

[판례평석]증액경정처분의 취소를 구하는 항고소송에서 취소의 범위 및 판결의 기속력

(대법원 2019. 4. 24. 선고 2019다200041 판결)

세정신문 기자 webmaster@taxtimes.co.kr

등록 2019.11.29 09:27:08



▲ 감병욱 변호사
(법률사무소 진영)

1. 들어가며

행정소송법 제30조 제1항은 '처분 등을 취소하는 확정판결은 그 사건에 관하여 당사자인 행정청과 그 밖의 관계 행정청을 기속한다'고 규정하고 있다. 이는 행정청으로 하여금 법원의 판결을 존중하여 그 취지에 따라 행동하도록 구속하는 실체법상의 효력을 규정한 것으로서, 이러한 법리는 조세소송을 포함하는 모든 행정소송에 적용되고, 이러한 기속력에 반하는 새로운 행정처분은 그 하자가 중대하고 명백한 것이어서 당연무효이다.

기속력이 미치는 객관적 범위는 '당해 사건의 심판의 대상이 되는 처분범위, 즉 소송물의 범위'와 일치한다. 소송물은 일반적으로 '법원의 심리 및 판단의 대상'으로 이해되는데, 행정처분 취소소송은 처분의 위법을 이유로 하여 그 취소를 구하는 것이므로 그 심판의 대상은 처분에 대한 취소사유의 존부, 즉 '위법성 일반'이다. 따라서 과세처분 취소소송의 소송물도 '과세처분의 위법성 일반'이고, 이는 과세처분의 실체적·절차적 위법을 의미한다.

다만 조세소송은 일반적인 행정소송과 구분되는 고유의 특성을 가진다. 즉, 실체적 위법을 이유로 과세처분을 다투는 조세소송은 항고소송의 형태를 빌려 '세액의 존부 및 범위'를 다투는 점에서 일반 행정소송과 구별되고, 그 심판의 대상은 과세관청의 과세처분에 의하여 인정된 '과세 표준 및 세액의 객관적 존부'이다.

요컨대 과세처분 취소소송의 소송물의 범위에 관하여 '총액주의'를 취하는 통설·판례에 의하면, 과세처분 취소소송의 소송물은 '과세관청이 결정한 세액의 객관적 존부'이고, 따라서 과세처분의 적법여부는 그 처분에 의하여 인정된 세액이 객관적으로 정당한 세액을 초과하는지 여부에 달려 있을 뿐(대법원 1990. 3. 27. 선고 89누3854 판결 등 참조), 그 세액의 정당성을 뒷받침하는 개개의 처분사유 내지 그 세액이 위법하다는 개개의 위법사유는 모두 공격방어방법에 불과하다(대법원 1992. 2. 25. 선고 91누6108 판결 등 참조).

따라서 과세처분 취소소송의 수소법원은 과세관청이 결정한 세액의 존부를 심판대상으로 삼아 그 중 객관적으로 정당한 세액을 초과하는 부분을 취소하게 되고, 그 취소판결의 '기속력'에 따라

과세관청이 납세자에게 환급하여야 할 금원은 과세관청이 결정한 세액 가운데 법원이 위법하다고 보아 '취소한 세액'과 그에 대한 환급가산금이다.

이하에서는, 위와 같은 과세처분 취소소송의 심판 및 취소의 대상, 취소판결의 기속력 등에 관한 내용을 구체적으로 확인해 볼 수 있는 사건을 소개하고자 한다.

2. 사실관계

원고는 해외 석유탐사 사업에 참여하면서, A공사로부터 차입한 성공불 융자금 약 53억 원(이하 '성공불 융자금')과 원고의 자금 약 63억 원의 합계 약 116억 원(= 53억 + 63억, 이하 '이 사건 투자금')을 동 사업에 투자하였다.

원고는 2008 사업연도에 석유탐사 사업의 실패를 이유로, 이 사건 투자금을 대손금으로 손금처리하고, A공사로부터 차입한 성공불 융자금을 채무면제이익으로 보아 익금에 산입하는 내용을 포함하여, 2008 사업연도 법인세를 신고한 후 관련 법인세를 납부하였다.

이에 대하여 과세관청은, 이 사건 석유탐사 사업의 실패가 확정되지 않았다고 보아, 당초 원고가 대손처리한 이 사건 투자금을 손금불산입하고 채무면제이익으로 계상한 성공불 융자금을 익금불산입하는 내용을 포함하여, 2014. 3.경 원고의 2008 사업연도 귀속 법인세를 증액경정하는 부과처분을 하였다(이하 '이 사건 처분').

이에 원고는 위 법인세 부과처분의 취소를 구하는 소송을 제기하였는데, 그 항소심에서 "이 사건 투자금은 구 법인세법 제34조, 같은 법 시행령 제62조 제1항 제8호에 따른 '채무자의 사업의 폐지로 인하여 회수할 수 없는 채권'인 대손금에 해당하여 손금에 산입되어야 한다는 등의 이유로 이 사건 처분 중 정당세액을 초과하는 부분을 취소한다."는 취지의 판결이 선고되었고, 이후 상고가 기각되어 위 판결이 확정되었다(이하 '이 사건 행정판결').

아산세무서장은 이 사건 행정판결이 확정되자, 이 사건 처분 당시 손금불산입한 이 사건 투자금을 손금에 산입하고 익금불산입하였던 성공불 융자금을 익금에 산입하여 2008 사업연도 귀속 법인세에 대한 과세표준과 세액을 산정한 후, 이 사건 행정판결의 주문에 따라 이 사건 처분 중 '정당세액'을 초과하는 부분(이하 '취소세액')을 취소하고, 원고에게 위 취소세액 및 그에 대한 환급가산금을 모두 환급하였다.

그런데 원고는 '이 사건 행정판결은 이 사건 투자금 116억 원이 손금에 산입되어야 한다고 판단하였을 뿐, 성공불 융자금 53억 원을 익금에 산입하여야 한다고 판단한바 없음에도 불구하고, 아산세무서장이 성공불 융자금 53억 원을 익금에 산입하여 환급세액을 산정한 것은 이 사건 행정

판결의 기속력에 반하여 무효이다'고 주장하며, 민사소송으로 대한민국(이하 '피고')을 상대로 부당이득의 반환을 구하는 소송을 제기하였다(이하 '이 사건 소').

3. 제1심 판결(서울중앙지방법원 2018. 6. 28. 선고 2017가합571423 판결)

서울중앙지방법원은, (1) 이 사건 행정판결에서 이 사건 투자금을 대손금으로 처리하여 손금에 산입한 원고의 당초 법인세 신고가 정당하고, 아산세무서장이 이 사건 투자금을 손금불산입하여 추가 납부세액을 고지한 이 사건 처분은 위법하다는 이유로 이 사건 처분을 취소하였으므로, 피고는 원고가 납부한 세액 중 이 사건 투자금을 손금에 불산입하여 산정한 법인세액 및 그로 인한 가산세를 초과하는 세액을 환급할 의무가 확정되었다고 할 것인바, 원고로서는 민사소송으로 그 환급금의 지급을 바로 구할 수 있다고 하였다.

(2) 나아가 판결의 '기속력'은 판결의 주문 및 전제가 되는 처분 등의 구체적 위법사유에 관한 판단에도 미치는바, 이 사건 행정판결의 기속력은 이 사건 투자금을 손금불산입한 이 사건 처분이 위법하다는 데 미치고, 아산세무서장이 성공불 용자금의 익금에 산입할 정당한 근거가 없으므로, 피고는 성공불 용자금 약 53억 원에 법인세율 25%를 곱한 금액 및 이에 대한 환급가산금을 이 사건 행정판결의 기속력에 따라 원고에게 지급할 의무가 있다고 하였다. (원고 승소)

4. 제2심 판결(서울고등법원 2018. 11. 29. 선고 2018나2039882 판결)

(1) 관련 법리

과세처분이 이루어진 후에 증액경정처분이 있는 경우 그 증액경정처분은 당초 처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가로 확정하는 것이 아니라 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서 하나의 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것이므로, 당초 처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸하고 그 증액경정처분만이 항고소송의 대상이 된다. 이는 증액경정 시에 당초 결정분과의 차액만을 추가로 고지한 경우에도 동일하다(대법원 2013. 10. 31. 선고 2010두4599 판결 참조). 그리고 증액경정처분의 취소를 구하는 항고소송에서 증액경정처분의 위법 여부는 그 세액이 정당한 세액을 초과하는지 여부에 의하여 판단하여야 하고 당초신고에 관한 과다신고사유나 과세관청의 증액경정사유는 증액경정처분의 위법성을 뒷받침하는 개개의 위법사유에 불과한 점, 경정청구나 부과처분에 대한 항고소송은 모두 정당한 과세표준과 세액의 존부를 정하고자 하는 동일한 목적을 가진 불복수단으로서 납세의무자로 하여금 과다신고사유에 대하여는 경정청구로써, 과세관청의 증액경정사유에 대하여는 항고소송으로써 각각 다투게 하는 것은 납세의무자의 권익보호나 소송경제에도 부합하지 않는 점 등에 비추어 보면, 납세의무자는 증액경정처분의 취소를 구하는 항고소송에서 과세관청의 증액경정사유뿐만 아니라 당초신고에 관한 과다신고사유도 함께 주장하여 다퉴 수 있다고 할 것이다(대법원 2013. 4. 18. 선고 2010두11733 전원합의체 판결 참조).

그러나 구 국세기본법(2010. 1. 1. 법률 제9911호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제22조의2 제1항은 “세법의 규정에 의하여 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정은 당초 확정된 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다.”고 규정하고 있다. 위 규정의 문언 및 위 규정의 입법 취지가 증액경정처분이 있더라도 불복기간이나 경정청구기간의 경과 등으로 더 이상 다룰 수 없게 된 당초신고나 결정에서의 세액에 대한 불복을 제한하려는 데에 있음에 비추어 보면, 증액경정처분이 있는 경우 당초 신고나 결정은 증액경정처분에 흡수됨으로써 독립한 존재가치를 잃게 되어 원칙적으로는 증액경정처분만이 항고소송의 심판대상이 되고 납세자는 그 항고소송에서 당초 신고나 결정에 대한 위법사유도 함께 주장할 수 있으나, 불복기간이나 경정청구기간의 도과로 더 이상 다룰 수 없게 된 세액에 관하여는 그 취소를 구할 수 없고 증액경정처분에 의하여 증액된 세액의 범위 내에서만 취소를 구할 수 있다(대법원 2013. 7. 11. 선고 2011두16971 판결 참조). 한편, 취득세와 등록세는 신고납세방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 납세의무가 구체적으로 확정되고, 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 납세의무의 이행으로 하는 것이며 지방자치단체는 그와 같이 확정된 조세채권에 기하여 납부된 세액을 보유하는 것이므로, 납세의무자의 신고행위가 중대하고 명백한 하자로 인하여 당연무효로 되지 아니하는 한 그것이 바로 부당이득에 해당한다고 할 수 없고, 여기에서 신고행위의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효에 해당하는지의 여부에 대하여는 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 한다(대법원 2006. 1. 13. 선고 2004다64340 판결 참조). 이와 같은 법리는 신고납세방식의 대표적 조세인 법인세에 대하여도 그대로 적용된다고 할 것이다.

(2) 법원의 판단

서울고등법원은, 아래와 같은 이유에서, 이 사건 행정판결의 확정으로 인하여 발생한 환급금의 범위는 판결의 주문에 기재된 ‘취소세액’과 이에 대한 환급가산금으로 한정된다고 하였다.

가) 원고는 당초 석유탐사 실패를 이유로 이 사건 투자금을 대손금으로 손금처리하고 A공사로부터 차입한 성공불 융자금을 익금에 산입하여 2008 사업연도 법인세를 신고하였다.

나) 원고는 2008 사업연도 법인세를 신고·납부한 이후 그에 대한 경정청구 기한 3년(현행법상 5년)을 도과하도록 아무런 경정청구를 하지 않음으로써 위 세액에 관하여는 더 이상 다룰 수 없게 되었다.

다) 그런데 그 이후 아산세무서장이, 원고가 대손처리한 이 사건 투자금을 손금불산입하고 익금산입한 성공불 융자금을 익금불산입대상으로 하는 내용을 포함하여, 2008 사업연도 귀속 법인세

를 증액 경정·고지하는 이 사건 처분을 하였으므로, 원고가 2008 사업연도 법인세 중 불복할 수 있는 범위는 위와 같이 증액된 세액으로 한정된다.

라) 이 사건 행정판결에서 성공불 용자금을 익금에 산입할 것인지, 아니면 익금에 불산입할 것인지에 관하여 다투어지지도 않았고 판단하지도 않았다. 따라서 피고가 이 사건 행정판결이 확정됨에 따라 원고의 2008 사업연도 법인세를 산정함에 있어서 성공불 용자금을 이 사건 처분에서와 달리 익금에 산입하더라도 이 사건 행정판결의 기속력에 반한다고 할 수 없다.

마) 이 사건 행정판결에서 이 사건 투자금을 손금에 산입하는 것이 정당하다고 판단하였는데, 설령 그에 따라 산정한 법인세가 당초 원고가 신고·납부한 법인세보다 적어지게 되었다고 하더라도, 원고는 당초 2008 사업연도 법인세를 신고·납부한 이후 경정청구를 함이 없이 경정청구기간인 3년이 경과함으로써 구 국세기본법 제22조의2 제1항의 규정에 따라 위 당초 확정된 세액에 대하여는 더 이상 다룰 수 없게 되었으므로, 이 사건 행정판결의 확정에 의하여 환급받을 수 있는 금액은 아산세무서장이 증액·경정한 금액을 넘을 수는 없다.

바) 법인세는 신고납세방식의 조세이므로 원칙적으로 납세의무자인 원고가 스스로 2008 사업연도 법인세의 과세표준과 세액을 정하여 신고한 행위에 의하여 납세의무가 구체적으로 확정되었다 할 것이고, 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 납세의무의 이행으로 하는 것이며 피고는 그와 같이 확정된 조세채권에 기하여 납부된 세액을 보유하는 것이다. 따라서 원고의 신고행위가 중대하고 명백한 하자로 인하여 당연무효로 되지 아니하는 한 그것이 부당이익에 해당한다고 할 수 없다. 그런데 원고가 당초 2008 사업연도 법인세 신고한 행위에 중대하고 명백한 하자가 있다는 점에 관하여 원고는 아무런 주장·증명을 하지 못하고 있다.

이에 덧붙여 서울고등법원은, 원고가 이 사건 확정판결 이후 아산세무서장이 성공불 용자금을 익금산입한 것에 대하여 불복하려고 하였다면, 성공불 용자금을 익금에 산입하는 것은 부당하다는 취지로 경정청구를 하고 그 경정청구를 거부한 처분에 대하여 행정쟁송을 제기하였어야 할 것이나, 원고는 그에 대하여 행정쟁송을 제기하지 않았으므로, 결국 원고는 이에 대해 더 이상 다룰 수도 없게 되었다고 판단하였다.

결국 서울고등법원은, 이 사건 행정판결이 확정됨에 따라 피고가 원고에게 환급하여야 하는 금액은 이 사건 확정판결의 '취소세액' 및 그에 대한 환금가산금으로 한정되는데, 이 사건 행정판결의 취소세액을 초과하는 금액이 환급대상이 됨을 전제로, 곧바로 민사소송으로 부당이익반환을 청구하는 이 사건 소는 쟁송방법을 잘못 선택한 것으로서 부적법하다고 보아 이 사건 소를 각하하였다. (피고 승소)

위 서울고등법원 판결은 대법원 2019. 4. 24. 선고 2019다200041 판결에서 심리불속행기각으로 확정되었다.

5. 이 사건 고등법원 판결의 의의

서두에 언급한바와 같이, 과세처분 취소소송의 소송물은 '과세관청이 결정한 세액의 객관적 존부'이고, 그 취소판결의 기속력에 의하여 과세관청의 환급의무가 발생하는 범위는 과세관청의 결정에 의하여 증액된 세액 가운데 '법원이 취소한 세액' 및 이에 대한 환급가산금이다.

이 사건으로 돌아와 살펴보면, 피고는 이 사건 행정판결이 확정됨에 따라 그 판결에서 취소된 세액 전부 및 그에 대한 환급가산금을 모두 원고에게 지급하였다. 그럼에도 원고는 이 사건 행정판결에서 취소된 세액을 초과하는 부분에 대해서까지 피고의 환급의무가 존재함을 전제로 하여 이 사건 소를 제기하였다.

이에 대해 제1심인 서울중앙지방법원은, 조세소송의 심판 및 취소의 대상이 되는 것은 '세액'이지 개개의 '세무조정 사항'이 아니라는 점을 간과하고, 단순히 이 사건 행정판결 이유에 실시된 '이 사건 투자금 116억 원은 대손금에 해당하여 손금에 산입되어야 한다'는 문구에만 주목하여, 마치 이 사건 행정판결로 인하여 원고에게 116억 원에 법인세율을 곱한 금액을 환급받을 수 있는 권리가 생긴 것처럼 오해하여 원고 승소 판결을 하였다.

하지만 제2심인 서울고등법원은, (i) 증액경정처분이 있는 경우 당초 신고나 결정은 증액경정처분에 흡수됨으로써 독립한 존재가치를 잃게 되어 원칙적으로는 증액경정처분만이 항고소송의 심판대상이 되고, 납세자는 그 항고소송에서 과세관청의 증액경정사유뿐만 아니라 당초신고에 관한 과다신고사유도 함께 주장하여 다룰 수 있으나(대법원 2013. 4. 18. 선고 2010두11733 판결 참조), 당해 항고소송에서는 불복기간이나 경정청구기간의 도과로 더 이상 다룰 수 없게 된 세액에 관하여는 그 취소를 구할 수 없고, 증액경정처분에 의하여 증액된 세액의 한도 내에서만 취소를 구할 수 있다는 법리를 실시한 후에(대법원 2013. 7. 11. 선고 2011두16971 판결 참조), (ii) 이 사건에서 원고는 2008 사업연도 법인세를 신고·납부한 이후 그에 대한 경정청구 기한을 도과하도록 아무런 조치를 취하지 않음으로써 확정된 당초세액에 관하여는 그 취소를 구할 수 없고 아산세무서장의 이 사건 처분으로 인하여 증액된 세액의 한도 내에서만 그 취소를 구할 수 있을 뿐이므로, 이 사건 행정판결의 확정 및 그 기속력에 의하여 원고가 환급받을 수 있는 금액은 아산세무서장이 증액경정한 금액을 한도로 법원에서 취소된 세액이라 할 것인데, 이 사건 행정판결의 취소세액을 초과하는 금액이 환급대상이 됨을 전제로 곧바로 민사소송으로 부당이득반환을 청구하는 이 사건 소는 부적법하다고 보아 이 사건 소를 각하하였다. (피고 승소)

결론적으로, 이 사건 고등법원 판결은 "증액경정처분의 취소를 구하는 항고소송에서 취소의 대상과 그 취소판결 기속력의 범위"를 명확히 하면서, "증액경정처분 취소소송에서는, 제소기간의 경과 등으로 불가쟁력이 발생하여 확정된 당초 신고나 결정에서의 세액에 관하여는 취소를 구할

수 없고, 증액경정처분에 의하여 증액된 세액의 한도 내에서만 취소를 구할 수 있다는 법리(대법원 2011. 4. 14. 선고 2008두22280 판결 참조)”를 분명히 한 것으로서, 그 의의가 크다 할 것이다.

※외부기고는 본지의 편집방향과 다를 수 있습니다.