

## 지방세 가산세제도의 입법론적 고찰

송 쌍 종

서울시립대학교 세무대학원 교수

### I. 서 설

현행 조세법규는 ‘가산세’라는 용어와 관련하여 수많은 규정을 두고 있다. 실제로 그러한 조문 수도 많은 편이지만, 그 내용 또한 다양하다. 이와 같은 가산세 관계조항은 조세법제가 발전하는 과정에서 점차 늘어나는 추세를 보여 왔으며, 그러는 가운데 내용면의 다양성이 나타나게 되었다.

이를테면 부과권이 징수권 속에 매몰된 것으로 이해되던 초창기에는 부과개념에 관한 가산세와 징수개념에 관한 가산세를 분리하지 않았지만, 납세신고와 자진납부를 서로 다른 개념으로 이해하게 되면서 신고불성실에 대한 가산세와 납부불성실에 대한 가산세를 별개의 것으로 제도화할 수밖에 없게 되었던 것이다. 현재의 지방세법

에는 아직도 이들 두 개념을 분리하지 않는 예가 남아있기도 하다(지방세법—이하 ‘지법’— 121, 151 등 참조).

그렇지만 가산세라는 개념은 근본적으로, 비교적 근자에 와서, 납세의무자의 자율과 세권을 인정하는 이른바 신고주의의 입법적 채택과 더불어 문제되었음을 주의하여야 한다. 왜냐하면 납세의무자 스스로에 의한 신고·납부를 사전적으로 요구하지 않으면서 사후적으로 가산세라는 이름의 제재를 가하는 것은 논리적으로 모순이기 때문이다.<sup>1)</sup>

조세법규 중에는 가산세와 비슷한 용어

1) 이와 같은 이유로 현재 재산세와 종합토지세와 같은 경우에는 가산세의 규정이 없다. 그러므로 원칙적으로 납세고지서만이 발부되는 것이며, 여기에서는 가산금의 부과만이 있게 마련이다.

인 가산금이라는 개념이 있다(국세징수법—이하 ‘징법’— 21, 22 및 지방세법 27, 관세법 41 참조). 이것은 신고주의의 사고가 형성되지 못하고 과세권자(정부)만이 조세 부과권을 행사할 수 있는 것으로 이해되던 부과주의의 원칙 아래에서도 입법화되어 있었다. 그리고 이 개념에 관하여 현재 내국세의 경우에는 겨우 두 조문이 있을 따름이고, 관세와 지방세의 경우에는 한 조문씩 뿐이 없지만, 정부에 의하여 납세고지서가 발부되는 모든 경우에 징수되는 성질의 것이므로 그 적용범위는 엄청나게 넓은 편이다.<sup>2)</sup>

이상의 가산세나 가산금은 모두 제재적 성격을 지니고 있다. 그런데 조세에 관련되는 제재의 예로서는 이들 두 가지 외에도 조세벌로서의 벌금·과료 및 징역형이라는 것들이 있다. 이들은 조세범처벌법이 규정하는 내용이므로 이른바 조세형벌의 범주에 속한다. 이러한 조세형벌은 위의 가산금과 비슷하여 조세범처벌법이라는 하나의 법률에만 규정되어 있지만, 내국세와 지방세 중의 거의 모든 세목에 관련지워 과하여질 수 있다.<sup>3)</sup>

이상에서 우리가 쉽게 알 수 있는 바는 가산금이라는 개념은 비교적 단조롭고 논

의의 여지가 적다는 점이다. 또한 조세형벌의 경우에도 마찬가지이다. 그러므로 조세 제재를 논의함에 있어 가산금이나 조세형벌을 가산세개념에 대비하여 복잡스러운 논의할 필요성은 적은 편이다. 따라서 이 글에서도 가산금이나 조세형벌에 관하여 가산세의 개념을 이해할 수 있는 범위 안에서만 간략히 논의하기로 한다.<sup>4)</sup>

요컨대 가산세에 관한 논의는 현재의 상황 아래에서 대단한 중요성이 있는 사안이다. 왜냐하면 그 내용이 복잡성만이 아니라 모순점이 많이 노정되고 있기 때문이다. 특히 지방세의 경우에는 가산세제도가 새삼스러운 민원의 대상으로 떠오르는 경향마저 보이고 있다. 그럼에도 불구하고 지금까지 가산세에 관한 한 실정법 관계조항의 단순해설만이 있었을 뿐이고, 그에 관한 분류론이나 입법개정론이 전개된 예가 없었다고 보여진다. 그러므로 여기에서는 서로 비교되는 여러 논자들의 주장 내지 논리를 대비시키는 본격적인 논의는 불가능하다고 전제하면서 필자 나름대로의 분류론이나 입법개정론을 하나의 시론으로 개진하고자 한다.

2) 조세가 아닌 공과금의 경우에도 가산금은 대개 부과된다. 그 근거는 당해 공과금을 규정하는 법률이 국세징수법의 가산금규정을 준용하기 때문이다. 수도요금이나 전기요금 같은 경우에도 이 점은 마찬가지이다.  
3) 관세의 경우에는 조세형벌을 관세법이 따로 규정한다(관세법 270 이하 참조).

4) 그렇다고 해서 가산금이나 조세형벌에 관하여 별도로 심도있게 논의할 가치가 없다는 뜻은 아니다. 즉 이들에 관하여 독립적인 논의를 거쳐 입법개정론 등을 전개하는 것은 또다른 차원의 문제이다.

## II. 加算稅의 개념과 性質

### 1. 加算稅의 개념

국세기본법은 가산세를 “가산세”라 함은 세법에 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 그 세법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다. 다만, 가산금은 이에 포함하지 아니한다.”라고 정의한다(국세기본법—이하 ‘기법’—2(4) 참조). 그리고 지방세법은 가산세를 “이 법에 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 의무를 이행하지 아니한 경우에 이 법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다. 다만, 가산금은 이에 포함하지 아니한다.”라고 정의한다 ‘지법’ ㄱ(13의2) 참조).

위 두 세법의 정의규정은 산출세액에 가산하여 징수하는 것이 가산세라는 점과 가산금과는 구별되는 개념임을 의미한다. 그리고 가산세의 목적을 세법에 규정하는 의무 즉 납세협력의무의 이행을 담보하려는 유인기능에 두고 있음을 의미한다.

이들 정의를 일반론적으로 풀이한다면 “개별적인 조세법규에 의하여 과하여지는 납세의무의 이행확보를 위하여 그 의무위반에 대하여 부과하는 행정상의 제재를 말한다.”<sup>5)</sup> 이와는 달리 “정당한 사유 없이 신고납부의무를 이행하지 아니하는 경우와

정당세액에 미달하여 신고납부하는 경우 미신고납부 및 정당세액에 미달한 세액에 대하여 행정벌적 성질로 부과하는 세금의 일종이다.”라고 정의하기도 한다.<sup>6)</sup>

위의 정의 가운데 이론적인 정의는 한결 같이 납세의무의 이행확보를 목적으로 삼는다는 내용이다.<sup>7)</sup> 그렇다면 위 여러 정의에서 우리는 몇 가지 의문점을 발견할 수 있다. 그 하나는 굳이 납세의무의 이행확보를 목적으로 내세우는 것이 온당한 일이나 하는 의문이며, 그 둘은 가산세의 정의에서 그 규정목적의 전면에 내세우는 것이 타당하다고 전제하는 경우에 과연 납세의무의 이행확보만이 그러한 목적의 전부일 것이냐 하는 의문이다.

먼저 납세의무의 이행확보를 목적으로 내세우는 것이 온당한 일이나 하는 의문에 관하여는 그것이 불필요하다는 비판이 있을 수 있다. 왜냐하면 조세법률주의의 이념에 맞추어 가산세를 규정하기 위하여 ‘세법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액’이라고 규정하는 것만으로도 충분하기 때문이다.

다음으로 납세의무의 이행확보만이 그러한 제도적 목적의 전부일 것이냐 하는 의문에 관하여는 그에 못지 않는 목적도 논

5) 金子 宏 : 『租稅法辭典』((株)中央經濟社<日本・東京>, 平成13年<2001>)(이하 ‘金子 : 辭典’ 24면 참조).

6) 김의효 외 공편저 : 『지방세 용어사전』(한국지방세연구회(주), 2002)(이하 ‘김의효 : 사전’ 58면 참조).

7) 이 점은 일반적인 법률용어를 취급하는 내용의 사전에서 내리는 정의에서도 마찬가지이다(法文社 : 『法律學辭典(第4全訂版)』(法文社, 1999)—이하 ‘法文社 : 辭典’— 10면 참조).

리상 존재할 수 있다는 비판이 가능하다. 예를 들어 가산세는 공평과세의 견지에서 당연히 부과하여야 한다는 주장이 가능하다.<sup>8)</sup> 다시 말하면 세법이 규정하는 협력의무를 성실히 이행하는 납세자가 자조노력 또는 자금의 조기동원 때문에 부담하는 손실만큼을 나중에 신고·납부하는 납세자가 됨으로 더 부담하도록 하는 것이 부담공평의 원칙에 걸맞은 것이기 때문이다.

그리고 납세의무의 이행확보라고 하는 한정적인 의무를 강조하는 경우에는 엄밀히 말하는 경우의 납세의무를 벗어나는 협력의무(예컨대 과세자료의 제출)를 포괄하지 못하는 흠이 있게 된다. 그러므로 현행 국세기본법이나 지방세법의 규정처럼 막연히 ‘세법에 규정하는 의무’ 또는 ‘이법에 규정하는 의무’와 같은 식으로 규정하는 것이 무난한 입법방식이라고 단언할 수도 있다.

이상에서 살펴본 바와 같은 가산세는 가산금과 구별되어야 함은 당연하다. 그것은 국세기본법이나 지방세법이 가산세의 정의 규정에서 다같이 가산금은 포함하지 않는다는 명문규정을 두었기 때문만이 아니라 그 내용 또한 판이하게 다르기 때문이다. 이 점은 지방세법의 가산금규정(지법 27①② 참조)을 보거나 국세징수법 제21조 및

제22조의 규정들을 보면 알 수 있다. 요컨대 이들 규정의 내용은 국세기본법이 규정하는 가산금 즉 ‘국세를 납부기한까지 납부하지 아니한 때에 고지세액에 가산하여 징수하는 금액’과 ‘납부기한 경과 후 일정기한까지 납부하지 아니한 때에 그 금액에 다시 가산하여 징수하는 금액’의 두 가지를 포괄하는 것이다.

이러한 가산금은 위의 가산세와 함께 형벌로서 과하여지는 벌금(5만원 이상인 경우 — 형법 45 참조) 또는 과료(2천원 이상 5만원 미만인 경우 — 형법 47 참조)와 구별되는 개념이다. 물론 이것들은 수형자를 교도소에 구치하여 일정한 노역에 복무케 하는 자유형으로서의 징역<sup>9)</sup>과도 구별된다.

## 2. 加算稅의 性質(本質 및 特質)

(1) 가산세의 본질 — 가산세가 지니는 본질적 성질이 무엇인가를 보면 한마디로 세법(조세법규)이 규정하는 의무불이행에 대한 행정적 제재에 해당하는 조세라고 말할 수 있다. 이는 가산세가 조세의 일종이라는 점과 그것이 조세이면서도 행정적 제재의 성격을 갖추고 있음을 의미한다.

가산세가 조세의 일종이라는 점은 국세기본법이 “가산세는 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 한다”는 규정(기법 47② 본문) 및 “가산세는 당해 지방세의 세목으로 한다”는 규정(지법 27조의2① 후문)

8) 행정자치부 : 「地方稅 加算稅制度 改善方案 檢討」(지방세제관실 내부검토자료, 2002)(이하 ‘검토자료’ — 이는 그 양이 별로 많지 않는 비공개자료이지만, 제한된 범위 안에서 기밀에 속하지 않는 내용을 수집하여 활용하는 것임을 밝혀둔다.) 참조.

9) 法文社 : 辭典 1374면 참조. 그리고 이상의 조세 형벌로서의 벌금·과료·징역의 구체적인 규정 내용에 관하여는 조세법처벌법의 각 조항 참조.

으로 미루어 충분히 확인된다. 이에 관한 제도적 뒷받침으로서는 납세고지서의 고지 금액이 본세와 가산세를 포함한 총액이라는 점에서 찾을 수 있다.<sup>10)</sup>

다음으로 가산세가 일종의 ‘제재’라는 점은 그것이 세법에서 규정하는 의무를 이행하지 아니하는 경우에만 부과된다는 사실에 근거한다. 그리고 ‘행정적 제재’라는 점은 그것이 일반적인 세무행정과정에서 처리된다는 사실에 근거한다. 만약 그것이 형벌이라면 조세범처벌법에 그 근거규정이 있어야 하며, 법원의 형사소추(재판) 또는 통고처분이라는 특수한 절차(조세범 처벌절차법 9① 등 참조)에 의하여서만 처리되어야 할 것이다.

이처럼 가산세가 행정적 제재로서의 성질을 지녔다고 한다면, 그것은 곧 과태료적 성격임을 의미한다. 그런데 용어사전에서 과태료라 함은 ‘금전벌의 일종으로서, 형벌인 벌금 및 과료와 구별하여 특히 과태료라는 명칭으로 과하여지는 것’을 말하므로,<sup>11)</sup> 가산세를 과태료 자체라고 설명하는 데에는 무리가 있다. 그러므로 보통의 행정법규에 많이 등장하는 ‘과태료’와 그 성질이 비슷한 과태료적인 성격이라고 보면 된다.<sup>12)</sup>

(2) 가산세의 특질 — 가산세가 조세적 성질의 행정적 제재라고 본다면, 이것이 조세에 관한 다른 종류의 제재 즉 가산금이나 벌금·과료·징역 등과 비교하여 어떠한 특질을 지니고 있는가를 살펴볼 필요가 있다. 그래야만 가산세의 성질을 완벽하게 이해할 수 있기 때문이다.

첫째로 가산세가 지니는 특질은 이것이 금전적 제재라는 점이다. 그러나 이 점은 가산금이나 벌금·과료(이것들은 재산형이다)의 경우에도 같다. 다만 징역형의 경우에는 행동의 자유가 속박되는 자유형이므로 금전적인 제재와 확연히 구별된다.

둘째로 가산세는 결정절차(신고가 없는 경우) 또는 경정절차(과소신고의 경우)에 의하여 확정되는 특질을 들 수 있다. 이 점은 가산금이 독촉(납세고지가 있었던 경우—징법 23①, 지법 27③ 참조)이나 납부최고(제이차납세의무자에 대한 납부고지가 있었던 경우—징법 23② 참조)의 절차에 의하여 확정 및 처리된다는 점과 구별된다. 그리고 벌금·과료가 통고처분(세무서장 등 과세권자가 행하는 경우) 또는 재판(형사소추가 있는 경우)에 의하여 확정 및 처리된다는 점과도 구별된다.

셋째로 가산세는 납세고지서에 의하여서만 납세의무자에게 고지된다는 특질을 들

10) 국세징수법시행규칙 별지 제10호서식 중 제1면 및 제2면의 ‘납기내금액’란 및 제3면의 “납기내 고지세액은 \_\_\_\_원이 됩니다”라는 문구 참조.

11) 法文社：辭典 198면 참조.

12) 그러나 崔明根：『租稅制裁法制的 再整備』(韓國稅務士會 附設 韓國租稅研究所 研究報告書 第12輯, 1995) 77면에서는 가산세를

‘조세과태료’라고 단정적으로 표현하고 있다. 이를 木村弘之亮：『租稅過料法』(弘文堂<日本・東京>, 平成13年<1990>) 21・22面에서는 ‘租稅過料’라고 표현하는데, 이는 과태료의 일본식 용어가 過料이기 때문에 생기는 용어상의 차이이다.

수 있다. 이 점은 가산금이 독촉장(납세고지가 있었던 경우)이나 납부최고서(제이차 납세의무자에 대한 납부고지가 있었던 경우)라는 형식의 서식에 의하여 고지된다는 점과 구별된다. 그리고 벌금·과료에 관한 통고처분의 경우에는 세무서장 등에 의한 통고처분서에 의하여 통고되며, 벌금·과료·징역 등 형사소추를 통한 형벌의 경우에는 판결문에 의하여 송달된다는 점과 구별된다.

이상과 같은 성질을 지니는 가산세가 현행 지방세법에 구체적으로 어떤 내용으로 규정되어 있는가를 살핀 다음에 그것들을 일정한 기준에 따라 분류하여 보는 일은 지방세법 상의 가산제제도에 관한 개선책을 모색하기 위하여 의미있는 일이라 생각된다. 그러므로 다음 항에서는 분류론을 전개하고, 그 다음 항에서는 입법론(입법개정론)을 전개하기로 한다.

### Ⅲ. 地方稅 加算稅의 이론적 분류

#### 1. 현행 지방세법상 가산세의 종류

가산세는 국세와 지방세를 막론하고 실정조세법규에 의하여 각 개별세목과 관련지워 구체적인 내용으로 규율되는 대상이다. 그러므로 세목별로 나타나는 가산세 규정내용은 다양하고 복잡하기 마련이다. 따라서 가산세에 관하여는 세목별로 각기 다른 내용의 종류가 존재한다고 볼 수 있다.

그러나 각 세목별로 서로 비슷한 최대공약수적인 공통점을 찾아볼 수 있음은 물론이다.

현행 지방세법이 규율하는 여러 가산세의 종류를 지방세법전의 조문순서에 따라 정리하여 보면 다음과 같다. 지면 관계로 국세 가산세의 종류별 열거는 생략하기로 한다.

① 취득세의 경우 : 「미신고납부」<sup>13)</sup> 또는 「미달신고납부」의 경우에 그 산출세액 또는 부족세액의 100분의 20(20%) 상당액을 가산한다(지법 121①). 이는 「미신고납부가산세」<sup>14)</sup> 또는 「미달신고납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다. 그리고 취득 후 2년내에 신고납부가 없이 매각하는 경우(2년 장기 미등기전매)에는 그 산출세액의 100분의 80(80%) 상당액을 가산한다(지법 121②).<sup>15)</sup> 이는 「장기미신고납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

② 등록세의 경우 : 미신고납부 또는 미달신고납부의 경우에 그 산출세액 또는 부

13) 이에 관한 법문의 표현이 ‘신고납부가 없거나’가 아니라 ‘신고납부를 하지 아니하거나’이므로 아무 생각없이 흔히 쓰이는 용어사용에 걸맞는 ‘무신고납부’보다는 「미신고납부」가 무방하다고 본다. 그리고 ‘신고납부’라는 용어는 지방세법이 세액의 신고와 함께 납부까지 동시에 행하는 것을 말한다고 함으로써 하나의 개념으로 취급하고 있는 내용이다(지법 1(7)참조).

14) 이를 「신고납부미이행가산세」와 같은 식으로 표현하는 것도 무방하다고 생각된다.

15) 이는 장기적인 미등기전매를 억제하기 위하여 「억제기능」을 고려한 가산세이다. 이는 대부분의 가산세가 「유인기능」을 염두에 두고 있는 점과 대비된다.

족세액의 100분의 20(20%) 상당액을 가산한다(지법 151). 이는 「미신고납부가산세」 또는 「미달신고납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

③ 레저세의 경우 : 미신고납부 또는 미달신고납부의 경우에 그 산출세액 또는 부족세액의 100분의 10(10%) 상당액을 가산한다(지법 157①). 이는 「미신고납부가산세」 또는 「미달신고납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다. 그리고 장부비치의무의 미이행의 경우에 그 산출세액의 100분의 10(10%) 상당액을 가산한다(지법 157②). 이는 「장부비치의무미이행가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

④ 주민세의 경우 : 법인세할 납세의무자의 미신고납부 또는 미달신고납부의 경우에 그 산출세액 또는 부족세액의 100분의 20(20%) 상당액을 가산한다(지법 177의2 ③). 이는 「미신고납부가산세」 또는 「미달신고납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다. 그리고 소득세할 납세의무자의 신고 후의 미납부 또는 미달납부의 경우에 그 산출세액 또는 부족세액의 100분의 20(20%) 상당액을 가산한다(지법 177의2 ④).<sup>16)</sup> 이는 「신고후미납부가산세」 또는 「신고후미달납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

⑤ 주행세의 경우 : 미신고납부 또는 미달신고납부의 경우에 그 산출세액 또는 부

족세액의 100분의 10(10%) 상당액을 가산한다(지법 196의18②). 이는 「미신고납부가산세」 또는 「미달신고납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

⑥ 담배소비세의 경우 : 개업신고 미이행, 폐업신고 미이행, 사용계획서 미제출, 기장의무 미이행, 허위기장, 미신고납부 또는 미달신고납부, 허위신고납부의 경우에 그 산출세액 또는 부족세액의 100분의 20(20%) 상당액을 가산한다(지법 233의7 ①). 이는 「개업신고미이행가산세」, 「폐업신고미이행가산세」, 「사용계획서미제출가산세」, 「기장의무미이행가산세」, 「허위기장가산세」, 「미신고납부가산세」, 「미달신고납부가산세」 또는 「허위신고납부가산세」 등으로 부를 수 있는 내용이다. 그리고 반출된 제조담배를 당해 용도에 사용하지 않고 매도·판매·소비·기타의 처분을 한 경우, 제조자 또는 수입판매업자의 미신고의 경우, 부정한 방법으로 세액공제 또는 환급을 받은 경우, 과세표준의 기초사실을 은폐·위장한 경우 등에는 그 산출세액 또는 부족세액의 100분의 30(30%) 상당액을 가산한다(지법 233의7②). 이는 「제조담배부당처분가산세」, 「부정세액공제·환급가산세」, 「제조자·수입업자미신고가산세」, 「과세표준사실은폐·위장가산세」 등으로 부를 수 있는 내용이다.

⑦ 도축세의 경우 : 도축세 특별징수의무자의 「미신고납입」<sup>17)</sup>의 경우에 결정·경정세액의 100분의 10(10%) 상당액을 가산

16) 소득할의 경우에는 특히 신고 후의 미납부라는 개념이 등장한다. 그 이유는 그 본세인 소득세에 관하여 원천징수의 절차에 따라 신고가 이루어진 후에 문제되는 것이기 때문이다.

17) 이 용어의 사용례는 검토자료 참조.

한다(지법 234의5).<sup>18)</sup> 이는 「미신고납입가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

⑧ 사업소세의 경우 : 미신고납부 또는 「미달납부」의 경우에 그 미납부세액 또는 부족세액의 100분의 20(20%) 상당액을 가산한다(지법 250④). 이는 「미신고납부가산세」 또는 「미달납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

⑨ 지역개발세의 경우 : 미신고납부 또는 「미달납부」의 경우에 그 미납부세액 또는 부족세액의 100분의 20(20%) 상당액을 가산한다(지법 259③). 이는 「미신고납부가산세」 또는 「미달납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

⑩ 지방교육세의 경우 : 미신고납부 또는 「미달납부」<sup>19)</sup>의 경우에 그 미납부세액의 100분의 10(10%) 상당액을 가산한다(지법 260의5). 이는 「미신고납부가산세」 또는 「미달납부가산세」라 부를 수 있는 내용이다.

이상의 지방세 가산세는 현행 지방세법이 규정하는 가산세의 종류를 무작위로 순서없이 열거하여 본 것들이다. 그러므로 이것들은 지방세법이라는 이름의 실정법에 규정된 가산세의 종류에 해당한다. 이들 가

산세의 종류를 중심으로 가산세의 이론적 분류론을 제시하면 다음 항목에서와 같다.

## 2. 가산세의 이론적 분류

(1) 가산세 분류의 관점 및 기준 — 위에서 간추리고 또한 언급한 바와 같이 국세와 지방세를 통틀어 가산세의 종류는 상당히 다양하다. 그러면서도 앞으로 새로운 형태의 가산세가 생겨날 수도 있다. 혹은 있던 것들이 없어질 수도 있다.<sup>20)</sup> 그러므로 어느 특별한 종류의 가산세의 생성이나 소멸에만 주목할 일이 아니라 일반론적으로 가산세를 분류하여 보는 것이 바람직하다. 다시 말하면 논리적인 기준에 따라 몇 가지 부류로 나누어 볼 수 있는 것이다. 이는 그 실체를 체계적으로 그리고 완전히 이해하기 위하여 매우 유용한 방법이다.

이처럼 지방세 가산세를 논리적으로 분류하여 보려는 경우에 고려할 수 있는 기준으로서는 다음과 같은 몇 가지를 들 수 있다고 생각된다.

① 「납세자행태기준」 : 이는 신고·납부·과세자료제출 등과 같은 납세자의 행태에 따라 가산세를 구분하자는 경우의 분류기준이다.

② 「단순성여부기준」 : 이는 가산세율이 단순비율로 그치느냐 아니면 누적적인 부과가 이루어지느냐 하는 것을 구분하여 보려는 경우의 분류기준이다.

18) 도축세의 경우에 특히 '신고납입'이 되는 이유는 특별정수가 신고하고 납입한다는 식으로 용어개념이 정립되어 있기 때문이다(지법 1(8) 참조).

19) 법문(지법 260의5)을 보면, 다른 조문에서와는 달리 '신고'라는 낱말이 빠진 채로 '미달하게 납부한 때'라고 표현되어 있다.

20) 예컨대 2001년까지 존재하던 법인의 대차대조표공고불이행가산세는 2001.12.31.자로 법인세법을 개정할 때에 없어졌다.

③ 「부과율수준기준」 : 이는 가산세율이 높은 수준인가 혹은 낮은 수준인가를 구분하여 보려는 경우의 분류기준이다.

④ 「정책성여부기준」 : 이는 당해 가산세가 특별한 정책적 배려의 성격을 지니는 것인가의 여부를 구분하여 보려는 경우의 분류기준이다.

⑤ 「유인성여부기준」 : 이는 당해 가산세가 유인기능을 고려하는 것인가의 여부를 구분하여 보려는 경우의 분류기준이다.

⑥ 「억제성여부기준」 : 이는 당해 가산세가 억제기능을 고려하는 것인가의 여부를 구분하여 보려는 경우의 분류기준이다.

⑦ 「가산성여부기준」 : 이는 보통의 경우처럼 가산되는 성질을 지니는 가산세인가 아니면 역으로 공제되는 의미의 것인가를 구분하여 보려는 경우의 분류기준이다.

다음에서는 이상과 같은 여러 논리적 기준에 입각하여 지방세 가산세를 분류하여 보기로 한다. 다만 지면관계상 그 자세한 내용은 언급하지 않기로 한다.

(2) 「납세자행태기준」에 의한 지방세 가산세의 분류 — 지방세법은 납세자의 행태를 고려하여 「미신고납부가산세」와 「미달신고납부가산세」를 대부분의 세목에 관하여 채택하고 있다. 그러나 특수한 경우에 대비하여 「미신고납입가산세」, 「장기미신고납부가산세」, 「장부비치의무미이행가산세」, 「신고후미납부가산세」, 「신고후미달납부가산세」 등을 채택하기도 한다(전술 참조). 이를 종합하여 보면 신고납부

불성실과 과세자료제출불성실의 두 부면에 집중되어 있다고 볼 수 있다.

(3) 「단순성여부기준」에 의한 지방세 가산세의 분류 — 현행 지방세법은 미리 정하여진 일정율의 가산세율을 적용하는 것으로 그치는 가산세 즉 「단순가산세」(이를 「정율가산세」라 불러도 좋다고 본다)라고 부를 수 있는 것들만을 채택하고 있다. 바꾸어 말하면 소득세법 제81조 제4항이나 법인세법 제76조 제1항 제3호 및 「상속세및증여세법」 제78조 제2항 제2호 등의 경우에서처럼 기간(일수)과 금융기관 이자율을 함께 고려하는 「누적적 가산세」를 채택하지 않고 있다.

(4) 「부과율수준기준」에 의한 지방세 가산세의 분류 — 가산세율이 적정수준을 유지하는 경우의 가산세를 「적정(율)가산세」라 한다면,<sup>21)</sup> 적정율보다 높은 가산세율이 채택되는 가산세를 「고율가산세」(혹은 「중과가산세」)라 부를 수 있으며, 적정율보다 낮은 가산세율이 채택되는 가산세를 「저율가산세」(혹은 「경과가산세」)라 부를 수 있다. 위 취득세의 「장기미신고납부가산세」는 전자의 예이며, 후자의 예에 속한다고 볼 수 있는 두드러진 예는 눈에 띄이지 않는 상황이다.

(5) 「정책성여부기준」에 의한 지방세 가

21) 가산세율의 적정율은 찾기 어려운 대상이지만 존재하는 것임에 틀림없다고 보아야 한다.

산세의 분류 — 현재 당해 가산세가 특별한 정책적 배려의 성격을 지니고 있다고 볼 수 있는 예는 찾아보기 어렵다. 일본의 경우에 미신고·과소신고 등의 경우에는 일반가산세(실제로는 ‘불신고가산금’ 또는 ‘과소신고가산금’이라 표현함)로서 10% 또는 15% 등의 가산세율을 적용하면서 고의적인 은폐가 있거나 가장한 사실이 있을 경우에 한하여 따로 35% 또는 40% 등의 중가산세(실제로는 ‘과소신고가산금’이라 표현함)를 부과하는 바,<sup>22)</sup> 이는 일반가산세에 대비하여 「정책적 가산세」라고 부를 수 있는 예가 된다. 다만 우리의 경우 이와 비슷한 규정례가 없는 것이다.

(6) 「유인성여부기준」에 의한 지방세 가산세의 분류 — 유인기능을 고려하여 제도화되는 가산세를 「유인성가산세」라 한다면,<sup>23)</sup> 이에 대응하는 개념은 「일반가산세」가 된다. 위 취득세의 경우의 「장기미신고납부가산세」(80%)는 위 전자의 예에 해당한다고 볼 수 있다.

(7) 「억제성여부기준」에 의한 지방세 가산세의 분류 — 억제기능을 고려하여 제도

화되는 가산세를 「억제성가산세」라 한다면, 이에 대응하는 개념은 「일반가산세」이다. 담배소비세의 경우에 30%의 가산세율이 적용되는 「제조담배부당처분가산세」, 「부정세액공제·환급가산세」, 「과세표준사실은폐·위장가산세」 등은 위 전자의 예에 해당한다고 볼 수 있다.

(8) 「가산성여부기준」에 의한 지방세 가산세의 분류 — 보통의 경우처럼 본세에 가산되어 징수되는 성질을 지니는 가산세는 「順加算稅」라 부를 수 있는 것들이다. 이와는 반대로 역으로 공제되는 의미의 것은 「逆加算稅」라 부를 수 있는 가산세이다. 현행 ‘상속세및증여세법’은 상속세 과세표준 또는 증여세과세표준을 자진신고하는 경우에 10%의 신고세액공제를 인정한다(같은 법 69①② 참조). 그리고 소득세법은 양도소득과세표준의 예정신고와 함께 자진납부를 하는 경우에 10%의 예정신고납부세액공제를 인정한다(같은 법 108①② 참조). 이를 「역가산세」라 부를 수 있다고 본다. 물론 이것은 엄밀하게 말하면 가산세가 아니다. 그러나 납부세액에 가산하는 것과 반대로 납부세액에서 공제한다는 점에서 본다면 「역의 가산세」가 된다. 지방세법에는 이러한 예가 없다.

22) 孫光洛 : 『우리나라 加算稅 關聯 制度의 合理化』(한국조세연구원 연구보고서 97-12, 1997) 39·40면 및 검토자료 참조. 그리고 日本 地方稅法 72의46, 72의47 등 참조.

23) 「유인성가산세」는 크게 볼 때에는 위 「정책적 가산세」와 같은 범주에 속한다. 그러나 필자는 별도의 정책적 배려에 입각하여 제도화되는 것만을 「정책적 가산세」로 취급하는 것이 한계가 분명한 분류방법이라고 본다.

## Ⅳ. 地方稅加算稅制度의 立法論

### 1. 地方稅 加算稅의 내용적 특징 및 立法原則

앞의 Ⅲ. 1.에 열거된 지방세 가산세의 규정내용을 종합하여 보면 몇 가지 두드러진 특징을 엿볼 수 있다. 그 하나는 지방세 가산세 각각에 관하여는 명칭규정이 없다는 점이다. 이는 국세의 경우의 법인세법이나 부가가치세법에서와 같은 모습이지만(법인세법 76, 부가가치세법 22 참조), 소득세법과는 다른 모습이다(소득세법 81<sup>24</sup> 참조). 그런데 가산세제도를 논리적·체계적으로 설명하려면, 가산세별 명칭은 당연히 필요하다고 보아야 한다. 따라서 지방세 가산세를 설명함에 있어서도 각 가산세별 명칭이 필요하다고 보아야 할 것이다.<sup>24)</sup> 이 경우 이미 실정법으로 규정되어 있는 소득세법 제81조의 관계규정은 참고가 될 만하다.

그 둘은 지방세 가산세의 경우에는 한결 같이 미신고가산세와 미납부가산세를 구분하지 않는다는 점이다. 이는 지방세법이 당초부터 신고와 납부를 구분하지 않고 ‘신고납부’를 하나의 용어개념으로 정의하기 때문에 생긴 결과이다(지법 1(7) 참조).<sup>25)</sup>

24) 위에서 「 」 표시로 제시한 명칭은 필자가 붙인 것들이다. 이 글에서 「 」 표시가 있는 용어는 대부분 필자가 독자적으로 사용하는 것들이다.

25) 日本 地方稅法 1(8)에서도 신고납부라는 용어로 표현하고 있다.

이와는 달리 국세의 경우에는 대부분 이들 두 가지를 구분하고 있다. 이웃 일본의 경우에는 지방세 가산세(가산금 또는 과료라 표현함)에 관하여 신고와 납부의 경우를 나누어 규율하고 있다.<sup>26)</sup> 유럽의 경우 영국·독일·스웨덴에서는 구분을 하지 않는 방식을 택하지만, 프랑스·노르웨이·이탈리아·스페인에서는 구분방식을 택하고 있다.<sup>27)</sup>

그 셋은 국세에 관한 가산세의 종류는 비교적 다양한 편인 데에 비하여 지방세의 경우에는 약간 단조로운 편이라는 점이다. 예컨대 소득세법에는 보고불성실가산세 또는 증빙불비가산세 또는 영수증수취명세서 미제출가산세와 같은 과세자료에 관련되는 특이한 것들이 있는데(소득세법 81<sup>28</sup> 참조), 지방세법에는 이런 예가 없다. 그러나 담배소비세 같은 경우에는 오히려 국세의 경우보다 그 내용이 더욱 복잡하기도 하다(전술 참조).

그 넷은 수정신고제도가 없으므로 그에 따른 가산세의 경감에 관한 규정도 없다는 점이다. 다시 말하면 국세기본법 제45조와 같은 수정신고조항이 없으며, 따라서 같은 법 제48조와 같은 가산세 감면조항도 없다.

이와 같은 특징들이 입법원칙으로 작용하여 현행 지방세법상의 가산세 규정체계가 제도화된 것이다. 이러한 현행 지방세 가산세제도의 규정내용은 비교적 낙후된 규정들로서 시대사조를 충분히 반영하지

26) 日本 地方稅法 72의46, 72의47, 72의57 등 참조.

27) 검토자료 참조.

못하는 문제점이 내포되어 있다. 그러므로 앞으로 상당한 개선책이 강구될 필요가 있다. 따라서 다음 항에서는 이 점을 염두에 두고서 위에서 본 분류론을 토대로 하여 몇 가지 입법개정론적인 의견을 제시하기로 한다.<sup>28)</sup>

## 2. 地方稅加算稅制度의 立法改正論

(1) 가산세 명칭의 통일 — 지방세 가산세에 관하여는 세목별로 같은 내용이 것일 경우에 각 조문의 표제 등에서 가산세 명칭을 통일적으로 명문화할 필요가 있다. 예를 들어 미신고가산세는 취득세 등록세 주민세 레저세 도축세 주행세 사업소세 지역개발세 등에 관하여 다같이 규정되므로, 그것을 하나의 조항 가운데 하나의 항목으로 취급할 것이 아니라 각각 독립조항으로 내세워 그 표제에 명칭을 나타낸다면, 법조항이 체계화되어 그 내용의 파악에 있어 편리성이 확보될 수 있다.

(2) 미신고가산세와 미납부가산세의 분리 — 조세의 부과와 징수는 별개의 태양이므로 부과에 관련되는 미신고가산세 또는 과소신고가산세와 미납부가산세를 각기 분리하여 규정할 필요가 있다.

(3) 악의적 미신고 및 과소신고에 대한

28) 이 글은 지방세 가산세의 개선론을 펼치는 것이 주목적이 아니므로 이하에서는 단편적인 몇 가지 사항만을 거론하기로 한다. 자세한 논의는 이 특집의 다른 글에서 다루어질 것이다.

증가산세의 도입 — 미신고 및 과소신고와 관련하여 고의적인 은폐사실 또는 가장한 사실이 있을 경우에 적용하는 증가산세제도를 도입할 필요가 있다.<sup>29)</sup> 이는 납세질서를 확립하기 위한 기본조건에 해당하는 중요한 입법조치에 해당한다. 그리고 이 문제는 신고와 납부를 분리하여 가산세를 규정하여야 한다는 문제와 연계된다.

(4) 유인기능과 억제기능의 가산세에 관한 가산세율 현실화 — 유인기능을 추구하려는 가산세인가 혹은 억제기능을 추구하려는 가산세인가에 관한 여부의 판단은 다분히 주관적인 것이다. 그렇지만 이에 관한 입법자의 의지는 분명히 존재할 수 있다. 현행 지방세 가산세를 놓고서 이와 같은 입법자의 의지에 관한 점검이 필요한 시점에 다다랐다고 생각된다. 물론 이에 관하여는 보다 면밀한 검토가 선행되어야 할 일이며, 그 결과를 참조하여 현행의 가산세율을 재조정하여야 한다고 본다. 검토하여 새로운 종류의 가산세가 필요하다면, 개정입법도 추진하여야 한다.

(5) 「역가산세」의 도입 — 가산세제도에 자진신고 및 자진납부의 장려책을 한층 강화하기 위하여 유인기능의 가산세를 신설하는 방안으로서 「역가산세」 제도를 도입하는 것은 매우 유용한 개선방안이 될 수 있다. 이는 자주과세권을 확대인정하는 전향적인 것이 될 수 있다.<sup>30)</sup>

29) 최명근 : 전제서 82면 이하 참조.

(6) 불합리적인 가산세의 합리화 — 예를 들어 현행 취득세가산세는 단순가산세임과 동시에 정율가산세이다. 그러면서도 기한후 신고와 같은 보완책을 갖추지 않았다. 그러기 때문에 선의의 납세자를 고율의 가산세로 질책하는 모순점이 나타나게 되는 것이다. 이러한 모순점을 해결하는 방안의 하나로써 기한 후의 납부를 인정함과 동시에 일정한 수준의 연체금(저율가산세)을 부담지우는 입법정책이 가능하다.<sup>31)</sup> 이와는 달리 국세기본법 상의 수정신고제도를 도입하는 방안도 가능하다.

## V. 결어

이상에서 (1)가산세의 개념과 본질 및 특질 (2)지방세 가산세의 종류 및 이론적인 분류 (3)지방세 가산세의 내용적 특징 및 입법원칙 (4)현행 지방세 가산세 제도의 입법개정론 등을 거론하였다. 이 논의를 통하여 부분적이거나 현행 제도의 문제점을 도

출할 수 있었으며, 그것을 개선하는 입법방안으로서는 어떠한 것들이 있을 수 있는가를 단편적으로 살펴보았다.

물론 구체적인 입법을 추진하기 위하여는 보다 심도있는 검토와 논의가 필요할 것이다. 이에 관한 앞으로의 본격적인 연구를 기대하여 마지않는 바이다. 그리고 입법론은 논자에 따라 다양하게 전개될 수 있는 성질의 것이므로, 지방세 가산세에 관한 새로운 시각의 수준높은 입법개정론들이 나오기를 희망한다. 

## 참고문헌

- 김의효 외 공편저 : 『지방세 용어사전』 (한국지방세연구회(주), 2002)  
 法文社 : 『法律學辭典(第4全訂版)』 (法文社, 1999)  
 孫光洛 : 『우리나라 加算稅 關聯 制度의 合理化』 (한국조세연구원 연구보고서 97-12, 1997)  
 崔明根 : 『租稅制裁法制的 再整備』 (韓國稅務士會 附設 韓國租稅研究所 研究報告書 第12輯, 1995)  
 행정자치부 : 「地方稅 加算稅制度 改善方案 檢討」 (지방세제관실 내부검토자료, 2002)  
 金子 宏 : 『租稅法辭典』 ((株)中央經濟社<日本・東京>, 平成13年<2001>)  
 木村弘之亮 : 『租稅過料法』 (弘文堂<日本・東京>, 平成13年<1990>)

30) 재산세나 종합토지세에 관하여 현행대로 「부과주의의 원칙」을 계속 고수한다면, 그것은 자주과세권을 침해하는 문제를 불러일으킬 수 있다. 법인기업의 경우에는 특히 그러하다. 예컨대 법이 기계적으로 정하는 납기까지 무조건적으로 기다려서 납세하도록 하는 현재의 법제는 시대조류와 맞지 않다. 그러므로 자진 신고납부를 허용하되, 일정한 범위 안에서 유인기능의 역가산세(즉 신고세액공제)를 제도화하는 것도 개선책이 될 수 있을 것이다.  
 31) 이에 관하여는 日本 地方稅法 제73조의 32 (기한 후에 납부하는 부동산취득세의 연체금) 참조.