

지방세 과오납 환부 해설

전 동 혼

행정자치부 세정과 행정사무관

I. 의 의

본격적인 지방자치시대가 개막되면서 주민들의 개발욕구가 급격히 분출되고 그로 인한 재정수요를 충족하기 위하여 세원을 확보하는 문제가 자치단체의 큰 과제로 되고 있으며, 이러한 시대적 요청에 따라 지방세의 역할중에서 지방자치단체의 재정수요를 충족하는 수단으로서의 기본적인 역할이 새로이 강조되고 있다.

그리고, 경제가 성장함에 따라 기업이 대형화되고 그에 따라 납부하는 세금규모가 커지고 조세부담이 증가되면서 납세자들도 스스로 조세에 관한 문제에 대하여 많은 관심을 가지게 되고, 과세행정의 집행과정에서 야기되는 사소한 절차도 중요시되고 이러한 과정에서 발생하는 납세자와의 마찰은 세금에 대한 인식이 『납세의무』로서의 인식에서 『조세에 대한 권리』로 인식되는 계기가 되었다.

이러한 관점에서 지금까지의 조세제도는 지방재정조달 측면을 강조한 나머지 징세 행정 편의를 중요시하는 입장에서 제정운영되므로서 납세자의 권익이 상대적으로 소홀히 취급되어 온 사실을 부인할 수 없다고 할 것이므로 세금을 부과징수하는 과정에서 납세자의 권리가 부당하게 침해되지 않도록 하는 제도적 장치가 세법에 규정되어야 한

다는 납세자권리에 관한 문제가 제기되기 시작하였다.

이로 인하여 지방세 행정에서도 민주성이 확보되어야 하며 부당한 과세권행사에 대한 납세자의 권익보호가 필요하게 되었으며, 조세행정의 투명성을 제고하는 것이 선진국 진입을 앞둔 시대적 요청이라 하겠으며, 21세기를 향한 선진국 도약과 성숙된 지방자치 발전을 위하여 지방세 행정에서 추진하여야 할 중요한 과제는 지방재정확충에만 치중하던 지금까지의 태도에서 벗어나 납세자의 권익을 최대한 보호하면서 지방재정도 원활하게 조달할 수 있는 세정운영이 지속적으로 추진해 나아가야 할 과제인 것이다.

그 중에 하나가 지방세 과오납처리에 관한 사항이며 지방세 과오납의 적극적인 정리를 통하여 납세자에 대하여 실질적이고 질 높은 납세서비스를 제공할 뿐만 아니라 지방세 행정에 대한 보다 높은 『국민의 신뢰』를 도모할 수가 있는 것이다.

II. 과오납금의 개념

1. 개념

지방자치단체의 장은 지방세의 부과징수가 위법 또는 부당한 것임을 확인한 때에는 즉시 그 처분을 취소하거나 변경하여야 하며, 과오납된 지방자치단체의 징수금과 환부이자는 다른 미납의 지방자치단체의 징수금에 충당하고, 그 잔여금은 납세의무자 또는 특별징수의무자에게 지체없이 환부하여야 하는바, 과납금은 지방세 납부시 이에 상응하는 조세채무가 존재하였으나 납부세액이 조세채무를 초과하는 경우와 불복에 대한 결정이나 판결등으로 인하여 취소결정되거나 경정결정 등의 사유로 채무가 소멸하게 된 경우에 발생하는 세액을 의미하는 것이며, 오납금이라고 하는 경우에는 지방세 납부시부터 이에 상응하는 조세채무가 존재하지 아니하는 경우에 발생하는 세액을 의미하는 것이다.

과오납금은 지방세로서 납부할 원인이 없음에도 납부한 금전의 일종이므로 일종의 부당이득에 해당하는 것이다. 민법 제741조 (부당이득의 내용) 에 의하면 법률상 원인 없이 타인의 재산 또는 노무로 인하여 이익을 얻고 이로 인하여 타인에게 손해를 가한 자는 그 이익을 반환하여야 한다라고 규정하고 있으며, 여기서 『법률상 원인없이』

라고 함은 추상적인 용어로서 개별적으로 판단할 수밖에 없는 것이나, 통일적·공평설에 입각하여 판단하는 것이 다수설이다.

[판례] 납세의무 없는 자가 한 취득세의 자진신고납부와 시의 부당이득 반환의무 판단

구 지방세법시행령(1981.12.31 대통령령 제10663호 개정전) 제73조 제4항에 의하면 건축에 의한 건축물의 취득은 그 공사가 사실상 준공한 때에 취득한 것으로 본다 고 규정하는데 여기서의 '사실상 준공된 때'라 함은 건물이 그 부지로부터 독립한 하나의 건물로 볼 수 있을 정도로 완성된 때를 말한다 할 것인바 소외 회사가 원고로부터 대지와 공정이 30퍼센트 정도 진척된 기성고를 인수하여 건물을 준공하였다면 준공허가가 원고 명의로 나왔다가거나 가옥대장에 원고가 소유자인 양 되어있다 하더라도 건물을 준공하여 원시취득한 자는 원고가 아닌 소외 회사라 할 것이므로 위 건물에 관한 취득세납부의무자는 위 소외 회사라 할 것이다.

납세의무없는 자가 스스로 납세의무자라고 믿고 취득세를 시에서 자진신고 납부하고 시가 이를 수령하였다면 시는 위와 같은 소위로 인하여 법률상 원인없이 이익을 얻음으로써 동액상당의 손해를 입힌 것이고 또 시의 위 수령행위는 부과처분이라고 볼 수 없으므로 이를 반환할 의무가 있다.(대판 83다카1659 1984. 6. 26)

[판례] 매수인이 토지거래허가구역 내 토지를 매수하면서 대금 전액을 지급하고 취득세를 자진 신고 납부하였으나 그 후 토지거래허가신청이 불허가된 경우, 취득세 신고행위가 당연무효가 되는지 여부

국토이용관리법상의 토지거래허가구역 안에 있는 토지에 관한 매매계약 등 거래계약은 관할 관청의 허가를 받아야만 효력이 발생하며 허가를 받기 전에는 물권적 효력은 물론 채권적 효력도 발생하지 아니하여 무효라고 할 것이며, 토지에 대한 거래허가를 받지 아니하여 무효의 상태에 있다면 매수인이 매매대금을 전액 지급했다 하더라도 매수인이 토지를 취득했다고 할 수는 없다고 할 것이므로 매수인이 토지거래허가구역 안에 있는 토지에 관한 매매계약을 체결하고 매도인에게 그 매매대금을 모두 지급했다고 하더라도, 그 취득세 신고 당시 관할 관청으로부터 토지거래허가를 받지 못하였다

면 그 토지를 취득하였다고 할 수 없고, 매수인이 자진 신고 납부 해태에 따른 부가세의 부담 등을 염려하여 취득세의 자진 신고 납부를 하고 시장으로부터 토지의 위 거래에 관한 토지거래허가신청에 대하여 불허가처분을 받아 토지의 매도인들과 매매관계를 청산한 다음 당시의 지방세법상 납세의무자에 대한 과오납금환부신청권 등 구제수단이 마련되어 있지 않아 부득이 민사소송에 의하여 위 취득세액의 반환을 청구한 것이고, 달리 매수인이 그 토지에 관하여 납세자라고 오인될 만한 객관적 사정을 찾아 볼 수 없는 경우, 매수인의 취득세 신고행위는 특별한 사정으로 말미암아 조세채무의 확정력을 인정할 여지가 없는 중대하고 명백한 하자가 있는 것으로 당연무효이다.(대판 97다 8427, 1997. 11. 11.) 따라서 과오납금은 부당이득제도와 유사하고 그것이 원인무효로 판단되는 경우에는 민사상의 소송으로서도 구제가 되는 것이다.

2. 발생원인

지방세 과오납의 발생원인은 「과세관청의 부과착오」 뿐만 아니라 「국세경정에 따른 환부액 발생」, 「납세자의 착오납부, 과다 신고납부」 등 여러 가지 사유에 의하여 발생되는 것이다. 따라서 납세자에게 과오납된 지방자치단체의 징수금과 그 이자는 지체없이 환부하여야 하고, 지방세의 부과징수가 위법·부당한 경우 즉시 그 처분은 취소되어야 하나, 일부 과오납 환부가 미진한 경우가 있어 민원요인으로 작용하고 있는 실정이다.

세부적으로 과오납 발생유형을 살펴보면 첫째, 납세자의 착오납부, 과다 신고납부하는 경우로서 예를 들면 취득세·등록세 등을 자진신고 납부하는 과정에서 납세자가 착오신고 납부하는 경우 등이 이에 해당하는 것이다. 둘째, 과세관청의 부과착오 또는 오류등으로 발생하는 경우가 이에 해당하는 바, 예를 들면 전국합산 과세방식인 종합토지세를 한 자치단체가 착오로 부과하여 타 자치단체에서 세액을 재산정하는 경우와 세무담당 공무원이 착오로 부과징수 하였다가 이의신청이나 판결에 의거 환부해야 하는 경우 등이 이에 해당하는 것이다. 셋째, 국세경정에 따른 지방세의 환부액이 발생하는 경우로서 예를 들면 기 납부한 법인세할·소득세할 주민세가 국세(법인세, 소득세)의 경정에 따라 주민세(법인세할, 소득세할)환부액이 자동 발생하는 경우 등이 이에 해당하

는 것이다.

[사례] 지방세 환부대상 범위

지방세법 제25조의2 규정에 의하여 지방자치단체의 장은 지방세의 부과정수가 위법 또는 부당한 것임을 확인한 때에는 즉시 그 처분을 취소하거나 변경하여야 하도록 규정하고 있으므로, 귀문의 경우 사업소세의 신고납부가 위법 또는 부당함이 명백한 경우에는 그 과오납된 분에 대하여는 환부대상임.(행자부 세정13407 - 99. 11. .)

[사례] 지방세 환부 관련

지방세법 제282조의 규정에 의거 기업부설연구소용에 직접 사용하기 위하여 취득하는 부동산(부속토지는 건축물 바닥면적의 7배 이내의 것에 한 한다)에 대하여 취득세와 등록세를 면제하며, 이 경우 토지 또는 건축물을 취득한 후 4년 이내에 기술개발촉진법시행령 제14조의 규정에 의한 기준을 갖춘 연구소로서 과학기술처장관의 인정을 받은 것에 한한다라고 규정하고 있는 바, 기업부설연구소용 부동산(면제대상)에 대하여 기납부한 취득세 및 등록세는 지방세법 제45조의 규정에 의거 환부대상에 해당됨.(행자부 세정 13407-자308 98.05.13)

[사례] 지방세 환급 관련

지방세법 제111조 제5항 제4호에서 공매방법에 의한 취득은 사실상의 취득가격을 취득세 및 등록세 과세표준으로 한다고 규정하고 있는 바, 취득세 및 등록세의 과세표준은 사실상의 취득가격인 법원의 경락대금 총액이 되므로 그 대금중 일부를 부가가치세로 환급을 받았더라도 지방세 과오납금 환부대상에 해당되지 않음.(행자부 세정 13407-자313 98.05.13)

[사례] 과오납 환급판단

행정자치부 세정 13407-자480('98.6.19)호로 기획신한 내용과 같음을 알려드리며 지방세법에 의한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 지방세법에서 정한 기간내에 지방세법

제13절의 규정에 의한 이의신청 및 심사청구를 할 수 있음.(행자부 세정 13407-자582 98.06.30)

[사례] 취득세과표의 범위와 지방세 환급 관련

지방세법 제111조 제5항 제4호에서 공매방법에 의한 취득은 사실상의 취득가격을 취득세 및 등록세 과세표준으로 한다고 규정하고 있는 바, 취득세 및 등록세의 과세표준은 사실상의 취득가격인 법원의 경락대금 총액이 되므로 그 대금중 일부를 부가가치세로 환급을 받았더라도 지방세 과오납금 환부대상에 해당되지 않음.(행자부 세정 13407-자313 98.05.13)

[사례] 지방세 과오납 대상여부 판단

지방세법시행령 제73조 제10항의 규정에 의거 관계법령의 규정에 의하여 매립·간척 등으로 토지를 원시취득하는 경우에는 공사준공인가일을 취득일로 보며, 공사준공일 전에 사용승락이나 허가를 받은 경우에는 사용승락일 또는 허가일을 취득으로 보도록 규정하고 있는 바, 공유수면 매립실시계획 인가를 득하여 제방공사만을 완료하였으나 아직도 공유수면을 매립중에 있고 공유수면매립공사 준공인가를 받기 전에 취득세 등을 자진 신고납부한 경우라면 이는 취득이 이루어지기 전에 취득세 등을 신고납부한 경우로서 과오납대상임.(행자부 세정 13407-330, 2000. 2. 29)

Ⅲ. 부과취소와 과오납환부청구권 · 과오납존부확인청구권

1. 과오납존부확인청구권의 인정여부

지방세법 제25조의2의 규정에 의거 지방자치단체의 장은 지방세의 부과정수가 위법 또는 부당한 것임을 확인한 때에는 즉시 그 처분을 취소하거나 변경하여야 하고, 동법 제45조 제1항규정에 의거 과오납된 지방자치단체의 징수금과 제46조의 환부이자는 다른 미납의 지방자치단체의 징수금에 충당하고, 그 잔여금은 납세의무자 또는 특별징수의무자에게 지체없이 환부하여야 한다라고 규정되어 있으므로 과세권자가 납세자에게

둘러주어야 할 과오납액, 환급세액이 있을 경우에는 성실히 이와 같은 규정을 준수한다면 납세자는 가만히 앉아 있어도 과오납된 지방세를 지급받을 수가 있을 것이다.

그러나, 지방세 과오납금의 발생여부와 그 범위에 대하여 의견차이가 발생될 수도 있고 납세자는 과오납이라고 생각하는데 과세권자는 그러하지 아니한다고 생각하여 과오납 환부결정조차도 하지 아니하는 경우에는 납세자로서는 과세권자에 대하여 과오납금 결정을 요청할 수밖에 없는 것이다. 그런데 과세권자가 그 요청이유가 타당하다고 인정하여 직권으로 부과취소하거나 변경하는 경우에는 문제가 없으나, 이에 응하지 아니하는 경우에는 납세자가 적극적으로 과세권자에게 과오납 환부청구권을 행사할 수가 있는 것이다.

적극적으로 지방세 과오납을 환부청구하기 위해서는 먼저 기왕에 납부한 지방세가 과오납이라는 것을 먼저 확인되어야 하는 것이므로 이를 위해서는 납세자는 이의신청, 심사청구 또는 행정소송을 통하여 과오납존부를 확인하고 그와 같은 불복절차에 기인하여 취소결정이되면 비로소 과오납으로 먼저 확인되고 결정된 후에 환부통지를 하며, 그에 기하여 과오납환부청구권이 발생되는 것이다.

이와같이 불복절차를 거친 경우에는 과오납을 환부받는 경우에는 문제가 없는 것이나, 납세자가 불복절차를 거치지 아니하거나 불복기간을 경과하여 불복을 할 수가 없는 경우에는 과오납환부청구권이 앞서 과오납에 대한 적극적인 과오납 존부확인 청구권을 인정하는 것인가?

납세자의 권익을 보호하기 위해서는 과오납존부확인 청구권을 인정하여야 하며 특히 헌법 제26조는 모든 국민은 국가기관에 대한 청원을 인정하고 국가는 이를 심사할 의무가 있다고 규정하고 행정소송법 제4조에 의하면 행정청의 부작위가 위법한 경우 그 확인을 구하는 항고소송의 1종으로 규정하고 있음을 볼 때에 과오납금의 환부를 청구할 수 있는 권리는 인정하고 나아가 이의 존부여부를 확인할 수 있는 권리도 인정하여야 하는 것이나 지방세법 제45조 제1항의 규정은 과오납된 지방자치단체의 징수금과 제46조의 환부이자는 다른 미납의 지방자치단체의 징수금에 충당하고, 그 잔여금은 납세의무자 또는 특별징수의무자에게 지체없이 환부하여야 한다고 규정하고 있는 것은 이미 납세의무자의 환급청구권이 확정된 지방세환급금 및 환부이자등 가산금에 대하여 내부적 사무처리절차로서 과세관청의 환급절차를 규정한 것에 지나지 않고 그 구

정에 의한 지방세환급금(환부이자 포함)결정에 의하여 비로소 환급청구권이 확정되는 것은 아니므로, 지방세환급금결정이나 이 결정을 구하는 신청에 대한 환급거부 결정 등은 납세의무자가 갖는 환급청구권의 존부나 범위에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이 아니어서 항고소송의 대상이 되는 처분이라고 볼 수 없다고 보는 것이 판례의 입장이다.

[판례] 국세기본법 제51조 및 제52조의 국세환급금 및 국세가산금 결정이나 환급 거부 결정이 항고소송의 대상이 되는 처분인지 여부

(다수의견)

국세기본법 제51조 및 제52조 국세환급금 및 국세가산금결정에 관한 규정은 이미 납세의무자의 환급청구권이 확정된 국세환급금 및 가산금에 대하여 내부적 사무처리절차로서 과세관청의 환급절차를 규정한 것에 지나지 않고 그 규정에 의한 국세환급금(가산금 포함)결정에 의하여 비로소 환급청구권이 확정되는 것은 아니므로, 국세환급금결정이나 이 결정을 구하는 신청에 대한 환급거부 결정 등은 납세의무자가 갖는 환급청구권의 존부나 범위에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이 아니어서 항고소송의 대상이 되는 처분이라고 볼 수 없다.(대판 88누6436, 89. 6. 15)

(소수의견)

납세자의 신청에 대한 세무서장의 환급거부결정이 직접 환급청구권을 발생하게 하는 형성적 효과가 있는 것이 아니고 확인적 의미밖에 없다고 하더라도 국세기본법 제51조의 규정을 위반하여 납세자에게 환급할 돈을 환급하지 아니하므로 손해를 끼치고 있는 것이라면 납세자가 행정소송으로 그 결정이 부당하다는 것을 다툴 수 있다.(대판 88누6436, 89. 6. 15)

[판례] 과오납금환부존부청구권 여부 판단

국세기본법 제51조 제1항은 정의, 공평의 견지에서 국가가 납세의무자의 납부세액중에서 과오납부한 금액 및 환급세액을 납세의무자에게 즉시 반환하여야 한다는 부당이득법리를 표현한 것으로서, 위 규정에 의한 환급금의 존부나 범위는 오납액에 있어서는 법률상의 원인이 없는 것이어서 처음부터 확정되어 있고, 초과납부액은 납부, 징수

의 기초가 된 처분의 취소 등으로 확정되며, 환급세액에 있어서는 개별세법에서 각 규정하고 있는 환급요건에 따라서 확정된다고 할 것이어서 위 규정에 의한 과세관청의 결정으로 인하여 과오납부금액 및 환급세액의 존부나 범위가 비로소 확정되거나 변경되는 것은 아니라고 할 것이고, 따라서 과세관청이 위 규정에 의한 납세의무자의 환급신청을 거부하였다고 하여도 이는 단순한 금전채무의 이행거절에 해당될 뿐 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 볼 수 없다.(대법원 1989. 1. 31. 선고 85누883 판결)

2. 불복청구제도와의 관계

과오납금환부청구권이외에 과오납환부 존부확인청구권을 별도로 인정하는 경우에는 지방세 불복제도와와의 충돌문제가 발생하는 것이다. 즉, 현행 불복제도에서 불복청구기간내(예: 90일 이내)에 이의를 제기하는 경우에는 과세처분의 부당, 위법을 이유로 하여 본안심사가 가능하나, 90일이 경과되는 경우에는 불복청구를 제기하여도 본안심사가 이루어지지 아니하고 각하대상이 되는 것이다.

그런데 과오납금환부청구권을 새로이 인정하여 이에 대한 청구를 기각하거나 부작위 결정을 하게 되면 이를 근거로 하여 새로운 처분이 있는 것으로 보아 그 처분(부작위 결정, 기각결정)에 대한 위법, 부당함을 사유로 새로이 불복청구를 제기한다면 기존의 불복결과와 2중으로 중복되는 결과를 초래하게 되고 나아가 끊임없이 불복을 제기하는 결과를 초래하게되는 문제가 발생하는 것이다.

[판례] 구 국세기본법상 농어촌특별세의 수정신고에 대한 경정결정이나 환급의 거부가 행정소송의 대상인 처분 여부

구 국세기본법(1994. 12. 22. 법률 제4810호로 개정되기 전의 것) 제45조는 제1항에서 “과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자는 그 기재사항에 누락·오류가 있는 때에는 …(중략)… 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 …(중략)… 신고인에게 통지하는 동시에 경

정할 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 계기하는 국세를 말한다.”라고 규정하며, 제10조의2 제1호는 신고에 의하여 세액이 확정되는 조세로 법인세·부가가치세·특별소비세·주세·증권거래세·교육세 또는 교통세를 들고 있는 바, 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.)

IV. 과오납환부 청구권자의 범위

1. 본래적 과오납 환부청구권자

지방세법 제45조 제1항의 규정에 의하여 과오납된 지방자치단체의 징수금과 제46조의 환부이자는 다른 미납의 지방자치단체의 징수금에 충당하고, 그 잔여금은 납세의무자 또는 특별징수의무자에게 지체없이 환부하여야 한다고 규정하고 있는 바와 같이 과오납에 대하여는 원칙적으로 그 납부한 납세자에 대하여 환부하여야 하는 것이 원칙이다.

따라서 정당한 납세자는 지방세를 사실상 납부한 자가 아니라 법률상으로 납세의무를 이행한 자가 이에 해당하는 것이며, 비록 제3자가 납세자를 대신하여 사실상 대납한 경우라고 하더라도 과오납금을 환부받을 자는 납세자가 되는 것이다.

[판례] 시·군이 도세인 취득세를 신고 납부받은 경우, 취득세 신고행위의 당연무효를 원인으로 한 부당이득반환 청구의 상대방

시·군이 취득세를 자진 신고 납부받아 도에 납입하는 것은 도의 사무 처리에 불과하여 시·군이 취득세를 신고 납부받았다고 하더라도 이로 인하여 이득을 얻는 주체는 도이고 시·군은 아니다. (대판 97다8427, 1997. 11. 11.)

2. 양도받은 과오납환부권자

또한 동법 제45조 제3항에서 납세의무자 또는 특별징수의무자의 환부금(이자를 포함한다)에 관한 권리를 타인에게 양도할 수 있으므로 본래적 납세의무자가 제3자에게 그 과오납금을 환부받을 권리를 양도한 경우에는 양도받은 자가 과오납금환부 청구권을 가지게 되는 것이다.

이 경우 과오납금을 권리자가 제3자에게 양도하고자 할 때에는 다음 각호의 사항을 기재한 신청서를 제출하여야 하고 (령제37조 ①), 지방자치단체의 장 또는 그 위임받은 공무원이 동조제1항의 규정에 의한 신청서를 수리하였을 때에는 양도인의 다른 미납금이 없는 한 이에 응하여야 한다.

- ① 권리자(양도인)의 주소·거소·영업소 또는 사무소와 성명
- ② 양수인의 주소·거소·영업소 또는 사무소와 성명
- ③ 양도하고자 하는 과오납금의 소속 연도·세목과 금액

[사례] 과오납 환부권자의 범위

지방세법 제45조 제1항의 규정에 의거 과오납된 지방자치단체의 징수금과 환부이자 는 다른 미납의 지방자치단체의 징수금에 충당하고 그 잔여금은 납세의무자 또는 특별 징수의무자에게 지체없이 환부토록 규정하고 있으므로 국세(소득세) 경정결정으로 과 오납된 소득세할 주민세의 경우도 법원의 판결문 주문에서 동 과오납금을 제3자에게 양도할 것을 명령하지 않는 한 동 과오납금은 납세의무자에게 환부해야 함.(행자부 세 정 13407-363, 2000. 3. 9)

V. 과오납환부청구 기산일

1. 기산일의 판단

지방세 과오납금을 환부받을 자가 과오납금을 환부받을 수가 있는 시점은 언제부터

인가를 보면 현 지방세법 제30조의5제2항의 규정에 의거 지방자치단체의 징수금의 과오납으로 인하여 생긴 지방자치단체에 대한 청구권은 『그 권리를 행사할 수 있는 때』부터 5년간 행사하지 아니한 때에는 시효로 인하여 소멸한다라고 규정하고 있는 바, 여기서 『그 권리를 행사할 수가 있는 때』에 대한 견해에 대하여 2가지로 그 견해가 나누어 지고 있는 것이다.

즉, 『그 권리를 행사할 수가 있는 때』에 대한 견해는 첫째, 납세자가 과오납금이라고 알 수가 있는 때(인지한 시점)과 둘째, 지방세를 납부한 익일부터로 나누어 볼 수가 있는 바, 특히 법인세할 주민세의 경우 법인세의 소송이 장기간 진행되어 납부후 5년이 경과된 후에 취소나 경정되는 경우로서 그로 인한 법인세할 주민세의 경우에는 별도의 소송이 진행되지 아니한 경우라면 소멸시효로 그 권리가 없어지는 문제가 발생되므로 시효중단을 인정할 것인가를 판단하여야 하는 것이다.

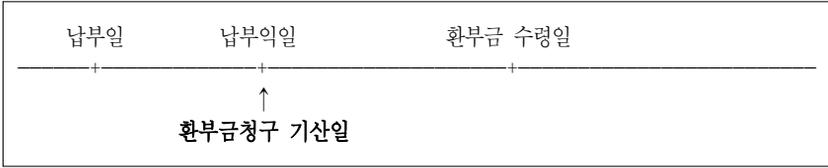
그래서 지방세법 기본통칙 30의5 - 3 『법제30조의5제2항에서 과오납으로 인하여 생긴 지방자치단체의 청구권은 그 권리를 행사할 수가 있는 때』라 함은 법제47조 각호의 날을 말한다라고 하고 있기 때문에 납세자가 과오납금이라고 알 수가 있는 때(인지한 시점)이 아닌 것이다. 또한 지방세에 있어서는 착오납부·이중납부 또는 납부후 그 부과의 취소·경정결정으로 인한 과오납금이 대부분이기 때문에 감면으로 인한 과오납금과 법률의 변경으로 인한 과오납금은 거의 발생되지 아니한다.

2. 기산일의 유형

가. 납부 또는 납입일의 익일

착오납부·이중납부 또는 납부후 그 부과의 취소·경정결정으로 인한 지방자치단체징수금의 환부금에 있어서는 그 납부 또는 납입일의 익일을 과오납환부기산일로 한다. 다만, 그 과오납금이 2이상의 납기 또는 2회이상 분할납부 또는 납입된 것인 때에는 그 최후의 납부 또는 납입일의 익일로 하되, 과오납금이 최후에 납부 또는 납입된 금액을 초과하는 경우에는 그 금액에 달할 때까지 납부 또는 납입일의 순서에 따라 순차로 소급하여 계산한 과오납금의 납부 또는 납입일의 익일로 한다.

1) 일시 납부의 경우



지방세를 일시 납부하는 경우로서 착오납부·이중납부 또는 납부후 그 부과의 취소·경정결정으로 인한 지방자치단체징수금의 환부금에 있어서는 그 납부 또는 납입일의 익일을 과오납환부 기산일이므로 납세자는 납부한 익일부터는 5년이내에는 당해 납부세액이 과오납금으로 환부결정한 경우에 언제든지 청구할 수가 있는 것이다.

[사례] 주민세 환급에 따른 환부이자 기산일

지방세법 제47조 제1호에 규정에 의거 과오납금이 2이상의 납기 또는 2회이상 분할 납부 또는 납입된 것인 때에는 그 최후의 납부 또는 납입일의 익일이 환부이자의 기산일이 되므로 귀문의 경우 최후의 납부일의 익일이 환부이자의 기산일이 됨.(행자부 세정 13407- 1123, '99. 9. 9)

[사례] 지방세 과오납금의 소멸시효

지방세의 소멸시효는 지방세법 제30조의5 제1항 규정에 의하여 5년이며, 지방세의 체납으로 인하여 압류된 경우 지방세법 제30조의6 제1항에 의거 시효가 중단되기 때문에 체납된 세금을 납부할 때까지 소멸시효가 진행되지 아니함.(행자부 세정 13407- 1178, '99. 9. 21)

[사례] 지방세 환부대상

지방세법 제25조의2에 의하면 지방자치단체의 장은 지방세의 부과징수가 위법 또는 부당한 것임을 확인한 때에는 즉시 그 처분을 취소하거나 변경하여야 하도록 규정하고 있으므로, 귀문의 경우 창업중소기업에 해당되어 감면되어야 할 취득세 및 등록세를 신

과납부한 경우이고 5년이 경과되지 아니한 경우라면 기 납부한 취득세 및 등록세중 감면대상분은 환부대상임.(행자부 세정13407 -151, 99. 11. 12)

[사례] 지방세 과오납 환부

지방세법 제25조의2 규정에 의거 지방자치단체의 장은 지방세의 부과 징수가 위법 또는 부당한 것임을 확인한 때에는 즉시 그 처분을 취소하거나 변경하여야 하며, 동법 제30조의5 제2항의 규정에 의거 지방자치단체 징수금의 과오납으로 인하여 생긴 지방자치단체에 대한 청구권은 그 권리를 행사할 수 있는 때부터 5년간 행사하지 아니한 때에는 시효로 인하여 소멸하는 바 귀문의 경우 동일법인의 법인세할 주민세의 안분세액 계산착오로 인하여 납부한 익일부터 5년이내에 과오납이 발생된 경우에는 과오납된 법인세할 주민세는 환부대상에 해당됨.(행자부 세정13407 - 245, '99. 12. 2)

2) 소득세할 주민세의 환부기산일

국세기본법 제52조 제6호의 규정에 의거 소득세법·법인세법·부가가치세법·특별소비세법·주세법 또는 교통세법에 의한 환급세액에 있어서는 그 신고를 한 날(신고한 날이 법정신고기일전인 경우에는 당해 법정신고기일)로부터 30일이 경과하는 때, 다만, 결정 또는 경정결정으로 인하여 발생한 환급세액에 있어서는 결정 또는 경정결정일로부터 30일이 경과하는 때부터 환부청구를 할 수가 있는 때로 보고 있으며, 지방세법상의 총칙부분에서는 이와 같은 명확한 규정이 없는 것이다.

종전에는 국세처분과 지방세의 처분은 별개의 과세처분이기 때문에 국세인 법인세와 소득세가 소송 등의 의거 장기간 경과된 이후에 취소 또는 경정되는 경우라고 하더라도 그 기간이 5년을 경과한 경우에는 환부대상은 되나 환부권청구기산일이 납부한 익일부터이기 때문에 그 주민세환부청구권소멸시효가 완성되었다고 보았으나, 지방세법 제178조 제2항에서 소득세법·법인세법 또는 이 법의 농지세의 규정에 의하여 신고한 소득세·법인세·농지세의 결정·경정 또는 소득세법 제85조의2와 법인세법 제72조의 규정에 의한 환급으로 인하여 세액이 달라진 경우에는 그 결정·경정 또는 환급세액에 따라 소득할의 세액을 환부 또는 추징한다라고 1994. 12. 22부터 제정되어

1995. 1. 1부터 시행되었으므로 지방세법 제47조의 규정에 불구하고 법인세할 주민세나 소득세할 주민세는 그 세액이 취소, 변경되면 그 때부터 과오납금환부청구권의 기산일이 되는 것으로 보아야 한다.

[사례] 법인세할 주민세환부판단 기산일

지방세법 제178조제2항에서 법인세의 결정·경정으로 인하여 세액이 달라진 경우에는 그 결정·경정 또는 환급세액에 따라 소득할의 세액을 환부 또는 추정할 수 있도록 규정하고 있고 소득할 주민세의 납세의무성립시기는 법인세 등의 납세의무가 확정되는 때로서 소득할 주민세의 부과도 그 이후에 가능한 것이므로 귀문과 같이 판결 등에 의하여 법인세가 감액결정되었다면 주민세도 환부대상이 되는 것임(행자부 세정13407-200, 1999. 11. 23)

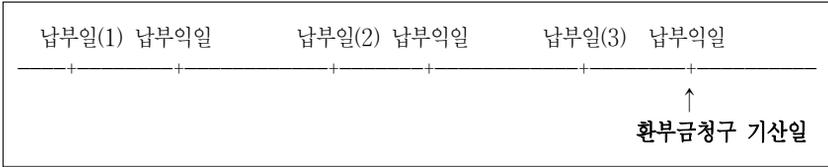
[사례] 법인세할 주민세의 과오납 환부기산일

지방세법제30조의5 제2항의 규정에 의거 지방세과오납금의 환부청구권은 그 권리를 행사할 수가 있는 때로부터 소멸시효가 기산되는 것이므로 법인세의 부과처분에 대한 대법원의 확정판결에 따른 국세의 환급결정으로 법인세할 주민세의 과세표준이 달라져 과오납이 발생하는 경우에는 과오납된 주민세는 환부대상에 해당하는 것임(행자부 세정13407- 538, 1999. 5. 6)

[사례] 소득세할 주민세의 환부기산일 판단

국세를 과세표준으로 하여 지방세를 과세한 경우 국세가 대법원판결에 의하여 취소되었다면 대법원의 확정판결일이 지방세법상의 과오납금의 권리를 행사할 수가 있는 날이 되며 따라서 1993. 12월 국세인 소득세가 확정판결에 의하여 취소되었다면 1988년 국세를 과세표준으로 하여 과세한 지방세에 대하여 별도의 불복청구가 없더라도 이를 환부하여야 하는 것임(내무부 세제13407- 85, 1994. 2. 24)

3) 분할납부 또는 연부납부의 경우



지방세를 분할납부 또는 연부납부를 한 경우에는 그 최후의 납부 또는 납입일의 익일을 기산일로 하는 것이다. 따라서 연부취득중에 계약을 해약하는 경우에는 마지막으로 납부한 연부금납부일 익일부터 환부기간일로 하여야 한다.

[사례] 종합토지세 과오납 환부 청구기산일

지방세법 제47조 제1호에서 지방세 과오납 환부이자의 기산일에 대해 ‘착오납부·이중납부 또는 납부후 그 부과 취소·경정 결정으로 인한 지방자치단체 징수금의 환부금에 있어서는 그 납부 또는 납입일의 익일 다만 그 과오납금이 2 이상의 납기 또는 2회이상 분할납부 또는 납입된 것인 때에는 그 최후의 납부 또는 납입일의 익일로 하되, 과오납금이 최후에 납부 또는 납입된 금액을 초과하는 경우에는 그 금액에 달할 때까지 납부 또는 납입일의 순서에 따라 순차로 소급하여 계산한 과오납금의 납부 또는 납입일의 익일로 한다’고 규정하고 있음.(행자부 세정 13407-자435 98.06.05)

나. 감면결정일의 익일

지방세를 지방세법상의 납세의무 성립요건이 구비된 후 납부를 이행한 경우로서 적법하게 납부 또는 납입된 지방세에 대한 감면으로 인한 과오납금에 있어서는 그 결정일의 익일을 그 과오납금환부청구의 기산일로 하는 것이다.

다. 법률의 시행일의 익일

지방세를 지방세법상의 납세의무 성립요건이 구비된 후 납부를 이행한 경우로서 적

법하게 납부 또는 납입된 후의 법률의 변경으로 인한 과오납금에 있어서는 그 법률의 시행일의 익일을 그 과오납금환부청구의 기산일로 하는 것이다.

예를 들면 60제곱미터이상 85제곱미터이하의 공동주택에 대하여 취득세나 등록세를 25%감면하도록 한 경우 그 시행일을 소급하여 개정한 경우에는 기 납부한 납세자에 대하여 과오납을 한 결과가 되는 것이므로 이때에는 납부익일이 아니라 그 감면조례시행일 익일을 기산일로 하여야 하는 것이다.

VI. 과오납 환부이자 계산

1. 환부이자율

납세의무자 또는 특별징수의무자가 납부 또는 납입한 지방자치단체의 징수금에 과오납이 있을 경우에 그 과오납금을 법제45조제1항의 규정에 의하여 충당하거나 환부할 때에는 법제47조의 규정에 의한 날로부터 과오납금의 지급을 통지한 날 또는 충당한 날까지 금융기관의 예금이자율등을 참작하여 대통령령이 정하는 이자율에 따라 계산한 금액(“환부이자”라 한다)을 환부 또는 충당할 금액에 가산하여 환부하여야 한다.

국세에서는 환부이자율이 1일 1만분의 3이나 지방세의 경우 1일 1만분의 2이기 때문에 지방세분 농어촌특별세나 교육세의 경우에는 지방세의 부과징수예에 의하도록 하고 있기 때문에 환부이자율은 1일 1만분의 2로 하여야 하는 것이다.

[적용기준]

- ① '95. 12. 31이전과 그 이후에 걸쳐서 발생한 과오납금의 환부이자율은 납부 또는 납입한 날을 기준으로 하여 그 일일부터 '95. 12. 31까지 발생분은 3/10,000을 적용하고 '96. 1. 1이후 발생분은 2/10,000을 적용하여 환부이자를 계산하여야 한다.
- ② '95. 12. 31 이전에 납부·납입된 지방세에 대하여 '96. 1. 1이후 감면으로 인하여 발생한 과오납을 환부하는 경우와 '95. 12. 31이전에 납부·납입된 지방세가 '96. 1. 1이후 법률 개정으로 발생한 과오납금을 환부하는 경우의 경우는

2/10,000을 적용하여 환부이자를 계산하여야 한다.

- ③ '96. 1. 1 이후 납부·납입한 과오납금에 대한 환부이자율은 과오납금의 납부·납입일 익일부터 2/10,000 적용하여 환부이자를 계산하여야 한다.

2. 환부이자의 기산일

지방자치단체의 장이 제46조의 규정에 의하여 환부이자를 계산하는 경우에 그 기산일은 다음 각호에서 정하는 바에 의한다.

- ① 착오납부·이중납부 또는 납부후 그 부과의 취소·경정결정으로 인한 지방자치단체징수금의 환부금에 있어서는 그 납부 또는 납입일의 익일. 다만, 그 과오납금이 2이상의 납기 또는 2회이상 분할납부 또는 납입된 것인 때에는 그 최후의 납부 또는 납입일의 익일로 하되, 과오납금이 최후에 납부 또는 납입된 금액을 초과하는 경우에는 그 금액에 달할 때까지 납부 또는 납입일의 순서에 따라 순차로 소급하여 계산한 과오납금의 납부 또는 납입일의 익일로 한다.
- ② 적법하게 납부 또는 납입된 지방세에 대한 감면으로 인한 과오납금에 있어서는 그 결정일의 익일
- ③ 적법하게 납부 또는 납입된 후의 법률의 변경으로 인한 과오납금에 있어서는 그 법률의 시행일의 익일

3. 환부이자의 계산

<사례> 연부취득으로 총납부세액은 50억원이나, 정상납부세액은 35억원으로 15억원이 과오납으로 된 경우 과오납 환부이자의 계산(과오납결정일: 2000. 1. 30)

납부일자	1998. 1. 1	1998. 7. 1	1999. 1. 1	1999. 7. 1	2000. 1. 1
납부세액	10억	10억	10억	10억	10억
정상납부세액	-	-	-	-	35억

<계산방법>

- ① 10억원 × 30일 × 2/10,000 = 6,000,000원
 ② 5억원 × (30일 + 184일) × 2/10,000 = 21,400,000원
 ③ ① + ② = 27,400,000원(환부이자)

Ⅶ. 과오납 환부와 총당

1. 과오납의 총당 및 소멸

지방세의 과오납금과 환부이자는 환부하기 전에 과오납된 지방자치단체의 징수금과 제46조의 환부이자는 다른 미납의 지방자치단체의 징수금에 총당하고, 그 잔여금은 납세의무자 또는 특별징수의무자에게 지체없이 환부하여야 한다. 이 경우 과오납금은 미납된 다른 지방자치단체의 징수금에 우선 총당하여야 하며 지방자치단체의 장 또는 그 위임을 받은 공무원이 총당하였을 때에는 그 뜻을 권리자에게 통지하여야 한다. 이 때 과오납금의 총당통지는 별지 제18호서식에 의한다.

또한, 지방세의 과오납금과 환부이자는 환부하거나 총당함으로써 그 과오납금환부청구권이 소멸하지만 시효에 의하여도 소멸되는 것이다. 이에 따라 환부이자도 과오납금의 소멸시효가 완성하는 때에 소멸하는 것이다.

[사례] 지방세 과오납금의 총당

지방세법 제45조의 규정에 의거 과오납된 종합토지세의 환부금과 환부이자를 포함하여 수시분 종합토지세액에 총당할 수 있음. (행자부 세정13407- 170, 2000. 2. 11)

2. 과오납의 상계적상 문제

지방세법 제30조의5 제1항에서 지방자치단체의 징수금의 징수를 목적으로 하는 지방자치단체의 권리(이하 이 절에서 “지방세징수권”이라 한다)는 그 권리를 행사할 수

지방세 해설

지방세 과오납 환부 액설

있는 때부터 5년간 행사하지 아니한 때에는 시효로 인하여 소멸한다. 이 경우 그 권리를 행사할 수 있는 때는 납세고지에 의한 납부기한을 의미하며, 동조 제2항에서 지방자치단체의 징수금의 과오납으로 인하여 생긴 지방자치단체에 대한 청구권은 그 권리를 행사할 수 있는 때부터 5년간 행사하지 아니한 때에는 시효로 인하여 소멸한다라고 규정하고 있다. 또한 동조 제3항에서는 지방세징수권의 시효에 관하여는 이 법에 규정이 있는 것을 제외하고는 민법에 의한다.

그런데, 납세의무자의 과오납금이 있고, 과세권자의 체납된 지방세가 동시에 있는 경우에는 서로 충당하고 초과납부액을 환부하면 문제가 없는 것이나, 과오납을 납세자가 신청하지 아니하고 체납액은 압류를 하지 아니하는 상태에서 소멸시효가 경과되었다면 과오납금을 전액환부하여야 할 것인가 아니면 상계하고 그 초과액만을 환부할 것인가?

<사례> 지방세의 환부신청을 2000. 7. 1현재 과오납환부 신청을 한 경우

구 분	금액	발생일	소멸시효
과세관청의 조세채권액	10억	1994. 7. 1	1999. 7. 1
납세자의 환부금액	15억	1996. 7. 1	2001. 7. 1

과오납금의 충당을 피하기 위하여 조세채권의 소멸시효가 경과된 이후에 늦게 신청하는 경우에는 상기 사례와 같이 15억원을 전액 환부하여야 하는 불합리한 문제가 발생하는 것이나, 환부신청을 빨리 하여 제때에 환부결정이 되었다면 5억만 환부하면 되는 것이다. 따라서 환부결정을 늦게 함으로서 조세채권은 소멸시효로 없어지게 되고 과오납금을 15억원을 환부하는 것이 타당한 것인가?

동조 제3항에서는 지방세징수권의 시효에 관하여는 이 법에 규정이 있는 것을 제외하고는 민법에 의한다라고 규정하고 있으며 민법 제492조 제1항에서는 쌍방이 서로 같은 종류를 목적으로 한 채무를 부담한 경우에 그 쌍방의 채무의 이행기가 도래한 때에는 각 채무자는 대등액에 관하여 상계할 수 있다.

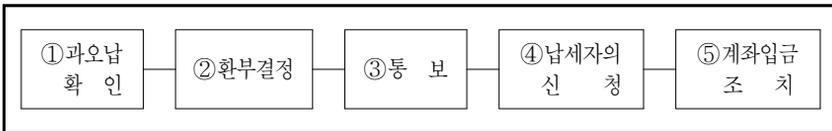
또한, 동법 제495조 소멸시효가 완성된 채권이 그 완성전에 상계할 수 있었던 것이면 그 채권자는 상계할 수 있다라고 규정되어 있으므로 결국 상계적상 상태에서는 지

방세의 조세채권이 소멸시효가 완성되었다고 하더라도 소멸되는 것이 아니라 소멸시효 완성전에는 상계가 가능한 것이므로 언제든지 상계를 한 후에 그 초과액에 대하여 환부할 수가 있는 것이다. 상기 사례에서와 같이 과오납금은 15억원이 아니라 5억원에 대하여만 환부하는 것이다.

VIII. 과오납 지급 및 처리

1. 절 차

[업무흐름도]



① 과오납 확인

기납부한 지방세가 과오납인지여부를 확인하여야 하며 확인시 관계법령의 해석에 다툼이 있는 경우에는 판례·유사사례 등을 참작하여 확인후 과오납 결정하여야 하는 것이다.

② 환부결정

과오납으로 확인된 경우에는 환부이자 등을 정확히 계산하여 과오납 환부금액을 결정하여야 하며 과오납금의 환부는 원칙적으로 환부하는 당해연도의 수입금중에서 환부할 수가 있는 것이다. 5년의 소멸시효가 경과된 과오납은 세외수입으로 처리하여야 한다.

과오납금(이자를 포함)의 환부는 지방재정법의 규정에 불구하고 환부하는 연도의 수입금중에서 환부한다. 다만, 과오납된 회계연도의 출납폐쇄기한이 경과되지 아니한 경우에는 과오납된 연도의 수입금중에서 환부할 수 있다.

지방세 해설

지방세 과오납 환부 액설

특별시·광역시·도세에 대한 과오납금은 시장·군수·구청장 또는 그 위임을 받은 공무원이 지급하되 과오납금의 환부에 필요한 자금은 특별시·광역시·도세수납액중에서 충당한다. 다만, 특별시·광역시·도세수납액이 환부하여야 할 금액에 부족할 경우에는 시장·군수 또는 그 위임을 받은 공무원의 환부요구에 의하여 시도지사가 그 부족액을 직접 환부할 수 있다.

③ 통 보

과세권자는 과오납금환부 결정을 한 후에는 납세자에게 과오납 금액, 환부일자 등을 기재한 세입과오납금 환부금 지급(충당) 통지서(별지 제18호서식)를 발송하고 납세자의 주소가 변경·이전된 경우 주민등록전산망을 활용하여 주소지를 조회·확인후 통보하여야 한다.

과오납금을 미납된 다른 지방자치단체의 징수금에 충당하고 잔여금이 생겼거나 충당할 것이 없어서 이를 환부하여야 할 경우에는 지체없이 그 금액·이유·지급절차·지급장소·기타 필요한 사항을 권리자에게 통지하여야 한다.

납세의무자 또는 특별징수의무자와 그 자에 대한 지방자치단체의 징수금의 제2차납세의무자가 각각 그 일부를 납부 또는 납입한 지방세에 과오납이 생겼을 경우에는 그 과오납금의 환부 또는 충당에 관하여는 우선 제2차 납세의무자가 납부 또는 납입한 금액에 대하여 과오납이 생긴 것으로 보기 때문에 지방자치단체의 장 또는 그 위임을 받은 이를 환부 또는 충당하였을 때에는 그 뜻을 납세의무자에게 통지하여야 한다.

④ 납세자의 신청

납세자가 과오납 환부신청을 할 때에는 신청서상의 기재사항으로 『권리자의 성명, 주소, 주민등록번호, 과오납을 송금할 계좌번호 등』 기재하여 신청하되, 신청방법은 구두, 서면, 전화, FAX 및 인터넷, E-mail 등으로 신청할 경우 모두 유효한 신청으로 처리하여야 하는 것이다.

⑤ 계좌입금 조치

과세권자가 환부처리를 하는 경우 납세자 본인의 금융기관 계좌로 입금조치하여야

하나 납세자가 타인명의 계좌로 입금을 원하는 경우 과오납금 양도신청을 받아 타인명의 계좌로 입금처리 할 수가 있고 과오납금의 양도신청은 별지 제19호서식에 의한다. 또한, 과오납금을 환부받을 자가 금융기관 또는 체신관서에 계좌를 개설한 경우에는 그 계좌에 이체입금시키는 방법으로 과오납금을 지급할 수 있다

이때, 과세관청은 시·군 금고에는 세입과오납 지급명령서를 통보하여야 하고 금고는 과오납금의 환부를 받을 자로부터 지급청구를 받은 때에는 즉시 이를 지급하고 별지 제20호서식에 의하여 지급필통지서를 지방자치단체의 장 또는 그 위임을 받은 공무원에게 송부하여야 한다.

과오납금을 환부받을 자가 금고에 그 지급을 청구하는 때에는 본인임을 증명할 수 있는 주민등록증을 제시하여야 한다. 다만, 법인이 지급받고자 할 때 또는 대리인으로 하여금 지급받고자 할 때에는 인감증명이 첨부된 위임장에 의하여 이를 증명하여야 한다.

시도지사가 과오납금을 환부하는 경우와 과오납금을 환부받을 자가 다른 시·군에 있는 경우에는 송금방법에 의하여 이를 지급하여야 한다. 다만, 금고에서 지급함이 편리하다고 인정되는 경우에는 예외로 한다.

2. 과오납금의 관리 및 미지급과오납의 처리

지방세법상에서는 과오납금의 현재관리에 관한 규정은 없으나 국세기본법시행규칙 제18조에 의하면 영 제39조제1항 및 제3항에 규정하는 지급을 하지 못한 금액이 생긴 때에는 이를 지급기간이 경과한 날이 속하는 달의 다음달 말일까지 일반회계잡수입으로 소관세입징수관계정에 납부하여야 한다라고 규정하고 있어서 과오납으로 환부결정을 한 경우에는 별도의 계정으로 관리하여야 지방세세입부분에서 제외시켜야 하며, 그렇게 하지 아니하고 당해 세목에 그대로 방치하는 경우에는 과다하게 세입계상되는 결과를 초래하게 되는 것이다.

※ 국세기본법시행령 제39조 (한국은행등의 미지급자금 정리)

① 제34조제1항, 제34조의2제1항 또는 제35조 제1항의 규정에 의하여 교부를 받은

금액중 수표발행일로부터 1년내에 지급을 하지 못한 금액이 있는 경우에는 한국은행 또는 체신관서는 그 송금을 취소하고 이를 그 취소한 날이 속하는 연도의 세입에 납입하여야 한다.

- ② 각 회계연도의 수표발행 금액중 다음 연도 1월 15일까지 지급을 하지 못한 국세환급금과 국세환급가산금에 해당하는 금액은 이를 국세환급금 지급미필이월계정에 이월 정리하여야 한다.
- ③ 제2항의 규정에 의하여 이월한 금액중 수표 발행일로부터 1년내에 지급을 하지 못한 금액은 이를 그 기간이 경과한 날이 속하는 연도의 세입에 편입하여야 한다.

※ 세입징수관사무처리규칙(제5장 과오납금의 처리)

제25조 (과오납금의 반환결정)

- ① 세입징수관은 징수결정 및 수납의 착오·중복, 납입후의 감면, 법령의 개정등의 사유로 징수·수납하여야 할 금액을 초과한 납입이 있는 경우로서 납부자로부터 과오납금의 반환신청을 받거나 과오납금이 있음을 안 때에는 지체없이 영 제33조 제1항의 규정에 의하여 과오납된 금액을 과오납금반환금으로 결정하여야 한다. 다만, 다른 법령에 과오납금의 처리에 관한 사항이 규정된 경우에는 그에 의한다.
- ② 제1항의 규정에 의하여 과오납금의 반환을 결정한 경우 이를 반환결정연도의 징수결정액의 감액으로 본다.
- ③ 제1항의 규정에 의한 과오납금반환의 결정은 별지 제9호서식의 과오납금반환결정의서에 의한다.

제25조의2 (과오납금반환결정의 통지)

- ① 세입징수관은 제25조의 규정에 의하여 과오납금의 반환을 결정한 때에는 지체없이 별지 제10호서식의 과오납금반환결정통지서에 의하여 과오납부자에게 이를 통지하여야 한다.
- ② 제1항의 규정에 의하여 과오납금반환결정통지를 받은 과오납부자는 금융기관에 예금계좌를 개설한 후 별지 제10호서식의 과오납금반환금계좌입금청구서에 의하여 반환금의 계좌입금을 청구할 수 있다.

③ 제12조제2항의 규정은 제1항의 규정에 의한 통지서가 반송된 경우에 이를 준용한다.

제25조의3 (과오납금반환금지급계좌의 설치)

- ① 세입징수관은 제25조의 규정에 의한 과오납금의 반환을 위하여 한국은행에 과오납금반환금지급계좌의 설치를 요청하여야 한다.
- ② 세입징수관은 제1항의 규정에 의하여 과오납금반환금지급계좌설치를 요청하는 때에는 인감조서 2통을 작성하여 한국은행에 송부하여야 한다. 이 경우 지출관사무처리규칙 제6조의 규정을 준용한다.

제25조의4 (반환금이체 및 반환통지)

- ① 세입징수관은 제25조의2의 규정에 의한 통지와 동시에 한국은행으로 하여금 그 반환결정액을 당해연도 세입금에서 과오납금반환금지급계좌로 이체하고 이를 과오납부자에게 반환할 것을 별지 제11호서식의 과오납금반환금이체및반환통지서에 의하여 한국은행에 통지하여야 한다.
- ② 세입징수관은 제25조의2제2항의 규정에 의하여 과오납부자로부터 반환금의 계좌입금을 청구받은 때에는 제1항의 규정에 의한 과오납금반환금이체및반환통지서에 별지 제12호서식의 과오납금반환금입금의뢰서를 한국은행에 송부하여야 한다.
- ③ 한국은행은 제1항 및 제2항의 규정에 의하여 과오납금반환금의 이체 및 반환통지를 받은 경우 지체없이 이를 당해연도 세입금에서 과오납금반환금지급계좌로 이체하여야 한다.

제25조의5 (한국은행의 과오납금반환)

- ① 한국은행은 제25조의2의 규정에 의한 과오납금반환결정통지서의 제시를 받은 때에는 세입징수관으로부터 송부된 과오납금반환금이체및반환통지서와 대조 · 확인한 후 즉시 과오납금을 반환하여야 한다.
- ② 한국은행은 제1항의 규정에 의하여 과오납금을 반환할 때에는 과오납금의 반환을 신청한 자로 하여금 주민등록증 기타 신분증을 제시하도록 하여 그가 정당한 관리

자인지를 확인하여야 한다.

- ③ 한국은행은 세입징수관으로부터 제25조의4제2항의 규정에 의한 과오납금반환금이 체및반환통지서와 과오납금반환금입금의뢰서를 송부받은 때에는 즉시 그 금액을 지정 금융기관의 계좌에 이체하여야 한다.

제25조의6 (반환금이체 및 반환필통지)

한국은행은 제25조의4 및 제25조의5의 규정에 의하여 과오납금반환금을 이체 및 반환지급(계좌입금)한 때에는 이를 별지 제13호서식의 과오납금반환금이체및반환(계좌입금)필통지서에 의하여 당해 세입징수관에게 통지하여야 한다.

제25조의7 (미지급금의 정리)

- ① 한국은행은 과오납금반환금지급계좌에 이체된 금액중 다음 회계연도 1월 15일까지 지급되지 아니한 금액을 당해 세입징수관의 과오납금반환금지급미필이월금계좌에 이월·정리하여야 한다.
- ② 한국은행은 제1항의 규정에 의하여 과오납금반환금지급미필이월금계좌에 이월한 금액중 과오납금반환결정통지서 발행일부터 1년내에 지급되지 아니한 금액은 그 기간이 만료된 날이 속하는 회계연도의 세입에 편입하고 이를 당해 세입징수관에게 통지하여야 한다.
- ③ 과오납금의 반환을 받은 자가 제2항의 기간내에 지급을 받지 못한 때에는 세입징수관에게 다시 환급절차를 밟을 것을 요구할 수 있으며 세입징수관은 이를 조사·확인하여 그 지급에 필요한 조치를 하여야 한다.

3. 과오납금결정의 취소

국세기본법 제51조 제7항에서 세무서장이 국세환급금의 결정이 취소됨에 따라 이미 총당 또는 지급된 금액의 반환을 청구함에 있어서는 국세징수법의 고지·독촉 및 체납처분의 규정을 준용한다라고 규정하고 있기 때문에 지방세의 경우도 별도의 규정이 없는 한 이를 준용하여 처리하여야 할 것이므로(지방세법 제82조참조) 기 지방세과오납

금으로 결정·환부한 금액을 취소하는 경우에는 그 취소의 효력이 당초의 처분까지 소급하는 것이므로 그 때부터 다시 가산금과 증가산금을 부과하여야 하는 것이다. 이 부분에 대하여 철회의 개념으로 보는 견해도 있으나 조문상 분명히 취소로 규정하고 있는 만큼 과거까지 소급효가 있는 것으로 보아야 한다.

또한, 국세기본법시행규칙 제20조에서는 이 장의 규정 이외에 국세환급금등의 환급에 관하여 필요한 사항은 지출관사무처리규정(제18조를 제외한다)과 한국은행국고금 취급규정을 준용한다라고 규정하고 있다.

IX. 수정신고납부제도의와의 관계

1. 수정신고납부제의 의의

종전에는 지방세를 지방자치단체가 공공의 수요에 충당할 목적으로 반대급부없이 강제적으로 획득하는 재화나 서비스로 인식하고 있으나 새로운 시각으로서 지방자치단체가 제공하는 공공재의 급부에 대한 대가로서 지방세를 납부하여야 한다는 것이며, 이와같이 인식할 때 지방세납세의무를 이행함에 있어서 정부부과고지제도보다는 납세자가 공공재의 급부대가로 스스로 지불한다는 측면에서 신고납부제도가 오히려 부합하는 것이므로 조세의 채권·채무관계설로 인식되어야 하며 단순한 공권력관계로 볼 수가 없는 것이다.

납세의무의 성립은 지방세법상의 과세요건이 충족되는 경우에 추상적 납세의무가 발생되고 납세의무의 확정은 이미 성립된 납세의무를 구체적으로 실현하고자 그 요건을 확인하여 이행하므로써 구체적 납세의무가 발생되는 데 확정된 지방세 납세의무를 이행하는 방법에 있어서 과세권자가 과표와 세액을 결정, 확정하는 정부부과제도가 있고 납세자 스스로가 과표와 세액을 신고납부하는 자기부과제도가 있으며, 이때 납세자가 납세의무를 이행함에 있어서 신의성실의 원칙에 따라서 납세의무를 이행하여야 할 것을 전제로 하는 것이다.

신고납부를 이행할 당시의 기초가 되는 사정에 당사자의 예기치 못한 사정변경이 발생하는 경우에는 그 사정에 맞게 부합시키는 것이 타당하는 것이므로 신고납부이후 수

정신고납부를 인정하는 것이 조세에 대한 자기확정력을 가진 납세자의 자기 수정권을 부여하는 취지라고 하겠다.

이와같이 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 제도이다.

취득세·등록세·주민세 등을 세법에 규정된 신고납부기한까지 신고납부를 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.

2. 유형

지방세법상의 수정신고납부제는 지방세법 제71조에 근거한 본래적 의미의 수정신고납부제도는 당초 신고납부기한내에 신고납부한 자가 사정변경등으로 당초신고납부한 내용을 변경하여야 할 경우 수정하여 신고납부하게 하는 제도로서 수정신고납부시 추가납부하게 하거나 환부처리하는 것이나, 지방세법 제177조의 3에 근거한 주민세의 수정신고납부제는 신고납부한 법인세할 주민세의 시·군별 안분계산세액에 오류가 발생한 때에는 신고납부한 날로부터 60일 이내에 수정신고납부를 하는 제도이다.

3. 수정신고와 환부이자

가. 수정신고방법

당초 신고납부한 이후에 수정신고사유가 발생하여 수정신고 납부한 자는 수정신고와 동시에 추가납부세액을 그 사유가 발생한 날로부터 60일 이내 신고납부하여야 한다. 수정신고납부기한내에 미납부하거나 미납부세액 또는 과소납부세액에 대해서 가산세

지방세 해설

지방세 과오납 환부 액설

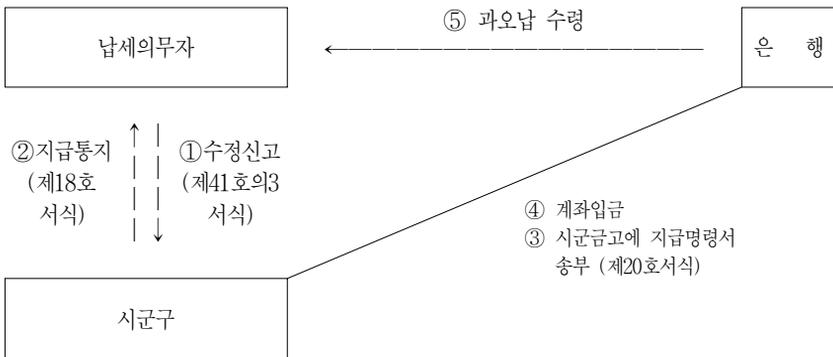
를 부과하는 것이나, 초과납부세액이 발생한 경우에는 수정신고서에 당해 지방자치단체의 장은 과다납부세액에 대해 이를 즉시 환부처리하여야 한다.

수정신고 납부기한내에 수정신고함으로서 당초 신고납부세액이 초과납부 세액이 발생한 경우에는 지방자치단체의 장은 즉시 초과 납부세액을 환부하고, 그 세액이 과오납으로 판단되면 환부이자를 지급하는 바, 환부이자의 기산일은 수정신고납부일 익일부터 기산하는 것이다.

구 분	수정신고납부기한내	수정신고납부기한경과후
추 가 납 부	가산세 제외	가산세 부과
초 과 납 부	○ 분 세 : 환부 ○ 환부이자 : 수정신고납부일 익일부터 기산	○ 분 세 : 환부 ○ 환부이자 : 추후신고납부일 익일부터 기산

수정신고 납부기한 경과후에 과오납을 이유로 수정신고하는 경우에는 수정신고납부 대상이 아니며, 다만, 지방세법 제45조의 규정에 의거 당초 납부세액이 과오납금 인지의 여부를 판단하고 과오납인 경우에는 환부토록 하되 이 경우에도 추후 신고납부 익일부터 환부이자를 기산하여 환부처리하여야 한다.

나. 초과납부세액이 발생한 경우 업무흐름도



※ 과오납부세액이 없는 경우에는 과오납부 세액이 없다는 뜻을 공문으로 통지

X. 민사소송과의 관계

지방세 과오납금이 명백하고도 현저한 무효의 사유에 기인하여 징수한 지방세를 불복신청기간(90일)이후에도 지방세법 제25조의2의 규정에 의거하여 직권취소를 하여 환부하는 경우에는 문제가 되지 아니하나 명백하게 불법, 부당, 무효임에도 이를 환부를 하지 아니하는 경우에는 납세자의 권리는 구체받을 수가 없는 것인가?

과오납환부청구권은 과오납으로 환부결정한 후에 발생하는 만큼, 환부결정조차하지 아니한다면 납세자는 불복청구절차를 거쳐야 하나 그 불복기간도 경과되면 본안심리 자체를 하지 아니하기 때문에 각하사유가 되는 것이다.

민법상 지방세의 과오납금은 일종의 부당이득금에 해당하는 것이므로 법률상의 원인이 없이 이득을 갖게되는 경우에는 반환하도록 청구할 수가 있으나, 민사소송에 의거 부당이득반환청구소송을 비록 불복청구기간이 경과되었다고 하더라도 제기할 수가 있는 것이다.

[판례] 행정처분의 당연무효요건 및 그 판단기준

행정처분이 당연무효라고 하기 위해서는 처분에 위법사유가 있다는 것만으로는 부족하고 하자가 법규의 중요한 부분을 위반한 중대한 것으로서 객관적으로(외형상으로) 명백한 것이어야 하며, 하자의 중대 명백 여부를 판별함에 있어서는 법규의 목적, 의미, 기능 등을 목적론적으로 고찰함과 동시에 구체적 사안 자체의 특수성에 관하여도 합리적으로 고찰함을 요한다.(대판 93누11432, 1993. 12. 7.)

[판례] 신고납세 방식의 조세에 있어서 납세의무자의 신고행위의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효에 해당하는지 여부를 판단하는 기준

취득세는 신고납세 방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 조세채무가 구체적으로 확정되고, 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 조세채권의 이행으로 하는 것이며

국가나 지방자치단체는 그와 같이 확정된 조세채권에 따라 납부된 세액을 보유하고는 있으므로, 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 목적인적으로 고찰함과 동시에 신고행위에 이르게 된 구체적 사정을 개별적으로 파악하여 합리적으로 판단하여야 한다.(대판 97다8427, 1997. 11. 11.)

[판례] 납세자가 과세표준 또는 세액에 누락·오류가 있음을 이유로 감액 수정신고를 한 경우, 그 수정신고만으로 차액 상당의 세액을 민사소송으로 환급청구할 수 있는지 여부판단

납세의무자가 당초 신고한 과세표준과 납부세액 또는 환급세액에 누락·오류가 있음을 발견하여 법정신고기간 경과 후 6월 내에 과세표준 등의 감액 수정신고를 한 경우에는 수정신고만으로 당초의 신고로 인한 납세의무 또는 환급청구권에 변동은 가져오는 것이 아니라 과세관청이 수정신고의 내용을 받아들여 과세표준 등을 감액결정하여야만 그로 인한 납세의무 등에 관한 확정 효력이 생기게 되는 것이며, 이 경우 과세관청이 수정신고에 따른 경정을 거부하는 때에는 납세의무자로서는 행정쟁송의 절차에 따라 거부처분을 취소받음으로써 비로소 수정신고로 인한 납세의무 등을 확정할 수 있는 것이므로 위와 같은 절차를 거쳐 환급청구권이 확정되기 전에는 국가에 대하여 환급세액의 반환을 곧바로 민사소송으로 청구할 수 없다.(대판 96다42222, 1997. 3. 28.)

[판례] 과세대상의 법률관계나 사실관계를 오인한 과세처분의 효력

[1] 과세요건을 오인한 과세처분에 있어, 과세대상이 되는 법률관계나 사실관계가 있는 것으로 오인할 만한 객관적인 사정이 있고 사실관계를 정확히 조사하여야만 과세대상이 되는지 여부가 밝혀질 수 있는 경우라면, 그 하자는 외관상 명백하다고 할 수 없으므로 과세대상의 법률관계 내지 사실관계를 오인한 과세처분은 비록 그 하자가 중대하다 하더라도 당연무효로 볼 수 없다.

[2] 등록세 중과세 대상인 ‘대도시 내에서의 법인의 지점 또는 분사무소의 설치에 따른 부동산등기’의 해당 여부를 오인하여 이루어진 과세처분이 당연무효가 아니다.(대판 94다44248, 1995. 11. 21.)

[판례] 지방세 오납의 기초가 된 신고 또는 부과처분의 당연무효나 부존재를 원인으로 한 부당이득반환청구권의 소멸시효기간(=5년)판단

구 지방세법(1994. 12. 22. 법률 제4794호로 개정되기 전의 것) 제48조 제2항은 “지방자치단체의 징수금의 과오납으로 인하여 생긴 지방자치단체에 대한 청구권은 그 권리를 행사할 수 있는 때로부터 5년간 행사하지 아니할 때에는 시효로 인하여 소멸한다.”고 규정하고 있는바, 위 규정에 따른 5년의 소멸시효기간이 적용되는 징수금의 오납에는, 납부 또는 징수의 기초가 된 신고(신고납세의 경우) 또는 부과처분(부과과세의 경우)에 단순히 취소할 수 있는 위법사유가 있는 경우뿐만 아니라 그 위법이 중대하고도 명백하여 당연무효이거나 신고 또는 부과처분이 부존재하여 그로 인한 부당이득반환청구권을 바로 행사할 수 있는 경우도 포함된다.(대판 96다29878, 1996. 11. 12)

지 상 중 계

사단법인 **지방행정연구소**에서는 다음과 같이 **홈페이지**를 개설하여 운영하고 있습니다.
그 동안 「월간 자치행정」에 보내 주신 성원에 감사드리며 더욱 정진하는 **지방행정연구소**가 될 것을 약속드립니다.
감사합니다.

홈페이지 : www.lari.re.kr

E-mail : lari@lif.or.kr