

지방세법상 수정신고납부와 쟁점주의 해설

전 동 훈

행정자치부 세정담당관실 행정사무관

1. 의 의

납세의무의 성립은 지방세법상의 과세요건이 충족되는 경우에 추상적 납세의무가 발생되고 납세의무의 확정은 이미 성립된 납세의무를 구체적으로 실현하고자 그 요건을 확인하여 이행함으로써 구체적 납세의무가 발생되는 데 확정된 지방세 납세의무를 이행하는 방법에 있어서 과세권자가 과표와 세액을 결정, 확정하는 정부부과제도가 있고 납세자 스스로가 과표와 세액을 신고납부하는 자기부과제도가 있으며, 이미 성립된 지방세납세의무를 이행함에 있어서 정부부과고지제도보다는 납세자가 공공재의 급부대가로 스스로 지불한다는 측면에서 신고납부제도가 오히려 부합하는 것이므로 조세의 채권·채무관계설로 인식되어야 하며 단순한 재정하명에 기한 공권력관계로 볼 수가 없는 것이다.

이때 납세자가 납세의무를 이행함에 있어

서 신의성실의 원칙에 따라서 납세의무를 이행하여야 할 것을 전제로 하는 것이나, 납세자가 신고납부를 이행할 당시의 신고납부의 기초가 되는 사정이 납세자 당사자가 예기치 못한 사정변경이 발생하는 경우에는 그 사정에 맞게 부합시키는 것이 타당한 것이므로 신고납부이후 수정신고납부를 인정하는 것은 이와 같은 사정변경을 반영하도록 하여 조세에 대한 자기확정력을 가진 납세자의 자기 수정권을 부여하는 취지라고 하겠다.

이와 같이 수정신고납부제도는 지방세를 신고납부한 후의 사정변경으로 당초 신고내용에 대한 변경이 불가피한 경우 납세자 스스로 수정할 수 있는 기회를 부여함으로써 신고납부로 인한 불이익을 배제하고 자진신고 납세풍토의 정착을 유도하기 위하여 당초 신고내용에 대한 수정이 가능하도록 하려는 제도인 만큼 취득세·등록세·주민세 등을 세법에 규정된 신고납부기한까지 신고

납부를 함에 있어서 납부할 과세표준액 또는 세액이 확정되지 아니함으로 인하여 정당세액을 신고납부할 수가 없어서 불가피하게 과소 또는 과다 신고납부한 납세자에게 사후에 수정신고 납부할 수 있는 기회를 부여하여 본의 아니게 불이익이 초래되는 일이 없도록 하는 것이다.

그런데 수정신고납부한 경우 과다납부로 인한 환부사유가 발생하는 경우와 추가로 납부하는 경우 그 당초처분과 수정신고납부에 따른 각각의 처분에 대하여 쟁송의 대상에 해당하는 것인가에 대하여 흡수설인 경우에는 당초처분을 포함하여 수정신고납부에 따라 쟁송의 대상이 될 수가 있다고 보기 때문에 총액주의가 타당하다는 견해에 반하여 병존설에 의하면 당초처분과 수정신고납부는 별개의 처분으로 보아 각각 쟁송의 대상이 된다고 보아 증감된 부분만이 쟁송의 대상에 해당된다고 보는 증액주의가 있으나 현행 지방세법상에서는 이와 같은 명문의 규정을 두고 있지 아니하기 때문에 최근에 개정된 국세기본법 제22조의2의 규정을 준용하여야 하는가하는 문제가 있는 것이다.

현행 지방세법상의 수정신고납부제도를

살펴보면 첫째, 지방세법 제71조의 규정에 따라 본래적 의미의 수정신고납부제도로서 당초 신고납부기한 내에 신고납부한 자가 사정변경 등으로 당초신고 납부한 내용을 변경하여야 할 경우 수정하여 신고납부하게 하는 제도로서 수정신고납부시 추가 납부하거나 환부처리하는 것이다. 둘째, 지방세법 제177조의 3의 규정에 의한 수정신고납부제의 특례로서 신고납부한 법인세할 주민세의 시·군별 안분계산세액에 오류가 발생한 때에는 신고납부한 날로부터 60일 이내에 수정 신고납부를 하는 제도가 있다.

2. 수정신고납부와 병존설과 흡수설과의 관계

(1) 개요

지방세법상의 수정신고를 함에 있어서 추가납부하는 경우와 초과납부하여 환급을 받는 경우가 발생하는 바 이 경우 당초처분에 대해 불복기간이 경과된 경우에 당초처분을 포함하여 불복대상으로 할 수 있는 것인지

[국세와 일본지방세의 수정신고, 경정청구제도의 비교]

국 세 기 본 법	일본의 지방세법
근거: 제45조, 제45조의2 ○ 기준: 결정시기의 전후여부 - 수정신고: 당초신고납부이후부터 세액결정 통지 전 - 경정청구: 결정 후 1년(2월)	○ 근거: 제20조의9의2(일본) ○ 기준: 수정내역의 증감여부 - 수정신고: 과소납부시 (자동적인 변경) - 경정청구:과다납부(과세권자의 결정필요)

아니면 당초처분은 이미 불복기간이 경과되었기 때문에 경정하는 처분만을 불복의 대상으로 하는 것인가?

이에 대하여 당초처분을 포함하여야 한다는 흡수설(역흡수설)과 당초처분과 경정처분은 별개의 처분이므로 당초처분은 불복대상에서 제외하여야 한다는 병존설 등이 있으나 대법원판례의 입장은 증액처분의 경우에는 흡수설에 입각하여 판시하고 있다.

(2) 흡수설과 병존설

병존설	흡수설
- 당초처분과 별개의 처분으로 추가경정 또는 수정신고납부만을 불복대상으로 함. - 납세자에게 불리	- 당초처분과 별개의 처분이 아니라 추가경정 또는 수정신고납부와 당초처분을 포함하여 불복대상으로 함. - 납세자에게 유리

(가) 병존설의 경우

병존설은 당초 처분과 경정처분은 각각 별개의 처분이라는 전제하에 쟁송의 대상을 각각 구분하여 판단하는 것이기 때문에 단계설 또는 분리설이라고 하며 쟁송의 대상도 각각 독립된 소송물로 보게 되는 것이다. 따라서 쟁송대상기간을 당초처분과 경정처분이 발생한 날을 각각 기산일로 계산하여 판단하게 되는 것이다. 따라서 수정신고 납부와 당초 신고납부를 각각의 처분으로 보게 되는 것이다.

[사례] 당초처분과 경정처분과의 관계

1. 과세관청이 과세처분을 한 뒤에 과세표준과 세액이 오류 또는 탈루가 있음을 발견하여 이를 경정하는 처분을 한 경우에 그것이 증액경정인 때에는 처음의 과세처분에서 결정한 과세표준과 세액을 그대로 두고 증액부분만을 결정하는 것이 아니라 처음의 과세표준과 세액을 포함하여 전체로서 증액하되 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것이므로 처음의 과세처분은 뒤의 경정처분의 일부로 흡수되어 독립된 존재가치를 상실하여 소멸하고 오직 경정처분만이 쟁송의 대상이 되고, 처음의 과세표준이 부과기간의 경과나 전심절차의 종결로 이미 확정된 뒤에 증액결정처분을 한 경우에도 당사자는 경정처분에 대한 소송절차에서 이미 확정된 처음의 과세처분에 의하여 당사자는 경정처분에 대한 소송절차에서 이미 확정된 처음의 과세처분에 의하여 결정된 과세표준과 세액에 대하여 그 합법 여부를 다툴 수 있다

2. 그러나 과세관청이 과세처분을 한 뒤에 과세표준과 세액을 감액경정결정을 한 경우에는 위 감액경정처분은 처음의 과세처분에서 결정된 과세표준과 세액의 일부를 취소하는 데 지나지 아니하는 것이므로 처음의 과세처분이 감액된 범위 내에서 존속하게 되고 이 처분만이 쟁송의 대상이 되고 이 경우 전심절차의 적법 여부는 당초 처분을 기준으로 하여 판단하여야 할 것이다.(대판86누 199, 1986. 12. 23. 및 대판 85누 599, 1987.12.22참조)

[판례] 과세표준과 세액을 감액하는 경정 결정이 독립한 항고소송의 대상여부

1. 과세표준과 세액을 감액하는 경정처분은 당초 부과처분과 별개 독립의 과세처분이 아니라 그 실질은 당초 부과처분의 변경이고, 그에 의하여 세액의 일부 취소라는 납세자에게 유리한 효과를 가져오는 처분이므로 그 감액경정결정으로도 아직 취소되지 아니하고 남아 있는 부분이 위법하다 하여 다투는 경우, 항고소송 대상은 당초의 부과처분 중 경정결정에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고, 경정결정이 항고소송의 대상이 되는 것은 아니며, 이 경우 적법한 전심절차를 거쳤는지 여부도 당초 처분을 기준으로 판단하여야 한다.

2. 상속세 부과처분에 대한 국세심판소의 재조사 경정을 명하는 심판결정에 따라 과세관청이 행한 감액경정결정이 별도의 쟁송수단을 인정하여야 할 특별한 사유가 없어 항고소송의 대상이 되지 못한다(대판 98두 3211 1998. 5. 26.)

[판례] 심판결정에 따라 처분청이 감액경정결정을 한 경우, 항고소송 제기에 관한 불복기간의 기산점 및 불복대상

국세심판소가 양도소득세부과처분심판청구를 일부 인용하면서 정당한 세액을 명시하여 취소하지 아니하고 '이 사건 과세처분은 부동산의 취득 및 양도 당시의 실지거래가액을 재조사하여 그 과세표준과 세액을 결정한다'는 경정기준을 제시하여 세액을 결정하도록 하는 재결에 따라 감액경정결정이

이루어진 경우 그에 대한 별도의 쟁송수단을 인정하여야 할 특별한 사정이 없는 한 항고소송의 대상은 당초의 부과처분 중 경정결정에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고 경정결정이 항고소송의 대상이 되는 것은 아닌바, 전심절차에서 실지거래가액이 아닌 기준시가에 의한 양도차익의 산정을 주장해 온 납세의무자로서는 국세심판소의 위와 같은 재조사 경정결정만으로써는 그 쟁송목적 달성을 달성한 것이라고 할 수 없어, 이러한 결정에 대하여 바로 행정소송을 제기하여 당초처분(추후 처분청의 감액경정결정이 있는 경우에는 일부 취소된 당초처분)에 대하여 그 위법의 시정을 구하여야 하고, 처분청의 감액경정결정에 대하여 별도의 쟁송수단을 인정하여야 할 특별한 사유가 있는 경우에 해당한다고는 할 수 없는바, 이와 달리 국세심판소가 위와 같은 심판결정을 한 경우에는 당해 행정청의 경정결정 고지일을 행정소송 제기에 관한 불복기간의 기산점으로 삼아야 한다거나 혹은 이 경우의 불복대상으로 국세심판소의 심판결정 이외에도 당해 행정청의 경정결정도 인정하여야 한다고 할 수 없다.(대판96누10768 1997. 10. 24.)

(나) 흡수설의 경우

당초 처분은 경정처분에 흡수되어 버리기 때문에 당초처분은 소멸되므로 이를 일체설 또는 소멸설이라고 말하며, 당초 처분은 경정 처분에 흡수되는 것은 당초 처분에 대한 쟁송은 기간 경과로 각하되어 버리는 결과를 초래하게 되는 것이다. 또한 쟁송기산일

은 당초처분일을 기준으로 하는 것이 아니라 경정처분의 기산일을 기준으로 하게 되는 것이다. 따라서 전심을 경우하는 문제에 대하여 살펴보면 당초 처분에 대한 불복청구기간의 경과 등으로 불가쟁력이 발생한 경우에도 경정처분으로 다시 쟁송을 제기할 수가 있는 것이다.

또한 당초처분과 경정처분의 소멸시효기산일은 세액전체에 대해 경정처분의 지정된 납부기한의 다음날부터 기산하는 결과를 초래하게 되며 따라서 당초처분으로 기진행된 시효는 무효가 되어 버리는 것이다. 그리고 당초처분의 효력은 당초 처분에 근거한 모든 행정 처분은 효력이 상실하게 되는 것이기 때문에 증액하는 수정신고납부를 하는 경우라면 수정신고납부하는 처분을 기준으로 소멸시효의 기산일 등을 판단하게 되는 것이다.

그리고 역흡수설의 경우 흡수설과는 반대로 경정처분은 당초 처분에 흡수되며 경정처분은 소멸되어 버리기 때문에 경정신축설이라고도 한다. 따라서 경정처분은 당초 처분에 흡수되어, 당초 처분만이 쟁송의 대상이 되는 것이고, 이에 따라 이의신청등 청구기간의 기산일은 당초 처분이 있는 날을 기산일로 하게 되는 것이다. 그리고 전심절차는 증액경정처분이 당초 처분에 대한 불복청구기간이 경과된 후의 처분인 경우 소송제기를 못하게 되는 결과가 초래되고 소멸시효의 기산일은 당초 처분에서 지정된 납부기한의 다음날로부터 기산되는 것이다.

[판례] 수정신고와 쟁송대상 판단

과세표준과 세액을 증액하는 경정처분이 있는 경우 그 경정처분은 당초처분을 그대로 둔 채 당초처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가 확정하려는 처분이 아니고, 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이므로, 증액경정처분이 되면 먼저 된 당초처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸하고 오직 경정처분만이 쟁송의 대상이 된다 할 것이나, 토지의 승계취득에 대한 취득세는 건축물의 취득 또는 지목변경에 의한 간주취득에 대한 취득세와는 과세대상 및 과세단위를 달리하는 것이므로, 제2차 처분으로써 건축물의 취득 또는 지목변경에 의한 간주취득 등에 관한 취득세 과세표준 및 세액을 증액하여 추징하였다 하더라도 제1차 처분 중 토지의 승계취득에 관한 취득세 과세표준 및 세액을 증액하지 아니한 이상, 제2차 처분이 제1차 처분 중 토지의 승계취득에 대한 취득세 부과처분 부분까지 포함하여 증액하는 경정처분이라고 할 수 없다 할 것이고, 따라서 제1차 처분 중 토지의 승계취득에 대한 취득세 부과처분 부분은 제2차 처분에 흡수, 소멸되는 것이 아니라 이 부분에 한해서 제2차 처분과는 별도로 독립한 처분으로 남게 된다.(대판97누2245, 1999. 9. 3.)

[판례] 농어촌특별세의 수정신고에 대한 경정결정이나 환급의 거부가 행정소송의 대상인 처분인지 여부

구국세기본법(1994. 12. 22. 법률 제4810호로 개정되기 전의 것) 제45조는 제1항에서 “과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자는 그 기재사항에 누락·오류가 있는 때에는 … 기한 내에 과세표준수정신고서를 제출할 수 있다.”고, 제2항에서 “과세표준수정신고서의 기재사항 중 대통령령이 정하는 국세에 관하여 당초에 신고한 과세표준 또는 납부세액을 감소시키거나 환부세액을 증가시키는 사항이 있는 경우에는 정부는 이를 조사하여 그 결과를 … 신고인에게 통지하는 동시에 경정할 사항은 경정하여야 한다.”고 규정하고, 그 위임을 받은 구 국세기본법시행령(1994. 12. 31. 대통령령 제14473호로 개정되기 전의 것) 제25조 제2항은 “법 제45조 제2항에서 대통령령이 정하는 국세라 함은 제10조의2 제1호에 기재하는 국세를 말한다.”라고 규정하며, 제10조의2 제1호는 신고에 의하여 세액이 확정되는 조세로 법인세·부가가치세·특별소비세·주세·증권거래세·교육세 또는 교통세를 들고 있는바, 농어촌특별세에 관한 수정신고에 대하여는 과세관청의 결과통지의무나 경정의무가 규정되어 있지 아니하므로 과세관청이 그 수정신고에 대하여 경정결정이나 환급을 거부하였다고 하더라도 그것이 행정소송의 대상이 되는 독립한 처분이라고 볼 수 없다.(대판 97누20106 1999. 8. 20.)

(3) 판례의 입장과 국세기본법의 규정

이와 같이 종전의 대법원 판례에서는 당초처분보다 증액하는 처분에 대하여는 흡수설을 채택하고 있어 불복기간이 경과된 당초처분에 대하여도 경정처분이 있게 되면 경정처분을 기준으로 새로이 불복을 하게 되어 납세자 측면에서는 유리할 수가 있으나 과세관청에서는 법적 안정성을 훼손하는 문제가 발생되고 있으므로 국세기본법을 개정하여 병존설을 취하도록 개정하여 2002. 12. 18부터 시행하였다. 따라서 국세의 경우 증액경정처분을 하거나 감액경정처분을 하더라도 모두 병존설에 입각하여 불복하게 되는 것이다.

국세기본법 제22조의2 (경정 등의 효력) ① 세법의 규정에 의하여 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정은 당초 확정된 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다. ② 세법의 규정에 의하여 당초 확정된 세액을 감소시키는 경정은 그 경정에 의하여 감소되는 세액외의 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다.

병존설을 채택하면 당초처분과 증액처분이나 감액처분은 별도의 처분으로 독립적으로 불복하게 됨으로 증액처분은 증액된 부분만을 불복대상을 하게 되고 감액한 경우에는 감액한 부분에 대하여만 불복대상으로 하게 되는 것이다. 예를 들면 취득세 당초신

고납부 세액이 5억원이나 수정신고납부로 인하여 그 수정납부세액이 5천만원 증액된 경우에는 종전의 경우 증액신고납부한 날로부터 90일 이내에 5억5천만원(5억원+5천만원)을 불복대상금액을 청구할 수가 있으나, 개정일(2002. 12. 18)이후 수정신고납부되는 분부터는 5천만원만을 불복대상 금액으로 하여야 한다.

역으로 취득세 당초신고납부 세액이 5억원이나 수정신고납부로 인하여 그 수정납부세액이 5천만원 감액된 경우에는 종전의 경우에도 병존설에 입각하여 증액신고납부한 날로부터 90일 이내에 감액된 5천만원 만을 불복대상금액을 청구할 수가 있으며, 개정일(2002. 12. 18)이후도 수정신고 되는 분부터는 감액되는 5천만원만을 불복대상 금액으로 하여야 한다

그러나 대법원 판례에 따라 흡수설을 지지하는 경우 당초 처분에 근거한 가산금 결정, 체납처분 등의 선행절차가 모두 무효가 되는 법적 문제점이 있고 납세자가 고의적으로 적은 금액의 경정사유를 제공하여 증액경정처분을 받아 이미 불복제기기간이 경과한 당초결정에 대하여도 불복청구를 하는 등 지방세 구제업무에 혼선을 초래하게 되는 것이다. 즉, 증액경정처분의 경우 당초 처분은 증액경정처분에 흡수된다고 보기 때문에 당초 처분을 근거로 행한 체납처분 등의 행정처분이 모두 무효가 되며 선행처분은 후 행처분이 있을 것인지 여부에 따라 계속 불안정한 상태에 놓이게 되고 당초 처분에 대한 불복제기기간 등이 경과하여 이미 확정된 처분에 대해서도 다시 다룰 수 있게

되어 법적 안정성을 저해하고 증액경정처분에 있어서는 당초 처분이 불복제기기간이 경과하면 불복제기 못하므로 증액경정처분의 경우와 비교하면 형평성이 결여되는 문제가 발생하게 되어 국세기본법에서는 일률적으로 병존설을 취하게 하고 있는 것이다. 이에 대하여 지방세법상에서는 별도의 규정을 두고 있지 아니 하지만 지방세법 제82조의 규정에서 지방세의 부과와 징수에 관하여 이법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용하고 있으므로 지방세법상 이와 같은 규정의 의거 동 조문을 준용할 수가 있는 것이다.

[판례] 흡수설에 따른 증액경정처분과 징송대상

과세관청이 과세표준과 세액을 결정한 후 그 과세표준과 세액에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견되어 이를 증액하는 경정처분이 있는 경우, 그 증액결정처분은 당초 처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가로 확정하는 처분이 아니고, 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이어서 증액경정처분이 되면 당초 처분은 증액경정처분에 흡수되어 소멸하므로, 그 증액경정처분만이 존재한다 (대법원 1999. 5. 11. 97누13139)

- 원심이 확정된 바와 같이, 피고가 1995.5.1. 원고(선정 당사자) 등 선정자들에 대하여 양도소득세 금 143,493,100원, 방위세 금 28,698,610원을 납부기한 1995. 5. 15.

로 정하여 부과한 후 위 선정자들이 납부기한을 도과하자 1995.6.1. 위 양도소득세와 방위세 및 이에 대한 각 가산금의 납부독촉을 하였다가, 1995.9.5. 구조세감면규제법(1989.12.30. 법률 제4165호로 개정되기 전의 것) 제62조 규정에 따라 위 양도소득세를 면제하는 대신 구방위세법(1990.12.31. 법률 제4280호로 폐지되기 전의 것) 제4조 제1항 규정에 따라 위 방위세액을 100분의 50 증액하여 금 43,047,930원으로 결정하고, 당초 부과한 세액 외에 추가로 금 14,349,320원(금43,047,930원 - 금 28,698,610원)을 부과고지 하였다면, 1995.9.5.자 부과고지는 1995.5.1.자 당초의 방위세부과처분에 대한 증액경정처분에 해당하므로 당초의 방위세부과처분은 위 증액경정처분에 흡수되어 소멸하였다 할 것이고, 따라서 당초의 방위세부과처분에서 정한 납부기한을 전제로 한 1995.6.1.자 가산금 징수처분 역시 효력을 상실하였다고 보아야 할 것이다.

3. 총액주의와 쟁점주의

(1) 개요

여기서 지방세쟁송의 대상은 무엇을 대상으로 조사심리하고 어느 범위까지 심리 판단할 것인가의 문제가 쟁송의 대상(소송물)과 범위(소송물의 범위)에 관한 문제이다. 일반적으로 행정처분취소소송¹⁾은 처분의

1) 조세소송의 유형
[성질상 구분]

위법을 이유로 하여 그 취소를 구하는 것이므로 그 쟁송의 대상은 처분에 대한 취소사유의 존부등이며 이것이 쟁송의 대상으로서 일반적으로 소송물이라 일컬어진다. 조세쟁송의 대상인 소송물자체는 실질적으로 세액을 기준으로 한 과세처분으로 본다 고 하더라도 그 심판의 범위를 어떻게 볼 것인가가

- ① 형성소송: 조세법상의 법률관계를 변동시키는 형성판결을 목적으로 하는 행정소송으로서 위법한 과세처분에 대한 취소소송임.
- ② 확인소송: 권리 또는 법률관계의 존부확인을 구하는 행정소송으로서, 과세처분의 무효 또는 부존재확인소송이나 부작위위법확인소송임.
- ③ 이행소송: 이행청구권의 확정과 상대방에 대한 이행명령을 목적으로 하는 행정소송으로 과오납금의 반환청구소송, 조세부과처분이 당연무효에 기초한 부당이득금반환청구소송 등 당사자소송이 해당됨. (대법원은 민사소송으로 취급)

[내용상 구분]

- ① 항고소송: 위법한 처분이나 부작위에 의하여 권리 이익을 침해받은 자가 제기하는 소송임 (취소소송, 무효 등 확인소송, 부작위위법확인소송)
 - ㉠취소소송은 위법한 처분의 취소 또는 변경을 구하는 소송으로서 처분청을 피고로 하여 제기되는 소송으로 조세소송의 대부분이며,
 - ㉡무효 등 확인소송은 과세관청이 한 처분의 효력유무 또는 존재여부의 확인을 구하는 소송임.(과세처분의 무효확인소송, 부존재확인소송, 실효확인소송) 이는 제소기한의 제한이나 전심절차가 적용되지 아니하는 특징이 있음
 - ㉢부작위위법확인소송은 과세관청의 부작위가 위법하다는 확인을 구하는 소송임.
- ② 당사자소송: 행정청의 처분등을 원인으로 하는 법률관계에 관한 소송으로서 그 법률관계의 한쪽 당사자를 피고로 하는 소송임.
- ③ 민중소송과 기관소송

문제가 된다.

쟁송의 범위는 소송의 대상인 소송물의 존부를 명백히 하기 위하여 조사하거나 심리하는 한계의 문제가 된다. 실제적 세액은 하나의 과세단위로서 불가분으로 계산되어지는 바 동세액을 확정하는 절차로서 이에 대한 하나의 과세처분이 있었고 그 과세처분에 대한 불복이 있는 경우 조사와 심판의 범위에 관하여는 실제적 세액을 중시하느냐 형식적 절차를 중시하느냐에 따라서 총액주의와 쟁점주의가 대립하고 있다.

여기서 쟁점주의는 서로의 달랐던 점(쟁점)과 밀접한 관련을 가진 사항(쟁점관련사항)에 주안을 두고 효율적으로 조사·심리하는 방법을 쟁점주의라 부르고, 이에 반하여 원처분 모두를 검토·조사하는 것을 총액주의라고 하는 바, 이러한 의미에서 총액주의는 당초처분의 전부가 심리의 대상이 되고, 쟁점주의란 심리의 범위가 당사자의 주장에 의해서 한정된 사항(쟁점 및 쟁점관련사항)에 한한다고 하는 것이 된다.

(2) 총액주의

총액주의는 부과된 세액, 즉 확정과세처분에 대하여 일부분의 불복청구가 있는 경우에도 동 과세처분의 대상이 된 총세액의 전부에 대하여 조사·심리하여 실제적 총세액을 기준으로 가감하여 심판할 수 있다는 주장이다. 따라서 청구인이 불복하는 이유·주장·범위에 구애받지 않고 불복의 대상이 된 당초처분 전체 또는 당해 실제적 세액 전체에 대하여 심리·심판할 수 있다는 것이

다. 실질적으로 세액은 하나의 과세단위로서 전체적으로 불가분되기 때문에 부분적인 불복이 있는 경우에도 이들이 원인별로 불가분으로 전체적으로 총합하여 위법성 여부를 심판해야 한다는 것이다.

이에 대하여 살펴보면 첫째, 확정과세처분의 실제적 내용인 세액 또는 조세채무는 1개의 불가분의 과세단위로 계산되는 것으로서 당초처분이 세액의 확정절차인 것과 마찬가지로 심판절차도 실제적 진실의 세액을 추구하는 확정절차이며 그 연장상의 속행하는 절차이므로 당초처분 전체가 심리의 대상이 됨은 당연하다고 보며, 둘째 확정과세처분의 전부에 대한 불복이 있는 경우는 물론이고 일부에 대하여 불복이 있는 경우에도 위 실제적 세액의 불가분성에 따라 전체적으로 조사심리하여 진실한 실제적 세액을 초과하지 않는 한 국민의 재산권을 침해한 것으로는 볼 수 없다는 것이고 셋째, 조세심판도 조세행정의 일부이며 그 기능은 행정의 위법심사를 통한 행정권 자체의 자기감독·시정에 있으므로 이러한 관점에서 볼 때 과세처분의 위법성 일반이 그 감독·시정의 대상이 됨은 당연하고 따라서 특정한 쟁점에 구애됨이 없이 조세처분의 전체를 대상으로 삼아야 한다는 것이다.

(3) 쟁점주의

쟁점주의는 당초처분 전체를 심리·심판하는 것이 아니라 처분청의 당초 처분의 근거와 이유 및 그에 불복하는 청구인의 심리·주장이 서로 대립하는 쟁점사실이 심

리·심판의 대상이 된다고 보는 관점이다. 이것은 1개의 과세단위의 세액 계산근거가 되는 각 부분적 이유와 이에 대한 부분적 세액계산의 근거를 기준으로 과세처분의 부분적인 위법 여부를 판단하려는 것이다. 이는 1개의 과세단위로 과세표준과 세액이 불가분적으로 계산되는 것에 대하여는 치중하지 않고 부분적으로 세액계산의 근거기준 및 이유 등이 구분 가능하다는 것을 전제하고 있는 것이다.

이에 대하여 살펴보면 첫째, 1개의 과세단위 내의 세액계산이 각 원인별이나 요소별로 과세 근거이유 및 계산기준이 분리 가능함을 전제로 하고, 각 세액계산의 요인별로 세액의 적부를 판단하여 과세처분의 적법성을 심리·판단하려는 것이고 둘째, 과세처분에 대한 불복이 있는 경우에는 불복청구의 부분에 한하여 심리·판단하고 일개의 과세단위의 세액 중 다른 요인의 세액계산과는 가감하거나 통산하지 않으려는 것이다.

(4) 총액주의와 쟁점주의의 비교

(가)세액의 통산 여부

총액주의는 1개의 과세단위에 대한 진실한 세액의 확정성 목적이므로 과세표준과 세액의 적정성 여부를 판단함에 있어서 원인이나 원천이 되는 각 요인별 세액의 증감 사항은 모두 통산하여 판단하기 때문에 쟁점부분이 위법하거나 부당하여도 다른 이유를 들어 원처분을 유지하는 것이 가능하다. 이에 반하여 쟁점주의는 쟁점부분 즉 불복

청구부분의 적부만을 심리하게 되어 그 외의 세액 증가요인이 새로이 밝혀진다 하여도 이를 통산하여 당초 처분을 유지할 수 없게 되어 쟁점부분이 위법·부당하면 시정하여야 하고 다른 과세 누락 사실을 발견해도 이들을 통산 계산할 수 없다는 것이다.

예를 들면, 과세관청이 법인인 납세자가 50억원의 취득세 과세표준을 신고하였다면 이를 과세 근거로 하여 취득세가 신고납부 또는 부과처분되고 추후 당해 법인이 이에 불복하여 소송을 제기한 결과 취득세 과세표준인 장부가액에 관한 과세근거가 없어 당초처분이 유지될 수 없는 경우, 아래 새로운 과세자료를 찾아서 당해법인에게 취득세 납세의무가 있음이 판명된 경우, 총액주의에 의하면 통산결과 결국 과세표준은 동일하게 되어 당초 처분에 대한 위법을 이유로 이에 상당한 세액의 취소판결을 할 수 없게 되는 것이다. 이에 반하여 쟁점주의에 의하면 당초의 처분은 장부가액에 수정을 가하게 되어 버리는 이상 이에 해당하는 부과처분은 취소하게 될 것이다.

(나) 조사와 심리의 범위

과세관청과 납세자 사이에 다툼이 있는 경우에 있어서 쟁송기관은 다툼의 쟁송에 관해 조사를 하게 되며, 이때 조사를 함에 있어서는 청구인의 주장 사실에 대한 조사뿐만 아니라 과세처분대상인 실제적 진실한 세액의 존부 또는 그 범위액을 파악하는 것도 필요하다. 지방세법 제64조에서 질문검사권으로서 직권조사와 신청조사를 모두 하

도록 규정되어 있다. 이 경우 조사의 범위에 관하여 명시된 규정이 없으므로 쟁송기관은 청구인이 주장한 사실만을 할 것인지 과세 처분 전체 부분에 관하여 조사할 것인지에 대하여는 명백하지 않다.

일반적 의미에 있어서 총액주의는 원처분 전체를 재조사 또는 심리하며, 쟁점주의에서는 불복청구의 당초 처분이유와 청구이유에 제기된 쟁점부분만을 국한하여 조사 심리하며 총액주의에 따르면 전반적인 재조사를 함에 있어서 납세자에게 불안감을 주어 불복청구를 기피할 우려가 있게 된다.

(다) 주장 변경, 철회 또는 추가

당초 과세처분의 대상이 된 실체적 진실한 세액의 확정을 추구하는 것을 기준으로 볼 때에는 당초 처분의 확정처분이나 쟁송 절차에 있어서의 판결 확정이나 모두 확정 절차에 불과하며 이 점에 있어서 조세 불복 절차는 당초처분의 대상이 된 세액에 대한 연장확정절차라고 볼 수 있다. 따라서 1개의 과세단위에 대한 과세처분 중 부분적인 과세근거나 부분적인 불복이유에 구애될 수 없고, 실체적 진실한 세액의 인식을 위한 주장이나 자료는 수시로 변경할 수 있고 이에 따른 증거를 제출할 수 있게 되는 것이다.

이는 1개의 동일한 과세처분의 대상에 관한 절차상의 하자 등 성질이 다른 사항을 제외하고 하급심에서 주장하지 않은 사항을 상급심에서도 새로이 주장할 수 있으나 각 심급에서 사실심 변론 종결시까지이다. 뿐만 아니라 불복청구자가 이유를 변경하거나 철회하더라도 심판에 있어서는 이미 주장된

이유나 밝혀진 사실에 기하여 실체적 세액의 당부를 심판할 수 있는 것이다.

따라서 총액주의에 의하면 납세자가 자유로운 공격방법을 선택할 수 있고 이를 변경·보충할 수 있으며 심리과정에서 직권주의가 적절히 가미될 때에는 납세자에게는 광범위하게 처분의 적법·해당 여부를 활용할 수 있고 주장·이유를 수시로 변경할 수 있으며 변경 또는 철회에도 불구하고 이미 인식된 모든 사실을 재결의 기초로 삼을 수 있으므로 하급심에서 주장하지 않은 사실도 상급심에서 추가하여 주장할 수가 있는 것이다.

그러나 쟁점주의에서는 주장·심리를 변경할 수 없으므로 과세관청은 당초의 과세근거에 대하여, 불복청구인은 당초 불복청구의 주장·이유에 대하여 변경할 수 없으며 만일 이를 변경하거나 철회하는 경우에는 그 부분은 심리의 대상에서 제외되기 때문에 하급심에서 주장하지 않은 것은 추가로 상급심에서 주장할 수 없는 바, 이는 전심절차를 적법하게 거치지 않은 것으로 취급되기 때문이다.

또한 쟁점주의에 의하면 납세자가 충분한 권리구제를 받지 못할 가능성이 있어서 그 쟁점을 일차적으로 청구인에 의하여 제시되어야 하지만 처분이유가 납세자에게 전달되지 않는 현실에서 납세자가 쟁점을 명확히 알지 못한 채 불복을 제기하는 사례가 많아서 납세자에게는 불리하다. 이때에 불복 청구부분에 있어서 당초 과세처분의 근거·이유를 중심으로 하느냐, 청구인이 주장하는 이유를 중심으로 하느냐가 문제되며 어느

것을 중심으로 하느냐에 따라서 심판결정에 중대한 영향을 미친다.

이와 같은 결과로 원칙적으로 불복 청구부분에 국한하여 조사심리하게 되는 바, 첫째, 당초처분의 처분 당시의 과세요인에 대한 근거와 이유가 심리의 대상이 되므로 그 후 새로운 과세근거나 이유를 보충하여 과세 처분 이유를 정당화시킬 수 없고, 당초 처분이유가 부당하면 취소되나 당초 처분근거와 동일성을 가지는 범위 내에서 보충할 수 있다고 본다. 둘째, 당초 처분 중 불복 청구부분의 불복이유에 대하여서만 조사 심리하고 그 외의 요인에 대한 당부는 심리의 대상이 되지 않기 때문에 불복처분 이외의 요인에 의하여 세액의 증가요인이 있다 하더라도 이를 가감하여 당초 처분을 정당화시킬 수 없고 청구부분을 변경하거나 철회한 후에 있어서의 심리의 대상이 되지 않는다고 보는 것이다. 셋째, 불복 청구부분에 심리 대상이 국한되므로 하급심(이의신청서)에서 불복하지 않는 부분에 대하여서는 상급심(국세심판원 등)에서 이를 주장할 수 없으며 이는 부분적으로 전심에서 다루지 않는 부분은 전심을 거치지 않는 것으로서 전치주의에 위배되어 각하의 대상이 되는 것이다.

(라) 기판력과 청구범위

쟁점주의에 의하면 구체적 위법이유가 심판의 대상이 되는 결과 취소소송의 범위가 구분되고 취소소송은 개개의 구체적 위법이유마다 제기되지 않으면 안되므로 만약 취소소송에서 패소하는 경우 제소기간의 제한을 받게 되고 따라서 그 기간 내에 모든

처분요건에 관한 개개의 위법사유를 미리 특정하여 소를 제기하지 하여야 하나 총액주의에 의할 때에는 이러한 문제가 일어나지 않는다. 또한 쟁점주의에 의하면 1개 과세단위 중 심판의 대상이 되지 않는 부분에 대하여는 판결의 효력이 미치지 않으므로 세액의 탈루 사실이 있는 등 새로운 과세근거가 발견된 때에는 경정처분을 할 수 있게 되는 데 반하여, 총액주의에 의하면 1개 과세단위내의 실제적 세액전부를 기준으로 하여 판결하기 때문에 처분의 취소판결을 받으면 위법성 일반이 확정되어 기판력²⁾이 발

2) 기판력 : 확정된 재판의 판단 내용이 소송당사자와 후소법원(後訴法院)을 구속하고, 이와 모순되는 주장·판단을 부적법으로 하는 소송법상의 효력.

〈기판력의 범위〉

- ① 표준시(標準時) : 민사소송에서는 대상인 사법상의 권리관계가 변동성을 가지고 있으므로 기판력의 표준시가 주요한 기준인바 표준시는, 중국판결에서는 최종의 사실심의 구술변론 종결시, 지급명령(支給命命)에서는 명령 송달시, 각종 조서에서는 그 성립한 때이다. 따라서 기판력은 표준시에서의 권리관계를 확정하고, 이에 한해서만 후소의 재판의 판단을 구속한다. 표준시 이후에 생긴 권리관계의 변동에 관하여는 기판력은 미치지 아니한다.
- ② 객관적 범위(물적 한계): 판결 중 기판력이 생기는 사항의 범위는, 판결주문 중의 판단에 한하지만, 예외로서 판결이유 가운데의 판단이라도 상계의 항변에 대한 판단에는 기판력이 생긴다.
- ③ 주관적 범위(인적 한계): 기판력이 원고·피고(당사자)에 미치는 것은 당연하나, 당사자와 동일한 지위에 있다고 인정되는 제3자에게도 미친다.

생되고 새로이 누락 소득이 발견되어도 과세청으로는 추가 경정처분을 할 수 없게 된다.

(마) 경정처분시의 제소기간

과세처분에 대하여 경정, 재경정 등이 이루어지는 경우 그 효력에 관하여는 흡수설(소멸설)과 병존설의 대립이 있고 어느 설을 취하느냐에 따라 소의 이익, 제소기간 등에 차이를 가져오게 된다.

그런데 총액주의가 실제적 세액에 기준을 두고 이를 소송물로 보고 있는 점에서 흡수설은 실제적 세액의 불가분적 과세단위의 특성에 치중하고 있는 점에서 양자는 깊은 관련이 있다. 즉, 실제적 세액을 기준으로 보면 개별적인 과세근거나 이유는 중시되지 않고 하나의 과세단위내의 세액계산은 불가분적으로 되므로 선행처분(당초 처분)은 후행처분(경정 처분)과 일체가 된다 할 것이고 이 점에서 총액주의는 흡수설과 깊은 관계를 맺게 된다.

쟁점주의에 의할 때에는 과세단위 중 요인별 과세근거의 구분이 가능하므로 선행처분에 있어 각각의 처분에 따라 세액계산이나 처분의 요인이 되는 부분별로 심판할 수 있으므로 이 점에서 쟁점주의는 병존설과 관련이 있다.

(5) 총액주의와 쟁점주의에 관한 판례

대법원판례는 과세처분취소소송의 대상은 과세관청이 부과지한 과세표준과 세액이 객관적으로 존재하는 가의 여부로서 부과처

분에 의하여 인정된 과세표준과 세액이 정당한 과세표준과 세액에 비하여 과대한 경우에는 그 부과처분은 정당한 과세표준과 세액을 초과하는 범위에서만 위법하다고 보거나 과세관청이 그 과세표준과 세액을 구체적으로 산출, 결정하는 과정에서 과세청의 계산방식 등에 잘못이 있다하더라도 부과지된 세액이 원래 당해 납세의무자가 부담하여야 할 정당세액의 범위를 넘지 아니하는 결과로 그 잘못된 방식이 과세단위와 처분사유의 범위를 달리하는 정도의 것이 아니라면 그 정당세액 범위내의 과세처분이 위법하다고 할 수 없다고 하여 총액주의의 입장을 취하고 있다.

그런데 행정처분의 적법여부의 판단의 기준시기에 관하여, 처분시를 기준으로 하여야 한다는 견해와 판결시, 즉 사실심변론종결시를 기준으로 하여야 한다는 견해가 대립하고 있는 데 처분시설이 통설이고 판례이다.³⁾ 따라서 처분시설에 의하면 처분후의 사정변경이 있다하더라도 처분의 적법여부는 처분당시의 법령 및 사실상태에 의하여 판단하여야 하고 처분청이 사후에 처분의 적법성을 유지하기 위하여 추가 변경할 수 있는 사유도 처분 시에 객관적으로 존재하는 사유에 한하게 된다. 여기서 적법여부의 판단시점이 처분당시라는 것과 처분을 뒷받침하는 자료의 제출시기는 구별하여야 한다. 즉, 처분시라는 의미는 처분당시에 존재하였던 자료와 처분청에 제출된 자료만으로 위법여부를 판단하여야 하는 것이 아니라 처

3) 대판 1989.3.28 선고 88누12257 대판 1988.6.7 선고 87누1079

분당시에 존재하던 사정과 사실을 기준으로 판단하여야 한다는 것이다.

그러므로 당사자는 처분당시에 객관적으로 존재하였던 사실상태를 기준으로 사실심 변론종결 당시까지 입증할 수 있고 법원도 그 변론종결당시까지 제출된 모든 자료를 종합하여 처분 당시 객관적으로 존재한 사실상태를 확정하고 그 사실에 기초하여 처분의 위법여부를 판단하여야 한다는 것이다. 총액주의에서도 과세처분의 적법여부는 정당한 세액을 초과하느냐의 여부에 따라 판단되는 것으로 보면 당사자는 사실심 변론종결시까지 객관적인 과세표준과 세액을 뒷받침하는 자료를 제출할 수 있고⁴⁾ 법원은 이러한 자료에 의하여 적법하게 부과될 정당한 세액이 산출되는 때에는 그 정당한 세액을 초과하는 분만 취소하여야 한다. 또한 조세소송에서의 과세관청은 처분의 동일성을 해하지 않는 범위에서 과세관청은 당해 처분시에 객관적으로 존재하는 사실이면 처분시의 처분사유와 다른 주장을 새로이 할 수 있다는 총액주의의 입장에 있다.

지방세 과세처분에 대한 이의신청, 심사청구 및 소송의 심리의 과정에 있어서 원 처분의 이유로 되었던 과세요건 사실이 존재하지 않는 것이 판명된 경우에 처분청은 그 처분의 적법성을 유지하기 위해 별도의 과세요건 사실을 새로이 제출할 수 있는 것인가 또는 심사청구 및 법원은 새로운 별개의 이유가 제출된 경우에 그것을 확실히 하기 위해서 판단의 대상으로 하여야 할 것인가 하

는 것은 직접적으로는 청구이유의 변경의 여부이지만 조세쟁송의 대상 내지 조세소송의 소송물의 문제와 밀접한 관계를 갖고 있어서 총액주의와 쟁점주의가 대립하게 된다.

총액주의에 따르면 확정처분에 대해 쟁송의 대상 및 심리의 대상에 처분에 의해서 확정된 전체세액에 대한 적부에 있는 것으로 보면서 처분청은 당초처분을 유지하기 위해 새로운 세액의 존재를 주장하고 새로운 이유의 변경은 심사청구의 심리 또는 소송에 있어서 구두변론 종결시까지 원칙으로서 자유롭게 인정되므로 납세자측의 입장에서는 총액주의가 유리하게 적용된다라고 보는 것이다.

쟁점주의는 확정처분 및 처분이유와 관련하는 세액에 대한 것으로 이유의 변경은 원칙적으로 인정되어지지 않아서 기판력 등에서 납세자의 측면에서는 불리하게 작용되므로 권리구제의 측면에서도 불충분하다는 비판이 있으나, 현행 조세쟁송에 있어서는 어느 것을 택할 것인가에 대해서는 국세기본법 제22조의2의 규정에 의거 이에 관한 명확한 규정을 두고 2002. 12. 28부터 적용하고 있다.

4. 수정신고납부의 요건

(1) 대상세목

수정신고납부 대상인 지방세는 부과지하는 세목이 아닌 신고납부하는 세목을 기준으로 하는 것이므로 취득세, 주민세소득

4) 대판 1987.9.8 선고 87누429

할, 지역개발세, 사업소세 등이 이에 해당하는 것이며 따라서 재산세, 종합토지세 등과 같이 부과지하는 세목은 수정신고 대상에서 제외되기 때문에 부과지가 있는 날로부터 90일 이내 이의신청 등 불복청구절차를 통하여 구제를 받을 수가 있는 것이다.

(2) 적격자

(가) 당초 신고납부기한 내 신고납부한 자

수정신고납부를 할 수가 있는 자는 신고납부기한 내에 지방세를 신고납부한 자로서 그 납세의무자가 그 납부할 지방세의 과세표준액과 세액을 신고하고 동시에 신고한 세금을 납부한 자이므로 특별징수의무자가 그 징수한 지방세의 과세표준액 및 세액을 신고하는 동시에 세금을 납입(예 : 주민세 특별징수분, 도축세)하더라도 적격자의 대상에서 제외되는 것이다.

또한, 수정신고납부는 상속하는 경우 상속인, 법인합병시 존속법인, 포괄승계시 포괄양수인도 수정신고 납부가 가능하며 수정신고납부는 당초 신고납부기한 내에 신고납부한 세액이 사정변경으로 변경됨에 따라 이를 수정하는 것이므로 당초 신고납부기한 내(예: 취득일로 부터 30일 이내)에 신고납부하지 아니한 경우에는 제외대상에 해당되며 신고납부기한 경과 후 신고납부 하더라도 가산세가 부과되기 때문에 수정신고납부의 실익이 없는 것이다. 예를 들면 취득세의 수정신고납부적격자는 취득일로부터 30일 이

내 신고납부한 경우만 적격자에 해당하는 것이다. 또한 수정신고기한 내에는 수정신고납부한 경우에 다시 수정사유가 발생된 경우에는 재수정 신고 납부도 가능한 것이다.

[사례] 취득세 과세표준의 범위 판단

건설자금 이자는 차입금의 용도 및 성격 불문하고 모두 과세표준에 포함함이 타당하나 동규정은 2001.1.1이후 발생분부터 적용하며, 지방세법 제71조제1항제1호의 규정에 의거 신고납부한 후에 과세표준액 및 과세계산의 근거가 되는 면적, 가액 등이 공사비의 정산, 건설자금의 이자계산, 정판결 등에 의하여 변경되거나 확정된 경우 수정신고를 할 수 있으므로 건설자금이자가 확정되어 있지 않은 취득세 과세대상물건을 취득한 후 건설자금이자를 추정하여 취득세를 신고납부기간 내에 신고납부한 경우라면 당해 물건에 대한 취득세의 수정신고 납부는 당해 건설자금이자가 최종 확정된 날로부터 60일 이내에 신고납부함이 타당함(행자부세정13407-253, 2001. 8. 27)

[사례] 지방세의 수정신고납부이후 재수정신고납부 가능성여부

지방세법 제71조 제1항 및 동법시행령 제53조 제1호의 규정에 의거 공사비의 정산 및 건설자금의 이자계산으로 인한 경우에는 기업회계기준에 따라 장부에 기장한 날로부터 60일 이내에 수정신고를 할 수가 있으므로 당초 신고납부이후 공사비의 정산기간 장단에 불구하고 기업회계기준에 따라 장부에 공사비를 정산한 날을 기산일로 하여 수정신고납부를 할 수 있으며, 또한, 공사비

정산 후 60일 이내에 수정신고납부 후 재수정신고납부는 수정신고사유 발생일로 부터 60일 이내는 가능하나 그 이후에는 그러하지 아니함.(내무부 세정 13430 - 554, 1997. 12. 3)

(나) 당초 신고납부기한 내 신고만 한 경우

당초 신고납부를 하는 경우에는 그 신고납부기한 내에 하여야 수정신고납부적격자로 볼 수가 있으나 신고만 하고 납부를 하지 아니한 경우에도 추후 수정신고납부를 할 수가 있는 것인가?

이는 지방세법 제71조제1항본문에서 “이 법에 의한 신고납부기한 내에 지방세를 신고납부한 자”가 수정신고납부를 할 수가 있다고 명시하고 있으므로 원칙적으로 신고만 하고 납부를 하지 아니한 경우에는 수정신고납부의 적격자로는 볼 수가 없는 것이다. 따라서 수정신고납부를 할 수가 있는 것과 이의신청을 할 수가 있는 적격자와는 구분하여야 한다.

[판례] 수정신고 사유와 이의신청등의 적격자

지방세법 제72조 제1항은 “이 법에 의한 처분(신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다.)으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이의신청 및 심사청구를 할 수 있다.”고 규

정하고 있는바, 이 규정 중 괄호 부분은 처분의 범위를 확대하여 납세의무자의 권리구제기회를 확대하고자 함에 그 취지가 있는 만큼, 세액을 납부하지 아니한 채 신고 또는 수정신고만을 한 납세의무자에게도 권리구제의 기회를 열어 줄 필요성이 있고, 지방세법상 신고납부방식의 조세의 경우 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 조세채무가 구체적으로 확정되고 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 조세채무의 이행으로 하는 것에 불과한 점 등에 비추어 지방세법 제72조 제1항 괄호 부분의 신고납부 또는 수정신고납부에 납부가 수반되지 아니하는 신고 또는 수정신고도 포함되는 것으로 보아야 한다.(대판 99두5955, 2001. 2. 9)

(3) 수정신고사유

수정신고납부를 할 수가 있는 사유는 현행 지방세법상에 규정된 사유만을 의미하는 것이 아니라 현행 규정은 수정신고납부사유를 열거한 것에 불과하기 때문에 예시적 표현으로 보아야 한다. 그러나 그 수정신고납부사유를 구분하면 후발적 사유와 부득이한 사유로 구분할 수가 있는 것이다.

(가) 후발적 사유

당초 신고납부한 이후 발생된 사유로서 첫째, 공사비의 정산인 경우 당해 건축물을 신축하여 임시사용승인을 받은 후 30일 이내에 신고납부하고 추후에 공사비가 정산이 된 경우, 조성되는 토지의 경우 조성토지공

사가 완료(형질변경 등 공사완료)되어 공사비가 정산되는 경우가 이에 해당하는 것이다. 둘째, 건설자금의 이자계산인 경우 건설자금의 이자계산이 완료되어 취득가격이 확정되는 경우이며 건설자금의 이자 범위는 법인세법규정을 적용하는 것이 아니라 기업회계기준에 따라 법인장부에 기장한 경우를 의미한다. 셋째, 확정판결 등의 사유인 경우 신고납부이후 확정판결 등으로 기납부한 세액이 변경되는 경우에 이에 해당하는 것이다.

(나) 부득이한 사유

당초 신고납부시 납부하여야 할 과세표준액 및 세액을 계산할 수 없는 사유 등으로서 첫째, 증빙서류의 압수 등의 경우 법인이 신고납부당시 취득을 입증하는 법인장부, 각종 전표 등 증빙서류가 수사기관·세무서에 압수·영치된 경우에는 압수된 장부를 되찾아온 경우에 해당되며 둘째, 법인의 청산의 경우 법인 청산이 완료된 경우이며 셋째, 기타 부득이한 사유 등은 조건부계약을 체결하여 잔금을 지급한 이후에 대금을 정산하거나 건축물을 신축할 당시에 신축 조건으로 공사비 등을 지급하는 경우 등이 이에 해당하는 것이다.

[사례] 수정신고납부대상판단

지방세법 제 71조의 규정에 의거 지방세를 신고납부기간 내에 지방세를 신고납부한 자가 신고납부한 후에 과세표준액 및 세액계산의 근거가 되는 면적, 가액 등이 공사비

의 정산, 건설자금의 이자계산, 확정판결 등에 의하여 변경되거나 확정된 경우 등은 60일 이내에 수정신고 납부할 수 있도록 규정되어 있으며, 여기서 확정판결이란 법원확정판결을 의미하는 것임(행자부 세정 13407-506, 2001. 5. 11)

[사례] 수정신고 납부제도해당여부 판단

지방세법 제71조 제1항 제1호의 규정에 의거 지방세를 신고납부한 자가 신고납부한 후에 과세표준액 및 세액계산의 근거가 되는 면적, 가액 등이 공사비의 정산, 건설자금의 이자계산, 확정판결 등에 의하여 변경되거나 확정된 경우 수정신고를 할 수 있도록 규정하고 있으므로, 도급공사 계약서상에 도급공사비의 증감이 있는 경우 정산할 수 있도록 약정되어 있었으므로 당초 취득일인 임시사용승인일에 법인장부상의 사실상 취득가액을 과세표준으로 하여 신고납부한 경우로서 추후 공사비에 변동이 있어 정산되었다면 수정신고 대상에 해당되는 것임(행자부 세정 13407-813, 2000. 6. 24)

(4) 수정신고기한

수정신고납부기한은 아래와 같은 수정사유가 발생한 날부터 60일 이내에 수정신고납부를 할 수가 있는 것이다.

- ① 공사비의 정산 및 건설자금의 이자계산으로 인한 경우에는 기업회계기준에 따라 장부에 기장한 날
- ② 소송으로 인한 경우에는 법원의 확정판결이 있는 날

- ③ 증빙서류의 압수 등으로 인한 경우에는 압수 또는 영치되었던 증빙서류를 되돌려 받는 날
- ④ 법인의 청산 등 기타사유로 인한 경우에는 법인의 청산절차 등이 진행되어 세액의 계산이 가능하게 된 날

[사례] 취득세과세표준의 범위와
수정신고납부 사유

지방세법시행령 제82조의3 제1항의 규정에 의거 취득세 과세대상이 되는 취득가액은 당해 물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말하는 것이므로 귀문의 경우 당해 건축물 취득시기(준공일 등)를 기준으로 당해 건물의 취득을 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 취득세 과세표준에 포함되는 것이며, 임시사용승인일까지 당해 건물을 취득하기 위하여 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 과세표준으로 하여 취득세를 신고납부한 경우라면 그 이후의 준공시까지의 공사비는 당해 공사비를 장부에 기장한 날로부터 60일 이내에 수정신고납부하여야 함(행자부 세정13407-399, 2002. 4. 30)

[사례] 임시사용승인일 이후 추가공사비의
과세표준 범위

당해 건축물 취득시기(준공일 등)를 기준으로 당해 건물의 취득을 위하여 거래상대

방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 취득세 과세표준에 포함되는 것이며, 임시사용승인일까지 당해 건물을 취득하기 위하여 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 과세표준으로 하여 취득세를 신고납부한 경우라면 그 이후의 준공시까지의 공사비는 당해 공사비를 장부에 기장한 날로부터 60일 이내에 수정신고납부하여야 함(행자부 세정13407-399, 2002. 4. 30)

[사례] 환지 취득과 과세표준의 범위

도시재개발법에 의한 주택재개발조합으로부터 조합원(승계조합원 포함)이 취득하는 부동산의 취득일은 「분양처분고시일의 익일」이 되는 것이나, 건축물의 경우 분양처분고시일 이전에 사용승인이 되었거나 사실상 사용하는 경우에는 지방세법시행령 제73조제4항의 규정에 의하여 사용승인서교부일 또는 임시사용승인일 중 빠른 날이 되며, 승계조합원에 대한 취득세 과세표준은 환지 처분 등으로 취득하는 부동산가액의 합계액에서 종전의 부동산가액의 합계액을 공제하여 초과액이 있는 경우 그 초과액에 상당한 부동산가액이 취득세 과세표준이 되고, 신고납부한 후에 공사비의 정산 등으로 과세표준액 및 세액계산의 근거가 되는 면적·가액 등이 변경되는 경우에는 지방세법 제71조의 규정에 의거 그 사유가 발생한 날로부터 60일 이내에 수정신고를 할 수 있음(행자부 세정13407-41, 2002. 1. 10)

[사례] 취득세과세표준의 범위

임시사용승인일까지 당해 건물을 취득하기 위하여 지급하였거나 지급하여야할 일체의 비용을 과세표준으로 하여 취득세를 신고납부한 경우라면 그 이후의 준공시까지의 공사비는 당해 공사비를 장부에 기장한 날로부터 60일 이내에 수정신고납부하여야 함(행자부 세정13407-399, 2002. 4. 30)

[사례] 과세표준과 수정신고사유의 판단

수정신고사유 중 신고납부당시 과세표준액 및 세액을 정확하게 계산할 수 없었던 기타 부득이한 사유란 법령에서 규정하고 있는 공사비의 정산, 건설자금이자 등의 계산, 확정판결, 법인의 청산 등과 유사한 모든 사유를 포함한다고 보아야 할 것이고 청구인의 경우 이권 토지를 포함한 주택건설사업부지에 대하여 1996. 4월 내지 6월경 매매계약을 체결하고 토지를 매입하던 중 사업부지의 71%를 차지하는 이권 토지에 대하여 거래 당사자간에 다툼이 발생하였고 이에 따라 매매대금을 잠정적으로 결정하고 추후 사업 실적에 따라 이를 정산하기로 하였으며, 이러한 합의에 따라 취득이후 매매대금의 일부를 반환받고 취득세의 과세표준이 되는 법인장부를 수정하였다면 이는 공사비를 사후 정산하는 것과 유사하다고 보아야 할 것이므로 지방세법상 60일 이내에 수정신고를 할 수가 있다고 보는 것이 타당하다.(행자심 2000- 321호, 200 4. 26)

[사례] 법인의 장부상 사실상의 취득가액의 적용범위

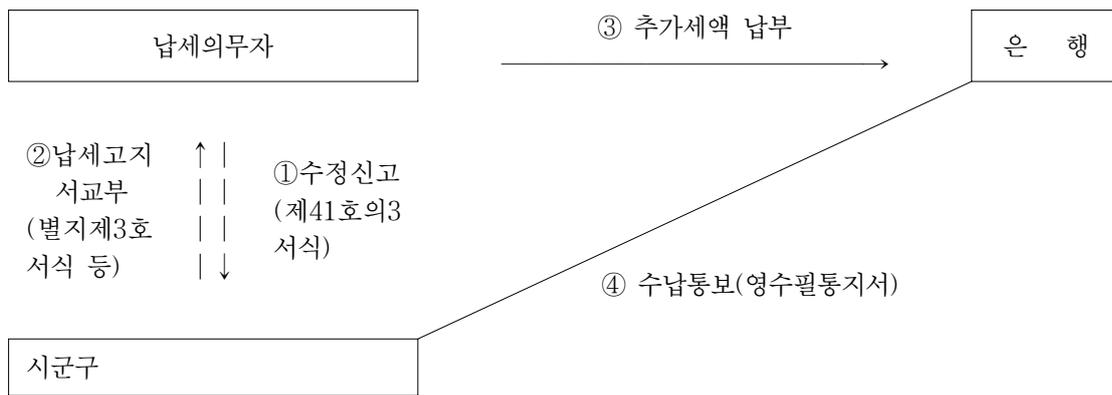
지방세법령에서 법인이 부동산을 취득한 경우 법인의 장부가액을 사실상의 취득가격으로 보고 이를 과세표준으로 한 취지는 객관화된 조직체로서 거래가액을 조작할 염려가 적은 법인의 장부가액은 특별히 취득가액을 조작하였다고 인정되지 않는 한 원칙적으로 실제의 취득가격에 부합하는 것으로 볼 수 있는 신빙성이 있음을 전제로 하는 것이므로, 법인의 장부가액이 사실상의 취득가격에 부합되는지 여부에 관계없이 무조건 법인의 장부가액을 취득세와 등록세의 과세표준으로 하여야 하는 것은 아니라(같은 취지의 대법원판결 1993.4.27. 92누15895)할 것이고, “법인장부 중 대통령령에 정하는 것에 의하여 취득가격이 인정되는 취득”의 경우도 그러한 법인장부에 기재된 취득가격이 어떤 경로이든 그 가격기재가 특히 조작된 경우는 물론이고 오기 그밖에 사실상의 취득가격이 아닌 것이 잘못 기재된 것임이 납세의무자에 의하여 입증되는 한 그 법인장부에 의하여 인정되는 취득가격을 취득세과세표준으로 할 수는 없다(같은 취지의 헌법재판소 결정 1995.7.21. 선고, 92헌바40)할 것으로서, 청구인이 이권 토지에 대해 (주)한국○○○과 매매대금을 45억원으로 하여 매매계약을 체결하고 이를 법인장부에 기장하였음은 사실이나, 이권 토지의 법인장부상 가액은 그 당시 공시지가 729,835,050원의 6.2배이고, 공신력 있는 기관인 한국감정원의 감정평가액 541,559,000원의 8.3배에 달하는 가격으로서 사회통념상 지나치게 높

은 가격이며, 청구인이 이권 토지를 이와 같이 높은 가격으로 취득할 수밖에 없었던 특수한 사정이 있다고 보여지지도 않는 점과 청구인의 당시 대표이사 오세윤은 이권 토지의 매도자인 (주)한국○○○의 대표이사를 겸임하고 있었던 사실, 대표이사 ○○○은 이권 토지를 취득한 직후인 1997.3.28.에 사임한 사실과 상장법인인 청구인이 외부회

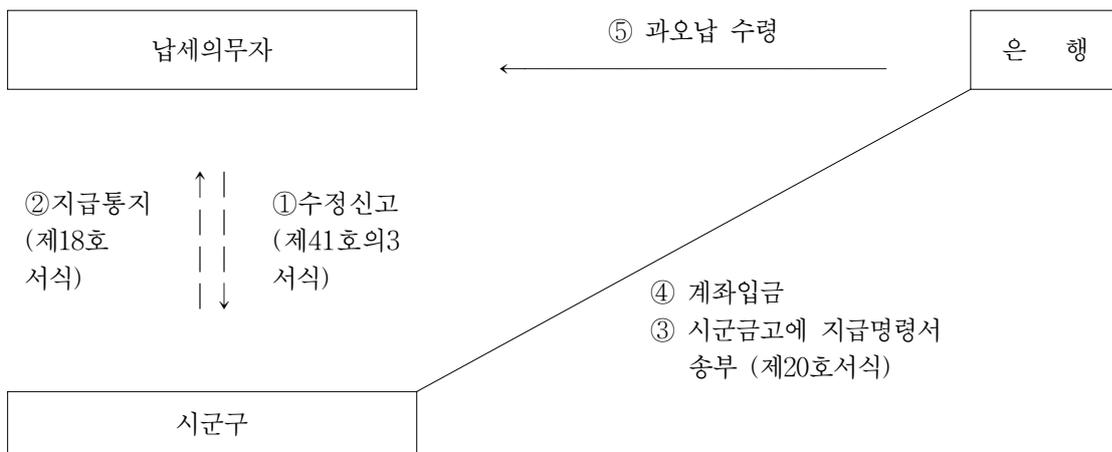
계감사를 받으면서 이권 토지의 장부가액을 공시지가로 수정하도록 한 사실 등을 종합해 보면, 상장법인인 청구인이 1998년도 회계감사를 받고 그 결과에 따라 수정된 금액(729,835,050원)을 이권 토지의 취득가액으로 보는 것이 합리적이라 할 것이다.(행자부 심사 제2000-832호, 2000.11. 28)

[수정신고납부 흐름도]

<1> 추가납부세액이 발생한 경우



<2> 초과납부세액이 발생한 경우



(5) 수정신고방법

지방세를 신고납부한 이후에 첫째, 수정납부할 세액이 추가로 납부하여야 할 경우에는 수정신고 납부한 자는 수정신고와 동시에 추가납부세액을 그 사유가 발생한 날로부터 60일 이내 신고납부하여야 하고 60일 이내에 미납부시에는 미납부세액에 대하여는 가산세를 부과하게 되는 것이다.

둘째, 당초 신고납부한 이후에 당초 신고납부세액이 과다납부하여 초과납부세액이 발생한 경우에는 수정신고시 당해 지방자치단체의 장은 이를 즉시 환부하여야 한다. 그리고 수정신고납부를 하여야 하는 지방자치단체는 당초 신고납부한 시·군·구에 신고납부하여야 하는 것이며 서면(수정신고서)으로 신청 (별지제41호의3 서식)하되 수정신고의 사유를 증명할 수 있는 서류를 함께 제출하여야 하는 것이다.

이 경우 과오납부세액이 있을 때에는 지방세법시행규칙 제37조 제3항의규정에 의거 즉시 환부하여야 하나 환부이자는 원칙적으로 가산되지 아니하지만 수정신고를 하였음에도 환급결정을 하지 아니한 경우에는 수정신고한 날의 익일부터 환부이자를 기산하

여 계산하여야 하나 과오납부세액이 없을 때에는 과오납부 세액이 없다는 뜻을 신고인에게 통지하여야 한다. 그리고 추가납부세액이 있을 때는 수정신고 납부와 동시에 60일내에 당초 부족된 신고납부세액을 납부하여야 한다.

(6) 가산세 및 환부이자

당초 신고납부시 과소납부에 따르는 가산세의 부과는 원칙적으로 하지 아니함으로 이는 수정신고 납부기한 내 추가로 신고납부에만 가산세를 부과하지 아니하는 것이다. 따라서 당초 신고납부기한 내에 일단 신고납부하고 수정 신고납부기한 내(60일 이내)에 추가로 신고납부세액을 납부하는 경우에는 가산세부과 대상에서 제외하는 것이다. 그러나 추가 수정신고납부세액이 있음에도 수정신고 납부기한 경과 후 신고납부한 경우에는 가산세를 부과하는 것이므로 수정신고납부기한이 경과한 후에 수정신고납부하는 경우에는 가산세 부과대상 (예 : 취득세의 경우 20% 가산세 부과)에 해당된다.

당초 신고납부세액이 과다하여 환부세액으로 된 경우 원칙적으로 환부이자를 지급

구 분	수정신고 납부기한 내	수정신고 납부기한 경과 후
추 가 납 부	가산세 제외	가산세 부과
초 과 납 부	○ 본 세 : 환부 ○ 환부이자 : 적용제외 - 과다수정납부신고시에는 수정신고 납부일 익일부터 기산	○ 본 세 : 환부 ○ 환부이자 : 적용제외 - 과다수정납부신고시에는 수정신고 납부일익일부터 기산

하지 아니한다. 따라서 수정신고 납부기한 내에 수정신고함으로서 당초 신고납부세액이 초과납부 세액이 발생한 경우에는 지방자치단체의 장은 즉시 초과 납부세액을 환부한다. 이 경우에도 수정신고에 따른 환급신청을 하였음에도 이를 결정하지 아니한 경우에는 환부이자의 기산일은 수정신고납부일 익일부터 기산하여야 한다.

그리고 수정신고 납부기한 경과 후에 수정신고납부하는 경우에는 수정신고 대상이 아니라고 보아야 할 것이다.

5. 수정신고납부제도와 쟁점주의 관계

(1) 양자의 관련성

수정신고납부는 경정처분의 일종으로 당초신고납부사항에 변경을 가하여 확정하는 절차에 해당하는 것이다. 이 경우 수정신고납부의 대상에 해당하는 부분에 대하여 이의신청 등 불복을 제기할 경우 당초처분을 포함하여 심리 및 이유의 대상으로 할 것인가 아니면 경정처분과 당초처분은 별개의 처분이므로 당초처분이외 경정처분만을 대상으로 하는 것인가?

이에 대하여 처분의 대상을 판단함에 있어서는 흡수설과 병존설이 있고 이의신청 등 쟁송의 목적물의 범위에 대하여는 총액주의와 쟁점주의가 있다. 그러나 당초 처분과 경정처분은 각각 별개의 처분이라는 전제 하에서 병존설은 쟁송의 대상을 각각 구분하여 판단하는 것이기 때문에 이의신청

등 쟁송의 대상도 각각 독립된 소송물로 보게 되는 것이다. 따라서 이의신청 등 쟁송 대상기간을 당초처분과 경정처분이 발생한 날을 각각 기산일로 계산하여 판단하게 되는 것이다. 따라서 수정신고 납부와 당초 신고납부를 각각의 처분으로 보게 되는 것이다.

그리고 쟁점주의는 당초처분 전체를 심리·심판하는 것이 아니라 처분청의 당초 처분의 근거와 이유 및 그에 불복하는 청구인의 심리·주장이 서로 대립하는 쟁점사실이 심리·심판의 대상이 된다고 보는 관점이다. 이것은 1개의 과세단위의 세액 계산근거가 되는 각 부분적 이유와 이에 대한 부분적 세액계산의 근거를 기준으로 과세처분의 부분적인 위법 여부를 판단하려는 것이므로 쟁점주의에 의할 때에는 과세단위 중 요인별 과세근거의 구분이 가능하므로 선행처분에 있어 각각의 처분에 따라 세액계산이나 처분의 요인이 되는 부분별로 심판할 수 있으므로 이 점에서 쟁점주의는 병존설과 관련이 있다.

그러므로 현행 지방세법상에서 국세기본법 제22조의2의 규정을 준용할 경우 병존설을 채택하게 됨으로 이의신청 등의 대상은 수정신고납부와 관련된 처분에 국한됨으로 쟁점주의에 의한 세액 계산근거가 되는 각 부분적 이유와 이에 대한 부분적 세액계산의 근거를 기준으로 과세처분의 부분적인 위법 여부를 다루어야 하는 것이다.

[수정신고납부와 병존설에 의한 불복청구 기산일 판단]

① 증액 수정신고납부하는 경우

취득일	당초신고납부	불복청구기간	수정사유발생	수정신고납부	불복청구기간
	(30일내)	(90일내)		(60일내)	(90일내)

② 감액 수정신고납부하는 경우

취득일	당초신고납부	불복청구기간	수정사유발생	수정신고납부	불복청구기간
	(30일내)	(90일내)		(60일내)	(90일내)

(2) 수정신고납부에 따른 불복청구 기산일과 병존설

판례에서는 수정신고납부시 추가납부세액이 있는 경우에는 그 당초신고납부분은 추가수정신고납부처분에 포함하여 소멸되어 버리기 때문에 흡수설(대판 86누199, 86.12.23외 다수)을 취하고 있어서 당초 신고납부세액에 대한 불복청구기간이 경과한 때에는 불복청구대상에서 제외되나 추가신고납부세액이 있는 경우에는 당초 신고납부세액을 포함하여 불복청구가 가능한 것이다. 따라서 당초처분에 대한 불복기간을 일실하였다고 하더라도 다시 다룰 수가 있는 결과를 초래하게 된다. 또한, 수정신고납부시 당초처분이 초과납부세액이 있는 경우에는 병존설(대판 85누599, 87.12.22외 다수)을 취하고 있어서 당초신고납부세액에 대하여 별도의 불복대상으로 하고 감액결정세액에 대하여도 감액결정부분만을 별도로 불복대상으로 하고 있는 것이기 때문에 각각의 신고납부일을 기산일로 하여 불복청구를 제기

하여야 하는 것이다.

(3) 수정신고납부에 따른 권리구제 대상과 징점주의

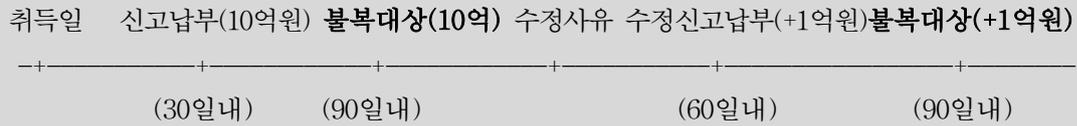
판례에서는 증액처분이 있는 경우에는 경정처분에 흡수되어 경정처분만이 쟁송의 대상⁵⁾으로 보고 있으므로 당초처분의 범위를 포함하여 쟁송의 대상물이 되는 것으로 총액주의에 해당하는 것이나, 국세기본법제22조의2의 규정에 의하면 증액 처분부분에 대하여도 병존설에 입각한 징점주의를 취하고 있으므로 증액되는 부분만이 쟁송의 대상물

5) 증액처분과 쟁송대상 판단

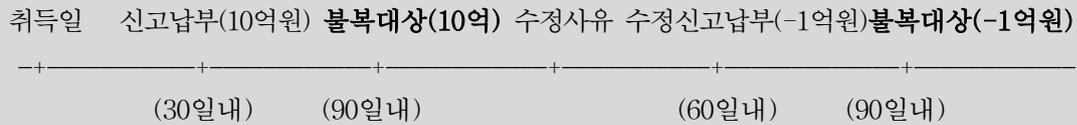
과세처분이 있는 후에 증액경정처분이 있는 경우, 그 증액경정처분은 당초 처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가로 확정하는 것이 아니라 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서 하나의 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것이므로, 당초 처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸하고 그 증액경정처분만이 쟁송의 대상이 된다.(대판 98두16149, 2000. 9. 8.)

[수정신고납부와 징점주의에 의한 불복청구 대상물 판단]

① 증액 수정신고납부하는 경우



② 감액 수정신고납부하는 경우



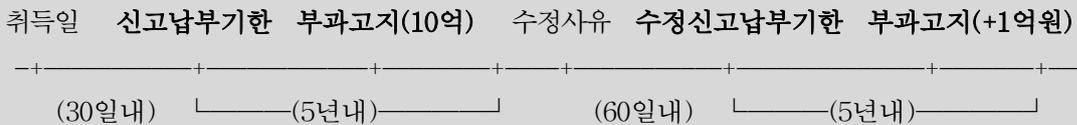
에 해당하는 것이다. 따라서 수정신고납부를 함에 있어서 추가 수정신고납부하는 경우에는 추가 납부하는 금액에 대하여만 징송의 대상에 해당하게 되며 감액하는 부분에 대하여도 당연히 감액부분에 대하여만 징송의 대상물에 해당하는 것이다.

(4) 수정신고납부에 있어 부과권의 제척기간

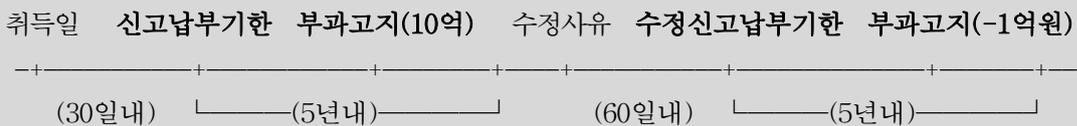
수정신고납부를 함에 있어서 국세기본법 제22조의2규정에 의한 병존설에 입각하여 판단하여 보면 증액하여 수정신고납부를 하거나 감액하여 수정신고납부를 하더라도 신고납부할 세액(예: 취득세)을 신고납부

[수정신고납부와 병존설에 의한 부과제척기간의 판단]

① 증액 수정신고납부하는 경우



② 감액 수정신고납부하는 경우



기한까지 납부하지 아니한 경우에는 당초 신고납부일로부터 30일이 경과되는 날의 익일부터, 수정신고납부기한(60일경과)의 일부터 「각각」 기산하여 5년 이내에 부과징수를 하지 아니하면 부과제척 기간이 경과되어 과세를 할 수가 없게 되는 결과를 초래하게 된다.

[판례] 주민세의 경정청구와 수정신고 대상범위

1. 지방세법 제82조는 “지방세의 부과징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.”고 규정하고 있고, 국세기본법 제45조의2는 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자에게 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을

청구할 권리를 인정하는 이른바 경정청구제도를 두고 있으나, 수정신고와 이의신청에 관한 지방세법 제71조, 제72조 및 개정 전후를 통하여 지방세법상 법인세할 주민세의 수정신고납부에 관한 제177조의3의 각 규정 내용과 취지에 비추어 경정청구에 관한 국세기본법 제45조의2의 규정이 개정된 지방세법에 의한 등록세의 부과에 준용될 수는 없고, 이와 같은 사정은 개정 전 지방세법에서도 마찬가지이며, 달리 조리에 의한 경정청구권이 인정된다고 볼 여지도 없다.

2. 경정청구권이 인정되지 않는 경우에는 과세관청이 납세자 등의 경정청구에 대하여 이를 거부하는 회신을 하였다고 하더라도, 이를 가리켜 항고소송의 대상이 되는 거부처분으로 볼 수 없다.(대판98두9608, 1999. 7. 23.) ☹

