

조세소송법 제정방안 연구

2012. 6

박종수

서 언

조세소송은 과세권을 행사하는 국가와 납세의무자 간의 권리다툼을 다루는 분야로서 행정소송 중에서도 매우 특수한 영역으로 자리 잡아 가고 있습니다. 과거 부과과세방식의 세목이 우세하던 시절과 달리 신고납세방식의 세목이 대중을 이루는 오늘날 국민의 권리의식이 그 어느 때보다도 높아지고 있기 때문에 조세소송제도를 지속적으로 선진화하고 제도 개선을 강구하는 것이 필요한 때이기도 합니다.

그럼에도 불구하고 조세소송은 그동안 행정소송의 일부만으로 치부되어 그 독자적인 중요성이 상대적으로 경시되어 온 측면이 있다고 판단하고 있습니다. 대법원의 사법통계에 의하면 행정소송 중 제1심에서는 조세사건보다 일반 행정사건이 더 많지만 제2심부터는 이러한 현상이 역전되어 일반 행정사건보다 조세사건이 더 많아지는 것을 발견할 수 있습니다. 아마도 이러한 현상의 원인은 일반 행정사건의 경우는 제1심 판결만으로 확정되는 예가 제법 있지만, 조세사건의 경우는 제1심만으로 확정되는 예가 거의 없다는 점에서 찾을 수 있습니다. 대부분의 납세자들은 소송에 들어간 이상 3회 제3심까지 다투고자 하는 경향을 보이기 때문입니다. 그만큼 제1심 법원에서의 조세사건에 대한 전문성이 부족할 수 있다는 평가가 가능해 보입니다.

법원의 조세사건에 대한 전문성을 제고하기 위해서는 두 가지 방안이 가능할 것입니다. 하나는 조세소송만을 전담하는 특별법원으로서 조세법원을 설치하는 것이고, 다른 하나는 조세소송에 관한 별도의 소송법체계를 갖추는 것입니다. 본 연구보고서에서는 후자의 방안에 초점을 맞추고 현행법상 조세소송 관련 법령체계의 현황과 문제점을 살펴보고, 주요국의 사례를 통하여, 우리 실정에 맞는 조세소송법의

제정방안에 대하여 정책제언을 마련하도록 특별히 기획되었습니다. 일각에서는 일반 행정소송법에 의하는 현행 행정소송체계에 의하더라도 충분히 조세소송의 운영이 가능하고, 또 현재 행정소송법 개정안이 입법 예고되어 있는 점 등을 감안할 때 현 시점에서 조세소송법이라는 별도 법 제정을 논하는 것이 적절하지 않다는 주장을 할 수 있습니다. 그렇지만 본 연구보고서에서는 그러한 점들을 감안하여 장래 입법수요에 선제적으로 대응하고, 그에 필요한 정책적 시사점과 장단점에 대한 판단을 주관 부서에서 미리 파악하고 준비할 수 있도록 기여하는 데 주 목적을 두고 있습니다.

금번 연구를 위해 참여해 주신 연구책임자 및 전문가님들의 고견에 감사의 말씀을 드리며 편집과 인쇄 등에 노고를 아끼지 않은 해당 부서에도 감사의 마음을 전합니다.

끝으로 본 연구는 저자 개인의 의견이며 본 연구원의 공식적인 견해가 아님을 밝혀 둡니다.

2012년 6월

한국조세연구원

원장 조원동

목 차

I. 서론	9
1. 연구의 목적	9
2. 연구의 내용과 범위	10
3. 연구방법	11
II. 현행 조세소송제도 개관	13
1. 조세소송 관련 법규정 체계	13
가. 전체적인 규정체계	13
나. 「국세기본법」상의 관련 규정	13
다. 조세소송의 개념과 근거법 문제	18
라. 조세소송의 특수성	20
2. 주요 조세소송제도의 내용 개관	23
가. 조세소송의 현행법상 유형	23
나. 조세소송상 과세관청의 거부처분에 대한 권리구제	28
다. 조세소송상 과세관청의 부작위에 대한 납세자의 권리구제	41
라. 원천징수의 법률관계와 권리구제	49
마. 제2차납세의무자의 권리구제	58
3. 현행 제도의 현황 및 문제점	68
가. 현행 조세소송제도의 현황	69

나. 현행 제도의 특징과 문제점 73

Ⅲ. 주요국의 조세소송제도 83

1. 미국 83

가. 개요 83

나. 조세행정불복절차 84

다. 조세소송절차 90

라. 요약 및 시사점 95

2. 영국 96

가. 개요 - 영국 조세소송제도의 특징 96

나. 조세행정불복절차 97

다. 조세소송절차 101

라. 요약 및 시사점 - 조세의 비공식적 구제방법 102

3. 일본 103

가. 개요 103

나. 조세행정불복절차 106

다. 세무소송 111

라. 요약 및 시사점 112

4. 독일 113

가. 개요 113

나. 조세행정불복절차 114

다. 조세소송절차 116

라. 요약 및 시사점 120

IV. 현행 조세소송관련 법령체계의 개편방안	122
1. 가능한 방안	122
가. 현행 「행정소송법」을 개정하는 방안	122
나. 별도 법률로서 소송절차만을 규율하는 조세소송법을 제정하는 방안	124
다. 조세법원의 설치와 소송절차를 모두 규율하는 조세법원법의 제정방안	126
라. 우리나라 현실에서 가능한 대안 - 대안들의 비교	127
2. 조세소송법의 제정을 위한 구체적 방안 검토	131
가. 조세민사소송의 포함 여부	131
나. 가칭 ‘조세소송법’의 개별 내용에 관한 이론적 검토	133
다. 소결	207
3. 가칭 ‘조세소송법’ 제정(안)	208
제1장 총칙	208
제2장 재판관할 등	209
제3장 제1심소송절차	211
제4장 보칙	222
 V. 요약 및 결어	 224
 참고문헌	 226

I. 서론

1. 연구의 목적

현재 법원이 처리하는 행정사건 중 조세사건은, 정확한 통계자료가 발표되고 있지는 않으나, 전체 행정사건 중 거의 절반 수준 이상을 차지하는 것으로 나타나고 있다. 이를 반영하여 대법원 재판연구관실의 조직에 있어서도 행정조 이외에 조세조를 별도로 두어 운영하고 있으며, 서울행정법원에서는 사실상의 조세전담부를 두어 행정사건 중 조세사건만을 처리하도록 하는 등 조세사건의 수효는 과거로부터 계속 증가하고 있는 것으로 나타나고 있다.

조세사건의 증가는 이를 처리할 수 있는 불복절차와 조직을 완비할 것을 요구한다. 여기서 조직을 갖춘다함은 조세사건만을 전속관할로 하는 조세법원의 설치를 의미하는 것이며, 절차를 갖춘다함은 조세사건만을 위한 별도의 소송절차제도를 갖추어야 함을 의미한다. 예컨대 미국과 독일 등 주요국에서는 이미 오래전부터 조세사건만을 전속관할로 하는 법원조직을 설치하고 있으며, 조세사건을 처리하기 위한 소송법규를 별도로 가지고 있다. 각국마다 전통과 법제문화가 다르기 때문에 구체적인 조세법원의 구조와 소송법규의 내용이 상이하지만 일반 행정사건과 구별되는 별도의 조세사건만을 위한 법원조직이 존재하는지, 그리고 조세사건의 처리를 위한 별도의 사건처리절차가 존재하는지 여부를 기준으로 각국의 입법례를 비교검토하면 우리나라가 입법적 및 조직적으로 부족한 점이 무엇인지가 밝혀질 것이며 이를 출발점으로 하여 바람직한 제도개선의 작업을 시작할 수 있을 것이다.

본 연구는 바로 이러한 점에서 출발하고 있다. 이러한 조세사건 처리의 중요성에도 불구하고 조세소송에 관한 별도법은 현재 우리나라에 존재하지 않으며, 「국세기본법」 및 「지방세기본법」에 의하여 행정소송법 규정 중 일부를 준용하는 체제로 운용되고 있다. 법원조직면에서도 조세법원은 특별법원으로 존재하지 않으며 행정법원에서 일반 행정사건과 더불어 함께 처리하고 있는 형편이다. 그러나 조세소송은 행정소송 중에서도 사실관계의 인정, 입증책임의 소재, 소송물의 개념과 범위 등 소송제도 전반에 걸쳐 많은 차이를 가지고 있는 것이 사실이다. 현재 법원실무에서는 조세사건을 행정사건의 한 종류로 취급하면서 소송제도 운영상 필요한 부분은 필요한 실무관행의 축적에 의하여 해결해나가고 있는 실정이어서 장래 더욱 촉발될 것으로 기대되는 조세사건의 원활한 처리와 조세분야에서의 국민의 권익구제에 매우 미흡한 결과를 초래하고 있다고 평가할 수 있다. 이러한 문제점을 시정하고 바람직한 제도개선을 견인하기 위하여 본 연구에서는 독일을 비롯한 선진국의 입법례를 비교·검토하여 우리나라의 제도개선에 필요한 좋은 시사점을 도출하고 이를 토대로 우리나라에서 가칭 '조세소송법'을 제정하기 위한 구체적 방안을 마련해보는 것을 최종 목표로 삼고자 한다. 이를 통해 독일을 비롯한 선진국의 입법례에서 처럼 조세소송에 관한 별도의 법을 제정하여 조세소송의 특수성을 반영한 실효적 권리구제를 실현하고 조세법률주의와 조세정의의 실현에 기여하는 것을 목적으로 하고자 한다.

2. 연구의 내용과 범위

이러한 연구목적을 달성하기 위하여 본 연구에서는 먼저 조세소송에 관한 현행 법규정 체계를 정리해보고자 한다. 이를 통하여 현행 제도상 문제점이 분명히 드러날 것이다. 이를 바탕으로 조세관련 권리구제의 양상을 과세관청의 거부처분에 대한 권리구제, 과세관청의 부

작위에 대한 권리구제, 제2차납세의무자의 권리구제, 원천징수관계에서의 권리구제 등 여러 가지 형식을 통해 살펴보고, 조세관련 권리구제의 현황과 문제점을 더욱 체계적으로 정리하고자 한다.

이어서 독일과 미국 및 일본 등 주요국의 조세소송제도와 입법현황을 비교분석함으로써 우리나라의 문제점을 개선하기 위하여 필요한 좋은 시사점을 도출한다. 그에 앞서 최근의 사법통계자료를 통해 조세사건의 현황과 조세소송법의 입법필요성을 정리한다.

다만 조세소송과 관련해서 절차체계의 구비에 있어서는 조세법원이라는 조직적 요소를 배제하고서는 완벽한 논의를 전개하기 어렵다. 즉, 조세소송법의 마련은 조세법원의 설치가 뒷받침되지 않고서는 절반의 성공에 그칠 것이기 때문이다. 그러나 조세법원의 설치 문제는 법원조직법 등 별도의 세부적인 문제를 야기하기 때문에 논의의 집중도를 위하여 본 연구에서는 법원조직으로서의 조세법원의 설치 문제는 정면으로 다루지 아니하고 후행연구의 주제로 남기려고 한다. 본 연구에서는 주로 조세소송법의 제정이라는 당면한 주제에 대해서만 집중하고 현 시점에서 가능한 대안이 무엇이며 그 중에서 선택한다면 어떤 대안이 가장 타당한지를 바탕으로 가장 현실적인 법제정방안을 도출하는 것을 주안점으로 삼고자 한다. 연구의 범위도 자연스럽게 그러한 쪽으로 맞추어질 것이다.

3. 연구방법

본 연구를 진행함에 있어서는 무엇보다 문헌분석연구의 기법이 많이 활용될 것이다. 조세소송제도와 관련한 국내외의 주요 문헌들을 입수, 비교분석하여 현재까지의 선행연구와 입법자료 등을 충분히 검토하고 이를 통하여 현황과 문제점을 정확히 진단하게 될 것이다.

또한 무엇보다도 본 연구는 조세소송법이라는 새로운 법을 만들어 내야 하는 과제를 안고 있기 때문에 입법정책연구의 방법론을 사용하

지 않을 수 없다. 이를 통해 현행 법제의 문제점을 분석하고 장래 입법수요에 대응하기 위한 정책대응방안 마련에 기여하고자 한다.

나아가 구체적인 연구내용에 들어가서는 관련 학설과 판례들을 면밀히 조사하여 분석하는 작업이 반드시 필요하다. 본 연구에서는 이러한 기본적인 법학방법론을 치밀하게 그리고 체계적으로 적용함으로써 균형 있는 연구결과의 도출을 위해 노력할 것이다.

마지막으로 본 연구의 주제를 위하여 필요한 외국입법례와 문헌을 체계적으로 정리하고 분석하기 위하여 비교법제연구방법이 동원되어야 한다. 비교법적 연구를 통해 우리가 고민하는 바를 주요국에서는 어떻게 실현하고 있는지를 연구함으로써 우리나라의 관련 입법체계의 개선을 추구함에 있어 좋은 시사점을 도출할 수 있을 것으로 기대된다.

Ⅱ. 현행 조세소송제도 개관

1. 조세소송 관련 법규정 체계

가. 전체적인 규정체계

현행 우리나라의 조세소송제도는 조세심판 등 조세행정심판의 필요적 전치주의를 전제로 하여 조세행정심판에서의 재결에 대하여 다시 국민이 불복하고자 하는 경우에 법원에 그 구제를 구하도록 하는 체계로 되어 있다.

그러나 이러한 법원에 의한 조세구제절차에 대하여는 통일적인 규정체계가 없이 「국세기본법」상에 일부 규정만을 두고 있을 뿐 대부분의 필요한 사항들은 「행정소송법」의 규정을 준용하도록 하고 있다.

이하에서는 「국세기본법」과 「행정소송법」에 의해 규율되고 있는 현행 이원적 규정체계에 대하여 구체적으로 살펴보기로 한다.¹⁾

나. 「국세기본법」상의 관련 규정

현행 「국세기본법」상 조세(행정)소송과 비교적 직접적으로 관련을 갖는 규정은 제22조의2와 제55조와 제56조 및 제60조이다.

1) 「국세기본법」 제55조 제5항

「국세기본법」에서는 제7장 이하에서 조세불복에 대하여 규정하면

1) 「지방세기본법」상의 규정들은 편의상 생략하기로 한다.

서, 필요적 전심절차주의에 따라 조세(행정)소송에 앞서 거쳐야 하는 조세행정심판에 대하여 규정하는 것을 주된 내용으로 하고 있다.

먼저 제일 처음 제55조에서는 조세불복의 대상이 되는 처분의 개념과 조세불복을 제기할 수 있는 청구인적격에 대하여 규정하고 있는바, 조세불복은 「국세기본법」 및 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자가 제기할 수 있다. 즉, 처분의 직접 상대방이 청구인이 될 수 있음을 규정하고 있는 것이다. 그러나 여기에서 그치지 아니하고 「국세기본법」은 처분의 직접 상대방은 아니지만 제2차납세의무자 또는 물적 납세의무자와 같이 「국세기본법」 및 세법에 따른 처분에 의하여 권리나 이익을 침해당하게 될 이해관계인도 조세불복을 제기할 수 있도록 하고 있다.

그리하여 처분의 직접상대방은 자신의 권리나 이익을 침해하는 당해 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있도록 하고 있고, 제2차납세의무자 등 이해관계인은 위법 또는 부당한 처분을 받은 자의 처분에 대하여 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 그 밖에 필요한 처분을 청구할 수 있도록 하고 있다.

「국세기본법」이 정하고 있는 조세불복절차는 심사, 심판 및 이의신청의 3가지가 있는데, 만약 심사나 심판을 거친 납세자가 다시 그 결과에 불복하여 심판이나 심사를 다시 제기한다면 절차를 무용하게 반복하게 하는 결과가 되어 국민의 권익구제에 배치되는 결과를 가져올 것이다. 이를 감안하여 「국세기본법」 제55조 제5항에서는 일정한 처분에 대하여는 조세불복의 대상이 되는 처분에 해당하지 않음을 규정하고 있는데, 그 제1호에서 규정하는 것이 “이의신청·심사청구 또는 심판청구에 대한 처분”이다. 즉, 이들 절차에 의하여 내려진 재결에 대해서는 다시 조세행정심판을 제기하지 못하도록 차단하였고, 그 결과 재결에 대하여도 불복하려는 국민은 당연히 「행정소송법」에 의한 행정소송을 제기할 수밖에 없는 것이다.

즉, 「국세기본법」 제55조 제5항은 「국세기본법」에 의한 심사나 심판 등의 결과인 재결에 대하여 다시 조세불복을 제기하지 못하고 바로 행정소송을 제기하도록 교통정리를 하는 조문이라는 점에서 행정소송과 관련된 중요한 기능을 수행하고 있다.

2) 「국세기본법」 제56조

그 다음으로 「국세기본법」상 조세(행정)소송과 직접 관련을 맺는 조문은 제56조이다. 제56조는 ‘다른 법률과의 관계’라는 제하에 특히 「국세기본법」과 「행정심판법」 및 「행정소송법」과의 관계에 대하여 규정하고 있다.

먼저 「행정심판법」에 대해서는 「행정심판법」상의 제규정, 특히 제15조(선정대표자), 제16조(청구인의 지위승계), 제20조(심판참가), 제21조(심판참가의 요구), 제22조(참가인의 지위), 제29조(청구의 변경), 제39조(직권심리), 제40조(심리의 방식), 제42조(심판청구 등의 취하), 제51조(행정심판 재청구의 금지) 등의 규정을 준용하도록 하고 있다. 이러한 규정들은 일반행정심판법상의 제반규정들로서 심사와 심판 등 조세행정심판에 관련 규정들을 그대로 준용한다는 점에서 조세소송의 전심절차에 관한 중요한 기능을 수행하고 있다고 평가할 수 있다.

특히 본 연구에서 관심의 대상이 되는 행정소송과 관련해서는 동조 제2항과 제3항에서 규정하고 있는데, 먼저 제2항에서는 행정소송은 「국세기본법」 제55조의 규정에 의한 처분 개념 중 위법한 처분에 대해서만 제기할 수 있음을 전제로 하면서,²⁾ 행정소송과 조세행정심판의 관계와 관련하여 이른바 ‘필요적 전치주의’를 천명하였다. 즉, 조세소송은 「행정소송법」 제18조 제1항 본문, 제2항 및 제3항의 규정에도

2) 조세행정심판이 위법한 처분뿐 아니라 부당한 처분에 대해서도 제기할 수 있는 점에서 조세소송의 경우와 구별된다.

불구하고 「국세기본법」에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다고 규정하고 있다.

그 다음 제3항에서는 제소기간에 대해서 규정하고 있는데, 제소기간은 특히 처분의 취소소송과 관련이 있는 것으로서 「행정소송법」에서는 제20조에서 행정심판을 거치는 경우와 거치지 아니하는 경우 각각의 제소기간에 대하여 비교적 상세하게 규정하고 있는데, 조세와 관련해서는 그러한 일반 「행정소송법」상의 규정에도 불구하고 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다고 규정하고, 다만 심사청구 및 심판청구에 따른 결정기간인 90일 이내에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있다고 규정하고 있다.

3) 국세기본법 제22조의2

한편 조세(행정)소송과 관련하여 중요한 조문은 「국세기본법」 제22조의2이다. 이 조문은 비록 「국세기본법」 제7장 불복절차에 관한 장에 규정되어 있지는 않지만 조세소송 중 항고소송의 대상과 관련하여 매우 중요한 기능을 수행하고 있다.

즉, 이 조문은 이른바 '당초처분과 경정처분의 관계'에 관한 문제의 입법적 해결을 도모한 규정으로 평가받고 있다. 종래 당초처분(또는 당초의 신고)이 있고 이것이 과세관청의 경정처분에 의하여 과세표준과 세액이 증액 또는 감액되었을 때 당초의 처분과 후행하는 경정처분 중 당사자는 어떤 처분을 대상으로 다투어야 하는지, 만약 다투다면 제소기간의 경과 여부나 전심절차의 경유 여부를 어느 처분을 기준으로 판단하여야 하는지 등 매우 복잡한 문제가 야기되었는바, 이에 대해서는 주지하는 바와 같이 일본학설을 중심으로 병존설, 흡수설, 역흡수설, 역흡수병존설 등 복잡다기한 견해대립이 있어왔었다.

판례는 이에 대하여 종래 감액경정처분에 대해서는 이른바 일부취소설을, 증액경정처분에 대해서는 흡수설을 취하는 이원적 입장을 견지해왔었다. 즉, 판례는 증액경정의 경우 당초처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸하는 것으로 보아야 한다³⁾고 하여 흡수설의 입장을 취하였고, 감액경정의 경우 감액경정처분은 세액의 일부취소라는 납세자에게 이익을 주는 처분이므로 감액경정처분의 취소를 구할 소의 이익이 없고, 행정심판의 대상 또는 소송물은 당초처분 중 감액경정처분에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이므로 전심절차의 충족여부 및 제소기간의 준수 여부도 당초처분을 기준으로 판단하여야 한다고 보았다.⁴⁾

「국세기본법」 제22조의2는 이러한 학설대립을 입법적으로 해결하기 위하여 2002년 12월 18일 「국세기본법」 일부개정을 통해 신설되었다. 제22조의2 제1항은 증액경정처분에 대하여, 제2항은 감액경정처분에 대하여 각각 이른바 ‘병존설’적 해결을 입법화한 것으로 해석된다. 즉, 개정 「국세기본법」은 증액경정처분과 감액경정처분의 효력에 대하여 당초처분과 경정처분을 별개의 처분으로 보아 세법규정을 적용한다고 규정함으로써 일본 국세통칙법 제29조와 유사하게 병존설의 입장을 법제화한 결과, 현행법상 경정처분은 증액의 경우이든 감액의 경우이든 행정심판 또는 행정소송의 대상이 되며, 제소기간 및 소멸시효도 별도로 판단하게 되었다. 아울러 당초처분에 따라 행한 납부·독촉·제납처분·가산금 등의 효력은 경정처분에 의하여 영향을 받지 않게 된다.

문제는 이러한 입법적 조치로 인해 종래 대법원의 당초처분과 경정처분의 관계에 관하여 이원적으로 파악해 온 입장이 향후로도 계속 유지될 수 있을지에 있다. 이와 관련해서 먼저 기존의 감액경정처분에 관한 대법원의 입장에 대해서 본다면, “...감액경정처분은...당초처

3) 대법원 1999. 5. 11. 선고 97누13139 판결.

4) 대법원 1998. 5. 26. 선고 98두3211 판결.

분과 별개 독립된 것이 아니고, 실질적으로 당초처분의 변경이다”라고 실시한 부분은 병존설의 입장과 확연히 다르겠지만, “감액경정처분은 세액의 일부취소라는 납세자에게 유리한 효과를 가져오는 처분으로서 그 취소를 구할 소의 이익이 없고, 항고소송의 대상이 되는 것은 … 감액된 당초처분이다”라고 판시한 부분은 결과에 있어서 병존설과 양립할 수 있으므로, 「국세기본법」 제22조의2의 신설에도 불구하고 감액경정처분에 관한 기존의 대법원판례의 입장은 유지될 수 있다고 본다. 그러나 증액경정처분과 관련해서는 논의를 요한다. 증액경정처분에 대해서는 종래 대법원 판례의 입장이 흡수설을 채택한 것으로 해석할 수 있는 한, 병존설을 입법화한 입법자의 의도와는 부합할 수 없을 것이기 때문이다. 학설에서도 이에 대하여 큰 관심을 가지고 지켜보고 있었는데, 대법원은 최근 이러한 새로운 규정하에서도 종래의 대법원 판례 입장을 유지한다는 내용의 판시⁵⁾를 하여 주목을 끌고 있다.⁶⁾

다. 조세소송의 개념과 근거법 문제

이상 「국세기본법」과 개별세법의 전체 테두리 내에서 조세소송에 관련된 규정들을 검토한바, 조세소송에 대해서는 「국세기본법」에 몇 개의 조문에서 「행정소송법」 일부규정에 대한 특칙만을 두고 있을 뿐⁷⁾ 조세소송에 관한 직접적인 일반적 근거규정을 찾아볼 수 없다. 「법인세법」이나 「소득세법」, 「부가가치세법」 등 주요 개별세법에서는 과세요건과 과세표준 및 세액의 계산에 관한 규정체계를 두고 있을 뿐 조세소송에 관한 규정은 두고 있지 않다.

5) 대법원 2009. 5. 14. 선고 2006두17390 판결.

6) 이에 대한 상세는 박종수, 「조세소송과 행정법이론」, 『행정법학』, 창간호, 2011. 9. p. 297(312면 이하) 참조.

7) 본 보고서는 이를 편의상 ‘준용’이라고 표현하고 있음을 미리 밝혀 둔다.

결국 입법자의 이러한 태도는 조세입법 중 중요한 부분을 차지하여야 할 조세절차법제⁸⁾에 관하여 행정절차적 규정을 위주로 규정을 마련하고 있을 뿐 조세소송과 관련한 세부적인 절차규정은 자체적으로 거의 두고 있지 않다. 그 의미는 조세소송도 행정소송이니만큼 일반 「행정소송법」을 기본적으로 적용하여야 한다는 사고에 터 잡은 것으로 보인다.

조세소송이라 함은 조세법률관계에 있어서의 권리·의무에 관한 과세관청과 납세자 간의 분쟁이 생긴 경우 그 당사자 일방이 제기한 소송 또는 법원이 그 쟁송을 심리·판단하는 재판절차로서 조세행정소송 또는 세무소송이라고도 일컬어지며, 「행정소송법」은 주관적 소송인 항고소송 및 당사자소송 외에도 원고 자신의 권리구제를 직접적인 목적으로 하는 것이 아닌 객관적 소송으로서의 민중소송과 기관소송을 규정하고 있는데, 현행법상 민중소송과 기관소송은 조세소송에는 거의 적용될 여지가 없는 점을 감안하면, 행정소송 중에서도 주관적 소송인 항고소송과 당사자소송만이 조세소송과 관련을 맺을 수 있다. 결국 일반 「행정소송법」의 내용 중 조세소송과 관련해서는 일부 규정들이 거의 사문화될 수밖에 없다고 해도 과언이 아닐 것이다.

이는 조세소송만의 특유한 성질이 있음에도 불구하고 이를 무시하고 일반 「행정소송법」 규정을 그대로 동일하게 적용할 수 있다는 입법편의주의적 발상에 기인한 것으로서, 과연 오늘날과 같이 납세의무자의 권리의식이 신장되고 이에 따라 사건화하는 건수가 폭발적으로 증가하는 상황에서 조세소송절차를 국민의 권익구제기능에 부합하게 적정하게 유지할 수 있을지에 대해 의문을 제기하게 한다.

무엇보다 현행과 같이 조세소송에 대하여 일반 「행정소송법」 규정을 전면적으로 적용하게 되는 단초를 제공하는 것은 현행 「행정소송법」 제8조의 규정 때문이다. 즉, 동조 제1항에서는 행정소송에 대하여

8) 이 보고서에서는 이하에서 광의의 조세절차에 조세행정절차와 조세소송절차가 있는 것으로 전제한다.

는 다른 법률에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 이 법이 정하는 바에 의한다고 규정하고 있다. 이에 따라 조세소송과 같이 그 본질이 행정소송이면서도 「국세기본법」과 같은 개별법에서 규정을 두고 있지 아니하면 바로 「행정소송법」을 적용할 수 있게 되는 것이다. 나아가 「행정소송법」에도 흠결된 규정이 있을 때에는 「민사소송법」의 규정을 준용할 수 있다(동조 제2항).

이러한 법적용 체계는 일응 간편하게 조세소송 관련 규정체계를 마련할 수 있는 장점은 지닌다고 볼 수 있다. 그러나 조세소송만이 가지는 특성을 제대로 반영할 수 없는 문제점이 야기됨은 위에서 언급한 바와 같다.

이러한 문제점을 해결하기 위해서는 조세소송을 단순한 행정소송의 일부로만 파악하는 시각에서 벗어나 오늘날 발전하는 실질적 조세법률주의와 납세자의 권리의식 신장에 부합하게 조세소송만을 위한 별도의 근거규정 체계를 마련하도록 하는 것이 입법론적으로 정당하다 할 것이다.

라. 조세소송의 특수성

비록 조세소송도 넓게 행정소송의 일환이라고 하지만 현실적으로 조세소송은 일반 행정소송과 비교하여 다음과 같은 특수성이 있는 것으로 파악된다.

먼저 조세소송의 소의 대상이 되는 과세처분(같은 의미로 부과처분 또는 확정처분이란 용어가 혼용되고 있다)은 일반 행정처분과 달리 국민전체를 대상으로 대량적·반복적으로 이루어지고, 내용면에서도 전문성·기술성 및 복잡성을 지니고 있다.

더욱이 조세사건의 내용이 되는 경제사실관계는 국내거래⁹⁾와 국제

9) 내국세법과 관세법의 대상이 된다.

거래¹⁰⁾를 망라하여 개인과 법인을 포함해 금액의 고저에 상관없이 매우 복잡다기하게 나타나는 양상을 띠고 있다. 그에 따라 사건마다 산출되는 증거 및 입증자료의 파악을 위해서는 일반 행정사건에서와는 달리 회계적 마인드와 지식이 필요하고 회사의 자본거래와 주식양수도거래 등 현금의 흐름에 따라 나타나는 다양한 법적 문제를 접근하고 파악해야 하는 어려움이 따른다.

또한 조세사건을 다룸에 있어서는 철저한 법령해석이 요구되는 점에서도 다른 일반 행정사건과 구별되는 특수성을 찾아볼 수 있다. 다른 일반 행정법령의 경우와 달리 조세법령은 거의 정례적으로 매년 개정되고 있다. 그에 따라 당해 사안에 대하여 적용하여야 할 적용법규를 찾는 작업을 함에 있어서도 해당 법령의 부칙을 항상 염두에 두면서 당해 사안에 대하여 적용되는 적용법규를 치밀하게 검토하여 찾아야 하고, 이를 해석함에 있어서도 다른 일반 행정법규에서와는 달리 이른바 '엄격해석의 원칙'이 적용되어 법관이라도 함부로 확대해석하거나 유추해석이 불가능함을 유의하여야 한다.¹¹⁾

조세영역의 또 하나의 특징은 다른 일반 행정영역에서보다 행정청의 전문성이 매우 두드러진 영역이라는 점이다. 조세영역의 행정 전문가인 과세관청과 일반국민인 납세자의 권리다툼에 있어서 소송을 통해 실체적 진실을 밝히고 당해 법률적 쟁점을 실질적 법치국가원리에 부합하게 해결하는 것은 법원이 부담하여야 할 매우 중요한 사명이다. 이러한 구도하에서 행정 전문가인 과세관청으로부터 필요한 행정 내부적 자료들이 원활히 제출될 수 있도록 하여야 하고 소송절차에서 법원에 대한 신뢰를 가질 수 있도록 유도하는 것은 다른 어떤 행정사건 영역에서보다 중요한 일이 된다.

특히 조세소송의 대중이 되는 취소소송과 관련해서 보더라도 과세

10) 국제조세 조정에 관한 법률 및 조세조약의 규율대상이 된다.

11) 그럼에도 불구하고 조세법에 있어서 목적론적 해석이 가능함은 대법원도 인정하는 바이다.

처분은 일정한 금액을 다투는 소송이라는 점에서 그 소송물에 있어서도 그 범위와 관련하여 일반 행정사건과 달리 총액주의와 쟁점주의의 대립이 있다.¹²⁾ 일반 행정사건에서는 그 심리에 있어서 소송물 관념과 처분사유의 추가·변경여부를 검토하는 것으로도 만족할 수 있지만, 조세사건에서는 이른바 소송물의 범위와 관련하여 총액주의를 취하는지 아니면 쟁점주의를 취하는지 여부가 나뉠 수 있어서 소송심리의 운영에 있어서도 상당한 차이를 가져올 여지가 있다.¹³⁾

마지막으로 조세소송 중 대종을 이루고 있는 취소소송의 경우 그 형식에 있어서는 과세처분의 취소를 구하는 형성소송이지만 실질은 조세채무의 존부를 다투는 조세채무부존재의 확인소송이라는 점에서 일반 행정소송과 분명히 구별된다.¹⁴⁾

이상 조세소송만이 가지는 몇 가지 특수성을 살펴보았지만 이는 병산의 일각에 불과할 뿐이다. 이러한 특수성으로 인해 조세사건에 대하여 일반 행정사건을 전제로 한 「행정소송법」을 단순히 준용하는 것만으로는 제대로 된 조세상의 권리구제 실현을 담보할 수 없고, 조세문제와 관련한 당사자의 재판청구권의 실현에도 미진할 수 있으며, 사건을 다루어야 하는 법관의 전문성 제고와 관련해서도 여러 가지

12) 총액주의란 과세처분에 의하여 확정된 세액이 조세실체법에 의하여 객관적으로 존재하는 세액을 초과하는지 여부가 심판의 대상 및 범위가 된다는 것이다. 이에 따르면 과세처분 중 일부분의 불복청구가 있는 경우에도 과세처분의 대상이 된 세액 전부에 대하여 실체법상 정당한 세액을 기준으로 심판하게 되고, 1개의 과세단위에 있어서는 원인이나 원천이 되는 각 요인별 세액의 증감사항은 모두 통산하여 판단하게 되며, 과세관청으로서는 처분 당시의 처분사유와 다른 사유를 들어 과세처분을 유지할 수도 있다고 보게 된다. 반면에 쟁점주의는 심판의 대상 및 범위를 과세관청의 처분사유와 관계되는 세액의 적부로 한정하고, 과세관청이 처분 시에 인정한 처분사유가 다르면 별개의 처분으로서 소송물도 동일하지 않다고 보고 처분사유의 추가·변경도 원칙적으로 허용되지 않는 것이라고 본다. 이에 대해서는 사법연수원, 『행정실무법관 연수자료』, 2007, p. 19 참조.

13) 물론 현행 실무상으로는 총액주의가 다수설 및 판례의 입장으로 보인다.

14) 사법연수원, 『조세법총론』, 2006, p. 270

불리한 점이 많다고 보여진다.¹⁵⁾ 이러한 점에서 조세사건에 특유한 소송절차의 근거법규를 별도로 마련하는 것이 필요하다는 논리가 설득력을 얻을 수 있는 것이다.

이하에서는 구체적으로 현행 제도상 운영되고 있는 조세소송형태를 각 내용별로 살펴봄으로써 그 속에 어떤 문제점들이 들어있고 이를 개선하기 위해서는 어떤 제도개선이 필요한지를 개관해보기로 한다.

2. 주요 조세소송제도의 내용 개관

가. 조세소송의 현행법상 유형

조세소송의 유형은 논하는 사람에 따라 최광의, 광의 및 협의로 나누어 고찰할 수 있다. 먼저 최광의로는 조세법상의 법률관계에 관련된 구체절차로서의 행정소송(취소소송, 무효등확인소송, 부작위위법확인소송 등 항고소송과 당사자소송, 그밖에 민중소송과 기관소송), 민사소송(부당이득반환청구소송, 국가배상청구소송 등), 형사소송(조세포탈관련 소송) 및 헌법소송(위헌법률심판, 헌법소원) 등 모든 조세관련 소송을 말한다.

그러나 통상적으로 주류적인 용례인 광의로는 과세관청의 위법한 처분으로 인하여 권리를 침해당한 납세자가 제기하는 행정소송법상의 주관적 소송인 항고소송과 당사자소송, 객관적 소송인 민중소송과 기관소송이 있다. 여기에는 조세채권자인 국가나 지방자치단체가 제기하는 사해행위취소소송이 포함된다.

협의로는 조세법률관계에 관한 행정소송 중 「행정소송법」의 적용을 받은 주관적 소송으로서의 항고소송과 당사자소송을 지칭한다.

본 보고서에서는 최광의의 조세소송에 속하는 각 소송형태에 대해

15) 이에 대해서는 아래에서 조세사건 관련 통계자료들을 통해 분석하게 될 것이다.

서 살펴보기로 한다. 위에서 서술한 바와 같이 조세소송은 크게 조세 행정소송과 조세민사소송, 조세형사소송 및 조세헌법소송으로 대별할 수 있다.¹⁶⁾

1) 조세행정소송

조세행정소송의 유형은 일반 행정소송과 크게 다르지 않다. 이는 다시 납세자 자신의 권리구제를 직접 목적으로 하는 주관적 소송과 납세자 자신의 권리구제를 직접 목적으로 하지 아니하는 객관적 소송으로 나눌 수 있다.

주관적 소송은 다시 위법한 조세행정처분이나 부작위에 의하여 권리·이익을 침해받은 자가 과세관청을 상대로 제기하는 항고소송과 과세관청의 처분 등을 원인으로 하는 법률관계에 관한 소송 기타 조세법규상의 법률관계에 관한 소송으로서 그 법률관계의 한쪽 당사자(일반적으로 과세주체인 국가나 지방자치단체)를 피고로 하는 당사자소송으로 나뉜다.

항고소송은 소송의 성질에 따라 취소소송, 무효등확인소송, 부작위 위법확인소송으로 나눌 수 있다.¹⁷⁾

당사자소송은 행정청의 처분 등을 원인으로 하는 법률관계에 관한 소송, 그 밖에 공법상의 법률관계에 관한 소송으로서 그 법률관계의 한쪽 당사자를 피고로 하는 소송이다.¹⁸⁾ 당사자소송은 민사소송과 같은 대등한 당사자 사이의 소송유형으로서 다만 그 소송물이 공법상의 법률관계인 점에서 다르다고 할 수 있다. 당사자소송의 예로 논의되는 것이 우선 부과처분의 무효를 전제로 한 조세채무부존재확인소송, 환급청구권존재확인소송 등이 있다.

16) 소순무, 『조세소송』, 2008, p. 39

17) 류지태·박종수, 『행정법신론』, 2010, p. 208

18) 「행정소송법」 제3조 제2호.

한편 객관적 소송인 민증소송은 국가 또는 공공단체의 기관이 법률에 위반되는 행위를 하는 경우에 국민이 직접 자기의 법률상 이익과는 관계없이 그 시정을 구하기 위하여 제기하는 소송이다.

마찬가지로 객관적 소송인 기관소송은 국가 또는 공공단체 기관 상호 간에 있어서 권한의 존부 또는 그 행사에 관한 다툼이 있는 때에 이에 대하여 제기하는 소송이다. 주관적 소송에 비하여 상기 객관적 소송 유형들은 조세소송으로서의 의미가 상대적으로 미약하다.

2) 조세민사소송

조세민사소송의 예로 들수있는 것은 조세환급청구소송과 국가배상청구소송을 예로 들 수 있다. 전자는 부당이득반환청구소송으로서의 성격을 가지며, 후자는 불법행위에 대한 손해배상청구소송으로서의 의미를 갖는다. 양자는 현대 민사소송의 형태로 운영하는 관례의 입장에 따라 조세민사소송의 예로 설명할 수 있지만, 행정법학계에서는 행정소송인 당사자소송에 의하여야 한다는 입장이 지배적이다.

그 밖에 조세민사소송에 속하는 것은, 과세주체가 제기하는 사해담보설정행위취소청구소송,¹⁹⁾ 사해양도행위취소청구소송²⁰⁾이 있다.

3) 조세형사소송

이는 조세와 관련한 형사소송의 문제로서 과세관청이 조세범칙사건에 있어서 이를 조사하여 범칙의 심증을 갖게 된 경우 그 이유를 명시하여 벌금 또는 과료(科料)에 해당하는 금액, 몰수 또는 몰취(沒取)에 해당하는 물품, 추징금에 해당하는 금액, 서류의 송달비용 및 압수 물건의 운반·보관비용을 지정한 장소에 납부할 것을 통고하여야 하

19) 「국세기본법」 제35조 제4항.

20) 「국세징수법」 제30조.

는바,²¹⁾ 국세청장·지방국세청장 또는 세무서장은 범칙자가 통고를 받은 날부터 15일 이내에 통고대로 이행하지 아니한 경우에는 고발하여야 한다.²²⁾ 이러한 과세관청의 고발에 의하여 개시되는 형사소추절차에 관한 소송에 관한 사항이다. 조세포탈범의 개별 범죄구성요건에 대해서는 「조세범처벌법」에서 규정하고, 과세관청에 의하여 통고 및 고발에 이르는 단계까지의 절차에 대해서는 「조세범처벌절차법」이 규정하고 있으며, 구체적인 소송절차에 대해서는 「형사소송법」이 적용되게 된다.

4) 조세헌법소송

조세와 관련된 헌법소송으로서는 헌법재판소가 행하는 위헌법률심판과 헌법소원을 들 수 있다. 최근 조세법률에 대한 위헌심판이 증가하면서 납세자의 권익구제에 중요한 역할을 담당하고 있다. 특히 위헌결정의 효력과 관련하여 「헌법재판소법」은 장래효 원칙을 규정하고 있으나,²³⁾ 대법원은 소급효가 인정되는 경우를 확장하고 있다.²⁴⁾

21) 「조세범처벌절차법」 제9조.

22) 「조세범처벌절차법」 제12조.

23) 「헌법재판소법」 제47조 제2항.

24) 즉, 헌법재판소법 제47조 제2항에서는 위헌으로 결정된 법률 또는 법률 조항은 그 결정이 있는 날로부터 효력을 상실한다고 하면서, 다만 형벌에 관한 법률 또는 법률의 조항은 소급하여 그 효력을 상실한다고 규정하고 있는바, 이 규정의 해석과 관련하여 형벌규정 이외의 법률에 대해서도 소급효를 인정할 수 있는지가 논란이 되고 있다. 학설에서는 법원 계속사건 소급효확장론, 적용거부론, 헌법재판소법 제47조 제2항의 위헌 무효론, 기속력에 근거한 소급효확장론, 위헌법률당연무효설, 확장반대론 등 다양한 견해가 주장되고 있으나 대법원은 일정한 경우 형벌규정이 아닌 법률 및 법률조항에 대한 헌법재판소의 위헌결정에 대하여 소급효를 인정하는 입장에서 서 있다. 즉, 위헌결정의 장래효 원칙의 예외로서 소급효가 미치는 범위는 법원의 제청 또는 헌법소원의 청구 등을 통하여 헌법재판소에 법률의 위헌결정을 위한 계기를 부여한 구체적 사건인 당해 사건뿐 아니라 위헌결정이 있기 전에 이와 동종의 위헌여부에 관하여 헌법재판소에 위헌여부심판제청이 되어 있거나 법원에 위헌여부

헌법소원은 공권력의 행사 또는 불행사로 인하여 헌법상 보장된 기본권이 침해된 경우에 직접 헌법재판소에 제소하여 그 구제를 받을 수 있는 제도이다.²⁵⁾

조세와 관련하여 헌법소원은 위헌법률심판에 비하여 상대적으로 이용도는 떨어지는 편이다.

5) 소결

이상의 소송유형론에 관한 고찰은 아래에서 구체적인 조세소송법의 제정과 관련해서 어떤 소송유형을 마련하여야 할 것인지에 관한 검토를 할 때에도 중요한 기초자료가 될 것이다. 개인적으로는 헌법소송이나 형사소송에 관한 사항까지 조세소송법에 끌고 들어오는 것은 적절하지 않다고 본다. 조세소송법에서의 소송유형은 행정소송에 해당하는 항고소송으로서의 취소소송이나 의무이행소송 및 무효등확인소송과 당사자소송의 형태로 조세환급을 구할 수 있는 소송유형을 조세소송법에서 독자적으로 두어 민사소송과의 연계성을 차단하는 방안이 타당하다고 생각한다. 구체적인 방안은 제4장 이하에서 상세히 다루기로 한다.

이하에서는 조세소송에서 문제되는 구체적인 상황별로 현행 제도

심판제청신청이 되어 있는 경우의 당해 사건과, 별도의 위헌제청신청 등은 하지 아니하였으나 위헌여부가 쟁점이 되어 법원에 계속 중인 모든 일반사건에까지 미치는 것이 타당하다고 한다(대법원 1991. 12. 24. 선고 90다8176 판결).

그러나 대법원은 원칙적으로는 이와 같이 위헌결정의 소급효를 인정한다고 하지만 확정판결에 의한 기판력이 문제되는 경우와 행정처분의 불가쟁력이 발생한 경우 기타 법적 안정성의 유지나 당사자의 신뢰보호를 위하여 필요한 경우에는 위헌결정의 소급효가 제한된다고 하여 위헌법률의 소급효의 무한정한 확대를 경계하고 있다(대법원 1993. 4. 27. 선고 92누9777; 1994. 10. 28. 선고 92누9463; 1994. 10. 25. 선고 93다 42740 판결).

25) 헌법 제111조 제1항; 「헌법재판소법」 제68조 제1항.

의 내용을 고찰해보고 그로부터 각각 제기되는 문제점들을 점검해보기로 한다. 주된 내용은 과세관청의 거부처분과 부작위에 대한 납세자의 권리구제방법과 원천징수관계에서의 권리구제문제 및 제2차납세의무자의 권리구제 문제 등이다.

나. 조세소송상 과세관청의 거부처분에 대한 권리구제

1) 개관

거부처분이란 개인이 행정청에 대하여 공권력을 행사하여 줄 것을 신청한 경우 그 신청에 따르는 공권력행사를 거부하는 소극적 행정처분을 말한다.²⁶⁾ 신청을 받아들이지 아니한 점에서 부작위와 같으나, 적극적으로 거부 의사를 나타내었다는 점에서 부작위와 구별된다.²⁷⁾

조세소송에 있어서도 과세관청은 행정청에 해당되므로, 과세관청이 납세자의 일정한 신청을 거부하는 경우 이의 처분성 여부가 문제될 수 있고, 거부처분에 대하여 구제수단이 문제될 수 있다.

현재까지 판례상 납세자에게 과세관청의 거부행위 대한 처분성 여부가 문제되는 유형은 크게 두 가지가 있다. 납세자의 경정청구에 대한 과세관청의 거부와 국세기본법 제51조의 환급거부결정의 예가 그것이다.

2) 납세자의 경정청구에 대한 과세관청의 거부행위에 대한 권리구제

가) 제도의 의의

26) 대판 1994. 1. 28. 93누22029; 1995. 5. 26. 93누21729.

27) 그러나 거부 의사의 표현이 반드시 명시적일 필요는 없고 묵시적으로 가능하다. 판례 역시 행정청이 신청인에 대하여 직접 거부의 의사표시를 하지 아니하더라도 본인이 알았거나 알 수 있었을 때에 거부처분이 있는 것으로 볼 수 있다고 판시하고 있다(대판 1991. 2. 12. 90누5825).

경정청구제도는 ① 과세표준 및 납부세액을 과다하게 신고하였거나 결손금액 및 환급세액을 과소하게 신고한 사실을 발견한 때, ② 법정신고기한 경과 후 후발적 사유의 발생으로 최초의 신고·결정·경정이 불이익한 결과를 초래한 때, 납세의무자가 당초의 신고에 대하여 납세의무자에게 이익이 되도록 변경·시정을 청구할 수 있는 제도를 말한다.²⁸⁾

이 제도는 당초신고에 관련된 과세표준 및 세액 등의 변경에 대하여 우선 경정청구를 하고, 과세관청이 그 청구를 거부하는 처분을 하는 경우에는 그 처분에 불복하여 행정쟁송을 제기할 기회를 보장한다. 이는 과세관청의 제척기간 내 수시 결정·경정권에 대응한 납세의무자의 경정청구권을 인정하여, 과세관청과 납세자의 법적 지위가 균형을 이루게 하는 중요한 제도이다.²⁹⁾

나) 경정청구의 요건과 효과

(1) 이른바 ‘통상적’ 경정청구

① 청구권자

국기법 제45조의2 제1항에 의하면 감액경정청구는 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출한 납세의무자가 ‘결정 또는 경정’을 청구

28) 「국세기본법」 제45조의2 제1항 및 제2항.

29) 경정청구에 관한 국세기본법의 규정이 지방세에서 준용되는지에 관하여, 판례는 “수정신고와 이의신청에 관한 지방세법 제71조, 제72조 및 개정 전후를 통하여 지방세법상 법인세할 주민세의 수정신고납부에 관한 제177조의3의 각 규정 내용과 취지에 비추어 경정청구에 관한 국세기본법 제45조의2의 규정이 개정된 지방세법에 의한 등록세의 부과에 준용될 수는 없고, 이와 같은 사정은 개정 전 지방세법에서도 마찬가지이며, 달리 조리에 의한 경정청구권이 인정된다고 볼 여지도 없다”고 판시(대판 1999. 7. 23. 선고 98두9608)하면서, 경정청구에 관한 규정은 지방세에 준용되지 않는다고 보고 있었다.

할 수 있다고 되어 있는바, 원칙적으로 여기서 결정은 부과과세방식의 조세, 경정은 신고납세방식의 조세에 대한 것으로 이해된다.³⁰⁾

② 청구사유

감액경정청구를 할 수 있는 경우는, ① 과세표준 등이 과대신고된 경우, 즉, 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액(각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액)이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과한 때(국기법 제45조의2 제1항 제1호), ② 결손금액·환급세액의 미달 등의 경우, 즉, 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액(각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정 후의 결손금액 또는 환급세액)이 세법에 의하여 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액에 미달한 때(동조 제1항 제2호)이다.

③ 청구기한

법정신고기한 경과 후 3년³¹⁾이다. 다만, 각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 90일 이내에 경정청구를 하여야 한다(국기법 제45조의2 제1항 본문 괄호).³²⁾

30) 법문상 위 경정청구제도를 신고납세에 한정한다는 제한을 두고 있지 않고 증여세나 양도소득세와 같은 부과과세방식의 조세에 있어서도 법은 납세의무자의 협력의무의 태양으로 신고기한을 규정하고 있기 때문이다.(임승순, 『조세법』, 박영사, 2009, p. 170)

31) 2000. 12. 29. 개정된 국세기본법에서는 통상적 경정청구기간이 1년에서 2년으로 연장되었고, 2005. 7. 13. 다시 3년으로 연장되었으며, 후발적 사유에 의한 경정청구기간도 '사유 발생일'로부터 2월에서 '사유가 발생한 것을 안 날'로부터 2월로 보완하여 경정청구제도의 실효성을 더욱 제고하였다.

32) 결정이나 경정이 있는 경우 경정청구기간을 국기법상의 불복기한 내로 제한한 것은 개정법에서 신설된 규정인바, 명문의 규정이 없던 종전 규정의 해석에서는 반대로 "납세자의 감액수정신고후 세무관서의 증액경정처분이 있었다고 하더라도 이 경우에는 납세자의 당초의 신고나 감액

(2) 후발적인 사유에 의한 경정청구

① 청구권자

국기법 제45조의2 제2항의 후발적 경정청구는 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자가 제기할 수 있는바, 이는 신고납세방식의 조세나 부과세방식의 조세 어느 경우에도 그 적용이 있다. 일반적인 경정청구와는 달리 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자에게도 경정청구를 허용하고 있다.

② 청구사유

후발적 사유에 의하여 경정청구할 수 있는 경우는, ① 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결³³⁾(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정된 때(국기법 제45조의2 제2항 제1호), ② 소득 기타 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때(동조항 제2호), ③ 조세조약의 규정에 의한 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어진 때(동조항 제3호), ④ 결정 또는 경정으로 인하여 당해 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과한 때(동조항 제4호), ⑤ ①-

수정신고는 그 후에 이루어진 세무관서의 증액개정처분에 흡수·소멸되지 아니하므로 세무관서가 위 감액수정신고에 대하여 법정기한 내에 조사결정하거나 통지를 하지 아니하였다면 역시 납세자는 이를 세무관서의 거부처분으로 보아 불복의 대상으로 삼을 수 있다”고 판시(대법원 1987. 1. 20. 선고 83누571 판결)하였었다.

33) 박종수, 「『국세기본법』 제45조의2 제2항 제1호의 후발적경정청구사유로서의 ‘판결’의 의미」, 『안암법학』 제34호, p. 143 이하.

④까지와 유사한 사유로서 대통령령이 정하는 사유가 당해 국세의 법정신고기한 경과 후에 발생한 때(동조항 제5호)이다.

여기서 ⑤의 대통령령이 정하는 사유는 국세기본법 시행령 제25조의2에서, (i) 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력에 관계되는 관청의 허가 기타의 처분이 취소된 때, (ii) 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력에 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 당해 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 인하여 해제되거나 취소된 때, (iii) 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 장부 및 증빙서류의 압수 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 당해 사유가 소멸한 때, (iv) 기타 제1호 내지 제3호에 준하는 사유에 해당하는 때로 규정하고 있다.

③ 청구기한

후발적 사유로 인한 경정청구기간은 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2개월 이내이다. 후발적 사유로 인한 경정청구는 국세부과의 제척기간이 경과한 후에도 가능하다.³⁴⁾

(3) 경정청구의 절차 및 효과

납세자가 제기하는 경정청구는 소정의 청구기한 이내에 청구의 이유 그 밖에 소정의 사항을 기재한 경정청구서를 세무서장에게 제출하여서 행한다(국기법 제45조의2 제2, 5항, 시행령 제25조의3). 청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나, 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다(국기법 제45조의2 제3항).

34) 대법원 2006. 1. 26. 선고 2005두7006 판결.

이는 세무서장에게 경정청구에 대한 응답의무를 부과하는 강행규정이다.³⁵⁾

다) 경정청구와 관련한 쟁송법상의 문제

(1) 과세관청의 결정 또는 경정이 있는 경우

① 경정청구와 과세처분에 대한 쟁송

「국세기본법」 제45조의2 제1항은 과세관청이 각 세법에 따른 결정 또는 경정을 한 경우, 당해 결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액에 대하여 법정신고기한 경과 후 3년 이내에는 그 결정 또는 경정한 과세표준 및 세액의 감액, 결손금액 또는 환급세액의 증액을 요구하는 경정청구권을 행사할 수 있다고 규정하고 있다. 이 경우에도 ‘경정청구의 원칙적 배타성 이론’이 적용되어 과세관청의 결정 또는 경정에 대하여는 따로 불복할 수 없는가 하는 점이 문제된다.

과세관청의 처분이 있는 이상, 경정청구 이외에도 이에 대하여 일반적인 불복수단을 인정하여야 함은 당연하므로, 납세자는 경정청구를 선택하거나 바로 결정 또는 경정의 당부에 관한 행정쟁송을 제기할 수 있다고 하여야 할 것이다.³⁶⁾

관례도 같은 취지로서, 부가가치세 부과처분 후 건물에 대한 매매계약이 해제된 사안에 관하여 후발적 사유를 원인으로 한 경정청구제도가 있다하여 그 처분 자체에 대한 쟁송의 제기를 방해하는 것이 아니므로 경정청구외는 별도로 부과처분을 다툴 수 있다³⁷⁾고 판시하였다.

② 경정청구 및 부과처분에 대한 쟁송의 각 대상

35) 소순무, 『조세소송』, 개정4판, (주)영화조세총람, p. 98

36) 소순무, 『조세소송』, 개정4판, (주)영화조세총람, p. 81

37) 대법원 2002. 9. 27. 선고 2001두5989 판결.

위와 같이 경정청구와 과세관청의 결정 또는 경정처분에 대한 쟁송(취소소송 등)을 상호배타적이 아닌 것으로 파악한다면, 둘의 불복대상 및 방법, 기간과 관련하여 서로의 관계를 어떻게 파악하느냐가 문제된다.

이에 관하여 경정청구는 당초 납세자가 신고(수정신고)한 과세표준과 세액의 감액사유에 한정된다고 보고, 과세관청이 과대신고분을 바로 잡으면서 신고누락분을 찾아내어 증액결정이나 증액경정처분을 한 경우 또는 신고에 확정력이 없어 경정청구가 필요 없는 부과과세 확정방식의 조세의 경우에 있어서는 부과처분에 대한 쟁송으로만 다투어야 한다면서 경정청구로는 해결할 수 없다고 보는 견해가 있었으나,³⁸⁾ 국기법 제45조의2 제1항의 범문상 신고 후의 결정 유형이나 사유에 대하여 아무런 제한이 없으므로 이 경우 당해 처분에 대한 처분 취소청구가 가능함은 물론 경정청구 대상에서도 이를 배제할 이유는 없다고 보는 것이 타당할 것이다.

다만, 개정 국기법 제45조2 제1항에서는 결정 또는 경정으로 인하여 증가된 과세표준과 세액에 대하여는 경정청구를 해당 처분이 있음을 안 날로부터 90일 이내로 제한하고 있다.

(2) 납세자의 과대신고 후 과세관청이 오히려 증액경정처분을 한 경우

과대신고 후 과세관청이 과대신고분에 대하여 이를 바로잡지 않고 신고누락분을 찾아내어 오히려 증액경정을 한 경우, 신고분에 대하여는 경정청구를 하고, 증액된 부분에 대하여는 취소청구를 하여야 하는지의 문제가 있다.

중복진행의 쟁송절차상의 복잡을 제거하고 그 신고와 증액결정의 당부를 일괄하여 심리판단하기 위하여 경정청구 혹은 처분취소청구

38) 최명근, 『세법학총론』, 2005, p. 405(소순무, 『조세소송』, 개정4판, 영화조세통람, p. 81에서 재인용)

등 형태를 가리지 아니하고 일단 어느 형태이든 불복을 제기하면 적법한 것으로 취급하는 것이 타당할 것이다. 왜냐하면, 경정청구 역시 부과처분에 대한 처분취소청구의 경우와 마찬가지로 신고납세방식의 조세이든 부과세방식의 조세이든 가릴 것 없이 정당세액의 존부여부를 심리·판단하는 제도이므로, 권리구제절차를 너무 이론적으로만 접근하여 복잡하게 하는 것은 납세자권익보호에 합치하지 않는다고 보기 때문이다.³⁹⁾

(3) 경정청구를 받은 과세관청의 경정거부에 대한 권리구제 수단
경정청구와 관련한 납세자의 권리구제 문제는 주로 경정청구에 대하여 과세관청이 거부행위를 할 때 제기된다. 이에 대해서는 과세관청의 거부행위를 거부처분으로 보고 경정거부처분의 취소소송을 제기할 수 있는지를 검토하여야 한다.

라) 경정거부처분취소소송

① 처분성 인정 여부

결정 또는 경정의 청구를 받은 세무서장에게 그 청구를 받은 날부터 2월 이내에 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하도록 의무 규정을 두고 있으므로, 납세자에게는 과세관청에 대하여 형식적인 의미의 법률상의 응답요구권(신청권)이 존재하는 것으로 판단된다. 따라서, 이에 대한 거부행위는 경정청구인의 권리의무에 직접 관계가 있는 공권력행사의 거부로서 처분성이 인정된다고 할 것이다. 따라서, 납세자는 세무서장이 경정청구에 대하여 그 전부나 일부를 받아들이지 아니하는 경우 그 거부처분에 대하여 행정심판을 거쳐 취소소송을 제기할

39) 소순무, 『조세소송』, 개정4판, (주)영화조세상담, p. 83

수 있다.⁴⁰⁾

② 관련 판례

경정청구제도가 도입되기 이전, 즉 수정신고제도하에서 대법원은 (구)국기법 제51조 제1항에 따른 납세자의 조세환급청구에 대하여 과세관청이 환급금결정을 하지 아니하거나 환급거부를 통지하거나 혹은 과소액의 환급금결정통지를 한 경우 이러한 부작위, 거부행위, 또는 과소액 결정의 통지는 항고소송의 대상이 되는 행정처분에 해당하지 않는다고 보는 입장임에도 수정신고제도를 규정하고 있던 (구)국기법 제45조에 근거하여, 감액수정신고를 하였으나 과세관청이 그에 따른 경정 및 환급을 거부한 경우에는 “(구)국세기본법 제45조 제1항, 제2항, 같은법 시행령 제25조 제2항, 제10조의2 제1호에 의하면, 납세자가 법정신고기한 내에 부가가치세 등의 과세표준 및 세액을 신고한 다음 그 신고사항에 누락, 오류가 있음을 발견한 경우 이를 수정할 기회를 주고, 당초에 신고한 과세표준 또는 납부세액을 감소시키거나 환급세액을 증가시키는 사항이 있는 경우에는 정부는 이를 조사하여 그 결과를 60일 내에 그 신고인에게 통지하는 동시에 개정할 사항은 개정할 의무가 있음을 밝히고 있으므로 만약 정부가 위 수정신고에 대한 조사, 결정을 하여 위 법정기한 내에 그 결과를 통지하지 아니하는 경우에는 납세자는 위 법조항에 의한 개정청구를 정부가 거부한 것으로 보아 그 거부처분의 취소를 구하는 항고소송(또는 부작위 위

40) 학설 중에는 만약 과세관청이 법정기간 내에 아무런 통지를 하지 않는 경우에도 납세의무자의 경정청구를 거부한 처분으로 보아 거부처분취소소송을 제기할 수 있다는 입장이 있을 수 있다. 이 경우 부작위위법확인소송도 제기할 수 있을 것이나, 판례는 부작위위법확인소송의 목적이 신청취지대로 적극적 의무가 있음을 확인하는 것이 아니라 단순히 행정관청의 응답의무 위배에 대한 확인에 있다고 보고 있는 만큼(대판 1992. 6. 9. 91누11278), 거부처분으로 보아 취소소송을 제기하는 것이 납세자에게 유리할 것이다. 이에 대해서는 소순무, 『조세소송』, 2008, p. 98 참조.

법확인소송)을 제기할 수 있다”라고 판시하여⁴¹⁾ 감액수정신고에 대한 경정(환급)거부처분에 대하여 취소소송을 인정하였다.⁴²⁾

또한 경정청구제도가 도입된 이후에도 판례는 세무서장이 납세의 무자의 결손금액증액경정청구의 전부나 일부를 거부한 사안에서 “국세기본법(2005. 7. 13. 법률 제7582호로 개정되기 전의 것) 제45조의 2 제1항 제2호, 제3항의 규정에 의하면, 납세자가 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하였으나 그 과세표준신고서에 기재된 결손금액이 세법에 의하여 신고하여야 할 결손금액에 미달하는 때에는 관할 세무서장에게 결손금액의 증액을 내용으로 하는 경정청구를 할 수 있고, 이 경우 경정청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2월 이내에 결손금액을 경정하거나 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 할 의무가 있다. 그러므로 만약 세무서장이 납세자의 결손금액증액경정청구에 대하여 그 전부나 일부를 거부한 경우에는 납세자로서는 그 거부처분의 취소를 구하는 항고소송을 제기할 수 있다”고 판시하였다.⁴³⁾

③ 절차 및 효과

거부처분취소소송은 이 역시 취소소송의 일종이므로 취소소송의 일반 절차에 의한다. 즉, 당해 거부처분의 실체적·절차적 위법사유를 취소원인으로 하는 것으로서 그 심판대상은 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액의 존부이다. 경정청구 당시나 그 거부처분에 대한 전심단계에서 주장하지 아니하였던 사유도 소송단계에서 이를 주장할 수 있다.

거부처분취소소송이 확정되면 납세자의 경정청구가 정당하다는 것

41) 대법원 1988.11.8. 선고 87누479 판결.

42) 이 판례는 경정청구의 경우에도 타당한 것으로 본다(임승순, 『조세법』, 박영사, 2009, p. 77, 각주 4)).

43) 대법원 2009.7.9. 선고 2007두1781 판결.

및 그 판결의 기속력에 따라 과세관청이 감액경정결정을 하여야 할 의무가 있다는 점이 확인되는 것이라 할 것이므로, 과세관청은 그에 따른 처분을 하여야 하고 세액이 납부된 경우에는 국기법 제51조에 따라 환급금결정을 하여 환급금이 있다면 납세자에게 환급하여야 한다.

마) 부당이득반환청구소송과의 관계

신고납세방식의 조세에 있어서는 신고자의 신고내용에 객관적으로 명백하고도 중대한 하자가 있는 경우에는 신고행위의 당연무효의 법리에 따라 과세관청이 경정거부처분을 하더라도 납세자는 부당이득 반환청구소송을 제기하여 납부한 금원을 반환받을 수 있을 것이다. 그러나 감액경정청구에 의하여 곧바로 당초의 신고로 인한 납세의무에 변동은 가져오는 것은 아니고, 과세관청이 그 경정청구의 내용을 받아들여 과세표준 또는 납부세액을 감액경정하여야 그로 인한 납세의무확정의 효력이 생기는 것이므로, 당초의 신고가 잘못된 것이고 그 경정청구에 따른 경정을 거부하는 것이 위법하다고 하더라도, 그 경정거부처분이 행정쟁송에 의하여 이미 적법하게 취소되지 않는 이상, 부당이득으로 반환청구를 할 수는 없을 것으로 보인다.

관례도 경정청구제도가 도입되기 전 감액수정신고에 대한 경정거부 사건에서, “수정신고에만 의하여 곧바로 당초의 신고로 인한 납세의무에 변동은 가져오는 것은 아니고, 관세관청이 그 수정신고의 내용을 받아들여 과세표준 또는 납부세액을 감액결정을 하여야만 그로 인한 납세의무확정의 효력이 생기게 되는 것이며, 만약 과세관청이 그 법정기한 내에 조사, 결정이나 통지를 하지 아니하는 경우에는 납세자로서는 위 법 조항에 의한 경정청구를 과세관청이 거부한 처분으로 보아 이에 대한 항고소송을 제기하여 그 거부처분을 취소받음으로써 비로소 수정신고로 인한 납세의무를 확정지을 수 있게 되는 것이므로, 가사 당초의 신고가 잘못된 것이고 그 수정신고에 따른 경정을 거부하는 것이 위법하다고 하더라도, 그 경정거부처분이 행정쟁송에

의하여 이미 적법하게 취소되었다거나 그 부분에 관한 당초의 신고내용이 당연무효인 경우가 아닌 한, 납세자가 당초의 신고분과 수정신고분과의 차액에 해당하는 기납부세액을 국가에 대하여 법률상 원인 없이 수령한 과오납금이라고 주장하여 부당이득반환의 법리에 따라 민사소송으로 그 환급을 청구할 수는 없다”고 판시하였다.⁴⁴⁾

(4) 경정거부처분취소소송 중의 증액경정처분에 대한 불복방법

실무에서는 납세자의 감액경정청구를 과세관청이 이를 거부하여 거부처분에 대한 취소소송이 제기된 후, 과세관청이 신고누락을 밝혀내어 다시 증액경정을 한 경우의 불복방법이 많이 문제되고 있다.

생각건대⁴⁵⁾ 납세자의 감액경정청구에 대하여 과세관청의 거부처분이 있어 이에 대하여 취소소송이 제기된 후, 과세관청이 신고누락을 밝혀내어 증액경정을 한 경우 (i) 납세의무자는 증액부분에 대하여는 이의가 없어 다툴 의사가 없고, 감액경정청구에 대해서만 다툴 의사가 있고 그 증거도 있어서 승소가능성이 있는데 거부처분이 증액경정처분에 흡수되어 소멸된다는 이유로 소각하 판결을 하는 것은 불합리하고, (ii) 당초처분에 대한 취소소송 중에 증액처분이 이루어졌을 경우에 청구취지와 원인을 변경하여 증액경정처분의 취소를 구하면 문제가 없을 것이나 거부처분 취소소송의 청구취지와 증액경정처분의 취소를 구하는 청구취지는 청구의 동일성을 벗어나는 것으로서 청구취지변경이 불가능할 것으로 보이는 점 등에 비추어 보건대, 당초신고와 감액청구 거부처분은 증액경정처분에 흡수되지 않는다고 봄이

44) 대법원 1995.1.12. 선고 94누8471 판결.

45) 고영구, 「감액경정청구 거부처분에 대한취소소송이 제기된 후 증액경정처분이 이루어져서 그 증액경정처분에 대하여 취소소송이 제기된 경우 감액경정청구 거부처분에 대한 취소소송의 소의 이익이 있는지 여부(소극)」, 『대법원판례해설 : 재판연구관 세미나 자료』, 제58호, 법원도서관, 2005년 하반기, pp. 477~484

타당하다. 즉, 원칙적으로 감액경정청구 거부처분과 증액경정처분의 어느 것을 다룰 것인가는 납세자의 선택에 의하도록 하여야 할 것이다. 다만, 납세자가 감액경정청구처분에 대한 취소소송을 제기한 후 증액경정처분에 대하여도 취소소송을 제기한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 동일한 납세의무의 확정에 관한 심리의 중복이나 판단의 저축을 피하기 위하여 감액경정청구 거부처분의 취소를 구하는 것은 소의 이익이나 필요가 없는 부적법한 것이라고 할 것이다. 판례도 같은 취지로 판시하고 있다.⁴⁶⁾

3) 환급거부결정에 대한 권리구제

국기법 제51조 제1항 내지 제3항은 세무서장으로 하여금 과오납금이나 환급세액이 있는 때에는 이를 국세환급금⁴⁷⁾으로 결정하고, 이를 국세·가산금 또는 체납처분비에 충당한 후 잔여액은 납세자에게 지급하도록 규정하고 있는바, 위 규정에 근거하여 납세자가 국세환급금 지급청구를 하였는데, 세무서장이 이를 거부하거나 아무런 조치를 취하지 아니한 경우 그 거부 내지 부작위의 법적 성질에 대하여 논란이 있다. 이러한 거부 또는 부작위가 처분에 해당한다면, 납세자는 거부 또는 부작위에 대하여 항고소송을 제기하여 거부조치가 위법이라는 판결을 받아 그 판결의 기속력에 따라 당해 세액을 환급받아 가장 직접적이고 명확한 방법으로 환급을 받을 수 있을 것이다.⁴⁸⁾

46) 대법원 2005. 10. 14. 선고 2004두8972 판결.

47) 조세환급에 관한 자세한 논의는 이를 생략한다.

48) 전술한 바와 같이 국기법 제45조의2 경정청구제도가 신설됨에 따라 과오납한 자는 먼저 경정청구를 신청하고, 이에 대한 과세관청의 거부처분에 대하여 취소소송을 제기하여 환급을 받는 방법이 있으므로 실익이 줄어든 것은 사실이다. 그러나, 경정청구제도에 있어서도 ① 신청기한의 제한 등 요건상의 제한이 있고, ② 경정청구 후 이에 대한 거부처분에 대한 항고소송은 경정청구 거부처분에 대한 것이지 국세환급금 여부에 관한 과세관청의 판단에 대한 직접적인 항고소송은 아니므로, 그 성질에 대한 논쟁은 여전히 의미가 있다.

이에 대하여 대법원은 종래에 나뉘던 판례를 정리하여, “국세기본법 제51조 및 제52조 국세환급금 및 국세가산금결정에 관한 규정은 이미 납세의무자의 환급청구권이 확정된 국세환급금 및 가산금에 대하여, 내부적 사무처리절차로서 과세관청의 환급절차를 규정한 것에 지나지 않고 그 규정에 의한 국세환급금(가산금 포함)결정에 의하여 비로소 환급청구권이 확정되는 것은 아니므로, 국세환급금결정이나 이 결정을 구하는 신청에 대한 환급거부결정 등은 납세의무자가 갖는 환급청구권의 존부나 범위에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이 아니어서 항고소송의 대상이 되는 처분이라고 볼 수 없다”⁴⁹⁾면서 단순한 금전채무의 이행거절일 뿐⁵⁰⁾ 행정처분에 해당하지 않는다고 판시하였다.

위 규정에 근거한 납세자의 환급신청권 유무에 대하여는, 과세관청에 대하여 과오납부금액이나 환급세액의 존부 및 범위 자체를 조사, 결정할 의무를 규정한 것이 아니므로 국세기본법이나 세법상의 명문의 규정이 있는 경우 이외에는 신고납세방식의 납세자라 하더라도 과세관청에 대하여 이미 신고한 과세표준과 세액의 내용에 대한 감액정정을 신청할 조리상의 권리는 인정되지 않는다고 한다.⁵¹⁾

다. 조세소송상 과세관청의 부작위에 대한 납세자의 권리 구제

1) 일반론 - 과세관청 부작위의 개념

가) ‘거부처분’과 ‘부작위’의 구별

「행정소송법」 제2조 제1항에서는 행정청이 행하는 구체적 사실에

49) 대법원 1989. 6. 15. 선고 88누6436 전원합의체판결.

50) 대법원 1987. 9. 8. 선고 85누565 판결.

51) 대법원 1987. 9. 8. 선고 85누565 판결 등.

관한 법집행으로서의 공권력의 행사나 그 거부를 ‘처분 등’이라 하고(1호), 행정청이 당사자의 신청에 대하여 상당한 기간 내에 일정한 처분을 하여야 할 법률상 의무가 있음에도 불구하고 이를 하지 아니하는 것을 ‘부작위’라 하여 ‘처분 등’과 ‘부작위’를 구별하고 있고, 위 ‘처분 등’이나 ‘부작위’에 대하여는 항고소송을 제기할 수 있되(제3조 제1호), 항고소송에는 행정청의 위법한 처분 등을 취소 또는 변경하는 취소소송(제4조 제1호)과 행정청의 부작위가 위법하다는 것을 확인하는 부작위위법확인소송(제4조 제3호)등이 있으며, 동법 제35조에서는 무효 등 확인소송의 원고적격에 대하여, 동법 제36조에서는 부작위위법확인소송의 원고적격에 대하여 각 규정한다.

거부처분은 관할 행정청이 권리에 기한 당사자의 신청에 대하여 그 이유 여하에 관계없이 신청거절의 의사를 대외적으로 명백히 표시함으로써 성립한다 할 것이다.⁵²⁾ 특히 대법원 1991.2.12. 선고 90누5825 판결은 신청인에 대하여 직접 거부의 의사표시를 하지 않았다고 하더라도 본인이 알았거나 알 수 있었을 때에 거부처분이 있는 것으로 보아야 한다고 판시하였다. 그리고 법령에 의하여 일정한 기간 경과 후에 거부한 것으로 간주하는 규정이 있는 경우에 그 기간이 경과한 경우에는 거부처분을 한 것으로 간주된다.⁵³⁾ 위와 같이 거부처분이 있는 경우를 제외한 나머지 영역이 부작위에 해당할 수 있는 것이다.⁵⁴⁾

나) 과세관청의 부작위가 문제되는 경우

과세관청이 납세자의 경정청구를 받고 법정기한 내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하지 않고, 또는 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구인에게 통지하지 않는 경우(납세자의 경정청

52) 대법원 90.9.25. 선고 89누4758; 91.10.8. 선고 91누2168 판결.

53) 대법원 91.10.8. 선고 91누2168 판결.

54) 물론 부존재하는 처분과 행정청의 부작위의 구별문제는 별개의 이론적 문제를 야기할 것이나, 본 연구에서는 그 문제를 생략하기로 한다.

구에 대한 과세관청의 부작위), 납세의무자가 자진신고·납부분의 일부에 관하여 세법상 납세의무가 없는데도 관련세법의 해석을 그르치어 그 세율을 과다적용하는 등 과다신고·납부하였음을 발견하고서, 국가를 상대로 하여 국가에 의한 그 과다납부분의 취득 내지 보유는 법률상의 원인이 없는 것이라고 주장하여 그 부당이득의 반환을 소구하는 경우(조세환급금 신청에 대한 과세관청의 부작위) 등이 문제될 수 있다.

2) 납세자의 경정청구에 대한 과세관청의 부작위에 대한 조세소송

가) 경정청구에 대한 통지의무

납세자가 과세관청에 경정청구를 하면 경정청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2월 이내(이하 '법정기한'이라 한다)에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다(「국세기본법」 제45조의 2 제3항).

납세자의 경정청구에 대한 과세관청의 통지의무에 대해 경정청구 제도가 조세채권자의 경정·결정권에 대응하는 조세채무자의 조세채무 변경청구권이라고 볼 때 조세채권자는 그에 대한 가부를 통지해야 할 의무가 있고, 납세자는 당연히 그 결과통지를 받을 권리가 있다고 보아야 한다.

과세관청이 납세자의 경정청구를 받고 법정기한 내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하지 않고, 또는 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구인에게 통지하지 않는 경우에는 부작위가 성립한다.

과세관청의 거부처분과 부작위의 구별은 당사자의 신청에 대하여 상당한 기간 내에 일정한 처분을 하여야 할 법률상 의무가 있음에도 이를 하지 아니하는 것이므로 상당한 기간이 경과하기 전에 거부의

의사표시를 한 경우에는 거부처분, 그렇지 아니한 경우에는 부작위로 보아야 한다.⁵⁵⁾ 한편, 실제상으로는 부작위에 해당하는데 일정기간이 경과하면 거부로 간주하는 간주거부규정을 둔 경우에는 부작위가 아니라 거부처분으로 보는 것이 적절하다.

과세관청이 납세자의 경정청구에 대해 법정기한 내에 과세표준 및 세액을 결정·경정하거나 또는 결정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 경정청구자에게 통지하지 않는 경우 납세자는 그 후속절차로서 불복청구를 제기할 수 있다.

이때 「행정심판법」 제18조 제7항에서는 행정청이 법률상 해야 할 의무가 있음에도 이를 이행하지 아니하는 처분청의 부작위에 대하여는 불복청구 기간에 제한을 두고 있지 아니하며, 같은 법 제43조 제2항에서 행정심판에 대하여 다른 법률에 특례를 정한 경우에도 그 법률에서 규정하지 아니한 사항에 관하여는 「행정심판법」이 정하는 바에 의한다고 규정하고 있다.

따라서 부작위에 대한 불복청구기간은 「행정심판법」에 정하는 바에 따라야 하고, 「행정심판법」에서 행정청의 부작위로 인한 권익의 침해에 대하여는 불복청구기간에 제한을 두고 있지 아니하므로, 처분청의 부작위로 권익의 침해가 계속되는 한 그 불복청구기한에는 제한이 없다할 것이다.

나) 납세의무자의 경정청구에 대한 과세관청의 부작위의 태양

과세관청의 부작위 여부가 논의될 수 있는 경우로는 납세자의 경정청구를 받은 관할세무서장이 과세표준 및 세액을 경정하거나 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 경정청구자에게 통지하여야 함에도 첫째, 일부 경정하면서 경정부분에 대해서만 환급통지하는 경우, 둘째, 경정도 하지 않고 거부통지도 하지 아니한 경우로 나눌 수 있다.

55) 김용섭, 「거부처분에 관한 약간의 고찰」, 『고시연구』 제345호, 고시연구사, 2002. 12. p. 26

첫째, 일부 경정하면서 경정부분에 대해서만 환급통지하는 경우 나머지 부분에 대해서는 비록 거부통지가 없더라도 묵시적 거부통지로 보아 불복쟁송절차를 밟을 수 있다 할 것이다. 왜냐하면 일부를 경정했다는 것은 나머지 부분에 대해서는 경정을 하지 않겠다는 묵시적 선언으로 보아야 하기 때문이다.

둘째, 경정도 하지 않으면서 경정거부통지마저 하지 아니한 경우에도 이를 거부처분으로 볼 것인지가 문제된다. 즉, 통지의무기간(2월)이 경과됨으로써 거부처분이 있는 것으로 보느냐에 관한 문제이다. 이를 거부처분으로 본다면 통지의무기간 경과일을 기산하여 불복쟁송을 제기하지 않으면 안 된다.

생각건대 이런 경우는 과세관청의 부작위로 보아 「행정심판법」의 규정태도처럼 불복제기간의 제한없이 납세자가 권익규제를 신청할 수 있도록 해석하는 것이 타당할 것이다.⁵⁶⁾

다) 부작위위법확인소송

앞서 본 바와 같이 납세의무자가 과세표준 및 세액의 신고 등에 의하여 확정된 과세표준 및 세액을 자기에게 유리하게 변경하여 줄 것을 청구하는 권리로서 경정청구를 제기하고, 과세관청이 이에 반응이 없는 등 납세자의 불이익이 일정기간 지속되는 때에 과세관청의 부작위에 대하여 불복청구를 제기할 수 있다. 이때 법원에 제기하는 부작위위법확인소송이란 과세관청에게 납세자의 신청에 대하여 상당한 기간 내에 일정한 처분, 즉 인용하는 적극적 처분이나 기각 또는 각하하는 등의 소극적 처분을 하여야 할 법률상의 응답의무가 있음에도 불구하고 아무런 조치도 하지 아니하는 경우 그 부작위가 위법하다는 것의 확인을 구하는 소송을 말한다(「행정소송법」 제2조 제1항 제2호 참조). 판례는 이를 과세관청이 위와 같은 응답의무를 이행하지 아니

56) 김정식, 「경정청구제도에 관한 소고」, 조세연구 제3집, 2003, pp. 265~266

하는 경우 그 부작위가 위법하다는 것을 확인함으로써 소극적 위법상태를 제거하는 것을 목적으로 하는 소송이라고 해석하고 있다.⁵⁷⁾ 부작위에 대한 권리침해에 대하여는 의무이행소송(Verpflichtungsklage)이 인정되어야 권리구제의 실효성을 거둘 수 있으나 우리 법제에서 이를 인정하는 명문규정이 없고, 다수설과 판례도 이를 인정하지 아니하고 있다.⁵⁸⁾

그러나 부작위위법확인소송은 법률관계를 변동하는 것이 아니라, 부작위에 의하여 외형화·현실화된 법 상태가 위법임을 확인하는 것이므로 확인소송으로서의 성질을 갖고 그 목적이 신청 취지대로 적극적 의무가 있음을 확인하는 것이 아니라 단순히 행정관청의 응답의무 위배에 대한 확인에 있다.

더욱이 부작위위법확인소송의 심리의 범위에 대하여는 법원이 부작위의 위법 여부만이 아니라 신청의 실제적인 내용의 이유 유무까지 심리할 수 있는가에 대해 견해의 대립이 있는데 법원은 행정청의 부작위의 위법성 여부를 확인하는 데 그칠 뿐, 행정청이 행하여야 할 처분의 내용까지 심리·판단할 수 없다는 견해이다.⁵⁹⁾

따라서 경정청구에 대해 법정기한 내 통지하지 않은 것에 대해 단순한 부작위로만 보아 부작위위법확인소송을 제기해야 한다고 하는 것은 과세관청의 환급처리 지연에 따른 납세자 권익침해를 방지하고자 하는 「국세기본법」 제45조의 2의 경정청구제도의 입법취지에도 어긋날 뿐만 아니라 납세자에게 아무런 실익이 없게 된다.

57) 대법원 1992. 6. 9. 선고 91누11278 판결(공92, 2156) ; 1995. 9. 15. 선고 95누7345 판결(공95, 3436) ; 1996. 5. 14. 선고 96누1634 판결(공96, 1891) 등.

58) 대법원 1989. 9. 2. 선고 87누868 판결(공89, 1477) ; 1990. 11. 23. 선고 90누3553 판결(공91, 237) ; 1992. 11. 10. 선고 92누1629 판결(공93, 124) 등.

59) 대법원 2002.6.28. 선고 2000두4750 판결.

3) 국세환급금 관련 과세관청의 부작위에 대한 조세쟁송

세법상 환급사유가 발생했는데도 과세관청이 아무런 조치를 취하지 않는 경우도 대표적인 과세관청의 부작위에 대한 권리규제의 문제가 야기된다.

이는 다시 당해 문제된 세목이 부과과세방식의 세목인 경우와 신고납세방식의 세목인 경우로 나누어 볼 수 있다.

가) 부과과세방식에 있어서의 과세관청의 부작위

과거 대법원은 부과과세방식의 세목의 경우 납세자가 신고만 하고 과세관청은 단지 수납만 한 경우에도 이른바 ‘확인적 부과처분’이 있는 것으로 보고 납세자의 취소소송제기를 허용하였다.⁶⁰⁾

그러나 이러한 이론은 조세확정에 관한 범규정 내용에 반하고, 처분유무와 시기가 불분명하여 취소소송을 제기하여야 하는 납세자에게 오히려 불이익이 될 수 있다는 이유 등에서 잘못된 것으로 인식되어 폐기되었다.⁶¹⁾ 학설은 이러한 확인적 부과처분의 개념에 대해서는 이를 지지하는 견해도 있었으나 이를 부정하는 견해가 다수이다.⁶²⁾

요컨대 확인적 부과처분 이론이 사라진 오늘날에는 부과과세방식의 조세라 하더라도 당해 오납금 등은 아직 과세관청의 부과처분이

60) 대법원 1989. 9. 12. 선고 88누 12066 판결(공89, 1502), 다만 이 판결에서는 확인적 부과처분은 부과과세방식의 조세에 한하는 것이라고 판시하고 있다.

61) 대법원 1990. 4. 13. 선고 87누642 판결(공90, 1086) ; 1990. 4. 27. 선고 87누275,276 판결(공90, 1179) ; 1990. 5. 11. 선고 87누553 판결(공90, 1290) 등.

62) 정만조, 「납세의무자가 착오로 과다신고납부한 경우 국가의 부당이득성립여부와 납세자의 구제방법」, p. 61; 전정구, 「관례를 통해서 본 조세법상의 부당이득반환청구권에 관한 제문제」, pp. 111~114; 나중훈, 「자진신고납부세액의 수납행위의 성질 및 취득세의 수납방식」, 『대법원판례해설』 제11호, 법원행정처, 1989, p. 457 이하; 강인애, 『조세쟁송법』, 1988, p. 186

있기 전에는 당해 신고(납부)행위의 당연무효를 인정받아야 국가가 법률상 원인 없이 수령하고 있음을 이유로 민사상 부당이득반환 또는 당사자소송의 형태의 부당이득반환청구로써 납부된 세금을 돌려받을 수 있을 것이다.

나) 신고납세방식에 있어서 과세관청의 부작위

신고납세방식의 세목에 있어서도 납세자가 신고납부한 세액에 대하여 환급사유가 발생했는데도 과세관청이 부작위하는 경우 대법원 판례는 「국세기본법」 제51조로 소정의 환급 결정을 항고소송의 대상이 되는 처분이 아니라고 보고있기 때문에 이를 대상으로 항고소송(부작위위법적인소송)을 제기하는 것은 허용되지 않는 것으로 다루어지고 있다. 학설의 다수도 이에 찬동하는 것으로 보인다(반대 견해 있음).

다) 소결

이상 살펴본 바와 같이 현재 다수학설과 판례의 입장에 의하면 부과과세방식의 조세이든 신고납세방식의 조세이든 과세관청의 결정 또는 경정 등 처분이 존재하지 않는 이상 자진신고납부한 세액은 항고소송의 방법을 통해 돌려받을 수는 없고, 기껏해야 납세자가 한 사인의 공법행위로서의 신고행위가 당연무효임을 인정받아 국가의 부당이득의 반환을 구하는 방법으로 권리구제를 실현할 수밖에 없다.

따라서 과연 언제 사인의 공법행위로서의 신고행위가 당연무효라고 볼 수 있는가의 문제에 논의가 집중되게 된다. 현재 판례와 다수학설은 사인의 공법행위의 당연무효 여부의 판단에 있어서도 행정처분의 당연무효에 대한 판단방법과 동일하게 중대명백설을 따르고 있다. 즉, 당해 신고행위의 하자가 중대할 뿐 아니라 명백하여야 당연무효로 인정할 수 있다고 보는 것이다.

판례는 이에 대하여 신고행위의 하자가 중대명백하여 당연무효에

해당하는지 여부는 신고행위의 근거가 되는 법규의 목적, 의미, 기능 및 하자 있는 신고행위에 대한 법적 구제수단 등을 목적론적으로 고찰함과 동시에 신고행위에 이르게 된 구체적 사정을 개별적으로 파악하여 합리적으로 판단하여야 한다고 보고 있다.⁶³⁾ 다만 그러면서도 지방세의 경우에는 과거 국세의 경우보다 권리구제의 기능이 매우 빈약하다는 사정에 착안하여 납세의무자에게 기왕에 신고납부된 세액의 환급을 청구할 마땅한 세법상의 구제수단이 없었다는 점을 착안하여 그 하자의 중대명백성을 판단함에 있어 일반 행정처분이나 부과과세방식의 조세와 달리 그 요건을 다소 완화하여 적용하는 경향을 보이고 있다.⁶⁴⁾

라. 원천징수의 법률관계와 권리구제

조세법률관계에 관한 다툼 중 많은 부분을 차지하는 것은 또한 원천징수관계에 관한 다툼이다. 원천징수는 본래 근로소득과 같이 명백하면서도 대량적인 세액의 징수를 위하여 제한적으로 도입되는 징수수단이어야 하지만, 현행법은 다른 나라의 입법례에 비하여 원천징수제도를 폭넓게 도입하고 있는 것이 특징이다. 이하에서는 원천징수관계와 관련한 조세소송의 측면을 중심으로 몇 가지 정리해보기로 한다.

1) 원천징수의무자의 권리구제

원천징수의무자가 원천징수를 하지 아니하여 세법에 의하여 과세관청으로부터 징수고지를 당하여 그 세액을 납부하는 경우 및 원천징수세액을 오납한 경우 이에 대한 권리구제는 원천징수의무자와 국가

63) 대법원 2005. 5. 12. 선고 2003다43346 판결.

64) 이에 대한 상세는 사법연수원, 『행정실무법관연수자료』, 2007, p. 46 이하 참조.

와의 관계를 어떻게 볼 것인가에 따라 답을 할 수 있을 것이다.

가) 국가에 대한 권리구제

(1) 경정청구에 의한 권리구제

2003.12.30 개정된 「국세기본법」 제45조의2는 제4항의 규정을 신설하여 근로·퇴직·연금 등 원천징수 대상 소득만 있어 연말정산으로 납세의무가 종결된 자에 대하여도 원천징수의무자의 연말정산 납부를 법정신고로 보아 원천징수대상자 또는 그 원천징수의무자에게 경정청구권을 인정함으로써 납세자 권익을 보호하고자 하였다. 다만, 분리과세대상 소득만 있는 경우에는 경정청구를 인정하지 않았다.

따라서 원천징수하여 소득세를 납부하고 「소득세법」 제164조, 제164조의2 및 「법인세법」 제120조의 규정에 따라 지급명세서를 제출기한 내에 제출한 원천징수의무자는 원천징수세액의 납부기한 경과 후 3년 이내에 원천징수영수증에 기재된 과세표준 및 세액 등의 결정 또는 경정을 관할세무서장에게 청구할 수 있다.

종래 원천징수의무자에게 경정청구권을 인정할 수 있는냐에 대해 원천징수의무자가 원천징수세액을 과오납한 경우 자동확정된 세액을 잘못 납부한 것이므로 잘못 납부한 세액에 대해 다음에 납부할 세액과 조정환급하거나 환급신청서에 의해 환급요구만 가능할 뿐 원래 납세의무의 범위 및 존부에 대해 다룰 수 없다는 논란이 있었다.

원천징수되는 소득세와 같이 성립과 동시에 확정되는 자동확정방식의 조세에 있어서 납세의무자가 법정신고기한 내 과세표준 및 세액을 신고할 여지가 없으므로 경정청구의 대상이 아니었다. 그러나 원천징수의무자가 원천징수대상이 아닌 소득에 대해 과다 원천징수 신고 및 납부한 경우 경정청구권이 인정되지 않는다면 그 이론적 타당성 여부를 떠나 부당한 과세관청의 조치에 대해 아무런 불복수단도 허용되지 않는 것이 되어 헌법상 재판청구권 침해가 문제될 여지가

있었다. 따라서 2003.12.30 개정된 「국세기본법」에 근로소득자 등 원천징수로 납세의무가 종결되는 자 또는 그 원천징수의무자에게도 경정청구를 허용함을 명문화한 것이다.

한편, 원천징수 납부한 경우라도 예납적 원천징수의 경우에는 통상적 경정청구가 가능하다. 즉, 종합소득세 과세표준 확정신고 시 원천징수대상소득에 대하여도 합산하여 신고한 후 경정청구를 제기하면 된다.

(2) 환급신청

「소득세법시행령」 제201조는 근로소득에 대한 원천징수의무자가 근로소득금액에 대한 연말정산을 함에 있어 과다징수하였거나 잘못징수한 세액이 있을 때 원천징수의무자가 원천징수를 하여 납부할 세액에서 이를 조정하여 원천납세의무자에게 환급하도록 규정하고 있다. 이 경우 원천징수의무자가 원천징수할 세액이 없는 경우에는 다음 달 이후에 원천징수하여 납부할 소득세에서 조정하여 환급하도록 규정하고 있다.

만약 원천징수의무자가 스스로 조정하여 환급한 것이 부당한 경우에는 국가가 징수고지를 하게 된다. 또한 원천징수의무자가 조정환급 조치를 하지 아니한 경우에는 원천징수의무자의 환급신청에 의하여 원천징수 관할세무서장은 이를 환급하도록 「소득세법시행령」 제201조 제2항 및 동 시행규칙 제93조 제1항이 규정하고 있다.

원천징수의무자가 하는 환급신청에 대해서는 소득세법령에서 상세히 정하지는 않고 있으므로 「국세기본법」상의 규정을 적용하여야 할 것이다. 이와 관련하여 국세환급금의 총당과 환급에 대한 「국세기본법」 제51조 4항은 “원천징수의무자가 원천징수하여 납부한 세액에서 환급받을 환급세액이 있는 경우 그 환급액은 당해 원천징수의무자가 원천징수하여 납부하여야 할 세액에 총당(다른 세목의 원천징수세액에의 총당은 「소득세법」상의 원천징수이행상황신고서에 그 총당·조

정명세를 기재하여 신고한 경우에 한하여 충당할 수 있다)하고, 잔여금을 환급한다. 다만, 당해 원천징수의무자가 그 환급액을 즉시 환급하여 줄 것을 요구하거나 원천징수하여 납부하여야 할 세액이 없는 경우에는 즉시 환급한다”고 규정을 하고 있다.

(3) 일반적 오납의 경우

원천징수의무자가 원천납세의무자로부터 원천징수대상이 아닌 소득에 대하여 세액을 원천징수하여 납부하였거나 징수하여야 할 세액을 초과 징수하여 납부한 경우에 그 세액은 ‘오납금’으로 반환청구대상이 된다.

판례는 이와 같은 오납금에 대하여 국가가 원천징수의무자로부터 이를 납부받는 순간 아무런 법률상의 원인 없이 보유하는 부당이득이 된다고 하고 있으며 이와 관련된 청구권은 원천납세의무자가 아닌 원천징수의무자에게 귀속되는 것이라고 판단하고 있다.

이러한 부당이득에 대하여 원천징수의무자는 국가를 상대로 환급청구소송을 제기할 수 있다. 이와 관련하여 조세환급청구소송의 성질에 대한 견해 차이에 따라 당사자 소송 혹은 민사소송으로 구분이 되게 된다.

이와 관련하여 세무서장이 원천징수의무자의 환급신청에 대하여 거부하거나 아무런 응답을 하지 아니하는 경우 세무서장의 환급거부 조치를 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 보고 환급거부취소소송을 제기하는 것이 가능하다고 해석하여야 원천징수의무자의 권리구제가 원활하게 된다는 주장이 있으나, 판례는 이와 관련하여 원천징수의 일반 법리에 의하여 원천징수대상이 아닌 소득 혹은 초과납부세액에 대하여는 바로 부당이득을 구성하는 것이므로 원천징수의무자는 국가에 대하여 부당이득으로 반환을 청구할 수 있으며 이를 처분취소소송으로 구제받을 수는 없다는 입장이다.⁶⁵⁾

(4) 소득금액변동통지에 따라 납부한 경우

원천징수의무자가 과세관청의 소득금액변동통지에 따라 원천징수세액을 납부한 경우 이에 대한 원천납세의무가 인정되지 아니하는 경우 원천징수의무자의 권리구제 수단이 문제가 될 수 있다.

판례는 소득금액변동통지와 효과에 대하여 단순히 지급시기를 의제하는 것이 아니라 소득의 실제 지급이 있는 것과 같이 의제하는 효과가 있다고 판단하고 있다. 따라서 소득금액변동통지에 따라 원천징수의무자는 원천징수세액을 납부하여야 한다. 이 경우에는 일반적인 원천징수에서와 달리 과세관청의 소득금액변동통지라는 행위에 의하여 원천징수 의무가 발생한 것이지만 종전의 판례는 소득금액변동통지는 취소소송의 대상이 되는 처분이 아니라고 판단하였기 때문에 이 경우 취소소송의 대상으로 삼을 처분이 존재하지 아니하였다. 또한 오납금의 개념에 비추어 보아도 소득금액변동통지로 인한 원천징수를 오납금에 해당한다고 판단하기도 어렵기 때문에 부당이득에 대한 환급청구소송을 제기하는 것도 어렵게 되어 있었다.

그러나 대법원은 2006년 4월 20일 전원합의체 판결을 통하여 소득금액변동통지의 처분성을 증명하는 판례 변경이 이루어졌다. 이에 따

65) 이와는 별개로 일반적으로 원천징수에 관하여도 과오납금이라는 표현을 사용하고 있으나 과납금과 오납금의 개념에 의한다면, 원천징수의 경우에는 오납금이라는 표현이 옳은 것이라고 판단된다. 과납금이란 조세의 납부 시 이에 대응하는 확정된 조세채무가 존재하였으나, 후에 불복에 대한 결정 및 판결이나 과세관청의 취소결정 등의 사유로 채무가 소멸하게 된 경우에 생기는 것임에 비해, 오납금이란 납세신고나 과세처분 등 조세채무 확정행위 혹은 징수행위가 당연무효이거나 부존재함에도 불구하고 납부 혹은 징수함으로써 조세채무를 초과하는 경우에 생기는 것이다. 물론 과납금이나 오납금 모두 조세채무가 처음부터 존재하지 않거나 그 후 소멸되었음에도 불구하고 국가가 법률상 원인 없이 수령하거나 보유하고 있는 부당이득에 해당한다는 점에서는 동일하나 명확하게 표현을 하는 경우 과납금과 오납금의 개념에 비추어 자동확정방식인 원천징수세액에 있어서는 오납금이라는 표현이 타당할 것이라고 판단된다.

라 이제는 소득금액변동통지를 받은 원천징수의무자는 이를 처분으로 보고 직접 이를 취소해달라고 소송을 제기하는 것이 가능해졌다.

(5) 징수고지의 경우

① 취소소송의 제기

원천징수의무자가 원천징수를 제대로 이행하지 아니한 경우 과세관청이 원천징수의무자에게 납세고지를 하는 경우 이는 원천징수제도의 특성상 자동확정방식의 조세라는 점을 고려하였을 때 징수처분의 성격을 갖는 것으로 판단된다.⁶⁶⁾

따라서 징수고지에 대한 취소소송을 제기 시 징수처분의 위법성에 대하여는 당연히 다룰 수 있을 것이나 징수처분의 전제가 되는 원천징수의무의 존부 및 범위에 대해서 다룰 수 있는지 여부가 문제된다.

이에 대해서는 긍정설과 부정설이 대립하고 있는바, 부정설에서는 행정행위의 하자의 승계론 또는 불가쟁력이 발생한 선행행위의 후행행위의 구속력을 그 논거로 하여 징수처분에 대한 다툼에서는 그 전제를 이루는 원천징수의무의 존부 및 범위에 관한 하자를 이유로 당해 징수처분의 취소를 주장할 수 없다고 한다. 이와 같은 법리를 원천징수세액에 관한 납세고지에 그대로 적용한다면 원천징수의무자는 징수처분인 납세고지에 대하여 그 전제가 되는 원천징수의무의 존부나 범위에 관하여 다룰 수 없게 된다는 것이다.

반면에 긍정설에서는 원천징수에 있어서의 납세고지는 일반적인 소득세나 법인세의 경정에 따른 납세고지와는 달라서 징수처분에 선행되는 별도의 과세처분이 존재하지 않는 점을 주목하여야 한다고 주

66) 대법원 1974. 10. 8. 선고 74다1254 판결: “원천징수의무자의 납입할 세액이 법률에 의하여 확정되는 경우라도 그 납입을 고지한 때에는 납세고지처분이라는 행정처분이 존재함으로 이를 다투려면 행정쟁송을 요한다.”

장한다. 원천징수에 있어서의 세액은 소득금액 등을 지급하는 때에 성립함과 동시에 아무런 절차를 거침이 없이 자동적으로 확정되기 때문에 원천징수하는 세액의 확정을 위하여 별도의 과세처분을 행할 필요는 없는 것이다. 그러므로 자동적으로 확정된 세액의 크기, 원천징수의무의 존부나 범위에 관한 과세관청의 판단 내지 의견은 납세고지를 행함으로써 비로소 대외적으로 공식화된다. 즉, 원천징수하는 소득세 및 법인세에 있어서는 과세처분 자체가 별도로 존재할 수 없는 만큼 징수처분이 납세고지에 관한 항고쟁송의 단계에서 원천징수의무의 존부나 범위에 대하여도 불복할 수 있는 길을 허용하는 것이 마땅하며, 따라서 납세고지에 관한 항고쟁송의 단계에서 원천징수의무의 존부 및 범위에 관하여도 불복할 수 있다고 주장하는 견해이며 다수설의 견해이다. 이와 관련하여 판례는 긍정설의 입장을 취하고 있다.

생각건대 긍정설에 대하여 공정력 및 하자의 승계와 관련하여 비판적인 견해가 존재하는 것은 사실이다. 그러나 원천징수의 특성상 원천징수 세액의 확정이 단순하고 명료하게 산정되기 때문에 자동확정 방식 형태를 가질 수 있다는 점을 고려한다면, 징수고지된 세액은 세법에 의한 객관적 세액이 될 것이며, 만약 과세관청이 세법에 의한 객관적 세액을 징수처분한 것이 아니라면 원천징수의무자는 징수처분의 위법성을 다툴 수 있을 것이다. 이는 징수처분의 위법성에 대한 다툼이 자연스럽게 원천징수 세액의 존부 및 범위에 대한 다툼의 효과를 가져올 것이므로 개인적으로는 긍정설이 타당하다 생각된다.

② 환급청구소송의 가부(可否)

원천징수의무자가 오납한 원천징수세액에 대해서는 앞서 기술한 바와 같이 국가에 대하여 부당이득에 대한 반환청구가 가능하다. 그러나 원천징수의무자가 원천징수의무의 불이행으로 인하여 국가로부터 징수처분을 받는 경우 취소소송이 아닌 반환청구가 가능한 것인지에 대해서는 대립이 존재한다.

학설로는 먼저 납세고지가 확정되었다고 하더라도 그 사유가 부당 이득의 주장을 방해하지 아니한다는 견해가 있다. 다만 이 견해에서는 언제나 부당이득반환청구가 가능한 것이 아니고, 원천징수의무자가 징수처분에 대하여 행정심판을 제기하여 배척되거나 취소소송에서 패소한 경우에는 이를 인정할 수 없다고 한다. 즉, 취소소송과 부당이득반환청구를 선택적으로 인정한다는 것이다. 다른 견해는 원천징수에 있어서 과세권자의 징수의무자에 대한 납세고지는 다른 경우의 납세고지와 달리 순전히 징수처분이므로 법령에 의하여 자동적으로 확정되는 원천세액을 초과하는 징수처분의 납세고지는 중대하고 명백한 법규위반으로 당연무효로 보아야 한다고 하면서 부당이득반환청구(또는 조세채무부존재확인소송)를 긍정하고, 아울러 이러한 구제방법 이외에도 처음부터 납세고지 자체에 대하여 원천세 납세의무의 존부를 가지고 곧바로 행정소송으로 다룰 수 있는 길을 봉쇄할 필요가 없다는 것이다.

판례는 부정설의 입장을 취함으로써, 납세고지가 당연무효가 아닌 한 전심절차와 행정소송을 제기하여 구제받음이 마땅하고 행정쟁송을 거침없이 직접 부당이득반환청구소송을 제기하는 것은 허용되지 않는다는 입장이다.

생각건대 징수처분이 유효함에도 불구하고 자동 확정된 세액과 다르다는 것만으로 그 처분이 당연무효라고 판단하는 것은 타당하지 않은 것으로 생각된다. 따라서 공법상 부당이득법리의 일반이론에 따를 때 부정설이 일견 타당하다고 판단된다.

2) 원천납세의무자의 권리구제

가) 권리구제 방식

원천징수의무자가 징수기관적 지위에 있다고 하더라도 이는 원천징수의무자가 소득금액을 지급할 때에 바로 원천징수세액을 징수(공

제)할 권한이 있고, 일단 징수된 이상 징수된 세액이 현실적으로 국고에 수납되었는가를 불문하고 원천납세의무자의 납세의무는 소멸한다는 것일 뿐이고, 원천징수의무자에게 과세관청에 인정되는 것과 같은 자력집행력이 인정되는 것이 아니기 때문에 원천징수의무자가 원천세액에 대한 징수기회를 놓친 경우에는 민사소송을 통하여 해결할 수밖에 없다. 통설도 위와 같은 경우에 원천징수의무자에게 민사법상의 구상청구권이 인정되는 것으로 보아 이를 민사소송으로 취급하고 있다. 판례 역시 원천징수의무자와 원천납세의무자의 관계를 민사관계로 규정하고 있다.

나) 구상의 범위

원천징수의무자의 원천납세의무자에 대한 구상의 범위는 원천징수할 세액에서 미달하는 금액이 포함되는 것은 당연할 것이다. 그러나 과세관청으로부터 징수고지를 받은 경우 징수불성실가산세나 가산금이 포함되는지에 대해서는 다툼이 있다.

부정설은 원천징수하는 소득세 등의 납세자는 어디까지나 원천징수의무자이기 때문에 가산세 및 가산금은 원천징수의무자의 고유한 부담부분이라고 주장한다. 따라서 법정손해지연금만을 인정하게 된다. 긍정설은 가산세 및 가산금의 사유가 원천납세의무자의 책임 있는 사유에 기인한 경우에는 원천징수의무자가 원천납세의무자를 상대로 그 가산세 및 가산금의 구성권을 행사할 수 있다는 주장이다.

판례의 입장은 원천징수에 따른 소득세의 납세자는 원소득자가 아니라 원천징수의무자이기 때문에 이러한 원천징수나 세금 납부를 태만히 하여 생기는 가산세 및 기타 가산금은 납세자인 원천징수의무자가 부담하여야 하고 소득자가 부담하여야 할 것은 아니라는 입장이다.⁶⁷⁾

67) 비록 원천징수불성실가산세 및 가산금이 원천징수 행위의 불이행으로 인하여 발생한다는 점에서는 판례 및 부정설의 입장과 같이 가산세 및

다) 원천징수세액의 공제 및 상환청구

원천징수의무자가 원천납세의무자의 사용자이거나 그와 계속적 거래관계에 있는 경우에는 징수부족액을 그 후에 발생하는 원천징수 대상소득을 지급할 때에 공제하는 방법으로 징수할 수 있다. 이는 징수부족액 청구를 통설 및 판례와 같이 민사상의 청구권으로 보는 이상 상계의 법리에 의하여서도 분명한 것이고, 원천징수의 법률관계의 특성에 비추어 임금채권의 상계제한에 관한 「근로기준법」 제28조는 이 경우에 적용이 없다고 해석된다. 또한 위와 같은 관계에 있지 아니하거나 위 방법에 의하지 아니하고자 할 때에는 민사상의 구상청구를 할 수 있고 임의적 이행을 거부하는 경우는 민사소송을 제기할 수 있다. 그 구상의 시기는 원천징수금액의 납부시한 이전이라고 하더라도 소득금액 지급시점 이후에는 언제든지 가능하다.

마. 제2차납세의무자의 권리구제

조세소송상 권리분쟁의 양태는 항상 과세처분 등의 직접상대방만이 문제되는 것은 아니다. 세법상 조세확정의 제3자효에 의하여 과세처분 등과 일정한 관계에 있는 제3자도 당해 처분에 관한 이해관계자로서 당해 처분을 다룰 법률상의 정당한 이익을 가질 수 있다. 「국세기본법」에서는 이러한 제3자의 권리보호문제로서 대표적으로 제2차 납세의무자의 권리구제 가능성에 대하여 간단하게 언급하고 있다. 이하에서는 이 점에 대하여 몇 가지를 정리해보기로 한다.

가산금은 구상의 범위에 포함되지 않는다는 주장도 일리가 있으나, 원천징수불이행으로 인한 귀책사유를 확인하여 구상의 범위에 가산세 및 가산금을 포함할지 여부를 판단하는 것이 타당해 보인다. 특히 최근과 같이 국제거래의 증가 및 이로 인한 외국법인 및 비거주자에 대한 원천징수의무가 증가하는 추세를 고려하였을 때, 그리고 소득을 수익적 소유자에게 귀속시키는 상황에서 귀책사유에 대한 판단 없이 원천징수의무자에게만 가산세 및 가산금의 책임을 지우는 것은 원천징수의무자에게 과도한 부담을 지우는 것이라고 판단된다.

제2차납세의무자에 대한 납세고지처분의 절차나 제2차납세의무의 성립요건, 책임의 한도액 등에 하자가 있을 경우에는 제2차납세의무자는 당연히 재송수단에 의하여 불복을 할 수 있다. 그러나 제2차납세의무자가 주된 납세자에 대한 과세처분을 다툴 수 있는가의 문제에 있어서는 여러 가지 견해가 있다. 첫째, 제2차납세의무자가 주된 납세의무자에 대한 과세처분 자체를 다툴 수 있는가와, 둘째, 제2차납세의무자가 그의 납부고지처분의 항고소송에 있어 그 위법사유로서 주된 납세의무자에 대한 과세처분의 하자를 주장할 수 있는가가 문제된다.

1) 주된 납세의무 자체를 다투는 항고소송의 가능성

가) 조세확정의 제3자효(법률상 이익)

「국세기본법」 제55조 제2항에서는 “...처분에 의하여 권리 또는 이익의 침해를 받게 될 제2차납세의무자 등 대통령령이 정하는 이해관계인은 위법 또는 부당한 처분을 받은 자의 처분에 대하여 심사청구 또는 심판청구를 하여 그 처분의 취소 또는 변경이나 기타 필요한 처분을 청구할 수 있다”고 규정하고 있으므로, 제2차납세의무자는 주된 납세자의 과세처분에 대하여 항고소송을 제기할 수 있다. 「국세기본법」 제55조 제2항이 생기기 전에도 대법원은 이를 인정하고 있었으며,⁶⁸⁾ 현행법하에서도 결론을 바꿀 이유가 없다. 본래의 납세의무자에 대한 부과처분이 있음을 제2차납세의무자가 바로 안다는 보장이 없기 때문이며, 또한 제2차납세의무자도 이른바 ‘제3자’로서 주된 납세자에 대한 과세처분에 대하여 다툴 법률상의 이익을 가지기 때문에 당연한 것이다.⁶⁹⁾

68) 대법원 1979. 11. 13. 선고 79누270 판결.

69) 박종수, 「조세소송과 행정법이론」, 『행정법학』, 제1호, p. 333

나) 불복청구기간의 기산일

그런데 이 경우 제2차납세의무자의 주된 납세의무에 대한 불복청구기간의 기산일을 언제로 하여야 할 것인지가 문제된다. 이에 대하여 주된 납세자에게 그 처분이 고지된 날을 기준으로 하여야 한다는 견해⁷⁰⁾와 제2차납세의무자가 주된 납세자에 대한 과세처분이 있음을 안 날을 기준으로 하여야 한다는 견해⁷¹⁾의 대립이 있어 왔다. 전자의 견해는 제2차납세의무자가 주된 과세처분이 주된 납세의무자에게 고지된 것을 안 때를 어떻게 가늠할 것인가의 문제와 또한 이렇게 될 경우 상당한 기간 조세채무의 확정기 불안정한 상태에 놓이게 되어 이로 말미암아 여러 가지 문제가 야기될 수 있다는 것을 논거로 한다.

생각건대, 제2차납세의무자는 주된 납세자의 이해관계인에 해당하므로 주된 납세자에 대한 위법한 과세처분에 의해 제2차납세의무자가 자신의 권리 또는 이익의 침해로 받게 될 가능성이 있을 때에 주된 납세자의 과세처분을 안 때를 기산일로 함이 타당하다고 할 것이다. 일반적으로 제2차납세의무자는 주된 과세처분이 있는 것을 안 때가 언제인지 쉽게 가늠할 수 없으며 통상적으로는 제2차납세의무자로서 납부통지서를 받은 때에 주된 과세처분의 존재를 알게 되는 경우가 일반적일 것이다.

현행 「국세기본법 시행령」 제44조 제1호⁷²⁾는 제2차납세의무자로서 납부통지서를 받은 자를 세법에 의한 처분에 의하여 권리 또는 이익의 침해를 받게 될 이해관계인으로 규정하여 쟁송의 기산일을 제2차납세의무자가 납부통지서를 받은 날로 하고 있으므로 제2차납세의무의 성

70) 황하주, 「제2차 납세의무제도의 제문제」, 『조세법의 논점』, 조세통람사, 1992, p. 172

71) 강인에, 『조세쟁송법』, 2005, 한일조세연구소, p. 118

72) 「국세기본법 시행령」 제44조(불복을 할 수 있는 이해관계인의 범위) 별제55조 제2항에서 “대통령령이 정하는 이해관계인”이라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 자를 말한다.

1. 제2차 납세의무자로서 납부통지서를 받은 자

립요건을 충족한 후 제2차납세의무자로서의 납부고지처분이 있는 후에만 권리 또는 이익의 침해를 받은 자로서 불복청구를 할 수 있는 것이며 불복청구기산일은 제2차납세의무고지일이라 할 것이다.⁷³⁾

2) 제2차납세의무자가 그의 납부고지처분의 항고소송에서 주된 납세의무의 하자를 주장할 수 있는지 여부

「국세기본법」 제55조 제1항은 “...처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는...그 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구할 수 있다”고 규정하고 있다. 따라서 제2차납세의무자는 위법 또는 부당한 제2차납세의무의 고지처분에 대하여 불복을 청구할 수 있다. 그런데 제2차납세의무자가 자신에 대한 납세고지처분의 취소소송에서 주된 납세자에 대한 과세처분의 하자를 주장할 수 있는지가 문제이다. 이에 대하여는 주된 납세자에 대한 과세처분의 하자가 ‘무효 또는 부존재인 하자의 경우’와 ‘취소할 수 있는 하자인 경우’로 나누어서 살펴볼 필요가 있다.

가) 무효 또는 부존재인 하자인 경우

주된 납세자에 대한 과세처분의 무효 또는 부존재의 경우 제2차납세의무자가 납부고지처분의 취소소송에서 그 위법사유로서 주된 납세자에 대한 과세처분의 무효 또는 부존재를 주장할 수 있음은 이론의 여지가 없다. 이는 당연한 것으로서 학설에서도 일반적으로 긍정하고 있는 것으로 보인다.

나) 취소사유의 하자인 경우

주된 납세자에 대한 과세처분에 취소할 수 있는 사유인 하자가 있

73) 김두천, 『조세법』, 박영사, 1991, p. 585

는 경우에 제2차납세의무자가 자신의 납부고지처분의 취소소송에서 그 위법 사유로서 주된 납세자에 대한 과세처분의 하자를 주장할 수 있는가에 관해서는 논란이 있다.

(1) 긍정설

긍정설에 의하면 제2차납세의무는 주된 납세의무를 전제로 하는 것이므로 제2차납세의무자에게 주된 납세자에 대한 과세처분의 위법을 주장할 기회를 주지 않는 것은 사회정의에 반한다고 주장한다. 즉, 주된 납세의무는 제2차납세의무의 내용을 이룬다고 볼 수 있으므로 주된 납세의무에 대한 실체적 위법성은 제2차납세의무의 고지처분에 승계되기 때문에 제2차납세의무자는 자신에 대한 납부고지의 효력을 다투는 소송에서 주된 납세의무의 위법을 다퉴 수 있다는 것이며, 제2차납세의무자는 대개의 경우 실질적으로는 주된 납세자와 일체의 관계에 있다고 볼 수 있으나 밀접한 관계를 항상 유지한다고는 할 수 없기 때문에 제2차납세의무의 납부고지처분이 있는 후에야 비로소 자기가 처해진 상황을 알게 되나 이때는 주된 납세자에 대한 경정, 결정 등에 대한 제소기간이 경과되었을 경우가 많으므로 이러한 경우 제2차납세의무자에게 경정, 결정에 대한 실체적 위법을 주장할 수 있는 기회를 주지 않는 것은 정의에 반한다는 것이다.⁷⁴⁾

그리고 조세실체법의 본질을 채권채무관계로 파악하는 경우 그 해석에 있어서 공법상의 법률관계라는 특질로 인한 것 이외에는 사법상의 채권채무관계이론을 원용할 수 있는 것인데, 민사상의 보증채무 이행소송에서 원고는 주채무자에 대한 채권의 존재를 입증하여야 하고 보증인은 주채무의 존부를 다퉴 수 있다고 하며, 또한 조세의 부과처분과 징수처분은 구별되는 것이지만 제2차납세의무의 납부고지처분은 징수처분일 뿐만 아니라 부과처분으로서의 성격도 가지고 있기 때

74) 임승순, 『조세법』, 박영사, 2005, p. 98; 소순무, 『조세소송』, 영화조세통람사, 2006, p. 319

문에 위법성의 승계가 인정되어야 하고 과세처분의 공정력을 적용시킬 수 없다고 한다.⁷⁵⁾

(2) 부정설

반면에 부정설에 의하면 일정한 행정목적은 달성하기 위하여 독립된 두 개 이상의 행정처분이 단계적으로 이루어져서 각각 별개의 법률효과가 발생하는 경우에는 선행처분이 당연무효인 경우를 제외하고는 선행처분의 하자는 후행처분에 승계되지 않는다는 것이다.⁷⁶⁾ 즉 주된 납세자에 대한 과세처분과 제2차납세의무자에 대한 납세고지처분은 별개의 처분으로서 위법성의 승계가 인정되지 않을뿐더러 주된 납세자에 대한 과세처분에는 설령 하자가 있다고 하더라도 그것이 무효가 아닌 한 공정력⁷⁷⁾이 있으므로 제2차납세의무자가 그 납세고지처분의 취소소송에서 주된 납세자에 대한 과세처분의 위법을 다룰 수 없는 것이라고 주장한다.

또한 조세채권을 오랫동안 불확정한 상태로 지속시키는 것은 바람직하지 못한 일을 야기시킬 수도 있기 때문에,⁷⁸⁾ 주된 납세자에 대한 과세처분에 취소원인인 하자가 있더라도 그 하자를 이유로 제2차납세의무자에 대한 납부통지의 위법을 주장할 수 없다고 한다.

(3) 일본 최고재판소의 태도

참고로 일반 최고재판소는 이 문제에 관하여 아래에서 보는 바와

75) 이진오, 『과점주의의 제2차 납세의무』, 한국사법행정학회, 1997, pp. 868~869

76) 강인에, 『조세쟁송법』, 2003, p. 584

77) 행정행위가 행하여지면 유효하게 성립하기 위한 요건을 완전히 갖추지 못하였다고 인정될 경우에도, 절대 무효인 경우를 제외하고는 권한 있는 기관에 의하여 취소될 때까지 상대방이나 제삼자에 대하여 구속력이 있는 것으로 통용되는 힘을 말한다.

78) 황하주, 「제2차납세의무제도의 제문제」, 『조세법의 논점』, 조세통람사, 1992, p. 174

같이 부정설의 입장을 취하고 있다.

“국세징수법 및 지방세법이 정하는 제2차납세의무는 주된 납세의무의 신고 또는 결정 혹은 경정 등(이하 주된 과세처분 등이라고 함)에 의하여 구체적으로 확정된 것을 전제로 하여 그 확정된 세액에 관해 본래의 납세자의 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 액에 부족하다고 인정되는 경우 조세징수의 확보를 위하여 본래의 납세자와 동일한 납세상의 책임을 지워도 공평을 잃지 않는 특별관계의 제3자에 대하여 보충적으로 과하는 의무로서 그 납부고지는 형식적으로는 독립된 과세처분이지만 실질적으로는 제3자를 본래의 납세자에 준하는 것으로 보고 이에 대하여 주된 납세의무에 관한 이행책임을 지우는 것이다. 이러한 의미에 있어서 제2차납세의무의 납부고지는 주된 과세처분 등에 의해 확정된 주된 납세의무의 징수절차상의 한 처분으로서의 성격이 있고, 납부고지를 받은 제2차납세의무자는 주된 납세의무에 관한 징수처분을 받은 본래의 납세의무자와 똑같은 입장에 서는 것이라고 할 것이다. 따라서 주된 과세처분 등이 부존재 또는 무효가 아닌 한 주된 납세의무의 확정절차에 있어서의 소득 오인 등의 하자는 제2차납세의무의 납부고지의 효력에 영향을 미치는 것이 아니고 제2차납세의무자는 납부고지의 취소소송에 있어서 확정된 주된 납세의무의 존부 또는 수액을 다툴 수 없다고 해석하는 것이 상당하다.”⁷⁹⁾

(4) 우리 판례의 태도

「국세기본법」 제55조 제2항이 신설되기 이전의 사안으로 대법원은 제2차납세의무는 주된 납세의무의 존재를 전제로 하는 것이므로 거기에 주종의 관계가 있고, 주된 납세의무의 범위를 넘어서 성립할 수 없으며, 또 주된 납세의무에 대하여 생한 사유는 원칙으로 제2차납세의

79) 일본 최고재판소 1975. 8. 27. 소화 48 112.

무자의 납세의무에도 영향이 미치게 되는 이른바 부종성을 가지는 것이므로 주된 납세의무자에 대한 과세처분이 위법한 때에는 주된 납세의무의 위법여부에 대한 확정에 관계없이 제2차납세의무를 인정할 수 없다고 하여 긍정설의 입장을 취하고 있다.⁸⁰⁾ 이는 위법성의 승계이론과 관계없이 주된 납세자에 대한 과세처분이 위법한 경우에 제2차 납세의무자의 재산권을 보호하기 위하여 권리구제의 폭을 넓혀준다는 취지로 이해된다.

(5) 검토

앞에서 살펴본 바와 같이 제2차납세의무는 「국세기본법」이 규정한 요건사실이 충족됨으로써 성립하고 과세관청의 고지처분으로 확정된다. 즉 주된 납세자에게 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족하다고 인정된 때 성립하고 그 부족액을 제2차납세의무로 결정하여 고지함으로써 확정되는 것이다. 이처럼 주된 납세자 자신이 제2차납세의무 성립의 요건을 구성하고 있는 것이므로 제2차납세의무자는 자신의 제2차납세의무 자체에 관계된 문제로서 주된 납세의무의 위법성을 주장할 수 있는 것으로 해석해야 하는 것이다. 따라서 주된 납세자에 대한 과세처분의 공정력 이론은 이 경우에는 그대로 적용시킬 수 없다고 본다.⁸¹⁾ 또한 제2차납세의무자는 주된 납세처분의 직접 상대방이 아니기 때문에 실효성 있는 구제수단을 강구하기 어려운 측면이 있고 또 본래의 납세의무는 제2차납세의무의 내용을 이룬다고 볼 수 있으므로 본래의 납세의무에 관한 실체적 위법성은 제2차납세의무의 고지처분에 승계된다고 볼 수 있기 때문에 긍정설이 타당하다고 생각된다.

80) 대법원 1979. 11. 13. 선고 79누270 판결(이 판결은 국세기본법 제55조 제2항이 신설되기 전의 판례이지만 부종성의 이론에 의한 판결이다)

81) 이진오, 『과점주의의 제2차 납세의무』, 한국사법행정학회, 1997, p. 869

3) 기타 방법

가) 제2차납세의무자 지정처분 자체에 대한 항고소송 거부

국세기본법 제39조에 의한 제2차납세의무는 주된 납세의무자의 체납 등 그 요건에 해당하는 사실의 발생에 의하여 추상적으로 성립하고 납부통지에 의하여 고지됨으로써 구체적으로 확정되는 것이고, 제2차납세의무자 지정처분만으로는 아직 납세의무가 확정되는 것이 아니므로 그 지정처분은 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없다.⁸²⁾

나) 구상권 행사

제2차납세의무자가 주된 납세자를 대신하여 납부 또는 징수당한 금액에 대하여는 제2차납세의무자는 주된 납세자에 대하여 구상권을 행사할 수 있다. 이는 법으로 규정되어 있지 않으나 법리상 당연한 것이며 대법원도 구상권 행사를 인정하고 있다.⁸³⁾

제2차납세의무자가 수인인 경우 그들은 각자가 제2차납세의무자의 지위에서 독립하여 의무를 부담하는 것이 아니고 1개의 제2차납세의무에 관하여 그 납세의무자가 수인이 되는 것은 아니다. 즉, 제2차납세의무자는 각자가 주된 납세의무자의 체납세액 중 징수부족액 전액에 대하여 납세의무를 부담하고 상호 간에 분별의 이익이 없다(즉, 제2차납세의무자가 여럿인 경우에는 각자가 전액에 대하여 납부책임을 지고 분별의 이익, 곧 제 몫만 내겠다고 주장할 수 없는 것이다).⁸⁴⁾

82) 대법원 1995.9.15. 선고 95누6632 판결

83) 제2차납세의무를 이행한 갑 법인은 주된 납세의무자인 을법인에 대하여 납부세액에 상당한 구상권을 취득하게 되므로 (후략)(대법원 1987. 9. 8. 선고 85누821 판결): 일본의 경우를 보면 연대납세의무와 보충적 납세의무에 모든 구상권에 관한 규정을 두고 있다(日-國徵 32⑤, 國通則法 8·9 참조) 그러나 이는 주의적 규정에 불과하다.

84) 국세기본법 제39조 제2호에 해당하는 자가 수인인 경우에 그들은 각자가 법인의 체납세액에 대하여 과점주주인 지위에서 다른 과점주주와 독립하여 제2차 납세의무를 부담하는 것이지, 1개의 제2차 납세의무에 관하여 그 납세의무자가 수인이 되는 경우가 아니므로 제2차 납세의무자

그러나 1명의 제2차납세의무자가 전액을 납부한 후에는 다른 제2차 납세의무자들과의 내부적인 관계에서는 각자 부담부분에 대해서 구상권을 행사할 수 있다.⁸⁵⁾

다) 조세환급청구소송

납세자가 국가로부터 조세환급금을 반환받는 방법은 먼저 납세자가 관할 세무서장에 대하여 이미 납부한 세액이 조세환급금에 해당한다고 하여 그 지급을 청구하는 것이 선행될 것이다. 이 때 납세자가 당해 과세처분에 대한 취소소송이나 무효확인소송 등 전제소송절차에서 승소함으로써 환급청구권이 사법적으로 확정되었다면 그 판결의 기속력에 의하여 관할세무서장은 환급금과 환급가산금을 지급하게 될 것이므로 그 지급이 거부될 것임을 전제로 다시 환급금의 지급을 청구하는 소송은 사실상 상정하기 어렵다. 그러나 납세자가 이미 납부한 세액이 오납금이거나 환급세액의 요건을 충족하였다고 주장하여 그 세액의 반환을 세무서장에게 청구하는 경우에는 과세관청은 다른 견해를 내세워 그 신청을 거부하는 예가 많을 것인바, 이 때 납세자는 기납부세액이 오납금 또는 위와 같은 환급세액에 해당한다는 사법적 판단을 구하기 위하여 소송을 제기할 수 있는데 이 소송이 조세환급청구소송이다.

원칙적으로 환급청구권리자는 그 과오납세액이나 환급대상세액을 납부한 자이다. 그런데 제2차 납세의무자와 본래의 납세의무자 쌍방

는 각자가 법인의 체납세액 전액에 대하여 납세의무를 부담한다. 따라서 1개의 채무에 관하여 채무자가 수인인 경우에 관한 원칙적 규정인 민법 제408조를 적용하여 제2차 납세의무자 상호 간에 분별의 이익이 있다 할 수 없다.(대법원 1996. 12. 6. 선고 95누14770 판결)

85) 부진정연대채무의 관계에 있는 복수의 책임주체 내부관계에 있어서는 형평의 원칙상 일정한 부담 부분이 있을 수 있으며, 그 부담 부분은 각자의 고의 및 과실의 정도에 따라 정하여지는 것으로서 부진정연대채무자 중 1인이 자기의 부담 부분 이상을 변제하여 공동의 면책을 얻게 하였을 때에는 다른 부진정연대채무자에게 그 부담 부분의 비율에 따라 구상권을 행사할 수 있다.(대법원 2006. 1. 27. 선고 2005다19378 판결)

이 각각 납부한 후 그 국세의 일부에 대하여 과오납이 생긴 경우는 어떻게 처리할 것인가의 문제가 있다.

우리의 국세기본통칙 6-0-2...51은 “① 제2차납세의무가 없는 자가 실지로 납부한 국세 등은 그 자에게 충당 또는 환급한다. ② 제2차납세의무자가 체납자의 국세 등을 납부한 후에 체납자에게 환급할 국세 환급금이 발생한 경우에 제2차납세의무자가 동 환급금의 환급을 청구한 때에는 세무서장은 구상권행사 여부를 조사하여 제2차납세의무자가 승계납부한 한도 내에서 환급할 수 있다. ③ 2인 이상의 제2차납세의무자가 납부한 국세 등에 대하여 발생한 환급금은 체납자와 구상권행사 여부를 조사하여 각자가 납부한 금액에 비례하여 안분계산한 환급금을 각자에게 충당 또는 환급한다”고 규정하고 있고, 일본의 국세통칙법시행령 제22조는 이 경우 누가 먼저 납부하였는가를 불문하고 우선 제2차납세의무자가 납부한 액에 대하여 과오납이 있는 것으로 보고 과오납의 액이 제2차납세의무자의 납부세액을 초과하는 경우에 한하여 그 초과액에 대하여 본래의 납세자의 과오납이 되는 것으로 규정하고 있다.

생각건대 제2차납세의무는 본인의 의사와는 관계없이 강제적으로 과하여지는 것이며, 본래의 납세의무자의 자력을 보충하는 성질을 갖는 것이라는 점에 비추어 볼 때 명문의 규정이 없는 우리의 경우도 이와 같이 해석하는 것이 타당하다고 생각된다.⁸⁶⁾

3. 현행 제도의 현황 및 문제점

이하에서는 사법통계적 자료의 분석을 통해 현행 조세소송제도의 현황을 파악해보고 앞서 살펴본바 현행 운영되고 있는 조세소송제도의 문제점을 지적해보기로 한다.

86) 소순무, 『조세소송』, 조세통람사, 2000, p. 438

가. 현행 조세소송제도의 현황

1) 행정재판에 관한 사법제도

각국의 사법제도는 전통적으로 영미법계와 대륙법계로 나누어 보는 것이 일반적이다. 이는 특히 조세소송이 속하는 행정재판과 관련하여 일원적 사법제도를 운영하는지 아니면 이원적 사법제도를 운영하는지의 차이에서 구별된다.

즉, 대륙법계에서는 독일의 예와 같이 행정사건을 전담하는 별도의 사법제도와 법원조직을 갖추고 있다. 하급심에서는 물론 상고심에서도 행정사건만을 전담하는 법원조직이 피라미드구조로 정치하게 조직되어 있다. 특히 독일에서는 일반 행정사건만을 담당하는 행정법원 외에도 행정사건 중 조세사건만을 전담하는 법원조직이 하급심인 각 주의 조세법원(Finanzgericht, FG)에서부터 상고심인 연방조세법원(Bundesfinanzgerichtshof, BFH)까지 별도로 조직되어 운영되고 있다. 즉, 독일에서는 조세사건의 경우 과세관청의 처분 등에 대하여 불복하고자 하는 자는 관할관청에 이의신청(Einspruch)을 먼저 제기하고, 이에도 다시 불복하고자 하는 경우에는 각 주의 조세법원(FG)에 소송을 제기할 수 있으며, 이에서 상고하면 연방조세법원(BFH)의 최종심을 구할 수 있는 것이다.⁸⁷⁾

반면에 영미법계에서는 행정사건만을 전담하는 사법제도나 법원조직이 존재하지 아니하고 행정사건도 민·형사사건을 담당하는 일반 법원이 일원적으로 관장하는 체계를 가지고 있다. 현재 일본의 사법제도가 이러한 방식을 취하고 있다.

우리나라는 종전에는 일본과 마찬가지로 영미식의 일원적 사법제도를 운영했다. 그러다가 법원조직법을 개정하여 현재는 1심법원에 한하여 행정법원을 도입하여 운영하고 있다. 즉, 2심과 3심에서는 일

87) 전체적으로 조세사건에 대해서는 2심제를 운영하고 있다고 볼 수 있다.

본과 마찬가지로 일원적 체제를 유지하고 있지만 1심에서는 행정법원을 별도로 창설하여 행정사건에 대하여 전담하도록 전속관할을 주고 있다. 다만, 현재 행정법원은 서울에만 설치하였고 지방에는 지방법원 합의부에서 관할하도록 하고 있다. 아마도 과도기적인 조치로 보여진다.

결국 우리나라는 상고심 단계에서는 대법원을 정점으로 하는 일원적 사법제도를 유지하고 있지만 하급심인 1심에는 행정법원을 별도로 설치함으로써 대륙법계와 영미식이 혼합된 형태의 사법조직을 운영하고 있다고 정리할 수 있다.

2) 조세사건 현황

현재 서울에 설치되어 있는 행정법원의 경우 1998. 3. 1. 개원 당시에는 서울특별시, 경기 북부에 위치한 6개 시, 4개 군 및 강원도 철원군을 관할구역으로 하는 법원이었으나, 2004. 2. 1. 각급 법원의 설치와 관할구역에 관한 법률이 개정되어 의정부지방법원이 생기면서 서울특별시만을 관할구역으로 하는 법원으로 탈바꿈하였다.

서울행정법원은 출범 당시 5개 합의부로 출범하였으나 2007. 2. 21. 현재 합의부 9개와 재정단독 전담재판부 4개로 구성되고 있다고 한다.⁸⁸⁾ 행정재판은 기본적으로 합의부에서 처리하며 예외적으로 재정단독사건의 경우 단독판사가 재판을 한다. 이 중 합의부의 경우 산재사건(유족급여사건)은 4개부에서, 노동사건은 3개부에서, 토지수용사건은 2개부에서 전담하고, 일반행정사건, 조세사건은 9개부에서 나누어 처리하고 있다. 단독재판부의 경우 산재사건(유족급여사건 제외), 양도소득세사건, 운전면허관계사건, 국가유공자사건, 이행강제금사건을 나누어 처리하고 있다고 한다.

88) 송철상, 「서울행정법원의 사건처리 실무」, 행정실무법관연수자료, 2007, p. 2

II. 현행 조세소송제도 개관 71

2009년 사법연감에 의하면 2009년도에 접수된 행정사건은 모두 35,060건으로 이는 전체 사건의 0.2%, 소송사건의 0.5%에 해당된다. 이러한 행정사건의 지난 10년간의 발생 추이를 살펴보면 아래와 같다.⁸⁹⁾

(단위: 건)

연도	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
건수	17,546	22,380	22,422	22,840	24,787	26,634	29,012	30,240	32,123	35,060

이 표에서 보는 바와 같이 행정사건은 지난 10년간 지속적으로 증가해오고 있다. 이러한 행정사건 중에서 조세사건은 영업관계사건과 더불어 항상 최고를 달리고 있다. 행정사건의 종류별 건수를 2006년의 경우와 2009년의 경우를 살펴보면 이를 잘 알 수 있다.

2006년 접수된 본안 사건은 총 6,091건으로 이 중 합의부가 4,830건이고 단독이 1,261건인데, 각 사건 종류별 건수와 비율은 다음과 같다.⁹⁰⁾

(단위: 건, %)

종류	건수	비율
유족급여 등 산재전담부 사건	429	7.1
부당해고구제재심판정취소 등 노동전담부 사건	446	7.3
보상금증액 등 토지수용전담부 사건	249	4.0
요양보상 등 근로관계 단독사건	711	11.6
운전면허 등 개인자격면허관계 사건	402	6.6
조세사건	1,161	19.1
공무원관계 사건	298	4.9
건축관계 사건	176	2.9
영업관계 사건	770	12.7
기타 사건	1,449	23.8

89) 대법원, 『사법연감』, 2009.

90) 대법원, 『사법연감』, 2009.

위 표에서 보는 바와 같이 조세사건은 행정사건 중 그 차지하는 비중이 크다는 점을 알 수 있다.

이러한 추이는 지속되고 있으며 전체 행정사건의 건수가 늘어나고 있는 만큼 조세사건의 건수와 비중도 지속적으로 증가하고 있는 것으로 추정된다.

가장 최근 발표된 2009년 사법연감에 의해 접수된 행정사건의 종류별 건수비교를 해 보면 다음과 같다.⁹¹⁾

(단위: 건, %)

종류	1심	항소심	상고심
조세	1,896(11.4)	1,387(23.3)	608(24.6)
영업관계	2,585(15.5)	456(7.6)	48(1.9)
토지관계	1,939(11.6)	639(10.7)	128(5.2)
건축관계	603(3.6)	336(5.6)	95(3.8)
근로관계	2,325(14.0)	1,576(26.4)	579(23.4)
공무원관계	543(3.3)	262(4.4)	76(3.1)
개인자격관계	2,149(12.9)	334(5.6)	58(2.3)
기타	4,621(27.7)	975(16.3)	884(35.7)
합계	16,661	5,965	2,476

이 표에서 보면 1심의 경우 조세사건이 2009년에 들어와 영업관계 사건보다 약간 뒤처지는 것으로 보인다. 그러나 이는 일시적인 현상으로 보이고 지난 10년간의 변화추이에 비추어 볼 때 조세사건은 지속적으로 증가하고 있는 것으로 보이며, 이점은 항소심이나 상고심의 경우를 보면 분명히 알 수 있다. 즉, 항소심의 경우 조세사건은 23.3%로 항소심 행정사건 중 가장 많은 비중을 차지하고 있으며, 상고심에 가서도 24.6%로서 가장 많은 비중을 보이고 있다.

지난 10년간의 1심 행정사건 중 조세사건이 차지하는 변화추이를 살펴보면 아래 표와 같다.⁹²⁾

91) 대법원, 『사법연감』, 2009.

(단위: 건)

연도	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
건수	1,783	1,799	1,749	1,602	1,336	1,720	2,509	2,248	2,368	1,896

이 표에서 보는 바와 같이 2009년 일시적으로 줄어든 것을 제외하면 조세사건은 행정사건 중에서도 가장 많은 비중을 차지하면서 지속적으로 증가해오고 있음을 잘 알 수 있다.

나. 현행 제도의 특징과 문제점

앞서 살펴본 바와 같이 조세사건은 그 사건 수나 비중 면에서 날로 증가하고 있음에도 불구하고 현행 제도상 일반 행정사건과 동일한 절차와 조직에 의하여 심리되고 있고 독자의 규정체계가 없이 일반 행정소송법을 근거로 하여 절차가 진행되고 있어 다음과 같은 문제점을 지적할 수 있다.

1) 납세자 측

가) 조세행정작용의 유형에 상응한 다양한 소송형식의 결여 문제
납세자의 유효적절한 권익구제가 보장되느냐의 문제는 과세관청과 납세자 간의 갈등 양상에 상응한 다양한 소송 유형에 필요한 조세소송 법규가 다양하게 구비되고 있느냐에 달려 있다고 해도 과언이 아닐 것이다.

행정작용은 가장 대표적인 행위 유형인 행정행위(처분) 외에도 행정입법, 행정계획, 행정상 사실행위, 공법상 계약 등 다양한 유형으로 행해지는 것이 일반적이고, 국민 권익의 구제 문제는 이러한 다양한 행위 유형에 상응하여 보장될 필요가 있음이 독일 등 주요국의 입법

92) 대법원, 『사법연감』, 2009.

례에서도 나타나고 있다. 조세소송에 있어서는 여러 행정작용의 유형 중 특히 행정입법에 대해 직접적으로 다룰 수 있는 규범통제수단으로서의 행정소송이 필요할 수 있다.⁹³⁾

그런데 국내에서는 이른바 행정소송의 소의 대상 확대화 논의를 통하여 행정소송 중 취소소송의 소의 대상을 종래와 같이 행정처분에만 국한하지 않고 행정입법, 행정상 사실행위 등을 포함하여 취소소송의 대상이 될 수 있도록 하자는 논의가 제기되고 있다. 이는 현행 행정소송법의 개정논의로 제기되는 것으로서 국민의 행정소송상 권익구제를 확대하기 위하여는 행정소송 중 취소소송의 기능을 객관소송적 기능으로 파악하여 그 대상을 처분 이외의 개념에까지 확대함으로써 국민의 권익구제의 길을 대폭 확대하자는 논의의 일환으로 주장되고 있다.⁹⁴⁾ 구체적으로 이 견해에서는 취소소송을 ‘처분 등’을 취소 또는 변경하는 소송으로 정의하면서 여기서 처분 등이란 처분 및 명령 등 또는 그 거부와 행정심판에 대한 재결을 말한다고 하며, 다시 여기서 명령 등이란 국가기관의 명령·규칙 및 지방자치단체의 조례·규칙을 말한다고 함으로써 행정입법에 해당하는 행정작용을 취소소송의 대상적격에 포함시켜 확대하는 방안을 주장하고 있다.⁹⁵⁾

참고로 과거 일본에서 주장되었던 이른바 ‘형식적 행정행위론’에서도 현대의 행정작용의 중심이 권력적 행정작용으로부터 비권력적 행정작용으로 이전함을 중시하고 종래에 권력적 행정작용만을 대상으로 하는 사법적 권리보호의 공백을 메우기 위하여 실체법상의 행정행위 개념 외에 비권력적 행정작용을 그 대상으로 하는 별도의 이른바 형식적 행정행위 개념을 인정하여 이를 쟁송법상의 처분개념의 일부로 포함시킴으로써 취소쟁송의 대상인 처분성을 확대하여야 한다는

93) 조세영역에서는 행정계획이나 공법상 계약, 사실행위 등은 다른 행정영역에서와 달리 많이 나타날 수 없는 특성을 지닌다.

94) 대법원, 「행정소송법 개정의견」, 『행정소송법 개정자료집 I』, p. 18 이하.

95) 박정훈, 『행정소송의 구조와 기능』, 2006, p. 63 이하.

주장⁹⁶⁾이 제기된 바 있다.⁹⁷⁾

그러나 취소소송의 기능과 관련하여 행정작용의 적법성 통제와 관련한 객관소송적 기능이 일부 있을 수 있음을 부인하기 어렵다 하더라도, 취소소송의 더 많은 부분은 전통적으로 주관적 쟁송제도로서의 성격이 강하다고 보아야 할 것이다.⁹⁸⁾ 우리나라에서 주장되는 취소소송의 대상적격 확대화 논의는 현실적으로 취소소송을 행정활동의 적부를 다루는 모든 분쟁의 해결사로서 기능하도록 하려는 의도에서 제기되고 있다고 보이며, 이는 취소소송의 내용을 프랑스의 월권소송과 유사한 내용으로 구성하려는 취지에서 비롯되었다고 평가할 수 있다.⁹⁹⁾ 이는 취소소송의 기능을 순전히 객관소송으로만 보려는 결과로서 전통적으로 주관적 쟁송주의에 따르는 우리나라의 환경하에서 과연 타당할 수 있을지는 회의적으로 볼 수밖에 없다고 본다. 취소소송은 행정처분의 공정력을 제거하여 국민의 권리구제를 도모한다는 기본원리에 근거하고 있는 것이므로 공정력과 관련 없는 행정입법에까지 소의 대상적격을 확대하는 것은 이론적으로 무리라고 본다. 이러한 무리한 이론전개보다는 오히려 행정소송유형을 행정작용의 유형에 상응하여 다양하게 마련하는 것이 합리적인 방법이 될 것이며 앞으로의 행정소송법 개정 논의도 이러한 방향으로 모색되어야 하리라고 본다.

이러한 결론은 조세소송법의 제정 논의에 있어서도 그대로 타당하다고 본다. 의무이행소송의 도입문제¹⁰⁰⁾뿐 아니라 새로운 소송 유형

96) 김도창, 『행정법(상)』, p. 360

97) 이에 대한 상세는 류지태·박종수, 『행정법신론』, 2011, p. 170 이하.

98) 취소소송의 기능을 원고의 주관적 권리보호의 기능뿐 아니라 (부분적으로라도) 객관소송적 기능을 인정하는 것은 행정법 및 행정절차의 지배이념을 권리보호이념과 행정능률의 실현이념에서 찾고 개별·구체적인 경우 양자의 조화를 모색하여야 하는 과제(류지태·박종수, 『행정법신론』, 2011, p. 4, 448)와도 일맥상통한다고 본다.

99) 박정훈, 『행정소송의 구조와 기능』, 2006, p. 157 이하.

100) 이하에서 서술함.

으로서 행정입법에 대한 규범통제소송의 도입문제도 중장기적으로 검토되어야 할 것이며 단기적으로 그 밖의 행정작용인 사실행위나 공법상 계약 등과 같은 행정작용에 대해서는 당사자소송 형태의 활성화를 기하는 방안을 검토하는 것이 필요하다고 본다.

나) 의무이행소송제도의 필요성 - 경정거부처분에 대한 권리구제 관련 조세소송을 제기하는 납세자 측으로서는 과거로부터 피고인 과세관청에 대한 주된 권리주장 형식은 위법한 부과처분이나 징수처분의 취소 또는 변경을 구하는 취소소송의 제기가 대중을 이루어 왔다.

그러나 국세기본법에 과거의 감액수정신고제도가 경정청구제도로 바뀌게 되면서 과세표준과 세액을 법정신고기한 내에 납부한 납세자가 이를 다시 감액하기 위해 과세관청에 대하여 경정청구를 하는 예가 늘어났고, 이에 대하여 과세관청이 거부하는 경우 이에 대하여 경정거부처분취소소송을 제기하는 예가 늘어나고 있다.

본래 거부처분취소소송은 현행법상 의무이행소송제도가 결여되어 있는 것에 대한 우회적 권리구제방법으로서, 일본과 독일을 비롯한 선진국에서는 이러한 경우 법원이 과세관청으로 하여금 원고가 신청한 처분을 발령하도록 명하는 판결을 할 수 있는 의무이행소송제도를 두고 있다. 그러나 우리나라는 종래 이러한 소송형태가 자칫 사법부가 행정부에 대한 우위를 점하게 되는 점을 우려하여 권력분립원칙의 시각에서 부정적으로 보아왔고 이 때문에 행정소송법에 의무이행소송제도를 도입하지 않아 왔다. 이러한 제도적 흠결에 대한 자구책으로 실무에서는 과세관청이 납세자의 경정신청에 대하여 거부하는 경우 그것도 하나의 행정처분이고 따라서 이러한 거부처분을 취소하라는 형식의 우회적 소송형식을 발전시켜 왔다. 이에 입법자도 그러한 거부처분취소소송에서 원고가 승소한 경우 행정청은 그 판결의 취지에 따라 재처분할 의무를 명시하고(행정소송법 제30조 제2항) 이를 이행하지 아니하는 경우에 대비한 간접강제제도를 규정하기에 이르

렸다.

그러나 현행 행정소송법상 행정청의 재처분의무의 내용이 무엇이며 행정청이 어떠한 조치를 했을 때 재처분 의무를 이행한 것이 되는지 명확히 규정하고 있지 않아서 실무상 재처분의무의 이행과 관련하여 행정청과 국민 간에 마찰이 자주 일어나고 있다.

무엇보다 거부처분취소소송은 본질적으로 우회적 권리구제 양식이라는 점에서 오늘날의 실질적 법치국가하에서는 국민의 권익보호를 위해 적극적 권리구제제도를 법으로 규정하는 것이 타당하다는 점에서 선진국의 예와 마찬가지로 의무이행소송을 우리 행정소송법에 도입하여야 한다는 주장이 제기되고 있다.

또한 국세기본법 제55조 제1항에서는 “이 법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자는 이 장의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다”고 규정함으로써 경정청구와 같이 수익적 행정작용을 신청하였지만 이를 받지 못하여 권리나 이익을 침해당한 납세자는 조세불복의 수단으로 이의신청, 심사청구 및 심판청구 등을 제기하여 그 재결을 받을 수 있지만, 이러한 불복수단에서 실패하여 다시 재차 법원에 조세소송을 제기할 때에는 행정청의 거부행위나 부작위에 적합한 소송형태인 의무이행소송이 존재하지 않는 결과 거부처분취소소송이나 부작위위법확인소송과 같은 우회적 소송형태만을 활용할 수 있을 뿐 원고인 납세자의 실체법상의 권리(신청권)와 그에 상응한 과세관청의 실체법상의 법적 의무에 대하여 구체적이고 명확하게 심리하여 그 이행을 명할 수 없는 문제점을 야기하고 있다. 즉, 조세불복수단과 조세소송 간에 체계적인 불합리가 존재하며¹⁰¹⁾ 과세관청의 거부처분과 부작위

101) 일반 행정사건영역에서의 같은 문제점을 지적하는 견해로는 김연태, 「행정청의 위법한 부작위 및 거부처분에 대한 구제수단」, 『행정소송법 개정자료집 I』, 2007, p. 616.

자체를 분별하기 모호한 상황에서 부작위의 경우 형식적 심리에 그치는 법원의 심리관행이 더해져 납세자의 권리구제는 그 실효성을 담보하지 못하는 상황이 지속되고 있다.

이러한 견지에서 대법원은 의무이행소송제도의 도입을 내용으로 하는 행정소송법 개정의견을 17대 국회에 제출한 바 있으나, 국회의 회기만료로 폐기된 바 있어 아쉬움을 남기고 있다.

이처럼 경정청구제도와 관련해 납세자가 우회적 권리구제수단으로서의 경정거부처분취소소송제도를 활용하는 예가 늘어나고 있지만, 현행 행정소송법은 의무이행소송제도를 규정하고 있지 않음은 물론 본안심리와 관련한 세부적인 규정을 제대로 두고 있지 않아서 국민의 권리구제가 매우 미약하게 되는 단초를 제공하고 있다.

다) 민사소송에의 과도한 의존

한편 대부분의 조세사건에서는 부과처분 등이 위법하다고 생각되더라도 납세자는 일단 납부기한 이후 늘어나는 가산세나 가산금의 부담 등을 의식하여 일단 납부기한 내에 세금을 납부하고 자신에 대한 부과처분 등이 중대하고 명백한 하자가 있어 무효이므로 국가가 자신이 납부한 세금을 정당하게 보유할 권원이 없음을 주장하여 순차적으로 민사소송으로 부당이득반환청구소송을 제기하거나¹⁰²⁾ 또는 처음부터 부당이득반환청구의 민사소송을 제기하여 그 선결문제로 원인행위인 부과처분 등이 당연무효임을 주장하는 형식의 소송절차를 이용하는 것이 그동안 관례가 되어 왔다.

그러나 국가의 부당이득에 관한 납세자의 반환청구는 공법상의 법률관계에 관한 소송이므로 당연히 행정소송법상의 당사자소송의 대

102) 그러나 대법원은 그동안 이렇게 이미 납부한 세금에 대하여 그 처분의 무효를 주장하는 무효확인소송의 제기에 대하여 확인의 이익이 없다고 하여 각하하여 왔다. 최근 대법원은 이러한 보충성 원칙을 포기하고 종전 관례를 변경하였다. 그리하여 이제는 이러한 소송제기가 각하를 면하여 본안에까지 이를 수 있게 되었다.

상이 되어야 할 것이다. 그럼에도 불구하고 그간 우리 법원은 이러한 공법상 부당이득반환청구소송을 행정소송법상 당사자소송이 아닌 민사소송으로 처리하여 왔다. 이는 어떠한 중요한 법리가 있어서가 아니라 단순한 관행에 불과한 결과이다. 즉, 대법원은 당사자소송이 도입되기 전의 구 행정소송법상 소송제도의 흠결을 메우기 위해 민사소송법상의 소송절차를 준용해 왔던 행정상 손해배상청구소송이나 행정상 부당이득반환청구소송에 대하여 확일적으로 민사소송을 준용하던 종전 관례를 버리지 못하고 계속 그 관례를 따르고 있는 것이다.

이러한 문제는 비단 조세분야에서만 문제가 아니며 다수의 행정법학자들은 이 점을 비판하여 행정소송법상 당사자소송을 행정상 손해배상이나 행정상 손실보상 및 행정상 부당이득반환청구소송 등에 적극 활용할 것을 주장하여 왔고 행정소송법개정안에도 이를 반영하려 노력하여 왔다.

조세소송과 관련해 문제되는 부당이득반환청구소송도 당사자소송의 형태로 운영하는 것이 타당하다는 점에서 종전 법원의 관례는 바뀌어야 할 것이다. 이러한 점은 그 밖에 국세환급에 관련한 환급청구소송에서도 마찬가지이다.

라) 원고적격의 확대화 문제

국세기본법에서는 직접적 조세소송의 원고적격에 대해서 규정하는 바는 없으나, 행정소송법에서는 제12조 이하에서 취소소송 등 항고소송의 원고적격에 대해서 '법률상 이익'이 있는 자가 제기할 수 있도록 규정하고 있다. 조세소송도 행정소송인 이상 이 규정들을 그대로 적용받게 된다. 그러나 주지하는 바와 같이 행정소송(항고소송)의 원고는 반드시 처분 등의 직접상대방만이 해당하는 것은 아니며 확설과 관례는 일정한 범위의 이른바 '제3자'에게도 행정소송을 제기할 원고적격을 인정해오고 있다. 즉, 좁은 의미의 권리를 소지한 자만이 아니라 당해 사안을 다룰 일정한 이익을 가진 자에게 널리 행정소송의

원고가 될 자격을 인정하는 것이다. 이러한 해석론은 단순히 해석방법으로만 남아서는 아니 되며 궁극적으로는 소송법규에 명문의 규정으로 제도화될 것이 필요하다. 이러한 문제의식에서 행정소송법 개정 논의에서는 언제나 빠짐없이 원고적격의 확대화 방안이 검토되고 있다. 그 핵심은 판례와 학설상 이론적으로 체계화되어 있는 제3자의 원고적격에 관한 사항을 행정소송법상 원고적격과 관련하여 명문화하여야 한다는 점에 있다.¹⁰³⁾ 물론 행정현실의 모든 경우에 해당하는 제3자 관련 사항을 다 규정할 수는 없을 것이다. 제3자의 원고적격에 관한 기본적 사항을 일종의 기준으로서 현재의 행정소송법 제12조에 별도의 항을 신설하여 규정하는 방안이 검토될 수 있을 것이다.

이러한 논의는 조세소송에 있어서도 논의되어야 한다. 특히 국제기본법은 대표적인 조세법상의 제3자인 제2차납세의무자 등에 대하여 처분의 취소 또는 변경을 구하거나 필요한 처분을 받기 위하여 불복을 제기할 수 있음을 명문으로 규정하고 있다. 이른바 '조세확정의 제3자효'를 규정하는 것임과 동시에 불복절차상 제3자의 청구인적격을 명문화한 취지로 해석된다. 그렇다면 이러한 규정체계에 상응하여 조세소송에서도 제3자인 제2차납세의무자 등의 원고적격에 대하여 명문으로 규정하는 것이 조세심판 등과 조세소송의 규정체계와도 부합할 것이다.

다만, 구체적인 방법론 면에서 원고적격의 확대를 위하여 법률상 이익의 해석과 관련한 학설인 권리회복설, 법적 보호이익설, 보호가치이익설, 적법성보장설 중 보호가치이익설을 취하여야 할 당위¹⁰⁴⁾가 나오는 것은 아니다. 원고적격의 확대는 현행 행정소송법이 권리가 아닌 '법률상 이익'이라는 개념을 도입하면서 가시화되었지만 오늘날

103) 박정훈, 『행정소송의 구조와 기능』, 2006, p. 183 이하; 이원우, 「원고적격과 협의의 소의 이익」, 『행정소송법 개정자료집 I』, 2007, p. 283 이하

104) 이원우, 「원고적격과 협의의 소의 이익」, 『행정소송법 개정자료집 I』, 2007, p. 328

제3자의 이해관계가 행정소송상 문제되는 바가 확대되고 있음을 반영하여 법원이 이를 명확하게 반영하여 소송절차를 운영할 수 있도록 그동안 판례를 통하여 축적되어 온 제3자 관련 주관적 공권 및 원고적격의 기본원리를 명문화할 필요가 있다.¹⁰⁵⁾

2) 법원과 법관의 전문성 문제

한편 조세소송을 담당하는 법원의 측면에 대해서도 현행 소송제도는 매우 미약한 점이 많음을 지적할 수 있다. 현행 제도하에서는 조세소송을 전담하는 법원조직이 없다. 조세사건은 단지 행정사건의 하나로만 인식한 나머지 일반 행정사건을 담당하는 재판부가 당연히 조세사건도 담당할 수 있어야 한다고 보는 논리인 것이다.

그러나 조세사건은 입증책임, 소송물의 범위, 적용법규의 해석방법 등 여러 가지 면에서 일반 행정사건과는 다른 점이 많아서 일반 법관은 조세사건을 심리하기가 매우 어려운 것이 사실이다. 특히 법관은 사법연수원을 마치고 임관 이후 최소 5년이 지나야 비로소 행정사건을 처음으로 대할 수 있는데 그 사이 민사사건과 형사사건에만 치중한 나머지 행정사건에 대한 지식을 'follow up'할 시간적 여유가 없고, 2년을 주기로 계속 중앙과 지방을 오가며 순환발령을 받아야 하기 때문에 아무리 조세분야에 관심이 있는 법관이라 하더라도 이 분야에서 전문성을 키우기가 매우 어려운 형편이다.

이처럼 법관의 전문성이 매우 결여된 상황에서 계속 증가하는 조세사건을 일반 행정사건과 동시에 법원이 심리하려 한다면 국민의 권리

105) 이를 위하여는 현재와 같이 '법률상 이익'이라고 하여 좁게 볼 것이 아니라 당해 사안에서 다툼만한 '정당한 이익'을 가지는 자가 소를 제기할 수 있다고 널리 규정하고, 특히 제3자의 지위를 가지는 자가 원고가 될 수 있는 기준을 별개의 항으로 명문화해주는 것이 필요할 것이다. 자세한 것은 제4장 이하에서 조세소송법제정(안)을 구상하는 곳에서 상세히 논하기로 한다.

구제에 실효적으로 대응할 수 없고, 헌법이 보장하는 재판청구권이나 실질적 법치주의는 그 실현을 보장하기 어려울 것이다.

그러한 점에서 조세사건과 관련해서는 독자적인 법원조직으로서의 조세법원의 필요성도 매우 절실함을 알 수 있다. 현재 우리나라에는 군사법원과 가사법원 및 특허법원의 3가지 전문법원이 운영되고 있다. 앞서 통계자료들에서 보는 바와 같이 조세사건의 비중이 날로 증가하는 추세하에서는 조세문제를 전속관할로 하는 조세법원의 설립도 매우 중요한 과제임을 중시하여야 할 것이다.

3) 조세소송을 위한 독립한 규정체계의 흠결 문제

현재 조세소송은 제소기간이나 전심절차 등을 제외하면 그 일체가 일반 행정소송법에 의존하여 이루어지고 있다. 앞서 제기한 바와 같이 입증책임, 소송물의 범위, 적용법조 특정의 어려움 등 조세소송만의 특징이 있음에도 불구하고 이렇게 독자적인 규정체계가 없이 일반 행정소송법의 적용에 의존하다 보니 조세소송에 관련한 규정의 흠결이 많고 이는 대부분 현재 판례나 학설을 통해 메꾸어지고 있는 형편이다.

특히 행정소송법은 행정소송과 관련해 규정의 흠결이 있을 때에는 민사소송법을 준용하도록 하고 있어서 그러한 점에서도 조세소송상 민사소송에 관한 내용이 적용되는 면이 확대되고 있어 공법상 법률관계로서의 조세법률관계에 부합한 소송제도의 흠결문제는 시간이 흐를수록 커지고 있는 형편이라고 할 수 있다.

조세소송제도에 관한 독립한 규정체계를 갖추는 것은 조세소송에 관한 법원조직의 개편문제만큼이나 매우 중요한 현안임을 알 수 있다.

Ⅲ. 주요국의 조세소송제도

앞서 우리나라의 현행 조세소송제도의 현황과 문제점에 대하여 살펴 보았다. 이제는 이러한 문제점을 개선하기 위한 시사점을 도출하는 것이 필요하다. 이를 위해 이하에서는 미국, 영국, 일본 및 독일 등 주요국에서의 조세불복 및 소송제도에 대해서 개관해보기로 한다.

1. 미국

가. 개요

미국의 연방조세는 내국세와 관세로 구분된다. 미국의 조세쟁송의 특색은 협의의 조세쟁송인 조세행정불복심사절차는 인정되지 않으며, 세무소송의 임의적인 전단계로서 과세처분 전의 사전구제절차인 세무행정청과 납세자 사이의 협의절차가 있을 뿐이며 세무소송은 납세자가 연방조세법원·연방지방법원 또는 연방청구법원 중 선택하여 제소하도록 되어 있다. 이런 해결방법은 우리나라에서의 이의신청·심사청구 및 심판청구 등과 같이 법령의 엄격한 적용을 목적으로 하는 행정불복심사제도와 기본적으로 다르다고 할 수 있다.¹⁰⁶⁾

106) 이하의 내용은 한국조세연구원, 『주요국의 조세제도 - 미국편 -』의 내용 중 필요한 부분을 발췌한 것을 바탕으로 그 밖의 자료를 포함하여 정리한 것이다.

나. 조세행정불복절차

1) 협의절차

미국의 소득세·상속세 및 증여세는 모두 신고납세제도를 채택하고 있으므로, 납세자는 세법이 정하는 기일 내에 과세소득 및 세액을 계산하여 세액신고서를 세무서장에게 제출해야 한다(내국세입법: Internal Revenue Code, 이하 'IRC'로 약칭). 세무서는 납세자의 신고에 대한 초기조사를 한다. 신고서에 대한 조사기준은 소위 선별조사제(Discriminant Function System: DIF)라 하여 컴퓨터로 납세자의 신고사항을 검색하여 과거의 신고나 산업별 기준 등의 통상적인 수치를 벗어나는 것을 선별하는 방법을 사용한다. 세무서에서 납세자의 신고서에 대한 초기조사를 마친 때에는 탈루세액여부를 조사한다.

납세자가 조사된 탈루세액을 시인하는 경우에는 조사관은 납세자로부터 동의서인 '서식-870'에 서명을 받아 세무서장의 단계에서 과세 사건을 종결한다.

납세자가 탈루세액을 인정하지 않을 경우 또는 조사에 응하지 않을 경우에는 조사관의 조사서는 세무서의 조사국 내의 정밀조사실로 넘겨진다.

납세자가 예비통지에 대해 동의하지 않을 때에는 다음과 같이 불복할 수 있다. 첫째, 예비통지에 대해 30일 내에 심사국에 재조사를 청구할 수 있다. 둘째, 30일 내에 심사청구를 하지 않고 세액도 납부하지 않으면 법정통지(90일 통지)를 받는데, 이 법정통지를 받고 90일 내에 탈루세액을 납부함이 없이 조세법원에 제소하여 탈루세액의 재결정(경정)을 청구할 수 있다. 셋째, 일단 탈루세액을 납부한 후 연방지방법원 또는 연방청구법원에 제소하여 세액의 반환을 청구할 수 있다.

납세자가 예비통지에 불복하는 때는 통지서에 기재된 30일 내에 심

사청구를 하여 심사국에서의 협의절차를 청구할 수 있다. 30일 통지에 대한 불복을 처리하기 위해 국세청 소속기관으로서 지역별로 심사국이 설치되어 있다. 심사청구에는 불이익으로 변경이 가능하다. 심사청구 단계에서 심사관과 납세자가 합의를 하면 납세자가 소정의 동의서 양식인 '서식-879-AD'에 서명하여 제출하고 심사관이 이를 수리하여 합의를 종결짓는다(IRC 제7121).

IRC 제7121조는 조세분쟁의 또 하나의 행정적 해결방법으로 화해를 규정하고 있다. 국세청장은 조세의 납세의무 또는 징수권, 가산세 또는 지연이자 등에 관해 의문점을 느낄 경우에는 납세자와 합의하여 장래 납세자의 소득이 일정액을 초과할 때에는 문제된 세액을 납부하기로 결정할 수 있다.

2) 조세불복 담당 조직상의 특징

미국 국세청의 조세불복업무는 심사청구 담당공무원과 소송수행담당공무원으로 이원화되어 있는 것이 특징이다.

엄격한 직위분류체계를 시행하고 있는 미국의 공무원임용제도하에서 소송업무담당공무원은 국세청 내에서 최초임용등급이 14등급으로서 심사청구담당공무원의 13등급이나 징수담당공무원의 11등급보다 훨씬 높게 임용되며 대부분 변호사 자격요건을 요구하고 있다.

미국 국세청에서는 조세불복업무담당공무원이 가장 우수한 공무원으로 임용되며 미국의 전체 세무공무원 중에서 조세불복담당공무원이 차지하는 비율은 3% 이상으로서 우리나라의 경우 2% 미만인 것에 비교하면 훨씬 많은 것으로 나타나고 있다.

3) 심사청구 사건 처리상의 다양성

첫째, 조세위원회의 담당사건 처리이다. 불복청구세액이 20만달러

를 초과하는 사건은 의회의 조세위원회에 보고하고 처리해야 한다. 조세위원회는 환급이나 공제에 관련된 행정부의 결정을 바꿀 수 있는 명시적인 권한은 없으나 조세위원회로부터 관련사건처리에 대해 반대하지 않는다는 통지를 받기까지는 심사국의 조정결정이 효력을 발휘할 수 없도록 하고 있다. 따라서 실제에 있어서 국세청은 의회의 조세위원회를 권한 있는 기관으로 보고 있다.

둘째, 상호연관이 있는 심사청구사건은 한 납세자에게 내린 심사결정이 다른 납세자에게 직접적인 영향을 주는 사건이므로 이에 대한 심사청구사건에 대해서는 특별한 처리절차를 규정하고 있다.

상호관련사건의 통상 공동사업소득, 상속재산이나 신탁재산의 분배, 계속기업에 대한 영업권평가 등과 관련된 사건을 말한다. 이러한 상호관련 사건에 대해 심사당국이 납세자들을 세금에 있어서 동일하게 취급하는 적절한 조치를 취하지 못하는 경우에는 각각의 납세자에게 정부는 손해를 보전하는 세금상의 우대조치를 취하도록 규정하고 있다.

셋째, 심사조정사건 처리이다. 국세행정전반에 충격을 주거나 중요한 영향을 미칠 수 있는 특별한 문제와 관련된 사건에 대해 이를 일관성 있게 처리하기 위해 심사국장은 그러한 문제를 심사조정이라고 정의하고 통상의 정상적인 심사청구와 분리하여 특별하게 취급하고 있다. 심사조정사건으로 지명되어 선택된 문제는 지역적으로 떨어진 납세자들을 포함하고 있고 전제산업이나 직업집단에 모두 공통되며, 수많은 동업자, 주주, 채권자 또는 국가적인 조세회피 수단이나 불추종 거래 등에 공통으로 적용된다.

넷째, 기술적인 사항에 대한 조언 절차이다. 지방청심사국은 심사청구심리과정 동안 기술적 또는 절차적인 어떤 문제가 진행되는 과정에서 본청의 전문가로부터 기술적인 내용에 대한 조언을 요청받는 것이 허용된다. 의미 있는 것은 이러한 기술적인 조언이 납세자에게 유리한 경우에는 심사청이 이를 꼭 반영해야 하나 기술적 조언이 납세자

에게 불리할 경우에는 심사청은 기술적 조언을 무시하고 그 사건을 조정할 수 있다는 것이다.

4) 심사청구제출절차상의 특징

납세자는 조세부과처분에 대해 불만이 있는 경우 심사청구부터 제기할 것인지 아니면 조세법원이나 청구법원 등에 소송을 제기할 것인지를 선택해야 한다. 따라서 심사청구제출 시의 유리한 점과 불리한 점을 종합적으로 고려하여 유리한 점이 더 많을 경우에는 심사청구를 먼저 거치고 그렇지 않을 경우에는 법원에 소송을 제기하는 것이 유리할 것이다.

일반적으로 납세자가 심사청구를 제출함으로써 얻게 되는 유리한 점은 다음과 같다. ① 심사청구는 납세자와 국세청 모두 소송비용 없이 사건을 조정한다는 이점을 가지고 있다. ② 심사청구를 하더라도 납세자는 조세법원에 소송을 제기하거나 지방법원 또는 정구법원에 환급청구할 수 있는 길이 열려 있다. ③ 심사청구를 제기하면 납세자와 심사당국이 합의에 이르는 시간을 벌게 된다. ④ 심사청구가 제기되면 납세자는 세금납부기간을 확보할 수 있다. ⑤ 심사청구를 제기한 자는 국세청에 대한 보다 많은 정보를 얻게 된다. ⑥ 관련병합사건이나 상호 관련 문제에 관련하여 심사청구를 제기한 모든 당사자는 법원에 소를 제기한 경우보다 그 문제를 조정하거나 해결하는 데 보다 신속적인 입장을 얻게 된다. ⑦ 심사청구에서 승소한 납세자는 법원에서와 마찬가지로 변호사비용과 행정절차상 발생한 다른 비용을 보충받을 수 있다.

위와 같이 심사청구를 먼저 제기하는 것이 유리한 점이 있지만 심사청구절차를 생략하고 법원에 소를 제기하는 것이 유리한 점은 다음과 같다. ① 납세자가 세무서에서 발부된 부족액법정통지에 대응하여 법원에 소송을 제기하는 경우에는 국세청으로부터 새로운 과세근거

가 추가로 제기되지 않는다는 이점이 있다. ② 사기사건과 관련된 청구사건의 경우에는 해당 사건의 범죄수사가 세무서자문관의 협의하에 이루어지지 않는 한 심사공무원이 이를 조정할 수 있는 권한이 없다. ③ 납세자는 심사청구보다 소송과 관련된 경우의 청문에 대해 심리적으로 유리한 입장을 가질 수 있다. ④ 심사청구제기는 소송의 경우보다 사건처리를 지연시키게 된다. ⑤ 소송에서의 조정 및 합의는 심사청구에서의 합의보다 훨씬 최종적이고 확정적이라는 이점이 있다.

5) 납세자권리구제 확대를 위한 새로운 제도 도입

가) 새로운 조세분쟁 해결방안(ADL)

미국국세청에서 심사청구제도가 1927년부터 현재까지 시행되는 동안 납세자에 대한 편의를 확대시킬 목적으로 끊임없이 기존 제도를 개선하고 새로운 제도를 개발하여 왔다. 특히, 1998년도에 IRS의 구조조정 및 개혁법안이 시행됨에 따라 국세청장의 심사기능에 대한 독립적인 권한이 강화되고 심사담당공무원과 부과담당국세청공무원과의 국고지향적인 상호담합을 금지시키도록 하여 국세청의 심사기능은 새로운 전기를 마련하게 되었다.

조정은 납세자와 세무당국의 합의하에 선정된 중립적인 제3의 조정자의 도움을 받아 협상을 진행시키는 것인데 조정자가 해당사건을 결정할 수 있는 권한은 가지지 않는다. 조정은 통상 납세자와의 협상이 성공적으로 진행되지 않을 때 도입되는데 과세물건의 평가나 이전가 격결정과 같은 실제적이며 사실판단에 관한 쟁점이 조정의 대상이 된다. 중재는 사건을 처리하기 위해 중재자를 선정하여 중재자의 결정에 따르는 것인데 조정과의 차이점은 조정의 경우는 조정자의 결정에 당사자가 지속되지 않으나 중재의 경우에는 반드시 그 결정에 따라야 한다는 것이다. 중재 역시 조정과 마찬가지로 심사청구가 제기 중인

사건 중 사실판단사안 등에 적용되는데 1999년 8월부터 공식적으로 조정절차가 시행되고 있다.

나) 납세자권리 보호 제도

미국에는 위에서 살펴본 행정구제절차나 소송절차 외에 이와는 별도로 납세자의 권리를 보호하는 옴부즈맨 제도가 있다. 이 제도는 1988년의 납세자권리현장법에 의해 처음으로 마련되었는데, 동법은 1996년에 개정되어 납세자의 권리보호가 더욱 강화되었다. 이 법에서는 세무조사 시에 납세자에게 전문가와 상담할 권리를 부여함은 물론 대리인의 조력을 받을 권리를 인정하고 각종 과세처분 등을 통지함에 있어서 그 이유를 기재하도록 하는 등 세무조사 및 과세절차에 있어서 납세자의 권리를 보호하는 여러 가지 규정을 두고, 특히 납세자의 권리구제방법으로 옴부즈맨 제도를 도입하였다. 1988년의 납세자권리현장법 제정당시에는 옴부즈맨이라는 명칭을 사용하였으나, 1996년 개정법에서는 납세자보호관으로 그 명칭이 바뀌었다.

다) 국세청 감시단(IRS-Oversight BOARD)의 설치

미국 국세청(IRS)의 경우 1998년 주요조직 개편 시 장기적이고 지속적인 행정개혁을 수행하기 위해 의회의 의결을 거쳐서 재무부 내에 민간인 전문가 등으로 구성된 IRS감시단을 발족하여 운영하고 있다. IRS감시단의 주요임무는 ① IRS의 주요전략계획 및 연차계획 등에 대한 재검토 ② IRS의 현대화 추진계획, 직원충원, 직원연수계획 재검토 ③ 국세청장 후보를 대통령에게 추천하는 일 ④ IRS의 간부의 선발과정과 평가, 보상계획 등 검토 ⑤ IRS의 매년도 예산요청에 대한 심사 ⑥ 납세자 관리방안 및 세원확보방안 등 검토 등으로 되어 있다. 미국의 경우 IRS감시단은 조세정책과 같은 장기정책결정과정에는 영향을 미치지 않고 있으나 정부의 직접적이고 단기적인 실행계획이나 인사 및 예산 등에 관여함으로써 실질적인 영향력을 미치고 있다.

다. 조세소송절차

세무소송을 관할하는 법원은 연방조세법원, 연방지방법원 및 연방청구법원 등 3개 법원이 있다. 국세청장과의 협의절차에서 합의를 보지 못해 국세청장으로부터 법정통지를 송달받은 납세자가 다시 불복하여 소송을 제기하는 경우 위 3개 법원 중 한 법원을 선택하여 제소해야 한다(Choice of Forum). 납세자는 90일 내에 탈루세액을 납부하지 않고 연방조세법원에 제소할 수 있고, 또한 탈루세액을 납부한 후 납세자의 주소지관할 연방지방법원이나 또한 연방청구법원에 납부세액의 환급(반환)청구소송을 제기할 수 있다.

1) 연방조세법원의 소송절차

연방지방법원·연방항소법원 및 연방대법원은 헌법상의 법원임에 대해, 연방조세법원은 입법상의 법원이다. 사법권의 행사에 실질적인 차이는 없다. 연방조세법원은 실정법에 의해 제한을 받게 되므로 형평성과 같은 비실정법적 규범을 근거로 해서 재판할 수 없다. 조세법원의 재판절차는 배심절차가 없다는 점을 제외하고는 다른 연방법원의 재판절차와 유사하다. 재판의 순서는 일반적으로 ① 원고의 모두진술, ② 국세청장의 모두진술, ③ 사실에 관한 합의의 신청, ④ 원고의 증거제출, ⑤ 국세청장의 증거제출, ⑥ 원고의 반증제출 등의 순서로 진행된다. 미국의 조세소송절차는 법률인 내국세입법(Internal Revenue Code), 재무부규정(Treasury Regulation) 및 조세법원규칙(Tax Court Rules)등에 의해 규정되고 있다.

가) 소의 제기

납세자의 납세신고에 대하여 국세청(IRS)이 이에 동의하지 않는다는 내용의 통지를 하고 이에 따라 세무조사가 실시된 후 납세자에게

보낸 소득조정안(Adjustment)에도 납세자가 동의하지 않으면 과세관청은 30-day letter(Preliminary Notice of Deficiency) 및 90-day letter(Statutory Notice of Deficiency)를 각각 보내는바, 이러한 처분에 대하여 다투려는 경우 납세자는 IRS로부터 Notice of Deficiency가 발송된 때로부터 90일 이내에 조세법원에 소를 제기할 수 있다.¹⁰⁷⁾ 소장에는 원고의 사회보장번호, 주소, 납세자번호, 부족액통지일자, 부족액수, 조세의 종류, 통지된 액 전체에 대하여 다투는지 아니면 그 일부에 대하여 다투는지 여부를 기재하게 된다(Tax Court Rule §34(b)).

소제기의 효과로서 납세자가 연방조세법원에 소송을 제기하면 그 판결이 있을 때까지 당해 세액의 징수행위는 정지된다. 다만 특수한 경우인 종결부과(termination assessment)나 긴급부과(jeopardy assessment)의 경우에는 집행정지가 적용되지 않는다(IRC §6851, §6861).¹⁰⁸⁾

나) 당사자

연방조세법원의 소송절차에 있어 원고는 납세자가 되고, 피고는 항상 국세청장이 된다. 원고의 소장이 접수되면 소장부분이 IRS에 송달되고 피고는 60일 이내에 답변서(Answer)를 제출하여야 한다(Tax Court Rule §36(a)). 이 답변서에서 IRS가 원고의 답변을 요구하는 적극적 진술을 한 때에는 원고는 45일 이내에 이에 대한 재답변(reply)을 하여야 한다(Tax Court Rule §37(a)).

납세자 본인이 대리인 없이 스스로 소송을 수행할 수도 있으나, 변호사 또는 변호사 이외의 자가 법원의 승인을 얻어 대리인으로서 소송수행을 할 수 있다. 피고인 IRS를 위해서는 세무서 법률고문

107) 납세자는 90-day letter에 의한 부족세액통지를 받기 전까지는 조세법원에 제소할 수 없다고 한다.

108) 황진영, 『미국 조세법원에 관한 연구』, 국회예산정책처, 2010. 12, p. 34 이하

(Counsel Attorney)이 소송을 대리한다. 법률고문은 직제상 재무부 소속이므로 국세청장의 지휘를 받지 않는다고 한다.¹⁰⁹⁾

다) 심리

먼저 심리와 관련하여 미국에서 조세소송에서의 입증책임은 기본적으로 원고인 납세자에게 있다고 한다. 즉, 원칙적으로 IRS가 보낸 부족세액통지(Notice of Deficiency)는 정당한 것으로 추정되기 때문에 이것의 위법 여부는 소를 제기한 원고가 입증하여야 한다는 것이다. 또 이러한 것이 미국수정헌법상의 적법절차원칙에 반하는 것도 아니라고 한다. 다만 그렇다고 하더라도 납세자가 정당한 세액까지 구체적으로 입증할 필요는 없다고 한다. 그러나 납세자가 세법상의 요구에 순응한 사실, 세법이 요구하는 장부의 보존, 증인, 정보, 서류, 면담 등에 협조한 사실 등을 신빙성 있게 제시하는 경우에는 입증책임은 과세관청에 전가된다고 한다.

한편 조세법원은 변론개시일전 또는 그 이전에 양 당사자에게 모든 사실관계, 문서의 존재와 그 내용, 다툼 없는 모든 증거에 대하여 변론기일 전에 합의하고 그 합의를 법원에 제출하도록 명령할 수 있다(이른바 ‘Stipulation’, Tax Court Rule §91(a)(1)). 합의서의 내용은 당사자의 자백으로서 구속력이 있으며 그 취소나 변경이 원칙적으로 인정되지 아니한다(Tax Court Rule §91(e)). 다만 합의서의 내용 중 법률판단에 관한 사항에 대해서는 법원을 구속할 수 없다고 한다.

또한 쟁점의 압축, 사실관계에 관한 합의, 증거제출의 단순화 등을 도모하고 변론준비 또는 무변론하에서의 사건처리 등을 촉진하기 위하여 법원의 직권 또는 당사자의 신청에 의하여 이른바 ‘변론기일전 협의(Pretrial Conference)’를 할 수 있다. 이는 불필요한 증거절차를 생략하고 소송의 심리를 촉진하는 제도로 활용되고 있다.

109) 황진영, 『미국 조세법원에 관한 연구』, 국회예산정책처, 2010. 12. p. 34 이하

특히 사실관계에 대한 다툼은 ‘자발적 중재(Voluntary Binding Arbitration)’를 통해 해결할 수도 있다. 소가 제기된 후 변론기일전까지 당사자들은 중재신청을 할 수 있다. 중재관은 법원이 지명한다.¹¹⁰⁾

이상의 제도들은 조세소송의 심리절차를 간소화하고 신속하게 진행할 수 있도록 하고 사건을 조기에 원만하게 해결하도록 하는 제도적 장치에 해당한다고 평가할 수 있다.

라) 절차의 종결

소송의 종결은 당사자 간의 합의에 의하여 종결하는 경우와 법원의 판결에 의하여 종결하는 경우로 나누어 볼 수 있다. 앞서 심리절차에서 보는 바와 같이 미국의 조세소송에서는 소제기 이후에도 원고인 납세자와 피고인 과세관청이 만나 접촉하거나 합의하는 절차가 다수 마련되고 있다. 이를 통해 당해 분쟁에 대하여 납세자와 IRS가 합의에 도달할 수 있으면 사건을 조기에 종결시킬 수 있다.

그러나 그렇지 아니한 사건들로서 구두변론과 변론서 제출이 완료된 사건은 법원의 판결에 의하여 절차를 종결하게 된다. 판결에는 정식판결(regular decision)과 비망판결(memorandum decision)이 있다. 전자는 선례로서의 가치가 있는 경우이나 후자는 그렇지 아니한 경우에 내려진다고 한다. 원고승소의 판결이 있는 경우 국제청장은 이를 수용(Acquiescence)하거나 불수용(Non-Acquiescence)하는 결정을 내리고 그 사실을 공보에 게재한다. 전자는 모든 세무공무원이 따라야 하는 것으로서 국제청 훈령(Revenue Ruling)과 같은 효력을 가지나, 후자는 그렇지 아니하므로 세무공무원은 업무처리에 있어서 당해 판결을 따르지 않는다고 한다.¹¹¹⁾

110) 황진영, 『미국 조세법원에 관한 연구』, 국회예산정책처, 2010. 12, p. 34 이하

111) 이상 미국 연방조세법원에서의 사건처리절차 등에 대해서는 이천오, 「미국의 조세소송제도에 대한 연구」, 『변호사』, 제33집, 서울지방변호사회, 2003 참조.

2) 연방지방법원의 소송절차

연방지방법원은 내국세에 관해 규정하는 법률 아래서 일어나는 모든 민사소송에 관해 관할권을 가지므로(28 U.S.C.A 제1340). 기납부 세액의 환급(반환) 청구소송에 대해서도 관할권을 가진다. 연방지방법원 또는 연방청구법원에 세액환급청구의 소송을 제기하려면, 그 소송요건으로서 세액을 전액 납부한 후에 먼저 국세청장에게 과납금환급신청을 해야 한다(IRC 제7422(a)). 이 세액환급신청은 과납금이 발생한 납세연도의 세액신고서의 법정 제출기한 종료일로부터 3년 이내, 또는 세액 납부일로부터 2년 이내의 기한 중 뒤에 오는 기간까지 해야 한다(IRC 제6511, 제6513). 세액환급신청이 제출되면 조사관은 당초의 신고에 대해 하는 것과 같은 방법으로 심사를 하여 환급여부를 결정한다. 환급신청을 받아들이면 환급이 이루어져 사건이 종결된다. 그러나 그 환급신청을 거절하는 경우에는 국세청장은 '30일 통지'를 발부한다. 그러면 납세자는 다시 심사국에 불복할 수 있다.

3) 연방청구법원의 소송절차

연방청구법원은 입법상의 법원으로서 납세자는 연방청구법원에도 세액의 환급청구소송을 제기할 수 있다. 소송요건, 소송절차 등은 연방지방법원의 소송절차와 유사하다. 그러나 연방지방법원과 다른 점은, 연방청구법원에는 배심제도가 없고, 연방민사소송규칙이 적용되지 않는다.

4) 법원선택 시의 유의점

법원을 결정하기 전에 납세자는 세금납부, 세금의 종류 및 이자 등의 요인을 고려하여 결정해야 한다.

조세쟁송은 3가지 다른 법원에 소송을 제기할 수 있다는 점에서 독

특하다. 다른 연방정부의 행정처분에 있어서는 선회의 이점을 살릴 수 있는 유일한 관점에서 재판지와 관할이 결정된다. 3가지 가능한 법원 중에서 조세법원만이 조세소송에 대한 청문을 개최한다. 그 결과로 조세법원에서는 조세문제에 대한 특별한 전문성을 발전시켜 왔다. 증거요구의 정도가 조세법원·지방법원·청구법원 모두 다르다는 점도 소송선택의 기준이 된다.

라. 요약 및 시사점

미국 국세청의 최근 개혁방향이 납세자에 대한 서비스 확대에 중점을 두고 있다는 점에 비추어 볼 때 우리나라의 조세행정개혁에도 시사하는 바가 크다고 본다. 미국은 일반법원제도 이외에 조세법원제도를 별도로 두고 있으며, 조세소송절차만을 위한 별도의 규정체제도 갖추고 있다. 이상의 미국제도에 대한 검토로부터 다음과 같은 시사점을 도출할 수 있을 것이다.

첫째, 우리나라도 납세자에 대한 권리구제를 확대하고 또한 소송비용 등을 사전에 절감하기 위해 미국과 같이 국세공무원 중 가장 우수한 자들로 불복업무를 담당하게 하고 전문성을 제고시켜야 할 것이다.

둘째, 최근 국세청에서 조직개편 시 미국의 납세자권리보호제도를 도입하여 각 세무서에 납세자 보호담당관제도를 신설한 것은 매우 바람직하다고 보는데 이들에게 납세자구제명령을 발할 수 있는 권한 등을 부여하고 납세자에게 실질적 도움을 줄 수 있는 방안 등이 보완되어야 할 것이다.

셋째, 우리나라의 행정불복단계에서도 조정이나 중재제도 등을 도입하여 납세자의 불만을 해소하도록 법원에 행정소송이 제기된 사건에 대해서도 미국처럼 끊임없이 납세자와 조정을 시도함으로써 납세자의 불만을 해소할 필요가 있다고 본다.

넷째, 우리나라의 경우에도 IRS감시단 같은 민간인 전문가들이 정

부의 인사나 예산결정과정에 참여할 수 있도록 하여 행정의 사전 적법성을 제고하고 행정의 일관성을 확보할 필요가 있다고 본다.

2. 영국

가. 개요 - 영국 조세소송제도의 특징

영국에는 조세법원, 행정법원도 없고 고유한 세무소송제도도 두지 않고 있다. 행정불복전치주의를 채택하여 일반위원회 또는 특별위원회에 불복신청을 하여 결정을 받고, 이에 불복하는 경우에 한하여 재판을 받도록 되어 있다. 위 각 불복신청의 재결기관은 국세청으로부터 독립한 준사법적 기능을 가진 심판기관이다.

영국에서 조세분쟁의 사실관계는 행정불복신청의 결정단계에서 확정되며, 일반법원은 법률문제만을 심리의 대상으로 하는데, 이 점이 우리나라와 근본적으로 다른 점이라 할 것이다.

영국은 직접세(개인소득세, 자본이득세(양도소득세), 법인세)의 경우 신고납세방식을 취하고 있다. 신고를 접수한 세무공무원은 사전에 납세자에게 통지하고 신고내용의 진실성을 조사할 수 있고, 조사를 종료하면 납세자에게 서면으로 이를 통지하여야 한다. 세무공무원이 조사를 종결하고도 그 결과를 통지하지 않을 때에는 납세자는 서면으로 그 결과통지를 신청할 수 있는데 이 결과통지의 신청은 불복절차로 취급되어 위원회가 관장하며, 심리한 위원회가 세무공무원이 정당한 사유 없이 결과통지를 하지 아니한 것으로 인정할 경우에는 세무공무원에게 그 결과통지를 명령하여야 한다.¹¹²⁾ 영국에서의 조세쟁송제도에 관한 규정체계는 1970년의 조세관리법(Tax Management

112) 이하의 영국제도 내용의 소개에 대해서는 강인애, 「영국의 조세쟁송제도」, 한일조세연구소보, 제3호, 1999. 11. 30; 박정수, 『주요국의 조세제도(영국편)』, 한국조세연구원, 2004. 6. p. 241 이하에서 발췌하여 정리함.

Act, TMA)에 근거하고 있다.

나. 조세행정불복절차

1) 행정불복심사의 구조

직접세(소득세, 법인세 및 자본이득세)의 불복절차에 관해서는 조세관리법(TMA)에서 규정하고 있는데, 납세자의 불복신청에 대한 재결기관은 일반위원회(General Commissioners)와 특별위원회(Special Commissioners)가 있다. 납세자는 사건의 성질에 따라 이 두 기관 중 하나에 불복하는데, 대부분 일반위원회의 관할이고, 특별위원회는 특별히 법률에서 제한적으로 규정하고 있는 사건만을 관할한다. 간접세에 관한 불복절차에 대해서는 부가가치세법에서 규정하고 있는데, 부가가치세와 관세 및 소비세에 관한 불복사건은 부가가치세 및 관세심판소(VAT and Duties Tribunal : VATD)가 관할한다.

2) 일반위원회와 특별위원회에서의 직접세 불복절차

직접세에서의 불복대상은 과세청의 공무원이 한 납세자의 확정신고에 대한 경정 또는 불신고에 대한 결정이다. 납세자는 확정신고에 대한 경정통지 또는 불신고에 대한 경정통지를 받은 날부터 30일 내에 서면으로 불복청구서를 제출하여야 하고, 정당한 사유가 없는 한 기간이 경과하면 불복신청을 할 수 없다.¹¹³⁾

가) 일반위원회의 심리 및 결정

심리절차에 관하여 '일반위원회규칙'과 '특별위원회규칙'에서 규정

113) 다만, 세무공무원이 조사기간 중에 경정을 한 경우에는 조사종료의 통지를 받은 후에 비로소 불복할 수 있다.

하고 있는데 그 내용은 대체로 같다. 심리의 방식에 관하여는 서면심리 외에 납세자와 과세청의 담당자를 소환하여 청문의 절차를 밟는다. 청문의 방식에는 재량이 인정되고 청문기일에 당사자 또는 증인에게 질문을 하거나 증거제출을 명하고 당사자로 하여금 필요한 진술을 하거나 증인을 신문하도록 할 수 있다. 또 당사자는 청문기일에 증거를 제출할 수 있고, 증인을 신문할 수 있다. 위원회는 기일 전에 필요한 자료를 제출하도록 명할 수 있고, 당사자가 제출한 증거에만 구속되지 아니하고 필요한 경우 직권으로 증거조사를 할 수 있으며 심리는 비공개가 원칙이다. 증거제출에 관하여는 당사자는 증거를 제출하고자 할 경우 청문기일의 통지를 받은 날부터 21일 이전에 서기에게 서면으로 신청하여야 하고, 청문을 하는 도중에는 위원회의 허가가 없는 한 증거의 진정성립을 다투거나 이를 보강하기 위한 감정을 신청할 수 없다. 그러나 사전에 증거를 공개할 것을 상대방과 합의한 당사자는 감정을 신청할 수 있다.

청문절차를 종결하면 위원회는 결정을 하여야 하는데 결정은 심판부를 구성하는 위원들의 과반수의 결의로 행한다. 의견이 가부동수인 경우에는 심판부의 위원장이 결정권을 가진다. 결정은 당사자에게 송달된 날에 그 효력이 생기고 결정문에는 불복의 방법을 명시하여야 한다.

나) 특별위원회의 심리 및 결정

특별위원회는 원칙적으로 1명의 특별위원에 의하여 심리하며, 복잡한 사건 등 위원장이 지정하는 사건에 대하여는 2인 이상의 특별위원에 의하여 심리할 수 있다. 심리방법은 공개합이 원칙이나 납세자 또는 세무공무원이 비공개를 요구할 때에는 위원회의 결정으로 비공개로 심리할 수 있다. 특별위원회는 필요하다고 인정하는 때에는 직권으로 또는 당사자의 신청에 의하여 예비심문을 할 수 있으며, 심리가 충분하다고 인정하는 경우에는 심문을 종결할 수 있다. 결정은 특별

위원 1인이 심판을 할 경우에는 단독으로 결정하지만, 2인 이상이 심판을 하는 경우에는 합의로 결정한다. 가부동수인 경우 당해 심판부의 위원장이 결정권을 가진다. 특별위원회의 위원장은 특별위원회의 결정문을 출판할 수 있고, 특별위원회의 결정은 법원의 판결과 마찬가지로 권위 있는 선례가 된다.

다) 결정의 효력 등

우리나라와 같이 집행부정지의 원칙이 적용된다. 반면 일반위원회 또는 특별위원회는 결정으로 세액을 감액 또는 증액할 수 있어 불복청구에 대하여 불이익변경금지의 원칙이 적용되지 아니한다. 위원회의 결정은 당사자에게 결정서를 송달한 때에 법원에 제소할 것을 조건으로 최종적으로 확정되고, 위원회에 대하여 불복결정을 하면, 같은 쟁점을 가지고 동일 연도에 다시 위원회에 불복청구를 할 수 없게 하여 기판력 내지 일사부재리원칙이 적용된다.

라) 화해

위원회의 결정이 있기 전에 청구인과 세무공무원 사이에 불복청구의 대상인 부과결정을 인용, 변경 또는 취소하는 내용의 합의(화해)를 할 수 있는데, 이는 화해통지서의 제출에 의하여 위원회의 결정과 동일한 효력이 생긴다. 따라서 화해통지 후에 과세관청이 당해 합의에 의한 과세가 불충분한 것임을 발견하더라도 추가부과를 할 수 없다. 그러나 화해에 의한 구속력은 합의한 쟁점에만 미치므로 쟁점이 다른 새로운 부과처분은 할 수 있다. 그런데 납세자인 청구인에게는 화해에 대한 취소권이 유보되어 있다. 즉, 청구인이 화해일로부터 30일 내에 세무공무원에게 서면으로 당해 합의를 철회 또는 취소하는 통지서를 제출한 경우에는 그 화해는 실효된다. 또한 구술에 의한 화해는 당사자의 어느 편에서 서면으로 확인하지 아니하면 그 효력이 없다.

3) 부가가치세심판소(VAT tribunals)에의 불복절차(간접세의 불복절차)

부가가치세심판소의 소장은 10년 이상 변호사 등의 법조업무를 경험한 일반적 자격 등(특별위원과 같다)을 가진 자를 대법관이 임명하고 보수를 받는다. 위 심판부는 대법관 등이 정하는 바에 따라 수시로 개정기간에 설치되고, 의장과 다른 2명의 위원 또는 1명의 위원으로 구성되거나, 또는 단독으로 구성된다.

불복대상은 과세소비관청의 부가가치세의 과세처분뿐만 아니라 부가가치세와 관련된 기타 처분이 광범위하게 포함되며, 그 결정에 직접세의 경우와 같이 불이익변경금지의 원칙은 적용되지 아니한다.

불복청구의 기간은 그 결정의 통지를 받은 날부터 30일 이내이며, 불복청구인이 위 법이 정하는 신고를 하고, 신고한 세액을 납부하지 않는 한 불복청구는 접수되지 아니한다.

심리절차는 약식으로도 할 수 있고, 불복청구가 관세소비세청의 공제될 매입세액에 관한 결정에 대한 것인 경우에는, 당해 관세소비세청의 결정이 합리적인 근거가 없다고 인정되지 않는 한, 심판소는 그 불복청구를 인용할 수 없다.

개인이 불복청구를 한 후 심판소가 당해 사건에 대하여 결정을 하기 전에는, 관세소비세청과 불복청구인은 합의하여 불복의 대상인 결정처분을 변경하지 아니하고 유지하거나, 특별한 방법으로 변경하거나, 또는 책임을 면제 또는 취소할 수 있다.

잉글랜드와 웨일즈에서는 고등법원¹¹⁴⁾의 판결 또는 명령에 의한 것과 마찬가지로, 고등법원에 의해서, 스코틀랜드에서는 그 집행을 위하여 법원기록집에 기록할 수 있고 그에 따라 집행되며, 북아일랜드에서는 판결집행부서에 의하여 집행된다.

114) 1심에 해당한다.

다. 조세소송절차

1) 조세소송의 관할과 심급

영국에서는 조세사건만을 담당하는 행정법원이나 조세법원이 존재하지 않는다. 따라서 조세소송만을 위한 고유의 재판제도가 없는 관례로 조세소송도 일반의 소송제도에 의하게 된다.

그에 따라 잉글랜드와 웨일즈의 경우 일반위원회 또는 특별위원회의 결정에 대하여 불복하는 납세자 또는 조사관 등 세무공무원은 법률문제에 대하여 제1심으로 고등법원(High Court)에 제소할 수 있고, 고등법원의 판결에 대하여도 재차 불복하고자 할 때에는 항소법원(Court of Appeal)에 제소할 수 있으며, 그 판결에 대하여 다시 불복하는 경우에는 최종심인 상원(the House of Lord)에 상고할 수 있다. 다만, ① 당사자 쌍방이 동의한 경우, ② 당해 특별위원회가 그 위원회에서 결정한 사항이 충분히 주장되고 심리된 법률의 제정에 관련되는 법률적 쟁점에 관한 것임을 증명한 경우, ③ 항소법원의 허가를 받은 경우에는, 특별위원회의 결정에 불복하는 당사자는 직접 항소법원에 제소할 수 있다.

스코틀랜드에서는 위원회의 결정에 불복하는 경우 고등법원이 관할하는 모든 사건은 재정법원으로 개정하는 스코틀랜드 항소법원이 관할하며, 납세자가 그 항소법원의 판결에 대하여 불복할 경우 상원에 상고하여야 한다. 북아일랜드에서도 사법심의 1심 관할은 북아일랜드 항소법원에 있다.

VAT tribunals의 결정에 대하여는 스코틀랜드의 경우를 제외하고는 불복이 있으면 바로 항소법원에 소송을 제기할 수 있다.

2) 심리 및 판결

법원은 제소된 법률문제를 심리·판단하고, 판결로서 사실기재서에

의한 위원회 결정을 파기·인용·변경 또는 법원의 판단에 따라 위원회에 이송하거나 적당한 기타 명령을 할 수 있다. 그러나 당사자의 합의사항을 승인할 권한은 없다. 따라서 당사자의 합의에 대하여 판결의 기판력을 인정하지 않는다. 그리고 법원의 재판에도 우리나라와 마찬가지로 집행부정지의 원칙이 적용된다.

3) 상소

고등법원의 판결에 대한 상소는 항소법원에, 다시 상고의 허가를 받아 상원에 상고를 할 수 있다. 그러나 스코틀랜드 항소법원 및 북아일랜드 항소법원의 각 판결에 대한 상고는 허가 없이 상원에 상고할 수 있다.

라. 요약 및 시사점 - 조세의 비공식적 구제방법

영국은 전통적으로 공법과 사법의 구별이 없는 입법체계로서 행정사건인 조세사건만을 전담하는 법원조직이나 별도의 소송법체계는 존재하지 않고 일반 소송법체계와 법원조직에 의하여 조세사건을 처리하고 있다.

다만 우리나라와 달리 연방제 국가의 특성상 각 주의 전통과 특성을 반영한 소송관할이 특징적이며, 불복과 소송절차에 있어서 부가가치세에 관한 특별한 취급을 하고 있는 모습은 우리나라나 다른 나라와도 다른 매우 특색 있는 제도를 보여주고 있다. 특히 우리나라에서는 주관적 쟁송주의에 따라 부과처분 등의 직접상대방인 납세자만이 소송을 제기할 수 있지만, 영국에서는 납세자뿐 아니라 조사관 등 세무공무원도 소송을 제기할 수 있다는 점이 우리나라 행정소송체계와는 다른 특징을 보인다.

3. 일본

일본은 우리나라와 매우 유사한 조세구제제도를 가지고 있다. 즉, 우리나라의 심사나 심판에 해당하는 불복신청제도와 행정소송법에 의존하는 소송절차제도를 두고 있는 것이 특징이다. 이하에서는 이러한 특징에 근거하여 일본의 조세구제제도를 개관해보기로 한다.¹¹⁵⁾

가. 개요

1) 불복신청의 형태

불복신청은 처분 행정청에 대한 '이의신청'과 국세불복심판소에 제기하는 '심사청구'가 있다. 국세통칙법에 의한 불복신청은 이의신청과 심사청구의 2심제도로 되어 있고, 이의신청이 기본적인 불복신청제도이다. 심사청구는 행정불복심사법이 적용된다.

2) 불복신청을 할 수 있는 자 및 그 대상

세무관청의 위법 또는 부당한 처분에 의하여 직접 자기의 권리 또는 법률상 이익을 침해당한 자로서 이들 처분에 대하여 불복이 있는 자는 불복신청을 할 수 있다.

불복신청의 대상이 되는 사항은 ① 국세에 관한 법률에 의한 처분, ② 주세법에 의한 면허에 관한 처분, ③ 세무당국에 의한 사실 행위, ④ 세무당국에 의한 부작위로 분류할 수 있고, ①은 국세통칙법에 의하여, ②, ③, ④에 대해서는 행정불복심사법에 의해 불복신청을 한다.

불복신청을 할 수 없는 처분으로는 ① 불복신청에 대한 결정·재결

115) 이하의 내용은 한국조세연구원, 『주요국의 조세제도 - 일본편 -』의 내용 중 필요한 부분을 발췌한 것을 바탕으로, 그 밖의 자료를 포함하여 정리한 것이다.

기타 불복신청에 대한 국세불복심판소장, 세무서장, 기타 세무행정기관이 한 처분, ② 국세법칙단속법에 근거하여 세무서장, 징세공무원 등이 한 처분이 있다.

3) 이의신청 전치주의

가) 원칙

일본 국세통칙법은 국세에 관한 이의신청은 그 대상이 되는 처분을 한 세무서장 또는 국세국장에 대하여 하며, 이의신청에 대한 결정에 또다시 불복이 있을 때에는 국세불복심판소장에 대하여 심사청구를 할 수 있다고 규정하여 이의신청 전치주의를 채택하고 있다.

이는 대량·반복적인 국세에 관한 처분의 특성에 비추어 불복신청 절차를 간이·신속하게 처리하고, 사실인정에 관한 다툼이 대부분인 점에 비추어 원처분청이 처분을 심리하는 것이 보다 효과적이며 제3자의 권리구제에서 유효하다.

나) 예외

예외적으로 ① 제도상 처음부터 심사청구만이 인정되는 경우, ② 동일한 국세에 관한 재경정처분으로 인하여 심사청구와 이의신청이 동시에 계속되는 경우(병합심리) ③ 이의신청결정기간인 3개월이 경과해도 이의결정이 없는 경우,¹¹⁶⁾ ④ 합의에 의하여 이의신청을 심사청구로 간주하는 경우 등의 경우 이의신청 없이 심사청구를 할 수 있다.

4) 불복신청과 원처분청의 집행

불복신청을 한 경우이더라도 원처분의 집행 또는 절차의 속행이 정

116) 이의신청 후 3개월이 경과하여도 결정이 없을 경우, 이의심리청은 결정을 거치지 않고 심사청구를 할 수 있다는 취지를 교시하여야 한다.

지되지는 아니한다. 다만 국세통칙법은 예외적으로 압류재산에 대하여는 환가의 금지를 원칙으로 하거나, 담보의 제공이 있으면 새로이 압류를 하지 않는 것으로 하는 외에, 이미 압류하고 있는 재산의 압류 해제를 할 수 있는 것으로 하고, 불복신청인에게 집행정지의 신청권을 인정함으로써 납세자의 권리이익의 보호에 힘쓰고 있다.

5) 국세통칙법과 행정불복심사법과의 관계

국세에 관한 법률을 근거로 한 처분에 대하여 불복신청을 하는 경우, 행정불복심사법 중 제1장 총칙 및 제3장 보칙이 적용되는 데 그치고 있으며, 기타 불복신청에 관한 각 규정은 국세통칙법 자체에서 갖추고 있다.

주세법의 규정에 따른 주류의 제조면허, 판매업면허 등 처분의 경우에는 불복신청의 절차 일체에 대해 행정불복심사법의 규정이 적용된다.

국세통칙법에는 부작위 및 사실행위에 대한 규정이 없기 때문에 이들에 대해서는 행정불복심사법의 규정이 적용된다.

6) 심리절차와 범위

국세통칙법에 아무런 규정이 없으나, 비공개를 원칙으로 하고 직권주의 및 서면심리주의가 지배적이다. 심리의 범위는 불복신청의 범위에 한정되지 아니하고 청구인이 주장하지 아니한 사유에 대해서 심리하고, 제출하지 아니한 증거도 조사할 수 있다.

심리의 범위는 이론상으로는 총액주의에 의할 것이나 심판소의 납세자에 대한 권리구제기관으로서의 제3자적 성격에 비추어 그 실제에 있어서는 쟁점주의적 운영을 하고 있다.

나. 조세행정불복절차

일본의 조세행정불복절차로서 이하에서는 이의신청과 심사청구의 절차 및 그 내용에 대하여 살펴보기로 한다.

1) 이의신청

가) 이의신청의 절차

원칙적으로 처분을 한 행정청의 장에 대하여 한다. 그 처분을 한 세무서장을 경유하여 할 수도 있다. 처분이 있는 후에 납세지가 변동된 경우 새로운 납세지를 관할하는 세무서장에 대하여 이의신청을 한다.

이의신청은 서면에 의하여야 하며 구두에 의한 이의신청은 할 수 없다. 세무서장 등은 이의신청이 적법하지 않지만 보정가능하다고 인정할 때에는 보정을 요구하여야 하고, 이의신청을 이의신청기간 경과 후에 한 때에는 보정할 수 없고, 각하된다.

이의신청은 처분이 있었다는 것을 알게 된 날(그 처분에 관한 통지를 받았을 때는 그 통지를 받은 날)의 익일부터 기산하여 2월 이내에 하여야 한다. 다만 천재와 같은 기타 부득이한 이유가 있을 때에는 그 이유가 소멸된 날의 익일부터 기산하여 7일 이내에 할 수 있다.

단, 처분으로부터 1년이 경과했을 때에는 설령 납세자가 그 처분을 몰랐다 하더라도 천재 등 정당한 이유가 있을 때를 제외하고 이의신청을 할 수 없는 제척기간을 두고 있다. 또한 처분청의 착오로 법정 불복신청기간보다 긴 기간을 교시한 경우, 그 기간 내에 불복신청을 한 때는 그 불복신청은 법정 기간 내에 한 것으로 인정된다.

이의신청은 대리인에 의해서도 할 수 있다. 납세관리인은 대리인으로의 신고가 있었을 때에 한하여 대리인으로 취급한다.

다수인이 하나 또는 동일한 처분에 대하여이거나 하나 또는 동일한 사실상 또는 법률상의 원인에 의해 획일적으로 처리되지 않으면 안

되는 처분에 대하여 공동이의신청을 할 수 있는데, 이때 반드시 대표를 선임할 필요는 없지만, 필요한 경우 호선으로 선임할 수 있다.

나) 이의신청의 심리

이의신청의 요건을 심리하여 요건이 불비하나 보정가능한 것은 이의신청인에게 보정을 요구하고, 보정불가능한 것은 각하된다.

이의신청 요건이 충족된 경우 하는 실질심리절차는 심사청구와 달리 법령, 통칙 등에 규정이 없다. 그러므로 이의신청의 실질심리는 조사에서의 재검토와 같은 절차를 취한다. 다만, 그 재검토적인 성질 때문에 원처분 담당자 이외의 직원이 담당하도록 하고 있다.

이의신청인으로부터 신청이 있을 경우 세무서장은 구두로 의견을 진술할 기회를 주어야 하고, 의견진술의 기회를 주지 않고 결정을 내렸을 경우 당해 결정은 위법이 된다.

다) 이의신청의 재결

이의신청이 있으면 세무서장 등은 조사, 심리하여 이의신청인의 신청이 인용할 수 있는 것인가의 여부를 판단하는데 이 판단을 '결정'이라 한다.

결정은 각하, 기각 및 처분의 취소(또는 변경)의 3종류로 분류된다. 취소는 일부취소와 전부취소로 나누어진다. 원처분을 변경하는 결정을 하는 경우 납세자에게 불이익하게 변경할 수 없다.

이의결정에 불복이 있을 때에는 그 결정처분이 내려진 날로부터 1개월 이내에 국제불복심판소에 심사청구를 할 수 있는데, 이의신청과 관련된 처분이 그 결정을 거친 후 심사청구를 할 수 있는 것일 때는, 그 취지 및 심사청구기간을 이의결정서에 기재하여 교시하여야 한다.

2) 심사청구

가) 심사청구절차

심사청구는 국세불복심판소장에 대하여 한다.¹¹⁷⁾ 심사청구는 원처분청 또는 이의결정을 한 행정청을 경유할 수도 있다.

심사청구는 이의결정서등본의 송달이 있었던 날의 익일부터 기산하여 1개월 이내에 청구하여야 한다. 이의신청을 거치지 아니하고 곧바로 하는 심사청구는 이의신청의 경우와 같이 처분이 있었던 것을 알게 된 날(그 처분에 관한 통지를 받았을 때는 그 받은 날)의 익일부터 기산하여 2개월 이내에 제출하여야 한다.

처분으로부터 1년이 경과했을 때는 실령 납세자가 그 처분을 알지 못했다 하더라도 천재 등 정당한 이유가 있을 때를 제외하고 심사청구를 할 수 없다.

심사청구에서도 이의신청의 경우와 같이 심사청구대상처분을 특정하기 위하여 처분청, 처분일자, 처분 상대방의 성명 또는 명칭 등을 기재하고, 심사청구가 본세의 경정·결정과 가산세의 부과결정의 쌍방에 불복이 있는 경우 등 상호관련이 있는 복수의 처분에 대하여 심사청구를 하는 경우에는 이들 처분을 병기한다. 이의결정에 불복이 있는 경우 심사청구의 대상은 「이의결정을 거친 후의 원처분」이다.

그리고 이의신청 전치의 원칙과 관계없이 곧바로 심사청구를 하는

117) 국세에 관한 처분의 심사청구에 대한 재결을 하는 기관으로 국세불복심판소가 있다. 이는 국세국 및 세무서로부터 독립한 국세청장관 직속의 특별기관이고, 국세불복심판소장은 심사청구의 심리뿐만 아니라 재결도 하며, 국세청장관 통칙에 나와 있는 법령 해석과 다른 해석에 의하여 재결을 할 수 있는 특색이 있다. 국세불복심판소는 전국을 통괄하는 하나의 조직이나, 납세자의 편의를 도모하고 안전을 능률적으로 처리하기 위하여 각 국세국 소재지에 지부를 두고, 그 지부장을 수석국세심판관으로 하여 운영하고 있다. 수석국세심판관을 통상 국세불복심판소장이라 부르고 있으며, 직원 구성으로는 국세심판관, 국세부심판관, 기타 직원으로 구성되어 있다.

경우에는 이의신청을 거치지 않는 정당한 이유, 이의신청 후 3월이 경과하여 결정을 거치지 않고 심사청구를 하는 경우에는 이의신청을 한 연월일을 기재하여야 한다.

또한 심사청구의 취지 및 이유를 기재하여 심사청구인의 주장의 결론을 명시적으로 밝히는 것이 요구되고 있다.

심사청구는 대리인에 의해서도 할 수 있으며, 납세관리인은 대리인으로서 신청이 있었을 때에 한하여 대리인으로 취급한다. 대리인은 복수로 선임할 수 있고, 심사청구에 관한 모든 행위를 할 수 있다.

공동심사청구의 필요성이 있는 경우 호선에 의하여 대표를 정하여 심사청구를 할 수 있다. 다만 대표가 선임되었을 경우는 당해 공동심사청구는 대표를 통해서만 할 수 있다.

나) 심사청구의 심리

심사청구가 있는 경우 심사청구의 요건을 충족하고 있는지의 요건 심리를 한다. 보정이 가능하면 보정을 명하고, 불가능한 것은 각하한다.

국세불복심판소장은 심사청구가 요건을 충족하고 있다고 인정될 때 또는 불비하더라도 보정되었을 때에는 심사청구서의 부분을 원처 분청에 송부하고 답변서의 제출을 요구한다. 답변서의 부분은 심사청구인에게 송부된다.

답변서가 제출되면 심사청구사건의 조사 및 심리를 담당하기 위하여 담당심판관 1명 및 참가심판관 2명 이상을 지정하여 사건의 조사 및 심리를 한다.

심사청구에 이유가 있는가의 여부를 심리하는 실질심리는 담당심판관 및 참가심판관으로 이루어진 합의체에서 하는데, 담당심판관은 지정된 심사청구사건의 조사 등을 담당하는 보조자를 국세부심판관 또는 국세심사관 중에서 선임할 수 있고, 담당심판관은 합의체의 중심이 되어 심사청구사건의 조사 및 심리를 총괄한다.

심리의 방식에 대해서는 명문의 규정은 없고, 실무상 서면심리 및

직권조사를 하고 있다.

심사청구인과 원처분청은 자신의 주장을 뒷받침하는 증거를 제출할 수 있다.

담당심판관은 필요한 경우 ① 심사청구인, 원처분청 또는 관계인, 기타 참고인에게 질문할 수 있으며, ② 장부서류 기타를 검토하고, ③ 장부서류 기타의 소유자, 소지자에 대하여 당해 물건의 제출을 요구하여 이들 물건을 유치하며, ④ 감정인에게 감정하도록 할 수 있다.

다) 의결 및 재결

담당심판관 등은 당사자의 주장을 듣고, 필요하면 직권으로 조사하며 중립적인 입장에서 심리한다. 합의체를 구성하고 있는 담당심판관 및 참가심판관은 사건의 심리가 끝나면 담당심판관 및 참가심판관 과 반수의 의견에 의하여 의결한다.

국세불복심판소장은 재결의 담당심판관 및 참가심판관의 의결에 의거하여 심사청구에 대하여 재결을 한다. 재결은 각하, 기각 및 처분 취소로 나누어지고, 취소에는 일부취소와 전부취소가 있으며, 불이익 변경 금지원칙이 적용된다.

심사청구에 관한 재결서 등본은 심사청구인 및 원처분청에 송달하여야 하고, 재결에는 이유를 부기하여야 한다.

재결은 관계행정청을 구속하며, 신청 또는 청구를 기초로 한 처분이 절차상 위법이거나 부당을 이유로 하여 재결에서 취소되거나 또는 신청 혹은 청구를 각하하거나 기각한 처분이 취소된 때는 그 처분과 관련된 행정기관은 신청 또는 청구에 대한 처분을 다시 하여야 한다. 당사자는 재결에 대해 불복이 있는 경우 그 결정이 내려진 날로부터 3개월 이내에 소송을 제기할 수 있다.

다. 세무소송

일본에 있어서 세무소송은 행정사건소송의 한 유형으로, 소송절차 등은 민사소송법을 기본으로 하면서 국세통칙법 제8장 제2절의 규정 및 다른 국세에 관한 법률에 다른 규정이 있는 경우를 제외하고 행정사건소송법이 정하는 바에 의한다. 이때 '다른 규정'으로는 상속세에 관한 소송의 재판관할에 관한 상속세법, 제2차납세의무자 등의 소송제기에 있어 환가제한에 관한 국세징수법, 체납처분에 관한 소송의 제소기한의 특례에 관한 규정 등이 있다.

1) 불복신청의 전치

처분에 대한 소송을 제기하기 위해서 불복신청에 대한 결정 또는 재결을 거쳐 제소하도록 하고 있다. 불복신청 전치를 요하는 소송은 처분취소소송에 한정되므로 무효확인소송, 부작위의 위법확인소송은 불복신청전치주의 적용이 없으며 주류 제조면허 등의 취소소송도 불복신청전치를 요건으로 하지 않는다.

2) 원고가 하여야 할 증거제출

과세처분에 대한 처분취소 소송에 있어서 소송을 제기한 사람은 필요경비 또는 손금의 존재, 기타 이와 유사한 것으로서 자기에게 유리한 사실을 주장하고자 할 때에는 상대방 당사자인 세무서장 또는 기관장이 당해 과세처분의 기초가 된 사실을 주장한 날 이후 지체없이 그와 다른 사실을 구체적으로 주장하고, 아울러 그 사실을 증명할 수 있는 증거를 제출하여야 한다. 이에 위반하는 주장 또는 증거제출은 민사소송법에서 규정하는 시기보다 늦게 제출한 공격 또는 방어의 방법으로 간주된다.

3) 소송의 형태

가) 항고소송으로서의 세무소송

항고소송으로서의 세무소송의 대부분은 세금의 부과, 징수에 관해 위법한 처분을 한 경우 등에 그 처분의 취소를 구하는 소송이다.

취소소송 이외에 과세처분, 체납처분의 무효 또는 부존재 확인을 구하는 확인소송도 있는데 무효확인소송에 있어서는 이의신청이나 심사청구를 거치지 않고 직접 재판소에 소송을 제기할 수 있고 제소 기한의 제한도 없다. 위법성의 중대·명백성을 기준으로 소송의 유형이 나누어지게 된다.

나) 당사자소송으로서의 세무소송

세금의 부과징수처분 등이 무효인 것을 전제로 하여 과오납세금의 반환을 청구하는 소송이 있다. 이것은 경정처분 등이 무효확인만으로는 장래에 세금의 징수처분을 받지 않은 효과만 있고 이미 납부한 세金的 반환을 받을 수 없기 때문이다.

이 소송은 불복신청전치주의가 적용되지 아니한다.

4) 판결

판결은 법원이 원칙적으로 구두변론을 거쳐서 일정한 방식을 갖춘 판결 원본을 작성하고, 재판 심리 시에는 각종의 심문, 증거조사 등의 절차가 이루어진다. 그리고 행정사건소송법에 의하여 집행부정지 원칙이 적용된다.

라. 요약 및 시사점

일본은 우리나라와 가장 유사한 법제를 가지고 있는 것으로 나타나

고 있다. 이의신청과 심사청구 등 복수의 불복절차가 존재하는 점도 동일하며, 별도의 독립한 조세소송법 체계가 존재하지 않고 행정사건 소송법을 준용하여 조세사건을 처리하도록 하고 있는 것도 동일하다. 일본에서도 우리나라의 국세기본법에 해당하는 국세통칙법 제8장에서 조세소송에 관한 간단한 규정들만 소수 존재하고 있다. 실질적으로 조세소송법의 제정이나 조세법원의 설치 등 진일보한 시사점을 도출하기에는 일본법제는 그 자체 한계가 있다고 보인다. 현재 일본은 우리나라와 달리 헌법재판소제도도 없으며 행정사건의 처리와 관련 해서도 우리나라처럼 행정법원도 독립하여 존재하지 않고 있다. 다만 일본은 우리나라보다 앞서 행정사건소송법의 개정을 실현하였는바, 의무이행소송의 도입 등 우리나라보다는 좀 더 개선된 권리구제제도를 운영하고 있다고 평가할 수 있다. 우리나라의 경우 향후 조세소송법의 제정에 있어서도 의무이행소송의 도입문제는 긍정적으로 검토하여야 할 필요성이 이러한 비교법적 고찰을 통해서도 도출될 수 있다고 본다.

4. 독일

가. 개요

독일의 조세쟁송 중 조세소송에 관해서는 1966. 1. 1.부터 시행한 조세법원법(Finanzgerichtsordnung, FGO)에서 이를 규정하고 있는데, 조세소송은 연방과 각주를 통해 통일적인 조세재판권을 가진 조세법원(Finanzgericht, FG)과 그 상소심으로서 연방최고법원인 연방조세법원(Bundesfinanzgerichtshof, BFH)이 이를 관할함으로써 2심제를 채택하고 있다. 그리고 행정불복전치주의가 채용되어 원칙적으로 행정불복전심절차로서 '재판외 권리구제'의 절차를 밟아야 하는데, 그 불복절차는 이의신청의 단심제로 되어 있다.¹¹⁸⁾

나. 조세행정불복절차

1) 불복방법과 재결기관

독일에서는 조세에 관한 행정불복절차를 '재판 외 권리구제절차'라고 한다. 조세소송에 있어서는 행정불복전치주의를 취해 그 소송요건으로서 전심절차를 거칠 것을 요구하고 있는데 조세사건의 전심절차로서 '재판 외 권리구제절차'는 이의신청의 단심제로 되어 있다. 이의신청의 재결기관은 해당 세무행정을 행한 처분청이다. 그런데 과세관청에는 이의신청의 심리를 전담하는 권리구제담당부서를 두고 있는데, 이 부서는 과세담당부서로부터 상당한 독립성을 가지고 권리구제기능을 수행한다.

2) 불복대상과 불이익

이의신청에 있어서 불복대상은 조세기본법이 적용되는 조세사건, 조세사건 이외의 사건에 있어서 행정행위의 집행절차, 세무사법 제 164조에 의해 국세기본법의 적용되는 사항에 관한 공법상 및 직업법상의 분쟁사건, 세무관청이 담당하는 기타의 분쟁사건 등이다. 또한 이의신청은 세무관청의 행정행위 또는 부작위에 의해 불이익을 받은 자에 한해 제기할 수 있다. 따라서 불복청구자는 해당 행정행위에 의한 불이익을 주장해야 한다. 불이익에 있어서 문제가 되는 것은 세액결정의 통지가 불리한가의 여부에 있다. 불복의 범위에 있어 특이한 점은 신고에 대한 불복, 기초결정의 불복, 확약에 대한 불복 및 증액결정에 대한 불복 등을 들 수 있다.

118) 이하의 내용은 강인애, 「독일의 조세쟁송제도」, 『한일조세연구소보』, 제4호, 2000. 4; 김유찬, 『주요국의 조세제도 - 독일편 -』, 한국조세연구원, 2004. 6, p. 54 이하의 내용을 요약하여 발췌한 것임.

3) 불복기간과 청구절차

이의신청은 과세처분의 통지를 받은 날부터 1개월 내에 제기해야 한다. 납세신고에 대한 이의신청은 납세자가 과세관청에 납세신고를 한 날부터 1개월 내에 해야 한다. 그러나 조세기본법이 적용되는 조세사건 이외의 사건에 있어서 행정행위의 집행절차에 대한 이의신청은 그 신청기간에 제한이 없다. 이의신청을 할 수 있는 청구인은 과세처분을 받은 납세자이다. 권리승계인도 이의신청을 할 수 있는 경우가 있다. 청구방법은 서면으로 제출하거나 또는 기록부에 표명하는 방법이 있다. 전보에 의한 신청도 적법하다. 이의신청서는 처분청 또는 부작위청에 제출해야 한다. 이의신청에 관한 결정을 하는 세무관청은 직권 또는 신청에 의해 해당 결정에 의해 조세법상의 법적 이익에 영향을 받는 제3자, 특히 조세법에 의해 납세의무자와 함께 책임을 부담하는 자를 참가시킬 수 있다. 참가시키기 전에 이의신청을 제기한 자의 의견을 들어야 한다. 이의신청의 결정의 통지가 있을 때까지 이를 취할 수 있고 행정행위가 이루어진 후에 이를 포기할 수 있다.

이의신청의 제기는 원칙적으로 계쟁처분의 집행을 정지하지 않는다. 특히 조세의 징수는 정지되지 않는다. 그러나 처분청은 직권 또는 이의신청인의 신청에 의해 해당 처분청의 집행의 전부 또는 일부를 정지할 수 있으며, 정지는 담보의 제공을 조건으로 할 수도 있다.

4) 심리와 결정

심리는 원칙적으로 서면주의에 의하고, 비공개를 원칙으로 한다. 독일은 1996년의 조세기본법 개정으로 서면주의의 단점을 보완하는 '결정전설명제도'를 신설하였다. 이 설명절차는 이의신청의 청구인뿐만 아니라 참가인에게도 기회가 주어지며, 세무관청이 필요하다고 인정할 경우에는 직권으로 참가인을 불러 설명할 수 있다. 심리의 범위는 총액

주의의 입장을 취하고 있다. 그러나 실제 운영에 있어서는 쟁점주의에 의해 심리하고 있다. 재결청이 이의신청의 결정을 함에 있어서는 청구인에게 불이익 변경도 가능하다. 따라서 청구인은 불이익 변경을 당할 상황에 이르면 이의신청을 취하여 불이익을 피할 수 있는 것이다.

과세처분의 적법요건에 대한 입증책임은 처분청에 있는 것으로 보는 것이 통설 및 판례이다. 그러나 납세의무자가 조세의 감면을 주장하는 경우에는 그 감면사실에 대한 입증책임은 납세의무자에게 있는 것으로 해석된다. 결정방법에 있어서 재결청은 먼저 이의신청이 적법한가, 특히 법정형식 및 신청 기간 내에 제기되었는가 등 적법요건을 심사하여 그 요건을 갖추지 못한 경우에는 각하해야 한다. 그리고 이의신청의 청구가 이유 없을 때는 기각하고, 그 청구가 이유 있을 때에는 처분을 취소하거나 또는 변경하는 결정을 한다. 결정은 서면으로 통지해야 하며, 결정서에는 결정의 이유를 재기하고 또한 소송의 제기에 관한 교시를 해야 한다.

재결청은 이의신청의 결정의 전부 또는 일부가 계류 중에 있는 소송의 대상으로 되어 있는 법률관계 또는 법원이나 행정관청에 의해 확인되어야 할 법률관계의 존재 또는 부존재를 전제로 하고 있는 경우에는 해당 소송의 종결 시까지 또는 해당 법원이나 행정관청의 해당 결정이 있을 때까지 이의신청의 결정을 정지할 것을 명할 수 있다. 또한 재결청은 중대한 이유가 있어 절차를 중지하는 것이 합리적이라고 인정하는 경우에는 이의신청을 신청한 청구인의 동의를 얻어 절차를 중지할 수 있다.

다. 조세소송절차

1) 과세법원의 심급과 구성

조세소송을 관할하는 조세법원은 행정관청으로부터 분리되어 독립

된 특별한 행정법원이다. 제1심은 각 주에 설치된 주조세법원이 관할하며, 그에 대한 상소심은 연방에 설치된 연방조세법원이 관할한다. 따라서 조세사건은 2심제를 채택하고 있다. 2심제를 채택한 이유는 사실문제는 행정불복의 단계에서 거의 해결되고, 법원에서 다투는 것은 주로 법률문제이며, 과세의 공평·재판의 통일 및 소송경제상의 견지에서 보더라도 사건의 조기해결이 바람직하고, 또한 조세법원의 법관의 적격자를 구하기가 어렵다는 점 등을 들 수 있다. 재판부는 합의부와 단독재판부로 구성되어 있다.

2) 행정불복전치주의

조세법원에 조세소송을 제기하기 위해서는 전심절차로서 '재판 외 권리구제'인 이의신청에 의해 그 목적의 전부 또는 일부를 달성할 수 없는 경우에 한해 허용된다. 그러나 예외로서 전심절차를 거침이 없이 제소할 수 있다.

3) 조세소송의 종류와 제소기간

조세법원법은 조세소송의 종류로서 취소소송·의무이행소송·기타 이행소송 및 확인소송 등 4종의 소송형태를 규정하고 있다.

4) 소송절차의 관계인

조세법원법은 원고, 피고, 참가인 및 절차에 관여한 행정관청을 '소송절차에 있어서의 관계인'으로 규정하고 있다.

5) 소송절차와 집행부정지의 원칙

소송은 원칙적으로 서면에 의해 제기해야 하나, 구술로 제기할 수

도 있다. 소장에는 원고, 피고 및 소송물, 취소소송에 있어서는 취소의 목적인 행정처분 및 재판의 권리구제에 대한 결정을 기재하고, 나아가 청구원인인 사실 및 증거방법을 기재해야 한다.

소의 변경은 다른 관계인이 동의할 또는 법원이 적당하다고 인정할 때에 허용된다. 소제기 후에 소송 목적물인 행정처분이 변경된 경우에 이를 다투는 방법으로 소의 변경절차를 밟아야 하는가가 문제로 되는데 조세법원법은 소송경제와 조세소송의 특수성에 비추어 소의 변경과는 별도로 특별규정을 두고 있다. 소의 제기에 의해 소송계속이 생긴다. 그런데 소송계속 중에 있는 행정처분의 집행, 특히 조세의 징수는 원칙적으로 정지되지 않으며, 기초결정에 대한 취소소송에 있어서 해당 기초결정에 기한 후속결정의 집행도 마찬가지로 정지되지 않는다. 이 점은 집행정지를 원칙으로 하는 행정법원법 제80조의 규정과 현저히 다르다. 관할 과세관청은 직권 또는 신청에 의해 집행의 전부 또는 일부를 정지할 수 있으며, 정지는 담보의 제공을 조건으로 할 수 있다. 기초결정의 집행이 정지되는 범위에서 후속결정의 집행도 정지된다. 그리고 본안의 법원도 신청에 의해 집행의 전부 또는 일부를 정지할 수 있다. 집행정지의 신청은 취소소송의 제기 전에도 이를 할 수 있다. 또한 조세법원법은 가처분의 제도를 규정하고 있으나, 소제기에 의한 집행부정지의 경우에는 가처분의 규정을 적용하지 않는다.

6) 심리와 결정

심리에 있어서는 직권조사주의가 채용되고 있다. 심리절차로서 직권조사와 별도로 구술변론이 열리고, 여기서 증거조사를 하는 경우가 있다. 법률상으로는 구술변론에 기해 재판하는 것이 원칙이다. 따라서 직접주의가 타당하며, 구술변론은 원칙으로 공개한다. 입증책임은 확정부담이라고도 하는데, 조세결정, 조세기준액결정, 확인결정 등 부담적 행정처분의 적법요건에 관해서는 처분청이 입증책임을 부담한다.

그러나 입증책임분재의 원칙에 의해 납세의무자가 조세의 감면을 주장하는 경우에는 조세감면 또는 조세소멸의 원인이 되는 사실에 관해 납세의무자가 입증책임을 부담한다.

또한 조세법원은 소로써 청구하는 범위를 넘어서 재판할 수 없다. 금전이행청구 또는 이와 관계된 행정처분에 대한 소송의 소송물 가격이 1,000마르크 이하인 사건에 있어서는 조세법원은 재량으로 적당한 소송절차를 절차를 정할 수 있다. 판결의 내용은 조세법원은 계쟁 행정처분이 위법하고 또한 이에 의해 원고의 권리가 침해된 경우, 행정처분이 이미 집행되었을 경우, 변경청구된 행정처분이 금전이나 기타 대체물의 급부 또는 확인에 관한 것인 경우, 행정처분의 거부 또는 부작위가 위법이고 또한 이에 의해 원고의 권리가 침해된 경우, 세무관청이 그 재량에 따른 행위를 하거나 또는 결정할 권한을 가지고 있는 경우 등으로 나누어 볼 수 있다.

7) 상고와 항고

조세법원의 판결에 대한 상고는 연방조세법원에 제기해야 한다. 상고는 소송물금액이 일정액을 초과할 때 또는 조세법원이 상고를 허가한 때에 한해 허용된다. 그러나 절차상의 중요한 하자가 있는 경우와 관세율사건의 판결에 대해서는 조세법원의 상고허가 없이 상고할 수 있다.

상고의 불허가에 대해서는 판결의 송달 후 1개월 내에 항고에 의해 독립하여 이를 다룰 수 있는데, 항고는 다투는 해당 재판을 한 조세법원에 제기하며, 항고의 제기는 판결의 확정력을 정지한다. 항고에 의해 구제되지 않을 때에는 연방조세법원이 결정에 의해 재판한다. 그리고 연방조세법원에 의해 항고가 각하됨으로써 판결은 확정력을 가지며, 항고가 인용될 때는 항고결정의 송달로써 상고기간의 진행이 개시된다. 상고는 판결 또는 상고의 허가결정의 송달 후 1개월 내에

서면으로 조세법원에 지기해야 하며, 그때부터 다시 1개월 내에 상고 심리서를 제출해야 한다. 상고는 판결의 확정에 이르기까지는 취하할 수 있다.

라. 요약 및 시사점

독일은 대표적으로 독립한 조세법원조직을 가지고 있는 나라로서, 조세소송에 관한 독립한 법적 규율체계를 동시에 갖추고 있는 나라라는 점에서 우리나라에 시사하는 바가 매우 크다고 생각된다. 독일은 조세법원을 2심제로 운영하고 있다. 즉, 제1심 판결에 불복하게 되면 바로 최고법원 중 하나인 연방조세법원에 상고하도록 되어 있다. 앞서 우리나라의 조세소송 현황에서 보는 바와 같이 우리나라의 경우도 제1심에서보다는 제2심에서 사건 수가 획기적으로 증가하는 것을 볼 수 있다. 우리나라에서도 조세소송을 전담하는 조세법원을 설치한다면 독일과 같이 2심제로 하여 제1심을 고등법원급으로 설치하고 그에 대해 상고하면 대법원으로 가도록 제도화하는 것이 설득력 있다는 점에 대한 중요한 시사점을 준다고 생각된다. 무엇보다 독일은 조세소송에 관한 독립한 소송절차법이 존재한다는 점에서 가장 큰 시사점을 갖는다고 평가된다.

앞서 살펴본 다른 나라의 경우와 더불어 조세소송제도 및 조세법원 구조에 관한 사항을 각국별로 요약하여 정리하면 아래 표와 같다.

III. 주요국의 조세소송제도 121

구분	미국	영국	일본	독일
조세법원의 존재	○	×	×	○
독립한 조세소송절차 법규의 존재	○	○	×	○
소제기시 처분의 집행정지여부	정지	부정지	부정지	정지
전심절차의 필요적 전치주의 여부	○	○	○	○
의무이행소송 도입 여부	△	△	○	○
조세소송의 심급	2심제	2심제	3심제	2심제

IV. 현행 조세소송관련 법령체계의 개편방안

앞서 살펴본 바와 같이 현행 조세소송관련 법령체계는 의무이행소송제도가 흠결되어 납세자가 과세관청의 적극적인 행위를 법원에 소구하는 것이 매우 미약한 점, 당사자소송제도의 활성화가 저조하여 많은 부분 민사소송에 의존해야 하는 점, 일반 행정사건과는 다른 조세소송만의 특성을 반영한 독자적인 법체계의 흠결 등 많은 문제를 안고 있다. 이에 본 연구에서는 다음과 같은 개편방안을 검토하기로 한다.

1. 가능한 방안

현행 조세소송관련 법령체계를 개편하는 방안으로는 크게 다음과 같은 세 가지 대안들을 검토할 수 있다. 각각의 대안들은 각기 장단점을 가지는 면이 있으므로 이 중에서 우리 현실에 가장 적합한 수단을 선택하는 것이 바람직할 것이다.

가. 현행 「행정소송법」을 개정하는 방안

먼저 제1안은 현재 조세사건을 일반 행정사건과 동일한 틀 내에서 행정소송법을 준용하여 처리하는 기존의 방식을 큰 틀에서 변경하지 아니하고 다만 조세소송뿐 아니라 일반 행정소송에서도 종래 개편의 목소리가 높았던 사항들을 반영하여 개정함으로써 그 효과를 조세소송에도 미치게 하려는 방안이다.

1) 장점

이 방안의 장점으로서는 기존 체계에 가장 적은 변화를 끼치면서 조세소송 관련 법령체계를 개선된 체계로 이끌어갈 수 있는 방법이 될 수 있다는 점이다. 그리고 접근방식이 기존의 행정소송체계의 문제점에 대한 저간의 공통된 인식을 기반으로 하기 때문에 조세소송제도만의 개편문제를 적극적으로 보지 않는 견해에서도 쉽게 수긍할 수 있는 방안이 될 수 있다.

아울러 이미 행정소송법의 개정문제에 대해서는 2002년부터 2006년까지 대법원에 행정소송법개정위원회가 설치되어 개정의견을 마련한 바 있었고 이것이 법무부를 거쳐 국회에 법개정안으로 제출되었던 전력도 있기 때문에 전혀 새로운 논의제기는 아니라는 점에서 비교적 다른 대안보다 단기적으로 마련하여 추진할 수 있는 효율성도 가지는 방안이라고 볼 수 있다.

2) 단점

그러나 이 방안은 주로 일반 행정사건의 처리를 주안점으로 하여 행정소송제도의 개편을 목적으로 하는 것이기 때문에 조세소송만의 특성을 제대로 반영하기에는 일정한 한계가 있다는 점에서 기본적인 문제를 안고 있다. 따라서 조세소송제도의 전면적인 개편을 추구하고자 할 때에는 선택하기에 제한이 따른다는 단점을 가진다.

그리고 무엇보다 2006년에 대법원이 주축이 되어 학계의 공청회 등을 거쳐 법안으로 제출까지 되었다가 법안폐기로 중단된 개정논의가 다시 재점화되기 위해서는 새로운 동기와 문제의식이 법원은 물론 사회일각에 공감대를 형성할 수 있어야 하는데 그러한 계기를 만들기까지 여러 가지 정치현안 사이에서 쉽지 않다는 점이 문제이다.

나. 별도 법률로서 소송절차만을 규율하는 조세소송법을 제정하는 방안

제2안은 조세소송에 관한 소송절차적 사항만을 담은 법률을 행정소송법 외에 별도로 제정하는 방안이다. 새로운 법률의 신규제정을 요한다는 점에서 제1안과 원칙적으로 구별된다. 실정법상의 유사사례로는 가사소송법을 들 수 있다.

1) 장점

제2안의 장점으로서는 조세소송만의 특성을 잘 반영한 소송절차제도를 합리적으로 체계화할 수 있다는 점에 있다. 조세사건은 넓은 범위의 행정사건에 속하는 것이기는 하지만, 그 대상이 각양각색으로 변화할 수 있는 경제사실관계라는 점, 국민의 일정한 행위를 규제하거나 허용하는 것이 아니라 일정한 공법상의 금전급부의무를 부과하고 징수하는 작용이 문제된다는 점, 금전채권채무관계이면서도 공권력주체로서의 우월한 지위를 누리는 과세관청과 상대적으로 열악한 지위에 있는 국민 간의 법률관계를 규율하는 영역이라는 점에서 일반 민사관계에서의 법률관계가 그대로 적용될 수는 없는 한계를 지닌다는 점 등 특수영역적 성격이 매우 다분하여 조세의 부과 또는 징수 등을 다투는 법률분쟁의 해결을 위한 절차에 있어서도 일반 행정사건이나 민사사건에서와는 다른 독자적인 성격이 반영될 필요가 있다. 단순히 행정소송이나 민사소송에 관한 절차규정을 준용하도록 하는 것만으로는 다양한 조세법률관계 분쟁을 합리적으로 해결하도록 하는 데 많은 한계를 노정할 수 있다. 제2안은 이러한 점을 가장 잘 반영하여 조세소송에 관한 절차법률을 독립적으로 제정하여 운영하도록 하는 방안으로서 헌법이 뒷받침하는 실질적 조세법률주의와 국민의 재산권 보장에 가장 적합한 대안이 될 수 있는 선진적인 법제개선방안이 될

수 있다는 장점을 가진다.

실정법상으로도 가사사건에 대해서는 가사소송법이 별도로 존재하여 가사에 관한 소송과 비송 및 조정에 관한 절차의 특례를 규정하도록 하고 있는 점¹¹⁹⁾도 이 방안을 뒷받침하는 예가 될 수 있을 것이다.

2) 단점

그러나 제2안도 단점이 없는 것은 아니다. 즉, 아직 우리나라의 법률문화의 발전정도와 법의식에 의할 때 조세분야만을 위한 별도의 소송법을 제정한다는 것이 아직은 생소한 면이 있고, 기존의 행정소송법과 민사소송법만 가지고도 충분히 납세자의 권리구제에 대응할 수 있다는 반론이 제기될 수 있을 것이다.

또한 조세사건의 건수 및 빈도와 관련해서도 비록 앞서 통계수치들에서 보는 바와 같이 점진적으로는 늘어나는 추세이고 특히 상고심에서의 사건 수가 급격히 증가하고 있는 면은 인정할 수 있으나, 제1심의 경우 다른 일반 행정사건, 예컨대 영업인허가 관련 사건들과 비교해보면 그렇게 크게 두드러지게 사건이 많다고도 볼 수 없으며, 더욱이 국무총리실 산하 조세심판원 단계에서 조세불복의 많은 부분을 인용하여 걸러주는 역할을 수행함에 따라 소송사건화하는 사례가 전심 절차를 거치지 않을 수 있는 다른 일반 행정사건에 비하여 크게 많지는 않다는 점이 지적될 수 있다.

119) 물론 가사사건에 대해서는 법원조직으로서 가정법원이 이미 별도로 존재하고 있다는 점은 유의하여야 한다. 가정법원의 조직에 대해서는 법원조직법 및 각급 법원의 설치와 관할구역에 관한 법률에서 상세히 규정하고 있고, 가사소송법에서는 순수 재판절차에 관한 사항만을 규정하고 있는 점이 특징이다.

다. 조세법원의 설치와 소송절차를 모두 규율하는 조세법원법의 제정방안

제3안은 앞서 살펴본 제2안에서 더 나아가 법원조직 중 조세법원의 창설을 전제로 하여 조세법원의 조직과 관할 및 재판절차를 아우르는 가칭 ‘조세법원법’을 새로이 제정하는 방안이다. 실정법상의 유사사례로는 군사법원법을 들 수 있다.

1) 장점

제3안은 조세사건과 관련한 단순한 소송절차만의 규율뿐 아니라 조세사건을 관장할 법원의 조직과 관할에 관한 사항까지 포괄한다는 점에서 조세문제에 관한 권리구제와 관련한 종합적인 제도개선을 이룰 수 있는 방안이라고 평가할 수 있다. 따라서 제도로서는 현재까지 가장 선진적인 내용을 담고 있으며 가장 이상적인 발전방향을 제시하고 있다는 점에서 긍정적으로 평가할 수 있다.

특히 조세사건을 담당하는 법원조직의 독립을 통하여 조세사건에 관한 법관들의 전문성을 보장할 수 있고, 이를 통하여 국민의 재판을 받을 권리를 더 한층 확고하게 보장할 수 있는 길을 열 수 있다는 점에서도 긍정적으로 평가할 수 있다.

실정법상으로도 군사사건의 경우 군사법원법이 이를 규율하면서 법원조직과 관할 및 재판절차를 총괄적으로 규정하고 있어¹²⁰⁾ 전혀 사례가 없는 것은 아니라는 점도 이 방안을 뒷받침할 수 있을 것이다.

2) 단점

제3안의 가장 큰 단점은 소송절차에 관한 사항뿐 아니라 법원조직

120) 물론 현행 군사법원법은 법원의 조직과 관할 및 심판절차 외에도 군검찰의 조직과 권한 및 수사절차를 함께 규율하고 있는 점이 특징이다.

에 관한 사항을 동시에 논의에 포함시켜야 한다는 점이다. 물론 미국이나 독일의 예에 비추어 보면 우리나라에서도 특별법원으로서 조세법원의 설치를 긍정적으로 바라볼 수 있는 여지는 충분히 있다. 그러나 조세법원의 설치 여부와 조세소송절차규정체계의 독립 문제를 비교해보면 우선 조직신설의 문제보다는 조세소송절차 규정체계를 독립화시켜 조세소송의 특성에 부합한 소송절차제도를 완비하는 것이 더 급선무라고 보여진다. 더욱이 조세법원의 설치 시에는 그 심급관할을 제1심부터 둘 것인지 아니면 고등법원단계부터 두고 그에 대한 재차의 불복 시에는 대법원에 상고하도록 할 것인지에 관한 판단이 선행되어야 한다. 조세법원 설치의 문제와 조세소송절차규정의 제도개선 문제를 동시에 가져가게 되면 아직 조세분야에 관한 법의식이 전문가들의 수준에만 공감대가 형성되고 일반 국민들의 단계에까지 과급되지 않은 상태에서는 불필요한 찬반론만 양산할 수 있어 새로운 제도를 도입하기까지 많은 시간과 노력을 요할 수 있을 것이다.

라. 우리나라 현실에서 가능한 대안 - 대안들의 비교

이상 조세소송관련 법령체계의 개편방안에 관한 3가지 입법정책적 대안들을 나열하고 각각의 장단점을 살펴보았다. 각각의 주요내용을 정리하면 아래 표와 같다.

입법방안	내용
제1안	조세관련 독립규정체계 없이 현행 행정소송법의 개정, 조세법원 설치문제는 논의에서 제외
제2안	조세소송절차에 관한 법을 단행법(가칭 '조세소송법')으로 제정 하되, 조세법원 설치문제는 논의에서 제외
제3안	조세법원의 설치와 조세소송절차에 관한 사항을 동시에 규율하는 단행법(가칭 '조세법원법') 제정

생각건대 제1안은 현행 제도에 가장 소폭의 변화를 가져오는 방안

으로서 조세부과처분이나 징수처분 등 처분을 다투어야 하는 행정사건에 대해서는 행정소송법을, 납부세액의 부당이득반환청구나 국가배상청구에 대해서는 민사소송법을 준용하는 현행 체계에서 기본적인 틀은 유지하되 경정청구에 대한 과세관청의 거부처분이나 부작위에 대한 구제책으로서 의무이행소송의 도입문제와 납부세액의 반환을 위한 부당이득반환사건 및 국가배상사건을 관장하기 위한 당사자소송 제도의 확대 등을 담을 수 있도록 현행 행정소송법을 개정하는 것으로 만족하려는 입장이라고 평가할 수 있다. 이는 사실상 기존의 일반적인 행정소송법 개정논의와 다를 바 없다. 즉, 조세사건도 행정사건의 일환이라는 기존의 시각에서 크게 벗어나지 않는 것으로서 조세소송법의 제정이나 조세법원의 설치 등 대폭적인 제도개선이 아직 시기상조라고 보는 시각에서 선택할 수 있는 소극적인 대안이라고 평가할 수 있다. 그러나 개인적으로 이러한 입장은 행정소송법 개정에 관한 일반론에 그치고 있어서 조세소송만의 특성을 제대로 살려야 한다는 기본적인 문제의식과는 거리가 있다고 본다. 기껏해야 단기적 처방으로만 의미를 가질 뿐 조세관련 소송제도와 관련한 문제를 근본적으로 해결하는 방안은 아니라는 점에서 채택하기 어렵다고 본다.

그 다음 제3안은 조세관련 소송절차에 관한 규정체계의 마련 이외에 조세법원의 설치문제를 정면으로 다루는 입장으로서 개인적으로 가장 이상적인 내용을 담고 있다고 생각된다. 그러나 앞서 장단점에서 검토해본 바와 같이 특별법원으로서 조세법원을 설치하는 문제는 단기적으로 검토하기에는 조금 무리가 있다고 여겨진다. 심급단계를 어떻게 부여할 것인가의 문제를 보더라도 현재 조세심판원이 과거 기획재정부 산하에서 국무총리실 산하로 옮겨오면서 종전보다 독립성을 많이 보강하기는 하였지만 과연 어느 정도 준사법기관 및 준사법절차로서의 기능을 수행할 수 있을지, 그리고 그 결과물로서의 심판 결정에 대하여 법원의 1심판결에 버금가는 효력을 인정할 수 있는지는 의문이다. 만약 법원의 1심판결을 대체할 수 있을 정도의 신뢰성과

IV. 현행 조세소송관련 법령체계의 개편방안 129

완결성을 갖춘다면 조세법원은 고등법원급으로 하여 그에 대해 재차 불복 시에는 대법원에 상고하도록 하는 방안을 생각할 수 있을 것이나, 그렇지 않다면 현행 행정법원처럼 제1심부터 조세법원을 설치하여야 하는 문제가 제기된다. 개인적으로는 현행 조세심판원의 준사법 기능을 지금보다 강화하여 존치시키면서 공정거래위원회에 버금가는 제1심적 기능을 수행할 수 있도록 제도화하고, 신설하게 될 조세법원은 고등법원급으로 설치하여 그에 대해 재차 불복 시에는 바로 대법원에 상고하도록 하는 것이 조세심판의 필요적 전치주의를 취하고 있는 우리나라의 현실에 맞는 특별법원으로서의 조세법원 설치·운영 방안이 될 것으로 본다. 이는 현재 제1심인 행정법원 단계에서 조세사건의 건수가 일반 영업인허가 관련 사건에 비해 뚜렷하게 많다고 볼 수 없는 반면, 항소심과 상고심에서는 조세사건의 건수가 분명하게 증가하고 있는 현실을 보더라도 합리적인 대안이 될 것임을 알 수 있다. 이러한 논의는 중장기적으로 검토하여 제도화하는 것이 바람직하다는 점에서 제3안은 중장기적 과제로 검토하는 것이 타당하다고 본다.

결국 개인적으로는 우리나라의 현실에 있어서 가장 합리적인 대안은 제2안이라고 본다. 다만 아직 조세법원이 설치되지 않은 상황에서 조세소송법만 제정하는 것이 문제는 없는지 의문이 제기될 수 있다. 이를 검토하기 위해서 앞서 대안들을 소개할 때 간단히 언급했던 현행 각 특별사건영역별 특별법원설치 여부와 독립한 소송법체계의 존재 여부를 표로 정리해 보면 다음과 같다.

특별영역	특별법원 설치 여부	독립한 소송법 체계 존재 여부
행정	○	○ (행정소송법)
특허	○	×
조세	×	×
군사	○	○ (군사법원법)
가사	○	○ (가사소송법)

위 표에서 보는 바와 같이 일반 행정영역이나 군사영역 및 가사영역에서는 별도의 특별법원으로서 행정법원, 군사법원 및 가사법원이 설치되어 있고, 또한 행정소송법, 군사법원법 및 가사소송법 등 독립한 소송법 체계도 가지고 있다. 그러나 특허영역에서 보는 바와 같이 특별법원으로서 특허법원이 설치되는 되어 있지만 독립한 소송법체계는 가지고 있지 않다. 그리고 주지하는 바와 같이 일반 행정영역에서도 과거 행정법원이 설치되기 전에는 별도의 특별법원이 아직 없는 상황에서도 소송법체계는 독립하여 존재하고 있었다. 결국 특별법원의 설치 여부와 독립한 소송법체계의 존재 여부는 반드시 1대1로 매칭되어야 하는 법논리가 존재하는 것은 아님을 알 수 있다. 따라서 비록 아직 조세법원이 설치되어 있지 아니한 상황에서도 입법정책적 필요에 따라 조세소송에 관한 독립한 소송법 체계를 마련하는 것은 특별한 법적 문제를 야기하는 것은 아니며 단지 입법정책의 문제임을 알 수 있다. 오히려 독립한 소송법체계를 갖추어 조세분야에서의 법치주의 실현을 더 한층 고양시킬 수 있어서 국민의 재판을 받을 권리를 실효적으로 보장하는 수단이 될 것이라는 점에서 긍정적으로 평가하여야 할 것이다.

이처럼 일단 단기적으로는 독립한 조세소송법 체계를 갖추는 것이 합리적인 입법정책이 된다는 점에 대해서는 이론의 여지가 없을 것이지만, 중장기적으로는 우리나라에도 조세법원의 설치를 전향적으로 검토하여야 할 것이다. 앞서 살펴본 주요국의 입법례에서도 독일과 미국을 비롯한 주요국에서는 별도의 조세법원조직을 가지고 있음을 볼 수 있고, 위 표에서 현재 우리나라의 특별법원 현황을 보더라도 특별영역 중 조세영역에 대해서만 특별법원이 존재하지 않고 있다. 조세법원의 설치 문제는 중장기적으로 검토하는 것이 타당한 점은 이미 위에서 언급한 바와 같다.

2. 조세소송법의 제정을 위한 구체적 방안 검토

가. 조세민사소송의 포함 여부

앞서 고찰한 바와 같이 광의의 조세소송에는 조세민사소송과 조세 행정소송이 포함된다.¹²¹⁾ 그런데 조세소송법을 단행법으로 제정한다고 할 때에는 이 양자를 모두 그 속에 담을 것인지 아니면 조세행정소송만을 조세소송법의 내용으로 가져갈 것인지에 관한 정책적 판단을 먼저 검토하여야 한다. 이유는 앞서 살펴 본 주요국의 입법례 중 미국의 경우는 IRC Title 26의 Subtitle F(Procedure and administration) 아래에 Chapter 76에서 §7401에서 §7491까지 조세소송절차(Judicial Proceedings)를 규정하는 가운데, Subchapter A에서 “Civil actions by the United States”를, Subchapter B에서 “Proceedings by Taxpayers and third parties” 등을 규정하면서 “Civil Actions”의 형태로 규정함으로써 우리 시각에서 볼 때 조세민사소송에 해당하는 부분을 포함하고 있는 것으로 보이기 때문이다.

반면에 독일의 조세법원법에서는 행정청인 과세관청의 처분 등에 대해서는 취소소송이나 의무이행소송을 제기하도록 하고, 처분의 무효 등에 대해서는 확인소송을, 납부세액의 환급 등을 위해서는 우리 식의 당사자소송에 해당하는 일반이행소송을 통해서 권리구제가 가능하도록 규정하고 있는 점이 특징이다.

그런데 이 문제는 기본적으로 법체계 및 사법제도의 구성과 관련한 대륙법계와 영미법계의 차이를 생각해보면 쉽게 이해할 수 있다. 즉, 영미법계에서는 공법과 사법의 구별이 별도로 없고, 행정소송과 민사소송의 구별이 대륙법계와 같이 엄격하지 아니하다. 반면에 독일을

121) 조세법 처벌과 관련해서는 최광의로 조세형사소송도 포함시킬 수 있으나 본 연구에서는 순수 형사소송 문제로 돌리고 논의에서는 제외하기로 한다.

위시한 대륙법계에서는 Otto Mayer 이래로 공법과 사법을 엄격하게 준별하고 각각의 권리분쟁에 대하여 별개의 권리구제절차와 법원조직을 갖추고 있어서 민사소송과 행정소송은 엄격하게 별개의 제도로 운영되고 있는 것이다.

우리나라의 경우는 기본적으로 대륙법계의 전통을 따르기 때문에 민사소송과 행정소송은 엄격하게 분리되는 것이며, 그러한 점에서는 독일의 입법례를 기본적으로 참조할 수밖에 없을 것이다. 다만 현재 조세문제와 관련해 국가를 상대로 부당이득반환청구를 하거나 공무원의 불법행위 등을 이유로 국가배상을 청구하는 경우 편의상 민사소송으로 해결하고 있으나 이들 권리분쟁도 조세라는 공법상의 금전급부와 관련하여 야기된 문제라는 점에서 순수 민사관계라기보다 공법관계의 일환으로 보아야 하고 따라서 행정소송의 테두리 내에서 해결되는 것이 타당하다고 할 것이다. 그러한 취지로 현행 행정소송법은 행정소송의 일환으로 이른바 당사자소송을 규정하고 있는 것이다. 즉, 현재 실무상 민사소송으로 해결하고 있는 조세와 관련한 부당이득반환청구소송 등은 충분히 행정소송법상 당사자소송으로 처리할 수 있는 사항이다.

이상 검토한 내용을 정리해 보면 조세소송법을 제정할 때 명시적으로 조세민사소송에 해당하는 것을 정식으로 도입하여 규정할 필요는 없다고 보여진다. 주로 조세행정소송에 관한 사항을 중심으로 규정하고, 조세와 관련한 부당이득반환청구나 환급 등에 관한 소송문제는 현행 행정소송법상의 당사자소송과 같은 별도의 소송형태로 다룰 수 있도록 제도화하는 것이 타당하다고 본다. 물론 그러한 소송의 명칭을 반드시 당사자소송이라고 부를 필요는 굳이 없을 것이다. 단지 조세소송법이 처분 등을 다루는 것이 아닌 소송으로서, 납세자가 대등한 지위에서 국가를 상대로 환급 등 납부세액을 돌려받거나 조세법상의 지위를 확인받는 등 조세법률관계상의 일방 당사자로서 권리주장을 할 수 있는 소송형식을 규정하는 것이 필요하다(가칭 '조세환급

소송'). 이러한 소송은 외양은 민사소송구조와 비슷하지만 조세라는 공법상의 금전급부와 관련한 법률관계를 다루는 것이라는 점에서 민사소송과 구별되는 조세소송의 일부라 할 것이다.

일반 행정영역에서 민사소송으로 행해지는 공법상의 법률관계소송 중 국가배상청구소송은 조세영역에서도 상정할 수 있으나 이는 세무 공무원의 위법한 직무집행으로 인해 손해를 받은 국민이 국가배상법에 따라 손해배상청구를 하는 것이므로 일반 행정상 손해배상청구 제도하에서 논의하는 것이 바람직하다고 판단된다. 따라서 조세소송법에서는 특별히 이를 별도로 규정할 필요는 없다고 본다.

나. 가칭 '조세소송법'의 개별 내용에 관한 이론적 검토

이하에서는 조세소송법의 제정을 위해 구체적으로 그 내용으로 담길 사항에 대해서 세부적으로 논의해보기로 한다.

1) 적용영역

조세소송법에서 대상으로 삼는 법률상의 분쟁은 조세영역에 국한한다. 즉, 부담금, 과징금, 과태료 등 여러 가지 공법상의 금전급부의 무가 있지만, 그 중 조세에 관한 법률상의 분쟁에 대해서만 조세소송법을 적용하여야 한다. 여기서 조세란 현재 명확한 법률상의 정의규정은 없지만, 국가나 지방자치단체가 그 재정수요의 충족을 위해 특별한 반대급부와 상관없이 국민 모두에 대하여 일방적으로 부과하는 공법상의 금전급부의무를 말한다. 이러한 조세는 그 부과·징수권한의 소재에 따라 국세와 지방세로 나뉘며, 각각에 대해서는 현행법상 국세기본법과 지방세기본법이 제정되어 조세절차에 관한 중요한 사항들을 규정하고 있다. 조세소송법은 이러한 국세기본법과 지방세기본법의 적용을 받는 조세와 관련한 법률상의 분쟁을 법원을 통해 해

결하기 위한 일련의 소송절차를 규정함을 목적으로 하여야 한다. 조세 이외의 공법상 금전급부의무와 관련한 법률상의 분쟁은 일반 행정사건으로서 행정법원의 관할사항이다.

결국 조세소송법은 ① 국세 및 지방세 사항(행정행위 등)과 관련한 공법상의 분쟁, ② ①의 사항 이외에 조세상 행정행위의 집행에 관한 공법상의 분쟁, ③ 그밖에 ①과 ②의 사항 이외에 조세상 권리보호의 필요가 인정되는 공법상의 분쟁을 대상으로 하여 그 구체적인 절차와 효력 등에 관한 사항을 정함을 목적으로 한다.

2) 조세소송의 종류

그렇다면 조세소송법에서 담아야 할 소송형식으로는 어떠한 것이 있는가? 이에 대해서는 우선 조세상의 다툼에는 처분 등에 대한 다툼과 조세법률관계에 관한 다툼이 있다는 점을 전제로 하면 일단 크게 항고소송과 그 밖의 소송으로 나눌 수 있을 것이다.

항고소송은 말 그대로 조세와 관련한 처분 등을 다투는 소송을 말한다. 이에선 다시 불이익한 처분의 제거를 목적으로 하는 취소소송과 납세자가 원하는 처분을 발급받고자 함에도 불구하고 과세관청이 이를 거부하거나 부작위하는 경우 이에 대응하기 위한 권리구제수단으로서 의무이행소송이 있다. 의무이행소송에 대해서는 현행법상 그 인정여부를 두고 학설의 대립이 있다. 다수설 및 판례의 입장에 의하면 현행 행정소송법하에서는 별도의 무명항고소송을 인정할 수 없다고 보고 법에 규정이 명문으로 없는 이상 현행법상 의무이행소송은 불가능하다고 본다. 반면에 소수설에서는 제도의 필요성이 인정되는 한 현행법의 해석하에서도 이른바 ‘무명항고소송’의 형태로 의무이행소송을 허용하는 것이 국민의 재판청구권을 실질적으로 보장하는 것이라고 주장한다. 그러나 다수설 및 판례의 입장은 권력분립원칙상 법률에 명문의 규정이 없는 이상 의무이행소송을 해석만으로 인정하

기는 어렵다고 보고 있다. 사정이 이러하다면 의무이행소송을 조세소송법에 도입할 경우 이를 명시적으로 규정하여 더 이상 납세자가 거부처분취소소송이나 부작위위법확인소송이라는 우회적인 권리구제수단을 강구하지 않아도 되도록 정식으로 의무이행소송을 도입할 필요가 있다. 한편 항고소송에는 처분 등의 효력유무 또는 존재유무의 확인을 청구할 수 있는 무효등확인소송을 두어야 할 것이다. 이 점은 일반 행정소송법에서와 다를 바 없다.

그 다음 항고소송 이외의 소송으로는 조세법률관계 자체를 다투는 소송을 상정할 수 있는데 일반 행정소송법에서는 당사자소송이라 규율하는 사항이 바로 그것이다. 본래 일반 행정소송법에서는 공법상 법률관계 전반에 관한 사항을 당사자소송으로서 실현이 가능하다. 공법상의 지위의 확인이나 일정한 사항의 이행이나 형성의 효과를 모두 이 소송형태를 통해 달성할 수 있다. 그런데 조세소송에서는 이 중 주로 문제되는 것은 납부세액 중 국가나 지방자치단체가 정당하게 보유할 수 있는 권원이 없어 부당이득이 성립되는 금액을 납세자가 반환 청구하는 부분이다. 따라서 일반 행정소송법에서와 같이 넓게 당사자소송이라 부르는 것보다는 조세소송에서는 이를 조세환급소송이라 부르는 것이 더 적합한 표현이 될 것이라고 본다. 현행 국세기본법에서는 환급세액이 있을 때에 과세관청으로 하여금 국세환급금으로 결정하도록 하고 이에 따라 환급 또는 충당을 하도록 규정하고 있다. 따라서 이때의 환급금의 결정행위를 처분으로 본다면 필요한 환급을 해주지 않는 것에 대해 의무이행소송을 제기하여 다투면 될 것이라고 생각할 수 있다. 그러나 종래 대법원은 이때의 국세환급금 결정행위는 과세관청이 대외적으로 발령하는 행정처분이 아니라고 보고 있어 항고소송의 대상으로 삼을 수 없음을 명확히 하고 있다. 따라서 환급과 관련해서는 항고소송이 아닌 이러한 당사자소송 형태의 조세환급소송을 통해 국가 또는 지방자치단체로부터 부당이득의 반환을 청구할 수 있는 소송형태가 필요하게 된다.

그 밖에 일반 행정소송법에 비추어 보면 행정소송 중 기관소송과 민중소송을 조세소송에도 규정할 것인가가 의문일 수 있는데, 조세소송에서는 이러한 객관소송의 기능과 의미가 거의 전무하다는 점에서 조세소송법에서는 이를 규정하지 아니하는 것이 타당하다고 본다.

결국 조세소송법에서 규정할 소송형식은 다음과 같이 정리해 볼 수 있다.

항고소송	취소소송	위법한 처분 등의 취소 또는 변경을 구하는 소송
	무효등확인소송	위법한 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부에 대하여 확인을 구하는 소송
	의무이행소송	과세관청의 위법한 거부행위나 부작위에 대하여 일정한 처분의 발급을 구하는 소송
조세법률관계에 관한 소송	조세환급소송	국가나 지방자치단체가 정당하게 보유할 권원이 없는 납부세액의 환급을 구하는 소송

3) 총칙의 규정(제1장)

조세소송법은 기본적으로 소송절차의 진행을 염두에 두고 그 순서대로 법제화하는 것을 기본으로 하려고 한다. 그리하여 먼저 총칙적 사항으로 법의 목적과 정의규정 및 소송의 종류와 범작용례 등을 규정하고, 그 이하로는 재판관할로부터 시작하여 소의 제기, 당사자, 제소기간, 심리, 재판 등 법원에서의 심리절차에 따라 관련 제도를 나열하여 법조문화하기로 한다.

기존의 행정소송법은 소송의 종류를 기준으로 하여 먼저 취소소송을 중심으로 관련 사항을 두루 규정한 이후, 그 밖의 소송종류에 대하여는 취소소송에 관한 규정을 준용하는 방식으로 규정을 마련하여 왔었다.

그러나 그러한 체계를 소송종류마다 규정사항들이 별도로 존재하고 있어서 개별적인 내용이 어떻게 규정되어 있는지 살펴보기에는 수

윌하지만 구체적으로 각 소송유형이 절차단계에서 어떻게 진행되는 지에 대해서는 쉽게 파악하기 어려운 면이 많았다. 그리하여 조세소송법안에서는 이러한 조세소송의 형식에 의한 칸막이를 없애버리고 통틀어 조세소송이 진행되는 단계를 중심으로 관련 내용을 통일적으로 규정하는 방식을 취하기로 한다.

더 구체적인 내용에 대해서는 각 조문별로 그 취지와 내용을 아래에서 개관하여 서술해보기로 한다.

가) 법의 목적

제1조(목적) 이 법은 세법에 따른 처분 등으로서 위법한 처분 등을 받거나 필요한 처분 등을 받지 못함으로 인한 국민의 권리나 이익의 침해를 구제하고, 조세법률관계 또는 세법의 적용에 관한 다툼을 적정하게 해결함으로써 실질적 조세법률주의에 이바지함을 목적으로 한다.

일반적으로 법령입안의 기본형식에 의하면 당해 법령을 제정하게 된 입법목적은 제일 처음에 선언하는 것이 원칙이다. 민사소송법과 같이 그렇지 않은 입법례도 있지만 현행 행정소송법에서와 같이 조세소송제도의 법령화 목적을 명확히 함으로써 이 법의 입법 목적을 분명히 하고 이 법의 개별 조항의 해석을 위한 기본적 전제를 제공하는 중요한 의미를 가진다는 점에서 이 법의 제1조에서 목적을 선언하기로 한다. 결국 이 법의 목적은 조세와 관련하여 국민의 권리나 이익이 침해되는 것에 대하여 이를 구제함으로써 법치국가원리를 조세분야에서 실현하는 것을 지향하게 된다.

“위법한 처분 등을 받거나”란 조세관련 불이익한 처분을 받은 경우를 말하고, “필요한 처분 등을 받지 못함으로”란 수익적 처분을 신청하였으나 과세관청이 이에 대하여 명시적으로 거부행위를 하거나 부작위하는 경우를 말한다. 또한 “조세법률관계에 관한 다툼”은 비교적 광의의 표현이지만 주로 조세의 과오납에 따른 환급을 다투는 조세법

를관계상 조세채권자와 조세채무자의 법률관계에 관한 제반 다툼을 의미한다.

조세소송법은 부당한 처분 등에 대한 권리구제는 포함하지 아니한다. 그러한 점에서 국세기본법이나 지방세기본법에 의한 심사청구 또는 심판청구 등과 다르다. 심사청구나 심판청구에서는 부당한 처분에 대해서는 그 처분의 취소를 구하거나 처분을 해줄 것을 청구할 수 있으나, 조세소송에서는 그러한 처분이 행해지거나 행해지지 않는 것이 위법하여 원고의 권리를 침해할 수 있어야 함을 전제로 하는 것이다.

유사 입법례로는 현행 행정소송법 제1조를 들 수 있다. 동조에서는 “이 법은 행정소송절차를 통하여 행정청의 위법한 처분 그 밖에 공권력의 행사·불행사 등으로 인한 국민의 권리 또는 이익의 침해를 구제하고, 공법상의 권리관계 또는 법적용에 관한 다툼을 적정하게 해결함을 목적으로 한다.”고 규정하고 있다. 조세소송법(안) 제1조에서는 국세기본법 제55조의 문언을 참고하여 위와 같이 성안해 보았다.

나) 개념의 정의

제2조(정의) 이 법에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

1. “세법”이라 함은 국세와 지방세의 종목과 세율을 정하고 있는 법률과 「국세기본법」, 「국세징수법」, 「조세특례제한법」, 「국제조세조정에 관한 법률」, 「조세범처벌법」, 「조세범처벌절차법」, 「지방세기본법」 및 「지방세특례제한법」을 말한다.
2. “처분 등”이라 함은 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 세법의 집행으로서 공권력의 행사 또는 그 거부와 그밖에 이에 준하는 행정작용(이하 “처분”이라 한다) 및 국세기본법 제7장의 규정에 의한 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정과 「감사원법」에 따른 심사청구에 대한 결정을 말한다.
3. “부작위”라 함은 행정청이 당사자의 신청에 대하여 상당한 기간 내에 일정한 처분을 하여야 할 법률상 의무가 있음에도 불구하고 이를 하지 아니하는 것을 말한다.

목적조항에 이어 조세소송법에서 사용하게 될 몇 가지 용어를 개념 정의할 필요가 있다. 개념정의를 하여야 할 필요성이 있는 것으로는 우선적으로 '세법', '처분 등' 및 '부작위'를 상정해보았다.

(1) 세법

먼저 조세소송법에서 사용하게 되는 '세법'이라는 표현은 국세기본법에서 이미 정의하고 있는 '세법'이라는 개념정의와는 달라야 한다. 국세기본법에서는 기본적으로 국세만을 전제하는 개념이지만, 조세소송법에서는 국세뿐 아니라 지방세를 아우르는 개념이어야 할 필요가 있다. 그리하여 여기서 말하는 세법에는 국세와 지방세를 통틀어 조세의 종목과 세율을 정하는 국세의 개별세법과 지방세법이 포함되어야 하고, 그 밖에 조세절차에 대하여 규정하는 국세기본법, 국세징수법, 지방세기본법뿐 아니라 국세의 조세특례에 대하여 규정하는 조세특례제한법과 지방세특례제한법 및 조세사범의 처벌에 대하여 규정하는 조세범처벌법과 조세범처벌절차법을 포함시켜야 하고, 아울러 국제조세 문제에 관한 사항을 관장하는 국제조세조정에관한법률을 포함시켜 '세법'이라 정의할 필요가 있다.

이러한 점에서 비록 국세기본법에서 이미 '세법'에 대하여 개념정의하고 있었지만 조세소송법의 위에서와 같은 목적을 달성하기 위해서는 국세와 지방세를 통할하는 새로운 개념이 필요했기 때문에 상기와 같이 새롭게 정의하게 되었다.

(2) 처분 등

둘째, 조세소송법안에서는 '처분 등'의 개념을 정의하고 있다. 기존의 국세기본법에서는 '처분'이라는 용어를 사용하면서도 이를 별도로 정의하지는 않았었다. 아마도 그 취지는 일반 행정사건에 관한 행정소송법에서의 개념정의를 그대로 사용할 것을 전제로 한 것으로 생각해볼 수 있다. 물론 기본적으로는 조세사건도 행정사건이라는 점에서

과세관청의 행정행위로서의 처분이 일반 행정관청이 행하는 처분의 개념정의와 달라야 할 이유는 없다. 그러나 전심절차의 측면에서 일반 행정사건에서는 임의적 전치절차이지만 조세분야에서는 필요적 전치주의가 적용되고 있고, 특히 전심절차의 내용도 일반 행정사건에서는 행정심판법에 의한 행정심판이 있음에 반하여 조세분야에서는 국세청에 의한 심사청구제도와 국무총리산하 조세심판원에 의한 심판청구로 조세행정심판이 이원화되어 있어 일반 행정사건에 있어서의 '처분 등' 개념과 다른 점이 있다. 이 점을 분명히 하기 위하여 조세소송법안에서는 현행 행정소송법상의 처분 등 개념의 정의와 별도로 개념정의를 다시 하기로 한다.

(3) 부작위

셋째, 위 처분 등 개념 중의 '거부행위' 개념과 더불어 중요한 개념이 '부작위' 개념이다. 왜냐하면 과세관청이 하는 거부행위와 부작위에 대해서는 조세소송의 한 유형으로서 이른바 '의무이행소송'을 상정하고 있기 때문이다.

의무이행소송이란 위에서 살펴본 바와 같이 국민이 수익적 행정처분을 신청했으나 행정청이 명시적으로 거부하거나 부작위하는 경우에 법원으로 하여금 행정청에게 당해 신청된 행정처분을 발령하도록 명령할 수 있는 소송을 말한다. 조세분야에서는 특히 납세의무자의 경정청구에 대하여 과세관청이 명시적으로 거부하거나 단순히 부작위하고 있는 경우에 당사자가 구할 수 있는 권리구제수단으로서 중요한 의미를 가진다. 의무이행소송의 부재는 기존의 행정소송법에 대한 매우 중대한 비판점의 하나였다. 그리하여 학자들은 즐기치게 의무이행소송을 도입할 것을 과거로부터 주장하여 왔다. 의무이행소송이 없는 관계로 기존의 행정소송법에서는 행정청의 거부행위에 대해서는 거부처분의 취소소송을, 부작위에 대해서는 부작위위법확인소송만을 두고 있었다. 그리고 이러한 소송의 원고승소판결이 날 경우 행정청

에 대한 기속력과 간접강제 규정을 두어 의무이행소송이 없는 것에 대한 보완적 조치를 취하고 있었다. 조세소송법안에서는 기왕의 이러한 문제상황을 인식하여 의무이행소송을 정면으로 도입하고, 이를 통해 납세의무자의 권익구제를 더 한층 두텁게 보호하는 방안을 적극적으로 실현하고자 한다. 조세소송법안에 있어 과세관청의 거부행위와 부작위의 개념정의는 이러한 점에서 매우 중요한 의미를 가진다할 것이다.

외국의 입법례로는 일본의 경우 행정소송법을 개정하여 이미 우리보다 앞서 의무이행소송제도를 도입하였으며, 독일의 경우 조세법원법(FGO) 제40조 제1항에서 취소소송과 더불어 의무이행소송을 명시적으로 규정하고 있다.

(4) 과세관청

조세소송과 관련해서는 조세를 부과·징수하여 조세분쟁의 원인행위를 제공하여 피고에 해당하는 행정기관을 특정하여야 할 필요가 있다. 일반 행정소송법에서는 행정소송의 피고를 단순히 '행정청'이라는 용어로 사용하고 있다.

조세분야에서는 조세관련 행정청을 일반적으로 '과세관청'이라 부른다. 그에 따라 조세소송법안에서도 조세소송의 피고를 지정하기 위하여 과세관청이라는 용어를 사용할 수 있고, 그러기 위해서는 이것이 다른 법률에서는 전혀 사용된 바 없고 조세소송법안에서 처음 사용하는 것이어야 하므로 이 법에서 별도로 개념정의를 해주는 것이 필요할 것이다.

조세분야에 있어서 피고 행정청은 일반적으로는 관할세무서장이 될 것이고, 특별한 경우에만 지방국세청장이나 국세청장이 될 것이다.¹²²⁾ 그러나 과세관청이라는 용어는 현행 국세기본법이나 지방세기

122) 재결이 그 고유한 위법사유를 가질 때에는 직접 소송의 대상이 될 수 있으므로 예컨대 감사원에의 심사청구에 대하여 그 고유한 위법사유

본법 등에서 전혀 사용한 바가 없는 용어이고, 별도로 조세소송법안에서 이를 별도로 개념정의한다고 해서 특별히 조세소송과 관련해서 생기는 장점을 찾기 어렵다. 오히려 새로운 용어의 출현으로 인해 해석과 적용의 어려움만 야기할 수 있을 것이다. 그러한 의미에서 '과세관청'이라는 용어는 별도로 개념정의하지 않기로 한다. 그에 따라 조세소송법(안)에서 처분 등의 주체로서의 행정기관을 지칭할 때에는 행정소송법과 행정절차법에서와 마찬가지로 그냥 '행정청'이라는 용어를 사용하기로 한다.

다) 조세소송의 종류

제3조(조세소송의 종류) 조세소송은 다음의 네 가지로 구분한다.

1. 취소소송: 행정청의 위법한 처분 등을 취소 또는 변경하는 소송
2. 무효등확인소송: 행정청의 처분 등의 효력 유무 또는 존재여부를 확인하는 소송
3. 의무이행소송: 당사자의 신청을 거부하는 것을 내용으로 하는 행정청의 처분(이하 "거부처분"이라 한다) 또는 부작위에 대하여 처분을 하도록 명하는 소송
4. 조세환급소송: 납세의무자가 국세 또는 지방세와 그 가산금 또는 체납처분비로서 납부한 금액 중 잘못 납부하거나 초과하여 납부한 금액이 있거나 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액(세법에 따라 환급세액에서 공제하여야 할 세액이 있을 때에는 공제한 후에 남은 금액을 말한다)이 있을 때에 그 잘못 납부한 금액, 초과하여 납부한 금액 또는 환급세액의 환급을 청구하는 소송

본 조에서는 앞서 논의한 바와 같이 조세소송의 종류를 항고소송에 해당하는 취소소송, 무효등확인소송 및 의무이행소송으로 구체화하고 조세법률관계에 관한 다툼을 위한 조세환급소송을 조세소송의 종류로 열거하고 있다. 구체적인 경위와 설명은 위에서 논의한 바와 같다.

를 이유로 소를 제기할 때에는 감사원장이 피고가 될 것이다.

조세환급소송은 현행 행정소송법상의 당사자소송에 준하여 생각하면 될 것이다. 따라서 여기서는 조세소송법상 항고소송에 해당하는 사항들에 대해서만 간략히 살펴보기로 한다.¹²³⁾

(1) 취소소송

취소소송이란 행정청이 행한 행위(처분 또는 재결)에 대하여 그 취소 또는 변경을 구하는 소송을 말한다. 우리나라에서는 행정소송법 제4조에서 일반 행정처분 등에 대한 취소·변경을 구하는 소송으로 규정하고 있다. 취소소송은 행정청의 공정력을 가진 공권력 행사나 그 거부 기타 이에 준하는 행정작용의 전부 또는 일부를 취소함으로써 그 효력을 원칙적으로 기왕에 소급하여 소멸시키는 내용의 형성소송을 의미하며, 조세소송의 유형 중 가장 대표적인 소송형태에 해당한다.

(2) 의무이행소송

조세소송법안에서는 납세의무자의 신청행위에 대하여 과세관청이 거부행위를 하거나 부작위하는 경우에 대하여 이행소송의 한 형태로 의무이행소송을 도입하는 것을 현실화하고자 한다.

주지하는 바와 같이 현행 행정소송법에서는 의무이행소송을 규정하지 아니하고 있어서 행정청의 거부행위에 대해서는 거부처분 취소소송으로, 부작위에 대해서는 부작위위법확인소송으로 다투도록 실무상 운용되어오고 있다.

그러나 원고가 부작위위법확인소송에서 승소하더라도 행정청이 일정한 처분을 하여야 할 의무를 부담하는 것은 사실 아니고, 거부처분 취소소송에서 원고가 승소하더라도 행정청은 원래의 거부처분사유와 다른 별도의 사유로 또는 거부처분 이후의 사정변경을 이유로 다시 거부처분을 할 수 있는 것이 사실이다. 이처럼 행정청의 부작위나 거

123) 다만, 조세소송법안에서는 '항고소송'이라는 표현은 사용하지 않기로 한다.

부행위에 대해서는 비록 판결의 기속력과 간접강제 규정이 뒷받침한다고 해도 권익구제절차가 매우 불완전하다 할 것이므로 보다 적극적으로 발본적인 구제수단을 마련할 필요가 있다.

이에 특별히 조세영역에서라도 먼저 현행법상의 부작위위법확인소송을 대체하여 행정청의 부작위 또는 거부행위에 대하여 행정행위를 하도록 하는 소송인 의무이행소송을 도입하도록 하는 것이다. 처분을 구하는 납세의무자의 신청에 대하여 행정청이 상당한 기간이 지나도록 일정한 처분을 하지 않고 부작위로 방치하거나 그 신청을 거부하는 행위를 한 경우, 신청인은 의무이행소송을 제기할 수 있고, 행정청의 부작위나 거부행위가 위법한 때에 법원은 행정청에게 신청에 따른 처분을 할 의무가 명확하고 그 의무를 이행하도록 하는 것이 상당한 경우(기속행위 등)에는 그 행정행위를 하도록 선고하고, 한편 그밖의 경우(재량행위 등)에는 판결의 취지에 따라 처분을 하도록 선고하며, 행정청이 의무이행판결에서 부과된 의무를 이행하지 않는 경우에는 간접강제를 하도록 규정하는 것이다.

거부행위에 대해서 의무이행소송을 제기하는 경우 거부행위취소소송을 함께 제기하여야 하는 것은 아니지만, 거부행위 위법을 이유로 의무이행판결을 함에 있어서는 거부행위를 함께 취소하도록 하여 거부행위의 효력이 분명하게 제거되도록 할 필요가 있다. 이러한 사항은 조세소송의 재판부분을 규정하는 곳에서 상세히 설명할 것이다.

(3) 무효등확인소송

일반적으로 외국의 입법례에서 보면 항고소송으로서의 확인소송으로는 법률관계의 존부에 관한 확인, 처분의 효력유무에 관한 확인 및 예방적 확인소송 등이 인정되고 있다.

이 중 우리 현행 행정소송법에서는 무효등확인소송을 규정하면서 처분의 존재 또는 부존재와 처분효력의 유무를 확인하는 소송으로 구체화하고 있다. 법률관계의 존부 확인이 제외되어 있다는 점이 특징

이며, 그러한 점에서 확인소송이면서도 처분을 다투는 항고소송으로서의 성격이 매우 강화되어 있다고 볼 수 있다.

최근 대법원이 종래 납세자가 부과된 세금을 납부하고 그 부과처분이 무효라고 주장하며 무효확인소송을 제기하는 것에 대하여 납부로 인하여 조세법률관계가 소멸하였으므로 확인을 구할 대상이 사라졌고, 이런 경우의 부당이득에 대해서는 민사소송법에 의한 부당이득반환청구가 가능하다는 점에서 이른바 ‘확인소송의 보충성’을 이유로 부적법각하판결을 해왔던 것은 무효등확인소송의 성격을 민사소송법상의 확인소송과 동일하게 보았던 결과에 기인하는 것이다.

그런데 대법원은 최근 판례를 변경하여 무효등확인소송의 보충성을 포기하였다.¹²⁴⁾ 이는 민사소송법상의 확인소송과 행정소송법상의 확인소송의 차이를 인정한 결과이고 무효등확인소송의 항고소송으로서의 성격을 명확히 한 것으로 받아들여진다. 이러한 규정형태와 취지는 조세소송법안에서도 그대로 받아들이고자 한다. 독일의 조세법원법 제41조에서는 우리의 경우와는 달리 법률관계의 확인도 확인소송의 내용으로 포함하고 있으나, 처분의 효력유무의 확인이 문제될 때에는 확인소송의 보충성을 배제하도록 명시적으로 규정하고 있다.

(4) 이른바 예방확인소송의 인정 문제

확인소송과 관련하여 특히 문제될 수 있는 것은 확인소송의 하나로서 이른바 예방확인소송을 허용할 수 있느냐의 문제이다. 이는 예컨대 납세할 수 없는 일정한 매상액에 관련된 납세의무자가 미리 이 일정한 매상액에 해당되는 납세를 할 수 없음을 확인하는 청구를 할 수 있는가의 문제이다. 독일에서는 이에 관해서 견해의 대립이 있으나, 이를 부인하는 것이 다수설이라고 한다.

특별히 우리나라의 조세소송에서만 이를 인정하여야 할 특별한 실

124) 대법원 2008. 3. 20. 선고 2007두6342 전원합의체 판결.

익이나 필요성이 제기되지 않는 한 이 문제는 이론적 문제로 논의될 수는 있을지언정 조세소송법안에 명시화할 필요는 없을 것이라고 판단하여 별도로 규정하지는 않기로 한다.

(5) 예방적금지소송

항고소송의 한 종류로서 예방적금지소송의 도입도 논의할 여지가 있다. 예컨대 예방적금지소송이란 행정청이 장래에 일정한 행정행위를 할 것이 임박한 경우에, 사후에 그 행정행위의 효력을 다투는 방법으로는 회복하기 어려운 손해를 입을 우려가 있는 때에 그 행정행위를 금지해주도록 법원에 청구하는 소송을 말한다.

2003년 대법원의 행정소송법개정 의견에서는 의무이행소송 외에 예방적금지소송을 도입하는 안을 포함하고 있었다.¹²⁵⁾ 이유는 현행 행정소송법상 위법한 처분이 행하여질 개연성이 매우 높고 사후의 구제 방법으로는 회복하기 어려운 손해의 발생이 예상될지라도 사전에 그 처분을 금지하는 소송을 제기할 방법이 없다는 점, 가처분이나 집행정지는 처분이 행하여진 후의 구제방법이므로 그 자체 한계가 있다는 점을 논거로 하였다.

그러나 조세소송에서는 조세법상 대원칙인 조세법률주의의 원칙이 강하게 자리하고 있으므로 아직 현실로 일어나지 아니한 침해를 상정하여 그 부작위를 구하는 소송을 인정하는 것은 조세법의 성질상 인정하기 어려운 면이 많다. 독일 조세기본법에서도 예방적금지소송은 규정되고 있지 않은 이유도 그러한 면에서 찾아볼 수 있을 것이다. 따라서 조세소송법안에서도 이를 도입하지는 않기로 한다.

(6) 규범통제소송의 문제

종래 행정소송법 개정논의에서는 우리나라에도 주요국의 입법례에

125) “행정청이 장래에 일정한 처분이나 명령 등을 할 것이 임박한 경우에 그 처분이나 명령 등을 금지하는 소송”

서처럼 행정입법에 대한 법원의 통제가 가능하도록 규범의 폐지를 구할 수 있는 소송을 도입하여야 한다는 주장이 제기되어 왔다. 이를 반영하여 2002년 4월 설치된 대법원 행정소송법개정위원회에서는 “처분 등”의 개념을 종래보다 확대하여 “처분 및 명령 등 또는 그 거부와 행정심판에 대한 재결을 말한다”고 정의하고, 다시 ‘명령 등’이란 국가기관의 명령·규칙 및 지방자치단체의 조례·규칙을 말한다고 정의하며 나아가 취소소송을 이러한 처분 등의 취소 또는 변경하는 소송이라고 정의함으로써, 행정입법에 해당하는 명령·처분이 취소소송의 대상이 되도록 함으로써 국민이 그 폐지를 구할 수 있도록 제도화하는 방안을 강구하기도 하였다.¹²⁶⁾

그러나 이러한 대법원의 개정의견에 대해서 소송법령 주관부서인 법무부는 2007년 9월 행정소송법 정부개정안을 국회에 제출하면서 행정입법에 대한 통제수단과 관련한 내용을 모두 배제하여 종전 행정소송법과 동일한 내용으로 구체화한 안을 마련하였다.

다른 일각에서는 규범통제소송의 도입을 긍정하면서 대법원 개정의견과 달리 취소소송의 대상으로 포괄한 방식이 아닌 ‘규범폐지소송’이라는 별도의 소송형식을 도입할 것을 주장하기도 하였다.¹²⁷⁾

취소소송의 일환으로 하든 아니면 독자적인 소송형식으로 도입하든 규범통제문제에 있어서 중요한 것은 행정입법의 성질을 입법의 측면에서 볼 것인지 아니면 행정작용의 일환으로 볼 것인지에 따라 사

126) 법원행정처, 『행정소송법 개정자료집 I』, p. 18 이하.

127) 이원우, 「행정입법에 대한 사법적 통제방식의 쟁점」, 『행정법연구 제25호』, p. 1 이하. 주된 논거는 현행 헌법 제107조 제2항에서 ‘재판의 전제가 된 경우’ 명령·규칙에 대한 최종 판단을 대법원에 맡긴 취지는, 동일한 규정에서 ‘처분’에 대한 최종적 판단을 부수적이 아닌 원칙적으로 대법원이 최종판단하도록 하고 있는 소송실무와 비추어 보면, 부수적이더라도 직접적인 규범심사를 전혀 배제하는 취지로 해석할 필요는 없다는 것이다. 그러한 면에서 현행 헌법 제107조 제2항하에서도 규범폐지소송을 법률차원에서 도입하는 것은 헌법에 배치되지 않는다는 것이다.

법권과 행정권의 권한한계를 어디에서 적정하게 그을 것인가에 있다.

독일을 포함한 영국이나 미국 및 프랑스 등도 규범통제소송을 운영하고는 있다고 하지만, 영국이나 미국은 우리나라나 독일과 같은 헌법재판소제도가 없고 행정사건도 일반법원이 모두 관장하는 환경적인 특성이 반영된 것이라는 점, 프랑스는 월권소송과 같은 특유한 객관소송적 제도가 강하게 자리잡은 영향으로 행정입법도 행정처분과 거의 동일하게 항고소송의 대상이 되는 특징을 보여주는 것에 불과하다는 점, 독일의 경우 연방행정소송법에 규범통제소송이 도입되어 있기는 하지만 그 대상이 동법 제47조 제1항 제1호와 제2호에서 각각 건설법전의 규정에 따라 제정된 조례나 건설법전 제246조 제2항에 따라 제정된 법규명령 및 그밖에 주법의 하위의 법규정으로서 주법이 인정하는 것에 한하여 고등행정법원에 의한 규범통제소송을 허용하고 있는 점이 있다.

따라서 규범통제소송이 존재하는 독일에서도 이는 일반 고등행정법원에서의 사건처리를 규정한 것에 불과하고 조세사건과는 직접적인 관련이 없으며, 정작 독일의 조세법원법에서는 규범통제소송에 대하여 언급하는 바도 없다. 결국 독일의 경우도 조세영역에서의 규범통제는 연방헌법 제100조 제1항이 정하는 원론으로 돌아갈 사항이고 별도로 조세행정입법 전반에 걸친 규범통제제도를 규정하고는 있지 않은 것을 유의하여야 한다.

이러한 입법례적 검토를 통해서 볼 때 우리나라에서 규범통제소송의 도입을 논하는 면에 있어서도 일반행정법 영역 중 전영역에서 인정할 것인지, 일부 행정영역에서만 인정할 것인지를 논하는 것은 별론으로 하더라도 조세소송에 있어서 별도의 소송형식으로 규범통제소송을 도입하는 것은 무리라고 생각된다. 따라서 본 조세소송법제정안에서는 규범통제소송에 대하여 규정하는 것을 제외하기로 한다.

라) 법적용례

제4조(법적용례) ① 조세소송에 대하여는 다른 법률에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 이 법이 정하는 바에 의한다.
② 조세소송에 관하여 이 법에 특별한 규정이 없는 사항에 대하여는 「법원조직법」과 「행정소송법」 및 「민사소송법」의 규정을 준용한다.

조세소송법의 제정은 기존에 행정소송법이 존재하던 상황에서 뒤늦게 제정되는 점에서 과거 일반 행정사건과 더불어 조세사건 처리의 기본법이 되어왔던 행정소송법과 새로 제정될 조세소송법의 관계설정을 어떻게 가져가야 할 것인가는 매우 중요한 문제가 된다.

기본적으로는 새로 제정되게 될 조세소송법은 행정소송법에 대한 특별법적 지위를 가지도록 하고, 그리하여 조세사건에 대해서는 행정소송법이 적용제외되고 조세소송법이 적용되도록 법적용례를 명확히 규정할 필요가 있다.

그러한 취지에서 조세소송법에서는 다른 법률에서 조세소송에 관하여 특별한 규정을 두고 있는 것이 아니라면 조세사건에 대해서는 조세소송법이 우선하여 적용되도록 선언하고 있다.

그러나 조세소송법에서 조세소송에 관한 모든 사항을 망라하여 규정한다는 것은 매우 어려울 뿐 아니라 효율적이지도 않다. 따라서 조세소송법에서 특별히 규정하지 아니한 사항으로서 조세소송의 운영에 있어서 반드시 필요한 사항은 재판제도에 관한 기본법인 법원조직법을 위시하여 소송법체계의 기본법적 지위를 가지는 민사소송법 및 일반 행정사건에 관한 소송의 기본법인 행정소송법의 관련규정들을 준용하도록 허용하고 있다.

다만 행정소송법과 민사소송법의 관계에 대하여는 행정소송법 제8조에서 행정소송법에 흠결된 사항에 대하여는 다시 민사소송법의 규정에 의하도록 하고 있는 점에서 조세소송법과 행정소송법 및 민사소송법 간의 법적용관계를 도식화해보면 다음과 같게 될 것임을 짐작할

수 있다.

조세소송법 > 행정소송법 > 민사소송법

4) 재판관할 등 소송제도 일반에 관한 사항의 규정(제2장)

가) 조세권리구제

제5조(조세권리구제) 조세소송은 다음 각 호의 분쟁으로서 「행정소송법」 제9조 제1항에 의한 행정법원의 관할사항이 아닌 것에 대하여 허용된다.

1. 국세 또는 지방세에 관련한 공법상의 분쟁
2. 제1호에 의한 분쟁 이외의 것으로서 조세관련 처분 등의 집행에 관한 공법상의 분쟁. 다만, 「국세기본법」, 「국세징수법」 및 「지방세기본법」의 규정에 따라 집행되고 다른 법률에 의한 권리구제방법이 존재하지 않는 경우에 한한다.
3. 기타 제1호 및 제2호 이외의 분쟁으로서 다른 법률에 의한 권리구제방법이 존재하지 아니하는 경우

조세소송법안의 본 조는 조세법원을 통해 가능한 권리구제방법에 대하여 명확히 선언하고자 한다. 이는 동시에 행정법원의 관장사항에 대하여 조세법원이 관장하여야 하는 사항이 무엇인지를 명확히 하는 의미를 가진다. 제1호의 사항은 국세나 지방세 등 조세의 부과 신고와 관련한 공법상의 분쟁으로서 부과처분의 취소나 무효확인을 구하는 경우는 물론, 경정청구에 대한 거부 또는 부작위에 대하여 의무이행소송을 제기하는 경우, 조세환급을 구하는 소송 등 조세소송의 대부분이 여기에 해당할 것이다. 제2호의 경우는 국세징수법이나 지방세기본법에 따라 조세관련 처분의 집행행위가 대상인 경우의 권리구제를 의미한다. 제1호와 제2호 이외의 조세관련 권리구제가 필요한 경우에는 제3호에 의하여 조세법원의 관장사항이 될 수 있다. 다만 제2호와 제3호에서는 공히 보충성원칙에 따라 다른 법률에 의한 권리구

제방법이 없는 경우에 한하여 조세법원에 관할권이 생기도록 제한하였다.

나) 재판관할

제6조(재판관할) ① 제5조에 의한 조세권리구제가 허용되는 일체의 분쟁에 대한 제1심관할법원은 피고의 소재지를 관할하는 조세법원으로 한다.
② 감사원장, 지방국세청장 또는 국세청장을 피고로 하는 경우의 관할법원은 대법원소재지의 조세법원으로 한다.
③ 관세, 부가가치세 및 개별소비세에 대해서는 당해 조세의 과세요건이 충족되는 관할구역 내에 있는 조세법원에 소를 제기할 수 있다.
④ 조세환급소송의 경우에 있어서 국가 또는 공공단체가 피고인 경우에는 관계행정청의 소재지를 피고의 소재지로 본다.

조세소송의 관할에 대해서는 종래 일반 행정사건과 함께 행정법원의 관장사항으로 되어 왔었다. 그러나 앞서 사법통계에서 보는 바와 같이 행정사건 중에서 조세사건이 차지하는 비중은 지속적으로 증가해오고 있으며, 이를 반영하여 대법원 재판연구관실에는 행정조 외에 조세조를 별도로 운영하고 있으며, 1심법원인 서울행정법원에서도 최근 조세전담부를 별도로 설치하여 운영하는 등 조세사건의 수요에 부응한 사법조직적 배려도 이루어지고 있는 등 조세사건에 대한 별도의 재판관할의 창설에 대한 수요가 늘어나고 있다고 볼 수 있다.

아울러 그동안의 법원조직상 조세사건을 다루는 법관들의 전문성이 담보될 수 없었던 것이 사실이고, 그러한 측면에서 조세사건에 관련한 국민들의 헌법상 재판받을 권리가 제대로 보장되고 있다고도 말하기 어려운 형편이었다고 평가할 수 있다. 이에 주요 선진국에서의 예에서와 마찬가지로 조세사건을 전담하는 법원조직을 창설하고 그 소송절차에 관한 별도의 법률을 제정하여야 한다는 것이 본 논문의 기본적인 시각이다.

이러한 관점에서 조세소송법안에서는 조세사건의 재판관할을 명확

히 하여 일반 행정사건과의 구별을 분명히 함으로써 상기와 같은 입법목적을 달성하고자 하는 것이다.

먼저 조세사건의 재판관할은 조세법원으로 한다. 즉, 이는 자동적으로 조세법원의 창설을 전제로 하는 것이다. 그리고 조세법원의 창설은 법원조직법의 개정을 또한 전제로 한다. 창설될 조세법원을 고등법원급으로 할지 아니면 지방법원급으로 할지는 입법정책적 및 사법정책적 판단의 문제이다. 참고로 독일 등 주요선진국의 예에서 보면 지방법원급보다는 고등법원급으로 조세법원을 설치하는 예를 많이 볼 수 있다. 그러나 우리나라의 조세법원을 창설할 때 이러한 입법례에 따라 동일하게 고등법원급으로 도입하게 되면 문제가 야기될 수 있다. 즉, 기존에 행정법원에서 조세사건을 다루도록 할 때에는 행정법원이 지방법원급으로 도입되어 있기 때문에 대법원까지 총 3심을 거칠 수 있는 심급의 이익이 국민에게 있었는데, 새로 도입하게 되는 조세법원을 고등법원급으로 도입하게 되면 대법원까지 총 2심으로 구성되기 때문에 결국 국민의 입장에서 심급의 이익이 한 단계 상실되는 결과를 초래하게 된다. 따라서 실제로 조세법원을 창설할 때에는 이러한 점을 고려하여 도입하여야 할 것이다. 본 연구에서는 조세법원 창설의 문제를 제외한 사물관할 및 토지관할에 관한 사항의 규정 방법만을 연구의 대상으로 삼기로 한다.

조세소송법안에서는 먼저 조세구제방법으로 인정되는 일체의 사항에 대하여 조세법원에 제1심 전속관할권을 주도록 규정하고 있다. 그리고 조세법원의 관할편제에 따라 조세소송의 피고의 소재지를 관할하는 조세법원에 1심 전속관할권을 주었다. 만약 조세법원을 지방법원급으로 하고 행정법원의 경우처럼 서울에만 우선 설치한다면, 지방의 경우는 지방조세법원이 설치되기 전까지는 각 지방법원 합의부에서 조세사건을 관장하도록 하는 것이 타당할 것이다. 그럴 경우 일반적으로 조세소송의 피고는 각 관할세무서장이 되겠지만, 감사원에의 심사청구의 경우처럼 감사원장이 피고가 되거나 지방국세청장이나

국세청장이 직접 피고가 되는 경우에는 편의상 대법원소재지의 조세 법원에 제1심 관할권을 주도록 배려하였다.

그다음 논의할 것은 조세법원의 경우에도 토지관할을 인정할 것인가의 문제이다. 주지하는 바와 같이 행정법원의 경우는 “토지의 수용 기타 부동산 또는 특정의 장소에 관계되는 처분 등에 대한 소송은 그 부동산 또는 장소의 소재지를 관할하는 행정법원에 이를 제기할 수 있다.”고 하여 토지관할을 허용하고 있다. 토지관할과 관련해서는 조세영역에서도 특히 관세와 소비세 영역에서 세관의 소재지에 토지관할을 주어야 할 필요성이 제기될 수 있다. 그러한 의미에서 조세사건에 대해서도 토지관할을 부여하여야 한다. 다른 나라의 입법례로는 독일 조세법원법 제38조에서는 기본적으로 피고의 소재지 관할구역 내 조세법원에 관할을 주면서 특히 관세, 소비세, 재정특별세에 대해서는 법률이 당해 조세에 정한 과세요건이 실현되는 관할구역 내에 있는 재정법원이 관할권을 갖도록 토지관할을 규정하고 있다.

다) 관련청구소송의 이송 및 병합

제7조(관련청구소송의 이송 및 병합) ① 조세소송과 다음 각 호의 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 조세소송이 계속된 법원으로 이송할 수 있다.

1. 당해 처분 등과 관련되는 손해배상·부당이득반환·원상회복 등 청구 소송
2. 당해 처분 등과 관련되는 행정소송

② 조세소송에는 사실심의 변론종결시까지 관련청구소송을 병합하거나 피고외의 자를 상대로 한 관련청구소송을 조세소송이 계속된 법원에 병합하여 제기할 수 있다.

본조는 소송상 사건의 이송에 관한 사항을 규정하는 것으로서 본래

사건의 이송에는 관할위반으로 인한 이송과 편의에 의한 이송이 있다.

전자는 행정소송의 일환인 조세소송이 그 특성으로 말미암아 민사소송의 경우보다 관할에 위반되어 소가 제기될 가능성이 많다는 점에서 민사소송법 제34조 제1항을 준용하여 법원은 소송의 전부 또는 일부가 관할에 속하지 아니함을 인정할 때에는 결정으로 관할법원에 이송하도록 하는 제도를 말하는 것이다. 그런데 민사소송법 제34조 제1항은 본래 관할권 없는 지방법원에 소를 제기한 경우만을 상정한 것으로서, 지방법원에 제소하여야 할 사건을 고등법원이나 대법원에 제소한 경우에는 그 적용이 없다고 보는 견해도 있음을 주목하여 현행 행정소송법에서는 이송가능범위를 넓혀준다는 의미에서 원고에게 고의나 중과실이 없는 한 심급을 달리하는 법원에 잘못 제기한 경우에도 이송하여야 한다는 특별규정(제7조)을 두고 있었다. 그런데 오늘날의 법원실무는 이 조항을 당연히 지방법원 사건을 고등법원이나 대법원에 제소한 경우 또는 지방법원 사건을 가정법원에 제소한 경우에도 적용되는 것으로 해석하고 있으므로 현행 행정소송법 제7조는 불필요하거나 오히려 행정소송의 이송을 다른 소송의 경우보다 더 제약하는 규정으로 작용하는 형국이 되었다.¹²⁸⁾ 이러한 취지에서 조세소송법안에서는 현행 행정소송법 제7조와 같은 규정을 두지 아니하기로 하였다.

대신 종래 행정소송법 제10조가 편의에 의한 이송의 한 종류로서 두고 있었던 관련청구소송의 이송 및 병합 제도를 조세소송에 관련해서도 동일하게 도입하기로 하였다. 행정소송이 제기된 여러 청구가 서로 실질적인 관련성을 갖는 경우에, 심리의 중복과 판결의 모순을 회피하고 재판을 신속하게 진행하게 하기 위하여 하나의 절차에서 심리하도록 하는 제도가 관련청구의 이송 및 병합이다. 행정소송법은 관련청구로서, 당해 처분 등과 관련되는 손해배상·부당이득반환·원

128) 사법연수원, 『행정구제법』, 2006, p. 27

상회복 등의 청구소송과, 당해 처분 등과 관련되는 취소소송을 규정하고 있다. 즉, 관련청구의 이송이란 취소소송과 관련청구소송이 서로 다른 법원에 계속되어 있는 경우에, 법원의 결정에 의하여 관련청구소송을 취소소송이 계속된 법원으로 옮기는 것을 말한다(행정소송법 제10조 제1항). 현행 행정소송법은 취소소송에 관한 관련청구의 이송 및 병합에 관한 규정을 무효등확인소송과 부작위위법확인소송 및 당사자소송에 필요한 범위 내에서 준용하고 있다. 그 요건으로는 이송을 위하여 취소소송과 관련청구소송이 서로 다른 법원에 계속되고 있어야 하며, 관련청구소송이 계속된 법원에서 이송이 상당하다고 인정하여야 한다. 그 절차로는 당사자의 신청이나 법원의 직권에 의하여, 법원의 결정의 형식으로 이송결정이 행해지게 된다. 그 효과에 대해서는 행정소송법의 명문규정이 없으므로 민사소송법의 규정을 준용하게 된다. 이에 따르면 이송결정이 확정되면 이송되는 관련청구소송은 처음부터 이송받은 법원에 계속된 것으로 간주되며,¹²⁹⁾ 소송기록도 송부되어야 한다.¹³⁰⁾ 이때에 이송받은 법원은 다시 다른 법원에 재이송하지 못하게 된다.¹³¹⁾

제1호의 “당해 처분 등과 관련되는 손해배상·부당이득반환·원상회복 등 청구소송”이란 청구의 내용 또는 발생원인이 법률상 또는 사실상 공통되어 있는 소송이나 행정처분의 효력이나 존부 유무가 선결문제가 되어 있는 소송으로서 민사소송이나 조세환급소송이 될 것이며, 제2호의 “당해 처분 등과 관련되는 행정소송”이란 증거관계, 쟁점, 공격방어방법 등의 상당부분이 공통되어 함께 심리함이 타당한 사건을 말한다.

관련청구의 병합이란 동일한 당사자에 의한 복수청구나 복수당사자에 의한 복수청구가 있는 경우에, 조세소송이 제기된 법원에서 관

129) 민사소송법 제40조 제1항.

130) 민사소송법 제40조 제2항.

131) 민사소송법 제38조.

련청구소송을 합하여 심리하는 것을 말한다. 그 요건으로 병합을 위하여는 청구를 병합할 조세소송이 적법한 소송요건을 갖추고 있어야 하며,¹³²⁾ 병합하여 심리할 필요성이 존재하여야 하며, 조세소송의 사실심의 변론종결 시 이전에 행해야 한다. 병합을 위한 특별한 절차는 존재하지 않는다. 병합의 대상은 동일한 당사자 사이에 복수의 청구가 있는 경우(객관적 병합)와, 피고 이외의 자를 상대로 한 관련청구소송이 있는 경우(주관적 병합)가 된다.¹³³⁾ 효과로서 조세소송에 병합되는 다른 소송이 민사소송인 경우에는 병합 후에도 민사소송으로서의 성질을 갖는 것이므로 이에 대해서는 민사소송법이 적용된다.

라) 선결문제

제8조(선결문제) ① 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부가 민사소송이나 조세환급소송의 선결문제로 되어 당해 민사소송 또는 조세환급소송의 수소법원이 이를 심리·판단하는 경우에는 제15조, 제25조 내지 제27조 및 제39조의 규정을 준용한다.
 ②제1항의 경우 당해 수소법원은 그 처분 등을 행한 행정청에게 그 선결문제로 된 사실을 통지하여야 한다.

본조는 조세부과처분과 같은 행정처분의 공정력 또는 구성요건적 효력이 민사소송이나 조세환급소송에서 선결문제로 된 경우에 당해 수소법원이 그 행정처분의 위법에 대하여 판단할 수 있는지의 문제에 대한 규정으로서, 종래 행정법이론에서는 이러한 경우 당해 수소법원

132) 행정소송법 제10조 소정의 관련 청구소송의 병합은 본래의 항고소송이 적법할 것을 요건으로 하는 것인데, 직권면직처분부존재·무효확인 등의 본래의 항고소송이 행정처분이 아닌 것을 대상으로 한 부적법한 것이어서 각하되어야 하는 이상 금원지급청구의 소 역시 각하를 면할 수 없다(大判 1997.11.11. 선고, 97누1990).

133) 행정처분에 대한 무효확인과 취소청구는 서로 양립할 수 없는 청구로서 주위적·예비적 청구로서만 병합이 가능하고, 선택적 청구로서의 병합이나 단순 병합은 허용되지 아니한다(대판 1999.8.20. 선고, 97누6889 판결).

에서 함부로 행정처분의 효력에 대하여 판단하여 재판을 하게 될 경우 행정처분의 효력으로서의 공정력 또는 구성요건적 효력에 반할 수 있다는 점에 관한 학설대립에 대하여 입법론적으로 특히 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부가 선결문제로 되는 경우에 한하여 수소법원이 자율적으로 판단할 수 있음을 규정하는 취지이다. 이는 현행 행정소송법 제11조의 취지를 그대로 조세소송법안에도 들여오는 것으로서 만약 조세부과처분 등에 취소사유에 불과한 하자가 있는 경우, 그 처분은 권한 있는 행정청이나 행정쟁송절차에서 취소되지 않는 한 누구도 그 효력을 부인할 수 없는 것이므로 민사사건이나 조세환급사건을 취급하는 민사법원 또는 조세법원에서는 그러한 행정처분의 유·무효가 문제되는 경우 그 처분의 효력을 독자적으로 부인할 수 없다.¹³⁴⁾ 당연히 처분의 적법여부에 대해서는 위 규정이 적용될 여지가 없고, 민사법원 또는 조세법원은 민사소송법 또는 조세소송법에 따라 당해 처분의 적법 여부를 심리·판단할 수 있다.

또한 선결문제는 민사소송 등에서만 문제되는 것이 아니고 형사소송에서도 문제될 수 있다. 이 경우에도 당연히 예컨대 행정처분이 당연무효인 경우에는 처음부터 그 효력이 없는 것이므로 형사소송절차에서 이를 형사법원이 이를 심리·판단할 수 있음은 당연하다. 그러나 당해 처분 등이 취소사유에 불과한 하자가 있을 때에는 위에서 살펴본 민사소송에서보다 더 복잡한 문제가 야기될 수 있고, 그때그때 범죄구성요건의 해석과 관련해서 처분의 하자가 어떤 영향을 미칠 수 있는지를 죄형법정주의하에서 개별·구체적으로 판단할 수밖에 없다. 그러한 점에서 현행 행정소송법 제11조도 민사사건에 대해서만 선결문제 규정을 두고 있고 형사사건에 대한 경우는 규정하고 있지 아니하다. 조세소송법에서도 이러한 취지에 따라 형사사건에 관한 선결문제규정을 별도로 두지 아니하기로 한다.

134) 대법원 1999. 8. 20. 선고 99다20179 판결.

5) 제1심 소송절차의 규정

이하에서는 조세소송의 제1심 소송절차에 따라 개별 소송요건별로 필요한 사항을 정하고 조세소송의 심리 및 종결방법으로서의 재판 등에 대해서 규정하는 방안을 검토하기로 한다.

가) 당사자

조세소송도 정식 쟁송절차의 일환으로서 쌍방당사자의 대립구조를 전제로 한다는 점에서 당사자에 관한 요건을 엄격히 요구한다. 그러한 점에서는 항고소송인 취소소송, 무효등확인소송 및 의무이행소송 등과 조세환급소송에 있어서 특별한 차이가 없다. 특히 행정소송법상의 당사자소송과 동일한 구조를 띠는 조세환급소송에서는 별다른 특색이 없지만, 조세소송으로서의 항고소송은 직접 권리 또는 이익의 침해를 주장하는 납세의무자는 그 처분 등의 공정력 배제를 주장함에 반하여, 피고인 과세관청은 자기의 권익을 주장하는 것이 아니라 조세법규의 적용에 있어서 위법이 없음을 주장하는 것에 그치는 것이어서 조세항고소송의 당사자에 있어서는 일반 민사소송에서와 달리 일정한 특례가 인정되는 것이 일반적이다.

당사자와 관련해서는 통상적으로 당사자능력과 당사자적격을 논하게 된다. 조세소송에 있어서도 마찬가지이다. 당사자능력과 관련해서 조세소송의 당사자도 민사소송에서와 마찬가지로 자연인 또는 법인과 같이 권리능력이 있는 자가 당사자가 되어야 하며, 법인격 없는 사단이나 재단도 그 대표자를 통해 조세환급소송의 원·피고나 항고소송의 원고가 될 수 있는 반면, 당사자능력이 없는 법인의 기관이나 행정기관은 조세환급소송의 원·피고 및 조세항고소송의 원고가 될 수 없다.¹³⁵⁾ 조세소송의 당사자적격으로는 일반 민사소송이나 행정소송

135) 그러한 취지에서 최근 과주시장이 국민건강보험공단 이사장을 상대로 자동차관련과태료의 체납자에 대한 개인신상정보의 공개에 대하여 거

에서와 마찬가지로 원고적격과 피고적격으로 나누어 논하게 된다. 이에 대해서는 아래에서 상세히 논하기로 한다.

(1) 원고적격

<p>제9조(원고적격) ① 취소소송은 처분 등의 취소를 구할 법적으로 정당한 이익이 있는 자가 제기할 수 있다. 처분 등의 효과가 기간의 경과 그 밖의 사유로 인하여 소멸된 뒤에도 또한 같다.</p> <p>② 의무이행소송은 처분을 신청한 자로서 행정청의 거부행위 또는 부작위에 대하여 처분을 할 것을 구할 법적으로 정당한 이익이 있는 자가 제기할 수 있다.</p> <p>③ 무효등확인소송은 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부의 확인을 구할 법적으로 정당한 이익이 있는 자가 제기할 수 있다.</p> <p>④ 세법에 따른 처분에 의하여 권리나 이익을 침해당하게 될 이해관계인으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 위법한 처분을 받은 자의 처분에 대하여 제1항 내지 제3항의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경의 청구, 그밖에 필요한 처분을 청구하거나 당해 처분의 효력유무 또는 존재 여부의 확인을 구할 수 있다.</p> <ol style="list-style-type: none">1. 제2차납세의무자로서 납부통지서를 받은 자2. 국세기본법 제42조에 따라 물적납세의무를 지는 자로서 납부통지서를 받은 자3. 보증인4. 그밖에 대통령령으로 정하는 자

(가) 본조는 조세소송의 원고적격을 규정하는 것으로서 제1항은 취소소송의 원고적격을, 제2항은 의무이행소송의 원고적격을, 제3항은 무효등확인소송의 원고적격을 각각 규정하고 있다. 이들 조항에 공히 공통적으로 들어 있는 원고적격의 핵심은 ‘법률상 이익’의 개념이다.

이때의 법률상 이익이란 행정소송법 제12조 등에서 규정하는 것과

부한 것에 대하여 거부처분취소소송을 제기하였으나 법원은 부적법 각하하였다. 대법원 2010. 9. 9. 선고 2010누2540 판결.

동일한 법개념으로서 행정소송법에서의 논의를 빌면 과거로부터 이 개념의 범위 및 행정소송, 특히 취소소송의 기능과 관련하여 학설의 대립이 있어왔다. 권리구제설, 법률상보호이익설, 보호가치이익구제설 및 적법성보장설의 대립이 그것이다. 먼저 권리구제설은 권리회복설이라고도 하며 취소소송의 기능을 위법한 처분에 의하여 침해된 권리의 회복에 있다고 보는 견해로서, 이에 따르면 권리가 침해된 자만이 취소소송을 제기할 법률상 이익을 갖는다고 본다. 반면에 법률상보호이익설은 취소소송의 기능을 법률이 개인을 위하여 보호하고 있는 이익을 침해한 위법한 처분에 대하여 이를 방위하기 위한 수단으로 보는 견해로서, 이에 의하면 전통적인 의미의 권리뿐 아니라 관련법에 의하여 보호되고 있는 이익이 침해된 자도 취소소송을 제기할 수 있다고 본다. 또한 보호가치이익구제설은 취소소송의 기능을 법의 해석·적용을 통하여 개인의 실생활상의 이익에 관한 개별적·구체적 분쟁을 해결하는 절차에서 찾으며, 이에 따라 처분의 위법을 주장하는 자가 갖는 이익이 소송법상으로 보호할 가치가 있는 이익이면 그 침해에 대해 취소소송을 제기할 수 있다고 본다. 마지막으로 적법성보장설은 취소소송의 기능을 주관적인 권리보호보다는 객관적으로 행정처분의 적법성유지기능에서 찾는 견해이다. 따라서 당해 처분을 다투는 데 가장 적합한 이해관계를 갖는 자에게 원고적격을 인정하게 된다.

생각건대 이러한 견해 중에서 우선 적법성보장설은 취소소송의 기능을 전적으로 객관적으로 보는 점에서, 취소소송에 대해 주관적 소송의 입장을 견지하고 있는 우리나라에서는 타당할 수 없다고 볼 것이다. 물론 취소소송의 기능이 부분적으로 행정작용의 적법성 통제에 있다는 점을 부인할 수는 없다. 그러나 취소소송은 주관적 권리구제의 측면과 객관적 적법성 통제의 기능을 (부분적으로라도) 겸유한다고 볼 것이지 순전히 객관소송적 기능만 수행한다고 볼 것은 아니라고 본다. 또한 권리구제설은 실제법상의 권리가 침해된 경우에만 원

고적격을 인정하는 점에서 그 범위가 좁다는 비판이 가해진다. 보호가치이익구제설에 대해서는 보호할 가치가 있는 이익인가의 여부가 법원에 의해 판단된다는 점에서, 법원에게 원래 주어지고 있는, 법이 보호하고 있는 이익만을 보호하는 권한을 넘어서서, 스스로 이익의 보호가치성 여부를 결정하는 법창조적 기능을 인정하게 된다는 비판이 제기된다. 따라서 기본적으로는 종래의 법률상보호이익설이 타당하리라고 본다. 물론 이때에 권리의 개념을 넓게 이해하여, 좁은 의미의 권리 이외에 공권개념의 확대와 실체법상의 보호법익의 확장으로 인해 실체법에 의해 보호되고 있는 이익도 권리로 포함하는 경우에는 권리구제설과 법률상이익구제설은 같은 내용으로 볼 수도 있을 것이다. 이러한 법률상 이익에는 반사적 이익은 포함되지 않으며, 법률상 이익의 존재여부는 실정법의 취지나 목적을 기준으로 하여 판단하려는 것이 학설과 판례의 입장이다. 그러나 법률상 이익이라고만 규정할 경우 이미 우리 대법원 판례가 취소소송의 원고적격을 판단하는 근거로서 당해 처분 근거법률뿐 아니라 관계법령 및 헌법규정이나 법의 일반원칙 등 다양한 대상을 포괄하여 판단하고 있다는 점에서 단순히 '법률상'의 이익만을 원고적격의 근거로 규정화하는 것은 그 사이 발전한 판례이론을 전혀 도외시하는 것으로서 타당하지 않다고 사료된다. 따라서 조세소송법상 원고적격을 규정함에 있어서는 이점을 반영하여 종전 행정소송법상의 표현보다 원고적격을 확대하는 방향으로 규정화하는 것이 합리적이라고 판단된다. 아마도 이러한 관점은 일반 행정소송법 개정논의에서도 동일하게 받아들여질 것으로 기대한다. 그러한 취지에서 본 조세소송법제정안에서는 조세소송의 원고적격으로는 '법적으로 정당한 이익'이 있는 자에게 원고적격을 부여하는 것을 기본원칙으로 삼고자 한다.

이러한 취소소송에서의 법적으로 정당한 이익 개념은 다른 소송유형, 즉 의무이행소송과 무효등확인소송에 대해서도 공히 적용된다.

한편 2003년 대법원이 마련한 행정소송법개정건의견에서도 항고소송

의 원고적격의 확대라는 관점에서 종래 '법률상 이익'의 개념을 '법적으로 정당한 이익'으로 대체할 것을 제안한 바 있어 눈길을 끈다. 그 취지는 기존의 판례와 학설이 '법률상 이익' 개념을 '당해 처분의 근거 법규에 의하여 보호되고 있는 직접적이고 구체적인 이익'이라고 해석해온 것은 권익구제를 받을 수 있는 폭이 너무 좁고, 오늘날 다양한 행정작용으로 인하여 행정행위의 직접 상대방이 아닌 제3자의 권익이 침해되는 경우라든가 근거법규에 의하여 보호되는 법적 이익 이외에 헌법 및 여타 법령에 의하여 보호되는 법적 이익이 침해되는 경우가 증가하고 있으므로 원고적격의 범위를 이러한 추세에 맞추어 대폭 확대하여야 한다는 것이다.

(나) 취소소송이나 무효등확인소송에 있어서의 법률상 이익은 침해적 행정작용에 대한 방어권으로서의 성격이 강한 반면, 의무이행소송에 있어서의 처분을 할 것을 구할 법률상 이익은 이른바 수익적 처분을 신청할 신청권을 말하는 바, 종래 판례에 의하면 이때의 거부처분이나 행정청의 부작위에 있어서 당해 처분을 신청한 당사자는 법규상 또는 조리상 신청권을 가질 것을 요구하고 있다. 이는 수익적 처분의 신청에 관한 주관적 공권으로서 소송법상 원고적격을 근거지우는 기초가 된다.

(다) 본조 제4항은 특히 이른바 제3자의 원고적격을 구체화한 조문이다. 앞서 법적으로 정당한 이익의 개념을 통해 원고적격의 확대를 꾀했다면 여기서는 이른바 조세확정의 제3자효를 바탕으로 한 조세소송의 원고적격확대화 논의를 반영하고자 한 것이다. 이는 이미 우리 대법원 판례가 여러 판시에서 보여준 제3자의 원고적격 논의에서 개진한 원고적격 확대화 노력을 법규정으로 승화시키는 의미도 있다.

세법상 처분 등의 직접상대방 이외에 당해 처분 등을 다룰 법적으로 정당한 이익을 가지는 자는 대표적으로 제2차납세의무자, 물적납세의무자 및 납세보증인 등 이른바 보충적 납세의무에 속하는 범위의 사람들이다. 이러한 제3자도 당해 처분 등을 다룰 법적으로 정당한 이

익이 있을 때 소송을 제기할 수 있음을 천명한 데서 본 조항의 중요한 의미를 찾을 수 있다.

조세환급소송에서는 이상의 항고소송과 달리 소송당사자가 대등한 지위에 있게 되므로, 민사소송법에서의 논의와 동일하게 될 것이다. 그러한 의미에서 별도의 원고적격 규정을 두지 않았다. 따라서 일반적인 논의에 따라 민사소송상의 원고적격이 이에 준용되게 될 것이다.

(2) 피고적격

제10조(피고적격) ① 조세소송은 다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 그 처분 등을 행한 행정청을 피고로 한다. 다만, 조세환급소송은 국가·지방자치단체 그 밖의 공공단체를 피고로 한다.

② 제1항의 규정에 의한 행정청에는 법령에 의하여 행정권한의 위임 또는 위탁을 받은 행정기관, 공공단체 및 그 기관 또는 사인이 포함된다.

③ 처분 등이 있는 뒤에 그 처분 등에 관계되는 권한이 다른 행정청에 승계된 때에는 이를 승계한 행정청을 피고로 한다.

④ 제1항 및 제2항의 규정에 의한 행정청이 없게 된 때에는 그 처분 등에 관한 사무가 귀속되는 국가 또는 공공단체를 피고로 한다.

앞서 설명한 바와 같이 본래 소송에 있어서의 피고는 당사자능력을 갖추어야 하므로 법인격을 가지고 있는 것이 보통이다. 그런데 행정소송에서는 민사소송에서와는 달리 실체법상의 권리능력은 물론 민사소송법상의 권리능력도 없는 행정청이 당사자능력을 갖는다(행정소송법 제13조). 이는 특별히 입법자에 의한 배려의 결과이지 이론적인 산물은 아니다. 즉, 행정청이 피고능력을 가지게 되는 것은 이러한 특별규정이 존재하기 때문이므로, 그러한 규정이 없는 항고소송의 원고나 당사자소송의 원·피고와 같은 영역에서는 행정청은 당연히 당사자능력이 없다. 행정청은 원고능력이 없으므로 행정소송에서 반소를 제기할 수도 없다. 이러한 사항은 조세(항고)소송에도 그대로 타당하다. 본조 제1항 본문과 단서는 이러한 사항을 입법화한 것이다.

예컨대 국세채무부존재확인의 소의 피고는 세무서장이 아니라 국가가 된다.

본조 제2항에서는 특별히 행정권한의 위임 또는 위탁의 경우를 대비하여 그 권한을 위임 또는 위탁받은 기관, 단체 및 사인이 조세소송의 피고인 행정청의 개념에 속하게 됨을 명확히 하였다. 여기서는 정부조직법 제6조 제3항(“행정기관은 법령으로 정하는 바에 따라 그 소관사무 중 조사·검사·검정·관리 업무 등 국민의 권리·의무와 직접 관계되지 아니하는 사무를 지방자치단체가 아닌 법인·단체 또는 그 기관이나 개인에게 위탁할 수 있다”)의 규정을 전제로 한다. 그리고 여기서의 위임이란 행정권한의위임위탁에관한규정에서 정하는 바에 따라 “법률에 규정된 행정기관의 장의 권한 중 일부를 그 보조기관 또는 하급행정기관의 장이나 지방자치단체의 장에게 맡겨 그의 권한과 책임 아래 행사하도록 하는 것”을 말하는 것으로 전제한다.¹³⁶⁾ 마찬가지로 위탁이란 “법률에 규정된 행정기관의 장의 권한 중 일부를 다른 행정기관의 장에게 맡겨 그의 권한과 책임 아래 행사하도록 하는 것”을 말한다.¹³⁷⁾ 특히 사인에게 위탁되는 부분은 행정권한의위임위탁에관한규정 제2조 제3호에서는 ‘민간위탁’이라고 부른다. 이들 개념들은 조세소송법(안)에서는 별도로 정의하지 아니하고 사용하기로 한다. 다만, 민간위탁과 관련해서는 행정권한의위임위탁에관한규정 제11조에 일정한 기준이 있음을 유의하여야 한다. 즉, 행정기관은 법령으로 정하는 바에 따라 그 소관 사무 중 조사·검사·검정·관리 사무 등 국민의 권리·의무와 직접 관계되지 아니하는 ① 단순 사실 행위인 행정작용, ② 공익성보다 능률성이 현저히 요청되는 사무, ③ 특수한 전문지식 및 기술이 필요한 사무, ④ 그 밖에 국민 생활과 직결된 단순 행정사무 등만을 민간위탁할 수 있다.

본조 제3항과 제4항은 피고적격자의 변경에 대하여 규정하고 있다.

136) 행정권한의위임위탁에관한규정 제2조 제1호.

137) 행정권한의위임위탁에관한규정 제2조 제2호.

즉, A세무서장의 과세처분이 있는 뒤, B세무서가 신설되어 과거 A세무서 관할구역 중 일부가 B세무서의 관할로 된 경우, 종전 A세무서장이 행한 B세무서 관할구역 거주자에 대한 과세처분의 피고가 B세무서장이 되는 경우와 같이, 처분 등이 행하여진 뒤에 당해 처분 등에 관계되는 권한이 다른 행정청에 승계된 때에는 이를 승계한 행정청이 피고적격을 가진다. 한편 처분 또는 재결을 한 행정청이 권한을 잃거나 폐지되고 그 권한을 승계할 행정청도 없는 경우에는 당해 처분 등에 관한 사무가 귀속되는 국가 또는 공공단체를 피고로 하게 된다. 예컨대 지방자치단체 소속기관이 국가의 기관위임사무를 처리하다 권한을 잃게 된 경우 그 사무는 국가에 귀속되므로 이때에는 국가가 피고가 된다.

(3) 피고경정

- 제11조(피고경정) ① 원고가 피고를 잘못 지정한 때에는 법원은 원고의 신청에 의하여 결정으로써 피고의 경정을 허가할 수 있다.
- ② 법원은 제1항의 규정에 의한 결정의 정본을 새로운 피고에게 송달하여야 한다.
- ③ 제1항의 규정에 의한 신청을 각하하는 결정에 대하여는 즉시항고할 수 있다.
- ④ 제1항의 규정에 의한 결정이 있을 때에는 새로운 피고에 대한 소송은 처음에 소를 제기한 때에 제기된 것으로 본다.
- ⑤ 제1항의 규정에 의한 결정이 있을 때에는 종전의 피고에 대한 소송은 취하된 것으로 본다.
- ⑥ 취소소송이 제기된 후에 제10조 제2항 또는 제3항에 해당하는 사유가 생긴 때에는 법원은 당사자의 신청 또는 직권에 의하여 피고를 경정한다. 이 경우에는 제4항 및 제5항의 규정을 준용한다.
- ⑦ 제6항의 규정은 무효등확인소송, 의무이행소송 및 조세환급소송의 경우에 준용한다.

행정소송은 올바른 피고를 상대방으로 하여 제기되어야 한다. 따라

서 피고가 잘못 지정된 경우에는 소송이 각하되나,¹³⁸⁾ 예외적으로 피고경정의 절차를 통하여 바로잡을 수 있다. 피고경정은 당사자의 신청에 의한 경우와 법원의 직권에 의한 경우로 나눌 수 있다. 전자에 의한 경우에는 법원의 결정에 의해 그 허가가 행해지며, 결정이 있는 때에는 그 효력은 처음에 소를 제기한 때에 제기된 것으로 보며, 종전의 피고에 대한 소송은 취하된 것으로 본다. 피고로 지정된 행정청의 권한이 다른 행정청에 승계되거나 행정청이 폐지된 때에는, 당사자의 신청에 의한 경우뿐 아니라 법원의 직권에 의하여도 피고를 경정한다.

(4) 공동소송

제12조(공동소송) ① 수인의 청구 또는 수인에 대한 청구가 처분 등의 취소청구와 관련되는 청구인에 한하여 그 수인은 공동소송인이 될 수 있다.
 ② 제1항의 규정은 의무이행소송, 무효등확인소송 및 조세환급소송의 경우에 준용한다.

아래에서 소의 변경을 검토하겠지만, 소의 변경에는 행정소송에서와 마찬가지로 조세소송에 있어서도 당사자인 원고와 피고는 단독인일 필요는 없으며, 쌍방 모두 수인이 될 수도 있다. 즉, 공동소송이 원칙적으로 허용된다. 행정소송법에서와 마찬가지로 조세소송법안에서는 공동소송의 가능성만 언급하고, 공동소송에 관한 구체적인 사항은 민사소송법의 공동소송에 관한 관련 규정을 준용하게 될 것이다.

그리고 공동소송의 문제는 취소소송에만 해당하는 것이 아니므로 의무이행소송, 무효등확인소송 및 조세환급소송 등에도 공히 준용된다.

138) 구청장이 서울특별시시장의 이름으로 한 직위해제 및 파면의 처분청은 서울특별시장이므로, 구청장을 피고로 한 소를 각하한 원심의 판단은 정당하다(大判 1991.10.8., 91누520).

(5) 행정청 및 제3자에 대한 소송통지

제13조(행정청 및 제3자에 대한 소송통지 등) ① 법원은 다른 행정청 또는 소송결과에 이해관계가 있는 제3자에게 소제기 사실을 통지할 수 있다.
② 제1항의 규정에 의하여 소제기 사실을 통지받은 행정청 또는 제3자는 법원에 의견서를 제출할 수 있다.

행정소송에서도 그러하지만 당해 조세소송에 이해관계를 가지는 다른 행정청이나 이해관계인인 제3자로 하여금 아래에서 논하는 바와 같이 소송참가를 원활히 할 수 있도록 하기 위해서는 이들에게 당해 소제기 사실을 알릴 필요가 있다. 이에 따라 조세소송법안에서도 법원이 이들에게 소제기사실을 통지할 수 있도록 명문화하고 있다. 이러한 통지에 대하여 다른 행정청이나 제3자는 의견서를 제출할 수 있다.

(6) 제3자의 소송참가

제14조(제3자의 소송참가) ① 법원은 소송의 결과에 따라 권리 또는 이익의 침해를 받을 제3자가 있는 경우에는 당사자 또는 제3자의 신청 또는 직권에 의하여 결정으로써 그 제3자를 소송에 참가시킬 수 있다.
② 법원이 제1항의 규정에 의한 결정을 하고자 할 때에는 미리 당사자 및 제3자의 의견을 들어야 한다.
③ 제1항의 규정에 의한 신청을 한 제3자는 그 신청을 각하한 결정에 대하여 즉시항고할 수 있다.
④ 제1항의 규정에 의하여 소송에 참가한 제3자에 대하여는 민사소송법 제67조의 규정을 준용한다.

조세소송의 판결의 결과에 의하여 권리나 이익의 침해를 받을 제3자가 있는 경우에는 법원은 일정한 절차를 거쳐 제3자를 소송에 참가시킬 수 있다. 이는 특히 행정행위의 효력이 제3자에게도 미치는 이른바 제3자효 행정행위에 있어서 제3자의 이해관계를 보호하기 위하여 인정되는 것이다. 이를 통하여 제3자는 소송판결의 효력이 자신에게

미치기 전에, 그리고 사후적으로 재심청구의 방법에 의하지 않고 소송계속중에 자신의 이해관계를 주장하여 자신의 권익을 보호할 수 있게 된다.

이러한 제3자의 소송참가의 요건으로는 먼저, 소송이 계속중이어야 한다. 이때에 소송이 어느 심급에 계속중인가는 관계없으며, 상고심에 서도 가능한 것으로 인정된다. 또한 소송의 결과에 대해 이해관계를 가져야 한다. 이는 소송당사자 일방의 패소에 의하여 제3자의 실제법상의 지위에 불리한 영향을 미치는 것을 의미하며, 그 이해관계는 법률상의 이해관계, 즉 권리 또는 이익의 침해를 의미한다.

이상의 요건이 충족되면 구체적으로 제3자가 당해 소송에 참가하는 절차로서는 소송의 당사자나 제3자의 신청에 의한 경우 외에도 법원의 직권에 의하여 결정의 형식으로 참가시킬 수 있다. 이러한 결정을 하고자 할 때에는 미리 당사자 및 제3자의 의견을 들어야 한다. 소송참가에 대해서는 민사소송법 제67조의 규정이 준용되고 있으나, 이때의 제3자는 피참가인과 동일한 이해관계를 갖는 당사자가 아니므로 그 성격상 공동소송적 보조참가인에 해당한다고 보아야 한다.

(7) 행정청의 소송참가

- 제15조(행정청의 소송참가) ① 법원은 다른 행정청을 소송에 참가시킬 필요가 있다고 인정할 때에는 당사자 또는 당해 행정청의 신청 또는 직권에 의하여 결정으로써 그 행정청을 소송에 참가시킬 수 있다.
- ② 법원은 제1항의 규정에 의한 결정을 하고자 할 때에는 당사자 및 당해 행정청의 의견을 들어야 한다.
- ③ 제1항의 규정에 의하여 소송에 참가한 행정청에 대하여는 민사소송법 제76조의 규정을 준용한다.

법원은 당해 소송의 당사자가 아닌 다른 행정청을 소송에 참가시킬 필요가 있다고 인정할 때에는 일정한 절차를 거쳐 그 행정청을 소송

에 참가시킬 수 있다. 이는 소송참가유형으로서는 이례적인 것이나, 행정작용의 결정과정에 다른 행정청의 관여가 인정되는 때에는 당해 소송의 결과에 의해 직접적인 영향을 받게 되므로 미리 소송과정에 참여시켜 이해관계를 반영할 수 있도록 하는 것이다.

소송참가의 요건으로는 우선 소송이 계속중이어야 하고, 당해 소송의 결과에 법적인 이해관계를 가져야 한다. 그 절차로서는 소송당사자나 당해 행정청의 신청 또는 법원의 직권에 의하여 결정의 형식으로 행하며, 결정을 하기 전에 소송당사자 및 당해 행정청의 의견을 들어야 한다. 소송참가의 효과로서는 민사소송법 제76조의 보조참가인에 준하는 효과가 인정된다. 따라서 참가인인 행정청은 참가하는 때의 소송정도에 따라 할 수 없는 것을 제외하고는 공격·방어·이의·상소 기타 일체의 소송행위를 할 수 있으나, 이러한 소송행위가 피참가인의 소송행위와 저촉되는 때에는 효력을 상실하게 된다.¹³⁹⁾

(8) 소송대리인

제16조(소송대리인) ① 법률에 따라 재판상 행위를 할 수 있는 대리인 외에는 변호사, 공인회계사 및 세무사가 아니면 소송대리인이 될 수 없다.

② 대리인의 권한은 서면으로 증명하여야 한다.

③ 대리인은 본인을 위하여 그 소제기에 관한 모든 행위를 할 수 있다. 다만, 소의 취하는 특별한 위임을 받은 경우에만 할 수 있다.

④ 대리인은 해임하였을 때에는 그 사실을 서면으로 해당 재판부에 신고하여야 한다.

조세소송에 있어서도 소송대리인에 관한 사항을 필요로 한다. 다만 조세사건과 관련해서는 소송대리를 할 수 있는 전문자격사의 범위와 관련하여 논란이 있을 수 있다. 즉, 현재 조세불복과 관련해서는 변호사 외에도 공인회계사나 세무사도 대리를 할 수 있음에 반하여 조세

139) 민사소송법 제76조 참조.

소송에서는 현재 변호사만이 소송대리를 할 수 있도록 되어 있다.

그러나 주요국의 사례에서 살펴보면 조세사건의 소송대리에 있어서 엄격하게 변호사에게만 국한하고 있는 입법례는 그리 많지 않고, 대부분의 국가에서는 조세관련 전문자격사에게 소송대리의 가능성도 열어놓고 있는 것으로 보인다.

이 문제는 변리사 등 다른 자격사들의 경우와 비교하여 합리적으로 판단할 사항이라고 사료된다. 본조의 세부적 규정사항은 기존의 조세 불복에 있어서의 대리인 관련 규정을 참조하여 동일한 수준으로 규정화하였다.

조세소송의 소송대리에도 기본적으로 민사소송법 및 국가를 당사자로 하는 소송에 관한 법률상의 일반원칙이 그대로 타당하기 때문에, 국가를 당사자 또는 참가인으로 하는 소송에 있어서 법무부장관이 국가를 대표하고, 법무부의 직원·검사·공익법무관·소관행정청의 직원을 소송수행자로 지정하여 소송을 수행하게 할 수 있다. 그러나 민사소송에서와 달리 행정청의 장이 그 소속 직원 등을 소송수행자로 지정하여 소송을 수행할 수 있는 점이 특색이다. 소송수행자는 그 소송에 관하여 대리인의 선임 외의 모든 재판상의 행위를 할 수 있다. 변호사의 심급대리원칙과 달리 소송수행자 지정의 효력은 당해 심급 뿐 아니라 상급심에도 미친다.¹⁴⁰⁾

나) 소의 제기

(1) 전심절차와의 관계

제17조(전심절차와의 관계) ① 취소소송은 국세기본법 제7장 및 지방세기본법 제8장의 규정에 의한 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다.

140) 대법원 1996. 7. 30. 선고 95재다328 판결.

② 제1항의 규정에도 불구하고 국세기본법 제65조 제2항 또는 제81조 및 지방세기본법 제123조에 따른 결정기간에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난날부터 취소소송을 제기할 수 있다. 그밖에 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 있는 때에도 심사청구 또는 심판청구의 재결을 거치지 아니하고 취소소송을 제기할 수 있다.

1. 처분의 집행 또는 절차의 속행으로 생길 중대한 손해를 예방하여야 할 긴급한 필요가 있는 때
2. 법령의 규정에 의한 심사기관 또는 심판기관이 의결 또는 재결을 하지 못할 사유가 있는 때
3. 그 밖의 정당한 사유가 있는 때

③ 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 있는 때에는 제1항의 규정에도 불구하고 심사청구 또는 심판청구를 함이 없이 취소소송을 제기할 수 있다.

1. 동종사건에 관하여 이미 심사청구 또는 심판청구에 대한 기각재결이 있을 때
2. 서로 내용상 관련되는 처분 또는 같은 목적을 위하여 단계적으로 진행되는 처분 중 어느 하나가 이미 심사청구 또는 심판청구의 재결을 거친 때
3. 행정청이 사실심의 변론종결 후 소송의 대상인 처분을 변경하여 당해 변경된 처분에 관하여 소를 제기하는 때
4. 처분을 행한 행정청이 심사청구 또는 심판청구를 거칠 필요가 없다고 잘못 알린 때

④ 제2항 및 제3항의 규정에 의한 사유는 이를 소명하여야 한다.

⑤ 감사원법에 따른 심사청구를 거친 경우에는 국세기본법 및 지방세기본법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 보고 제1항 내지 제4항의 규정을 준용한다.

⑥ 제1항 내지 제5항의 규정은 의무이행소송의 경우에 준용한다.

본조는 조세소송에 있어서의 필요적 전치주의를 규정화하고 있다. 일반 행정사건에 대해서는 임의적 전치주의가 적용되고 있는 데 반하여 조세영역에서는 행정소송법 제18조 제1항에도 불구하고 심사청구나 심판청구를 거치지 아니하면 법원에 소송을 제기하지 못하도록 제

도화하고 있다.

이러한 행정심판전치주의란 법률규정에 의하여 당해 처분에 대한 행정심판의 제기가 인정되고 있는 경우에, 행정소송을 제기하기 전에 반드시 먼저 행정심판을 거치도록 하는 원칙을 말한다. 이에 따라 행정심판제기는 행정소송의 필수적인 전치절차가 되며, 이를 거치지 않으면 부적법한 소송제기가 된다. 헌법 제107조 제3항이 그 헌법적 근거로서 인정되고 있다. 이 원칙은 행정심판이 갖는 기능을 활용하려는 것을 그 존재근거로 하며, 구체적으로는 ㉠ 행정기관에 의한 자율적인 시정기회의 제공, ㉡ 행정기관이 갖는 전문지식을 활용하여 분쟁을 효율적으로 해결하려는 목적, ㉢ 비교적 간편한 절차에 의해 시간과 비용을 절약하며 권리구제를 받도록 보장하는 기능, ㉣ 이를 통하여 법원의 부담을 경감하려는 목적 등이 그 근거가 되고 있다. 이때의 행정심판은 형식적인 명칭에 관계없이 처분 등에 대한 불복절차를 모두 포함하는 개념으로 이해된다. 따라서 이의신청이나 심사청구 등도 여기에서의 행정심판에 해당한다. 행정심판의 성질을 갖는 불복절차가 하나의 처분에 대해 여러 절차로 마련되고 있는 경우에는, 법률의 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 모든 절차를 다 거칠 필요는 없고, 그 중 하나의 절차만으로 충분하다고 본다. 세법상의 심사청구와 심판청구의 관계에 있어서도 둘 중 어느 하나만을 거치면 되도록 하고 있는 취지도 그러하다.

조세소송법안은 이 원칙을 기본으로 취소소송에 관해 규정되고 있으며, 동일한 내용을 의무이행소송에 대해서도 준용하고자 한다. 그러나 조세환급소송은 행정소송법상의 당사자소송과 마찬가지로 그 성질상 처분 등에 대한 불복의 의미를 갖는 것이 아니므로 이 원칙이 적용되지 않는다. 또한 무효등확인소송도 무효의 성질상 이를 일정한 기간 내에 다투도록 요구하는 것은 무리이므로 이 원칙이 적용되지 않는다. 그러나 무효인 처분에 대하여 예외적으로 무효선언을 구하는 취지에서 취소소송의 형식으로 다투는 경우에는, 소송형식에 따른 요

건으로서 이 원칙이 적용된다고 보아야 할 것이다.¹⁴¹⁾ 처분에 대해 직접 이해관계를 갖게 되는 제3자가 취소소송을 제기하는 경우에도, 취소소송제기를 위한 일반적 요건으로서 이 원칙이 적용된다고 보아야 할 것이다.

그러나 행정심판전치주의는 일정한 경우에는 그 적용의 예외를 인정할 필요가 있다. 조세소송법안에서는 이를 그 유형에 있어서 심사청구 등의 제기 자체를 배제하도록 하는 경우와, 심사청구 등은 제기해야 하나 재결을 거칠 필요가 없도록 하는 경우로 나누어 규정하고 있다.

심사청구 등을 제기하지 않고 바로 조세소송을 제기할 수 있는 경우로는 ① 동종사건에 관하여 이미 심사청구 또는 심판청구에 대한 기각재결이 있을 때, ② 서로 내용상 관련되는 처분 또는 같은 목적을 위하여 단계적으로 진행되는 처분 중 어느 하나가 이미 심사청구 또는 심판청구의 재결을 거친 때, ③ 행정청이 사실심의 변론종결후 소송의 대상인 처분을 변경하여 당해 변경된 처분에 관하여 소를 제기하는 때, ④ 처분을 행한 행정청이 심사청구 또는 심판청구를 거칠 필요가 없다고 잘못 알린 때 등이 이에 해당한다.

한편 심사청구 등을 제기하더라도 그 재결을 거칠 필요가 없도록 하는 경우로는 ① 처분의 집행 또는 절차의 속행으로 생길 중대한 손해를 예방하여야 할 긴급한 필요가 있는 때, ② 법령의 규정에 의한 심사기관 또는 심판기관이 의결 또는 재결을 하지 못할 사유가 있는 때 및 ③ 그 밖의 정당한 사유가 있는 때가 해당한다. 그 밖에 제1항의 규정에 불구하고 국세기본법 제65조 제2항 또는 제81조 및 지방세기본법 제123조에 따른 결정기간에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난날부터 취소소송을 제기할 수 있다.

141) 대법원 1990. 8. 28 선고 90누1892 판결.

감사원법에 따른 심사청구를 거친 경우에는 국세기본법 및 지방세 기본법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 보고 필요적 전치주의에 관한 원칙과 예외를 각각 준용하기로 한다.

(2) 취소소송의 대상

제18조(취소소송의 대상) ① 취소소송은 처분 등을 대상으로 한다. 다만 재결취소소송의 경우에는 재결 자체에 고유한 위법이 있음을 이유로 하는 경우에 한한다.
 ② 제1항의 규정은 무효등확인소송의 경우에 준용한다.

본조는 조세(항고)소송의 대상과 관련하여 처분 및 심사청구나 심판청구에 대한 결정인 재결이 소송의 대상이 될 수 있음을 규정하고자 한 것이다. 처분의 개념에 대해서는 이미 앞서 정의규정에서 개념 정의한 바 있다. 그리고 기본적으로 처분에 대하여 심사청구나 심판청구를 하였지만 그에 대해서도 다시 불복할 경우에는 원처분주의에 따라 원처분을 소의 대상으로 하여 소를 제기하는 것이나, 그에 대한 예외로서 재결 자체에 고유한 위법이 있을 때에는 재결 자체를 소의 대상으로 하여 소를 제기할 수 있음을 규정하려는 것이다. 이는 현행 행정소송법에 규정되어 있는 제도를 그대로 조세소송법에도 도입하려는 것이다. 그리고 이러한 취지는 그대로 무효등확인소송에도 타당하다. 다만 의무이행소송에 대해서는 직접적으로는 행정청의 거부행위나 부작위가 대상이 되며 이에 대해서는 이미 별도로 제2조의 정의 조항에서 개념정의하였기 때문에 본조를 준용하지 않기로 한다. 조세 환급소송은 처분을 대상으로 하는 소송이 아니기 때문에 당연히 본조의 적용범위에서 제외된다.

이러한 처분개념의 의미에 대해서 조세소송법안에서는 “행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 세법의 집행으로서 공권력의 행사 또는 그 거부와 그밖에 이에 준하는 행정작용(이하 ‘처분’이라 한다) 및 국

세기본법 제7장의 규정에 의한 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정과 「감사원법」에 따른 심사청구에 대한 결정을 말한다”고 정의하고 있는데 이는 “행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용”이라고 정의하고 있는 행정소송법상의 개념정의와 사실상 동일한 것이다.

입법례로 보아도 매우 드문 이러한 항고소송의 대상에 관한 정의 규정은 한편으로는 명확성을 담보하는 면도 있지만, 다른 면으로는 그 표현내용의 불확실성으로 인하여 많은 해석의 여지를 남기고 있다. 논의의 중심은 주지하는 바와 같이, 이러한 행정소송법상의 처분개념에 형식적 행정행위개념이 포함되는가 하는 것이며, 이에 관한 결론은 항고소송의 대상인 처분개념의 범위확정에도 영향을 미치게 된다. 항고소송의 대상을 무엇으로 할 것인가에 대해 각국의 입법은 다양한 태도를 보이고 있다. 입법례로서는 특히 독일과 일본의 태도가 서로 대조를 이룬다. 독일의 경우는 항고소송의 대상으로 행정행위를 전제로 하고 있으며, 이에 따라 취소소송을 행정행위의 효력상실(Aufhebung)을 주장하는 소송으로서 규정하고 있다. 이때의 취소소송의 대상인 행정행위에 대해서 행정소송법에는 아무런 개념정의규정을 두고 있지 않으며, 행정절차법에 행정행위에 관한 상세한 개념정의 규정을 두고 이러한 내용을 취소소송의 대상인 행정행위의 내용으로 보고 있다. 이에 반해 일본의 경우는 항고소송을 ‘행정청의 공권력의 행사에 관해 불복하는 소송’으로 정의하고 있으며, 그 대상인 공권력의 행사의 개념에 대해서는 정의규정을 두고 있지 않다. 그러나 대표적인 항고소송인 취소소송에 대한 설명에서 ‘처분의 취소소송이란 행정청의 처분 그 밖의 다른 공권력의 행사에 해당하는 행위의 취소를 구하는 소송을 말한다’라고 하고, 이때의 대상인 ‘처분 그 밖의 다른 공권력의 행사에 해당하는 행위’의 범위에는 재결, 결정, 그 밖의 행위를 제외하는 것으로 보고 있으며, 이를 법령전체에서 단순하게 처분으로 보고 있다. 따라서 일본의 행정사건소송법상의 처분이란 넓은 의미로 이해

되는 개념이며, 이에는 협의의 개념으로서의 행정청의 처분과 그 밖의 다른 공권력의 행사에 해당하는 행위로 나누어지게 된다. 이때의 중심개념인 처분에 관한 명문의 정의규정을 행정사건소송법은 두고 있지 않으나, 1994년에 제정된 행정절차법인 일본의 행정수속법은 제 2조 2호에서 행정절차의 대상이 되는 '처분'을 취소소송의 대상과 동일하게 "행정청의 처분 그 밖의 다른 공권력의 행사에 해당하는 행위"로 정의하고 있다. 이에 따라 일본에서도 외형적으로는 독일식의 입법과 유사하게, 행정절차의 대상이 된 처분개념이 바로 취소소송의 대상인 처분이 되는 것처럼 보인다.

우리나라에서의 처분개념이 실제법상의 행정행위개념과 일치하는가에 대해서 그간 우리나라에서는 해석상의 문제로서 검토되었다. 이때의 실제법상의 행정행위에 대해서는 그간 실정법상의 정의규정이 없었으므로 강학상의 개념으로 이해되었고, 통설은 "행정주체가 공법적 영역에서 개별적·구체적인 경우를 대상으로 하여 법적 규율성을 가지고, 외부적인 효력을 발생하게 하는 권력적 단독행위"로 이해하고 있다. 즉, 이는 행정작용이 실제적으로 개인의 권리·의무관계에 어떠한 영향을 미치는가를 기준으로 하여 만들어진 개념이다. 따라서 취소소송에 관한 처분개념규정은 쟁송법적 측면을 반영한 개념이므로, 실제법적 개념에 기초한 행정절차의 처분개념과 같은 내용으로 이해할 수 없을 것이다. 따라서 우리나라에서의 항고소송의 대상인 처분은 통상적인 실제법적 행정행위와는 서로 동일하다고 보기 어렵다. 이러한 처분개념은 다음과 같이 분설하여 정리할 수 있다.

① 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사: 이때의 '구체적 사실에 관한 법집행'이라는 것은 행정작용이 일반적·추상적인 경우를 대상으로 하는 것이 아니라는 의미와, 따라서 이는 행정주체의 행위를 통하여 직접적으로 국민의 권리나 의무에 대하여 영향을 미치거나 그 범위를 확정하게 되는 경우를 의미한다고 본다. 이에는

기본적으로 실체법적인 행정행위가 해당하며, 법률행위적 행정행위 외에도 준법률행위적 행정행위가 포함된다. 또한 강학상의 행정행위 형식이 아니더라도 이를 통하여 시민에게 직접적인 법적 효력을 발생하면, 이에 해당하는 것으로 볼 수 있다. 예컨대 법률이나 행정입법의 형식으로 발령되더라도 집행행위를 매개하지 않고 바로 직접적인 외부적 효력이 발생하거나, 행정규칙의 형식이라도 외부적으로 시민에게 직접적인 구속력이 미치는 경우이면 이러한 처분개념에 포함되게 된다. 반면에 통상적인 사실행위는 이러한 외부적 효력이 발생하지 않으므로 그 처분성이 부정된다. 따라서 이러한 내용에 비추어 실체법상의 행정행위와 쟁송법상의 처분개념이 일치하지는 못하게 된다. 그러나 그 밖에도 권력적 사실행위가 이 경우에 해당하는지 또는 다음에 검토할 '그 밖에 이에 준하는 행정작용'에 해당한다고 볼 것인가는 논의의 대상이 되고 있다. 물론 이러한 행정작용의 당사자로서는 당해 행정작용이 어느 하나의 경우에 포함되어 항고소송의 대상이 될 것이므로, 별 이해관계를 갖는 문제가 되지 못하지만, 이 문제에 대한 결론 여하에 따라 다음 유형인 '그 밖에 이에 준하는 행정작용'의 범위가 구체화되므로 이론상으로는 중요한 의미를 갖는다고 볼 수 있다. 생각건대 권력적 사실행위에도 통상적인 행정행위가 갖는 성질인 법적 규율성으로서의 수인의무를 당사자에게 부과하는 측면이 있으므로, 설령 통상적인 행정행위와는 달리 사실행위로서의 측면인 물리적인 집행행위가 포함되어 있다고 하더라도 공권력 행사로서의 성질을 갖는다고 보아야 할 것이다. 즉 이때에 권력적 사실행위가 이 유형에 포함되는 것은 통상적인 행정행위와 거의 유사한 특성을 갖추고 있다는 점, 구체적으로는 행정주체가 일방적·우월적 지위에서 공권력을 행사하는 것이고, 그것이 개별적·구체적인 경우에 관한 법적 규율로서의 성질을 갖추고 있기 때문으로 보아야 할 것이다. 따라서 '그 밖에 이에 준하는 행정작용'의 범위에는 공권력 행사행위이지만 구체적인 법집행행위로서의 정형적인 공권력행사로서는 볼 수 없는 것으로서,

그 효력면에서 공권력의 행사 또는 거부와 유사한 효력을 당사자에게 미치는 경우로 볼 수 있을 것이다.

② 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력 행사의 거부: 이때의 거부는 당사자의 신청에 대하여 이를 거절하는 의사를 대외적으로 명백히 표시한 행정청의 행위를 말한다. 판례에 의하면, 행정청이 국민의 신청에 대하여 한 거부행위가 항고소송의 대상이 되는 행정처분에 해당하려면, 행정청의 행위를 요구할 법규상 또는 조리상의 신청권이 신청인에게 있어야 하고, 이러한 신청권의 근거 없이 한 국민의 신청을 행정청이 받아들이지 아니한 경우에는, 그 거부로 인하여 신청인의 권리나 법적 이익에 어떤 영향을 주는 것이 아니므로 이를 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없다고 한다. 실무상은 이러한 신청권이 인정되는 대상 행정작용의 범위를 점차 확대하는 경향을 보이고 있다.

③ 그 밖에 이에 준하는 행정작용: 이 표현은 많은 해석의 여지를 남기고 있는 내용으로 보인다. 특히 문제로 되는 부분은 '이에 준하는'의 의미의 해석부분이다. 통상적으로 '...에 준한다'라고 할 때의 의미란, 서로 유사성이 존재하면서도 다른 면에서는 차이가 존재하는 경우를 의미하게 된다. 따라서 문제는 그 유사성을 어디에서 찾아야 하는가 하는 점이다. 해석상 가능한 하나의 방법은, 이때의 '이에 준하는'의 의미를 문제의 행정작용이 공권력행사로써의 성질을 갖는 것이지만, 구체적인 사실에 관한 법집행행위로서의 전형적인 공권력행사의 경우와는 차이가 존재하는 경우로 이해하는 해석이다. 이에 따르면, 전형적인 공권력행사의 경우인 개별적·구체적 경우에 관한 법적 규율이 아니면서도, 공권력행위로서 외부적인 법적 구속력을 갖는 일반처분의 경우가 이에 해당하게 된다. 그러나 이에 반해 '이에 준하는'의 의미를, 공권력행사로써의 실체를 갖는 것은 아니지만 이를 통하

여 당사자의 권리·의무에 지속적인 영향을 미치는 경우로 이해하는 해석을 하게 되면, 이른바 형식적 행정행위가 이에 포함되는 것으로 보게 된다.

(3) 제소기간

<p>제19조(제소기간) ① 취소소송은 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이 기간은 불변기간으로 한다.</p> <p>② 행정청이 제소기간을 제1항의 규정에 의한 기간보다 긴 기간으로 잘못 알린 경우에 그 잘못 알린 기간 내에 소제기가 있으면 그 소송은 제1항의 규정에 의한 기간 내에 제기된 것으로 본다.</p> <p>③ 행정청의 거부행위로 인한 의무이행소송에 대하여는 제1항 및 제2항의 규정을 준용한다.</p> <p>④ 행정청의 부작위로 인한 의무이행소송에 대하여는 다음 각 호의 규정하는 바에 의한다. 이 경우 법원은 행정청의 부작위에 정당한 이유가 있는 경우에는 당사자의 신청에 의하여 결정으로 상당한 기간을 정하고 그 기간이 지날 때까지 소송절차를 중지하도록 명할 수 있다. 이 기간은 연장될 수 있다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 법령에 처분의 기간이 정하여져 있는 경우에는 그 기간이 지나기 전에는 제기할 수 없다. 2. 법령에 처분의 기간이 정하여져 있지 아니한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 처분을 신청한 날부터 90일이 지나기 전에는 제기할 수 없다. 이 기간은 불변기간으로 한다. <p>⑤ 제4항에 의한 소송절차중지의 결정 및 기간연장의 결정 또는 기각의 결정에 대하여는 즉시항고할 수 있다. 이 경우 소송절차중지의 결정 및 기간연장의 결정에 대한 즉시항고에는 결정의 집행을 정지하는 효력이 없다.</p> <p>⑥ 조세환급소송에 관하여 법령에 제소기간이 정하여져 있는 때에는 그 기간은 불변기간으로 한다.</p>

본조는 조세(항고)소송 중 제소기간의 제한에 대하여 규정하고자 하는 취지이다. 주지하는 바와 같이 제소기간의 제한은 공법상 법률

관계가 일반 공중의 이해와 관련된 것으로서 장시간 불안정 상태에 두는 것은 바람직하지 않으므로 행정처분에 위법사유(취소사유)가 있더라도 그 효력을 다룰 수 있는 기간을 제한함으로써 행정법관계의 조속한 안정을 꾀할 필요에서 인정되는 제도이다. 실체법적으로는 이러한 제소기간을 도과한 처분은 형식적 존속력(불가쟁력)이 발생하였다고 말한다.

이러한 제소기간의 제한은 원칙적으로 취소소송을 대상으로 한다. 제1항과 제2항에서는 이러한 의미에서 조세소송으로서의 취소소송의 제소기간 제한에 대하여 규정하는 취지이다. 조세소송은 필요적 전치주의가 적용되기 때문에 심사청구이든 심판청구이든 거쳐야 하며 그 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하도록 제한하였다(이 기간은 불변기간으로 한다). 이는 기존의 국세기본법의 규정의 내용을 그대로 반영한 것이다. 제3항 내지 제5항에서는 새로이 도입되는 의무이행소송에서의 제소기간을 규정한 것이다. 제3항에서는 거부행위에 대한 의무이행소송의 경우로서 종래 거부처분취소소송에 해당하는 부분이므로 제소기간과 관련해서도 종전의 실무에 일치시켜도 무방할 것이다. 따라서 제1항과 제2항을 그대로 준용하도록 하였다. 그러나 제4항의 부작위에 대한 의무이행소송에서는 행정청의 부작위의 특성상 법령에 처분의 기간이 정하여져 있는 경우와 그렇지 않은 경우가 있을 수 있으므로 각각의 경우를 나누어 살펴보아야 할 것이다. 즉, 법령에 처분의 기간이 정하여져 있는 경우에는 기한의 이익은 주어지지 않아야 할 것이기 때문에 그 기간이 지나기 전까지는 소송 제기를 제한하여야 할 것이다. 반면 법령에 처분의 기간이 정하여져 있지 아니한 경우에는 처분을 신청한 후로부터 90일간을 처분기간으로 상정하고(이 기간은 불변기간으로 한다) 이 기간 동안에는 소제기가 제한되도록 하는 것이 타당할 것이다. 다만 어떠한 경우이든 행정청의 부작위가 정당한 이유가 있는 경우도 존재할 수 있다. 이러한 경우에는 법원은 당사자의 신청에 의하여 결정으로 상당한 기간을 정하고 그

기간이 지날 때까지 소송절차를 중지하도록 하는 것이 타당할 것이다 (그리고 이 기간은 연장될 수 있다). 이러한 소송절차중지의 결정 및 기간연장의 결정 또는 기각의 결정에 대하여는 당사자로 하여금 즉시 항고할 수 있도록 하였고, 그렇다 하더라도 소송절차중지의 결정 및 기간연장의 결정에 대한 즉시항고에는 결정의 집행을 정지하는 효력이 없도록 하였다.

이상의 제소기간의 제한 규정은 논리필연적으로 무효등확인소송에 대하여는 적용이 없다. 무효의 특성상 일정한 기간을 정하여 놓고 다투도록 하는 것이 무의미하기 때문이다.

행정소송법상 당사자소송의 일환인 조세환급소송에 관하여는 법령에 제소기간이 정하여져 있는 때에는 그 기간을 불변기간으로 보도록 하였다. 이는 행정소송법상 당사자소송에 관한 규정과 동일한 내용을 규정한 것이다.

(4) 소의 변경

제20조(소의 변경) ① 법원은 취소소송을 당해 처분 등에 관계되는 사무가 귀속하는 국가 또는 공공단체에 대한 조세환급소송이나 무효등확인소송 또는 의무이행소송으로 변경하는 것이 상당하다고 인정할 때에는 청구의 기초에 변경이 없는 한 사실심의 변론종결 시까지 원고의 신청에 의하여 결정으로써 소의 변경을 허가할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의한 허가를 하는 경우 피고를 달리하게 될 때에는 법원은 새로이 피고로 될 자의 의견을 들어야 한다.

④ 제1항의 규정에 의한 허가결정에 대하여는 즉시항고할 수 있다.

⑤ 제1항의 규정에 의한 허가결정에 대하여는 제11조 제2항·제4항 및 제5항의 규정을 준용한다.

⑥ 제1항 내지 제5항의 규정은 조세환급소송을 취소소송·의무이행소송·무효등확인소송으로 변경하는 경우에 준용한다.

제21조(처분변경으로 인한 소의 변경) ① 법원은 행정청이 소송의 대상인 처분을 소가 제기된 후 변경한 때에는 원고의 신청에 의하여 결정으로써 청구의 취지 또는 원인의 변경을 허가할 수 있다.

- ② 제1항의 규정에 의한 신청은 처분의 변경이 있음을 안 날로부터 90일 이내에 하여야 한다.
- ③ 제1항의 규정에 의하여 변경되는 청구는 제17조 제1항의 규정에 의한 요건을 갖춘 것으로 본다.

본조는 조세소송에서의 소의 변경에 대하여 규정하려는 것이다. 소의 변경이란 의미에 따라 넓게 또는 좁게 파악할 수 있는데, 민사소송에서는 소송절차를 현저히 저해하지 않는 한에서 청구의 기초의 변경이 없는 범위 내에서 소송물의 변경만을 허용하고 있지만, 조세소송과 같은 행정소송에서는 소송의 종류가 다양하고 그 성질과 소송요건 등이 매우 다르므로 국민의 입장에서 소송의 종류를 잘못 선택할 여지가 많고 그렇다 하더라도 조세소송의 권리구제적 기능을 제대로 발휘하도록 하는 것이 중요하기 때문에 일정한 경우에는 소의 종류를 변경하도록 제도적으로 허용하는 것이 필요할 수 있다.

이러한 측면에서 이미 행정소송법은 민사소송에서와 달리 피고변경을 포함한 소의 종류 변경과 소송목적물의 변경이 수반되는 처분변경으로 인한 소의 변경을 허용하는 등 제법 넓게 소의 변경을 허용하고 있다. 조세소송법안에서도 기본적으로 이러한 행정소송법에서의 태도를 수용하기로 한다.

제20조 제1항에서는 취소소송을 조세환급소송이나 무효등확인소송 또는 의무이행소송으로 변경하는 것을 규정하고 있고, 제6항에서는 그 역으로 조세환급소송을 취소소송이나 무효등확인소송 및 의무이행소송 등 항고소송으로 변경하는 것을 규정하고 있다. 나아가 제21조에서는 행정청 쪽에서 처분을 변경함에 따라 소송물의 변화가 불가피한 경우 청구원인이나 청구취지를 변경할 수 있도록 허용하고 있다.

그 요건으로는 우선 제20조의 경우 취소소송이 사실심에 계속중이고 변론종결 전이어야 하며, 청구의 기초에 변경이 없어야 하고 소의

변경이 상당하다고 인정될 수 있어야 한다. 이에 추가적 요건으로 해석상 변경되는 신소는 적법한 것이어야 함도 당연한 요건이라 할 것이다.

소변경의 절차로는 소의 종류를 변경하는 것은 일종의 소송 중의 소제기이므로 소변경서를 제출함으로써 하여야 하고, 변경여부에 대하여 법원의 허가결정이 있어야 한다.

2003년 대법원의 행정소송법개정건의에서는 소의 변경을 항고소송 간 또는 항고소송과 당사자소송 간뿐 아니라 행정소송과 민사소송 및 당사자소송과 민사소송 간에도 허용하여야 한다는 의견을 제시하기도 하였다. 그러나 민사소송의 기능을 수행할 수 있는 당사자소송 또는 조세소송법상의 조세환급소송이 존재하는 한은 민사소송으로의 변경을 함부로 허용할 경우 당사자소송이나 조세환급소송이 선택되리라는 것은 전혀 보장할 수 없을 것이다. 그렇지 않아도 기존에 당사자소송이 사문화될 정도로 이용이 저조한 형편인데 민사소송으로의 소변경까지 허용한다면 이러한 현상을 더욱 부채질할 것은 자명하다 할 것이다. 그러한 점에서 조세소송법안에서는 민사소송으로의 소의 변경을 허용하지 않기로 한다.

(5) 집행정지

제22조(집행정지) ① 취소소송의 제기는 처분 등의 효력이나 그 집행 또는 절차의 속행에 영향을 주지 아니한다.

② 취소소송이 제기된 경우에 처분 등이 위법하다는 현저한 의심이 있거나 처분 등이나 그 집행 또는 절차의 속행으로 인하여 생길 회복하기 어려운 손해를 예방하기 위하여 긴급한 필요가 있다고 인정할 때에는 본안이 계속되고 있는 법원은 결정으로 당사자의 신청 또는 직권에 의하여 처분 등의 효력이나 그 집행 또는 절차의 속행의 전부 또는 일부의 정지(이하 "집행정지"라 한다)를 할 수 있다. 다만, 처분 등의 효력정지는 처분 등의 집행 또는 절차의 속행을 정지함으로써 목적을 달성할 수 있는 경우에는 허용되지 아니한다.

- ③ 법원은 제2항의 규정에 의한 집행정지결정을 함에 있어서 국가·공공단체 또는 소송의 대상이 된 처분 등의 상대방에게 손해가 생길 우려가 있는 때에는 권리자를 지정하여 그 손해에 대한 담보를 제공하게 할 수 있다. 이 경우 권리자로 지정된 자는 그 담보물에 대하여 질권자와 동일한 권리를 가진다.
- ④ 집행정지는 공공복리에 중대한 영향을 미칠 우려가 있을 때에는 허용되지 아니한다.
- ⑤ 제2항의 규정에 의한 집행정지의 결정을 신청함에 있어서는 그 이유에 대한 소명이 있어야 한다.
- ⑥ 제2항의 규정에 의한 집행정지의 결정 또는 기각의 결정에 대하여는 즉시항고할 수 있다. 이 경우 집행정지의 결정에 대한 즉시항고에는 결정의 집행을 정지하는 효력이 없다.
- ⑦ 제31조 및 제32조 제1항의 규정은 제2항의 규정에 의한 집행정지의 결정에 이를 준용한다.
- ⑧ 제3항의 규정에 의한 담보에 대하여는 민사소송법 제122조, 제124조, 제125조 및 제126조의 규정을 준용한다.
- ⑨ 제1항 내지 제8항의 규정은 무효등확인소송의 경우에 준용한다.
- 제23조(집행정지의 취소) ① 집행정지의 결정이 확정된 후 집행정지가 공공복리에 중대한 영향을 미치거나 그 정지사유가 없어진 때에는 당사자의 신청 또는 직권에 의하여 결정으로써 집행정지의 결정을 취소할 수 있다.
- ② 제1항의 규정에 의한 집행정지결정의 취소결정의 경우에는 제22조 제5항 및 제31조의 규정을, 그 취소결정 또는 기각결정에 대한 불복의 경우에는 제22조 제6항의 규정을 각각 준용한다.

본조는 조세(항고)소송에 있어서의 가구제수단으로서 집행정지제도에 관한 사항을 규정하려는 것이다. 행정소송이 제기된 경우에 그 대상인 처분의 효력이 정지되는가에 대해서는 이론적인 차원에서가 아니라 입법정책적인 차원에서 서로 다른 결론이 도출된다. 국민의 권리보호를 우선적인 정책적 목적으로 보는 입장에서는 독일의 경우와 같이 집행정지를 원칙으로 하게 되나, 행정적인 이해관계를 우선으로 하는 입장에서는 집행부정지를 원칙으로 하게 된다. 우리나라는

집행부정지를 원칙으로 하고 예외적으로 집행정지를 인정하여, 행정작용의 계속적인 수행에 보다 많은 중점을 두고 있다. 조세소송법안에서도 이러한 태도를 수용하기로 한다.¹⁴²⁾

우리나라에서는 예외적으로만 집행정지가 인정되고 있고, 이러한 범위에서 행정소송에서의 가구제의 기능을 수행하게 되므로 집행정지의 적용요건은 중요한 의미를 갖게 된다. 실무에 있어서 이 요건인정을 완화하게 되면 사실상 집행정지의 적용폭이 넓어지게 되나, 반면에 그 요건인정을 어렵게 하는 경우에는 집행정지의 가능성은 제한될 수밖에 없게 된다. 조세소송법안은 그 요건으로서, '당해 처분이나 그 집행 또는 절차의 속행으로 인하여 당사자에게 생길 수 있는 회복하기 어려운 손해를 예방하기 위하여 긴급한 필요가 있다고 인정되는 경우' 법원의 결정에 의해 처분의 효력을 정지할 수 있도록 하고 있다.

이에 의할 때 집행정지를 위하여는 우선 집행이 정지될 처분 등이 현재 존재하여야 한다. 이는 이 제도가 행정소송제도와 연계하여 잠정적으로 행정기관의 처분으로부터 당사자를 보호하기 위해서 존재하는 것이기 때문이다. 따라서 이미 집행이 완료되거나 처분의 목적이 달성된 경우에는 집행정지는 인정되지 않는다. 또한 처분으로서의 외관이 존재해야 하므로 부작위의 경우는 대상에서 제외된다. 따라서 부작위를 대상으로 하는 의무이행소송의 경우에는 집행정지에 관한 규정이 적용되지 않게 된다. 아울러 거부처분의 경우도 집행정지의 실익이 없는 경우가 대부분이므로 그동안 대법원은 판례를 통해 거부처분에 대해서는 집행정지를 허용하지 않는 판례이론을 쌓아 왔다.

142) 물론 일반적으로 국민의 사법적인 권리보호는 가급적 공백없이 효율적으로 행해져야 하며, 행정기관의 처분이 이미 집행되어 완성된 사실로 나타나서 그 이후의 권리구제가 무의미하게 되기 전에 이루어져야 한다. 따라서 행정기관의 처분에 대한 소송이 제기되면 이에 대해 잠정적인 집행정지의 효력을 인정하는 것이 권리보호의 가장 기본적인 요소로서 인정되어야 하며, 이를 통해서 비로소 소송제도도 그 효율성이 보장될 수 있는 것이다. 따라서 이러한 집행부정지의 원칙은 비판의 여지가 있다 할 것이다.

따라서 거부행위에 대한 의무이행소송에서도 집행정지가 준용될 여지가 없다. 그러나 무효사유인 처분인 경우는 외형상 처분이 존재하여 그 효력에 대해 다툼이 있을 수 있으므로 처분이 있는 것으로 인정된다.

또한 집행정지는 그 전제가 되는 본안소송이 계속되어 있어야 한다. 이는 행정소송제기가 적법하게 이루어져 있을 것을 요구하는 것이며, 행정소송제기의 형식적 요건을 그르친 경우에는 본안소송이 계속된 것으로 보지 않는다. 그러나 이때의 본안소송이 실질적인 점에서 이유가 있음을 요하는가에 대해서는 검토를 필요로 한다. 집행정지는 그 성질상 본안소송과는 별개의 절차로서 인정되는 것이므로, 본안소송제기가 이유가 있어 승소할 가능성이 명백하다는 사실은 집행정지의 인정요건에는 영향을 미칠 수 없으며, 서로 무관하다고 보아야 할 것이다. 즉 이때에는 집행정지절차의 요건존재여부만이 중요한 기준이 된다고 보아야 한다. 따라서 집행정지결정신청을 법원이 기각하더라도, 이에 대해 당사자는 당해 취소처분의 위법성을 이유로 집행정지 기각결정을 다툴 수 없게 된다. 그러나 반면에 본안청구가 인용되지 않을 것이 명백한 경우에는, 본안심리단계에서 최종적으로 권리구제를 받기 위해 임시적인 권리보호를 얻고자 하는 집행정지제도의 존재목적이 달성되지 않을 것이 명백하게 되는 것이므로, 이러한 때에는 집행정지는 인정되지 않는다고 보는 것이 타당할 것이다.

한편 집행부정지의 원칙은 행정작용의 계속성보장을 위하여 인정되는 것이나, 이를 일관하는 경우에는 경우에 따라서는 당사자 권리보호의 측면에서 심각한 불이익을 야기할 수 있다. 따라서 사후의 조치를 통하여서는 회복하기 어려운 손해발생의 우려가 있는 경우에는 예외적으로 집행정지를 인정하게 되는 것이다. 문제는 이때의 '회복하기 어려운 손해'의 의미를 어떻게 이해할 것인가에 있으며, 이에 대해서 판례는 금전배상이 불가능한 경우와, 사회통념상 원상회복이나 금전배상이 가능하더라도 금전배상만으로는 수인할 수 없거나 수인하

기 어려운 유형·무형의 손해를 의미한다고 본다. 그러나 그 손해의 규모는 현저하게 큰 것임을 요구하지는 않는 것으로 본다.

또한 집행정지를 위해서는 긴급한 필요가 존재하여야 한다. 이는 시간적으로 판결을 기다릴 여유가 없는 경우를 말한다. 시간적인 긴급성의 판단은 앞의 요건인 '회복하기 어려운 손해발생의 가능성'과 연계하여 판단되어야 하며, 이 요건이 충족되면 시간적으로도 긴급한 것으로 인정되어야 할 것이다.

마지막으로 집행정지는 공공복리에 중대한 영향을 미칠 우려가 없을 것을 요한다. 집행정지는 위의 요건이 충족되어도 공공복리에 중대한 영향을 미칠 우려가 있을 때에는 허용되지 아니한다. 이는 당사자의 권리보호보다 공익을 우선하는 것으로서, 이 요건의 인정에 있어서는 공익을 우선해야 할 사정과 당사자의 권리보호 필요성의 정도를 서로 엄격히 비교衡量하여야 할 것이다.

집행정지결정의 내용으로는 크게 처분의 효력정지, 처분의 집행정지 및 절차의 속행정지로 요약할 수 있다. 먼저 처분의 효력정지란 처분의 내용에 따르는 구속력, 공정력, 집행력 등을 정지함으로써, 당사자에 대한 효과에 있어서 당해 처분이 잠정적으로 존재하지 아니하는 상태로 두는 것을 말한다. 처분의 효력정지는 집행정지 결정내용 중에서 가장 강력한 것이고, 행정기관의 행정작용수행에 많은 영향을 미치므로 이러한 결정내용을 필요로 하는지에 관해 신중한 검토를 필요로 한다. 따라서 개별적인 사정에 비추어 다른 완화적인 내용에 의해서, 즉 처분의 집행정지나 절차의 속행정지를 통하여 그 목적을 달성할 수 있는 경우에는 허용되지 않는다. 그 다음 처분의 집행정지란 처분이 가지는 효력은 유지하면서 이를 실현하기 위한 집행력의 행사만을 정지하는 것을 말한다. 강제출국명령을 받은 당사자에 대해 잠정적으로 강제출국하지 않도록 하는 경우를 들 수 있다. 마지막으로 절차의 속행정지란 소송의 대상인 처분의 효력은 유지하면서 당해 처분의 후속절차를 잠정적으로 정지하게 하는 것을 말한다. 일련의 여

러 행위에 의해 하나의 행정작용이 행해지는 경우에는 그 과정의 어느 하나의 처분을 다투어 인용되더라도, 그 후속조치가 이미 행하여져 행정작용이 완료되어 사후의 권리구제가 무의미하게 되는 경우가 발생할 수 있다. 따라서 이를 방지하기 위해서는 당해 처분의 후속조치를 정지시킬 필요가 인정된다.

집행정지결정은 법원이 당사자의 신청이나 직권에 의하여 행한다. 이때에 당사자의 신청 시에는 그 이유에 대한 소명이 있어야 한다. 법원의 집행정지결정이나 그 기각결정에 대해서 당사자는 즉시항고할 수 있으며, 이러한 즉시항고에 대해서는 결정의 집행을 정지하는 효력이 인정되지 않는다.

법원에 의해 집행정지결정이 행해지면 당해 처분의 당사자와 관계 행정기관은 이에 구속을 받게 되어, 기속력이 발생하게 된다. 또한 영업허가의 취소나 정지처분 등을 대상으로 하는 집행정지결정은 이러한 처분의 효력이 정지됨으로써, 당사자는 잠정적으로 처분 이전의 상태하에 놓이게 되므로 형성력도 발생하게 된다. 이러한 효력은 별도로 시간적인 범위에 대해 특별히 정하고 있지 않는 한 당해 소송의 판결이 확정될 때까지 발생하게 된다.

집행정지결정이 행해지고 난 후에 이러한 결정이 공공복리에 중대한 영향을 미친다고 인정되거나 원래의 정지사유가 없어진 때에는, 법원은 당사자의 신청이나 직권에 의하여 결정으로써 집행정지의 결정을 취소할 수 있다. 이때에도 당사자신청 시에는 그 이유를 소명하여야 하며, 법원의 취소결정에 대해서는 즉시항고할 수 있다.

(6) 가처분

제24조(가처분) ① 처분 등이 위법하다는 상당한 의심이 있는 경우로서 다음 각호의 1에 해당하는 때에는 본안의 관할법원은 당사자의 신청에 따라 결정으로 가처분을 할 수 있다.

1. 다툼의 대상에 관하여 현상이 바뀌면 당사자가 권리를 실행하지 못하

거나 이를 실행하는 것이 매우 곤란할 염려가 있어 다툼의 대상에 관한 현상을 유지할 필요가 있는 경우

2. 다툼이 있는 법률관계에 관하여 당사자의 중대한 불이익을 피하거나 급박한 위험을 막기 위하여 임시의 지위를 정하여야 할 필요가 있는 경우

② 제1항의 규정에 의한 가처분에 대하여는 제22조 제3항 내지 제6항, 제23조, 제32조 제1항, 제33조 및 제34조의 규정을 준용한다.

③ 제1항의 규정에 의한 가처분은 제22조 제2항의 규정에 의한 집행정지에 의하여 목적을 달성할 수 있는 경우에는 허용되지 아니한다.

본조는 조세소송법상 가처분제도의 도입을 명문화하는 내용을 담고 있다. 종래 민사소송법상의 가처분 제도를 행정소송법상 허용할 수 있는지에 대해서는 학설의 대립이 있어 왔다.

가처분이란 민사소송에서 금전 이외의 급부를 목적으로 하는 청구권의 집행을 보전하거나, 다툼이 있는 법률관계에 관하여 당사자의 임시적인 지위를 보전하는 것을 목적으로 하는 제도를 말한다. 그러나 민사소송상의 가처분제도가 행정소송에서도 허용될 수 있는가에 대해서는 논의가 대립하고 있었다. 이는 행정소송법 제8조 제2항이 “행정소송에 관하여 이 법에 특별한 규정이 없는 사항에 대하여는 법원조직법과 민사소송법 및 민사집행법의 규정을 준용한다”라고 규정하고 있고, 일본의 경우처럼 민사집행법상의 가처분준용을 배제하는 명문규정이 없기 때문에 행정소송에도 민사소송에서 통용되는 가처분제도가 이론상 준용될 수 있는가 여부가 논의된 것이다.

이에 대해서 판례는 대체적으로 부정적이나, 학설은 소극설과 적극설이 대립하고 있다. 소극설은 그 논거로서, ㉠ 가처분이 인정되면 법원이 일정한 행위를 행정기관에 명하게 되는데, 이는 권력분립의 원리에 따른 사법권의 범위를 벗어나는 것이라는 사실과, ㉡ 행정소송법 제23조 제2항을 민사집행법상의 가처분에 대한 특별규정 또는 민사집행법상의 가처분에 대한 대상제도로 해석하여 행정소송에의 준

용을 부정한다. 한편 적극설은 그 논거로서, ㉠ 현행법상 민사집행법상의 가치분규정 준용을 배제하는 규정이 없는 이상 이 문제는 행정소송법 제8조 제2항에 의해 해결될 수밖에 없으며 이에 따라 준용가능하다는 사실과, ㉡ 이를 인정함으로써 국민의 권리구제가 사법권에 의해 실효성 있게 보장되는 것이므로 사법의 본질에 반하는 것이 아니라는 사실을 주장한다.

이러한 학설대립에서 판례와 다수의 견해는 소극설을 취하여 왔는데, 결국 현행 행정소송법 체계하에서는 국민의 가구제를 위하여는 집행정지제도를 활용할 수밖에 없다는 해석이 지배적이었다. 그러나 여전히 위법한 행정작용으로 인한 국민의 권익침해를 효과적으로 구제하기 위해서는 행정상의 임시구제제도를 확충할 필요가 있다는 점, 현행법상 인정되는 집행정지제도는 소극적인 현상유지적 기능만을 있을 뿐이어서 판결이 확정될 때까지 당사자의 지위에 대한 불안제거나 권익구제에 미흡하다는 점에서 이제는 명시적으로 항고소송 관련 법령에서 가치분 제도를 도입하자는 여론이 2003년 대법원의 행정소송법개정건의에서 개진되었다.

이에 본 연구에서는 이러한 논거의 정당성을 의미 있게 보고 조세소송법상 가치분 제도를 도입하는 방안을 마련하기로 한 것이다. 이에 의하면 처분 등이 위법하다는 상당한 의심이 있는 경우 본안의 관할법원은 다툼의 대상에 관한 가치분과 당사자의 임시의 지위를 정하는 가치분을 할 수 있고, 담보제공부 가치분, 공공복리에 중대한 영향을 미칠 우려가 있는 경우의 가치분 불허, 가치분 이유의 소명, 가치분 결정 및 기각결정에 대한 즉시항고, 사정변경이 있는 경우의 가치분 취소 등에 관하여 집행정지에 있어서의 해당 규정을 준용하며, 가치분결정의 기속력과 간접강제에 관하여 취소판결 및 의무이행판결의 해당 규정을 준용하도록 하였다.

그러나 무엇보다 중요한 것은 이러한 가치분과 기존의 집행정지와 의 관계인데, 이와 관련하여 가치분은 집행정지에 의하여 목적을 달

성할 수 없는 경우에만 허용되는 보충적인 것으로 규정하였다.

다) 심리

소송의 심리에는 요건심리와 본안심리가 있다. 요건심리란 당해 소송의 형식적 측면의 심리로서, 소송제기요건을 그 대상으로 한다. 요건심리에서 부적합한 소송으로 인정되면 법원은 각하판결을 하게 된다. 소송제기요건으로는 적극적 요건으로서 관할권, 제소기간, 전심절차, 당사자적격 등과, 소극적 요건으로서 중복소송이 아닐 것과 기관력에 저촉되지 않을 것 등이 요구된다. 이 요건은 사실심의 변론종결 이전까지 갖추어지면 충족하는 것으로 인정된다.

이에 반하여 본안심리는 소송사건의 본안에 대하여 이유유무를 중심으로 실제적으로 심사하는 것이다. 따라서 청구의 인용이나 기각 여부가 결정된다. 행정소송에서도 법원은 원고가 소송에 의해서 주장하는 특정된 내용의 청구, 즉 소송물만을 그 심리의 대상으로 한다. 따라서 행정소송에서의 심리에도 명문규정은 없으나 불고불리의 원칙이 적용된다.

심리에 관한 일반원칙으로는 공개심리주의와 구술심리주의, 처분권주의 및 변론주의 등이 있다.

(1) 전심절차기록의 제출명령

제25조(전심절차기록의 제출명령) ① 법원은 당사자의 신청이 있는 때에는 결정으로써 재결을 행한 행정청에 대하여 심사청구 또는 심판청구에 관한 기록의 제출을 명할 수 있다.
 ② 제1항의 규정에 의한 제출명령을 받은 행정청은 지체 없이 당해 심사청구 또는 심판청구에 관한 기록을 법원에 제출하여야 한다.

심리절차의 원칙에는 해당하지 않으나, 행정소송에서 특이한 것으로는 행정심판기록제출명령이 있다. 본조는 조세소송법에 이러한 행

정소송법상의 제도를 도입하는 내용을 담고 있다. 이 제도는 원고가 소송에서 피고인 행정기관과 대등한 지위에서 다룰 수 있기 위해 필요로 되는 행정심판에 관한 기록의 제출을 법원에 신청하고, 법원이 이를 인정하여 재결정에 대하여 기록의 제출을 명하는 것이다. 이때에 제출명령을 받은 행정청은 지체 없이 당해 행정심판에 관한 기록을 법원에 제출하여야 한다. 이는 취소소송 외에도 무효등확인소송과 의무이행소송 및 조세환급소송에도 적용된다.

(2) 자료제출요구

- 제26조(자료제출요구) ① 법원은 사건의 심리를 위하여 필요하다고 인정하는 경우에는 결정으로 당사자 또는 관계행정청이 보관 중인 관련문서, 장부 기타 자료의 제출을 요구할 수 있다.
- ② 당사자 또는 관계행정청은 제1항의 규정에 의하여 요구받은 자료를 지체 없이 제출하여야 한다. 다만, 그 자료의 공개가 공공의 안전과 이익을 현저히 해할 우려가 있는 경우나 법률상 또는 그 자료의 성질상 이를 비밀로 유지할 필요가 있는 경우에는 자료제출을 거부할 수 있다.
- ③ 법원은 당사자의 신청에 따라 제2항의 단서의 규정에 의한 자료제출 거부의 적법 여부를 결정한다.
- ④ 법원은 제3항의 규정에 의한 결정을 함에 있어서 필요하다고 인정하는 때에는 자료제출을 요구받은 당사자 또는 관계행정청에게 그 자료를 제시하도록 요구할 수 있다. 이 경우 법원은 그 자료를 다른 사람이 보도록 하여서는 아니된다.
- ⑤ 당사자 또는 관계행정청은 제3항의 규정에 의한 결정에 대하여 즉시 항고할 수 있다.

본조는 조세소송법상 자료제출요구에 관한 규정을 신설하는 내용을 담고 있는바, 민사소송법상의 문서제출명령은 문서의 표시, 문서의 취지 및 문서소지인 등을 특정하여 신청하여야 하고 문서소지인이 제출의무를 부담하는 경우도 한정되어 있어 행정소송의 심리에 필요한 자료를 현출시키는 데에 한계가 있으므로 이보다 더 포괄적인 자료제

출요구제도를 도입하는 것을 주된 내용으로 한다.

이에 따르면 법원은 사건의 심리를 위하여 필요하다고 인정하는 경우에는 직권에 의한 결정으로 당사자 또는 관계행정청이 보관 중인 관련 문서, 장부 기타 자료의 제출을 요구할 수 있고, 당사자 또는 관계행정청은 법원으로부터 요구받은 자료를 지체 없이 제출하여야 한다. 또한 당사자 또는 관계행정청은 그 자료의 공개가 공공의 안전과 이익을 현저히 해할 우려가 있는 경우나 법률상 또는 그 자료의 성질상 이를 비밀로 유지할 필요가 있는 경우에는 자료제출을 거부할 수 있고, 자료제출을 거부한 경우 법원은 당사자의 신청에 의하여 그 자료제출거부의 적법여부를 결정한다. 법원은 자료제출거부의 적법여부를 결정을 함에 있어서 필요하다고 인정하는 때에는 자료제출을 요구받은 당사자 또는 관계행정청에 그 문서를 제시하도록 요구하여 다른 당사자의 참여 없이 그 자료를 열람하여 자료제출거부의 적법여부를 심리하고, 이 경우 법원은 그 자료를 다른 사람이 보도록 하여서는 아니된다.

위 전심절차기록 제출명령 제도와 더불어 조세소송상 실체적 진실의 발견을 도모하고 소송심리의 원활한 진행에 기여하여 국민의 권익구제에 더 한층 기여하는 계기가 될 것으로 기대된다.

(3) 직권심리

제27조(직권심리) 법원은 필요하다고 인정할 때에는 직권으로 증거조사를 할 수 있고, 당사자가 주장하지 아니한 사실에 대하여도 판단할 수 있다.

본조는 조세소송에 적용되는 직권심리주의를 명문화하기 위한 취지에서 도입된 규정이다. 행정소송이 제기되면 법원은 이를 심리할 의무가 발생하는바, 이때의 심리에 있어서는 원칙적으로 민사소송의 경우와 같이 변론주의와 처분권주의가 적용되고, 예외적으로 직권심리주의가 적용되고 있다.

직권심리주의란 소송절차에서의 사실관계의 조사에 관한 책임을 전적으로 법원만이 부담하는 원칙을 말한다. 따라서 사실관계의 수집과 평가에 관하여 법원은 독점적이며 다른 주체로부터 영향을 받지 않으며 책임을 수행하게 된다. 이를 위해 법원은 당사자의 제출자료에 구속받음이 없이, 직권으로 사실관계와 증거를 조사하며, 사실관계의 해명을 행정기관에게 맡기지 않고 스스로 행하여야 한다. 변론주의에 대립하는 원칙이다.

이 원칙은 법원이 실제적으로 정확한 결정을 내리도록 하는 공적인 기능과, 원고인 시민을 보호하여 소송상의 무기대등의 원칙을 구현하는 기능을 수행한다. 즉 이는 원고인 시민이 법적 지식이나 정보, 전문성 등에 있어서 행정기관에 비해 열세적인 지위에 있으므로, 법원이 직권으로 사실관계를 조사함으로써 실제적으로 올바른 판결을 내릴 수 있게 함과 동시에 무기대등의 원칙을 구현하게 하는 것이다. 그러나 이때에 법원이 직권으로 조사하게 되는 사실관계는 반드시 원고에게 유리한 사실자료만에 국한되는 것은 아니므로, 이 양 기능 중에서 주도적인 것은 전자, 즉 실제적으로 정확한 결정을 담보하는 기능에 주어지게 된다.

직권심리주의는 조세소송법에서 처음 등장하는 것은 아니다. 행정소송법은 제26조에서, 법원이 필요하다고 인정하는 경우에는 직권으로 증거를 조사할 수 있고, 당사자가 주장하지 아니한 사실에 대하여도 판단할 수 있도록 하여 직권심리주의를 채택하고 있다. 그러나 이 조항의 의미는 행정소송에서 변론주의를 배제하는 의미로 이해되어서는 안 된다. 행정소송도 기본구조에 있어서는 민사소송과 마찬가지로 당사자의 사실관계주장과 증거제출에 기초한다. 그러나 행정소송이 수행하는 기능인 행정의 적법성보장과 당사자의 권리보호를 위하여 불명확한 사실관계가 있는 경우에는, 보충적인 차원에서 직권에 의한 사실조사나 증거조사의 필요성이 인정되며, 이를 위해 직권심리주의가 적용되는 것이다. 따라서 본조에서 말하는 직권심리주의의 의

미는 변론주의를 보충하는 의미로서 이해되어야 할 것이다. 이러한 내용의 직권심리주의는 취소소송 외에도 무효등확인소송, 의무이행소송 및 조세환급소송에도 적용된다.

(4) 심리의 정지

제28조(심리의 정지) 법원은 소송의 재판이 다른 계속중인 소송의 목적물이 된 법률관계 또는 행정청에 의하여 확인될 법률관계의 존부에 전부 또는 일부가 관련되어 있는 때에는 다른 소송의 종결 또는 행정청의 결정이 있기까지 심리의 정지를 명할 수 있다.

본조는 조세소송의 심리를 함에 있어 당해 소송이 다른 계속중인 소송의 목적물인 법률관계 또는 행정청에 의하여 확인될 법률관계의 존부에 전부 또는 일부 관련되어 있을 때에 그 소송이 종결되거나 행정청의 결정이 있을 때까지 법원이 당해 심리를 정지하도록 명령할 수 있는 제도를 명시화하고 있다. 그동안 법원의 실무상 행해지던 내용을 법으로 명시한 데 의미가 있다고 할 것이다.

라) 재판

(1) 판결

제29조(판결) ① 처분 등이 위법한 경우에는 법원은 그 처분 등을 취소한다. 처분 등의 효과가 소멸된 뒤에도 또한 같다.
② 법원은 처분 등의 무효등확인청구가 이유있다고 인정하는 때에는 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부를 확인한다.
③ 법원은 행정청의 거부행위나 부작위가 위법한 때에는 다음 각 호의 구분에 따라 판결한다. 거부행위의 경우에는 이를 함께 취소한다.
1. 당사자의 신청에 따른 처분을 할 의무가 있음이 명백하고 그 의무를 이행하도록 하는 것이 상당하다고 인정하는 경우에는 행정청이 그 처분을 하도록 선고한다.

2. 그 밖의 경우에는 행정청이 당사자의 신청에 대하여 판결의 취지에 따라 처분을 하도록 선고한다.

본조는 조세(항고)소송의 종료원인으로서 대표적인 판결에 대하여 구체화하고 있다. 특징은 조세소송의 종류별로 그 판결에 대하여 규정하면서 각 소송의 본안에서의 판단사항이 무엇인지를 명시하였다는 점에서 그 의의를 찾을 수 있다.

그동안 행정소송법에서는 본안판단에 해당하는 부분에 대한 명확한 규정이 존재하지 않았었다. 그에 따라 행정소송의 본안에서 법원이 할 수 있는 행위로서의 판결의 구체적인 내용과 범위가 무엇인지가 의문이 제기되곤 하였다. 이러한 점을 감안하여 본조에서는 조세소송의 본안에 대한 판결의 내용에 대하여 명확히 규정함으로써 그러한 해석의 문제를 해결하는 데 중요한 의의를 둘 수 있다.

제1항은 취소소송의 경우의 본안판결이고, 제2항은 무효등확인소송의 본안판결이며, 제3항은 의무이행소송의 본안판결이다.

특히 제1항 제2문에서는 효과가 소멸한 행정처분 등에 대한 취소판결의 가능성을 인정하고 있는바, 종래 행정처분 등의 법적 효과가 소멸된 뒤에도 당사자에 대하여 동종의 행정처분 등이 반복될 구체적 위험이 있는 경우라든가 차별적인 행정처분 등으로 인하여 현실적 불이익이나 고통이 잔존하고 있어서 이를 제거할 필요가 있는 경우 등에는 소의 이익이 있다고 보아 국민의 권익을 보호할 필요가 있고, 특히 즉시 집행되어 종결되는 권력적 사실행위에 대하여 효과적인 구제수단이 필요하였다. 이러한 취지에서 제1항 제2문에서는 그와 같은 경우 취소에 의하여 제거되어야 할 법적 효과는 존재하지 않지만, 위법성을 확인한다는 의미에서 취소판결을 할 수 있음을 천명한 것이다. 이는 취소소송에서의 취소란 실제적 공정력을 소급적으로 소멸시키는 효과를 가지는 이외에도 위법성확인 of 성질도 가질 수 있다는 견해를 받아들이는 것이며, 종래 판례에서도 확인적 의미의 취소판결을

인정하여 온 것을 반영한 것이다. 이는 만약 그와 같은 경우 별도로 위법성확인소송을 제기하도록 하는 방안을 채택한다면, 새로운 소송 유형을 하나 더 만들어냄으로써 소송유형 선택에 어려움을 가중시키게 되고, 취소소송을 제기한 후 행정행위 등의 효과가 소멸한 경우에 위법확인판결을 받지 못할 수도 있다는 점에서 충분한 권익구제가 되지 못하는 점을 감안한 것이다.

제3항에서는 새로 도입하는 의무이행소송의 이행판결에 대하여 규정하는 것인데, 행정청의 부작위나 거부행위가 위법한 때에 법원은 행정청에게 신청에 따른 행정처분을 할 의무가 명확하고 그 의무를 이행하도록 하는 것이 상당한 경우(기속행위 등)에는 그 행정처분을 하도록 선고하고, 반면 그 밖의 경우(재량행위 등)에는 판결의 취지에 따라 행정처분을 하도록 선고하도록 하는 것이다.

한편 의무이행소송의 판결에 있어서 거부행위가 대상인 경우 반드시 거부처분취소소송을 함께 제기하여야 하는 것은 아니지만 거부행위의 위법을 이유로 의무이행판결을 함에 있어서는 거부행위를 함께 취소하도록 하여 거부행위의 효력이 확실히 제거되도록 하였다.

(2) 재량처분의 취소

제30조(재량처분의 취소) ① 행정청의 재량에 속하는 처분이라도 재량권의 한계를 넘거나 그 남용이 있는 때에는 법원은 이를 취소할 수 있다.
 ② 제1항의 규정은 의무이행소송의 경우에 준용한다.

본조는 종래 행정소송법에도 있는 동일한 조문으로서, 조세(항고)소송의 대상이 되는 처분이 재량처분인 경우 당해 재량처분이 그 한계를 유월하여 재량하자를 발생할 때에 법원이 이를 심리·판단하여 취소할 수 있음을 천명한 규정이다.

이러한 규정은 취소소송에 대하여 원칙적으로 적용되는 것이나, 제2항에 의하여 의무이행소송에도 준용된다. 특히 부작위를 원인으로

하는 의무이행소송의 경우 당해 행위가 재량행위인 경우 그러한 재량 행위를 부작위하는 것 자체가 재량하자로 인정되는 경우에 법원은 당해 신청된 처분을 이행하도록 행정청에게 명할 수 있을 것이다.

(3) 취소판결의 효력

제31조(취소판결의 효력) ① 처분 등을 취소하는 확정판결은 제3자에 대하여도 효력이 있다.

② 제1항의 규정은 무효등확인소송 및 의무이행소송의 경우에 준용한다.

본조는 조세(항고)소송의 효력의 제3자효를 규정하는 취지이다. 즉, 취소판결은 형성판결로서 일정한 형성력을 발휘하는바, 처분이나 재결을 취소하는 내용의 판결이 확정되면, 처분청의 취소 또는 취소통지 등의 별도의 행위를 기다릴 것 없이 그 처분이나 재결의 효력은 당연히 소멸되고 그로써 그 처분이나 재결에 기하여 형성된 기존의 법률관계 또는 법률상태에 변동을 가져오게 된다. 이러한 형성력은 처분 시에 소급하여 당연히 효력이 없었던 것으로 된다. 그러나 이러한 것에 그치지 아니하고, 처분 등을 취소하는 확정판결은 제3자에 대하여도 미침을 특별히 규정하는 것이 본조의 취지이다. 따라서 행정 처분 취소판결이 있으면 제3자라 하더라도 그 취소판결의 존재와 그 취소판결에 의하여 형성되는 법률관계를 용인하여야 하는 것이다. 이러한 취소판결의 제3자효로 인하여 제3자의 이익보호가 문제되는 것이고 이를 위하여 제3자의 소송참가 및 아래에서 보는 바와 같이 재심 제도가 마련되고 있는 것이다.

(4) 취소판결의 기속력

제32조(취소판결의 기속력) ① 처분 등을 취소하는 확정판결은 그 사건에 관하여 당사자인 행정청과 그 밖의 관계행정청을 기속한다.

② 판결에 의하여 신청에 따른 처분이 절차의 위법을 이유로 취소되는

경우에는 그 처분을 행한 행정청은 다시 이전의 신청에 대하여 판결의 취지에 따라 결정을 하여야 한다.

③ 판결에 의하여 취소되는 처분이 이미 집행된 경우에는 당사자인 행정청과 그 밖의 관계행정청은 그 집행으로 인하여 직접 원고에게 발생한 위법한 결과를 제거하기 위하여 필요한 조치를 하여야 한다.

④ 제3항의 규정에 의하여 당사자인 행정청이 조치하여야 할 내용이 명백하고 그 행정청이 이를 이행할 수 있을 때에는 법원은 원고의 신청에 따라 판결로 이를 이행할 것을 처분의 취소와 함께 선고할 수 있다.

⑤ 제4항의 규정에 의한 판결에 따른 의무의 이행에 관하여는 제34조의 규정을 준용한다.

본조는 취소확정판결의 효력의 하나로서 이른바 기속력을 규정하는 것으로서, 여기서 기속력이란 처분이나 재결을 취소 또는 변경하는 판결이 확정되면, 소송당사자인 행정청과 관계행정청이 그 내용에 따라 행동할 실체법적 의무를 지게 되는데 이러한 당사자에 대한 실체법상의 구속력을 기속력이라 부르는 것이다. 이는 처분이나 재결에 대한 항고소송의 원고승소판결에 대하여 인정되는 효력으로서 원고청구를 기각하는 패소판결에 대하여는 인정되지 않는다.

이러한 기속력의 법적 성질에 대해서는 기관력과 동일한 것으로 보는 견해와 기관력과는 다른 특수한 효력이라는 견해가 대립한다. 생각건대 기관력이란 소송법상의 효력에 그치지만 기속력은 위에서 말한 바와 같이 행정청에 대하여 그 장래의 행동을 제약하는 실체법상의 의무를 과하는 힘이라는 점에서 양자는 구별하여야 할 것이므로 특수효력설이 타당하다고 본다.

본조의 가장 큰 특징은 이러한 기존의 행정소송법상 많이 논의되던 판결의 기속력 논의에 더하여 행정청의 결과제거의무를 부과하는 규정을 신설한 점이다. 즉, 종래에는 이미 집행한 행정처분에 대하여 취소판결이 확정되었다고 하더라도 행정청이 자발적으로 그 집행으로 인한 위법한 결과를 제거하지 않는다면 당사자는 권익구제를 위하여

별도의 행정소송이나 민사소송을 제기할 수밖에 없는데, 이러한 경로를 밟게 하는 것은 실질적으로는 동일한 위법상태에 대하여 별소를 중복하여 제기하게 하는 셈이 되어 당사자와 법원에 부담이 되므로, 취소판결 등에 따른 결과제거의무를 규정할 필요가 제기되었었다. 이에 따라 위 조세소송법안에서는 판결에 의하여 취소되는 행정처분이 이미 집행된 경우에는 당사자인 행정청과 관계행정청은 그 집행으로 인하여 직접 원고에게 발생한 위법한 결과를 제거할 의무가 있고, 당사자인 행정청의 조치의무가 명백한 때에는 법원은 원고의 신청에 의하여 판결로써 그 의무의 내용을 정하고 이를 이행할 것을 행정처분의 취소 등과 함께 선고할 수 있도록 하고, 그 판결에 따른 조치의무를 이행하지 않는 경우에는 간접강제할 수 있도록 하였다.

(5) 의무이행판결의 기속력과 간접강제

제33조(의무이행판결의 기속력) 행정청에게 당사자의 신청에 따른 처분을 하도록 선고하거나, 판결의 취지에 따라 처분을 하도록 선고한 확정판결은 그 사건에 관하여 당사자인 행정청과 그 밖의 관계행정청을 기속한다.

제34조(의무이행판결의 간접강제) ① 행정청이 제29조 제3항의 확정판결에 의한 처분을 하지 아니하는 때에는 제1심 수소법원은 당사자의 신청에 따라 결정으로 간접강제를 명한다. 그 결정에는 상당한 이행기간을 정하고, 행정청이 그 기간 이내에 이행을 하지 아니하는 때에는 늦어진 기간에 따라 일정한 배상을 하도록 명하거나 즉시 손해배상을 하도록 명할 수 있다.

② 법원은 사정의 변경이 있는 때에는 당사자의 신청에 따라 제1항의 규정에 의한 결정의 내용을 변경할 수 있다.

③ 제1항 또는 제2항의 규정에 따라 결정을 하는 경우에는 신청의 상대방을 심문하여야 한다.

④ 제1항 또는 제2항의 신청에 관한 재판에 대하여는 즉시항고할 수 있다. 이 경우 간접강제의 결정 또는 그 변경결정에 대한 즉시항고에는 결정의 집행을 정지하는 효력이 없다.

⑤ 간접강제의 결정 또는 그 변경결정이 확정된 때에는 피고이었던 행정청이 소속하는 국가 또는 공공단체에 그 효력을 미친다.

본조는 의무이행소송의 확정판결이 나면 처분청과 관계행정청을 기속하여 일정한 처분을 하도록 의무를 지우고 있으며, 이를 이행하지 않는 경우를 대비하여 간접강제규정을 두고 있다. 이는 종전 행정소송법에서 거부처분취소소송과 부작위위법확인소송에 대하여 기속력과 간접강제규정을 두었던 점에 착안하여 새로이 도입되는 의무이행소송에 대하여 그 실효성을 담보하기 위하여 각각 기속력과 간접강제규정을 두고 있는 것이 특색이다.

(6) 사정판결

제35조(사정판결) ① 처분 등이 위법하다고 인정하는 경우에도 처분 등을 취소하는 것이 현저히 공공복리에 적합하지 아니하다고 인정하는 때에는 법원은 원고의 청구를 기각할 수 있다. 이 경우 법원은 그 판결의 주문에서 그 처분 등이 위법함을 명시하여야 한다.

② 법원이 제1항의 규정에 의한 판결을 함에 있어서는 미리 원고가 그로 인하여 입게될 손해의 정도와 배상방법 그밖의 사정을 조사하여야 한다.

③ 법원은 상당하다고 인정하는 때에는 종국판결 전에 중간판결로써 행정행위 등이 위법하다는 것을 선언할 수 있다.

④ 종국판결에 사실 및 이유를 기재함에 있어서는 제3항의 중간판결을 인용할 수 있다.

⑤ 원고는 피고인 행정청이 속하는 국가 또는 공공단체를 상대로 손해배상, 제해시설의 설치 그 밖에 적당한 구제방법의 청구를 당해 취소소송 등이 계속된 법원에 병합하여 제기할 수 있다.

⑥ 제1항 내지 제5항의 규정은 의무이행소송의 경우에 준용한다.

본안판결의 내용 중 기각판결의 특수한 형태로서 사정판결이 인정되고 있다. 사정판결이란 원고의 취소청구가 이유 있는 경우에도 청구를 인용하지 않고, 처분 등을 취소하는 것이 현저히 공공복리에 반한다는 이유로 원고의 청구를 기각하는 판결을 말한다. 이는 그 성질상 기각판결의 일종으로서 분류된다. 이는 취소소송이 당사자의 권리구제에 우선적인 기능을 가짐에도 불구하고, 공익보호를 사익보다 우

선한다는 입장에서 그 기능을 후퇴시키는 예외적인 제도이다. 따라서 이 제도는 당연히 법치주의에 반한다는 비판으로부터 벗어날 수 없게 된다. 그러나 이에 관한 실정법 규정이 개정되지 않는 한, 이 제도의 운영에 있어서는 그 적용을 가급적 자제하는 것이 바람직하며, 사정판결 시에는 엄격한 비교형량하에서만 인정되어야 할 것이다.

사정판결을 하기 위해서는 먼저 대상이 되는 처분의 위법성이 본안 심리를 통하여 인정되어야 하며, 둘째, 처분 등의 취소가 공공복리에 현저히 반하는 경우이어야 한다. 사정판결의 핵심적 요건은 이러한 공공복리의 보호에 있는 것이나, 그 개념은 불확정개념이고 이로 인해 사익이 지나치게 제약된다는 문제가 발생하므로, 이 요건은 엄격한 비교형량하에서만 인정되어야 한다. 셋째, 피고인 행정기관의 신청이 있어야 한다. 이에 관하여는 명문규정은 없으나, 공익과 사익의 신중한 형량을 위하여 행정기관의 신청을 기다려 그 허용여부가 결정되도록 하는 것이 타당할 것이다. 판례는 직권심리주의를 규정하고 있는 제26조를 논거로 하여 당사자의 신청 없이도 법원이 직권으로 사정판결여부를 결정할 수 있다고 한다. 그러나 직권심리주의는 앞에서 본 바와 같이 실제적인 적법성을 보장하기 위한 차원에서 인정되는 것이므로, 제26조를 논거로 하여 법원이 직권으로 사정판결을 할 수 있다는 주장은 타당할 수 없다.

사정판결은 당해 처분의 위법성을 치유하는 것이 아니며, 처분 자체의 위법성 인정에는 아무런 영향을 미치지 않는다. 따라서 판결의 주문에 당해 처분 등이 위법(違法)임을 명시하게 된다. 이는 처분의 위법성을 이유로 하여 손해배상을 청구할 때에 의미를 갖게 된다.

사정판결은 원고의 주장이 이유 있음에도 불구하고 공공복리를 이유로 청구를 배척하는 것이므로, 소송비용은 피고가 부담하게 된다.

원고가 사정판결로 인해 입게 되는 불이익은 손해배상, 대체시설의 설치, 그 밖의 적당한 구제방법을 통하여 배려된다. 따라서 법원은 사정판결을 하기 전에 원고가 그로 인하여 입게 될 손해의 정도와 배상

방법 그 밖의 사정을 미리 조사하여야 하며, 원고는 피고인 행정기관이 속하는 국가나 지방자치단체를 상대로 적당한 구제방법의 청구를 취소소송이 계속된 법원에 병합하여 제기할 수 있다.

(7) 소송상 화해

제36조(법원의 권고결정에 의한 소송상 화해) ① 법원은 소송에 계속중인 사건에 대하여 법적·사실적 상태, 당사자의 이익 그 밖의 모든 사정을 참작하여 적정하다고 판단되는 경우에는 당사자의 권리 및 권한의 범위 내에서 직권으로 사건의 해결을 위한 화해권고결정을 할 수 있다. 다만, 화해에 의하여 직접 권리 또는 이익의 침해를 받을 제3자가 있거나 화해의 대상인 처분에 대하여 동의·승인·협의 등의 법령상 권한을 가진 행정청이 있는 경우에는 그 제3자 또는 행정청의 동의가 있어야 한다.

② 제1항의 규정에 의한 화해권고결정에는 민사소송법 제225조 제2항 및 제226조 내지 제232조의 규정을 준용한다. 다만, 민사소송법 제226조 제1항에 정한 이의신청기간은 조서 또는 결정서의 정본을 송달받은 날부터 30일로 한다.

③ 제1항 단서의 제3자 또는 행정청이 화해권고결정에 동의를 하지 아니한 때에는 이를 이유로 확정된 화해권고결정에 대하여 재심의 청구를 할 수 있다.

④ 제3항의 규정에 의한 청구는 화해권고결정이 확정되었음을 안 날부터 30일 이내에, 화해권고결정이 확정된 날부터 1년 이내에 제기하여야 한다.

⑤ 제4항의 규정에 의한 기간은 불변기간으로 한다.

우선 소송상 화해는 항고소송의 경우와 그 이외의 소송유형의 경우로 나누어서 고찰할 필요가 있다. 항고소송의 경우에 대해서는, 피고인 행정청은 소송상 화해를 할 수 없다고 보는 견해가 일반적 견해이다. 그 논거로서는, 행정처분의 내용은 법에 의하여 객관적으로 정하여지는 것이므로, 행정청이 자신의 의사에 의하여 임의로 변경할 수는 없다고 보아야 한다는 점, 그리고 재량이 허용되어 있는 범위 내의 경우라도 행정청은 객관적으로 공익에 따른 수단만을 선택하여야 하

는 것이므로, 임의로 양보할 수는 없다고 보아야 한다는 점이 논거로 제시되고 있다.

그러나 이에 대한 비판론에 의하면, 행정소송상 화해는 소송행위로서의 성질 외에 공법적 부분에 관련한 공법상 계약의 성질을 갖는 것이고, 공법상 계약으로서의 소송상 화해의 근거는, 행정소송법에 규정이 없는 경우에 해당하여 민사소송의 규정을 준용한다는 규정에 의하여 허용가능한 것으로 볼 수 있다고 한다. 즉 행정소송에서 화해를 인정하는 것이 반드시 행정소송의 특질에 반하는 것이라고 볼 수는 없다고 한다. 이외에 행정청의 재량이 인정되는 범위 내에 있으면 소송상 화해가 인정될 여지가 있는 것으로 보기도 한다. 우리나라의 판례도 일찍이 소송상 화해를 인정한 사례가 있으며, 일본에서의 하급심 판례에 의하면, 면직처분의 취소소송에서 의원퇴직으로 변경하기로 하는 합의를 내용으로 하는 소송상 화해를 유효하다고 본 판례와, 당사자가 소송물 및 이에 관련하는 법률관계를 처분할 권능을 갖는 한 자유재량이 인정된 범위에 속하는 사항에 대해서는 소송상 화해를 할 수 있다고 보는 판례가 존재한다.

본조는 행정처분의 공익성에 터잡아 항고소송의 당사자에 의한 임의적인 화해는 많은 경우 인정하기 어렵다 하더라도 조세사건 중 화해에 적합한 사건에 대하여 직권으로 법원이 화해권고결정을 할 수 있게 함으로써 분쟁의 자율적·종국적인 해결, 법원의 업무부담의 경감, 소송요건의 엄격성 완화에 따른 충실한 권익구제, 항고소송에 따른 번잡한 절차 및 소송의 반복의 회피라는 화해의 장점을 살리고자 한 규정이다.

이를 위하여 법원이 직권으로 화해권고결정을 하면 확정된 화해권고결정은 확정판결과 동일한 효력을 갖도록 하며, 화해에 의하여 직접 권리 또는 이익의 침해를 받을 제3자 또는 화해의 대상인 행정처분에 관하여 동의, 승인, 협의 등의 법령상 권한을 가진 행정청이 있는 경우에는 그 제3자 또는 행정청의 동의 등을 받아야 하고, 만약 그러

한 동의를 없는 경우에는 그 제3자 또는 행정청은 재심청구를 할 수 있도록 한다.

6) 보칙

가) 제3자에 의한 재심청구

제37조(제3자에 의한 재심청구) ① 처분 등을 취소하는 판결에 의하여 직접 권리 또는 이익의 침해 받은 제3자는 자기에게 책임 없는 사유로 소송에 참가하지 못함으로써 판결의 결과에 영향을 미칠 공격 또는 방어 방법을 제출하지 못한 때에는 이를 이유로 확정된 중국판결에 대하여 재심의 청구를 할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의한 청구는 확정판결이 있음을 안 날로부터 30일 이내, 판결이 확정된 날로부터 1년 이내에 제기하여야 한다.

③ 제2항의 규정에 의한 기간은 불변기간으로 한다.

본조는 조세소송에 대하여 이해관계를 가지는 제3자에 대하여 일정한 사유를 전제로 중국판결에 대한 재심을 청구할 수 있는 제도를 규정하려는 취지이다. 제3자는 본래 소송참가를 통해 자신의 이해관계를 관철시키는 방법을 강구할 수 있겠으나, 자신에게 귀책사유 없이 소송에 참가하지 못하는 경우도 있을 수 있으므로 그로써 판결의 결과에 영향을 미칠 공격방어방법을 제출하지 못한 때에는 사후에라도 이를 시정할 수 있도록 중국판결에 대한 재심제도를 도입하는 것이다. 이러한 일반 행정소송법상의 제도는 그대로 조세소송법에도 타당하다고 할 것이다. 재심피고는 확정판결에 나타난 원고와 피고를 공동으로 하여야 한다.

나) 소송비용

제38조(소송비용의 부담) ① 취소청구가 제35조의 규정에 의하여 기각되거나 행정청이 처분 등을 취소 또는 변경함으로써 인하여 청구가 각하 또

는 기각된 경우에는 소송비용은 피고의 부담으로 한다.

② 제1항의 규정은 무효등확인소송, 의무이행소송 및 조세환급소송에 준용한다.

제39조(소송비용에 관한 재판의 효력) ① 소송비용에 관한 재판이 확정된 때에는 피고 또는 참가인이었던 행정청이 소속하는 국가 또는 공공단체에 그 효력을 미친다.

② 제1항의 규정은 조세환급소송에 준용한다.

본조들은 조세소송의 소송비용에 관한 일반원칙을 규정하기 위한 취지이다. 소송비용에 대해서는 원칙적으로 민사소송법상의 원칙이 그대로 적용된다. 다만 조세소송에서의 특색 때문에 민사소송과 달리 하여야 하는 부분이 있어 이를 구체화하려는 것이다. 원칙적으로는 패소자 부담이고 청구의 일부가 인용된 경우에는 원·피고가 부담하는 것이다. 그러한 취지에서 사정판결은 형식적으로는 원고 패소판결이지만 실질적으로는 피고 패소판결에 해당하므로 소송비용은 피고의 부담으로 한다. 또 취소소송 계속 중에 피고 행정청이나 상급행정청에 의하여 소의 대상인 행정처분의 전부 또는 일부가 취소·변경됨으로 인하여 청구가 각하 또는 기각된 경우에는 그 취소·변경에 해당하는 부분에 대하여는 피고의 부담으로 한다.

소송비용에 관한 재판이 확정되면 그 효력은 피고 또는 참가인이었던 행정청이 속하는 국가 또는 지방자치단체에 미친다. 행정청은 독자적인 권리능력이 없기 때문이다. 그러므로 소송비용을 피고의 부담으로 하는 판결이 확정된 때에는 피고 행정청이 속하는 국가 또는 지방자치단체가 비용을 부담하여야 하고, 소송비용을 원고의 부담으로 하는 판결이 확정된 때는 피고 행정청이 속하는 국가 또는 공공단체가 비용채권자로서 소송비용확정 신청을 하고 강제집행을 할 수 있다.

다. 소결

이상 조세소송법의 제정을 위한 구체적인 방안을 개별 논점별로 축조형식으로 살펴보았다. 여기에는 기존의 행정소송법의 운영에 있어서 제기된 문제의식도 많은 참조자료가 되었으며 2002년~2003년에 있는 대법원의 행정소송법개정의견도 많은 참조가 되었다. 그러나 무엇보다 조세소송의 제1심 관할을 지방법원급으로 할지 아니면 고등법원급으로 할지는 매우 사법정책적인 판단이 필요한 부분이어서 본 연구에서 결론을 지을 수 없었다. 일단 본 연구에서의 법제정안에서는 심급에 상관없이 소송절차에 있어서 필요한 사항을 중심으로 정리해 보았다. 그리고 행정소송법에서도 그러했지만 조세소송법에서도 소송절차에 관한 일반법인 민사소송법에 많은 부분을 의존할 수밖에 없었다. 즉, 심리절차에 있어서의 입증책임이나 심리의 기본원칙 등 소송절차에서의 일반론은 많은 부분 민사소송법을 준용하는 것을 전제로 하고 특히 조세소송에서 규정하여야 할 사항 중심으로 법안을 성안하여 보았다. 개인적으로 미진하다고 생각되는 부분은 조세소송의 종류 중 '조세환급소송'의 명칭문제이다. 이 소송유형에서는 주로는 조세법률관계 중 조세환급을 다룰 수 있는 것을 상정하였지만 조세법률관계상의 제반 확인이나 이행 등을 구할 수 있는 종합적 소송으로도 운영될 수 있기 때문에 그 명칭을 조세환급으로만 국한한 것이 연구자 스스로도 매우 불만족스러웠다. 그러나 마땅한 명칭을 찾기 어려웠기 때문에 일단 그대로 유지하기로 한다. 더 세부적으로 다듬는 작업은 본 보고서에 이은 후행연구에서 이루어지기를 기대해본다. 지금까지 완성한 조세소송법(안)을 최종적으로 정리해보면 아래와 같다.

3. 가칭 ‘조세소송법’ 제정(안)

제1장 총칙

제1조(목적) 이 법은 세법에 따른 처분 등으로서 위법한 처분 등을 받거나 필요한 처분 등을 받지 못함으로 인한 국민의 권리나 이익의 침해를 구제하고, 조세법률관계 또는 세법의 적용에 관한 다툼을 적절하게 해결함으로써 실질적 조세법률주의에 이바지함을 목적으로 한다.

제2조(정의) 이 법에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

1. “세법”이라 함은 국세와 지방세의 종목과 세율을 정하고 있는 법률과 「국세기본법」, 「국세징수법」, 「조세특례제한법」, 「국제조세조정에 관한 법률」, 「조세범처벌법」, 「조세범처벌절차법」, 「지방세기본법」 및 「지방세특례제한법」을 말한다.
2. “처분 등”이라 함은 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 세법의 집행으로서 공권력의 행사 또는 그 거부와 그밖에 이에 준하는 행정작용(이하 “처분”이라 한다) 및 국세기본법 제7장의 규정에 의한 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정과 「감사원법」에 따른 심사청구에 대한 결정을 말한다.
3. “부작위”라 함은 행정청이 당사자의 신청에 대하여 상당한 기간 내에 일정한 처분을 하여야 할 법률상 의무가 있음에도 불구하고 이를 하지 아니하는 것을 말한다.

제3조(조세소송의 종류) 조세소송은 다음의 네 가지로 구분한다.

1. 취소소송: 행정청의 위법한 처분 등을 취소 또는 변경하는 소송
2. 무효등확인소송: 행정청의 처분 등의 효력 유무 또는 존재여부를 확인하는 소송
3. 의무이행소송: 당사자의 신청을 거부하는 것을 내용으로 하는 행정청의 처분(이하 “거부처분”이라 한다) 또는 부작위에 대해

여 처분을 하도록 명하는 소송

4. 조세환급소송: 납세의무자가 국세 또는 지방세와 그 가산금 또는 체납처분비로서 납부한 금액 중 잘못 납부하거나 초과하여 납부한 금액이 있거나 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액(세법에 따라 환급세액에서 공제하여야 할 세액이 있을 때에는 공제한 후에 남은 금액을 말한다)이 있을 때에 그 잘못 납부한 금액, 초과하여 납부한 금액 또는 환급세액의 환급을 청구하는 소송

제4조(법적용례) ① 조세소송에 대하여는 다른 법률에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 이 법이 정하는 바에 의한다.

- ② 조세소송에 관하여 이 법에 특별한 규정이 없는 사항에 대하여는 「법원조직법」과 「행정소송법」 및 「민사소송법」의 규정을 준용한다.

제2장 재판관할 등

제5조(조세권리구제) 조세소송은 다음 각 호의 분쟁으로서 「행정소송법」 제9조 제1항에 의한 행정법원의 관할사항이 아닌 것에 대하여 허용된다.

1. 국세 또는 지방세에 관련한 공법상의 분쟁
2. 제1호에 의한 분쟁 이외의 것으로서 조세관련 처분 등의 집행에 관한 공법상의 분쟁. 다만, 「국세기본법」, 「국세징수법」 및 「지방세기본법」의 규정에 따라 집행되고 다른 법률에 의한 권리구제 방법이 존재하지 않는 경우에 한한다.
3. 기타 제1호 및 제2호 이외의 분쟁으로서 다른 법률에 의한 권리구제 방법이 존재하지 아니하는 경우

제6조(재판관할) ① 제5조에 의한 조세권리구제가 허용되는 일체의 분쟁에 대한 제1심관할법원은 피고의 소재지를 관할하는 조세법원으로 한다.

② 감사원장, 지방국세청장 또는 국세청장을 피고로 하는 경우의 관할법원은 대법원소재지의 조세법원으로 한다.

③ 관세, 부가가치세 및 개별소비세에 대해서는 당해 조세의 과세요건이 충족되는 관할구역 내에 있는 조세법원에 소를 제기할 수 있다.

④ 조세환급소송의 경우에 있어서 국가 또는 공공단체가 피고인 경우에는 관계행정청의 소재지를 피고의 소재지로 본다.

제7조(관련청구소송의 이송 및 병합) ① 조세소송과 다음 각 호의 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 조세소송이 계속된 법원으로 이송할 수 있다.

1. 당해 처분등과 관련되는 손해배상·부당이득반환·원상회복 등 청구소송
2. 당해 처분 등과 관련되는 행정소송

② 조세소송에는 사실심의 변론종결 시까지 관련청구소송을 병합하거나 피고 외의 자를 상대로 한 관련청구소송을 조세소송이 계속된 법원에 병합하여 제기할 수 있다.

제8조(선결문제) ① 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부가 민사소송이나 조세환급소송의 선결문제로 되어 당해 민사소송 또는 조세환급소송의 수소법원이 이를 심리·판단하는 경우에는 제15조, 제25조 내지 제27조 및 제39조의 규정을 준용한다.

② 제1항의 경우 당해 수소법원은 그 처분 등을 행한 행정청에게 그 선결문제로 된 사실을 통지하여야 한다.

제3장 제1심소송절차

제1절 당사자

제9조(원고적격) ① 취소소송은 처분 등의 취소를 구할 법적으로 정당한 이익이 있는 자가 제기할 수 있다. 처분 등의 효과가 기간의 경과 그 밖의 사유로 인하여 소멸된 뒤에도 또한 같다.

② 의무이행소송은 처분을 신청한 자로서 행정청의 거부행위 또는 부작위에 대하여 처분을 할 것을 구할 법적으로 정당한 이익이 있는 자가 제기할 수 있다.

③ 무효등확인소송은 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부의 확인을 구할 법적으로 정당한 이익이 있는 자가 제기할 수 있다.

④ 세법에 따른 처분에 의하여 권리나 이익을 침해당하게 될 이해관계인으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 위법한 처분을 받은 자의 처분에 대하여 제1항 내지 제3항의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경의 청구, 그밖에 필요한 처분을 청구하거나 당해 처분의 효력유무 또는 존재 여부의 확인을 구할 수 있다.

1. 제2차납세의무자로서 납부통지서를 받은 자
2. 국세기본법 제42조에 따라 물적납세의무를 지는 자로서 납부통지서를 받은 자
3. 보증인
4. 그 밖에 대통령령으로 정하는 자

제10조(피고적격) ① 조세소송은 다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 그 처분 등을 행한 행정청을 피고로 한다. 다만, 조세환급소송은 국가·지방자치단체 그 밖의 공공단체를 피고로 한다.

② 제1항의 규정에 의한 행정청에는 법령에 의하여 행정권한의 위임 또는 위탁을 받은 행정기관, 공공단체 및 그 기관 또는 사인이 포함된다.

③ 처분 등이 있는 뒤에 그 처분 등에 관계되는 권한이 다른 행정청에 승계된 때에는 이를 승계한 행정청을 피고로 한다.

④ 제1항 및 제2항의 규정에 의한 행정청이 없게 된 때에는 그 처분 등에 관한 사무가 귀속되는 국가 또는 공공단체를 피고로 한다.

제11조(피고경정) ① 원고가 피고를 잘못 지정한 때에는 법원은 원고의 신청에 의하여 결정으로써 피고의 경정을 허가할 수 있다.

② 법원은 제1항의 규정에 의한 결정의 정본을 새로운 피고에게 송달하여야 한다.

③ 제1항의 규정에 의한 신청을 각하하는 결정에 대하여는 즉시항고할 수 있다.

④ 제1항의 규정에 의한 결정이 있을 때에는 새로운 피고에 대한 소송은 처음에 소를 제기한 때에 제기된 것으로 본다.

⑤ 제1항의 규정에 의한 결정이 있을 때에는 종전의 피고에 대한 소송은 취하된 것으로 본다.

⑥ 취소소송이 제기된 후에 제10조 제2항 또는 제3항에 해당하는 사유가 생긴 때에는 법원은 당사자의 신청 또는 직권에 의하여 피고를 경정한다. 이 경우에는 제4항 및 제5항의 규정을 준용한다.

⑦ 제6항의 규정은 무효등확인소송, 의무이행소송 및 조세환급소송의 경우에 준용한다.

제12조(공동소송) ① 수인의 청구 또는 수인에 대한 청구가 처분 등의 취소청구와 관련되는 청구인에 한하여 그 수인은 공동소송인이 될 수 있다.

② 제1항의 규정은 의무이행소송, 무효등확인소송 및 조세환급소송의 경우에 준용한다.

제13조(행정청 및 제3자에 대한 소송통지 등) ① 법원은 다른 행정청 또는 소송결과에 이해관계가 있는 제3자에게 소제기 사실을 통지할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의하여 소제기 사실을 통지받은 행정청 또는 제

3자는 법원에 의견서를 제출할 수 있다.

제14조(제3자의 소송참가) ① 법원은 소송의 결과에 따라 권리 또는 이익의 침해 받을 제3자가 있는 경우에는 당사자 또는 제3자의 신청 또는 직권에 의하여 결정으로써 그 제3자를 소송에 참가시킬 수 있다.

② 법원이 제1항의 규정에 의한 결정을 하고자 할 때에는 미리 당사자 및 제3자의 의견을 들어야 한다.

③ 제1항의 규정에 의한 신청을 한 제3자는 그 신청을 각하한 결정에 대하여 즉시항고할 수 있다.

④ 제1항의 규정에 의하여 소송에 참가한 제3자에 대하여는 민사소송법 제67조의 규정을 준용한다.

제15조(행정청의 소송참가) ① 법원은 다른 행정청을 소송에 참가시킬 필요가 있다고 인정할 때에는 당사자 또는 당해 행정청의 신청 또는 직권에 의하여 결정으로써 그 행정청을 소송에 참가시킬 수 있다.

② 법원은 제1항의 규정에 의한 결정을 하고자 할 때에는 당사자 및 당해 행정청의 의견을 들어야 한다.

③ 제1항의 규정에 의하여 소송에 참가한 행정청에 대하여는 민사소송법 제76조의 규정을 준용한다.

제16조(소송대리인) ① 법률에 따라 재판상 행위를 할 수 있는 대리인 외에는 변호사, 공인회계사 및 세무사가 아니면 소송대리인이 될 수 없다.

② 대리인의 권한은 서면으로 증명하여야 한다.

③ 대리인은 본인을 위하여 그 소제기에 관한 모든 행위를 할 수 있다. 다만, 소의 취하는 특별한 위임을 받은 경우에만 할 수 있다.

④ 대리인은 해임하였을 때에는 그 사실을 서면으로 해당 재판부에 신고하여야 한다.

제2절 소의 제기

제17조(전심절차와의 관계) ① 취소소송은 국세기본법 제7장 및 지방세기본법 제8장의 규정에 의한 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다.

② 제1항의 규정에도 불구하고 국세기본법 제65조 제2항 또는 제81조 및 지방세기본법 제123조에 따른 결정기간에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난날부터 취소소송을 제기할 수 있다. 그 밖에 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 있는 때에도 심사청구 또는 심판청구의 재결을 거치지 아니하고 취소소송을 제기할 수 있다.

1. 처분의 집행 또는 절차의 속행으로 생길 중대한 손해를 예방하여야 할 긴급한 필요가 있는 때
2. 법령의 규정에 의한 심사기관 또는 심판기관이 의결 또는 재결을 하지 못할 사유가 있는 때
3. 그 밖의 정당한 사유가 있는 때

③ 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 있는 때에는 제1항의 규정에도 불구하고 심사청구 또는 심판청구를 함이 없이 취소소송을 제기할 수 있다.

1. 동종사건에 관하여 이미 심사청구 또는 심판청구에 대한 기각재결이 있을 때
2. 서로 내용상 관련되는 처분 또는 같은 목적을 위하여 단계적으로 진행되는 처분 중 어느 하나가 이미 심사청구 또는 심판청구의 재결을 거친 때
3. 행정청이 사실심의 변론종결 후 소송의 대상인 처분을 변경하여 당해 변경된 처분에 관하여 소를 제기하는 때
4. 처분을 행한 행정청이 심사청구 또는 심판청구를 거칠 필요가 없다고 잘못 알린 때

④ 제2항 및 제3항의 규정에 의한 사유는 이를 소명하여야 한다.

⑤ 감사원법에 따른 심사청구를 거친 경우에는 국세기본법 및 지방세기본법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 보고 제1항 내지 제4항의 규정을 준용한다.

⑥ 제1항 내지 제5항의 규정은 의무이행소송의 경우에 준용한다.

제18조(취소소송의 대상) ① 취소소송은 처분 등을 대상으로 한다. 다만 재결취소소송의 경우에는 재결 자체에 고유한 위법이 있음은 이유로 하는 경우에 한한다.

② 제1항의 규정은 무효등확인소송의 경우에 준용한다.

제19조(제소기간) ① 취소소송은 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이 기간은 불변기간으로 한다.

② 행정청이 제소기간을 제1항의 규정에 의한 기간보다 긴 기간으로 잘못 알린 경우에 그 잘못 알린 기간 내에 소제기가 있으면 그 소송은 제1항의 규정에 의한 기간 내에 제기된 것으로 본다.

③ 행정청의 거부행위로 인한 의무이행소송에 대하여는 제1항 및 제2항의 규정을 준용한다.

④ 행정청의 부작위로 인한 의무이행소송에 대하여는 다음 각 호의 규정하는 바에 의한다. 이 경우 법원은 행정청의 부작위에 정당한 이유가 있는 경우에는 당사자의 신청에 의하여 결정으로 상당한 기간을 정하고 그 기간이 지날 때까지 소송절차를 중지하도록 명할 수 있다. 이 기간은 연장될 수 있다.

1. 법령에 처분의 기간이 정하여져 있는 경우에는 그 기간이 지나기 전에는 제기할 수 없다.

2. 법령에 처분의 기간이 정하여져 있지 아니한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 처분을 신청한 날부터 90일이 지나기 전에는 제기할 수 없다. 이 기간은 불변기간으로 한다.

⑤ 제4항에 의한 소송절차중지의 결정 및 기간연장의 결정 또는 기

각의 결정에 대하여는 즉시항고할 수 있다. 이 경우 소송절차중지의 결정 및 기간연장의 결정에 대한 즉시항고에는 결정의 집행을 정지하는 효력이 없다.

⑥ 조세환급소송에 관하여 법령에 제소기간이 정하여져 있는 때에는 그 기간은 불변기간으로 한다.

제20조(소의 변경) ① 법원은 취소소송을 당해 처분 등에 관계되는 사무가 귀속하는 국가 또는 공공단체에 대한 조세환급소송이나 무효등확인소송 또는 의무이행소송으로 변경하는 것이 상당하다고 인정할 때에는 청구의 기초에 변경이 없는 한 사실심의 변론종결 시 까지 원고의 신청에 의하여 결정으로써 소의 변경을 허가할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의한 허가를 하는 경우 피고를 달리하게 될 때에는 법원은 새로이 피고로 될 자의 의견을 들어야 한다.

④ 제1항의 규정에 의한 허가결정에 대하여는 즉시항고할 수 있다.

⑤ 제1항의 규정에 의한 허가결정에 대하여는 제11조 제2항·제4항 및 제5항의 규정을 준용한다.

⑥ 제1항 내지 제5항의 규정은 조세환급소송을 취소소송·의무이행소송·무효등확인소송으로 변경하는 경우에 준용한다.

제21조(처분변경으로 인한 소의 변경) ① 법원은 행정청이 소송의 대상인 처분을 소가 제기된 후 변경한 때에는 원고의 신청에 의하여 결정으로써 청구의 취지 또는 원인의 변경을 허가할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의한 신청은 처분의 변경이 있음을 안 날로부터 90일 이내에 하여야 한다.

③ 제1항의 규정에 의하여 변경되는 청구는 제17조 제1항의 규정에 의한 요건을 갖춘 것으로 본다.

제22조(집행정지) ① 취소소송의 제기는 처분 등의 효력이나 그 집행 또는 절차의 속행에 영향을 주지 아니한다.

② 취소소송이 제기된 경우에 처분 등이 위법하다는 현저한 의심이 있거나 처분 등이나 그 집행 또는 절차의 속행으로 인하여 생길 회

복하기 어려운 손해를 예방하기 위하여 긴급한 필요가 있다고 인정할 때에는 본안이 계속되고 있는 법원은 결정으로 당사자의 신청 또는 직권에 의하여 처분 등의 효력이나 그 집행 또는 절차의 속행의 전부 또는 일부의 정지(이하 "집행정지"라 한다)를 할 수 있다. 다만, 처분 등의 효력정지는 처분 등의 집행 또는 절차의 속행을 정지함으로써 목적을 달성할 수 있는 경우에는 허용되지 아니한다.

③ 법원은 제2항의 규정에 의한 집행정지결정을 함에 있어서 국가·공공단체 또는 소송의 대상이 된 처분 등의 상대방에게 손해가 생길 우려가 있는 때에는 권리자를 지정하여 그 손해에 대한 담보를 제공하게 할 수 있다. 이 경우 권리자로 지정된 자는 그 담보물에 대하여 질권자와 동일한 권리를 가진다.

④ 집행정지는 공공복리에 중대한 영향을 미칠 우려가 있을 때에는 허용되지 아니한다.

⑤ 제2항의 규정에 의한 집행정지의 결정을 신청함에 있어서는 그 이유에 대한 소명이 있어야 한다.

⑥ 제2항의 규정에 의한 집행정지의 결정 또는 기각의 결정에 대하여는 즉시항고할 수 있다. 이 경우 집행정지의 결정에 대한 즉시항고에는 결정의 집행을 정지하는 효력이 없다.

⑦ 제31조 및 제32조 제1항의 규정은 제2항의 규정에 의한 집행정지의 결정에 이를 준용한다.

⑧ 제3항의 규정에 의한 담보에 대하여는 민사소송법 제122조, 제124조, 제125조 및 제126조의 규정을 준용한다.

⑨ 제1항 내지 제8항의 규정은 무효등확인소송의 경우에 준용한다.

제23조(집행정지의 취소) ① 집행정지의 결정이 확정된 후 집행정지가 공공복리에 중대한 영향을 미치거나 그 정지사유가 없어진 때에는 당사자의 신청 또는 직권에 의하여 결정으로써 집행정지의 결정을 취소할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의한 집행정지결정의 취소결정의 경우에는 제22

조 제5항 및 제31조의 규정을, 그 취소결정 또는 기각결정에 대한 불복의 경우에는 제22조 제6항의 규정을 각각 준용한다.

제24조(가처분) ① 처분 등이 위법하다는 상당한 의심이 있는 경우로서 다음 각호의 1에 해당하는 때에는 본안의 관할법원은 당사자의 신청에 따라 결정으로 가처분을 할 수 있다.

1. 다툼의 대상에 관하여 현상이 바뀌면 당사자가 권리를 실행하지 못하거나 이를 실행하는 것이 매우 곤란할 염려가 있어 다툼의 대상에 관한 현상을 유지할 필요가 있는 경우
2. 다툼이 있는 법률관계에 관하여 당사자의 중대한 불이익을 피하거나 급박한 위험을 막기 위하여 임시의 지위를 정하여야 할 필요가 있는 경우

② 제1항의 규정에 의한 가처분에 대하여는 제22조 제3항 내지 제6항, 제23조, 제32조 제1항, 제33조 및 제34조의 규정을 준용한다.

③ 제1항의 규정에 의한 가처분은 제22조 제2항의 규정에 의한 집행정지에 의하여 목적을 달성할 수 있는 경우에는 허용되지 아니한다.

제3절 심리

제25조(전심절차기록의 제출명령) ① 법원은 당사자의 신청이 있는 때에는 결정으로써 재결을 행한 행정청에 대하여 심사청구 또는 심판청구에 관한 기록의 제출을 명할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의한 제출명령을 받은 행정청은 지체 없이 당해 심사청구 또는 심판청구에 관한 기록을 법원에 제출하여야 한다.

제26조(자료제출요구) ① 법원은 사건의 심리를 위하여 필요하다고 인정하는 경우에는 결정으로 당사자 또는 관계행정청이 보관 중인 관련문서, 장부 및 기타 자료의 제출을 요구할 수 있다.

② 당사자 또는 관계행정청은 제1항의 규정에 의하여 요구받은 자료를 지체 없이 제출하여야 한다. 다만, 그 자료의 공개가 공공의

안전과 이익을 현저히 해할 우려가 있는 경우나 법률상 또는 그 자료의 성질상 이를 비밀로 유지할 필요가 있는 경우에는 자료제출을 거부할 수 있다.

③ 법원은 당사자의 신청에 따라 제2항의 단서의 규정에 의한 자료제출거부의 적법 여부를 결정한다.

④ 법원은 제3항의 규정에 의한 결정을 함에 있어서 필요하다고 인정하는 때에는 자료제출을 요구받은 당사자 또는 관계행정청에게 그 자료를 제시하도록 요구할 수 있다. 이 경우 법원은 그 자료를 다른 사람이 보도록 하여서는 아니 된다.

⑤ 당사자 또는 관계행정청은 제3항의 규정에 의한 결정에 대하여 즉시항고할 수 있다.

제27조(직권심리) 법원은 필요하다고 인정할 때에는 직권으로 증거조사를 할 수 있고, 당사자가 주장하지 아니한 사실에 대하여도 판단할 수 있다.

제28조(심리의 정지) 법원은 소송의 재판이 다른 계속중인 소송의 목적물이 된 법률관계 또는 행정청에 의하여 확인될 법률관계의 존부에 전부 또는 일부가 관련되어 있는 때에는 다른 소송의 종결 또는 행정청의 결정이 있기까지 심리의 정지를 명할 수 있다.

제4절 재판

제29조(판결) ① 처분 등이 위법한 경우에는 법원은 그 처분 등을 취소한다. 처분 등의 효과가 소멸된 뒤에도 또한 같다.

② 법원은 처분 등의 무효등확인청구가 이유있다고 인정하는 때에는 처분 등의 효력 유무 또는 존재 여부를 확인한다.

③ 법원은 행정청의 거부행위나 부작위가 위법한 때에는 다음 각 호의 구분에 따라 판결한다. 거부행위의 경우에는 이를 함께 취소한다.

1. 당사자의 신청에 따른 처분을 할 의무가 있음이 명백하고 그 의무를 이행하도록 하는 것이 상당하다고 인정하는 경우에는 행정청이 그 처분을 하도록 선고한다.
2. 그 밖의 경우에는 행정청이 당사자의 신청에 대하여 판결의 취지에 따라 처분을 하도록 선고한다.

제30조(재량처분의 취소) ① 행정청의 재량에 속하는 처분이라도 재량권의 한계를 넘거나 그 남용이 있는 때에는 법원은 이를 취소할 수 있다.

② 제1항의 규정은 의무이행소송의 경우에 준용한다.

제31조(취소판결의 효력) ① 처분 등을 취소하는 확정판결은 제3조에 대하여도 효력이 있다.

② 제1항의 규정은 무효등확인소송 및 의무이행소송의 경우에 준용한다.

제32조(취소판결의 기속력) ① 처분 등을 취소하는 확정판결은 그 사건에 관하여 당사자인 행정청과 그 밖의 관계행정청을 기속한다.

② 판결에 의하여 신청에 따른 처분이 절차의 위법을 이유로 취소되는 경우에는 그 처분을 행한 행정청은 다시 이전의 신청에 대하여 판결의 취지에 따라 결정을 하여야 한다.

③ 판결에 의하여 취소되는 처분이 이미 집행된 경우에는 당사자인 행정청과 그 밖의 관계행정청은 그 집행으로 인하여 직접 원고에게 발생한 위법한 결과를 제거하기 위하여 필요한 조치를 하여야 한다.

④ 제3항의 규정에 의하여 당사자인 행정청이 조치하여야 할 내용이 명백하고 그 행정청이 이를 이행할 수 있을 때에는 법원은 원고의 신청에 따라 판결로 이를 이행할 것을 처분의 취소와 함께 선고할 수 있다.

⑤ 제4항의 규정에 의한 판결에 따른 의무의 이행에 관하여는 제34조의 규정을 준용한다.

제33조(의무이행판결의 기속력) 행정청에게 당사자의 신청에 따른

처분을 하도록 선고하거나, 판결의 취지에 따라 처분을 하도록 선고한 확정판결은 그 사건에 관하여 당사자인 행정청과 그 밖의 관계행정청을 기속한다.

제34조(의무이행판결의 간접강제) ① 행정청이 제29조 제3항의 확정판결에 의한 처분을 하지 아니하는 때에는 제1심 수소법원은 당사자의 신청에 따라 결정으로 간접강제를 명한다. 그 결정에는 상당한 이행기간을 정하고, 행정청이 그 기간 이내에 이행을 하지 아니하는 때에는 늦어진 기간에 따라 일정한 배상을 하도록 명하거나 즉시 손해배상을 하도록 명할 수 있다.

② 법원은 사정의 변경이 있는 때에는 당사자의 신청에 따라 제1항의 규정에 의한 결정의 내용을 변경할 수 있다.

③ 제1항 또는 제2항의 규정에 따라 결정을 하는 경우에는 신청의 상대방을 심문하여야 한다.

④ 제1항 또는 제2항의 신청에 관한 재판에 대하여는 즉시항고할 수 있다. 이 경우 간접강제의 결정 또는 그 변경결정에 대한 즉시항고에는 결정의 집행을 정지하는 효력이 없다.

⑤ 간접강제의 결정 또는 그 변경결정이 확정된 때에는 피고이었던 행정청이 소속하는 국가 또는 공공단체에 그 효력을 미친다.

제35조(사정판결) ① 처분 등이 위법하다고 인정하는 경우에도 처분 등을 취소하는 것이 현저히 공공복리에 적합하지 아니하다고 인정하는 때에는 법원은 원고의 청구를 기각할 수 있다. 이 경우 법원은 그 판결의 주문에서 그 처분 등이 위법함을 명시하여야 한다.

② 법원이 제1항의 규정에 의한 판결을 함에 있어서는 미리 원고가 그로 인하여 입게될 손해의 정도와 배상방법 그밖의 사정을 조사하여야 한다.

③ 법원은 상당하다고 인정하는 때에는 종국판결 전에 중간판결로써 행정행위 등이 위법하다는 것을 선언할 수 있다.

④ 종국판결에 사실 및 이유를 기재함에 있어서는 제3항의 중간판

결을 인용할 수 있다.

⑤ 원고는 피고인 행정청이 속하는 국가 또는 공공단체를 상대로 손해배상, 제해시설의 설치 그 밖에 적당한 구제방법의 청구를 당해 취소소송 등이 계속된 법원에 병합하여 제기할 수 있다.

⑥ 제1항 내지 제5항의 규정은 의무이행소송의 경우에 준용한다.

제36조(법원의 권고결정에 의한 소송상 화해) ① 법원은 소송에 계속 중인 사건에 대하여 법적·사실적 상태, 당사자의 이익 그 밖의 모든 사정을 참작하여 적정하다고 판단되는 경우에는 당사자의 권리 및 권한의 범위 내에서 직권으로 사건의 해결을 위한 화해권고결정을 할 수 있다. 다만, 화해에 의하여 직접 권리 또는 이익의 침해를 받을 제3자가 있거나 화해의 대상인 처분에 대하여 동의·승인·협의 등의 법령상 권한을 가진 행정청이 있는 경우에는 그 제3자 또는 행정청의 동의가 있어야 한다.

② 제1항의 규정에 의한 화해권고결정에는 민사소송법 제225조 제2항 및 제226조 내지 제232조의 규정을 준용한다. 다만, 민사소송법 제226조 제1항에 정한 이의신청기간은 조서 또는 결정서의 정본을 송달받은 날부터 30일로 한다.

③ 제1항 단서의 제3자 또는 행정청이 화해권고결정에 동의를 하지 아니한 때에는 이를 이유로 확정된 화해권고결정에 대하여 재심의 청구를 할 수 있다.

④ 제3항의 규정에 의한 청구는 화해권고결정이 확정되었음을 안 날부터 30일 이내에, 화해권고결정이 확정된 날부터 1년 이내에 제기하여야 한다.

⑤ 제4항의 규정에 의한 기간은 불변기간으로 한다.

제4장 보칙

제37조(제3자에 의한 재심청구) ① 처분 등을 취소하는 판결에 의하

여 직접 권리 또는 이익의 침해를 받은 제3자는 자기에 책임 없는 사유로 소송에 참가하지 못함으로써 판결의 결과에 영향을 미칠 공격 또는 방어방법을 제출하지 못한 때에는 이를 이유로 확정된 중 국판결에 대하여 재심의 청구를 할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의한 청구는 확정판결이 있음을 안 날로부터 30일 이내, 판결이 확정된 날로부터 1년 이내에 제기하여야 한다.

③ 제2항의 규정에 의한 기간은 불변기간으로 한다.

제38조(소송비용의 부담) ① 취소청구가 제35조의 규정에 의하여 기각되거나 행정청이 처분 등을 취소 또는 변경함으로써 인하여 청구가 각하 또는 기각된 경우에는 소송비용은 피고의 부담으로 한다.

② 제1항의 규정은 무효등확인소송, 의무이행소송 및 조세환급소송에 준용한다.

제39조(소송비용에 관한 재판의 효력) ① 소송비용에 관한 재판이 확정된 때에는 피고 또는 참가인이었던 행정청이 소속하는 국가 또는 공공단체에 그 효력을 미친다.

② 제1항의 규정은 조세환급소송에 준용한다.

V. 요약 및 결어

이상 조세소송과 관련한 현행 법제상의 현황과 문제점을 바탕으로 우리나라에 조세소송관련 법체계를 마련하기 위한 기초적인 작업을 수행해 보았다. 조세사건의 적절한 처리를 위해서는 사법부의 조직과 소송절차가 동시에 구비되는 것이 가장 이상적인 것이라 하겠으나, 현 시점에서 양자를 일거에 모두 구비하기란 쉽지 않은 것이 사실이다. 더욱이 대부분의 연구자들이 조세법원이나 조세소송법의 필요성에 대해서는 묵시적으로 인정하면서도 선뜻 이 문제를 드러내고 논하지 못하였던 것은 아직 민사나 형사 이외에 특별사건에까지 일반 법조인이나 법학계의 관심이 많이 미치지 못하고 행정법원의 설치도 서울에만 실현되었으며 지방에서는 지방법원 합의부에서 임시적으로 담당하고 있는 상황이 지속되고 있어 이러한 상황에서 조세법원이나 조세소송법에 관한 논의를 하기가 시기적으로 적절치 않다는 인식이 있었기 때문으로 여겨진다.

그러나 본 연구는 이러한 기존의 한계를 넘어서는 발전을 가져오기 위해서는 고정관념을 깨는 시도가 필요하다는 점, 사법통계적으로도 조세사건은 행정사건 중에서도 매우 비중 있게 증가하고 있다는 점, 주요국의 입법례에서도 조세법원의 설치는 물론 조세소송관련 별도 법체계가 이미 존재하고 있다는 점 등에서 향후 우리나라에서도 이에 관한 입법수요가 크게 일어날 것이 예상되기 때문에 입법정책적으로 미리 대비할 필요가 있다는 점에서 비록 미비한 점이 많지만 선구적으로 법제정방안을 검토해 보고 이와 관련한 연구의 진작을 점화해 보고자 하는 데 주안점을 두었다.

조세소송법이 없는 현 상황에서도 조세사건이 처리가 전혀 안 된다

거나 불가능한 것은 아니다. 행정소송법규정을 통해서 그런대로 사건 처리가 이루어지고 있는 것은 사실이다. 그러나 앞서 살펴본 바와 같이 조세사건을 다루는 법원의 전문성이 떨어지는 문제와 소송제도상의 무이행소송의 불비 등 선진적 소송제도의 흠결, 과세관청과 납세의 무자 간의 공법상 법률관계임에도 불구하고 민사소송에 의존하여 권리구제를 도모하는 사법관행상의 문제점 등 기존의 행정사건처리와 관련한 누적된 문제들이 조세문제와 어우러져 우리나라의 조세사법제도의 발전을 가로막는 큰 걸림돌이 되어 왔다.

별도 법체계의 마련은 단순히 분법의 의미만 있는 것이 아니라 이를 출발점으로 하여 조세사법제도가 새롭게 발전하게 되는 전기가 마련되는 것이라는 점에 더 큰 의미가 있다.

통계에서도 알 수 있듯이 조세사건은 1심 지방법원에서보다 고등법원이나 대법원으로 심급이 올라가면서 사건 수가 많아지는 특징이 있다. 그만큼 조세사건은 일반 행정사건보다 난해할 수 있고 전문성을 요구하는 면이 많다는 점을 잘 보여 준다. 그러한 점에서는 조세법원을 지방법원급이 아니라 고등법원급으로 설치하여야 한다는 주장도 설득력을 얻을 수 있을 것이다. 그러나 조세법원의 심급문제는 앞서 언급하였지만 본 연구의 논의 영역은 아니다.

2002년, 2003년에 있었던 대법원 주도의 행정소송법 개정논의는 관련 법안이 17대 국회 때 법무부를 거쳐 국회에 제출되었었지만 회기만으로 자동 폐기되어 행정소송법의 개정이라는 오랜 숙원이 물거품으로 되어버린 바 있다. 당시 학계에서의 활발한 논의를 통해 우리 행정소송법의 문제점이 무엇인지 여실히 드러났다고 생각된다. 비록 당시 개정노력이 성공하지는 못했지만 조세소송법 제정논의를 통해 다시 한 번 무이행소송의 도입 등 행정사건 관련 소송법제의 선진화 논의가 활발하게 점화되기를 기대해 본다.

참고문헌

- 강인애, 『조세쟁송법』, 한일조세연구소, 2003.
- 강현중, 『민사소송법』, 박영사, 2004.
- 김두간, 『세법학』, 박영사, 1994.
- 김성수, 『세법』, 법문사, 2003.
- 류지태·김연태·김중권, 『세법』, 법문사, 1998.
- 민태욱, 『조세법』, 부연사, 2005.
- 사법연수원, 『조세법총론』, 사법연수원, 2005.
- 소순무, 『조세소송』, (주)영화조세통람 2006.
- 이상규, 『행정쟁송법』, 법문사, 2000.
- 이정기, 『조세법총론』, 두남, 1999.
- 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2010.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2010.
- 고영구, 「감액경정청구 거부처분에 대한 취소소송이 제기된 후 증액경정처분이 이루어져서 그 증액경정처분에 대하여 취소소송이 제기된 경우 감액경정청구 거부처분에 대한 취소소송의 소의 이익이 있는지 여부(소극)」, 『대법원판례해설』, 재판연구원 세미나 자료 제58호, 법원도서관, 2005년 하반기.
- 고은경, 「조세법상 경정청구제도에 관한 연구」, 중앙대학교대학원 박사학위논문, 2008.
- 곽태철, 「조세환급청구권의 확정과 행사방법」, 『저스티스』 제31권 제3호, 1998.
- 김상근, 「신고납세방식 조세에 있어서 구제방법」, 『행정소송실무연구』 제2권, 2002.

- 김선석, 「공법상의 부당이득」, 『법조』, 1986. 11.
- 김완석, 「원천징수의 법적 성질에 대한 고찰(Ⅱ)」, 『월간조세』 제97호, 조세통람사, 1996. 6.
- _____, 「주주의 제2차 납세의무에 관한 연구 -이론적 근거 및 정당성을 중심으로」, 『토지공법연구』, 2005.
- 김완석 · 한상국 · 박 훈, 「국세기본법 개편방안 -민사채권과의 조화를 중심으로」, 한국조세연구원, 2006.
- 김용섭, 「거부처분에 관한 약간의 고찰」, 『고시연구』 제345호, 고시연구사 2002. 12.
- 김정식, 「경정청구제도에 관한 소고」, 『조세연구』 3집, 2003. 9.
- 박상신, 「영업양도와 제2차 납세의무」, 『조세법연구』, 2007.
- 박준서, 「원천징수의 법리」, 『사법논집』 제13집.
- 소순무, 「조세환급청구권과 그 소송구조에 관한 연구」, 경희대학교 박사학위논문.
- 안창남, 「제2차 납세의무제도의 위헌요소」, 『조세법연구』, 2004.
- 안철상, 「과세처분 무효확인소송」, 『재판자료』 제61집, 법원도서관, 1993.
- 오창수, 「조세과오납금환급거부처분에 대한 구제방법 - 신고납세방식의 조세에 있어서의 환급청구권을 중심으로-」, 『판례연구』, 제3집, 서울지방변호사회, 1990.
- _____, 「조세과오납금환급거부처분에 대한 구제방법」, 『판례연구』 제3집, 서울지방변호사회, 1990.
- 옥무석, 「제2차 납세의무자의 국세쟁송상 권리보호」, 『국세월보』 제422호, 2002.
- 이상규, 「자진신고납부한 국세의 환급관계」, 『판례월보』.
- 이재운, 「원천징수제도에 관한 이론적 고찰」, 『세무학논집』 제1권, 서울시립대학교.
- 이전오, 「제2차 납세의무를 지는 과점주주의 범위에 관한 연구」, 『성

- 균관법학』 제19권 제2호, 2007.
- _____, 『과점주주의 제2차 납세의무』, 한국사법행정학회, 1997.
- 장기락, 「경정청구제도에 관한 연구」, 국민대학교 법무대학원 석사학위논문, 2005.
- 정만조, 「납세의무자가 착오로 과다신고납부한 경우 국가의 부당이득의 성립여부와 납세자의 구제방법」, 『관례월보』 176호.
- 정병문, 「과오납부한 원천징수세액의 환급방법」, 『대법원관례해설』 제45호.
- 조헌수, 「국세환급거부결정의 법적성질」, 『행정관례연구 1』, 한국행정관례연구회, 1992.
- 최 원, 「원천징수의무자에 의한 세액 납부가 과세관청의 원천납세의무자에 대한 부과권을 소멸시키는지 여부」, 『조세연구』 제9-1집, 2009.
- 최형기, 「조세환급을 목적으로 하는 소송의 구조와 성격」, 『사법행정』 제29권 제2,3,4호, 한국사법행정학회, 1998. 2~4월호.
- _____, 「조세환급을 목적으로 하는 소송의 구조와 성격」, 『특별법연구』 제3권, 특별소송실무연구회, 1989.
- 최홍규, 「제2차 납세의무제도에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무대학원 박사학위논문, 2007.
- 황규평, 「원천징수의 법률관계에 관한 고찰」, 『세무학논집』 제1권, 서울시립대학교.
- 황하주, 「제2차 납세의무제도의 제문제」, 『조세법의 논점』, 조세통람사, 1992.

조세소송법 제정방안 연구

박종수

대법원의 사법통계에 의하면 현재 법원이 처리하는 행정사건 중 조세사건은 대략 전체 행정사건 중 거의 절반 수준 이상을 차지하는 것으로 나타나고 있다. 이를 반영하여 법원조직에서도 대법원 재판연구관실에 행정조 이외에 조세조를 별도로 두어 운영하고 있으며, 서울행정법원에서는 조세전담부를 두어 행정사건 중 조세사건만을 처리하도록 하는 등 조세사건의 수효는 과거에서부터 계속 증가하고 있는 것으로 나타나고 있다.

조세사건의 증가는 동시에 이를 처리할 수 있는 불복절차와 조직을 완비할 것을 요구한다. 여기서 조직을 갖춘다 함은 조세사건만을 전속관할로 하는 조세법원의 설치를 의미하는 것이며, 절차를 갖춘다 함은 조세사건만을 위한 별도의 소송절차제도를 갖추어야 함을 의미한다. 예컨대, 미국과 독일 등 주요국에서는 이미 오래 전부터 조세사건만을 전속관할로 하는 법원조직을 설치하고 있으며, 조세사건을 처리하기 위한 소송법규를 별도로 가지고 있다. 각국마다 전통과 법제문화가 다르기 때문에 구체적인 조세법원의 구조와 소송법규의 내용이 상이하지만, 일반 행정사건과 구별되는 별도의 조세사건만을 위한 법원조직이 존재하는지, 그리고 조세사건의 처리를 위한 별도의 사건처리절차가 존재하는지 여부를 기준으로 각국의 입법례를 비교 검토하면 우리나라의 입법적 및 조직적으로 부족한 점이 무엇인지가 밝혀질 것이며 이를 출발점으로 하여 바람직한 제도 개선의 작업을 시작할 수 있을 것이다.

본 연구는 바로 이러한 점에서 출발하고 있다. 현재 우리나라에는 조세사건 처리의 중요성에도 불구하고 조세소송에 관한 별도법은 존

재하지 않으며, 국세기본법 및 지방세기본법에 의하여 행정소송법 규정 중 일부를 차용하는 체제로 운용되고 있다. 법원조직 면에서도 특별법원으로서 조세법원은 존재하지 않으며 행정법원에서 일반 행정 사건과 더불어 함께 처리하고 있는 형편이다.

그러나 조세소송은 행정소송 중에서도 사실관계의 인정, 입증책임의 소재, 소송물의 개념과 범위 등 소송제도 전반에 걸쳐 많은 차이를 가지고 있는 것이 사실이다. 현재 법원 실무에서는 조세사건을 행정 사건의 한 종류로 취급하면서 소송제도 운영상 필요한 부분은 실무관행의 축적에 의하여 해결해 나가고 있는 실정이어서, 장래 더욱 촉발될 것으로 기대되는 조세사건의 원활한 처리와 조세분야에서의 국민의 권익구제에 매우 미흡한 결과를 초래한다고 평가할 수 있다.

이러한 문제점을 시정하고 바람직한 제도 개선을 견인하기 위하여 본 연구에서는 독일을 비롯한 선진국의 입법례를 비교·검토하여 우리나라의 제도 개선에 필요한 좋은 시사점을 도출하고 이를 토대로 우리나라에서 가칭 '조세소송법'을 제정하기 위한 구체적 방안을 마련해 보는 것을 시도하였다. 조세법원의 설치 문제는 본 보고서와 밀접한 관련이 있기는 하지만 직접적인 연구대상이 되는 것은 아니기 때문에 간략하게 검토하는 것으로 갈음하고자 한다.

본 연구의 결론은 조세소송법의 제정에 있어서는 일반 행정소송과 달리 조세소송에서 두어야 할 특유한 소송 형식의 필요성과 입증책임 또는 소송물의 범위나 내용과 관련하여 독자적인 규율 필요성 등이 논의되어야 할 것으로 정리되었다. 이러한 사항을 반영하여 본 연구자가 생각하는 가칭 조세소송법의 제정안을 마련하여 보았다. 다만, 소송제도의 신설을 담는 법은 관련 전문가와 이해관계인의 의견을 종합적으로 반영하여 제정하는 것이 타당하므로, 향후 이 분야에 대한 폭넓은 공감대 형성과 이론적 발전을 반영한 심층적인 논의가 전개되어 우리나라의 조세소송 문화의 선진화에 기여할 수 있는 데 이 연구 보고서가 단초를 제공하는 역할을 하기를 기대해 본다.

<Abstract>

Study on Legislation of Tax Litigation Act

Jong-Su Park¹⁴³⁾

This report examines measurements for legislation of Korean Tax Litigation Act. Today's tax litigations increase very rapidly in Korea. After the information of Korean Supreme Court tax litigations are highly located in the portion of entire administrative litigations in Korea. As the legal mind of citizens are step by step increasing, the necessity of independent litigations act in tax law area becomes bigger.

Presently tax (administrative) litigations in Korea are conducted without independent litigations act after the (general) administrative litigations act. And in point of court organization Korea has not yet independent special court of tax law suit. This causes, in my opinion, decrease of expertise of lawyer in tax area. We can understand this situation very clearly in fact, that in second tax law suit (appeals) the portion of tax litigation becomes bigger than general administrative law suit. Because in general administrative litigation the ratio of process ending with first judgment is bigger than in tax litigations.

To resolve this problem we can refer to examples of other countries. For example Germany has typically independent tax litigations act with independent court of tax law suit ("Finanzgerichtsordnung,

143) Professor of Law, Korea University.

FGO). The tax litigation has very different identity against the general administrative litigations.

Of course the general administrative litigations act is now in process of Amendment. It is strongly suggested, however, that further improvement of the Korean tax litigations system can be made through establishing of new act which has new forms of suit and rules of process. Looking from the standpoint of improving Korean tax law litigations, it is noteworthy that in the case of German law, in its completed forms of legal systems, one, independent court organization gives a good chance to lawyer to inhance their tax law expertise and two, independent tax litigations act provides highly detailed rules and institutions to tax law system. From these it appears logical, therefore, to think that both tax court and tax litigations act will no doubt helt enhance the overall vitality of Korean Tax Law Systems and their improvements.

It is strongly hopeful that Korea is soon to adopt such new law and of course one may expect much debate to be taking place after this report.

〈著者略歷〉

박종수

고려대학교 법과대학·대학원 졸업 (법학 석사)
독일 Regensburg 대학 법학 박사
한국법제연구원 수석연구원, 부연구위원, 연구위원 역임
한국조세연구원 초빙연구위원 역임
국세청 본청 과세전적부심사위원회 및 국세심사위원회 위원 역임
서울지방국세청 과세전적부심사위원회 및 국세심사위원회 위원 역임
현, 국무총리 조세심판원 비상임심판관
현, 기획재정부 국세예규심사위원회 위원
현, 고려대학교 법학전문대학원 교수

조세소송법 제정방안 연구

2012년 6월 22일 인쇄
2012년 6월 29일 발행

저 자 박종수
발행인 조원동
발행처 한국조세연구원
1318-7774 서울특별시 송파구 송파대로 28길 28
전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr
등 록 1993년 7월 15일 제21-466호
조판및 인 쇄 삼신인쇄
© 한국조세연구원 2012 ISBN : 978-89-8191-581-0

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 8,000원

