

대 법 원

제 2 부

판 결

사 건 2022두45968 법인세부과처분등취소청구
원고, 상고인 삼진공작 주식회사
소송대리인 변호사 정병문 외 4인
피고, 피상고인 구로세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2022. 5. 20. 선고 2021누38392 판결
판 결 선 고 2023. 12. 7.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 상고이유보충서의 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 원고는 설비공사업 등을 영위하는 법인이다.

나. 서울지방국세청장은 2016. 4. 21.부터 원고의 2011 내지 2014 사업연도 법인세 종합조사(이하 '이 사건 조사'라고 한다)를 실시하던 중 원고에게 조세포탈 혐의가 있다고 보아 2016. 7. 21. 조사유형을 조세범칙조사로 전환하고, 조사범위를 2015 사업연도까지로 확대하였다.

다. 서울지방국세청장은 2016. 8. 29. 이 사건 조사를 종결한 다음, 원고가 2011 내지 2015 사업연도에 가공의 공사원가를 계상하고, 해외공사 수입금액을 신고 누락하였으며, 유가증권 손상차손을 손금에 잘못 산입하였다는 등의 이유로 2016. 9. 13. 원고에게 위 각 사업연도의 법인세 등을 부과하겠다는 내용의 세무조사 결과에 대한 서면통지를 하였다(이하 '이 사건 세무조사결과통지'라고 한다).

라. 피고는 원고가 이 사건 세무조사결과통지를 받은 날부터 30일이 지나기 전인 2016. 10. 4. 원고에 대하여 2011 내지 2015 사업연도 귀속 법인세(가산세 포함)를 증액경정·고지하였다가, 조세심판원의 결정에 따라 그 일부를 감액경정·고지하였다(당초 처분 중 위와 같이 감액되고 남은 부분을 '이 사건 부과처분'이라고 한다).

마. 한편, 서울지방국세청장은 원고의 대표이사 등이 2011 내지 2015 사업연도에 가공의 공사원가를 계상하고 해외공사 수입금액을 누락하여 원고의 법인세를 포탈한 행위 등에 대하여 조세범칙조사심의위원회의 심의를 거쳐 2016. 9. 26. 원고에게 벌금 상당액 등을 납부할 것을 통고하였다가 2016. 10. 10. 납부액을 변경하였다(이하 '이 사건 통고처분'이라고 한다).

2. 관련 규정 및 법리

가. 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제81조의15 제1항 본문 및 제1호는 '세무조사 결과에 대한 서면통지(이하 '세무조사결

과통지'라고 한다)를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지 내용의 적법성에 관한 심사(이하 '과세전적부심사'라고 한다)를 청구할 수 있다'고 규정하고 있고, 같은 조 제3항은 '과세전적부심사 청구를 받은 세무서장·지방국세청장 등은 각각 국세심사위원회의 심사를 거쳐 결정을 하고 그 결과를 청구를 받은 날부터 30일 이내에 청구인에게 통지하여야 한다'고 규정하고 있으며, 같은 조 제8항의 위임에 따른 구 국세기본법 시행령(2019. 2. 12. 대통령령 제 29534호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제63조의4 제4항 본문은 '과세전적부심사 청구를 받은 세무서장·지방국세청장 등은 그 청구부분에 대한 결정이 있을 때까지 과세표준 및 세액의 결정이나 경정결정을 유보하여야 한다'고 규정하고 있다.

사전구제절차로서 과세전적부심사 제도가 가지는 기능과 이를 통해 권리구제가 가능한 범위, 이러한 제도가 도입된 경위와 취지, 납세자의 절차적 권리 침해를 효율적으로 방지하기 위한 통제 방법과 더불어, 헌법 제12조 제1항에서 규정하고 있는 적법절차의 원칙은 형사소송절차에 국한되지 아니하고, 세무공무원이 과세권을 행사하는 경우에도 마찬가지로 준수하여야 하는 점 등을 고려하여 보면, 구 국세기본법 등이 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있거나 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 정하고 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 세무조사결과통지 후 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기도 전에 과세처분을 하는 것은 원칙적으로 과세전적부심사 이후에 이루어져야 하는 과세처분을 그보다 앞서 함으로써 과세전적부심사 제도 자체를 형해화시킬 뿐만 아니라 과세전적부심사 결정과 과세처분 사이의 관계 및 그 불복절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자

가 중대하고도 명백하여 무효이다(대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결, 대법원 2020. 12. 29. 선고 2017두51174 판결 등 참조).

나. 한편 과세전적부심사 제도는 과세처분 이전의 단계에서 납세자의 주장을 반영함으로써 권리구제의 실효성을 높이기 위하여 마련된 사전구제절차이기는 하지만, 국세부과 제척기간이 임박한 경우에는 이를 생략할 수 있는 등 과세처분의 필수적 전제가 되는 것은 아닐 뿐만 아니라 납세자에게 신용실추, 자력상실 등의 사정이 발생하여 납기전징수의 사유가 있는 경우에도 조세징수권의 조기 확보를 위하여 그 대상이나 심사의 범위를 제한할 필요가 있다(대법원 2012. 10. 11. 선고 2010두19713 판결 참조). 이에 따라 구 국세기본법 제81조의15 제2항은 각 호에서 납세자가 가지는 절차적 권리의 침해를 용인할 수 있는 일정한 사유로서 과세전적부심사를 거치지 않아도 되는 예외사유를 규정하고 있는데, 제2호에서 "「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우"(이하 '이 사건 예외조항'이라고 한다)를 들고 있다. 그리고 구 국세기본법 시행령 제63조의14 제4항 단서는 '구 국세기본법 제81조의15 제2항 각 호에서 규정한 과세전적부심사를 거치지 않아도 되는 예외사유에 해당하거나 같은 조 제7항에 따른 신청이 있는 경우에는 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있다'고 규정하고 있다.

3. 제1, 2 상고이유에 관하여

가. 원심은 그 판시와 같은 이유를 들어, 이 사건 세무조사결과통지의 내용 중 이 사건 통고처분의 대상이 된 부분뿐만 아니라 그렇지 않은 부분에 대해서도 이 사건 예외조항에 따라 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있다고 판단하였다.

나. 그러나 앞서 본 과세전적부심사 제도 관련 규정의 문언과 체계, 이 사건 예외 조항의 문언과 취지, 고발 또는 통고처분의 대상 및 효력에 관한 법리 등에 비추어 보면, 세무조사결과통지의 내용 중 고발 또는 통고처분의 대상이 된 조세범칙행위와 동일성이 인정되지 않는 부분에 대해서는 이 사건 예외조항에 따른 과세전적부심사의 예외사유가 존재하지 않는다고 봄이 타당하다. 그 구체적인 이유는 다음과 같다.

1) 「조세범 처벌절차법」에 따른 통고처분은 조세범칙행위에 대해 그와 관련된 포탈세액 등을 기준으로 벌금상당액 등을 산정하며(「조세범 처벌절차법」 제15조 제4항, 「조세범 처벌절차법 시행령」 제12조 제2항 [별표] 벌금상당액 부과기준), 통고처분의 효력이 미치는 범위는 통고처분의 대상이 된 해당 조세범칙행위 자체 및 그 범칙행위와 동일성이 인정되는 범칙행위로 한정된다(「조세범 처벌절차법」 제15조 제3항, 대법원 2011. 4. 28. 선고 2009도12249 판결 참조). 「조세범 처벌절차법」에 따라 조세범칙사건에 대한 고발이 있는 경우에도 그 고발의 효력은 고발의 대상이 된 해당 조세범칙행위 자체 및 그 범칙행위와 동일성이 인정되는 범칙행위에 한하여 미치고, 고발장에 기재된 범칙행위와 동일성이 인정되지 않는 다른 범칙행위에 대해서까지 미칠 수는 없다(대법원 2014. 10. 15. 선고 2013도5650 판결 참조).

그렇다면 납세자가 받은 세무조사결과통지 내용 중 그 일부에 대하여 과세관청이 조세포탈 등 조세범칙행위가 인정된다고 보아 「조세범 처벌절차법」에 따라 고발 또는 통고처분을 하였더라도 그 효력은 고발장 또는 통고서에 기재된 조세범칙행위와 동일성이 인정되는 범위 내에서만 미치므로, 세무조사결과통지 내용 중 고발 또는 통고처분의 대상이 된 조세범칙행위와 동일성이 인정되지 않는 부분에 대해서까지 이 사건 예외조항이 규정한 「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우'에 해당한다

고 볼 수는 없다.

2) 과세전적부심사는 세무조사결과통지 내용의 적법성을 심사의 대상으로 한다 (구 국세기본법 제81조의15 제1항). 구 국세기본법 시행규칙(2019. 3. 20. 기획재정부령 제715호로 개정되기 전의 것) 제37조는 '세무조사결과통지는 별지 제56호 서식의 세무조사 결과통지서에 따른다'고 규정하고 있고, 위 서식은 세무조사 항목별 조사 결과를 '세무조사 결과통지서'에 첨부하도록 기재하고 있다. 그리고 구 국세기본법 제81조의15 제7항은 '세무조사결과통지를 받은 자는 과세전적부심사를 청구하지 아니하고 통지받은 내용의 전부 또는 일부에 대하여 과세표준 및 세액을 조기에 결정하거나 경정결정해 줄 것을 신청할 수 있다'고 규정하고 있는데, 이는 세무조사결과통지 내용의 일부에 대해서만 과세전적부심사를 청구하는 것이 가능함을 전제로 한 규정이다. 그렇다면 세무조사결과통지의 내용 중 고발 또는 통고처분의 대상이 되지 않은 부분에 대해서만 과세전적부심사를 청구하여 그 적법성을 심사하는 것도 충분히 가능하다고 볼 수 있다.

3) 2010. 12. 27. 법률 제10405호로 개정되기 전의 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호는 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 '조세범칙사건을 조사하는 경우'를 규정하고 있었는데, 2010. 12. 27. 법률 제10405호로 국세기본법이 개정되면서 위 조항의 문언이 이 사건 예외조항과 같이 변경되었다. 그 개정취지는 조세범칙사건을 조사한 결과 무혐의 등으로 고발 또는 통고처분을 하지 않는 경우까지 과세전적부심사 청구를 할 수 없는 것으로 오인될 수 있는 문제점을 해소하기 위한 것이다. 그런데 원심과 같이 이 사건 예외조항의 적용 여부를 과세단위를 기준으로 판단할 경우, 수 개의 조세범칙행위 중 일부 범칙행위에 대해서만 고발 또는

통고처분이 이루어지고, 나머지 범칙행위에 대해서는 무혐의 등으로 고발 또는 통고처분을 하지 않는 경우에도 과세관청은 고발 또는 통고처분이 이루어진 범칙행위와 관련된 과세단위 전체에 대해 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있게 되어 이 사건 예외조항의 개정취지에 반한다.

다. 그런데도 원심은 이 사건 세무조사결과통지의 내용 중 이 사건 통고처분의 대상이 되지 않은 부분에 대해서도 이 사건 예외조항에 따른 과세전적부심사의 예외사유가 존재한다고 판단하였다. 원심의 이러한 판단에는 이 사건 예외조항의 적용범위에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.

4. 결론

그러므로 나머지 상고이유에 대한 판단을 생략한 채 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장	대법관	천대엽
	대법관	민유숙

주 심 대법관 이동원