



지방세의 납세의무 확정절차와 불복제도 해설

전 동 훈
행정안전부 지방세운영과장

I. 개요

납세의무의 성립은 지방세 채권채무관계의 성립을 의미하며 납세의무의 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 적합성을 검토하여 결정하는 것을 확인할 필요가 있다.

여기서 추상적으로 성립된 납세의무를 확정하는 방법에는 두 가지 방법이 있다. 하나는 납세의무자의 신고에 의하여 세액을 확정하는 자진신고납세제도이고, 다른 하나는 과세관청의 결정에 의하여 세액을 확정하는 정부부과과세제도이다.

즉 과세권자가 확정하는 정부부과방식의 보통징수방법과 납세자가 과세표준을 확정하는 자기부과방식인 신고납부방식으로 운영되었으나 취득세 가산세에 대한 헌법재판소의 헌법불합치 결정(2003헌

바16, 2003.9.25.)¹⁾에 따라 2004년부터 신고납부방식의 지방세를 신고와 납부로 분리하여 지방세 과세 표준과 납세의무의 확정을 납세자의 신고에 의하도록 개선되었다.

이로 인하여 납세자의 신고에 의하여 지방세과 세표준을 확정하는 세목의 경우에는 과세권자의 부과처분에 의하지 아니하고 납세자의 신고에 의하여 확정되는 부과처분이며, 그 신고를 토대로 납부함으로써 납세의무가 소멸되거나 신고를 하지 아니하거나 과소신고를 하는 경우에는 과세권자가 부과징수절차에 의거 과세표준과 납세의무를 확정하도록 하는 보완적 절차를 취하고 있는 것이다.

II. 납세의무 확정완화와 채권확보

1. 의의

납세의무를 확정하는 방식에는 크게 신고납부방식과 부과고지하는 방식으로 구분된다. 신고납부라 함은 납세의무자가 그 납부할 지방세의 과세표준액과 세액을 신고하고 동시에 신고한 세금을 납부하는 것을 말하는바, 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 행사하게 되는 것이다. 납세자가 신고납부를 함으로써 영구적인 불변력이 생기는 것이 아니라 신고납부세액이 산출세액에 미달할 경우에는 그 미달세액에 대하여 추가로 부과징수할 수가 있는 것이다.²⁾

따라서 신고납부방식의 조세인 취득세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 신고납부기한 내에 신고 및 납부를 하지 아니하여야만 비로소 과세관청이 부과처분을 할 수 있는 것이므로, 취득세의 신고

1) 헌법재판소 결정사항(2003헌바16, 2003.9.25.)

지방세법 제121조 제1항은 헌법에 합치되지 아니한다.

지방세법 제121조 【부족세액의 추정 및 가산세】 ① 취득세납세의무자가 제120조의 규정에 의한 신고납부를 하지 아니하거나 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.

2) 대법원 88누5877, 1989.5.23. 참조

및 납부기간이 경과되기 이전에는 보통징수방법에 의거 부과할 수가 없는 것이다.

이에 반하여 부과지하는 방식에는 과세권자가 과세표준과 세액을 결정하여 납세자에게 고지함으로써 납세의무를 확정하는 제도를 의미하는 것이다.

따라서 보통징수하는 경우에는 세무공무원이 납세고지서를 당해 납세의무자에게 교부하여 지방세를 징수하는 것을 말하기 때문에 납세고지를 하기 위해서는 과세권자가 납세자가 납세할 과세표준과 세액을 결정한 다음에 징수결정을 하고 그에 따라 납세의 고지를 하는바, 이때 지방세를 징수하고자 할 때에는 지방자치단체의 장 또는 그 위임을 받은 공무원은 납세의무자 또는 특별징수의무자에 대하여 납부 또는 납입할 금액, 기한, 장소 기타 필요한 사항을 기재한 문서로써 납부 또는 납입의 고지를 하여야 한다.

2. 납세의무의 확정과 방식

가. 서류의 송달

1) 개요

서류의 송달은 지방세에 관한 행정처분내용 및 이와 관련한 사항을 당사자와 이해관계인에게 문서로 알리는 절차로서 서류의 송달에 의거 행정처분의 효력발생되며 서류의 송달은 송달받을 자의 주소, 거소, 영업소 및 사무소에 송달하여야 하고 신고한 경우 신고된 장소에 송달하여야 효력이 발생하게 된다. 이 경우 서류가 도달한 때에 효력 발생(전자송달 : 전자우편주소에 입력된 때 송달 의제)하기 때문에 공시송달의 경우에는 공고한 날로부터 14일경과시에 도달의제하게 된다.

2) 서류송달 방법

- ① 우편송달 : 일반우편, 등기우편(납세고지, 독촉, 지방세환급통지서, 세법에 의한 정부명령서)
- ② 교부송달 : 소속공무원이 송달장소에 명의인에게 교부송달
- ③ 전자송달 : 사전신청, 지방세전산통신망 등에서 우편송달병행
- ④ 유치송달 : 등기송달, 교부송달시 납세자를 만나지 못한 경우 사리분별자에게 송달하고, 명의인 등이 정당한 사유없이 서류수령을 거부할때 송달장소에 유치
- ⑤ 공시송달 : 지방세정보통신망, 지자체 등 게시판, 관보 또는 일간신문게시

1. 납세의무자 주소, 영업소가 국외이고 송달근란인정시
2. 납세의무자 주소, 영업소가 분명하지 아니한 경우
3. 수취인부재중으로 반송되어 납기내 송달이 불가능한 경우
4. 세무공무원이 2회이상 납세자 방문, 수취인부재중으로 확인되어 납기내송달불가능시

3) 유치송달방식

| 현행 | 개정(지방세기본법) |
|---|---|
| 유치송달에 대해서는 명시적인 규정이 없으며, 주소, 거소, 영업소 또는 사무소에서 서류 수령을 거부하였을 때는 공시송달 가능 | 유치송달 근거를 명시 하고, 주소, 거소, 영업소 또는 사무소에서 서류수령을 거부하였을 때 공시송달 할 수 있다는 내용을 삭제 |

(유치송달) 서류의 송달을 받아야 할 자 또는 그 사용인, 그 밖에 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 자가 정당한 사유없이 서류의 수령을 거부한 때에는 송달할 장소에 서류를 두고 오는 송달방법

4) 전자납부 및 전자송달

| 현행 | 개정 |
|-------------------------------|--|
| 지방세정보통신망을 통한 전자납부 및 전자송달제도 운영 | 전자송달 신청자 또는 전자납부 납세자에 대하여 송달비용 또는 납부관련 비용의 범위내에서 자치단체의 실정에 맞게 인센티브를 제공 |

(전자납부 인센티브) 전자납부율은 8~9%에 불과하여 당해 제도 이용자에 대한 인센티브마련하여 납세협력비용 및 징세비용의 획기적 절감 가능

나. 독촉제도의 인센티브

| 현행 | 개정 |
|---|--|
| 지방세를 납부기한까지 완납하지 않은 경우 납부기한이 경과한 날로부터 15일 이내(은행납인 경우는 50일 이내)에 10일 이내의 납부기한을 붙인 독촉장을 발부 | 독촉의 경우 납부기한 경과 후 50일 이내하도록 함으로써, 납부기한 경과 후 기 납부한 납세자에 대한 독촉장 발부를 최소화 |

(독촉제도) 위택스를 통한 전자납부 등 다양한 형태의 납부방식이 있음에도 은행납의 경우만 50일의 기간을 주는 것은 불형평. 다만, 납세의무자의 납세회피 징후가 있을 시에는 50일 이내 언제든지 독촉하여 체납처분 가능

다. 실질사업자판정시 부과제척기간 예외 인정

| 현행 | 개정 |
|--|---|
| 지방세 부과제척 기간 (1)사기 기타 부정한 행위에 의한 포탈이 있을 경우 10년, (2)소득세 또는 법인세 과표신고서 미제출로 주민세를 부과하지 못할 경우 7년, 그 외는 5년, (3)심사청구 또는 소송에 의한 결정 또는 판결이 있는 경우 그 확정일로부터 1년 | 불복절차에서 명의대여 결정 또는 판결 시, 동 결정·판결일로부터 1년 이내에 실질사업자에 대한 경정 등 처분 근거를 마련 |

(실질사업자 판단) 명의대여 사업자가 과세처분에 대하여 불복하여 쟁송을 하는 과정에서 실질사업자가 밝혀지는 경우 실질사업자에 대한 부과제척기간이 경과함으로써 과세를 하지 못하는 사례가 발생할 소지가 있어 지방세 채권의 일실(逸失)가능성을 줄이고, 명의위장을 통한 지방세 회피 방지로 성실납세자의 지방세 행정에 대한 신뢰확보.

3. 납세의무 확정완화제도

가. 수정신고제도

| 현행 | 개정(지방세기본법) |
|---|---|
| 후발적 사유등 발생시에 신고·납부한 경우에 한하여 60일 이내 수정신고를 허용하고 있어, 착오 등에 의한 과소신고 시 납세자의 자발적인 수정신고 장치가 없어 부과지까지 기다려야 하는 과소신고 납세자의 권익침해 소지 | 후발적 사유 외의 과소신고 시에도 수정신고를 허용하고, 그 기간도 과세권자가 부과지 전까지로 확대(납부 없이 신고만 한 경우도 허용)하여, 과세권자의 부과지 전까지는 자발적 수정신고가능 |

1) 개요

취득세 등을 신고납부한 이후에 수정 및 변경사유가 발생한 경우에는 당초신고납부한 사항에 대하여 변경을 가할 수가 있는 것이므로 수정신고납부사유가 발생한 경우에는 다음의 사유발생일로부터

60일 이내에 수정신고를 하였으나 향후 지방세기본법에 따라 당초 신고납부세목이 과소신고한 경우에는 과세권자가 부과고지이전까지 수정신고납부를 할 수 있도록 변경되었다.

- ① 신고납부한 후에 과세표준액 및 세액계산의 근거가 되는 면적 · 가액 등이 공사비의 정산, 건설자금의 이자계산, 확정판결 등에 의하여 변경되거나 확정된 경우
- ② 신고납부당시에 있어서 증빙서류의 압수 또는 법인의 청산 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준액 및 세액을 정확하게 계산할 수 없었으나 그 후 당해 사유가 소멸한 경우

수정신고사유가 한정된 사유에 한하여 수정신고의 대상이 되었으나 과소신고납부한 경우에는 언제든지 수정신고 대상에 해당하는 것이다. 따라서 수정신고납부에 의거 당초 확정신고납부부분에 대하여 변경이 가하여지게 되는 것이다.

2) 수정신고납부의 적격자

당초신고납부기한에 신고만 한 경우에도 수정신고를 할 수가 있는지 여부와 신고와 납부를 한 경우에 수정신고의 적격자로 인정하여야 하는지?

납세의무자가 신고납부기한 내에 지방세를 신고납부한 자가 수정신고사유가 발생한 경우에는 과세권자가 부과고지를 하기 이전까지 수정신고를 할 수 있으므로 수정신고의 적격자는 당초신고납부기한 내에 신고납부를 한 납세자를 의미한다. 그러나 신고를 하고 납부를 하지 아니한 납세자에게도 수정신고를 인정하여야 하는지 여부에 대하여 종전에는 신고와 납부를 분리하지 아니한 경우에는 신고납부를 모두 충족하여야 수정신고가 가능하다고 보아야 하나, 신고로서 납세의무가 확정되는 점을 고려할 때에는 신고만하고 납부를 하지 아니한 경우에도 수정신고의 적격자로 인정하여야 할 것이다(대법원 99두5955, 2001.2.9. 참조).

|| 판례 || 수정신고납부와 거부처분

지방세법상 수정신고제도는 국세기본법상의 경정청구제도와 같이 납세자의 권리를 보호한다는 취지에서 신고납부 후의 후발적 사유를 원인으로 한 수정신고를 인정한다는 것이므로 위의 규정에 의한 수정신고사유를 해석함에 있어서는 납세자의 권리보호측면에서 과세요건성립 후의 특별한 사정변경으로

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

|| 판례 || 수정신고의 적격자 범위 판단

지방세법 제72조 제1항은 「이 법에 의한 처분(신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 봄)으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이의신청 및 심사청구를 할 수 있다」고 규정하고 있는바, 이 규정 중 괄호부분은 처분의 범위를 확대하여 납세의무자의 권리구제기회를 확대하고자 함에 그 취지가 있는 만큼, 세액을 납부하지 아니한 채 신고 또는 수정신고만을 한 납세의무자에게도 권리구제의 기회를 열어 줄 필요성이 있고, 지방세법상 신고납부방식의 조세의 경우 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 조세채무가 구체적으로 확정되고 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 조세채무의 이행으로 하는 것에 불과한 점 등에 비추어 지방세법 제72조 제1항 괄호 부분의 신고납부 또는 수정신고납부에 납부가 수반되지 아니하는 신고 또는 수정신고도 포함되는 것으로 보아야 함. (대법원 99두5955, 2001.2.9.)

3) 수정신고와 착오

그리고 착오에 의한 과세표준확정신고를 취소하는 할 수가 있는지 여부에 대하여는 민법의 착오규

정을 적용할 수가 있다고 보는 적극설과 소극설이 있으나, 과세표준확정신고는 사인의 공법행위로 보는 경우에는 소극설이 타당할 것이다. 이는 지방세법상의 수정신고사유가 아닌 단순한 납세자의 착오에 기하여 수정이 가능하다면 공법행위의 확정력, 공정력 등에 있어서 침해되는 점을 고려할 때에 이미 확정된 공법행위가 착오에 기하여 소급적으로 무효화된다면 공법관계인 과세처분이 불안정하게 되어 버리기 때문이다.

4) 가산세와 환부이자의 적용

종전에는 가산세와 환부이자의 규정을 적용하지 아니하였으나 과소신고납부를 한 경우에는 신고불성실가산세를 부과되 수정신고 기한에 따라 차등 가산세를 감면하고 있으며 환부이자는 적용하지 아니한다. 즉 수정신고의 경우 6개월 이내 수정신고 시 100분의 50, 1년 이내 수정신고 시 100분의 20, 2년 이내에 수정신고 시 100분의 10 차등경감하는 것이다

나. 경정청구제도

| 현행 | 개정(지방세기본법) |
|--|--|
| -후발적 사유 발생시에 한하여 60일 이내 수정신고를 허용하고 있는데, 이로서 납세자와 과세권자 간 권리·의무의 불균형 | 후발적 사유 외의 과다신고 시에도 경정청구를 허용하고, 청구가능 기간도 3년 이내로 확대되, 후발적 사유 등이 발생시에는 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2개월 이내 가능 |

1) 개요

현재 지방세법의 경우 경정청구권에 대하여 아무런 규정을 두고 있지 않고 있으며 다만, 1997년8월 30일자로 지방세가 개정되면서 지방세법 제71조(수정신고)의 신설 조항에 따라 수정신고만 가능할 뿐이다. 일부 지방세법 제82조는 “지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.”고 규정하고 있어 국세기본법상의 경정청구제도가 지방세에서도 적용되어야 한다는 주장을 할 수가 있으나 이는 수정신고제도의 도입 취지, 주민세 수정신고를 별도 규정을 두고 있어서 지방세법에서는 준용할 수가 없는 것이다.

따라서 납세의무자가 적극적으로 과다신고·납부한 세액에 대한 불이익을 시정할 수 있는 경정청

구제도 도입문제를 검토할 수가 있는 것이다.

|| 판례 || 지방세법상 경정청구권의 인정 범위

[1] 지방세법 제82조는 “지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용한다.”고 규정하고 있고, 국세기본법 제45조의2는 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자에게 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 청구할 권리를 인정하는 이른바 경정청구제도를 두고 있으나, 수정신고와 이의신청에 관한 지방세법 제71조, 제72조 및 개정 전후를 통하여 지방세법상 법인세할 주민세의 수정신고납부에 관한 제177조의3의 각 규정 내용과 취지에 비추어 경정청구에 관한 국세기본법 제45조의2의 규정이 개정된 지방세법에 의한 등록세의 부과에 준용될 수는 없고, 이와 같은 사정은 개정 전 지방세법에서도 마찬가지이며, 달리 조리에 의한 경정청구권이 인정된다고 볼 여지도 없다.

[2] 경정청구권이 인정되지 않는 경우에는 과세관청이 납세자 등의 경정청구에 대하여 이를 거부하는 회신을 하였다고 하더라도, 이를 가리켜 항고소송의 대상이 되는 거부처분으로 볼 수 없다.(대법원 1999. 7. 23. 선고 98두9608 판결 참조)

|| 판례 || 지방세법상 경정청구권 인정 판단

지방세법상 수정신고, 이의신청 등에 관한 지방세법 제71조, 제72조를 두어 납세의무자가 위법 또는 부당한 처분에 대하여 정해진 기간(수정신고 60일, 이의신청 등 90일) 이내에 신청을 하여 구제를 받을 수 있는 제도를 두고 있는 점, 지방세법 제25조의2에 의하여 경정청구권을 인정하게 되면 확정된 부과처분에 대하여도 납세의무자가 언제나 다룰 수 있게 되어 조세법률관계가 불확실하게 되는 점에 비추어 지방세법 제25조의2의 ‘부과취소 및 변경’ 규정은 과세권자가 납세자의 편익과 공평과세의 입장에서 미확정 상태의 위법 또는 부당한 부과징수를 직권으로 취소하거나 변경하여야 한다는 것을 선언한 규정일뿐, 납세의무자에게 취소나 변경을 구할 수 있는 경정청구권을 인정하는 규정으로 볼 수는 없다. 그리고, 경정청구에 관한 국세기본법 제45조의2의 규정이 지방세법에 의한 지방세의 부과에 준용될 수도 없으며, 달리 지방세법상 경정청구권을 인정하는 명문의 규정이 없는 이상 조리에 의한 경정청구권을 인정할 수는 없는 것이다(대법원 1999. 7. 23. 선고 98두9608 판결 등 참조). 이와 같이 지

방세법에 근거하지 아니한 납세의무자의 경정청구에 대하여 과세관청이 이를 거부하는 회신을 하였다고 하더라도 이를 가리켜 항고소송의 대상이 되는 거부처분으로 볼 수 없다고 할 것이므로(대법원 2006. 5. 11. 선고 2004두7993 판결 참조), 경정청구권이 없는 원고의 이 사건 청구에 대한 피고의 이 사건 처분은 항고소송의 대상이 되는 거부처분으로 볼 수 없으므로, 원고의 이 사건 소는 부적법하다.(각하)(대법원 2009두1600, 2009. 4. 23)

2) 지방세 경정청구제도의 내용

① 통상적 경정청구

이 법 또는 지방세관계법에 따른 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당할 때에는 법정신고기한이 지난 후 3년(「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 이의신청, 심사청구 또는 심판청구 기간을 말한다) 이내에 최초 신고 및 수정신고한 지방세의 과세표준 및 세액(「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 그 결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액 등을 말한다)의 결정 또는 경정을 지방자치단체의 장에게 청구할 수 있다.

1. 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액(「지방세법」에 따라 결정 또는 경정이 있는 경우에는 그 결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액을 말한다)이 「지방세법」에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때
2. 과세표준신고서에 기재된 환급세액(「지방세법」에 따라 결정 또는 경정이 있는 경우에는 그 결정 또는 경정 후의 환급세액을 말한다)이 「지방세법」에 따라 신고하여야 할 환급세액보다 적을 때

㉠ 경정청구 적격대상자

원칙적으로 지방세의 경정청구 적격대상자는 지방세의 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자가 이에 해당하기 때문에 취득세의 경우 취득일로부터 30일 이내에 취득세신고서를 제출한 경우에 이에 적격대상자에 해당하는 것이며 30일이 경과된 경우에는 적격대상자에서 제외되는 것이며, 취득세 수정신고서를 법정신고기한인 60일 이내에 제출한 경우에도 경정청구의 적격자에 해당되는 것이다.

따라서 부과징수하는 세목인 경우(예: 재산세 등)에는 과세표준신고서를 제출하지 아니하기 때

문에 경정청구의 적격대상에서 제외된다. 그러나 예외적으로 「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 이의신청, 심사청구 또는 심판청구 기간(90일내)에는 경정청구를 허용하고 있는바, 이는 불복청구기간중에 경정청구를 하거나 불복청구를 선택적으로 행사를 하도록 하고 있다.

그러나 납세의무자는 불복청구와 경정청구가 동시에 병렬적으로 진행을 할 수도 있으며 과세권자는 불복청구에 대한 심사가 진행되는 동안 경정청구를 처리하거나 불복청구에 대한 심사를 하여야 한다. 그런데 지방세의 경우 국세와는 달리 불복청구제도는 선택적 전치주의를 채택하고 있기 때문에 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구, 심판청구 및 행정소송을 제기할 수가 있으므로 경정청구를 과세관청에 제기하고 행정소송을 법원에도 할 수가 있는 것이다.

그리고 경정청구에 의하여 경정결정이 있는 경우 그 경정처분에 대하여 다시 재경정청구를 할 수가 있는 것인가?

재경정청구 권한에 대하여 별도의 규정은 없으나 경정처분이 있는 경우에는 그 경정처분에 대한 경정을 다시 청구를 할 수가 있는 것이다. 이는 「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우 경정청구를 할 수가 있음으로 경정청구에 의거 경정이 이루어진 경우라도 다시 경정청구를 할 수가 있으며 과세권자는 이에 대하여 재경정처분을 하여야 하는 것이다.

㉠ 경정청구 기간

자기부과제도하에서의 신고납부세목의 경우 납세의무의 확정권은 납세의무자에게 있어 신고를 함으로서 확정되므로 납세의무는 이미 확정되었으나 확정된 납세의무에 대한 경정권은 납세의무자에게는 없고 과세권자에게만 있으므로 납세의무자는 단지 이미 확정시킨 납세의무에 대하여 과세권자에게 경정청구를 요구할 수 있을 뿐이다.

이와 같이 경정 청구를 요구할 수 있는 기간은 법정신고기한이 지난 후 3년 이내 할 수가 있으므로 취득세의 경우 취득일로부터 30일이 경과된 날 이후부터 3년간 경정청구권을 행사할 수가 있는 것이다

② 후발적 경정청구

통상적인 경정청구와는 달리 후발적 사유에 의한 경정청구제도에서 과세표준신고서를 법정신고 기한까지 제출한 자 또는 지방세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는 통상적인 경정청구기간(3년)에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

1. 최초의 신고·결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다)에 따라 다른 것으로 확정되었을 때
2. 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어졌을 때
3. 제1호 및 제2호와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유가 해당 지방세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때

③ 경정청구결과 통지

결정 또는 경정의 청구를 받은 지방자치단체의 장은 그 청구를 받은 날부터 2개월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 것을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다.

납세의무자는 경정청구에 대한 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 결과를 통지 받아 그 결과에 대하여 이의가 있는 경우 그 경정청구 통지결과를 대상으로 이의신청 등 불복청구를 제기할 수가 있다.

이 경우 경정청구에 대하여 통지를 하지 아니한 경우에도 거부처분으로 보아 이의신청을 할 수가 있는 것인가?

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

다. 기한 후 신고제도

| 현행 | 개정 |
|---|--|
| 취득세에 한하여 납부기한 경과 후 30일 내 신고 가능, 기타 신고납부 세목의 경우 기한후 신고제도가 없음 | 모든 신고납부 세목에 대하여 기한 후 신고를 허용하고 그 기간도 부과고지 전까지 확대 |

(기한후신고제) 신고기한까지 무신고시 과세권자는 부과제척 기간 내 언제든지 부과 가능한데 반해, 납세자는 스스로 신고할 수 있는 제도 부재로 과세권자가 부과하기까지 기다려야 하고 납세협력을 할 수 있는 제도적 장치 부재로 인해 사회적 비용이 발생

1) 국세와의 비교

국세의 경우 기한후신고제도를 두고 있으나 2010년까지는 지방세의 경우 취득세에 한하여 기한후 신고제도를 두고 있는바, 그 제도 사이에는 차이가 있다. 이는 「신고기한까지 신고하지 아니한 자는 그 신고기한 만료일로부터 30일을 경과하지 아니한 경우로서 당해 취득세를 보통징수의 방법으로 부과고지받기 전에 기한후 신고를 할 수 있다」라는 규정만 하고 있어서 세부적인 처리절차나 기한후신고행위에 대한 효력에 대하여는 자세한 언급이 없다. 신고납부기한이 경과된 이후에는 기한의 이익이 없기 때문에 신고불성실가산세가 부과되거나 50%를 감액할 뿐이다. 따라서 기한후 신고를 한 경우에는 그 신고로서 과세표준확정신고로 보아야 하는가 여부가 쟁점사항인 것이다.

따라서 기한후 신고를 한 경우에는 그 자체로서 효력이 발생하는 것이 아니라 과세관청에서 확정부과고지를 함으로써 과세표준의 확정력이 발생하는 것이므로 납세의무자의 확정신고로서 확정이 되지 아니하는 것이다. 그러므로 기한후 신고제도에 따라 신고납부기한이 경과된 이후에 납세의무를 확정시키기 위해서는 기한 후에 신고를 함으로써 확정되는 것이 아니라 별도의 과세처분이 되어야 하는 것이므로 과세관청에서는 확정하는 과세처분이 필요하다. 만약 과세처분을 하지 아니하는 상태에서 기한후 신고만 하는 경우에 납세의무가 확정되는 것이 아닌 것이다. 이에 대하여 국세의 경우에는 기한후 신고를 한 후라고 하더라도 별도의 결정처분을 하여야 확정되도록 규정하고 있는 것이다.

2) 기한후 신고의 적용

2010년까지는 취득세에 한정하여 기한후 신고제를 인정하였으나 모든 신고납부 세목에 대하여 기한 후 신고를 허용하고 그 기간도 부과고지 전까지 기한후 신고를 인정할 수 있도록 기한후 신고기한

을 확대연장하였다. 그러나 기한후 신고제도도 기한의 경과에 따라 차등 신고불성실가산세를 감면하고 있기 때문에 차이가 있는 것이다. 예를 들면 1개월 이내 기한 후 신고시 100분의 50을 감면하고 법정신고기한 내에 신고를 하지 않은 기한후신고의 경우 법정신고기한 내에 신고한 수정신고와는 그 가산세 경감을 차등적용하는 것이다.

라. 수정신고 등 도입에 따른 신고불성실 가산세 경감

| 현행 | 개정 |
|-------------|--|
| 가산세 경감제도 없음 | <ul style="list-style-type: none"> ○ 수정신고의 경우 <ul style="list-style-type: none"> - 6개월 이내 수정신고 시 100분의 50, - 1년 이내 수정신고 시 100분의 20, - 2년 이내에 수정신고 시 100분의 10 차등경감 ○ 기한 후 신고의 경우 <ul style="list-style-type: none"> - 1개월 이내 기한 후 신고시 100분의 50을 감면 ○ 다만, 법정신고기한 내에 신고를 하지 않은 기한후신고의 경우 법정신고기한 내에 신고한 수정신고와는 그 가산세 경감을 차등적용 |

(가산세율 차등적용) 납세자의 납세협력 유도과 징세비용 절감을 위해서는 가산세에 대한 일부 경감제도가 필요(국세와 유사제도)

마. 납세의무 불이행에 정당한 사유가 있으면 가산세 면제

1) 정당한 사유의 범위

신고납부방식의 납세의무 확정에 있어서는 납세의무자에게 조세 협력의무를 부여하고 있기 때문에 납세의무자가 부득이 하게 신고납부를 제때에 신고납부를 이행하지 못하는 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세 문제가 발생하게 되는 것이다.

이 경우 “정당한 사유”란 법령에 의한 금지, 제한 등 그 법인이 마음대로 할 수 없는 외부적인 사유는 물론 사업에 사용하기 위한 정상적인 노력을 다 하였으나 시간적인 여유가 없어 유예기간을 넘긴 내부적인 사유도 포함한다. 예를 들면 정당사유의 유무를 판단함에 있어서는 비영리사업자에 의하여 수행되는 사업의 공익성을 감안하여 취득세를 부과하지 않는 입법취지를 충분히 고려하면서 부동산

의 취득목적에 비추어 그 목적사업에 직접 사용하는데 걸리는 준비기간의 장단, 목적사업에 사용할 수 없는 법령상, 사실상의 장애사유 및 장애정도, 당해 법인이 부동산을 목적사업에 사용하기 위한 진지한 노력을 다 하였는지 여부 등을 아울러 참작하여 구체적인 사안에 따라 개별적으로 판단하는 것이 타당하다.(대법원 1996. 1. 26 선고, 95누 13104 판결 참조).

|| 판례 || **정당한 사유 판단**

“정당한 사유”라 함은 법령에 의한 금지, 제한 등 법인이 마음대로 할 수 없는 외부적사유는 물론 고 유업무에 사용하기 위한 정상적인 노력을 다하였음에도 시간적인 여유가 없어 유예기간 등을 넘긴 내 부적사유도 포함한다(대판 2002두8398, 2002.12.6)

|| 판례 || **가산세의 정당한 사유 범위**

세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유 없이 법에 규정된 신고, 납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 따라 부과하는 행정상 제재로서 납세자의 고의·과실은 고려되지 아니하고 법령의 부지 등은 그 의무위반을 탓할 수 없는 정당한 사유에 해당하지 아니한다.(대법원 2002. 11. 13. 선고 2001두4689)

|| 판례 || **가산세의 성격과 본세과세처분과의 관계**

가산세는 과세권의 행사와 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 세법에 규정된 의무를 정당한 이유 없이 위반한 납세자에게 부과하는 일종의 행정상 제재이므로, 징수절차의 편의상 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 하여 그 세법에 의하여 산출한 본세의 세액에 가산하여 함께 징수하는 것일 뿐, 세법이 정하는 바에 의하여 성립 확정되는 국세와 본질적으로 그 성질이 다른 것이므로, 가산세 부과처분은 본세의 부과처분과 별개의 과세처분이라 할 것이다.(대법원 2001. 10. 26. 선고 2000두7520 판결)

2) 가산세 면제사유

지방자치단체의 장은 지방세법이 규정하는 의무를 위반한 자에 대하여 이 법이 정하는 바에 의하여 가산세를 부과할 수 있으며, 가산세는 당해 지방세의 세목으로 한다. 그러나 지방자치단체의 장은

이 법에 의하여 부과하였거나 부과할 가산세에 있어서 그 부과의 원인이 되는 사유가 천재·지변·사변·화재 그밖에 이와 유사한 사유에 해당하는 때에는 이를 면제하고, 가산세를 면제받고자 하는 자는 그 사유를 명시하여 당해 지방자치단체의 장에게 신청할 수 있다. 지방자치단체의 장은 이 법이 규정하는 의무를 위반한 자에 대하여 가산세를 부과할 수 있으며 가산세는 당해 지방세의 세목으로 한다.

지방세의 가산세를 면제하고자 하는 경우에는 기한의 연장사유와 동일한 사유가 있어야 하는 것이므로 그 내용은 다음과 같다.

- ① 납세의무자 또는 특별징수의무자가 재해 등을 입거나 도난당한 때
- ② 납세의무자·특별징수의무자 또는 그 동거가족이 질병으로 인하여 위독하거나 사망하여 상중인 때
- ③ 권한 있는 기관에 장부·서류가 압수 또는 영치된 때
- ④ 정전, 프로그램의 오류 그밖의 부득이한 사유로 지방자치단체의 금고(그 대리점을 포함한다) 및 체신관서의 정보처리장치의 정상적인 가동이 불가능한 때
- ⑤ 납세의무자 또는 특별징수의무자가 그 사업에 심한 손해를 입거나 그 사업이 중대한 위기에 처한 때
- ⑥ '①' 내지 '③'에 준하는 사유가 있는 때

Ⅲ. 납세의무 불이행과 채권확보

1. 성실납세자에 대한 체납처분 유예

| 현행 | 개정 |
|---|---|
| 성실납세자임에도 지방세를 체납할 경우 압류재산의 매각 등을 유예할 수 없어, 납세자의 어려움을 가중시켜 재기(再起) 불능 | 일정 요건을 갖춘 성실납세자의 경우 재산의 압류 또는 압류재산의 매각을 유예하는 제도 |

가. 범위

10년까지는 지방자치단체의 징수금에 대한 체납처분 등을 하기 전에 징수유예사유가 발생하여 체

납처분 등을 유예하는 경우가 이에 해당하는 것이다. 여기서 체납처분을 하기 전이라 함은 국세규정과 달리 해석하여야 하므로 압류개시 전으로 해석하는 것이 타당하다. 그러나 체납처분유예의 경우 일정한 요건을 갖춘 성실납세자의 경우 실행이 불가능 납세자에게 담보를 요구할 수 있도록 하여 최소한의 안전장치는 마련하고 재산의 압류나 압류재산의 매각 유예로 사업을 정상적으로 운영할 수 있게 되어 체납액의 징수가 가능하다고 인정되는 때에는 체납처분을 유예하도록 하는 것이다.

|| 판례 || 체납처분의 유예판단

지방세법 제82조의 규정에 의거 지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용토록 규정되어 있으나 지방세법시행령 제29조 제1항 제4호의 규정에는 지방자치단체의 징수금에 대한 체납처분 등을 하기 전에 징수유예 사유가 발생하는 경우 체납처분 등의 유예를 할 수 있도록 국세징수법과 달리 규정하고 있으므로 따라서 지방세체납처분 등의 유예는 재산압류 등 체납처분 등을 하기 전에 행하여야 하나 지방세체납으로 인하여 재산이 압류된 이후에는 체납처분절차가 진행되었으므로 체납처분의 유예를 할 수 없는 것임. (행자부 세정 13407-1474, 2000.12.28.)

| 지방세(10년까지) | 국 세 |
|---------------------|---|
| 체납처분을 하기 전(압류 이전) | 공매처분을 하기 전(공매실행 전) |
| 모든 납세자 : 징수유예사유 발생시 | 성실납세자 : 압류재산의 매각을 유예함으로써 사업을 정상적으로 운영할 수 있게 되는 때 |
| 증가산금 징수불가(법 제43조) | 증가산금 징수가능(제외규정 없음) -국세의 징수유예의 규정은 국세징수법 제19조의 규정에 의거 가산금면제규정이 있으나 체납처분의 유예규정은 국세징수법 제85조의 2의 규정에 규정되어 있기 때문에 증가산금의 징수는 가능한 것임. |

2. 관허사업 제한요건

| 현행 | 개정 |
|--|---|
| 체납횟수가 3회 이상일 경우 체납액의 다과(多寡)에 무관하게 관허사업(官許事業)의 제한요구가 가능 | 3회 이상 체납하고 체납액이 100만원 이상일 경우에만 관허사업 제한 요구가 가능 |

가. 의미

국가 또는 지방자치단체로부터 허가·인가 및 등록과 그 갱신을 받아 경영하는 사업으로서 허가·인가·등록 등은 관허사업의 예시적 표현에 불과하며, 따라서 신고·검열·검사·지정 등이라도 권리설정이나 금지를 해제하는 성격의 행정행위라면 제한대상에 포함된다. 통상 허가, 면허, 등록 등 그 용어에 구애됨에 없이 법령에 의한 일반적인 제한·금지를 특정한 경우에 해제하거나 권리를 설정하여 적법하게 일정한 사실행위 또는 법률행위를 할 수 있게 하는 행정처분을 거쳐서 영위하는 각종 사업(징통 7-0·1 참조)을 의미하며, 권리의 설정, 금지를 해제하는 행정처분이 아닌 준법률적 행정행위(신고, 확인, 공증 등)는 관허사업의 범위에 해당되지 아니한다. 따라서 관허사업의 명칭에 불구하고 관허사업이 일반적인 금지의 해제 또는 권리설정적 행위에 해당되면 관허사업에 해당된다.

나. 유형

1) 소극적 제한 : 제한대상

지방세를 체납할 때에는 「신규 관허사업이나 그 갱신 관허사업」을 제한하는 것으로서 인·허가 등 신청시에 처리거부 요청 등 진입제한 요청은 가능한 것이나, 납세자가 스스로 「관허사업 말소, 폐업」하는 것을 금지나 제한하도록 요구할 수는 없는 것이므로 퇴거제한은 불가능하며 이는 지방세를 1회 이상 체납시에 적용되는 것이다.

2) 적극적 제한 : 취소대상

납세자가 지방세를 3회 이상 체납액이 100만원 이상체납시에는 체납자가 영위하고 있는 기존의 관허사업을 적극적으로 정지, 취소하도록 인·허가한 주무관청에 요구할 수가 있는 것이다. 납세자가 지방세를 체납한 경우에 과세관청에서 관허사업제한을 요구하는 것은 재량행위인가 아니면 기속행위인가?

현행 지방세법 제40조의 제1항의 경우에는 「……대하여 그 허가 등을 하지 아니할 것을 요구할 수가 있다」라고 규정하고 동조 제2항에서는 「……에 사업의 정지 또는 허가 등의 취소를 요구할 수 있다」 규정하고 있어 「반드시 하여야 한다」라고 규정되어 있지 아니하기 때문에 체납이라는 사실요건을 구비하게 되면 그에 기하여 관허사업제한 등의 요구를 할 수도 있고 아니할 수도 있다고 보아야 한다. 다만, 어느 납세자에 대하여는 관허사업의 제한을 요구하고 어느 납세자에게는 관허사업의 제한

요구를 하지 아니한다면 평등의 원칙에 어긋나게 되어 부당한 행정처분이 되는 것일 뿐 관허사업제한을 요구하지 아니한 행위(즉 부작위행위)를 행정심판대상으로 할 수가 없다. 또한 관허사업의 제한요구를 하지 아니한 세무공무원을 징계할 것인가를 살펴보면 다른 방법으로 체납액을 받을 수 있는 경우라면 관허사업제한을 하지 아니하였다고 하여 징계를 할 수가 없는 것이다. 그렇다면 관허사업제한 요구행위는 요건재량설, 효과재량설, 판단여지설 등을 종합하여 볼 때 반드시 하여야 하는 기속행위로는 볼 수가 없고 재량행위로 보아야 할 것이다.

또한 관허사업의 제한을 요구받은 주무관청에서는 그 요구받은 범위 내에서 어느 정도로 관허사업 제한을 할 것인지에 대하여 재량을 가질 수가 있으므로 기속재량행위라고 하여야 할 것이다. 지방세법 제40조의 제4항에는 「……때에는 당해 주무관청은 정당한 사유가 없는 한 이에 응하여야 한다」라고 규정하고 있기 때문이다.

3. 양도담보권자의 물적납세책임

| 현행 | 개정 |
|---|---------------------------------|
| 납세의무자가 지방세 체납시 그 의무자에게 다른 재산이 없고, 양도담보재산이 있을 경우 그 재산으로 징수 가능하게 되어있다. 이 경우 과세권자는 양도담보재산의 권리자(이하 “양도 담보권자”라 함)로부터 징수가 가능하며, 양도담보권자가 완납하지 않을 경우 제2차 납세의무자로 간주, 다른 재산에 대하여 체납처분이 가능 | 양도담보권자를 제2차 납세의무자로 간주하는 내용 (삭제) |

11년부터는 양도담보권자의 경우 체납자의 채권자임에도 납세의무자가 지방세를 체납하였다고 하여 양도담보재산이 아닌 다른 재산까지 체납처분이 가능한 제2차 납세의무자로 간주하는 것은 재산권에 침해소지가 있으므로 당사자 간의 계약에 의하여 납세의무자가 그 재산을 양도한 때에 실질적으로 양도인에 대한 채권담보의 목적이 된 재산에 한정하여 물적납세의무제도를 폐지한 것이다.

4. 상가임차보증금과 지방세 우선 제도

주택에 대한 임차보증금에 대하여는 일정 부분에 대하여 지방세우선 적용문제가 배제되었으나 상

가임차권의 지방세우선과 관련하여 법정기일 전에 등기되거나 확정일자를 갖춘 「주택임대차보호법」 등의 임대보증금이 지방세에 우선할 수 없고 「상가건물임대차보호법」상의 소액보증금 채권보다 지방세 우선은 주택과 형평성 문제가 제기되어 보완한 것이다.

| 현행 | 개정 |
|---|--|
| 지방세 법정기일 전에 설정된 임대차보호법상의 등기되거나 확정일자를 갖춘 임차권은 지방세에 우선한다는 내용이 없고, 「상가건물임대차보호법」상의 소액보증금 채권은 지방세에 우선한다는 규정 미비 | 법정기일 전에 임대차보호법 상의 등기되거나 확정일자를 갖춘 임차권은 지방세에 우선함을 명시하고, 「상가건물임대차보호법」상의 소액보증금은 지방세에 우선규정 신설 |

IV. 지방세 불복제도

1. 지방세 불복절차의 원칙 : 임의적 전치주의 채택

현행 지방세법에 의한 처분(신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다)으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이의신청 및 심사청구 등을 통해 권리구제를 받을 수가 있는 것이다. 따라서 납세자가 시장·군수·구청장으로부터 납세고지서를 교부받거나 신고납부하였는데 그 지방세가 위법·부당한 것이라고 생각한다면 그 세금을 납부할 수 없을 것이다. 그러나 세금은 공익적인 채권이기 때문에 납세자가 자의적으로 판단하여 세금을 납부하지 않는다면 체납처분 등 강제징수절차가 진행되는 등 각종 불이익이 가해지게 된다. 이러한 경우에 납세자의 이익을 보호하고 잘못된 과세에 대하여 권리구제를 받을 수 있도록 하기 위하여 지방세법에서 구제제도를 마련해 놓고 있다.

지방세 이의신청제도는 과세관청의 위법·부당한 처분이나 부작위로 인해 권리 또는 이익의 침해를 받은 자가 시장·군수·구청장이나 시·도지사에게 권리구제를 청구하는 제도이고, 이를 통해서도 권리구제를 받지 못한 경우에는 시·도지사나 행정자치부장관에게 권리의 구제를 청구할 수 있는데 이를 심사청구제도라고 한다.

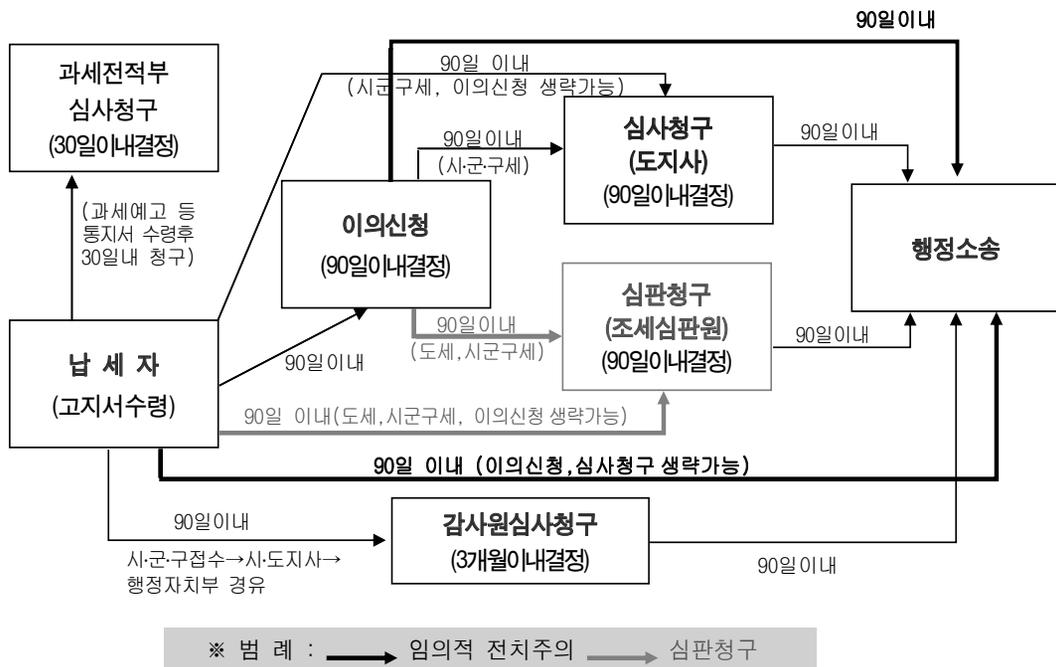
물론 이의신청·심사청구는 임의적인 절차이기 때문에 바로 행정소송을 제기할 수도 있는 것이다.

이와 같은 구제제도는 청구기간, 청구절차, 결정기간, 결정절차 등을 법령에 규정하고 있으며, 특히 지방세법상 이의신청을 청구할 수 있는 기간은 고지서를 받은 날(처분이 있는 것을 안 날)로부터 90일 이내로 되어 있는데 하루만 경과한 후에 제출하여도 청구권에 결격사유가 발생하였다고 하여 아무리 억울한 내용이라도 청구내용 자체를 심사하지 않고 각하 결정을 하게 된다.

그리고 지방세부과처분에 불복하는 경우 종전에는 이의신청과 심사청구를 거쳐야만 행정소송을 제기할 수 있던 것을, 2002.1.1.부터는 이의신청과 심사청구를 거치지 아니하더라도 바로 행정소송을 제기할 수 있도록 하는바, 이는 헌법재판소 결정(헌재 2000헌바30, 2001. 6.28.)에서 지방세법 제78조 제2항을 위헌이라고 결정함에 따라 행정심판절차를 거치지 아니하고 바로 행정소송을 하게 된 것이다. 따라서 이의신청이나 심사청구제도는 그대로 존속하되 이를 거치지 아니하고 바로 소송을 제기할 수가 있는 것이다.

2. 불복청구제도 내용

[지방세 불복제도 청구 및 결정 흐름]



[조세불복제도 비교]

| 구 분 | | 현 행 | | 개 정 | | | |
|-------------|----------|----------|--------------------|-------------------|-----------------|-----------------|--------|
| | | 재결청 | 행정소송과의 관 계 | 재결청 | 행정소송과의 관 계 | | |
| 국 세 | 이의신청 | | 처분청 | - | 처분청 | - | |
| | 행정 심판 | 심사청구 | 국세청장 | 필요적 전심 | 국세청장 | 필요적 전심 | |
| | | 심판청구 | 재정경제부장관소속 국세심판원 | 필요적 전심 | 국무총리소속 조세심판원 | 필요적 전심 | |
| 지 방 세 | 이의신청 | | 처분청 | - | 처분청 | - | |
| | 행정 심판 | 심사 청구 | 시·군세 | 도지사 또는 행정자치부장관 | 임의적 전심 | 도지사 | 임의적 전심 |
| | | | 도 세 | 행정자치부장관 | 임의적 전심 | - | - |
| | | 심판 청구 | 시·군세/ 도세 | - | - | 국무총리소속 조세심판원 | 임의적 전심 |

3. 경정청구 거부처분과 불복제도

가. 불복청구대상과 범위

지방세법에 의한 처분, 즉 위법하거나 부당한 처분(보통고지되거나 신고납부한 경우를 포함), 기타 처분(압류결정 등)을 받았거나 그 이외에도 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리나 이익의 침해를 받은 모든 경우를 포함한다. 다만, 구체적인 사항이 아니고 일반적인 사항이나 조세범처벌절차법에 의한 통고처분(벌금·과료·몰수) 등은 권리구제의 대상에서 제외되는 데 그 범위는 다음과 같다.

- ① 이의신청 또는 심사청구에 대한 처분
- ② 조세범처벌절차법에 의한 통고처분
- ③ 감사원법에 의하여 심사청구를 한 처분이나 그 심사청구에 대한 처분
- ④ 제70조의 규정에 의한 과세전적부심사의 청구에 대한 처분

첫째, 지방세법에 의한 이의신청 · 심사청구에 대하여 관할 결정기관의 처분(이의신청결정, 심사청구 결정)에 대하여는 다시 이의신청을 하지 못하는바 이는 일사부재리의 원칙에 따른 것이다.

둘째, 통고처분이라 함은 조세법 등의 행정법에 대하여 벌금 · 과료 · 몰수나 추징금 상당액 등을 지정한 장소에 납부하거나 납부의 신청을 하도록 통고하는 행정행위로서 조세범처벌절차법에 의한 통고처분에 대하여는 이의신청의 대상에 해당하지 아니한다.

셋째, 감사원법에 의하여 심사청구가 제기된 사안이나 그 심사청구에 대한 감사원의 심사결정처분에 대하여는 이의신청의 대상에 해당되지 아니하는 것이다. 지방자치단체 및 감사원 중 1개 기관만 선택하여 이의신청이 가능하며 중복적으로 불복을 할 수가 없는 것이며, 두 기관에 중복제출한 경우는 지방자치단체에 제출된 이의신청에 대한 본안을 심의하지 아니하고 각하하여야 하는 것이다.

넷째, 지방세법에 의한 과세전적부심사의 청구에 대한 결정기관의 처분결정(불채택, 심사제외결정)에 대하여 이의가 있는 경우에는 이의신청을 할 수는 있으나 그 절차를 거칠 필요가 없다. 또한 이는 과세처분이 아니라 과세기관의 향후 과세방향에 대한 공적인 견해이다.

나. 신고납부의 처분성

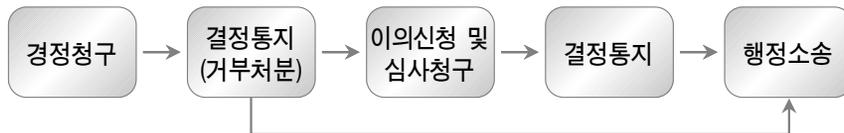
지방세기본법 및 지방세관계법에 의한 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이의신청 및 심사청구 등을 통해 권리구제를 받을 수 있도록 규정하고 있다. 그런데 종전 규정과는 달리 “신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다” 라는 규정이 삭제되어 있어서 신고납부방식의 지방세 세목의 경우 권리구제 방식에도 차이가 발생할 수 있는 것이다.

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

우에 한정하여 이의신청 등이 인정되기 때문이다.

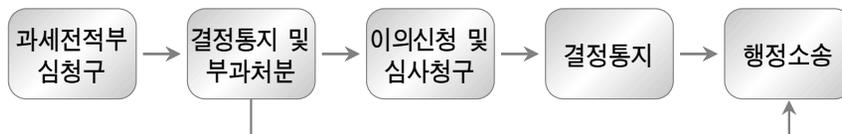
다. 경정청구의 거부처분과 불복과의 관계

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



- ① 경정청구를 하게 되면 그로부터 60일 이내 결정하게 되고 그 결정의 내용이 거부처분에 해당하는 것이라면 그 거부처분을 받은 날로부터 90일 이내에 지방세불복청구를 할 수가 있는 것이다.
- ② 부과고지 등 과세처분이 있는 것을 안 날로부터 90일 이내에 이의신청·심사청구를 할 수가 있으며, 이를 접수한 날로부터 90일 이내 결정하여야 하나 보정을 요구한 경우에는 그 기간은 제외한다.

라. 과세전적부심사청구와 불복과의 관계



- ① 과세예고통지 등이 접수되면 30일 이내에 과세전적부심사를 청구하여야 하며, 불채택이나 심사 제외결정을 받은 경우에는 추후 부과고지를 하게 된다.
- ② 부과고지 등 과세처분이 있는 것을 안 날로부터 90일 이내에 이의신청·심사청구를 할 수가 있으며, 이를 접수한 날로부터 90일 이내 결정하여야 하나 보정을 요구한 경우에는 그 기간은 제외한다. ☹