



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](#)

법학 석사학위논문

과세처분 취소소송에 쟁점주의를  
도입하는 방안에 관한 연구

2018년 2월

서울대학교 대학원

법학과 세법전공

이 준 일



# 과세처분 취소소송에 쟁점주의를 도입하는 방안에 관한 연구

지도교수 윤 지 현

이 논문을 법학 석사학위논문으로 제출함

2018년 2월

서울대학교 대학원

법학과 세법전공

이 준 일

이준일의 석사학위논문을 인준함

2018년 2월

위 원 장 \_\_\_\_\_ (인)

부위원장 \_\_\_\_\_ (인)

위 원 \_\_\_\_\_ (인)

## 국문초록

과세처분 취소소송의 소송물과 관련하여 총액주의와 쟁점주의의 대립이 있고, 우리나라의 통설과 판례는 소송물 이론에 관한 일반론 차원에서는 총액주의를 취하고 있다고 일반적으로 설명된다. 그런데 현재의 판례의 태도를 엄밀히 살펴보면, 판례가 모든 쟁점에 있어서 총액주의의 논리를 엄격히 관철한다고 보기 어려울 뿐만 아니라 심지어 몇몇 쟁점에 있어서는 쟁점주의를 취하는 것이 아닌가 하는 생각을 하게 된다. 현재의 판례가 과세처분 취소소송에 있어서 총액주의를 취한다고 하면서도 총액주의에 부합하지 않는 결론을 내리는 것은 구체적 타당성을 도모하기 위함으로 보이는데, 판례의 이러한 태도는 과세처분 취소소송을 매우 복잡하게 만들고, 그 예측 가능성을 저해하며, 납세자를 과세관청에 비해 불리한 지위에 놓이게 한다.

총액주의가 통설·판례의 자리를 차지하게 된 과정을 연구해보면, 과세처분 취소소송의 구조적 복잡성을 발생시켜 예측 가능성을 저해하는 총액주의를 굳이 유지할 정당성이 없음을 알게 된다. 총액주의와 쟁점주의에 관한 초창기 학설을 살펴보면, 당시 학계에서는 총액주의·쟁점주의에 대한 논의가 많지 않았을 뿐만 아니라, 총액주의의 논리를 엄격히 관철할 경우에 발생할 구체적 타당성 결여에 대해 명확하게 인식하지 못했던 것으로 보인다. 그리고 총액주의에 관한 초창기 판례를 살펴보면, 판례는 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리 범위에 관하여서만 총액주의를 취한다고 명시적으로 판시하였음을 확인할 수 있다. 그런데 그 이후의 판결들은 대법원이 총액주의를 명시적으로 취했다는 전제 아래에서 총액주의의 논리를 관철시켜 나갔던 것으로 추측된다. 그러나 총액주의의 논리를 엄격히 관철시킬 경우 도무지 납득할 수 없는 결론이 내려지게 되는 일부 사안에 대해서는 대법원도 총액주의의 논리를 포기하고 구체적 타당성을 도모할 수밖에 없었던 것이다.

총액주의를 폐기하고 그 대척점에 있는 쟁점주의를 도입할 경우에 발생할 수 있는 문제로는 ①판결 상호간의 모순·저촉 문제, ②분쟁의 일회적 해결의 곤란 문제, ③쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제가 거론된다. 그런데 쟁점주의는 처분사유 별로 별개의 소송물이 구성된다고 보기 때문에 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 여지가 없다. 그리고 분쟁의 일회적 해결이 곤란하다는 점은, 분쟁 해결의 일회성이라는 가치 역시 ‘적정’, ‘공평’ 등 다른 소송이념에 의해 제한될 수 있는 것이고, 또 분쟁의 일회적 해결의 곤란은 현재 대법원이 운용하는 과세처분 취소소송에 의하더라도 마찬가지로 발생하게 된다. 다만 쟁점주의는 본질적으로 ‘세액 계산의 불가분성’ 과 부합하지 않는다는 문제를 지니고 있고, 이 문제점이 극복되지 않는 이상 쟁점주의의 도입은 불가능할 것이다. 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제는 역설적이게도 쟁점주의를 전면적으로 도입함으로써 극복할 수 있다. 쟁점주의를 전면적으로 도입하면 처분사유가 과세처분 취소소송의 소송물이 된다. 처분사유를 기준으로 하여 과세처분의 취소 범위를 특정하고 취소되는 세액의 구체적인 산출은 판결 확정 이후에 과세관청으로 하여금 판결의 취지를 고려하여 하게 한다면 이 문제는 간단하게 해결된다. 특히 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제는 증액경정처분이 있는 경우에도 나타난다. 왜냐하면 당초처분이 전부 또는 일부 취소되면 증액경정처분의 기초가 무너지게 되어 증액경정처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액이 정당한 세액이 아니게 될 수 있기 때문이다. 그런데 이 문제 역시 세액을 과세처분 취소소송의 심판 대상에서 제외하고 처분사유를 직접적 심판 대상으로 삼으면 간단하게 해결된다. 즉, 증액경정처분 취소소송을 심리하는 법원은 증액경정처분의 처분사유만을 기준으로 해서 처분의 취소 여부를 판단하면 되는 것이다. 그리고 구체적인 세액 산출은 과세관청이 당초처분 취소소송의 결과를 고려해서 하면 충분하다. 즉, 법원은 증액경정처분의 처분사유가 적법한 이상 그에 의하여 확정된 세액이 정당한 세액이 아닐 수 있더라도 청구기각판결을 선고하는 것이다. 다만 판결 이유에 “과세

관청은 당초처분 취소소송의 결과를 고려하여 정당한 세액을 산출한 후, 그 세액이 기존에 부과·징수하였던 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 환급하여야 한다.” 라는 취지를 적시함으로써 분쟁을 미연에 방지해야 할 것이다.

과세처분을 전부 또는 일부 취소하는 판결이 확정된 경우, 과세관청은 판결의 취지를 고려하여 정당한 세액을 산출한 후 그 세액과 기존에 부과·징수하였던 세액과의 차액을 환급해야 한다. 만일 과세처분을 전부 또는 일부 취소하는 판결이 확정되었음에도 과세관청이 취소된 세액을 환급하지 않거나 판결에 의하여 취소된 세액보다 적은 세액을 환급한 경우, 납세자는 민사소송(부당이득반환청구소송) 또는 당사자소송을 제기하여 그 환급을 구하면 될 것이다.

결국 쟁점주의의 전면적 도입을 통해서 현재 과세처분 취소소송이 지니는 ‘구조적 복잡성’ 이 어느 정도 시정될 수 있을 것으로 보인다. 나아가 쟁점주의를 전면적으로 도입하면, 판결에 의하여 취소되는 세액을 계산하는 임무가 과세관청에 부여되게 된다. 이는 과세관청이 세액 계산에 있어서는 법원보다 더 전문적이라는 점을 고려한다면 기관 간의 적절한 권한 배분으로 볼 수 있고, 더 나아가 법원이 과세관청의 과세 권한을 존중하는 것으로도 볼 수 있다. 쟁점주의의 도입을 통해서 보다 바람직한 과세처분 취소소송의 구조가 형성되는 것이다.

**주요어** : 과세처분 취소소송, 소송물, 총액주의, 쟁점주의

**학 번** : 2015-21446

# 목 차

제 1 장 서론 .....	1
제 1 절 연구의 목적 .....	1
제 2 절 연구의 범위 .....	3
제 3 절 논의의 순서 .....	6
제 4 절 연구의 방법 및 한계 .....	8
1. 연구의 방법 .....	8
2. 연구의 한계 .....	8
제 2 장 과세처분 취소소송의 소송물에 관한 논의 .....	9
제 1 절 소송물 논의의 필요성 .....	9
제 2 절 과세처분 취소소송의 소송물 .....	10
1. 과세처분 취소소송의 특수성 .....	10
2. 과세처분 취소소송의 본질론 .....	11
가. 행정소송의 본질론 .....	11
나. 과세처분 취소소송의 본질론 .....	11
1) 권리구제설 .....	12
2) 위법시정설 .....	12
3. 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리 범위 .....	12
가. 총액주의 .....	12
나. 쟁점주의 .....	14
다. 통설 및 판례의 입장 .....	15
제 3 절 과세처분 취소소송의 소송물 논의로부터 파생되는 쟁점들 .....	15
1. 당초처분과 경정처분의 법률관계 .....	15
2. 처분사유 추가변경의 허부 .....	17
3. 절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부 .....	18
4. 취소 확정판결 이후 재처분의 가부 .....	20
제 4 절 기타 총액주의에 부합하지 않는 판결들 .....	21
1. 흡수설의 예외 .....	21



가. 감액수정신고, 감액경정청구 및 그에 대한 거부처분이 증액경정처분에 흡수되지 않는다는 판결 .....	21
나. 당초처분에 대한 취소소송에서 청구기각 판결이 확정된 이후 재처분(증액경정처분)이 이루어진 경우 재처분(증액경정처분)의 효력이 추가된 세액 부분에만 미친다는 판결 .....	24
2. 처분사유에 단순한 공격방어방법 이상의 의미를 부여한 판결 .....	26
제 5 절 소결 .....	27

### 제 3 장 총액주의가 우리나라의 통설·판례로 자리 잡게 된 배경 .....

28

#### 제1절 논의의 필요성 .....

29

#### 제2절 학계에서의 총액주의·쟁점주의에 대한 논의 .....

30

##### 1. 학계에서 총액주의·쟁점주의에 대한 논의가 시작된 시점 및 그 내용 .....

30

###### 가. 조세소송의 소송물 내지 심리의 대상 .....

31

###### 나. 납세자가 과세처분 중 일부에 대해 불복한 경우 세액 전체를 통산하여 심판할 수 있는지 여부 .....

35

###### 다. 당초처분과 경정처분의 법률관계 .....

37

###### 라. 처분사유 추가변경 가부 .....

42

###### 마. 절차적 위법의 독자적 취소 사유 여부 .....

44

###### 바. 과세관청이 과세처분 취소 판결 확정 이후에 재처분을 할 수 있는지 여부 .....

45

##### 2. 1990년대 학계에서의 논의 .....

46

##### 3. 2000년대 이후 학계에서의 논의 .....

48

###### 가. 국세기본법 제22조의2 신설 및 당초처분과 증액경정처분의 법률관계에 대한 논의 .....

48

###### 1) 국세기본법 제22조의2를 신설한 취지 .....

49

###### 2) 당초처분과 증액경정처분의 법률관계에 관한 학계의 논의 .....

49

###### 나. 처분사유 추가변경 .....

52

###### 다. 과세관청이 과세처분 취소 판결 확정 이후에 재처분을 할 수

있는지 여부 .....	53
4. 총액주의와 쟁점주의에 관한 학계의 논의에 대한 평가 ...	53
가. 학계에서의 논의의 부족 .....	54
나. 일본 논의의 무비판적 채용 .....	55
1) 일본의 총액주의·쟁점주의에 관한 논의의 소개 .....	55
2) 일본의 논의와 우리나라의 논의의 비교·분석 .....	57
3) 소결 .....	58
다. 쟁점주의에 대한 고민의 결여 .....	59
제3절 법원에서의 총액주의·쟁점주의에 대한 논의 .....	60
1. 조세소송의 소송물 내지 심리의 대상 .....	60
가. 대법원 판결 .....	60
나. 대법원 판결에 대한 분석 .....	61
1) 심판의 대상과 소송물의 혼용 .....	61
2) 총액주의의 채택 .....	62
3) 총액의 의미 .....	63
2. 납세자가 일부만 불복한 경우, 세액 전체를 통산하여 심판할 수 있는지 여부 .....	63
3. 당초처분과 경정처분의 법률관계 .....	64
가. 논의의 대상 .....	64
나. 국세기본법 제22조의2 신설 이전의 판례 .....	64
1) 감액경정처분 .....	65
가) 대법원 판결 .....	65
나) 대법원 판결에 대한 분석 .....	65
2) 증액경정처분 .....	66
가) 대법원 판결 .....	66
나) 대법원 판결에 대한 분석 .....	69
3) 감액경정처분과 증액경정처분이 결합된 경우 .....	70
가) 감액경정처분 이후 증액경정처분이 있는 경우 .....	70
나) 증액경정처분 이후 감액경정처분이 있는 경우 .....	70
4. 처분사유 추가·변경의 허부 .....	72
가. 대법원 판결 .....	72
나. 대법원 판결에 대한 분석 .....	73

1) 처분사유 추가변경의 허용 .....	73
2) 처분사유 추가변경의 한계로 작용하는 ‘처분의 동일성’ .....	73
3) ‘처분사유 추가변경의 시한’ 과 ‘과세처분의 위법성 판단 기준시’ 의 관계 .....	77
5. 절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부 .....	78
가. 대법원 판결 .....	78
나. 대법원 판결에 대한 분석 .....	79
6. 과세처분을 취소하는 판결이 확정된 후의 재처분 가부 ...	80
가. 대법원 판결 .....	80
1) 절차적 위법의 경우 .....	80
2) 실체적 위법의 경우 .....	80
나. 대법원 판결에 대한 분석 .....	81
7. 위 6가지 쟁점에 관한 대법원 판결의 종합적 분석 .....	82
제 4 장 쟁점주의의 구체적 도입 방안 .....	84
제 1 절 논의의 진행 방향 .....	84
제 2 절 쟁점주의 및 병존설에 대한 비판의 검증 .....	86
1. 판결 상호간의 모순·저촉 발생 우려 .....	86
2. 분쟁의 일회적 해결의 곤란 .....	88
3. 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ .....	90
가. 세액 계산의 불가분성 .....	90
나. 쟁점주의 및 병존설이 ‘세액 계산의 불가분성’ 에 부합하는 지 여부 .....	90
4. 소결 .....	91
제 3 절 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 극복 하는 방안 .....	92
1. 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차 에서 판단 받게 하는 방안 .....	92
가. 소 변경 내지 소송의 병합의 가부 .....	93
나. 증액경정처분 취소소송과 관련하여 전심절차나 제소기간의 예 외를 인정할 수 있는지 여부 .....	96

2. 과세처분 취소소송의 주문 기재 방식을 변경하여 처분사유로 취소 범위를 특정하고, 과세관청으로 하여금 구체적인 세액을 계산하여 환급하게 하는 방안 .....	96
가. 현재 과세처분 취소소송의 주문 기재 방식 .....	97
나. 현재의 주문 기재 방식과 ‘세액 계산의 불가분성’ ..	98
다. 새로운 주문 기재 방식 .....	99
1) 일부 취소 판결의 경우 .....	100
2) 전부 취소 판결의 경우 .....	100
3) 처분사유로 취소 범위를 특정하는 방식이 주문의 명확성을 불비했는지 여부 .....	101
라. 과세관청의 세액 계산 및 환급 조치 .....	102
3. 두 가지 방안에 대한 평가 .....	103
가. 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하는 방안에 대한 평가 .....	103
1) ‘세액 계산의 불가분성’ 을 극복할 수 있는지 여부	104
2) ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’ 을 시정할 수 있는지 여부 .....	104
3) 쟁점주의의 기본 정신에 부합하는지 여부 .....	105
4) 쟁점주의와 논리적으로 일관되는지 여부 .....	105
5) 소결 .....	105
나. 일부 취소 판결에서 취소 범위를 처분사유로 특정한 후 과세관청으로 하여금 그 판결에 의하여 취소된 세액을 계산하여 환급하게 하는 방안에 대한 평가 .....	106
1) ‘세액 계산의 불가분성’ 을 극복할 수 있는지 여부 .....	106
2) ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’ 을 시정할 수 있는지 여부 .....	106
3) 쟁점주의의 기본 정신에 부합하는지 여부 .....	106
4) 쟁점주의와 논리적으로 일관되는지 여부 .....	107
5) 소결 .....	107
4. 결론 .....	108
제4절 과세처분 취소소송의 흐름에 따라 살펴본 쟁점주의의 도입 방안	

.....	110
1. 과세처분 단계 .....	110
2. 경정처분이 없는 경우 .....	115
가. 소 제기 전 단계 .....	115
나. 소 제기 단계 .....	117
1) 처분사유 별로 소송요건을 구비해야 하는지 여부 .....	117
2) 청구취지 작성 방법 .....	118
다. 법원의 심리 단계 .....	119
라. 법원의 판단 단계 .....	119
마. 판결 확정 이후의 단계 .....	120
3. 경정처분이 있는 경우 .....	121
가. 감액경정처분이 있는 경우 .....	121
1) 당초처분과 감액경정처분의 법률관계 .....	121
2) 감액경정처분에 대한 납세자의 불복 가부 및 그 방법 .....	122
가) 과세관청의 직권에 의한 경우 .....	122
나) 납세자의 감액경정청구에 의한 경우 .....	122
나. 증액경정처분이 있는 경우 .....	123
1) 소 제기 전 단계 .....	123
2) 소 제기 단계 .....	125
3) 법원의 심리 단계 .....	126
4) 법원의 판단 단계 .....	127
가) 증액경정처분과 ‘세액 계산의 불가분성’ .....	127
나) 증액경정처분 취소소송에서 그 취소 범위 .....	128
(1) 증액경정처분 취소소송의 취소 범위 .....	128
(가) 증액경정처분의 처분사유가 적법한 경우 .....	129
(나) 증액경정처분의 처분사유가 일부만 위법한 경우 .....	130
(i) 당초처분 취소소송의 소송 결과가 청구기각인 경 우 .....	130
(ii) 당초처분 취소소송의 소송 결과가 전부 취소 또는 일부 취소인 경우 .....	131

(다) 증액경정처분의 처분사유가 전부 위법한 경우 .....	131
(2) 증액재경정처분 취소소송에서 취소 범위 .....	131
(3) 소결 .....	132
5) 판결 확정 이후의 단계 .....	133
4. 판결 취지에 따른 과세관청의 세액 계산 및 환급 조치 ...	133
가. 과세관청의 세액 계산 및 환급조치가 필요한 경우 .....	134
1) 당초처분 취소소송의 경우 .....	134
2) 증액경정처분 취소소송의 경우 .....	134
3) 증액재경정처분 취소소송의 경우 .....	135
나. 과세관청이 판결의 취지에 따르지 않고 세액의 환급을 거부하 거나 판결에 의하여 취소된 세액보다 적은 금액을 환급한 경 우 납세자의 구제 방안 .....	135
제5절 실제 판례 사안을 통해 살펴 본 쟁점주의의 도입 가능성 .....	136
1. 증액경정처분, 증액재경정처분이 결합된 경우 (대법원 2006. 4. 14. 선고 2005두10170 판결) .....	137
가. 사실관계 .....	137
나. 쟁점주의에 따른 결론 .....	139
1) 과세단위별 증액경정처분, 증액재경정처분 .....	139
2) 증액경정처분 취소소송 .....	139
가) 증액경정처분 취소소송의 선행 .....	139
나) 증액경정처분 취소소송의 소송물 .....	140
다) 증액경정처분 취소소송의 심리 및 판단 .....	140
라) 과세관청의 후속조치 .....	142
3) 증액재경정처분 취소소송 .....	142
가) 별개로 진행되는 증액재경정처분 취소소송 .....	142
나) 증액재경정처분 취소소송의 심리 및 판단 .....	142
(1) 증액재경정처분 취소소송에서 증액경정처분의 위법사유 를 증액재경정처분의 위법사유로 주장할 수 있는지 여 부 .....	142
(2) 법원의 판단 .....	143

4) 과세관청의 후속조치 .....	143
2. 증액경정처분, 감액경정처분이 결합된 경우 (대법원 2013. 10. 31. 선고 2010두4599 판결) .....	144
가. 사실관계 .....	144
나. 쟁점주의에 따른 결론 .....	145
1) 감액경정처분이 있는 경우의 취급 .....	145
2) 증액경정처분과 증액재경정처분 중 무엇이 감액된 것인지 여부 .....	145
3) 증액재경정처분 취소소송의 제기 .....	146
4) 증액재경정처분 취소소송의 심리 및 판단 .....	146
5) 과세관청의 후속조치 .....	147
제6절 새로운 주문 기재 방식에 의할 경우 발생할 수 있는 문제점 및 그 극복 방안 .....	147
1. 취소판결의 형성력과의 부조화 문제 .....	148
2. 압류 등 채납처분의 효력 .....	149
3. 과세관청이 판결의 취지에 반하여 취소된 세액의 환급을 거부하거나 그보다 적은 금액을 환급한 경우 납세자의 구제 방안 .....	150
4. 총평 .....	151
가. 쟁점주의 도입의 가능성 .....	151
나. 현 과세처분 취소소송의 운용 체계를 유지하는 방안 내지 총액주의를 일관하는 방안과의 비교 .....	152
제5장 결론 .....	155
참고문헌 .....	158
Abstract .....	163

# 제1장 서론

## 제1절 연구의 목적

과세처분 취소소송의 소송물을 어떻게 볼 것인지에 대하여, 제도적으로는 과세처분에 의하여 확정된 세액이 조세실체법에 의하여 객관적으로 존재하는 세액을 초과하는지 여부가 소송물이라는 총액주의와 과세관청의 처분사유(또는 처분사유와 관계되는 세액의 적부)가 소송물이라는 쟁점주의가 대립한다.<sup>1)</sup> 그리고 우리나라의 통설과 판례는, 소송물 이론에 관한 일반론 차원에서는, 총액주의를 취하고 있다고 일반적으로 설명되고 있다.<sup>2)</sup> 그런데 통설·판례의 입장인 총액주의로부터 “하나의 과세대상에 관한 과세처분은 하나이어야 한다.”라는 명제가 도출된다.<sup>3)</sup> 총액주의의 논리 및 위 명제를 일관하다보면, ①하나의 과세단위에 관한 판결이 확정된 이후에는 동일한 과세단위 내의 탈루소득에 대하여도 일체의 재처분을 할 수 없게 되고, ②중액경정처분이 있게 되면, 당초처분이

---

1) 사법연수원, 『조세법총론Ⅱ』, 사법연수원 출판부, 2013, 63쪽 내지 64쪽 참조; 이태로·한만수, 『조세법강의(신정11판)』, 박영사, 2015, 1225쪽 내지 1226쪽 참조.

2) 소순무·윤지현, 『조세소송(개정8판)』, 영화조세통람, 2016, 417쪽 내지 418쪽 참조; 이창희, 『세법강의(제14판)』, 박영사, 2016, 227쪽 참조; 이태로·한만수, 전거서, 1226쪽 내지 1227쪽 참조; 임승순, 『조세법(2015년도판)』, 박영사, 2015, 312쪽 참조.

3) 김창석, 「과세처분에 있어서 당초처분과 경정처분의 관계」, 『사법논집』 제38집, 법원도서관, 2004, 180쪽; 고종주, 「조세소송의 소송물과 심판의 범위 -위법성 이원론에 의한 신소송물이론의 구성과 적용-」, 『특별법연구』 제5권, 특별소송실무연구회, 1997, 249쪽; 이창희, 전거서, 229쪽 참조(이창희 교수는, “총액주의는 ‘하나의 과세처분은 하나의 과세단위에 상응하는 것’이라는 식으로 과세처분의 개념을 조작하게 된다.”라고 서술하고 있다).



총액경정처분에 흡수되므로 당초처분에 기초한 체납처분 등 후속조치의 효력까지 상실되며, ③과세처분에 의하여 결정된 세액의 총액이 정당한 세액 범위 내에 있는 이상 절차적 위법이 있더라도 과세처분의 적법성이 유지되는 등의 구체적 타당성을 결여한 결론들이 도출되게 된다.<sup>4)</sup> 대법원은 총액주의의 논리를 일관할 때 발생하는 구체적 타당성 결여 문제를 해결하기 위해 ①하나의 과세단위에 관한 판결이 확정된 이후에도 위법사유를 보완한 재처분이 가능하다고 하면서 재처분을 폭넓게 인정하고 있고, ②과세처분이 법률요건적 의미를 가지는 절차규정을 위반한 경우에는 독자적인 취소사유가 된다고 하며, ③총액경정처분이 있더라도 당초처분이 총액경정처분에 흡수되지 않는 경우를 인정하는 등으로 일정 부분에서는 총액주의를 포기하기도 한다.<sup>5)</sup> 즉, 대법원은 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리의 대상에 대해서는 총액주의를 취한다는 취지로 판시하면서도, 개별적 사안에 있어서는 구체적 타당성을 도모하기 위해 총액주의에 부합하지 않는 결론을 내리고 있는 것이다. 이러한 현상을 본 논문에서는 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이라고 부르고자 한다. 본 논문에서는 이러한 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이 예측가능성의 측면에서 용인될 수 있는 수준을 넘어선 것으로 평가하고, 이를 시정하기 위한 방법으로 쟁점주의의 도입을 제안하며, 그 구체적 도입 방안에 대해 연구하고자 한다. 이러한 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이 용인될 수 있는지를 판단하기 위한 지표 중 하나로 총액주의가 통설 및 판례의 지위를 차지하게 된 과정에 대해서 살펴보고자 한다. 다음으로 쟁점주의를 구체적으로 도입하는 것이 현실적으로 가능한 것인지, 즉 쟁점주의 도입에 따라 더 큰 문제가 발생하는 것은 아닌지에 대해 살펴보고자 한다. 현재 학계에서는 쟁점주의에 대해 ‘세액

4) 총액주의의 논리를 관철할 경우에 도출되는 구체적 타당성을 결여한 결론들에 대해서는 제2장 제3절과 제3장 제3절에서 상술하도록 한다.

5) 대법원이 총액주의의 논리를 관철할 경우에 발생하는 구체적 타당성을 결여하기 위해 총액주의에 부합하지 않는 법리를 긍정한 경우에 대해서는 제2장 제3절과 제3장 제3절에서 상술하도록 한다.

계산의 불가분성' 6)에 부합하지 않고7), 판결 상호간 모순·저촉의 우려가 있으며8), 분쟁의 일회적 해결이 어려워진다9)는 등의 이유로 비판하는 견해가 대부분이다. 따라서 쟁점주의를 구체적으로 도입하였을 때 이러한 문제를 극복할 수 있는지가 본 논문의 주된 논의 대상이라고 할 것이다. 만일 쟁점주의를 도입하였을 경우에 발생할 것으로 예상되는 문제가 현재의 '과세처분 취소소송의 구조적 복잡성'이라는 문제보다 더 심각하다면 '과세처분 취소소송의 구조적 복잡성'이라는 현상은 어쩔 수 없는 것으로 받아들일 수밖에 없는 것이 되고 만다. 반면 쟁점주의를 도입할 경우에 발생할 것으로 예상되는 문제들이 해결 가능한 것이라면 총액주의 및 그 예외 인정이라는 현재의 통설 및 판례의 입장을 폐기하고 쟁점주의로의 전환을 깊이 있게 논의해보아야 할 것이다.

## 제2절 연구의 범위

- 
- 6) 하나의 과세단위 내에서 세액은 불가분적이라는 개념을 말한다. 이러한 세액 계산의 불가분성은 기간과세 세목, 누진세와 관련하여 주로 문제된다.
  - 7) 대표적으로 김의석, 「민사소송법적 관점에서 본 '조세소송 계속 중 과세처분사유'의 변경'과 '판결 후 과세처분」, 『조세법연구』 제20-2호, 한국세법학회, 2014, 140쪽 내지 143쪽 참조; 김창석, 전개논문, 187쪽 내지 189쪽 참조(김창석 판사는 '세액의 불가분성'을 증액경정처분시에 전체세액에 대한 과세처분이 있었다고 간주하는 근거로 설명한다).
  - 8) 김의석, 전개논문, 141쪽 참조(김의석 교수는 위 논문에서 “쟁점주의 및 병존설에 따라서만 심리할 경우 단지 심리의 복잡화나 저촉의 문제에 그치는 것이 아니라 …”라고 서술하여 쟁점주의 및 병존설에 의하면 심리의 저촉 문제가 발생할 수 있다고 설명하고 있고, 여기서 말하는 심리의 저촉은 곧 판결 상호간의 모순·저촉을 의미한다고 할 것이다).
  - 9) 강인애, 「경정처분의 법률관계(하)」, 『계간세무사』, 1986년 봄호, 한국세무사회, 14쪽 참조; 윤승영, 『세무소송법』, 도서출판 녹원, 1983, 256쪽 참조; 이태로, 『(판례체계)조세법』, 고려원, 1985, 864쪽 참조(강인애 변호사는 위 논문에서 “쟁점주의는 조세분쟁의 일회적 해석은 기대할 수 없으나 …”라고 기재하고 있는데, 여기서의 '일회적 해석'은 '일회적 해결'의 오기인 것으로 보인다. 윤승영 판사는 위 책에서 “쟁점주의에서는 … 조세법률관계의 분쟁이 조기안정되기 어렵게 된다.”라고 설명한다.).

본 연구에 앞서서, 현재 법원이 취하고 있는 과세처분 취소소송의 구조는 총액주의의 논리가 일관되지 않을 뿐만 아니라 ‘쟁점주의적’으로 운용되고 있고, 그 결과 과세처분 취소소송의 구조가 지나치게 난해하며 예측 가능성을 저해한다고 분석하면서 그 대안으로 쟁점주의의 도입을 주장하는 연구가 이미 있었다.<sup>10)</sup> 본 연구는 위 논문에서 지적하는 현재 과세처분 취소소송의 문제점에 대해서 기본적으로 동의하면서, 위 논문에서 대안으로 주장하는 쟁점주의의 도입이 현실적으로 가능한 것인지에 대해 본격적으로 논증하고자 한다. 특히 쟁점주의를 실제로 도입할 경우 과세처분 취소소송이 구체적으로 어떻게 운용될 것인지에 대해 실제 판례 사안을 가지고 논의해봄으로써 쟁점주의의 도입이 현실적으로 가능한 것인지 검증하고자 한다.

과세처분 취소소송에 쟁점주의를 도입할 경우 과세처분 취소소송이 구체적으로 어떻게 운용될 것이냐가 문제된다. 이를 위해 본 논문에서는 과세처분 취소소송을 과세처분 단계에서부터 판결 확정 이후 단계까지 시간의 흐름에 따라 나눈 후, 각 단계에서 쟁점주의를 도입할 경우 어떠한 결론이 도출되는지 살펴보고자 한다. 주로 그 논의의 대상은, 총액주의와 쟁점주의 중 어떤 입장을 취하는지에 따라 그 결론이 달라지는 쟁점들(①과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리 범위 문제, ②세액의 통산 가부 문제, ③당초처분과 경정처분의 법률관계, ④처분사유 추가변경의 허부 문제, ⑤절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부 문제, ⑥과세처분을 취소하는 취지의 판결 확정 이후의 재처분 가부 문제)이 될 것이다. 위 여섯 가지 쟁점 이외에도 총액주의와 쟁점주의에 따라 결론이 달라지는 쟁점이 있을 수 있으나, 그 부분은 아직까지 학계나 실무에서 논의되지 않은 것으로서 본 논문의 논의 대상에서 배제하고자 한다. 현재 세법 학계에서는, 쟁점주의에 대해 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합

---

10) 윤지현, 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 서울대학교 대학원 법학박사학위논문, 2012.

하지 않고, 판결 상호간에 모순·저촉이 발생할 우려가 있으며, 분쟁의 일회적 해결이 어렵다는 정도의 비판만 존재할 뿐<sup>11)</sup>, 쟁점주의를 구체적으로 도입할 경우에 발생할 수 있는 문제에 대해 언급하는 문헌은 없는 것으로 보인다. 따라서 본 연구에서도 쟁점주의의 구체적 도입 방안 및 그 문제점 극복 방안을 논함에 있어서, 판결 상호간의 모순·저촉 문제, 분쟁의 일회적 해결 곤란 문제와 ‘세액 계산의 불가분성’ 과의 부조화 문제를 극복하는 방안에 관하여 주로 논하고자 한다.

다음으로, 본 연구는 가급적 현행법의 테두리 안에서 쟁점주의를 도입하는 방법에 대해 논의하고자 한다. 따라서 쟁점주의의 도입에 따라 발생할 것으로 예상되는 문제점을 해결함에 있어서도 가급적 현행법의 테두리 내에서 해결책을 제시하는 것을 최우선으로 하고, 그것이 불가능한 경우에만 입법론을 제시하고자 한다. 그리고 입법론적 해결책 역시 현행 과세처분 취소소송의 기본 구조-과세처분 취소소송을 행정소송으로 운용하는 것-를 유지하는 범위 내에서 제시하고자 한다. 즉, 세금에 관한 분쟁을 민사소송 내지 당사자소송으로 해결하는 등의 입법론적 해결 방안은 본 논문의 연구 대상에서 제외한다.

마지막으로 비교법적으로 보았을 때, 쟁점주의를 도입한 국가가 있는 지도 쟁점주의의 도입 방안을 연구함에 있어서 큰 도움이 될 것이다. 그런데 일본, 독일, 프랑스, 미국의 경우를 살펴보면, 전면적으로 쟁점주의를 취하고 있는 나라는 없는 것으로 보인다.<sup>12)</sup> 따라서 본 논문에서는 그

11) 강인애, 전계논문, 14쪽 참조; 김의석, 전계논문, 140쪽 내지 143쪽 참조; 김창석, 전계논문, 187쪽 내지 189쪽 참조; 윤승영, 전계서, 256쪽 참조; 이태로, 전계서, 864쪽 참조(자세한 내용은 각주7) 내지 각주9) 참조).

12) 윤지현, 전계논문, 127쪽 내지 184쪽 참조[윤지현 교수는, 미국의 경우 조세소송을 민사법원 소송과 조세법원 소송으로 이원화하고 있는데, 민사법원 소송의 경우에는 청구원인 변경을 불허하고 있고, 판결의 효력 범위도 상당히 좁으며, 하나의 과세단위에 관하여 여러 소송이 진행될 가능성이 있는 점을 고려할 때, 쟁점주의적으로 운용되고 있다고 분석한다. 그러나 미국의 민사법원 소송이 쟁점주의적으로 운용되고 있다고 하더라도 ①미국의 경우 세금소송이 대부분 조세법원에 제기되는 점(David Laro, "The Evolution of the Tax Court as an Independent Tribunal", 1995, Univ. Illinois, Law Review 17, 22쪽(이창희, 전계서, 222쪽에서 재인용), ②미국의 민사법원 소송은 기본적으로 민사소송이라는

이상의 비교법적 연구는 수행하지 않는다.

### 제3절 논의의 순서

본 논문은 제2장에서 총액주의와 쟁점주의의 내용 및 각각의 입장에 따른 결론에 대해 우선적으로 확인한 후, 판례는 각각의 쟁점에서 구체적으로 어떠한 결론을 취하고 있는지에 대해 살펴본다. 이 과정을 통해 대법원이 총액주의의 논리를 엄격히 관철하지 않고 그 예외를 폭넓게 인정함으로써, ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이라는 현상을 촉발시키고 있음을 확인하고자 한다.

제3장에서는 총액주의가 통설 및 판례의 자리를 차지하게 된 과정에 대해서 살펴보하고자 한다. 이 부분은 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이라는 현상을 감수하더라도 총액주의를 취할 수밖에 없다는 것이 학계 및 대법원의 결단인지 여부를 판단하기 위해 필요한 논의라고 할 것이다. 만일 학계 및 대법원이 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리범위와 관련하여 총액주의를 취한 것이, 총액주의를 관철할 경우에 발생할 수밖에 없는 구체적 타당성 결여를 예측하지 못한 것이었다면, 즉 논리필연성이 없는 것이라면 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’을 감수할 필요가 작아지기 때문이다.

제4장에서는 쟁점주의의 구체적 도입 방안에 대해 살펴보면서, 쟁점주의를 도입할 경우에 발생할 것으로 예상되는 판결 상호간의 모순·저촉 문제, 분쟁의 일회적 해결 곤란 문제, 쟁점주의가 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는다는 문제를 극복할 수 있는지에 대해 논하고자 한

---

점을 고려하면, 과세처분 취소소송을 행정소송으로 보는 전제에서 쟁점주의를 취하는 것과는 다르다고 할 것이어서 미국을 쟁점주의를 택한 국가로 분류하기는 어렵다고 생각한다.

다. 위 문제들 중 실제로 의미가 있는 것은 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제인데, 이를 해결하는 방안으로는 ①소 변경(행정소송법 제8조 제2항, 민사소송법 제262조 제1항), 관련청구소송의 병합(행정소송법 제10조 제2항)을 통해 하나의 과세단위에 관한 분쟁을 가급적 하나의 소송 절차에서 진행하는 것과 ②과세처분 취소소송의 심판 대상을 처분사유만으로 보아서 법원은 처분사유의 당부에 대해서만 판단을 하고, 과세관청으로 하여금 위 판결의 취지를 고려하여 정당한 세액을 다시 계산한 후 그 세액이 기존에 부과·징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 납세자에게 환급하게 하는 것이 있을 수 있다. 이 두 가지 방안 중 후자의 방안이 더 바람직한 방안임을 논증한 후, 후자의 방안을 과세처분 취소소송에 도입할 경우 발생하게 될 과세처분 취소소송의 변화 양상에 대해 살펴본다. 구체적으로 쟁점주의의 도입에 따라 발생할 수 있는 변화로는, ①판결의 주문 기재 방식의 변화와 ②세액 계산 절차의 변화가 있는데, 이러한 변화가 압류 등의 후속조치와 관련해서 과연 감당할 수 있는 것인지에 대해서도 살펴본다.

마지막으로 제5장에서는 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’은 예측가능성을 심히 저해하는 것으로서 용인할 수 있는 수준을 넘어섰고, 총액주의가 통설 및 판례로 정착되는 과정을 살펴보더라도 총액주의를 관철할 경우에 발생하는 구체적 타당성 결여를 예측하지 못한 것에 불과한 것이므로 총액주의를 유지해야 할 논리적 정당성이 없음을 다시 한번 확인한다. 나아가 쟁점주의를 구체적으로 적용하더라도 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 충분히 극복할 수 있고, 쟁점주의를 도입함으로써 법원의 심리 범위와 판결의 효력 범위를 일치시켜 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’을 해결할 수 있음을 근거로, 쟁점주의의 전면적 도입을 주장하고자 한다.

## 제4절 연구의 방법 및 한계

### 1. 연구의 방법

본 연구는 기본적으로 총액주의와 쟁점주의에 관한 기존의 학설과 판례를 살펴보면서 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이라는 현재 과세처분 취소소송의 구조적 문제를 지적하고, 그 대안으로 쟁점주의를 제시하며, 쟁점주의의 구체적 도입 방안을 논증하는 방법으로 진행한다.

특히 제3장에서 총액주의가 통설 및 판례의 자리를 차지하게 된 과정에 대해 연구함에 있어서는 총액주의와 쟁점주의에 관한 우리나라의 초기 문헌과 판례를 살펴보면서, 그 당시에 우리나라 학계 및 대법원이 총액주의를 관철할 경우 발생할 구체적 타당성 결여 문제에 대해 인지하고 있었는지 파악해보고자 한다. 이를 위해 서울대학교 도서관에서 보유하고 있는 세법 관련 단행본을 전수 조사하여 학계에서 총액주의 및 쟁점주의에 관한 논의가 최초로 있었던 시점이 언제인지 밝히고, 그 당시의 논의 내용에 대해서도 간단히 요약하여 서술하는 방법을 취하였다. 그리고 판례를 소개함에 있어서도 각각의 쟁점에 관한 초기 판결들을 요약하여 서술함으로써 그 당시 대법원의 입장이 무엇이었는지 파악하고자 하였다.

### 2. 연구의 한계

본 연구는 기본적으로 총액주의와 쟁점주의에 관한 기존의 논의를 전제로 하여 쟁점주의의 도입을 주장하는 것으로서, 아직까지 학계 및 실무에서 논의되지 않은 쟁점들은 논의의 대상에서 제외하였다. 나아가 쟁점주의의 구체적 도입 방안을 연구함에 있어서도 판결 상호간의 모순저

축 문제, 분쟁의 일회적 해결 곤란 문제, 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제의 극복 방안에 대해서만 논하고 있을 뿐, 그 이외에 발생할 수 있는 다른 문제들에 대해서는 그 해결책을 제시하지 못한다는 점을 그 한계로 지적할 수 있다.

나아가 제3장에서 총액주의가 통설 및 판례의 지위를 차지하게 된 과정에 대해 연구함에 있어서도 서울대학교 도서관에서 보유하고 있는 세법 단행본은 전수 조사하였으나, 그 당시의 논문에 대해서는 전수조사하지 못하여 그 당시의 논의를 완전히 반영하지는 못했다고 할 것이다. 또한 서울대학교 도서관에서 보유하지 않고 있는 단행본 중에서도 총액주의와 쟁점주의에 관한 논의가 있을 수 있다는 점을 고려한다면, 총액주의가 통설 및 판례의 자리를 차지하게 된 과정에 대한 연구가 완벽하지 못하다는 점을 그 한계로 지적할 수 있다.

## 제2장 과세처분 취소소송의 소송물에 관한 논의

### 제1절 소송물 논의의 필요성

소송물이란 일반적으로 심판의 대상을 말한다고 이해되나, 소송물은 단순히 심판의 대상을 결정하는 것에서 더 나아가 소송의 개시, 소송의 진행, 소송의 종료로 일컬어지는 소송의 전 과정을 유기적으로 연결하는 기능을 수행하는 것이라고 설명된다.<sup>13)</sup> 따라서 심판의 대상인 소송물을

13) 소순무·윤지현, 전거서, 414쪽 내지 415쪽 참조; 박정훈, 「취소판결의 기판력과 기속력-취소소송의 관통개념으로서 소송물-」, 『행정판례연구』 제9권, 박



넓게 보면 법원의 심리 범위도 넓어지고, 법원의 심리 범위가 넓어지면 논리적으로 판결의 효력 범위도 넓어지게 된다. 즉, 법원의 심리 범위와 판결의 효력 범위는 일치하여야 한다는 것이 소송물 논의의 기본적 사고인 것이다.<sup>14)</sup> 이는 과세처분 취소소송의 경우에도 마찬가지이다. 물론 법원의 심리 범위와 판결의 효력 범위가 일치하여야 한다는 원칙도, 그와 다른 취지의 법령이 있는 등의 특별한 사정이 있다면 제한될 수 있다. 따라서 이하에서는 과세처분 취소소송의 소송물 이론이 심판의 대상, 법원의 심리 범위, 판결의 효력 범위를 유기적으로 연결하는 기능을 수행하고 있는지(근본적으로는 법원의 심리 범위와 판결의 효력 범위가 일치하는지) 확인하고자 한다. 그리고 만일 과세처분 취소소송의 소송물이 그 기능을 제대로 수행하지 못한다면 이를 정당화할 수 있는 특별한 사정이 있는지 확인할 필요가 있다.

## 제2절 과세처분 취소소송의 소송물

### 1. 과세처분 취소소송의 특수성

세금에 관한 소송은 과세관청의 과세처분에 의하여 납세자가 국가에 납부한 세금을 돌려달라는 소송을 일컫는데, 이러한 소송을 어떻게 구성할 것인지에 대해 여러 입장이 있을 수 있다. 우리나라의 실무는 납세자와 국가 사이를 매개하는 과세처분에 주목하여 그 과세처분의 취소를 구하는 방식으로 세금에 관한 분쟁을 해결하고 있다.<sup>15)</sup> 즉, 세금에 관한

---

영사, 2004, 142쪽 참조; 이시윤, 『신민사소송법(제10판)』, 박영사, 2016, 243쪽 내지 244쪽 참조; 호문혁, 『민사소송법(제11판)』, 법문사, 2013, 112쪽 내지 113쪽 참조.

14) 윤지현, 전계논문, 13쪽 내지 14쪽 참조; 이시윤, 전게서, 243쪽 참조; 호문혁, 전게서, 113쪽 참조.

소송을 행정소송의 하나로 분류하고 있는 것이다.<sup>16)</sup> 이러한 우리나라의 실무에 의하면, 과세처분 취소소송은 형식적으로는 과세처분의 취소를 구하는 소송이나 그 실질은 과세처분에 따라 납부한 돈을 돌려달라는 소송(엄밀히 말하면 조세채무의 존부를 다투는 소송)이 된다.<sup>17)</sup> 이와 같은 형식과 실질의 괴리로부터 과세처분 취소소송의 본질을 어떻게 볼 것인지에 대한 대립이 발생하게 된다.

## 2. 과세처분 취소소송의 본질론

### 가. 행정소송의 본질론

행정소송은, 법에 의하여 행정권의 자의적인 행사를 억제함으로써 국민의 자유와 권리를 보장하는 행정구제기능과 사법부가 소송 과정에서 행정작용의 위법 여부를 심사하는 행정통제기능을 수행한다.<sup>18)</sup> 행정구제기능과 행정통제기능 중 무엇이 주된 기능인지에 대한 논의가 바로 행정소송의 본질에 관한 논의라고 할 것인데, 우리나라의 실정법상으로는 행정구제기능이 주된 기능이고 행정통제기능은 종된 기능이라고 설명하는 것이 일반적이다.<sup>19)</sup>

### 나. 과세처분 취소소송의 본질론

행정소송의 본질에 관한 논의는 과세처분 취소소송에서도 그대로 나타나는데, 형식과 실질의 괴리라는 과세처분 취소소송의 특수성으로 말미암아 그 논의가 더 심도 있게 진행된다고 할 것이다.

---

15) 이창희, 전계서, 224쪽 참조(이창희 교수는 우리나라의 세금소송이 행정소송이 된 연유를 조세채권의 자력집행권과 행정행위의 공정력에서 찾고 있다).

16) 이태로·한만수, 전계서, 1245쪽 참조.

17) 사법연수원, 전계서, 4쪽 참조; 소순무·윤지현, 전계서, 418쪽 내지 419쪽 참조.

18) 정하중, 『행정법개론(제7판)』, 법문사, 2013, 693쪽 내지 694쪽 참조.

19) 김남진·김연태, 『행정법 I(제17판)』, 법문사, 2013, 887쪽 내지 888쪽 참조; 정하중, 전계서, 693쪽 내지 694쪽 참조.

### 1) 권리구제설

권리구제설은 과세처분 취소소송이 형식적으로는 항고소송의 형태를 띠고 있으나 실질적으로는 조세채무부존재확인소송이라고 보는 입장으로, 과세처분의 적법 여부는 개별 세법에 의하여 객관적·추상적으로 존재하고 있는 정당세액을 초과하는지 여부에 따라 판단해야 한다는 입장이다.<sup>20)</sup>

### 2) 위법시정설

위법시정설은 과세처분 취소소송의 심판 대상은 형식적인 절차의 합법성 내지 합리성, 즉 세액 인정 방법의 합법성 내지 합리성이라는 입장으로, 과세처분의 적법 여부는 세액을 기준으로 판단할 것이 아니라 절차적 합법성을 기준으로 판단하여야 한다는 입장이다.<sup>21)</sup>

## 3. 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리 범위<sup>22)</sup>

과세처분 취소소송의 본질에 관한 권리구제설과 위법시정설의 대립은 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리 범위에 관한 총액주의와 쟁점주의의 논의로 이어지게 되는 바, 이하에서 그 구체적인 내용에 대해 살펴보고자 한다.

### 가. 총액주의

총액주의는 과세처분에 의하여 확정된 세액이 객관적으로 존재하는 실제적 세액을 초과하는지 여부가 과세처분 취소소송의 소송물이 된다는

---

20) 김두천, 『세법학』, 박영사, 1982, 476쪽 내지 477쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 218쪽 내지 220쪽 참조.

21) 김두천, 전게서, 476쪽 내지 477쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 218쪽 내지 220쪽 참조.

22) 총액주의와 쟁점주의를 과세처분 취소소송의 소송물에 관한 논의로 설명하는 견해도 있고 또 이를 과세처분 취소소송의 심리 범위에 관한 논의로 설명하는 견해도 있어 이하에서는 ‘소송물 내지 심리 범위’에 관한 논의로 설명하고자 한다.

주장이다.<sup>23)</sup> ①총액주의는 세액의 통산 문제에 관하여, 과세단위 내의 진실한 세액 확정을 목적으로 한다는 점, 또 하나의 과세단위 내의 세액은 불가분인 점 등을 근거로 세액을 계산함에 있어서 원인이 되는 각 요인별 증감세액을 모두 통산하여 판단하게 된다.<sup>24)</sup> ②총액주의는 당초 처분과 경정처분의 법률관계에 관하여, 하나의 과세단위 내에는 하나의 과세처분 만이 존재하여야 한다는 논리를 만들어 세액이 가장 큰 처분이 다른 처분들을 흡수한다는 견해(소위 흡수설)와 궤를 같이 하게 된다.<sup>25)</sup> ③총액주의는 처분사유 추가·변경의 문제에 관하여, 세금의 총액이 얼마인지가 중요한 것이지 과세의 처분사유는 중요한 것이 아니라고 보면서, 과세관청이 소송 도중에 처분사유의 추가하거나 변경하는 것을 폭넓게 인정하게 된다.<sup>26)</sup> ④총액주의는 절차적 위법의 취급에 관하여, 별도의 규정이 없는 한 과세단위 내의 진실한 세액을 초과하지 않는다면 절차적 위법이 있다고 할지라도 적법한 과세처분으로 볼 여지가 있다.<sup>27)</sup> ⑤취소판결 이후의 재처분 가부 문제에 관하여, 총액주의 내에서도 하나의 과세단위 내의 실제적 세액 전부가 소송물이 되므로 과세처분의 취소판결이 확정되면 그 이후에 과세관청이 새로운 탈루소득을 발견하더라도 추가처분을 할 수 없게 된다는 견해<sup>28)</sup>와 당초 처분사유와 기본적 사실관계에서 동일하지 않은 처분사유를 내세워 재처분을 하는 것은 가능하다는 견해<sup>29)</sup>가 대립하나, 적어도 기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 경우

23) 소순무·윤지현, 전계서, 447쪽 참조; 임승순, 전계서, 312쪽 참조.

24) 김두천, 전계서, 482쪽 내지 483쪽 참조; 소순무·윤지현, 전계서, 447쪽 참조; 임승순, 전계서, 312쪽 참조(세액의 통산이 가능하다고 하더라도 처분권주의와의 관계 때문에 법원이 원고의 취소 청구 부분을 넘어서서 과세처분을 취소할 수는 없게 된다. 즉, 세액의 통산 문제는 원고의 일부청구를 당초 처분사유 이외의 다른 사유를 근거로 일부 기각할 수 있는가의 문제인 것이다).

25) 이창희, 전계서, 229쪽 참조.

26) 소순무·윤지현, 전계서, 449쪽 참조; 임승순, 전계서, 312쪽 참조.

27) 김두천, 전계서, 486쪽 참조[물론 이러한 입장은 총액주의의 논리를 극단적으로 관철했을 경우에 할 수 있는 주장으로, 현재 총액주의를 지지하는 학자들도 대체로 중대한 절차적 위법이 있을 경우에는 이를 독자적 취소사유로 인정하고 있다(대표적으로 소순무·윤지현, 전계서, 453쪽 내지 454쪽 참조; 임승순, 전계서, 304쪽 참조)].

28) 고종주, 전계논문, 209쪽 참조; 소순무·윤지현, 전계서, 574쪽 내지 576쪽 참조.

에도 재처분이 가능하다는 견해는 없는 것으로 보인다.

#### 나. 쟁점주의

쟁점주의는 과세관청과 납세자의 주장이 대립되는 쟁점을 중심으로 하여 심리·판단함으로써 심리·판단의 신속·효율을 도모하고, 또 쟁점이 되지 않았던 것에 기초하여 납세자에게 불리한 결론이 내려지는 것을 방지하여 납세자의 이익을 도모하기 위하여 주장된 이론으로,<sup>30)</sup> 과세관청의 처분사유(또는 처분사유와 관계되는 세액의 적법 여부)가 과세처분 취소 소송의 소송물이 된다는 것이다.<sup>31)</sup> ①쟁점주의는 세액의 통산 문제에 관하여, 법원은 불복청구 부분에 국한하여 그 당부를 판단하여야 하므로 새로운 세액 증감요인이 발견되었다고 하여 이를 통산하여 그 당부를 판단할 수 없게 된다.<sup>32)</sup> ②쟁점주의는 당초처분과 경정처분의 법률관계에 관하여, 당초처분의 처분사유와 경정처분의 처분사유가 다른 이상 양자는 별개의 소송물이 될 수밖에 없음을 근거로 당초처분과 경정처분은 별개의 처분으로 각각 따로 존재한다는 견해(소위 병존설 또는 단계설)와 궤를 같이 하게 된다.<sup>33)</sup> ③쟁점주의는 처분사유 추가·변경의 문제에 관하여, 과세관청의 처분사유(또는 처분사유와 관계되는 세액의 적법 여부)가 소송물이므로 처분사유가 다른 경우에는 별개의 소송물이 되어 처분사유의 동일성이 없는 다른 처분사유를 주장하는 것이 허용되지 않게 된다.<sup>34)</sup> ④쟁점주의는 절차적 위법의 취급에 관하여, 세액의 총액이 중요

29) 구옥서, 「과세처분 취소소송의 확정판결과 재처분의 가부」, 『인권과 정의』 제283호, 대한변호사협회, 2000, 96쪽 참조.

30) 윤지현, 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 서울대학교 대학원 법학박사학위논문, 2012, 130쪽 내지 131쪽 참조.

31) 사법연수원, 전게서, 64쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 448쪽 참조; 이태로·한만수, 전게서, 1225쪽 참조; 임승순, 전게서, 312쪽 참조.

32) 김두천, 전게서, 480쪽, 483쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 449쪽 내지 450쪽 참조.

33) 김두천, 전게서, 485쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 449쪽 참조.

34) 사법연수원, 전게서, 64쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 71쪽 참조; 임승순, 전게서, 312쪽 참조.

한 것이 아니라 세액 인정 방법의 합리성이 중요하다는 전제에서 절차적 위법을 독자적 취소사유로 인정한다.<sup>35)</sup> ⑤쟁점주의는 취소판결 이후의 재처분 가부 문제에 관하여, 과세관청의 처분사유(또는 처분사유와 관계되는 세액의 적법 여부)가 소송물이므로 법원의 심판대상이 되지 않은 다른 과세사유에 대해서는 판결의 효력이 미치지 않아 재처분이 가능하게 된다.<sup>36)</sup>

#### 다. 통설 및 판례의 입장

우리나라의 통설 및 판례는, 소송물 이론에 관한 일반론 차원에서는, 총액주의를 취한다고 일반적으로 설명되고 있다.<sup>37)</sup> 이하에서는 대법원이 총액주의와 쟁점주의로부터 파생되는 쟁점들에 대해 어떤 입장을 취하고 있는지 살펴봄으로써 대법원이 학계의 분석대로 총액주의의 논리를 관철하고 있는지 확인하고자 한다.

### 제3절 과세처분 취소소송의 소송물 논의로부터 파생되는 쟁점들

#### 1. 당초처분과 경정처분의 법률관계<sup>38)</sup>

당초처분과 경정처분의 법률관계를 규율하기 위하여 2002. 12. 18. 국세기본법 제22조의<sup>239)</sup>가 신설되었으므로 국세기본법 제22조의2 신설 이

35) 김두천, 전게서, 486쪽 참조.

36) 김두천, 전게서, 485쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 449쪽 참조.

37) 사법연수원, 전게서, 64쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 417쪽 내지 418쪽 참조; 임승순, 전게서, 312쪽 참조.

38) 당초처분과 경정처분의 법률관계에 대한 대법원 판결의 구체적인 분석은 III. 3. 나.에서 살펴보도록 한다.

전과 이후로 나누어 대법원 판결을 살펴볼 필요가 있다.

대법원은 국세기본법 제22조의2 신설 이전에는 감액경정처분과 증액경정처분의 경우를 달리 판단하였다.<sup>40)</sup> 먼저, 감액경정처분의 경우에는 “감액경정처분은 당초처분의 전부를 취소한 다음에 새로이 잔액에 관하여 구체적 조세채무를 확정시키는 효과를 갖는 처분이 아니라 당초처분의 일부(감액된 부분)를 취소하는 효력만을 갖는데 불과한 것” (1982. 9. 14. 선고 82누55 판결)이라고 판시한 이래로 일관하여 ‘감액경정처분은 당초처분을 일부 취소하는 것’이라는 입장을 견지해왔다.<sup>41)</sup> 다음으로, 증액경정처분의 경우에는 “증액경정처분은 당초처분을 그대로 둔 채 당초처분에서 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가 확정하는 처분이 아니고 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이므로 증액경정처분이 되면 먼저 된 당초처분은 증액경정처분 속에 흡수되어 당연히 소멸한다.” (1984. 4. 10. 선고 83누539 판결)라고 판시한 이래로 일관하여 흡수설의 입장을 견지해왔다.<sup>42)</sup>

신설된 국세기본법 제22조의2는 제1항에서 당초처분과 증액경정처분의 법률관계에 대하여 규율하고 있고, 동조 제2항에서 당초처분과 감액경정처분의 법률관계에 대하여 규율하고 있는데, 동조 제2항은 기존의 대법원 판례를 반영한 것이어서<sup>43)</sup> 주로 문제가 되는 것은 동조 제1항에서 규

39) 국세기본법 제22조의2 (경정 등의 효력)

①세법의 규정에 의하여 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정은 당초 확정된 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다.

②세법의 규정에 의하여 당초 확정된 세액을 감소시키는 경정은 그 경정에 의하여 감소되는 세액외의 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다.

40) 사법연수원, 전게서, 78쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 426쪽 참조; 임승순, 전게서, 319쪽 참조.

41) 사법연수원, 전게서, 80쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 431쪽 참조; 이창희, 전게서, 229쪽 참조; 임승순, 전게서, 321쪽 참조.

42) 사법연수원, 전게서, 78쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 426쪽 참조; 이창희, 전게서, 229쪽 참조; 임승순, 전게서, 319쪽 내지 320쪽 참조.

43) 소순무·윤지현, 전게서, 434쪽 참조; 이창희, 전게서, 230쪽 참조; 임승순, 전게

올하는 당초처분과 증액경정처분의 법률관계이다. 대법원은 국세기본법 제22조의2 시행 이후에 “증액경정처분이 있는 경우 당초 신고나 결정은 증액경정처분에 흡수됨으로써 독립한 존재가치를 잃게 되어 원칙적으로는 당초 신고나 결정에 대한 불복기간의 경과 여부 등에 관계없이 증액경정처분만이 항고소송의 심판대상이 되고, 납세자는 그 항고소송에서 당초 신고나 결정에 대한 위법사유도 함께 주장할 수 있으나, 확정된 당초 신고나 결정에서의 세액에 관하여는 취소를 구할 수 없고 증액경정처분에 의하여 증액된 세액을 한도로 취소를 구할 수 있다.” 라고 판시하여 원칙적으로 흡수설의 입장을 유지하면서도 불가쟁력이 발생한 부분에 대해서는 취소를 구할 수 없다는 입장을 취하였다.<sup>44)</sup>

당초처분과 경정처분의 법률관계에 관한 대법원의 입장은, 기본적으로 “세액이 가장 큰 처분이 다른 처분들을 흡수한다.” 는 총액주의 논리에 입각해있다고 할 것이다.<sup>45)</sup>

## 2. 처분사유 추가·변경의 허부<sup>46)</sup>

소송 도중에 과세관청이 당초의 과세처분사유로 들지 않았던 다른 사유를 처분사유로 추가하거나 변경할 수 있는지에 관한 문제는 법원의 심리 범위와 직결되는 문제이다. 만일 처분사유 추가·변경을 폭넓게 허용한다면 법원의 심리 범위는 그만큼 넓어지게 되는 것이고, 처분사유 추가·변경을 불허한다면 법원의 심리 범위는 좁아지게 된다.

대법원은 총액주의 및 생점주의에 관한 최초의 판결인 1980. 10. 14. 선고 78누345 판결에서 “과세관청은 그 변론종결시까지 당해 과세처분

---

서, 322쪽 참조.

44) 사법연수원, 전게서, 86쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 436쪽 참조; 이창희, 전게서, 232쪽 참조.

45) 이창희, 전게서, 229쪽 내지 232쪽 참조.

46) 처분사유 추가 변경의 허부에 관한 대법원 판결의 구체적인 분석은 III. 3. 다.에서 살펴보도록 한다.



에서 인정한 과세표준액 등이 객관적으로 존재함을 인정할 수 있는 모든 자료를 제출하여 그에 의하여 소득금액의 존부를 판단할 것을 주장할 수 있는 것이므로 부과처분 당시의 처분이유 뿐만 아니라 그 처분사유로 되지 아니한 사실도 주장할 수 있다.” 라고 판시하여 처분사유의 추가·변경을 허용한 이래로 일관하여 처분사유 추가·변경을 폭넓게 허용하여 왔다. 대법원은 처분사유 추가·변경의 한계로 ‘처분의 동일성’을 제시하고 있기는 하나, “하나의 과세대상에 관한 과세처분은 하나이어야 한다.” 라는 총액주의의 명제<sup>47)</sup>에 입각해본다면 이는 처분사유 추가·변경을 제한하는 기능을 전혀 수행하지 못한다. 따라서 대법원은 동일한 과세단위 내에서의 처분사유 추가·변경을 무제한적으로 인정하고 있고, 이는 총액주의의 논리에 부합한다고 할 것이다.<sup>48)</sup>

### 3. 절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부<sup>49)</sup>

대법원은 1992. 7. 28. 선고 91누10695 판결에서 “납세의무자가 세법의 규정에 의해 부담하는 납세의무를 확정짓는 절차로서 과세관청이 그 과세표준과 세액을 구체적으로 산출, 결정하게 되는 과정에 있어 과세청의 계산방식 등에 잘못이 있다 하더라도 그와 같이 하여 부과·징수된 세액이 원래 당해 납세의무자가 부담하여야 할 정당세액의 범위를 넘지 아니하는 결과로 되고 그 잘못된 방식이 과세단위와 처분사유의 범위를 달리하는 정도의 것이 아니라면 그 정당세액 범위 내의 부과·징수처분이 위법하다 하여 취소할 것은 아니다.” 라고 판시하여 절차적 위법이 있다고

47) 김창석, 전계논문, 180쪽 참조; 고종주, 전계논문, 249쪽 참조; 이창희, 전계서, 229쪽 참조.

48) 김태우, 「취소소송에 있어서 처분사유의 추가·변경」, 『특별법연구』 제5권, 특별소송실무연구회, 1997, 69쪽 참조; 김문수, 「행정소송에 있어서 처분이유의 추가와 변경」, 『특별법 연구』 제3권, 특별소송실무연구회, 1989, 322쪽 내지 324쪽 참조.

49) 절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부에 관한 대법원 판결의 소개 및 구체적인 분석은 III. 3. 라.에서 살펴보도록 한다

하더라도 정당세액의 범위를 넘지 않는다면 취소할 것이 아니라는 입장을 취하였다. 다만 대법원은 1982. 3. 23. 선고 81누139 판결에서는 “법인세 부과처분에 과세표준과 세액의 계산명세서 등을 첨부하여 고지하도록 규정한 취지는 단순한 세무행정상의 편의에 기한 훈시규정이 아니라, 헌법과 국세기본법이 규정하는 조세법률주의의 대원칙에 따라 처분청으로 하여금 자의를 배제하고, 신중하고도 합리적인 처분을 행하게 함으로써 조세행정의 공정성을 기함과 동시에 납세의무자에게 부과처분의 내용을 상세히 알려서 불복 여부의 결정 및 그 불복신청에 편의를 주려는 취지에서 나온 것이라고 해석되므로 이 규정은 강행규정으로서 납세고지서에 그와 같은 기재가 누락되면 그 과세처분자체가 위법하게 되고 하자있는 처분으로서 취소대상이 된다고 해석함이 상당하다 할 것이다.” 라고 판시한 이래로 강행규정으로 볼 수 있는 절차를 위배한 경우에는 당해 과세처분에서 결정한 세액이 정당 세액 범위 내인지 여부를 떠나서 바로 과세처분을 취소하고 있다. 여기서 대법원이 말하는 ‘강행규정으로 볼 수 있는 절차’란 “법률요건적 의미를 가지는 절차규정”을 의미한다.<sup>50)</sup> 즉, 대법원은 절차적 위법이 있다는 이유만으로 과세처분을 무조건 취소하는 것이 아니라 과세처분의 법률요건이 되는 절차규정을 위배한 경우를 독자적 취소 사유로 보는 입장을 취하는 것이다. 그렇다면 과세처분의 법률요건이 되는 절차를 위반한 하자와 그렇지 않은 절차적 하자를 어떻게 구별할 것인지 문제된다. 이와 관련해서는 문제되는 하자가 국민의 권리보호라는 관점에서 지나칠 수 없을 정도로 중대한 것인지를 기준으로 하여 판단해야 할 것이다.<sup>51)</sup> 대법원이 과세처분의 법률요건이 되는 절차를 위반한 하자로 보는 경우로는 ①납세고지 절차상의 위법, ②추계조사 절차의 위법, ③세무조사 절차의 위법 등이 있다.<sup>52)</sup>

법률요건적 절차규정을 위반한 경우를 독자적 취소사유로 인정하는 대

50) 고종주, 전제논문, 216쪽 참조.

51) 상계논문, 252쪽 참조.

52) 상계논문, 253쪽 참조; 소순무·윤지현, 전제서, 454쪽 내지 470쪽 참조.

법원의 입장은, 과세처분에 의하여 결정된 세액이 실제법상의 정당한 세액을 초과하는지 여부를 중점으로 하여 과세처분의 위법 여부를 판단하는 총액주의의 원칙적인 모습에는 부합하지 않는다고 할 것이다.

#### 4. 취소 확정판결 이후 재처분의 가부<sup>53)</sup>

취소 확정판결 이후에 재처분이 가능한지의 여부는 확정판결의 효력 범위와 직결되는 문제이다. 확정판결의 효력이 넓다면 재처분이 제한될 여지가 크고, 확정판결의 효력 범위가 좁다면 재처분이 제한될 여지가 작기 때문이다. 나아가 판결의 효력 범위는 법원의 심리 범위와도 직결되는 문제이다. 즉, 법원의 심리 범위가 넓으면 넓을수록 판결의 효력 범위도 넓어지는 것이다. 이와 같은 기본적인 전제를 바탕으로 하여 대법원이 취소 확정판결 이후 재처분 가부의 문제를 어떻게 보고 있는지 살펴보고자 한다.

대법원은 1986. 11. 11. 선고 85누231 판결에서 “절차 내지 형식의 위법을 이유로 과세처분을 취소하는 판결이 확정된 경우에 그 확정판결의 기판력은 확정판결에 적시된 절차 내지 형식의 위법사유에 한하여 미친다고 할 것이므로 과세처분권자가 그 확정판결에 적시된 위법사유를 보완하여 행한 새로운 과세처분은 확정판결에 의하여 취소된 종전의 과세처분과는 별개의 처분으로서 확정판결의 기판력에 저촉되는 것은 아니다.” 라고 판시한 이래로 절차적 위법을 보완하여 행하는 재처분은 취소판결의 기판력 내지 기속력에 저촉되지 않아 가능하다고 보고 있다. 또 대법원은 1992. 9. 25. 선고 92누794 판결에서 “앞의 소송에서 원고가 과세가액평가방법이 잘못되어 부과된 세액이 정당한 세액을 초과한 것이라고 주장하자 법원이 이를 받아들여 초과세액부분만이 아닌 전체 부과

53) 취소 확정판결 이후의 재처분 가부 문제에 대한 대법원 판결의 구체적인 분석은 III. 3. 마.에서 살펴보도록 한다.

처분의 취소를 명하였는바, 이는 과세관청으로서 판시취지에 따라 정당한 세액을 산정하여 다시 부과할 수 있음을 당연한 전제로 하고 있는 것이고, 따라서 과세관청이 동일한 과세원인에 근거하여 전의 판결에서 적시된 위법사유를 보완하여 정당한 세액을 산출한 다음 다시 부과처분을 한 것은 전의 확정판결의 기판력에 저촉되지 아니한다.” 라고 판시한 이래로 실체적 위법을 보완하여 행하는 재처분은 취소판결의 기판력 내지 기속력에 저촉되지 아니하여 가능하다고 보고 있다. 즉, 대법원은 절차적 위법과 실체적 위법을 가리지 않고 위법사유를 보완한 재처분이 가능하다고 보고 있고, 심지어 실체적 위법과 관련하여서는 재처분의 사유가 당초처분의 사유와 기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 경우에도 재처분이 가능하다고 보고 있는 것이다.<sup>54)</sup> 이러한 대법원의 입장은 총액주의의 논리에 부합하지 않는다. 특히 처분사유 추가변경을 폭넓게 허용하여 법원의 심리 범위를 넓히면서도 오히려 취소판결 이후의 재처분을 폭넓게 인정하는 것은 그 자체로 일관성이 없다고 할 것이다.

## 제4절 기타 총액주의에 부합하지 않는 판결들

### 1. 흡수설의 예외

가. 감액수정신고<sup>55)</sup>, 감액경정청구 및 그에 대한 거부처분이 증액경정처분에 흡수되지 않는다는 판결

54) 김의석, 전제논문, 148쪽 참조; 윤지현, 「과세처분을 취소하는 확정판결이 있은 후 과세관청의 ‘재처분’이 가능한 범위」, 『조세법연구』 제15-2, 한국세법학회, 2009, 88쪽 내지 89쪽, 107쪽 내지 108쪽 참조.

55) 감액수정신고는 감액경정청구 제도가 신설되기 이전의 제도로서, 그 수정신고기한이 지나치게 짧고 신고서를 법정기한 내에 제출한 자에게만 감액수정신고가 가능하여 그 구체의 범위가 매우 좁다는 문제가 있었다.

대법원은 1987. 1. 20. 선고 83누571 판결에서 “납세자의 감액수정신고 후 세무관서의 증액경정처분이 있었다고 하더라도 이 경우에는 납세자의 당초의 신고나 감액수정신고는 그 후에 이루어진 세무관서의 증액경정처분에 흡수·소멸되지 아니하므로 세무관서가 위 감액 수정신고에 대하여 법정기한 내에 조사 결정하거나 통지를 하지 아니하였다면 역시 납세자는 이를 세무관서의 거부처분으로 보아 불복의 대상으로 삼을 수 있다” 라고 판시하여 증액경정처분에 관한 흡수설의 예외를 인정하였다. 특히 본 사안에서 문제되는 세금은 신고납세 세목인 법인세였고, 신고납세 세목의 경우에는 신고 시점에 과세표준과 세액이 확정되므로 이는 과세관청의 과세처분과 동등한 효력을 가진다고 할 것이어서 대법원이 증액경정처분에 관하여 일관하여 취해왔던 흡수설의 예외를 인정하여 병존설을 취한 것이라고 분석하는 견해가 있다.<sup>56)</sup> 대법원은 위 판결에서 흡수설의 예외를 인정한 이유로, ①경정처분이 있었다고 하더라도 납세자가 감액수정신고에 대한 결정에 대하여 다툴 수 있다고 해석하는 것이 국세기본법 제45조 제2항의 규정취지에 부합한다는 점, ②감액수정신고사항에 대한 조사 결과가 경정처분에 포함되지 아니한 경우 위 경정처분의 통지를 받은 납세자로서는 위 감액수정신고사항에 대하여는 과세관청의 조사결정이나 그 통지가 없다고 인식할 것인데 만약 납세자의 당초 신고나 감액수정신고가 과세관청의 증액경정처분에 흡수·소멸된다고 해석한다면 납세자로서는 위 경정처분에 대한 불복을 통하여 수정신고사항의 당부를 다투어야 할 것인바, 이는 납세자의 일반적인 조세감정에 맞지 않을 뿐만 아니라 납세자가 법정기한까지 수정신고에 대한 세무관서의 결과통지를 기다리고 있는 중에 경정처분에 대한 불복기간이 경과하여 납세자의 불복의 길이 막히는 등 납세자에게 불측의 손해를 주게 되

56) 구옥서, 전계논문, 93쪽 참조; 김주형, 「감액수정신고의 효력」, 『대법원판례해설』 제7호, 대법원 법원행정처, 1987, 373쪽 참조(심지어 김주형 판사는, 위 판결이 납세자의 감액수정신고사항이 독립하여 소송대상이 되는 것을 전제로 하였음을 근거로 쟁점주의를 수용하는 취지라고 평석하고, 더 나아가 흡수설을 취하는 종전 판례 입장에 대해 재검토할 필요가 있다고까지 설명한다).

어 납세자의 권익보호에 미흡하게 된다는 점을 들고 있다.

대법원은 감액수정신고 제도가 폐지되고 경정청구제도가 신설된 이후에 선고된 2005. 10. 14. 선고 2004두8972 판결에서, 위 83누571판결에서 실시한 법리를 그대로 인용하면서, “납세자의 감액경정청구에 대한 거부처분 취소소송이 제기된 후 과세관청의 증액경정처분이 이루어진 경우에는 당초신고나 감액경정청구, 감액경정청구에 대한 거부처분은 그 후에 이루어진 과세관청의 증액경정처분에 흡수·소멸되지 않으나 … 납세자가 감액경정청구 거부처분에 대한 취소소송을 제기한 후 증액경정처분에 대하여도 취소소송을 제기한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 동일한 납세의무의 확정에 관한 심리의 중복과 판단의 저축을 피하기 위하여 감액경정청구 거부처분의 취소를 구하는 소는 그 취소를 구할 이익이나 필요가 없어 부적법하다.” 라고 판시하여 감액경정청구, 감액경정청구 거부처분이 증액경정처분에 흡수되지 않는다는 입장을 유지하였다. 그러면서도 대법원은 증액경정처분에 대해 취소소송을 제기한 경우에는 심리의 중복과 판단의 저축을 피하기 위하여 감액경정청구 거부처분 취소소송은 그 소의 이익이 없다고 판단하였다.

그런데 대법원이 위 83누571판결에서 납세자의 신고나 감액수정신고가 증액경정처분에 흡수·소멸되지 않는다고 본 이유들은 당초처분과 증액경정처분의 법률관계에도 그대로 적용될 수 있다. 특히 증액경정처분의 경우에도 세액 전체를 고지하지 아니하고 증액된 부분만을 납부하라고 고지하는 과세 실무에 비추어볼 때, 납세자로서는 증액경정처분이 당초처분까지 포함하여 전체로서의 세액을 결정하는 것이어서 당초처분이 증액경정처분에 흡수되어 소멸할 것이라고는 생각하지 못할 것으로 보인다. 그렇다면 흡수설을 취하여 증액경정처분에 대해 별도의 소를 제기하고 그 소송에서 당초처분에 대해서까지 다투어야 한다는 대법원의 입장은 납세자에게 불측의 손해를 주게 되어 납세자의 권익보호에 미흡하게 될 여지가 있는 것이다. 뿐만 아니라 대법원은 2004. 8. 16. 선고 2002두9261 판결에서 감액경정청구거부처분 취소소송의 소송물에 대하여 “통

상의 과세처분 취소소송에서와 마찬가지로 감액경정청구에 대한 거부처분 취소소송 역시 그 거부처분의 실제적·절차적 위법사유를 취소 원인으로 하는 것으로서 그 심판의 대상은 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액의 객관적인 존부” 라고 판시하였다. 감액경정청구거부처분 취소소송의 소송물을 과세처분 취소소송의 소송물과 동일하게 보는 대법원의 입장에 의할 때, 굳이 감액경정청구, 감액수정신고 및 그에 대한 각 거부처분을 증액경정처분에 흡수되지 않는다고 보아야 할 것인지의 문이 든다. 특히 대법원이 위 2004두8972 판결에서 별도로 증액경정처분 취소소송이 제기된 경우 감액경정청구거부처분 취소소송의 소의 이익이 없다는 결론을 내린 것에 대하여, 위 결론은 감액경정청구거부처분이 증액경정처분에 흡수되어 소멸한다는 것을 달리 표현한 것에 불과하고, 세액을 음수로 확정하여 달라는 경정청구<sup>57)</sup>가 거부된 이후에 증액경정처분이 있는 경우에는, 증액경정처분에 대한 취소소송에서 전부 승소하더라도 그 목적을 달성할 수 없으므로 감액경정청구거부처분 취소소송의 소의 이익을 인정하여야 한다는 비판이 있다.<sup>58)</sup>

나. 당초처분에 대한 취소소송에서 청구기각 판결이 확정된 이후 재처분(증액경정처분)이 이루어진 경우 재처분(증액경정처분)의 효력이 추가된 세액 부분에만 미친다는 판결

대법원은 2002. 8. 27. 선고 2001두5453 판결에서 “당초의 과세처분에 대한 취소소송에서 청구기각판결이 확정된 경우 당초처분은 그 적법성이 확정되어 효력을 유지하게 되므로, 그 후 과세관청이 납세자의 탈루소득이나 재산누락을 발견하였음을 이유로 당초처분에서 인정된 과세표준과 세액을 포함하여 전체의 과세표준과 세액을 새로이 결정한 다음

57) 부가가치세의 경우 위 세액을 환급해달라는 내용이 되고, 법인세의 경우 각 사업연도의 결손금을 늘려달라는 내용이 될 것이다.

58) 윤지현, 「경정거부처분 취소소송의 소송물-대법원 2005. 10. 14. 선고 2004두8972판결-」, 『조세법연구』 제16-3호, 한국세법학회, 2010, 397쪽 내지 398쪽 참조.

당초처분의 세액을 공제한 나머지를 추가로 고지하는 내용의 재처분을 하였을 경우, 추가된 재처분외에 다시 당초처분 부분의 취소를 구하는 것은 확정판결의 기판력에 저촉되어 허용될 수 없다고 할 것이다. 이러한 경우까지도 당초처분이 재처분에 흡수되어 소멸된다는 상고이유의 주장은 독단적 견해에 불과하다.” 라고 판시하여 당초처분이 증액경정처분 또는 증액재경정처분에 흡수되는 않는 예외를 다시 한 번 인정하였다. 위 대법원 판결의 입장에 의한다면, 만일 원고가 당초처분이 청구기각 판결 이후의 증액경정처분에 흡수되어 소멸되었다고 주장하면서 당초처분의 세액과 증액된 세액 모두에 대해 취소를 구할 경우, 법원은 당초처분의 세액 부분에 대해서는 기판력 저촉을 이유로 원고의 청구를 기각하고 증액된 세액의 위법성 여부만 심판하게 될 것이다.<sup>59)</sup>

위 2001두5453 판결은 당초처분이 증액경정처분에 흡수되지 않는 예외를 설정하였다는 이론적 차원을 넘어서, 취소를 구할 수 있는 범위 자체가 달라진다는 실천적 차원의 의미도 있다. 즉, 국세기본법 제22조의2 신설 이전에는 당초처분에 불가쟁력이 발생했더라도 증액경정처분 취소 소송에서 당초처분에 대해서까지 다툴 수 있었지만, 당초처분 취소소송에서 청구기각 판결이 선고된 경우에는 증액된 부분에 대해서만 다툴 수 있는 것이다. 대법원이 단순한 이론적 차원을 넘어, 실천적 차원에서도 의미를 지니는 예외를 인정한 것을 통해서 대법원이 구체적 타당성(이미 판결이 확정된 부분에 대해서 다시 법원이 판단하게 함으로써 판결 상호간의 모순·저촉이 발생하는 것을 방지하기 위함)을 도모하기 위하여 총액주의의 이론을 포기하였음을 추단할 수 있다. 그런데 제3절의 1.에서 살펴본바와 같이, 국세기본법 제22조의2가 신설된 이후에는 당초처분에 불가쟁력이 발생한 이상 그 사유가 제소기간 도과 또는 전심절차 불비인지 아니면 청구기각 판결인지를 불문하고 그 취소 범위가 증액된 부분에 국

---

59) 위 2001두5453 판결의 2심(서울고등법원 2001. 5. 31. 선고 2000누1159 판결)과 1심(서울행정법원 1999. 12. 24. 선고 99구12860 판결)의 입장(동지: 구육서, 전계논문, 94쪽 참조).



한되게 되었다.

## 2. 처분사유에 단순한 공격방어방법 이상의 의미를 부여한 판결

대법원은 2011. 4. 14. 선고 2010두9808 판결에서 “과세관청이 증액경정처분 후에 당초 신고나 결정에 위법사유가 있다는 이유로 재송절차와 무관하게 직권으로 일부 감액경정처분을 한 경우에는 그 실질이 증액된 세액을 다시 감액한 것이 아니라 당초 신고나 결정에서의 세액을 감액한 것인 만큼, 납세자는 이와는 상관없이 여전히 증액경정처분에 의하여 증액된 세액의 취소를 구할 수 있다.” 라고 판시하여 증액경정처분 이후 감액경정처분이 있을 경우, 감액경정처분의 처분사유를 기준으로 하여 당초처분을 일부 취소한 것인지 아니면 증액경정처분을 일부 취소한 것인지 판단하여야 한다는 입장을 취하였다. 나아가 위 대법원 판결에 의하면, 납세자가 증액경정처분 취소소송에서 취소를 구할 수 있는 범위가 감액경정처분의 처분사유에 의하여 결정되게 된다. 왜냐하면 만일 감액경정처분이 당초처분을 일부 취소한 것으로 보게 되면, 증액경정처분은 그 세액만큼 취소되지 않고 그대로 남아 있는 것이 되므로 납세자는 증액경정처분 취소소송에서 증액된 세액 전부에 대해 취소를 구할 수 있게 되는 반면, 감액경정처분이 증액된 세액을 일부 취소한 것으로 보게 되면 납세자는 증액경정처분 취소소송에서 증액된 세액 중 일부 취소되고 남은 부분에 대해서만 취소를 구할 수 있게 되기 때문이다. 즉, 처분사유가 취소를 구할 수 있는 범위를 정하는 핵심 역할을 하게 되는 것이다.

그런데 처분사유에 증액처분 취소소송에서 취소를 구할 수 있는 범위를 결정하는 핵심 역할을 부여한 위 2010두9808 판결은, 처분사유를 단순한 공격방어방법에 불과한 것으로 보는 총액주의와 일관되지 않는다고

할 것이다. 총액주의는 처분사유를 단순한 공격방어방법에 불과한 것으로 보면서 처분사유의 추가·변경을 무제한적으로 인정하고 있고, 이는 처분사유가 법원의 심리 범위를 제한하는 데 아무런 역할을 하지 못함을 보여준다.<sup>60)</sup> 그런데 위 2010두9808 판결에 의하면, 법원의 심리 범위와 완전히 단절되었던 처분사유가 갑자기 증액경정처분 취소소송에서 취소를 구할 수 있는 범위를 결정하는 핵심적인 역할을 수행하게 된다. 이러한 위 2010두9808 판결의 입장은 총액주의의 논리와 일관되지 않는다고 할 것이다.<sup>61)</sup>

## 제5절 소결

이상의 점을 종합적으로 고려해보면, 대법원은 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리 대상을 “과세관청이 결정한 소득금액의 존부”라고 판시하여 총액주의를 취하고 있음을 표명하였다. 그러나 구체적인 쟁점에 있어서는 총액주의의 논리를 일관한다기보다는 그 때 그 때 타당하다고 생각되는 결론을 내고 있는 듯하다. 그리고 논리적 일관성을 결여한 상태에서 구체적 타당성을 추구하는 대법원의 입장으로부터 과세처분 취소소송에서 법원의 심리의 범위는 넓히면서도 그 판결의 효력 범위를 좁히는 이례적인 현상이 발생하게 된 것으로 보인다. 나아가 법원의 심리 범위는 넓히고 판결의 효력 범위를 좁혀 과세관청의 재처분을 폭넓게 인정하고 있는 것은, 납세자의 경정청구가 과세관청의 재처분에 비해 많은

60) 윤지현 교수는 이러한 현상을 “과세처분의 처분사유와 심리 범위 간 관계의 완전한 단절”이라고 표현한다(윤지현, 전제 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 207쪽).

61) 윤지현, 「증액경정처분과 감액경정처분을 차례로 받은 납세자가 증액경정처분의 취소소송에서 취소를 구할 수 있는 범위에 관한 고찰 -대법원 2011. 4. 14. 선고 2010두9808 판결-」, 『조세법연구』 제18-2, 한국세법학회, 2012, 214쪽 참조.

제약을 받는다는 점과 결합하여 기본적으로 납세자에게 더 불리한 조세 소송 구조를 형성하고 있다.<sup>62)</sup>

대법원은, 국세기본법 제22조의2 시행 이후에도 총액주의의 입장을 유지한다고 하면서 실질적으로는 하나의 과세단위 내의 과세처분을, 취소를 구할 수 있는 부분과 취소를 구할 수 없는 부분으로 분리하여 양자가 병존한다는 병존설적인 결과를 내놓고 있다. 더 나아가 증액경정처분 이후에 감액경정처분이 있는 경우, 감액경정처분의 처분사유를 기준으로 하여 당초처분을 일부 취소한 것인지 아니면 증액경정처분을 일부 취소한 것인지 판단해야 한다는 판결을 선고하여, 총액주의에서 공격방어방법에 불과한 것으로 취급되던 처분사유에 취소를 구할 수 있는 범위를 결정하는 핵심적인 기능까지 부여하고 있다. 이러한 대법원의 입장은 총액주의라고 하기 보다는 오히려 쟁점주의에 더 가까운 것이 아닌가 하는 생각이 들고,<sup>63)</sup> 이러한 대법원의 입장으로부터 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이 더욱 심화된다고 할 것이다.

### 제3장 총액주의가 우리나라의 통설·판례로 자리 잡게 된 배경

---

62) 윤지현, 전게 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 278쪽 참조.

63) 윤지현 교수는 대법원이 운용하고 있는 조세소송의 기본구조는 총액주의적 사고에 근거한 것이라고 볼 수 없고 오히려 쟁점주의적 사고에 더 가깝다고 주장한다(윤지현, 전게 「과세처분을 취소하는 확정판결이 있는 후 과세관청의 ‘재처분’이 가능한 범위」, 94쪽 내지 95쪽 참조).

## 제1절 논의의 필요성

제2장에서 살펴본 바와 같이, 우리나라의 통설 및 판례가 과세처분 취소소송의 소송물 이론에 관한 일반론 차원에서는 총액주의를 취하고 있다고 일반적으로 설명되고 있지만, 실제로 대법원은 구체적인 쟁점에 있어서는 총액주의의 논리를 일관하지 못하고 수많은 예외를 인정하고 있다. 대법원이 구체적인 쟁점에 있어서 총액주의의 논리를 관철하지 못하는 것은, 아무래도 조세의 공평 부담 내지 조세징수를 통한 국고의 확충이라는 가치와 납세자의 권익 보호라는 가치 사이에서 구체적으로 타당한 결론을 도출하기 위한 것으로 보인다. 이로부터 총액주의를 엄격히 관철하면, 대법원이 생각하기에 구체적 타당성을 결여한 결론이 도출된다는 것을 추단할 수 있다. 총액주의가 이와 같은 한계를 지닌다는 점과 대법원이 개별적 사안에 있어서는 총액주의의 예외를 인정하고 있다는 점을 파악한 상태에서 다음과 같은 두 가지 의문이 든다. 첫 번째 의문은, “총액주의가 우리나라의 통설과 판례로 자리 잡게 된 배경이 무엇일까?” 라는 것이고, 두 번째 의문은, “대법원이 총액주의의 위와 같은 한계를 파악한 상태에서, 위와 같은 한계를 감수하면서도 총액주의를 취한 것일까? 만일 그렇다면 총액주의의 위와 같은 한계를 감수하면서까지 총액주의를 취한 이유는 무엇일까?” 라는 것이다. 이러한 논의가 중요한 이유는 총액주의가 통설·판례로 자리 잡게 된 배경을 아는 것이 총액주의의 유지 또는 폐지 및 그 대안인 쟁점주의로의 전환과 관련되기 때문이다. 만일 학계 및 대법원이 총액주의의 한계를 감수하면서도 총액주의를 취할 수밖에 없다는 생각으로 총액주의를 취한다는 결론을 내린 것이라면 총액주의의 통설·판례로서의 지위를 유지하는 것의 이론적 정당성이 커진다. 그러나 만일 학계와 대법원이 우리나라의 실정법 및 세무행정에 대한 치열한 고민 없이 막연히 총액주의를 취한 것이라면 총액주의에 통설·판례로서의 지위를 계속 부여하는 것의 이론적 정당성이 낮아

진다.

이하에서는 학계에서의 총액주의와 쟁점주의에 대한 논의 내용과 이에 대한 대법원의 입장을 살펴보고자 한다. 먼저 ①학계<sup>64)</sup>에서의 논의에 대해서는, ②학계에서 총액주의와 쟁점주의에 대한 논의를 본격적으로 시작한 시점이 언제인지, ③그 당시 학계에서의 논의 내용은 무엇이었는지, ④학계에서 그 시점에 총액주의에 대한 논의를 시작한 배경은 무엇인지를 차례로 살펴보고자 한다. 다음으로 대법원에서의 논의에 대해서는, ⑤총액주의·쟁점주의에 관한 초기 대법원의 입장은 어떠한지, ⑥위 초기 판결들이 선고될 당시에 법원 내부에서 제2장에서 언급한 총액주의의 한계를 인지하였는지에 대해 살펴보고자 한다.

## 제2절 학계에서의 총액주의·쟁점주의에 대한 논의

### 1. 학계에서 총액주의·쟁점주의에 대한 논의가 시작된 시점 및 그 내용

학계에서 조세소송과 관련하여 총액주의·쟁점주의에 대한 논의가 시작된 시점은 1980년대 초반이다.<sup>65)</sup> 그 당시 학계에서는 총액주의·쟁점

64) 학계의 개념·범주가 애매하기는 하나, 본 논문에서는 세법 교과서와 학술지 등을 바탕으로 학계의 입장을 파악하고자 한다. 따라서 대법원, 법원행정처 등 법원에서 발간한 자료에 수록된 논문은 학계의 입장을 파악하는 자료로 보지 않고, 법원의 입장을 파악하는 자료로 분류하였다.

65) 필자는 학계에서의 논의 상황을 파악하기 위하여 서울대학교 도서관 홈페이지(lib.snu.ac.kr)의 통합검색란에 검색어를 “세법”으로 설정하여 검색을 실시하였고, 그 검색 결과로 나온 단행본을 전수 조사하였다. 위와 같은 과정을 거쳐 확인한 결과, 세법 교과서들 중 최초로 총액주의·쟁점주의에 대한 논의를 소개한 것은 최명근 교수의 『세법학개론』(1981년)이다. 그 이후로는 김두천 교수의 『세법학』(1982년), 윤승영 판사의 『세무소송법』(1983년), 김진우 검사의 『조세법체계』(1984년), 이태로 교수의 『(진정판)판례체계조세법』(1985년)이

주의와 관련하여, ①조세소송에서의 심리의 대상 내지 소송물이 무엇인지, ②납세자가 과세처분 중 일부에 대해서만 다투는 경우에 심판기관 내지 법원이 납세자의 불복 청구 부분에 국한하지 않고 세액 전체를 통산하여 심판할 수 있는지, ③경정처분이 있을 경우에 당초처분과 경정처분의 관계가 어떻게 되는지, ④과세관청이 심판·소송 도중에 처분사유를 추가·변경할 수 있는지, ⑤절차적 위반이 있을 경우 이를 독자적인 취소사유로 볼 수 있는지, ⑥과세관청이 법원의 판결 이후에 재처분을 할 수 있는지를 쟁점으로 보고 이에 대한 논의를 진행하였다. 이하에서는 각 쟁점에 대한 학계에서의 논의를 살펴보도록 한다.

#### 가. 조세소송의 소송물 내지 심리의 대상

김두천 교수는 조세쟁송<sup>66)</sup>의 소송물을 심판대상의 문제라고 보면서, 권리구제설에 입각하여 세액 자체를 “실질상 심판의 대상”<sup>67)</sup>으로 보는 견해와 위법시정설에 입각하여 “형식절차의 합법성이나 합리성을 실질상 심판의 기준”<sup>68)</sup>으로 보는 견해를 소개한 후, 기본적인 심판의 대상은 세액 자체로 보아야 한다고 주장하여 권리구제설을 지지한다.<sup>69)70)</sup> 아

---

있다. 교과서는 아니나, 강인에 변호사는 『(계간)세무사』 제37호(1985년 겨울호)와 제38호(1986년 봄호)에 총액주의·쟁점주의에 대한 논의를 소개하였다.

66) 김두천 교수가 말하는 조세쟁송은 조세소송과 전심절차인 조세행정심판을 포괄하는 개념인 듯하다. 김두천 교수는 주장이유의 변경 가부라는 쟁점에 대하여 논하면서 “당초 과세처분의 대상이 된 실제적 진실한 세액의 인식(확정)을 추구하는 것을 기준으로 볼 때에는 당초 처분청의 확정처분이나 쟁송절차에 있어서의 판결확정이나 모두 확정절차에 불과하다.”라고 설명하여 판결확정을 쟁송절차의 일부로 보고 있기 때문이다(김두천, 전게서, 481쪽 참조).

67) 김두천 교수는 권리구제설에 의하면 조세쟁송의 심판 대상은 형식적으로는 과세 처분 자체의 적부이나 실질적으로는 세액자체가 된다고 한다(김두천, 전게서, 477쪽 참조).

68) 김두천 교수는 위법시정설에 의하면 조세쟁송의 심판 대상은 형식적으로는 과세 처분이나 실질적으로는 형식절차의 합법성이나 합리성을 기준으로 하게 된다고 한다(김두천, 전게서, 477쪽 참조). 김두천 교수의 “실질상 심판의 대상은 형식절차의 합법성이나 합리성을 기준으로 한다.”는 말의 의미는 형식절차의 합법성을 중시한다는 의미로 이해하면 될 듯하다.

69) 김두천, 전게서, 476쪽 내지 478쪽 참조.

70) 김두천 교수가 말하는 권리구제설과 위법시정설은 행정소송의 기능(목적)에 관

올러 김두천 교수는 총액주의와 쟁점주의를 소송물의 범위에 관한 논의로 소개하면서<sup>71)</sup>, 세액은 하나의 과세단위 내에서 불가분적이어서 조세소송의 소송물과 소송물의 범위는 실체상 세액이 될 수밖에 없고, 그 결과 총액주의를 심리의 대상으로 삼아야 한다고 주장한다(다만, 김두천 교수는 행정심판기관의 조사 범위에 대해서는 쟁점주의를 취하여 불복청구부분 이외의 부분에 대해서는 조사할 수 없다고 주장한다).<sup>72)</sup><sup>73)</sup> 즉, 기본적으로 총액주의를 취하는 것이다.<sup>74)</sup>

이태로 교수는 소송물과 심리의 대상을 구별하여, 과세처분 취소소송의 소송물에 대해서는 처분의 위법성 일반에 관한 다툼으로 보는 견해와 과세처분의 근거가 되는 이유에 관한 다툼으로 보는 견해를 설명하고 있다.<sup>75)</sup> 또한 이태로 교수는 총액주의와 쟁점주의를 조세소송의 심리 대상에 관한 논의로 소개하고 있다.<sup>76)</sup> 아울러 이태로 교수는 과세처분 취소소송의 본질을 권리구제설에 입각해서 본다면 과세총액 전반을 심리의 대상으로 하여야 한다고 하여 기본적으로 총액주의를 지지하는 듯하다(다만 법원이나 행정심판기관의 조사 범위는 쟁점사항에 국한되어야 한다고 주장한다).<sup>77)</sup>

---

한 행정법 학계의 논의를 소개한 것으로 보인다. 행정법 학계에서는 행정소송의 기능(목적)에 관하여 ①위법한 행정작용으로 인하여 침해된 개인의 권리를 구제하는 것(권리구제기능)과 ②행정청의 처분 등의 위법 여부를 통제하는 것(행정통제기능)이 있다고 하면서 권리구제기능이 주된 기능이고 행정통제기능은 종된 기능이라고 설명하는 것이 일반적이다[김남진·김연태, 전거서, 887쪽 내지 888쪽 참조; 정하중, 전거서, 693쪽 내지 694쪽 참조].

71) 김두천, 전거서, 478쪽 내지 480쪽 참조.

72) 그러나 김두천 교수는 조세소송에서 법원의 조사 범위에 대해서는 명시적으로 그 입장을 밝히고 있지 않다. 그러나 행정심판은 행정청 내부의 위법 시정 절차로서 그 조사의 범위가 외부의 사법기관인 법원의 조사 범위보다 크다고 보는 것이 일반적이므로 조세소송에서 법원의 조사 범위 역시 불복청구부분에 국한된다고 볼 것으로 추측된다.

73) 김두천, 전거서, 486쪽 내지 487쪽 참조.

74) 이에 대해 강인애 변호사는 김두천 교수가 총액주의와 쟁점주의의 절충적 입장을 취하고 있다고 평가한다(강인애, 전거 「경정처분의 법률관계(하)」, 14쪽 참조).

75) 이태로, 『(판례체계)조세법』, 경문사, 1981, 488쪽 내지 489쪽 참조.

76) 이태로, 『(판례체계)조세법』, 고려원, 1985, 863쪽 내지 865쪽 참조.

윤승영 판사는 소송물과 심리의 대상을 동일한 것으로 소개하면서, 과세처분 취소소송의 소송물을 ‘문제된 납세연도에 있어서의 조세채무의 존부’로 보는 것이 통설의 입장이라고 설명하고 있다(그러나 통설이라고 하면서 윤승영 판사가 들고 있는 문헌은 일본의 문헌이기 때문에 이를 우리나라의 통설이라고 주장하는 것인지에 대해서는 의문이 있다).<sup>78)</sup> 아울러 윤승영 판사는 총액주의와 쟁점주의를 조세소송의 소송물과 관련된 논의로 소개하면서, 일본과 달리 우리나라에서는 법인세법과 소득세법에서 녹색신고제도를 도입하였으나 법인세법의 녹색신고제도는 폐지되었고, 소득세법의 녹색신고도 과세관청이 그 신고에 기속되는 것도 아닐뿐더러 과세관청이 그 신고와 달리 과세처분을 하더라도 그 이유의 부기를 의무화하지 않고 있음을 근거로 쟁점주의가 크게 문제될 여지가 없다고 설명하여 총액주의를 지지하는 듯하다.<sup>79)</sup>

김진우 검사는 과세처분 취소소송의 소송물과 심판의 범위를 개념적으로 구별하면서 소송물에 대해서는 권리구제설과 위법시정설을 소개하고, 심판의 범위에 대해서는 총액주의와 쟁점주의를 소개하고 있다.<sup>80)</sup> 하지만 총액주의는 전체로서의 세액의 적부를 소송의 대상으로 보는 이론으로 권리구제설과 연결되고, 쟁점주의는 구체적 처분의 이유에 의하여 소송의 대상이 제한을 받는다는 이론으로 위법시정설과 연결된다고 설명함으로써 둘 사이의 관련성도 인식하고 있다.<sup>81)</sup> 아울러 김진우 검사도 윤승영 판사와 마찬가지로 우리나라의 세제를 분석하여 쟁점주의를 받아들일 실익이 없다고 설명한다. 그 구체적인 내용을 살펴보면, 우리나라의 법인세법과 소득세법이 일본의 청색신고제도와 유사한 녹색신고제도를 채용하였다가 법인세법의 녹색신고제도는 폐지되었고, 소득세법의 녹색신고제도는 녹색신고자의 승인취소에 관하여는 그 사실을 통지하

77) 상계서, 864쪽 내지 865쪽 참조.

78) 윤승영, 전계서, 248쪽 내지 249쪽 참조.

79) 상계서, 255쪽 내지 257쪽 참조.

80) 김진우, 『조세법체계』, 육법사, 1984, 379쪽 내지 387쪽 참조.

81) 상계서, 383쪽 내지 387쪽 참조.



여야 한다고만 규정하고 있을 뿐 일본과 달리 그 이유 부기를 의무화하고 있지 않다는 것이다.<sup>82)</sup> 즉, 김진우 검사도 기본적으로는 총액주의를 지지하는 것이다. 다만, 과세관청이 과세절차에서의 특정한 절차적 강행규정에 위반하여 과세한 경우에는 과세처분이 실체적으로 보았을 때 정당하다고 하더라도 그 처분의 적법성을 주장할 수 없으므로 이에 한해서는 쟁점주의가 타당하다고 설명하고 있다.<sup>83)</sup>

강인에 변호사는 과세처분 취소소송의 소송물과 심리범위의 문제는 구별되어야 한다고 하면서 총액주의와 쟁점주의를 심리범위에 관한 문제로 소개한다. 그러면서도 총액주의는 과세처분 취소소송의 소송물을 과세처분에 의하여 확정된 세액의 적부로 보는 견해이고, 쟁점주의는 과세처분 취소소송의 소송물을 처분이유와 관계되는 세액의 적부로 보는 견해라고 설명하고 있다.<sup>84)</sup> 즉, 총액주의와 쟁점주의를 심리범위에 관한 논의로 소개하면서도 그 내용은 소송물에 관한 논의로 정리하고 있는데, 방금 김진우 검사의 설명에서도 보았듯이 이러한 설명이 드물지는 않다. 아울러 강인에 변호사는 우리나라도 일본과 같이 소득세법과 법인세법에서 녹색신고제도를 도입하였으나 법인세법에서의 녹색신고제도는 1980. 12. 13.자 법률 개정으로 폐지되었고, 소득세법상의 녹색신고제도도 그 신고에 납세의무의 확정 효력이 없어 과세관청이 납세자의 녹색신고내용과 다른 소득세 부과결정을 하는 경우에도 이유의 부기가 요구되지 않으므로 쟁점주의가 크게 문제되지 않는다고 하면서 총액주의를 지지한다.<sup>85)</sup> 이와 같이 과세처분 당시에 이유 부기를 요구하는지 여부를 고려하여 총액주의의 당부를 평가하는 입장 역시 혼한 듯하다. 더 나아가 강인에 변호사는 우리나라의 통설은 총액주의를 취하고 있다고 주장하지만 이러한 평가의 근거를 밝히고 있지는 않다.<sup>86)</sup>

---

82) 상게서, 386쪽 내지 387쪽 참조.

83) 상게서, 387쪽 참조.

84) 강인에, 전계논문, 13쪽 내지 15쪽 참조.

85) 상계논문, 14쪽 참조.

86) 상계논문, 14쪽 참조.

정리하자면, 1980년대 초·중반에도 현재와 마찬가지로, 조세소송의 소송물을 어떻게 볼 것인지에 대하여 ①행정법적인 관점에서 과세처분의 위법성 일반으로 보는 견해와 ②조세소송 특유의 관점에서 조세채무의 존부 내지는 실제적인 세액의 존부로 보는 견해로 나뉘어 있었다. 아울러 총액주의와 쟁점주의의 논의를 ①소송물에 관한 논의로 보는 견해와 ②심리의 대상에 관한 논의로 보는 견해, ③심리범위에 관한 논의로 보는 견해로 나뉘어 있었다. 그러나 세 가지 입장 모두 구체적인 쟁점에 있어서는 총액주의·쟁점주의 논의에 입각하여 해결책을 모색하고 있는 바, 위 세 가지 입장의 차이는 단순한 범주의 차이 내지 분류의 차이에 불과하다고 할 것이다. 즉, 소송물은 무엇을 대상으로 조사·심리할 것인가라는 심판 대상의 문제인 반면, 심판 범위의 문제는 어느 범위까지 심리·판단할 것인가의 문제로 양자는 관념적으로는 구분되나 실제에 있어서는 상호 밀접하게 관련되어 혼용되고 있는 것이다.<sup>87)</sup>

나. 납세자가 과세처분 중 일부에 대해 불복한 경우 세액 전체를 통산하여 심판할 수 있는지 여부

김두천 교수는 위 문제를 별도의 쟁점으로 뽑아서 총액주의와 쟁점주의가 어떻게 다른지 설명하고 있다. 그 구체적 내용은 다음과 같다. 총액주의는 실제적 세액을 심판의 대상으로 보고 있고, 실제적 세액은 하나의 과세단위로서 전체적으로 불가분이므로 총액주의를 취할 경우에는 비록 납세자가 하나의 과세단위 중 일부에 대해 불복했다라도 심판기관 내지 법원은 전체적으로 총합하여 위법성 여부를 심판해야 한다.<sup>88)</sup> 반면 쟁점주의는 하나의 과세단위라고 하더라도 부분적으로 세액계산의 근거 기준 및 이유 등이 구분 가능하다는 것을 전제로 하므로, 납세자가 하나의 과세단위 중 일부에 대해 불복하였다면 심판기관 내지 법원은 불복 부분만을 심리의 대상으로 삼게 된다.<sup>89)</sup> 김두천 교수는 이 쟁점에 대하

87) 사법연수원, 전게서, 63쪽 참조.

88) 김두천, 전게서, 479쪽 참조.

여 명시적으로 자신의 입장을 밝히지는 않았으나, 심리판단에 있어서는 총액주의에 의하여야 한다는 입장을 취하고 있음을 고려할 때 납세자가 일부만 불복한 경우에도 세액 전체를 통산하여 심판하는 것이 가능하다는 입장을 취할 것으로 보인다.

이 쟁점과 관련하여 드는 의문은 총액주의와 불이익변경금지 원칙(심판청구에 대한 결정을 함에 있어서 심판청구의 대상이 된 처분보다 불이익한 결정을 하지 못한다는 원칙)<sup>90)</sup>, 불고불리 원칙(심판청구에 대한 결정을 함에 있어서 심판청구의 대상이 된 처분 이외의 처분에 대하여 그 처분의 취소·변경 또는 새로운 처분을 하지 못한다는 원칙)<sup>91)</sup>, 처분권주의(절차의 개시 및 종료, 심판의 대상 등에 대하여 당사자의 처분에 맡기는 원칙)<sup>92)</sup>와의 관계를 어떻게 볼 것인가 하는 점이다. 김두천 교수는 총액주의와 불이익변경금지 원칙의 관계에 대하여, 총액주의가 불이익변경금지 원칙에 의해 제한됨을 밝히고 있다.<sup>93)</sup> 총액주의와 불고불리 원칙의 관계에 대해서는 심판청구의 대상이 된 처분을 과세처분 전부로 볼 것인지 아니면 당사자가 다투고 있는 부분의 요인별 세액에 대한 처분으로 볼 것인지 문제된다고 하면서도 어떤 입장을 취하는지 명시적으로 밝히지 않고 있다. 총액주의와 처분권주의의 관계에 대해서는 전혀 언급을 하고 있지 않다. 다만 김두천 교수가 총액주의가 명문의 법 규정인 불이익변경금지 원칙에 의해서 제한된다고 설명한 것을 고려할 때, 또 다른 법 규정인 불고불리의 원칙 내지 처분권주의에 의해서도 제한될

89) 상계서, 479쪽 내지 480쪽 참조.

90) 상계서, 489쪽 참조.

91) 상계서, 490쪽 참조.

92) 소순무·윤지현, 전계서, 486쪽 참조.

93) 김두천 교수는 이 쟁점과 관련하여 사례를 들어서 설명하고 있는데, 그 내용을 살펴보면, “법인세의 연사업연도 소득금액계산에 있어서 기부접대비 부인액 500만원이 위법하다고 하더라도 직권조사 등에 의하여 확인된 매출누락액 700만원이 확인되는 경우에는 통산의 결과 200만원의 소득증가가 있게 되어 기부 접대비만의 위법을 이유로 이에 상당한 세액의 취소판결을 할 수 없다. 이 경우 200만원은 불이익 변경금지규정에 의하여 추가과세결정을 할 수 없고 그 결과 각각의 결정을 하게 되는 것이다.”(김두천, 전계서, 482쪽 내지 483쪽)라고 설명하여 총액주의가 불이익 변경 금지 원칙에 의하여 제한됨을 밝히고 있다.

수 있다는 입장을 취하는 것이 논리적으로 일관될 뿐만 아니라 그렇게 함으로써 구체적으로 타당한 결론을 도출할 수 있을 것으로 보인다.<sup>94)</sup>

1980년대 초·중반의 문헌 중 김두천 교수의 세법학을 제외하고는 이 쟁점에 대해 논하는 것은 없는 것으로 파악된다.

#### 다. 당초처분과 경정처분의 법률관계

총액주의와 쟁점주의의 논의의 대립이 가장 첨예하게 발생하는 부분 중 하나가 바로 당초처분과 경정처분의 법률관계이다. 당초처분과 경정처분의 법률관계는 크게 두 가지로 나누어 살펴볼 수 있는데, ①경정처분의 효력이 미치는 과세표준 내지 세액의 범위가 어떻게 되는지와 ②경정처분이 당초처분에 미치는 효력이 무엇인지가 바로 그것이다.

이 쟁점에 대하여 최초로 논의를 시작한 최명근 교수는 병존설(당초처분과 경정처분은 별개의 독립된 처분으로 병존하고 경정처분의 효력은 증가 또는 감소된 부분에 대해서만 발생한다는 견해)과 흡수설(경정처분에 의하여 당초처분의 효력은 소멸하여 경정처분에 흡수되고, 경정처분은 현실적으로 확정된 과세표준과 세액 전체에 걸쳐 새로이 효력을 발생시킨다는 견해), 양자의 절충적 견해인 “흡수병존설”(경정처분의 효력은 당초처분과의 차액에 대해서만 발생하나 당초처분은 경정처분에 흡수되어 일체가 된다는 견해)”을 소개한 후,<sup>95)</sup> 우리나라에서는 아직 이에 관한 뚜렷한 판례는 없으나 감사원결정례와 국세심사, 심판에서는 병존

94) 총액주의와 불고불리 원칙 내지 처분권주의와의 관계에 대한 사례를 하나 들어서 설명하고자 한다. 과세관청이 법인 갑에 1,000만원의 법인세를 부과하는 과세처분을 하였는데, 갑은 위 과세처분 중 200만원에 대해서만 취소를 구한 경우에 심판기관 내지 법원의 심리 범위가 어떻게 되는지, 그리고 그 취소 범위가 어떻게 되는지 문제된다. 총액주의에 입각한다면 심판기관 내지 법원의 심리 범위는 1,000만원 전부에 미치고 취소 범위 역시 1,000만원 전부에 미칠 것이다. 불고불리 원칙 내지 처분권주의에 의하면 심판기관 내지 법원의 취소 범위는 갑이 취소를 구한 200만원에 국한되는 것이다. 즉, 심판기관 내지 법원의 심리 범위는 총액주의에 의해 1,000만원 전부에 미친다고 할 것이나, 불고불리 원칙 내지 처분권주의에 의하여 그 취소 범위는 200만원에 국한되는 것이다.

95) 이하에서는 병존설, 흡수설, 흡수병존설의 내용이 최명근 교수의 그것과 다르지 않다면 그 내용을 다시 설명하지 않고 그 명칭만 소개하겠다.

설을 취하고 있다고 분석한 다음 입법론적으로는 흡수병존설이 타당하다고 하여 흡수병존설을 지지하는 것으로 보인다.<sup>96)</sup>

김두천 교수는 ‘수정신고와 경정결정의 효력’이라는 항목에서 최초 신고와 수정신고 내지 경정결정의 관계에 대해서 논하는데<sup>97)</sup>, 이는 당초 처분과 경정처분의 관계와 동일한 쟁점이라고 할 것이다. 김두천 교수는 병존설과 흡수설을 소개한 후, 기왕의 신고 확정내용에 따라 세액의 납부나 징수 또는 압류처분 등의 후속조치가 이루어지므로 위 후속조치의 안정을 도모할 필요가 있고, 세액계산 자체는 전반적으로 총합하여 한다고 할지라도 대외적으로는 증감액이 표시된 처분을 하는 점을 고려할 때 당초 신고행위의 효력에는 영향이 없어야 한다고 설명<sup>98)</sup>하여 병존설을 지지하는 것으로 보인다.<sup>99)</sup> 아울러 김두천 교수는, 총액주의는 흡수설과 그 본질을 같이 하고 있고, 쟁점주의에 의할 때에는 병존설을 따르게 된다고 설명한다.<sup>100)</sup> 한 가지 의문이 드는 것은, 앞서 본 바와 같이 김두천 교수는 기본적으로 총액주의를 지지하면서도 당초처분과 경정처분의 관계에 있어서는 흡수설이 아닌 병존설을 지지한다는 것이다. 김두천 교수가 지적한대로 일반적으로 총액주의는 흡수설로, 쟁점주의는 병존설로 연결되는데, 총액주의를 지지하면서 흡수설이 아닌 병존설을 지지하는 것이 논리적으로 일관되는 것인지 의문이다.<sup>101)</sup>

96) 최명근, 『세법학개론』, 세경사, 1981, 203쪽 내지 205쪽 참조(특이한 것은 최명근 교수는 조세소송의 소송물이나 총액주의·쟁점주의에 대해서는 전혀 언급함이 없이 바로 당초처분과 경정처분의 법률관계를 논한다는 것이다).

97) 김두천, 전게서, 390쪽 내지 391쪽 이하 참조.

98) 상게서, 390쪽 내지 391쪽 이하 참조.

99) 강인애 변호사도 김두천 교수의 견해를 병존설로 분류하고 있다(강인애, 「경정처분의 법률관계(상)」, 『(계간)세무사』, 1985년 겨울호, 한국세무사회, 14쪽 참조)

100) 김두천, 전게서, 484쪽 내지 485쪽 참조.

101) 이와 같은 필자의 비판에 대해서 김두천 교수가 조사의 범위에 대해서는 쟁점주의에 의하여야 한다고 했으므로 그와 같은 궤에서 병존설을 취한 것이라고 설명하는 견해도 있을 수 있다. 그러나 김두천 교수가 조사의 범위에 대해서 쟁점주의를 취하여야 한다고 주장한 것은 납세자의 불복 청구가 있을 경우에 불복 청구 범위 이외의 사항에 대해서 조사를 하여 과세를 하는 것은 납세자의 권리구제에 부합하지 않는다는 생각 때문이다(김두천, 전게서, 487쪽 참조).

윤승영 판사는 이 쟁점에 대하여 ①경정결정의 효력이 미치는 과세표준 내지 세액의 범위에 관한 문제와 ②경정처분이 당초처분에 미치는 효과에 관한 문제로 나누어 설명한다. 먼저 ①에 대해서는 ㉔증감된 부분에만 효력이 미친다는 견해와 ㉕처음부터 다시 조사결정한 세액 전체에 그 효력이 미친다는 견해를 소개한다. 다음으로 ②에 대해서는 ㉖병존설, 흡수설, 흡수병존설, 역흡수설을 소개한 후, ㉗증액경정과 감액경정을 일관된 이론으로 설명할 수 있는 역흡수설이 타당하다고 하면서도, 당초처분에 대하여 불복기간이 도과한 이후에 증액경정처분이 이루어진 경우에는 예외적으로 병존설에 따라 증액경정된 부분만을 다룰 수 있다고 주장한다.

김진우 검사는 이 쟁점에 대하여 흡수설, 병존설, 병존적 흡수설, 역흡수설을 소개한 후, 당초처분과 경정처분의 관계에 대하여 흡수설, 병존설의 논의로 통일적으로 설명하는 것이 중요한 것이 아니라 과세처분의 구체적인 내용에 따라서 판단하는 것이 중요하다고 하면서 정확한 입장을 밝히고 있지 아니하다.<sup>102)</sup>

이태로 교수는 이 쟁점에 대하여 흡수설, 역흡수설, 병존설을 소개한 후, 흡수설과 역흡수설의 문제를 지적한 다음 병존설에 의할 경우 그러한 문제점들이 해결된다고 주장한다. 다만 병존설의 경우에는 소송경제를 위한 입법적 해결이 필요하다고 주장한다.<sup>103)</sup> 즉, 이태로 교수는 기본적으로 병존설을 지지하는 것으로 보인다. III. 2. 가. 1)에서 살펴본 바와 같이 이태로 교수는 기본적으로 총액주의를 지지하고 있는데, 당초처분과 경정처분의 법률관계에 있어서는 병존설을 지지하는 것으로 보여 그 논리적 일관성에 의문이 있다.

강인애 변호사는 이 쟁점에 대하여 병존설, 흡수설, 흡수병존설, 역흡

---

그렇다면 만일 납세자의 불복청구가 없는 상태에서 과세관청이 바로 증액경정처분을 하는 경우에는 김두천 교수가 예외적으로 취하는 쟁점주의가 적용되는 영역이 아니게 되어 병존설의 논리를 유지할 수 없게 되는 바, 여전히 필자의 비판은 타당해 보인다.

102) 김진우, 전거서, 388쪽 내지 405쪽 참조.

103) 이태로, 전거 『(판례체계)조세법』, 1985, 848쪽 내지 849쪽 참조.

수설, 역흡수병존설을 소개한 후, 실정법에서 경정처분에 관하여 당초처분에 오류 또는 탈루가 있을 때에는 과세표준과 세액을 경정한다고 규정하고 있음에 착안하여 경정처분은 당초처분에 의하여 결정된 과세표준과 세액을 포함하여 전체로서의 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것으로 해석하는 것이 자연스럽다고 하면서, 흡수설적인 견해를 지지한다. 아울러 흡수설에 의하면 당초처분에 기한 후속조치가 무효로 되는 등의 문제가 있는 반면, 역흡수설에 의하면 위와 같은 흡수설의 문제도 극복할 수 있을 뿐만 아니라 증액경정처분과 감액경정처분을 통일적으로 설명할 수 있다고 하면서 역흡수설을 지지한다. 다만 역흡수설에 의할 경우에는 당초처분에 대하여 불복기간이 도과한 후 증액경정처분이 이루어진 경우 증액경정처분에 대해서도 다룰 수 없게 되는 불합리가 발생하므로 이를 해소하기 위하여 이 경우에 한하여 예외적으로 흡수설을 취하여야 한다고 주장한다.<sup>104)</sup>

당초처분과 경정처분의 법률관계에 대한 논의를 소개한 위 문헌들은 각 학설에 따르는 효과까지 아울러 설명하고 있다. 구체적으로 살펴보면, ①경정처분이 있을 경우 당초처분을 전제로 하여 취해진 독촉·압류 등의 후속처분의 효력이 어떻게 되는지, ②경정처분이 있을 경우에 소송의 대상은 무엇인지, ③소를 제기함에 있어서 전심절차나 제소기간 등은 따로 따로 준수하여야 하는지, ④당초처분에 대한 취소소송 계속 중 증액경정처분이 있을 경우의 대응방법은 어떻게 되는지, ⑤당초처분에 대한 제소기간이 도과한 후에 증액경정처분에 대해서만 취소소송을 제기한 경우 법원의 심리범위가 어떻게 되는지, ⑥국세징수권의 소멸시효의 기산점은 어떻게 되는지 등이다. 병존설과 흡수설을 따를 때 위 쟁점들에 대한 결론이 어떻게 되는지 살펴보면, ①쟁점과 관련해서는, 병존설에 의하면 당초처분이 경정처분과는 별도로 존재하므로 그에 따른 후속처분의 효력도 영향을 받지 않고 그대로 존속하게 되는 반면, 흡수설에 의하면 당초처분이 경정처분에 흡수되어 소멸되므로 그에 따른 후속처분도

104) 강인애, 전제 「경정처분의 법률관계(상)」, 14쪽 내지 15쪽 참조.

소멸하게 된다.<sup>105)106)</sup> ②쟁점과 관련해서는, 병존설에 의하면 당초처분과 경정처분 모두 존속하므로 별도로 소송의 대상이 되는 반면, 흡수설에 의하면 당초처분은 경정처분에 흡수되어 소멸하므로 경정처분만이 소송의 대상이 된다.<sup>107)</sup> ③쟁점과 관련해서는, 병존설에 의하면 당초처분과 경정처분에 대하여 별도로 전심절차나 제소기간을 준수하여야 하는 반면, 흡수설에 의하면 경정처분에 대해서만 전심절차나 제소기간을 준수하면 된다.<sup>108)</sup> ④쟁점과 관련해서는, 병존설에 의하면 증액경정처분에 대해서까지 다투기 위해서는 전심절차와 제소기간 등을 준수하여 소의 추가적 변경 절차를 밟아 증액경정처분을 소송의 대상으로 삼아야<sup>109)</sup> 하는 반면, 흡수설에 의하면 당초처분에 대한 소송은 그 대상이 소멸<sup>110)</sup>되거나 소의 이익이 없어서<sup>111)</sup> 각하되고, 증액경정처분에 대해서는 소의 교환적 변경 절차를 밟아서 증액경정처분을 소송의 대상으로 삼아야 한다.<sup>112)</sup> ⑤쟁점과 관련해서는, 병존설에 의하면 증액경정처분만이 소송의 대상이 되었으므로 심리 범위는 증액된 부분에 국한되는 반면, 흡수설에 의하면 증액경정처분은 당초처분을 흡수하여 새로이 처분을 하는 것이므

---

105) 최명근, 전계서, 203쪽 내지 204쪽 참조; 윤승영, 전계서, 251쪽 내지 252쪽 참조; 김진우, 전계서, 389쪽 참조; 이태로, 전계 『(판례체계)조세법』, 1985, 849쪽 참조.

106) 김진우 검사는 이에 더하여 흡수설에 의할 경우, 당초처분에 의하여 납부한 세액은 경정처분으로 인하여 당초처분이 소멸됨에 따라 과오납이 된다고까지 설명한다(김진우, 전계서, 389쪽 참조).

107) 최명근, 전계서, 203쪽 내지 204쪽 참조; 윤승영, 전계서, 251쪽 내지 252쪽 참조; 강인애, 전계 「경정처분의 법률관계(상)」, 17쪽 참조.

108) 김진우, 전계서, 389쪽 참조; 윤승영, 전계서, 251쪽 내지 252쪽 참조; 강인애, 전계 「경정처분의 법률관계(하)」, 15쪽 참조.

109) 김진우 검사는 이에 대하여 병존서에 입각할 경우 각개의 처분마다 독립한 소송의 대상으로서 각별로 제소기간이 진행된다고 볼 것인지 아니면 당초처분에 대하여 적법한 소송에서 청구취지나 원인을 변경하는 것만으로 가능할지에 대해 이론이 있다고 설명한다(김진우, 전계서, 400쪽).

110) 이태로, 전계 『(판례체계)조세법』, 1985, 848쪽 내지 849쪽 참조.

111) 김두천, 전계서, 484쪽 참조; 김진우, 전계서, 389쪽 참조(김두천 교수와 김진우 교수는 경정처분에 의하여 당초처분이 소멸하여 존재하지 않는다고 하면서도 소의 이익이 없어서 각하되어야 한다고 주장한다).

112) 윤승영, 전계서, 251쪽 내지 252쪽 참조; 강인애, 전계 「경정처분의 법률관계(상)」, 17쪽 참조.



로 심리 범위 역시 당초처분과 증액된 부분 모두에 미치게 된다.<sup>113)</sup> ⑥  
쟁점과 관련해서는, 병존설에 의하면 국세징수권의 소멸시효는 당초처분  
과 경정처분에 대하여 각각 진행되는 반면, 흡수설에 의하면 당초처분은  
소멸하므로 경정처분에 대해서만 진행하게 된다.<sup>114)</sup>

#### 라. 처분사유 추가·변경 가부

과세관청이 과세처분 당시의 처분사유와 다른 사유를 내세워 과세처  
분을 유지할 수 있는지가 바로 처분사유 추가·변경의 문제이다.<sup>115)</sup>

김두천 교수는 이 쟁점에 대하여 ‘주장이유의 변경’이라는 제목으  
로 설명하면서 과세관청이 처분사유를 변경할 수 있는가의 문제뿐만 아  
니라 납세자가 불복이유를 바꿀 수 있는가의 문제까지 포함하여 설명하  
고 있다.<sup>116)</sup> 아울러 김두천 교수는 조세불복절차는 분쟁의 대상이 된 세  
액에 대한 연장적 확정절차라고 보면서, 총액주의에 의하면 실제적으로  
진실한 세액의 인식을 위한 주장이나 자료는 수시로 변경할 수 있고 이  
에 따른 증거를 제출할 수 있는 반면, 쟁점주의에 의하면 불복청구부분  
의 범위 내에서 과세관청의 당초 처분이유와 납세자의 청구주장이유에  
입각하여 처분의 당부를 판단하여야 한다고 주장한다(다만 쟁점주의에  
의하더라도 당초 처분이유 내지 주장이유와 동일성을 가지는 범위 내  
에서는 보충할 수 있다고 한다).<sup>117)</sup> 김두천 교수는 이 쟁점에 대하여 명시  
적으로 자신의 입장을 밝히지는 않았으나, 심리판단에 있어서는 총액주  
의에 의하여야 한다는 입장을 고려할 때 주장이유의 변경이 가능하다는  
입장을 취하는 것이 아마 논리적으로 일관될 것이다.

윤승영 판사는 이 쟁점에 대하여 과세관청이 처분사유를 추가·변경

113) 최명근, 전게서, 203쪽 내지 204쪽 참조; 윤승영, 전게서, 251쪽 내지 252쪽 참  
조; 강인애, 전게 「경정처분의 법률관계(하)」, 17쪽 참조.

114) 최명근, 전게서, 203쪽 내지 204쪽 참조; 윤승영, 전게서, 251쪽 내지 252쪽 참  
조; 강인애, 전게 「경정처분의 법률관계(하)」, 21쪽 내지 22쪽 참조.

115) 사법연수원, 전게서, 64쪽 참조; 임승순, 전게서, 312쪽 참조.

116) 김두천, 전게서, 481쪽 참조.

117) 상게서, 481쪽 내지 482쪽 참조

할 수 있는지의 문제뿐만 아니라 납세자가 주장이유를 추가·변경할 수 있는가의 문제까지 포함하여 논의를 진행하고 있다.<sup>118)</sup> 총액주의에 의하면 과세관청의 과세처분사유나 납세자의 불복이유는 소송상의 공격방어 방법에 지나지 아니하므로 과세관청이나 납세자는 변론종결시까지 전심 절차나 소송에서 주장하지 아니하였던 처분사유나 불복이유를 수시로 제출할 수 있게 되는 반면, 쟁점주의에 의하면 처분사유 등의 변경은 원칙적으로 허용되지 않는다고 설명한다.<sup>119)</sup> 윤승영 판사가 명시적으로 주장이유의 변경이 가능하다고 설명하지는 않았으나, 총액주의를 지지하고 있으므로 주장이유의 추가·변경이 가능하다는 입장을 취할 듯하다.

김진우 검사는 이 쟁점에 대하여, 총액주의에 의하면 법원으로서서는 과세관청이 내세우는 새로운 처분사유를 인정하여 과세처분을 적부를 판단하여도 되고, 납세의무자인 원고가 주장하지 않은 이유에 대해서도 함께 심리·판단할 수 있는 반면, 쟁점주의에 의하면 원처분에서 내세웠던 이유에 의하여 과세관청은 주장의 제한을 받는다고 설명한다.<sup>120)</sup> 즉, 김진우 검사도 이 쟁점에 대하여 과세관청의 처분사유 추가·변경 가부 문제뿐만 아니라 납세자의 주장이유 추가·변경 가부 문제까지 포함시켜 함께 논하고 있는 것이다. 아울러 김진우 검사는 실정조세법의 원리에 비추어 볼 때 총액주의가 타당하다고 설명하는 바, 처분사유 추가·변경이 가능하다는 입장을 취할 듯하다.

이태로 교수는, 총액주의에 의하면 처분당시의 처분사유를 쟁송과정에서 변경하거나 보충하는 것이 허용된다고 설명하면서, 다만 총액주의를 취하더라도 처분이유와 동떨어진 어떤 사실이라도 주장할 수 있다는 의미는 아닌 것 같다고 서술한다.<sup>121)</sup> 비록 이태로 교수가 쟁점주의에 의하면 처분사유의 추가·변경이 불가하다고 명시적으로 밝힌 것은 아니나, “쟁점주의를 취하는 사람 중에도 기본적 과세요건사실의 동일성을

118) 윤승영, 전게서, 255쪽 참조.

119) 상게서, 256쪽 참조; 강인애, 전게 「경정처분의 법률관계(하)」, 13쪽 참조.

120) 김진우, 전게서, 383쪽 내지 385쪽 참조.

121) 이태로, 전게서, 1985, 863쪽 내지 864쪽 참조.

있지 않는 범위에서 처분사유의 대체가 인정된다고 주장하는 사람이 있다.”<sup>122)</sup>라고 설명한 것에 비추어 보면, 쟁점주의에 의하면 처분사유 변경 내지 보충이 기본적으로 불가하다는 것을 전제하고 있는 듯하다. 아울러 이태로 교수가 명시적으로 처분사유 추가·변경이 가능하다고 설명한 것은 아니나 기본적으로 총액주의를 취하고 있다는 점을 고려할 때, 처분사유 추가·변경이 가능하다는 입장을 취하는 듯하다.

강인애 변호사는, 총액주의에 의하면 과세관청이 부과한 세액이 조세실체법에 의하여 정하여진 객관적 세액을 초과하는지의 여부가 소송물이기 때문에 처분사유는 소송상의 공격방어방법에 불과해서 처분사유 추가·변경이 허용되는 반면, 쟁점주의에 의하면 처분사유의 추가·변경은 원칙적으로 허용되지 않는다고 설명한다.<sup>123)</sup> 강인애 변호사가 명시적으로 처분사유 추가·변경의 허부에 대해서 입장을 밝히고 있지는 않으나, 총액주의와 역흡수설을 지지하는 점을 고려할 때 처분사유의 추가·변경이 가능하다는 입장을 취하는 듯하다.

#### 마. 절차적 위법의 독자적 취소 사유 여부

이 쟁점은 과세관청이 산정한 세액 자체는 정당하나 그 세액을 산정하는 절차에 있어서 위법사유가 있을 경우 이를 독자적인 취소 사유로 볼 것인가의 문제이다. 이는 과세처분 취소소송에 있어서 실체적 위법과 절차적 위법을 나누어서 판단해야 한다는 소위 위법성 이원론<sup>124)</sup>과 관련되는 쟁점이라고 할 것이다.

김두천 교수는 ‘절차적보장성’이라는 항목에서 이 쟁점에 대하여 논하는데, 총액주의에 의할 때에는 실체적 세액을 기준으로 과세처분의 적법 여부를 판단하기 때문에 절차적 위법이 있는 경우에도 실체적 세액에 있어서 정당한 세액을 초과하지 않는 한 적법한 과세처분으로 되어

---

122) 상계서, 1985, 864쪽 참조.

123) 강인애, 전계 「경정처분의 법률관계(하)」, 13쪽 내지 14쪽 참조.

124) 대표적으로 고종주, 전계논문이 있다. 자세한 내용은 후술하도록 한다.

절차상의 위법은 경시되는 경향이 있다고 설명하고 있다(다만 절차적 위법에 대하여 특별히 규정된 경우에는 그 규정에 따라 취소될 수 있다고 부연하고 있다).<sup>125)</sup>

김진우 검사는 실정조세법에서 절차에 관한 강행규정을 두고 있는 경우에는 그 강행규정을 위배한 과세처분에 대하여 납세자가 그 절차상의 위법을 이유로 과세처분의 취소를 구하는 경우에는 절차적 위법만을 이유로 당해 과세처분을 취소하는 것이 가능하고, 이러한 경우에는 과세관청이 산정한 세액이 정당한 세액의 범위 내에 있다고 하더라도 그 취소를 배제할 수 없다고 설명한다.<sup>126)</sup> 아울러 김진우 검사는 위와 같은 범위에서는 쟁점주의의 이론이 타당하다고 한다.<sup>127)</sup>

바. 과세관청이 과세처분 취소 판결 확정 이후에 재처분을 할 수 있는지 여부

이 쟁점은 과세처분을 취소하는 법원의 판결이 확정된 이후에 과세관청이 기존의 위법사유를 보완하고 다른 처분사유를 내세워 재처분을 할 수 있는지의 문제이다.<sup>128)</sup>

김두천 교수는 ‘심판의 효력’에 대하여 논하면서 이 쟁점을 소개한다. 총액주의에 의하면 실제적 세액 전부에 대하여 심판이 있는 것이므로 심판결정 확정 후에 새로운 과세근거 사유가 발견되었다고 하더라도 추가 경정결정할 수 없는 기속력을 받는 반면, 쟁점주의에 의하면 과세처분 중 그 근거가 되는 처분사유의 적부가 심판의 대상이므로 하나의 과세단위 중 심판의 대상이 되지 않는 부분에 대해서는 심판의 효력이 미치지 않고 그 결과 새로운 과세근거 사유가 발견되면 추가 경정결정할 수 있다고 한다.<sup>129)</sup> 김두천 교수가 명시적으로 다른 처분사유를 내세워

125) 김두천, 전게서, 486쪽 참조.

126) 김진우, 전게서, 381쪽 내지 382쪽 참조.

127) 상게서, 387쪽 참조.

128) 윤지현, 전게 「과세처분을 취소하는 확정판결이 있는 후 과세관청의 ‘재처분’이 가능한 범위」, 70쪽 참조.

129) 김두천, 전게서, 485쪽 참조.

재처분을 할 수 없다는 입장을 밝힌 것은 아니지만 “납세자의 안정적 확정을 위해서는 총액주의가 유리한 것이다.”<sup>130)</sup>라고 설명한 것과 심리 판단에 대해서는 총액주의를 지지하는 점을 종합적으로 고려할 때, 과세 처분을 취소하는 법원의 판결이 확정된 이상 과세관청으로서는 다른 처분사유를 내세워 재처분할 수 없다는 입장을 취하는 것이 논리적으로 일관될 것이다.

윤승영 판사는 이 쟁점에 대하여, 총액주의에 의하면 경정결정 등의 취소판결이 확정되면 그 소송물이 과세처분의 위법성 일반이므로 동일처분으로 보여지는 재처분을 할 수 없는 반면, 쟁점주의에 의하면 과세처분취소판결은 당해처분이유와의 관계에서만 그 처분의 효력을 상실시키는 것이므로 새로운 이유에 기하여 재처분을 할 수 있다고 설명한다.<sup>131)</sup> 아울러 윤승영 판사가 명시적으로 판결확정 이후에는 다른 처분사유를 내세워 재처분을 할 수 없다는 입장을 취한 것은 아니나, 총액주의에 의하면 조세법률관계의 분쟁을 조기에 타결하는 반면 쟁점주의에 의하면 그렇지 못하다는 취지로 설명한 점과 총액주의를 지지하는 점을 고려할 때, 재처분이 불가능하다는 입장을 취하는 것이 논리적으로 일관될 것이다.

정리하자면, 1980년대 초·중반의 학계에는 과세처분 취소 판결 이후에 재처분이 가능한지에 대한 논의 자체가 많지 않았을 뿐만 아니라, 그에 대해 논한 학자들도 총액주의에 의하면 과세처분을 취소하는 판결이 확정된 이상 과세관청으로서는 다른 처분사유를 내세워 재처분할 수 없는 반면, 쟁점주의에 의하면 재처분할 수 있다는 것에 불과하였던 것이다.

## 2. 1990년대 학계에서의 논의

---

130) 상계서, 485쪽.

131) 윤승영, 전계서, 255쪽 내지 256쪽 참조; 강인애, 전계 「경정처분의 법률관계(하)」, 13쪽 내지 14쪽 참조.

1990년대 세법 학계에서도 총액주의와 쟁점주의의 논의에 관해, 1980년대와 마찬가지로 ①조세소송에서의 심리의 대상 내지 소송물이 무엇인지, ②납세자가 과세처분 중 일부에 대해서만 다투는 경우에 심판기관 내지 법원이 납세자의 불복 청구 부분에 국한하지 않고 세액 전체를 통산하여 심판할 수 있는지, ③경정처분이 있을 경우에 당초처분과 경정처분의 관계가 어떻게 되는지, ④과세관청이 심판·소송 도중에 처분사유를 추가·변경할 수 있는지, ⑤절차적 위반이 있을 경우 이를 독자적인 취소사유로 볼 수 있는지, ⑥과세관청이 법원의 판결 이후에 재처분을 할 수 있는지를 쟁점으로 하여 설명하고 있다. 그리고 그 논의 내용도 1980년대의 그것과 크게 다르지 않다. 이하에서는 1990년대 세법 학계에서의 논의 내용 중 1980년대의 그것과 다른 부분에 국한하여 소개하고자 한다.

김두천 교수는 1990년에 발간한 『세법판결평석(개정증보판)』에서 당초처분과 증액경정처분의 법률관계와 처분사유 추가·변경에 관하여 설명하면서 기존의 논의를 더욱 더 구체화하였다.

먼저 김두천 교수는 당초처분과 경정처분의 법률관계에 대해서, 당초처분과 경정처분은 각각 별개의 과세처분으로서 각각 별개의 효력을 가지고 각각의 과세처분에 의해 그 “가감계산요인사실”<sup>132)</sup>도 확정되므로 원칙적으로는 병존설이 타당하다고 설명한다.<sup>133)</sup> 그러면서 예외적으로 당초처분의 가감계산요인사실이 경정처분의 가감계산요인사실에 영향을 미칠 때에는 영향을 미치는 범위 내에서 당초처분이 경정처분에 흡수되거나, 당초처분이 경정처분에 흡수되더라도 당초처분의 효력 자체에는 영향이 없다고 설명한다.<sup>134)</sup> 즉, 원칙적으로는 병존설을 취하되, 예외적으

132) 김두천 교수는 “가감계산요인사실”이라는 표현을 쓰고 있으나, 이 표현이 일반적인 통용되는 것 같지는 않다. 일반적으로는 “과세요건사실”이라는 표현을 쓰고 있다.

133) 김두천, 『세법판결평석(개정증보판)』, 박영사, 1990, 250쪽 참조.

134) 상계서, 250쪽 참조.

로 당초처분의 처분사유와 경정처분의 처분사유가 밀접하게 관련되어 있는 경우에는 흡수설을 취한다는 입장인 것이다(일종의 절충설로 보인다). 다만 한 가지 흥미로운 것은, 김두천 교수가 당초처분이 경정처분에 흡수되더라도 당초처분의 효력은 소멸하지 않는다는 입장을 취하여 일종의 병존적 흡수설을 취하고 있다는 점이다.

다음으로 김두천 교수는 처분사유 추가·변경과 관련하여 대법원 1980. 10. 14. 선고 78누345호 사건<sup>135)</sup>에 대해 평석하면서, 추가·변경되는 처분사유가 당초 처분사유와 밀접한 관련을 가질 때에는 처분사유의 추가·변경을 허용하되, 양자가 완전히 별개일 때에는 처분사유 추가·변경을 불허하고 과세관청으로 하여금 새로운 처분을 하게 하는 것이 타당하다고 설명한다.<sup>136)</sup>

### 3. 2000년대 이후 학계에서의 논의

2000년대 이후 세법 학계에서도 총액주의와 쟁점주의의 논의에 관해 1980년대 및 1990년대와 마찬가지로 위 6개의 쟁점에 대해 소개하였으나, 그 내용이 더 구체화되었다. 다만 2002년에 국세기본법이 개정되면서 제22조의2가 신설되어 당초처분과 경정처분의 법률관계에 관한 논의가 치열하게 이루어졌다. 이하에서는 국세기본법 제22조의2에 관한 학계에서의 논의를 중심으로 설명하고, 그 이외의 쟁점에 대해서는 논의가 구체화된 부분에 국한하여 설명하고자 한다.

가. 국세기본법 제22조의2 신설 및 당초처분과 증액경정처분의 법률관계에 대한 논의

---

135) 김두천 교수는 상계서에서 “1980. 10. 14. 선고 78누343호 사건”을 들고 있으나 이는 1980. 10. 14. 선고 78누345호 사건“의 오타인 것으로 보인다. 왜냐하면 78누343호 사건은 그 선고 일자가 1979. 5. 8.이고 그 판시 내용도 다르기 때문이다.

136) 상계서, 264쪽 내지 265쪽 참조.

### 1) 국세기본법 제22조의2를 신설한 취지

국회가 국세기본법 제22조의2를 신설한 이유는 “결정처분과 경정처분을 별개로 분리함으로써 결정처분이 경정처분에 흡수되어 결정처분에 근거한 가산금 결정이나 체납처분 등의 선행절차가 효력을 잃는 사례를 방지하고 결정처분에 대한 불복제기기간 등이 경과하여 이미 확정된 처분에 대해서는 다시 다룰 수 없게 함으로써 법적 안정성을 도모함과 아울러 고의적으로 소액의 경정사유를 제공하여 증액경정처분을 받아 이미 불복제기기간이 경과한 당초결정에 대하여 불복청하는 등의 악용사례를 막히 위[함]에 있다.” 고 한다.<sup>137)</sup> 신설된 국세기본법 제22조의2 제2항은 당초처분과 감액경정처분에 관한 기존 판례의 입장을 입법화한 것이어서 크게 논란이 되지 않았다.<sup>138)</sup> 그러나 당초처분과 증액경정처분의 법률관계를 규율하는 국세기본법 제22조의2 제1항과 관련해서는 위와 같은 신설 취지에도 불구하고 그 논의가 매우 치열하게 이루어졌다.

### 2) 당초처분과 증액경정처분의 법률관계에 관한 학계의 논의

당초처분과 증액경정처분의 법률관계에 관한 논의는 크게 신설된 국세기본법 제22조의2 제1항이 병존설을 취한 것인지 여부이다. 세부적으로는 실체법적 쟁점과 소송법적 쟁점으로 나누어지는데, 먼저 실체법적 쟁점은 ㉠증액경정처분이 있는 경우 당초처분에 기초하여 행하여진 체납처분·제2차 납세의무자 지정·납부이행 등 후속조치의 효력이 어떻게 되는지, ㉡국세징수권의 소멸시효는 당초처분과 증액경정처분 각각에 대하여 따로 진행되는지 아니면 증액경정처분을 기준으로 하여 진행되는지가 있다. 다음으로 소송법적 쟁점으로는 ㉢당초처분과 증액경정처분 중 무엇을 불복 대상으로 삼아야 하는지(불복 대상의 문제), ㉣증액경정처분의 위법성을 판단할 때 증액경정처분만을 기준으로 하여 판단할 것인지 아니면 당초처분까지 고려하여 판단할 것인지(심리 범위의 문제), ㉤증액경

137) 대한민국국회, 『국세기본법중개정법률안심사보고서(2002. 5. 14. 정부안)』, 2002, 7쪽.

138) 소순무·윤지현, 전게서, 434쪽 참조; 이창희, 전게서, 230쪽 참조; 임승순, 전게서, 322쪽 참조.



정처분을 취소할 경우 그 취소 범위는 증액경정처분에 국한할 것인지 아니면 당초처분에 대해서까지 취소할 것인지(취소 범위의 문제)가 있다.

먼저 신설된 국세기본법 제22조의2 제1항이 병존설을 입법화한 것인지에 대해서는, 국세기본법 제22조의2 제1항은 병존설을 취한 것이라는 견해<sup>139)</sup>와 국세기본법 제22조의2 제1항은 징수절차에 관해서만 병존설을 취한 것일 뿐이어서 쟁송심리의 범위에 있어서는 흡수설이 여전히 유효하다는 견해<sup>140)</sup>가 대립한다.

다음으로 실체법적 쟁점에 대해 살펴보자. ㉔증액경정처분이 있는 경우 당초처분에 기초하여 행하여진 후속조치의 효력이 어떻게 되는지에 대해서는, 국세기본법 제22조의2 신설 취지대로 증액경정처분이 있더라도 당초처분에 기초하여 행하여진 후속조치의 효력은 계속 유효하다는 견해가 대부분이고,<sup>141)</sup> 이를 반대하는 견해는 없는 것으로 보인다. ㉕국세징수권의 소멸시효 기산점에 대해서도, 당초처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액과 증액경정처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액(증액된 부분)의 소멸시효가 각각 진행된다는 견해가 대부분이고,<sup>142)</sup> 이를 반대하는 견해는 없는 것으로 보인다.

이어서 쟁송법적 쟁점에 대하여 살펴보자. ㉖불복 대상에 대해서는, i)당초처분과 증액경정처분은 별개의 처분이기 때문에 각각 독립하여

139) 김완석, 「국세기본법 제22조의 2의 해석론」, 『중앙법학』 제5집 제2호, 2003, 47쪽 내지 48쪽 참조; 임승순, 『조세법(2004년도판)』, 박영사, 2004, 311쪽 내지 313쪽 참조.

140) 이창희, 『세법강의(제4판)』, 박영사, 2004, 213쪽 내지 215쪽 참조; 정광진, 「당초의 신고행위와 증액경정처분의 관계」, 『조세법연구 X-1』, 세경사, 2004, 231쪽 내지 232쪽 참조; 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2003, 383쪽 참조.

141) 김완석, 전계논문, 50쪽; 백제흠, 「당초처분과 증액경정처분의 관계 -국세기본법 제22조의2 제1항의 해석을 중심으로-」, 『행정판례연구』 제16-1호, 2011, 364쪽 내지 365쪽 참조; 소순무, 『조세소송(개정3판)』, 영화조세통람, 2006, 299쪽; 정병문, 「국세기본법 제22조의2의 제1항의 해석 -당초처분과 경정처분의 관계-」, 『조세실무연구 I』, 김앤장법률사무소, 2009, 8쪽 참조; 최명근, 전계 『세법학총론』, 2003, 383쪽 참조.

142) 김완석, 전계논문, 50쪽 참조; 정광진, 전계논문, 240쪽 내지 241쪽 참조; 정병문, 전계논문, 8쪽 참조;

불복 대상이 된다는 견해<sup>143)</sup>, ii) 당초처분에 대한 제소기간 도과 전에 증액경정처분이 행해진 경우에는 당초처분에 관한 재송절차에서 증액경정처분에 대해서까지 심리하되, 당초처분에 대해 제소기간이 도과한 경우에는 증액경정처분만이 불복의 대상이 된다는 견해<sup>144)</sup>, iii) 국세기본법 제22조의2 제1항의 신설 이후에도 재송법적으로는 흡수설이 유효하므로 증액경정처분만이 불복의 대상이 된다는 견해<sup>145)</sup>가 대립한다. ㉔ 심리 범위에 대해서는, i) 총액주의에 따라 세액 전체가 심리 범위이기는 하나, 증액경정처분에 대한 재송에서는 제소기간 도과 등으로 불가쟁력이 발생한 당초처분의 하자를 주장할 수는 없다는 견해<sup>146)</sup>와 ii) 과세처분 취소소송의 소송물을 총액주의로 보는 이상, 세액 전체가 심리 범위이므로 증액경정처분에 대한 재송에서 당초처분의 하자까지 주장할 수 있다는 견해<sup>147)</sup>가 대립한다. ㉕ 취소 범위에 대해서는, i) 제소기간 도과 등으로 불가쟁력이 발생한 당초처분에 대해서는 취소할 수 없다는 견해<sup>148)</sup>와 ii) 국세기본법 제22조의2 제1항에서 규정하고 있는 ‘확정’은 납세의무의 확정을 의미하는 것에 불과하고, 증액경정처분에 대한 재송에서도 당초처분의 하자를 주장할 수 있기 때문에 불가쟁력이 발생한 당초처분에 대해서도 취소할 수 있다는 견해<sup>149)</sup>가 대립한다.

143) 김완석, 전계논문, 50쪽 참조.

144) 임승순, 전계 『조세법(2004년도판)』, 309쪽 참조.

145) 성열우, 「과세처분취소소송에서의 기관력과 재처분」, 『특별법연구』 제7권, 특별소송실무연구회, 2005, 564쪽 내지 565쪽 참조; 소순무, 『조세소송』, 영화조세통람, 2004, 298쪽 내지 300쪽 참조; 이창희, 전계 『세법강의(제4판)』, 214쪽 내지 215쪽 참조; 정광진, 전계논문, 233쪽 참조; 정병문, 전계논문, 13쪽 참조; 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2004, 384쪽 내지 387쪽 참조.

146) 김완석, 전계논문, 50쪽 참조; 임승순, 전계 『조세법(2004년도판)』, 312쪽 내지 313쪽 참조.

147) 성열우, 전계논문, 565쪽 참조; 이창희, 전계 『세법강의(제4판)』, 214쪽 내지 215쪽 참조; 정광진, 전계논문, 238쪽 참조; 최명근, 전계 『세법학총론』, 2004, 384쪽 내지 387쪽 참조;

148) 김완석, 전계논문, 50쪽 참조; 성열우, 전계논문, 565쪽 참조; 소순무, 전계서, 298쪽 내지 300쪽 참조; 정광진, 전계논문, 238쪽 참조.

149) 백제흙, 전계논문, 370쪽 내지 372쪽 참조; 정병문, 전계논문, 19쪽 내지 20쪽 참조.

#### 나. 처분사유 추가·변경

1980년대 내지 1990년대의 학계에서는 총액주의와 쟁점주의에 의하면 처분사유 추가·변경이 가능한지 여부에 대해서만 논의를 진행하였다. 그런데 2000년대에 들어서는 총액주의를 당연한 전제로 하면서 처분사유 추가·변경은 당연히 허용되는 것이고, 다만 그 한계를 어떻게 설정할 것인지로 논의의 초점이 이동하였다. 이에 관해서는 처분의 동일성이 인정되는 이상 기본적인 사실관계의 동일성이 인정되는 여부와 상관없이 처분사유 추가·변경이 가능하다는 견해<sup>150)</sup>와 처분의 동일성 및 기본적인 사실관계의 동일성이 모두 유지되는 경우에만 처분사유 추가·변경이 가능하다는 견해<sup>151)</sup>가 대립하고 있다. 한 가지 흥미로운 것은 전자의 견해에서 후자의 견해로 입장을 변경한 학자도 있다는 것이다. 임승순 변호사는 2002년에 발간된 『조세법(2002년도판)』에서 처분사유 추가·변경이 처분의 동일성이 유지되는 범위 내에서만 가능하다고 설명한 후, 위 논리를 발전시켜 당초 처분사유와 기본적인 사실관계의 동일성이 인정된다고 하더라도 과세단위가 달라지는 경우에는 처분사유의 추가·변경이 허용되지 않는다고 설명한다.<sup>152)</sup> 즉, 처분사유의 동일성이 인정된다면 기본적인 사실관계의 동일성 인정 여부와 상관없이 처분사유 추가·변경이 가능하다는 입장을 취한 것이다. 그런데 임승순 변호사는 2015년에 발간된 『조세법(2015년도판)』에서는 기존의 입장과 달리, “처분사유 추가·변경은 동일한 과세단위 내에서, 그리고 사실관계의 기초가 동일한 경우에만 허용된다.”<sup>153)</sup>라고 서술하였고, 더 나아가 “만일 과세관청이 동일한 과세단위

150) 김의석, 전계논문, 145쪽 참조; 이창희, 전계 『세법강의(제14판)』, 241쪽 내지 242쪽 참조; 소순무·윤지현, 전계서, 470쪽 내지 471쪽 참조.

151) 구옥서, 전계논문, 86쪽 내지 87쪽 참조; 임승순, 『조세법(2015년도판)』, 박영사, 2015, 313쪽 내지 314쪽 참조; 윤지현, 전계 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 363쪽 내지 366쪽 참조(윤지현 교수는 위 논문에서 기본적인 사실관계의 동일성이 인정되는 범위 내에서만 처분사유 추가·변경을 허용하고, 과세관청의 판결 확정 이후의 재처분도 기본적인 사실관계의 동일성이 벗어나는 범위에서만 허용하는 방안을 현행 조세소송의 대안으로 연구하였다.).

152) 임승순, 『조세법(2002년도판)』, 박영사, 2002, 303쪽 내지 304쪽 참조.

안에서 별개의 사실관계에 기초하여 세액을 증감하고자 한다면 경정처분의 방법을 통하여야 해결하여야 할 것이다.”<sup>154)</sup>라고 서술하였다. 즉, 처분의 동일성이 인정되는 경우 중에서도 기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 경우에만 처분사유 추가변경이 가능하다고 보아 처분사유 추가변경의 허용 범위를 축소한 것이다.

다. 과세관청이 과세처분 취소 판결 확정 이후에 재처분을 할 수 있는지 여부

이 쟁점에 관하여 1980년대 내지 1990년대의 논의는 단순히 총액주의, 쟁점주의에 따르면 재처분이 가능한지에 대해 설명하는 수준이었다. 그런데 2000년대 이후에는 총액주의의 입장을 당연한 전제로 하면서, 과세처분 취소 판결의 기판력 내지 기속력과의 관계에서 재처분이 가능한지에 대한 논의가 이루어지고 있다. 특히 주로 논의되는 쟁점은 탈루소득에 대해 재처분이 가능한지인데, 이에 대해서는 총액주의를 전제로 하면서도 탈루소득에 대한 재처분은 기판력이나 기속력에 저촉되지 않아 가능하다는 견해<sup>155)</sup>와 총액주의에 따라 판결의 기판력 내지 기속력은 하나의 과세단위 내의 총세액에 미치므로 탈루소득에 대해서도 기판력 내지 기속력이 미쳐 재처분이 불가능하다는 견해<sup>156)</sup>, 확정판결에서 다루어진 사실관계와 기본적 사실관계의 동일성이 인정되지 않는 경우에는 재처분이 가능하다는 견해<sup>157)</sup>가 대립한다.

#### 4. 총액주의와 쟁점주의에 관한 학계의 논의에 대한 평가

153) 임승순, 전게 『조세법(2015년도판)』, 313쪽.

154) 상계서, 314쪽.

155) 대표적으로 상계서, 340쪽 내지 341쪽 참조.

156) 소순무·윤지현, 전계서, 574쪽 내지 576쪽 참조.

157) 구옥서, 전계논문, 95쪽 내지 96쪽 참조; 윤지현, 전계 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 363쪽 내지 366쪽 참조.

제2절의 1.에서 1980년대 초·중반에 학계에서 이루어진 총액주의와 쟁점주의의 논의에 대해 살펴보았다. 위 과정을 통해서 그 당시에 총액주의와 쟁점주의에 대한 논의를 소개한 문헌들은 모두 총액주의를 지지하고 있음을 확인할 수 있었다.<sup>158)</sup> 아울러 위 과정을 통해서 ①1980년대 초·중반까지만 하더라도 우리나라에서의 총액주의·쟁점주의에 대한 논의가 많지 않았다는 점, ②그나마 총액주의·쟁점주의의 논의를 소개하는 문헌들도 우리나라의 법 규정을 분석하기 보다는 일본의 견해를 소개하는 데 많은 지면을 할애하고 있었던 점, ③쟁점주의에 대한 치밀한 고민 없이 단순히 판결의 모순·저촉 우려 내지 분쟁의 일회적 해결 곤란을 근거로 쟁점주의를 배척한 점 등을 확인할 수 있었다. 이하에서는 위 세 가지 특징에 대해 살펴보면서 학계에서의 초창기 총액주의·쟁점주의에 대한 논의를 평가하고자 한다.

#### 가. 학계에서의 논의의 부족

1980년대 초·중반 학계에서 총액주의와 쟁점주의에 대한 논의를 소개한 단행본은 총 6개에 불과했다. 특히 이와 관련하여 최초로 논의를 시작한 최명근 교수는 총액주의 및 쟁점주의에 대해서 당초처분과 경정처분의 관계만을 설명하고 있을 뿐, 총액주의와 쟁점주의 그 자체 및 그로부터 파생하는 다른 쟁점들에 대해서는 전혀 언급을 하지 않고 있었다. 위와 같이 1980년대에는 총액주의 및 쟁점주의에 관한 논의 자체가 많지 않았으므로 총액주의와 쟁점주의 중 어느 것을 통설이라고 분류하는 것도 사실상 불가능한 상황이었다.<sup>159)</sup> 그럼에도 불구하고 윤승영 판

158) 강인에 변호사는, 심리판단에 있어서는 총액주의에 의하되 조사에 있어서는 쟁점주의에 의한다는 김두천 교수의 견해에 대해 절충설이라고 평가하고 있으나, 총액주의와 쟁점주의 논의에서 파생되는 쟁점들이 주로 심리판단과 관련되어 있다는 점을 고려할 때 김두천 교수의 입장은 총액주의로 분류하는 것이 타당해 보인다.

159) 유인의 판사는 ‘총액주의·쟁점주의 논의’와 ‘당초처분과 경정처분의 관계’에 대하여 아직 우리나라 학계에서는 별로 다루어지지 않고 있는 실정이어서 어느 것이 통설인지를 파악할 수 없다고 설명하였고(유인의, 「조세소송의 소송물」, 『조세사건의 제문제(재판자료 제17집)』, 대법원 법원행정처, 1983, 24쪽, 37쪽

사와 강인에 변호사는 앞서 본 바와 같이 총액주의가 우리나라의 통설이라고 설명하였고, 그로 인해 1980년대 중반부터 총액주의가 우리나라의 통설로 통용되게 된 면이 없지 않다고 생각한다.

아울러 총액주의와 쟁점주의에 관한 논의를 소개한 학자 내지 실무가들도 각 쟁점에 대한 총액주의의 결론과 쟁점주의의 결론을 소개할 뿐 그에 관한 본인의 입장이 어떠한지 명시적으로 밝히지 않고 있었다. 이 역시 우리나라에서의 논의가 부족했기 때문에 발생한 현상으로 보인다.

#### 나. 일본 논의의 무비판적 채용

##### 1) 일본의 총액주의·쟁점주의에 관한 논의의 소개

일본에서는, 우리나라에서 총액주의와 쟁점주의에 관한 논의가 있기 이전인 1965년경에 국세불복심사를 담당하였던 협의단(協議團)의 사건 심리 방식으로 총액주의와 쟁점주의가 논의되었다고 한다.<sup>160)</sup> 국세불복심사 사건의 심리 방식 중 하나로 거론된 총액주의는 국세불복심사 사건의 심판 범위가 원처분의 총액에 미친다는 입장인 반면, 쟁점주의는 심판 범위가 당사자 간의 주장에 의하여 불거진 쟁점에 한정된다는 입장을 의미하였다고 한다.<sup>161)</sup> 위와 같이 국세불복심사 사건의 심리 방식으로 거론되었던 총액주의와 쟁점주의가 현재에는 소송물 이론으로까지 격상된 것이다.<sup>162)</sup>

일본에서도 앞서 살펴본 우리나라에서의 논의와 마찬가지로, 총액주의와 쟁점주의에 관한 논의가 ①처분사유 추가·변경의 허부 문제, ②당초 처분과 경정처분의 법률관계 문제, ③절차적 위법의 독자적 취소 사유

---

참조), 이문재 판사 역시 당초처분과 경정처분의 관계에 대하여 우리나라 학계에서는 별다른 논의가 이루어지지 않았다고 설명하고 있다(이문재, 「조세부과 처분에 있어서의 당초처분과 경정처분의 법률관계 및 그 구체적 적용」, 『사법논집』 제15집, 대법원 법원행정처, 1984, 493쪽 참조).

160) 문일호, 「과세처분 취소소송에서의 소송물」, 『법학연구』 제48권 제1호, 부산대학교 법학연구소, 2007, 1252쪽 내지 1253쪽 참조.

161) 상게논문, 1252쪽에서 재인용.

162) 윤지현, 전거 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 131쪽 참조.

인정 여부 문제, ④과세처분을 취소하는 판결 확정 이후의 재처분 가부 문제로 나타났다고 한다.<sup>163)</sup> 각각의 쟁점에서의 논의 내용은 우리나라의 논의와 대동소이하여 간단히 살펴보기만 한다. 먼저 ①처분사유 추가·변경의 허부 문제에 관해서는, ‘경정의 동일성(우리나라에서의 논의로 치자면 ‘처분의 동일성’을 의미한다고 할 것임)’이 인정되는 범위 내에서 처분사유 추가·변경이 허용된다고 설명하면서, ‘경정의 동일성’ 인정 여부를 판단함에 있어서는 ㉠처분사유가 바뀌더라도 주문(일반적으로 ‘세액’을 의미할 것임)이 동일하다면 ‘경정의 동일성’이 인정된다는 주문기준설과 ㉡처분사유가 바뀌면 ‘경정의 동일성’이 인정되지 않는다는 이유기준설이 대립하고 있으나, 처분사유 추가·변경을 폭넓게 허용하는 주문기준설이 주류적이라고 한다.<sup>164)</sup> 다음으로 ②당초처분과 경정처분의 법률관계 문제에 관해서는, 국세통칙법 제29조<sup>165)</sup>의 신설 이전에는 우리나라와 마찬가지로 흡수설, 병존설, 역흡수설, 병존적 흡수설 등이 논의되었으나, 국세통칙법 제39조의 신설 이후에는 당초처분이 실제법적으로는 경정처분에 흡수되지 않고, 소송법적으로만 흡수된다는 설명이 주류적이라고 한다.<sup>166)</sup> 나아가 ③절차적 위법의 독자적 취소 사유 인정 여부 문제에 관해서는, 절차적 위법이 있다면 세액의 정당 여부와 상관없이 과세처분을 취소되어야 하고, 절차적 위법을 보완한 새로운 과세

163) 상계논문, 136쪽 내지 149쪽 참조.

164) 상계논문, 136쪽 내지 137쪽 참조.

165) 일본 국세통칙법 제29조(경정 등의 효력)

① 제24조(경정) 또는 제26조(재경정)의 규정에 의한 경정(이하 “경정”이라고 한다)으로서 이미 확정된 납부하여야 할 세액을 증가시키는 것은 이미 확정된 납부하여야 할 세액에 관계있는 부분의 국세에 관한 납세의무에 영향을 미치지 아니한다.

② 이미 확정된 납부하여야 할 세액을 감소시키는 경정은 그 경정에 의하여 감소된 세액에 관계있는 부분 이외의 부분의 국세에 관한 납세의무에 영향을 미치지 아니한다.

③ 경정 또는 결정을 취소하는 처분 또는 판결은 그 처분 또는 판결에 의하여 감소된 세액에 관계있는 부분 이외의 부분의 국세에 관한 납세의무에 영향을 미치지 아니한다.

166) 윤지현, 전게 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 144쪽 내지 146쪽 참조.

처분이 가능하다는 견해가 주류적이라고 한다.<sup>167)</sup> 마지막으로 ④과세처분을 취소하는 판결 확정 이후의 재처분 가부 문제에 대해서는, ㉠총액주의에 입각하여 과세처분 취소소송의 심리 범위가 과세단위 전부에 미친다고 보는 이상 판결의 차단효 역시 과세단위 전부에 미치므로 탈루소득에 대해서도 재처분이 불가능하다는 견해와 ㉡쟁점주의에 입각하여 과세처분 취소소송의 심리 범위가 쟁점에 한정된다고 보는 이상 판결의 차단효 역시 쟁점에 국한된다는 견해가 대립하나, 전자의 견해가 주류적이라고 한다.<sup>168)</sup>

## 2) 일본의 논의와 우리나라의 논의의 비교·분석

일본에서의 총액주의·쟁점주의에 관한 논의는 우리나라에서의 총액주의·쟁점주의에 관한 논의와 거의 동일하다. 다만, 일본에서의 논의와 우리나라에서의 논의에 서로 다른 부분이 일부 있어 이하에서는 그 부분을 살펴보고자 한다.

먼저 처분사유 추가·변경의 허부 문제와 관련하여 일본에서는 우리나라와 달리, 신고납세와 관련하여 청색신고와 백색신고 제도를 두고 있고, 청색신고의 경우에는 과세관청이 경정처분을 할 때에 그 이유를 부기하도록 규정하여 청색신고의 경우에도 처분사유 추가·변경을 허용할 것인지가 논란이 된다고 한다.<sup>169)</sup> 우리나라의 1980년대 학설 중에도 우리나라는 일본과 달리 이유 부기를 의무화하는 청색신고 제도를 취하고 있지 않으므로 쟁점주의가 논의될 여지가 없다는 견해가 있다.<sup>170)</sup> 이러한 분석과 관련하여 한 가지 흥미로운 것은, 우리나라 대법원은 1980년대 초반부터 납세고지서에 과세표준과 세액 및 그 산출근거를 통지하도록 한 규정을 강행규정으로 보면서 이를 위반한 경우를 취소사유로 보았다는 점이다.<sup>171)</sup> 즉, 우리나라는 일본의 청색신고와 유사한 제도를 두고

167) 상계논문, 148쪽 내지 149쪽 참조.

168) 상계논문, 142쪽 내지 143쪽 참조.

169) 상계논문, 138쪽 내지 139쪽 참조.

170) 강인애, 전계 「경정처분의 법률관계(하)」, 14쪽 참조; 김진우, 전계서, 386쪽 내지 387쪽 참조; 윤승영, 전계서, 255쪽 내지 257쪽 참조.

171) 대법원 1982. 5. 11. 선고 81누319 판결, 대법원 1983. 3. 23. 선고 81누139 판결,



있지는 않았지만, 대법원이 납세고지서에 과세표준, 세액 및 그 산출근거가 기재되지 아니한 경우를 절차적 위법으로 보면서 과세처분을 취소함으로써 과세관청에 이유 부기 의무를 부과하고 있었다. 그런데 우리나라 학계에서는 대법원의 위 판례 등을 통해서 과세관청에 이유 부기 의무가 부과되어 있었음에도 단순히 일본의 청색신고와 유사한 제도가 없으므로 쟁점주의가 논의될 여지가 없다고 분석한 것이다. 대법원의 위 판례 등에 의하여 과세관청에 이유 부기 의무가 부과되었다면, 이를 근거로 쟁점주의를 주장하는 견해가 있었어야 논리적으로 일관된다. 그런데 우리나라에서는 위 대법원 판결의 등장 이후에도 쟁점주의를 주장하는 견해가 전혀 없었다. 그렇다면 적어도 우리나라에서는, 이유 부기가 의무화되었는지 여부와 쟁점주의의 주장 여부가 논리필연적인 관계에 있다고 보기는 어려울 것이다.

다음으로 과세처분을 취소하는 판결 확정 이후의 재처분 가부 문제도 일본과 우리나라의 논의 내용이 다른 부분이다. 우리나라의 1980년대 학설 중에는 이 쟁점과 관련하여 총액주의에 의하면 재처분이 불가능하나 쟁점주의에 의하면 재처분이 가능하다는 취지의 견해가 있었다.<sup>172)</sup> 그런데 우리나라 학계는 2000년대에 들어서면서 총액주의에 입각하더라도 과세처분을 취소하는 판결 확정 이후에 탈루소득에 대한 재처분이 가능하다는 취지의 견해가 주장되었고, 현재에는 그러한 취지의 견해가 주류적인 것으로 보인다.<sup>173)</sup>

### 3) 소결

지금까지 살펴본 바에 의하면, 우리나라에서 총액주의와 쟁점주의에 관한 논의가 시작된 시점은 1980년대이고, 그 당시 우리나라 학계의 논

---

대법원 1983. 4. 26. 선고 80누527 판결 등

172) 강인애, 전계 「경정처분의 법률관계(하)」, 13쪽 내지 14쪽 참조; 김두천, 전계 『세법학』, 485쪽 참조; 윤승영, 전게서, 255쪽 내지 256쪽 참조.

173) 대표적으로 김의석, 전계논문, 159쪽 참조; 이창희, 전계 『세법강의(제14판)』, 244쪽 참조; 임승순, 전계 『조세법(2015년도판)』, 340쪽 내지 341쪽 참조(다만 소순무·윤지현, 전게서, 574쪽 내지 576쪽은 탈루소득에 대해서도 재처분이 불가능하다는 견해를 취하고 있다).

의 내용은 일본 학계의 논의 내용과 매우 유사하였다. 일본에서 관련 논의가 먼저 있었기 때문에 아무래도 우리나라 학설은 일본의 학설을 상당수 수용한 것으로 보인다. 아무래도 우리나라의 세법 체계가 일본의 세법 체계와 상당히 유사하였기 때문에 일본의 논의를 수용하였을 것이다. 다만 한 가지 아쉬운 점은 일본의 견해를 소개하는데 중점을 둔 나머지 우리나라 세법 체계와 일본의 세법 체계를 비교하여 일본에서의 논의가 그대로 적용될 수 있는지에 관한 분석이 부족하였다는 점이다. 우리나라 세법 체계와 일본의 세법 체계를 비교·분석하여 총액주의와 쟁점주의에 관한 논의를 진행한 것으로는, 우리나라에는 일본의 청색신고와 같이 이 유 부기를 의무화하는 규정이 없으므로 쟁점주의가 논의될 여지가 없다는 취지의 견해가 유일한 것으로 보인다.

#### 다. 쟁점주의에 대한 고민의 결여

지금까지 학계의 입장을 살펴보면 가장 많이 든 생각은 쟁점주의 채택에 대한 고민이 거의 없었다는 점이다. 우리나라 세법 학계에 지대한 영향을 미친 일본의 경우에는 쟁점주의를 주장하는 견해가 있는데 우리나라에서는 쟁점주의를 주장하는 견해가 전무하다.<sup>174)</sup> 대부분의 견해는 하나의 과세단위 내의 세액은 상호 밀접한 관련을 맺고 있어 불가분적이고, 쟁점주의에 의하면 판결의 모순·저촉이 발생할 수 있으며, 분쟁의 일회적 해결이 곤란하다는 점 등을 근거로 쟁점주의를 배척하고 있었다.<sup>175)</sup> 그런데 제4장 제2절에서 구체적으로 살펴보겠지만, 쟁점주의는 처분사유 별로 독자적인 소송물을 구성하기 때문에 하나의 소송물에 대해서 수 개의 판결이 존재할 가능성이 없어 판결 상호간의 모순·저촉이 발

174) 우리나라에서는 윤지현 교수가 쟁점주의의 도입 가능성을 검토한 후, 쟁점주의로의 전환을 진지하게 검토해볼 필요가 있다고 주장한 것이 유일한 것으로 보인다(윤지현, 전게 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 348쪽 내지 362쪽 참조).

175) 강인애, 전게논문, 14쪽 참조; 김의석, 전게논문, 140쪽 내지 143쪽 참조; 김창석, 전게논문, 187쪽 내지 189쪽 참조; 윤승영, 전게서, 256쪽 참조; 이태로, 전게서, 864쪽 참조(자세한 내용은 각주7) 내지 각주9) 참조).

생활 여지가 없다. 그렇다면 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제만 극복된다면 쟁점주의를 취하는 것도 전혀 불가능한 것은 아니라고 할 것이다. 그런데도 우리나라 학계는 쟁점주의 자체에 대한 고민 내지 쟁점주의 도입에 따른 문제점의 해결 방안 등에 대한 치열한 고민 없이 막연히 쟁점주의는 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않고, 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 우려가 있어 채택할 수 없다고 하면서 총액주의를 지지하고 있는 실정이다.

### 제3절 법원에서의 총액주의·쟁점주의에 대한 논의

법원에서의 총액주의·쟁점주의 논의에 대해서는, 제3장 제2절의 가.에서 살펴본 6개의 쟁점(①조세소송의 소송물 내지 심리의 대상, ②납세자가 과세처분 중 일부에 대해 불복한 경우 세액 전체를 통산하여 심판할 수 있는지 여부, ③당초처분과 경정처분의 법률관계, ④처분사유 추가·변경의 허부, ⑤절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부, ⑥과세처분을 취소하는 판결이 확정된 후의 재처분 가부)들에 대한 대법원 판결과 그에 대한 분석을 소개함으로써 판례의 입장을 평가하고자 한다. 특히 본 연구는 대법원이 과세처분 취소소송에서 총액주의를 취할 당시에, 총액주의를 한계를 인식하고서도 이를 감수하고자 했는지를 밝히려고 하는 것이므로 각 쟁점에 관한 초기 단계의 판례를 소개·분석하고자 한다.

#### 1. 조세소송의 소송물 내지 심리의 대상

##### 가. 대법원 판결

대법원은 총액주의 및 쟁점주의에 관한 최초의 판결인 대법원 1980. 10. 14. 선고 78누345 판결을 비롯한 다수의 판결에서 과세처분 취소소

송의 심리의 대상을 “과세관청이 결정한 소득금액의 존부” 라고 판시하였다. 그러나 대법원 1986. 3. 25. 선고 84누216 판결에서는 “각 과세단위에 관한 개개의 부과처분이 조세소송의 소송물” 이라고 판시하였고, 대법원 1990. 3. 23. 선고 89누5386 판결에서는 “과세처분 취소소송의 소송물은 그 취소원인이 되는 위법성 일반이고 그 심판의 대상은 과세처분에 의하여 확인된 조세채무인 과세표준 및 세액의 객관적 존부” 라고 판시하였으며, 대법원 1996. 4. 23. 선고 93누7697 판결에서는 “과세처분의 취소를 구하는 소송에서의 소송물은 정당세액의 존부” 라고 판시하였다.

#### 나. 대법원 판결에 대한 분석

위 판결들을 통해서 확인할 수 있는 사항은 ①대법원이 ‘심리의 대상 내지 심판의 대상’ 이라는 말과 ‘소송물’ 이라는 말을 혼용하고 있다는 점, ②대법원이 과세처분 취소소송의 심판의 대상 내지 소송물과 관련해서는 총액주의를 취하고 있다는 점, ③대법원이 심판의 대상 내지 소송물을 ‘과세처분의 의하여 확인된 과세표준 및 세액’ 이라고 본 것과 ‘정당세액’ 이라고 본 것이 있어 그 입장이 불분명하다는 점이다. 이하에서는 위 내용들에 대해 논하고자 한다.

##### 1) 심판의 대상과 소송물의 혼용

일반적으로 소송물은 소송에 있어서 법원의 심판 대상과 판결의 효력 범위를 정하는 단위를 말한다.<sup>176)</sup> 따라서 엄밀히 말하면 ‘소송물’의 범주가 ‘심리의 대상 내지 심판의 대상’의 범주보다 더 크다고 할 것이다. 대법원이 과세처분 취소소송의 소송물을 ‘그 취소원인이 되는 위법성 일반’ 이라고 판시하기도 하고 또 ‘과세관청이 결정한 소득금액의 존부’ 라고 판시한 것도 있어 양자가 모순되는 것이 아닌가 하는 의문이 들기도 하나 양자는 사실상 같은 의미이다. 즉, 대법원이 과세처분 취소소송에서 그 소송물을 ‘과세관청이 결정한 소득금액의 존부’ 또는

176) 소순무·윤지현, 전게서, 414쪽 참조; 박정훈, 전계논문, 142쪽 참조.

‘과세처분에 의하여 확인된 과세표준 및 세액의 객관적 존부’ 라고 표현한 것은 일반 행정소송에서 그 소송물이 ‘처분의 위법성 일반’ 이라는 것을 과세처분의 특징을 반영하여 표현한 것에 불과하다.<sup>177)</sup> 다만 위 89누5386판결은 과세처분 취소소송의 소송물은 ‘과세처분의 취소원인이 되는 위법성 일반’ 이고, 그 심판의 대상은 ‘과세처분에 의하여 확인된 조세채무인 과세표준 및 세액의 객관적 존부’ 라고 하여 양자를 구분하고 있어 다른 판결들과는 그 입장을 달리하는 듯하다. 위 89누5386판결이 다른 판결들과는 달리 소송물과 심리의 대상을 구분하여 실시한 이유는 원고 주장의 취소사유는 인정되나 다른 사유에 의하여 과세처분의 정당성이 인정되어 과세처분을 취소하지 않았기 때문인 것으로 보인다. 즉, 뒤에서 살펴볼 ‘처분사유의 추가·변경’ 과의 관련성 때문에 소송물 자체는 ‘취소원인이 되는 위법성 일반’ 이라고 실시한 것으로 추측된다.

## 2) 총액주의의 채택

위 판결들은 과세처분 취소소송의 심리의 대상 내지 소송물을 ‘과세관청이 결정한 소득금액의 존부’ 라거나 ‘과세관청의 과세처분에 의하여 인정된 조세채무인 과세표준 및 세액의 객관적 존부’ 또는 ‘정당세액의 존부’ 의 존부라고 판시하여 총액주의를 채택하고 있다.<sup>178)</sup> 나아가 대법원 1990. 11. 13. 선고 90누943 판결은 “그 소득금액의 인정이 위법이라고 내세우는 개개의 위법사유는 자기의 청구가 정당하다고 주장하는 공격, 방어방법에 불과한 것” 이라고 판시하여 쟁점주의를 취하지

177) 박정훈, 전계논문, 149쪽, 157쪽 참조.

178) 특히 이 쟁점에 관한 최초의 대법원 판결인 1980. 10. 14. 선고 78누345 판결에 대해 당시 대법원 재판연구관이었던 김현채 판사는 “본 판결은 당해 과세처분에 의하여 인정된 조세채무의 과세표준 또는 세액이 객관적으로 존재하는가의 여부가 심판대상이 된다고 보고 납세자의 실제의 과세표준 또는 세액자체의 구체적위법사유의 존부가 그 심판대상이 된 것은 아니라고 보고 있다. 이 점에서 앞서 말한 바와 같이 이른바 총액주의에 입각하고 쟁점주의에 입각하지 아니하고 있는 것이라고 말할 수 있다.”라고 평석하고 있다(김현채, 「과세처분에 대한 취소소송의 소송물」, 『사법행정』 제21-12호, 한국사법행정학회, 1980, 65쪽 참조).

않음을 명시적으로 밝히고 있다.

### 3) 총액의 의미

총액주의에 의하여 세액 자체를 조세소송의 심리 대상 내지 소송물로 본다고 할 때, 총액의 의미를 개별 세법에 의하여 객관적, 추상적으로 존재하고 있는 정당세액으로 보는 입장과 과세처분에 의하여 인정된 구체적인 세액으로 보는 입장의 대립이 있다.<sup>179)</sup> 위에서 소개한 판결들 중 93누7697 판결은 “정당세액의 존부가 소송물” 이라고 판시하여 전자의 입장을 취한 것으로 보이는 반면, 그 이외의 판결들은 대체로 “과세처분에 의하여 확인된 조세채무인 과세표준 및 세액의 객관적 존부” 라고 판시하여 후자의 입장을 취한 것으로 보인다. 과세처분 취소소송은 납세자가 과세관청이 확인하여 부과한 세액에 대하여 다투는 소송이라는 점을 고려할 때, 과세처분에 의하여 확인된 세액이 개별 세법에 의하여 객관적·추상적으로 존재하고 있는 정당세액을 초과하는지 여부가 심리의 대상이 된다고 보아야 할 것이다.<sup>180)</sup> 즉, 심리의 대상 내지 소송물은 ‘과세처분에 의하여 확인된 세액’ 이고 그 과세처분의 위법성 판단의 기준으로 작용하는 것이 바로 ‘정당세액’ 인 것이다.<sup>181)</sup>

## 2. 납세자가 일부만 불복한 경우, 세액 전체를 통산하여 심판할 수 있는지 여부

대법원은, 납세자가 과세처분 중 일부에 대해서만 불복한 경우에 불복 범위 이외의 부분에 대해서도 심리·판단을 할 수 있는지에 대해서는 명시적으로 판단한 적이 없다. 아무래도 이는 불고불리 원칙, 처분권주의 원칙을 고려할 때, 납세자가 취소를 구하지 않은 부분에 대해서까지 범

179) 구육서, 전계논문, 75쪽 참조; 김태우, 전계논문, 68쪽 내지 69쪽 참조.

180) 구육서, 전계논문, 75쪽 내지 76쪽 참조, 이창희, 전계 『세법강의(제14판)』, 234쪽 내지 236쪽 참조, 임승순, 전계 『조세법(2015년도판)』, 313쪽 참조.

181) 고종주, 전계논문, 215쪽 참조.

원이 판단을 해줄 필요가 없어서 실무적으로 문제가 되지 않았기 때문인 것으로 보인다.

다만 대법원은, 앞서 살펴본 대법원 1990. 3. 23. 선고 89누5386 판결에서 “ ... 과세관청이 법인세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정함에 있어서 납세의무자인 법인이 손금으로 계상한 손비가 법인세법 제16조 제4호 에 해당하는 것으로 법률해석을 잘못하여 손금산입을 부인하였다 라도, 그 손비가 같은 법조 제5호에 해당하여 어차피 손금에 산입하지 아니하는 손비로 판단되는 이상, 과세관청의 결정 또는 경정처분을 위법한 것이라고 볼 수는 없다.” 라고 판시하여, 납세자가 위법하다고 주장하는 처분사유가 실제로 위법하다고 판단되더라도 다른 과세 증감사유가 있다면 그 증감사유와 통산하여 과세처분의 적법 여부를 심리·판단할 수 있다는 입장을 취하였다. 또한 이 쟁점은, 과세관청이 당초처분의 처분사유와 다른 과세 증감사유를 소송에서 주장할 수 있는가의 문제인 처분사유 추가·변경의 허부 문제와 표리의 관계에 있다고 할 것이다.

### 3. 당초처분과 경정처분의 법률관계

#### 가. 논의의 대상

국회는 2002. 12. 18. 국세기본법 개정시에 당초처분과 경정처분의 관계를 규율하기 위하여 제22조의2를 신설하였으므로 국세기본법 제22조의2 신설 이전과 이후로 나누어 대법원 판결을 살펴볼 필요가 있다. 다만 본 장의 주된 목적은 대법원이 총액주의를 취할 당시에 총액주의의 한계를 인식했는지 여부이므로 국세기본법 제22조의2 신설 이전의 판례에 주목하고자 한다.

#### 나. 국세기본법 제22조의2 신설 이전의 판례

대법원은 국세기본법 제22조의2 신설 이전에는 감액경정처분과 증액

경정처분을 달리 취급하고 있었다.<sup>182)</sup>

1) 감액경정처분

가) 대법원 판결

대법원은 당초처분과 감액경정처분의 관계에 대하여 “감액경정처분은 당초처분의 전부를 취소한 다음에 새로이 잔액에 관하여 구체적 조세채무를 확정시키는 효과를 갖는 처분이 아니라 당초처분의 일부(감액된 부분)를 취소하는 효력만을 갖는데 불과한 것” (대법원 1982. 9. 14. 선고 82누55 판결)이라거나 “[감액]재경정처분은 당초 부과처분이나 경정처분과 별개 독립의 과세처분이 아니고 그 실질은 당초의 부과처분의 변경” (대법원 1982. 11. 23. 선고 81누393 판결)이라고 판시하였다.

대법원이 감액경정처분을 당초처분의 일부취소 내지 변경으로 본 결과, ①감액경정처분은 원고에게 이익되는 처분으로서 감액경정처분을 대상으로 그 취소를 구할 소의 이익이 없게 되고(대법원 1982. 9. 14. 선고 82누55 판결), ②과세처분 취소소송의 대상이 되는 것은 당초처분 중 감액경정처분에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이 되며(대법원 1982. 11. 23. 선고 81누393 판결), ③적법하게 전심절차를 밟았는가 여부도 당초처분을 기준으로 판단하여야 하고(대법원 1986. 7. 8. 선고 84누50 판결), ④당초처분에 대하여 적법하게 전심절차를 밟았다면 다시 감액경정처분에 대하여 전심절차를 밟을 필요도 없으며(대법원 1982. 11. 23. 선고 81누393 판결), ⑤체납국세에 대한 가산금 및 증가산금의 부과 여부 역시 당초처분의 납부기한 등을 기준으로 하여 판단하여야 한다(대법원 1983. 9. 13. 선고 82누532 판결).

나) 대법원 판결에 대한 분석

감액경정처분을 당초처분의 일부취소 내지 변경으로 보면서 과세처분 취소소송의 대상이 되는 것은 당초처분 중 감액경정처분에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이라는 대법원의 입장에 대해서는, 대법원이 역흡

---

182) 사법연수원, 전게서, 78쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 426쪽 참조; 임승순, 전게서, 319쪽 참조.



수설을 취한 것이라고 분석하는 견해<sup>183)</sup>와 역흡수설 또는 역흡수병존설을 취한 것이라고 분석하는 견해<sup>184)</sup>, 흡수설이나 병존설을 따른 것이 아니라 일종의 효력변경설을 취한 것이라고 분석하는 견해<sup>185)</sup>, 병존설을 취한 것이라고 분석하는 견해<sup>186)</sup>, 일부취소설을 취한 것이라고 분석하는 견해<sup>187)</sup> 등이 대립하고 있다. 대법원이 역흡수설, 역흡수병존설, 효력변경설, 병존설, 일부취소설 중 어떤 학설을 취했는가보다 더 중요한 것은 대법원은 감액경정처분 자체를 당초처분과 독립한 별개의 처분으로 보지 않는다는 것이다. 아울러 대법원이 감액경정처분을 당초처분과 독립한 별개의 처분으로 보지 않는 결과, 감액경정처분에 대해서 다툼 소의 이익이 없게 될 뿐만 아니라 전심절차나 제소기간 등 소송요건 준수 여부, 가산금 및 증가산금의 기산점 등도 당초처분을 기준으로 하게 된다.

## 2) 증액경정처분

### 가) 대법원 판결

대법원은 당초처분과 증액경정처분의 관계에 대하여 “증액경정처분은 당초처분을 그대로 둔 채 당초처분에서 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가 확정하는 처분이 아니고 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이므로 증액경정처분이 되면 먼저 된 당초처분은 증액경정처분 속에 흡수되어 당연히 소멸한다.”(대법원 1984. 4.

183) 윤승영, 전게서, 255쪽 참조; 이태로, 전게서, 849쪽 참조.

184) 성기창, 「증액경정처분과 감액경정처분에 있어서의 쟁송대상 및 범위 등」, 『대법원판례해설』 제5호, 대법원 법원행정처, 1986, 184쪽 참조; 이문재, 전게 논문, 499쪽 참조.

185) 김진우, 전게서, 396쪽 참조.

186) 강인애, 전게 「경정처분의 법률관계(상)」, 16쪽 참조(다만 강인애 변호사는 “감액경정처분이 있는 경우에 취소소송의 대상이 되는 것은 당초처분 중 경정처분에 의하여 취소되지 않고 남은 부분”이라는 판결에 대해서는 역흡수설 또는 역흡수병존설의 결론과 결론적으로 같다고 설명한다).

187) 서울행정법원 조세소송실무연구회, 『조세소송실무(개정판)』, 사법발전재단, 2016, 91쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 490쪽 참조; 정해남, 「당초의 과세처분과 경정처분의 법률관계」, 『조세사건에 관한 제문제』 재판자료 제60집, 대법원 법원행정처, 1993, 144쪽 참조.

10. 선고 83누539 판결)라고 판시하였고, 신고납세 방식의 세금에 있어서도 “증액경정처분은 납세자의 신고에 의하여 확정된 과세표준과 세액에다가 증액되는 부분을 포함하여 전체로서 다시 결정하는 것이므로 증액경정처분이 되면 신고확정의 효력은 소멸한다.”(대법원 1987. 3. 10. 선고 86누911 판결)라고 판시하였다.

대법원은 원칙적으로 증액경정처분이 있는 경우 당초처분이 증액경정처분에 흡수되어 소멸된다고 보는 결과 다음과 같은 파급효과를 인정하게 된다. 첫째로, 증액경정처분이 있는 경우에는 증액경정처분에 의하여 당초처분은 소멸되었다 할 것이므로 당초처분의 취소를 구하는 소는 그 대상이 없는 것으로서 부적법한 것이므로 이를 각하하여야 한다(대법원 1984. 4. 10. 선고 83누539 판결). 둘째로, 증액경정처분의 취소를 구하는 소송에서 납세자는 증액경정처분으로 증액된 과세표준과 세액에 관한 부분만이 아니고 당초처분에서의 과세표준과 세액에 관한 부분에 대하여도 그 처분의 하자를 주장하여 심리를 받을 수 있게 된다(대법원 1984. 4. 10. 선고 83누539 판결). 셋째로, 당초처분에 대하여 불가쟁력이 발생하였다고 하여도 그 뒤의 증액경정처분에 의하여 당초처분이 위 증액경정처분에 흡수됨으로써 독립된 존재가치를 상실하고 소멸한 이상 그 불가쟁력을 인정할 여지가 없고 따라서 증액경정처분에 대한 소송절차에서 납세자는 증액경정처분으로 증액된 과세표준과세액에 관한 부분만이 아니라 당초처분에 의하여 결정된 과세표준과 세액에 대하여도 그 위법 여부를 다룰 수 있게 된다(대법원 1986. 12. 23. 선고 86누199 판결). 넷째로, 증액경정처분이 있으면 당초처분은 증액경정처분에 흡수되어 독립된 존재가치를 상실하는 것이므로 전심절차의 이행 여부도 증액경정처분을 대상으로 판단하여야 한다(대법원 1990. 10. 12. 선고 90누2383 판결). 다섯째로, 증액경정처분이 있는 경우 증액경정처분은 당초처분을 흡수하여 소멸시키므로, 당초처분에서 정한 납부기한을 전제로 한 가산금 징수 처분 역시 효력을 상실한다고 보게 된다(대법원 1999. 5. 11. 선고 97누13139 판결).

다만 대법원은 위와 같이 흡수설의 논리를 관철함으로써 발생할 수 있는 납세자의 불이익을 방지하기 위해 몇 가지의 예외를 인정하고 있다. 먼저, 증액경정처분이 있는 경우 전심절차의 이행 여부도 증액경정처분을 기준으로 판단해야 한다는 논리를 엄격히 관철하면, 납세자가 당초처분에 대하여 전심절차를 거쳤으나 증액경정처분에 대하여 전심절차를 거치지 않은 경우에는 소송 요건의 불비로 각하를 당하게 된다. 이와 같은 불이익으로부터 납세자를 구제하기 위하여 대법원은 “당초처분과 증액경정처분의 위법사유가 공통된 경우에는 당초처분에 대하여 적법한 전심절차를 거친 이상 납세의무자는 증액경정처분에 대하여 다시 전심절차를 거치지 아니하고 행정소송을 제기할 수 있다.”(대법원 1990. 8. 28. 선고 90누1892 판결)라고 판시하여 그 예외를 인정하고 있다.<sup>188)</sup> 또한 흡수설에 따르면 제소기간 준수 여부도 증액경정처분을 기준으로 하여 판단하여야 하는데, 이 논리를 엄격히 관철하면 당초처분에 대하여 제소기간을 준수하여 취소소송을 제기한 납세자가 그 이후에 증액경정처분이 있었음에도 증액경정처분에 대해 제소기간 내에 소 변경을 하지 않거나 별소를 제기하지 않았다면 각하를 당하게 된다.<sup>189)</sup> 이와 같은 납세자의 예상치 못한 불이익을 방지하기 위하여 대법원은 “당초처분에 대하여 적법한 취소소송이 계속 중에 동일한 과세목적물에 대하여 증액경정처분이 있는 경우에 그것이 일개의 납세의무에 대하여 한 수 개의 처분으로서 당초처분에 존재하고 있다고 주장되는 취소사유(실체상의 위법성)가 경정결정 또는 재경정결정에도 마찬가지로 존재하고 있어 당초 부과처분이 위법하다고 판단되면 경정처분도 위법하다고 하지 않을 수 없는 경우라면 원고는 청구취지를 변경하여 경정 또는 재경정 결정의 취소를 구할 정당한 사유가 있다 할 것이고 이러한 경우 당초의 소송이 적법한 제소기간 내에 제기된 것이라면 경정 또는 재경정에 대한 청구취지변경의 제

---

188) 이와 유사한 취지의 최근 판결로는, 대법원 2013. 2. 14. 선고 2011두25005 판결이 있다.

189) 정해남, 전계논문, 126쪽 참조.

소기간 준수 여부는 따로 따질 필요가 없다.”(대법원 1982. 2. 9. 선고 80누522 판결)라고 판시하여 그 예외를 인정하고 있다.<sup>190)</sup>

#### 나) 대법원 판결에 대한 분석

대법원이 국세기본법 제22조의2 신설 이전에 ‘증액경정처분과 당초처분의 법률관계’에 대해서는 흡수설을 취했다고 분석하는 견해가 일반적이다.<sup>191)</sup> 다만 이에 대해서는 과세관청이 증액경정처분을 할 때 당초세액과 증액된 세액을 합산하여 통지하는 것이 아니라 증액된 세액만을 통지하고 있음을 고려할 때, 흡수설을 취하는 대법원의 논리가 과세실태와 납세자의 일반적 인식에 부합하지 않는다고 비판하는 견해가 있다.<sup>192)</sup> 뿐만 아니라 증액경정처분이 이루어졌다는 이유만으로 이미 불가쟁력이 발생한 당초처분에 대해서까지 다시 다룰 수 있게 된다는 대법원의 논리에 대해 불합리하다는 비판이 있다.<sup>193)</sup> 특히 증액경정처분이 있으면 당초처분에 근거하여 이루어진 가산금 징수처분 등 체납처분의 효력도 상실된다는 대법원 논리에 대해서는 증액경정처분이 있었다고 하여 당초처분에 의하여 적법하게 이루어진 가산금 징수, 체납처분 등의 효력이 부인될 하등의 이유가 없고 그렇게 봄으로써 조세 징수에 어려움이 따른다고 비판하는 견해가 있다.<sup>194)</sup>

---

190) 이와 유사한 취지의 최근 판결로는, 대법원 2012. 11. 29. 선고 2010두7796 판결이 있다.

191) 대표적으로 고종주, 전계논문, 230쪽 참조; 서정우, 「과세처분의 증액경정결정과 새로운 전심절차의 요부」, 『대법원판례해설』 제1호, 대법원 법원행정처, 1982, 300쪽 참조; 성기창, 전계논문, 184쪽 참조; 이문재, 전계논문, 500쪽 참조.

192) 이문재, 전계논문, 500쪽 내지 501쪽 참조; 정계선, 「당초처분과 경정처분의 법률관계」, 『행정재판실무편람(II)』, 서울행정법원, 2002, 207쪽 참조.

193) 성기창, 전계논문, 184쪽 참조; 정계선, 전계논문, 207쪽 참조(두 논문이 왜 불합리한지에 대해 명시적으로 밝히고 있지는 않으나 그 취지는 구체적 타당성을 결여하여 불합리하다는 것으로 보인다).

194) 정계선, 전계논문, 207쪽 내지 208쪽 참조; 정해남, 전계논문, 129쪽 내지 130쪽 참조(다만, 정해남 판사는 위 97누13139 판결이 나오기 전에 “처분 그 자체와 처분에 의하여 발생한 법적 효과 및 처분에 기한 후속절차를 구별하는 입장에서 납부 또는 체납처분 등의 효력으로 그대로 유지된다고 보고 싶다.”라고 그 입장을 밝힌 바 있다).

납세자의 이익 보호를 위해 증액경정처분에 대하여 전심절차를 거치지 않아도 된다가나 소송 도중에 증액경정처분이 있는 경우 제소기간 내에 소 변경을 하지 않아도 된다는 대법원 판결에 대해서는 긍정적으로 평가하는 견해가 있다.<sup>195)</sup> 다만 증액경정처분에 대해 제소기간 내에 소 변경을 하지 않아도 된다는 80누522 판결에 대해서는 대법원이 그 근거를 명확하게 밝히지는 않았으나, 전소(당초처분에 대한 취소 청구)와 후소(증액경정처분에 대한 취소 청구)가 실질적으로 동일하다는 점에 근거한 것 같다고 분석하는 견해가 있다.<sup>196)</sup>

### 3) 감액경정처분과 증액경정처분이 결합된 경우

감액경정처분과 증액경정처분에 관한 대법원의 입장을 고려할 때, 양자가 결합된 경우에는 이를 어떻게 처리할지가 문제된다. 이하에서는 감액경정처분 이후 증액경정처분이 있는 경우와 증액경정처분 이후 감액경정처분이 있는 경우로 나누고 각각의 경우에 대해 사례를 들어 살펴보고자 한다.

#### 가) 감액경정처분 이후 증액경정처분이 있는 경우

감액경정처분이 먼저 있고 그 이후에 증액경정처분이 있는 경우에는 증액경정처분이 당초처분과 감액경정처분을 모두 흡수하므로 납세자는 증액경정처분의 취소를 구하는 소를 제기하면 되고, 전심절차와 제소기간은 증액경정처분을 기준으로 하게 된다.

과세관청이 2017. 1. 1. 납세자 갑에게 상속세 100원을 부과하고, 2018. 1. 1. 갑의 상속세를 20원 감액하는 경정처분을 하였으며, 2019. 1. 1. 다시 갑의 상속세를 120원 증액하는 재경정처분을 한 사례에서, 갑은 2019. 1. 1.자 상속세 200원 증액경정처분의 취소를 구하는 소를 제기하면 되고, 제소기간 준수 여부는 2019. 1. 1.을 기준으로 판단하게 되며, 전심절차는 2019. 1. 1.자 증액경정처분에 대해 거치면 되는 것이다.

#### 나) 증액경정처분 이후 감액경정처분이 있는 경우

195) 서정우, 전계논문, 301쪽 참조; 정해남, 전계논문, 119쪽 내지 129쪽 참조.

196) 정해남, 전계논문, 129쪽 참조.

증액경정처분이 먼저 있고 그 이후에 감액경정처분이 있는 경우에는 증액경정처분은 당초처분을 흡수하고, 감액경정처분은 기존의 처분을 일부취소하는 것(또는 당초처분에 역흡수되는 것)이므로 납세자는 일부 취소되고 남은 증액경정처분에 대해 취소를 구하는 소를 제기하면 되고,<sup>197)</sup> 전심절차와 제소기간은 증액경정처분을 기준으로 하게 된다.

과세관청이 2017. 1. 1. 납세자 갑에게 상속세 100원을 부과하고, 2018. 1. 1. 갑의 상속세를 120원 증액하는 경정처분을 하였으며, 2019. 1. 1. 다시 갑의 상속세를 20원 감액하는 재경정처분을 한 사례에서, 갑은 2018. 1. 1.자 상속세 200원 증액경정처분의 취소를 구하는 소를 제기하면 되고, 그 제소기간 준수 여부는 2018. 1. 1.을 기준으로 판단하게 되며, 전심절차는 2018. 1. 1.자 증액경정처분에 대해 거치면 되는 것이다.

대법원은 1996. 7. 30. 선고 95누6328 판결에서 “과세처분이 있은 후 이를 증액하는 경정처분이 있으면 당초 처분은 경정 처분에 흡수되어 독립된 존재가치를 상실하여 소멸하는 것이고, 그 후 다시 이를 감액하는 재경정처분이 있으면 재경정처분은 위 증액경정처분과는 별개인 독립의 과세처분이 아니라 그 실질은 위 증액경정처분의 변경이고 그에 의하여 세액의 일부 취소라는 납세의무자에게 유리한 효과를 가져오는 처분이라 할 것이므로, 그 감액하는 재경정결정으로도 아직 취소되지 않고 남아 있는 부분이 위법하다 하여 다투는 경우 항고소송의 대상은 그 증액경정처분 중 감액재경정 결정에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고, 감액재경정결정이 항고소송의 대상이 되는 것은 아니다.” 라고 판시하여 위와 같은 입장을 명백히 하였다.

그런데 대법원은 1982. 2. 9. 선고 80누522 판결에서는 이와 다른 결론을 내렸다. 위 판결의 사실관계를 단순화하면, 과세관청이 1977. 12. 31. 납세자에게 상속세 760만원을 부과하였다가 1978. 12. 30. 그 상속세를 40만원 증액하는 경정처분을 한 후, 1979. 5. 22. 다시 그 상속세를

---

197) 이창희, 전게 『세법강의(제14판)』, 230쪽 참조.

30만원 감액하는 재경정처분한 것이다. 이에 대해 납세자는 “1977. 12. 31.자(1979. 5. 22.자 경정) 상속세 770만원의 부과처분”의 취소를 구하는 소를 제기하였고, 원심은 원고의 청구취지를 받아들여 위 상속세 부과처분을 취소하였으며, 대법원은 “1979. 5. 22. 재경정 결정의 당부를 이 사건 소송의 대상으로 삼은 조치는 정당하다…”라고 판시하였다. 즉, 대법원은 위 판결에서 가장 마지막에 있었던 감액경정처분이 소송의 대상이 된다고 본 것이다. 이 판결에 대해서는 대법원이 1979. 5. 22. 재경정 결정의 당부가 소송의 대상이 된다고 보아 흡수설을 취하였다고 분석하는 견해<sup>198)</sup>와 대법원이 1977. 12. 31.자 부과처분의 당부가 소송의 대상이 된다고 보아 역흡수설을 취했다고 분석하는 견해<sup>199)</sup>가 있다. “1979. 5. 22. 재경정 결정의 당부를 이 사건 소송의 대상으로 삼은 조치는 정당하다…”라는 실시 내용을 문언 그대로 살펴보면, 대법원은 1979. 5. 22.자 재경정결정을 소송의 대상으로 삼은 것이고, 이는 대법원이 감액경정처분에 대해서도 흡수설을 취한 것으로 볼 수 있다. 이 판결은, 증액경정처분의 경우에는 흡수설, 감액경정처분의 경우에는 일부취소설 내지 역흡수설을 취한다는 대법원의 입장과 일치하지 않는다. 아무래도 이는 당초처분과 경정처분의 법률관계에 관한 초기 단계의 판례여서 그 논리가 아직 정리되지 않았기 때문인 것으로 보인다. 또한 이 판결을 통해서 대법원이 최초에는 증액경정처분과 감액경정처분을 동일한 이론(흡수설)으로 해결하려 하였다고 추측하는 것도 가능해 보인다.

#### 4. 처분사유 추가·변경의 허부

##### 가. 대법원 판결

대법원은 총액주의 및 쟁점주의에 관한 최초의 판결인 대법원 1980.

198) 윤승영, 전게서, 254쪽 참조.

199) 유인의, 전게논문, 309쪽 참조.

10. 14. 선고 78누345 판결에서 “과세관청은 그 변론종결시까지 당해 과세처분에서 인정한 과세표준액 등이 객관적으로 존재함을 인정할 수 있는 모든 자료를 제출하여 그에 의하여 소득금액의 존부를 판단할 것을 주장할 수 있는 것이므로 부과처분 당시의 처분이유 뿐만 아니라 그 처분사유로 되지 아니한 사실도 주장할 수 있다.” 라고 판시하여 처분사유의 추가·변경을 허용하였고, 또 그 시적 한계로 ‘사실심 변론종결시’를 설정하였다. 다만 대법원은 대법원 1989. 12. 22. 선고 88누7255 판결 등에서 “조세소송의 목적물은 과세관청이 결정한 소득금액의 존부이므로 과세관청으로서 그 처분의 동일성을 해하지 아니하는 범위 내에서 과세처분 취소소송의 변론종결시까지 당해 과세처분에서 인정한 과세표준액 등이 객관적으로 존재함을 증명하게 할 모든 주장과 자료를 제출할 수 있다.” 라고 판시하여 처분사유 추가·변경의 한계로 ‘처분의 동일성을 해하지 아니할 것’을 설정하였다.

#### 나. 대법원 판결에 대한 분석

##### 1) 처분사유 추가·변경의 허용

대법원은 처분사유의 추가·변경을 허용하고 있는데, 이는 총액주의의 입장에 부합하는 것이다. 제3장 제3절의 1.에서 언급한 바와 같이 총액주의에 의할 경우 ‘과세처분에 의하여 확인된 세액의 객관적 존부’가 심리의 대상 내지 소송물이 되고, ‘과세처분의 적법 여부를 뒷받침하는 개개의 주장들’은 공격방어방법에 불과하게 되어 그 처분사유나 주장사유를 추가·변경할 수 있게 된다. 따라서 대법원이 처분사유의 추가·변경을 허용하는 것은 대법원이 총액주의를 취하고 있음을 보여주는 것이다.

##### 2) 처분사유 추가·변경의 한계로 작용하는 ‘처분의 동일성’

대법원은 과세처분 취소소송에서 대체로 ‘처분의 동일성’을 해하지 아니하는 한도 내에서 처분사유의 추가·변경을 허용하고 있는 반면, 일반 행정소송에서는 ‘당초 처분사유와 기본적 사실관계의 동일성이 인



정되는 범위 내’에서 처분사유의 추가·변경을 허용하고 있다. 즉, 대법원은 과세처분 취소소송에서의 처분사유 추가·변경의 한계와 일반 행정소송에서의 처분사유 추가·변경의 한계를 적어도 문구상으로는 달리 설정하고 있는 것이다. 이와 관련하여 대법원이 과세처분 취소소송에서의 처분사유 추가·변경의 허용 범위를 일반 행정소송에서의 처분사유 추가·변경의 허용 범위보다 넓게 설정하고 있다는 분석이 있다.<sup>200)</sup> 심지어 대법원이 과세처분 취소소송에서 처분사유의 추가·변경을 무제한적으로 허용하고 있다는 분석도 있다.<sup>201)</sup>

대법원이 과세처분 취소소송에서 ‘처분의 동일성’이 인정되는 범위 내에서 처분사유의 추가·변경이 가능하다고 판시한 것과 관련하여 ① ‘처분의 동일성’의 판단 요소가 무엇인지, ② 과세처분 취소소송에서 ‘처분의 동일성’이 무엇을 의미하는지, ③ ‘처분의 동일성’이 처분사유 추가·변경을 제한할 수 있는지, ④ 대법원이 일반 행정소송과 과세처분 취소소송에서 처분사유 추가·변경의 한계를 실질적으로 다르게 설정한 것인지에 대해 논하고자 한다. 먼저 ①쟁점에 대해 살펴보면, 행정처분의 주체, 상대방, 처분일시, 처분의 주문이 처분의 동일성 판단 요소가 된다는 것은 일반적으로 인정되고 있는 듯하나 처분사유를 처분의 동일성 판단 요소 볼 수 있는지에 대해서는 견해가 대립한다.<sup>202)</sup> 대법원은 처분사유가 처분의 동일성 판단 요소인지에 대해 명시적으로 밝힌 것은 아니나, 적어도 과세처분 취소소송에 있어서는 처분의 동일성이 인정되는 범위 내에서 처분사유의 추가·변경이 허용된다고 하여 처분사유를 처분의 동일성 판단 요소로 보고 있지 않은 듯하다.<sup>203)</sup> 다음으로 ②쟁점에

200) 박정훈, 전계논문, 161쪽 내지 162쪽 참조; 서울행정법원 실무연구회, 『행정소송의 이론과 실무(개정판)』, 사법발전재단, 2014, 234쪽 내지 235쪽 참조; 서울행정법원 조세소송실무연구회, 『조세소송실무(개정판)』, 사법발전재단, 2016, 82쪽 참조(『행정소송의 이론과 실무(개정판)』는 조세소송의 경우를 일반 행정소송의 경우와 구별하여 “판례는, 과세처분의 동일성의 범위에서 널리 처분사유의 추가·변경을 허용하고 있다.”라고 설명하고 있다).

201) 김태우, 전계논문, 69쪽 내지 70쪽 참조.

202) 구옥서, 전계논문, 83쪽 참조; 김문수, 전계논문, 325쪽 내지 327쪽 참조; 김태우, 전계논문, 64쪽 내지 65쪽 참조.

대해 살펴보면, ‘처분의 동일성’을 과세단위의 동일성으로 이해하는 견해가 일반적인 듯하다.<sup>204)</sup> 대법원이 ‘처분의 동일성’의 의미에 대해 명시적으로 밝힌 것은 없으나, 대법원은 대법원 1989. 12. 22. 선고 88누 7255 판결에서 과세관청이 저가양도에서 고가매입으로 주장을 변경하더라도 법인세 귀속사업연도가 달라진다고 볼 수 없어 처분의 동일성이 유지된다고 보았고, 대법원 1999. 12. 24. 선고 98두7350 판결에서 과세단위가 단일한 종합소득세의 세목 아래에서 과세근거 규정을 달리 주장하는 것은 처분의 동일성이 유지되는 범위 내라고 본 것에 비추어 보면, 대법원이 말하는 ‘처분의 동일성’은 과세단위의 동일성을 의미한다고 할 것이다.<sup>205)</sup> 나아가 ③쟁점에 대해 살펴보면, 결론적으로 과세단위의 동일성을 의미하는 ‘처분의 동일성’은 처분사유의 추가변경을 제한하는 기능을 전혀 하지 못한다고 할 것이다.<sup>206)</sup> 왜냐하면 처분사유는 과세 처분 취소소송을 비롯한 행정소송에서 공격방어방법의 일종이라고 할 것인데, 이와 같은 공격방어방법은 소송물 내지 심리의 대상의 범위 내에서 이루어져야 한다는 내재적 한계를 갖고 있기 때문이다.<sup>207)</sup> 만일 처분사유의 추가변경으로 인해 처분 자체가 변경되는 경우에는 그 자체로 이미 처분사유 추가변경의 내재적 한계를 벗어난 것으로 행정소송법 제 22조에 따라 소 변경의 대상이 되어야 하는 것이다. 실제로 대법원이 과세처분 취소소송에서 과세단위의 동일성이 인정되는 경우에 처분사유 추가변경을 불허한 사례를 찾기 어렵다는 점도 ‘처분의 동일성’이 과세 처분 취소소송에서 처분사유 추가변경을 제한하는 기능을 하지 못하고

203) 김문수, 전계논문, 327쪽 내지 328쪽 참조.

204) 사법연수원, 전게서, 67쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 475쪽 내지 476쪽 참조; 서울행정법원 조세소송실무연구회, 전게서, 83쪽 참조; 이창희, 전계 『세법강의(제4판)』, 241쪽 내지 242쪽 참조.

205) 윤지현, 전계 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 69쪽 내지 71쪽 참조.

206) 김태우, 전계논문, 69쪽 내지 70쪽 참조.

207) 김문수, 전계논문, 321쪽 내지 322쪽 참조; 박균성, 『행정법강의』, 박영사, 2017, 837쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 470쪽 참조; 홍정선, 『행정법원론(상) 제20판』, 박영사, 2012, 1018쪽 참조.

있다는 것을 보여준다. 마지막으로 ④쟁점과 관련해서는 ㉞대법원이 일반 행정소송과 과세처분 취소소송에서 처분사유 추가변경의 한계를 동일하게 설정하고 있다고 분석하는 입장<sup>208)</sup>과 ㉞대법원이 양자를 다르게 설정하여 과세처분 취소소송에서 처분사유 추가변경을 더 폭넓게 허용하고 있다고 분석하는 입장<sup>209)</sup>이 있다. 처분의 동일성이 인정되는 범위 내에서 처분사유 추가변경이 허용된다는 내재적 한계는 과세처분 취소소송뿐만 아니라 일반 행정소송에서도 마찬가지로 적용되는 것이고, 대법원은 일반 행정소송에서는 이에 더하여 처분사유의 기본적 사실관계의 동일성까지 요구하고 있어<sup>210)</sup> 과세처분 취소소송에서의 처분사유 추가변경을 더욱더 쉽게 인정하고 있다고 할 것이다. 나아가 과세처분 취소소송에서 처분사유 추가변경이 불허된 예를 찾기가 매우 어려운<sup>211)</sup> 반면 일반 행정소송에서는 처분사유 추가변경이 불허된 사례가 많다는 것<sup>212)</sup> 역시 이를 뒷받침하고 있다.

- 
- 208) 구옥서, 전계논문, 86쪽 내지 87쪽 참조; 박만호, 「항고소송의 소송물과 심판의 범위」, 『사법논집』 제8집, 대법원 법원행정처, 1977, 467쪽 참조; 변동걸, 「취소소송에 있어서 처분사유의 추가 및 변경」, 『대법원판례해설』 제8호, 대법원 법원행정처, 1987, 296쪽 내지 297쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 472쪽 참조; 임승순, 전게서, 315쪽 참조(다만 구옥서 판사와 임승순 변호사는 판례가 과세처분 취소소송에서도 처분사유의 기본적 사실관계의 동일성을 요구한다고 하면서 그 동일성의 범위를 넓게 인정하고 있다고 설명한다).
- 209) 김태우, 전계논문, 69쪽 참조; 박정훈, 전계논문, 161쪽 내지 162쪽 참조; 서울행정법원 실무연구회, 전게서, 234쪽 내지 235쪽 참조; 서울행정법원 조세소송 실무연구회, 전게서, 82쪽 참조.
- 210) 이에 대하여 대법원이 일반 행정소송에서 ‘처분사유의 기본적 사실관계의 동일성’을 요구하는 것은 ‘처분사유의 기본적 사실관계의 동일성’을 처분의 동일성 판단 요소로 본다는 견해가 있는데, 이 견해는 처분사유를 처분의 동일성을 판단하기 위한 요소로 보는 것을 전제로 하고 있는 듯하다[석호철, 「기속력의 범위로서의 처분사유의 동일」, 『행정판례연구』 제5권, 행정판례연구회, 박영사, 2000, 267쪽 내지 268쪽 참조; 박균성, 전게서, 837쪽 참조(다만 박균성 교수는 “처분의 동일성은 처분사유의 동일성을 요소로 하는 것이므로 처분사유의 추가·변경에 있어서 처분의 동일성이 유지될 것이라는 요건과 처분사유의 기본적 사실관계의 동일성이 유지될 것이라는 요건은 결과적으로 일치하게 된다.”라고 설명하여 명시적으로 처분사유가 처분의 동일성 판단 요소라는 입장을 취한다)].
- 211) 윤지현, 전계 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 71쪽 참조.

3) ‘처분사유의 추가·변경의 시한’ 과 ‘과세처분의 위법성 판단 기준시’의 관계

대법원은 과세처분 취소소송에서 처분사유의 추가·변경이 사실심 변론종결시까지 가능하다고 판시하였는데, 이것이 처분의 위법성 판단 기준시에 관한 논의와 어떤 관계에 있는지 확인할 필요가 있다. 먼저 일반 행정소송에서 처분의 위법성 판단 기준시에 대해서는 처분시의 사실 및 법률상태를 기준으로 하여야 한다는 처분시설과 판결시의 사실 및 법률상태를 기준으로 하여야 한다는 판결시설, 원칙적으로는 처분시설이 타당하나 계속효 있는 처분의 경우에는 판결시설을 취하여야 한다는 절충설이 대립한다.<sup>213)</sup> 대법원은 일반 행정소송과 과세처분 취소소송 모두에 있어서 처분시설을 취하고 있다.<sup>214)</sup> 과세처분의 위법성을 판단하는 기준시점이 처분시라는 것과 사실심 변론종결시까지 처분사유의 추가·변경이 가능하다는 것이 충돌되지 않는가라는 의문이 들 수 있으나 그렇게 볼 것은 아니다. 왜냐하면 처분사유·추가 변경에 의해 추가되는 다른 처분도

212) 구육서, 전계논문, 83쪽 참조; 정하중, 전계서, 815쪽 내지 816쪽 참조[구육서 판사는 “일반 행정처분에 있어서 판례는 처분사유 추가·변경을 인정한 사례는 극히 드문데, …”라고 설명한다. 그리고 정하중 교수는 기본적 사실관계의 동일성을 부인한 판례들을 정리하였는데 그 내용을 살펴보면, ①입찰자격제한 처분에서 정당한 이유없이 계약을 이행하지 않은 사실과 관계 공무원에게 뇌물을 준 사실의 기본적 사실관계의 동일성을 부인한 판례(대법원 1999. 3. 9. 선고 98두18565 판결), ②의료보험요양기관 지정취소처분에서 본인부담금 수납대장을 비치하지 않은 사실과 관계서류제출명령 위반사실의 기본적 사실관계의 동일성을 부인한 판례(대법원 2001. 3. 23. 선고 99두6392 판결), ③주류면허 취소처분에서 무자료 주류판매 및 위장거래사실과 무면허 판매업자에게 주류를 판매한 사실의 기본적 사실관계의 동일성을 부인한 판례(대법원 1996. 9. 6. 선고 96누7427 판결), ④자동차매매업 불허가처분에 있어서 거리제한규정의 위반사실과 최소 주차용지 미달사실의 기본적 사실관계의 동일성을 부인한 판례(대법원 1995. 11. 21. 선고 95누10952 판결), ⑤비공개대상결정에 있어서 비공개사유 제7조 제1항 제5호의 사유와 제7조 제1항 제4호 및 제6호의 사유의 기본적 사실관계의 동일성을 부인한 판례(대법원 2003. 12. 11. 2001두8827 판결)가 있다].

213) 박균성, 전계서, 858쪽 내지 859쪽 참조; 홍정선, 전계서, 1019쪽 참조.

214) 대법원은 과세처분 취소소송에 대한 판단인 87누1079 판결에서 “행정처분의 적법여부는 처분당시의 사유와 사정을 기준으로 판단하여야 한다.”라고 판시하여 과세처분 취소소송에서도 처분시설을 취한 것으로 볼 수 있다.

과세처분 당시에 객관적으로 존재하고 있어야 하기 때문이다.<sup>215)</sup> 즉, 과세처분 당시에 객관적으로 존재하고 있던 사정을 사실심 변론종결시까지 처분사유로 추가·변경할 수 있다는 것이어서 위법 판단의 기준시기에 관한 처분시절과 충돌하지 않는 것이다. 나아가 처분시에 존재하고 있던 사정인 이상 그에 관한 자료 역시 사실심 변론종결시까지 제출할 수 있는 것이다.

## 5. 절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부

### 가. 대법원 판결

대법원은 대법원 1992. 7. 28. 선고 91누10695 판결에서 “납세의무자가 세법의 규정에 의해 부담하는 납세의무를 확정짓는 절차로서 과세관청이 그 과세표준과 세액을 구체적으로 산출, 결정하게 되는 과정에 있어 과세청의 계산방식 등에 잘못이 있다 하더라도 그와 같이 하여 부과·고지된 세액이 원래 당해 납세의무자가 부담하여야 할 정당세액의 범위를 넘지 아니하는 결과로 되고 그 잘못된 방식이 과세단위와 처분사유의 범위를 달리하는 정도의 것이 아니라면 그 정당세액 범위 내의 부과·고지 처분이 위법하다 하여 취소할 것은 아니다.” 라고 판시하였다.

그러나 대법원은 대법원 1982. 3. 23. 선고 81누139 판결에서는 “세무서장이 과세표준과 세액을 추계조사 결정하였으면서도 그 납세고지서에 수입금액, 과세표준과 그 세액의 계산명세서 및 유보소득에 대한 명세서를 첨부하여 통지하지 아니한 경우에는 그 과세처분은 위법하여 취소대상이 된다.” 라고 판시한 이래로 ‘납세고지 절차상의 하자’는 독자적 취소사유가 된다고 보았다. 또한 대법원은 대법원 1986. 3. 25. 선

215) 박균성, 전게서, 836쪽 참조; 변동걸, 전게논문, 292쪽 내지 293쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 471쪽 참조; 홍정선, 전게서, 1018쪽 내지 1019쪽 참조(다만 과세처분 취소소송에서는 추가·변경할 수 있는 처분사유가 처분 당시에 객관적으로 존재하고 있었는지 문제되지 않는다는 견해로 이창희, 전게 『세법강의(제4판)』, 242쪽이 있다).

고 84누216 판결에서 “구 법인세법 (1979.12.28. 법률 제3200호로 개정된 것) 제32조 제3항 단서 및 같은 법시행령 제93조 제2항 제1호 소정의 추계과세의 요건에 관한 입증책임은 과세관청에게 있다 할 것이므로 과세관청이 소송에서 그 추계과세의 요건에 관하여 입증하지 못하였다면 법원은 과세관청이 한 추계과세가 위법하다 하여 이를 전부 취소할 수밖에 없는 것이고 실지조사에 의할 경우의 정당한 세액을 계산할 의무까지 지는 것은 아니다.” 라고 판시한 이래로 ‘추계조사 절차의 위법’을 독자적 취소사유로 인정하고 있다. 대법원은 대법원 2006. 6. 2. 선고 2004두12070 판결에서 납세자에 대한 부가가치세부과처분이, 종전의 부가가치세 경정조사와 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 중복하여 실시된 위법한 세무조사에 기초하여 이루어진 것이어서 위법하다고 한 원심의 판단을 수긍하여 ‘세무조사의 위법’을 독자적 취소사유로 인정하고 있다.

#### 나. 대법원 판결에 대한 분석

대법원은 절차적 위법이 있더라도 그 결정세액이 조세실체법상 인정되는 정당한 세액 범위 내에 있는 경우에는 원칙적으로 이를 독자적 취소사유로 보지 않으나, 그 절차가 과세처분의 법률요건이 되는 절차인 경우에는 결정세액이 정당한지 여부를 떠나 과세처분을 취소하고 있다.<sup>216)</sup> 과세처분의 법률요건이 되는 절차를 위반한 하자과 그렇지 않은 절차적 하자를 구별하는 기준에 관해서는, 문제되는 하자가 국민의 권리보호라는 관점에서 지나칠 수 없을 정도로 중대한 것인지를 기준으로 하여 판단해야 할 것이다.<sup>217)</sup> 앞서 살펴 본 대법원 판례를 통해서 파악할 수 있듯이, 대법원은 ①납세고지 절차상의 하자, ②추계조사절차의 위법, ③세무조사 절차의 위법을 과세처분의 법률요건이 되는 절차를 위반한 것으로 보고 있다. 위와 같은 과세처분의 법률요건이 되는 절차를 위반

216) 고종주, 전제논문, 216쪽 참조.

217) 상계논문, 252쪽 참조.

하였다는 이유로 과세처분의 취소를 긍정하는 대법원의 입장에 대해서는, 대법원이 절차상 위법(과세처분의 법적요건 위반)의 경우를 실체상의 위법의 경우와는 달리 별개의 소송물로 보고 있다는 분석이 있다.<sup>218)</sup> 대법원이 과세처분의 법률요건이 되는 절차를 위반한 경우를 독자적 취소 사유로 보면서 결정세액의 정당성 여부에 대해서는 전혀 검토하지 않고 바로 과세처분을 취소하는 것은 총액주의의 원칙적인 모습에 부합하지 않는 면이 있다.<sup>219)</sup>

## 6. 과세처분을 취소하는 판결이 확정된 후의 재처분 가부

### 가. 대법원 판결

#### 1) 절차적 위법의 경우

대법원은 1986. 11. 11. 선고 85누231 판결에서 “절차 내지 형식의 위법을 이유로 과세처분을 취소하는 판결이 확정된 경우에 그 확정판결의 기판력은 확정판결에 적시된 절차 내지 형식의 위법사유에 한하여 미친다고 할 것이므로 과세처분권자가 그 확정판결에 적시된 위법사유를 보완하여 행한 새로운 과세처분은 확정판결에 의하여 취소된 종전의 과세처분과는 별개의 처분으로서 확정판결의 기판력에 저촉되는 것은 아니다.” 라고 판시한 이래로 절차적 위법을 보완하여 행하는 재처분은 취소판결의 기판력 내지 기속력에 저촉되지 아니하여 가능하다고 보고 있다.

#### 2) 실체적 위법의 경우

대법원은 1992. 9. 25. 선고 92누794 판결에서 “앞의 소송에서 원고

---

218) 상계논문, 253쪽 참조.

219) 상계논문, 252쪽 참조(고종주 판사는 “이는 소송물인 과세처분의 위법성 전반의 내용을 실체법상의 소득금액, 즉 과세표준의 금액에 대한 위법에 한정하여 다른 과세요건사실에 관하여는 오인을 용인하는 세액지상주의에 해당하는 것으로서 개개의 요건사실의 인정에 잘못이 있더라도 소득금액, 즉 과세표준의 인정에 잘못이 없는 한 당해 과세처분은 유지하여야 하는 것으로 보게 된다.” 라고 설명하여 총액주의에 의하면 절차적 위법을 간과하게 됨을 주장한다).

가 과세가액평가방법이 잘못되어 부과된 세액이 정당한 세액을 초과한 것이라고 주장하자 법원이 이를 받아들여 초과세액부분만이 아닌 전체 부과처분의 취소를 명하였는바, 이는 과세관청으로서 판시취지에 따라 정당한 세액을 산정하여 다시 부과할 수 있음을 당연한 전제로 하고 있는 것이고, 따라서 과세관청이 동일한 과세원인에 근거하여 전의 판결에서 적시된 위법사유를 보완하여 정당한 세액을 산출한 다음 다시 부과처분을 한 것은 전의 확정판결의 기판력에 저촉되지 아니한다.” 라고 판시한 이래로 실체적 위법을 보완하여 행하는 재처분은 취소판결의 기판력 내지 기속력에 저촉되지 아니하여 가능하다고 보고 있다.

#### 나. 대법원 판결에 대한 분석

대법원은 절차적 위법의 경우뿐만 아니라 실체적 위법의 경우에도 그 위법사유를 보완한 재처분을 폭넓게 인정하고 있다. 특히 대법원은 재처분사유가 확정판결의 사실관계와 기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 경우에도 재처분을 허용하고 있는 점에 비추어 볼 때, 기본적 사실관계의 동일성이 인정되지 않는 경우(소위 ‘탈루소득’의 경우)에도 재처분을 허용할 것으로 보인다.<sup>220)</sup> 이러한 대법원의 입장 중 절차적 위법사유를 보완한 재처분을 허용하는 점에 대해서는 이를 지지하는 견해가 일반적이다.<sup>221)</sup> 그러나 실체적 위법사유를 보완한 재처분이 허용되는지에 대해서는, ①총액주의를 취하는 이상 동일한 과세단위 내의 세액 전부에

---

220) 윤지현, 전계 「과세처분을 취소하는 확정판결이 있는 후 과세관청의 ‘재처분’이 가능한 범위」, 83쪽 참조(윤지현 교수는, 대법원이 과세처분을 취소하는 판결을 선고한 이후에 탈루소득에 대한 재처분을 허용할지 여부에 대한 대법원의 입장이 아직 분명하지 않으나, “대법원이 기본적 사실관계의 동일성 범위 내에서도 재처분을 널리 허용하고 있는 점에 비추어 보면, 대법원이 탈루소득에 대한 재처분을 불허할 가능성은 논리적으로 희박하다고 판단한다.”라고 설명한다).

221) 고종주, 전계논문, 247쪽 참조; 성열우, 전계논문, 556쪽 내지 557쪽 참조; 윤지현, 전계 「과세처분을 취소하는 확정판결이 있는 후 과세관청의 ‘재처분’이 가능한 범위」, 107쪽 내지 108쪽 참조(성열우 변호사는 이 문제에 관하여 절차적 위법의 경우에는 기판력이 미치지 않는다는 취지로 설명한다).



대해 기판력이 미친다고 보아야 하므로 동일한 과세단위 내에서는 재처분이 허용되지 않는다는 견해<sup>222)</sup>, ②확정판결에서 다루어진 사실관계와 기본적 사실관계가 동일한 경우에는 기판력 내지 기속력이 미치므로 재처분이 허용되지 않는다는 견해<sup>223)</sup>, ③기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 경우라도 조세의 공평 부담이라는 원칙에 착안하여 재처분이 가능하다는 견해<sup>224)</sup> 등이 대립한다.

판결의 효력 범위는 법원의 심리 범위와 직결된다고 할 것인데, 과세처분 취소소송에 있어서 총액주의에 입각하여 처분사유 추가·변경을 사실상 무제한으로 인정하고 있는 대법원의 입장에 비추어 본다면, 동일한 과세단위 내인 경우에는 재처분을 허용하지 않는 것이 논리적으로는 일관되어 보인다.<sup>225)</sup>

## 7. 위 6가지 쟁점에 관한 대법원 판결의 종합적 분석

지금까지 앞서 언급한 6가지 쟁점(①조세소송의 소송물 내지 심리의 대상, ②납세자가 과세처분 중 일부에 대해 불복한 경우 세액 전체를 통산하여 심판할 수 있는지 여부, ③당초처분과 경정처분의 법률관계, ④처분사유 추가·변경의 허부, ⑤절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부, ⑥과세처분을 취소하는 판결이 확정된 후의 재처분 가부)에 대한 대

222) 고종주, 전계논문, 249쪽 내지 250쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 574쪽 내지 576쪽 참조(고종주 판사는 탈루소득에 대해 재처분을 할 수 있는지에 관해서만 논하고 있으나, 그 이유로 “기판력의 범위는 현실적으로 심판의 대상이 되었던 과세처분에 의하여 인정된 세액이 아니라 1개 과세단위내의 총세액에 미친다고 할 것이다. 소송상의 청구=심판의 대상=기판력의 관계에서 심판의 대상을 ... 잠재적 심판대상인 1과세단위내의 총세액에 미친다고 보면 기판력에 의하여 탈루소득에 대한 재처분을 할 수 없게 된다.”라고 설시한 것에 비추어보면, 탈루소득뿐만 아니라 동일한 과세단위 내의 실제적 위법사유 모두에 대해 기판력이 미쳐 재처분이 불가능하다는 입장인 것으로 보인다).

223) 구옥서, 전계논문, 95쪽 내지 96쪽 참조

224) 성열우, 전계논문, 558쪽 참조.

225) 윤지현, 전계 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 251쪽 참조.

법원의 초창기 판례들을 살펴보았다. 이 과정을 통해서 확인할 수 있는 것은, 대법원이 명시적·일관적으로 총액주의를 취한 쟁점은, ①조세소송의 소송물 내지 심리의 대상과 ④처분사유 추가·변경의 허부에 불과하다는 점이다. 대법원은 ③당초처분과 경정처분의 법률관계에 대해서는 기본적으로 총액주의에 입각한 결론을 내렸지만 초창기에는 그에 부합하지 않는 판결을 선고하기도 하였고, 그 예외도 일부 인정하였다. 그리고 대법원은 ⑤절차적 위법의 독자적 취소사유 인정 여부와 ⑥과세처분을 취소하는 판결이 확정된 후의 재처분 가부에 대해서는 오히려 쟁점주의에 부합하는 판결을 선고하였다. 즉, 대법원은 위 6가지 쟁점을 총액주의라는 하나의 이론으로 해결하려 한다기보다는 각각의 쟁점에서 구체적으로 타당한 결론이 무엇인지 따져본 후 그 결론을 합당하게 설명할 수 있는 논리를 차용하는 듯하다. 이러한 점을 종합적으로 고려할 때, 과세처분 취소소송에 있어서 대법원이 소송물 이론에 관한 일반론 차원에서 총액주의를 취하고 있다고 평가하는 것 자체도 어떻게 보면 현상을 제대로 파악하지 못하는 것일 수 있다.

나아가 대법원이 과세처분 취소소송에서 총액주의의 논리를 엄격히 관철하는 대신 각각의 쟁점마다 구체적으로 타당한 결론을 내리고 있다는 점을 볼 때, 대법원이 과세처분 취소소송에 관한 판결을 선고하기 시작한 1980년대 초·중반에, 총액주의를 엄격히 관철할 경우에 발생할 수 있는 구체적 타당성의 결여를 인식했던 것으로 보이지는 않는다. 즉, 대법원은 1980년 초·중반에 구체적 타당성의 결여라는 총액주의의 한계를 인식하지 못한 상태에서, ‘세액 계산의 불가분성’이라는 점에 주목하여 과세처분 취소소송의 소송물 및 심리 범위에 관해 총액주의를 취했던 것으로 보인다. 그럼에도 불구하고, 그 이후의 판결들은 기존의 대법원이 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심리 범위에 관하여 취하였던 총액주의의 논리를 다른 쟁점에까지 확대해나갔던 것으로 보인다. 그러나 대법원은 총액주의의 논리를 무한정 적용하다보면 도무지 납득할 수 없는 결론이 도출되는 일부 쟁점들에 대해 총액주의·쟁점주의에 대한 언급을 일

절 하지 않고, 쟁점주의에 부합하는 결론들을 내렸던 것으로 보인다. 이러한 우연한 과정을 통해 정립된 것이 현재의 과세처분 취소소송의 운용례이고, 그 결론이 바로 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이다. 이러한 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’은 단순히 그 논리가 복잡하다는 문제를 지니는 것이 아니라, 예측 가능성을 현저히 떨어뜨린다는 보다 근본적인 문제를 지니고 있다. 이러한 문제를 해결하는 방법으로 필자가 제안하고자 하는 것이, 바로 총액주의의 폐기와 쟁점주의의 전면적 도입이다.<sup>226)</sup> 다만 쟁점주의의 도입에 따라 발생하는 문제가 현재 과세처분 취소소송의 ‘구조적 복잡성’을 넘게 된다면 쟁점주의의 도입은 불가능하므로 이하에서는 쟁점주의의 구체적 도입 방안 및 그 문제점 해결 방안에 대해 논하고자 한다.

## 제4장 쟁점주의의 구체적 도입 방안

### 제1절 논의의 진행 방향

일반적으로 쟁점주의 및 병존설에 대해서는 다음과 같은 비판이 제기되고 있다. 첫 번째 비판은, 쟁점주의 및 병존설은 당초처분과 경정처분을 별개의 처분으로 보게 되기 때문에 당초처분과 경정처분의 위법 여부가 다른 재판부에서 판단 받게 되어 판결의 모순·저축 등이 발생할 여지

---

226) 제1장 제2절에서 언급하였듯이, 필자에 앞서 현재 과세처분 취소소송의 운용 실태를 분석하여 쟁점주의의 도입을 주장한 연구로는 윤지현, 전게 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』가 있다.

가 있다는 것이다.<sup>227)</sup> 두 번째 비판은, 쟁점주의에 의하면 과세처분을 취소하는 판결이 확정되더라도 그 판결의 기판력은 과세처분의 처분사유에만 미치기 때문에 과세관청은 다른 처분사유에 기하여 폭넓게 재처분을 할 수 있어 분쟁의 일회적 해결이 곤란하다는 것이다.<sup>228)</sup> 세 번째 비판은, 누진세제를 취하는 소득세법, 법인세법, 상속세 및 증여세법 등에서 세액은 총체적으로 계산될 수밖에 없으므로 과세처분도 분할될 수 없고, 결국 쟁점주의 및 병존설은 그 자체로 누진세제와 부합하지 않는다는 것이다.<sup>229)</sup> 과세처분 취소소송에 쟁점주의의 구체적 도입하는 방안에 대해 연구하기에 앞서, 쟁점주의에 대한 위와 같은 비판이 타당한 것인지에 대해 검증할 필요가 있다. 그리고 위와 같은 비판 중 일부 타당한 것이 있다면 그 문제를 극복할 수 있는지 문제된다. 만일 그 문제를 극복하는 것이 불가능하다면 쟁점주의의 도입은 불가능하기 때문이다. 다음으로 쟁점주의 및 병존설의 문제점으로 지적되는 것이 이론적으로는 극복할 수 있는 것으로 보이더라도 실제 과세처분 취소소송이 진행되는 과정에서는 예상하지 못했던 문제점들이 추가로 발생할 수도 있다. 따라서 과세처분 취소소송의 흐름에 따라 각 단계별로 쟁점주의에 의하면 어떠한 결과가 발생하는지, 각 단계별로 발생할 수 있는 문제점은 무엇인지, 그리고 그 문제점은 어떻게 극복될 수 있는지에 대해 살펴볼 필요가 있다. 그리하여 본 장에서는 제2절에서 쟁점주의 및 병존설에 대한 비판의 타당성에 대해 검증하고, 제3절에서는 쟁점주의 및 병존설을 도입할 경우에 발생할 수 있는 문제점 극복 방안에 대해 살펴본 후, 제4절에서 과세

227) 김의석, 전계논문, 141쪽 참조.

228) 강인애, 전계 「경정처분의 법률관계(하)」, 14쪽 참조; 윤승영, 전계서, 256쪽 참조; 이태로, 전계 『(판례체계)조세법』, 1985, 864쪽 참조(자세한 내용은 각주9) 참조).

229) 김의석, 전계논문, 140쪽 내지 143쪽 참조; 김창석, 전계논문, 187쪽 내지 189쪽 참조(김의석 교수는 이에 더하여 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 당초처분이 위법하다고 판단되었음에도 증액경정처분의 처분사유가 적법한 경우에는 증액경정처분에 의해 확정된 세액이 정당하지 않더라도 납세자의 청구를 기각할 수밖에 없게 되는 문제가 생기고, 이를 극복하기 위해서는 법원이 당초처분 부분까지 판단해야 해서 쟁점주의를 포기할 수밖에 없다고 설명한다).

처분 취소소송의 진행 경과에 따라 각 단계에서 쟁점주의를 어떻게 도입할 것인지에 대해 구체적으로 논하고자 한다. 제5절에서는 실제 판례의 사안에 쟁점주의를 적용해봄으로써 쟁점주의를 실제로 적용하는 것이 가능한지 확인하고, 마지막으로 제6절에서는 쟁점주의 및 병존설의 도입에 따라 발생할 수 있는 문제점(쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제)의 극복 방안(처분사유 자체를 심판 대상으로 보고, 주문 기재 방식을 변경하는 것)에 의할 경우 추가적으로 발생하는 문제는 무엇인지, 그리고 그 문제는 극복 가능한 것인지에 대해 논하고자 한다. 이를 통해 쟁점주의를 도입하는 것이 이론적으로 뿐만 아니라 실제적으로도 가능함을 주장하고자 한다.

## 제2절 쟁점주의 및 병존설에 대한 비판의 검증

### 1. 판결 상호간의 모순·저촉 발생 우려

제2장 제2절의 3.에서 살펴본 바와 같이 쟁점주의는 당초처분과 경정처분의 법률관계에 관한 학설 중 병존설과 궤를 같이 한다. 즉, 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 당초처분과 경정처분은 별개의 처분으로서 각각의 당부에 대한 판단은 별개의 소송 절차를 통해서 이루어지게 되는 것이다. 이렇게 당초처분과 경정처분에 대한 당부가 별개의 재판에서 밝혀진다는 점으로부터 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 우려가 있다는 비판이 제기되는 것으로 보인다. 그러나 이러한 비판은 다음의 점을 고려할 때 타당하지 않다. 쟁점주의는 각각의 과세처분사유 자체를 별개의 소송물로 보는 입장이기 때문에 하나의 소송물에 대해서는 오직 하나의 판결이 있을 뿐이어서 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 여지가 없다고

할 것이다(판결 상호간의 모순·저촉이 발생한다는 것은, 하나의 소송물 내지 쟁점에 대해 서로 다른 수개의 판결이 있을 것을 그 전제로 하기 때문이다).

A라는 처분사유로 400원의 소득세(2017년도 분)를, B라는 처분사유로 600원의 소득세(2017년도 분)를 각각 부과하는 당초처분이 있었고, 그 이후에 C라는 처분사유로 200원의 소득세(2017년도 분)를, D라는 처분사유로 300원의 소득세(2017년도 분)를 각각 부과하는 증액경정처분이 있는 사례를 살펴보자. 쟁점주의에 의하면, 당초처분 취소소송은 A처분사유에 대한 취소소송과 B처분사유에 대한 취소소송의 객관적 병합이고, 증액경정처분 취소소송은 C처분사유에 대한 취소소송과 D처분사유에 대한 취소소송의 객관적 병합이다. 즉, 당초처분 취소소송에서는 A처분사유의 당부와 B처분사유의 당부가 판단될 뿐이고, 증액경정처분 취소소송에서는 C처분사유의 당부와 D처분사유의 당부가 판단될 뿐이다. 따라서 비록 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송이 같은 2017년의 소득세에 대해 판단을 한다고 하더라도 양 판결은 그 판단의 대상, 즉 소송물을 달리하는 것이므로 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 여지가 없는 것이다. 이에 대해서는 당초처분이 전부 또는 일부 취소되는 경우에는 비록 증액경정처분의 처분사유들이 적법하다고 하더라도 증액경정처분에 의하여 확정된 세액이 잘못된 것이 될 여지가 있으므로 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 여지가 있는 것 아니냐는 의문이 생길 수도 있으나, 이는 ‘판결 상호간의 모순·저촉’의 문제라기보다는 후술하는 ‘세액 계산의 불가분성’의 문제라고 할 것이다. 그렇다면 쟁점주의 및 병존설에 의하면 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 수 있다는 비판은 왜 제기되었던 것일까? 정확하게 확인할 방법은 없지만 아무래도 이는 쟁점주의 및 병존설을 취한다고 하면서도, 여전히 한 과세단위 내에서 세액은 총체적으로 계산되어야 한다는 총액주의적 사고에 입각했기 때문인 것으로 추측된다.<sup>230)</sup>

230) 김창석 판사는 병존설을 취하면 각 처분에 대하여 별도로 쟁송절차를 거쳐야

## 2. 분쟁의 일회적 해결의 곤란

쟁점주의에 의하면, 과세처분 취소소송을 심리하는 법원의 심리 범위가 과세처분의 처분사유 내지 납세자가 주장하는 과세처분의 위법사유에 국한되고, 판결의 효력도 과세처분의 처분사유 내지 납세자가 주장하는 과세처분의 위법사유의 당부에 대해서만 미치게 된다. 따라서 과세관청은 과세처분을 할 때 납세자에게 고지한 처분사유가 아닌 다른 처분사유에 근거하여 재처분을 할 수 있고,<sup>231)</sup> 납세자 역시 과세처분의 위법사유로 기존에 주장하였던 다른 사유에 근거하여 감액경정청구를 할 수 있게 된다. 결국 쟁점주의에 의하면, 쟁점이 된 부분에만 심리를 집중시킴으로써 당해 소송 사건 자체는 조속히 종결지을 수 있다고 하더라도, 하나의 과세단위 내에서 과세관청의 재처분 내지 납세자의 감액경정청구가 계속 있을 수 있어 분쟁의 일회적 해결은 곤란해지는 것이다.

쟁점주의에 의하면 분쟁의 일회적 해결이 곤란해진다는 비판은 분명 타당한 것이기는 하나, 이와 관련해서 드는 아래와 같은 두 가지 의문이 든다. 첫째는 분쟁의 일회적 해결이 절대적으로 추구되어야 할 가치인가 하는 점이고, 둘째는 현재 대법원이 운용하는 과세처분 취소소송은 분쟁의 일회적 해결에 부합하는가 하는 점이다. 먼저 첫 번째 의문과 관련해서는 소송이 추구하여야 할 이상 내지 가치를 확인할 필요가 있다. 민사소송의 이상 내지 가치로는 ‘적정’, ‘공평’, ‘신속’, ‘경제’가 꼽히는데,<sup>232)</sup> 이는 민사소송뿐만 아니라 과세처분 취소소송에서도 마찬가지로

---

하고, 각각의 쟁송절차에서 “총체적인 세액의 확정이 필요하다”고 전제하면서 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 수 있음을 지적하고 있는데(김창석, 전제 논문, 189쪽 참조), 이는 총액주의를 전제로 하면서 병존설을 취하면 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 수 있다는 의견으로 정리할 수 있다.

231) 강인애, 전제 「경정처분의 법률관계(하)」, 14쪽 참조; 윤승영, 전제서, 256쪽 참조; 이태로, 전제 『(판례체계)조세법』, 1985, 864쪽 참조.

232) 이시윤, 전제서, 25쪽 내지 29쪽 참조; 호문혁, 전제서, 39쪽 내지 41쪽 참조.

가지일 것이다. 그리고 분쟁의 일회적 해결이라는 요청은 주로 ‘신속’, ‘경제’라는 가치와 관련해서 제기된다.<sup>233)</sup> 그런데 분쟁의 일회적 해결의 근거인 ‘신속’, ‘경제’라는 이상도 ‘적정’, ‘공평’이라는 다른 이상과의 관계에 있어서 제한될 수 있다. 분쟁을 신속하고 경제적으로 해결할 수 있다고 하더라도 그 과정 내지 결론이 적정하지 못하고 공평하지 못하다면 그것을 이상적이라고 할 수 없는 것이다.<sup>234)</sup> 즉, 분쟁 해결의 일회성, 더 크게 보서는 ‘신속’, ‘경제’라는 이상도 다른 이상 내지 가치에 의해 제한될 수 있는 상대적인 것이다. 더 나아가 분쟁의 일회적 해결이라는 요청이 반드시 ‘신속’, ‘경제’라는 이상에 부합한다고 보기 어려운 측면도 있다. 분쟁을 일회적으로 해결하기 위해서는 양 당사자가 하나의 소송 절차에서 모든 주장을 할 수 있어야 하는데, 이는 자연스레 소송의 지연을 초래한다. 즉, 하나의 소송 절차에서 양 당사자의 분쟁을 종결할 수 있을지는 몰라도, 그 하나의 소송이 장기간에 걸쳐 진행되기 때문에 오히려 분쟁이 신속하게 또는 경제적으로 끝나지 못할 수도 있는 것이다. 이러한 복잡함 때문에 민사소송법학에서도 소송물과 관련하여 소송물의 범위를 좁게 보는 구소송물이론과 소송물의 범위를 넓게 보는 신소송물이론의 대립이 있는 것이다.<sup>235)</sup> <sup>236)</sup> 다음으로 두 번째 의문에 대해 살펴보자. 결론적으로 말하면, 현재 대법원이 운용하고 있는 과세처분 취소소송 역시 분쟁의 일회적 해결에 부합하지 않는다. 제3장 제4절의 4와 6에서 살펴보았듯이, 현재 대법원은 총액주의에 입각하여 처분사유 추가·변경을 폭넓게 인정함으로써 법원의 심리 범위는 넓히면서도, 판결의 효력 범위는 좁게 보아 과세관청의 재

233) 윤지현, 전계 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 285쪽 내지 286쪽 참조.

234) 호문혁, 전계서, 41쪽 참조.

235) 민사소송법학에서의 소송물에 관한 논쟁에 관해서는 이시운, 전계서, 244쪽 내지 249쪽 참조.

236) 대법원은 민사소송에서의 소송물과 관련하여, 청구원인에 의하여 특정되는 실체법상의 권리를 소송물로 보아 구소송물이론을 취한다고 일반적으로 설명된다(이시운, 전계서, 249쪽 참조).



처분을 폭넓게 인정하고 있다(심지어 기본의 처분사유와 기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 사유에 근거한 재처분도 허용하고 있다). 이러한 대법원의 입장에 의하더라도 재처분이 폭넓게 인정되기 때문에 분쟁의 일회적 해결은 곤란해진다. 그렇다면 굳이 분쟁의 일회적 해결이 곤란하다는 것을 이유로 쟁점주의를 배척할 이유가 없는 것은 아닌가라는 생각을 하게 된다. 특히 현재 대법원이 취하는 입장은 처분사유 추가·변경을 폭넓게 허용하기 때문에 당해 소송 사건 자체도 조속히 종결지을 수 없게 된다. 그렇다면 쟁점주의에 따라 당해 소송 사건이라도 조속히 종결짓는 것이 더 바람직할 수도 있다.

### 3. 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’

#### 가. 세액 계산의 불가분성

우리나라 소득세법, 법인세법, 상속세 및 증여세법 등은 누진세제를 취하고 있다. 누진세제 하에서는 과세표준이 법령에서 정해놓은 일정 액수(이하 ‘기준 액수’ 라고 한다)를 넘어서면 그에 적용되는 세율이 달라지기 때문에 과세표준은 총체적으로 계산될 수밖에 없다. 이와 같이 총체적인 계산 과정을 거쳐 산출된 과세표준에 특정 세율을 적용하여 세액을 산출하는 것이므로, 결국에는 세액도 총체적으로 결정되는 것이다.

#### 나. 쟁점주의 및 병존설이 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하는지 여부

누진세를 취하는 소득세법, 법인세법, 상속세 및 증여세법 등에 관해서, 과세관청이 과세표준이 기준 액수를 넘었다는 것을 전제로 당초처분과 증액경정처분을 하였는데, 향후 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송에서 처분사유 중 일부가 취소되어 과세표준이 그 기준액수에 미달하게 되는 경우에는 새롭게 산출된 과세표준에 다른 세율을 적용해

야지만 정당한 세액을 산출할 수 있다. 대법원은 과세처분 취소소송에서 과세처분을 일부 취소할 경우에, 취소할 세액을 구체적으로 특정할 것을 요구하고 있으므로<sup>237)</sup> 위와 같은 정당한 세액 계산의 절차는 법원의 재판 과정에서 이루어져야 한다. 그런데 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 당초처분과 증액경정처분은 별개의 처분으로 그 당부 역시 별도의 재판에서 판단 받게 되므로 하나의 재판 과정에서 당초처분과 증액경정처분을 종합적으로 고려하여 과세표준 및 세액을 다시 산출할 수 없게 된다. 결국 쟁점주의 및 병존설은 현행 과세처분 취소소송의 실무에서는 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는다.

#### 4. 소결

쟁점주의 및 병존설에 대해서는 ①판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 우려가 있고, ②분쟁의 일회적 해결이 곤란하며, ③쟁점주의가 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는다는 비판이 있다. 그러나 쟁점주의에 의하면 하나의 소송물에 대해서는 하나의 판결만이 있을 뿐이어서 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 우려가 전혀 없다. 그리고 분쟁의 일회적 해결 곤란이라는 문제는, 분쟁의 일회적 해결이 절대적으로 추구되어야 할 가치가 아닐 뿐만 아니라 현재 대법원의 입장에 의하더라도 마찬가지로 발생하기 때문에 그 논거만을 가지고 쟁점주의를 배척하기는 어렵다고 생각한다. 다만 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 하나의 과세단위 내에서 행해진 당초처분과 증액경정처분을 별개의 처분으로 보게 되어 하나의 재판 과정에서 양 처분을 종합적으로 고려할 수 없게 된다. 즉, 쟁점주의 및 병존설은 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는 것이다. 따라서 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 극복하

---

237) 서울행정법원 조세소송실무연구회, 전게서, 164쪽 내지 165쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 479쪽 내지 480쪽 참조; 대법원 1995. 4. 28. 선고 94누13527 판결 참조.

는 방안에 대해 살펴보아야 한다.

### 제3절 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 극복하는 방안

과세처분 취소소송에 쟁점주의를 구체적으로 도입하기 위해서는 쟁점주의가 현행 과세처분 취소소송의 실무에서 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는다는 문제점을 극복해야만 한다. 그 극복 방안으로는 ①현행 과세처분 취소소송의 주문 기재 방식을 그대로 유지하면서 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 병합시켜 가급적 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하는 방안과 ②현행 과세처분 취소소송의 주문 기재 방식을 바꿔서 취소할 세액을 구체적으로 특정하지 않고 과세처분사유의 당부만 판단한 후, 과세관청으로 하여금 그 판결의 취지에 따라 당초처분과 증액경정처분을 종합적으로 고려하여 정당한 세액을 다시금 산출해서 그 차액을 납세자에게 환급하게 하는 방안이 있을 수 있다. 이하에서는 각각의 방안에 대해 검토한 후 어떤 방안이 더 바람직한지에 대해 논하고자 한다.

#### 1. 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하는 방안

쟁점주의 및 병존설에 의하면, 당초처분과 증액경정처분은 별개의 처분이므로 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송은 별개로 진행되게 된다. 그리고 대법원은 과세처분 취소소송에서 과세처분을 일부 취소할 경우 취소할 세액을 구체적으로 특정할 것을 요구하고 있다.<sup>238)</sup> 그런

데 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 별개의 소송으로 진행하는 이상, 각각의 소송에서 다른 소송 결과를 고려하지 않고서는 하나의 과세단위 내의 정당한 세액을 구체적으로 특정하는 것은 불가능해진다. 따라서 이 문제를 해결하기 위해서는 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송이 하나의 소송 절차에서 진행되어야 한다. 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 진행하는 제도적 방안으로는 ①행정소송법 제22조 제1항에 따른 처분 변경으로 인한 소 변경, ②행정소송법 제8조 제2항에 의하여 준용되는 민사소송법에 따른 소 변경, ③행정소송법 제10조 제2항에 따른 관련청구소송의 병합이 있다. 그리고 이러한 소 변경 내지 소송의 병합을 통해 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 진행한다면 뒤늦게 제기되는 증액경정처분 취소소송의 전심절차나 제소기간은 어떻게 되는지 문제된다.

#### 가. 소 변경 내지 소송의 병합의 가부

먼저 행정소송법 제22조 제1항<sup>239)</sup>에 따른 ‘처분 변경’으로 인한 소 변경이 가능한지 살펴보자. 위 조항에서 말하는 ‘처분 변경’이 무엇인지에 대해서는, 위 조항이 과세관청의 처분 변경으로 인하여 원고가 소 각하 판결을 받아 별소를 제기해야만 하는 불편을 피하고 기존의 소송 절차를 이용할 수 있게 한다는 점에 그 목적이 있다는 것에 착안하여, 처분 변경이란 원고가 청구 변경을 하지 않으면 소 각하 판결을 받게 되는 경우를 의미한다고 한다.<sup>240)</sup> 그렇다면 쟁점주의 및 병존설 하에서 증

238) 서울행정법원 조세소송실무연구회, 전게서, 164쪽 내지 165쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 479쪽 내지 480쪽 참조.

239) 행정소송법 제22조(처분변경으로 인한 소의 변경)

①법원은 행정청이 소송의 대상인 처분을 소가 제기된 후 변경한 때에는 원고의 신청에 의하여 결정으로써 청구의 취지 또는 원인의 변경을 허가할 수 있다.

240) 윤지현, 「행정소송법 제22조가 정하는 ‘처분변경으로 인한 소의 변경’과 ‘과세처분 취소소송’」, 『저스티스』 통권 제129호, 한국법학원, 2012. 4., 258쪽 내지 261쪽 참조(윤지현 교수는, 이에 더하여 문리해석상 ‘처분 변경’에 해당하기 위

액정정처분을 위 조항의 ‘처분 변경’으로 볼 수 있는지 문제된다. 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 증액정정처분은 당초처분과는 별개의 처분이고, 또 증액정정처분 취소소송과 당초처분 취소소송은 별개로 진행될 수 있으므로 증액정정처분이 있었다고 하여 당초처분 취소소송이 각하되어야 하는 것은 아니다. 그리고 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 증액정정처분은 증액된 세액을 별도로 부과하는 것으로 기존의 처분을 변경하는 것이라기보다는 새로운 처분을 추가하는 것으로 볼 수 있다.<sup>241)</sup> 그렇다면 증액정정처분은 위 조항의 처분 변경에 해당하지 않는다. 따라서 처분 변경으로 인한 소 변경은 불가능하다.

행정소송법 제8조 제2항에 의하여 준용되는 민사소송법에 따른 소의 변경이 가능한지에 대해 살펴보자. 일반적으로 행정소송에서도 민사소송법의 준용에 의한 소의 변경이 가능하다고 설명되고 있으므로<sup>242)</sup>, 민사소송법상의 소 변경 요건을 구비하면 가능하다고 할 것이다. 민사소송법 제262조 제1항<sup>243)</sup>은 청구의 변경에 관하여 규정하고 있고, 그 요건으로는 ①청구기초의 동일성, ②소송절차를 현저히 지연시키지 않을 것, ③사실심 변론종결 전일 것, ④소의 병합의 일반요건을 갖출 것이 있다.<sup>244)</sup> 먼저 청구기초의 동일성에 관하여 살펴보면, 당초처분과 증액정정처분은 별개의 처분이기 는 하지만 하나의 과세단위 내에서 구체적인 세액을 확

---

해서는 ①“납세의무 단위나 세액 중 어느 하나는 선행 과세처분에 따른 것과 달라져야” 하고, ②“선행 과세처분과 새로운 과세처분 간에는 일정한 연관성 또는 동일성이 필요하다”고 하면서, ③“선행 과세처분에 새로운 세목을 추가하는 것은 처분의 변경에 해당하지 않는다”고 설명한다).

241) 윤지현 교수는, 총액주의를 전제로 하면서 선행 과세처분에 새로운 세목을 추가하는 것은 ‘처분 변경’에 해당하지 않는다고 주장한다(상게논문, 제258쪽 참조). 그런데 쟁점주의에 의하면 처분사유 자체가 소송물이 되므로 꼭 ‘세목’이 추가된 것이 아니라고 하더라도 ‘처분 변경’에 해당할 수 있다.

242) 서울행정법원 실무연구회, 전게서, 220쪽 참조; 하명호, 『행정쟁송법(제3판)』, 박영사, 2017, 286쪽 내지 287쪽 참조.

243) 민사소송법 제262조(청구의 변경)  
 ①원고는 청구의 기초가 바뀌지 아니하는 한도안에서 변론을 종결할 때(변론 없이 한 판결의 경우에는 판결을 선고할 때)까지 청구의 취지 또는 원인을 바꿀 수 있다. 다만, 소송절차를 현저히 지연시키는 경우에는 그러하지 아니하다.

244) 이시윤, 전게서, 713쪽 내지 717쪽 참조.

정하기 위한 처분들로 상호 밀접하게 관련되어 있으므로<sup>245)</sup> 그 청구 기초의 동일성이 인정된다. 다음으로 소송절차 지연 여부에 관하여 살펴보면, 하나의 과세단위 내에서 이루어진 당초처분과 증액경정처분을 하나의 소송 절차에서 심리하는 것은 소송절차를 지연시킨다고 보기는 어렵다. 따라서 이 요건도 충족된다. 마지막으로 소 병합의 일반요건을 갖추었는지에 대해 살펴보면, 당초처분과 증액경정처분은 모두 과세처분으로서 행정소송 절차에 의하여 심판될 수 있는 것이므로 위 요건 역시 충족된다. 따라서 당초처분 취소소송이 제1심 단계에 있고 변론종결 전이라면 민사소송법 제262조 제1항에 따른 추가적 변경은 가능하다.

당초처분 취소소송이 진행 중인 상태에서 과세관청이 증액경정처분을 하자 납세자가 증액경정처분 취소소송을 별도로 제기한 경우에 행정소송법 제10조 제2항<sup>246)</sup>에 따라 양자를 병합할 수 있는가 하는 점이다. 행정소송법 제10조 제2항에 따른 관련청구소송 병합의 요건은, ①양 소송이 모두 적법할 것과 ②양 소송이 관련되어 있을 것을 요한다. 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송이 전심절차를 거치고 제소기간을 준수하였다면 ①요건은 충족된다고 할 것이다. 다음으로 양 소송의 관련성에 대하여 살펴보면, 당초처분과 증액경정처분은 하나의 과세단위 내에서 구체적인 세액을 확정하기 위한 목적으로 행해지는 수 개의 처분으로서, 양자는 상호 밀접한 관계에 있어<sup>247)</sup> 양 소송은 관련되어 있다고 할 것이

245) 김연태, 「당초의 과세처분과 경정처분의 관계」, 『안암법학』 제12호, 안암법학회, 2001, 98쪽 참조; 사법연수원, 전계 『조세법총론II』, 75쪽 내지 76쪽 참조; 이문재, 전계논문, 477쪽 참조.

246) 행정소송법 제10조 (관련청구소송의 이송 및 병합)

①취소소송과 다음 각호의 1에 해당하는 소송(이하 "관련청구소송"이라 한다)이 각각 다른 법원에 계속되고 있는 경우에 관련청구소송이 계속된 법원이 상당하다고 인정하는 때에는 당사자의 신청 또는 직권에 의하여 이를 취소소송이 계속된 법원으로 이송할 수 있다.

1. 당해 처분등과 관련되는 손해배상·부당이득반환·원상회복등 청구소송
2. 당해 처분등과 관련되는 취소소송

②취소소송에는 사실심의 변론종결시까지 관련청구소송을 병합하거나 피고의 자를 상대로 한 관련청구소송을 취소소송이 계속된 법원에 병합하여 제기할 수 있다.

247) 각주234) 참조.

다. 따라서 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송은 행정소송법 제10조 제2항에 따라 관련청구소송의 병합이 가능하다.

다만 민사소송법에 따른 소 변경과 행정소송법 제10조 제2항에 따른 관련청구소송의 병합은 사실심 변론 종결시까지만 가능하기 때문에 상고심 단계에서는 불가능하다.

나. 증액경정처분 취소소송과 관련하여 전심절차나 제소기간의 예외를 인정할 수 있는지 여부

쟁점주의 및 병존설에 의하면 당초처분과 증액경정처분은 완전히 별개의 처분이므로 각각의 취소를 구하는 소송도 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송으로 각각 진행되어야 한다. 따라서 그 전심절차나 제소기간도 소송 별로 준수하여야 하는 것이 원칙이다. 다만 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하기 위해 나중에 제기될 증액경정처분 취소소송에 관하여 전심절차나 제소기간의 예외를 인정할 필요성이 생긴다. 즉, 당초처분 취소소송이 전심절차나 제소기간을 준수한 이상 증액경정처분 취소소송의 경우에는 전심절차나 제소기간의 준수를 요구하지 않는다는 식의 예외를 인정할 필요가 있다는 것이다. 만일 이러한 예외를 인정하지 않고 증액경정처분 취소소송에 대해서도 전심절차와 제소기간의 준수를 요구한다면, 증액경정처분 취소소송을 위한 전심절차를 진행하는 동안 당초처분 취소소송은 계속 진행되므로 양 소송의 병합이 어려워지게 된다. 따라서 양 처분을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하기 위해서는 쟁점주의에는 부합하지 않더라도 전심절차나 제소기간의 예외를 인정해야 할 것이다.

**2. 과세처분 취소소송의 주문 기재 방식을 변경하여 처분사유로 취소 범위를 특정하고, 과세관청으로 하여금 구체적인 세액을 계산하여 환급하게 하는 방안**

### 가. 현재 과세처분 취소소송의 주문 기재 방식

법원은, 과세처분 취소소송에서 납세자의 주장이 전부 이유 있는 경우에는 과세처분을 전부 취소하는 판결을 선고하고, 납세자의 주장이 전부 이유 없는 경우에는 청구기각 판결을 선고하고 있다. 법원은 과세처분을 전부 취소하는 판결을 선고함에 있어서 그 주문을 “피고가 2017. 1. 1. 원고에 대하여 한 ○○○세 ○○○원의 부과처분을 취소한다.” 라는 방식으로 기재하고 있다.<sup>248)</sup> 즉, 처분일자, 과세단위, 세액 등의 기재만으로 과세처분을 특정한 후 그 처분을 취소한다는 취지로 기재하는 것이다.

다음으로 납세자의 주장이 일부 이유 있는 경우 법원이 과세처분을 어느 범위에서 취소하여야 하는지가 문제된다. 현재 학계 및 실무에서는 과세처분 취소소송에서 과세처분을 일부 취소하는 경우, 즉 일부 인용 판결의 경우에 취소 범위의 문제를 ‘판결 주문의 특정’ 과 관련하여 설명하고 있다.<sup>249)</sup> 이에 대하여 대법원은 1995. 4. 28. 선고 94누13527 판결에서 “과세처분취소소송에 있어 처분의 적법 여부는 정당한 세액을 초과하느냐의 여부에 따라 판단되는 것으로서, 당사자는 사실심 변론종결 시까지 객관적인 과세표준과 세액을 뒷받침하는 주장과 자료를 제출할 수 있고, 이러한 자료에 의하여 적법하게 부과될 정당한 세액이 산출되는 때에는 그 정당한 세액을 초과하는 부분만 취소하여야 하나, 그렇지 아니한 경우에는 과세처분 전부를 취소할 수밖에 없으며, 그 경우 법원이 직권에 의하여 적극적으로 합리적이고 타당성 있는 면제대상토지의 산정방법을 찾아내어 부과할 정당한 세액을 계산할 의무까지 지는 것은 아니다.” 라고 판시하여 원칙적으로는 취소 부분을 구체적인 세액으로

248) 과세처분 취소소송의 주문 기재례에 관해서는 사법연수원, 전게 『조세법총론Ⅱ』, 69쪽 내지 70쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 479쪽 내지 480쪽 참조.

249) 사법연수원, 전게 『조세법총론Ⅱ』, 69쪽 내지 70쪽 참조; 서울행정법원 조세소송실무연구회, 전게서, 164쪽 내지 165쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 479쪽 내지 480쪽 참조.



특정하여 그 부분만 취소하여야 한다는 입장을 취하고 있다.<sup>250)</sup> 그리고 법원은 일부 취소의 경우에 그 주문을 “피고가 2017. 1. 1. 원고에 대하여 한 ○○○세 ○○○원의 부과처분 중 ○○○원을 초과하는 부분을 취소한다.” 라는 방식으로 기재하고 있다.<sup>251)</sup>

이러한 현재의 주문 기재 방식은 세액 자체에 초점을 맞추고 그 세액을 구체적으로 특정할 것을 요구한다는 점에서 총액주의에 맞닿아 있는 것으로 보인다. 특히 취소하는 부분을 구체적으로 특정해서 그 부분을 취소한다고 쓰지 않고, 취소되지 않는 부분을 특정한 후 그 부분을 초과하는 부분을 취소한다고 쓰는 것은, 민사소송 중 채무부존재확인소송의 기재 방식과 유사하다. 그런데 총액주의는 과세처분 취소소송이 형식적으로는 행정소송이나 실질적으로는 민사소송 중 채무부존재확인의 소와 유사하다고 보는 입장이어서<sup>252)</sup> 현재 법원이 이러한 주문 기재 방식을 취하는 것은 과세처분 취소소송을 채무부존재확인소송과 유사하게 보는 총액주의에 부합한다. 또한 일부 취소의 경우에 취소 범위를 처분사유로 특정하지 않고 세액으로 특정한다는 점도 총액주의에 부합하는 것이다.

#### 나. 현재의 주문 기재 방식과 ‘세액 계산의 불가분성’

일부 취소의 경우에 세액을 기준으로 하여 취소 범위를 구체적으로 특정할 것을 요구하는 현재의 주문 기재 방식은, 법원의 판결에도 ‘세액 계산의 불가분성’ 이 전면적으로 드러나게 하는 요인 중 하나이다. 그런데 필자가 도입을 주장하는 쟁점주의에 의하면, 처분사유의 적법 여부가 법원의 심판 대상이 된다. 따라서 처분사유를 법원의 직접적 심판 대상으로 볼 경우에 그 주문 기재 방식이 어떻게 될 것인지, 그리고 그러한 주문 기재 방식이 현실적으로 가능한 것인지가 문제된다. 먼저 주

250) 사법연수원, 전게 『조세법총론Ⅱ』, 70쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 479쪽 내지 480쪽 참조.

251) 과세처분을 일부 취소하는 판결의 주문 기재례에 관해서는 각주 237) 참조.

252) 사법연수원, 전게 『조세법총론Ⅱ』, 64쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 418쪽 참조.

문 기재 방식에 관한 법적 제한이 있는지 살펴보자. 현행 법령을 살펴보다도 과세처분 취소소송의 주문이 어떠한 형태여야 한다고 규정하는 것은 없는 것으로 보인다. 따라서 세액으로 취소 범위를 특정하는 현재의 주문 기재 방식에 의하여 과세처분 취소소송을 운영해야만할 법적 근거는 없는 것이다. 다음으로 세액을 법원의 주문에서 배제하는 것이 이론적으로 불가능한 것인지 살펴보자. 과세처분 취소소송의 전심절차인 심판청구 또는 심사청구에서, 심판기관은 처분청이 부과한 세액을 직접 취소하지 아니하고 그 세액을 산출하는 기준을 새롭게 제시한 후 처분청으로 하여금 새로운 처분을 하게 하는 결정을 하기도 한다.<sup>253)</sup> 과세처분 취소소송의 전심 절차에서 위와 같은 유형의 결정을 한다는 점을 볼 때, 굳이 판결 주문에서 취소 범위를 세액으로 특정해야할 논리필연적인 이유는 없다고 생각한다.

#### 다. 새로운 주문 기재 방식

현재의 주문 기재 방식을 변경함으로써 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 극복할 수 있다면, 주문을 구체적으로 어떻게 변경해야 하는지가 문제된다. 이와 관련하여 고려해야 할 것은 바로 일반 행정소송에서의 주문 기재 방식이다. 과세처분 취소소송 역시 행정소송의 하나로 분류되는 이상 그 주문 기재 방식 역시 행정소송의 그것을 참고할 수 있다. 기본적으로 행정판결에 있어서도 주문의 핵심은 내용의 특징에 있다.<sup>254)</sup> 따라서 과세처분 취소소송에 있어서도 취소하는 과세처분을 명확하게 특정하여 일의적으로 작성할 수만 있다면 굳이 세액이 주문에 기재되지 않는다고 하더라도 아무런 문제가 없는 것이다. ‘세액 계산의 불가분성’은 취소할 세액을 구체적으로 특정하는 과정을 통해 법원의 판결에 드러나기 때문에, 새로운 주문 기재 방식이 주로 논

253) 소순무·윤지현, 전거서, 185쪽 내지 186쪽 참조(위 책은 그러한 결정의 주문 기재례 중 하나로, “이자소득금액에서 25,000,000원을 차감하여 그 과세표준과 세액을 경정한다.”를 들고 있다).

254) 서울행정법원 실무연구회, 전거서, 248쪽 참조.

의되는 영역은 세액 계산을 필요로 하는 일부 취소 판결의 경우이다. 따라서 이하에서는 일부 취소 판결을 중심으로 해서 새로운 주문 기재 방식에 대해 설명한 후, 그러한 새로운 주문 기재 방식을 전부 취소 판결에도 적용할 것인지에 대해 살펴본다.

#### 1) 일부 취소 판결의 경우

일부 취소 판결이 선고되는 경우는 하나의 처분사유 중 일부가 위법하다고 판단되는 경우이다. 이 경우에 주문 기재 방식은, 위법하다고 판단되는 처분사유를 구체적으로 특정한 후 그 처분사유에 기하여 행하여진 과세처분을 취소한다는 형태일 것이다. 과세관청이 2017. 1. 1. 갑에게 A처분사유로 600원의 2016년도 종합소득세를, B처분사유로 400원의 2016년도 종합소득세를 각각 부과하여 총 1,000원의 2016년도 소득세를 부과하였는데, 소송 결과 A처분사유가 일부 위법하다고 판단되는 경우를 예로 들어 설명해보자. 이 사례에서의 주문은 “피고가 2017. 1. 1. 원고에 대하여 2016년도 종합소득세와 관련하여, A처분사유로 한 2016년도 종합소득세 부과처분을 취소한다.” 라는 형태가 될 것이다. 그리고 법원 으로서는 판결 이유에서 A처분사유 중 일부가 위법하다고 판단한 이유에 대해 구체적으로 실시하여 세액 계산의 기준을 정립하여야 한다.

#### 2) 전부 취소 판결의 경우

과세처분을 전부 취소하는 판결의 경우에도 주문 기재 방식을 변경할 필요가 있는지 문제된다. 쟁점주의에 의하면 과세처분사유의 적법성 여부가 하나의 소송물이므로 수 개의 과세처분사유가 있는 경우에 그 전부에 대하여 취소소송을 제기하였다면, 그 소송은 수 개의 과세처분 취소소송의 객관적 병합이 된다. 따라서 각각의 처분사유에 기한 과세처분 전부를 취소한다는 형태로 주문을 작성하여야 한다. 이와 관련해서 과세처분을 전부 취소하는 판결의 경우에는 기존의 주문 기재 방식(처분일자, 과세단위 등으로 과세처분을 특정하는 것)에 의하더라도 충분히 취소되는 과세처분을 특정할 수 있으므로 굳이 처분사유 전부를 일일이 나열하여 취소를 구할 필요가 없다는 주장이 있을 수 있다. 그러나 쟁점주

의에 의하면 과세처분 자체가 하나의 독자적인 소송물인 점, 판결 주문은 소송물에 대한 판단이라는 점을 고려한다면, 수 개의 처분사유 전부를 구체적으로 적시하여 그 취소를 구하는 것이 타당하다.<sup>255)</sup>

3) 처분사유로 취소 범위를 특정하는 방식이 주문의 명확성을 불비했는지 여부

위 나.에서 살펴보았듯이, 판결의 주문을 어떻게 작성할 것인지에 대한 법적 제한은 없다. 그리고 과세처분 취소소송의 경우에 취소 범위를 꼭 세액으로 특정하라는 법령도 없다. 다만 대법원은 판결 주문을 작성함에 있어서 기판력의 객관적 범위, 집행력, 형성력 등을 분명하게 하기 위해서 주문의 기재가 간단·명료하여야 하고, 또 그 내용을 주문 자체에서 특정할 수 있어야 하며, 그 문장이 일의적이어야 한다는 제한을 두고 있다.<sup>256)</sup> 대법원이 판결 주문을 작성함에 있어서 이와 같은 제한을 두는 것의 근본적인 이유는, 주문의 일의성, 즉 주문 내용이 둘 이상의 의미로 해석되어서는 안 된다는 점에 있다. 왜냐하면 주문이 다의적으로 해석될 여지가 있다면 기판력의 객관적 범위, 집행력, 형성력 등이 모두 곤란해지기 때문이다. 결국 주문이 일의적이기만 하다면 주문이 갖추어야 할 최소한의 명확성은 갖추었다고 볼 수 있다.

대법원은 1983. 5. 10. 선고 82누414판결, 2006. 9. 28. 선고 2006두 8334 판결 등에서 과세표준액에 대응하는 세액을 초과하는 부분을 취소한다는 취지의 주문은 취소되는 부분을 특정할 수 없어 판결 주문이 갖추어야 할 명확성을 결하였다고 판시하였다. 즉, 대법원은 과세처분을 일부 취소하는 판결의 경우에 취소되는 과세처분을 세액으로 특정하지 않은 경우에는 그 주문이 명확하지 않다고 보는 것이다. 그렇다면 처분사유로 취소 범위를 특정하는 새로운 주문 기재 방식은 과연 명확하다고

255) 하나의 과세단위에 관한 과세처분의 처분사유가 많은 경우가 있을 수 있는데, 이를 전부 청구취지 내지 판결 주문에 기재하는 것이 곤란하다면 별지 목록을 활용할 수 있을 것이다.

256) 사법연수원, 전게 『민사실무Ⅱ』, 57쪽 내지 58쪽 참조; 사법연수원, 전게 『조세법총론Ⅱ』, 69쪽 내지 70쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 479쪽 참조.

볼 수 있을 것인지 문제된다. 대법원이 과세처분을 일부 취소하는 판결의 경우, 세액으로 취소 범위를 특정하라고 요구하였던 것은 총액주의 하에서는 매우 자연스러운 판결이다. 총액주의 하에서는 세액 자체(엄밀하게 말하면 과세처분에 의하여 확정된 세액이 정당한 세액을 초과하는지 여부)가 소송물이기 때문에 판결 주문을 작성함에도 소송물인 세액 자체로 취소 범위를 특정하는 것이 필요하다. 즉, 대법원은 총액주의를 취하면서 취소 범위를 세액으로 특정하지 않는 것이 불명확하다고 판단한 것이다. 그런데 처분사유(또는 처분사유와 관계되는 세액의 적부)가 소송물이라는 쟁점주의에 입각한다면, 주문에 소송물인 처분사유가 명확하게 특정하는 이상 그 주문이 다의적이라고 볼 여지가 없고, 또 그 내용이 불명확하다고 보기는 어려울 것이다. 그리고 과세처분을 취소하는 판결의 경우에는 세액 계산에 관한 전문성을 지닌 과세관청에 의하여 그 후속조치(취소되는 세액의 계산 및 환급 조치)가 이루어진다는 점을 고려할 때, 처분사유로 취소 범위를 특정하는 새로운 주문 기재 방식이 그 자체로 다의적이라거나 기판력의 범위, 집행력, 형성력 등을 불분명하게 한다고 생각되지는 않는다.<sup>257)</sup>

#### 라. 과세관청의 세액 계산 및 환급 조치

취소 범위를 세액으로 특정하는 기존의 방식에서 세액 계산 없이 처분사유만으로 취소 범위를 특정하는 방식으로 변경된다면, 세액을 구체적으로 계산하는 별도의 절차가 있어야만 한다. 그리고 그 세액 계산 절차는 바로 과세관청이 수행하게 될 것이다. 과세처분을 일부 취소하는 판결이 확정된 경우, 과세관청으로서는 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산한 후 그 금액을 환급해주어야 한다. 물론 과세처분을 전부 취소하는 판결의 경우에는 별도의 세액 계산 절차 없이 바로 그 과세처분에 의하여 징수한 세액을 환급해주면 될 것이다.

257) 최세영, 「행정소송의 판결의 주문에 관하여」, 『사법논집』 제18집, 대법원 법원행정처, 1987, 562쪽 참조.

### 3. 두 가지 방안에 대한 평가

쟁점주의를 과세처분 취소소송에 도입하기 위해서는 쟁점주의 및 병존설이 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는다는 문제를 극복해야만 한다. 그리고 지금까지 그 극복 방안으로 ①현재의 주문 기재 방식을 유지하면서 당초처분 취소소송과 증액경정처분을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하는 방안과 ②현재의 주문 기재 방식을 바꾸어 일부 취소 판결에서 취소 범위를 세액으로 특정하지 않고 처분사유로 특정한 후, 과세관청으로 하여금 그 판결에 의하여 취소된 세액을 구체적으로 계산하여 납세자에게 환급하게 하는 방안에 대해 살펴보았다. 위 두 가지 방안은 그 자체로 양립이 불가능하기 때문에 그 중 하나를 택해야만 한다. 따라서 이하에서는 위 두 가지 방안 중 어떤 것이 더 바람직한 것인지 평가하고자 한다. 그리고 그 평가의 기준은 ① ‘세액 계산의 불가분성’을 극복할 수 있는가, ② ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’을 시정할 수 있는가, ③쟁점주의의 기본 정신<sup>258)</sup>에 부합하는가, ④그 방안이 처분사유 자체를 소송물로 보는 쟁점주의와 논리적으로 일관되는가이다.

가. 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하는 방안에 대한 평가

당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하기 위해서 민사소송법상의 소 변경 제도와 행정소송법상의 관련청구소송의 병합 제도를 활용할 수 있고, 소 변경 및 병합을 용이하게 하기 위해 증액경정처분 취소소송과 관련하여 전심절차와 제소기간의

---

258) 제2장 제2절의 3.에서 논한 바와 같이, 쟁점주의는 과세관청과 납세자의 주장이 대립되는 쟁점을 중심으로 심리·판단함으로써 심리·판단의 신속·효율을 도모하고, 쟁점이 되지 않았던 것에 기초하여 납세자에게 불리한 결론이 내려지는 것을 방지하여 납세자의 이익을 도모한다는 것을 그 기본 정신으로 한다.

예외를 인정할 필요가 있다는 점은 앞서 살펴본 바와 같다. 문제는 이러한 소 변경 및 관련청구소송의 병합 제도가 위 평가 기준에 비추어 볼 때 바람직한 대안으로 평가될 수 있는가 하는 점이다.

1) ‘세액 계산의 불가분성’ 을 극복할 수 있는지 여부

소 변경 및 관련청구소송의 병합 제도는 현행 과세처분 취소소송의 주문 기재 방식을 유지하면서도 세액 계산의 불가분성을 어느 정도 극복할 수 있다는 장점이 있기는 하나, 소 변경 및 관련청구소송의 병합 제도의 한계 때문에 ‘세액 계산의 불가분성’ 을 완전히 해결하지는 못한다. 우선 소 변경 및 관련청구소송의 병합은 사실심 변론종결시까지만 허용된다.<sup>259)</sup> 따라서 당초처분 취소소송이 상고심 단계에 있는데 과세관청이 증액정정처분을 하는 경우에는 소 변경 및 관련청구소송의 병합이 불가능하다. 따라서 소 변경 및 관련청구소송의 병합 제도만으로는 ‘세액 계산의 불가분성’ 을 완전히 극복할 수 없는 것이다.

2) ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’ 을 시정할 수 있는지 여부

당초처분 취소소송과 증액정정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하기 위해서는 증액정정처분 취소소송과 관련하여 전심절차 및 제소기간의 예외를 인정해 줄 필요가 있다는 점은 앞서 논한 바와 같다. 그런데 쟁점주의 및 병존설에 의하면 당초처분과 증액정정처분은 완전히 다른 별개의 처분으로서 그 취소소송을 제기하기 위한 요건인 전심절차와 제소기간도 각각에 대하여 별도로 준수하여야 한다. 즉, 당초처분과 증액정정처분을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하기 위하여 쟁점주의의 원칙을 포기하고 예외를 인정해야만 하는 것이다. 그런데 필자가 제2장 제3절에서 소개한 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’ 은 바람직한 결론을 위해서 필요하다는 이유로 수많은 예외를 설정함으로써 발생하게 되었다. ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’ 을 시정하기 위하여 총액주의를 폐기하고 쟁점주의를 취하자고 하면서도, 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 을 조화하기 위하여 필요하다는 이유로 전심절

259) 민사소송법 제262조 제1항 참조.

차와 제소기간에 관한 예외를 인정한다면 이 역시 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’을 심화하는 요인이 된다. 결국 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하는 방안은 예외를 인정해야만 하는 것으로 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’을 시정하는 적절한 방안이라고 보기는 어렵다.

### 3) 쟁점주의의 기본 정신에 부합하는지 여부

당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하는 것은, 쟁점주의의 기본 정신 중 하나인 심리·판단의 효율·신속 도모에 부합하지 않는다. 하나의 소송 절차에서 당초처분의 당부와 증액경정처분의 당부를 판단 받게 함으로써 분쟁을 일회적으로 해결할 수 있다는 장점이 있기는 하나, 양 당사자 간에 쟁점이 된 부분에 심리·판단을 집중해서 당해 소송 절차를 빨리 끝내자는 쟁점주의의 기본 정신에는 충실하지 못하게 되는 것이다.

### 4) 쟁점주의와 논리적으로 일관되는지 여부

당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 해결하는 방안은, 세액이 총체적으로 계산되어야 한다는 것을 전제한 것이다. 이 방안은 증액경정처분이 당초처분을 흡수하므로 양자를 하나의 소송에서 다루어야 한다는 것과 결론적으로 동일한 것이다. 다만 그 방법을 흡수라는 이론에서 찾는 것이 아니라 소 변경, 관련청구소송의 병합이라는 행정소송법상의 제도에서 찾는 것에 불과하다. 따라서 이 방안은 근본적으로 쟁점주의와 논리적으로 일관되지 않는다.

### 5) 소결

당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송절차에서 진행하게 하는 방안은 현재 과세처분 취소소송의 주문 기재 방식을 크게 바꾸지 않으면서도 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화를 어느 정도 해결할 수 있게 한다는 장점이 있다. 그러나 위 방안은 ① ‘세액 계산의 불가분성’을 완전히 극복할 수 없다는 점, ②그 방안의 전제 조건으로 전심절차와 제소기간에 관한 예외를 상정하고 있어 ‘과



세처분 취소소송의 구조적 복잡성'을 시정하기 어렵다는 점, ③쟁점주의의 기본 정신에 부합하지 않는다는 점, ④세액은 총체적으로 계산되어야 한다는 총액주의적 사고를 그 기저에 깔고 있어서 쟁점주의와 논리적으로 일관되지 않는다는 단점을 지니고 있다.

나. 일부 취소 판결에서 취소 범위를 처분사유로 특정한 후 과세관청으로 하여금 그 판결에 의하여 취소된 세액을 계산하여 환급하게 하는 방안에 대한 평가

1) '세액 계산의 불가분성'을 극복할 수 있는지 여부

이 방안은 '세액 계산의 불가분성'이 판결의 단계에까지 나타나게 된 가장 큰 원인이 현재의 주문 기재 방식에 있다는 생각에 입각한 것으로, 취소할 세액을 구체적으로 특정하는 현재의 주문 기재 방식 자체를 변경하여 처분사유만으로 취소 부분을 특정한다. 이 방안에 의할 경우, 법원은 취소 대상인 세액을 구체적으로 특정하지 않고 어떠한 처분사유가 위법한 것인지만 판단하면 되고, 과세관청은 그 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산하여 그 세액을 납세자에게 환급해주면 된다. 이 방안에 의하면 법원의 심리·판단 단계에서는 세액 계산이라는 과정 자체가 없어지게 되므로 쟁점주의와 '세액 계산의 불가분성' 간의 부조화 문제를 극복할 수 있게 된다.

2) '과세처분 취소소송의 구조적 복잡성'을 시정할 수 있는지 여부

취소 범위를 처분사유로 특정한 후 과세관청으로 하여금 그 판결의 취지에 따라 구체적인 세액을 계산하게 하는 방안은 그 방안을 도입하기 위한 전제조건으로 별도의 예외를 설정하지 않고 있다. 따라서 바람직한 결론을 위해서 필요하다는 이유로 수많은 예외를 설정함으로써 발생하게 된 '과세처분 취소소송의 구조적 복잡성'이 나타날 가능성을 어느 정도는 차단하고 있다고 할 수 있다.

3) 쟁점주의의 기본 정신에 부합하는지 여부

취소 범위를 처분사유로 특정한 후 과세관청으로 하여금 그 판결에

의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산해서 환급하게 하는 방안은, 처분사유를 직접적인 심판 대상으로 삼고 구체적인 세액을 심판의 대상에서 제외시킨다. 즉, 정당한 세액이 얼마인지까지 계산하는 현재의 주문 기재 방식에 비해 빠른 시간 내에 당해 소송을 종결시킬 수 있게 된다. 즉, 양 당사자 간에 쟁점이 된 부분에만 심리·판단을 집중해서 당해 소송을 빨리 종결시키자는 쟁점주의의 기본 정신에 부합하는 것이다.

#### 4) 쟁점주의와 논리적으로 일관되는지 여부

취소 범위를 처분사유로 특정한 후 과세관청으로 하여금 그 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산해서 환급하게 하는 방안은, 법원의 심리 대상을 처분사유 자체로 보고 세액 자체를 심리 대상에서 제외시킨다. 즉, 과세처분 취소소송은 처분사유의 당부에 대해서 판단하는 절차이고, 세액 계산은 과세처분 단계 내지 판결 확정 이후의 단계에서 문제되는 것이다. 따라서 세액이 총체적으로 계산되어야 한다는 총액주의적 사고가 과세처분 취소소송에 나타날 가능성 자체가 없어지게 된다. 따라서 이 방안은 쟁점주의와 논리적으로 일관되는 것이다.

#### 5) 소결

취소 범위를 처분사유로 특정한 후 과세관청으로 하여금 그 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산하여 환급하게 하는 방안의 단점으로는, ①현재의 주문 기재 방식 및 법원의 심판 대상을 전면적으로 변경한 것이어서 그 변화의 정도가 매우 크다는 점, ②판결 확정 이후에 과세관청에 의한 별도의 세액 계산 및 환급 절차를 거쳐야하는데 이 과정에서 취소된 세액보다 적은 금액이 환급되는 등으로 별도의 분쟁이 발생할 여지가 있다는 점이 있다. 그러나 위 방안은 ①처분사유를 기준으로 하여 취소범위를 특정함으로써 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 극복할 수 있다는 점, ②그 방안의 전제 조건으로 어떠한 예외도 설정하고 있지 않아 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’을 시정할 수 있다는 점, ③법원이 처분사유의 당부에 대해서만 심리·판단함으로써 빠른 시일 내에 당해 소송을 종결할 수 있다는 점에

서 양 당사자 간에 쟁점이 된 부분에 심리·판단을 집중하여 당해 소송을 조기에 종결시키자는 쟁점주의의 기본 정신에 충실하다는 점, ④세액 자체를 법원의 심판 대상에서 제외시킴으로써 쟁점주의와 논리적으로 일관되는 점을 장점으로 꼽을 수 있다.

#### 4. 결론

쟁점주의 및 병존설에 대해서 제기되는 비판으로는, ①판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 우려가 있다는 점, ②분쟁의 일회적 해결이 곤란하다는 점, 그리고 ③쟁점주의 및 병존설이 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는다는 점이 있다. 쟁점주의는 처분사유 자체를 별개의 소송물로 보기 때문에 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 여지가 전혀 없다. 그리고 분쟁의 일회적 해결이 곤란하다는 점은, 분쟁의 일회적 해결이 절대적으로 추구되어야 할 가치가 아니고 또 이 문제는 현재 대법원의 과세처분 취소소송 운용 방식에 의하더라도 마찬가지로 발생하는 문제이다. 그러나 쟁점주의 및 병존설은, 세액 자체를 직접적인 심판 대상으로 삼고 정당한 세액을 계산하게 하는 현재의 주문 기재 방식에 의할 때에는 ‘세액 계산의 불가분성’과 부합하지 않는다. 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 극복하기 위한 방안으로 ①당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송을 하나의 소송 절차에서 해결하는 방안과 ②현재의 주문 기재 방식 자체를 바꾸어 처분사유를 직접적인 심판 대상으로 삼아 법원은 처분사유의 위법 여부만을 판단하고 과세관청으로 하여금 취소되는 세액이 구체적으로 얼마인지 계산하여 환급하게 하는 방안이 있다. 전자의 방안은 현재 과세처분 취소소송의 구조를 크게 바꾸지 않을 수는 있으나, ‘세액 계산의 불가분성’과의 부조화 문제를 완전히 해결할 수도 없고, 그 자체에서 예외를 상정하고 있어 ‘과세처분의 구조적 복잡성’을 시정하기도 어려우며, 쟁점주의의 기본 정신에

부합하지도 않고, 무엇보다 총액주의적 사고를 전제하고 있어 쟁점주의와 논리적으로 일관되지 않는다는 문제가 있다. 반면에 후자의 방안은 ①현재 과세처분 취소소송의 구조를 전면적으로 바꾸고, ②판결 확정 이후의 세액 계산 및 환급 과정에서 별도의 분쟁이 발생할 여지가 있다는 단점이 있기는 하나, ‘세액 계산의 불가분성’ 과의 부조화 문제를 극복할 수 있고, 별도의 예외를 상정하고 있지 않아 ‘과세처분의 구조적 복잡성’ 을 시정할 수도 있으며, 당해 소송을 조기에 종결시킬 수 있다는 점에서 쟁점주의의 기본 정신에도 충실하고, 세액 자체를 법원의 심판 대상에서 제외시킴으로써 총액주의적 사고가 침투할 여지를 없애 쟁점주의와 논리적으로 일관된다는 장점이 있다. 아울러 ①총액주의를 폐기하고 쟁점주의를 전면적으로 도입하기 위해서는 어느 정도의 변화는 불가피하다는 점, ②판결 확정 이후에 별도의 분쟁이 발생할 수 있다고 하더라도 이는 별도의 민사소송 또는 당사자소송으로 해결할 수 있어서 극복 불가능한 문제는 아닌 점, ③쟁점주의는 처분사유 자체를 소송물로 보는 것이어서 처분사유 만으로 취소 범위를 특정하는 것이 쟁점주의의 본질에 부합한다는 점, ④법원은 처분사유의 당부에 대한 판단을 통해 세액 계산의 기준을 설정하고, 과세관청은 그 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산하여 납세자에게 환급하게 하는 것이 기관 상호간의 바람직한 권한 배분 내지 업무 분장이라는 점<sup>260)</sup>까지 종합적으로 고려하면, 후자의 방안이 더 바람직하다고 생각한다.

260) 참고적으로 현재 과세처분 취소소송의 실무에서도 법원은 과세처분을 일부 취소할 경우 구체적인 세액 계산의 어려움 때문에 양 당사자에게 세액 계산을 부탁하는 경우가 있다고 한다. 이러한 실무를 고려한다면, 과세처분을 취소하는 경우에 구체적인 세액 계산을 과세관청에 맡기는 것에 문제가 있다기보다는 오히려 더 적절하다고 볼 수 있다. 다만 과세관청의 세액 계산이 잘못된 경우에 납세자의 불복 방안이 문제되는데, 이에 대해서는 제4장 제4절의 4에서 살펴보듯이, 납세자로서는 민사소송 또는 당사자소송을 통하여 다투면 될 것이다.

## 제4절 과세처분 취소소송의 흐름에 따라 살펴본 쟁점주의의 도입 방안

지금까지 과세처분 취소소송에서 쟁점주의를 도입하기 위해서는 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 극복해야 한다는 점을 살펴보았다. 그리고 필자는 그 극복 방안으로 법원의 주문 기재 방식을 변경하여 법원은 처분사유의 당부만을 판단함으로써 세액 계산의 기준을 정립하고, 과세관청은 위 법원의 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산하여 납세자에게 환급하게 하는 방안을 제시하였다. 그러나 위 방안은 아직까지 시행된 적이 없을 뿐만 아니라 학계에서도 구체적으로 논의된 바 없어서 실무에 적용될 경우 어떠한 문제가 발생할 것인지 예측하기 어려운 난점이 있다. 따라서 본 절에서는 과세처분이 행해지는 시점에서부터 과세처분 취소소송이 확정된 이후의 시점까지를 ①과세처분(주로 당초처분을 의미) 단계, ②전심절차 단계, ③소제기 단계, ④법원의 심리 단계, ⑤법원의 판단 단계, ⑥판결 확정 이후의 단계로 나눈 후, 쟁점주의를 도입할 경우 각 단계에서 발생할 수 있는 문제점에 대해 살펴보려고 한다. 다만 과세처분 취소소송은 경정처분이 있는지 여부에 따라 그 진행 양상이 현저히 달라지므로 과세처분이 있는 경우와 없는 경우로 나누어 논의를 진행할 필요가 있다.<sup>261)</sup>

### 1. 과세처분 단계

쟁점주의는 처분사유 자체를 소송물로 보고, 쟁점주의에 의하면 법원

---

261) 경정처분이 있는 경우 중에서도 특별히 의미 있는 것은, 증액경정처분이 있는 경우에 법원의 판단 단계이다. 나머지 쟁점은 당초처분 취소소송에서의 그것과 대동소이하기 때문에 상술하기보다는 당초처분 취소소송에서의 논의를 소개하는 선에서 설명하고자 한다.

은 양 당사자의 주장에 의해 쟁점으로 된 처분사유에 심리·판단을 집중하게 된다. 따라서 쟁점주의를 도입하기 위해서는 처분사유가 구체적으로 제시되어야 한다. 그런데 현재 과세 실무는 납세고지서에 세액의 산출근거를 명시함으로써 처분사유를 제시하고 있는데, 그 산출근거가 매우 간략하게 제시되고 있다. 구체적으로 살펴보면, “과세표준 ○○○에 세율 ○○%를 적용하면 산출세액은 ○○○입니다. 여기에 가산세 ○○○을 더하고 각종 공제세액 ○○○원을 빼면 고지세액은 ○○○원입니다.” 라는 식이다. 이와 같은 현재의 산출근거 제시 방식에 의해서는 납세자가 처분사유를 구체적으로 인지하게 어렵다. 납세자가 처분사유를 구체적으로 인지하기 위해서는 최소한 세액 산출의 지표가 되는 항목들(과세표준, 가산세, 공제세액 등)의 산출근거가 구체적으로 제시되어야 한다. 특히 세액 계산의 핵심은 과세표준의 산정에 있다고 할 것이므로 과세표준의 산정 근거를 구체적으로 밝혀야 할 것이다. 그렇다면 과세관청에 이와 같이 구체화된 처분사유 고지하도록 하고 또 이를 강제하는 방법이 무엇인지가 문제된다. 현행법의 테두리 내에서 고려할 수 있는 제도로는, ①국세징수법 제9조 제1항에서 규정하고 있는 과세관청의 세액 산출근거 고지 제도, ②국세기본법 제81조의12에서 규정하고 있는 세무조사 결과 통지 제도, ③국세기본법 제81조의15 제1항 제2호 및 국세기본법 시행령 제63조의14 제2항에서 규정하고 있는 과세예고 통지 제도가 있다.

먼저 국세징수법 제9조 제1항<sup>262)</sup>에 의한 세액 산출근거 고지 제도를 살펴보자. 부과과세 세목의 경우에는 납세고지가 단순한 징수처분의 성격만을 가지는 것이 아니라 부과처분의 성격까지 함께 가진다.<sup>263)</sup> 그리고 신고납세 세목의 경우에도 납세자의 신고가 없으면 국가가 과세표준

262) 국세징수법 제9조 (납세의 고지 등)

① 세무서장은 국세를 징수하려면 납세자에게 그 국세의 과세기간, 세목, 세액 및 그 산출 근거, 납부기한과 납부장소를 적은 납세고지서를 발급하여야 한다.

263) 사법연수원, 『조세법총론 I』, 사법연수원 출판부, 2013, 117쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 459쪽 내지 460쪽 참조; 이창희, 전게 『세법강의(2014년판)』, 132쪽 내지 134쪽 참조.

과 세액을 결정하여 납세자에게 납세고지 하여야 하는데, 이 경우에도 납세고지는 부과처분의 성격을 지닌다.<sup>264)</sup> 따라서 납세고지의 하자는, 부과과세 세목과 신고납세 세목 중 일정한 경우에는 부과처분의 하자로까지 이어지는 것이다. 그리고 국세기본법 제9조 제1항을 해석함에 있어서 “세액 및 산출 근거를 고지한다는 것은 세액 산출의 지표가 되는 항목들에 대해서도 그 구체적인 산출 근거를 고지한다는 것을 의미한다.” 라는 식으로 해석하고, 세액 산출 지표들에 대한 산출 근거가 구체적으로 고지되지 않은 경우를 과세처분의 취소사유로 본다면 과세관청을 강제할 수 있을 것이다. 실제로 대법원도 2012. 10. 18. 선고 2010두12347 판결에서 “...납세고지서에 해당 본세의 과세표준과 세액의 산출근거 등이 제대로 기재되지 않았다면 특별한 사정이 없는 한 그 과세처분은 위법하다 ... 개별 세법에서 납세고지에 관한 별도의 규정을 두지 않은 경우라 하더라도 해당본세의 납세고지서에 국세징수법 제9조 제1항이 규정한 것과 같은 세액의 산출근거 등이 기재되어 있지 않다면 그 과세처분은 적법하지 않다. ... 납세고지에 관한 국세징수법 제9조 제1항의 규정이나 개별 세법의 규정 취지는 가산세의 납세고지에도 그대로 관철되어야 마땅하다. ... 하나의 납세고지서에 의하여 본세와 가산세를 함께 부과할 때에는 납세고지서에 본세와 가산세 각각의 세액과 산출근거 등을 구분하여 기재해야 하는 것이고, 또 여러 종류의 가산세를 함께 부과하는 경우에는 그 가산세 상호 간에도 종류별로 세액과 산출근거 등을 구분하여 기재함으로써 납세의무자가 납세고지서 자체로 각 과세처분의 내용을 알 수 있도록 하는 것이 당연한 원칙이다.” 라고 판시하였다. 대법원은 위 판결을 통해서 가산세의 산출근거를 별도로 명시하지 않던 과세 실무의 위법성을 인정하였다. 즉, 대법원은 납세고지의 범위를 가산세에 대해서까지 확대함으로써 납세고지의 중요성을 강조한 것이다. 결국 납세고지의 정도를 더욱 더 구체화하는 것 역시 이러한 대법원의 태도에 부합한다.

264) 이창희, 전거 『세법강의(2014년판)』, 132쪽 내지 133쪽 참조.

다음으로 국세기본법 제81조의12<sup>265)</sup>266)에서 규정하고 있는 세무조사 결과 통지 제도에 대해서 살펴보자. 세무조사 결과 통지 제도란 과세관청으로 하여금 피조사자인 납세자에게 세무조사의 결과를 서면으로 통지하도록 하는 것으로, 통지 내용은 ①세무조사 내용, ②결정 또는 경정할 과세표준, 세액 및 산출근거가 있다.<sup>267)</sup> 여기서 한 가지 주목할 점은 개정 국세기본법에서 그 통지 내용으로 ‘결정 또는 경정할 과세표준, 세액 및 산출근거’를 들고 있다는 점이다. 납세고지의 경우와 마찬가지로 세무조사 결과 통지에 있어서도 과세표준, 세액 및 그 산출근거를 통지해야 한다고 규정하고 있고, 그 규정이 실질적으로 의미를 갖기 위해서는 그 통지는 매우 구체적이어야 한다. 즉, 과세표준, 세액 및 산출근거를 통해서 구체적으로 어떠한 처분사유로 과세처분이 행해졌는지를 알 수 있어야 할 것이다. 그리고 이러한 세무조사 결과 통지를 결여하거나 그 통지 내용이 구체적이지 못한 경우에는 절차적 하자가 있다고 보아<sup>268)</sup> 그에 근거한 과세처분을 취소한다면 과세관청으로 하여금 구체적 처분사유를 고지하도록 강제할 수 있을 것이다.

265) 국세기본법 제81조의12 (세무조사의 결과 통지)

세무공무원은 세무조사를 마쳤을 때에는 그 조사 결과를 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다. 다만, 폐업 등 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

266) 국세기본법 제81조의12는 2017. 12. 19. 개정되어 2018. 4. 1.부터 시행되는데, 그 내용은 아래와 같다.

세무공무원은 세무조사를 마쳤을 때에는 그 조사를 마친 날부터 20일(제11조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 40일) 이내에 다음 각 호의 사항이 포함된 조사결과를 납세자에게 설명하고, 이를 서면으로 통지하여야 한다. 다만, 폐업 등 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 세무조사 내용
2. 결정 또는 경정할 과세표준, 세액 및 산출근거
3. 그 밖에 대통령령으로 정하는 사항

267) 2017. 12. 19. 개정된 국세기본법(2018. 4. 1. 시행, 이하 ‘개정 국세기본법’이라고 한다)은 세무조사 결과의 통지 내용에 대해 구체적으로 규정하고 있으나, 현행 국세기본법에서는 이에 대해 별도로 규정하고 있지 않다.

268) 김영란, 「세무조사의 절차상 문제점과 개선방안」, 『조세와 법』 IV, 서울시립대학교 법학연구소, 2011, 121쪽 내지 122쪽 참조(김영란 조사관은 “정당한 사유 없이 세무조사결과를 통지하지 않고 부과처분한 것은 절차적 하자가 있다고 보는 것이 타당하다.”고 주장한다).



마지막으로 제81조의15 제1항 제2호<sup>269)</sup> 및 국세기본법 시행령 제63조의14 제2항<sup>270)</sup> 상의 과세예고통지 제도를 살펴보자. 이 제도 역시 납세자에게 과세표준, 세액 및 그 산출근거를 통지하는 것으로 이를 통해 구체적인 처분사유를 확인할 수 있어야 한다. 따라서 국세기본법 및 국세기본법 시행령 상의 과세예고통지 제도에 관한 규정을 해석함에 있어서도 그 산출근거는 구체적이어야 한다. 그리고 구체성의 정도는, 구체적으로 어떠한 처분사유로 과세처분이 행해졌는지를 알 수 있는 정도여야 한다.

지금까지 구체적인 산출근거를 납세자에게 고지 내지 통지해야 한다는 점에 관한 실정법상 제도(①납세고지를 통한 세액산출 근거 고지 제도, ②세무조사결과 통지 제도, ③과세예고통지 제도), 납세고지의 범위를 가산세에 대해서까지 확대한 판례(대법원 2012. 10. 18. 선고 2010두12347 판결)에 대해서 살펴보았다. 이를 통해 과세관청으로 하여금 과세처분을 할 때, 납세자가 구체적인 처분사유를 알 수 있도록 그 이유를 제시해야

269) 국세기본법 제81조의15 (과세전적부심사)

①다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 통지를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지 내용의 적법성에 관한 심사[이하 이 조에서 “과세전적부심사”라 한다]를 청구할 수 있다. 다만, 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우 등 대통령령으로 정하는 사항에 대해서는 국세청장에게 청구할 수 있다.

1. 제81조의12에 따른 세무조사 결과에 대한 서면통지  
2. 그 밖에 대통령령으로 정하는 과세예고 통지

270) 국세기본법 시행령 제63조의14 (과세전적부심사의 범위 및 청구 절차 등)

②법 제81조의15 제1항 제2호에서 “대통령령으로 정하는 과세예고 통지”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다.

1. 세무서 또는 지방국세청에 대한 지방국세청장 또는 국세청장의 업무감사 결과(현지에서 시정조치하는 경우를 포함한다)에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 하는 과세예고 통지에 관한 것  
2. 세무조사에서 확인된 해당 납세자 외의 자에 대한 과세자료 및 현지 확인조사에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 하는 과세예고 통지  
3. 납세고지하려는 세액이 1백만원 이상인 과세예고 통지. 다만, 감사원법 제33조에 따른 시정요구에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세처분하는 경우로서 시정요구 전에 과세처분 대상자가 감사원의 지적사항에 대한 소명안내를 받은 경우는 제외한다.

한다는 것에 충분한 규범적 근거가 있음을 확인할 수 있었다. 다만 한 가지 유의해야 할 점은, 납세고지, 세무조사결과 통지, 과세예고통지에서 고지 내지 통지된 산출근거 등이 구체적이지 못한 경우(구체적 처분사유를 파악할 수 없을 정도인 경우)를 절차적 위법으로 보아 과세처분을 취소하더라도 과세관청은 그러한 절차적 위법사유를 보완하여 새로운 과세처분을 할 수 있다는 점이다.<sup>271)</sup> 이와 관련해서 과세관청의 재처분을 허용하는 이상 구체적 처분사유의 고지 결여를 취소사유로 보는 것이 어떠한 의미가 있느냐는 의문이 제기될 수 있다. 그러나 절차적 위법사유를 보완한 재처분을 긍정하더라도 구체적 처분사유의 고지 결여를 이유로 과세처분을 취소하는 것은, 그 자체로 과세관청에 상당한 부담을 주는 것이어서 과세관청으로 하여금 구체적 처분사유를 고지하도록 강제하는 효과가 있을 것으로 보인다.

## 2. 경정처분이 없는 경우

경정처분이 없는 경우에는 부과처분에 대해서만 취소를 구하면 된다. 부과처분 취소소송도 ①소 제기 전 단계, ②소 제기 단계, ③법원의 심리 단계, ④법원의 판단 단계, ⑤판결 확정 이후의 단계 순으로 진행된다. 따라서 이하에서는 위 순서에 따라 각각의 단계에서 생길 수 있는 쟁점에 대해 논하고자 한다.

### 가. 소 제기 전 단계

소 제기 전 단계에서 생길 수 있는 쟁점으로는 전심절차 및 제소기간 준수가 있다. 국세기본법 제56조 제2항은 과세처분 취소소송을 제기하기 위해서는 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 받아야 한다고 규정하여 필요적 전치주의를 택하고 있다. 즉, 심사청구 또는 심판청구는

---

271) 각주 218) 참조.

과세처분 취소소송의 소송요건으로 작용하는 것이다. 과세처분 취소소송의 소송물 내지 심판 대상과 관련된 총액주의 및 쟁점주의 이론은, 심사청구 또는 심판청구에도 영향을 미친다. 쟁점주의는 처분사유의 적법 여부가 과세처분 취소소송의 소송물이라는 주장이므로, 처분사유가 달라지면 별개의 처분이 된다. 따라서 과세관청이 수 개의 처분사유를 근거로 하나의 과세단위 내에서 과세처분을 하였는데, 납세자가 그 처분사유 모두에 대해 다투어 세액을 줄이고 싶다면 납세자로서는 모든 처분사유에 대해서 전심절차를 거쳐야 한다. 그런데 세금을 못 내겠다고 다투는 납세자들은, 통상 특정 처분사유로는 세금을 내지 못하겠다는 것이 아니라 어떠한 사유로도 세금을 내지 못하겠다는 것이므로 처분사유 모두에 대해 심사청구 또는 심판청구를 하는 것이 일반적일 것으로 보인다. 납세자가 수 개의 처분사유 모두에 대해 다투면서 심사청구 또는 심판청구를 하는 경우, 그 관계는 청구의 객관적 병합이라고 할 것이다. 그리고 청구인에게는 청구의 대상을 특정할 의무가 있으므로, 납세자로서는 과세처분사유 중 어떤 것을 다투고자 하는지 명확하게 특정하여야 할 것이다. 이는 납세자가 과세처분 전부의 취소를 구하면서 심사청구 또는 심판청구를 하는 경우에도 마찬가지이다.

그리고 국세기본법 제56조 제3항은 행정소송의 제소기간을 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 90일로 규정하고 있다. 그리고 쟁점주의는 각각의 처분사유 별로 별개의 소송물을 이룬다는 입장이므로 제소기간도 각각의 처분사유 별로 모두 준수하여야 한다.

심사청구 또는 심판청구 등 전심절차에서도 과세관청의 처분사유 추가·변경 허부 문제가 발생할 수 있다. 이에 대해서는, ①심사청구 또는 심판청구는 과세관청으로 하여금 과세처분의 적법 여부에 대해 자율적으로 통제하기 위한 제도인 점, 과세관청의 전문적 지식을 활용하여 타당한 결론을 낼 수 있는 점 등을 근거로 쟁점주의 하에서도 행정심판 단계에서는 처분사유 추가·변경을 허용하자는 견해와 ②쟁점주의를 취하는 이상 처분사유의 변경은 처분의 변경을 의미하는 점, 심사청구 또는 심

판청구가 소송과 함께 쟁송절차로 기능하므로 양자는 통일적으로 운용되어야 한다는 점 등을 근거로 행정심판 단계에서도 처분사유 추가·변경을 불허해야 한다는 견해, ③추가 또는 변경되는 처분사유가 당초처분의 처분사유와 기본적 사실관계의 동일성이 인정되는 경우에는 납세자에게 불측의 손해를 주는 것이 아니므로 처분사유 추가·변경이 허용된다는 견해의 대립이 있을 수 있다. 쟁점주의 하에서 처분사유 추가·변경을 허용할 것인지 여부를 결정함에 있어서는 법리적 차원(소송물에 대한 판단)과 목적론적 차원(쟁점주의의 목적)을 모두 고려하여야 한다. 먼저 법리적 차원으로는, 처분사유 자체를 소송물로 보는 쟁점주의 하에서 처분사유를 추가하거나 변경하는 것은 그 자체로 심판의 대상이 변경되는 것으로 볼 여지가 있다. 다음으로 목적론적 차원에서 살펴보면, 쟁점주의는 당사자 간의 주장에 의하여 쟁점으로 된 부분에 심리와 판단을 집중시켜 당해 사건<sup>272)</sup>을 조기에 종결하자는 것을 목적으로 한다. 그런데 처분사유 추가·변경을 허용하게 되면 심리와 판단의 대상이 늘어나게 되어 당해 사건의 해결이 지연될 수밖에 없다. 결국 처분사유 추가·변경을 허가하는 것은 법리적으로도 타당하지 않을 뿐만 아니라 쟁점주의의 목적에도 부합하지 않는다. 따라서 쟁점주의 하에서는 처분사유 추가·변경을 불허하는 것이 타당하다고 생각한다.

#### 나. 소 제기 단계

소 제기 단계에서 문제되는 것으로는, ①처분사유 별로 소송요건(전심절차, 제소기간)을 구비해야 하는지와 ②청구취지를 어떻게 작성할 것인지의 문제가 있다.

##### 1) 처분사유 별로 소송요건을 구비해야 하는지 여부

심사청구 또는 심판청구와 같은 전심절차와 제소기간 등의 소송요건은 소송물 별로 준수해야 한다. 그런데 쟁점주의는 처분사유 자체를 소

272) 여기서 말하는 ‘당해 사건’이라고 함은 문제되는 과세단위에 관한 분쟁 전반을 일컫는 것이 아니라 심판 청구된 사건 그 자체를 말하는 것이다.

송물로 보는 입장이기 때문에 소송요건도 처분사유 별로 준수하여야 한다. 따라서 납세자가 특정 처분사유에 대해 전심절차를 거치지 않거나 제소기간이 지나서 위법사유로 주장하는 경우에는 이는 소송요건을 구비하지 못한 것으로 각하되어야 한다.

## 2) 청구취지 작성 방법

소를 제기하는 원고에게는 소송물을 특정할 의무가 있다. 그런데 제4장 제3절의 2.에서 살펴본 바와 같이 쟁점주의 도입에 따라 처분사유 자체가 법원의 직접적인 심판 대상이 된다. 따라서 소송물을 특정해야 하는 원고로서는, 현재처럼 세액을 기준으로 하여 과세처분을 특정할 것이 아니라 처분사유를 가지고 과세처분을 특정하여야 하고, 취소 범위도 처분사유를 기준으로 특정하여야 한다. 이는 원고가 일부 취소를 구하는 경우뿐만 아니라 전부 취소를 구하는 경우에도 마찬가지라고 할 것이다. 위 내용을 정리하면 아래의 표와 같다.

<전부 취소 판결을 구하는 경우<sup>273)</sup> 274)>

“1. 피고가 2017. 1. 1. 원고에 대하여 ○○○세와 관련하여,  
가. ○○○○ 처분사유로 한 ○○○세 부과처분<sup>275)</sup>을,  
나. □□□□ 처분사유로 한 ○○○세 부과처분을,  
다. △△△△ 처분사유로 한 ○○○세 부과처분을  
각 취소한다.”라는 판결을 구합니다.

<일부 취소 판결을 구하는 경우>

“피고가 2017. 1. 1. 원고에 대하여 ○○○세와 관련하여 ○○○ 처분사유로 한 ○○○세 부과처분을 취소한다.”라는 판결을 구합니다.

273) 과세관청이 ○○○세와 관련하여 ○○○○ 처분사유, □□□□ 처분사유, △△△△ 처분사유로 과세처분을 한 경우이다.

274) 하나의 과세단위에 대한 과세처분의 처분사유가 매우 많아서 이를 청구취지에

#### 다. 법원의 심리 단계

법원의 심리 단계에서 생길 수 있는 논점으로는 처분사유 추가·변경이 있다. 쟁점주의를 취하더라도 처분사유 추가·변경의 허부와 관련하여 견해의 대립이 있을 수 있다. ①쟁점주의 하에서 처분사유 추가·변경은 처분의 변경을 의미하므로 처분사유 추가·변경은 일체 허용될 수 없다는 견해와 ②쟁점주의를 취하더라도 처분사유와 기본적 사실관계의 동일성이 있는 경우에는 납세자에게 불의의 타격을 주지 않으므로 처분사유 추가·변경이 허용된다는 견해가 바로 그것이다. 과세처분 취소소송에 있어서 ‘기본적 사실관계의 동일성’ 판단과 관련하여, “과세요건 사실이나 과세대상 물건은 동일하고 그에 대한 법적 평가만이 다른 경우는 기본적 사실관계의 동일성이 인정된다.” 라는 견해<sup>276)</sup>가 있으나, 위 기준만으로 ‘기본적 사실관계의 동일성’을 명확하게 판단하기는 어렵다. 그리고 위 가항에서도 살펴보았지만, 처분사유 추가·변경을 허용하는 것은, 소송물이 변경될 여지가 있을 뿐만 아니라 당해 사건을 조기에 종결하겠다는 쟁점주의의 목적에도 부합하지 않는다. 따라서 쟁점주의를 택하는 이상 처분사유 추가·변경을 불허하는 것이 타당하다.

#### 라. 법원의 판단 단계

법원의 판단 단계에서 생길 수 있는 쟁점으로는 법원의 판결 주문 기재 방법과 취소 범위가 있을 수 있다. 판결 주문 기재 방법은 제4장 제3절의 2.에서 논한 청구취지 작성 방법과 동일하다. 따라서 법원은 전부

---

기재하기 곤란한 경우에는 별지 목록을 활용할 수 있을 것이다. 그 경우 청구취지는 “피고가 2017. 1. 1. 원고에 대하여 ○○○세와 관련하여, 별지 목록 기재 처분사유로 한 각 ○○○세 부과처분을 각 취소한다.”라는 형태가 될 것이고, 별지에 구체적인 처분사유를 적시하면 될 것이다.

275) 소득세, 법인세 등 기간과세 세목의 경우에는 귀속연도까지 기재하여야 할 것이다

276) 구옥서, 전제논문, 87쪽 참조.

취소 판결의 경우에는 처분일자, 과세단위 등으로 과세처분을 특정하고 그 과세처분의 처분사유 전부를 적시하여 취소한다는 취지의 주문을 작성하여야 한다. 그리고 일부 취소 판결의 경우에도 이와 마찬가지로 취소할 부분을 처분사유로 특정하여 취소한다는 취지를 기재하면 충분하다.

다음으로 취소 범위에 대하여 살펴보면, 법원은 납세자의 주장이 전부 이유 없는 경우에는 청구기각 판결을 선고하면 되고, 납세자의 주장이 전부 이유 있는 경우에는 과세처분의 처분사유 전부를 특정하여 과세처분을 전부 취소하면 된다. 그리고 납세자의 주장이 일부 이유 있어 과세처분을 일부 취소해야 하는 경우에는 주문에서 처분사유로 취소될 부분을 특정하여 취소한다고 기재하면 된다. 다만 일부 취소 판결의 경우에는 처분사유로 취소 범위를 특정하기 때문에 취소되는 세액이 구체적으로 얼마인지는 과세관청이 판결 확정 이후에 판결의 취지를 고려하여 계산하여야 한다. 따라서 법원으로서도 판결 이유에 취소되는 처분 사유를 구체적으로 특정하여 기재하여야 하고, 또 세액 계산의 기준을 상세히 실시하여야 할 것이다.

#### 마. 판결 확정 이후의 단계

판결 확정 이후의 단계에서 문제되는 것으로 ①과세관청의 재처분과 납세자의 감액경정청구 문제, ②일부 취소 판결이 확정된 경우, 과세관청의 구체적인 세액 계산 문제가 있다. 먼저 과세관청의 재처분과 납세자의 감액경정청구 문제에 대해 살펴보면, 이는 판결의 효력 범위와 직결된다. 그런데 판결의 효력 범위는 법원의 심리 범위와 일치하여야 한다. 즉, 법원의 심리 범위가 넓으면 판결의 효력 범위도 넓어져야 하고, 법원의 심리 범위가 좁으면 판결의 효력 범위도 좁아져야 하는 것이다. 제4장 제4절의 3.에서 논한 바와 같이, 쟁점주의 하에서는 처분사유 자체가 소송물이기 때문에 처분사유 추가·변경하는 것은 소송물이 변경되는 것이어서 불가능하다. 따라서 법원의 심리 범위는 과세관청이 과세처

분을 함에 있어서 제시한 처분사유 내지 그에 관하여 납세자가 주장한 위법사유에 국한된다. 결국 판결의 효력 범위도 과세관청이 구체적으로 제시한 처분사유 내지 납세자가 주장한 위법사유에 국한되는 것이다. 따라서 과세관청은 당초의 처분사유와 다른 처분사유에 근거해서는 재처분을 할 수 있고, 납세자 역시 당초 주장한 위법사유와 다른 처분사유에 근거해서는 감액경정청구를 할 수 있게 된다. 물론 이러한 과세관청의 재처분 및 납세자의 감액경정청구는 관련법령에서 정해놓은 기간 내에 이루어져야 할 것이다.<sup>277)</sup>

다음으로 일부 취소 판결 확정 이후의 과세관청의 세액 계산 문제에 대해 살펴보면, 과세관청은 그 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산하여 납세자에게 환급해주면 된다.

### 3. 경정처분이 있는 경우

#### 가. 감액경정처분이 있는 경우

감액경정처분과 관련하여 문제되는 것은 ①당초처분과 감액경정처분의 법률관계와 ②감액경정처분 자체에 대한 불복 가부이다. 이하에서는 위 두 가지 쟁점으로 나누어 설명하고자 한다.

##### 1) 당초처분과 감액경정처분의 법률관계

국세기본법 제22조의2 제2항은, 당초처분과 감액경정처분의 법률관계에 관한 대법원의 입장을 그대로 입법화하여 감액경정처분의 효력은 감액되는 부분에만 미친다고 명시하고 있다. 따라서 감액경정처분 이후

---

277) 과세관청의 재처분은 기존의 처분사유와 동일한 처분사유에 기해서 재처분을 하는 등의 특별한 사정이 없는 이상, 부과제척기간(국세기본법 제29조의2 참조) 내에서 무제한적으로 허용된다(사법연수원, 전게 『조세법총론Ⅱ』, 73쪽 참조; 이문제, 전게논문, 476쪽 참조). 그리고 납세자는 법정신고기한이 지난 후 5년 이내에 경정청구를 할 수 있고, 증액경정처분 등이 있는 경우에는 그 처분이 있음을 안 날로부터 90일 이내에 경정청구를 할 수 있다(국세기본법 제45조의2 제1항 참조).



에 감액되지 않은 당초처분에 대해 다투고자 하는 납세자는, 기존과 동일하게 당초처분에 대해 전심절차, 제소기간 등을 준수하여 취소의 소를 제기하면 될 것이다.

## 2) 감액경정처분에 대한 납세자의 불복 가부 및 그 방법

대법원은 감액경정처분을 당초처분의 일부취소 내지 변경으로 보면서, 감액경정처분은 원고에게 이익되는 처분으로서 그 취소를 구할 소의 이익이 없다는 입장을 취하고 있다(대법원 1982. 9. 14. 선고 82누55 판결 등). 그러나 감액경정처분 자체에 대한 불복 가부는 위 대법원 판결처럼 간단히 해결될 문제는 아니라고 할 것이다. 감액경정처분에 대한 불복 가부는 감액경정처분을 하게 된 사유와 관련이 있는데, 과세관청의 감액경정처분 사유로는 ①과세관청의 직권에 의한 경우와 ②납세자의 감액경정청구에 의한 경우가 있다. 이하에서는 위 두 가지 경우로 나누어 그 논의를 진행하고자 한다.

### 가) 과세관청의 직권에 의한 경우

납세자의 감액경정청구가 없었는데도 과세관청이 직권으로 감액경정처분을 하는 경우도 드물기는 하겠지만 존재하기는 할 것이다. 이러한 경우에는 위 82누55 판결의 논리처럼 위 감액경정처분은 납세자에게 이익만을 주는 것이어서 납세자로서는 그에 대해 다툴 소의 이익이 없다고 할 것이다.

### 나) 납세자의 감액경정청구에 의한 경우

납세자의 감액경정청구에 의하여 과세관청이 감액경정처분을 하는 경우는, 다시 ①납세자의 감액경정청구가 전부 받아들여지는 경우와 ②납세자의 감액경정청구 중 일부만 받아들여지는 경우로 나눌 수 있다. ①의 경우에는 납세자에게 그 처분에 대해 다툴 소의 이익이 없다고 할 것이나, ②의 경우에는 납세자로서는 일부 받아들여지지 않은 부분에 대해서는 다툴 실익이 있다고 할 것이다. 문제는 그 경우에 납세자가 다툴 수 있는 방법이 무엇인가인데, 이에 대해서는 ㉠감액경정청구 자체에 대해 불복할 수 있다는 견해와 ㉡감액경정청구가 받아들여지지 않은 부분

에 대해 감액경정거부처분이 있는 것으로 보아 감액경정거부처분 취소소송을 제기할 수 있다는 견해가 있을 수 있다.

납세자가 감액경정청구를 했음에도 과세관청이 그 중 일부만 받아들인 경우에는 감액경정처분과 감액경정거부처분이 병존하는 것으로 볼 수 있다. 납세자 입장에서 감액경정청구가 받아들여진 부분에 대해서는 굳이 다툴 필요가 없고, 받아들여지지 않은 부분에 대해서만 다투면 된다고 할 것이다. 따라서 감액경정처분 자체에 대해서 불복하는 것보다는 감액경정청구가 받아들여지지 않은 부분에 대해 감액경정거부처분이 있다고 보고 그 부분에 대해 취소소송을 제기할 수 있다고 이론 구성하는 것이 타당하다.

#### 나. 증액경정처분이 있는 경우

쟁점주의 및 병존설에 의하면, 증액경정처분은 당초처분과 별개의 처분이기 때문에 증액경정처분을 취소하기 위해서는 이에 대해 별도의 취소소송을 제기하여야 한다. 그리고 증액경정처분 취소소송이 제기된 경우에는 각 단계별로 소송이 어떻게 진행되어야 하는지가 문제된다. 이하에서는 당초처분 취소소송의 경우와 마찬가지로, 증액경정처분 취소소송을 ①소 제기 전 단계, ②소 제기 단계, ③법원의 심리 단계, ④법원의 판단 단계, ⑤법원의 판결 확정 이후의 단계로 나누어 각각의 단계에서 쟁점주의에 의하면 소송이 어떻게 진행되는지 살펴보고자 한다.

##### 1) 소 제기 전 단계

쟁점주의 및 병존설에 의하면, 증액경정처분 취소소송은 당초처분 취소소송과 별개의 소송이기 때문에 증액경정처분 취소소송을 제기하기 위해서는 전심절차와 제소기간을 별도로 준수하여야 하는 것이 원칙이다.<sup>278)</sup> 다만 이와 관련하여 한 가지 예외를 설정할 수 있는데, 그것은 당초처분에 대한 전심절차를 거치고 있던 도중에 과세관청이 증액경정처분

278) 고종주, 전제논문, 209쪽 참조; 김두천, 전제 『세법학』, 209쪽 참조.

을 한 경우이다. 이 경우에는 국세기본법 제56조 제1항 단서에 의하여 준용되는 행정심판법 제29조 제2항<sup>279)</sup>에 따라 청구취지와 이유를 변경하여 하나의 절차 내에서 당초처분과 증액경정처분 모두에 대하여 심판을 받을 수 있다. 따라서 납세자로서는 증액경정처분에 대해 별도의 전심절차를 거칠 필요 없이 당초처분에 대한 전심절차에서 증액경정처분의 취소를 구한다는 취지의 추가적 변경을 하면 되는 것이다. 이러한 과정을 거쳐서 추가적 변경이 된 경우에 양 청구의 관계는 객관적 병합이 된다. 그리고 위 규정에 따라 청구의 추가적 변경이 허용된 경우에는 행정심판법 제29조 제8항<sup>280)</sup>에 따라 처음부터 변경된 내용으로 행정심판이 청구된 것으로 보게 되므로 청구기간을 준수하지 못했다는 문제가 발생할 여지는 없게 된다. 물론 위 규정에 따라 추가적 변경을 하여야만 하는 것은 아니기 때문에 납세자 입장에서는 증액경정처분 취소소송에 대한 전심절차를 별도로 거치고 제소기간을 준수하여 증액경정처분 취소소송을 제기할 수도 있다.

증액경정처분이 있는 경우에 전심절차 및 제소기간의 준수 문제와 관련하여, 쟁점주의 및 병존설에 의하더라도, 대법원이 인정한 예외(당초처분과 증액경정처분의 위법사유가 공통된 경우에는 당초처분에 대하여 적법한 전심절차를 거쳐 제소기간 내에 취소소송을 제기한 이상, 증액경정처분에 대하여 별도의 전심절차를 준수 여부, 청구취지 변경의 제소기간 준수 여부는 따로 따질 필요 없이 증액경정처분 취소소송을 제기할 수 있다)<sup>281)</sup>를 적용할 수 있는지 문제된다. 그런데 대법원이 위와 같은 예외를 인정한 근본적인 이유는 당초처분이 증액경정처분에 흡수된다는

279) 행정심판법 제29조 (청구의 변경)

② 행정심판이 청구된 후에 피청구인이 새로운 처분을 하거나 심판청구의 대상인 처분을 변경한 경우에는 청구인은 새로운 처분이나 변경된 처분에 맞추어 청구의 취지나 이유를 변경할 수 있다.

280) 행정심판법 제29조 (청구의 변경)

⑧ 청구의 변경결정이 있으면 처음 행정심판이 청구되었을 때부터 변경된 청구의 취지나 이유로 행정심판이 청구된 것으로 본다.

281) 자세한 내용은 제3장 제3절의 3. 참조.

생각 때문이다. 이를 전적으로 보여주는 판결이 대법원 2013. 2. 14. 선고 2011두25005 판결이다. 대법원은 위 판결에서 “당초의 과세처분에 존재하고 있다고 주장되는 위법사유가 증액경정처분에도 마찬가지로 존재하고 있어 당초의 과세처분이 위법하다고 판단되면 증액경정처분도 위법하다고 하지 않을 수 없는 경우라면, 당초의 과세처분에 대한 전심절차의 진행 중에 증액경정처분이 이루어졌음에도 불구하고 그대로 전심절차를 진행한 납세자의 행위 속에는 달리 특별한 사정이 없는 한 당초의 과세처분에 대한 심사청구 또는 심판청구를 통하여 당초의 과세처분을 흡수하고 있는 증액경정처분의 취소를 구하는 의사가 묵시적으로 포함되어 있다고 봄이 타당하다. … ” 라고 판시하였다. 즉, 당초처분이 증액경정처분에 흡수되므로 당초처분에 대한 심사청구 또는 심판청구를 통하여 증액경정처분에 대해서까지 다투고자 하는 의사를 추단할 수 있다는 것이다. 그런데 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 당초처분과 증액경정처분은 별개의 처분으로 병존하는 것이지, 증액경정처분이 당초처분을 흡수하는 것이 아니다. 그리고 제3장 제3절의 3.에서 상술하였듯이, 대법원이 이러한 예외를 인정한 것은 증액경정처분이 당초처분을 흡수한다고 보면서 발생하게 되는 소송요건 불비 문제로부터 납세자를 보호하기 위함이었다. 결국 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 흡수설의 논리를 일관함으로써 발생하는 소송요건 불비 문제가 발생할 여지가 없게 될 뿐만 아니라 당초처분이 증액경정처분에 흡수되지도 않기 때문에 이러한 예외를 인정할 수 없게 된다.

## 2) 소 제기 단계

증액경정처분 취소소송을 제기하는 단계에서 문제되는 쟁점으로는, ①처분사유 별로 소송요건(전심절차, 제소기간)을 구비해야 하는지와 ② 청구취지를 어떻게 작성할 것인지가 있다. 먼저 전자의 쟁점에 관해서는 1)에서 살펴보았듯이, 쟁점주의 및 병존설에 의하면 처분사유 별로 소송물이 구성되기 때문에 과세관청의 수 개의 처분사유를 들어 증액경정처분을 했다면 납세자로서는 수 개의 처분사유 모두에 대해 소송요건을 구

비하여야 할 것이다. 다음으로 청구취지 작성 방법에 관해 살펴보면, 이 역시 당초처분 취소소송의 경우와 마찬가지로다. 즉, 전부 취소 판결을 구하는 경우에는 일자와 과세단위 등으로 증액경정처분을 특정한 후 그 처분의 취소를 구한다는 취지로 작성하면 되고, 일부 취소 판결을 구하는 경우에는 일자와 과세단위 등으로 증액경정처분을 특정한 후 처분사유로 그 중에서 취소를 구하는 부분을 특정하면 된다. 이를 정리하면 다음과 같다.

<전부 취소 판결을 구하는 경우><sup>282)</sup>  
 “피고가 2017. 1. 1. 원고에 대하여 ○○○세와 관련하여,  
 가. ○○○○ 처분사유로 한 ○○○세 부과처분<sup>283)</sup>을,  
 나. □□□□ 처분사유로 한 ○○○세 부과처분을,  
 다. △△△△ 처분사유로 한 ○○○세 부과처분을  
 각 취소한다.”라는 판결을 구합니다.”라는 판결을 구합니다.

<일부 취소 판결을 구하는 경우><sup>284)</sup>  
 “피고가 2017. 1. 1. 원고에 대하여 ○○○세와 관련하여, □□□□  
 처분사유로 한 ○○○세 부과처분을 취소한다.”라는 판결을 구합니  
 다.

### 3) 법원의 심리 단계

증액경정처분 취소소송을 심리하는 당초처분 취소소송의 경우와 마찬가지로 처분사유 추가·변경이 가능할 것인지 문제될 수 있다. 제4장 제4절의 3.에서 논한 바와 같이, 쟁점주의 하에서는 처분사유 자체가 소송

282) 증액경정처분의 처분사유가 ○○○○, □□□□, △△△△인데, 그 증액경정처분 전부의 취소를 구하는 경우

283) 소득세, 법인세 등 기간과세 세목의 경우에는 귀속연도까지 기재하여야 할 것이다

284) 증액경정처분의 처분사유가 ○○○○, □□□□, △△△△인데, 그 중 □□□□ 처분사유에 대해서만 취소를 구하는 경우

물이고, 또 처분사유 추가변경을 허용하게 되면 심리의 지연이 초래되어 쟁점주의의 목적에도 부합하지 않으므로 처분사유 추가변경을 불허하여야 한다.

#### 4) 법원의 판단 단계

##### 가) 증액경정처분과 ‘세액 계산의 불가분성’

증액경정처분이 있는 경우에는 다시금 쟁점주의가 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는다는 점이 문제로 제기된다. 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 당초처분과 증액경정처분은 별개의 처분이어서 당초처분 취소소송에서 증액경정처분의 당부에 대해 판단하지 못하고, 증액경정처분 취소소송에서도 당초처분의 당부에 대해 판단하지 못한다. 따라서 당초처분 취소소송에서 당초처분의 처분사유는 전부 위법 또는 일부 위법하다고 판단되는데, 증액경정처분 취소소송에서는 증액경정처분의 처분사유는 전부 적법하다고 판단되는 경우가 있을 수 있다. 이 경우에는 증액경정처분에 의하여 확정된 세액이 정당한 세액이 아닐 수 있게 되는 것이다. 특히 누진세제 하에서 증액경정처분은 당초처분의 과세표준에 추가로 인정되는 소득금액 등을 합산하여 총 과세표준을 산정한 후, 그 과세표준에 누진세율을 적용하여 세액을 산출한다. 따라서 당초처분이 적법하다는 것은 증액경정처분의 전제가 된다. 그런데 만일 당초처분이 일부 또는 전부 취소되는 경우에는 증액경정처분의 처분사유 자체는 적법하다고 하더라도, 그 세액 계산의 기초(당초처분)가 무너지게 되어서 증액경정처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액은 정당한 세액이 아닐 수 있게 된다. 아래의 사례를 가지고 누진세제 하에서 당초처분이 일부라도 위법한 경우 증액경정처분의 세액 확정의 기초가 무너진다는 의미에 대해 살펴보도록 한다.

- 사 례 -

과세관청이 甲법인에 대해 A 처분사유로 2017년도 법인세 1200원을,

B 처분사유로 2017년도 법인세 800원을 각각 부과하는 법인세부과처분(당초처분)이 있었는데, 甲법인이 당초처분 취소소송을 제기한 이후에 과세관청이 C 처분사유로 2017년도 법인세 600원을, D 처분사유로 2017년도 법인세 400원을 각각 부과하는 증액경정처분을 하였다.

위 사례에서 당초처분 취소소송의 결과가 당초처분을 전부 취소하는 것일 경우, C 처분사유와 D 처분사유가 적법하다고 하더라도 그에 의하여 구체적으로 확정된 세액 1,000원이 정당한 세액이라고 보기는 어렵다. 2017년도 법인세와 관련해서는 A, B, C, D 네 개의 처분사유가 있지만 2017년도 법인세는 하나의 과세단위이고, 또 법인세는 누진세를 취하고 있으므로 그 과세단위 내의 세액은 불가분적이다. 즉, A, B 처분사유가 위법하다고 판단된 이상 C 처분사유에 근거하여 확정된 세액이 600원이 될 수는 없고, D 처분사유에 근거하여 확정된 세액이 400원이 될 수 없는 것이다. 왜냐하면 과세관청이 C 처분사유에 근거하여 600원의 세액을 확정된 것과 D 처분사유에 근거하여 400원의 세액을 확정된 것은 A, B 처분사유에 근거하여 확정된 2,000원이 적법하다는 것을 전제로 하고 있기 때문이다. 따라서 당초처분 자체가 취소된 경우 C 처분사유에 근거한 세액이 얼마인지, 그리고 D 처분사유에 근거한 세액이 얼마인지는 다시 계산되어야 하는 것이다.

나) 증액경정처분 취소소송에서 그 취소 범위

(1) 증액경정처분 취소소송의 취소 범위

쟁점주의를 취하고, 또 증액경정처분 취소소송을 당초처분 취소소송과 별개로 진행한다고 할 때, 증액경정처분 취소소송에서 그 취소 범위가 어떻게 되는지 문제된다. 쟁점주의에 의하면, 처분사유 자체가 소송물이라고 할 것이므로 이 문제는 증액경정처분의 처분사유가 적법한 경우, 일부만 위법한 경우, 전부 위법한 경우로 나누어서 살펴보아야 한

다.

(가) 증액경정처분의 처분사유가 적법한 경우

쟁점주의 및 병존설에 따르면, 증액경정처분과 당초처분은 별개의 처분이므로 증액경정처분의 처분사유가 적법한 경우 당초처분의 처분 결과가 어떠한지와 무관하게 원고의 청구를 기각하면 된다고 일단 생각할 수 있다. 그러나 누진세제를 취하는 소득세법, 법인세법 등에 있어서는 문제가 위와 같이 간단하지 않다. 앞서 살펴본 바와 같이, 누진세제 하에서 당초처분은 증액경정처분의 기초로 작용하기 때문에 당초처분이 일부 또는 전부 취소되는 경우에는 증액경정처분은 그 기초가 무너지게 되기 때문이다.

이 경우 증액경정처분의 처분사유에 중점을 두면 증액경정처분은 적법한 것이 되나, 세액에 중점을 두면 증액경정처분은 위법하게 될 여지가 있다. 제4장 제3절의 2.에서 살펴본 바와 같이, 쟁점주의는 처분사유의 당부 자체를 심판의 대상으로 삼고 있기 때문에 증액경정처분 취소 소송을 심리하는 법원의 입장에서도 증액경정처분의 처분사유가 적법한 이상 원고의 청구를 기각하여야 할 것이다. 다만 이 경우에 적법하다고 판단된 증액경정처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액이 정당한 세액이 아닐 수 있다. 따라서 법원은 판결 이유에서 과세관청으로 하여금 당초처분의 소송 결과를 고려하여 정당한 세액을 다시 계산하고 그 세액이 기존의 과세처분에 의하여 징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 납세자에게 환급해주어야 한다는 점을 설시하여야 한다.<sup>285)286)</sup>

---

285) 증액경정처분을 일부 또는 전부 취소하는 판결을 선고하는 경우에는 판결 주문에서 과세처분을 취소한다는 취지가 기재되고, 취소 판결에는 기속력이 있기 때문에 굳이 판결 이유에 과세관청으로 하여금 정당한 세액을 계산하여 그 차액을 납세자에게 환급해주라는 취지를 명시할 필요가 없다. 그러나 증액경정처분의 처분사유가 전부 적법한 경우에는 증액경정처분에 의하여 확정된 세액이 정당하지 않더라도 청구기각 판결을 선고해야 하므로 과세처분을 전부 또는 일부 취소하는 판결에 비해 분쟁의 가능성이 크다고 할 것이다. 따라서 청구기각 판결을 선고하는 경우에는 판결 이유에서 과세관청에 정당한 세액 계산 및 환급 조치를 취하라는 점을 명시할 필요가 있다.

286) 이와 관련하여 과세관청에 정당한 세액 계산 및 환급 의무를 명백하게 부여하



(나) 증액경정처분의 처분사유가 일부만 위법한 경우

증액경정처분의 처분사유 중 일부만 위법한 경우에 증액경정처분 취소소송을 심리하는 법원이 증액경정처분을 일부 취소할 수 있는지가 문제된다. 이러한 문제는 누진세제를 취하는 소득세법, 법인세법 등에서 주로 제기된다. 앞서 살펴본 바와 같이, 누진세제 하에서 당초처분은 증액경정처분의 기초로 작용하기 때문에 당초처분이 일부 또는 전부 취소되는 경우에는 증액경정처분은 그 기초가 무너지게 된다. 따라서 증액경정처분의 처분사유가 일부만 위법한 경우에 취소할 부분을 특정하는 것은 상당히 곤란하다. 이하에서는 당초처분 취소소송의 소송 결과가 청구기각, 일부 취소, 전부 취소인 경우로 나눈 다음, 각각의 경우에 증액경정처분 취소소송의 취소 범위가 어떻게 되는지 살펴보고자 한다.

(i) 당초처분 취소소송의 소송 결과가 청구기각인 경우

과세관청이 내세우는 당초처분의 처분사유가 전부 적법하여, 즉 납세자의 주장이 이유 없어 청구기각 판결이 확정된 경우에 증액경정처분 취소소송의 취소 범위 문제는 매우 간단하다. 당초처분이 적법한 이상, 증액경정처분의 세액 계산의 기초는 그대로 존재하므로 증액경정처분의 처분사유만을 가지고 판단하면 되기 때문이다. 즉, 증액경정처분 취소소송에서 위법하다고 판단되는 처분사유에 근거하여 확정된 세액 부분만 취소하는 되는 것이다. 앞서 소개한 사례를 가지고 다시금 설명하면, A, B 처분사유가 적법하여 대법원이 청구기각 판결을 선고하고 그 판결이 확정된 경우, A 처분사유와 B 처분사유에 근거한 2,000원 부과처분은 적법하게 존속한다. 따라서 과세관청이 그것을 기초로 하여 C 처분

---

기 위해서는, 법원이 판결 주문에 “당초처분 취소소송의 소송 결과를 고려하여 정당한 세액을 다시 계산한 후 그 세액이 기존의 과세처분에 의하여 징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 환급해주어야 한다.”라는 취지를 기재해야 한다는 견해가 있을 수 있다. 그러나 이를 판결 주문에 기재하는 것은 의무이행판결이라고 할 것인데, 현행 행정소송법은 의무이행소송을 행정소송의 한 유형으로 인정하고 있지 않고, 학계에서도 현행법 하에서는 의무이행판결이 불가능하다고 일반적으로 설명한다. 따라서 위와 같은 취지를 판결 주문에 명시하기 위해서는 의무이행소송을 도입하는 취지의 행정소송법 개정이 필요하다.

사유에 근거해 600원을, D 처분사유에 근거해 400원을 각각 부과한 증액 경정처분은 그 기초가 존속하므로 다시금 세액 계산을 할 필요가 없는 것이다. 따라서 증액경정처분을 심리하는 법원으로서 증액경정처분의 처분사유가 위법한지 여부에 따라 판단하면 족하다. 결국 증액경정처분 취소소송을 심리하는 법원으로서 C 처분사유가 위법하다고 판단하면 “피고가 20XX. XX. XX. 원고에 대하여, 2017년도 법인세와 관련하여, C처분사유로 한 부과처분을 취소한다.”는 취지의 일부 취소 판결을 선고하면 되는 것이다.

(ii) 당초처분 취소소송의 소송 결과가 전부 취소 또는 일부 취소인 경우

당초처분 취소소송의 소송 결과가 당초처분을 전부 또는 일부 취소하는 것인 경우에, 증액경정처분 취소소송을 심리하는 법원이 증액경정처분의 처분사유 중 일부가 위법하다고 판단하고 일부 취소를 할 수 있는지 문제된다. 이것이 문제되는 것은 증액경정처분을 일부 취소하기 위해서는 그 취소 범위를 구체적으로 특정하여야 하는데, 증액경정처분의 기초인 당초처분이 전부 또는 일부 취소된 이상 증액되는 정당한 세액이 얼마인지 특정할 수 없기 때문이다. 즉, 이러한 문제의식은 기본적으로 세액의 구체적 특정을 요구하는 총액주의에 입각한 것이다. 반면 쟁점주의에 입각해 처분사유를 중심으로 보고 취소할 세액의 특정을 요구하지 않는다면 이 문제도 쉽게 해결된다. 법원은 증액경정처분의 처분사유 중 위법하다고 판단되는 처분사유를 기준으로 하여 취소할 부분을 특정하면 되기 때문이다. 물론 이 경우에도 정당한 세액은 당초처분 취소소송의 소송 결과를 고려하여 다시 산출되어야 한다.

(다) 증액경정처분의 처분사유가 전부 위법한 경우

증액경정처분의 처분사유가 전부 위법한 경우에는 증액경정처분을 전부 취소하면 된다. 이 경우에는 취소할 세액을 구체적으로 특정할 필요가 없으므로 당초처분 취소소송의 소송 결과를 고려할 필요가 없다.

(2) 증액재경정처분 취소소송에서 취소 범위

과세관청이 당초처분 이후에 증액경정처분과 증액재경정처분을 한 경우에, 쟁점주의 및 병존설에 의하면, 증액재경정처분 취소소송을 당초 처분 취소소송, 증액경정처분 취소소송과 별도로 진행해야 한다. 이 때 증액재경정처분 취소소송을 심리하는 법원이 증액재경정처분의 처분사유 중 일부 또는 전부가 위법하다고 판단하는 경우, 그 취소 범위가 어떻게 될 것인지 문제된다. 이 역시 증액경정처분 취소소송의 취소 범위에 관한 논의와 동일하다. 즉, 법원은 증액재경정처분 취소소송을 심리하여 그 처분사유가 전부 적법하다고 판단될 때에는 청구기각 판결을, 처분사유가 일부 위법하다고 판단될 때에는 위법한 처분사유에 기한 과세처분을 취소한다는 취지의 일부 취소 판결을, 처분사유가 전부 위법한 경우에는 전부 취소 판결을 각각 선고하면 된다. 다만 증액재경정처분 취소소송의 심리 결과 증액재경정처분의 처분사유는 전부 적법하나, 당초처분 취소소송 또는 증액경정처분 취소소송 중 어느 하나라도 일부 취소 또는 전부 취소 판결이 선고되는 경우에는 증액재경정처분의 기초가 무너지게 되므로 정당한 세액은 다시금 산출되어야 한다. 따라서 이 경우 증액재경정처분을 심리하는 법원으로서도 청구기각 판결을 선고하되, 판결 이유에서 과세관청에 당초처분 취소소송 내지 증액경정처분 취소소송의 결과를 고려하여 정당한 세액을 다시 산출한 후, 그 세액이 기존에 부과·징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 환급해주어야 한다는 취지를 명시하여야 한다.

### (3) 소결

쟁점주의 및 병존설에 의하면, 과세처분 취소소송에서 직접적인 심판 대상은 과세처분사유이고, 증액경정처분은 당초처분과는 별개의 처분으로서 증액경정처분의 취소를 구하기 위해서는 별도의 소송을 제기하여야 한다. 그리고 증액경정처분에도 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제가 불거진다. 그러나 이 경우에도 쟁점주의의 논리에 입각하여 처분사유를 중심으로 취소 여부를 판단하면 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제가 해결될 수 있다. 다만 증

액정정처분의 처분사유는 적법하나, 당초처분 취소소송의 결과가 전부 취소 또는 일부 취소인 경우에는 증액정정처분의 각 처분사유에 의하여 확정된 세액이 정당한 세액이 아닐 수 있게 된다. 따라서 법원은 청구기각 판결을 선고하되, 판결 이유에서 과세관청에 당초처분 취소소송의 결과를 고려하여 정당한 세액을 다시 산출하고, 그 세액이 기존에 부과·징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 환급하여야 한다는 점을 명시하여야 한다.

#### 5) 판결 확정 이후의 단계

판결 확정 이후에 문제되는 것으로는, ①과세관청의 재처분 및 납세자의 감액정정청구가 가능한지와 ②과세처분을 일부 취소하라는 판결이 확정되었음에도 과세관청이 판결의 취지에 따르지 않고 세액의 환급을 거부하거나 취소된 세액보다 적은 금액을 환급하는 경우 납세자의 불복방안이 무엇인지가 있다. 후자의 문제는 제4항에서 상술할 것이므로 이하에서는 전자의 문제에 대해서만 살펴보고자 한다. 과세관청의 재처분 및 납세자의 감액정정처분에 대해 살펴보면, 당초처분 취소소송에서 논한 바와 같이 판결의 효력은 당초처분의 처분사유 내지 당초처분과 관련하여 납세자가 주장한 위법사유에 국한된다. 따라서 과세관청은 당초처분의 처분사유와 다른 사유에 근거해서는 재처분을 할 수 있고, 납세자 역시 기존에 주장하였던 위법사유와 다른 사유에 근거해서는 감액정정청구를 할 수 있다. 물론 과세관청의 재처분은 부과제척기간 내에서 행해져야 하고, 납세자의 감액정정청구는 감액정정청구기간 내에 행해져야 한다.

### 4. 판결 취지에 따른 과세관청의 세액 계산 및 환급 조치

지금까지 과세처분 취소소송의 진행 단계별로 쟁점주의 도입 방안 등에 대해 살펴보았다. 특히 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조

화 문제는 법원이 처분사유를 기준으로 하여 취소 범위를 특정하고 구체적인 세액을 산출하지 않는 방안을 통해서 어느 정도 극복할 수 있음을 확인하였다. 다만 법원이 과세처분을 일부 취소할 경우 취소되는 세액을 특정하지 않기 때문에 취소되는 세액을 다시금 계산하는 절차가 필요하게 된다. 즉, 과세관청은 과세처분을 일부 취소하는 판결 또는 증액경정처분의 처분사유는 전부 적법하나 당초처분이 일부 또는 전부 취소되는 경우에는 판결의 취지를 고려하여 정당한 세액을 구체적으로 계산하여야 하는 것이다. 이하에서는 ①판결 취지에 따른 과세관청의 세액 계산 및 환급 조치가 필요한 경우를 다시 한 번 간단히 정리하고, ②과세관청이 판결의 취지와 다른 조치(세액의 환급을 거부하거나 판결에 의하여 취소된 세액 보다 적은 세액을 환급한 경우)를 취한 경우에 납세자를 어떻게 구제할 것인지에 대해 논하고자 한다.

#### 가. 과세관청의 세액 계산 및 환급조치가 필요한 경우

##### 1) 당초처분 취소소송의 경우

당초처분 취소소송의 경우에도 판결에 의하여 당초처분이 일부 취소되는 경우에는 별도의 세액 계산 절차가 필요하게 된다. 특히 누진세제 하에서는 일부 처분사유가 취소되어 과세표준이 달라지는 경우가 있을 수 있는데, 이 때에는 과세표준을 새로 산출한 후 거기에 다른 세율을 적용하여야 하므로 별도의 세액 계산 절차가 필요하게 된다. 그리고 위와 같은 과정을 거쳐 새롭게 계산된 세액이 기존에 부과·징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 환급해주어야 한다.

##### 2) 증액경정처분 취소소송의 경우

당초처분 취소소송의 결과가 전부 취소 또는 일부 취소인 경우에는 증액경정처분의 기초가 무너지게 되므로 증액경정처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액은 정당한 세액이 아니게 될 여지가 있다. 증액경정처분의 처분사유가 전부 위법한 경우에는 증액경정처분이 전부 취소될 것이므로 증액경정처분과 관련해서는 별도의 세액 계산 절차가 필요하지

않게 될 것이다. 그러나 증액경정처분의 처분사유가 전부 적법하거나 일부만 적법한 경우에는 당초처분 취소소송의 결과를 고려하여 다시금 세액을 계산하여야 한다. 그리고 위와 같은 과정을 거쳐 새롭게 계산된 세액이 기존에 부과·징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 환급해주어야 한다.

### 3) 증액재경정처분 취소소송의 경우

당초처분 취소소송 또는 증액경정처분 취소소송의 결과가 전부 취소 또는 일부 취소인 경우에는 증액재경정처분의 기초가 무너지게 되므로 증액재경정처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액은 정당한 세액이 아니게 된다. 증액재경정처분의 처분사유가 전부 위법한 경우에는 증액재경정처분이 전부 취소될 것이므로 증액재경정처분과 관련해서는 별도의 세액 계산 절차가 필요하지 않게 된다. 그러나 증액재경정처분의 처분사유가 전부 적법하거나 일부만 적법한 경우에는 당초처분 취소소송 또는 증액경정처분 취소소송의 결과를 고려하여 다시금 세액을 계산하여야 한다. 그리고 위와 같은 과정을 거쳐 새롭게 계산된 세액이 기존에 부과·징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 환급해주어야 한다.

나. 과세관청이 판결의 취지에 따르지 않고 세액의 환급을 거부하거나 판결에 의하여 취소된 세액보다 적은 금액을 환급한 경우 납세자의 구제 방안

새로운 주문 기재 방식에 의하면, 일부 취소 판결의 경우 취소 범위를 세액으로 특정하지 않고 처분사유로만 특정하게 되어 구체적으로 취소되는 세액은 과세관청이 판결의 취지를 고려하여 다시 계산하여야 한다. 이와 같이 취소되는 세액을 법원이 아닌 과세관청이 계산하게 되면, 과세관청이 의도적으로 또는 판결의 취지를 오해하여 판결에서 취소한 세액보다 적은 세액을 취소 세액으로 계산하여 적은 금액을 환급해주는 경우가 생길 수 있다.<sup>287)</sup> 이와 같이 과세관청이 판결의 취지에 따르지

287) 과세관청이 새로운 처분사유에 기하여 재처분을 하는 등의 특별한 사정이 없는

않는 경우에 납세자를 어떻게 구제할 것인지가 문제된다. 과세관청이 판결의 취지에 따르지 않고 세액의 환급을 거부하거나 적은 세액을 환급해 준 경우, 국가는 판결에 의하여 취소된 과세처분을 근거로 징수한 세금을 계속 보유하게 된다. 즉, 국가는 취소된 과세처분에 기하여 징수한 세액 전부(환급을 거부한 경우) 또는 취소된 과세처분 기하여 징수한 세액 중 환급되지 않은 부분(일부만 환급한 경우)에 대해서는 이를 보유할 아무런 권한이 없게 되는 것이다. 따라서 이 경우 납세자는 국가를 상대로 민사소송(주로 부당이득반환청구소송이 될 것이다) 또는 당사자소송<sup>288)</sup>을 제기하여 그 세액의 반환을 구하면 된다. 다만, 부당이득반환청구소송에서는 피고가 법률상 원인 없이 이익을 보고 있음을 증명할 책임이 원고에게 있으므로, 원고인 납세자로서는 판결에서 취소된 세액이 얼마인지를 직접 계산한 후 과세관청이 그 세액을 환급해주지 않거나 그보다 적은 금액을 환급해주었음을 주장·입증하여야 할 것이다.

## 제5절 실제 판례 사안<sup>289)</sup>을 통해 살펴 본 쟁점주의의 도

이상, 판결을 부정하면서 세액의 반환을 거부하는 경우는 거의 없을 것이다. 그러나 과세관청이 세액을 계산하는 과정에서 판결의 취지를 오해하여 판결에서 취소한 세액보다 적은 세액을 취소하고 적은 금액을 환급하는 경우는 충분히 있을 수 있다.

- 288) 행정법학계에서는 처분 등의 취소나 무효를 전제로 하는 부당이득반환청구소송을 실질적 당사자소송의 대표적인 사례로 분류하고 있어(대표적으로 정하중, 전계서, 870쪽 참조), 과세관청이 판결의 취지에 반하여 취소된 세액의 반환을 거부하거나 취소된 세액보다 적은 금액을 반환한 경우에도 당사자소송으로 그 구제를 구할 수도 있을 것이다. 특히 대법원은 2013. 3. 21. 선고 2011다95564 판결에서, 부가가치세 환급세액 지급청구는 민사소송이 아니라 당사자소송에 해당한다는 취지로 판시하여 조세 분쟁에 대해서도 당사자소송의 활용 가능성을 인정한 바 있다.
- 289) 필자가 실제 판례 사안을 선정함에 있어서 고려하였던 요소로는 ①쟁점주의의 도입과 관련하여 문제가 많을 것으로 생각되는 쟁점[사실관계에 있어서는 수 개의 과세처분이 결합된 경우(증액경정처분과 증액재경정처분이 결합된 경우, 증액경정처분과 감액경정처분이 결합된 경우), 판결 주문에 있어서는 일부 취소 판결]에 대한 판례일 것, ②과세관청의 처분사유 내지 납세자의 위법사유 주장

## 입 가능성

지금까지는 이론적으로 쟁점주의의 도입 방안에 대해 살펴보았다. 그런데 이론적인 검토만으로는 쟁점주의가 실제 사안에서 적용 가능한 것인지를 확인할 수 없다. 따라서 이하에서는 실제의 판례 사안 몇 가지에 쟁점주의를 직접 적용해보고, 그에 따른 결론이 어떻게 될 것인지 살펴봄으로써 쟁점주의 도입 가능성에 대해 논하고자 한다. 쟁점주의 도입과 관련하여 주로 문제되는 것은 수 개의 과세처분이 결합된 경우와 일부 취소의 경우이므로 이에 부합하는 판례의 사례를 가지고 쟁점주의의 도입 가능성에 대해 살펴보겠다.

### 1. 증액경정처분, 증액재경정처분이 결합된 경우 (대법원 2006. 4. 14. 선고 2005두10170 판결)

#### 가. 사실관계<sup>290)</sup>

1) 원고 甲 법인은 당기순이익을 부풀리기 위한 방편으로 손금산입되어야 할 항목을 숨기고, 매출액을 가공계상하는 분식회계의 방법으로 회

---

에 대한 구체적인 판단이 있을 것, ③해당 판결에서 내린 결론이 대법원의 주류적 입장(총액주의)에 부합하는 것으로 대표성이 있을 것이 있었다. 그리고 위 두 판례를 찾은 방법은, 대법원 운영의 종합법률정보 홈페이지(glaw.scourt.go.kr)와 국세청 운영의 국세법령정보시스템(txsi.hometax.go.kr)의 검색란에 “증액경정처분 증액재경정처분”, “증액경정처분 감액경정처분”이라는 검색어로 검색하여 나온 판결들 중 하나였다. 그리고 위와 같은 검색 과정에서 검색된 수 개의 판결들 중 위 두 개의 판결을 뽑은 이유는, 위 판결들이 과세판청의 과세처분사유 내지 납세자 주장의 위법사유에 대한 구체적 판단이 있는 것이었고, 또 그 판단이 총액주의의 일반 법리 내지 대법원의 주류적 입장에도 부합하여 대표성을 지닌다고 보았기 때문이다.

290) 대법원 2006. 4. 14. 선고 2005두10170 판결에는 원고 甲 법인의 법인세에 대한 증액경정처분, 증액재경정처분 이외의 다른 쟁점(원고 甲 법인의 대표자의 종합소득세 증액경정처분)도 있었으나, 이는 주된 쟁점인 법인세의 증액경정처분, 증액재경정처분과는 무관한 부분이고 또 사실관계를 조금 더 단순화하여 설명하기 위해 이 부분은 따로 소개하지 않는다.



계장부를 조작하였다. 그 내용은, ①손금으로 산입되어야 할 지급이자(1998년도 약 2억 7,000만 원, 1999년도 약 14억 원, 2000년도 약 73억 원, 2001년도 약 100억 원)를 손금으로 산입하지 않았고, ②손금으로 산입되어야 할 임직원에 대한 상여(2000년도 약 33억 원)를 손금으로 산입하지 않았으며, ③익금에 산입되어서는 안 되는 가공매출액(1998년도 약 24억 원, 1999년도 약 34억 원, 2000년도 약 37억 원, 2001년도 약 42억 원)을 익금으로 산입하였다.

2) 원고 甲 법인은 1998사업연도부터 2001사업연도까지의 법인세를 신고·납부함에 있어서도 위 지급이자 부분과 위 상여 부분을 손금에 산입하지 않았고, 가공매출액을 익금으로 산입하였다.

3) 서울지방국세청은 2001년경 원고 甲 법인에 대한 세무조사를 실시하여 장부에 누락된 부외부채 약 700억 원을 적발하고 이를 피고(종로세무서장)에 통보하였다. 피고는 위 부외부채 중 약 20억 원만을 부외자산으로 인정하고 나머지 약 680억 원을 대표자 상여로 소득처분한 다음, 2002. 10. 2. 원고에 대하여 1998년도 귀속 법인세 약 14억 원, 1999년도 귀속 법인세 약 3억 원, 2000년도 귀속 법인세 12억 원, 2001년도 귀속 법인세 약 2억 원을 각 부과하는 증액경정처분을 하였다.<sup>291)</sup>

4) 피고는 원고 甲 법인에 대한 재조사를 실시한 후 2003. 5. 1. 원고에 대하여 1998년도 귀속 법인세 약 1억 4,000만 원, 1999년도 귀속 법인세 약 2억 5,500만 원, 2001년도 귀속 법인세 약 34억 7,000만 원을 2002. 10. 2. 부과분에 각 추가하여 부과하는 증액재경정처분을 하였다.<sup>292)</sup>

---

291) 위 2005두10170 판결에서는 피고가 2003. 5. 1.에서야 원고 甲 법인에 대하여 2000년도 귀속 법인세로 12억 원을 부과하는 증액경정처분을 하였다. 그러나 위 사실관계에 의하면 2002. 10. 2.과 2003. 5. 1.에 각각 증액경정처분이 있게 되어 논의가 매우 복잡해진다. 따라서 설명의 편의를 위하여 피고가 2002. 10. 2.에 2000년도 귀속 법인세로 12억 원을 부과하는 증액경정처분을 한 것으로 사실관계를 변형하여 설명한다.

292) 위 2005두10170 판결에 의하면, 피고가 1997년도 법인세를 증액하는 증액경정처분도 하였으나, 그 부분에 대해서는 원고가 다투지 않은 것으로 보이고 또 일부 취소 판결이 선고되지 아니하여 따로 소개하지 않는다.

5) 이에 대하여 원고 甲 법인은 피고의 증액경정처분 내지 증액재경정처분의 처분사유를 직접 다투는 대신, 그 처분사유와 관련성이 있다는 다른 사유(위 두 처분은 손금으로 산입되어야 할 지급이자 부분과 상여 부분이 손금으로 산입되지 않은 것이고 가공매출액이 익금으로 산입된 결과여서 위 지급이자 부분과 상여 부분은 손금으로 산입하여야 하고 가공매출액 부분은 익금불산입하여야 한다)를 주장하였다.<sup>293)</sup>

#### 나. 쟁점주의에 따른 결론

##### 1) 과세단위별 증액경정처분, 증액재경정처분

2002. 10. 2.자 증액경정처분, 2003. 5. 1.자 증액경정처분, 2003. 5. 1.자 증액재경정처분을 각 과세단위 별로 분설하면, ①1998년도 귀속 법인세에 대한 2002. 10. 2.자 증액경정처분과 2003. 5. 1.자 증액재경정처분, ②1999년도 귀속 법인세에 대한 2002. 10. 2.자 증액경정처분과 2003. 5. 1.자 증액재경정처분, ③2000년도 귀속 법인세에 대한 2003. 5. 1.자 증액경정처분, ④2001년도 귀속 법인세에 대한 2002. 10. 2.자 증액경정처분과 2003. 5. 1.자 증액재경정처분이 된다.

##### 2) 증액경정처분 취소소송

###### 가) 증액경정처분 취소소송의 선행

쟁점주의에 의하면, 증액경정처분과 증액재경정처분에 대해 별도로 취소소송을 제기하여야 하고, 각각에 대하여 전심절차 및 제소기간을 준수하여야 한다. 따라서 원고 甲 법인으로는 피고로부터 증액경정처분을 받은 2002. 10. 2.로부터 90일 이내에 심사청구 또는 심판청구를 하여야 하고, 그 결과를 통지받은 때로부터 90일 이내에 다시 증액경정처분 취소소송을 제기하여야 한다. 결국 따라서 위 2005두10170 판결의 사실

---

293) 위 2005두10170 판결과 그 제1, 2심 판결을 살펴보더라도 증액경정처분사유나 증액재경정처분사유가 구체적으로 실시되어 있지 않고, 또 그 사유에 대한 판단이 없는 점에 비추어 볼 때, 원고 甲 법인이 증액경정처분사유와 증액재경정처분사유에 대해 직접적으로 다투는 대신, 그와 관련성이 있는 별도의 감액 사유(분식회계분에 대한 손금산입 내지 익금불산입)를 주장한 것으로 추측된다.

관계에서는 증액경정처분에 대한 취소소송이 선행하게 된다.

#### 나) 증액경정처분 취소소송의 소송물

위 2005두10170 판결의 사실관계에서 한 가지 흥미로운 것은, 원고 甲 법인이 피고의 증액경정처분 또는 증액재경정처분의 처분사유에 대해 직접적으로 다투는 대신, 그와 관련된 새로운 감액사유(손금에 산입되어야 할 지급이자 부분과 상여금 부분이 손금에 산입되지 않았고, 익금에 산입되어서는 안 되는 가공매출액이 익금에 산입되었다는 주장)를 주장하였다는 것이다. 그리고 쟁점주의는 쌍방 당사자의 주장에 의하여 쟁점이 된 것을 소송물로 보는 입장이기 때문에, 원고가 처분사유에 대해 다투는 대신 그와 관련성이 있는 감액 사유를 주장한다면 원고가 주장하는 새로운 감액 사유와 관련된 처분사유가 소송물이 된다.<sup>294)</sup> 그렇다면 증액경정처분 취소소송의 소송물은, ①1998년도 귀속 법인세와 관련하여 ㉠지급이자 2억 7000만 원의 손금불산입, ㉡가공매출액 24억 원의 익금산입, ②1999년도 귀속 법인세와 관련하여 ㉠지급이자 14억 원의 손금불산입, ㉡가공매출액 34억 원의 익금산입, ③2000년도 귀속 법인세와 관련하여 ㉠지급이자 73억 원의 손금불산입, ㉡임직원에 대한 상여 33억 원의 손금 불산입, ㉢가공매출액 37억 원의 익금산입, ④2001년도 귀속 법인세와 관련하여 ㉠지급이자 100억 원의 손금불산입, ㉡가공매출 42억 원의 익금산입의 9가지로 구성된다. 즉, 총 9개의 소송물이 객관적 병합된 것이다.

#### 다) 증액경정처분 취소소송의 심리 및 판단

법원은 증액경정처분 취소소송의 심리를 진행하면서, 원고의 주장

---

294) 만일 원고가 과세처분의 취소를 구하면서 처분사유를 직접 다투는 대신 새로운 주장을 했는데, 그 주장이 처분사유와 전혀 관련성이 없는 별개의 것이라면 이는 기존의 소송 절차(과세처분 취소소송)에서 심판될 수 없다. 왜냐하면 쟁점주의는 처분사유 자체를 하나의 소송물로 보는 입장이기 때문이다. 그 대신 납세자로서는 위 사유를 근거로 감액경정청구를 하고, 만일 그 청구가 거부되면 감액경정청구거부처분 취소소송을 별도로 제기하여야 한다. 그리고 위 새로운 주장이 처분사유와 관련성이 있는 것인지 아니면 없는 것인지를 판단하기 애매하다는 점이 쟁점주의의 문제점으로 지적될 수 있을 것이다.

사유가 인정되고, 설사 원고 甲 법인이 분식회계를 하였더라도 피고의 증액경정처분이 법인장부상 누락된 비용과 가공매출을 기초로 한 것이어서 손금산입되거나 익금불산입되어야 할 부분을 제대로 반영하지 못해 위법하다고 판단하였다면, 증액경정처분을 일부 취소하여야 할 것이다. 이 때 판결 주문은 아래와 같을 것이다.

1. 피고가 2002. 10. 2. 원고 甲 법인에 대하여 1998년도 귀속 법인세와 관련하여,
  - 가. 지급이자 2억 7,000만 원을 손금불산입하여 한 부과처분을,
  - 나. 가공매출액 24억 원을 익금산입하여 한 부과처분을각 취소한다.
2. 피고가 2002. 10. 2. 원고 甲 법인에 대하여 1999년도 귀속 법인세와 관련하여,
  - 가. 지급이자 14억 원을 손금불산입하여 한 부과처분을,
  - 나. 가공매출액 34억 원을 익금산입하여 한 부과처분을각 취소한다.
3. 피고가 2002. 10. 2. 원고 甲 법인에 대하여 2000년도 귀속 법인세와 관련하여,
  - 가. 지급이자 73억 원, 임직원에 대한 상여 33억 원을 각 손금불산입하여 한 증액경정처분을,
  - 나. 가공매출액 37억 원을 익금산입하여 한 증액경정처분을각 취소한다.
4. 피고가 2002. 10. 2. 원고 甲 법인에 대하여 2001년도 귀속 법인세와 관련하여,
  - 가. 지급이자 100억 원을 손금불산입하여 한 부과처분을,
  - 나. 가공매출액 42억 원을 익금산입하여 한 부과처분을

각 취소한다.

#### 라) 과세관청의 후속조치

위와 같이 증액경정처분을 일부 취소하는 판결이 선고되고 확정된다면 해당 과세처분은 판결 확정과 동시에 관념적으로 취소된다. 그러나 취소 범위를 세액으로 특정하지 않고 처분사유로 특정하였기 때문에 이를 구체적인 세액으로 다시 계산하는 절차가 필요하게 된다. 따라서 과세관청은 위 판결의 취지를 따라 취소되는 세액을 구체적으로 계산한 후 그 세액을 원고 甲 법인에게 환급해 주어야 한다.

#### 3) 증액재경정처분 취소소송

##### 가) 별개로 진행되는 증액재경정처분 취소소송

쟁점주의 및 병존설은 증액경정처분과 증액재경정처분이 별개의 처분으로 병존한다고 보는 입장이다. 따라서 원고 甲 법인으로서는 증액재경정처분의 취소를 구하는 소를 별도로 제기하여야 하고, 제4장 제3절에서 살펴본 바와 같이 증액재경정처분 취소소송은 증액경정처분 취소소송과 병합되지 않고 별도로 진행하게 된다.

##### 나) 증액재경정처분 취소소송의 심리 및 판단

(1) 증액재경정처분 취소소송에서 증액경정처분의 위법사유를 증액재경정처분의 위법사유로 주장할 수 있는지 여부

위 2005두10170 판결의 사실관계를 보면, 원고 甲 법인은 증액경정처분이나 증액재경정처분의 처분사유에 대해 직접적으로 다투는 대신 그와 관련성이 있는 다른 감액 사유(분식회계분을 손금산입 내지 익금불산입하여야 한다는 것)를 주장하였다. 즉, 원고 甲 법인은 증액경정처분과 증액재경정처분의 위법사유를 동일하게 주장하였던 것이다. 문제는 쟁점주의 및 병존설에 따라 증액경정처분 취소소송과 증액재경정처분 취소소송을 별개로 진행하는 경우에도 원고가 양 소송에서 공통된 위법사유를 주장할 수 있는가 하는 점이다. 증액재경정처분은 당초처분 내지

증액경정처분이 정당하다는 전제에서 행해지는 것이고, 증액경정처분이 위법해지면 증액재경정처분도 위법해지기 때문에 증액재경정처분 취소소송에서도 증액경정처분의 위법사유를 주장할 수도 있다고 생각할 수 있다. 그러나 증액재경정처분 취소소송의 소송물은 증액재경정처분의 처분사유 내지는 납세자가 주장하는 증액재경정처분의 위법사유이므로 증액재경정처분 취소소송에서 증액경정처분의 위법사유를 주장할 수는 없다고 생각한다. 즉, 증액재경정처분 취소소송에서는 증액재경정처분과 직접적으로 관련되는 것을 위법사유로 주장하여야 하는 것이다.

## (2) 법원의 판단

그렇다면 위 2005두10170 판결의 사실관계 하에서, 원고 甲 법인이 증액재경정처분과 직접적으로 관련된 위법사유를 새로이 주장하지 않았으므로 법원으로서 증액재경정처분의 처분사유 자체는 정당하다고 판단할 수밖에 없을 것이다. 이 경우 비록 증액경정처분 취소소송에서 법원이 증액경정처분을 일부 취소하여 증액재경정처분의 기초가 무너졌다고 하더라도, 증액재경정처분 취소소송을 심리하는 법원은 증액재경정처분의 처분사유 자체가 정당한 이상 청구기각 판결을 선고하여야 한다. 다만 이 경우 법원은 판결 이유에서 과세관청으로 하여금 증액경정처분 취소소송의 소송 결과를 참작하여 정당한 세액을 다시 계산하여 그 세액이 기존에 부과·징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 납세자에게 환급해주어야 한다는 취지를 명시하여야 한다.<sup>295)296)</sup>

## 4) 과세관청의 후속조치

법원이 증액재경정처분 취소소송에서 청구기각 판결을 선고하였더라

---

295) 이는 증액경정처분 취소소송의 소송 결과가 아직 선고되지 않은 경우에도 마찬가지일 것이다.

296) 법원이 판결 이유에서 과세관청에 증액경정처분 취소소송의 소송 결과를 고려하여 정당한 세액을 다시 계산한 후, 그 세액이 기존에 부과·징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 환급하라는 취지의 설시를 하기 위해서는 증액경정처분 취소소송이 현재 진행 중이고, 그 소송에서 원고가 어떠한 위법사유를 주장했는지를 인지해야 할 것이다. 따라서 원고로서는 현재 증액경정처분 취소소송이 진행 중이고 원고가 주장하는 증액경정처분의 위법사유가 무엇인지를 설명해야 할 것이다.

도, 과세관청은 위 법원의 판결 취지에 따라 증액경정처분 취소소송의 소송 결과를 고려하여 증액되는 세액을 다시 계산한 후 그 세액이 기존에 부과징수한 세액보다 적은 경우에는 그 차액을 원고(납세자)에게 환급해주어야 한다.

## 2. 증액경정처분, 감액경정처분이 결합된 경우 (대법원 2013. 10. 31. 선고 2010두4599 판결)

가. 사실관계<sup>297)</sup>

1) 원고는 2001. 3. 30. 2000년도 귀속 법인세의 과세표준을 약 2억 1,100만원으로 신고하고, 2001. 3. 31. 자진예납세액, 원천납부세액을 포함하여 합계 약 8,400만원(산출세액 약 4,700만원)을 납부하였다.

2) 피고는 2001. 8. 1. 원고가 위 신고·납부 당시 손금에 산입했던 투자자산처분손실 약 7억 5,400만원과 지분법평가손실 약 2,900만원을 손금불산입하고 이를 익금에 산입하여 2000년도 귀속 법인세 약 2억 5,000만원을 추가 고지하는 증액경정처분을 하였다.

3) 피고는 2002. 3. 25. ①원고가 특수관계자들에 대해 가지고 있는 채권을 회수하지 않음으로 발생한 채권 회수 지연에 따른 인정이자 약 2억 1,600만원과 ②비업무용 부동산 보유에 따른 차입금 이자 약 4억 3,000만원을 각 익금에 산입하고, ③기술개발준비금 약 3,300만 원을 손금에 추가 산입하여 2000년도 귀속 법인세 약 2억 9,000만원을 추가 고지하는 증액재경정처분을 하였다.

4) 피고는 2003. 9. 18. 위 2002. 3. 25.자 증액재경정처분 당시 익금에

---

297) 이하의 사실관계는 대법원 2013. 10. 31. 선고 2010두4599 판결 중 2000년도 귀속 법인세에 관한 부분을 설시한 것이다. 위 2010두4599 판결은 2000년도 귀속 법인세에 관한 부분뿐만 아니라 1996년도 귀속 법인세, 1998년도 귀속 법인세, 1999년도 귀속 법인세에 관한 판단도 있으나, 1996년도 귀속 법인세와 1998년도 귀속 법인세에 관한 부분은 각하되었고, 1999년도 귀속 법인세에 관한 부분은 그 사실관계가 지나치게 복잡하여 따로 소개하지 않도록 한다.

산입한 비업무용 부동산 보유에 따른 차입금 이자 중 일부 토지는 비업무용부동산에서 제외하는 것이 타당하다는 취지의 국세심판원 결정에 따라 위 토지에 관련된 차입금 이자 약 4,100만원을 익금에서 제외하여 2000년도 귀속 법인세의 총액을 약 3억 2천만 원으로 감액하는 경정처분을 하였다.

5) 이에 대하여 원고는, 2002. 3. 25.자 증액재경정처분과 관련하여 ① 원고가 특수관계인에 대하여 보유하고 있는 채권의 소멸시효가 완성되었으므로 그 채권에 대한 인정이자를 익금에 산입하는 것은 위법하고, ② 비업무용 부동산 보유에 따른 차입금 이자에 대해서도 이는 비업무용 부동산이 아니므로 손금에 산입되어야 한다고 주장한다.

#### 나. 쟁점주의에 따른 결론

##### 1) 감액경정처분이 있는 경우의 취급

국세기본법 제22조의2 제2항은 감액경정처분은 감소되는 세액외의 세액에 영향을 미치지 아니한다는 취지로 규정하고 있는데, 이는 일반적으로 종래 대법원 판례의 입장(소위 일부취소설)을 수용한 것으로 설명된다.<sup>298)</sup> 따라서 감액경정처분이 있는 경우에는 감액경정처분에 의하여 감액되고 남은 당초처분에 대해서 전심절차와 제소기간을 준수하여 취소소송을 제기하여야 한다. 그런데 본 사안에서는 감액경정처분 이전에 2001. 8. 1.자 증액경정처분과 2002. 3. 25.자 증액재경정처분이 있으므로 위 감액경정처분이 증액경정처분과 증액재경정처분 중 무엇을 감액한 것인지가 문제된다.

##### 2) 증액경정처분과 증액재경정처분 중 무엇이 감액된 것인지 여부<sup>299)</sup>

감액경정처분 이전에 과세처분이 단 하나 밖에 없다면 감액경정처분은 그 과세처분을 감액한 것으로 보면 된다. 그런데 문제는 감액경정처

298) 소순무·윤지현, 전거서, 434쪽 참조; 이창희, 전거 『세법강의(제14판)』, 230쪽 참조; 임승순, 전거 『조세법(2015년도판)』, 322쪽 참조.

299) 이에 대해서는 제2장 제4절의 2.에서 이미 살펴보았으므로 이하에서는 관련 논의를 간단하게 소개하고자 한다.



분 이전에 수 개의 과세처분이 있는 경우이다. 이와 관련해서는 ①총액주의적 입장에서 나중에 된 과세처분을 감액한 것으로 보아야 한다는 견해와 ②감액경정처분의 처분사유를 기준으로 해서 그 감액 사유와 직접적으로 관련된 과세처분을 감액한 것으로 보아야 한다는 견해, ③감액경정처분의 처분사유가 쟁송절차에서 주장된 것이라면 나중에 된 과세처분을 감액한 것으로 보아야 하나, 감액경정처분의 처분사유가 쟁송절차에서 주장되지 않았던 것이라면 그 이전의 처분을 감액한 것으로 보아야 한다는 견해가 있다.<sup>300)</sup> 쟁점주의에 의하면 처분사유 자체가 소송물이 되어 처분사유가 과세처분 취소소송 전반에 걸쳐 핵심적 역할을 하게 된다. 처분사유에 위와 같이 핵심적 역할을 부여하는 쟁점주의에 의한다면, 감액경정처분의 처분사유를 기준으로 해서 그 처분사유와 더 밀접하게 관련된 과세처분이 감액된 것으로 보아야 할 것이다.

앞서 본 위 2010두4599판결의 사실관계 하에서, 피고가 감액경정처분을 할 이유는 원고가 보유하고 있는 부동산 중 일부를 비업무용 부동산에서 제외하면서 그 차입금 이자를 손금에 산입하게 된 것인데, 이는 2002. 3. 5.자 증액재경정처분과 밀접하게 관련된다. 따라서 감액경정처분에 의하여 2002. 3. 5.자 증액재경정처분이 감액되게 된다.

### 3) 증액재경정처분 취소소송의 제기

앞서 본 위 2010두4599 판결의 사실관계를 살펴보면, 원고는 2001. 8. 1.자 증액경정처분에 대해서는 다투지 아니하고 2002. 3. 25.자 증액재경정처분에 대해서만 다투고 있다. 따라서 원고로서는 증액재경정처분에 대해서 전심절차와 제소기간의 요건을 준수하여 취소소송을 제기하면 될 것이다.

### 4) 증액재경정처분 취소소송의 심리 및 판단

증액재경정처분 취소소송을 심리하는 법원이 사건을 심리한 결과,

300) 윤지현, 전제 「증액경정처분과 감액경정처분을 차례로 받은 납세자가 증액경정처분의 취소소송에서 취소를 구할 수 있는 범위에 관한 고찰 -대법원 2011. 4. 14. 선고 2010두9808 판결- 」, 217쪽 내지 222쪽 참조.

원고의 주장 중 일부(특수관계인에 대한 채권의 소멸시효가 완성되었으므로 그 채권에 관한 인정이자를 익금에 산입해서는 안 된다는 것)가 타당하다고 판단한 경우 그 주문 및 취소 범위가 어떻게 될 것인지 문제된다. 위 2010두4599 판결의 사실관계는, 증액재경정처분의 기초가 되는 증액경정처분이 적법한 경우이므로 증액재경정처분의 일부 취소가 가능하다. 일부 취소 판결의 주문은 아래와 같을 것이다.

1. 피고가 2002. 3. 25. 원고에 대하여 2000년도 귀속 법인세와 관련하여, 특수관계인들에 대한 채권을 회수하지 않아 발생한 채권 회수 지연에 따른 인정이자를 익금에 산입하여 한 부과처분을 취소한다.

#### 5) 과세관청의 후속조치

과세관청은 위 판결에 따라 취소되는 세액을 구체적으로 계산한 후, 그 세액을 원고(납세자)에게 환급해주어야 한다.

### 제6절 새로운 주문 기재 방식에 의할 경우 발생할 수 있는 문제점 및 그 극복 방안

지금까지 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 극복하기 위해서는 취소 범위를 처분사유로 특정하여 과세처분을 취소한다는 판결을 선고하여야 한다는 점을 살펴보았다. 그리고 과세처분의 진행 흐름(과세처분 단계에서부터 판결 확정 이후의 단계까지)에 따라 쟁점주의를 도입하는 방안에 대해 살펴보고, 또 실제 판례 사안에 쟁점주의를 적용해봄으로써 쟁점주의를 실제로 적용하는 것이 가능한지에 대해서도 검토해보았다. 본 절에서는, 지금까지의 논의를 통해서 확인한 쟁점주의

의 문제점을 정리하고, 과연 그러한 문제점이 극복 가능한 것인지에 대해 논하고자 한다.

## 1. 취소판결의 형성력과의 부조화 문제

행정처분을 취소하는 판결에는 형성력이 인정되어 취소판결이 확정되면 당해 행정처분은 처분청의 별도의 조치 없이 바로 취소된다고 일반적으로 설명된다.<sup>301)</sup> 그런데 새로운 주문 기재 방식에 의하면, 일부 취소의 경우 취소 범위를 처분사유로만 특정하여 취소한다고 판결 주문에 실시하면서 판결 이유에서 과세관청에 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산하여 납세자에게 환급해주어야 한다는 취지를 실시하여야 한다. 즉, 판결 주문에는 세액 없이 처분사유만으로 취소될 과세처분을 특정하지만, 실제로는 판결에 의하여 취소된 세액이 얼마인지를 과세관청으로 하여금 계산하게 하는 것이다. 따라서 법원의 판결만으로 과세처분이 바로 취소되는 것이 아니라 판결의 취지에 따른 과세관청의 후속조치에 의해서 비로소 과세처분이 취소되게 되고, 그 결과 취소 판결에는 형성력이 없는 것이 아닌가 하는 의문이 들 수 있다. 그러나 새로운 주문 기재 방식에 의하더라도 취소할 부분에 대해서 처분사유로 특정을 하기 때문에 그 부분은 판결의 확정과 동시에 관념적으로 취소된다. 즉, 과세관청의 후속조치는 해당 과세처분을 취소하는 것이 아니라, 단순히 판결에 의하여 이미 취소된 부분을 세액으로 계산하여 구체화하는 것에 불과한 것이다. 따라서 새로운 주문 기재 방식에 의하더라도 “취소한다.”는 취소 판결에는 형성력이 인정되고, 다만 판결에 의하여 이미 취소된 부분을 구체적인 세액으로 확인하여 납세자에게 환급해주는 과세관청의 후속조치가 남을 뿐이다. 따라서 새로운 주문 기재 방식과 취소판결의 형성력 간의 부조화 문제는 발생하지 않는다.

---

301) 정하중, 전게서, 831쪽 참조; 홍준형, 전게서, 946쪽 참조.

## 2. 압류 등 체납처분의 효력

과세관청은, 납세자가 독촉장을 받고 지정된 기한까지 세금을 완납하지 아니한 경우와 납기 전 납부 의무 있는 납세자가 납부 고지를 받고도 지정된 기한까지 세금을 납부하지 않은 경우에는 납세자의 재산을 압류할 수 있다.<sup>302)</sup> 문제는 위와 같은 사유로 납세자의 재산이 압류되어 있는 상태에서 압류의 원인이 된 과세처분이 일부 취소된 경우 압류의 효력이 유지되는지 여부이다. 현행 주문 기재 방식과 같이 세액으로 취소할 범위를 특정하는 경우에는 압류의 효력도 판결에서 취소한다고 명시한 세액 부분에 관해서만 해제될 수 있을 것이다. 그런데 새로운 주문 기재 방식에 의할 경우에는 취소 범위가 세액으로 특정되는 것이 아니라 처분사유로 특정되기 때문에 해제되는 압류의 범위도 숫자로 구체적으로 특정되지 않는다는 문제가 발생하게 된다. 즉, 해제되는 압류의 범위를 숫자로 구체적으로 특정하기 위한 과세관청의 후속조치(판결에 따라 취소된 부분을 구체적인 세액으로 확인하는 조치)가 필요하게 되는 것이다. 새로운 주문 기재 방식에 의하면 과세처분을 일부 취소한다는 판결이 확정되었음에도, 취소 범위가 세액으로 특정되지 않고 처분사유로 특정되기 때문에 해제되는 압류의 범위도 구체적으로 특정되지 않는다는 문제가 발생할 여지가 있게 된다. 그런데 한 가지 흥미로운 것은 현행 주문 기재 방식에 따라 취소할 부분을 세액으로 특정하여 과세처분을 일부 취소하더라도 과세관청의 별도의 조치 없이 압류가 바로 해제되지 않는다는 점이다. 현행 국세징수법 제53조 제2항은 과세처분이 일부 취소되는 경우에는 과세관청이 압류를 전부 또는 일부 해제할 수 있다고 규정하여, 과세처분을 일부 취소하는 판결이 확정되었다고 하더라도 과세관청의 별도의 해제 조치 없이도 압류가 해제되지 않는다. 즉, 과세처분

302) 국세징수법 제24조 제1항 참조.

을 일부 취소하는 판결이 확정된 이후에도 압류 해제를 위한 별도의 후속조치가 필요하다는 점은 현행 주문 기재 방식이나 새로운 주문 기재 방식 모두 동일한 것이다. 한 가지 차이점은 현행 주문 기재 방식에 의하면 과세관청은 합류 해제에 관한 후속조치만 취하면 족한 반면, 새로운 주문 기재 방식에 의하면 과세관청이 판결에 의하여 취소된 부분을 구체적인 세액으로 확인하는 절차를 거친 후 압류 해제에 관한 후속조치를 취해야 한다는 점이다. 쟁점주의 및 새로운 주문 기재 방식에 의하면, 판결에 의하여 취소된 세액을 과세관청이 구체적으로 계산하는 절차를 거쳐야지만 압류를 해제할 수 있는데, 세액 계산 절차를 한 번 더 거쳐야 한다는 이유 때문에 쟁점주의 및 그에 따른 새로운 주문 기재 방식을 배척해야 하는지 의문이다. 즉, 압류해제에 관한 문제 역시 쟁점주의에 따른 새로운 주문 기재 방식이 현재 주문 기재 방식 보다 열등함을 보여주는 것은 아니라고 생각한다.

### 3. 과세관청이 판결의 취지에 반하여 취소된 세액의 환급을 거부하거나 그보다 적은 금액을 환급한 경우 납세자의 구제 방안<sup>303)</sup>

과세관청이 판결에 의하여 취소된 세액의 환급을 거부하거나 그보다 적은 금액을 환급하는 경우는 대부분 일부 취소 판결에서 생기게 된다. 왜냐하면 일부취소 판결의 경우에는 취소 범위가 처분사유로 특정되어 판결에 의하여 취소되는 세액을 구체적으로 확정하는 과세관청의 추가적 조치가 필요해지기 때문이다. 그런데 과세관청이 의도적으로 또는 판결의 취지를 오해해서 판결에 의하여 관념적으로 취소된 세액의 환급을 거부하거나 그보다 적은 금액을 취소된 세액으로 계산하여 납세자에게 환

303) 이에 대해서는 제4장 제4절의 4.에서 상세하게 논한 바 있으므로 이하에서는 간단하게만 설명한다.

급하는 경우가 있을 수 있다. 이 경우 국가는 정당한 세액보다 많은 세액을 징수한 것이고, 정당한 세액을 초과하는 범위 내에서는 이를 보유할 법률상 권한이 없어서 이는 부당이득이 된다. 따라서 납세자로서는 국가를 상대로 민사소송(부당이득반환청구소송) 또는 당사자소송을 제기하여 그 반환을 구하면 될 것이다. 다만 부당이득반환청구소송의 경우 원고에게 법률상 원인 없음을 입증할 책임이 있으므로 납세자로서는 판결에 의하여 관념적으로 취소한 세액을 계산하여 국가가 그 보다 적은 세액을 환급해주었음을 주장·입증하여야 한다.

#### 4. 총평

##### 가. 쟁점주의 도입의 가능성

지금까지 쟁점주의를 도입하는 방안에 관하여 연구해본 결과, 쟁점주의를 도입하는 것이 불가능하지 않음을 확인할 수 있었다. 다만 쟁점주의를 새로이 도입함으로써 필연적으로 발생하게 될 문제점들이 있다는 것도 부인할 수 없다.

가장 큰 문제는, 증액경정처분 취소소송에서 증액경정처분의 처분사유가 적법한 경우에는 당초처분 취소소송에서 당초처분이 일부 또는 전부 취소되어 증액경정처분에 의하여 확정된 세액이 정당한 세액이 아니더라도 청구기각 판결을 선고해야 한다는 점이다. 그러나 판결 이유에 증액경정처분에 의하여 확정된 세액이 정당한 세액이 아닐 수 있다는 점만 적시된다면 과세관청으로서 당초처분 취소소송의 소송 결과를 고려하여 정당한 세액을 다시 계산하고, 그 세액이 애초에 부과·징수하였던 세액 보다 적은 경우에는 그 차액을 환급해주어야 한다. 그리고 과세관청에 이러한 의무를 확실히 부여하기 위해 판결 이유에서 과세관청에 세액 계산 및 환급 조치하여야 한다는 점을 명시하면 이 문제 역시 충분히 해결 가능하다고 생각된다. 만일 과세관청이 청구기각이라는 주문에 집

착하여 정당한 세액 계산 및 환급 조치를 이행하지 않을 경우에, 납세자로서는 국가를 상대로 민사소송 또는 당사자소송을 제기하여 그 환급을 구하면 될 것이다.

또 다른 문제는 일부 취소 판결의 경우, “취소한다.”는 주문에 의하여 과세처분이 관념적으로 취소되기는 하나, 취소된 세액을 구체적으로 계산하여 납세자에게 환급해주는 과세관청의 조치가 필요하다는 점이다. 이에 대해서는 관념적으로 취소된다는 것은 말장난에 불과한 것이고, 사실상은 과세관청의 후속조치가 있어야지만 취소되는 것이라는 비판이 있을 수 있다. 그런데 세법 학계에서는 과세처분이라는 것 자체를 조세실체법에 의하여 이미 추상적으로 성립하여 있는 조세채무를 구체적으로 확정하는 것이라고 일반적으로 설명하고 있으므로<sup>304)</sup>, 과세처분이 판결에 의하여 관념적·추상적으로 취소되고 그 취소 부분이 과세관청의 세액 계산 및 환급 조치에 의하여 구체적으로 확정된다고 설명하는 것이 조세법체계에 더 부합한다고 볼 수도 있다. 다만 판결에 의하여 취소된 세액을 구체적으로 확정하는 권한을 과세관청에 부여한다는 점에서 과세관청의 권한이 더 커지는 점은 부인할 수 없다. 그러나 이는 기관 상호간의 적절한 역할 분담 내지 권한 배분이라고 보아야 하고, 실무적으로 법원이 세액 계산을 당사자에게 부탁하는 경우도 있다는 점을 고려할 때, 이를 꼭 부정적으로 볼 것은 아니라고 생각한다.

나. 현 과세처분 취소소송의 운용 체계를 유지하는 방안 내지 총액주의를 일관하는 방안과의 비교

과세처분 취소소송에 쟁점주의를 적용하는 것이 불가능하지는 않다고 하더라도, 가항에서 살펴본 바와 같은 문제점이 있을 뿐만 아니라 실제로 과세처분 취소소송을 운용하다보면 본 논문에서 생각하지 못했던 새

---

304) 사법연수원, 전게 『조세법총론 I』, 95쪽 참조; 소순무·윤지현, 전게서, 19쪽 참조; 이태로·한만수, 전게서, 81쪽 참조; 임승순, 전게 『조세법(2015년도 판)』, 126쪽 내지 127쪽 참조.

로운 문제가 발생할 수도 있다. 이와 관련하여 이와 같은 위험을 감수하면서까지 쟁점주의를 도입해야 하는 것이냐는 문제제기가 있을 수 있다. 현재 법원이 운용하는 과세처분 취소소송의 가장 큰 문제는, 처분사유 추가변경을 무제한적으로 허용하여 심리 범위를 넓히면서도 판결의 효력 범위는 좁힘으로써 과세관청의 재처분이 무제한적으로 허용되고 있다는 점에 있다. 이에 더하여 최근에는, 종래 단순한 공격·방어방법에 불과한 것으로 취급되었던 처분사유에 핵심적 역할을 부여하는 판결(대법원 2011. 4. 14. 선고 2010두9808 판결)까지 선고되었다. 즉, 법원이 운용하는 현재의 과세처분 취소소송은 표면적으로는 총액주의에 의한다고 하지만 실제로는 쟁점주의적으로 운용되고 있는 것이다.<sup>305)</sup> 그리고 이로부터 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이라는 현상이 발생하게 된다. 제2장에서 상세히 논한 바와 같이, ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이라는 현상은 예측 가능성을 현저히 저해하는 수준에 이르러서 더 이상 이를 용인하기는 어렵다. 무엇보다 중요한 것은, 현재 대법원이 운용하는 과세처분 취소소송의 구조에 의하면, 과세 실무가 과세관청 또는 법원의 선택에 따라 총액주의적으로 운용될 수도 있고 쟁점주의적으로 운용될 수도 있어 납세자의 지위가 극도로 불안정해진다는 점이다. 즉, 과세처분 취소소송의 양 당사자인 과세관청과 납세자의 관계에 있어서, 납세자가 과세관청에 비해 불리한 지위에 있게 되는 것이다.<sup>306)</sup> 현재 과세처분 취소소송 내지 과세 실무의 운용 실태를 고려한다면, 쟁점주의의 도입이 불가능하지 않은 이상 쟁점주의를 도입할 필요성이 현재 과세처분 취소소송의 구조를 유지할 필요성보다 크다고 할 수 있다.

다만 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’이라는 현상은 표면적으로는 총액주의를 취한다고 하면서도 실제로는 과세처분 취소소송을 쟁점주의적으로 운용하는 것으로부터 발생하므로, 그 해결책은 총액주의를

305) 윤지현, 전게 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 255쪽 내지 256쪽 참조.

306) 윤지현, 전게 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 277쪽 내지 279쪽 참조.



엄격히 관철하는 것이 될 수도 있다. 그런데 총액주의를 엄격히 관철하면, 판결의 효력 범위가 상당히 넓어져서 과세처분을 취소하는 판결이 확정된 이후에는 탈루소득을 포함한 일체의 재처분이 허용되지 않게 된다. 그리고 총액주의를 엄격히 관철하면 당초처분은 증액경정처분에 흡수되어 소멸하므로 당초처분에 기초한 체납처분, 가산세 부과 등의 효력도 모두 소멸하게 된다. 그런데 과연 이러한 결론을 지지할 수 있을까? 이에 더하여 2002. 12. 18. 신설된 국세기본법 제22조의2의 입법 취지는, 증액경정처분이 있다고 하여 당초처분에 기초한 체납처분 등의 효력 소멸하는 것을 방지하고, 증액경정처분이 있다고 하더라도 이미 불가쟁력이 발생한 당초처분에 대해서는 다룰 수 없게 한다는 것이어서, 본질적으로 총액주의에 부합하지 않는다. 즉, 국세기본법 제22조의2 신설 이후에는 총액주의를 유지하기 위해서 수많은 예외를 설정할 수밖에 없는데, 이는 ‘과세처분 취소소송의 구조적 복잡성’을 더욱 심화시키는 결과를 초래한다. 결국 국세기본법 제22조의2가 신설된 이후에는 총액주의를 엄격히 관철하는 것은 대안이 될 수 없다.

법원이 운용하는 현재의 과세처분 취소소송의 구조는 ‘구조적 복잡성’을 야기하고, 또 과세처분 취소소송의 양 당사자 중 하나인 납세자를 타방인 과세관청에 비해 너무 불리하게 취급하는 문제가 발생한다. 결국 이와 같은 현재 과세처분 취소소송의 운용 실태는 더 이상 용인될 수 없는 것이다. 그리고 그 대안 중 하나인 총액주의의 엄격한 관철은 국세기본법 제22조의2의 신설로 인해 불가능해졌다. 그렇다면 우리에게 남는 유일한 대안은 쟁점주의의 도입이다. 앞서 살펴보았듯이 과세처분 취소소송에 쟁점주의를 도입하는 것은 불가능하지 않다. 단지 쟁점주의를 도입해서 과세처분 취소소송을 운용하다보면 미처 생각하지 못한 문제가 발생할 수 있을 뿐이다. 그런데 향후 미처 생각지 못한 문제가 발생할 수 있다는 가능성만으로, 도입이 가능한 쟁점주의를 배척할 이유는 없다고 생각한다. 그러한 문제는 실제로 쟁점주의에 따라 과세처분 취소소송을 운용해나가면서도 충분히 극복 가능할 수 있기 때문이다.

## 제5장 결론

대법원은 과세처분 취소소송에 있어서 표면적으로는 총액주의를 취한다고 하고 있으나, 과세처분 취소소송이 실제로 운용되는 실태를 보면 쟁점주의에 보다 더 가깝다고 할 것이다. 특히 처분사유 추가·변경을 폭넓게 인정하여 법원의 심리 범위는 넓게 보면서도 판결의 효력 범위는 좁게 보아 과세관청의 재처분을 폭넓게 인정하는 현재의 판례는, 법원의 심리 범위와 판결의 효력 범위는 특별한 사정이 없는 한 일치한다는 소송물 이론과도 부합하지 않는다. 뿐만 아니라 이러한 대법원의 입장은 과세처분 취소소송의 양 당사자인 과세관청과 납세의무자 중 과세관청을 더욱 더 유리한 지위에 올려놓는 결과가 된다.<sup>307)</sup> 이에 더하여 대법원은 처분 사유를 단순한 공격방어방법에 불과한 것으로 보는 총액주의를 취하면서도, 감액경정처분의 처분사유를 기준으로 하여 당초처분을 일부취소한 것인지 아니면 증액경정처분을 일부취소한 것인지 판단해야 한다는 판결(대법원 2011. 4. 14. 선고 2010두9808 판결)을 선고하여 처분사유에 핵심적인 역할을 부여하기까지 한다. 이러한 점들을 종합해보면, 현재 대법원이 운용하는 과세처분 취소소송은 더 이상 용인될 수 없는 지경에 이르렀다고 평가할 수밖에 없다.

만일 대법원과 학계가 총액주의 및 쟁점주의에 대해 치밀히 연구한 결과, 총액주의 이외의 대안이 없다는 판단으로 과세처분 취소소송의 구조적 복잡성을 감수하면서 총액주의를 채택한 것이라면, 현재 과세처분 취소소송의 구조를 유지할 정당성이 높아질 것이다. 그러나 우리나라에서

---

307) 상계논문, 278쪽 내지 279쪽 참조.

총액주의가 통설과 판례의 지위를 접하게 된 것은, 총액주의와 쟁점주의에 대한 치밀한 연구의 결과물이라기보다는 일본의 통설과 판례가 총액주의를 취했기 때문인 것으로 보인다. 1980년대 초반부터 국내에서 총액주의와 쟁점주의의 논의가 시작되었는데, 쟁점주의를 지지하는 견해 또는 쟁점주의의 구체적 도입 방안에 관한 연구가 거의 없었다. 이는 쟁점주의 및 병존설의 도입에 따라 발생할 수 있는 ①판결 상호간의 모순·저촉의 우려, ②쟁점주의가 분쟁의 일회적 해결을 어렵게 한다는 점, ③쟁점주의가 ‘세액 계산의 불가분성’에 부합하지 않는다는 생각 때문인 것으로 보인다. 그러나 본 논문에서 밝혔듯이, 쟁점주의를 도입하면 처분사유 별로 소송물이 구성되기 때문에 판결 상호간의 모순·저촉이 발생할 여지가 없게 된다. 그리고 분쟁의 일회적 해결이 곤란해진다는 문제와 관련해서는, 분쟁의 일회적 해결이라는 가치 역시 ‘적정’, ‘공평’이라는 다른 소송법적 가치에 의해 제한될 수 있는 상대적인 가치이고, 또 분쟁의 일회적 해결이 곤란하다는 문제는 현재 과세처분 취소소송의 구조에 의하더라도 마찬가지로 발생하게 된다. 마지막으로 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제도 충분히 극복될 수 있다. 이를 극복하는 방안으로는, ①소 변경 제도와 관련청구의 병합 제도를 활용하여 당초처분 취소소송과 증액경정처분 취소소송이 하나의 소송 절차에서 판단 받게 하는 것과 ②처분사유를 기준으로 하여 취소 범위를 특정하게끔 판결 주문을 바꾸고 과세관청으로 하여금 판결의 취지에 따라 취소된 세액을 구체적으로 계산한 후 이를 납세자에게 환급하도록 하는 것이 있다. 전자는 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제를 완전히 해결할 수도 없고, 병합을 위해 전심절차나 제소기간에 관한 예외 인정을 전제로 하여 ‘과세처분의 구조적 복잡성’을 시정하기도 어려우며, 쟁점주의의 기본 정신에 부합하지도 않을 뿐만 아니라 총액주의적 사고를 전제로 한 것이어서 근본적으로 쟁점주의와 일관되지 않는다. 반면, 후자의 방안은 현행 과세처분 취소소송의 구조를 전면적으로 바꾸는 것이기는 하나, 쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의

부조화 문제를 극복할 수 있을 뿐만 아니라 ‘과세처분의 구조적 복잡성’을 시정할 수 있으며, 당해 소송을 조기에 종결시키자는 쟁점주의의 기본 정신에도 잘 부합한다. 따라서 후자의 방안을 취하는 것이 바람직하다.

쟁점주의와 ‘세액 계산의 불가분성’ 간의 부조화 문제는 증액경정처분이 있는 경우에도 마찬가지로 나타난다. 왜냐하면 당초처분 취소소송이 전부 또는 일부 취소되는 경우에는 증액경정처분의 기초가 무너지게 되기 때문이다. 위 ②방안(처분사유를 기준으로 하여 취소 범위를 특정하게끔 판결 주문을 바꾸고 과세관청으로 하여금 판결에 의하여 취소된 세액이 구체적으로 얼마인지 계산한 후 이를 납세자에게 환급하게 하는 것)을 증액경정처분에 적용한다면, 증액경정처분 취소소송을 심리하는 법원은 증액경정처분의 처분사유만을 기준으로 하여 그 취소 여부를 판단하면 된다. 당초처분 취소소송의 결과가 전부 취소 또는 일부 취소여서 증액경정처분에 의하여 구체적으로 확정된 세액이 정당한 세액이 아니라고 하더라도, 이는 판결에서 해결할 문제가 아니라 판결 이후에 과세관청이 판결의 취지에 따라 정당한 세액을 다시 계산한 후 그 차액을 납세자에게 환급해주는 방안을 통해서 해결할 문제인 것이다. 만일 과세관청이 판결의 취지에 따르지 않고 판결에 의하여 취소된 세액을 환급하지 않거나 그보다 적은 세액을 환급한 경우, 납세자로서는 민사소송(부당이득반환청구소송) 또는 당사자소송을 제기하여 그 반환을 구하면 될 것이다.

## 참 고 문 헌

[논문]

- 강인애, 「경정처분의 법률관계(상)」, 『계간세무사』, 1985년 겨울호, 한국세무사회, 1985.
- 강인애, 「경정처분의 법률관계(하)」, 『계간세무사』, 1986년 봄호, 한국세무사회, 1986.
- 고종주, 「조세소송의 소송물과 심판의 범위 -위법성 이원론에 의한 신소송물이론의 구성과 적용-」, 『특별법연구』 제5권, 특별소송실무연구회, 1997.
- 구옥서, 「과세처분 취소소송의 확정판결과 재처분의 가부」, 『인권과정의』 제283호, 대한변호사협회, 2000.
- 김문수, 「행정소송에 있어서 처분이유의 추가와 변경」, 『특별법 연구』 제3권, 특별소송실무연구회, 1989.
- 김연태, 「당초의 과세처분과 경정처분의 관계」, 『안암법학』 제12호, 안암법학회, 2001.
- 김영란, 「세무조사의 절차상 문제점과 개선방안」, 『조세와 법』 IV, 서울시립대학교 법학연구소, 2011.
- 김완석, 「국세기본법 제22조의 2의 해석론」, 『중앙법학』 제5집 제2호, 2003.
- 김의석, 「민사소송법적 관점에서 본 ‘조세소송 계속 중 과세처분사유의 변경’ 과 ‘판결 후 과세처분’」, 『조세법연구』 제20-2호, 한국세법학회, 2014.
- 김주형, 「감액수정신고의 효력」, 『대법원판례해설』 제7호, 대법원 법원행정처, 1987.
- 김창석, 「과세처분에 있어서 당초처분과 경정처분의 관계」, 『사법논집』 제38집, 법원도서관, 2004.

- 김태우, 「취소소송에 있어서 처분사유의 추가·변경」, 『특별법연구』 제5권, 특별소송실무연구회, 1997.
- 김현채, 「과세처분에 대한 취소소송의 소송물」, 『사법행정』 제21-12호, 한국사법행정학회, 1980.
- 문일호, 「과세처분 취소소송에서의 소송물」, 『법학연구』 제48권 제1호, 부산대학교 법학연구소, 2007.
- 박만호, 「항고소송의 소송물과 심판의 범위」, 『사법논집』 제8집, 대법원 법원행정처, 1977.
- 박정훈, 「취소판결의 기판력과 기속력-취소소송의 관통개념으로서 소송물-」, 『행정판례연구』 제9권, 박영사, 2004.
- 백제흠, 「당초처분과 증액경정처분의 관계 -국세기본법 제22조의2 제1항의 해석을 중심으로-」, 『행정판례연구』 제16-1호, 2011.
- 변동걸, 「취소소송에 있어서 처분사유의 추가 및 변경」, 『대법원판례해설』 제8호, 대법원 법원행정처, 1987.
- 서정우, 「과세처분의 증액경정결정과 새로운 전심절차의 요부」, 『대법원판례해설』 제1호, 대법원 법원행정처, 1982.
- 석호철, 「기속력의 범위로서의 처분사유의 동일」, 『행정판례연구』 제5권, 행정판례연구회, 박영사, 2000.
- 성기창, 「증액경정처분과 감액경정처분에 있어서의 쟁송대상 및 범위 등」, 『대법원판례해설』 제5호, 대법원 법원행정처, 1986.
- 성열우, 「과세처분취소소송에서의 기판력과 재처분」, 『특별법연구』 제7권, 특별소송실무연구회, 2005.
- 유인의, 「조세소송의 소송물」, 『조세사건의 제문제(재판자료 제17집)』, 대법원 법원행정처, 1983.
- 윤지현, 「과세처분을 취소하는 확정판결이 있는 후 과세관청의 ‘재처분’이 가능한 범위」, 『조세법연구』 제15-2, 한국세법학회, 2009.
- 윤지현, 「이른바 ‘특례제척기간’을 통한 과세관청의 ‘재처분’은 어

- 는 범위에서 허용되는가? -국세기본법 제26조의2 제2항이 정하는 제척기간의 적용범위에 관한 고찰-」, 『조세법연구』 제15-3호, 한국세법학회, 2009.
- 윤지현, 「경정거부처분 취소소송의 소송물-대법원 2005. 10. 14. 선고 2004두8972판결-」, 『조세법연구』 제16-3호, 한국세법학회, 2010.
- 윤지현, 『조세소송의 심리와 판결 효력의 범위에 관한 연구』, 서울대학교 대학원 법학박사학위논문, 2012.
- 윤지현, 「증액경정처분과 감액경정처분을 차례로 받은 납세자가 증액경정처분의 취소소송에서 취소를 구할 수 있는 범위에 관한 고찰-대법원 2011. 4. 14. 선고 2010두9808 판결-」, 『조세법연구』 제18-2, 한국세법학회, 2012.
- 윤지현, 「행정소송법 제22조가 정하는 ‘처분변경으로 인한 소의 변경’과 ‘과세처분 취소소송’」, 『저스티스』 통권 제129호, 한국법학원, 2012. 4.
- 이문재, 「조세부과처분에 있어서의 당초처분과 경정처분의 법률관계 및 그 구체적 적용」, 『사법논집』 제15집, 대법원 법원행정처, 1984.
- 정광진, 「당초의 신고행위와 증액경정처분의 관계」, 『조세법연구 X-1』, 세경사, 2004.
- 정계선, 「당초처분과 경정처분의 법률관계」, 『행정재판실무편람(II)』, 서울행정법원, 2002.
- 정병문, 「국세기본법 제22조의2의 제1항의 해석 -당초처분과 경정처분의 관계-」, 『조세실무연구 I』, 김앤장법률사무소, 2009.
- 정해남, 「당초의 과세처분과 경정처분의 법률관계」, 『조세사건에 관한 제문제』 재판자료 제60집, 대법원 법원행정처, 1993.
- 최세영, 「행정소송의 판결의 주문에 관하여」, 『사법논집』 제18집, 대법원 법원행정처, 1987.

[단행본]

- 김남진·김연태, 『행정법 I (제17판)』, 법문사, 2013.
- 김두천, 『세법학』, 박영사, 1982.
- 김두천, 『세법판결평석(개정증보판)』, 박영사, 1990.
- 김진우, 『조세법체계』, 육법사, 1984.
- 김홍엽, 『민사소송법(제3판)』, 박영사, 2012.
- 박균성, 『행정법강의』, 박영사, 2017.
- 사법연수원, 『조세법총론 I』, 사법연수원 출판부, 2013.
- 사법연수원, 『조세법총론 II』, 사법연수원 출판부, 2013.
- 사법연수원, 『민사실무 II』, 사법연수원 출판부, 2017.
- 서울행정법원 실무연구회, 『행정소송의 이론과 실무(개정판)』, 사법발전재단, 2014.
- 서울행정법원 조세소송실무연구회, 『조세소송실무(개정판)』, 사법발전재단, 2016.
- 소순무, 『조세소송』, 영화조세통람, 2004.
- 소순무, 『조세소송(개정3판)』, 영화조세통람, 2006.
- 소순무·윤지현, 『조세소송(개정8판)』, 영화조세통람, 2016.
- 윤승영, 『세무소송법』, 도서출판 녹원, 1983.
- 이시운, 『신민사소송법(제10판)』, 박영사, 2016.
- 이창희, 『세법강의(제4판)』, 박영사, 2004.
- 이창희, 『세법강의(제14판)』, 박영사, 2016.
- 이태로, 『(판례체계)조세법』, 경문사, 1981.
- 이태로, 『(판례체계)조세법』, 고려원, 1985.
- 이태로·한만수, 『조세법강의(신정11판)』, 박영사, 2015.
- 임승순, 『조세법(2002년도판)』, 박영사, 2002.
- 임승순, 『조세법(2004년도판)』, 박영사, 2004.



- 임승순, 『조세법(2015년도판)』, 박영사, 2015.
- 정하중, 『행정법개론(제7판)』, 법문사, 2013.
- 최명근, 『세법학개론』, 세경사, 1981.
- 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2003.
- 하명호, 『행정쟁송법(제3판)』, 박영사, 2017.
- 호문혁, 『민사소송법(제11판)』, 법문사, 2013.
- 홍정선, 『행정법원론(상) 제20판』, 박영사, 2012.
- 홍준형, 『행정법』, 법문사, 2011.

[Abstract]

# A Study on Adopting the “Issue Theory” in Tax Litigation

Junil, LEE  
School of Law  
The Graduate School  
Seoul National University

There are two opposing theories on what constitutes the subject matter of tax litigation. One is the so-called “Total Amount Theory”, which focuses on the total amount of tax liability rather than the legal grounds or rationales for tax assessment. The other is the so-called “Issue Theory”, which focuses on the legal grounds or rationales for tax assessment rather than the total amount of tax liability. Although the Supreme Court of Korea (the “Court”) is generally perceived as having adopted the “Total Amount Theory”, a careful analysis of its decisions indicates that, with respect to certain issues, it is applied with exceptions. The likely reason for such application is to legitimize the Court’s conclusions with a certain level of specificity. This approach, however, gives rise to a number of problems.

First, it complicates the system of tax litigation. Second, it

decreases the predictability of tax litigation. Third, it puts taxpayers (plaintiff) in a relatively disadvantaged position in tax litigation vis-à-vis the tax authority (defendant).

A historical analysis on the origins of the Court's adoption of the "Total Amount Theory" reveals that the Court did not foresee the lack of specific legitimacy that would result from applying the theory without any exceptions. In addition, the history of academic debate in Korea between the proponents of the "Total Amount Theory" and those of the "Issue Theory" shows that the former accepted and adopted the "Total Amount Theory", the then-prevailing theory in Japanese tax law academia, without much scrutiny. In light of the foregoing, it can be concluded there are no historical justification for the Court's adoption of the "Total Amount Theory".

Given these problems, it is necessary to adopt the "Issue Theory" as an alternative approach. In order to do so, the way in which statement of judgment is written needs to be modified. Under the "Total Amount Theory", in the event an issued tax assessment is to be partially canceled, the scope of cancellation had to be specified in the statement of judgment as an amount of tax liability to be reduced. Under the "Issue Theory", however, courts would specify such scope by indicating the applicable legal grounds or rationales for the partial cancellation. The tax authority, pursuant to the judgment, would calculate the precise amount of tax liability to be cancelled and return that amount to the taxpayer.

**keywords : Tax litigation, "Total Amount Theory", "Issue Theory"**

**Student Number : 2015-21446**