

# 조세소송에서 공법상 당사자소송의 활용에 관한 연구\*

- 확인소송을 중심으로 -

이호용\*\*

## 목 차

- |   |  |
|---|--|
| <p>I. 서</p> <p>II. 공법상 당사자소송으로서 확인소송 활용론</p> <p>III. 조세당사자소송에서 확인의 이익 등 소송 요건</p> | <p>IV. 조세소송에서 당사자소송의 구체적 활용</p> <p>V. 결어</p> |
|---|--|

## 국문요약

현행 행정소송은 처분을 대상으로 한 항고소송 중심의 소송구조를 갖추고 있다. 그러나 전통적인 수직적 구조의 행정법관계는 점차 수평적 구조와 가깝게 변모하고 있고, 행정작용의 분야도 수단도 점차 다양화되고 있어 ‘처분’을 중심으로 한 종전의 소송구조로는 행정에 관한 분쟁에서 국민을 유효하고 적절하게 구제할 수 없는 상황에 이르렀다. 이에 공법학에서 처분 중심의 행정소송 구조의 한계를 극복하려는 노력은 처분성 확대론과 당사자소송 활용론의 대립으로 나타났다. 행정소송법 개정안이 권력적 사실행위 등 다양한 형태의 행정작용을 처분의 이름으로 포섭하려는 경향 등에 비추어 아직은 처분성확대론이 우세한 것 같다. 그러나 당사자소송 특히 확인소송의 활용에 대한 기대가 점차 커지고 있다. 확인소송은 형성소송에 비하여 초기단계에서 분쟁에 개입할 수 있으며, 분쟁의 대상이 되는 권리, 법률행위 등의 관념적 확정만으로 분쟁의 발생 내지 그 심각화를 미리 예방할 수 있는 소위 예방적 기능을 가지고 있어 취소소송 중심주의의 한계를 극복할 수 있을 것으로 기대된다. 한편, 공법학에서 당사자소송의 활용론에 대한 이론적 논의가 활발한데 비해 개별법에서의 적용에 대한 논의는 아직은 미진하다. 이 논문은 국민의 재산권과 밀접한 조세소송에서의 당사자소송(특히 확인소송)의 활용가능성에 대한 논의를 담고 있다. 먼저 당사자소송 활용론의 전제로서, 확인소송에서의 소의 이익과 관련하여서는 분쟁의 성숙성을 판단할 때 피고가 원고의 지위를 불안하게 하는 경우 즉 피고가 원고의 법적 지위를 부인하거나 그 지위와 부합하지 않는 지위를 주장하는 경우, 불안이나 위험이 구체화된 시점에 소송을 제기하는 것이면 족하다고 해석함으로써 확인소송에서 확인의 이익을 가능한 확대할 필요가 있다는 기본적 관점을 제시하고 있다. 그 다음으로 조세소송에서 확인소송의 요건으로서 확인소송 선택의 적격성(즉 확인소송의 보충성), 확인대상의 적격성, 즉시확정의 이익에 관하여 구체적으로 다루고 있다. 좀 더 구체적인 문제로서 조세소송에서 확인소송의 활용에 관해서는, 조세채무 확정 전에 조세실체법에서 과세 요건 등의 충족에 관하여 확인을 구하는 소송, 조세채무 확정 후에 조세실체

\* 이 논문은 한양대학교 교내연구지원사업으로 연구되었음(HY-201900000002767).

\*\* 한양대 정책학과 교수, 法博, 행정법·법정책학.(hoyongr@hanyang.ac.kr)

법에서 과세 요건 등의 확인을 구하는 소송과 원천징수과세에 있어서 조세채무부존재확인소송의 가능성에 대해서 다루고 있다. 조세채무확정 전에 당사자소송의 활용에서는 과세 요건 해당성의 확인, 조세법규나 세무에 관한 행정규칙 내지 질의회시에 관한 분쟁을 다루고 있고, 채무확정 후의 당사자소송의 활용과 관련해서는 취소소송의 배타적 관할과 채무부존재확인소송, 경정청구의 배타성과 채무부존재확인소송을 다루고, 자동확정되는 원천징수세의 경우와 조세채무부존재확인소송에서는 원천징수세에 대한 납부고지를 형식적 행정처분으로 파악하면서 이때 납부고지와 관련하여 원천징수자가 항고소송 및 납세의무 부존재확인소송을 제기할 가능성을 검토하고, 원천징수가 아닌 납세자(급여를 받는 자)가 위법한 징수를 당하였을 때 국가를 상대로 부당이득반환소송은 불가하지만 조세채무부존재확인소송은 가능함을 검토해 보았다.

**주제어:** 당사자소송, 확인소송, 취소소송 중심주의, 당사자소송활용론, 조세소송

## I. 서

조세소송이란 최광의로는 조세행정소송에 더하여 민사소송으로서 과오납금 부당이득반환소송 및 과세처분과 관련된 국가배상소송, 조세포탈과 관련된 조세형사소송, 조세법에 관한 위헌법률심판이나 조세행정에 관한 헌법소원도 포함한 조세헌법소송 등을 모두 포괄할 수 있겠으나, 협의로는 조세로 인한 공법상 법률관계에 있어 과세주체와 납세의무자 간 분쟁이 생긴 경우 이를 해결하는 절차로서 조세행정소송을 말한다. 이 논문에서 다루는 조세소송은 협의의 것 즉 조세행정소송을 의미한다. 또 소송상 확인소송에는 공법상으로는 항고소송으로서의 확인소송(무효등확인소송), 당사자소송으로서의 확인소송, 민사소송으로서의 확인소송이 있으나, 이 논문에서는 당사자소송으로서 확인소송의 활용가능성에 대한 검토를 하고자 한다.

조세의 부과 및 징수에 관한 구제제도를 개괄해 보면, 먼저 일종의 사전적 구제제도로서 과세 전 적부심사제도가 있다. 이 제도는 세무조사결과에 따른 과세처분 등을 하기 전에 앞으로 과세할 내용을 미리 납세자에게 통지하여 그 내용에 대하여 이의가 있는 경우에 과세의 적법여부 심사를 청구할 수 있도록 하는 제도이다(국세기본법 제81조의15). 사후적 구제절차로는 행정심판과 행정소송 그리고 감사원에 의한 심사청구를 들 수 있다.<sup>1)</sup> 행정심판에 관하여 국세기본법은 조세사건을 특수성을 고려하여 원칙적으로 행정심판법을 배제하고 국세기본법이 정하는 바에 따르도록 하고 있다. 행정소송에 관하여는 일반 행정소송법이 적용되면서 행정심판전치주의와 제소기간의 특칙을 두는 등 일부 특례를 두고 있다. 이와 같이 조세행정에서의 구제절차는 처분을 중심으로 하는 항고소송 위주로 구조화되어 있음을 알 수 있다.

좀 더 자세히 살펴보면, 조세 구제에 관한 법률로 「국세기본법」이 있으나 여기서는 일부의 규

1) 박균성, 행정법강의(제19판), 2022, 1392-1394쪽.

정만을 두고 있고 대부분의 필요한 사항은 행정소송법 규정을 준용하도록 되어 있어 행정소송에서의 논쟁점은 조세소송에서도 반복되고 있으며, 이 논문의 주제인 당사자소송의 활용론도 마찬가지이다. 다만 금전을 다루는 다른 행정영역에서는 다수의 당사자소송이 활용되고 있는데 비해, 조세소송에서는 당사자소송의 활용이 극히 미진한데, 이것은 행정소송 일반에서의 당사자소송 활용이 미진한 점 즉 행정소송법 규정을 중심으로 한 당사자소송 활용 미진에 대한 일반론의 영향에 더하여 실무계의 무관심과 소극적 태도가 더 크게 기여했다는 지적도 있다.<sup>2)</sup> 일반행정소송에서와 마찬가지로 조세소송에서도 당사자소송이 활용됨으로써 납세자의 신속한 권리구제와 분쟁의 일회적 해결을 함께 이룰 수 있음은 말할 필요도 없다.

조세소송은 궁극적으로는 국가의 재정권에 대하여 국민의 권익을 보호할 뿐만 아니라 조세행정의 권리남용을 방지하고 위법·부당한 과세처분에 대해 국민의 권익과 이익을 보호하여 쟁송의 방법을 통해 조세법 질서를 유지하고 조세 정의를 이루는데 의의가 있다. 주지하듯이 조세소송은 여전히 조세부과처분에 대한 취소 내지 무효를 구하는 항고소송에 중심을 두고 있다. 가장 일반적인 조세소송인 과세처분 취소소송은 과세관청이 한 하자 있는 부과처분이나 징수처분에 대해 납세의무자가 그 취소나 변경을 구하는 소송을 말한다. 특히 이미 납부된 세금을 돌려받기 위해서는 조세환급청구를 위한 요건을 충족시켜야 하는데, 그 선행 작업으로서 과세관청은 조세처분의 공정력을 제거하기 위하여 이를 취소해야 하기 때문에 과세처분 취소소송은 국가기관을 상대로 하는 대표적인 조세소송이 되고 있다.

한편, 조세소송에서도 당사자소송의 활용에 대하여 논의가 진행되고 있지만 그 실제 활용에 관한 구체적인 논의는 아직까지 미미한 것 같다. 조세소송 중 당사자소송으로서 대표적인 것은 조세채무부존재확인소송이다. 그런데 조세채무부존재확인소송은 조세소송으로서 널리 알려져 있긴 하지만 이문서에서도 과세처분과의 관계에서 어떤 상황에서 조세채무 부존재확인을 구하는 것인지에 관한 것 외에는 더 이상의 자세한 검토는 별로 없는 것 같다. 이행소송으로서 과납금반환소송도 당사자소송으로 다룰 수 있으나, 이를 민사소송으로 다루는 판례에 대한 비판에 대한 대략적인 논의만 있을 뿐, 조세행정에서 당사자소송 활용가능성에 대한 논의는 많지 않다. 오늘날 일반 행정소송에서 당사자소송의 적용 확대론은 부정될 수 없다.<sup>3)</sup> 이 논의는 국내에서도 이미 상당한 수준에 이르렀으며,<sup>4)</sup> 이제 좀 더 본격적으로 개별법분야에서 당사자소송을 어떻게

2) 손병기, “조세당사자소송에 관한 연구”, 중앙대박사학위논문, 2019, 145쪽.

3) 中川丈久(a), “行政訴訟としての確認訴訟の可能性-改正行政事件訴訟法の理論的インパクト”, 民商法雜誌 第130卷 第6號, 2004.09., 1頁.

4) 이승훈(a), “공법상 당사자소송 중 확인소송에 관한 연구”, 고려대 박사학위논문, 2020; 안철상, “공법상 당사자소송에 관한 연구”, 건국대 박사학위논문, 2004; 정선균, “공법상 당사자소송의 활성화에 대한 연구”, 서강대 박사학위논문, 2016; 손병기, “조세당사자소송에 관한 연구”, 중앙대 박사학위논문, 2019; 조원제, “항고소송과의 관계에 있어서 실질적당사자소송의 활용과 한계에 관한 소고”, 영남법학 제42호, 영남대학교 법학연구소, 2016; 김현준, “처분성 없는 행정작용에 대한 행정소송으로서의 확인소송 -2004년 일본 행소법 개정상황에서의 확인소송 활용론을 단초로 하여-”, 공법연구, 한국공법학회, 2009; 이비안, “당사자 소송의 현황 및 그 평가”, 법학논문집 제43권제3호, 중앙대 법학연구원, 2019 등

활용할 수 있는가를 검토해야 한다. 이 논문에서는 행정소송에서 당사자소송 활용론을 배경으로 조세소송에서 당사자소송의 활용 가능성을 검토해 보고자 한다.

지금까지 조세소송에서 당사자소송을 구체적으로 어떻게 활용할 것인가에 관한 연구는 그리 많지 않다. 그 이유는 당사자소송과 항고소송과의 관계, 민사소송과 당사자소송과의 소송유형의 선택의 문제, 소의 이익(확인이익) 유무 등과 같은 당사자소송의 활용을 위한 기본적인 문제가 충분히 해소되지 않았을 뿐만 아니라, 조세쟁송의 경우 「국세기본법」에 의한 자기완결적 구제 구조를 갖추지 못하고 그 실질적 구제방법은 행정소송법에 의존하는 결과 일반 행정소송에서의 당사자소송에 대한 소극적 태도가 조세소송에서도 그대로 반영되었을 것으로 추정되며, 그 밖에 처분 중심의 소송 구조에 쫓은 실무계의 소극적 태도<sup>5)</sup> 등에 의해 조세소송에서의 당사자소송의 활용은 매우 한정적일 수밖에 없었기 때문이라고 생각된다.

그러나 납세자 권리 구제의 실효성 확보를 위해서는 조세소송에서의 당사자소송활용에 대한 검토가 절실히 요구된다. 특히, 확인소송이 이의신청, 심사청구 또는 심판청구 등과 같은 불복신청을 위한 전치절차를 요하지 않는 점, 취소소송을 통해 경정처분을 취소하는 경우 등에 비해 소송 경제상 유리하다는 점 등을 고려하면 확인소송 등 당사자소송을 통한 권리구제가 더 활성화될 것으로 기대된다.

## II. 공법상 당사자소송으로서 확인소송 활용론

### 1. 처분 중심의 행정소송 구조의 한계와 그 대응으로서 처분성 확대론 및 당사자소송 활용론

행정작용 중 권력작용을 본래적 행정작용이라고 하고, 관리작용을 전래적 행정작용이라고 하듯이 행정작용의 중심은 예나 지금이나 권력작용에 있다. 행정소송의 구조가 처분을 대상으로 한 항고소송 중심의 소송구조로 구성되어 있는 것도 바로 이러한 점에 연유한다. 그러나 전통적인 수직적 구조의 행정법관계는 점차 수평적 구조와 가깝게 변모하고 있고, 행정작용의 분야도 수단도 점차 다양화되고 있어 ‘처분’을 중심으로 한 종전의 소송구조로는 행정에 관한 분쟁에서 국민을 유효하고 적절하게 구제할 수 없는 상황에 이르렀다. 특히 처분을 중심으로 하는 항고소송이 주로 활용된 결과 처분 아닌 기타의 행정작용에 대한 구제방법이 실질적으로는 봉쇄되어 있다고 비판되기도 한다. 행정소송은 민사소송과는 달리 법률에서 규정한 소송형태 외에는 허락될 수 없는 특성이 있으나, 엄격한 소송요건을 요하는 항고소송 외에 법정외항고소송의 활용론이나 당사자소송의 활용론이 등장하는 것도 바로 이러한 이유이다.

5) 손병기, 앞의 논문, 145쪽.

행정소송법은 주관소송으로서 항고소송과 당사자소송, 객관소송으로서 기관소송과 민중소송의 네 가지 소송 유형으로 되어 있으나, 소송의 중심은 주관소송이며 따라서 항고소송과 당사자소송이 가장 중요한 소송 유형으로 되어 있다. 그럼에도 실제로는 항고소송이 월등히 소송의 중심이 되며, 당사자소송의 활용은 매우 한정적인데는 전술한 바와 같은 이유가 있다. 1948년에 제정된 일본의 行政事件特例法은 1951년에 제정된 행정소송법의 모체라고 할 수 있는 법이다. 이 법에서는 행정소송도 민사소송법에 따라 재판하되, 최소한 항고소송과 당사자소송 이 두 가지만은 특례로서 인정할 것을 규정하고 있다. 대륙법을 계수하여 행정법원까지 두고 있던 일본이 미군정의 지배 아래에서 미국법을 수용하여 행정소송도 일반법원 관할로 바꾸면서도 모든 행정소송을 민사소송으로 할 수는 없다고 생각했기 때문이다.<sup>6)</sup> 이런 연유로 항고소송과 당사자소송이 행정소송의 양대 산맥이 되었으나 실제 활용에서는 항고소송이 중심이 되고 당사자소송은 매우 한정적으로만 활용되는 상황이 된 것이다. 거기에는 몇 가지 이유가 있다. 먼저 행정소송법이 취소소송을 중심으로 규정되어 있으며, 당사자소송에 관한 사항은 대부분 준용규정을 두고 있거나 당사자소송을 위한 특유한 규정은 거의 두지 않고 있기 때문이다. 다음으로는 공법과 사법의 상대화 이론이다. 행정법관계에서 행정의 우월적 지위가 점차 완화되고 따라서 공법과 사법의 구분의 상대화는 당사자소송의 점진적 소멸을 가져왔다.<sup>7)</sup> 생각건대 당사자소송이 공권력작용과 행정법관계의 간극을 메우기 위한 소송이라면 공사법의 상대화는 당사자소송의 활용을 점차 극대화하는 방향으로 발전할 수도 있었을 터인데, 실제로는 행정소송으로서의 항고소송은 점차 강화되었고, 기타 행정작용에 대한 구제로서의 빈틈을 민사소송이 감당하는 양극화현상이 발생한 것이다. 또한 일본에서는 권력행정과 관리행정의 역할 분담이 기대처럼 이루어지지 못한 점도 있다고 한다. 일본에서 행정법 형성 초기에는 권력행정은 처분을 중심으로 하고 그 구제방법은 항고소송으로 하며, 관리행정 및 급부행정은 계약 등 비권력적 수단으로 하고 그 구제방법은 당사자소송으로 할 것을 기대하였는데 실제로는 급부행정 및 관리행정 분야에서 학설이나 판례가 기대만큼 형성되지 못하였다는 것이다. 예컨대 급부행정의 한 분야인 공급행정에 대해 살펴보면 전기, 수도, 가스 등 공급되는 물건과 공급의 주체, 공급의 방식에 따라 판단의 기준을 어디에 둘 것인가에 따라 다양한 의견이 나올 수 있지만 민사관계로 보는 경우가 많으며 행정법관계로 보는 경우는 많지 않다. 또 급부행정의 또 다른 분야인 사회보장행정도 침해적인 작용이 아니라 국민의 혜택을 보는 급부작용이라는 점에서 분쟁이 적고 그에 따른 법리 연구도 충실치 못하였던 것이 사실이다. 이런 이유로 처분을 대상으로 하는 항고소송이 행정소송의 중심이 되었고 취소소송이 행정구제의 중심적인 수단으로 취소소송중심주의가 형성된 것이다.

그 후 처분 중심의 행정소송 구조에 대한 공백을 메우려는 시도는 수십 년 간 계속되어 왔다. 이에 관하여 종래 우리나라와 일본의 행정법학계에서는 처분성 확대론과 당사자소송 활용론이 대립하고 있었으며, 당시 일본 학계에서는 처분성 확대론이 우세하였고<sup>8)</sup> 이에 영향을 받은 탓인

6) 김남진(a), “처분성확대론과 당사자소송활용론”, 고시연구 통권 제372호, 고시연구사, 2005.03., 16쪽

7) 김남진(a), 앞의 논문, 15쪽.

지 우리나라에서도 처분성 확대론이 우세하였으며, 지금까지도 우리나라에서는 이러한 경향이 여전히 우세한 듯하다. 그러나 예상과는 달리 일본은 2004년(평성16) 行政事件訴訟法 개정으로 통하여 ‘공법상 법률관계에 관한 확인소송’을 추가함으로써 공법상 당사자소송을 “공법상의 법률관계에 관한 확인소송 기타 공법상 법률관계에 관한 소송”으로 규정하였다. 당사자소송 활용론을 택한 것이다.

그런데 우리 행정소송법 및 행정법 학계는 여전히 처분성확대론에 더 비중을 두고 있음은 부인하기 어렵다. 권력적 사실행위에 대해 행정처분의 개념으로서 ‘공권력 행사 및 그 거부’ 혹은 ‘그 밖에 이에 준하는 작용’으로 포섭함으로써 당연히 처분성을 인정하려는 다수의 견해와 판례, 소위 형식적 행정처분론 등이 그러하다. 그러나 확인소송은 원고의 법적 지위가 불안한 경우 그 기초되는 법률관계의 확인을 통해 행정작용으로부터의 침해를 사전에 예방하는 등 취소소송이 할 수 없는 기능을 감당하고 있음에도 취소소송 중심주의에 가려져 그동안 당사자소송은 충분히 활용되지 못하였다.<sup>9)</sup> 아울러 행정입법, 행정계획, 행정지도 등 항고소송으로 해결하기 어려운 행정작용에 대한 분쟁도 확인소송을 통해 국민의 폭 넓은 구제가 도모될 필요가 있다.<sup>10)</sup> 또한 당사자소송의 활용에 대한 이론적 논의는 있으나, 그 실제 개별법에서 활용에 대한 논의는 충분하지는 못하였다. 이 논문은 개별행정법 영역에서의 당사자소송의 활용으로서 조세행정소송에서의 당사자소송의 활용론에 대해 구체적으로 다루어 보고자 한다.

## 2. 당사자소송으로서 확인소송의 활용

당사자소송으로서 확인소송의 활용의 논거는 소송구제수단으로서 예방적 기능을 한다는 점, 최후의 구제수단으로서 기능한다는 점, 집행력은 없으나 국가나 공공단체가 피고인 경우 임의적 이행을 기대할 수 있어 실제로는 기대 이상의 유효한 구제수단이 될 수 있다는 점 등을 들 수 있다.

좀 더 구체적으로 살펴보면, 첫째 확인소송은 형성소송에 비하여 초기단계에서 분쟁에 개입할 수 있으며, 분쟁의 대상이 되는 권리, 법률행위 등의 관념적 확정만으로 분쟁의 발생 내지 그 심각화를 방지할 수 있는 장점이 있다(예방적 기능). 처분을 중심으로 한 항고소송은 처분의 효력이 발생한 이후에 처분의 위법을 다투는 사후적인 구제수단이기 때문에 그것이 원상회복적 방법의 구제수단이라고는 하나 이미 형성된 법률관계와 그에 따른 사회적 경제적 관계를 처분의 효력발생 전과 똑같이 되돌리는 것은 불가능하다. 처분의 효력으로 사회적 경제적 관계가 새롭게 형성되었기 때문에 처분이 취소 또는 무효가 되더라도 종전과 똑같은 관계를 형성하기는 어렵기

8) 김남진(a), 앞의 논문, 15쪽.

9) 이승훈(b), “공법상 확인소송의 활용가능성에 관한 연구: 예방적 기능과 적법요건을 중심으로”, 사법논집 제59집, 법원도서관, 2014, 408쪽.

10) 山田洋, “確認訴訟の行方”, 法律時報 第77卷第3號, 2005, 45頁; 橋本博之(a), 解説改正行政事件訴訟法, 弘文堂, 2004, 85頁 以下

때문이다. 따라서 ‘처분’에 의해 포섭할 수 없는 ‘기타의 행정작용’으로부터 국민의 권리를 보호하고 위법한 행정작용으로 인한 법률관계가 형성되기 전에 확인을 통해 다툼이 있는 법률관계를 형성을 미연에 방지할 수 있는 당사자소송으로서 확인소송을 활용하는 것은 현실적으로 국민의 권리구제에 매우 유효하고 적절한 방법이 될 수 있다.

둘째, 최후의 구제수단으로서 기능한다는 점이다. 확인소송은 이행소송이나 형성소송과 같은 정형화된 소송으로는 다루기 어려운 분쟁을 담을 수 있는 소위 바구니조항(basket clause)의 성격을 띠고 있어 최후의 안식처(last resort)라고 불릴 만큼 부정형 소송의 최후의 구제수단으로서 기능할 수 있다.<sup>11)</sup>

셋째, 확인소송은 보통 보충성의 원칙을 요건으로 한다. 즉 이행소송이나 형성소송을 제기할 수 없을 때만 확인소송을 제기할 수 있다는 것이다. 독일행정법원법에서는 “원고가 그의 권리를 형성 또는 이행소송을 통하여 추구할 수 있는 경우에는 확인을 구할 수 없다. 다만 행정행위의 무효확인을 구하는 경우에는 그러하지 아니하다.”라고 규정하고 있는 것이 그것이다. 우리 행정소송법에서는 이와 같은 규정은 두고 있지 않으나 최근 판례에서 항고소송으로서 무효확인소송에서 보충성원칙을 배제하고 있는 것을 제외하고는 일반적으로 확인소송에서의 보충성은 긍정하고 있다. 그 이유는 확인소송은 집행력이 없어 분쟁의 근본적인 해결이 어려우며, 소송경제상으로도 유리하지 않기 때문이다. 그러나 행정소송은 당연히 국가나 지방자치단체 혹은 기타 공공단체를 대상으로 하는 것이 일반적이고 이들이 피고인 경우에는 임의적 이행을 기대할 수 있을 것이므로<sup>12)</sup> 실제로는 확인에 그치는 것이 아니라 기대 이상의 이상을 확보하는 유효한 구제수단이 될 수도 있다.

현행 행정소송법으로도 공법상 법률관계에 관한 확인소송은 가능하다. 일본에서 행정사건조정법 개정을 통하여 공법상 법률관계에 관한 확인소송을 추가한 개정 취지는 국민과 행정주체 사이에서의 다양한 법률관계에 대응하여 당사자소송으로서 확인소송을 확대하고 국민의 권리구제의 실효적 확보를 위하여 유효한 기능 설정이 필요하다는 점을 명확히 확인하고자 한 것이다.<sup>13)</sup> 즉, 이 개정을 통하여 공법상의 당사자소송 중 확인소송의 활용을 촉진하고 항고소송과 당사자소송 간의 융통성을 높이고자 한 것으로 이해된다.<sup>14)</sup>

### 3. 조세소송에서 당사자소송 활용의 장점

당사자소송 활용론에 관한 적극설 입장에서는 비권력적 행정분야에서 공익실현이라는 행정소

11) 中川丈久(a), 前掲論文, 969頁.

12) 김남진(b), “행정상 확인소송의 가능성과 활용 범위”, 고시연구 통권 제374호, 고시연구사, 2005.05., 18쪽

13) 橋本博之(a), 前掲論文, 84頁 以下

14) 일본에서 당사자소송 활용론에 대한 비판적인 견해도 있다. 阿部泰隆 교수는 당사자소송은 소송제도를 복잡하게 하여 오히려 권리구제를 저해한다고 하면서 당사자소송의 폐해를 강조하고 있다. 그는 당사자소송을 소송유형의 하나로 칭하는 것 자체도 문제라고 한다. 阿部泰隆, 行政法解釋學(II), 有斐閣, 2009, 312-317頁

송제도의 목표는 당사자소송제도를 통해 달성해야 한다는 점, 공익 법률문제를 민사소송으로 해결하는 것은 공익보호의 관점에서 불합리한 것이라는 점,<sup>15)</sup> 당사자소송의 활성화는 행정법원의 전문성을 활용하는 것이라는 점<sup>16)</sup> 등을 들고 있다.

다음으로, 조세소송에서의 당사자소송 활용은 항고소송에 대한 장점과 민사소송에 대한 장점으로 구분해서 설명할 수 있다. 먼저 항고소송에 대한 장점이다.

첫째 행정심판전치주의의 적용을 받지 않는 점이다. 행정심판 전치주의는 ‘처분’의 위법성을 다루는 전치절차이다. 따라서 당사자소송에서는 행정심판전치주의를 적용하지 않는다. 조세항고소송의 경우 행정심판전치 절차를 거치지 않아 각하될 수 있으며, 아니면 소송을 취소하고 다시 행정심판을 거친 뒤 소송을 제기하는 과정에서 제소기간을 도과하여 구제를 받을 수 없는 경우가 생길 수 있다.

둘째 제소기간의 문제이다. 당사자소송에서는 법률에서 제소기간을 정하고 있는 경우에는 불변기간이지만 제소기간을 정하고 있지 아니한 경우에는 항고소송상의 제소기간이 준용되지 않는다. 따라서 공법상 법률관계에 관한 공권이 시효로 소멸하지 않는 한 소송을 제기할 수 있다.

다음으로는 민사소송에 대한 장점이다. 공법상 법률관계로 인한 소송임에도 민사소송으로 하는 경우가 많으므로 민사소송에 대한 당사자소송의 장점을 정리하는 것은 의미가 있다.

첫째, 소송의 절차 및 형식적 요건에 관한 부분이다.<sup>17)</sup> 먼저 관련 청구의 병합에 관한 사항이다. 예컨대 납세자가 당사자소송으로 조세환급청구소송을 제기하였으나 과세처분에 위법이 존재함이 발견된 경우 조세환급청구소송에 과세처분 취소소송을 병합하는 것은 가능하나 조세환급청구소송을 민사소송으로 보는 경우 여기에 과세처분소송을 병합하는 것은 불가능하다. 또한 과세처분 취소소송에서 국가배상소송으로 소 변경을 한 경우 당사자소송으로 보면 과세관청은 행정청의 소송참가가 가능하나, 민사소송으로 보면 행정청의 소송참가는 불가능해진다.<sup>18)</sup> 또한 과세처분의 취소를 다투는데, 제소기간의 도과를 이유로 소송이 각하될 상황에 있는 경우 국가배상소송을 당사자소송으로 본다면 소 변경을 통하여 그동안의 과세처분 취소소송 자료를 그대로 활용할 수 있으나, 국가배상소송을 민사소송으로 본다면 항고소송에서 민사소송으로의 소 변경은 불가능하므로 원고는 민사법원에 국가배상소송을 제기하고 그동안의 항고소송 자료를 활용하기 위해서는 행정법원으로 사실조회신청을 하여 항고소송에서의 자료를 획득한 다음 이를 민사법원에 제출하여야 하는 번거로움이 있다.

둘째 소송의 심리에 관한 부분이다. 행정소송법에서는 당사자소송에 변론주의에 보충하는 직권심리주의를 두고 있다. 일견 기록에 현출되어 있으나 당사자가 주장하지 않고 있거나 주장하고 있더라도 증거가 불충분한 경우에 법원이 이 자료를 감안하여 직권으로 판단할 수도 있고 당

15) 최세영, “당사자소송”, 사법논집 제8집, 법원행정처, 1988, 516쪽

16) 박윤훈, 최신행정법(상), 박영사, 2000, 955쪽

17) 이에 관하여는, 손병기, 앞의 논문, 148-156쪽 참조.

18) 이 때 소송수행자로 지정된다면 소극적으로 참가는 할 수 있을 것이나, 참가적 효력은 미치지 않는다고 보아야 한다.

사자가 증거신청을 하지 않더라도 직권으로 증거조사를 할 수 있도록 하고 있다. 조세환급소송을 당사자소송으로 보는 경우 그 전에 과세처분 취소소송을 거쳤다면 행정심판기록 제출명령을 통하여 현출된 증거로 판단이 가능하나, 조세환급소송을 민사소송으로 본다면 국제심판원 등에 행정심판기록에 대해 사실조회신청을 하고 그 결과를 다시 민사법원에 제출해야 하는 번거로움이 있다.

셋째 판결의 효력에 관한 부분이다. 취소판결에서의 판결의 기속력에 관한 규정은 당사자소송에도 준용된다(행정소송법 제44조) 따라서 위법한 과세처분으로 피해를 입은 자가 국가배상소송을 제기하는 경우, 국가배상소송을 당사자소송으로 본다면 원고가 소송에서 승소한 경우 과세관청은 (과세처분에 대한 공정력을 제거해야 손해배상이 가능할 것이므로) 판결의 기속력에 의하여 재처분의무로서 과세처분에 대해 직권으로 취소를 하여야 한다. 그런데 국가배상소송을 민사소송으로 보는 경우, 원고는 승소판결문을 과세관청에 제출하여 경정청구를 해야 하고, 과세관청이 이에 따르지 않는 경우에는 이행 확보를 위한 별도의 민사소송을 제기해야 한다. 또한 과세처분 취소소송을 제기하는 경우에는 판결의 기속력은 과세 처분의 취소에 그치지만 당사자소송인 조세환급청구소송을 제기하는 경우에는 판결의 기속력에 따라 납부한 세액을 납세자에게 반환해야 한다.

### Ⅲ. 조세당사자소송에서 확인의 이익 등 소송 요건

당사자소송의 소송요건으로는 소송유형의 적절성, 당사자 적격, 확인의 이익 등이 있지만 특히 중요한 것은 확인의 이익이다. 왜냐하면 확인소송은 분쟁의 현실성 즉, 즉시확정의 필요성이 없으면 구제이익이 없다고 보기 때문이다.

#### 1. 소송유형으로서 당사자소송 선택의 적절성, 당사자 적격

소송 유형으로서 당사자소송 선택의 적절성은 항고소송과의 관계, 민사소송인 확인소송과의 관계 등에 비추어 판단할 수 있다. 조세소송에서 확인소송의 방법으로 경정처분 등의 효력을 다투고자 하는 경우, 취소소송의 배타적 관할에 의해 당사자소송은 원칙적으로 부적법하게 되기 때문에 당사자소송으로는 과세처분의 무효를 전제로 한 조세채무의 부존재확인소송만 가능한 것으로 해석된다. 따라서 조세소송에서도 당사자소송은 계쟁 법률관계에 행정처분이 존재하지 않는 경우 혹은 기타 법률관계에 처분이 존재하더라도 분쟁 법률관계에는 그 처분의 효과가 미치지 않는 경우 등에서만 인정된다고 해석하는 것이 일반적이다.<sup>19)</sup>

19) 室井力・芝池義一・浜川清, *コンメンタル 行政法 2 行政事件訴訟法・國家賠償法(Ⅱ)*, 日本評論社, 2006. 75頁.

한편, 주지하다시피 확인소송은 기본적으로 예방적 기능을 가진다. 이 점에서 (아직 현행법제에서 수용되어 있지 않지만) 예방적 금지소송과도 그 궤를 같이 한다고 할 수 있는데, 제도적으로는 그 역할 분담이 명확하다. 그런데 확인소송의 예방적 기능은 향후 전개될 조세채무확정절차 및 조세징수절차과정이 불투명한 경우, 납세자에게 권리침해가 될 수 있는 조세 행정 작용을 방지하기 위한 것이기 때문에 그 행정 작용 속에 처분이 포함될 가능성이 있으며 이런 점에서 언제나 항고소송이 배타적, 우선적으로 적용된다고 해석하는 것은 적절하지 않다.<sup>20)</sup>

또 당사자소송으로 할 것인가? 아니면 민사소송으로 할 것인가? 조세소송에서도 그 소송 유형의 선택이 기본적으로는 문제되긴 하지만 다른 행정분야에 비해서 보면 전술한 바와 같이 다소 절차가 번거롭지만 그 구제의 목적을 달성하지 못할 것은 아니어서 소송유형의 선택이 결정적이지는 않다. 따라서 소송 선택 오류 문제도 존재하기는 하지만 조세소송에서 그것이 결정적 문제로 부각된 바는 없는 것 같다. 또한 조세법률관계는 일반적으로 권력관계설과 채무관계설로 나누는데 여기서의 채무관계와 사법상의 법률관계는 전혀 다른 것이어서 채무관계설에 따르더라도 조세관계는 원칙적으로 공법상 법률관계라는 점에는 차이가 없다.

당사자 적격과 관련해서는, 원고적격에 관해서는 특별한 제한은 없기 때문에 행정소송 일반이론에 따른다. 즉 피고적격도 공법상의 확인소송에서는 행정주체, 즉 국세는 국가, 지방세는 지방자치단체로 특별한 점이 없다.

특수 문제로서 근로소득세 과세 처분의 경우와 같이 그 법률관계가 과세관청, 원천징수의무자인 법인, 납세의무자로 구성되어 있는 경우에 원고적격이 문제될 수 있는데, 구체적으로는 원천징수제도 하에서 신고제도로부터 배제되는 납세의무자가 국가에 대하여 채무부존재확인소송을 직접 할 수 있는가가 문제된다. 원천징수의무자가 과세관청에 대해서 제도적으로 과오납금반환청구권을 가지고 있기 때문에 급여를 받는 자가 그러한 소송을 제기하는 것은 허락되지 않는다고 일축할 수는 없을 것이므로 이에 대해서는 후술한다.

## 2. 당사자소송에서 소의 이익(확인이익)

소의 이익이란 소송을 수행할 이익을 말하는 것으로 본안판단을 구할 이익 즉 본안판단을 구하는 것이 정당한가에 대한 문제이다. 소송의 요건으로 소의 이익을 요구하는 것은 본안판단을 받고도 없을 이익이 없는 경우에도 소송을 남발한다면 피고는 불필요한 소송을 수행해야하고 법원도 불필요한 소송을 심리하게 되는 불합리한 경우를 미리 차단하고자 하는 것이다. 따라서 소의 이익은 소송제도상 필연적인 요청이라 할 수 있다.<sup>21)</sup> 확인소송의 경우 소의 이익이 갖는 가치는 더 중대하다. 왜냐하면 확인소송에서는 확인의 대상은 통상 현재의 법률관계나 권리이고 그 확인의 대상은 무한히 존재하기 때문에 소의 이익에 의한 통제를 두지 않는 경우 그 남용의

20) 塩野宏, 行政法(II), 有斐閣, 2009, 264頁.

21) 이시윤, 신민사소송법(제8판), 박영사, 2014, 210쪽

가능성도 그만큼 높기 때문이다. 따라서 다른 유형의 소송에 비해 확인소송에서는 특히 현실적으로 재판을 필요로 하는가 내지 확인판결로서 유효한 구제가 되는가가 중요한 문제로 다루어진다. 따라서 확인소송이 적법하게 되기 위해서는 확인의 이익이 있어야 한다. 민사소송과 마찬가지로 확인의 이익은 소송의 적법요건으로서 필요하다. 확인의 이익은 판결로써 법률관계의 존부를 확정하는 것이 그 법률관계에 관한 법률상 분쟁을 해결하고 당사자의 법률상 지위 내지 이익이 침해될 위험을 제거하는데 필요·적절하다고 판단되는 경우에 인정된다.

독일의 행정법원법이 즉시 확정에 대한 정당한 이익 즉 법률상 보호의 필요가 있는 경우에 확인소송을 제기할 수 있다고 규정(제43조제1항)하고 있는데 비해,<sup>22)</sup> 우리 행정소송법은 공법상 확인소송에 대한 명확한 규정이 없으므로 현재로서는 확인소송의 요건에 해당하는 확인소송의 대상이나 확인의 이익 등에 관하여 민사소송상의 이론을 차용하여 이해할 수밖에 없다. 따라서 민사소송상 확립된 이론을 기초로 하면서 행정과정의 특색을 반영하여 설명할 필요가 있다. 일반적으로 민사소송에서 확인의 이익은 확인소송 선택의 적격성(즉 확인소송의 보충성), 확인대상의 적격성, 즉시확정의 이익 등 3가지 요소를 충족시켜야 하는데,<sup>23)</sup> 당사자소송인 확인소송에서 확인의 이익의 유무에 대해서도 마찬가지로 검토가 필요하다.

민사소송상 확인의 이익에 관하여 우리 판례에서도 “확인소에 있어서는 권리보호요건으로서 확인의 이익이 있어야 하고, 그 확인의 이익은 원고의 권리 또는 법률상의 지위에 현존하는 불안·위험이 있고 그 불안·위험을 제거함에는 피고를 상대로 확인판결을 받는 것이 가장 유효적절한 수단일 때에만 인정된다. 그리고 확인소에 피고는 원고의 권리 또는 법률관계를 다툴으로써 원고의 법률적 지위에 불안을 초래할 위험이 있는 자, 다시 말하면 원고의 보호법익과 대립 저촉되는 이익을 주장하고 있는 자이어야 하고 그와 같은 피고를 상대로 하여야 확인이 이익이 있게 된다”<sup>24)</sup>고 판시하고 있어, 위에서 제시한 확인소송 선택의 적격성(즉 확인소송의 보충성), 확인대상의 적격성, 즉시확정의 이익 등 3가지 요소의 판단이 필요함을 판시하고 있다.

### (1) 확인소송 선택의 적격성(확인소송의 보충성)

보통 보충성이라 함은 최후의 수단임을 의미한다. 당사자소송으로서 확인소송이 가진 최후의 휴식처(last resort)라는 별명과 어울리는 요건이다. 확인소송의 보충성은 확인소송이 취소소송(형성소송)이나 이행소송 등 다른 정형적 소송이 구제하지 못하는 경우에 활용되는 소위 바구니 조항(basket clause)의 성격을 가지고 있기 때문에 요구되는 요건이다.<sup>25)</sup> 즉 취소소송과 같은 형성소송이나 이행소송을 통해 원고의 권리를 직접적이고 실효적으로 구제할 수 있다면 당사자소송으로서 확인소송은 허용되지 않는다.

22) 이에 대한 자세한 내용은 정하중, “행정소송에 있어서 확인소송”, 서강법학 제12권제1호, 2010, 184쪽 이하

23) 室井力·芝池義一·浜川清, 前掲論文, 75頁

24) 대법원 1991. 12. 10. 선고 91다14420 판결.

25) 김남진(b), 앞의 논문, 17쪽.

예컨대, 조세소송에서 환급소송이 제기된 경우에는 확인소송은 배제된다고 해야 할 것이다. 즉 이미 납입된 조세채무에 관하여 그 부존재확인소송을 제기하는 것은 논쟁을 중국적으로 해결하지 못하기 때문이다. 또한 공법상 확인소송과 취소소송 등 항고소송과의 우열관계는 어떠한가? 취소소송의 배타적 지위가 인정되는가? 확인소송은 집행력, 형성력을 수반하지 않는 소송이기 때문에 취소소송(형성소송)이나 이행소송과 같이 분쟁해결을 위한 직접적으로 실효적 소송이 가능한 경우에는 원칙적으로 확인의 이익은 인정되지 않는다. 다만 기본이 되는 실체관계를 전제로 하여 그로부터 파생되는 급부청구권에 대해서 급부소송이 가능하더라도 그 기본관계로 부터 파생되어 형성될 수 있는 다른 분쟁을 예방하기 위해서는 기본관계에 대한 확인의 이익이 인정된다.<sup>26)</sup>

따라서 기본적으로 처분을 다투는 것이 가능한 경우에는 항고소송이 가능할 것이므로 확인소송은 배제된다. 이에 대해서도 처분을 다투 수 있더라도 분쟁의 근본적 해결이 되지 못하는 경우에는 확인소송이 가능하다는 견해도 있다.<sup>27)</sup> 또한 장래 형성될 처분을 다투는 가능성이 있는 경우에도 확인의 이익이 있다고 보아야 한다. 왜냐하면 보면 현재 법률관계를 다투는 것이 아니라 장래 처분이 이루어지고 이로써 형성될 가능성이 있는 분쟁을 다투는 것이기 때문에 항고소송으로는 불가능한 상황이고 다만 이 때 확인소송이 분쟁을 해결할 수 있는 근본적이고 적절한 방법이라면 허용하지 않을 수 없기 때문이다.<sup>28)</sup> 이 경우는 법정외항고소송으로서 논의되는 예방적 금지소송과 겹치는 부분이 있다.

생각건대, 처분에 대한 배타적이고 우월적인 소송으로 해석되는 취소소송(형성소송)과의 관계에서는 그 우월성에도 불구하고, 납세자 권리구제의 실효성 확보관점에서 양자 간 분쟁해결의 흐름 속에서 유연하게 소송유형을 선택할 수 있어야 한다. 아직 우리 행정소송법이 도입하고 있지 않지만 의무이행소송 또는 예방적 금지소송과의 관계도 마찬가지이다. 공법상 확인소송은 법률관계나 사실관계에 관한 한 가지 행정판단을 대상으로 하는데 비해, 의무이행소송 또는 예방적 금지소송에서는 여러 요소를 포함한 종합적인 판단이 요구되기 때문에 확인소송과는 소송물이 다르고 양자 간에서의 유연한 활용이 기대된다.<sup>29)</sup>

## (2) 확인대상 선택의 적격성

일반적으로 확인대상 선택의 적격성에 관해서는 원칙적으로 ‘과거 또는 장래가 아닌 현재의’, ‘사실관계가 아닌 법률관계에 한정되는’, ‘부존재한 것을 확인대상으로 하는 것이 아니라 (소극

26) 이승훈(b), 앞의 논문, 436쪽.

27) 山田洋, 前掲論文, 48頁.

28) 村上裕長, “公法上確認訴訟の適法要件-裁判例を手かりとして”, 行政法學の未來に向けて(阿部泰隆先生古稀紀念), 有斐閣, 2012, 749頁

29) 이에 대하여는 예방적 금지소송의 경우 소송물의 동일성이 인정되는 한 확인소송은 부적법하므로 취소소송을 병합하여 제기해야 한다는 견해도 있다. 室井力・芝池義一・浜川清, 前掲論文 80頁

적 확인), 존재하는 것을 확인대상으로 할 것(적극적 확인)' 등이 요구된다. 그런데, 공법상 확인 소송에서 확인의 대상이 될 수 있는 것은 다양하고 무한정에 가깝기 때문에 선형적으로 그 대상을 정하는 것은 의미가 없고 확인 판결이 행정작용에 영향을 미치고 이것이 분쟁을 해결하는데 유효한 방법일 것이라고 충분히 기대되는 경우에는 확인의 대상으로 인정할 필요가 있다.<sup>30)</sup> 즉, 단순한 사실이나 과거 법률관계의 존부 그 자체를 확인 대상으로 할 수는 없지만, 과거의 기본적인 법률관계가 현재의 권리관계의 기초가 되고 그것을 확정하는 것이 현존하는 분쟁의 직접적이고 근원적인 해결을 위하여 적절하고 필요하다고 인정되는 경우에는 확인의 이익이 인정되어야 할 것이다. 다만 장래 발생할 권리 내지 법률관계는 구체적인 권리 내지 법률관계로서 현재 존재하는 것이 아니기 때문에 그러한 권리 내지 법률관계가 장래 성립할지에 관하여 법률상 의문이 있는 경우에는 이를 두고 현재 당사자 간에 분쟁이 존재하더라도 확인의 대상이 된다고 하는 것은 적절하지 않다. 예컨대, 납세의무자로부터의 확정신고 또는 세무서장의 과세처분에 의해서 세액이 확정되기 전에 당해 사업연도의 법인세 채무부존재의 확인을 구하는 소송은 확인의 대상이 되는 구체적인 권리 내지 법률관계를 갖추지 못한 것이어서 적법하다고 할 수 없다. 당사자 소송으로서 (처분에 관한 무효가 아닌) 무효에 관한 확인소송은 무효가 과거의 법률관계라는 점에서 명문의 규정이 없는 경우에는 부적법하며, 법령이나 행위의 무효확인도 일반적으로 허락되지 않는다. 그런데 이러한 무효의 결과로서 정해진 원고의 지위 또는 권리에 대한 확인은 구할 수 있다.<sup>31)</sup>

또한, 소득세법이나 법인세법 등에서는 사업연도를 과세연도로 하기 때문에 과세관계가 과거 또는 장래와 연동되어 있는 경우가 일반적이기 때문에, 과세요건사실의 유무나 과세요건규정의 적용에 관한 판단 등이 조세소송에서 확인대상의 적격성을 판단하기 위해서 중요하다. 신고행위, 경정처분, 본세나 부가세의 납부 등 리스크를 생각하면 신고기한 등이 도래하지 않은 점(혹은 납세의무가 성립되지 않은 점)을 이유로 확인대상이 아니라고 하는 것은 문제가 있다. 따라서, 조세채무가 성립되지 않았다고 해서, 조세채무부존재확인소송이 제기할 수 없는 것은 아니라고 해야 한다.

### (3) 즉시확정의 이익(분쟁의 성숙성)

즉시확정의 이익이란 분쟁이 확인소송을 할 정도로 성숙되어 있는가, 즉 행정집행 과정을 더 기다릴 것인가 아니면 더 기다릴 필요 없이 지금 소송을 제기해야 유효한 구제될 것인가의 문제이다. 즉시확정의 이익을 판단하는 요건으로 드는 것은 다음과 같다. 첫째 행정기관의 견해 표명 등에 의해 원고의 법적 지위가 불안한 상태에 있을 것, 둘째 분쟁의 내용과 쟁점이 제소시에 명

30) 村上裕長, 前掲論文, 740頁

31) 占部裕田(a), “稅務訴訟における當事者訴訟の活用可能性”, 行政法學の未來に向けて阿部泰隆先生古稀記念, 有斐閣, 2012, 613頁

확히 드러나 있을 것, 셋째 현재 소송을 제기하지 않으면 분쟁에 관한 쟁점이 더 많이 누적될 것, 넷째 현재시점이 분쟁해결을 위한 가장 실효적인 시점일 것 등이다.<sup>32)</sup> 즉시확정의 이익은 소송선택의 적격성이나 소송대상의 적격성과 결합하여 판단되는 경우가 많다.

#### (4) 결어

과세처분이 위법한 처분임이 확실하여 과세처분을 취소소송으로 다투면 족한 것으로 해석되는 경우, 또 확인소송이 처분의 의무이행소송이나 예방적 금지소송의 기능을 대체할 수 있다고 판단되는 경우에도 보충성 요건에 위배되므로 공법상 확인소송은 허용되지 않아야 한다. 그러나, 이와 같이 소의 이익을 엄격히 해석하는 것은 당사자소송 활용 확대론의 취지에 반한다. 따라서 공법상 확인소송에서는 분쟁의 성숙성을 판단할 때 피고가 원고의 지위를 불안하게 하는 경우 즉 피고가 원고의 법적 지위를 부인하거나 그 지위와 부합하지 않는 지위를 주장하는 경우, 불안이나 위험이 구체화된 시점에 소송을 제기하는 것이면 족하다고 해석해야 할 것이다. 취소소송 등 항고소송만으로는 국민의 권리의 실효적으로 구제하기 어려운 상황이 발생한다는 인식 하에 확인소송의 대상을 취소소송의 대상이 되는 행정행위로 제한하지 아니하고 국민의 행정과의 관계에 따른 실효적인 권리구제를 도모한다는 관점에서 공법상의 법률관계에 관한 확인소송을 적극적으로 활용하기 위해서는 당사자소송으로서의 확인소송에서 확인의 이익을 제한적으로 해석할 필요는 없다.

## IV. 조세소송에서 당사자소송의 구체적 활용

당사자소송으로 할 수 있는 조세소송을 소송 유형별로 분류해 보면, 확인소송으로는 채무부존재확인소송, 조세환급채권존재확인소송, 세무조사결정위법확인소송, 출국금지위법확인소송, 관허사업제한요청위법확인소송, 출국제한요청위법확인소송 등이 있고, 이행소송으로는 조세환급청구소송, 포상금지급소송, 압류채권지급청구소송, 압류등기말소소송, 채권자대위소송, 조세처분등으로 인한 국가배상소송 등이 있으며, 형성소송으로는 사해행위청구소송의 배당이의소송 등이 가능하다.<sup>33)</sup>

현재까지 조세영역에서의 당사자소송의 활용에 대한 논의는 주로 「국세기본법」 제51조제1항과 지방세기본법 제76조제1항에서 규정하고 있는 조세환급금과 관련된 분쟁에 대한 소송에 집중되어 있다.<sup>34)</sup> 주지하고 있는 내용이겠지만 그 주요한 쟁점을 간단히 요약해 보면 다음과 같이

32) 中川丈久(b), “行政訴訟に關する外國法制-アメリカ(下)-” *ジュリスト* 1242號, 2003, 100-101頁

33) 손병기, 앞의 논문, 145쪽.

34) 정선균, 앞의 논문, 2016; 이윤정, “당사자소송과 민사소송의 구별-2013. 3. 21. 선고 2011다95564 전원합의체판결”,

세 가지 정도로 정리된다. 먼저 조세환급금결정에 관한 규정은 환급절차를 규정한 것으로 내부적인 사무처리절차에 불과하며 따라서 조세환급금의 결정은 그것으로 인해 환급청구권이 형성되는 ‘처분’이 아니라는 것,<sup>35)</sup> 또한 조세환급금은 과오납금과 환급세액으로 나뉘며, 과오납금반환소송의 경우 이에 관한 최근의 판례는 없으며 종래의 판례에 따르면<sup>36)</sup> 당연무효인 조세부과 처분에 따라 납입한 세액의 반환청구는 민사소송으로 가능한 것이지 행정소송으로 구할 것이 아니라고 판시하여 부당이득으로서 과오납금반환소송의 법률관계를 민사관계로 보고 민사소송으로 하도록 하는 입장이 지금까지 변화 없이 견지되고 있다는 점, 또한 환급세액반환소송은 종전 판례<sup>37)</sup>에서는 과오납금반환소송과 함께 민사소송으로 하도록 하였다가, 최근 판례<sup>38)</sup>의 변경으로 과오납금반환소송과 환급세액반환소송을 구분하면서 국가의 부가가치세 환급세액 지급의무는 부가가치세법령 규정이에 의해 직접발생하는 것으로서 부당이득 반환의무가 아니라 부가가치세법령에 의하여 그 존부나 범위가 확정되고 조세정책적 관점에서 특별히 인정되는 공법상의 무라고 하면서 당사자소송 절차에 따르도록 하고 있다는 점 등이다.

이 논문에서는 지금까지의 논의 범위를 넘어 조세소송에서 가장 중요하게 다루어질 수 있는 조세채무를 중심으로 당사자소송의 활용가능성을 검토해 보기로 한다. 조세채무확정의 절차를 시기별로 구분하여 당사자소송 활용가능성을 검토해 볼 수 있는데, 먼저 조세채무 확정 전에 조세실체법에서 과세 요건 등의 충족에 관하여 확인을 구하는 소송, 조세채무 확정 후에 조세실체법에서 과세 요건 등의 확인을 구하는 소송 등을 들 수 있다. 지금까지 조세채무부존재확인소송은 이 두 가지 중 하나였다. 다음으로 조세채무확정절차 단계에서 조세채무의 부존재를 확인하는 것도 생각할 수 있다. 또, 세무조사 등의 단계에서 예컨대 수정신고의 종용을 따를 의무가 없음에 대한 확인을 구하는 것도 생각할 수 있으며, 조세 채권의 징수절차 단계에서도 조세채무의 부존재확인을 구하는 것을 생각해 볼 수 있다. 예컨대, 시효에 의해 조세채무가 소멸된 경우 조세채무의 부존재확인소송을 제기하는 경우가 그에 해당할 수 있다. 이 논문에서 위 모든 사례를 검토할 수는 없고, 위 여러 가지 경우 중 조세채무확정 전·후에서의 당사자소송의 활용과 자동확정되는 원천징수세의 경우의 조세채무부존재확인소송의 활용에 대해서만 구체적으로 살펴본다.

강원법학 제39호, 강원대 비교법학연구소, 2013; 김영순, “최근 조세사건에 관한 대법원 판결에 대한 소고”, 법학연구 제16권제2호, 인하대법학연구소, 2013 등.

35) 대법원 2009. 11. 26. 선고 2007두4018판결.

36) 대법원 1969. 12. 9. 선고 69다1700판결.

37) 대법원 1990. 2. 13. 선고 88누6610판결.

38) 대법원 2013. 3. 21. 선고 2011다95564판결.

## 1. 조세채무확정 전의 당사자소송의 활용

### (1) 과세요건 해당성의 확인

과세요건을 충족하고 있는지 여부에 관해서 확인을 구하는 소송을 상정해 보자. 예컨대 비과세요건을 충족하고 있는지 여부에 관하여 납세자와 과세관청 간에 다툼이 존재하는 경우가 있다고 하자. 비과세소득에 해당하는지 여부의 확인에 관하여, 비과세소득에 해당하는지 여부에 대한 판단은 무신고에 기초한 결정, 확정신고에 기초한 결정, 과세 결정 등의 행정처분으로 이어질 수 있기 때문에 그러한 후속 과세처분 단계에서 다툼 수 있기 때문에 비과세라는 것을 이러한 처분 전에 다투는 것은 적절하지 않다는 견해도 있을 수는 있다. 그러나 신고기한까지 혹은 과세관청에 의한 과세처분까지 과세관계에 관하여 구체적인 분쟁이 존재하지 않는 경우에는 이를 다툼 수 없다고 해석할 필요는 없다고 생각된다. 납세자의 권리, 법률적 지위에 위협 내지 불안정이 존재하고 그 위협 내지 불안정을 제거할 방법으로서 원고·피고 간에 해당 청구에 관하여 판결하는 것이 유효·적절한 경우에는 확인이 이익이 있다고 해석하는 것이 더 합리적이기 때문이다. 따라서 개별적 사안에 따라 판단해야 하고, 일률적으로 장래 확정행위가 예정되어 있다는 점을 가지고 확인의 이익이 존재하지 않는다고 단정할 것은 아니다.

또한 후속 확정행위에서 납세자 신고에 의해 세액이 확정되는 경우와 부과처분에 의해 세액이 확정되는 경우가 있는데, 특히 전자에 관해서는 납세자 스스로가 과세요건의 충족 등 과세관청을 판단하여야 하므로 후자에 비하여 용이하게 확인의 이익이 인정되어야 한다. 예컨대 어떤 소득이 비과세인가 여부에 관해서 납세의무자의 판단이 과세관청의 판단과 다른 경우에 확정신고에 의해 비과세 소득금액도 산정하여 소득세를 신고하고 경정처분으로 불복신청을 하고 취소소송 등을 제기해서 다투든지, 아니면 과세관청의 판단대로 신고를 하는데, 경정청구를 하고 경정청구의 이유로서의 처분에 대한 불복신청을 하고 취소소송을 제기하여 다툼 수도 있지만 이렇게 다투는 것은 너무 번거롭고 비경제적이며, 가능한 한 분쟁의 일회적 해결을 추구하는 대원칙과도 거리가 멀기 때문이다.

### (2) 조세법규나 세무에 관한 행정규칙 내지 질의회시에 관한 분쟁

세무행정에 있어서는 각 세법상 행정규칙, 질의회시의 역할이 매우 중요하다. 새로운 해석 규칙이나 지금까지의 해석규칙과는 다른 해석규칙이 계속하여 생산되고 있다. 일반적으로는 세무에 관한 행정규칙이나 질의회시 내용은 처분성이 없다고 해석하기 때문에 조세법규의 해석 규칙으로서 의문이 있는 때에는 해당 해석 규칙에 따를 의무가 없다는 확인을 구하는 소송도 가능하다고 해야 할 것이다. 또한 조세법규나 행정규칙, 질의회시가 위법무효인 경우에 그 조세법규나 행정규칙, 질의회시로부터 직접 기인하는 부담이나 의무가 없음의 확인을 구하는 소송도 가능하

다고 생각된다. 처분 개념을 확대하는 방법이 아니라 공법상의 당사자 소송으로서 확인소송의 활용의 방법으로 기대되고 있는 것은 행정입법, 행정계획, 행정규칙, 행정지도 등을 계기로 국민과 행정주체 간 분쟁이 발생한 경우이며, 조세행정에서는 조세행정규칙이 과세요건의 해석에 있어 매우 중요한데 그것은 과세관청의 행정규칙에 따라 이루어지는 경우가 많기 때문이다. 전술한 1)과 마찬가지로 많은 경우에 장래 확정행위가 예정되어 있기 때문에 확정신고 등에서 납세의무자의 판단에 따라 신고를 하거나 과세관청으로부터 결정이나 경정을 받은 후에 다투는 것도 충분히 가능하긴 하나, 그러한 확정행위에 의해서 납세나 가산세의 불이익을 알게 된 이상 다투지 않을 수 없으며, 확정행위가 아직 이루어지지 않고 있다고 해서 확인이 이익이 존재하지 않는다고 할 것은 아니라고 해야 한다.

## 2. 조세채무확정 후의 당사자소송의 활용

### (1) 취소소송의 배타적 관할과 채무부존재확인소송

오납금 혹은 오납액이란 납부 또는 징수의 기초가 된 신고(신고납세의 경우) 또는 부과처분(부과과세의 경우)이 부존재하거나 당연무효임에도 불구하고 납부 또는 징수된 세액<sup>39)</sup> 또는 확정된 세액을 넘어 납부 징수된 세금으로 실제법적으로나 절차법적으로나 납부 또는 징수된 시점에 이미 법률상 원인이 없는 징수금을 말하며, 과납금 혹은 과납액이란 신고 또는 부과처분이 당연무효는 아니나 그 후 취소 또는 경정됨으로써 그 전부 또는 일부가 감소된 세액<sup>40)</sup>을 말한다. 확정신고 후 과세청의 세무조사를 거쳐 증액의 경정 처분이 이루어진 경우 납세의무자가 그 세액에 불복하는 때에는 전심절차를 거쳐 경정처분의 취소소송을 제기할 수 있다. 납세의무자로서는 증액부분의 세액에 관한 채무부존재확인소송도 생각할 수 있는데, 경정처분을 취소소송에 의해 취소하지 않는 한 공정력이 작동하기 때문에 증액부분의 세액에 관한 채무부존재확인소송을 바로 제기하는 것은 불가능한 것으로 해석된다.<sup>41)</sup> 그런데, 과세처분이 선행하는 경우 경정처분을 무효로 하는 조세채무부존재확인소송은 허용된다.

그런데, 분쟁의 대상이 되는 행정 작용이 처분 기타 공권력 행사인지 여부에 따라 제기할 수 있는 소송의 유형이 다르므로 분쟁의 대상이 되는 행정 작용의 성질을 판별해야 하는 해석의 리스크를 국민인 납세의무자에게 부담시키는 것이 과연 적절한지 의문이다. 국민은 법률지식이 다소 부족하더라도 정당한 권리와 이익이 자동적으로 보장되어야 하며, 국가를 이를 법제도적으로 도와주고 보장해야 할 의무가 있다. 권리·의무의 법률관계를 확정짓는 소송제도는 다분히 국민

39) 대법원 1997. 10. 10. 97다26432 판결; 대법원 1989. 6. 15. 선고 88누6436 판결 등

40) 대법원 1997. 10. 10. 97다26432 판결; 대법원 1989. 6. 15. 선고 88누6436 판결 등

41) 또 과세처분의 무효를 전제로 한 과오납금반환청구(부당이득반환청구)는 판례에 따르면 당사자소송이 아니라 민사소송으로 해야 하는데 이것을 구별할 실익은 실제로는 거의 없다. 南博方·高橋滋 條解行政事件訴訟法, 弘文堂, 2009, 122頁 以下.

친화적이어야 한다. 공법상 당사자소송의 확대 가능성을 타진하는 그 취지에 비추어 보면 소송 유형간 융통성을 강조하여 항고소송과 당사자소송으로서 확인소송을 병합하여 제기할 수 있다고 하여야 한다.<sup>42)</sup>

조세에 있어서는 확정행위(자동확정행위는 제외함)가 선행행위로서 존재하는 것이 일반적이며, 그 확정행위를 축으로 하여 구제절차가 구성되어 있기 때문에 당사자소송이 취소소송에 종속하고 있는 것은 아니라고 할 것이다. 즉 당사자소송의 활용 가능성은 조세행정과정에서 곳곳에서 다양하게 존재한다. 다만 조세쟁송 중 항고소송에서는 전심절차가 전제로 되어 있고 조세소송에서 특수한 절차로서 전심절차를 두고 있는 데에는 특별한 이유가 있는 것이다. 다만 이러한 특별한 존재이유에도 불구하고 당사자소송을 제기하는 경우 전치된 전심절차를 회피하는 것이 될 수도 있는데, 때로는 이것이 합리적인 태도일 수도 있다.

## (2) 경정청구의 배타성과 채무부존재확인소송

납세의무자 확정신고 후 혹은 수정신고 후에 과다납세액을 다투는 경우에는 경정의 청구절차를 거쳐 과다납세액을 환급받을 수 있다. 소득세법은 소위 신고납세제도를 채용하여 확정신고서에 기재한 소득세액이 적정하게 계산된 소득세액에 비하여 과다한 경우를 안 때에는 일정한 기간 내에 당초의 신고서에 기재한 내용의 경정청구를 할 수 있도록 하고 있다. 경정 청구절차가 있는 경우에는 그 절차에 따르는 것 외에 다른 방법으로는 과다 납부세액의 환급 받을 수 없다고 하는 ‘경정 청구의 배타적 관할’의 문제가 있는데, 일반적으로는 경정 청구를 통해서 감액경정처분을 받을 수는 있을 뿐, 경정 청구기간을 도과한 후에는 신고세액을 수정하는 방법은 원칙적으로 존재하지 않는다고 해석된다. 또 신고무효와 채무부존재확인소송과의 관계에 관해서도 납세의무자의 의사에 기초한 신고에 의해 납세의무가 확정된 때에는 납세의무자는 수정신고나 경정 청구와 같은 특별한 법정 절차 외의 방법에 의해서는 신고서 내용 변경을 허락하지 않는 것이 납세의무자의 이익을 현저히 해한다고 인정된다는 특단의 사정이 없는 한, 과세요건사실의 부존재를 주장하는 것은 불가능하다고 해석된다. 따라서 이러한 입장에서는 조세채무의 부존재 확인소송 혹은 과대세액의 부당이득반환청구소송을 제기하는 것은 불가능하며, ‘경정 청구는 이유 없다’라고 하는 처분이 나오게 되면 이 처분을 대상으로 하는 항고소송으로 다투면 될 것이다. 또한, 확실히 경정청구기간 내에는 배타성이 작동한다고 해석되는데, 경정청구기간이 경과한 후에는 소송과의 관계에서 경정청구의 배타적 관할권은 미치지 않으므로, 경정 청구기간 경과 후 제척기간 내에 있다면 조세채무의 부존재확인소송 혹은 과대세액의 부당이득반환청구소송을 부정할 이유는 없다고 판단된다.<sup>43)</sup> 그 외에 과세관청에서는 제척기간 내에 있다면 감액경정처분이 가능하기 있기 때문에 ‘과세관청은 ○○세액을 감액하라’라는 판정을 구하는 의무이행소송도

42) 橋本博之, 要說行政訴訟, 弘文堂, 2006, 137頁

43) 占部裕田(b), 租稅債務確定手續, 1998, 168頁 以下.

가능하다고 할 것이다.<sup>44)</sup> 경정 청구의 배타적 관할권이 그러한 소송을 배제하는 효력까지 가지고 있는 것은 아니기 때문에 납세자는 경정 청구의 기간을 도과한 후에는 당사자소송도 할 수 있고 의무이행소송도 할 수 있다고 해석된다. 납세자의 권리구제의 실효성을 확보할 수 있도록 선택적으로 소송을 제기할 수 있을 것이다. 납세자가 경정청구 절차로서 감액신청을 하는 것은 불가하지만, 소송에서 조세채무의 부존재를 주장하는 것은 허용된다. 경정의 제척기간 내에 있는 이상은 세액이 최종적으로 확정되지 않은 상황이므로 과세관청에서는 세액을 변경할 수 있고 따라서 조세채무부존재확인소송도 허락된다고 해석해야 할 것이다.

### 3. 자동확정되는 원천징수세의 경우 조세채무부존재확인소송

#### (1) 납부고지와 조세채무부존재확인소송

자동확정에 의해 원천징수되는 소득세의 원천징수의무에 관해서 다투고자 할 경우 어떤 소송 유형을 선택해야 할 것인지 생각해 보자. 원천징수의 대상이 되는 소득이 지불될 때 그 지불자(원천징수자)는 법령에서 정한 바에 따라 소득세를 징수하여 이를 국가에 납부할 의무를 갖는다. 그런데 이러한 납세의무는 소득을 지불할 때 성립하고 그 성립과 동시에 특별한 절차를 요하지 않고 세액이 확정된다. 즉 원천징수에 의한 소득세의 경우에는 신고납세방식에 의한 경우의 납세자 세액 신고나 이를 수정하기 위한 세무서장의 처분(경정, 결정)이 없이도, 부과과세방식에 의한 경우의 세무서장의 처분(부과결정) 없이도 그 세액이 법령의 정한 바에 따라 당연히 자동적으로 확정된다.

원천징수에 의한 소득세에 있어 납부고지는 국세징수절차의 1단계가 되고 체납처분의 불가결한 전제가 된다. 또 그 성질은 형식적으로는 국세 채권이 형성되고 납세의무가 생성되었음을 알리는 준법률행위로서 통지처럼 보이지만 실질적으로는 세액이 확정된 국세채권에 관하여 납부기한을 지정하여 납세의무자에게 이행을 청구하는 행위 즉, 소위 형식적 행정처분<sup>45)</sup>으로서 징수처분의 역할을 하는 것이라고 할 수 있다. 이것은 그 자체 독립하여 국세징수권의 소멸시효 중단사유가 된다(조세기본법 제28조). 원천징수에 의한 소득세에 대해 납부고지는 확정된 세액에 관한 세무서장의 의견이 공식적으로 표시된 것이기 때문에 지불자가 이것과 의견을 달리하는 때에는 그 세액에 따른 소득세 징수를 방지하기 위하여 처분으로써, 이의신청 또는 심사청구 등 전심절차를 거쳐 항고소송도 제기할 수 있다고 해석된다. 이 경우 지불자는 납부고지의 전제가

44) 占部裕田(c), “稅務訴訟におけ義務付け訴訟の許容性”, 民商法雜誌 第139卷 第2號, 2008, 147頁.

45) 형식적 행정처분이란 주지하듯이 행정작용에 대한 국민의 권익구제의 폭을 넓히기 위하여 행정쟁송법상 처분개념을 별도로 정립하려는 시도로서 행위 자체는 공권력 행사, 법률행위라는 실질을 가지고 있지 않기 때문에 이른바 공정력이나 불가변력, 불가쟁력 등과 같은 효력이 없으며 항고쟁송의 배타적 관할에 속하지 아니한 것일지라도 실질적으로 국민 생활을 일방적으로 규율하는 행위 또는 개인법익에 대하여 계속적으로 사실상 지배력을 미치는 경우에 항고쟁송의 대상이 되는 처분성을 인정하는 것을 의미한다. 김남진·김연태, 행정법(1) (24판), 법문사, 2020, 867쪽; 김도창, 일반행정법론(상), 1992, 359-360쪽.

되는 납세의무의 존부 또는 범위를 다툴으로써 납부고지의 위법을 주장할 수 있다. 한편, 지불자는 원천징수세의 납부고지에 대한 항고소송에서, 그 전제인 납세의무의 존부 또는 범위를 다투어 패소하고, 다른 한편 원천징수되는 자에 대한 세액 상당액의 지불 청구소송에서도 패소하는 경우가 있을 수 있는데(즉 세금은 납부되었으나 국가로부터도 급여 받는 자(납세의무자)로부터도 이를 회수하지 못한 상황), 납부고지에 대한 항고소송으로 납세의무자의 원천납세의무의 존부와 범위를 소송상 확정할 수 있는 것은 아니기 때문에 지불자는 불이익을 피하기 위하여 항고소송과 함께 혹은 이와 별개로 납부고지를 받은 납세의무의 전부 또는 일부의 부존재를 확인하는 소송을 제기하고 이를 납세의무자에게 알려줌으로써, 납세의무자의 원천납세의무의 존부와 범위의 확인에 관해서 납세의무자와 그 책임을 분담할 수 있다.

자동확정 되는 세금 과세의 경우 공정력이 존재하지 않으며, 조세법에서 특별한 구제절차가 규정되어 있지도 않기 때문에 형식적 행정처분으로 인정하여 위와 같은 소송구조를 인정하지 않을 수 없을 것 같다. 또, 이와 관련하여 세금을 납부하지 않아 가산세가 부과된 경우의 납부고지에 대해서도 생각해 볼 필요가 있다. 이 경우에는, 세금 불납부를 이유로 한 가산세 부과는 별도 행정처분에 의해 불납부 가산세의 세액이 확정된 것으로 납부고지 자체에 세액을 확정시키는 효과는 없기 때문에 불납부가산세부과결정처분에 대해 취소소송을 제기하는 방법밖에 없을 것 같다.

## (2) 원천징수의무자 이외의 자(납세의무자)에 의한 조세채무부존재확인소송

원천징수 대상인 소득세에 관하여 소득세법은 원천징수의무자와 국가 간을 규율하는 법인데, 원천징수의무자 이외의 납세의무자가 조세채무에 대한 채무부존재확인소송을 제기할 수 있을 것인가 생각해 보자. 즉, 위법한 징수에 의한 부당이득의 반환을 납세의무자가 국가에 대하여 직접 청구할 수 있는지의 여부이다.

먼저, 원천징수의무자는 국가에 대하여 납부고지에 대한 취소소송을 제기할 수 있으나, 납세자가 국가에 대하여 원천징수의 대상인 소득세의 부당이득반환청구소송을 제기할 수 있는가에 대하여 일본 판례에서는 확정신고를 한 때에는 직접 국가에 대해서는 부당이득반환청구소송을 할 수 없다고 한다.<sup>46)</sup> 납세의무자는 지불자(원천징수자)와의 법률관계만을 다룰 수 있는데, 예컨대 어떤 이유로 세금 전액이 원천징수 되지 못하고 지불자가 대신 세액을 지불하였다는 이유로 지불자로부터 납부고지된 세금 상당액에 관한 구상권의 행사를 당한 경우에는 납세의무자는 지불자를 상대로 채무부존재확인소송을 통하여 자기의 원천납세의무를 부인하거나 또는 그 범위를 다툴으로써 지불자의 청구의 전부 또는 일부를 거절할 수 있고, 또 지불자가 후에 지급하는 급여에서 그 세금 상당액을 공제한 때에는 납세자는 그 공제한 잔여 지불에 대하여 급여채무의 일부불이행이라는 점을 이유로 그 공제에 관한 채무의 이행을 청구할 수 있다고 생각된다.

46) 最判 平成 4·2·8 民集 第46卷 第2號 77頁; 기타 이에 관한 자세한 내용은 加藤雅信·岩崎政明, “稅務法學と民法學の對話-不當利得を接點として” 稅務 第50號, 1992. 참조

그러나 납세자가 국가를 상대로 급부소송이나 채무부존재확인소송을 제기할 수 있는가에 대해서는 별도의 검토가 필요하다. 이에 대하여는 달리 환급청구절차가 없다는 등 다른 구제수단이 없는 경우 또는 환급청구를 할 수 없는 정당한 사유가 있어 환급이 인정되지 않는 것이 현저히 정의에 반하게 되는 특별한 사유가 있다면 원천징수의무자 이외의 자인 납세자도 급부소송이나 확인소송을 할 수 있다고 주장하는 견해가 있으나,<sup>47)</sup> 이에 완전히 동의하기는 어렵다. 즉, ‘환급이 인정되지 않는 것이 현저히 정의에 반하게 되는 특별한 사유’와 같은 제한은 불필요하며 신고에 의해 납세의무가 확정되는 경우에 경정 청구기간 내에 있는 자라면 원천징수관계에서 원천징수 되는 자로서의 입장이 아니라 본래의 소득세 납세의무자로서 급부소송이나 채무부존재확인소송을 제기할 수 있다고 생각된다.<sup>48)</sup>

## V. 결어

지금까지 행정구제 과정에서의 당사자소송 활용이 왜 미진하였는지부터 시작하여 취소소송 중심주의를 취하고 있는 조세소송 과정에서 당사자소송이 얼마나 활용될 수 있는지 살펴보았다. 조세행정 은 국민의 재산권과 관련이 있어 국가의 위법한 행위에 대해 민감도가 다른 행정영역에 비해 훨씬 높은 영역이다. 따라서 다른 행정영역보다는 비교적 촘촘한 구제절차를 두고 있는 것도 사실이나, 취소소송 중심의 구제절차에 익숙한 나머지 당사자소송의 활용가능성에 대해서는 무관심하여 구제방법으로서의 다양성이 방치되어 있었던 영역이다. 또 「국세기본법」을 비롯하여 납세자의 권리구제도 경정청구의 배타성의 이름 아래 크게 제약되어 있는 것이 현실이다. 또 한편, 과세처분등에 대해서 소송을 제기하기 위해서는 전심절차가 의무화되어 있어 소송에 이르기 위해서는 납세자가 쟁점이 명확하고 소송을 신속히 진행하고자 하더라도 형식적으로 불복신청을 경유하지 않으면 안 되기 때문에 전심절차는 납세자의 부담이 되는 경우가 많다. 따라서 현재와 같은 조세행정 구제절차 구조 속에서 납세자의 권리보장은 매우 불충분하다고 할 수 있다. 이 논문에서 제시한 바와 같이 조세채무의 확정을 비롯한 조세행정과정에서 현재 조세행정 구제절차가 갖는 흠결부분을 당사자소송 특히 확인소송이 보완해 줄 것으로 기대한다.

47) 松澤智, 新版稅務爭訟法, 中央經濟社, 2001, 136頁 以下

48) 加藤雅信·岩崎政明, 前掲論文, 86頁 以下

## ■ 참고문헌

- 김남진(a), “처분성확대론과 당사자소송활용론”, 고시연구 통권 제372호, 고시연구사, 2005.03.
- 김남진(b), “행정상 확인소송의 가능성과 활용 범위”, 고시연구 통권 제374호, 고시연구사, 2005.05.
- 김남진·김연태, 행정법( I ) (24판), 법문사, 2020.
- 김도창, 일반행정법론(상), 1992.
- 김영순, “최근 조세사건에 관한 대법원 판결에 대한 소고”, 법학연구 제16권제2호, 인하대법학연구소, 2013.
- 김현준, “처분성 없는 행정작용에 대한 행정소송으로서의 확인소송 —2004년 일본 행소법 개정상황에서의 확인소송 활용론을 단초로 하여—”, 공법연구, 한국공법학회, 2009.
- 박균성, 행정법강의(제19판), 박영사, 2022.
- 박윤흔, 최신행정법(상), 박영사, 2000.
- 손병기, “조세당사자소송에 관한 연구”, 중앙대 박사학위논문, 2019.
- 안철상, “공법상 당사자소송에 관한 연구”, 건국대 박사학위논문, 2004.
- 이비안, “당사자 소송의 현황 및 그 평가”, 법학논문집 제43권제3호, 중앙대 법학연구원, 2019.
- 이승훈(a), “공법상 당사자소송 중 확인소송에 관한 연구”, 고려대 박사학위논문, 2020.
- 이승훈(b), “공법상 확인소송의 활용가능성에 관한 연구: 예방적 기능과 적법요건을 중심으로”, 사법논집 제59집, 법원도서관, 2014.
- 이시운, 신민사소송법(제8판), 박영사, 2014.
- 이운정, “당사자소송과 민사사송의 구별-2013. 3. 21. 선고 2011다95564 전원합의체판결”, 강원법학 제39호, 강원대 비교법학연구소, 2013.
- 정성균, “공법상 당사자소송의 활성화에 대한 연구”, 서강대 박사학위논문, 2016.
- 정하중, “행정소송에 있어서 확인소송”, 서강법학 제12권제1호, 2010.
- 조원제, “항고소송과의 관계에 있어서 실질적당사자소송의 활용과 한계에 관한 소고”, 영남법학 제42호, 영남대학교 법학연구소, 2016.
- 최세영, “당사자소송”, 사법논집 제8집, 법원행정처, 1988.
- 加藤雅信·岩崎政明, “稅務法學と民法學の對話-不當利得を接點として” 稅務 第50號, 1992.
- 橋本博之(a), 解説改正行政事件訴訟法, 弘文堂, 2004.
- 橋本博之, 要說行政訴訟, 弘文堂, 2006.
- 南博方·高橋滋 條解行政事件訴訟法, 弘文堂, 2009.
- 山田洋, “確認訴訟の行方”, 法律時報 第77卷第3號, 2005.
- 松澤智, 新版稅務爭訟法, 中央經濟社, 2001.
- 室井力·芝池義一·浜川清, コメントール 行政法 2 行政事件訴訟法・國家賠償法( II ), 日本評

- 論社, 2006.
- 阿部泰隆, 行政法解釋學(Ⅱ), 有斐閣, 2009.
- 塩野宏, 行政法(Ⅱ), 有斐閣, 2009.
- 占部裕田(a), “稅務訴訟における當事者訴訟の活用可能性”, 行政法學の未來に向けて阿部泰隆先生古稀記念, 有斐閣, 2012.
- 占部裕田(b), 租稅債務確定手續, 1998.
- 占部裕田(c), “稅務訴訟におけ義務付け訴訟の許容性”, 民商法雜誌 第139卷 第2號, 2008.
- 中川丈久(a), “行政訴訟としての確認訴訟の可能性-改正行政事件訴訟法の理論的インパクト”, 民商法雜誌 第130卷 第6號, 2004.09.
- 中川丈久(b), “行政訴訟に関する外國法制-アメリカ(下)-” JURIST 1242號, 2003.
- 村上裕長, “公法上確認訴訟の適法要件-裁判例を手かかりとして”, 行政法學の未來に向けて(阿部泰隆先生古稀記念), 有斐閣, 2012.

논문투고일 : 2022. 11. 01.

심사일 : 2022. 11. 08.

심사완료일 : 2022. 11. 22.

■ Abstract

## A Study on the Use of Party Suit under Public Law in Tax Litigation

- Focused on Confirmation Action -

Lee, Hoyong\*

The current administrative litigation has a litigation structure centered on appeals against dispositions. However, the traditional vertical structure of administrative law relations is gradually changing closer to the horizontal structure, and the fields and means of administrative actions are gradually diversifying. It has reached a point where it cannot be effectively and properly remedied. Accordingly, efforts to overcome the limitations of the administrative litigation structure centered on disposition in public law were opposed to the theory of expanding disposition and the use of party suit. In light of the tendency of the revision of the Administrative Litigation Act to cover various types of administrative actions such as acts of factual power in the name of disposition, the theory of disposition expansion seems to prevail. However, expectations for the use of party suit, especially Confirmation action, are growing. A Confirmation action can intervene in a dispute at an early stage compared to a formation litigation, and has a so-called preventive function that can prevent the occurrence or seriousness of a dispute in advance only by ideological confirmation of the rights and legal acts that are the object of the dispute. It is expected to overcome the limitations of cancellation action centralism. On the other hand, although theoretical discussions on the utilization theory of party suit are active in public law, the discussion on application in individual laws is still insufficient. This paper contains a discussion on the applicability of party suit (especially Confirmation action) in tax litigation closely related to people's property rights. First, as a premise of the theory of using party suit, in relation to the interests of the lawsuit in Confirmation action, if the defendant makes the plaintiff's status unstable when judging the maturity of the dispute, that is, if the defendant denies the plaintiff's legal status or does not conform to that status. In the case of claiming a non-confirmation status, it is interpreted that it is sufficient to file a lawsuit at a time when anxiety or risk materializes. Next, as the requirements for Confirmation action in tax litigation, the qualifications for the selection of Confirmation action (ie, the

---

\* Prof. at Hanyang University

complementarity of Confirmation action), the eligibility of the object of confirmation, and the benefits of immediate confirmation are dealt with in detail. As a more specific issue, regarding the use of Confirmation action in tax litigation, litigation seeking confirmation of the satisfaction of taxation requirements under the Tax Entity Act before confirmation of tax obligations, and litigation seeking confirmation of taxation requirements in the Tax Entity Act after tax liabilities are finalized It deals with the possibility of litigation to confirm the non-existence of tax obligations in the case of tax and withholding tax. Utilization of the party's lawsuit before the settlement of tax obligations deals with disputes related to the confirmation of the applicability of taxation requirements, administrative rules related to tax laws and taxes, or the time of inquiry. Exclusivity of non-existence Confirmation action and correction request and debt non-existence litigation are dealt with. In the case of withholding tax, which is automatically confirmed and litigation for non-existence of tax obligation, the tax notice on withholding tax is identified as a formal administrative disposition, and at this time, it is related to the tax notice. Therefore, the withholding agent reviews the possibility of filing an appeal and a lawsuit to confirm the non-existence of the duty to pay. We considered the possibility of a lawsuit to confirm the absence of debt.

**Key Words:** Party Suit, Confirmation Action, Cancellation Action centralism, Party Suit Utilization Theory, Tax Litigation

