

일본의 후발적 경정청구의 사유에 관한 연구

- 국제통칙법 제23조 제2항 제1호를 중심으로 -

A Study on the Claim of Reassessment
by Later Occurring Reason in Japan

길 용 원* · 신 만 중**
Kil, Yong-Won · Shin, Man-Joong

목 차

- I. 서론
- II. 일본의 경정청구제도에 대한 개관
- III. 후발적 경정청구사유의 분석
- IV. 국제통칙법 제23조 제2항 제1호의 이론적 검토
- V. 결론

국문초록

일본의 경우 과세처분에 대한 경정사유 중 후발적 사유에 의한 경정청구에 대해서 해석에 따른 적용여부가 문제된 사안에 관해 법원 등에 따르면 그 사유의 인정 요건으로서 ① 납세자의 예측가능성 즉 신고 시 예측하지 못한 사유가 생길 것, ② 귀책성 즉 예측하지 못한 데 있어 귀책사유가 없을 것을 들고 있다. 따라서 “납세자의 예측가능성”과 “납세자의 귀책성”이라는 2가지 관점에서 후발적 사유의 적합성을 고찰할 필요가 있다.

논문접수일 : 2018. 09. 30.

심사완료일 : 2018. 11. 01.

게재확정일 : 2018. 11. 01.

* 법학박사 · 광운대학교 정책법학대학 강사(제1저자)

** 법학박사 · 광운대학교 정책법학대학 교수(교신저자)

특히 후발적 사유인 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 경우에는 납세자의 제소에 따라 소송이 진행되며, 통칙법 시행령 제6조 제1항 제2호의 경우에도 납세자 간 계약의 해제 등이 모두 납세자의 의사가 개입하기 때문에 많은 문제가 잠재되어 있다. 또한 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 “과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 관한 소송에 대한 판결 등”에서 “판결 등”과 관련하여 “판결”의 모든 또는 판단된 내용의 모두(판결 이유 중의 판단도 포함)를 대상으로, 경정청구를 인정하는 것인지가 문제가 된다. 이어 기판력 등 판결의 효력과 관련하여 경정청구가 인정되는 범위가 제한되는지에 대해서는 법조문상 명확하지 않아 그 판단기준을 구체적으로 살펴볼 필요가 있다. 우리나라의 경우에도 국제기본법 제45조의2 제2항 제1호에서 이와 유사한 규정을 두고 있는바, 그 의미를 판단하는데 있어서 일본의 학설과 판례는 일정한 시사성을 부여할 수 있다.

그리고 “판결”의 적합성의 요건으로 객관성과 합리성을 가지는 판결일 것이 요구된다. 당사자가 공모에 의해서 오로지 조세부담을 면할 목적으로 실체와 엇갈린 판결을 얻은 경우에는 후발적 사유에 기한 경정청구제도의 취지에 비추어, 동호의 “판결”에 해당함을 부정해야 할 것이다. 또한 동조 제2항 제1호의 적용 요건으로서 명문의 요건 이외에 통상의 경정청구의 기간 내에 경정청구를 하지 않은 것이 “부득이한 이유”가 될 것을 요구하고 있다. 즉 통상의 경정청구의 기간인 1년을 넘어 행하는 경정청구에는 판결 등의 이유가 있는 것만으로 허용되지 않고 납세자에게 귀책성이 없는 것도 요구된다.

“부득이한 이유”는 모호하고, 항상 객관적인 판단이 가능할 것인지 의문이 있으며, 결과적으로 조세부담의 불공평으로 이어지는 경우가 우려되고 조세법률주의의 요청에 기한 법리적 타당성이 지속적으로 문제될 수 있으므로 과세관청 및 법원 등은 후발적 사유의 판단기준을 유형화함으로써 그 적합성을 명확히 한다면 납세자의 예측가능성이 더욱 도모될 것이다.

주제어 : 후발적 사유, 경정청구, 국제기본법, 판결, 부득이한 이유

1. 서론

일본 국세통칙법 제23조 제2항은 “납세신고서를 제출한 자 또는 제25조(결정)의 규정에 의한 결정을 받은 자는, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 동항의 규정에 관계없이 해당 각 호에 정하는 기간 동안 그 해당함을 이유로 동항의 규정에 의한 경정의 청구를 할 수 있다.”고 규정하고 있으며, 같은 항 제1호는 “그 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타의 행위를 포함한다.)에 의해, 그 사실이 당해 계산의 기초로 된 것과 다른 것으로 확정했을 때 그 확정된 날의 다음날부터 기산하여 2월 이내”라고 하여 후발적 사유에 의한 경정청구를 규정하고 있다. 우리나라의 경우에도 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에서 “최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 같은 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때”를 규정하고 있다.

규정의 형태에 비추어 보았을 때 일본과 우리나라는 후발적 경정청구사유의 유형 중 ‘소송에 대한 판결’에 대해 상당한 유사성을 보이는 바, 그 의미를 판단하는데 있어서 일본의 학설과 판례는 일정한 시사성을 부여할 수 있다. 또한 우리나라의 경정청구제도는 종래 수정신고제도에 대한 비판적 입장의 학자들의 주장이 반영되어, 1960년대 이미 제도적으로 정착된 일본의 국세통칙법 제23조 및 통칙법 시행령 제6조의 입법례를 그대로 수계한 것으로 알려져 있다.¹⁾ 따라서 우리나라의 경정청구제도를 제대로 이해하기 위하여 후발적 경정청구에 관한 일본 제도의 논의과정을 살펴볼 필요가 있는 것이다. 최근 위법소득에 대한 판례변경에 의해 후발적 경정청구를 제기한 사건에서 법령에 대한 해석의 변경은 후발적 경정청구사유에 해당하지 않으며, 경정청구의 기산점은 특별한 사정이 없는 한 해당사유가 발생하였다는 사실을 안날을 의미하는 것이지 판례가 변경되었음을 안날로 볼 것이 아니라고 하여 경정청구를 부정한 판결이 있었다.²⁾ 그러나 최

1) 소순무·윤지현, 「조세소송」, 영화조세통람, 2018, 96면.

초의 신고나 과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 행위의 실질적 변경과 납세자의 권리구제의 확충이라는 제도의 취지에 비추어 볼 때 납세자에 대한 구제의 필요성이 존재한다고 할 것이다. 일본은 국세통칙법 시행령에서 법령의 해석변경에 대해 직접 후발적 경정청구의 사유로 규정하고 있다. 종래 판례상 부정할 것을 2006년에 입법적으로 해결한 것으로 그 과정을 참고할 필요가 있는 것이다.

다만 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호에서 포괄적 규정을 두고 있는 우리와 달리 일본의 경우에는 이러한 규정이 없는 점과 실제 우리나라의 판례를 보았을 때 후발적 경정청구의 범위를 비약적으로 넓히고 있는 상황에서 일본법의 해석론을 참고할 여지가 크지 않다는 입장이 존재한다.³⁾ 그러나 이러한 입장에서도 ‘소송에 대한 판결’을 검토함에 있어서 일본의 학설과 판례를 언급하고 있으며, 참고하는 것을 보이고 있다.

근래 우리나라에서 후발적 경정청구권이 무분별하게 확대 적용되는 경향이 있음은 부정할 수 없다.⁴⁾ 납세자의 권리구제 측면에서 타당하다고 볼 수 있으나

2) 대법원 2017. 8. 23. 선고 2017두38812 판결.

3) 윤지현, “‘후발적 사유에 의한 경정청구’가 인정되는 요건에 관한 소고”, 「세무와 회계연구」 6권 3호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2017, 230면.

4) 대표적으로 대법원 2010. 12. 9. 선고 2008두10133 판결에서 피상속인이 제3자를 위하여 연대보증채무를 부담하고 있었지만 상속개시 당시에는 아직 변제기가 도래하지 아니하고 주채무자가 변제불능의 무자력 상태에 있지도 아니하여 과세관청이 그 채무액을 상속재산의 가액에서 공제하지 아니한 채 상속세 부과처분을 하였으나, 그 후 주채무자가 변제기 도래 전에 변제불능의 무자력 상태가 됨에 따라 상속인들이 사전구상권을 행사할 수도 없는 상황에서 채권자가 상속인들을 상대로 피상속인의 연대보증채무의 이행을 구하는 민사소송을 제기하여 승소 판결을 받아 그 판결이 확정되었을 뿐만 아니라 상속인들이 주채무자나 다른 연대보증인에게 실제로 구상권을 행사하더라도 변제받을 가능성이 없다고 인정되는 경우, 이러한 판결에 따른 피상속인의 연대보증채무의 확정은 구 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구 사유에 해당하는지 여부에 대해 긍정하였으며(평석으로 조윤희, “피상속인의 연대보증채무를 상속한 상속인에 대하여 그 연대보증채무의 이행을 명한 판결이 확정된 것이 후발적 경정청구 사유에 해당하는지 여부”, 대법원판례해설 85호, 법원도서관, 2011, 877면 이하), 대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결에서는 납세의무 성립 후 소득의 원인이 된 채권이 채무자의 도산 등으로 인하여 회수불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없게 된 것이 객관적으로 명백한 경우, 국세기본법 시행령 제25조의2 제4호가 정한 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부가 문제된 사안에서 이를 긍정하고 있다(평석으로 마옥현, “회수불능과 후발적 경정청구”, 조세와법 7권 1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2014, 97면 이하). 또한 가장 최근에는 대법원 2018. 5. 15. 선고 2018두30471 판결에서 소득세법상 권리확정주의의 의의와 기능 및 한계 등에 비추어 볼 때 납세의무의 성립 후 소득의 원인이 된 채권이 채무자의 도산 등으로 회수 불능이 되어 장래 그 소득이 실현될 가능성이 전혀 없음이 객관적으로 명백

조세채무를 가급적 신속히 확정하고자 하는 국가 재정상의 요청과 법적안정성을 고려할 때 일정 부분 제한의 필요성이 요청되는 것이 사실이다. 이러한 점에 비추어, 일본의 그동안의 재판 및 결정 사례를 볼 때 법원 및 국세불복심판소에서 후발적 사유의 불명확성 및 과세의 안정성 유지 등을 이유로 후발적 사유의 확대해석 및 유추적용에 관해 상당히 엄격한 태도를 취하는 점은 우리에게 주목할 만한 사항이라 할 것이다. 즉 과년도에 과세된 과세사실이 사후 연도에 소멸하여 후발적 사유에 의한 경정청구를 했음에도 불구하고 국세통칙법 제23조 제2항 각호 및 통칙법 시행령 제6조 제1항 각호에 열거된 후발적 사유에 해당하지 않는다고 판단하여 납세자의 권리구제를 도모하지 않는 경우도 발생하고 있다.

이와 같은 후발적 사유의 적합성 문제에 대해서 후발적 경정청구 사유에 관한 일본의 재판례 등의 분석과 과세관청의 해석 등을 통해서 후발적 사유의 적합성을 검증해보고자 한다. 특히 후발적 사유의 규정 중 납세자의 의사개입의 가능성으로 인해 그 범위가 주관적 사정에 의해 좌우될 우려가 있는 국세통칙법 제23조 제2항 제1호 및 통칙법 시행령 제6조 제1항 제2호를 주목할 필요가 있다. 결과적으로 법원 등의 판단기준은 “납세자의 예측가능성”(신고 시 예측하지 못한 사유의 발생), “납세자의 귀책성”(그 예측에 있어 귀책사유인 존부)이라 할 수 있는데, 납세자의 귀책성 요건과 관련하여 납세자 보호의 관점에서, 구체적으로 조세법률주의의 요청에 있어 실체적 진실주의에 이러한 판단기준이 적합한 것인지 고찰할 필요가 있다.

II. 일본의 경정청구제도에 대한 개관

1. 경정청구제도의 의의

현재 국세의 세액결정방식은 신고납세방식을 주류로 하고 있는데, 이는 과세

하게 되었다면, 이는 구 국세기본법 시행령 제25조의2 제2호에 준하는 사유로서 특별한 사정이 없는 한 같은 조 제4호가 규정한 후발적 경정청구사유에 해당한다고 봄이 타당하다고 하고 있다.

관계에 대하여 가장 잘 알고 있는 납세자의 협력을 얻어 납부할 세액을 확정시키는 방식으로 정부의 개입을 최소화하는 민주적인 방식으로 평가 받는다. 다만 현실에서는 납세자와 과세관청 간의 법령의 해석 차이 등으로 인해 납세자의 신고 내용이 반드시 법령에 부합하는 것이 아닐 수 있기 때문에 국세통칙법은 과세관청 측에 대하여 조사 등을 통해 경정처분을 실시하는 권한을 주고 있다.⁵⁾ 동시에 과세관청 측은 신고서에 오류 등을 발견한 경우에는 납세자의 수정 신고나 경정청구 등의 조치 없이도 증액 경정의 경우에는 법정신고기한으로부터 3년 이내에, 감액 경정의 경우에는 법정신고기한으로부터 5년 이내에 스스로 경정을 해야 하는 의무를 지고 있다.⁶⁾ 한편 조세법률주의에 근거하는 합법성의 원칙에 따른 세금부담의 공평을 위하여 납세자의 신고가 과대한 경우에는 적정 과세표준 등 또는 세액 등의 시정을 위하여 경정청구 제도가 마련되어 있다.

경정청구는 신고납세 등을 한 자가 신고의 내용을 자기에게 유리하게 시정을 요구하여 과세관청에 감액경정을 촉구하는 행위이다. 이 경정청구에는 납세신고서에 기재한 과세표준 등 또는 세액 등에 잘못이 있는 경우에 하는 경정청구(통상의 경정청구)와 후발적 사유에 의해서 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초에 변동이 생긴 경우에 하는 경정청구(후발적 사유에 의한 경정청구)가 있다.

통상적 경정청구는 납세의무자가 과세표준 등 또는 세액 등의 계산이 국세에 관한 법률의 규정에 따르지 않은 경우 또는 계산에 잘못이 있음에 따른 과세표준 등 또는 세액 등을 과대하게 신고한 경우 등에 감액 경정을 과세관청에 청구하는 것이며,⁷⁾ 그 청구기한은 국세의 법정신고기한으로부터 1년 이내이다. 납세 신고 시의 단순한 계산 오류와 처리의 착오(원시적 하자)로 인해 과다 세액을 신고해 버린 경우로 납세신고서 제출 시 이미 감액 경정해야 할 사유가 내재되어 있는 경우가 이에 해당한다. 이러한 모습이 경정청구의 원칙적인 모습이 된다.

5) 국세통칙법 제24조, 결국 과세관청의 경정 또는 결정 그 자체의 권한행사는 납세자의 신고행위를 통해 발동된다는 점에서 어디까지나 이차적이며, 보충적인 것으로 평가하는 것이 상당하다고 할 수 있다.

6) 국세통칙법 제70조 제1항, 제2항.

7) 구체적인 사유는 국세통칙법 제23조 제1항 제1~3호에 규정하고 있다.

예외적인 경우로서 후발적 사유는 신고 후에 발생한 사실에 의해 과년도에 신고내용을 시정해야 할 사유를 말한다. 국세통칙법 제23조 제2항 각호 및 국세통칙법 시행령 제6조 제1항 각호에 열거하고 있다. 그밖에 후발적 사유에 따른 경정청구는 각 개별세법인 소득세법 제152조, 153조, 법인세법 제80조의2, 82조, 상속세법 제32조, 소비세법 제56조 등에 규정되어 있다.

한편 경정청구와 반대로 과년도의 신고에 관한 과세표준 등 또는 세액 등을 시정하기 위해서 납세자 측이 취하는 방식으로, 국세통칙법 제19조에 근거를 둔 수정신고서의 제출이 있다. 다만 감액 경정에 대한 수정신고는 인정되지 않는다.

따라서 경정청구는 과년도의 신고내용을 자기에게 유리하게 시정할 것을 요구하여 과세관청에 감액 경정의 발동을 촉구하는 행위이며, 이러한 경정청구에 대하여 세무서장은 청구와 관련된 과세표준 등 또는 세액 등에 대해서 조사하여 감액 경정을 하게 된다.⁸⁾ 이와 달리 수정신고는 수정신고서 제출에 의해 신고와 관련된 세액 등이 자동적으로 변경(증액 경정)된다. 즉 수정신고는 그 자체가 조세확정행위인 것이나 경정청구는 과세관청의 확정권 발동을 촉구하는 행위일 뿐인 것이다.

그러므로 납부해야 할 세액이 과소시에는 납세자 측에서 수정신고에 의해 시정할 수 있게 되지만, 과대한 경우에는 경정청구에 의해 과세관청 측이 조사하여 인정함으로써 시정하게 되는 것이다. 이러한 구분을 두는 것은 만약 경정청구에 대해 수정신고와 마찬가지로 세액 등이 자동적으로 감소한다면 이는 신고기한을 연장한 것과 같은 효과를 가지게 되기 때문이다. 즉 이는 세법이 신고 준비에 필요한 시간을 고려하여 일정한 신고기한을 만들어 그 기한 내에 신고서를 제출해야 할 것을 의무화하여, 납세자가 그 기한 내에 충분한 검토를 한 뒤 신고를 실시하기를 기대하는 명분을 취하고 있는 점을 감안하면, 경정청구에 의해 자동적으로 세액 등이 변경되는 것은 합당치 않다는 생각에 기초하는 것이다.⁹⁾

8) 국세통칙법 제23조 제4항.

9) 志場喜徳郎·荒井勇·山下元利·茂串俊, 「国税通則法精解」, 大蔵財務協会, 2016, 345面.

결과적으로 수정신고는 자기의 불이익을 시정(증액 경정)하는 절차이며, 경정 청구는 어디까지나 자기에게 유리하게 시정(감액 경정) 할 것을 요청하는 절차로 파악할 수 있다. 일정한 차이는 존재하지만 양측의 본질은 어디까지나 적정한 소득금액, 적정한 세액에 대한 정정을 요구하는 납세자의 행위로 이해하는 것이 신고납세제도의 취지에 부합하는 것이라 할 것이다.¹⁰⁾

2. 후발적 경정청구제도의 연혁

경정청구의 연혁에 대해 언급하자면, 경정청구제도는 신고납세제도의 도입과 동시에 채택된 것이다. 신고납세제도가 채용된 것은 昭和 21年(1946)의 전시보상특별세법과 재산세법이며, 재산세법 제48조에서 “신고서를 제출한 자 등에 대해서는 그 자의 과세가격이 과대한 것을 발견했을 때는 신고기한 등 후 1개월에 한하여 과세가격의 경정을 청구할 수 있다.”고 규정하였으며, 이는 일본의 경정청구 제도의 시작이라 할 것이고, 기본적인 구조는 오늘날에도 유지되고 있다고 할 수 있다.¹¹⁾ 이어 昭和 22年(1947)에 구 소득세법, 昭和 25年(1950)에 상속세법 및 부유세법에 경정청구 제도가 도입되었다. 다만 구 법인세법에 경정청구 제도가 도입된 것은 昭和 34年(1959)이었다. 구 소득세법과 구 법인세법은 둘 다 신고납세제도를 채용했음에도 불구하고 구 법인세법은 구 소득세법에 비해 상당부분 늦은 시기에 도입되었다.¹²⁾ 그 후, 昭和 36年(1961) 7월 세제조사회의 “국세통칙법 제정에 관한 답신”을 받고, 昭和 37年(1962)에 국세통칙법이 제정되며 각 세법에 규정된 경정청구를 단일화한 경정청구 제도가 마련됐다.

당시의 경정청구 제도에는 후발적 사유에 의한 경정청구는 규정되어 있지 않았으며, 통상의 경정청구에 있어서도 그 청구기한은 법정신고기한이 1월 이내로 하고 있었다. 昭和 43年(1968) 7월 세제조사회의 “세제 간소화에 대한 제3

10) 加藤時子, “更正の請求に関する諸問題”, 「税法学」 440号, 日本税法学会, 1987, 2面.

11) 武田昌輔監修, 「DHCコンメンタル国税通則法」, 第一法規, 1982, 1424面.

12) 법인세법에서 이러한 제도가 그때까지 존재하지 않은 것은 법인에 대해서는 법인의 결산 절차의 확립, 법인의 회계능력 등에 비추어 과대 신고 사례가 적으며 만일 과대 신고가 이루어졌을 경우에 대해서도 세무서장이 자발적으로 감액경정 처분을 함으로써 처리되어 오고 있었기 때문이라 할 수 있다. 武田昌輔, 「会社税務精説」, 森山書店, 1962, 905面.

차 답신”에서 “납세자가 스스로 잘못을 발견하는 것은 통상 다음의 신고기간이 도래할 때까지 사이에 있다는 사실을 참작하면 이 청구기한을 연장할 필요”, “기한을 연장해도 여전히 기한 내에 권리를 주장하지 못한 데 대해서 정당한 사유가 있다고 인정되는 경우 납세자의 입장을 보호하려면 후발적 사유에 의하여 기한의 특례가 인정되는 경우를 확장할 필요”가 있다는 답신을 받아들여昭和 45年(1970) 개정으로 경정청구 기한이 법정신고기한으로부터 1년 이내로 연장되고 더불어 후발적 사유에 의한 경정청구가 규정되어, 경정청구 제도는 대폭 개정이 이루어졌다.

그 후 경정청구 제도는 현재에 이르기까지 큰 개정은 없었으나,¹³⁾ 대표적인 납세자 권리구제제도로서 납세자 보호의 관점에서 지금까지도 논란이 끊이지 않는 제도이며, 해석상 문제가 많은 규정으로 취급되고 있다.

Ⅲ. 후발적 경정청구사유의 분석

1. 후발적 사유에 의한 경정청구의 적용요건

가. 법령상의 사유

현행 국세통칙법에서는 법정신고기한으로부터 5년 이내의 통상의 경정청구(국세통칙법 제23조 제1항)외에 신고 후 일정한 부득이한 이유가 발생한 경우에 그 사유가 발생한 날의 다음날부터 2월 이내에 경정청구를 인정하고 있다.(국세통칙법 제23조 제2항). 이 특별한 경정청구를 가능하게 하는 후발적 사유에 대해서는 국세통칙법 제23조 제2항 각호에서 ① 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 관한 소송에 대한 판결 등에 의해 그 사실이 당해 계산의 기초된 것과 다른 것으로 확정했을 때, ② 신고 등을 한 자에게 귀속되는 것으로 된 소득 기타 과세 물건이 다른 자에게 귀속되는 것으로 하는 당해

13) 平成 18年(2006)에 국세통칙법 시행령 제6조 제1항 제5호에 후발적 사유에 유사한 부득이한 이유가 추가되었다.

다른 자와 관련된 국세의 경정 또는 결정이 있는 때, ③ 위와 유사한 시행령으로 정하는 부득이한 이유가 있는 때의 3가지가 열거되어 있다. 또한 시행령 제6조 제1항 각호에서 ① 행위의 효력에 관한 관공서의 허가 기타 처분이 취소될 것, ② 계약이 부득이한 사정 등에 의해서 해제되거나 취소될 것, ③ 장부서류의 압수 기타 부득이한 사정으로 인하여 과세표준 등 또는 세액 등을 계산하는 것이 불가능한 경우에 있어서 그 후 당해 사정이 소멸될 것, ④ 조세조약 등의 권한이 있는 당국 간 협의를 통한 다른 합의가 이루어질 것, ⑤ 국세청 장관이 발한 통달에 제시된 법령의 해석이 판결 등에 따라 변경되어 예전과 다른 취급을 받게 되는 것을 알 것이라는 5개의 사유가 열거되어 있다.

판례에 따르면 후발적 사유에 의한 경정청구는 국세통칙법 제23조 제1항의 원칙에 대한 예외인 것이므로 후발적 사유로 인정되는 경우를 정한 국세통칙법 제23조 제2항 및 통칙법 시행령 제6조 제1항의 각 규정의 취지는 그 문구대로 해석되어야 하며, 안이하게 그 준용 또는 유추해석을 하는 것은 용납되지 않는다고 하고 있다.¹⁴⁾ 따라서 해당 사유는 매우 한정적이고 협의적인 해석을 취하고 있어 안이하게 인정되고 있지는 않은 것이 현실이다. 엄격한 문리해석이 필요한 조문으로 간주되기 때문이며, 그 이유를 살펴보면 함부로 경정청구 기한 후(5년)에 후발적 사유에 의한 경정 청구를 인정하는 것은 신고 납세제도의 붕괴로 이어질 수 있음을 우려하기 때문으로 보인다.

다만 개별·열거 형식을 취하는 것은 납세자의 권리구제 도모라는 취지로 국세통칙법 제23조 제2항이 창설된 것에 반하는 것으로 권리구제에 있어 제한적인 결과를 가져올 수 있다는 비판이 있다. 구체적으로 이 규정의 해석과 운용에 있어 문제가 있다는 견해¹⁵⁾가 있으며, 따라서 국세통칙법 제23조 제2항의 후발적 사유에 대해서는 그 마련한 취지에서 비추어 볼 때 한정·열거로 해석할 것이 아니라 예시규정으로 해석할 필요가 있다는 주장도 지속적으로 나타나고 있다.¹⁶⁾

14) 東京地裁平成 13年 1月 26日判決 (稅務訴訟資料 250号順号8821).

15) 岸田貞夫, “後發的事由による更正の請求についての一考察”, 「納稅者保護と法の支配(山田二郎先生喜壽記念)」, 信山社, 2007, 244面.

16) 대표적으로 益子良一, “更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点”, 「稅理」 41卷 8号, ぎょ

나. 후발적 사유의 구분

후발적 사유에 의한 경정청구에 대해서 해석에 따른 적용의 여지가 있는 지 여부가 문제된 사안에 관해 판례 등에 따르면 그 사유의 인정되는 요건으로서 ① 납세자의 예측가능성 즉 신고 시 예측하지 못한 사유가 생길 것, ② 귀책성 즉 예측하지 못한 데 있어 귀책사유가 없을 것을 들 수 있다.¹⁷⁾ 따라서 “납세자의 예측가능성”과 “납세자의 귀책성”이라는 2가지 관점에서 후발적 사유의 적합성을 고찰할 필요가 있다.

국세통칙법과 통칙법 시행령에 열거된 후발적 사유 중 과세물건의 귀속의 변경(통칙법 제23조 제2항 제2호), 관공서 허가가 취소될 경우(통칙법 시행령 제6조 제1항 제1호), 장부 서류의 압수 등(통칙법 시행령 제6조 제1항 제3호), 조세조약에 의한 신고 내용의 변경이 이루어진 경우(통칙법 시행령 제6조 제1항 제4호), 공문의 변경 등(통칙법 시행령 제6조 제1항 제5호)의 경우에는 모두 납세자의 의사 여하와 무관하게 제3자의 일방적인 행위에 의한 것이라 할 수 있다.¹⁸⁾ 이와 같은 사유에 대하여 경정청구를 인정하지 않는다면 납세자에게 부당한 납세부담을 지게 하는 것으로 후발적 사유에 의한 경정청구 자체의 존재의의가 훼손될 수 있다. 또한 위 사유는 “납세자의 예측가능성”과 “납세자의 귀책성”이라는 요건도 충족시킨다. 이와 같은 이유로 실제로 이들에 대한 재판 사례 등도 많지 않아 실무상 문제는 적다고 할 수 있다.

이외의 후발적 사유인 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 경우에는 납세자의 제소에 따라 소송이 진행되며, 통칙법 시행령 제6조 제1항 제2호의 경우에도 납세자 간 계약의 해제 등이 모두 납세자의 의사가 개입하기 때문에 많은 문제가 잠재되어 있다. 특히 국세통칙법 제23조 제2항 제1호와 관련해서 “과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 관한 소송에 대한 판결 등”에서 “판결 등”과 관련하여 “판결”의 모든 또는 판단된 내용의 모두(판결 이유 중의

うせい, 1998, 189面.

17) 熊本地裁平成 12年 3月 22日判決(稅務訴訟資料 246号 1333頁).

18) 高松高裁平成 18年 2月 23日判決(訟務月報 52卷 12号 3672頁). 자세한 것은 和田倉門法律事務所, 「後發の事由をめぐる稅務」, 清文社, 2018, 74-75面 참조.

판단도 포함)를 대상으로, 경정청구를 인정하는 것인지가 문제가 된다. 이어 기판력 등 판결의 효력과 관련하여 경정청구가 인정되는 범위가 제한되는지에 대해서는 법조문상 명확하지 않아 그 판단기준을 구체적으로 살펴볼 필요가 있다.¹⁹⁾ 또한 통칙법 시행령 제6조 제1항 제2호에는 “계약 등이 부득이한 사정에 의해서 해제되거나 취소될 것”에 대해서 해제 및 취소에 한정될 것인지가 문제가 된다. 이어 “부득이한 사정”에 대해서도 불확정 개념으로, 그 의미 파악이 중요한 문제가 될 것이다. 다만 본 논고에서는 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 내용을 중심으로 논하기로 한다.

2. 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 구체적 요건

해당 조문은 “그 신고, 경정 또는 결정에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타의 행위를 포함한다.)에 의해, 그 사실이 당해 계산의 기초로 된 것과 다른 것으로 확정했을 때”를 후발적 사유로 인정하고 있는 바, 이를 세분화하여 법원 등의 판단을 근거로 그 범위를 명확히 하고자 한다.

부가적으로 과세관청은 “판결 등”에 근거한 경정청구가 인정되기 위해서 판결을 얻기 위한 소송이 신고 등에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 기초가 된 사실의 존재 여부 및 효력 등을 직접 심판대상으로 하여 판결에 의하여 과세표준 등의 기초가 된 사실과 다른 것으로 확정하는 동시에 납세자가 신고 시 과세표준 등의 기초가 된 사실과 다르다는 것을 몰랐던 것이 필요하다고 해석하고 있다.²⁰⁾ 또한 판결에 의해 신고 시 기초한 사실과 다른 사실이 확정된 경우를 언급하고 있는 것은 과세 계산의 전제가 되는 제반 사실은 광범위하고 다양하며, 그 중 일부는 납세 의무가 성립하는 시점에서 반드시 권리관계 등이 명확하지 않고, 당사자 간에는 최종적으로 확정하기 어려운 사실도 많기 때문에

19) 関野和宏, “国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係”, 「税務大学校論叢」 53号, 税務大学校, 2007, 366面.

20) 国税不服審判所平成 19年 11月 1日裁決 (裁決事例集 74卷 1頁); 国税不服審判所平成 19年 1月 23日裁決 (裁決事例集 73卷 16頁). 자세한 것은 후술하기로 한다.

이런 사실을 과세의 기초로 하지 않을 수 없는 경우도 있어 이 사실을 과세의 기초로 할 때는 판결 등에 의한 사실관계의 확정을 얻어 그 단계에서 과세의 적절한 시정을 도모해야 할 것으로 하는 것이 타당하다는 취지에 따른 것이라 해석하고 있다.²¹⁾ 예를 들면, 부동산의 매매가 있음에 따라 양도소득세 신고를 한 결과 나중에야 비로소, 매매의 무효 확인 소송을 제기하고 판결에 의해 매매가 없었던 것으로 확정된 경우와 같이 신고에 관한 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실관계나 사인 간 분쟁이 발생하고 판결로 이와 다른 사실이 밝혀진 경우 등이 동호에서 말하는 “판결”에 해당하는 것이다.²²⁾

가. 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실

이는 우리나라의 국세기본법 제45조의2 제1항 제1호의 “과세표준 및 세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등”과 동일한 규정으로 평가받는 것으로,²³⁾ 일본의 경우에는 이 “사실”이 과세요건사실에 한정되는 것인가(과세요건사실설) 또는 과세요건사실에 관련하는 사실도 포함되는지(과세표준관련설)에 대해서 해석상의 논의가 존재한다. 과세요건사실설을 취하면 과세요건사실에 대해서 후발적 변동이 생긴 경우에만 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 경정청구가 인정된다. 그러나 과세표준 관련설을 취하면 과세요건사실을 비롯하여 과세표준의 산정에 관련을 가진 사실의 후발적 변동에도 동호의 경정청구가 인정된다.²⁴⁾

통상 과세표준의 산정에 관련되는 사실이라 함은 사법상의 사실이라고 볼 수 없는 청색신고승인²⁵⁾이 취소된 경우(소득세법 제150조, 법인세법 제127조)나

21) 国税不服審判所平成 19年 1月 23日裁決 (裁決事例集 73卷 16頁).

22) 神戸地裁平成 14年 2月 21日判決 (稅務訴訟資料 252号順号9072).

23) 김두형, “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위”, 『조세와법』 8권 2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2015, 20면.

24) 金子宏, “青色申告の承認の取消処分の取消と納税者の救済の方法”, 『ジュリスト』 807号, 有斐閣, 1984, 111面에서 과세표준관련설을 취하는 이유에 대하여 조세확정처분의 후발적 하자는 과세요건 사실에 대한 변동이 생길 경우를 비롯해 과세표준의 산정에 관련을 가진 사실에 대해서 변동이 생겼을 경우에도 일어날 수 있는 일이며, 과세요건사실설에 대해서만 구제를 인정하고 과세표준관련설의 경우에 대해서 구제를 부정하는 것은 공평에 있어 타당하지 못하기 때문이라고 하고 있다.

25) 일본의 경우 사업자가 법인세나 소득세를 신고함에 있어서 청색신고 및 백색신고의 두 가지

감가상각 자산의 내용연수의 단축의 승인이 취소된 경우(소득세법 시행령 제 130조, 법인세법 시행령 제57조)등 세법상의 자격에 관한 것으로, 과세관청이 승인한 후에 그 승인을 취소할 수 있는 것을 말한다.²⁶⁾ 예를 들면, 청색신고승인 취소 처분이 판결에 의해 이루어진 경우에 그것이 “사실”에 해당하는지 여부와 관련하여 “계산의 기초가 된 사실이란 ... 청색신고의 승인을 받은 자인지 아닌지 여부의 사실도 그 사실만으로 과세표준 등 또는 세액 등에 직접 영향을 미칠 것은 없지만, 청색신고의 승인을 받고 있다면 다른 요건의 충족과 함께 법인세법과 조세특별조치법에 규정된 각종 세금부담의 경감을 가져올 혜택을 누릴 수 있고, 과세표준 등 또는 세액 등의 결정의 기초가 되는 것이 분명하기 때문에 역시 동호의 해당 계산의 기초가 된 사실에 해당한다고 해석하는 것이 상당하다.”고 하여, 과세표준관련설을 지지하는 판결²⁷⁾이 존재하며, 또한 최고재판소도 경정청구에 관한 것은 아니지만, 청색신고승인 취소처분이 직권으로 취소된 후 납세자가 경정처분의 무효 확인을 구한 사건에서 “국세통칙법 제23조 제2항의 규정에 의한 소정의 기간 내에만 감액 경정의 청구가 가능한 것으로 해석한 것”이라며, 해당 조문의 어느 호에 해당하는 것인가를 명시하지 않고 있지만 이것도 과세표준관련설을 지지하는 것으로 판단된다.²⁸⁾

“과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실”에 대해 재판례 및 학설에서도 과세표준관련설이 지지를 받고 있으며,²⁹⁾ 동호의 “사실”에 대해서는 상당히 완만한 해석을 취하고 있다.

우리나라의 경우에도 국세기본법 제45조의2 제2항 제1호에서 “과세표준 및

방법이 인정되고 있다. 특히 신고납세제도의 장착 및 성실납세유도를 위해 청색신고제도를 도입하여 운영하고 있는데, 이는 일정수준의 기장을 행하고 그 기록에 따라서 정확히 신고하는 것으로 소득금액의 계산 등에 대하여 유리한 취급을 받을 수 있는 제도를 말한다. 청색신고로서 확정 신고를 행하고자 할 경우에는 미리 정해진 기한 내에 청색신고의 승인신청서를 납세지의 관할 세무서장에게 제출해야 할 것이다. 水野忠恒, 「大系租税法」, 中央經濟社, 2018, 44면 이하 참조.

26) 関野和宏, 전계논문, 389면.

27) 岡山地裁昭和 55年 3月 31日判決 (稅務訴訟資料 110号 1145頁).

28) 最高判昭和 57年 2月 23日判決 (稅務訴訟資料 122号 345頁). 구체적인 사실관계 및 법원의 판단은 和田倉門法律事務所, 전게서, 164-165면 참조.

29) 関野和宏, 전계논문, 392면.

세액의 계산 근거가 된 거래 또는 행위 등”이라 규정하고 있으나 동법 제5호와 동법 시행령 25조의2 제1호를 고려할 때 과세요건사실에 한정할 필요는 없다고 생각된다.³⁰⁾

나. 소송에 대한 판결

해당 사항의 경우 국세통칙법 제23조 제2항 제1호에서 가장 불명확한 부분으로 평가받는 부분으로서, 일본의 과세관청 및 법원의 판단이 확대해석을 하는지, 한정해석을 하는지 명확하지 않다고 할 수 있다. 통상 “사실에 관한 소”에 한정하여 해석을 하지만 “행위에 관한 소”도 포함될 수 있는 것이 아닌지가 문제된다.³¹⁾ 즉, 동호의 “사실에 관한 소”로 과세표준 등 또는 세액 등이 변동된 경우에는 후발적 사유에 해당하고, “행위에 관한 소”로 과세표준 등 또는 세액 등이 변동된 경우에는 후발적 사유에 해당하지 않는다고 보아야 한다는 것이다. 일반적으로는 “사실에 관한 소”는 민사소송을 의미하며 “행위에 관한 소”는 형사소송을 의미한다.

민사소송은 사인간의 사법상 권리 또는 법률관계에 관한 분쟁을 국가의 재판권에 의해서 법률적·강제적으로 해결하기 위한 일련의 절차를 말하고, 형사소송은 검찰의 범죄수사를 통해 처벌을 요구한 범죄사실이 과연 증거에 의해서 증명되었는지 여부를 법원이 판단하는 절차를 말한다. 다만 동호에서 문제되는 형사소송에 대한 판결은 폭행, 협박, 상해 등 일반적인 형사사건을 의미하는 것이 아니라 조세에 관한 재판으로서 법인세법 위반 등 조세범처벌에 관한 것이라 할 것이다.

실무상 “소송에 대한 판결”에 대해서는 형사소송 판결은 포함되지 않고 민사소송 판결에 한하고 있다.³²⁾ 그 이유는 ① 민사재판의 과세절차에서는 적정하

30) 과세표준관련설로 평가되는 견해로 강석규, 「조세법쟁론」, 삼일인포마인, 2017, 299면; 김두형, 전계논문, 22면.

31) 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실인 과세물건 등을 대상으로 하는 판결은 대부분 사법상 거래행위가 주를 이루게 되므로 원칙적으로 민사판결만 의미하게 된다. 심경, “경정청구사유에 관한 고찰”, 「사법논집」 제40집, 법원도서관, 2005, 135면.

32) 국세심판소의 경우 대표적으로 国税不服審判所平成 3年 11月 1日裁決(裁決事例集 42卷 7頁); 国税不服審判所昭和 57年 7月 21日裁決(裁決事例集 24卷 1頁). 법원 하급심의 경우 대표적으로 大阪地裁平成 6年 10月 26日判決(稅務訴訟資料 206号 66頁), 최고재판소의

고 공정한 과세를 실시하기 위해서 과세소득 금액을 확정하는 것이고, 형사재판 절차에서는 포탈죄의 성립에 대한 판단 및 그 적정한 처벌을 전제로 하는 것으로서 이른바 범칙소득금액을 확정하는 것으로, 양자는 그 목적을 달리하고 있는 점, ② 확정을 위한 절차도 별개로 정해졌을 뿐만 아니라 형사재판에서 인정하는 범칙소득금액은 피고인이 사기 기타 부정행위에 의한 고의범으로 면한 조세에 관한 소득금액에 제한되는 점, ③ 현행법제에 비추어 볼 때, 포탈죄에 대한 형사판결이 있을 경우 과세 절차상 확정된 과세표준액이 형사판결에 의해 인정된 사실에 구속되어 수정되는 제도를 채용하지 않은 점을 들 수 있다.³³⁾

이에 대한 대다수 학자의 견해는 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 “소송에 대한 판결”에는 형사소송의 판결은 포함되지 않는다고 한다.³⁴⁾ 구체적으로 살펴보면 동호 제1호의 판결은 “사실이 당해 계산의 기초로 된 것과 다른 것으로 확정했을 때”를 규정한 것이지 “계산의 기초가 된 사실에 관한 판결”이라거나 “당해 계산의 기초로 된 사실과 다른 판결이 있고 그것이 확정된 때”라고 규정하지 않은 것이므로 “사실에 관한 소송에 대한 판결”에 해당하지 않는다는 것이다. 그리고 당해 계산의 기초된 것의 사법상의 사실과 다르게 확정시키는 효력도 없는 형사판결이 동호의 “판결”에 해당되지 않는 것은 그 문언에서 비추어 명백하다는 것이다.³⁵⁾ 또한 범칙소득금액과 과세소득금액이 각각 별개로 계산되는 경우에는 두 금액이 다르더라도 양자는 본래 별개로 계산되는 것이며, 이론적으로는 서로 영향을 미치지 않는다고 한다.³⁶⁾

다만 반대의견도 보인다. 같은 형사사건에서도 법인세법 위반의 재판과 통상의 형사재판을 달리 생각할 수 있으며, 이 점에 대해서 조세포탈범(법인세법 위반의 재판)과 관련된 형사사건의 쟁점은 범죄사실의 존재여부와 범칙소득금액

경우 最高裁昭和 60年 5月 17日判決 (稅務訴訟資料 145号 463頁) 등이 있다.

33) 最高裁昭和 33年 4月 30日判決 (稅務訴訟資料 26号 339頁); 最高裁昭和 33年 8月 28日判決 (稅務訴訟資料 26号 815頁).

34) 武田昌輔監修, 전계서, 1444면;金子宏, 「租稅法」, 弘文堂, 2016, 842면; 占部裕典, “租稅手續法と租稅争訟法の交錯(二)―改正行政事件訴訟法下における租稅争訟への新しい道―”, 「同志社法学」 59卷 6号, 同志社法学会, 2008, 271면.

35) 布村重成, “法人稅法違反事件の判決は、国税通則法 23 条 2 項 1 号の『判決』には該当しない”, 「稅務弘報」 32卷 8号, 中央經濟社, 1984, 153면.

36) 品川芳宣, 「重要租稅判決の実務研究」, 大藏財務協會 2014, 28면.

이다. 이 중 범칙 소득금액에 대해서는 바로 “계산의 기초가 된 사실”에 관한 다툼임을 부정할 수 없으며, 이때 형사사건의 판결이 경정청구 사유가 되지 않는다는 사고방식에는 의문이 들지 않을 수 없고, “판결”의 해석을 그렇게 협의로 해석하는 것이 타당한 것인지에 관해 비판적인 견해가 있다.³⁷⁾

우리나라의 경우에도 통설적인 입장은 민사판결에 국한된다고 보고 있으나,³⁸⁾ 반드시 민사판결과 형사판결이라는 외형에 따라 판단할 것이 아니라 과세표준과 세액 등 과세계산의 내용에 영향을 미치는 것이라면 경정청구를 인정하는 것이 납세자의 권리구제라는 본래의 취지에 부합되는 것이라 생각된다.³⁹⁾ 즉 “계산의 기초가 된 사실”을 적용으로 규정하고 있을 뿐이며, 민사판결과 형사판결이 별개로 진행되지만 사실상 상호 상당한 영향을 주고 있는 점, 경정청구제도의 확대 경향과 납세자의 권리구제 확대 필요성 등을 종합적으로 판단하면 “판결”에 대한 해석을 굳이 제한적으로 해석할 필요성은 없을 것이다. 이외에도 조세포탈범 사건에서 “계산의 기초가 된 사실”은 수사기관의 추궁과 과세자료의 확보로 보다 명확하게 될 가능성도 있음을 고려할 필요가 있을 것이다.

다. 판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타의 행위

“판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위”의 범위에 대해서 명문의 규정이 존재하지 않으나 법원은 최소한 “판결과 동일한 효력을 가지는” 것이 필요할 것으로 해석하고 있다.⁴⁰⁾ 우선 다른 법률에 의해서 “판결과 동일한 효력을 가지는” 것이 명문으로 인정된 것으로, 재판상 화해 및 청구의 포기 및 인낙, 조정 등이 동일한 효력을 가진 것으로 알려져 있다.⁴¹⁾ 이에 더불어 재무성설치법

37) 加藤時子, 전계논문, 7면.

38) 김두형, 전계논문, 33면; 심경, 전계논문, 136면; 임승순, 「조세법」, 박영사, 2017, 194면 등.

39) 이와 동일한 견해로 강석규, 전게서, 308면; 소순무·윤지현, 전게서, 253-254면; 박종수, “국세기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구 사유로서의 ‘판결’의 의미”, 「안암법학」 34호, 안암법학회, 2011, 164면 등.

40) 札幌高裁平成 16年 8月 25日判決(稅務訴訟資料 254号順号9722), 札幌地裁平成 16年 3月 9日判決(稅務訴訟資料 254号順号 9590).

41) 新堂幸司, 「新民事訴訟法」, 弘文堂, 2013, 685-686면.

(財務省設置法)에 따른 국세청에 설치되는 국세불복심판소의 재결도 동호의 “판결과 동일한 효력을 가지는” 것에 포함된다.⁴²⁾

다만 이것과 유사한 것으로서, 소송에서 강한 증거력을 지닌 공정증서에 의한 사인간의 화해는 포함되지 못하고 있다.⁴³⁾ 즉 공정증서는 법률행위나 사법상의 권리에 관한 사실에 대해서 공증인이 정규의 방식으로 작성하는 증서로서 소송에서 강한 증거력을 갖고 진정한 공문으로 추정된다고 여겨지지만, 동호의 “판결과 동일한 효력을 가지는” 것에는 해당되지 않는 것으로 법원은 판단하고 있다. 그 이유로 “판결의 효력으로 소송종료효, 기판력, 형성력과 집행력이 꼽히는 결과, 공정 증서에 대해서는 전삼자의 효력이 인정되지 않는다.”는 것을 언급하고 있다. 학자의 견해도 판례와 마찬가지로 공정증서는 포함되지 않는다고 보는 것이 통설이다.⁴⁴⁾ 또한 집행불능조서에 의한 화해도 민사소송에 관한 판결이 아니므로 동호의 “판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위”에 포함되지 않는다고 해석하고 있다.⁴⁵⁾

화해의 범위에는 기소 전 화해도 원칙적으로 포함되며, 동호의 “화해”란 당사자 간에 권리 관계에 대한 다툼이 있고 확정신고 당시 그 권리관계의 출처가 명확하지 않지만, 그 후 당사자 간의 상호 일부 양보의 결과 권리관계가 확실해지고 확정신고 당시의 권리관계와 다른 권리관계가 생긴 경우에 이루어진 화해를 가리킨다고 해석해야 할 것이다. 한편, 재판 외의 당사자 간 합의에 의한 것에 대해서는 해당 사유는 외부적 사유이며, 객관적 사유에 해당되지 않는다고 하고 있다.⁴⁶⁾ 이처럼 동호의 “판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위”에 대해서는 객관적 사유 즉, 법원의 관여가 없는 것에 대해서는 이에 해당하지 않게 된다.

42) 財務省設置法 第22条.

43) 札幌高裁平成 16年 8月 25日判決 (稅務訴訟資料 254号順号9722), 札幌地裁平成 16年 3月 9日判決 (稅務訴訟資料 254号順号 9590).

44) 荻野豊, “公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例”, 『TKC 稅研情報』 13卷 4号, TKC 稅務研究所, 2004, 58面; 和田倉門法律事務所, 전개서, 27面.

45) 国税不服審判所平成 16年 11月 10日裁決 (裁決事例集 68卷 15頁).

46) 国税不服審判所平成 3年 8月 1日裁決 (裁決事例集 42卷 1頁).

IV. 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 이론적 검토

일본의 과세관청 및 법원은 후발적 경정청구사유로서 국세통칙법 제23조 제2항 제1호를 적용함에 있어서 명문규정상의 요건에 더하여 “판결의 객관성과 합리성” 및 “부득이한 이유”를 요하는 바, 이에 대한 학설 및 판례를 검토하고자 한다.

1. 판결의 객관성과 합리성

가. 공모에 의한 소송의 판결

판결에 객관성과 합리성이 문제되는 것으로 대표적인 사안은 공모에 의한 소송의 판결이라 할 것이다. 예를 들면 공동상속인 중 한 명인 원고가 상속세 신고를 한 후, 전적으로 상속세를 경감시키는 목적으로 상속세를 공제해야 할 채무로서 존재하지 않는 차입금인 피상속인과 제3자 사이의 2억 1천만 엔 대출에 대한 연대보증금액을 가공의 금전 차용 증서 등을 통해 작성하고, 이것이 실재하는 것처럼 꾸민 뒤 소송에서 상속인은 아무런 공격방어를 하지 않고 이에 제3자의 청구에 대하여 전부 인용하는 판결을 얻은 것이며, 해당 소제기가 당초부터 예정된 판결을 얻기 위해서 제기된 소송인 경우의 사안을 들 수 있다.⁴⁷⁾

이에 대하여 법원은 “신고 후에 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실에 대해서 판결이 있는 경우라고 하더라도 당해 판결이 당사자가 오로지 세금을 면할 목적으로 공모에 의해서 판결을 받는 경우에는 그 확정판결로서 가진 효력에 관계 없이, 그 실질에 있어서 객관적·합리적 근거를 흠결한 것

47) 東京高裁平成 10年 7月 15日判決(稅務訴訟資料 237号 142頁). 동종사안으로 東京高裁平成 16年 4月 22日判決(稅務訴訟資料 254号順号9637), 大阪高裁平成 16年 12月 17日判決(稅務訴訟資料 254号順号9866) 등. 이외에 조세회피를 위한 판결로써 “매매계약을 일단 해제하고 즉시 다시 매도하는 법 형식이 취하고 있지만, 이는 해당 매매계약이 단기 양도소득에 해당한다고 하여 높은 세율이 적용된 것에 대한 것으로, 해당 계약의 매매를 다시 할 경우 화해 기일의 매매에 대해서는 장기 양도 소득으로서 낮은 세율이 적용되는 것이 되어 당사자 간에, 굳이 이런 조항을 정한 것”인 사안의 경우에도 객관성과 합리성을 흠결한 사례로 꼽힌다고 할 것이다(名古屋地裁平成 2年 2月 28日判決(稅務訴訟資料 175号 921頁)).

인 때에는 동조 제2항 제1호의 “판결”에 해당하지 않는다고 할 것이다.”고 판시하고 있다.

이 점을 감안하면 동조 제2항 제1호의 “판결”의 적합성의 요건으로 객관성과 합리성을 가지는 판결일 것이 요구된다고 할 것이다. 당사자가 공모에 의해서 오로지 조세부담을 면할 목적으로 실체와 엇갈린 판결을 얻은 경우에는 후발적 사유에 기한 경정청구제도의 취지에 비추어, 동호의 “판결”에 해당함을 부정하는 것이다.

나. 납세자의 귀책성

법원의 판결에 비추어 볼 때 동조 제2항 제1호가 적용되려면 민사소송의 판결로써 과세계산의 기초사실이 후에 판결 등에서 다른 내용으로 확정된 경우라 할지라도 해당 판결이 공모에 의해 얻은 판결에 해당할 경우에는 객관성과 합리성이 결여되어 동호의 “판결”에 해당되지 않게 된다. 즉 세금부담을 부당하게 감소하기 위한 판결은 확정 판결의 효력은 인정되지만 후발적 사유로는 인정되지 않는 것이다.⁴⁸⁾ 공모에 의한 판결은 스스로 세금 부담을 부당하게 감소시키기 위해서 당사자 간에 이루어진 판결이며, 이해가 대립하는 당사자 간의 실질적인 심리가 이루어진 결과에 기한 판결과는 상이하다고 할 수 있다. 예를 들어 화해 등의 조항 중에 납세자의 권리관계 등을 변경하는 취지의 기재가 이루어졌던 경우에도 그것이 조세부담을 회피할 목적으로 실체와 다른 내용을 기재한 것이며, 진실은 권리관계 등에 변동이 없는 경우 등을 들 수 있다.⁴⁹⁾

판결의 객관성과 합리성을 판단할 때는 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 취지나 목적에 비추어 판단해야 할 것이며, 외형적 사실에 기초하여 구두변론기일에 출석하지 않는 등 해당 소송의 대응에 중점을 둘 것이 아니라 해당 소송 당사자의 관계와 해당 소송의 목적, 해당 소송에서의 소송물이 납세액 부담을 피하고자 작출된 것인지 등의 관점에서 종합적으로 검토해야 할 것이다.⁵⁰⁾ 실제

48) 공모에 기초한 판결이라 할지라도 당사자 및 법원을 구속하는 기판력과 집행력은 발생한다고 할 것이다. 最高裁昭和 40年 12月 21日判決 (民集 19卷 9号 2270頁).

49) 名古屋地裁平成 2年 2月 28日判決 (稅務訴訟資料 175号 921頁) .

東京高裁平成 10年 7月 15日判決⁵¹⁾은 별건 판결에서 납세자가 상대방의 청구를 모두 인정하는 답변서를 제출하고 구두변론기일에 출석하지 않았다는 사실만으로 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 "판결"의 적합성을 부정한 것이 아니라 답변서 작성 경위(상대방의 관계자가 작성)와 증거의 신빙성(차입금의 부존재)을 판단하고 있다.

공모에 의한 판결은 납세자가 판결 등을 자의적으로 얻는 것을 목적으로 한 것으로 애초부터 판결 등의 결과가 신고 내용과 다르다는 것을 충분히 예측할 수 있는 것이다. 실제로 그런 인식에 따라 신고를 하는 것이다. 그러나 그러한 허위의 신고에 근거한 판결 등은 객관성과 합리성이 있는 판결이 아니다. 이처럼 이러한 객관성과 합리성이 결여된 판결에 대해서까지 “판결 등”에 포함시키는 것은 부당한 조세 회피를 인정하는 결과이기 때문에 후발적 사유에 해당하지 않는다고 보아야 할 것이다.

기본적으로 납세자가 조세를 면할 목적으로 제기한 사례 등에서 “납세자의 귀책성”의 관점에서 동호의 “판결”에 해당하지 않는다고 보는 것은 납세자의 책임 없는 사유로 인해 통상적 경정청구가 불가능할 경우 납세자의 권리구제를 위해 후발적 경정청구가 도입된 취지에 비추어 타당하다고 할 것이다. 우리나라 경우에도 이와 비슷한 취지의 판결이 존재하며,⁵²⁾ 통상의 경정청구기간의 제한을 받지 않는 점과 실질과세원칙 등 기타 세법상의 제원칙을 고려할 때 “판결 등”이란 재판과정에서 투명하게 다투어진 객관적이고 합리적인 근거에 기초한 것을 의미한다고 보는 것이 일반적인 견해로 보인다.

2. “부득이한 이유”의 요건

후발적 경정청구사유와 관련하여 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 요건 외에 통상의 경정청구 기간 내에 경정청구를 하지 않은 것에 대해 “부득이한 이유”를 별도로 요구하느냐가 문제될 수 있다.⁵³⁾

50) 関野和宏, 전계논문, 397面.

51) 稅務訴訟資料 237号 142頁.

52) 강석규, 전게서, 304-305면에서 2010구합8240 판결과 2009두22379 판결을 예로 들고 있다.

가. 最高裁平成 15年 4月 25日判決 (判時1822号51頁·判夕1121号110頁)

(1) 사실관계

피상속인 A는 昭和 60年(1985) 10월 26일에 돌아가셨고, 상속인은 A의 아내 및 아이(장남 X, 둘째, 셋째 및 장녀)의 합계 5명이었다. 상속인들은 유산 중 약 50%를 A의 아내가, 약 48%를 X가, 차남 및 막내 아들이 각 약 1%를 각각 취득하고, 장녀의 취득분은 없고, 채무는 모두 X가 부담한다는 내용의 유산분할협의를 하였다. 그리고 X는 昭和 61年(1986) 4월 25일, A에 대한 상속에 따른 상속세와 관련하여 과세 가격 3억 6838만 5000엔, 납부해야 할 세액을 1억 6761만 3500엔으로 신고하였다.(그 후 납부해야 할 세액을 1억 6796만 2700엔으로 수정 신고함). 그러나 그 후, 상속인들 중 X를 제외한 상속인들이 상기 유산분할협의를 통정허위표시에 의한 것으로 무효 등으로서, 昭和 62年(1987) 9월 4일, X에 대하여 유산분할협의 무효 확인 소송을 제기했다. 상기의 무효 확인 소송은 제1심이 청구가 기각됐다. 그러나 항소심은 본건 유산분할협의를 대해서 “본건 상속인들은 X의 주도하에 배우자에 대한 상속세액 감면 규정의 적용에 따른 이익을 최대한 받도록, 가장의 합의를 통해 본건 협의를 성립시켰다.”는 사실을 인정하고, 청구를 인용하는 판결을 하였다. X는 상고했다가 상고가 기각되어 平成 9年(1997) 3월 13일, 판결이 확정됐다. 이에 X는, 平成 9年(1997) 4월 14일, 상기 무효 확인 소송의 판결 확정에 따라 A의 유산에는 분할 상태에 있으며, 법정 상속분으로 계산한 상속세를 넘는 금액에 대해서 과세 가격 및 납세액이 과대하게 되었다며, 국세통칙법 제23조 제2항 제1호에 근거하여 상속세의 경정청구를 하였다. 그러나 세무서장은 경정을 할 이유가 없다는 처분을 하였으며, X는 이의신청, 심사청구를 거치고, 平成 11年(1999) 4

53) 일본의 경우 국세통칙법 제23조 제2항 제3호에서 ‘부득이한 이유’를 규정하고 있어 제1호의 해석에 있어 해당요건을 필요로 할지 여부에 관해 논의가 되지만 우리나라의 경우에는 국세기본법 시행령 제25조의2 제2항에서 해제되거나 취소된 경우에 있어 ‘부득이한 사유’를 요구하고 있어 조문상으로는 서로 무관한 것으로 보이나 우리나라의 경우에도 납세자에게 있어 귀책성이 있음에도 소송에 대한 판결의 존재만으로 바로 후발적 경정청구를 인정하는 것은 경정청구의 취지에 비추어 타당치 못하다 할 것이므로 우리에게 의미가 전혀 없는 것은 아니라 조심스럽게 생각한다. 다만 귀책성을 요구하는 일본법 입장이 타당하다는 전제에서 가능한 언급임은 부정할 수 없을 것이다.

월 28일, 본건 처분의 취소를 요구하고 제소했다.

제1심(법원)은 X의 청구를 인용했지만, 원심(후쿠오카 고등법원)은 X의 청구를 기각했기 때문에, X는 이에 상고하였다.⁵⁴⁾

(2) 법원의 판단

최고재판소는 “(원심이 확정된) 사실관계에 의하면, 상고인(X)은 자신의 주도하에 통정허위표시에 의한 본건 유산분할협약이 이뤄진 외형을 작출하고 이를 토대로 본 신고를 한 후, 본건 유산분할협약의 무효를 확인하는 판결이 확정됨을 기초로 경정청구를 한 것이다. 그러면 상고인이 (국세통칙)법 제23조 제1항의 소정 기간 내에 경정청구를 하지 않은 것이 부득이한 이유가 있다고 말할 수는 없으므로 동조 제2항 제1호에 의한 경정청구를 하는 것은 허용되지 않는다고 해석하는 것이 상당하다.”고 하여 상고기각을 하였다.

즉 상속세 신고의 기초가 된 유산분할협약에 대해 통정허위표시에 의한 무효임을 확인하는 판결이 확정된 것이 국세통칙법 제23조 제2항 제1호에 해당함을 이유로 경정청구를 할 수 있을지가 문제된 사안에서 동조 제2항 제1호의 적용요건으로서 명문의 요건 이외에 통상의 경정청구의 기간 내에 경정청구를 하지 않은 것이 “부득이한 이유”가 있는 것을 요구하고 있는 것이다. 통상의 경정청구의 기간인 1년을 넘어 행하는 경정청구에는 판결 등의 이유가 있는 것만으로 허용되지 않고 납세자에게 귀책성이 없는 것도 요구된다고 한 것이다. 통정허위표시에 의한 유산분할의 무효를 인정한 별건 판결을 이유로 경정청구를 행하였기 때문에, 납세자는 그 유산분할의 무효를 당초부터 알고 있었을 것이며, 통상의 경정청구 기간 내에 청구를 하지 않은 것은 귀책성이 있는, 즉 부득이한 이유가 없는 것이라고 한 것이다.

다만 “상속인은 피상속인이 사망할 때까지, 피상속인의 경영에 전혀 관여하지 않고 허위표시에 의한 본건 매매 계약에도 전혀 관여하지 않고, 본건 매매계약이 가장거래임도 모르고 해당채권을 상속재산에 포함한 것이라고 인정되는” 경우에 대해서는 후발적 사유에 해당한다고 판시하였다.⁵⁵⁾

54) 高橋滋, “後發的事由による更正の請求”, 『租税判例百選』, 有斐閣, 2016, 203面 참조.

나. 이론적 검토

최고재판소 판결 이전에도 신고 또는 부과처분 시 기초사실과 다른 것을 알지 못하여야 하는지 여부가 문제된 적이 있었으며,⁵⁶⁾ 명문 규정이 없음을 근거로 조세법률주의 관점에서 의문을 제기하는 입장이 있었음에도 불구하고, 平成 15年(2003) 최고재판소판결이 나왔으므로, 동조 제2항 제1호의 적용에 “부득이한 이유”를 요건으로 하는 것에 대한 검토가 요청된다. 이와 별도로 통정허위표시는 사법상 효과가 인정되지 않는 것이나 과세에 있어서는 그 형식에 따라 달리 처리될 수 있어 별도의 판단이 요구되는 사항이라 할 것이다.⁵⁷⁾

(1) 조세법률주의와의 관계

후발적 사유에 의한 경정청구는 과세소득의 산정, 즉 납세의무의 성립 그 자체에 영향을 주는 과세요건법(실체법)의 성질을 가지기 때문에, 과세요건 법정주의 및 명확주의를 요구하는 조세법률주의 관점에서 적절하지 않다는 입장이 있다.⁵⁸⁾ 국세통칙법 제23조 제2항 제1호 해석에 있어서, 조문에 규정이 없는 “부득이한 이유”의 요건을 가중하는 것은 경정청구의 구제의 길을 좁히는 것이 되기 때문에 이를 우려하는 것이라 할 것이다. 과세요건사실이 변화에 따른 진실한 법률관계가 밝혀졌음에도 불구하고 “부득이한 이유”가 없음을 이유로 경정청구가 부정된다면 결과적으로 조세법률주의의 요청이라는 실체적 진실주의가 희생된다는 견해도 이와 다르지 않다.⁵⁹⁾

그러나 국세통칙법 제23조 제2항의 조문 전체를 보면 “부득이한 이유”라는

55) 国税不服審判所平成 19年 1月 23日裁決 (裁決事例集 73卷 16頁).

56) 대표적으로 横浜地裁平成 9年 11月 19日判決 (稅務訴訟資料 229号順号8030).

57) 三木義一, 「新実務家のための稅務相談(民法編)」, 有斐閣, 2017, 30面.

58) 高橋祐介, “相続稅申告の基礎となった遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効であることを確認する判決が確定した場合、国税通則法23条2項1号による更正の請求ができないとされた事例”, 「稅法学」 550号, 日本稅法学会, 2003, 135面.

59) 戸江千枝, “実体的真實主義その2 - 近年の裁判例における「やむを得ない」理由の判断 -”, 「西南学院大学大学院法學研究論集」 30号, 西南学院大学大学院, 2015, 16面. 실체적 진실주의란 과세요건 충족에 의해 객관적으로 또는 법률상 당연히 성립하고 있는 납세의무의 내용대로 과세요건사실이 인정되어야 한다는 요청을 말한다(谷口勢津夫, “納稅義務の確定の法理”, 「租稅行政と權利保護」, ミネルヴァ書房, 1995, 66面).

문구는 동항 제3호에서 “전 2호에 유사한 시행령으로 정하는 부득이한 이유가 있는 때”로 규정하고 있음에 비추어, 전 2호에 규정하는 후발적 사유는 “부득이한 이유”임을 전제로 하고 있다고 볼 수 있다. 그렇다면 동항 제1호 및 제2호는 “부득이한 이유”라는 의미를 규정 안에 내포하는 것으로 판단할 수 있다. 만약 국세통칙법 제23조 제2항 제3호만 “부득이한 이유”의 요건이 필요하다고 한다면 과세표준 등의 계산의 기초가 된 사실에 관한 계약이 계약 성립 후에 합의 해제된 경우, “부득이한 이유”의 요건을 만족할 수 없을 경우에 소송을 제기하는 “판결”을 얻음으로써 동항 제1호를 이유로 목적을 달성할 수 있다. 그렇게 된다면 동항 제3호의 사유에서 “부득이한 이유”에 따른 규제를 해놓고, 동항 제1호의 사유에 대해서 그것을 규제하지 않는다면, 동항 제3호의 규제가 쉽게 회피되기 때문에 동항 제1호에 대해서도 “부득이한 이유”를 포함시킬 필요가 있는 것이다.⁶⁰⁾

하급심 판결인 福岡高裁平成 13年 4月 21日判決⁶¹⁾도 “법 제23조 제2항은 납세자가 경정을 청구할 수 있는 경우를 열거하고 있는데(동항 제3호는 기타 해당 국세의 법정신고기한 후에 생긴 전 2호에 유사한 시행령으로 정하는 부득이한 이유가 있는 때가 있을 때라고 규정하고 국세통칙법 시행령 제6조 제1항은 이에 기초하여 부득이한 이유가 있는 경우를 열거하고 있다.) 상기 규정의 취지와 각 열거사유의 내용에 비추어 볼때 동항 제1호의 “판결”로 경정청구를 하려면 ... 신고 시에 납세자가 기초사실과 다르다는 것을 몰랐던 것이 필요하다고 해석된다.”고 판시한 바 있다.

(2) 후발적 경정청구제도의 취지

조문의 해석은 1차적으로 문리해석에 따라야 하지만 문리해석에 의해서 기본적인 의미와 내용을 밝히기 어려운 경우에는 그 조문의 취지나 목적에 비추어 그 의미와 내용을 밝힐 필요가 있다. 그러면 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 적

60) 岡村忠生, “自らの主導の下に通謀虚偽表示により遺産分割協議が成立した外形を作出し、相続税の申告をした相続人は、同協議の無効確認判決による特別の更正の請求をすることができないとされた事例”, 『判例時報』 1873号, 判例時報社, 2005, 176面.

61) 訟務月報 50卷 7号 2228頁.

용에 관해 동항의 해석 및 입법취지 등에서 동조 제1항 소정의 기간 내에 경정청구를 하지 않은 것에 대해 “부득이한 이유”가 있다고 말할 수 없는 경우에 동조 제2항 제1호의 적용이 없다고 해석할 수 있다면, 그것은 조문의 해석범위 내이며 조세법률주의에 위반하지 않게 된다.

국세통칙법 제23조 제2항은 납세자가 과세 당시 또는 그 후의 동조 제1항의 기간 내에도 적절한 권리 주장을 못했던 후발적 사유로 인해 당초 과세가 실제적으로 부당하게 된 경우, 납세자로부터 그 시정을 청구할 수 있는 길을 인정하는 것이며, 일단 적법하게 성립한 과세관계에 대해서, 그 후의 후발적인 사정으로 그 과세의 전제가 된 경제적 성과의 기초가 되는 사법상의 사실관계에 변동이 생길 경우 납세자를 구제하기 위해서, 변화 후 사실관계에 적합하기 위해서 납세자의 경정청구를 인정한 제도이다.⁶²⁾ 또한 昭和 43年(1968) 7월 세제조사회는 “기한 내에 권리를 주장하지 못한 데 대해서 정당한 사유가 있다고 인정되는 경우 납세자의 입장을 보호하려면 후발적 사유에 의하여 기한의 특례가 인정되는 경우를 확장하여 과세요건사실에 대해서 신고의 기초가 된 것과 다른 판결이 있는 경우 기타 유사한 경우를 추가한다.”고 하였다. 이와 같은 판시를 입법취지로 볼 수 있다면, 해당 기한 후에 과세요건사실에 대해서 신고의 기초가 된 것과 다른 판결이 있는 경우는 법 제23조 제1항의 기간 내에 청구하지 못한 데 대한 정당한 이유가 있다고 이해하는 것이 적절하다고 생각될 수 있으며, 이를 부정한다면 경정청구제도에 반하는 것이라 할 수 있다.⁶³⁾

하지만 동항의 취지를 구체적으로 분석해 보면 신고 시에는 예상하지 못한 사태 기타 부득이한 사유가 후발적으로 발생한 경우 이를 과세관청의 일방적인 경정처분에 맡기고 동조 제1항의 기간이 경과하였음을 이유로 경정청구를 인정하지 않는다면 귀책사유 없는 납세자에게 불합리한 결과가 된다는 것에 비추어 그 구제를 도모하기 위해 도입한 것이므로 납세자가 스스로 진실과는 다른 허위사실을 작출하고 이를 기초로 신고를 한 경우처럼 조세법률관계의 변동에 대해서 납세의무자가 이를 예상할 수 있는 경우로서 동항의 기간 내에 경정청구

62) 横浜地裁平成 8年 3月 25日判決 (税資 215号 1036頁).

63) 戸江千枝, 전계논문, 16面.

를 못한 경우에는 그 구제를 도모할 필요가 없다고 할 수 있다.⁶⁴⁾

조세법률주의의 기능은 국민의 경제생활의 법적안정성과 예측가능성의 확보라 할 것인데, 이런 관점에서는 통상의 합리적 경제인이라면 납세자가 신고 시 과세표준 등 또는 세액 등의 기초에 변경이 생긴 사유를 예상할 수 있었던 것으로서 국세통칙법 제23조 제1항의 통상적인 경정청구의 기간 내에 경정청구를 할 수 있었을 경우에는 동조 제2항의 적용이 허용되지 않겠다는 예상은 충분히 가능하며, 그렇게 본다면 이 요건을 요구하는 것이 조세법률주의의 기능을 왜곡하는 것은 아니게 될 것이다. 이러한 취지를 보면 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 적용요건으로서 보통의 경정청구의 기간 내에 경정청구를 하지 않은 것에 대하여 “부득이한 이유”가 필요하다고 해석된다.

平成 23年(2011) 국세통칙법 개정으로 제23조 제1항의 통상적인 경정청구 기간이 신고 기한 후 1년에서 5년으로 연장되었다. 신속한 재판이 가능하다면 통상 5년 이내에 경정청구가 가능할 것이므로 이 개정조치에 따라 후발적 사유에 의한 경정청구제도가 가지는 구제절차로서의 의의가 특히 납세신고서를 제출한 자에 대해서는 개정전보다 상대적으로 낮아질 것은 부정할 수 없을 것이다.⁶⁵⁾ 그렇다면 최고재판소의 판결처럼 제1항의 기간 내에 경정청구를 하지 못한 것에 대해 부득이한 이유가 없다는 식의 상황이 생기는 것이 상당히 감소할 것으로 예상할 수 있으나 그 개연성이 반드시 높다고 할 수 없으므로 개정 후의 동종 사안에 대해서도 최고재판소의 판결은 의미가 있을 것으로 생각된다.

V. 결론

1. 일본과 한국은 근본적으로 서로 다른 방향에서 후발적 경정사유를 발전시켜 왔다. 일본의 경우는 납세자의 예측가능성과 귀책사유의 부존재를 후발적 경

64) 森富義明, “通謀虚偽表示により成立した遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したことについて国税通則法23条2項1号により更正の請求をすることは許されないとされた事例”, 「判例タイムズ」1154号, 判例タイムズ社, 2004, 247面.

65) 高橋滋, 전제논문, 204面.

정청구의 요건으로 규정하여 조세 법률관계와 조세행정의 안정성을 우선 시 하는 경향이 있어 왔다. 그러나 한국의 경우 후발적 경정청구 시 예측가능성 또는 무귀책성 등 별도의 과도한 입증책임을 납세자에게 부담시켜 조세행정의 안정을 도모하기 보다는, 과세관청의 경정청구권에 대응하는 납세자의 경정청구권이란 관점에서 입법적 발전 방향을 보여 왔다. 따라서 한국의 경우는 후발적 경정청구의 확대 경향에 따른 일부 부작용도 빈번히 발생할 수 있어 이에 대한 적절한 통제가 필요하게 되었다.

특히 우리 국세기본법이 “과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결에 의하여 다른 것으로 확정된 때”를 후발적 경정사유로 들고 있는 바, 위 “소송에 대한 판결”을 해석, 적용함에 있어서, 일본에서의 후발적 사유의 요건인 납세자의 예측가능성, 무귀책사유 등을 해석 도구로 활용할 여지가 있어 보인다. 이들을 해석 도구로 국내의 후발적 경정청구를 적절히 제한하고, 납세자의 권리구제를 합리적이고 타당한 범위 내에서 도모하여야 할 것이다.

즉 일본의 후발적 사유의 요건인 “예측가능성”, “무귀책사유” 등을 통하여 (국내의 국세기본법 상의) 판결의 종류 내지 범위를 제한 할 수도 있어 보여 일본의 제도가 우리에게 주는 시사점은 적지 않다고 하겠다. 그러나 주의할 것은 일본의 제도가 아직까지는 상이점이 많은 우리의 후발적 경정청구제도에 대한 입법 방향을 제시해 준다고 단정할 수 없다고 할 것이다.

국내의 경정청구 제도가 여러 차례 개정되어 왔던 점에 비추어, 현행 후발적 경정사유에 대한 판례가 누적되어 납세자의 권리구제와 조세행정이 상호 안정과 균형을 이룰 수 있을 정도의 시기적 여유가 필요한 시점이다. 따라서 후발적 경정 사유를 포함한, 경정청구 제도에 대한 입법적 개선 방향은 후학들의 과제로 미루고자 한다.

2. 일본 국세통칙법 제23조 제2항 제1호의 적용을 위한 조문에 없는 요건에 관한 분석은 다음 두 가지라 할 수 있다. 첫째 “진정한 판결”이다. 즉 오로지 세금부담을 회피할 목적으로 이룬 것, 객관적 사실과 분명히 다른 내용의 사실을 확인하는 것 등 객관적 합리적 근거 없는 판결 등은 동호의 판결 등으로 인정되지 않는다. 둘째 납세자가 국세통칙법 제23조 제1항의 기간 내에 경정청구

를 하지 못한 데 대해 “부득이한 이유”의 존재이다.

즉 법원 등은 후발적 사유의 해당 요건으로서 기본적으로 후발적 사유에 의한 경정의 청구의 취지를 고려하여 “납세자의 귀책성”과 “납세자의 예측가능성”에 근거하여 후발적 사유의 인식을 하고 있는 것이다. 우선적으로 후발적 사유에 해당하려면 일단 납세자가 과세표준 등 또는 세액 등의 계산의 기초가 된 사실이 후발적 사유에 의해서 변동될 초래할 필요가 있다. 이것을 전제로 “예측가능성” 즉 신고 시에 예측하지 못한 사유가 발생하여야 한다. 그러나 사실 해당요건에 대해서는 납세자가 후에 과세표준 등 또는 세액 등이 감소하는 것을 인지했음에도 불구하고 신고 시에 고의로 과대한 신고를 하는 것은 생각할 수 없을 것이다. 그러므로 다른 관점에서 보면 이 요건은 형식적인 요건이 된다고 볼 수 있다. 결국 실무상 후발적 사유의 적합성의 요건으로서 중요한 판단기준이 되는 것은 “납세자의 귀책성” 즉 예측하지 못한 것에 대해 귀책사유가 없을 것이다.

특히 국세통칙법 제23조 제2항 제1호에 대해 그동안의 재판례에 비추어 볼 때 “귀책성”이 중점이 되어 판단되고 있으며, 실질적으로 법원 등은 “예측하지 못한 것”에 대한 귀책사유를 해당요건으로 두고 있을 뿐 아니라 “후발적 사유에 의한 경정청구 이유”자체에 대해서도 귀책사유가 없을 것을 요건으로 두고 있다고 평가할 수 있다. 즉 신고 시에 후발적 사유를 예측하지 못한 것에 대해 납세자의 책임으로 귀착되지 않으며, 해당 후발적 사유 자체에 대해서도 납세자에게 책임이 없는 것을 요건으로 하는 것이다. 이는 우리에게 있어 무분별한 청구사유의 확대에 대한 제한의 근거가 될 수 있을 것이다.

결국 이 규정의 적용에서는, 그 과세표준 등의 계산의 기초가 된 사실의 변화의 경과 등을 종합적으로 고려하여 조세법률관계의 안정성과 납세의무자 구제의 필요성의 균형이라는 관점에서 그 여부를 판단하여야 할 것이다. “부득이한 이유”는 모호하고, 항상 객관적인 판단이 가능할 것인지 의문이 있으며, 결과적으로 조세부담의 불공평으로 이어지는 경우가 우려된다. 이에 조세법률주의의 요청에 기한 법리적 타당성이 지속적으로 문제될 수 있으므로 납세자보호의 관점에서 “귀책성”을 분명히 하기 위해 과세관청 및 법원은 후발적 사유의 판단기준을 유형화함으로써 납세자의 예측가능성을 더욱 도모할 필요가 있다.

참고문헌

I. 국내문헌

<단행본>

- 강석규, 「조세법쟁론」, 삼일인포마인, 2017
소순무·윤지현, 「조세소송」, 영화조세통람, 2018
임승순, 「조세법」, 박영사, 2017

<학술논문>

- 김두형, “후발적 경정청구 사유로서 소송에 대한 판결의 의미와 범위”, 「조세와 법」 8권 2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2015
마옥현, “회수불능과 후발적 경정청구”, 「조세와법」 7권 1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2014
박종수, “국제기본법 제45조의2 제2항 제1호의 후발적 경정청구 사유로서의 ‘판결’의 의미”, 「안암법학」 34호, 안암법학회, 2011
심경, “경정청구사유에 관한 고찰”, 「사법논집」 40집, 법원도서관, 2005
윤지현, “‘후발적 사유에 의한 경정청구’가 인정되는 요건에 관한 소고”, 「세무와 회계연구」 6권 3호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2017
조윤희, “피상속인의 연대보증채무를 상속한 상속인에 대하여 그 연대보증채무의 이행을 명한 판결이 확정된 것이 후발적 경정청구사유에 해당하는지 여부”, 「대법원판례해설」 85호, 법원도서관, 2011

II. 국외문헌

<단행본>

- 金子宏, 「租税法」, 弘文堂, 2016
武田昌輔, 「会社税務精説」, 森山書店, 1962

- 武田昌輔監修, 「DHCコンメンタール国税通則法」, 第一法規, 1982
三木義一, 「新実務家のための税務相談(民法編)」, 有斐閣, 2017
水野忠恒, 「大系租税法」, 中央経済社, 2018
新堂幸司, 「新民事訴訟法」, 弘文堂, 2013
志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂申俊, 「国税通則法精解」, 大蔵財務協会, 2016
品川芳宣, 「重要租税判決の実務研究」, 大蔵財務協會 2014
和田倉門法律事務所, 「後發的事由をめぐる税務」, 清文社, 2018

〈학술논문〉

- 加藤時子, “更正の請求に関する諸問題”, 「税法学」 440号, 日本税法学会, 1987
岡村忠生, “自らの主導の下に通謀虚偽表示により遺産分割協議が成立した外形を作出し、相続税の申告をした相続人は、同協議の無効確認判決による特別の更正の請求をすることができないとされた事例”, 「判例時報」 1873号, 判例時報社, 2005
占部裕典, “租税手続法と租税争訟法の交錯(二)－改正行政事件訴訟法下における租税争訟への新しい道－”, 「同志社法学」 59卷 6号, 同志社法学会, 2008
高橋滋, “後發的事由による更正の請求”, 「租税判例百選」, 有斐閣, 2016
高橋祐介, “相続税申告の基礎となった遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効であることを確認する判決が確定した場合、国税通則法23条2項1号による更正の請求ができないとされた事例”, 「税法学」 550号, 日本税法学会, 2003
関野和宏, “国税通則法23条2項1号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係”, 「税務大学校論叢」 53号, 税務大学校, 2007
金子宏, “青色申告の承認の取消処分と納税者の救済の方法”, 「ジュリスト」 807号, 有斐閣, 1984
森富義明, “通謀虚偽表示により成立した遺産分割協議の無効を確認する判決が確定したことについて国税通則法23条2項1号により更正の請求をすることは許されないとされた事例”, 「判例タイムズ」 1154号, 判例タイムズ社, 2004
谷口勢津夫, “納税義務の確定の法理”, 「租税行政と権利保護」, ミネルヴァ書房, 1995

- 岸田貞夫, “後発的事由による更正の請求についての一考察”, 「納税者保護と法の支配(山田二郎先生喜寿記念)」, 信山社, 2007
- 益子良一, “更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点”, 「税理」 41巻 8号, ぎょうせい, 1998
- 萩野豊, “公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例”, 「TKC 税研情報」 13巻 4号, TKC 税務研究所, 2004
- 布村重成, “法人税法違反事件の判決は、国税通則法 23 条 2 項 1 号の『判決』には該当しない”, 「税務弘報」 32巻 8号, 中央経済社, 1984
- 戸江千枝, “実体的真実主義その2 - 近年の裁判例における「やむを得ない」理由の判断 -”, 「西南学院大学大学院法学研究論集」 30号, 西南学院大学大学院, 2015

[Abstract]

A Study on the Claim of Reassessment by Later Occurring Reason in Japan

Kil, Yong-Won

lecturer, Kwangwoon University, First Author

Shin, Man-Joong

Professor, Kwangwoon University, Corresponding Author

Article 23 (2) of the Japanese Framework Act on national Taxes states that “Where the transactions or act, etc. which forms the basis of calculation of the tax base and the amount of taxes in the initial return, determination or correction, is confirmed as a different one by a final

judgment (including any reconciliation or other act having the same effect as the judgment) in the lawsuit against it”. This provision is the same as that of the second paragraph of Article 45-2 of the Framework Act on national Taxes in South Korea. In light of these points, the discussions in Japan provide us with considerable insights.

And Korea’s claim of reassessment has been claimed by scholars critical of the revised return system and is known to have been based on the provisions of Article 23 of the Japanese Framework Act on national Taxes and Article 6 of the Enforcement Decree of the Framework Act on national Taxes. Therefore, it is worth seeing the discussion process of the Japanese system regarding the request for rectification.

In order to fall under the category of the “Judgment” set forth in Article 23 (2) of the Japanese Framework Act on national Taxes, two requirements are needed, which are not mentioned in the text. The first is a “true judgment”, which means that decisions made with the sole purpose of avoiding the burden of taxes and decisions that are not objectively and reasonably well-grounded, such as confirming facts that are clearly different from objective facts, are not accepted. Secondly, there must be “compelling reasons” for taxpayers not to file a request for rectification during the ordinary period for such request.

In other words, the court recognizes the later occurring reason based on the “Imputable” and the “Predictable” in consideration of the purpose of the request for rectification based on the latter reason. In particular, the key criteria for the practice is “Imputable” which has no reason to be responsible for what taxpayers have not predicted.

Key words : Later Occurring Reason, Claim of Reassessment, The Framework Act on national Taxes, judgment, compelling reasons