

지방세법상 납세의무와 선결요건과의 관계

전 동 훈

행정자치부 세정담당관실 행정사무관

1. 의 의

지방세를 부과징수 함에 있어서 먼저 행정기관의 인허가 등 면허를 얻거나 아니면 행정기관의 행정처분을 얻은 경우에 그에 따라 지방세를 비과세·감면하거나 중과세를 배제할 수가 있는 것이다. 예를 들면 취득세, 등록세 등 지방세를 비과세하는 비영리사업자중 영유아보육법에 의한 영유아교육시설을 운영하는 자가 취득하는 부동산에 대하여 비과세 대상에 해당되기 위해서는 취득일 이전에 이미 영유아보육법에 의한 영유아사업면허를 득하고 있는 상태에서 취득이 이루어 질 경우에 취득세 등 지방세를 비과세하는 것이며 부동산을 취득한 이후에 영유아보육사업면허를 득하였다고 하더라도 이를 비과세대상으로 할 수가 없는 것이다.

이와 같이 통상적으로 선결문제라 함은 어떤 소송사건에 본안판결에 앞서서 먼저 결정(선결)하지 아니하면 아니되는 전제문

제를 말하는 바, 이는 구성요건적 효력과 관련이 있는 것이며 구성요건적 효력은 유효한 행정행위가 존재하는 이상 모든 국가기관상호간에 있어서는 타기관의 권한 행위를 존중하여 스스로의 판단의 기초 또는 구성요건으로 삼아야 한다는 행정행위의 구속력을 말하는 것이다.

따라서 지방세에 있어서 선결요건은 과세요건을 이루는 요소가 될 뿐만 아니라 그에 더잡아 비과세, 감면처분을 하는 근거가 되기도 하고 지방세 중과세 제외대상여부를 판단할 때에도 판단의 근거가 되는 것이다.

2. 선결요건과 납세의무성립

(1) 선결요건의 범위

두 개 이상의 행정처분이 연속적으로 행하여지는 경우 선행처분과 후행처분이 서로

결합하여 1개의 법률효과를 완성하는 때에는 선행처분에 하자가 있으면 그 하자는 후행처분에 승계되므로 선행처분에 불가쟁력이 생겨 그 효력을 다룰 수 없게 된 경우에도 선행처분의 하자를 이유로 후행처분의 효력을 다룰 수 있는 반면 선행처분과 후행처분이 서로 독립하여 별개의 법률효과를 목적으로 하는 때에는 선행처분에 불가쟁력이 생겨 그 효력을 다룰 수 없게 된 경우에는 선행처분의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효인 경우를 제외하고는 선행처분의 하자를 이유로 후행처분의 효력을 다룰 수 없는 것이 원칙이나 선행처분과 후행처분이 서로 독립하여 별개의 효과를 목적으로 하는 경우에도 선행처분의 불가쟁력이나 구속력이 그로 인하여 불이익을 입게 되는 자에게 수인한도를 넘는 가혹함을 가져오며, 그 결과가 당사자에게 예측가능한 것이 아닌 경우에는 국민의 재판받을 권리를 보장하고 있는 헌법의 이념에 비추어 선행처분의 후행처분에 대한 구속력은 인정될 수 없다.

예를 들면, 개별공시지가결정은 이를 기초로 한 과세처분 등과는 별개의 독립된 처분으로서 서로 독립하여 별개의 법률효과를 목적으로 하는 것이나, 개별공시지가는 이를 토지소유자나 이해관계인에게 개별적으로 고지하도록 되어 있는 것이 아니어서 토지소유자 등이 개별공시지가결정 내용을 알고 있었다고 전제하기도 곤란할 뿐만 아니라 결정된 개별공시지가가 자신에게 유리하게 작용될 것인지 또는 불이익하게 작용될 것인지 여부를 쉽사리 예견할 수 있는 것도 아니며, 더욱이 장차 어떠한 과세처분 등 구체

적인 불이익이 현실적으로 나타나게 되었을 경우에 비로소 권리구제의 길을 찾는 것이 우리 국민의 권리의식임을 감안하여 볼 때 토지소유자 등으로 하여금 결정된 개별공시지가를 기초로 하여 장차 과세처분 등이 이루어질 것에 대비하여 항상 토지의 가격을 주시하고 개별공시지가결정이 잘못된 경우 정해진 시정절차를 통하여 이를 시정하도록 요구하는 것은 부당하게 높은 주의의무를 지우는 것이라고 아니할 수 없고, 위법한 개별공시지가결정에 대하여 그 정해진 시정절차를 통하여 시정하도록 요구하지 아니하였다는 이유로 위법한 개별공시지가를 기초로 한 과세처분 등 후행 행정처분에서 개별공시지가결정의 위법을 주장할 수 없도록 하는 것은 수인한도를 넘는 불이익을 강요하는 것으로서 국민의 재산권과 재판받을 권리를 보장한 헌법의 이념에도 부합하는 것이 아니라고 할 것이므로, 개별공시지가결정에 위법이 있는 경우에는 그 자체를 행정소송의 대상이 되는 행정처분으로 보아 그 위법 여부를 다룰 수 있음은 물론 이를 기초로 한 과세처분 등 행정처분의 취소를 구하는 행정소송에서도 선행처분인 개별공시지가결정의 위법을 독립된 위법사유로 주장할 수 있다고 해석함이 타당(대판 93누8542, 1994.1.25. 참조)하다고 보는 반면에, 체납처분의 경우와 같이 전체적으로 하나의 효과를 달성하는 것을 의도하는 경우에는 일련의 체납처분절차가 유효한 경우에 한하여 그 효력이 인정되는 것이므로 전단계처분은 다음 단계의 처분에 영향을 미치는 선결요건에 해당되는 것으로 볼 수가 있는 것이

다.(대판 87누383, 1987. 9.22 참조)

(2) 선결요건과 조세법률주의와의 관계

조세법률주의는 과세권의 과도한 행사로부터 국민의 재산권을 보장하는데 그 의의가 있다고 할 때, 조세부과의 기준 및 한계, 납세의무의 이행절차 등을 법률에 규정하는 단계(입법단계)는 물론이고, 이와 같은 법률규정을 집행하는 단계(집행단계)에 모두 적용되어야 하는 것인바 과세요건법정주의는 과세권행사는 국민의 재산권에 대한 국가권력의 침해로서의 성격이 있으므로 조세의 종목과 세율 및 기타 과세요건과 부과절차 등 납세의무자가 납세의무를 이행하기 위한 각종 요건을 헌법에 위반됨이 없는 유효한 법률로서 규정하여야 한다는 것으로 조세법률주의의 핵심적 위치에 있는 것이며, 엄격해석의 원칙에 따라 세법을 적용함에 있어서 엄격하게 적용하여야 한다는 것이다.

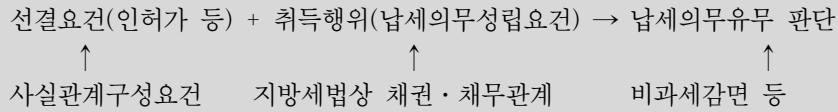
따라서 조세법률주의의 원칙에 입각하여 세법을 적용하여야 함으로 확정해석이나 유추 해석을 할 수가 없는 것이다. 이와 같이 법률에서 규정한 선결요건이 있음에도 불구하고 이를 간과한 채 선결요건을 무시한 경우에는 조세법률주의 대원칙에 위배될 뿐만 아니라 엄격해석의 원칙에도 위배됨으로 선결요건에 의거 납세의무가 성립한 시점에서 납세의무의 존부를 판단하여야 할 것이다. 왜냐하면 선결요건을 과세요건의 일부분인 조건의 일종에 해당하는 것이기 때문이다. 결국 조건의 성취여부에 따라 납세의무의

여부와 관련이 되는 것이고 조건이 성취되지 아니한 것이라면 납세의무에 전혀 영향을 주지 아니하게 되는 것이다.

(3) 사실관계로서의 선결요건과 납세의무 성립과의 관계

지방세법상 납세의무의 성립은 납세의무의 존부를 판단하는 것으로서 사실관계와 지방세법상의 법률구성요건이 결합된 때에 이에 해당여부를 판단하는 것이다. 따라서 사실관계로서 선결요건을 구성요소로 하는 경우에는 그 선결요건은 중요한 과세사실에 해당되며 나아가 납세의무여부를 판단하는 과세요건을 구성하게 되는 것이다. 이와 같이 납세의무여부를 판단하는 사실관계로서 선결요건은 납세의무의 유무는 결정하게 되는 중요한 요소가 되는 것이다.

예를 들면, 조세특례제한법 제119조제3항이나 제120조제3항의 규정에 의하여 벤처창업중소기업이 그 지정일로부터 2년 이내에 취득하는 사업용 재산을 취득하는 경우에 취득세와 등록세를 감면하는바 이 경우 전제 조건은 우선 취득의 주체가 벤처창업중소기업에 해당되어야 하는 것이다. 따라서 창업중소기업이 벤처창업중소기업으로 지정을 받아야하나 그 지정을 받기 이전에는 그 선결요건인 벤처창업중소기업으로서의 지정절차가 필요하나 그 지정을 받지 아니한 상태에서 사업용 부동산을 취득한다고 할 때, 취득세의 납세의무 성립시기는 창업일에 해당되나 그 성립일에 납세의무 유무를 판단함에 있어서 선결요건인 벤처기업의 지정이



없는 경우에는 비록 그 지정이 취득이후에 지정을 받아 보완되었다고 하더라도 납세의무가 감면되는 것은 아닌 것이다.

(4) 선결요건의 유형과 보완관계

통상적으로 선결요건은 취득행위 등 납세의무가 성립되기 이전에 그 요건을 구비하여야 하는 것이며 비록 그 선결요건을 납세의무 성립이후에 그 요건을 구성하는 경우에는 선결요건으로서 고려대상에 해당되지 아니한다. 이는 시계열측면에서 납세의무의 성립일은 우선 납세의무 여부를 판단하는 기준일에 해당하는 것이기 때문에 그 날을 기준으로 선결요건이 구비되어야 납세의무 여부를 판단하는데 고려 대상에 해당하는 것이다.

그러나 일정한 경우에는 납세의무 성립일 이후에 이를 선결요건을 구비하여 취득행위 등 납세의무성립을 보완·치유하는 경우에는 선결요건으로 고려대상으로 하는 사후적인 선결요건이 있는 것이다.

(가) 사전적 선결요건

납세의무가 성립되기 이전에 그 사전적으로 선결요건을 구비하여야 하는 요건으로서 만약 납세의무 성립일 이후인 사후에 보완하더라도 이미 성립된 납세의무에는 아무런

영향이 없는 것이다. 이와 같이 납세의무 성립일 이전에 납세의무의 경중, 감면여부를 판단하는데 고려요소를 사전적 선결요소라고 하는 것이다. 이에 대하여 예를 들면 취득일 이전에 취득자의 자격요건을 요하는 경우로서 위에서 예시한 벤처창업중소기업에 대한 감면요건이 이에 해당하는 것이다.

(나) 사후적 선결요건(보완·치유요건)

비록 납세의무가 성립되기 이전에 사전적으로 구비하여야 할 선결요건이지만 과세요건을 납세의무가 성립한 이후에 사후적으로 보완하는 경우에 그 요건을 치유하게 되는 것이므로 이미 납세의무성립일 시점에서는 납세의무가 성립되었으나 일정기간내에 그 선결요건을 보완하는 경우라면 그 보완요건에 의거 사후적으로 치유가 되는 것이다.

이에 대하여 첫째, 중과세 요건을 치유하는 경우를 살펴보면 다음과 같다. 지방세법 제112조제2항제3호의 규정에서 고급주택은 주거용 건축물 또는 그 부속토지의 면적과 가액이 대통령령이 정하는 기준을 초과하거나 당해 건축물에 67제곱미터이상의 풀장 등 대통령령이 정하는 부대시설을 설치한 주거용 건축물과 그 부속토지를 말하나 주거용 건축물을 취득한 날부터 30일 이내에 주거용이 아닌 용도로 사용하거나 고급주택이 아닌 용도로 사용하기 위하여 용도변경

공사에 착공하는 경우에는 그러하지 아니하다라고 규정하고 있는 바, 취득당시에 고급주택으로서의 그 면적과 시가표준액 등을 구비하여 중과세요건에 해당되었다고 하더라도 취득일로부터 30일 이내에 주거이외의 용도로 사용하거나 용도변경공사를 하게 되면 고급주택으로 보지 아니한다는 것은 비록 취득당시에 이와 같은 선결요건을 구비하였다면 당연히 고급주택에 해당되지 아니하지만 중과세 납세의무일인 취득이후 30일 이내에 이와 같은 선결요건을 구비하여 치유·보완하였다면 중과세 대상에서 제외되는 것이다.

둘째, 감면요건을 치유하는 경우를 살펴보면 다음과 같다. 지방자치단체 감면조례 중 임대주택에 대한 감면과 관련하여 “전용면적 60제곱미터 이하의 공동주택(아파트·연립주택 및 다세대주택을 말하며, 당해 공동주택의 부대시설 및 임대수익금 전액을 임대주택관리비로 충당하는 임대용 복리시설을 포함한다. 이하 이 조에서 같다)에 대하여는 다음 각호에서 정하는 바에 의하여 취득세와 등록세를 면제한다. (단서 생략)” 다음 각호의 규정 중 제1호의 규정에서 “공공단체·주택건설사업자·주택건설촉진법 제44조제3항의 규정에 의한 고용자 및 임대주택법에 의하여 등록한 임대사업자(임대용 부동산 취득일로부터 30일 이내에 임대사업자로 등록한 경우를 포함한다)가 임대할 목적으로 공동주택(그 부속토지를 포함한다. 이하 이항에서 같다)을 건축한 경우(토지를 취득한 날로부터 2년 내에 공동주택을 착공하지 아니한 경우를 제외한다)에는 취득세

와 등록세를 면제한다”라고 규정하고 있는 바 임대사업자에 대한 감면은 임대사업자가 임대용 공동주택을 취득하는 경우에 감면여부를 판단하는 것이나 취득시점에서 임대사업자로 등록을 하지 아니한 경우에는 감면대상에서 제외되지만 임대용 부동산 취득일로부터 30일 이내에 임대사업자로 등록한 경우라면 이를 보완·치유한 경우에 해당되어 사후적으로 선결요건을 보완한 것으로 보아야 하는 것이다.

(5) 선결요건으로서의 부과취소처분과 과오납 환급청구권과의 관계

지방세가 과오납된 경우에는 당연히 과오납환급청구권이 발생하는 것이다. 그러나 과오납 지방세인지 여부를 확인하기 위해서는 먼저 과오납여부를 과세권자가 확인을 하여 당초의 처분을 취소하여야 비로소 과오납으로 결정되는 것이다. 이와 같이 과오납환급청구권의 발생의 선결요건을 당초부과처분을 취소하는 처분이 선행되어야 하는 것이다. 따라서 과세권자가 당초의 과세처분을 취소하기 위해서는 직권취소 또는 행정소송 등 불복청구에 의하여 확정판결 등에 의거 취소되는 경우에는 그에 기하여 부과처분을 취소하면 되는 것이므로 그 선결요건이 완성되는 시점에서 과오납환급청구권이 발생되는 것이다.

그런데 선결요건이 중복적으로 적용되는 경우로서 예를 들면 현행법상 지방세체납절차와 민사집행절차는 별개의 절차로서 양 절차 상호간의 관계를 조정하는 법률의 규

정이 없으므로 한 쪽의 절차가 다른 쪽의 절차에 간섭할 수 없는 반면, 쌍방 절차에서 각 채권자는 서로 다른 절차에서 정한 방법으로 그 다른 절차에 참여할 수밖에 없으므로, 동일한 채권에 대하여 체납처분절차에 의한 압류와 민사집행절차에 의한 압류가 서로 경합하는 경우에도 세무공무원은 체납처분에 의하여 압류한 채권을 추심할 수 있고, 청산절차가 종결되면 그 채권에 대한 민사집행절차에 의한 가압류나 압류의 효력은 상실되고, 따라서 보전처분에 기하여 가압류가 된 채권에 대하여 체납처분에 의한 압류가 있고 그에 기하여 피압류채권의 추심이 이루어진 후에 그 체납처분의 기초가 된 조세부과처분이 취소되었다고 하더라도, 특별한 사정이 없는 한 그 환급금채권은 조세를 납부한 자에게 귀속되므로 민사집행절차에 의한 가압류 및 압류 채권자로서는 조세부과처분의 취소에 따른 환급금에 대하여 부당이득반환을 구할 수는 없다.

또한, 동일한 채권에 대하여 강제집행절차와 체납처분절차가 경합하는 경우에 체납처분에 의한 압류채권의 추심이 이루어진 후에 그 조세부과처분이 취소됨으로써 체납처분에 의하여 징수한 금액이 납세의무자에 대한 관계에서 부당이득이 성립하는 때에도, 지방자치단체로서는 체납처분 당시 경합하고 있었던 압류채권자 등에게 그 채권을 보전하거나 집행할 수 있도록 배려하거나 납세의무자에 대한 부당이득반환채무가 발생하였다는 점을 통지할 신의칙상 주의의무가 있다고 할 수는 없다(대판 2000다26036, 2002. 12. 24.참조)는 것이다.

(6) 선결요건과 추징사유와의 관계

통상 정책목적으로 지방세를 감면하는 경우에는 그 감면취지에 부합되도록 사용하는지를 파악하여 일정기간 내에 사용하지 아니하는 경우에는 추징하는 사후관리규정을 두는 경우가 있는 바, 이와 같이 추징규정을 적용하기 위해서는 먼저 선결요건으로서 추징사유가 발생하여야 하는 것이다. 따라서 당초 감면처분한 지방세를 추징하는 추징처분을 하기 위해서는 먼저 추징사유가 발생되어야 추징할 수가 있으므로 이와 같은 추징사유는 추징처분을 하기 위한 선결처분에 해당하는 것이다.

3. 선결요건을 요하는 대표적 유형사례

1) 비과세·감면과 선결요건과의 관계

(1) 영유아시설을 운영하는 자에 대한 비과세

지방세법상 "영유아교육법에 의한 영유아보육시설을 경영하는 자"가 그 사업에 사용하기 위한 부동산의 취득의 경우에는 취득세·등록세·재산세·종합토지세를 비과세하도록 규정하고 있는 바, 취득세 납세의무 성립일현재에 영유아보육시설을 취득하더라도 취득 주체가 영유아교육법에 의한 영유아보육시설을 설치·운영하여야 비과세적용을 받게된다.

그런데 영유아보육법 제7조제2항의 규정

에 의거 민간보육시설·직장보육시설 또는 가정보육시설을 설치·운영하고자 하는 자는 시장·군수에게 신고하여야 하며, 신고시에는 동법시행규칙 제6조제1항의 규정에 의거 보육시설의 설치신고서를 하고자 하는 자는 별지 제3호서식에 의한 신고서에 다음 각호의 서류를 첨부하여 관할 시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장을 말한다.)에게 제출하여야 한다.

이 경우 건축물관리대장 또는 시설의 평면도를 관할 시장·군수 또는 구청장이 내부적으로 확인할 수 있는 경우에는 당해서류의 제출을 생략하게 할 수 있다. 이와 같은 요건을 구비한 때에 보육시설의 설치신고를 받은 때에는 [별지 제6호서식에 의한 신고증]을 신고인에게 교부하여야 한다.

1. 법인의 정관 및 등기부등본(법인인 경우에 한한다)
2. 건축물관리대장등본과 시설 및 설비목록(부동산을 임차한 경우에는 임대차계약서를 포함한다)
3. 시설의 구조별 면적이 표시된 평면도
4. 종사자의 자격을 증명하는 서류

그런데 신규로 영유아보육시설을 하고자 하는 자의 경우에는 부동산을 취득하는 시점에서 이와 같은 시설의 설치신고증을 교부받지 못한 상태이기 때문에 영유아보육시설을 경영하는 자에는 해당되지 아니하는 것이다. 따라서 엄격해석의 원칙에 의거 관련 비과세 규정을 적용하는 경우에는 취득세 등 비과세가 적용되지 아니하는 것이다. 이와 같은 논거로 영유아보육시설설치신고

증을 교부받은자와 교부받지 아니한 자가 공동으로 영유아보육시설인 부동산을 공동으로 취득한 때에는 영유아보육시설 설치신고증을 교부받은 자의 지분에 대하여만 비과세를 하고 그 설치신고증을 받지 아니한 자에 대하여는 비과세대상에 해당하지 아니하는 것이다.

[사례] 영유아시설에 대한 비과세

지방세법제107조제1호·제127조제1항제1호·제184조제1호·제234조제2호 및 동법시행령 제79조제1항제6호의 규정에 의하여 영유아교육법에 의한 영유아보육시설을 경영하는 자가 그 사업에 사용하기 위한 부동산의 취득의 경우에는 취득세·등록세·재산세·종합토지세 비과세 대상이나 귀문의 경우 부동산 취득 당시에 영유아교육법에 의한 인가를 받아 경영하여야만 비과세 대상에 해당함(행자부 세정13407-498, 2001. 10. 30)

[사례] 취득세 비과세 판단

지방세법 제107조 및 동법시행령 제79조제2호에서 초·중등교육법 및 고등교육법에 의한 학교를 경영하는 자가 취득하는 부동산에 대하여 취득세를 비과세 하도록 규정하고 있으나, 초·중등교육법에 의하여 유치원 설립인가를 받지 않은 상태에서 유치원용 부동산을 취득한 경우라면 취득세가 비과세 되지 아니함(행자부 세정13407-480, 2001. 10. 26)

[사례] 영유아시설의 비과세 범위

영유아보육시설을 운영하기 위하여 설립 인가를 받고 운영하는 자가 취득하는 부동산지분에 대하여만 취득세 등이 비과세되는 것임(행자부 세정 13407 - 611, 2001. 11. 30)

(2) 벤처창업중소기업에 대한 감면

부동산 취득일 현재 벤처창업중소기업으로서 벤처기업육성에관한특별조치법시행령 제2조의3제1항의 규정에 의한 기준에 부합하여야 하는 경우 동법 제25조제1항의 규정에 의하여 벤처기업으로서 이 법에 의한 지원을 받고자 하는 기업은 벤처기업 해당 여부에 관하여 중소기업청장에게 확인을 요청할 수 있으며, 중소기업청장은 제1항의 규정에 의하여 요청을 받은 경우에는 산업자원부령이 정하는 기간 내에 확인하여 그 결과를 요청인에게 통지하여야 한다. 이 경우 당해 기업이 벤처기업에 해당하는 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 유효기간을 정하여 벤처기업확인서를 발급하여야 하는 것이다.

따라서 비록 벤처창업중소기업에 해당되더라도 벤처기업으로 확인을 받아야 하나 이를 확인을 받지 아니한 경우뿐만 아니라 창업후 2년 이내에 벤처기업육성에관한특별조치법 제25조의 규정에 의거 벤처기업으로 확인 받지 아니한 경우에는 조세특례제한법 제119조제3항 및 제120조 제3항의 규정에 의거 감면요건에 해당되지 아니하기 때문에 취득세와 등록세의 감면대상에서 제외되는 것이다.

[사례] 벤처창업중소기업에 대한 감면

조세특례제한법 제119조제3항제1호 및 제120조제3항의 규정에 의거 창업벤처중소기업이 당해사업을 영위하기 위하여 벤처기업으로 확인 받은 날로부터 2년이내에 취득하는 사업용 재산에 대하여 취득세 등을 감면하는 것이므로, 벤처기업으로 확인받은 날(2000.11.6) 이전에 법원경락에 의해 공장용 부동산을 경락 받은 경우에는 취득세 등이 감면대상에서 제외됨(행자부 세정13407-266, 2001. 3. 13)

[사례] 창업중소기업의 감면

조세특례제한법 제119조 제3항 및 제120조 제3항의 규정에 의거 창업중소기업 및 창업벤처중소기업이 당해 사업을 영위하기 위하여 창업일로부터 2년 이내에 취득하는 사업용재산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제토록 규정하고 있고 동법 제6조 제2항에는 창업후 2년 이내에 벤처기업육성에관한특별조치법 제25조의 규정에 의거 벤처기업으로 확인 받은 기업을 창업벤처중소기업으로 규정하고 있는바, 창업중소기업으로서 창업 후 2년이 경과한 후 창업벤처중소기업으로 확인 받은 경우라면 그 확인 받은 날로부터 2년 이내에 사업용 재산을 취득하더라도 취득세 등이 감면되지 아니함(행자부 세정 13407-623, 2001. 12. 3)

[사례] 사업용재산의 범위

조세특례제한법 제119조 제3항 및 제120조 제3항의 규정에 의거 창업벤처중소기업이 벤처기업으로 확인 받은 날로부터 2년

이내에 취득하는 사업용재산에 대하여는 취득세 등을 감면하는 것이며 1구내 기숙사라면 사업용재산에 해당되는 것임(행자부 세정 13407-544, 2001. 11. 15)

[사례] 창업중소기업의 감면재산 범위

조세특례제한법 제119조 제3항 및 제120조 제3항의 규정에 의거 창업중소기업 및 창업벤처중소기업이 당해 사업을 영위하기 위하여 창업일(창업벤처중소기업의 경우에는 벤처기업으로 확인 받은 날)부터 2년 이내에 취득하는 사업용재산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제하나, 창업일로부터 2년 이후에 취득하는 사업용재산에 대하여는 취득세 등이 면제되지 아니함(행자부 세정 13407-927, 2002. 10. 4)

[사례] 개인사업자의 창업일에 대한 판단

개인사업자인 청구인은 1997.5.31. 사업자등록을 한 후 사업자등록증상에 기재된 사업개시일(1997.6.26.) 이전에 이 사건 부동산을 취득하였는 바, 개인사업자의 경우 1994.12.31. 조세감면규제법시행령이 개정되기 이전에는 창업일을 개인사업자의 경우 사업자등록증 교부일로 본다는 규정이 있었지만, 그 후 이러한 규정이 삭제됨으로써 창업일을 언제로 볼 것인지에 대하여 다툼의 여지가 있으나, 개인사업자의 경우 실질적인 사업개시 이후에 사업자등록을 하는 경우와 사업자등록을 하고 사업을 개시하는 경우 및 사업자등록과 동시에 사업을 개시하는 경우 등 여러 가지가 있을 수 있으므로, 「사업개시일」은 구체적인 경우에 따라 합

리적으로 판단하여야 할 것으로서, 이 사건 부동산의 경우 1997.5.31. 사업자등록을 필하고 1997.6.20. 부동산을 취득한 이상 창업중소기업이 취득한 부동산으로서 감면대상에 해당된다고 보아야 하며, 단순히 사업자등록증 교부신청시 예정일로 기재한 사업개시일을 실제 「사업개시일」로 판단한 것은 잘못이라 할 것이고, 창업일 이후에 부동산을 취득하여 사업용으로 사용하다가 취득일로부터 2년이 경과하여 임대한 사실이 입증되는 경우에는 취득세 등 추징요건인 취득일로부터 2년 이내에 정당한 사유없이 당해 사업에 직접 사용하지 아니하는 경우에 해당된다고 볼 수 없어 최소로 결정(행자부 심사 제2002-192호, 2002.4.29.)

(3) 임대공동주택에 대한 감면

① 임대 공동주택의 사업자에 대한 감면

시도세감면조례의 규정 중 임대주택에 대한 감면을 하는 경우 전용면적 60제곱미터 이하의 공동주택(아파트·연립주택 및 다세대주택을 말하며, 당해 공동주택의 부대시설 및 임대수익금 전액을 임대주택관리비로 충당하는 임대용 복리시설을 포함한다.)에 대하여는 다음에 의하여 취득세와 등록세를 면제한다. 다만, 당해 공동주택을 취득한 날(건축한 경우에는 사용승인서 교부일)부터 2월(보존등기가 되지 아니한 공동주택을 취득한 경우에는 건축주가 보존등기한 날부터 2월, 법령의 규정이나 천재·지변·사변·화재 그밖에 이와 유사한 사유로 소유권이 전등기를 할 수 없는 경우에는 이전등기가 가능한 날부터 2월)이내에 보존등기 또는

이전등기를 하지 아니하거나, 임대주택법 제 12조 규정에 의한 정당한 사유 없이 임대 의무기간 내에 임대 이외의 용도로 사용하거나 매각하는 경우에는 면제된 취득세와 등록세를 추징한다.

따라서, 첫째 공공단체·주택건설사업자·주택건설촉진법 제44조제3항의 규정에 의한 고용자 및 임대주택법에 의하여 등록된 임대사업자(임대용 부동산 취득일로부터 30일 이내에 임대사업자로 등록한 경우를 포함한다)가 임대할 목적으로 공동주택(그 부속토지를 포함한다.)을 건축한 경우(토지를 취득한 날로부터 2년 내에 공동주택을 착공하지 아니한 경우를 제외한다)에는 취득세와 등록세를 면제하고 둘째, 임대주택법에 의하여 등록된 임대사업자가 임대할 목적으로 건축주로부터 최초로 분양 받는 공동주택에 대하여는 취득세와 등록세를 면제하도록 규정하고 있는 것이다. 이 경우 임대사업자의 경우에는 공동주택을 취득(건축에 의한 취득이나 매입하는 경우)하는 때에는 임대주택법에 의하여 등록된 임대사업자의 자격요건을 구비하여야 하는 것이다.

그러나 이 경우에는 사후적 선결요건을 보완하는 규정을 특별히 두고 있기 때문에 임대용 부동산 취득일로부터 30일 이내에 임대사업자로 등록한 경우에도 비록 취득시점에서는 그 요건을 구비하지 아니하였다고 하더라도 취득세 신고납부하는 기간(취득 후 30일내)에 이를 구비한 경우에는 감면대상에 해당하는 것이다. 이 경우 임대주택법 제6조 제1항의 규정에 의하여 2세대 또는 2호실 이상의 주택을 임대하고자 하는 자는

시장·군수 또는 구청장(자치구의 구청장을 말한다.)에게 등록을 신청할 수 있으며 그 등록요건은 다음과 같다.

1. 주택건설촉진법 제6조의 규정에 의하여 등록된 주택건설사업자
2. 주택건설촉진법 제33조의4 또는 동법 제44조제3항의 규정에 의하여 임대를 목적으로 하는 주택을 건설하는 토지소유자 또는 고용자
3. 임대를 목적으로 하는 주택을 건축하기 위하여 건축법 제8조의 규정에 의한 허가를 받은 자
4. 임대를 목적으로 주택을 소유하고 있거나 이를 매입하기 위한 계약(분양계약을 포함한다)을 체결한 자

[사례] 임대사업자에 대한 감면

부산광역시세감면조례 제13조 제1항의 규정에 의거 임대주택법 제2조 제4호에의한 임대사업자가 임대할 목적으로 공동주택을 건축하거나 건축주로부터 최초로 분양 받는 경우로서 전용면적 60제곱미터 초과 85제곱미터 이하인 공동주택을 취득하는 경우에는 취득세와 등록세의 100분의 50을 경감토록 규정하고 있으나 임대사업자로 허가신청하여 승인되기 전에 공동주택을 취득한 경우라면 취득세 등이 경감되지 아니함(행자부 세정13407-624, 2001.12. 3)

[사례] 임대주택사업자에 대한 감면범위 판단

경기도도세감면조례 제15조제1항의 규정에 의하여 임대주택법시행령 제6조제2항 각

호에 해당하는 자를 포함한 임대주택법에 의한 임대사업자가 2세대이상의 공동주택을 임대할 목적으로 건축하는 임대주택용 부동산에 대하여는 취득세와 등록세가 면제되는 것이나 당해 취득토지에 대해 취득세 납세의무 성립시기인 임대주택용 토지취득 당시(귀문:2000.8.30.)에 임대를 목적으로 하는 주택을 건축하기 위하여 건축법 제8조의 규정에 의한 허가를 받지 아니하거나 임대주택법에 의한 임대사업자로서 등록되어 있지 아니하였기에 조례의 감면요건에 충족되지 아니하여 취득세와 등록세 면제대상에서 제외됨(행자부 세정13407-18, 2001. 1. 5)

② 공동주택의 분양받는 자에 대한 감면 시도세감면조례규정 중 공동주택을 분양받는 자에 대한 취득세 등 감면시 분양(임대주택법에 의한 임대의무기간 경과 후 분양하는 경우와 임대주택법시행령 제9조제2항의 규정에 의하여 구청장의 허가를 받거나 신고를 하고 분양하는 경우를 포함한다)할 목적으로 건축한 공동주택(그 부속토지를 포함한다.)을 최초로 분양 받아 1가구1주택(당해 공동주택을 취득한 날부터 30일 이내에 종전 주택을 매각하여 1가구1주택이 되는 경우를 포함한다.)이 되는 경우에는 다음에 의하여 취득세와 등록세를 감면한다. 다만, 부동산의 취득일부터 2월(보존등기가 되지 아니한 공동주택을 취득한 자는 건축주가 보존등기한 날부터 2월, 공동주택을 분양하는 자가 법령의 규정이나 천재·지변·사변·화재 그밖에 이와 유사한 사유로 소유권이전등기를 할 수 없는 경우에는 이전등기가 가능한 날부터 2월)이내에 이전등기

를 하지 아니하는 경우에는 감면된 취득세와 등록세를 추징한다. 첫째, 전용면적 40제곱미터이하인 공동주택에 대하여는 취득세와 등록세를 면제하고 둘째, 전용면적 40제곱미터초과 60제곱미터이하인 공동주택에 대하여는 취득세와 등록세의 100분의 50을 경감대상으로 한다.

여기서 “1가구1주택”이라 함은 취득일 현재 주민등록법에 의한 세대별 주민등록표에 기재되어 있는 세대주와 그 가족(동거인을 제외한다)으로 구성된 1가구(세대주의 배우자와 미혼인 30세미만의 직계비속은 동일한 세대별 주민등록표에 기재되어 있지 아니하더라도 동일한 가구에 속한 것으로 본다)가 국내에 1개의 주택을 소유하는 것을 말한다. 따라서 선결요건으로서 취득당시에 1가구 1주택이어야 감면대상에 해당하는 것이므로 새로이 공동주택을 취득함으로써 1가구 2주택에 해당하는 경우에는 감면대상에서 제외되는 것이다.

[사례] 공동주택의 1가구 1주택의 감면 범위 당해 공동주택을 취득할 당시에 어머님 명의의 주택을 소유한 경우라면 1가구 1주택에 해당되지 아니하므로 취득세 등의 감면대상에 해당되지 아니하며 공동주택에 대한 취득세 등 지방세의 감면은 공동주택 취득일 현재를 기준으로 하여 감면요건을 충족하는 경우에 한해 감면대상이 되는 것이므로 취득일 이후에 감면요건을 충족하더라도 기 납부된 취득세 등은 환부되지 아니함(행자부 세정 13407-173, 2002. 2. 17)

[사례] 최초분양자에 대한 공동주택의 범위
서울특별시세감면조례 제12조 제2항의 규정에 의거 분양(임대주택법에 의한 임대의 무기간 경과 후 분양하는 경우와 임대주택법시행령 제9조제2항 규정에 의하여 구청장의 허가를 받거나 신고를 하고 분양하는 경우를 포함한다)할 목적으로 건축한 공동주택(그 부속토지를 포함한다. 이하 이 항에서 같다)을 최초로 분양 받아 1가구1주택(당해 공동주택을 취득한 날부터 30일 이내에 종전 주택을 매각하여 1가구1주택이 되는 경우를 포함한다. 이하 이조에서 같다)이 되는 경우로서 전용면적 40제곱미터 이하인 공동주택에 대하여는 취득세와 등록세를 면제토록 규정하고 있으므로 건축주와 분양계약을 맺은 타인으로부터 분양권을 매수하여 최종잔금을 지급하여 당해 공동주택을 취득하는 경우에도 최초로 분양 받은 경우에 해당되는 것임(행자부 세정 13407-468, 2002. 5. 21)

[사례] 1가구 1주택의 감면 범위

서울특별시세감면조례 제12조 제2항의 규정에 의거 분양할 목적으로 건축한 공동주택(그 부속토지를 포함한다. 이하 이 항에서 같다)을 최초로 분양 받아 1가구1주택(당해 공동주택을 취득한 날부터 30일 이내에 종전 주택을 매각하여 1가구1주택이 되는 경우를 포함한다. 이하 이조에서 같다)이 되는 경우로서 전용면적 40제곱미터 초과 60제곱미터 이하인 공동주택에 대하여는 취득세와 등록세의 100분의 50을 경감토록 규정하고 있고 동조 제3항의 규정에 의거 “1가구1주

택”이라 함은 주민등록법에 의한 세대별 주민등록표에 기재되어 있는 세대주와 그 가족(동거인을 제외한다)으로 구성된 1가구(세대주의 배우자와 미혼인 30세 미만의 직계비속은 동일한 세대별 주민등록표에 기재되어 있지 아니하더라도 동일한 가구에 속한 것으로 본다)가 공동주택의 취득일(등록세의 경우 등기일) 현재 국내에 1개의 주택을 소유하는 것을 말하는 것이나 당해 공동주택의 취득일 현재(2001.11.20)를 기준으로 하여 주민등록법에 의한 세대별주민등록표에 기재되어 있는 1가구가 이미 주택을 소유하고 있는 상태에서 주택을 분양 받아 취득하였으므로 취득세 등의 감면대상에 해당되지 아니함(행자부 세정 13407-264, 2003. 4. 9)

2) 대도시내 신설법인의 등록세 중과세 제외

(1) 유통산업에 대한 중과세 제외요건

유통산업은 유통산업발전법에 의한 유통산업을 의미함으로 그 범위를 한정하여 판단해야 한다. 이 경우 유통산업발전법 등 관계 법령에 의하여 임대차 허용되는 매장 등의 전부 또는 일부를 임대하는 경우 임대하는 부분도 직접 사용하는 것으로 보기 때문에 중과세에서 제외되는 것이다. 유통산업발전법 제2조에서는 “유통산업”을 농·임·축·수산물 및 공산품의 도매·소매·보관·포장 및 이와 관련된 정보·용역의 제공 등을 목적으로 하는 산업이라고 규정하고 있고, 다만 동법 제8조의 규정에서는 “대규모점포”

에 대하여 개설등록을 하도록 되어 있다. 이와 같이 유통산업은 대규모점포를 제외하고는 별도의 개설등록을 요하지 아니하고 있으므로 지방세법시행령 제101조제1항제8호의 “유통산업발전법 의한 유통산업”의 의미를 반드시 별도의 개설등록 신고를 필한 자(대규모점포)만을 말한 것은 아니라고 할 것이다.

그런데 신규로 대규모 점포에 해당하는 유통산업을 영위하기 위하여 할 경우 부동산을 취득하는 때에는 그 부동산 취득등기 시점에서는 선결요건으로서의 대규모점포로서 요건을 구비하지 못한 상태이므로 유통산업을 영위하는 것이 아니므로 등록세와 종과세대상에 해당되는 것이다.

[사례] 유통산업의 요건과 등록세 종과판단
지방세법 제138조제1항 및 같은법시행령 제101조제1항제8호의 규정에 의하면 유통산업발전법에 의한 유통산업의 경우 등록세 종과예외 업종에 해당되며, 유통산업발전법 제8조 및 제24조의 규정에 의하면 대규모점포를 개설하고자 하는 자는 업태별로 시·도지사에게 등록을 하도록 규정되어 있고 대규모점포의 업태를 나타내는 명칭은 당해 업태의 대규모점포로 등록한 자가 아니면 이를 사용할 수 없도록 규정되어 있음. 따라서 등록을 하지 아니하였을 경우에는 지방세법시행령 제101조제1항제8호의 규정에 의한 유통산업으로 볼 수 없으므로 <을설(등록세 종과대상임)>이 타당함(행자부 세정 13407-57, 99.1.18)

[사례] 유통산업의 범위와 등록세
종과제외업종판단

지방세법시행령 제101조 제1항 제8호에 규정된 유통산업발전법에 의한 유통산업은 유통산업발전법 제2조 제1호에서 규정된 농·임·축·수산물 및 공산품의 도매·소매·보관·포장 및 이와 관련된 정보·용역의 제공 등을 목적으로 하는 산업을 말함. (행자부 세정 13430-125 98.05.26)

[사례] 유통산업의 등록요건과 등록세
종과세대상판단

1. 지방세법 제138조제1항 및 같은법시행령 제101조제1항제8호의 규정에 의하면 유통산업발전법에 의한 유통산업의 경우 등록세 종과예외 업종에 해당되며, 유통산업발전법 제8조 및 제24조의 규정에 의하면 대규모점포를 개설하고자 하는 자는 업태별로 시·도지사에게 등록을 하도록 규정되어 있고 당해 업태의 대규모점포로 등록한 자가 아니면 대규모점포의 업태를 나타내는 명칭은 이를 사용할 수 없도록 규정되어 있음. 따라서 유통산업발전법에 의하여 등록을 요하는 점포에 대하여 등록을 하지 아니하였을 경우에는 지방세법시행령 제101조제1항제8호의 규정에 의한 유통산업으로 볼 수 없으므로 등록세 종과대상에 해당되고, 다만, 유통산업발전법에 의하여 등록을 요하지 않는 유통산업의 경우에는 등록세 종과예외 업종에 해당함(행자부 세정 13407- 138, 99. 2. 2)

2. 유통산업발전법에서는 유통산업을 도매·소매·보관·포장 등 생산과 소비를 연결

하는 일체의 산업이라고 규정하고 있고, 동법에서 대규모점포를 제외한 유통산업의 경우 별도의 등록을 요하지 않고 있으므로 처분청이 등록된 대규모점포만을 등록세 중과세 제외대상으로 본 점을 잘못된 것임. (감사원심사2000-249, 2000. 7. 19)

(2) 법인분할과 대도시내 법인신설에 따른 등록세 중과세 제외

지방세법시행령 제102조제6항의 규정에서 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 대도시내의 내국법인이 법인의 분할(법인세법시행령 제82조제3항제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다)로 인하여 법인을 설립하는 경우에는 이를 중과세 대상으로 보지 아니하는 바, 이 경우 분할의 요건이 선결요건에 해당하는 것이다.

등록세가 중과세 제외대상에 해당하는 법인의 분할의 요건은 법인세법시행령 제82조제3항제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다. 따라서 법인의 분할방법은 상법 등에서 절차를 규정하고 있으나 중과세 제외대상에 해당되기 위해서는 반드시 법인세법상 규정상 요건에 부합하여야 중과세 제외대상에 해당하는 것이다. 법인세법시행령 제82조 제3항 제1호 내지 제3호의 요건은 다음과 같다.

1. 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것일 것
2. 분할하는 사업부문의 자산 및 부채가 포괄적으로 승계될 것. 다만, 공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한

부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 재정경제부령이 정하는 것의 경우에는 그러하지 아니하다.

3. 분할법인(소멸한 분할합병의 상대방법인을 포함한다)만의 출자에 의하여 분할하는 것일 것

여기서 “공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 재정경제부령이 정하는 것”의 범위는 다음의 자산 및 부채를 말한다. (법인세법시행규칙제41조의2 참조)

1. 자산

- 가. 변전시설·폐수처리시설·전력시설·용수시설·증기시설
- 나. 사무실·창고·식당·연수원·사택
- 다. 기타 물리적으로 분할이 불가능한 공동의 생산시설 및 사업지원시설과 그 부속토지

2. 부채

- 가. 지급어음
- 나. 차입조건상 차입자의 명의변경이 제한된 차입금
- 다. 분할로 인하여 약정상 차입자의 차입조건이 불리하게 변경되는 차입금
- 라. 분할되는 사업부문에 직접 사용되지 아니한 공동의 차입금

지방세법시행령 제102조의 제6항의 규정에서 “분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 대도시내의 내국법인이 법인의 분할(법인세법시행령 제82조제3항제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다)로 인하여 법인을 설립하는 경우에는 이를

중과세 대상으로 보지 아니한다.”라고 규정하고 있는바, 여기서 중과세대상에서 제외되는 부분은 첫째, 분할로 취득하는 부동산 등기에 대하여 중과세 대상으로 보지 아니할 것인지 아니면 둘째, 분할로 취득하는 부동산 등기와 그 분할등기 이후로부터 취득하는 일체의 부동산등기에 대하여도 등록세 중과세 대상에서 제외대상에 해당하는 것인가?

이에 대하여 “법인분할로 인하여 법인을 설립하는 경우에는 이를 중과세 대상으로 보지 아니한다”라고 하는 것은 법인을 설립하는 경우 그 분할에 따른 부동산 등기에 대하여만 등록세 중과세 제외대상으로 하는 것으로 볼 수 있으나, 법인을 설립하는 경우에는 이를 중과세 대상으로 보지 아니한다고 하는 것을 법인분할로 법인설립이 되더라도 신설법인으로 보지 아니하겠다는 의미로 볼 수도 있는 것이다. 이 부분에 대하여 법인분할과 관련된 부동산 등기에 대하여만 중과세 제외하고 그 이후에 등기하는 부동산에 대하여 중과세하는 것은 아니며, 법인을 설립하는 경우에도 중과세하지 아니하겠다고 하는 것은 법인설립을 대도시내 법인신설로 보지 아니한 것이기 때문에 당연히 그 설립이후에 취득하는 부동산 등기에 대하여도 이를 등록세 중과세 대상에서 제외하도록 하는 것이 타당하다고 사료된다. 또한 법인분할은 기존법인을 분할한 것으로 기존법인 존속성을 인정하는 범위 내에서 등기형식상 신설등기를 하더라도 법인설립을 보지 아니하겠다고 보는 것이기 때문이다.

[사례] 법인분할과 등록세 중과세 대상 부동산의 범위

지방세법시행령 제102조 제6항에서 분할등기일 현재 5년이상 계속하여 사업을 영위한 대도시내의 내국법인이 법인의 분할(법인세법시행령 제82조제3항제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한함)로 인하여 법인을 설립하는 경우 이를 등록세 중과세대상에서 제외하도록 규정하고 있으나, 이 규정에서 등록세 중과세 대상에서 제외되는 것은 분할에 의한 법인의 설립에 관한 등기에 대하여만 제외되는 것으로 보아야 할 것으로서, 분할등기일 이후에 취득하는 사업용 부동산에 관한 등기는 이 규정에 의한 등록세 중과세 제외대상에 해당하지 않는 것임 (행자부 세정 13430-21, 2003. 1. 9)

[사례] 중과제외업종과 중과업종의 안분방법

1) 상법의 규정에 따라 회사분할을 하고 분할법인이 중과제외업종과 대상업종을 겸업하는 경우에 해당되므로 분할 후 증자등기를 하는 경우에는 증자등기 당시의 당해 사업연도 업종별 매출액비율이나 매출액이 없는 경우 업종별 유형자산비율에 따라 등록세를 납부하여야 하는 것이며

2)의 경우 자본등기에 대하여 지방세법시행령 제102조 제8항에서 총매출액을 기준으로 안분하도록 규정하고 있는 것은 자본금 등기의 발생원인에 따라 이를 구분하여 과세함으로써 중과세의 합리성을 도모하기 위한 것으로서 이러한 입법취지에 비추어 볼 때, 동 규정에서의 매출액이라 함은 법인의 사업활동과 관련하여 일상적 반복적으로 발

생한 영업수입을 의미하는 것으로 보아야 할 것이므로, 금융지주회사의 회계처리준칙에서 지분법평가 이익을 영업수익으로 계상하도록 하고 있는 점을 볼 때, 일반 지주회사의 경우에도 지분법평가 이익의 경우 지방세법시행령 제102조 제8항에서 규정하는 매출액에 포함되는 것으로 보는 것이 타당하며, 매출액을 판단함에 있어서 중과제외업종과 관련하여 발생한 수입은 당해 중과제외업종에 해당하는 매출액으로 보는 것이 타당한 것임.(행자부 세정 13430-40, 2003. 1. 15)

[사례] 취득세와 등록세의 중과세 판단

지방세법 제112조 제3항의 규정에 의거 수도권정비계획법 제6조의 규정에 의한 과밀억제권역 안에서 대통령령이 정하는 본점 또는 주사무소의 사업용 부동산(본점 또는 주사무소용 건축물을 신축 또는 증축하는 경우와 그 부속토지에 한한다)을 취득하는 경우 사업용 과세물건을 취득하는 경우의 취득세율은 제1항의 세율의 100분의 300으로 하도록 규정하고 있고, 동법 제138조 제1항 제3호의 규정에 의거 대도시내에서의 법인의 설립과 지점 또는 분사무소 설치 및 법인의 본점·주사무소·지점 또는 분사무소의 전입에 따른 부동산의 등기와 그 설립·설치·전입 이후의 부동산 등기에 대하여는 일반세율의 100분의 300으로 하도록 규정하고 있으며, 동법시행령 제102조 제3항의 규정에 의거 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 대도시내의 내국법인이 법인의 분할(법인세법시행령 제82조 제3항

제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다)로 인하여 법인을 설립하는 경우에는 이를 중과세 대상으로 보지 아니하도록 규정하고 있으나, 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 법인세법시행령 제82조 제3항 제1호 내지 제3호의 요건을 충족하는 기업분할로 신설된 법인인 경우로서 건물용 경락 받아 승계 취득한 경우라면 취득세 및 등록세가 중과세 되지 아니함.(행자부 세정 13407- 534, 2002. 6. 7)

3) 사치성재산에 대한 취득세 중과세 제외요건

(1) 외국인전용 고급오락장에 대한 중과세 제외요건

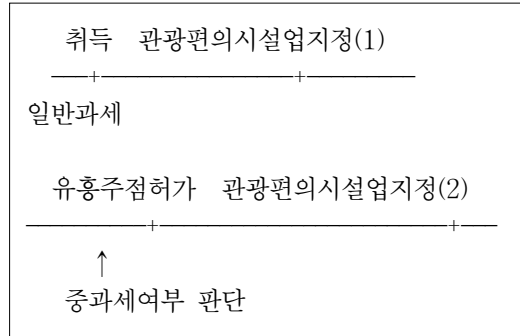
지방세법시행령 제84조의3제3항제5호의 규정에 의하여 식품위생법에 의한 유흥주점 영업으로서 룬살롱이나 요정영업장소에 해당하는 영업장소 중 관광진흥법 제6조의 규정에 의하여 지정된 관광유흥음식점(관광극장식당업의 경우에는 관광호텔 안에 있는 것으로서 관광진흥법 제6조의 규정에 의하여 문화관광부장관으로부터 지정을 받은 것에 한한다)을 제외한 영업장소에 대하여 고급오락장으로서 중과세 대상에 해당하는 것이다. 그런데 관광호텔 내에 있는 고급오락장으로서 중과세 제외대상에 해당되기 위해서는 고급오락장을 취득하기 이전에 그 선결요건으로서 관광진흥법 제6조의 규정에 의하여 문화관광부장관으로부터 지정을 받은 것에 한정된 경우에 중과세 제외대상에 해당하는 것이다.

이 경우 선결요건인 관광진흥법 제6조의 규정에 의거 관광편의시설업을 경영하고자 하는 자는 문화관광부령이 정하는 바에 따라 문화관광부장관의 지정을 받을 수 있으며 동법시행규칙제15조의 규정에 의하여 관광편의시설업의 지정을 받고자 하는 자는 별지 제19호서식의 관광편의시설업지정신청서에 다음의 서류를 첨부하여 특별시장·광역시장 또는 도지사("시·도지사라 함)나 지역별 관광협회에 제출하여야 한다.

1. 신청인(법인의 경우에는 대표자 및 임원)의 성명·주민등록번호 및 본적을 기재한 서류(외국인의 경우에는 법 제7조제1항 각호에 해당하지 아니함을 증명하는 당해 국가의 정부 기타 권한있는 기관이 발행한 서류 또는 공증인이 공증한 신청인의 진술서로서 재외공관공증법에 의하여 당해국가에 주재하는 대한민국공관의 영사관이 확인한 서류)
2. 법인등기부등본(법인의 경우에 한한다)
3. 업종별 면허증·허가증 또는 사업자등록증사본
4. 시설의 배치도 또는 사진 및 평면도

위의 구비서류 중 관광진흥법제6조의 규정에 의하여 관광편의시설업을 지정 받기 이전에 “업종별 면허증·허가증 또는 사업자등록증사본”을 첨부하도록 규정하고 있어서 관광호텔 내에 나이트클럽 등을 설치하는 경우에는 미리 유흥주점영업의 허가를 득하여야 하기 때문에 이미 허가를 받음으로서 그 때에 중과세요건을 구비하였기 때문에 나중에 관광편의시설업을 지정받았다

고 하더라도 취득세는 중과세대상에서 제외되지 아니하는 것이다.



상기와 같이 관광호텔을 취득한 후 식품위생법에 의한 유흥주점영업허가를 받기 이전에 관광편의시설업을 지정 받은 경우(1)에는 고급오락장으로서 중과세 대상에 해당되지 아니하는 것이다. 그러나 관광진흥법상에서는 관광편의시설업을 지정 받기 위한 요건으로서 반드시 “업종별 면허증·허가증 또는 사업자등록증사본”을 첨부하여야 하기 때문에 미리 유흥주점영업허가를 받지 아니하고는 지정신청을 할 수가 없는 것이다. 따라서 신규로 영업을 하는 경우에는 반드시 유흥주점에 대한 고급오락장으로서 중과세가 되는 것이다.

[사례] 관광진흥법에 의한 관광유흥주점의 중과세 요건

지방세법 제112조 제2항 제4호의 규정에 의거 유흥주점영업장 등 고급오락장 용도에 사용되는 건축물과 그 부속토지의 취득세는 일반세율의 100분의 500을 적용토록 규정하고 있고, 동법시행령 제84조의3 제3항 제5호의 규정에 의거 식품위생법에 의한 유흥

주점으로서 손님이 춤을 출 수 있도록 객석과 구분된 무도장을 설치한 무도유흥주점(카바레, 나이트클럽 등) 영업장소 등 중 관광진흥법 제6조의 규정에 의하여 지정된 관광유흥음식점(관광극장식당업의 경우에는 관광호텔 안에 있는 것으로서 관광진흥법 제6조의 규정에 의하여 문화관광부장관으로부터 지정을 받은 것에 한한다)을 제외한 영업장소를 고급오락장으로 규정하고 있으므로 관광호텔을 증축하여 그 해당부분에 유흥주점 영업허가를 받고 관광진흥법에 의거 관광유흥음식점으로 지정 받은 후 나이트클럽 영업을 개시한 경우라면 취득세 중과세대상에 해당됨(행자부 세정 13407-1000, 2002. 10 25).

- 신규로 관광유흥주점을 영위하는 경우에는 먼저 관광진흥법에 의거 유흥주점영업허가를 받고 난 이후에 관광진흥법에 의한 관광유흥음식점의 영업허가를 하도록 하고 있으므로 중과세되는 것임.

[사례]고급오락장에 대한 중과세 적용

1. 지방세법 제112조 제2항 제4호 및 동법 시행령 제84조의 3 제3항 제5호 나목의 규정에 의거 유흥접객원으로 하여금 유흥을 돋우는 룠살롱 및 요정영업으로서 별도의 반영구적으로 구분된 객실면적이 영업장면적의 100분의 50이상이거나 객실수가 5개 이상인 영업장소(관광진흥법 제6조의 규정에 의하여 지정된 관광유흥음식점을 제외)는 취득세 일반세율의 100분의 500의 세율을 적용토록 규정하고 있으므로 위의 요건을 충족하는 유흥주점을 취득 후에 관광진

흥법 제6조에 의하여 관광유흥음식점으로 지정 받은 경우라도 취득세 등이 중과세 되는 것이고

2. 제주도도세감면조례 제25조 제3항의 규정에 의거 사업시행자로부터 토지를 분양 받은 자가 종합계획에 의한 건축물을 최초로 신청하는 경우 그 분양 받은 토지 및 신축한 건축물에 대하여는 지방세법 제112조 제1항 및 제131조의 규정에 의하여 산출한 취득세 및 등록세의 100분의 50을 경감토록 규정하고 있으므로 귀문의 경우 동 요건을 충족하는 경우로서 건축물을 신축하여 고급오락장으로 사용하는 경우라면 고급오락장 부분도 취득세 등의 감면대상임(행자부 세정 13407-1121, 2002. 11. 26)

- 중과세 적용 시점과 감액시 중과세 감액도 함께하여야 함.

[사례] 고급오락장에 대한 중과세제외 범위
지방세법시행령 제84조의3 제3항 제5호에서 식품위생법에 의한 유흥주점영업으로서 관광진흥법 제6조의 규정에 의하여 지정된 "관광유흥음식점"을 제외한 영업장소라고 규정하고 있고, 구 지방세법시행령 제84조의3 제3항 제5호(1999.12.31 대통령령 제16673호로 개정되기 전의 것)에서는 식품위생법에 의한 유흥주점영업으로서 다음 각목의 1에 해당하는 영업장소 중 관광진흥법 제4조 제1항의 규정에 의하여 등록된 "관광음식점"을 제외한 영업장소라고 규정하고 있는 바, 위의 지방세법시행령 규정에 따라 관광진흥법에 의하여 지정(등록)된 "관광유흥음식점(관광음식점)"에 대하여만 고급

오락장의 증과세 대상에서 제외하는 것이므로 "외국인전용유희음식점"으로 지정(등록)된 경우는 취득세 등 지방세 증과세 대상에 해당하는 것임.(행자부 세정13407-309, 2003. 4. 22)

(2) 고급주택에 대한 증과세제외요건

지방세법 제112조 제2항 제3호의 규정에 의거 고급주택을 취득한 때에는 취득세를 증과세 하도록 규정하고 있으나 주거용 건축물을 취득한 날부터 30일 이내에 주거용이 아닌 용도로 사용하거나 고급주택이 아닌 용도로 사용하기 위하여 용도변경공사에 착공하는 경우에는 그러하지 아니하도록 규정하고 있다. 이와 같이 취득시점에서 고급주택으로서 증과세 대상에 해당되었지만 시후적으로 보완하는 선결요건을 갖춘 경우에는 증과세 대상에서 제외되는 것이다.

[사례] 토지취득 후 건물을 철거한 경우 취득세 증과대상 고급주택에 해당 여부

건물의 부속토지에 포함된 타인소유 토지와외의 경계에 형식적으로 울타리(높이 70cm)를 설치하였으나 타인토지를 출입로 등으로 실질적으로 사용하고 있고, 건물 또한 지하층을 주택에서 사무실로 공부상으로만 용도변경을 하고 주거용인 창고로 계속 사용하다가 취득 후 7개월이 지나서야 건물 전부를 철거하였으므로 취득한 날로부터 30일내 주거용이 아닌 용도로 사용하거나 용도변경공사에 착공한 것으로 볼 수 없어 이 사건 부동산은 지방세법상 고급주택요건을 갖추

고 있음.(감사원심사 제2002-171호, 2002. 11.12.)

4) 종합토지세의 분리과세적용

(1) 주택건설사업용토지에 대한 분리과세
지방세법시행령 제194조의15 제4항 제8호의 규정에서 주택건설촉진법에 의하여 주택건설사업자 등록을 한 주택건설사업자(주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 주택조합 및 고용자인 사업주체와 도시재개발법 제8조 내지 제10조의 규정에 의한 재개발사업시행자를 포함한다)가 주택을 건설하기 위하여 동법에 의한 사업계획의 승인을 받은 토지로서 사업계획의 승인을 받은 날부터 분양이 완료될 때(매수자의 취득일을 말한다)까지 그 사업에 공여되고 있는 토지에 대하여는 종합토지세를 분리과세 적용하도록 규정하고 있는 것이다. 이 경우 분리과세의 선결요건은 주택건설촉진법에 의한 사업계획을 승인 받은 경우에 한정하여 분리과세를 적용하는 것이지 이를 받지 아니한 경우에는 분리과세를 적용할 수가 없는 것이다.

여기서 선결요건으로서의 주택건설촉진법 제33조의 규정에 의한 사업계획 승인은 20호수이상의 주택을 건설하거나 1만제곱미터 이상의 일단의 대지를 조성하고자 하는 자는 사업계획을 작성하여 건설교통부장관의 승인을 얻어야 한다. 다만, 도시지역 중 상업지역 또는 준주거지역 안에서 주택 외의 시설과 주택을 동일건축물로 건축하는 경우로서 다음 요건을 모두 충족하는 경우에는

사업계획 승인대상에서 제외한다.

1. 1세대당 주택의 규모가 공동주택의 1세대당 297제곱미터이하인 경우
2. 당해 건축물의 연면적에 대한 주택연면적의 합계의 비율이 90퍼센트미만인 경우

[사례] 주택건설용 토지의 종합토지세 분리과세 대상범위

구 지방세법시행령 제194조의15 제4항 제8호에서 주택건설촉진법에 의하여 주택건설사업자 등록을 한 주택건설사업자가 주택을 건설하기 위하여 동법에 의한 사업 계획승인을 받은 토지로서 사업계획의 승인을 받은 날부터 분양이 완료될 때까지 소유하고 있는 토지는 분리과세 대상에 해당된다고 규정하고 있기 때문에 주택건설촉진법에 의하여 주택건설사업자로 등록된 경우 주택건설사업계획에 따라 사용승인을 받은 토지에 주택건설을 위한 가설건축물(현장사무소)을 설치한다면 해당 토지에 대해서는 별도합산과세하지 않고 분리과세함(행자부 세정 13407 - 198, 2001. 2. 20)

[사례] 주상복합건축물의 부속토지의 종합토지세 세율적용

주상복합건물은 지방세법시행령 제194조의15 제4항 제8호의 적용대상에는 해당되지 아니하나 공급분양을 목적으로 건축중인 경우에는 일반건축물의 부속토지로 보아 별도합산과세 한다는 유권해석을 세정13407-644(2001.06.13)호로 시도에 기시달 하였으

며 그 이전의 과세표준 적용에 따른 세액차이에 대한 환부는 과세관청과 협의해야 함. 또한, 20세대 미만으로 일반인에게 공급분양을 목적으로 건축중인 다세대주택 건축물도 일반건축물의 부속토지로 보아 별도합산과세가 됨(행자부 세정 13407-588, 2001. 11. 24)

[사례] 주상복합건축물의 세율구분

건축중인 주상복합건물은 지방세법시행령 제194조의15 제4항 제8호의 적용대상에는 해당하지 아니하나 공급분양을 목적으로 건축중인 경우에는 일반건축물의 부속토지로 보아 별도합산과세하는 것이 타당함(행자부 세정 13407 - 592, 2001. 11. 26)

[사례] 주상복합건축물의 종합토지세 과세범위 판단

종합토지세는 과세기준일(매년 6.1) 현재 토지의 이용현황에 대한 현황과세로서 건축중인 건축물이 설계변경에 의해 그 사용예정 용도가 변경되었다면 설계변경 이후의 과세표준 구분은 설계변경 허가 후 최초로 도래하는 과세기준일 부터 적용함이 타당함(행자부 세정13407-646, 2001. 6. 14)

[사례] 종합토지세 별도합산과세대상인 건축기간의 범위 판단

지방세법시행령 제194조의14 제1항에서 건축물을 건축중인 경우와 과세기준일 현재 건물멸실등기를 한 날부터 6월이 경과하지 아니한 경우를 포함하되, 과세기준일 현재 건축기간이 경과하였거나 정당한 사유 없이

6월 이상 공사가 중단된 경우를 제외하도록 규정하고 있는 바, 건축허가를 득한 후 건축물을 착공하여 건축 중 설계변경에 의하여 허가사항 변경신고를 한 경우라면 건축기간은 당초 사용검사예정일이 아닌 사용승인이 난 날까지가 건축기간으로 봄이 타당함(행자부 세정13407- 576, 2001. 5. 28)

(2) 집배송센터 및 공동집배송 단지에 대한 분리과세 판단

지방세법시행령 제194조의14 제3항제7호의 규정에서 유통산업발전법 제2조 제13호의 규정에 의한 공동집배송단지에 대해서는 별도합산과세한다고 규정하고 있으며 유통산업발전법 제2조 제13호에서 "공동집배송단지"라 함은 집배송센터(판매시설을 갖춘 집배송센터를 제외한다)를 집단적으로 설치하여 다수의 유통사업자 또는 제조업자가 그 시설물의 전부 또는 일부를 공동으로 사용할 수 있도록 조성한 단지로 규정하고 있다.

따라서 분리과세 대상토지에 해당되기 위해서는 선결요건인 유통단지개발 촉진법 제2조 제1호·제2호에서 공동집배송단지는 유통단지로서 같은법 제27조에서 유통단지를 사용하기위해 준공인가 또는 사용허가를 받아야 하므로 이를 받지 아니한 상태에서는 분리과세대상 토지에 해당되는 것이 아니므로 종합합산토지에 해당되는 것이다.

[사례] 공동집배송단지의 종합토지세 분리과세 적용판단기준
지방세법시행령 제194조의14 제3항제7호

에서 유통산업발전법 제2조 제13호의 규정에 의한 공동집배송단지에 대해서는 별도합산과세한다고 규정하고, 유통산업발전법 제2조 제13호에서 "공동집배송단지"라 함은 집배송센터(판매시설을 갖춘 집배송센터를 제외한다)를 집단적으로 설치하여 다수의 유통사업자 또는 제조업자가 그 시설물의 전부 또는 일부를 공동으로 사용할 수 있도록 조성한 단지로 규정하고 있으며, 유통단지개발 촉진법 제2조 제1호·제2호에서 공동집배송단지는 유통단지로서 같은법 제27조에서 유통단지를 사용하려면 준공인가 또는 사용허가를 받아야 하므로 귀토지는 준공인가 또는 사용허가를 받지 않은 상태에서 공동집배송단지(유통단지)로 사용할 수 없으므로 지방세법시행령 제194조의14 제3항제7호에서 규정한 공동집배송단지로 볼 수 없어 별도합산 과세대상에 해당되지 아니하다고 판단되며, 쟁점 토지 전체가 별도합산 과세대상이 되는 시점은 공동집배송단지로 사용할 수 있도록 준공인가 또는 사용허가가 난 시점부터 별도합산 과세대상이 됨(행자부 세정13407-155, 2001. 2. 9)

[사례] 종합토지세 별도합산대상 판단

지방세법시행령 제194조의 14 제3항 제7호에서 유통단지개발촉진법 제5조의 규정에 의한 유통단지 안의 토지로서 동법 제2조 제2호 각목의 1에 해당하는 유통시설용 토지 및 유통산업발전법 제2조 제12호제13호의 규정에 의한 집배송센터 및 공동집배송단지로서 행정자치부장관이 산업자원부장관과 협의하여 정하는 토지는 별도합산과세

대상으로 규정하고 있는 바 위 규정과 관련하여 귀문의 공동집배송단지에 대하여 행정자치부장관이 산업자원부장관과 협의하여 별도로 정한 사항은 없으며, 쟁점 공동집배송단지가 위 규정에 해당되지 아니하다면 과세표준 구분시 별도합산 과세대상으로 적용되지 아니함(행자부 세정13407-329, 2001. 9. 14)

5) 체납처분 효력과의 관계

(1) 선결처분으로서 가압류·가처분과 체납처분과의 관계

(가) 의의

국세징수법 제35조의 규정에 의하여 가압류·가처분재산에 대한 체납처분의 효력은 재판상의 가압류 또는 가처분으로 인하여 그 집행에 영향을 받지 아니한다라고 규정하고 있으며 민사집행법 [제정 2002.1.26 법률 제6627호, 2002. 7. 1시행]제300조제1항의 규정에서 다툼의 대상에 관한 가처분은 현상이 바뀌면 당사자가 권리를 실행하지 못하거나 이를 실행하는 것이 매우 곤란할 염려가 있을 경우에 하며 제2항의 규정에서 가처분은 다툼이 있는 권리관계에 대하여 임시의 지위를 정하기 위하여도 할 수 있다. 이 경우 가처분은 특히 계속하는 권리관계에 끼칠 현저한 손해를 피하거나 급박한 위험을 막기 위하여, 또는 그 밖의 필요한 이유가 있을 경우에 하여야 한다고 규정하고 있다.

국세징수법기본통칙3-3-2...35 【가처분】
법 제35조에서 "가처분"이라 함은 법원의 판결 또는 결정에 의한 가처분으로서 민사소송법 제714조 제1항(계쟁물에 관한 가처분)의 규정에 의한 가처분 뿐 아니라 파산법 제145조(선고 전의 재단의 보전처분), 화의법 제20조(보전처분), 회사정리법 제39조(보전처분) 등의 규정에 의한 가처분을 포함한다. 다만, 민사소송법 제714조 제2항(지위에 관한 가처분) 등의 규정에 의한 가지위를 정하는 가처분 등은 금전급부를 내용으로 하는 체납처분과의 경합이 생기지 아니하므로 이 조의 가처분에는 포함하지 아니한다.

여기서 먼저 처분금지가처분등기가 된 부동산에 대하여 체납처분에 의한 압류가 집행된 경우에 압류처분에 의하여 가처분의 효력이 소멸되는 지와 압류(체납처분)에 의하여 가처분의 순위보전의 효력이 소멸되는 지 여부는 서로 하나의 선결요건에 해당되는 것이며 둘째, 처분금지가처분의 효력이 소멸되지 아니한 상태에서 피보전권리가 승소확정판결에 의하여 확정된 경우 가처분권자의 권리의 행사는 후행처분인 압류처분과의 관계를 검토하면 다음과 같다.

처분금지 가처분은 가처분채권자가 가지고 있는 피보전권리의 집행을 보전하기 위하여 가처분채권자인 소유권자 또는 기타 권리자로부터 목적물에 대한 처분권능을 박탈하고 현재의 법률관계를 법적으로 고정시킴으로서 향후에 가처분채권자의 피보전권리의 행사를 용이하게 하기 위하여 계쟁물에 관한 가처분으로서 일종의 채권자의 피보전권리행사의 보전처분을 말한다.

그런데 처분권능의 박탈이라고 하더라도 권리자로부터 그 처분권능을 절대적으로 박탈하는 것이 아니라 상대적으로 가처분채권자의 관계에서만 그 권능을 박탈하는 것에 불과하고 절대적 무효가 아니라 가처분채권자에 대한 관계에서 피보전권리를 침해하는 한도내에서만 무효가 되는 것이다.

따라서 처분금지 가처분의 목적은 순위보전의 효력을 얻기 위해 이용되고 또한 당사자 항정의 효력을 얻기 위해서도 이용되는바 가처분채권자가 본안소송의 피고를 가처분채무자로 恒定함으로써 피보전권리의 행사를 용이하게 할 수가 있는 것이다.

또한 처분금지 가처분은 가등기가처분과 구별되는바 가등기가처분은 부동산등기법에 의거 가등기 신청에 있어서 가등기의무자의 협력을 얻을 수가 없는 경우에 가등기권리자가 가등기원인을 소명하여 법원으로부터 가등기를 명하는 가처분명령을 받아 그 명령의 정본을 첨부하여 단독으로 가등기를 신청할 수 있는 것을 말하는바 이는 가등기가처분은 처분금지가처분과 공통의 기능을 가진 것으로 가등기권리자의 부동산상의 권리에 관하여 잠정적보호를 부여하는 특수한 보전제도라고 할 수 있다.

(나) 효력

처분금지가처분의 효력은 순위보전의 효력과 당사자항정의 효력을 가지고 있는 것이외에 가처분채권자에 대한 관계(주관적 범위)와 피보전권리의 관계(객관적 범위)로 나누어 검토할 수가 있다.

① 가처분채권자에 대한 관계(주관적범위)

처분금지가처분의 등기후에 그 처분금지에 위반한 가처분채무자의 처분행위의 효력에 관해서는 절대적무효설과 상대적무효설이 대립되고 있으며 절대적무효설은 처분금지가처분에 위반하는 처분행위는 가처분채권자에대한관계는 물론 모든 사람에 대한 관계에서도 절대적으로 무효이므로 제3취득자가 처분금지가처분의 존재를 모르는 선의인 상태에서도 효력이 발생되지 아니한다는 것이며 상대적무효설은 처분금지가처분에 위반하는 처분행위는 오직 가처분채권자에게는 대항할 수 없는 것이므로 처분금지가처분에 위반하는 처분행위가 있더라도 가처분채권자와 거래상대방간에는 유효한 것이므로 그 유효를 가처분채권자에 대하여는 주장할 수가 없을 뿐이다. 이와 같이 잠정적이고 일시적인 가처분에 대한 절대적 효력을 인정하는 것은 가처분채무자 및 이해관계인에게 너무나 가혹한 것이므로 오늘날의 판례와 통설은 상대적무효설을 채택하고 있다.¹⁾

또한, 가처분의 효력을 주장할 경우 가처분채권자가 본안소송에 의거 승소판결을 받아야 하는 것인지 여부에 따라 본안승소설과 본안소송을 하지 아니하여도 관계가 없는 본안무관계설로 나누어지는 것이다. 본안무관계설은 가처분의 효력은 가처분채권자에 대한 관계에서 피보전권리 내지 본안

1) 대법원62. 3. 1선고,4294민상909: 동지 81. 7. 14선고 80다1720,1721: 84. 4. 16고지 84마7 각 판결 및 결정 참조

소송의 결과와는 관계가 없으므로 본안소송의 승소를 필요로 하지 아니하며 어느 단계에서도 가처분에 위반된 처분행위는 부정되어야 한다는 것이다. 본안승소설은 가처분채권자가 가처분에 위반되는 처분행위의 효력을 부정할 수 있는 것은 본안소송에서 승소 확정판결을 받는 경우에 한정하는 것이다. 이것이 통설로 하고 있다.²⁾

② 피보전권리의 관계(객관적 범위)

처분금지가처분에 위반한 처분행위는 가처분채권자의 피보전권리를 침해하는 한도에서만 그 효력이 부정될 것인지에 관하여 소송적 효력설과 실제적 효력설로 구분된다. 소송적 효력설은 피보전권리가 인정되는 이상 피보전권리의 내용이 무엇인가에 관계없이 가처분채권자관계에서는 가처분에 위반행위는 무제한적으로 그 전부가 무효로 되는 것이다. 실제적 효력설(피보전권리한도설)은 처분금지가처분에 위반된 처분행위는 피보전권리를 침해하는 한도에서만 그 효력을 부정하는 것으로서 판례는 실제적 효력설을 취하고 있다.³⁾

(다) 처분금지가처분과 체납처분의 선결요건 문제

① 체납처분의 효력

국세징수법 제35조에서는 체납처분은 재판상 가압류나 가처분으로 인하여 그 집행에 영향을 받지 아니한다고 규정하고 있으며 이는 조세채권의 우선의 원칙에 기인한

규정에 해당하는 것이다. 여기서 재판상의 가압류나 가처분은 구민사소송법 제696조 및 제714조제1항에 기한 가압류 및 가처분을 말하며 회사정리법 제39조 등에 기한 가압류나 가처분도 포함한다.⁴⁾

② 선결요건여부 문제

가압류한 재산을 체납처분하는 경우에는 가압류에 효력은 체납처분에 의한 압류에 의하여 소멸되는 것은 아니지만 체납처분에 의하여 환가된 경우에는 그 효력은 소멸되는 것으로 해석하고 있으며, 가처분의 피보전권리는 금전적 채권이 아니라 특정물의 인도 또는 특정의 급여를 목적으로 하는 소유권 기타의 권리로서 특정물에 관한 청구권이므로 가처분의 피보전권리와 조세채권과 사이에는 우선관계가 생기지 아니하는 것이다. 따라서 선결요건으로 볼 수가 없는 것이다.

이에 대하여 처분금지가처분이 등기된 부

4) 민사집행법 제276조 (가압류의 목적) ①가압류는 금전채권이거나 금전으로 환산할 수 있는 채권에 대하여 동산 또는 부동산에 대한 강제집행을 보전하기 위하여 할 수 있다.

② 제1항의 채권이 조건이 붙어 있는 것이거나 기한이 차지 아니한 것인 경우에도 가압류를 할 수 있다.

제300조 (가처분의 목적) ①다툼의 대상에 관한 가처분은 현상이 바뀌면 당사자가 권리를 실행하지 못하거나 이를 실행하는 것이 매우 곤란할 염려가 있을 경우에 한다.

②가처분은 다툼이 있는 권리관계에 대하여 임시의 지위를 정하기 위하여도 할 수 있다. 이 경우 가처분은 특히 계속하는 권리관계에 끼칠 현저한 손해를 피하거나 급박한 위험을 막기 위하여, 또는 그 밖의 필요한 이유가 있을 경우에 하여야 한다.

2) 대법원63.4.4선고 63다44 판결참조
3) 대법원 84.4.16고지 84마7판결 참조

동산에 대하여 체납처분을 할 수가 있는 것은 국세징수법제35조의 규정의 취지에 비추어 의문의 여지는 없으나 체납처분집행에 의거 가처분의 효력이 소멸되는 지 여부에 관하여 체납처분우위설과 가처분우위설이 대립되고 있다. 체납처분우위설은 가처분과 체납처분과의 관계를 가압류의 경우와 같이 이해하여 압류에 의거 가처분의 효력이 소멸되지 아니하지만 환가하는 경우에는 가처분의 효력이 소멸하는 것으로 보는 견해로서 국세징수법제35조의 규정은 가처분의 효력과 체납처분의 관계를 창설적인 규정으로 이해하는 것이다. 가처분우위설은 처분금지 가처분에 위반한 처분은 절대적으로 금지하는 것이 아니고 가처분에 위반된 처분행위는 본안의 권리를 실현하기 위하여 필요한 한도 내에서 그 효력이 부인되는 것이므로 가처분채권자가 본안소송에서 승소확정판결을 받은 때에는 피보전권리에 반하는 체납처분은 부인되는 것이다.

이와 같이 국세징수법상의 기본원칙인 조세우선의 원칙은 조세가 일반 금전적 채권에 대하여 우선징수 할 수가 있음을 규정하였을 뿐이고 조세와 금전 채권이외의 권리인 특정물에 관한 청구권과의 사이의 우선관계에 관해서는 아무런 규정이 없으므로 처분금지 가처분이 체납처분보다 우선한 경우에는 가처분의 효력은 소멸하지 아니한다는 것이다. 따라서 국세징수법제35조의 규정은 가처분에 관한 효력은 상대적 효력설의 입장에서 이미 가처분이 집행된 재산에 대하여도 체납처분을 집행할 수 있다는 선언적 규정으로 보아야 한다.

③ 체납처분의 압류와 가처분 효력의 관계

처분금지 가처분이 집행된 부동산에 대하여 체납처분에 의한 압류를 한 경우 그 압류처분에 의하여 가처분의 효력이 소멸되는 지가 문제인바, 체납처분우위설의 입장에서도 압류단계에서는 가처분의 효력은 소멸되지 아니한다는 견해이다. 그런데 압류단계에서 가처분의 효력은 존속하는 것으로 볼 것이므로 특별한 규정이 없는 한 선행처분인 처분금지 가처분은 그의 순위보전의 효력 및 당사자항정의 효력에 의거 후행처분인 압류처분에 대하여 우선적 효력을 가지고 있는 것으로 보아야 한다.

따라서 가처분권자가 본안소송에서 승소의 확정판결을 받음으로서 피보전권리인 소유권이전등기청구권이 확정되고 소유권이전등기를 경료하였다면 조세채권이 특정물에 관한 소유권이전등기청구권보다 우선적 효력을 가지고 있음을 인정할 특별한 규정이 없는 한 가처분권자는 압류권자에 대하여 우선적 효력을 주장할 수 있는 것으로 보는 것이 타당하다.

④ 체납처분의 압류와 가처분의 순위보전과 당사자항정 효력

압류에 의하여 가처분의 효력이 소멸되지 아니함으로 소유권이전등기청구권을 피보전권리로 한 처분금지 가처분의 가처분권자가 본안소송에서 승소의 확정판결을 받은 때에는 당해 확정판결의 효력은 가처분의 순위보전효력과 당사자 항정의 효력에 의하여 제3자에게도 미치는 것이다. 따라서 가처분

권자가 가처분시에 소급하여 소유권을 취득한 것이 아니므로 가처분등기후에 체납처분을 한 제3자에 대하여 가처분의 효력을 주장할 수 없다는 주장은 타당하지 아니하다.

[판례] 가압류, 가처분과 체납처분과의 관계
국세징수법 제35조에서 '체납처분은 재판상의 가압류 또는 가처분으로 인하여 그 집행에 영향을 받지 아니한다'고 규정하고 있으나, 이는 선행의 가압류 또는 가처분이 있다고 하더라도 체납처분의 진행에 영향을 미치지 않는다는 취지의 절차진행에 관한 규정일 뿐이고 체납처분의 효력이 가압류, 가처분의 효력에 우선한다는 취지의 규정은 아니므로 부동산에 관하여 처분금지가처분의 등기가 된 후에 가처분권자가 본안소송에서 승소판결을 받아 확정되면 피보전권리의 범위 내에서 가처분 위반행위의 효력을 부정할 수 있고 이와 같은 가처분의 우선적 효력은 그 위반행위가 체납처분에 기한 것이라 하여 달리 볼 수 없다.(대법원 1993.2.19.자 92마903 결정)

(2) 압류처분과의 선결요건과의 관계

지방세법 제28조제1항의 규정에 의하여 다음에 해당하는 경우에는 세무공무원은 납세의무자 또는 특별징수의무자의 재산을 압류한다.

따라서 압류처분을 하기 위해서는 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 반드시 독촉을 선행하여야 유효한 처분이 되는 것이다. 이와 같이 압류처분에 앞서 독촉이라는 유효한 요건을 갖춘 경우에 한하여 압류처분의 효력도 유효하게 되는 것이므로 이 경

1. 납세의무자 또는 특별징수의무자가 독촉(납부 또는 납입의 최고를 포함한다)을 받고 지정한 기한까지 지방자치단체의 징수금을 완납하지 아니할 때
2. 법제26조제1항 각호의 규정에 의하여 납세의무자 또는 특별징수의무자가 납기전에 지방자치단체의 징수금의 납부 또는 납입의 고지를 받고 지정한 기한까지 이를 완납하지 아니할 때

우에는 하자승계금정설⁵⁾의 입장에서 타당

- 5) 지방세의 체납처분에 있어서의 독촉·압류 등 일련의 절차를 유효하게 이행되어야 하는 행정처분 처럼 선행행위와 후행행위가 서로 결합하여 한 개의 효과를 완성하는 것인 경우에는 선행처분의 하자가 후행처분에 승계된다고 한다. 이 경우 두 개의 이상의 처분에 대하여 법률이 달성하려고 하는 목적이 최종의 행정처분에 유보되어 있다고 보기 때문이다.

[판례] 공시송달 요건의 하자가 있는 때 압류처분의 효력부인

국세징수법 제12조 제1항에 의하면 국세 등을 제2차 납세의무자로부터 징수할 때에는 그 산출근거 등을 기재한 납부통지서에 의하여 고지하여야 하며, 국세기본법 제8조, 제10조 제1·2항, 제11조제1항제3호에 의하면 위 통지서와 같은 세법상의 서류는 그 명의인의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소(주소 또는 영업소라 한다)에 교부 또는 등기우편에 의하여 송달 하여야 하며, 그 주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 때에는 공시송달 할 수 있도록 규정되어 있고, 동법시행령 제7조에 의하면 "주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 때"라 함은 주민등록표 등에 의하여도 이를 확인할 수 없는 경우를 말한다라고 규정하고 있으므로 납세의무자의 주소를 주민등록표에 의하여 충분히 확인할 수 있음에도 불구하고 그 주소지로 납부통지서를 발송하였다가 '수취인 부재'등의 사유로 반송되었다하여 납부통지서를 공시송달 하였다면 이는 적법한 송달로서의 효력을 발생할 수 없다. 또한 공시송달의 요건을 갖추지 아니하였음에도 납부통지서를 공시송달 함으로써 그 통지가 부적법하여 무효라면 그에 더 잡아 이루어진 압류처분도 무효이다.(대판92누4246, '92.7.10)

한 것이다.

[판례] 선행처분의 하자승계의 경우 후행 처분의 효력부인

조세의 부과처분과 압류 등의 체납처분은 별개의 행정처분으로서 독립성을 가지므로 그 부과처분에 하자가 있더라도 그 부과처분의 취소가 있기 전에 한 체납처분은 위법이라고 할 수 없으나 그 부과처분에 중대하고 명백한 하자가 있어 무효인 경우에는 그 부과처분의 집행을 위한 체납처분도 무효라 할 것이다.(대판87누1009, '88.6.28)

6) 선결요건인 당초처분의 부과제척 기간 특례와 경정처분과의 범위

(1) 의의

부과제척 기간은 국가 또는 지방자치단체의 조세 부과에 관한 권리가 존속하는 기간이므로 예를 들면 취득세의 경우 취득한 날로부터 30일이 경과되는 날로부터 5년이 이에 해당하는 것이다. 이와 같이 제척 기간과 소멸시효의 구별하는 실익은 제척 기간은 법률관계를 조속히 확정시키는 것이므로 소멸시효와는 달리 시효의 중단, 정지제도가 없는 것이 특징이다. 따라서 조세부과의 제척 기간은 지방세는 부과할 수 있는 날부터 5년간(납세자가 사기 기타 부정한 행위로서 국세 또는 지방세를 포탈하거나 환부 또는 경감 받은 경우에는 10년간) 부과하지 아니하는 경우에는 이를 부과할 수 없다.

그러나 행정소송이나 행정심판 등 결정 또는 판결이 확정되거나 국제조세조약에 의

한 상호합의가 종결된 날부터 1년이 경과되기 전까지는 당해 결정·판결 또는 상호합의에 따라 경정결정 기타 필요한 처분을 다음과 같이 할 수 있다.

① 이 법에 의한 이의신청·심사청구, 감사원법에 의한 심사청구 또는 행정소송법에 의한 소송에 대한 결정 또는 판결이 있는 경우

② 조세의 이중과세방지를 위하여 체결한 조약("조세조약")에 부합하지 아니하는 과세의 원인이 되는 조치가 있는 경우에 그 조치가 있음을 안 날부터 3년 이내(조세조약에서 따로 규정하는 경우에는 그에 따른다)에 그 조세조약의 규정에 의한 상호합의의 신청이 있는 것으로서 그에 대한 상호합의가 있는 경우

(2) 경정처분과 경정청구와의 관계

경정청구는 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.

이에 비하여 경정처분은 당초 과세처분에 대한 변동을 가져오는 과세처분을 의미함으로 과세관청의 당초처분의 변경처분을 의미한다. 또한 과세표준과 세액을 증액하는 경정처분이 있는 경우 그 경정처분은 당초처분을 그대로 둔 채 당초처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가 확정하려는 처분이 아니고, 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이며 과세관청이 과세표준과 세액을 결정한 후 그 과세표준과 세액에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견되어 이를 증액하는 경정처분이 있는 경우, 그 증액경정처분은 당초 처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가 확정하는 처분이 아니고 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이어서 증액경정처분이 되면 당초 처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸한다.⁶⁾

6) [판례] 증액처분과 경정처분과의 관계

과세표준과 세액을 증액하는 경정처분이 있는 경우 그 경정처분은 당초처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가 확정하려는 처분이 아니고, 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이므로, 증액경정처분이 되면 먼저 된 당초처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸하고 오직 경정처분만이 쟁송의 대상이 된다 할 것이나, 토지의 승계취득에 대한 취득세는 건축물의 취득 또는 지목변경에 의한 간주취득에 대한

이에 대하여 감액하는 경정처분의 경우에는 과세표준과 세액을 감액하는 경정처분은 당초 부과처분과 별개 독립의 과세처분이 아니라 그 실질은 당초 부과처분의 변경이고, 그에 의하여 세액의 일부취소라는 납세자에게 유리한 효과를 가져오는 처분이라 할 것이므로 그 경정결정으로도 아직 취소되지 않고 남아 있는 부분이 위법하다 하여 다투는 경우 항고소송의 대상은 당초의 부과처분 중 경정결정에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고, 경정결정이 항고소송의 대상이 되는 것은 아니다.⁷⁾

취득세와는 과세대상 및 과세단위를 달리하는 것이므로, 제2차 처분으로써 건축물의 취득 또는 지목변경에 의한 간주취득 등에 관한 취득세 과세표준 및 세액을 증액하여 추징하였다 하더라도 제1차 처분 중 토지의 승계취득에 관한 취득세 과세표준 및 세액을 증액하지 아니한 이상, 제2차 처분이 제1차 처분 중 토지의 승계취득에 대한 취득세 부과처분 부분까지 포함하여 증액하는 경정처분이라고 할 수 없다 할 것이고, 따라서 제1차 처분 중 토지의 승계취득에 대한 취득세 부과처분 부분은 제2차 처분에 흡수, 소멸되는 것이 아니라 이 부분에 한해서 제2차 처분과는 별도로 독립한 처분으로 남게 된다.(대법원 1999. 9. 3. 선고 97누2245 판결)

[판례] 증액처분과 경정처분과의 관계

과세관청이 과세표준과 세액을 결정한 후 그 과세표준과 세액에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견되어 이를 증액하는 경정처분이 있는 경우, 그 증액경정처분은 당초 처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가확정하는 처분이 아니고 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이어서 증액경정처분이 되면 당초 처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸하므로 그 증액경정처분만이 쟁송의 대상이 된다.(대법원 1995.11.10 선고 95누7758 판결)

7) [판례] 감액처분과 경정처분과의 관계

과세표준과 세액을 감액하는 경정처분은 당초 부

(3) 지방세의 부과제척기간 특례와의 경정처분과의 관계

부과제척기간은 국가 또는 지방자치단체의 조세 부과에 관한 권리가 존속하는 기간이므로 이는 법률관계를 조속히 확정시키는데 있는 것인 만큼 소멸시효와는 달리 시효의 중단, 정지제도가 없는 것이다. 따라서 부과권은 조세채권의 구체적인 내용을 확인하는 권능이며 부과권행사에 의하여 조세채

권이 창설될 수가 없는 것이다. 그리고 타인의 협력없이 권리자의 일방적인 의사표시 또는 권리자의 행위만으로 법률관계의 발생 또는 변경을 시키는 권리로서 일종에 형성권에 해당함으로써 소멸시효와는 관계가 없는 것이다 따라서 부과권의 존속기간을 무한정으로 연장하는 것은 곤란하나 천재지변 등의 사유로 그 부과권을 행사가 불가능한때까지 제한한다면 권리자에게 너무나 가혹한 결과를 초래하게 됨으로 일정부분 정당한 사유가 발생하게되면 부과제척기간의 정당한 사유를 인정하여 부과제척기간의 특례를 인정하여야 할 필요가 있는 것이다. 이에 대하여 긍정설과 부정설이 나누어지고 있으나 그 내용은 다음과 같다. 첫째, 부정설은 부과제척기간은 본래 제척기간이 권리의 존속 그 자체를 제한하는 만큼 소멸시효와 같이 기간의 중단 또는 정지하는 제도를 원용하는 것은 부당하므로 당연히 부정되어야 한다는 것이다. 따라서 부과제척기간에 있어서 비록 판례의 결정이 지연되어 당초의 부과제척기간이 경과된 이후에 판결이 된 경우에도 부과제척기간의 목적에 비추어 볼 때 당연히 부정되어야 한다는 것이다.

둘째, 긍정설은 비록, 부과제척기간이 권리의 존속기간 그 자체를 제한하는 것인 만큼 소멸시효와 같이 기간의 중단 또는 정지되어야 하나 부득이한 사유로 권리행사가 불가능한 때 까지 이를 행사하지 못하게되면 권리자에게는 너무나 가혹한 결과를 가져 오게됨으로 일정부분에 대하여는 이를 인정하여야 하는 것이 오히려 타당한 결과를 가져 올 수가 있는 것이다. 따라서 법원

과처분과 별개 독립의 과세처분이 아니라 그 실질은 당초 부과처분의 변경이고, 그에 의하여 세액의 일부 취소라는 납세자에게 유리한 효과를 가져오는 처분이므로 그 감액경정결정으로도 아직 취소되지 아니하고 남아 있는 부분이 위법하다 하여 다투는 경우, 항고소송 대상은 당초의 부과처분 중 경정결정에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고, 경정결정이 항고소송의 대상이 되는 것은 아니며, 이 경우 적법한 전심절차를 거쳤는지 여부도 당초 처분을 기준으로 판단하여야 한다.(대법원 1998. 5. 26. 선고 98두3211 판결)

[판례] 감액처분과 경정처분과의 관계

[1] 과세표준과 세액을 감액하는 경정처분은 당초 부과처분과 별개 독립의 과세처분이 아니라 그 실질은 당초 부과처분의 변경이고, 그에 의하여 세액의 일부취소라는 납세자에게 유리한 효과를 가져오는 처분이라 할 것이므로 그 경정결정으로도 아직 취소되지 않고 남아 있는 부분이 위법하다 하여 다투는 경우 항고소송의 대상은 당초의 부과처분 중 경정결정에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고, 경정결정이 항고소송의 대상이 되는 것은 아니다.

[2] 지방세 부과처분 일부변경에 대한 통보를 하고 지방세법시행규칙 제7조 소정의 취득세부과취소(변경)통지서의 교부와 함께 같은 시행규칙 제6조 소정의 납세고지서에 감액된 취득세액과 종전과 동일한 납기를 기재하여 재발급한 것은 이로써 과세판정이 당초 부과처분을 전부 취소하고 새로운 부과처분을 한 것이 아니라 감액경정처분에 따른 징수처분을 함과 아울러 납세자의 납세편의를 위한 것이라고 보아야 할 것이다.(대법원 1993.11.9. 선고 93누9989 판결)

의 판결의 지연 등의 사유로 부과제척기간이 경과되었다 하더라도 정당한 사유가 있는 기간으로 보아 소멸시효제도의 중단이나 정지 제도를 인정하는 것처럼 부과제척기간의 연장이 특례를 인정하여야 하는 것이다. 8)

8) [판례] 주민세의 부과제척기간

구 지방세법(1994. 12. 22. 법률 제4794호로 개정되기 전의 것)은 소득세할 주민세의 성립시기에 관하여 별도의 명문 규정을 두고 있지 않으므로, 그 성립시기는 그에 관한 다른 개별 조항의 해석에 의하여 정할 수밖에 없다 하겠으나, 같은 법 제172조 제3호가 소득세할 주민세를 소득세법의 규정에 의하여 '부과된' 소득세액을 과세표준으로 하여 부과하는 주민세로 정의하고, 같은 법 제178조가 소득세할 주민세의 과세표준은 소득세법에 의하여 '부과된' 소득세의 총액을 기초로 계산하도록 규정하는 한편, 구 지방세법시행령(1994. 12. 31. 대통령령 제14481호로 개정되기 전의 것) 제130조의7 제1항이 법 제178조 소정의 소득세는 원칙적으로 소득세법에 의하여 확정결정한 소득세액을 가리키는 것으로 규정하고 있는 점에 비추어 볼 때, 소득세의 납세의무가 소득세법의 규정에 의하여 확정되어야 소득세할 주민세도 그 과세표준의 계산 등과 같은 과세요건이 충족되어 그 납세의무가 성립된다고 할 수 있으므로, 소득세할 주민세의 납세의무 성립시기는 소득세법상 소득세의 납세의무가 확정되는 때라 할 것인데, 양도소득세는 이를 부과하는 결정에 의하여 확정되므로, 양도소득세를 과세표준으로 하는 소득세할 주민세는 결국 양도소득세의 납세의무 확정을 위한 결정이 있을 때에 비로소 그 납세의무가 성립하고, 따라서 그 부과권의 제척기간도 그 때를 기산일로 한다고 할 것이다.(대법원 98두12250, 1999. 4. 9판결)

[판례] 부과제척기간의 기산일 범위

- [1] 상속인이 상속세부과 제척기간이 임박하자 납세고지서의 수령을 회피하기 위하여 고지서 수령 약속을 어기고 일부러 밤늦게까지 집을 비워 두어서 부득이 세입자에게 고지서를 교부하였다 하여 신의성실의 원칙을 들어 그 고지서가 송달되었다고 볼 수는 없다.
- [2] 과세관청이 부과처분을 취소하면 그 부과처분으로 인한 법률효과는 일단 소멸하는 것이므로, 그 후 다시 동일한 과세대상에 대하여 부과처분을 하여도 이미 소멸한 법률효과가

- (4) 선결요건으로서 법원 판결등에 기한 당초처분의 증액처분 가능여부판단

(가) 의의

조세채무의 확정은 준법률적인 행정행위인 확인행위의 일종으로서 확인은 기존 사실 또는 법률관계의 존부나 정부를 의문의 여지없도록 확정하거나 선언하는 것이기 때문에 불가변력과 확정력이 발생하는 것이다. 그런데 이와 같이 확정된 처분에 대하여 변경을 가할 필요가 있는 경우 당초의 처분을 수정을 가할 수 밖에 없는데 이 경우 당초 처분과 이를 경정한 처분과의 관계를 검토하면 첫째, 경정결정이 있는 경우 당초처분의 효력은 소멸되고 경정처분의 효력만 발생하는 것인지(흡수설) 둘째, 경정처분의 효력은 당초처분의 증감부분에 대하여만 발생하는 것인지(병존설)에 대하여 그 견해가 나누어 지고 있는 것이다.

첫째, 병존설에 의하면 당초처분이 있는 후에 행한 경정처분의 효력은 그에 의하여 증가 또는 감소된 부분에 대하여만 그 효력이 발생하고 당초 처분에 의하여 이미 확정된 납세의무가 확정된 경정처분에 의하여는 그 영향을 받지 아니하는 것이다. 따라서 행정심판이나 행정소송의 대상은 당초처분이

다시 회복되는 것은 아니고 새로운 부과처분에 근거한 법률효과가 생길 뿐이며, 그 새로운 부과처분의 내용이 실질에 있어서는 당초의 부과처분의 감액경정처분에 불과한 것이었다 하여 달리 해석할 것이 아니다.

- [3] 당초의 조세부과처분이 직권취소된 후 새로운 조세부과처분이 제척기간 만료일까지 적법하게 고지되지 않은 경우, 그 새로운 부과처분은 당연 무효라고 한 사례.(대법원 1996. 9. 24. 선고 96다204 판결)

경과되고 경정처분이 된 때에는 경정처분만이 소의 대상에 해당하는 것이다.

둘째, 흡수설에 의하면 후에 처분한 경정처분이 그 이전에 행한 당초의 처분을 소멸시킴으로서 당초처분의 효력은 소멸되고 경정처분에 흡수되어 버리게 되는 것이다. 따라서 감액처분은 당초처분의 일부를 취소하는데 불과한 것이라고 보는 것이다. 이에 대하여 판례는 증액시에는 흡수설을 취하고 있고 감액시에는 병존설을 취하고 있는 것이다.⁹⁾

(나) 새로운 판례에 의하여 증액처분을 할 수가 있는 것인가?

과세처분의 취소판결이나 무효판결과 같이 당초처분에 비하여 납세자에게 불리하게 판결이 된 경우 증액처분이 가능한 것인가를 검토하면 경정처분의 경우 당초 처분에 변경을 가하는 것이므로 그 변경의 결과가 납세자에게 불이익이 된다거나 이익이 되는 처분을 하는 것이 가능한 것으로 보아야 하는 것이다. 또한 법원의 판결의 지연 등의 사유로 당초처분의 수정을 하는 경정처분의 경우도 부과제척기간이 존속하는 기간범위 내에서 가능한 것이므로 경정처분을 법원의 확정판결이후 1년 이내에 새로이 경정처분하는 것이라면 정당한 것이 되는 것이다.

[판례] 부과제척기간과 경정처분의 범위

토지의 부과기간은 1990. 1. 28부터 1995. 1. 27까지 5년간이 되고 군수가 당초 위 부

과기간이 경과되기 전인 1994년. 12. 21 원고에게 이 사건 토지에 대한 취득세 부과처분을 하였는데 그 부과처분이 1996. 9. 13 그 납세고지서에 대한 과세대상이 특정되지 아니하여 위법하다는 이유로 취소판결되자 그로부터 1년 이내인 1996. 10. 30 다시 위 부과고지서상의 하자를 치유하여 동일한 내역으로 이 사건 부과처분을 하였는 바, 이는 법제30조의2 제2항에 규정된 제척기간의 예외사유에 해당함(대법원 99두6972, 1999. 9. 21)

(다) 납세자 불복중에 부과제척기간이 경과되었음에도 과세관청이 불복내용을 받아들여 감액처분이 가능한지 여부

지방세 부과제척기간의 특례 규정은 그 부과처분이 있는 후에 그 처분에 납세자가 불복하여 이의신청, 심사청구, 심판청구, 감사원 심사청구 또는 행정소송을 제기한 경우 그 결정 또는 판결이 확정되기 전에 지방세 및 국세의 부과제척기간이 만료되는 경우 납세자 자신에게 유리한 취소 내지 일부 취소의 결정 또는 판결을 받았음에도 처분청이 부과권이 없어 경정결정이나 환급결정이 되지 아니한 경우가 발생함으로 그에 대한 필요한 처분을 할 수 있도록 한 것이다.

지방세법 제30조의4 제2항 및 국세기본법 제26조의2 제2항의 규정에서 감액결정이나 취소처분을 하라는 명확한 규정이 없고 “기타 필요한 처분을 할 수가 있다”라고 규정하고 있는 것이다. 이와 같이 필요한 처분의 범위에 대하여 과세제척기간이 일단 만료되면 과세권자는 새로운 결정이나 증액경정결

9) 대판 84누225(1984. 12. 11)

정은 물론 감액경정결정 등 어떠한 처분도 할 수 없게 되는 결과 과세처분에 대한 행정심판청구 또는 행정소송 등의 재송절차가 장기간 지연되어 그 결정 또는 판결이 과세제척기간이 지난 후에 행하여지는 경우 그 결정이나 판결에 따른 처분조차도 할 수 없게 되는 불합리한 사례가 발생하는 것을 방지하기 위하여 마련된 것임에 비추어 볼 때, 그 문언상 과세권자로서는 당해 판결 또는 결정에 따른 경정결정이나 그에 부수되는 처분만을 할 수 있을 뿐, 판결 또는 결정이 확정된 날로부터 1년 내라 하여 당해 판결이나 결정에 따르지 아니하는 새로운 결정이나 증액경정결정까지도 할 수 있다는 것은 아니라고 할 것이다. 그러한 감액처분에 대하여는 언제든지 가능한 지에 대하여 다음과 같이 그 견해가 나누어지고 있다. 즉, 첫째, 적극설은 감액결정을 할 수가 있는 권한은 제척기간에 관계없이 감액결정을 할 수가 있다는 견해이다. 둘째, 소극설은 감액결정하는 경우에는 제척기간의 관계없이 할 수가 있는 것이 아니라 제척기간내에서만 가능하고 제척기간이 경과된 이후에는 감액결정을 할 수가 없다는 견해이다.

이에 대하여 경정처분으로서의 감액처분도 납세자가 과세처분에 대하여 항고소송 등으로 다투고 있는 경우에는 소송계속중에 부과제척기간이 경과되었음에도 부과제척기간의 특례에 의하여 경정처분을 행사할 수가 있으며 그 경정처분을 행사하는 경우에 있어서도 감액처분이 가능한 것이다.

[판례] 부과제척기간특례와 증액 경정처분과의 관계

[1] 부동산에 관하여 과반수 공유지분을 가진 자는 공유자 사이에 공유물의 관리방법에 관하여 협의가 미리 없었다거나 협의가 이루어지지 않았다고 하더라도 공유물의 관리에 관한 사항을 단독으로 결정할 수 있으므로, 토지의 공유자 중 1인이 토지의 과반수인 13분의 7지분을 소유하고 있다면 타공유자와의 사이에 공유물의 사용방법에 관한 협의가 이루어지지 아니한 사정만으로는 그 지분을 고유목적에 사용하지 못한 데 정당한 사유가 있다고 보기 어렵다.

[2] 부동산에 관한 지방세 부과권이 제척기간에 관한 규정인 구 지방세법(1993. 12. 27. 법률 제4611호로 개정되기 전의 것) 제30조의2가 신설되기 전에 발생한 것이라면, 위 부칙(1984. 12. 24.) 제12조에 의하여 종전의 법령에 의하여 부과권의 소멸 여부를 판단하여야 한다.

[3] 구 지방세법 제30조의2 규정은 부과권의 제척기간에는 징수권의 소멸시효와는 달리 그 기간의 중단이나 중지가 없으므로 과세관청이 부과처분의 불복에 대한 결정 또는 판결이 있는 후 그에 따라 다시 부과처분을 하려는 시점에 이미 제척기간을 도과하였다고 하여 그 결정이나 판결의 결과에 따른 부과처분조차 할 수 없게 된다면 그 결정이나 판결은 무의미하게 되며 과세관청에게 가혹하고 또한 과세관청이 제척기간의 만료를 염려하여 재차 부과처분을 하게 되면 납세의무자에게 부담을 가중하는 것이 되므로 일정기간의 예외를 두자는

취지에서 비롯된 것이다. 그리고 위 규정은 결정이나 판결이 확정된 날로부터 1년 내라 하여 당해 결정이나 판결에 따르지 아니하는 새로운 결정이나 증액경정결정까지 할 수 있다는 취지가 아님은 분명하나, 그렇다고 하여 위 규정을 오로지 납세자를 위한 것이라고 보아 납세자에게 유리한 결정이나 판결을 이행하기 위하여만 허용된다고 볼 근거는 없으므로, 납세고지의 위법을 이유로 과세 처분이 취소되자, 과세관청이 그 판결 확정일로부터 1년 내에 그 잘못을 바로잡아 다시 지방세 부과처분을 하였다면, 이는 위 구 지방세법 제30조의2 제2항이 정하는 당해 판결에 따른 처분으로 제1항이 정하는 제척기간의 적용이 없다.(대판 93누4885, 1996.5.10.)

7) 결손처분의 취소와 재취소처분의 관계

지방세법상 납세의무자 또는 특별징수의무자에게 체납처분이 종결되고 그 체납액에 충당된 배분금액이 그 체납액에 부족될 때, 체납처분을 중지하였을 때, 법제30조의2제3호의 규정에 해당될 때 및 징수할 가망이 없다고 인정되는 때에는 결손처분을 할 수 있으며 지방자치단체의 장 또는 그 위임을 받은 공무원은 제1항의 규정에 의하여 결손처분을 한 후 압류할 수 있는 다른 재산을 발견한 때에는 지체 없이 그 처분을 취소하고 체납처분을 하여야 한다. 그런데 이와 같은 결손처분을 한 이후에 다시 그 처분을 재취소할 수가 있는 것인가?

이에 대하여 당초의 결손처분을 취소한 다음 이를 다시 취소하기 위해서는 그 재취소의 선결요건이 발생되어야 가능하며 당초의 제1차 결손처분을 취소하였다가 다시 제2차 결손처분을 행한 경우, 제2차 결손처분은 제1차 결손처분과는 달리 개정된 국세징수법의 시행 후에 행해진 것으로 그 처분 후에 새로 취득한 재산이 발견된 경우에도 그 처분을 취소하고 체납처분절차를 진행할 수 있다는 점에서 제2차 결손처분이 있다고 하여 그 취소와 관련하여 효력 면에서 차이가 있는 제1차 결손처분이 있는 것과 동일시할 수는 없으므로 당초 제1차 취소처분과 제2차 취소처분은 별개의 처분에 해당되어 선결요건과는 무관한 것이다.

[판례] 결손처분의 취소처분과 재취소와의 관계

1996. 12. 30. 법률 제5189호로 개정되기 전의 국세기본법 제26조 제1호에 납세의무의 소멸사유 중 하나로 규정되어 있던 '결손처분'이 개정 법률에서는 납세의무의 소멸사유에서 제외되었음에도 불구하고, '결손처분 당시 다른 압류할 수 있는 재산이 있었던 것을 발견한 때'에는 지체 없이 그 처분을 취소하고 체납처분을 하여야 한다고 규정한 구 국세징수법(1999. 12. 28. 법률 제6053호로 개정되기 전의 것) 제86조 제2항이 그대로 존치되어 오다가, 국세징수법이 개정되면서 결손처분의 취소사유가 개정 국세기본법의 취지에 맞추어 '압류할 수 있는 다른 재산을 발견한 때'로 확대되었는바, 개정 국세징수법 아래에서는 결손처분

은 체납처분절차의 종료라는 의미만 가지게 되었고, 결손처분의 취소도 종료된 체납처분절차를 다시 시작하는 행정절차라는 의미만을 가질 뿐이나, 국세기본법이 개정되고 나서 국세징수법이 개정되기까지의 기간 동안에 행해진 결손처분의 경우에는 그 결손처분으로 인하여 납부의무가 소멸되지는 않는다 하더라도, 그 취소와 관련하여서는 구 국세징수법의 규정에 따라 결손처분 당시 다른 압류할 수 있는 재산이 있었던 것을 발견한 때에 한하여 결손처분을 취소하고 체납처분을 다시 할 수 있을 뿐이고, 이와는 달리 납세의무자에게 불리하게 개정된 법률을 적용하여 결손처분이 있은 후 새로 취득한 재산을 발견한 경우에도 결손처분을 취소하고 체납처분을 할 수 있다고 보는 것은 조세법령 불소급의 원칙이나 엄격해석의 원칙에 반하여 허용되지 아니한다. 또한 구 국세징수법(1999. 12. 28. 법률 제6053호로 개정되기 전의 것) 시행 중에 제1차 결손처분을 하고, 개정된 신법에 의하여 위 제1차 결손처분을 취소하였다가 다시 제2차 결손처분을 행한 경우, 제2차 결손처분은 제1차 결손처분과는 달리 개정된 국세징수법의 시행 후에 행해진 것으로 그 처분 후에 새로 취득한 재산이 발견된 경우에도 그 처분을 취소하고 체납처분절차를 진행할 수 있다는 점에서 제2차 결손처분이 있다고 하여 그 취소와 관련하여 효력면에서 차이가 있는 제1차 결손처분이 있는 것과 동일시할 수는 없으므로 제2차 결손처분이 있음을 이유로 제1차 결손처분에 대한 취소처분의 취소를 구할 소의 이익이

소멸하였다고는 볼 수 없다.(대법원 2002. 9. 24. 선고 2001두10066 판결)

4. 선결요건과 과세처분시 유의사항

(1) 납세의무성립일과 선결요건의 여부판단 지방세 과세처분을 함에 있어서 지방세법상 납세의무의 성립은 납세의무의 존부를 판단하는 것으로서 사실관계와 지방세법상의 법률구성요건이 결합된 때에 이에 해당 여부를 판단하는 것이다. 따라서 사실관계로서 선결요건을 구성요소로 하는 경우에는 그 선결요건은 중요한 과세사실에 해당되거나 과세사실의 일부로서 선결요건을 구성하게 되는 것이다. 이와 같이 납세의무여부를 판단하는 사실관계로서 선결요건은 납세의무의 유무는 결정하게 되는 중요한 요소가 되는 것이다. 통상적으로 선결요건은 취득행위 등 납세의무가 성립되기 이전에 그 요건을 구비하여야 하는 것이며 비록 그 선결요건을 납세의무 성립이후에 그 요건을 구성하는 경우에는 선결요건으로서 고려대상에 해당되지 아니한다. 이는 시계열측면에서 납세의무의 성립일은 우선 납세의무 여부를 판단하는 기준일에 해당하는 것이기 때문에 그 날을 기준으로 선결요건이 구비되어야 납세의무여부를 판단하는데 고려 대상에 해당하는 것이다.

그러나 일정한 경우에는 납세의무 성립일 이후에 이를 선결요건을 구비하여 취득행위 등 납세의무성립을 보완·치유하는 경우에

는 그 관련 규정에 따라 사후적으로 선결요건에 의거 납세의무여부를 판단하여야 하는 것이다.

(2) 추징사유발생일과 선결요건 여부판단 조세의 사후관리원칙에 의거 통상 정책목적상 지방세를 감면하는 때에도 그 감면취지에 부합되도록 사용하는지를 파악하여 일정기간 내에 사용하지 아니하는 경우에는

추징하는 사후관리규정을 두고 있으며 그 추징규정을 적용하기 위해서는 먼저 선결요건으로서 추징사유가 발생하여야 하는 것이다. 따라서 먼저 추징사유가 발생되어야 추징할 수가 있으므로 이와 같은 추징사유는 추징처분을 하기 위한 선결요건에 부합되는지 여부를 판단하여야 한다. ☹️

