



「지방세 납세의무의 확정」의 법리

송 쌍 종

서울시립대학교 세무대학원 교수

I. ‘納稅義務의 確定’과 稅法理論(서설)

1. ‘納稅義務의 確定’의 개념

납세의무의 확정이란 특정세목에 관하여 추상적으로 성립한 납세의무의 내용을 놓고 그 과세요건사실(부과요건사실)의 구체적인 발생 또는 존재를 종합적으로 파악함으로써 당해 특정세목에 관한 과세요건의 충족 여부를 확인하여 그 결론으로서 稅額을 확실하게 정하는 과정이다. 이는 租稅事實(課稅對象)에 세법을 적용하여 납세의무의 구체적 내용을 사후적으로 확인하는 절차라고도 말할 수 있다.

국세기본법 제22조는 그 표제를 ‘납세의무의 확정’이라 하면서도 그 제1항과 제2항

의 본문에서는 “세액이 확정된다”고 표현하기도 한다. 지방세법 제30조에서도 같다. 그러므로 납세의무의 확정을 ‘세액의 확정’이라 표현하여도 무방하다고 생각된다. 실제로는 ‘세액확정’이라 표현하기도 한다. 요컨대 이들 두 용어는 같은 의미이다. 이는 조세의 부과·징수·소멸·구제·처벌에 관하여 여러가지로 조세법적인 차원의 결론을 내리는 「租稅確定」¹⁾의 일종에 해당한다.²⁾

이와 같은 납세의무의 확정 즉 세액의

1) 이 용어는 실정법에 쓰이거나 학자들에 의하여 확립되어 있는 용어가 아니다. 그러므로 일부 학자들이 사용하는 講學上의 용어에 지나지 않는다.

2) 납세의무의 확정 또는 세액의 확정은 다른 말로 「부과확정」 또는 「조세부과확정」이라고 부를 수 있는 조세확정이다. 그러므로 같은 이치로 「징수확정」「소멸확정」「구제확정」「처벌확정」이 있을 수 있다.



확정은 정부(과세권자)의 決定이라는 절차에 의하여 이루어지는 것이 보통이다. 그러나 이른바 申告主義租稅(예 : 부가가치세, 소득세, 법인세, 취득세, 등록세)인 경우에는 당해 납세의무자의 ‘確定申告’ 등에 의하여 이루어질 수도 있다.³⁾

2. ‘과세표준의 확정’과의 구별

국세기본법은 그 제22조에서 ‘그 세액이 확정된다’고 표현함으로써 세액만이 확정대상인 것으로 규정한다. 그러나 같은 법 시행령에서는 ‘과세표준과 세액을 정부가 결정하는 경우(때)’등으로 표현함으로써 과세표준도 확정대상인 것처럼 규정한다(10의 2 참조). 그리고 부가가치세법이나 소득세법 및 법인세법도 “과세표준과 세액을 결정(경정)한다”와 같은 식으로 표현함으로써(부가가치세법 21①, 소득세법 80①, 법인세법 66① 등 참조) 과세표준도 확정대상인 것으로 이해할 수 밖에 없다는 점을 내비치고 있다. 마찬가지로 지방세법 제30조에서도 그 본문과는 달리 제1~3호에서는 ‘과세표준과 세액을 결정하는 경우(때)’라는 식의 표현을 쓴다.

그렇다면 ‘세액의 확정’과 ‘과세표준의 확정’은 서로 대등한 차원의 용어인가 하는 의문이 일어난다. 그러나 이는 과세표준이

3) 지방세법 제120조와 제150조의 2에서는 “신고납부하여야 한다”는 식으로 표현하여 마치 신고납부가 하나의 절차인 것처럼 규정하고 있다. 그러나 이는 신고가 부과절차로서 부과태양에 속함에 대하여 납부는 징수절차로서 징수태양에 속한다는 논리를 오해한 입법미비이다.

확정되기만 하면 세율은 기계적으로 적용될 간단한 성질의 것이므로 과세표준이 그만큼 중요한 요소라는 점을 강조하는 데에 지나지 않는다고 보아야 한다. 다시 말하면 조세확정 중 부과확정의 결론은 세액의 확정이지 과세표준의 확정은 아니라는 점을 주의하여야 한다.

3. 租稅賦課에 관한 조세법률관계의 段階 중 확정단계

조세부과가 행하여지는 과정에서는 다음과 같이 다섯 단계로 조세법률관계가 형성되어 나간다. 이들 가운데에서 ③의 과세요건의 충족을 확인하는 단계가 다른 세액확정의 단계이다.⁴⁾

①과세요건사실의 발생 → ②과세요건의 충족 → ③課稅要件充足의 확인 → ④ 조세법률효과의 발생(租稅請求權과 구체적 납세의무의 발생) → ⑤조세채권·채무의 실현

II. ‘納稅義務의 確定’의 유형

1. 논의의 관점

납세의무의 성립에 대하여 일정한 내용의 조세법률효과가 발생하기 위하여는 누군가에 의한 조세확정절차가 있어야 한다는 것이 세법논리이다(전술). 왜냐하면 납

4) 『地方稅』誌 2001년 제5호(통권66호)의 줄고 『地方稅 納稅義務의 成立』의 法理』 참조.

세의무의 성립은 추상적인 표상에 지나지 않으므로 그것을 객관화 내지 구체화하는 절차가 필요하기 때문이다. 이것이 곧 납세의무의 확정이며, 다른 말로는 조세부과확정절차가 된다. 이는 결국 조세확정절차의 하나에 해당한다.⁵⁾

이와 같은 조세부과확정절차가 누구에 의하여 진행되는가의 문제가 있다. 왜냐하면 원래 조세는 과세권자만이 확정하는 대상이었지만, 근자에 와서는 課稅自主權을 인정하여 납세의무자 스스로 확정하는 예외를 넓혀가는 추세에 있기 때문이다. 그러므로 이하에서는 납세의무자 스스로에 의한 확정(자기확정)과 정부에 의한 확정(정부확정) 및 인위적인 절차에 의하지 않는 자동적인 확정(자동확정) 등으로 나누어 보아야 한다. 이하에서 차례로 보기로 한다.

2. 「自己確定」⁶⁾ : 自己賦課制度(申告納稅制度)

(1) 개념 — 신고주의조세의 경우에 납세의무자가 스스로 행하는 確定申告 등에 의하여 자기의 세액을 확정하는 것을 말한다. 여기에서 신고주의 조세라 함은 국세의 경우에는 ①소득세 ②법인세 ③부가가치세 ④특별

소비세 ⑤주세 ⑥증권거래세 ⑦교육세 ⑧교통세(이상 국세기본법시행령 10의2(1) 참조) 및 관세(과세법 38 참조)를 말하며, 지방세인 경우에는 ①취득세(지방세법 114 참조) ②등록세(지방세법 150의2 참조) ③경주·마권세(지방세법 155 참조) ④면허세(지방세법 165 참조) ⑤소득할 주민세(지방세법 177 참조) ⑥주행세(지방세법 196의18 참조) ⑦담배소비세(지방세법 233의6 참조) ⑧도축세(지방세법 234의3 참조) ⑨사업소세(지방세법 250 참조) ⑩지역개발세(지방세법 259 참조) 등이 해당된다.

- (2) 자기확정의 논리적 방법 — 납세의무자가 스스로 자기의 과세표준신고서를 관할과세관청에 제출하는 방법(이를 확정신고 또는 자진신고라 부른다)을 통하여 이루어진다.⁷⁾
- (3) 자기확정의 時期 — 개별세법이 정하는 법정의 신고기한 내에 과세표준신고서를 제출하여야 한다. 이 경우 신고서의 제출시가 곧 자기확정시이다(국세기본법 22①, 지방세법 30(1) 참조). 이는 당연한 논리의 귀

5) 조세확정절차에는 이 밖에도 조세정수확정절차, 조세소멸확정절차, 조세구제확정절차 및 조세처벌 확정절차도 존재한다.

6) 이 용어는 위 '조세확정'과 마찬가지로 실정법에 쓰이거나 학자들에 의하여 이미 확립되어 있는 용어가 아니다.

7) 상속세와 증여세에 관하여는 납세의무자에게 자진신고를 요구하면서도(상속세및증여세법 67, 68 참조), 나중에 정부가 결정을 하도록 되어 있다(같은 법 76 참조). 그러므로 상속세와 증여세는 자진신고로써 그 세액이 확정되는 것이 아니기 때문에 신고주의조세가 아니다. 그러나 신고납부하지 않은 데에 대한 가산세의 제재가 따른다(같은 법 78 참조). 그러므로 납세의무자는 자진신고를 감내하여야 한다. 이와 같은 자진신고를 세법 학자들은 協力義務의 이행이라고 설명한다.



결이다. 다만 우편신고의 경우에는 通信日附印基準 또는 通常郵送日數基準으로 해석하며, 전자신고의 경우에는 入力時基準으로 해석한다(국세기본법 5의2①② 참조).

(4) 신고주의조세에 있어 申告行爲⁸⁾의 법적 성격 — 이에 관하여는 현재 다음과 같은 두 가지의 해석론이 있다.

1) 私人的 公法行爲(공법적행위)라는 이론 : 확정신고행위는 사인(개인 또는 법인)이 행정주체와의 공법적 관계에서 행하는 행위로서 그것이 곧 공법적 효과를 발생하는 것이라고 보는 이론이다. 이 경우의 신고행위는 행정권의 상대방으로서의 지위에서 하는 행위에 속한다.

이 점과 관련하여 신고주의조세의 확정 신고가 과세관청이 세법의 집행으로서 행하는 공법행위인 行政處分인가 아닌가의 문제가 있다. 생각건대 신고주의조세에 관한 확정신고에는 납세의무자가 행정주체의 한 기관으로서의 지위에서 신고행위를 행하는 일면이 있다고 본다.

2) 準法律行爲의 行政行爲의 일종인 通知行爲의 성격을 지닌다는 해석 : 이는 신고행위가 의사표시에 의하여 법률적 효과가 좌우되는 법률행위가 아니라 법률의 규정에 의하여 그 법률효과가 정하여지는 준법률

행위적 행정행위라고 보며, 그 중에서도 특히 통지에 속하는 행위라고 보는 이론이다.

※ 참고설명 : 행정행위의 개념 — 행정주체가 법 아래에서 구체적 사실에 관한 법집행으로서 행하는 권력적 단독행위(다른 사람의 의사를 필요로 하지 않는 행위)인 公法行爲(이는 행정행위를 가장 좁은 의미로 이해할 경우의 개념으로서 行政處分の 개념을 설명하는 말이기도 하다)를 말한다.

※ 참고설명 : 준법률행위적 행정행위의 개념 — 행정행위 중 效果意思 외의 精神作用(예 : 판단, 인식, 관념 등)의 표시를 그 구성요소로 하고, 그 법률적 효과는 행위자의 의사 여하를 묻지 않고 직접 법규에서 정하는 바에 따라 발생하는 행위이다. 이는 효과의사를 구성요소로 하고 그 법률적 효과가 효과의사의 내용에 따라 발생하는 法律行爲의 行政行爲(예 : 위험방지를 조건으로 하는 도로사용허가)에 대응하는 개념이다. 후자의 예에서 붙는 조건(예 : 위험방지 조건)을 이론상 附款이라 하는데, 전자의 경우에는 이러한 부관을 붙일 수 없다는 것이 통설이다. 이를테면 부가가치세의 사업자등록신청을 수리하면서 사업의 범위를 서울특별시에 한정한다는 식의 조건을 붙일 수는 없다.

※ 참고설명 : 준법률행위적 행정행위의 종류(4 가지) — 이는 다음과 같이 4 가지로 나누어진다.

① 確認(확인행위) ... 특정한 사실 또는

8) 행정법 상으로 신고(행정법상의 신고)는 일정한 법률사실 또는 법률관계의 存否에 관하여 서면이나 口述로써 관계행정청에 통고하는 행위를 말한다(법문사 : 법률학사전 883면 참조).

법률관계에 관하여 의문이 있는 경우에 공적으로 그 存否 또는 正否를 판단하는 행위(판단의 표시)이다. 과세표준과 세액의 결정이 그 예이다.

- ② 公證(공증행위) ... 특정한 사실 또는 법률관계를 公的으로 증명하는 행위(인식의 표시)이다. 납세증명서의 발부가 그 예이다.
- ③ 通知(통지행위) ... 특정한 사실 또는 행정청의 의사를 특정한 또는 불특정 다수인에게 알리는 행위(관념 또는 의사의 표시)로서, 觀念의 통지일 수도 있고 意思(효과의사 이외의 의사)의 통지일 수도 있다. 납세고지가 그 예이다.
- ④ 受理(수리행위) ... 타인의 행위를 유효한 행위로 받아들이는 행위(수령할 의사로 수령하는 意思行爲)이다. 국세환급금양도요구서의 수령, 사업자등록신청의 수리 등이 그 예이다.

3. 「政府確定」 : 政府賦課制度(부과징수제도)

- (1) 개념 — 부과주의조세에 관한 부과 결정 또는 자기확정이 결여된 신고주의조세에 관한 부과결정 또는 조세에 관한 更正⁹⁾의 경우에 행하여지

9) 경정은 결정이 있는 다음에 뒤따를 수 있는 조세 확정이지만, 확정신고가 있는 다음에도 뒤따를 수 있다. 소득세법이나 법인세법 및 부가가치세법은 위의 결정이나 확정신고가 있는 다음에 오류(잘못 계산된 것) 또는 탈루(고의적으로 빠뜨린 것)가 발견될 경우에 한하여 경정할 수 있다는 식으로 경정을 제한하는 규정을 둔다. 이는 稅務調査權

는 과세관청에 의한 확정을 말한다.

- (2) 부과에 관한 정부확정의 논리적 방법 — 이에 는 다음과 같은 두 가지가 있다. 국세의 경우에는 이들 결정이나 경정의 선후관계에 관하여 비교적 합리적으로 규정되어 있다.¹⁰⁾ 그러나 지방세의 경우에는 이들의 선후관계에 관한 규정이 미비한 편이다.

- 1) 決定 : 원초적으로 행하는 결정방법에 의한 賦課處分을 말한다.
- 2) 更正 : 고쳐서 바로잡는 경정방법에 의한 賦課處分을 말한다.

- (3) 정부확정의 時期 — 결정과 경정의 두 경우에 따라 각기 다르다.

- 1) 결정의 경우 : 법정의 決定期限이 있을 때에는 그 기간 내에 결정하여야 한다. 예를 들어 자진신고가 없는 법인에 대한 법인세의 결정은 과세표준신고기한으로부터 1년 내에 완료함을 원칙으로 한다(법인세법시행령 103³⁾ 참조). 법정의 결정기한이 없는 경우에는 부과제척기간(국세기본법 26의2, 지방세법 30의4 참조) 내에 결정할 수 있다고 본다.

- 2) 경정의 경우 : 부과제척기간(국세기

의 남용을 방지하기 위한 제도적 장치이다.

10) 부가가치세법 제21조 제1항 제1호는 確定申告를 하지 아니한 때에도 경정을 한다는 식으로 규정하는데, 이는 명백한 입법미비이다. 왜냐하면 당초의 신고가 없는데도 고쳐 바로잡는 경정을 한다는 것은 논리적으로 모순이기 때문이다.



본법 26의2) 내에 경정하면 된다. 그 更正回數에는 제한이 없다. 그러므로 재경정 또는 재재경정도 이론상 가능하다.¹¹⁾

- (4) 賦課處分의 법적 성격 — 준법률행위적 행정행위의 일종인 確認行爲이다.

4. 「自動確定」: 특별한 확정절차가 없는 확정제도

- (1) 개념 — 납세의무의 성립시에 특별한 절차 없이 그 세액이 확정되는 조세확정이다. 국세의 경우에는 ①인 지세 ②원천징수하는 소득세·법인세 ③납세조합이 징수하는 소득세 ④중간예납하는 법인세 등이 이에 해당한다(국세기본법 22② 참조).¹²⁾ 지방세의 경우에는 특별징수하는 소득세가 이에 해당한다(지방세법 30② 참조).
- (2) 법적 성격 — 私人的 公法行爲로서 준법률행위적 행정행위의 일종인 確認行爲이다.

11) 국세의 경우에는 再更正 또는 再再更正이 상당히 있는 편이지만, 지방세의 경우에는 거의 없는 경향이다.

12) 이들 중 인지세를 제외하고는 완전한 의미의 세액확정이 될 수 없는 것들이다. 왜냐하면 나중에 그들 세목의 세액확정이 따로 필요하기 때문이다. 그러므로 이 경우의 확정은 「세액의 예비적 확정」에 지나지 않는다고 해석하여야 한다고 본다. 이에 반하여 인지세의 경우는 「세액의 완결적 확정」이라고 볼 수 있다.

Ⅲ. 「納稅義務의 確定」의 기술적 方法

1. 實査에 의한 확정방법(실지조사 결정·경정방법)

- (1) 개념 — 帳簿와 證憑을 직접 확인함으로써 과세자료를 조사하여 세액을 확정하는 방법을 말한다. 지방세의 경우에는 이에 해당하는 경우가 농업소득세와 소득할 주민세 등이 해당될 따름이다.
- (2) 구체적 방법 — 세무공무원이 현장(예: 기업의 사무실)에 출동하여 기장된 회계장부와 비치된 증빙을 조사하고 확인하는 현장확인 방법을 구사한다. 당해 세액의 전부를 실사(실지조사)하는 것이 원칙이지만, 경우에 따라서는 部分實査를 단행하기도 한다. 이렇게 하여 산출된 과세표준에 법정의 세율을 적용하여 세액계산을 한다.

2. 推計에 의한 확정방법(추계조사 결정·경정방법)

- (1) 개념 — 정부가 선택한 구체적인 推計方法(합당하다고 인정되는 추측의 방법)에 의거하여 과세표준을 확정하는 방법을 말한다.
- (2) 구체적 방법 — 現場確認을 전제로 하지 않으며, 다음과 같이 법정의 특

별한 방법에 의한다. 이 경우에 부가가치세와 같은 경우는 외형과세이므로 외형(예 : 매출액)만을 추계하는 방법이 되며, 소득세 또는 법인세와 같은 소득과세의 경우에는 외형에서 경비를 뺀 소득이 계산되도록 하는 추계방법이 된다. 이러한 과정을 거쳐 산출된 과세표준에 법정의 세율을 적용하여 세액계산을 한다.

- 1) 부가가치세의 外形推計方法 : ①同業者權衡 ②生産收率 ③營業效率 ④업종별 原單位投入量 ⑤업종별 費用關係比率 ⑥업종별 商品回轉率 ⑦업종별 賣買總利益率 ⑧업종별 附加價値率 ⑨立會調查基準 중의 어느 하나에 의하여 외형을 추계하는 방법(부가가치세법시행령 69① 참조)이다.¹³⁾
- 2) 법인세의 所得推計方法 : ①標準所得率¹⁴⁾ ②同業者權衡 ③직전사업 년도의 所得率 중의 어느 하나에 의하여 법인소득을 추계한다(법인세법시행령 104② 참조). 이 가운데 원칙적인 것은 ①의 방법이다.¹⁵⁾

13) 추계에 의하여 부가가치세 납부세액을 계산하는 경우에는 [위 외형금액×10/100 - 세금계산서를 제출하고 그 기재내용이 명백한 분의 매입세액 = 납부세액]과 같은 방식으로 계산한다.

14) 법인세법시행령 104②(1)의 표준소득율은 개정 전 소득세법시행령 제145조의 표준소득율과 같은 표현이다. 그런데 후자의 제145조는 2000. 12.29.자 개정에서 기준경비율과 단순경비율의 두 가지로 나누어 개정되었다. 이는 법인세법시행령이 미처 개정되지 못한 입법미비에 해당하는 차이로 할 것이다.

- 3) 소득세의 所得推計方法 : ①基準經費率¹⁶⁾ ②單純經費率 ③同業者權衡 ④직전과세기간의 所得率 ⑤국

15) 표준소득율을 적용하여 법인소득을 추계하는 경우에는 [사업수입금액×표준소득율 - 대표자급료 = 법인소득<법인세과세표준>]과 같은 식으로 계산한다(법령104②(1) 참조). 만약 직전사업 년도의 所得率을 적용하는 경우라면 위 산식 중에서 표준소득율의 자리에 직전연도의 소득율을 대입하면 된다. 그리고 동업자권형에 의하는 경우에는 다른 법인의 소득금액을 참작하여 계산한다. 그리고 법인의 事業收入金額을 추계하는 경우에는 ①同業者權衡 ②營業效率 ③生産收率 ④업종별 原單位投入量 ⑤업종별 費用關係比率 ⑥업종별 商品回轉率 ⑦업종별 賣買總利益率 ⑧업종별 附加價値率 ⑨立會調查基準 중의 어느 하나를 선택한다(법인세법시행령 105 참조). 이는 결국 부가가치세의 외형추계와 같다.

16) 이는 확증있는 매입비용과 확증있는 사업용 고정 자산 임차료와 함께 고려하는 경비율이다(소득세법시행령 143③(1) 참조). 이러한 기준경비율을 적용하여 개인소득(주로 사업소득 및 부동산임대 소득)을 추계하는 경우에는 [수입금액 - (확증있는 매입비용+확증있는 사업용 고정자산임차료+수입금액×기준경비율 = 소득금액), [소득금액 - 인적공제<기본공제 및 추가공제> - 특별공제 = 개인소득<소득세과세표준>]과 같은 식으로 계산한다(소득세법시행령 143③(1) 참조). 다음으로 단순경비율을 적용하여 개인소득(주로 사업소득 및 부동산임대소득)을 추계하는 경우에는 [수입금액 - 수입금액×단순경비율 = 소득금액], [소득금액 - 인적공제<기본공제 및 추가공제> - 특별공제 = 개인소득<소득세과세표준>]과 같은 식으로 계산한다(소득세법시행령 143③(1)의2) 참조). 만약 직전과세기간의 所得率을 적용하는 경우라면 위 단순경비율을 적용하는 산식 중에서 단순경비율의 자리에 직전연도의 소득율을 대입하면 된다. 그리고 동업자권형에 의하는 경우에는 다른 법인의 소득금액을 참작하여 계산한다. 그리고 개인의 수입금액을 추계하는 방법은 위 법인의 사업수입금액을 추계하는 경우에서와 같다(소득세법시행령 144① 참조).



세청장이 인정하는 합리적 방법 중의 어느 하나에 의하여 추계한다(소득세법시행령 143③ 참조). 이 가운데에서 원칙적인 방법은 없다고 보아야 한다.

3. 時價標準額 산정에 의한 방법

- (1) 개념 — 정부(주로 지방정부)가 시가에 근접한다고 판단되는 일정한 방법으로 시가표준액이라는 것을 산정하여 과세표준을 계산하는 방법을 말한다.
- (2) 구체적 방법 — 다음과 같이 법정의 특별한 방법에 의한다. 이러한 과정을 거쳐 산출된 시가표준액을 과세표준으로 삼아 거기에 법정의 세율을 적용하여 세액계산을 한다.
 - 1) 재산세의 시가표준액 계산방법 : ① m²당 신축건물 기준가액 ②구조지수 ③용도지수 ④위치지수 ⑤경과년수별 잔가율 ⑥면적 ⑦다양한 내용의 가감산 특례 등을 동원하여 건물시가표준액을 계산한다.
 - 2) 종합토지세의 시가표준액 계산방법 : 개별공시지가를 빌어 거기에 기초자치단체가 정하는 시가표준액 적용비율을 곱하여 시가표준액을 산출한다.
 - 3) 취득세·등록세의 시가표준액 계산방법 : 건물의 경우에는 위 재산세의 시가표준액을 활용한다. 토지의 경우에는 종합토지세의 시가표준액

계산방법을 활용하되 시가표준액 적용비율을 높이는 방향으로 차등을 두어 계산하는 것이 최근의 경향이다.

4. 기타의 확정방법

企業課稅가 아닌 경우에는 그 각각에 걸맞는 실사방법이나 추계방법이 있어야 한다. 예컨대 일시재산소득에 대한 수입금액을 추계할 경우에 대비한 별도의 규정이 있다(소득세법시행령 144② 참조). 지방세법에는 기업과세이건 비기업과세이건 간에 결정과 경정에 관한 기술적 방법에 관하여 명쾌한 규정이 결여되어 있다.

IV. 確定內容의 變更

1. 변경의 방법

- (1) 更正請求에 의한 변경 — 과세관청이 납세의무자의 경정청구를 받아들여 경정하는 경우이다. 이는 減額修正申告를 수용하기 위하여 국세기본법에 제도화되어 있지만(국세기본법 45의2 참조), 지방세법에는 경정청구에 관한 명문규정이 없다.¹⁷⁾
- (2) 更正措置에 의한 변경 — 과세관청이 자의적으로 경정하는 경우이다.

17) 그러므로 자진신고(확정신고)한 지방세에 관하여 납세의무자가 경정을 청구하려면 감액수정신고를 하여야 한다는 결론이 나온다(지방세법 71 참조).

이는 흔히 職權訂正이라는 말로 표현된다.

2. 當初處分(확정신고를 포괄하는 의미의)과 變更處分の 상호관계

- (1) 문제점 — 정부가 결정한 조세처분에 관하여 나중에 경정을 단행하게 되면, 당초에 결정한 처분은 이른바 당초처분이 된다. 납세의무자 스스로에 의한 확정신고(자진신고)가 있었다면 그것도 역시 당초처분의 범주에 속한다고 보아야 한다. 이러한 당초처분을 경정하는 경우에는 이른바 변경처분이 있게 된다. 이와 같은 일련의 처분들은 외관상으로는 서로 별개의 독립된 처분이지만 실질적으로는 1件(1개)의 납세의무를 확정하기 위한 일련의 행위(즉 行政處分)일 따름이므로 그 先行確定行爲와 後行確定行爲가 상호간에 어떠한 상관관계를 가지는가가 문제된다.

이에 관하여는 당초처분이 변경처분을 흡수하는 것으로 볼 것인가 아니면 그 반대인가 혹은 양자가 병존하는가 등에 관하여 學說의 대립이 있다. 이하에서는 몇 가지 학설의 갈래를 살펴보기로 한다.

- (2) 관계를 이해하는 학설의 갈래 — 이에 관하여는 ①흡수설 ②역흡수설 ③병존설 ④흡수병존설 등의 4 가지 갈래로 나누어 보는 것이 무난하다.¹⁸⁾

- 1) 吸收說 : 당초처분이 경정처분(변경

처분)에 흡수·소멸된다고 보는 견해이다. 이 견해에 따른 설명논리는 다음과 같다.

- ① 경정처분만이 남게 되므로, 경정처분만이 不服請求對象(訴訟物)이다. 불복청구의 前審節次를 거쳤는가의 여부 또는 불복청구기간을 경과하였는가의 여부는 당초처분에 관계없이 경정처분을 기준으로 판단한다.
- ② 그러므로 당해 과세처분에 관한 분쟁을 일체적·통일적으로 심리할 수 있다(장점).
- ③ 당초처분에 관한 불복청구가 진행되는 과정에서 경정처분이 있게 되면 그 당초처분은 경정처분으로 흡수되어 없어지므로 각하되어야 하며, 따라서 경정처분에 대한 불복청구를 다시 시작하여야 한다(단점). 다만 경정처분이 있음을 안 날로부터 請求趣旨의 變更 또는 請求原因의 變경을 통하여 간단히 경정처분의 불복을 피할 수는 있다(행정소송법 22①② 참조).
- ④ 당초처분이 청구기간의 경과 등으로 인하여 이미 不可爭力(다룰 수 없는 상태)이 생긴 경우에도

18) 지방세의 경우에는 경정처분이 많지 않기 때문에 이와 같은 상관관계에 관한 논의가 별로 필요치 않은 면이 있지만, 앞으로 상황이 달라질 수도 있으므로 여기에서 그 논점을 간략히 정리하기로 한다.



경정처분에 포함되어 그 하자(흠)를 다룰 수 있게 되므로 불합리하다(단점).

- ⑤ 경정처분이 없었더라면 다룰 수 없는 당초처분의 하자를 경정처분이 있다는 이유로 다룰 여지가 생기며, 이 경우에는 不服請求期間이 부당하게 연장될 수 있다(단점).
- ⑥ 당초처분을 근거로 한 징수처분이나 가산금과징 등은 그 효력을 상실한다. 徵收權의 소멸시효는 전체 세액에 관하여 경정처분을 기준으로 다시 起算된다. 따라서 후행처분이 불안정한 상태에 놓인다(단점).

2) 逆吸收說 : 경정처분(변경처분)이 당초처분에 흡수·소멸된다고 보는 견해(흡수설의 반대)이며, 당초처분에 의하여 확정된 세액은 경정처분에 의하여 증가 또는 감소한다고 본다. 이 견해에 따른 설명논리는 다음과 같다

- ① 흡수설의 경우처럼 과세처분에 관한 분쟁을 일체적·통일적으로 심리할 수 있다(장점).
- ② 당초처분만이 남게 되므로, 당초처분만이 不服請求對象(訴訟物)이다. 불복청구의 前審節次를 거쳤는가 또는 불복청구기간을 경과하였는가의 여부는 당초처분을 기준으로 판단한다.
- ③ 당초처분에 관한 불복청구가 진

행되는 과정에서 경정처분이 있더라도 그 당초처분은 계속 살아 있으므로 却下를 면하며, 따라서 경정처분에 대한 불복청구를 다시 시작할 필요가 없다(흡수설의 단점이 보완되는 장점).

- ④ 당초처분이 청구기간의 경과 등으로 인하여 이미 不可爭力이 생긴 경우에는 경정처분에 대하여도 다룰 수 없게 되므로 불합리하다(단점).
- ⑤ 당초처분을 근거로 한 징수처분이나 가산금과징 등은 경정처분에 의하여 그 효력에 관한 영향을 받지 아니한다(장점).

3) 並存說 : 당초처분과 경정처분(변경처분)이 서로 독립적으로 효력을 유지한다고 보는 견해이며, 경정처분의 효력은 당해 처분으로 인하여 증감된 부분에 한하여서만 미친다고 본다. 이 견해에 따른 설명논리는 다음과 같다

- ① 당초처분과 경정처분은 각각 독립하여 불복청구대상(소송물)이 된다. 불복청구의 前審節次를 거쳤는가 또는 불복청구기간을 경과하였는가의 여부는 각 처분별로 따로 판단한다.
- ② 흡수설 및 역흡수설에서 나타나는 문제점을 모두 해결하는 측면이 있다(장점).
- ③ 당초처분을 근거로 한 징수처분이나 加算金課徵 등은 경정처분

에 의하여 그 효력에 관한 영향을 받지 아니한다(장점).

- ④ 각 처분에 대하여 불복청구가 각기 별개로 있게 되므로 동일한 납세의무를 일체적·통일적으로 심리할 수 없다는 단점이 등장한다(단점).
 - ⑤ 징수권의 소멸시효기간은 각 처분에 관하여 별도로 기산한다(논리적 단점).
- 4) 吸收竝存說 : 당초처분은 흡수·소멸되지만, 처분의 효력은 병존한다고 보는 견해이다. 즉 당초처분은 경정처분(변경처분)에 흡수·소멸되더라도, 경정처분의 효력은 당해 처분에 의하여 변경된 增減稅額에 한하여 미칠 따름이며, 당초처분의 효력은 여전히 유지된다고 보는 견해이다. 이 견해는 흡수설과 병존설의 장점만을 취하고자 하는 취지이지만, 처분 자체와 처분의 효력을 나누어 설명하는 논리상의 모순이 있다.
- (3) 학설에 관한 實務界의 태도 — 국세심사·심판례와 대법원판례에서 각기 다르다.
- 1) 국세심사·심판례의 경우 : 병존설에 입각하여 심사결정 및 심판결정을 하여 왔다.
 - 2) 大法院判例의 경우 : 增額更正處分에 관하여는 흡수설, 減額更正處分에 관하여는 역흡수설을 취하여 왔다.
- (4) 立法論的 해결의 필요성 — 당초처분과 경정처분의 상관관계에서 야기

되는 문제점을 종합적으로 해결하는 입법이 필요하다. 이 경우에는 위 여러 학설에 따른 논리적 요체를 살림과 동시에, 납세의무자에게 불리하지 않도록 하면서 세무행정의 일관성과 통일성을 기할 수 있는 방향으로 입법되어야 한다.

V. 결 어

이상에서 신고주의조세에 관한 확정신고(자진신고)와 부과주의조세에 관한 결정 및 이들 두 경우에 뒤따르는 경정을 중심으로 그 개념정리와 이들 사이의 상호관계에 관한 세법논리 및 이들의 기술적 방법에 관하여 정리하여 보았다. 이와 관련하여 모순점 또는 입법미비가 있음을 지적하기도 하였다.

특히 지방세에 관하여는 국세에 비하여 그 규정내용이 충실하지 못하다는 점도 지적하였다. 그러므로 지방세법의 관계규정에 관하여는 앞으로 더욱 개선의 여지가 많다고 여겨진다. 물론 지방세의 경우에는 현실적인 필요성이 별로 없었다는 데에 그 원인이 있을 것으로 짐작된다. 하지만 앞으로 선진화된 지방세법제도로의 발전을 기약하기 위한 연구검토가 반드시 있어야 한다고 본다. 