

## 세무조사 결과 통지를 생략한 과세처분의 위법성 여부에 관한 소고

장 상 록

대구광역시 세정담당과실

### I. 머리말

지방세법은 납세자의 권리를 보장하기 위하여 실체적·제도적 장치로서 과세처분에 대한 사후구제절차인 이의신청, 심사청구와 아울러 사전구제절차인 과세전적부심사제도를 규정하고 있다.

납세자가 사전구제절차인 과세전적부심사로 나아가기 위해서는 전제되는 행정행위로서 과세예고나 세무조사결과에 통지가 있어야만 가능한데 이러한 통지절차가 생략된 채로 과세처분이 이루어진 경우 과세처분이 유효한지 여부에 대한 많은 논란이 있는 바, 이에 대하여 살펴보고자 한다.

### II. 관련사례

#### 1. 지방세 심사결정 사례

지방세법 제68조 제1항 및 제3항에서 세

무공무원이 지방세에 관한 세무조사를 하는 경우에는 조사개시 7일 전에 조사를 받을 납세자(…)에게 조사대상세목 및 조사사유 기타 대통령령이 정하는 사항을 통지하여야 하고, 세무조사를 마친 때에는 그 조사결과를 빠른 시일 내에 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다고 규정하고 있으며, 같은법 제70조 제1항 본문 및 제1호에서 납세자는 세무조사결과에 대한 서면통지를 받은 때에는 당해 지방자치단체의 장에게 통지된 내용에 따른 과세가 적법한지의 여부에 관한 심사의 청구를 할 수 있다고 규정하고 있으므로, 청구인은 세무조사결과를 빠른 시일 내에 서면으로 통지하지 않아 과세전적부심사청구를 할 수 없게 하였으므로 이 사건 부과처분은 위법부당하다고 주장하므로 이에 대하여 보면, 처분청은 세무조사를 실시한 후 그 결과를 청구인에게 서면으로 통지하지 아니하고 과세예고 없이 바로 과세권을 행사한 것은 사실이라

# 제도연구

하겠으나, 이로 인하여 이 사건 부과처분이 위법이 되거나 무효로 된다고 볼 수 없고, 또한 지방세법 제73조 및 제74조에서 이 사건 부과처분에 대해서도 이의신청 및 심사청구를 할 수 있도록 규정하고 있으며, 행정소송을 제기할 수도 있으므로 청구인의 주장은 받아들일 수 없다고 할 것이다.

세무조사를 실시한 후 그 결과를 청구인에게 서면으로 통지하지 아니하고 과세에 고없이 바로 과세권을 행사한 사실만으로 이 사건 부과처분이 위법이 되거나 무효로 된다고 볼 수 없다고 결정하였다.(행심 2003-123, 2003. 06. 30. 결정)

## 2. 국세청 심사결정 사례

국세청은 심사결정에서 과세관청이 납세자에게 세금을 고지하면서 국세기본법 제81조의10 및 같은법시행령 제63조의8 제2항 제2호에서 규정한 과세예고통지를 하지 아니하고 소명안내문만을 발송하였다면, 이는 납세자가 과세전적부심사청구를 할 수 있는 권리를 박탈하는 결과가 되어 절차상 하자가 있다고 할 것인 바, 국세기본법 제81조의 10의 규정에 의한 과세예고통지 절차를 밟아 다시 과세함은 별론으로 하더라도 이는 취소되어야 할 것이라고 결정하였다.(심사소득2003-198, 2003. 11. 24. 결정)

## 3. 국세심판원 심판결정 사례

국세심판원은 심판청구에 대한 결정에서 세무조사에 대한 결과통지나 과세전적부심

사없이 납세고지를 하였어도 무효인 과세처분에 해당하는 것은 아니며(국심2000구 1860, 2000. 10. 7. 결정), 처분청이 청구법인에 대한 세무조사를 실시하고 그 조사결과를 서면으로 청구법인에게 통지하지 아니한 채 법인세 등을 경정고지하자 청구법인은 처분청이 세무조사결과를 통지하지 아니하여 과세전적부심사청구의 기회를 박탈하였으므로 취소하여야 한다고 주장한데 대하여, 세무조사에 대한 결과통지 없이 납세고지를 하였다 하더라도 그 고지의 효력에는 영향이 없는 것이고, 과세전적부심사 없이 납세고지를 한 경우에는 이의신청 등을 통하여 권리를 구제받을 수 있는 것이므로 청구주장은 법리를 오해한 주장이라고 결정하였다(국심2003서3452, 2004. 3. 9. 결정).

## III. 관계법령

### 1. 지방세

#### [지방세법]

#### 제68조 【세무조사의 사전통지 등】

①세무공무원이 지방세에 관한 세무조사를 하는 경우에는 조사개시 7일전에 조사를 받을 납세자(납세관리인이 정하여져 있는 경우에는 납세관리인을 포함한다. 이하 이 조에서 같다)에게 조사대상세목 및 조사사유 기타 대통령령으로 정하는 사항을 통지하여야 한다. 다만, 범칙사건에 대한 조사 또는 사전통지의 경우 증거인멸 등으

로 세무조사목적 달성할 수 없다고 인정되는 경우에는 그러하지 아니하다.

②제1항의 규정에 의한 통지를 받은 납세자가 천재·지변 기타 대통령령이 정하는 사유로 인하여 조사를 받기 곤란한 때에는 대통령이 정하는 바에 따라 당해 지방자치단체의 장에게 조사를 연기하여 줄 것을 신청할 수 있다.

③세무공무원이 지방세에 관한 범칙사건의 조사 및 세무조사를 마친 때에는 그 조사결과를 빠른 시일내에 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다. 다만, 납세자의 폐업등 조사결과 통지가 곤란한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다

**제70조 【과세전적부심사】**

①납세자는 다음 각호의 1에 해당하는 통지를 받은 때에는 당해 지방자치단체의 장에게 통지된 내용에 따른 과세가 적법한지의 여부에 관한 심사의 청구를 할 수 있다.

1. 세무조사결과에 대한 서면통지
2. 과세 예고통지
3. 제1호 및 제2호와 유사한 사유가 있는 경우로서 행정자치부령으로 정하는 통지

② 제1항의 규정에 의한 심사(이하 “과세전적부심사”라 한다)의 청구절차 및 심사방법등에 관한 사항은 행정자치부령으로 정한다.

**[지방세법시행령]**

**제52조 【세무조사의 사전통지 등】**

① 법 제68조제1항 본문에서 “기타 대통령령이 정하는 사항”이라 함은 다음 각호의 사항을 말한다.

1. 납세자·납세관리인의 성명과 주소 또는 거소
2. 조사기간
3. 조사공무원의 인적사항
4. 기타 필요한 사항

② 법 제68조제1항 본문에서 “기타 대통령령이 정하는 사유”라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 사유를 말한다.

1. 화재 기타 재해로 사업상 심한 어려움이 있는 경우
2. 납세자 또는 납세관리인의 질병·장기출장 등으로 세무조사에 응하는 것이 곤란하다고 판단되는 경우
3. 권한 있는 기관에 장부·증빙서류가 압수 또는 영치된 경우
4. 제1호 내지 제3호에 준하는 사유가 있는 경우

③ 법 제68조 제2항의 규정에 의하여 세무조사의 연기를 받고자하는 자는 다음 각호의 사항을 기재한 신청서를 당해 지방자치단체의 장에게 제출하여야 한다.

1. 세무조사의 연기를 받고자 하는자의 성명과 주소 또는 거소
2. 세무조사의 연기를 받고자 하는 기간
3. 세무조사의 연기를 받고자 하는 사유

**[지방세법시행규칙]**

**제36조 【세무조사의 통지 등】**

① 법 제68조 제1항의 규정에 의한 세무조사의 사전통지는 별지 제38호 서식에 의

# 제도연구

한다.

② 법 제68조 제2항의 규정에 의한 세무조사의 연기신청은 별지 제39호 서식에 의한다.

③ 법 제68조 제3항의 규정에 의한 세무조사의 결과통지는 별지 제40호서식에 의한다.

제36조의 2 【과세전적부심사의 청구가 가능한 통지】

법 제70조 제1항 제3호에서 행정자치부령으로 정하는 통지 라 함은 비과세 또는 감면의 신청을 반려하는 통지를 말한다

제36조의 3 【과세전적부심사의 청구절차 등】

① 과세전적부심사청구는 법 제70조 제1항 각호의 통지를 받은 날부터 30일 이내에 별지 제41호서식에 의하여 시·군세는 시장·군수에게, 도세는 도지사에게 제출하여야 한다.

② 과세전적부심사청구를 심사하기 위하여 각 지방자치단체에서 과세전적부심사위원회(이하 이 조에서 “위원회”라 한다)를 둔다.

③ 위원회는 위원장 1인을 포함하여 10인 이하의 위원으로 구성하며, 위원장은 시·군의 경우 부시장 또는 부군수, 도의 경우 지방세를 담당하는 국장이 되고, 위원은 지방세에 관한 전문지식이 있는 지방자치단체 공무원과 조례가 정하는 자격을 갖춘 외부인사로 하여 지방자치단체의 장이 지명 또는 위촉한다.

④ 위원회의 회의는 위원장과 위원장이 매 회의마다 지정하는 6인의 위원으로 구성하되, 외부인사가 4인 이상 포함되어야 한다.

⑤ 지방자치단체의 장은 청구서를 접수한 날부터 30일(위원회의 결정이 있는 경우에는 30일의 범위 안에서 1회에 한하여 연장할 수 있다)이내에 위원회의 심사를 거쳐 다음 각호의 1에 해당하는 결정을 하고 그 결과를 별지 41호의 2서식에 의하여 청구인에게 통지하여야 한다.

1. 청구가 이유가 있다고 인정되는 때에는 채택하는 결정
2. 청구가 이유 없다고 인정되는 때에는 채택하지 아니하는 결정.
3. 제1항의 청구기간을 경과하여 청구한 경우 기타 심사를 하지 아니하는 때에는 심사하지 아니한다는 결정

⑥ 이 규칙에서 정하는 사항 외에 위원회의 운영에 관하여 필요한 사항은 각 지방자치단체의 조례로 정한다.

## 2. 국세

### 【국세기본법】

제81조의7 【세무조사에 있어서의 결과통지】

세무공무원은 범칙사건의 조사, 법인세의 결정 또는 경정을 위한 조사 등 대통령령이 정하는 부과처분을 위한 실지조사를 마친 때에는 그 조사결과를 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다. 다만, 폐업 등 대통

령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

**제81조의10 【과세전적부심사】**

①다음 각호의 1에 해당하는 통지를 받은 자는 그 통지를 받은 날부터 20일 이내에 당해 세무서장 또는 지방국세청장에게 통지내용에 대한 적법성 여부에 관하여 심사(이하 이 조에서 “과세전적부심사”라 한다)를 청구할 수 있다. 다만, 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 경우 등 대통령령이 정하는 사항에 대하여는 국세청장에게 이를 청구할 수 있다.

1. 제81조의7의 규정에 의한 세무조사결과에 대한 서면통지
2. 기타 대통령령이 정하는 과세예고통지

②다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 제1항의 규정을 적용하지 아니한다.

1. 국세징수법 제14조에 규정하는 납기전징수의 사유가 있거나 세법에 규정하는 수시부과의 사유가 있는 경우
2. 조세범칙사건을 조사하는 경우
3. 세무조사결과통지를 하는 날부터 국세 부과제척기간의 만료일까지의 기간이 3월 이하인 경우
4. 기타 대통령령이 정하는 경우

**[국세기본법시행령]**

**제63조의3 【부과처분을 위한 실지조사의 범위】**

법 제81조의4 및 법 제81조의7에서 “대통령령이 정하는 부과처분을 위한 실지조

사”라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 조사를 말한다.

1. 범칙사건의 조사
2. 소득세·법인세·부가가치세의 결정 또는 경정조사
3. 상속세 및 증여세의 조사

**제63조의7 【부과처분을 위한 실지조사의 범위】**

법 제81조의7 단서에서 “대통령령이 정하는 경우”라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 경우를 말한다.

1. 폐업한 경우
2. 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니한 경우

**제63조의8 【과세전적부심사의 범위 등】**

① 법 제81조의10제1항 각호외의 부분 단서에서 “대통령령이 정하는 사항”이라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 것을 말한다.

1. 법령과 관련하여 국세청장의 유권해석을 변경하여야 하거나 새로운 해석이 필요한 것
2. 국세청장의 훈령·예규·고시 등과 관련하여 새로운 해석이 필요한 것
3. 세무서 또는 지방국세청에 대한 국세청장의 업무감사결과(현지에서 시정조치하는 경우를 제외한다)에 따라 세무서장 또는 지방 국세청장이 행하는 과세예고통지에 관한 것
4. 제1호 내지 제3호의 규정에 해당하지 아니하는 사항 중 과세전적부심사청구

# 제도연구

금액이 10억원 이상에 해당하는 것

② 법 제81조의10제1항제2호에서 “기타 대통령령이 정하는 과세예고통지”라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 것을 말한다.

## IV. 세무조사결과통지 등의 생략이 불복대상이 되는지 여부

### 1. 조세법상 불복청구 대상

항고소송의 대상이 되는 행위는 행정처분과 부작위로 나눌 수 있다. 처분이라 함은 행정청의 구체적 사실에 관한 법 집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그밖에 이에 준하는 행정작용을 말한다(행정소송법 제2조 제1항 제1호). 판례에서 보는 처분개념의 요소로서는 첫째, 공권력발동으로서의 행위이어야 한다는 것(공권력성), 둘째, 국민에 대하여 권리설정 또는 의무의 부담을 명하며, 기타 법률상의 효과를 발생하게 하는 행위라야 한다는 것(법적 효과성), 셋째, 국민의 권리의무에 직접 관계가 있는 행위, 즉 행정의사를 구체화하기 위한 일련의 행정과정을 구성하는 행위 중에서 최종적으로 직접적 효과를 발생시키는 행위라야 하며, 당해 행위에 의하여 일반적·추상적인 법 상태의 변동이 있는 것만으로는 부족하다는 것(분쟁의 성숙성)을 들 수 있다.

부작위는 행정청이 당사자의 법규상 또는 조리상의 권리에 기한 신청에 대하여 상당한 기간 내에 일정한 처분, 즉 인용하

는 적극적인 처분이나 각하 또는 기각하는 등의 소극적인 처분을 하여야 할 법률상의 의무가 있음에도 불구하고 이를 하지 아니하는 것을 말한다(행정소송법 제2조제1항 제2호). 부작위가 소극적인 처분으로서 행정청의 거부처분이 명시적인 거부인 점과 다를 뿐 그 신청에 따른 행정행위를 해줄 것을 요구할 법규 또는 조리상의 권리가 있어야 하고 행정청도 당해 신청에 대하여 일정한 법률상의 의무가 있어야 한다는 점은 거부처분에서와 같다. 즉, 부작위가 성립되기 위해서는 ①적법한 신청의 존재, ②상당한 기간의 경과, ③처분하여야 할 의무의 존재, ④아무런 처분도 하지 않을 것의 4가지 요건이 충족되어야 한다.

이러한 점에서 볼 때 조세법상 불복청구의 대상으로 삼고 있는 “지방세법 또는 세법에 의한 위법 또는 부당한 처분이거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 경우”와 국세기본법 기본통칙에서 필요한 처분을 받지 못한 경우를 “처분청이 공제·감면신청에 대한 결정, 국세의 환급, 사업자등록신청에 대한 등록증교부, 허가·승인, 압류해제, 국세기본법 제45조의 2의 청구에 대한 결정 또는 경정, 기타 전 각호에 준하는 사항을 명시적 또는 묵시적으로 거부하는 것”으로 규정하고 있는 점은 항고소송에 있어서와 별반 차이점을 보이고 있지 아니하다.

결국 과세관청의 행정행위로서 처분이 존재하고 그 처분이 위법성이나 부당성이 내재되어 있는 경우나, 과세관청의 일정한 행정처분을 할 법률상 의무가 있음에도 이

러한 처분을 명시적 또는 묵시적으로 거부하고 있다면 납세자는 과세관청에 대하여 행정처분의 취소나 필요한 처분을 해 줄 것을 요구하는 불복청구가 가능하다고 할 것이다. 다만, 위법성의 여부의 판단은 법률의 규정을 준수하였는지 여부를 갈음하지만 부당한 처분인지를 판단함에 있어서는 부당한 처분이 재량위반의 행정행위를 의미하는 것으로 조세부과징수와 관련된 과세관청의 행위는 기속행위이므로 실제 재량행위에 속하는 분야는 찾기 어렵다 할 것이다. 또한 재량 행위라 하더라도 권한의 남용 등에 해당하는 경우 위법성을 띠게 되어 불복청구의 대상이 된다고 할 것이다.

## 2. 세무조사 결과 등에 대한 통지의 법적 성격

세무조사결과와 통지나 과세예고의 통지는 과세관청이 납세자에게 일정한 수액의 금전적 급부의무를 부여하겠다는 의사표시로 볼 수 있다. 즉 과세관청이 조세법에서 규정하는 과세 요건이 충족되었다는 관념 또는 사실을 통지하는 행정행위로 이러한 통지의 단계에서는 납세자의 권리 또는 법률상의 지위에 불안·위험이 있어 불복청구절차를 통한 결정 등으로써 그 법률관계의 존부를 확정하는 것이 불안·위험을 제거하는데 필요하고도 적절한 경우로 인정되는 법률상의 이익(소의 이익)이 있다고 할 수는 없다.<sup>1)</sup>

1) 세무조사결과와 통지나 과세예고의 통지의 단계에서는 당초 신고에 의하여 확정된 납세의

## 3. 세무조사결과통지의 생략이 불복청구의 대상인지 여부

과세관청의 권고·경고·통지·질의회신·호의적 중재·조정·지도 등과 같은 행위는 납세자에 대해서 직접적으로 법률적 효과를 발생시키지 않기 때문에 처분성이 인정되지 아니한다.<sup>2)</sup> 세무조사결과통지나 과세예고통지도 관념 내지는 사실의 통지로 보는 경우 이러한 통지행위나 통지의 생략은 조세법상 불복청구의 대상인 행정처분 또는 부작위의 범주에 포함되지 아니하는 것으로 해석된다. 즉, 과세관청의 행정행위의 사전적 절차로서 세무조사결과와 통지를 생략한데 대하여 납세자가 추가적으로 사전적 절차를 이행할 것을 요구하는 청구 등도 납세자에게 구체적인 법률상의 이익이 없어 불복청구의 대상이라 할 수 없다는 견해이다.<sup>3)</sup>

무의 수액만 조세채권·채무로 존재할 뿐, 세무조사 등을 통하여 추가로 확인된 납세의무는 조세채권·채무로서 성립만 되었지 확정되지는 아니하였다는 점에 주목할 필요가 있다.  
 2) 지방공무원법 제61조의 규정에 의하면 공무원에게 같은 법 제31조 소정의 결격사유가 있을 때에는 당연히 퇴직한다고 되어 있으므로 이러한 당연퇴직의 경우에는 결격사유가 있어 법률상 당연퇴직되는 것이지 공무원관계를 소멸시키기 위한 별도의 행정처분을 요하지 아니한다 할 것이며 위와 같은 사유의 발생으로 당연퇴직의 인사발령이 있었다 하여도 이는 퇴직 사실을 알리는 이른바 관념의 통지에 불과하여 행정소송의 대상이 되지 아니한다(대법원 1992. 1.21 선고, 91누2687 판결참조).  
 3) 사전구제제도 운영과정에서 행하여지는 결정전통지는 과세처분이 있기 이전단계에서의 과

판례 및 행정심판 재결례의 입장을 보면, 부작위의 개념요소의 하나인 “처분을 하여야 할 법률상 의무의 존재”는 국민이 행정청에 대하여 그 신청에 따른 행정행위를 해 줄 것을 요구할 수 있는 법률상 또는 조리상의 권리가 있는 때에만 행정청의 처분의무를 인정하고 있다. 따라서 이러한 법규상 또는 조리상 권리에 입각하지 아니한 신청에 대하여는 행정청이 아무런 처분을 하지 않더라도 위법한 부작위로 인정하지 않고 있다. 이러한 점에서 지방세법이 정한 법규상 납세자의 권리 중 하나인 세무조사에 있어서 그 결과를 통지받을 권리는 과세관청의 입장에서는 세무조사 결과의 통지를 이행할 법률상 의무를 부담하고 있다는 측면에서 세무조사결과통지 등의 생략이 위법한 부작위에 해당된다는 견해도 있다.

다만, 과세전적부심사에서 청구가 각하되거나 일부 또는 전부가 기각된 경우에 그에 대한 불복방법이 없고 이 경우에는 처분청의 처분을 기다려 그 처분의 결과에 대하여 사후불복청구절차로 나아갈 수 있는 점에 비추어 볼 때에는 세무조사결과통지나 과세예고통지의 생략이 불복청구의 대상이 되지 아니한다고 견해가 우세하다.

---

세관청의 행위이므로 국세기본법이 예정하고 있는 불복청구의 대상이 되는 처분에는 해당되지 아니한다.(소순무, 2001 조세소송, 106쪽.)

## V. 세무조사결과통지 등의 생략한 과세처분의 위법성 여부

### 1. 지방세법상 위법성 여부

위법한 행정처분 등이라 함은 법률의 규정에 반하여 행정처분을 하거나 법률이 예정하고 있는 행정절차로 나아가지 아니한 경우를 말하는데 조세부과처분에 있어 부당한 처분이 재량범위의 일탈 또는 남용으로 빚어지는 점에 비추어 위법한 처분과 거의 유사한 판단의 준거를 가지고 있다.

세무조사결과통지 등은 법정된 경우를 제외하고는 조세의 부과를 위한 결정·경정 조사시 그 결과를 통지하도록 하고 있는 지방세법상 과세관청의 의무인 동시에 납세자의 권리에 해당한다. 이러한 법률상 의무를 이행하지 아니한 경우 위법한 행정행위가 된다. 여기서 문제가 되는 것은 세무조사의 결과통지절차를 생략한 것이 위법한 경우에 이러한 사전적 구제절차의 후행적 절차인 과세처분(구체적으로 납세고지)이 위법성을 승계하는지 여부이다.

과세전적부심사제도가 법제화되기 이전에는 세무조사의 결과통지나 통지의 생략은 과세관청의 처분이나 부작위에 해당하지 아니하기 때문에 그 위법성의 영향이 미치는 범위가 과세관청 내부에 한정될 뿐 납세자가 이를 이유로 과세처분의 위법성을 문제삼을 수는 없었다. 다시 말해 세무조사결과통지를 하여야 함에도 이를 생략하고 조세부과처분의 절차로 나아간 경우



세법상 과세처분의 필수적인 선행절차로 세무조사결과통지를 규정하지 아니한 이상 과세처분은 독립된 행정처분으로 유효하며 세무조사결과통지의 생략으로 인한 납세자의 권리구제기회를 발탁에 대한 법적 책임은 과세처분을 담당할 공무원 개인에게만 물을 수 있다는 견해로, 과세처분에 대한 불복청구는 과세처분자체의 위법성 여부만을 기준으로 하여 판단하여야 한다는 것이다.<sup>4)</sup>

## 2. 행정절차법과 사전구제절차

세무조사결과통지를 생략한 과세처분에 대하여 법해석의 권한을 가진 대법원의 판결이 전무한 상태에서 유사한 입법취지와 절차를 취하고 있는 행정절차법상 행정절차를 결여한 행정처분에 대한 재판부의 판단을 통하여 이를 유추해 보고자 한다.

행정절차란 넓은 의미로 “행정과정에 있어서 행정청이 밟아야 할 모든 절차”를 말하며, 행정절차의 내용 중 행정절차법에서 규정하고 있는 사항은 사전통지, 청문, 공청회 등을 통한 의견청취, 결정 및 결정이유의 명시 등이다. 이중 조세법상 사전구제절차의 전제가 되는 세무조사결과통지나 과세예고통지에 해당하는 것이 불이익처분의 사전통지이다.<sup>5)</sup>

불이익 처분 즉, 당사자에게 의무를 부과하거나 권익을 제한하는 처분에 앞서 사전통지의무를 부과하고 있다. 사전통지란 어떤 행정결정을 하기 전에 이해 관계인에게 당해 행정작용의 내용 및 청문 등의 일시, 장소 등을 통지하는 것을 말하며, 이로써 의견, 변명 또는 자료의 제출을 가능케 하려는 것이다. 통지의 방법은 법령에 특별한 규정이 없는 한 공고의 방법에 의한 것이 일반적이다. 이것은 행정청이 불이익 처분을 하기 앞서 그 당사자 등에게 사전에 그 사실을 알 수 있도록 그 내용을 통지하도록 함으로써 의견진술 등 방어준비를 할 수 있도록 배려하는 취지에 따른 것으로 과세전적부심사제도의 기본취지와 유사하다.

행정절차법상 사전통지를 하지 아니한 경우 대법원은 “행정절차법 제21조 제1항, 제4항, 제22조 제1항 내지 제4항에 의하면 행정청은 당사자에게 의무를 과하거나 권익을 제한하는 처분을 하는 경우에는 미리 처분하고자 하는 원인 된 사실과 처분의 내용 및 법적 근거, 이에 대하여 의견을 제출할 수 있다는 뜻과 의견을 제출하지 아니하는 경우의 처리방법 등의 사항을 당사자에게 통지하여야 하고, 다른 법령 등에서 필요적으로 청문을 실시하거나 공청회를 개최하도록 규정하고 있지 아니한 경우에도 당사자 등에게 의견제출의 기회를 주어야 하되, 당해 처분의 성질상 의견청취가 현저히 곤란하거나 명백히 불필요하다고 인정할만한 상당한 이유가 있는 경우 등에는 행정청이 침해적 행정처분을 함에 있어

4) 국세심판원은 심판결정이 이러한 논지를 가진 것으로 볼 수 있다. 또한 과세전적부심사제도가 법체화된 이후에도 이러한 견해는 여전히 설득력을 가지고 있다.

5) 행정절차법 제21조 제1항

## 제도연구

서 당사자에게 위와 같은 사전통지를 하거나 의견제출의 기회를 주지 아니하였다면, 사전통지를 하지 않거나 의견제출의 기회를 주지 아니하여도 되는 예외적인 경우에 해당하지 아니하는 한, 그 처분은 위법하여 취소를 면할 수 없다.”로 판시하고 있다.<sup>6)</sup>

세무조사의 결과통지나 과세예고통지를 생략한 과세처분에 있어 세무조사결과통지와 과세처분은 별개의 독립된 행정행위가 아니라 절차적 선후의 차이를 가지는 일련의 행정행위로 보아야 한다는 견해도 있고, 지방세법에 납세자의 권리중의 하나로 세무조사의 결과를 통지받을 권리를 명문으로 규정하고 있는 점으로 볼 때 세무조사 결과 통지를 생략한 위법성이 과세처분에 그대로 승계되어 과세처분이 위법하다는 견해도 있다.<sup>7)</sup>

국세심판원은 세무조사에 대한 결과통지 없이 납세고지를 하였다 하더라도 이의신청 등 사후적 구제절차를 통하여 권리를 구제 받을 수 있기 때문에 사전구제절차를 생략한 과세처분은 위법하지 않다는 논지를 펴고 있는데 대하여 다음과 같이 서울 행정법원의 부실금융기관결정등의처분취소 소송의 판결문 내용을 살펴보면 사후적 구

제절차는 그것대로 의미가 있고 사전적 구제절차는 일련의 행정행위로 이를 결여할 경우 절차적인 측면에서 위법성을 구성할 수 있다는 것이다.<sup>8)</sup>

근본적으로, 비록 실제적 적법성을 갖춘 처분이라도 절차적 적법성이 결여되면 위법한 처분이 되고 만다. 실제적 적법성과 절차적 적법성은 법치주의의 두 기둥이므로, 행정행위를 함에 있어서 법이 규정한 절차를 지켜야만 비로소 법의 지배를 통하여 정의가 실현될 수 있기 때문이다. 특히 이 사건 처분과 같이 주식 전부를 강제로 무상소각하는 것을 내용으로 하는 등 처분의 실질적 상대방인 주주나 임원들의 권리 의무를 중대한 영향을 미치는 경우에는 더욱 그러하다. 적법한 사전통지나 의견제출 절차를 거친다면 행정처분의 방향을 수정하는 등 실제적인 측면에도 영향을 미칠 가능성이 존재한다는 측면도 간과되어서는 안된다. 특히 중요한 점은 목적과 능력에 치중한 나머지 혹시라도 절차를 경시하는 일이 있어서는 아니된다는 것이다. 이 사건과 관련하여 ‘실질적인 내용상의 흠과는 달리 절차나 형식상의 흠은 실제성과 무관하므로 행정행위를 취소해서는 안된다’거나 ‘청문 내지 의견제출 절차의 결여 등 절차나 형식상의 흠은 사후에 치유될 수 있고,

6) 대법원2000. 11. 14. 선고 99두70판결참조

7) 국세청의 심사결정이 이러한 견해를 기초로 하고 있는 듯하다. 국세기본법시행령 제63조의 8 제4항에서 과세전적부심사청구서가 제출된 경우 처분청은 청구부분에 대하여 결정 또는 경정결정을 유보하도록 규정하고 있는 바, 과세관청이 과세전적부심사청구에 대한 결정이 있기 전에 부과처분을 하는 경우에도 동일한 결론에 도달할 수 있다.

8) 납세자의 권리 중 하나인 중복조사를 받지 않을 권리의 침해 여부와 관련하여 부가가치세 표본경정조사시 조사범위에 포함된 과세기간에 대한 일반경정조사 추정분을 조세탈루 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 없다면 중복조사에 해당한다고 할 수 있어 취소한 국세심판례가 있다(국심2000서987, 2000. 7. 10.결정)

이 사건과 같이 사후의 재판절차를 통하여 절차나 형식상의 흠이 사실상 치유되었다면 행정처분이 유효하다고 보아야 한다'는 등의 주장이 존재한다. 그러나 만일 그렇다면, 행정기관으로서 행정절차를 지킬 필요가 없어져서 행정절차법은 형해화 되고 법치주의 원칙이 심각하게 훼손되고 만다. 왜냐하면 취소 대상이 되지 않으므로 누구나 사전통지나 의견제출의 절차를 무시할 가능성이 있을 것이고, 취소 대상이 된다고 하더라도 이를 무시한 다음, 추후에 이를 지키지 않는 것이 문제가 되면 그 경우에 한하여 사후의 통지, 또는 그에 대한 재판절차에서의 의견 제출로써 얼마든지 빠져 나갈수가 있기 때문이다.<sup>9)</sup>

## VI. 특례제척기간의 적용과의 관계

지방세법제30조의4 제2항에서 이의신청·심사청구, 감사원법에 의한 심사청구 또는 행정소송법에 의한 소송에 대한 결정 또는 판결이 있는 경우 그 결정 또는 판결이 확정된 날부터 1년이 경과되기 전까지는 당해 결정·판결에 따라 경정결정 기타 필요한 처분을 할 수 있다고 규정하고 있다.

이러한 지방세부과의 제척기간 특례규정을 둔 취지는 지방세부과처분의 불복에 대한 결정 또는 판결이 있는 후 그에 따라 다시 부과처분을 하려는 시점에 쟁송절차

의 지연으로 이미 부과제척기간이 도과되어 그 결정이나 판결의 결과에 따른 부과처분조치 할 수 없게 된다면 그 결정이나 판결은 무의미하게 되므로 이러한 불합리한 사례가 발생하는 것을 방지하지 위함이다.

즉, 특례제척기간의 원래 취지는 당해 쟁송의 판결 또는 결정을 과세관청이 이행하기 위한 처분인 경우에 한하여 적용된다고 보는 것이다.<sup>10)</sup>

다만, 헌법재판소 위헌심판결정이 밝혔듯이 제2항에 의하여 허용되는 처분의 범위는 반드시 납세의무자에게 유리한 것에 한정된다고 볼 수 없고,<sup>11)</sup> 특례제척기간의 적용이 납세의무자에게 유리한 경우에만 가능하다거나 판결이나 결정의 주문만을 기준으로 이루어져야 한다고 불만한 근거가 전혀 없을 뿐 아니라 다른 관련법규에 비추어 보더라도 그러한 제한을 둘 근거가 없으며, 제2항은 행정소송법 제30조에 규정된 기속력의 실효성을 확보하기 위한 특별 규정이라고 할 수 있는데 위와 같은 경우 통상의 제척기간 만료를 이유로 과세처분을 못한다고 하면 결국 판결 또는 결정의 취지가 실현되지 않게 되는 문제점과 세액산정의 불능으로 부득이하게 과세처분 전부를 취소하는 경우 납세의무자에게 불리한 재처분이 불가능하다고 한다면 형평의 원칙에 맞지 아니하며, 납세의무자가 소송에서 내용상의 위법을 줄곧 다투어 오다가 여의치 못하자 제척기간 이후 갑자기 절차

9) 서울행정법원1998. 8. 31. 선고 99구23938, 99구24160(병합)판결 참조.

10) 이른바 편면적용설

11) 이른바 양면적용설

## 제도연구

상의 위법(납세고지절차상의 하자, 세액산정상의 위법 등)을 다투어 그 주장이 인용되는 경우 과세 관청으로서의 뒤늦은 주장에 의하여 정당한 과세처분을 하지 못하는 부당한 결과가 발생하게 되는 점에 비추어 조세행정의 측면에서 조세관련법규의 엄격한 해석 못지 않게 공평과세 또는 조세정의의 중요성이 강조되고 있어 세무조사결과통지의 생략에 대한 부과처분의 불복청구에서 절차적 위법성을 이유로 하여 취소되는 경우 과연 이러한 결정이나 판결에 따른 재부과처분이 가능한지에 대하여는 당해 결정·판결의 주문이 “~부과처분은 이를 취소한다.”라고 적시될 것이므로 의문의 여지가 있다.<sup>12)</sup>

지방세법 제30조의4 제2항에서 규정하는 지방세부과제척기간의 특례조항은 당해 결정·판결의 대상이 된 처분이 조세채권·채무로서 확정이 되었다는 전제 하에 논의가 가능한 것으로 볼 수 있다. 당해 결정·판결 등에 따라 재부과처분을 할 수 있는 범위에 증액경정을 허용하고 있지 아니한 점과 절차적 위법성으로 인하여 취소된 후 재부과처분을 하는 경우에도 당초 부과처분세액을 초과하는 처분을 할 수 없다(구체적으로 납부불성실가산세를 추가적으로 가산하여 고지할 수 없다)는 점을 고려할 때 재부과처분은 감액경정에 있어서는 납세의무를 확정하는 효과가, 당초 부과처분을 그대로 하여 재부과하는 경우에는 징수결정으로서의 효과만 있다고 볼 수 있는

12) 헌법재판소 2002. 12. 18. 결정 2002헌바27. 참조

것이다.<sup>13)</sup> 이러한 점에 비추어 볼 때 조세 불복절차에서 세무조사결과 통지 등을 생략한 절차상의 위법성을 사유로 당해 부과처분이 취소된 경우 세무조사결과통지 등을 하고 과세전적부심사를 거치는 등 일련의 절차가 이행된 후 재부과처분을 한다는 것은 조세채권·채무의 확정성이 부인되고, 세무조사결과통지 등의 생략을 이유로 부과처분이 취소되는 경우에는 부과제척기간 특례조항에 의한 재부과처분을 하지 못한다는 결론에 도달하게 된다. 이러한 점에서 세무조사결과통지등을 생략한 부과처분이 선행절차의 위법성을 승계한다고만 볼 수도 없는 논거로 작용한다.

## VII. 맺음말

납세자권리헌장에서 보듯이 납세자의 권리는 헌법과 법률이 정하는 바에 의하여 존중되고 보장되어야 한다. 이러한 납세자의 권리 중 중요한 부분인 세무조사에 대한 결과를 통지받을 권리를 무시한 부과처분의 위법성 여부(구체적으로 위법성의 승계 여부)에 대하여 대법원의 판례가 전무한 상태에서 비록 행정자치부 심사 결정에서 위법한 처분으로 볼 수 없다고 하였지

13) 이러한 견해는 부과권과 징수권의 발동이 납세자에게는 납세고지서라는 단일한 문서에 의하여 통지가 되므로 부과결정과 징수결정으로 분리할 수 없다는 측면에서 절차적 위법성의 사유로 취소된 후의 재부과처분이 확정된 조세채권·채무의 징수결정만을 의미한다고 볼 수는 없다는 반론이 있다.

만, 과연 행정자치부심사결정이 지방세 부과제척기간이 도과된 사례였다면 동일한 결론을 도출하기는 현실적으로 어려웠을 것이다.

이러한 점에 비추어 지방세법상 납세자의 권리로 규정된 세무조사에 대한 결과를 통지받을 권리가 박탈된 경우의 법률적 효과에 대하여 지방세법에 취소의 대상이 된다는 점을 분명하게 규정할 필요가 있고, 이 경우 지방세법 제30조의4 제2항에서 규정하는 부과제척기간의 특례조항의 적용이 가능하도록 관련 법령을 개정할 필요가 있다.

아무리 납세자를 위한 행정을 펼치고 납

세자에 봉사하는 세정을 운영하더라도 납세자의 권리구제에 힘써야 할 과세관청이 이를 도외시한다면 납세자 권리 현장은 형해화되어 공허한 메아리로 남을 수 있다. 납세자의 권리만 법률로 규정할 것이 아니라 납세자의 권리가 지켜지지 아니하는 경우의 법률효과도 명백히 하여 위법한 절차로 인한 부과처분이 발생하지 않도록 하여야 하고, 헌법과 법률에 의하여 보장된 납세자의 권리가 반드시 지켜져야 한다는 점을 지방세공무원 모두가 인식하여 투명한 세정 그리고 국민으로부터 신뢰받는 세정이 되도록 힘써야 할 것이다. 🙏

