

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2024두63830 종합소득세부과처분취소
원고, 상고인 원고
소송대리인 법무법인 평안 외 1인
피고, 피상고인 동작세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2024. 10. 30. 선고 2023누53142 판결
판 결 선 고 2025. 8. 28.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 다음 제출된 각 상고이유보충서의 기재는 상고이유를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 의하면, 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 원고는 2013. 5.경부터 2020. 7.경까지 주택신축판매업을 영위하는 소외 1 회사

에서 임원(부사장)으로 근무하였다.

나. 서울지방국세청장(이하 '조사청'이라 한다)은 2019. 2. 19.부터 같은 해 7. 2.까지 소외 1 회사의 대표이사 소외 2에 대한 개인통합 세무조사를 실시한 결과, 소외 2의 개인사업장인 ○○산업이 2014. 1. 15.부터 2017. 9. 1.까지의 기간 동안 충북 진천군 (이하 생략) 일대에 공동주택을 건설하는 사업과 관련하여 지출하였다는 컨설팅수수료 등 합계 6,850,300,000원이, ○○산업이 아니라 소외 1 회사 및 관계사를 위하여 지출된 것으로 보고, 필요경비 불산입 등 관련 경정을 하면서 그중 6,459,900,000원(2014년 귀속분 628,900,000원, 2015년 귀속분 5,100,000,000원, 2016년 귀속분 667,000,000원, 2017년 귀속분 64,000,000원, 이하 전체 금액을 '이 사건 전체금원'이라 하고, 그중 2014년 귀속분을 '이 사건 금원'이라 한다)을 원고에게 귀속된 기타소득(사례금)으로 보아 피고에게 과세통보를 하였다.

다. 이에 피고는 2020. 4. 8. 원고에게 2014년 귀속 종합소득세 373,068,010원을 경정·고지하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 제1, 2상고이유에 대하여

가. 관련 규정 및 법리

구 소득세법(2014. 12. 23. 법률 제12852호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제21조 제1항은 "기타소득은 이자소득·배당소득·사업소득·근로소득·연금소득·퇴직소득 및 양도소득 외의 소득으로서 다음 각 호에서 규정하는 것으로 한다."라고 하면서, 제17호에서 '사례금'을 규정하고, 제19호에서는 '다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 인적용역(제15호부터 제17호까지의 규정을 적용받는 용역은 제외한다)을 일시적으로 제공하고 받는 대가'를 규정하고 있다. 그리고 제19호의 각 목에는, '고용관계 없이 다수인에게

강연을 하고 강연료 등 대가를 받는 용역'[(가)목], '라디오 등을 통하여 해설 등을 하고 보수 또는 이와 유사한 성질의 대가를 받는 용역'[(나)목], '변호사, 공인회계사 등 그 밖에 전문적 지식 또는 특별한 기능을 가진 자가 그 지식 또는 기능을 활용하여 보수 또는 그 밖의 대가를 받고 제공하는 용역'[(다)목], '그 밖에 고용관계 없이 수당 또는 이와 유사한 성질의 대가를 받고 제공하는 용역'[(라)목]이 규정되어 있다.

어느 소득이 소득세 과세대상인지 여부가 다투어지는 경우, 특별한 사정이 없는 한 과세를 주장하는 자가 해당 소득이 소득세법에 열거된 특정 과세대상 소득에 해당한다는 점까지 주장·증명하여야 한다(대법원 2022. 3. 31. 선고 2018다286390 판결 등 참조). 다만 어느 소득이 구 소득세법 제21조 제1항 각 호의 기타소득 중 어느 것에 해당하는지는 당사자 사이에 맺은 계약의 형식·명칭 및 외관에 구애될 것이 아니라 그 실질에 따라 평가한 다음, 그 계약의 한쪽 당사자인 해당 납세자의 직업활동의 내용, 그 활동 기간, 횟수, 태양, 상대방 등을 고려하여 사회통념에 따라 판단하여야 한다(대법원 2008. 6. 12. 선고 2007두4506 판결 등 참조). 나아가 구 소득세법 제21조 제1항 제17호가 기타소득의 하나로 규정한 '사례금'은 사무처리 또는 역무의 제공 등과 관련하여 사례의 뜻으로 지급되는 금품을 의미하는 것으로서, 여기에 해당하는지는 해당 금품 수수의 동기·목적, 상대방과 관계, 금액 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2013. 9. 13. 선고 2010두27288 판결 등 참조).

나. 판단

원심은 제1심판결 이유를 인용하여, 원고가 이 사건 전체금원과 관련하여 소외 2와 사이에 용역계약을 체결하였음을 뒷받침할 계약서, 약정서 등이 존재하지 아니할뿐더러, 원고가 약 64억 원에 이르는 용역대가에 상응하는 기여를 하였다고 볼 수도 없고,

소외 2는 원고에게 지급한 이 사건 전체금원을 회계장부에 허위로 기장하였는바, 만일 그 돈이 실제 용역계약에 따른 대가로 지급된 것이라면 세무조사 등의 불이익까지 감수하면서 소외 2가 허위기재를 할 이유가 없었다는 등의 사정을 들어, 이 사건 금원은 구 소득세법 제21조 제1항 제17호의 '사례금'에 해당할 뿐, 용역의 대가로 지급되었다고 볼 수 없어 구 소득세법 제21조 제1항 제19호의 기타소득에 해당하지 않는다고 판단하였다.

원심판결 이유를 앞서 본 관련 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 구 소득세법 제21조 제1항 제17호에서 정한 사례금에 해당하는지의 증명책임과 그 판단 기준에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

3. 제3상고이유에 대하여

가. 원심의 판단

원심은 제1심판결 이유를 인용하여, 조사청이 소외 2에 대한 세무조사 과정에서 거래상대방인 원고에 대해서도 질문 및 출석요구 등을 한 사실을 인정하면서도, 납세자 또는 그 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등은 과세관청이 과세처분을 위해 질문조사권을 행사하는 경우 세무공무원의 과세자료 수집을 위한 질문에 대답하고 검사를 수인하여야 할 법적 의무를 부담하지만, 이러한 의무가 없고 납세자의 영업의 자유 등을 침해하거나 세무조사권이 남용될 염려가 없는 경우에는 국세기본법 제7장의2에 거시된 각 규정이 적용되는 세무조사가 아니라고 전제하였다. 그런 다음, 조사청이 원고에 대하여 실질적으로 세무조사를 진행하였음에도 단지 '참고인' 조사라는 명목으로 세무조사 관련 절차적 요건을 준수하지 아니하였으므로 이 사건 처분이 위법하다는 원고

의 주장을 아래와 같은 이유로 배척하였다.

1) 조사청은 소외 2에 대한 과세표준과 세액의 확인 및 결정 등을 하기 위해 세무 조사를 시작하였던 것이지, 원고에 대한 과세표준 등을 결정 또는 경정하기 위한 것이 아니었다. 조사청이 원고를 조사하는 과정에서 1회 유선으로 질의하고 1회 출석요구를 하여 대면조사를 한 것 외에는 추가적인 질문조사를 한 사실이 인정되지 않는다.

2) 조사청이 원고의 사무실, 사업장, 공장 또는 주소지 등에서 원고 등을 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문하거나 일정한 기간 동안의 장부·서류·물건 등을 조사한 사실 역시 기록상 발견되지 않고, 달리 원고의 영업의 자유 등이 침해되었다고 볼 사정도 뚜렷하지 않다.

3) 조사청이 원고의 계좌에 관하여 금융기관에 금융거래정보 제공요구를 한 것이나 원고의 주변인에 대한 유선 질의를 하였다는 사정만으로는 원고에 대해 세무조사가 이루어진 것으로 단정할 수 없다.

4) 원고 및 소외 2에 대한 조사에 따라 작성된 결과보고서에 이 사건 처분의 기초가 되는 과세요건 해당성 검토에 관한 내용이 기재되어 있다고 하더라도, 이는 사후적 평가에 불과할 뿐이어서, 이를 토대로 조사청이 처음부터 원고를 '납세자 또는 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자'로 정하여 조사를 하였다고 볼 수 없다.

5) 설령 원고에 대한 조사가 세무조사에 해당한다고 전제하여, 조사청이 원고에게 세무조사의 사전통지를 하지 않고 납세자권리헌장을 교부하지 않거나 세무조사의 결과 통지를 하지 않은 절차상 하자가 있다고 하더라도, 원고가 이 사건 처분 이후로 조세 심판청구 및 이 사건 소 제기 등의 불복절차를 통하여 사후 구제절차를 충분히 거친 점 등을 고려하면, 위와 같은 절차상 하자로 인하여 이 사건 처분이 위법해진다고 보

기 어렵다.

나. 대법원의 판단

위와 같은 원심의 판단은 그대로 수긍하기 어렵다.

1) 세법은 세무공무원에게 납세자 또는 그 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등에게 필요에 따라 질문을 하고, 관계서류, 장부 그 밖의 물건을 조사하거나 그 제출을 명할 수 있는 권한을 부여하고 있다(소득세법 제170조, 법인세법 제122조, 부가가치세법 제74조 등). 과세표준과 세액을 결정·경정하기 위한 목적으로 질문조사권을 행사하여 과세요건 사실을 조사·확인하고, 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 수집하는 일련의 행위가 세무조사이다(국세기본법 제2조 제21호). 과세처분을 위해 과세관청이 질문조사권을 행사하는 경우, 납세자 또는 그 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자 등은 세무공무원의 과세자료 수집을 위한 질문에 대답하고 검사를 수인하여야 할 법적 의무를 부담하게 된다. 이로써 단순한 사실관계의 확인이나 통상적으로 이에 수반되는 간단한 질문조사에 그치는 정도의 수준을 넘어 납세자의 영업의 자유 및 사생활의 자유 등에 영향을 미치는 경우에는 납세자에 대한 세무조사에 해당한다고 보아야 한다(대법원 2017. 3. 16. 선고 2014두8360 판결 등 참조). 나아가 납세자에 대한 세무조사 과정에서, 납세자와 거래가 있다고 인정되는 자(이하 '거래상대방'이라 한다)에게 세무공무원의 질문에 대답하거나 수인할 의무가 있다고 하더라도, 이는 원칙적으로 납세자에 대한 세무조사에 그칠 뿐, 거래상대방에 대한 세무조사에 이르는 것은 아니다. 다만 질문조사권 행사 시 거래상대방에 대한 과세요건 사실에 대해서까지 수인의무를 부담시킴으로써, 거래상대방이 누리는 영업의 자유 등이 침해될 염려가 있는 때에는, 단지 최초의 납세자에 대한 세무조사에 그치는 것이 아니라, 별도로 거래상대방에 대한 세

무조사에도 해당한다고 보아야 한다. 이와 같이 납세자에 대한 세무조사 과정 중에 거래상대방을 대상으로 이루어진 질문조사권의 행사가 별도로 거래상대방에 대한 세무조사에 해당하는지 여부는, 조사의 목적과 실시 경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단하되, 질문조사권의 행사가 이루어진 절차의 형식이나 명칭에 구애될 것이 아니라, 해당 세무조사 과정에서 거래상대방에 대해서까지 과세처분을 하고자 하는 과세관청의 의도가 구체화되어 나타났는지, 거래상대방이 부담한 수인의무가 납세자의 과세요건 사실을 확인하기 위하여 객관적으로 필요한 범위를 초과할 정도로까지 확대되었는지, 거래상대방의 영업의 자유 등 권리 침해를 방지하기 위해 세무조사 과정에서 각종 절차적 권리를 보장하여 줄 필요성이 있는지 등의 요소를 바탕으로 그 실질에 따라 판단하여야 한다.

2) 원심판결 이유와 기록에 의하면, 다음의 사실을 알 수 있다.

가) 조사청은 2019. 2. 19.부터 같은 해 7. 2.까지 소외 2에 대한 개인통합조사를 실시하였다. 당시 세무공무원은 2019. 4. 11.경 원고에게 이 사건 금원을 지급받은 경위에 대해 유선으로 질의한 후, 같은 달 18. "조사대상자의 거래 관련인 자격에서 법인세법 제122조 및 소득세법 제170조에 따라 출석을 요구하는 것이므로 소외 2의 출석 여부와 상관없이 2019. 4. 26.까지 출석하라."는 출석요구공문을 원고에게 발송하였다.

나) 원고는 2019. 4. 29. 조사청을 방문하여, 소외 2의 이 사건 금원 지급 경위뿐만 아니라 원고의 이 사건 금원에 대한 종합소득세 신고 누락 경위 및 원고에게 종합소득세 회피 목적이 있었는지 여부 등에 관하여 세무공무원의 질문에 답변하는 등 상당한 시간 동안 질문조사를 받았다.

다) 세무공무원은 질문조사 과정에서, 원고가 이 사건 금원을 사용한 용도와 원고가 이 사건 금원 중 일부를 원고의 지인들을 통해 어떻게 현금화시켰는지 등에 관한 질문도 하였다. 이에 따라 2019. 8.경 세무공무원에 의해 작성된 검토보고서에는, 원고가 이 사건 금원을 어디에 사용하였는지, 그리고 이 사건 금원을 어떻게 현금으로 전환하였는지 등에 관한 내용과 함께, 소외 2로부터 받은 이 사건 금원은 원고의 기타소득으로서 과세대상이라는 취지의 내용이 포함되었다.

라) 한편 소외 2에 대한 세무조사 이후 세무공무원이 작성한 조사결과보고서에는 원고가 변호사로부터 받은 이메일 내용과 원고가 개인적으로 작성해 둔 문건 내용에 관한 언급이 나와 있다. 이는 세무공무원이 조사 과정에서 취득하였던, 원고가 2014. 2.경 변호사로부터 받은 이메일과 원고가 업무 과정에서 작성하였던 메모를 토대로 한 것이었다.

3) 이러한 사실관계를 앞서 본 법리에 비추어 살펴본다. 원고에 대한 조사청 소속 세무공무원의 질문조사권 행사는 애당초 소외 2에 대한 세무조사의 일환으로 이루어진 것이기는 하다. 그러나 세무조사가 진행되는 도중 세무공무원은 원고를 대상으로 이 사건 금원을 원고가 어디에 사용하였는지, 이 사건 금원에 대해 원고가 종합소득세 신고를 누락한 경위가 무엇인지, 종합소득세를 회피할 목적이 있었는지 등에 대해서까지 질문조사권을 행사함으로써, 이 사건 금원과 관련하여 원고를 대상으로 과세처분을 하겠다는 의도가 구체적으로 드러나게 되었다. 나아가 원고가 부담한 수인의무는 소외 2에 대한 과세요건 사실을 확인하기 위한 수준을 훨씬 초과할 정도로까지 확대되었을 뿐 아니라, 원고가 누리는 영업의 자유 및 사생활의 자유 등이 침해될 가능성 또한 증가하여 세무조사 과정에서의 각종 절차적 권리를 원고에게 보장받게 할 필요성이 소외

2에 못지 않게 커졌다고 볼 수 있다. 이에 따라 세무조사 과정에서의 절차적 권리가 원고에게 별도로 보장되었어야 한다. 원고가 이 사건 처분이 있는 뒤 사후적 구제절차를 밟을 수 있었다는 등 원심이 제시한 사정만으로 원고가 위와 같은 절차적 권리를 제대로 보장받지 못한 것이 이 사건 처분을 위법하게 만드는 사유가 아니라고 단정할 수 없다.

4) 그런데도 원심은 앞서 본 이유만으로, 세무조사 과정에서의 각종 절차적 권리가 보장되지 않았다는 원고의 주장을 배척하면서 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 세무조사에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 아니한 잘못이 있다. 이를 지적하는 원고의 상고이유 주장은 이유 있다.

4. 제4상고이유에 대하여

가. 원심의 판단

원심은, 구 국세기본법(2020. 12. 29. 법률 제17758호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제81조의15 제3항 제3호는 국세부과 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우 과세예고통지를 받더라도 과세전적부심사를 청구할 수 없도록 규정하고 있는 바, 이와 같이 구 국세기본법 등에서 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있도록 정한 예외사유에 해당할 때에는 과세관청이 과세예고통지를 생략하고 과세처분을 하였더라도 이를 위법하다고 볼 수 없다고 전제한 다음, 아래와 같은 이유로 피고가 이 사건 처분 이전에 과세예고통지를 하지 아니한 것을 이 사건 처분에 관한 절차적 위법으로 볼 수 없다고 판단하였다.

1) 피고가 이 사건 처분 이전에 원고에게 과세예고통지를 하지 아니한 사실은 당사자 사이에 다툼이 없으나, 이 사건 처분이 이루어진 2020. 4. 8.은 원고의 2014년 종

합소득세 부과제척기간인 2020. 6. 30.로부터 3개월이 채 남지 않은 시점으로서 구 국세기본법 제81조의15 제3항 제3호에 따라 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있는 예외사유인 '국세부과 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우'에 해당하였다.

2) 과세예고통지는 그 주된 기능이 납세자가 앞으로 있을 과세처분의 내용을 파악하여 과세처분이 있기 이전에 과세관청에 그 적법성에 관한 심사를 청구함으로써 위법한 과세처분을 사전에 예방하고자 함에 있으므로, 과세전적부심사 청구를 할 수 없는 경우에는 과세예고통지가 갖는 절차적 의미가 크지 않고 납세자의 권리보호에 유의미하다고 보기 어렵다.

3) 소외 2에 대한 세무조사는 2019. 7. 2. 종결되었고, 조사청은 2019. 7. 15. 소외 2에게 세무조사결과를 통보하였으며, 2020. 1. 9.에야 피고에게 과세자료를 통보하였는 바, 그 후로도 피고는 소외 2가 제기한 과세전적부심사의 판단을 기다리다가 소외 2가 2014년 과세연도 부분에 대하여 부과제척기간 임박을 이유로 과세전적부심사 청구를 취하한 이후에 이 사건 처분에 나아가게 되었다. 이와 같이 이 사건 처분이 이루어진 경위에 비추어 보면, 피고가 조사청으로부터 통보받은 과세자료를 고의로 장기간 방치하였다거나 이 사건 처분 절차의 진행을 게을리하였다고 보기 어렵다.

나. 대법원의 판단

위와 같은 원심의 판단은 그대로 수긍하기 어렵다.

1) 구 국세기본법 제81조의15 제3항은 각 호에서 과세전적부심사를 거치지 않아도 되는 예외사유를 규정하고 있는데, 제3호에서 '과세예고통지를 하는 날부터 국세부과 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우'를 들고 있다. 다만 조세법규에 대

한 엄격해석의 원칙, 구 국세기본법 제81조의15 제1항, 제2항 제2호, 제4항, 제8항, 제9항, 국세기본법 시행령 제63조의15 제4항의 문언과 체계, 과세예고통지의 기능 등에 비추어 보면, 제3호의 규정을 과세전적부심사를 넘어 과세예고통지에 대한 예외사유로 까지 확장해석할 수는 없다. 그러므로 과세관청은, 구 국세기본법 제81조의15 제1항이 정한 과세예고통지 대상에 해당하는 경우에는, 국세부과 제척기간 만료일까지 기간이 3개월 이하인 때에도 과세예고통지를 하여야 한다. 과세예고통지 없이 이루어진 과세처분은 이로 인하여 절차적 정당성이 상실되지 않았다고 볼 만한 특별한 사정이 없는 한 위법하다고 보아야 한다. 이때 과세관청의 귀책사유 없이 부득이한 사정으로 국세부과 제척기간의 만료일이 매우 임박하게 되었고, 이로 인하여 과세처분에 앞서 과세예고통지를 할 시간적 여유가 거의 없고 과세예고통지를 하더라도 납세자가 누릴 절차적 이익도 거의 없는 등 과세예고통지를 생략하더라도 절차적 정당성이 상실되지 않았다고 볼 만한 특별한 사정의 존재에 대해서는 과세관청이 증명하여야 한다(대법원 2025. 2. 13. 선고 2023두41659 판결 등 참조).

2) 원심판결 이유와 기록에 따르면, 피고는 2020. 1. 9. 조사청으로부터 소외 2에 대한 세무조사와 관련된 과세자료를 통보받았고, 소외 2는 2020. 1. 31. 2014년 귀속 소득세액 및 원천징수세액에 대한 과세전적부심사 청구를 취하하였으며, 조사청은 2020. 2. 10. 소외 2에 대하여 이 사건 처분과 밀접한 관계에 있는 2014년 귀속 종합소득세 부과처분을 한 사실이 인정된다. 따라서 피고는, 조사청으로부터 과세자료를 통보받은 2020. 1. 9. 무렵에는 소외 2가 청구한 과세전적부심사의 결과를 기다릴 필요가 있었다 하더라도, 소외 2가 해당 과세전적부심사 청구를 취하한 2020. 1. 31.부터는 더 이상 그 결과를 기다릴 필요가 없게 되었다. 나아가 2020. 2. 10. 소외 2에 대해 2014

년 귀속 종합소득세 부과처분 등이 이루어졌으므로, 늦어도 그 무렵부터 원고에 대한 2014년 종합소득세 부과제척기간이 만료되기 3개월 전인 2020. 3. 31.까지는, 피고가 원고에게 과세예고통지를 할 수 있게 되었다고 볼 수 있다.

그런데도 원심은 국세부과 제척기간 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우에는 과세예고통지를 생략하고 과세처분을 하더라도 구 국세기본법 제81조의15 제3항 제3호의 예외사유에 해당하는 이상 절차상 하자로 볼 수 없다는 잘못된 전제에서, 과세예고통지를 생략하더라도 절차적 정당성이 상실되지 않았다고 볼 만한 특별한 사정이 존재하는지를 제대로 살피지 아니한 채 이 사건 처분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 과세예고통지에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 아니함으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 원고의 상고이유 주장은 이유 있다.

5. 결론

원심판결을 파기하고 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 노경필

주 심 대법관 이흥구

 대법관 오석준

대법관 이숙연