

• 특집 — 지방세 분법에 따른 지방세와 국세의 체계비교



국세와 지방세의 부과징수체계 비교

행정안전부 서기관

전동훈

1. 의의

국세와 지방세는 조세로서 과세권자인 국가나 지방자치단체가 반대급부없이 주민으로부터 강제적으로 획득하는 재화나 금원으로 근본적인 조세¹⁾로서의 속성에 있어서 차이가 없다. 국세의 경우나 지방세의 경우도 마찬가지로 납세의무가 성립이 되면 그 과세요건에 의거 납세의무를 확정하게 된다는 점이다. 이와 같이 납세의무를 확정하는 방식에 있어서 납세자의 납세협력의무를 보다 중요시하는 국세와 대조적으로 대중세가 주종인 지방세의 경우 납세의무를 중요시한다는 측면에서 부과징수의 체계가 근본적으로 차이가 발생하게 된다.

이러한 국세와 지방세의 부과징수체계의 차이는 국세와 지방세의 속성에서 연유된다고 볼 수 있는 것이다. 국세는 과세권자가 국가만이 존재하고 있으나 지방세는 무엇보다도 다양한 과세권자(시도지사, 시장, 군수, 구청장)가 있다는 사실이다.

1) 지방세를 과세권의 주체인 지방자치단체가 재정수요에 충당하기 위하여 필요한 재원을 조세법률 주의에 의한 법률적 작용에 의하여 반대급부 없이 주민으로부터 특별한 개별적 보상 없이 강제적으로 징수하는 재화나 용역을 말하는 것으로 인식하여 왔다. 따라서 지방세는 지방자치단체에서 과세권을 행사하면 납세자는 그에 따라 수동적으로 납세의무를 이행하면 종결되는 것이다. 이와 같이 지방세의 개념을 과세권자와 납세자와의 공권력 관계로 보는 견해가 전통적인 견해이다.



지방세는 과세권자가 다양하기 때문에 지방세 부과징수 체계상에서도 여러 가지 파생 되는 특성이 나타나게 된다.

첫째, 자치단체간의 세원의 경쟁관계가 발생되기 때문에 귀속성에 따른 특성이 발생하게 된다. 즉, 하나의 세원이 둘 이상의 자치단체에 관련이 있는 경우 어느 단체에 귀속하여야 할 것인가가 분명하지 않으면 아니 되며, 어느 자치단체에서 징수할 것인지 명백히 구분되는 세원을 지방세로 하여야 한다. 귀속성이 분명하지 아니한 주민세 법인세할의 경우 자치단체간 안분제도가 불가피하다.

둘째, 세원을 용이하게 포착하기 위하여 가급적 지방세의 세원 정착성이 강하여야 부과징수상에서 용이한 점이 있는 것이다. 즉, 세원(과세대상)은 가급적 이동이 적고 어느 하나의 지역에 정착되어 있는 것이 지방세로서 적합하며 만일에 자치단체의 경계를 벗어나서 자유로이 이동한다면 과세기술상으로 문제가 있을 뿐 아니라 지방자치 단체의 재정운영에 많은 혼란과 지장을 초래하게 된다.

셋째, 다양한 지방자치단체에서 각각의 조례에 의거 자주적으로 과세되기 때문에 다른 지방자치단체와는 달리 과세 자주권을 행사함에 따라 부과징수 체계상 차이가 발생하게 되는 것이다.

자치단체의 사무는 위임사무와 고유사무로 구분하는바, 지방세부과징수업무는 고유 사무로서 지방세법상에서 규정된 재정권을 행사하기 위하여 지방자치단체의 자주과세 권을 부여하고 있는데, 이는 이러한 과세권도 현법에서 부여한 법령과 조례의 범위 내에서 자주적으로 행사하는 것이다. 따라서 자치단체별로 상이한 방식으로 과세방식 을 정할 수가 있고 지방자치단체의 공적서비스제공이라는 응익성 측면을 고려할수 있는 것이다.²⁾

예를 들면 지역개발세중 지하수에 대한 부과징수시 분기별로 부과징수를 하거나 매 월 부과징수를 하게 할 수도 있는 것이다. 이는 지방세는 각각의 지방자치단체가 달

2) 지방세는 지방행정을 수행함으로써 발생되는 각종 공공서비스에 대하여 반대급부적인 성격이 있으므로 지방세납세가 응익의 원리상 바람직하므로 지방행정과 관련이 많은 곳에서 지방세의 세 원을 찾아야 한다는 것이다. 예를 들면 도시계획사업, 소방행정 및 각종 인허가를 받은 자는 지방자치단체로부터 혜택을 받는 자로서 지방세를 부담하게 된다. 응익성의 원칙은 조세의 기본원칙이라기보다는 보충적인 것으로서 조세가 아닌 부담금 또는 수수료 등으로도 징수가 가능한 것이다.

리 법령의 범위내에서 다른 규정으로 부과징수체계를 독자적으로 규정할 수가 있기 때문이다.

따라서 국세와 지방세의 부과징수체계상 특성은 지방세라는 특성에서 그 차이를 비교할 수가 있으며 이는 세원 경쟁관계에 있는 지방자치단체가 다양하기 때문에 세원 귀속문제를 조정하기 위하여 지방세법상 필연적으로 세원의 귀속문제를 규정하여야 하며 그에 따른 세무행정상 부과징수체계가 달리 나타날 수 밖에 없는 구조가 되는 것이다. 향후 지방소득세나 지방소비세의 도입과 관련하여 제기되는 문제도 각 지방 자치단체간의 세원경쟁에서 야기되는 문제를 지방재정불균형 시정차원에서 어떠한 부과징수체계와 과세방식으로 조정하여야 하는가 하는 문제가 될 것이다.

2. 납세의무 확정법리와 부과징수체계

1) 납세의무 확정법리

조세의 납세의무 확정이란 추상적으로 성립한 납세의무의 내용을 구체적으로 확인하는 절차를 말한다. 납세의무의 성립은 조세채무가 발생하였을 뿐이고 발생된 채무를 현실적으로 이행하기 위하여 국가 또는 납세자 중 어느 일방이 과세요건충족 여부와 과세표준 및 세액계산의 법적합성을 검토하여 결정하는 것을 확인할 필요가 있다. 여기서 추상적으로 성립된 납세의무를 확정하는 방법에는 두 가지 방법이 있다. 하나는 납세의무자의 신고에 의하여 세액을 확정하는 자기부과제도(자진신고납세제도)³⁾이고 다른 하나는 과세관청의 결정에 의하여 세액을 확정하는 정부부과과세제도이다.

즉, 과세권자가 확정하는 정부부과방식의 보통징수방법과 납세자가 과세표준을 확정하는 자기부과방식인 신고납부방식으로 운영되었으나 최근 취득세 가산세에 대한

3) 취득세는 신고납세 방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 납세의무가 구체적으로 확정되고, 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 납세의무의 이행으로 하는 것이며 국가나 지방자치단체는 그와 같이 확정된 조세채권에 기하여 납부된 세액을 보유하므로, 납세의무자의 신고행위가 중대하고 명백한 하자로 인하여 당연무효로 되지 아니하는 한 그것이 바로 부당이득에 해당한다고 할 수 없고, 여기에서 신고행위의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효에 해당하는지의 여부에 대하여는 신고행위의 근거가 되는 법규의 목적, 의미, 기능 및 하자 있는 신고행위에 대한 법적 구제수단 등을 목적으로 고찰함과 동시에 신고행위에 이르게 된 구체적 사정을 개별적으로 파악하여 합리적으로 판단하여야 한다고 판시한 바 있다(대법원 2001. 4. 27. 선고 99다 11618 판결, 대법원 2006. 1. 13. 선고 2004다64340 판결 등 참조).



헌법재판소의 헌법불합치 결정(2003헌바16, 2003.9.25.)⁴⁾에 따라 2004년부터 신고납부방식의 지방세를 신고와 납부로 분리하여 지방세과세표준과 납세의무의 확정을 납세자의 신고에 의하도록 개선되었다.

이로 인하여 납세자의 신고에 의하여 지방세 과세표준을 확정하는 세목의 경우에는 과세권자의 부과처분에 의하지 아니하고 납세자의 신고에 의하여 확정되는 부과처분이고 그 신고를 토대로 납부함으로서 납세의무가 소멸되나 신고를 하지 아니하거나 과소신고를 하는 경우에는 과세권자가 부과징수절차에 의거 과세표준과 납세의무를 확정하도록하는 보완적 절차를 취하고 있는 것이다.

(1) 자기부과제도

과세관청의 지방세에 관한 행정처분에는 협의적 의미로는 부과처분, 징세처분, 체납처분으로 구분되며, 광의적으로는 협의적 의미이외에도 지방세와 관련된 각종의 실체적, 절차적 행정처분을 모두 포함하는 작용을 의미하는 것이다. 재산세 등 통상의 부과고지 세목의 경우에는 부과징수처분은 과세권자에 의하여 이루어지는 것이나 취득세 등 신고납부세목에 있어서 부과처분은 납세자에 의하여 이루어지는 것을 특색으로 하고 있다.

따라서 신고납부방식의 세목에 있어서 과세표준을 확정신고하는 행위는 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 확인하여 그 결과를 과세관청에 통지하는 통지행위이며 징수처분은 과세권자가 납세자에게 행하는 법률적 행정행위인 하명(下命)처분이기 때문에 신고와 동시에 납부하는 행위인 수납행위는 징세처분이 아닌 것이며 또한, OCR납부서를 교부하는 행위도 납세고지서를 교부하는 징세처분이 아닌 과세권자의 사실행위에 해당하는 것이다.⁵⁾

4) 헌법재판소 결정사항(2003헌바16, 2003.9.25.)

○ 지방세법 제121조제1항은 헌법에 합치되지 아니한다.

지방세법 제121조(부족세액의 추징 및 가산세)①취득세 납세의무자가 제120조의 규정에 의한 신고납부를 하지아니하거나 신고납부세액이 제111조 및 제112조의 규정에 의한 산출세액에 미달한 때에는 제111조 및 제112조의 규정에 의하여 산출한 세액 또는 부족세액에 100분의 20을 가산한 금액을 세액으로 보통징수의 방법에 의하여 징수한다.

○ 위 법률조항은 국회가 개정할 때까지 그 적용을 중지한다.

5) [판례] 수납행위의 징수처분성

원천징수의무자가 징수금을 납부하여야 할 의무는 세법상 원천징수의무자의 과세관서에 대한 납부의무를 근거로 하여 성립하므로 과세관서가 원천징수세금을 수납하는 행위는 단순한 사무적 행위에 지나지 아니하므로 그 수납행위는 공권력 행사로서의 행정처분이 아니다.(대법원



자기부과제도하에서 신고납부라 함은 납세의무자가 그 납부할 지방세의 과세표준액과 세액을 신고하고 동시에 신고한 세금을 납부하는 것을 말하는 바, 특별징수의무자가 그가 징수한 지방세의 과세표준액과 세액을 신고와 동시에 세금을 납입하는 『신고납입』과는 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 행사하게되는 것이다. 납세자가 신고납부를 함으로서 영구적인 불변력이 생기는 것이 아니라 신고납부세액이 산출세액에 미달할 경우에는 그 미달세액에 대하여 추가로 부과징수할 수가 있는 것이다.⁶⁾

따라서 신고납세방식의 조세인 취득세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 신고납부기한 내에 신고납부하지 아니하여야만 비로소 과세관청이 부과처분을 할 수 있는 것이므로, 취득세의 신고납부기간이 경과되기 이전에는 보통징수 방법에 의거 부과할 수가 없는 것이다. 이와 같이 과세표준의 확정신고는 납세의무를 확정시키는 공법상의 효과를 가져오는 것이므로 신고납부행위에 대하여 공법행위로 보는 견해와 사법행위로 보는 견해가 있는 바 이에 대하여 검토하면 다음과 같다.

첫째, 공법행위로 보는 견해는 신고납부행위는 비록 사인의 행위이지만 과세관청에 신고납부를 함으로서 납세의무가 확정되고 조세채권채무관계가 확정 소멸되는 것이다. 따라서 지방세법제30조 및 제72조제1항의 규정을 감안할 때 단순한 신고행위인 사법행위로 보는 것은 곤란하며 사법행위라면 신고납부를 한후 임의적으로 무효, 취소, 철회를 주장하면 조세법률관계가 불안정한 상태가 되어버리는 문제가 발생하게되는 것이다. 따라서 신고납부자체를 공법행위로 보는 것이 타당하며 이에 대한 구제절차도 인정되는 것이다.

1984.2.14. 선고 82누177 판결)

[판례] 신고납부시 납부서교부행위의 징수처분성

신고납세방식의 조세인 취득세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 자진신고납부기한 내에 신고납부하지 아니하여야만 비로소 과세관청이 부과처분을 할 수 있는 것이므로, 납세의무자가 자진신고납부기한 내에 취득세를 자진신고납부하는 과정에서 과세관청이 자진납부신고서나 자납용고서를 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 1993.8.24. 선고 93누2117 판결)

6) 대판88누5877, 1989. 5.23참조



둘째, 사법행위로 보는 견해는 납세의무자의 의사에 의하여 납세의무가 확정된다는 것이므로 비록 납세의무자가 신고납부한 행위에 의하여 성립한 추상적인 납세의무가 신고납부를 함으로서 확정되나 신고를 하지 아니하게되면 과세관청에서 부과고지방법에 의한 확정절차를 거치게 되는 것이므로 사법행위로 보아야 한다는 견해로서 과세관청이 자진납부신고서나 자납용고지서를 교부하는 행위는 그 고지서에 부과근거, 구제방법 등이 명시되어 있다 하더라도 납세의무자의 편의를 도모하기 위한 단순한 사무적 행위에 불과하고 취득세를 부과하는 행정처분이라고 할 수 없으나 지방세법상 1997. 10. 1이후부터는 과세처분으로 인정하고 있으므로 현재는 사법행위로 보는 것은 타당하지 아니하다.

따라서 과세표준확정신고는 납세의무자가 스스로 과세표준 및 세액을 확인하여 과세청에 통지하는 통지행위이므로 이는 납세의무를 확정시키는 사인의 공법행위로 볼 때 불복대상이 되는 처분성이 있는 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 발생되는 것이다. 그러나 부과징수과세방식에 대한 조세의 경우에는 신고행위는 단순한 과세자료제공의무에 불과하다.⁷⁾

(2) 정부부과 제도

정부부과제도는 추상적으로 납세의무가 성립된 경우에 그 납세의무의 확정권을 과세관청에서 부여되어 있는 제도를 말하며, 이는 과세관청의 부과처분에 의하여 납부세액이 확정되는 과세방식을 의미하는 것이다. 정부부과제도에 대하여 종전에는 조세권력관계설⁸⁾의 견해에 따라 과세관청의 부과처분이 있어야 비로소 납세의무가 발생

7) [판례] 신고와 징수처분

신고납세방식의 조세인 취득세에 있어 납세의무자가 과세표준 및 세액을 신고하였다면 이로써 취득세 납세의무가 확정되는 것이므로, 그 뒤에 납세고지서가 발부되었다고 하더라도, 이는 이미 확정된 취득세 납세의무의 이행을 명하는 징수처분에 지나지 아니한다고 할 것이다(대판 94누910, 1995. 2. 3.)

8) 조세권력관계설에서는 과세관청과 납세자의 관계를 공권력관계에 의거 판단하는 견해로서 과세권의 주체인 지방자치단체가 재정수요에 충당하기 위하여 필요한 재원을 조세법률주의에 의거 주민으로부터 특별한 개별적 보상 없이 강제적으로 징수하는 재화나 용역으로서 납세자는 과세관청의 재정하명에 근거하여 납세의무를 이행하여야 한다. 이와 같은 견해를 취하는 경우에는 조세법률 관계는 과세관청과 납세자의 관계를 지배-복종의 관계로 이해되며 납세의무의 확정은

하고 동시에 구체적인 납부세액이 확정되는 것으로 보았으나, 정부부과징수 제도에서도 마찬가지로 납세의무의 성립은 과세요건의 충족으로 당연히 성립되는 것이며 이와 같이 성립된 과세요건을 확인하고 과연 규정에 의거 적용하여 세액을 확정하는 행위인 것이다.

이는 자기부과제도에서는 1차적으로 납세의무의 확적의무를 납세의무자에 부여하고 이의 이행이 되지 아니한 경우에 과세관청에서 납세의무를 확정하는 절차를 취하는 것이나 정부부과제도에서는 납세의무의 확정행위는 오로지 과세관청만이 담당하는 데 그 차이가 있는 것이다. 그러므로 과세관청의 부과처분행위는 『의무창설적 하명처분』이 아니라 이미 성립된 납세의무의 내용을 구체적으로 『확인행위』라고 보는 것이 통설이다.

(3) 원천징수제도, 거래징수제도 및 특별징수제도

납세의무의 이행은 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세관청에 대하여 직접 그 조세의무를 이행하는 것을 원칙으로 하나 일정한 경우 징세편의, 납세자 납세편의, 세입의 조기확보 및 과세기간 종료전에 세입의 평준화를 목적으로 원천징수제도 등을 두고 있다.

원래 원천징수제도는 본래의 납세의무자가 자신의 납부세액을 제3자로 하여금 그가 원천징수 대상 소득을 지급할 때 이를 지급받는 자의 소득에서 종제하여 과세관청에 납부토록하는 조세징수납부제도인 것이고 거래징수제도는 부가가치세법상 사업자가 재화나 용역을 공급하는 때에는 과세표준의 10%의 세율을 적용하여 계산한 부가가치세를 공급받는 자로부터 징수⁹⁾하는 제도를 말하며 이는 사업자에게 부과되는 부가가

과세관청에서만 가능하기 때문에 신고납부제도는 전혀 적용되지 아니하는 것이다. 이에 대하여 조세채권관계설에서는 지방세법에 의하여 성립된 조세채무는 과세관청의 아무런 행정처분이 없더라도 자동적으로 발생되는 것이며, 과세관청의 부과처분행위는 기 성립된 지방세채무를 확인하고 그에 기하여 납세자의 납세의무를 이행하는 것을 의미하게 되는 것이다. 따라서 지방세 채무의 존재가 확인되면 확정은 납세의무자가 하든 과세관청이 하든 문제가 되지 아니하는 것이다. 이 경우 신고납부제도의 이론적 기초가 되는 것이다. 그리고 과세관청의 부과징수행위는 납세자의 신고납부를 하지 아니하거나 불성실하게 하는 경우에 적용하는 것이며 보충적으로 행하여지는 것이다.

- 9) 부가가치세법 제14조 (거래징수) 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 제13조의 규정에 의한 과세표준에 제14조의 규정에 의한 세율을 적용하여 계산한 부가가치세를 그 공급을 받는 자로부터 징수하여야 한다.



치세를 거래상대방에게 전과하는 과정에서 발생되는 것이다. 특별징수제도는 원천징수와는 달리 납세의무자에게 지급원천이 소득을 지급하지는 아니하지만 소득세의 징수 및 납부 편의를 위하여 을종근로소득이나 일정한 사업소득자로부터 납세조합이 징수하는 방식의 조세납부제도를 말한다.¹⁰⁾

그런데 지방세법상에서는 이와 같은 성질상의 차이가 있음에도 불구하고 통일적으로 특별징수제도로 하여 운용하고 있다. 지방세법상 특별징수제도는 본래의 납세의무자가 직접 납세의무를 이행하지 아니하고 납세의무자이외 제3자로 하여금 그가 납부할 납부의무를 대신하여 그 과세원천이 되는 소득을 지급할 때 소득세나 법인세를 원천징수할 경우에 주민세를 공제하여 징수한 다음 지방자치단체인 과세관청에 납부하는 제도를 말하는 것이다.

따라서 특별징수의무자는 소득세법이나 법인세법상의 원천징수의무자와 동일한 것이다. 이 경우 특별징수의무자는 징수한 주민세를 지방세법의 법정기한 내에 납부하는 것이며 이는 소득세나 법인세를 예납하는 효과가 있기 때문에 일종의 예납제도라고 볼 수가 있는 것이다. 이와 같이 예납적 특별징수제도의 취지는 세입의 평균적·조기확보, 징세 및 납세편의를 제공하는 것이다. 특별징수제도는 예납적 징수제도와 완납적 징수제도가 있는바, 특별징수의무자가 소득 등 과세원천을 지급함으로써 납세의무가 종결되는 경우에는 완납적 징수제도에 해당되는 것이나 납세의무가 종결되지 아니하고 추후 국세인 소득세나 법인세를 신고납부함으로써 완납되는 경우에는 예납적 특별징수에 해당하는 것이다.

여기서 지방세법상 특별징수의무자의 지위는 첫째, 본래의 납세의무자에 대한 소득지급시 징수하여야 하는 지위를 지게 되고 둘째, 소득지급시 특별징수한 주민세를 지

10) 소득세법 제150조 (납세조합의 징수의무) ①납세조합은 그 조합원의 을종에 속하는 근로소득 또는 사업소득에 대한 소득세를 매월 징수하여야 한다. ②제149조제2호의 규정에 의한 사업자가 조직한 납세조합이 그 조합원에 대한 매월분의 당해 소득세를 제1항의 규정에 의하여 징수하는 때에는 그 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 공제한 것을 세액으로 하여 징수한다. ③을종에 속하는 근로소득이 있는 자가 조직한 납세조합이 그 조합원에 대한 매월분의 당해 소득세를 징수하는 때에는 그 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 공제한 것을 세액으로 징수한다. 다만, 제70조의 규정에 의하여 종합소득과세표준화정신고를 하거나 제137조 및 제138조의 예에 의하여 연말정산을 하는 때에는 당해 납세조합에 의하여 원천징수된 근로소득에 대한 종합소득산출세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 공제한 것을 세액으로 납부 또는 징수한다.

방세법에서 정한 법정기한까지 신고납입하여야 하는 의무를 부담하게 된다. 이와 같이 특별징수의무자가 신고납입함으로써 본래의 납세의무자와 과세관청과의 관계는 납세의무가 이행되어 조세채무가 소멸되는 효과를 갖게 되는 것이다. 이처럼 지방세를 특별징수하는 경우에는 3면의 관계가 발생되는 데 과세관청과 특별징수의무자와의 관계, 특별징수의무자와 납세의무자와의 관계, 납세의무자와 과세관청과의 관계가 발생되는 것이다.

특별징수의무자에 대한 법적인 지위에 대한 견해에 대하여 특별징수의무자를 과세관청이 과세원천인 소득을 지급할 때 본래의 납세의무자의 의사에 불구하고 주민세를 공제함과 동시에 신고납입을 함으로서 납세의무를 이행한 것과 같은 법률효과를 보게 되는 위임징수기관으로 보는 견해와 납세의무자를 대신하여 특별징수의무자가 납부할 세액을 확정하게 되고, 그 결과 납세의무를 이행한 법률효과는 본인에게 귀속되는 것 이므로 민법상의 법정대리관계로 보는 견해가 있으며 또한 특별징수의무자가 본래의 납세의무자로부터 조세 채무를 인수하거나 조세 채무를 승계하여 대체하는 관계로 보는 견해가 있다.¹¹⁾

첫째, 특별징수의무자와 과세관청과의 관계에 있어서는 조세채권채무관계가 성립되는 것으로 보는 것이므로, 즉 특별징수제도하에서 조세법률관계는 원칙적으로 특별징수의무자와 과세권자와의 사이에만 존재하게 되고, 특별징수의무의 불이행에 따른 가산세 등의 불이익은 실질적으로 본래의 납세의무자가 이행을 하지 아니하였기 때문에 본래의 납세의무자가 부담하는 것이 원칙이나 본래의 납세의무자와 과세권자와의 관계는 아무런 조세법률관계가 없으며 신고납부나 신고납입의무조차 없기 때문에 가산세를 부담지울 수가 없는 것이다. 따라서 특별징수의무자와 과세관청간에만 조세법률관계가 성립되는 것이므로 신고납입의무불이행에 따른 가산세는 특별징수의무자가 부담하여야 한다는 결과를 초래하게 되는 것이다.

11) 대법원 82누174, 1983.12.13.

1. 원천징수하여야 할 법인세할주민세의 특별징수제도에 있어서 조세법률관계는 원칙적으로 특별징수의무자와 과징권자인 세무관서와의 사이에만 존재하게 되고, 납세의무자와 세무관서와의 사이에는 특별징수된 주민세를 특별징수의무자가 세무관서에 납부한 때에 납부가 있는 것으로 되는 외에는 원칙적으로 양자간에 조세법률관계가 존재하지 아니함.
2. 원천징수의무자가 징수금을 납부하여야 할 의무는 세법상 특별징수의무자의 과세관서에 대한 납부의무에 근거하여 성립하므로 과세관서가 특별징수금을 수납하는 행위는 단순한 사무적 행위에 지나지 아니하므로 그 수납행위는 공권력 행사로서의 행정처분이 아님.



예를 들면 특별징수의무자가 특별징수한 주민세를 신고납입하지 아니한 경우에 과세관청에서는 개개의 납세의무자에게 주민세의 미납을 이유로 부과고지를 할 수가 있는 것인가?

이에 대하여 과세관청에서는 본래의 납세의무자와의 조세채권채무관계가 성립되지 아니하기 때문에 비록 특별징수의무자가 주민세를 미납하였다고 하더라도 본래의 납세의무자에게는 부과고지를 할 수가 없는 것이며, 특별징수의무자를 상대로 주민세와 그 가산세를 포함한 세액을 부과고지를 할 수가 있는 것이다(지방세법 § 179의 3 ③ 참조).

또한 특별징수의무자가 특별징수의무를 이행하지 아니한 경우 이는 특별징수의무자가 정당한 이유 없이 납세의무자로부터 원천징수세액을 징수하지 아니하거나 또는 그 징수한 세액을 납부하지 아니하는 행위 자체가 처벌대상으로 되는 조세범처벌법 제11조 소정의 범죄에 해당되는 것이다. 따라서 특별징수의무자가 정당한 사유 없이 그 주민세를 징수하지 아니하거나 징수한 주민세를 납부하지 아니한 경우에는 1년 이하의 징역 또는 그 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액에 상당하는 벌금에 처하게 되는 것이다.¹²⁾

12) 대법원 97도2429, 1998.5.8. 참조

1. 조세범처벌법 제9조 제1항 소정의 조세포탈법의 범죄주체는 국세기본법 제2조 제9호 소정의 납세의무자와 조세범처벌법 제3조 소정의 법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 기타의 종업원 등의 법정책임자이고, 이러한 신분을 가지지 아니한 자는 비록 원천징수의무자라 하더라도 납세의무자의 조세포탈에 공범이 될 수 있을 뿐, 독자적으로 조세포탈의 주체가 될 수는 없음. 따라서 1인의 원천징수의무자가 수인의 납세의무자와 공모하여 조세를 포탈한 경우에도 조세포탈의 주체는 어디까지나 각 납세의무자이고 원천징수의무자는 각 납세의무자의 조세포탈에 가공한 공범에 불과하므로, 그 죄수는 각 납세의무자별로 각각 1죄가 성립하고 이를 포괄하여 1죄가 성립하는 것은 아니라 할 것임. 그러므로 연간 포탈세액이 일정액 이상에 달하는 경우를 구성요건으로 하고 있는 특정범죄가중처벌등에관한법률 제8조의 적용에 있어서도 그 적용대상이 되는지 여부는 납세의무자별로 연간 포탈세액을 각각 나누어 판단하여야 하고, 각 포탈세액을 모두 합산하여 그 적용 여부를 판단할 것은 아님.
2. 원천징수의무자가 정당한 이유 없이 납세의무자로부터 원천징수세액을 징수하지 아니하거나 또는 그 징수한 세액을 납부하지 아니하는 행위 자체가 처벌대상으로 되는 조세범처벌법 제11조 소정의 범죄는 같은 법 제9조 제1항 제3호가 규정하는 이른바 협의의 조세포탈법과는 명백히 구분되는 것이나, 그렇다고 하여 원천징수의무자는 언제나 위와 같은 조세범처벌법 제11조 소정의 범죄에 대하여만 그 주체가 될 수 있을 뿐 납세의무자의 조세포탈범행에 대한 공범이 될 수 없는 것은 아니라 할 것이고, 또 원천징수의무자가 납세의무자와의 약정으로 원천징수세액을 원천징수의무자 자신이 부담하기로 약정한 바 있다고 하여 그러한 경우에는 언제나 조세범처벌법 제11조의 범죄만 성립될 수 있을 뿐 납세의무자의 조세포탈에 대한 공범이 성립될 수 없다고 할 수는 없음. 또한 조세범처벌법 제9조 제1항 소정의 「사기 기타 부

둘째, 징수의무자와 납세의무자와의 관계에 있어서 먼저, 특별징수의무자가 징수금을 납부하여야 할 의무는 세법상 특별징수의무자의 과세관서에 대한 납부의무에 근거하여 성립하므로 과세관서가 특별징수금을 수납하는 행위는 단순한 사무적 행위에 지나지 아니하므로 그 수납행위는 공권력 행사로서의 행정처분이 아니다. 따라서 본래의 납세의무자의 소득원천에서부터 주민세를 특별징수의무자가 징수하는 것은 지방세법에 의한 특별징수의무에 근거하여 특별징수납입의무를 이행하기 위함이므로 납세의무자는 특별징수자의 특별징수행위에 대하여 수인의 의무를 부담하여야 하는 것이다.

또한, 특별징수의무자는 본래의 납세의무자의 소득원천으로부터 특별징수한 주민세를 법정기한 내에 신고납입을 하여야 하므로 일종의 납세의무를 대신 이행하는 위임관계로 보는 것이 타당할 것으로 본다.

왜냐하면 특별징수의무자가 특별징수한 세액을 신고납입함으로써 본래의 납세의무자에게는 납세의무를 이행한 것과 같은 효과가 발생되고, 나아가 주민세의 과오납이 발생된 경우에는 특별징수의무자가 징수권자인 과세관청의 지위에서 기특별징수한 주민세에서 조정환부할 수 있을 뿐만 아니라 그 이후에도 조정환부할 주민세가 없거나 납세의무자가 조정환부를 원하지 아니한 경우에는 특별징수의무자를 경유하여 이를 과세관청으로부터 환부받도록 하고 있기 때문이다.

그리고, 원천징수의무와 본래의 납세의무와의 부종성관계를 보면 원천납세의무자가 납부할 소득세액이 전혀 없거나 또는 그 소득세액을 이미 납부하여 납세의무가 성립하지 않거나 소멸하였음에도 그 납세의무의 존속을 전제로 원천징수의무자에게 원천 소득세를 부과징수하는 것은 원천징수의무가 없는 자에 대하여 세액을 징수하거나 이

정한 행위」라는 것은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 여기에 해당하지 아니하나, 적극적으로 허위의 2중계약서 등을 작성·사용한 경우에는 조세범처벌법 제9조 제1항 소정의 「사기 또는 부정한 방법」을 사용한 것임.

3. 구지방세법(1994.12.22. 법률 제4794호로 개정되기 전의 것) 제172조, 제173조 제2항, 제179조의 3, 같은법 시행령 제130조의 9의 각 규정에 의하면 법인세할주민세는 원칙적으로 시·군·내의 법인세납부의무가 있는 법인이 그 납세의무자가 되나, 주민세특별징수에 관한 근거규정인 같은법 제179조의 3과 같은법 시행령 제130조의 9의 규정에 의하여 법인세법 제59조의 규정에 따라 국내원천소득에 대하여 원천징수 법인세의 납세의무자로 되는 외국법인도 그 납세의무자로 됨이 법문상 명백함.



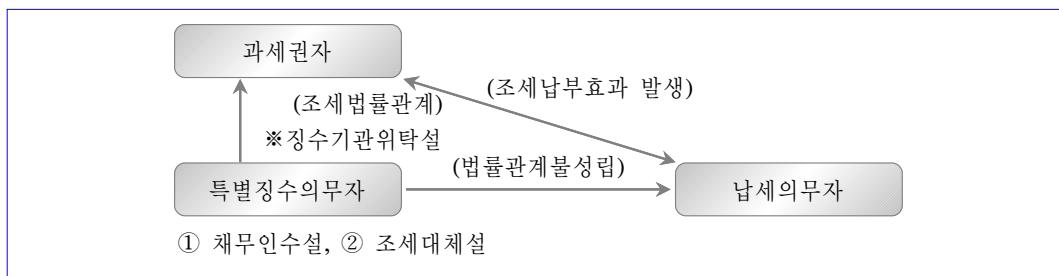
중으로 징수하는 것으로서 무효이다(대법원 85누451, 1989.3.14. 참조).

셋째, 과세관청과 납세의무자와의 관계에 있어서 특별징수의무자가 주민세를 특별 징수하여 신고 납입하는 경우 본래의 납세의무자는 납세할 세액을 과세관청에 납부한 것과 같은 효과가 있을 뿐이며 과세관청과는 조세법률관계가 성립되지 아니하는 것이다. 이 경우 납세의무자가 납부한 주민세(예: 근로소득세와 주민세)만 있는 경우 외국으로 출국하기 위하여 납세증명서를 발급받을 수가 있는 것인가에 대하여보면

본래의 납세의무자는 근로소득세와 주민세를 원천(특별)징수의무자에게 원천징수당 하였을 뿐 과세관청과는 직접적인 조세채권채무관계가 성립되지 아니하기 때문에 과세관청이 납부사실을 확인하기가 곤란하여 지방세법상 납세증명서 발급은 불가하다.

지방세의 징수에 있어서 그 징수의 편의가 있는 자로 하여금 징수시키고 그 징수한 세금을 납입하게 하는 것을 말하며, 특별징수의무자는 특별징수에 의하여 지방세를 징수하고 이를 납입할 의무를 가진 자를 말한다. 이 경우 특별징수의무자가 그 징수한 지방세의 과세표준액 및 세액을 신고하고 동시에 신고한 세금을 납입하는 것을 신고납입이라고 하는바, 이와 같이 특별징수의무자가 과세관청에 세금을 납입하면 납세의무자의 납세의무가 소멸하게 되는 효과가 있다. 이는 조세수입 평준화, 채권의 조기확보, 징세비 부담, 탈루방지를 위하여 적용하고 있는 제도이다.

[그림1] 특별징수의무자와 과세권자 및 납세의무자의 3면관계



위에서 보는 바와 같이 특별징수의무자는 징수의무역할을 하는 기관이기 때문에 특별징수한 지방세를 납입하지 아니한 경우에는 가산세를 납세의무자에게 과세하는 것이 아니라 특별징수의무자에게 부과하게 되는 것이다. 또한 납세의무자는 특별징수의

무자가 신고납입의무를 이행하게 되면 납세의무를 이행한 것과 동일한 효력이 발생되기 때문에 납세의무가 소멸하게 되는 것이다. 지방세의 납부효과는 분리과세되는 경우에는 완납적 특별징수라고 하고 종합과세되는 경우에는 예납적 특별징수라고 불리어진다.¹³⁾

따라서 근로소득세분 주민세의 환부분은 특별징수의무자가 익월 징수분에서 환부조정하며, 익월 이후에도 과오납이 발생된 경우에는 과세관청에서 환부받아 납세의무자에게 환부하여야 하는 것이다. 그리고 이자소득, 배당소득분 주민세의 경우 납세자가 특별징수의무자를 경유하여 주소지관할시군구에서 환부신청(지침 § 67의 2)하여야 하는 것이다.

2) 부과징수처분 방식별

(1) 실지조사방식

실지조사방법에 의한 경우 부과징수제도에서 납세의무 확정을 시키는 원천적인 방법은 실지조사방법으로 과세요건이 중축한 사실의 파악과 과세표준의 산정을 증빙서류와 사실현황에 의거 과세하여야 하는 것이 원칙이다.

국세기본법등에서도 제16조 제1항의 규정에서 납세의무자가 세법에 의하여 장부를 비치·기장하고 있는 때에는 당해 국세의 과세표준의 조사와 결정은 그 비치·기장한 장부와 이에 관계되는 증빙자료에 의하여야 하고 제2항의 규정에서는 제1항의 규정에 의하여 국세를 조사·결정함에 있어서 기장의 내용이 사실과 다르거나 기장에 누락된 것이 있는 때에는 그 부분에 한하여 정부가 조사한 사실에 따라 결정할 수 있다라고 규정하고 있다. 그리고 지방세법에서는 현황과세원칙을 규정하고 있어서 사실상 실지조사에 의거 과세하도록 하고 있다.

(2) 추계조사방식

실지조사에 의거 과세하는 것이 원칙이나 과세관청에서 직접적인 근거자료를 입수할 수가 없는 경우 실질조사방법에 의하지 아니한다고 하더라도 과세를 포기 할 수가

13) 특별징수의무자의 법률관계(대법원 82누174, 1983.12.13.)
조세법률관계는 과세권자와 특별징수의무자에게만 존재하므로 납세의무자와는 법률관계가 성립하지 아니하며 납부효과만 있음



없는 것이다. 만약 포기를 하는 경우 성실납세자에게만 불리하게 되고 부정직한 자에 대하여는 오히려 이익을 초래하게 되는 문제가 발생됨으로 과세관청의 과세포기는 조세부담을 면하게 되는 불합리함을 초래하게 되는 문제가 발생하게 되는 것이다.

예를 들면, 법인세의 과세방법으로 신고납세제도를 택하고 있는 경우에는 법인이 조세채권성립요건의 충족사실을 스스로 조사확인하고 이에 관계법령을 적용하여 과세표준과 세액을 신고납부함으로써 과세표준과 세액은 확정되므로 과세권자의 결정이란 있을 수 없다.

그러나 신고납세제도를 택하고 있는 경우에도 법인세법 제60조의 규정에 의한 신고를 하지 아니한 경우에는 조세채권의 확보를 위하여 예외적으로 과세표준과 세액을 결정하도록 하고 있으며) 법인이 과세표준과 세액을 신고납부하였다 하더라도 그 신고내용에 오류 또는 탈루가 있는 경우에는 이미 확정된 납세의무의 내용을 시정하여 경정하도록 하고 있다. 이와 같이 법인세의 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하는 경우 그 방법으로는 장부 기타 증빙서류를 근거로 하여 실지조사방법을 원칙으로 하고 이를 적용할 수 없는 경우에 한하여 예외적으로 추계조사에 의한 방법을 적용하도록 하고 있다. 추계조사결정사유와 방법은 법인세법 제66조를 참조하고 있다.

법인세법상 추계조사결정시의 배제규정으로는 법인세법시행령 제104조 제1항의 추계사유에 해당되어 장부 기타 증빙서류에 의하여 소득금액을 결정할 수 없음으로써 추계결정하는 경우에는 소득공제, 감면·세액공제 등의 규정이 일부 또는 전부 배제된다. 그러나 천재·지변 기타 불가항력으로 장부 기타 증빙서류가 멸실되어 추계한 경우에는 예외로 하는바 이를 나누어 설명하면 다음과 같다.

첫째, 일반적인 경우 법인이 비치기장한 장부 기타 증빙서류에 의하여 소득금액을 결정할 수 없어 법인세법 제66조 제3항 단서의 규정에 의하여 소득금액을 추계결정하는 경우에는 다음에 해당하는 각종의 소득공제와 감면·세액공제규정 등의 적용을 배제하고 있다.



① 법인세법상 공제규정의 배제

법인소득금액을 법인세법 제66조 제3항 단서의 규정에 의하여 추계결정하는 경우에는 다음의 규정은 적용하지 아니한다(법법 68).

- 이월결손금공제(법법 13 1호)
- 외국납부세액공제(법법 57)

그러나 천재·지변 기타 불가항력으로 장부 기타 증빙서류가 멸실되어 법인세법시행령 제104조 제2항 제2호의 규정에 의하여 동일업종의 다른 법인의 소득금액을 참작하여 소득금액을 결정하는 경우에는 이를 공제한다(법법 68 단서).

② 조세특례제한법상 공제규정의 배제

법인의 소득금액을 법인세법 제66조 제3항 단서의 규정에 의하여 추계결정하는 경우에는 다음의 규정은 적용하지 아니한다(조특법 128 ①).

- 중소기업투자세액공제(조특법 5)
- 기업의 어음제도개선을 위한 세액공제(조특법 7의 2)
- 연구·인력개발비에 대한 세액공제(조특법 10)
- 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제(조특법 11)
- 특허권 등의 취득금액에 대한 세액공제(조특법 12 ②)
- 생산성향상시설투자에 대한 세액공제(조특법 24)
- 안전설비투자 등에 대한 세액공제(조특법 25)
- 에너지절약시설투자에 대한 세액공제(조특법 25의 2)
- 환경보전시설투자에 대한 세액공제(조특법 25의 3)(2007.12.31. 신설)
- 의약품품질관리개선시설투자에 대한 세액공제(조특법 25의 4)(2007.12.31. 신설)
- 임시투자세액공제(조특법 26)
- 정규직근로자로의 전환에 따른 세액공제(조특법 30의 2)(2008.9.26. 신설)
- 근로자복지증진을 위한 설비투자에 대한 세액공제(조특법 94)
- 제3자물류비용에 대한 세액공제(조특법 104의 14)(2007.12.31. 신설)
- 해외자원개발투자에 대한 과세특례(조특법 104의 15)(2007.12.31. 신설)
- 대학에 기부한 연구·인력개발시설에 대한 세액공제

둘째, 천재·지변 기타 불가항력으로 추계한 경우 법인이 천재·지변 기타 불가항력으로 장부 기타 증빙서류가 멸실되어 소득금액을 추계결정한 경우에는 법인세법 제13조 제1호의 규정에 의한 이월결손금공제, 제57조의 규정에 의한 외국납부세액공제를 적용한다.

셋째, 추계조사결정시에도 법인세법시행령 제104조 제1항의 추계사유에 해당되어 장부 기타 증빙서류에 의하여 소득금액을 결정할 수 없으므로 추계결정하는 경우에는 소득공제, 감면·세액공제 등이 일부 배제되나(조특법 128 ①) 다음에 해당하는 부분은 배제규정이 없으므로 실지조사의 경우와 같이 그대로 적용되는 것으로 해석해야 할 것이다.



① 비과세소득

소득금액을 추계조사에 의하여 결정하는 경우 비과세소득은 대부분 영업외수익에 포함되어 소득금액에 합산되었으므로 법인세법 제51조 규정의 비과세소득은 물론 조세특례제한법의 규정에 의한 비과세소득도 공제한다.

② 감면 · 세액공제

소득금액을 추계조사에 의하여 결정하는 경우에도 조세특례제한법상의 감면규정은 배제규정이 없으며, 세액공제는 조세특례제한법상의 세액공제를 전부 배제하고 있다(조특법 128 ①). 그러나 법인세법상의 세액공제 규정 중 법인세법 제57조 규정의 외국납부세액공제 규정의 적용은 배제하고 있지만(법법 68), 동법 제58조의 규정의 재해손실에 대한 세액공제는 적용하여야 할 것이다.

3) 확정시기별 : 정기부과, 수시부과

납세의무를 확정하기 위하여 일정한 납기가 정하여진 경우에는 과세관청에서는 정기적으로 확정시키는 경우 정기부과라고 하고, 일정한 과세요건이 발생된 경우 등에 대하여 과세관청에서 수기로 납세의무를 확정시키는 경우 이를 수시 부과제도라고 한다. 통상 정부부과제도하에서 납세고지는 납세의무자로부터 징수할 지방세를 일정한 문서로서 통지함으로써 납세의무를 구체적으로 확정하는 요식행위로서의 행정처분으로서 납세고지서는 보통징수의 경우에 납세의무자에게 고지하는 것이며, 납입통지서는 특별징수의무자, 제2차 납세의무자 등에 통지하는 것을 의미한다. 납세고지서의 기재사항으로는 납부 또는 납입할 지방세의 연도와 세목, 납부 또는 납입기한과 금액, 세액의 산출근거와 납부 또는 납입장소, 구제방법 등이 포함되어야 한다.

(1) 정기 부과처분

재산세 등 납기가 정하여진 세목의 경우 일시에 과세관청에서 납세의무를 확정하여 납세고지서를 발송하게 된다. 이 경우 납기개시전 5일전에 납세고지서를 발송하게 되는바 이는 반드시 5일전까지 발송하여야 하는 것이라기 보다는 선언적 규정으로 보아야 한다.

(2) 수시부과처분

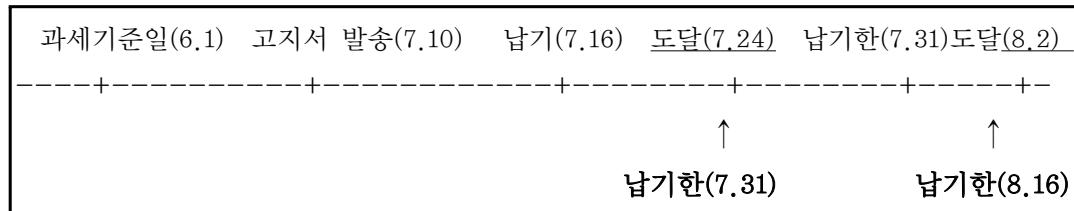
지방세를 기감면한 경우 당초 감면 목적에 사용하지 아니함으로서 추징, 수시부과 사유가 발생된 경우에는 과세관청에서는 이미 납세의무가 성립된 이상 수시로 부과징수를 할 수가 있는 것이다. 이 경우에는 수시로 부과징수를 할 수가 있으며 신고납부

세목에 대하여 추징하는 경우 신고납부기간 종료일 익일부터 부과징수할 수가 있는 것이다.

- 수시분 … 징수결정시
- 징수유예분 … 기간만료의 익일

부과고지로 인하여 세액을 납부 또는 납입하여야 하는 기간은 통상 고지 또는 통지 일로부터 15일 이내이며 법령 또는 조례에 특별한 규정이 있는 경우에는 법령 등에 의한 기한이나 납기한 적용의 예외규정을 별도로 두고 있다. (법 § 51조의 2①) 즉, 고지서, 독촉장을 등기우편으로 송달하거나 직접 교부한 경우 송달받은 날이 납기한을 경과하였거나 납기한까지의 기간이 7일 이내일 경우 송달받은 날로부터 14일이 되는 날을 납기한으로 하고, 납기 전 징수를 위한 고지의 경우 당해 고지서가 도달한 날에 이미 납기한이 경과한 때에는 도달한 날을 납기한으로 하고, 당해 고지서의 도달 후 납기한이 도래하는 때에는 그 도래하는 날을 납기한으로 한다. 서류의 송달문제는 본인이 금치산자, 미성년자인 경우 본인 또는 대리인에 대하여도 무방하나 대리인에게는 도달의 효력이 발생하며 미성년자의 경우 부도달 문제가 발생(예 : 미성년자가 도달한 것을 주장하는 것은 가능)한다.

[그림2] 납세고지서의 도달과 납기한의 계산



4) 분할고지와 변경고지

(1) 분할납세고지

납세고지를 함에 있어서 분할고지를 할 수가 있는 것인가? 현재 지방세법 제41조 제1항의 규정에 의거 지방자치단체의 장은 납세자가 풍수해·낙뢰·화재·전화 기타 재해를 입었거나 도난을 당함으로써 재산에 심한 손실을 받은 때 등에 해당하는 사유로 인하여 지방자치단체의 징수금을 납부할 수 없다고 인정될 때에는 고지유예·분할고지·



징수유예 및 체납처분 등 유예를 결정할 수 있다. 따라서 분할고지는 이와 같은 징수유예 등에 해당하는 사유에 한하여 할 수 있는 것이다.

이와 같이 지방세를 분할고지하는 경우에는 징수유예 등의 사유가 있는 경우 이를 인정할 수가 있으나 납부세액이 과다한 경우(예: OCR납부서에는 10자리까지 표기되는 경우 150억원이 납부세액이라면 이를 나누어 75억원씩 분할납부하게 하는 경우) 등은 분할고지대상에서 제외되어야 하는 것이다.

(2) 변경고지

당초에 고지한 납세고지서의 오류 등을 이유로 이를 수정하여 고지할 수가 있는 것인가? 이와 같이 당초에 고지한 납세고지서가 계산착오 등 단순한 착오에 기인한 오류인 경우에는 납세자가 납부한 이후에도 직권으로 취소하고 추가로 변경고지를 할 수가 있으나 명백하고도 중요한 무효인 경우(예: 사망자에 대한 지방세고지 등)에는 처음부터 무효이기 때문에 고지의 효력은 무효인 것이다. 따라서 납세고지서를 고지함에 있어서 변경고지를 할 수가 없고 새로이 부과고지하여야 하는 것이다.

당초 처분에 대하여 변경을 하는 방법에는 증액고지하는 경우와 감액고지하는 경우가 있을 것이다. 물론 납세고지서를 발송하지 아니한 경우에는 문제가 적으나 납세고지서를 발송한 다음 새로이 증액고지를 하는 경우에는 증액분에 대하여만 과소납을 이유로 추징하여야 하겠지만, 감액하여야 하는 경우에는 지방세를 기납부한 경우라면 과오납 환부처리하여야 할 것이다.

5) 현금납부, 물납제도 및 분납제도

지방세 기타 세입금을 납부하는 경우에는 현금이나 지방재정법시행령 제46조의 규정에 의거 유가증권으로 납부하는 것이 원칙이나 IMF체제하에서 토지나 건물 등 실물자산을 가지고 있으나, 현금 등 유동성 부족으로 지방세 등을 제때에 납부하지 못하는 납세자의 납세편의를 도모하고 불가피한 체납을 방지하기 위하여 1999년도부터 현금납부 대신 토지나 건물로 납부하는 물납제도를 도입하였으며 현금이 부족한 경우에는 분할하여 납부하게 하는 분납제도를 도입하게 되었다.¹⁴⁾

14) 지방재정법시행령 제46조(유가증권에 의한 수입) ① 지방세 기타의 세입금을 납입하는 경우에는 현금에 갈음하여 유가증권으로 이를 납부할 수 있다.

분납과 같은 납세편의제도는 일정한 금액기준(예: 재산세 500만원 초과)만으로 분납 여부를 판단하기 때문에 모든 납세자가 일정 납부세액 초과시에는 분납을 신청하여 분할납부하게 되는 것이나, 징수유예 등의 일종인 분할납부는 납세자가 지방세를 납부함에 있어 나누어 납부하는 것이기 때문에 분납과 동일한 효과가 있으나 그 요건은 분납과 상이하다.

즉 징수유예 등의 일종인 분할고지는 풍수해, 낙뢰, 화재 등 천재지변으로 재산에 심한 손실을 받거나 사업에 현저한 손실을 받은 때 또는 납세자나 동거가족의 질병이나 중상자로 장기간의 치료를 요하는 때 등 징수유예사유에 해당되면 납세자가 신청하거나 과세권자가 직권으로 분할고지를 하게 되기 때문에 납부세액이 1,000만원이 아니더라도 분할고지를 할 수가 있고 납부세목이 재산세가 아니더라도 분할고지를 할 수가 있는 것이다.

물납의 근거규정은 지방세법 제26조의 3, 지방세법시행령 제11조의 2 내지 제11조의 4, 지방세법시행규칙 제9조의 2, 제9조의 3에 각각 규정되어 있으며 그 처리절차를 개략적으로 보면 물납신청 → 물납허가 통보 → 부동산소유권이전등기에 필요한 서류 제출 → 관할등기소에 부동산소유권이전등기 신청 → 부동산의 소유권이전등기 필증 교부 → 수납처리하게 되는 것이다.

분납의 근거규정은 지방세법 제26조의 4, 지방세법시행령 제11조의 5, 지방세법시행규칙 제9조의 4에 각각 규정되어 있으며 그 절차를 개략적으로 보면 분납신청 → 분납 대상 검토 → 고지서 회수 및 조정결정 → 수정고지 → 수납처리하게 되는 것이다.

국세의 경우도 지방세와 같이 물납과 분납제도를 도입 시행하고 있는바, 상속세 및 증여세·법인세·양도소득세의 경우 물납할 수가 있으며, 법인세·소득세·농어촌특별세는 분납이 가능하다.

[표1] 국세와 지방세의 물납제도와 분납제도

구 분	지 방 세	국 세
물납제도	재산세	법인세, 양도소득세, 상속세 및 증여세, 종합부동산세
분납제도	재산세	법인세, 소득세, 농어촌특별세, 상속세 및 증여세, 종합부동산세



3. 국세의 세목별 부과징수체계 유형

국세의 경우 세목 성질별 부과징수체계 유형은 세목의 특성에 따라 부과징수체계가 상이하다. 그러하다고 세목별로 항상 획일적으로 한가지 방법만이 적용되는 것이 아니라 부과징수체계가 1가지 이상의 방법이 적용된다.

예를 들면 법인세의 경우 법인이 매년도별로 각사업년도의 사업소득에 대하여 발생된 법인세를 신고 납부하고 있으나 신고납부를 누락한 경우에는 과세관청에서 결정하여 부과징수를 할 수가 있으며 일부 외국 법인의 소득등에 대하여는 원천징수를 하고 있다. 이와 같이 1개의 세목에 대하여 1가지방법으로만 징수하고 있는 것이 아니라 여러 가지 방식으로 부과징수하고 있다.

[표2] 국세와 지방세의 성질별 분류

세원별		국세 세목	지방세 세목
재산과세	거래과세	상속·증여세, 종합부동산세	취득세, 등록세
	보유과세		재산세, 자동차세, 도세계획세, 공동시설세
소득과세		소득세, 법인세, 임시수입부가세	주민세, 농업소득세,
소비과세		부가가치세, 개별소비세, 주세, 관세, 증권거래세, 인지세, 교통·에너지·환경세,	담배소비세, 레저세, 주행세
기타		교육세, 농어촌특별세, 재평가세,	도축세, 면허세, 지역개발세, 지방교육세, 사업소세

(가) 소득과세

국세중 소득과세로는 소득의 주체가 법인인 경우 법인세를, 개인인 경우에는 소득세를 부과징수하고 있는바, 부과과세제도에서는 납세의무자인 법인이 법인세의 과세 표준과 세액을 신고납부하였다 하더라도 이는 예비적 절차에 불과하고 반드시 과세권자가 과세표준과 세액을 확정한 후 이를 납세의무자에게 통지함으로써 조세채권이 구체적으로 확정된다.

이에 반하여 신고납세제도에서는 납세의무자인 법인이 스스로 조세채권 성립요건의

충족사실을 조사확인하고 이에 관계법령을 적용하여 과세표준과 세액을 신고납부함으로써 신고된 과세표준과 세액은 원칙적으로 과세권자의 조사결정이 없이 확정된다.

우리나라의 법인세법은 종래 부과과세제도를 채택하였으나 1979.12.28. 개정에 의하여 1980.1.1. 이후 개시하는 사업연도부터는 신고납세제도로 전환하고, 예외적으로 납세의무자가 신고를 하지 아니한 경우에 한하여 과세권자가 과세표준과 세액을 조사결정할 수 있도록 하였다.

현행 세법상 법인세의 과세방법은 신고납세제도를 택하고 있어서 법인이 과세표준과 세액을 신고납부함으로써 과세표준과 세액은 확정되므로 과세권자의 결정이란 원칙적으로는 있을 수 없다. 그러나 신고납세제도를 택하고 있는 경우에도 법인세법 제60조의 규정에 의한 신고를 하지 아니한 경우에는 조세채권의 확보를 위하여 예외적으로 당해 법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 결정하되,¹⁵⁾ 국세청장이 조사기간을 따로 정하거나 부득이한 사유로 인하여 국세청장의 승인을 얻는 경우를 제외하고는 과세표준신고기한부터 1년 내에 결정을 완료하도록 하고 있다.

(나) 소비과세

소비과세로서 국세의 경우 부가가치세와 특별소비세가 있는바, 이는 거래징수제도를 두고 있어서 납세자와 실질적인 납세자와는 차이가 있다. 따라서 부과징수체계도 세법상의 납세의무자가 신고납부를 하도록 하고 있으며 이를 이행하지 아니한 때에는 과세관청에서 부과징수하도록 하는 체계를 두고 있다. 여기서는 부가가치세법을 중심으로 소비과세의 부과징수체계를 살펴본다.

부가가치세법상 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에 그 재화나 용역의 공급 가액에 부가가치세율을 적용한 부가가치세를 공급받는 자로부터 징수하는 것을 거래

15) 各事業年度 소득금액에 대한 법인세 구조

결산서상 단기 순손익 + 익금산입.손금불산입 - 손금산입.익금불산입

= 차가감 소득금액 + 법정.지정기부금한도 초과액

= 각사업년도 소득금액 - 이월금.비과세소득.소득공제

= 과세표준×세율(%)

= 산출세액+적정유보초과소득(15%), 가산세, 추가납부세-가산세, 감면, 세액공제

= 차감 납부할 세액



징수라고 한다. 우리나라의 부가가치세는 전단계세액공제법에 의하여 납부세액을 계산하므로 사업자인 공급하는 자가 과세대상인 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 공급받는 자로부터 부가가치세를 거래징수하여야 하고, 당해 재화 또는 용역의 부가가치를 창출하기 위하여 전단계에서 재화 또는 용역을 공급받거나 재화를 수입하는 때에 거래징수당한 부가가치세를 공제한 차액에 대하여 납부 또는 환급을 받게 된다.

현행 부가가치세법에서는 각 거래단계마다 창출된 부가가치에 대한 세금을 다음 단계로 전가하여 궁극적으로는 최종소비자에게 전가되도록 하여 부가가치세 전액을 납부하도록 하는 부가가치세의 계산구조에 따라 각 단계마다 거래징수하는 제도를 취하고 있다.¹⁶⁾

① 거래징수의무자

부가가치세 과세대상거래인 재화 또는 용역의 공급에 대하여 부가가치세 거래징수의 의무를 지는 자는 당해 재화 또는 용역을 공급하는 사업자이다. 따라서 사업자등록의 여부와 관계없이 과세되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 모두 거래징수의무자이며, 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 거래징수의무가 없다.

이 경우에 간이과세자는 부가가치세법 제15조의 규정이 적용되지 아니하므로 거래징수의무는 없으나 부가가치세가 포함된 공급대가에 의하여 거래되므로 실질적으로는 거래징수를 한 것으로 볼 수 있다.

② 거래징수대상

부가가치세의 거래징수대상은 과세대상인 재화 또는 용역의 공급이다. 부가가치세를 최종소비자에게 전가하기 위하여 각 거래단계마다 거래징수를 하여야 하므로 거래상대방의 사업자 여부, 사용소비의 목적, 유·무상의 여부에 관계없이 당해 재화 또

16) 국경세 調整 : border tax adjustment

- 국제거래되는 재화에 부과된 간접세에 대한 조정
 - 원산지국 과세원칙 : 생산된 국가에서 국제거래되는 재화에 부가가치세 부과(국경세 조정×)
 - 소비지국 과세원칙 : 수입하는 국가에서 국제거래되는 재화에 부가가치세 부과(국경세 조정○)
 - △ 소비지국과세원칙적용 시 : ①수입국의 세율 적용으로 소비세 원리에 부합
②대외경쟁상 중립성 유지
- 간접세의 국경세 조정제도
 - 수출하는 경우 : 영세율, 면세, 환급
 - 수입하는 경우 : 과세대상에 포함(국내물품과同一)

는 용역이 과세대상인 경우에는 자기 단계에서의 부가가치세를 거래징수하여야 한다.

그러므로 비사업자나 면세사업자, 국가 또는 지방자치단체 등에 공급하는 경우에도 모두 거래징수대상이 된다. 다만, 영세율이 적용되는 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 세율이 영(0)이므로 거래징수하여야 할 부가가치세는 없다.

③ 거래징수시기

부가가치세의 거래징수시기는 재화 또는 용역의 거래시기(공급시기)이다. 사업자는 부가가치세 거래징수를 의무적으로 하여야 하므로 거래징수시기에 실질적으로 부가가치세의 거래징수 여부와 상관없이 그 거래시기가 속하는 예정신고기간 또는 과세기간의 매출세액으로 계산하여 납부하여야 할 의무가 있다.

(다) 재산과세

국세의 재산과세로서는 종합부동산세가 대표적인 세목에 해당한다. 따라서 종합부동산세는 지방세인 재산세와 유사한 구조를 가지고 있어서 부과징수체계도 거의 유사하다. 종전에는 종합부동산세는 원칙적으로 납세의무자의 신고납부세목으로 운영하였으나 부과고지세목으로 변경되었다.

종합부동산세법 제16조 제1항의 규정에 의거 관할세무서장은 납부하여야 할 종합부동산세의 세액을 결정하여 당해연도 12월 1일부터 12월 15일("납부기간")까지 부과·징수하도록 규정하고 있으며 관할세무서장은 종합부동산세를 징수하고자 하는 때에는 납세고지서에 주택 및 토지로 구분한 과세표준과 세액을 기재하여 납부기간 개시 5일 전까지 발부하여야 한다.

그러나 종합부동산세를 신고납부방식으로 납부하고자 하는 납세의무자는 종합부동산세의 과세표준과 세액을 당해연도 12월 1일부터 12월 15일까지 대통령령이 정하는 바에 따라 관할세무서장에게 신고하여야 하나 이 경우 제1항의 규정에 따른 결정은 없었던 것으로 본다. 또한 신고한 납세의무자는 신고기한 이내에 대통령령이 정하는 바에 따라 관할세무서장·한국은행 또는 체신관서에 종합부동산세를 납부하여야 한다.



4. 지방세의 부과징수체계

지방세의 경우 국세와는 달리 세목구조가 재산과세 위주로 구성되어 있어서 경기에 비탄력적인 측면이 있다. 그러나 주민세, 농업소득세 등은 소득과세의 성격을 띠고 있으며 주행세, 담배소비세 등은 소비과세적 세목으로 분류하고 있다. 따라서 지방세의 부과징수체계도 마찬가지로 세목 성질별 부과징수체계 유형을 달리하고 있기 때문에 이에 따라 구분한다.

(1) 재산과세

① 거래과세

지방세 거래과세로서는 취득세와 등록세가 이에 해당한다. 취득세의 경우 부과징수체계는 과세대상물건의 취득일로부터 30일이내에 납세의무자가 취득사실을 신고함과 동시에 납부를 하도록 하는 신고납부체계방식의 부과징수체계를 갖추고 있다.¹⁷⁾ 그러나 납세의무를 이행하지 아니하는 경우에는 과세관청에서 보통징수방법에 의하여 부과징수하도록 하고 있다. 따라서 취득세와 등록세는 1차적으로 납세의무자가 과세표준과 세액의 확정하여 신고 납부토록하고 있는데 비하여 재산세 등은 과세권자에 의하여 과세표준과 세액을 확정 고지하게 되는 점에서 차이가 있다.

등록세의 경우도 등기 또는 등록을 하고자 하는 자는 지방세법 제130조의 규정에 의한 과세표준액에 제131조 내지 제146조의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세

17) 지방세법 제115조 (징수방법) 취득세의 징수는 신고납부의 방법에 의한다.

지방세법 제120조 ①취득세 과세물건을 취득한 자는 그 취득한 날부터 30일[상속으로 인한 경우는 상속개시일부터, 실종으로 인한 경우는 실종선고일부터 각각 6월(납세자가 외국에 주소를 둔 경우에는 각각 9월)]이내에 그 과세표준액에 제112조의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세액을 대통령령이 정하는 바에 의하여 신고하고 납부하여야 한다.

②취득세 과세물건을 취득한 후에 당해 과세물건이 제112조제2항 또는 제3항의 규정에 의한 세율의 적용대상이 된 때에는 대통령령이 정하는 날부터 30일이내에 제112조제2항 또는 제3항의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세액에서 이미 납부한 세액(가산세를 제외한다)을 공제한 금액을 세액으로 하여 대통령령이 정하는 바에 의하여 신고하고 납부하여야 한다.

③이 법 또는 다른 법령에 의하여 취득세를 비과세·과세면제 또는 경감받은 후에 당해 과세물건이 취득세 부과대상 또는 추징대상이 된 때에는 제1항의 규정에 불구하고 그 사유발생일부터 30일이내에 당해 과세표준액에 제112조의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세액[경감받은 경우에는 이미 납부한 세액(가산세를 제외한다)을 공제한 세액을 말한다]을 대통령령이 정하는 바에 의하여 신고하고 납부하여야 한다.



액을 대통령령이 정하는 바에 의하여 등기 또는 등록을 하기 전까지 납세지를 관할하는 지방자치단체의 장에게 신고하고 납부하도록하고 있어 신고납부 방식의 부과징수 체계를 두고 있으나, 납세의무자가 신고를 하지 아니하거나 과소납부한 경우에는 취득세와 마찬가지로 보통징수방법에 의한 과세관청에 의한 부과징수하고 있는 체계를 갖추고 있다.

다만 특허청장이 특허권 등록과 관련하여 징수하는 등록세를 경우에는 특별징수하는 체계를 갖추고 있다.¹⁸⁾

그런데 등록세의 경우 등기 또는 등록을 하기 이전에 등록세를 납부하고 있으나 이는 등기이전에 납부하여야 등록할 수가 있으므로 등록세를 납부하였다고 하더라도 등기를 하지 아니하는 이상 등록세의 납세의무는 발생하지 아니한다는 사실이다. 그러므로 등록세는 등기 또는 등록과 동시에 납세의무가 발생하고, 납세의무가 확정되면, 납세의무가 동시에 소멸하게 되는 특성을 갖추고 있다.

② 보유과세

재산과세인 보유과세는 재산세, 공동시설세, 도시계획세 등이 이에 해당하는 바, 이는 거래과세와는 달리 보통징수방법에 의한 부과징수체계를 갖추고 있다. 따라서 과세기준일 현재의 당해 재산 등에 대하여 과세표준을 과세권자가 확정하고 세율을 적용하여 납세고지서를 고지하게 되면 납세의무자는 납세의무만이 발생하게 되는 것이다.

그리고 재산세와 병기 고지되는 도시계획세와 공동시설세는 재산세가 고지될 경우에 함께 부과징수하도록 하고 있어 보통징수방식에 의거 부과되고 있다. 그러므로 이

18) 지방세법 제150조의3 (특별징수) ①특허권 · 실용신안권 · 디자인권 및 상표권 등록(「표장의 국제등록에 관한 마드리드협정에 대한 의정서」에 의한 국제상표등록출원으로서 「상표법」 제86 조의31의 규정에 의한 상표권등록을 포함한다)의 경우에는 특허청장이 제145조 및 제146조의 규정에 의하여 산출한 세액을 특별징수하여 그 등록일이 속하는 달의 다음달 말일까지 행정안전부령이 정하는 서식에 따라 당해 납세지를 관할하는 지방자치단체의 장에게 그 내역을 통보하고 해당 등록세를 납입하여야 한다.

② 「저작권법」에 따른 등록에 대하여는 해당 등록기관의 장이 제143조의 규정에 의하여 산출한 세액을 특별징수하여 그 등록일이 속하는 달의 다음달 말일까지 행정안전부령이 정하는 서식에 따라 당해 납세지를 관할하는 지방자치단체의 장에게 그 내역을 통보하고 해당 등록세를 납입하여야 한다.



들 세목의 과세표준은 재산세의 과세표준과 동일한 방식으로 산출하게 되며 함께 사용한다.¹⁹⁾

그리고 재산세 등 보통징수방식에 의한 부과징수체계하에서 각종 신고의무는 그 신고로서 납세의무가 확정되는 효력을 발생하는 것이 아니라 단지 과세권자에 대한 납세협력의무로서 의무를 이행하여야 하는 것이며 만약 납세협력의무를 이행하지 아니한 때에는 과세권자가 스스로 직권을 처리할 수가 있는 것이다.²⁰⁾

(2) 소득과세

소득할 주민세의 경우 납세의무자가 소득세와 법인세를 신고할 때 함께 주민세도 신고 납부토록 하는 신고납부방식의 부과징수체계를 갖추고 있다. 예를 들면 국세인 법인세를 신고 납부하는 경우 지방세인 법인세할 주민세도 동시에 신고납부하되, 다만 국세의 경우 본점소재지 관할 세무서에 신고 납부를 하면 되지만, 법인세할 주민세의 경우 각 지방자치단체별로 종업원수와 사업장 연면적을 기준으로 안분하여 신고 납부하는 방식으로 하고 있다.²¹⁾

- 19) 지방세법 제192조 (징수방법 등) ①재산세는 관할 시장·군수가 세액을 산정하여 보통징수방법에 의하여 부과징수한다.
- 20) 지방세법 제194조 (신고의무) ①다음 각호의 1에 해당하는 자는 과세기준일부터 10일 이내에 그 소재지를 관할하는 시장·군수에게 그 사실을 알 수 있는 증빙자료를 갖추어 신고하여야 한다.
1. 재산의 소유권 변동 또는 과세대상 재산의 변동 사유가 발생되었으나 과세기준일까지 그 등기가 이행되지 아니한 재산의 공부상 소유자
 2. 상속이 개시된 재산으로서 상속등기가 이행되지 아니한 경우에는 [제183조제2항제2호](#)의 규정에 의한 주된 상속자
 3. 사실상 종중재산으로서 공부상에는 개인 명의로 등재되어 있는 재산의 공부상 소유자
 4. 「신탁법」에 의하여 수탁자명의로 등기된 신탁재산의 수탁자
- ②제1항의 규정에 의한 신고절차 및 방법에 관하여는 [행정안전부령으로 정한다](#).
- ③제1항의 규정에 의한 신고가 사실과 일치하지 아니하거나 신고가 없는 경우에는 시장·군수가 이를 직권으로 조사하여 과세대장에 등재할 수 있다.
- 21) 지방세법 제177조의2 (신고 및 납부 <개정 2003.12.30>) ①법인세할의 납세의무자는 [제178조](#)의 규정에 의하여 산출한 세액(이하 이 조에서 "산출세액"이라 한다)을 [대통령령이 정하는 바](#)에 따라 각 사업장 소재지 시·군별로 안분계산하여 당해 사업연도 종료일부터 4월(「법인세법」 또는 「국세기본법」에 의하여 세액이 결정 또는 경정되는 경우에는 그 고지서의 납부기한, 신고기한을 연장하는 경우에는 그 연장된 신고기간의 만료일, 수정신고를 하는 경우에는 그 신고일부터 각각 1월)내에 관할 시장·군수에게 신고하고 납부하여야 한다. 다만, 경정 또는 수정신고로 인하여 사업연도별로 추가납부 또는 환부되는 총세액이 당초에 결정 또는 신고한 세액의 100분의 10에 미달할 때에는 귀속사업연도에 불구하고 경정고지일 또는 수정신고일이 속하는 사업연도분 법인세할에 가감하여 신고하고 납부할 수 있으며, 이 경우에는 [제46조의 규정을](#) 적

또한 소득할 주민세를 신고 납부 하지 아니하는 경우에는 국세와 마찬가지로 과세관청에 의거 부과고지를 하는 방식으로 부과징수하게 되며, 소득세, 법인세 원천징수 의무자는 지방세법상의 특별징수의무자에 해당되어 소득을 지급할 경우 그 원천지급 시 소득세를 원천징수하게 되면 그에 따라 소득세할 주민세도 특별징수하여 신고 납입하여야 하는 것이다.

(3) 소비과세

지방세 중 소비과세는 담배소비세 등이 있으며 담배소비세의 경우 부과징수체계는 신고 납부방식에 의하여 부과징수하고 있다. 따라서 납세의무자가 납부세액을 계산하여 과세관청에 신고하고 납부를 하여야 하는 것이며,²²⁾ 이 경우 개업신고나 폐업신고 등은 납세협력의무이나 이를 이행하지 아니한 경우에는 불이익을 받게 되는 점이 재산세 등의 신고 의무와는 차이가 있는 것이다. 또한 신고납부의무를 이행하지 아니한 경우에는 보통bing수 방법에 의하여 부과징수하게 된다.

주행세의 경우도 신고 납부방식에 의거 부과징수하고 있으나 세액의 안분을 위하여 특별징수방식을 병행하고 있는 점이 차이가 있다. 즉 주행세의 납세의무자는 「교통·에너지·환경세법」 제8조의 규정에 의한 교통·에너지·환경세의 납부기한내에 교통·에너지·환경세의 납세지를 관할하는 시장·군수에게 주행세의 과세표준과 세액을 대통령령이 정하는 바에 의하여 신고하고 납부하여야 하고 이 경우 교통·에너

용하지 아니한다

- 22) 지방세법제233조의6 (신고 및 납부 등〈개정 2003.12.30〉) ①제조자는 매월 1일부터 말일까지 제조장에서 반출한 담배에 대한 제228조 및 제229조의 규정에 의한 과세표준과 세율에 따라 산출한 세액(이하 이 절에서 "산출세액"이라 한다)을 대통령령이 정하는 안분기준에 의하여 다음 달 말일까지 각 시·군에 신고하고 납부하여야 한다.
②수입판매업자는 매월 1일부터 말일까지 보세구역에서 반출한 담배에 대한 산출세액을 다음 달 말일까지 대통령령이 정하는 바에 의하여 수입판매업자의 주사무소 소재지를 관할하는 시·군에 신고하고 납부하여야 한다. 이 경우 수입판매업자의 주사무소 소재지를 관할하는 시장·군수를 수입담배의 담배소비세에 대한 각 시·군의 특별징수의무자로 본다.
③제2항의 특별징수의무자는 징수한 담배소비세를 대통령령이 정하는 안분기준에 의하여 다음 달 10일까지 각 시·군에 납입하여야 한다. 이 경우 특별징수의무자는 담배소비세의 징수·납입에 따른 사무처리비 등을 행정안전부령이 정하는 바에 의하여 해당 시·군에 납입하여야 할 세액에서 공제할 수 있다.
④제225조제3항의 규정에 의한 납세의무자는 세관소재지를 관할하는 시·군에 대통령령이 정하는 바에 의하여 담배소비세를 신고하고 납부하여야 한다.

지·환경세의 납세지를 관할하는 시장·군수를 각 시·군이 부과할 주행세의 특별징수의무자로 보게 된다. 따라서 특별징수의무자는 징수한 주행세(그 이자를 포함한다)를 다음달 25일까지 시·군별 자동차세 징수세액 등을 감안하여 일정한 안분기준 및 방법에 따라 각 시·군에 납입하여야 한다.

이와 같은 방식의 부과징수체계는 국세와는 달리 지방세에서만 볼수 있는 특색있는 징수방법으로 지방세를 각각의 자치단체의 재정 여건을 고려하여 세입을 안분하기 위한 제도인 것이다.

(4) 기타 세목

지방세 중 재산과세, 소득과세, 소비과세 이외의 성격의 세목을 기타 세목으로 분류하고 있는바, 이와 같은 세목의 경우도 특색있는 부과징수체계에 의한 징수방법을 갖추고 있다. 예를 들면 도축세의 경우 신고납부방식의 징수방법이 아니라 징수의 편의가 있는 도축장 경영자를 특별징수의무자로 하여 특별징수방법에 의하여 징수하고 있다.²³⁾

그 외에도 지역개발세의 경우 부과징수체계를 지방세법상에 법정화 하고 있지 아니하고 각 지방자치단체의 조례로 부과징수방법을 달리 정하도록하고 있는 점도 국세에서 볼수가 없는 차이점에 해당한다. 예를 들면 지하수에 대한 지역개발세의 부과징수체계는 지방자치단체의 조례로 보통징수방식에 의하여 정할수 있도록 있도록 임의 규정으로 하고 있으므로 각 지방자치단체에서 부과징수방법으로 하여도 되고 신고납부방식으로 할 수도 있는 것이다.²⁴⁾

23) 지방세법 제234조의3 (징수방법) 도축세의 징수는 특별징수방법에 의한다. 다만, 특별징수방법에 의하여 징수하기 곤란한 경우에는 조례의 정하는 바에 따라 보통징수방법에 의하여 징수할 수 있다.

24) 지방세법 제259조 (징수방법과 납기) ①지역개발세의 징수방법은 신고납부의 방법에 의한다. 다만, 제257조제1항제2호에 따른 지하수에 대한 지역개발세의 경우 조례로 정하는 바에 따라 보통징수의 방법에 따라 징수할 수 있다.

5. 부과징수체계의 비교 및 차이점

(1) 국세와 다른 지방세 특성을 고려한 부과징수제도

국세와는 달리 지방세의 경우 기본적으로 지방재정을 고려하여야 하는 측면에서 세입을 각각의 지방자치단체에 안분하도록 하는 규정을 두고 있다. 물론 안분기준을 보면 지방재정여건이 좋지 못한 지방자치단체에 배분이 더 되도록 하는 체계로 되어 있을 때 지방재정 불균형을 시정하는 방향으로 안분기준을 마련하고 있다.

(가) 법인세할 주민세 신고납부제도

법인세의 경우 본점소재지 관할 세무서에 일괄 신고납부하면 되나 법인세할 주민세의 경우에는 사업장 소재지 시군별로 각각 안분하여 법인세할 주민세를 신고 납부하여야 하는 점이 차이가 있다. 이 경우 납세의무자의 납세협력비용이 과다하게 소요되는 문제가 있다.

(나) 주행세 납부제도

주행세의 경우 신고납부방식의 부과징수 체계를 두고 있으나, 신고납부된 주행세를 특별징수의무자가 각각의 지방자치단체에 안분기준에 따라서 익월 25일까지 신고납입하여야 한다. 이와 같은 방식의 부과징수체계도 국세에는 볼수 없는 지방세의 특성에 맞는 방식의 부과징수체계이다.

주행세 안분기준 및 방법에 대하여 보면 주행세 징수액의 안분은 다음 각 호에 따른 금액을 기준으로 한다.

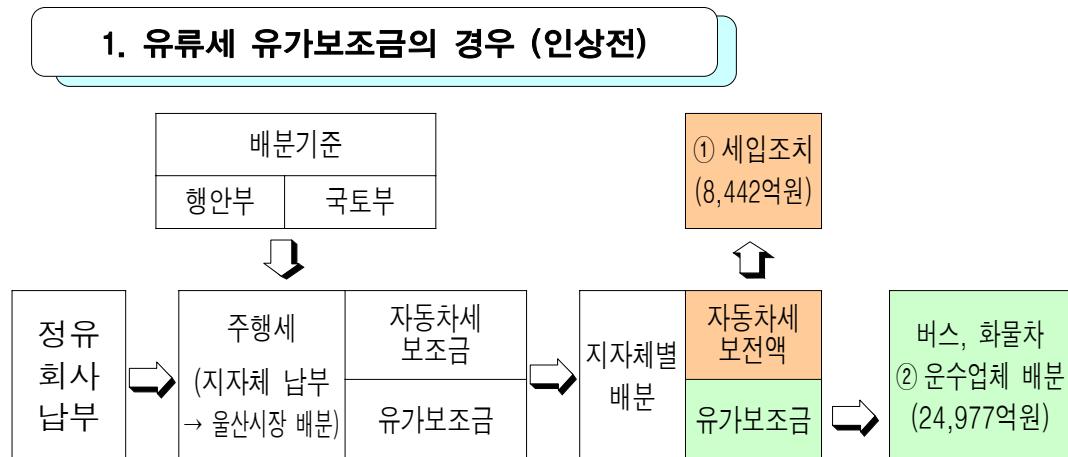
1. 시 · 군별 비영업용 승용자동차의 자동차세 징수세액. 이 경우 1월부터 6월까지는 전전년도 결산세액으로, 7월부터 12월까지는 직전년도 결산세액으로 한다.
2. 유류에 대한 세금의 인상에 따라 운송업에 지급되는 유류세 보조금. 이 경우 그 총액은 국토해양부장관이 행정안전부장관과 협의하여 책정하는 지급연도의 액수로 한다.
3. 유류가격의 상승에 연동하여 운송업, 연안화물선 및 농어업용 면세유를 사용하는 농어민에게 지급되는 유가연동보조금. 이 경우 그 총액은 국토해양부장관, 농림수산식품부장관이 행정안전부장관과 협의하여 책정하는 지급연도의 액수로 한다.



또한 주행세 안분기준에 따른 주행세액의 시·군별 안분액은 다음 각 호를 순차적으로 합계한 금액으로 한다.

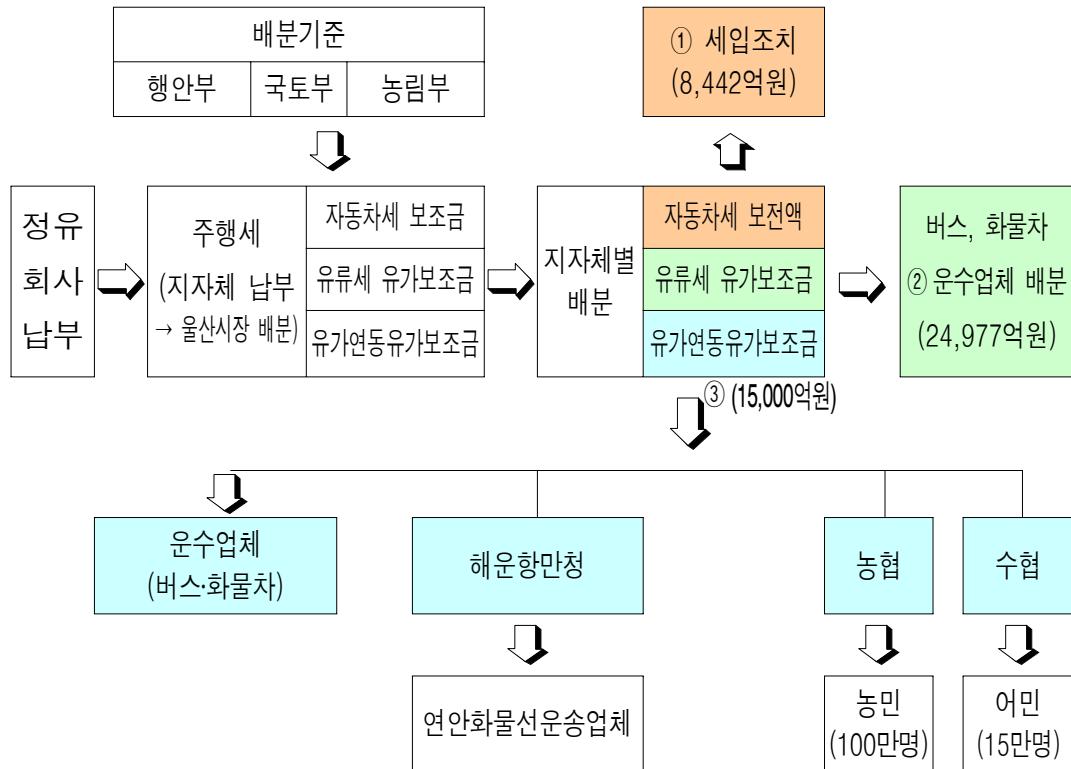
1. $(8,442\text{억원}/12) \times$ 해당 시·군의 전전년도 또는 직전년도의 자동차세 징수세액/전국의 전전년도 또는 직전년도의 자동차세 징수세액
2. 해당 월의 주행세 징수총액에서 $(8,442\text{억원}/12)$ 을 공제한 금액을 국토해양부장관이 행정안전부장관과 협의하여 책정한 당해 월분의 시·군별 유류세보조금
3. 해당 월의 주행세 징수총액에서 제1호 및 제2호에 따른 산출액을 공제한 금액을 국토해양부장관·농림수산식품부장관이 행정안전부장관과 협의하여 책정한 해당 월분의 시·군별 유가연동보조금

[그림3] 주행세 및 유가보조금 배분체계



※ 주행세 배분순서 : ①자동차세보조금 → ②유가보조금 순으로 배분함

2. 유가 연동유가보조금의 경우 (인상후)



※ 주행세 배분순서 : ①자동차세보전액 → ②유류세유가보조금 → ③유가변동유가보조금 순

(다) 레저세 안분제도

레저세의 부과징수체계도 일반적인 국세의 부과징수체계와는 달리 납세의무자가 경마장과 장외발매소 소재 각각의 지방자치단체별로 안분하여 신고납부하도록 하는 체계이다.

즉, 지방세법 제155조의 규정에 의거 납세의무자는 승자투표권·승마투표권 등의 발매일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 [제154조제1항](#)의 규정에 의한 과세표준액에 [제154조제2항](#)의 규정에 의한 세율을 곱하여 산출한 세액("산출세액")을 [대통령령이 정하는](#) 바에 따라 경륜장등의 소재지 및 장외발매소의 소재지별로 안분계산하여 당해



지방자치단체의 장에게 각각 신고하고 납부하여야 한다.

1. 과세대상사업장("경륜장등")에서 직접 발매한 승자투표권·승마투표권 등에 대한 세액은 그 경륜장등 소재지의 도에 모두 납부한다.
2. 장외발매소에서 발매한 승자투표권·승마투표권 등에 대한 세액은 그 경륜장등 소재지의 도에 100분의 50을, 그 장외발매소 소재지의 도에 100분의 50을 납부한다. 다만, 경륜장등이 신설된 경우에는 신설이후 **행정안전부령이 정하는** 기간까지 경륜장등 소재지의 도에 100분의 80을, 장외발매소 소재지의 도에 100분의 20을 납부한다.

(라) 공동 재산세 제도

특별시내에서 부과징수하는 재산세에 대하여는 서울특별시와 각 자치구가 공동으로 부과징수하게 되는바, 특별시 및 구세인 재산세 중 특별시분 재산세와 구(區)분 재산세는 각각 제3장 제2절에 따라 산출된 재산세액([제188조 제1항](#)에 따른 표준세율을 적용하여 산출한 세액을 말한다)의 100분의 50을 그 세액으로 하도록 규정하고 있다.

이는 한 개의 세목에 세원을 배분하기 위하여 과세권자가 중첩 과세되는 세목으로 2009년도 재산세 과세분부터 적용하고 있다. 이와 같은 세원의 배분방식은 특별시에서 각 자치구간의 세원 불균형을 시정하기 위한 제도적 장치인 것이다.

따라서 특별시분 재산세 전액을 관할 구역 안의 자치구에 교부하여야 하되 특별시분 재산세의 교부기준 및 교부방법 등 필요한 사항은 자치구의 지방세수 등을 감안하여 특별시의 조례로 정하고 있다.²⁵⁾

(2) 주된 부과징수방법

25) 지방세법 제6조의2 (특별시의 관할 구역 안 재산세의 공동과세) ① 특별시 관할 구역 안에 있는 구의 경우에 재산세(선박 및 항공기에 대한 재산세를 제외한다)는 [제6조](#)에도 불구하고 "특별시 및 구세인 재산세"로 한다.

② 제1항에 따른 특별시 및 구세인 재산세 중 특별시분 재산세와 구(區)분 재산세는 각각 제3장 제2절에 따라 산출된 재산세액([제188조 제1항](#)에 따른 표준세율을 적용하여 산출한 세액을 말한다)의 100분의 50을 그 세액으로 한다. 이 경우 특별시분 재산세는 [제6조 제1항](#)의 보통세인 특별시세로 보고 구분 재산세는 [제6조 제3항](#)의 보통세인 구세로 본다.

국세와 지방세의 주된 부과징수 방법을 보면 국세의 경우 소득·소비과세가 대부분이기 때문에 과세관청에서 그 세원을 포착하는 데는 한계가 있는 것이다. 따라서 국세의 경우에는 납세의무자의 신고에 의하여 세원을 확인할 수밖에 없으므로 부과징수 체계의 기본골격도 납세의무자의 성실한 신고납부방식의 체계를 갖출 수밖에 없는 것이다. 과세관청에서는 납세의무자의 신고내용을 검토한 후 과소납부등이 발견이 되는 경우에 2차적으로 결정처분을 하여 부과징수하는 체계이다.

그러나 지방세의 경우 대중과세적인 세목(예: 재산세, 자동차세 등)이 대부분이고 대장과세가 대부분이기 때문에 신고사항도 간단한점이 대부분이기 때문이어서 전 국민으로 하여금 신고납부하게 하는 경우 오히려 납세협력비용이 과다하게 소용되는 등 오히려 불합리함으로 신고 납부방식의 부과징수체계보다는 과세관청에서 과세표준과 세액을 확정하여 보통징수방법에 의한 부과징수체계를 갖추고 있는 점이 차이가 있는 것이다.

[표3] 국세와 지방세 부과징수체계 성질 비교

국세 부과징수체계	지방세 부과징수체계
<ul style="list-style-type: none">국세의 경우 대부분의 세목이 납세의무자의 신고납부방식의 부과체계로 구성되어 있으며, 과세관청에서는 2차적인 납세의무확정권을 행사하고 있는 점이 특색임	<ul style="list-style-type: none">지방세의 경우 대부분의 세목이 대중과세적 성격으로서 납세편의를 고려할 때 전 국민을 납세자로 하고 있는 만큼 보통징수방식의 부과체계로 구성되어 있는 점이 특색임

(3) 확정된 납세의무의 변경권자와 방법

납세의무의 성립은 지방세법상의 과세요건이 충족되는 경우에 추상적 납세의무가 발생되고 납세의무의 확정은 이미 성립된 납세의무를 구체적으로 실현하고자 그 요건을 확인하여 이행함으로써 구체적 납세의무가 발생된다. 확정된 지방세납세의무를 이행하는 방법에는 과세권자가 과표와 세액을 결정·확정하는 정부부과제도와 납세자 스스로가 과표와 세액을 신고납부하는 자기부과제도가 있으며, 이때 납세자는 신의성실의 원칙에 따라 납세의무를 이행할 것을 전제로 한다.



신고납부를 이행할 당시의 기초가 되는 사정에 당사자의 예기치 못한 사정변경이 발생하는 경우에는 그 사정에 맞게 부합시키는 것이 타당한 것이므로 신고납부 이후 수정신고납부를 인정하는 것이 조세에 대한 자기확정력을 가진 납세자에게 자기 수정권을 부여하는 취지라고 하겠다.

이와 같이 지방세의 경우 당초 신고납부한 세금에 대하여 수정하는 신고납부제도는 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 수정신고납부제도가 있다.

[표4] 국세와 지방세 부과징수체계 확정과 수정 비교

국세	지방세
- 국세의 경우 수정신고납부제도와 경정청구제도가 있음	- 지방세의 경우 수정신고납부제도가 있음 (주민세의 수정신고 납부제도는 일반적인 수정신고납부제도와 차이가 있음)

그러나 국세의 경우에는 이미 납세의무가 확정된 세금에 대하여 수정을 가할 필요가 있는 경우 수정을 할 수 있도록 하는 제도로는 수정신고납부제도와 경정청구제도를 두고 있다. 국세의 경정청구제도는 이미 신고·결정·경정된 과세표준 및 세액 등이 과대(또는 이미 신고·결정·경정된 결손금액 또는 환급세액이 과소)한 경우 과세관청으로 하여금 이를 정정하여 결정 또는 경정하도록 촉구하는 납세의무자의 청구를 말한다.

경정청구에는 과세표준신고서 등에 기재한 과세표준 및 세액 등이 과다해진 오류가 있어서 납세의무자에게 불이익이 발생한 경우 이를 시정하기 위한 경정청구(통상적인 경정청구)와 법정의 후발적 사유에 의하여 과세표준 및 세액 등의 산정기초에 변동이 발생했는데 그 변동에 따른 경정결정이 없으면 납세의무자에게 불이익이 발생하는 경우 이를 시정하기 위한 경정청구(후발사유에 의한 경정청구)가 있다.

[표5] 국세의 경정청구 사유 구분

통상적인 경정청구 사유	후발적인 경정청구사유
<p>1. 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액(각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정후의 과세표준 및 세액을 말한다)이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하는 때</p> <p>2. 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액(각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정후의 결손금액 또는 환급세액을 말한다)이 세법에 의하여 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액에 미달하는 때</p>	<p>1. 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정된 때</p> <p>2. 소득 기타 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있는 때</p> <p>3. 조세조약의 규정에 의한 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어진 때</p> <p>4. 결정 또는 경정으로 인하여 당해 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간외의 과세기간에 대하여 최초에 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과한 때</p> <p>5. 제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 대통령령이 정하는 사유가 당해 국세의 법정신고기한경과후에 발생한 때</p> <p>6. 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위등의 효력에 관계되는 관청의 허가 기타의 처분이 취소된 때</p> <p>7. 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위등의 효력에 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 당해 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 인하여 해제되거나 취소된 때</p> <p>8. 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 장부 및 증빙서류의 압수 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그후 당해 사유가 소멸한 때</p> <p>9. 기타 제1호 내지 제3호에 준하는 사유에 해당하는 때</p>



(4) 시부인제도와 부당행위계산 부인제도

[표6] 국세와 지방세의 부당행위계산 부인 등 비교

국세	지방세
<ul style="list-style-type: none"> - 국세의 경우 시부인제도와 부당행위계산 부인제도가 있음 	<ul style="list-style-type: none"> - 지방세의 경우 시부인제도와 부당행위계산 부인제도가 없음(다만, 부당행위계산부인제도는 일부 도입됨)

(가) 부당행위계산의 부인제도

부당행위계산부인의 본질은 사법상으로는 적법·유효하게 성립된 납세의무자의 행위 또는 계산을 조세법상의 관점에서 그 효력을 부인하고 이를 정상적인 행위계산으로 의제하여 과세대상으로 파악하는 것이다. 그러므로 부당행위계산의 부인에 의하여 사법상 법률효과가 무효화되는 것은 아니므로 조세법상의 부당행위계산부인제도의 본질은 사법상 적법·유효한 진실의 행위계산은 조세법적인 관점에서 그 효력을 부인하고 이를 정상적인 행위계산으로 의제하여 조세부담의 공평을 도모하기 위한 것이라 하겠다.

따라서 소득세법상 부당행위계산부인의 적용요건은 「주체적 요소, 당사자적 요소, 객체적 요소, 효과적 요소, 주관적 요소」 등으로 나눌 수가 있다.

① 적용대상 거주자와 대상 소득(주체적 요소)

소득세법상 부당행위계산부인은 모든 거주자에게 적용되는 것이 아니라 부동산소득, 사업소득, 일시재산소득, 기타소득, 산림소득이 있는 거주자에 한하여 적용되는 것이다. 지방세법상으로는 취득세 등 사실상의 취득가액을 적용하는 경우에 한정하여야 한다.

② 당사자적 요소(특수관계자)

부당행위계산부인은 당사자적 요소로서 거래의 상대방이 되는 납세의무자인 취득자와 거래상대방인 특수관계자의 범위가 문제가 된다. 소득세법상에서 특수관계자의 범위는 창설적 규정설은 특수관계자의 범위는 한정적·열거적인 입장에서 규정한다는 입장이며 예시적 규정설에 의하면 특수관계자의 범위는 예시적인 것으로 보는 입장이나 판례에서

는 창설적 규정으로 보아 특수관계자의 범위를 제한적으로 보고 있는 것이다.

③ 행위계산의 부당성(객관적 요소)

부당행위 계산부인의 객관적 요소로서 거래자사이의 이상성에 있는 것이므로 거주자가 특수관계자에게 경제적 이익을 주는 일체의 행위를 의미하는 것이다. 따라서 부당성의 판단기준을 특수관계가 없는 자 외의 거래를 비교하여 정하는 견해, 즉 비특수관계자비교설과 경제적 합리성에 의하여 결정하는 견해, 즉 경제적 합리성설이 나누어지나 판례에서는 경제적 합리성을 기준으로 판단함으로서 단순히 특수관계인판의 거래여부로만 판단하여야 하는 것이 아니라 거래행위의 제반사정을 구체적으로 고려하여 그 거래행위가 인정한 사회통념이나 경제적 합리성이 결한 것인지 등을 고려하여 판단하여야 한다.

따라서 지방세법상 사실상의 취득가액으로 입증되는 법인장부나 공인중개사의 업무 및 부동산거래신고에 관한 법률 등에 의하여 신고하고 검증이 되어 사실상 취득가격이 입증된다고 하더라도 거래당사자가 특수관계인인 경우에는 사실상의 취득가액으로 적용할 수가 없는 것이다. 또한 특수관계인과의 거래라고 하더라도 거래행위대가만을 따로 분리하여 바로 적용하는 것이 아니라 거래행위의 제반사정을 고려하여 경제적 합리성에 비추어 판단하여야 한다(대법원 95누18697 참조).

④ 조세부담의 감소(효과적 요소)

부당행위계산이라는 조세회피행위를 부인하는 것은 조세부담의 경감 배제의도자체에 대한 책임을 묻는 것이 아니라 조세부담의 불형평을 시정하는 데 있으므로 조세부담의 경감 기대만으로는 조세회피가 성립되지 아니한다. 따라서 부당행위계산부인의 효과적 요소로서 조세부담의 감소의 결과의 발생을 그 요건으로 한다.

⑤ 주관적 요소(조세회피의 의도)

부당행위계산 부인의 주관적 요소로서 납세의무자의 조세회피의 의도, 즉 주세부담의 경감 의도가 필요한 것인가 하는 문제로서 적극설과 소극설이 있으나 판례에서는 소극설을 취하고 있어서 조세회피의 의도는 판단요소로 보지 아니한다.

(나) 시부인제도



국세의 경우 기업에서 기업회계기준에 의거 법인장부를 작성, 기장하고 있으나 일정한 금액이상으로 지출되는 경우에는 인정하지 아니하는 제도를 두고 있다. 따라서 국가정책목적 등을 위하여 법인세법 등에서 정하는 일정한 요건내에 지출되는 경우에만 손금으로 인정하고 그 한도 초과액에 대하여는 손금으로 인정하지 아니하는 제도를 두고 있는 바 이를 시부인 제도라고 하나 지방세법상에서는 시부인제도가 없는 점이 차이점이다.

법인세법상 접대비항목에 대하여 시부인제도를 살펴보면 “접대비” 라 함은 접대비 · 교제비 · 사례금 기타 명목 여하에 불구하고 이에 유사한 성질의 비용으로서 업무와 관련하여 지출한 금액을 말하며, “업무와 관련하여 지출한 금액” 이란 구매 · 생산 · 판매 등 당해 법인의 업무와 직접 관련하여 개인에게 접대 · 향응 · 위안 등을 위하여 지출한 비용을 말하며 부가가치세법 제6조 제6항에 규정하는 사업상 증여의 경우 법인이 부담한 매출세액상당액을 포함한다(법통 25-0…3).

그러나 반대급부를 기대하지 아니하고 업무와 직접적인 관련이 없이 지출하는 기부금과 구분되며, 임원 또는 사용인에게 지출하는 복리후생비 및 광고선전을 목적으로 불특정다수인에게 지출하는 광고선전비와도 구분되고 세법에서의 접대비는 판매비와 관리비 · 제조경비 등과 같이 손금계상한 접대비는 물론 재고자산 · 건설중인자산 · 고정자산 등으로 자산계상하고 있는 접대비까지도 합산한 모든 접대비를 포함한다.²⁶⁾

26) 법인세법상 접대비로 보지 아니하는 경우는 다음과 같다.

- (1) 주주 등이 부담할 성질의 접대비를 법인이 부담하는 경우
주주 또는 출자자(이하 “주주 등” 이라 함)나 임원 또는 사용인이 부담하여야 할 성질의 접대비를 법인이 지출한 것은 접대비로 보지 아니하기 때문에(법령 42 ①) 손금불산입한다.
- (2) 사적으로 사용한 접대비 등
법인이 지출한 접대비 중 임직원 등이 사적으로 사용한 것과 증빙 등의 불비로 접대비 여부가 불분명한 금액은 접대비의 손금산입한도 여부에 불구하고 전액 손금불산입하고 취급자에 대한 상여로 처분한다.
- (3) 1회의 접대에 일정액을 초과하는 금액으로서 신용카드 등을 사용하지 아니한 경우
내국법인이 1회의 접대에 지출한 접대비 중 일정액(경조금은 20만원, 기타의 경우에는 2007.12.31.까지는 5만원, 2008.12.31.까지는 3만원, 2009.1.1. 이후부터는 1만원)을 초과하는 접대비로서 신용카드 등을 사용하지 아니한 것은 접대비로 보지 아니하고 전액 손금불산입한다(법법 25 ②, 법령 41 ①).
- (4) 신용카드 등의 가맹점과 다른 가맹점명의로 작성된 매출전표 등을 교부받은 경우
재화 또는 용역을 공급하는 신용카드 등의 가맹점과 다른 가맹점의 명의로 작성된 매출전표 등을 교부받은 경우 당해 지출금액은 접대비로 보지 아니하므로(법법 25 ③) 손금불산입한다. 이 때에 “신용카드 등의 가맹점과 다른 가맹점의 명의로 작성된 매출전표 등”이란 매출전표 등에 기재된 상호 및 상호장소재지가 재화 또는 용역을 공급하는 신용카드 등의 가맹점의 상호 및 사

6. 향후 지방세 부과징수 제도의 발전과제

(1) TCM(Total Cost Management) 개념에 의한 징세비 최소비용의 원칙과 효율성 도모

국세나 지방세를 부과징수하는 데는 비용이 발생하게 된다. 징세비용은 결국 납세자가 부담하는 비용으로 충당하게 되는 것이다. 징세비용은 과세관청에서 고지서를 작성, 송달하는데 소요되는 직접적인 비용인 직접징세비가 있는가 하면 납세의무자가 납세 협력의무를 이행함에 따른 비용도 징세비에 포함된다. 따라서 지방세 부과징수 체계를 개선하기 위한 기본적인 원칙으로는 징세비 최소화의 원칙을 기준으로 하여야 하는 것이다.

따라서 세금은 왜, 어떠한 이유로 내야 하는가에 대한 이론을 조세의 근거론이라고 한다면, 세금을 어떻게 할당할 것인가를 정하는 원칙을 조세원칙이라고 할 것이다. 이와 같은 조세원칙은 옛날부터 여러 학자들이 주장하고 있으나, 정해진 원칙은 없고, 대표적인 것으로는 Adam Smith²⁷⁾와 아돌프 바그너, 그리고 머스그레이브의 조

업장소재지와 다른 경우를 말한다(법령 41 ④). 따라서 법인이 재화 또는 용역을 공급하는 신용 카드의 가맹점과 다른 가맹점의 명의로 작성된 매출전표 등을 교부받음으로써 손금불산입한 금액은 법인세법시행령 제106조 제1항 제3호 나목의 규정에 의하여 기타사외유출로 처분하는 것이나 그 지출이 당해 법인의 업무와 직접 관련이 없거나 특정 개인이 부담할 성격의 비용인 경우에는 당해 소득자에게 법인세법시행령 제106조 제1항 제1호의 규정에 따라 소득처분한다(법인 46012-551, 2001.3.14.).

(5) 건당 50만원 이상의 접대비 중 지출증빙을 기록·보관하지 아니한 경우

법인이 접대비로 지출한 금액 중 건당 50만원 이상의 접대비에 대하여 종전까지는 접대목적과 상대방의 인적사항 등을 기재하여 보관하도록 하고 이를 이행하지 아니한 경우에는 사업과 관련하여 지출한 것이 입증되는 경우를 제외하고는 실무상 접대비의 손금산입한도액의 유무에 불구하고 손금불산입하도록 하였으나(구법령 42의 2) 기업들이 분산 등 변칙회계처리를 통하여 이를 회피함으로써 제도의 실효성이 없으므로 2009.2.4. 개정에 따라 이를 폐지하고 2009.1.1. 이후 개시하는 사업연도분부터 적용하도록 하였다(법령 부칙 2 대통령령 제21302호). 따라서 세금 계산서 등에 의하여 접대비로 사용하였음이 확인되는 경우에는 접대비로 보아 접대비의 시부인 대상금액에 포함시킨다.

27) 애덤 스미스의 조세원칙

애덤 스미스(Adam Smith: 英, 1723 ~ 1796)는 1776년 그의 유명한 저서 '국부론'에서, 자유주의 경제학설을 전제로, 조세에 관하여 다음의 4가지 원칙을 들고 있다.

1. 평등의 원칙

특권계급을 인정하지 않고, 국민은 누구나 그 능력에 따라 비례적으로, 즉 국민은 국가의 보호에 의하여 얻는 수입에 비례하여 세금을 내야 한다는 원칙으로, 그 당시 사회사상의 기초였던 자유·평등의 관념을 그대로 조세이론에 인용한 것입니다. 여기에서 스미스가 말하는 평등이란 소득의 많고 적음에 관계없이 세율이 같아야 한다는 비례세적인 평등입니다.



세원칙 등이 있으며, 그 외에도 국세기본법상의 조세원칙이 있다.

지방세의 부과징수체계상 징세비의 최소화의 원칙에 의거 지방세를 징수하는데도 징세비용이 최소화되도록 하여야 한다. 이 경우 징세비의 최소화의 방향은 TCM(Total Cost Management) 개념에 의한 사회적 총비용이 최소화되도록 하여야 할 것이다. 이는 과세관청의 징세비를 줄이게 되면 납세자의 징세비가 늘어나는 문제 가 있으므로 납세자의 징세비(납세비용)도 늘어나지 아니하도록 하는 것이 과제이다.

지방세의 부과징수체계를 단순히 계량적인 징세비를 파악하지 아니하고 사회 전체적인 관점에서 TCM(Total Cost Management)에 의하여 총비용이 줄어들 경우 사회 전체의 비용이 줄어들게 되고 나아가 사회전체의 효율성이 증진될 것이다.

(2) 납세자의 납세편의적 징수행정 추진

국세의 경우 납세자의 납세 편의를 위하여 여러 가지의 편의제도를 두고 있고 특히, 국세종합납부세스템(HOMETAX)에 의거 개별 납세자가 각종 신고서를 관할 세무서를 방문하지 아니하고 인터넷을 통하여 제출하거나, 신고 납부를 하는 경우 금융기관을 경유하지 아니하고 신고납부를 할 수 있도록 하는 시스템을 마련하고 있다.

특히, 종합소득세 신고시에 각종 증빙 구비서류를 제출하여야 하는 경우 납세의무자는 국세종합납부세스템(HOMETAX)을 방문하여 신고납부된 저장자료를 활용하는 경우에는 종합소득세 신고납부시 각종 증빙서를 별도로 제출하지 아니하여도 납부하는데 편의를 제공하고 있다.

지방세의 경우에도 납세자의 납세 편의를 제공하기 위하여 지방세포털시스템(WETAX)을 통하여 각종 지방세를 신고납부를 할 수가 있으며 금융기관과의 연계로

2. 확실의 원칙

세금의 납세방법·시기·금액 등이 납세자는 물론 모든 사람들이 알 수 있도록 간단하고 명료하여야 하며, 징세자의 의사에 따라 이와 같은 사실들이 좌우되어서는 아니 된다는 원칙이다.

03. 편의의 원칙

세금은 납세자에게 가장 편리한 시기에, 가장 편리한 장소에서, 가장 편리한 방법으로 징수되어야 한다는 원칙이다.

04. 징세비 최소의 원칙

모든 세금은 그 세금을 징수하는 비용이 가장 적게 들도록 하여야 한다는 원칙이다.

인터넷을 통하여 납부도 가능하다. 향후 지방세부과징수체계 개선 시에는 납세 편의를 위한 지방세 정보화분야를 더욱 발전시켜야 한다.

(3) 지방세 특성을 살릴 수 있는 부과징수체계 마련

지방세는 국세와는 달리 과세권자가 다양하기 때문에 세입의 부과징수체계도 국세와는 다른 지방세 여건에 맞는 지방세 특성을 살릴 수가 있는 부과징수체계를 마련하여야 할 것이다.

국세의 경우 전국적인 획일된 부과징수체계를 가지게 되는 것인 전국적으로 분포된 세원을 징수하는데 적합한 부과징수체계이기 때문이다. 지방세의 경우 법률에 의거 탄력적으로 부과징수체계를 달리할 필요가 있는 세목에 대하여는 탄력적으로 적용함으로서 납세자의 편의를 제고할 수가 있을 뿐만 아니라 나아가 징세비도 최소화 할 수가 있는 것이다.

예를 들면 지역개발세의 경우 일정 지역에만 세원이 분포되어 있어서 일부 지역은 세원이 거의 적은 경우 납세의무자의 비율, 능력 을을 감안하여 부과징수체계를 달리 하는 경우 오히려 사회 전체적인 징세비용을 최소화 할 수가 있는 것이다.

(4) 균형 지방재정주의 원칙을 구현하기 위한 부과징수기법의 개발

지방자치단체의 지방세 세수는 국세와 세수비중이 「21 : 79」로 열악한 수준이나 자치단체별로는 재정자립도 수준이 천차만별이다. 광역지방자치단체의 경우 서울 94.5%~전남 14.2%, 기초지방자치단체의 경우 서울 중구 92.7%~신안 7.1%수준으로 지방재정력의 격차는 심각한 수준이다.

그러나 지방자치단체에서 지방예산을 편성함에 있어서 자체수입인 지방세 수입을 중점적으로 고려하여 편성하여야 하나 재정자립도가 낮은 자치단체에서는 지방교부세 재원 등 확충에 치중하고 있으며 재정자립도가 높은 지방교부세 불교부단체는 지방세 확충 보다는 낮은 재산세 탄력세율을 적용하거나 과표 인상에 소극적 이어서 그 결과 재정운영의 왜곡현상을 초래하고 있다.



지방세 부과징수체계도 이와 같은 지방재정 불형평을 어느 정도 시정하는 방향으로 개선되어야 할 필요성이 있으므로 지방세원의 안분제도를 합리적으로 개선 보완되어야 할 것이다.

(5) 부당행위부인제도, 경정청구제도 등 국세부과징수제도의 도입 필요성 검토

현재 지방세 부과징수 체계하에서는 도입되어 있지 아니하는 경정청구제도, 부당행위부인제도 등 국세부과징수제도의 도입을 검토할 필요성이 있다. 물론 국세의 부과징수체계가 지방세의 여건에 전적으로 적합하지는 아니하지만 지방세 여건에 맞게 변형을 하여 도입의 필요성을 검토할 필요가 있는 것이다.

예를 들면 부당행위 계산부인제도로서 취득세의 경우 법인 등이 특수관계자와의 거래시 시가에 현저하게 저가로 거래되는 경우 부당행위부인계산 사유로 보아 법인의 장부가액을 취득세의 사실상 취득가액으로 보지 아니하고 지방세 시가표준액으로 과세하는 것이 지방세 여건에 맞게 부과징수체계를 개선한 대표적인 사례라고 할 것이다.

또한 현재 지방세 분법으로 도입 검토중인 경정청구제도의 경우에도 경정청구대상자의 범위에 대하여 신고납부대상자를 그 대상으로 할 것이지 아니면 부과고지 대상자도 포함할 것인지 여부를 검토하여 지방세 여건에 맞는 경정청구제도를 마련하여야 할 것이다.

원칙적으로 지방세의 경정청구 적격대상자는 지방세의 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자가 이에 해당하기 때문에 취득세의 경우 취득일로부터 30일이내에 취득세및등록세신고서(별지 48호의3서식)를 제출한 경우에 이에 적격대상자에 해당하는 것이며 30일이 경과된 경우에는 적격대상자에서 제외되는 것이며, 취득세 수정신고서를 법정신고기한인 60일이내에 제출한 경우에도 경정청구의 적격자에 해당되는 것이다.

따라서 부과징수하는 세목인 경우(예: 재산세 등)에는 과세표준신고서를 제출하지 아니하기 때문에 경정청구의 적격대상에서 제외된다. 그러나 예외적으로 「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 이의신청, 심사청구 또는 심판청구 기

간(90일내)에는 경정청구를 허용하고 있는바, 이는 불복청구기간중에 경정청구를 하거나 불복청구를 선택적으로 행사를 하도록 하고 있으므로 경정청구제도의 도입시 불복청구제도와 충돌되는 문제를 신중하게 검토되어야 할 사항이다.(끝)

〈참고문헌〉

- 강인애, 신소득세법, 한일조세연구소, 2005
강인애, 조세쟁송법, 한일조세연구소, 2003
고성춘, 국세기본법, 도서출판 청보, 2004
김완석, 법인세법론, 광교, 2003
곽태원, 조세론, 법문사, 2000
오연천, 『지방특별소비세 도입방안연구』, 한국행정문제연구소, 2006
이준구, 재정학, 다산출판사, 2002
원윤희외4, 『국세·지방세 조정 및 지방세제의 합리적 개편방안』, 지방행정연구원, 2004
전동흔, 지방세법실무해설, 영화조세통람사, 2009
최명근, 세법학총론, 세경사, 2001
최선집, 논점 조세법, 조세통람사, 2001
최명식외1, 국세징수법 해설과 실무, 삼일회계법인, 2005

