

## 중복조사금지 원칙의 위반으로 과세처분이 취소된 경우에 기납부한 통고처분 벌금 상당액의 부당이득 여부(대법원 2026. 4. 30. 선고 2025다 210837 판결)

### 1. 사실관계

- 가. 원고 주식회사 ○○○는 2018. 4. 9. 식품 및 건강기능식품 수입과 판매업 등을 목적으로 설립된 회사이고, 주식회사 △△△는 2002. 4. 24. 건강보조식품 수입 및 도·소매업 등을 목적으로 설립된 회사로서 2020. 12. 31. 원고 주식회사 ○○○에 흡수합병되어 해산하였다(이하 원고 주식회사 ○○○와 주식회사 △△△를 특별히 구별하여 지칭하는 때를 제외하고는 모두 '원고 1 회사'라 한다). 원고 2는 2011. 9. 23.부터 주식회사 △△△가 원고 주식회사 ○○○에 흡수합병될 때까지 주식회사 △△△의 사내이사였고, 2020. 12. 31.부터는 원고 주식회사 ○○○의 공동대표이사로 근무하였다.
- 나. 부산지방국세청장은 2014. 10. 8.부터 같은 해 11. 21.까지 원고 1 회사에 대하여 2011년부터 2013년까지의 사업연도에 대한 법인세 통합조사를 실시하였고, 이후 그에 따른 과세처분이 이루어졌다.
- 다. 부산지방국세청장은 2018. 1. 3.부터 같은 해 2. 21.까지 원고 1 회사에 대하여 2014년부터 2016년까지의 사업연도에 대한 법인세 통합조사를 실시하였다. 부산지방국세청장은 2018. 1. 30. 위 법인세 통합조사를 조세범칙조사로 전환하고, 조사기간을 같은 해 3. 23.까지로 연장하였으며, 조사대상도 '2010년부터 2016년까지의 사업연도에 대한 법인세'로 확대하였다.
- 라. 부산지방국세청장은 2018. 5. 28. 원고 1 회사에 세무조사결과(이하 '이 사건 세무조사결과'라 한다)를 통지함과 동시에, 원고 1 회사와 원고 2에게 각각 2013년부터 2016년까지의 조세범칙행위와 관련하여 포탈세액 등을 기초로 벌금 상당액을 산정하여 301,458,450원에 대한 조세범칙 통고처분(이하 '이 사건 통고처분'이라 한다)을 하였다. 원고 1 회사와 원고 2는 2018. 6. 8. 각자에게 통고처분된 벌금 상당액 전액을 납부하였다.
- 마. 서부산세무서장은 2018. 6. 1. 이 사건 세무조사결과를 기초로 원고 1 회사에 대하여 2010년부터 2016년까지의 각 사업연도 법인세 및 2010년 제1기분부터 2016년 제1기분까지의 부가가치세를 경정·고지하고, 2010년부터 2016년까지의 각 사업연도 귀속 소

득금액변동통지를 하였다(이하 통틀어 '이 사건 원처분'이라 한다).

바. 원고 1 회사는 2018. 8. 30. 조세심판원에 이 사건 원처분의 취소를 구하는 심판청구를 하였고, 조세심판원은 2019. 7. 15. '이 사건 원처분 중 2011년부터 2013년까지의 각 사업연도 법인세 합계 446,653,490원, 2011년 제1기부터 2013년 제2기까지의 부가가치세 합계 588,177,630원의 부과처분 및 대표자 상여처분에 따른 2011년부터 2013년까지의 각 사업연도 귀속 합계 2,001,562,830원의 소득금액변동통지에 대하여 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 절차상 하자가 있으므로 이를 취소하고, 나머지 심판청구는 기각한다'는 취지의 결정을 하였다.

사. 원고 1 회사는 2019. 10. 8. 이 사건 원처분 중 위와 같이 취소되고 남은 나머지 처분 중 2010년 사업연도 법인세 395,442,720원, 2010년 제1기 부가가치세 177,772,380원, 2010년 제2기 부가가치세 182,445,310원(각 가산세 포함)의 부과처분 및 2010년 사업연도 귀속 총 1,361,159,608원의 소득금액변동통지의 취소를 구하는 소를 제기하였다. 제1심법원은 2020. 6. 12. 원고 1 회사의 청구를 기각하였으나(부산지방법원 2019구합 24092호), 항소심법원은 해당 처분이 원고 1 회사의 과세전적부심사 청구 또는 그에 대한 결정이 있기 전에 이루어진 것으로서 원고 1 회사의 절차적 권리를 침해한 중대·명백한 하자가 있어 무효라고 보아 2021. 4. 9. 원고 1 회사의 청구를 인용하였고(부산고등법원 2020누21548호), 이는 상고심에서 그대로 확정되었다(대법원 2021두37748호).

아. 한편 원고 1 회사는 2018. 7. 10. 원고 2 등에 대한 소득금액변동통지에 따른 원천징수 의무자로서 원천납세의무자들의 2014년부터 2016년까지의 원천징수세 귀속분 합계 355,367,250원(= 근로소득세 323,061,150원 + 지방소득세 32,306,100원, 이하 '이 사건 원천징수세액'이라 한다)을 납부하였다.

자. 이 사건에서 원고들은 피고 대한민국에게 이 사건 통고처분에 따라 납부한 벌금 상당액 합계 602,916,900원(= 301,458,450원 × 2) 중 2013년 조세범칙행위에 상응하는 벌금 상당액 합계 315,951,005원에 대해 조세범칙조사가 중복세무조사금지의 원칙을 위반하였다는 점 등을 이유로 부당이득반환을 구하고 있고, 원고 1 회사는 이 사건 원천징수세액 합계 355,367,250원에 대해서도 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 절차상 하자를 이유로 피고들에게 각각 해당 액수의 부당이득반환을 구하고 있다.

## 2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 ① 통고처분에 선행한 조세범칙조사에 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 하자가 존재하는 경우 그 통고처분의 효력 유무(소극), ② 조세범칙조사에 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 하자가 있고, 그로 인하여 과세처분이 취소된 경우의 통고처분 벌금 상당액에 대한 부당이득반환청구권이 발생하는지 여부(적극), ③ 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 예외사유가 없음에도 과세전적부심사의 기회를 보장하지 않은 소득금액변동통지는 그 절차상 하자가 중대·명백하여 무효인지(그와 같이 위법한 소득금액변동통지에 따라 원천징수의무자가 징수·납부한 원천징수세액이 부당이득인지) 여부이다.

## 3. 대상 판결의 요지

가. 원고들이 이 사건 통고처분에 따라 납부한 벌금 상당액 중 2013년 조세범칙행위에 상응하는 벌금 상당액 부분이 부당이득에 해당하는지

### 1) 관련 규정 및 법리

가) 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제81조의4는 제1항에서 “세무공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 세무조사를 하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용해서는 아니 된다.”라고 규정하고, 제2항에서 “세무공무원은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우가 아니면 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사를 할 수 없다.”라고 규정하면서 재조사가 허용되는 경우를 열거된 각 호의 사유로 엄격히 제한하고 있다. 이와 같이 한정적으로 열거된 요건을 갖추지 못한 경우 같은 세목 및 같은 과세기간에 대한 재조사는 납세자의 영업의 자유나 법적 안정성을 심각하게 침해할 뿐 아니라 세무조사권의 남용으로 이어질 우려가 있으므로 원칙적으로 금지되고, 나아가 이러한 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 때에는 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재한다고 보아야 한다. 구 국세기본법 제81조의4 제2항에 따라 금지되는 재조사에 기하여 과세처분을 하는 것은 단순히 당초 과세처분의 오류를 경정하는 경우에 불과하다는 등의 특별한 사정이 없는 한 그 자체로 위법하고, 이는 과세관청이 그러한 재조사로 얻은 과세자료를 과세처분의 근거로 삼지 않았다거나 이를 배제하고서도 동일한 과세처분이 가능한 경우라고 하여 달리 볼 것은 아니다(대법원 2017. 12. 13. 선고 2016두55421 판결 참조).

나) 구 「조세범 처벌절차법」(2018. 12. 31. 법률 제16108호로 개정되기 전의 것, 이하 같다)은 제2조에서 '조세범칙행위'를 「조세범 처벌법」 제3조부터 제14조까지의 죄에 해당하는 위반행위(제1호)로, '조세범칙사건'을 '조세범칙행위의 혐의가 있는 사건'(제2호)으로, '조세범칙조사'를 '세무공무원이 조세범칙행위 등을 확정하기 위하여 조세범칙사건에 대하여 행하는 조사활동'(제3호)으로 각 규정하는 한편, 제7조 제1항 각 호에서 지방국세청장 또는 세무서장은 조세범칙행위의 혐의가 있는 자를 처벌하기 위하여 증거수집 등이 필요한 경우 등에는 조세범칙조사를 실시하여야 한다고 규정하고 있다. 이러한 조세범칙조사의 법적 성질은 기본적으로 행정절차에 해당한다(대법원 2023. 1. 12. 선고 2021도9670 판결 참조).

한편 구 「조세범 처벌절차법」 제13조 제1호는 조세범칙사건에 대한 처분 중 하나로 통고처분을 들고 있고, 이에 관하여 제15조 제1항 각 호 및 제4항은 지방국세청장 또는 세무서장은 조세범칙행위의 확증을 얻었을 때에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 대상이 되는 자에게 그 이유를 구체적으로 밝히고 대통령령으로 정하는 부과기준에 따른 벌금 상당액 등을 납부할 것을 통고하여야 한다고 규정하고 있다. 이와 같이 조세범칙행위자에 대하여 지방국세청장 또는 세무서장이 행하는 통고처분은 법원에 의하여 자유형 또는 재산형에 처하는 형사절차에 갈음하여 과세관청이 조세범칙행위자에 대하여 금전적 제재를 통고하고 이를 이행한 조세범칙행위자에 대하여는 고발하지 아니하고 조세범칙사건을 신속·간이하게 처리하는 절차로서 형사사건의 사전절차로서의 성격을 지닌다(대법원 2016. 9. 28. 선고 2014도10748 판결 참조).

다) 구 국세기본법 제81조의2 제2항 제1호는, 국세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위하여 질문을 하거나 해당 장부·서류 또는 그 밖의 물건을 검사·조사하거나 그 제출을 명하는 것을 '세무조사'로 칭하면서, '세무조사'에 「조세범 처벌절차법」에 따른 조세범칙조사가 포함되는 것으로 규정하고 있다. 여기에 위법한 세무조사를 금지하고 세무조사권의 남용을 방지하고자 하는 구 국세기본법 제81조의4의 취지, 헌법 제12조 제1항에서 규정하고 있는 적법절차의 원칙은 형사소송절차에 국한되지 아니하고 세무공무원이 과세권을 행사하는 경우에도 마찬가지로 준수되어야 하며, 조세범칙조사는 납세자에 대한 불이익의 측면에서 일반 행정절차에 비해 적법절차의 원칙이 더욱 엄격하게 관철될 필요성이 있다는 점까지 덧붙여 고려하면, 구 국세기본법 제81조의4 제2항이 정한 중복세무조사금지의 원칙은 「조세범 처벌절차법」에 따른 조세범칙조사에 대해서도 마땅히 적용된다고 보아야 한다. 따라서 조세범칙조사가 중복세무조사금지의 원칙을 위반하는 경우, 이러한 중대한 절차적 하자는 그에 따른 통고처분에까지 곧바로 그 영향이 미친다고 볼 수밖에 없다. 통

고처분에 선행한 조세범칙조사에 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 하자가 존재하는 경우 해당 통고처분에는 '조세범칙행위의 확증'의 필수적 전제가 되는 절차적 적법성이 구비된 것으로 볼 수 없어 그 효력이 부정된다고 봄이 타당하다.

라) 「조세범 처벌법」 제3조 제1항에서 규정한 조세포탈죄는 납세의무자가 국가에 대하여 지고 있는 것으로 인정되는 일정액의 조세채무를 포탈한 것을 범죄로 보아 형벌을 과하는 것으로서, 조세포탈죄가 성립하기 위하여는 조세법률주의에 따라 세법이 정한 과세요건이 충족되어 조세채권이 성립하여야만 되는 것이므로, 세법이 납세의무자로 하여금 납세의무를 지도록 정한 과세요건이 구비되지 않는 한 조세채무가 성립하지 않음은 물론 조세포탈죄도 성립할 여지가 없고, 이는 조세포탈로 공소제기된 처분사유가 아닌 다른 사유로 과세관청이 당초 부과처분을 취소한 경우에도 마찬가지이다(대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 판결, 대법원 2005. 6. 10. 선고 2003도5631 판결, 대법원 2020. 12. 30. 선고 2018도14753 판결 등 참조). 또한 과세관청이 조세심판원의 결정에 따라 당초 부과처분을 취소한 경우 그 부과처분은 처분 시에 소급하여 효력을 잃고 원칙적으로 그 납세의무도 없어져, 조세포탈죄에 대한 형사소송법 제420조 제5호에서 정한 재심사유에 해당하게 된다(대법원 1985. 10. 22. 선고 83도2933 판결, 대법원 2015. 10. 29. 선고 2013도14716 판결 등 참조). 그런데 「조세범 처벌절차법」에 따른 통고처분은 공정력을 가진 행정처분이 아니어서 이를 대상으로 행정쟁송 등을 통해 적극적·능동적으로 불복할 수 있는 방법이 별도로 마련되어 있지 아니하고(구 국세기본법 제55조 제1항 단서 제1호), 통고처분에 형사소송법상 재심사유가 존재하는 것으로 밝혀지더라도 그 통고처분은 재심대상으로 삼을 수 없다(대법원 2016. 3. 11.자 2016모203 결정, 대법원 2018. 5. 30.자 2018모152 결정 등 참조).

조세범칙조사 과정에서 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 중대한 절차적 하자가 존재함에도 그에 따른 통고처분에 기하여 조세범칙행위자로 하여금 벌금 상당액을 납부하도록 한 경우 이에 대한 어떠한 불복 방법도 허용하지 않고 그와 같이 형성된 법률관계를 그대로 완결시키는 것은 현저히 부당하고, 조세채무 또는 납세의무가 부존재하는 경우, 만일 조세범칙행위자가 통고처분에 따른 벌금 상당액을 임의로 납부한 것이 아니라 정식의 불복절차를 거쳐 확정된 유죄판결에 따라 납부한 것이었다면 형사소송법상 재심절차에 의해 그 권리구제를 받을 가능성이 있다는 점과의 균형을 고려할 때 더욱 그러하다. 이러한 사정들을 고려하면 이 경우 기납부된 해당 벌금 상당액은 소급하여 법률상 원인을 흠결한 것이 되어 부당이득에 해당한다고 보아야 한다.

마) 위와 같이 조세범칙행위자가 통고처분을 이행하기 위해 납부한 벌금 상당액이 부당이득에 해당할 경우, 납부자는 권리구제를 위해 국가를 상대로 부당이득반환을 구하는 민사상 소를 제기할 수 있고, 이 경우 민사법원은 선결문제로서 통고처분의 효력 여부를 판단할 수 있다.

## 2) 판단

원심은, 「조세범 처벌절차법」에 따라 조세범칙행위자에 대하여 지방국세청장 또는 세무서장이 행하는 통고처분은 행정소송의 대상이 아니고 그 공정력이 인정되지 않아 행정행위의 무효 여부, 즉 하자가 중대·명백한지를 살펴볼 필요도 없다는 전제 하에 행정쟁송절차에서 부과처분이 위법한 행정조사에 기한 것으로 밝혀져 실효되는 경우 실효된 부과처분에 상응하는 통고처분의 벌금 상당액만큼 부당이득반환청구가 허용되어야 하고, 절차적 적법성을 준수하지 않은 조세범칙조사에 기하여 통고처분이 이루어진 경우 조세범칙행위자가 일단 고발을 면하기 위하여 벌금 상당액을 납부하였을지라도 그 통고처분에 대하여 사후적으로 불복할 수 있는 법적 구제수단이 부여되어야 한다는 등의 판시와 같은 이유로, 위법한 중복세무조사에 기하여 이루어진 통고처분은 효력이 없고 그에 따라 피고 대한민국이 수령한 벌금 상당액은 부당이득으로서 반환되어야 한다고 판단하였다.

원심판결 이유를 앞서 본 규정 및 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이유 설시에 일부 부적절한 부분이 있으나, 원고들이 이 사건 통고처분에 따라 납부한 벌금 상당액 합계 602,916,900원(= 301,458,450원 × 2) 중 부당이득반환을 구하는 2013년 조세범칙행위 관련 벌금 상당액 합계 315,951,005원은 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 조세범칙조사로 인하여 납부된 것이었을 뿐 아니라, 조세심판원 결정으로 이미 취소된 부과처분에 상응하는 부분이 포함된 것이라는 이유로 원고들의 부당이득반환청구를 인용한 원심의 결론 자체는 정당하다.

나. 이 사건 원천징수세액이 부당이득에 해당하는지

### 1) 관련 규정 및 법리

가) 구 국세기본법 제81조의15는 제1항 본문 및 제1호에서 “제81조의12에 따른 세무조사 결과에 대한 서면통지(이하 ‘세무조사결과통지’라 한다)를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 통지를 한 세무서장이나 지방국세청장에게 통지 내용의

적법성에 관한 심사(이하 '과세전적부심사'라 한다)를 청구할 수 있다."라고 규정하면서, 제2항 제2호에서 「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우에는 제1항을 적용하지 않는다고 정하고 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 뿐 아니라 과세전적부심사결정과 과세처분 사이의 관계 및 그 불복 절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효라고 할 것이다(대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결 등 참조).

나) 한편 구 법인세법(2016. 12. 20. 법률 제14386호로 개정되어 2017. 1. 1. 시행되기 전의 것) 제67조는 과세관청이 법인세 과세표준을 결정 또는 경정을 하면서 익금에 산입한 금액을 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타사외유출·사내유보 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 소득처분을 하도록 정하고, 그 위임을 받은 구 법인세법 시행령(2017. 2. 3. 대통령령 제27828호로 개정되기 전의 것) 제106조 제1항 제1호 단서는 사외유출된 금액의 귀속이 불분명한 경우에는 대표자에게 귀속된 것으로 보아 상여로 처분하도록 정하고 있다.

다) 앞서 본 관련 규정의 문언과 체계, 입법 취지 등에 비추어 보면, 과세관청의 익금산입 등에 따른 법인세 부과처분과 그 익금 등의 소득처분에 따른 소득금액변동통지는 각각 별개의 처분이므로, 과세관청이 법인에 대하여 세무조사결과통지를 하면서 익금누락 등으로 인한 법인세 포탈에 관하여 「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분을 하였더라도, 이는 포탈한 법인세에 대하여 구 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호의 「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우에 해당할 뿐이지, 소득처분에 따른 소득금액변동통지와 관련된 조세포탈에 대해서까지 과세전적부심사의 예외사유인 '고발 또는 통고처분'을 한 것으로 볼 수는 없다.

따라서 이러한 경우 과세전적부심사를 거치기 전이라도 소득금액변동통지를 할 수 있는 다른 예외사유가 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 과세관청은 소득금액변동통지를 하기 전에 납세자인 해당 법인에게 과세전적부심사의 기회를 부여하여야 한다. 이와 같은 특별한 사정이 없음에도 세무조사결과통지가 있는 후 과세전적부심사 청구 또는 그에 대한 결정이 있기 전에 이루어진 소득금액변동통지는 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효라고 봄이 타당하다(대법원 2020. 10. 29. 선고 2017두51174 판결 등 참조).

## 2) 판단

원심은, 원고 1 회사가 부당이득반환을 구하는 이 사건 원천징수세액은 2014년~2016년 귀속 소득금액변동통지에 기하여 납부한 것으로서, 위 2014년~2016년 귀속 소득금액변동통지는 이 사건 세무조사결과통지가 있는 뒤 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기 전에 이루어졌는바, 과세전적부심사를 거치지 않고 원고 1 회사에 곧바로 소득금액변동통지를 할 수 있거나 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 소득금액변동통지를 할 수 있는 예외사유에도 해당하지 않아 위와 같이 과세전적부심사 청구 등이 있기 이전에 소득금액변동통지가 이루어진 절차상 하자는 중대·명백하여 무효라고 봄이 타당하다고 판단하고, 나아가 위 대법원 2017두51174 판결이 선고되기 전까지는 해당 법리가 명백하지 않아 해석에 다툼의 여지가 있었다는 피고들의 주장 역시 위와 같은 과세권의 행사는 법문에 규정된 과세전적부심사 제도를 형해화시키고 납세자의 절차적 권리를 침해한다는 점 등을 근거로 배척하였다. 원심판결 이유를 앞서 본 관련 규정 및 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 과세처분의 당연무효에 관한 법리를 오해하는 등으로 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

## 4. 대상 판결에 대하여

### 가. 통고처분 관련 법리

#### (1) 조세범칙사건의 처리절차

지방국세청장 또는 세무서장은 조세범칙행위를 한 자에 대하여 벌금 상당액 등을 납부할 것을 통고하여야 하고, 통고처분을 받은 자가 통고대로 이행하였을 때에는 동일한 사건에 대하여 다시 조세범칙조사를 받거나 처벌받지 아니한다(조세범 처벌절차법 제15조 제1항, 제3항). 즉, 통고처분대로 이행하면 고발대상이 되지 아니한다.

그러나 통고처분을 받은 자가 통고서를 송달받은 날부터 15일 이내에 통고대로 이행하지 아니한 경우에는 세무서장은 그를 고발하여야 하고, 15일이 지났더라도 고발 전에 이행한 경우에는 고발대상이 되지 아니한다(조세범 처벌절차법 제17조 제2항). 통고처분대로 이행하지 아니하였을 경우에는 필요적으로 고발하도록 되어 있다. 조세범칙사건의 처리절차를 보면, ① 범칙사건의 조사(임의조사와 강제조사) → ② 조사보고 및 임의고발 → ③ 통고처분 또는 무혐의 처리 → ④ 고발(통고받은 날로부터 15일 이내 불이행시)의 순으로 진행된다.

## (2) 통고처분이 행정소송의 대상인지

통고처분이 행정소송의 대상이 되는지 여부에 대하여 대법원은, '구 국세기본법 제55조 제3항 제2호에 의하면, 구 조세범처벌법에 의한 통고처분은 같은 법조 제1항의 규정에 의한 처분으로 보지 아니하여, 결국 이의신청이나, 심사청구 및 심판청구의 대상이 되지 아니함을 규정함으로써 구 조세범처벌법에 의한 통고처분은 행정소송의 대상이 되지 아니함을 분명히 하고 있다(대법원 1956. 8. 14. 선고, 56행상제77호 판결, 대법원 1962. 1. 31. 선고, 61행상제40 판결 참조)'라고 판시하였다(대법원 1979. 6. 12. 선고 79누89 판결, 대법원 2000. 9. 22. 선고 2000두5722 판결 등).

## (3) 고발과 통고처분의 관계

(가) 대법원은 특정범죄가중처벌등에 관한 법률 제8조 위반의 조세포탈범에 대하여 한 통고처분의 효력이 유효한지 여부에 대하여, '특정범죄가중처벌등에 관한 법률 제16조에 의하면 위 법 제8조에 해당하는 조세범칙사건에 대한 공소에는 고발을 요하지 아니한다고 규정하고 있어 이 사건에는 세무공무원의 고발이 필요없다고 할 것이며, 또 위 법 제8조 위반의 조세포탈죄에 대하여는 세무공무원이 통고처분을 할 권한이 없으므로 피고인이 세무공무원의 통고처분으로 범칙금을 납부하였다 하여도 이는 특정범죄가중처벌등에 관한 법률위반(조세포탈죄)의 처단에 영향을 미칠 수 없으니 여기에 일사부재리의 원칙이 적용될 수 없다'라고 판시하여 통고처분이 무효라고 하였다(대법원 1988. 11. 8. 선고 87도1059 판결).

(나) 대법원은 세무서장 등이 고발을 한 후에 동일한 조세범칙행위에 대하여 한 통고처분의 효력에 대하여, '조세범 처벌절차법 제15조 제1항에 따른 지방국세청장 또는 세무서장의 조세범칙사건에 대한 통고처분은 법원에 의하여 자유형 또는 재산형에 처하는 형사절차에 갈음하여 과세관청이 조세범칙자에 대하여 금전적 제재를 통고하고 이를 이행한 조세범칙자에 대하여는 고발하지 아니하고 조세범칙사건을 신속·간이하게 처리하는 절차로서, 형사절차의 사전절차로서의 성격을 가진다. 그리

고 조세범 처벌절차법에 따른 조세범칙사건에 대한 지방국세청장 또는 세무서장의 고발은 수사 및 공소제기의 권한을 가진 수사기관에 대하여 조세범칙사실을 신고함으로써 형사사건으로 처리할 것을 요구하는 의사표시로서, 조세범칙사건에 대하여 고발한 경우에는 지방국세청장 또는 세무서장에 의한 조세범칙사건의 조사 및 처분 절차는 원칙적으로 모두 종료된다. 위와 같은 통고처분과 고발의 법적 성질 및 효과 등을 조세범칙사건의 처리 절차에 관한 조세범 처벌절차법 관련 규정들의 내용과 취지에 비추어 보면, 지방국세청장 또는 세무서장이 조세범 처벌절차법 제17조 제1항에 따라 통고처분을 거치지 아니하고 고발하면 이로써 조세범칙사건에 대한 조사 및 처분 절차는 종료되고 형사사건 절차로 이행되어 지방국세청장 또는 세무서장으로는 동일한 조세범칙행위에 대하여 더 이상 통고처분을 할 권한이 없다고 보아야 한다. 따라서 지방국세청장 또는 세무서장이 조세범칙행위에 대하여 고발을 한 후에 동일한 조세범칙행위에 대하여 통고처분을 하였다 하더라도, 이는 법적 권한 소멸 후에 이루어진 것으로서 특별한 사정이 없는 한 그 효력이 없고, 설령 조세범칙행위자가 이러한 통고처분을 이행하였다 하더라도 조세범 처벌절차법 제15조 제3항에서 정한 일사부재리의 원칙이 적용될 수 없다.'라고 판시하였다(대법원 2016. 9. 28. 선고 2014도10748 판결).

#### 나. 과세전적부심사 관련 규정에 위반한 처분의 효력 관련 법리

(1) 대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결은 과세예고통지 이후 과세전적부심사를 청구할 수 있는 기간이 경과하지 아니하여 원고가 과세전적부심사 청구를 하기도 전에 소득금액변동통지 처분을 한 사안에서(피고가 2013. 6. 25. 원고에게 선급금 중 2010. 3. 17.까지 회수하지 아니한 6,491,687,500원을 소외 1에 대한 배당으로 소득처분하여야 함에도 이를 누락하여 위 배당소득에 관한 원천징수세액을 고지할 예정이라는 내용으로 과세예고 통지를 하고, 2013. 7. 10. 원고에게 위 6,491,687,500원을 소외 1의 배당소득금액으로 한다는 내용의 소득금액변동통지를 하였는데, 원고가 2013. 7. 22. 서울지방국세청장에게 위 과세예고통지에 관하여 과세전적부심사를 청구하였으나, 서울지방국세청장이 2013. 9. 12. 원고의 과세전적부심사청구에 대하여 불채택결정을 한 사안), 위 가. (1)항의 대법원 2015두52326 판결과 마찬가지로 헌법 제12조 제1항에서 규정하고 있는 적법절차의 원칙은 세무공무원이 과세권을 행사하는 경우에도 적용된다고 전제한 뒤, '국세기본법 및 국세기본법 시행령이 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, 과세예고 통지 후 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기도 전에 과세처분을 하는 것은 원칙적으로 과세전적부심사 이후에 이루어져야 하는 과세처분을 그보다 앞서 함으로써 과세전적부

심사제도 자체를 형해화시킬 뿐만 아니라 과세전적부심사 결정과 과세처분 사이의 관계 및 불복절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효'라고 하여 위 소득금액변동통지 처분을 당연무효의 처분이라고 판시하였다.

(2) 대법원 2020. 4. 9. 선고 2018두57490 판결은 과세관청의 과세예고통지에 대해 청구한 과세전적부심사 진행 중 부과제척기간이 임박하였다는 이유로 그 결정이 나기 전에 과세관청이 부과처분을 한 사안(대구지방국세청장이 원고에 대한 2005 내지 2009 각 사업연도 귀속분 법인세 등에 대한 정기세무조사를 실시한 후, 2010. 11. 30. 원고에 대하여 위 각 사업연도 귀속분 법인세 과세예고통지를 하였고, 이에 원고가 2010. 12. 29. 국세청장에게 과세전적부심사를 청구하였는데, 피고는 위 과세전적부심사에 대한 심리가 계속중이던 2011. 3. 22. 위 각 법인세 중 2005 사업연도 귀속분의 부과제척기간이 임박하였다는 이유로 원고에 대하여 2005 사업연도 귀속분 법인세 20,820,170,520원을 부과·고지한 사안)에서, '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 제 12조 제1항에서 규정하고 있는 적법절차의 원칙은 형사소송절차에 국한되지 아니하고 세무공무원이 과세권을 행사하는 경우에도 마찬가지로 준수하여야 하는 점(대법원 2016. 4. 15. 선고 2015두52326 판결 등 참조) 등을 고려하여 보면, 구 국세기본법 및 구 국세기본법 시행령이 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, 과세예고 통지 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 하자가 중대하고도 명백하여 무효'라고 전제한 다음, '구 국세기본법 시행령 제63조의14 제4항 단서에서 과세전적부심사의 청구에 대한 결정을 하기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 정한 국세기본법 제81조의15 제2항 제3호에서 말하는 '과세부과 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 미만인 경우'인지의 판단 기준일은 '과세처분일'이 아니라 '세무조사 결과 통지 및 과세예고 통지를 하는 날'인데, 원고가 피고로부터 2005 사업연도 법인세에 관한 세무조사 결과 통지 및 과세예고 통지를 받은 2010. 11. 30.부터 이 사건 과세처분의 부과제척기간 만료일인 2011. 3. 31.까지의 기간이 3월을 초과함은 역수상 분명하므로, 피고의 주장과 같이 구 국세기본법 제81조의15 제2항 제3호에서 정한 예외사유가 있다고 볼 수 없고, 달리 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 특별한 사정이 없

음에도 불구하고, 피고가 이 사건 과세전적부심사의 청구에 대한 결정을 하기도 전에 원고에 대하여 2005년 법인세 20,820,170,520원(가산세 포함)의 부과처분을 한 것은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효'라고 판단하였다.

(3) 대법원 2020. 10. 29. 선고 2017두51174 판결은 법인세 포탈에 관하여 조세범처벌법 위반으로 고발한 경우 고발대상이 되지 아니한 소득금액변동통지도 과세전적부심사 청구대상에서 제외되는지 여부가 쟁점이 된 사안에서, '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 뿐 아니라 과세전적부심사 결정과 과세처분 사이의 관계 및 그 불복절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효라고 할 것(대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결 참조)'이라고 전제한 뒤, '과세관청의 익금산입 등에 따른 법인세 부과처분과 그 익금 등의 소득처분에 따른 소득금액변동통지는 각각 별개의 처분이므로, 과세관청이 법인에 대하여 세무조사결과통지를 하면서 익금누락 등으로 인한 법인세 포탈에 관하여 조세범처벌법 위반으로 고발 또는 통고처분을 하였다라도 이는 포탈한 법인세에 대하여 구 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호의 '조세범처벌법 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우'에 해당할 뿐이지, 소득처분에 따른 소득금액변동통지와 관련된 조세포탈에 대해서까지 과세전적부심사의 예외사유인 '고발 또는 통고처분'을 한 것으로 볼 수는 없다. 따라서 이러한 경우 과세전적부심사를 거치기 전이라도 소득금액변동통지를 할 수 있는 다른 예외사유가 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 과세관청은 소득금액변동통지를 하기 전에 납세자인 해당 법인에게 과세전적부심사의 기회를 부여하여야 한다. 이와 같은 특별한 사정이 없음에도 세무조사결과통지가 있는 후 과세전적부심사 청구 또는 그에 대한 결정이 있기 전에 이루어진 소득금액변동통지는 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효라고 봄이 타당하다. 비록 소득세법 시행령 제192조 제1항에서 세무서장 또는 지방국세청장이 법인소득금액을 결정 또는 경정할

때 그 결정일 또는 경정일부터 15일 내에 배당·상여 및 기타소득으로 처분된 소득금액을 소득금액변동통지서에 의하여 해당 법인에게 통지하도록 정하였더라도, 이와 달리 볼 것이 아니다.'라고 판시하였다.

조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니한다는 것이 확립된 판례이다(대법원 2002. 7. 26. 선고 2001두5521 판결, 대법원 2003. 1. 24. 선고 2002두9537 판결 등).

구 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호(2020. 6. 9. 법률 제17354호로 개정된 현행 국세기본법 제81조의 15 제3항 제2호)는 과세전적부심사 청구대상에서 제외되는 사유의 하나로 '조세범처벌법 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우'를 규정하고 있다.

구 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호에 해당되는지 여부의 판단기준이 무엇인지가 문제이다. 고발 또는 통고처분의 대상이 되는 납세자를 기준(인별 기준)으로 할 것인지, 아니면 납세자에 대한 처분을 기준(처분별 기준)으로 할 것인지 하는 문제이다. 예를 들면, 과세관청이 납세자인 A법인에 대하여 법인세, 부가가치세, 원천징수 근로소득세 등 수개의 처분을 하고 그 중 법인세에 대해서만 조세포탈로 고발한 경우 납세자를 기준으로 하면 A법인은 고발 또는 통고처분을 받지 아니한 부가가치세, 원천징수 근로소득세처분까지 모두 과세전적부심사 청구를 할 수 없다는 결론이 된다.

구 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호에 해당되는지 여부의 판단기준은 과세전적부심사 청구제도의 도입취지를 고려하여 판단할 필요가 있다. 과세예고통지는 과세관청이 조사한 사실 등의 정보를 미리 납세자에게 알려줌으로써 납세자가 충분한 시간을 가지고 준비하여 과세전적부심사와 같은 의견청취절차에서 의견을 진술할 기회를 가짐으로써 자신의 권익을 보호할 수 있도록 하기 위한 처분의 사전통지로서의 성질을 가진다. 과세처분 이후에 행하여지는 심사·심판청구나 행정소송은 시간과 비용이 많이 소요되어 효율적인 구제수단으로 미흡한 측면이 있다는 점과 대비하여 볼 때, 과세전적부심사 제도는 과세관청이 위법·부당한 처분을 행할 가능성을 줄이고 납세자도 과세처분 이전에 자신의 주장을 반영할 수 있도록 하는 예방적 구제제도의 성질을 가진다. 이러한 과세예고 통지와 과세전적부심사 제도는 1999. 8. 31. 법률 제5993호로 국세기본법이 개정되면서 납세자의 권익 향상과 세정의 선진화를 위하여 도입되었는데, 과세예고 통지를 받은 자가 청구할 수 있는 과세전적부심사는 위법한 처분은 물론 부당한 처분도 심사대상으로 삼고 있어 행정소송과 같은 사후적 구제절차에 비하여 그 권리구제의 폭이 넓다(대법원 2016. 4. 15. 선고 2015두52326 판결).

위와 같은 입법취지를 고려하면, 과세전적부심사 청구를 배제하는 예외사유는 엄격하게 제한적으로 해석하여 납세자의 권리구제를 확대하는 방향으로 해석하는 것이 바람직하다. 이러한 점에서 구 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호는 납세자를 기준으로 판단할 것이 아니라, 처분을 기준으로 판단하는 것이 타당하다. 따라서 동일한 납세자에 대한 처분이라고 하더라도 그 중 조세범처벌법 위반으로 고발된 처분을 제외한 나머지 처분에 대해서는 과세전적부심사를 청구할 수 있다고 해석하는 것이 타당하다.

(4) 대법원 2023. 11. 2. 선고 2021두37748 판결은 ○○지방국세청장이 원고에게 2010 내지 2016 사업연도에 대한 세무조사에 따른 세무조사결과통지를 하는 한편, 원고의 조세범칙행위에 대해 통고처분을 하였고, 피고는 원고의 조세범칙행위가 있었으므로 과세전적부심사청구의 예외사유가 인정된다는 이유로 세무조사결과통지를 받은 날로부터 30일이 지나기 전에 부과처분을 한 사안에서 구 국세기본법과 구 국세징수법상 과세전적부심사청구의 예외사유로 규정하고 있는 '국세를 포탈하려는 행위가 있다고 인정될 때'의 의미와 관련하여, '구 국세기본법 제81조의15 제2항<sup>1</sup> 제1호 및 구 국세징수법 제14조 제1항 제7호<sup>2</sup>에 따른 과세전적부심사의 예외사유인 '국세를 포탈하려는 행위가 있다고 인정될 때'라 함은 '조세의 부과징수를 불가능 또는 현저히 곤란하게 할 만한 객관적인 상황이 드러나는 납세자의 적극적인 행위가 있고, 그로 인하여 납세의무를 조기에 확정시키지 않으면 해당 조세를 징수할 수 없다고 인정되는 등 긴급한 과세처분의 필요가 있는 경우'를 의미한다고 봄이 상당하다.'라고 전제한 다음, 피고가 이 사건 부과처분에 있어 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있거나

- 
- 1 2025. 12. 23. 법률 제21212호로 개정된 국세기본법 제81조의15 제3항
    - ③ 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제2항을 적용하지 아니한다.  
 「국세징수법」 제9조에 규정된 납부기한 전 징수의 사유가 있거나 세법에서 규정하는 수시부과의 사유가 있는 경우  
 「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우. 다만, 고발 또는 통고처분과 관련 없는 세목 또는 세액에 대해서는 그러하지 아니하다.  
 세무조사 결과 통지 및 과세예고통지를 하는 날부터 국세부와 제척기간의 만료일까지의 기간이 3개월 이하인 경우  
 그 밖에 대통령령으로 정하는 경우
  
  - 2 2025. 12. 23. 법률 제21213호로 개정된 국세징수법 제9조 제1항
    - ① 관할 세무서장은 납세자에게 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 있는 경우 납부기한 전이라도 이미 납세의무가 확정된 국세를 징수할 수 있다.
      1. 국세, 지방세 또는 공과금의 체납으로 강제징수 또는 체납처분이 시작된 경우
      2. 「민사집행법」에 따른 강제집행 및 담보권 실행 등을 위한 경매가 시작되거나 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 파산선고를 받은 경우
      3. 「어음법」 및 「수표법」에 따른 어음교환소에서 거래정지처분을 받은 경우
      4. 법인이 해산한 경우
      5. 국세를 포탈(遁脫)하려는 행위가 있다고 인정되는 경우
      6. 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니하게 된 경우

과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 예외사유가 있다고 주장하면서 들고 있는 정황사실은 '원고가 과세기간인 2010년경 이중장부 작성, 관련 컴퓨터 기록 등 삭제, 신고를 누락한 매출 대금을 은닉하기 위해 정CC 등 개인명의 계좌를 사용하는 등의 방법으로 매출누락행위를 하였다.'는 것인데, 피고가 이 사건 제 1, 2차 세무조사를 통하여 원고의 장부, 기록, 관련자들의 계좌 내역 등을 확보한 사정 등에 비추어 보면, 위와 같은 사실만으로는 '이 사건 부과처분 당시'에 원고에 대하여 과세전적부심사라는 절차적 권리를 보장할 필요가 없을 정도로 긴급한 과세처분이 필요하여 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있거나 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 예외사유가 있었다고 보기 어렵다는 원심 판단이 적법하다고 판시하였다.

위 2021두37748 판결은 과세전적부심사 청구와 관련하여 대법원 2016. 4. 15. 선고 2015두52326 판결, 대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결, 대법원 2020. 4. 9. 선고 2018두57490 판결, 대법원 2020. 10. 29. 선고 2017두51174 판결이 밝힌 법리를 다시 한번 확인해 주었다. 위 2021두37748 판결은 구 국세기본법(2018. 12. 31. 법률 제 16097호로 개정되기 전의 것) 제81조의15 제2항 제1호, 구 국세징수법(2020. 12. 29. 법률 제17758호로 전부개정되기 전의 것) 제14조 제1항 제7호에서 과세전적부심사청구의 예외사유로 규정하고 있는 '국세를 포탈하려는 행위가 있다고 인정될 때'의 의미를 처음으로 판단한 판결로서 관련 규정을 엄격하게 해석함으로써 납세자의 권리구제 범위를 확대하였다는 점에 의미가 있다.

(5) 대법원 2023. 12. 7. 선고 2022두45968 판결은 통고처분이 있었다는 이유로 해당 과세단위 전체에 대해 과세전적부심사 기회를 보장하지 않은 채 이루어진 부과처분의 위법 여부가 문제된 사안에서, '가. 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 불복 절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리

를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 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, 국세부와 제척기간이 임박한 경우에는 이를 생략할 수 있는 등 과세처분의 필수적 전제가 되는 것은 아닐 뿐만 아니라 납세자에게 신용실추, 자력상실 등의 사정이 발생하여 납기 전징수의 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 각호에서 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 각호에서 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.

다. 앞서 본 과세전적부심사 제도 관련 규정의 문언과 체계, 이 사건 예외조항의 문언과 취지, 고발 또는 통고처분의 대상 및 효력에 관한 법리 등에 비추어 보면, 세무조사 결과통지의 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 세무조사 결과통지 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 동일

성이 인정되지 않는 부분에 대해서까지 이 사건 예외조항이 규정한 「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분하는 경우'에 해당한다고 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 서식]의 세무조사결과통지서에 따른다.'고 규정하고 있고, 위 서식은 세무조사 항목별 조사 결과를 '세무조사결과통지서'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 개정 취지는 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 개정 취지에 반한다.'라고 판시하였다.

(6) 대법원 2025. 12. 4. 선고 2025두34254 판결은 과세관청이 과세예고통지를 하지 않음으로써 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였거나 과세예고통지 후 과세전적부심사청구나 그에 대한 결정이 있기 전에 과세처분을 한 경우, 절차상 하자가 중대·명백하여 과세처분이 무효인지 여부와 관련하여, '사전구제절차로서 과세예고통지와 과세전적부심사 제도가 가지는 기능과 이를 통해 권리구제가 가능한 범위, 이러한 제도가 도입된 경위와 취지, 납세자의 절차적 권리 침해를 효율적으로 방지하기 위한 통제방법과 더불어, 헌법 제12조 제1항에서 규정하고 있는 적법절차의 원칙은 세무공무원이 과세권을 행사하는 경우에도 마찬가지로 준수해야 하는 점 등을 고려하여 보면, 국세기본법 및 국세기본법 시행령이 과세예고통지의 대상으로 삼고 있지

않다거나 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 정하고 있다는 등의 특별한 사정이 없는데도 과세관청이 과세처분에 앞서 필수적으로 해야 할 과세예고통지를 하지 않음으로써 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였거나 과세예고통지 후 과세전적부심사 청구 또는 그에 대한 결정이 있기도 전에 과세처분을 하였다면, 이는 납세자의 절차적 권리를 침해한 것으로서 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재하는 경우에 해당하므로, 그 과세처분은 위법하다고 보아야 한다(대법원 2016. 4. 15. 선고 2015두52326 판결, 대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결 등 참조).’라고 판시하였다(대법원 2025. 6. 5. 선고 2025두33014 판결도 같은 취지).

#### (7) 결어

대법원은 세무조사절차에 위반하여 이루어진 과세처분의 하자는 아래 다.항에서 보는 바와 같이 단지 취소의 대상이 되는 위법한 과세처분이라고 판단하고 있는 반면, 과세전적부심사 청구절차를 위반하여 이루어진 과세처분은 취소의 대상이 되는 위법에 그치는 것이 아니라, 당연무효의 처분이라고 판단하고 있다. 이와 같이 대법원은 특히 과세전적부심사 청구절차에 위반한 과세처분의 위법성을 매우 중대하게 보고 있다. 한편, 과세예고통지에 관한 판례와 과세전적부심 관련 판례를 비교해 보면, 전자의 경우 과세예고통지의 누락 자체로 과세처분이 위법하게 되는 것이 아니라, 과세예고통지를 생략하더라도 절차적 정당성이 상실되지 않았다고 볼만한 특별한 사정이 있는 경우에는 과세예고통지를 하지 않았다는 점만으로 과세처분이 위법하게 되는 것이 아니지만, 후자의 경우 과세관청이 과세전적부심 절차를 누락한 채 과세처분을 한 경우에는 과세전적부심의 누락 자체로 그 과세처분은 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 당연무효의 처분이 된다. 이와 같이 과세예고통지를 누락한 경우와 과세전적부심을 누락한 경우 과세처분의 효력 유무를 판단함에 있어서는 큰 차이가 있다.

#### 다. 과세전적부심사 결정의 기속력 인정 여부

과세전적부심사 결정이 기속력을 갖는지 여부가 실무상 문제되는데, 과세전적부심사에는 국세기본법 제80조 제1항이 준용되지 않고, 이에 법원도 그 채택 결정이 과세관청에 대해 사실상 기속력을 가짐은 별론으로 하고, 법적 기속력은 인정하지 않고 있다. 대법원 2010. 5. 13.자 2010두2555 심리불속행 상고기각 판결의 원심인 서울고등법원 2009. 12. 17. 선고 2006누16214 판결은 ‘과세전적부심사청구의 결정은 과세처분 이전 단계에서의 과세관청의 행위로서 법적 구속력이 없다.’고 판단하였고, 대법원 2009. 1.

30. 선고 2006두14049 판결의 원심인 서울고등법원 2006. 7. 21. 선고 2005누20179 판결도 과세전적부심사청구 결정에 법적 구속력이 없다고 판단하였다. 대법원 2009. 2. 26. 자 2008두23207 심리불속행 상고기각 판결의 원심인 서울고등법원 2008. 12. 11. 선고 2008누18696 판결은 납세자의 과세전적부심사청구가 채택되어 비과세결정이 이루어진 후에 감사원으로부터 위 비과세결정에 대한 시정을 요구받고 이루어진 과세처분은 기속력에 반하는 처분이 아니라고 판단하였다.

그러나 과세전적부심사 청구의 결정에 대해 기속력을 인정하지 아니하는 것은 과세전적부심사청구제도가 납세자의 사전적 권리보호제도로 도입된 제도라는 입법취지를 부정하는 것이고, 채택 결정을 받은 납세자를 일반적인 부과제척기간(5년) 동안 불안정한 위치에 놓이게 함으로써 법적 안정성을 저해하는 것이며, 채택 결정을 한 과세관청에 대한 납세자의 신뢰를 깨뜨린다는 점, 이에 더하여 대법원은 과세전적부심사 청구절차에 위반하여 이루어진 과세처분을 취소 대상이 아닌 당연무효의 처분으로 판단함으로써 과세전적부심사제도를 헌법상 적법절차 원칙과 관련한 중요한 납세자보호제도로 보고 있다는 점 등을 고려하면, 과세전적부심사결정에 기속력을 인정하는 것으로 관련 규정을 개정할 필요가 있다. 임재혁, 앞의 논문, 33-37면 ; 이종교, 앞의 논문, 297-298 면에서는 감사원의 감사결과에 따른 시정요구에 의하여 과세처분을 하는 경우, 납세자가 과세전적부심사 과정에서 허위자료를 제출한 경우, 과세관청이 과세전적부심사결정 이후 과세처분을 정당화할 만한 새로운 증거자료를 발견한 경우 등을 제외하고는 과세전적부심사결정의 기속력을 법령에 명문화할 필요가 있다고 하고 있다.

## 라. 남은 과제

대법원이 절차적 위법을 이유로 부과처분을 취소한 이후에 남은 과제는 과세관청이 그러한 절차적 위법을 시정하여 재처분을 할 수 있는지 여부이다. 예를 들면, 과세예고통지를 하지 아니하여 과세전적부심사 청구의 기회를 박탈한 채 이루어진 부과처분이 위법하여 취소되었다고 할 때 그 이후 과세관청이 특례제척기간 내(국세기본법 제26조의 2 제2항)에 과세예고통지를 하고 부과처분을 하면 그 부과처분은 적법한 처분이 되는 것인지, 그리고 위 대법원 2016두49228 판결에서 지적된 위법절차를 시정하여 다시 과세전적부심사 청구 기회를 부여한 후 부과처분을 하면 그 부과처분은 하자가 치유되는 것인지 등의 문제이다.

일반적으로 납세고지서의 필요적 기재사항을 누락하는 것과 같은 절차적 위법을 이유로 부과처분이 취소된 경우 처분청은 다시 납세고지서의 누락사항을 기재한 고지를 하

는 등의 적법한 절차를 거쳐 새로운 처분을 할 수 있다(대법원 2010. 6. 24. 선고 2007두16493 판결 등). 한편, 위법한 중복조사나 세무조사선정절차상의 위법을 이유로 부과처분이 취소된 경우 과세관청이 다시 세무조사를 할 수는 없으므로, 이런 경우에는 과세관청이 새로운 부과처분을 할 수 없다고 할 것이다.

그런데, 위법하게 과세예고통지를 하지 아니하였다거나 위 2016두49228 판결과 같이 과세전적부심사 청구 기회를 박탈하고 부과처분을 한 경우 다시 절차를 거쳐 부과처분을 하는 것이 가능한지는 문제이다. 위에서 본 바와 같이 대법원은 헌법 제12조 제1항의 적법절차의 원칙은 세무공무원이 과세권을 행사하는 경우에도 적용된다는 이유로 과세관청이 과세전적부심사청구의 기회를 박탈하고 부과처분을 한 경우 그 부과처분은 단지 취소의 대상인 위법한 처분에 그치는 것이 아니라, 그 하자가 중대하고 명백하여 당연무효의 처분이 된다는 입장이다. 이와 같이 행정처분의 하자가 헌법상 적법절차 원칙에 위반되어 중대하고 명백하여 해당 부과처분이 당연무효라고 하는 경우까지 다시 처분을 할 수 있다고 한다면, 과세전적부심사의 절차상 하자를 이유로 처분을 취소하는 것이 납세자 보호에 아무런 도움이 되지 않는다. 과세관청은 세법이 정한 절차를 무시하고 처분을 한 다음, 그것도 납세자가 불복하는 경우에 한하여 위법하다는 이유로 처분이 취소된다고 하더라도 다시 세법이 정한 절차를 거쳐 동일한 내용의 처분을 할 수 있다는 결과가 되기 때문이다(납세자가 불복하지 않으면 과세관청이 세법을 무시하고 위법한 처분을 하더라도 아무런 문제가 발생하지 않을 것이다). 이런 점에서는 과세전적부심사 청구와 같이 세법이 보장한 납세자의 권리를 침해하였다는 이유로 처분이 당연무효로 판단되는 경우에는 특례제척기간을 적용할 수 없고, 따라서 새로운 처분을 할 수 없다고 하는 것이 타당하다.

#### 마. 대상 판결의 의의

대상 판결은 조세범칙조사 과정에서 중복세무조사금지의 원칙을 위반한 중대한 절차적 하자가 존재함에도 그에 따른 통고처분에 기하여 조세범칙행위자로 하여금 벌금 상당액을 납부하도록 한 경우 기납부된 벌금 상당액은 소급하여 법률상 원인을 흠결한 것이 되어 부당이득에 해당하므로 납부자는 국가를 상대로 부당이득반환을 구하는 민사소송을 제기할 수 있다는 점을 처음으로 확인해 주었다.

또한 대상 판결은 과세관청의 익금산입 등에 따른 법인세 부과처분과 그 익금 등의 소득처분에 따른 소득금액변동통지는 각각 별개의 처분이므로, 과세관청이 법인에 대하여 세무조사결과통지를 하면서 익금누락 등으로 인한 법인세 포탈에 관하여 「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분을 하였더라도, 이는 포탈한 법인세에 대하여 구 국세기본법 제81조의15 제2항 제2호의 「조세범 처벌법」 위반으로 고발 또는 통고처분

하는 경우'에 해당할 뿐이지, 소득처분에 따른 소득금액변동통지와 관련된 조세포탈에 대해서까지 과세전적부심사의 예외사유인 '고발 또는 통고처분'을 한 것으로 볼 수는 없고, 따라서 이러한 경우 과세전적부심사를 거치기 전이라도 소득금액변동통지를 할 수 있는 다른 예외사유가 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 과세관청은 소득금액변동통지를 하기 전에 납세자인 해당 법인에게 과세전적부심사의 기회를 부여하여야 하며, 이와 같은 특별한 사정이 없음에도 세무조사결과통지가 있을 후 과세전적부심사 청구 또는 그에 대한 결정이 있기 전에 이루어진 소득금액변동통지는 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효라는 법리를 다시 한번 확인해 주었다(대법원 2020. 10. 29. 선고 2017두51174 판결 등). 대상 판결은 이러한 법리에 따라 위와 같이 위법한 소득금액변동통지에 따라 원천징수의무자가 징수·납부한 원천징수세액은 부당이득이 된다고 하였다.