010, 396쪽은 동 조항이 2001년 언론사 일제 세무조사와 관련하여 정치적 목적의 세무조사에 관한 사회적 논란이 제기된 이후 선언적 입법으로 이루어진 것이라고 한다.

237) 국세기본법 제81조의6. 동 조는 수시 세무조사가 가능한 경우로, ① 납세자가 세법에서 정하는 신고 등의 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우, ② 무자료거래, 위장·가공거래 등 거래 내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우, ③ 납세자에 대한 구체적인 탈세 제보가 있는 경우, ④ 신고 내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우 등을 들고 있다.

238) 국세기본법 제81조의8. 동 조는 조사기간 연장이 가능한 경우로 ① 납세자가 장부·서류 등을 은닉하거나 제출을 지연하거나 거부하는 등 조사를 기피하는 행위가 명백한 경우, ② 거래처 조사, 거래처 현지확인 또는 금융거래 현지확인이 필요한 경우, ③ 세금탈루 혐의가 포착되거나 조사 과정에서 조사유형이 조세범 처벌절차법에 따

른 세목까지 관련되는 것으로 확인되는 경우 등을 제외하고는 조사진행 중에 세무조사 범위를 확대하는 것도 제한하고 있다.<sup>239)</sup> 그 밖에도 세무 조사와 관련하여 장부·서류 보관금지 의무, 통합조사의 원칙, 세무조사의 결과통지, 비밀유지 의무, 정보제공 의무 등을 규정하고 있다.<sup>240)</sup>

‘세무조사’와 관련하여 납세자와 과세관청 사이에 다툼은, 당해 납세자가 법령에 따라 선정된 세무조사 대상자가 아닌 경우, 세무조사의 과정에서 사전통지를 하지 않았다는 등의 절차적인 위법사항이 있는 경우, 조사방법이 부당하다거나 과세관청이 비밀유지 의무를 준수하지 않는 등 실제 세무조사 과정에서 납세자의 실질적인 권익침해가 있는 경우 등을 생각할 수 있다. 그러나 실제 실무상의 다툼은 세무조사 개시 단계에 집중되어 있고, 주로 사전안내<sup>241)</sup>가 없었거나 중복조사금지<sup>242)</sup> 규정을 위반하였으므로 위법한 세무조사라는 주장이 대부분인 것으로 보인다. 이러한 경우 세무조사의 개시 단계에 불과한 과세관청의 ‘세무조사결정’<sup>243)</sup> 자체를 다툴 수 있게 할 것인지, 즉 세법이 세무조사 과정에서 납세자의 권익보호를 위해 여러 가지 절차적·실체적 통제를 강화하고 있는 점을

---

른 조세범칙조사로 전환되는 경우 등을 들고 있다.

239) 국세기본법 제81조의9.

240) 국세기본법 제81조의10 내지 14.

241) 국세기본법 제81조의7 제1항. 동 조항에 의하면, 세무공무원이 세무조사를 하는 경우 범칙사건에 대한 조사이거나 증거인멸 등의 우려가 있는 경우 외에는 조사를 받을 납세자에게 조사개시 10일 전에 조사대상 세목, 조사기간 및 조사사유 기타 대통령령이 정하는 사항을 통지하여야 한다.

242) 국세기본법 제81조의4 제2항. 동 조항에 의하면, ① 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우, ② 거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우, ③ 2이상의 사업연도와 관련하여 잘못이 있는 경우나 ④ 기타 이와 유사한 경우 등을 제외하고는 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사를 할 수 없다.

243) ‘세무조사결정’은 법령상 용어는 아니고, 세무조사 대상자를 선정한 과세관청의 (내부적인) 결정 정도를 의미하는 것으로 보인다. 만약, 이를 ‘처분’으로 본다면, 국세기본법 제81조의7에 따른 사전통지를 대외적인 통지(효력발생요건)로 볼 수 있을 것이다.

고려하여 이를 하나의 ‘처분’으로 보아 별도의 조세쟁송을 허용할 것인가가 문제된다.

## 2. 세무조사결정의 ‘처분’성 인정 여부

### 가. 견해의 대립

‘세무조사결정’이 ‘처분’인지에 관한 논의<sup>244)</sup>를 찾아보기는 쉽지 않다. 그러나 그 출발점으로 세무조사결정이 ‘납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 행위’에 해당하지 않는다는 견해와 해당한다는 견해를 생각해 볼 수 있다. 전자는, 세무조사는 과세관청이 향후 행할 과세처분에 필요한 구체적인 사실관계에 대한 자료를 수집하여 과세처분의 적정성을 도모하기 위하여 법령상 질문·조사권에 근거하여 하는 예비적 행위에 불과하므로, 아직 납세자의 구체적인 권리의무에 아무런 변동이나 영향이 없어 ‘처분’으로 볼 수 없다는 견해이고, 후자는, 세무조사는 경우에 따라서 납세자가 정상적인 경제활동을 어렵게 할 수도 있는 과세관청의 대표적인 공권력적 행위에 해당하고, 또한 납세자는 허위진술시 과태료 등의 제재를 통하여 과세관청의 질문에 대답하고 검사를 수인할 의무를 간접적으로 강제당하고 있으므로, 납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 영향을 미치므로 세무조사결정 자체를 ‘처분’으로 보아야 한다는 견해이다. 양 견해의 차이는 결국, 구체적인 권리의무의 내용이 무엇인지, 그리고 직접적인 영향은 무엇을 의미하는지에 차이에서 기인할 것이다.

---

244) 참고로, 김영조, 앞의 글, 139쪽은 ‘행정조사’의 ‘행정처분’성에 관하여 보고서 요구 등과 같은 행정행위형 행정조사와 사실행위형 행정조사 중 권력적 조사(강제조사)는 ‘행정처분’으로 보는데, 이론이 없다고 하고, 다만, 사실행위형 행정조사 중 비권력적 조사(임의조사)는 다른 견해도 가능하나 사실상 강제력이 행사되는 경우도 있고, 피조사자의 영업의 자유에 사실상 중대한 영향을 미친다는 점에서 ‘행정처분’성을 인정할 수 있다고 한다.

## 나. 실무례의 태도

조세심판례<sup>245)</sup>는 세무조사 사전통지와 권리보호요청 처리결과 통지<sup>246)</sup>는 물론 세무조사 결과통지 모두를, “(이들이) 국세기본법이나 국세청장의 훈령인 납세자보호사무처리규정에 근거하여 시행하는 것이기는 하나, 동 통지는 최종적으로 납세고지서 등을 발부하기 전에 납세의무자에게 소명기회를 부여하여 불복청구의 제기에 따라 발생하는 과세관청의 행정력 낭비를 방지하고 납세의무자가 부담하여야 하는 비용과 고통을 덜어주기 위한 것으로 일종의 처분의 ‘사전(예정)통지’ 성격으로 볼 수 있어 그 자체가 처분은 아니므로 불복청구의 대상에 해당되지 않는다.”고 한다.

반면, 대법원<sup>247)</sup>은 최근에, “세무조사결정이 있는 경우 납세의무자는 세무공무원의 과세자료 수집을 위한 질문에 대답하고 검사를 수인하여야 할 법적 의무를 부담하게 되는 점, 세무조사는 기본적으로 적정하고 공평한 과세의 실현을 위하여 필요한 최소한의 범위 안에서 행하여져야 하고, 더욱이 동일한 세목 및 과세기간에 대한 재조사는 납세자의 영업의 자유 등 권익을 심각하게 침해할 뿐만 아니라 과세관청에 의한 자의적인 세무조사의 위험마저 있으므로 조세공평의 원칙에 현저히 반하는 예외적인 경우를 제외하고는 금지될 필요가 있는 점, 납세의무자로 하여금 개개의 과태료 처분에 대하여 불복하거나 조사 종료 후의 과세처분에 대하여만 다룰 수 있도록 하는 것보다는 그에 앞서 세무조사결정에 대하여 다툼으로써 분쟁을 조기에 근본적으로 해결할 수 있는 점 등을 종합하

---

245) 조심 2010중1881(2010.11.26).

246) 국세기본법 제81조의16, 같은 법 시행령 제63조의15 제2항 제4호 및 국세청 훈령인 「납세자보호사무처리규정」에 따르면, 세무조사 사전통지를 받은 납세자가 권리보호요청을 하는 경우 ‘납세자보호관’은 세무조사를 일시중지 또는 중지할 수 있다.

247) 대법원 2011.3.10. 선고 2009두23617, 23624 판결.

면, 세무조사결정은 납세의무자의 권리·의무에 직접 영향을 미치는 공권력의 행사에 따른 행정작용으로서 항고소송의 대상이 된다.”고 하여 ‘세무조사결정’이 조세쟁송의 대상인 ‘처분’에 해당함을 분명히 하였다.<sup>248)</sup>

### 3. 세무조사결정의 ‘처분’성 인정에 따른 실익 - 집행정지와 관련하여

#### 가. 문제의 제기

최근 대법원 판례에 의하면 위법·부당한 세무조사가 개시되는 경우 이를 직접적으로 다룰 수 있게 되어 납세자의 권익보호가 진일보 되었고, 이로 인하여 향후 과세관청이 세무조사 개시요건을 판단하고 세무조사결정을 함에 있어 좀 더 신중을 기하는 계기가 된 측면도 있다. 그러나 집행정지의 허용가능성이 크지 않은 점을 감안한다면, ‘세무조사결정’ 자체를 조세쟁송의 대상인 ‘처분’으로 보아 이에 대한 쟁송을 허용하는 것이 납세자 권익보호를 위한 실질적인 효과가 있는지 여부는 분명하지 않다.

조세쟁송의 경우 집행부정지(執行不停止)가 원칙이고, 예외적인 경우에 한하여 집행정지가 허용된다. 행정처분이 위법하거나 무효임을 주장하여 그 취소 또는 무효확인을 구하는 쟁송을 제기하더라도 행정처분의 효력이나 집행에는 영향이 없는 것이다.<sup>249)</sup>

---

248) 이에 대하여 강석훈, ‘[2011년 분야별 중요판례분석] (13) 조세법’, 인터넷 법률신문(<http://www.lawtimes.co.kr>-2012.10.1. 검색)은 근래 법원이 행정소송에 있어서 처분의 개념을 확대하여 권리구제의 폭을 넓히고 있는 추세와 궤를 같이하는 것이라고 한다.

249) 국세기본법 제57조, 행정소송법 제23조, 제38조. 다만, 국세징수법 제61조는 조세쟁송이 진행 중인 경우 ‘공매’ 할 수 없는 것으로 규정하고 있다(종전에는 조세소송은 ‘공매’정지 사유에 포함되어 있지 않았으나, 2008.12.26. 법률 제9265호로 국세징수법을 개정하면서, 조세소송이 계속 중인 경우에도 공매할 수 없는 것으로 하였다).

따라서 세무조사결정을 ‘처분’으로 보아 다룰 수 있게 하더라도 결과적으로 세무조사결정의 적법 여부에 대한 판단 이전에 세무조사가 종료되거나 최소한 상당부분 진행될 것이므로,<sup>250)</sup> 세무조사결정이나 그에 따른 세무조사의 집행이 정지되지 않는 한, 세무조사결정 자체를 다투는 일은 사후약방문에 불과하게 되어 버리기 때문이다.

#### 나. 집행정지의 요건 충족 여부

구체적으로 ‘집행정지’의 가능성을 살펴보면, 행정소송법<sup>251)</sup>상 집행정지의 요건은 (1) 민사소송에서의 가처분과는 달리 본안소송이 계속 중이어야 하고, (2) 회복하기 어려운 손해와 긴급한 필요가 있어야 하며, (3) 본안의 승소가능성이 있어야 하고,<sup>252)</sup> (4) 공공복리에 중대한 영향을 미칠 우려가 없어야 한다.<sup>253)</sup> 이 중 세무조사결정의 집행정지 허용 여부는 주로 (1)과 (2)의 요건의 충족 여부에 달려 있다.

---

250) 최근 대법원 판례 사례에서도, 원심판결이 지적하였듯이 이미 사전통지서에 예고된 세무조사기간이 이미 지나가 버린 상태였다. 그렇다면 이 경우 세무조사결정의 취소를 구하는 것이 (협의의) 소의 이익이 있는지가 의문이다.

251) 국세기본법 제57조 단서는 “재결정이 필요하다고 인정할 때에는 그 처분의 집행을 중지하게 하거나 중지할 수 있다.”고 하여 비교적 요건을 간단하게 정하고 있다.

252) 집행정지제도는 신청인이 본안 소송에서 승소판결을 받을 때까지 그 지위를 보호함과 동시에 후에 받을 승소판결을 무의미하게 하는 것을 방지하려는 것이어서 본안 소송에서 처분의 취소가능성이 없음에도 처분의 효력이나 집행의 정지를 인정한다는 것은 제도의 취지에 반하므로, 신청인의 본안 청구가 이유 없음이 명백하지 않아야 한다는 것도 집행정지의 요건에 포함시켜야 한다(대법원 2007.7.13.자 2005무85 결정).

253) 공공복리에 미칠 영향이 중대한지의 여부는 절대적 기준에 의하여 판단할 것이 아니라, 신청인의 ‘회복하기 어려운 손해’와 ‘공공복리’ 양자를 비교·교량하여, 전자를 희생하더라도 후자를 옹호하여야 할 필요가 있는지 여부에 따라 상대적·개별적으로 판단하여야 한다(대법원 2010.5.14.자 2010무48 결정).



우선, (1)의 요건과 관련하여, 세무조사결정 취소소송 등의 본안소송은 집행정지 신청에 대한 결정이 있기 전에 제기하면 된다. 그런데 조세소송의 경우 전심절차를 거쳐야 하므로, 법원에 집행정지 신청을 하면서 제기한 본안소송은 전심결정이 없어 부적법한 소가 되는 경우가 보통이다. 그러나 판례는 이와 같은 경우 사실심 변론종결시까지 전심절차를 거치면 하자가 치유되는 것으로 보고 있다.<sup>254)</sup> 따라서 집행정지 신청 및 본안소송 제기 시 반드시 전심절차를 거쳐야 할 필요도 없고, 청구기간이 남아 있는 한 사후 보정이 가능하므로 실제 전심절차를 청구하지 않는 경우에도 곧바로 위법하다 할 것은 아니다.<sup>255)</sup>

다음으로 (2)의 요건과 관련하여, 판례<sup>256)</sup>는 여기서의 ‘회복하기 어려운 손해’란, 특별한 사정이 없는 한 금전으로 보상할 수 없는 손해로서, 금전보상이 불능인 경우 내지는 금전보상으로는 사회관념상 행정처분을 받은 당사자가 참고 견딜 수 없거나 또는 참고 견디기가 현저히 곤란한 경우의 유·무형의 손해를 말하는 것이고, ‘긴급한 필요’가 있는지 여부는 처분의 성질과 태양 및 내용, 처분상대방이 입는 손해의 성질·내용 및 정도, 원상회복·금전배상의 방법 및 난이 등은 물론 본안청구의 승소가능성의 정도 등을 종합적으로 고려하여 구체적·개별적으로 판단하여야 하는 것이라고 한다.

‘회복하기 어려운 손해’에 대하여, 판례가 독점규제 및 공정거래에 관한 법률에 따른 과징금납부명령에 관한 사례에서 재산상의 손해라 하더라도 구체적인 사정에 따라 사업자가 경제적 손실 등으로 인하여 자금사정이나 경영전반에 미치는 과징효과가 매우 중대하여 사업자체를 계속할 수 없거나 경영상의 위기를 맞게 될 것으로 보이는 등의 사정이 초래될 가능성이 있는 경우에는 그 손해를 인정한 경우가 있으므로,<sup>257)</sup> 조세에

---

254) 대법원 1987.4.28. 선고 86누29 판결.

255) 소순무, 앞의 책, 71쪽 ; 서울행정법원 조세소송실무연구회, 앞의 책, 155쪽.

256) 대법원 2010.5.14.자 2010무48 결정.

관한 문제에서도 동일한 취지로 판단할 여지가 있기도 하다.

그러나 일반적으로 과세처분은 납세의무를 확정하는 의미에 불과하여 징수처분으로 나가지 않는 한 그 자체만으로 ‘회복하기 어려운 손해’가 발생하는 것으로 보기는 어렵다. 이는 납세자가 쟁송의 결과에 따라 환급가산금을 가산하여 납부한 세금을 돌려받을 수 있는 점을 생각하면 더욱 그러하다. 같은 측면에서 세무조사(결정)의 집행을 정지할 ‘긴급한 필요’가 있는 것으로 보기도 어렵다. 그렇다면 그 실질이 과세처분을 위한 예비적 단계에 불과한 세무조사결정의 경우 특별한 사정이 없는 한 집행정지의 요건인 ‘회복하기 어려운 손해’나 ‘긴급한 필요’가 인정될 가능성은 그리 크지 않다.

결국, 세무조사결정의 집행정지는 현재의 판례 등에 비추어 인정되기 어려운 측면이 더 큰 것으로 보이고, 그렇다면 ‘세무조사결정’에 대한 별도의 쟁송을 인정할 직접적인 실익 또한 크지 않다.

#### 4. 소결 - 세무조사결정의 ‘처분’성 부정

##### 가. 납세자의 권리의무에 직접적인 영향

세무조사권은 과세관청이 가진 가장 강력한 규제수단이다. 이 때문에 세법은 세무조사권 남용금지 등을 원칙을 규정하고 있고, 대상자 선정 등의 구체적인 세무조사 방법에 관하여도 여러 가지 실체적·절차적 통제를 하고 있다. 그리고 세무조사가 결정되면 납세자는 세무공무원의 조사행위를 사실상 감내할 수밖에 없는 점을 함께 고려한다면, ‘세무조사 결정’을 ‘처분’인 ‘권력적 사실행위’<sup>257)</sup>로 파악하여 세무조사 개시 이전에

---

257) 서울행정법원 조세소송실무연구회, 앞의 책, 156쪽 ; 대법원 2001.10.10.자 2001무29 결정.

258) 이 경우 법적 근거는 행정소송법 제2조 제1항 제1호의 “그 밖에 이에 준하는 행

그 위법성을 다룰 필요성이 있는 것으로 볼 수도 있다. 또한 조세법률관계에서 국가의 과세고권에 대응하여, 납세자의 방어적 권리를 보장하는 적정수단을 마련해 주기 위하여 이렇게 보아야 할 수도 있다.

그러나 ‘처분’에 관한 기존 이론에 의하면, ‘납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 변동’이 있어야 ‘처분’에 해당하고, 그 내용의 중심은 ‘납세의무의 확정’에 있음은 앞서 살펴본 바와 같다. 그런데 세무조사는 원칙적으로 납세의무의 확정을 위한 행위인 부과처분을 위한 준비적·예비적 행위에 불과하다. 최종적으로는 세무조사의 결과에 따라 납세의무가 확정되고 부과처분이 이루어지겠지만, 세무조사 자체로 납세의무가 확정되는 것이 아님은 분명하다. 세무조사 후에 부과처분이 없을 가능성도 있고, 과세전적부심사를 통하여 부과처분이 필요하다는 당초의 세무조사 결과가 뒤집어 질 수도 있다. 이처럼 세무조사는 납세의무 확정, 즉 부과처분을 위한 준비행위에 불과하여 이 자체로 납세자의 구체적 권리의무가 직접적으로 변동되는 것으로 보기는 어렵고, 이러한 성격의 세무조사를 하겠다는 그 ‘결정’ 자체가 여기에 포함될 수 없음은 당연하다.

그리고 ‘세무조사결정’이 달리 ‘납세자의 권리의무에 직접적으로 영향’을 미치는 것으로도 보기도 어렵다. 과세관청의 내부적인 세무조사결정과 그에 따른 사전통지는 납세자의 자발적인 협력을 받아 세무조사를 원활히 수행하기 위해 미리 납세자에게 세무조사의 대상을 알려주어 충분히 준비할 수 있게 하기 위한 것이 그 목적이다. 판례는 납세자는 세무조사를 수인하여야 하는 법적 의무 등을 부담하게 된다고 하지만, 세무조사결정이 직접 수인의무를 부담시키는 것도 아니다. 따라서 사전통지 전에 조사대상 세목, 조사기간 및 조사사유 등으로 특정되는 세무조사를 개시하겠다는 세무관서의 결정이 있었다고 하더라도, 이는 납세자의 권리의무에 직접적으로 영향을 미치는 것으로 볼 수는 없고, 그와 같

---

정작용”이 될 것이다.

은 세무조사를 개시하게 되었다는 세무관서의 내부적인 방침을 예고하는 것에 불과한 것으로 봄이 타당하다.

다만, 세무조사결정에 대한 적법성 통제 강화나 조세쟁송제도의 효율적 운영 등을 위하여 이를 ‘처분’으로 보아야 한다면, 조세법률관계에서 말하는 ‘권리의무’의 내용에 영업의 자유 등을 침해할 가능성도 포함하여 ‘처분’ 여부를 새롭게 평가할 수도 있을 것이나, 그럴 필요성이나 앞서 살펴본 바와 같이 실익은 크지 않다.

#### 나. 세무조사결정에 대한 적법성 통제 vs. 과세관청의 자율성 보장

납세자가 적정한 세금을 납부하였는지 확인하기 위해서 과세관청의 세무조사는 필수불가결하고, 이러한 정당한 세무조사에 대하여는 오히려 과세관청의 자율성을 보장할 필요가 있다. 그런데 세무조사와 관련된 여러 가지 법령상 의무에 더하여 세무조사결정 자체를 ‘처분’으로 보아 이에 대한 위법성 심사를 받게 하는 것은 과세관청에만 과도한 부담을 지우는 결과가 되어 버린다. 판례가 향후 집행정지 허용 여부에 대하여도 긍정적인 태도를 취한다면, 과세관청의 부담은 더욱 커지게 될 것이다. 이러한 부담은 과세관청의 정당한 세무조사마저 위축시키는 결과가 될 수 있고, 세금은 궁극적으로는 다른 납세자의 부담과 연결되는 문제인 까닭에, 최종적으로는 성실한 납세자에 대한 피해로 이어지게 될 것이다.

또한, 우리나라의 경우 세무조사가 다른 나라에 비하여 그리 빈번하게 이루어지는 것은 아닌 반면,<sup>259)260)</sup> 전문직종이나 현금수입업종 등의 고소득 자영업자의 경우 신고의 성실도가 높은 것도 아니다.<sup>261)</sup> 따라서 단기적으로는 성실한 납세의무를 담보하기 위한 수단으로 세무조사를 강화할 필요성도 있으므로, 이러한 측면에서도 ‘세무조사결정’ 자체에는 일

---

259) 연도별 세무조사 실시 통계 (출처 : 국세통계연보, 국세청, 2011)

정 부분 과세관청의 자율성을 보장해 줄 필요도 있다.

한편, 세무조사를 개시하겠다는 모든 과세관청 내부의 결정이 예외 없이 외부로 사전통지되는 것도 아니다. 국세기본법 제81조의7 제1항이 세무조사결정을 사전에 통지하면 증거인멸 등으로 조사 목적을 달성할 수 없다고 인정되는 경우에는 사전에 통지를 하지 않을 수 있도록 규정하고 있기 때문이다.<sup>262)</sup> 그렇다면 세무조사결정의 경우 아예 사전통지조차 하지 않는 경우에는 ‘처분’으로 볼 과세관청의 대외적인 행위가 없어 애당초 이를 다룰 수 없는 반면, 그나마 사전통지를 한 경우에는 오히려 이를 ‘처분’으로 보아 다룰 수 있게 되는 모순이 발생하기도 한다.

#### 다. 조세쟁송제도의 효율성 측면

세무조사결정에 따른 세무조사는 단기간에 그 목적을 달성하고 종료되므로 그 ‘결정’자체를 다투게 할 법률적 실익이 크지 않다. 그리고 그

구 분	개인사업자(단위 : 명)			법인사업자(단위 : 개)		
	신고인원수	조사대상수	비율	가동법인수	조사대상수	비율
2006	2,279,497	4,049	0.18%	360,821	5,545	1.54%
2007	2,736,478	4,090	0.15%	372,393	4,174	1.12%
2008	3,074,419	3,335	0.11%	393,700	2,974	0.76%
2009	3,584,432	3,068	0.09%	416,117	3,867	0.93%
2010	3,570,816	3,624	0.10%	440,514	4,430	1.01%

260) 전병목, ‘올바른 납세의식 형성을 위한 정책과제’, 국세행정 포럼 자료, 2012는 2010년 우리나라 국세청의 법인과 개인에 대한 세무조사 비율은 각각 1.01%, 0.10%로 미국의 1.33%, 0.24%에 비해 현저히 낮은 수준이므로, 세무조사비율을 상향조정하여야 한다고 한다.

261) 최근 전문직종, 현금수입업종 등의 고소득 자영업자에 대한 지속적인 세무조사 실시로, 소득적출율이 낮아지는(06년 : 49.7% → 11년 : 37.5%) 등 신고성실도가 점차 개선되고 있는 것으로 나타난다고 한다[2012.6.13.자 국세청 보도자료, 출처 : 국세청 홈페이지(www.nts.go.kr)].

262) 광의의 ‘세무조사’에 포함되는 조세범 처벌절차법에 따른 조세범칙조사도 사전통지 대상에서 제외하고 있다(국세기본법 제81조의7 제1항 본문).

타당성 여부는 별론으로 하더라도, 아래 5.항 나목에서 살펴보듯이 실무례가 위법한 세무조사를 기초로 한 과세처분 자체를 위법하다고 하여, 이미 가장 강력한 제재를 가하고 있으므로, 세무조사결정의 위법성을 독립적인 쟁송의 대상으로 삼을 특별한 필요도 없다. 즉, 부과처분, 징수처분의 순서로 쟁송을 허용하고 있는 현재의 이론체계를 세무조사결정, 부과처분, 징수처분의 순서로 세분하여 쟁송이 가능하도록 할 필요는 없는 것이다. 만약 굳이 나눈다면, 세무조사의 위법성이 부과처분에 승계되는 것으로 보고 있는 기존의 이론에 대하여도 재검토가 필요하다.

또한, 세무조사의 결과에 대하여는 국세기본법 제81조의15가 과세전적부심사제도라는 과세관청의 자율적 통제절차가 별도로 마련하고 있고, 부과처분까지 기다리지 않고 여기에서 세무조사의 위법성을 다룰 수가 있어, 다툼이 가능한 시점의 측면에서도 세무조사결정을 반드시 ‘처분’으로 볼 필요성은 크지 않다.

#### 라. 소결

관례가 ‘세무조사결정’을 ‘처분’으로 본 것은 ‘세무조사’를 형사절차의 ‘수사’의 측면에서 접근하여 마치 영장실질심사 제도처럼 세무조사결정 자체에 대하여도 통제가 필요하다는 생각의 연장성에 있는 측면이 있다. 그러나 강제‘수사’는 인신의 구속 문제가 연관되어 있어 절대적으로 보장하여야 할 신체의 자유에 관한 제약이 따르는 것이므로 사법부에 의한 엄격한 통제가 필수적이지만, 세무조사는 ‘세금’, 즉 기본적으로 ‘돈’에 관한 문제이고, 우리 헌법이 ‘납세의무’를 국민의 의무 중 하나로 명시하고 있는 이상 그러한 의무를 충실하게 이행하고 있는지 적절하게 확인할 수 있는 수단 또한 필요하다는 점에서 이에 대한 사법부의 통제의 필요성이나 강도는 달리 보아야 한다.

결국, 이는 ‘세무조사’에 대한 적법성 통제와 관련하여 국가채권의 보호와 납세의무자의 인권 사이에서 어떻게 균형을 찾을 것인지<sup>263)</sup>에 관한 문제이므로, ‘세무조사’를 둘러싼 적정·공평 과세의 필요성과 납세자의 사적 이익을 비교·형량하여 해결하여야 한다. 양자가 충돌하는 경우, 과세관청에 상대적으로 강력한 권한이 주어진 점을 고려하여 납세자의 이익을 우선하는 방향으로 해석할 수도 있으나,<sup>264)</sup> 세무조사는 납세자가 정당한 세금을 납부하였는지 확인을 위한 전제이므로 일정 부분 과세관청의 자율성을 보장해 줄 필요가 있고, 위법한 세무조사에 기초한 과세처분을 위법한 것으로 보고 있으므로 위법한 세무조사에는 이미 강력한 제재가 주어지고 있으며, 무엇보다 ‘세무조사결정’ 자체는 ‘처분’에 관한 일반 이론에 배치되는 점 등을 종합하면, ‘세무조사결정’ 자체를 하나의 독립된 ‘처분’으로 보기는 어렵다고 생각한다.

## 5. 여론(餘論)

### 가. ‘처분’ 여부에 관한 법원과 재결청과의 차이

과세관청의 어떠한 행위를 재결청은 이를 ‘처분’이라고 하는 반면, 법원은 ‘처분’이 아니라고 하는 경우가 종종 있다. 과거의 소득금액변동통지나 사업자등록에 관련된 과세관청의 행위가 그러하다. 그런데 ‘세무조사결정’은 정반대로 법원이 먼저 ‘처분’성을 인정한 드문 사례이다. 향후 재결청의 입장 변화를 정확히 예측하기는 어려우나 현재로서는 종전처럼 ‘세무조사결정’에 대한 불복에 대하여는 ‘각하’결정을 할 것으로 보인다. 필요적 행정심판 전치주의에 따라 조세소송의 제기를 위해선 적법한 전심절차의 경유가 필요하므로, 이 경우 이후 조세소송의 적법여부가 문제될 수도 있으나, 판례는 전심절차가 적법함에도 부적법한 것으로 오인하

263) 이창희, 앞의 책, 199쪽

264) 김민훈, 앞의 글, 353쪽.

여 ‘각하’결정된 경우에는 적법한 전심절차를 경유한 것으로 보고 있으므로,<sup>265)</sup> 납세자가 조세소송을 제기함에 걸림돌은 없는 것으로 보인다.

참고로, 재결청이 판례의 입장과는 달리 ‘세무조사결정’에 대한 불복을 ‘처분’이 아니라는 이유로 ‘각하’결정을 한 경우, 이를 재결 자체의 고유한 위법에 있는 것으로 보아 ‘재결청’을 피고로 ‘재결’의 취소를 구하는 조세소송을 제기할 수 있는지 여부가 문제된다.<sup>266)</sup> 이는 행정심판단계에서 심리를 받을 기회가 보호받을 필요가 있는 납세자의 권리에 해당하느냐에 관한 문제인데, 최근 하급심 판례에서 이를 긍정한 사례<sup>267)</sup>가 있다.

#### 나. 위법한 세무조사에 기초한 과세처분의 효력

세무조사가 위법한 경우 그 세무조사에 의하여 수집된 정보에 기초하여 이루어진 부과처분도 위법하게 되는 것인지 문제된다. 주로 문제가 되는 경우는 세무조사를 통하여 획득한 정보가 내용상으로는 정확하지만, 세무조사가 실체상 또는 절차상 한계를 넘어 위법한 경우이다.

##### (1) 견해의 대립<sup>268)</sup><sup>269)</sup>

---

265) 서울행정법원 조세소송실무연구회, 앞의 책, 51쪽.

266) 이창희, 앞의 책, 238쪽은 재결에 대한 취소소송은 재결 자체에 고유한 위법이 있어야 가능하므로, 조세소송에서는 원칙적으로 이를 생각하기 어렵다고 한다.

267) 서울행정법원 2012.9.28. 선고 2012구합10984 판결(확정). 동 판례는 동일한 내용의 경정청구에 대한 별도의 제한이 없는 이상 이에 대한 각각의 거부는 독립된 ‘처분’에 해당함에도 불구하고 이를 ‘처분’이 아닌 것으로 보아 ‘각하’결정한 것은 위법하다며, 조세심판결정을 취소한 사례이다.

268) 김영조, ‘세무조사의 법적 한계 및 현행 세무조사제도의 개선방안’, 조세연구 제1권, 세경사, 2001, 210~212쪽 ; 소순무, 앞의 책, 71~72쪽 ; 임승순, 앞의 책, 84~85쪽.

269) 참고로, 박균성, 앞의 책, 380~381쪽은 위법한 ‘행정조사’에 기초한 행정행위의 효력에 관한 학설의 대립에 대하여 절차의 적법성보장의 원칙에 비추어 당해 조사를



위법한 세무조사에 기초한 과세처분의 효력에 대하여는 논란이 있을 수 있다. 과세처분이 위법한 세무조사에 기초하여 이루어졌다고 하더라도 과세처분 자체에 실체적인 위법사유가 없는 한 과세처분의 효력에는 영향이 없다고 볼 수도 있고, 세무조사 절차상의 위법사유가 중대한 경우에는 그에 기초한 과세처분도 위법하다는 볼 수도 있다. 전자는 과세행정의 공익성과 안정성을 이유로 객관적인 소득에 합치하는 범위 내에서의 효력을 긍정하는 견해라 할 것이고, 후자는 납세자의 권익보호의 측면에서 절차위배의 위법성을 더 강조하여 과세처분의 효력을 부인하는 견해라고 할 수 있다.

## (2) 실무례의 태도

조세심판례<sup>270)</sup>는 특별한 설명 없이 위법성이 승계됨을 전제로 하여 위법한 ‘중복조사’에 해당하는 경우에는 과세처분도 위법하다고 한다. 판례도 같은 취지로 위법한 세무조사에 기초한 과세처분은 위법한 것으로 보고 있는데, 예를 들어 과세관청의 일방적이고 억압적인 강요로 말미암아 작성자의 자유로운 의사에 반하여 작성, 제출된 자료에 기초한 과세처분은 무효<sup>271)</sup>라고 한 것을 비롯하여, 최근에는 명시적으로 위법한

---

기초로 한 행정결정은 위법하고, 이는 예비적 행위에 불과하여도 마찬가지로는 견해(적극설), 행정조사는 특별히 행정행위의 전제조건으로 규정되어 있는 경우를 제외하고는 별개의 제도이므로, 조사의 위법이 바로 행정행위를 위법하게 만들지는 않는다는 견해(소극설), 행정조사와 행정처분은 하나의 과정을 구성하는 것이므로 적정절차의 관점에서 행정조사에 중대한 위법사유가 있는 때에는 이를 기초로 한 행정행위도 위법한 행위가 된다는 견해(절충설)로 나누어진다고 한다.

270) 국심 2000서987(2000.7.10.). “... (전략)...중복조사금지 대상에서 제외되는 ‘조세 탈루혐의를 인정할 만한 명백한 자료’가 있는 경우라고 보기는 어렵다 할 것이고, ... (중략)...1998.2기는 1999.7.7 이미 표본경정조사시 조사범위에 포함된 것으로 전시한 국세기본법에 의한 중복조사의 금지 규정에 위배된 것으로 판단되므로 (과세처분을 취소한다).”

중복세무조사를 이유로 과세처분을 취소한 사례<sup>272)273)</sup>도 있다.

### (3) 소결

실무례에서 과세처분을 취소한 예는 대부분 위법한 ‘중복조사’가 이루어진 경우이고, ‘세무조사결정’을 ‘처분’으로 본 최근의 판례도 ‘중복조사’에 해당하는 사례였다. 그만큼 실무례는 위법한 중복조사에 대하여는 매우 엄격한 입장을 취하고 있는 것으로 보인다. 중복조사 금지규정을 과세관청의 자의적인 세무조사권의 남용을 억제하고 납세자의 권리를 보호하기 위한 것으로 보아 이를 효력규정이라고 한다면,<sup>274)</sup> 위와 같은 실무례의 태도를 이해할 수도 있다.

하지만, 마치 형사법상의 독수독과(毒樹毒果) 이론을 조세영역에 적용한 것과 같은 실무례의 태도는 현재 과세관청의 역량을 감안하면 재고의 여지가 있는 것으로 보인다. 납세자의 권익침해 방지 못지않게 정당한 세금 부과를 위한 과세관청의 행위를 보호할 필요가 있는데, 중복조사에 대한 엄격한 접근은 소송물이론과 관련하여 논의되는 이른바 ‘한관주의’<sup>275)</sup>의 입장을 세무조사에까지 적용한 것으로, 이는 과세관청에게 한 번에, 그리고 단기간에 모든 조사를 완벽하게 끝내라는 부담을 주게 된다. 그러나 현재 실제 세무조사를 담당하는 과세관청의 인력·조직<sup>276)</sup>

271) 대법원 1985.11.12. 선고 84누250 판결.

272) 대법원 2006.6.2. 선고 2004두12070 판결. 이에 대한 평석은 강석훈, ‘이 사건 세무조사가 같은 세목 및 같은 과세기간에 대한 중복 세무조사에 해당하는지 여부’, 대법원판례해설 제61호, 법원도서관, 2006.

273) 최근 판례 중에는 최초의 세무조사가 통지만 있었을 뿐이므로 그 이후의 세무조사는 중복조사로 볼 수 없다고 사실 판단한 경우도 있다(대법원 2009.12.24. 선고 2007두5004 판결).

274) 한원희, ‘중복세무조사의 금지’, 고려대학교 법무대학원 석사학위논문, 2010, 22쪽.

275) 이창희, 앞의 책, 228쪽.

276) 2008년을 기준으로 국세청의 조사인력은 대략 직원 20,000명 중 3,500명 내외이

등에 비추어 그 실현가능성에는 의문이 든다. 그 보다는 오히려, 1차 세무조사에서는 경미한 부과처분을 받은 후, 2차 세무조사에 따른 부과처분은 중복조사 위반을 이유로 다투는 식으로, 납세자가 정당한 과세를 피해가는 방편으로 악용할 수 있는 요인을 제공하는 측면도 있다.

한편, 세무조사의 위법을 과세처분의 절차적 위법사유로 이해한다면, 과세처분을 위법한 것으로 보는 것이 선언적 의미 외에 어떠한 실익이 있는지 의문이다. 왜냐하면 절차 내지 형식적 위법을 이유로 한 취소판결이 있는 경우 그 확정판결의 기판력 등은 확정판결에 적시된 절차 내지 형식의 위법사유에 한정되는 것이므로, 과세관청은 위법사유를 보완하여 새로운 과세처분을 할 수 있기 때문이다.<sup>277)</sup> 즉, 위법한 세무조사 자체는 ‘과세요건’과 직접 관련된 문제는 아니므로 이를 실제적 위법사유로 보기는 어렵고, 그렇다면 2차 세무조사가 중복조사금지 규정을 위반하였다는 이유로 과세처분을 취소하였다 하더라도, 과세관청은 다시 과세자료의 처리 등과 같은 다른 예외사유를 보완하여 이를 근거로 재조사하거나 아니면 새로운 조세탈루 자료를 입수하여 이를 근거로 재조사하여 다시 과세처분을 할 수 있기 때문이다. 물론, 별도 사유의 보완 없이 그대로 세무조사가 이루어지지 않을 것이고, 그렇다면 이는 3차의 새로운 세무조사에 해당하는 것이기는 하지만, 결국 문제된 과세대상(사실)에 대하여 결과적으로 세무조사가 이루어지고 그에 따른 추가과세가 이루어지는 결과를 생각한다면, 납세자의 입장에서는 가산세 부담만 늘어나는 결과가 될 뿐, 실질적으로 어떠한 이익이 있는지 불분명하다.<sup>278)</sup>

---

고, 조직은 국세청(본청) 조사국, 6개 지방국세청의 조사국, 107개 일선세무서의 조사과로 이루어져 있다[인터넷 조세일보(<http://www.joseilbo.co.kr/news/htmls/2008/08/2008081174017.html>)-2012.12.3. 검색]. 이들이 2008년 개인사업자 3,335명, 법인 2,974에 대한 세무조사를 실시하였다.

277) 대법원 1992.5.26. 선고 91누5242 판결 ; 1986.11.11. 선고 85누231 판결 등.

278) 이에 대하여 윤지현, 앞의 글, 112~113쪽은 중복조사의 경우에 하자를 바로잡아 새로운 세무조사를 한다는 것은 원칙적으로 불가능하고, 다른 위법한 세무조사도 절

참고로, 위법한 세무조사에 기초한 과세처분이 위법하다는 전제하에, 그 위법이 취소사유인가 무효사유인가를 살펴보면, 이는 세무조사의 위법의 유형이나 정도가 다양할 것이므로 개별적 검토가 필요하다 할 것이지만, 위법한 세무조사에 기초한 과세자료가 증명하는 대상이 과세요건의 전부 혹은 주요부분을 이루고 있는 경우로, 그 위법의 정도가 납세자가 용인할 수 없을 정도로 중대하여 취소소송절차 밖에서 납세자의 권리구제의 방도를 마련하지 않는다면 정의와 형평에 현저하게 반한다고 인정될 경우에는 처분을 무효로 보면 될 것이다.<sup>279)</sup>

### 제3절 이월결손금의 결정(경정)

#### 1. 이월결손금 일반

법인세법상 내국법인의 각 사업연도의 소득은 그 사업연도에 속하는 익금(益金)의 총액에서 그 사업연도에 속하는 손금(損金)의 총액을 공제한 금액으로 하는데, 반대의 경우로 손금의 총액이 익금의 총액을 초과하는 경우에 그 초과하는 금액을 ‘결손금’이라고 한다.<sup>280)</sup> 그리고 여기에서 익금과 손금은 ‘순자산증감설’의 입장에서, 자본 또는 출자 등과 관련된 것은 제외하고 해당 법인의 순자산을 증감시키는 거래로 인하여 발생하는 수익과 손비의 금액으로 규정하고 있다.<sup>281)</sup>

---

차적 제약의 취지상 그 하자를 바로잡아 새로운 세무조사를 하는 것이 가능한지 여부에 논란이 있을 수 있다고 하면서, 절차적 하자를 바로잡아 다시 재처분을 할 수 있는 경우는 납세고지 절차의 하자에 한한다고 봄이 타당하다고 한다.

279) 임승순, 앞의 책, 85쪽

280) 법인세법 제14조. 소득세의 경우는 소득세법 제45조.

281) 법인세법 제15조, 제19조.

‘이월결손금’은 ‘결손금’으로서 그 후의 각 사업연도의 과세표준 계산 시 공제되지 아니한 금액을 말하는데,<sup>282)</sup> 내국법인의 각 사업연도 소득에 대한 법인세의 과세표준은 각 사업연도의 소득의 범위 안에서 이월결손금, 비과세소득, 소득공제액을 차례대로 공제하여 산정한다.<sup>283)</sup> 따라서 각 사업연도 소득의 크기에 따라 기존의 ‘이월결손금’을 모두 공제받지 못하여 나머지 ‘이월결손금’이 다음 사업연도 이후로 다시 이월되는 경우가 발생하며, 공제 가능한 기간, 즉 각 사업연도의 개시일 전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금에 대하여는 공제가 가능하다.<sup>284)</sup> 이러한 ‘결손금’의 이월 공제는 기간과세 원칙에 따른 불합리를 조정하기 위한 제도로 이해되고 있다.<sup>285)</sup>

한편, 2009. 12. 31. 법률 제9898호로 법인세법 제13조가 개정되기 이전에는 이월공제의 대상인 되는 ‘결손금’을 단순히 “각 사업연도의 개시일 전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금”이라고만 규정하고 있었다. 그에 따라 판례도 여기서의 ‘결손금’은 법인의 과세표준 등의 확정신고에 의하거나 과세관청의 조사·결정에 따른 과세표준 등 확정시에 ‘결손금’으로 조사된 금액만을 말하는 것이 아니라, 실제 발생한-판례의 표현에 따르면 ‘정당한’- 금액을 기준으로 하여야 하는 것으로 보았다.<sup>286)</sup> 더 나아가 판례는 문제가 된 당해 사업연도에 공제할 ‘결손금’은

282) 이 외에도 각 사업연도의 ‘결손금’은 직전 사업연도의 과세표준에서 소급공제 받은 결손금과 자산수증이익 또는 채무면제이익으로 이월결손금을 보전한 경우나 채무의 출자전환으로 주식 등을 발행한 경우로서 해당 주식 등이 시가를 초과하여 발행된 금액으로 결손금을 보전한 경우에 있어 그 보전된 결손금을 의미한다.

283) 법인세법 제13조.

284) 반면, 당해 사업연도에 공제되지 아니한 비과세소득과 소득공제액, 최저한세의 적용으로 인하여 공제되지 아니한 소득공제액은 소멸하고, 이월되지 않는다(법인세법 시행규칙 제5조).

285) 임승순, 앞의 책, 436~438쪽.

286) 대법원 1993.11.12. 선고 93누3677 판결 등.

‘실제 발생한(정당한)’ 이월결손금을 순차로 공제한 후에 이를 계산하여야 하는 것이라고 하였다.<sup>287)</sup>

그런데 2009. 12. 31. 법인세법 제13조 단서를 신설하여 ‘결손금’은 어느 사업연도에 속하는 손금의 총액이 그 사업연도에 속하는 익금의 총액을 (실체적으로) 초과하는 것만으로 충분하지 않고, 그 초과금액이 법인의 과세표준과 세액의 신고 또는 수정신고나 과세관청의 법인세 과세표준과 세액의 결정 또는 경정에 의하여 확인되는 경우로 제한하였다. 즉, 과세표준과 세액의 확정절차를 통하여 확인된 ‘결손금’만이 법인세의 과세표준 계산 시 공제대상이 된 것이다.<sup>288)</sup>

## 2. 이월결손금 결정 관련 쟁송방법

### 가. 문제의 제기

앞에서 본 것처럼 각 사업연도의 소득금액에서 이월결손금을 공제하여 각 사업연도 법인세의 과세표준을 계산하므로, 이월결손금이 얼마인가는 매우 중요하다. 그러나 ‘결손금’ 계산의 기본요소인 익금과 손금의 액수에 관한 당해 법인과 과세관청의 계산이 다른 경우가 종종 발생하는

---

287) 대법원 2004.6.11. 선고 2003두4522 판결. “이월결손금의 경우 법정 공제기간인 5년 이내에서 먼저 발생한 것부터 순차로 공제하여야 하는 것이고, 어느 사업연도에 이월결손금을 공제할 것인가를 납세자의 선택에 맡길 경우 소득발생 여부에 따라 자의로 각 사업연도의 과세표준 및 세액을 왜곡시킬 가능성이 있어 객관적으로 존재하는 이월결손금의 액수를 산정하는 것이 상당하다는 점 등을 감안하면, 이후 사업연도의 과세표준 등을 산출함에 있어서는 전의 사업연도에 공제가능 하였던 정당한 이월결손금이 순차로 공제되었음을 전제로 당해 연도에 공제할 결손금을 계산하여야 한다.”

288) 이외에 법인세법 시행령 제18조 제2항은 채무자 회생 및 파산에 관한 법률에 따른 회생계획인가의 결정을 받은 법인의 결손금으로서 법원이 확인한 것, 기업구조조정 촉진법에 의한 경영정상화계획의 이행을 위한 약정이 체결된 법인으로서 채권금융기관협의회가 의결한 결손금을 정하고 있다.

데, 그 결과는 법인세가 부과되는 경우와 그렇지 않은 경우로 나누어진  
다. 예를 들면, 당해 법인이 이월결손금을 100으로 신고(당연히 법인세액  
은 0원이다) 하였는데, 과세관청이 과세표준을 100으로 경정하여 오히려  
법인세가 부과된 경우와 이월결손금을 50으로 감축(경정)한 경우가 그  
예이다.

#### 나. 종전 실무례의 태도

앞의 예에서, 과세관청이 이월되는 결손금을 부인하고 법인세를 부  
과한 경우, 당해 법인은 과세표준을 100으로 한 부과‘처분’에 대한 쟁송  
을 통하여 과세표준 계산의 기초 요소인 당해 사업연도의 ‘익금’과 ‘손금’  
의 액수를 다룰 수 있고, 그 결과 간접적으로 이월결손금이 자동 조정될  
수 있다.

그러나 과세관청이 익금과 손금의 경정 결과 결손금의 액수만 줄이  
는 경정을 하는 경우, 판례는 이에 대한 직접적인 쟁송을 허용하지 않는  
다. 즉, 판례<sup>289)</sup>는 세무공무원이 법인의 각 사업연도의 익금과 손금을 산  
정하여 소득금액을 계산하고 이에 따라 과세표준을 결정하는 것 자체는  
항고소송의 대상이 되는 행정처분이 아니고, 그러한 결정의 잘못은 이후  
이루어진 과세처분을 다투는 절차에서 주장할 수 있는 것이라고 하며,  
이월결손금을 작게 결정한 경우는 그 때 불복을 할 필요가 없이 이후 반  
영할 사업연도에서 이 문제를 해결하면 된다고 한다. 그리고 앞서 보았  
듯이 ‘정당한’ 이월결손금을 공제하여야 한다는 취지에서, 이월결손금이  
공제되지 아니하고 과세표준이 결정된 뒤 이를 전제로 이루어진 어느 사  
업연도의 법인세 부과처분이 확정되어 더 이상 그 과세표준이나 세액을  
다룰 수 없게 되었다고 하더라도, 납세의무자인 법인은 확정된 과세처분  
과는 독립한 별개의 처분인 그 뒤 사업연도의 법인세 부과처분의 효력을

289) 대법원 2002.11.26. 선고 2001두2652 판결 등.

다툼에 있어서는 종전의 과세표준 결정이 잘못되었다거나 법인세법의 관계 규정에 따라 소득에서 공제될 수 있는 이월결손금이 있다는 등의 주장을 다시 할 수 있다고 한다. 그 결과 ‘정당한’ 이월결손금을 구하기 위한 ‘결손금’의 발생 시기에 대하여는 사실상 부과제척기간의 제한이 없게 되었다.

조세심판례<sup>290)</sup>도 판례와 기본적으로는 동일한 입장으로 보이나, 다만 판례와는 달리 부과제척기간과의 형평성을 고려하여 부과제척기간 내의 이월결손금만 재계산을 허용하는 입장으로 보인다.<sup>291)</sup>

#### 다. 결손금 증액의 경정청구

반면, 판례<sup>292)</sup>는 당해 법인이 결손금을 증액하여 달라는 취지로 경정청구를 하였으나 과세관청이 이를 거부한 경우에는, 이를 거부‘처분’으로 보아 다룰 수 있다고 한다. 즉, “국세기본법 제45조의2 제1항 제2호, 제3항의 규정에 의하면, 납세자가 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하였으나 그 과세표준신고서에 기재된 결손금액이 세법에 의하여 신고하여야 할 결손금액에 미달하는 때에는 관할세무서장에게 결손금액의 증액을 내용으로 하는 경정청구를 할 수 있고, 이 경우 경정청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2월 이내에 결손금액을 경정하거나 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 할 의무가 있으므로, 만약 세무서장이 납세자의 결손금액증액경정청구에 대하여 그 전부나 일부를 거부한 경우에는 납세자로서는 그 거부처분의 취

290) 조심 2010중1721(2012.1.19.).

291) 국심 2005광2830(2006.3.16.). “일정기간이 경과하면 모든 사람에 대한 법률관계에 있어서 그 권리를 소멸시켜 법률관계를 안정시키려는 부과제척기간제도의 취지에 비추어 볼 때, 부과제척기간이 도과한 사업연도의 결손금 과소계상액을 추인하여 달라는 청구주장은 받아들이기 어려운 것으로 판단된다.”

292) 대법원 2009.7.9. 선고 2007두1781 판결.



소를 구하는 항고소송을 제기할 수 있다.”고 한다.

### 3. 소결 - 이월결손금 결정의 ‘처분’성 인정

종전 실무례에 따르면 이월결손금에 관한 과세관청의 결정에 대하여 납세자가 직접 그리고 즉시 다룰 수 있는 경우는 아예 ‘결손금’이 없어져 과세처분이 있는 경우로 한정되어 제한적이다. 최근 판례가 납세자의 결손금 증액 경정청구를 과세관청이 거부한 것을 거부‘처분’으로 보아 직접 다룰 수 있도록 하여 납세자 권리구제 측면에서 진일보하긴 하였지만, 이는 경정청구제도를 전제로 한 것이므로 근본적인 변화가 있는 것은 아니다. 결국, 과세관청의 이월결손금 결정(경정)은 다음의 이유에서 그 자체로 ‘처분’으로 보아야 하고, 직접 그리고 즉시 조세쟁송을 통하여 다룰 수 있도록 하여야 한다.

#### 가. 납세자의 권리의무에 직접적인 영향

기존의 실무례 등은, 납세의무(세액)의 확정과 변동을 중심으로, 납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 변동이 있는 경우를 ‘처분’으로 보아 왔다. 이를 엄격하게 따르다면, 이월결손금의 계산에 잘못이 있다고 하더라도 지금 현재 납세자가 납부하여야 할 세액이 ‘0원’인 경우에는 이를 ‘처분’으로 볼 수 없다는 결론이 된다.

그러나 세액이 ‘0원’인 경우라도 이월결손금은 변동은 납세자의 매 사업연도 과세표준 등에 직접적으로 영향을 미치고, 곧바로 이어지는 ‘납세의무의 확정’과 관련하여 납세자의 많은 행위에 영향을 미친다. 세액이 ‘0원’인 경우라도 과세관청이 익금이나 손금을 조정하고 그 결과 변경되는 이월결손금을 납세자에게 통지한 경우, 납세자는 그 내용에 따라 세무회계를 처리하여야 하고, 그 이후의 신고에는 경정된 이월결손금을 반영하여야 한다. 구체적으로 이월결손금의 변동은 추후 사업연도의 과세

표준신고, 평가차익 등의 익금불산입, 기부금의 손금불산입, 합병·분할 시의 승계, 결손금 소급공제에 따른 환급, 해산에 의한 청산소득금액의 계산 등<sup>293)</sup>에 영향을 미치고, 이월결손금을 부당하게 과다신고한 경우에는 가산세가 부과될 수도 있다. 이렇듯 이월결손금의 변동은 납세의무의 전제인 과세표준에 직접적인 영향을 미치고 있으므로, 결국 ‘납세자의 권리의무에 직접적인 영향’을 미치는 경우에 해당하여 이는 ‘처분’으로 봄이 타당하다. 그리고 이월결손금의 변동은 곧 이른 ‘미래’의 과세기간의 납세자의 권리의무에 영향을 미치는 것일 뿐, ‘당해’ 과세기간의 납세자의 권리의무에 영향을 미치는 것은 아니라는 이유로 ‘직접적인’ 영향이 없다 할 것도 아니다.

#### 나. 다툼의 ‘시점’에 관한 납세자의 의사와의 일치

또한, 세무조사 후 이월결손금이 감액되는 결과를 받은 납세자는 곧바로 이에 대하여 다투고자 할 것이다. 이에 대하여 다음 사업연도 등에 실제 세액이 부과된 때에 이미 지나간 사업연도에 관한 내용을 함께 다투라고 하는 것은 일반 납세자가 받아들이기 쉬운 논리는 아니다.

특히, 현재의 실무례에 따르면, 이월결손금에 대하여 다퉴 수 있는지 여부가 우연에 의하여 결정되는 문제가 있다. 예를 들어 과세관청이 당해 법인이 4억 원의 매출누락을 한 것으로 보아 익금산입을 하였다. 그런데 마침 신고한 이월결손금이 2억 원이었다면 위 익금산입의 적정여부를 다퉴 수가 있는데, 이월결손금이 5억 원이었다면 이를 다퉴 수가 없게 되는 것이다. 납세자의 쟁송가능 여부가 우연적인 사건에 따라 달라진다는 것은 예측가능성의 측면에서 받아들이기 어렵다.

#### 다. 기타 세법이론과의 조화

---

293) 순서대로 법인세법 제13조, 제18조, 제24조, 제45조(제46조의4), 제72조, 제79조.

한편, 이월결손금, 그리고 그 계산을 위한 전제인 익금 또는 손금산입의 적정 여부를 이후 세금으로 현실화된 때에 언제든지 다룰 수 있게 하는 것은 조세법률관계의 법적안정성 유지를 위한 제도인 부과제척기간과 사실상 배치되는 결과가 된다. 부과제척기간은 원칙적으로는 ‘세액’의 부과에 적용되는 것이기는 하나, ‘세액’ 자체가 거래사실을 기초로 한 익금과 손금을 통하여 발생하는 것인 만큼, 그 거래사실의 확정에도 사실상 부과제척기간이 적용되는 결과가 된다. 그런데 현재의 실무례에 의하면, 이월결손금과 관련된 거래사실의 확정에는 사실상 부과제척기간의 적용이 배제되는 결과가 된다.

다른 측면에서는 어느 사업연도에 발생한 것으로 처리된 이월결손금은 진실 여부와는 상관없이 시간이 흐르면 기존 사실로 안정화되는데, 다시금 이를 꺼내어 재계산하여 기존에 정해진 사실관계를 흔드는 것이 옳은 것인지 의문이다. 그리고 법원이 과연 과거 어느 시점에까지의 정당한 이월결손금을 재계산할 수 있는지 또한 불분명하다.

#### 라. 소결

결손금의 이월공제제도는 기간과세제도가 안고 있는 모순을 시정 또는 완화하기 위한 법적 장치이지, 과세관청이 시혜적으로 베푸는 조세우대조치가 아니다.<sup>294)</sup> 그렇다면 정당한 ‘이월결손금’을 유지하는 것은 납세자에게 당연히 주어진 권리로 볼 수도 있다. 따라서 이에 대한 침해, 즉 과세관청의 이월결손금 감액결정이 있다면, 납세자가 즉시 이를 다룰 수 있도록 하여야 한다.

한편, 최근의 법령개정으로 과세표준과 세액의 확정절차를 통하여 확인된 ‘결손금’만이 이월공제가 가능하게 되었다. 따라서 납세자의 입장

---

294) 김완석, ‘소득세법상 결손금공제제도의 법리상 문제점’, 중앙법학 제4집 제2호, 2002, 99~100쪽.

에서는 반드시 과세관청의 이월결손금 결정이 있을 때, 이를 곧바로 다투어서 그 결과에 따라 이월결손금을 확정하여야만 이후 공제가 가능하게 되었다. 이에 관한 명확한 판례는 아직 확인되지 않지만, 종전 판례의 논리, 즉 어느 사업연도의 손금이 익금을 실제로 초과하는 한 항상 이월결손금을 다시 계산할 수 있다는 논리는 개정 법령이 적용되는 경우는 더 이상 유지하기 어렵게 된 점도 참고할 만하다.

## 제4장 ‘처분’ 여부에 대한 실무레간 차이

### 제1절 환급거부‘처분’

#### 1. 국세환급금<sup>295)</sup> 일반

##### 가. 국세환급금의 의의 및 종류

‘국세환급금’이란 원시적 또는 후발적 사유로 인하여 과세관청이 납부된 세액을 보유할 권원을 가지지 못하게 되어 환급하게 되는 금액을 말한다. 국세기본법 제51조 제1항 및 제52조는 세무서장은 납세의무자가 국세 등으로 납부한 금액 중 잘못납부하거나 초과하여 납부한 금액<sup>296)</sup> 또는 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액이 있는 때에는 즉시 이를 국세환급금으로 결정하고, 아울러 국세환급가산금도 결정하여 가산하여야 한다고 규정하고 있다.

여기서 ‘잘못 납부한 금액’, 즉 오납금이란 납세자의 신고 또는 과세관청의 부과처분이 부존재하거나 당연무효임에도 불구하고 납부 또는 징수된 세액을 말하고, ‘초과하여 납부한 금액’, 즉 과납금은 신고 또는 부과처분이 당연무효는 아니나 그 후 경정 또는 취소되어 그 전부 또는 일부가 감소된 세액을 말하며, ‘환급세액’이란 적법하게 납부 또는 징수되었으나 그 후 국가가 이를 보유할 정당한 이유가 없게 되어 각 개별세법

---

295) 본 연구에서는 ‘국세환급금’에 관하여만 논하지만, ‘지방세환급금’도 지방세기본법 제76조 등이 국세기본법 제51조 등과 동일한 내용을 규정하고 있으므로 같은 논의가 적용될 것이다.

296) 2010.1.1. 법률 제9911호로 개정되기 전의 국세기본법 제51조는 이를 ‘과오납부한 금액’으로 규정하고 있었다.

에서 환부하기로 정한 세액을 말한다.<sup>297)</sup>

한편, 국세환급금에 대한 환급청구권이 발생하는 시점은, 오납금은 세액의 납부와 동시에, 과납금은 과세·징수처분에 위법이 있다는 사실만으로는 부족하고 과세·징수처분의 취소라는 요건을 갖춘 때에, 환급세액은 각 세법의 규정에서 정한<sup>298)</sup> 환급요건의 충족에 따라 곧바로 또는 과세관청의 환급결정으로 각각 환급청구권이 발생한다.<sup>299)</sup>

#### 나. 환급청구권의 성격<sup>300)</sup>

종래 환급청구권이 사권(私權)인지 공권(公權)인지에 대한 논의<sup>301)</sup>가 있었는데, 전자라면 그 구제절차를 민사소송에 의하여야 하고, 후자라면 행정소송에 의하여야 하는 점에 논의의 실익이 있는 것으로 이해되어 왔다. 이에는 공·사법의 구별이 상대화되고, 공법상 당사자소송이 입법화 되었으며, 공법상 당사자소송도 대부분 민사소송의 절차를 준용하게 되

---

297) 대법원 1989.6.15. 선고 88누6436 전원합의체 판결.

298) 소순무, 앞의 책, 552쪽은 환급세액은 조세채권의 조기 확보, 납세자의 세액납부의 분산이나 조세의 정책적·유도적 기능 확보라는 입법정책적 근거 혹은 과세기술상의 이유에서 각 세법에서 그 요건과 효과 및 내용을 정하고 있다고 한다.

299) 소순무, 앞의 책, 530~531쪽.

300) 학설의 대립에 관한 내용은 김영순, '국세환급제도의 합리적 해석과 그 개선방안에 관한 연구', 서울시립대학교 세무전문대학원 세무학 박사학위논문, 2011, 8~12쪽을 주로 참조하였다.

301) 사권설(私權說)은 과세처분이 무효이거나 취소가 되어야 비로소 환급청구권이 발생하므로, 이를 행사할 수 있을 때는 이미 공법상 법률관계가 효력을 상실한 후이고, 따라서 조세법상 환급청구권 또한 경제적 견지에서의 이해조절제도로서 사법상의 부당이득반환청구권에 해당한다는 것이다. 반면, 공권설(公權說)은 환급청구권이 공법상 원인에 기하여 발생하였고, 부당이득의 판단은 공법상 원인의 유무에 관한 판단과 밀접한 관련이 있으며, 현행법의 해석상 반환하여야 할 이득의 범위 등 여러 점에서 오로지 사인간의 경제적 이해 조정을 위한 사법상의 부당이득반환청구권과 다르므로 이를 공권으로 보아야 한다는 입장이다.

므로 실제 논의의 실익은 없다는 반론도 있다.<sup>302)</sup>

판례는 국세환급금 반환청구소송의 근거를 민법 제741조의 부당이득으로 보고 이를 민사소송에 의하도록 하고 있어, 환급청구권을 ‘사권’으로 보는 입장이지만, 실제 사건의 해결에서는 국세기본법 제51조 등을 특칙으로 적용하고 있으므로, 결과적으로는 환급청구권의 성격에 대한 논의의 실익은 없는 것으로 볼 수도 있다. 그러나 환급을 둘러싼 다양한 분쟁에서 준용규정 등이 명확하지 않은 경우에 유추적용할 규정을 정하는 기준으로 공·사권의 구분이 의미를 가질 수가 있다. 특히, 환급청구권을 공권, 즉 납세자가 가지는 ‘신청권’으로 보아 이에 대한 과세관청의 거부를 ‘처분’으로 보기 위한 전제로 법적성질에 관한 논의는 여전히 실익이 있다.

결론적으로 국세환급금의 환급청구권은 ‘공권’으로 보아야 하는데, 그 이유는 국세환급금은 공법적 원인에 기하여 납부된 조세가 행정행위의 무효·취소 등의 사유로 국가가 이를 보유할 권원이 없게 되어 발생하는 것이고, 이처럼 전제가 되는 행정행위 등에 대한 공법상 판단을 기초로 발생하는 환급청구권은 공권으로 보는 것이 타당하기 때문이다. 또한, 단순히 무효나 취소의 사유가 아니라 개별 세법이 규정한 각종 제도와 맞물려 국세환급금이 발생하는 경우도 있으며, 이자 성격인 환급가산금에 대하여도 별도 규정이 있는 등 세법은 납세자의 환급신청을 미리 예정하고 이에 대한 많은 규정을 두고 있는 측면을 고려하여도, 이를 단순히 사권으로 보기는 어렵다고 생각한다.<sup>303)</sup>

---

302) 이창희, 앞의 책, 247쪽은 사권설 및 공권설의 입장을 떠나 이는 세금환급소송을 어느 법원에 맡길 것인가 하는 문제일 뿐이고, 당사자소송인가 민사소송인가는 법원의 내부적 업무분장 문제일 뿐이라고 한다.

303) 최형기, ‘과오납금환급청구소송의 성격 : 실질적 당사자소송과 쟁점소송의 구별’, 재판자료 제60집, 법원도서관, 1993, 400쪽.

#### 다. 환급금 지급거부 등에 대한 쟁송방법

과세관청이 ‘오납금’의 지급을 거부하고 있거나 또는 아무런 행위를 하지 않는 부작위의 경우, 판례는 환급거부‘처분’에 대한 직접적인 취소소송은 물론 당사자소송도 허용하지 않고, 오직 민사소송을 통한 부당이득반환청구만을 허용하고 있다.<sup>304)</sup> 곧바로 금전의 지급을 구한다는 점에서는 직접적이긴 하나, 그 전제인 과세관청의 거부행위 등을 직접 대상으로 삼지 않는다는 점에서는 간접적인 형태이다.

이러한 판례의 태도에 대하여는 많은 비판이 있어 왔고, 이 연구에서도 이를 재확인한다. 다만, 환급세액과 관련한 혼란스러운 쟁송방법에 대한 통일을 위한 전제로 오납금의 환급거부는 이를 거부‘처분’으로 보아야 함을 우선 밝힌다.

다음으로 ‘과납금’은 부과처분 등이 쟁송절차에서 취소되거나 과세관청이 직권으로 취소하는 경우 발생하게 되는데, 그 이후의 실제 환급과 관련된 문제는 오납금에 준하면 되므로, 이를 별도로 다룰 이유는 없다.

마지막으로 ‘환급세액’은, 발생유형에 따라 크게 두 유형으로 구분할 수 있다. 예정신고납부, 중간예납세액 또는 원천징수세액 등과 같이 이미 납부한 세액이 확정된 세액을 초과하여 과세관청의 별도 환급결정 없이 발생하는 경우와 결손금소급공제나 수출용 원재료 등에 대한 환급 등과 같이 납세자의 신청에 의하여 과세관청이 환급결정을 함으로써 비로소 환급세액이 확정되는 경우가 그러하다. 각 경우에 과세관청이 환급을 거부한다면, 원칙적으로 전자는 오납금에 준하여 민사소송으로, 후자는 환

---

304) 참고로, 세무공무원의 고의 또는 과실로 인한 환급거부의 경우 국가배상청구소송도 가능한 것으로 볼 수도 있는데, 이때의 손해액의 범위는 납부한 세금과 이자가 될 것이므로 사실상 환급청구와 동일한 효과가 있다. 다만, 이자의 경우 국세기본법 제52조가 아니라 국가배상법 제3조 제4항에 따라 민사 법정이율인 연 5%가 적용될 것이다.



급신청에 대한 거부‘처분’에 대한 조세쟁송으로 이를 다룰 수 있다. 한편, 부가가치세 환급세액은 전단계 세액공제 방식을 채택하고 있는 특성으로 과세관청의 별도 행위 없이 납세자의 신고만으로 발생하므로, 원칙적으로 환급거부에 대한 다툼은 오납금에 준하여 민사소송에 의하여야 한다. 그러나 납세자의 신고에 대하여 과세관청의 경정이 있는 경우에는, 이를 환급거부‘처분’으로 보아 조세쟁송으로 다루어야 한다.

이렇듯, 국세환급금의 성격에 따라, 또는 각 경우별로 과세관청의 별도 결정이 있었는지에 따라 납세자의 구제절차가 복잡하게 나누어져 있고, 그 결과 조세전문가 조차 쟁송방법을 정확히 구분하기 어려운 경우도 발생하게 되었다. 그러나 (과)오납금이나 환급세액 모두 납부한 세액을 반환한다는 점에서는 공통된다. 그에 따라 반환의 방식과 절차도 같은 규정에서 규율하고 있다.<sup>305)</sup> 이러한 측면에 중점을 둔다면, 쟁송방법 또한 간단하게 통일할 수 있다. 각각의 경우, 과세관청이 환급을 거부하고 있는 것을 환급거부‘처분’으로 보면 되는 것이다. 그 출발점은 오납금의 환급거부‘처분’이다.

## 2. 오납금의 환급거부‘처분’

### 가. 실무례의 대립

#### (1) 판례의 태도

판례의 태도는 비교적 엄격하다. 판례는 오래전부터 과오납금은 조세채무가 처음부터 존재하지 않거나 그 후 소멸하였음에도 불구하고 국가가 법률상 원인 없이 수령하거나 보유하고 있는 것이므로 이는 부당이득에 해당하고, 위 부당이득반환청구권은 사법상의 권리에 해당하므로

---

305) 소순무, 앞의 책, 539쪽.

민사소송을 통하여 권리를 구제받아야 하는 것이라고 한다.<sup>306)</sup>

즉, 판례는 “국세기본법 제51조의 국세환급금에 관한 규정은 이미 납세의무자의 환급청구권이 확정된 국세환급금에 대하여 내부적 사무처리절차로서 과세관청의 환급절차를 규정한 것에 지나지 않고 위 규정에 의한 국세환급금(가산금 포함) 결정에 의하여 비로소 환급청구권이 확정되는 것은 아니므로, 위 국세환급금결정이나 이 결정을 구하는 신청에 대한 환급거부결정 등은 납세의무자가 갖는 환급청구권의 존부나 범위에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이 아니어서 항고소송의 대상이 되는 처분이라고 볼 수 없다.”고 하여,<sup>307)</sup> 과거 하급심에서 다툼이 있던 부분을 전원합의체 판결로 명확히 정리하였고, 이러한 입장은 현재까지도 변함이 없다.<sup>308)</sup>

같은 취지에서 판례는 국세기본법 제52조에 따른 환급가산금에 관한 결정과 국세기본법 제51조 제2항에 따른 국세환급금의 충당<sup>309)</sup> 또한 불복의 대상으로 볼 수 없다고 하며, 더 나아가 판례는 국세기본법 제51조의2에 따른 물납재산에 대한 환급결정이나 그에 대한 신청의 거부결정도 ‘처분’이 아니라고 한다.<sup>310)</sup>

---

306) 대법원 1996.9.6. 선고 95다4063 판결.

307) 대법원 1989.6.15. 선고 88누6436 전원합의체 판결.

308) 판례는 국세기본법 제51조에 따른 환급결정을 하지 않는 부작위에 대한 위법확인을 구하는 소송에서도, 환급금결정은 행정처분이 아님에도 이를 행정처분임을 전제로 결정을 하지 않고 있는 부작위의 위법을 구하는 것이므로 부적법하다고 한다(대법원 1989.7.11. 선고 87누415 판결).

309) 대법원 2004.3.25. 선고 2003다64435 판결. “국세환급금의 충당은 납세의무자가 갖는 환급청구권의 존부나 범위 또는 소멸에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이라기보다는 국가의 환급금 채무와 조세채권이 대등액에서 소멸되는 점에서 오히려 민법상의 상계와 비슷하고, 소멸대상인 조세채권이 존재하지 아니하거나 당연무효 또는 취소되는 경우에는 그 충당의 효력이 없는 것으로서 이러한 사유가 있는 경우에 납세의무자로서는 충당의 효력이 없음을 주장하여 언제든지 민사소송에 의하여 이미 결정된 국세환급금의 반환을 청구할 수 있는 것이다.”

310) 대법원 2009.11.26. 선고 2007두4018 판결. “물납재산의 환급 역시 국가가 과오

## (2) 조세심판례의 태도

반면, 조세심판례는 국세환급금과 관련된 과세관청의 행위를 ‘처분’으로 보고 있다. 확고한 판례의 입장을 고려하여 과거에는 ‘처분’이 아니라고 한 적도 있으나, 1993년 합동회의 결정<sup>311)</sup>을 통하여 견해를 변경한 이후 현재까지 동일한 입장을 유지하고 있다. 또한, 대표적인 행정해석으로 볼 수 있는 국세기본법 기본통칙 55~0...3도 국세환급에 관한 경우를 필요한 ‘처분’을 받지 못한 경우로 보아 조세불복의 대상에 해당하는 것으로 보고 있다.

### 나. 소결 - 근본적인 변화의 필요성

결론적으로 오랫동안 유지된 판례의 태도는 근본적으로 변화가 필요하다. 즉, 국세환급금의 결정 또는 지급과 관련된 과세관청의 거부 또는 부작위는 그 자체로 ‘처분’에 해당하므로, 이에 대한 직접적인 조세쟁송을 통하여 그 거부‘처분’ 등의 위법(재결의 경우 부당한 경우도 포함) 여부를 다룰 수 있도록 하여야 한다. 그리고 그 재결과 판결의 효력(기속력)으로 국세환급금을 환급받도록 하여야 한다. 구체적인 이유는 다음과 같다.

---

납부한 세금을 환급한다는 점, 즉 국가가 법률상 원인 없이 보유하거나 수령하여 부당이득한 물납재산을 환급한다는 점에서 같은 법 제51조 규정에 의한 환급과 성격이 동일한 것으로서 그 물납재산에 대한 환급청구권은 과세처분의 전부 또는 일부가 취소되거나 감액경정된 때에 확정되는 것이고, 과세관청의 환급결정에 의하여 비로소 확정되는 것은 아니므로, 특별한 사정이 없는 한 같은 법 제51조의2 규정과 관련된 과세관청의 물납재산에 대한 환급결정이나 그 환급결정을 구하는 신청에 대한 환급 거부결정도 같은 법 제51조에서 정한 환급결정이나 환급거부결정과 마찬가지로 납세의무자가 갖는 환급청구권의 존부 등에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이 아니어서 항고소송의 대상이 되는 처분이라고 볼 수 없다.”

311) 국심 92서4209(1993.3.23.).

첫째, ‘처분’에 해당하는 과세관청의 행위가 있었는지 여부와 관련하여, 과세관청의 환급거부는 최소한 환급청구권이 발생하지 않았다거나 또는 현재 환급세액이 존재하지 않는다는 확인적 의사표시를 한 것으로 볼 수 있다. 만약, 납세자의 주장이 정당한 것이라면 그 거부는 국세기본법 제51조의 규정을 위반한 것이므로, 이에 대하여 다투는 길을 보장하여야 한다. 잘못된 행정작용으로 인한 국민의 피해는 가능한 행정구제절차인 행정소송에 의하여 구제받게 하는 것이 행정소송제도를 따로 마련한 법의 취지에 맞을 것이다.<sup>312)</sup> 민사소송보다는 행정소송으로, 그리고 조세행정에 대한 적법성 통제 강화를 위해서 항고소송으로 다투도록 하는 것이 필요하다는 점은 앞서 살펴본 바와 같다.

둘째, 국가가 납부된 세액을 보유할 적법한 권원이 없거나 상실하게 된 경우 이를 반환하는 것이 마땅하고, 납세자에게는 이를 반환받을 당연한 권리가 있는 것이다. 국세기본법 제51조는 이와 같은 법리를 선언하고 과세관청으로 하여금 국세환급금을 결정하도록 하고 있으므로, 이를 적극적으로 환급금으로 결정하고 이어 납세자에게 반환할 의무를 규정한 것으로 보는 것이 타당하다.<sup>313)</sup> 그렇지 않으면 관련 규정들은 국가에게 재량을 허용한 것처럼 해석될 소지도 있다. 판례는 관련 규정들을 과세관청의 내부적인 사무처리절차를 정한 것에 불과하다고 하나, 이는 판례가 자주 사용하는 조세법률주의의 이념<sup>314)</sup><sup>315)</sup>을 소홀히 한 법 해석이다.<sup>316)</sup>

---

312) 대법원 1989.6.15. 선고 88누6436 전원합의체 판결의 소수의견.

313) 소순무, 앞의 책, 134쪽.

314) 조세법률주의의 내용 중 법률의 우위나 합법성의 원칙 정도를 위반한 것으로 볼 수 있다. 조세법률주의의 내용 등에 대하여는, 오윤, ‘한국과 일본의 조세법률주의 비교 연구’, 법학논총 제26집 제4호, 한양대학교 법학연구소, 2009.

315) 참고로, 이창희, 앞의 책, 16~30쪽은 조세법률주의라는 것이 조세법률관계에 있어서의 법치주의 원칙에 불과한 것이라고 지적한다.

셋째, 거부‘처분’으로 보려면 납세자의 ‘환급신청권’이 인정되어야 하나, 이를 공권으로 보는 이상 ‘환급신청권’은 인정된다고 할 것이다.<sup>317)</sup>

넷째, 재결청은 이를 ‘처분’으로 보고 있다. 국세기본법에 의하여 규율되는 조세불복절차는 처분의 부당함까지도 다룰 수 있고, 무엇보다 필요한 처분을 받지 못한 경우에는 필요한 처분을 하도록, 즉 의무이행심판청구가 가능한 점에서 조세소송과 차이는 있다.<sup>318)</sup> 하지만 재결청이나 법원 모두 과세관청의 위법(또는 부당)한 조세행정행위로부터 납세자의 권익을 보호하는 역할을 담당하고 있고, 쟁송절차의 간명화를 위한다면, ‘처분’ 여부를 달리 봐야 할 특별한 이유는 없다.

다섯째, 판례는 납세자가 다시금 국세환급금의 결정을 받아야만 과오납금의 권리를 주장할 수 있다고 하는 것은 납세자의 권리구제를 부당하게 제약하는 것이라고 하나, 이는 환급의 실행을 부당이득반환청구소송을 통하여만 가능하다는 전제에서나 가능한 논리이다.

마지막으로, 과세관청 스스로가 적정하게 납세자의 신고행위가 무효이거나 아니면 부과처분에 일부 위법이 있다고 판단하여, 납세자의 신청도 있기 전에 국세환급금을 결정·지급하는 것은 이례적인 일이다. 보통

---

316) 소순무, 앞의 책, 133쪽.

317) 오창수, ‘조세과오납금환급거부처분에 대한 구제방법 : 신고납세방식의 조세에 있어서의 환급청구권을 중심으로’, 판례연구 3집, 서울지방변호사회(1990), 289~293쪽은 과세관청이 납세자의 과소신고·납부분에 대하여 경정·결정할 수 있는 것에 대응하여 납세자도 과다신고·납부분에 대하여 감액경정청구를 할 수 있다고 보는 것이, 조세법에서의 실질과세원칙, 신의성실의 원칙, 국세기본법 제51조의 규정 등에 부합하므로, ‘환급신청권’은 그에 내재하는 권리라고 한다.

318) “...환급거부처분은 이를 취소한다.”는 형태의 조세심판례의 주문 유형에 비추어, 재결청은 이를 의무이행심판이 아니라 ‘처분’의 취소에 관한 문제로 다루고 있는 것으로 보인다.

은 납세자가 먼저 자신의 신고·납부행위나 과세관청의 부과처분에 대하여 무효 또는 취소의 사유가 있음을 주장하고, 그에 따라 과세관청이 이를 수용하거나 거부하는 경우가 일반적이다. 그렇다면 과세관청의 환급금 결정 또는 지급에 관한 거부‘처분’<sup>319)</sup>에 대하여는 바로 조세쟁송으로 다룰 수 있게 하는 것이 납세자의 의사를 고려한 합리적인 쟁송방법이다.<sup>320)</sup> 납세자가 과세관청에 대한 별도의 신청도 없이 곧바로 법원에 부당이득반환청구 소송을 제기하는 경우가 많지 않은 점도 이를 반증한다.<sup>321)</sup>

결국, 과세관청이 국세기본법 제51조를 위반하여 국세환급금의 결정 또는 지급을 거부하거나 하지 않는 경우, 납세자가 법에 따른 환급금의 결정을 요청하는 것은 당연한 권리행사이므로, 이를 거부한 것은 ‘처분’으로 보아야 한다. 또한 이렇게 환급거부‘처분’을 조세소송의 대상으로 삼는다고 하여, 국가에 어떠한 추가적인 의무의 발생이나 불편함이 생기는 것도 아닌 점을 고려하더라도 판례의 입장은 변경되어야 한다.

#### 다. 여론(餘論) - 환급가산금

---

319) 과세관청이 환급금결정과 관련한 아무런 행위를 하지 않을 경우 이를 묵시적으로 거부한 것으로 보아 불복절차를 진행하면 될 것이다. 국세기본법은 ‘즉시’ 국세환급금으로 결정하고, ‘30일’이 이내에 환급하도록 규정하고 있으므로, 이 기간이 경과하면 묵시적 ‘거부처분’이 있는 것으로 볼 수 있을 것이다.

320) 이를 이유로 소순무, 앞의 책, 134쪽은 과세관청의 국세환급금 결정에 대한 불복으로 환급청구소송을 일원화하는 방안도 입법론으로 고려할 수 있다고 한다.

321) 조현수, ‘국세환급거부결정의 법적성질 - 대법원 1989.6.15 선고 88누6436 전원합의체 판결’, 행정판례연구 (1992년), 한국행정판례연구회, 148~149쪽은 국세환급거부결정이 항고소송의 대상이 되지 않는다는 점을 알지 못한 납세자가 행정소송을 제기한 경우 행정소송에 이어 다시 민사소송을 제기할 것이므로 납세자 본인은 물론, 국가로서도 필요 없이 이중으로 제소당하는 불편을 겪게 되어 결국 소송경제에도 반한다고 한다.

참고로, 환급거부‘처분’을 조세쟁송의 대상으로 보더라도 국세기본법 제52조에 따른 환급가산금의 결정 또는 지급의 거부까지 동일하게 ‘처분’으로 보아야 하는지에 관하여는 추가 연구가 필요하다. 가산금의 경우 실무례가 모두 납세자가 세금을 체납함에 따라 법령으로 자동적으로 확정되는 점을 중시하여 이를 ‘처분’으로 보지 않고 있는데, 동일한 논리를 적용한다면, 환급가산금도 법령에 따라 자동적으로 계산되므로 이를 ‘처분’으로 보지 않는 것이 합리적이다. 환급가산금이 부당이득에 대한 법정 이자의 성격<sup>322)</sup>을 가지는 점을 고려하여도 그러하다. 그러나 조세심판례는 환급가산금도 이를 ‘처분’으로 보고 있는 것으로 보인다.<sup>323)</sup>

### 3. 환급세액의 환급거부 ‘처분’

#### 가. 문제의 제기

환급세액의 환급거부에 대한 쟁송방법이 과세관청의 결정이 필수적인지 여부<sup>324)</sup> 등에 따라 달라지는 것은 앞에서 본 바와 같다. 그러나 판례는 같은 환급세액이라도 구체적인 경우에 따라 또 다시 쟁송방법을 다르게 보고 있어 혼란을 가중시키고 있으므로, 이를 통일할 필요가 있다. 그 방법은 각 경우를 모두 환급거부‘처분’으로 보는 것이다. 대표적으로 결손금 소급공제와 부가가치세 환급세액의 예를 살펴본다.

322) 대법원 2002.1.11. 선고 2001다60767 판결. “환급금의 성질은 일종의 부당이득이고, 환급금에 부담금의 납부일로부터 실제 지급일까지의 기간 동안의 소정의 비율을 곱하여 산정되는 환급가산금은 부당이득에 대한 이자라고 할 것이므로, 환급가산금은 환급금과 별개의 독립한 것이 아니라 환급금 채권·채무에 대한 법정이자의 성격을 가지고 있다고 할 것이다.”

323) 조심 2012부491(2012.6.14., 조세심판관 합동회의 결정)

324) 소순무, 앞의 책, 553쪽은 이러한 경우에 해당하는지 여부를 당해 세목이 환급을 인정하는 근거와 필요성, 환급세액의 결정에 있어 과세관청의 조사·판단권을 인정할 필요가 있는지 여부 등을 종합하여 개별적으로 판단하여야 한다고 한다.

## 나. 결손금 소급공제

### (1) 결손금 소급공제 일반

중소기업에 해당하는 내국법인이나 사업자는 각 사업연도에 결손금이 발생한 경우 직전 사업연도의 소득에 대하여 과세된 법인세액(거주자는 소득세액)을 한도로 당해 결손금의 소급공제에 따른 세액을 환급받을 수 있는데,<sup>325)</sup> 이를 ‘결손금 소급공제(carryback)’라 한다. 이는 기간과세에서 오는 문제점을 부분적으로 해소하고 중소기업의 자금흐름을 원활하게 하기 위해 정책적으로 인정된 것으로 소급공제를 받고자 하는 납세자는 과세관청에 소급공제를 신청하여야 한다. 또한, 결손금 소급공제권은 원칙적으로 결손금이 생긴 당해 납세의무자만 갖기 때문에, 과세관청의 결정에 의하여 확정되기 전에는 자유로이 처분하거나, 양도할 수 없다.<sup>326)</sup> 한편, 결손금 소급공제에 의한 환급세액은 그 계산방법의 특성상 환급 후 결손금의 증감 또는 직전 사업연도의 과세표준 및 세액의 증감에 따라 변동이 생길 수 있어, 이후 추정이나 추가환급이 이루어지기도 한다.

### (2) 판례의 태도

판례는 결손금 소급공제에 따른 환급청구와 관련하여, “결손금 소급공제는 중소기업을 대상으로 특별히 조세정책적 목적에서 인정된 제도로서 이 경우의 환급청구권은 납세자의 신청에 기하여 관할 세무서장이 이월결손금의 발생 등 그 실체적 요건 및 절차적 요건의 충족 여부를 판단하여 환급세액을 결정함으로써 비로소 확정되므로 위 환급세액의 성질

325) 법인세법 제72조, 소득세법 제85조의2.

326) 김완석, “소득세법상 결손금공제제도의 법리상 문제점”, 중앙법학 제4집 2호, 중앙법학회, 2002, 100쪽.



은 과오납의 성질을 가지는 것이라 볼 수 없다.”<sup>327)</sup>고 한다. 따라서 납세자가 결손금 소급공제 신청에 대한 과세관청의 환급거부에 대하여 다투려면 거부‘처분’에 대하여 직접 조세쟁송을 제기하여야 한다.<sup>328)</sup>

그런데 판례<sup>329)</sup>는 추가환급과 관련하여서는 다른 입장을 취하고 있다. 즉 법인세법 시행령 제110조 제6항은 납세지 관할세무서장이 당초 환급세액을 결정한 후 당해 환급세액의 계산의 기초가 된 직전 사업연도의 법인세액 또는 과세표준금액이 달라진 경우에는 즉시 당초 환급세액을 재결정하여 추가로 환급하도록 규정하고 있는데, 판례는 이 경우는 다시금 오납금에 관한 논리를 적용하고 있다. 즉, “납세의무자의 추가환급신청이나 납세지 관할 세무서장의 환급결정 등 별도의 절차 없이 환급할 세액은 확정된다는 점에서 위 조항 소정의 환급세액의 재결정은 확정된 환급세액을 환급하기 위하여 정하여진 과세관청의 내부적인 사무처리 절차에 불과할 뿐 항고소송의 대상이 되는 처분이라고 할 수 없다. 납세지 관할 세무서장이 이를 환급하지 않고 있거나 환급을 명시적으로 거부하였다면 납세의무자로서는 곧바로 부당이득반환청구를 할 수 있다고 할 것이다.”라고 하고 있다.<sup>330)</sup>

### (3) 소결 - 결손금 소급공제 관련 쟁송방법의 통일

---

327) 대법원 2000.10.27. 선고 2000다25590 판결.

328) 따라서 소순무, 앞의 책, 130쪽은 국세기본법 제51조의 ‘세무서장이 국세환급금으로 결정하여야 하는 경우’는 환급금의 발생요건이 이미 충족된 경우에 관한 것에 한정되고, 환급세액 발생에 과세관청의 결정이 필요한 경우까지를 의미하는 것은 아닌 것으로 해석해야 한다고 한다.

329) 대법원 2007.6.14. 선고 2005두60437 판결.

330) 참고로 판례는, 결손금 소급공제 대상이 아닌 법인이 소급공제를 받은 경우 법인세법상 추징근거가 없으므로 과세관청은 추징할 수 없다고 한다(대법원 2007.4.26. 선고 2005두13506 판결).

결손금 소급공제에 의한 환급신청의 경우, 환급금액의 결정이 납세자의 신청을 바탕으로 과세관청이 공제대상 중소기업에 해당되는지 여부, 이월결손금의 발생 등 실제적 요건 및 절차적 요건 등의 충족여부를 판단하여 비로소 확정하는 것이므로, 위 환급세액이 발생하려면 과세관청의 별도 결정이 필요하다. 따라서 과세관청이 환급을 거부하는 경우 등에는 이는 당연히 ‘처분’에 해당한다. 그러나 판례가 당초 환급결정과 추가 환급결정을 다르게 구분하여, 후자의 경우에는 다른 쟁송방법을 적용하도록 한 점은 이해하기 어렵다. 추가 환급결정의 경우도 과세관청이 실제적 환급요건의 충족에 대하여는 당연히 조사를 할 것인데, 이 둘에 어떠한 차이가 있는지 의문이다. 따라서 추가환급에 관한 거부도 당연히 이를 ‘처분’으로 보아야 한다.

#### 다. 부가가치세 환급세액

##### (1) 부가가치세 환급세액 일반

‘국세환급금’이 발생하는 경우 중 하나로 납세자의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 경우가 있는데, 대표적으로 부가가치세의 환급세액이 이에 해당한다.<sup>331)</sup> 부가가치세법은 전단계 세액공제 방식을 채택하고 있어 매입세액이 매출세액을 초과하게 되면 신고에 의하여 환급세액이 발생한다.<sup>332)</sup> 이 때 과세관청은 각 과세기간별로 그 확정신고기한 경과 후 30일 내에 사업자에게 환급세액을 환급하여야 하고, 사업자의 불필요한 자금 부담을 덜어주기 위한 필요가 있는 등<sup>333)</sup>의 경우에는 조기 환급을 하게 된다.<sup>334)</sup> 과세관청은 부가가치세법 제21조에 따라 부가가치세를

331) 개별소비세 신고에 의해 확정되는 환급금이나 주세법상 환급금도 이와 유사한 경우이다.

332) 부가가치세법 제17조 제1항.

333) 예를 들어, 영세율 적용대상이거나 사업용 설비(감가상각자산)를 신설·취득·확장·증축하는 경우 발생하는 환급세액을 들 수 있다.

결정 또는 경정한 결과 환급세액이 발생하면 지체 없이 이를 환급하여야 한다.<sup>335)</sup> 그런데 부가가치세 환급세액이 발생하였음에도 과세관청이 환급을 거부하거나 부작위하는 경우 이를 환급거부‘처분’으로 보아 다룰 수가 있는지 문제된다.

## (2) 판례의 태도

판례는 과오납금의 경우 조세채무가 처음부터 존재하지 않았거나 그 후 취소 등으로 소멸되었음에도 불구하고 과세관청이 이를 보유하고 있는 것이고, 법령에 따른 환급세액의 경우 법령상 환급요건에 해당하면 발생하는 것이므로 엄격하게 본다면 양자의 성격은 다르지만, 법령상 요건이 충족되면 그 후 과세관청이 이를 법적 근거 없이 보유하고 있다는 점에서는 양자가 동일하므로, 이 경우도 결국 과오납금과 동일하게 볼 수 있다는 것이 기본입장인 것으로 보인다.

이러한 취지에서 판례는, 부가가치세법상 부가가치세액의 환급에 관한 규정들은 납세의무자의 환급청구권이 확정된 부가가치세 환급금에 대한 내부적 사무처리절차로 과세관청의 환급절차를 규정한 것에 불과하며, 위 규정에 의하여 부가가치세 환급금 결정에 의하여 환급청구권이 확정되는 것이 아니므로, 부가가치세 환급금 결정이나 그 결정을 구하는 신청에 대한 환급거부결정(통지)은 납세의무자가 갖는 환급청구권의 존부나 범위에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 ‘처분’이 아니라 하고,<sup>336)</sup> 따라서 민사소송에 의하여 부가가치세액의 환급을 구하여야 한다고 한다.<sup>337)</sup>

---

334) 부가가치세법 시행령 제72조 제1항.

335) 부가가치세법 시행령 제72조 제2항.

336) 춘천지방법원 2011.12.9. 선고 2011구합851 판결.

337) 대법원 1997.10.10. 선고 97다26432 판결.

그러나 판례<sup>338)</sup>는 “과세관청이 납세자가 당초에 신고한 과세표준 또는 납부세액이나 환급세액에 누락·오류가 있다고 하여 부가가치세법 제21조 제1항 등에 의하여 환급세액을 줄이거나 납부세액을 증액하는 경정결정을 한 경우에는 당초 신고에 의하여 발생한 조세채무의 확정력은 더 이상 유지될 수 없는 것이므로, 당초 신고한 환급세액을 지급받기 위하여는 경정결정에 대한 취소소송을 제기할 수 있다.”고 하여, 과세관청의 결정이 개입된 경우에는 부가가치세액의 환급거부를 조세쟁송의 대상인 ‘처분’으로 보고 있다.

그 결과, 과세관청이 납세자의 환급세액의 신고에 따른 환급만을 거부하고 있는 경우에는 민사소송으로, 과세관청이 납세자가 신고한 환급세액을 줄이기만 한 경우에는 환급거부처분에 대한 취소소송으로, 마지막으로 환급세액을 전부 감액한데 더하여 부가가치세를 부과한 경우<sup>339)</sup>에는 부과처분에 대한 취소소송과 환급거부처분에 대한 취소소송으로 이를 다룰 수 있을 것이다.<sup>340)341)</sup>

### (3) 소결 - 부가가치세 환급세액 관련 쟁송방법의 통일

판례는 부가가치세 환급세액의 환급거부는 원칙적으로 오납금에

---

338) 대법원 2001.10.26. 선고 2000두7520 판결.

339) 이런 경우 양의 세액의 고지에 대한 불복과 세액의 환급거부에 대하여 하나의 처분으로 불복할 수 있는 것인가에 대한 상세는 윤지현, ‘경정거부처분 취소소송의 소송물’, 조세법연구 16-3(한국세법학회편), 세경사, 2010, 399~400쪽(후기).

340) 조세소송연구, 사법연수원, 2009, 39쪽.

341) 판례는 납세자가 행정소송으로 기신고한 부가가치세 환급금의 지급을 구하고 있는 경우 이는 ‘각하’ 대상에 해당하나, 그 내용에 부가가치세 환급거부‘처분’의 취소를 구하는 취지도 포함되어 있다고 볼 수 있는 경우에는 법원에 석명의무가 있다(대법원 1997.4.25. 선고 96누17868 판결)고 하여, 쟁송방법 선택의 어려움에 따른 납세자의 불이익을 최소화하고 있다.

준하여 민사소송으로 다투도록 하되, 과세관청의 환급세액 감액 결정이 있었던 때에는 조세소송으로 이를 다투게 하고 있다. 후자의 경우를 ‘처분’으로 보는 것은 당연하다고 할 수 있다. 문제는 전자의 경우인데, 이 역시 환급거부‘처분’으로 보는 것이 타당하다. 두 경우 모두 납세자는 과세표준 및 세액을 음수로 하여 환급세액으로 신고하였고, 신고한 환급세액의 전부 또는 일부를 지급받지 못한 사실은 동일하여 아무런 차이가 없기 때문이다. 참고로 조세심판례는 두 경우 모두를 동일하게 환급거부 ‘처분’의 문제로 다루고 있다.<sup>342)</sup>

## 제2절 재조사 결정에 따른 재조사 결과의 ‘처분’성

### 1. 재조사 결정 개요

학계나 실무상으로 많은 비판이 있음에도 불구하고 조세에 관한 행정심판단계에서는 결정 유형의 하나로 ‘재조사 결정’을 적극적으로 활용<sup>343)</sup>하고 있다. 재조사 결정은 과세관청으로 하여금 해당 결정에서 지적된 사항에 대하여 추가적으로 확인(재조사)한 후 그에 따라서 세금의 적정 여부를 다시 결정하라는 뜻이다.<sup>344)</sup>

---

342) 조심 2010중2429(2011.2.10.) 등.

343) ‘재조사 결정’은 ① 사실관계에 대하여 과세관청의 조사가 미진하여 그 조사를 일임하는 경우(심판과정에서 추가 자료가 제출된 경우 포함), ② 재결청이 행정감독기관으로서 과세관청에 재고의 기회를 주는 경우, ③ 과세관청이 합리적인 추계방법을 적용하도록 하기 위한 경우 등에 그 필요성이 인정된다[같은 뜻, 김영순, ‘재조사결정의 문제점 및 해결방안 - 조세심판원의 심판결정례를 중심으로’, 조세법연구 16-1 (한국세법학회 편), 세경사, 2010, 266~267쪽]. 그러나 개별사건에서 ‘재조사 결정’의 필요성에 대한 통일적 기준은 찾기 어려운 것으로 보인다.

344) 이 경우 주문은 “...부과처분은 청구인이 ... 답 2,869㎡의 취득과 관련하여 전 소유자 000에게 1억 원을 실지 지급하였는지 여부를 재조사하여, 실지 지급된 금액을 취득가액으로 하여 그 과세표준과 세액을 경정한다.”의 형태가 된다.

종래 이와 같은 재조사 결정이 가능한지 여부, 즉 재조사 결정의 법적 근거에 대하여, 법령상 결정의 유형으로 명시되지 않아 근거가 없는 결정 유형이므로 이를 할 수 없다는 견해와 국세기본법 제65조 제1항 제3호<sup>345)</sup>가 규정한 ‘필요한 처분’에 해당<sup>346)</sup>하거나 아니면 변형된 ‘경정’ 결정에 해당하므로<sup>347)</sup> 재조사 결정이 가능하다는 견해가 대립하여 왔다.

재조사 결정의 법적근거에 대한 논의는 차치하더라도 재결청<sup>348)</sup>들이 상당히 오랜 시간동안 ‘재조사 결정’을 활용하여 오고 있는 이상, ‘재조사 결정’의 유효성을 부인하기는 어렵다.<sup>349)</sup> 또한 자기시정적 기능을 가지는 행정심판제도의 특성과 재결청의 한정된 인력과 조직 등의 현실적인 어려움을 고려하면, ‘재조사 결정’이라는 실무상 관행이 발생한 것은 필연적이라고 할 수 있으며, 효율적이고 신속한 재결청의 결정을 도와준다는

---

345) 국세기본법 제65조 【결정】 ① 심사청구에 대한 결정은 다음 각 호의 규정에 따라 하여야 한다.

3. 심사청구가 이유 있다고 인정될 때에는 그 청구의 대상이 된 처분의 취소·경정 결정을 하거나 필요한 처분의 결정을 한다.

346) 김범준, ‘조세심판제도의 실무적 개선방안과 입법론’, 조세법연구 15-1(한국세법학회 편), 세경사, 2009, 186쪽은 여기서의 ‘필요한 처분’의 예로 감면신청에 대한 결정이나, 압류해제 결정 등을 들고 있다.

347) 김영순, 앞의 글, 261쪽은 재조사 결정이 있으면 과세관청은 재결의 취지에 따라 재조사를 하여야 할 의무를 부담하지만, 반드시 감액처분을 하거나 처분을 취소하라는 기속명령을 받는 것은 아니므로, 재조사 결정의 성격은 ‘재량행사명령’과 유사한 것이라고 한다.

348) 김영순, 앞의 글, 259쪽은 감사원은 납세자의 심사청구가 이유 있을 때 관계행정기관의 장에게 시정 기타 필요한 조치를 요구하는 결정을 할 수 있을 뿐이고, 직접 당해 처분의 취소나 변경 또는 필요한 처분의 이행결정을 할 수는 없으므로, ‘재조사 결정’은 주로 조세심판원과 국세청의 경우에 문제된다고 한다.

349) 조윤희, ‘재조사결정의 법적 성격 및 그에 따른 제소기간 등의 가산점’, 재판자료 121집(조세법실무연구Ⅱ), 법원도서관, 2010, 56쪽은 실무상 납세자가 재조사를 요구하는 경우도 있는데, 납세자의 입장에서 조세불복절차에서 바로 기각되는 것보다 처분청이 재고의 기회를 갖는 것이 권리구제에 유리한 면이 있기 때문이라고 한다.

점에서 그 필요성을 부인하기도 어려울 것이다.<sup>350)351)</sup>

대법원도 최근 전원합의체 판결을 통하여 ‘재조사 결정’은 사실상 ‘기각’ 결정<sup>352)</sup>에 불과하다는 취지의 종전의 입장을 변경하여, ‘재조사 결정’은 재결정이 행하는 변형결정의 하나라고 하여 그 유효성을 인정하였다.<sup>353)</sup>

## 2. 재조사 결과통지의 처분성과 제소기간의 기산일

---

350) 김성만·임규진, ‘재조사결정에 관한 연구 - 대판 2010.6.25. 선고, 2007두12514 전원합의체 판결을 중심으로’, 조세연구 제12권 제1집, 세경사, 2012, 96쪽.

351) ‘재조사 결정’에 따른 재조사의 결과는 대부분 당초 처분을 유지하는 것이어서 납세자에게 불필요한 부담(특히 시간적으로)만 주는 것이라는 비판 또한 가능하다. 한편, 김영순, 앞의 글, 262쪽은 ‘재조사 결정’이 남용될 우려는 있으나 실무상 굳어진 결정례인 이상 이를 인정하되, 입법으로 그 요건과 기준 등을 제한하는 것이 기본권 보호에 더 부합한다고 한다. 그리고 김범준, 앞의 글, 194쪽은 ‘재조사 결정’을 입법하는 경우 ‘결정’이 아니라 ‘명령’으로 하여야 하고, 재조사 명령을 중복세무조사 금지의 예외 사유로 정하되, 재조사 기한을 명시하여야 한다고 한다.

352) 김영순, 앞의 글, 260쪽은 통상 재조사결정은 ‘처분’에 위법성이 있다는 것을 전제로 하고 있고, 납세자는 자신의 청구가 인용되었다고 생각하며, 과세관청도 일부 그러한 취지를 받아들이고 있으므로, 재조사 결정을 ‘기각’ 결정으로 보는 것은 현실을 지나치게 도외시한 것이라고 한다.

353) 대법원 2010.6.25. 선고 2007두12514 전원합의체 판결, “이의신청 등에 대한 결정의 한 유형으로 실무상 행해지고 있는 재조사결정은 처분청으로 하여금 하나의 과세단위의 전부 또는 일부에 관하여 당해 결정에서 지적된 사항을 재조사하여 그 결과에 따라 과세표준과 세액을 경정하거나 당초 처분을 유지하는 등의 후속 처분을 하도록 하는 형식을 취하고 있다. 이에 따라 재조사결정을 통지받은 이의신청인 등은 그에 따른 후속 처분의 통지를 받은 후에야 비로소 다음 단계의 쟁송절차에서 불복할 대상과 범위를 구체적으로 특정할 수 있게 된다. 이와 같은 재조사결정의 형식과 취지, 그리고 행정심판제도의 자율적 행정통제기능 및 복잡하고 전문적·기술적 성격을 갖는 조세법률관계의 특수성 등을 감안하면, 재조사결정은 당해 결정에서 지적된 사항에 관해서는 처분청의 재조사결과를 기다려 그에 따른 후속 처분의 내용을 이의신청 등에 대한 결정의 일부부으로 삼겠다는 의사가 내포된 변형결정에 해당한다고 볼 수밖에 없다.”

## 가. 문제제기

재결청의 재조사 결정이 있는 경우, 과세관청은 결정통지를 받은 날로부터 30일 이내에 재조사를 실시하고, 그 결과를 납세자에게 통지를 하여야 한다.<sup>354)</sup> 재조사 결과 세액이 취소되거나 감액되는 경우도 있긴 하지만, 대부분은 당초 처분이 정당하다는 결론이 나오고, 때로는 증액이 되는 경우도 발생한다. 이 경우 이후 다툼의 대상이 무엇인지, 즉 재조사 결과통지 또는 재조사에 따른 과세관청의 후속행위를 ‘처분’으로 볼 수 있는지가 문제되고, 이는 특히 제소기간의 기산일과 밀접하게 연관되어 있는바, 현재 조세심판례와 판례는 그 입장에 차이를 보이고 있다.

## 나. 판례 변경 이전의 경우

앞서 언급하였듯 종전 판례는 ‘재조사 결정’을 사실상 ‘기각’ 결정으로 보았고, 따라서 납세자는 재조사 결정을 받은 날부터 90일 이내에 조세소송을 제기하여야 한다고 하였다.<sup>355)</sup> 그리고 ‘재조사’에 따른 과세관청의 후속행위-주로 감액경정이 될 것이다-는 기존 소송물 이론을 그대로 적용하여 별도의 조세불복 대상인 ‘처분’으로 볼 수는 없다고 하였고,<sup>356)</sup> 그 결과 제소기간의 준수 등 적법한 전심절차를 거쳤는지 여부도 당초 과세처분을 기준으로 판단하였다.<sup>357)</sup> 다만, 과세관청이 감액경정결

---

354) 국세심사사무처리규정(국세청 훈령 제1936호, 2012.5.1.) 제32조, 제63조. 특별한 사정이 있는 경우 재조사 기간의 연장이 가능하다.

355) 대법원 1997.10.24. 선고 96누10768 판결 등, “...(전략)...납세의무자로서는 국세심판소의 위와 같은 재조사 경정결정만으로써는 그 쟁송목적 달성을 것이라고 할 수 없어, 이러한 결정에 대하여 바로 행정소송을 제기하여 당초처분에 대하여 그 위법의 시정을 구하여야 하고, ...(후략)...”

356) 대법원 2007.1.26. 선고 2005두3585 판결 등.

357) 대법원 1998.5.26. 선고 98두3211 판결.



정을 함에 있어 재결의 취지에 어긋나게 결정하거나 혹은 그 결정 자체에 위법사유가 존재하여 그에 대하여 별도의 쟁송수단을 인정하여야 할 특별한 사정이 있는 경우와 같이 예외적으로 특별한 사정이 있는 경우에는 재조사 결과 자체에 대하여도 불복을 할 수 있는 것으로 보았다.<sup>358)</sup>

통상적인 경우, 재결청으로부터 재조사 결정을 받은 납세자는 자신의 청구가 어느 정도 받아들여졌다 생각하게 되고, 재조사 결정통지일로부터 90일 이내에 조세소송을 제기하기 보다는 일단은 과세관청의 재조사 결과를 기다릴 것이다. 그런데 막상 재조사의 결과가 당초 처분을 유지하거나 일부 감액에 불과한 경우에는 다시 다투고자 하는 생각을 가지게 된다. 그런데, 만약 재조사에 장기간이 소요되어 재조사 결정의 통지일로부터 90일이 지난 후에야 재조사 결과를 통지받은 경우에는, 종전 판례의 입장에 따르면 재조사 결정의 통지일로부터 제소기간은 진행되어, 막상 재조사 결정의 통지를 받은 때에는 납세자는 조세소송을 제기할 수가 없는 경우가 발생하였다. 이 때문에 납세자는 ‘재조사 결정’을 받은 경우에는 재조사 결과가 본인에게 부정적일 것을 대비하여 미리 인지대 등의 추가비용을 들여 조세소송을 제기하여 두어야만 했다. 그러나 이러한 내용을 잘 알지 못하였던 납세자들의 경우에는 예측하지 못한 상황에서 재판청구권을 침해받는 결과가 일어나기도 하였고, 이로 인하여 판례 변경이전부터 제소기간 기산일을 재조사 결과 통지일로 보기 위하여 여러 가지 주장들이 제기되었다.<sup>359)</sup>

---

358) 대법원 1996.7.30. 선고 95누6328 판결. 다만, 실제로 재조사 결과 자체에 대하여 불복을 허용한 경우는 그 예를 찾기 어렵다.

359) 제소기간을 도과하는 현실적인 문제점에 대한 해결책으로 ① 법원의 중간판결과 같이 재조사 결정을 중간결정으로 보아야 한다는 견해(조성훈, ‘재조사결정의 법적 문제점에 대한 소고’, 세무사 제116호, 2008, 64쪽), ② 제소기간의 기산일인 ‘결정의 통지를 받은 날’은 목적론적으로 해석하여 소송 제기 여부를 결정할 있는 상황이 되는 경우를 의미하는 것으로 보아야 한다는 견해(김동수, ‘국세심판원의 재조사결정에 따른 감액결정처분이 있는 경우의 불복대상과 그 제소기간에 대하여’, 특별법연구 제8권, 박영사, 2006, 503쪽), ③ 재조사 결정은 그 이후의 재조사 결과와 결합하여

여하튼, 종전 판례의 입장에서 납세자는 재결청의 ‘재조사 결정’이 있었지만 최종적으로 조세소송을 제기할 생각이 있는 경우라면, 일단 ‘재조사 결정’을 받은 날부터 90일 이내에 조세소송을 제기하여야 하고, 다만 ‘재조사 결과’ 통지를 받은 이후 이에 대하여는 병존적으로 다시 행정심판을 제기하였어야 했다.<sup>360)</sup>

이 때문에 조세심판례는 과세관청의 재조사 결과통지가 있었고 납세자가 위 재조사의 결과가 당초 ‘재조사 결정’의 취지에 반한다고 주장하며 심판청구를 한 경우, 일관되게 이를 본안심리 대상으로 보아 사실상 ‘재조사 결과통지’의 처분성을 인정하여 이를 직접 다룰 수 있도록 하여왔다.<sup>361)362)</sup> 이는 종전의 판례가 재조사 결정에 따른 행정소송의 제소기간을 엄격하게 해석함에 따른 납세자의 불이익을 구제한다는 명분과 함께 재결기관으로서 국세청장과의 경쟁관계에서 우위를 점하기 위한 실리

---

하나의 완전한 결정으로서의 효력을 발생한다는 견해(소순무, ‘국세심판결정에 근거하여 처분청이 감액경정결정을 한 경우와 항고소송’, 대법원판례해설 제26호, 법원도서관, 1996, 378쪽), ④ 납세자에게 제소기간을 준수하지 못한데 정상당한 사유가 있으므로 불변기간의 추완을 인정하여야 한다는 견해(김영순, 앞의 글, 287쪽) 등이 있다.

360) 재(再)심판청구에서 인용결정을 받은 경우 소송은 소취하로 종료하게 되고(소취하를 하지 않는 경우 처분이 없으므로 각하판결을 한다), 기각결정을 받은 경우에는 당해 결정과 관련하여서는 행정소송을 제기할 수 없다.

361) 국심 2001서1137(2002.7.15, 조세심판관 합동회의 결정). “심판청구에 따른 재조사경정 결정에 대하여 처분청이 감액경정 등의 조치를 하는 경우, 위법·부당한 과세처분에 대한 납세자의 권리구제를 확대하고 각 재결기관에서 자기시정의 기회를 부여하는 것이 합당하다는 점에서 처분청의 재조사에 따른 경정처분을 기준으로 불복청구를 할 수 있다고 할 것이다.”

362) 이에 대하여는 대한 학설로는 재조사 결과가 감액경정처분인 경우에도 애당초 납세자가 제기한 모든 문제가 해결된 것이 아니므로 별도로 다룰 필요가 있다는 견해(김동수, 앞의 글, 498쪽)와 재조사 결정이 당초 과세처분의 위법성을 인정한 것이므로 당초 과세처분과 재조사 결과의 연속성은 깨어졌고 따라서 재조사 결과는 새로운 처분으로 볼 수 있다는 견해(김영순, 앞의 글, 278쪽)가 유사한 취지이다.

의 측면이 고려된 것이라고 한다.<sup>363)</sup>

#### 다. 최근의 판례 변경

그런데 최근 판례는 전원합의체 판결<sup>364)</sup>로 “재조사결정의 형식과 취지, 그리고 행정심판제도의 자율적 행정통제기능 및 복잡하고 전문적·기술적 성격을 갖는 조세법률관계의 특수성 등을 감안하면, 재조사결정은 당해 결정에서 지적된 사항에 관해서는 처분청의 재조사결과를 기다려 그에 따른 후속 처분의 내용을 이의신청 등에 대한 결정의 일부분으로 삼겠다는 의사가 내포된 변형결정에 해당한다고 볼 수밖에 없다. 그렇다면 재조사결정은 처분청의 후속 처분에 의하여 그 내용이 보완됨으로써 이의신청 등에 대한 결정으로서의 효력이 발생한다고 할 것이므로, 재조사결정에 따른 심사청구기간이나 심판청구기간 또는 행정소송의 제소기간은 이의신청인 등이 후속 처분의 통지를 받은 날부터 기산된다고 봄이 타당하다.”고 하여 제소기간의 기산일과 관련된 입장을 변경하였다.<sup>365)</sup>

이 논리를 확장하면, 재조사 결과 등 이후의 조세불복과정은 당연히 다음 단계(주로 사법심사)로 옮겨가야 하는 것이고, 불복의 대상이 되는 별도의 ‘처분’이 있는 것으로는 애당초 이해하기 어려우므로, 재조사 결과통지에 대하여는 같은 단계에서의 행정심판은 불가능하다는 견해가 있을 수도 있다. 그러나 조세심판례는 위 판례 변경 이후에도 여전히 재조사 결과통지에 대하여 불복을 허용하고 있다.<sup>366)</sup>

---

363) 조윤희, 앞의 글, 60쪽.

364) 대법원 2010.6.25. 선고 2007두12514 전원합의체 판결.

365) 최근 판례는 조세심판 청구기간도 동일하게 보아야 한다고 하나, 조세심판례는 종전부터 판례와 같은 취지로 해석하여 온 것으로 보인다. 예를 들어 이의신청 단계에서 재조사 결정이 있었던 경우에 조세심판의 청구기한은 재조사 결과 통지일로부터 90일내로 보아 왔다[국심 1997서2671(1998.5.30.)].

366) 조심 2012서1841(2012.7.26.) ; 2012서31(2012.5.8.) 등. 조심 2011서

### 3. 소결 - 재조사 결과의 '처분'성 부정

행정심판의 자기시정기능을 고려한 '재조사 결정'의 실효성을 확보하고, 납세자에 대한 신속한 권리구제 가능성을 다시 한 번 제공하며, '재조사 결정'은 제소기간이 바로 진행된다는 것을 알지 못한 채 '재조사 결과'를 기다리다 예상치 못하게 소송 기회를 상실한 납세자에게 최종 불복의 기회를 제공한다는 측면에서 조세심판례를 수긍할 수 있는 측면도 있으나, 조세불복과정이 일시적으로 이원화되어 혼란스럽게 된 점에서 부정적인 측면도 있다.

그러나 앞서 살펴본 듯이 행정심판단계와 사법심사단계에서 심리의 대상으로 보는 범위가 반드시 일치하여야 하는 것은 아니고, 특히 재결청의 입장에서는 대법원 판례 변경의 실질은 제소기간 기산점의 변경에 불과하므로 재조사 결과통지가 행정심판청구의 대상에 해당하느냐 여부와는 직접 관련이 없으며, 종전에도 재결청은 재조사 결정을 각각 결정으로 보는 법원의 입장과는 달리 여러 필요성 등을 고려하여 1회에 한하여 재(再)심판청구를 허용한 것이며, 신속한 납세자 권리구제를 위한 가능성 확대의 필요성은 여전히 남아있는 점 등을 감안하면, 재조사 결정에 관한 대법원 판례가 변경되었다고 하여, 재조사 결과통지에 대하여 행정심판청구가 당연히 불가능한 것으로 보기는 어렵다.

다만, 대법원 판례 변경과는 무관하게, 근본적으로 현 상황은 조세쟁송과정이 일시적으로 이원화되어 혼란스러운 점을 부인하기 어렵고, '재조사 결정'을 받은 납세자에 대해서만 특별히 권리구제의 기회를 중복하여 부여할 이유도 없는 것으로 보인다. 무엇보다도, 조세쟁송의 대상인 '처분'에 해당하려면, 납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 영향을 미쳐

---

5108(2012.7.19.)에서는 재심판청구에 대한 심리 후, 당초 부과처분을 취소하였다.

야 하는데, ‘재조사 결과’는 이미 변동이 있었던 것(당초 처분)이 타당하다는 과세관청의 재확인에 불과하고, 또 다른 쟁송의 대상인 새로운 ‘처분’이 있었다고 보기는 어렵다. 그렇다면 이는 특별한 근거 없이 동일한 ‘처분’에 대하여 2차에 걸쳐 심리를 하는 것에 지나지 않으므로,<sup>367)</sup> 향후 재결청의 입장 변경이 필요한 것으로 보인다.<sup>368)</sup>

### 제3절 사업자등록 관련 처분

#### 1. 사업자등록의 개요

부가가치세법은 영리목적과 무관하게 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자, 즉 사업자에게 부가가치세를 납부할 의무를 부여하고 있다.<sup>369)</sup> 여기서 ‘사업자’란 부가가치를 창출할 만한 사업형태를 갖추고 계속적이고 반복적인 의사로 재화 또는 용역을 공급하는 자를 의미한다.<sup>370)</sup>

부가가치세법은 사업자들이 원칙적으로 사업장 단위로 ‘사업자등록’을

---

367) 오윤, 세법원론(2012년도판), 한국학술정보(주), 2012, 355쪽은 재조사를 결정할 때 재조사의 방향에 대하여 명시할 수 있고, 세무서장이 재조사의 방향을 충실히 좇아 조사하였는데 그것에 대해 다시 심판청구를 제기한 것은 사실상 납세자가 심판청구에 대하여 재심을 청구한 것과 다를 바 없고, 이는 심판결정에 대하여 다시 심판청구를 하지 못한다는 원칙에 대한 실질적인 예외라고 한다.

368) 반면, 김영순, 앞의 글, 274~280쪽은 재조사 이후의 재처분을 불복의 대상(소송물)으로 보아야 하고, 이 경우 별도의 전심절차를 거칠 필요가 없다고 한다.

369) 부가가치세법 제2조 제1항.

370) 대법원 1990.4.24. 선고 89누6952 판결(원고가 토지개발공사로부터 분양받아 3년 이내에 건물을 지어야 하는 제한이 있던 토지상에 생계를 위한 방편으로 건물을 지어 임대하기로 하고 사채를 얻어 건물을 신축하였으나, 그 후 채무변제를 위하여 부득이 위 토지 및 건물을 타인에게 매각한 것에 대하여 사업성을 부인한 사례).

하고,<sup>371)</sup> 사업장 단위로 부가가치세를 신고·납부하도록 하고 있다.<sup>372)</sup> 신규 사업자는 사업개시일로부터 20일 이내에 사업장 관할 세무서장에게 사업자등록신청서를 제출하여야 하고, 휴·폐업을 하는 경우에도 이를 신고하여야 한다.<sup>373)</sup> 부가가치세법상 ‘사업자등록’은 과세관청으로 하여금 부가가치세의 납세의무자와 그 사업내용 및 과세자료의 파악을 용이하게 하여 근거과세와 세수확보 등 과세행정의 편의를 도모하고 나아가 공평과세를 구현하는데 그 목적이 있다 할 것이고, 이는 세금계산서의 수수와 함께 부가가치세 제도를 효과적으로 시행하기 위한 필수적인 요소이다.<sup>374)</sup>

관할 세무서장은 사업자의 신청이 있는 경우 신청일로부터 3일 이내에 사업자의 인적사항과 부여된 등록번호 등을 기재한 사업자등록증을 교부하여야 하나, 사업개시일 전에 사업자등록 신청을 한 신규 사업자가 사업을 사실상 개시하지 아니할 것으로 인정되는 때에는 등록을 거부할 수도 있다.<sup>375)</sup> 반대로 사업자가 폐업한 경우에는 사업장 관할 세무서장은 지체 없이 그 등록을 말소하고, 등록증을 회수하여야 하며, 회수할 수 없는 경우에는 등록말소의 사실을 공시하여야 한다.<sup>376)</sup>

한편, 사업자등록은 부가가치세법상 납세의무자에게만 부과되는 협력의무이므로, 면세사업자는 사업자등록을 할 필요는 없다.<sup>377)</sup> 하지만, 이 경우 소득세법이나 법인세법상의 사업자등록의무까지 면제되는 것은 아니다.<sup>378)</sup>

---

371) 부가가치세법 제5조 제1항.

372) 총괄납부(부가가치세법 제4조 제2항), 사업자단위과세(부가가치세법 제5조 제3항)의 경우는 별론이다.

373) 부가가치세법 제5조 제1항, 제5항.

374) 임승순, 앞의 책, 875~876쪽.

375) 부가가치세법 제5조 제4항, 부가가치세법 시행령 제7조 제3항, 제5항.

376) 부가가치세법 제5조 제6항, 부가가치세법 시행령 제12조.

377) 대법원 2003.12.26. 선고 2002두10032 판결.

## 2. ‘처분’ 여부에 관한 실무례간 차이

### 가. 개요

사업자등록이 세법에 의한 과세관청의 행위임은 아무런 의문이 없으나, 구체적으로 사업자등록과 관련된 과세관청의 행위가 납세자의 권리의무에 영향을 미치는 것인지, 즉 ‘처분’ 여부에 대하여는 법원과 재결청이 정반대의 입장을 취하고 있다.

### 나. 판례의 태도

판례는 사업자등록과 관련된 과세관청(세무서장)의 모든 행위에 대하여, 즉 과세관청의 사업자등록 직권말소<sup>379)</sup>, 사업자등록 직권정정<sup>380)</sup>, 사업자등록 변경(정정)거부<sup>381)</sup> 등을 모두 불복대상이 되는 ‘처분’이 아닌 것<sup>382)</sup>으로 판단하여 왔다.

부가가치세법상 사업자는 부가가치를 창출해 낼 수 있는 사업형태를 갖추고 계속, 반복적인 의사로 재화 또는 용역을 공급하는 자를 뜻하고, 이러한 사업의 개시, 폐지 등, 즉 사업자에 해당하는지 여부는 법상의 등록, 신고 여부와는 관계없이 그 해당 사실의 실질에 의하여 결정되는 것<sup>383)</sup>으로 보았기 때문이다. 따라서 부가가치세법상 사업자등록은 단순

---

378) 소득세법 제168조, 법인세법 제111조.

379) 대법원 2000.12.22. 선고 99두6903 판결.

380) 대법원 2011.1.27. 선고 2008두2200 판결.

381) 서울행정법원 2010.12.3. 선고 2010구합28137 판결(확정)

382) 대법원 2000.2.11. 선고 98두2119 판결은 면세사업자의 사업자등록증에 대한 검열은 사업자의 신고사실을 증명하는 사실행위에 지나지 않으므로, 이를 비과세에 관한 공적인 견해표명으로 볼 수 없다고 판단하였다.

383) 대법원 1996.5.28. 선고 95누14480 판결 등.

한 사업사실의 신고이고, 사업자등록증의 교부는 등록사실을 증명하는 증서<sup>384)</sup>의 교부행위에 불과하며, 사업자등록의 말소 또한 폐업사실의 기재일 뿐 그에 의하여 사업자로서의 지위에 변동은 가져오는 것이 아니므로 과세관청의 사업자등록 직권말소행위는 불복의 대상이 되는 ‘처분’으로 볼 수가 없다고 한다.<sup>385)</sup>

#### 다. 조세심판례의 태도

조세심판례는 사업자등록 관련 행위를 모두 불복의 대상이 되는 ‘처분’으로 보고 있는데, 예를 들면 사업자등록 신청 거부처분<sup>386)</sup>, 사업자등록 정정신청 거부처분<sup>387)</sup>, 사업자등록 직권 말소처분<sup>388)</sup> 등을 들 수 있다. 행정해석 또한 같은 취지이다.<sup>389)</sup>

그러나 이에 반하여 사업자등록과 그 성격이 동일한<sup>390)</sup> 소득세법 제

---

384) 판례는 이를 이유로 사업자등록증은 형법 제228조(공정증서원본등의 부실기재) 제2항이 규정한 ‘등록증’에 해당하지 않는다고 보았다(대법원 2005.7.15. 선고 2003도 6934 판결).

385) 대법원 2000.12.22. 선고 99두6903 판결.

386) 국심 2005서4472(2006.5.24.) ; 2005광2103(2006.5.26.) 등

387) 국심 2006서1725(2006.11.6.) ; 2007중2987(2007.12.4.) 등

388) 조심 2008중2255(2009.2.27.) 등

389) 국세기본법 기본통칙 55-0...3 【필요한 처분을 받지 못한 경우】 “법 제55조 제1항에서 필요한 처분을 받지 못한 경우”라 함은 처분청이 다음 각 호의 사항을 명시적 또는 묵시적으로 거부하는 것을 말한다.

##### 3. 사업자등록신청에 대한 등록증교부

국세기본법 기본통칙 55-0...11 【사업자등록 등에 관한 불복】 부가가치세법 제5조, 소득세법 제168조의 규정에 의한 사업자등록과 관련하여 다음의 경우에 불복청구를 할 수 있다.

##### 2. 교부받은 사업자등록증의 등록사항에 이의가 있는 때

390) 판례는 다른 경우와 동일하게 고유번호등록은 단순한 사실행위로 그에 의하여 사업자로서의 지위에 변동은 가져오거나, 민법기타 특별법에 의한 법인격이 부여되는 것이 아니므로, ‘처분’으로 볼 수 없다고 한다(인천지방법원 2012.8.17. 선고 2012구



168조에 따른 고유번호증상의 대표자 정정신청에 대한 거부처분에 대하여는 조세심판례도 ‘각하’결정<sup>391)</sup>을 하고 있다. 다만, ‘처분’에 해당하지 않는다는 것이 아니라, 정당한 신청권자에 의한 신청이 아니므로 ‘청구적격’이 없다는 것이 그 이유이다.<sup>392)</sup>

### 3. 소결 - 사업자등록과 관련된 과세관청 행위의 ‘처분’성

#### 가. 미등록사업자에 대한 불이익

사업자등록과 관련된 과세관청의 행위가 ‘처분’에 해당하려면, 그것이 납세자의 구체적인 권리의무에 직접적인 영향을 미쳐야 하는데, 그 여부는 납세자에게 미치는 불이익한 영향의 구체적인 내용을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다.

사업자등록과 관련하여 주로 문제되는 것은 실제 사업자임에도 불구하고 사업자등록이 되지 않은 경우로, 최초의 사업자등록 신청이 거부된 경우와 과세관청에 의하여 직권말소<sup>393)</sup>된 경우를 들 수 있다. 이 때 납세자에게 미치는 불이익한 영향은 다음과 같다.

첫째, 정상적인 사업자등록이 되지 않을 경우, 가장 큰 불이익은 매입세액 공제를 받을 수 없는 점이다. 물론, 판례에 따르면 이후 실제 부

---

합19215 판결).

391) 조심 2008서4159(2009.2.9.) ; 2008전1849(2008.10.31.).

392) 주로 아파트 입주자 대표회의의 적법한 대표자가 누구인지에 대하여 소송 등의 분쟁이 있는 사례에서, 새롭게 대표자임을 주장하는 자의 대표자 정정신청에 대한 과세관청의 거부처분이 있고 이에 대하여 신청자가 다투는 경우, 신청자는 정당한 대표자가 아니므로 정정신청을 할 권한(청구적격)이 없다고 한다.

393) 사업자등록의 직권말소는 사업자의 실질(폐업)과 형식(사업자등록 유지)을 공권적 행위에 의하여 일치시키려는 행정목적에 위한 공부기재이며, 사업자등록증을 남용하여 부실한 세금계산서를 수수하여 거래질서가 문란해지는 것을 방지하기 위함이다(서울고등법원 2010.6.10. 선고 2009누29864 판결).

가가치세<sup>394)</sup>에 관한 쟁송에서 자신이 실제 사업자임을 다투어 결과적으로 매입세액 공제를 받을 수 있게 될 가능성은 남아 있으나, 일반 사업자처럼 부가가치세 신고만으로는 간단하게 매입세액 공제를 받을 수는 없게 된다.

둘째, 첫째의 반대 측면에서 미등록사업자로부터 재화나 용역을 공급받은 상대방은 사업자등록번호가 사실과 다르게 기재된(또는 없는) 세금계산서를 수취한 결과가 되어, 부가가치세법 제17조 제2항 제1호의2에 따라 매입세액 공제를 받을 수 없게 된다. 이처럼 사업자등록을 하지 못한 납세자와의 거래는 세금과 관련된 불이익이 잠재하고 있으므로 자연히 거래상 제약이 따르게 된다.

셋째, 부가가치세법 제22조에 따라 미등록사업자에게는 공급가액의 100분의 1에 상당하는 가산세가 부과되며,<sup>395)</sup> 조세범처벌법 제10조 제1항 제1호에 의하면 사업자등록이 직권말소되면 경우에 따라서 형사처벌을 받을 수도 있다.

넷째, 미등록사업자는 기존의 사업실적이나 사업자등록증의 교부 등을 요구하는 거래에의 참여가 원천적으로 제한되는 등 여러 가지 사업 관련 활동에 제약이 따르게 된다. 예를 들어 금융실명제하에서 법인의 경우 실지명의를 사업자등록증상의 명의로 확인하고 있으며,<sup>396)</sup> 또한 상가건물 임대차보호법은 보증금의 제3자에 대한 대항력의 효력요건으로 사업자등록 신청<sup>397)</sup>을 들고 있다.

---

394) 과세관청이 사업자등록을 거부한 이유가 사업자가 아니라는 것이므로, 원칙적으로 부가가치세 납부의무도 없다고 하여야 하나, 실제 사례에서는 다시 사업자라는 이유로 부가가치세가 부과되는 경우도 발생한다.

395) 다만, 관례는 과세관청이 실제 사업자의 사업자등록을 말소한 경우에는 미등록가산세를 부과할 수 없다고 한다(대법원 1993.12.10. 선고 93누17355 판결).

396) 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률 제2조 제4호.

397) 상가건물 임대차보호법 제3조 제1항. 법은 사업자등록 '신청'이라고만 규정하고 있고, 신청을 하였으나 거부당한 경우에 대한 언급은 없으나, 사업자등록증이 없는 경우 '신청' 사실을 인정받기에 여러 가지 어려움이 있을 것이다.

## 나. '처분'성의 인정

위와 같은 사업자등록 제도의 취지와 특히 미등록 사업자에게 가해지는 여러 가지 불이익을 고려한다면, 사업자등록은 단순한 사실행위임을 넘어, 납세자의 권리의무에 직접적으로 영향을 미치는 과세관청의 법적인 행위로 보는 것이 실질에 더욱 부합하고, '처분'으로 보지 않을 이유가 없다. 재결청은 과거부터 계속하여 이를 불복의 대상으로 인정하여 왔고, 법원을 구속하는 것은 아니지만 가장 대표적인 행정해석인 국세기본법 기본통칙도 사업자등록 관련 과세관청의 행위를 명백하게 불복의 대상으로 규정하고 있는 점을 고려한다면, 굳이 법원만 이를 '처분'이 아니라고 할 것은 아니다.

또한, 과세관청의 자의적 판단에 따라 사업자등록이 거부된 경우, 앞서 살펴본 바와 같이 사업자에게 미치는 영향 등을 고려할 때, 이에 대한 적절하고도 신속한 구제책을 마련하여 줄 현실적 요청도 있으며, 특히 사업자등록과 관련된 문제는 세법상 어느 정도 독립적인 쟁점에 해당하여, 이에 대한 쟁송을 허용하더라도 기존 조세쟁송제도의 구조에 미치는 영향은 크지 않은 점 등을 종합할 때, 결국 사업자등록과 관련된 과세관청의 거부행위는 '처분'으로 보는 것이 타당하다.

한편, 법원도 최근 하급심 판결<sup>398)</sup>에서 사업자등록의 직권말소를 조세소송의 대상인 '처분'으로 인정한 사례가 있는 바, 이후 법원의 입장 변화를 지켜볼 필요가 있는 것으로 보인다.

---

398) 서울고등법원 2010.6.10. 선고 2009누29884 판결. 다만, 이후 법정기간 내 상고 이유서 미제출로 상고기각(대법원 2010.8.23. 선고 2010두14473 판결) 되어, 대법원의 입장이 변경된 것으로 보기는 어렵다.

## 제4절 여론(餘論) - ‘통고처분’의 ‘처분’성

### 1. 통고처분의 개요

‘통고처분’이라 함은 법원에 의하여 자유형 또는 재산형에 처하는 과벌 제도에 갈음하여 행정관청이 법규위반자에게 금전적 제재를 통고하고 이를 이행한 경우에는 당해 위반행위에 대한 소추를 면하게 하는 것을 말한다.<sup>399)</sup>

세무조사 과정에서 조세포탈<sup>400)</sup>이 문제가 되면, 조세범칙조사로 전환되게 된다.<sup>401)</sup> 과세관청은 조세범칙사건을 조사하여 조세범칙행위의 확증을 얻었을 때에는 그 이유를 구체적으로 밝혀서 벌금 등을 납부할 것을 통고하여야 하나,<sup>402)</sup> 정상(情狀)에 따라 징역형에 처할 것으로 판단되는 경우 등에는 즉시 고발하여야 한다.<sup>403)</sup> 범칙행위자가 15일 이내에 통고처분을 이행하지 아니한 경우에도 고발된다.<sup>404)</sup>

통고처분에 의하여 가해지는 벌금 등은 각 범칙자마다 개별적으로 정해지는 것이므로, 통고처분도 각 범칙자별로 하여야 한다.<sup>405)</sup> 실무상 벌

---

399) 헌법재판소 1998.5.28. 선고 96헌바4 전원재판부 결정. 이 결정은 통고처분의 제도적 의의에 대하여 “첫째, 조세포탈법에 대한 효율적·기술적 처리를 도모하고 법원·검찰의 업무 부담을 덜어 주는 점, 둘째, 증거인멸과 재산도피 이전에 신속히 해결할 수 있고 국가세수확보에 이바지하는 점, 셋째, 정식절차는 오히려 비용증가·신용실추·고통장기화로 범죄자에게 불리한 점”을 들고 있다.

400) 조세포탈이란 자신이 영위한 행위나 사실로 이미 성립한 조세채무가 그대로 확정되지 않도록 하는 것을 의미한다(오윤, 앞의 책, 427쪽).

401) 조세범처벌절차법 제7조.

402) 조세범처벌절차법 제15조 제1항. 이를 ‘통고처분’이라고 한다.

403) 조세범처벌절차법 제17조 제1항.

404) 조세범처벌절차법 제17조 제2항.

금 등의 액수는 국세청장 훈령(벌과금상당액 양형규정)에 따라 정한다.

통고처분이 이루어지면 공소시효가 중단되고,<sup>406)</sup> 범칙행위자가 통고처분을 이행한 경우 공소권이 소멸되며,<sup>407)</sup> 확정판결에 준하는 효력이 부여되어 있어 납세자는 이를 다룰 수 없고, 과세관청도 이를 취소할 수 없다.<sup>408)</sup> 이런 점에서 통고처분은 조세행정의 측면이 형사사건의 측면으로 전환되었다는 의미를 가진다.

## 2. 통고처분에 대한 조세쟁송

국세기본법 제55조 제5항 제2호<sup>409)</sup>는 명문으로 통고처분을 조세쟁송의 대상에서 제외되는 것으로 규정하고 있고, 판례<sup>410)</sup> 또한 동일한 입장이다. 헌법재판소는 “통고처분은 상대방의 임의의 승복을 그 발효요건으로 하기 때문에 그 자체만으로는 통고이행을 강제하거나 상대방에게 아무런 권리의무를 형성하지 않으므로 행정심판이나 행정소송의 대상으로서의 처분성을 부여할 수 없고, 통고처분에 대하여 이의가 있으면 통고내용을 이행하지 않음으로써 고발되어 형사재판절차에서 통고처분의 위법·부당함을 얼마든지 다룰 수 있기 때문에 재판받을 권리를 침해한다든가 적법절차의 원칙에 저촉된다고 볼 수 없다.”고 하여 (관세법상) 통고처분에 대한 쟁송을 허용하지 않는 것에 대하여 합헌결정을 하였다.<sup>411)</sup>

---

405) 국세청 예규 : 조일 46600-871(2000.11.3.).

406) 조세범처벌절차법 제16조.

407) 조세범처벌절차법 제15조 제3항.

408) 오윤, 앞의 책, 536쪽.

409) 관세법 제119조 제2항 제2호, 지방세기본법 제117조 제2항 제2호도 같다.

410) 대법원 1976.1.27. 선고 75누40 판결. “관세법 제227조 소정의 통고처분은 이를 받은 자가 그 처분에 대하여 이의가 있는 때에는 이를 이행하지 아니함으로써 관세청장 또는 세관장의 고발에 의하여 법원의 심판도 받을 수 있게 되는 것으로서 위법한 통고처분에 대하여는 행정소송에 의하여 이를 다룰 것이 아니다.”

411) 헌법재판소 1998.5.28. 선고 96헌바4 전원재판부 결정.

### 3. 소결 - 통고처분에 대한 조세쟁송의 허용 필요성

통고처분이 가지는 형사처분적 측면, 통고처분의 이행은 통고를 받은 자의 자유의사에 따른 것이며 통고처분의 이행을 강제할 수는 없는 점과 현행 법령의 내용 등을 종합하면, ‘통고처분’을 조세쟁송의 대상인 ‘처분’으로 볼 수 없음은 명확하다.<sup>412)</sup> 특히, 통고처분 제도를 둘 것인지, 둔다면 통고처분에 대하여 어떤 형식과 절차로 다룰 수 있게 할 것인지는 입법정책의 문제로서 입법자의 재량에 맡겨져 있는바, 통고처분의 제도적 의의와 법적성질, 행정소송과 형사소송과의 관계, 조세범죄의 성향과 그 나라의 형사사법 운용 실정 등을 종합적으로 고려하여 결정하여야 할 입법형성의 자유에 속하는 영역인 점을 고려하면, 더욱 그러하다.<sup>413)</sup>

하지만, 현실적으로 범칙행위자가 ‘통고처분’을 받고 그대로 이행할 경우 주어지는 혜택에 비추어 볼 때, 이에 대한 불만이 있으면 무조건적으로 형사절차로 이행하여 그 속에서 다투라고 하는 것은 불합리한 측면이 있다. 다툼의 내용이 경미하거나 단순히 통고처분 되는 벌과금 상당액 양정에 관하여 객관적인 제3자의 평가를 받아보고 싶은 경우 등에는 더욱 그러하다.

즉, 통고처분을 이행하는 경우 당해 행위에 대한 법적 제재가 신속·간

---

412) 근본적으로 ‘통고처분’에 의한 벌과금 역시 형벌이고, 다만 ‘통고처분’이라는 특례를 둔 것이라는 점을 강조한다면, 이를 조세쟁송의 대상인 ‘처분’으로 보기 어려운 측면이 많다. 그러나 과세관청이 벌과금 상당액을 결정할 권한을 남용하여 ‘통고처분’ 제도를 시혜적 특례처럼 운영하는 것은 방지할 필요가 있다는 점에서 개선의 필요성을 논의하는 것이다.

413) 헌법재판소 1998.5.28. 선고 96헌바4 전원재판부 결정. 또한 위 결정은 “통고처분을 받은 자는 사실상 통고이행을 거부하기를 주저하게 되고 본의 아니게 그 처분에 따를 가능성이 적지 않기 때문에 통고처분은 사실상 강제력을 가지고 있음을 인정하면서도, 통고처분은 법적으로는 어디까지나 임의이행을 원칙으로 하는 이상 심리적 차원에서 임의성이 약하다는 이유를 들어 법적인 의무 내지 강제와 동일시하여 통고처분에 대하여 행정쟁송의 대상으로서의 처분성을 부여할 수는 없다”고 한다.

편하게 종결되어 시간과 비용을 절약하고 심리적 불안감에서 빨리 해방될 수 있으며, 수형인 명부 등에 등재되어 전과자로서 사회활동에 제약을 받는 등 범죄행위로 인한 사후관리 대상에서 제외됨으로써 명예나 업무상 신용이 손상되지 않는다는 커다란 혜택이 주어지게 된다. 반면, 최종적인 벌과금 양정에는 과세관청의 재량이 개입될 밖에 없는데, 이에 대하여는 일부 법령상 제한 외에는 아무런 통제가 이루어지지 않고 있다. 이로 인하여 범죄행위자의 입장에서는 벌과금 상당액이 합리성을 넘은 경우에도 그 혜택을 생각할 때, 울며 겨자 먹기 식으로 이를 받아들일 수밖에 없는 구조인 것이다. 따라서 벌과금 상당액의 적정 여부에 대한 최소한의 검증과정을 마련할 현실적 필요성이 있다.

애당초 ‘통고처분’이 형사절차가 아닌 행정절차에 속하고 ‘통고처분’도 하나의 행정행위에 해당<sup>414)</sup>하는 것이고, 다만 통고처분을 불이행하는 경우에만 형사절차로 옮겨가는 것으로 이해한다면, 최소한 벌과금 상당액의 적정 여부에 대하여는 행정심판단계에서 시정될 수 있는 기회를 부여하는 방향으로 제도개선이 필요하다. 현재의 행정해석으로는 ‘통고처분’에 따라 납부한 벌금상당액은 환급은 허용하지 않고 있는 점<sup>415)</sup> 또한 제도개선의 필요성을 뒷받침한다 할 것이다.

#### 4. 구체적 사례

사례 하나를 들어본다. 5인의 사업자가 공동으로 건물을 신축·분양하는 과정에서 총 10억 원의 매출누락을 하였다. 필요경비 등의 다른 문제는 차치하고 종합소득세와 부가가치세의 과세표준도 10억 원이라고 하자. 이 때 5인의 공동사업자가 납부하여야 할 세금의 과세표준의 합계

414) 서울행정법원 조세실무연구회, 앞의 책, 37쪽.

415) 기획재정부 예규 : 조세정책과-254(2008.12.30.), 국세청 예규 : 조사기획과-765(2011.4.1.5.)

또한 10억 원이라고 함에는 다툼이 없을 것이다. 부가가치세를 가장 간단하게 계산하여야 본다면, 위 5인의 공동사업‘장’에서 납부하여야할 부가가치세는 1억 원(= 10억 원 × 10%)이 될 것이다. 그에 따라 개별 사업자가 실질적으로 부담하여야 할 부가가치세는 1인당 2천만 원(= 1억 원 ÷ 5명)이 될 것이다.

그러면 ‘통고처분’되는 벌과금 상당액은 얼마일까? 포탈세액의 100%를 통고처분 한다고 한다면, 위의 경우 5인의 사업자에게 각각 2천만 원의 벌과금 상당액이 통고처분 되는 것인가? 그렇지 않다. 과세관청은 통고처분의 형사사건적 측면을 중시하여 여기에 형법의 공동정범이론<sup>416)</sup>을 적용한다. 따라서 5인의 공동사업자에게는 부가가치세 포탈과 관련하여 각각 1억 원의 벌과금 상당액이 통고처분 된다. 이에 반하여 종합소득세 포탈과 관련하여서는 각각 2천만 원의 벌과금 상당액이 통고처분 된다.<sup>417)</sup>

이러한 과세관청의 통고처분이 적정한 것인가의 논의는 별론으로 하더라도, 현재는 위와 같은 벌과금 양정방법을 다룰 방법은 없다.<sup>418)</sup> 통고처분을 불이행하여 형사절차 속에서 적절한 ‘벌금’이 부과되기를 기다리는 방법만이 가능할 뿐이다.

---

416) 형법 제20조(공동정범) 2인 이상이 공동으로 죄를 범한 때에는 각자를 그 죄의 정범으로 처벌한다.

417) 국세청은 “부가가치세는 사업자 단위로 과세되므로 부가가치세 포탈세액 전체로 계산하고 소득세는 각인의 소득금액에 대해 과세되므로 각인의 지분별로 계산한다.”고 한다(국세청, ‘9-1-15 공동사업자에 대한 조세범처벌법 등 적용’, 조세범처벌법 및 조세범처벌절차법 해석편람, 2004).

418) 벌과금 상당액의 적정여부에 대한 ‘조세쟁송’이 가능해지면, 위와 같은 양정방법에 대한 간접적 통제가 이루어질 수 있을 것이다.



## 제5장 결론

조세법률관계에서 과세관청의 행위는 주로 세금‘부과’라는 직접적이고 외형적인 형태로 정형적·반복적으로 이루어지므로, 그 행위가 조세쟁송의 대상인 세법에 따른 ‘처분’에 해당하는지는 비교적 분명한 측면도 있다. 그러나 구체적인 사례에서 조세법률관계의 발생과 소멸의 일련의 과정 중에서 어디를, 그리고 어디까지를 하나의 ‘처분’으로 볼 것인지는 명확하지 않다.

그러나 ‘처분’에 해당하면, 조세쟁송의 대상으로 필요적 행정심판 전치주의가 적용되는 등 쟁송방법에 차이가 발생하므로, 쟁송의 시작단계에서 이에 관한 논의는 중요한 의미가 있다. 그에 따라 ‘처분’ 여부의 판단 기준을 생각해보면 다음과 같다.

첫째, 세법에 따른 ‘처분’도 당연히 일반 ‘행정처분’의 개념을 충족하여야 한다. 따라서 ‘처분’에 해당하려면 과세관청의 행위가 ‘납세자의 권리의무에 직접적인 영향’을 미쳐야 한다. 그러나 핵심개념인 ‘납세의무의 확정’과의 엄격한 연결고리는 끊고, 가급적 ‘처분’을 넓게 해석할 필요가 있다. 조세행정에 대한 적법통제를 강화하고, 특히, 복잡한 조세쟁송절차의 통일하기 위해서이다.

둘째, ‘처분’ 범위를 넓힐 때에는 조세쟁송을 제기하려는 납세자의 의사를 고려하여, 납세자가 자신의 권리의무에 침해가 있다고 생각하여 쟁송의 필요성을 느끼는 시점을 ‘처분’으로 보아야 한다.

셋째, ‘처분’ 범위의 무분별한 확대를 제한하기 위하여 과세행정의 자율성 보장 측면을 고려하여야 한다.

이러한 판단 기준을 바탕으로 최근 쟁점이 되었던 실무례와 재결청과

법원이 서로 다른 태도를 보이는 실무례에 대하여 차례대로 살펴본다.

우선, ‘소득금액변동통지’는 사실상 ‘부과처분’에 준하는 조세행정‘처분’이므로 이를 ‘처분’으로 본 2006년의 판례 변경은 타당하다. 그리고 소득금액변동통지를 받은 법인에 대한 이후의 원천징수세액 납세고지는 ‘징수처분’이므로, 이에 대한 다툼에서는 징수처분 고유의 하자만 다룰 수 있도록 하는 것이 타당하다.

판례는 최근 ‘세무조사결정’을 조세행정‘처분’으로 보았는데, 이는 과세처분을 위한 예비적 행위에 불과하여 납세자의 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 것으로 보기 어렵고, ‘처분’으로 인정할 실익도 크지 않은 반면, 적정 과세를 위한 과세관청의 자율성을 훼손하는 측면이 많으므로, ‘처분’성을 부정하여야 한다.

반면, 최근 세법 개정내용이나 납세의무와 관련하여 납세자에게 미치는 종합적인 영향 등을 고려한다면, 과세관청의 ‘이월결손금 결정(경정)’은 판례의 태도와는 달리 이를 ‘처분’으로 보아야 한다.

재결청과 법원이 다른 견해를 보이는 대표적인 예는 ‘국세환급금’의 환급거부‘처분’이다. 판례는 지금까지 이를 ‘처분’이 아닌 것으로 보아 민사소송의 부당이득반환청구의 문제로 해결하였으나, 이는 근본적으로 과세관청과 납세자 사이의 공법상의 문제이고 특히 쟁송방법의 간명화를 위해 환급거부‘처분’으로 보아야 한다. 특히, 결손금 소급공제에 따른 환급세액과 부가가치세 환급세액은, 같은 환급세액이라도 판례가 경우에 따라 다른 견해를 취해 혼란을 불러일으키고 있으므로, 모두 환급거부‘처분’의 문제로 통일할 필요가 있다.

한편, 조세심판례는 재조사 결정에 대한 ‘재조사 결과’를 별도의 ‘처분’으로 보아 이에 대한 불복을 허용하고 있으나, 그 실질은 당초 과세처분에 대한 재심리여서 이론상의 근거가 없는 것으로 보이고, 최근 변경된 판례의 내용을 고려할 때, 이에 대한 재심리는 부정하는 것이 타당한 것

으로 보인다.

반면, ‘사업자등록’과 관련된 과세관청의 행위를 판례는 일관되게 ‘처분’이 아닌 것으로 보고 있으나, 사업자등록이 납세자에게 미치는 영향과 재결청의 일관된 태도를 종합할 때, 이는 ‘처분’으로 보아야 할 것이다.

결국, 과세관청의 행위가 조세쟁송의 대상이 되는 세법에 따른 ‘처분’에 해당하는지는 그 행위 자체의 성질, 효과를 기초로 하여 제도의 목적, 납세자 권리구제의 기능 및 조세쟁송제도 전체의 구조 등을 충분히 고려하여 합목적적으로 판단하여야 하는바, 구체적 사례에서 그 판단이 용이하지는 않지만, 가급적 통일적인 방향으로 ‘처분’ 개념을 정립해 나가는 노력이 필요하겠다.

## 참 고 문 헌

### 1. 단행본

- 고성춘, 국세기본법 사례연구, 도서출판 청보, 2008  
김동희, 행정법 I (제18판), 박영사, 2012  
박균성, 행정법강의(제9판), 박영사, 2012  
박정훈, 행정소송의 구조와 기능, 박영사, 2011  
소순무, 조세소송(개정6판), (주)영화조세통람, 2012  
오 윤, 세법원론(2012년도판), 한국학술정보(주), 2012  
이창희, 세법강의(제10판), 박영사, 2012  
임승순, 조세법(2011년도판), 박영사, 2011  
서울행정법원 조세소송실무연구회, 조세소송실무, 사법발전재단, 2012  
조세소송연구, 사법연수원, 2009

### 2. 논문

- 강석규, '소득금액변동통지의 행정처분성- 대법원 2006.4.20. 선고 2002  
두1878 전원합의체 판결', 판례연구 제18집, 부산판례연구회,  
2007  
강석훈, '소득처분과 소득금액변동통지에 관하여', 조세법연구 12-2(한  
국세법학회 편), 세경사, 2006  
고영구, '감액경정청구 거부처분에 대한 취소소송이 제기된 후 증액경  
정처분이 이루어져 그 증액경정처분에 대하여 취소소송이 제  
기된 경우 감액경정청구 거부처분에 대한 취소소송의 소의 이  
익이 있는지 여부(소극)', 대법원판례해설 : 재판연구관 세미나  
자료, 제58호, 법원도서관, 2005

- 고은경, '조세법상 경정청구제도에 관한 연구', 중앙대학교 박사학위논문, 2008
- 권순익, '공매절차에서 매수대금이 완납된 이후에 그 압류나 공매절차에 하자가 있었음을 이유로 공매처분을 취소할 수 있는지의 여부', 대법원판례해설 통권 제61호, 법원도서관, 2006
- 김동수, '국세심판원의 재조사결정에 따른 감액결정처분이 있는 경우의 불복대상과 그 제소기간에 대하여', 특별법연구 제8권, 박영사, 2006
- 김민훈, '세무조사권에 대한 법적 통제', 공법학연구 제6권 제2호, 2005
- 김범준, '조세심판제도의 실무적 개선방안과 입법론', 조세법연구 15-1 (한국세법학회 편), 세경사, 2009
- 김성만·임규진, '재조사결정에 관한 연구 - 대판 2010.6.25. 선고, 2007두12514 전원합의체 판결을 중심으로', 조세연구 제12권 제1집, 세경사, 2012
- 김영순, '국세환급제도의 합리적 해석과 그 개선방안에 관한 연구', 서울시립대학교 세무전문대학원 세무학 박사학위논문, 2011
- \_\_\_\_\_, '재조사결정의 문제점 및 해결방안 - 조세심판원의 심판결정례를 중심으로', 조세법연구 16-1(한국세법학회 편), 세경사, 2010
- 김영조, '행정조사에 관한 연구', 경희대학교 대학원 박사학위논문, 1998
- \_\_\_\_\_, '세무조사의 법적 한계 및 현행 세무조사제도의 개선방안', 조세연구 제1권, 세경사, 2001
- 김완석, '소득세법상 결손금공제제도의 법리상 문제점', 중앙법학 제4집 제2호, 2002
- 김재광, '소득금액변동통지의 항고소송대상으로서의 처분성에 관하여', 국세월보 457호(2005.3)
- 김창석, '과세처분 무효확인소송에 있어서의 확인의 이익', 재판자료

- 115집, 법원도서관, 2008
- 박성규, '세법에 대한 위헌결정이 내려진 경우 경정청구를 통한 납세자의 권리구제', 조세법실무연구(재판자료 제115집), 법원도서관, 2008
- 박종수, '지방세불복과 조세행정심판전치주의', 세무사 28권 2호(통권 125호) 여름호, 한국세무사회, 2010
- 백제흠, '당초 처분과 증액경정처분의 관계 : 국세기본법 제22조의2 제1항의 해석을 중심으로', 조세실무연구 3, 김·장 법률사무소, 2012
- 소순무, '국세심판결정에 근거하여 처분청이 감액경정결정을 한 경우와 항고소송', 대법원판례해설 제26호, 법원도서관, 1996
- 안경봉, '소득금액변동통지의 처분성에 관한 고찰', 세무사 24권 1호(통권 108호) 봄호, 한국세무사회, 2006
- 오기수, '조선시대 조세와 세전, 세금 용어의 역사적 고찰', 세무학연구 제29권 제2호, 2012
- 오 윤, '한국과 일본의 조세법률주의 비교 연구', 법학논총 제26집 제4호, 한양대학교 법학연구소, 2009
- 오창수, '조세과오납금환급거부처분에 대한 구제방법 : 신고납세방식의 조세에 있어서의 환급청구권을 중심으로', 판례연구 3집, 서울 지방변호사회(1990)
- 윤지현, '조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구', 서울대학교 대학원 법학과 박사학위논문, 2012
- \_\_\_\_\_, '경정거부처분 취소소송의 소송물', 조세법연구 16-3(한국세법학회편), 세경사, 2010
- 이의영, '소득처분에 따른 소득금액변동통지의 법적 성질', 조세법연구 12-2(한국세법학회 편), 세경사, 2006
- 이철송, '법인대표자에 대한 상여처분제도의 타당성', 조세법연구 9-1 (한국세법학회 편), 2003

- 임영호, ‘공법상 소송유형과 소송형식 : 항고소송과 당사자소송을 중심으로’, 행정법연구 통권25호, 행정법이론실무학회, 2009
- 전병목, ‘올바른 납세의식 형성을 위한 정책과제’, 국세행정 포럼 자료, 2012
- 조성훈, ‘재조사결정의 법적 문제점에 대한 소고’, 세무사 제116호, 2008
- 조윤희, ‘재조사결정의 법적 성격 및 그에 따른 제소기간 등의 가산점’, 재판자료 121집(조세법실무연구Ⅱ), 법원도서관, 2010
- 조현수, ‘국세환급거부결정의 법적성질 - 대법원 1989.6.15 선고 88누 6436 전원합의체 판결’, 행정판례연구I (1992년), 한국행정판례연구회
- 최 원, ‘원천징수의무자에 의한 세액 납부가 과세관청의 원천납세의무자에 대한 부과권을 소멸시키는지 여부’, 조세연구 제9권 제1집, 세경사, 2009
- 최형기, ‘과오납금환급청구소송의 성격 : 실질적 당사자소송과 쟁점소송의 구별’, 재판자료 제60집, 법원도서관, 1993

## Abstract

# A Study on the "Disposition" under Tax Laws which is subjected to Tax Disputes

Kwak, Sang-Min

Graduate School of Law

Seoul National University

As far as the tax law is concerned, an act of tax authorities is mainly the imposition of taxes, which is quite direct and explicit. In this regard, whether the tax authorities' act constitutes "disposition" according to the tax law is rather conclusive, compared to general "administrative disposition." However, it is not always easy to determine whether a specific act of tax authorities constitutes "disposition" in each case due to difficulties in forming a consistent theory. This is why an adjudication organization and a court take different stances in some specific cases.

However, in the beginning of dispute over taxation matters, a decision on whether to dispose of a case has a significant meaning. To elaborate, that decision has influence on the overall structure of tax dispute resolution because it determines whether an independent dispute for the case is possible or not and also provides the criteria for the timing and scope of disputes. In particular, once a disposition



is made, the dispute procedure can be changed under the priority system of administrative adjudication.

As a standard to determine whether a corresponding act is a disposition or not, first of all, such act should satisfy the elements of the general "administrative disposition" in order to be deemed as a "disposition." It is because tax disputes have been developed as a specific form of general administrative dispute. The current judicial precedents understand the "administrative disposition" from a broad perspective encompassing the cases where taxpayers' rights and duties are directly influenced. Thus, the "disposition" under tax laws should be also interpreted as broadly as possible to reinforce the control of legality with respect to tax administration. In particular, narrow understandings thus far have complicated tax dispute procedures, which should be simplified. To this end, the scope of "disposition" should be expanded. Furthermore, when the scope is broadened, the intent of taxpayers should be taken into account. The reason is that if a taxpayer thinks that his or her rights and duties are infringed and he or she thinks it is necessary to raise a dispute, the case needs to be viewed as "disposition." However, so as to limit imprudent expansion of the concept of "disposition", the aspects such as guaranteeing the autonomy of tax administration also need to be considered.

As a specific and practical application of this, the recent precedent case where "Notice of the Income Amount Alteration" was determined as a tax administrative "disposition" is appropriate. In this context, the notice of tax payment for the withholding tax amount of a corporation which received notice of the income amount alteration is merely a collection disposition. Thus, a dispute in this respect should

be considered to be only against defects inherent in the collection disposition. In this regard, it is hard to accept a leading tax case where the trial scope was expanded to allow a dispute against the income amount change notice itself with respect to the tax payment notice above.

As regards "Tax Audit Decision", as it is simply a preliminary act for a future imposition disposition, it is difficult to view such act as having a direct influence on the rights and duties of a taxpayer. The practical benefits from deeming the decision as "disposition" are not substantial. Rather, it can significantly undermine the autonomy of the tax authorities for proper taxation. Therefore, despite the recent judicial precedent, the aspect of "disposition" should be negated.

On the other hand, given comprehensive impacts on taxpayers with respect to the recent tax law revision and tax obligations, the position of the leading case not assuming "Deficit Carried Over" as "disposition" should be changed.

The representative case where the adjudication organization and courts show different views is the case of "Refusal of Tax Refund." Precedent cases of courts coherently have not viewed this as a refusal "disposition" and have held that the dispute shall be resolved through a civil case (claim for restitution of unjust enrichment). However, as it is fundamentally the issue between tax authorities and taxpayers, which should be seen from the perspective of public laws, the case is hard to be deemed subject to civil action. Especially, to simplify dispute procedure, this case should be considered as "disposition."

On the other hand, the leading tax cases also allow objection to "The Results of Re-audit." However, such decision does not have

theoretical ground because in substance the objection results in reopening of the proceedings on the initial taxation "disposition." In addition, considering recent theories on judicial precedents, it is reasonable not to allow the trial on this.

With respect to the acts of the tax authorities related to "Business Registration", precedent cases consistently view them not to be "disposition." However, considering the influences of business registration on taxpayers and the coherent attitudes of the ruling authorities, such acts are highly necessary to be regarded as "disposition."

In conclusion, in order to determine whether an act of the tax authorities should be deemed "disposition" under tax laws which is subjected to tax disputes, the following should be substantially taken into account, to make a decision in a way to serve the intended purpose : ( i ) the nature of the act itself, ( ii ) the purpose of a relevant system based on its effect, ( iii ) the function of protecting taxpayers' rights ; and ( iv ) the overall structure of the tax dispute system, etc. Thus, it is necessary to make an effort to expand the scope of "disposition" as much as possible to protect rights further and at the same time to set the scope of "disposition" in a way to minimize confusions related to the tax dispute system.

**keywords : disposition, notice of the income amount alteration,  
deficit carried over, tax audit decision, tax refund,  
business registration**

***Student ID : 2004-21866***