

대 법 원

판 결

사 건 2002두1878 경정결정신청거부처분취소
원고, 상고인 원고 주식회사
소송대리인 법무법인 율촌 담당변호사 소순무 외
피고, 피상고인 남대문세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2002. 1. 11. 선고 2001누6823 판결
판 결 선 고 2006. 4. 20.

주 문

원심판결 중 예비적 청구에 관한 부분을 파기하고, 제1심판결 중 같은 부분을 취소하여 이 부분 사건을 서울행정법원에 환송한다.

원고의 나머지 상고를 기각한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 상고이유 제1점에 대하여

국세의 과세표준 및 세액의 경정청구와 세법에 의한 처분 등의 심사청구에 관한 법령과 기록에 비추어 살펴보면, 원고가 이 사건 소득금액변동통지에 불복하여 피고에게 제출한 서면은 그 형식과 내용에 비추어 세무서장을 거쳐 국세청장에게 청구하도록 되

어 있는 구 국세기본법(1999. 8. 31. 법률 제5993호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 국세기본법’이라 한다) 제55조 제1항 소정의 심사청구임이 분명하고, 그 청구서에 과세표준 및 세액의 감액경정을 청구한다는 취지가 기재되어 있지도 아니하므로, 이러한 심사청구서를 제출한 것을 가리켜 관할 세무서장인 피고에 대하여 구 국세기본법 제45조의2 제1항 소정의 감액경정청구권을 행사한 것으로 볼 수는 없으며, 따라서 피고가 원고의 심사청구가 이유 없다는 취지를 기재한 의견서를 첨부하여 국세청장에게 심사청구서를 송부한 것은 심사청구에 관하여 행정청의 내부절차를 규정한 구 국세기본법 제62조 제3항에 따라 자신의 의견을 국세청장에게 제시한 것일 뿐이어서 이를 가리켜 감액경정청구에 대하여 거부처분을 한 것으로 볼 수도 없다.

같은 취지에서 원심이, 피고의 원고에 대한 경정거부처분 자체가 존재하지 아니한다는 이유로, 그 거부처분의 취소를 구하는 원고의 이 사건 주위적 청구에 관한 소를 부적법하다고 하여 각하한 제1심판결을 유지한 조치는 옳고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 경정청구권의 행사 및 경정거부처분에 관한 법리오해 등의 위법이 있다고 할 수 없다.

2. 상고이유 제2점에 대하여

가. 원심은, 소득금액변동통지는 원천징수 소득세에 관하여 지급시기를 의제하여 과세관청이 징수처분에 나아가기 위한 절차적 요건을 규정한 것에 불과하고 그로 인하여 원천징수의무자의 실체상 납세의무의 존부나 범위에 어떠한 변동을 가져오는 것이 아니므로 항고소송의 대상이 되는 독립된 행정처분이라고 할 수 없다는 이유로, 같은 취지에서 이 사건 소득금액변동통지의 취소를 구하는 원고의 이 사건 예비적 청구에 관한 소를 부적법하다고 하여 각하한 제1심판결을 그대로 유지하였다.

나. 그러나 법인세법 제67조, 구 법인세법 시행령(2001. 12. 31. 대통령령 제17457호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 법인세법 시행령'이라 한다) 제106조는 과세관청은 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액을 그 귀속자에 따라 상여·배당·기타소득 등으로 처분하도록 규정하고 있고, 구 소득세법(2000. 12. 29. 법률 제6292호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다) 제17조 제1항 제4호, 제20조 제1항 제1호 (다)목, 제21조 제1항 제20호, 제127조 제1항, 구 소득세법 시행령(2000. 12. 29. 대통령령 제17032호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법 시행령'이라 한다) 제42조 제1항 제2호는 위와 같이 법인세법에 의하여 배당·상여·기타소득으로 처분된 소득금액을 소득세의 과세대상으로 하면서 그 소득금액을 지급하는 법인이 이를 원천징수하도록 규정하고 있으며, 한편 구 국세기본법 제21조 제2항, 제22조 제2항, 구 소득세법 제128조, 제135조 제4항, 제158조, 구 소득세법 시행령 제192조 제1항, 제2항, 구 소득세법 시행규칙(2002. 4. 13. 재정경제부령 제259호로 개정되기 전의 것) 제100조 제24호, 조세범처벌법 제11조는 원천징수의 대상이 되는 배당·상여·기타소득으로 처분된 소득금액을 '소득금액변동통지서'라는 서식에 의하여 당해 법인에게 통지하고, 이와 같이 소득금액변동통지서에 기재된 당해 배당·상여·기타소득은 그 통지서를 받은 날에 지급한 것으로 의제되어 그때 원천징수하는 소득세의 납세의무가 성립함과 동시에 확정되는 것으로 규정함과 아울러, 원천징수의무자는 소득금액변동통지를 받은 달의 다음달 10일까지 원천징수세액을 납부하여야 하고, 만일 원천징수의무자가 징수하였거나 징수하여야 할 세액을 그 기간 내에 납부하지 아니하였거나 미달하여 납부한 때에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 미달한 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 불성실가산세로 납부하여야 할 뿐만 아니라, 원천징수의무자가 정당한 사유 없이 그

세를 징수하지 아니하거나 징수한 세금을 납부하지 아니하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 그 징수하지 아니하였거나 납부하지 아니한 세액에 상당하는 벌금에 처하도록 규정하고 있다.

이와 같이 과세관청의 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지가 있는 경우 원천징수의무자인 법인은 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 통지서에 기재된 소득의 귀속자에게 당해 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 그때 원천징수하는 소득세의 납세의무가 성립함과 동시에 확정되고, 원천징수의무자인 법인으로서 소득금액변동통지서에 기재된 소득처분의 내용에 따라 원천징수세액을 그 다음달 10일까지 관할 세무서장 등에게 납부하여야 할 의무를 부담하며, 만일 이를 이행하지 아니하는 경우에는 가산세의 제재를 받게 됨은 물론이고 형사처벌까지 받도록 규정되어 있는 점에 비추어 보면, 소득금액변동통지는 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 과세관청의 행위로서, 항고소송의 대상이 되는 조세행정처분이라고 봄이 상당하다.

이와는 달리, 소득금액변동통지가 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없다고 판시한 대법원 1984. 6. 26. 선고 83누589 판결, 1986. 7. 8. 선고 84누50 판결, 1987. 1. 20. 선고 86누419 판결, 1987. 6. 9. 선고 86누667 판결, 1987. 7. 21. 선고 85누912 판결, 1991. 2. 26. 선고 90누4631 판결, 1993. 1. 19. 선고 92누8293 판결, 1993. 6. 8. 선고 92누12483 판결, 2003. 1. 24. 선고 2002두10360 판결 등을 비롯한 같은 취지의 판결들은 이 판결의 견해에 배치되는 범위 내에서 이를 모두 변경하기로 한다.

그럼에도, 이 사건 소득금액변동통지가 항고소송의 대상이 되는 행정처분이 아니라는 이유로 이 부분 소를 각하한 제1심판결을 그대로 유지한 원심판결에는 항고소송의 대상이 되는 행정처분에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다고 할

것이다.

이 점을 지적하는 상고이유의 주장은 이유 있다.

3. 결론

그러므로 원심판결 중 예비적 청구에 관한 부분을 파기하고, 이 부분은 대법원이 직접 재판하기에 충분하므로 행정소송법 제8조, 민사소송법 제437조에 따라 재판하기로 하여, 제1심판결 중 예비적 청구에 관한 부분을 취소하고, 민사소송법 제418조에 의하여 이 부분 사건을 제1심법원에 환송하며, 원고의 나머지 상고를 기각하기로 하여 주문과 같이 판결한다. 이 판결에는 예비적 청구에 관한 부분에 대하여 대법관 손지열, 대법관 김영란의 각 반대의견이 있는 외에는 관여 대법관들의 의견이 일치되었고, 대법관 이강국, 대법관 고현철의 다수의견에 대한 보충의견이 있다.

4. 대법관 김영란의 반대의견은 다음과 같다.

과세관청의 소득처분에 따른 소득금액변동통지를 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 보아야 한다는 다수의견에는 다음과 같은 이유에서 찬성할 수 없다.

가. 먼저, 항고소송의 대상인 행정처분과 관련하여 본다.

일반적으로 항고소송의 대상이 되는 행정처분이란 행정청의 공법상 행위로서 특정 사항에 대하여 법규에 의한 권리의 설정 또는 의무의 부담을 명하거나 기타 법률상 효과를 발생하게 하는 등 국민의 구체적인 권리의무에 직접적인 변동을 초래하는 행위라고 보고 있고, 우리 판례의 일관된 입장이기도 하다(대법원 1999. 10. 22. 선고 98두 18435 판결, 2002. 12. 27. 선고 2001두2799 판결 등).

따라서 행정관청의 행위라고 하더라도 단순한 행정기관의 내부적 행위나 행정기관 상호간의 행위, 행정처분에 선행하여 내부사무처리절차상 이루어지는 중간단계의 처분

및 알선, 권유, 사실상의 통지 등과 같이 상대방 또는 기타 관계자들의 법률상 지위에 직접적인 법률적 변동을 일으키지 아니하는 행위 등은 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 볼 수 없다.

그런데 소득금액변동통지란 과세관청이 내부적으로 법인의 사외유출된 소득에 대하여 법인세법 제67조 및 구 법인세법 시행령 제106조가 정하는 바에 따라 소득의 귀속자와 소득의 종류 등을 확정하는 소득처분을 한 다음, 그 소득처분의 내용 중 법인의 원천징수의무 이행과 관련된 사항을 기재하여 원천징수의무자에게 고지하는 절차로서, 법인의 원천징수의무를 성립·확정시키기 위한 선행적 절차에 불과하여 원천징수의무자의 법률적 지위에 직접적인 변동을 가져오는 것은 아니므로, 이를 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없다.

우리 판례는 법인세법에 의한 상여처분이나 그에 따른 소득세법에 의한 소득금액변동통지를 비롯하여 과세처분의 선행적 절차로서 과세관청이 내부적으로 행하는 과세소득결정, 익금가산결정, 제2차 납세의무자 지정처분, 상속인에 대한 과세가액통지 및 연부연납신청에 대한 허가통지 등은 국민의 권리의무에 직접 영향을 미치는 처분에 해당하지 않는다는 일관된 태도를 유지하여 왔다. 그러므로 유독 소득처분에 따른 소득금액변동통지에 대하여만 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 파악하여야 할 합리적인 이유나 쟁송법상의 근거를 발견할 수 없다.

나. 다음으로, 원천징수제도와 관련하여 본다

세법상 원천징수란 소득의 지급자가 그 수급자인 상대방에게 원천징수의 대상인 소득금액을 지급할 때에 그 상대방인 납세의무자가 부담할 세금을 징수하는 것으로서, 원칙적으로 과세요건이 단순하고 원천징수세액이 명확하게 즉시 확정될 수 있는 조세

에 한하여 타당한 것인데, 우리 소득세법은 소득처분에 의한 의제소득의 경우도 원천징수의무의 대상으로 규정하고 있고(구 소득세법 제127조), 판례는 이러한 원천징수제도가 조세징수의 편의를 도모하기 위한 것으로 합헌적 제도라고 보고 있으나(대법원 1989. 1. 17. 선고 87누551, 552 판결 등), 소득의 현실적 지급이 따르지 않는 소득처분에 의한 의제소득의 경우에만 원천징수의무를 부과하는 것은 헌법상 재산권보장 및 과잉금지의 원칙 등에 위배된다는 논의가 끊임없이 제기되고 있다.

과세관청이 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정하면서 하는 소득처분은 사외 유출된 익금산입액이 언제, 누구에게 실제로 지급(귀속)되었는지에 대한 과세관청의 엄격한 증명없이 법인세법의 관련규정이 정하는 바에 따라 그 귀속자와 소득의 종류 등을 확정하여 소득금액의 지급을 의제하는 세법상의 절차로서, 조세징수절차의 편의를 도모하고 조세채권 확보의 지연을 방지하려는 취지에서 사외 유출된 소득의 귀속에 대한 과세관청의 입증의 어려움을 덜어주기 위한 제도이므로, 부당행위계산 부인에 의한 익금산입 등과 같은 예외적인 경우 외에는 소득처분을 받은 자는 실제 소득이 자기에게 귀속되지 않았거나 실제 소득의 귀속자가 밝혀졌다는 이유 등으로 다룰 수 있을 것 인바, 소득처분은 납세의무를 발생시키는 효과가 부여되는 처분이 아니라 그 귀속자에 대하여 귀속된 소득을 확인하는 조치에 불과하기 때문이다.

다만, 현실귀속소득의 경우와는 달리 소득처분에 의한 의제소득의 경우에는 그 소득금액의 지급시기를 확정하여야 할 필요에 의하여 소득세법 관련규정(구 소득세법 제132조 제2항, 제135조 제4항, 제145조 제2항, 구 소득세법 시행령 제192조 제2항 등)에서 법인세법에 의하여 배당·상여 등으로 처분된 소득은 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 규정을 두었다. 소득금액변동통지에 의한

원천징수의 경우 이미 소득처분시에 소득금액이 지급된 것으로 의제되어 그 때 원천징수의무가 성립하지만, 납세자에게 유리하게 그 ‘지급시기’를 소득금액변동통지를 받은 때로 의제함으로써 그때 원천징수의무가 성립한 것으로 절차상 의제하는 것이다. 따라서 소득금액변동통지는 소득금액의 지급시기의 확정을 위한 과세관청의 통지라 할 수 있다.

우리 법에는 배당소득, 근로소득 중 일정한 경우 실제 소득이 지급되지 않았음에도 이를 지급한 것으로 그 지급시기를 의제하는 경우가 있고(구 소득세법 제132조 제1항, 제135조 제1항), 우리 판례가 소득이 실제로 실현되지 않은 경우에도 소득이 발생할 권리가 성숙·확정된 경우에는 소득세법상 과세대상이 되는 소득으로 보기도 하는 것처럼 일정한 요건 하에서 그 지급시기만을 의제하고 있는 경우가 있는바, 소득금액변동통지의 경우도 이와 달리 볼 이유가 없다.

이러한 원천징수제도 및 소득처분의 성격, 소득금액변동통지의 역할 등에 비추어 볼 때, 소득처분에 의하여 소득의 귀속(지급)이라는 창설적 효과가 발생한다거나 소득금액변동통지에 의하여 원천징수의무자인 법인에게 원천징수의무가 발생한다고 볼 수는 없다.

이와 달리 소득금액의 지급시기를 소득금액변동통지서가 송달된 때로 의제하고 있는 위 소득세법 관련규정을 소득금액의 ‘지급시기’뿐 아니라 ‘지급사실’ 자체가 의제되어 그때 법인의 원천징수의무가 창설적으로 생긴다고 보게 된다면, 위 규정들에 대한 앞서 본 위헌적 요소가 가중되는 결과로 될 수 있으므로 신중한 접근이 필요하다.

따라서 우리 판례가, 법인세법상의 인정상여결정이나 소득금액변동통지는 원천징수의무를 성립·확정시키기 위한 예비적 조치 내지 선행적 절차에 불과하고 원천징수의

무 자체는 하등의 부과처분을 기다리지 아니하고 소득금액의 지급 혹은 지급간주시에 성립·확정되는 것이므로 인정상여결정이나 소득금액변동통지 자체는 독립하여 전심절차나 항고소송의 대상이 되는 조세부과처분이라 할 수 없다거나(대법원 1986. 7. 8. 선고 84누50 판결, 1987. 1. 20. 선고 86누419 판결 등), 과세관청이 징수처분에 나아가기 위한 절차적 요건을 규정한 것에 불과하고 그로 인하여 원천징수의무자의 실체상 납세의무의 존부나 범위에 어떠한 변동을 가져오는 것이 아니므로 항고소송의 대상이 되는 독립된 행정처분이라고 할 수 없다고(대법원 1993. 1. 19. 선고 92누8293 판결, 1993. 6. 8. 선고 92누12483 판결 등) 판시하여 소득금액변동통지의 처분성이 인정되지 않음을 명백히 하여 온 것은 이와 같은 법리를 충분히 고려한 선택이라 할 수 있다.

헌법재판소 또한 소득금액 지급시기에 관한 위 소득세법 관련규정은 법인세법상 상여 등으로 처분되는 소득의 지급시기를 의제하는 규정으로서 조세징수에 관한 절차적 규정일 뿐, 소득세 징수의 근거규정이나 원천징수의 근거규정이라 할 수 없으므로 조세법률주의나 과잉금지의 원칙에 반하지 않는다고 판시함으로써(헌법재판소 1995. 11. 30. 93헌바32 전원재판부 결정, 1995. 11. 30. 94헌바14 결정), 우리 판례와 같은 입장을 유지하고 있다.

우리 판례가 소득금액변동통지의 처분성을 인정하지 않으면서도 한편으로는, 법인세법의 규정에 따라 대표자에 대한 인정상여로 소득처분되는 소득금액은 당해 법인이 소득금액변동통지서를 받은 날에 그 소득금액을 지급한 것으로 보게 되어 있고, 이는 그 소득금액을 현실적으로 대표자에게 지급하는 것을 의미하는 것이 아니라 법으로써 의제하는 것이므로 소득금액변동통지를 받은 법인의 원천징수의무가 성립하려면 그 의무의 성립시기인 위 소득금액변동통지를 받은 때에 소득금액을 지급한 것으로 보아야 할

거래 상대방, 즉 대표자가 생존해 있어야 하며 그가 이미 사망한 경우라면 원천납세의 무가 발생할 여지가 없으므로 이를 전제로 한 법인의 원천징수의무도 성립할 수 없다고 함으로써(대법원 1986. 10. 28. 선고 86누323판결, 1987. 2. 24. 선고 85누775 판결, 1992. 3. 13. 선고 91누9527 판결, 1992. 7. 14. 선고 92누4048 판결 등), 소득금액변동통지를 받은 날에 소득금액이 지급된 것으로 보도록 한 위 소득세법 관련규정이 그 '지급시기'만을 의제하는 것이 아니라 '지급사실'도 의제하는 것으로 판시하고 있으나, 그 의미는 소득처분 대상자에게 소득이 있었는지의 실질을 가리지 아니하고 그 지급의제 시기에 소득이 있는 것으로 본다는 것에 그치는 것이지 그 이상으로 조세채권의 범위를 확대해석하는 근거로 삼아서는 안 된다고 부가하여(대법원 1992. 7. 14. 선고 92누4048 판결), 지급사실의 의제라는 창설적 효과를 확대해석하는 것을 경계하여 온 것도 같은 맥락에서 이해되어야 함을 유념할 필요가 있다.

다수의견과 같이 소득금액변동통지에 처분성을 인정한다면 과세관청의 통지행위에 의하여 그 통지된 내용대로의 소득금액을 세법상 확정시키는 효과가 발생하게 되므로 위 소득세법 관련규정이 단순한 조세징수에 관한 절차적 규정이 아니라 원천징수의무자에게 원천징수의무를 발생시키는 근거조항으로 되는바, 뒤에서 보는 바의 조세법률주의 위반이 문제됨은 물론이거니와 앞서든 과잉금지의 원칙에 반한다는 논란이 뜨거운 현행제도의 위헌적인 요소를 완화시키는 것이 아니라 오히려 절차적인 정당성을 강화시키는 것임을 우려하지 않을 수 없다.

다. 소득금액변동통지가 국민의 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 것인지를 본다.

다수의견은 소득금액변동통지의 처분성을 인정하여야 한다는 근거로서 소득금액변동통지를 받은 원천징수의무자인 법인이 원천징수의무를 불이행하는 경우 납부불성실 가

산세를 부담하게 되고, 나아가 원천징수불이행으로 형사처벌까지 받게 된다는 점을 들고 있다.

그러나 가산세나 형사처벌 등의 제재는 소득금액변동통지에 의하지 않는 통상의 원천징수의 경우와 마찬가지로, '소득금액의 지급'이라는 사실의 발생과 이에 따른 원천징수의무의 불이행에 대하여 법이 부여하는 효과일 뿐, 소득금액변동통지의 효력에 의한 것이 아니다.

소득금액변동통지에 의한 원천징수의 경우는 앞서 본 것처럼 이미 소득처분시에 소득금액이 지급된 것으로 의제되어 그 때 원천징수의무가 성립할 것이지만 납세자에게 유리하게 그 '지급시기'를 소득금액변동통지를 받은 때로 절차상 의제할 따름이므로 가산세 부과나 형사처벌의 기준시점이 된다는 사유가 소득금액변동통지의 처분성을 인정하는 근거로 될 수는 없다.

소득금액변동통지가 국민의 권리의무에 직접적인 영향을 미친다는 이유로 처분성을 인정하는 것은, 법인의 원천징수 소득세 등에 대하여 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주를 소득금액변동통지 당시의 과점주주로 볼 것인지, 소득처분된 소득이 귀속되는 시기의 과점주주로 볼 것인지의 문제나 원천징수하여 납부할 소득세의 제척기간의 기산일을 언제로 볼 것인지 등 원천징수 소득세의 귀속시기와 성립시기가 다른데서 오는 여러 문제 등의 해결을 어렵게 만들 뿐이다.

라. 조세법률주의와 관련하여 본다.

헌법 제38조와 제59조에 의하여 채택하고 있는 조세법률주의의 원칙은 과세요건 등은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용은

허용되지 않음을 의미하므로, 법률의 위임이 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건과 부과징수절차에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추, 확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의 원칙에 위배된다는 것이 확립된 판례의 입장이다(대법원 1987. 9. 22. 선고 86누694 전원합의체 판결, 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 판결 등).

판례는 그동안 소득금액변동통지는 어디까지나 통지이고 통지의 속성상 실제의 법률관계와 다르게 통지된 경우에도 통지된 내용대로 실제의 법률관계가 변경되는 것이 아니므로 과세관청의 통지행위가 세법상 권리의 설정 또는 의무의 부담을 명하거나 따로 법률효과를 발생하게 하는 행위가 아니라고 하여 그 처분성을 부정하여 왔음은 이미 본 바와 같다.

그런데 다수의견은 소득금액변동통지는 원천징수의무자인 법인이 그 통지서를 받은 날에 통지서에 기재된 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 그때 원천징수하는 소득세의 납세의무가 성립함과 동시에 확정되는 결과 그 통지에 따른 원천징수의무의 불이행 시 가산세나 형사처벌 등의 제재가 따르는 과세관청의 행위로서 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접적인 영향을 미친다고 하여 처분성을 인정하자는 것인바, 이에 의하면 소득금액변동통지에 의하여 통지된 내용대로의 소득금액으로 세법상 확정되는 효과가 있어 납세의무자로서는 소득금액변동통지의 내용을 변경시키는 방법 외에는 그 통지된 내용에 따른 처분에 대하여 다룰 수 없게 되므로 원천징수의무자에게 원천징수할 소득세의 납세의무를 부과하는 조세부과처분과 동일한 효과가 발생하게 된다. 즉, 소득금액의 지급의제시기를 규정한 구 소득세법 시행령 제192조 제2항의 규정이 법인세법에 의하여 처분된 소득에 대한 소득세를 원천징수하게 되는 근거조항으로 된다.

그렇다면 법률의 구체적 위임 없이 그 시행령으로 과세요건과 부과징수절차에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추, 확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것이 되어 조세법률주의 원칙에 위배될 것임을 지적하지 않을 수 없다.

마. 구제수단에 관하여 보기로 한다.

일반적으로 신고납세방식 및 부과과세방식의 조세와는 달리 자동확정방식인 원천징수 소득세에 있어서는 원천징수의무자가 원천납세의무자로부터 원천징수대상이 아닌 소득에 대하여 세액을 징수·납부하였거나 징수하여야 할 세액을 초과하여 징수·납부한 경우에는 납부와 동시에 국가가 아무런 법률상 원인 없이 과다납부한 세액을 보유하는 결과가 되어 부당이득반환청구의 대상이 된다고 할 것이고, 판례도 이러한 경우에 부당이득반환청구의 방법으로 구제될 수 있음을 이미 밝히고 있다(대법원 2002. 11. 8. 선고 2001두8780 판결, 2003. 3. 14. 선고 2002다68294 판결 등).

따라서 소득금액변동통지의 처분성을 인정하지 않는 한, 소득금액변동통지에 따라 원천징수의무를 이행한 납세의무자의 경우에도 부당이득반환청구가 허용되지 않는다고 볼 아무런 근거가 없다.

오히려 소득금액변동통지의 처분성을 인정하게 된다면, 소득금액변동통지에 의하지 않은 일반적인 원천징수납부의무 이행의 경우는 부당이득반환청구의 방법으로, 소득금액변동통지에 따른 원천징수납부의무 이행의 경우는 취소소송의 형태로만 그 권리구제가 가능하게 되는데, 동일한 원천징수 소득세에 대하여 구제수단을 달리 보아야 할 필요가 있는지는 의문이다.

나아가 소득금액변동통지를 항고소송의 대상이 되는 처분으로 인정한다면 종래 원천징수의무자에 대하여 징수처분에 대한 항고소송에서 그 전제가 되는 원천징수의무의

존부나 범위에 관하여 다룰 수 있도록 한 기존 판례의 견해를 소득금액변동통지에 따른 원천징수의 경우에는 허용되지 않는 것으로 변경할 것인지 검토되어야 할 것이고, 그에 따른 경과조치의 필요성 등 문제도 예상된다.

바. 결국 소득금액변동통지서를 받은 날에 지급한 것으로 의제한다는 구 소득세법 시행령 제192조 제2항 규정은 과세관청이 법인세 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액이 사외로 유출되었음은 분명하지만 언제 유출되었는지를 알 수 없는 경우 그 소득금액변동통지서를 받은 날에 유출된 것으로 본다고 하는 의미일 뿐, 원천징수의무자의 납세의무에 어떠한 직접적인 변동을 초래하는 것은 아니라 할 것이다.

이러한 이유에서 다수의견이 폐지하려고 하는 종전의 판례에 따른 원심의 판단은 옳고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 행정처분에 관한 법리 오해 등의 위법이 있다고 볼 수 없으므로, 상고를 기각함이 상당하다.

5. 대법관 손지열의 반대의견은 다음과 같다.

가. 소득금액변동통지는 법인의 사외 유출된 소득에 대하여 법인세 관계법령에 따라 과세관청이 소득의 귀속자와 소득의 종류 등을 확정하는 소득처분을 한 다음 그 중 법인의 원천징수의무 이행과 관련된 사항을 원천징수의무자에게 고지하는 절차로서, 그 통지의 내용이 되는 소득처분은 과세관청이 행정청의 입장에서 사실의 인정과 판단을 거쳐 행하는 처분이고, 또 그 통지를 받은 날에 소득금액을 지급하는 것으로 의제되는 결과 그 통지에 따른 원천징수의무를 불이행하는 경우 납부불성실 가산세를 부담하게 되고 원천징수불이행으로 형사처벌까지 받게 되므로, 성질상으로만 본다면 행정처분의 일종으로 보는 것이 타당할 것으로 보인다.

원천징수의무자에 의한 소득금액 지급이라는 사실 만에 의하여 바로 원천징수의무가 발생하는 일반 원천징수제도와는 달리, 과세관청의 '소득처분'에 의하여 원천징수의무가 발생하게 되는 의제소득의 경우에는, 과세관청이 징수절차에 나아가기 전에 원천징수의무자에게 그 내용을 알려 원천징수의무자로 하여금 자발적으로 납부하거나 혹은 불복을 할 기회를 주는 것이 절차적 정의를 위하여 필요하다고 할 것이다. 그런데 원천징수하는 소득세는 소득금액의 지급 또는 지급간주시에 원천징수납세의무가 성립됨과 동시에 특별한 절차 없이 그 세액이 확정되는 것이어서(구 국세기본법 제21조 제2항, 제22조 제2항 제3호), 소득처분에 의하여 발생하는 원천징수의무의 경우 과세관청의 부과처분 등과 같은 절차가 끼어들 여지가 없고 달리 그 소득처분의 내용을 고지할 절차가 없으므로, 부득이 소득금액변동통지라는 특별한 제도를 고안한 것으로 보인다. 이렇게 보면 소득금액변동통지는 사실상 부과처분과 유사한 성질을 가지고 또 유사한 기능을 하는 것으로 보아야 할 것이다.

다수의견은 이런 점을 감안하여 종전의 판례를 변경하고 소득금액변동통지를 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 보자는 것으로 이해된다.

나. 그런데 김영란 대법관의 반대의견에서 적시된 대로, 헌법이 정하는 조세법률주의의 원칙상 과세요건 등은 반드시 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 법률의 위임 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건과 부과징수절차에 관한 사항을 규정하는 것은 조세법률주의에 위배된다. 만일 소득금액변동통지를 행정처분으로 보게 된다면 그것은 형식의 여하를 불문하고 실질적으로는 부과처분과 마찬가지로 처분이 된다고 할 것인데, 이와 같은 성질의 행정처분(사실상의 부과처분)을 정하기 위하여는 그 처분에 관한 사항은 반드시 국회에서 정한 법률에 규정되어야 한다. 물론 조세부과

와 관련된 사항이라도 그 세부내용을 명령·규칙에 위임하는 것이 허용되는 것이지만, 조세법규의 경우에는 처벌법규와 마찬가지로 국민의 기본권을 직접적으로 제한하거나 침해할 소지가 있으므로 구체성, 명확성의 요구가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 일반적인 급부행정의 영역에서보다 더 엄격하게 제한되어야 할 것이라는 점과, 소득금액변동통지제도는 조세법령의 어느 곳에도 유사한 예를 찾을 수 없는 것으로서 위에서 본 소득처분에 따른 원천징수제도의 특수성에서 고안된 독자적인 제도라는 점을 감안한다면, 그 소득금액변동통지의 실질과 기능을 부과처분과 마찬가지로 보는 이상 그 통지의 요건과 절차, 불복방법 등에 관한 사항을 법률로써 직접 규정하거나 최소한 그 제도의 설정만이라도 법률로써 규정하고 나머지는 대통령령에 위임하거나 할 것이지, 법률의 구체적 위임 없이 대통령령으로 제도를 도입하여 규정할 사항은 아닌 것이다. 다수의견은 구 소득세법 제135조 제4항을 그 위임의 근거로 보고 있으나(배당 소득의 경우에는 구 소득세법 제132조 제2항이 될 것임), 위의 규정들은 법인세법에 의하여 처분되는 소득이 '대통령령이 정하는 날에 지급한 것으로 본다'고 규정하여 그 지급시기의 의제를 대통령령에 위임한 것이지, 그 지급시기 의제의 전제절차로서 실질적 부과처분에 해당하는 '소득금액변동통지'에 관하여 직접 규정하지 않음은 물론 그런 제도를 예정조차 하지 않고 있다. 그리고 소득금액변동통지에 대하여 부과처분에 상응하는 효력을 부여하기 위하여는 그 요건과 절차, 불복방법 등에 관하여도 부과처분에 상응하는 규정을 두어야 할 것인데(이에 관한 별도의 규정을 두거나 부과처분의 절차에 관한 규정을 준용하는 등), 구 소득세법 시행령 제192조 제2항은 그런 점에서는 미흡하기 이를 데 없으며, 이에 따라 소득금액변동통지를 행정처분으로 볼 경우에 여러 가지 법적 문제점이 대두될 것으로 예상된다.

결국, 현재 대통령령으로 규정되어 있는 소득금액변동통지를 부과처분과 유사한 행정처분으로 볼 경우에는 위 구 소득세법 시행령 제192조 제2항은 조세법률주의에 위배된 명령으로 위헌으로 볼 수밖에 없다. 종전의 대법원 판례가 소득금액변동통지의 실질이나 기능, 불복방법의 불편함에도 불구하고 소득금액변동통지를 행정처분으로 보지 않는 견해를 고수한 것에는 이런 점도 고려한 것으로 보이고, 또 헌법재판소 1995. 11. 30. 선고 93헌바32 결정 등이 소득금액 지급시기에 관한 소득세법 관련규정은 합헌이라고 판시한 것도 대법원의 종전 판례를 전제로 한 것임이 명백하다.

다. 법률이나 행정규칙의 해석에 있어서 여러 가지의 해석이 가능한 경우에는 가능한 한 헌법에 합치되는 해석 즉 합헌적 법령해석을 하여야 한다(헌법재판소 1990. 4. 2. 선고 89헌가113 결정 등 참조). 소득금액변동통지에 관하여도 그 통지의 실질이나 기능을 직시한다면 이를 행정처분으로 보는 것이 타당하겠으나, 이와 달리 행정처분으로 보지 않고 단순히 조세징수에 관한 절차적 규정으로 보는 견해가 오랜 동안 대법원의 판례로 유지되어 왔고, 그와 같은 해석이 법령의 문언에 정면으로 반한다든가 심히 불합리하다든가 하는 점은 찾아보기 어려우므로, 현행 법령의 해석으로는 종전의 판례를 유지하여 위헌의 문제를 피하는 것이 현명할 것으로 본다. 다만, 입법론으로는 소득금액변동통지 제도를 법률로써 명백히 규정하여 위헌의 소지를 근본적으로 없애는 한편 그 통지와 관련한 해석상의 모호함과 납세자가 겪는 불편함을 일소하는 것이 시급하게 요청됨을 강조하는 바이다.

라. 종전의 대법원 판례를 유지하는 입장에서 김영란 대법관의 반대의견에 기재된 여러 가지 견해에 대하여 공감하며 이를 원용한다. 다만, 소득금액변동통지의 실질이나 기능을 직시할 때 행정처분적 성격이 있음을 부인할 수 없으나 헌법적 문제 때문에 부

득이 종전 대법원 판례의 견해를 따른다는 점과, 이런 이유에서 소득금액변동통지에 관한 현재의 법령 체제는 대단히 잘못된 것이어서 하루 속히 개정이 필요함을 강조한다는 점에서, 김 대법관의 반대의견과 약간 견해를 달리하는 것이다.

마. 따라서 종전의 대법원 판례에 따른 원심의 판단은 정당하고 거기에 상고이유에서 주장하는 법리오해 등의 위법이 없으므로, 상고를 기각함이 상당하다.

6. 대법관 이강국, 대법관 고현철의 다수의견에 대한 보충의견은 다음과 같다.

가. 항고소송의 대상이 되는 처분과 통지행위에 관하여

(1) 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라 함은 행정청의 공법상 행위로서 특정 사항에 대하여 법규에 의한 권리의 설정 또는 의무의 부담을 명하거나 기타 법률상 효과를 발생하게 하는 등으로 일반 국민의 권리의무에 직접 영향을 미치는 행위를 가리킨다. 그리고 행정청의 통지행위는 그것이 법적 효과가 발생하지 않는 단순한 사실 또는 관념의 통지인 경우에는 행정처분이라고 할 수 없으나, 국민의 권리의무에 직접 영향을 미치는 경우에는 이를 행정처분으로 볼 수 있으며, 또 중간적 처분으로 보일지라도 그로써 국민의 권리가 제한되거나 의무가 발생하는 등 국민의 권리의무에 직접 관계되는 경우에는 이 역시 행정처분으로서 항고소송의 대상이 된다.

대법원은 농지법상의 농지처분의무통지가 농지소유자의 의무에 직접 관계되는 독립한 행정처분으로서 항고소송의 대상이 된다고 판시하였고(대법원 2003. 11. 14. 선고 2001두8742 판결), 또 대집행 의사를 통지하는 대집행 계고가 상대방의 권리의무에 변동 을 가져오는 처분으로서 항고소송의 대상이 된다고 판시하는 등(대법원 1966. 10. 31. 선고 66누25 판결 등), 여러 사건에서 행정청의 통지행위에 처분성을 인정하여 국민에게 다룰 수 있는 권리구제수단을 마련해 왔으며, 이는 국민의 권리보호와 법치주의의

확립을 사명으로 하는 우리 사법부가 지향하는 바라고 할 것이다.

(2) 뒤에서 자세히 살펴보겠지만, 과세관청의 소득금액변동통지는 그 통지라는 용어에도 불구하고 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 행위로서 항고소송의 대상이 되는 조세행정처분이라고 봄이 마땅하다. 만일 소득금액변동통지에 대하여 처분성을 인정하지 않는 종전 판례를 유지한다면, 원천징수의무자는 원천징수하는 소득세가 자동확정방식의 조세라는 한계 때문에 소득처분에 뒤따르는 징수처분에 대한 취소소송절차에서만 원천징수의무의 성립 여부나 범위에 관하여 다툴 수 있고, 원천징수세액을 자진 납부하여 징수처분이 존재하지 않는 경우에는 다툴 수 있는 아무런 구제수단조차 없는 결과가 생길 수밖에 없는 바, 이는 조세형평과 정의에 부합한다고 말할 수 없다.

다수의견은 바로 국민의 권리보호와 조세정의의 실현을 그 기본취지로 하면서 소득금액변동통지의 내용과 효과를 실질적으로 파악하여 거기에 처분성을 인정하고자 하는 것이다.

나. 소득처분에 의한 소득금액과 원천징수에 관하여

(1) 법인세법 제67조는 과세관청이 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액은 그 귀속자에 따라 상여·배당 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분하도록 규정하고, 그 위임에 의하여 구 법인세법 시행령 제106조는, 과세관청이 ① 실지조사방법에 의하여 결정·경정하는 경우(제1항)와 ② 추계조사방법에 의하여 결정·경정하는 경우(제2항)를 나누어 소득처분의 방법을 달리 규정하고 있다. 실지조사에 의하여 소득처분을 하는 경우에는 익금에 산입한 금액이 사외로 유출되었는지 여부에 따라 사외유출된 경우에는 '사외유출'로 처분하고(제1항 제1호 및 제3호), 유출되

지 아니한 경우에는 ‘사내유보’로 처분하며(제1항 제2호), 사외유출된 금액은 다시 그 귀속자에 따라 ① 배당(출자자), ② 상여(임원 또는 사용인), ③ 기타사외유출(법인 또는 사업을 영위하는 개인의 경우와 제3호 각목의 경우), ④ 기타소득(귀속자가 그 외의자인 경우) 등으로 처분하는 한편, 익금가산액이 사외에 유출된 것이 분명함에도 누구에게 귀속된 것인지가 분명하지 아니한 경우에는 대표자에게 귀속된 것으로 간주하여 처분하도록 규정하고 있다. 그리고 추계조사의 방법에 의하여 법인세 과세표준과 세액을 결정·경정하는 경우에는, 추계한 과세표준과 장부상의 당기순이익과 사이에 차액이 발생한 원인이 밝혀질 수 없어 귀속자를 확정할 수 없는 경우이므로 이때에는 그 차액을 대표자에 대한 상여로 처분하도록 규정하고 있다.

(2) 이와 같이 소득처분은 법인세의 과세표준을 결정·경정함에 있어서 익금에 산입된 금액의 사외유출 여부와 사외유출된 금액의 귀속자 및 그 소득의 종류를 확정하는 절차이므로 법인세법 제67조와 구 법인세법 시행령 제106조에 그 처분방법이 규정되어 있고, 나아가 소득처분에 의하여 그 귀속자와 종류가 확정된 소득(배당소득, 근로소득, 기타소득)에 대한 과세와 그 원천징수에 관하여는 소득세법이 규정하고 있다. 우리 소득세법은 ‘소득원천설’의 입장에서 과세대상이 되는 소득의 종류를 발생원천에 따라 개별적·구체적으로 열거하면서, 소득처분에 의한 의제소득과 현실귀속소득은 그 발생원천이 다르다는 것을 전제로 하여 소득의 종류와 귀속시기 등을 명확하게 구분하여 규정하고 있다.

즉, 배당소득에 관하여 규정한 구 소득세법 제17조 제1항은 그 소득의 발생원천에 따라 제1호에서 제6호까지 배당소득의 종류를 개별적으로 열거하면서, 그 제4호에서 “법인세법에 의하여 배당으로 처분된 금액”을 배당소득의 하나로 따로 규정하고, 또

근로소득에 관하여 규정한 구 소득세법 제20조 제1항 역시 마찬가지로 그 소득의 발생 원천에 따라 개별적으로 근로소득의 종류를 열거하면서, 그 제1호 (다)목에서 “법인세법에 의하여 상여로 처분된 금액”을 근로소득의 하나로 별도로 규정하고 있으며, 기타 소득에 관하여 규정한 구 소득세법 제21조 제1항 제20호, 구 소득세법 시행령 제42조 제1항 제2호도 “법인세법에 의하여 처분된 기타소득”을 다른 기타소득과는 구분되는 별개의 기타소득으로 따로 규정하고 있다.

나아가 소득세법은 그 소득의 귀속시기에 관해서도 소득처분에 의한 의제소득과 현실귀속소득을 구분하여 소득의 종류별로 따로 규정을 두고 있는데, ‘법인세법에 의하여 처분된 배당’은 ‘당해 법인의 당해 사업연도의 결산확정일’을(구 소득세법 시행령 제46조 제6호), ‘법인의 임원 또는 주주·사원 기타 출자자에 대한 상여’는 ‘당해 사업연도 중의 근로를 제공한 날’을(구 소득세법 시행령 제49조 제1항 제3호), ‘법인세법에 의하여 처분된 기타소득’은 ‘당해 법인의 당해 사업연도의 결산확정일’을 각 귀속시기로 본다(구 소득세법 시행령 제50조 제1항)고 규정하고 있다.

(3) 한편 구 소득세법 제127조 제1항은 배당소득, 갑종근로소득, 기타소득 등을 원천징수의 대상으로 규정하여, 소득세법에 배당소득, 갑종근로소득, 기타소득으로 규정된 것들은 그것이 현실귀속소득인지 아니면 소득처분에 의한 의제소득인지를 묻지 아니하고 모두 원천징수의 대상으로 삼고 있다. 이는 원천징수의무자인 법인의 입장에서 보면, ① 원천납세의무자(주주, 임원, 사원 등)에게 현실적으로 소득금액을 지급한 경우 뿐만 아니라 ② 소득처분에 의한 의제소득의 경우에도 원천징수의무를 부담하는 것이 되므로, 따라서 과세관청으로서 ① 배당소득·근로소득·기타소득 등의 현실적 귀속을 주장·입증하거나, 또는 ② 법인세법에 의하여 소득처분된 소득금액(배당소득·근로

소득·기타소득)임을 주장하여, 해당 소득세를 원천징수의무자인 법인으로부터 원천징수할 수 있는 것이다.

(4) 그리고 구 국세기본법 제21조 제2항은 원천징수하는 소득세는 소득금액을 지급하는 때에 그 납세의무가 성립한다고 규정하고, 제22조 제2항은 원천징수하는 소득세는 납세의무가 성립하는 때에 특별한 절차 없이 그 세액이 확정된다고 규정하고 있으므로, 원천징수하는 소득세는 소득금액을 지급하는 때에 그 납세의무가 성립함과 동시에 확정된다(이른바 ‘자동확정방식’의 조세임). 따라서 과세관청이 현실귀속소득으로 주장·입증한 경우에는 실제로 그 소득금액을 지급한 때에 원천징수의무가 성립함과 동시에 확정되지만, 소득처분의 경우에는 과세관청이 사외유출된 금액이 언제, 누구에게 실제로 지급(귀속)되었는지를 객관적인 사실로 입증하지 않은 채로, 법인세법 관련규정이 정하는 방법에 따라 사외유출된 금액의 귀속자와 소득의 종류 등을 확정하는 것이므로, 그 소득금액의 지급시기(원천징수의무의 성립·확정시기)를 법령의 규정에 의하여 의제하여 줄 필요가 있다. 이에 따라 우리 소득세법은 권리확정주의의 원칙에 따라 소득의 귀속시기에 관한 규정을 두는 외에 별도로 구 소득세법 제135조 제4항에서 “법인세법에 의하여 처분되는 상여는 대통령령이 정하는 날에 지급하는 것으로 본다”고 규정하고, 그 위임에 따라 구 소득세법 시행령 제192조 제2항은 소득처분에 의한 배당·상여 및 기타소득은 소득금액변동통지서를 받은 날에 지급한 것으로 본다고 규정함으로써, 소득금액변동통지서가 원천징수의무자에게 송달된 때에 당해 소득금액(배당소득금액, 근로소득금액, 기타소득금액)을 지급한 것으로 의제하여 그때 법인의 원천징수의무가 성립함과 동시에 확정되는 것으로 하고 있다.

(5) 원천징수는 과세요건이 단순하고 원천징수세액이 명확하게 확정될 수 있는 조

세에 대하여 인정함이 원칙인데, 소득처분에 의한 의제소득의 경우에 대해서까지 자동 확정방식의 원천징수의무를 부과하는 것은 과세관청의 징수 편의를 위한 측면이 있다는 점을 부인할 수는 없다.

소득처분에 의한 의제소득의 경우에는 사외유출금액이 있는지 여부, 사외유출된 금액이 소득처분에서 정한 소득의 귀속자에게 실제로 지급되었는지 여부 등에 관하여 납세자와 과세관청 사이에 다툼이 있을 수밖에 없고, 이와 같은 다툼이 있는 경우 종전의 판례 하에서는 원천징수하는 소득세가 자동확정방식의 조세라는 한계 때문에 원천징수의무자는 소득처분에 뒤따르는 징수처분에 대한 취소소송절차에서만 그 원천징수의무의 성립 여부나 범위에 관하여 다툴 수 있었고, 원천징수세액을 자진 납부하여 징수처분이 존재하지 않는 경우에는 이를 다툴 수 있는 아무런 구제수단조차 없었다.

이와 같이 소득처분에 의한 소득금액(근로소득, 배당소득, 기타소득)에 관해서도 이를 원천징수의 대상으로 삼아 자동확정방식의 조세로 분류하고 있는 우리 세법의 태도가 과세관청의 징수 편의에 치우친 점이 있다면, 오히려 국민의 권리구제기관인 법원으로서 원천징수의무자에게 과세관청이 한 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지에 대하여 불복할 수 있는 수단을 마련해 주어야 할 필요성이 더 강하게 제기된다고 할 것이다.

다. 소득처분제도의 위헌 여부에 관하여

(1) 우리 세법은 외국의 다른 입법례와는 달리 과세관청이 행하는 소득처분에 법률이 정하는 의제적 효력을 부여하여 법인 내부에서 이루어진 소득의 귀속에 관한 입증문제를 해결하고 있는 것으로 이해된다. 우리 세법이 소득처분제도를 만들어 거기에 의제적 효력을 부여하는 것이 과세관청의 행정(징수) 편의에 치우친 것이 아닌가 하는

비판이 있을 수 있다. 그러나 여기에는 다음과 같은 사정이 고려되어야 한다.

만일 사외유출된 소득에 대하여 소득세를 과세하기 위해서는 과세관청이 반드시 현실귀속소득으로 주장·입증하여야만 하는 것으로 고집한다면, 과세현실에 있어서는 사외유출된 소득의 귀속은 대부분 법인 내부에서 은밀히 이루어지고 사외유출된 소득이 언제, 누구에게 귀속되었는지에 관한 대부분의 증거자료는 법인의 수중에 있을 것이므로, 과세관청으로서 그 입증에 실패하는 경우가 대부분일 것이고, 설사 입증에 성공한다고 하더라도 그 귀속자나 귀속시기 등이 각기 달라져 세액계산방법이나 징수절차 등이 매우 복잡해지고 어렵게 될 것이다.

그리하여 과세관청에 대하여는 소득처분의 의제적 효력에 터잡아 그 입증책임을 면제하여 줄 필요가 있고, 그 대신 과세관청의 소득처분에 이의가 있는 납세자에게는 소득처분에 불복하여 그 쟁송과정에서 증거자료의 제출을 통하여 그 의제된 사실과 다른 사실을 구체적으로 입증하는 방법으로 소득처분(소득금액변동통지)의 취소를 구할 수단을 마련해 주어야 한다. 소득처분제도가 없는 외국에서도 법인 내부에서 이루어진 소득의 귀속에 관한 입증이 상당히 어렵다는 점이 고려되어 소송실무에서 간접사실에 의한 추인이나 입증책임의 전환 등에 의하여 사실상 과세관청의 입증책임을 완화하거나 면제해 주고 있음에 유의할 필요가 있다.

그런데 만일 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지제도가 없다면, 자동확정방식인 원천징수 소득세의 경우 과세관청의 징수처분이 있기 전까지는 과세관청의 공식적인 견해가 대외적으로 표명될 기회가 없으므로, 원천징수의무의 성립 여부나 그 범위에 관하여 불복이 있는 원천징수의무자로서는 원천세액을 납부하지 아니하고 징수처분이 있기를 기다렸다가 징수처분에 의하여 과세관청의 견해가 공식적으로 표명되면 그때

징수처분에 대한 취소소송절차에서 선행행위인 원천징수의무의 성립 여부나 그 범위에 관하여 다툴 수밖에 없을 것이다.

그러나 우리 세법은 과세관청이 내부적으로 소득의 귀속자와 소득의 종류 등을 확정하는 소득처분을 하게 되면, 그 소득처분의 내용 중 법인의 원천징수의무 이행과 관련된 사항에 대하여는 ‘소득금액변동통지서’라는 서식을 통하여 그 처분의 내용을 법인에게 고지하도록 규정하고 있으므로, 과세관청의 공식적인 견해가 징수처분 이전 단계에서 소득금액변동통지로 대외적으로 표시된다. 따라서 법인이 원천징수세액을 자진 납부하여 징수처분이 존재할 여지가 없더라도, 과세관청의 공식적인 견해(소득금액변동통지)에 불복이 있는 원천징수의무자로서는 그 불복청구의 대상을 특정할 수 있는 이상, 그에 대하여 불복청구를 할 수단과 방법을 마련하여 줄 필요가 있는 것이다.

한편, 현실귀속소득의 경우에는 그 불성실가산세 등의 제재가 현실귀속시기를 기준으로 하여 이루어질 것이지만, 소득처분에 의한 의제소득의 경우에는 과세관청으로서는 현실귀속시기에 대한 입증책임을 면제받는 대신, 원천징수의무자인 법인과 소득의 귀속자인 원천납세의무자로서도 소득금액변동통지서가 송달된 날을 기준으로 하여 불성실가산세의 제재를 받게 되므로, 납세자에게 유리한 측면도 있는 것이다.

(2) 대법원은 1974. 4. 30. 선고 73누155 판결에서 소득처분에 의한 대표자 인정상여처분이 실질과세의 원칙에 위배되는 것으로 볼 수 없다고 판시한 이래, 소득처분제도가 적법·유효한 제도임을 당연한 전제로 하여 이를 적용한 과세처분의 당부를 판단하여 왔고, 헌법재판소에서도 1995. 11. 30. 선고 93헌바32 결정에서, 소득처분의 근거규정인 1994. 12. 22. 개정 전의 구 법인세법 제32조 제5항이 입법형식에 있어서 포괄위임이라는 이유로 위헌결정을 선고하면서도, 소득처분제도에 대하여는 “그 규정 내용

자체는 조세공평과 실질과세의 이념에 비추어 타당하다”고 판시한 바 있다.

(3) 반대의견은 소득금액변동통지의 실질이나 기능에 비추어 볼 때 소득금액변동통지가 실질적으로 부과처분과 비슷한 효력을 가지는 것임에도, 법률에 그 요건과 절차, 불복방법 등에 관하여 구체적인 규정을 두지 아니한 채, 구 소득세법 제135조 제4항이 지급의제시기를 대통령령에 위임하고, 그 위임에 따라 구 소득세법 시행령 제192조 제2항에서 소득금액변동통지가 송달된 때를 소득금액의 지급시기로 의제하고 있는 것은 조세법률주의에 반할 우려가 있다고 지적하고 있다.

그러나 소득처분에 의한 의제소득에 있어서, ① 소득처분의 절차와 방법에 관하여는 법인세법 제67조와 구 법인세법 시행령 제106조가, ② 소득처분에 의한 의제소득이 소득세의 과세대상이 된다는 점은 구 소득세법 제17조 제1항 제4호, 제20조 제1항 제1호(다)목, 제21조 제1항 제20호가, ③ 소득처분에 의한 소득금액이 원천징수의 대상이 된다는 점은 구 소득세법 제127조 제1항이 각 규정하고, 나아가 구 국세기본법 제21조 제2항, 제22조 제2항은 원천징수하는 소득세는 소득금액을 지급한 때에 그 납세의무가 성립·확정된다고 규정하고 있는데, 소득처분에 의한 의제소득의 경우에는 당해 소득금액을 현실적으로 지급하였다는 객관적 사실에 과세근거를 두는 것이 아니어서 소득금액의 지급시기를 의제할 필요가 있고, 이에 따라 구 소득세법 제135조 제4항과 구 소득세법 시행령 제192조 제2항이 그 지급시기를 소득금액변동통지서가 송달된 때로 의제한다고 규정하고 있으므로, 소득처분에 의한 소득금액에 대한 원천징수의무는 소득금액변동통지서가 송달된 때 성립·확정된다.

이러한 점에서 소득금액의 지급시기를 의제한 구 소득세법 제135조 제4항과 구 소득세법 시행령 제192조 제2항은 앞서 본 소득세 과세 및 원천징수에 관한 법률의 근거규

정들에 따라 구체적으로 원천징수의무를 성립·확정시키기 위한 절차적 규정이라고 볼 수 있고, 따라서 구 소득세법 제135조 제4항과 구 소득세법 시행령 제192조 제2항을 앞서 본 법률의 근거규정들과 따로 분리하여 그 자체만 가지고 조세법률주의에 반하는 것이라고 말할 수는 없다. 뿐만 아니라, 구 소득세법 제135조 제4항이 “법인세법에 의하여 처분되는 상여는 대통령령이 정하는 날에 지급하는 것으로 본다”고 규정하여 구체적인 위임의 범위와 한계를 설정하고 있고, 그 위임에 따라 구 소득세법 시행령 제192조 제2항이 소득처분에 의한 배당·상여 및 기타소득은 소득금액변동통지서를 받은 날에 지급한 것으로 본다고 규정하고 있으므로, 이와 같이 소득세 과세 및 원천징수에 관하여는 법률에 그 근거규정을 두고 다만 그 소득금액의 지급의제시기에 관해서만 구체적으로 범위를 정하여 대통령령에 위임하고 있는 입법형식이 조세법률주의에 반하거나 위임입법의 범위와 한계를 벗어났다고 보기는 어렵다고 할 것이다.

라. 소득금액변동통지의 처분성에 관하여

(1) 앞서 본 바와 같이 소득금액의 지급시기를 의제한 구 소득세법 제135조 제4항과 구 소득세법 시행령 제192조 제2항은 소득세 과세 및 원천징수에 관한 근거규정에 따라 구체적으로 원천징수의무를 성립·확정시키기 위한 절차적 규정이라고 볼 수 있고, 이 점은 반대의견이 지적하는 바와도 같다.

그러나 구 소득세법 제135조 제4항과 구 소득세법 시행령 제192조 제2항을 위와 같은 절차적 규정으로 본다고 하여, 그러한 점이 소득금액변동통지의 처분성을 부인할 논거는 될 수 없다. 소득금액변동통지가 항고소송의 대상이 되는 조세행정처분으로 파악될 수 있는지의 여부는 소득금액변동통지의 내용과 효과를 실질적으로 살펴본 다음, 과연 소득금액변동통지가 우리 세법 체계 내에서 어떠한 역할을 하고 있는지, 그리고

국민의 권리의무에 어떠한 영향을 미치고 있는지에 따라 결정되어야 할 것이다. 소득금액변동통지는 과세관청이 내부적으로 소득의 귀속자와 소득의 종류 등을 확정하는 소득처분을 하게 되면, 그 처분내용 중 원천징수이행과 관련된 사항을 원천징수의무자인 법인에게 고지하는 절차이고, 이러한 고지에 의하여 법인은 이때에 비로소 소득처분이 있었다는 사실을 인식하게 되므로, 소득세법 관련규정은 소득금액변동통지서를 송달받은 때에 소득처분에 의한 소득금액을 지급한 것으로 의제하여 이때 당해 소득금액에 대한 원천징수의무를 성립시킴과 동시에 확정시키고 있는 것이다.

(2) 이와 같이 소득금액변동통지는 ① 법인의 원천징수의무의 성립과 확정에 직접적인 영향을 미치고, ② 원천징수의무자인 법인은 소득금액변동통지서에 기재된 소득처분의 내용에 따라 원천징수세액을 산정하여 그 수령일이 속하는 다음달 10일까지 이를 납부하여야 할 의무를 부담하게 되는데, 만일 이를 이행하지 아니하면 가산세의 제재는 물론이고 형사처벌까지 받을 수 있으며, ③ 우리 세법에는 소득처분과 그 소득처분의 내용을 원천징수의무자에게 고지하는 소득금액변동통지제도가 있으므로, 소득금액변동통지가 원천징수의무자에게 도달한 때에 과세관청의 견해가 공식적으로 표명된 것으로 볼 수 있어, 과세관청의 견해에 불복하는 자에게는 이 단계에서 불복청구를 할 수 있는 수단을 마련하여 주는 것이 타당하고, ④ 조세의 부과처분과 징수처분은 별개의 효과를 목적으로 하는 독립한 처분으로서 선행행위인 부과처분이 당연무효가 아닌 그 하자가 후행행위인 징수처분에 승계되지 않는 것이 행정법상의 기본원칙임에도, 종전의 판례는 원천징수의무자에게 불복수단을 마련하여 준다는 취지에서 그 원칙을 변경하여 징수처분에 대한 취소소송에서 원천징수의무의 성립 여부나 그 범위에 관하여 다룰 수 있다는 예외를 인정하게 된 것인데, 앞으로 소득금액변동통지 자체를 직접

항고소송의 대상으로 삼아 그 쟁송절차에서 원천징수의무의 성립 여부나 그 범위에 관하여 다룰 수 있게 된다면 이와 같은 변칙적인 운영을 시정할 수 있다는 점 등에 비추어 보면, 소득금액변동통지는 항고소송의 대상이 되는 조세행정처분이라고 봄이 마땅하고, 이는 납세자의 권리보호에 보다 충실하고 조세형평과 정의에도 부합하는 것이라고 할 것이다.

(3) 반대의견은 소득처분은 과세관청의 내부적 절차에 불과하고, 소득처분의 내용을 고지하는 소득금액변동통지는 법인의 원천징수의무를 성립·확정시키기 위한 선행적 절차에 불과하여 원천징수의무자의 법률적 지위에 직접적인 변동을 가져오는 것이 아니므로 이를 행정처분으로 볼 수 없다고 한다. 그러나 소득처분은 과세관청 내부에서 사외유출된 금액의 귀속자와 소득의 종류 등을 확정하는 절차로서 소득처분의 단계에서는 그 처분의 내용이 법인에게 고지되지 않지만, 소득금액변동통지에 의하여 그 처분의 내용이 법인에게 고지되면 그때 소득처분에 따른 소득금액을 지급한 것으로 의제되어 당해 소득금액에 대한 법인의 원천징수의무가 성립함과 동시에 확정되는 것이다. 즉, 소득처분이 있게 되면 그 처분된 소득금액은 소득세법 관련규정이 정하는 바에 따라 소득세의 과세대상이 되는 동시에 원천징수의 대상이 되는 것이고, 원천징수의무는 소득금액이 지급된 것으로 의제된 때, 즉 소득금액변동통지가 송달된 날에 성립함과 동시에 확정되는데, 이와 같이 소득처분과 그에 따른 소득금액변동통지에 의하여 법인의 원천징수의무가 성립·확정되는 것임에도, 소득금액변동통지가 원천징수의무자의 법률적 지위에 직접적인 변동을 초래하지 않는 것으로 볼 수는 없다.

앞서 본 헌법재판소 93헌바32 결정이, 소득처분에 관하여 규정한 1994. 12. 22. 개정전의 구 법인세법 제32조 제5항을 위헌이라고 결정하게 된 근거가, 위 규정이 단순히

절차적 사항만을 규정한 것이 아니라 소득처분이 법인의 원천징수의무의 성부 및 범위에 직접적인 영향을 미치는 데도 그 구체적인 내용을 대통령령에 백지위임한 것이 포괄위임에 해당한다는 점에 기초한 것임을 상기할 필요가 있다.

(4) 반대의견은 부당행위계산부인에 의한 익금산입 등과 같은 예외적인 경우 외에는 소득처분을 받은 자는 실제 소득이 자기에게 귀속되지 않았다거나 실제 소득의 귀속자가 밝혀졌다는 이유 등으로 다룰 수 있을 것이고, 이는 소득처분이 납세의무를 발생시키는 효과가 부여되는 처분이 아니라 그 귀속자에 대하여 귀속된 소득을 확인하는 조치에 불과하기 때문이라고 하나, 소득금액변동통지를 항고소송의 대상으로 삼아 이에 불복할 수 없다고 하면서도 원천세액을 자진 납부한 원천징수의무자가 어떠한 방법으로 다룰 수 있는 것인지 의문이고, 오히려 소득금액변동통지를 항고소송의 대상으로 삼을 수 있어야 원천징수의무자인 법인은 익금에 가산된 금액이 사외유출되지 않았다는 사실이나 실제 소득의 귀속자가 따로 있다는 사실, 그리고 나아가 부당행위계산부인에 의한 익금산입조치가 위법하다는 등의 사정을 주장·입증할 수 있고, 재송절차에서 그 입증에 성공하면 소득금액변동통지를 취소하여 그에 근거한 원천징수의무를 면할 수 있을 것이다.

또한, 신고납세방식의 조세의 경우에는 그 신고행위에 의하여, 부과과세방식의 조세의 경우에는 부과처분에 의하여 구체적 조세채무로 확정되고, 납세의무자는 그러한 조세채무의 확정력을 깨뜨리기 위하여 부과처분취소소송 또는 감액경정청구거부처분에 대한 취소소송의 형태로 불복하는 것인바, 자동확정방식을 취하는 원천징수 소득세에 관하여는 별도로 부과처분이나 신고행위 등이 존재하지 아니하므로 종래 징수처분에 대한 취소소송절차를 통하여 불복하여 온 것인데, 앞으로 소득금액변동통지를 항고소

송의 대상으로 삼게 되면 그 단계에서 바로 취소소송을 제기하여 조세채무의 확정력을 깨뜨릴 수 있는 것이다.

(5) 소득금액변동통지에 의하지 아니한 통상의 원천징수의무에 있어서도 그 불이행의 경우 가산세나 형사처벌 등의 제재가 있을 수 있다는 점이 소득금액변동통지의 처분성을 부인할 근거가 되지 않는 것이다. 통상의 원천징수의무의 경우에도 그 불이행에 따른 법률효과가 납세자의 권리의무에 직접적인 영향을 미치는 것이지만 자동확정방식의 조세라는 한계 때문에 불복수단이 마땅치 않다는 어려움이 있는 것뿐이고, 소득금액변동통지에 의한 원천징수의무의 경우에는 소득금액변동통지라는 과세관청의 행위가 있으므로 이를 항고소송의 대상으로 삼아 불복청구를 할 수 있도록 하여 줄 필요가 있는 것이다.

마. 부당이득반환청구권의 인정 여부에 관하여

(1) 소득처분에 의한 의제소득의 경우 당해 소득세의 과세근거나 원천징수의 근거가 소득세법의 관련규정에 개별적·구체적으로 규정되어 있고, 또 소득세법 관련규정은 소득금액변동통지서가 송달된 때에 당해 소득금액을 지급한 것으로 의제한다고 규정하고 있으므로, 소득금액변동통지의 송달에 의하여 원천징수 소득세의 납세의무가 성립·확정되는 것이다. 이와 같이 원천징수의무자인 법인이 법인세법과 소득세법의 관련규정이 정하는 바에 따라 원천징수세액을 과세관청에 납부하는 것임에도, 국가에서 그 납부된 세액을 보유하는 것을 '법률상의 원인'이 없는 것으로 볼 수는 없다.

(2) 소득금액변동통지가 송달되면 그때 소득금액이 지급된 것으로 의제되고, 당해 소득금액에 대한 법인의 원천징수의무가 구체적으로 성립·확정되는 것임에도, 항고소송으로 그 조세채무의 확정력을 깨뜨리지 않은 채로 곧바로 부당이득반환청구의 방법

으로 기납부세액의 반환을 청구할 수 있다는 것은 기존의 확립된 판례의 태도에 반한다. 신고납세방식의 조세에 있어서는 납세의무자의 과세표준 신고가 있는 때, 부과과세방식의 조세에 있어서는 과세관청의 부과처분이 있는 때 구체적으로 조세채무가 확정되어 그 확정력이 발생한다. 이와 같이 구체적 조세채무로서 확정력이 발생하면 납세의무자는 그 신고납부행위나 부과처분에 중대·명백한 하자가 있는 등 당연무효의 사유가 없는 한, 부당이득반환청구를 할 수 없다는 것이 확립된 판례의 태도이다. 즉, 신고납부행위나 부과처분에 취소사유에 불과한 위법사유가 있는 경우에는 항고소송으로 그 확정력을 깨뜨리지 않는 한 부당이득반환청구권이 성립할 수 없는 것이다.

바. 결국, 소득금액변동통지는 원천징수의무자인 법인의 납세의무에 직접 영향을 미치는 과세관청의 행위로서 항고소송의 대상이 되는 조세행정처분이라고 볼 이론적 근거가 충분하고, 또 종전의 판례 하에서 소득금액변동통지를 받은 원천징수의무자는 그 원천징수의무의 성립 여부나 범위에 관하여 다투기 위해서는 당해 원천세액을 자진 납부하지 아니하고 납부불성실가산세의 제재를 받으면서 징수처분이 있기를 기다렸다가 그 징수처분에 대한 취소소송으로 다툴 수밖에 없었는데, 이는 납세자의 권리보호에 미흡하고 형평에도 맞지 않는다고 할 것이므로 소득금액변동통지 자체를 항고소송의 대상으로 삼아 불복청구를 할 수 있도록 보장하여 주는 것이 진정으로 납세자의 권리보호와 조세정의에 부합하는 것이라고 생각하기에, 이상과 같이 다수의견에 대한 보충의견을 밝힌다.

재판장 대법원장 이용훈 _____

대법관 강신욱 _____

대법관 이규홍 _____

대법관 이강국 _____

대법관 손지열 _____

대법관 박재운 _____

주심 대법관 고현철 _____

대법관 김용담 _____

대법관 김영란 _____

대법관 양승태 _____

대법관 김황식 _____

대법관 박시환 _____

대법관 김지형 _____