

국세기본법상 불복절차에서 행정소송관련 규정의 추가방안검토

2023. 6.

(사)한국세법학회

최종보고서

국세기본법상 불복절차에서 행정소송관련 규정의 추가방안검토

2023. 6.

(사) 한국세법학회

• 연 구 자 •

연구책임자 이동식 (경북대 교수)

공동연구자 김상술 (세무사)

제 출 문

한국조세연구소 소장 귀하

이 보고서를 귀 연구소가 연구자에게 의뢰한 「국세기본법
상 불복절차에서 행정소송관련 규정의 추가방안검토」의 최종
보고서로 제출합니다.

2023년 6월

이동식 경북대 법학전문대학원 교수



목 차

연구요약	x
I. 서론	1
1. 연구배경·목적	1
2. 연구범위·방법	2
II. 행정쟁송제도 일반론	4
1. 행정쟁송 개관	4
1) 행정쟁송의 개념	4
2) 행정쟁송의 기능	4
3) 행정쟁송의 종류	8
2. 행정심판제도	10
1) 행정심판의 개념	10

2) 행정심판의 존재의의	11
3) 행정심판의 종류	14
4) 최근의 행정심판 통합논의	15
3. 행정소송제도	18
1) 행정소송의 의의	18
2) 행정소송의 종류	18
4. 행정심판과 행정소송의 관계	20
1) 개관	20
2) 행정심판임의주의	21
3) 행정심판전치주의	22
5. 행정심판과 행정소송의 대리권	28
1) 개관	28
2) 일반적인 경우	29
3) 특수한 경우	31

4) 소결	31
III. 국세행정쟁송제도 현황	33
1. 개관	33
2. 국세행정심판제도	33
1) 개관	33
2) 국세행정심판제도의 존재이유	34
3) 다양한 국세행정심판제도	35
3. 국세행정소송제도	42
4. 국세영역에서 행정심판과 행정소송의 관계	44
1) 행정심판전치주의	44
2) 행정심판전치주의의 예외	45
3) 임의주의로의 전환논의와 평가	48
IV. 국세행정쟁송제도에 대한 법적 규율상황	51
1. 개관	51

2. 국세행정심판제도에 대한 법적 규율	51
1) 헌법 제107조 제3항	51
2) 국세기본법	53
3) 행정심판법의 준용가능성	55
3. 국세행정소송에 대한 법적 규율	58
1) 국세기본법	58
2) 행정소송법	61
4. 소결	62
V. 국세기본법상 행정소송 관련규정 도입 타당성 검토	64
1. 개관	64
2. 다른 입법례의 상황	65
1) 의의	65
2) 행정심판이 1심법원의 역할을 하는 경우	66
3) 일반적인 행정심판의 경우	69

3. 현행 규정 상황에 대한 평가와 대안모색	73
1) 현행 규정상황에 대한 평가	73
2) 개선의 큰 방향제시	74
3) 「특허법」 관련규정의 분석	75
4) 국세기본법상 행정소송관련 규정 정비방안	79
4. 향후 다른 논의와의 연계가능성	82
1) 의의	82
2) 조세전문법원 신설논의와의 관계	83
3) 세무사의 소송대리권 인정논의와의 관계	85
4) 그 외 연관성이 있는 다른 논의들	86

<표 차례>

표 1 통합대상기관의 분야별 유형	17
표 2 행정소송법상 행정소송의 종류	19

표 3 행정심판전치주의 근거 법률조문의 예시	23
표 4 현행법상 행정심판전치주의가 적용되는 분야	24
표 5 행정심판전치주의의 예외	26
표 6 최근 5년간 내국세 불복처리건수	36
표 7 연도별 행정소송사건 처리현황	43
표 8 법원 행정소송 처리현황	44
표 9 특허법상 행정소송관련규정의 분석결과	76
표 10 국세기본법 제56조 개정안	80
표 11 행정소송의 근거조문을 신설하는 국세기본법 개정안	82



연구요약

국세와 관련한 행정청의 처분이 위법할 때 이에 대해 납세자가 위법한 처분으로 침해된 권리를 구제받는 1차적 방법은 위법한 처분 자체를 취소시키거나 무효확인받는 방법이다. 이는 행정쟁송을 통해 가능하다. 행정쟁송은 행정심판과 행정소송을 포괄하는 용어이다. 일반적으로 행정심판과 행정소송은 위법한 행정작용으로 고통받는 민원인의 권리구제수단이라는 공통점이 있지만 이 두 제도는 여러 가지 측면에서 성격이 다른 제도이다. 행정심판은 행정내부적 통제를 그 핵심기능으로 하여 적어도 이를 판단하는 기관은 형식적으로 행정기관에 해당하는 것이다. 반면, 행정소송은 법원에서 담당하는 것으로 정식 재판절차의 일종이다.

이처럼 행정심판과 행정소송이 성격상 다른 점이 많지만 국세와 관련하여 억울한 행정처분을 받은 납세자가 자신의 권리를 구제받는 과정에서 이 두 제도는 밀접한 연관하에서 작동한다. 국세영역의 경우 심판전치주의가 적용되어 납세자가 억울한 처분에 대해 법원에 취소소송을 제기하려면 국세기본법상 심사청구나 심판청구 혹은 감사원법상 심사청구를 반드시 거쳐야 한다. 이처럼 국세와

관련한 행정청의 잘못된 처분에 대한 권리구제수단으로 행정심판과 행정소송은 매우 밀접한 연관이 있으므로 법적 규율이라는 측면에서도 양 제도가 밀접하게 연결되어 규율될 필요가 있다. 실제로 현행법상 하나의 법에서 행정심판과 행정소송을 함께 규율하는 사례는 다수 존재한다. 이 글은 그러한 사례를 행정심판이 1심법원의 역할을 하는 경우와 그렇지 않은 경우로 나누어 소개하였다.

이러한 입법사례들과 달리 국세기본법은 행정심판에 대해서는 자세하게 규정을 두고 있지만 행정소송에 대해서는 그러하지 못한 상황이다. 이 글에서는 유사한 다른 법제에서의 행정심판과 행정소송에 대한 법적 규율상황을 살펴본 뒤 현행 국세기본법에 행정소송관련 규정을 어떻게 보완할 수 있을지에 대해 대안을 제시해보았다. 그리고 이처럼 국세기본법에 행정소송관련규정을 정비하는 문제는 다른 많은 이슈들과도 연계되어있다는 점을 언급하였다. 이 글은 그러한 쟁점들로 조세전문법원신설논의, 세무사의 소송대리권인정논의, 국세사건과 관련한 처분에 대한 임의주의로의 전환논의, 국민권익위원회에서 추진하고 있는 행정심판통합논의를 예로 들었다.

I. 서론

1. 연구배경·목적

자본주의국가에서 세금은 불가피한 사회제도이다. 하지만 조세제도라는 것이 본질적으로 납세자의 자산을 직접적 반대급부없이 국고로 귀속시키게 하는 측면이 존재하는 관계로 조세저항이 항상 있을 수밖에 없다. 그러한 조세저항을 최소화하는 방법은 모든 납세자에게 공평하게 그리고 합리적 기준을 설정하여 세금을 부과하고 징수하는 것이다.

이처럼 세금을 공평하고 합리적으로 부과하고 징수하는 근거가 되는 것이 세법이다. 세무공무원들은 이러한 세법에 합당하도록 행정을 해야 할 법적인 의무가 있다. 하지만 현실적으로 모든 사례에서 공무원들이 법을 준수하며 행정이 이루어질 것을 기대할 수는 없다. 만약 과세당국의 처분이 법에 위반되었거나 혹은 적어도 납세자의 입장에서 보았을 때 법위반 의혹이 있는 경우 그러한 세금의 징수를 강요할 것이 아니라 공정하고 객관적인 제3자로 하여금 과연 법의 집행이 적정한지를 판단받아볼 기회를 제공해야 한다. 이러한 절차를 광의로 국세불복제도라고 할 수 있다.

우리의 법제는 지속적으로 납세자의 권리보호를 강화하기 위해

개정을 계속하여왔고 납세자불복절차도 과거에 비해 많은 개선이 이루어졌다고 평가할 수 있다. 하지만 여전히 어떤 측면에서는 근본적인 의문이 남는 부분이 있다. 이 글은 그러한 의문 중 잘못된 조세행정처분에 대한 기본적 권리구제절차로서 행정심판과 행정소송에 대한 법적 규율이 통일적이고 완결적으로 되어 있는가하는 점에 주목하였다. 그러한 측면에서 현행 법제를 분석해보고 좀 더 바람직한 방향으로 개선하기 위한 대안을 제시해 보고자 하는 것을 이 글의 목적으로 하고 있다.

2. 연구범위·방법

위 연구목적을 수행하기 위해 우선 제2장에서는 행정쟁송제도 일반에 대해 살펴보고자 한다. 다음으로 제3장에서는 국세행정쟁송제도의 현황을 살펴보고자 한다. 그리고 제4장에서는 국세행정쟁송제도에 대한 법적 규율이 어떻게 되어지고 있는지 현행 법제를 분석해 보고자 한다. 제5장에서는 그러한 분석을 기초로 하여 현행 국세행정쟁송제도에 대한 법적 규율이 다른 법과 비교하였을 때 어떤 측면에서 문제가 있고 그 문제는 어떤 방향으로 개선할 수 있을지를 조사하였다.

이 연구는 기본적으로 제도연구를 기초로 하였다. 일반행정쟁송

에 관한 행정심판법과 행정소송법 그리고 유사한 다른 개별행정법
영역에서 행정쟁송에 대한 법적 규율이 어떻게 되어 있는지를 검
토하고 국세행정쟁송제도에 대한 법적 규율상황을 개선하기 위한
대안을 모색해 보았다.

II. 행정쟁송제도 일반론

1. 행정쟁송 개관

1) 행정쟁송의 개념

행정쟁송이란 행정상 법률관계에서 발생하는 권리, 의무 또는 법률적 이익, 불이익과 관련하여 그 부적절함을 주장하는 자가 법률이 정하는 분쟁해결기관에 억울함을 호소하여 분쟁을 해결하는 절차이다. 대부분의 경우에는 위법 내지는 부당한 행정처분으로 권익을 침해받은 자가 그 처분으로 발생한 자신의 권익침해구제를 위해 분쟁해결기관에 처분의 위법성과 부당성의 판단을 구하는 형태로 진행된다.

이러한 행정쟁송은 그 쟁송절차를 담당하는 기관에 따라 행정심판과 행정소송으로 나눈다¹⁾. 즉, 행정쟁송이라 함은 행정심판과 행정소송을 아우르는 용어라고 이해할 수 있다.

2) 행정쟁송의 기능

(1) 권리구제기능

행정쟁송은 행정상 법률관계를 그 대상으로 한다. 행정상 법률관계라 함은 일단 “행정과 관련된 법률관계”라고 정의할 수 있

1) 정하중·정선균, 「행정쟁송법 강의」, 법문사, 2011, 221면.

다2).

현대국가에서 행정은 법치행정원리에 따라 행정에 적합하게 이루어져야 하며, 법에 적합한 행정작용에 의해서만 세금부과와 같은 국민의 권익제한은 헌법적으로 정당화될 수 있다.

행정청이 행한 행정작용이 과연 법에 적합한지 여부는 1차적으로 법에 적합한 행정작용을 해야 할 직무상 의무를 부담하는 담당 공무원이 판단하는 것이다³⁾. 이처럼 1차적 적법성 판단을 받은 행정처분이 실제로 행해졌을 때 그 상대방 등이 공무원의 법해석에 대해 동의하기 어려운 경우에는 법적 분쟁이 발생할 수 있다. 헌법상 원리로서 법치국가원리는 행정과 관련하여 단순히 행정작용을 행함에 있어서 법률에 근거할 것만을 요구하는 것이 아니라 실제로 행해진 행정작용의 적법성이 논란이 될 경우 당사자의 문제제기에 의한 사법적 통제가 이루어질 것도 요구한다⁴⁾.

행정쟁송제도는 이처럼 헌법상 법치국가원리의 구현으로서의 국민의 권리구제기능을 담당하고 있다. 이것이 적어도 현재 우리나라 행정쟁송제도의 핵심적 기능이다.

2) 이동식 외 3인, 「행정법 총론」 제12판, 준커뮤니케이션즈, 2023, 171면.

3) 국가공무원법 제56조는 “성실의무”라는 표제하에 “모든 공무원은 법령을 준수하며 성실히 직무를 수행하여야 한다”라고 규정하고 있다.

4) 권영성, 「헌법학원론」, 법문사, 2001, 149면.

(2) 행정통제기능(적법성 보장기능)

행정쟁송은 위법 혹은 부당한 행정작용을 취소하거나 무효확인
을 하여 잘못된 행정작용을 통제하는 기능을 한다⁵⁾. 이러한 행정
쟁송의 기능을 행정의 적법성 보장기능이라고도 한다. 위와 같은
행정쟁송의 행정통제기능으로 인하여 민사소송 등 다른 쟁송절차
에서와 달리 행정쟁송에서는 직권에 의한 증거조사, 직권심리 등
이 가능하도록 되어 있다.

물론 잘못된 행정작용에 대한 통제는 행정쟁송을 통해서만 이루
어지는 것은 아니다. 현재는 행정내부적으로 혹은 외부적으로 다
양한 행정통제제도가 마련되어 있지만 여전히 행정쟁송제도는 가
장 전형적이고 중요한 행정통제절차라고 할 수 있다.

행정쟁송을 통한 행정통제는 다시 행정쟁송의 2 유형, 즉 행정
심판과 행정송에 따라 달리 설명되는 측면이 있다. 행정심판의 경
우에는 자기통제라고 하고, 행정소송의 경우 사법적 통제라고 설
명한다.

(3) 양자의 관계

우리나라의 경우 행정쟁송의 기능을 국민의 권리구제를 주된 기
능으로 하면서 보충적으로 행정통제기능을 수행하는 것으로 설명

5) 하명호, 「행정쟁송법」, 박영사, 2022, 6면.

하는 것이 일반적이다⁶⁾. 이는 행정심판과 행정소송 모두 쟁송제기 권자를 대부분의 경우 자신의 법률상 이익이 침해된 자로 한정하고 있는, 즉 주관적 쟁송으로 행정쟁송 관련 법령에서 규정을 하고 있는 점이 주된 논거이다. 이러한 자의 청구로 쟁송이 제기되면 심판기관은 쟁송의 대상인 행정작용의 위법성 또는 부당성을 심사하여 문제가 있다고 판단하면 해당 행정작용을 취소 또는 무효로 선언한다. 즉, 심판처리절차로 보게 되면 잘못된 행정작용을 통제하는 형태이다.

하지만 행정쟁송제도를 항상 우리나라처럼 국민의 권리구제를 주된 기능으로 운용하지는 않는다. 오히려 행정통제기능을 행정쟁송의 주된 기능으로 하는 입법례도 다수 존재한다. 프랑스나 영국 유럽연합(EU)의 행정소송체계가 그러한 입법례라고 할 수 있다⁷⁾.

행정쟁송의 주된 기능을 국민의 권리구제로 할지, 행정의 적법성 통제로 할지는 결국 행정쟁송을 주관적 쟁송으로 이해할지, 객관적 쟁송으로 할지의 문제가 되며 이는 이론적인 논증과정을 통해 결정될 문제는 아니고 입법정책적 결단의 문제이다⁸⁾.

6) 하명호, 앞의 책, 7면.

7) 이러한 나라들의 행정소송체계에 대해서는 K. Neumann, 'Das subjektive Recht und seine prozessuale Geltendmachung in Deutschland und Europa', 「사법」(제22호), 사법발전재단, 2012.12, 345면 이하.

8) 하명호, 앞의 책, 7면 각주 14).

3) 행정쟁송의 종류

(1) 행정심판과 행정소송

앞서 행정쟁송의 개념을 설명하면서 행정쟁송은 행정심판과 행정소송을 아우르는 개념이라고 정의한 바 있다. 넓은 의미에서 행정쟁송 개념에 포섭되는 행정심판과 행정소송은 쟁송절차를 담당하는 기관의 성격을 기준으로 행정쟁송을 구분한 것이다.

행정심판은 쟁송을 담당하는 심판기관이 행정기관이다. 행정쟁송을 담당하는 기관을 어디로 할지는 행정쟁송의 근거법률에서 결정한다. 행정심판을 행정기관에서 담당하다보니 행정쟁송의 대상이 된 행정작용을 실제 행한 행정기관과 행정쟁송을 담당하는 행정기관은 어떤 관계이어야 하는지가 문제될 수 있다. 특히, 우리나라의 경우 헌법 제107조 제3항으로 인해 행정심판 담당기관의 중립성이 문제되므로 그 기관구성이 잘못되면 해당 법률이 위헌으로 무효가 될 수 있다. 행정소송은 법원에서 담당한다. 행정소송을 법원에서 담당하는 것은 헌법 제101조 제1항과 법원조직법 제2조 제1항을 그 근거라고 할 수 있다⁹⁾.

9) 법원조직법 제2조 제1항: “법원은 헌법에 특별한 규정이 있는 경우를 제외한 모든 법률상의 쟁송(爭訟)을 심판하고, 이 법과 다른 법률에 따라 법원에 속하는 권한을 가진다.”

(2) 주관적 쟁송과 객관적 쟁송

행정쟁송을 주관적 쟁송과 객관적 쟁송으로 구분하는 기준은 행정쟁송의 기능(목적)을 어떻게 이해하는지를 기준으로 하는 것이다. 주관적 쟁송의 경우 행정쟁송의 기능을 당사자의 권리구제로 이해한다. 반면, 객관적 쟁송은 행정의 적법·타당성 통제로 이해한다.

우리나라의 행정쟁송 중 행정소송법상 민중소송과 기관소송은 객관적 쟁송으로 이해된다. 나머지 행정쟁송, 특히 실무적으로 가장 많이 활용되는 항고쟁송의 경우 통설은 주관적 쟁송으로 이해한다. 그러나 일부에서는 현행법상 항고쟁송의 경우 주관적 쟁송의 측면만 있는 것이 아니고 객관적 쟁송의 측면도 있다고 설명한다¹⁰⁾. 이러한 입장에서는 심리과정에서 처분의 위법성 여부가 본안문제로 다투어지도록 되어 있는 측면은 객관적 쟁송의 측면이고 쟁송을 제기할 수 있는 자가 처분의 취소 등을 구할 법률상 이익이 있는 자로 제한되어 있는 것은¹¹⁾ 주관적 쟁송의 측면이라고 이해한다¹²⁾. 그러나 쟁송의 심리과정에서 처분의 위법성 여부가 본안문제로 다투어지도록 되어 있는 것은 국민의 권리구제를 위한

10) 하명호, 앞의 책, 222면.

11) 예, 행정소송법 제12조.

12) 하명호, 앞의 책, 222면 각주 1).

방법에 불과한 것이지 그러한 측면을 이유로 현행법상 항고쟁송을 객관적 소송의 측면도 있다고 주장하는 것은 행정쟁송을 주관적 쟁송과 객관적 쟁송으로 구분하는 근본취지에서 보았을 때 부적절한 측면이 있다고 할 것이다.

(3) 항고쟁송과 당사자쟁송

주관적 쟁송은 다시 쟁송절차를 통해 다투려고 하는 대상물이 무엇인가에 따라 항고쟁송과 당사자쟁송으로 나눈다. 항고쟁송은 행정청이 행한 행정작용 그 자체의 위법·부당성을 다투는 것이고, 당사자쟁송은 행정작용을 통해 형성된 법률관계 내용의 타당성을 다투는 것이다. 우리나라의 행정쟁송은 거의 대부분이 취소쟁송이고 취소쟁송은 항고쟁송에 해당한다.

2. 행정심판제도

1) 행정심판의 개념

일반적으로 행정심판의 개념은 이론적(실질적) 개념과 실정법적(형식적) 개념으로 나누어 설명할 수 있다¹³⁾. 이론적으로 행정심판이라 함은 행정과 관련한 공법적 분쟁에 대해 행정기관이 판정기관이 되어 심리·판정하는 것을 말한다. 이러한 이론적 의미의 행정심판을 실정법적으로는 이의신청, 심사청구, 심판청구 등 다양한

13) 정하중·정선균, 앞의 책, 223면.

용어로 규정화하고 있다.

반면 실정법적 개념으로서 행정심판이라 함은 이론적 행정심판 유형 중 「행정심판법」이라는 실정법의 규율을 받는 행정심판만을 한정하여 부르는 개념이다. 예컨대, 이의신청은 모두 이론적으로 행정심판의 범주에 속하지만 실정법적으로 행정심판법의 적용을 받을 수 있는 이의신청은 그 중 제한된 범주에 한하므로 그 범주에 속하는 것만 실정법적 개념으로서의 행정심판에 해당한다고 할 것이다.

실정법에서 행정심판은 여러 다른 개념으로 표현되기도 한다. 대표적으로 문제되는 것이 이의신청이다. 일반적으로 이의신청이라 함은 잘못된 행정작용이 존재할 경우 그 행정작용을 행한 행정청에 직접 그 행위의 적정성심사를 구하는 절차를 말한다. 실정법상 이의신청 절차 중 일부는 행정심판법의 적용을 받는 실정법적 행정심판의 범주에 속하고, 나머지는 행정심판에 해당하지 않는다.

2) 행정심판의 존재의의

(1) 자율적 행정통제 기회부여

민원인이 행정청이 행한 행정작용에 대해 행정심판을 청구한다는 것은 민원인과 행정청간에 “법적 분쟁”이 있다는 것을 의미한

다. 헌법 제101조 제1항에 따를 때 사법권은 법관으로 구성된 법원에 있는 것이고 법원조직법 역시도 제2조 제1항은 “법원은 헌법에 특별한 규정이 있는 경우를 제외한 모든 법률상의 쟁송(爭訟)을 심판하고, 이 법과 다른 법률에 따라 법원에 속하는 권한을 가진다.”라고 규정하여 법원이 원칙적으로 법률상 쟁송에 대한 전속관할기관임을 명시하고 있다. 그런 측면에서 본다면 행정기관에서 행정사건의 법적 분쟁절차를 담당하게 하는 것은 예외적인 경우에 해당한다고 할 수 있다.

이처럼 헌법상 사법권배분의 일반원칙에도 불구하고 행정기관에 행정불복사건을 처리하도록 하고 있는 취지로 우선 행정의 자율적 통제기회부여를 들 수 있다. 법에 반하는 잘못된 처분에 의하여 권리 또는 이익의 침해를 받은 자가 불복청구를 하는 경우에 국민의 권리·이익 침해상태를 야기한 행정청 스스로 그 처분의 적정성을 검토하여 자기반성의 기회를 가지게 하는 것이다. 이는 헌법에 규정된 권력분립원칙에 따를 때 행정작용에 대한 1차적 통제는 행정권에 의해 자율적으로 행해지는 것이 더 효율적이라고 하는 사고에서 출발하는 것이다¹⁴⁾.

(2) 신속성과 효율성

14) 정하중·정선균, 앞의 책, 227면.

법원의 재판은 보통 대법원까지 3심절차를 거치게 된다. 최종심 판결을 받기까지는 많은 비용과 시간이 필요하다. 이러한 측면을 고려하면 권리구제가 이루어질때까지 시민들이 엄청난 손실을 떠안아야 한다. 이러한 비용을 감당하지 못하는 국민들은 아무리 억울한 처분이 존재한다고 하더라도 권리구제를 현실적으로 받을수 없는 상황이 발생할 수 있다.

법원의 재판절차와 비교하였을 때 행정심판절차는 신속하고 저렴하게 권리구제를 받을 수 있는 장점이 있다.

(3) 행정의 전문성 활용

시장에 직접 개입하여 다양한 행정서비스를 제공해야 하는 행정청은 시장에 대한 전문지식을 갖추어야만 하는 경우가 많다. 예컨대, 건축분야 전문가는 건축에 대한 전문적 지식을 갖추어야만 건축행정을 원활하게 수행할 수 있다. 이러한 건축행정분야에서 법적 분쟁이 발생한 경우 그에 대한 정확한 판단을 위해서는 판단기관도 전문성을 갖추어야 한다.

그러한 측면에서 행정사건의 경우 법원보다는 행정기관이 더 전문성을 갖춘 경우가 많으므로 이에 대해 1차적으로 그러한 전문지식을 활용하여 법적 분쟁을 해결하도록 하는 것이 나쁜 사건

에 대한 합리적 처리라고 할 수 있다¹⁵⁾.

3) 행정심판의 종류

행정심판법은 행정심판의 종류를 취소심판, 무효등확인심판, 의무이행심판으로 나누고 있다¹⁶⁾.

취소심판은 “행정청의 위법 또는 부당한 처분을 취소하거나 변경하는 행정심판”이다¹⁷⁾. 취소심판이 실제로 가장 빈번하게 활용되는 행정심판이다. 무효등확인심판은 “행정청의 처분의 효력 유무 또는 존재 여부를 확인하는 행정심판”이다¹⁸⁾. 의무이행심판은 “당사자의 신청에 대한 행정청의 위법 또는 부당한 거부처분이나 부작위에 대하여 일정한 처분을 하도록 하는 행정심판”이다¹⁹⁾.

행정심판은 행정처분에 하자가 있다고 생각할 때 제기할 수 있는 것이고 그러한 행정처분의 하자는 통상 부존재, 무효, 취소로 나누어진다²⁰⁾. 그 중 부존재와 무효는 사실상 구분의 실익이 없다고 한다. 처분에 존재하는 하자를 무효와 취소로 구분하는 기준에 대해 통설과 판례는 중대명백설을 취하고 있다. 처분에 존재하는

15) 이동식 외 3인, 앞의 책(행정법총론), 201면.

16) 행정심판법 제5조.

17) 행정심판법 제5조 제1호.

18) 행정심판법 제5조 제2호.

19) 행정심판법 제5조 제3호.

20) 이동식 외 3인, 앞의 책, 348~350면.

하자가 중대하고 명백하여 무효이거나 아예 처분이라고 할 것이 처음부터 부존재하는 것이라고 한다면 그러한 처분으로 부터는 처음부터 아무런 효력이 발생하지 않으며 만일 당사자가 행정심판을 제기한다면 무효등확인심판을 제기하게 되고, 처분에 존재하는 하자가 취소 정도의 하자인 경우 그러한 하자에도 불구하고 일단 처분은 원래 의도한 효력을 발생하게 되고²¹⁾ 이 경우 당사자가 그러한 처분에 대해 행정심판을 제기한다면 취소심판을 제기해야 한다.

행정청이 법률에 따라 일정한 내용의 처분을 해야 할 의무가 있음에도 그러한 처분을 하지 않는 경우는 크게 부작위와 거부처분이 있을 수 있다. 전자의 경우에는 반드시 의무이행심판만을 제기해야 하고, 후자의 경우에는 취소심판 이나 의무이행심판 중 당사자가 선택하여 심판청구가 가능하다²²⁾

4) 최근의 행정심판 통합논의

현재 행정심판은 국민권익위원회에 설치된 중앙행정심판위원회 이외에도 66개 기관에서 분산해서 운영되고 있다. 국민권익위원회는 2022년 용역을 발주하여 행정심판을 통합하는 연구를 진행하였

21) 이것을 공정력이라고 한다.

22) 거부처분에 대해 취소심판을 청구하는 경우와 의무이행심판을 청구하는 경우는 가구제 방법, 재결의 유형, 재결의 실효성확보수단에서 차이가 있다.

고 그 용역결과가 2022년 연말에 제출되었다.

이 용역결과에서는 몇 개 유형의 행정심판은 통합대상에서 제외하고 그 외 6개분야 총 18개 위원회를 통합대상으로 열거한 바 있다. 통합대상에서 제외되는 행정심판 중 우선 법원·헌법재판소·중앙선거관리위원회·국회 소속 4개 소청심사위원회 및 지방자치단체인 시·도 및 시·도교육청 소속 34개 소청심사위원회는 업무의 효율성 측면과 관계없이 통합의 대상에서 제외 하였다. 이는 행정심판을 통합할 경우 통합행정심판을 담당하는 기관이 중앙행정기관이 되는 점을 고려한 것으로 이해된다. 다음으로 특허심판원, 중앙해양안전심판원, 품종보호심판위원회, 공정거래위원회 이의 신청, 지리적표시심판위원회는 법률규정상 법원의 1심 역할을 수행하고 있는데 이는 법 자체가 해당 위원회의 전문성을 법원만큼 인정한 것이라는 이유로 통합대상에서 제외하였다. 마지막으로 국방관련 소청심사위원회 5개의 경우 전문성 자체는 부족하지만 심사를 위해서는 군사보호시설 내에 발생한 여러 정황 등에 대한 자료가 필요할 수 있는데 이러한 자료의 비밀유지를 위해 해당 위원회들을 통합대상에서 제외하였다.

〈표 1〉 통합대상 기관의 분야별 유형²³⁾

번호	분야	개수	기관명
1	의료	7개	군인재해보상연금재심사위원회, 건강보험분쟁조정위원회, 장기요양재심사위원회, 국민연금재심사위원회, 공무원재해보상연금위원회, 산업재해보상보험재심사위원회, 어업재해보상보험심사위원회
2	조세	3개	조세심판원, 국세심사위원회, 관세심사위원회
3	소청	3개	소청심사위원회, 교원소청심사위원회, 변호사징계위원회
4	노동	2개	중앙노동위원회, 고용보험심사위원회
5	국토	2개	중앙토지수용위원회, 광업조정위원회
6	난민	1개	난민위원회

이러한 행정심판의 통합논의에 대해서는 찬성하는 견해와 반대하는 견해가 대립하고 있다. 찬성하는 견해는 신속하고 효율적 권리구제를 위해 담당하는 기관도 하나의 기관으로 통합되는 것이 훨씬 바람직하다는 것을 핵심 논거로 들고 있다. 반면, 통합에 반대하는 이들은 행정심판은 행정의 자기시정기능을 중요한 요소로 하는 것인데 실제 행정을 담당하는 기관과 크게 분리되어져 행정심판을 담당하는 별도의 기관을 설치하고 그 기관에서 행정심판을 담당한다면 이는 행정심판의 핵심 기능에 부합하지 않는 것이라고 하는 것을 그 근거로 들고 있다.

23) 신열·이익현·김창화·서재권·장혜윤·홍성준, “One-Stop 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판기관 통합방안 연구”, 국민권익위원회, 2022. 12. 30, 98면.

3. 행정소송제도

1) 행정소송의 의의

행정소송은 행정법적인 분쟁에 대해 법원에 정식의 소송절차를 통해 이루어지는 재판의 일종이다. 행정법적인 분쟁을 그 대상으로 한다는 점에서는 행정심판과 공통점이 있다. 하지만 분쟁을 처리하는 방식이 법원에 소송을 제기하여 재판절차에 의해 처리한다는 점에서 근본적으로 행정심판과 구분이 된다.

2) 행정소송의 종류

행정소송의 종류에 대해서는 행정소송법 제3조와 제4조에서 규정하고 있다. 제3조는 행정소송을 항고소송, 당사자소송, 민중소송, 기관소송으로 나누고 있고 제4조는 항고소송을 다시 취소소송, 무효등확인소송, 부작위위법확인소송으로 나누고 있다.

〈표 2〉 행정소송법상 행정소송의 종류²⁴⁾

소송의 종류		소송의 내용
항고소송	취소소송	행정청의 위법한 처분등을 취소 또는 변경하는 소송
	무효등확인소송	행정청의 처분등의 효력 유무 또는 존재여부를 확인하는 소송
	부작위위법확인소송	행정청의 부작위가 위법하다는 것을 확인하는 소송
당사자소송		행정청의 처분등을 원인으로 하는 법률관계에 관한 소송 그 밖에 공법상의 법률관계에 관한 소송으로서 그 법률관계의 한 쪽 당사자를 피고로 하는 소송
민중소송		국가 또는 공공단체의 기관이 법률에 위반되는 행위를 한 때에 직접 자기의 법률상 이익과 관계없이 그 시정을 구하기 위하여 제기하는 소송
기관소송		국가 또는 공공단체의 기관 상호 간에 있어서의 권한의 존부 또는 그 행사에 관한 다툼이 있을 때에 이에 대하여 제기하는 소송(단, 헌법재판소법상 헌법재판소의 관장사항으로 되는 소송은 제외)

행정심판은 항고쟁송만을 규정하고 있지만 행정소송은 그 외에도 당사자소송, 민중소송, 기관소송을 인정하고 있다.

행정소송법에 규정된 행정소송 유형 이외의 소송유형을 실무적으로 인정할 수 있는지 여부가 문제된다. 이와 관련한 논의는 “무명항고소송”이라는 제목하에 이루어지고 있다²⁵⁾. 가장 논란이 되는 것이 의무이행소송이다. 행정심판법은 의무이행심판을 인정하

24) 행정소송법 제3조, 제4조.

25) 무명항고소송에 대한 일반적 논의는 참고, 이동식 외3인, 「행정구제법」, 준커뮤니케이션즈, 2023, 278~279면.

지만 행정소송법은 그러한 유형의 소송을 인정하지 않고 있다. 이를 긍정하는 입장에서는 권리구제의 실효성확보를 그 근거로 들고 있다. 대법원은 현재까지 무명항고소송으로서 의무이행소송은 인정할 수 없다는 입장이다²⁶⁾. 그 핵심논거는 의무이행소송의 경우 법원이 판결을 통해 행정부에 일정한 처분을 할 것을 명령하거나 직접 구체적 처분을 해야 하는데 이것이 권력분립원칙에 반한다고 보기 때문이다.

실무적으로 대부분의 행정소송은 취소소송의 형태로 진행된다. 그래서 행정소송법도 전체 46개 규정 중 총칙규정 8개를 제외하고 나면 취소소송에 관한 규정이 제9조부터 제34조까지로 거의 대부분을 차지한다. 취소소송 이외의 항고소송의 경우에도 취소소송의 관련규정을 준용하는 형태로 규율되고 있다. 항고소송 이외 행정소송 관련규정도 아주 소수에 불과하고 실무적으로 활용되는 사례도 그다지 많지는 않다. 따라서 아래에서 행정소송에 대한 설명은 취소소송을 전제로 하기로 한다.

4. 행정심판과 행정소송의 관계

1) 개관

전형적인 행정쟁송은 행정심판과 행정소송으로 구분된다. 일반

26) 대법원 1992.2.11.선고 91누4126판결.

적으로 행정소송을 제기하기 전에 행정심판을 제기한다. 그런데 어떠한 경우는 행정소송의 본안판결을 받기 전에 법적으로 행정소송을 의무적으로 경유해야 하는 경우도 있고, 그렇지 않은 경우도 있다. 이에 대해서는 행정소송법 제18조에서 규정하고 있다. 유의할 점은 이 규정은 취소소송과 부작위위법확인소송에 국한되어 적용된다는 점이다²⁷⁾. 즉, 항고소송일지라도 무효등확인소송의 경우 이 규정이 적용되지 않는다²⁸⁾. 당사자소송이나 민중소송, 기관소송도 당연히 적용되지 않는다.

2) 행정심판임의주의

현행법은 행정심판임의주의를 원칙으로 하고 있다. 즉, 위법한 처분에 대해 행정심판제기가 가능하더라도 심판을 거치지 않고 바로 취소소송을 제기해도 관계 없다. 행정소송법이 1994. 7. 27. 개정되어 1998. 3. 1.부터 시행되고 있는데 개정 이전에는 행정심판전치주의를 원칙으로 하였던 것을 임의주의로 전환하였다.

이에 따라 현재는 개별법에서 행정심판제기가 가능한 것으로 규정하고 있더라도 취소소송을 제기하기 전에 행정심판의 재결을 거치지 아니하면 취소소송을 제기할 수 없다는 명시적 규정이 존재하지 않는 한 행정심판제기 없이 바로 취소소송을 제기할 수 있

27) 행정소송법 제18조, 제38조 제2항.

28) 행정소송법 제38조 제1항.

다.

3) 행정심판전치주의

(1) 심판전치주의 일반론

현행 행정소송법에 따르면 취소소송과 행정심판의 관계는 행정심판임의주의가 원칙이지만 특별히 개별법률에서 취소소송을 제기하기 전에 행정심판의 재결을 거치지 아니하면 취소소송을 제기할 수 없다는 명시적 규정이 존재하는 경우에는 행정심판전치주의가 적용된다²⁹⁾. 주의할 점은 이처럼 행정심판전치주의가 적용되는 경우에는 단순히 행정심판을 청구하는 것만으로는 부족하고 재결까지 거칠 것을 요구한다는 점이다³⁰⁾. 이처럼 현행법상 행정심판전치주의가 적용될 수 있기 위해서는 개별 법률에서 이에 관한 명시적 근거규정이 존재해야 한다. 행정심판전치주의는 국민의 재판받을 권리의 제한이라는 측면이 있으므로 헌법 제37조 제2항의 정신을 고려할 때 이에 대한 근거는 형식적 법률, 즉 국회에서 제·개정된 법률이어야 하고, 법규명령이나 조례·규칙에 근거한 것만으로는 충분치 않다.

29) 행정소송법 제18조 제1항 단서.

30) 하명호, 앞의 책, 284면.

〈표 3〉 행정심판전치주의 근거 법률조문의 예시

행정소송법 제18조 제1항	취소소송은 법령의 규정에 의하여 당해 처분에 대한 행정심판을 제기할 수 있는 경우에도 이를 거치지 아니하고 제기할 수 있다. <u>다만, 다른 법률에 당해 처분에 대한 행정심판의 재결을 거치지 아니하면 취소소송을 제기할 수 없다는 규정이 있는 때에는 그러하지 아니하다.</u>
도로교통법 제142조	이 법에 따른 처분으로서 해당 처분에 대한 행정소송은 행정심판의 재결(裁決)을 거치지 아니하면 제기할 수 없다.

현재 행정심판전치주의가 적용되는 영역들로는 대표적으로 아래 〈표 4〉와 같은 경우를 들 수 있다. 이러한 법률에서 국민의 재판청구권을 제한해가면서 행정심판전치주의를 채택하는 이유는 크게 두 가지로 설명하고 있다. 첫째, 전문기술적 성격을 가지는 처분의 경우이다. 이 경우 법원보다는 관련 행정공무원이나 해당 행정심판위원회 위원으로 참여하는 전문가들의 전문성이 훨씬 높을 것이고 그러한 전문성을 사건해결에 충분히 활용할 수 있는 장점이 있다. 둘째, 대량적으로 이루어지는 처분이다. 이 경우에는 미리 행정심판을 경유하게 함으로써 한편으로는 시민들의 권리부담

을 신속하게 해주는 측면도 있고, 법원으로 하여금 재판부담을 덜어줄 수 있는 장점이 발생할 수 있다³¹⁾.

〈표 4〉 현행법상 행정심판전치주의가 적용되는 분야

분야	근거조문
공무원에 대한 징계 및 불이익처분	국가공무원법 제53조 제1항, 지방공무원법 제20조의2
국세·지방세·관세에 관한 처분과	국세기본법 제56조 제2항, 지방세기본법 제98조 제3항, 관세법 제120조 제2항
주류행정처분	「주류면허 등에 관한 법률」 제30조 제2항
도로교통법에 근거한 각종 처분 (과태료처분과 통고처분은 제외)	도로교통법 제142조
선박안전법에 따른 선박검사, 컨테이너검증 등	선박안전법 제72조 제3항

이러한 영역 이외에도 행정심판제기 이후 행정소송을 제기할 수 있도록 하면서 행정소송의 대상이 행정심판의 재결이 되도록 되어 있는 형태로 제도가 규정되어 있는 경우 역시도 실질적으로는 행정심판전치주의가 채택된 것으로 이해할 수 있다³²⁾.

31) 하명호, 앞의 책, 284-285면.

32) 예컨대, 「해양사고의 조사 및 심판에 관한 법률」에서 해양안전심판원에 심판청구를 하고 다시 고등법원에 소송을 제기할 수 있는데 이때 소송의 대상이 되는 것은 해양안전심판원의 재결로 되어 있다. 「해양사고의 조사 및 심판에 관한 법률」 제74조.

(2) 심판전치주의의 예외

개별 법률규정에 의거하여 행정심판전치주의 적용되는 영역에서 취소소송을 제기하려면 행정심판의 재결을 거친 후에 비로소 적법한 취소소송을 제기할 수 있음이 원칙이다. 하지만 이러한 영역이라고 하여 모든 경우에 행정심판의 재결을 거치고 나서 취소소송을 제기할 수 있는 것은 아니다. 이것을 심판전치주의의 예외라고 부른다.

행정심판전치주의가 적용되기 위해서는 개별 법률에 그 근거규정이 있어야 하는 것처럼 그에 대한 예외가 법률적으로 정당화되기 위해서도 역시 그 예외가 법률에 근거가 있어야 한다. 이에 대해서는 현재 행정소송법 제18조 제2항과 제3항에서 규정하고 있다. 행정소송법 제18조 제2항과 제3항은 “제1항 단서의 경우에”라는 조건을 달고서³³⁾ 제2항은 일단 행정심판을 제기하되 재결은 거칠 필요가 없는 경우를 규정하고 있고, 제3항은 아예 행정심판을 제기하지 않고 바로 행정소송을 제기할 수 있는 경우를 규정하고 있다.

33) 행정소송법 제18조 제2항, 제3항.

〈표 5〉 행정심판전치주의의 예외³⁴⁾

행 정 심 판 을 제 기 할 필 요 가 없 는 경 우	1. 동종사건에 관하여 이미 행정심판의 기각재결이 있을 때 2. 서로 내용상 관련되는 처분 또는 같은 목적을 위하여 단계적으로 진행되는 처분중 어느 하나가 이미 행정심판의 재결을 거친 때 3. 행정청이 사실심의 변론종결후 소송의 대상인 처분을 변경하여 당해 변경된 처분에 관하여 소를 제기하는 때 4. 처분을 행한 행정청이 행정심판을 거칠 필요가 없다고 잘못 알린 때
행 정 심 판 을 제 기 하 되 재 결 을 거 칠 필 요 가 없 는 경 우	1. 행정심판청구가 있는 날로부터 60일이 지나도 재결이 없는 때 2. 처분의 집행 또는 절차의 속행으로 생길 중대한 손해를 예방하여야 할 긴급한 필요가 있는 때 3. 법령의 규정에 의한 행정심판기관이 의결 또는 재결을 하지 못할 사유가 있는 때 4. 그 밖의 정당한 사유가 있는 때

(3) 심판전치주의의 예외의 예외?

행정소송법 제18조 제2항과 제3항이 위에서 검토한 것처럼 “제1

34) 행정소송법 제18조 제2항, 제3항.

항 단서의 경우에”, 즉 행정심판전치주의가 적용되는 경우에도 행정심판을 제기하되 재결을 거칠 필요가 없는 경우 혹은 행정심판 제기 자체가 필요없는 행정심판전치주의의 예외를 규정하고 있다. 그런데 현행법상 행정심판전치주의가 적용될 수 있기 위해서는 행정소송법이 아니라 국세기본법 등 개별 법률에서 그에 대한 근거 규정을 두어야 하며, 그러한 개별법률에서 행정심판전치주의의 예외에 대해 어떠한 규정을 명시적으로 둘 수 있는데 이 경우 행정소송법 제8조 제1항에 따라 기본적으로 관련 개별 법률규정이 우선한다고 할 것이다.

현재 이와 관련하여 개별 법률에서 규정하는 방식은 크게 두 가지 입장이 존재한다. 그 하나는 행정심판전치주의를 규정하는 개별법률에서 행정심판전치주의를 규정하면서 동시에 행정심판전치주의의 예외를 규정한 행정소송법 제2항 및 제3항의 경우도 준용하는 식으로 규정한 경우이다. 대표적으로 선박안전법을 그러한 입법례로 소개할 수 있다³⁵⁾. 또 다른 하나는 행정심판전치주의를 규정하는 개별법률에서 행정심판전치주의의 예외를 규정한 행정소송법 제2항 및 제3항을 준용하지 않고 있는 경우이다. 대표적으로

35) 선박안전법 제72조 제3항: “대행검사기관의 검사·검정 및 확인에 대하여 불복하는 자는 제1항 및 제2항의 규정에 따른 재검사·재검정 및 재확인 절차를 거치지 아니하고는 행정소송을 제기할 수 없다. 다만, 「행정소송법」 제18조제2항 및 제3항의 규정에 해당되는 경우에는 그러하지 아니하다.”

국세기본법 제56조 제2항을 들 수 있다³⁶⁾. 이 경우 법문언에 따라 해석하면 해당 조문이 적용되는 경우에는 반드시 행정심판을 거친 후에만 취소소송을 제기할 수 있는 것으로 해석될 여지도 있다. 하지만 이러한 경우에도 판례는 실질적으로 행정소송법 제18조 제2항과 제3항이 준용되는 것과 비슷하게 그 예외를 인정하고 있다³⁷⁾.

5. 행정심판과 행정소송의 대리권

1) 개관

행정심판과 행정소송은 행정법적인 분쟁을 해결하는 방법이라는 점에서 공통점이 있다. 국민들은 이 두 개의 방법 중 어떤 방법을 선택할지에 대해 행정심판임의주의원칙에 따라 보통의 경우는 자유로운 선택권을 가진다. 다만, 행정심판전치주의가 채택된 경우에는 우선 행정심판을 의무적으로 경유해야 한다.

이러한 행정심판과 행정소송은 행정법적인 분쟁을 해결하는 절차라는 공통점이 있는데 이러한 절차에서 당사자를 대리하여 분쟁 절차를 진행할 수 있는 대리권한을 가진 자를 어떻게 결정할지가

36) 국세기본법 제56조 제2항: “ 제55조에 규정된 위법한 처분에 대한 행정소송은 「행정소송법」 제18조제1항 본문, 제2항 및 제3항에도 불구하고 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다.”

37) 이에 대한 자세한 설명은 이 보고서 III. 4. 2) 참조.

문제된다. 행정심판과 행정소송절차가 법적인 분쟁절차이므로 일반적인 법률사무를 그 직무로 하는 변호사의 경우³⁸⁾ 두 소송절차 모두에 있어서 대리권이 있음은 너무나 당연하다. 문제는 변호사가 아닌 자 중 일부에 대해 그러한 대리권을 부여할지, 부여한다고 할 때 그 범위를 어디까지로 할지 여부에 대해 논란이 되고 있다.

2) 일반적인 경우

행정소송절차에 있어서 변호사 아닌 자의 대리권부여와 관련하여 일반적으로 행정심판에 대해서만 그 예외를 폭넓게 인정하는 경향이 있다.

행정심판법은 청구인의 법정 대리인 이외에도 청구인과 일정한 범위 내의 친족, 청구인이 법인이거나 비법인 사단이나 재단이면서 행정심판에 있어서 청구인능력이 인정되는 경우 그 소속 임직원, 다른 법률에서 심판청구를 대리할 수 있는 자, 행정심판위원회의 허가를 받은 자가 대리행위를 할 수 있음을 규정하고 있다.

38) 변호사법 제2조.

행정심판법 제18조(대리인의 선임) ① 청구인은 법정대리인 외에 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 대리인으로 선임할 수 있다.

1. 청구인의 배우자, 청구인 또는 배우자의 사촌 이내의 혈족
2. 청구인이 법인이거나 제14조에 따른 청구인 능력이 있는 법인이 아닌 사단 또는 재단인 경우 그 소속 임직원
3. 변호사
4. 다른 법률에 따라 심판청구를 대리할 수 있는 자
5. 그 밖에 위원회의 허가를 받은 자

② 피청구인은 그 소속 직원 또는 제1항제3호부터 제5호까지의 어느 하나에 해당하는 자를 대리인으로 선임할 수 있다. ③ 제1항과 제2항에 따른 대리인에 관하여는 제15조제3항 및 제5항을 준용한다.

세무사, 변리사, 노무사는 각 해당 자격사의 직무범위를 정하고 있는 개별 법률(예, 세무사법)에서 행정심판의 대리권을 부여하고 있으므로³⁹⁾ 행정심판법 제18조 제1항 제4호에 따라 행정심판에 있어서 청구인을 대리할 수 있게 된다.

논란이 되는 것은 행정사의 행정심판대리권이다. 행정사법은 명시적으로 행정심판대리권을 부여하는 근거규정을 두지 않고 있다. 최근 법 개정을 시도한 바 있으나 성공하지 못하였다. 따라서 현재 행정사가 행정심판 사건을 대리하고자 할 경우에는 행정심판법

39) 예, 세무사법 제2조 제1호.

제18조제1항제5호에 의하여 행정심판위원회의 허가를 받아 당해 사건에 대하여 행정심판을 대리할 수 있을 뿐이다⁴⁰⁾.

3) 특수한 경우

예외적으로 일정한 경우에는 행정소송에 있어서 대리권을 변호사가 아닌 자에게 부여하는 경우도 있다. 그러한 예로 들 수 있는 것이 변리사의 특허법원소송대리권이다. 변리사의 경우 변리사법에서 명시적으로 법원에서의 소송대리권을 인정하고 있다. 다만, 특허침해소송과 같은 민사소송의 경우 소송대리권을 어떻게 할지에 대해서는 논란이 되고 있다. 현재 법원은 변호사가 아니면 민사소송에서 소송대리인이 될 수 없다는 민사소송법규정을 근거로⁴¹⁾ 이를 부정하고 있다.

변리사법 제2조(업무) 변리사는 특허청 또는 법원에 대하여 특허, 실용신안, 디자인 또는 상표에 관한 사항을 대리하고 그 사항에 관한 감정(鑑定)과 그 밖의 사무를 수행하는 것을 업(業)으로 한다.
--

4) 소결

행정심판과 행정소송은 행정법적인 분쟁을 해결하는 방법이라는 공통점이 있다. 헌법상 법적인 분쟁은 사법부의 관할임에도 행정법적인 분쟁에 대해 사법부가 아닌 행정부에 행정심판제도를 설치

40) [법제처 행심 61240-556, 회신일 2001.5.29.](2003년 행정심판질의응답집 144면).

41) 민사소송법 제87조.

하여 운영할 수 있도록 한 이유 중의 하나가 행정의 전문성을 활용하기 위함이다.

민사, 형사사건과 달리 행정사건은 특수한 영역의 경우 업무처리를 위해 매우 전문성이 강하게 요구되는 경우가 있다. 이러한 전문영역의 경우 업무처리를 하는 공무원도 일반직공무원이 아닌 별도의 직렬로 공무원을 채용하고 있으며 해당 영역에서 법적인 문제를 처리하기 위한 전문자격사제도 운영에 있어서도 다른 영역과는 특수성이 있다. 이러한 경우 “일반 법률사무”를 직무범위로 하고 변호사가⁴²⁾ 해당 분쟁을 처리할 수 있는 것은 당연하다. 하지만 변호사의 경우 그 숫자가 많지 않고 사건수임료가 고액인지라 많은 사건들을 충분히 처리할 수가 없는 것이 현실이다. 그래서 우리 법제는 이러한 영역에 별도의 전문자격사제도를 운영하고 있다. 그리고 현행 법률은 그러한 전문자격사에게 행정심판에 있어서 대리권을 부여하고 있다. 더 나아가서 전문성이 고도로 높은 것으로 판단되는 경우 행정심판 뿐만 아니라 행정소송의 대리권도 그러한 전문자격사에게 부여하는 경우도 존재한다. 더 나아가서 이러한 경우에는 분쟁해결 주체, 즉 판단기관의 전문성도 매우 중시하여 전문법원제도(예, 특허법원)를 함께 도입하여 운영하고 있다는 점도 주목할 필요가 있다.

42) 변호사법 제3조.

III. 국세 행정쟁송제도 현황

1. 개관

세금은 법률에 근거하여 부과되고 징수된다. 이처럼 세법은 한편으로는 세금의 부과징수권한을 행정청에게 부여하는 의미도 있지만 그것을 제한하는 의미도 있다. 만일 세금의 부과와 징수가 법을 위반하여 이루어지면 이는 위법한 행정권한 행사가 된다. 이 경우 납세자에게는 쟁송의 기회가 보장되어야 한다. 조세와 관련한 쟁송은 넓은 의미로는 행정쟁송 이외에 민사소송이나 형사소송을 포함할 수 있다. 하지만 이 글에서는 연구의 목적에 따라 행정쟁송에 국한하기로 한다. 국세와 관련한 행정쟁송은 다시 일반적인 행정쟁송 개념에 대한 설명과 동일하게 행정심판과 행정소송으로 나누어 설명할 수 있다.

아래에서는 우선 국세행정심판제도를 설명하고, 이어서 국세행정소송제도를 설명하고 마지막으로 국세행정영역에서 행정심판과 행정소송의 관계에 대해 언급하기로 한다.

2. 국세 행정심판제도

1) 개관

국세와 관련한 행정심판은 현행법상 존재하는 66개의 특별행정

심판 중 하나에 해당한다. 특히, 국세행정심판은 이를 담당하는 기관이 통일되어 있지 않고 여러 기관에서 담당하고 있고 그 규정들도 반드시 통일적이지 않아서 항상 논란이 되고 있다.

2) 국세행정심판제도의 존재이유

(1) 일반적인 행정심판제도의 존재이유

국세행정심판제도 역시도 행정심판의 일종이므로 일반적인 행정심판의 존재의의로 언급되는 것들이 국세행정심판제도의 존재이유로 거론될 수 있다. 행정의 자율통제기회부여, 신속한 권리구제 가능성의 제공 등은 국세행정심판에도 동일하게 타당하다.

(2) 조세사건의 특수성

이러한 일반적인 이유 이외 조세사건의 특수성을 전제로 하여 국세행정심판제도의 존재의의를 설명할 수 있는 측면도 있다. 국세행정심판제도의 존재의의가 될 수 있는 조세사건의 특수성으로는 다음과 같은 점을 거론할 수 있다. 첫째, 대량성과 반복성이다. 소득세부과처분과 같은 것들은 경제활동을 하는 모든 국민들이 매년 부과받을 수 있는 여지가 있다. 만약 이러한 사건들을 전부 법원에서 취급하여야 한다면 법원의 사건처리부담이 매우 커질 것이다. 둘째, 조세사건은 복잡한 경제현상을 그 대상으로 하고 있다는 점이다. 예컨대, 금융상품에 대한 소득세 과세를 이해하기 위해서

는 금융상품 자체에 대한 이해가 필수적이다. 그런데 법원이 그러한 전문성을 갖추기는 어렵다. 반면, 그러한 유형의 조세사건을 많이 다루어본 세무공무원이나 국세행정심판단계에서 외부위원으로 참여하는 외부전문가들은 법원보다 그러한 상품에 대한 이해도가 더 높을 수 있으므로 그러한 전문성을 활용하여 사건을 처리할 수 있는 장점이 있다. 셋째, 조세법규 자체가 매우 복잡하여 전문적 지식이 없으면 사실관계를 파악하고 관련 법령을 합리적으로 해석하기가 쉽지 않은 측면이 있다.

3) 다양한 국세행정심판제도

(1) 개관

국세에 관한 행정심판제도는 1999. 8. 31. 법률 제5993호로 국세기본법이 개정되기 전과 후에 큰 변화가 있었다. 그 이전에는 원칙적 2심급(심사청구 및 심판청구)이고, 선택적 3심급(이의신청과 심사청구 및 심판청구)이었다. 즉 이의신청을 할 것인지의 여부는 납세자의 자유로운 선택에 맡겨져 있었지만, 심사청구와 심판청구는 납세자가 선택하는 것이 아니고 심사청구를 통해 권리구제가 되지 않으면 다시 심판청구를 하고 그럼에도 구제가 되지 않으면 비로소 행정소송을 제기할 수 있었다.

1999년 국세기본법이 개정되면서 납세자는 심사청구와 심판청구

중 선택하여 하나만 거친 후 바로 행정소송을 제기할 수 있게 되었다. 심사청구와 심판청구를 제기 하기 전에 이의신청을 할 수 있는 점은 법 개정 이전과 동일하다. 즉, 현재는 임의절차로 이의신청을 할 수 있고, 취소소송을 제기하기 위한 필요적 전치절차로 심사청구와 심판청구 중 납세자가 선택하여 하나의 절차를 거칠 필요가 있다. 최근 5년간 국세불복처리현황을 보게 되면 심사청구와 심판청구 중 납세자들은 대부분 심판청구 절차를 선택하고 있다.

〈표 6〉 최근 5년간 내국세 불복 처리건수

단위: 건, %

	2022년	2021년	2020년	2019년	2018년
심판청구(인용율)	9,201(11.5/9.7*)	6,334 (43.2/18.8)	8,612 (31.4/29.2)	4,236 (26.6/22.4)	4,748 (25.6/19.2)
심사청구(인용율)	480(17.3)	401(19)	395(24.1)	428(20.1)	369(21.1)
이의신청(인용율)	3,989(13.1)	3,083(18.8)	3,630(15.3)	3,266(18.9)	2,919(22.9)

* 심판청구의 인용율은 재조사를 포함한 것과(앞 수치) 포함하지 않은 것으로(뒷 수치) 공표되고 있다.

참조: 국세통계포털 홈페이지(<https://tasis.nts.go.kr/>), 조세심판통계연보.

국세와 관련한 행정처분에 대해서는 국세기본법에 규정된 이의신청, 심사청구, 심판청구의 행정심판청구가 가능하고 그 외에 감사원법에 따른 심사청구도 가능하다.

(2) 이의신청

이의신청은 심사청구, 심판청구와 달리 임의절차이다. 이의신청은 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장 또는 지방국세청장에게 하는 것이 원칙이다. 즉, 처분청에게 다시 이의신청을 하는 것이다. 다만, 지방국세청장의 조사에 따라 세무서장이 과세처분을 한 경우와 세무서장에게 과세전적부심사를 청구한 경우에는 처분청인 세무서장이 아니라 상급기관인 관할 지방국세청장에게 하여야 한다⁴³⁾.

이의신청은 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 청구기간 이외에 나머지 적법한 이의신청의 요건을 충족하여 신청이 이루어지면 청구를 받은 세무서장과 지방국세청장은 그 곳에 설치된 국세심사위원회의 심의를 거쳐 결정을 한다⁴⁴⁾. 이때 국세심사위원회는 심의기구에 불과하다. 결정은 이의신청을 받 날부터 30일 이내에 함이 원칙이다⁴⁵⁾. 이의신청의 결정유형은 심사청구와 동일하다.

(3) 심사청구

심사청구는 대통령령으로 정하는 바에 따라 불복의 사유를 갖

43) 국세기본법 제66조 제1항.

44) 국세기본법 제66조 제4항.

45) 국세기본법 제66조 제7항.

추어 해당 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장을 거쳐 국세청장에게 하여야 한다⁴⁶⁾. 심사청구 역시도 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기 하여야 한다. 이의신청을 거친 후 심사청구를 하려면 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기함이 원칙이다⁴⁷⁾. 국세청장은 심사청구를 받으면 국세심사위원회의 의결에 따라 결정을 하여야 한다. 다만, 심사청구가 청구기간이 지난 후에 제기된 경우이거나 심사청구의 내용이 기획재정부령으로 정하는 경미한 사항에 해당하는 경우에는 국세심사위원회를 개최하지 않고 결정할 수 있다. 심사청구에 대해 심의하는 국세심사위원회는 과거 이의신청과 동일하게 심의기구에 불과하였지만 2019. 12. 31. 국세기본법 개정으로 현재는 의결기구이다. 즉, 국세청장은 국세심사위원회가 결정한 대로 재결을 하여야 한다. 다만, 국세청장은 국세심사위원회 의결이 법령에 명백히 위반된다고 판단하는 경우 구체적인 사유를 적어 서면으로 국세심사위원회로 하여금 한 차례에 한정하여 다시 심의할 것을 요청할 수 있다. 심사청구를 받은 경우 결정은 90일 이내에 해야 한다. 심사청구에 대한 결정은 우선 심사청구가 심판청구를 제기한 후 제기된 경우(같은 날 제

46) 국세기본법 제62조 제1항.

47) 그 예외에 대해서는 국세기본법 제61조 제2항 단서.

기한 경우도 포함)한 경우나, 청구기간이 지난 후에 청구된 경우, 심사청구서 제출에 대해 보정기간에 필요한 보정을 하지 아니한 경우 그리고 심사청구가 적법하지 아니한 경우 등에는 각하한다. 심사청구가 이유 없다고 인정될 때에는 그 청구를 기각하는 결정을 한다. 마지막으로 심사청구가 이유 있다고 인정될 때에는 그 청구의 대상이 된 처분의 취소·경정 결정을 하거나 필요한 처분의 결정을 한다. 다만, 취소·경정 또는 필요한 처분을 하기 위하여 사실관계 확인 등 추가적으로 조사가 필요한 경우에는 처분청으로 하여금 이를 재조사하여 그 결과에 따라 취소·경정하거나 필요한 처분을 하도록 하는 재조사 결정을 할 수 있다⁴⁸⁾.

(4) 심판청구

심판청구는 조세심판원에 한다. 조세심판원은 국무총리 소속 기관이다⁴⁹⁾. 조세사건에 대해 취소소송 등 항고소송을 제기하려고 하면 행정심판단계인 필요적 조세불복절차를 우선 거쳐야 한다. 국세의 경우 그러한 필요적 조세불복절차가 조세심판원에 제기하는 심판청구 이외에 국세청장에 제기하는 심사청구가 있지만 현재 납세자들의 이용실적을 보게 되면 압도적으로 조세심판원의 심판청구를 많이 이용하고 있는 상황이다.

48) 국세기본법 제65조.

49) 국세기본법 제67조 제1항.

심판청구를 하려는 자는 불복의 사유 등이 기재된 심판청구서를 조세심판원장에게 제출해야 한다. 심판청구서를 심판청구의 대상이 된 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장에게 제출할 수도 있다. 이 경우 심판청구서를 받은 세무서장은 이를 지체 없이 조세심판원장에게 송부하여야 한다⁵⁰⁾. 조세심판원장은 심판청구를 받으면 이에 관한 조사와 심리(審理)를 담당할 주심조세심판관 1명과 배석조세심판관 2명 이상을 지정하여 조세심판관회의를 구성한다. 현재 조세심판관회의는 일부 3인으로 구성하는 경우도 있지만 대부분 상임심판관 2명 및 비상임심판관 2명으로 구성한다. 실제 사건에 대한 심리와 결정은 바로 조세심판관회의가 행한다. 조세심판원에 접수된 심판청구사건은 대부분 이처럼 4인으로 구성된 조세심판관회의에서 결정이 된다. 다만, 심판청구의 대상이 대통령령으로 정하는 금액에 미치지 못하는 소액이거나 경미한 것인 경우나 청구기간이 지난 후에 심판청구를 받은 경우에는 조세심판관회의의 심리를 거치지 아니하고 주심조세심판관이 단독으로 결정하는 경우도 있다.

조세심판관회의에서 의결된 사건에 대해 조세심판원장과 상임조세심판관 모두로 구성된 회의가 해당 조세심판관회의의 의결이 다음 각 호의 어느 하나에 해당한다고 의결하는 경우에는 조세심

50) 국세기본법 제69조 제1항.

판관합동회의가 심리를 거쳐 결정한다. 조세심판관 합동회의는 조세심판원장과 상임조세심판관 모두와 상임조세심판관과 같은 수 이상으로 조세심판원장이 지정하는 비상임조세심판관으로 구성한다.

심판청구 역시도 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 이의신청을 거친 후 심판청구를 하는 경우에는 심사청구와 마찬가지로 이의신청에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기함이 원칙이다⁵¹⁾. 이렇게 심판청구가 된 경우 조세심판원은 원칙적으로 심판청구를 받은 날부터 90일 이내에 처리하여야 한다⁵²⁾. 그러나 현실적으로 법으로 정한 처리기간 내에 처리되어지는 사건의 비율이 높지 않아 사회적으로 지연처리가 문제되고 있다.

심판청구에 대해 조세심판관회의에서 행할 수 있는 결정유형은 심사청구의 결정유형과 동일하다⁵³⁾.

(5) 감사원법에 따른 심사청구

감사원법에 따르면 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분이나 그 밖에 감사원규칙으로 정하는 행위에 관하여 이해관계

51) 국세기본법 제68조 제2항, 제61조 제2항.

52) 국세기본법 제80조의2, 제65조 제2항.

53) 국세기본법 제80조의2, 제65조.

가 있는 자는 감사원에 심사청구를 할 수 있도록 되어 있다⁵⁴⁾. 국세청을 비롯한 세무서들은 모두 감사원의 감사를 받는 기관이므로 그 기관들이 행하는 처분에 대해서는 감사원법에 따른 심사청구가 가능하게 된다. 감사원법에 따른 심사청구는 심사청구의 원인이 되는 행위가 있음을 안 날부터 90일 이내에, 그 행위가 있는 날부터 180일 이내에 할 수 있다.

감사원은 심사의 청구가 적법하지 못한 경우 각하하고, 심사청구의 이유가 있다고 인정하는 경우에는 관계기관의 장에게 시정이나 그 밖에 필요한 조치를 요구하고, 심사청구의 이유가 없다고 인정한 경우에는 이를 기각한다⁵⁵⁾. 이러한 결정은 특별한 사유가 없으면 그 청구를 접수한 날부터 3개월 이내에 하여야 한다⁵⁶⁾.

감사원법에 따라 심사청구를 한 경우에도 국세기본법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 보고 취소소송을 제기할 수 있다⁵⁷⁾.

3. 국세 행정소송제도

국세와 관련한 처분에 대해 행정쟁송을 제기하려는 자는 국세기

54) 감사원법 제43조 제1항.

55) 감사원법 제46조 제1항.

56) 감사원법 제46조 제2항.

57) 국세기본법 제56조 제5항.

본법상 심사청구와 심판청구 중 하나의 절차를 거치거나 아니면 감사원법에 따른 심사청구를 거친 후에 행정소송을 제기할 수 있다.

국세와 관련한 처분에 대해 행정소송을 제기할 때 구체적인 행정소송의 내용은 다른 행정법영역의 경우와 차이점이 없다. 연도별로 국세와 관련하여 처리되는 행정소송사건의 현황을 보게 되면 1년에 적게는 1,300여건에서 많게는 1,800여건 처리되고 있다.

〈표 7〉 연도별 행정소송사건 처리현황

구 분	처리대상건수			처리건수					
	계	전년이월	당년제기	계	취하	각하	국가승소	국가일부패소	국가패소
2017년	4,011	2,545	1,466	1,842	691	81	860	74	136
2018년	3,712	2,169	1,543	1,469	507	60	732	60	110
2019년	3,877	2,243	1,634	1,421	506	51	701	62	101
2020년	3,851	2,456	1,395	1,309	434	54	693	48	80
2021년	3,972	2,542	1,430	1,341	426	38	728	48	101

* 표 참조: 국세통계포털(<https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>)

2021년 기준으로 행정소송 전체 접수 건수가 35,054건이다. 그 중 1심사건이 23,868건이고, 항소심사건이 7,780건이며, 상고심사건이 3,406건이다. 이 중 1심사건의 7.5%, 항소심사건의 10.9%, 상고심사건의 경우 13.2%가 조세사건이다⁵⁸⁾.

〈표 8〉 법원 행정소송 처리현황

행정소송사건 종류별 건수 - 접수

(표 81)

종 류		합 계	조 세	토 지 수 용	난 민	도 시 정 비	공무상 재해·산업 재해	기 타 일 반 정	조 세 이외의 종 과 부 처	국 가 유 공 자	건 속	영 업 지 취 소	노 동	공 정 거 래	기 타
		심 급													
제 1	심	23,868	1,791	2,626	4,356	421	2,152	8,976	1,016	530	500	872	625	-	3
구 성	비(%)	(100.0)	(7.5)	(11.0)	(18.3)	(1.8)	(9.0)	(37.6)	(4.3)	(2.2)	(2.1)	(3.6)	(2.6)	(-)	(0.0)
항 소	심	7,780	846	278	2,333	153	377	2,280	403	175	258	257	305	108	7
구 성	비(%)	(100.0)	(10.9)	(3.6)	(30.0)	(2.0)	(4.8)	(29.3)	(5.2)	(2.2)	(3.3)	(3.3)	(3.9)	(1.4)	(0.1)
상 고	심	3,406	448	78	1,062	58	142	973	178	77	93	76	154	52	15
구 성	비(%)	(100.0)	(13.2)	(2.3)	(31.2)	(1.7)	(4.2)	(28.6)	(5.2)	(2.3)	(2.7)	(2.2)	(4.5)	(1.5)	(0.4)

행정소송사건 접수·처리·미제 건수

(표 82)

구 분		심 급	금년접수	처 리	미 제	처리율(%)
		심 급				
합 계	계	1	35,054	33,129	24,201	94.5
제 1	심	심	23,868	23,116	17,179	96.8
항 소	심	심	7,780	6,758	5,522	86.9
상 고	심	심	3,406	3,255	1,500	95.6

주 : 처리율(%) = $\frac{\text{처리건수}}{\text{금년접수}} \times 100$

* 표 참조: 2022 사법연감, 법원행정처, 720면.

4. 국세영역에서 행정심판과 행정소송의 관계

1) 행정심판전치주의

국세와 관련한 처분에 대해 취소소송을 제기하려고 하면 국세기본법에 규정하고 있는 심사청구와 심판청구 중 하나의 절차를 거쳐야만 가능하다⁵⁹⁾. 즉, 행정심판전치주의가 적용된다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 대한 재조사 결정에 따른 처분청의 처분에 대해 취소소송을 제기하려고 하는 경우에는 다시 심사청구 또는

58) 물론 이때 조세사건에는 지방세도 포함된다.

59) 국세기본법 제56조 제2항.

심판청구를 거칠 필요가 없다⁶⁰⁾.

국세행정심판전치주의와 관련하여 유의할 점은 이것은 주로 취소소송을 제기할 때 문제가 되는 것이라는 점이다. 만일 처분에 존재하는 하자가 취소가 아니라 무효에 해당한다고 하면 국세행정심판을 의무적으로 전치할 필요 없이 무효확인소송을 제기할 수 있다.

2) 행정심판전치주의의 예외

행정소송법은 행정심판임의주의를 원칙으로 하지만 예외적으로 개별법률이 행정심판전치주의를 규정한 경우에는 전치주의를 채택할 수 있다고 규정하면서 후자의 경우라 할지라도 행정심판을 아예 제기하지 않거나 혹은 심판청구를 하였더라도 행정심판의 재결을 거치지 않고 취소소송을 제기할 수 있는 예외를 규정하고 있다⁶¹⁾.

그런데 국세기본법은 법 제56조 제2항에서 “ 제55조에 규정된 위법한 처분에 대한 행정소송은 「행정소송법」 제18조 제1항 본문, 제2항 및 제3항에도 불구하고 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다”라고

60) 국세기본법 제56조 제2항 단서.

61) 행정소송법 제18조 제2항, 제3항.

규정하여 한편으로는 행정심판임의주의를 규정하고 있는 행정소송법 제18조 제1항 본문의 적용을 배제하고 심판전치주의를 적용한다는 것을 명시적으로 규정하면서 다른 한편으로는 행정심판전치주의의 예외를 규정하고 있는 행정소송법 제18조 제2항과 제3항도 적용배제함을 명시적으로 언급하고 있다. 그 결과 국세사건의 경우 반드시 행정심판을 거쳐야 하는지가 논란이 된다.

이에 대해 대법원은 국세사건에서 행정소송법 제18조제3항 1호부터 3호까지의 사유와 유사한 사유로 행정심판을 거치지 아니하고 행정소송을 제기할 수 있다고 판단하였다.

가. 행정소송법 제18조제3항제1호와 유사한 사안⁶²⁾

공동상속의 경우 상속세 부과처분에 대한 불복은 상속인 각자가 자기의 납부의무 있는 세액에 관하여 제기하는 것이 원칙이나 심사청구와 심판청구 등 전심절차에 있어서는 공동상속인을 대표하여 상속세의 과세표준과 세액의 결정통지를 받을 수 있는 자가 통지를 받고 전심절차를 거친 때에는 나머지 상속인들은 구태여 동일한 전심절차를 거칠 필요가 없으며, 이는 과세관청이 상속인을 대표하여 통지를 받을 수 있는 자만이 아니라 모든 상속인에

62) 행정소송법 제18조 제13항 제1호 “동종사건에 관하여 이미 행정심판의 기각재결이 있을 때”

게 통지를 한 경우에도 마찬가지이다.⁶³⁾

나. 행정소송법 제18조제3항제2호와 유사한 사안⁶⁴⁾

과세처분의 위법을 이유로 그 취소를 구하는 행정소송에 있어서 선후 수 개의 과세처분이 형식상으로는 별개의 처분이지만 일련의 발전적 과정에서 이루어진 것으로서 내용상 서로 관련되어 있을 경우에, 선행 과세처분에 대한 전심절차를 거침으로 과세관청 등에게 스스로 재고 시정할 기회가 부여되었을 뿐더러 납세의무자로 하여금 다시 전심절차를 거치게 하는 것이 가혹하다고 보이는 등 정당한 사유가 있을 때에는 납세의무자가 전심절차를 거치지 아니하고도 후행 과세처분의 취소를 구하는 행정소송을 제기할 수 있다.⁶⁵⁾

과세처분이 있는 후에 증액경정처분이 있으면 당초의 과세처분은 경정처분에 흡수되어 독립적인 존재가치를 상실하므로 전심절차의 경유 여부도 그 경정처분을 기준으로 판단하여야 할 것이지만, 그 위법사유가 공통된 경우에는 당초의 과세처분에 대하여 적법한 전심절차를 거친 이상 전심기관으로 하여금 기본적 사실관

63) 대법원 1993. 5. 27. 선고 93누3387 판결

64) 행정소송법 제18조 제13항 제2호 “서로 내용상 관련되는 처분 또는 같은 목적을 위하여 단계적으로 진행되는 처분중 어느 하나가 이미 행정심판의 재결을 거친 때”

65) 대법원 1991. 7. 26. 선고 91누117 판결

계와 법률문제에 대하여 다시 검토할 수 있는 기회를 부여하였다고 볼 수 있을 뿐만 아니라, 납세의무자에게 굳이 같은 사유로 증액경정처분에 대하여 별도의 전심절차를 거치게 하는 것은 가혹하므로 납세의무자는 그 경정처분에 대하여 다시 전심절차를 거치지 아니하고도 취소를 구하는 행정소송을 제기할 수 있다.⁶⁶⁾

다. 행정소송법 제18조제3항제3호와 유사한 사안⁶⁷⁾

과세처분의 불복절차 진행 중에 과세관청이 그 대상인 처분을 변경하였는데 그 위법사유가 공통되는 경우 선행처분에 대하여 적법한 전심절차를 거친 때 등과 같이 국세청장 및 국세심판소로 하여금 기본적 사실관계와 법률문제에 대하여 다시 판단할 수 있는 기회가 부여되었을 뿐더러 납세의무자로 하여금 굳이 또 전심절차를 거치게 하는 것이 가혹하다고 보이는 등의 사유가 있는 때에는 납세의무자는 전심절차를 거치지 아니하고도 과세처분의 취소를 구하는 행정소송을 제기할 수 있다.⁶⁸⁾

3) 임의주의로의 전환논의와 평가

국세행정심판의 필요적 전치주의는 행정소송을 통하여 직접 법

66) 대법원 1992. 8. 14. 선고 91누13229 판결

67) 행정소송법 제18조 제13항 제3호 “ 행정청이 사실심의 변론종결후 소송의 대상인 처분을 변경하여 당해 변경된 처분에 관하여 소를 제기하는 때 ”

68) 대법원 1997. 4. 8. 선고 96누2200 판결

원의 판단을 구하고자 하는 납세자에게는 헌법에서 규정하고 있는 기본권인 재판받을 권리를 제한하는 것으로 볼 수 있다. 그래서 일부에서는 납세자에게 잘못된 처분에 대해 다투는 방법을 선택할 수 있는 권리를 부여한다는 차원에서 국세행정심판도 임의주의로 전환해야 한다는 논의가 있다.

국세행정심판의 임의적 전심절차화는 납세자의 조세소송 접근성 향상이라는 장점이 있을 수 있다. 특히, 국세행정심판의 대부분을 차지하는 심판청구절차가 신속한 처리가 장점인 행정심판의 일종임에도 상당히 장기간 처리되지 않고 있는 사례들이 다수 존재한다는 점에서 비판받고 있으므로 분명 임의주의를 신속한 사건처리방법으로 설명할 수 있는 측면이 있을 수 있다. 하지만 임의주의화는 여러 문제점을 야기할 수 있다.

일반 행정사건은 정기적 또는 주기적으로 발생하는 것이 아니며 그 법률적 쟁점이 특정 사안에 한정되지만, 조세에 관한 분쟁은 대량·반복적으로 발생할 수 있고 조세법뿐만 아니라 회계, 재정, 경제 등 다원적 전문성을 갖추고 해결하여야 하는 기술적 분쟁이라는 점에서 차이가 있다. 이러한 경우에는 행정심판단계를 통하여 전문가들의 전문지식을 납세자의 권리구제과정에 충분히 활용할 필요가 있다. 그렇게 행정심판단계를 통해 사건을 한 번

정리하는 것이 법원으로 하여금 과도한 부담을 지우지 않는 방법이기도 하다. 비록 일부 사건의 경우 국세행정심판단계를 거치는데 장시간이 소요되는 경우가 있을 수 있지만 그러한 사례는 매우 소수이고 대다수 사건의 경우 저렴한 비용으로 신속하게 권리구제를 받을 수 있는 것이 현실인데 그러한 소수사례를 이유로 임의주의로 전환한다고 하면 납세자들이 현재 누릴 수 있는 장점들을 제대로 누리지 못하는 사례들이 많이 등장할 수 있게 된다.

IV. 국세행정쟁송제도에 대한 법적 규율상황

1. 개관

행정쟁송제도는 행정법영역에서 시민들의 권리구제를 위해 매우 중요한 제도이다. 따라서 구체적으로 행정쟁송제도가 어떠한 절차로 진행되는지는 미리 법률에 규정되어 있어야 한다. 이러한 점을 고려하여 아래에서는 현재 국세행정쟁송제도에 대한 법적 규율이 어떻게 되어져 있는지를 검토해 보고자 한다.

2. 국세행정심판제도에 대한 법적 규율

1) 헌법 제107조 제3항

조세불복제도는 이론적으로 행정심판의 일종이다. 우리 헌법은 다른 나라 헌법과 달리 헌법에서 직접 행정심판에 대한 근거규정을 두고 있다. 헌법 제107조 제3항은 “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하되, 사법절차가 준용되어야 한다.”라고 규정하고 있다. 이 규정에 따르면 첫째, 조세심판절차는 행정심판의 전심절차라는 점, 둘째 행정심판절차는 행정규칙과 같은 행정내부규정이 아니라 “법률”로 규정하라는 점, 셋째 행정심판절차에는 사법절차(司法節次)가 준용되어야 한다는 것을 유념할 필요가 있다. 조세불복절차가 이러한 요건에 부합하

지 않게 운영되면 그 근거가 되는 법률은 위헌이 된다⁶⁹⁾.

그러한 의미에서 국세기본법과 같은 법률에서 규정하고 있는 조세불복제도의 구체적 내용을 검토하기에 앞서 헌법 제107조 제3항이 조세불복제도 운영에 시사할 수 있는 메시지가 무엇인지를 알아보는 것은 중요한 의미가 있다. 이와 관련하여서는 구 지방세법 제78조 제2항이 헌법 제107조 제3항 및 재판청구권을 보장하는 헌법 제27조에 반한다고 결정한 헌법재판소 2000헌바30결정이 중요한 내용을 담고 있다.

이 결정에 따르면 헌법재판소는 다음과 같은 점을 조세불복제도와 같은 행정심판절차를 규정한 법률조문의 합헌성 판단의 중요한 척도로 이해하고 있다. 첫째, 헌법 제107조 제3항에 따라 조세불복제도와 같은 행정심판절차는 재판의 전심절차이어야 하므로 행정심판절차가 종심절차가 되는 것은 위헌이라고 판단하였다. 둘째, 사법절차가 준용되는 행정심판절차는 필요적 전치주의를 취한 경우이며, 임의적 전치주의를 취하는 경우에는 사법절차가 준용되지 않는다고 하여 위헌이 되는 것은 아니라고 판단하였다. 셋째, 헌법 제107조 제3항은 사법절차가 “준용”될 것만을 요구하고 있으나 판

69) 이의신청 및 심사청구를 거치지 아니하고서는 지방세 부과처분에 대하여 행정소송을 제기할 수 없도록 한 구 지방세법 제78조 제2항이 헌법 제107조 제3항 및 재판청구권을 보장하는 헌법 제27조에 위반된다고 선언한 것도 이와 같은 차원에서 판결을 한 것으로 이해할 수 있다(헌법재판소 전원재판부 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30결정).

단기관의 독립성과 공정성, 대심적 심리구조, 당사자의 절차적 권리보장 등의 면에서 사법절차의 본질적 요소를 현저히 결여하고 있다면 “준용”의 요청에 위반된다고 판시하였다⁷⁰⁾.

2) 국세기본법

국세불복제도의 법적 근거로 현실적으로 가장 중요한 의미를 가지는 것은 국세기본법의 해당규정들이다.

국세기본법은 제7장 “심사와 심판”에서 제55조부터 제81조까지에 걸쳐 국세불복절차와 관련한 규정을 두고 있다. 제7장은 총 3개 절로 구분되어 있으며 제1절은 통칙, 제2절은 심사, 제3절은 심판에 관한 규정이다.

제1절 통칙의 경우 제55조에서 주로 불복대상을 규정하고, 제55조의2에서는 국제거래가격에 대한 과세의 조정절차 등 진행 시 기간 계산의 특례를, 제56조는 행정심판법 등 다른 법률과의 관계, 제57조는 심사청구 등이 이루어진 경우 대상처분의 효력과 관련한 규정, 제58조는 이의신청인, 심사청구인, 심판청구인 또는 처분청(처분청의 경우 심판청구에 한정)이 관계서류를 열람하고 의견진술할 권리에 대한 규정, 제59조는 국세불복절차에서 대리권이 인정되는 범위에 대한 규정, 제59조의2는 국선대리인에 관한 규정,

70) 헌법재판소 전원재판부 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30결정.

제60조는 이의신청, 심사청구 또는 심판청구의 재결청이 결정서를 보내면서 추후의 불복방법을 통지해야 한다는 규정, 제60조의2는 이의신청서, 심사청구서 또는 심판청구서를 온라인으로 제출할 수 있는 근거규정을 두고 있다.

제2절은 심사청구에 관한 규정인데 이 규정들 중 다수를 이의신청에 준용하고 있다⁷¹⁾. 제2절에 속하는 제61조는 심사청구기간을, 제62조는 청구절차를 제63조는 청구서의 보정에 대해, 제63조의2는 증거서류 또는 증거물의 제출에 대해, 제64조는 심사청구에 대한 결정절차, 제65조는 결정유형에 대해, 제65조의2는 결정의 경정에 대해, 제65조의3은 불고불리 및 불이익변경금지원칙에 대해 규정하고 있고, 제66조는 이의신청절차와 이때 준용되는 심사청구 관련규정의 범위에 대해 규정하고, 제66조의2는 심사청구와 이의신청건을 심사하는 국세심사위원회에 대해 규정하고 있다.

제3절은 심판청구에 관한 규정이다. 이 절에 속하는 제67조는 심판청구를 담당하는 기관으로서 조세심판원설치에 관한 근거규정을 두고 있고, 제68조는 심판청구기간에 대해, 제69조는 심판청구절차에 대해, 제71조는 증거서류 및 증거물제출에 대해, 제72조는 조세심판관회의구성방법 등에 대해, 제73조는 조세심판관의 제

71) 국세기본법 제66조 제6항.

척과 회피에 대해, 제74조는 담당 조세심판관의 기피에 대해, 제74조의2는 심판조사관에 대한 제척·기피·회피에 대해, 제75조는 사건의 병합 및 분리에 대해, 제76조는 심판청구사건에 대한 담당 조세심판관과 그 외 공무원의 질문검사권에 대해, 제77조는 심판 청구에 관한 조사 및 심리는 자유심증(自由心證)으로 이루어져야 함을, 제78조는 결정절차를 규정하고 있고, 제79조는 불고불리 및 불이익변경금지원칙을 규정하고 있고, 제80조는 결정의 효력, 제80조의2는 심사청구에 관한 규정 중 심판청구에 준용되는 규정을 열거하고 있으며, 제81조는 심판청구를 거쳐 「행정소송법」에 따른 항고소송이 제기된 사건에 대하여 그 내용이나 결과 등을 일정한 주기로 조세심판원장에게 통지할 의무에 대해 규정하고 있다.

3) 행정심판법의 준용가능성

이론적으로 조세불복제도는 행정심판제도의 일종이고 행정심판에 대해서는 행정심판법이 일반법으로 역할을 하고 있다. 행정심판법 제3조 제2항은 “행정청의 처분 또는 부작위에 대하여는 다른 법률에 특별한 규정이 있는 경우 외에는 이 법에 따라 행정심판을 청구할 수 있다.”라고 규정하고 있다. 이 규정은 행정심판법이 행정심판에 관한 일반법임은 선언한 규정이다. 그래서 행정심판에

대해 개별 행정법에서 규정하는 바가 없는 경우에는 당연히 행정심판절차는 행정심판법에 따라 진행된다.

문제는 국세기본법과 같은 개별행정법에서 행정심판법과 다른 행정심판에 대한 규정을 둔 경우이다. 이 경우에는 크게 “특별행정심판”과 “행정심판의 특례” 두 가지 유형으로 나누어 설명한다⁷²⁾. 전자의 경우에는 원칙적으로 행정심판법이 적용되지 않고 행정심판법에 따른 행정심판에 갈음하여 개별 행정법에서 규정하는 바에 따른 행정심판절차가 진행된다. 행정심판법 제4조 제1항은 “사안(事案)의 전문성과 특수성을 살리기 위하여 특히 필요한 경우”에만 개별행정법에 의한 특별행정심판절차를 허용하고 있다. 반면, 행정심판의 특례라고 하는 것은 해당 행정심판에 대해서는 기본적으로 행정심판법이 적용되는데 다만 몇 개 규정의 경우에는 개별행정법 규정에서 “특례”를 두고 있으므로 그 규정에 한하여 행정심판법의 적용이 배제되게 된다. 국세기본법 제7장에 규정된 조세심판제도는 특별행정심판에 해당한다고 할 것이다.

특별행정심판절차인 조세불복절차에 행정심판법이 준용될 가능성이 있는지가 문제된다. 조세불복절차와 관련하여 국세기본법 제56조 제1항은 포괄적으로 행정심판법의 적용을 배제한다는 규정을

72) 이동식의 3인, 앞의 책(행정구제법), 187면 이하.

두면서 국세기본법에서 명시적으로 언급한 조문에 한하여 국세불복절차에 준용된다고 규정하고 있다. 이 규정에 따르면 국세기본법 제56조 제1항에서 명시적으로 준용한다고 규정한 조문이 아닌 행정심판법규정은 조세불복절차에 적용할 수 없을 듯하다. 그런데, 행정심판법 제4조 제2항에 따르면 다른 법률에서 “특별행정심판절차”를 규정한 경우에도 행정심판절차에 대해 그 법률에서 규정하지 아니한 사항에 관하여는 행정심판법의 규정이 적용되는 것으로 규정하고 있다. 이 규정만을 두고 보면 조세심판절차에 대해서 국세기본법에 규정이 없는 사항은 행정심판법의 적용이 가능하다는 주장이 있을 수 있다. 법률간의 갈등이 부분적으로 존재하는 것으로 이해할 수 있다. 실무적으로는 현재 국세불복절차에는 국세기본법에서 명시적으로 준용하는 규정을 제외한 행정심판법규정은 적용하지 않는 것으로 이해된다.

행정심판법 제4조(특별행정심판 등) ① 사안(事案)의 전문성과 특수성을 살리기 위하여 특히 필요한 경우 외에는 이 법에 따른 행정심판을 갈음하는 특별한 행정불복절차(이하 “특별행정심판”이라 한다)나 이 법에 따른 행정심판 절차에 대한 특례를 다른 법률로 정할 수 없다.

② 다른 법률에서 특별행정심판이나 이 법에 따른 행정심판

절차에 대한 특례를 정한 경우에도 그 법률에서 규정하지 아니한 사항에 관하여는 이 법에서 정하는 바에 따른다.

국세기본법 제56조(다른 법률과의 관계) ① 제55조에 규정된 처분에 대해서는 「행정심판법」의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 관하여는 「행정심판법」 제15조, 제16조, 제20조부터 제22조까지, 제29조, 제36조제1항, 제39조, 제40조, 제42조 및 제51조를 준용하며, 이 경우 "위원회"는 "국세심사위원회", "조세심판관회의" 또는 "조세심판관합동회의"로 본다.

3. 국세행정소송에 대한 법적 규율

1) 국세기본법

국세와 관련한 처분에 대해 국세기본법이나 감사원법에 규정하고 있는 국세행정심판제도를 거쳤음에도 권리구제가 충분히 되지 않는 경우 납세자는 행정소송을 제기할 수 있다.

국세행정소송에 대해 국세기본법 자체에서 규정하는 바는 매우 제한적이다. 국세기본법상 ‘행정소송에 관한 절차규정’이라고 할 수 있는 부분은 “다른 법률과의 관계”라는 표제로 규정하고 있는 국세기본법 제56조 뿐이다⁷³⁾. 국세기본법 제56조 제1항은 행정심판

법과 국세기본법의 관계를 규정한 것이고 나머지 부분이 행정소송법과의 관계를 규정한 것인데 대부분 행정심판전치주의와 관련한 행정소송법 제18조와의 관계를 규정한 조문이고 그 외 조문은 행정소송 제소기간을 정하고 있는 행정소송법 제20조에 대한 특례를 일부 규정한 것이다.

국세기본법 **제56조(다른 법률과의 관계)** ① 제55조에 규정된 처분에 대해서는 「행정심판법」의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 관하여는 「행정심판법」 제15조, 제16조, 제20조부터 제22조까지, 제29조, 제36조제1항, 제39조, 제40조, 제42조 및 제51조를 준용하며, 이 경우 “위원회”는 “국세심사위원회”, “조세심판관회의” 또는 “조세심판관합동회의”로 본다.

② 제55조에 규정된 위법한 처분에 대한 행정소송은 「행정소송법」 제18조제1항 본문, 제2항 및 제3항에도 불구하고 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 대한 제65조제1항제3호 단서(제80조의2에서 준용하는 경우를 포함한다)의 재조사 결정에 따른 처분청의 처분에 대한 행정소송은

73) 국세기본법 제81조는 심판청구를 거쳐 항고소송이 제기된 경우 그 내용이나 결과 등을 일정한 주기로 조세심판원장에게 통지하게 하는 규정을 두고 있는데 이는 행정내부적 필요에 따른 규정이고 납세자권리구제절차로서 행정소송에 관한 절차규정이라고 할 수는 없다.

그러하지 아니하다.

③ 제2항 본문에 따른 행정소송은 「행정소송법」 제20조에도 불구하고 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만, 제65조제2항 또는 제80조의2에 따른 결정기간에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있다.

④ 제2항 단서에 따른 행정소송은 「행정소송법」 제20조에도 불구하고 다음 각 호의 기간 내에 제기하여야 한다.

1. 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거치지 아니하고 제기하는 경우: 재조사 후 행한 처분청의 처분의 결과 통지를 받은 날부터 90일 이내. 다만, 제65조제5항(제80조의2에서 준용하는 경우를 포함한다)에 따른 처분기간(제65조제5항 후단에 따라 조사를 연기하거나 조사기간을 연장하거나 조사를 중지한 경우에는 해당 기간을 포함한다. 이하 이 호에서 같다)에 처분청의 처분 결과 통지를 받지 못하는 경우에는 그 처분기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있다.

2. 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거쳐 제기하는 경

우: 재조사 후 행한 처분청의 처분에 대하여 제기한 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내. 다만, 제65조제2항(제80조의2에서 준용하는 경우를 포함한다)에 따른 결정기간에 결정의 통지를 받지 못하는 경우에는 그 결정기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있다.

⑤ 제55조제1항제2호의 심사청구를 거친 경우에는 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 보고 제2항을 준용한다.

⑥ 제3항의 기간은 불변기간(不變期間)으로 한다.

2) 행정소송법

국세행정소송에 대해서는 대부분 행정소송법에 의해 규율되고 있다. 행정소송법은 제1조에서 이 법의 목적을 “이 법은 행정소송 절차를 통하여 행정청의 위법한 처분 그 밖에 공권력의 행사·불행사 등으로 인한 국민의 권리 또는 이익의 침해를 구제하고, 공법상의 권리관계 또는 법적용에 관한 다툼을 적정하게 해결함을 목적으로 한다”라고 규정하고 있다⁷⁴⁾. 그리고 그 법 제8조 제1항에서 “행정소송에 대하여는 다른 법률에 특별한 규정이 있는 경우

74) 행정소송법 제1조.

를 제외하고는 이 법이 정하는 바에 의한다”라고 하고, 제2항에서는 “행정소송에 관하여 이 법에 특별한 규정이 없는 사항에 대하여는 법원조직법과 민사소송법 및 민사집행법의 규정을 준용한다”라고 규정하고 있다. 제1항은 행정소송에 대한 법적 규율이 행정소송법 자체에서 완결적으로 규정하는 것이 아니라 다른 법률에 의해 특례를 규정할 수 있음을 규정한 것이다. 그리고 제2항은 행정소송에 관한 일반법인 행정소송법 자체도 행정소송에 관한 모든 규정을 완결적으로 규정하는 방식으로 입법하는 것이 아니라 민사소송과 비교하여 행정소송에 인정될 수 있는 일부 특례만을 규정하고 나머지는 민사소송 관련 법률규정을 포괄적으로 준용한다는 것을 규정하고 있다.

4. 소결

잘못된 조세행정에 대해 납세자가 제기할 수 있는 두 가지 구제방법, 즉 국세행정심판과 행정소송에 대한 법적 규율이라는 측면에서 보면 다음과 같은 특색이 있다. 비록 납세자에게 이 두 구제방법은 연속적인 절차로 이해되어야 하지만, 즉 국세행정심판에서 구제되지 않는 경우 국세행정소송을 제기하여 구제받아야 하지만 법적 규율은 그러한 연속성을 별로 고려하지 않고 있다.

국세행정심판에 대해서는 행정심판법이라는 일반법이 존재하지만 그것과 별개로 국세기본법은 상당히 자세하게 별도의 규정을 입법해두고 있고 필요한 경우 일부 행정심판법 규정을 “준용”하고 있다. 이와 달리 국세행정소송의 경우 행정소송법이 “직접 적용”되고 국세기본법에서는 납세자가 행정심판과 행정소송의 연속성측면을 충분히 인식할 수 있을 정도로 규정이 마련되어 있지 않은 것이 현재의 상황이다.

V. 국세기본법상 행정소송 관련규정 도입 타당성 검토

1. 개관

국세와 관련한 행정청의 처분이 위법할 때 이에 대해 납세자가 위법한 처분으로 침해된 권리를 구제받는 1차적 방법은 위법한 처분 자체를 취소시키거나 무효확인받는 방법이다. 이는 행정쟁송을 통해 가능하다.

행정쟁송은 행정심판과 행정소송을 포괄하는 용어이다. 일반적으로 행정심판과 행정소송은 위법한 행정작용으로 고통받는 민원인의 권리구제수단이라는 공통점이 있지만 이 두 제도는 성격이 매우 다른 제도이다. 행정심판은 행정내부적 통제를 그 핵심기능으로 하여 적어도 이를 판단하는 기관은 형식적으로 행정기관에 해당하는 것이다. 반면, 행정소송은 법원에서 담당하는 것으로 정식 재판절차의 일종이다.

이처럼 행정심판과 행정소송이 성격상 다른 점이 많지만 국세와 관련한 행정처분을 전제로 하는 경우 이 두 제도는 납세자의 권리구제절차로 매우 밀접한 연관이 있다. 왜냐하면 현행법상 행정심판전치주의가 적용되어 납세자가 취소소송을 제기하려고 하면 심사청구나 심판청구를 반드시 거쳐야 하기 때문이다.

이처럼 국세와 관련한 행정청의 잘못된 처분에 대한 권리구제 수단으로 행정심판과 행정소송은 매우 밀접한 연관이 있으므로 법적 규율이라는 측면에서도 양 제도가 밀접하게 연결되어 규율될 필요가 있다고 할 수 있다. 그럼에도 현행 국세기본법은 행정심판에 대해서는 자세하게 규정을 마련해두고 있지만 행정소송에 대해서는 그러하지 못한 상황이다.

아래에서는 유사한 다른 법제에서의 행정심판과 행정소송에 대한 법적 규율상황을 살펴본 뒤 현행 국세기본법에 행정소송관련 규정을 어떻게 보완할 수 있을지에 대해 대안을 제시해 보고자 한다.

2. 다른 입법례의 상황

1) 의의

행정청의 잘못된 행정처분으로 국민의 권익이 침해된 경우 그로 인한 권리침해를 구제받는 1차적 방법은 행정쟁송이고 그 행정쟁송은 행정심판과 행정소송으로 나누어지며 민원인 입장에서는 행정심판과 행정소송을 함께 고려하며 자신의 권리구제절차를 어떻게 진행할지 여부를 판단할 수 있어야 한다. 그러한 측면에서 행정심판과 행정소송이 하나의 법률에서 함께 규정될 필요성은 분명

나를 존재한다고 할 것이다.

행정심판에 대해서는 행정심판법이 일반법인 것처럼, 행정소송과 관련해서는 일반법으로 행정소송법이라는 것이 존재하므로 굳이 개별법에서 행정심판에 대해서 그리고 행정소송에 대해서 규정을 두지 않고 있더라도 행정심판과 행정소송을 그러한 일반법에 의거하여 제기하는 것은 가능하다. 하지만 사안(事案)의 전문성과 특수성을 살리기 위하여 특히 필요한 경우에는 행정심판법이 아닌 개별법률에 의거하여 특별행정심판을 별도로 규율할 수 있도록 한 것과⁷⁵⁾ 마찬가지로 행정소송에 대해서 일반법인 행정소송법 이외에 개별법에서 특례를 규정할 수 있도록 되어 있다⁷⁶⁾.

실제로 이러한 법적 근거를 토대로 여러 개별행정법에서 행정심판법에 대한 특례를 규정하고 있고, 그와 함께 행정소송에 대한 특례를 규정한 경우도 있다. 아래에서는 그러한 입법례를 행정심판이 법원의 역할을 하는 것으로 이해될 수 있는 경우와 그렇지 않은 경우로 구분해서 설명해 보고자 한다.

2) 행정심판이 1심법원의 역할을 하는 경우

75) 행정심판법 제4조 제1항: “사안(事案)의 전문성과 특수성을 살리기 위하여 특히 필요한 경우 외에는 이 법에 따른 행정심판을 갈음하는 특별한 행정불복절차(이하 “특별행정심판”이라 한다)나 이 법에 따른 행정심판 절차에 대한 특례를 다른 법률로 정할 수 없다”

76) 행정소송법 제8조 제1항: “행정소송에 대하여는 다른 법률에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 이 법이 정하는 바에 의한다”

(1) 「특허법」

「특허법」에서는 특허·실용신안에 관한 취소신청, 특허·실용신안·디자인·상표에 관한 심판과 재심 및 이에 관한 조사·연구사무를 관장하게 하기 위하여 특허청장 소속으로 특허심판원을 설치하고 있다. 특허심판원에의 심판청구는 특별행정심판으로 분류된다. 특허와 관련한 행정소송을 제기하려면 특허심판원에 특허심판을 우선 제기해야 하는 심판전치주의를 채택하고 있다⁷⁷⁾. 특허심판원을 경유한 사건은 특허법원이라는 전문법원의 전속관할사건이 된다⁷⁸⁾. 특허법원은 고등법원급이다.

「특허법」에서는 제7장에서 심판청구절차에 대해 그리고 제8장에서는 재심청구절차에 대해 규정하고 있다. 제7장은 제132조의16부터 제176조까지를 규정하고 있고 제8장은 제178조부터 제85조까지의 규정을 두고 있다. 또한 「특허법」은 행정소송에 대해서도 제9장이라는 별도의 장에서 여러 규정을 두고 있다.

「특허법」은 특허심판과 특허심판을 통해 구제되지 못한 자가 제기할 수 있는 특허소송을 동일한 법률에서 완결적으로 규정한 것으로 평가할 수 있다.

77) 최근에는 특허심판과 관련해서도 임의주의로 전환해야 한다는 논의가 있다. [http://news.koreanbar.or.kr/news/articleView.html?idxno=25739\(2023. 6. 14. 최종 접속\)](http://news.koreanbar.or.kr/news/articleView.html?idxno=25739(2023. 6. 14. 최종 접속)).

78) 법원조직법 제28조의4 제1호.

특허쟁송과 관련한 대리권과 관련해서 특허심판에 대한 대리권을 가지고 있는 변리사는 특허와 관련한 행정소송에 대한 대리권이 있다⁷⁹⁾. 특허사건에서의 전문성을 고려하여 변리사의 대리범위를 행정심판에 한정하지 않고 소송까지 인정한 것으로 이해할 수 있다.

(2) 「해양사고의 조사 및 심판에 관한 법률」

「해양사고의 조사 및 심판에 관한 법률」(이하 “해양사고심판법”이라 함)은 해양사고사건을 심판하기 위해서 해양안전심판원을 해양수산부장관 소속으로 설치하고 있다. 해양안전심판원은 중앙해양안전심판원과 지방해양안전심판원 2종이 있다. 현재 지방해양안전심판원은 동해, 부산, 목포, 인천에 설치되어 있다. 중앙해양안전심판원은 세종에 설치되어 있다.

해양안전심판원은 해양사건사고에 대해 조사를 하고 관련자에 대해 징계결정을 한다. 이러한 결정은 주로 지방해양안전심판원에서 1차로 결정하는데 그 결정에 불복하는 자는 중앙해양안전심판원에 제2심을 청구할 수 있다⁸⁰⁾. 중앙해양안전심판원의 재결에 대해 불복하려면 소재지를 관할하는 고등법원에 제기해야 한다⁸¹⁾.

79) 변리사법 제2조, 제8조.

80) 해양사고심판법 제58조 제1항.

81) 해양사고심판법 제74조 제1항.

현재 중앙해양안전심판원의 사건을 전속하는 별도의 전문고등법원이 설치되어 있지는 않다. 하지만 해사법원 설치를 위한 논의가 상당한 정도로 진행되어진 상태이고⁸²⁾ 관련 법안도 여러 개 국회에 제출된 상태이다.

해양사고심판법 자체는 사실상 특별행정심판절차를 규정하기 위한 법률이므로 행정심판에 관한 규정이 대부분이다. 하지만 이 법 8장은 “중앙심판원의 재결에 대한 소송”이라는 표제 하에 재결에 대한 소송의 관할과 제소기간 및 제한, 피고적격, 재판의 내용에 대해 규정을 두고 있다.

3) 일반적인 행정심판의 경우

(1) 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」(이하 “토지보상법”이라 함) 제83조는 토지수용위원회의 재결이라는 처분에 대한 이의신청절차를 규정하고 있다. 여러 법률에서 이의신청절차를 규정하고 있고 그 성격이 조금씩 다른데 토지보상법상 이의신청은 행정심판의 일종이다⁸³⁾. 토지수용위원회의 재결에 대한 이의신청은 재결에 대한 취소소송을 제기하기 위해 반드시 전

82) 이재찬, 「해사법원 설치에 관한 연구」, 사법정책연구원, 2021.

83) 이동식의 3인, 앞의 책(행정구제법), 170면.

치되어야 하는 것은 아니다.

토지보상법은 이처럼 행정심판전치주의가 적용되는 경우가 아닌 데 법 제83조에서는 행정심판인 이의신청에 대한 규정을 두고 있고 다시 제85조에서는 토지수용위원회의 재결에 대해 불복하는 또 다른 방법으로서 행정소송을 어떻게 제기할 수 있는지에 대한 규정을 두고 있다. 그 외에 제87조와 제88조에서도 행정소송에 관한 규정을 두고 있다 .

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제83조(이의의 신청) ① 중앙토지수용위원회의 제34조에 따른 재결에 이의가 있는 자는 중앙토지수용위원회에 이의를 신청할 수 있다.

② 지방토지수용위원회의 제34조에 따른 재결에 이의가 있는 자는 해당 지방토지수용위원회를 거쳐 중앙토지수용위원회에 이의를 신청할 수 있다.

③ 제1항 및 제2항에 따른 이의의 신청은 재결서의 정본을 받은 날부터 30일 이내에 하여야 한다.

... 이하 생략

제85조(행정소송의 제기) ① 사업시행자, 토지소유자 또는 관계인은 제34조에 따른 재결에 불복할 때에는 재결서를 받은 날부터 90일 이내에, 이의신청을 거쳤을 때에는 이의신청에 대한 재결서를 받은 날부터 60일 이내에 각각 행정소송을 제기할 수 있다. 이 경우 사업시행자는 행정소송을 제기하기 전에 제84조에 따라 늘어난 보상금을 공탁하여야 하며, 보상금을 받을 자는 공탁된 보상금을 소송이 종결될 때까지 수령할 수 없다.

② 제1항에 따라 제기하려는 행정소송이 보상금의 증감(增減)에 관한 소송인 경우 그 소송을 제기하는 자가 토지소유자 또는 관계인일 때에는 사업시행자를, 사업시행자일 때에는 토지소유자 또는 관계인을 각각 피고로 한다.

(2) 「감사원법」

감사원법은 심사청구라는 행정심판제도를 규정하고 있다. 국세와 관련한 행정처분도 심사청구의 대상이 된다. 감사원법 역시도 행정심판과 행정소송을 동시에 규정하고 있다.

우선 감사원법 제43조는 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분이나 그 밖에 감사원규칙으로 정하는 행위에 대해 감사원

에 심사청구를 할 수 있는 것으로 규정하고 있다⁸⁴⁾. 감사원법상 심사청구가 행정심판에 해당함은 굳이 논증할 이유가 없다. 감사원법은 또한 법 제46조의2에서는 심사청구 및 결정을 거친 행정기관의 장의 처분에 대하여 심사청구를 한 자는 해당 처분청을 당사자로 하여 해당 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 행정소송을 제기할 수 있음을 규정하고 있다. 즉, 행정심판인 심사청구와 심사청구를 거친 후 구제절차인 행정소송을 감사원법에서 완결적으로 규정한 것으로 평가할 수 있다.

「감사원법」 제43조(심사의 청구) ① 감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분이나 그 밖에 감사원규칙으로 정하는 행위에 관하여 이해관계가 있는 자는 감사원에 그 심사의 청구를 할 수 있다.

② 제1항의 심사청구는 감사원규칙으로 정하는 바에 따라 청구의 취지와 이유를 적은 심사청구서로 하되 청구의 원인이 되는 처분이나 그 밖의 행위를 한 기관(이하 “관계기관”이라 한다)의 장을 거쳐 이를 제출하여야 한다.

③ 제2항의 경우에 청구서를 접수한 관계기관의 장이 이를 1개월 이내에 감사원에 송부하지 아니한 경우에는 그 관계기관을

84) 감사원법 제43조 제1항.

거치지 아니하고 감사원에 직접 심사를 청구할 수 있다.

... 이하 생략

제46조의2(행정소송과의 관계) 청구인은 제43조 및 제46조에 따른 심사청구 및 결정을 거친 행정기관의 장의 처분에 대하여는 해당 처분청을 당사자로 하여 해당 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 행정소송을 제기할 수 있다.

3. 현행 규정 상황에 대한 평가와 대안모색

1) 현행 규정상황에 대한 평가

잘못된 행정기관의 행정처분에 대해 납세자가 도모할 수 있는 권리구제방법으로는 행정쟁송이 가장 중요하다. 이러한 행정쟁송은 행정심판과 행정소송으로 구분된다. 양자의 관계는 행정심판임의주가 원칙이지만 개별법에서 예외적으로 행정심판전치주의를 채택할 수 있다. 국세행정영역의 경우 행정심판전치주의를 채택하고 있다.

이 경우 행정심판과 행정소송은 밀접한 연관이 있다. 특히, 조세사건의 경우 납세자들이 국세기본법에 규정된 불복절차를 통해 구

제가 되지 않을 경우 세액규모가 어느 정도 되는 사건의 경우 행정소송을 제기할 가능성이 높다고 할 것이다. 그리고 실제로 행정소송 전체에서 조세사건이 차지하는 비중도 심급별로 차이가 있긴 하지만 거의 10%에 가까운 실정이다.

이러한 사정들을 고려하면 국세와 관련한 행정처분에 대한 불복 절차를 다루는 핵심 법률인 국세기본법에서 현재처럼 단순히 행정심판에 대해서만 규정하고 행정소송에 대해서는 제대로 된 규정을 제시하지 않는 것은 문제가 있다고 할 것이다.

2) 개선의 큰 방향제시

이 보고서에 착안한 현행 국세행정쟁송제도에 대한 법적 규율의 가장 기본적인 문제점은 국세행정쟁송제도를 구성하는 2개의 제도, 즉 국세행정심판과 국세행정소송을 하나의 법률에서 완결적으로 규정하지 않고 있다는 점이다. 국세행정심판제도가 국세기본법에 의해 규율되고 있으므로 결국 국세행정소송제도에 대해 같은 법에서 좀 더 체계적으로 규율하는 것이 필요하다는 결론에 이르게 된다.

이러한 조치는 기본적으로 납세자의 권리구제절차를 일목요연하게 제시하는 역할을 하여 납세자가 심사와 심판청구후 어떤 절차

를 거칠 수 있는지를 정확하게 이해하는 데에 도움을 줄 수 있는 장점이 있다.

3) 「특허법」 관련규정의 분석

행정심판과 행정소송을 하나의 법률에서 함께 규정하고 있는 법률은 위에서 소개한 바와 같이 여러 개가 있지만 그 중 행정소송을 법률에서 별도의 장을 할애하여 상당히 자세한 규정을 둔 사례로는 특허법과 해양사고심판법을 들 수 있다. 두 개의 법률을 비교하였을 때 행정소송관련 조문의 숫자가 더 많은 것은 특허법이다. 해양사고심판법은 행정소송의 장에서 관할과 제소기간 및 그 제한, 피고, 판결에 관한 총 3개의 규정만을 두고 있다. 아래에서는 이처럼 좀 더 자세한 규정을 두고 있는 특허법을 그 대상으로 하여 행정소송에 관한 규정이 어떤 것이 있으며 그 규정이 국세기본법에도 규정될 수 있을지를 검토해보기로 한다. 이 작업은 만일 국세기본법에 행정소송관련 규정을 신설한다고 할 때 어떠한 규정을 신설할 것인지를 결정하는데 참고자료가 될 수 있다.

특허법에서 특허와 관련한 소송에 대한 규정은 그 법 제9장에서 담고 있으며 전체 조문 수는 총 8개이다. 아래 〈표 9〉에서는 각 개별규정별로 규정내용을 요약하고 해당 규정이 국세기본법에 입법될 필요가 있는지 여부를 평가해보았다.

〈표 9〉 특허법상 행정소송관련규정의 분석결과

특허법상 행정소송관련규정	조문의 주요내용	국세기본법에의 반영필요성
제186조(심결 등에 대한 소) ① 특허취소결정 또는 심결에 대한 소 및 특허취소신청서·심판청구서·재심청구서의 각하결정에 대한 소는 특허법원의 전속관할로 한다. ② 제1항에 따른 소는 다음 각 호의 자만 제기할 수 있다. 1. 당사자 2. 참가인 3. 해당 특허취소신청의 심리, 심판 또는 재심에 참가신청을 하였으나 신청이 거부된 자 ③ 제1항에 따른 소는 심결 또는 결정의 등본을 송달받은 날부터 30일 이내에 제기하여야 한다. ④ 제3항의 기간은 불변기간으로 한다. ⑤ 심판장은 주소 또는 거소가 멀리 떨어진 곳에 있거나 교통이 불편한 지역에 있는 자를 위하여 직권으로 제4항의 불변기간에 대하여 부가기간을 정할 수 있다. ⑥ 특허취소를 신청할 수 있는 사항 또는 심판을 청구할 수 있는 사항에 관한 소는 특허취소결정이나 심결에 대한 것이 아니면 제기할 수 없다. ⑦ 제162조제2항제5호에 따른 대가의 심결 및 제165조제1항에 따른 심판비용의 심결 또는 결정에 대해서는 독립하여 제1항에 따른 소를 제기할 수 없다. ⑧ 제1항에 따른 특허법원의 판결에 대해서는 대법원에 상고할 수 있다.	특허와 관련한 소송 중 특허법원에 소송을 제기할 수 있는 범위를 설정하고 소송을 제기하는 경우 소송제기기간과 그 성격에 대해 규정을 하며, 소송을 제기할 수 있는 원고적격, 만일 특허법원 판결 이후 다시 다투려고 하는 경우 대법원에 소송을 제기할 수 있다는 것을 규정하고 있다.	국세행정소송의 경우 소송범위를 굳이 자세하게 규정해야 할 필요는 없다. 국세행정소송의 경우 소송제기기간이 중요한 문제이므로 이에 대해서는 국세기본법에서도 규정을 두는 것이 바람직하다. 소송을 제기할 수 있는 자의 범위에 대해 국세관련 소송에서 문제되는 경우가 거의 없는 점을 고려할 때 국세기본법에서 별도 규정을 둘 필요는 없다. 소송의 관할과 상급법원에 대해서는 국세의 경우 조세전문법원이 존재하지 않으므로 굳이 국세기본법에 별도의 규정을 둘 필요는 없다.
제187조(피고적격) 제186조제1항에 따라 소를 제기하는 경우에는 특허청장을 피고로 하여야 한다. 다만, 제133조제1항, 제134조제1항·제2항, 제135조제1항·제2항, 제137조제1항 또는 제138조제1항·	특허법 제186조에 따른 특허행정소송의 경우 대부분 대상 행	국세와 관련한 행정소송의 경우 피고적격이 문제되는 경우는 거의 존재하지 않으므로 굳이 이와 관련한 규정을 국

제3항에 따른 심판 또는 그 재심의 심결에 대한 소를 제기하는 경우에는 그 청구인 또는 피청구인을 피고로 하여야 한다.	위가 특허심판원의 결정행위인데 해당 소송에서는 특허심판원장이나 심판관이 아닌 특허청장이 피고가 된다는 규정을 두고 있다.	세기본법에 입법할 필요는 없다.
제188조(소 제기 통지 및 재판서 정본 송부) ① 법원은 제186조제1항에 따른 소 또는 같은 조 제8항에 따른 상고가 제기되었을 때에는 지체 없이 그 취지를 특허심판원장에게 통지하여야 한다. ② 법원은 제187조 단서에 따른 소에 관하여 소송절차가 완결되었을 때에는 지체 없이 그 사건에 대한 각 심급(審級)의 재판서 정본을 특허심판원장에게 보내야 한다.	특허법원에 특허관련 행정소송이 제기된 경우 일정한 사실을 법원이 특허심판원장에게 통지하도록 하는 것을 규정하고 있다.	특허법 제188조와 같은 규정은 행정적 필요에 기초한 것인데 국세행정소송의 경우 이러한 필요성이 논의된 바가 없으므로 굳이 국세기본법에 유사한 규정을 입법할 필요는 없다.
제188조의2(기술심리관의 제척·기피·회피) ① 「법원조직법」 제54조의2에 따른 기술심리관의 제척·기피에 관하여는 제148조, 「민사소송법」 제42조부터 제45조까지, 제47조 및 제48조를 준용한다. ② 제1항에 따른 기술심리관에 대한 제척·기피의 재판은 그 소속 법원이 결정으로 하여야 한다. ③ 기술심리관은 제척 또는 기피의 사유가 있다고 인정하면 특허법원장의 허가를 받아 회피할 수 있다.	기술심리관의 제척·기피·회피제도를 입법하고 있다.	기술심리관은 현행 법원조직법상 특허법원에 존재하는 제도인데 국세관련 행정소송과 관련해서는 특허법원에 상응하는 조세전문법원도 존재하지 않고 기술심리관에 상응하는 직체가 법원조직법상 존재하는 것도 아니므로 이와 유사한 규정을 국세기본법에 입법할 필요는 없다.
제189조(심결 또는 결정의 취소) ① 법원은 제186조제1항에 따라 소가 제기된 경우에 그 청구가 이유 있다고 인정할 때에는 판결로써 해당 심결 또는 결정을 취소하여야 한다. ② 심판관은 제1항에 따라 심결	법원에서 사건에 대한 심리를 마치고나면 어떠한 내용의 판결을 하여야 하며,	국세행정소송의 경우 원처분을 소송대상으로 하는 것으로 소송물에 대한 심리결과 어떠한 판단을 하여야 하는지는 행정소송법의 해당 규정에 따라 이루어

또는 결정의 취소판결이 확정되었을 때에는 다시 심리를 하여 심결 또는 결정을 하여야 한다. ③ 제1항에 따른 판결에서 취소의 기본이 된 이유는 그 사건에 대하여 특허심판원을 기속한다.	그 판결은 특허심판원의 결정에 어떤 영향이 있는지에 대해 규정하고 있다.	지는 것이고 지금까지 이와 관련하여 별도의 규정을 입법해야 할 필요성에 대한 논의가 존재하지 않았으므로 유사 규정을 국세기본법에 입법할 필요가 없다.
제190조(보상금 또는 대가에 관한 불복의 소) ① 제41조제3항·제4항, 제106조제3항, 제106조의2제3항, 제110조제2항제2호 및 제138조제4항에 따른 보상금 및 대가에 대하여 심결·결정 또는 재정을 받은 자가 그 보상금 또는 대가에 불복할 때에는 법원에 소송을 제기할 수 있다. ② 제1항에 따른 소송은 심결·결정 또는 재정의 등본을 송달받은 날부터 30일 이내에 제기하여야 한다. ③ 제2항에 따른 기간은 불변기간으로 한다.	특허와 관련하여 발명자등의 권리를 공익적 목적에서 제한하고 지급하는 보상금 또는 대가에 대해 특허심판원의 심결 또는 결정이 있는 경우 그에 대한 소송은 특허법원의 전속관할이 되어지는 특허법 제186조에 따른 소송과 달리 일반법원에 제기할 수 있다는 것을 규정하고 있다.	국세행정의 경우 보상금 등이 문제되는 경우는 거의 없지만 일반적인 행정소송 형태인 부과처분의 취소를 구하는 항고소송과 달리 세액의 환급을 구하는 소송이 상당수 존재할 수 있으므로 그러한 유형의 소송에 대해서도 국세기본법에 규정을 두는 것이 필요할 수 있다. 다만, 이러한 소송은 법이론적으로는 행정소송의 일종인 당사자소송으로 이해되지만 현재 법원에서는 대부분(부가가치세액의 환급을 구하는 소송은 예외)민사소송으로 분류하고 있다.
제191조(보상금 또는 대가에 관한 소송에서의 피고) 제190조에 따른	특허법원의 전속관할	국세환급소송에 대해 국세기본법에 규

소송에서는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 피고로 하여야 한다. 1. 제41조제3항 및 제4항에 따른 보상금에 대해서는 보상금을 지급하여야 하는 중앙행정기관의 장 또는 출원인 2. 제106조제3항 및 제106조의2제3항에 따른 보상금에 대해서는 보상금을 지급하여야 하는 중앙행정기관의 장, 특허권자, 전용실시권자 또는 통상실시권자 3. 제110조제2항제2호 및 제138조제4항에 따른 대가에 대해서는 통상실시권자·전용실시권자·특허권자·실용신안권자 또는 디자인권자	이 되어지는 특허법 제186조에 따른 특허소송의 경우 특허청장이 피고가 된다고 법에 명시되어 있는 데 이와 달리 특허법 제190조에 따른 소송의 경우 피고가 특허청장이 아니고 다른 자가 된다는 것을 규정하고 있다.	정을 둔다면 피고적격에 대해서도 규정을 두는 것이 납세자들에게 도움이 될 수 있다.
제191조의2(변리사의 보수와 소송비용) 소송을 대리한 변리사의 보수에 관하여는 「민사소송법」 제109조를 준용한다. 이 경우 “변호사”는 “변리사”로 본다.	소송을 대리한 변리사의 보수를 민사소송법 제109조에서 정하고 있는 변호사의 보수로 취급하여 소송비용으로 인정하도록 하는 규정을 두고 있다.	현재는 변호사 이외 세무사등은 세무서 송대리권이 존재하지 않으므로 이러한 규정을 입법할 필요가 없지만 추후만일 소송대리권이 인정되게 되면 유사한 규정을 국세기본법에 입법할 필요가 있다.

4) 국세기본법상 행정소송관련 규정 정비방안

조세와 관련한 소송은 현재 행정소송의 경우 전부 행정소송법에서 규정한 바에 따르고 국세기본법에서는 매우 제한적인 규정만을 두고 있다. 이러한 규정방식이 적절치 않다는 것은 위에서 이미 지적한 바 있다.

여기서는 이러한 문제인식하에 위 특허법의 사례를 참조하여 국

세기기본법에 행정심판 이외에 행정소송관련 규정을 함께 입법한다면 어떠한 내용의 규정을 입법할 수 있을지를 검토해 보고자 한다⁸⁵⁾.

우선 국세기본법 제7장의 표제를 “심사와 심판”이 아니라 “국세행정심판과 소송”으로 변경하고 표제를 “소송”으로 하여 제4절을 신설할 필요가 있다.

그리고 기존 국세기본법상 행정소송 관련 규정을 일부 담고 있는 국세기본법 제56조를 아래와 같이 개정할 필요가 있다.

〈표 10〉 국세기본법 제56조 개정안

현행	개정안
제7장 심사와 심판	제7장 국세행정심판과 소송
제1절 통칙	제1절 통칙
제55조 - 생략 -	제55조 - 생략 -
제56조(다른 법률과의 관계) ① 제55조에 규정된 처분에 대해서는 「행정심판법」의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 관하여는 「행정심판법」 제15조, 제16조, 제20조부터 제22조까지, 제29조, 제36조제1항, 제39조, 제40조, 제42조 및 제51조를 준용하며, 이 경우 “위원회”는 “국세심사위원회”, “조세심판관회의” 또는 “조세심판관합동회의”로 본다.	제56조(행정심판법과의 관계) 제55조에 규정된 처분에 대해서는 「행정심판법」의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 관하여는 「행정심판법」 제15조, 제16조, 제20조부터 제22조까지, 제29조, 제36조제1항, 제39조, 제40조, 제42조 및 제51조를 준용하며, 이 경우 “위원회”는 “국세심사위원회”, “조세심판관회의” 또는 “조세심판관합동회의”로 본다.
② 제55조에 규정된 위법한 처분에 대한 행정소송은	

85) 조세와 관련한 소송을 규율하는 별도의 법률, 가칭 「조세소송법」을 제정하자는 논의도 있지만 이 글은 그러한 차원의 논의를 하는 것은 아니다. 박종수, 「조세소송법 제정방안 연구」, 2012.6, 한국조세연구원.

「행정소송법」 제18조제1항 본문, 제2항 및 제3항에도 불구하고 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 대한 제65조제1항제3호 단서(제80조의2에서 준용하는 경우를 포함한다)의 재조사 결정에 따른 처분청의 처분에 대한 행정소송은 그러하지 아니하다. - 이하 생략 -	
---	--

다음으로 신설되는 제7장 제4절 아래에 아래와 같은 내용으로 제81조의2와, 제81조의3, 제81조의4 그리고 제81조의5를 신설할 필요가 있다. 그 중 제81조의3과 4는 기존 제56조에 규정된 내용 중 개정안에서 삭제한 내용을 담고 있는 것이고 제81조의2와 제81조의5는 신설조문이다.

〈표 11〉 행정소송의 근거조문을 신설하는 국세기본법 개정안

국세기본법
제7장 국세행정심판과 소송
제1절 통칙
제2절 심사
제3절 심판
제4절 소송
제81조의2(행정소송의 제기) 청구인은 제65조 및 제78조에 따른 심사청구 및 심판청구의 결정을 거친 처분에 대하여는 해당 처분청을 당사자로 하여 행정소송을 제기할 수 있다.
제81조의3(행정심판전치주의) ① 제55조에 규정된 위법한 처분에 대한 행정소송은 「행정소송법」 제18조제1항 본문, 제2항 및 제3항에도 불구하고 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다. 다만, 심사청구 또는 심판청구에 대한 제65조제1항제3호 단서(제80조의2에서 준용하는 경우를 포함한다)의 재조사 결정에 따른 처분청의 처분에 대한 행정소송은 그러하지 아니하다.
② 제55조제1항제2호의 심사청구를 거친 경우에는 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 본다.
제81조의4(행정소송 제소기간) ① 제81조의2에 따른 다른 행정소송은 「행정소송법」 제20조에도 불구하고 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 다만, 제65조제2항 또는 제80조의2에 따른 결정기간에 결정의 통지를 받지 못한 경우에는 결정의 통지를 받기 전이라도 그 결정기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있다.
② 제81조의3 제1항 단서에 따른 행정소송은 「행정소송법」 제20조에도 불구하고 다음 각 호의 기간 내에 제기하여야 한다.
1. 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거치지 아니하고 제기하는 경우: 재조사 후 행한 처분청의 처분의 결과 통지를 받은 날부터 90일 이내. 다만, 제65조제5항(제80조의2에서 준용하는 경우를 포함한다)에 따른 처분기간(제65조제5항 후단에 따라 조사를 연기하거나 조사기간을 연장하거나 조사를 중지한 경우에는 해당 기간을 포함한다. 이하 이 호에서 같다)에 처분청의 처분 결과 통지를 받지 못하는 경우에는 그 처분기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있다.
2. 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구를 거쳐 제기하는 경우: 재조사 후 행한 처분청의 처분에 대하여 제기한 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내. 다만, 제65조제2항(제80조의2에서 준용하는 경우를 포함한다)에 따른 결정기간에 결정의 통지를 받지 못하는 경우에는 그 결정기간이 지난 날부터 행정소송을 제기할 수 있다.
③ 제1항의 기간은 불변기간(不變期間)으로 한다.
제81조의5(국세환급소송) ① 납세자는 국세기본법 제51조에 따른 국세환급금이 있는 경우 해당 금액의 환급을 구하는 소송을 법 제54조에 따른 소멸시효 기간 이내에 법원에 제기할 수 있다.
② 제1항에 따른 소송은 국가를 피고로 한다.

4. 향후 다른 논의와의 연계가능성

1) 의의

국세기본법에 행정소송 관련 규정을 입법하는 문제는 기본적으로는 잘못된 공권력행사로 인해 피해를 입은 납세자로 하여금 어떠한 구제방법이 있는지를 하나의 법에서 규정하게 함을 목적으로 하는 것이다. 그런데 이 문제는 몇가지 다른 이슈와 밀접한 연관이 있으므로 향후 이와 관련한 논의와 연결되어질 필요성이 있다.

아래에서는 그러한 이슈로 이해할 수 있는 것이 어떤 것이 있는지, 그 이슈들이 왜 국세기본법상 행정소송 관련 규정을 입법하는 문제와 관계가 있는지를 설명해 보고자 한다.

2) 조세전문법원 신설논의와의 관계

국세기본법상 행정소송 관련 규정을 입법하는 문제는 조세전문법원을 신설하는 논의와 연관성을 찾을 수도 있다. 조세전문법원을 신설해야 하는 이유로는 조세사건의 경우 과세대상인 경제현상에 대한 정확한 이해가 필요하고, 민법 등 다른 법과 한편으로는 밀접한 연관이 있으면서도 그러한 다른 법의 내용을 그대로 따르는 것이 아니라 세법의 독자성에 바탕하여 법적용을 해야 하는 특수성이 있는 점을 들고 있다⁸⁶⁾.

이러한 세법적용의 특수성을 충분히 잘 이해하고 있는 전문 법

86) 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 「세무와 회계연구」(통권 제30호), 2022, 한국세무사회부설 한국조세연구소, 32면.

관들이 조세사건을 전담할 수 있도록 하기 위해 조세전문법원을 설치할 필요가 있다는 것이다.

이처럼 특수한 행정분야의 전문성이 강조되는 경우 현행법은 그러한 행정과정에 대한 민원인의 불복절차 중 행정심판에 대해서도 별도의 법률에서 행정심판법에 대한 다수의 특례규정을 통하여 특별행정심판제도를 운영하고 동시에 같은 법률에서 그러한 특별행정심판을 통해 구제가 되지 않는 경우의 소송과정에 대해서도 별도의 규정을 두고 있다.

특허법과 해양사고심판법을 그러한 예로 들 수 있다. 이 두 법 중 특허법에 따른 특허심판의 경우 그 심결에 대해 특허법원이라는 전문법원을 설치하여 타당성을 심사받을 수 있도록 하고 있다. 해양사고심판법의 경우 특허법과 달리 현재는 전문법원이 설치되어 있지는 않다. 하지만 해사법원이라는 전문법원의 설치에 관한 논의가 진행되어진 상태이다⁸⁷⁾. 그리고 전문법원이 설치되지 않은 현재에도 법원에서는 그러한 사건을 전문적으로 처리하는 재판부를 지정하여 전문성있게 사건처리를 하기 위해 노력하고 있다⁸⁸⁾.

동일한 논리로 조세와 관련한 불복사건처리에도 그러한 전문성

87) 이재찬, 「해사법원 설치에 관한 연구」, 사법정책연구원, 2021; 변지영·김현범, 「해사쟁송절차개선에 관한 연구」, 사법정책연구원, 2018.

88) 변지영·김현범, 「해사쟁송절차개선에 관한 연구」, 사법정책연구원, 2018, 176-177면.

이 강조되고 있고 그러한 행정과정의 납세자 권리침해에 대한 구제절차는 행정심판과 함께 행정소송도 국세기본법에서 규정할 필요가 있으며 향후 그러한 전문성이 실제 재판과정에서 잘 실현될 수 있도록 조세전문법원도입 필요성을 강조할 필요가 있다⁸⁹⁾.

3) 세무사의 소송대리권 인정논의와의 관계

국세기본법상 행정소송 관련 규정을 입법하는 문제는 세무사의 소송대리권 인정과 관련한 논의와도 연결되는 측면이 있다. 행정심판법과 행정소송법이라는 심판과 소송에 관한 일반적 법적 근거가 있음에도 개별 행정법에서 심판과 소송에 대해 별도의 자세한 규정을 두는 경우는 그 만큼 그 법의 적용을 받는 사건들의 전문성이 강하기 때문이다. 바로 그러한 전문성을 존중하여 별도의 전문법원까지 설치하게 되는 것이다.

이처럼 해당 법 영역의 전문성을 강조하다보면 재판부의 전문성을 강조하여 전문법원을 설치하는 논의와 함께 그 재판에서 소송을 제기한 당사자를 대리하는 전문가의 전문성이 문제되게 된다. 세무사의 소송대리권 문제도 바로 이와 관련되어 있다고 할 수 있

89) 최근의 조세전문법원도입논의에 대해서는 이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 「세무와 회계연구」(통권 제30호), 2022, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 5면 이하; 김용태, “전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구”, 「세무와 회계연구」(통권 제30호), 2022, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 45면 이하.

을 것이다. 변호사가 법적인 분쟁사무를 처리하지만 세무영역의 경우 변호사만으로는 충분치 않다는 판단하에 세무사제도라는 것을 운영하고 있고 그러한 세무사는 세무사건만을 처리하는 관계로 당연히 모든 법적인 분쟁을 다루어야 하는 변호사보다는 전문성이 더 높은 측면이 있다. 그러한 전문성을 어느 범위까지 활용하게 할 것인지는 최종적으로 입법자가 결단할 문제이긴 하지만 구체절차에도 그러한 전문성이 중요한 것은 분명하다고 할 것이다.

4) 그 외 연관성이 있는 다른 논의들

그 외에도 현재 국세사건에 대해 심판전치주의를 임의주의로 전환하자는 논의가 있는데 국세기본법상 행정소송 관련 규정을 입법하는 문제는 이것과도 관련성을 찾을 수 있다. 국세사건의 전문성을 강조하는 주장은 불복과정에 전문가들의 지식을 최대한 활용하자는 주장과 연결된다. 이를 위해서는 잘못된 조세행정처분이 존재하더라도 이를 대상으로 하여 바로 소송을 제기하는 것이 아니라 먼저 행정심판절차를 통해 권리구제를 받게 하는 제도와 다시 연결이 되어 진다.

또한, 최근 국세청에서 담당하고 있는 심사청구와 조세심판원에서 담당하고 있는 심판청구를 포함하여 개별법에 규정된 대다수 특별행정심판을 중앙행정심판위원회로 통합하자는 논의가 있는데

이 이슈와도 관련이 있다. 왜냐하면 이러한 특별행정심판통합논의도 결국 해당 행정심판이 어느 정도의 전문성과 특수성을 가지고 있는지 여부를 기준으로 판단하는 것이기 때문이다. 특허심판원과 해양안전심판원이 통합대상에서 제외된 것도 바로 그러한 이유 때문이다.

〈참고문헌〉

권영성, 「헌법학원론」, 법문사, 2001.

김용태, “전문법원으로서 조세법원 설립 필요성에 관한 연구”, 「세무와 회계연구」(통권 제30호), 2022, 한국세무사회 부설 한국조세연구소.

변지영·김현범, 「해사쟁송절차개선에 관한 연구」, 사법정책연구원, 2018.

신열·이익현·김창화·서재권·장혜윤·홍성준, “One-Stop 행정심판 서비스 구현을 위한 행정심판기관 통합방안 연구”, 국민권익위원회, 2022. 12.

이동식, “조세전문법원의 도입가능성 검토”, 「세무와 회계연구」(통권 제30호), 2022, 한국세무사회부설 한국조세연구소.

이동식 외 3인, 「행정법 총론」 제12판, 준커뮤니케이션즈, 2023.

이동식 외3인, 「행정구제법」, 준커뮤니케이션즈, 2023.

이재찬, 「해사법원 설치에 관한 연구」, 사법정책연구원, 2021.

정하중·정선균, 「행정쟁송법 강의」, 법문사, 2011.

하명호, 「행정쟁송법」, 박영사, 2022.

K. Neumann, ‘Das subjektive Recht und seine prozessuale Geltendmachung in Deutschland und Europa’, 「사법」(제22호), 사법발전재단, 2012.12.