



I. 의의

지방자치단체인 과세권자로부터 지방세법령에 의한 처분으로서 위법 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 경우에는 지방세법령에 의하여 권리구제를 받을 수 있도록 제도적 장치가 마련되어 있다. 위법 부당한 처분 등을 받은 자는 자신의 권익을 보호받기 위하여 이의신청, 심사청구 및 심판청구를 할 수 있다. 그러면 그와 같은 권리구제의 전제는 과세관청으로부터 어떠한 처분등을 받아야 하고 나아가 그 처분이 위법 부당한 처분이어야 하는 것이다.

이와 같이 위법 부당한 처분에 앞서 과세관청으로부터의 어떠한 처분이 있어야 하는데 이는 처분성이 있는 과세관청의 행위가 있어야 하는 것이다. 따라서 부과고지하는 세목의 경우에는 과세관청으로부터의 과세처분인 부과고지행위가 있어야 하고, 신고납부세목의 경우에는 신고를 하는 경우에 납세의무가 확정되거나 미신고하거나 과소신고를 하는 경우에는 과세관청이 그 과세표준과 세액을 결정하여 고지하게 되는 것이다.

그런데 2010. 12. 31이전까지는 신고납부 등을 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 보도록 규정하고 있었으나 2011. 1.1 부터는 지방세법령의 개정에 따라 신고납부를 처분으로 볼 수 있는 근거규정이 삭제되고, 지방세 경정청구제도가 도입되어 신고납부한 세금에 대하여 경정을 청구하는 경우 이를 거부하는 경우에 거부처분으로 보아 지방세 불복청구 대상인 처분으로 보도록 하고 있다. 이는 종전에는 신고납부행위 자체가 처분이 있는 것으로 의제(예: 신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다. 이하 이절에서 같다.)한 반면에 현행 지방세법 상에서는 신고납부는 처분이 아닌 사실행위에 불과하고 신고납부를 한후 바로 이의신청 등을 제기한 경우에는 본안 심리대상에서 제외되기 때문에 각하대상에 해당하는 것이다.

II. 청구대상

1. 범위

(1) 개괄주의

구 지방세법(2010. 12. 31이전의 것) 제72조 제1항의 규정에서 “이 법에 의한 처분(신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다. 이하 이절에서 같다.)으로서 위법 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이 절의 규정에 의한 이의신청, 심사청구 및 심판청구를 할 수 있다” 라고 규정하고 있으나 지방세 기본법 제117조 제1항의 규정에서는 “이 법 또는 지방세관계법에 따른 처분으로서 위법 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이 장에따른 이의신청, 심사청구 및 심판청구를 할 수 있다” 라고 규정하고 있다.

일반적으로 처분이라 함은 행정심판법 제2조제1항제1호의 규정에 의거 행정청이 행하는 구체적 사실에 대한 법집행행위로서 공권력 행사 또는 그 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용을 말하는바, 처분성의 요건으로 첫째, 행정청의 권력적 행위일 것 둘째, 국민의 권리의무에 직접 영향을 미치는 행위일 것 셋째, 개별적, 구체적 행위일 것을 모두 충족하여야 하는바, 신고납부 행위는 행정청인 과세관청의 행위가 아닌 점에서 처분성을 인정할 수가 없는 것이다.

행정불복의 청구대상을 법률로서 정하는 방법에는 개괄주의와 열거주의로 구분되며 개괄주의는 위법 부당한 처분이면 모두 제한 없이 불복청구 대상이 될 수 있도록 하는 반면에 열거주의는 위법 부당한 처분 중에서도 법률로서 열거한 사항에 한하여만 불복청구의 대상으로 하는 것이다. 현재 지방세기본법상의 청구대상은 위법 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 경우에 불복청구대상으로 보고 있기 때문에 개괄주의 입장을 취하고 있다. 따라서 위법 부당한 처분으로서 적극적 처분과 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 경우 즉, 거부처분이나 부작위 처분 등이 이에 해당한다.

(1) 원처분주의

불복청구의 대상은 당초 처분청의 처분을 대상으로 하는 원처분주의를 취하고 있다. 따라서 이의신청이나 심사청구, 심판청구를 한 경우에는 이의신청 등에 대한 재결이 아닌 당초 처분청의 과세처분 등이 되기 때문에 지방세기본법상 청구대상으로 보지 아니하는 다음의 처분은 지방세청구대상인 처분에 포함되지 아니한다.

1. 이의신청, 심사청구 또는 심판청구에 대한 처분. 다만, 이의신청에 대한 처분에 대하여 심사청구 또는 심판청구를 하는 경우는 제외한다.
2. 지방세기본법 제134조제2항에 따라 준용하는 「조세범 처벌절차법」에 따른 통고처분
3. 「감사원법」에 따라 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분
4. 지방세기본법 제116조에 따른 과세전적부심사의 청구에 대한 처분

그러므로 이의신청의 결과 감액처분이 된 경우에는 다시 이를 심판청구를 하는 경우라면 심판청구의 대상은 과세관청의 과세처분중 이의신청에 의하여 감액되고 남은 부분인 처분에 대하여 청구대상이 되고 재결기관의 재결은 불복 대상에서 제외되는 것이다.

따라서 원처분주의를 취하는 이상 지방세법령에 의한 이의신청, 심사청구 또는 심판청구에 대한 처분. 다만, 이의신청에 대한 처분에 대하여 심사청구 또는 심판청구나 「감사원법」에 따라 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분은 청구대상에서 제외된다. 이 경우 감사원법에 의하여 심사청구가 제기된 사안이나 그 심사청구에 대한 감사원의 심사결정처분에 대하여는 이의신청의 대상에 해당되지 아니하는 것이다. 지방자치단체 및 감사원 중 1개 기관만 선택하여 이의신청이 가능하며 중복

적으로 불복을 할 수가 없는 것이며, 두 기관에 중복제출한 경우는 지방자치단체에 제출된 이의신청에 대한 본안을 심의하지 아니하고 각하하여야 하는 것이다.

그리고 지방세기본법 제134조제2항에 따라 준용하는 「조세범 처벌절차법」에 따른 통고처분에 대하여는 과세관청에 의한 벌과금 상당액을 지정장소에 납부 할 것을 통고하는 절차로서 확인하는 확인 행위에 불과하고 행정상 명령행위가 아니므로 구속력이나 집행력을 발생할 수 없는 것이기 때문에 청구대상에서 제외되는 것이다. 또한 지방세기본법 제116조에 따른 과세전적부심사의 청구에 대한 처분은 행정청의 개별적이고 구체적인 행위가 아닌 과세관청의 공적인 견해표명인 이상 불복청구의 대상에서 제외되는 것이다.

1. 신고납부

(1) 개신고납부의 처분성

신고납부라 함은 납세의무자가 그 납부할 지방세의 과세표준액과 세액을 신고하고 동시에 신고한 세금을 납부하는 것을 말하는바, 특별징수의무자가 그가 징수한 지방세의 과세표준액과 세액을 신고와 동시에 세금을 납부하는 「신고납부」와는 상이한 것이다. 이와 같은 신고납부제도하에서는 과세관청의 조세채무에 대한 조사확정권이 배제되어 있는 것이 아니라 보충적인 지위에 있다고 보아야 할 것이며, 납세자가 신고 또는 신고납부를 하였다고 하더라도 과세관청에서는 경정결정권인 부과권을 행사하게 되는 것이다. 납세자가 신고납부를 함으로써 영구적인 불변력이 생기는 것이 아니라 신고납부 세액이 산출세액에 미달할 경우에는 그 미달세액에 대하여 추가로 부과징수할 수가 있는 것이다.¹⁾

그러나 신고납세방식의 조세인 취득세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 신고납부기한 내에 신고 및 납부를 하지 아니하여야만 비로소 과세관청이 부과처분을 할 수 있는 것이므로 취득세의 신고 및 납부기간이 경과되기 이전에는 보통징수방법에 의거 부과할 수가 없는 것이다. 이와 같이 과세표준의 확정신고는 납세의무를 확정시키는 공법상의 효과를 가져오는 것이므로 신고 및 납부행위에 대하여 공법행위로 보는 견해와 사법행위로 보는 견해가 있는바 이에 대하여 검토하면 다음과 같다.

1) 대법원 88누5877, 1989.5.23. 참조

첫째, 공법행위로 보는 견해는 신고 및 납부행위는 비록 사인의 행위이지만 과세관청에 신고 및 납부를 함으로써 납세의무가 확정되고 조세채권·채무관계가 확정소멸되는 것이다. 만약 신고행위를 공법행위로 보지 아니하고 사법행위라면 신고 및 납부를 한 후 임의적으로 무효, 취소, 철회를 주장하면 조세법률관계가 불안정한 상태가 되어버리는 문제가 발생하게 되는 것이다. 따라서 신고 및 납부 자체를 공법행위로 보는 것이 타당하며 이에 대한 구제절차도 인정되는 것이다.

둘째, 사법행위로 보는 견해는 납세의무자의 의사에 의하여 납세의무가 확정된다는 것이므로 비록 납세의무자가 신고 및 납부한 행위에 의하여 성립한 추상적인 납세의무가 신고 및 납부를 함으로써 확정되나 신고를 하지 아니하게 되면 과세관청에서 부과지방법에 의한 확정절차를 거치게 되는 것이므로 사법행위로 보아야 한다는 견해로서 과세관청이 자진납부신고서나 자납용 고지서를 교부하는 행위는 그 고지서에 부과근거, 구제방법 등이 명시되어 있다 하더라도 납세의무자의 편의를 도모하기 위한 단순한 사무적 행위에 불과하고 취득세를 부과하는 행정처분이라고 할 수 없는 것이다.

그러나 구지방세법 제72조 제1항의 규정에 의거 1997.10.1. 이후부터는 과세처분으로 인정하고 있으므로 사법행위로 보는 것은 타당하지 아니하나, 2011. 1. 1이후부터는 지방세기본법 제35조 및 제117조 제1항의 규정을 감안할 때 납세의무자의 과세표준확정신고는 납세의무자가 스스로 과세표준 및 세액을 확인하여 과세청에 통지하는 통지행위이나, 자진신고납부기한 내에 취득세를 자진신고납부하는 과정에서 과세관청이 자진납부신고서나 자납용 고지서를 교부하는 행위는 그 고지서에 부과근거, 구제방법 등이 명시되어 있다 하더라도 납세의무자의 편의를 도모하기 위한 단순한 사무적 행위에 불과하고 취득세를 부과하는 행정처분이라고 할 수 없다(대법원 93누2117, 1993.8.24.참조)라는 대법원 판례를 비추어 볼 때, 처분성이 있는 것으로 볼 수가 없는 것이다.

신고납부방식의 조세에 있어서 납세의무자의 과세표준확정신고에 의하여 납세의무가 확정되고 별도 과세청의 확정절차인 부과처분이 존재하지 아니하는 것이 원칙이므로 납세의무자가 그 확정신고를 잘못하는 경우에도 그 신고행위에 대하여 처분성을 인정하지 아니하면 불복대상에서 제외되는 문제가 발생되므로 불합리한 문제가 발생하는 것이다. 그러나 부과징수과세방식에 대한 조세의 경우에는 신고행위는 단순한 과세자료제공의무에 불과하다.

종전의 시각(판례)	1997년부터 2010년까지	2011년부터
납세의무자가 자진신고납부기한 내에 취득세를 자진신고납부하는 과정에서 과세관청이 자진납부신고서나 자납용 고지서를 교부하는 행위는 그 고지서에 부과근거, 구제방법 등이 명시되어 있다 하더라도 납세의무자의 편의를 도모하기 위한 단순한 사무적 행위에 불과하고 취득세를 부과하는 행정처분이라고 할 수 없다(대법원 93누2117, 1993.8.24.).	신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다(구 지법 § 72 ①).	이 법 또는 지방세관계법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익을 침해당한 자는 이 장에 따른이의신청, 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다.(기법 § 117 ①).

|| 판례 || 신고와 징수처분

신고납세방식의 조세인 취득세에 있어 납세의무자가 과세표준 및 세액을 신고하였다면 이로써 취득세납세의무가 확정되는 것이므로 그 뒤에 납세고지서가 발부되었다고 하더라도 이는 이미 확정된 취득세납세의무의 이행을 명하는 징수처분에 지나지 아니한다고 할 것임(대법원 94누910, 1995.2.3.)

(2) 기한후신고행위와 처분성

지방세의 경우 기한후신고제도를 두고 있는바, 법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자는 지방자치단체의 장이 「지방세법」에 따라 그 지방세의 과세표준과 세액(이 법 및 「지방세법」에 따른 가산세를 포함한다.)을 결정하여 통지하기 전에는 납기 후의 과세표준신고서(“기한후신고서”)를 제출할 수 있으며 기한후신고서를 제출한 자로서 지방세관계법에 따라 납부하여야 할 세액이 있는 자는 기한후신고서의 제출과 동시에 그 세액을 납부하여야 한다. 기한후신고서를 제출한 경우(납부할 세액이 있는 경우에는 그 세액을 납부한 경우만 해당한다) 지방자치단체의 장은 「지방세법」에 따라 그 지방세의 과세표준과 세액을 결정하여야 한다고 규정하고 있다. 따라서 기한후신고행위에 대한 효력에 대하여는 자세한 언급이 없다. 신고납부기한이 경과된 이후에는 기한의 이익이 없기 때문에 신고불성실가산세가 부과되거나 50%를 감액할 뿐이다.

따라서 기한후신고를 한 경우에는 그 신고로서 과세표준확정신고로 보아야 하는가 여부가 쟁점사

항인 것이다. 기한후신고를 한 경우에는 그 자체로서 효력이 발생하는 것이 아니라 과세관청에서 확정 부과지를 함으로써 과세표준의 확정력이 발생하는 것이므로 납세의무자의 확정신고로서 확정이 되지 아니하는 것이다. 그러므로 기한후신고제도에 따라 신고납부기한이 경과된 이후에 납세의무를 확정시키기 위해서는 기한 후에 신고를 함으로써 확정되는 것이 아니라 별도의 과세처분이 되어야 하는 것이므로 과세관청에서는 확정하는 과세처분이 필요하다. 만약 과세처분을 하지 아니하는 상태에서 기한후신고만 하는 경우에 납세의무가 확정되는 것이 아닌 것이다. 이에 대하여 국세의 경우에는 기한 후신고를 한 후라고 하더라도 별도의 결정처분을 하여야 확정되도록 규정하고 있는 것이다(기법 § 45 의 3).

3. 부과지(보통징수)

부과는 지방자치단체의 장이 지방세법령에 따라 납세의무자에게 지방세를 부담하게 하는 것을 말하며 보통징수는 세무공무원이 납세고지서를 해당 납세자에게 발급하여 지방세를 징수하는 처분을 말하기 때문에 처분성이 인정된다.

4. 거부처분 또는 부작위 등 기타

지방세기본법 제117조 제1항의 규정에서 “이 법 또는 지방세관계법에 따른 처분으로서 위법 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자”는 이 장에 따른 이의신청, 심사청구 및 심판청구를 할 수 있는바, 필요한 처분을 받지 못한 경우라 함은 처분청이 다음의 사항을 명시적 또는 묵시적으로 거부하는 것을 의미하는 것으로 볼 수가 있다.

1. 공제 또는 감면신청에 대한 결정
2. 지방세의 환급
3. 허가 또는 승인
4. 압류해제
5. 경정 등의 청구에 대한 결정이나 경정
6. 기타 이에 준하는 사항

Ⅱ 판례 Ⅱ 수정신고납부와 거부처분

지방세법상 수정신고제도는 국세기본법상의 경정청구제도와 같이 납세자의 권리를 보호한다는 취지에서 신고납부 후의 후발적 사유를 원인으로 한 수정신고를 인정한다는 것이므로 위의 규정에 의한 수정신고사유를 해석함에 있어서는 납세자의 권리보호측면에서 과세요건성립 후의 특별한 사정변경으로 신고납부사항을 변경할 수밖에 없는 사유가 있는 경우를 널리 포함함이 상당하다고 할 것이며, 한편 이와 같은 수정신고 중 감액수정신고의 경우 그 경정청구에 의하여 곧바로 당초의 신고로 인한 납세의무에 변동을 가져오는 것은 아니고, 과세관청이 이를 받아들여 과세표준 또는 납부세액을 감액결정하여야만 그로 인한 납세의무확정의 효력이 생기게 되는 것이어서 만약 과세관청이 그 법정기한 내에 조사, 결정이나 통지를 하지 아니하는 경우에는 납세자로서는 이를 과세관청이 경정청구를 거부한 처분으로 보아 이에 대한 항고소송을 제기하여 그 거부처분을 취소받음으로써 비로소 납세의무를 확정지을 수 있게 되는 것임(대법원 94누8471, 1995.1.12. 참조). 따라서 이 사건에서와 같이 원고가 부동산을 취득할 당시의 감면조례에 따라 등록세, 취득세 등을 신고납부한 후에 감면조례가 납세자에게 유리하게 개정되고 그 부칙에 의하여 감면조례가 소급적용되어 결과적으로 등록세 등이 면제되는 경우도 위와 같이 신고납부 후의 특별한 사정변경으로 인하여 그 신고납부사항을 변경할 수밖에 없는 사유에 해당한다고 볼 수 있어 원고로서는 지방세법 제71조 제1항 소정의 감액수정신고를 할 수 있다고 보아야 할 것이고, 원고의 이 사건 신청은 그와 같은 감액수정신고로 볼 수 있음에도 그 신고에 따른 세액의 감면을 거부한 피고의 행위는 위법한 처분으로서 취소되어야 할 것임.(대법원 2001두10639, 2003.6.27.)

Ⅲ. 경정 등 청구제도와와의 관계

2010. 12. 31이전까지는 지방세를 신고납부한 자는 바로 이의신청 등 가능하였으나 지방세법령 개정 에 따라 이의신청 · 심판청구 등 대상에도 변화를 초래하였다. 2011.1.1 이후부터는 지방세를 신고납부한 자는 신고납부행위가 처분에 해당되지 아니함에 따라 바로 불복청구를 할 수 없는 것이다. 이는 종전 대법원 판례에 따라 납세의무자가 취득세를 신고납부하는 과정에서 과세관청이 이를 수납하는 행위는 단순한 사실행위로서 취득세를 부과하는 행정처분이 아니므로 부과처분이 아니기 때문이다 (대법 2000두 6350, 2000.11.14 참조).

따라서 지방세 납세자가 신고납부하고 이의신청 등을 하는 경우에는 납세자에게 2011.1.1 이후의 신고납부행위는 이의신청·심사청구·심판청구 및 행정소송 대상이 아님 등을 안내하여야 한다. 즉 첫째, 납세자가 과다 신고납부하였거나 또는 감면대상임에도 신고납부하였으므로 환부되어야 한다고 주장하는 경우 금년부터 신설된 제도인 경정청구를 하도록 안내하고 둘째, 경정청구제도 안내시 지방세기본법시행규칙 별지 제14호 경정청구서 서식 제공 및 관련 절차 안내하며 셋째, 납세자가 경정청구에 대한 과세관청의 결정 통지를 받은 경우 그 통지에 대하여는 불복청구 할 수 있음을 안내하여야 한다. 다만 2010.12.31 이전에 지방세를 신고납부한 납세자는 바로 이의신청 등 불복청구 할 수 있다.

따라서 납세자가 경정청구후 이의신청 등을 하는 경우에는 납세자가 경정청구에 대한 과세관청의 통지를 받은 후 이의신청 등 불복청구를 하는 경우 정상적으로 접수 처리하고 경정청구에 대한 과세관청의 통지를 받은 날로부터 90일이 경과한 이후에 불복청구를 한 경우 각하 대상이다. 또한 과세관청의 부과처분후 이의신청 등을 하는 경우 과세관청이 지방세를 부과처분하고 이에 대하여 납세자가 이의신청 등 불복청구하는 경우 정상적으로 접수 처리한 후 납세자가 고지서수령일로부터 90일이 경과한 이후에 불복청구 하는 경우에는 각하 대상임을 안내하여야 하는 것이다.

(1) 신고납부의 경정청구에 대한 처분성

지방세기본법 및 지방세관계법에 의한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이의신청 및 심사청구 등을 통해 권리구제를 받을 수 있도록 규정하고 있다. 그런데 종전 규정과는 달리 “신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다”라는 규정이 삭제되어 있어서 신고납부방식의 지방세 세목의 경우 권리구제 방식에도 차이가 발생할 수 있는 것이다.

왜냐하면 대법원 판례에서 납세의무자가 자진신고납부기한 내에 취득세를 자진신고납부하는 과정에서 과세관청이 자진납부신고서나 자납용 고지서를 교부하는 행위는 그 고지서에 부과근거, 구제방법 등이 명시되어 있다 하더라도 납세의무자의 편의를 도모하기 위한 단순한 사무적 행위에 불과하고 취득세를 부과하는 행정처분이라고 할 수 없다(대법원 93누2117, 1993.8.24.)라고 판시하고 있기 때문에 신고납부 방식으로 신고 하고 납부한 경우에는 그에 대한 경정청구를 한 다음 그에 대한 거분처분이 있는 경우에 한정하여 이의신청 등이 인정되기 때문이다.

(2) 경정청구의 거부처분과 불복과의 관계

결정 또는 경정의 청구를 받은 지방자치단체의 장은 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 것을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다. 납세의무자는 경정청구에 대한 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 결과를 통지 받아 그 결과에 대하여 이의가 있는 경우 그 경정청구 통지결과를 대상으로 이의신청 등 불복청구를 제기할 수가 있다. 이 경우 경정청구에 대하여 통지를 하지 아니한 경우에도 거부처분으로 보아 이의신청을 할 수가 있는 것인가?

이에 대하여 지방세기본법 제117조 제1항의 규정에 의거 지방세법령에 의한 처분으로 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이의신청이나 심사청구를 할 수가 있는 것이다. 따라서 과세관청에서 경정청구를 받았음에도 불구하고 그 결정 또는 경정청구를 받은 날로부터 2월이 되는 날까지 결정 또는 경정을 행하지 않고 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻의 통지도 하지 않은 경우, 이는 과세관청의 부작위에 해당되므로 그 2월이 경과한 날로부터 불복청구기간 내에 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있는 것이다.

과다신고납부한 납세의무자에게는 3년 이내에 경정청구를 할 수가 있는 것이기 때문에 당초 신고납부한 납세의무자가 과다신고납부를 이유로 경정청구를 하였으나 과세관청으로부터 거부처분을 받은 경우 그 받은 날로부터 90일 이내에 불복청구를 제기 할 수가 있는 것이다.



① 경정청구를 하게 되면 그로부터 60일 이내 결정하게 되고 그 결정의 내용이 거부처분에 해당하는 것이라면 그 거부처분을 받은 날로부터 90일 이내에 지방세불복청구를 할 수가 있는 것이다.

② 부과고지 등 과세처분이 있는 것을 안 날로부터 90일 이내에 이의신청·심사청구를 할 수가 있으며, 이를 접수한 날로부터 90일 이내 결정하여야 하나 보정을 요구한 경우에는 그 기간은 제외한다.

IV. 청구대상의 범위

1. 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 행정처분취소소송은 처분의 위법을 이유로 하여 그 취소를 구하는 것이므로 그 쟁송의 대상은 처분에 대한 취소사유의 존부 등이며 이것이 쟁송의 대상으로서 일반적으로 소송물이라 일컬어진다. 조세쟁송의 대상인 소송물 자체는 실질적으로 세액을 기준으로 한 과세처분으로 본다고 하더라도 그 심판의 범위를 어떻게 볼 것인가가 문제가 된다.

쟁송의 범위는 소송의 대상인 소송물의 존부를 명백히 하기 위하여 조사하거나 심리하는 한계의 문제가 된다. 실제적 세액은 하나의 과세단위로서 불가분으로 계산되어지는바 동 세액을 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(쟁점 관련 사항)에 주안을 두고 효율적으로 조사·심리하는 방법을 쟁점주의라 부르고, 이에 반하여 원처분 모두를 검토 조사하는 것을 총액주의라고 하는바, 이러한 의미에서 총액주의는 당초처분의 전부가 심리의 대상이 되고, 쟁점주의란 심리의 범위가 당사자의 주장에 의해서 한정된 사항(쟁점 및 쟁점 관련 사항)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 실체적 세액 전체에 대하여 심리·심판할 수 있다는 것이다. 실질적으로 세액은 하나의 과세단위로서 전체적으로 불가분되기 때문에 부분적인 불복이 있는 경우에도 이들이 원인으로 불가분으로 전체적으로 총합하여 위법성 여부를 심판해야 한다는 것이다.

이에 대하여 살펴보면 첫째, 확정과세처분의 실체적 내용인 세액 또는 조세채무는 1개의 불가분의 과세단위로 계산되는 것으로서 당초처분이 세액의 확정절차인 것과 마찬가지로 심판절차도 실체적 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 실체적 세액의 불가분성에 따라 전체적으로 조사심리하여 진실한 실체적 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 당초처분의 근거와 이유 및 그에 불복하는 청구인의 심리·주장이 서로 대립하는 쟁점사실이 심리·심판의 대상이 된다고 보는 관점이다. 이것은 1개의 과세단위의 세액계산근거가 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 분리가능함을 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 확정이 목적이므로 과세표준과 세액의 적정성 여부를 판단함에 있어서 원인이나 원천이 되는 각 요인별 세액의 증감사항은 모두 통산하여 판단하기 때문에 쟁점부분이 위법하거나 부당하여도 다른 이유를 들어 원처분을 유지하는 것이 가능하다. 이에 반하여 쟁점주의는 쟁점부분, 즉 불복청구부분의 적부만을 심리하게 되어 그 외의 세액 증가요인이 새로이 밝혀진다 하여도 이를 통산하여 당초처분을 유지할 수 없게 되어 쟁점부분이 위법·부당하면 시정하여야 하고 다른 과세누락 사실을 발견해도 이들을 통산 계산할 수 없다는 것이다.

예를 들면 과세관청이 법인인 납세자가 50억원의 취득세 과세표준을 신고하였다면 이를 과세근거로 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 당해 법인에게 취득세납세의무가 있음이 판명된 경우, 총액주의에 의하면 통산결과 결국 과세표준은 동일하게 되어 당초처분에 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. 지방세기본법 제136조에서 질문검사권으로서 직권조사와 신청조사를 모두 하도록 규정되어 있다. 이 경우 조사의 범위에 관하여 명시된 규정이 없으므로 쟁송기관은 청구인이 주장한 사실만을 할 것인지 과세처분 전체 부분에 관하여 조사할 것인지에 대하여는 명백하지 않다.

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

(대) 주장 변경, 철회 또는 추가

당초 과세처분의 대상이 된 실제적 진실한 세액의 확정을 추구하는 것을 기준으로 볼 때에는 당초처분의 확정처분이나 재송절차에 있어서의 판결 확정이나 모두 확정절차에 불과하며 이 점에 있어서 조세불복절차는 당초처분의 대상이 된 세액에 대한 연장확정절차라고 볼 수 있다. 따라서 1개의 과세단위에 대한 과세처분 중 부분적인 과세근거나 부분적인 불복이유에 구애될 수 없고, 실제적 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 변론종결시까지이다. 뿐만 아니라 불복청구자가 이유를 변경하거나 철회하더라도 심판에 있어서는 이미 주장된 이유나 밝혀진 사실에 기하여 실제적 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 없는바, 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 불복청구 부분에 있어서 당초과세처분의 근거·이유를 중심으로 하느냐, 청구인이 주장하는 이유를 중심으로 하

느냐가 문제되며 어느 것을 중심으로 하느냐에 따라서 심판결정에 중대한 영향을 미친다.

이와 같은 결과로 원칙적으로 불복청구부분에 국한하여 조사심리하게 되는데, 첫째, 당초처분의 처분당시의 과세요인에 대한 근거와 이유가 심리의 대상이 되므로 그 후 새로운 과세근거나 이유를 보충하여 과세처분이유를 정당화시킬 수 없고, 당초처분이유가 부당하면 취소되나 당초처분근거와 동일성을 가지는 범위 내에서 보충할 수 있다고 본다. 둘째, 당초처분 중 불복청구부분의 불복이유에 대하여서만 조사심리하고 그 외의 요인에 대한 당부는 심리의 대상이 되지 않기 때문에 불복처분 이외의 요인에 의하여 세액의 증가요인이 있다 하더라도 이를 가감하여 당초처분을 정당화시킬 수 없고 청구부분을 변경하거나 철회한 후에 있어서의 심리의 대상이 되지 않는다고 보는 것이다. 셋째, 불복청구부분에 심리대상이 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 탈루사실이 있는 등 새로운 과세근거가 발견된 때에는 경정처분을 할 수 있게 되는 데 반하여, 총액주의에 의하면 1개 과세단위 내의 실체적 세액전부를 기준으로 하여 판결하기 때문에 처분의 취소판결을 받으면 위법성 일반이 확정되어 기판력이 발생되고 새로이 누락소득이 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 세액에 기준으로 보면 개별적인 과세근거나 이유는 중시되지 않고 하나의 과세단위 내의 세액계산은 불가분적으로 되므로 선행처분(당초처분)은 후행처분(경정처분)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.

(4) 총액주의와 쟁점주의에 관한 판례

대법원 판례는 과세처분취소소송의 대상은 과세관청이 부과고지한 과세표준과 세액이 객관적으로 존재하는가의 여부로서 부과처분에 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 있다 하더라도 부과고지된 세액이 원래 당해 납세의무자가 부담하여야 할 정당세액의 범위를 넘지 아니하는 결과로 그 잘못된 방식이 과세단위와 처분사유의 범위를 달리하는 정도의 것이 아니라면 그 정당세액 범위 내의 과세처분이 위법하다고 할 수 없다고 하여 총액주의의 입장을 취하고 있다.

그런데 행정처분의 적법 여부의 판단의 기준시기에 관하여 처분시를 기준으로 하여야 한다는 견해와 판결시, 즉 사실심변론종결시를 기준으로 하여야 한다는 견해가 대립하고 있는 데 처분시설이 통설이고 판례이다(대법원 88누12257, 1989.3.28.; 대법원 87누1079, 1988.6.7.). 따라서 처분시설에 의하면 처분 후의 사정변경이 있다 하더라도 처분의 적법 여부는 처분당시의 법령 및 사실상태에 의하여 판단하여야 하고 처분청이 사후에 처분의 적법성을 유지하기 위하여 추가변경할 수 있는 사유도 처분시에 객관적으로 존재하는 사유에 한하게 된다. 여기서 적법 여부의 판단시점이 처분당시라는 것과 처분을 뒷받침하는 자료의 제출시기는 구별하여야 한다. 즉 처분시라는 의미는 처분당시에 존재하였던 자료와 처분청에 제출된 자료만으로 위법 여부를 판단하여야 하는 것이 아니라 처분당시에 존재하던 사정과 사실을 기준으로 판단하여야 한다는 것이다.

그러므로 당사자는 처분당시에 객관적으로 존재하였던 사실상태를 기준으로 사실심 변론종결당시 까지 입증할 수 있고 법원도 그 변론종결당시까지 제출된 모든 자료를 종합하여 처분당시 객관적으로 존재한 사실상태를 확정하고 그 사실에 기초하여 처분의 위법 여부를 판단하여야 한다는 것이다. 총액 주의에서도 과세처분의 적법 여부는 정당한 세액을 초과하느냐의 여부에 따라 판단되는 것으로 보면 당사자는 사실심 변론종결시까지 객관적인 과세표준과 세액을 뒷받침하는 자료를 제출할 수 있고(대 법원 87누429, 1987.9.8.) 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.

지방세과세처분에 대한 이의신청, 심사청구 및 소송의 심리의 과정에 있어서 원처분의 이유로 되었던 과세요건 사실이 존재하지 않는 것이 판명된 경우에 처분청은 그 처분의 적법성을 유지하기 위해 별도의 과세요건사실을 새로이 제출할 수 있는 것인가 또는 심사청구 및 법원은 새로운 별개의 이유가 제출된 경우에 그것을 확실히 하기 위해서 판단의 대상으로 하여야 할 것인가 하는 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 적용된다고 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 제22조의 2의 규정에 의거 이에 관한 명확한 규정을 두고 2002.12.28.부터 적용하고 있다.

|| 판례 || 감액경정처분에 대한 쟁송대상 판단

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 감액경정처분으로도 아직 취소되지 아니하고 남아 있는 부분이 위법하다 하여 다투는 경우 항고소송대상은 당초의 부과처분 중 경정처분에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고, 경정처분이 항고소송의 대상이 되는 것은 아니며, 이러한 법리는 감사원이 심사청구를 일부 인용하면서 정당한 세액을 명시하여 취소하지 아니하고 경정기준을 제시하여 당해 행정청으로 하여금 구체적인 과세표준과 세액을 결정하도록 함에 따라 이루어진 감액경정처분의 경우에 있어도 그에 대하여 별도의 재송수단을 인정하여야 할 특별한 사정이 없는 한 마찬가지로 적용되고(대법원 96누10768, 1997.10.24.; 대법원 98두3211, 1998.5.26. 참조), 위와 같은 감액경정처분 자체는 납세의무자에게 이익되는 처분이므로 감액경정처분을 대상으로 그 취소를 구하거나 무효확인을 구할 소의 이익이 없다고 할 것임(대법원 82누55, 1982.9.14. 참조). (대법원 2007두5844, 2008.5.29.)

2. 흡수설과 병존설

지방세관계법에 따라 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정은 당초 확정된 세액에 관한 이 법 또는 지방세관계법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니하며 지방세관계법에 따라 당초 확정된 세액을 감소시키는 경정은 그 경정에 따라 감소되는 세액 외의 세액에 관한 이 법 또는 지방세관계법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다.(기법 § 36)

따라서 경정 등의 효력의 문제에 있어서는 국세와 같이 병존설(대법원 85누599, 1987.12.22.)을 취하고 있어서 당초처분이 있는 후에 행한 수정처분 또는 경정처분의 효력은 그 증가 또는 감소된 부분에 대하여만 발생되므로 이미 확정된 납세의무는 경정처분에 의하여 영향을 받지 않도록 하는 입장이며 이를 구분하는 실익은 불복청구의 대상 범위와 관련 된다.

(1) 병존설과 흡수설의 관계

병존설은 당초처분이 있는 후에 행한 수정처분 또는 경정처분의 효력은 그 증가 또는 감소된 부분에 대하여만 발생되므로 이미 확정된 납세의무는 경정처분에 의하여 영향을 받지 아니한다는 것이다. 그러므로 별개의 독립된 처분으로 당초처분과 병존하게 되는 것이다.

이에 비하여 흡수설은 후에 행한 경정처분에 의하여 당초처분은 소멸하고 경정처분에 흡수되어 버린다는 견해로서 경정처분과 당초처분은 병존하지 아니하고 경정처분에 의거 소멸되는 것이다.

(2) 추가납부세액이 있는 경우(흡수설)

당초신고납부세액에 대하여는 불복청구기간이 경과하게 되면 불복청구대상에서 제외되나 추가신고납부세액이 있을 경우에는 당초신고납부세액을 포함하여 추가신고납부세액과 함께 불복청구가 가능하다. 이는 처음의 과세처분에서 결정한 과세표준과 세액을 포함하여 전체로서 증액된 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것이므로 처음의 신고납부는 수정신고의 일부에 흡수되기 때문이다(대법원 97누13139, 1999.5.11. : 흡수설).

|| 판례 || 증액처분과 흡수설

1. 과세관청이 과세표준과 세액을 결정한 후 그 과세표준과 세액에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견되어 이를 증액하는 경정처분이 있는 경우 그 증액결정처분은 당초처분을 그대로 둔 채 당초처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가로 확정하는 처분이 아니고, 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이어서 증액경정처분이 되면 당초처분은 증액경정처분에 흡수되어 소멸하므로 그 증액경정처분만이 존재함(대법원 97누13139, 1999.5.11.).

2. 당초의 과세처분에 대한 증액경정처분은 당초의 과세처분을 흡수하여 소멸시키므로 당초의 과세처분에서 정한 납부기한을 전제로 한 가산금징수처분 역시 효력을 상실한다고 보아야 함(대법원 86누199, 1986.12.23.).

(3) 감액하는 경우(병존설)

당초신고납부세액을 별도의 불복대상으로 보기 때문에 불복청구기간이 경과되면 불복청구를 할 수가 없으므로 추후 초과납부세액에 대하여도 불복할 수 없는 것이다. 감액결정세액에 대한 별도의 불복대상은 감액결정부분만 해당되는 것이다. 이는 처음의 과세처분에서 결정된 과세표준과 세액의 일부를

취소하는 데 지나지 아니하는 것이므로 초과납부세액이 있는 경우에는 초과납부된 범위 내에서(감액결정 범위 내) 존속하게 되고 이 처분만이 쟁송의 대상이 되는 것이다

|| 판례 || 당초처분과 감액처분과의 관계(병존설)

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 증액경정처분을 한 경우에도 당사자는 경정처분에 대한 소송절차에서 이미 확정된 처음의 과세처분에 의하여 결정된 과세표준과 세액에 대하여 그 합법 여부를 다룰 수 있음.

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 당초처분을 기준으로 하여 판단하여야 할 것임. (대법원 85누599, 1987.12.22.)

|| 판례 || 증액 경정처분의 범위

구 지방세법(2010. 3. 31. 법률 제10221호로 전부 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제82조는 “지방세의 부과 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.”고 규정하고 있는바, 여기서 말하는 ‘지방세의 부과’는 그 납세의무의 확정 여부와 관련이 있으므로 경정처분과의 관계에서 당초 처분의 확정 여부를 규율하는 구 국세기본법 제22조의2 제1항은 이에 관한 규정에 해당한다고 할 것이고, 구 지방세법에는 이러한 구 국세기본법 제22조의2 제1항에 상응하는 별도의 규정을 두고 있지 않으므로 구 국세기본법 제22조의2 제1항은 구 지방세법 제82조에 의하여 지방세의 경우에도 준용된다고 봄이 상당하다. 사업계획승인을 얻은 자가 체육시설의 설치공사를 완성하여 체육시설업을 신고·등록하기 이전의 단계에서 완성 전의 체육시설에 관한 영입의 양도, 사

망, 합병으로 같은 법 제12조에 의한 사업계획승인의 승계가 이루어진 경우 그 양수인, 상속인, 합병 후의 법인이 양도인 등 사업계획승인을 얻은 자의 그 승인에 따른 권리·의무 및 회원모집계약에 따른 지위를 승계한다는 것이라고 해석함이 상당하고, 완성 전 골프장의 필수시설인 골프장부지가 근저당권의 실행으로 경락된 경우에는 체육시설의 설치공사를 완성하여 체육시설업을 등록하기 위하여 조직화된 완성 전의 체육시설에 관한 인적·물적 조직은 그 물적 조직이 사업계획승인을 받은 자의 의사에 기하지 아니하고 분리됨으로써 사업계획승인은 기존에 사업계획승인을 받은 자에게 그대로 남아 있는 것이므로, 완성 전 골프장의 필수시설인 골프장부지를 경락받은 자가 사업계획승인을 당연히 승계한다고 할 수는 없고, 골프장부지를 경락받은 자가 사업계획승인도 승계하기 위해서는 당사자 사이의 양도계약 등 별도의 원인이 있어야 할 것이다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2005다49836 판결 참조). 사업계획승인 그 자체의 재산적 가치를 부인할 수 없고, 이 사건 제1토지의 전전인수자인 원고가 골프장 영업을 정상적으로 영위하기 위해서는 별개의 계약체결을 통해 사업계획승인 등의 법률상의 지위를 인수하는 것이 필수불가결하며, 이 사건 사업양수도 계약서상 사업계획승인 등의 영업권 대가가 특정되어 있지는 않지만 그 양수대가에 영업권의 대가도 포함되어 있다고 보아야 하고, 이 사건 제2토지 대금과 골프장 사업계획승인 등 영업권에 대한 대금의 구별이 사실상 불가능한 이상 공시지가를 초과하는 나머지 부분을 사업계획승인 등 영업권 양수 대가로 보는 것은 불가피하다고 할 것이므로, 쟁점금액은 이 사건 영업권 양수 대가에 해당한다고 보아 이에 반하는 취지의 이 사건 중액정정처분은 위법하다(대법원 2008두22280, 2011. 4. 14)

V. 청구대상과 본안심리대상 범위비교

처분의 취소나 효력유무의 확인을 구할 법률상 이익의 유무는 그 처분의 성립이나 소제기시가 아니라 사실심의 변론종결시를 기준으로 판단하여야 하는 것이므로(대법원 1992.10.27. 선고 991누9329 판결), 압류해제신청거부처분의 취소를 구하는 심판청구에 있어서도 처분의 존부 등 법률상 이익의 유무는 심리일을 기준으로 판단한다 할 것이다.

비록 심판청구 당시에는 상가 등에 관한 압류해제신청 및 거부처분이 없었으나, 그 후 청구인이 처분청에 이 건 상가에 관한 압류를 해제하여 줄 것을 신청하였고, 이에 대하여 처분청이 거부통지를 한 이상, 이 건 심리일을 기준으로 청구인에게는 압류해제신청거부의 취소를 구할 법률상 이익이 있다 할 것이며, 처분청의 주장과 같이 청구인이 늦어도 공매에고통지서 송달일에 압류사실을 알 게 된 것이라

하여 이 날을 불복기간의 기산일로 삼아야 할 것은 아니다. 따라서 위 거부처분이 있는 날부터 90일 이내인 심판청구가 제기되었다면 이는 적법한 심판청구로서 본안심리 대상에 해당된다

「국세징수법」상 압류등기가 된 부동산을 양도받아 그 이름으로 소유권이전등기를 마친 부동산취득자는 「국세징수법」 제53조의 압류해제의 요건이 충족되었음을 이유로 과세관청에게 압류해제의 신청을 할 수 있다고 할 것이고 그 압류해제 신청을 거부한 행정처분이 있는 경우 그 행정처분의 취소를 구할 법률상의 이익이 있으며(대법원 2001.7.13. 선고 2000두5333 판결 참조), 압류해제에 대하여 법률상 이익을 갖는 자는 압류해제 사유가 있는 한 언제든지 과세관청에 대하여 압류해제를 신청할 수 있고, 만일 과세관청이 당사자의 압류해제 신청을 거부한 경우에는 당해 거부처분의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 심판청구를 제기할 수 있다(대법원 1996.12.20. 선고 95누15193 판결 참조).

Ⅱ 판례 Ⅱ 불복청구와 본안심리 대상 판단

1. 과세관청이 납세자에 대한 체납처분으로서 제3자의 소유 물건을 압류하고 공매하더라도 그 처분으로 인하여 제3자가 소유권을 상실하는 것이 아니고, 체납처분으로서 압류의 요건을 규정하는 「국세징수법」 제24조 각 항의 규정을 보면 어느 경우에도 압류의 대상을 납세자의 재산에 국한하고 있으므로, 납세자가 아닌 제3자의 재산을 대상으로 한 압류처분은 그 처분의 내용이 법률상 실현될 수 없는 것이어서 당연히무효임(대법원 1993.4.27. 선고 92누12117 판결, 1996.10.15. 선고 96다17424 판결, 2001.2.23. 선고 2000다68924 판결 등 참조),(대법원 2006.4.13. 선고 2005두15151 판결)

2. 과세관청이 체납처분의 일환으로 납세자의 재산을 압류하였으나 그 후 국세징수법 제53조 제1항 각 호가 정하는 압류해제사유가 발생한 경우 세무서장은 압류를 해제하여야 하고, 납세자 및 압류해제에 대하여 법률상 이익을 갖는 자는 압류해제사유가 있는 한 언제든지 과세관청에 대하여 압류해제를 신청할 수 있으며, 만일 과세관청이 당사자의 압류해제신청을 거부한 경우에는 그 상대방은 국세기본법 제55조 제1항, 제61조 제1항에 의하여 당해 거부처분의 통지를 받은 날로부터 60일 이내에 심사청구를 할 수 있음은 당연하다고 할 것이다(대법원 1989. 12. 12. 선고 89누4024 판결, 1993. 4. 27. 선고 92누15055 판결 참조). 따라서 국세징수법 제48조 제1항, 제2항이 재산압류시 세무서장으로 하여금 해당권자 등에게 통지를 하도록 하고 국세에 우선권을 가진 채권자는 그 권리행사를 위하여 10일 이내에 세무서장에게 신고하도록 규정하고 있다고 하더라도, 피고의 상고이유와 같이 위 통지를 받은 날을 불복기

간의 기산점으로 보거나 혹은 원고가 늦어도 이 사건 소유권이전의 본등기 절차를 마친 날에 압류사실을 알게 된 것이라 하여 이 날은 불복기간의 기산점으로 삼아야 할 것은 아니다. (대법원 1996.12. 20. 선고 95누15193 판결)

- 압류해제에 관한 국세징수법 제50조, 제53조 제1항 제2호, 같은법시행령 제55조 제2항의 규정은 재산을 압류할 당시를 기준으로 제3자의 소유권 주장이 상당하다고 인정되는 것을 전제로 하는 규정 이므로, 세무서장의 압류처분 당시 압류목적물이 채납자의 소유로서 제3자의 소유에 속하지 아니 하였다면 그 이후 제3자 명의로 소유권이전등기가 경료되었다 하더라도 위 법령 소정의 압류해제의 요건에 해당한다고 할 수 없다 할 것이고(대법원 1988. 4. 12. 선고 87누701 판결 참조),

3. 납세의무자의 소유가 아닌 재산에 의해서 국세를 징수할 수 없음은 당연한 이치이므로 국세의 체납처분 등에 의하여 납세의무자의 재산이 압류되기 전에 제3자가 그 소유권을 취득하였다면 이 재산에 대하여는 원칙적으로 국세의 우선징수권은 이미 추구될 수 없다 할 것이며 다만 국세기본법 또는 국세징수법의 규정에 따라 제2차 납세의무자로 지정되었을 때 그 예외가 인정될 따름이다.(대법원 1983.11.22. 선고 83다카1105 판결)

그러나 행정소송이나 행정심판 등 결정 또는 판결이 확정되거나 국제조세조약에 의한 상호합의가 종결된 날부터 1년이 경과되기 전까지는 당해 결정·판결 또는 상호합의에 따라 경정결정 기타 필요한 처분을 할 수 있으며 경정청구일부터 2개월이 지나기 전까지는 해당 결정·판결, 상호합의 또는 경정청구에 따라 경정결정(更正決定)이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있다.

이의신청·심사청구·심판청구, 「감사원법」에 따른 심사청구의 결정 또는 판결에서 명의대여 사실이 확인된 경우에는 그 결정 또는 판결이 확정된 날부터 1년 이내에 명의대여자에 대한 부과처분을 취소하고 실제로 사업을 경영한 자에게 경정결정이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있다. ☺