

세무와회계저널
제14권 제4호 2013년 8월 pp.9~40
한국세무학회

지방세관련법상 세액의 신고와 확정력에 관한 연구

- 통상의 경정청구와 기한 후 신고를 중심으로 -

차규현* · 이상신**

<요 약>

본 연구는 세액의 신고절차와 관련하여 지방세 경정청구의 해석상 문제, 지방세 기한 후 신고에 따른 확정력 부인으로 납세자 권익이 침해되는 문제를 검토해 보고 그 개선방안을 제시하는 것이 목적이다.

본 연구의 방법은 우리나라와 외국의 문헌연구이며, 현행 지방세 경정청구와 기한 후 신고제도의 문제점 해결을 위한 입법적 개선방안을 다음과 같이 도출하였다.

첫째, 특별징수의무자에게 경정청구권을 허용하는 법적 근거를 마련하여야 하며, 지방세는 국세의 상속세나 증여세처럼 과세표준과 세액의 신고의무를 부여하고 있는 세목이 없으므로 지방세기본법 제51조에서 “결정” 문구를 삭제하여 세법 해석의 혼란을 해소하여야 한다.

둘째, 기한 후 신고에 세액의 “확정력”을 부여하여 수정신고와 경정청구를 인정하는 것이 타당하다.

셋째, 기한 후 신고에 따른 과세관청의 세액 등의 결정도 납세자의 권리·의무에 영향을 미치는 처분으로서 조세불복의 대상이 되므로 지방세기본법 제52조 제3항을 개정하여 기한 후 신고에 따른 결정내용을 납세자에게 통지하도록 강행규정을 두어 납세자가 해당 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 기한 후 과다신고분에 대한 조세불복을 제기할 수 있도록 하여야 한다.

넷째, 신고 유인효과를 높이고 국세와의 통일성을 기하기 위하여 법정신고기한이 지난 후 1개월 초과 6개월 이내 지방세 기한 후 신고에 있어서도 무신고가산세의 20%를 감면하는 입법적 개선이 있어야 한다.

<주제어> 경정청구, 기한 후 신고, 수정신고, 확정력, 가산세

* 서울시립대학교 세무전문대학원 박사과정, cghct@seoul.go.kr, 010-2357-0208, 주저자

** 서울시립대학교 세무전문대학원 부교수, sslee@uos.ac.kr, 02-6490-5038, 교신저자

논문접수일 2013년 1월 24일

1차수정일 2013년 5월 31일

2차수정일 2013년 8월 3일

3차수정일 2013년 8월 23일

게재확정일 2013년 8월 27일

I. 서 론

2010년의 지방세법 개정에 따라 2011년부터 총칙부분은 지방세기본법으로, 각 세목에 대한 부분은 지방세법으로, 비과세·감면에 대한 부분은 지방세특례제한법으로 분법 되었다. 세 부담은 전과 동일하게, 세목의 통합 등을 통한 법률관계의 간명화를 꾀하고자 하였던 것이 입법자의 의도였으며(강성모 2012, 449), 분법의 기본 기조였다. 그러나 2010년의 지방세법 개정은 단순히 분법화에 그친 것이 아니고 세액의 신고절차에 대하여 경정청구 제도가 도입되었으며, 기한 후 신고의 범위도 확대되는 개정이 이루어져 이 범위에 있어서는 국세와 차이가 거의 없어졌다. 즉, 국세와 같이 신고기한 내 신고 및 납부를 하고, 무신고자는 기한 후 신고를 할 수 있으나 이는 확정력이 없으며 증액의 경우에는 수정신고, 감액의 경우에는 경정청구를 통하여 신고한 세액의 변경을 도모하도록 한 것이다.

이러한 변화는 1949년 지방세법 제정 이후 62년만의 획기적인 것이었으나 서둘러 분법이 진행되다 보니 지방세법의 특성이 반영되지 않거나 해석상 불명확한 부분들이 생기게 되었다. 특히 신고절차와 관련하여 경정청구, 기한 후 신고 부분에서 이러한 문제점들이 발견되고 있다. 예컨대, 지방세법상 재산세나 자동차세 등 부과과세방식의 세목에 대하여 납세자에게 과세표준과 세액을 신고토록 하는 협력의무를 부여하고 있는 규정이 없다. 그런데 지방세기본법 제51조는 “... 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.”라고 규정함으로써 지방세 부과과세방식의 세목에 대해서도 경정청구가 가능한 것처럼 해석된다. 또한 확정력이 없는 기한 후 신고에 대해서는 납세자에 대한 결정 통지 규정이 흠결되어 있을 뿐만 아니라 지방세 실무상 결정통지를 거의 하지 않고 있어 결과적으로 납세자 권익을 침해하는 문제가 발생하고 있다.

이러한 문제점들에 대한 검토를 해 보고 그 개선방안을 제시하고자 하는 것이 본 연구의 목적이다. 먼저 현행 제도와 문제점에 대한 검토를 하고 일본과 미국의 세액신고절차를 검토하여 개선을 위한 시사점을 얻고자 한다. 경정청구 관련 선행연구로서는 고은경(2008), 김완석(2008), 나성길(2006) 등이, 기한 후 신고 관련 선행연구로서는 명영준(2011)의 연구가 있으나, 이는 지방세법 분법 전의 연구이거나 국세 중심의 연구로서 연구 범위가 다르기 때문에 본 연구는 차별성이 있다.

II. 현행 제도와 문제점

1. 현행 제도의 개관

가. 세액 신고절차 개관

지방세는 세법이 정한 과세요건의 충족으로 납세의무가 추상적으로 성립하고(지방세기본법 제34조), 납세자의 과세표준 및 세액의 신고 또는 과세관청의 결정으로 납세의무가 구체적으로 확정되며¹⁾(동법 제35조), 납부 또는 부과의 취소 등으로 납세의무가 소멸한다(동법 제37조). 납세의무 확정 방식에 신고납세방식²⁾, 부과과세방식³⁾, 자동확정방식이 있는 것은 국세와 동일하다(동법 제35조).⁴⁾

법정신고기한 이내에 과세표준과 세액을 신고하였으나 그 이후에 과소신고라는 사실이 확인된 경우 납세자는 과세관청의 결정이 있기 전까지 ‘수정신고’를 하고 세액을 추가적으로 납부할 수 있으며, 과다신고라는 사실이 확인된 경우 납세자는 법정신고기한으로부터 3년 이내에 감액의 ‘경정청구’를 할 수 있다.⁵⁾ 또한, 법정신고기한 이내에 과세표준과 세액을 신고하지 못한 무신고자의 경우에도 과세관청의 결정이 있기 전까지는 ‘기한 후 신고’를 할 수 있다. 수정신고와 경정청구는 법정신고기한까지 과세표준과 세액을 신고한 납세자에게만 인정되지만, 기한 후 신고는 법정신고기한까지 과세표준과 세액을 신고하지 아니한 무신고자가 할 수 있다는 점에서 차이가 있다. 이러한 신고절차는 국세와 지방세 모두에 공통된 것이다.

수정신고는 당초의 신고와 마찬가지로 조세채무를 ‘확정’하는 효력이 있다(임승순 2009, 167). 수정신고의 본질은 세액을 증액시키는 것이므로 이에 대해 확정력을 부여하는 것이 신고납세제도의 취지에 부합하는 자연스러운 일이 될 것이다. 반면, 경정청구는 과세표준 및 세액을 감액

- 1) 신고납세방식이든 부과과세방식이든 일단 납세의무가 “확정”되면 납세자와 과세관청은 원칙적으로 함부로 세액 등을 수정·변경할 수 없게 된다(과세관청의 직권경정은 허용). 다만, 납세자는 신고 등에 오류·탈루가 있으면 수정신고와 경정청구 등을 통하여 세액 등의 변경을 청구할 수 있는 바, 이 점에서 경정청구 등은 납세자 권리구제 측면에서 중요한 역할을 한다고 볼 수 있다.
- 2) 신고납세제도에서의 과세표준 및 세액 등 “신고”의 법적 성격은 납세자가 사인으로서 하는 행위이지만 이에 대해서는 납부해야 할 세액의 확정 등 공법상의 법률효과가 부여되므로 행정법학자가 말하는 사인의 공법행위의 일종으로 간주되고 있다(細川和憲 2011, 275).
- 3) 과세관청이 과세표준과 세액을 “결정하는 때”에 납세의무가 확정되지만, 그 확정의 효력은 “납세고지서가 납세자에게 도달하는 때”에 발생한다(대법원 1995.2.28. 선고 94누5052 판결 참조).
- 4) 국세의 부과과세방식에 대응하는 지방세 개념은 ‘보통징수’, 신고납세방식에 대응하는 지방세 개념은 ‘신고납부’, 국세의 자동확정방식인 원천징수에 대응하는 지방세 개념은 ‘특별징수’이다.
- 5) 경정청구는 통상의 경정청구와 후발적 사유에 의한 경정청구 두 가지가 있다. 여기서 말하는 경정청구는 통상의 경정청구를 의미한다.

확정시키는 효력이 없으며, 다만 과세관청으로 하여금 그 경정청구 된 사유에 대하여 조사·확인할 의무를 발생시키는 데 불과하다(최명근 1999, 384). 경정청구는 수정신고와 달리 감액수정이기 때문에 납세자에게 세액 등을 확정하는 변경권을 부여하게 되면 조세징수의 안정을 얻을 수 없을 뿐만 아니라 악질적인 납세자에 의해 징세회피가 이루어질 수 있다는 점에 기인한 것이다.⁶⁾ 기한 후 신고 또한 납세의무를 확정하는 효력이 없으며, 단지 무신고가산세 감면 및 미납부가산세의 부담을 더는 의미가 있을 뿐 수정신고나 경정청구가 인정되는 것은 아니다(임승순 2009, 166). 신고 또는 청구의 효력에 관한 이러한 설명도 국세와 지방세 모두에 공통되는 것이다.

우리는 세액의 신고와 납부를 동시에 하도록 하므로, 세액신고에 따른 납부에 하자가 있는 경우의 처리도 문제될 수 있다. 납세의무자가 납부한 세금 중 잘못 납부하거나 초과하여 납부한 금액이 있으면 과세관청은 즉시 이를 환급하여야 한다(지방세기본법 제76조). 여기서 잘못 납부한 금액이라 함은 납부 또는 징수의 기초가 된 신고(신고납세의 경우) 또는 부과처분(부과과세의 경우)이 부존재하거나 당연무효임에도 불구하고 납부 또는 징수된 세액을 말하고, 초과하여 납부한 금액이란 신고 또는 부과처분이 당연무효는 아니나 그 후 취소 또는 경정됨으로써 그 전부 또는 일부가 감소된 세액을 말한다.⁷⁾ 이러한 금액을 통칭하여 과오납금이라고 하는데 과오납금은 조세채무가 처음부터 존재하지 않거나 그 후 소멸되었음에도 불구하고 국가가 법률상 원인 없이 수령하여 보유하고 있는 것으로서 국가의 부당이득에 해당한다(김영순 2012, 11). 이러한 과다납부가 발생한 경우의 처리에 대해서 문제된다.

대법원은 당연무효인 경우에는 부당이득반환청구를 할 수 있다는 태도이며, 이 때 ‘중대명백설’을 납세의무자의 신고행위가 당연무효인지 여부를 가리는 잣대로 삼고 있다.⁸⁾ 즉 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 한다는 것이다.⁹⁾ 이 경우 부당이득반환 청구소송은 납부일 등으로부터 5년 이내에 제기하여야 한다.¹⁰⁾ 이러한 해석론은 지방세에서도

6) 일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/tuusoku/pdf/04.pdf>, p.28>, [최종접속일자 : 2013.4.8.]

7) 대법원 2009.3.26. 선고 2008다31768 판결 등 참조.

8) 이러한 중대명백설은 당연무효의 범위가 좁아 국민에게 부담한 경우가 생기므로 요건을 완화하려는 시도에서 무효의 원인으로 하자의 중대성에 의하여 판단하자는 중대설, 명백성의 요건은 경우에 따라 보충적으로 이해하여야 한다는 명백성요건보충설, 무효와 취소구별의 상대성에 착안하여 개개의 사안에 있어 개별적으로 판단하여야 한다는 구체적 가치형량설 등이 제기되고 있다(소순무 2008, 193).

9) 대법원 2009.2.12. 선고 2008두11716 판결 등. 특히 부과과세방식의 부당이득 요건에 대해서는 대법원 1998.6.26. 선고 96누12634 판결 참조.

10) 국세기본법 제54조 제1항, 국세기본법 기본통칙 54-0-0-1, 지방세기본법 제79조 제1항, 지방세기본법

동일하게 적용될 것이다.

다만, 최근 부가가치세 환급세액에 관한 중요한 판결이 있다. 종래의 대법원 판결은, 국세환급금의 환급에 관한 국세기본법 제51조 제1항의 해석과 관련하여 개별 세법에서 정한 환급세액의 반환도 일률적으로 부당이득반환이라고 함으로써 결과적으로 부가가치세 환급세액의 반환도 부당이득반환이라고 보아, 그 환급절차는 민사소송에 의한다는 태도를 취했다.¹¹⁾ 그런데 최근의 전원합의체 판결은 위 판결을 파기하면서 행정소송인 당사자소송에 의하여야 한다고 판시하였다.¹²⁾ 이 판결이 환급세액 전체에 영향을 미치는 것인지 여부에 대해서는 부정적으로 보고 있다.¹³⁾ 따라서 과오납금의 처리는 종전과 같으며 지방세법에 있어서도 동일하다.

나. 지방세의 경정청구

지방세의 경정청구제도는 국세와 거의 동일하게 입법되었다. 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 통상의 경정청구를 신청할 수 있다. 판결 또는 판결과 동일한 효력을 가지는 화해 등에 후발적 사유가 발생한 경우 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2개월 이내에 경정을 청구할 수 있다. 과세관청은 경정청구를 받은 날로부터 2개월 이내에 감액경정 여부에 대한 결정을 하여 납세자에게 통지하여야 하며(지방세기본법 제51조 제3항), 만일 감액경정을 하지 않는 거부통지를 한 경우 납세자는 그 거부처분에 터잡아 이의신청 등 행정상 쟁송을 제기하거나 소송을 제기할 수 있다.

이러한 규정의 해석도 국세와 동일하게 하여야 한다. 예컨대, 후발적 경정사유인 “판결”의 범위에는 형사판결은 포함되지 않는데, 형사사건의 판결은 과세소득 확정과는 그 목적을 달리하고 형사사건의 확정판결만으로는 사법상의 거래 행위가 무효로 되거나 취소되지는 않기 때문이다.¹⁴⁾ 조세를 면할 목적으로 납세자가 담합하여 받은 판결 역시 위에서 말하는 “판결”에는 포함되지 않는 것으로 보아야 한다(金子宏 2012, 744). 또한 판결과 동일한 효력이 있는 화해에 있어서도 조세를 면할 것을 목적으로 담합하여 한 것은 포함되지 않는다고 보아야 하며(金子宏

기본통칙 79-1, 대법원 1996.11.12. 선고 96다29878 판결 참조.

11) 대법원 1987.9.8. 선고 85누565 판결 등.

12) 부가가치세 환급세액 지급의무는 그 납세의무자로부터 어느 과세기간에 과다하게 거래징수된 세액 상당을 국가가 실제로 납부받았는지와 관계없이 부가가치세법령의 규정에 의하여 직접 발생하는 것이기 때문에 그 법적 성질은 정의와 공평의 관념에서 수익자와 손실자 사이의 재산상태 조정을 위해 인정되는 부당이득 반환의무가 아니라 부가가치세법령에 의하여 그 존부나 범위가 구체적으로 확정되고 조세 정책적 관점에서 특별히 인정되는 공법상 의무라고 보아야 하므로……그 지급청구는 민사소송이 아니라 행정소송법 제3조 제2호에 규정된 당사자소송의 절차에 따라야 한다(대법원 2013.3.21. 선고 2011다95564 전원합의체 판결).

13) 위 전원합의체 판결에 대한 판례 평석으로 백현민, “확정된 부가가치세 환급세액 지급청구는 당사자소송으로”, 법률신문(2013.5.6.) 참조.

14) 대법원 2009.1.30. 선고 2008두21171 판결 참조.

2012, 744—745), 판결과 동일한 효력을 가지는 그 밖의 행위는 청구의 포기·인낙 등을 의미한다(최명근 1999, 382). 경정청구는 그 대상 세목이 신고납세주의 세목이든 부과과세주의 세목이든 그리고 그 경정청구가 통상적 경정청구이든 후발적 사유에 의한 경정청구이든 불문하고, 경정청구 한 대로 과세표준 및 세액을 감액하여 확정시키거나 이를 감액하여 수정확정 시키는 효력은 없다. 즉, 이를 인정하는 과세관청의 경정이 있어야만 확정되는 효력이 발생한다(이태로·한만수 2009, 78).¹⁵⁾ 다만, 과세관청으로 하여금 그 경정청구 된 사유에 대하여 조사·확인할 의무를 발생시키므로, 경정청구가 적법한 이상 과세관청은 그 조사를 거부할 수 없다. 조세채무에 대한 확정력이 없기 때문에 수정신고에서와 같이 최초의 신고·결정 또는 경정의 효력과 경정청구의 효력간의 소멸설·병존설 등의 문제도 발생할 여지가 없다(최명근 1999, 384).

다. 지방세의 기한 후 신고

지방세법상 기한 후 신고는 국세와 마찬가지로 2004년에 지방세법을 개정하면서 도입되었다. 즉, 구 지방세법 제121조의2는 취득세를 법정신고기한까지 신고하지 아니한 자는 그 신고기한 만료일부터 30일을 경과하지 아니한 경우로서 당해 취득세를 보통징수의 방법으로 부과·징수하기 전에는 기한 후 신고를 할 수 있으며, 이 경우 신고불성실가산세의 100분의 50을 경감한다는 규정을 두었다. 그런데 2011년 지방세 분법을 계기로 기한 후 신고 관련 조항이 지방세기본법 제52조에 규정되었고 기한 후 신고 세목도 종전 취득세에만 인정되던 것이 모든 신고납부 세목으로 확대되었다.¹⁶⁾

법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 자는 지방자치단체의 장이 「지방세법」에 따라 그 지방세의 과세표준과 세액을 결정하여 통지하기 전까지 기한후신고서를 제출할 수 있다. 기한후신고서를 제출한 경우 지방자치단체의 장은 「지방세법」에 따라 신고일로부터 3개월 이내에 그 지방세의 과세표준과 세액을 결정하여야 하며 다만, 그 과세표준과 세액을 조사할 때 조사 등에 장기간이 걸리는 등 부득이한 사유로 신고일로부터 3개월 이내에 결정할 수 없는 경우에는 그 사유를 신고인에게 통지하여야 한다(지방세기본법 제52조).¹⁷⁾

위에서 ‘3개월 이내에 세액을 결정’하도록 되어 있는데, 3개월로 정한 사유는 기한 후 신고에

15) 이태로·한만수 등 통설과 판례이다.

16) 행정안전부는 지방세기본법 제52조 신설 이유를 “법정신고기한 내 무신고시 과세권자는 부과·징수기간 동안 언제든지 부과(결정통지)가 가능하나 납세자는 신고할 수 있는 제도가 없어 경제적 불이익을 당할 수 있으므로 기한 후 신고 세목을 기존 취득세에서 모든 신고납부 세목으로 확대하고 신고기간도 과세권자의 결정통지 전까지 할 수 있도록 개선한다.”라고 밝히고 있다(행정안전부 2010, 44).

17) 2010.12.27. 법률 제10415호로 지방세기본법 제52조 제3항을 일부 개정하여 기한 후 신고에 의한 과세표준과 세액의 과세관청 결정기한 등을 ‘3개월’로 입법화 하였다. 참고로 국세의 경우, 2010.1.1. 법률 제9911호로 기한 후 신고에 의한 과세표준과 세액의 과세관청 결정기한 등을 ‘3개월’로 개정(국세기본법 제45조의3 제3항)하여 조속히 납세의무가 확정되도록 하였다(국세청 2010, 15).

다른 과세표준과 세액의 적정성 등을 실무적으로 확인하는데 최소한 3개월의 시간이 필요하기 때문인 것으로 보여진다.¹⁸⁾

한편, 3개월 이내에 ‘결정’할 수 없는 경우에는 그 사유를 신고인에게 통지하여야 하나 통지도 하지 않은 채 3개월이 지나버린 경우에 대한 해석이 문제될 수 있다.¹⁹⁾ 지방세기본법 제117조 제1항에서는 “이 법 또는 지방세관계법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함²⁰⁾으로써 권리 또는 이익을 침해당한 자는 이의신청, 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다.”라고 규정한다. 과세관청의 통지를 하지 아니한 잘못으로 인해 지방세기본법상 보장된 조세불복제도를 이용할 수 없게 되는 불이익을 받게 하는 것은 부당하므로 상당기간 통지가 없는 경우에는 지방세기본법에서 규정하고 있는 ‘필요한 처분을 받지 못한 경우’로 보아 3개월이 지난 날로 부터 90일 이내에 납세자가 조세불복을 제기할 수 있다고 해석함이 상당하다.²¹⁾²²⁾ 다만, 해석론상으로는 불복제기가 가능한 것으로 풀이할 수 있으나 필요한 처분을 하지 아니한 부작위를 사유로 조세불복을 제기하는 사례는 실무상 거의 찾아보기 어렵다. 왜냐하면 대부분의 불복은 과세관청의 통지를 받은 이후 이루어지기 때문이다. 따라서 후술하는 바와 같이 결정내용을 통지토록 하는 강행규정을 두어 납세자가 결정통지서를 받고 조세불복을 제기할 수 있도록 개선하는 것이 필요하며, 근본적으로는 기한 후 신고에 세액의 확정력을 인정하는 방향으로 개선되어야 할 것이다.

2. 현행 제도의 문제점

가. 지방세 경정청구의 문제점

지방세 경정청구에 관해서는 여러 쟁점들이 있으며, 이를 정리하면 다음과 같다.

(1) 특별징수의무자의 경정청구 법적근거 상실

경정청구에 대한 해석은 국세와 다르지 않으나, 해석상 국세와 달라지게 된 부분이 있다. 특

18) 이는 필자가 2013.7.25. 국세청 새미래 콜센터(126번)를 통하여 유선 확인한 결과이다.

19) 여기에서의 ‘결정’은 기한 후 신고에 따른 납세의무를 확정한다는 의미가 있으며(대법원 2012.8.30. 선고 2010다88415 판결 참조), 기한 후 신고에 대하여 결정을 하고 그 결정결과를 통지한 것은 조세불복의 대상이 되는 처분이다(조심 2011.5.29. 2011중844).

20) 「필요한 처분을 받지 못한 경우」라 함은 처분청이 비과세·감면신청에 대한 결정, 지방세의 환급, 압류 해제, 기타 이에 준하는 사항을 명시적 또는 묵시적으로 거부하거나(거부처분) 아무런 의사 표시를 하지 아니하는 것(부작위)을 말한다(지방세기본법 기본통칙 117-2).

21) 조심 2009.5.13. 2008서2157.

22) 기한 후 신고·납부를 과다하게 한 납세자가 필요한 처분을 하지 아니한 부작위를 사유로 조세불복을 제기하여 필요한 처분(결정통지)을 받은 후 만족(감액경정)을 얻지 못한 경우 결정통지서를 받고 또 다시 위법·부당한 처분을 사유로 조세불복을 제기하여야 하는 번거로움이 발생할 수 있다.

별징수의무자에 대한 경정청구 규정이 그것이다. “특별징수”란 지방세를 징수할 때 편의상 징수할 여건이 좋은 자로 하여금 징수하게 하고 그 징수한 세금을 납부하게 하는 것을 말하며(지방세기본법 제2조 제1항 제20호), “특별징수의무자”란 특별징수에 의하여 지방세를 징수하고 이를 납부할 의무가 있는 자를 말한다(동법 제2조 제1항 제21호). 종전 2012년까지는 “특별징수의무자가 그 징수한 지방세의 과세표준과 세액을 신고하고 그 신고한 세금을 납부하는 것”을 “신고납부”의 범주에 포함시켜 운영함에 따라 특별징수의무자의 경정청구에 큰 문제가 없었다.²³⁾ 그러나, 2013년부터 동법 “신고납부”의 범주에서 ‘특별징수의무자’를 삭제²⁴⁾하였는데 이로써 2013년부터는 특별징수의무자가 경정청구를 할 수 있는 법적 근거가 상실되었다. 세법에 경정청구권을 인정하는 명문의 규정이 없는 이상 조리에 의한 경정청구권을 인정할 수 없는 것이므로²⁵⁾ 특별징수의무자는 현행 법규상 경정청구권이 인정되지 않는 결과가 된 것이다.

이러한 개정은 타당하지 않다. 특별징수하는 지방세는 소득분 지방소득세, 등록분 등록면허세 등 여러 세목이 있지만 이중 소득분 지방소득세 규정을 대표적으로 살펴보면, 특별징수의무자가 납부한 특별징수세액에 오류가 있음을 발견하였을 때에는 그 과부족분을 다음 달 등의 특별징수세액에서 가감 조정하여 환급할 수 있도록 되어 있다(지방세법 제96조 제5항, 동법시행령 제92조 제3항, 동법시행규칙 제42조 제2항·제3항). 지방세 환급금의 소멸시효가 완성(통상 납부일로부터 5년)되기 이전까지 특별징수의무자는 과세관청에 대하여 환급신청을 할 수 있는 것이다. 그런데 과세관청의 환급거부결정은 납세자가 갖는 환급청구권의 존부나 범위에 구체적이고 직접적인 영향을 미치는 처분이 아니어서 항고소송의 대상이 되는 처분이라고 볼 수 없으므로²⁶⁾ 민사상 부당이득반환청구의 소를 제기할 수밖에 없어 납세자 권리구제를 실현하는 폭이 좁고 제한을 받게 된다.

(2) 경정(증액 과세처분)이 있는 경우의 경정청구기간 불명확 문제

국세는 결정·경정이 있는 경우 결정·경정분 뿐만 아니라 최초신고·수정신고분에 대한 경정청구 기간도 ‘법정신고기한 경과 후 3년’이 아니라 ‘결정·경정 후 90일’로 해석될 소지가 있어 2010.12.27. 법률 제10405호로 국세기본법 제45조의2 제1항 규정을 “결정·경정이 있는 경우 최초신고·수정신고분은 법정신고기한 경과 후 3년 이내에, 결정·경정분은 결정·경정 후 90일 이내에 경정청구 할 수 있다.”라고 개정하여 경정청구기간을 명확화 하였다(국세청 2011, 9).

이러한 문제점을 인식하여 지방세기본법 제51조도 최초신고 또는 수정신고에 대한 경정청구

23) 2013.1.1. 법률 제11616호로 개정되기 전의 지방세기본법 제2조 제1항 제16호 참조.

24) 행정안전부는 지방세기본법 제2조 제1항 제16호 개정이유를 “특별징수는 지방세 징수시 편의상 징수할 여건이 좋은 자로 하여금 징수하게 하고 그 징수한 세금을 납부하게 하는 것으로, 각 세목에서 특별징수의무자는 신고의무가 없으므로 정의에서 삭제한다.”라고 밝히고 있다(행정안전부 2013, 1).

25) 대법원 2010.2.25. 선고 2007두18284 판결 등 참조.

26) 대법원 2002.11.8. 선고 2001두8780 판결 등 참조.

기간은 법정신고기한 후 3년, 증액결정·경정에 대한 경정청구기간은 이의신청, 심사청구 또는 심판청구 기간인 90일 이내로 명확히 하는 취지로 개정되었다. 그런데 개정 조문상 경정분은 90일 이내로 경정청구 기간이 제한됨을 명백히 하였으나 정치하지 못한 입법 탓에 해석상 혼란을 초래할 수 있는 또 다른 문제를 낳고 말았다. 개정 전·후의 조문을 비교하면 다음 <표 1>과 같다.

<표 1> 지방세기본법 제51조 개정 전·후 조문 비교

개정 전	개정 후
제51조(경정 등의 청구) ① 이 법 또는 지방세 관계법에 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.	제51조(경정 등의 청구) ① 이 법 또는 지방세 관계법에 따른 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당할 때에는 법정신고기한이 지난 후 3년 이내(「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 그 결정 또는 경정이 있음을 안 날(결정 또는 경정의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내(법정신고기한이 지난 후 3년 이내로 한정한다)를 말한다)에 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.

위에서 ‘또 다른 문제’란, 개정 조문을 문리해석 해보면 “경정이 있음을 안 날 등으로부터 90일 이내에 최초 신고 및 수정신고 한 지방세의 과세표준 및 세액(경정 후의 전체 세액 등)의 경정을 청구할 수 있다.”라고 읽혀져 최초 신고분에 대한 경정청구기간도 90일로 줄어드는 것처럼 해석된다는 것이다. 최초 신고분은 과세관청의 증액·경정 여부와 관계없이 법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 당연히 경정청구 할 수 있다고 보아야 하는데²⁷⁾ 현행 조문을 그대로 해석하면 그렇지 않은 해석이 가능하여 문제이다. 이는 명백한 입법오류라고 생각한다.

(3) 지방세기본법 제51조 감액 “결정” 청구 규정의 문제

상속세 및 증여세의 납부의무가 있는 자는 상속세 및 증여세의 과세표준을 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 하며(상속세 및 증여세법 제67조, 제68조), 세무서장은 신고에 의하여 과세표준과 세액을 결정한다(동법 제76조). 이 결정은 과세권자가 세액을 원초적으로 정하는 조세 확정이다(송쌍중 2010, 386). 이처럼 상속세 및 증여세에 있어 납세자의 신고는 과세표준과 세액

27) 대법원 2009.10.29. 선고 2007두10792 판결 참조.

을 확정하는 것이 아닌 단순한 납세협력의무 이행에 불과한 것 즉, 정부의 과세처분에 참고자료를 제공할 뿐이고 그 자체로서 세액을 확정하는 효력이 없으며(이태로·한만수 2009, 75)²⁸⁾, 납세신고자도 그 신고의 내용에 의하여 기속되지 않는다.²⁹⁾ 다만, 상속세 및 증여세를 법정신고기한 이내에 신고한 경우에는 10%의 신고세액공제를 적용받을 수 있으며(동법 제69조 제1항), 신고하지 않은 경우 무신고 가산세 등을 추가로 부담하게 되므로(이태로·한만수 2009, 727) 신고를 하는 것은 의미가 있다. 한편 국세기본법 제45조의2 제1항은 “결정 또는 경정을 법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 관할 세무서장에게 청구할 수 있다.”라고 규정하고 있으며, 이 규정은 상속세 및 증여세에도 적용된다. “...결정을 청구할 수 있다.”라는 것은, 비록 부과과세방식의 조세이지만 과세표준과 세액의 신고의무가 부여된 상속세와 증여세 같은 세목에 있어 그 과세표준과 세액을 과다신고 한 경우 과세관청에 감액결정을 청구할 수 있다는 뜻으로 새겨야 할 것이다. “...경정을 청구할 수 있다.”라는 것은, 경정의 의미가 본래 납세의무자 또는 과세권자에 의하여 일차적으로 확정되었던 세액의 내용을 고쳐 바로잡는 조세확정을 의미하므로(송쌍중 2010, 387), 소득세·법인세 같은 신고납세방식의 조세에 있어 과세표준과 세액을 과다신고 한 경우 과세관청에 감액경정을 청구할 수 있다는 뜻으로 새겨야 할 것이다. 따라서 국세의 경우에는 감액 “결정” 청구와 감액 “경정” 청구 모두에 유용성이 있어 국세기본법 제45조의2 규정이 타당하다.

그런데, 지방세는 국세와 달리 부과과세방식의 세목 중 과세표준과 세액의 신고의무를 부여하고 있는 세목이 없어³⁰⁾ 본질적으로 감액결정을 청구할 수 없음에도 2010년 지방세 분법을 서둘러 진행하는 과정에서 국세기본법 규정을 그대로 들여오다 보니 지방세기본법 제51조에서 “...결정 및 경정을 청구할 수 있다.”라는 규정이 도입되어 세법 해석에 혼란을 초래하고 있다(김태호 2012, 75). 지방세기본법 제51조에서 “...결정 및 경정을 청구할 수 있다.”라고 되어 있는바, 여기서 ‘결정’은 신고에 의하여 조세채무가 확정되지 아니하는 부과과세방식의 세목에 대한 것이고(사법연수원 2012, 108), 부과과세방식이면서 과세표준과 세액의 신고의무를 부여하고 있는 세목이 존재한다는 필연적 전제가 있어야 감액 “결정” 청구 제도의 유용성이 담보되는데 전술한 바와 같이 지방세는 그러한 세목 자체가 존재하지 않는다. 따라서 지방세의 경우에는 지방세기본법 제51조 규정 중 감액 “경정” 청구 부분에 있어서만 유용성이 있고, “결정” 청구 부분은 명백한 입법 오류로써 타당하지 않다.

28) 이태로·한만수 등 통설이다.

29) 대법원 1985.7.23. 선고 84누247 판결 등 참조.

30) 지방세 11개 세목 중 부과과세방식의 세목은 ① 등록면허세(면허분 일부), ② 담배소비세(수시부과의 경우), ③ 주민세(균등분), ④ 재산세(지방세법 제120조에 ‘신고의무’ 규정이 있으나, 이는 과세표준과 세액의 신고가 아닌 ‘소유권 변동에 관한 신고’임), ⑤ 자동차세(소유분), ⑥ 지역자원시설세(특정부동산분), ⑦ 지방교육세(주민세 균등분, 재산세, 자동차세를 부과징수하는 때 함께 부과징수) 등 7개 세목이 있으나 과세표준과 세액의 신고의무를 부여하고 있는 세목은 없다.

나. 지방세 기한 후 신고의 문제점

지방세 기한 후 신고에 관해서도 여러 쟁점들이 있으며, 이를 정리하면 다음과 같다.

(1) 세액의 '확정력' 부인으로 납세자 권리구제 제한

기한 후 신고에 세액의 '확정력'을 인정하지 않음으로 인해 다음과 같은 문제가 발생하고 있다. 첫째, 현행 제도 하에서는 기한 후 신고서를 제출한 경우 지방자치단체의 장은 「지방세법」에 따라 신고일로부터 3개월 이내에 그 지방세의 과세표준과 세액을 결정하여야 하며(지방세기본법 제52조 제3항), 그 결정에 이의가 있는 납세자는 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 조세불복을 제기할 수 있는데 이 기한이 지나면 불가쟁력이 발생하여 납세자는 사실상 억울한 점이 있어도 더 이상 위법·부당함을 호소할 수 없게 된다. 신고납세방식의 세목임에도 단지 기한 후 신고를 하였다는 이유로 세액의 '확정력'을 배제함으로써 기한 내 신고를 한 납세자의 권리구제 기간(3년, 경정청구)에 비해 지나치게 짧은 권리구제기간(90일, 조세불복)만이 허용되어 납세자의 권리구제 폭이 좁고 제한적인 문제가 있다. 둘째, 기한 후 신고를 하더라도 세액의 확정력이 없어 결과적으로 수정신고와 경정청구가 허용되지 않는데 이러한 결론은 납세자의 권리보호 측면에서 타당하지 않다.

(2) 기한 후 신고에 따른 결정내용 통지규정 부재

기한 후 신고의 경우 과세표준과 세액을 확정하는 확정력이 부여되어 있지 않으므로 신고일로부터 3개월 이내에 과세관청이 과세표준과 세액을 결정한다(지방세기본법 제52조 제3항). 이때의 결정은 납세자의 권리·의무에 영향을 미치는 처분으로서 조세불복의 대상이 된다.³¹⁾ 따라서 기한 후 신고납부를 과다하게 한 납세자의 경우 과세관청으로부터 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내에 조세불복을 제기할 수 있다. 이것은 국세와 동일한데, 이와 같은 기한 후 신고의 규정에는 다음과 같은 문제점이 있다. 첫째, 기한 후 신고를 하더라도 현행 세법상 결정내용을 통지하는 규정이 존재하지 않고 또한 실무상으로도 통지의 필요성은 인식하면서도 전혀 통지가 이루어지지 않고 있어 90일 이내에 조세불복 제기가 곤란하다는 부당성이 있다.³²⁾ 둘째, 납세자의 기한 후 신고에 대하여 과세관청이 과세표준과 세액을 결정하는 때 납세의무가 확정되고 과세표준과 세액의 결정통지서가 납세자에게 도달되어야 비로소 납세의무 확정의 효력이 발생하는 것으로 새겨야 하는데, 과세관청의 내부적 결정만으로 기한 후 신고에 따른 처리절차를 종결시켜버림으로써 조세법상 납세의무 확정의 효력발생을 본질적으로 저지하고 있다는 문

31) 조심 2011.5.29. 2011중844.

32) 실무상 결정통지가 전혀 이루어지지 않고 있다는 사실은 2012.12.24. 아래 5개 세무서에 필자가 직접 유선확인 한 결과이며, 기한 후 신고에 따라 추가고지세액이 있는 경우 납세고지서가 발송되는 물론이다. <국세> ① 노원세무서 재산세과, ② 종로세무서 재산세과, ③ 양천세무서 재산세과, ④ 반포세무서 재산세1과, ⑤ 강동세무서 법인세과.

제가 있다.

(3) 기한 후 신고에 따른 가산세 감면관련 문제

기한 후 신고의 요건 및 절차는 기본적으로 국세와 동일하며, 다만 그 효과에 있어서 가산세 감면과 관련하여 일부 차이가 있다. 국세의 경우 법정신고기한이 지난 후 1개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우에는 무신고 가산세의 50%를 감면하며, 법정신고기한이 지난 후 1개월 초과 6개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우에는 무신고 가산세의 20%를 감면한다(국세기본법 제48조 제2항 제2호). 지방세의 경우에는 법정신고기한이 지난 후 1개월 이내에 기한 후 신고·납부를 한 경우에만 무신고 가산세의 50%를 감면하도록 되어 있어 국세와 차이가 있다(지방세기본법 제54조 제2항 제2호). 납세자 입장에서는 국세든 지방세이든 다 같은 세금으로 인식하는데³³⁾ 국세는 50%와 20%의 가산세 감면을 하고 지방세는 50%의 가산세 감면만 한다는 것은 문제가 있다. 지방세에만 특별히 가산세 감면혜택을 적게 부여해야 하는 뚜렷한 이유가 없음에도³⁴⁾ 같은 사항에 대하여 국세에 비해 가산세 감면혜택을 적게 부여하는 다른 취급을 하는 것은 그만큼 신고 유인효과를 떨어뜨리고 국세와 지방세간 형평성 문제를 유발시킨다.³⁵⁾ 또한, 종전에는 법정신고기한이 지난 후 1개월 이내에 기한 후 신고를 하면 납부를 하지 않은 경우에도 신고불성실 가산세의 50%에 상당하는 금액을 감면하였다. 그런데 2013.1.1. 지방세기본법 제

33) 납세자 입장에서는 국세든 지방세이든 동일한 세금이라는 전제 하에 「납세자보호법」의 제정과 “납세자보호원”의 설치 등을 통해 국세와 지방세의 조세불복업무를 일원화해야 한다는 주장이 있다(홍기용 2011, 327-328).

34) 국세(내국세)는 13개 세목 중 소득세, 법인세, 부가가치세, 개별소비세, 주세, 증권거래세, 교육세 또는 교통·에너지·환경세 등 8개 세목이 과세표준과 세액을 정부에 신고하는 때 납세의무가 확정되는 신고납세방식을 채택하고 있다(국세기본법시행령 제10조의2 제1호). 지방세는 11개 세목 중 취득세, 등록면허세, 레저세, 담배소비세, 재산분 주민세, 지방소득세, 주행분 자동차세, 특정자원분 지역자원시설세 등 8개 세목이 과세표준과 세액을 지방자치단체에 신고하는 때 납세의무가 확정되는 신고납부방식을 채택하고 있다(지방세기본법 제35조 제1항 제1호). 따라서 지방세가 국세에 비해 신고납부 하는 세목이 결코 적다고 말할 수는 없으므로 기한 후 신고에 따른 무신고 가산세 감면에 있어 국세와 지방세를 달리 취급할 이유가 없다.

35) 헌법 제1조 제1항의 평등의 원칙은 일체의 차별적 대우를 부정하는 절대적 평등을 의미하는 것이 아니라, 입법과 법의 적용에 있어서 합리적인 근거가 없는 차별을 하여서는 아니된다는 상대적 평등을 뜻하므로, 합리적인 근거가 있는 차별 또는 불평등은 평등의 원칙에 반하는 것이 아니라 할 것이다(헌법재판소 2002.12.18. 선고 2001헌바55 결정 참조). 국세와 지방세는 동일한 조세법적 지위에 서 있다. 하지만 같은 사항에 대하여 달리 취급되는 경우가 있다. 예컨대, 고액·상습채납자의 명단공개에 있어 국세는 5억원 이상 채납자(국세기본법 제85조의5), 지방세는 3천만원 이상 채납자(지방세기본법 제140조)를 그 대상으로 하고 있는데 이는 지방세가 국세에 비해 건별 채납액이 소액이라는 점, 지방세를 국세와 동일하게 규정한다면 채납처분의 실효성을 담보할 수 없다는 점 등 합리적 이유가 있기 때문에 같은 사항에 대하여 달리 취급되는 것이다. 그러나 가산세 부분에 있어서는 국세와 지방세를 달리 취급할 합리적 이유가 존재하지 않는다.

54조 제3항이 신설되면서³⁶⁾ 기한 후 신고만 하고 납부를 하지 않은 경우에는 가산세 감면혜택이 배제되도록 하였다. 기한 후 신고의 입법 취지³⁷⁾로 볼 때 부당하다고 생각한다.

III. 외국의 입법례와 그 시사점

1. 일 본

가. 경정청구

일본의 세액확정절차는 우리나라와 거의 같다. 조세채권 채무의 발생은 「성립」으로, 특정의 확인 절차에 의한 채권 채무의 구체화를 「확정」이라고 설명하며(志場喜徳郎他共編 2010, 236), 신고납세방식에 의한 국세는 납세자에 의한 신고 및 이것을 보정하기 위한 세무관청의 경정 또는 결정의 처분으로 확정되고, 부과과세방식에 의한 국세는 세무관청의 부과결정으로 확정되는데, 이러한 신고 또는 처분은 1회에 한정되는 것은 아니고 중첩적으로 행해질 수 있다고 설명한다(細川和憲 2011, 273).

일본의 국세에 있어 “신고납세방식”이란 납부해야 할 세액을 납세자가 신고에 의하여 확정하는 것을 원칙으로 하는 것을 말하며, “부과과세방식”이란 납부해야 할 세액을 오로지 세무서장 또는 세관장의 처분에 의하여 확정하는 방식을 말한다(국세통칙법 제16조). 신고납세방식에 대응하는 지방세법상 개념은 신고납부, 부과과세방식에 대응하는 지방세법상 개념은 보통징수이다(지방세법 제1조). 한편, “납세신고서”란 신고납세방식에 의한 국세에 있어 국세에 관한 법률의 규정에 의하여 과세표준 등 필요한 사항을 기재한 신고서를 말한다(국세통칙법 제2조 제6호). 신고납세방식의 국세에는 신고소득세, 법인세, 상속세, 증여세, 지가세, 주세 등이 있으며³⁸⁾, 지방세에는 자동차취득세, 경유거래세, 사업소세, 담배세 등이 있다(東京都主税局 2011, 2). 부과과세방식의 국세에는 각종 가산세, 과태세³⁹⁾, 특수한 경우의 주세 등이 있으

36) “...제52조에 따른 기한 후 신고 시 납부하여야 할 세액을 그 기한 후 신고와 동시에 납부하지 아니하는 경우에는 해당 가산세액을 감면하지 아니한다.”

37) 행정안전부는 법정신고기한 내 무신고시 과세권자는 부과체척기간 동안 언제든지 부과가 가능하나 납세자는 신고할 수 있는 제도가 없어 경제적 불이익을 당할 수 있으므로 기한 후 신고 세목을 기존 취득세에서 모든 신고납부 세목으로 확대하고 신고기간도 과세권자의 결정통지 전까지 할 수 있도록 개선한다고 밝힌 바 있다(행정안전부 2010, 44).

38) 일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/tuusoku/pdf/04.pdf>, p.35>, [최종접속일자 : 2013.1.19.]

39) 인지세는 원칙적으로 인지를 과세문서에 첨부하여 소인하는 방법으로 납부되나(일본 인지세법 제8조), “과태세”라 하는 것은 인지세의 과세문서의 작성자가 위와 같은 방법으로 납부하여야 할 인지세를 당해 문서를 작성하는 때까지 납부하지 아니한 경우 및 과세문서에 첨부한 인지를 소인하지 아니한 경우

며⁴⁰⁾, 지방세에는 부동산취득세, 자동차세(연간액 과세분), 고정자산세·도시계획세, 광구세 등이 있다(東京都主税局 2011, 2). 일본의 통상의 경정청구 요건을 보면 국세는 “납세신고서를 제출한 자”가 경정을 청구할 수 있고(국세통칙법 제23조), 지방세는 “신고납부 또는 신고납입에 관계된 지방세의 신고서를 제출한 자”가 경정을 청구할 수 있다(지방세법 제20조의9의3). 즉, 일본은 신고납세방식에 의한 조세의 납세신고서를 제출한 자가 그 신고내용을 자기에게 유리하게 시정을 요구하는 것이 경정청구(細川和憲 2011, 277)이고, 따라서 부과과세방식의 조세는 경정청구의 대상이 되지 않는다.⁴¹⁾ 결국 일본은 통상의 경정청구에 있어 신고납세방식의 조세만 경정청구의 대상이 되므로 국세통칙법 등에서 “결정 또는 경정을 청구할 수 있다”가 아닌 “경정을 청구할 수 있다”라고 규정하고 있는 것이다.

세액을 과소신고 한 경우에는 수정신고(국세통칙법 제19조)가, 과대신고 한 경우에는 경정의 청구(동법 제23조)가 인정되는 것도 같으며, 수정신고에는 확정력이 인정되지만 경정의 청구에는 확정력이 없고 단지 세무관청의 확정권의 발동을 촉구하는 행위에 지나지 않는 점도 같다(碓井光明 1978, 65). 상속인 또는 합병법인 등도 경정청구권이 인정된다(동법 제19조).

경정청구는 통상의 경정청구(국세통칙법 제23조 제1항)와 후발적 경정청구(동법 제23조 제2항)가 인정되는 점도 같으며, 다만 경정청구기한은 종전에 1년으로 규정되어 있었으나 2011년 국세통칙법과 지방세법 개정을 단행하여 국세와 지방세 모두 원칙적으로 법정신고기한으로부터 5년으로 연장하였다.⁴²⁾ 개정이유로는 납세자의 구제와 과세의 적정화와 균형, 제도의 간소화를

에 부과하는 부대세로, 그 금액은 전자의 경우에는 납부하지 아니한 인지세액과 그 2배에 상당하는 금액과의 합계액으로 하고(동법 제20조 제1항), 후자의 경우에는 소인하지 아니한 인지의 액면금액에 상당하는 금액으로 한다(동법 제20조 제3항). 다만, 전자의 경우의 과태세의 금액 중 납부하지 아니한 인지의 금액에 상당하는 부분은 본래 세액의 추정으로 부대세는 아니다(金子宏 2012, 700). 과세문서 작성자는 문서와 인지에 걸쳐 인장(간인) 또는 서명하는 행위로 소인하며(동법 제8조 제2항), 법 제8조 제2항의 규정에 의하여 소인하는 경우에는 자기 또는 그 대리인(법인의 대표자를 포함), 사용인 기타 종업원의 인장 또는 서명으로 할 수 있다(동법 시행령 제5조).

40) 일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/tuusoku/pdf/04.pdf>, p.35>, [최종접속일자 : 2013.1.19.]

41) 일본 카나가와 현, <<http://www.pref.kanagawa.jp/cnt/kenzei/p13820.html>>, [최종접속일자 : 2013.1.19.] 다음 세목의 신고서를 제출 한 후, 세액이 과대인 것 등을 발견한 경우에는 법정납부기한으로부터 5년 이내에 한해 경정청구를 할 수 있다. 현민세 배당할·현민세 주식 등 양도소득할·법인현민세·현민세 이자할·법인사업세·현 담배세·골프장 이용세·자동차 취득세·경유 거래세·임시특례기업세금(임시특례기업세금은 법인세 확정신고서의 제출기한까지 신고납부 하게 되어 있다.).

42) 예외적인 경우도 있다. 2011.12.2. 전에 법정신고기한이 도래하는 국세에 대해서는 경정청구 할 수 있는 기간이 법정신고기한으로부터 1년 이내가 된다. 또한, 법정신고기한으로부터 1년이 지난 경우에도 세무서장이 증액 경정할 수 있는 기간 내이면 “경정신청서”를 제출하여 이미 행한 신고에 대해 올바른 금액으로 정정(감액경정)을 신청할 수 있다. 신청 내용이 정당하다고 인정되는 경우에는 초과납부 된 세금이 환급된다(일본 국세청, http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/koho/kurashi/html/06_1.htm, 최종접속일자 : 2013.8.19.).

도모하는 관점에서 납세자가 “경정청구”를 할 수 있는 기간(현행 1년)을 5년으로 연장하고 이와 함께 과세관청이 증액 경정할 수 있는 기간(현행 3년)을 5년으로 연장하여 기본적으로 납세자의 수정신고·경정청구, 세무관청에 의한 증액 경정·감액 경정의 기간을 모두 일치시키는 것을 목적으로 한다고 밝히고 있다. 이 외에도 경정청구 시에는 납세자가 그 이유를 증명하는 취지를 명확히 하는 관점에서 경정청구의 기본 “사실을 증명하는 서류”의 첨부을 의무화 하며, 고의로 허위의 경정청구서를 제출한 경우 1년 이하의 징역 또는 50만 엔 이하의 벌금에 처하는 규정이 추가되었다.⁴³⁾

경정의 청구가 있는 때에는 세무서장은 그 청구에 관한 과세표준 등 또는 세액 등을 조사하고 청구에 이유가 있는 것으로 인정되는 때에는 과세표준 등 또는 세액 등에 대하여 필요한 경정을 하고, 청구에 이유가 없는 것으로 인정되는 때에는 그 뜻을 청구한 납세의무자에게 통지한다. 이 통지에 대하여 납세의무자는 조세불복신청을 하거나 또는 조세소송을 제기할 수 있다(金子宏 2012, 748). 신고가 과대한 경우에는 원칙적으로 다른 구제수단에 의하는 것은 허용되지 아니하고 경정의 청구의 절차에 의하지 아니하면 안 되는 것으로 보며 이를 항고소송의 배타성의 관념에 따라 「경정청구의 원칙적 배타성」이라 부르는 점도 우리와 같다(金子宏 2012, 741). 부당이득 반환청구와의 관계에 대해서도 우리와 거의 같은데, 일본 판례는 세법상 경정의 청구라고 하는 시정 수단이 있는 경우 납세자는 그 시정 수단에 의해 구제를 받아야 하는 것이고 이러한 수단에 의하는 일 없이 즉시 민법상의 부당이득반환청구권을 행사하는 것은 인정되지 않는다고 한다.⁴⁴⁾

나. 기한 후 신고

일본은 납세의무가 이미 확정되었는지의 여부를 불문하고 일률적으로 법정납기한을 조세채권의 소멸시효의 기산일로 하는데 이는 법정납기한을 경과하면 국가 또는 지방단체는 미확정의 납세의무에 대하여도 그 내용을 확정하는 처분을 할 수 있고 독촉 및 체납처분을 할 수 있는 것을 중시한 것이기 때문이다(金子宏 2012, 684). 기한 후 신고에 관련된 세액은 당초 법정납기한부터 소멸시효가 진행된다(布川博 2012, 80). 신고한 세액에 대해서 법정신고납부기한의 다음 날부터 소멸시효가 진행하고 무신고의 경우에는 소멸시효가 진행하지 않는 우리나라와 일률적으로 법정납기한을 소멸시효의 기산일로 하는 일본의 제도적 차이를 확인할 수 있는 부분이다. 또한 일본은 기한 후 신고에 대해서도 과세표준과 세액을 확정하는 확정력을 부여하고 있다(池本征男 1998, 51). 기한 후 신고서를 제출한 때에는 그 신고에 관한 납부할 세액을 확정하는 동시에 그 납세의무의 소멸시효 중단 효과가 발생한다(武田昌輔 監修 1982, 1258).⁴⁵⁾ 기한 후 신고

43) 일본 재무성, <http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/zei001b.htm>, [최종접속일자 : 2012.12.28.] 平成23年度税制改正大綱 (2/5) (3) 更正の請求 부분 참조.

44) 最判 昭和 53. 3. 16 訟務月報 24卷 4号 p.840.

가 된 경우에는 납세자의 승인이 있는 것으로 보아 징수권 소멸시효가 중단되는 것으로 본다(金子宏 2012, 685).⁴⁶⁾ 민법 규정(제147조 제3호, 승인)의 준용에 의하여 기한 후 신고에 소멸시효 중단이 인정되는 것이다.⁴⁷⁾ 기한 후 신고 제도가 마련된 취지는, 신고납세제도의 취지에 비추어 가능한 납세자가 스스로 그 납세의무의 내용을 확정하는 것이 바람직하다는 관점에서 기한 내에 납세신고서의 제출이 없는 경우에도 납세자에게 신고 기회를 주는 것이 타당하며, 비록 기한 후라 하더라도 자발적으로 납세신고서를 제출할 의사가 있는 자에 대하여는 그 제출을 인정하고 이를 제출하지 않고 세무관청의 결정처분을 받는 자보다는 유리한 취급을 하는 것이 합리적이라고 생각했기 때문이다(志場喜徳郎他共編 2010, 299). 한편, 일본은 기한 후 신고에 대해서도 과소신고 한 부분이 있으면 수정신고를 할 수 있으며(金子宏 2012, 733)⁴⁸⁾, 과다신고 한 부분이 있으면 경정청구를 할 수 있다.⁴⁹⁾ 기한 후 신고에 대해 확정력을 부여하고 수정신고와 경정청구를 허용하고 있는 점은 우리와 가장 큰 차이를 보이는 부분이다.

45) <각주 표 1> 우리나라와 일본의 지방세 징수권 소멸시효 “중단” 비교

구 분	우리나라	일 본
① 실정세법에 의한 중단	납세고지, 독촉 또는 납부최고 교부청구, 압류	납부 또는 납입에 관한 고지 독촉 또는 납부최고, 교부청구
② 민법 준용에 의한 중단	—	압류, 수정신고, 기한 후 신고
③ 판례로 인정되는 중단	압류를 위한 수색 착수	압류를 위한 수색 착수

- ① 실정세법에 의한 중단 : 우리나라와 일본 모두 납세고지, 독촉 또는 납부최고, 교부청구가 시효중단 사유가 된다는 점에서는 동일하다. 그러나 우리나라의 경우 실정세법상 압류를 시효중단 사유로 명문화 하고 있다는 점이 일본과 다르다.
- ② 민법 준용에 의한 중단 : 일본은 압류, 수정신고, 기한 후 신고가 민법 준용에 의한 징수권 소멸시효 “중단” 사유가 된다(金子宏 2012, 685). 우리나라의 경우 압류는 실정세법에 의한 중단사유가 된다는 점에서 차이가 있다.
- ③ 판례로 인정되는 중단 : 우리나라와 일본 모두 압류를 위한 수색을 하였으나 압류 할 재산이 없기 때문에 압류를 하지 못한 경우, 수색에 착수했을 때에 시효 “중단”의 효력이 발생한다고 판례로서 인정하고 있다(대법원 2001.8.21. 선고 2000다12419 판결 ; 昭和34.12.7大阪高判, 昭和42.1.31名古屋地判).
- 46) 민법상의 「승인」과 조세법상의 「기한 후 신고」는 채무의 존재를 인식하고 이를 인정하는 행위라는 점에서 같다고 볼 수 있다. 다만, 민법상의 「승인」은 당사자간의 합의에 의하여 성립한 사법상의 채무를 인정하는 행위이고, 조세법상의 「기한 후 신고」는 조세법에서 규정하고 있는 과세요건의 충족에 의하여 자동적으로 성립한 공법상의 조세채무를 인정하는 행위라는 점에서 차이가 있다.
- 47) 일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/tsusoku/07/02/73.htm>>, [최종 접속일자 : 2013.7.29.]
- 48) 국세통칙법 제19조, 지방세법 제72조의33 · 제72조의89 · 제74조의12 · 제123조 · 제600조 · 제701조의 49 등.
- 49) 일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/sonota/h23koseiaramashi.pdf>>, p.1., [최종 접속일자 : 2013.4.10.]

일본의 경우 기한 후 신고에 의해 납부하는 세금은 신고서를 제출 한 날이 납부기한이 되며, 무신고 가산세의 일정 비율을 감면하는 등 일부내용은 우리와 유사한 부분도 있다. 예컨대, 소득세 확정신고서를 법정기한까지 제출하지 않은 경우에는 무신고가 되어 원칙적으로 통상의 세금 외에 무신고 가산세와 연체세⁵⁰⁾가 부과되며, 무신고 가산세는 납부해야 할 세금 중 50만 엔까지의 부분에 대해서는 15%, 50만 엔을 넘는 부분에 대해서는 20%의 비율이다. 그런데 세무서의 조사를 받기 전에 자발적으로 기한 후 신고를 한 경우에는 이 무신고 가산세가 5%의 비율로 경감되며(金子宏 2012, 694-695), 그 신고가 법정 신고기한으로부터 2주간 이내에 자발적으로 행해지고 기한 내 신고를 할 의사가 있었다고 인정되는 경우에는 무신고 가산세가 부과되지 않는다.⁵¹⁾ 일본이 기한 후 신고에 대하여 무신고가산세의 감면혜택을 부여하고 있는 점은 기한 후 신고와 동시에 세액을 납부하여야만 무신고가산세의 감면혜택을 부여하는 우리의 제도와는 사뭇 다른 차이를 엿볼 수 있다.

일본은 조세와 질권 등으로 담보된 채권과의 우선순위를 정하는 기준으로 “법정납기한”을 삼고 있다. 기한 후 신고에 의해 납부할 세액이 확정된 경우의 법정납기한은 그 신고한 날이 된다.⁵²⁾ 즉, 기한 후 신고일과 질권 등의 설정일을 비교하여 우선순위를 정한다. 우리나라의 경우 법정기일 ‘전’에 설정된 질권 등이 조세에 우선하나(지방세기본법 제99조 제1항), 일본의 경우 법정납기한 ‘이전’⁵³⁾에 설정된 질권 등이 조세에 우선한다(일본 국세징수법 제15조 제1항)는 점에서 차이가 있다. 비록 1일 차이이긴 하지만 일본이 더 질권자 등 민사채권자에게 유리한 구조로 되어 있다.

50) 일본에서는, 주된 채무에 부대하여 발생하는 종된 채무를 부대채무라 하나 국세통칙법은 국세의 부대채무인 것을 부대세라 하고 있다. 현재 부대세에는 연체세, 이자세, 가산세 및 과태세(과태세도 부분적으로 부대세의 성질을 지닌다)가 있고, 가산세는 또 다시 과소신고가산세·무신고가산세·납부불이행가산세 및 증가산세로 나누어진다. 이들은 세라고는 칭하고 있으나 본래의 의미에 있어서 조세는 아니다. 현행법상 이러한 부대채무가 조세로 되어 있는 것은 본세와 합하여 부대세를 징수하는 것이 편의에 합치가 되기 때문이다. 또한 지방세법에서는 연체세에 상당하는 부대채무를 ‘연체금’이라고 하고(예를 들면 제72조의44 제2항 내지 제4항, 제72조의45, 제72조의45의2, 제326조, 제327조, 제369조), 가산세에 상당하는 부대채무를 ‘가산금’이라고 하고 있다(제72조의46, 제72조의47)(金子宏 2012, 687). 미납세액에 법정납기한의 다음 날부터 완납일까지의 기간과 일정 비율을 곱하여 계산(국세통칙법 제60조 제2항)하는 ‘연체세’는 우리나라의 납부불성실가산세에 상당하는 개념으로 이해된다.

51) 일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/2024.htm>>, [최종접속일자 : 2013.1.10.]

52) 일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/tyousyu/pdf/03.pdf>, p.3.>, [최종접속일자 : 2013.7.29.]

53) 일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/chosyu/02/03/015/01.htm>>, [최종접속일자 : 2013.7.29.]

일본 국세징수법 기본통달 제3절(국세와 피담보 채권과의 조정) 제15조 관계(법정납기한 등 이전에 설정된 질권의 우선) 제9호(법정납기한 등) 17(법정납기한 등 이전 설정)에 따르면, 법 제15조 제1항의 “법정납기한 등 이전”에는 그 법정납기한 등에 해당하는 날을 포함하도록 하고 있다.

2. 미 국

미국의 세금확정절차는 신고주의를 원칙으로 하여 외견상 우리와 유사한 것처럼 보이지만 실제에 있어서는 차이가 있다.

미국연방세법(Internal Revenue Code, 이하 IRC라고 함) §6011(a)는 “본편의 규정에 의해 어떠한 조세를 부담하는 사람 또는 그 조세의 징수에 관계되어 책임을 지는 사람은, 재무장관에 의해 정해진 규칙에 의해 요구되는 경우, 재무장관이 정하는 서식이나 규칙에 따라, 신고서(return) 또는 보고서(statement)를 제출하여야 하며, 이 경우 그 규칙이나 서식에서 요구되는 정보가 포함된 신고서나 보고서를 제출하여야 한다.”라고 규정한다.

납세자는 자기가 부담하는 조세를 검증 가능한 형태로 계산해, 신고하여 납부할 의무를 부담하지만(高木英行 2005, 4), §6011(a)의 일반 규정만으로는 납세자의 구체적인 신고납세 의무의 내용이 확실하게 정해진 것으로 보기 어렵기 때문에 소득세의 경우에는 §6012 이하에서, 상속세는 §6018에서, 증여세는 §6019에서 신고의무를 규정하고 있다. 예컨대, 소득세의 경우에는 과세기간 중 총소득(gross income)이 공제액과 같거나 공제액을 초과하는 사람에게 소득세 신고서 제출의무를 부여하고 있다(§6012(a)(1)(A)). 이러한 신고의무에 위반한 경우에는 월 5%의 가산세가 부과되며 최대 부과금액은 5개월분 또는 미납금액의 25%를 초과할 수 없다(§6651(a)(1)).

어쨌든 납세자에 의해 납세 신고서가 제출되면, 「부과를 위한 시효 기간(statute of limitation on assessment)⁵⁴⁾」이 개시되며((高木英行 2005, 5), IRS는 원칙적으로 3년 이내에 당해 신고서에 관한 납세의무(세액)를 ‘평가’라는 행위형식을 갖고 ‘확정’하지 않으면 안된다(§ 6501(a)). 납세자가 세금을 과다 납부하여 환급을 요청할 수 있는 기한은 신고를 한 날로부터 3년 또는 추가로 세금을 납부한 날로부터 2년 중 늦은 날이 된다(§6511(a)).

신고서를 제출한 후 증액 또는 감액의 수정신고서의 제출에 대해서는 명확한 규정이 없으나, 법정 신고기한일 “이전”에 제출된 수정신고서는 적법한 신고서로 간주되지만 법정 신고기한일 “후”에 제출된 수정신고서는, 그 수리 여부는 연방국세청(IRS)의 재량에 맡겨진다(高木英行 2005, 13). 미국 연방대법원은 1984년의 *Badaracco v. Commissioner* 사건에서, “납세자가 잘못된 또는 사기적인 신고서를 제출한 후 이를 수정하는 수정신고서를 제출한 경우 §6501(c)(1)이 적용되며 당해 조세는 수정신고서가 제출된 후 3년이 경과되었는지 여부에 불구하고 언제든지 부

54) 납세자의 구체적인 납세의무는 국세청(이하 “IRS”라 한다)의 평가에 의해 법적으로 확정된다. 이 납세의무의 확정에 의해 IRS는 징수과정으로 절차를 진행할 수 있는 것이다. 이 평가는 납세자가 신고서를 제출한 후 원칙적으로 3년 이내에 수행해야 하고, 납세자의 이름 및 주소, 세목, 과세연도, 세액 등이 기재되는 IRS 내부의 기록으로써 평가 증서에 관한 세무서의 사정관(Assessment Officer)이 서명함으로써 이루어진다(高木英行 2004, 57). 따라서 「부과를 위한 시효기간(statute of limitation on assessment)」은 우리나라 부과권의 제척기간에 상당하는 개념으로 이해된다. 징수권 소멸시효는 10년이다[Income Tax Regulation(이하 “Reg”라 한다). 301.6502-1(a)(1)].

과될 수 있다.”라고 판시하였다.⁵⁵⁾ 연방세법(IRC)에 수정신고서에 관한 명시적인 규정이 없기 때문에 수정신고를 납세자의 권리로 보고 있지 않으며, 행정실무에서 유래하는 시혜적 산물(the creature of administrative origin and grace)로 보고 있는 것이다(高木英行 2005, 13). 이 점에서 신고주의세목의 경우 수정신고서를 제출하면 세무서장의 경정을 기다리지 않고 최초의 납세신고를 수정한 대로 세액을 수정·확정시키는 효과가 있어서(이태로·한만수 2009, 77-78) 수정신고를 납세자의 권리로 인정하는 우리나라 또는 일본(高木英行 2005, 14)의 경우와 차이가 있다. 또한 증액수정신고와 감액경정청구, 기한 후 신고를 구별하는 우리와 달리 미국의 경우에는 명시적으로 그러한 구별이 없고, 기한 후 신고의 경우에는 통상의 수정청구와 동일하게 다루어진다. 결과적으로 미국의 수정신고는 그 법적 성격이 애매·불분명하고 주로 연방국세청(IRS)의 직권베이스로 하여 실무상 운용되고 있다는 점에서 우리와 다르다(高木英行 2005, 14). 감액의 수정신고서를 제출한 경우에는 §6511(b)(2)(A) 등에서 정하는 환부청구를 한 것으로 보게 되며, 재무부 규칙은 소득세에 관하여 납세자가 일단 신고·납부한 조세에 대해 환부청구를 실시하는 경우 수정신고서의 제출을 요구하고 있다(Reg. §301.6402-3(a)).

3. 시사점

일본의 경우에는 세액의 신고절차가 우리와 거의 유사하지만 일부 차이가 나는 부분이 있다. 먼저 경정청구의 경우, 일본은 신고납세방식(지방세는 신고납부 또는 신고납입)의 조세에 한정하여 경정청구를 인정하고 국세통칙법과 지방세법에서 “경정을 청구할 수 있다”라고 규정하고 있다. 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자로 규정하고 있어 신고납세방식의 조세뿐만 아니라 과세표준과 세액의 신고의무가 부여된 부과과세방식의 조세(상속세 및 증여세)에 대해서도 경정청구를 할 수 있어 국세기본법에서 “결정 및 경정을 청구할 수 있다.”라고 규정하고 있는 우리와 다른 점이다. 또한 일본은 최근 납세자의 권리보호 차원에서 경정청구기한을 종전 1년에서 5년으로 연장하여, 3년을 인정하는 우리와 차이가 있다. 경정청구 기한을 현행 3년에서 5년으로 연장하여야 한다는 주장들을 고려할 때 시사하는 바가 크다.

다음으로 기한 후 신고에 대하여 무신고 가산세 경감 혜택을 준다는 점은 우리와 같지만 일본은 기한 후 신고에 대하여 확정력을 인정하므로 우리와 차이가 크다. 우리나라는 기한 후 신고의 경우 확정력을 부여하고 있지 않아 납세자가 수정신고와 경정청구를 할 수 없을 뿐만 아니라 과세관청이 과세표준과 세액을 결정해야 하는 행정적 부담을 안고 있다. 납세자에게 자기확정력을 부여하는 민주적 납세방식의 확대와 과세관청의 행정적 부담을 줄일 수 있다는 점에서 기한

55) Where a taxpayer files a false or fraudulent return but later files a nonfraudulent amended return, §6501(c)(1) applies and a tax may be assessed “at any time,” regardless of whether more than three years have expired since the filing of the amended return. pp. 464 U. S. 391-401(<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/464/386/>).

후 신고에 대하여 확정력을 부여하는 입법적 검토가 필요하다고 생각한다.

미국은 증액수정신고와 감액경정청구, 기한 후 신고를 구별하는 우리와 달리 명시적으로 그러한 구별이 없고, 기한 후 신고의 경우에는 통상의 수정청구와 동일하게 다루어진다는 점에서 우리와 확연한 차이가 있다. 세액의 신고절차 역시 법·문화 등에 따른 차이가 존재함을 나타내는 것으로 생각된다. 다만, 일반적인 부과제척기간(5년)과 경정청구기간(3년)이 다른 우리와 달리 대등한 지위에서 부과제척기간(3년)과 감액경정청구기한(신고일부터 3년)을 일치시키고 있다는 점은 경정청구 기한의 연장 논의에서 검토할 필요가 있다고 생각한다.

IV. 개선방안

1. 경정청구

가. 특별징수의무자 경정청구 법적근거 마련

국세는 2003.12.30. 국세기본법 제45조의2 제4항이 신설되어 원천징수의무자의 경정청구권을 명문으로 인정하고 있으며, 우리와 세제가 유사한 일본에서도 특별징수의무자에 대한 경정청구권을 명문으로 인정하고 있다(일본 지방세법 제20조의9의3). 과세관청의 직권경정권(증액)에 대응하여 경정청구권을 인정하는 것이 타당하다고 생각한다. 특별징수의무자에게 경정청구권을 허용하는 규정을 신설하더라도 과세관청의 직권경정권(감액)이 소멸되는 것은 아니므로 납세자의 권익을 제한하는 것은 아니며, 국세와 비교하거나 다른 나라의 입법례를 보더라도 그러하다. 특별징수하는 지방소득세의 경우 실무상 국세의 감액통지에 따라 지방세의 감액이 이루어지므로 굳이 특별징수의무자에게 경정청구권을 인정할 필요가 있겠느냐는 비판이 있을 수 있지만, 국세와 지방세는 엄연히 과세권자가 다르다는 점, 납세자의 고의·과실 등으로 국세는 경정청구요건을 충족하지 못하였으나 지방세는 그 요건을 충족한 경우를 얼마든지 상정할 수 있다는 점 등을 종합하면 이러한 비판은 적절하지 않다. 또한 특별징수의무자가 특별징수세액을 징수하였을 경우에는 그 징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 관할 지방자치단체에 납부하여야 하며(지방세기본법 제96조 제2항), 특별징수세액을 납부하는 경우에는 납부서에 계산서와 명세서를 첨부하여야 하므로(동법시행령 제92조 제2항) 지방세기본법 제51조에 ‘매달 10일’을 ‘법정신고 기한’으로, ‘계산서와 명세서’를 ‘과세표준신고서’로 간주하는 규정을 신설하는 것이 적절할 것이다.

나. 경정(증액 과세처분)이 있는 경우의 경정청구기간 명확화

최초신고·수정신고분은 법정신고기한 경과 후 3년 이내에, 경정분은 경정 후 90일 이내에 경

정청구 할 수 있다는 의미임을 누구나 쉽게 알 수 있도록 현행 지방세기본법 제51조 제1항을 재구성할 필요가 있다.

〈표 2〉 지방세기본법 제51조 조문의 재구성

현 행	재구성
제51조(경정 등의 청구) ① 이 법 또는 지방세관계법에 따른 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당할 때에는 법정신고기한이 지난 후 3년 이내[「지방세법」에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 그 결정 또는 경정이 있음을 안 날(결정 또는 경정의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내(법정신고기한이 지난 후 3년 이내로 한정한다)를 말한다]에 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.	제51조(경정의 청구) ① 이 법 또는 지방세관계법에 따른 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당할 때에는 최초 신고 및 수정신고한 지방세의 과세표준 및 세액의 경정을 법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 지방자치단체의 장에게 청구할 수 있다. 다만, 경정으로 인하여 증가된 과세표준 및 세액에 대하여는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내(법정신고기한이 지난 후 3년 이내에 한정한다)에 경정을 청구할 수 있다.

지방세는 2010년까지 증액과 감액 모두를 수정신고제도로 운영하여 오다가 2011년부터 감액에 대한 경정청구제도를 새롭게 도입하여 현재와 같은 체계를 갖추게 되었으나, 경정청구의 본질이 과세표준과 세액을 과다신고 한 경우 그 감액을 청구하는 제도라는 점에서 국세와 지방세가 차이가 있을 수 없으므로 경정청구의 기본적인 해석은 국세와 동일하게 하는 것이 타당하다고 본다. <표 2>는 2010.12.27. 법률 제10405호로 개정된 국세기본법 제45조의2 제1항 규정을 참조하여 지방세기본법 제51조 조문을 재구성한 것이다. 국세의 경우에도 지방세와 같은 문제가 있어 2010.12.27. 해당 조문을 개정하여 해석상 혼란을 없앴다. 현행 조문과 재구성 조문의 가장 큰 차이점은 본문과 단서로 구분되어 있는지 여부이다. 재구성 조문의 경우 본문에는 최초 신고·수정신고분에 대한 경정청구기간을, 단서에는 경정분에 대한 경정청구기간을 각각 구분하여 규정하였다. 이로써 해석상의 혼란을 없애고 국세와 동일한 해석이 가능해질 것이다.

다. 지방세기본법 제51조의 “결정” 문구 삭제

보통징수하는 지방세는 국세의 상속세나 증여세처럼 과세표준과 세액의 신고의무를 부여하고 있는 세목이 없으므로 지방세기본법 제51조에서 “결정” 문구를 삭제하여 세법 해석의 혼란

을 해소하여야 할 것이다. 즉, 우리나라 지방세는 신고납부 세목에 대해서만 경정청구를 할 수 있으므로 신고납부 또는 신고납입에 관계된 지방세에 대해서만 경정청구가 가능한 일본의 입법례처럼 “...경정을 청구할 수 있다.”라고 개정하면 될 것이다.

2. 기한 후 신고

가. 세액의 ‘확정력’ 인정으로 납세자 권익증진 도모

기한 후 신고에 ‘확정력’을 인정할 경우 기존의 조세이론과 어떻게 달라지는지 검토할 필요가 있다. 이하에서 본다.

(1) 확정력의 인정에 따르는 이론상 쟁점

① 지방세의 우선권과 법정기일

지방자치단체의 징수금은 다른 공과금과 그 밖의 채권에 우선하여 징수하는 것이 원칙이나, “과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 지방세의 경우 신고한 해당 세액에 대하여는 그 신고일 또는 과세표준과 세액을 지방자치단체가 결정·경정 또는 수시부과결정하는 경우에 고지한 해당 세액에 대하여는 그 납세고지서의 발송일(이하 ‘법정기일’이라 한다)” 전에 전세권·질권·저당권의 설정을 등기·등록한 사실이 증명되는 재산의 매각에서 그 매각금액 중 지방세와 가산금을 징수하는 경우의 그 전세권·질권·저당권에 따라 담보된 채권에 대하여는 우선하지 아니한다(지방세기본법 제99조 제1항).

현행의 경우 납세자가 기한 후 신고서를 제출하면 과세관청은 3개월 이내에 세액을 결정하여 확정하므로 법정기일은 결정일 이후인 납세고지서 발송일이 된다.⁵⁶⁾ 하지만 기한 후 신고에 확정력을 부여하게 되면 납부여부와 관계없이 기한 후 신고서를 제출한 날이 법정기일이 되므로 현행보다 법정기일이 3개월 앞당겨지는 법적 효과가 발생한다.

② 부과처분 또는 징수처분 여부

부과처분이란 납세의무 확정의 효력을 발생시키는 처분(납세고지 등)이고, 징수처분이란 확정된 납세의무의 이행을 명하는 처분(독촉 등)이다.⁵⁷⁾ 부과처분과 징수처분은 그 존재 목적, 효과 등의 면에서 구별 실익이 있다고 본다.

기한 후 신고에 ‘확정력’을 부여하는지 여부에 관계없이, 기한 후 신고 자체를 하지 않으면 과세관청에서 과세표준과 세액을 결정하여 납세의무를 확정하므로 이는 부과처분에 해당한다. 한편, 기한 후 신고에 ‘확정력’을 부여할 경우, 기한 후 신고는 하였으나 세액은 납부하지 않았

56) 대법원 2012.8.30. 선고 2010다88415, 88422 판결 참조.

57) 대법원 1985.10.22. 선고 85누81 판결 참조.

을 때 과세관청이 신고내용과 동일한 세액을 납부하도록 고지한 것에 대한 법적 성질을 부과처분으로 볼 것인지 아니면 징수처분으로 볼 것인지 문제되는데, 기한 후 신고를 통하여 이미 확정된 조세의 징수를 위한 징수처분일 뿐 취소소송의 대상이 되는 부과처분으로 볼 수는 없을 것이다.⁵⁸⁾ 취소소송의 대상처분이 존재하지 않으므로 소송요건을 갖추지 못하게 되어 부적법 각하 판결을 받게 된다(강인에 2006, 918). 기한 후 신고에 확정력이 인정되게 될 경우 과세표준과 세액을 신고하는 세목에 있어 신고내용에 오류·탈루가 있을 때에는 수정신고와 경정청구를 통하여 바로잡아야 하고 곧바로 조세불복을 제기할 수는 없다. 이처럼 기한 후 신고에 ‘확정력’을 인정하는 새로운 제도 시행에 대비하여 이론상 쟁점을 사전에 검토해 보는 것은 수정신고나 경정청구를 통하지 않고 곧바로 조세불복을 제기하는 오류를 최소화 할 수 있다는 점에서 의미가 있다고 생각한다.

③ 수정신고와 경정청구의 허용 여부

기한 후 신고에 ‘확정력’을 부여하면 기한 후 신고를 과소하게 한 경우에는 수정신고가, 기한 후 신고를 과다하게 한 경우에는 경정청구가 당연히 허용된다. 납세자는 수정신고를 통하여 가산세 등의 부담을 줄일 수 있으며, 통상의 경정청구를 통하여 3년 내에 세액의 감액을 청구할 수 있게 되므로 결정에 대한 불복청구를 하는 현행 방식과 비교하여 좀 더 유리한 지위에 서게 된다.

④ 부과제척기간 영향 여부

제척기간이란 법률관계를 신속히 확정짓기 위하여 일정한 권리에 관해 법률이 정한 존속기간을 말하는 것으로서 개별 세법상 과세요건이 충족되어 성립된 조세채무도 제척기간 내에 조세의 부과처분이 없으면 소멸한다(사법연수원 2012, 141). 부과와 제척기간은 실정법상 일반적으로는 5년, 그 밖의 경우에는 7년, 10년으로 준별되어 있으며, ‘부과할 수 있는 날’부터 기산하는데(지방세기본법 제38조), 신고납부 세목은 신고기한의 다음날, 그 외는 납세의무성립일부터 기산한다(동법 시행령 제18조).

기한 후 신고에 ‘확정력’을 인정할 경우, 무신고자는 현행대로 신고기한의 다음날부터 부과제척기간이 기산되고 이로부터 법정기간이 지나면 부과제척기간은 만료하게 되는 것이다. 또한, 기한 후 신고를 하게 되면 납세의무가 확정(신고한 당해 세액)되므로 그 시점부터 부과제척기간과의 관련성은 완전히 사라지고 징수권 소멸시효의 법리와 결부된다. 따라서 기한 후 신고에 ‘확정력’을 인정하더라도 부과와 제척기간에 영향을 미치는 것은 아니므로 부과와 제척기간을 현행보다 더 늘리거나 줄일 필요성은 없다.

⑤ 소멸시효와의 관계

소멸시효는 권리자가 그 권리를 행사할 수 있음에도 불구하고 일정한 기간동안 그 권리를 행

58) 대법원 1995.2.3. 선고 94누910 판결; 대법원 2004.9.3. 선고 2003두8180 판결 참조.

사하지 않는 상태 즉 권리불행사의 상태가 계속되는 경우 그 자의 권리를 소멸시키는 것을 말한다.⁵⁹⁾ 지방세 징수권도 권리를 행사할 수 있는 때부터 5년간 행사하지 아니하면 시효로 인하여 소멸하며(지방세기본법 제39조), ‘권리를 행사할 수 있는 때’란 과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 지방세에 있어서 신고한 당해 세액⁶⁰⁾에 대하여는 그 법정신고납부기한의 다음날이다(국세기본법시행령 제12조의4 제1항⁶¹⁾).

기한 후 신고에 ‘확정력’을 부여하는지 여부에 관계없이, 기한 후 신고 자체를 하지 않으면 과세관청에서 과세표준과 세액을 결정하여 조세채무를 확정하므로 전술한 바와 같이 이는 부과 제척기간의 문제와 관련된다. 반면, 기한 후 신고에 ‘확정력’을 부여할 경우, 세법에 의한 정당한 세액을 신고·납부하게 되면 신고하는 때 납세의무가 확정되고 정당한 세액을 납부함으로써 조세법률관계는 정상적으로 종결된다. 그러나 기한 후 신고를 하였으나 신고한 세액을 자진납부하지 않은 경우 징수권 소멸시효 관계가 어떻게 되는지가 문제된다. 이에 대해 검토하면, 기한 후 신고시 납세의무가 확정되고 이 때 비로소 과세관청은 징수권을 행사할 수 있게 되는 것이며, 기한 후 신고에 따른 세액의 납부기한은 기한 후 신고일이므로(지방세기본법 제52조 제2항) 기한 후 신고일의 다음날이 징수권 소멸시효 기산점이 된다. 그 이후 신고는 하였으나 납부하지 않은 세액을 징수하기 위하여 과세관청은 납세고지서를 발부하게 되는데 이 때의 납세고지는 징수권 소멸시효 중단의 효력이 있는(최명근 1999, 423) 징수처분에 해당한다. 징수권 소멸시효는 고지한 납부기간이 지난 때부터 새로 진행된다(동법 제40조 제2항).

결국, 기한 후 신고에 확정력을 부여하게 되면, 기한 후 신고 세액을 자진납부하지 않은 경우 과세관청으로서는 최소한 법정신고기한의 다음날부터 납세고지서상 납부기한까지의 기간만큼 세금을 징수할 수 있는 기간이 현행보다 더 연장되는 법적 효과가 발생한다.

이상 기한 후 신고 ‘확정력’ 인정에 따른 조세 이론상 변화를 정리하면 다음과 같다.

〈표 3〉 기한 후 신고 ‘확정력’ 인정에 따른 조세 이론상 변화

구 분	확정력 부인(현행)	확정력 인정(개선)
① 지방세의 우선권과 법정기일	납세고지서 발송일	기한 후 신고서 제출일
② 부과처분 또는 징수처분 여부 (신고 후 미납시의 납세고지)	부과처분	징수처분

59) 대법원 1985.2.13. 선고 84누649 판결 참조.

60) 신고한 당해 세액에 국한하여 소멸시효의 진행이 인정된다(최명근 1999, 422).

61) 지방세기본법시행령 제19조에서는 “그 권리를 행사할 수 있는 때”란 납세고지에 의한 납부기한의 다음날을 말한다고만 규정하고 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 지방세에 대해서는 특별히 정함이 없는 바, 지방세기본법 제147조에서 지방세의 부과·징수에 관하여 이 법 또는 지방세관계법에서 규정한 것을 제외하고는 「국세기본법」과 「국세징수법」을 준용한다고 규정하고 있으므로 동 규정에 따라 국세기본법시행령을 준용한 것이다.

〈표 3〉 기한 후 신고 ‘확정력’ 인정에 따른 조세 이론상 변화 (계속)

구 분	확정력 부인(현행)	확정력 인정(개선)
③ 수정신고와 경정청구 허용 여부	불 허	허 용
④ 부과제척기간 영향 여부	무영향	무영향
⑤ 소멸시효와의 관계 (신고 후 미납시)	시효 기산점 : 납세고지서상 납부기한이 경과하는 때 최초 시효중단 사유 : 독촉	시효 기산점 : 기한 후 신고를 한 날의 다음 날 최초 시효중단 사유 : 납세고지

(2) 확정력 인정의 타당성

기한 후 신고에 ‘확정력’을 인정하면, 과세관청은 법정기일이 단축되고, 세금을 징수할 수 있는 기간이 현행보다 연장되며, 조사에 따른 행정력을 절감할 수 있으므로 특별히 불리한 것은 없다. 또한, 납세자 입장에서는 수정신고와 경정청구가 허용됨에 따라 현행보다 권리구제기간이 대폭 늘어나는 등 권익증진에 도움이 된다.⁶²⁾ 신고납세제도의 기본 취지에 충실할 필요가 있다는 점, 무신고자에 비해 보다 유리한 취급을 하는 것이 조세정의에 부합한다는 점을 고려할 때 기한 후 신고에 세액의 ‘확정력’을 인정하는 것이 타당하다고 생각한다.

나. 기한 후 신고에 따른 결정 내용의 통지 규정 신설

‘확정력’을 부인하는 현행에 있어서도 제도개선이 필요하다. 기한 후 신고에 따른 과세관청의 세액 등의 결정도 납세자의 권리·의무에 영향을 미치는 처분으로서 조세불복의 대상이 되므로 지방세기본법 제52조 제3항을 개정하여 기한 후 신고에 따른 결정내용을 납세자에게 통지하도록 강행규정을 두는 것이 필요하다.⁶³⁾ 통지 내용의 입법은 상속세 및 증여세법의 규정을 준용하는 것이 적절하다. 예컨대, 상속세 및 증여세법 제77조는 “세무서장 등은 제76조에 따라 결정한 과세표준과 세액을 상속인·수유자 또는 수증자에게 대통령령으로 정하는 바에 따라 통지하여야 한다.”라고 규정하고, 동법시행령 제79조 제1항 전단은 “세무서장 등은 법 제77조의 규정에 의하여 과세표준과 세액을 통지하는 경우에는 납세고지서에 과세표준과 세액의 산출근거를 명시하여 통지하여야 한다.”라고 규정한다. 이를 기초로 하여 상속세및증여세사무처리규정(국세청 훈령 제1941호, 2012.6.1) 제39조 제1항은 “세무서장은 다음 각 호의 구분에 따라 상속세의 경우에는 상속인과 수유자 또는 납세관리인에게 결정 통지를 하고, 증여세의 경우에는 수증자에게 결정 통지를 하여야 한다.”라고 규정하면서, 그 제1호에서 고지세액이 있는 경우에

62) 수정신고와 경정청구의 허용을 위해서는 현행 지방세기본법 제50조(수정신고)와 제51조(경정 등의 청구) 법문상 “법정신고기한까지 과세표준신고서를 제출한 자” 부분을 일본의 입법례와 같이 “과세표준 신고서를 제출한 자”로 개정하는 것이 필요하다.

63) 현행 규정은 실무상 통지를 하지 않아도 그에 대한 강제 효가 없으므로 훈시 규정으로 해석된다.

는 납세고지서와 과세표준 및 세액 계산내용 등을, 그 제2호에서 고지세액이 없는 경우에는 상속세 결정통지서(별지 제8호 서식) 또는 증여세 결정통지서(별지 제15호 서식)를 발송하여 알리도록 하고 있다. 이러한 규정들은 기한 후 신고에 따른 결정내용 통지 문제를 해결하는데 좋은 참고가 될 것이다.⁶⁴⁾ 통지 서식은 지방세기본법시행규칙으로 신설하고 납세자가 해당 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 기한 후 과다신고분에 대한 조세불복을 제기할 수 있도록 개선하여야 할 것이다.

다. 기한 후 신고에 따른 가산세 감면규정의 개선

납세자가 비록 신고기한을 놓쳐 기한 후 신고를 한다 하더라도 신고로써 과세관청에 세원을 노출시키는 것이므로 이에 대해 가산세 감면을 부여하는 것은 당연한 이치이다. 신고 유인효과를 높이고 국세와의 통일성을 기하기 위하여 법정신고기한이 지난 후 1개월 초과 6개월 이내 지방세 기한 후 신고에 있어서도 국세 수준으로 무신고 가산세의 20%를 감면하는 입법적 개선이 있어야 할 것으로 본다.

또한, 무신고자보다는 기한 후 신고를 한 자에게 유리한 취급을 하는 것이 합리적인 점, 일시적으로 자금사정이 어려운 납세자를 배려할 필요가 있다는 점, 기한 후 신고를 하더라도 납부불성실 가산세의 부담을 여전히 지는 점, 과세관청에 세원이 노출되므로 과세관청은 징수권 행사가 용이하다는 점 등을 종합하면 기한 후 신고만 하면 무신고가산세의 일정률을 감면하는 것이 타당하다고 본다. 따라서 납세자에게 불리하게 개정된 지방세기본법 제54조 제3항 규정은 삭제하는 것이 옳다. 다만, 납세자 스스로 과세표준과 세액을 신고하는 것이 민주적 납세방식에 합치한다는 관점에서 보면 기한 후 신고라도 이를 존중하고 인정할 필요가 있음은 두말할 나위가 없으나, 기한 후 신고는 세법에서 규정하고 있는 기한 내 신고의무를 해태한 것이므로 세무행정의 실효성 확보 측면에서 이를 어느 정도까지 인정할 것인가가 쟁점이 될 수 있다. 기한 후 신고에 대해 신고불성실가산세의 일정률을 감면하는 입법취지는 무신고자의 조기신고를 유도하고 의무위반과 가산세 제재사이에 적정한 비례관계가 유지되도록 하는 것이다(국세청 2007, 11). 입법취지를 이렇게 볼 때, 현행 국세에서 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내의 기한 후 신고에 대해 무신고 가산세를 감면하고 있으므로 국세와의 통일을 기할 필요가 있다는 점, 지방세도 신고의 기회를 일실한 자에게 신고의 기회를 다시 줄 필요가 있고 현행 1개월 이내의 기한 후 신고에만

64) 국세기본법 제22조 제1항, 동법 시행령(1995.12.30. 대통령령 제14870호로 개정되기 전의 것) 제10조의 2 제3호의 규정에 의하여 부과과세방식의 조세에 속하는 소득세에 있어서는 소득세법이 정하는 바에 따른 세액의 결정과 통지가 있어야 비로소 조세채무가 확정되는 것이며, 납세의무자의 과세표준확정신고에 의하여 과세표준확정신고결정을 할 경우에도 그와 같은 결정과 통지가 없는 한 조세채무를 확정하는 부과처분은 있었다고 할 수 없고 과세관청이 과세표준확정신고를 내부적으로 확인·수리하였다고 해서 확인적 의미의 부과처분이 존재한다고 볼 수도 없다(대법원 1998.2.27. 선고 97누18479 판결 참조).

가산세 감면을 인정하는 것은 지나치게 짧은 면이 있어 확대할 필요가 있는 점, 법정신고기한으로부터 6개월 이내의 기한 후 신고에 대해 기간별 차등을 두어 무신고가산세의 일정률을 감면하는 것은 의무위반과 가산세 제재사이에 적정한 비례관계가 유지되는 것으로 볼 수 있는 점, 6개월은 세무행정의 실효성을 크게 훼손할 수 있는 기간은 아니라는 점을 고려하면 법정신고기한으로부터 6개월 이내의 기한 후 신고에 대해 무신고 가산세를 감면하는 것이 타당하다고 본다.

V. 요약 및 결론

지방세법상 세액신고절차에 대하여 국세와 비교하면서 또 일본과 미국의 입법례를 고려하면서 검토하였다. 그 결과 지방세법 분법화 과정에서 일부 입법상 흠결이 있는 점들을 확인하였다. 특히 기한 내 신고자와 기한 후 신고자의 현격한 권리구제기간 차이를 조정할 필요가 있다는 점, 신고납세제도의 기본 취지에 충실할 필요가 있다는 점, 무신고자에 비해 보다 유리한 취급을 하는 것이 조세정의에 부합한다는 점을 고려할 때 기한 후 신고에 세액의 ‘확정력’을 부여하여 수정신고와 경정청구가 가능하도록 보다 큰 틀에서의 개편이 필요하다는 생각이다. 이 밖에 논의 과정에서 제시된 입법적 개선방안을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 특별징수의무자의 권익을 보다 두텁게 보호하기 위해서는 과세관청의 직권경정권 이외에 경정청구를 인정하는 법적 근거를 마련하여야 한다.

둘째, 최초 신고 이후 경정(증액 과세처분)이 있는 경우 경정분은 90일 이내에, 최초 신고분은 법정기한 이내에 경정청구 할 수 있다는 의미임을 누구나 쉽게 알 수 있도록 오해의 소지가 있는 현행 규정을 국세의 경우처럼 명확하게 개정하여야 한다.

셋째, 지방세는 국세의 상속세나 증여세처럼 과세표준과 세액의 신고의무를 부여하고 있는 세목이 없으므로 지방세기본법 제51조에서 “결정” 문구를 삭제하여 세법 해석의 혼란을 해소하여야 한다.

넷째, 기한 후 신고에 따른 과세관청의 세액 등의 결정도 납세자의 권리·의무에 영향을 미치는 처분으로서 조세불복의 대상이 되므로 지방세기본법 제52조 제3항을 개정하여 기한 후 신고에 따른 결정내용을 납세자에게 통지하도록 강행규정을 두어 납세자가 해당 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 기한 후 과다신고분에 대한 조세불복을 제기할 수 있도록 하여야 한다.

다섯째, 신고 유인효과를 높이고 국세와의 통일성을 기하기 위하여 법정신고기한이 지난 후 1개월 초과 6개월 이내 지방세 기한 후 신고에 있어서도 무신고 가산세의 20%를 감면하는 입법적 개선이 있어야 하며, 무신고자보다는 기한 후 신고를 한 자에게 유리한 취급을 하는 것이 합리적인 점, 일시적으로 자금사정이 어려운 납세자를 배려할 필요가 있다는 점 등에 비추어 기한 후 신고는 하고 납부는 하지 못했더라도 무신고가산세의 일정률을 감면하는 것이 타당하므로

납세자에게 불리하게 개정된 지방세기본법 제54조 제3항 규정은 삭제되어야 한다.

조세법상 경정청구와 기한 후 신고는 세액의 변경에 관한 제도임과 동시에 납세자 권리구제 측면에서 중요한 의의가 있는 제도이다. 이번 연구가 경정청구와 기한 후 신고 등 신고절차의 입법적 개선을 위한 연구자료로 활용되기를 기대한다.

참고문헌

- 강성모. 2012, “시설대여거래에 대한 취득세 및 등록면허세 과세 문제”, 『세무와 회계저널』 제13권 제3호, 한국세무학회.
- 강인애. 2006, 『조세쟁송법』, 한일조세연구소
- 고은경. 2008, “후발적 경정청구제도에 관한 연구”, 『조세연구』 제8-2집, 한국조세연구포럼.
- 국세청. 2007, 『개정세법해설(2007)』.
- 국세청. 2010, 『개정세법해설(2010)』.
- 국세청. 2011, 『개정세법해설(2011)』.
- 김영순. 2012, “조세환급청구권자에 관한 연구 - 조세환급청구인의 적격에 관한 해석론을 중심으로 -”, 『세무와 회계저널』 제13권 제1호, 한국세무학회.
- 김완석. 2008, “경정처분이 이루어진 경우의 경정청구기한”, 『계간 세무사』 2008년 가을호, 한국세무사회.
- 김태호. 2012, “지방세 불복절차, 개선방안에 관한 연구”, 한국지방세연구원.
- 나성길. 2006, “현행 경정청구제도의 주요 쟁점과 개선방안”, 『조세연구』 제7집, 한국조세연구포럼.
- 명영준. 2011, “기한 후 신고에 관한 연구”, 『세무학연구』 제28권 제4호, 한국세무학회.
- 백현민. 2013, “확정된 부가가치세 환급세액 지급청구는 당사자 소송으로”, 법률신문.
- 사법연수원. 2012, 『조세법총론 I』, 사법연수원 출판부.
- 소순무. 2008, 『조세소송』, 영화조세통람.
- 송쌍중. 2010, 『조세법학총론』, 나라.
- 이태로. 한만수, 2009, 『조세법강의』, 박영사.
- 임승순. 2009, 『조세법』, 박영사.
- 최명근. 1999, 『세법학총론』, 세경사.
- 행정안전부. 2010, 『새 지방세 3법 교수요원 양성과정 교육교재』, 내부자료.
- 행정안전부. 2013, 『2013년 시행 지방세 3법 주요 내용』, 내부자료.
- 홍기용. 2011, “『납세자보호법』 및 납세자보호원에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제12권 제1호, 한국세무학회.
- 金子宏. 2012, 『租税法(第17版)』, 东京: 弘文堂.
- 志场喜徳郎他共编. 2010, 『国税通則法精解』, 东京: 大藏财务协会.
- 高木英行. 2004, “米国连邦税徴収行政における手続的デュー・プロセス”, 『早稲田法学会志』 Vol. 54.
- 高木英行. 2005, “米国连邦税确定行政における『査定(assessment)』の意义(1)”, 福井大学教育地域科学部纪要(社会科学).
- 武田昌辅 监修. 1982, 『DHC コンメンタール 国税通則法』, 东京: 第一法规.
- 东京都主税局. 2011, 『ガイドブック都税』.

碓井光明. 1978, “更正の請求についての若干の考察”, 『ジュリスト』 No.677.

池本征男. 1998, “申告納税制度の理念とその仕組み(The Journal of National Tax College)”, 『税大論叢』, 税務大学校.

布川博. 2012, “税の消灭时效について”, 『TKC』 2012.11月号, TKC出版.

細川和宪. 2011, “更正の請求期間を経過した減額更正の請求”, 『現代法学』 第20号, 東京経済大学.

A Study on the Problems and Improvement Measures Related to Tax Report under Local Tax Law

- With a Focus on the Claim for Reassessment and Tax Report after Due Date -

Gyu-Hyun Cha* · Sang-Shin Lee**

〈Abstract〉

The purpose of this study is to examine the problems in the tax report procedure particularly in interpreting the claim for rectification of local tax and of the infringement of tax payer's rights and interests attributed to the denial of legal force following local tax report after the due date.

The research method used in this study is research of domestic and foreign literature. Key findings from this study are summarized below.

First, the “decision” phrase in Article 51 of the Framework Act on Local Taxes must be deleted to resolve possible confusion in tax law interpretation because in local taxes, there is no tax item that requires the reporting of tax base and tax amount as with the inheritance tax or gift tax in national taxes.

Secondly, with regard to the tax report after due date, the decision of tax amount by taxation authorities following the reporting after due date is also an act that affects the rights and obligations of taxpayers and can be subject to tax protest.

Thirdly, Article 52, Clause 3 of the Framework Act on Local Taxes should be revised so as to enforce notification of the decision following the reporting after due date to taxpayers and allow the taxpayers to raise tax protest for excessive taxation after due date within 90 days after receipt of the notification.

Fourthly, in order to improve the report inducement effect and the unity with national taxes, the law should be revised to reduce the additional tax on no report by 20% for local tax report after one month and within six months following the legal reporting term. For the additional tax

* University of Seoul, Graduate School of Science in Taxation, Ph.D. Program, cghct@seoul.go.kr, 010-2357-0208, First Author

** University of Seoul, Graduate School of Science in Taxation, Associate Professor, sslee@uos.ac.kr, 02-6490-5038, Corresponding Author

reduction provision regarding the local tax report after due date, as with Article 48, Clause 2 of the Foundation Act on National Taxes which provides for additional tax reduction for national tax report after due date, the tax reduction following amended tax report and tax report after due date should be separately itemized so that taxpayers could understand it easily. In addition, a legislative improvement is required to clarify the ambiguous regulations regarding tax report after due date.

〈Key words〉 Claim for reassessment, Tax report after due date, Tax protest, Tax imposition exclusion period, Additional tax