



지방세 납세의무의 확정 및 수정 법리

행정안전부 서기관
전 동 훈

1. 의의

조세채권채무관계설의 입장에서 보면 조세의 관계를 지방자치단체의 공공 역무에 대한 대가를 지불하는 납세의무적 성격으로 보아 과세관청은 채권자가 되고 납세의무자는 채무자가 되는 관계로 설명하고 있다. 일반적으로 납세의무는 「추상적 납세의무」와 「구체적 납세의무」로 구분할 수 있는데 추상적 납세의무는 법률에 규정된 조세채권 성립요건을 충족하는 경우 자동적으로 성립하고, 이를 과세권자가 확정하고 납부 명령함으로써 구체적으로 조세채권이 성립하여 납세의무가 발생하는 것을 구체적 납세의무가 발생되었다고 말하며, 이를 납세의무의 확정이라고 한다. 따라서 납세의무의 성립단계인 추상적 납세의무는 확정에 의해 구체적 납세의무로 전환된 후에 징세권을 행사할 수가 있다.

사인간의 계약시 계약에 의하여 채권·채무가 발생하는 것이나, 지방세법령에 의하여 조세의 채권·채무관계가 성립하는 것은 납세의무가 성립되는 것으로서 과세권자는 조세채권자의 위치에 서고 납세의무자는 채무자의 위치에 서게 되는 것을 뜻한다.

그러므로 납세의무가 성립되기 전에는 고지서를 발부할 수 없고, 납세자가 스스로 신고납부를 하더라도 부당이득금에 해당하는 것이며, 그 부당이득금은 민법 제741조의 규정에 의거 법률상의 원인 없이 타인의 재산 또는 노무로 인하여 이익을 얻고 그로 인하여 타인에게 손해를 가한 자는 그 이익을 반환하여야 한다.

납세의무가 성립된다는 것은 세액을 계산하기 위한 과세표준액과 세율의 적용기준도 포함하는 것이므로 그 기준은 납세의무성립시의 기준을 적용한다. 따라서 취득세의 경우는 납세의무가 성립되는 취득당시의 과세표준과 세율을 적용하고 납세의무성립당시에 시행되는 법률과 현황 등을 적용하게 되며, 재산세의 경우는 납세의무가 성립되는 과세기준일 현재의 소유자에게 그 날 현재의 현황에 따라 과세기준일 현재의 과표와 세법에 규정된 세율을 적용하여 과세하게 되는 것이다.

따라서 「납세의무의 확정」이라 함은 지방세의 납부 또는 징수를 위하여 법이 정하는 바에 따라 납부할 지방세액을 납세의무자 또는 지방자치단체의 일정한 행위나 절차를 거쳐서 구체적으로 납부할 세액을 확정하는 것을 말하며, 납세의무의 성립과 동시에 법률상 당연히 확정되는 것(예 : 특별징수하는 주민세)과 납세의무성립 후 특별한 절차가 요구되는 것으로서 납세자의 신고에 의하여 확정되는 것(예 : 취득세) 및 지방자치단체의 결정에 의하여 확정되는 것(예 : 재산세 등)이 있다.

이와 같은 지방세 납세의무의 확정은 납부해야 할 세액이 구체적으로 확정하는 것을 말하되, 확정절차에는 신고(납입)방법과 보통징수방법 등이 있다. 따라서 납세의무의 확정은 추상적인 조세채무를 이행할 수 있도록 구체화시키기 위하여 자진납부 또는 과세권자의 징수결정 등에 의하여 확정하는 것이다.

[판례] 취득세 신고행위와 취득여부 및 취득시기 판단기준

지방세법 제29조 제1항 제1호가 ‘취득세는 취득세 과세물건을 취득하는 때에 그 납세의무가 성립한다’고 규정하고, 지방세법 제105조 제2항은 ‘부동산의 취득에 관하여 민법 등 관계 법령의 규정에 의한 등기 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 취득한 것으로 본다’고 규정하고 있으며, 여기에서 사실상의 취득이란 일반적으로 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말하므로, 유상승계취득의 경



우 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건 또는 소유권 이전의 형식도 갖추지 아니한 이상 지방세법 시행령 제73조 제1항 소정의 잔금지급일이 도래하였다고 하여도 취득세 납세의무가 성립하였다고 할 수 없다고 판시한 바 있고(대법원 2001. 2. 9. 선고 99두5955 판결, 대법원 2003. 10. 23. 선고 2002두5115 판결 등 참조),

또 취득세는 신고납세 방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 납세의무가 구체적으로 확정되고, 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 납세의무의 이행으로 하는 것이며 국가나 지방자치단체는 그와 같이 확정된 조세채권에 기하여 납부된 세액을 보유하므로, 납세의무자의 신고행위가 중대하고 명백한 하자로 인하여 당연무효로 되지 아니하는 한 그것이 바로 부당이득에 해당한다고 할 수 없고, 여기에서 신고행위의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효에 해당하는지의 여부에 대하여는 신고행위의 근거가 되는 법규의 목적, 의미, 기능 및 하자 있는 신고행위에 대한 법적 구제수단 등을 목적론적으로 고찰함과 동시에 신고행위에 이르게 된 구체적 사정을 개별적으로 파악하여 합리적으로 판단하여야 한다고 판시한 바 있다(대법원 2001. 4. 27. 선고 99다11618 판결, 대법원 2006. 1. 13. 선고 2004다64340 판결 등 참조).

2006. 6. 19. 이 사건 부동산에 대한 취득세 등을 자진신고하였는데, 원고가 이 사건 부동산을 사실상 취득하였는지 및 그 취득시점이 불분명하므로 지방세법 시행령 제73조 제1항 제2호의 규정에 따라 이 사건 매매계약상의 잔금지급일에 원고가 이 사건 부동산을 유상승계취득 하였다고 보아야 하고, 가사 원고가 그 주장과 같이 잔금을 완납하지 아니한 채 계약을 합의해제하여 이 사건 부동산을 사실상 취득하지 않았음에도 00구 00구청 담당공무원의 자진신고 유도에 따라 가산금을 피하기 위하여 취득세 등을 자진하여 신고하였다고 하더라도, 위와 같이 원고에게 취득세 등을 자진신고할 객관적 사정이 있었고, 원고가 잔금을 완납하지 아니한 채 계약을 합의해제하였는지 여부는 사실관계를 조사하여야만 파악가능 하였을 것으로 보이는 점 등을 종합하여 볼 때, 원고의 취득세 등 신고행위는 그 하자가 중대한 경우라도 외관상 명백하다고는 볼 수 없어 이를 당연무효라고 할 수 없다고 판단하였는바, 앞서 본 판례에 비추어 보면, 이러한 원심판결은 지방세법 시행령 제73조 제1항 제2호의 해석을 그르친 위법이 있고, 이는 소액사건심판법 제3조 제2호의 ‘대법원의 판례에 상반되는 판단을 한 때’에 해당한다. (대법원 2009다5001, 2009. 4. 23)

2. 납세의무의 확정

(1) 의미

납세의무의 확정이란 추상적으로 성립한 납세의무의 내용을 구체적으로 확인하는 절차를 말한다. 납세의무의 성립은 조세채무가 발생하였을 뿐이고 발생한 채무를 현실적으로 이행하기 위하여 국가 또는 납세자 중 어느 일방이 과세요건충족 여부와 과세표준 및 세액계산의 법 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(2003헌바16, 2003.9.25.)¹⁾에 따라 2004년부터 신고납부방식의 지방세를 신고와 납부로 분리하여 지방세과세표준과 납세의무의 확정을 납세자의 신고에 의하도록 개선되었다.

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

1) 헌법재판소 결정사항(2003헌바16, 2003.9.25.)

○ 지방세법 제121조제1항은 헌법에 합치되지 아니한다.

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

○ 위 법률조항은 국회가 개정할 때까지 그 적용을 중지한다.



(2) 납세의무 확정제도

(가) 성격

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

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

[판례] 수납행위의 징수처분성

원천징수의무자가 징수금을 납부하여야 할 의무는 세법상 원천징수의무자의 과세관서에 대한 납부의무를 근거로 하여 성립하므로 과세관서가 원천징수세금을 수납하는 행위는 단순한 사무적 행위에 지나지 아니하므로 그 수납행위는 공권력 행사로서의 행정처분이 아니다. (대법원 1984.2.14. 선고 82누177 판결)

[판례] 신고납부시 납부서교부행위의 징수처분성

신고납세방식의 조세인 취득세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 자진신고납부기한 내에 자진신고납부하지 아니하여야만 비로소 과세관청이 부과처분을 할 수 있는 것이므로, 납세의무자가 자진신고납부기한 내에 취득세를 자진신고납부하는 과정에서 과세관청이 자진납부신고서나 자납용고지서를 교부하는 행위는 그 고지서에 부과근거, 구제방법 등이 명시되어 있다 하더라도 납세의무자의 편의를 도모하기 위한 단순한 사무적 행위에 불과하고 취득세를 부과하는 행정처분이라고 할 수 없다(대법원

1993.8.24. 선고 93누2117 판결)

(나) 신고행위의 성격과 처분성

신고납부라 함은 납세의무자가 그 납부할 지방세의 과세표준액과 세액을 신고하고 동시에 신고한 세금을 납부하는 것을 말하는 바, 특별징수의무자가 그가 징수한 지방세의 과세표준액과 세액을 신고와 동시에 세금을 납입하는 『신고납입』과는 상이한 것이다. 이와 같은 신고납부제도하에서는 과세관청의 조세채무에 대한 조사확정권이 배제되어 있는 것이 아니라 보충적인 지위에 있다고 보아야 할 것이며 납세자가 신고 또는 신고납부를 하였다고 하더라도 과세관청에서는 경정결정권인 부과권을 행사하게 되는 것이다. 납세자가 신고납부를 함으로서 영구적인 불변력이 생기는 것이 아니라 신고납부세액이 산출세액에 미달할 경우에는 그 미달세액에 대하여 추가로 부과징수할 수가 있는 것이다.²⁾

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

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

둘째, 사법행위로 보는 견해는 납세의무자의 의사에 의하여 납세의무가 확정된다는 것이므로 비록 납세의무자가 신고납부한 행위에 의하여 성립한 추상적인 납세의무가

2) 대판88누5877, 1989. 5.23참조



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

따라서 과세표준확정신고는 납세의무자가 스스로 과세표준 및 세액을 확인하여 과세청에 통지하는 통지행위이므로 이는 납세의무를 확정시키는 사인의 공법행위로 볼 때 불복대상이 되는 처분성이 있는 것이다. 신고납부방식의 조세에 있어서 납세의무자의 과세표준확정신고에 의하여 납세의무가 확정되고 별도 과세청의 확정절차인 부과처분이 존재하지 아니하는 것이 원칙이므로 납세의무자가 그 확정신고를 잘못하는 경우에도 그 신고행위에 대하여 처분성을 인정하지 아니하면 불복대상에서 제외되는 문제가 발생되므로 불합리한 문제가 발생되는 것이다. 그러나 부과징수과세방식에 대한 조세의 경우에는 신고행위는 단순한 과세자료제공의무에 불과하다.

종전의 시각(판례)	현 행
납세의무자가 자진신고납부기한 내에 취득세를 자진신고납부하는 과정에서 과세관청이 자진납부 신고서나 자납용고지서를 교부하는 행위는 그 고지서에 부과근거, 구제방법 등이 명시되어 있다 하더라도 납세의무자의 편의를 도모하기 위한 단순한 사무적 행위에 불과하고 취득세를 부과하는 행정처분이라고 할 수 없다.(대판93누2117, 93. 8. 24)	신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다(지방세법제72조제1항)

[사례] 신고와 징수처분

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

[사례] 신고의 정당성과의 관계

법무사 오00의 사무원인 박00이 취득자를 원고로 하여 한 이 사건 취득세 신고는 원고로부터 위임을 받은 바도 없고 사후에 원고로부터 추인을 받은 바도 없으므로, 무권한자의 행위로서 무효라고 판단한 것은 정당하고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 채증법칙 위배 내지 신고대리행위에 대한 법리오해의 위법이 없다. 또한 과세관청인 서울특별시 서대문구청장은 원고의 이 사건 취득세의 납세의무자 박00의 신고에 의하여 확정된 것으로 보고, 이를 징수하기 위하여 이 사건 납세고지서를 발부하였으므로 이는 징수처분의 성질만을 가지는 것이고, 박00의 신고가 무효라 하더라도 달리 볼 것은 아니라고 판단하였다. (대판 2002두5115, 2003. 10. 23)

(다) 신고와 납부(징수처분)의 분리와 세금수납행위의 처분성

납세의무의 확정방법으로서 지방세법 제30조의 규정에 의한 신고시에 확정되는 것인가 여부와 납부하여야 확정되는지 여부에 대하여 납세자가 확정신고와 동시에 당해 세액을 납부하는 경우에 과세관청이 수납행위를 징세처분으로 보아 처분성이 있는 경우에 불복청구의 대상인지여부가 쟁점사항이다. 이에 대하여 처분성을 인정하는 적극설과 처분성을 부정하는 소극설이 있으며 이를 검토하여 보면 다음과 같다.

첫째, 적극설의 경우 신고납부방식에 있어서 납부행위는 사무적 행위이나 과세관청에서 그 수납행위는 단순한 금원을 수납하는 행위가 아니고 납세의무가 성립됨에 따라 그에 터잡아 수납행위가 이루어지는 것인 만큼 징세하는 처분으로 보아야 한다는 견해이며 이에 따라 징세처분으로 보게되면 불복청구대상에 해당하는 것이다.

둘째, 소극설의 경우 신고납부세액의 수납행위를 징수처분으로 보지 아니하는 것은 사무적 행위로서 처분성이 없다고 보는 견해로서 실제 세금을 수납하는 것은 금융기관 등에서 수납을 받고 있으며 금융기관과 과세관청에서는 위임계약에 의하여 업무가 처리되고 있는 것이다. 원천징수세액을 징수하는 것은 원천징수의무자가 과세관청에 신고납부를 하는 것이 원천징수의무자가 징수금을 납부하여야 할 의무는 세법상 특별징수의무자의 과세관청에 대한 납부의무에 근거하여 성립하므로 과세관청이 특별징수금을 수납하는 행위는 단순한 사무적 행위에 지나지 아니하므로 그 수납행위는 공권력 행사로서의 행정처분이 아니라고 보는 것이 판례의 입장이다.³⁾



그리고 신고납부하는 세목에 있어서 신고를 하지 아니하고 납부만을 하는 경우 그 금원을 수납하는 행위에 대하여는 과오납금으로 행정심판이나 행정소송의 대상에 되는 것인가에 대하여 살펴보면 과세관청에서는 원인없이 금원을 수납하는 경우에 해당하므로 부당이득금에 해당될 것이다. 따라서 불복방법은 행정심판이나 행정소송의 대상으로 볼 수 없는 것이며 민사소송 대상으로 보아야 할 것이다. 이는 납부만을 한 경우에는 행정처분성이 없기 때문에 행정소송의 대상에 해당되지 아니하는 것이므로 민사소송에 의한 방법으로 구제를 다투어야 할 것이다.

(라) 신고납부와 가산세 적용문제

첫째, 신고납부세목에 있어서 신고를 하지 아니하고 납부만을 한 경우에 신고불성실가산세를 부과할 수가 있을 것인가?

지방세법 제29조제1항 제13호의 규정에 의거 가산세에 있어서는 이를 가산할 지방세의 납세의무가 성립하는 때에 가산세의 납세의무가 성립하는 것이며 각 세목에서 신고불성실 가산세와 납부불성실 가산세의 납세의무성립의 원인이 각각 상이함으로 신고불성실가산세는 신고의무를 이행하지 아니한 경우에 가산세를 부담하는 것이고 납부불성실가산세는 납세의무를 이행하지 아니한 경우에 지연일자에 가산율을 곱하여 산정하는 것이므로 신고의무가 있음에도 불구하고 신고를 하지 아니하고 납부를 한 경우에는 신고불성실가산세를 부담하여야 하는 것이다.

다만, 등록세의 신고납부를 함에 있어서 지방세법 제150조의2제4항의 규정에서 신고를 하지 아니한 경우에도 등록세 산출세액을 등기 또는 등록을 하기 전까지 납부를 한 때에는 신고를 한 것으로 보고 있어서 신고불성실가산세를 부과하지 아니하도록 규정하고 있는 것이다.

둘째, 신고납부세목에 있어서 과소신고납부를 한 경우 신고불성실가산세를 부과할 수가 있는 것인가?

신고납부세목에 있어서 정당한 세액보다 과소신고한 경우에는 부족분에 대하여는 신고가 없는 것으로 볼 것인지 여부와 신고행위는 존재하되 보완할 수가 있는 행위로 볼 것인지에 대하여 검토하면 과소신고를 한 이상 부족부분에 대하여는 신고를 하지

3) 대법원판례 1983. 12. 13, 선고 82누174참조

아니한 결과이므로 신고불성실가산세를 부담하여야 할 것이다. 만약 신고행위는 정당하되 보완할 수 있는 행위로 보아 언제든지 추가로 신고를 하면 신고불성실가산세제도의 의미가 없어지게 되나 신고납부기한내에는 보완 신고를 할수 있는 것이다.

[판례] 과소신고와 신고불성실가산세 부과 적법성

세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유없이 법에 규정된 신고, 납세 등 각종 의무를 위반한 경우에 법이 정하는 바에 따라 부과하는 행정상 제재로서 납세자의 고의과실은 고려되지 아니하고 법령의 부지 등은 그 의무위반을 탓할 수 없는 정당한 사유에 해당하지 아니한바, 원고들이 관련법령을 잘못 이해하여 공제액을 과다계상한 나머지 과세표준과 세액을 과소신고한 것이므로 신고불성실가산세를 부과한 것은 위법하다는 주장에 대하여, 원고들의 주장사실만으로는 원고들에게 의무해태를 탓할 수 없는 "정당한 사유"가 있다고 볼 수 없음.(대법원2002두12526, 2003.3.28.)

(마) 확정신고의 착오와 수정

신고납부 세목에 있어서 과세표준의 확정신고와 납부의 경우 당초 신고내용에 대하여 착오가 있는 경우에 변경을 할 수가 있는 것인가?

착오등으로 기 과세표준확정신고한 행위에 대하여 오류가 있는 경우 신고납부기한내에는 이를 수정할 수가 있는 것이나 신고납부기한이후에도 이를 수정할 수가 있는 지에 대하여 먼저 민법 제109조에 의하면 착오로 인한 의사표시에 있어서 의사표시는 법률행위의 내용의 중요부분에 착오가 있는 때에는 취소할 수 있으나 그 착오가 표의자의 중대한 과실로 인한 때에는 취소하지 못한다라고 하고 있으며 이 의사표시의 취소는 선의의 제삼자에게 대항하지 못한다. 이 경우 취소의 효력은 당초부터 무효가 되어 소급효가 발생되기 때문에 납세자의 의사에 기하여 조세채권이 불안정되는 것이다.

따라서 착오에 기하여 기 신고한 과세표준확정신고에 오류가 있는 경우라도 신고행위가 사인의 공법행위이므로 행정처분의 공정력과 확정력이 있음을 감안할 때 착오에 기한 신고기한이후에 수정신고행위는 불가능 하다고 보아야 할 것이다. 다만, 수정신



고사유가 발생되면 그 수정신고 기한내에 수정신고를 할 수가 있는 것이므로 이 부분은 인정되는 것이다.

(바) 신고의 무효와 수정

납세자가 신고한 행위가 중대하고도 명백한 하자로 인하여 당연무효로 되지 아니하는 한 무효가 되지 아니하며 신고행위의 하자가 중대하고도 명백하여 당연무효에 해당하는 지에 대하여는 구체적인 개별 사유를 감안하여 판단하여야 할 것이다. 따라서 당연무효인 경우에는 신고행위자체가 무효이므로 납세의무의 확정 효력이 발생하지 아니하며 그에 터잡아 납부한 금전도 부당이득금에 해당된다. 이 경우 민법상의 비채변제규정이 적용되지 아니한다.

[판례] 부당이득금과 비채변제

- 가. 지방세인 등록세액에 부가되는 교육세는 국세이기는 하나 시장, 군수또는 그 위임을 받은 공무원이 부과·징수하되, 지방자치단체가 징수한 교육세는 국고에 납입하도록 되어 있으므로, 자진신고납부한 등록세에 부가하여납부된 교육세에 대한 부당이득의 청구는 이득의 주체가 되는 국고에 대하여하여야 한다.
- 나. 시세의 과세 또는 면제에 관한 조례가 개정된 경우에 개정 전후의 조례중에서 납세의무가 성립한 당시에 시행되는 조례를 적용하여야 함은 법률불소급의 원칙상 당연하나, 조례가 불리하게 개정된 경우에 있어서 납세의무자의 기득권 내지 신뢰보호를 위하여 특별히 경과규정을 두어 납세의무자에게 유리한 종전 조례를 적용하도록 하고 있는 경우에는 마땅히 종전 조례를 적용하여야 한다.
- 다. 취득세, 등록세는 신고납세방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 조세채무가 구체적으로 확정되고(과세관청은 납세의무자로부터신고가 없는 경우에 한하여 비로소 부과처분에 의하여 이를 확정하게 되는 것이다), 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 조세채무의 이행으로 하는 것이며 국가나 지방자치단체는 그와 같이 확정된 조세채권에 기하여 납부된 세액을 보유하는 것이므로, 납세의무자의 신고행위가 중대하고 명백한 하자로 인하여 당연무효로 되지 아니하는 한 그것이 바로 부당이득에 해당한다고 할 수 없고, 여기에서 신고행위의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효에해당하는지의 여부에 대하여는 신고행위

의 근거가 되는 법규의 목적, 의미, 기능 및 하자있는 신고행위에 대한 법적 구제 수단 등을 목적론적으로 고찰함과 동시에 신고행위에 이르게 된 구체적 사정을 개별적으로 파악하여 합리적으로 판단하여야 할 것이다.

- 라. 납세의무자가 자진신고납부에 앞서 취득세가 조례에 의한 면제대상임을 주장하여 과세관청에 대하여 면제신청을 하였으나, 과세관청이 그 면제를 거부함에 따라 납세의무자는 자진신고납부 해태에 따른 부가세의 부담회피와 신속한 소유권보존 등기의 필요성에 의하여 부득이 자진신고납부를 하고, 그 구제수단으로 바로 민사소송에 의하여 위 세액의 반환을 청구하기에 이르게 되었다면, 이러한 특별한 사정으로 인하여 위 신고행위에 조세채무의 확정력을 인정할 여지가 없는 중대하고 명백한 하자가 있어 당연무효에 해당한다마, 납세의무자와 과세관청 사이의 조세법률관계에서 발생한 부당이득에 대하여서는 민법상의 비채변제의 규정이 적용되지 아니한다.(대판 94다31419, 1995.2.28.)

(사) 신고이행과 대리(위임)

신고납부하는 세목에 있어서 과세표준과 세액의 확정 방법으로는 과세권자가 확정하는 방법인 정부부과방식은 부과고지하는 세목에서 확정하는 방법을 취하며, 납세자가 확정하는 방법은 신고납부방식의 세목에 대하여 확정하는 것이다. 따라서 지방세법 제30조 제1항 제1호의 규정에 의거 납세의무자가 과세표준과 세액을 지방자치단체에 신고납부하는 지방세에 있어서는 이를 『신고하는 때』에 그 세액이 확정되는 것이므로 신고를 함으로서 납세의무가 성립한 조세의무를 구체적으로 납부세액을 확정하게 되는 것이다.

그러므로 신고납부기한(기간)은 각 세목별로 상이하나 통상적으로 5일(도축세)내지 30일(예: 취득세, 법인세할주민세 등)로, 등록세의 경우 신고납부방식이나 등기접수 일전에는 납세의무가 성립되지 아니함으로 신고납부의무가 없으나 비과세, 감면 및 중과세를 추징하는 경우에는 추징사유가 발생한 날로부터 30일이내에 신고하고 납부하여야 한다.

그런데 신고의무를 이행함에 있어서 납세자의 본인만이 과세표준을 확정할 수가 있는 것인가?



지방세 신고세목에 있어서 신고의무의 이행은 납세자 본인이 하는 것이 원칙이다. 따라서 본인이 신고의무를 이행하지 아니할 경우에는 신고불성실가산세를 부담하게 된다. 그러나 납세자 본인의 신고의무 이행을 대신하여 타인이 대리를 할 수가 있는 것인가? 즉, 신고행위는 사인의 공법행위의 일종으로 본다면 공법행위를 대리할 수가 있는 것인가?

이에 대하여 사인이 공법적 효과를 발생시키는 행위로서의 사인의 공법행위를 대리할 수가 있는 지 여부를 우선 판단하여야 할 것이다.

신고행위는 사인의 공법행위가 행정기관의 지위에서 행하는 행위가 아닌 행정객체의 지위에서 행하는 것이므로 그 행위의 결과 행정기관에 대하여 일정한 의무를 지우거나 행정기관의 행위를 완성시킴으로서 조세법률관계의 발생, 변경, 소멸을 가져오기 때문이다. 그러나 사인의 공법행위에 관한 통칙적인 규정이 없으나 사인의 공법행위는 본질적으로 사법행위와 차이가 있는 것이 아니기 때문에 민법의 법률행위의 규정이 유추 적용된다고 보는 것이 보통이다. 따라서 그 법률행위의 일신 전속적인 행위가 아닌 한 대리가 인정되며 민법의 규정이 준용된다.

따라서 지방세의 신고납부세목에 있어서 신고행위는 일신 전속적인 행위가 아니며 제3자를 통하여 위임을 할 수도 있고 대리할 수도 있는 행위이기 때문에 신고 행위에 있어서 대리가 허용된다고 보아야 할 것이다. 그리고 이 경우 대리를 한 경우에는 대리에 관한 법리가 적용되기 때문에 무권대리행위의 추인문제나 표현대리도 적용된다고 보아야 할 것이고 또한, 위임을 한 경우에는 정당한 위임자인지 여부는 위임장을 제출받는 등의 절차를 거쳐 판단하여야 할 것이다. 이 경우 위임장에 인감증명서를 첨부하여야 하는지 여부를 판단함에 있어서 상대방으로부터 위임받은 사실을 입증하면 되는 것이고 그 위임장의 인감도용 등을 주장할 경우에는 그에 대한 입증책임은 과세권자에게 있는 것이 아니라 납세자에게 있는 것으로 판단하여야 한다.(대판95누13203, 1995. 12. 22참조)

(3) 신고불성실 가산세와 납부불성실 가산세의 적용

(가) 개요

가산세는 지방세법 제1조제13의2호의 규정에 의거 이 법에 규정하는 의무의 성실한

이행을 확보하기 위하여 의무를 이행하지 아니한 경우에 이 법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다라고 규정되어 있어서 법령에서 정한 신고의무나 납부의무를 이행할 수 있도록 하는 데 그 목적이 있는 것이다. 그런데 가산금"이라 함은 지방세를 납부기한까지 납부하지 아니한 때에 지방세법에 의하여 고지세액에 가산하여 징수하는 금액과 납부기한 경과 후 일정기한까지 납부하지 아니한 때에 그 금액에 다시 가산하여 징수하는 금액을 말한다.

구 분	가산세	가산금
법적 성격	세법상 의무불이행에 대한 행정상 제재	연체이자적 성격
법적 근거	개별세목에 규정	총칙 규정에 근거
징수방법	당해 세목으로 징수	고지세액에 가산 징수

(나) 가산세의 종류와 적용

지방세의 신고납부세목에 있어서 과세표준의 확정신고와 납부이행의무가 분리됨에 따라 신고의무를 이행하지 아니한 경우에는 신고불성실가산세를 부과하게 되는 것이다. 예를 들면 취득세납세의무자가 신고 또는 납부의무를 다하지 아니한 때에는 지방세법제111조 및 제112조의 규정에 의하여 산출한 세액 또는 그 부족세액에 다음의 가산세를 합한 금액을 세액으로 하여 보통징수의 방법에 의하여 징수한다.

첫째, 동법제120조의 규정에 의하여 신고하지 아니하였거나 신고한 세액이 산출세액에 미달하는 때에는 당해 산출세액 또는 부족세액의 100분의 20에 상당하는 신고불성실가산세와 둘째, 동법제120조의 규정에 의하여 납부하지 아니하였거나 산출세액에 미달하게 납부한 때에는 그 납부하지 아니하였거나 부족한 세액에 금융기관의 연체이자율을 참작하여 1일10000분의3에 해당하는 "가산율"과 납부지연일자를 곱하여 산출한 납부불성실가산세로 한다.

신고불성실 가산세의 가산율은 각 세목별로 상이하기 때문에 그에 따라서 구분하여야 적용하여야 하며 납부불성실가산세는 연체이자적 성격이므로 지연일수에 1일10000분의3을 곱하여 산정하게 되는 것이다.



(다) 신고납부의무와 가산세적용

① 대상세목 : 9개 세목

신고와 납부의무를 이행하지 아니한 경우에 가산세가 적용되는 세목은 취득세, 등록세, 레저세, 주민세, 주행세, 담배소비세, 사업소세, 지역개발세, 지방교육세이므로 특별징수세목에 대하여는 신고납입방법으로 징수하여야 한다.

② 적용

신고와 납부가 분리되는 세목에 대한 가산세적용은 2004. 1. 1이후에 지방세법 제 29조제1항의 규정에 의한 납세의무가 성립되는 분부터 적용하게 됨으로 예를들면 2003. 12. 30에 잔금을 지급한 경우에는 종전규정에 따라 처리하고 2004. 1. 4 등기 신청을 위하여 등록세 신고를 하는 경우에는 개정된 법령규정에 따라 신고와 납부를 구분하여야 함으로 미신고시에는 신고불성실가산세를 부과하게 된다.

다만, 등록세의 경우에는 지방세법 제150조의2제4항의 규정에 의거 신고를 하지 아니한 경우에도 등록세산출세액을 등기 또는 등록을 하기 전까지(제2항 또는 제3항의 경우에는 해당 항의 규정에 의한 신고기한까지) 납부한 때에는 신고를 하고 납부한 것으로 본다. 이 경우 제151조 제1호의 규정에 의한 신고불성실가산세를 징수하지 아니한다.

이 경우 취득세 과세표준 등을 신고할 경우 신고인은 납세의무자를 말하며, 납세의무자가 소정의 신고서를 작성하여 서명 또는 날인 후 제출하도록 하고 창구담당공무원이 대리 작성하는 경우는 지양하며 대리인이 신고하는 경우에는 정당한 위임장을 작성·제출하도록 하되 위임장이 없는 경우에는 정당한 신고로 볼 수 없는 것이다. 이는 향후 신고불성실 가산세 부과문제가 발생하는 경우가 있으므로 신고여부를 증빙하는 근거를 확보하여야 하게 때문이다.

납세자가 신고를 한 경우에는 반드시 접수증을 교부하고 접수증의 간인 및 접수담당공무원의 서명 또는 날인을 하여야 하고 이 경우 신고시 접수증과 납부서를 신고인에게 교부하여야 한다.

③ 비과세·감면과 신고불성실 가산세 적용

취득세 등이 비과세 또는 감면되는 경우에 신고를 하지 아니한 신고불성실가산세를 부과할 수가 있는 것인가?

지방세법상의 비과세를 받은 경우에는 과세요건이 성립되었지만 과세금지에 해당되어 과세관청에서 부과징수방법에 의하여 과세권행사할 수가 없기 때문에 신고불성실가산세도 과세할 수가 없는 것이다. 그러나 감면의 경우에는 납세자의 감면신고(신청)를 하지 아니하고 납부도 하지 아닌 경우에는 납부할 세액이 없기 때문에 납부불성실가산세를 부과할 수가 없다는 측면에서 타당하나 신고불성실가산세를 부과할 수가 있는 것인가에 대하여 검토하면 다음과 같다.

첫째, 신고불성실가산세를 부과할 수가 있다는 측면에서의 적극설은 지방세법 제120조제1항의 의거 과세물건을 취득한자는 그 취득일로부터 30일 이내에 산출세액을 신고하고 납부하도록 규정하고 있어서 그 세액이 감면되어 없더라도 신고를 하여야 하기 때문에 신고를 하지 아니한 경우에는 신고불성실 가산세를 부과하여야 한다는 것이다. 따라서 신고를 하지 아니하더라도 가산세를 적용하지 아니하는 규정이 있어야 함으로 예를 들면 법인세법시행규칙 제60조의 규정에서는 “법 제76조 제1항 및 동조 제3항의 규정은 이 법 또는 다른 법률에 의하여 법인세가 비과세되거나 전액 면제되는 소득만이 있는 법인에 대하여는 이를 적용하지 아니한다”라는 규정을 두고 있어서 비과세 또는 전액감면을 하는 경우에는 가산세를 부과할 수가 없다는 것이다.

[사례] 납부할 세액이 없는 경우 과소신고가산세 부과여부

법인세법 제26조(법인세법 제60조)의 규정에 의하여 신고하여야 할 과세표준금액에 미달하게 신고한 경우에는 같은법 제31조(법인세법 제64조)의 규정에 의한 납부하여야 할 세액의 유무에 불구하고 같은법 제41 조 제1항 제2호(법인세법 제76조 제1항 제2호)의 규정에 의한 과소신고가산세가 적용된다.(법인46012-4377, 1995.11.29.)

[판례] 신고납부의무와 가산세의부과요건

세법상 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위하여 납세자가 정당한 이유없이 법에 규정된 신고납세의무 등을 위반한 경우에 법이 정하는 바에 의하여 부과하는 행정상의 제재로서 납세자의 고의과실은 고려되지 아니하는 것이



며 법령의 부지는 그 정당한 사유에 해당한다고 볼 수 없는바(대법원 1995.11.7. 선고, 95누92 판결 참조), 상고이유의 주장과 같이 원고가 위 조세감면규제법 규정을 잘못 해석하여 이 사건 고철의 매입이 매입세액공제요건에 해당하는 것으로 알았다 하더라도, 그러한 사유만으로는 부가가치세신고납부불성실가산세를 부과할 수 없는 정당한 사유가 있다고 볼 수 없다.(대판 98두16705, 1999. 9. 17)

[판례] 신고와 정당한 사유판단

법인세법상 과소신고가산세 및 무납부가산세는 과세의 적정을 기하기 위하여 납세의무자인 법인으로 하여금 성실한 과세표준의 신고 및 세액의 납부의무를 지우고 이를 확보하기 위하여 그 의무이행을 게을리하였을 때 가해지는 일종의 행정상의 제재라고 할 것이고, 이와 같은 제재는 단순한 법률의 부지나 오해의 범위를 넘어 세법해석상 의의(疑意)로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 인해 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시킬 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 이를 과할 수 없다 할 것이다(대법원 1992.10.23. 선고, 92누2936, 2943 판결, 1995.4.28. 선고, 94누3582 판결 등 참조). 따라서 부칙의 경과규정의 해석과 관련하여 토지의 양도차익이 종전과 마찬가지로 비과세소득인 것으로 이해할 여지가 상당하였던 점이나 그 해석과 관련하여 전문가로부터 자문과 세무조정을 받아 비과세로 신고한 점, 과세관청 역시 관계규정의 해석에 있어서 확실한 견해를 가지지 못하였던 점, 부과경위에 비추어 가산세를 부과하는 것이 가혹하다고 인정되는 점 등 여러 사정을 종합하면, 관계세법규정에 대한 해석상 의의로 인해 납세의무자에게 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있어 가산세를 부과할 수 없다(대판 2002두66, 2002.8.23.)

둘째, 신고불성실가산세를 부과할 수가 없다는 측면에서의 소극설은 지방세법 제120조제1항의 의거 과세물건을 취득한자는 그 취득일로부터 30일 이내에 산출세액을 신고하고 납부하도록 규정하고 있어서 그 세액이 감면되어 없는 경우 신고(신청)을 하여야 하기 때문에 감면의 효력이 발생하는 것이 아니라 신고(신청)를 하지 아니한 경우에도 신고불성실가산세를 부과할 수가 없다는 것이다.

[판례] 감면신청과 면제요건 판단

과세면제를 받고자 하는 자는 그 사실을 증명할 수 있는 서류를 갖추어 관할관청에 신청하여야 한다고 규정하고 있더라도 위의 면제신청에 관한 규정은 면제처리의 편의를 위한 사무처리절차를 규정한 것에 불과할 뿐 그 신청이 면제의 요건이라고 볼 수는 없는 것이므로(대법원 1995.2.28. 선고, 94다31419 판결 참조), (대판2001두10639, 2003. 6. 27)

개인소견으로 입법적 보완없이 취득세 등이 비과세 또는 감면이 되는 경우 신고를 하지 아니한 경우 비록 납부할 세액이 없다고 하더라도 과세표준확정신고의무 불이행에 따르는 신고불성실가산세를 적용대상에 해당되나, 취득세등 비과세대상에 해당하는 경우에는 과세권행사가 금지되어 있어서 신고불성실가산세를 부과 할 수가 없다고 할 것이다. 그러나 감면의 경우 전액 또는 일부 감면 대상에 해당된다고 하더라도 신고의무를 이행하지 아니하는 경우에는 신고불성실가산세를 부과하여야 한다라고 본다.

(라) 농어촌특별세와 가산세 및 가산금 적용

농어촌특별세법제7조제1항의 규정에 의거 제5조제1항제1호의 규정에 의한 농어촌특별세는 당해 본세를 신고·납부(중간예납을 제외한다)하는 때에 그에 대한 농어촌특별세도 함께 신고·납부하여야 하며, 신고·납부할 본세가 없는 경우에는 당해 본세의 신고·납부의 예에 따라 신고·납부하여야 한다라고 규정하고 있으며 동법 제11조에서는 세무서장·세관장 및 시장·군수는 제7조의 규정에 의하여 농어촌특별세를 신고·납부하거나 거래징수 또는 원천징수하여 납부하여야 할 자가 이를 기한내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 경우에는 그 납부하지 아니하거나 미달한 세액의 100분의 10에 해당하는 금액을 가산세로 가산하여 징수한다라고 규정하고 있다.

따라서 본세인 취득세 등이 감면 대상에 해당한다고 하더라도 농어촌특별세를 신고하고 납부하여야 함으로 농어촌특별세를 신고조차 하지 아니한 경우에 신고불성실가산세를 부과 할 것인가?

이에 대하여 적극설은 농어촌특별세는 본세의 부과징수 예에 따라 부과하는 것이므로 본세가 감면대상이라고 하여 농어촌특별세를 신고납부하지 아니한 경우에는 신고불성실 가산세와 납부불성실가산세를 부과할 수가 있다는 것이다. 소극설은 가산세에 관한 규정은 납부불성실가산세만 있기 때문에 신고를 하지 아니하더라도 신고불성실



가산세를 부과 할 수가 없고 납부불성실가산세(또는 무납부가산세의 일종)만 10%부과 할 수가 있다는 것이다.

이에 대한 양 견해에 대하여 검토하여 보면 농어촌특별세를 본세에 따라 부과징수 할 수가 있다는 것은 본세의 부가세이기 때문이고 농어촌특별세법상에 별도의 규정이 없는 경우 농어촌특별세법의 규정에 따라야 하는 것이기 때문에 동법 제11조에서는 세무서장·세관장 및 시장·군수는 제7조의 규정에 의하여 농어촌특별세를 신고·납부 하거나 거래징수 또는 원천징수하여 납부하여야 할 자가 이를 기한내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 경우에는 그 납부하지 아니하거나 미달한 세액의 100분의 10에 해당하는 금액을 납부불성실가산세의 성격으로 가산하여 징수하여야 할 것이다.

[사례] 농어촌특별세의 가산세 부과

농어촌특별세법시행령에 의한 과세면제및불균일과세에관한조례에 의한 감면 중 행정자치부장관이 재정경제부장관과 협의하여 고시하는 것을 비과세한다라고 규정하고 있으므로, 동 규정은 지방자치단체의 조례에 의하여 지방세가 감면되는 경우에 한하여 부과되는 농어촌특별세를 비과세하고 감면대상에 해당되지 아니하여 취득세를 부과고지하는 경우에는 농어촌특별세도 부과고지한다는 규정이고 지방세법상 가산세는 지방세법에 규정한 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 의무를 이행하지 아니한 경우에 동법에 의하여 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액으로서 그 목적은 납세의무자에게 일정한 신고납부 등의 의무를 부과하고 정당한 이유없이 위반하는 경우에 행정상의 제재를 가함으로서 과세권행사의 적정과 조세채권의 실현을 용이하게 하기 위함에 있는 것이므로 비록 처분청담당공무원과 농어촌특별세의 납세의무성립 여부에 관한 의견교환에 의하여 농어촌특별세를 신고납부하지 아니하였다고 하더라도 그 의견교환이 농어촌특별세가 비과세된다는 처분청의 처분이 있었다고는 볼 수 없어 처분청에서 신고납부불이행에 대한 가산세를 포함하여 이 사건 농어촌특별세를 부과고지하는 것은 적법함(행자부 심사 2002-54, 2002. 1. 28.)

(4) 신고기한의 연장과 가산세 적용

(가) 기한연장 처분의 경우

신고납부 세목에 대하여 지방세법에 의한 기한의 연장을 한 경우에는 신고의무이행

을 연기한 것이므로 그 신고의 기한을 연장하는 처분을 받은 때에는 기한연장을 받은 기한의 말일까지 신고의무를 이행한 경우에는 신고불성실가산세를 부과하지 아니한다.

(나) 금융기관토요휴무일의 경우와 신고납부방식의 변경

지방세를 신고하고 납부하는 세목의 경우 당해 세목은 금융기관이 금융기관의 토요휴무제에 따른 토요일에 휴무를 하더라도 토요일까지는 과세관청에 신고의무를 이행하여야 하고 금융기관의 정상근무일개시하는 날에 납부하도록 하도록 하여야 한다. 이는 토요일에 과세관청에 근무하는 경우에는 신고대상기관이 근무를 하고 있기 때문에 신고를 할 수가 있으므로 신고기한말일이 토요일인 경우라도 신고의무를 이행하지 아니한 때에는 신고불성실가산세를 부과하게 되는 것임으로 유의하여야 한다. 그러나 토요일에 공공기관휴무를 하게 되는 경우 신고의무는 당연히 다음 정상근무일까지 연장되는 것이다.

(5) 신고행위의 처분의제와 납세자 불복

지방세법상의 신고는 과세처분으로 보지 아니하는 판례가 있으나 지방세법 상에는 과세처분으로 의제하도록 규정하고 있어서 신고만 한 경우에도 불복대상으로 할 수가 있는 지?

지방세법 제72조 제1항의 규정에 의거 이 법에 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 이 절의 규정에 의한 이의신청 및 심사청구를 할 수 있다라고 규정하고 있는바, 이 경우 신고납부는 신고만 하더라도 납세의무를 확정하는 효력이 있기 때문에 신고행위를 처분으로 의제하므로 신고만 한 경우라도 납세자는 이의신청을 할 수가 있는 것이라고 보아야 할 것이다.

[판례] 수정신고납부와 거부처분

지방세법 제72조 제1항은 "이 법에 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 심사청구를 할 수 있다."고 규정하고 있는바, 이 규정 중 괄호 부분은 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 포함 되는 것으로 보아야 한다.(대법원 2001. 2. 9. 선고 99두5955 판결)

[판례] 신고납부행위의 당연무효 요건

취득세는 신고납부방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 납세의무가 구체적으로 확정되고, 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 납세의무의 이행으로 하는 것이며 지방자치단체는 그와 같이 확정된 조세채권에 기하여 납부된 세액을 보유하는 것이므로, 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 목적론적으로 고찰함과 동시에 신고행위에 이르게 된 구체적 사정을 개별적으로 파악하여 합리적으로 판단하여야 한다(대법원 1995. 12. 5. 선고 94다 60363 판결, 대법원 2005. 5. 12. 선고 2003다43346 판결 참조).

3. 납세의무의 확정 경정 법리

(1) 확정된 납세의무 수정 필요성

첫째, 신고납부제도하에서 과세관청의 조세채무에 대한 조사확정권이 배제되어 있는 것이 아니라 보충적인 지위에 있다고 보기 때문에 납세자가 신고 또는 신고납부를 하였다고 하더라도 과세관청에서는 경정결정권인 부과권을 행사하게 되는 것이다. 그

러므로 납세자가 신고납부를 함으로서 영구적인 불변력이 생기는 것이 아니라 신고납부세액이 산출세액에 미달할 경우에는 그 미달세액에 대하여 추가로 부과징수할 수가 있는 것이다.

따라서 신고납세방식의 조세인 취득세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 신고납부기한 내에 신고납부하지 아니하여야만 비로소 과세관청이 부과처분을 할 수 있는 것이므로, 취득세의 신고납부기간이 경과되기 이전에는 보통징수 방법에 의거 부과할 수가 없는 것이다. 이와 같이 과세표준의 확정신고는 납세의무를 확정시키는 공법상의 효과를 가져오는 것이다.

둘째 부과징수(정부부과)제도하에서는 과세관청이 납세의무의 확정권을 가지게 되고 그에 따른 경정권도 가지게 됨으로 납세의무자는 납세의무만이 있을 뿐이다. 그러므로 과세관청은 기 부과징수한 과세처분에 수정이 필요한 경우에는 부과제척기간의 범위내에서는 언제든지 과세권자는 행사를 할 수가 있는 것이다.

(2) 확정 납세의무 수정논거

그러하다면 지방세 납세의무가 납부하였다면 소멸되었음에도 기 납세의무가 확정된 상태에서 수정을 할 수 있는 논거는 무엇인가?

지방세법상 규정된 과세표준과 산출된 세액에 의거 신고납부하였다면 기 납부한 납부세액은 소멸되는 것이나 그 신고 납부세액이 지방세법상 납부하여야 할 정당한 세액인 경우에 그 납부세액이 타당하나 과소신고나 과다신고를 할 경우에는 당초 신고 납부한 세액에 수정이 필요한 것이다.

신고납세방식을 취하는 세금에 있어서는 납세자가 법정신고기한 내에 과세표준과 납부세액을 신고한 다음 그 신고사항에 누락, 오류가 있음을 발견한 경우 이를 수정할 기회를 주고, 당초에 신고한 과세표준 또는 납부세액을 감소시키거나 환급세액을 증가시키는 사항이 있는 경우(감액수정신고)에는 그 수정신고만에 의하여 곧바로 당초의 신고로 인한 납세의무에 변동을 가져오는 것이나, 과세관청에서 별도의 수정신고를 조사하고 정당한 세액을 수정신고하였는지의 절차가 필요한 경우에는 그 절차를 거쳐 과세관청이 그 수정신고의 내용을 받아들여 과세표준 또는 납부세액을 감액결정



하여야만 그로 인한 납세의무확정의 효력이 생기게 되는 것이다(대법원 1995.1.12. 선고 94누8471 판결 참조)

그러나 부과징수세목의 경우에는 부과권자만이 당초처분에 대하여 수정을 할 수가 있으므로 납세의무자가 감액수정을 청구하더라도 그 청구은 지방세법에 의거 발생하는 경정청구권이 아니며 이를 근거로 과세권자가 경정권을 행사하여야 비로소 효력이 발생하는 것이다.

(3) 수정신고권과 경정권 및 경정청구권

(가) 수정신고권

당초 납세의무자가 신고 납부할 세액을 신고납부한 이후에 사정변경으로 당초 신고 납부한 세액을 수정할 사유가 발생한 경우에는 수정신고를 할 수가 있다. 이 경우 지방세법 제71조의 규정에 의 일정한 사유(예: 신고납부후 세액계산의 근거가 되는 면적 등의 변경 등)가 발생한 경우에는 60일 이내에 당초 신고납부한 사항을 수정할수 있는 수정신고권을 인정하고 있다.

그러므로 수정신고기간 경과후에 신고납부방식 조세의 납세의무자에게만 명문의 규정이 없더라도 조리상 실질과 부합되게 신고내용을 시정할 수 있는 감액경정청구권을 인정할 수가 있는 것인가?

모든 납세의무자에게 수정신고기간이나 조세쟁송에 관한 불복기간을 제한하여 조세채무를 조속하게 확정하고자 하는 취지에 반하여 조세채무의 존부와 범위를 장기간 불확정한 상태에 두게 되는 문제가 제기된다. 또 국세기본법이나 개별세법에서 국가가 조세부과권의 존속기간내에 직권으로 당초의 신고내용의 경정결정을 할 수 있는 규정을 두고 있다 하여도 이로 인하여 당초의 신고내용보다 불리한 처분을 받은 납세의무자는 그 처분에 대하여 불복할 수 있기 때문에 국가의 경정결정에 대응하여 납세의무자에게 조리상의 감액경정청구권을 별도로 인정하여야 할 것도 아니며 과세관청이 개별 세법에서 규정하고 있지 아니하는 납세의무자의 감액경정청구권이나 그에 따른 환급신청을 거절하였다 하더라도 이를 두고 항고소송의 대상이 되는 거부처분이라 할 수 없다.(대법원 1987.9.8. 선고 85누565 판결 참조)

[판례] 신고납부한 지방세 과오납금환급거부처분

- 가. 세법상의 명문규정이 있는 경우 외에는 신고납부방식의 납세의무자라도 과세관청에 대하여 이미 신고납부한 세액의 환급을 신청할 조리상의 권리는 인정되지 아니하므로 과세관청이 세법상의 근거규정이나 조리상의 신청권에 기하지 않은 세액의 환급신청의 거부를 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없다.
- 나. 과오납된 징수금의 환부에 관한 지방세법 제45조 제1항은 어디까지나 지방자치단체의 장이 이미 부당이득으로서 그 존재와 범위가 확정되어 있는 과오납부금액을 납세의무자의 환부신청을 기다릴 것 없이 이를 즉시 반환하는 것이 정의와 공평에 합당하다는 법리를 선언하고 있는 것일 뿐 지방자치단체의 장에 대하여 과오납부금액의 존부 및 범위를 조사결정할 의무 즉 납세의무자의 권리 내지 법적 이익에 영향을 주는 행정행위를 할 의무가 있음을 규정하고 있는 것은 아니라 할 것이므로 이 규정은 신고납부방식의 지방세납세의무자에게 지방자치단체의 장에 대한 과오납금환부 결정신청권을 인정하는 근거규정이 될 수 없다.(대법원 1988.6.28. 선고 88누2069 판결)

(나) 경정권과 경정청구권

경정권은 부과고지한 과세관청이 당초 부과징수 처분에 대하여 수정을 가하기 위하여 경정을 하는 권한을 의미하기 때문에 납세의무자의 입장에서는 경정권을 행사할 수가 없 단지 부과고지한 세금에 대하여 과세관청으로 하여금 당초 처분한 세액을 경정을 청구할수 있는 경정청구권만이 발생하게되는 것이다.

이와 같은 모든 지방세 세목에 대하여 경정청구권도 무한정 인정을 받을 수가 있는 것인가?

부과고지세목에 대하여는 과세권자만이 당초 처분에 대하여 경정을 할 수가 있기 때문에 이론적으로는 납세자가 경정청구권도 가능하다고 보나 이와 같은 경정청구권이 인정되는 경우 조세쟁송에 관한 불복기간을 제한하여 조세채무를 조속하게 확정하고자 하는 취지에 반하며 조세채무의 존부와 범위를 장기간 불확정한 상태에 두게 되는 문제와 상충되는 것이다. 따라서 부과징수세목에 대하여 경정청구권의 문제는 불복청구의 결과 인용된 경우 그 근거에 의거 제한적으로 인정될 수가 있는 것이다.



신고납부세목에 대하여는 당초신고납부한 이후에 일정기간내에 수정을 할 수가 있으나 그 수정할 수 있는 기간이 도과된 경우에는 납세의무자가 일정한 범위내에서 경정을 할 수 있는 여지가 필요하다. 현재 지방세법상에서는 경정청구제도는 없으며 그에 따른 경정권도 발생되지 아니한다.

[판례] 부과징수처분에 의한 과오납 환부거분처분

- 가. 부과납부방식에 의한 종합소득세부과처분이 당연무효인데도 납세의무자가 그 당연무효인 과세처분에 따라 세액의 일부를 자진납부한 후 그 나머지 세액부분에 대해서만 취소소송을 제기하여 승소확정판결을 받은 경우에 있어서는 그 판결에 의하여 취소된 세액뿐만 아니라 자진납부한 세액부분도 국세기본법 제51조 제1항 소정의 과오납부한 금액에 해당한다 할 것이므로 세무서장으로서 자진납부한 세액에 대하여도 국세환급금결정을 하여야 하며 또한 국세환급금결정을 함에 있어서는 같은 법 제52조, 같은법 시행령 제30조 제1항, 제2항의 규정에 따라 그 법 조 소정의 환급가산금결정을 하여 이를 국세환급금에 가산하여 환급하여야 한다.
- 나. 당연무효의 과세처분에 의하여 오납된 세액에 대하여는 당초부터 오납세액에 대응하는 조세채무가 존재하지 아니하므로 오납액에 대한 납세자의 국세환급금청구권은 성질상 부당이득반환청구권이며 따라서 이는 세무서장의 국세환급금결정에 의하여 비로소 그 권리가 성립되거나 그 내용이 확정되는 것이 아니라 오납과 동시에 그 권리가 발생하고 그 청구범위도 구체적으로 확정되는 것이므로 세무서장이 오납세액에 대한 납세자의 환급신청을 거절하였다 하여도 이는 단순한 금전채무의 이행거절에 불과하여 이를 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 볼 수는 없다.(대법원 1987.9.22. 선고 86누619 판결)

4. 지방세법상 납세의무의 수정문제

(1) 수정신고납부제도

(가) 의의

납세의무의 성립은 지방세법상의 과세요건이 충족되는 경우에 추상적 납세의무가

발생되고 납세의무의 확정은 이미 성립된 납세의무를 구체적으로 실현하고자 그 요건을 확인하여 이행함으로서 구체적 납세의무가 발생하는 데 확정된 지방세 납세의무를 이행하는 방법에 있어서 과세권자가 과표와 세액을 결정, 확정하는 정부부과제도가 있고 납세자 스스로가 과표와 세액을 신고납부하는 자기부과제도가 있으며, 이미 성립된 지방세납세의무를 이행함에 있어서 정부부과고지제도보다는 납세자가 공공재의 급부대가로 스스로 지불한다는 측면에서 신고납부제도가 오히려 부합하는 것이므로 조세의 채권·채무관계설로 인식되어야 하며 단순한 재정하명에 기한 공권력관계로 볼 수가 없는 것이다.

이때 납세자가 납세의무를 이행함에 있어서 신의성실의 원칙에 따라서 납세의무를 이행하여야 할 것을 전제로 하는 것이나, 납세자가 신고납부를 이행할 당시의 신고납부의 기초가 되는 사정이 납세자 당사자가 예기치 못한 사정변경이 발생하는 경우에는 그 사정에 맞게 부합시키는 것이 타당하는 것이므로 신고납부이후 수정신고납부를 인정하는 것은 이와 같은 사정변경을 반영하도록 하여 조세에 대한 자기확정력을 가진 납세자의 자기 수정권을 부여하는 취지라고 하겠다.

이와 같이 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 제도인 만큼 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.

그런데 수정신고납부한 경우 과다납부로 인한 환부사유가 발생하는 경우와 추가로 납부하는 경우 그 당초처분과 수정신고납부에 따른 각각의 처분에 대하여 쟁송의 대상에 해당하는 것인가에 대하여 흡수설인 경우에는 당초처분을 포함하여 수정신고납부에 따라 쟁송의 대상이 될 수가 있다고 보기 때문에 총액주의가 타당하다는 견해에 반하여 병존설에 의하면 당초처분과 수정신고납부는 별개의 처분으로 보아 각각 쟁송의 대상이 된다고 보아 증감된 부분만이 쟁송의 대상에 해당된다고 보는 증액주의가 있으나 현행 지방세법상에서는 이와 같은 명문의 규정을 두고 있지 아니하기 때문에



최근에 개정된 국세기본법 제22조의2의 규정을 준용하여야 하는가하는 문제가 있는 것이다.

현행 지방세법상의 수정신고납부제도를 살펴보면 첫째, 지방세법 제71조의 규정에 따라 본래적 의미의 수정신고납부제도로써 당초 신고납부기한내에 신고납부한 자가 사정변경등으로 당초신고 납부한 내용을 변경하여야 할 경우 수정하여 신고납부하게 하는 제도로써 수정신고납부시 추가 납부하거나 환부처리하는 것이다. 둘째, 지방세법 제177조의 3의 규정에 의한 수정신고납부제의 특례로서 신고납부한 법인세할 주민세의 시·군별 안분계산세액에 오류가 발생한 때에는 신고납부한 날로부터 60일 이내에 수정신고납부를 하는 제도가 있다.

[국세와 일본지방세의 수정신고,경정청구제도의 비교]

국 세 기 본 법	일본의 지방세법
○ 근거: 제45조, 제45조의2 ○ 기준: 결정시기의 전후여부 - 수정신고: 당초신고납부이후부터 세액결정 통지전 - 경정청구: 결정후 1년(2월)	○ 근거: 제20조의9의2(일본) ○ 기준: 수정내역의 증감여부 - 수정신고: 과소납부시 (자동적인 변경) - 경정청구: 과다납부(과세권자의 결정필요)

(나) 주요내용

① 개요

취득세 등을 신고납부한 이후에 수정 및 변경사유가 발생한 경우에는 당초 신고 납부한 사항에 대하여 변경을 가할 수가 있는 것이므로 수정신고납부사유가 발생한 경우에는 다음의 사유발생일로부터 60일 이내에 수정신고를 할 수 있다.

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

국세의 당초 과세표준확정신고와 차이점은 증액수정 뿐만 아니라 감액수정을 수정 신고납부제도에 의거 인정하고 있는 것이며 수정신고에 의거 당초 확정신고납부 부분에 대하여 변경이 가하여 지게 되는 것이다. 따라서 국세의 경우에는 납세자가 경정 등의 청구를 하는 경우에는 과세관청이 2월내에 감액경정 통지를 하지 아니하거나 감액경정을 거부하는 처분을 한 경우에는 납세자는 당해 부작위 또는 거부처분에 대하여 불복청구절차를 거쳐 조세행정소송을 제기할 수 있다.

② 수정신고납부의 적격자

당초신고납부기한에 신고만 한 경우에도 수정신고를 할 수가 있는 지 여부와 신고와 납부를 한 경우에 수정신고의 적격자로 인정하여야 하는 지?

지방세법 제71조제1항의 규정에서 지방세법에 의한 신고납부기한내에 지방세를 신고납부한 자가 수정신고 사유가 발생한 경우에는 그 사유 발생일로부터 60일이내에 수정신고를 할 수 있으므로 수정신고의 적격자는 당초 신고납부기한내에 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 고려 할 때에는 신고만하고 납부를 하지 아니한 경우에도 수정신고의 적격자로 인정하여야 할 것이다.(대법원 2001. 2. 9. 선고 99두5955 참조)

[판례] 수정신고의 적격자 범위 판단

지방세법 제72조 제1항은 "이 법에 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 심사청구를 할 수 있다."고 규정하고 있는바, 이 규정 중 괄호 부분은 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 한다.(대판99두5955, 2001. 2. 9.)

[판례] 수정신고납부와 거부처분

지방세법 제71조 제1항에 의하면, "이 법에 의한 신고납부기한 내에 지방세를 신고납부한 자가 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 발생한 경우에는 대통령령이 정하는 날부터 60일 이내에 수정신고할 수 있다."고 하면서, 그 제1호로 "신고납부한 후에 과세표준액 및 세액계산의 근거가 되는 면적가액 등이 공사비의 정산, 건설자금의 이자계산, "확정판결 등"에 의하여 변경되거나 확정된 경우"를, 제2호로 "신고납부당시에 있어서 증빙서류의 압수 또는 법인의 청산 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준액 및 세액을 정확하게 계산할 수 없었으나 그 후 당해 사유가 소멸한 경우"를 각 들고 있는바, 이와 같은 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 것이다(대법원 1995.1.12. 선고, 94누8471 판결 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 것이다.(대판2001두10639, 2003. 6. 27)

③ 수정신고와 착오

그리고 착오에 의한 과세표준확정신고를 취소하는 할 수가 있는 지 여부에 대하여는 민법의 착오규정을 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 불안정하게되어 버리기 때문이다.

(다) 기한후 신고행위와 처분성문제

국세의 경우 기한후 신고제도를 두고 있으나 지방세의 경우 취득세에 한하여 기한후 신고제도를 두고 있는 바 그 제도 사이에는 차이가 있다. 지방세제121조의2 제1항의 규정에서 동법제120조에서 정한 신고기한까지 신고하지 아니한 자는 그 신고기한만료일부터 30일을 경과하지 아니한 경우로서 당해 취득세를 보통징수의 방법으로 부과지반기 전에 기한후 신고를 할 수 있다라고 규정만 하고 있어서 세부적인 처리절차나 기한후 신고행위에 대한 효력에 대하여는 자세한 언급이 없다. 신고납부기한이 경과된 이후에는 기한의 이익이 없기 때문에 신고불성실가산세가 부과되나 50%를 감액할 뿐이다. 따라서 기한후 신고를 한 경우에는 그 신고로서 과세표준확정신고로 보아야 하는가 여부가 쟁점사항인 것이다.

따라서 기한후신고를 한 경우에는 그 자체로서 효력이 발생하는 것이 아니라 과세관청에서 확정부과고지를 함으로서 과세표준의 확정력이 발생하는 것이므로 납세의무자의 확정신고로서 확정이 되지 아니하는 것이다. 그러므로 기한후 신고제도에 따라 신고납부기한이 경과된 이후에 납세의무를 확정시키기 위해서는 기한후에 신고를 함으로서 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.⁴⁾

4) 제45조의3 (기한후신고) ①법정신고기한내에 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자로서 세법에 의하여 납부하여야 할 세액(세법에 의한 가산세를 제외한다)이 있는 자는 관할세무서장이 세법



[지침] 취득세 기한후 신고제도 운영요령(행자부 세정-83, 2004. 1. 9)

① 근거규정

제121조의2(기한후 신고)① 제120조에서 정한 신고기한까지 신고하지 아니한 자는 그 신고기한 만료일부터 30일을 경과하지 아니한 경우로서 당해 취득세를 보통징수의 방법으로 부과고지받기 전에 기한후 신고를 할 수 있다.

② 제1항의 규정에 의하여 기한후 신고를 한 경우에는 제121조제1항제1호의 규정에 의한 신고불성실가산세의 100분의 50을 경감한다

② 개정사유

취득 후 신고납부기한이 경과된 이후에 신고납부를 하려고 하여도 과세관청에서 부과고지를 하지 아니하면 계속 납부불성실가산세 등이 부과되기 때문에 이와 같은 불이익을 방지할 수 있도록 하고 신고납부기한이 경과된 이후라도 납세자가 신고 납부할 수 있도록 하여 신고납세자에 대하여는 가산세를 50% 감면하려는 것임

③ 요 건

- ① 신고기한 만료일부터 30일을 경과하지 아니할 것
- ② 당해 취득세를 보통징수의 방법으로 부과고지 받기 전이어야 함
- ③ 취득세만 적용
- ④ 신고불성실 가산세 50% 경감(즉, 10% 신고불성실 가산세 적용)

④ 적용요령

납세의무자가 기한후 신고하는 경우에는 취득세신고서(별지 제48호의3서식)에 따라 신고하게 하고, 신고시에는 신고필증을 교부하되, 기한 후 신고시에는 신고불성실 가산세 10%와 더불어 납부불성실가산세를 신고납부기한일 익일로부터 지연된 일자에 지연가산율(1일 3/10,000)을 곱하여 산정한 납부불성실가산세를 합하여 총 세액으로

에 의하여 당해 국세의 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 기한후과세표준신고서를 제출할 수 있다. 다만, 자산재평가법 제15조의 규정에 의한 재평가신고의 경우에는 그러하지 아니하다.

②제1항의 규정에 의하여 기한후과세표준신고서를 제출한 자는 기한후과세표준신고액에 상당하는 세액과 세법에서 정하는 가산세를 기한후과세표준신고서의 제출과 동시에 납부하여야 한다.

③제1항 및 제2항의 규정에 의하여 기한후과세표준신고서를 제출하고 해당 세액을 납부한 경우 관할세무서장은 세법에 의하여 당해 국세의 과세표준과 세액을 결정하여야 한다.

④기한후과세표준신고서의 기재사항 및 신고절차등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

납세고지서(별지 제3호서식)에 의거 보통징수방법에 따라 부과 고지하여야 함. 이 경우 납부서를 교부할 경우에는 납부불성실 가산세가 납부시까지 계속 발생되기 때문에 반드시 납세고지서로 부과 고지하여야 함. 기한 후 신고는 취득세에 한정하여 신고를 받을 수 있고, 기한후 신고기간은 「취득세의 당초 신고납부기한 익일에서 30일이내」 할 수 있으며, 그 이후에는 기한후 신고대상도 아니므로 보통징수방법으로 부과 고지하여야 함

【적용례】 납부세액이 100만원이고, 취득후 30일이내에 신고하지 아니하고 납부기한 20일 경과 후 고지전 기한후신고시 가산세액의 산정방법

$$\Rightarrow [100\text{만원} \times 10\%] + [100\text{만원} \times (3/10000 \times 20\text{일})] = 10\text{만원} + 0.6\text{만원} = 10.6\text{만원}$$

$$\text{총납부세액} : 100\text{만원} + 10.6\text{만원} = 110.6\text{만원}$$

(라) 수정신고납부와 병존설과 흡수설과의 관계

① 개요

지방세법상의 수정신고를 함에 있어서 추가납부하는 경우와 초과납부하여 환급을 받는 경우가 발생하는 바 이 경우 당초처분에 대해 불복기간이 경과된 경우에 당초처분을 포함하여 불복대상으로 할 수 있는 것인지 아니면 당초처분은 이미 불복기간이 경과되었기 때문에 경정하는 처분만을 불복의 대상으로 하는 것인가?

이에 대하여 당초처분을 포함하여야 한다는 흡수설(역흡수설)과 당초처분과 경정처분은 별개의 처분이므로 당초처분은 불복대상에서 제외하여야 한다는 병존설 등이 있으나 대법원판례의 입장은 증액처분의 경우에는 흡수설에 입각하여 판시하고 있다.

② 흡수설과 병존설

병존설	흡수설
- 당초처분과 별개의 처분으로 추가경정 또는 수정신고납부만을 불복대상으로 함 - 납세자에게 불리	- 당초처분과 별개의 처분이 아니라 추가경정 또는 수정신고납부와 당초처분을 포함하여 불복대상으로 함 - 납세자에게 유리

첫째, 병존설은 당초 처분과 경정처분은 각각 별개의 처분이라는 전제하에 쟁송의 대상을 각각 구분하여 판단하는 것이기 때문에 단계설 또는 분리설이라고 하며 쟁송

의 대상도 각각 독립된 소송물로 보게 되는 것이다. 따라서 쟁송대상기간을 당초처분과 경정처분이 발생된 날을 각각 기산일로 계산하여 판단하게 되는 것이다. 따라서 수정신고 납부와 당초 신고납부를 각각의 처분으로 보게 되는 것이다.

[사례] 당초처분과 경정처분과의 관계

1. 과세관청이 과세처분을 한 뒤에 과세표준과 세액이 오류 또는 탈루가 있음을 발견하여 이를 경정하는 처분을 한 경우에 그것이 증액경정인 때에는 처음의 과세처분에서 결정한 과세표준과 세액을 그대로 두고 증액부분만을 결정하는 것이 아니라 처음의 과세표준과 세액을 포함하여 전체로서 증액하되 과세표준과 세액을 다시 결정하는 것이므로 처음의 과세처분은 뒤의 경정처분의 일부로 흡수되어 독립된 존재가치를 상실하여 소멸하고 오직 경정처분만이 쟁송의 대상이 되고, 처음의 과세표준이 부과기간의 경과나 전심절차의 종결로 이미 확정된 뒤에 증액결정처분을 한 경우에도 당사자는 경정처분에 대한 소송절차에서 이미 확정된 처음의 과세처분에 의하여 당사자는 경정처분에 대한 소송절차에서 이미 확정된 처음의 과세처분에 의하여 결정된 과세표준과세액에 대하여 그 합법 여부를 다룰 수 있다
2. 그러나 과세관청이 과세처분을 한 뒤에 과세표준과 세액을 감액경정결정을 한 경우에는 위 감액경정처분은 처음의 과세처분에서 결정된 과세표준과 세액의 일부를 취소하는 데 지나지 아니하는 것이므로 처음의 과세처분이 감액된 범위내에서 존속하게 되고 이 처분만이 쟁송의 대상이 되고 이 경우 전심절차의 적법 여부는 당초 처분을 기준으로 하여 판단하여야 할 것이다.(대판86누 199, 1986. 12. 23. 및 대판 85누 599, 1987.12.22참조)

[판례] 과세표준과 세액을 감액하는 경정결정이 독립한 항고소송의 대상여부

1. 과세표준과 세액을 감액하는 경정처분은 당초 부과처분과 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 거쳤

는지 여부도 당초 처분을 기준으로 판단하여야 한다.

2. 상속세 부과처분에 대한 국세심판소의 재조사 경정을 명하는 심판결정에 따라 과세관청이 행한 감액경정결정이 별도의 쟁송수단을 인정하여야 할 특별한 사유가 없어 항고소송의 대상이 되지 못한다(대판 98두3211 1998. 5. 26.)

[판례] 심판결정에 따라 처분청이 감액경정결정을 한 경우, 항고소송 제기에 관한 불복기간의 기산점 및 불복대상

국세심판소가 양도소득세부과처분심판청구를 일부 인용하면서 정당한 세액을 명시하여 취소하지 아니하고 '이 사건 과세처분은 부동산의 취득 및 양도 당시의 실지거래가액을 재조사하여 그 과세표준과 세액을 결정한다'는 경정기준을 제시하여 세액을 결정하도록 하는 재결에 따라 감액경정결정이 이루어진 경우 그에 대한 별도의 쟁송수단을 인정하여야 할 특별한 사정이 없는 한 항고소송의 대상은 당초의 부과처분 중 경정결정에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고 경정결정이 항고소송의 대상이 되는 것은 아닌바, 전심절차에서 실지거래가액이 아닌 기준시가에 의한 양도차익의 산정을 주장해 온 납세의무자로서는 국세심판소의 위와 같은 재조사 경정결정만으로써는 그 쟁송목적 달성을 것이라고 할 수 없어, 이러한 결정에 대하여 바로 행정소송을 제기하여 당초처분(추후 처분청의 감액경정결정이 있는 경우에는 일부 취소된 당초처분)에 대하여 그 위법의 시정을 구하여야 하고, 처분청의 감액경정결정에 대하여 별도의 쟁송수단을 인정하여야 할 특별한 사유가 있는 경우에 해당한다고는 할 수 없는 바, 이와 달리 국세심판소가 위와 같은 심판결정을 한 경우에는 당해 행정청의 경정결정 고지일을 행정소송 제기에 관한 불복기간의 기산점으로 삼아야 한다거나 혹은 이 경우의 불복대상으로 국세심판소의 심판결정 이외에도 당해 행정청의 경정결정도 인정하여야 한다고 할 수 없다.(대판96누10768 1997. 10. 24.)

둘째, 흡수설의 경우 당초 처분은 경정처분에 흡수되어 버리기 때문에 당초처분은 소멸되므로 이를 일체설 또는 소멸설이라고 말하며, 당초 처분은 경정 처분에 흡수되는 것은 당초 처분에 대한 쟁송은 기간 경과로 각하되어 버리는 결과를 초래하게 되는 것이다. 또한 쟁송기산일은 당초처분일을 기준으로 하는 것이 아니라 경정처분의 기산일을 기준으로 하게 되는 것이다. 따라서 전심을 경우하는 문제에 대하여 살펴보면 당초 처분에 대한 불복청구기간의 경과 등으로 불가쟁력이 발생한 경우에도 경정처분으로 다시 쟁송을 제기 할 수가 있는 것이다.



또한 당초처분과 경정처분의 소멸시효기산일은 세액전체에 대해 경정처분의 지정된 납부기한의 다음날부터 기산하는 결과를 초래하게 되며 따라서 당초처분으로 기진행된 시효는 무효가 되어 버리는 것이다. 그리고 당초처분의 효력은 당초 처분에 근거한 모든 행정 처분은 효력이 상실하게 되는 것이기 때문에 증액하는 수정신고납부를 하는 경우라면 수정신고납부하는 처분을 기준으로 소멸시효의 기산일 등을 판단하게 되는 것이다.

그리고 역흡수설의 경우 흡수설과는 반대로 경정처분은 당초 처분에 흡수되며 경정처분은 소멸되어 버리기 때문에 경정신축설이라고도 한다. 따라서 경정처분은 당초 처분에 흡수되어, 당초 처분만이 쟁송의 대상되는 것이고, 이에 따라 이의신청등 청구기간의 기산일은 당초 처분이 있는 날을 기산일로 하게 되는 것이다. 그리고 전심절차는 증액경정처분이 당초 처분에 대한 불복청구기간이 경과된 후의 처분인 경우 소송 제기를 못하게 되는 결과가 초래되고 소멸시효의 기산일은 당초 처분에서 지정된 납부기한의 다음날로부터 기산되는 것이다.

[판례] 수정신고와 쟁송대상 판단

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 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 취득세와는 과세대상 및 과세단위를 달리하는 것이므로, 제2차 처분으로써 건축물의 취득 또는 지목변경에 의한 간주취득 등에 관한 취득세 과세표준 및 세액을 증액하여 주장하였다 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.(대판97누2245, 1999. 9. 3.)

[판례] 농어촌특별세의 수정신고에 대한 경정결정이나 환급의 거부가 행정소송의 대상인 처분인지 여부

구국세기본법(1994. 12. 22. 법률 제4810호로 개정되기 전의 것) 제45조는 제1항에서 "과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자는 그 기재사항에 누락·오류가 있는 때에는 ... 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 ... 신고인에게 통지하는 동시에 경정할 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 제기하는 국세를 말한다."라고 규정하며, 제10조의2 제1호는 신고에 의하여 세액이 확정되는 조세로 법인세·부가가치세·특별소비세·주세·증권거래세·교육세 또는 교통세를 들고 있는바, 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.)

(다) 판례의 입장과 국세기본법의 규정

이와 같이 종전의 대법원 판례에서는 당초처분보다 증액하는 처분에 대하여는 흡수설을 채택하고 있어 불복기간이 경과된 당초처분에 대하여도 경정처분이 있게 되면 경정처분을 기준으로 새로이 불복을 하게 되어 납세자 측면에서는 유리할 수가 있으나 과세관청에서는 법적 안정성을 훼손하는 문제가 발생되고 있으므로 국세기본법을 개정하여 병존설을 취하도록 개정하여 2002. 12. 18부터 시행하였다. 따라서 국세의 경우 증액경정처분을 하거나 감액경정처분을 하더라도 모두 병존설에 입각하여 불복하게 되는 것이다.

국세기본법 제22조의2 (경정 등의 효력) ①세법의 규정에 의하여 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정은 당초 확정된 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다.

②세법의 규정에 의하여 당초 확정된 세액을 감소시키는 경정은 그 경정에 의하여 감소되는 세액외의 세액에 관한 이 법 또는 세법에서 규정하는 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니한다.



병존설을 채택하면 당초처분과 증액처분이나 감액처분은 별도의 처분으로 독립적으로 불복하게 됨으로 증액처분은 증액된 부분만을 불복대상을 하게 되고 감액한 경우에는 감액한 부분에 대하여만 불복대상으로 하게 되는 것이다. 예를 들면 취득세 당초신고납부 세액이 5억원이나 수정신고납부로 인하여 그 수정납부세액이 5천만원 증액된 경우에는 종전의 경우 증액신고납부한 날로부터 90일 이내에 5억5천만원(5억원 + 5천만원)을 불복대상금액을 청구할 수가 있으나, 개정일(2002. 12. 18)이후 수정신고납부되는 분부터는 5천만원만을 불복대상 금액으로 하여야 한다.

역으로 취득세 당초신고납부 세액이 5억원이나 수정신고납부로 인하여 그 수정납부세액이 5천만원 감액된 경우에는 종전의 경우에도 병존설에 입각하여 증액신고납부한 날로부터 90일 이내에 감액된 5천만원 만을 불복대상금액을 청구할 수가 있으며, 개정일(2002. 12. 18)이후도 수정신고되는 분부터는 감액되는 5천만원만을 불복대상 금액으로 하여야 한다

그러나 대법원 판례에 따라 흡수설을 지지하는 경우 당초 처분에 근거한 가산금 결정, 체납처분 등의 선행절차가 모두 무효가 되는 법적 문제점이 있고 납세자가 고의적으로 적은 금액의 경정사유를 제공하여 증액경정처분을 받아 이미 불복제기기간이 경과한 당초결정에 대하여도 불복청구를 하는 등 지방세 구제업무에 혼선을 초래하게 되는 것이다.

즉, 증액경정처분의 경우 당초 처분은 증액경정처분에 흡수된다고 보기 때문에 당초 처분을 근거로 행한 체납처분 등의 행정처분이 모두 무효가 되며 선행처분은 후행처분이 있을 것인지 여부에 따라 계속 불안정한 상태에 놓이게 되고 당초 처분에 대한 불복제기기간 등이 경과하여 이미 확정된 처분에 대해서도 다시 다룰 수 있게 되어 법적 안정성 저해하고 감액경정처분에 있어서는 당초 처분이 불복제기기간이 경과하면 불복제기 못하므로 증액경정처분의 경우와 비교하면 형평성이 결여되는 문제가 발생하게 되어 국세기본법에서는 일률적으로 병존설을 취하게 하고 있는 것이다.

이에 대하여 지방세법상에서는 별도의 규정을 두고 있지 아니 하지만 지방세법 제 82조의 규정에서 지방세의 부과와 징수에 관하여 이법 및 다른 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용하고 있으므로 지방세법상 이와 같은 규정에 의거 동 조문을 준용할 수가 있는 것이다.

[판례] 흡수설에 따른 증액경정처분과 쟁송대상

과세관청이 과세표준과 세액을 결정한 후 그 과세표준과 세액에 탈루 또는 오류가 있는 것이 발견되어 이를 증액하는 경정처분이 있는 경우, 그 증액결정처분은 당초 처분을 그대로 둔 채 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가로 확정하는 처분이 아니고, 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초 처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이어서 증액경정처분이 되면 당초 처분은 증액경정처분에 흡수되어 소멸하므로, 그 증액경정처분만이 존재한다 (대법원 1999. 5. 11. 97누13139)

－ 원심이 확정한 바와 같이, 피고가 1995.5.1. 원고(선정 당사자) 등 선정자들에 대하여 양도소득세 금 143,493,100원, 방위세 금 28,698,610원을 납부기한 1995. 5. 15.로 정하여 부과한 후 위 선정자들이 납부기한을 도과하자 1995.6.1. 위 양도소득세와 방위세 및 이에 대한 각 가산금의 납부독촉을 하였다가, 1995.9.5. 구조세감면규제법(1989. 12. 30. 법률 제4165호로 개정되기 전의 것) 제62조 규정에 따라 위 양도소득세를 면제하는 대신 구방위세법(1990.12.31. 법률 제4280호로 폐지되기 전의 것) 제4조 제1항 규정에 따라 위 방위세액을 100분의 50 증액하여 금 43,047,930원으로 결정하고, 당초 부과한 세액 외에 추가로 금 14,349,320원(금 43,047,930원－ 금 28,698,610원)을 부과고지 하였다면, 1995.9.5.자 부과고지는 1995.5.1.자 당초의 방위세부과처분에 대한 증액경정처분에 해당하므로 당초의 방위세부과처분은 위 증액경정처분에 흡수되어 소멸하였다 할 것이고, 따라서 당초의 방위세부과처분에서 정한 납부기한을 전제로 한 1995.6.1.자 가산금 징수처분 역시 효력을 상실하였다고 보아야 할 것이다.

(2) 부과징수와 납세의무의 수정

(가) 분할납세고지

과세관청에서 재산세 등 부과징수한 세목의 납세고지를 함에 있어서 분할고지를 할 수가 있는 것인가?

현재 지방세법 제41조 제1항의 규정에 의거 지방자치단체의 장은 납세자가 풍수해·낙뢰·화재·전화 기타 재해를 입었거나 도난을 당함으로써 재산에 심한 손실을 받은 때 등에 해당하는 사유로 인하여 지방자치단체의 징수금을 납부할 수 없다고 인정될



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

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

(나) 변경고지

당초에 고지한 납세고지서의 오류 등을 이유로 이를 수정하여 고지할 수가 있는 것인가?

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

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

[판례] 감액경정처분에 대한 쟁송대상 판단

과세표준과 세액을 감액하는 경정처분은 당초 부과처분과 별개 독립의 과세처분이 아니라 그 실질은 당초 부과처분의 변경이고, 그에 의하여 세액의 일부 취소라는 납세자에게 유리한 효과를 가져오는 처분이므로 그 감액경정처분으로도 아직 취소되지 아니하고 남아 있는 부분이 위법하다 하여 다투는 경우, 항고소송 대상은 당초의 부과처분 중 경정처분에 의하여 취소되지 않고 남은 부분이고, 경정처분이 항고소송의

대상이 되는 것은 아니며, 이러한 법리는 감사원이 심사청구를 일부 인용하면서 정당한 세액을 명시하여 취소하지 아니하고 경정기준을 제시하여 당해 행정청으로 하여금 구체적인 과세표준과 세액을 결정하도록 함에 따라 이루어진 감액경정처분의 경우에 있어서도 그에 대하여 별도의 재송수단을 인정하여야 할 특별한 사정이 없는 한 마찬가지로 적용되고(대법원 1997. 10. 24. 선고 96누10768 판결, 대법원 1998. 5. 26. 선고 98두3211 판결 등 참조), 위와 같은 감액경정처분 자체는 납세의무자에게 이익되는 처분이므로 감액경정처분을 대상으로 그 취소를 구하거나 무효확인을 구할 소의 이익이 없다고 할 것이다(대법원 1982. 9. 14. 선고 82누55 판결 참조).(대법원 2007 두5844, 2008. 5. 29)

5. 국세의 경정청구제도와 지방세 경정청구제도의 도입범위

1) 국세의 경정청구제도

가) 의의

국세의 경정청구제도는 이미 신고·결정·경정된 과세표준 및 세액 등이 과대(또는 이미 신고·결정·경정된 결손금액 또는 환급세액이 과소)한 경우 과세관청으로 하여금 이를 정정하여 결정 또는 경정하도록 촉구하는 납세의무자의 청구를 말한다. 경정청구에는 과세표준신고서 등에 기재한 과세표준 및 세액 등이 과다해진 오류가 있어서 납세의무자에게 불이익이 발생한 경우 이를 시정하기 위한 경정청구(통상적인 경정청구)와 법정의 후발적 사유에 의하여 과세표준 및 세액 등의 산정기초에 변동이 발생했는데 그 변동에 따른 경정결정이 없으면 납세의무자에게 불이익이 발생하는 경우 이를 시정하기 위한 경정청구(후발사유에 의한 경정청구)가 있다. 1994년 12월 이전에는 과세표준 등의 증액 및 감액 모두 수정신고(국기법§ 45)를 하였는데 1994년 12월 개정에 의하여 감액사항은 경정청구제도(국기법§ 45의2)로 분리되었다.

나) 통상적 경정청구

(1) 내용

국세기본법 제45조의2 제1항의 규정에 의거 과세표준신고서를 법정신고기한내에



제출한 자는 다음 각호의 1에 해당하는 때에는 최초신고 및 수정신고한 국세의 과세표준 및 세액(각 세법에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정후의 과세표준 및 세액을 말한다)의 결정 또는 경정을 **법정신고기한 경과 후 3년**(각 세법에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 이의신청·심사청구 또는 심판청구 기간을 말한다) 이내에 관할세무서장에게 청구할 수 있다라고 규정하고 있다.

1. 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액(각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정후의 과세표준 및 세액을 말한다)이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하는 때
2. 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액(각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정후의 결손금액 또는 환급세액을 말한다)이 세법에 의하여 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액에 미달하는 때

첫째, 경정청구권자의 적격자는 과세표준신고서를 법정신고기한내에 제출한 자이기 때문에 신고납세세목이나 과세기간에서 부과징수세목의 납자의무자 여부를 불문하고 당초 신고기간중에 신고서를 제출한 자이면 적격자에 해당하는 것이다. 경정청구의 기간(법정신고기한 경과 후 3년)이 경과되기 전이면 법정신고기한 내의 신고에 대하여 결정 또는 경정을 받은 납세의무자도 청구 가능하다

둘째, 법정신고기한 내에 과세표준 및 세액을 과다신고한 후 상속이 개시되거나 법인의 합병에 의하여 권리의무가 포괄승계된 경우에는 피상속인 또는 피합병법인의 경정청구권도 상속인 또는 합병법인(또는 합병신설법인)에게 승계된다.

(2) 결정 또는 경정청구 사유

(가) 과세표준 및 세액의 과다신고

과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액(각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정후의 과세표준 및 세액을 말한다)이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하는 때에는 결정 또는 경정청구를 할 수 있다.

따라서 이 경우의 결정 또는 경정청구의 대상은 과다신고한 과세표준 및 세액으로써 특히 과세관청의 결정 혹은 경정이 있었는가에는 상관없이 과다신고한 과세표준 및 세액이 그대로 결정 또는 경정한 과세표준과 세액에 포함되어 있는 경우에는 당해

과세표준 및 세액에 대해서도 경정청구를 할 수 있는 것이다. 이 경우 과세표준 및 세액이 과다하게 된 사유는 그것이 세법의 규정에 어긋나는 일체의 사유를 포괄하고 해석되는데 신고한 과세표준 및 세액의 크기가 과다되어 경정을 하여야 한다는 주장·입증책임은 납세의무자에게 있는 것이다.

다음에서는 경정청구의 사유를 구체적인 사유별로 검토해 보면 다음과 같은 유형으로 분석할 수가 있다.

① 세액 등의 산정이 법령에 위반하는 경우

세율의 적용을 잘못된 것, 계산의 착오가 있는 것, 신고과세표준에 이월익금이 포함되어 있는 것, 당연히 손금으로 소득계산상 손금에 산입되어야 할 것이 산입되지 아니한 것 등의 사유에 의하여 과세표준 및 세액이 과다해진 것이라면 이는 모두 경정청구의 사유가 된다.

② 대손충당금 등의 추가설정

대손충당금·퇴직급여충당금·감가상각비등과 같이 결산재무제표상에 계상할 사항을 당초의 결산에서는 계상하지 아니하였다가 추후에 당해 재무제표를 수정하면서 이를 손비로 계상하여 과세표준 및 세액을 경정청구할 수 있는가라는 문제에 있어서는 이는 당초 신고자체가 결산조정사항으로서 신고자의 의사결정에 따라 적법하게 이루어진 것이므로 이는 경정청구의 대상이 되지 않는다고 본다.

③ 세액의 감면신청서 등의 제출

세액감면시 감면신청서의 제출을 조세감면의 필요적 요건으로 규정하고 있는 경우에는 법정신고기한까지 감면신청서의 제출을 하지 아니한 자는 추후에 감면신청서를 제출하면서 세액등을 감액시키는 경정청구가 허용되지 아니한다. 이는 세액의 감면에 있어서 그 감면에 대한 선택의 여부가 납세의무자에게 있고 또한 세법에 의하여 일정한 서식에 의해 신청할 것을 요할 뿐만 아니라 일정한 경우 그 감면신청서의 제출 기한을 연장하여 주고 있기 때문에 이러한 경우까지 경정청구의 대상으로 삼을 이유가 없기 때문이다.

④ 납세의무자의 선택권의 변경

㉠ 재고자산평가방법 및 감가상각방법의 변경은 각 세법에서 그 평가방법이나 평가



방법의 변경에 대하여 엄격한 규정을 두고 있다. 따라서 당해 신고된 방법 이외의 임의로 행하여진 방법에 의하여 산정한 재고자산의 평가액이나 감가상각비를 대상으로 경정청구를 하는 것은 허용되지 않는 것이다.

㉠ 근로소득에 있어서 특별공제의 변경

근로소득이 있는 거주자가 연말정산시 근로소득특별공제를 원천징수의무자에게 공제신청을 하지 아니하여 항목별 공제로 받지 못하고 표준공제를 적용받은 경우 추후 항목별 공제에 대한 증빙서류를 제시하면서 경정청구를 할 수 있는가의 문제에 있어서도 표준공제를 받을 것이지 아니면 항목별 공제를 받을 것인지에 대한 선택은 납세의무자에게 있으며 당해 근로소득에 대한 연말정산시 세법에서 요구하는 증빙서류를 제시하지 못하여 표준공제를 받은 경우 그 적용된 표준공제가 이미 적법한 신고로 성립하였기 때문에 경정청구의 대상이 될 수 없는 것으로 보여진다.

㉡ 조세우대조치의 변경

조세특례제한법등에 의하여 납세의무자에게 소득이나 조세등의 감면을 행함에 있어서 중복지원의 배제규정등에 따라 납세의무자에게 선택권이 주어진 경우 납세의무자가 선택에 의하여 과세표준신고를 행한 때에는 추후에 그 선택권의 변경을 사유로 경정청구를 할 수는 없는 것이다. 이는 이미 신고한 과세표준 및 세액이 적법한 것으로 성립이 되었기 때문이다.

㉢ 추계방법에 의한 신고의 변경

기준시가 또는 실지거래가액으로 신고한 후 이를 변경하는 것은 경정청구의 대상으로 인정하지 않고 있다. 이는 이미 신고한 과세표준 및 세액이 적법한 것으로 성립이 되었기 때문이다.

그러나, 과세표준 신고를 함에 있어서 추계방법에 따라 산정한 과세표준과 세액으로 신고한 납세의무자가 추후에 장부 및 증빙서류에 바탕을 둔 실액방법에 따라 산정한 과세표준과 세액으로 그의 과세표준과 세액을 경정하여 줄 것을 청구할 수 있는지가 문제이다. 이는 당초 신고시부터 장부 및 증빙서류를 비치하고 있었으므로 추계사유에 해당하지 않는 점, 추계과세의 요건에 관한 위법성은 판결시를 기준으로 하여 판단한다는 점 등을 고려하여 볼 때 경정청구를 허용하여야 하는지가 문제로 제기된다.

(나) 결손금액 또는 환급세액의 과소신고

과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액(각 세법의 규정에 의하여 결정 또는 경정이 있는 경우에는 당해 결정 또는 경정후의 결손금액 또는 환급세액을 말한

다)이 세법에 의하여 신고하여야 할 결손금액 또는 환급세액에 미달하는 때에는 납세의무자는 최초로 신고한 결손금액의 증액 또는 환급세액의 증액을 요구할 수 있다.

(다) 경정청구의 기간

결정 또는 경정청구는 경정청구의 대상이 된 국세의 법정신고기한 경과 후 3년 이내에 하여야 한다. 납세의무자에게 천재·지변 기타 이에 준하는 사유로 인하여 경정청구기한까지 이를 청구할 수 없다고 인정되는 때에는 그 기한을 연장할 수 있다.

납세의무자가 결정 또는 경정청구기간 경과후에 결정 또는 경정청구를 행할 경우에 있어서는 이는 단순히 과세관청에 대하여 경정청구를 요망하는 사실행위인가?

경정청구권이 사실행위에 지나지 아니한 경우에는 과세관청이 당해 경정청구를 아예 묵살하거나 경정청구에 기한 경정처분을 거부하더라도 부작위 또는 거부처분을 구성하지 않으며, 따라서 이와 같은 거부행위 등에 대하여 행정상 소송을 제기할 수도 없는 것이다.

이와 같은 문제를 해결하기 위하여 국세기본법 제45조의2 제3항의 규정에서 결정 또는 경정의 청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다라고 규정하여 의무적으로 통지하도록 함으로서 그 통지를 받지 못한 납세자가 그 경정청구의 거부처분으로 보아 불복청구 대상으로 청구를 할 수가 있는 것이다.

종전에는 이와 같은 규정이 없을 경우 경정청구기한이 경과한 후에 납세의무자가 납세신고의 내용의 중요부분에 착오가 있음을 이유로 민법 제109조(착오로 인한 의사 표시)의 규정에 의하여 당해 납세신고를 취소할 수 있을 것인가의 문제가 제기될 수 있는데 이에 대하여는 다음과 같이 긍정설과 부정설이 대립하고 있었다. 긍정설은 제한적이기는 하나 납세신고행위의 취소가 가능하므로 부당이익의 법리를 통하여 과다신고·납부한 세액을 회복할 수 있다고 주장한다. 이에 대하여 부정설은 경정청구제도의 배타성(과세표준신고에 있어서의 과다신고·납부의 시정을 오로지 경정청구만으로 하게 하는 것)으로 말미암아 경정청구기한이 경과한 경우에는 설사 당해 납세신고의 중요부분에 착오가 있다고 하더라도 과세표준신고의 취소를 주장할 수 없다고 한다.



다) 후발적 사유에 의한 경정청구

(1) 내용

국세기본법 제45조의 2 제2항규정에서는 과세표준신고서를 법정신고기한내에 제출한 자 또는 국세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 발생한 때에는 제1항에서 규정하는 기간에 불구하고 그 **사유가 발생한 것을 안 날부터 2월이내**에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다라고 규정하고 있다. 따라서 과세표준신고서의 대상인 세목이 부과세주의 세목인가, 신고납세주의 세목인가를 불문하고 과세표준신고서를 법정신고기한 내에 제출한 자는 경정청구에 있어서 청구인 적격을 가진다.

1. 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타 행위를 포함한다)에 의하여 다른 것으로 확정된 때
2. 소득 기타 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때
3. 조세조약의 규정에 의한 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어진 때
4. 결정 또는 경정으로 인하여 당해 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과한 때
5. 제1호부터 제4호까지와 유사한 사유로서 **대통령령이 정하는** 사유가 당해 국세의 법정신고기한경과후에 발생한 때
6. 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위등의 효력에 관계되는 관청의 허가 기타의 처분이 취소된 때
7. 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위등의 효력에 관계되는 계약이 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 당해 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 인하여 해제되거나 취소된 때
8. 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 장부 및 증빙서류의 압수 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그후 당해 사유가 소멸한 때
9. 기타 제1호 내지 제3호에 준하는 사유에 해당하는 때

(2) 경정청구의 사유

① 판결 등에 의한 계산근거의 변경

최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해 기타의 행위 포함)에 의하여 다른 것으로 확정된 때에는 후발적 사유에 의한 경정청구를 할 수 있다.

판결의 범위에 관하여 형사판결을 포함할 것인지의 문제이다. 우리나라에서는 아직 이에 관한 판례가 집적되어 있지 않았으나, 일본의 경우를 보면 형사판결은 제외되는 것으로 해석하고 있다. 그 이유로서 「여기에서 말하는 판결이란 신고 등에 관계되는 과세표준 또는 세액 계산의 기초로 된 사실에 관한 사인간의 분쟁의 해결을 목적으로 하는 민사사건의 판결을 의미하고, 범죄사실의 존부·범위를 확정함에 지나지 않는 형사사건의 판결은 여기에 포함되지 않는다고 해석함이 상당하다.」고 판시하고 있다.

② 과세물건의 귀속변경 결정 또는 경정

소득 기타 과세물건의 귀속을 제3자에게로 변경시키는 결정 또는 경정이 있을 때에는 후발적 사유에 의한 경정청구를 할 수 있다. 즉 과세소득의 신고자에게 귀속되는 것으로 신고한 소득 기타 과세물건을 과세관청이 제3자에게 귀속되는 것으로 결정 또는 경정한 경우 당초 신고자는 이러한 과세관청의 결정 또는 경정을 후발적 사유로 하여 경정청구를 할 수 있는 것이다.

③ 조세조약상 상호합의에 의한 신고 등 내용의 상위

조세조약의 규정에 의한 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어진 때에는 후발적 사유에 의한 경정청구를 할 수 있다.

④ 다른 과세기간의 불이익한 변동

결정 또는 경정으로 인하여 당해 결정 또는 경정의 대상이 되는 과세기간 외의 과세기간에 대하여 최초로 신고한 국세의 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과한 때에 후발적 사유에 의한 경정청구를 할 수 있다.

⑤ 기타 법정신고기한 경과 후의 후발적 사유

첫째, 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된



거래 또는 행위 등의 효력에 관계되는 관청의 허가 기타의 처분이 취소된 때이다. 예를 들면 토지거래허가지역 내에서의 토지거래계약은 관할관청의 허가를 받아야만 효력이 발생하며, 허가를 받기 전에는 물권적 효력은 물론이고 채권적 효력도 발생하지 아니하여 무효로 새기고 있다. 따라서 토지거래허가지역 내에서 관할관청이 매매계약 등의 허가를 한 후 사후에 당해 허가처분을 취소하였다면 이와 같은 허가의 취소로 인하여 매매의 효력은 무효로 돌아가며, 따라서 이와 같은 토지거래허가의 취소는 경정청구를 할 수 있는 후발적 사유를 이루게 되는 것이다.

둘째, 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력에 관계되는 계약의 해제권의 행사에 의하여 해제되거나 당해 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 인하여 해제되거나 취소된 때이다

셋째, 최초의 신고·결정 또는 경정에 있어서 장부 및 증빙서류의 압수 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준 및 세액을 계상할 수 없었으나 그 후 당해 사유가 소멸한 때, 즉, 과세표준과 세액의 신고서를 제출한 자에 있어서는 그 신고서를 제출하기 전에 압수 등의 사정이 발생하고 그 후 반환받은 장부 및 증빙서류에 근거한 계산에 의하여 당초의 신고액이 과다한 것으로 판명된 경우를 말한다.

넷째, 기타 사유에 해당하는 때에는 경정청구를 할 수 있다. 이와 유사한 경우로서 법령의 해석에 관하여 법원의 판례가 변경되거나 기본통칙의 개정이 있는 경우에는 당해 판례의 변경이나 기본통칙의 개정사실은 경정의 청구를 할 수 있는 후발적 사유로 보기는 어렵다고 여겨지는 바(김완석), 이는 과세표준 및 세액의 오류나 과세표준 또는 세액의 계산의 기초가 되는 사실의 변경이 아니므로 소급효를 인정하지 않는 조세법의 법리를 고려하더라도 경정청구의 대상이 되지 않는다고 보아진다.

(3) 경정청구의 기간

후발적 사유가 발생한 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다. 이때 후발적 사유로 인한 경정청구기한이 법정신고기한이 경과한 날로부터 2년이 경과되기 이전에 도래한 경우에 있어서는 국세기본법 45조의2 ②에서 「...①의 경우에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.」라고 규정하고 있고, 후발적 사유에 의한 과다신고납부의 경우에는 당초의 신고는 적법하게 신고가 되었으므로 통상적인 경정청구의 대상과는 그 구분을 달리하는 것이 타당할 것이다.

(4) 상속세 및 증여세에 대한 경정청구의 특례

상속세과세표준 및 세액을 신고한 자 또는 상속세과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 받은 자로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 사유가 발생한 경우에는 그 사유가 발생한 날부터 6월 이내에 일정한 사항을 기재한 결정 또는 경정청구서를 통한 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

라) 원천징수납세의무의 경정청구

국세기본법 제45조의2 제4항의 규정에서 「소득세법」 제73조제1항제1호부터 제8호까지에 해당하는 소득이 있는 자, 「소득세법」 제119조제1호·제2호, 제4호부터 제8호까지, 제11호부터 제13호까지의 규정에 해당하는 소득이 있는 자 또는 「법인세법」 제93조제1호·제2호, 제4호부터 제6호까지 및 제9호부터 제11호까지의 규정에 해당하는 국내원천소득이 있는 자("원천징수대상자"라 한다)에 대하여 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에 준용한다.

1. 원천징수의무자가 「소득세법」 제137조·제138조·제143조의4·제144조의2의 규정에 의한 연말정산에 의하여 소득세를 납부하고 동법 제164조 또는 제164조의2의 규정에 따라 지급명세서를 제출기한내에 제출한 경우
2. 원천징수의무자가 「소득세법」 제146조 및 제156조의 규정에 따라 원천징수한 소득세를 납부하고 동법 제164조 또는 제164조의2의 규정에 따라 지급명세서를 제출기한내에 제출한 경우
3. 원천징수의무자가 「법인세법」 제98조의 규정에 따라 원천징수한 법인세를 납부하고 같은 법 제120조 또는 제120조의2의 규정에 따라 지급명세서를 제출기한 내에 제출한 경우

마) 경정청구의 효과

첫째, 국세의 경정청구는 신고납세주의 세목이든 부과과세주의 세목이든 혹은 그 경정청구가 통상적인 경정청구이든 후발적 사유에 의한 경정청구이든지를 불문하고 경정청구한 대로 과세표준 및 세액을 감액하여 확정시키거나 수정확정시키는 효력은 없고, 다만 과세관청으로 하여금 그 경정청구된 사유에 대하여 조사·확인할 의무를 지우게 되는데 불과하기 때문에 과세관청의 결정이 있어야 효력이 발생하는 것이다.



지방세 수정신고의 경우 납세의무자가 수정신고를 함으로서 확정되는 것과는 차이가 있는 것이다.

둘째, 결정 또는 경정의 청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날로부터 2월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한자에게 통지하여야 한다. 따라서 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 불복청구기간 내에 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있는 것이다.

바) 국세경정청구권제도 관련 제기된 논의사항

첫째, 경정청구권의 존속기간의 단기간이라는 점

세법은 납세의무자가 착오등으로 인하여 과세표준 및 세액을 과다하게 신고한 경우에 오로지 경정청구만으로 그 시정을 구하게 함(경정청구의 배타성)으로써 여타의 방법으로서는 그 과다신고한 부분을 시정할 수 없다고 한다. 그럼에도 불구하고 세법은 경정청구기간을 법정신고기한 후 2년 이내에 하도록 되어 있어 이것이 2000년12월29일 개정 이전의 1년보다는 1년이 연장되었다고는 하지만 헌법의 재산권 보호조항이나 납세자의 권리가 점점 강화되어가고 있는 현상에 비추어 볼 때 그 기간의 연장이 필요하다는 문제가 논의되고 있다. 물론 조세행정의 원활한 운영과 조세법률관계의 조속한 안정을 고려하여야 한다는 측면이 주장될 수 있으나 과연 조세행정에 대한 공익상의 필요성과 납세자의 재산보호에 대한 형평성이 현행의 제도하에서 어느 정도 고려되고 있는지는 의문의 여지가 있는 것이다. 납세의무자의 과다납부된 세액이 과세물건이 없는 곳에 과세가 되었다는 것은 비록 납세의무자의 신고에 의하였다고는 하지만 국가에 부당이득이 발생했다고 볼 수 있고 또한 과세당국이 조세채무 확보를 위한 부과권에 대한 제척기간의 최소 기간이 5년인 점을 고려할 때 납세의무자가 과다신고·납부한 조세에 대한 구제기간은 이에 상응하는 기간으로 연장문제가 제기되는 것이다

둘째, 경정청구사유의 해석에 있어서의 불명료한 점

국세기본법에서는 통상적인 경정청구의 사유를 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 의하여 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과하는 때로 규정하고 있기 때문에 그 구체적인 항목의 범위에 관하여 다툼의 소지가 많다. 또한 국세기본법시행령 25조의2 제2항에 규정한 후발적 사유인 것 계약성립후 발생한 부득이한 사유의 해석에 있어서도 어느 범위까지 인정할 것인지 여부를 둘러싸고 논란의 여지가 있는 것이다. 예를 들어 조세법규에 대한 무지나 오해를 이유로 행한 합의해제는 납세자측의 주관적 사실에 해당하기 때문에 부득이한 사정에 의한 합의해제로 보기 어렵다는 주장이 있고 계약의 성립 후에 생긴 부득이한 사유로 인하여 행하여진 합의해제라 할지라도 납세의무자의 신고 유무 및 그 합의해제의 시기(과세처분의 전후) 등에 따라서 경정청구의 대상이 될 수도 있고 그렇지 않을 수도 있는 것이다.

(2) 지방세법상 경정청구제도의 도입

(가) 개요

현재 지방세법의 경우 경정청구권에 대하여 아무런 규정을 두고 있지 않고 있으며 다만, 1997년8월30일자로 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 경정청구제도 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 최



초에 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 수정신고 납부에 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 지방세법에 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)

(나) 현재 도입 추진중인 지방세 경정청구제도의 내용(안)

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

② 경정청구 적격대상자

원칙적으로 지방세의 경정청구 적격대상자는 지방세의 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자가 이에 해당하기 때문에 취득세의 경우 취득일로부터 30일 이내에 취득세 및 등록세신고서(별지 48호의3서식)를 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 때문에 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 있



으며 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 있으므로 경정청구에 의거 경정이 이루어진 경우라도 다시 경정청구를 할 수가 있으며 과세권자는 이에 대하여 재경정처분을 하여야 하는 것이다.

㉠ 경정청구 기간

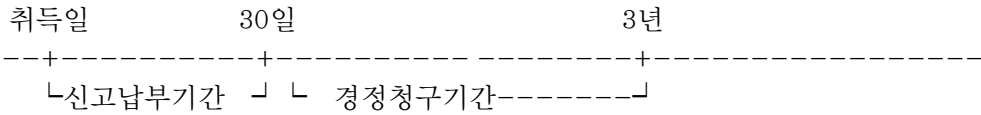
자기부과제도하에서의 신고납부세목의 경우 납세의무의 확정권은 납세의무자에게 있어 신고를 함으로서 확정되므로 납세의무는 이미 확정되었으나 확정된 납세의무에 대한 경정권은 납세의무자에게는 없고 과세권자에게만 있으므로 납세의무자는 단지 이미 확정시킨 납세의무에 대하여 과세권자에게 경정청구를 요구할 수 있을 뿐이다.

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

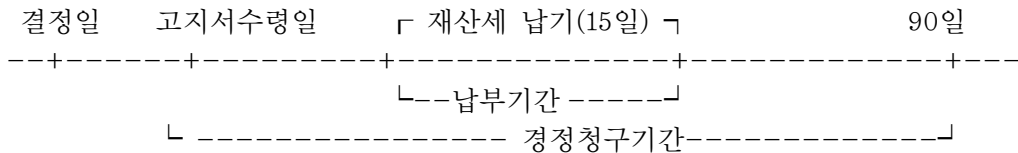
그리고 「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 이의신청, 심사청구 또는 심판청구 기간내(90일이내)에 경정청구를 할 수가 있다. 그러므로 재산세 등의 결정이 있는 날(예: 고지서 징수결정 등)로부터 불복청구기간이 경과된 때에는 경정청구를 할 수가 없는 것이며 이의신청 등 불복청구도 할 수가 없는 것이다.



(1) 신고납부세목(예: 취득세)



(2) 부과징수세목(예: 재산세)



㉞ 경정청구 대상

납세의무자가 과세권자에게 최초 신고 및 수정신고한 지방세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 지방자치단체의 장에게 청구할 수가 있을 뿐만 아니라 과세관청으로부터 「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 그 결정 또는 경정 후의 과세표준 및 세액 등에 대하여 경정청구를 요구할 수가 있는 것이다.

㉞ 경정청구 사유

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

② 후발적 경정청구

통상적인 경정청구와는 달리 후발적 사유에 의한 경정청구제도에서 과세표준신고서를 법정신고기한까지 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 지방세법 제72조 제1항의 규정에 의거 지방세법령에 의한 처분으로 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 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 불복청구기간 내에 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있는 것이다. 